

## § 32a

## Einkommensteuertarif

idF v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch StVereinfG v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131;  
BStBl. I 2011, 986)

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

1. bis 8 004 Euro (Grundfreibetrag):

0;

2. von 8 005 Euro bis 13 469 Euro:

$(912,17 \cdot y + 1400) \cdot y$ ;

3. von 13 470 Euro bis 52 881 Euro:

$(228,74 \cdot z + 2397) \cdot z + 1038$ ;

4. von 52 882 Euro bis 250 730 Euro:

$0,42 \cdot x - 8\,172$ ;

5. von 250 731 Euro an:

$0,45 \cdot x - 15\,694$ .

<sup>3</sup>„y“ ist ein Zehntausendstel des 8 004 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens.

<sup>4</sup>„z“ ist ein Zehntausendstel des 13 469 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens.

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

(2) bis (4) (weggefallen)

(5) Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, beträgt die tarifliche Einkommensteuer vorbehaltlich der §§ 32b, 32d, 34, 34a, 34b und 34c das Zweifache des Steuerbetrags, der sich für die Hälfte ihres gemeinsam zu versteuernden Einkommens nach Absatz 1 ergibt (Splitting-Verfahren).

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

1. bei einem verwitweten Steuerpflichtigen für den Veranlagungszeitraum, der dem Kalenderjahr folgt, in dem der Ehegatte verstorben ist, wenn der Steuerpflichtige und sein verstorbener Ehegatte im Zeitpunkt seines Todes die Voraussetzungen des § 26 Absatz 1 Satz 1 erfüllt haben,

2. bei einem Steuerpflichtigen, dessen Ehe in dem Kalenderjahr, in dem er sein Einkommen bezogen hat, aufgelöst worden ist, wenn in diesem Kalenderjahr

a) der Steuerpflichtige und sein bisheriger Ehegatte die Voraussetzungen des § 26 Absatz 1 Satz 1 erfüllt haben,

b) der bisherige Ehegatte wieder geheiratet hat und

c) der bisherige Ehegatte und dessen neuer Ehegatte ebenfalls die Voraussetzungen des § 26 Absatz 1 Satz 1 erfüllen.<sup>1</sup>

<sup>2</sup>Voraussetzung für die Anwendung des Satzes 1 ist, dass der Steuerpflichtige nicht nach den §§ 26, 26a einzeln zur Einkommensteuer veranlagt wird.<sup>2</sup>

Autor: Prof. Dr. Theodor **Siegel**, Kleinmachnow/Berlin

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

**Inhaltsübersicht**

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 32a**

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 32a</b> . . . . .	1	c) Grundfreibetrag . . . . .	10
<b>II. Rechtsentwicklung des § 32a</b> . . . . .	2	d) Ehegattenbesteuerung . . . . .	11
<b>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 32a</b>		<b>3. Ökonomische Bedeutung</b>	
<b>1. Steuersystematische Bedeutung</b>		a) Haushaltspolitische Bedeutung . . . . .	12
a) Regelungsinhalt . . . . .	3	b) Einzelwirtschaftliche Wirkungen	
b) Tarifverläufe . . . . .	4	aa) Entscheidungswirkungen der Einkommensteuer . . . . .	13
c) Tarifformen . . . . .	5	bb) Anreizwirkungen des Tarifverlaufs . . . . .	14
d) Begründungen für die Progression . . . . .	6	<b>IV. Geltungsbereich des § 32a</b>	
e) Ökonomische und steuerpolitische Bedeutung der Progression . . . . .	7	1. Persönlicher Geltungsbereich . . . . .	15
<b>2. Verfassungsmäßigkeit des § 32a</b>		2. Sachlicher Geltungsbereich . . . . .	16
a) Gleichmäßigkeit der Besteuerung . . . . .	8	<b>V. Verhältnis des § 32a zu anderen Vorschriften</b>	
b) Grenzen der Besteuerung . . . . .	9	1. Stellung im EStG . . . . .	17
		2. Verhältnis zu anderen Steuergesetzen . . . . .	18

1 Bis VZ 2012 existierte Satz 2 mit folgendem Wortlaut:

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

2 Fassung bis VZ 2012:

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

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Bemessungsgrundlage und Tarifverlauf**

	Anm.		Anm.
<b>I. Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Abs. 1 Satz 1) . . . . .</b>	19	a) Grundfreibetrag als das Existenzminimum freistellende Nullzone . . . . .	21
<b>II. Tarifverlauf (Abs. 1 Satz 2–6)</b>		b) Verschiedene Arten der Berücksichtigung des Existenzminimums . . . . .	22
1. Tarifaufbau und Tarifgestaltung . . . . .	20	<b>3. Progressionszonen des Tarifs (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und 3) . . . . .</b>	23
2. Grundfreibetrag nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 1		<b>4. Proportionalzonen des Tarifs (Abs. 1 Satz 2 Nr. 4–5) . . . . .</b>	24

**C. Erläuterungen zu Abs. 5:  
Splittingtarif**

	Anm.		Anm.
<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5</b>		4. Diskussion der Rechtfertigungsgründe des Ehegattensplitting . . . . .	28
1. Rechtsentwicklung des Ehegattensplitting . . . . .	25	<b>II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 5 . . . . .</b>	29
2. Alternative Formen der Ehegattenbesteuerung . . . . .	26		
3. Verfassungsmäßige Vorgaben für die Berücksichtigung der Ehe . . . . .	27		

**D. Erläuterungen zu Abs. 6:  
Sonderfälle des Splitting**

	Anm.		Anm.
<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6</b>		1. Tatbestandsvoraussetzungen des Verwitweten-Splitting (Abs. 6 Satz 1 Nr. 1) . . . . .	33
1. Überblick . . . . .	31	2. Tatbestandsvoraussetzungen des Sondersplitting (Abs. 6 Satz 1 Nr. 2) . . . . .	34
2. Begründbarkeit und Verfassungsmäßigkeit der Einzelveranlagung . . . . .	32	3. Rechtsfolgen des Abs. 6 . . . . .	35
<b>II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 6</b>			

<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu § 32a</b>
---

**Schrifttum:** SIEGEL, Verfahren zur Minimierung der Einkommensteuer-Barwertsumme, BFuP 1972, 65; GASSNER, Individualbesteuerung, Haushaltsbesteuerung und Splitting, Finanz-Journal 1973, 137; MENNEL, Teilgutachten Steuerrecht, in: Verhandlungen des 50. Deutschen Juristentages, München 1974, D 163; STEDEN, Zur Dynamisierung von Steuertarifen, FA 1975/76, 266; Bericht der Bundesregierung über die Möglichkeiten zur Einführung eines Einkommensteuertarifs mit durchgehendem Progressionsverlauf (Tarifbericht), Schriftenreihe BMF, Heft 23, Bonn 1977; SCHULT, Grenzsteuerrechnung versus Differenzsteuerrechnung, WPg. 1979, 377; MITSCHKE, Lebensinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich, StuW 1980, 122; POLLAK, Steuertarife, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, Tübingen, 1980, 239; KIRCHHOF, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL, Bd. 29, 1981, 213; SIEGEL, Steuerwirkungen und Steuerpolitik in der Unternehmung, Würzburg/Wien 1982; WINDBICHLER, Ehegattensplitting und Familienlastenausgleich, BStRSozVAR 1983, 158; KIRCHHOF, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, 319; WENGER, Einkommensteuerliche Periodisierungsregeln, Unternehmenserhaltung und optimale Einkommensbesteuerung, ZfB 1985, 710 (Teil 1), ZfB 1986, 132 (Teil 2); BÖCKENFÖRDE, Steuergerechtigkeit und Familienlastenausgleich, StuW 1986, 335; LEHNER, Abzug des Grundfreibetrages von der Bemessungsgrundlage oder von der Steuerschuld?, StuW 1986, 59; HINTERBERGER/MÜLLER/PETERSEN, „Gerechte“ Tariftypen bei alternativen Opfertheorien und Nutzenfunktionen, FA 1987, 45; RIEDER, Steuer; Opfer; Familie – und ein bißchen Mathematik, mathematik lehren, Nr. 20, 1987, 48; MATTHÄUS-MAIER, Für einen gerechten und einfachen Familienlastenausgleich, ZRP 1988, 252; MENNEL, Frauen, Steuern und Staatsausgaben, in: Auf Kosten der Frauen, Weinheim/Basel 1988, 79; SÖHN, Neuordnung des Einkommensteuerrechts zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung, ZRP 1988, 344; MELLINGHOFF, Maßstäbe für eine Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts: Zur steuerrechtlichen Abteilung des 57. Deutschen Juristentages, StVj. 1989, 130; PEZZER, Familienbesteuerung und Grundgesetz, StuW 1989, 219; BAREIS, Transparenz bei der Einkommensteuer: Zur systemgerechten Behandlung sogenannter „notwendiger Privatausgaben“, StuW 1991, 38; VORWOLD, Die Ehe- und Familienbesteuerung im Licht der US-amerikanischen Veränderungen, Diss. Münster, 1991; SCHNEIDER, Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl., Wiesbaden 1992; WAGNER, Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Normkritik, StuW 1992, 2; SCHEMMELE, Das einkommensteuerliche Existenzminimum: Berücksichtigung der Menschenwürde im Steuerrecht oder politisch gestaltbare Steuervergünstigung?, StuW 1993, 70; DONATH, Ehe, Familie und Steuern, RabelsZ 1993, 401; ESSER, Steuerfreistellung des Existenzminimums, DSz 1994, 517; LANG, Reform der Familienbesteuerung, in: FS Franz Klein, Köln 1994, 437; LINGEMANN, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, Berlin 1994; SIEGEL/SCHNEIDER, Existenzminimum und Familienlastenausgleich: Ein Problem der Reform des Einkommensteuerrechts, DSr 1994, 597; ARNDT/SCHUMACHER, Die verfassungsrechtlich zulässige Höhe der Steuerlast, NJW 1995, 2603; DZIADKOWSKI, 50 Jahre „demokratischer“ Einkommensteuertarif in Deutschland, BB 1996, 1193; JACHMANN, Sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit: Belastungsgrenzen im Steuersystem, StuW 1996, 97; SIGLOCH/EGNER, Steuersätze in Tabellenform, in: Mittelstand und Betriebswirtschaft, Bd. 7, Bayreuth 1996, 233; WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT BEIM BMF, Zur Reform des Einkommensteuertarifs, Schriftenreihe des BMF, Heft 60, 1996; BAREIS, Die Anforderungen an den Einkommensteuertarif in der Diskussion, WiSt. 1997, 7; KLEIN, Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, DSz 1997, 105; SEIDL/TRAUB, Was bringt die Steuerreform?, BB 1997, 861; BAREIS/ALLMENDINGER/SELG, Neuansätze des Familienlastenausgleichs, in: Frauenpolitische Aspekte im Einkommensteuerrecht, Wiesbaden 1998; GRÖNERT, Ist die Abschaffung des Ehegattensplittings verfassungsrechtlich zulässig?, DSz 1998, 895; JACHMANN, Leistungsfähigkeitsprinzip und Umverteilung, StuW 1998, 293; KIRCHHOF, Der Auftrag des Grundgesetzes zur Erneuerung des Steuerrechts, Stbg. 1998, 385; SIEGEL, Steuern, in: Handbuch der Wirtschaftsethik, Gütersloh 1998, Bd. 3, 354; VOLLMER, Das Ehegattensplitting, Baden-Baden 1998; KANZLER, Neue Entwicklun-

gen zur Familienbesteuerung, FR 1999, 512; SEER, Der sog. Halbteilungsgrundsatz als verfassungsrechtliche Belastungsbergrenze der Besteuerung, FR 1999, 1280; BUTZER, Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast, Berlin 1999; TREISCH, Existenzminimum und Einkommensbesteuerung, Aachen 1999; WATERKAMP, Ehegattenveranlagung und Freizügigkeit in der Europäischen Gemeinschaft, Köln ua. 1999; ELICKER, Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung, StuW 2000, 3; HOMBURG, Das einkommensteuerliche Ehegattensplitting, StuW 2000, 261; KIRCHHOF, Besteuerung im Verfassungsstaat, Tübingen 2000; SACKSOFSKY, Steuerung der Familie durch Steuern, NJW 2000, 1896; SCHERF, Das Ehegattensplitting aus finanzwissenschaftlicher Sicht, StuW 2000, 269; SIEGEL, Konsum- oder einkommensorientierte Besteuerung?, ZfF 2000, 724; SÖHN, Ehegattensplitting und Verfassungsrecht, in: FS Oberhauser, Berlin 2000, 413; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000; TIPKE, Besteuerungsmoral und Steuermoral, Wiesbaden 2000; BIRK/WERNSMANN, Der Schutz von Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, JZ 2001, 218; JACHMANN, Freiheitsgrundrechtliche Grenzen steuerlicher Belastungswirkungen, in: FS Schiedermaier, Heidelberg 2001, 391; KANZLER, Die Besteuerung von Ehe und Familie, DStJG 24 (2001), 417; KANZLER, Die Zukunft der Familienbesteuerung – Familienbesteuerung der Zukunft, FR 2001, 921; MELLINGHOFF, Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Besteuerung von Ehe und Familie, in: Grundrechtsschutz im Steuerrecht, Heidelberg 2001, 39; SEER, Das Ehegattensplitting als typisiertes Realsplitting, in: FS Kruse, Köln 2001, 357; SEER, Tax Cut 2001–2010 – das US-amerikanische Steuersenkungsgesetz aus rechtsvergleichender deutscher Sicht, RIW 2001, 664; SIEGEL, Splitting: Notwendiger Effekt oder fragwürdiger Vorteil?, BFuP 2001, 271; KANZLER, Sind andere europäische Modelle der Eheförderung auf Deutschland übertragbar?, FR 2002, 760; RICHTER/STEINMÜLLER, Ehegattenbesteuerung und Grundgesetz, FR 2002, 812; SCHNEIDER, Steuerlast und Steuerwirkung, München/Wien 2002; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl., Köln 2003; KIRCHHOF, Einkommensteuergesetzbuch, 2. Aufl., Heidelberg 2004; SIEGEL/BAREIS, Strukturen der Besteuerung, 4. Aufl., München/Wien 2004; RAUCH, Splittingverfahren für eingetragene Lebenspartnerschaften, DStR 2006, 1823; WINHARD, Das Ehegattensplitting – Ein Dauerbrenner der steuerpolitischen Diskussion, DStR 2006, 1729; SACKSOFSKY, Grundgesetzkonforme Alternativen der Ausgestaltung der Familienförderung, in: Ehegattensplitting und Familienpolitik, Wiesbaden 2007, 333; SIEGEL, Ehegattensplitting und Leistungsfähigkeitsprinzip II, in: Ehegattensplitting und Familienpolitik, Wiesbaden 2007, 155; JACHMANN, Reformbedarf bei der Familienbesteuerung?, BB 2008, 591; LAMMERS, Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund, Baden-Baden 2008; BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, Berlin 2009; KEMPNY, Der Grundfreibetrag als Problem der Lebensbelastungsgleichheit im Einkommensteuerrecht, FR 2009, 470; BAREIS, Zur Problematik steuerjuristischer Vorgaben für die Einkommensteuer, DStR 2010, 565; BIRK, Steuerrecht, 13. Aufl., Heidelberg ua. 2010; BLAUFUS/BOB/HUNDSDOERFER/SIELAFF/KIESEWETTER/WEIMANN, Die gefühlte Steuerbelastung des Einkommens, StuW 2010, 337; GERLACH, Familienpolitik, 2. Aufl., Wiesbaden 2010; HECHTNER/SIEGEL, Grenzsteuersätze im Tarifgeflecht des EStG – Sinkende Einkommensteuer bei steigendem Einkommen möglich, DStR 2010, 1593; LAUX, Die Einkommensteuertarife 2007, 2009 und 2010, BB 2010, 1183; A. PRINZ, Grundlagen der Familienbesteuerung unter Berücksichtigung finanzwissenschaftlicher Aspekte, FR 2010, 105; SACKSOFSKY, Familienbesteuerung in der steuerpolitischen Diskussion, FR 2010, 119; SIEGEL, Kalte Progression, „Mittelstandsbauch“ und Stufentarif, ZSteu 2010, 54; SIEGEL, Verfassungswidrige Wirkungen der §§ 34 und 32b EStG sowie ihre Beseitigung, FR 2010, 445; STEPPUTAT, Ehegattensplitting für eingetragene Lebenspartnerschaften?, FR 2010, 831; SEEGER, Die Veranlagungswahlrechte des Entwurfs eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011, DB 2011, 266.

