

## § 32a Einkommensteuertarif

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch 2. FamEntlastG v. 1.12.2020 (BGBl. I 2020, 2616; BStBl. I 2020, 1347)

### [Geltung für VZ 2020]

(1) <sup>1</sup>Die tarifliche Einkommensteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen. <sup>2</sup>Sie beträgt ab dem Veranlagungszeitraum 2020 vorbehaltlich der §§ 32b, 32d, 34, 34a, 34b und 34c jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen

1. bis 9 408 Euro (Grundfreibetrag):  
0;
2. von 9 409 Euro bis 14 532 Euro:  
 $(927,87 \cdot y + 1\,400) \cdot y$ ;
3. von 14 533 Euro bis 57 051 Euro:  
 $(212,02 \cdot z + 2\,397) \cdot z + 972,79$ ;
4. von 57 052 Euro bis 270 500 Euro:  
 $0,42 \cdot x - 8\,963,74$ ;
5. von 270 501 Euro an:  
 $0,45 \cdot x - 17\,078,74$ .

<sup>3</sup>Die Größe „y“ ist ein Zehntausendstel des den Grundfreibetrag übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. <sup>4</sup>Die Größe „z“ ist ein Zehntausendstel des 14 532 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. <sup>5</sup>Die Größe „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.

(...)

### [Geltung für VZ 2021]

(1) <sup>1</sup>Die tarifliche Einkommensteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen. <sup>2</sup>Sie beträgt im Veranlagungszeitraum 2021 vorbehaltlich der §§ 32b, 32d, 34, 34a, 34b und 34c jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen

1. bis 9 744 Euro (Grundfreibetrag):  
0;
2. von 9 745 Euro bis 14 753 Euro:  
 $(995,21 \cdot y + 1\,400) \cdot y$ ;
3. von 14 754 Euro bis 57 918 Euro:  
 $(208,85 \cdot z + 2\,397) \cdot z + 950,96$ ;
4. von 57 919 Euro bis 274 612 Euro:  
 $0,42 \cdot x - 9\,136,63$ ;
5. von 274 613 Euro an:  
 $0,45 \cdot x - 17\,374,99$ .

<sup>3</sup>Die Größe „y“ ist ein Zehntausendstel des den Grundfreibetrag übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Ein-

kommens. <sup>4</sup>Die Größe „z“ ist ein Zehntausendstel des 14 753 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. <sup>5</sup>Die Größe „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.

(...)

[Geltung ab VZ 2022]

(1) <sup>1</sup>Die tarifliche Einkommensteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen. <sup>2</sup>Sie beträgt ab dem Veranlagungszeiträumen 2022 vorbehaltlich der §§ 32b, 32d, 34, 34a, 34b und 34c jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen

1. bis 9984 Euro (Grundfreibetrag):  
0;
2. von 9985 Euro bis 14926 Euro:  
 $(1\,008,70 \cdot y + 1\,400) \cdot y$ ;
3. von 14927 Euro bis 58 596 Euro:  
 $(206,43 \cdot z + 2\,397) \cdot z + 938,24$ ;
4. von 58 597 Euro bis 277 825 Euro:  
 $0,42 \cdot x - 9\,267,53$ ;
5. von 277 826 Euro an:  
 $0,45 \cdot x - 17\,602,28$ .

<sup>3</sup>Die Größe „y“ ist ein Zehntausendstel des den Grundfreibetrag übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. <sup>4</sup>Die Größe „z“ ist ein Zehntausendstel des 14 926 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. <sup>5</sup>Die Größe „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.

[Geltung für alle VZ]

(2) bis (4) (weggefallen)<sup>1</sup>

(5)<sup>2</sup> 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,

---

1 Text s. Anm. 24a.

2 Hinweis zu Abs. 5:

§ 2 Abs. 8 lautet: „Die Regelungen dieses Gesetzes zu Ehegatten und Ehen sind auch auf Lebenspartner und Lebenspartnerschaften anzuwenden.“

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

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

Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim Kanzler, Rechtsanwalt/Steuerberater/  
Vors. Richter am BFH aD,  
Bad Kreuznach/Schloß Ricklingen

Anm. |

Anm.

