

Friederike Knaupp

**Der Einkommensteuertarif  
als Ausdruck der Steuergerechtigkeit**



Herbert Utz Verlag · München

## **Rechtswissenschaften**

Herausgegeben von

Dr. Thomas Küffner  
Dr. Küffner & Partner, Landshut, München

Band 37

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek:  
Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation  
in der Deutschen Nationalbibliografie;  
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über  
<http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt.  
Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die  
der Übersetzung, des Nachdrucks, der Entnahme von  
Abbildungen, der Wiedergabe auf photomechani-  
schem oder ähnlichem Wege und der Speicherung in  
Datenverarbeitungsanlagen bleiben – auch bei nur  
auszugsweiser Verwendung – vorbehalten.

Copyright © Herbert Utz Verlag GmbH · 2004

ISBN 3-3816-0398-7

Printed in Germany

Herbert Utz Verlag GmbH, München  
089-277791-00 · [www.utzverlag.de](http://www.utzverlag.de)

## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2003/2004 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Heidelberg als Dissertation angenommen. Das Manuskript wurde am 17. Dezember 2003 geschlossen. Die Rechtslage konnte bis 1. Januar 2004 berücksichtigt werden.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater Prof. Dr. Paul Kirchhof. Er hat das Thema der Arbeit angeregt und ihre Entstehung begleitet.

Herrn Prof. Dr. Ulrich Hufeld, Andrassy Universität Budapest, danke ich für die schnelle und wohlwollende Erstellung des Zweitgutachtens.

Die Abordnung an die von Prof. Kirchhof geleitete Forschungsgruppe Bundessteuergesetzbuch hat es mir ermöglicht, mich wissenschaftlich mit dem Steuerrecht – und dabei insbesondere auch mit dem Steuertarif – auseinanderzusetzen. Ich danke meinen Kollegen RD Thomas Eisgruber für Rat und Tat in allen Lebenslagen, vor allem bei der Erstellung der Grafiken, RR Dr. Alexander Statkiewicz für das gute Vorbild in Sachen Arbeitsdisziplin, Robert Peuker für nimmermüdes Zuhören. Tiefen Dank auch meiner Schwester Monika, ohne die es nicht dasselbe gewesen wäre. Frau Martina Kuhn und Frau Ellen Reimann, Lotsen durch die Untiefen der Universitätsbürokratie, vielen Dank!

Heidelberg, im Mai 2004

Friederike Knaupp



# Inhaltsverzeichnis

## Teil 1

A. <i>Der Einkommensteuertarif</i> .....	5
I.  REGELUNGSGEHALT DES § 32A EStG .....	6
1.  GRUNDAUFBAU DES DEUTSCHEN EINKOMMENSTEUERRECHTS.....	6
2.  REGELUNGSGEHALT DES § 32A EStG .....	6
II. TARIFALTERNATIVEN.....	8
1.  TARIFE.....	8
2.  EINKOMMENSTEUERTARIFE IN DEUTSCHLAND EINST UND JETZT .....	11
III. WIRTSCHAFTLICHE BEDEUTUNG DES EINKOMMENSTEUERTARIFES.....	13
1.  HAUSHALTS POLITISCHE BEDEUTUNG .....	13
2.  EINZELWIRTSCHAFTLICHE WIRKUNGEN .....	13

## Teil 2

B. <i>Rechtfertigung der Besteuerung - Gerechtigkeitspostulate</i> .....	16
I.  ARTEN DER GERECHTIGKEIT NACH ARISTOTELES.....	16
II. VON DER AKZISE ZUR EINKOMMENSTEUER - STEUER POLITISCHE GERECHTIGKEITSVORSTELLUNGEN .....	17
1.  ABSOLUTISMUS .....	18
2.  DIE NATURRECHTSLEHRE.....	20
3.  DIE KLASSISCHEN MAXIMEN .....	25
4.  DER LIBERALISMUS .....	26
5.  DAS IDEAL DES STEUERFREIEN STAATES .....	30
6.  DIE IDEALE DER SOZIALREFORM.....	31
7.  DAS POLITISCHE IDEAL NACH DEM ERSTEN WELTKRIEG .....	34
8.  NACH DEM ZWEITEN WELTKRIEG: DER SOZIALE RECHTSSTAAT .....	35
9.  ZWISCHENERGEBNIS: STEUERGERECHTIGKEIT .....	36
III. RECHTFERTIGUNG DER EINKOMMENSTEUER HEUTE .....	37
1.  FUNKTIONEN DER BESTEUERUNG HEUTE .....	37
2.  RECHTFERTIGUNG DER EINKOMMENSTEUER HEUTE.....	37
3.  GERECHTIGKEIT DER EINKOMMENSTEUER .....	39
C. <i>Rechtfertigung der Progression</i> .....	40
I.  FINANZWISSENSCHAFTLICHE ANSÄTZE .....	40
1.  ÄQUIVALENZTHEORIE.....	40
2.  OPFERTHEORIEN.....	41
3.  LEISTUNGSFÄHIGKEITSGRUNDSATZ .....	46
4.  ZWISCHENERGEBNIS .....	49
II. POLITISCHE ANSÄTZE .....	49
1.  SOZIALPOLITISCHE THEORIE: PROGRESSION ALS UMWERTILUNGSMITTEL.....	49
2.  KONJUNKTURPOLITISCHE THEORIE: PROGRESSION ALS MITTEL DER STEUERUNG .....	52
III. RECHTSWISSENSCHAFTLICHE ANSÄTZE.....	53
1.  ÄQUIVALENZTHEORIE.....	54
2.  MARKTTEILHABETHEORIE.....	54
3.  FINANZIERUNGSTHEORIE .....	55
4.  SOZIALSTAATSPRINZIP.....	55
5.  LEISTUNGSFÄHIGKEITSGRUNDSATZ NACH ART. 3, 14 GG.....	56
IV. LEGITIMATION DES PARLAMENTES ZUR BESTIMMUNG DES EINKOMMENSTEUERTARIFES .....	58

# Inhaltsverzeichnis

## Teil 3

<i>D. Der progressive Tarif als „sichtbarer Ausdruck des Prinzips der Steuergerechtigkeit“</i> .....	59
I. ALLGEMEINE PROGRESSIONSWIRKUNGEN .....	59
1. KALTE PROGRESSION .....	60
2. ÜBERMÄßIGE PROGRESSION .....	62
3. PROGRESSIONSPROGRESSION .....	63
4. „UNVERSTÄNDLICHE“ WIRKUNGEN .....	64
5. GESTALTUNGSANFÄLLIGKEIT .....	64
6. KEINE RECHTSFORMNEUTRALITÄT .....	67
7. AUFWENDIGES VERANLAGUNGSVERFAHREN .....	68
8. WIRKUNGEN AUF DER AUSGABENSEITE .....	69
9. ZWISCHENERGEBNIS: .....	70
II. PROGRESSIONSBEDINGTE SONDERREGELN .....	70
1. BESONDERE VERANLAGUNGSFORMEN FÜR EHEGATTEN, §§ 26 FF .....	71
2. TARIFBEGRENZUNG BEI GEWERBLICHEN EINKÜNFTEN, § 32C .....	76
3. AUßERORDENTLICHE EINKÜNFTE, § 34 EStG .....	77
4. AUßERORDENTLICHE EINKÜNFTE AUS FORSTWIRTSCHAFT, § 34B .....	87
5. ÜBERTRAGUNG STILLER RESERVEN, § 6B .....	87
6. VERTEILUNG DES ÜBERGANGSGEWINNS BEIM WECHSEL VON DER GEWINNERMITTLUNG NACH § 4 ABS. 3 EStG ZUR BILANZ, R 17 ABS. 1 SATZ 4 EStR .....	88
III. NORMEN, DIE DIE PROGRESSIONSWIRKUNG VERMEIDEN .....	88
1. KINDERFREIBETRAG UND KINDERGELD, §§ 31, 32 .....	88
2. STEUERERMÄßIGUNG FÜR DIE HÄLFTE DER PARTEISPENDEN STATT PROGRESSIONSWIRKSAME MINDERUNG DES EINKOMMENS, § 34G .....	89
IV. NORMEN, DIE ZU EINER „FALSCHEN“ PROGRESSION FÜHREN .....	90
1. AKZEPTANZ EINER NIEDRIGEREN PROGRESSION, §§ 10 ABS. 1 NR. 1A UND 22 NR. 1 .....	90
2. HINNAHME EINER FALSCHEN PROGRESSION, § 160 AO .....	90
V. VERZICHT AUF EINE PROGRESSIVE STEUER .....	91
1. PAUSCHALIERUNG DER LOHNSTEUER, §§ 40 – 40B .....	91
2. PAUSCHALIERUNG DER EINKOMMENSTEUER DURCH DRITTE, § 37A I.V.M. § 3 NR. 38 .....	92
VI. NORMEN, DIE ZUR „RICHTIGEN“ PROGRESSION FÜHREN SOLLEN .....	93
1. ERHALT DER PROGRESSIONSWIRKUNG: PROGRESSIONSVORBEHALT, § 32B .....	93
2. VEREINFACHTE ANPASSUNG DER LINEAREN VORBESTEUERUNG BEI DER KÖRPERSCHAFT AN PROGRESSIVEN TARIF DES ANTEILSEIGNERS, § 3 NR. 40 .....	103
3. KORREKTUR DER PROPORTIONALEN VORBELASTUNG MIT KAPITALERTRAG-STEUER, §§ 43 FF I.V.M. §§ 25 F, 46 .....	105
4. KORREKTUR DER PROGRESSIVEN VORBELASTUNG MIT LOHNSTEUER, §§ 38 FF., 43 FF. I.V.M. §§ 25 FF., 46 .....	105
5. VERHINDERUNG EINER FALSCHEN PROGRESSION, § 42 AO .....	106
VII. ZWISCHENERGEBNIS: .....	108

## Teil 4

<i>Vereinbarkeit eines einheitlichen Steuersatzes mit den Anforderungen der Verfassung</i> .....	109
--	-----

<i>E. Vereinbarkeit eines einheitlichen Steuersatzes mit den besonderen Anforderungen der     Art. 1 Abs. 1, 3 Abs. 1 und 20 Abs. 1 GG - Das Existenzminimum des Steuerpflichtigen</i> .....	111
I. STEUERFREIHEIT DES EXISTENZMINIMUMS (BVERFG 87, S. 153) .....	111

# Inhaltsverzeichnis

II.	HÖHE DES EXISTENZMINIMUMS .....	112
1.	GRUNDBEDARF (TYPISIERBAR).....	112
2.	SONDERBEDARF (SONDERAUSGABEN, AUßERGEWÖHNLICHE BELASTUNGEN).....	115
III.	TECHNIK DER STEUERFREISTELLUNG.....	132
1.	ABZUG VON DER STEUERSCHULD.....	132
2.	GRUNDFREIBETRAG IM TARIF („NULLZONE“) .....	133
3.	GRUNDFREIBETRAG IN DER BEMESSUNGSRUNDLAGE.....	135
4.	ZWISCHENERGEBNIS .....	142
5.	EKKURS: VERHÄLTNIS VERLUSTVERRECHNUNG – EXISTENZMINIMUM.....	144
6.	ERGÄNZENDE ABZÜGE FÜR BESONDEREN EXISTENZBEDARF .....	148
7.	„SOZIALAUSGLEICH“ ZUM LANGSAMEREN EINSTIEG IN DIE BESTEUERUNG .....	149
IV.	GRENZE DER STEUERFREISTELLUNG: ABNEHMENDER GRUNDFREIBETRAG BEI STEIGENDEM EINKOMMEN? .....	151
<i>F. Vereinbarkeit eines einheitlichen Steuersatzes mit den besonderen Anforderungen der</i>		
<i>Art. 1 Abs. 1, 3 Abs. 1, 6 Abs. 1 und 20 Abs. 1 GG - Das Existenzminimum der Familie.....</i>		<i>152</i>
I.	LEITLINIEN ZUR BESTEUERUNG DER FAMILIE IN DER NEUEREN RECHTSPRECHUNG DES BUNDESVERFASSUNGSGERICHTS.....	152
1.	DAS „ALLEINERZIEHENDEN-URTEIL“ VOM 03.11.1982 .....	152
2.	KINDESUNTERHALT, BESCHLUSS VOM 29.05.1990 .....	153
3.	KINDERBETREUUNGSKOSTEN, BESCHLUSS VOM 10.11.1998 .....	153
II.	DAS STEUERLICHE EXISTENZMINIMUM VON EHEGATTEN .....	154
1.	WÄHREND DER EHE: STEUERFREISTELLUNG DES EXISTENZMINIMUMS DURCH ÜBERTRAGBARE ABZUGSBETRÄGE IN DER BEMESSUNGSRUNDLAGE .....	154
2.	WÄHREND DES GETRENNTLEBENS: NUR NOCH ÜBERTRAGUNG DES GRUNDFREIBETRAGS .....	156
3.	NACH DER SCHEIDUNG .....	160
III.	KINDER (MINDERJÄHRIGE).....	160
1.	STEUERFREIES EXISTENZMINIMUM DES KINDES.....	161
2.	HÖHE DES STEUERFREIEN EXISTENZMINIMUMS DES KINDES .....	173
3.	STEUERFREISTELLUNG BEI EINEM EINHEITLICHEN STEUERSATZ .....	175
IV.	VOLLJÄHRIGE KINDER.....	178
1.	GELTENDES RECHT, § 32 ABS. 4, § 33A ABS. 2 .....	178
2.	BERÜCKSICHTIGUNG BEI EINHEITLICHEM STEUERSATZ.....	179
V.	SONSTIGE UNTERHALTSBERECHTIGTE.....	179
1.	GELTENDES RECHT, § 33A ABS. 1 EStG.....	179
2.	VEREINFACHUNGSVORSCHLAG: ÜBERTRAGUNG DES GRUNDFREIBETRAGS AUF DEN UNTERHALTSPFLICHTIGEN .....	180
<i>G. Vereinbarkeit eines einheitlichen Steueratzes mit den besonderen Anforderungen der</i>		
<i>Art. 2 Abs. 1, 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 und 20 Abs. 1 GG – Obergrenze der Besteuerung .....</i>		<i>181</i>
I.	BESTEUERUNG UND BERUFSFREIHEIT .....	181
II.	BESTEUERUNG UND EIGENTUM .....	182
1.	RECHTSPRECHUNG DES BVERFG VOR 1995 .....	182
2.	DER BESCHLUSS DES 2. SENATS DES BVERFG VOM 22. JUNI 1995 ZUR VERMÖGENSSTEUER .....	183
3.	GILT DER „HALBTEILUNGSGRUNDSATZ“ AUCH FÜR DIE BELASTUNG MIT EINKOMMENSTEUER?.....	185

# Inhaltsverzeichnis

## Teil 5

<i>H. Zusammenfassung</i> .....	190
I. DER EINKOMMENSTEUERTARIF .....	190
II. RECHTFERTIGUNG DER BESTEUERUNG – GERECHTIGKEITSPOSTULATE - .....	190
III. RECHTFERTIGUNG DER PROGRESSION IM BESONDEREN.....	191
IV. DER PROGRESSIVE TARIF ALS „SICHTBARER AUSDRUCK DES PRINZIPS DER STEUERGERECHTIGKEIT“ .....	192
1. ALLGEMEINE PROGRESSIONSWIRKUNGEN .....	192
2. PROGRESSIONSBEDINGTE SONDERREGELN .....	194
V. VEREINBARKEIT EINES EINHEITLICHEN STEUERSATZES MIT DEN ALLGEMEINEN ANFORDERUNGEN DER VERFASSUNG .....	194
VI. VEREINBARKEIT EINES EINHEITLICHEN STEUERSATZES MIT DEN BESONDEREN ANFORDERUNGEN DER ART. 1 ABS. 1, 3 ABS. 1 UND 20 ABS. 1 GG - DAS EXISTENZMINIMUM DES STEUERPFLICHTIGEN - .....	195
1. GRUNDBEDARF.....	195
2. SONDERBEDARF (SONDERAUSGABEN, AUßERGEWÖHNLICHE BELASTUNGEN).....	195
3. TECHNIK DER STEUERFREISTELLUNG: TARIFLICHE NULLZONE ODER ABZUG VON DER BEMESSUNGSGRUNDLAGE?.....	198
VII. VEREINBARKEIT EINES EINHEITLICHEN STEUERSATZES MIT DEN BESONDEREN ANFORDERUNGEN DER ART. 2 ABS. 1, 3 ABS. 1, 6 ABS. 1 UND 20 ABS. 1 GG - DAS EXISTENZMINIMUM DER FAMILIE - .....	199
1. DAS STEUERLICHE EXISTENZMINIMUM VON EHEGATTEN.....	199
2. MINDERJÄHRIGE KINDER.....	201
3. VOLLJÄHRIGE KINDER .....	202
4. SONSTIGE GESETZLICH UNTERHALTSBERECHTIGTE .....	202
VIII. VEREINBARKEIT EINES EINHEITLICHEN STEUERSATZES MIT DEN ANFORDERUNGEN DER ART. 2 ABS. 1, 12 ABS. 1, 14 ABS. 1 UND 20 ABS. 1 GG – OBERGRENZE DER BESTEUERUNG - .....	203
1. BESTEUERUNG UND BERUFSFREIHEIT .....	203
2. BESTEUERUNG UND EIGENTUM .....	203
<i>I. Vorschlag Gesetzestext</i> .....	205
I. TARIF.....	205
II. SICHERUNG DES EXISTENZMINIMUMS.....	205
<i>Anhänge</i> .....	<i>I - XXVIII</i>

## A. Der Einkommensteuertarif

### Teil 1

#### A. Der Einkommensteuertarif

„Der Einkommensteuertarif ist in seiner progressiven Ausgestaltung sichtbarer Ausdruck des Prinzips der Steuergerechtigkeit...“<sup>1</sup>.