## I. Grundinformation zu § 32a

1

§ 32a regelt die Höhe der ESt. mit einem (direkt) progressiven Tarif unter Einbeziehung einer Nullzone für das Existenzminimum (Grundfreibetrag) und Proportionalzonen für hohe Einkommen. Zunächst wird in Abs. 1 der Tarif für ei-

ne Einzelperson als Stpfl. definiert (Einzelveranlagung); anschließend wird in Abs. 5 der Tarif für nach § 26b zusammenveranlagte Ehegatten bestimmt (Splittingtarif). Abs. 6 bezieht Sonderfälle in den Splittingtarif ein. Für private Einkünfte aus Kapitalvermögen sieht § 32d ab VZ 2009 einen gesonderten Steuertarif iHv. 25 % vor.

## 2

## II. Rechtsentwicklung des § 32a

Die progressive Besteuerung geht auf das preußische EStG v. 24.6.1891 zurück, das in § 17 ein Existenzminimum von 900 Mark stfrei ließ und in einem *Stufenbetragstarif* (s. Anm. 5) Steuersätze von 0,6 % bis (für Einkommen über 100 000 Mark) 4 % enthielt. Dieser Tarif wurde auf das Einkommen gemeinsam zu veranlagender Angehöriger eines Haushalts angewandt. Diese Art der Zusammenveranlagung wurde später durch einen Freibetrag für Ehegatten gemildert, etwa im EStG 1920 v. 29.3.1920.

Nachdem das BVerfG diese Form der Ehegattenbesteuerung als verfassungswidrig festgestellt hatte (BVerfG v. 27.1.1957 – 1 BvL 4/54, BGBl. I 1957, 186), führte das StÄndG v. 18.7.1958 das Splittingverfahren ein. Seitdem gilt das Ehegattensplitting relativ unangefochten im deutschen EStG, während sich die meisten EU-Mitgliedstaaten und die anderen modernen Industriestaaten für eine – uU modifizierte – Individualbesteuerung entschieden haben (s. Anm. 26).

**Das preuß. EStG v. 24.6.1891** (Ges. Slg., 175) führte mit der ersten allgemeinen ESt. (zur Rechtslage davor Dok. 1 Anm. 2) auch einen progressiven ESt-Tarif in § 17 ein, der ein Existenzminimum von 900 Mark stfrei ließ und Steuersätze von 0,6 % bis 4 % für Einkommen über 100 000 Mark vorsah. Dieser *Stufenbetragstarif* wurde auf das Einkommen gemeinsam zu veranlagender Angehöriger eines Haushalts angewandt. Die Novellierung durch das Preuß. EStG v. 19.6.1906 (Ges. Slg., 241) brachte auch eine Änderung des Tarifs, mit einer Erhöhung des Spitzensatzes auf 4,6 %, der bei knapp über 100 000 Mark erreicht wurde.

**EStG 1920 v. 29.3.1920** (RGBl. I 1920, 359): Der *Stufenbetragstarif* des preuß. EStG wurde in § 21 durch einen *Anstoßtarif* ersetzt (nach STRUTZ, EStG 1920, § 21 Anm. 1: „Anstoßsystem“) und im Gesetz geregelt. Der für die jeweiligen Einkommenstufen von 1000 Mark bis 50 000 Mark vorgesehene Spitzensteuersatz stieg von 10 % auf 60 %, die bei Einkommen von 500 000 Mark anfielen. Stfrei blieben 1500 Mark (§ 20 Abs. 1). Für Ehegatten und haushaltszugehörige, minderjährige Kinder, die der Zusammenveranlagung unterlagen, erhöhte sich der stfreie Betrag um jeweils 500 Mark; Arbeitseinkommen der Kinder waren von der Zusammenveranlagung ausgenommen.

**EStG 1925 v. 10.8.1925** (RGBl. I 1925, 189): Nach dem ebenfalls im Gesetz geregelten Anstoßtarif erhöhte sich der stfreie Grundfreibetrag von 1 300 RM für die haushaltszugehörige Ehefrau und das erste minderjährige Kind um jeweils 100 RM, für das 2., 3., 4., und ab dem 5. Kind um 180 bzw. 360 bzw. 540 bzw. 720 RM (§ 50). Die Einkommenstufen des Anstoßtarifs wurden verbreitert und der, allerdings schon bei einem Einkommen von 80 000 RM erreichte, Spitzensatz auf 40 % gesenkt. Einkommen bis 10 000 RM waren zusätzlich durch Freibeträge für den Stpfl. und seine Haushaltsangehörigen begünstigt (§ 52).

**EStG 1934 v. 16.10.1934** (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261; *EStTabelle*: RStBl. 1934, 1275): Erstmals sah das Gesetz eine EStTabelle in der Anl. zu § 32 vor, auf die in § 32 Abs. 1 verwiesen wurde. Unterschieden wurden Ledige, kin-

derlos Verheiratete und Stpfl., denen Kinderermäßigung gewährt wurde. Die StBelastung Lediger betrug 160 % der Steuer kinderloser Ehegatten. Den Spitzensteuersatz von 50 % erreichten Ledige mit einem Einkommen von 75 000 RM; für Verheiratete betrug der Spitzensteuersatz 40 % und wurde bei 111 000 RM erreicht. Bei Einkommen ab 116 000 RM war die kinderbezogene Staffelung des Tarifs aufgehoben und der Steuersatz von 40 % galt durchgängig.

**EStÄndG 1934 v. 1.2.1938** (RGBl. I 1934, 99; RStBl. 1934, 97; *EStTabelle*: RStBl. 1934, 99): § 32 wurde aus „bevölkerungspolitischen und verwaltungstechnischen“ Gründen geändert (Begr. RStBl. 1938, 101): Danach wurden ua. „ledige Mütter, deren Kind nicht Jude ist, ... estl. in keinem Fall mehr als ledig behandelt, auch dann nicht, wenn ihnen Kinderermäßigung nicht zusteht“ (Begr. aaO). Die EStTabelle wurde für Einkommen ab 101 000 RM zur Beseitigung einer „unbefriedigenden Tarifgestaltung“ (Begr. aaO) geändert, weil nach der bisherigen Tabelle der gesamte Einkommensbetrag, der 100 000 RM überstieg, weggesteuert wurde, bis eine Steuer erreicht war, die 40 % des Einkommens betrug.

**EStÄndG 1938 v. 17.2.1939** (RGBl. I 1939, 283; RStBl. 1939, 305; *EStTabelle*: RStBl. 1939, 305): Gegenüber dem EStG 1934 wurde die StBelastung für Ledige auf 180 % der Steuer kinderloser Ehegatten, höchstens 55 % des Einkommens, angehoben. In die Tabelle wurde eine neue Sp. für Ehegatten ohne Kinderermäßigung eingefügt, die von kinderlosen Ehegatten unterschieden wurden. Kinderlos Verheiratete zahlten danach 140 % der Steuer für Ehegatten ohne Kinderermäßigung, eine Strafsteuer für Stpfl., die sich den bevölkerungspolitischen Zielen der nationalsozialistischen Regierung verweigerten.

**KriegswirtschaftsVO v. 4.9.1939** (RGBl. I 1939, 1609; RStBl. 1939, 965): Auf die ESt. wurde ein Kriegszuschlag von 50 % der ESt., höchstens 15 % des Einkommens eingeführt (§ 3 Abs. 1 und 2); Kriegszuschlag und ESt. durften zusammen nicht mehr als 65 % des Einkommens betragen (§ 3 Abs. 2).

**Zweite LohnabzugsVO v. 24.4.1942** (RGBl. I 1942, 252; RStBl. 1942, 473): Der Kriegszuschlag zur ESt. wurde um 2 % erhöht. Danach durften Kriegszuschlag und ESt. zusammen nicht mehr als 67 % des Einkommens betragen (§ 3).

**Kontrollratsgesetz – KRG – Nr. 3 v. 20.10.1945** (ABl. des Kontrollrats in Deutschland Nr. 1, 23): Die ESt. wurde für das letzte Quartal 1945 nochmals um 25 % erhöht.

**Kontrollratsgesetz – KRG – Nr. 12 v. 11.2.1946** (StuZBl., 2; *EStTabelle*: Anl. A KRG 12): Einf. eines grundlegend neuen Tarifs (Anstoßtarif) bei gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlage. Für Einkommen über 600 RM betrug der Einkommenssteuersatz 17 % des Einkommens. Einkommensteile über 4 800 RM unterlagen einem Steuersatz von 50 %. Der Spitzensteuersatz von 95 % galt für Einkommen über 100 000 RM.

**Kontrollratsgesetz – KRG – Nr. 61 v. 19.12.1947** (StuZBl. 1948, 53): Milderung der StBelastung durch Änderung von Pauschalabzügen für Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit.

**Kontrollratsgesetz – KRG – Nr. 64 v. 20.6.1948** (StuZBl. 1949, 123; *EStTabelle*: BGBl. Nr. 13 Anhang): Einf. einer neuen Grundtabelle. Einkommenssteuersatz für Einkommen über 750 DM auf 12 % herabgesetzt und Spitzensteuersatz von 95 % nur noch für Einkommensteile über 250 000 DM.

**StÄndG v. 29.4.1950** (BGBl. I 1950, 95; *EStTabelle*: BGBl. I 1950, 147; BStBl. I 1951, 20): Einkommenssteuersatz für Einkommen über 750 DM auf 10 % herab-

gesetzt; Progressionsmilderung in den mittleren Einkommenstufen. Im übrigen Fortgeltung der Hochsteuersätze.

**Ges. zur Änderung und Vereinfachung des EStG und des KStG v. 27.6.1951** (BGBl. I 1951, 411; BStBl. I 1951, 223): Plafondierung der EStBelastung auf 80 % des Einkommens.

**Ges. zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung v. 24.6.1953** (BGBl. I 1953, 413; BStBl. I 1953, 192; *EStTabelle*: BGBl. I 1953, 811; BStBl. I 1953, 309): Weitere Senkung des EStTarifs um durchschnittlich 15 %. Anhebung des Grundfreibetrags (Existenzminimum) von 750 DM auf 800 DM und des Freibetrags für die Ehefrau von 600 DM auf 800 DM. Der höchste Grenzsteuersatz wurde von 95 % auf 80 % und der Plafond von 80 % auf 70 % vermindert.

**StNG 1954 v. 16.12.1954** (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575; *EStTabelle*: BGBl. I 1954, 393; BStBl. I 1954, 595): Erhöhung des Existenzminimums auf 900 DM, deutliche Herabsetzung der StBelastung im mittleren Bereich und Reduzierung des höchsten Grenzsteuersatzes für Einkommensteile zwischen 605 000 DM und 614 000 DM auf 63,45 %. Der Plafond wurde auf 55 % herabgesetzt. Der Anstoßtarif (Teilmengenstaffeltarif) wurde durch einen Formeltarif ersetzt (s. Anm. 5).

**StÄndG v. 18.7.1958** (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412; *EStGrundtabelle*: BGBl. I 1958, 492; BStBl. I 1958, 431; *Splittingtabelle*: BGBl. I 1959, 88; BStBl. I 1959, 96): Im Zuge der Neuregelung der Ehegattenbesteuerung wurde ein neuer Tarif mit Grund- und Splittingtabelle eingeführt. Das Ehegattensplitting wurde auch auf Verwitwete ausgedehnt. Grundfreibetrag von 1 680 DM und StSätze von 20 bis 53 % (ab 110 000 DM).

**StÄndG 1964 v. 16.11.1964** (BGBl. I 1964, 885; BStBl. I 1964, 553; *EStTabellen*: BGBl. I 1964, 894; BStBl. I 1964, 562): Änderung des StTarifs 1958 ab VZ 1965 zur Milderung der StBelastung im unteren und mittleren Einkommensbereich bis 75 000 DM. Absenkung des Eingangssteuersatzes von 20 % auf 19 %, Beseitigung des Progressionssprungs von 20 % auf 27,2 % beim Übergang von der unteren Proportionalzone zur Progressionszone und Einf. dreier Progressionsbereiche mit ansteigenden Grenzsteuersätzen von 19 % auf 40,7 % im Einkommensbereich von 8 000 DM bis 30 000 DM, von 40,7 % auf 49,9 % im Einkommensbereich von 30 000 DM bis 78 000 DM und von 49,9 % bis 51,9 % im Einkommensbereich von 78 000 DM bis 110 000 DM. Die obere Proportionalzone und ihr Steuersatz von 53 % blieben unverändert.

**Zweites StÄndG 1967 v. 21.12.1967** (BGBl. I 1967, 1254; BStBl. I 1967, 484): Einf. einer Ergänzungsabgabe von 3 % der ESt. (und KSt.) ab VZ 1968 für Stpfl. mit einem zu versteuerndem Einkommen von mehr als 16 020 DM für Alleinstandende und 32 040 DM für zusammenveranlagte Ehegatten. Einschließlich der ErgAbgabe betrug der Spitzensteuersatz damit 54,59 %.

**StÄndG 1968 v. 20.2.1969** (BGBl. I 1969, 141; BStBl. I 1969, 116): Erweiterung des Anwendungsbereichs des Splittingverfahrens um das sog. Gnadensplitting für Stpfl., deren Ehegatte nach Wiederverheiratung ebenfalls der Ehegattenveranlagung unterliegt, ab VZ 1970 (§ 32a Abs. 4).

**StÄndG 1973 v. 26.6.1973** (BGBl. I 1973, 676; BStBl. I 1973, 545): Aufgrund des mit dem StÄndG 1973 verabschiedeten StabilitätzuschlagsG wurde ein Zuschlag von grds. 5 % der festgesetzten ESt- und KStSchuld erhoben.

**EStRG v. 5.8.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Aufnahme der Tarifformeln, Tabellen, Abrundungsvorschriften und Rechenschritte in § 32a



Abs. 1–3. Erhöhung des Grundfreibetrags von 1 680 DM auf 3 000 DM; Erhöhung des Eingangsteuersatzes von 19 auf 22 % und Anhebung des Grenz- und Spitzensteuersatzes auf 56 % ab 130 020 DM.

**Ges. zur Steuerentlastung und Investitionsförderung v. 4.11.1977** (BGBl. I 1977, 1965; BStBl. I 1977, 495): Erhöhung des Grundfreibetrags von 3 000 DM auf 3 300 DM und Einf. eines allgemeinen Tariffreibetrags von 510 DM bzw. 1 020 DM.

**StÄndG 1979 v. 30.11.1978** (BGBl. I 1978, 1849; BStBl. I 1978, 479; *EStTabellen*: BGBl. I 1978, 1861; BStBl. I 1978, 491): Anhebung des Grundfreibetrags von 3 300 DM auf 3 690 DM, Abschaffung des Tarifsprungs von 22 % auf 30,8 % beim Übergang von der unteren Proportionalzone zur Progressionszone zugunsten eines kontinuierlich ansteigenden Grenzsteuersatzes und Aufhebung des § 56, der den bis dahin nicht erfüllten Auftrag zur Einf. eines durchgehenden progressiven Tarifs enthielt.

**StEntlG 1981 v. 16.8.1980** (BGBl. I 1980, 1381; BStBl. I 1980, 534; *EStTabellen*: BGBl. I 1980, 1388; BStBl. I 1980, 541): Aufnahme des allgemeinen Tariffreibetrags in den Grundfreibetrag und Anhebung des Grundfreibetrags von 3 690 DM auf 4 212 DM.

**StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985** (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391; *EStTabellen*: BGBl. I 1985, 1163; BStBl. I 1985, 401): Grundlegende Neugestaltung des Tarifs durch Erhöhung des Grundfreibetrags von 4 212 DM auf 4 536 DM, Senkung der Grenzsteuersätze für den gesamten Einkommensbereich der Progressionszone in 2 Stufen ab 1986 und ab 1988, sowie Beibehaltung des Spitzensteuersatzes auf 56 % für Einkommen ab 130 000 DM.