### A. Allgemeine Erläuterungen zu § 32a

<p><b>I. Grundinformation zu § 32a</b> . . . . . 1</p> <p><b>II. Rechtentwicklung des § 32a</b></p> <p>1. Entwicklung bis 2020 . . . . . 2</p> <p>2. Mögliche Entwicklungen und Reformvorschläge . . . . . 2a</p> <p><b>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 32a</b></p> <p>1. Steuersystematische Bedeutung</p> <p>a) Regelungsinhalt . . . . . 3</p> <p>b) Steuersatzbegriffe und Tarifverläufe . . . . . 4</p> <p>c) Tarifformen . . . . . 5</p> <p>d) Begründungen für die Progression . . . . . 6</p> <p>e) Ökonomische und steuerpolitische Bedeutung der Progression . . . . . 7</p> <p>2. Verfassungsmäßigkeit des § 32a</p> <p>a) Gleichmäßigkeit der Besteuerung . . . . . 8</p> <p>b) Grenzen der Besteuerung . . . . . 9</p> <p>c) Grundfreibetrag . . . . . 10</p>	<p>d) Ehegattenbesteuerung . . . . . 11</p> <p>e) Besteuerung von Lebenspartnerschaften . . . . . 11a</p> <p>3. Ökonomische Bedeutung</p> <p>a) Haushaltspolitische Bedeutung . . . . . 12</p> <p>b) Einzelwirtschaftliche Wirkungen</p> <p>aa) Entscheidungswirkungen der Einkommensteuer . . . . . 13</p> <p>bb) Anreizwirkungen des Tarifverlaufs . . . . . 14</p> <p><b>IV. Geltungsbereich des § 32a</b></p> <p>1. Sachlicher Geltungsbereich . . . . . 15</p> <p>2. Persönlicher Geltungsbereich . . . . . 16</p> <p><b>V. Verhältnis des § 32a zu anderen Vorschriften</b></p> <p>1. Stellung im EStG . . . . . 17</p> <p>2. Verhältnis zu anderen Steuergesetzen . . . . . 18</p>
--	---

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

<p><b>I. Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Abs. 1 Satz 1)</b> . . . 19</p> <p><b>II. Tarifverlauf (Abs. 1 Sätze 2 bis 6)</b></p> <p>1. Tarifaufbau und Tarifgestaltung . . . 20</p> <p>2. Grundfreibetrag nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 1</p>	<p>a) Grundfreibetrag als das Existenzminimum freistellende Nullzone . . . . . 21</p> <p>b) Verschiedene Arten der Berücksichtigung des Existenzminimums . . . . . 22</p>
---	---

	Anm.		Anm.
3. Progressionszonen des Tarifs (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und 3) . . . . .	23	4. Proportionalzonen des Tarifs (Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 bis 5) . . . . .	24

**C. Erläuterungen zu den aufgehobenen Abs. 2 bis 4:  
Frühere Berechnungsvorschriften . . . . . 24a**

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

<p><b>I. Ehegatten- und Partnerschafts-splitting; Rechtsentwicklung, Alternativmodelle und Kritik</b></p> <p>1. Rechtsentwicklung des Splittingverfahrens . . . . . 25</p> <p>2. Alternative Formen der Ehegatten- und Lebenspartnerbesteuerung . . 26</p>	<p>3. Diskussion der Rechtfertigungsgründe des Splittings . . . . . 28</p> <p><b>II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 5 . . . . . 29</b></p>
--	--

**E. Erläuterungen zu Abs. 6: Sonderfälle des Splittings**

<p><b>I. Bedeutung und Rechtfertigung der Sonderfälle des Splittings für Einzelpersonen</b></p> <p>1. Bedeutung des Splittings bei Einzelveranlagung . . . . . 31</p> <p>2. Begründbarkeit und Verfassungsmäßigkeit der Einzelveranlagung . 32</p> <p><b>II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 6</b></p>	<p>1. Tatbestandsvoraussetzungen des Verwitweten-Splittings (Abs. 6 Satz 1 Nr. 1) . . . . . 33</p> <p>2. Tatbestandsvoraussetzungen des Sondersplittings (Abs. 6 Satz 1 Nr. 2) . . . . . 34</p> <p>3. Rechtsfolgen des Abs. 6 . . . . . 35</p>
---	--

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

**Schrifttum**

Schrifttum bis 1999:

