

§ 32 a

Einkommensteuertarif

idF des EStG 1997 v. 16. 4. 1997 (BGBl. I, 821; BStBl. I, 415),
zuletzt geändert durch StSenkErgG v. 19. 12. 2000
(BGBl. I, 1812; BStBl. I 2001, 25)

Anwendung des Abs. 1 im VZ 2001:

(1) ¹Die tarifliche Einkommensteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen. ²Sie beträgt vorbehaltlich der §§ 32 b, 34, 34 b und 34 c jeweils in Deutsche Mark für zu versteuernde Einkommen

1. bis 14093 Deutsche Mark (Grundfreibetrag):
0;
2. von 14094 Deutsche Mark bis 18089 Deutsche Mark:
 $(387,89 \cdot y + 1990) \cdot y$;
3. von 18090 Deutsche Mark bis 107567 Deutsche Mark:
 $(142,49 \cdot z + 2300) \cdot z + 857$;
4. von 107568 Deutsche Mark an:
 $0,485 \cdot x - 19299$.

³„y“ ist ein Zehntausendstel des 14040 Deutsche Mark übersteigenden Teils des nach Absatz 2 ermittelten zu versteuernden Einkommens. ⁴„z“ ist ein Zehntausendstel des 18036 Deutsche Mark übersteigenden Teils des nach Absatz 2 ermittelten zu versteuernden Einkommens. „x“ ist das nach Absatz 2 ermittelte zu versteuernde Einkommen.

Anwendung des Abs. 1 im VZ 2002 (§ 52 Abs. 41 Nr. 1 idF des StSenkG):

(1) ¹Die tarifliche Einkommensteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen. ²Sie beträgt vorbehaltlich der §§ 32 b, 34, 34 b und 34 c jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen

1. bis 7235 Euro (Grundfreibetrag):
0;
2. von 7236 Euro bis 9251 Euro:
 $(768,85 \cdot y + 1990) \cdot y$;
3. von 9252 Euro bis 55007 Euro:
 $(278,65 \cdot z + 2300) \cdot z + 432$;
4. von 55008 Euro an:
 $0,485 \cdot x - 9872$.

³„y“ ist ein Zehntausendstel des 7200 Euro übersteigenden Teils des nach Absatz 2 ermittelten zu versteuernden Einkommens. ⁴„z“ ist ein Zehntausendstel des 9216 Euro übersteigenden Teils des nach Absatz 2 ermittelten zu versteuernden Einkommens. ⁵„x“ ist das nach Absatz 2 ermittelte zu versteuernde Einkommen.

Anwendung des Abs. 1 in VZ 2003 und 2004 (§ 52 Abs. 41 Nr. 2 idF des StSenkG):

(1) ¹Die tarifliche Einkommensteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen. ²Sie beträgt vorbehaltlich der §§ 32 b, 34, 34 b und 34 c jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen

1. bis 7426 Euro (Grundfreibetrag):
0;
2. von 7427 Euro bis 12755 Euro:
 $(747,80 \cdot y + 1700) \cdot y$;
3. von 12756 Euro bis 52292 Euro:
 $(278,59 \cdot z + 2497) \cdot z + 1118$;
4. von 52293 Euro an:
 $0,47 \cdot x - 9232$.

³„y“ ist ein Zehntausendstel des 7426 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens.

⁴„z“ ist ein Zehntausendstel des 12755 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens.

⁵„x“ ist das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete zu versteuernde Einkommen. ⁶Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden.

Anwendung des Abs. 1 ab VZ 2005 (§ 52 Abs. 41 Nr. 3 idF des StSenkG):

(1) ¹Die tarifliche Einkommensteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen. ²Sie beträgt vorbehaltlich der §§ 32 b, 34, 34 b und 34 c jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen

1. bis 7664 Euro (Grundfreibetrag):
0;
2. von 7665 Euro bis 12739 Euro:
 $(883,74 \cdot y + 1500) \cdot y$;
3. von 12740 Euro bis 52151 Euro:
 $(228,74 \cdot z + 2397) \cdot z + 989$;
4. von 52152 Euro an:
 $0,42 \cdot x - 7914$.

³„y“ ist ein Zehntausendstel des 7 664 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens.

⁴„z“ ist ein Zehntausendstel des 12739 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens.

⁵„x“ ist das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete zu versteuernde Einkommen. ⁶Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden.

Anwendung des Abs. 2 im VZ 2001:

(2) Das zu versteuernde Einkommen ist auf den nächsten durch 54 ohne Rest teilbaren vollen Deutsche-Mark-Betrag abzurunden, wenn es nicht bereits durch 54 ohne Rest teilbar ist, und um 27 Deutsche Mark zu erhöhen.

Anwendung des Abs. 2 im VZ 2002 (letztmalig, § 52 Abs. 42 idF des StSenkG):

(2) Das zu versteuernde Einkommen ist auf den nächsten durch 36 ohne Rest teilbaren vollen Euro-Betrag abzurunden, wenn es nicht bereits durch 36 ohne Rest teilbar ist, und um 18 Euro zu erhöhen.

Anwendung des Abs. 3 bis VZ 2002 (letztmalig, § 52 Abs. 43 idF des StSenkG):

(3) ¹Die zur Berechnung der tariflichen Einkommensteuer erforderlichen Rechenschritte sind in der Reihenfolge auszuführen, die sich nach dem Horner-Schema ergibt. ²Dabei sind die sich aus den Multiplikationen ergebenden Zwischenergebnisse für jeden weiteren Rechenschritt mit drei Dezimalstellen anzusetzen; die nachfolgenden Dezimalstellen sind fortzulassen. ³Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Deutsche-Mark-Betrag* abzurunden.

(4) Für zu versteuernde Einkommen bis 114695 Deutsche Mark ergibt sich die nach den Absätzen 1 bis 3 berechnete tarifliche Einkommensteuer aus der diesem Gesetz beigefügten Anlage 2 (Einkommensteuer-Grundtabelle).**

(5) ¹Bei Ehegatten, die nach den §§ 26 und 26 b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, beträgt die tarifliche Einkommensteuer vorbehaltlich der §§ 32 b, 34, 34 b und 34 c das Zweifache des Steuerbetrags, der sich für die Hälfte ihres gemeinsam zu versteuernden Einkommens nach den Absätzen 1 bis 3 ergibt (Splitting-Verfahren). ²Für zu versteuernde Einkommen bis 229391 Deutsche Mark ergibt sich die nach Satz 1 berechnete tarifliche Einkommensteuer aus der diesem Gesetz beigefügten Anlage 3 (Einkommensteuer-Splittingtabelle).**

(6) ¹Das Verfahren nach Absatz 5 ist auch anzuwenden zur Berechnung der tariflichen Einkommensteuer für das zu versteuernde Einkommen

1. bei einem verwitweten Steuerpflichtigen für den Veranlagungszeitraum, der dem Kalenderjahr folgt, in dem der Ehegatte verstorben ist, wenn der Steuerpflichtige und sein verstorbener Ehegatte im Zeitpunkt seines Todes die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllt haben,
2. bei einem Steuerpflichtigen, dessen Ehe in dem Kalenderjahr, in dem er sein Einkommen bezogen hat, aufgelöst worden ist, wenn in diesem Kalenderjahr
 - a) der Steuerpflichtige und sein bisheriger Ehegatte die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllt haben,
 - b) der bisherige Ehegatte wieder geheiratet hat und
 - c) der bisherige Ehegatte und dessen neuer Ehegatte ebenfalls die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllen.

²Dies gilt nicht, wenn eine Ehe durch Tod aufgelöst worden ist und die Ehegatten der neuen Ehe die besondere Veranlagung nach § 26 c wählen.

²Voraussetzung für die Anwendung des Satzes 1 ist, daß der Steuerpflichtige nicht nach den §§ 26, 26 a getrennt zur Einkommensteuer veranlagt wird.

Autor: Prof. Dr. Theodor Siegel, Berlin

Mitherausgeber: Dr. Hans-Joachim Kanzler, Richter am BFH, München

* Ab VZ 2002 (= letztmalige Anwendung des Abs. 3): Euro-Betrag (§ 52 Abs. 43 idF des StSenkErgG v. 19. 12. 2000).

** Aufgehoben mit Wirkung ab VZ 2001 durch G. v. 23. 10. 2000.

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 32 a

	Anm.		Anm.
A. Überblick zu § 32 a		2. Einzelwirtschaftliche Wirkungen	
I. Inhaltlicher Überblick	1	a) Entscheidungswirkungen von Steuern	11
II. Struktur der Vorschrift	2	b) Anreizwirkungen des Tarifverlaufs	12
B. Rechtsentwicklung des § 32 a		III. Theorien zur Begründung der Progression	13
I. Rechtsgrundlagen	3	IV. Verfassungsrechtliche Vorgaben	14
II. Materielle Entwicklung der Tarifstruktur	4	V. Diskussionspunkte der Lösung des EStG	15
III. Besteuerung von Ehegatten	5	D. Geltungsbereich des § 32 a	
C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 32 a		I. Persönlicher Geltungsbereich	16
I. Steuersystematische Bedeutung		II. Sachlicher Geltungsbereich	17
1. Regelungsinhalt	7	E. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
2. Tarifalternativen		I. Stellung im Rahmen des EStG	18
a) Tarifformen	8	II. Verhältnis zu anderen Steuergesetzen	19
b) Tarifverläufe	9		
II. Ökonomische Relevanz des Einkommensteuertarifs			
1. Haushaltspolitische Bedeutung	10		

Erläuterungen zu Abs. 1: Bemessungsgrundlage und Tarifverlauf

	Anm.		Anm.
A. Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Abs. 1 Satz 1)	25	2. Verschiedene Arten der Berücksichtigung des Existenzminimums	28
B. Tarifaufbau (Abs. 1 Sätze 2–5)		3. Integration von Steuer- und Transfersystem als Alternative	29
I. Einleitungssatz des Satzes 2 und Überblick zu Tarifaufbau sowie Tarifgestaltung	26	III. Progressionszonen des Tarifs (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und 3)	32
II. Grundfreibetrag nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 1		IV. Proportionalzone des Tarifs (Abs. 1 Satz 2 Nr. 4)	33
1. Grundfreibetrag als das Existenzminimum freistellende Nullzone	27	V. Erläuterung der Funktionen y, z und x in Abs. 1 Sätze 3–4	34

Erläuterungen zu Abs. 2 und 3: Rechenvorschriften

	Anm.		Anm.	
<p>A. Rundung des zu versteuernden Einkommens (Abs. 2)</p>	37		<p>B. Rechenschritte zur Berechnung und Rundung der tariflichen Einkommensteuer (Abs. 3)</p>	38

Erläuterungen zu Abs. 4: Grundtabelle . . . 39

Erläuterungen zu Abs. 5: Splittingtarif

	Anm.		Anm.	
<p>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5</p> <p>I. Rechtsentwicklung des Ehegattensplitting</p> <p>II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Ehegattensplitting</p> <p>1. Das Ehegattensplitting als eine Form der Ehegattenbesteuerung</p> <p>2. Verfassungsmäßigkeit des Ehegattensplitting und anderer Formen der Ehegattenbesteuerung</p>	44 45		<p>a) Rechtfertigungsgründe einer besonderen Ehegattenbesteuerung</p> <p>b) Verfassungsrechtliche Vorgaben einer Ehegattenbesteuerung und Stellungnahme</p>	46 47
			<p>B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 5</p>	48

Erläuterungen zu Abs. 6: Sonderfälle des Splitting

	Anm.		Anm.	
<p>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6</p> <p>I. Rechtsentwicklung des Abs. 6</p> <p>II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Einzelveranlagung mit Splitting</p>	52 53		<p>I. Überblick zu den Fällen der Einzelveranlagung mit Splitting</p> <p>II. Tatbestandsvoraussetzungen des Verwitweten-Splitting (Abs. 6 Satz 1 Nr. 1)</p> <p>III. Tatbestandsvoraussetzungen des Sondersplitting (Abs. 6 Satz 1 Nr. 2)</p> <p>IV. Rechtsfolgen des Abs. 6</p>	54 55 56 57
<p>B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 6</p>				

Allgemeine Erläuterungen zu § 32a

Schrifttum bis 1995: MERSMANN, Der neue Einkommensteuertarif auf Grund des Einkommensteuer-Änderungsgesetzes, DB 1950, 157; RAWLS, A Theory of Justice, Cambridge, Mass., 1971; SIEGEL, Verfahren zur Minimierung der Einkommensteuer-Barwertsumme, BFuP 1972, 65; BALS, Ziele der Einkommensteuer-Reform, BB 1974, 454; MENNEL, Teilgutachten Steuerrecht, in: Verhandlungen des 50. Deutschen Juristentages, München 1974, D 163; PREUSS, Der Einkommensteuertarif 1975 (Warum Horner-Schema?), DStZ/A 1974, 440; STEDEN, Zur Dynamisierung von Steuertarifen, FA 1975/76, 266; Bericht der Bundesregierung über die Möglichkeiten zur Einführung eines Einkommensteuertarifs mit durchgehendem Progressionsverlauf (Tarifbericht), Schriftenreihe BMF, Heft 23, Bonn 1977; VOGEL, Berücksichtigung von Unterhaltsverpflichtungen im Einkommensteuerrecht, DStR 1977, 31; SCHULT, Grenzsteuerrechnung versus Differenzsteuerrechnung, WPg. 1979, 376; Pollak, Steuertarife, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 1980, 239; SIEGEL, Steuerwirkungen und Steuerpolitik in der Unternehmung, Würzburg/Wien 1982; LANG, Familienbesteuerung, StuW 1983, 103; TIPKE, Neuordnung der Familienbesteuerung, StbKongrRep. 1983, 39; WINDBICHLER, Ehegattensplitting und Familienlastenausgleich, BStRSozVÄR 1983, 158; MENNEL, Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, StuW 1984, 287; W. F. RICHTER, Steuertarifliche Entlastung beim Ehegattensplitting, WiSt. 1984, 8; KIRCHHOF, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, 319; WENGER, Einkommensteuerliche Periodisierungsregeln, Unternehmenserhaltung und optimale Einkommensbesteuerung, ZfB 1985, 710, und 1986, 132; ZEIDLER, Verfassungsrechtliche Fragen zur Besteuerung von Familien- und Alterseinkommen, StuW 1985, 1; BÖCKENFÖRDE, Steuergerechtigkeit und Familienlastenausgleich, StuW 1986, 335; DZIADKOWSKI, Grundfreibetrag und Einkommensteuertarif, FR 1986, 504; FRANKE, Konzeptionelle Neugestaltungen im Steuerrecht?, StuW 1986, 392; GILOY, Ist der Grundfreibetrag im Einkommensteuertarif wirklich entbehrlich?, FR 1986, 56; LEHNER, Abzug des Grundfreibetrages von der Bemessungsgrundlage oder von der Steuerschuld?, StuW 1986, 59; HINTERBERGER/MÜLLER/PETERSEN, „Gerechte“ Tariftypen bei alternativen Opfertheorien und Nutzenfunktionen, FA 1987, 45; KLEIN, Ehe und Familie im Steuerrecht als verfassungsrechtliches Problem, in: FS Zeidler, Berlin/New York 1987, 773; PEZZER, Verfassungsrechtliche Perspektiven der Familienbesteuerung, in: FS Zeidler, Berlin/New York 1987, 757; RIEDER, Steuer; Opfer; Familie – und ein bißchen Mathematik, mathematik lehren, Nr. 20, 1987, 48; TIPKE, Steuerreform und Steuergerechtigkeit, in: FS Zeidler, Berlin/New York 1987, 717; Verhandlungen des 57. Deutschen Juristentages, München 1988; KIRCHHOF, Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag, München 1988; MATTHÄUS-MAIER, Für einen gerechten und einfachen Familienlastenausgleich, ZRP 1988, 252; POHMER, Einige Bemerkungen zu Inhalt und Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips, FA 1988, 135; SÖHN, Neuordnung des Einkommensteuerrechts zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung, ZRP 1988, 344; DERS., Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht: Zum persönlichen Existenzminimum, FA 1988, 155; HENKE, Statement, in: Familiengerechte Steuer- und Transferpolitik, Frankfurt (Main)/New York 1989, 34; HERB, Der Einkommensteuertarif 1990 auf dem Prüfstand, DB 1989, 62; KNOBBE-KEUK, Möglichkeiten und Grenzen einer Unternehmenssteuerreform, DB 1989, 1303; MELLINGHOFF, Maßstäbe für eine Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts: Zur steuerrechtlichen Abteilung des 57. Deutschen Juristentages, StVj. 1989, 130; PEZZER, Familienbesteuerung und Grundgesetz, StuW 1989, 219; SCHÖBERLE, Der Einkommensteuertarif 1990 – Bedeutung und Ansatzpunkte für seine Weiterentwicklung, DStR 1989, 567; SIEGEL, Steuerbarwertminimierung nach dem Einkommensteuertarif 1990, WiSt. 1989, 269; FELIX, Familienlastenabzug: Praktische Schlussfolgerungen für die Steuerberatung aus den Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts vom 29. 5. 1990 und 12. 6. 1990, KÖSDI 1990, 8238; JÜPTNER, Anm. zu BFH-Urt. v. 8. 6. 1990 III R 14–16/90, StRK § 32a EStG 1975 R. 5, 1990; DERS., Bundesverfassungsgericht: Familienlastenausgleich verfassungswidrig, StVj. 1990, 307; TIPKE, Einkommensteuerliches Existenzminimum auch für Reiche?, FR 1990, 349; BAREIS, Transparenz bei der Einkommensteuer: Zur systemgerechten Behandlung sogenannter „notwendiger Privatausgaben“, StuW 1991, 38; DÖRSCH, Zur Verfassungswidrigkeit der Einkommensteuer-

Grundfreibeträge in den Veranlagungszeiträumen 1978 bis 1988, FR 1991, 317; H.-P. SCHNEIDER, Erhöhung des Grundfreibetrages für die Vergangenheit?, INF 1991, 505; VORWOLD, Die Ehe- und Familienbesteuerung im Licht der US-amerikanischen Veränderungen, Diss. Münster, 1991; FELIX, Anmerkung zu BVerfG v. 25. 9. 1992, StRK 1992: EStG 1975 Allg. R. 87; SCHMIDT-LIEBIG, Das verfassungsrechtlich geschätzte, das sozialrechtlich gewährte und das einkommensteuerlich zu beachtende Existenzminimum, BB 1992, 109; D. SCHNEIDER, Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl., Wiesbaden 1992; VORWOLD, Neuorientierung der Ehe- und Familienbesteuerung, FR 1992, 789; WAGNER, Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Normkritik, StuW 1992, 2; BILSDORFER, Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu den Grundfreibeträgen: Einladung zum Erlaß verfassungswidriger Gesetze, INF 1993, 10; DONATH, Ehe, Familie und Steuern, RabelsZ 1993, 401; SCHEMMELE, Das einkommensteuerliche Existenzminimum: Berücksichtigung der menschenwürdigen im Steuerrecht oder politisch gestaltbare Steuervergünstigung?, StuW 1993, 70; SCHULT/HUNSDORFER, Der geplante Einkommensteuertarif: Begrenzung des Spitzensteuersatzes für gewerbliche Einkünfte auf 44 %?, StStud. 1993, 221; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993; „Bareis-Kommission“, Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Freistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, BB 1994 Beilage 24; ESSER, Steuerfreistellung des Existenzminimums: Nullzone, Steuerabzug oder Abzug von der Bemessungsgrundlage?, DStZ 1994, 517; DERS., Zur Notwendigkeit der Reform des Einkommensteuertarifs, IFSt, Grüner Brief 323, 1994; GILOY, Zur Einführung einer Bürgersteuer, DStZ 1994, 423; LANG, Reform der Familienbesteuerung, in: FS Franz Klein, Köln 1994, 437; LINGEMANN, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, Berlin 1994; D. SCHNEIDER, Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., Wiesbaden 1994; SIEGEL/D. SCHNEIDER, Existenzminimum und Familienlastenausgleich: Ein Problem der Reform des Einkommensteuerrechts, DStR 1994, 597; SÖHN, Einkommensteuer und subjektive Leistungsfähigkeit, FA 1994, 372; STERN, Lohn- und Einkommensteuertarif 1996: Der Vorschlag des Bundes der Steuerzahler zur verfassungskonformen Neugestaltung, DStZ 1994, 729; WATERKAMP, Aktuelle Probleme im Bereich der Ehegattenveranlagung: Kein Splitting für Grenzgänger, StuW 1994, 312; STERN/Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Der Lohn- und Einkommensteuertarif 1996, Heft 80, 1994; KIRCHHOF, Grundlinien des Steuerverfassungsrechts in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, StbJb. 1994/95, 5; ARNDT/SCHUMACHER, Die verfassungsrechtlich zulässige Höhe der Steuerlast, NJW 1995, 2603; DZIADKOWSKI, 120 Jahre Einkommensteuer und 100 Jahre Freistellung des Existenzminimums in Sachsen, FR 1995, 46; HOMBURG, Zur Steuerfreiheit des Existenzminimums: Grundfreibetrag oder Abzug von der Bemessungsgrundlage?, FA 1995, 182; KALTENBORN, Bewertung der Vorschläge zur Steuerfreistellung des Existenzminimums, Discussion Paper No. 95-06, ZEW, Mannheim 1995; LEISNER, Steuer- und Eigentums- wende – die Einheitswert-Beschlüsse des BVerfG, NJW 1995, 2591; MATHIAK, Die erste Einkommensteuer in Deutschland: Das Reglement vom 23. 2. 1808 für Ostpreußen, StuW 1995, 352; THIEL, Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung in der Praxis: Das Jahressteuergesetz 1996 wird vorbereitet, in: FS Tipke, Köln 1995, 295; R. WENDT, Familienbesteuerung und Grundgesetz, in: FS Tipke, Köln 1995, 47.

Schrifttum ab 1996: ARNDT, Konsequenzen für den Gesetzgeber aus den Beschlüssen des BVerfG vom 22. 6. 1995 zur Vermögen- und Erbschaftsteuer, BB 1996 Beil. 7; BAREIS, Die Diskussion um einen „Stufentarif“ bei der Einkommensteuer, DStR 1996, 1466; BULL, Vom Eigentums- zum Vermögensschutz – ein Irrweg, NJW 1996, 281; DZIADKOWSKI, 50 Jahre „demokratischer“ Einkommensteuertarif in Deutschland, BB 1996, 1193; FLOKERMANN, Irrungen und Wirkungen um den Einkommensteuertarif, in: FS Haas, Herne/Berlin 1996, 111; JACHMANN, Sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit: Belastungsgrenzen im Steuersystem, StuW 1996, 97; KANZLER, Die Umsetzung verfassungsgerichtlicher Entscheidungen durch den Steuergesetzgeber, StuW 1996, 215; SCHÄFER, Familienlastenausgleich in der Bundesrepublik Deutschland, Frankfurt (Main) ua. 1996; SIGLOCH/EGNER, Steuersätze in Tabellenform, in: BÖHLER (Hrsg.), Mittelstand und Betriebswirtschaft, Bd. 7, Bayreuth 1996, 233; TIPKE, Über die Grenzen der Vermögensteuer, GmbHR 1996, 8; VOGEL, Vom Eigentums- zum Vermögensschutz – eine Erwiderung, NJW 1996, 1257; WEBER-GRELLET, Vermögensteuer, Plafondierung, Vereinfachung: Zu dem Vermögensteuer-Beschluß des BVerfG, BB 1996, 1415; R. WENDT, Spreizung von Körperschaftsteuersatz und Einkommensspitzenatz als

Verfassungsproblem, in: FS Friauf, Heidelberg 1996, 859; Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Zur Reform des Einkommensteuertarifs, Schriftenreihe des BMF, Heft 60, 1996; WOSNITZA, Die Besteuerung von Ehegatten und Familien: Zur ökonomischen Rechtfertigung eines Realsplittings, *StuW* 1996, 123; ZIMMERER, Zur Kurzlebigkeit deutscher Einkommensteuertarife: Eine Replik über 50 Jahre deutscher Einkommensbesteuerung, *Regensburger Diskussionsbeiträge* Nr. 286, 1996; BAREIS, Brutto- oder Nettoprinzip bei der Einkommensbesteuerung?, *DSWR* 1997, 215; DZIADKOWSKI, Zur Tarifdiskussion im Rahmen der geplanten „Jahrhundertreform“, *BB* 1997, 1018, 89; KIRCHNER, Bilanzrecht und neue Institutionenökonomik, in: FS Beisse, Düsseldorf 1997; KLEIN, Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, *DStZ* 1997, 105; SEIDL/TRAUB, Was bringt die Steuerreform?, *BB* 1997, 861; BAREIS/ALLMENDINGER/SELG, Neuansätze des Familienlastenausgleichs, in: Hess. Min. für Frauen, Arbeit und Sozialordnung (Hrsg.), *Frauenpolitische Aspekte im Einkommensteuerrecht*, Teil 3, Wiesbaden 1998, Teil 1; GRÖNERT, Ist die Abschaffung des Ehegattensplittings verfassungsrechtlich zulässig?, *DStZ* 1998, 895; HAUSER, Zwischen höherer Mathematik und Verteilungspolitik: Der Tarif im deutschen Einkommensteuerrecht, *DStZ* 1998, 202; 267; JACHMANN, Leistungsfähigkeitsprinzip und Umverteilung, *StuW* 1998, 293; KIRCHHOF, Der Auftrag des Grundgesetzes zur Erneuerung des Steuerrechts, *StbG* 1998, 385; LIETMEYER, Ehegattensplitting – Zankapfel der Steuerpolitik, *DStZ* 1998, 849; SCHEER, Steuerpolitische Ideale – gestern und heute, in: KRAUSE-JUNK (Hrsg.), *Steuersysteme der Zukunft*, Berlin 1998, 155; SIEGEL, Steuern, in: KORFF et al. (Hrsg.), *Handbuch der Wirtschaftsethik, Gütersloh* 1998, Bd. 3, 354; SIGLOCH, *Steuervereinfachung im Rahmen der Unternehmensbesteuerung*, in: KRAUSE-JUNK (Hrsg.), *Steuersysteme der Zukunft*, Berlin 1998, VOLLMER, *Das Ehegattensplitting*, Baden-Baden 1998; ALBERT, Zur Einschränkung des Ehegattensplittings, *StuB* 1999, 651; BAREIS, Die Reform der Einkommensteuer vor dem Hintergrund der Tarifentwicklung seit 1934, in: FS Offerhaus, Köln 1999, 1053; BUTZER, Der Halbteilungsgrundsatz und seine Ableitung aus dem Grundgesetz, *StuW* 1999, 227; DIW, Alternativen der Ehegattenbesteuerung: Eine verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung, *WiSt.* 1999, 264; FISCHER, Der Halbteilungsgrundsatz in der Krise, *FR* 1999, 1292; KANZLER, Neue Entwicklungen zur Familienbesteuerung, *FR* 1999, 512; H. RICHTER, Der Einkommensteuertarif 1999/2000/2002 im Überblick, *BB* 1999, 29; G. ROSE, Überlegungen zur Realisierung des Halbteilungsgrundsatzes, *StuW* 1999, 12; SEER, Der sog. Halbteilungsgrundsatz als verfassungsrechtliche Belastungsobergrenze der Besteuerung, *FR* 1999, 1280; SIEGEL, *Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Tarifzusammenhänge und Steuerreform*, *FR* 1999, 429; SIEGEL/BAREIS, *Strukturen der Besteuerung*, 3. Auflage, München/Wien 1999; SOLER-ROCH, *Family Taxation in Europe*, The Hague/London/Boston 1999; STÖCKER, Die Kappung des Ehegattensplittings ist verfassungswidrig, *BB* 1999, 234; TREISCH, Existenzminimum und Einkommensbesteuerung, Aachen 1999; VOGEL, Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, *StuW* 1999, 201; BAREIS, Gebietet das Grundgesetz bei der Ehegattenbesteuerung die Mißachtung ökonomischer Wirkungen?, *StuW* 2000, 81; DEDERER, Halbteilungsgrundsatz – woher, wohin?, *StuW* 2000, 91; ELICKER, Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung, *StuW* 2000, 3; HOMBURG, Das einkommensteuerliche Ehegattensplitting, *StuW* 2000, 261; KANZLER, Erste Überlegungen zur Einkommensbesteuerung der Lebenspartnerschaft nach dem Entwurf des Lebenspartnerschaftsgesetzes, *FR* 2000, 859; LINDENCRONA, The abolition of joint taxation – the Swedish experience, in: FS Vogel, Heidelberg 2000, 769; LIST, Der Halbteilungsgrundsatz und der Bundesfinanzhof – ein Mißverständnis?, *BB* 2000, 745; LOCHER, Neuordnung der Familienbesteuerung in der Schweiz, in: FS Vogel, Heidelberg 2000, 741; SACKSOFSKY, Steuerung der Familie durch Steuern, *NJW* 2000, 1896; SCHERF, Das Ehegattensplitting aus finanzwissenschaftlicher Sicht, *StuW* 2000, 269; SEER, Verfassungsrechtliche Grenzen der Gesamtbelastung von Unternehmen, *DStJG* 23 (2000), 87; SIEGEL/BAREIS/HERZIG/D. SCHNEIDER/WAGNER/WENGER: Verteidigt das Anrechnungsverfahren gegen unbedachte Reformen!, *BB* 2000, 1269; SIEGEL/KIRCHNER/ELSCHEN/KÜPPER/RÜCKLE, Juristen und Ökonomen: Kooperation oder Mauerbau?, *StuW* 2000, 257; SIEGEL, Konsum- oder einkommensorientierte Besteuerung? Aspekte quantitativer und qualitativer Argumentation, *ZfbF* 2000, 724; SIGLOCH, Unternehmenssteuerreform 2001: Darstellung und ökonomische Analyse, *StuW* 2000, 160; SÖHN, Ehegattensplitting und Verfassungsrecht, in: FS Oberhauser, Berlin 2000, 413; DERS., Kappung des Ehegattensplittings?, in: FS K. Vogel, Heidelberg 2000, 639; TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. 1, 2. Aufl., Köln 2000; DERS., Besteuerungsmoral und

Steuermoral, Wiesbaden 2000; BEISER, Steuern, Wien 2001; 413; BIRK/WERNSMANN, Der Schutz von Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, JZ 2001, 218; JACHMANN, Freiheitsgrundrechtliche Grenzen steuerlicher Belastungswirkungen, in: FS Schiedermaier, Heidelberg 2001, 391; KANZLER, Die Besteuerung von Ehe und Familie, DSStJG 24 (2001), 417; DERS., Die Zukunft der Familienbesteuerung – Familienbesteuerung der Zukunft, FR 2001, 921; MATHIAK, Was von einem großen Plan blieb: Die preußische klassifizierte Einkommensteuer von 1851, StuW 2001, 324; MELLINGHOFF, Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Besteuerung von Ehe und Familie, in: Grundrechtsschutz im Steuerrecht, Heidelberg 2001, 39; REICH, Neuordnung der Familienbesteuerung, IFF Forum für Steuerrecht 2001, 251; SEER, Das Ehegattensplitting als typisiertes Realsplitting, in: FS Kruse, Köln 2001, 357; DERS., Tax Cut 2001–2010 – das US-amerikanische Steuersenkungsgesetz aus rechtsvergleichender deutscher Sicht, RIW 2001, 664; SIEGEL, Splitting: Notwendiger Effekt oder fragwürdiger Vorteil?, BFuP 2001, 271; SCHNEIDER, Steuerlast und Steuerwirkung, München/Wien 2002.