**StSenkErwG 1988 v. 14.7.1987** (BGBl. I 1987, 1629; BStBl. I 1987, 523; *EStTabellen*: BGBl. I 1987, 1631; BStBl. I 1987, 525): Der bereits durch *StSenkG 1986/1988* für 1988 vorgesehene Tarif wurde vor seiner Anwendung wieder geändert, weil ein Teil der für 1990 vorgesehenen StEntlastungen vorgezogen wurde.

**StReformG 1990 v. 25.7.1988** (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224; *EStTabellen*: BGBl. I 1988, 1141; BStBl. I 1988, 272): Nach den Entlastungen 1986 und 1988 wurde der dreistufige Gesamtplan einer StEntlastung abgeschlossen (BTDrucks. 11/2157, 116: Wegfall des sog. „Mittelstandsbauchs“). Ab 1990 galt ein linear progressiver Tarif. Die Grenzsteuersätze wurden durchweg ermäßigt und die EStBelastung insgesamt verringert. Der Grundfreibetrag wurde auf 5 616 DM/11 232 DM erhöht und der Eingangsteuersatz von 22 % auf 19 % vermindert. Der Spitzensteuersatz wurde unter Herabsetzung der oberen Proportionalzone von 56 % auf 53 % abgesenkt. Vor allem der linear progressive Tarif führte zu einer Vereinfachung des Tarifs, weil nur noch eine Formel für die Progressionszone erforderlich war.

**Solidaritätsgesetz v. 24.6.1991** (BGBl. I 1991, 1318; BStBl. I 1991, 640): Einf. einer befristeten Ergänzungsabgabe von grds. 7,5 % der ESt. oder KSt., sog. Golfkriegszuschlag (im einzelnen Dok. 1 Anm. 435a).

**FKPG v. 23.6.1993** (BGBl. I 1993, 944; BStBl. I 1993, 510): Durch Ges. zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms (FKPG) wurde § 32c als Übergangsregelung zur StFreistellung des Existenzminimums auf Beschl. des Haushaltsausschusses (8. Ausschuss) in das EStG aufgenommen (Beschlussempfehlung und Ber. v. 18.5.1993, BTDrucks. 12/4801, 52 f.). Danach waren Erwerbsbezüge (zu versteuerndes Einkommen zuzüglich der in § 32c genannten stfreien Bezüge) in folgender Höhe stfrei:

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

Die Ermittlung der gemilderten ESt. ergab sich aus Zusatztabelle.

**JSStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Neugestaltung des Tarifs unter StFreistellung des Existenzminimums im Rahmen des Grundfreibetrags von 12 095/24 191 DM für 1996, 12 365/24 731 DM für 1997–1998 und 13 067/26 135 DM für 1999 (§ 32a Abs. 1, § 52 Abs. 22b). Eingangssteuersatz von 25,9 % und Spitzensteuersatz ab 120 042 DM von 53 %.

**StEntlG 1999 v. 19.12.1998** (BGBl. I 1998, 3779; BStBl. I 1999, 81): Anhebung des Grundfreibetrags auf 13 067 DM für 1999 und Minderung des Eingangssteuersatzes von 25,9 % auf 23,9 % bei gleichbleibendem Spitzensteuersatz ab 120 042 DM.

**StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): § 52 Abs. 41–43 enthalten die Fassungen des § 32a EStG, die für die VZ 2000–2002 gelten sollen.

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

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

**Familienförderungsgesetz v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): § 32a erhält mW ab 2000 die Fassung, die bisher bereits in § 52 Abs. 41–43 geregelt war.

**StBereinG 1999 v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Dieselbe Regelung wie im Familienförderungsgesetz. Die doppelte Neuregelung wurde vom BRat unter Hinweis auf die Anforderungen der Rechtsförmlichkeit beanstandet (BTDrucks. 14/1655, 10 f.). Der Empfehlung, sich für eines der beiden Gesetzgebungsvorhaben zu entscheiden, wurde nicht entsprochen. Die BReg. wollte die Vollständigkeit der Regelung auch für den Fall sicherstellen, dass nur eines der Gesetze (rechtzeitig) verabschiedet wird (BTDrucks. 14/1720, 3).

**StSenkG v. 23.10.2000** (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428):

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

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

Im übrigen Aufhebung des Abs. 4 (Grundtabelle) ab VZ 2001.

**StEuglG v. 19.12.2000** (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Durch Gesetz zur Umrechnung und Glättung steuerlicher Euro-Beträge wurden die Beträge in Abs. 1 auf Euro umgestellt. Für den VZ 2002 beträgt der Grundfreibetrag danach 7 235 €.

Im übrigen wurden Abs. 2 (Rundung des zu versteuernden Einkommens) und Abs. 3 (Berechnung der ESt. nach dem Horner-Schema) mW zum 1.1.2003 aufgehoben.

**FlutopferSolG v. 19.9.2002** (BGBl. I 2002, 3651; BStBl. I 2002, 865): Die im Rahmen der Steuerreformgesetze zum 1.1.2003 beschlossenen Tarifsenkungen (Absenkung des Eingangs- und Höchststeuersatzes mit entsprechender Änderung des Tarifverlaufs sowie Anhebung des Grundfreibetrags) wurden unter Beibehaltung der Tarifstufen 2002 auf den 1.1.2004 verschoben. In § 52 Abs. 41 Nr. 1 wurden die Wörter „für die Veranlagungszeiträume 2003 und 2004“ durch die Wörter „für den VZ 2004“ ersetzt. In § 52 Abs. 42 und 43 wurde jeweils die Jahreszahl „2002“ durch die Jahreszahl „2003“ ersetzt.

**EURLUMsG v. 9.12.2004** (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Abs. 2 und 3 wurden aufgehoben, da sie lediglich die erstmalige Anwendung der Rundungsregel zum EStTarif für den VZ 2003 regelten und für die folgenden VZ nicht mehr von Bedeutung waren.

**HaushaltsbegleitG 2004 v. 29.12.2003** (BGBl. I 2003, 3076; ber. I 2004, 69; BStBl. I 2004, 120): Änderung des Grundfreibetrags auf 7 664 € sowie Absenkung des Eingangsteuersatzes auf 16 % und des Spitzensteuersatzes auf 45 %.

**StÄndG 2007 v. 19.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Einf. eines tariflichen Steuersatzes von 45 % für Einkommen über 250 000 € („Reichensteuer“).

**UntStReformG 2008 v. 14.8.2007** (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): In Abs. 1 Satz 2 und Abs. 5 wurde jeweils die Angabe „vorbehaltlich der §§ 32b, 34, 34b und 34c“ durch die Angabe „vorbehaltlich der §§ 32b, 32d, 34, 34a, 34b und 34c“ ersetzt. Es handelte sich um eine Folgeänderung zu der Einf. des § 32d und des § 34a.

**Ges. zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität in Deutschland v. 2.3.2009** (BGBl. I 2009, 416; BStBl. I 2009, 434): Ab 2009 Absenkung des Eingangsteuersatzes auf 14 %, Anhebung des Grundfreibetrages auf 7 834 € sowie der Tarifgrenzen um 400 €. Ab 2010 weitere Anhebung des Grundfreibetrags auf 8 004 € sowie der Tarifeckwerte um 3 300 €.

**StVereinfG 2011 v. 1.11.2011** (BGBl. I 2011, 2131): Die besondere Veranlagung nach § 26c EStG wird abgeschafft und § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 aufgehoben; in § 32a Abs. 6 Satz 2 wird das Wort „getrennt“ durch das Wort „einzeln“ ersetzt.

### III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 32a

#### 1. Steuersystematische Bedeutung

##### a) Regelungsinhalt

Als ESt. soll eine ergiebige Steuer erhoben werden, die auf dem allg. akzeptierten Leistungsfähigkeitsprinzip beruht. Aus ökonomischer Sicht soll diese Steuer keine falschen Anreize setzen und möglichst „neutral“ sein, dh. eine effiziente Allokation nicht stören. Zusätzlich wird aber auch ein Umverteilungsziel verfolgt.

**Beziehung zwischen Steuerbemessungsgrundlage und Steuerbetrag:** Die Festlegung dieser Beziehung ist für jedes Steuergesetz eine zentrale Vorschrift. § 32a bestimmt diese Relation für die ESt.: Für die Bemessungsgrundlage – das zu versteuernde Einkommen – wird die tarifliche ESt. fixiert. Diese Festlegung

3

des EStTarifs kann mit zwei wichtigen Regelungen verbunden sein: mit der Entlastung des Existenzminimums und mit der Behandlung der Familienbesteuerung. § 32a definiert den Tarif zunächst für eine Einzelperson als Stpl. (Einzelerveranlagung) (Abs. 1).

**Ehebesteuerung:** Hier bietet das deutsche EStSystem (§ 26 Abs. 1 Satz 1) die Wahl zwischen getrennter Veranlagung (§ 26a), die im Wesentlichen der Einzelerveranlagung entspricht, der Zusammenveranlagung (§ 26b) und – für den VZ der Eheschließung – der besonderen Veranlagung nach § 26c. § 32a Abs. 5 beschreibt das bei Zusammenveranlagung relevante Splittingverfahren.

Nach dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 (BGBl. I 2011, 2131) wird die besondere Veranlagung nach § 26c aufgegeben und die bisher als getrennte Veranlagung bezeichnete Alt. (mit Modifikationen in § 26a) als Einzelvereinfachung fortgeführt.

#### 4 b) Tarifverläufe

Der Tarifverlauf drückt die Beziehung zwischen StBemessungsgrundlage und StBetrag aus.

**Proportionaler Tarif:** Steigt der StBetrag in gleichbleibender Relation zur StBemessungsgrundlage, so bezeichnet man den Tarif als proportional.

**Progressiver Tarif:** Steigt der StBetrag relativ stärker als die StBemessungsgrundlage, so spricht man von einem progressiven Tarif.

Bemerkenswert erscheint die Möglichkeit, einen Tarif zu erreichen, der grds. proportional verläuft, bis zu einem bestimmten zVE jedoch Milderungen enthält: Dieser Tarif setzt eine abschließende Proportionalzone voraus, deren Grenzsteuersatz niedriger als vorher ist und gleichzeitig dem Durchschnittssteuersatz entspricht. Ein solcher degressiver Tarif liegt mit Art. 36 DBG in der Schweiz vor (BAREIS, DStR 2010, 565 [571]). Denkbar ist auch ein regressiver StTarif, bei dem der StBetrag mit zunehmender Bemessungsgrundlage auch absolut abnimmt.

Der Begriff eines progressiven Tarifs wird in der Wirtschaftswissenschaft unterschiedlich definiert (SCHNEIDER, Steuerlast, 2002, 10): Die volkswirtschaftliche (finanzwissenschaftliche) Literatur versteht idR einen Tarif mit steigenden Durchschnittssteuersätzen als (direkt) progressiv. Insbesondere wenn nach einer Nullzone ein Bereich mit konstantem Grenzsteuersatz („Proportionalzone“) auftritt, wird von indirekter Progression gesprochen. Weil Anreizwirkungen des EStTarifs für dessen Beurteilung besonders relevant erscheinen und diese wohl von den Grenzsteuersätzen abhängen, wird es hier dagegen als zweckmäßig angesehen, deren Anstieg zu betrachten und zunehmende Grenzsteuersätze als Kriterium für einen progressiven Tarif bzw. Tarifbereich zu wählen. Dieser Progressionsbegriff wird auch im StRecht implizit verwendet, etwa indem die Tarifbereiche mit konstanten Grenzsteuersätzen als Proportionalzone und nur der Zwischenbereich als Progressionszone bezeichnet werden (zB BUNDESREGIERUNG, Tarifbericht 1977, 9 f.).

Für das weitere Verständnis sind folgende Begriffe zu klären (zur Veranschaulichung vgl. BAREIS, WiSt 1997, 7): zu unterscheiden sind:

**Durchschnittssteuersatz:** Er drückt die Relation zwischen dem StBetrag und dem Betrag der StBemessungsgrundlage aus.

**Grenzsteuersatz:** Er gibt im Gegensatz zum Durchschnittssteuersatz die relative Belastung der letzten Einheit der StBemessungsgrundlage durch den zusätzlichen StBetrag an.

**Spitzensteuersatz:** Hierunter wird der maximale Grenzsteuersatz verstanden.

**Differenzsteuersatz:** Er gibt Auskunft über die Relation des zusätzlichen StBetrags  $\Delta ESt$  zur betrachteten Änderung der StBemessungsgrundlage, zB  $\Delta ESt / \Delta Gewinn$ , weil der Grenzsteuersatz nur für sehr kleine Änderungen der StBemessungsgrundlage gilt, in praktischen Situationen jedoch eine größere Änderung betrachtet wird.

**c) Tarifformen**

5

Zur Darst. des Tarifverlaufs stehen zumindest folgende Tarifformen zur Verfügung, die im deutschen EStRecht bisher eine Rolle gespielt haben: Stufenbetragstarif, Stufensatztarif, Anstoßtarif (Teilmengenstaffeltarif) und der für die Bundesrepublik Deutschland typische Formeltarif. Dieser Begriff ist missverständlich, weil sämtliche Tarifformen in bereichsweisen Formeln ausgedrückt werden können. Gemeint ist, dass ein Formeltarif die Steuerhöhe in einer komplexen mathematischen Formel (hier einem Polynom 2. Grades) ausdrücken kann, während den anderen Tarifformen nur lineare Beziehungen zur Verfügung stehen.

Die unterschiedlichen Konzepte von Tarifformen lassen sich in der folgenden Abb. 1 gegenüberstellen (vgl. Graphiken zB bei POLLAK, Steuertarife, 1980, 250 f.; WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT BEIM BMF, 1996, 27).

**Stufenbetragstarif:** Er weist innerhalb der jeweiligen Stufe dieselbe Steuerhöhe auf, also einen Grenzsteuersatz von Null; damit sinkt innerhalb der Stufe der Durchschnittssteuersatz.

**Der Stufensatztarif** vermeidet diese fragwürdige Eigenschaft des Stufenbetragstarifs, indem der Durchschnittssteuersatz innerhalb der Stufe konstant bleibt; der Grenzsteuersatz hat jeweils dieselbe Höhe wie der Durchschnittssteuersatz der betreffenden Stufe. Hier ist jedoch noch (wie auch beim Stufenbetragstarif) problematisch, dass beide Steuersätze beim Übergang von Stufe zu Stufe eine Sprungstelle aufweisen. Dadurch nimmt der Grenzsteuersatz im Übergang theoretisch den Wert Unendlich an, was praktisch ein volles Wegbesteuern eines bestimmten Teils des Einkommens der letzten Stufe bedeutet.

**Anstoßtarif:** Er kann diesen Nachteil verhindern. Während der Durchschnittssteuersatz idR (aber nicht notwendigerweise) mit wachsendem zu versteuernden Einkommen zunimmt, bleibt der Grenzsteuersatz in der jeweiligen Stufe konstant; er steigt zwar idR von Stufe zu Stufe, vermeidet aber den Wert Unendlich im Übergang, weil der Anstoßtarif ein nahtloses Anschließen an den Steuerbetrag der letzten Stufe bedeutet.

Tarifform	Steuerbetrag (T) für einen bestimmten Teilbereich des $zvE$ (Y) oder das gesamte $zvE$
Stufenbetragstarif	Steuerbetrag für die Teil-Bemessungsgrundlage: zB $T = 100$ für $10\,000 < Y < 11\,000$
Stufensatztarif	Durchschnittssteuersatz für die Teil-Bemessungsgrundlage: zB $T = 0,1 \cdot Y$ für $10\,000 < Y < 11\,000$
Anstoßtarif	Grenzsteuersatz für die Teil-Bemessungsgrundlage der Stufe plus Steuerbetrag für alle vorangehenden Stufen: zB $T = 1\,200 + 0,1 \cdot (Y - 10\,000) = 0,1 \cdot Y + 200$ für $10\,000 < Y < 11\,000$
Formeltarif	Steuerbetrag für die gesamte Bemessungsgrundlage – in Abhängigkeit vom Einkommensbereich – gem. Formel: zB $0,000,002,287 \cdot Y^2 + 0,178,082,019 \cdot Y - 1,775,553$ für $13\,470 < Y < 52\,881$

Abb. 1: Tarifformen

Während die ursprünglichen deutschen EStTarife als Stufenbetragstarife ausgestaltet waren, galten von 1920 bis 1954 Anstoßtarife; seit 1955 werden Formeltarife angewendet (DZIADKOWSKI, BB 1996, 1193 [1194 f.]); vgl. Anm. 20.