Vogt, Bilanztaktik, Heidelberg 6. Aufl. 1963; *Steuerreformkommission*, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Bonn 1971; *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; *Bundesregierung*, 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*, Lebenseinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich, StuW 1980, 122; *Pollak*, Steuertarife, in Neumark ua. (Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Bd. II, Tübingen 1980, 239; *P. Kirchhof*, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL, Bd. 29, Berlin 1981, 213; *Siegel*, Steuerwirkungen und Steuerpolitik in der Unternehmung, Würzburg/Wien 1982; *Windbichler*, Ehegattensplitting und Familienlastenausgleich, BLStA 1983, 158; *Bamberg/W. F. Richter*, The Effects of Progressive Taxation on Risk-Taking, Zeitschrift für Nationalökonomie 1984, 93; *P. 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; *Lehmer*, Abzug des Grundfreibetrages von der Bemessungsgrundlage oder von der Steuerschuld?, StuW 1986, 59; *Hinterberger/Müller/Petersen*, „Ge-

rechte“ Tariftypen bei alternativen Opfertheorien und Nutzenfunktionen, FA 1987, 45; *Lang*, Die einfache und gerechte Einkommensteuer, Köln 1987; *Rieder*, Steuer; Opfer; Familie – und ein bißchen Mathematik, mathematik lehren 1987, Nr. 20, 48; *Mennel*, Frauen, Steuern und Staatsausgaben, in *Gerhard/Schwarzer/Slupik* (Hrsg.), Auf Kosten der Frauen, Frauenrechte im Sozialstaat, 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; *Pezzler*, Familienbesteuerung und Grundgesetz, StuW 1989, 219; *Bareis*, Transparenz bei der Einkommensteuer: Zur systemgerechten Behandlung sogenannter „notwendiger Privatausgaben“, StuW 1991, 38; *Bareis*, Existenzminimum, Bemessungsgrundlage und Tarifstruktur bei der Einkommensteuer, FR 1991, 405; *Vorwold*, Die Ehe- und Familienbesteuerung im Licht der US-amerikanischen Veränderungen, Diss. Münster 1991; *Schneider*, Investition, Finanzierung und Besteuerung, Wiesbaden, 7. Aufl. 1992; *F. W. Wagner*, Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Normkritik, StuW 1992, 2; *Schemmel*, 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, DStZ 1994, 517; *Lang*, Reform der Familienbesteuerung, in *Kirchhof/Offerhaus/Schöberle* (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, 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, DStR 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 *Böhler ua.* (Hrsg.), 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, DStZ 1997, 105; *Seidl/Traub*, Was bringt die Steuerreform?, BB 1997, 861; *Bareis/Allmendinger/Selg*, Neuansätze des Familienlastenausgleichs, in Hessisches Ministerium für Frauen, Arbeit und Sozialordnung (Hrsg.), Frauenpolitische Aspekte im Einkommensteuerrecht, Wiesbaden 1998; *Grönert*, Ist die Abschaffung des Ehegattensplittings verfassungsrechtlich zulässig?, DStZ 1998, 895; *Jachmann*, Leistungsfähigkeitsprinzip und Umverteilung, StuW 1998, 293; *P. Kirchhof*, Der Auftrag des Grundgesetzes zur Erneuerung des Steuerrechts, Stbg. 1998, 385; *Siegel*, Steuern, in *Korff ua.* (Hrsg.), Handbuch der Wirtschaftsethik, Bd. 3, Gütersloh 1998, 354; *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, Baden-Baden 1998; *Butzer*, Freiheitsrechtliche Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast, Berlin 1999; *Kanzler*, Neue Entwicklungen zur Familienbesteuerung, FR 1999, 512; *Seer*, Der sog. Halbteilungsgrundsatz als verfassungsrechtliche Belastungsobergrenze der Besteuerung, FR 1999, 1280; *Treichs*, Existenzminimum und Einkommensbesteuerung, Aachen 1999; *Vogel*, Besteuerung von Ehegatten und Verfassungsrecht, StuW 1999, 201; *Waterkamp*, Ehegattenveranlagung und Freizügigkeit in der Europäischen Gemeinschaft, Köln ua. 1999.