A. Überblick zu § 32a

I. Inhaltlicher Überblick

1

§ 32a regelt den Tarif der ESt. unter Einbeziehung einer Nullzone für das Existenzminimum. Hierzu wird zunächst der Tarif für eine Einzelperson als Stpfl. definiert (Einzelveranlagung); anschließend wird der Tarif für nach § 26b zusammenveranlagte Ehegatten bestimmt (Splittingtarif).

Dabei sind die Tarifänderungen nach dem StSenkG zu beachten: Für Abs. 1 sind im einleitenden Gesetzestext vier verschiedene Fassungen enthalten: für VZ 2001 bzw. VZ 2002 bzw. VZ 2003/04 bzw. ab VZ 2005. Abs. 2 ist zunächst für 2001 formuliert, sodann mit dem Text der letztmaligen Anwendung im VZ 2002. Abs. 3 ist in der im VZ 2002 auslaufenden Geltung festgehalten (mit der Modifikation Euro statt DM im VZ 2002). Abs. 4 und Abs. 5 Satz 2 sind als nur noch bis VZ 2001 gültige Vorschriften kursiv abgedruckt. Der verbleibende Abs. 5 sowie Abs. 6 gelten zeitunabhängig.

Im einzelnen enthält § 32a folgende Regelungen der Tariffragen:

Abs. 1 definiert den Steuertarif formelmäßig für die Situation der Einzelveranlagung, womit auch die Nullzone festgelegt wird.

Abs. 2 und 3 enthalten auslaufend pragmatische Modifikationen dieses Formeltarifs:

- *Abs. 2* legt – nur noch gültig für 2001 – eine Rundungsvorschrift für die Bemessungsgrundlage fest.
- *Abs. 3* beschreibt – ebenfalls nur noch für 2001 – den Rechenweg und eine Rundungsvorschrift bei der Ermittlung der tariflichen ESt.

Abs. 4 (aufgehoben) verwies auf die nach den Abs. 2 und 3 entstehende ESt-Grundtabelle.

Abs. 5 und 6 beziehen sich auf den Splittingtarif:

- *Abs. 5* definiert das bei Zusammenveranlagung relevante Splittingverfahren.
- *Abs. 6* erweitert die Anwendbarkeit des Splittingtarifs auf bestimmte Fälle aufgelöster Ehen.

2

II. Struktur der Vorschrift

In der folgenden Abb. 1 wird die Struktur von § 32 a dargestellt, wobei auch die auslaufenden Vorschriften der Abs. 2 und 3 sowie die Beziehung zu den bisherigen Steuertabellen aufgezeigt wird:

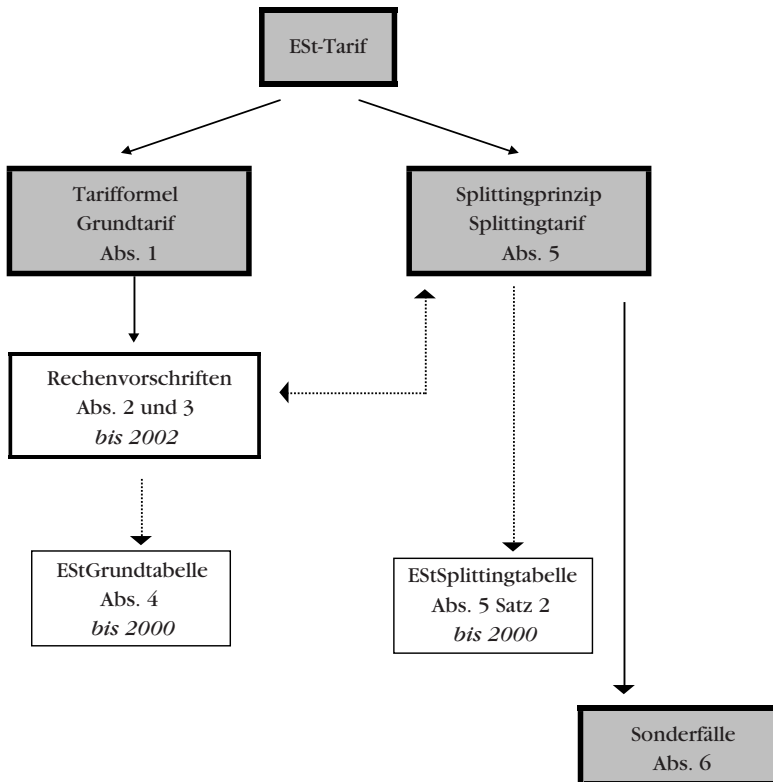


Abb. 1: Struktur von § 32 a EStG

B. Rechtsentwicklung des § 32 a

3

I. Rechtsgrundlagen

Das preuß. EStG v. 24. 6. 1891 (Ges. Slg., 175) führte mit der ersten allgemeinen ESt. (zur Rechtslage davor Dok. 1 Anm. 2) auch einen progressiven ESt-Tarif in § 17 ein, der ein Existenzminimum von 900 Mark stfrei ließ und Steuersätze von 0,6 vH bis 4 vH für Einkommen über 100000 Mark vorsah. Dieser *Stufenbetragstarif* wurde auf das Einkommen gemeinsam zu veranlagender Angehöriger eines Haushalts angewandt. Die Novellierung durch das Preuß. EStG v. 19. 6. 1906 (Ges. Slg., 241) brachte auch eine Änderung des Tarifs, mit einer Erhöhung des Spitzensatzes auf 4,6 vH, der bei knapp über 100000 Mark erreicht wurde.

EStG 1920 v. 29. 3. 1920 (RGBl. I, 359): Der *Stufenbetragstarif* des preuß. EStG wurde in § 21 durch einen *Anstoßtarif* ersetzt (nach STRUTZ, EStG 1920, § 21 Anm. 1: „Anstoßsystem“) und im Gesetz geregelt. Der für die jeweiligen Einkommenstufen von 1000 Mark bis 50000 Mark vorgesehene Spitzensteuersatz stieg von 10 vH auf 60 vH, die bei Einkommen von 500000 Mark anfielen. Stfrei blieben 1500 Mark (§ 20 Abs. 1). Für Ehegatten und haushaltszugehörige, minderjährige Kinder, die der Zusammenveranlagung unterlagen, erhöhte sich der stfreie Betrag um jeweils 500 Mark; Arbeitseinkommen der Kinder waren von der Zusammenveranlagung ausgenommen.

EStG 1925 v. 10. 8. 1925 (RGBl. I, 189): Nach dem ebenfalls im Gesetz geregelten Anstoßtarif erhöhte sich der stfreie Grundfreibetrag von 1300 RM für die haushaltszugehörige Ehefrau und das erste minderjährige Kind um jeweils 100 RM, für das 2., 3., 4., und ab dem 5. Kind um 180 bzw. 360 bzw. 540 bzw. 720 RM (§ 50). Die Einkommenstufen des Anstoßtarifs wurden verbreitert und der, allerdings schon bei einem Einkommen von 80000 RM erreichte, Spitzensatz auf 40 vH gesenkt. Einkommen bis 10000 RM waren zusätzlich durch Freibeträge für den Stpfl. und seine Haushaltsangehörigen begünstigt (§ 52).

EStG 1934 v. 16. 10. 1934 (RGBl. I, 1005; RStBl., 1261; *EStTabelle*: RStBl., 1275): Erstmals sah das Gesetz eine EStTabelle in der Anlage zu § 32 vor, auf die in § 32 Abs. 1 verwiesen wurde. Unterschieden wurden Ledige, kinderlos Verheiratete und Stpfl., denen Kinderermäßigung gewährt wurde. Die StBelastung Lediger betrug 160 vH der Steuer kinderloser Ehegatten. Den Spitzensteuersatz von 50 vH erreichten Ledige mit einem Einkommen von 75000 RM; für Verheiratete betrug der Spitzensteuersatz 40 vH und wurde bei 111000 RM erreicht. Bei Einkommen ab 116000 RM war die kinderbezogene Staffelung des Tarifs aufgehoben und der Steuersatz von 40 vH galt durchgängig.

EStÄndG 1934 v. 1. 2. 1938 (RGBl. I, 99; RStBl., 97; *EStTabelle*: RStBl., 99): § 32 wurde aus „bevölkerungspolitischen und verwaltungstechnischen“ Gründen geändert (Begr. RStBl. 1938, 101): Danach wurden ua. „ledige Mütter, deren Kind nicht Jude ist, ... einkommensteuerlich in keinem Fall mehr als ledig behandelt, auch dann nicht, wenn ihnen Kinderermäßigung nicht zusteht“ (Begr. aaO). Die EStTabelle wurde für Einkommen ab 101000 RM zur Beseitigung einer „unbefriedigenden Tarifgestaltung“ (Begr. aaO) geändert, weil nach der bisherigen Tabelle der gesamte Einkommensbetrag, der 100000 RM überstieg, weggesteuert wurde, bis eine Steuer erreicht war, die 40 vH des Einkommens betrug.

EStÄndG 1938 v. 17. 2. 1939 (RGBl. I, 283; RStBl., 305; *EStTabelle*: RStBl., 305): Gegenüber dem EStG 1934 wurde die StBelastung für Ledige auf 180 vH der Steuer kinderloser Ehegatten, höchstens 55 vH des Einkommens, angehoben. In die Tabelle wurde eine neue Spalte für Ehegatten ohne Kinderermäßigung eingefügt, die von kinderlosen Ehegatten unterschieden wurden. Kinderlos Verheiratete zahlten danach 140 vH der Steuer für Ehegatten ohne Kinderermäßigung, eine Strafsteuer für Stpfl., die sich den bevölkerungspolitischen Zielen der nationalsozialistischen Regierung verweigerten.

KriegswirtschaftsVO v. 4. 9. 1939 (RGBl. I, 1609; RStBl., 965): Auf die ESt. wurde ein Kriegszuschlag von 50 vH der ESt., höchstens 15 vH des Einkommens eingeführt (§ 3 Abs. 1 und 2); Kriegszuschlag und ESt. durften zusammen nicht mehr als 65 vH des Einkommens betragen (§ 3 Abs. 2).

Zweite LohnabzugsVO v. 24. 4. 1942 (RGBl. I, 252; RStBl., 473): Der Kriegszuschlag zur ESt. wurde um 2 vH erhöht. Danach durften Kriegszuschlag und ESt. zusammen nicht mehr als 67 vH des Einkommens betragen (§ 3).

Kontrollratsgesetz – KRG – Nr. 3 v. 20. 10. 1945 (Abl. des Kontrollrats in Deutschland Nr. 1, 23): Die ESt. wurde für das letzte Quartal 1945 nochmals um 25 vH erhöht.

Kontrollratsgesetz – KRG – Nr. 12 v. 11. 2. 1946 (StuZBl., 2; *EStTabelle*: Anlage A KRG 12): Einführung eines grundlegend neuen Tarifs (Anstoßtarif) bei gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlage. Für Einkommen über 600 RM betrug der Eingangssteuersatz 17 vH des Einkommens. Einkommens-teile über 4800 RM unterlagen einem Steuersatz von 50 vH. Der Spitzensteuer-satz von 95 vH galt für Einkommen über 100000 RM.

Kontrollratsgesetz – KRG – Nr. 61 v. 19. 12. 1947 (StuZBl. 1948, 53): Milde-rung der StBelastung durch Änderung von Pauschalabzügen für Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit.

Kontrollratsgesetz – KRG – Nr. 64 v. 20. 6. 1948 (StuZBl. 1949, 123; *EStTa-belle*: BGBl. Nr. 13 Anhang): Einführung einer neuen Grundtabelle. Eingangs-steuersatz für Einkommen über 750 DM auf 12 vH herabgesetzt und Spitzen-steuersatz von 95 vH nur noch für Einkommensteile über 250000 DM.

StÄndG v. 29. 4. 1950 (BGBl. I, 95; *EStTabelle*: BGBl., 147; BStBl. I 1951, 20): Eingangssteuersatz für Einkommen über 750 DM auf 10 vH herabgesetzt; Pro-gressionsmilderung in den mittleren Einkommenstufen. Im übrigen Fortgeltung der Hochsteuersätze.

Ges. zur Änderung und Vereinfachung des EStG und des KStG v. 27. 6. 1951 (BGBl. I, 411; BStBl. I, 223): Plafondierung der EStBelastung auf 80 vH des Einkommens.

Ges. zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung v. 24. 6. 1953 (BGBl. I, 413; BStBl. I, 192; *EStTabelle*: BGBl. I, 811; BStBl. I, 309): Weitere Senkung des EStTarifs um durchschnittlich 15 vH. Anhebung des Grundfreibetrags (Existenzminimum) von 750 DM auf 800 DM und des Freibetrags für die Ehefrau von 600 DM auf 800 DM. Der höchste Grenzsteuersatz wurde von 95 vH auf 80 vH und der Plafond von 80 vH auf 70 vH vermindert.

StNG 1954 v. 16. 12. 1954 (BGBl. I, 373; BStBl. I, 575; *EStTabelle*: BGBl. I, 393; BStBl. I, 595): Erhöhung des Existenzminimums auf 900 DM, deutliche Herab-setzung der StBelastung im mittleren Bereich und Reduzierung des höchsten Grenzsteuersatzes für Einkommensteile zwischen 605000 DM und 614000 DM auf 63,45 vH. Der Plafond wurde auf 55 vH herabgesetzt. Der Anstoßtarif (Teil-mengenstaffeltarif) wurde durch einen Formeltarif ersetzt (s. Anm. 8).

StÄndG v. 18. 7. 1958 (BGBl. I, 473; BStBl. I, 412; *EStGrundtabelle*: BGBl. I, 492; BStBl. I, 431; *Splittingtabelle*: BGBl. I 1959, 88; BStBl. I 1959, 96): Im Zuge der Neuregelung der Ehegattenbesteuerung wurde ein neuer Tarif mit Grund- und Splittingtabelle eingeführt. Das Ehegattensplitting wurde auch auf Verwit-wete ausgedehnt. Grundfreibetrag von 1680 DM und StSätze von 20 bis 53 vH (ab 110000 DM).

StÄndG 1964 v. 16. 11. 1964 (BGBl. I, 885; BStBl. I, 553; *EStTabellen*: BGBl. I, 894; BStBl. I, 562): Änderung des StTarifs 1958 ab VZ 1965 zur Milderung der StBelastung im unteren und mittleren Einkommensbereich bis 75000 DM. Ab-senkung des Eingangssteuersatzes von 20 vH auf 19 vH, Beseitigung des Pro-

gressionssprungs von 20 vH auf 27,2 vH beim Übergang von der unteren Proportionalzone zur Progressionszone und Einführung dreier Progressionsbereiche mit ansteigenden Grenzsteuersätzen von 19 vH auf 40,7 vH im Einkommensbereich von 8000 DM bis 30000 DM, von 40,7 vH auf 49,9 vH im Einkommensbereich von 30000 DM bis 78000 DM und von 49,9 vH bis 51,9 vH im Einkommensbereich von 78000 DM bis 110000 DM. Die obere Proportionalzone und ihr Steuersatz von 53 vH blieben unverändert.

Zweites StÄndG 1967 v. 21. 12. 1967 (BGBl. I, 1254; BStBl. I, 484): Einführung einer Ergänzungsabgabe von 3 vH der ESt. (und KSt.) ab VZ 1968 für Stpfl. mit einem zu versteuerndem Einkommen von mehr als 16020 DM für Alleinstehende und 32040 DM für zusammenveranlagte Ehegatten. Einschließlich der ErgAbgabe betrug der Spitzensteuersatz damit 54,59 vH.

StÄndG 1968 v. 20. 2. 1969 (BGBl. I 141; BStBl. I, 116): Erweiterung des Anwendungsbereichs des Splittingverfahrens um das sog. Gnadensplitting für Stpfl., deren Ehegatte nach Wiederverheiratung ebenfalls der Ehegattenveranlagung unterliegt, ab VZ 1970 (§ 32a Abs. 4).

StÄndG 1973 v. 26. 6. 1973 (BGBl. I, 676; BStBl. I, 545): Aufgrund des mit dem StÄndG 1973 verabschiedeten StabilitätszuschlagsG wurde ein Zuschlag von grundsätzlich 5 vH der festgesetzten ESt- und KStSchuld erhoben.

EStRG v. 5. 8. 1974 (BGBl. I, 1769; BStBl. I, 530): Aufnahme der Tarifformeln, Tabellen, Abrundungsvorschriften und Rechenschritte in § 32a Abs. 1–3. Erhöhung des Grundfreibetrags von 1680 DM auf 3000 DM; Erhöhung des des Eingangsteuersatzes von 19 auf 22 vH und Anhebung des Grenz- und Spitzensteuersatzes auf 56 vH ab 130020 DM.

Ges. zur Steuerentlastung und Investitionsförderung v. 4. 11. 1977 (BGBl. I, 1965; BStBl. I, 495): Erhöhung des Grundfreibetrags von 3000 DM auf 3300 DM und Einführung eines allgemeinen Tariffreibetrags von 510 DM bzw. 1020 DM.

StÄndG 1979 v. 30. 11. 1978 (BGBl. I, 1849; BStBl. I, 479; *EStTabellen*: BGBl. I, 1861; BStBl. I, 491): Anhebung des Grundfreibetrags von 3300 DM auf 3690 DM, Abschaffung des Tarifsprungs von 22 vH auf 30,8 vH beim Übergang von der unteren Proportionalzone zur Progressionszone zugunsten eines kontinuierlich ansteigenden Grenzsteuersatzes und Aufhebung des § 56, der den bis dahin nicht erfüllten Auftrag zur Einführung eines durchgehenden progressiven Tarifs enthielt.

StEntlG 1981 v. 16. 8. 1980 (BGBl. I, 1381; BStBl. I, 534; *EStTabellen*: BGBl. I, 1388; BStBl. I, 541): Aufnahme des allgemeinen Tariffreibetrags in den Grundfreibetrag und Anhebung des Grundfreibetrags von 3690 DM auf 4212 DM.

StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 1985 (BGBl. I, 1153; BStBl. I, 391; *EStTabellen*: BGBl. I, 1163; BStBl. I, 401): Grundlegende Neugestaltung des Tarifs durch Erhöhung des Grundfreibetrags von 4212 DM auf 4536 DM, Senkung der Grenzsteuersätze für den gesamten Einkommensbereich der Progressionszone in 2 Stufen ab 1986 und ab 1988, sowie Beibehaltung des Spitzensteuersatzes auf 56 vH für Einkommen ab 130000 DM.

StSenkErwG 1988 v. 14. 7. 1987 (BGBl. I, 1629; BStBl. I, 523; *EStTabellen*: BGBl. I, 1631; BStBl. I, 525): Der bereits durch *StSenkG 1986/1988* für 1988 vorgesehene Tarif wurde vor seiner Anwendung wieder geändert, weil ein Teil der für 1990 vorgesehenen StEntlastungen vorgezogen wurde.

StReformG 1990 v. 25. 7. 1988 (BGBl. I, 1093; BStBl. I, 224; *EStTabellen*: BGBl. I, 1141; BStBl. I, 272): Nach den Entlastungen 1986 und 1988 wurde der dreistufige Gesamtplan einer StEntlastung abgeschlossen (BTDrucks. 11/2157, 116; Wegfall des sog. „Mittelstandsbauchs“). Ab 1990 galt ein linear progressiver Tarif. Die Grenzsteuersätze wurden durchweg ermäßigt und die EStBelastung insgesamt verringert. Der Grundfreibetrag wurde auf 5 616 DM/11 232 DM erhöht und der Eingangssteuersatz von 22 vH auf 19 vH vermindert. Der Spitzensteuersatz wurde unter Herabsetzung der oberen Proportionalzone von 56 vH auf 53 vH abgesenkt. Vor allem der linear progressive Tarif führte zu einer Vereinfachung des Tarifs, weil nur noch eine Formel für die Progressionszone erforderlich war.

Solidaritätsgesetz v. 24. 6. 1991 (BGBl. I, 1318; BStBl. I, 640): Einführung einer befristeten Ergänzungsabgabe von grundsätzlich 7,5 vH der ESt. oder KSt., sog. Golfkriegszuschlag (im einzelnen Dok. 1 Anm. 435 a).

FKPG v. 23. 6. 1993 (BGBl. I, 944; BStBl. I, 510): Durch Ges. zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms (FKPG) wurde § 32c als Übergangsregelung zur StFreistellung des Existenzminimums auf Beschluß des Haushaltsausschusses (8. Ausschuß) in das EStG aufgenommen (Beschlußempfehlung und Ber. v. 18. 5. 1993, BTDrucks. 12/4801, 52 f.). Danach waren Erwerbsbezüge (zu versteuerndes Einkommen zuzüglich der in § 32c genannten stfreien Bezüge) in folgender Höhe stfrei:

	Grundtabelle	Splittingtabelle
1993	10 529 DM	21 059 DM
1994	11 069 DM	22 139 DM
1995	11 555 DM	23 111 DM.

Die Ermittlung der gemilderten ESt. ergab sich aus Zusatztabelle.

JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438): Neugestaltung des Tarifs unter StFreistellung des Existenzminimums im Rahmen des Grundfreibetrags von 12 095/24 191 DM für 1996, 12 365/24 731 DM für 1997–1998 und 13 067/26 135 DM für 1999 (§ 32a Abs. 1, § 52 Abs. 22b). Eingangssteuersatz von 25,9 vH und Spitzensteuersatz ab 120 042 DM von 53 vH.

StEntlG 1999 v. 19. 12. 1998 (BGBl. I, 3779; BStBl. I 1999, 81): Anhebung des Grundfreibetrags auf 13 067 DM für 1999 und Minderung des Eingangssteuersatzes von 25,9 vH auf 23,9 vH bei gleichbleibendem Spitzensteuersatz ab 120 042 DM.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304): § 52 Abs. 41–43 enthalten die Fassungen des § 32a EStG, die für die VZ 2000–2002 gelten sollen.

► *Für 2000/2001* wird der Grundfreibetrag auf 13 499 DM angehoben. Der Eingangssteuersatz sinkt auf 22,9 vH, der ab 114 696 DM eingreifende Spitzensteuersatz auf 51 vH.

► *Ab 2002* beträgt der Grundfreibetrag 14 093 DM (7 235 €), der Eingangssteuersatz 19,9 vH und der ab 107 568 DM (55 008 €) eingreifende Spitzensteuersatz 48,5 vH.

Familienförderungsgesetz v. 22. 12. 1999 (BGBl. I, 2552; BStBl. I 2000, 4): § 32a erhält mit Wirkung ab 2000 die Fassung, die bisher bereits in § 52 Abs. 41–43 geregelt war.

StBereinG 1999 v. 22. 12. 1999 (BGBl. I, 2601; BStBl. I 2000, 13): Dieselbe Regelung wie im Familienförderungsgesetz. Die doppelte Neuregelung wurde vom BRat unter Hinweis auf die Anforderungen der Rechtsförmlichkeit beanstandet (BTDrucks. 14/1655, 10 f.). Der Empfehlung, sich für eines der beiden Gesetzgebungsvorhaben zu entscheiden, wurde nicht entsprochen. Die BReg. wollte die Vollständigkeit der Regelung auch für den Fall sicherstellen, daß nur eines der Gesetze (rechtzeitig) verabschiedet wird (BTDrucks. 14/1720, 3).

StSenkG v. 23. 10. 2000 (BGBl. I, 1433; BStBl. I, 1428):

► *Für die VZ 2003 und 2004* wurde der Tarif in § 52 Abs. 41 wie folgt geregelt: Grundfreibetrag 7 426 € und Eingangssteuersatz von 17 vH. Absenkung des Spitzensteuersatzes von 48,5 vH auf 47 vH für zu versteuernde Einkommen ab 52 293 €.

► *Ab VZ 2005* gilt ein Grundfreibetrag von 7 664 € und ein Eingangssteuersatz von 15 vH. Absenkung des Spitzensteuersatzes von 47 vH auf 42 vH für zu versteuernde Einkommen ab 52 152 €.

Im übrigen Aufhebung des Abs. 4 ab VZ 2001 (s. Anm. 39).

StEuglG v. 19. 12. 2000 (BGBl. I, 1790; BStBl. I 2001, 3): Durch Gesetz zur Umrechnung und Glättung steuerlicher Euro-Beträge wurden die Beträge in Abs. 1 auf Euro umgestellt. Für den VZ 2002 beträgt der Grundfreibetrag danach 7 235 €.

Im übrigen wurden Abs. 2 (Rundung des zu versteuernden Einkommens) und Abs. 3 (Berechnung der ESt. nach dem Horner-Schema) mit Wirkung zum 1. 1. 2003 aufgehoben.

Zur Rechtsentwicklung des Ehegattensplitting s. auch Anm. 44 und zur Rechtsentwicklung der Sonderfälle des Splitting s. Anm. 52.

II. Materielle Entwicklung der Tarifstruktur

4

Für die Wirkungsanalyse läßt sich die Tarifstruktur differenziert nach Tarifform und Tarifverlauf (s. Anm. 8, 9), der traditionell jeweils durch eine Form der Progression gekennzeichnet ist, nach der Berücksichtigung eines Existenzminimums und hinsichtlich der Besteuerung von Ehegatten beschreiben.

Tarifstruktur bis 1957:

► *In der Frühzeit der deutschen ESt.* war die Progression zunächst recht milde; infolge der zunächst verwendeten Stufenbetragstarife lag Progression exakt nur bei Bezug auf die Durchschnittssteuersätze vor. Das erste deutsche EStGesetz – das Reglement v. 23. 2. 1808 für Ostpreußen (hierzu MATHIAK, StuW 1995, 352) – sah noch Durchschnittssteuersätze von bis 15 vH für „unfundierte“ bzw. 2/3 bis 20 vH für „fundierte“ Einkommen vor, freilich Sätze, die bereits 1810 verringert wurden. Dagegen betrug bei der ersten allgemeinen ESt. in Preußen (1891), die bei einem Einkommen von 900 Mark einsetzte, der maximale Durchschnittssteuersatz (etwa bei 100 000 Mark) 4 vH; er wurde im preußischen EStG 1906 auf 4,6 vH erhöht (zu Vorläufern vgl. MATHIAK, StuW 2001, 324).

► *Nach dem 1. Weltkrieg* brachte die Erzberger'sche StReform im EStG 1920, das an die Stelle von 27 LandesEStG trat, in einem Anstoßtarif Grenzsteuersätze von 10 vH bis 60 vH (bei 500 000 Mark). Im EStG 1925 wurde der Spitzensteuersatz auf 40 vH (ab 80 000 RM) abgesenkt. Stfrei blieben Einkommen bis 1500 Mark (EStG 1920) bzw. bis 1100 RM mit einem weiteren, bei Einkommen bis 10 000 RM geltenden Abzugsbetrag von 600 RM (EStG 1925).

► *In der NS-Zeit* wurde die Struktur des EStG aus bevölkerungspolitischen Motiven grundlegend geändert: Der Normtarif des EStG 1934 bezog sich auf zusammenveranlagte Ehegatten; Ledige wurden mit 160 vH der ESt. für Ehegatten, maximal 50 vH des Einkommens, belastet. Die Grenzsteuersätze erstreckten sich von 8 bis 40 vH bei Zusammenveranlagung und bis 50 vH für Ledige (zu Ausnahmen vgl. Anm. 3). Im EStG 1939 wurde die StBelastung für Ledige auf 180 vH des Normtarifs, maximal 55 vH des Einkommens, und für kinderlos Verheiratete auf 140 vH des Normaltarifs, maximal 45 vH des Einkommens angehoben. Noch 1939 folgte ein Kriegszuschlag von 50 vH auf die ESt. mit der Obergrenze von 65 vH des Einkommens; durch eine weitere Anhebung konnten ab 1942 67 vH des Einkommens wegbesteuert werden.

► *Nach dem 2. Weltkrieg* führte das KontrollratsG Nr. 12 von 1946 zu einer konfiskatorischen Steigerung der Progression von 17 vH (ab Einkommen über 600 RM) bis 95 vH ab 100000 RM. (Zur Entwicklung vgl. FLOCKERMANN, in: FS Haas, 1996, 111). Allerdings ist auf die blühende „steuerfreie“ Schattenwirtschaft hinzuweisen. Mit der Währungsreform 1948 kam es durch ÄnderungsG zum EStG 1947 zu einer geringfügigen Tarifsenkung (12 vH für Einkommen ab 750 DM); doch wurde der Spitzensteuersatz von 95 vH für Einkommen über 250000 DM beibehalten. Spätestens an dieser Stelle ist jedoch auf die begrenzte Vergleichbarkeit der Steuersätze hinzuweisen, wozu unterschiedliche Inhalte der Bemessungsgrundlage sowie Möglichkeiten zu deren Gestaltung führen. So wurden 1949 Steuererleichterungen der sog. 7er-Gruppe eingeführt.

► *Nach Gründung der Bundesrepublik* wurden die Möglichkeiten der 7er-Gruppe erweitert. 1950 wurde auch die Progression für kleine und mittlere Einkommen gemildert; doch blieb der Grenzsteuersatz von 95 vH ab 250000 DM zunächst erhalten (ein instruktiver Vergleich der Tarife 1925–1950 befindet sich bei MERSMANN, DB 1950, 157). Freilich wurde 1951 die ESt. auf den maximalen Durchschnittssteuersatz von 80 vH begrenzt (Plafond). Eine „kleine Steuerreform“ 1953 senkte den Tarif, der nunmehr bei 800 DM einsetzte, und dabei den Spitzensteuersatz auf 80 vH (für Einkommen über 220000 DM) sowie den maximalen Durchschnittssteuersatz auf 70 vH. 1955 kam es zu weiteren Steuersenkungen: stfreies Existenzminimum 900 DM, Spitzensteuersatz 64,45 vH (für Einkommen über 614000 DM), maximaler Durchschnittssteuersatz (Plafond) 55 vH.