#### 6 d) Begründungen für die Progression

Die EStProgression wird unterschiedlich gerechtfertigt.

**Das Leistungsfähigkeitsprinzip** wird vielfach für die Begr. des progressiven EStTarifs herangezogen. So lässt sich argumentieren, dass ein stärkerer Steuerzugriff auf Einkommensteile zumutbar ist, die nach Abdeckung der Grundbedürfnisse verbleiben (LEHNER, StuW 1986, 59 [62]) oder dass die Progression „die Teilhabe ... an den von der Rechtsgemeinschaft bereitgestellten Erwerbchancen“ (KIRCHHOF, Verfassungsstaat, 2000, 55) bzw. „die überproportionale Nutzung des Marktes“ (LAMMERS, Steuerprogression, 2008, 36) ausgleiche. Indessen ermöglichen diese Begründungen keine konkrete Umsetzung. Das Leistungsfähigkeitsprinzip drückt uE vielmehr nur die Prämisse aus, dass Einkommen iSv. Reinvermögenszugang für die Besteuerung als „leistungsfähig“ angesehen wird und nicht eine andere Größe wie Konsum oder Vermögen. Damit ist eine Wertung verbunden, dh. eine wissenschaftlich nicht begründbare Festlegung.

**In der Finanzwissenschaft** wurde versucht, die EStProgression durch *Opfertheorien* zu begründen (vgl. hierzu HINTERBERGER/MÜLLER/PETERSEN, FA 1987, 45), so bezüglich der Belastung mit einem absolut gleichen oder (in Bezug auf den bisherigen Nutzen) relativ gleichen Opfer. Diese Ansätze gelten schon deshalb als gescheitert, weil die dafür erforderliche Objektivierung von Nutzenvorstellungen nicht zu erreichen ist. Nüchtern betrachtet wird man somit – bei Festlegung der Leistungsfähigkeit auf das Einkommen – nur eine proportionale Besteuerung als dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechend bezeichnen können. Dieses Ergebnis lässt sich auch auf das Gleichmäßigkeitspostulat stützen (SIEGEL/BAREIS, Strukturen, 4. Aufl. 2004, 22).

Man mag nur eine solche Besteuerung als gerecht ansehen (so zB ELICKER, StuW 2000, 3 [17]) – oder man kann die Wertung vertreten, dass neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip auch weitere Aspekte berücksichtigt werden sollen. So kann das Umverteilungsziel stattdessen zur Begr. der Progression herangezogen werden („Sozialstaatsprinzip“: vgl. TIPKE, Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl. 2000, 403); dieses liegt auch der Steuerfreistellung des Existenzminimums (Grundfreibetrag, s. Anm. 10) zugrunde.

Auch bei proportionalem Tarif kann man von Umverteilung sprechen, weil ein Stpfl. bei Besteuerung eines hohen Einkommens wohl *relativ* weniger Nutzen aus den Staatsausgaben zieht als ein Empfänger eines niedrigen Einkommens. Hierzu kann eine „flat tax“ angestrebt werden, bei der nach einem Grundfreibetrag und Milderungen in einer Übergangszone ein konstanter Grenzsteuersatz gilt (KIRCHHOF, Einkommensteuergesetzbuch, 2. Aufl. 2004). Dass der Staat wohl nicht auf eine Umverteilung verzichten kann, zeigt sich darin, dass er keine Kopfsteuer erhebt.

**Kalte Progression:** Eine für gerecht gehaltene progressive Beziehung zwischen Steuerlast und Einkommen verlangt grds. deren zeitlich gleichbleibende Relation. Allerdings impliziert diese Festlegung eine kaufkraftmäßige Interpretation des Einkommens. Folglich muss es zu verzerrenden Wirkungen kommen, wenn eine (spürbare) Kaufkraftänderung vorliegt und keine Tarifierfassung stattfindet. Solche Effekte sind unter den Bezeichnungen „kalte Progression“ oder „heimlich-

che Steuererhöhung“ bekannt. Bei ins Gewicht fallender Inflation ist zur Vermeidung solcher Verzerrungen eine regelmäßige Tarifierfassung oder eine entsprechende Indexierung (vgl. STEDEN, FA 1975/76, 266 [284]) des Tarifs zu fordern.

### e) Ökonomische und steuerpolitische Bedeutung der Progression

7

Wegen des progressiven Tarifs ist die dogmatische Grundlage der ESt. für ihre Wirkung ausschlaggebend: Soll der Reinvermögenszugang (insbes. durch Markteinkommen) oder ein disponibles Einkommen (nach Verrechnung unvermeidlicher Privatausgaben) besteuert werden? Während die Progression bei zusätzlichem Brutto-Einkommen zu zunehmenden Belastungen führt, ist die umgekehrte Wirkung für zusätzliche Betriebsausgaben/Werbungskosten – wegen des erforderlichen objektiven Nettoprinzips – zwangsläufig und unstrittig.

Ob dies auch für Abzugspositionen wie Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und Kinderfreibeträge is eines subjektiven Nettoprinzips systemgerecht ist, ist dagegen strittig. Hier stehen sich die Positionen gegenüber:

- Leistungsfähigkeit bezieht sich auf das Einkommen nach Abzugspositionen, daher sei die steigende Entlastung zwangsläufig (zB KIRCHHOF, StuW 1985, 319 [328]; TIPKE, Steuerrechtsordnung II, 2. Aufl. 2003, 796; JACHMANN, BB 2008, 591 [592]: „systemimmanenter Reflex“; was von SCHNEIDER, Steuerlast, 2002, 318, als Begriffs-Essentialismus und von SIEGEL/BAREIS, Strukturen, 4. Aufl. 2004, 121, als Reflextheorie abgelehnt wird);
- die Abzugspositionen beziehen sich auf Einkommensverwendung, deren steuerliche Berücksichtigung grds. akzeptabel sei, aber Subventionscharakter aufweise und daher nicht mit abnehmender Bedürftigkeit steigen dürfe (zB SCHNEIDER, Steuerlast, 2002, 318).

**Die Wirkung** lässt sich leicht anhand des Grenzsteuersatzes graphisch veranschaulichen (Abb. 2 und 3); sie entspricht der Fläche, die sich für die Abzugsposition iHv.  $x$  unterhalb des Grenzsteuersatzes im Vergleich der  $zV$  vor und nach dem Abzug bildet. Die folgenden Abbildungen zeigen diese Fläche (schraffiert) jeweils für ein vor Abzug niedriges oder hohes Einkommen. Während der Effekt bei einem proportionalen Tarif gleich hoch ist (Abb. 2), steigt er bei einem progressiven Tarif (mit angenommenem linear-progressiven Verlauf) mit zunehmendem Einkommen (Abb. 3).

Dem Argument der Reflexhaftigkeit der mit steigendem Einkommen zunehmenden Entlastung kann entgegengehalten werden, dass es der Sozialstaatskomponente des geltenden EStRechts entspricht, das entstandene Einkommen progressiv zu besteuern (einschließlich progressiver Entlastung von Betriebsausgaben/Werbungskosten), während die für das „subjektive Nettoprinzip“ zu berücksichtigenden Aufwendungen für die Lebensführung entweder einkommensunabhängig in gleicher Höhe oder aber abnehmend berücksichtigt werden sollen (SIEGEL, Ehegattensplitting, 2007, 155 [163]).

## 2. Verfassungsmäßigkeit des § 32a

### a) Gleichmäßigkeit der Besteuerung

8

**Gleichbehandlungsgebot:** Der EStTarif ist unter dem Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG zu prüfen. Für das hier relevante Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unterscheidet man zwischen horizontaler und ver-

stischer Steuergerechtigkeit. Horizontale Steuergerechtigkeit verlangt, dass gleiche Einkommen gleich besteuert werden. Hiergegen verstößt das geltende Recht an vielen Stellen (vgl. zB SIEGEL, Steuern, 1998, 354). Insbesondere verlangt die Gleichbehandlungsmaxime eine synthetische ESt.; dem widerspricht die für bestimmte Kapitaleinkünfte geltende Schedulesbesteuerung mit einer AbgeltungsSt. (KapSt nach § 43a EStG); doch ist dies kein Tarifproblem. Vertikale Steuergerechtigkeit fordert, dass ein höheres Einkommen höher besteuert wird als ein niedriges. Diese Forderung wird offensichtlich erfüllt.

**Zum Tarifverlauf** sind dem GG keine Vorgaben zu entnehmen. Auch das BVerfG hält sich hierzu zurück und hebt einen weitreichenden Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers hervor (BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BStBl. II 1991, 654 [665]). Aus dem Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG ist nicht etwa ein Verbot eines progressiven Tarifs abzuleiten (BFH v. 6.7.1973 – VI R 253/69, BStBl. II 1973, 754). Auch eine möglichst gleichmäßig ansteigende Belastung kann nicht gefordert werden, zumal sich ein Widerspruch zur Notwendigkeit ergeben würde, zum Proportionalbereich überzugehen; denn ggf. wäre ein Knick erforderlich.

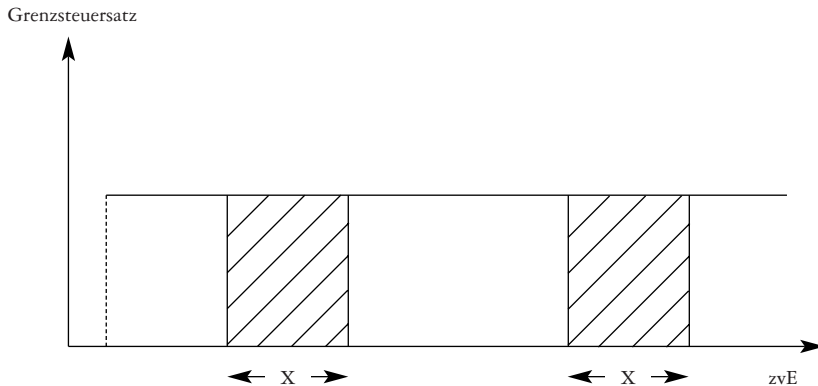


Abb. 2: Wirkung einer Abzugsposition bei proportionalem Tarif



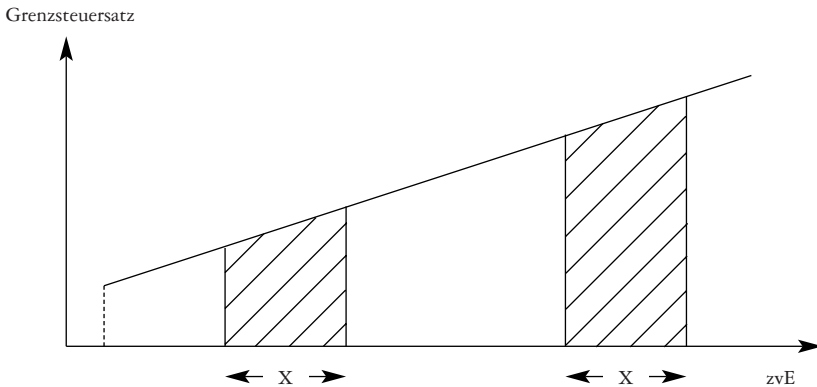


Abb. 3: Wirkung einer Abzugsposition bei progressivem Tarif

### b) Grenzen der Besteuerung

9

**Enteignungsverbot:** Ein in der Nähe von 100 % liegender Spitzensteuersatz verbietet sich nicht nur wegen der Anreizvernichtung, sondern auch wegen des Enteignungsverbots des Art. 14 Abs. 3 GG; ein Steuergesetz darf keine „erdrosselnde Wirkung“ haben. Ferner verlangt das Gebot des Eigentumsschutzes in Art. 14 Abs. 1 GG Grenzen der Besteuerung: „Das geschützte Freiheitsrecht darf nur so weit beschr. werden, daß dem Grundrechtsträger (Steuerpflichtigen) ein Kernbestand des Erfolges [...] erhalten bleibt.“ (BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BStBl. II 1993, 413 [418]). Aus Anlass der inzwischen entfallenen VSt. hat das BVerfG – grundlegend KIRCHHOFF, VVDStRL 1981, 213 – in seinem Beschl. v. 22.6.1995 idS eine Gesamtbelastungsgrenze von nahe 50 % des Einkommens festgelegt („in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand“; BStBl. II 1995, 655 [661]). Nach intensiver Diskussion (krit. TIPKE, Besteuerungsmoral, 2000, 42 mwN) hat das BVerfG (v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97) jedoch geklärt, dass hieraus kein Halbteilungsgrundsatz konkretisiert werden kann.

Dem ist uE zuzustimmen: So ist eine entsprechende Begrenzung weder aus dem GG abzuleiten (wie hier ua. ARNDT/SCHUMACHER, NJW 1995, 2603 [2604]; aA ua. SEER, FR 1999, 1280) noch als Kriterium für eine besondere Rechtfertigungspflicht (so aber JACHMANN, StW 1996, 97 [105]) anzuerkennen. Je nach Notwendigkeit der Staatsausgaben kann bereits ein niedrigerer, aber auch erst ein höherer Spitzensteuersatz eine Übermaßbesteuerung bedeuten. Vgl. hierzu etwa die Abwägungen bei BUTZER, Freiheitsrechtliche Grenzen, Berlin 1999.

**Das Verbot einer konfiszierenden Besteuerung,** zumindest ab einer Grenzbelastung von 100 %, muss uE auch jeweils für alle Einkommensteile gelten. Im Rahmen des § 32a kann daraus kein Problem entstehen, weil hinzukommendes Einkommen hiernach stets maximal mit dem Spitzensteuersatz belastet wird, der unter 100 % liegt. Wenn jedoch die Steuerhöhe durch andere Vorschriften wie §§ 34, 32b beeinflusst wird, können zusätzliche Einkommen mit weit mehr als 100 % belastet werden; dies kann uE nicht verfassungsgemäß sein (SIEGEL, FR 2010, 445). Ebenso wenig ist zu tolerieren, wenn nach der Lesart des BFH (v. 22.9.2009 – IX R 93/07, BFH/NV 2010, 296) die kombinierte Anwendung

von §§ 32a, 32b, 34 dazu führen kann, dass zusätzliche Progressionsvorbehalts-einkünfte die Steuerlast *senken* können (HECHTNER/SIEGEL, DStR 2010, 1593).

#### 10 c) Grundfreibetrag

Für den nach dem Sozialstaatsprinzip (s. Anm. 6) erforderlichen Grundfreibetrag hat sich der Gesetzgeber an folgender Klärung des BVerfG zu orientieren: „Der existenznotwendige Bedarf bildet von Verfassungs wegen die Untergrenze für den Zugriff durch die Einkommensteuer.“ Maßgröße ist „demnach der im Sozialhilferecht jeweils anerkannte Mindestbedarf, der allg. durch Hilfen zum notwendigen Lebensunterhalt an jeden Bedürftigen befriedigt wird.“ (BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5, 8, 14/91, BStBl. II 1993, 413 [418]). Diese Lösung erscheint sachgerecht (vgl. im Übrigen Anm. 21).

#### 11 d) Ehegattenbesteuerung

**Benachteiligungsverbot, aber zweifelhaftes Förderungsgebot:** Nach Art. 6 Abs. 1 GG stehen „Ehe und Familie ... unter dem besonderen Schutz der staatlichen Ordnung.“ Wie ein solcher Schutz zu erfolgen hat, ist der Verfassung indessen nicht zu entnehmen; insbes. ist nicht ersichtlich, ob eine stl. Förderung verlangt wird (DONATH, RabStZ 1993, 401 [417]; aA BÖCKENFÖRDE, StuW 1986, 335 [338]). „Schutz“ impliziert keineswegs „Förderung“ (VOLLMER, Ehegattensplitting, 1998, 175). Auch kann eine „Institutsgarantie“ für die Ehe seitens des Staats (entgegen KLEIN, DStZ 1997, 105 [106]) nicht als Grund angeführt werden, zumal es – zumindest bei Abstraktion von Kindern – nicht selbstverständlich ist, dass es für die Gesellschaft vorteilhaft ist, wenn zwei Menschen in einer Ehe statt unverheiratet zusammenleben.