Schrifttum ab 2000:

*Bareis*, Gebietet das Grundgesetz bei der Ehegattenbesteuerung die Mißachtung ökonomischer Wirkungen?, StuW 2000, 81; *Elicker*, Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung, StuW 2000, 3; *Homburg*, Das einkommensteuerliche Ehegattensplitting, StuW 2000, 261; *P. 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?, ZfB 2000, 724; *Söhn*, Ehegattensplitting und Verfassungsrecht, in *Lüdekel/Scherf/Steden* (Hrsg.), Wirtschaftswissenschaft im Dienste der Verteilungs-, Geld- und Finanzpolitik, FS Alois Oberhauser, Berlin 2000, 413; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, Köln, 2. Aufl. 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 *Kempen/Dörr/Fink/Hillgruber/Murswiek* (Hrsg.), Die Macht des Geistes, FS Hartmut 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 *Peukert* (Hrsg.), Grundrechtsschutz im Steuerrecht, Heidelberg 2001, 39; *Seer*, Das Ehegattensplitting als typisiertes Realsplitting, in *Drenseck/Seer* (Hrsg.), FS Heinrich Wilhelm 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; *A. Richter/Steinmüller*, Ehegattenbesteuerung und Grundgesetz, FR 2002, 812; *Schneider*, Steuerlast und Steuerwirkung, München/Wien 2002; *P. Kirchhof*, Maßstäbe für eine familiengerechte Besteuerung, ZRP 2003, 73; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln, 2. Aufl. 2003; *Knaupp*, Der Einkommensteuertarif als Ausdruck der Steuergerechtigkeit, München 2004; *Siegel/Bareis*, Strukturen der Besteuerung, München/Wien, 4. Aufl. 2004; *Hey*, Das Individualsteuerprinzip in Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer, in *Tipke/Söhn* (Hrsg.), GS Christoph Trzaskalik, Köln 2005, 219; *Schmidt/Sigloch/Henselmann*, Internationale Steuerlehre, Wiesbaden 2005; *Zuleeg*, Ehegattensplitting und Gleichheit, DÖV 2005, 687; *Siegel*, Fragwürdige Wirkungen eines Familiensplitting, ZSteu. 2006, 415; *Winhard*, Das Ehegattensplitting – Ein Dauerbrenner der steuerpolitischen Diskussion, DStR 2006, 1729; *Sacksofsky*, Grundgesetzkonforme Alternativen der Ausgestaltung der Familienförderung, in *Seel* (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, Wiesbaden 2007, 333; *Siegel*, Ehegattensplitting und Leistungsfähigkeitsprinzip II, in *Seel* (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, Wiesbaden 2007, 155; *Vollmer*, Zur Verfassungsmäßigkeit des Ehegattensplittings, in *Seel* (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, Wiesbaden 2007, 37; *Jachmann*, Reformbedarf bei der Familienbesteuerung?, BB 2008, 591; *Lammers*, Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund, Baden-Baden 2008; *Kempny*, Der Grundfreibetrag als Problem der Lebensbelastungsgleichheit im Einkommensteuerrecht, FR 2009, 470; *Merk*, Leitsätze für eine freiheits- und gleichheitsgerechte Einkommensteuer, DStR 2009, 2221; *Bareis*, Zur Problematik steuerjuristischer Vorgaben für die Einkommensteuer, DStR 2010, 569; *Blaufus/Bob/Hundsdoerfer/Sielaff/Kiesewetter/Weimann*, Die gefühlte Steuerbelastung des Einkommens, StuW 2010, 337; *Gerlach*, Familienpolitik, Wiesbaden, 2. Aufl. 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; *Seiler*, Leitlinien einer familiengerechten Besteuerung, FR 2010, 113; *Siegel*, Kalte Progression, „Mittelstandsbauch“ und Stufentarif, ZSteu. 2010, 54; *Siegel*, Verfassungswidrige Wirkungen der §§ 34 und 32b EStG sowie ihre Beseitigung, FR 2010, 445; *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, Tübingen 2011; *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, Heidelberg 2011; *Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung*, Jahresgutachten 2011/12, Wiesbaden 2011; *Seeger*, Die Veranlagungswahlrechte des Entwurfs eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011, DB 2011, 266; *Bach*, Abbau der kalten Progression: Nicht die einzige Herausforderung beim Einkommensteuertarif, DIW Wochenbericht 2012, Nr. 12, 17; *Bareis*, Einkommensteuertarif und Sozialstaatsprinzip – Ein Konzeptvergleich, DB 2012, 994; *Weber*, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer, Baden-Baden 2012; *Bareis*, Einkommensteuertarife und kalte Progression, Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen 2013, 639; *Bareis*, Abbau der kalten Progression?, WiSt. 2013, 615; *Wersing*, Der lange Schatten der Hausfrauenehe, Opladen ua. 2013; *Baumgarten/Houben*, Die Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft von Ehepaaren: Eine empirische Studie, StuW 2014, 116; *Hechtner*, Das Gesetz zum Abbau der kalten Progression, StuW 2014, 132; *Kanzler*, Splitting für verwitwete Alleinerziehende?, NWB 2014, 549; *G. Kirchhof*, Zukunftsvergessen? Der besondere Schutz von Ehe und Familie im Steuer- und Abgabenrecht, in *Uhle* (Hrsg.), Zur Disposition gestellt?: Der besondere Schutz von Ehe und Familie zwischen Verfassungsanspruch und Verfassungswirklichkeit, Berlin 2014, 59; *Lemma*, Indexierung