► *In der DDR* blieb die konfiskatorische Tarifstruktur der Nachkriegszeit bis zur Wiedervereinigung erhalten. So enthält das DDR-EStG 1970 für die wenigen Fälle seiner Anwendung den maximalen Grenzsteuersatz von 98 vH für Einkommen ab 400000 Mark mit einem Plafond von 90 vH des Einkommens.

Tarifstruktur seit 1958:

► *Die Zäsur des (bundes-)deutschen EStRechts* im EStG 1958 infolge der Neuregelung der Familienbesteuerung (s. Anm. 5, 44) schlug sich tarifmäßig zunächst in einem steileren Progressionsanstieg nieder. Die Eckpunkte der seitdem geltenden EStTarife lassen sich durch die folgende tabellarische Übersicht beschreiben, die als Elemente enthält:

Der *Grundfreibetrag* (stl. „Existenzminimum“) beschreibt die Nullzone des Tarifs. Anschließend folgte traditionell eine *Proportionalzone* (jedoch nicht mehr ab 1996), die durch ihren konstant bleibenden *Eingangs-Grenzsteuersatz* und ihre Breite gekennzeichnet ist: Sie reicht vom Ende der Nullzone des Grundfreibetrags bis zu dem angegebenen abgerundeten Ende (DM des zu versteuernden Einkommens).

Auf diese „untere“ Proportionalzone folgte die *Progressionszone*, die zunächst durch den Eingangssteuersatz und den Endsteuersatz (als Grenzsteuersätze) dieser Zone beschrieben wird. Bei vielen Tarifgestaltungen ging der Eingangs-Grenzsteuersatz der Proportionalzone nahtlos in den der Progressionszone über; zu verschiedenen Zeiten sind hier jedoch stattdessen erhebliche Sprünge festzustellen. Bei der ab 1996 fehlenden unteren Proportionalzone ist der Sprung von 0 vH auf 25,9 vH Grenzsteuersatz sehr deutlich.

Anzahl der Progressionsbereiche gibt an, wieviel unterschiedliche Rechenvorschriften innerhalb der Progressionszone angewendet werden.

Art der Progression drückt aus, ob das Ende der Progressionszone mit zunehmender oder mit gleichmäßiger (= linearer) Steigung des Steuertarifs erreicht wird. Dem entsprechen jeweils degressiv steigende bzw. linear steigende Grenzsteuersätze. Ab 1996 sind beide Progressionsbereiche durch verschiedene lineare Steigungsverläufe gekennzeichnet.

Das *Ende der Progressionszone* beschreibt mit dem betreffenden (abgerundeten) zu versteuernden Einkommen den Übergang zur abschließenden (ggf. „oberen“) Proportionalzone, in der ein konstanter Grenzsteuersatz (*Spitzensteuersatz*) das zu versteuernde Einkommen trifft. Ein Sprung des Grenzsteuersatzes wird hier seit langem vermieden.

Abb. 2 zeigt den grundsätzlichen Tarifverlauf mit den Eckpunkten: Grundfreibetrag und Ende der Progressionszone = Beginn der (ggf. oberen) Proportionalzone für die Zeit ab 1958.

Tarif	1958	1965	1975	1978	1979	1981	1986	1988	1990	1996	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2005
Grundfreibetrag DM/€	1680	3000	3300*	3690*	4212	4536	4752	5616	12095	12365	13067	13499	14093	7235	7426	7664	
Eingangs-Grenzsteuersatz der Proportionalzone	20	19	22					19**									
Ende der Eingangs- Proportionalzone	8000	16000	18000					8150									
Eingangs-Grenzsteuersatz der Progressionszone	27,2	19	30,8	22				19,5	29,5	23,9	22,9	20	17	15			
Anzahl der Progressionsbereiche	2	3	2					1	2	3		2					
Art der Progression			zunehmend					linear steigend				gebrochen linear steigend					
Ende der Progressionszone DM/€	110000	130000						120000	114695	107567	55007	52292	52151				
Spitzensteuersatz	53	56						53***	51	48,5	47	42					
<i>Annexsteuern</i>		1968/74: Ergänz. Abgabe						Solidaritätszuschlag									
<i>(in vH der ESt)</i>		3						91/92: 3,75	1995/97: 7,5								

Angaben 2001–2005 nach dem StSenkG 2000
 * zusätzlich allgemeiner Tariffreibetrag 510 DM (§ 32 Abs. 8 EStG 1979)
 ** für 1994/95 vgl. § 32d EStG (aufgehoben durch JStG 1996)
 *** 47 vH für gewerbliche Einkünfte (§ 32c) seit 1994

Abb. 2: Wichtige Tarifkomponenten ab 1958

► *Das Existenzminimum im Zeitablauf* wird hier wegen seiner besonderen Bedeutung in der steuerpolitischen Diskussion gesondert erörtert (Angaben nach BVerfG v. 25. 9. 1992 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BStBl. II 1993, 413, und ZIMMERER, Diskussionsbeitrag, 1996, 4). Die Freistellung eines Existenzminimums von der Besteuerung ist bereits in der griechischen Antike und im Römischen Reich festzustellen (LINGEMANN, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, 1994, 88). In der Neuzeit stellte die britische ESt. ein Vorbild dar; 1799 sah sie ein stfreies Existenzminimum von 60 £ vor. Die preußische ESt. von 1808 ließ 100 Reichstaler stfrei; 1873 waren dies 140 Taler, 1891 statt dessen 900 Mark. Im ersten deutschen Reichs-EStG blieben 1500 Mark für den Stpfl. – mit familienabhängigen Erhöhungen – stfrei. Ab dem EStG 1934 (Beginn des Tarifs bei 560 RM) spielte die staatliche Familienpolitik eine besondere Rolle. Der erste DM-Tarif von 1948 wies eine Nullzone bis 750 DM auf. Zu den Grundfreibeträgen ab 1958 s. Abb. 2.

► *Annexsteuern* (Tarifzuschläge) werden in Abb. 2 ebenfalls vermerkt: Bei unterschiedlicher Bezeichnung bedeuten diese Annexsteuern materiell – grundsätzlich temporär – eine Erhöhung des EStTarifs, so die von 1968 bis 1976 auferlegte Ergänzungsabgabe und der 1991/92 sowie ab 1995 geltende Solidaritätszuschlag. So greift etwa 2001 materiell eine ESt-Spitzenbelastung von $1,055 \times 48,5 = 51,2$ vH. Anders war dagegen der 1973/74 erhobene rückzahlbare Stabilitätszuschlag zu qualifizieren: Er belastete nur mit seiner Zinswirkung in der Zeit zwischen Zahlung und Rückerhalt.

Derartige Annexsteuern lassen sich allenfalls vorübergehend rechtfertigen; generell schaden sie der Transparenz der StBelastung. Diese Kritik gilt für den seit 1995 erhobenen Solidaritätszuschlag, zumal dessen Aufhebung derzeit nicht absehbar ist. Es handelt sich um eine verkappte EStErhöhung.

Zu beachten ist, daß die in Abb. 2 enthaltenen nominellen Geldbeträge nur eingeschränkt zu vergleichen sind (vgl. den Ansatz realer Werte bei BAREIS, Reform der ESt, 1999, 1067).

III. Besteuerung von Ehegatten

5

In der Frühzeit der ESt. bezog sich der Tarif auf eine *Gesamtbesteuerung* des Haushalts bzw. der Ehegatten. Das EStG 1920 stellte auf Haushaltsbesteuerung ab, wobei erstmals ein Freibetrag von 500 Mark für den Ehegatten (sowie für andere einbezogene Personen) eingeführt wurde. Dieser stfreie Einkommensteil wurde im EStG 1925 einkommensabhängig auf maximal 540 RM geändert. Zu der in der NS-Zeit aus ideologischen Gründen geänderten Familienbesteuerung s. Anm. 3.

Nach dem Zweiten Weltkrieg wurden Ehegatten zunächst wieder nach demselben Tarif wie Ledige zusammenveranlagt, wobei ein Freibetrag von 600 RM/DM (800 DM ab 1953, 900 DM ab 1955) gewährt wurde. Wegen der Progressionswirkung, die durch den Freibetrag nur begrenzt kompensiert wurde, kam es häufig zu einer höheren Tarifbelastung von Ehegatten, als sie im Falle der getrennten Veranlagung der Ehegatten eingetreten wäre. Diese Konsequenz wurde erst durch Beschl. des BVerfG v. 27. 1. 1957 1 BvL 4/54, BGBl. I 186, als verfassungswidrig erkannt und durch das Splittingverfahren ab 1958 beseitigt. Der seitdem für zusammenveranlagte Ehegatten geltende *Splittingtarif* besteuert die Ehegatten mit dem Doppelten des auf die Hälfte des gemeinsamen zu versteuernden Einkommens entfallenden EStBetrags, der sich nach dem für Ledige geltenden Grundtarif ergibt.

Einstweilen frei.

6

C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 32a

I. Steuersystematische Bedeutung

7 1. Regelungsinhalt

Die Festlegung der Beziehung zwischen Steuerbemessungsgrundlage und Steuerbetrag ist für jedes Steuergesetz eine zentrale Vorschrift. § 32a bestimmt diese Relation für die ESt.: Für die Bemessungsgrundlage – das zu versteuernde Einkommen – wird die tarifliche ESt. fixiert, dh. der EStTarif festgelegt. Die Tarifgestaltung kann mit zwei wichtigen Regelungen verbunden sein: mit der Entlastung des Existenzminimums und mit der Behandlung der Familienbesteuerung. Die Frage des Existenzminimums kann grundsätzlich entweder durch einen Freibetrag oder innerhalb des Tarifs gelöst werden. Im deutschen EStSystem wird die zweite Alternative gewählt und das Problem durch eine Nullzone innerhalb des Tarifs gelöst. Das Gesetz definiert den Tarif zunächst für eine Einzelperson als Stpfl. (Einzelveranlagung).

Für die Familienbesteuerung bietet das deutsche EStSystem (§ 26 Abs. 1 Satz 1) die Wahl zwischen getrennter Veranlagung (§ 26 a), die im wesentlichen der Einzelveranlagung entspricht, der Zusammenveranlagung (§ 26 b) und – für den VZ der Eheschließung – der besonderen Veranlagung nach § 26 c. § 32a beschreibt neben dem Tarif bei Einzelveranlagung (Abs. 1) das bei Zusammenveranlagung relevante Splittingverfahren (Abs. 5).

Mit der Regelung von Tarifverlauf, Existenzminimum und Splittingverfahren enthält § 32a bedeutsame gesellschaftspolitische Festlegungen, welche Anlaß geben, in der folgenden Kommentierung auch auf die Diskussion dieser Tarifstrukturen einzugehen. Zur Grundlegung seien zunächst mögliche Tarifformen und Tarifverläufe erörtert.

2. Tarifalternativen

8 a) Tarifformen

Der Tarifverlauf beschreibt die Beziehung zwischen Steuerbemessungsgrundlage und Steuerbetrag. Hierfür stehen zumindest folgende Tarifformen zur Verfügung, die im deutschen EStRecht bisher eine Rolle gespielt haben: Stufentarif (Gesamtmengentarif; mit den Varianten Stufenbetragstarif und Stufensatztarif), Anstoßtarif (Teilmengenstaffeltarif) und Formeltarif. Letzterer kommt wohl nur in Deutschland zur Anwendung (ESSER, IFSt 1994, 34). Der Begriff des Formeltarifs ist mißverständlich, weil sämtliche Tarifformen in bereichsweisen Formeln ausgedrückt werden können. Der Unterschied besteht darin, daß ein Formeltarif die Steuerhöhe in einer komplexen mathematischen Formel (zB einem Polynom höheren Grades) ausdrücken kann, während den anderen Tarifformen nur lineare Beziehungen zur Verfügung stehen. Stufentariife und Anstoßtarif regeln die Steuerhöhe je nach zuvor bestimmten Stufen des zu versteuernden Einkommens. Die unterschiedlichen Konzepte lassen sich in folgender Abb. 3 gegenüberstellen (vgl. Graphiken zB bei POLLAK, Steuertarife, 1980, 250–251; Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, 1996, 27):

<i>Tarifform</i>	<i>Regelungsgehalt der letzterreichten Stufe</i>
Stufenbetragstarif	Steuerbetrag für die gesamte Bemessungsgrundlage: zB $T = 1000$ für $10000 < Y < 11000$
Stufensatztarif	Durchschnittssteuersatz für die gesamte Bemessungsgrundlage: zB $T = 0,1 \cdot Y$ für $10000 < Y < 11000$
Anstoßtarif	Grenzsteuersatz für die Teil-Bemessungsgrundlage der Stufe plus Steuerbetrag für alle vorangehenden Stufen: zB $T = 1200 + 0,1 \cdot (Y - 10000)$ $= 0,1 \cdot Y + 200$ für $10000 < Y < 11000$)
Formeltarif	Steuerbetrag für die gesamte Bemessungsgrundlage: <i>grundsätzlich</i> gemäß Formel: zB $T = 9,119 \cdot 10^{-7} \cdot Y^2 + 0,236545 \cdot Y - 3050,577$ für $12366 < Y < 58643$

Abb. 3: Tarifformen

Der *Stufenbetragstarif* weist innerhalb der jeweiligen Stufe dieselbe Steuerhöhe auf, also einen Grenzsteuersatz von Null; damit sinkt innerhalb der Stufe der Durchschnittssteuersatz. Diese fragwürdige Eigenschaft vermeidet der *Stufensatztarif*, indem der Durchschnittssteuersatz innerhalb der Stufe konstant bleibt; der Grenzsteuersatz hat jeweils dieselbe Höhe wie der Durchschnittssteuersatz der betreffenden Stufe. Hier ist jedoch noch (wie auch beim Stufenbetragstarif) problematisch, daß beide Steuersätze beim Übergang von Stufe zu Stufe eine Sprungstelle aufweisen. Dadurch nimmt der Grenzsteuersatz im Übergang theoretisch den Wert Unendlich an, was praktisch ein volles Wegbesteuern eines bestimmten Teiles des Einkommens der letzten Stufe bedeutet. Diesen Nachteil kann der *Anstoßtarif* verhindern: Während der Durchschnittssteuersatz idR (aber nicht notwendigerweise) mit wachsendem zu versteuernden Einkommen zunimmt, bleibt der Grenzsteuersatz in der jeweiligen Stufe konstant; er steigt zwar idR von Stufe zu Stufe, vermeidet aber den Wert Unendlich im Übergang, weil der Anstoßtarif ein nahtloses Anschließen an den Steuerbetrag der letzten Stufe bedeutet (so zB der US-amerikanische EStTarif, vgl. SEER, RIW 2001, 665).

Während die ursprünglichen deutschen EStTarife als Stufenbetragstarife ausgestaltet waren, galten von 1920 bis 1954 Anstoßtarife; seit 1955 werden *Formeltarife* angewendet (DZIADKOWSKI, BB 1996, 1194–1195). Für einen Anstoßtarif könnte sprechen, daß die Grenzbelastung meist leichter erkennbar ist; auf der anderen Seite vermeidet der Formeltarif eventuelle Leistungshemmungen an den Stufeneingängen des Anstoßtarifs, so daß „keine überzeugenden Gründe, vom ... Formeltarif abzugehen“, zu sehen sind (Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, 1996, 25).

b) Tarifverläufe

9

Steigt der Steuerbetrag in gleichbleibender Relation zur StBemessungsgrundlage, so bezeichnet man den Tarif als proportional. Steigt der StBetrag relativ stärker als die StBemessungsgrundlage, so spricht man von einem progressiven Tarif. Auch bei einem degressiven Tarif steigt der StBetrag mit zunehmender StBemessungsgrundlage, jedoch relativ geringer. Denkbar ist auch ein regressi-

ver StTarif, bei dem der StBetrag mit zunehmender Bemessungsgrundlage abnimmt. Alle deutschen EStGesetze sind idR durch einen progressiven Tarifverlauf gekennzeichnet.

Zur systematischen Analyse sind zunächst StSatzbegriffe zu klären (zur Veranschaulichung vgl. SIEGEL/BAREIS, Strukturen der Besteuerung, 1999, 70): Zu unterscheiden sind der Durchschnittssteuersatz und der Grenzsteuersatz. Der Durchschnittssteuersatz drückt die Relation zwischen StBetrag und dem Betrag der StBemessungsgrundlage aus. Dagegen gibt der Grenzsteuersatz die relative Belastung der letzten Einheit der StBemessungsgrundlage durch den zusätzlichen StBetrag an. Der maximale Grenzsteuersatz wird Spitzensteuersatz bezeichnet. Formal lassen sich für eine StBetragsfunktion $T(Y)$ – dh. EStBetrag T (für tax) in Abhängigkeit von der StBemessungsgrundlage Y (zu versteuerndes Einkommen) – Durchschnittssteuersatz t_y und Grenzsteuersatz T' (1. Ableitung der StBetragsfunktion) wie folgt notieren:

$$\begin{array}{ll} \text{Durchschnittssteuersatz} & t_y = T/Y; \\ \text{Grenzsteuersatz} & T' = \delta T / \delta Y. \end{array}$$

Beide StSätze stimmen nur im Falle eines (durchgehend) proportionalen Tarifs generell überein. Bei progressivem Tarif steigen beide StSätze in vielen StSystemen gleichzeitig für wachsende Einkommen. Doch trifft dies nicht notwendigerweise zu; so kann ein ständig steigender Grenzsteuersatz bereichsweise mit einem fallenden Durchschnittssteuersatz einhergehen.

Der Begriff eines progressiven Tarifs wird in der Wirtschaftswissenschaft unterschiedlich definiert (SCHNEIDER, Steuerlast und Steuerwirkung, 2002, 10): Entweder wird ein steigender Durchschnittssteuersatz oder ein steigender Grenzsteuersatz vorausgesetzt. Die volkswirtschaftliche (finanzwissenschaftliche) Literatur versteht idR einen Tarif mit steigenden Durchschnittssteuersätzen als progressiv; wenn dies zB innerhalb eines Bereichs mit konstantem Grenzsteuersatz („Proportionalzone“) nach einer Nullzone auftritt, wird von indirekter Progression gesprochen. Weil Anreizwirkungen des EStTarifs für dessen Beurteilung besonders relevant erscheinen und diese wohl von den Grenzsteuersätzen abhängen, wird es hier als zweckmäßig angesehen, deren Anstieg zu betrachten und bei zunehmenden Grenzsteuersätzen von einem progressiven Tarif bzw. Tarifbereich zu sprechen. Dieser Progressionsbegriff wird auch im StRecht implizit verwendet, etwa indem die Tarifbereiche mit konstanten Grenzsteuersätzen als untere bzw. obere Proportionalzone und nur der Zwischenbereich als Progressionszone bezeichnet werden (zB BUNDESREGIERUNG, Tarifbericht 1977, 9–10).

II. Ökonomische Relevanz des Einkommensteuertarifs

10 1. Haushaltspolitische Bedeutung

Mit etwa 288 Mrd. DM bei einem Gesamtsteueraufkommen von ca. 800 Mrd. DM (1996) ist die ESt. (vor der USt. mit etwa 237 Mrd. DM einschließlich EinfuhrUSt.) die aufkommensstärkste Steuer in der Bundesrepublik Deutschland. Für die haushaltspolitische Relevanz des EStTarifs ist es unwesentlich, daß die ESt. in den letzten Jahren in ihrer Form als veranlagte ESt. kaum noch Bedeutung besitzt. Da sich ihr Aufkommen im wesentlichen aus ihrer Erhebungsform der LSt. ergibt, für welche der Progressionsbereich des Tarifs oft relativ bedeutsamer ist als der Spitzensteuersatz des anschließenden Proportionalbereichs, sind die aus einzelwirtschaftlichen Anreizen folgenden Haushaltswirkungen bei

erwünschten StSenkungen zu berücksichtigen. Wegen der millionenfachen Anwendung haben Tarifänderungen besonders im unteren und mittleren Bereich des Tarifs immense Effekte für das StAufkommen.

2. Einzelwirtschaftliche Wirkungen

a) Entscheidungswirkungen von Steuern

11

Ökonomische Anreize können für das StAufkommen relevant sein, wenn sich ein Einkommenserzieler in einer *Entscheidungssituation* befindet: Rational schätzt er das Ergebnis seines eventuellen Handelns anhand des erwarteten Einkommens nach Steuern ab. Dazu muß er die StBelastung nach dem Maßstab des Grenzsteuersatzes abziehen. Genauer muß man im Bereich der Progressionszonen von einem „durchschnittlichen Grenzsteuersatz“ in bezug auf die Bemessungsgrundlage vor und nach Änderung sprechen; diesen bezeichnet man als Differenzsteuersatz (SCHULT, WPg. 1979, 377). Entscheidungsrelevant ist also nicht der die Gesamtbelastung ausdrückende Durchschnittssteuersatz (weder derjenige vor noch derjenige nach der Änderung), sondern der die Mehrbelastung widerspiegelnde Grenzsteuersatz (ggf. = Spitzensteuersatz), genauer: der Differenzsteuersatz.

Zu beachten ist, daß rationales Entscheidungsverhalten nicht ohne weiteres dem formalen StTarif folgt. Letzteres gilt nur bei detaillierter Analyse aller Wirkungen auf die Bemessungsgrundlagen im Zeitablauf. Bei eher überschläglicher Berechnung ist das Auseinanderfallen von Bemessungsgrundlagen und (den entscheidungserheblichen) Zahlungsgrößen zu berücksichtigen. Je nach Gestaltung des StRechts kann es dabei zu erheblichen Unterschieden des „effektiven“ StSatzes gegenüber dem formalen StSatz kommen, so insbesondere bei StBegünstigungen außerhalb des Tarifs. Die internationale ökonomische Literatur vergleicht hier StWirkungen mit der „effektiven Grenzsteuerbelastung“ (marginal effective tax rate) (vgl. zB D. SCHNEIDER, Investition, Finanzierung und Besteuerung, 1992, 415).

Sieht der Steuerzahler das erwartete Ergebnis zusätzlichen Handelns, etwa als Unternehmer, als *sicher* eintretend an, so würde die Besteuerung bei streng rationalem Verhalten des Akteurs dessen Handeln nicht verhindern, wenn dieses ohne StBerücksichtigung Gewinn erwarten läßt. Denn es ist davon auszugehen, daß der Spitzensteuersatz unter 100 vH liegt, so daß bei einem Gewinn vor Steuern auch ein Gewinn nach Steuern gegeben ist. (Diese Aussage ist nur dann exakt, wenn der Gewinn genau der StBemessungsgrundlage entspricht – eine Voraussetzung, die häufig nicht gegeben ist). Dennoch kann bei einem hohen Grenzsteuersatz eine Verweigerungshaltung eintreten, die eher psychologisch zu erklären sein dürfte. Mit steigender StBelastung wird dem Steuerzahler umso bewußter, daß er mehr an den Staat zahlt als er von dessen Aktivitäten (objektiv oder subjektiv) profitiert.

Läßt man die unrealistische Prämisse fallen, daß das künftige Ergebnis als sichere Größe erwartet werden kann, kann ohnehin die Folgerung nicht aufrechterhalten werden, daß im Falle einer Chancen-Risiko-Situation, die ohne StBerücksichtigung positiv eingeschätzt wird, die betreffende Aktion rationalerweise auch bei Besteuerung vorgenommen wird. Hierfür gibt es kein allgemeingültiges praktikables Entscheidungsmodell; je nach Annahmen über das *Risikoverhalten* des Akteurs kann etwa eine steigende Besteuerung zusätzliche riskante Aktionen verhindern oder sogar begünstigen.

Realistischerweise gibt es generell neben der bisher als einzige konkrete Alternative unterstellten Aktion und der „Alternative Nichtstun“ noch weitere Alternativen; insbesondere kann eine Investition in einer Unternehmung mit einer Kapitalmarktanlage zu vergleichen sein. Hierfür läßt sich zeigen, daß es vom StTarif abhängen kann, welche der Alternativen die nach Steuern günstigste darstellt. Grund hierfür ist, daß zB eine ohne StBerücksichtigung zu bevorzugende Investition durch zeitliche Abweichungen zwischen den anfallenden Zahlungen und den StBemessungsgrundlagen (beeinflußt durch Abschreibungen) mit StBerücksichtigung gegenüber einer anderen Investition ungünstig werden kann.

Die fehlende Entscheidungsneutralität der ESt. wird aus der Sicht der ökonomischen Theorie als volkswirtschaftlich nachteilig angesehen, weil dieser Mangel belegt, daß der Staat in Entscheidungen eingreift, die grundsätzlich der optimalen Allokation der Ressourcen entsprechen (vgl. WAGNER, StuW 1992, 2 ff.). Daher wird vorgeschlagen, die klassische ESt. aufzugeben und entweder im Unternehmensbereich durch eine Cash-Flow-Steuer zu ersetzen oder zB zu einer „zinsbereinigten ESt.“ zu modifizieren; in beiden Fällen würde im Ergebnis (wie bei der USt.) der Konsum besteuert, so daß der Staat in Investitions- und Finanzierungsentscheidungen nicht eingreifen würde (vgl. WENGER, ZfB 1985, 710 ff. und 1986, 132 ff.).

Trotz des Vorteils der Entscheidungsneutralität einer (nur) konsumbasierten Besteuerung wird von einem Teil der Literatur eine systematisch saubere (dh. von Fehlentwicklungen zu bereinigende) ESt. unterstützt, indem die Wertung vorgenommen wird, daß die Besteuerung auch ein Umverteilungsziel zu verfolgen hat (vgl. SIEGEL, ZfbF 2000, 724 ff.). Dieses ließe sich zwar auch bei einer Konsumbesteuerung durch einen progressiven Tarif oder durch Ergänzung durch eine VermögenSt. erreichen. Dabei würde jedoch Wertung gegen Wertung stehen, während der Vorteil der Entscheidungsneutralität bei diesen Modifikationen der Konsumbesteuerung verloren ginge.

Aus dem progressiven Charakter der ESt. können spezielle Entscheidungswirkungen folgen: Soweit Bemessungsgrundlagenteile im Zeitablauf verschoben werden können – insbesondere in der *Steuerbilanzpolitik* –, ist die ökonomische StBelastung minimal, wenn die *abgezinste* Grenzsteuersätze der relevanten VZ möglichst weitgehend angeglichen werden (SIEGEL, BFuP 1972, 65). Da nicht nur der Progressionseffekt, sondern auch der Zinseffekt bei verzögerter StZahlung zu berücksichtigen ist, wird das Optimum nicht erreicht, wenn die Grenzsteuersätze selbst angeglichen werden (mißverständlich SCHÖBERLE in K/S/M, § 32a, 1989, Rn. A 141). In Zeiten sich ändernder StTarife verschärft sich allerdings das Unsicherheitsproblem der Steuerplanung.

12 b) Anreizwirkungen des Tarifverlaufs

Unabhängig von den erörterten Entscheidungswirkungen der Einkommensbesteuerung kann der Tarifverlauf subjektive Wirkungen auf das ökonomische Verhalten auslösen, ohne daß diese Wirkungen objektiv nachvollziehbar sind. Hierbei kann zum einen der Spitzensteuersatz und zum anderen der Grenzsteuersatzverlauf im Progressionsbereich eine Rolle spielen.

Ein Spitzensteuersatz von 100 vH würde offensichtlich jegliche weitere Einkommenserzielung verhindern, sofern dem nicht ausnahmsweise nichtfinanzielle Gründe entgegenstehen (immerhin wies der EStTarif 1934 für Einkommen mit „Mittelbeträgen“ zwischen 100000 und 110000 RM einen Grenzsteuersatz von 100 vH [!] auf; vgl. hierzu BAREIS, Reform der ESt, 1999, 1055; bei ungünstiger

Lage in den Tabellenstufen von 1000 RM konnte es gar zu Grenzsteuersätzen von $1000/1 = 100000$ vH kommen.) Bei jedem Spitzensteuersatz unter 100 vH bleibt dem Stpfl. bei einem Gewinn vor Steuern auch ein Gewinn nach Steuern (Besteuerung exakt des Gewinns unterstellt); doch dürfte ein sehr hoher Spitzensteuersatz ökonomische Aktivitäten zum Erliegen bringen. Allerdings läßt sich nicht allgemeingültig erklären, was als ein „sehr hoher“ Spitzensteuersatz anzusehen ist; im übrigen ist zu berücksichtigen, daß Individuen unterschiedlich reagieren.

Eine „hälftige Teilung“ des Einkommens mit dem Staat, verstanden als ein Spitzensteuersatz von 50 vH, könnte vielleicht als Grenze der für das Einkommensstreben zuträglichen StBelastung gesehen werden (vgl. Anm. 14). Angesichts der langjährigen Relevanz höherer ESt.-Spitzensteuersätze (die ggf. kombiniert mit GewerbeertragSt. sowie Solidaritätszuschlag, aber auch ggf. KirchenSt. zu betrachten sind) läßt sich eine solche Hypothese aber wohl kaum halten. Jedoch muß der Gesetzgeber einkalkulieren, daß ein Spitzensteuersatz irgendwo zwischen 50 und unter 100 vH zu einer Verweigerungshaltung führen würde, die gar zu einem Rückgang des Steueraufkommens führen könnte („Swift'sches Steuereinmalcins“ oder „Laffer-Effekt“).

Negative Anreizwirkungen können auch von einem als leistungshemmend angesehenen Anstieg der Besteuerung im Progressionsbereich ausgehen. So wurde argumentiert, daß der bis 1989 degressiv ansteigend (also zunächst relativ stärker steigend) gestaltete Grenzsteuersatz („Mittelstandsbauch“) ungünstig wirkte (zB SCHÖBERLE, DStR 1989, 568). Freilich dürften empirische Belege für einen solchen Befund schwer zu beschaffen sein, und es könnte sich in Wirklichkeit um ein vorgeschobenes Argument in der politischen Diskussion um die Senkung der Progression gehandelt haben. Der stattdessen 1990 eingeführte linear-progressive Tarif, der durch einen linear, also gleichmäßig ansteigenden Grenzsteuersatz im Progressionsbereich charakterisiert ist, kann demgegenüber wohl nur eine gewisse Ästhetik für sich reklamieren. Im übrigen mußte der linear-progressive Tarif ab 1996 im Zuge der Gegenfinanzierung zur Erhöhung des Grundfreibetrags einen Knick erleiden (gebrochen linear steigend). Diese Eigenschaft ist seitdem – für 1999 sogar mit einem Doppelknick – erhalten geblieben.