Zweifelsfrei ist indessen, dass zwei Menschen als Ehegatten stl. nicht schlechter gestellt werden dürfen, als wenn sie unverheiratet wären. Aus diesem Grunde war die bis 1957 geltende Haushaltsbesteuerung verfassungswidrig und wurde vom BVerfG aufgehoben (BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL4/54, BStBl. III 1957, 193).

Das BVerfG bezeichnete 1982 das Splittingverfahren als verfassungsrechtlich zulässig, nicht aber als verfassungsrechtlich zwingend (SÖHN in FS Oberhauser, 2000, 431); es sei „keine beliebig veränderbare ‚Vergünstigung, sondern – unbeschadet der näheren Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers – eine an dem Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare (Art. 3 Abs. 1 GG) orientierte sachgerechte Besteuerung“ (BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79 und 363/80, BVerfGE 61, 347). Diese – weiterhin als gültig anzunehmende – Position lässt folgende beiden Schlüsse zu:

- Das BVerfG verlangt eine stl. Berücksichtigung der Ehe, legt aber die Form nicht fest; bestimmte Ansprüche lassen sich aus der Verfassung nicht herleiten (BIRK/WERNSMANN, JZ 2001, 218 [220]).
- Der Verweis auf das Leistungsfähigkeitsprinzip lässt erkennen, dass auch eine auf die gegenseitige Unterhaltsverpflichtung abstellende Lösung wie das Real-splitting in Betracht kommt. Auf keinen Fall darf eine Heirat zu einer höheren Besteuerung führen (GRÖNERT, DStZ 1998, 895 [897]).

Vgl. in diesem Zusammenhang die Erörterungen zu den Splittingwirkungen unten Anm. 28, ferner zu Verfassungsproblemen des Ehegattensplittings auch § 26b Anm. 7.

### 3. Ökonomische Bedeutung

#### a) Haushaltspolitische Bedeutung

12

Mit rd. 181 Mrd. € bei einem Gesamt-Steueraufkommen von ca. 530,5 Mrd. € (2010) ist die ESt. (knapp vor der USt. mit etwa 180 Mrd. € einschließlich EinfuhrUSt.) die aufkommensstärkste Steuer in der Bundesrepublik Deutschland. (Zusätzlich ist auf den Solidaritätszuschlag als „verkappte ESt.“ – vgl. Anm. 18 – mit 2010 rd. 12 Mrd. € hinzuweisen.) Für die haushaltspolitische Relevanz des EStTarifs ist es unwesentlich, dass die ESt. in den letzten Jahren in ihrer Form als veranlagte ESt. (2010: rd. 31 Mrd. €) relativ wenig Bedeutung besitzt. Da sich das EStAufkommen im Wesentlichen aus ihrer Erhebungsform der LSt. (2010: 128 Mrd. €) ergibt, für welche der Progressionsbereich des Tarifs oft relativ bedeutsamer ist als ein Spitzensteuersatz des anschließenden Proportionalbereichs, sind die aus einzelwirtschaftlichen Anreizen folgenden Haushaltswirkungen bei erwünschten StSenkungen zu berücksichtigen. Wegen der millionenfachen Anwendung haben Tarifänderungen besonders im unteren und mittleren Bereich des Tarifs immense Effekte für das StAufkommen.

Von großer Relevanz erscheint hierzu die weitgehende Begünstigung von Kapitaleinkünften (2010: KapSt./Zinsabschlag rd. 9 Mrd. €) mit der proportionalen AbgeltungsSt von derzeit 25 % (§ 43a): Offenbar wurde deren gleichheitswidrige Begünstigung mit dem Ziel der Verringerung von StHinterziehung eingeführt (der damalige Bundesfinanzminister STEINBRÜCK: „25 % von x ist mehr als 45 % von nix“).

#### b) Einzelwirtschaftliche Wirkungen

##### aa) Entscheidungswirkungen der Einkommensteuer

13

Ökonomische Anreize können für das StAufkommen relevant sein, wenn sich ein Einkommenserzieler in einer Entscheidungssituation befindet. Rational schätzt er das Ergebnis seines Handelns anhand des erwarteten Einkommens nach Steuern ab. Dazu muss er die StBelastung nach dem Maßstab der Zusatzbelastung abziehen. In einem proportionalen Tarifbereich (Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 oder 5) entspricht diese dem Grenzsteuersatz; im Übrigen ist ein in Bezug auf die Bemessungsgrundlage vor und nach Änderung, dh. nach dem „durchschnittlichen Grenzsteuersatz“ = Differenzsteuersatz (SCHULT, WPg 1979, 377), heranzuziehen.

Allerdings ist zu bemerken, dass das Entscheidungsverhalten in der Praxis – namentlich infolge unzutreffender Wahrnehmung der StBelastung – häufig nicht rational erfolgt (vgl. BLAUFUS/BOB/HUNSDOERFER/SIELAFF/KIESEWETTER/WEIMANN, StuW 2010, 337).

Im Übrigen ist zu beachten, dass rationales Entscheidungsverhalten nicht ohne Weiteres dem formalen StTarif folgt. Wesentlich kann die Analyse aller Wirkungen auf die Bemessungsgrundlagen im Zeitablauf sein. So kann es je nach Gestaltung des StRechts zu erheblichen Unterschieden des „effektiven“ StSatzes gegenüber dem formalen StSatz kommen, so insbesondere bei StBegünstigungen außerhalb des Tarifs. Die internationale ökonomische Literatur vergleicht hier StWirkungen mit der „effektiven Grenzsteuerbelastung“ (marginal effective tax rate) (vgl. zB SCHNEIDER, Investition, Finanzierung und Besteuerung, 1992, 415).

Aus dem progressiven Charakter der ESt. können spezielle Entscheidungswirkungen folgen: Soweit Bemessungsgrundlagenteile im Zeitablauf verschoben

werden können – insbesondere durch Steuerbilanzpolitik –, ist die ökonomische StBelastung minimal, wenn die *abgezinste* Grenzsteuersätze der relevanten VZ möglichst weitgehend angeglichen werden (SIEGEL, BFuP 1972, 65). Die Unsicherheit zukünftiger Bemessungsgrundlagen, aber auch evtl. sich ändernder StTarife, weisen indessen auf eine hohe Komplexität rationaler Steuerplanung hin.

Dass es der ESt. an Entscheidungsneutralität fehlt, wird von einem Teil der ökonomischen Literatur als volkswirtschaftlich nachteilig angesehen, weil der Staat dadurch in Entscheidungen eingreife, die grds. der optimalen Allokation der Ressourcen entsprechen (vgl. WÄGNER, StuW 1992, 2 ff.). Daher wird vorgeschlagen, die klassische ESt. aufzugeben und entweder im Unternehmensbereich durch eine Cash-Flow-Steuer zu ersetzen oder zB zu einer „zinsbereinigten ESt.“ zu modifizieren; in beiden Fällen würde im Ergebnis (wie bei der USt.) der Konsum besteuert, so dass der Staat in Investitions- und Finanzierungsentscheidungen nicht eingreifen würde (vgl. WENGER, ZfB 1985, 710). Indessen lässt sich eine vollständige Einflusslosigkeit der Besteuerung schon aus theoretischen Gründen nicht realisieren; und im Übrigen spricht die vertretbare Wertung, dass die ESt. auch ein Umverteilungsziel zu verfolgen hat, gegen ihren Ersatz durch eine Konsumbesteuerung (vgl. SIEGEL, ZfbF 2000, 724).

#### 14 bb) Anreizwirkungen des Tarifverlaufs

Offenbar kann sich der StTarif auf das Entscheidungsverhalten auswirken. So ist mit einer Verweigerungshaltung zu rechnen, wenn sich der Grenzsteuersatz 100 % nähert; Anstrengungen werden dann häufig nicht mehr als lohnend empfunden, auch wenn das Einkommen nach Steuern noch steigt. So ist nicht auszuschließen, dass eine Erhöhung der Steuersätze zu einem Rückgang des Steueraufkommens führt („Swift’sches Steuereinkommens“ oder „Laffer-Effekt“). Allerdings lässt sich nicht allgemeingültig erklären, von welcher Höhe an ein „sehr hoher“ Spitzensteuersatz ökonomische Aktivitäten behindern oder zum Erliegen bringen würde; im Übrigen ist zu berücksichtigen, dass Individuen unterschiedlich reagieren.

**Negative Anreizwirkungen** können auch von einem als leistungshemmend angesehenen Anstieg der Besteuerung im Progressionsbereich ausgehen. Allerdings ist fraglich, ob hierbei die Ausgestaltung mit – so bis 1989 – degressiv (also zunächst relativ stärker) oder „linear-progressiv“ (gleichmäßig) steigenden Grenzsteuersätzen eine Rolle spielen. Auch im derzeitigen „gebrochen linear-progressiven“ Tarif lässt sich ein sog. „Mittelstandsbauch“ ausmachen, weil die Grenzsteuersätze in den beiden Progressionsbereichen zwar jeweils konstant sind, aber im Vergleich zueinander abnehmen (vgl. Abb. 4 bei Anm. 20). Ebenso ist unklar, ob der Übergang vom Formeltarif zum Anstoßtarif wegen der leichteren Erkennbarkeit der Grenzbelastung leistungsfördernd oder wegen möglicher Irritationen im Bereich der Sprungstellen der Grenzsteuersätze leistungshemmend wirken würde (vgl. Anm. 5). Daher erscheint – wie im Koalitionsvertrag CDU/CSU/FDP 2009 vorgesehen – sowohl die Beseitigung des Mittelstandsbauchs als auch der Übergang zu einem Anstoßtarif eher als politisches Signal denn als sachlich zwingend (SIEGEL, ZSteu 2010, 54 [61]).

## IV. Geltungsbereich des § 32a

### 1. Persönlicher Geltungsbereich

15

**Für alle unbeschränkt Stpfl.** ist § 32a insgesamt zu beachten.

**Für beschränkt Stpfl.** kommt dagegen das Splittingverfahren nach § 32a Abs. 5 oder 6 grds. nicht in Betracht. Für diese wurde die Besteuerung ab 2009 der bei unbeschränkter StPfl. angenähert; es gilt der „Grundtarif ohne Grundfreibetrag“ (§ 50 Abs. 1). Die frühere Mindestbesteuerung von 25 % gilt nicht mehr. Für bestimmte Einkünfte wird die ESt. im Wege des StAbzugs erhoben (§§ 50, 50a).

Auf Antrag werden beschr. Stpfl. als unbeschr. stpfl. behandelt, wenn ihre Einkünfte mindestens zu 90 % der deutschen ESt. unterliegen (genauer: § 1 Abs. 3). Somit können sie auch in den Genuss des Splittingtarifs kommen (vgl. auch § 1a Abs. 1 Nr. 2).

**Arbeitnehmer:** Für ArbN, die nicht zur ESt. veranlagt werden, greift § 32a zwar nicht unmittelbar, wohl aber materiell, weil die LSt. aus dem EStTarif abgeleitet wird.

### 2. Sachlicher Geltungsbereich

16

**Zu versteuernde Einkommen:** Der EStTarif bezieht sich grds. auf das zu versteuernde Einkommen (zvE) des § 2 Abs. 5 Satz 1 für den betreffenden VZ (Kalenderjahr, § 25 Abs. 1). Dabei wird das Jahresprinzip (§ 2 Abs. 7) unabhängig davon berücksichtigt, in welchem zeitlichen Umfang innerhalb des KJ. Einkommen bezogen wurde. Dieses Abschnittsprinzip kann offenbar bei mehrjährig sehr unterschiedlichen zvE zu erheblichen Verwerfungen führen, die indessen nur über eine Lebenszeitbesteuerung vermieden werden können (vgl. etwa MITSCHKE, *StuW* 1980, 122), so dass zB der punktuelle Vorschlag der Übertragung eines nicht genutzten Grundfreibetrags (KEMPNY, *FR* 2009, 470) systematisch unbefriedigend erscheint.

**Eine gravierende Ausnahme** bewirkt § 32d für bestimmte Kapitaleinkünfte: Für diese wird im Verstoß gegen das Prinzip einer synthetischen ESt. eine Schemabesteuerung mit einer KapSt. von 25 % vorgenommen. Allerdings kann ein Optionsrecht (§ 32d Abs. 6) auf Einbeziehung in das nach § 2 zvE ausgeübt werden, was bei einem Differenzsteuersatz von weniger als 25 % vorteilhaft ist.

Im Übrigen kommen folgende *Sonderregelungen* in Betracht:

- § 32b: besonderer Steuersatz bei Progressionsvorbehalt;
- § 34: ermäßigter Steuersatz bei außerordentlichen Einkünften des § 34 Abs. 2;
- § 34a: Begünstigung nicht entnommener Gewinne;
- § 34b: ermäßigter Steuersatz bei außerordentlichen Einkünften aus Forstwirtschaft.

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

- § 31: Verrechnung des Kindergelds anstelle eines Kinderfreibetrags;
- § 34c: Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften;

- § 34e: Steuerermäßigung bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft;
- § 34f: Steuerermäßigung für Stpfl. mit Kindern bei der Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen für Wohngebäude oder der StBegünstigung für eigengenutztes Wohneigentum;
- § 34g: Steuerermäßigung bei Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien und Wählervereinigungen;
- § 35a: Steuerermäßigung bei haushaltsnahen Dienstleistungen uÄ;
- § 35b: Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer.

## V. Verhältnis des § 32a zu anderen Vorschriften

### 17 1. Stellung im EStG

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

Teil I: Persönliche Steuerpflicht

Teil II: Sachliche Steuerpflicht

Teil III: Tarif

Abschn. 1: Regeltarif

Abschn. 2: Besondere Tarife

Abschn. 3: Steuerermäßigungen

Teil IV: Steuererhebung

In Bezug auf besondere Tarife und StErmäßigungen (deren Berechtigung allerdings weitgehend zweifelhaft ist) sowie auf nicht systemgerechte Abzüge in der StBemessungsgrundlage ist allerdings eine Auslagerung in ein Subventions- oder Transfergesetz vorzuziehen (SIEGEL, Steuern, 1998).

**Systemwidrige Tarifvorschriften:** Der vorgeschlagenen Struktur folgt das EStG nur teilweise. So wird in Teil II das Einkommen (§ 2 Abs. 4) bestimmt, nicht aber die StBemessungsgrundlage zVE (§ 2 Abs. 5 Satz 1) geregelt. So werden unsystematisch (vgl. auch SÖHN, ZRP 1988, 344 [346]) mögliche Komponenten des zVE im Teil IV „Tarif“ festgelegt, wie etwa die außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33–33b). Im Übrigen sind im Teil „Tarif“ Regeltarif, besondere Tarife sowie StErmäßigungen nicht strikt geordnet.

**Verhältnis anderer Vorschriften zu § 32a:** Im Rahmen des EStG bestehen Beziehungen zu § 32a, wenn es zu einem Quellenabzug kommt. Dies trifft mit der LSt. auf Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit und mit der KapSt. auf bestimmte – nicht nach § 32d erfasste – Einkünfte aus Kapitalvermögen zu. Hierbei handelt es sich um besondere Erhebungsformen der ESt. Wenn zusätzlich zum Quellenabzug eine EStVeranlagung durchgeführt wird (§ 46), wird einbehaltene LSt. und KapSt. angerechnet (§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2).

Im Hinblick auf den Splittingtarif der Abs. 5 und 6 ist auf die Beziehung zu §§ 26, 26a bzw. 26b hinzuweisen.

**2. Verhältnis zu anderen Steuergesetzen**

Beziehungen zwischen der ESt. und anderen Steuerarten können sich aus gesetzlicher oder faktischer Anknüpfung oder aus der Anrechnung von St(Teil-)Beträgen ergeben.