Was hier so schlicht geschrieben steht, ist das Ergebnis einer geschichtlichen Entwicklung, eines Meinungsstreits, dessen Ursprünge zurück reichen zu den englischen Ökonomen des 18. und 19. Jahrhunderts, der zeitweise ausgefochten schien, jetzt aber wieder neue Nahrung erhält. Er fragt nach der Gerechtigkeit im Allgemeinen und der Steuer- und Verteilungsgerechtigkeit im Besonderen; nach dem Wandel von Gerechtigkeitsvorstellungen im Zeitenlauf. Er betrifft jeden, der der deutschen Einkommensteuer unterliegt.

Vor diesem Hintergrund fragt die vorliegende Arbeit: „Ist der Einkommensteuertarif in seiner progressiven Ausgestaltung sichtbarer Ausdruck des Prinzips der Steuergerechtigkeit – und, ist er der einzig denkbare?“ Der 1. Teil der Arbeit beschreibt, was ein Einkommensteuertarif ist, welche Arten von Tarifen es gibt oder gab, wie der heutige Tarif gestaltet ist. Der Rechtfertigung der Progression widmet sich Teil 2, der sich mit verschiedenen Rechtfertigungsthesen zur Besteuerung im Allgemeinen und zur progressiven Besteuerung des Einkommens im Besonderen, sowie deren praktischer Umsetzung befasst. Teil 3 stellt den heutigen Tarif in seinen praktischen Auswirkungen dar und zeigt progressionsbedingte Probleme auf.

Eine mögliche Alternative zum heutigen System bietet ein einheitlicher Regelsteuersatz, bei dem die Progression durch Abzüge in der Bemessungsgrundlage vermittelt wird. Aber ist dieser einfache Steuersatz auch gerecht? Ist er mit den derzeit herrschenden Gerechtigkeitsvorstellungen, insbesondere den Grundrechten, zu vereinbaren? Diesen Fragen geht Teil 4 nach.

Teil 5 schließlich fasst die wichtigsten Thesen und Erkenntnisse der vorangegangenen Arbeitsschritte noch einmal zusammen. Ein Formulierungsvorschlag für einen indirekt progressiven Regelsteuersatz schließt die Arbeit ab.

<sup>1</sup> Horst Schöberle, in: K/S/M, Stand Mai 2001, § 32a Rn. A 2.

<sup>2</sup> z.B. Michael Elicker, Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung: Plädoyer für die „flache Steuer“ – aus rechtswissenschaftlicher Sicht, in: StuW 2000, S.3; Heinz Haller, Probleme der progressiven Besteuerung, Walter Eucken Institut, Vorträge und Aufsätze, Heft 27, Tübingen, 1970; F. A. Hayek, Die Ungerechtigkeit der Steuerprogression, in: Schweizer Monatshefte 1952, Bd. 7, S. 508.

## I. Regelungsinhalt des § 32a EStG

### 1. Grundaufbau des deutschen Einkommensteuerrechts

Gegenstand (Bemessungsgrundlage) der Einkommensteuer ist das zu versteuernde Einkommen natürlicher Personen. Es wird dadurch errechnet, dass von den Einkünften idealtypisch<sup>3</sup> notwendige unabdingbare Privatausgaben<sup>4</sup> abgezogen werden. Einkünfte sind der Gewinn oder der Überschuss aus den im EStG abschließend aufgezählten Einkunftsarten. Wer in Deutschland seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, ist hier mit seinen sämtlichen Einkünften (unbeschränkt) einkommensteuerpflichtig; alle anderen nur (beschränkt) mit bestimmten inländischen Einkünften.

### 2. Regelungsinhalt des § 32a EStG<sup>5</sup>

Der Steuertarif bestimmt, welcher Anteil des zu versteuernden Einkommens als Steuer an den Steuergläubiger abgeführt werden soll. Die Anwendung des Steuertarifs auf die Bemessungsgrundlage führt zum Steuerbetrag.<sup>6</sup>

Die Tarifgestaltung ist mit zwei Regelungen verbunden: der steuerlichen Entlastung des Existenzminimums und der Ehegattenbesteuerung. Das Existenzminimum kann entweder durch einen Freibetrag bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage oder innerhalb des Tarifs durch einen Steuersatz von „Null“ (Nullzone) steuerfrei gestellt werden<sup>7</sup>. Das EStG hat sich für

<sup>3</sup> Durch die vielen Subventionstatbestände in der Bemessungsgrundlage ist bereits die Ermittlung der Einkünfte verfälscht. Darüber hinaus sind auch Beträge als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastung abziehbar, die die persönliche Leistungsfähigkeit nicht mindern.

<sup>4</sup> Im Wesentlichen handelt es sich dabei um Sonderausgaben nach den §§ 10 - 10c, Beträge, die „wie Sonderausgaben“ abgezogen werden können (§§ 10e - 10k), und die außergewöhnlichen Belastungen nach den §§ 33 - 33b; außerdem ggf. vorgelegene Verluste.

<sup>5</sup> *Theodor Siegel*, in H/H/R, Stand Jan. 2002, § 32a EStG Rn. 7.

<sup>6</sup> Die Begriffe Steuertarif und Steuersatz werden häufig synonym verwendet. Streng genommen spricht man dann vom Tarif, wenn zwischen Steuerbetrag und Bemessungsgrundlage kein einheitliches Verhältnis besteht, so dass ein Gefüge von Steuersätzen zur Anwendung kommt. Diese Sprachregelung wird aber nicht durchgängig eingehalten. Vgl. zu den Begrifflichkeiten *Thorsten Sellhorn*, Steuersatz und Verfassungsrecht, Wiesbaden 1998, S. 3 bis 5.

<sup>7</sup> Denkbar wäre auch ein Abzug von der Steuerschuld, doch wird dies nicht für sinnvoll erachtet. Einmal wäre damit ein erheblich höherer Aufwand verbunden als mit dem Abzug in der Bemessungsgrundlage oder einer tariflichen Nullzone, weil für jeden Pflichtigen die Steuer ermittelt und diese dann um den auf den jeweiligen persönlichen Steuersatz umgerechneten Abzugsbetrag vermindert werden müsste, zum anderen widerspräche ein solcher Abzug auch der Systemlogik. Wenn der Mensch vom Existenzminimum leben muss, kann es nicht erst nach Ermittlung der Steuer berücksichtigt werden. Diese Möglichkeit wird derzeit deshalb nicht ernsthaft erwogen. Vgl. dazu: *Clemens Esser*, Steuerfreistellung des Existenzminimums: Nullzone, Steuerabzug oder Abzug von der Bemessungsgrundlage?, in: DStZ 1994, S. 517, 518; *Siegel*, in: H/H/R, § 32a EStG Rn. 28.

## A. Der Einkommensteuertarif

die Nullzone entschieden.<sup>8</sup> Für die Ehegattenbesteuerung bietet das deutsche Einkommensteuersystem die Möglichkeiten getrennter Veranlagung (§ 26a), die im Wesentlichen der Einzelveranlagung entspricht, der Zusammenveranlagung (§ 26b) und der besonderen Veranlagung für den Zeitraum der Eheschließung (§ 26c). Wählen die Ehegatten Zusammenveranlagung, gilt das „Splitting-Verfahren“ nach § 32a Abs. 5. Die tarifliche Einkommensteuer beträgt dann grds. das Doppelte des Steuerbetrags, der sich für die Hälfte des gemeinsam zu versteuernden Einkommens ergibt. Zu den Tarifwirkungen des Ehegattensplittings und der anderen Veranlagungsformen für Ehegatten vgl. im Einzelnen unten Teil 3 II 1.

### a) Tarif bei Einzelveranlagung

Der heutige<sup>9</sup> Einkommensteuertarif ist ein Formeltarif, der die Steuerhöhe mit komplexen mathematischen Formeln in Steuerbetragsfunktionen ausdrückt. Der Formeltarif ermöglicht grundsätzlich einen stetigen Tarifverlauf. Setzt sich der Tarif aus mehreren abschnittsweise geltenden Formeln zusammen, kann es beim Übergang in den nächsten Abschnitt zu Sprüngen kommen. Das gilt heute beim Übergang von der „Nullzone“ (dem „Grundfreibetrag“ für das Existenzminimum) zum Eingangssteuersatz<sup>10</sup>. Tarifsprünge sind unerwünscht. Sie belasten Einkommen im Anfangsbereich des neuen Abschnitts gegenüber solchen im Endbereich des vorhergehenden Abschnitts überverhältnismäßig<sup>11</sup>. An die Nullzone schließen zwei Progressionszonen an, von denen die zweite weniger steil ansteigt als die erste. Beide Zonen sind durch einen mit dem zu versteuernden Einkommen wachsenden Grenzsteuersatz gekennzeichnet (direkte Progression). Der **Grenzsteuersatz** gibt die relative Belastung der jeweils letzten Besteuerungseinheit an<sup>12</sup>. Der höchste Grenzsteuersatz heißt **Spitzensteuersatz**. Er beträgt derzeit<sup>13</sup> 45 % und wird bei einem zu versteuernden Einkommen von 52.152 € erreicht. Hier geht der Tarif in die Proportionalzone über. Obwohl der Steuersatz in dieser Zone gleich bleibt, steigt durch seine Anwendung auf zusätzliche Einkommenseinheiten der Durchschnittssteuersatz weiter an (indirekte Progression). Der **Durchschnittssteuersatz** bezeichnet das Verhältnis zwischen dem Steuerbetrag und dem zu versteuernden Einkommen<sup>14</sup>.

<sup>8</sup> Im Einzelnen hierzu s.u. Teil 4, F III.

<sup>9</sup> Im Jahr 2004; für die Einkommensteuertarife der Vorjahre vgl. *Hans Laux*, Die Einkommensteuertarife 1999, 2000, 2001, in: BB 2000, S. 2229 ff; zur Tarifentwicklung seit 1958 vgl. auch die tabellarische Übersicht von *Schöberle*, in: K/S/M, § 32a EStG Rn. 4 (E 18).

<sup>10</sup> Im Jahr 2004: 17 %.

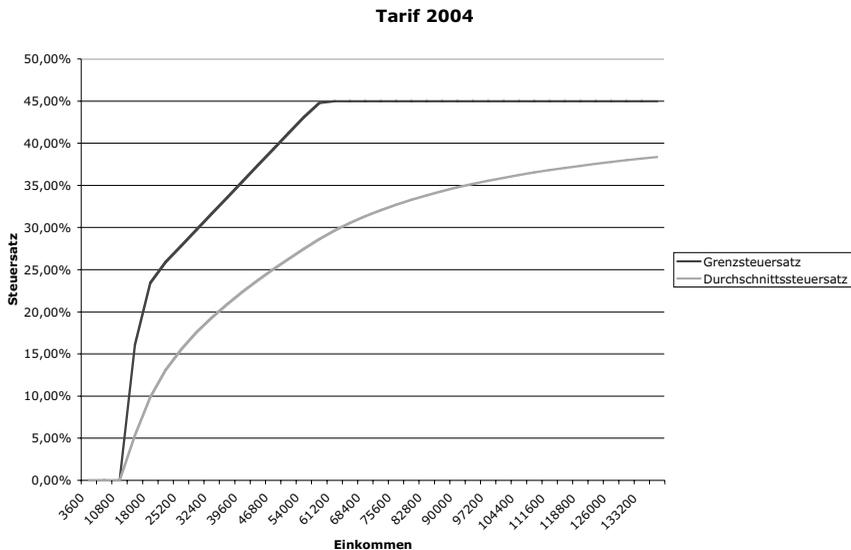
<sup>11</sup> Näher dazu unten A II 1 a Stufentarife.

<sup>12</sup> Statt aller: *Laux*, in: BB 2000, S. 2229, 2233.

<sup>13</sup> VZ 2004; Gesetz vom 29.12.2003, BGBl. 2003 I, S. 3076.

<sup>14</sup> Statt aller: *Laux*, in: BB 2000, S. 2229, 2232.

## A. Der Einkommensteuertarif



### b) Tarif bei Zusammenveranlagung

Im Splittingverfahren beträgt die tarifliche Einkommensteuer das Doppelte des Steuersatzes, der sich für die Hälfte des von beiden Ehegatten gemeinsam zu versteuernden Einkommens ergibt, § 32a Abs. 5.<sup>15</sup> Das Splittingverfahren<sup>16</sup> wurde 1958 eingeführt, nachdem das BVerfG § 26 EStG 1951 für verfassungswidrig erklärt hatte, weil er Ehegatten gegenüber Unverheirateten benachteiligte<sup>17</sup>.

## II. Tarifalternativen

### 1. Tarife<sup>18</sup>

Der heute geltende Einkommensteuertarif besteht also aus zwei Tarifarten<sup>19</sup>. Dem direkt progressiven Formeltarif<sup>20</sup> und dem indirekt progressiven (proportionalen) Tarif der Proportionalzone<sup>21</sup>.

<sup>15</sup> Grafisch dargestellt bei *Hansgeorg Hauser*, Zwischen höherer Mathematik und Verteilungspolitik: Der Tarif im deutschen Einkommensteuerrecht, in: *DStZ* 1998, S. 202, 209 (Abb. 7).

<sup>16</sup> Näher dazu unten Teil 3 D II 1 Ehegattensplitting, besondere Veranlagungsformen für Ehegatten.