Einem Anstoßtarif kann man eine höhere Transparenz als einem Formeltarif beimessen (SCHEER, Steuerpolitische Ideale, 1998, 181): Der Stpfl. weiß beim Anstoßtarif idR um seine Grenzbelastung, während er diese beim Formeltarif häufig nur abschätzen kann; eine exakte Ermittlung der Steuerwirkung ist hier im Progressionsbereich nur im Steuervergleich mit und ohne Erfolg der zusätzlichen Aktivität möglich. Allerdings können bei einem Anstoßtarif negative Anreizwirkungen auftreten, da der Grenzsteuersatzverlauf *Sprünge* aufweist. Nicht gemeint ist hier, daß der EStTarif bis 2002 theoretisch für jede Änderung des zu versteuernden Einkommens in Höhe von 54 DM zu einem Sprung führt (Abs. 2); diese pragmatische Regelung dürfte keinen Einfluß besitzen, zumal sie wohl kaum bewußt ist. Würde aber zB zu einem Anstoßtarif mit Grenzsteuersätzen von 8, 18 und 28 vH (so der sog. ULDALL-Vorschlag 1995/96) übergegangen, so könnte eine Hemmung des Einkommensstrebens unterhalb der jeweiligen Grenze eintreten (vgl. hierzu die Graphik der Steigung der Durchschnittssteuerfunktion bei BAREIS, DStR 1996, 1469). Ausländische EStTarife sind jedoch i. allg. als Anstoßtarif formuliert (Beispiele bei SIGLOCH/EGNER, Steuersätze in Tabellenform, 1996, 240–243).

Derartige Sprünge werden grundsätzlich in den derzeitigen Tarifen vermieden. Jedoch ist ein solcher Sprung nach dem Grundfreibetrag kaum vermeidbar, wenn nicht hohe

Steuerausfälle jenseits des Existenzminimums in Kauf genommen werden. So springt der Grenzsteuersatz 2001 nach dem Grundfreibetrag von 0 auf 20 vH. Daher können hier Anreizhemmungen auftreten. Auszuschließen wären diese wohl nur bei einem integrierten System von Steuern und Transferzahlungen (= negativen Steuern), welches einen nahtlosen Übergang vom Bereich der Sozialhilfe zur Einkommenserzielung bewirken kann (vgl. SIEGEL/D. SCHNEIDER, DStR 1994, 599; GILOY, DStZ 1994, 423; krit. LINGEMANN, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, 1994, 148).

Knicke im Grenzsteuertarif, wie sie beim Übergang zwischen den beiden Teilen innerhalb des Progressionstarifs sowie beim Übergang in die (ggf. obere) Proportionalzone auftreten, werden dagegen in der Praxis wohl nicht wahrgenommen. Ein idealtypischer Tarif, der sowohl Sprünge als auch Knicke vermeidet, müßte im Bereich der Transferzahlungen mit deren sanftem Abbau (was im Ergebnis einen leicht steigenden Grenzsteuersatz bedeuten würde) beginnen und über einen s-förmig steigenden Grenzsteuersatz langsam auf den Spitzensteuersatz einschwenken. Allerdings ist zu vermuten, daß der Einfluß der Tarifknicke auf das Einkommensstreben vernachlässigt werden kann.

13

III. Theorien zur Begründung der Progression

Die EStProgression wird unterschiedlich gerechtfertigt.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird vielfach für die Begründung des progressiven EStTarifs herangezogen. Das zugrundeliegende Begriffsverständnis erscheint jedoch unzweckmäßig, weil dieses keine konkreten Herleitungen ermöglicht. Das Leistungsfähigkeitsprinzip drückt uE vielmehr nur die Prämisse aus, daß Einkommen iSv. Reinvermögenszugang für die Besteuerung als „leistungsfähig“ angesehen wird und nicht eine andere Größe wie Konsum oder Vermögen. Damit ist eine Wertung verbunden, dh. eine wissenschaftlich nicht begründbare Festlegung. Denn jede ESt. führt zu einer Umverteilung, deren Ausmaß nur gesellschaftspolitisch festgelegt werden kann. Auch bei proportionalem Tarif kann man von Umverteilung sprechen, weil dem Stpfl. bei Besteuerung eines hohen Einkommens wohl *relativ* weniger Nutzen aus den Staatsausgaben zukommt als dem Bezieher eines niedrigen Einkommens. Im übrigen liegt bereits in der Entscheidung des Staats eine (indes gut vertretbar erscheinende) Wertung, nicht zB eine Kopfsteuer zu erheben.

Des weiteren führt eine ESt. zu einer höheren Umverteilung als eine KonsumSt. bzw. eine mit dieser äquivalente zinsbereinigte ESt. Da letzteren Steuerformen der ökonomische Vorzug zukommt, als entscheidungsneutrale Steuer nicht in die volkswirtschaftlich optimale Allokation der Ressourcen einzugreifen (Anm. 11), bedarf es sozialpolitischer Argumente, um für eine ESt. einzutreten (vgl. SIEGEL, in Handbuch der Wirtschaftsethik, 1999, 378).

In der Finanzwissenschaft wurde versucht, die EStProgression durch *Opfertheorien* zu begründen (vgl. hierzu HINTERBERGER/MÜLLER/PETERSEN, FA 1987, 45), so:

a) im Hinblick auf eine Besteuerung mit gleichem absoluten Opfer:

die Differenz zwischen dem Nutzen (U) des unbesteuerten Einkommens Y und dem Nutzen des Einkommens nach Steuern T, d.h. dem Nutzen von Y–T, sei für alle gleich:

$$(1) U(Y) - U(Y-T) = \text{constant};$$

b) im Hinblick auf eine Besteuerung mit gleichem relativen Opfer:

die Relation zwischen dem Vor-Steuer-Nutzen und dem Nach-Steuer-Nutzen sei für alle gleich:

$$(2) [U(Y) - U(Y-T)]/U(Y) = \text{constant}.$$

Diese Ansätze gelten als gescheitert, was bereits daraus zu ersehen ist, daß die erforderliche Objektivierung von Nutzenvorstellungen nicht zu erreichen ist.

Nüchtern betrachtet, wird man somit – bei Festlegung der Leistungsfähigkeit auf das Einkommen – nur eine proportionale Besteuerung als dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechend bezeichnen können. Dieses Ergebnis läßt sich auch auf das Gleichmäßigkeitspostulat stützen (SIEGEL/BAREIS, Strukturen der Besteuerung, 1999, 22). Man mag nur eine solche Besteuerung als gerecht ansehen (so zB ELICKER, StuW 2000, 17) – oder man kann die Wertung vertreten, daß neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip auch weitere Aspekte berücksichtigt werden sollen.

So kann das Umverteilungsziel stattdessen zur Ableitung der Progression herangezogen werden („Sozialstaatsprinzip“: vgl. TIPKE, in: FS Zeidler, 1987, 723; DERS., Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 403). Allerdings bietet die „Theorie der Gerechtigkeit“ auf der Grundlage eines fiktiven Gesellschaftsvertrags eine ökonomische Erklärung der Progression (vgl. RAWLS, A Theory of Justice, 1971): Wer unter dem „Schleier des Unwissens“, ob er zu den Armen oder zu den Reichen gehören wird, ein Steuersystem zu wählen hat, wird sich wegen der allgemein zu unterstellenden Risikoabneigung wohl für ein umverteilendes System entscheiden.

Kalte Progression: Eine für gerecht gehaltene progressive Beziehung zwischen Steuerlast und Einkommen verlangt grundsätzlich deren zeitlich gleichbleibende Relation. Allerdings impliziert diese Festlegung eine kaufkraftmäßige Interpretation des Einkommens. Folglich muß es zu verzerrenden Wirkungen kommen, wenn eine spürbare Inflation gegeben ist (desgleichen bei Deflation) und keine Tarifierfassung stattfindet. Solche Effekte sind unter den Bezeichnungen „kalte Progression“ oder „heimliche Steuererhöhung“ bekannt.

Beispiel: Nach dem 1998 gültigen Tarif wird ein zu versteuerndes Einkommen von 50000 DM mit einer ESt. von 11040 DM belegt; der Durchschnittssteuersatz beträgt 22,08 vH. Würden dem Einkommen ein Jahr später kaufkraftmäßig 55000 DM entsprechen, so fällt bei unverändertem Tarif eine ESt. von 12708 DM an. Die Steuerzahlung entspricht zwar kaufkraftmäßig (nach dem Niveau des Vorjahrs) nur 11552,73 DM; doch ist der Durchschnittssteuersatz auf 23,11 vH angestiegen.

Darin liegt nicht nur eine materielle Erhöhung des Steueraufkommens, sondern auch eine relative Änderung der Progression. Theoretisch ist zur Vermeidung solcher Verzerrungen eine regelmäßige Tarifierfassung oder eine entsprechende Indexierung (vgl. STEDEN, FA 1975/76, 266 [284]; HERB, DB 1989, 62) des nicht angepaßten Tarifs zu fordern. Bei der gegenwärtigen mäßigen Inflation fallen diese Überlegungen jedoch nicht besonders ins Gewicht.

IV. Verfassungsrechtliche Vorgaben

14

Gleichmäßigkeit der Besteuerung: Zunächst könnte der EStTarif unter dem Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG zu prüfen sein. Für das hier relevante Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unterscheidet man zwischen horizontaler und vertikaler Steuergerechtigkeit. Horizontale Steuergerechtigkeit verlangt, daß gleiche Einkommen gleich besteuert werden. Hiergegen verstößt das geltende Recht an vielen Stellen (vgl. zB SIEGEL, in: Handbuch der Wirtschaftsethik, 1998, 354). Doch ist dies kein Tarifproblem. Vertikale Steuergerechtigkeit fordert, daß ein höheres Einkommen höher besteuert wird als ein niedriges. Diese Forderung wird offensichtlich erfüllt. (Daß dies innerhalb der bis einschließlich VZ 2002 geltenden 54-DM- bzw. 36 €-Stufen des Tarifs nicht

exakt zutrifft, ist aus Gründen der Praktikabilität und Geringfügigkeit zu akzeptieren.)

Verfassungsmäßig problematisch sind dagegen möglicherweise zwei Fragen: die des Spitzensteuersatzes und die des Existenzminimums (Grundfreibetrag). Mit beiden Problembereichen hat sich das BVerfG in wichtigen Beschlüssen befaßt.

Halbteilungsgrundsatz: Ein in der Nähe von 100 vH liegender *Spitzensteuersatz* verbietet sich nicht nur wegen der Anreizvernichtung, sondern auch wegen des Enteignungsverbots des Art. 14 Abs. 3 GG; ein Steuergesetz darf keine „erdrosselnde Wirkung“ haben. Ferner verlangt das Gebot des Eigentumsschutzes in Art. 14 Abs. 1 GG Grenzen der Besteuerung: „Das geschützte Freiheitsrecht darf nur so weit beschränkt werden, daß dem Grundrechtsträger (Steuerpflichtigen) ein Kernbestand des Erfolges [...] erhalten bleibt.“ (BVerfG v. 25. 9. 1992, BStBl. II 1993, 413 [418]). Aus Anlaß der inzwischen entfallenen VSt. hat das BVerfG in seinem Beschluß v. 22. 6. 1995 in diesem Sinne eine Gesamtbelastungsgrenze von nahe 50 vH des Einkommens festgelegt („in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand“: BStBl. II 1995, 655 [661]).

Diese Grenzziehung, welche die Handschrift von KIRCHHOF (so bereits zB KIRCHHOF, Gutachten zum DJT 1988, 82) trägt (krit. zu dessen Einfluß TIPKE, GmbHR 1996, 9), hat neben Zustimmung (K. VOGEL, NJW 1996, 1257; G. ROSE, StuW 1988, 12, mit einem Umsetzungsvorschlag für ein „StPlafondierungsG“) in erheblichem Umfang Widerspruch in der Literatur ausgelöst (vgl. TIPKE, Besteuerungsmoral und Steuermoral, 2000, 42 mwN). So wird dem BVerfG eine Kompetenzüberschreitung vorgeworfen (so bereits BÖCKENFÖRDE im Minderheitsvotum, BStBl. II 1995, 665 [666]). Auch der XI. Senat des BFH hat in einem Ur. v. 11. 8. 1999 (XI R 77/97, BStBl. II 1999, 771) dem BVerfG insoweit „die Gefolgschaft versagt“ (so kritisierend SEER, FR 1999, 1280, in der Diskussion mit dem verteidigenden BFH-Richter P. FISCHER, FR 1999, 1292; angreifend dagegen LIST, BB 2000, 745). Die hiergegen eingelegte Verfassungsbeschwerde dürfte dem BVerfG Gelegenheit zum Eingehen auf die Kritik, ggf. auch zur Klärung offener Fragen zur Reichweite seines Beschlusses, geben (DEDERER, StuW 2000, 91). So besteht die Frage, ob und ggf. welche weiteren Steuerarten neben der ESt. zu berücksichtigen wären (hierzu SEER, DSjG 23 [2000], 108; JACHMANN, in: FS SCHIEDERMAIR, 2001, 399).

UE ist der Halbteilungsgrundsatz schon deshalb zurückzuweisen, weil die Steuerhöhe auch (und gerade) aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht ohne Betracht der damit zu finanzierenden Staatsausgaben beurteilt werden kann. Unabhängig von allen – demokratisch zu klärenden – Auffassungsunterschieden über die Berechtigung staatlicher Ausgaben kann der Staatsbedarf im Zeitablauf sehr schwanken. So erscheinen zur Finanzierung der Lasten der Wiedervereinigung offenbar relativ höhere Steuern gerechtfertigt, während ohne derartige Sonderprobleme möglicherweise eine gute Konjunktur dem Staat auch bei Spitzensteuersätzen von weit unter 50 vH hinreichend Steuern zuführen würde. In Krisenzeiten (vgl. SCHNEIDER, Steuerlast und Steuerwirkung, 2002, 306) können Spitzensteuersätze zB von 70 vH unausweichlich (und nur ein Problem der Steuerpsychologie) sein, während zu anderen Zeiten bereits 40 vH dem Übermaßverbot unterliegen müßten. Daher ist die 50 vH-Grenze als Kriterium für eine besondere Rechtfertigungspflicht (so JACHMANN, StuW 1996, 105) abzulehnen. 50 vH können auch schon deshalb keine quasi naturgesetzliche Grenze darstellen, weil es theoretisch – und zumindest in Ausnahmesituationen auch praktisch – nicht ausgeschlossen ist, daß die Bürger einer höheren Besteuerung

zustimmen, weil der damit zu finanzierende kollektive Konsum billiger als entsprechender privater Konsum zu erlangen ist. Im übrigen wäre zu bedenken, daß der Satz von 50 vH nicht ohne weiteres auf den Spitzensteuersatz zu beziehen ist; eine Halbteilung würde eher den Durchschnittssteuersatz betreffen (SEER, DStJG 23 [2000], 124 mwN). Dieser erreicht jedoch ggf. erst bei einem sehr viel höheren zu versteuernden Einkommen die Höhe von 50 vH, so etwa im 1996–1999 geltenden Tarif mit einem Spitzensteuersatz von 53 vH (Formeln und Graphiken vgl. bei SIEGEL/BAREIS, Strukturen der Besteuerung, 1999, 89–91) erst bei 761 400 DM, während der Grenzsteuersatz von 50 vH bei 110 000 DM erreicht wurde.

Jedenfalls ist die Grenze von 50 vH aus dem GG nicht abzuleiten (so auch ARNDT/SCHUMACHER, NJW 1995, 2604; BULL, NJW 1996, 284; dagegen BUTZER, StuW 1999, 227; SEER, FR 1999, 1280) und daher künstlich; sie bietet außer einer gewissen Magie keine Erklärung. Eine Verbindung mit dem Postulat des Art. 14 Abs. 2 GG, nach dem der Gebrauch des Eigentums „zugleich dem Wohl der Allgemeinheit dienen soll“ (so KIRCHHOF, StbJb. 1994/95, 8) wäre weit hergeholt (so im Ergebnis KANZLER, StuW 1996, 224; BLÜMICH/WIED, § 32a, Rn. 29; vgl. auch ARNDT, BB 1996 Beil. 7; aA LEISNER, NJW 1995, 2594). Folglich kann man den sog. Halbteilungsgrundsatz mit WEBER-GRELLET (BB 1996, 1417) als „freie Schöpfung des Gerichts“ bezeichnen. Im übrigen wäre bei der verfassungsrechtlichen Beurteilung von (Spitzen-)Steuersätzen deren Basis, die Bemessungsgrundlage, einzubeziehen, so daß die Analyse nicht losgelöst von in der Bemessungsgrundlage versteckten Subventionen erfolgen könnte.

Zum Tarifverlauf sind dem GG keine Vorgaben zu entnehmen. Auch das BVerfG hält sich hierzu zurück und hebt einen weitreichenden Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers hervor (BVerfG v. 27. 6. 1991 2 BvR 1493/89, BStBl. II, 654 [665]). Aus dem Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG ist nicht etwa ein Verbot eines progressiven Tarifs abzuleiten (BFH v. 6. 7. 1973 VI R 253/69, BStBl. II, 754). Aber auch die Forderung nach einer möglichst gleichmäßig ansteigenden Belastung abzuleiten (so BLÜMICH/WIED, § 32a, Rn. 26), läßt sich nicht auf diese Vorschrift stützen, zumal weil dieses Verlangen einen Widerspruch impliziert: Ggf. wäre der Knick zur (oberen) Proportionalzone nicht zu erklären; das Vermeiden eines solchen Knicks verlangt einen Übergangsbereich, der durchaus die Gestalt des früheren Mittelstandsbauchs aufweisen könnte.

Für den Grundfreibetrag hat sich der Gesetzgeber an folgender Klärung des BVerfG zu orientieren: „Der existenznotwendige Bedarf bildet von Verfassungen wegen die Untergrenze für den Zugriff durch die Einkommensteuer.“ Maßgröße ist „demnach der im Sozialhilferecht jeweils anerkannte Mindestbedarf, der allgemein durch Hilfen zum notwendigen Lebensunterhalt an jeden Bedürftigen befriedigt wird.“ (BVerfG v. 25. 9. 1992 2 BvL 5, 8, 14/91, BStBl. II 1993, 413 [418]) Diese Lösung erscheint sachgerecht. Der zitierte Beschluß des BVerfG hat vorübergehend (1994/95) zu einer Tarifkorrektur im Bereich des Existenzminimums durch § 32d und anschließend zu einer deutlichen Erhöhung des Grundfreibetrags geführt (vgl. die Tabelle in Anm. 6). Problematisch ist allerdings, daß die Korrektur nicht auf die Vergangenheit durchschlug; FELIX bezeichnet dies als Verjährung „aus etatistischen Gründen“ (StRK EStG 1975 Allg. R. 87, 1992, 5). Vgl. im übrigen Anm. 27.

Zu Verfassungsproblemen des Ehegattensplittings s. § 26 b Anm. 6 f.

15

V. Diskussionspunkte der Lösung des EStG

Vor dem Hintergrund der allgemeinen Erläuterungen sind insbesondere der Tarifverlauf, die Höhe des Existenzminimums und das Splittingverfahren diskussionswürdig. Hierzu soll erst nach der Erörterung der jeweiligen Rechtslage Stellung genommen werden. Es wird verwiesen auf:

Anm. 26 zum Tarifverlauf allgemein,

Anm. 27 zum Existenzminimum und

Anm. 45 zum Tarifverlauf bei Splitting.

D. Geltungsbereich des § 32a

16

I. Persönlicher Geltungsbereich

Für alle unbeschränkt Stpfl. ist § 32a insgesamt zu beachten. Für beschränkt Stpfl. kommt dagegen das Splittingverfahren nach § 32a Abs. 5 oder 6 grundsätzlich nicht in Betracht. Für diese bemißt sich die ESt. idR nach dem Grundtarif des § 32a Abs. 1 (§ 50 Abs. 3 Satz 1). Allerdings beträgt sie mindestens 25 vH des Einkommens (§ 50 Abs. 3 Satz 2), sofern nicht die Sonderregelung des § 50 Abs. 1 Satz 6 für ArbN greift.

Auf Antrag kommen beschränkt Stpfl. in den Genuß des Splittingtarifs, wenn ihre Einkünfte mindestens zu 90 vH der deutschen ESt. unterliegen (genauer: § 1 Abs. 3) oder wenn fiktive unbeschränkte StPfl. von Bürgern der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums nach § 1a vorliegt (zu letzterem Fall vgl. § 1a Abs. 1 Nr. 2).

Für ArbN, die nicht zur ESt. veranlagt werden, greift § 32a zwar nicht unmittelbar, wohl aber materiell, weil die LStTabellen aus dem EStTarif abgeleitet sind.

17

II. Sachlicher Geltungsbereich

Die tarifliche ESt. des § 32a berechnet sich grundsätzlich nach dem zu versteuernden Einkommen des § 2 Abs. 5 Satz 1. Allerdings kommen folgende Sonderregelungen in Betracht:

§ 32b: besonderer Steuersatz bei Progressionsvorbehalt;

§ 34: ermäßigter Steuersatz bei außerordentlichen Einkünften des § 34 Abs. 2;

§ 34b: ermäßigter Steuersatz bei außerordentlichen Einkünften aus Forstwirtschaft.

Bei anderen Sonderregelungen wird die tarifliche ESt. korrigiert, damit sich die festzusetzende ESt. ergibt. Hier kommt insbesondere in Betracht (vgl. im übrigen § 2 Abs. 6):

§ 32c: Entlastungsbetrag bei gewerblichen Einkünften;

§ 34c: Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften;

§ 34e: Steuerermäßigung bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft;

§ 34f: Steuerermäßigung für Stpfl. mit Kindern bei der Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen für Wohngebäude oder der StBegünstigung für eigengenutztes Wohneigentum;

- § 34g: Steuerermäßigung bei Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien und Wählervereinigungen;
- § 31: Verrechnung des Kindergelds bei Ansatz eines Kinderfreibetrags;
- § 35: Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb (s. Anm. 19).

E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

I. Stellung im Rahmen des EStG

18

Wünschenswert wäre folgender Aufbau für das EStG (sinngemäß für jedes Steuergesetz):

- Teil I: Steuerpflicht
- Teil II: Steuerbemessungsgrundlage
- Teil III: Tarif
 - Abschn. 1: Regeltarif
 - Abschn. 2: Besondere Tarife
 - Abschn. 3: Steuerermäßigungen
- Teil IV: Steuererhebung

In bezug auf besondere Tarife und StErmäßigungen (deren Berechtigung allerdings generell zweifelhaft ist) sowie auf nicht systemgerechte Abzüge in der StBemessungsgrundlage ist allerdings eine Auslagerung in ein Subventions- oder Transfersgesetz vorzuziehen (SIEGEL, Steuern, in: Handbuch der Wirtschaftsethik, 1998).

Der vorgeschlagenen Struktur folgt das EStG nur teilweise. So wird in Teil II das Einkommen (§ 2 Abs. 4) bestimmt, nicht aber die StBemessungsgrundlage Zu versteuerndes Einkommen (§ 2 Abs. 5 Satz 1). Es werden unsystematischerweise (vgl. auch SÖHN, ZRP 1988, 346) mögliche Komponenten des zu versteuernden Einkommens im Teil „Tarif“ (Teil IV des vorliegenden EStG) geregelt, wie etwa die außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33–33c) oder der Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7). Im übrigen sind im Teil „Tarif“ Regeltarif, besondere Tarife sowie StErmäßigungen nicht strikt geordnet. So war die bis 2000 gültige Entlastung gewerblicher Einkünfte (§ 32c) eine im Teil IV „Tarif“ enthaltene StErmäßigung, während weitere StErmäßigungen im entsprechend bezeichneten Teil V geregelt sind.

Die besonderen Tarife sowie die StErmäßigungen (vgl. die in Anm. 15 aufgeführten Fälle) bewirken, daß der Regeltarif des § 32a (Grund- bzw. Splittingtarif) in einer Anzahl von Fällen nicht die festzusetzende ESt. formuliert. Wenn ein „besonderer“ oder „ermäßigter“ StSatz zum Zuge kommt, greift dieser allerdings nur bei dem begünstigten Teil des zu versteuernden Einkommens; im übrigen bleibt der Regeltarif relevant. Im Ergebnis traf dasselbe für die bisherige Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften (§ 32c aF) zu. Im Fall des Progressionsvorbehalts liegt die methodische Besonderheit vor, daß das zu versteuernde Einkommen nicht dem entsprechenden StSatz des Regeltarifs, sondern dem StSatz für ein fiktives zu versteuerndes Einkommen unterliegt.

Von besonderer materieller Bedeutung war die Außerkraftsetzung des Regeltarifs für gewerbliche Einkünfte. § 32c beabsichtigte die Kappung auf einen Spitzensteuersatz von 47 vH bei gewerblichen Einkünften ab 100278 DM (vgl. aber SCHULT/HUNSDORFER, StStud. 1993, 221). Somit führte § 32c eine (einkunftsabhängige) Schedulessteuer ein (vgl. auch die Aufzählung weiterer „Einkom-

mensteuern“ bei DZIADKOWSKI, BB 1997, 1022), welche dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art. 3 GG) nicht genügen kann (vgl. aber die Verteidigung der Schedulensteuerung bei KANZLER, FR 1999, 363). Daß die Entlastung in gewissem Umfang der – ebenfalls gleichheitswidrigen – Zusatzbelastung mit Gewerbeertragsteuer gegenüberstand, ändert nichts an der Beurteilung, daß der bisherige § 32c verfassungswidrig ist, zumal der Ausgleich von Be- und Entlastung weitgehend mißlingt. Diese Einschätzung wird weitgehend in der Literatur (vgl. nur § 32c Anm. 7 mwH) sowie im BFH (Beschl. v. 24. 2. 1999 X R 171/96, BStBl. II, 450) geteilt.

Der durch das JStG 1996 aufgehobene, für die VZ 1993–1995 geltende § 32d (vgl. Erl. zu § 32d), der Entlastungen bei Erwerbsbezügen unterhalb des Existenzminimums regelte, ist inzwischen durch die Erhöhung des Grundfreibetrages in § 32a Abs. 1 ab 1996 hinfällig geworden.

Im Rahmen des EStG bestehen passive Beziehungen zu § 32a, wenn es zu einem Quellenabzug kommt. Dies trifft mit der LSt. für Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit und mit der KapErtrSt. für bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen zu. Hierbei handelt es sich um besondere Erhebungsformen der ESt. Wenn zusätzlich zum Quellenabzug eine EStVeranlagung durchgeführt wird (§ 46), wird einbehaltenes LSt. und KapErtrSt. angerechnet (§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2). In der Wirkung gleich war die Anrechnung von KSt. – Ausschüttungsbelastung – (§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3) bei bestimmten Einkünften aus Kapitalvermögen im bis VZ 2000 geltenden Anrechnungsverfahren.

Kurz ist auf die Beziehung zu den §§ 26, 26b hinzuweisen, welche die Voraussetzungen bzw. das Verfahren der Zusammenveranlagung beschreiben, bei der der Splittingtarif des Abs. 5 anzuwenden ist. Auch die Vorschriften über die Splitting-Sonderfälle des Abs. 6 stehen in Abhängigkeit von § 26 und setzen eine negative Verbindung mit § 26a und zT § 26b voraus.

II. Verhältnis zu anderen Steuergesetzen

Regelungen des EStG können für andere Steuerarten aus folgenden Gründen Bedeutung haben:

Anknüpfung an die Bemessungsgrundlage liegt vor, wenn andere Steuerarten an die StBemessungsgrundlage oder die tarifliche (oder eine modifizierte) ESt. anknüpfen. Derartige Annexsteuern (Zuschlagsteuern) sind derzeit der Solidaritätszuschlag (SolZ) und die KirchenSt. Hierfür ist § 51a EStG zu beachten. Der SolZ wird im wesentlichen auf die tarifliche ESt. (genauer: § 3 SolZG) erhoben, und zwar seit 1998 mit 5,5 vH (§ 4 SolZG). Der KirchenSt. unterliegen Angehörige bestimmter Religionsgemeinschaften. Die Steuer beträgt grundsätzlich (je nach dem regional gültigen KiStG) 8 oder 9 vH der EStSchuld, die erforderlichenfalls unter fiktiver Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen zu ermitteln ist (§ 51a Abs. 2). Es kommt eine Kappung auf 3 oder 3,5 vH des zu versteuernden Einkommens in Betracht.

Wegen der Abziehbarkeit der KirchenSt. als Sonderausgabe (§ 10 Abs. 1 Nr. 4) ist die wirtschaftliche Belastung der KirchenSt. nicht mit ihrem nominalen Ansatz identisch. Exakt läßt sich nur die kombinierte Wirkung von ESt. und KirchenSt. bestimmen. Für eine (ohne KirchenSt.) gegebene ESt. kann indessen die Zusatzbelastung mit KirchenSt. ermittelt werden; näherungsweise ergibt sie sich mit dem Faktor 1 minus ESt.-(Differenz-)Steuersatz. Zur exakten Berechnung

wird auf die betriebswirtschaftliche Literatur verwiesen (SIEGEL, Steuerwirkungen, 1982, 56–58).

Faktische Anknüpfung ist gegeben, wenn andere Steuerarten faktisch an Teile der Bemessungsgrundlage der ESt. anknüpfen. Dies trifft für die GewerbebeertragSt. zu. Deren Bemessungsgrundlage Gewerbebeertrag ist der um Hinzurechnungen und Kürzungen korrigierte, nach den Vorschriften des EStG (oder KStG) ermittelte Gewinn aus dem Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG). Auf die frühere faktische umgekehrte Wirkung der GewerbeSt. auf die ESt. wurde oben (Anm. 18) hinsichtlich der früheren Kappung der ESt. nach § 32 c hingewiesen. Relevant ist insbesondere, daß die GewerbebeertragSt. als Betriebsausgabe die Bemessungsgrundlage der ESt. verringert, und vor allem, daß – unabhängig hiervon – seit dem StSenkG 2000 die tarifliche ESt. bei Einkünften aus gewerblichen Unternehmen bzw. als Mitunternehmer um das 1,8fache des (anteiligen) GewSt.-Meßbetrags vermindert wird. Dies regelt in seinem Abs. 1 § 35, der nun nicht mehr StErmäßigungen bei Belastung mit Erbschaftsteuer (wie bis 1999), sondern bei Belastung mit GewSt. beinhaltet.