der Einkommensbesteuerung im internationalen Vergleich, Wirtschaftsdienst 2014, 872; *Seiler*, Ehe und Familie – noch besonders geschützt?, in *Uhle* (Hrsg.), Zur Disposition gestellt?: Der besondere Schutz von Ehe und Familie zwischen Verfassungsanspruch und Verfassungswirklichkeit, Berlin 2014, 37; *Tipke*, Mehr oder weniger Gestaltungsfreiheit für den Steuergesetzgeber?, *StuW* 2014, 273; *Bareis*, Familienbesteuerung aus steuerjuristischer und ökonomischer Sicht, in *Sandler ua.* (Hrsg.), Öffentliches Recht im Wandel, FS Armin Dittmann, Hamburg 2015, 95; *Bareis/Siegel*, Splitting als partielle Tauschinsubvention, *DStR* 2015, 456; *BMF*, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2014, Berlin 2015; *Djanani/Grossmann*, Kalte Progression aufgrund fehlender Inflationskorrektur außertariflicher Abzüge und Höchstbeträge bei der Einkommensteuer, *StuW* 2015, 33; *Haupt/Becker*, Verfassungskonforme Besteuerung von Eltern – Realität oder Trugbild?, *DStR* 2015, 1529; *Hennighausen/Heinemann*, Don't Tax Me? Determinants of Individual Attitudes Toward Progressive Taxation, *German Economic Rev.* 2015, 255; *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, München, 7. Aufl. 2015; *Maiterth/Chirvi*, Das Ehegattensplitting aus der Sicht der Steuerwissenschaften, *StuW* 2015, 19; *Pohl*, Die Bewältigung internationaler Sachverhalte im Steuerstrafrecht, *DStJG* 38 (2015), 355; *Sandweg*, Duplik auf *Bareis/Siegel DStR* 2015, 456, *DStR* 2015, 459; *Siegel*, Kann eine enteignende Steuer verfassungsgemäß sein?, *DB* 2015, 1419; *Bach/Geyer/Wrohlich*, Ehegattenbesteuerung aus wirtschafts- und sozialpolitischer Perspektive: Mehr Individualbesteuerung, *StuW* 2016, 316; *Bareis/Siegel*, Das Ehegattensplitting im Widerspruch zu den Besteuerungsprinzipien, *StuW* 2016, 306; *Becker/Englisch*, Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting, *DStR* 2016, 1005; *Englisch/Becker*, Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting, *ifst-Schrift* 510, 2016; *Jachmann-Michel*, Steuer(un)gerechtigkeit für Familien?, *JM* 2016, 168; *P. Kirchhof*, Familiensplitting: Ein zukunftsweisendes Signal, *DB* 2016, Heft 9, S1; *Kube*, Stand und Perspektiven der Ehegatten- und Familienbesteuerung, *StuW* 2016, 332; *Lang*, Steuergerechtigkeit, *StuW* 2016, 101; *Spangenberg*, Der lange Weg zur Individualbesteuerung: Gleichstellungsrechtliche Perspektiven, *StuW* 2016, 343; *Osterloh-Konrad*, Zur Legitimation steuerlicher Umverteilung, *StuW* 2017, 305; *Modrezejewski*, Existenzsicherung in Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, Baden-Baden 2018; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Zur Reform der Besteuerung von Ehegatten, Gutachten, 2018; *H. Richter*, Geplante Einkommensteuertarife 2019 und 2020, *BB* 2018, 2386; *Hey*, § 3 Steuersystem und Steuerverfassungsrecht, in *Tipke/Lang* (Hrsg.), Steuerrecht, Köln, 23. Aufl. 2018, 65; *Hey*, § 8 Einkommensteuer, in *Tipke/Lang* (Hrsg.), Steuerrecht, Köln, 23. Aufl. 2018, 313; *Beznoska/Hentzel/Kochskämper/Stockhausen*, Die Besteuerung von Ehegatten in Deutschland, Köln 2019; *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, Heidelberg ua., 22. Aufl. 2019; *Bernhardt/Eichfelder/Selle*, Wer profitiert vom Ehegattensplitting? – Simulationsergebnisse und Anmerkungen zu Arbeitsanreizen, *DStR* 2020, 198; *Egner/Gries*, § 32a, in *Kanzler/Kraft/Bäumli/Hechtner/Marx*, *EStG*, Herne, 5. Aufl. 2020; *Kanzler*, Von der Tarifglättung zur Tarifermäßigung bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, *NWB* 2020, 462; *G. Kirchhof*, Die Zukunft der Familienbesteuerung und die Frage nach einem steuerlichen System privater Aufwendungen, *FR* 2020, 749; *A. Richter/Welling*, Tagungs- und Diskussionsbericht zum Webinar des 74. Berliner Steuergesprächs „Familienbesteuerung - Ist das Steuerrecht auf der Höhe der Zeit?“, *FR* 2020, 757; *A. Wagner*, Statement zum Webinar des 74. Berliner Steuergesprächs „Familienbesteuerung - Ist das Steuerrecht auf der Höhe der Zeit?“, *FR* 2020, 761; *Siegel*, Zur Benachteiligung kinderreicher Familien im Vergleich von Zusammenveranlagung und Einzelveranlagung, *FR* 2020, 766; *H. Richter*, Geplante Einkommensteuertarife 2021 und 2022, *BB* 2020, 2010.