**Verhältnis zu den Annexsteuern:** Andere StArten können an die Bemessungsgrundlage oder die tarifliche (oder eine modifizierte) ESt. anknüpfen. Derartige Annexsteuern (Zuschlagsteuern) sind derzeit der Solidaritätszuschlag (SolZ) und die KirchenSt. Hierfür ist § 51a EStG zu beachten.

Der SolZ wird im Wesentlichen auf die tarifliche ESt. (genauer: § 3 SolZG) erhoben, und zwar seit 1998 mit 5,5 % (§ 4 SolZG). Materiell handelt es sich beim SolZ um eine verkappte EStErhöhung. Allerdings steht die StErtragshoheit (Art. 108 GG) für den SolZ ausschließlich dem Bund zu, während es sich bei den übrigen Erhebungsformen der ESt. um Gemeinschaftssteuern für Bund und Länder handelt.

Der KirchenSt. unterliegen Angehörige bestimmter Religionsgemeinschaften. Die Steuer beträgt grds. (je nach dem regional gültigen KiStG) derzeit meist 9 % (in Ba.-Württ. und Bayern jedoch 8 %) der EStSchuld, die ggf. unter fiktiver Berücksichtigung von kindesbezogenen Freibeträgen des § 32 Abs. 6 zu ermitteln ist (§ 51a Abs. 2). Meist kommt eine Kappung auf 3 bis 4 % des zu versteuernden Einkommens in Betracht. Wegen der Abziehbarkeit der KirchenSt. als Sonderausgabe (§ 10 Abs. 1 Nr. 4) ist die wirtschaftliche Belastung der KirchenSt. nicht mit ihrem nominalen Ansatz identisch. Für die exakte Erfassung der kombinierten Wirkung von ESt. und KirchenSt. wird auf die betriebswirtschaftliche Literatur verwiesen (SIEGEL, Steuerwirkungen, 1982, 56 ff.).

**Faktische Anknüpfung:** Bei der GewerbeertragSt. liegt eine faktische Anknüpfung vor, weil ihre Bemessungsgrundlage „Gewerbeertrag“ der um Hinzurechnungen und Kürzungen korrigierte, nach den Vorschriften des EStG (oder KStG) zu ermittelnden Gewinn aus dem Gewerbebetrieb ist (§ 7 GewStG). Seit 2008 stellt die GewSt. keine abzugsfähige Betriebsausgabe mehr dar, so dass sie nicht die EStBemessungsgrundlage mindert.

**Anrechnungsbeziehung:** Allerdings wird die tarifliche ESt. bei Einkünften aus gewerblichen Unternehmen bzw. als Mitunternehmer um das 3,8 fache des (anteiligen) GewStMessbetrags vermindert (§ 35 Abs. 1). Die nach dem bis 2000 geltenden KStRecht (Anrechnungsverfahren, §§ 27–47 KStG 1999) erfolgende Anrechnung der auf ausgeschüttete Gewinne zuzurechnenden KSt. bei der ESt., wodurch die KSt. grds. zu einer InterimsSt. in Bezug auf die ESt. wurde, ist Vergangenheit.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Bemessungsgrundlage und Tarifverlauf**

**I. Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Abs. 1 Satz 1)** 19

**Zu versteuerndes Einkommen:** Nach Abs. 1 Satz 1 bemisst sich die ESt. nach dem zvE. Nach § 2 Abs. 5 „bildet das zu versteuernde Einkommen die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer“. Dieses ergibt sich aus dem Einkommen nach § 2 Abs. 4 abzgl. der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 und der

„sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträge“ (zB Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG, § 70 EStDV). Zur Bedeutung und Ermittlung des zVE im Übrigen vgl. § 2 Anm. 803 und 805.

## II. Tarifverlauf (Abs. 1 Satz 2–6)

### 20 1. Tarifaufbau und Tarifgestaltung

Satz 2 bestimmt in einem den Nr. 1 bis 5 vorangestellten Einleitungsteil, dass sich die ESt. „vorbehaltlich der §§ 32b, 32d, 34, 34a, 34b und 34c“ nach der je nach zVE zutreffenden Tarifzone berechnet. Die Vorbehalte betreffen in Anm. 16 genannte Sonderregelungen. Je nach Vorschrift greift ggf. ein speziell definierter abweichender Steuersatz bzw. eine bestimmte StErmäßigung.

Abs. 1 Satz 2 beschreibt einen insgesamt progressiven Tarif, der insgesamt fünf Stufen aufweist: eine Nullzone, die für das stfrei bleibende Existenzminimum steht und durch den Grundfreibetrag bestimmt wird, diese endet derzeit bei 8004 €; hiernach setzt die Besteuerung mit einem Grenzsteuersatz von 14,0 % ein, welcher in zwei linear-progressiven Stufen bis zum zVE von 52881 € auf 42,0 % steigt; dann folgen zwei Proportionalzonen (jedoch mit indirekter Progression): bis zu 250400 € mit einem Grenzsteuersatz von 42 % und anschließend („Reichensteuer“) von 45 %.

Zur Tarifentwicklung 1958 bis 2010 s. SIEGEL, ZSteu 2010, 54 (55). Die Tarife 2007, 2009 und 2010 werden detailliert verglichen bei LAUX, BB 2010, 1183.

**Gegenüber der internationalen Dominanz des Anstoßtarifs** (vgl. anschauliche Beispiele für Frankreich, Großbritannien, Japan und USA bei SIGLOCH/EGNER, Steuersätze in Tabellenform, 1996, 240 ff.) bleibt Deutschland mit Abs. 1 Satz 2 bei einem Formeltarif. Der Ersatz durch einen Anstoßtarif wurde aufgrund des Koalitionsvertrags CDU/CSU/FDP 2009 diskutiert, scheint jedoch derzeit nicht aktuell zu sein. Für einen solchen Tarif könnte sprechen, dass die Grenzbelastung meist leichter erkennbar ist; auf der anderen S. vermeidet der Formeltarif eventuelle Leistungshemmungen an den Stufeneingängen des Anstoßtarifs, so dass „keine überzeugenden Gründe, vom ... Formeltarif abzugehen“, zu sehen sind (WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT BEIM BMF, 1996, 25; vgl. SIEGEL, ZSteu 2010, 54 [61]).

Der Tarif des Abs. 1 führt zu den in der folgenden Graphik (Abb. 4) skizzierten Grenzsteuersätzen (obere Kurve) und Durchschnittssteuersätzen (untere Kurve) in Abhängigkeit vom zVE (hier von 0 bis 120000 €). Das Bild zeigt deutlich den wesentlichen Unterschied beider Größen, die sich für hohe Einkommen einander annähern. Zur unterschiedlichen Relevanz dieser Steuersätze s. Anm. 4.

Die ESt. lässt sich am einfachsten im Internet berechnen, etwa nach dem Abgabenrechner des Bundesministeriums der Finanzen unter [www.abgabenrechner.de/ekst/](http://www.abgabenrechner.de/ekst/)?. Selbstverständlich ist eine Ermittlung nach dem Formeltarif des Satzes 2 möglich, wofür jedoch nach Satz 3–5 die Größen x, y und z aufzulösen sind (zur Umrechnung vgl. SIEGEL/BAREIS, Strukturen, 4. Aufl. 2004, 116). Durch die Kombination der Sätze 2–5 lässt sich die ESt. (T) in Abhängigkeit vom zVE (Y) für den jeweils genannten Gültigkeitsbereich wie folgt berechnen (Abb. 5):



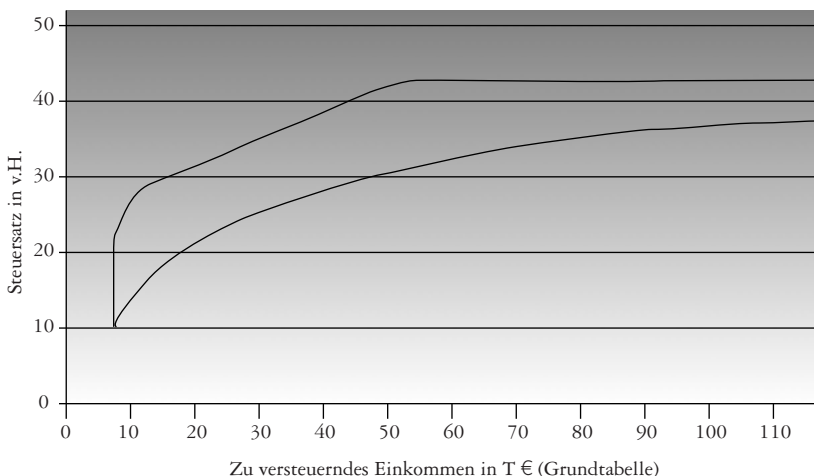


Abb. 4: Grenz- und Durchschnittssteuersatz nach Abs. 1 (für zvE bis 120 000 €) (Quelle: Bundesministerium der Finanzen: [www.abgabenrechner.de/ekst/](http://www.abgabenrechner.de/ekst/))

ESt	beträgt €	im Gültigkeitsbereich
T =	0	$Y \leq 8004$
	$0,000.009.122 \cdot Y^2 - 0,006.020.173 \cdot Y - 536,187$	$8005 \leq Y \leq 13469$
	$0,000.002.287 \cdot Y^2 + 0,178.082.019 \cdot Y - 1.775,553$	$13470 \leq Y \leq 52881$
	$0,42 \cdot Y - 8172$	$52882 \leq Y \leq 250730$
	$0,45 \cdot Y - 15694$	$Y \geq 250731$

Abb. 5: Expliziter EStTarif

Schließlich drückt Satz 6 eine einfache Rundungsvorschrift aus: Ebenso wie das zvE (Satz 3–5) ist die Steuer auf den nächsten vollen Eurobetrag abzurunden.

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

**a) Grundfreibetrag als das Existenzminimum freistellende Nullzone**

21

Nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 beträgt die ESt. für zvE bis 8004 € Null. Ein Klammerzusatz weist daraufhin, dass der Betrag 8004 € den Grundfreibetrag darstellt, der der StFreistellung des sog. Existenzminimums dient.

**Die Steuerfreistellung des Existenzminimums** gebietet sich bereits aus ethischen Gründen. Das BVerfG stützt diese Forderung im Beschl. des 2. Senats v. 25.9.1992 (2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BStBl. II 1993, 413 [418]) auf den in Art. 2 Abs. 1 GG vorgesehenen Schutz der persönlichen Handlungsfreiheit und stellt hierzu fest, „daß ein Steuergesetz keine ‚erdrosselnde Wirkung haben darf‘. Demgegenüber hatte der 1. Senat des BVerfG mit Beschl. v. 29.5.1990 (1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60) dasselbe Ergebnis bereits aus dem Postulat des Schutzes der Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG) iVm.

dem Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG hergeleitet. (Zu dogmatischen Begründungsansätzen vgl. umfassend TREISCH, Existenzminimum, 1999.)

**Für die Bemessung des Existenzminimums** knüpft das BVerfG an den im Sozialhilferecht anerkannten Mindestbedarf an. Zu dem zur Bestreitung des notwendigen Lebensunterhalts stfrei zu haltenden Einkommen gehört auch der sozialhilferechtliche Vorsorgebedarf für den Krankheits- und Pflegefall, der jedoch infolge situationsabhängiger Höhe nicht im Grund- bzw. Kinderfreibetrag, sondern als SA (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 ab 2010) zu berücksichtigen ist (BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125).

**Ein sog. Existenzminimumbericht** muss von der BReg. alle zwei Jahre vorgelegt werden (dazu im Einzelnen § 31 Anm. 25 mit einer Wiedergabe aller Existenzminimumsberichte).

## 22 b) Verschiedene Arten der Berücksichtigung des Existenzminimums

**Unterschiedliche Berücksichtigung des Existenzminimums:** Für die Art der Berücksichtigung des Existenzminimums hat das BVerfG dem Gesetzgeber einen Gestaltungsfreiraum belassen (SCHEMMEL, StuW 1993, 76). Grundsätzlich bestehen zumindest folgende Varianten:

- *Abzug eines bestimmten Betrags von der Steuerschuld (Steuerabsetzbetrag):* Ausgehend von einem Steuertarif, der für alle positiven zu versteuernden Einkommen eine positive Steuer ausweist, käme jedem StPfl. ders. Abzug zugute (so aus der „verfassungsrechtlich geschützten Menschenwürde“ hergeleitet: SCHEMMEL, StuW 1993, 70 [75]).
- *Abzug des Existenzminimums innerhalb der Bemessungsgrundlage:* Wie in Anm. 7 erläutert, führt bei diesem Vorschlag (zB ESSER, DStZ 1994, 517) der progressive Tarif – bei vorgegebenem Verlauf ohne Nullzone – zu einer mit steigendem Einkommen zunehmenden Begünstigung. Es käme zu einer „Rückverteilung“ der Progression (daher abl. BAREIS, StuW 1991, 38 [49]).
- *Nullzone in Höhe des Existenzminimums:* Bei dieser (für § 32a gewählten) Alt. ist nicht erkennbar, zu welcher Entlastung der Grundfreibetrag führt, weil der fiktive Tarif ohne Grundfreibetrag nicht bekannt ist.

Den somit gegebenen Abbau der Entlastungswirkung des Grundfreibetrags hat das BVerfG (v. 25.9.1992, 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BStBl. II 1993, 418) „in folgerichtig gestalteten Übergängen“ ausdrücklich zugelassen (zustimmend JACHMANN, StuW 1998, 293 [296]).

Ein internationaler Vergleich 2009 der Grundfreibeträge bzw. Steuerabsetzbeträge findet sich in: BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, 2009, 31 ff.

**Eine Integration von Steuer- und Transfersystem** ist für Einkommensbezieher im Bereich des Grundfreibetrags besonders relevant. Transferleistungen (zB „Hartz IV“) können ökonomisch als negative ESt. verstanden werden. Für das Zusammenspiel ist darauf zu achten, dass Anreize zum Einkommenserwerb nicht gestört werden; vgl. hierzu SIEGEL/SCHNEIDER, DStR 1994, 597 [599]. Für StR und Sozialrecht müssen gleiche Maßstäbe gelten (PEZZER, StuW 1989, 219 [225]).

## 23 3. Progressionszonen des Tarifs (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und 3)

Der Progressionsbereich des Tarifs besteht aus zwei Teilen; der erste ist relativ schmal und umfasst das zVE von 8005 € bis 13469 € (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2),

während der zweite den Bereich des zvE von 13 470 € bis 52 881 € abdeckt (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3).

**Ein quadratischer Formeltarif** drückt im Progressionsbereich die Progression aus. Er formuliert bereichsweise die Abhängigkeit des EStBetrags (T) vom zvE (Y) nach der Struktur

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

a, b und c sind Konstanten, die den genauen Verlauf bestimmen. Die jeweiligen Werte lassen sich der Abb. 5 entnehmen.

Die ggf. für Entscheidungen erforderlichen Umrechnungen führen zu:

$$\text{Grenzsteuersatz } T' = 2 \cdot a \cdot Y + b$$

$$\text{Durchschnittssteuersatz } t = a \cdot Y + b - c/Y$$

Für den oft im Blickfeld stehenden Grenzsteuersatz steigen die Werte im ersten Progressionsbereich von 14,0 % auf 23,97 % und im zweiten Progressionsbereich anschließend bis auf 42,0 %. Wie Abb. 4 zeigt, verläuft der Anstieg jeweils linear, jedoch im ersten Bereich steiler als im zweiten. Der entsprechende Knick bildet den sog. „Mittelstandsbauch“ ab (s. hierzu auch Anm. 14). Indessen ist der Knick ersichtlich mit dem Anliegen zu erklären, den Tarif mit einem niedrigen Eingangssteuersatz beginnen zu lassen,

Der Durchschnittssteuersatz steigt im ersten Bereich von 0 % auf 7,76 % sowie weiter im zweiten bis 26,82 %.