<sup>17</sup> BVerfG BStBl. I 1957, 186 – *Ehegattenbesteuerung*.

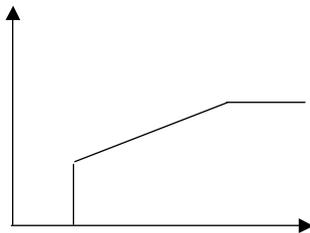
<sup>18</sup> *Schöberle*, in: *K/S/M*, § 32a Rn. A 11 bis 15; *Siegel*, in: *H/H/R*, § 32a Rn. 8.

<sup>19</sup> Eine grafisch aufbereitete Darstellung der Tarifwirkungen findet sich bei *Hauser*, in: *DStZ* 1998, S. 202 ff.

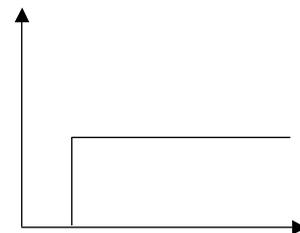
## A. Der Einkommensteuertarif

In der Wirtschaftswissenschaft wird der Begriff „progressiver Tarif“ unterschiedlich definiert, je nachdem, ob auf steigende Durchschnitts- oder Grenzsteuersätze Bezug genommen wird<sup>22</sup>. Die Volkswirtschaftslehre bezeichnet im Allgemeinen einen Tarif mit steigenden Durchschnittssätzen als progressiv. Indirekte Progression ist danach gegeben, wenn bei gleichbleibendem Grenzsteuersatz der Durchschnittssteuersatz ansteigt, etwa nach einer Nullzone. Wer als „progressiv“ dagegen nur einen Tarif bezeichnet, bei dem der Grenzsteuersatz steigt, nennt Tarife mit gleichbleibendem Grenzsteuersatz „proportional“. Im Folgenden sollen nur Tarife mit steigendem Grenzsteuersatz „progressiv“ genannt werden. Die Unterscheidung zwischen progressiv und proportional ist anschaulicher als die zwischen direkter und indirekter Progression:

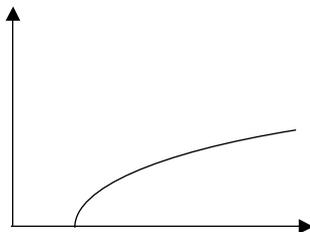
(horizontal: zu versteuerndes Einkommen; vertikal: Steuerbelastung in Prozent)



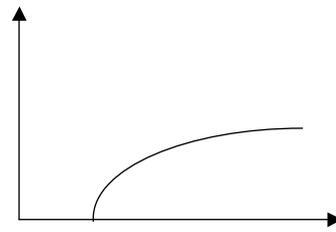
Steigender Grenzsteuersatz: progressiv



Gleichbleibender Grenzsteuersatz: proportional



Durchschnittssteuersatz: progressiv



Durchschnittssteuersatz: proportional

<sup>20</sup> Der Formeltarif soll den gewünschten Tarifverlauf möglichst genau herbeiführen. Man verwendet dazu eine mathematische Funktion (Formel). Dazu näher *Sellhorn*, *Steuersatz und Verfassungsrecht*, S. 17.

<sup>21</sup> Bis 1996 gab es auch eine „untere Proportionalzone“, die an die „Nullzone“ anschloss. Sie wurde durch das Jahressteuergesetz 1995 beseitigt, *BStBl. I 1995*, S. 438.

<sup>22</sup> *Siegel*, in *H/H/R*, § 32a Rn. 9; *Sellhorn*, *Steuersatz und Verfassungsrecht*, S. 10, 11; Zu den Begriffen auch *Dieter Dziadkowski*, Plädoyer für einen transparenten und realitätsbezogenen („bürgernahen“) Einkommensteuertarif, in: *BB 1985*, Beilage 9/1985, S. 1, 7, m.w.N.

## A. Der Einkommensteuertarif

Früher waren auch andere Tarifformen gebräuchlich:

### a) Stufentarife

Bei einem Stufentarif wird ein Steuerbetrag (Stufenbetragstarif) oder ein Steuersatz (Stufensatztarif) für die gesamte Bemessungsgrundlage festgelegt. Der Steuerbetrag oder der Steuersatz steigen von Einkommensstufe zu Einkommensstufe an. Beim **Stufenbetragstarif** bleibt die Steuerhöhe also innerhalb der jeweiligen Einkommensstufe gleich. Der Grenzsteuersatz ist damit Null. Innerhalb der Stufe sinkt der Durchschnittssteuersatz, weil die „hinteren“ (höheren) Einkommensteile verhältnismäßig weniger belastet werden als die „vorderen“ (niedrigeren).

Beispiel: Bei einem Stufenbetragstarif  $T = 1.000$  für  $20.000 \text{ €} < Y < 22.000 \text{ €}$  möge A über ein zu versteuerndes Einkommen (Y) von 20.001 €, B über eines von 21.999 € verfügen. Beide zahlen 1.000 € Steuer. Der Durchschnittssteuersatz des A beträgt  $1.000 : 20.001 = 4,99 \%$ , der des B  $1.000 : 21.999 = 4,55 \%$ .

Dieses Absinken des Durchschnittssteuersatzes vermeidet der **Stufensatztarif**. Hier bleibt der Durchschnittssteuersatz innerhalb der Stufe gleich, der Grenzsteuersatz ist so hoch wie der Durchschnittssteuersatz.

Beispiel: Bei einem Stufensatztarif  $T = 0,05 Y$  für  $20.000 \text{ €} < Y < 22.000 \text{ €}$  möge A über ein zu versteuerndes Einkommen (Y) von 20.001 €, B über eines von 21.999 € verfügen. Der Durchschnittssteuersatz für A und B beträgt 5 %. A zahlt 1.000,05 € Steuer, B 1.099,95 €.

Sowohl der Stufenbetrags- als auch der Stufensatztarif weisen beim Übergang von der einen auf die nächste Stufe einen Sprung auf. An dieser Stelle nähert sich der Grenzsteuersatz dem Wert Unendlich. Ein Teil des Einkommens der nächsten Stufe wird damit komplett wegbesteuert, so dass dem Steuerpflichtigen in diesem Anfangsbereich der nächsthöheren Stufe weniger verbleibt als einem Steuerpflichtigen im Endbereich der vorherigen Stufe.

Beispiel: Bei einem Stufenbetragstarif  $T = 1.000$  für  $20.000 \text{ €} < Y < 22.000 \text{ €}$  und  $T' = 1.100$  für  $21.999 \text{ €} < Y < 24.000 \text{ €}$  möge A über ein zu versteuerndes Einkommen (Y) von 21.999 €, B über eines von 22.000 € verfügen. A zahlt 1.000 € Steuer, B 1.100 €. A verbleiben 20.999 €, B nur 20.900 €. B zahlt „auf die letzte Einkommenseinheit“ von 1 € eine Steuer von 100 €!

### b) Anstoßtarif (Stufengrenzsatztarif)

Die innere Regression und das Wegsteuern ganzer Einkommensteile beim Stufenübergang vermeidet der im Ausland häufig verwendete Anstoßtarif<sup>23</sup>. Hier wird die Bemessungsgrundlage in Teilmengen zerlegt und den Teilmengen ein jeweils steigender Steuersatz zugeordnet. Der erhöhte Steuersatz trifft dabei nur den die jeweils vorangehende Teilmenge übersteigenden Einkommensteil der nächsten Teilmenge. Beim Anstoßtarif

<sup>23</sup> *Stefan Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, München, 2. Aufl. 1997, S. 85, 86; *Siegel*, in: H/H/R, § 32a Rn. 12.

## A. Der Einkommensteuertarif

nimmt der Durchschnittssteuersatz im Regelfall mit steigendem Einkommen zu, während der Grenzsteuersatz in der jeweiligen Stufe konstant bleibt. Der Gesamtsteuerbetrag ergibt sich aus der Summe der Steuerbeträge der einzelnen Teilmengen.

Beispiel: Die Bemessungsgrundlage wird in Teilmengen von je 10.000 eingeteilt. Davon werden die ersten 10.000 mit einem Steuersatz von 5 %, die nächsten mit 6 % besteuert, u.s.w. Dagegen würde bei einem Stufensatztarif das gesamte Einkommen mit 6 % besteuert, wenn es 10.000 übersteigt.

Bei einem deutlicheren Unterschied zwischen den einzelnen Grenzsteuersätzen kommt es aber auch beim Anstoßtarif zu Tarifsprüngen, die möglicherweise das Einkommensstreben am Ende der jeweiligen Teilmenge hemmen könnten. Solche Tarifsprünge lassen sich nur mit einem Formeltarif vermeiden – oder mit einem Tarif mit gleichbleibendem Grenzsteuersatz.

### 2. Einkommensteuertarife in Deutschland einst und jetzt

Das preußische Einkommensteuergesetz von 1891<sup>24</sup>, das erste allgemeine deutsche EStG, hatte einen Stufenbetragstarif<sup>25</sup>. Von der Erzberger'schen Steuerreform 1920 bis 1945 galten Anstoßtarife<sup>26</sup>. In der Besatzungszeit<sup>27</sup> und unmittelbar nach Gründung der Bundesrepublik Deutschland wurde der Anstoßtarif beibehalten, der Spitzensteuersatz reichte aber bis 95 %<sup>28</sup>. Erst das Steuerneueordnungsgesetz von 1954<sup>29</sup> führte einen Formeltarif in der Gestalt einer logarithmischen Funktion<sup>30</sup> ein.

Die hohen Spitzensteuersätze konnten in der BRD bis zum Ende der Fünfzigerjahre auf 53 % gesenkt werden<sup>31</sup>. In der DDR hingegen blieb die kon-

<sup>24</sup> Preuß. EStG v. 24.06.1891, PrGS 1891, 175; geändert durch das preuß. EStG v. 19.06.1906, PrGS 1906, 260; *Edgar Wied*, in: Blümich, § 32a EStG Rn. 4; *Siegel*, in: H/H/R, § 32a Rn. 8.

<sup>25</sup> Beispiele aus den deutschen Staaten in den Jahren 1742 bis 1871 bei *Friedrich J. Neumann*, *Die progressive Einkommensteuer*, Leipzig 1874, S. 112 bis 141: etwa Sachsen, 1742, mit Progression von 1- 8 %; Österreich 1799/1800, Progression 2,5 - 20 %.

<sup>26</sup> *Peter Bareis*, *Die Reform der Einkommensteuer vor dem Hintergrund der Tarifentwicklung seit 1934*, in: FS Offerhaus 1999, S. 1053, 1055.

<sup>27</sup> Kontrollratsgesetz Nr. 12 v. 11.2.1946, in: Amtsblatt des Kontrollrats in Deutschland 1946.

<sup>28</sup> Der Spitzensteuersatz wurde erst Mitte der Fünfzigerjahre deutlich herabgesetzt, *Siegel*, in: H/H/R, § 32a Rn. 3. Zur Verschlinkung der Bemessungsgrundlage in der Nachkriegszeit als Reaktion auf den hohen Spitzensteuersatz und nachfolgende Tarifsenkungen s.a. *Dieter Dziadkowski*, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer als Zielgröße von Reformansätzen*, in: FS Offerhaus 1999, S. 1091, 1096 ff. und *Bareis*, in: FS Offerhaus 1999, S. 1053, 1058 f.

<sup>29</sup> BGBI. I 1954, S. 441 und 393.

<sup>30</sup> Die Formel lautete:  $\{0,196 (Y + 60) \cdot \log [(Y + 60)/960]\} \cdot [0,88 + 3^{E-6} \cdot (Y - 900)]$  (nach *Rompe*, DSz 1954, S. 381, 385).

<sup>31</sup> Beginn: Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und des KStG v. 27.06.1951, BStBl. I 1951, S. 223: Plafondierung der Einkommensteuer-Belastung auf 80 % des Einkommens; Ende: Steueränderungsgesetz v. 18.07.1958, BStBl. I 1958, S. 412: Spitzensteuersatz: 53 %.

## A. Der Einkommensteuertarif

fiskalische Tarifstruktur der Nachkriegszeit bis zuletzt erhalten, auch wenn nur wenige überhaupt der Steuer unterlagen<sup>32</sup>.

Nachdem das BVerfG die vor 1958 geltende Form der Ehegattenbesteuerung<sup>33</sup> durch Beschluss vom 27.1.1957<sup>34</sup> für nichtig erklärt hatte, wurde mit dem Steueränderungsgesetz 1958<sup>35</sup> das Tarifsystem über die Einführung des Splitting-Verfahrens hinaus grundlegend geändert. An die Stelle des bisherigen einheitlichen Formeltarifs traten nach Einkommensbereichen gestaffelte Tarifzonen mit jeweils abgewandelten algebraischen Funktionen<sup>36</sup>. Dieser Tarif war direkt progressiv<sup>37</sup>. Bis 1985 blieb der Tarifverlauf nahezu unverändert. Es ergaben sich lediglich inflationsbedingte Anpassungen hinsichtlich der Reichweite der einzelnen Tarifzonen<sup>38</sup>. Das Steuersenkungsgesetz 1986/88<sup>39</sup> setzte vor allem die bis dahin besonders steil ansteigenden Grenzsteuersätze zu Beginn der Progressionszone (sog. „Mittelstandsbauch“) herab. Es verteilte den Progressionsanstieg auch insgesamt etwas gleichmäßiger.

Mit dem Steuerreformgesetz 1990<sup>40</sup> wurde ein linear-progressiver Tarif eingeführt, bei dem die Grenzsteuersätze in der gesamten Progressionszone gleichmäßig ansteigen. Durch das Jahressteuergesetz 1996<sup>41</sup> schließlich wurde die Progressionszone zweigeteilt („Knicktarif“<sup>42</sup>). Innerhalb der Progressionszonen blieb der Anstieg linear. Der Grundfreibetrag wurde von 5.616 DM auf 12.095 DM angehoben, nachdem das BVerfG bereits in seiner Entscheidung vom 25.09.1992 erklärt hatte, dass § 32a Abs. 1 S. 2 in den für die Veranlagungszeiträume 1978 bis 1984, 1986, 1988 und 1991 geltenden Fassungen nicht mit der grundrechtlichen Garantie eines einkommensteuerfreien Existenzminimums vereinbar sei<sup>43</sup>. Jedoch war der Tarif so angelegt, dass die Entlastungswirkung des erhöhten Grundfreibetrags bis zum Ende der ersten Progressionszone durch die erhöhten Grenzsteuersätze aufgezehrt wurde. Die Steuerbelastung in der zweiten Tarifzone blieb gegenüber dem Tarif von 1990 unverändert.

<sup>32</sup> Siegel, in: H/H/R, § 32a Rn. 4.

<sup>33</sup> § 26 EStG 1951 schrieb die zwingende Zusammenveranlagung von Ehegatten vor. Die Einkünfte wurden zusammengerechnet; es gab einen Freibetrag von 600 DM. Ehegatten, die beide verdienten, standen damit wegen des progressiven Tarifverlaufs des EStG 1951 schlechter als wenn sie nicht verheiratet gewesen wären. Siehe auch Wied, in Blümich EStG, § 32a Rn. 40.

<sup>34</sup> BVerfG BStBl. I 1957, S. 186 – *Ehegattenbesteuerung*.

<sup>35</sup> BStBl. I 1958, S. 431 ff.

<sup>36</sup> Die einzelnen Funktionen sind als Polynome bis maximal vierten Grades darstellbar.