Anrechnungsbeziehung: Andere Steuerarten können in einer bedingten Anrechnungsbeziehung zur ESt. stehen. Ggf. liegt ökonomisch die Vorstellung zugrunde, daß die andere Steuer eine Ersatzsteuer für die ESt. darstellt. Relevant ist hier das 1977–2000 gültige Anrechnungsverfahren bezüglich der KSt. Da letztlich nur natürliche Personen einem Einkommensziel nachgehen können, ihnen Einkommen infolge Thesaurierung in einer KapGes. jedoch möglicherweise noch nicht zur Verfügung steht, darf die KapGes. nicht von einer GewinnSt. freigestellt sein, da andernfalls Besteuerungslücken auftreten würden.

Das bis 2000 geltende KStRecht machte die KSt. daher durch das Anrechnungsverfahren (§§ 27–47 KStG 1999) grundsätzlich zu einer InterimsSt. in bezug auf die ESt. Die genannte Zielsetzung verlangt allerdings eine KSt. für thesaurierte Gewinne mit dem ESt.-Spitzensteuersatz; die Tarifspreizung des bisherigen KStG – § 23 Abs. 1 KStG sah seit 1999 einen StSatz von 40 vH gegenüber dem bei Ausschüttung in Betracht kommenden ESt.-Spitzensteuersatz von seinerzeit 51 vH vor (zur zeitlichen Entwicklung seit 1990 vgl. SIGLOCH, *StuW* 2000, 171) – ist somit wirtschaftlich nicht vertretbar (SIEGEL, in: *Handbuch der Wirtschaftsethik*, 1999, 387; andererseits KNOBBE-KEUK, *DB* 1989, 1305) und widersprach uE dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgebot (SIEGEL, *FR* 1999, 429; so auch WENDT, *Spreizung*, 1996). Zu weiteren Schwächen in der bisherigen Abstimmung zwischen ESt. und KSt. sei auf die Literatur verwiesen (etwa SIGLOCH, *Steuervereinfachung*, 1998, 99).

Indessen hat die sog. StReform 2000 das Anrechnungsverfahren durch das Halbeinkünfteverfahren ersetzt. Einkünfte, die im Rechtskleid einer KapGes. erzielt werden, werden nunmehr gegenüber anderen Einkünften im wesentlichen begünstigt, solange sie thesauriert bleiben, und im Falle der Ausschüttung benachteiligt, auch wenn sie nur hälftig erfaßt werden. Mit dieser uE vom Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG nicht abgedeckten Differenzierung hat der Gesetzgeber eine Warnung breiter Kreise der Wissenschaft zurückgewiesen (SIEGEL/BAREIS/HERZIG/D. SCHNEIDER/WAGNER/WENGER mit Zustimmung von 72 Fachkollegen, *BB* 2000, 1269).

Einstweilen frei.

20–24

Erläuterungen zu Abs. 1: Bemessungsgrundlage und Tarifverlauf

25 A. Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Abs. 1 Satz 1)

Nach Abs. 1 Satz 1 bemißt sich die ESt. nach dem zu versteuernden Einkommen. Nach § 2 Abs. 5 „bildet das zu versteuernde Einkommen die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer“. Es ist das Ergebnis des Rechengvorgangs „Einkommen“ abzüglich Freibeträge nach § 32 Abs. 6 (Kinderfreibeträge und Freibeträge für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf), nach § 32 Abs. 7 (Haushaltsfreibetrag; letztmals im VZ 2004 abziehbar) und die sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträge (zB Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG, § 70 EStDV). Zur Bedeutung und Ermittlung des zu versteuernden Einkommens im übrigen § 2 Anm. 581 und 585.

B. Tarifaufbau (Abs. 1 Sätze 2–5)

26 I. Einleitungssatz des Satzes 2 und Überblick zu Tarifaufbau sowie Tarifgestaltung

Satz 2 bestimmt in einem den Nr. 1–4 vorangestellten Einleitungssatz, daß sich die ESt. „vorbehaltlich der §§ 32b, 34, 34b und 34c“ nach den für die 4 folgenden Taristufen zu ermittelnden Beträgen berechnet.

Der Vorbehalt für die genannten Regelungen betrifft folgende Sachverhalte:

- den Progressionsvorbehalt (§ 32b),
- die Begünstigung außerordentlicher Einkünfte im allgemeinen (§ 34),
- die Begünstigung von außerordentlichen Einkünften aus Forstwirtschaft (§ 34b) sowie
- die Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften (§ 34c).

In diesen Fällen ergibt sich die ESt. nicht unmittelbar aufgrund des zu versteuernden Einkommens (Satz 1), sondern nach einem in den jeweiligen Vorschriften definierten höheren Steuersatz (so im Falle des Progressionsvorbehalts, auch bei einem zu versteuernden Einkommen unterhalb des Grundfreibetrages, vgl. BFH v. 9. 8. 2001 III R 50/00, FG 2001, 1228 mit Anm. KANZLER) bzw. definierter StErmäßigungen. Vgl. hierzu die Erl. der jeweiligen Vorschriften.

Regelung eines insgesamt progressiven Tarifs: Abs. 1 Satz 2 beschreibt einen insgesamt progressiven Tarif, der zwischen der Nullzone und der (oberen) Proportionalzone einen breiten linear-progressiven Bereich aufweist. Die Nullzone, die für das stffrei bleibende Existenzminimum steht und durch den Grundfreibetrag bestimmt wird, endet 2001 bei 14093 DM = 7206 € und steigt nach dem StSenkG 2000 bis 2005 stufenweise auf 14989 DM = 7664 €. Hiernach setzt die Besteuerung mit einem Grenzsteuersatz ein, der im Zeitablauf von 20 vH über 17 vH (2003/04) auf 15 vH sinkt; ebenso verringert sich der Spitzensteuersatz von 48,5 vH über 47 vH (2003/04) auf 42 vH. Der Spitzensteuersatz wird 2001 und 2002 ab 107568 DM bzw. 55088 €, 2003 und 2004 ab 102276 DM = 52293 € und von 2005 an ab 120000 DM = 52152 € erhoben.

Gegenüber der internationalen Dominanz des Anstoßtarifs (vgl. anschauliche Beispiele für Frankreich, Großbritannien, Japan und USA bei SIGLOCH/

EGNER, Steuersätze in Tabellenform, 1996, 240–243) ist Deutschland auch in der StReform 2000 bei Formeltarifen geblieben. Vorschläge für einen Anstoßtarif wurden auch hier diskutiert; besonders bekannt wurde der sog. ULDALL-Vorschlag (vgl. hierzu BAREIS, DStR 1996, 1466). Ein Anstoßtarif mag als Beitrag zur StVereinfachung angesehen werden. Lautet zB ein Tarif für einen EStBetrag T bei zu versteuernden Einkommen Y zwischen 30 000 und 119 999 DM:

$$(5) T = 0,28 \cdot Y - 5960,$$

(so die von der DStG vorgeschlagene Erweiterung des ULDALL-Tarifs, zitiert bei BAREIS, DStR 1996, 1467), so läßt sich der Tarif umformen zu:

$$(5a) T = 2740 + 0,28 \cdot (Y - 30000).$$

Somit läßt sich eine Steuerlast für ein zwischen 30 000 und 120 000 DM liegendes Einkommen Y schnell ermitteln, indem 28 vH der Differenz zwischen Y und 30 000 dem StBetrag von 2 740 DM zugeschlagen wird. Allerdings dürfte ein solcher Vorteil kaum eine praktische Rolle spielen, da vielfach der letzte Tarifbereich greift, wenn die Frage nach der exakten Steuerhöhe oder deren Veränderung relevant ist. Der letzte Tarifbereich ist auch in § 32a vom Typ der Formel (5); vgl. die jeweilige Nr. 4 in den unterschiedlichen Versionen von Abs. 1 Satz 2. Soweit der Progressionsbereich des Formeltarifs zutrifft, reicht in der Praxis die – leicht zu verschaffende – Kenntnis der ungefähren Höhe des Grenzsteuersatzes. Im übrigen besteht beim Anstoßtarif eher die Gefahr des Mißverständnisses, den Grenzsteuersatz – zB 28 vH in Formel (5) – mit dem Durchschnittssteuersatz zu verwechseln (vgl. HAUSER, DStZ 1998, 203) und deshalb Fehlentscheidungen zu treffen.

II. Grundfreibetrag nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 1

1. Grundfreibetrag als das Existenzminimum freistellende Nullzone

27

Nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 beträgt die ESt. für zu versteuernde Einkommen bis 7 235 € 0. Ein Klammerzusatz weist daraufhin, daß es sich dabei um den Grundfreibetrag handelt, der der StFreistellung des sog. Existenzminimums dient.

Die Steuerfreistellung des Existenzminimums („Exfiskalität“: so FELIX, KÖSDI 1990, 8243) gebietet sich bereits aus ethischen Gründen. (Zu dogmatischen Begründungsansätzen vgl. umfassend TREISCH, Existenzminimum, 1999.) Das BVerfG stützt diese Forderung im Beschl. des 2. Senats v. 25. 9. 1992 (2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BStBl. II 1993, 413; so auch im Beschl. v. 10. 11. 1998 2 BvL 42/93, BStBl. II 1999, 174 [179]) auf den in Art. 2 Abs. 1 GG vorgesehenen Schutz der persönlichen Handlungsfreiheit und stellt hierzu fest, „daß ein Steuergesetz keine ‚erdrosselnde‘ Wirkung haben darf“ (BStBl. II 1993, 418). Demgegenüber hatte der 1. Senat des BVerfG mit Beschl. v. 29. 5. 1990 (1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE Bd. 82, 60) dasselbe Ergebnis bereits aus dem Postulat des Schutzes der Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG) iVm. dem Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG hergeleitet (aaO, 85; vgl. SCHEMMELE, StuW 1993, 73; SÖHN, FA 1988, 163; SÖHN, FA 1994, 373).

Im Beschluß von 1992 stellte das Gericht in bezug auf das ab 1990 in Höhe von 5 616 DM geltende Existenzminimum einen Verfassungsverstoß fest und gab dem Gesetzgeber auf, dem Bürger „von seinen Erwerbsbezügen zumindest das zu lassen, was er dem Bedürftigen zur Befriedigung seines existenznotwendigen Bedarfs aus öffentlichen Mitteln zur Verfügung stellt“ (aaO, 413). Aus fiskalischen Gründen (BStBl. II 1993, 421) wurde der Gesetzgeber jedoch nur zur Korrektur für die Zukunft – ab 1996 – verpflichtet („Kapitulation vor der Macht der nackten fiskalischen Tatsachen“: so Tir-

KE bei TIPKE/KRUSE, AO/FGO, 2001, § 165 AO, Rn. 12). Es erscheint verständlich, wenn dies als „Einladung zum Erlaß verfassungswidriger Gesetze“ (so BILSDORFER, INF 1993, 10; ähnlich H.-P. SCHNEIDER, INF 1991, 505) beschrieben wird.

Für die Bemessung des Existenzminimums knüpft das BVerfG also an die Höhe der Sozialhilfeleistungen an. Es war festzustellen, daß sich der Grundfreibetrag seit langem bei etwa der Hälfte des Sozialhilfesatzes bewegte (Überblick 1970–1994: ZIMMERER, Diskussionsbeitrag 1996, 7). Für 1992 ermittelte das BVerfG einen durchschnittlichen Sozialhilfebedarf für einen Erwerbstätigen in Höhe von zwischen 11 908 und 13 910 DM, dh. etwa das Doppelte des damaligen Grundfreibetrags (BStBl. II 1993, 419 mit Aufschlüsselung 422; kritisch SCHEMMELE, StuW 1993, 78). Das Gericht verlangte die Abdeckung des Sozialhilfebedarfs typisierend „in möglichst allen Fällen“ (aaO, 413; kritisch KALTENBORN, Bewertung, 1995, 9). Später formulierte das BVerfG allerdings: „in allen Fällen“ (Beschl. v. 10. 11. 1998 2 BvL 42/93, BStBl. II 1999, 174 [179]). Der Sozialhilfebedarf wird als Addition von Regelsatz, einmaligen Leistungen und Aufwendungen für die Wohnung ermittelt (zu den Feststellungen für 1994 vgl. „BAREIS-Kommission“, BB 1994 Beilage 24, 11).

Der Gesetzgeber erhöhte das Existenzminimum zunächst ab 1996 auf 12 095 DM. Jedoch mag man auch eine Reflexwirkung erkennen: Der Gesetzgeber hat aus Haushaltsgründen nur „niedrige Regelsatzerhöhungen“ der Sozialhilfe für 1993–1996 vorgenommen (KANZLER, StuW 1996, 223). Solche Kritik dürfte inzwischen entfallen: Das von der BReg. für 2001 festgestellte stfrei zu stellende Existenzminimum eines Erwachsenen in Höhe von 12 804 DM (BTDrucks. 14/1926 v. 4. 1. 2000, 5) läßt noch etwas Spielraum gegenüber dem Grundfreibetrag für 2001 in Höhe von 14 093 DM.

28 2. Verschiedene Arten der Berücksichtigung des Existenzminimums

Für die Art der Berücksichtigung des Existenzminimums hat das BVerfG dem Gesetzgeber einen Gestaltungsfreiraum belassen (SCHEMMELE, StuW 1993, 76). Als Alternativen stehen zumindest zur Verfügung (internationaler Vergleich: SIGLOCH/EGNER, Steuersätze in Tabellenform, 1996, 244):

- Nullzone in Höhe des Existenzminimums,
- Abzug des Existenzminimums innerhalb der Bemessungsgrundlage,
- Abzug eines bereichsbezogen begrenzten Freibetrags innerhalb der Bemessungsgrundlage,
- Abzug eines bestimmten Betrags von der Steuerschuld.

Wirkung der Alternativen: Die beiden erstgenannten Alternativen – die weiteren werden in Deutschland derzeit nicht diskutiert – haben nur bedingt dieselbe Wirkung: Falls ein Existenzminimum-Freibetrag in einem Tarif zu berücksichtigen ist, der vor Abzug dieses Freibetrags definiert ist („Tarif A“), würde sich dieser Freibetrag – ebenso wie andere Freibeträge – einkommensabhängig je nach Progression auswirken und so – mit dem Ergebnis eines „Tarifs B“ – eine „Rückverteilung“ der Progression auslösen (ablehnend BAREIS, StuW 1991, 49). Wenn „Tarif A“ die nach dem Sozialstaatsprinzip gewollte Umverteilung ausdrückt, stünde die Rückverteilung im Widerspruch dazu. Ist jedoch eine Umverteilung im Maße des „Tarifs B“ gewünscht, so gibt es keinen Widerspruch – aber der Umweg über „Tarif A“ wäre unnötig kompliziert und würde vor allem die Transparenz stören.

Daß ein Existenzminimum-Freibetrag mit wachsendem Einkommen zunehmende Auswirkung haben sollte, läßt sich allerdings nicht damit begründen, daß

hier nicht disponibles Einkommen vorliegt (entgegen zB DZIADKOWSKI, FR 1986, 509), während in anderen Fällen (zB Sonderausgaben, Kinderfreibeträge) „eine individuell unterschiedliche Einkommensverwendung nicht von vornherein ausgeschlossen ist“ (so aber LEHNER, StuW 1986, 62). Denn die Berücksichtigung aller entsprechenden Ausgaben im Rahmen der Vorstellung von einer „subjektiven Leistungsfähigkeit“ fingiert, daß insoweit kein disponibles Einkommen vorliegt; andernfalls bricht die Begründung für die Abzugsfähigkeit weg. Damit ist jedoch keineswegs begründbar, daß derartige Ausgaben mit steigendem Einkommen zunehmend entlastet werden müssen (so aber zB TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, 1993, Bd. II, 687: „der sachgemäße Reflex des progressiven Tarifs“; KIRCHHOF, StuW 1985, 328; DEUTSCHER JURISTENTAG, 1988, N 214), was von einem Teil der Literatur abgelehnt (so zB D. SCHNEIDER, Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 1994, 145) und dabei als „Reflextheorie“ (SIEGEL/BAREIS, Strukturen der Besteuerung, 1999, 93) bezeichnet wird; von anderen wird dem wiederum Demagogie (so ESSER, DStZ 1994, 524) oder die Verhaftung mit Denkfehlern (so FRANKE, StuW 1986, 392) vorgehalten.

Bei der Gestaltung über einen Grundfreibetrag ist die Wirkung im Rahmen eines progressiven Tarifs praktisch nicht erkennbar. Denn die Ausgestaltung der Progression wäre untrennbar mit dem Abbau der Wirkung des Grundfreibetrags vermischt, falls diese Reduktion beabsichtigt ist. Dies läßt sich durch einen Vergleich einer fiktiven progressiven Steuerfunktion ohne Existenzminimum mit den beiden Alternativen veranschaulichen. Abb. 4 möge in Kurve (1) den Ausgangstarif ohne Existenzminimum darstellen. Nur wenn der Tarif mit Existenzminimum Y_0 – Kurve (2) – eine Vertikalverschiebung der Kurve (1) darstellt, die senkrechten Abstände zwischen den Kurven also konstant sind, bliebe die Wirkung des Existenzminimums erkennbar erhalten (Strecke A = Strecke B).

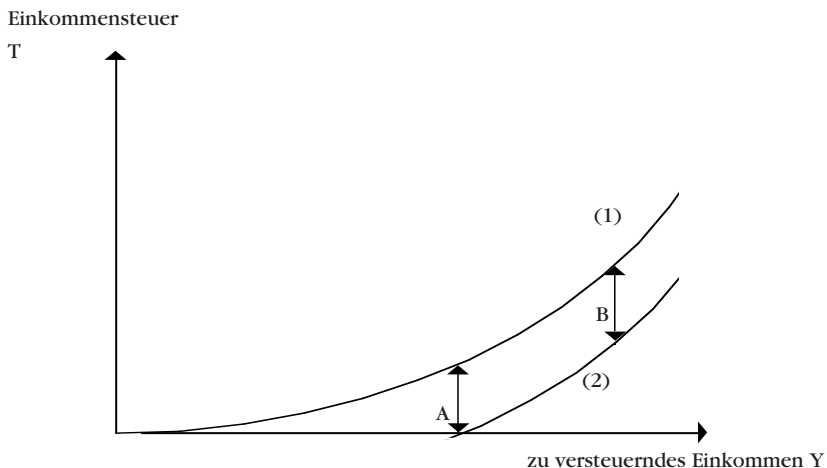


Abb. 4: Tarif mit Vertikalverschiebung aufgrund des Existenzminimums

Kurve (3) in Abb. 5 zeigt dagegen eine Horizontalverschiebung von Kurve (1) (Strecke C = Strecke D) und somit die Wirkungen, die sich bei einem Abzug innerhalb der Bemessungsgrundlage ergeben würden (Abb. bei BAREIS, DSWR

1997, 217): Die Wirkung nimmt mit steigendem Einkommen zu (zB Strecke F > Strecke E).

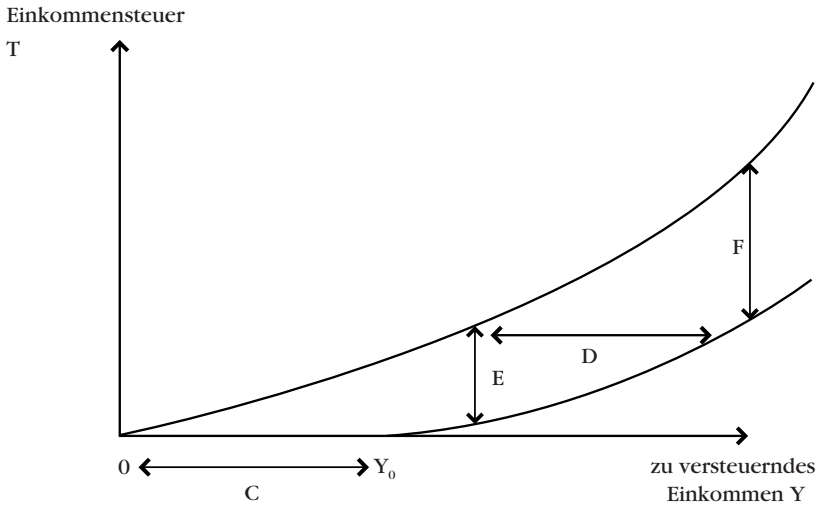


Abb. 5: Tarif mit Horizontalverschiebung aufgrund des Existenzminimums

Die Entlastungswirkung bleibt also nicht etwa über den gesamten Tarif konstant. Das Gegenteil daraus zu schließen, daß der Abzugsbetrag der damaligen unteren Proportionalzone exakt in den konstanten Beträgen der weiteren Tarifzonen erhalten blieb (so LEHNER, *StuW* 1986, 62), ist unzutreffend, weil diese Beträge lediglich die Aufgabe haben, dafür zu sorgen, daß die Steuerbeträge der einzelnen Tarifbereiche nahtlos aneinander anschließen.

Einen Abbau der Entlastungswirkung des Grundfreibetrags „in folgerichtig gestalteten Übergängen“ hat das BVerfG (v. 25. 9. 1992 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BStBl. II 1993, 418) ausdrücklich zugelassen (zustimmend JACHMANN, *StuW* 1998, 296). Fest steht ein verfassungsrechtliches Verdikt nur, wenn ein Einkommen durch die Besteuerung unter das Existenzminimum gedrückt wird (JÜPTNER, *StVj.* 1990, 312). So wird auch ein bereichsbezogen begrenzter Freibetrag als verfassungsverträglich angesehen (TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, 1993, Bd. II, 686; THIEL, in: *FS Tipke*, 1995, 295 [302]: „gleitende Freigrenze“).

Daher kann es nicht „ketzerisch“ sein, die Frage zu stellen, ob „Reiche“ einer Entlastung für ihr Existenzminimum bedürfen. UE kann dieses Problem nicht wissenschaftlich gelöst werden, weil eine einvernehmliche Ausgangsbasis zur Ableitung der Lösung nicht ersichtlich ist. Gewiß stehen Prinzipien zur Verfügung, die auf die genannte Frage angewendet werden können. Doch kommt man zB bei der Anwendung des Gleichheitsprinzips offensichtlich zu einer anderen Lösung als bei Anwendung des Sozialstaatsprinzips. Welches Prinzip herangezogen wird, ergibt sich aus einer Wertung, die jeder nur für sich selbst, für andere aber nur im gesellschaftlichen Konsens – dessen Existenz hier zweifelhaft ist – vornehmen kann. So erscheint es nicht zwingend, wegen des Existenzminimums eine für alle gleich hohe Steuerentlastung (zB GILROY, *FR* 1986, 58)

aus dem Gleichheitsgrundsatz oder gar aus der „verfassungsrechtlich geschützten Menschenwürde“ (so aber SCHEMMELE, *StuW* 1993, 75) herzuleiten. Vielmehr erweist sich die Wertung vertretbar, die aus dem Existenzminimum folgende Entlastungswirkung mit zunehmendem Einkommen auslaufen zu lassen (so auch TIPKE, *FR* 1990, 349; JÜPTNER, *StRK-Anm.* § 32a *EStG* 1975 R. 5, 1990; DÖTSCH, *FR* 1991, 317; SCHMIDT-LIEBIG, *BB* 1992, 109).

Diese Wertung würde wohl auch gestützt, wenn man das Konzept des hypothetischen Konsens (KIRCHNER, *Bilanzrecht und neue Institutionenökonomik*, 1997, 273) auf die vorliegende Frage anwendet: Welches Steuersystem würden Bürger festlegen, die noch keinerlei Kenntnis darüber haben, in welcher Situation sie sich später befinden werden?

3. Integration von Steuer- und Transfersystem als Alternative

29

Zwischen Sozialhilfe und ESt. besteht nicht nur die oben (Anm. 27) angesprochene Beziehung. In ökonomischer Sicht läßt sich Sozialhilfe als negative ESt. verstehen. Jedenfalls ist zu verlangen, daß Sozialhilfe- (Transfer-) und EStRegelungen aufeinander abgestimmt sind, damit Anreizwirkungen berücksichtigt werden können. Wenn strikt Sozialhilfe = stfreies Existenzminimum gesetzt wird, entfällt im Bereich kleinerer Einkommensmöglichkeiten jeder Anreiz, tätig zu werden, weil faktisch ein Grenzsteuersatz von 100 vH greift. In Abb. 6 würde dies durch die mit (1) gekennzeichnete Gerade skizziert, die das verfügbare Einkommen Y_T nach Steuern bzw. Transferzahlungen für den Bereich des („Markt“-)Einkommens Y (vereinfachend = zu versteuerndes Einkommen) zwischen 0 und E_0 ausdrückt: Für $Y = 0$ ist eine Transferzahlung (Sozialhilfe) in Höhe von E_0 angenommen; dieser Betrag würde hier voll mit Einkommen bis zur Höhe von E_0 verrechnet; damit würde die negative ESt. von minus E_0 auf 0 reduziert, wie es die Gerade (2) zeigt. Damit ein Anreiz für Einkommensbemühungen besteht, muß jedoch auch im Bereich für Y zwischen 0 und E_0 ein steigendes verfügbares Einkommen Y_T zu erwarten sein. Diese Erkenntnis hat allerdings eine bedeutsame Konsequenz: Die Nullzone des EStTarifs darf nicht nur bis zum „absoluten“ Existenzminimum E_0 gehen, sondern muß sich bis zu einem höheren Betrag E_1 erstrecken (SIEGEL/D. SCHNEIDER, *DStR* 1994, 599). Abb. 6 zeigt – bei stilisierter Progressionsannahme – die sich dann ergebende ansteigende Kurve T für den EStBetrag (einschließlich seines negativen Asts für Transfers) und die Kurve Y_T für das nach Steuern bzw. Transfers verfügbare Einkommen (die eingezeichnete 45°-Gerade A stellt die Beziehung $Y_T = A - T$ her).

Eine Integration von Steuer- und Transfersystem dürfte den psychologischen Vorteil aufweisen, daß „negative ESt.“ besser klingt als „Sozialhilfe“. Erst recht muß eine solche Integration verhindern, daß zB für das Existenzminimum eine nominelle Steuer erhoben und gleichzeitig als Sozialhilfe wieder erstattet wird (PEZZER, *FS Zeidler*, 1987, 765; DERS., *StuW* 1989, 224).

Für das geltende Recht des Familienleistungsausgleichs sollten Überlegungen in Richtung auf die beschriebene Integration angestellt werden.

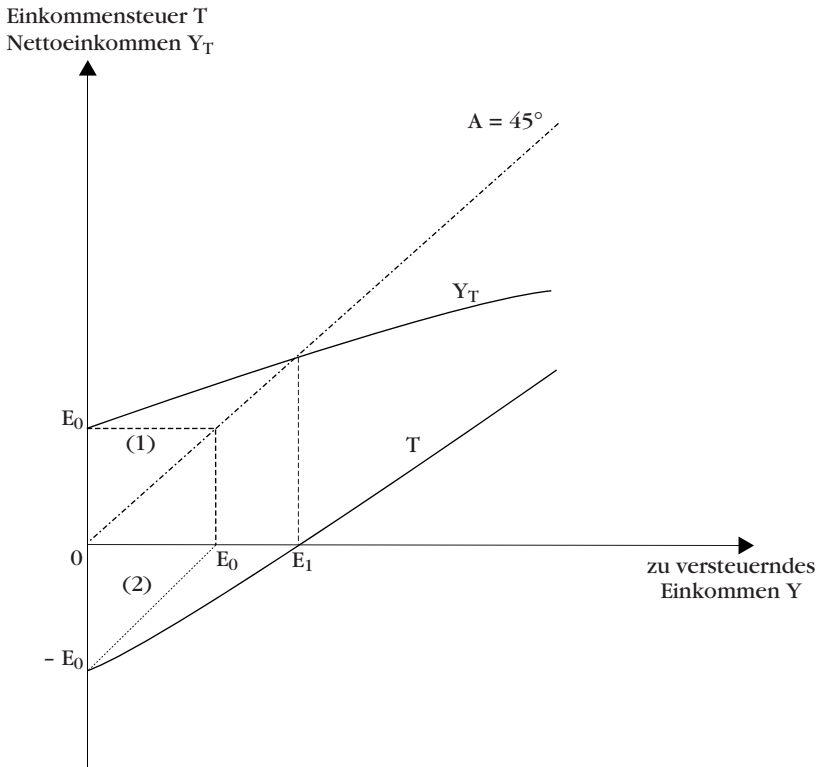


Abb. 6: Integriertes Steuer- und Transfersystem

30–31 Einstweilen frei.

32 III. Progressionszonen des Tarifs (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und 3)

Der Progressionsbereich des Tarifs besteht jeweils aus zwei Teilen; der erste von diesen ist jedoch relativ schmal und umfaßt 2002 das zu versteuernde Einkommen von 7236 € bis 9251 € (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2), während der zweite den Bereich von 9252 € bis 55007 € zu versteuernden Einkommens abdeckt (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3).

Quadratischer Formeltarif: In allen Fällen wird die Progression durch einen quadratischen Formeltarif ausgedrückt, welcher bereichsweise die Abhängigkeit des EStBetrags T vom zu versteuernden Einkommen Y nach folgender Struktur formuliert (H. RICHTER, BB 1999, 29):

$$(3) T = a \cdot Y^2 + b \cdot Y - c.$$

a , b und c sind Konstanten, die den genauen Verlauf beschreiben. Die jeweiligen Werte lassen sich der folgenden Tabelle 3 entnehmen, in der der exakte Tarif – nach der zeitlichen Gültigkeit differenziert – dargestellt wird. Im folgenden wird eine von der Formelschreibweise des Abs. 1 abweichende Notation verwendet, die ein leichteres Berechnen des EStBetrages ohne den Umweg über die Größen y und z ermöglicht. Y ist mit x identisch, während die im Gesetz verwendeten

Abkürzungen y und z , die jeweils die Differenz gegenüber einem bestimmten Einkommen beschreiben, im folgenden umgerechnet sind. (Zur Funktion von y und z vgl. auch Anm. 38).