#### 4. Proportionalzonen des Tarifs (Abs. 1 Satz 2 Nr. 4–5)

24

Nachdem sich in der Bundesrepublik Deutschland stets nur eine Proportionalzone an den Progressionsbereich angeschlossen hatte, wurde diese 2007 geteilt, indem nunmehr für zvE von 52 882 bis 250 730 € ein Grenzsteuersatz von 42 % greift und dieser anschließend auf den Spitzensteuersatz von 45 % steigt. Unter Einbeziehung des Solidaritätszuschlags von 5,5 % erreicht dieser 47,5 %. Der Durchschnittssteuersatz steigt von 26,82 % in der ersten Zone bis 38,83 % und nähert sich dann langsam dem Grenzsteuersatz von 45 %.

In BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN (Steuern, 2009, 35 ff.) wird der Spitzensteuersatz im internationalen Vergleich gegenübergestellt.

Innerhalb einer Proportionalzone sind Steuerwirkungen von Entscheidungen unmittelbar am Grenzsteuersatz abzulesen. Falls beide Proportionalzonen betroffen sind, ist indessen der Differenzsteuersatz (vgl. Anm. 4) zu ermitteln.

Die Abzugsbeträge 8 172 bzw. 15 694 in den Steuerformeln besorgen den nahtlosen Übergang der einzelnen Tarifbereiche. So ergibt sich

$$\text{für ein zvE} = 250\,730 \text{ nach Nr. 4: } T = 0,42 \cdot 250\,730 - 8\,172 = 97\,134$$

$$\text{und für zvE} = 250\,731 \text{ nach Nr. 5: } T = 0,45 \cdot 250\,731 - 15\,694 = 97\,134.$$

**C. Erläuterungen zu Abs. 5:  
Splittingtarif**
**I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5**
**25 1. Rechtsentwicklung des Ehegattensplitting**

Das Ehegattensplitting zielte ursprünglich nur darauf ab, die nach dem 2. Weltkrieg (zur historischen Entwicklung vgl. SEER in FS Kruse, 2001, 357 [360]) bis zur Entsch. des BVerfG im Jahre 1957 geltende progressionsverschärfende Zusammenveranlagung der Ehegatten mit Besteuerung nach der „Grund“-Tabelle zu vermeiden (BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55). Seit der Einf. des Splittingverfahrens im StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412) gilt diese Form der Ehegattenbesteuerung im deutschen EStG relativ unangefochten, wird aber nicht selten in Frage gestellt.

**Familiensplitting:** Zeitweise wird eine Erweiterung auf ein „Familiendarifsplitting“ diskutiert, bei dem der Ehegattendivisor 2 abhängig von der Kinderzahl (etwa 0,5 je Kind) erhöht wird. Das etwa in Frankreich praktizierte Familiendarifsplitting ist vom sog. Familienrealsplitting zu unterscheiden, das ähnlich wie das begrenzte Realsplitting nach § 10 Abs. Nr. 1 EStG Unterhaltsabzüge für den Ehegatten und die Kinder vorsieht (dazu etwa KANZLER, DStJG 24 (2001) 417 [457]).

**Eingetragene Lebenspartnerschaften:** Derzeit ist eine Entsch. des BVerfG zu der Forderung zu erwarten (Az. 2 BvR 909/06 und 2 BvR 1981/06), das Splitting auch auf eingetragene Lebenspartnerschaften anzuwenden (hierfür etwa RAUCH, DStR 2006, 1823; STEPPUTAT, FR 2010, 831; Nds. FG v. 9.11.2010 – 10 V 309/10, rkr., DStRE 2011, 675). Es bestehen Zweifel (LOSCHELDER in SCHMIDT, 2010, §32a Anm. 9), ob der BFH (ua. v. 26.1.2006 – III R 51/05, BStBl. II 2006, 515) seine ablehnende Haltung aufrechterhalten kann (vgl. BVerfG v. 21.7.2010 – 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, DStR 2010, 1721, zur ErbSt.). Ein entsprechender Gesetzentwurf wurde aus der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen eingebracht (BTDrucks. 17/3218 v. 6.10.2010).

Angelpunkt der Diskussion um das Splitting ist der idR eintretende Vorteil gegenüber der Individualbesteuerung, sofern sich die Einzel-zvE der Ehegatten voneinander unterscheiden. In Sonderfällen kann allerdings die getrennte Veranlagung vorteilhaft sein, etwa wenn nur dann eine günstigere Verlustnutzung eintritt oder eine weitere Freigrenze für Nebeneinkünfte genutzt werden kann (vgl. hierzu § 26 Anm. 5).

**26 2. Alternative Formen der Ehegattenbesteuerung**

**Die grundlegenden Alternativen der Ehegattenbesteuerung** lauten Individualbesteuerung (Einzelveranlagung wie im Steuervereinfachungsgesetz 2011 vorgesehen) oder Zusammenveranlagung nach dem Splittingverfahren (Alternativdarstellung zB bei RICHTER/STEINMÜLLER, FR 2002, 812 [813 f.]). Allerdings kann die Ehe auch im Falle der Individualbesteuerung berücksichtigt werden:

- durch einen Steuerabzugsbetrag („Ehegeld“, SACKSOFSKY, NJW 2000, 1896 [1898]): konstant oder mit steigendem Einkommen abnehmend (hierfür ua SCHNEIDER, Steuerlast, 2002, 326);
- durch Abzug eines Unterhaltsfreibetrags innerhalb des zVE: übertragbar oder nicht (hierzu VOLLMER, Ehegattensplitting, 1998, 233);
- durch einen übertragbaren zweiten Grundfreibetrag (PRINZ, FR 2010, 105 [113]);
- durch Realsplitting (uU mit Kappung auf einen Höchstbetrag), wobei dem Abzug bei dem einen Ehegatten die Einbeziehung in das zVE des anderen Ehegatten entspricht.

**Auch innerhalb des Splittingverfahrens bestehen Alternativen:** So kann der Splittingvorteil, der sich systematisch aus dem Formel-Abzugsbetrag in der höchsten Proportionalzone ergibt (derzeit 15 694 €; vgl. Abs. 1 Satz 2 Nr. 5), auf einen Maximalbetrag gekappt werden. Ferner kann das Auslaufen des Splittingvorteils („fading out“) bei hohen Einkommen diskutiert werden (hierfür VORWOLD, Ehe- und Familienbesteuerung, 1991, 46; dagegen LINGEMANN, Familienbesteuerung, 1994, 184).

**Im Vergleich mit dem Ausland mag die Zusammenveranlagung „etwas antiquiert“ erscheinen** (KANZLER, FR 2002, 760) und zeigt für Deutschland einen „ungewöhnlichen Weg“ (SACKSOFSKY, FR 2010, 119 [120]): für das Ausland ergibt sich ein sehr differenziertes Bild der Familienbesteuerung (BAREIS/ALLMENDIGER/SELG, Familienlastenausgleich, 1998, 57; WATERKAMP, Ehegattenveranlagung, 1999, 253 ff.; LINGEMANN, Familienbesteuerung, 1994, 166 [233]; TIPKE, Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl. 2000, 381; KANZLER, DSStG 24 [2001], 417 [440 Fn. 153]; GERLACH, Familienpolitik, 2. Aufl. 2010, 396 ff.): Das Splittingverfahren findet sich auch in der Schweiz, in Irland, Luxemburg, Spanien und Portugal sowie zum Familiensplitting erweitert in Frankreich, während viele andere Staaten – ua. Österreich – eine Individualveranlagung mit Modifikationen durch Freibeträge oder Steuerabzugsbeträge vornehmen. Aus der Minderheitsposition des Splitting schließt TIPKE (Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl. 2000, 390), dass es bei einer Harmonisierung des EStRechts „wahrscheinlich keine Chance [hätte], sich in Europa durchzusetzen“; KANZLER (FR 2002, 760 [762]) spricht von „Individualbesteuerung der Ehegatten als Zukunftsmodell“.

### 3. Verfassungsmäßige Vorgaben für die Berücksichtigung der Ehe

27

**Gebot der Förderung von Ehe und Familie:** Das Ehegattensplitting wird im Allgemeinen mit dem Gebot der Förderung von Ehe und Familie (Art. 6 Abs. 1 GG) begründet, wonach „die Ehe um ihrer selbst willen sowie als ideale Vorstufe zur Familie“ geschützt werde (WINHARD, DSStR 2006, 1729 [1730]). Allerdings kann hieraus uE keineswegs eine finanzielle Förderung der Ehe verlangt werden. Somit ist der Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG zu beachten, aus dem sich das Postulat der Individualbesteuerung ableiten lässt. Jedoch wird (ohne inhaltliche Begründung) argumentiert, Art. 3 GG verlange „zwingend“ aus der Anerkennung der Ehe ein „Prinzip der Globaleinkommensbesteuerung“ mit dem Ergebnis des Splittingverfahrens (SCHERF, StuW 2000, 269 [273]; ebenso HOMBURG, StuW 2000, 261 [262]). Art. 3 GG besagt uE das Gegenteil; indessen kann das Sozialstaatsprinzip (Art. 28 Abs. 1 Satz 1 GG) Modifikationen verlangen.

Demgegenüber hat das BVerfG das Splittingverfahren im Urt. v. 3.11.1982 (1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79 und 363/80, BVerfGE 61, 319 [347]) als

„keine beliebig veränderbare Steuer-Vergünstigung“, sondern ... eine an dem Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare (Art. 3 Abs. 1 GG) orientierte sachgerechte Besteuerung“ bezeichnet. Indessen ist, was „verfassungsrechtlich vertretbar ist, ... nicht verfassungsrechtlich geboten“ (TIPKE, Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl. 2000, 391; vgl. GRÖNERT, DStZ 1998, 895).

Dass sich die Auffassung des BVerfG möglicherweise im Zeitablauf ändert, lässt sich daran erkennen, dass es im Splittingverfahren nach seinem vom Gesetzgeber zugrunde gelegten Zweck ua. „eine besondere Anerkennung der Aufgabe der Ehefrau als Hausfrau und Mutter“ (TIPKE, Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl. 2000, 346) sah und sich die Situation seit 1982 erheblich geändert hat. Im Übrigen führte das BVerfG aus: „Unbenommen bleiben dem Gesetzgeber andere Lösungen ... zur Neuregelung der Familienbesteuerung“ (TIPKE, Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl. 2000, 355).

#### 28 4. Diskussion der Rechtfertigungsgründe des Ehegattensplitting

Während allg. akzeptiert wird, dass die Ehe im Rahmen der Besteuerung berücksichtigt werden soll, ist strittig,

- in welcher Form dies erfolgen soll und insbes.
- ob sich die Berücksichtigung einkommensabhängig vollziehen soll, denn der Splittingeffekt steigt grds. mit zunehmendem zvE (vgl. Anm. 7), wenn beide Einkommen unterschiedlich hoch sind und nicht in derselben Proportionalzone liegen.

Einführend sei darauf hingewiesen, dass die Antworten nicht „mathematisch-logisch“ abgeleitet werden können, sondern stets auf Wertungen zurückzuführen sind. Im Folgenden wird von der Ausgangswertung ausgegangen, dass nur das Individuum Träger von Leistungsfähigkeit sein kann und für ein Abweichen von der Individualbesteuerung triftige Gründe gegeben sein müssen (SIEGEL, BFuP 2001, 271 [272 f.]). Hierzu werden die zur Begr. des Splittings vorgetragenen Argumente analysiert:

**Die Institution der Ehe als solche** wird nicht als Splittinggrund reklamiert. Im Übrigen greift der Splittingeffekt nur bei unterschiedlichen Einkommen der Ehegatten, fördert also nur bestimmte Ehetypen (SACKSOFSKY, NJW 2000, 1896 [1898]).

Die beim BVerfG 1982 als Splittingrechtfertigung anklingende Basis der Familiengründung war schon seinerzeit zweifelhaft, weil zwar eine Kinderförderung zu begrüßen ist, diese aber nicht von der Existenz einer Ehe, sondern von der von Kindern abhängen muss. Daher ist auf das Kindergeld (§§ 62, 66) zu verweisen, das uE wegen der Vermeidung des Progressionseffekts gegenüber den Kinderfreibeträgen (§ 32 Abs. 6) vorzuziehen ist.

**Standardmäßig dient die eheliche Erwerbsgemeinschaft als Begründung** (vgl. MELLINGHOFF, StVj. 1989, 130 [150]), wengleich sich das Leistungsfähigkeitsprinzip nur auf Individuen und nicht auf Gemeinschaften beziehen kann. Charakteristisch ist die These: „Wenn etwa ... eine PersGes. die anteilige Zurechnung des gemeinsamen Einkommens ... auf die einzelnen Personen erlaubt, muß dies um so mehr für die engste Personengemeinschaft gelten, die das Verfassungsrecht kennt.“ (KIRCHHOF, Stbg. 1998, 385 [390]); ähnlich: „Bei einer Ehe tritt an die Stelle des Gesellschaftsvertrages das Familienrecht.“ (so LANG,

Quelle bei SIEGEL, BFuP 2001, 271 [275]). Dabei wird jedoch übersehen, dass auch bei Personenhandelsgesellschaften Einkommen dort zugerechnet werden muss, wo es geschaffen wurde; ein Ausgleich unter Ehegatten ist ebenso wie unter Gesellschaftern Einkommensverwendung (SIEGEL, Steuern, 1998, 354 [375]). Somit liegt dem Splitting eine „systemwidrige Vermischung von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung“ zugrunde (KANZLER, FR 2002, 760 [766]).

Im Übrigen lässt sich am Beispiel einer Alleinverdienerhe zeigen, dass die gegebene Erwerbsgemeinschaft nichts mit Zusammenveranlagung zu tun hat: Der Alleinverdiener muss unabhängig von seiner Besteuerung den Ehegatten an seinem Erwerbserfolg teilhaben lassen.

Immerhin ist das pragmatische Argument zu diskutieren, dass das Splittingverfahren Vorteile von Gewerbetreibenden zu vermeiden helfen kann, die oft über die Einräumung von Beteiligungen oder über Scheinarbeitsverhältnisse Splittingwirkungen herbeiführen können (TIPKE, Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl. 2000, 384). Indessen schlägt dieses Gegenargument uE nicht durch, weil sich der Missbraucher in ein strafrechtliches Risiko (nebst der Gefahr der Erpressbarkeit) und (wegen der Möglichkeit des Scheiterns der Ehe) ein wirtschaftliches Risiko begibt (SIEGEL, BFuP 2001, 271 [276]).

Die in der Ehe gegebene gegenseitige Unterhaltspflicht mag als Grund für eine Minderung der subjektiven Leistungsfähigkeit durch die Zwangsläufigkeit von Unterhaltsleistungen angeführt werden. Dieser Aspekt erscheint als Ausgangspunkt plausibel, weil hier ein Ehegatte uU an die Stelle des Staats tritt. Fraglich ist jedoch, ob eine fiktive Unterhaltszahlung für jede Ehe unabhängig von der wirtschaftlichen Situation gelten kann. UE greift hier das Sozialstaatsprinzip und erlaubt den Abzug eines „Ehegeldes“ – entweder in gleicher Höhe für alle Ehen oder aber in Abhängigkeit von den Individualeinkommen anreizverträglich abschmelzend (SIEGEL, BFuP 2001, 271 [274]).

**Das begrenzte Realsplitting** steht in der Nähe dieses Modells – jedoch mit einkommensabhängiger Wirkung (hierfür zB LANG in FS Klein, 1994, 437 [451]; MELLINGHOFF, Grundrechtsschutz, 2001, 39 [65]): Was bei dem einen Ehegatten die Bemessungsgrundlage senkt, erhöht diese beim anderen Ehegatten. Ähnlich wirkt die Transferierbarkeit eines Existenzminimum-Freibetrags des Minderverdienenden und die Berücksichtigung seines Unterhaltsanspruchs (hierfür VOLLMER, Ehegattensplitting, 1998, 230); verwandt ist auch die diskutierte Kappung des Splittingvorteils (krit. zust. KANZLER, FR 1999, 512 [515]).

**Gegen das Splittingverfahren** wird wiederholt – besonders von Frauen – das Argument vorgetragen, dass das Splitting zu einer Behinderung von Frauen führe (so bereits MENNEL, Gutachten, 1974, D 178). Nimmt ein Ehegatte als Zweitverdiener/in eine Berufstätigkeit (wieder) auf, so erscheint das zusätzliche Netto-Einkommen relativ gering. Auch wenn dies empirisch als „beschäftigungspolitische Falle“ (SEIDL/TRAUB, BB 1997, 861 [867]) belegt sein mag, kann hier aber nicht von einer „Steuerstrafe“ (MATTHÄUS-MAIER, ZRP 1988, 252 [254]) gesprochen werden, weil hier eine hohe Progression nicht dem Zweitverdiener zugeordnet werde kann, sondern für *jedes* Zusatzeinkommen greift, und im Übrigen getrennte Veranlagung gewählt werden kann.