<sup>37</sup> Dazu ausführlich: Bericht der Bundesregierung über die Möglichkeiten zur Einführung eines Einkommen-steuertarifs mit durchgehendem Progressionsverlauf – Tarifbericht 1977, Tarifbericht des Bundesministers der Finanzen, Bonn 1982.

<sup>38</sup> Schöberle, in: K/S/M, § 32a Rn. A 82 ff.

<sup>39</sup> Steuersenkungsgesetz 1986/88 vom 26.6.1985, BStBl. I 1985, S. 391.

<sup>40</sup> Steuerreformgesetz 1990 vom 25.7.1988, BStBl. I 1988, S. 224.

<sup>41</sup> Jahressteuergesetz 1996 vom 11.10.1995, BStBl. I 1995, S. 438.

<sup>42</sup> Bareis, in: FS Offerhaus 1999, S. 1053, 1061.

<sup>43</sup> BVerfG BStBl. II 1993, S. 413 – *Existenzminimum*.

## A. Der Einkommensteuertarif

In der Folge wurde der Grundfreibetrag weiter angehoben, zuletzt auf 14.093 DM ab 2001<sup>44</sup>, der Eingangs- und Spitzensteuersatz auf 19,9 % und 48,5 % gesenkt. Die im Steuersenkungsgesetz 2000 schon beschlossene dritte Steuerreformstufe wurde durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 teilweise auf den 01.01.2004 vorgezogen. Der Eingangssteuersatz beträgt jetzt 16 %, der Spitzensteuersatz von 45 % gilt ab einem zu versteuernden Einkommen von 52.152 Euro. Das steuerfreie Existenzminimum ist auf 7.664 Euro festgesetzt<sup>45</sup>.

### III. Wirtschaftliche Bedeutung des Einkommensteuertarifs

#### 1. Haushaltspolitische Bedeutung

Die wirtschaftliche Bedeutung des Einkommensteuertarifs sowohl für den Einzelnen als auch für den Staatshaushalt ist erheblich. Die Einkommenssteuer ist die aufkommenstärkste Steuer in Deutschland. Dabei hat sie in ihrer Form als veranlagte Einkommensteuer kaum noch Bedeutung. Das Aufkommen fließt vor allem aus der Lohnsteuer<sup>46</sup>. Die Masse der Lohnsteuerzahler liegt mit ihrem Einkommen (immer noch) im Progressionsbereich, nicht im Proportionalbereich des Spitzensteuersatzes. Deshalb wirken sich Änderungen gerade im unteren und mittleren Tarifbereich auf das Steueraufkommen deutlich aus.

#### 2. Einzelwirtschaftliche Wirkungen

##### a) Wirtschaftliche Belastung

Die Belastung des Einzelnen durch die Einkommensteuer wird zwar auch von den Vorschriften über die Bemessungsgrundlage bestimmt, doch entscheidet letztlich der Tarif darüber, welchen Betrag der Steuerpflichtige als Steuer abzuführen hat. Neben dem Grenzsteuersatz kommt dabei Beginn und Ende der Progressionszone, Eingangs- und Spitzensteuersatz wesentliche wirtschaftliche Bedeutung zu. Maßgeblich ist dabei, ab welchem Einkommen eine Besteuerung überhaupt beginnt („Nullzone“, „Grundfreibetrag“) und wann der Spitzensteuersatz erreicht wird. In der Geschichte der Bundesrepublik Deutschland wurde zwar die Nullzone immer weiter ausgedehnt, der Spitzensteuersatz wird aber praktisch unverändert bei einem zu versteuerndem Einkommen von wenig über 100.000 DM erreicht<sup>47</sup>.

<sup>44</sup> Steuersenkungsgesetz 2000 v. 23.10.2000, BStBl. I 2000, S. 1428.

<sup>45</sup> Haushaltsbegleitgesetz 2004 v. 29.12.2003, BGBl. I 2003, S. 3076, 3083.

<sup>46</sup> Aufkommen 2002 in Mio. Euro: Umsatzsteuer 138.195, Steuern vom Einkommen 175.499, davon Lohnsteuer 132.190, veranlagte Einkommensteuer 7.541, nicht veranlagte Steuern vom Ertrag 22.501, Körperschaftsteuer 2.864 - zitiert nach BMF <http://www.bundesfinanzministerium.de/Steuern/Steuerschaetzung-einnahmen-.457.2323/Artikel/index.htm>; dort am 17.05.04 noch keine Zahlen für 2003.

<sup>47</sup> Ausführliche Darstellung in Tabellenform: *Siegel*, in: H/H/R, § 32a Rn. 4.

## A. Der Einkommensteuertarif

Tabelle nach Bareis <sup>48</sup>	1958	1968	1978	1988	1998	2001	2004
Nullzone bis DM <sup>49</sup>	1.709	1.709	3.690	4.752	12.365	14.093	7.664
Spitzensteuersatz ab DM <sup>50</sup>	110.040	110.040	130.000	130.032	120.042	107.568	52.152
Eingangssteuersatz	20 %	19 %	22 %	22 %	25,9 %	ca. 21 %	16 %
Spitzensteuersatz	53 %	53 %	56 %	56 %	53 %	48,5 %	45 %

Der Betrag von 110.000 DM entsprach 1968 dem Einundzwanzigfachen des Durchschnittseinkommens, 1992 dem Zweieinhalbfachen, im Jahr 2000 nur noch knapp dem Doppelten<sup>51</sup>. So kam es zu einer schleichenden Erhöhung der steuerlichen Belastung des Normalverdieners („kalte Progression“), während die Senkung des Spitzensteuersatzes gerade die Spitzenverdiener entlastete.

### b) Entscheidungs- und Anreizwirkungen des Tarifs

Obwohl die Steuerwirkungen im Einzelnen nicht genau bekannt sind, weil das menschliche Verhalten auch im wirtschaftlichen Bereich vielen Einflüssen unterliegt, wird doch allgemein angenommen, dass hohe Grenzsteuersätze die Bereitschaft zu Mehrleistung und wirtschaftlichem Risiko lähmen, Kapitalbildung und Investitionstätigkeit bremsen<sup>52</sup>. Man geht davon aus, dass ein Grenzsteuersatz von 100 % (und mehr) jede weitere finanziell motivierte Anstrengung verhindert<sup>53</sup>. Solche Grenzsteuersätze treten vor allem beim Stufenübergang der Stufentarife auf<sup>54</sup>. Negative Anreizwirkungen sollen auch von einem Tarif ausgehen, der im unteren Einkommensbereich stärker ansteigt als im oberen („degressiver Tarifverlauf“)<sup>55</sup>. Dabei möchte man erwarten, dass die unteren Einkommensschichten um so mehr nach einem höheren Einkommen streben, wenn dieses auch noch niedriger besteuert wird. Tarifsprüngen bei Anstoßtarifen wird gleichfalls eine anreizhemmende Wirkung nachgesagt<sup>56</sup>.

Entscheidungswirkungen entfaltet ein progressiver Tarif, wenn der Einkommensempfänger darüber entscheiden kann, in welcher Periode ihm

<sup>48</sup> Bareis, in: FS Offerhaus 1999, S. 1053, 1063. Das Jahr 2004 habe ich angefügt.

<sup>49</sup> Beträge für 2004 in Euro.

<sup>50</sup> Beträge für 2004 in Euro.

<sup>51</sup> Elicker, in: StuW 2000, S. 3, 4.

Nach Angaben des Statistischen Bundesamtes betrug das durchschnittliche Nettoeinkommen privater Haushalte im Jahr 2000 DM 60.700 (<http://www.destatis.de/presse/deutsch/pm2001/p4620121.htm>).

<sup>52</sup> Schöberle, in: K/S/M, § 32a Rn. A 136, 137.

<sup>53</sup> Siegel, in: H/H/R, § 32a Rn. 12.

<sup>54</sup> s.o. A II 1 a Stufentarife.

<sup>55</sup> Siegel, in: H/H/R, § 32a Rn. 12.

<sup>56</sup> Siegel, in: H/H/R, § 32a Rn. 12 u oben A II 1 b Anstoßtarife.

## A. Der Einkommensteuertarif

Einnahmen zufließen oder wann er steuerwirksame Ausgaben tätigt. Er wird die zusätzlichen Einnahmen in ansonsten einkommensschwache Perioden legen, die Ausgaben in ansonsten einkommensstarke Perioden und auch sonst versuchen, die Bemessungsgrundlage möglichst niedrig zu halten. Progressive Tarife sind deshalb immer anfällig für Gestaltungen im Bereich der Bemessungsgrundlage. Teilweise sind solche Gestaltungen auch in das Gesetz eingebaut, etwa in Form von Sonderabschreibungen<sup>57</sup>.

<sup>57</sup> Der gesetzgeberische Erfindungsreichtum geht zurück auf die hohen Steuersätze der Kontrollratsgesetze (KRG) mit Spitzensteuersätzen von bis zu 95 %, s.o. A II 2 Einkommensteuertarife in Deutschland einst und jetzt.

## B. Rechtfertigung der Besteuerung - Gerechtigkeitspostulate

### I. Arten der Gerechtigkeit nach Aristoteles

Der Ruf nach Gerechtigkeit erschallt überall, wo mindestens zwei Personen etwas erhalten oder geben sollen. Schon Aristoteles hat in seiner Nikomachischen Ethik nach Gerechtigkeit und Ungerechtigkeit gefragt, „mit was für Handlungen sie zu tun haben, was für eine Mitte die Gerechtigkeit ist und zwischen was für anderem [sic] das Gerechte liegt“<sup>58</sup>. Er meint, gerecht sei das Gesetzliche und das Gleiche, ungerecht aber das Widergesetzliche und Ungleiche<sup>59</sup>, denn die Gesetze zielten auf das, was allen gemeinsam zuträglich sei (oder den Besten oder den Regierenden)<sup>60</sup>. Dieser Bezug auf den Anderen unterscheide die Gerechtigkeit von den anderen Tugenden, die auch rein selbstbezogen existieren könnten<sup>61</sup>. Außer der allgemeinen Gerechtigkeit gegenüber den Mitmenschen gebe es noch eine besondere. Diese betreffe zum einen die „Zuteilung von Ehre, Geld und anderen Dingen, die unter den Mitgliedern der Gemeinschaft aufgeteilt werden können“<sup>62</sup>, die Gerechtigkeit im Verhältnis der Allgemeinheit<sup>63</sup> zum Einzelnen (iustitia distributiva), zum anderen den „vertraglichen Verkehr“<sup>64</sup>, die Gerechtigkeit im Verhältnis der Bürger zueinander (iustitia commutativa). Für die Zuteilende Gerechtigkeit gelte: das Gerechte sei eine Mitte, etwas Proportionales<sup>65</sup>. Die Proportionalität beziehe sich auf vier Elemente: zwei Menschen, für die etwas gerecht sein soll, und zwei Dinge (d.h., das Mehr oder Weniger), die gerecht verteilt werden sollen. Das Maß, nach dem etwas zuteilt werden solle, sei die Würdigkeit<sup>66</sup>. Doch verstünden

<sup>58</sup> *Aristoteles*, Die Nikomachische Ethik, München 1972, S. 153.

<sup>59</sup> *Aristoteles*, a.a.O., S. 154.

<sup>60</sup> *Aristoteles*, a.a.O., S. 155.

<sup>61</sup> *Aristoteles*, a.a.O., S. 156.

<sup>62</sup> *Aristoteles*, a.a.O., S. 158.

<sup>63</sup> Insbesondere des Staates. Zur iustitia distributiva zählen etwa die Strafgerechtigkeit, die Sozialhilfe- und Subventionsgerechtigkeit, aber eben auch die Steuergerechtigkeit.

<sup>64</sup> *Aristoteles*, a.a.O., S. 158.

<sup>65</sup> *Aristoteles*, a.a.O., S. 159.

<sup>66</sup> Vgl. dazu auch die sechs Regeln *Chaim Perelmans*, zitiert nach *Klaus Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, Köln 1981, S. 11 ff. Nach *Perelmans* Beobachtungen wird im Steuerrecht die antike Formel „Jedem das Seine“ unterschiedlich verstanden, als a) Jedem das Gleiche, b) Jedem nach seinem Verdiensten, c) Jedem nach seinen Werken, d) Jedem nach seinen Bedürfnissen, e) Jedem nach seinem Rang und f) Jedem nach dem ihm durch Gesetz Zugeteilten. *Tipke* ergänzt diese Aufstellung um g) Jedem nach seinen Fähigkeiten (nach seinen Möglichkeiten). Jedem das Gleiche würde im Wortsinn eine Kopfsteuer fordern, könnte aber auch einen relativ gleichen Anteil meinen. – Zur Gleichheitswidrigkeit der Kopfsteuer vgl. auch *Paul Kirchhof*, Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht, in: *StuW* 2000, S. 316, 317. – Da wohl niemand das Bedürfnis verspürt, Steuern zu zahlen, kann „Jedem nach seinen Bedürfnissen“ sinnvoll nur auf die Verschonung der (existenznotwendigen) Bedürfnisse von der Besteuerung be-

## B. Rechtfertigung der Besteuerung - Gerechtigkeitspostulate

die einen darunter Freiheit, andere Reichtum, Adel oder Tugend<sup>67</sup>. „Diese Proportionalität nennen die Mathematiker die geometrische. In ihr verhält sich das Ganze zum Ganzen wie das Glied zum Glied.“<sup>68</sup>

Diese Erkenntnisse gelten noch heute, wenn man von der direkten Gleichstellung des Gesetzlichen mit dem Gerechten einmal absieht. Sie gelten insbesondere für die Gerechtigkeit bei der Zuteilung von Lasten, da auch Lasten zu den Dingen gehören, die unter den Mitgliedern der Gemeinschaft aufgeteilt werden können und müssen. Heute so aktuell wie damals ist die Frage nach dem Verteilungsmaßstab. Das gilt gerade im Steuerrecht.

## II. Von der Akzise zur Einkommensteuer - Steuerpolitische Gerechtigkeitsvorstellungen

Die immer gleichen Fragen der Besteuerung sind: Wer muss weshalb wie viel (wofür) zahlen? Wie sind die menschlichen Grundbedürfnisse zu berücksichtigen? Gibt es eine Obergrenze für die steuerliche Belastung der über dem Existenzminimum liegenden Erträge?

In der früheren Geschichte des Steuerrechts finden sich nur Kopfsteuern<sup>69</sup> und lineare Tarife<sup>70</sup>. Progressive Tarife<sup>71</sup> tauchen erst spät in der Steuererhebung auf. England erhob erstmals zur Deckung des Finanzbedarfs des Krieges gegen Frankreich 1798 eine progressive *income tax*<sup>72</sup>. Allgemein wird die Geburtsstunde der Einkommensteuerprogression in Deutschland in der Einführung einer allgemeinen Einkommensteuer in Preußen im Jahre

---

zogen werden (Stichwort: Steuerfreiheit des Existenzminimums). Das Prinzip „Jedem nach dem ihm durch Gesetz zugeteilten“ ist zu rechtspositivistisch, um unter dem GG uneingeschränkt Geltung zu finden. Die übrigen Zumessungsregeln *Perelemans* passen überhaupt nicht auf das Steuerrecht.

<sup>67</sup> *Aristoteles*, a.a.O., S. 159.

<sup>68</sup> *Aristoteles*, a.a.O., S. 160.

<sup>69</sup> z.B. das *tributum capitis* im Rom zur Kaiserzeit; *Klaus Bringmann*, „Steuern und Fremdherrschaft. Judäa zur Zeit Jesu“, in: *Uwe Schultz* (Hrsg.), „Mit dem Zehnten fing es an“, C.H. Beck München 1992.