Die direkte Beziehung zwischen zu versteuerndem Einkommen Y und EStBe-
trag T läßt sich somit nach der Struktur von Formel (3) vereinfacht darstellen
(Abb. 7).

Die jeweils vier Tarifbereiche (dargestellt jeweils in vier Zeilen untereinander)
sind mit den betreffenden Einkommensbereichen gekennzeichnet; lies zB
 $14094 \leq Y \leq 18069$ als „gültig für zu versteuernde Einkommen von 14094 DM
bis einschließlich 18069 DM“.

2001	T =	0	$Y \leq 14093$	DM
		$3,8789 \cdot 10^{-6} \cdot Y^2 + 0,0900805 \cdot Y - 2029,35$	$14094 \leq Y \leq 18069$	
		$1,4249 \cdot 10^{-6} \cdot Y^2 + 0,178601 \cdot Y - 2827,76$	$18070 \leq Y \leq 107567$	
		$0,485 \cdot Y - 19299$	$Y \geq 107586$	
2002	T =	0	$Y \leq 7235$	€
		$7,6885 \cdot 10^{-6} \cdot Y^2 + 0,0882856 \cdot Y - 1034,23$	$7236 \leq Y \leq 9251$	
		$2,7865 \cdot 10^{-6} \cdot Y^2 + 0,178639 \cdot Y - 1451,01$	$9252 \leq Y \leq 55007$	
		$0,485 \cdot Y - 9872$	$Y \geq 55008$	
2003/04	T =	0	$Y \leq 7426$	€
		$7,478 \cdot 10^{-6} \cdot Y^2 + 0,0589367 \cdot Y - 850,042$	$7427 \leq Y \leq 12755$	
		$2,7859 \cdot 10^{-6} \cdot Y^2 + 0,178632 \cdot Y - 1613,69$	$12756 \leq Y \leq 52292$	
		$0,47 \cdot Y - 9232$	$Y \geq 52293$	
ab 2005	T =	0	$Y \leq 7664$	€
		$8,8374 \cdot 10^{-6} \cdot Y^2 + 0,01454037 \cdot Y - 630,519$	$7665 \leq Y \leq 12739$	
		$2,2874 \cdot 10^{-6} \cdot Y^2 + 0,181422 \cdot Y - 1693,33$	$12740 \leq Y \leq 52151$	
		$0,42 \cdot Y - 7914$	$Y \geq 52152$	

Abb. 7: EStTarife ab 2001

Grenzsteuersatz und Steuerplanung: Der für Entscheidungen relevante
Grenzsteuersatz T' ergibt sich mathematisch als 1. Ableitung der Steuerfunktion
(3) wie folgt:

$$(4) T' = 2 \cdot Y + b.$$

Diese Struktur erleichtert die Steuerplanung in solchen Fällen stark, in denen es
auf die Angleichung der abgezinsten Grenzsteuersätze im Zeitablauf ankommt,
vorausgesetzt daß die Konsequenzen der stl. Entscheidung nur denselben Pro-
gressionsbereich des EStTarifs berühren (STEGEL, WiSt. 1989, 269); andernfalls
sind zusätzliche Planungsschritte erforderlich. Da alle Grenzsteuersätze vom
Typ der Gleichung (4) sind, liegt sog. lineare Progression vor, was daran erkenn-
bar ist, daß kein quadratischer Summand (mit Y^2), sondern – neben der Kon-
stante b – nur ein „linearer“ Summand (mit Y) auftritt. Da jedoch bereichsweise
zwei unterschiedliche Funktionen vom Typ (4) gelten, weist die graphische Dar-
stellung an der Bereichsgrenze einen Knickpunkt auf (ZIMMERER, Diskussions-
papier 1996, 13, für diese ab 1996 geltende Tarifstruktur). Abb. 8 stellt die ab
2001 gültigen Grenzsteuersätze je nach zeitlicher Gültigkeit und nach Progres-
sionsbereich zusammen.

Jahre	1. Progressionsbereich				2. Progressionsbereich			obere Proportionalzone	
	Bereichsbeginn € (<i>Ende der Nullzone</i>)	Grenzsteuersatz		Bereichsgrenze €	Bereichsgrenze €	Grenzsteuersatz allgemein	Bereichsgrenze €	Grenzsteuersatz	
		am Beginn	an der Grenze						
2001/02	7236	0,200	$1,5377 \cdot 10^{-5} \cdot Y \cdot 0,0882856$	0,230	9251	$5,573 \cdot 10^{-6} \cdot Y + 0,178639$	55007	0,485	
2003/04	7427	0,170	$1,4956 \cdot 10^{-5} \cdot Y + 0,0589367$	0,250	12756	$5,5718 \cdot 10^{-6} \cdot Y + 0,178632$	52293	0,47	
ab 2005	7665	0,150	$1,76748 \cdot 10^{-5} \cdot Y + 0,0145403$	0,240	12740	$4,8284 \cdot 10^{-6} \cdot Y + 0,178191$	52152	0,42	

Abb. 8: Progressionsformeln ab 2001

Grenzsteuersatz und Durchschnittssteuersatz: Die folgenden Abbildungen skizzieren den Verlauf der Grenzsteuersätze (Abb. 9) und der Durchschnittssteuersätze (Abb. 10) für die einander entsprechenden Tarife 2001/2002, für 2003/2004 sowie für den ab 2005 vorgesehenen Tarif graphisch.

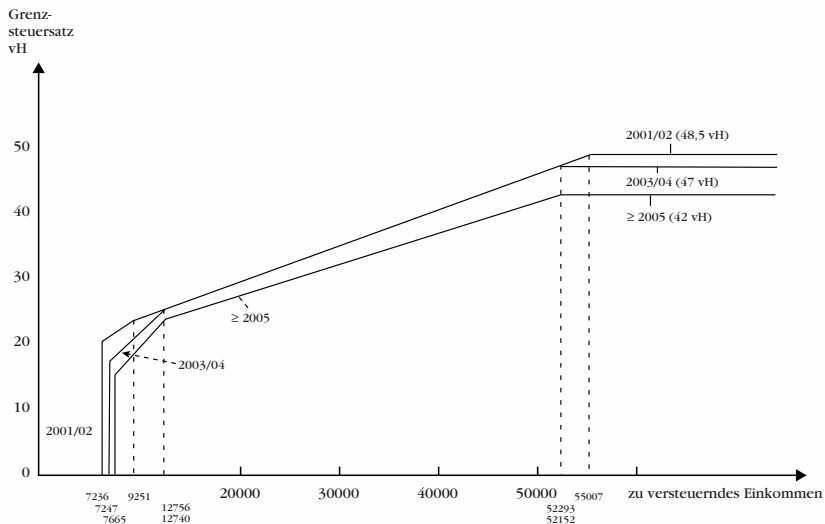


Abb. 9: Grenzsteuersätze ab 2001

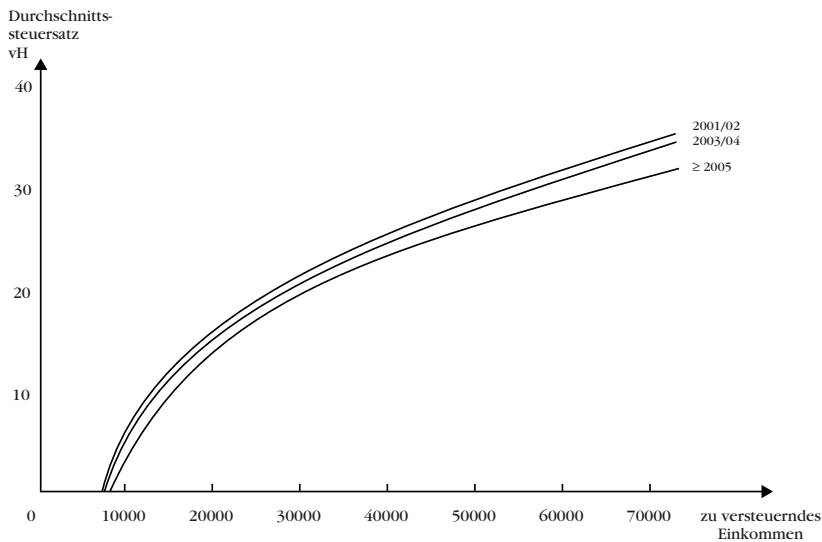


Abb. 10: Durchschnittssteuersätze ab 2001

IV. Proportionalzone des Tarifs (Abs. 1 Satz 2 Nr. 4)

Die Proportionalzone – seit 1996 gibt es nur noch eine „obere“ Proportionalzone – setzt 2001 bei 107 568 DM und 2002 praktisch bei gleicher Höhe (mit unbedeutender Umrechnungsdifferenz) von 55 008 € ein; diese Grenze sinkt bis 2005 auf 52 152 €, was im Zusammenhang mit dem sich verringernden Spitzensteuersatz zu sehen ist.

Unter Einbeziehung des Solidaritätszuschlags von 5,5 vH geht der Spitzensteuersatz von 51,17 vH (2001) auf 44,31 vH (2005) zurück. Im internationalen Vergleich erreicht Deutschland damit eine relativ niedrige Position (einerseits etwa Großbritannien 40 vH, andererseits Belgien und Frankreich unter Einbeziehung von Zuschlägen ca. 60,8 vH; vgl. BMF: Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, 2001, 20–21, 33).

Die Bedeutung einer Proportionalzone in einem progressiven Tarif liegt darin, daß sie die Zunahme der ESt. um einen konstanten vH-Satz des zusätzlichen Einkommens beschreibt. Dies mag – wie bis 1995 – im Einstiegsbereich der Besteuerung gegeben sein. Auf jeden Fall bedarf ein progressiver Tarif einer (oberen) Proportionalzone, weil das Weiterlaufen des progressiven Bereichs stets ab einem bestimmten (ggf. sehr hohen) Einkommen einen Grenzsteuersatz von 100 vH (und mehr!) bewirken würde, also zusätzliches Einkommen vollständig wegbesteuert würde. Im übrigen erleichtert die obere Proportionalzone vielfach die Kalkulation der Steuerwirkung, welche für diesen Einkommensbereich unmittelbar in Höhe des konstanten Faktors erkennbar ist, zB 48,5 vH in dem im folgenden genannten Tarifabschnitt.

Die Formulierung des Tarifs in Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 wie zB für 2002:

$$T = 0,485 \cdot Y - 9872 \text{ [für } T \geq 55008 \text{ €]}$$

darf nicht etwa dahingehend falsch verstanden werden, als sei der Abzugsbetrag von 9872 € eine Vergünstigung gegenüber einer Besteuerung mit 48,5 vH. Dieser Eurobetrag drückt vielmehr die Steuersumme aus, mit der Einkommen unter 55 008 € insgesamt geringer als mit 48,5 vH besteuert werden. Unterhalb der Proportionalzone wächst dieser Differenzbetrag für zu versteuernde Einkommen bis $Y = Y_p$ von 0 auf 9872 € an. Diesem Betrag entspricht die in der folgenden Abb. 11 schraffiert gezeichnete Fläche, welche den Effekt der (bis zum Betrage $Y = Y_p$) mit dem jeweiligen Grenzsteuersatz T anstatt mit 48,5 vH erfolgenden Besteuerung – Kurve (1) statt Kurve (2) – ausdrückt.

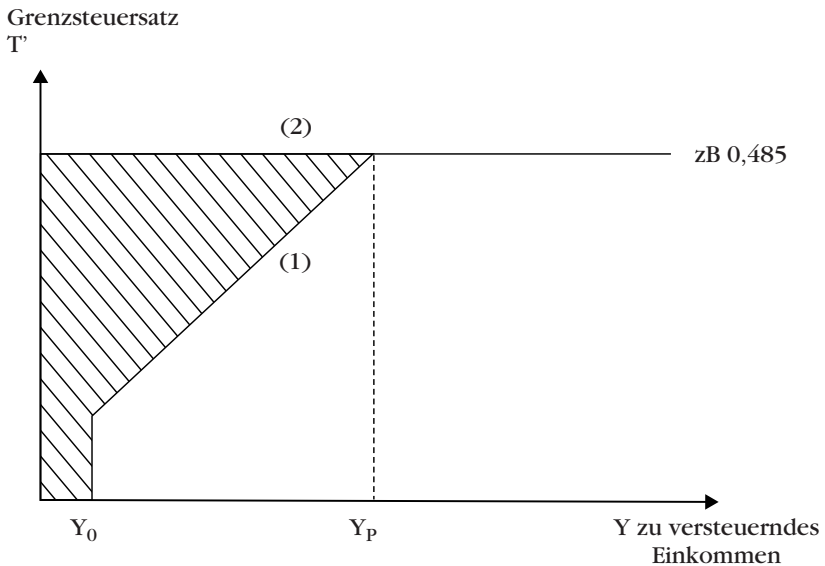


Abb. 11: Erklärung des Abzugsbetrags

Einstweilen frei.

34–36

Erläuterungen zu Abs. 2 und 3: Rechenvorschriften

A. Rundung des zu versteuernden Einkommens (Abs. 2)

37

Nach Abs. 2 ist das zu versteuernde Einkommen bis einschließlich 2002 auf den nächsten durch 54 ohne Rest teilbaren vollen Deutsche-Mark-Betrag bzw. den nächsten durch 36 ohne Rest teilbaren vollen €-Betrag abzurunden, wenn es nicht bereits ohne Rest teilbar ist; anschließend ist es um 27 DM (für 2001) bzw. 18 € (für 2002) zu erhöhen.

Bedeutung der Rundungsvorschrift: In der Vergangenheit hat es der Gesetzgeber als zweckmäßig angesehen, dem Stpfl. Tabellen zum Nachschlagen des EStBetrags an die Hand zu geben. Offensichtlich würden Tabellen für alle zu versteuernden Einkommen ab dem Ende der Nullzone, und zwar in Schritten von 1 DM oder 1 €, – auch bei der Begrenzung auf ein hohes Einkommen – nicht praktikabel sein. Daher wurde eine Bereichsbreite festgelegt – zuletzt 36 € –, innerhalb derer die Ungleichheit der Besteuerung trotz unterschiedlich hoher zu versteuernder Einkommen am Beginn und am Ende des Bereichs als vernachlässigbar anzusehen ist. Während bislang für den einheitlichen StBetrag innerhalb des Bereichs dessen Untergrenze zugrundegelegt wurde, wird für 2001 und 2002 auf den Mittelwert des Bereichs abgestellt.

Änderungen der Rundungsvorschriften im Zeitablauf: Die bisher gewohnten Rundungsvorschriften zum versteuernden Einkommen (Abs. 2) und innerhalb der Steuerberechnung (Abs. 3) werden durch das StSenkG 2000 geändert und für die Zeit ab 2003 beseitigt. Zunächst seien die Änderungen zu Abs. 2 zeitlich zusammengestellt (Abb. 12):

Geltungszeitraum	Bildung von Stufen durch Abrundung auf Vielfaches von ...	Relevanz für die EStBerechnung
≤ 2000	54 DM	Eingangsbetrag der Stufe
2001	54 DM	Mittelbetrag der Stufe
2002	36 €	Mittelbetrag der Stufe
≥ 2003	(keine Stufenbildung) [faktisch 1 €]	(entfällt) [Eingangsbetrag der 1-€-Stufe]

Abb. 12: Stufen des EStTarifs

Das Auslaufen der Bildung von Stufen steht im Zusammenhang damit, daß der Gesetzgeber keine Zweckmäßigkeit mehr dafür sieht, amtliche EStTabellen zur Verfügung zu stellen (Anm. 39).

Für 2001 bleibt noch die Regelung, das zu versteuernde Einkommen auf den nächsten auf 54 ohne Rest teilbaren DM-Betrag abzurunden; damit fallen für die Stufenbildung naturgemäß auch Pfennigbeträge weg. Die – nunmehr fiktive – EStTabelle ist zunächst also noch in Stufen von 54 DM aufgebaut. Für 2002 werden diese Stufen um etwa 25 vH breiter, indem der Betrag 54 DM durch 36 € ersetzt wird.

Gegenüber der bis 2000 geltenden Regelung wird für 2001 und 2002 zur EStBerechnung nicht mehr auf den Eingangsbetrag der 54-DM- bzw. 36-€-Stufe abgestellt, sondern auf den Mittelbetrag der Stufe. Abs. 2 verlangt, den abgerundeten Betrag um 27 DM bzw. 18 € zu erhöhen. Darin liegt eine geringfügige Steuererhöhung, die zB für 2002 maximal 48,5 vH von 18 € = 8,73 € beträgt.

Selbstberechnung der ESt. im Progressionsbereich: Derjenige, der die tarifliche ESt. – mangels amtlicher EStTabellen auch im Progressionsbereich – selbst ermitteln will, wählt folgenden Rechengang: Das zu versteuernde Einkommen Y_V wird (2002) durch 36 dividiert; die Nachkommastellen werden gestrichen; der verbleibende Betrag wird mit 36 multipliziert; das Zwischenergebnis wird um 18 erhöht und ergibt nun das für die Tarifformel des Abs. 1 relevante, rechenmäßige zu versteuernde Einkommen Y .

Das folgende Beispiel (Abb. 13) zeigt, wie man für die Tarifformel 2002 vom zu versteuernden Einkommen $Y_V = 60000$ € zum abgerundeten, rechenmäßigen zu versteuernden Einkommen Y gelangt:

zu versteuerndes Einkommen	$Y_V = 60000$
Division durch 36	$Y_V/36 = 1666,6666$
Wegstreichen der Dezimalstellen, anschließende Multiplikation mit 36	$1666 \cdot 36 = 59976$
Addition von 18	$59976 + 18 = 59994$
abgerundetes zu versteuerndes Einkommen	$Y = 59994$

Abb. 13: Abgerundetes zu versteuerndes Einkommen 2002

Aufhebung der Rundungsvorschrift ab 2003: Ab 2003 ist diese Regelung aufgehoben: Nunmehr wird die (geänderte) Tarifformel auf das tatsächliche zu versteuernde Einkommen – im Beispiel $Y_V = Y = 60000$ € – angewendet. Theoretisch gibt es auch dann noch eine Abrundung, die zu Stufen von 1 € führt,

wobei die Berechnung wieder auf den Eingangsbetrag (0 Cent) abstellt; doch ist dies offenbar praktisch ohne Belang.

B. Rechenschritte zur Berechnung und Rundung der tariflichen Einkommensteuer (Abs. 3)

38

Nach Abs. 3 Satz 1 sind die zur Berechnung der tariflichen ESt. bis einschließlich 2002 erforderlichen Rechenschritte in der Reihenfolge auszuführen, die sich nach dem Horner-Schema ergibt. Dabei sind die sich aus den Multiplikationen ergebenden Zwischenergebnisse für jeden weiteren Rechenschritt mit drei Dezimalstellen anzusetzen und die nachfolgenden Dezimalstellen fortzulassen (Abs. 3 Satz 2). Der sich ergebende Steuerbetrag ist nach Abs. 3 Satz 3 auf den nächsten vollen Euro-Betrag [DM-Betrag] abzurunden.

Das Horner-Schema ist eine von William George HORNER (1786–1837) vorgeschlagene Umformungsmöglichkeit für Polynome höheren Grades, die uU dadurch zu einer bequemerem Lösung führt, daß neben Additionen und Subtraktionen nur einfache Multiplikationen, nicht aber Potenzierungen durchzuführen sind. In entsprechender Gestalt ist die Tariffunktion des Abs. 1 im Progressionsbereich nicht direkt als quadratische Funktion formuliert, dh. der vom zu versteuernden Einkommen Y ($= x$ in Abs. 1 Satz 5) abhängige EStBetrag wird auf dem Umweg über eine Hilfsgröße y oder z bestimmt.

Bedeutung der Festlegung einer Reihenfolge: Zur Erreichung von Progressionswirkungen enthält die Tarifvorschrift zumindest in der direkten, auf x bezogenen Schreibweise Dezimalbrüche, also Dezimalstellen hinter dem Komma. Grundsätzlich kann sich durch die Potenzierung einer solchen gebrochenen Zahl eine relativ hohe Anzahl von Nachkommastellen ergeben, die für eine exakte Steuerberechnung als unhandlich angesehen wird. Legt man jedoch zur Arbeiterleichterung eine Streichung von Nachkommastellen – zB im für bis 2002 wirksamen Abs. 3 ab der 4. Nachkommastelle – fest, so kann das Rechenergebnis in einer Vorkommastelle unterschiedlich sein, je nachdem auf welchem Wege es ermittelt wird. Denn die Kürzungen können sich unterschiedlich auswirken. Daher hat der Gesetzgeber die Reihenfolge des Horner-Schemas festgelegt.

Indessen dürfte diese Vorschrift keinerlei praktische Bedeutung haben. Der Tarif des Abs. 1 ist so strukturiert, daß wohl auch bei der Berechnung mit den in Abb. 4 enthaltenen Formeln kein anderes Ergebnis eintritt, wenn die Nachkommastellen bei Zwischenergebnissen ab der 4. Position wegfallen. Ein geringer Unterschied konnte bei dem bis 1989 greifenden kubischen EStTarif auftreten, da die 3. Potenz zu einer kleinen Abweichung führen konnte. So zeigt ein Beispiel von PREUSS (DStZ/A 1974, 440) einen Unterschied von 1 DM.

Da inzwischen auch Tischcomputer mit relativ vielen Nachkommastellen rechnen können, ist ohnehin das Bedürfnis nach Rechenerleichterungen weggefallen. Auch wer die ESt. nach Abs. 1 mit einem einfachen Taschenrechner ermitteln will, erhält das exakte Ergebnis. Daraus wird die Aufhebung des Abs. 3 ab 2003 verständlich (eine Begründung enthält BTDrucks. 14/4277 nicht).

Erläuterungen zu Abs. 4: Grundtabelle

39

Bis zum VZ 2000 sah Abs. 4 vor, daß sich für zu versteuernde Einkommen bis zum Beginn der (oberen) Proportionalzone [genauer: bis 120 041 DM für die

VZ 1990–1999 und bis 114 695 DM für VZ 2000] die nach den Abs. 1–3 berechnete tarifliche ESt. aus einer dem Gesetz beigefügten Anlage 2, der ESt-Grundtabelle, ergab.

Durch StSenkG v. 23. 10. 2000 (BGBl. I, 1433; BStBl. I, 1428) wurde die Vorschrift mit der Begründung aufgehoben, die aufwendige Erstellung von Steuertabellen in Papierform sei nicht mehr zeitgemäß und mache sich den technischen Fortschritt nicht zunutze. Eine Unterstützung durch besondere Angebote für die Steuerbürger durch die Verwaltung bei der Umstellung des Tarifs und den Verzicht auf Steuertabellen sei vorgesehen, beispielsweise durch ein im Internet zur Verfügung zu stellendes Rechenprogramm. Für den Bürger werde dadurch ein deutliches Signal gesetzt, daß auch der Gesetzgeber und die Verwaltung bereit seien, sich den neuen Gegebenheiten – dem Trend zum Abbau großer Papiermengen hin zur Arbeit mit multimedialer Technik bei zunehmender Serviceorientierung – anzupassen (BTDrucks. 14/3360, 122 re. Sp.). Auch nach dem zu den auslaufenden Abs. 2 und 3 Ausgeführten (Anm. 37 f.) erscheint es daher verständlich, daß dem Gesetz keine ESt-Grundtabelle mehr beigefügt wird, wie es bisher Abs. 4 vorsah. Das Gleiche gilt bezüglich der ESt-Splittingtabelle; auch der sich hierauf beziehende bisherige Abs. 5 Satz 2 wurde aufgehoben.

Bedeutung des Verzichts auf Tabellen: Für die FinVerw. und wohl auch für die Steuerberatung sollte angenommen werden, daß Computer mit einem Programm verfügbar sind, welches den Steuerbetrag sofort berechnet. Soweit dem interessierten Steuerzahler ein solches Programm nicht zur Verfügung steht, dürfte er im Buchhandel entsprechende von Verlagen herausgegebene Tabellen vorfinden. Dem Vernehmen nach will auch das BMF Tabellen „als Serviceleistung“ veröffentlichen; inzwischen wurden die Tabellen für 2002 in BStBl. I 2001, 635 veröffentlicht. Wenn ab 2003 die Tabellenstufen aufgehoben sind, muß der Anwender allerdings selbst eine Berechnung für die Interpolation zwischen dem nächstniedrigeren und dem nächsthöheren in der Tabelle ausgewiesenen Einkommen vornehmen. Diese Rechnung ist elementarer Natur; dennoch könnte sie lästig erscheinen.

Während diese Mühe im Bereich der veranlagten ESt. vernachlässigbar erscheint, ist es allerdings für den Bereich der LSt. fraglich, ob die Veröffentlichung eines „Programmablaufplans für die maschinelle Berechnung“ in kleineren Betrieben einen hinreichenden Ersatz für die – nach Aufhebung von § 38 c – weggefallenen LStTabellen bieten kann.

40–43 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 5: Splittingtarif

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5

44

I. Rechtsentwicklung des Ehegattensplitting

Das Ehegattensplitting zielte ursprünglich nur darauf ab, die nach dem 2. Weltkrieg (zur historischen Entwicklung vgl. SEER, in: FS Kruse, 2001, 360) bis zur Entscheidung des BVerfG im Jahre 1957 geltende progressionsverschärfende Zusammenveranlagung der Ehegatten mit Besteuerung nach der „Grund“-Tabelle zu vermeiden (BVerfG v. 17. 1. 1957 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, BStBl. I, 193).

StÄndG v. 18. 7. 1958 (BGBl. I, 473; BStBl. I, 412): Als frühes Beispiel praktischer Umsetzung rechtsvergleichender Erkenntnisse wurde diese Form der Ehegattenbesteuerung vom BVerfG als verfassungskonforme Lösung angeregt (BVerfGE 6, 55 [76, 80], aaO; s. auch BTDrucks. III/260, 33, 34 und MENNEL, Verhandlungen des Deutschen Juristentags, Gutachten 1974, D 175 mwN unter Fn. 34). Seitdem gilt das Ehegattensplitting relativ unangefochten im deutschen EStG, während sich die meisten EU-Mitgliedstaaten und die anderen modernen Industriestaaten für eine – uU modifizierte – Individualbesteuerung entschieden haben (s. nur KANZLER, DStJG 24 [2001], 417 [440 Fn. 153 mwN]).

StÄndG 1969 v. 20. 2. 1969 (BGBl. I, 141; BStBl. I, 116): Erweiterung des Anwendungsbereichs des Splittingverfahrens um das sog. Gnadensplitting für Stpfl., deren Ehegatte nach Wiederverheiratung ebenfalls der Ehegattenveranlagung unterliegt, ab VZ 1970 (§ 32a Abs. 4).

Zur allgemeinen Rechtsentwicklung des § 32a s. Anm. 3.

II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Ehegattensplitting

1. Das Ehegattensplitting als eine Form der Ehegattenbesteuerung

45

Die grundsätzlichen Alternativen der estl. Berücksichtigung der Ehe seien zunächst – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – anhand von Abb. 14 vorgestellt (vgl. BAREIS/ALLMENDINGER/SELG, Neuansätze, 1998, 31). Eckpunkte (durch Schraffierung hervorgehoben) sind die individuelle Behandlung der Ehegatten als einzelne Stpfl. mit strikter Individualbesteuerung sowie die gemeinsame Behandlung der Ehegatten im Splittingverfahren. Für ein Splittingverfahren kann grundsätzlich der Divisor als Steuerungselement verwendet werden. Der Divisor gibt eine uU gebrochene Zahl x an, durch die das gesamte in der Ehe angefallene zu versteuernde Einkommen dividiert wird und mit der anschließend die für den entsprechenden Teil nach dem Individualtarif ermittelte Steuer multipliziert wird.

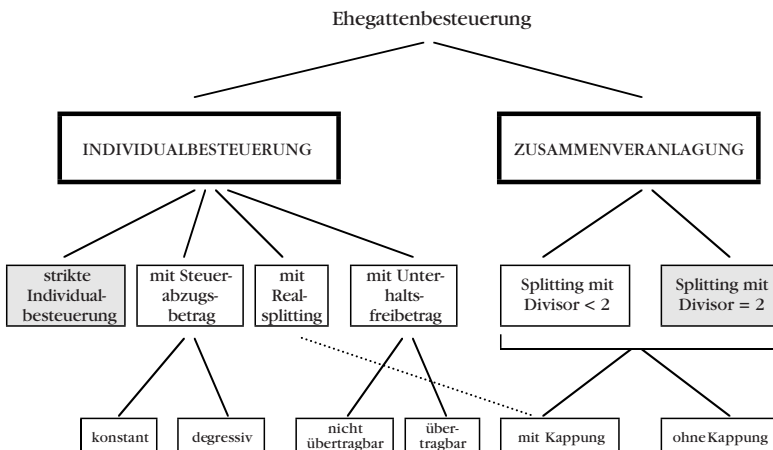


Abb. 14: Alternativen der Ehegattenbesteuerung

Problematik des Splittingdivisors: Das Splittingverfahren des geltenden Rechts arbeitet bekanntlich mit einem Divisor von 2, welcher der Begründung des Verfahrens entspricht, daß das Eheekommen jedem Ehegatten zur Hälfte zuzurechnen sei. Grundsätzlich kommen auch kleinere Divisoren als 2 in Betracht, etwa wenn eine Haushaltersparnis der Ehegatten (einschließlich vermiedener Ausgaben; „Schatteneinkommen“) berücksichtigt werden soll (zB mit Hinweis auf die Schweiz DONATH, RabelsZ 1993, 405; für kinderlose Ehen auch lt. „Bareis-Kommission“, BB 1994 Beil. 24, 4, „vertretbar“). Dabei kann der Divisor von unterschiedlichen Kriterien abhängen (Beispiele bei SCHÄFER, Familienlastenausgleich, 1996, 54).

Bei Splittingfaktoren < 2 muß allerdings das Recht auf Individualbesteuerung eingeräumt werden, da andernfalls gleich oder etwa gleich verdienende Ehegatten bei Splitting höher als bei Einzelveranlagung besteuert würden (WATERKAMP, StuW 1994, 317): Beim progressiven Tarif muß die Steuerlast mit sinkendem Divisor x steigen: Für $x_1 < x_2$ ist das x_1 -Fache der Steuer auf das $1/x_1$ -Fache des Gesamteinkommens stets größer als das x_2 -Fache der Steuer auf das $1/x_2$ -Fache des Gesamteinkommens. Bei einer gewünschten stärkeren Förderung kämen auch Divisoren > 2 in Frage. Unabhängig hiervon ist die Alternative eines Familiensplittings, bei dem Kinder den Divisor erhöhen, zB mit 0,5 je Kind.