**Kein mittelbarer Verstoß gegen das Gebot der Gleichbehandlung von Männern und Frauen:** Insoweit ist dem Splittingtarif kein mittelbarer Verstoß gegen das Gebot der Gleichbehandlung von Männern und Frauen in Art. 3 Abs. 2 GG vorzuwerfen und aus diesem Grunde als verfassungswidrig (so SACK-

sofsky, NJW 2000, 1896 [1900]) zu qualifizieren, denn anderenfalls müsste der progressive Tarif generell gegen das Gleichheitsgebot verstoßen.

**Unmittelbarer Verstoß gegen das Gleichheitsgebot:** Indessen könnte eine Verfassungswidrigkeit des Splittingtarifs wohl aus einem unmittelbaren Verstoß gegen das Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitet werden, wenn die Individualbesteuerung als Ausgangspunkt betont wird. Schließlich kann damit auch „die selbständige Stellung der Ehefrau ... gegenüber dem Ehemann“ gefördert werden und damit ein Beitrag zu ihrer Emanzipation erbracht werden (GASSNER, Finanz-Journal 1973, 137 [141]). Provokant erscheint es allerdings, Splitting als „Subvention des Patriarchats“ (MENNEL, Frauen, 1988, 88) zu charakterisieren.

Jedoch lässt sich die Gleichberechtigung von Mann und Frau (Art. 3 Abs. 2 Satz 1 GG) anführen, deren Durchsetzung der Staat nach Art. 3 Abs. 2 Satz 2 GG zu fördern hat (VOLLMER, Ehegattensplitting, 1998, 238). So wird auf ökonomische Risiken bei einem „Leben als Hausfrau“ verwiesen, die zu einer verfassungswidrigen mittelbaren Benachteiligung von Frauen führe (SACKSOFSKY, FR 2010, 119 [121]). Es ist wohl kein Zufall, dass die Position der Einzelveranlagung besonders von Frauen – so auch bereits 1983 vom Deutschen Juristinnenbund (WINDBICHLER, BStRSozVAR 1983, 158 [159]) – vertreten wird.

Völlig konträr hierzu wird mitunter – uE nicht nachvollziehbar – argumentiert, das Splitting schütze das Selbstbestimmungsrecht der Ehegatten (NACKE in LBP, § 32a Rn. 34).

UE ist keine durchgreifende Begr. zugunsten des Splittingverfahrens festzustellen. Eine gewisse Eheförderung lässt sich wohl nur aus dem Aspekt der Vermeidung von staatlichen Transferzahlungen rechtfertigen, die sich aus der Unterhaltspflicht unter Ehegatten ergibt. Dies spricht für ein einkommensunabhängiges oder mit steigendem Einkommen fallendes Ehegeld. Mit dieser Begr. kann die steuerliche Behandlung eingetragener Lebenspartnerschaften geklärt werden: Auch für sie lässt sich kein Splittingtarif, wohl aber ein Quasi-Ehegeld begründen.

Sollte der Gesetzgeber Splitting abschaffen, ist allerdings eine mittelfristige Übergangslösung erforderlich (SACKSOFSKY, Familienförderung, 2007, 333 [343]).

## 29 II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 5

**Tatbestandsvoraussetzungen für die Anwendung des Splittingverfahrens** sind

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

Die beiden erstgenannten Tatbestandsvoraussetzungen brauchen nur an einem Tag des VZ vorgelegen zu haben. Sofern die Ehe jedoch bis zum Ablauf dieses Zeitraums insbesondere durch Tod oder Scheidung aufgelöst wurde, hängt die Anwendung davon ab, ob eine neue zur Zusammenveranlagung berechtigte Ehe eingegangen wird, und uU vom Verzicht auf die besondere Veranlagung des § 26c. Zur Ausübung des Wahlrechts bei einer nach ausländischem Recht zulässigen Vielche s. § 26 Anm. 22 mwN.



**Rechtsfolgen:** Für zusammenveranlagte Ehegatten wird deren gemeinsames zvE ermittelt, wobei nicht ausdrücklich geregelt ist, ob die Zusammenfassung innerhalb der Stufen der zvE-Ermittlung oder erst abschließend zu erfolgen hat (BIRK, Steuerrecht, 13. Aufl. 2010, Rn. 637). Die tarifliche ESt. beträgt vorbehaltlich der §§ 32b, 34, 34b und 34c das Zweifache des Steuerbetrags, der sich für die Hälfte ihres gemeinsam zvE nach Abs. 1 ergibt (Splitting-Verfahren). Daraus folgt, dass die Tarifbereiche in Abs. 1 Satz 2 verdoppelt werden.

**Einkommensteuerliche Wirkung des Ehegattensplitting:** Es ist leicht zu überschauen, dass die Wirkung eines jeden Splittingverfahrens bei einem progressiven Tarif einkommensabhängig – mit steigendem Einkommen zunehmend – ist. Da der Tarif jedoch für hohe Einkommen in einer Proportionalzone endet, ergibt sich ein Maximum für die Splittingwirkung mit dem absoluten Abzugsbetrag der letzten Tarifstufe (derzeit 15 694 €).

**Graphisch** lässt sich der Splittingvorteil zB auf der Basis des Steuertarifs skizzieren (hier mit überzeichneter Progression: Abb. 6):  $Y_1$  und  $Y_2$  bilden die zvE der Ehegatten bei Einzelveranlagung ab; somit gibt  $0,5 \cdot (Y_1 + Y_2)$  das durchschnittliche zvE an. Die dick gezeichnete Strecke (zwischen der Verbindungsgeraden  $V$  und der Steuerfunktion  $T_G(Y)$  bei Einzelveranlagung) drückt den halben Splittingvorteil aus, dessen Verdoppelung also den gesamten Splittingvorteil (RIEDER, mathematik lehren, 1987, 48 [50]).

**Ein Vorbehalt in Abs. 5** weist für das Splittingverfahren auf dieselben möglichen Modifikationen der Tarifierhebung hin, wie sie nach Abs. 1 Satz 2 für die Einzelveranlagung in Betracht kommen (s. Anm. 20).

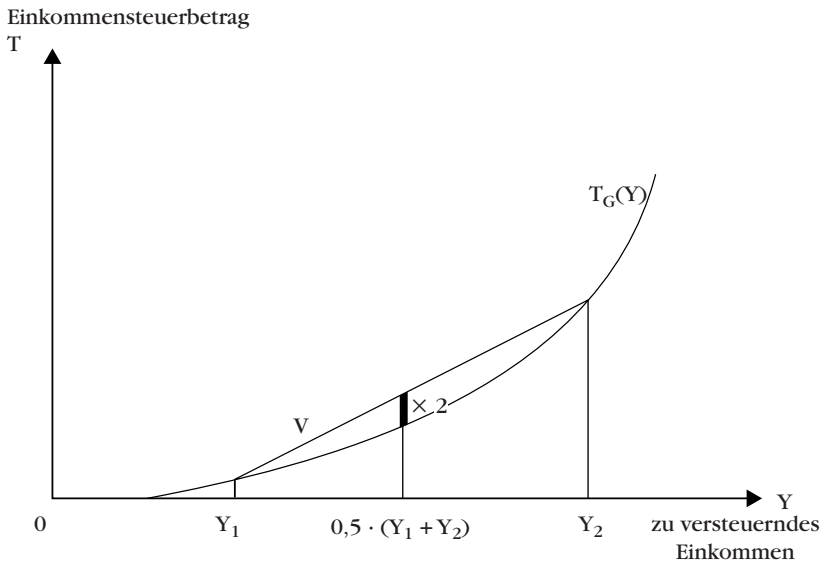


Abb. 6: Splittingeffekt

Einstweilen frei.

**D. Erläuterungen zu Abs. 6:  
Sonderfälle des Splitting**
**I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6**
**31 1. Überblick**

**Bedeutung des Splitting bei Einzelveranlagung:** Abs. 6 erweitert die Anwendung des Splittingverfahrens in Sonderfällen unter bestimmten Bedingungen für einen VZ auf nicht mehr Verheiratete: nach Satz 1 Nr. 1 für Witwer/Witwen (*Verwitweten-Splitting*), nach Satz 1 Nr. 2 für einen nicht wieder verheirateten Ehegatten nach Auflösung einer Ehe (*Sonder-Splitting*). Damit wird das Splittingverfahren bei einer Einzelveranlagung durchgeführt.

Sofern die jeweiligen Voraussetzungen erfüllt sind, ergeben sich folgende Möglichkeiten für die Anwendung des Splittingtarifs (Abb. 7):

Beendigung der Ehe durch ...	Splitting im Kj. der Beendigung der Ehe	Splitting im Folgejahr
Tod	Abs. 5 iVm. § 26 Abs. 1 Satz 1	Abs. 6 Satz 1 Nr. 1
Scheidung, Aufhebung, Nichtigkeitserklärung	Abs. 6 Satz 1 Nr. 2	–

Abb. 7: Sonderfälle des Splitting

**32 2. Begründbarkeit und Verfassungsmäßigkeit der Einzelveranlagung**

**Die Begründbarkeit für die Splitting-Sonderfälle** wird im Folgenden unter Abstraktion von den zum Splittingverfahren generell geltend gemachten Problemen (s. Anm. 28) erörtert. Bedenken ergeben sich bereits daraus, dass die Erwerbsgemeinschaft, auf deren Vorhandensein sich Splitting im Wesentlichen argumentativ stützt, in beiden Fällen nicht mehr vorliegt.

**So ist die Berechtigung des Verwitweten-Splitting als fraglich anzusehen** (ТИРКЕ, Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl. 2000, 380: „kaum zu rechtfertigen“). Systematische Gründe für die Begünstigung des Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 sind nicht ersichtlich. Somit kann allenfalls das Erfordernis einer Billigkeitsmaßnahme geltend gemacht werden („Gnadensplitting“), womit Härten vermieden werden sollen, die sich aus der Umstellung der Lebensbedingungen ergeben können. Bei dieser Sicht besteht allerdings eine Typisierung ohne jegliche Treffsicherheit: Wenn in einer Einverdiener Ehe der einkommenslose Ehegatte verstirbt, kann sogar die entgegengesetzte Situation der Erhöhung des möglichen Konsums eintreten, indem der wegfallende Konsumbetrag die zusätzliche ESt. übersteigt. Systematisch käme allenfalls die Diskussion einer außergewöhnlichen Belastung nach §§ 33, 33a in Betracht.

**Auch die Begründung des Sonder-Splittings** (Abs. 6 Satz 1 Nr. 2) kann sich allenfalls auf das Argument der Billigkeitsmaßnahme stützen, ohne zu überzeugen. Hier kommt hinzu, dass die Begünstigung umso unerklärlicher wird, je geringer der Einkommensanteil des betrachteten StPfl. während des Bestehens der

Ehe war und je länger die Ehe im VZ bestanden hat; denn diese Person hat nach der Splittingfiktion von der Hälfte des Ehe-Einkommens profitiert, die ihr jedoch nicht zugerechnet wird, so dass sie im Sondersplitting tendenziell von ESt. verschont wird.

Die Prüfung der Begründungen für die Splitting-Sonderfälle zeigt, dass beide Tatbestände nicht verfassungskonform geregelt erscheinen, sondern ungerechtfertigte Begünstigungen darstellen.

## II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 6

### 1. Tatbestandsvoraussetzungen des Verwitweten-Splitting (Abs. 6 Satz 1 Nr. 1) 33

Das nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 anzuwendende Splittingverfahren setzt grundsätzlich voraus, dass ein verwitweter Ehegatte im Todes- oder im Folgejahr nicht wieder geheiratet hat. Wurde allerdings im Todesjahr eine neue Ehe geschlossen und diese im selben Kj. wieder aufgelöst, so gilt der Stpfl. fragwürdigerweise nach BFH (v. 9.6.1965 – VI 78/62 U, BStBl. III 1965, 590) und Verwaltung (H 32a EStH 2009) für das Folgejahr als verwitwet.

**Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung im Todesjahr:** Voraussetzung ist, dass in der durch Tod aufgelösten Ehe die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung (bei beiden Ehegatten unbeschränkte StPflicht und nicht dauerndes Getrenntleben) erfüllt waren. Dabei stellt der Gesetzeswortlaut auf den Zeitpunkt des Todes ab; infolgedessen wird das Verwitweten-Splitting nicht gewährt, wenn der Stpfl. und der verstorbene Ehegatte zu diesem Zeitpunkt dauernd getrennt gelebt haben.

**Konkurrenz der Veranlagungsarten bei erneuter Eheschließung im Todesjahr:** Hat der überlebende Ehegatte wieder geheiratet, gilt er nicht mehr als verwitwet iSv. § 32a (BFH v. 19.8.1966 – VI 268/65, BStBl. III 1967, 21), so dass auf die Zusammenveranlagung im Rahmen der neuen Ehe zu verweisen ist. Eine nicht in §§ 26, 32a geregelte Situation führte jedoch ebenfalls zur Anwendung des Splittingverfahrens: Ist ein Stpfl. zu Beginn des VZ bereits verwitwet und heiratet er im Jahr nach dem Tod seines Ehegatten wieder, so konnte er durch die Wahl der besonderen Veranlagung nach § 26c die Anwendung des Verwitweten-Splitting erreichen (§ 26c Abs. 2 aF).

**Die Abschaffung der besonderen Veranlagung** nach § 26c EStG ab VZ 2012 im StVereinfG 2011 führt indessen dazu, dass das Verwitweten-Splitting für wiederverheiratete Stpfl. ausgeschlossen ist (vgl. hierzu kritisch SEEGER, DB 2011, 266).

**In Bezug auf den verstorbenen Ehegatten** ergibt sich aus § 26 Abs. 1 Satz 3, dass für sein Einkommen (bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1) das Splittingverfahren im Todesjahr angewendet werden kann:

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

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

**Bei Auflösung einer Ehe durch Tod, Scheidung, Aufhebung oder Nichtigkeitserklärung** ist nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 für das Kj. der Eheauflösung das Splittingverfahren für einen nicht wieder verheirateten Stpfl. anzuwenden, wenn der andere Ehegatte wieder geheiratet hat. Zudem wird vorausgesetzt, dass sowohl die Ehegatten der bisherigen Ehe als auch die der neuen Ehe die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 (unbeschränkte EStPfl., nicht dauerndes Getrenntleben) erfüllt haben bzw. erfüllen. Ein Wahlrecht auf getrennte Veranlagung kommt insoweit nicht in Betracht (H 32a EStH 2010). Wenn der neue Ehegatte jedoch die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung nicht erfüllt, bleibt es bei der Möglichkeit des „normalen“ Splitting nach Abs. 5 (§ 26 Abs. 1 Satz 2).

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

35 **3. Rechtsfolgen des Abs. 6**

**Rechtsfolge des Abs. 6 ist die Anwendung des Ehegattensplitting bei Einzelveranlagung**, und zwar beim Verwitwetensplitting auf das zvE der Witwe bzw. des Witwers im Folgejahr des Todesfalls bzw. beim Sondersplitting auf das zvE des nicht wieder verheirateten Ehegatten im VZ der Eheauflösung.

Bei Veranlagung nach Abs. 6 vermindert sich für Stpfl. ohne Kinder ggf. die Anrechnung einer zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 um 1 Prozentpunkt. Ebenso kommt der Abzug des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende nach § 24b in Betracht. Die frühere Begünstigung entsprechender ArbN durch die Verdoppelung der Vorsorgepauschale nach § 10c Abs. 4 aF ist mit der grundlegenden Änderung von § 10c weggefallen.

Nach Abs. 6 Satz 2 ist jedoch die Rechtsfolge des Satzes 1 ausgeschlossen, wenn der Stpfl. nach §§ 26, 26a getrennt zur ESt. veranlagt wird.