<sup>70</sup> In den deutschen Städten zunächst als Besitz- und Vermögensteuer (sog. „Schoß“) mit linearen Steuersätzen von 0,25 bis 3,3, %, deren absoluter Jahresbetrag z.T. beschränkt war (etwa in Augsburg auf 600 Gulden); Quelle: *Theodor Mayer*, „Geschichte der Finanzwissenschaft vom Mittelalter bis zum 18. Jahrhundert“, in: *Fritz Neumark* (Hrsg.), *Handbuch der Finanzwissenschaft Bd. I*, Mohr Tübingen, S. 268.

<sup>71</sup> Die Bibel allerdings kennt eine „progressiv“ nach Alter und Geschlecht gestaffelte Kopfsteuer: 3. Buch Mose, Kapitel 27, „(...) einen Mann von zwanzig bis sechzig Jahren sollst du schätzen auf fünfzig Lot Silber nach dem Gewicht des Heiligtums, eine Frau auf dreißig Lot Silber. Von fünf Jahren bis zwanzig Jahren sollst du, wenn es ein Mann ist, schätzen auf zwanzig Lot Silber, eine Frau aber auf zehn Lot Silber. Von einem Monat an bis auf fünf Jahre sollst du, wenn es ein Knabe ist, schätzen auf fünf Lot Silber, ein Mädchen aber auf drei Lot Silber. Bei sechzig Jahren und darüber sollst du, wenn es ein Mann ist, schätzen auf fünfzehn Lot Silber, eine Frau aber auf zehn Lot Silber (...)“ Heute wird die Progression auf das Einkommen bezogen. Der biblische Tarif war nicht progressiv in diesem Sinne.

<sup>72</sup> *Elicker*, in: *StuW* 2000, S. 3, 9.

## C. Rechtfertigung der Progression im Besonderen

### C. Rechtfertigung der Progression

Nicht nur die Erhebung einer Einkommensteuer als solcher muss gerechtfertigt sein, sondern auch ihre konkrete Ausgestaltung, insbesondere Steuersatz und Steuertarif. Zur Rechtfertigung der progressiven Tarifeile gibt es sowohl wirtschaftswissenschaftliche und sozialpolitische als auch rechtswissenschaftliche Ansätze.

Der progressive Tarif, also die progressiv unterschiedliche Besteuerung unterschiedlich leistungsfähiger Personen<sup>256</sup>, ist nach Auffassung seiner Verfechter Ausdruck der vertikalen Steuergerechtigkeit<sup>257</sup>. Er wird mit dem Argument gerechtfertigt, dass mit steigendem Einkommen die Leistungsfähigkeit nicht nur proportional, sondern überproportional, eben progressiv ansteige. Diese gesteigerte Leistungsfähigkeit dürfe, ja müsse durch einen progressiven Tarif abgeschöpft werden.

Beispiel: Wenn A ein Einkommen von 101<sup>258</sup> hat, B eines von 200, C von 300 und D von 400, so ist das Einkommen des D vier mal so hoch wie das des A und doppelt so hoch wie das des B. Das Existenzminimum soll 100 betragen. Nach Abzug des Existenzminimums ist das Einkommen des D 300 mal höher als das des A und drei mal so hoch wie das des B. Während das Einkommen des C vor Berücksichtigung des Existenzminimums nur eineinhalbmal so hoch ist wie das des B, ist es danach doppelt so hoch.

Obwohl die „reine Lehre“ heute nicht mehr vertreten wird, wie der aktuelle Tarifverlauf mit proportionalem Endsteuersatz zeigt<sup>259</sup>, bleiben die wichtigsten Theorien doch zur Rechtfertigung auch einer begrenzten Progression bedeutsam.

## I. Finanzwissenschaftliche Ansätze

### 1. Äquivalenztheorie

Nach der Äquivalenztheorie sind die öffentlichen Güter von denen zu finanzieren, die sie in Anspruch nehmen. Es gibt die strenge Form, die den marktwirtschaftlichen Preismechanismus auf öffentliche Güter überträgt, und die abgeschwächte Form, die den Bürger an den Kosten der öffentlichen Güter beteiligen will, von denen er profitiert<sup>260</sup>.

<sup>256</sup> *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I<sup>2</sup>, S. 401 ff.

<sup>257</sup> *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I<sup>2</sup>, S. 403 m.w.N.

<sup>258</sup> Damit nach Abzug der Hundert noch ein Wert übrig bleibt, mit dem die Einkommen der anderen ins Verhältnis gesetzt werden können. Die Verhältniswerte zu 101 sind gerundet.

<sup>259</sup> s.o. A I 2 a Tarif bei Einzelveranlagung.

<sup>260</sup> Mit diesem marktwirtschaftlichen Ansatz muss die Äquivalenztheorie an der Rechtfertigung von Lenkungssteuern scheitern. Von einem Tauschvorgang zwischen privaten und öffentlichen Leistungen kann nicht gesprochen werden, wenn Sozialleistungen oder Subventionen aus allgemeinen Steuermitteln gewährt werden. Näher hierzu *K. Schmidt*, Die Steuerprogression, S. 8 ff.

D. Der progressive Tarif als „sichtbarer Ausdruck des  
Prinzips der Steuergerechtigkeit“

Teil 3

**D. Der progressive Tarif als „sichtbarer Ausdruck des  
Prinzips der Steuergerechtigkeit“**

Die Versuche, einen progressiven Einkommensteuertarif wirtschaftlich, politisch oder rechtlich zu begründen, überzeugen also nicht. Gegen einen progressiven Tarif spricht endlich auch, dass bisher keine einzige Progression gefunden werden konnte, deren Verlauf sich wissenschaftlich ableiten ließe<sup>376</sup>. Wenn es aber schon keinen schlüssigen progressiven Anstieg gibt, ist die „offensichtliche“ Richtigkeit einer progressiven Besteuerung dem Grunde nach erschüttert<sup>377</sup>. Eine „beliebige“ Progression kann nicht Maßstab einer gerechten Besteuerung sein.

Ist der progressive Einkommensteuertarif in seiner heutigen Form dann wenigstens insoweit „sichtbarer Ausdruck des Prinzips der Steuergerechtigkeit“<sup>378</sup>, als er sich in der Praxis bewährt? Stehen die Besteuerungswirkungen im Einklang mit den Rechtfertigungstheorien?<sup>379</sup> Ist das System in sich stimmig?<sup>380</sup> Ist es transparent?<sup>381</sup> Genügt es den verfassungsmäßigen Anforderungen?

**I. Allgemeine Progressionswirkungen**

Einig ist man sich darüber, dass der progressive Tarifverlauf die Einkommensteuer sehr verkompliziert.<sup>382</sup> Das beginnt schon mit der rein faktischen Wirkung der „kalten Progression“.

<sup>376</sup> So auch – statt aller - *Dziadkowski*, in: BB 1985, Beilage 9/1985, S. 1, 5, 6, m.w.N. Man geht davon aus, dass das Parlament zur Tarifbestimmung befugt und befähigt sei. Mit dieser Annahme setzt sich *Dziadkowski* im vorstehend genannten Beitrag (S. 6) kritisch auseinander.

<sup>377</sup> Zu den problematischen Folgen, die die progressive Besteuerung von Unternehmensgewinnen auf die Volkswirtschaft haben kann, vgl. *Carl Föhl*, Das Steuerparadoxon, in: *FinArch NF 17* (1956/57), S. 1, 33.

<sup>378</sup> *Schöberle*, in: *K/S/M*, § 32a Rn. A2.

<sup>379</sup> Im Folgenden wird darunter die heute am häufigsten vertretene Mischung aus Opfer-, Grenznutzen- und Leistungsfähigkeitstheorie verstanden, wie sie oben unter C III 5 behandelt wurde. Sie soll kurz als „Leistungsfähigkeitstheorie“ bezeichnet werden.

<sup>380</sup> Auf die volks-, betriebs- und einzelwirtschaftlichen Wirkungen progressiver Besteuerung soll bei der Beantwortung dieser Frage nicht eingegangen werden. Das würde zu weit führen; vgl. aber dazu z.B. *K. Schmidt*, Die Steuerprogression, S.110 ff.

<sup>381</sup> Transparenz ist erst verwirklicht, wenn neben der Ermittlung der Bemessungsgrundlage auch die konkrete Höhe der Steuer für den Bürger nachvollziehbar ist. Steuer ist das Produkt aus Bemessungsgrundlage und Steuersatz. „Ein »gerechter« Einkommensteuertarif ist nur in Verbindung mit einer »gerechten« Bemessungsgrundlage wirksam“, so *Dziadkowski*, in: BB 1985, Beilage 9/1985, S. 1, 3.

<sup>382</sup> *Vogel*, Perfektionismus im Steuerrecht, in: *StuW* 1980, S. 206, 211 re. Sp.

## D. Der progressive Tarif als „sichtbarer Ausdruck des Prinzips der Steuergerechtigkeit“

### 1. Kalte Progression

#### a) Zum Begriff „kalte Progression“

Das Nominalwertprinzip<sup>383</sup> „Mark gleich Mark“ (oder „Euro gleich Euro“) führt bei einem progressiven Tarif dazu, dass gleichbleibende Realeinkommen bei steigendem Nominalwert in die Progression und in die Spitzensteuersätze hineinwachsen. Der Spitzensteuersatz setzt seit 1958 nahezu unverändert bei einem zu versteuernden Einkommen von etwa 100.000 DM (jetzt<sup>384</sup> 52.152 €) ein. Das entsprach 1968 noch dem Einundzwanzigfachen des Durchschnittseinkommens, 1992 nur noch dem Zweieinhalbfachen<sup>385</sup>, im Jahr 2000 sogar nur noch knapp dem Doppelten<sup>386</sup>. Der inflationsbedingte Wertverfall der Nominalbeträge wurde nicht berücksichtigt<sup>387</sup>. Der Grundfreibetrag hingegen wurde mehrmals angehoben, an den Wertverfall angepasst<sup>388</sup>. Die dazwischenliegende Progressionszone wurde komprimiert<sup>389</sup>. Immer weniger Einkommen unterliegen einer immer steileren Progression. Der Tarifverlauf ist an die allgemeine Einkommensentwicklung und die Geldentwertung nur unzureichend angepasst worden<sup>390</sup>.

Tabelle nach Bareis <sup>391</sup>	1958	1968	1978	1988	1998	2001	2004
Nullzone bis <sup>392</sup>	1.709	1.709	3.690	4.752	12.365	14.093	7.664
Spitzensteuersatz ab <sup>393</sup>	110.040	110.040	130.000	130.032	120.042	107.568	52.152
Eingangssteuersatz	20 %	19 %	22 %	22 %	25,9 %	ca 21 %	16 %
Spitzensteuersatz	53 %	53 %	56 %	56 %	53 %	48,5 %	45 %

<sup>383</sup> BFHE 112, S. 546 ff., 554.

<sup>384</sup> EStG i.d.F. der Bekanntmachung vom 19.10.2002, BGBl. I, S. 4210, ber. BGBl. I 2003, S. 179; § 32a Abs. 1 neugefasst m.W.v. VZ 2004 durch Gesetz vom 29.12.2003, BGBl. I 2003, S. 3076.

<sup>385</sup> *Elicker*, in: *StuW* 2000, S. 3, 4.

<sup>386</sup> Nach Angaben des Statistischen Bundesamtes betrug das durchschnittliche Nettoeinkommen privater Haushalte im Jahr 2000 DM 60.700 (<http://www.destatis.de/presse/deutsch/pm2001/p4620121.htm>).

<sup>387</sup> Der Preisindex für die Lebenshaltung hat sich von 1958 bis 1999 um 334,4 % erhöht; danach hätte die obere Proportionalzone 1999 erst bei ca. 370.000 DM beginnen dürfen – Zahlen nach *Roman Seer*, Replik zu *Peter Fischer*, „Im Stich gelassene Richter“, in: *FR* 1999, S. 1296, 1297. Dies mag der Grund dafür sein, dass manche Wirtschaftswissenschaftler Zinsen in Höhe des Kapitalmarktzins steuerfrei stellen wollen, um die vermeintliche Diskriminierung der Kapitaleinkommen zu beenden; vgl. *Franz W. Wagner*, Korrektur des Einkünfte dualismus durch Tarif dualismus – Zum Konstruktionsprinzip der Dual Income Taxation, in: *StuW* 2000, S. 431, 439.

<sup>388</sup> Nicht immer freiwillig, manchmal erst aufgrund verfassungsgerichtlicher Entscheidungen, insb. Beschl. v. 29.09.1992 – 2 BvL 14/91 – BStBl. II 1993, 413.

<sup>389</sup> Bei Einführung des progressiven Tarifs befanden sich noch 95 % aller zu Besteuernden in der unteren Proportionalzone mit einem Steuersatz von 20 %, s. BVerfGE 61, 319 ff, 352, *Elicker*, in: *StuW* 2000, 3, 4.

<sup>390</sup> Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Bonn 1971, S. 209 bis 222.

<sup>391</sup> *Bareis*, in: *FS Offerhaus* 1999, S. 1053, 1063. Das Jahr 2004 habe ich angefügt.

<sup>392</sup> Beträge bis 2001 in DM, für 2004 in Euro.

<sup>393</sup> Beträge bis 2001 in DM, für 2004 in Euro.

## Vereinbarkeit eines einheitlichen Steuersatzes mit den Anforderungen der Verfassung

Ein proportionaler Einkommensteuertarif ist wesentlich einfacher zu handhaben als ein progressiver. Genügt er aber auch den Gerechtigkeitsanforderungen unserer Zeit<sup>646</sup>, d.h., dem Maßstab des Grundgesetzes?

„Die Domestizierung des Steuerrechts durch die geltende Verfassungsordnung bildet eine Schicksalsfrage des modernen Verfassungsstaats.“<sup>647</sup> Ohne Steuern könnte der freiheitliche Staat nicht existieren<sup>648</sup>. Umgekehrt ist die grundsätzliche Steuerpflicht des Bürgers der Preis für wirtschaftliche Freiheit. Gerade im Hinblick auf den grundsätzlich grenzenlosen Finanzbedarf des Staates besteht aber die Gefahr, dass der Staat im Übermaß in die wirtschaftliche und persönliche Freiheit des Bürgers eingreift. Auch das Steuerrecht ist deshalb an die Grundrechte gebunden<sup>649</sup>. „*Verfassungsrecht geht vor Steuerrecht*“.<sup>650</sup> Allerdings ist der Gesetzgeber bei seiner Entscheidung über den zutreffenden Steuersatz nur in weiten Vertretbarkeitsgrenzen gebunden<sup>651</sup>. „Die Gleichheitsbindung des Gesetzgebers ist bei der Inanspruchnahme von Steuerquellen und der Intensität dieser Besteuerung gelockert und weniger eng als bei der Definition des Besteuerungsgegenstandes, des Steuersubjekts und erst recht der steuerlichen Bemessungsgrundlage.“<sup>652</sup> Aber: „Auch ein gerechter und maßvoller Steuertarif kann Mängel in der Bemessungsgrundlage nicht ausgleichen. Im Gegenteil: Gerechtigkeit und Angemessenheit des Tarifs werden durch Mängel der Bemessungs-

<sup>646</sup> Die Steuerpflicht hängt vom grundsätzlichen Rechtsverhältnis zwischen Staat und Bürger ab. Jedes steuerliche Gleichmaß ist im Staatsverständnis angelegt. Dieses ist zugleich Rechtfertigungsgrund und Maßstab gerechter Besteuerung. Ausführlicher dazu *Paul Kirchhof*, Steuergleichheit, in: *StuW* 1984, S. 297 f.; mit der Frage der Akzeptanz eines Steuertarifs unter dem Gesichtspunkt der „Neidfreiheit“ beschäftigen sich *D. Bös/Gg. Tillmann*, in: *Beiträge zur neueren Steuertheorie*, S. 65, 71 ff.