Einkommensteuerliche Wirkung des Ehegattensplitting: Es ist leicht zu überschauen, daß die Wirkung eines jeden Splittingverfahrens bei einem progressiven Tarif einkommensabhängig – mit steigendem Einkommen zunehmend – ist. Da der Tarif jedoch für hohe Einkommen in eine Proportionalzone übergeht, ergibt sich ein Maximum für die Splittingwirkung (W. F. RICHTER, WiSt. 1984, 10): Dort bestimmt der Tarif allgemein den EStBetrag T mit dem Index G für Grundtabelle in Abhängigkeit vom Einkommen Y wie folgt:

$$(6) T_G(Y) = a \cdot Y - b;$$

entsprechend ist das Ergebnis nach dem Splitting-Tarif (Index S) zu formulieren [lies zB „ $T(0,5 \cdot Y)$ “ als „ T in Abhängigkeit von $0,5 \cdot Y$ “]:

$$(7) T_S(Y) = 2 \cdot T_G(0,5 \cdot Y) = 2 \cdot (a \cdot 0,5 \cdot Y - b).$$

Die maximale Wirkung tritt dann ein, wenn ein Ehegatte das gesamte Einkommen Y verdient, aber nicht nach Formel (6), sondern nach Formel (7) besteuert wird. Die Differenz zwischen den Formeln (6) und (7) ist genau der formelmäßige Abzugsbetrag b (vgl. LIETMEYER, DStZ 1998, 850):

$$(8) T_G(Y) - T_S(Y) = (a \cdot Y - b) - 2 \cdot (a \cdot 0,5 \cdot Y - b).$$

Der Effekt ist also zB im Tarif für 2002 maximal der aus der Tarifformel ersichtliche Betrag von 9872 € (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4).

Zulässigkeit einer Kappung des Splittingvorteils?: Im übrigen kann Splitting mit einer Kappung verbunden werden, die den Vorteil der Anwendung des Splittingtarifs gegenüber dem Individualtarif auf einen kleineren Betrag begrenzt wird. Da ggf. das Wahlrecht zugunsten der Einzelveranlagung nicht aufgegeben werden dürfte, kann einer Kappungsregelung nicht entgegen gehalten werden, daß sie vielfach steuerverschärfend wirken würde (so aber R. WENDT, in: FS Tipke, 1995, 64; STÖCKER, BB 1999, 235). Die Kritik, eine Kappung verstoße gegen die „Forderung nach Folgerichtigkeit des Tarifs“, die aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleiten sei (so VOGEL, StuW 1999, 224), erscheint ebenfalls unverständlich, weil sich das Gleichbehandlungsgebot nur auf gleiche, nicht aber auf ungleiche Situationen beziehen kann. Der Plan für eine solche Kappung war im Entwurf des StEntG 1999/2000/2002 als § 32a Abs. 5a enthalten, wurde aber aufgegeben

oder (so MELLINGHOFF, Grundrechtsschutz im Steuerrecht, 2001, 62) „lediglich verschoben“.

Ehegatten-Realsplitting als Alternative: Die Arbeitsschritte der seinerzeit vorgesehenen Kappung (vgl. Begründung zu § 32a Abs. 5a in BTDrucks. 14/23, 180 f.) machen deutlich, daß eine Kappung auf dasselbe hinauslaufen kann wie eine Individualbesteuerung, die mit einem Realsplitting kombiniert ist (SACKSOFSKY, NJW 2000, 1903; vgl. die Strichelung in Abb. 14). Beim Realsplitting wird ein bestimmter Betrag wie eine Unterhaltsleistung bei einem Ehegatten innerhalb der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen, beim anderen hinzuaddiert. Da der Vorteil des Realsplitting durch die Konstanz des Spitzensteuersatzes begrenzt ist, entspricht dieses Verfahren materiell einer Kappung des Splittingvorteils.

Abzug eines Unterhaltsfreibetrags: Verwandt mit dem Realsplitting ist der Abzug eines Unterhaltsfreibetrags innerhalb der Bemessungsgrundlage eines Ehegatten, dem jedoch mit der Hinzurechnung das Pendant beim anderen Ehegatten fehlt. Diese Alternative der Ehegattenbesteuerung kann so ausgestaltet werden, daß der Freibetrag auf den anderen Ehegatten übertragen werden kann, soweit er ins Leere gehen würde (s. etwa VOLLMER, Das Ehegattensplitting, Baden-Baden 1998, 233).

Fading out: Eine radikale Variante der Splittingbeschränkung ist das Auslaufen (fading out) des Splittingvorteils bei hohen Einkommen, wobei das Abschmelzen der Entlastungswirkung von persönlichen Bemessungsgrundlagen-Abzügen in USA Pate stünde (hierfür VORWOLD, Ehe- und Familienbesteuerung, 1991, 46; kritisiert bei LINGEMANN, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, 1994, 184).

„Ehegeld“: Eine weitere Möglichkeit, von einer strikten Individualbesteuerung – die schließlich als Alternative verbleibt – abzuweichen, besteht darin, die Ehe außerhalb der StBemessungsgrundlage durch einen StAbzugsbetrag zu berücksichtigen („Ehegeld“, SACKSOFSKY, NJW 2000, 1898). Dieser kann insbesondere konstant – also für alle Ehen in gleicher Höhe – oder aber degressiv, dh. mit zunehmendem Individual- oder Eheinkommen abnehmend, gestaltet werden (SIEGEL, BFuP 2001, 274; SCHNEIDER, Steuerlast und Steuerwirkung, 2002, 326).

Alternativen des EStG: Das EStG sieht für Ehegatten folgende Alternativen vor (§ 26 Abs. 1):

- die meist gewählte gemeinsame Besteuerung nach dem uneingeschränkten Splittingverfahren (Divisor 2) in der Zusammenveranlagung nach § 26 b;
- die im wesentlichen der strikten Individualbesteuerung entsprechenden getrennte Veranlagung nach § 26 a (§ 26 a Anm. 6 f.), die eine Variante nach § 26 c für den VZ der Eheschließung aufweist, welche im Ausnahmefall günstiger sein kann als die Zusammenveranlagung (zum Vorteilhaftigkeitsvergleich s. § 26 Anm. 8 f. mwN; vgl. auch SIEGEL/BAREIS, Strukturen der Besteuerung, 3. Aufl. 1999, 97).

Ein Blick ins Ausland zeigt ein sehr differenziertes Bild der Familienbesteuerung (MENNEL, StuW 1984, 287; BAREIS/ALLMENDIGER/SELG, Familienlastenausgleich, 1998, 57; LINGEMANN aaO, 166, 233; Beiträge in SOLER-ROCH, Family Taxation in Europe, 1999; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl. 2000, Bd. I, 381; vgl. auch KANZLER, DStJG 24 [2001], 417 [440 Fn. 153]): Das Splittingverfahren findet sich auch in Frankreich, Irland, Luxemburg und bedingt in Portugal. In Spanien sowie bedingt in Portugal und Italien wird eine Zusammenveranlagung durch einen Abzug vom Steuerbetrag modifiziert.

Eine Individualveranlagung nehmen Großbritannien, Belgien, die Niederlande und Griechenland unter Berücksichtigung eines Abzugs von der Bemessungsgrundlage vor; Österreich (vgl. BEISER, Steuern, 2001, 51), Schweden (vgl. LINDENCRONA, in: FS Vogel, 2000, 769), Dänemark und Kanada gewähren stattdessen einen StAbzugsbetrag. Andere Staaten verwenden andere Verfahren modifizierter Individualbesteuerung, wobei in den USA eine Schlechterstellung von Ehegatten gegenüber Unverheirateten („Marriage Penalty“) eintreten kann (vgl. SEER, RIW 2001, 668). Zur Entwicklung in der Schweiz vgl. LOCHER, in: FS Vogel, 2000, 741; REICH, IFF Forum für Steuerrecht 2001, 251.

2. Verfassungsmäßigkeit des Ehegattensplitting und anderer Formen der Ehegattenbesteuerung

46 a) Rechtfertigungsgründe einer besonderen Ehegattenbesteuerung

Zur Beurteilung der vorliegenden Alternativen bedarf es eines einvernehmlichen Kriteriums. Systematisch ist zunächst zu untersuchen, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip als das der deutschen ESt. zugrundeliegende Prinzip eine Antwort ermöglicht. Doch ist fraglich, ob sich das Leistungsfähigkeitsprinzip als unmittelbare Beurteilungsbasis eignet, weil es sich nach dem Grundsatz der Individualbesteuerung auf die einzelne natürliche Person bezieht (TIPKE/LANG, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, 227). Dies schließt jedoch nicht aus, das Leistungsfähigkeitsprinzip mittelbar als Begründung anzuführen, falls Beeinträchtigungen stl. Leistungsfähigkeit im Zusammenhang mit der Ehe dargelegt werden können.

Die Institution der Ehe als Begründung: Die Ehe als solche kann wegen des Prinzips der Individualbesteuerung nicht das Motiv für eine günstigere Besteuerung von Ehegatten insgesamt im Vergleich mit ihrer gesonderten Besteuerung darstellen. Indessen könnte der Grund in der Förderung des vertraglichen Zusammenschlusses zweier Menschen liegen. Um dieses Argument zu prüfen, muß von der möglichen Unterhaltspflicht oder möglichen Kindern (vgl. unten) abstrahiert werden. Dann aber fragt es sich, ob allein die dauerhaft geplante feste Verbindung zweier Menschen unterschiedlichen Geschlechts förderungswürdig ist, jedoch nicht die Verbindung von Personen gleichen Geschlechts mit erotischen Interessen oder auch von Personen beliebigen Geschlechts ohne derartige Interessen. Die Abstraktion zeigt, daß allein die Ehe als „Gerüst“ wohl nicht als hinreichender Grund für eine stl. Förderung anzusehen ist.

Im übrigen fördert der Staat die Ehe nicht generell, da in der Zweiverdienerehe mit gleichen Einkommen kein Splittingvorteil vorliegt; Splitting fördert also nur bestimmte Ehetypen (SACKSOFSKY, NJW 2000, 1898).

Unterhaltspflicht als Begründung: So könnte die in der Ehe gegebene gegenseitige Unterhaltspflicht als Grund für verringerte Leistungsfähigkeit angeführt werden, indem auf die Zwangsläufigkeit von Unterhaltsleistungen und somit auf die Minderung der subjektiven Leistungsfähigkeit abgestellt wird. Akzeptiert man dies als Ausgangspunkt (vgl. aber Anm. 28 zum Existenzminimum), so ist es jedoch fragwürdig, die Berücksichtigung für jede Ehe unabhängig von der wirtschaftlichen Situation zu verlangen. Notwendige, aber nicht hinreichende Bedingung für eine Unterhaltsannahme ist ein unterschiedlich hohes Einkommen der Ehegatten.

Hierzu ergeben sich zwei Fragen:

- a) Ist eine bestimmte Mindstdifferenz der Einkommen vorauszusetzen?
- b) Gilt die Annahme des Unterhalts unabhängig von der Einkommenshöhe?

Frage a) zu verneinen hieße, die Angleichung der Lebensverhältnisse zweier Personen – zB auch bei Individualeinkommen von 40 000 bzw. 30 000 € – deswegen finanziell zu unterstützen, weil sie verheiratet sind. Dies ist eine mögliche Wertung, die aber uE fragwürdig erscheint. Erst recht dürfte wohl Frage b) zu verneinen sein. Somit zeigen sich Schwierigkeiten, aus der möglichen Unterhaltspflicht generell die Berechtigung des Splittingverfahrens abzuleiten.

Erwerbsgemeinschaft als Begründung: Die gedankliche Mittelung des Eheinkommens und dessen doppelte Individualbesteuerung wird verbreitet auf die These von der Erwerbsgemeinschaft von Ehegatten (zB TIPKE/LANG aaO, 455; so auch der 57. Deutsche Juristentag, vgl. MELLINGHOFF, StVj. 1989, 150) gestützt. So wird argumentiert, Art. 3 GG verlange „zwingend“ aus der Anerkennung der Ehe ein „Prinzip der Globaleinkommensbesteuerung“, nach dem „die Gesamtsteuer der Ehegatten nur von der Summe, aber nicht von der Verteilung ihrer Einkommen abhängen soll“ (SCHERF, StuW 2000, 273; ebenso HOMBURG, StuW 2000, 262). Charakteristisch auch ist die These: „Wenn etwa ... eine Personengesellschaft die anteilige Zurechnung des gemeinsamen Einkommens ... auf die einzelnen Personen erlaubt, muß dies um so mehr für die engste Personengemeinschaft gelten, die das Verfassungsrecht kennt.“ (KIRCHHOF, Stbg. 1998, 390). Dementsprechend wird argumentiert: „Bei einer Ehe tritt an die Stelle des Gesellschaftsvertrages das Familienrecht.“ (so LANG, Quelle bei SIEGEL, BFuP 2001, 275).

Diese Sichtweise (iE auch HOMBURG, StuW 2000, 263) übersieht jedoch, daß auch bei Personenhandelsgesellschaften Einkommen dort zugerechnet werden muß, wo es geschaffen wurde (insoweit auch SÖHN, in: FS Oberhauser, 2000, 424; KANZLER, DStJG 2001, 439); ein Ausgleich unter Ehegatten ist ebenso wie unter Gesellschaftern Einkommensverwendung (SIEGEL, Steuern 1999, 375). Abgesehen davon ist auch das einer solchen Begründung zugrunde liegende Leitbild des Güterstands der Gütergemeinschaft meist nicht zutreffend (BÖCKENFÖRDE, StuW 1986, 339); allerdings kann man die bei Auflösung einer unter Zugewinnngemeinschaft geführten Ehe eintretende vergleichbare „Rückwirkung“ als Gegenargument anführen (so POHMER, FA 1988, 153; SEER, in: FS Kruse, 2001, 365). Keinesfalls läßt sich bei vereinbarter Gütertrennung aus dem Argument der Erwerbsgemeinschaft das Splittingverfahren begründen (SÖHN, in: FS Oberhauser, 2000, 421).

Erscheint damit das Splittingverfahren nicht als begründbar, kann man allerdings ein Problem (vgl. bereits BVerfG v. 3. 11. 1982 1 BvR 1104/79, BVerfGE 61, 319 [348] „Alleinerziehenden-Entscheidung“) nicht übersehen, daß es zB Gewerbetreibenden uU leicht fallen kann, dennoch über die Einräumung von Beteiligungen oder über Scheinarbeitsverhältnisse Splittingwirkungen herbeizuführen. Indessen schlägt dieses Gegenargument uE nicht durch, weil sich der Mißbraucher in ein strafrechtliches Risiko und (wegen der Möglichkeit des Scheiterns der Ehe) ein wirtschaftliches Risiko begibt.

Relevanz des Aspekts von Unterhaltszahlungen: Das Ehegattensplitting läßt sich mit dem Unterhalts-Argument als „pauschales Realsplitting“ (SÖHN, in: FS Vogel, 2000, 655) oder „typisiertes Realsplitting“ (SEER, in: FS Kruse, 2001, 369) interpretieren. Will man nur einen bestimmten Betrag als Unterhaltszahlung unterstellen und stl. berücksichtigen, so ergibt sich das Modell des begrenzten Realsplitting (hierfür zB LANG, in: FS F. Klein, 1994, 451; MELLINGHOFF, Grundrechtsschutz im Steuerrecht, 2001, 65): Was bei dem einen Ehegatten die Bemessungsgrundlage senkt, erhöht diese beim anderen Ehegatten. Dieser Weg wurde in der Gesetzgebung jüngst für gleichgeschlechtliche Paare diskutiert (KANZLER, FR 2000, 859).

Bei allen Formen der stl. Berücksichtigung der Ehe, die auf der Annahme der Unterhaltspflicht beruhen, stellt sich das Problem, ob die Berücksichtigung einkommensabhängig erfolgen sollte. Wenn das Einkommen beider Ehegatten gleich hoch ist, tritt die Frage nicht auf, ist aber auch nicht relevant, weil die Prämisse nicht greift. Doch auch bei unterschiedlichem Einkommen würde sich ein Realsplitting uU nicht auswirken, nämlich dann, wenn sich „gebender“ und „nehmender“ Ehegatte auf jeden Fall in der (ggf. oberen) Proportionalzone befinden. Demgegenüber ändert dieser Fall beim Splittingverfahren nichts an der Vorteilhaftigkeit für die Ehegatten, weil hier die fiktive Einkommenszuordnung den gesamten Steuertarif und nicht nur den (oberen) Proportionalbereich betrifft.

Wenn im übrigen eine einkommensabhängige Entlastung gefordert wird, liegt die Begründung in der Annahme, daß die gedachten Unterhaltszahlungen die stl. Leistungsfähigkeit mindern. Geht man von dieser Prämisse aus, kommt man zu der bekannten strittigen Frage, ob entsprechende Sachverhalte innerhalb der Progressivität des Tarifs oder aber einkommensunabhängig berücksichtigt werden sollen. Ein erheblicher Teil der Literatur vertritt die Relevanz einer „subjektiven Leistungsfähigkeit“, nach der Unterhaltszahlungen das disponible Einkommen vermindern und bei letzterem anzusetzen sei, die Wirkung also einkommensabhängig sein soll. Andere setzen – uE zutreffend – die stl. Leistungsfähigkeit beim Markeinkommen an („objektive Leistungsfähigkeit“), indem sie zwischen Einkommensentstehung und – berücksichtigungsfähiger – Einkommensverwendung unterscheiden, und lehnen die Progressionswirkung entsprechender Ausgaben ab.

Es läßt sich durchaus die Wertung vertreten, daß die Steuerreduktion (im Vergleich mit der Individualbesteuerung) in jeder Ehe gleich hoch sein soll. Auch eine Wertung, daß eine Steuerreduktion eintreten, aber mit zunehmendem Einkommen auslaufen soll, erscheint möglich. Allerdings ist die Diskussion emotionsgeladen; auf der einen Seite wird dem Splittingtarif die Begünstigung von „kuchenfressenden Pelztierchen“ vorgeworfen (Nachweise bei TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, 1. Aufl. 1993, Bd. I, 384; vgl. STÖCKER, BB 1999, 237); auf der anderen Seite wird die Ablehnung oder Begrenzung von stl. Ehwirkungen mit „ideologischem Gutdünken“ verbunden (TIPKE/LANG aaO, 457). Dabei wird uE verkannt, daß es gar keine Möglichkeit einer zwingenden Lösung gibt. Für die Regelung der zwischenmenschlichen Beziehungen kann es keine logisch-mathematischen Antworten geben, sondern nur Wertungen; um diese muß mit Hilfe von Argumenten gerungen werden (vgl. auch SIEGEL/KIRCHNER/ELSCHEN/KÜPPER/RÜCKLE, StuW 2000, 258).

Basis der Familiengründung als Begründung: Schließlich verbleibt als mögliches Motiv zur stl. Berücksichtigung der Ehe, in ihr den Rahmen für die soziale Aufgabe der Schöpfung und Erziehung von Kindern zu fördern. Wenn jedoch früher als Regelfall angenommen werden konnte, daß aus Ehen Kinder hervorgehen, und damit die stl. Förderung auch bei (noch) ausbleibenden Kindern als im Vertrauen vorweggenommene Familienförderung verstanden werden konnte (Förderung der „Noch-nicht-Ehe“: KLEIN, in: FS Zeidler, 1987, 785), muß man feststellen, daß sich die Realität erheblich geändert hat (KANZLER, FR 2001, 921): Vielfach bleiben Ehen kinderlos. In diesem Fall läßt sich die stl. Förderungswürdigkeit der bloßen Ehe bestreiten (ZEIDLER, StuW 1985, 5; VORWOLD, FR 1992, 790). Abgesehen davon wachsen viele Kinder nur mit einem Elternteil auf. Somit langt die Ehe als *potentielle* Stätte der Kindeserziehung nicht zur Begründung stl. Folgen. Vielmehr sollte der Staat unmittelbar bei den Kindern ansetzen (Do-

NATH, *RabelsZ* 1993, 419). Eine vermittelnde Alternative wäre, die Hervorbringung von Kindern für die Anwendung des Splittingverfahrens vorauszusetzen (BIRK/WERNSMANN, *JZ* 2001, 222). Die Wertung der Einkommensbesteuerung als „ehefreundliches, aber kein kinderfreundliches System“ (HENKE, *Statement*, 1989, 35) ist uE immer noch zutreffend. Denn es ist nicht zu übersehen, daß zur Förderung von Familien ohne Kinder verwendete Mittel des Staats nicht zur Förderung von Kindern zur Verfügung stehen. Daher ist es unzutreffend, eine Abschaffung des Splitting als „nur für den Fiskus“ vorteilhaft zu bezeichnen (so VOGEL, *StuW* 1999, 207; kritisiert von BAREIS, *StuW* 2000, 85).

b) Verfassungsrechtliche Vorgaben einer Ehegattenbesteuerung und Stellungnahme

47

Von Verfassungs wegen ließe sich die Verpflichtung des Staats zu einer stl. Förderung der Ehe am ehesten aus Art. 6 Abs. 1 GG ableiten.

Benachteiligungsverbot, aber zweifelhaftes Förderungsgebot: Nach Art. 6 Abs. 1 GG stehen „Ehe und Familie ... unter dem besonderen Schutz der staatlichen Ordnung.“ Wie ein solcher Schutz zu erfolgen hat, ist der Verfassung indessen nicht zu entnehmen; insbesondere ist nicht ersichtlich, ob eine stl. Förderung verlangt wird (DONATH, *RabelsZ* 1993, 417; aA BÖCKENFÖRDE, *StuW* 1986, 338). „Schutz“ impliziert keineswegs „Förderung“ (VOLLMER, *Ehegattensplitting*, 1998, 175). Auch kann eine „Institutsgarantie“ für die Ehe seitens des Staats (entgegen KLEIN, *DStZ* 1997, 106) nicht als Grund angeführt werden, zumal es – zumindest bei Abstraktion von Kindern – nicht selbstverständlich ist, daß es für die Gesellschaft vorteilhaft ist, wenn zwei Menschen in einer Ehe statt unverheiratet zusammenleben.

Zweifelsfrei ist indessen, daß zwei Menschen als Ehegatten stl. nicht schlechter gestellt werden dürfen, als wenn sie unverheiratet wären. Aus diesem Grunde war die bis 1957 geltende Regelung, welche – als Relikt der früher allgemeinen Haushaltsbesteuerung (WINDBICHLER, *BlStRSozVAR* 1983, 159) – die Einkommen beider Ehegatten grundsätzlich gemeinsam dem auch für Ledige geltenden Tarif unterwarf, verfassungswidrig und wurde vom BVerfG aufgehoben (Urt. v. 17. 1. 1957 1 BvL4/54, *BStBl.* III, 193). Allerdings gab es vorher zuletzt Ausnahmen; vielfach waren die wichtigsten Einkünfte getrennt veranlagt worden (VOLLMER, *Ehegattensplitting*, 1998, 31).

Das Bundesverfassungsgericht bezeichnete 1982 das Splittingverfahren als verfassungsrechtlich zulässig, nicht aber als verfassungsrechtlich zwingend (SÖHN, in: *FS Oberhauser*, 2001, 431); es sei „keine beliebig veränderbare ‚Vergünstigung‘, sondern – unbeschadet der näheren Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers – eine an dem Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare (Art. 3 Abs. 1 GG) orientierte sachgerechte Besteuerung“ (Urt. v. 3. 11. 1982 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79 und 363/80, *BVerfGE* 61, 347). Diese – weiterhin als gültig anzunehmende – Position läßt folgende beiden Schlüsse zu: a) Das BVerfG verlangt eine stl. Berücksichtigung der Ehe, legt aber die Form nicht fest; bestimmte Ansprüche lassen sich aus der Verfassung nicht herleiten (BIRK/WERNSMANN, *JZ* 2001, 220). b) Der Verweis auf das Leistungsfähigkeitsprinzip läßt erkennen, daß auch eine auf die gegenseitige Unterhaltsverpflichtung abstellende Lösung wie das Realsplitting in Betracht kommt. Auf keinen Fall darf eine Heirat zu einer höheren Besteuerung führen (GRÖNERT, *DStZ* 1998, 897).

Daß eine Heirat dagegen in allen Fällen von Verfassungen wegen zu einer niedrigeren Besteuerung führen muß, muß indessen zweifelhaft sein. So hatte ein amtierender Präsident des BVerfG die Frage aufgeworfen, ob „ein Unternehmer ... allein deswegen steuerlich ... besser gestellt werden (muß), weil er seine tennispielende Geliebte nunmehr geheiratet hat“ (ZEIDLER, *StuW* 1985, 6).

Zwischenergebnis der Kritik (modifizierte Individualbesteuerung): Die Bestandsaufnahme des zu berücksichtigenden Verfassungsrechts erfordert somit grundsätzlich die stl. Berücksichtigung der Ehe, schränkt aber Überlegungen zur Umsetzung nicht ein. Somit erscheint es empfehlenswert, eine modifizierte Individualbesteuerung vorzunehmen. Für diesen Weg läßt sich auch die Feststellung der Gleichberechtigung von Mann und Frau (Art. 3 Abs. 2 Satz 1 GG) anführen, deren Durchsetzung der Staat nach Art. 3 Abs. 2 Satz 2 GG zu fördern hat (VOLLMER, *Ehegattensplitting*, 1998, 238). Es ist wohl kein Zufall, daß die Position der Einzelveranlagung besonders von Frauen – so auch bereits 1983 vom Deutschen Juristinnenbund (WINDBICHLER, *BlStRSozVAR* 1983, 159) – vertreten wird.

Zugunsten einer Förderung in positiver Abhängigkeit von der Höhe des Einkommens sind keine Vorgaben aus Text oder Interpretation der Verfassung ersichtlich (so iE auch BAREIS/ALLMENDINGER/SELG, *Neuansätze*, 1998, 67). Dies spricht dafür, Ehen einheitlich durch ein „Ehegeld“ zu fördern. Daß derzeit nicht alle Ehen gefördert werden, sondern nur diejenigen mit unterschiedlichen Individualeinkommen, könnte allerdings als Indiz dafür angenommen werden, daß das BVerfG auch ein Ehegeld nicht in jedem Falle verlangen würde, dh. das Ehegeld könnte wohl mit steigendem Familieneinkommen auslaufen.

Andere Alternativen der modifizierten Individualbesteuerung, die hier wegen ihrer Einkommensabhängigkeit nicht befürwortet werden, würden wohl als verfassungskonform angesehen:

- das begrenzte Realsplitting (insbes. LANG, *StuW* 1983, 123; ferner DIW, *WiSt* 1999, 265; WOSNITZA, *StuW* 1996, 123; grundsätzlich zustimmend auch VOGEL, *DStR* 1977, 37; VOGEL, *StuW* 1999, 222),
- eine ähnliche Version, die die Transferierbarkeit eines Existenzminimum-Freibetrags des Minderverdienenden und die Berücksichtigung seines Unterhaltsanspruchs vorsehen will (hierfür VOLLMER, *Ehegattensplitting*, 1998, 230),
- die diskutierte Kappung des Splittingvorteils (kritisch zustimmend KANZLER, *FR* 1999, 515).

Allerdings könnte uE auch hier wegen der einkommensabhängigen Wirkung die Frage aufgeworfen werden, ob sich diese Wirkung mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verträgt.

Behinderung der Entscheidungsfreiheit?: Der Vorwurf, eine Einschränkung des Splittingverfahrens würde die Entscheidungsfreiheit der Ehegatten bezüglich Erwerbs- und Haushaltstätigkeit beeinträchtigen und daher ein aus Art. 6 Abs. 1 GG abgeleitetes Selbstbestimmungsrecht verletzen (so WENDT, in: FS Tipke, 1995, 65; ALBERT, *StuB* 1999, 654; MELLINGHOFF, *Grundrechtsschutz im Steuerrecht*, 2001, 63), ist unbegründet. Hier kommen zwei unzutreffende Annahmen zusammen: a) Es ist unrealistisch, die Ehe als Ursache der Aufgabe einer Berufstätigkeit anzunehmen (vgl. auch WATERKAMP, *StuW* 1994, 314). b) Selbst wenn es so wäre, daß durch die Ehe veranlaßt wird, daß einer der Partner nicht mehr erwerbstätig ist, sondern den Haushalt pflegt, so könnte darauf keine Forderung nach einem Splittingtarif gestützt werden. Genauso wenig wie vor der Heirat Ausgaben für Kochen, Wäschepflege usw. steuerrelevant waren, kön-

nen sie in der Ehe als Werbungskosten des erwerbstätigen Ehegatten berücksichtigt werden (SIEGEL, FR 1999, 431). Unverständlich ist dabei auch, wieso die Hausarbeit (einkommensabhängig!) mit der Hälfte des Erwerbseinkommens bewertet wird (vgl. Abb. 15).

		Ehegatte A	Ehegatte B
vorher	Erwerbseinkommen	80000	80000
nachher	Erwerbseinkommen	80000	
	„Werbungskosten“	- 40000	
	„Haushaltseinkommen“		40000
	vermeintlich zu versteuern	40000	40000
	zutreffend zu versteuern	80000	40000

Abb. 15: Haushaltungs- statt Erwerbseinkommen

Mangels Abziehbarkeit bei dem einen Ehegatten wäre die gedankliche Erfassung als stpfl. Lohn beim anderen kontraproduktiv.

Behinderung von Frauen?: Wiederholt wird – besonders von Frauen – das Argument vorgetragen, daß das Splitting zu einer Schlechterstellung berufstätiger Ehefrauen führe (so bereits MENNEL, Gutachten, 1974, D 178). Nimmt ein Ehegatte als Zweitverdiener(in) seine Berufstätigkeit (wieder) auf, so erscheint das zusätzliche Netto-Einkommen relativ gering, zumal wenn noch Sozialversicherungsabgaben zu tragen sind. In dieser Differenzbetrachtung werden dem Erstverdiener gedanklich das (doppelte!) Existenzminimum und die relativ geringen Grenzsteuersätze des Beginns des Splittingtarifs zugerechnet, während nur dem Zweitverdiener der hohe Grenzsteuersatz des Zusatzeinkommens zugeordnet wird. Daß diese Vorstellung empirisch belegbar sein dürfte und als „beschäftigungspolitische Falle“ (SEIDL/TRAUB, BB 1997, 867) angesehen wird, berechtigt jedoch uE nicht dazu, hier von einer „Steuerstrafe“ (MATTHÄUS-MAIER, ZRP 1988, 254) zu sprechen. Denn es handelt sich um dasselbe Phänomen, das also auch für den Erstverdiener auftreten kann: Grenzsteuersätze sollten keine anreizbehindernde Höhe erreichen.