<sup>647</sup> *Friauf*, in: *DStJG* 12 (1989), S. 3.

<sup>648</sup> Statt aller *Paul Kirchhof*, Steuergerechtigkeit und sozialstaatliche Geldleistungen, in: *JZ* 1982, S. 305.

<sup>649</sup> Nach Auffassung des BVerfG (BVerfGE 63, S. 343, 367 f.) gewährleistet die demokratische Repräsentation allein noch nicht die hinreichende Begrenzung möglicher Steuereingriffe. Der parlamentarische Gesetzgeber des Finanzstaates dränge selbst durch Planungen und Versprechungen auf immer höhere Ausgaben. Ein wirksamer Grundrechtsschutz sei deshalb nur zu erreichen, wenn der Steuergesetzgeber durch die Grundrechte materiell gebunden ist. So auch *P. Kirchhof*, in: *StuW* 1984, S. 297, 302 f.

<sup>650</sup> *Friauf*, in: *DStJG* 12 (1989), S. 3, 4.

<sup>651</sup> *P. Kirchhof*, in: *StuW* 1984, S. 297, 311.

<sup>652</sup> *P. Kirchhof*, in: *StuW* 1984, S. 297, 313.

Vereinbarkeit eines einheitlichen Steuersatzes mit den allgemeinen Anforderungen der Verfassung

sungsgrundlage zerstört.<sup>653</sup> Bemessungsgrundlage und Tarif müssen aufeinander abgestimmt sein.

Neben der Frage nach der grundsätzlichen Vereinbarkeit der Besteuerung von Einkommen und Ertrag mit der Verfassung<sup>654</sup> stellt sich insbesondere die Frage nach ihrer zulässigen Höhe<sup>655</sup>. Steueransprüche greifen in die Rechtssphäre des Steuerpflichtigen ein. Sie müssen deshalb auf Normen beruhen, die sowohl formell als auch materiell verfassungsmäßig sind<sup>656</sup>. Für die formalen Besteuerungsgrundsätze der Gesetzmäßigkeit, der Bestimmtheit und der Einfachheit der Besteuerung lässt sich die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit eines einheitlichen Steuersatzes ohne weiteres bejahen:

Der in Art. 20 Abs. 3 GG verortete Grundsatz der Gesetzmäßigkeit besagt, dass Eingriffe in Freiheit und Eigentum nur aufgrund eines verfassungsmäßig zustande gekommenen Gesetzes zulässig sind<sup>657</sup>. Das kann hier für die Einführung eines geänderten Tarifs unterstellt werden. Ebenso, dass der Steueratbestand den Steuergegenstand, den Steuerschuldner, die Bemessungsgrundlage und den Steuersatz in der Weise bestimmen würde, dass der Bürger die auf ihn entfallende Steuerschuld berechnen könnte<sup>658</sup>. Damit wäre auch dem Bestimmtheitsgrundsatz<sup>659</sup> genügt, der in den §§ 3 Abs. 1, 38 und 85 Abs. 1 AO niedergeschrieben ist. Der Grundsatz der Einfachheit<sup>660</sup> verlangt, dass die Steueratbestände so gefasst sind, dass ihre Anwendung keinen unnötigen Verwaltungsaufwand erfordert<sup>661</sup>. Wie oben gezeigt, führt ein proportionaler Tarifverlauf sogar zu erheblichen Verwaltungsvereinfachungen<sup>662</sup>.

Im Folgenden werden deshalb nur die materiellen Besteuerungsgrundsätze geprüft, wie sie sich aus Art. 3 Abs. 1 (Gleichheitsgrundsatz), Art. 6 Abs. 1 (Schutz von Ehe und Familie), Art. 14 Abs. 1 (Eigentumsgarantie) und Art. 20 Abs. 1 (Sozialstaatsprinzip) i.V.m. Art. 1 Abs. 1 (Menschenwürdegarantie) ergeben.

<sup>653</sup> *Joachim Lang*, Die einfache und gerechte Einkommensteuer: Ziele, Chancen und Aufgaben einer Fundamentalreform, Köln 1987, S. 52.

<sup>654</sup> Dazu oben B III Rechtfertigung der Besteuerung heute.

<sup>655</sup> Dazu unten H II Besteuerung und Eigentum.

<sup>656</sup> Grundsatz der Verfassungsmäßigkeit. Aus ihm leiten sich die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit, der Bestimmtheit und der Einfachheit ab. Vgl. hierzu BVerfGE 9, S. 3, 11; 19, S. 206, 215 f.; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I<sup>2</sup>, S. 120, 126.

<sup>657</sup> *Helmuth Schulze-Fielitz*, in: Dreier GG, Art. 20 Rn. R 95, 97; *Lang*, in: *Tipke/Lang*<sup>17</sup>, S. 4, 97 ff.; BVerfGE 8, S. 155, 166 f.

<sup>658</sup> Ohne Tarifvorschriften kann die Höhe der Steuer nicht ermittelt werden. Sie gehören deshalb zum notwendigen Inhalt eines jeden Steuergesetzes. Vgl. *Paul Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts IV §§ 88 Rn. 79, 80, 87 ff, 124.

<sup>659</sup> BVerfGE 19, S. 253, 267; 49, S. 343, 362; 73, S. 388, 400.

<sup>660</sup> BFHE 66, S. 512, 515; *Hans-Wolfgang Arndt*, Praktikabilität und Effizienz, Köln, 1983; *F. Neumark*, in: Die Zukunft der Staatsfinanzierung, S. 45, 47; *Benda*, in: DSZ 1984, S. 159, 162, bezeichnet ihn auch als „Grundsatz der Normenklarheit“.

<sup>661</sup> Dem läuft ein progressiver Einkommensteuertarif in seiner Komplexität und der Kompliziertheit seiner Folgen zuwider.

<sup>662</sup> Oben D, insb. I 7, II 1, VI 1.

**E. Vereinbarkeit eines einheitlichen Steuersatzes mit den besonderen Anforderungen der Art. 1 Abs. 1, 3 Abs. 1 und 20**

**Abs. 1 GG**

**- Das Existenzminimum des Steuerpflichtigen -**

**I. Steuerfreiheit des Existenzminimums (BVerfGE 87, S. 153)**

Die Steuerfreiheit<sup>663</sup> des Existenzminimums des Steuerpflichtigen und seiner Familie ist eine Forderung der Menschenwürde und des Sozialstaatsprinzips<sup>664</sup>. Der Einzelne erzielt sein Einkommen zunächst, um davon zu leben<sup>665</sup>. Steuerliche Leistungsfähigkeit beginnt nach allgemeiner Auffassung erst jenseits des Existenzminimums<sup>666</sup>. Das hat das BVerfG ausdrücklich festgestellt<sup>667</sup>. Der Staat darf den Bürger nicht durch Besteuerung zum

<sup>663</sup> Der Begriff ist gebräuchlich, aber nicht ganz zutreffend, da das Existenzminimum einen Ausgabenbedarf beschreibt. Gemeint ist die Freistellung des für dessen Bestreitung notwendigen Einkommens.

<sup>664</sup> P. Kirchhof, in: StuW 1984, S. 297, 306; BVerfGE 82, S. 60, 85 – *Familienexistenzminimum*: „Ausgangspunkt der verfassungsrechtlichen Beurteilung ist der Grundsatz, daß der Staat dem Steuerpflichtigen sein Einkommen insoweit steuerfrei belassen muß, als es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein benötigt wird. Dieses verfassungsrechtliche Gebot folgt aus Art. 1 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Sozialstaatsgrundsatz des Art. 20 Abs. 1 GG. (...) Aus den genannten Verfassungsnormen, zusätzlich aber auch aus Art. 6 Abs. 1 GG folgt ferner, daß bei der Besteuerung einer Familie das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder steuerfrei bleiben muß.“ - Für *Heinrich Wilhelm Kruse* (Die Einkommensteuer und die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, in: FS Friauf 1996, S. 793, 797) ergibt sich die Notwendigkeit, das Existenzminimum vor dem Zugriff durch die Einkommensteuer zu verschonen, aus Art. 2 Abs. 1, 12 Abs. 1 und 14 Abs. 1 GG „und hat mit der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nichts zu tun.“ So auch R. Wendt, in: FS Tipke 1995, S. 47, 51.

<sup>665</sup> P. Kirchhof, in: AöR 2003, S. 1, 17.

<sup>666</sup> Tipke, Die Steuerrechtsordnung I<sup>2</sup>, S. 402, 473 ff.

<sup>667</sup> BVerfGE 87, S. 153 ff. – Grundlage für die Bemessung des steuerfreien Existenzminimums war für das BVerfG nicht das zu versteuernde Einkommen i.S.d. EStG, sondern die Erwerbsbezüge. Das sind alle Bezüge, die dazu geeignet sind, zum lebensnotwendigen Bedarf beizutragen, also auch steuerfreie Bezüge, z.B. Lohnersatzleistungen, steuerfreie ausländische Einkünfte oder nach §§ 3 und 3b steuerfreie Einnahmen. Sozial- und Lenkungsnormen und andere steuerliche Vergünstigungen haben das zu versteuernde Einkommen so verfälscht, dass es als Maßstab für die soziale Bedürftigkeit, als Gegenstück zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht mehr brauchbar ist. Diese „Nebeneinkünfte“ muss man bedenken, wenn man über die Höhe des notwendigen Grundfreibetrags spricht. (Dazu auch *Paul Gerhard Flockermann*, Irrungen und Wirrungen um den Einkommensteuertarif, in: FS Haas 1996, S. 111 bis 113.) – Der Regierungsentwurf eines JStG 1996 (BT-Drucks. 13/901) sah zur „Gegenfinanzierung“ der Anpassung des Existenzminimums nicht eine Erweiterung der Bemessungsgrundlage vor, wie sie die Baretz-Kommission vorgeschlagen hatte, sondern wieder einmal eine Korrektur des Tarifverlaufs.

Sozialfall machen<sup>668</sup>. Für die steuerliche Berücksichtigung des Existenzminimums gibt es theoretisch drei, praktisch zwei Möglichkeiten: tarifliche Nullzone und Abzug von der Bemessungsgrundlage<sup>669</sup>.

### II. Höhe des Existenzminimums

#### 1. Grundbedarf (typisierbar)

Der Gesetzgeber hat bei der Auswahl des Besteuerungsgegenstandes und der Bestimmung des Steuersatzes einen weiten Gestaltungsspielraum, der sich erst bei der Ausgestaltung des steuerlichen Tatbestandes verengt. Die einmal getroffene Belastungsentscheidung muss aber folgerichtig und widerspruchsfrei umgesetzt werden<sup>670</sup>. Dabei sind Typisierungen durchaus zulässig. Der Gesetzgeber darf bei der Fassung des Steuertatbestandes verallgemeinern und vergrößern, darf von einem idealen Gesamtbild ausgehen, mit dem er alle relevanten Sachverhalte berücksichtigt. Sich daraus im Einzelfall ergebende Härten sind hinzunehmen, wenn die Ungleichheit in der Höhe oder in der Anzahl der Fälle geringfügig ist<sup>671</sup>. Die Typisierung kann dabei sogar zu einer gleichheitsgerechteren Ausgestaltung des Steuerrechts führen als allzu spezielle Einzelfallregelungen<sup>672</sup>.

Nach Auffassung des BVerfG<sup>673</sup> ist es ein grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit, dass die Einkommensbesteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtet wird. Sie darf erst einsetzen, wenn das Existenzminimum des Steuerpflichtigen gesichert ist. Dabei sind auch Privatausgaben zu berücksichtigen, die für den Steuerpflichtigen unvermeidbar sind (individuelle oder subjektive Leistungsfähigkeit)<sup>674</sup>. Die Grenzen für diese Ausgaben dürfen nicht realitätsfremd sein. Das steuerliche Existenzminimum soll an den Sozialhilfesätzen ausgerichtet werden<sup>675</sup>. Sozialhilferechtliches, steuerrechtliches und physisches Existenzminimum entsprechen sich allerdings nicht notwendig.

#### a) Verhältnis Steuerrecht – Sozialhilferecht

Der moderne Staat ist Finanzstaat, weil er sich zur Erfüllung seiner Aufgaben des Geldes bedient. Zugleich ist er Steuerstaat, weil er seinen Finanz-

---

BVerfGE 82, S. 60, 85 – *Familienexistenzminimum*.

<sup>668</sup> P. Kirchhof, in: DSTjG 24 (2001), S. 10.

<sup>669</sup> Dazu unten F III Technik der Steuerfreistellung.

<sup>670</sup> BVerfGE 84, S. 239, 271; 93, S. 121, 136; 99, S. 88, 95.

<sup>671</sup> BVerfGE 82, S. 159, 185 f. – Absatzfonds; 84, S. 348, 359 f.; 99, S. 280, 290.

<sup>672</sup> Vgl. dazu P. Kirchhof, in: FS Kruse 2001, S. 17, 19 ff.

<sup>673</sup> BVerfG BStBl. II 1984, S. 357, 360.

<sup>674</sup> So auch Beschluss des 57. Deutschen Juristentages, Sitzungsbericht N, München 1988, S. 211 ff.

<sup>675</sup> BVerfG BStBl. II 1984, S. 357, 360; P. Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, S. 44 f., begründet dies mit dem Gebot der Folgerichtigkeit der Rechtsordnung. Das Gebot der Folgerichtigkeit gelte sowohl innerhalb eines einzelnen Gesetzes als auch innerhalb einer Teilrechtsordnung sowie für das Zusammenwirken der Teilrechtsordnungen. *Ders.*, in: StuW 2000, S. 316, 323.

## E. Das Existenzminimum des Steuerpflichtigen

bedarf im Wesentlichen durch Steuern deckt<sup>676</sup>. Als solcher ist er von einer funktionierenden Marktwirtschaft abhängig. Die Marktwirtschaft wiederum beruht auf der Freiheit der Marktteilnehmer. Darin liegt zugleich ihre größte Stärke und ihre größte Schwäche. Dies gleicht der Rechts- und Sozialstaat aus, indem er dem individuellen Vorteilsstreben rechtliche Grenzen setzt, die schwächeren Marktteilnehmer vor den stärkeren schützt, aber auch den Schwächsten, den Regeln des Marktes nicht Gewachsenen, durch unmittelbaren Einsatz von Geldmitteln hilft. Die Beschaffung dieser Mittel durch Steuern wiederum schränkt die marktwirtschaftliche Freiheit der Leistungsfähigen ein.<sup>677</sup> Staatliches Nehmen und Geben in Form von Steuerrecht und Sozialhilferecht überschneiden sich in der Sicherung des Existenzminimums des Einzelnen. Dennoch sind sie nur unzureichend aufeinander abgestimmt<sup>678</sup>. Das steuerliche Existenzminimum setzt dem Fiskalzweck der Steuer Grenzen<sup>679</sup>. Die Sozialhilfe dagegen gewährt dem, der seinen Lebensunterhalt nicht selbst oder durch Inanspruchnahme unterhaltspflichtiger Dritter bestreiten kann<sup>680</sup>, die Mittel für ein menschenwürdiges Dasein. Die sozialhilferechtliche Bedarfsgerechtigkeit ist grundsätzlich auf die Verwirklichung faktischer Gleichheit im Sinne eines Mindeststandards gerichtet. Die steuerliche Gerechtigkeit i.S.d. Leistungsfähigkeitsprinzips nimmt dagegen, seit der Umverteilungsgedanke aufgegeben ist, die unterschiedlichen wirtschaftlichen Verhältnisse hin. Sie ist vor allem auf Gleichheitsgerechtigkeit gerichtet<sup>681</sup>. An das Sozialrecht auf der einen und das Steuerrecht auf der anderen Seite sind deshalb unterschiedliche Anforderungen zu stellen<sup>682</sup>. Während das Sozialrecht die Allgemeinheit vor überzogenen Ansprüchen des Einzelnen schützen muss, soll das Steuerrecht – neben der Einnahmeerzielung – dem Schutz des Einzelnen vor überzogenen Ansprüchen des Staates dienen<sup>683</sup>. Während der sozialhilferechtliche Einkommensbegriff auf die bedarfsorientierte Einkommensverwendung zugeschnitten ist, ist der steuerliche „vor allem vom Fiskalzweck der Einkommensentstehung geprägt.“<sup>684</sup> Fehlende subjektive steuerliche Leistungsfähigkeit löst nicht ohne weiteres ein durch Sozialleistungen zu befriedigendes Defizit aus. Dadurch unterscheiden sich die Einkommensbegriffe auch funktional.<sup>685</sup>

<sup>676</sup> Klaus Vogel, Der Finanz- und Steuerstaat, in: Handbuch des Staatsrechts I, S. 1151 ff. (Rn. 3 ff.); Paul Kirchhof, Rechtsmaßstäbe freiheitlichen Handelns: Das Besteuern, das Horten und Zuteilen von Finanzvermögen, in: JZ 1979, S. 153 ff; Friauf, in: DStJG 12 (1989), S. 3; Papier, in: FS Vogel 2000, S. 117, 118.

<sup>677</sup> Vgl. auch Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, S. 350.

<sup>678</sup> Lehner, a.a.O., S. 2.

<sup>679</sup> Lehner, a.a.O., S. 9 f.

<sup>680</sup> Subsidiarität der Sozialhilfe, § 2 Abs. 1 BSHG. Der Einzelne hat das Recht – und gegenüber der Allgemeinheit auch die Pflicht – sich und seine Familie nach Kräften selbst zu unterhalten, bevor er soziale Hilfen in Anspruch nimmt oder auf sie verwiesen werden kann. Dazu auch Friauf, in: DStJG 12 (1989), S. 3, 29.

<sup>681</sup> Näher dazu Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, S. 325 ff.

<sup>682</sup> Zum Verhältnis Sozialhilferecht – Steuerrecht s. auch Jörg Giloy, Ist der Grundfreibetrag im Einkommen-steuertarif wirklich entbehrlich?, in: FR 1986, S. 56, 59. BVerfGE 93, S. 121, 138 „Halbteilungsgrundsatz“.

<sup>683</sup> Ausführlich Lehner, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, S. 137 bis 140.

<sup>685</sup> Lehner, a.a.O.

## **F. Vereinbarkeit eines einheitlichen Steuersatzes mit den besonderen Anforderungen der Art. 1 Abs. 1, 3 Abs. 1, 6 Abs. 1 und 20 Abs. 1 GG - Das Existenzminimum der Familie**

### **I. Leitlinien zur Besteuerung der Familie in der neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts<sup>873</sup>**

Nach Art. 6 Abs. 1 GG stehen Ehe und Familie unter dem besonderen Schutz des Staates. Neben der Institutsgarantie enthält Art. 6 auch ein Benachteiligungsverbot<sup>874</sup>. Das Bundesverfassungsgericht entnimmt ihm darüber hinaus ein Fördergebot im Sinne eines Gestaltungsauftrags an den Gesetzgeber<sup>875</sup>.

#### **1. Das „Alleinerziehenden-Urteil“ vom 03.11.1982**

Ausgangspunkt der jüngeren Rechtsprechung ist das „Alleinerziehenden-Urteil“ vom 03.11.1982<sup>876</sup>. Das Bundesverfassungsgericht wertete darin das Ehegattensplitting ausdrücklich als ein Postulat der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Es sei auf Alleinerziehende nicht übertragbar. In diesem Urteil ging das Gericht noch davon aus, dass Aufwand für die Kinderbetreuung bei Ehepaaren entweder nicht entstehe (weil die Mutter zuhause bleibt) oder, wenn beide Eltern berufstätig seien, aus dem erhöhten Familieneinkommen bestritten werden könne<sup>877</sup>. Die steuerliche Entlastung ergebe sich aus dem Splittingverfahren<sup>878</sup>. Ein solcher Zusammenhang zwischen Kinderbetreuungskosten und Splittingverfahren besteht aber nicht<sup>879</sup>. Das zeigt sich schon daran, dass das Splitting nicht davon abhängig ist, ob aus der Ehe Kinder hervorgegangen sind, die im Haushalt der Eltern betreut werden.

<sup>873</sup> Einen kurzen Überblick über die gesetzliche Entwicklung seit den Zwanziger Jahren des letzten Jahrhunderts gibt *Christoph Gröpl*, Grundgesetz, Bundesverfassungsgericht und „Kinderleistungsausgleich“, in: *StuW* 2001, S. 150, 151. Dort auch zur älteren Rechtsprechung und ausführlich zu den neueren Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts (ab S. 153). Vgl. auch *Klaus Vogel*, Kindesunterhalt im Einkommensteuerrecht – Die Entwicklung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in: *FS Offerhaus* 1999, S. 47 ff. und *Hans-Joachim Kanzler*, Die Umsetzung verfassungsgerichtlicher Entscheidungen durch den Steuergesetzgeber, in: *StuW* 1996, S. 215, 217 f., 221 f.

<sup>874</sup> BVerfGE 6, S. 55, 76. Ausführlich zum Wandel des Leistungsfähigkeitsprinzips vom steuerpolitischen Ideal zur beherrschenden Regel der Ehegatten- und Familienbesteuerung: *Hans-Joachim Kanzler*, Die Besteuerung von Ehe und Familie, in: *DStJG* 24 (2001), S. 417, 424 ff.

<sup>875</sup> BVerfGE 82, S. 60, 81 f. – *Familienexistenzminimum*.

<sup>876</sup> BVerfGE 61, S. 319 – *Ehegattensplitting*.

<sup>877</sup> BVerfGE 61, S. 319, 348.

<sup>878</sup> BVerfGE 61, S. 319, 350.

<sup>879</sup> So auch *Roman Seer* und *Volker Wendt*, Die Familienbesteuerung nach dem so genannten „Gesetz zur Familienförderung“ vom 22.12.1999, in: *NJW* 2000, S. 1904; *Wolfgang Schön*, Die Kinderbetreuung, das BVerfG und der Entwurf eines Gesetzes zur Familienförderung, in: *DStR* 1999, S. 1677, 1678.

Als Reaktion auf dieses Urteil führte der Gesetzgeber den Abzug von Kinderbetreuungskosten nach § 33c EStG ein<sup>880</sup>. (Nur) Alleinerziehende<sup>881</sup> konnten danach maximal 4.000 DM nachgewiesene<sup>882</sup> Betreuungskosten für das erste und 2.000 DM für jedes weitere Kind als außergewöhnliche Belastung abziehen<sup>883</sup>. Darin erkannte das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss vom 10.11.1998<sup>884</sup> eine verfassungswidrige Diskriminierung der Ehe, einen Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG.<sup>885</sup>

### 2. Kindesunterhalt, Beschluss vom 29.05.1990

In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung<sup>886</sup> entnahm der Erste Senat in seiner Entscheidung vom 29.05.1990 den Art. 1 Abs. 1, 20 Abs. 1 und 6 Abs. 1 GG den Grundsatz, dass das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder steuerfrei bleiben müsse<sup>887</sup>. Die Unterhaltsaufwendungen für Kinder seien wenigstens in Höhe des sozialhilferechtlichen Existenzminimums vom Einkommen der Eltern abzuziehen.<sup>888</sup>

In dieser Entscheidung geht das Gericht von seiner bis dahin vorwiegend gleichheitsrechtlich geprägten Sicht des Leistungsfähigkeitsprinzips ab. Es spricht die bislang vernachlässigte Frage nach dem Belastungs- oder Verschonungsmaßstab deutlich an und konkretisiert ihn, indem es ihn sowohl der Höhe als auch dem Grunde nach an den Vorschriften des Bundessozialhilfegesetzes ausrichtet.

### 3. Kinderbetreuungskosten, Beschluss vom 10.11.1998

In seinem Beschluss zu den Kinderbetreuungskosten vom 10.11.1998 sah der Zweite Senat das Gebot der horizontalen Steuergerechtigkeit dadurch verletzt, dass durch den Kinderfreibetrag und das Kindergeld nach dem sächlichen Existenzminimum des Kindes steuerfrei gestellt werde, nicht aber dessen Betreuungs- und Erziehungsbedarf<sup>889</sup>. Außerdem werde die eheliche Erziehungsgemeinschaft gegenüber nichtehelichen Erziehungsgemeinschaften diskriminiert, weil sie weder einen Haushaltsfreibetrag noch Kinderbetreuungskosten geltend machen könne. Es erklärte deshalb § 33c und

<sup>880</sup> Steuerbereinigungsgesetz 1985 vom 14.12.1984, BGBl I 1985, S. 1493.

<sup>881</sup> Unverheiratete und dauernd getrennt Lebende, § 33c Abs. 2 S. 1 EStG (a.F.).

<sup>882</sup> Ohne Nachweis wurden pauschal 480 DM pro Kind berücksichtigt, § 33c Abs. 4 EStG (a.F.).

<sup>883</sup> Aufgeführt zu den Voraussetzungen des § 33c a.F., zur Kritik und zur Entwicklung der Rspr. *Gefner*, Benachteiligung der Ehe, S. 101 ff.

<sup>884</sup> BVerfGE 99, S. 216 - *Kinderbetreuungskosten*.

<sup>885</sup> Näheres s.u. 3 Kinderbetreuungskosten, Beschluss vom 10.11.1998

<sup>886</sup> BVerfGE 43, S. 108, 121 ff.

<sup>887</sup> BVerfGE 82, S. 60, 85 - *Familienexistenzminimum*; kritisch *Hans Buob*, Das offene Messer – Anmerkungen zu den BVerfG-Beschlüssen zur Kinderentlastung, in: DStZ 1990, S. 579 ff.

<sup>888</sup> Anders der Grundfreibetrags-Beschluss des Zweiten Senats vom 25.09.1992, BVerfGE 87, S. 153, 169: Jedem Steuerpflichtigen müsse nach Erfüllung seiner Einkommensteuerschuld von seinem Erworbenen soviel bleiben, wie er zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes und desjenigen seiner Familie bedürfe. Der Steuerpflichtige müsse nicht vorweg in Höhe eines nach dem Existenzminimum bemessenen Freibetrags verschont werden.

<sup>889</sup> BVerfGE 99, S. 216, 231 ff. - *Kinderbetreuungskosten*.

§ 32 Abs. 7 EStG für nicht mit der Verfassung vereinbar. Der Gesetzgeber wurde verpflichtet, den Abzug des Betreuungsbedarfs bis zum 01.01.2000, den Abzug des Erziehungsbedarfs bis zum 01.01.2001 neu zu regeln. Anknüpfend an diesen Beschluss hat der Zweite Senat dann in drei weiteren Beschlüssen gleichen Datums das sozialhilferechtliche Existenzminimum des Kindes für die Jahre 1985, 1987 und 1988 konkretisiert. Die Kinderfreibeträge dieser Veranlagungszeiträume hielt er für unzureichend, erklärte § 32 Abs. 6 EStG insoweit für nicht mit Art. 6 Abs. 1 GG vereinbar.

## II. Das steuerliche Existenzminimum von Ehegatten

### 1. Während der Ehe: Steuerfreistellung des Existenzminimums durch übertragbare Abzugsbeträge in der Bemessungsgrundlage

Grundsätzlich gibt es zwei Möglichkeiten<sup>890</sup> der Besteuerung von Ehegatten (und Familien): entweder stellt man die Ehegatten so, als wären sie nicht verheiratet, oder man behandelt sie als eine Einheit. Beide Modelle sind in ihrer Reinform unbefriedigend. Im einen Fall bleiben die Unterhaltslasten unberücksichtigt, im zweiten Fall werden Ehegatten bei progressivem Tarifverlauf schlechter gestellt als Unverheiratete.

#### a) Geltendes Recht

Das deutsche Steuerrecht<sup>891</sup> betrachtet die Ehe als Erwerbs- und Wirtschaftseinheit, versucht der progressionsbedingten Überbesteuerung durch den Splittingtarif entgegenzuwirken, bietet daneben die Möglichkeit getrennter Veranlagung<sup>892</sup>. Auch das Existenzminimum von Ehegatten wird im geltenden Recht durch das Splittingverfahren berücksichtigt. Die Kritik am Splitting<sup>893</sup> ist so alt wie dieses. Hauptsächlich wird dagegen vorgebracht, dass es Frauen verfassungswidrig benachteilige, die „Hausfrauen-ehe“ fördere, weil der „Splittingvorteil“ dann am größten sei<sup>894</sup>. Es sei für den Alleinverdiener wesentlich einfacher, etwas hinzuzuverdienen, als für seine bislang nicht berufstätige Ehefrau, die sich meist mit schlechtbezahlter (Teilzeit-) Arbeit zufrieden geben müsse. Der Aufwand für eine Halbtagsstelle sei verhältnismäßig höher, z.B. der Anteil der Wegezeiten an der

<sup>890</sup> *Ute Sacksofsky*, Steuerung der Familie durch Steuern, in: NJW 2000, S. 1896, 1903, stellt 5 Modelle der Ehegattenbesteuerung vor, entscheidet sich jedoch für keines: echtes Realsplitting; Realsplitting mit Obergrenze; Ehegattensplitting mit einem Divisor kleiner zwei wegen der Haushaltsersparnis; Übertragung des Grundfreibetrags des Nichtverdieners auf den Alleinverdiener; Individualbesteuerung.

<sup>891</sup> Rechtsvergleichend *Dieter Birk*, Familienbesteuerung in Großbritannien und Deutschland, in: Steuern im Verfassungsstaat, Symposium zu Ehren von Klaus Vogel, 1996, S. 65 ff.

<sup>892</sup> Dazu oben D II 1 a (2).

<sup>893</sup> Vgl. dazu auch oben D II 1 c Rechtfertigung des Ehegattensplittings; *Böckenförde*, in: StuW 1986, S. 335 ff.; *Kanzler*, in: DStJG 24 (2001), S. 417, 437 ff. m.w.N. (Kritik am Ehegattensplitting und Reformvorschläge) und die Darstellung von *Söhn*, in: FS Vogel 2000, S. 639, 640 f.

<sup>894</sup> Statt vieler: *Sacksofsky*, in: NJW 2000, S. 1896, 1897, 1898; eingehend zum gesellschaftlichen Wandel und seinen Folgen für die Rechtfertigung des Ehegattensplittings *Papier*, in: FS Vogel 2000, S. 117, 134 ff.

**G. Vereinbarkeit eines einheitlichen Steuersatzes mit den besonderen Anforderungen der Art. 2 Abs. 1, 12 Abs. 1, 14 Abs. 1 und 20 Abs. 1 GG – Obergrenze der Besteuerung**

Die Besteuerung muss dem Bürger soviel belassen, dass er ein menschenwürdiges Dasein führen kann<sup>1053</sup>. Dabei sind ihr nicht nur durch das Existenzminimum des Steuerpflichtigen Grenzen gesetzt, sondern auch durch die Art. 12 und 14 GG<sup>1054</sup>. Der Steuerpflichtige muss einen Kernbestand des Erworbenen und seiner vermögenswerten Rechtsposition behalten dürfen<sup>1055</sup>. Dieser Vorrang der Selbstverantwortung des Einzelnen schafft die maßgebliche Verbindung von Sozialstaatlichkeit und grundrechtlicher Freiheit im sozialen Rechtsstaat<sup>1056</sup>.