Daher erscheint es problematisch, ein relativ geringes Netto-Zusatzeinkommen allein beim Zweitverdiener zuzurechnen. Tatsächlich fehlt es an der Einsicht in die Zusammenhänge der Zusammenveranlagung. Abb. 16 skizziert für ein wegen der progressiven Besteuerung degressiv zunehmendes Nettoeinkommen die zutreffende anteilige Zurechnung: Kommt zum Bruttoeinkommen Y_A des Erstverdieners ein Bruttoeinkommen Y_B des Zweitverdieners hinzu, so ist letzterem das anteilige Netto-Gesamteinkommen N_B und nicht der Differenzbetrag N_{AB} zuzurechnen.

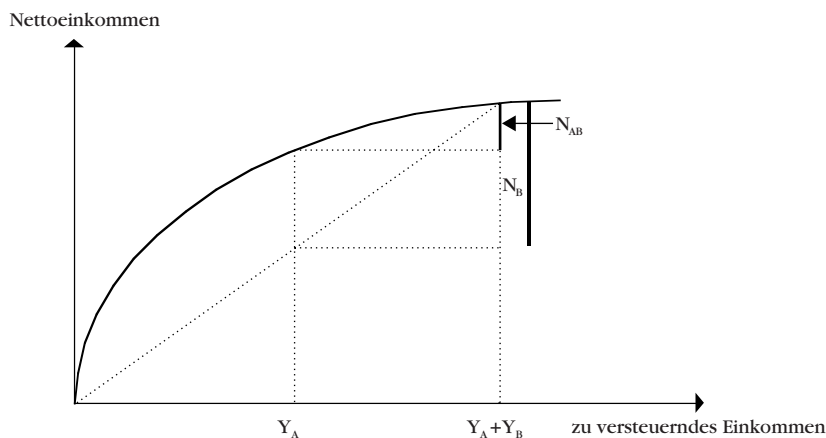


Abb. 16: Zurechnung eines zusätzlichen Nettoeinkommens

Aber auch wenn man eine faktische Behinderung der Reintegration von Frauen in den Arbeitsmarkt erkennen will, so ist uE nicht vertretbar, dem Splittingtarif einen mittelbaren Verstoß gegen das Gebot der Gleichbehandlung von Männern und Frauen in Art. 3 Abs. 2 GG zuzurechnen und aus diesem Grunde den Splittingtarif als verfassungswidrig (so SACKSOFSKY, NJW 2000, 1900; ähnlich VOLLMEIER, Ehegattensplitting, 1998) zu qualifizieren. Denn andernfalls müßte der progressive Tarif generell verfassungswidrig sein, weil er bei dieser Sichtweise mittelbar gegen das Gleichheitsgebot verstoßen würde, da – in Abhängigkeit von der bereits erreichten, hier aber als irrelevant unterstellten Progression – bei den einen Anreizhemmnisse bezüglich Zusatzverdiensten zu sehen sein könnten und bei anderen nicht.

Demnach mag eine Verfassungswidrigkeit des Splittingtarifs wohl nur aus einem unmittelbaren Verstoß gegen das Gleichheitsrecht des Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitet werden. Für diesen Argumentationsweg spricht uE durchaus einiges, wenn man – wie hier vorgetragen (vgl. oben) – wegen der erforderlichen Individualbesteuerung die Begründung des Splittingverfahrens nicht für tragfähig hält.

48 B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 5

Für zusammenveranlagte Ehegatten beträgt die tarifliche ESt. vorbehaltlich der §§ 32 b, 34, 34 b und 34 c das Zweifache des Steuerbetrags, der sich für die Hälfte ihres gemeinsam zu versteuernden Einkommens nach den Abs. 1–3 ergibt (Splitting-Verfahren).

Tatbestandsvoraussetzungen für die Anwendung des Splittingverfahrens sind daher

- das Vorliegen einer gültigen Ehe (§ 26 Anm. 22) und
- die unbeschränkte EStPflicht (§ 26 Anm. 24 f.) beider nicht dauernd getrennt lebender Ehegatten (§ 26 Anm. 28–32) sowie
- die Wahl der Zusammenveranlagung (§ 26 Anm. 34 und 61–83).

Die Voraussetzungen zu a) und b) brauchen nur an einem Tage des VZ vorgelegen zu haben. Sofern die Ehe jedoch bis zum Ablauf dieses Zeitraums insbeson-

dere durch Tod oder Scheidung aufgelöst wurde, hängt die Anwendung davon ab, ob eine neue zur Zusammenveranlagung berechtigte Ehe eingegangen wird, und uU vom Verzicht auf die besondere Veranlagung des § 26c. Zur Ausübung des Wahlrechts bei einer nach ausländischem Recht zulässigen Vielehe s. § 26 Anm. 22 mwN.

Rechtsfolge der Besteuerung nach dem Splitting-Verfahren ist die in Abs. 5 beschriebene Anwendung des Tarifs auf die Hälfte des gemeinsam zu versteuernden Einkommens. Die Vorschrift enthält ein Splittingverfahren mit dem Faktor $x = 2$. Somit berechnet sich die ESt. formal ausgedrückt für ein zu versteuerndes Einkommen Y nach Splittingtarif T_S wie folgt aus dem Grundtarif T_G (vgl. Anm. 45):

$$(7) T_S(Y) = 2 \cdot T_G(0,5 \cdot Y).$$

Die folgende Abb. 17 (zB W. F. RICHTER, WiSt. 1984, 9) veranschaulicht anhand eines (aus Darstellungsgründen übertrieben) stilisierten progressiven Tarifs den maximalen Splittingvorteil, der dann eintritt, wenn andernfalls einem von beiden Ehegatten das Gesamteinkommen Y_S zuzurechnen wäre:

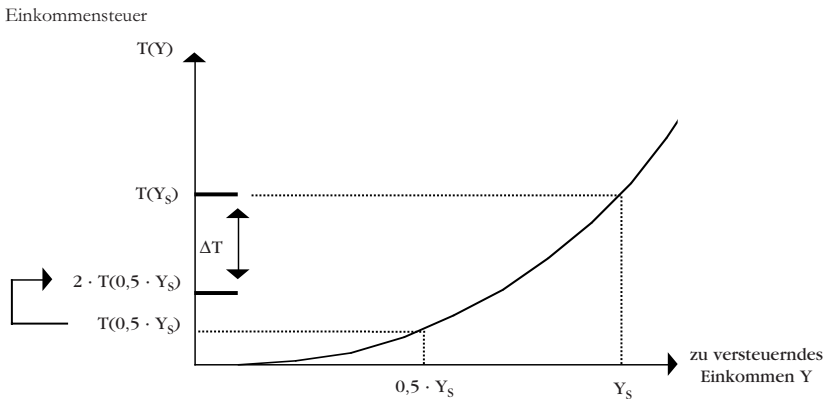


Abb. 17: Systematik des Splittingverfahrens

Der progressive Verlauf der EStFunktion $T(Y)$ bewirkt, daß der beim Splittingverfahren anfallende Steuerbetrag $2 \cdot T(0,5 \cdot Y_S)$ deutlich niedriger ausfällt – in der Abbildung um ΔT – als der bei Einzelveranlagung relevante Steuerbetrag $T(Y_S)$. Andererseits reduziert sich der Vorteil (bis Null), je mehr sich die beiden Einzeleinkommen einander angleichen. Betragsmäßig läßt sich der Vorteil anhand der Grenzsteuersatzkurve abschätzen oder berechnen, weil der für das jeweilige zu versteuernde Einkommen relevante Bereich des Grenzsteuersatzes den Steuerbetrag ausdrückt. Besonders bequem läßt sich dies für einen linearprogressiven Tarif zeigen (zum Folgenden HAUSER, DStZ 1998, 209), wobei als typisierter Verlauf der Grenzsteuersätze folgendes Bild gelten möge (Abb. 18):

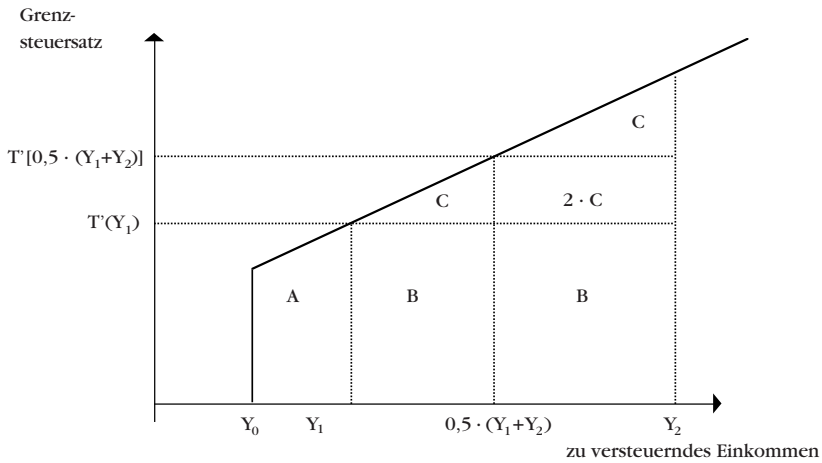


Abb. 18: Systematik des Splittingvorteils

Bei Einzelveranlagung entfällt auf das Einkommen Y_1 ein Steuerbetrag, welcher der Fläche A entspricht. Der dem Einkommen Y_2 bei Einzelveranlagung entsprechende Steuerbetrag läßt sich wie folgt aufteilen: Zum Steuerbetrag A für den Einkommensteil zwischen dem Existenzminimum Y_0 und Y_1 kommen die Flächen B und C für den Einkommensteil zwischen Y_1 und dem hälftigen Gesamteinkommen $0,5 \cdot (Y_1 + Y_2)$ sowie die Fläche B und dreimal die Fläche C für den Einkommensteil zwischen $0,5 \cdot (Y_1 + Y_2)$ und Y_2 . Dabei folgt für den letztgenannten Teil die Gleichheit der Dreiecksfläche C aus der Konstruktionsannahme des linearen Grenzsteuersatzes; auch die Größe des zum Rechteck B hinzutretenden Rechtecks mit $2 \cdot C$ ergibt sich hieraus. Insgesamt entspricht die Steuer auf Y_2 also den Flächen $A + 2 \cdot B + 4 \cdot C$.

Bei Zusammenveranlagung ist dagegen der Steuerbetrag für $0,5 \cdot (Y_1 + Y_2)$ relevant ist zu verdoppeln; also ergibt sich die Steuer mit $2 \cdot (A+B+C)$. Der Vergleich erweist (Abb. 19):

Einzelveranlagung	$ESt. = ESt. (Y_1) + ESt. (Y_2)$	$2 \cdot (A+B+2 \cdot C)$
Zusammenveranlagung	$ESt. = 2 \cdot ESt. [0,5 \cdot (Y_1 + Y_2)]$	$2 \cdot (A+B+C)$
Splittingvorteil		$2 \cdot C$

Abb. 19: Splittingvorteil (algebraisch)

Betragsmäßig errechnet sich wie folgt für das Beispiel $Y_1 = 20\,000$ DM; $Y_2 = 80\,000$ DM; $\Rightarrow 0,5 \cdot (Y_1 + Y_2) = 50\,000$ DM:

Die Einkommensdifferenz $Y_2 - 0,5 \cdot (Y_1 + Y_2) = 80\,000 - 50\,000 = 30\,000$ ist mit der Differenz der Grenzsteuersätze $T'[0,5 \cdot (Y_1 + Y_2)] - T'(Y_1)$, wofür hier 35 vH – 25 vH angenommen wird, zu multiplizieren; also beträgt der Vorteil 3000 DM.

Statt wie in Abb. 18 auf der Basis der Grenzsteuersätze läßt sich der Splittingvorteil graphisch auch auf der Basis des Steuertarifs selbst skizzieren (hier mit überzeichneter Progression: Abb. 19): Der Effekt beläuft sich auf das Doppelte der Differenz zwischen der Kurve der Grundtabelle $T(Y_G)$ und der Verbindungsgeraden $T(Y_1)$.

dungslinie V , also $2 \cdot$ die dick gezeichnete Strecke (RIEDER, mathematiklehren, 1987, 50).

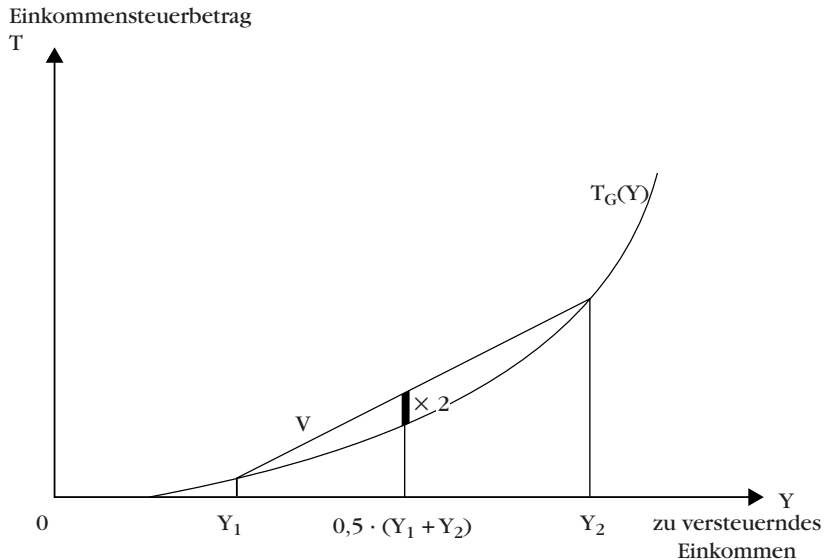


Abb. 20: Splittingeffekt

Der Vorbehalt in Abs. 5 besagt, daß Modifikationen der Anwendung des Splittingtarifs vorgenommen werden, wenn die Voraussetzungen folgender Vorschriften erfüllt sind (s. Anm. 26):

- § 32 b Progressionsvorbehalt,
- §§ 34, 34 b Begünstigung außerordentlicher Einkünfte des § 34 Abs. 2 (mit Besonderheiten nach § 34 b bei Forstwirtschaft),
- § 34 c Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften.

Einstweilen frei.

49–51

Erläuterungen zu Abs. 6: Sonderfälle des Splitting

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6

I. Rechtsentwicklung des Abs. 6

52

StÄndG v. 18. 7. 1958 (BGBl. I, 473; BStBl. I, 412): Mit der Einführung des Ehegattensplitting wurde dieses zugleich auf Verwitwete ausgedehnt, solange diese einen Kinderfreibetrag erhielten, im übrigen für das Todesjahr des Ehegatten und den folgenden VZ.

StÄndG 1968 v. 20. 2. 1969 (BGBl. I, 141; BStBl. I, 116): Erweiterung des Anwendungsbereichs des Splittingverfahrens um das sog. Gnadensplitting für Stpfl., deren Ehegatte nach Wiederverheiratung ebenfalls der Ehegattenveranlagung unterliegt (Abs. 6 Nr. 2, ab VZ 1970 § 32 a Abs. 4). Die ausdrückliche Regelung des Splitting für das Todesjahr entfiel, weil auch die Viermonatsfrist ab

VZ 1970 gestrichen wurde. Danach mußten die Zusammenveranlagungsvoraussetzungen mindestens 4 Monate im VZ erfüllt sein (s. § 26 Anm. 3).

Mit der Einführung des Stichtagsprinzips entsprach der Gesetzgeber einer in anderem Zusammenhang erhobenen Forderung des BVerfG (BVerfG v. 13. 12. 1967 1 BvR 679/64, BStBl. II 1968, 70). In dieser Entscheidung hat das BVerfG die unterschiedlichen Regelungen des Abzugs von Kinderfreibeträgen für Kinder, die während des VZ das 18. Lebensjahr vollenden, bei der EStVeranlagung einerseits (Viermonatsfrist) und beim LStVerfahren andererseits (Stichtagsprinzip) für verfassungswidrig erklärt.

EStRG v. 5. 8. 1974 (BGBl. I, 1769; BStBl. I, 530): Verwitwete erhielten das Splitting nur noch in dem dem Todesjahr folgenden VZ, so daß Verwitwete mit Kindern anderen Alleinstehenden mit Kindern gleichgestellt wurden.

Verfassungsbeschwerden betroffener Stpfl. führten ua. zu der sog. Alleinerziehenden-Entscheidung des BVerfG (BVerfG v. 3. 11. 1982 1 BvR 1104/79, BVerfGE 61, 319); s. auch das Ausgangsverfahren BFH v. 7. 4. 1978 VI R 142/76, BStBl. II, 388; ferner BFH v. 31. 7. 1997 III R 31/90, BFH/NV 1998, 439.

II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Einzelveranlagung mit Splitting

Bedeutung der Tatbestände zum Splitting bei Einzelveranlagung: Die Sonderfälle der Anwendung des Ehegattensplitting bei Einzelveranlagung werden auch als Gnadensplitting bezeichnet, wobei einige damit das Verwitweten-splitting meinen (s. etwa BFH v. 16. 11. 1990 III R 196/86, BFH/NV 1991, 389 und TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 380), andere den Sonderfall des Splitting nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 ansprechen (zB KANZLER, NWB F. 3, 10075). Jedenfalls weist diese Bezeichnung auf den (hier abgelehnten) Billigkeitscharakter beider Tatbestände hin.

Die Begründbarkeit für das Verwitweten-Splitting ist zu bestreiten. Der Begründung für das Splitting, daß eine Erwerbsgemeinschaft vorliegt, deren beiden Mitgliedern das Gesamteinkommen hälftig zuzurechnen sei (vgl. die Kritik Anm. 46), kann hier keinesfalls zum Zuge kommen, da keine Erwerbsgemeinschaft mehr vorhanden ist (TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl. 2000, Bb. I, 380). Auch andere systematische Gründe für die Begünstigung des Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 sind nicht ersichtlich. Allerdings wird das Erfordernis einer Billigkeitsmaßnahme geltend gemacht („Gnadensplitting“): Für eine verwitwete Person sollen Härten vermieden werden, die sich aus den „zunächst fortbestehenden Familienlasten und de(m) eigenen Lebenszuschnitt“ ergäben. Es sollte verhindert werden, daß beim Tod eines Ehegatten für den überlebenden Ehegatten alsbald eine stl. Schlechterstellung eintritt.

Vgl. Begründung zu Art. 1 Ziff. 23 des Entwurfs des StÄndG 1958, BTDrucks III/260, 58; s. auch BFH v. 26. 11. 1985 IX R 1/81, BStBl. II 1986, 353; glA SCHÖBERLE in K/S/M, § 32 a, 1989, Rn. D 5 mit Hinweis auf Hess. FG v. 19. 5. 1976, EFG 1976, 607 (608), rkr.

Gemeint ist wohl, daß ein Teil der Lebensführungskosten (zB Miete) vielfach nicht alsbald angepaßt werden kann. Eine Notsituation dürfte daraus jedoch im Regelfall nicht entstehen; falls in einer Einverdiener Ehe der einkommenslose Ehegatte verstirbt, kann sogar die entgegengesetzte Situation der Erhöhung des möglichen Konsums eintreten, indem der wegfallende Konsumbetrag die zusätzliche ESt. übersteigt. Wenn dennoch in Einzelfällen eine besondere Belastung eintritt, kann dies genauso wie andere mögliche Wechselfälle des Lebens kein Kriterium für den EStTarif sein; systematisch käme allenfalls die Diskussion einer außergewöhnlichen Belastung nach §§ 33, 33 a in Betracht.

Die *Begründung des Sonder-Splittings* (Abs. 6 Satz 1 Nr. 2) stützt sich ebenfalls auf das Argument der Billigkeitsmaßnahme. Auch hier vermag dieser Aspekt nicht zu überzeugen. Allerdings kann die – oben (Anm. 46) abgelehnte – Begründung des Splittingverfahrens über eine Erwerbsgemeinschaft oder den Unterhalt für die Anwendung des Verfahrens im Jahr der Eheauflösung sprechen: Eine entsprechende Situation lag in einem Teil des Jahres vor; nach § 26 Abs. 1 Satz 1 kommt es auf die Dauer der Ehe nicht an. Der dortige Satz 2 wird hier in § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 modifiziert, allerdings in systematisch unzutreffender Weise. Denn nach der generellen Begründung des Splittingverfahrens müßte das Einkommen des anderen Ehegatten während des Bestehens der aufgelösten Ehe in die Bemessungsgrundlage für den Splittingtarif beim verbliebenen (bzw. verstorbenen) Ehegatten einbezogen werden. Daß die daraus folgende ESt. höher sein kann als bei getrennter Veranlagung des Letztgenannten, ist kein Gegenargument, weil dieser die Einzelveranlagung wählen kann. Somit erscheint die vorliegende Regelung zu stark begünstigend.

Nach Auffassung des Gesetzgebers vermeiden die Sondersplitting-Tatbestände Besteuerungsunterschiede zwischen LStVerfahren und Veranlagungsverfahren (BTDrucks. V/3430, 13 f.). Daß diese Diskrepanz besteht, ergibt sich aus den obigen Ausführungen; systematisch zutreffend müßte sie jedoch durch die Verpflichtung zur Veranlagung – mit den beiden genannten Alternativen – beseitigt werden.

Verfassungsmäßigkeit der Sonderfälle des Splitting bei Einzelveranlagung: Die Prüfung der Begründungen für die Splitting-Sonderfälle zeigt, daß beide Tatbestände nicht verfassungskonform geregelt erscheinen: Das Verwitweten-Splitting stellt eine ungerechtfertigte Begünstigung dar, während das Sonder-Splitting zwar grundsätzlich im geltenden System der Familienbesteuerung erklärbar ist, ohne Verstoß gegen das Gleichheitsgebot jedoch abweichend geregelt werden müßte.

B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 6

I. Überblick zu den Fällen der Einzelveranlagung mit Splitting

54

Abs. 6 Satz 1 erweitert die Anwendung des Splittingverfahrens auf zwei bestimmte Fälle, und zwar für einen

- ▶ *verwitweten Steuerpflichtigen* im auf den Todesfall folgenden Jahr (Nr. 1) und einen
- ▶ *nicht wiederverheirateten Steuerpflichtigen* im Jahr der Auflösung der Ehe, wenn in diesem Kj.
 - der Stpfl. und sein bisheriger Ehegatte die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllt haben,
 - der bisherige Ehegatte wieder geheiratet hat und
 - der bisherige Ehegatte und dessen neuer Ehegatte ebenfalls die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllen.

Nach Abs. 6 Satz 2 ist Voraussetzung für die Anwendung des Satzes 1 weiter, daß der Stpfl. nicht nach den §§ 26, 26a getrennt zur ESt. veranlagt wird.

Die folgende Abb. 21 grenzt die unterschiedlichen Fälle voneinander ab, die sich aus § 26 Abs. 1 Satz 2 und 3 und § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 ergeben können; die nicht bereits durch § 26 Abs. 1, sondern erst durch § 32a Abs. 6 ermöglichten Splittingfälle sind schraffiert gekennzeichnet.

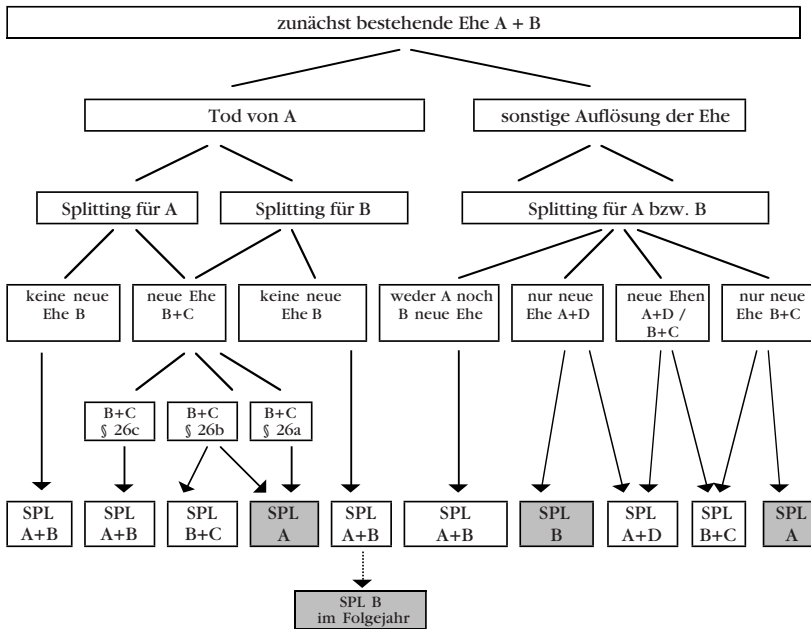


Abb. 21: Recht auf Anwendung des Splittingverfahrens

„SPL A+B“ heißt zB, daß das Splittingverfahren auf das Einkommen von A und B angewendet wird; „SPL B+C“ zeigt an, daß für A kein Splitting in Betracht kommt. Gehen von einer beschriebenen Situation (zB „nur neue Ehe B+C“) Pfeile zu zwei Feldern, werden damit Wahlmöglichkeiten bezeichnet.

55

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Verwitweten-Splitting (Abs. 6 Satz 1 Nr. 1)

Das nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 anzuwendende Splittingverfahren hat Bedeutung für den Fall, daß ein verwitweter Ehegatte nicht zwischenzeitlich wieder geheiratet hat.

Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung im Todesjahr: Voraussetzung ist, daß in der durch Tod aufgelösten Ehe die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung (bei beiden Ehegatten unbeschränkte StPflcht und nicht dauerndes Getrenntleben) erfüllt waren. Dabei stellt der Gesetzeswortlaut auf den Zeitpunkt des Todes ab; infolgedessen wird das Verwitweten-Splitting nicht gewährt, wenn der Stpfl. und der verstorbene Ehegatte zu diesem Zeitpunkt dauernd getrennt gelebt haben (BFH v. 27. 2. 1998 VI R 55/97, BStBl. II, 350; H 184a EStH 2000).

Veranlagungsart im Todesjahr unbeachtlich: Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 nennt keine weiteren Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Splittingverfahrens im Folgejahr. So ist die Wahl der Zusammenveranlagung im Sterbejahr des anderen Ehegatten keine Bedingung für die Anwendung dieser Vorschrift.

Konkurrenz der Veranlagungsarten bei erneuter Eheschließung im Todesjahr: Hat der überlebende Ehegatte wieder geheiratet, gilt er nicht mehr als verwitwet iSv. § 32 a (BFH v. 19. 8. 1966 VI 268/65, BStBl. III 1967, 21), so daß er auf die Zusammenveranlagung im Rahmen der neuen Ehe zu verweisen ist. Eine nicht in §§ 26, 32 a geregelte Situation führt jedoch ebenfalls zur Anwendung des Splittingverfahrens: Ist ein Stpfl. zu Beginn des VZ bereits verwitwet und heiratet er im Jahr nach dem Tod seines Ehegatten wieder, so kann er durch die Wahl der besonderen Veranlagung nach § 26 c die Anwendung des Verwitweten-Splitting erreichen (§ 26 c Abs. 2; H 184 a EStH 1999). In bezug auf den verstorbenen Ehegatten ergibt sich aus § 26 Abs. 1 Satz 3, daß für sein Einkommen (bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1) das Splittingverfahren im Todesjahr angewendet werden kann (H 184 b EStH 2000):

- gemeinsam mit dem Einkommen des überlebenden Ehegatten, wenn dieser keine neue Ehe eingegangen ist oder aber im Falle einer neuen Ehe die besondere Veranlagung nach § 26 c gewählt wurde,
 - nur für das Einkommen der verstorbenen Person, wenn in einer neuen Ehe Zusammenveranlagung oder getrennte Veranlagung gewählt wurde.
- Im einzelnen dazu § 26 Anm. 54 und § 26 c Anm. 44 f.

III. Tatbestandsvoraussetzungen des Sondersplitting (Abs. 6 Satz 1 Nr. 2)

56

Bei Auflösung einer Ehe durch Tod, Scheidung, Aufhebung oder Nichtigkeitserklärung ermöglicht Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 für das Kj. der Eheauflösung die Anwendung des Splittingverfahrens für einen nicht wieder verheirateten Stpfl., wenn der andere Ehegatte wieder geheiratet hat. Zudem wird vorausgesetzt, daß sowohl die Ehegatten der bisherigen Ehe als auch die der neuen Ehe die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 (unbeschränkte EStPflicht, nicht dauerndes Getrenntleben) erfüllt haben bzw. erfüllen.

Nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 gilt dies nicht, wenn eine Ehe durch Tod aufgelöst worden ist und die Ehegatten der neuen Ehe die besondere Veranlagung nach § 26 c wählen.

Falls beide Ehegatten wieder heiraten, kann das Sondersplitting nicht angewendet werden.

IV. Rechtsfolgen des Abs. 6

57

Rechtsfolge des Abs. 6 ist die Anwendung des Ehegattensplitting bei Einzelveranlagung.

Rechtsfolge des Verwitwetensplitting: Konsequenz der Veranlagung nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 ist die Besonderheit, daß im auf den Todesfall folgenden Kj. das Splittingverfahren von vornherein nur auf das Einkommen einer Person – der Witwe bzw. des Witwers – bezogen wird.

Rechtsfolge des Sondersplitting: Bei Veranlagung nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 erfolgt im Kj. der Auflösung der Ehe für das zu versteuernde Einkommen des nicht wieder verheirateten Ehegatten eine Einzelveranlagung nach dem Splittingtarif.

Ausschluß des Splitting-Verfahrens bei getrennter Veranlagung (Abs. 6 Satz 2): Nach Abs. 6 Satz 2 ist die Rechtsfolge des Satzes 1 ausgeschlossen,

wenn der Stpfl. nach den §§ 26, 26 a getrennt zur ESt. veranlagt wird. Die Bedeutung der Vorschrift liegt darin, daß grundsätzlich Konstellationen nicht auszuschließen sind, in denen sich bei getrennter Veranlagung eine niedrigere Steuerbemessungsgrundlage als nach Abs. 6 Satz 1 ergeben würde (vgl. ESSER, in B/B, § 32 a, Rn. 184 f.); die denkbare Kombination zusätzlicher Abzugsbeträge mit der Splittingbegünstigung soll verhindert werden. Indessen ist eine entsprechende Situation derzeit unrealistisch.