**I. Besteuerung und Berufsfreiheit**

Steuergesetze müssen sich an Art. 12 GG messen lassen, wenn sie in engem Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufes stehen und objektiv eine berufsregelnde Tendenz erkennen lassen<sup>1057</sup>. Bis heute hat das BVerfG aber noch in keinem Fall festgestellt, dass ein Steuergesetz gegen Art. 12 Abs. 1 GG verstieße<sup>1058</sup>. Art. 12 Abs. 1 GG lässt den Handlungsspielraum des Gesetzgebers hinsichtlich der Besteuerung also weitgehend unberührt. Er bietet nur Schutz vor Formenmissbrauch. Allein die Form der Steuer macht staatliches Handeln nicht verfassungsgemäß, wenn es als nicht durch

<sup>1053</sup> Statt aller *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I<sup>2</sup>, S. 417.

<sup>1054</sup> Nicht geeignet zur Grenzziehung „nach oben“ ist hingegen das „Übermaßverbot“ - *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I<sup>2</sup>, S. 418, 419 - dem steht der Generalzweck der Einnahmeerzielung entgegen. Der Staat kann nie „zuviel“ einnehmen. Ebenso wenig ist die Verwendung des Aufkommens als Maßstab der Besteuerung brauchbar. Solange es ein Einkommen gibt, wird es verteilt werden. Auch durch den verfassungsrechtlichen Schutz der Privatsphäre wird der Steuerzugriff nicht beschränkt. Der materielle Steuereingriff betrifft nur die schwach geschützte Sozialsphäre. „Die Steuerpflicht ist eine Sozialpflicht.“; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung. I<sup>2</sup>, S. 428; dazu auch *Welinder*, in: FinArch NF 6 (1939), S. 553, 559 ff.

<sup>1055</sup> *P. Kirchhof*, in: AöR, S. 1, 19; BVerfGE 87, S. 153, 169 – *Grundfreibetrag*; 93, S. 121, 135 – *Vermögensteuer*.

<sup>1056</sup> *Monika Jachmann*, Sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit: Belastungsgrenzen im Steuersystem, in: StuW 1996, S. 97, 99.

<sup>1057</sup> BVerfGE 47, S. 21; 98, S. 97; 98, S. 117; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I<sup>2</sup>, S. 432; *Roman Seer*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Gesamtbelastung von Unternehmen, in: DSStG 23 (2000), S. 87, 92 ff., 100 f.; dazu auch *Jachmann*, in: StuW 1996, S. 97, 100 f.

<sup>1058</sup> *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I<sup>2</sup>, S. 433 Fn. 66 mit zahlreichen Nachweisen; *Roman Seer*, Der sogenannte Halbteilungsgrundsatz als verfassungsrechtliche Obergrenze der Besteuerung, in: FR 1999, S. 1280, 1281 mit Rechtsprechungsnachweisen in Fn. 11 bis 13.

ein überragendes Gemeinschaftsgut erforderliches Berufsverbot verfassungswidrig wäre<sup>1059</sup>.

## II. Besteuerung und Eigentum

### 1. Rechtsprechung des BVerfG vor 1995

Auch wenn die Besteuerung des Einkommens grundsätzlich verfassungsgemäß ist, heißt noch nicht, dass sie es auch in der konkreten Eingriffshöhe ist. Will man Grenzen ziehen, muss man sich stets diesen Grundgedanken der freiheitlichen Staatsordnung vor Augen halten: Was der Einzelne erworben hat, das steht von Verfassungen wegen ihm zu, nicht dem Staat. Art. 14 GG schützt den privatnützigen Eigentumserwerb und das Erworbene<sup>1060</sup>. Das Eigentumsrecht sichert dem Grundrechtsträger einen Freiheitsraum im vermögensrechtlichen Bereich<sup>1061</sup>. Damit ermöglicht es ihm eine eigenverantwortliche, unabhängige Gestaltung seines Lebens<sup>1062</sup>. Art. 14 Abs. 1 GG gewährleistet das Privateigentum als Rechtsinstitut, das im Wesentlichen durch die Privatnützigkeit und die grundsätzliche Fähigkeit gekennzeichnet ist, über das Eigentumsobjekt zu verfügen<sup>1063</sup>. „Die Zuordnung dieser vermögenswerten Rechtspositionen zum Eigentümer und die Substanz seiner aus dem Eigentum erwachsenden Rechte müssen auch gegenüber der Steuergewalt gewahrt werden<sup>1064</sup>. Allerdings unterliegt das Eigentum der Sozialbindung des Art. 14 Abs. 2 GG<sup>1065</sup>. Über die Besteuerung dient es „zugleich dem Wohl der Allgemeinheit“<sup>1066</sup>. Eine über diese soziale Funktion hinausgehende Besteuerung ist nicht zu rechtfertigen<sup>1067</sup>.

Ursprünglich befand die Verfassungsrechtsprechung, dass Art. 14 GG das Vermögen als solches nicht gegen Eingriffe durch Auferlegung von Geldleistungspflichten schütze<sup>1068</sup>. Später wurde dieser Grundsatz gelockert<sup>1069</sup>.

<sup>1059</sup> Dazu auch *Joachim Wieland*, Freiheitsrechtliche Vorgaben für die Besteuerung von Einkommen, in: DSStJG 24 (2001), S. 29, 32, 39.

<sup>1060</sup> Zum Unternehmen als Schutzgut des Art. 14 GG vgl. *Seer*, in: DSStJG 23 (2000), S. 87, 94 ff; s.a. *Paulick*, in: FS Neumark 1970, S. 203, 220.

<sup>1061</sup> *P. Kirchhof*, in: JZ 1982, S. 305, 307; *ders.*, in: AöR 2003, S. 1, 10, 13.

<sup>1062</sup> BVerfGE 24, S. 367, 389, 396, 400; 31, S. 229, 239; 42, S. 64, 76; 42, S. 263, 293, 294; 50, S. 290, 339; 68, S. 193, 222; 83, S. 201, 208.

<sup>1063</sup> BVerfGE 24, S. 367, 389, 396, 400; 26, S. 215, 222; 31, S. 229, 239, 240; 37, S. 132, 140; 52, S. 1, 30.

<sup>1064</sup> *P. Kirchhof*, in: AöR 2003, S. 1, 13; BVerfGE 93, S. 121, 137 – *Vermögensteuer*.

<sup>1065</sup> *P. Kirchhof*, in: Handbuch des Staatsrechts IV § 88 Rn. 94: die Sozialpflichtigkeit des Eigentums ergibt sich daraus, dass erst das Zusammenwirken zwischen der Leistung des Einkommensbeziehers und der Nachfrage und Entgeltbereitschaft zu Einkommen führt.

<sup>1066</sup> *P. Kirchhof*, in: Handbuch des Staatsrechts IV § 88 Rn. 93: Wenn die Gewährleistung privatnützigen Eigentums grundsätzlich eine Staatsfinanzierung durch staatliche Erwerbswirtschaft verbietet und deshalb den steuerfinanzierten Staat fordert, ist die Besteuerung nicht Gegensatz sondern Kerninhalt der Eigentumsordnung.

<sup>1067</sup> BVerfGE 37, S. 132, 140, 141.

<sup>1068</sup> BVerfGE 4, S. 7, 17 - *Investitionshilfeabgabe* und ähnlich BVerfGE 10, S. 89, 116; 10, S. 354, 371 und 11, S. 105, 126.

<sup>1069</sup> Zur Entwicklung der Rspr. und zur Bedeutung des Eigentumsbegriffs vgl. *Papier*, in: FS Vogel 2000, S. 117, 122 ff.

Dem Steuerzugriff sei „durch Art. 14 GG jedenfalls eine äußerste Grenze gesetzt: zumindest die erdrosselnde, konfiskatorische Steuer ist verfassungswidrig<sup>1070</sup>“, in jedem Fall dann, wenn die Auferlegung der Steuerpflicht den Betroffenen übermäßig belaste und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtige<sup>1071</sup>, ein Eingriff in die Kapitalsubstanz vorläge<sup>1072</sup>.

Im Schrifttum stieß die alte Auffassung des BVerfG überwiegend auf Kritik<sup>1073</sup>, die sich unter anderem am inneren Widerspruch der Rechtsprechung entzündete. Wenn das Vermögen als solches nicht dem Schutz des Art. 14 GG unterliegt, dann auch nicht bei schwersten Eingriffen des Staates. Wenn aber „Erdrosselungssteuern“ gegen das Eigentumsrecht verstoßen, warum ist das Vermögen dann nicht grundsätzlich vor staatlichem Eingriff geschützt?<sup>1074</sup> Das heiße ja noch nicht, dass jeder Eingriff unzulässig wäre. Dem Gesetzgeber obliegt es, Inhalt und Schranken des Eigentums auch im Hinblick auf den steuerlichen Zugriff zu bestimmen<sup>1075</sup>. Ohne den Schutz des Art. 14 GG jedoch wäre das Vermögen als Summe seiner Bestandteile vor staatlichem Zugriff weniger sicher als der einzelne Bestandteil.

## 2. Der Beschluss des 2. Senats des BVerfG vom 22. Juni 1995 zur Vermögensteuer

Eine Wende läutete der Beschluss des 2. Senats des BVerfG zur Vermögensteuer vom 22. Juni 1995<sup>1076</sup> ein. Nach dem Verfahrensgegenstand hat das Gericht entschieden, dass § 10 Nr. 1 des VermStG in der damals gültigen Fassung mit Art. 3 Abs. 1 GG insofern unvereinbar sei, als er den einheitswertgebundenen Grundbesitz, dessen Bewertung der Wertentwicklung seit 1964/1974 nicht mehr angepasst worden war, und das mit dem Gegenwartswert erfasste Vermögen mit dem selben Steuersatz erfasse. In der (tragenden<sup>1077</sup>) Entscheidungsbegründung jedoch und in den Leitsätzen hat es dem Gesetzgeber konkrete Vorgaben für eine verfassungsgerechte

<sup>1070</sup> BVerfGE 63, S. 343, 368.

<sup>1071</sup> BVerfGE 14, S. 221, 241 – *Fremdrentengesetz*.

<sup>1072</sup> BVerfGE 50, S. 57, 104 ff.

<sup>1073</sup> Vgl. die Nachweise bei *Friauf*, in: *DStJG* 12 (1989), S. 3, 21.

<sup>1074</sup> Nach *P. Kirchhof*, in: *StuW* 1984, S. 297, 310, war jedoch die Rechtsprechung des BVerfG schon damals dahingehend auszulegen, dass sie ausdrücklich die Bindung der Besteuerungsgewalt an die Eigentumsgarantie anerkannte, wenn sie eine Verletzung des Art. 14 Abs. 1 GG prüfte, sofern die Steuer „erdrosselnd“ wirkte. Die Formel des BVerfG, Art. 14 GG schütze nicht vor der Auferlegung von Geldleistungspflichten, bestreite nicht die Einschlägigkeit der Norm als Maßstab der Besteuerung, sondern bringe lediglich zum Ausdruck, dass ein staatliches Steuerrecht grundsätzlich mit der Garantie privatnützigen Eigentums zu vereinbaren sei. *Ders.*, in: *Besteuerung im Verfassungsstaat*, S. 53: „Die Steuer ist notwendige Rechtsbedingung der Garantie des privatnützigen Eigentums.“ Sie ist „das von Art. 14 GG zugelassene und geforderte Finanzierungsmittel des Staates, das in dieser Eigentumsgarantie zugleich Gleichmaß und Grenze findet.“

<sup>1075</sup> Dazu auch *P. Kirchhof*, in: *AöR* 2003, S. 1, 15.

<sup>1076</sup> BVerfGE 93, S. 121, 134 ff; dazu mit ausführlicher Stellungnahme *Joachim Lang*, Vom Verbot der Erdrosselungssteuer zum Halbtteilungsgrundsatz, in: *FS Vogel* 2000, S. 173, 177 ff.

<sup>1077</sup> *P. Kirchhof*, in: *AöR* 2003, S. 1, 21.

## H. Zusammenfassung

### I. Der Einkommensteuertarif

Gegenstand (Bemessungsgrundlage) der Einkommensteuer ist das zu versteuernde Einkommen natürlicher Personen. Der Steuertarif bestimmt, welcher Anteil des zu versteuernden Einkommens als Steuer an den Steuerläubiger abgeführt werden soll. Die Anwendung des Steuertarifs auf die Bemessungsgrundlage führt zum Steuerbetrag. Der heutige Einkommensteuertarif ist ein Formeltarif, der die Steuerhöhe mit komplexen mathematischen Formeln in Steuerbetragsfunktionen ausdrückt. An die Nullzone des Grundfreibetrags schließen zwei Progressionszonen an, die durch einen mit dem zu versteuernden Einkommens wachsenden Grenzsteuersatz gekennzeichnet sind (direkte Progression). Der Grenzsteuersatz gibt die relative Belastung der jeweils letzten Besteuerungseinheit an. Der höchste Grenzsteuersatz heißt Spitzensteuersatz. Er beträgt derzeit<sup>1108</sup> 45 % und wird bei einem zu versteuernden Einkommen von 52.152 € erreicht. Hier geht der Tarif in die Proportionalzone über. Obwohl der Steuersatz in dieser Zone gleich bleibt, steigt durch seine Anwendung auf zusätzliche Einkommenseinheiten der Durchschnittssteuersatz weiter an (indirekte Progression). Der Durchschnittssteuersatz bezeichnet das Verhältnis zwischen dem Steuerbetrag und dem zu versteuernden Einkommen. Der heutige Einkommensteuertarif besteht also aus zwei Tarifarten. Dem direkt progressiven Formeltarif und dem indirekt progressiven (proportionalen) Tarif der Proportionalzone.

Die wirtschaftliche Bedeutung des Einkommensteuertarifs sowohl für den Einzelnen als auch für den Staatshaushalt ist enorm. Die Einkommensteuer ist die aufkommensstärkste Steuer in Deutschland. Das Aufkommen fließt vor allem aus der Lohnsteuer. Die Masse der Lohnsteuerzahler liegt mit ihrem Einkommen im Progressionsbereich, nicht im Proportionalbereich des Spitzensteuersatzes. Deshalb wirken sich Änderungen gerade im unteren und mittleren Tarifbereich auf das Steueraufkommen deutlich aus.<sup>1109</sup>

### II. Rechtfertigung der Besteuerung – Gerechtigkeitspostulate -

Die immer gleichen Fragen der Besteuerung sind: Wer muss weshalb wie viel (wofür) zahlen? Wie sind die menschlichen Grundbedürfnisse zu berücksichtigen? Gibt es eine Obergrenze für die steuerliche Belastung der über dem Existenzminimum liegenden Erträge?

In der früheren Geschichte des Steuerrechts finden sich nur Kopfsteuern und lineare Tarife. Progressive Tarife tauchen erst spät in der Steuererhebung auf. England erhob erstmals zur Deckung des Finanzbedarfs des Krieges gegen Frankreich 1798 eine progressive *income tax*. In Preußen wurde 1891 eine allgemeine Einkommensteuer eingeführt, die einen Stu-

<sup>1108</sup> Im Jahr 2004

<sup>1109</sup> Steuer = Bemessungsgrundlage mal Tarif.