## 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 eine Einzelperson als Stpfl. definiert (Einzelveranlagung); anschließend wird in Abs. 5 der Tarif für nach § 26b zusammenveranlagte Ehegatten und – gem. § 2 Abs. 8 – Lebenspartner bestimmt (Splittingtarif). Abs. 6 bezieht Sonderfälle in den Splittingtarif ein.

Abs. 1 Satz 2 hält fest, dass bestimmte Vorschriften vorgehen. Insbesondere: Für private Einkünfte aus Kapitalvermögen sieht § 32d ab VZ 2009 abweichend einen gesonderten StTarif iHv. 25 % vor.

## II. Rechtsentwicklung des § 32a

### 2 1. Entwicklung bis 2020

Die progressive Besteuerung geht auf das preußische EStG v. 24.6.1891 zurück (s.u.), dessen Stufenbetragstarif (s. Anm. 5) auf das Einkommen gemeinsam zu veranlagender Angehöriger eines Haushalts angewandt wurde. 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 viele andere Staaten 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 EStTarif in § 17 ein, der ein Existenzminimum von 900 Mark stfrei ließ und StSätze von 0,6 % bis (für Einkommen über 100 000 Mark) 4 % 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** (RGL. 1920, 359): Der Stufenbetragstarif des Preuß. EStG wurde in § 21 durch einen Anstoßtarif ersetzt. Der für die jeweiligen Einkommenstufen von 1 000 Mark bis 50 000 Mark vorgesehene Spitzensteuersatz stieg von 10 % auf 60 %, die bei Einkommen ab 500 000 Mark anfielen. Steuerfrei blieben 1 500 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** (RGL. I 1925, 189): Nach dem erneut verwendeten 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 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** (RGL. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261; EStTabelle: RStBl. 1934, 1275): Erstmals sah das Gesetz eine EStTabelle in der Anlage zu § 32 vor, auf die in § 32 Abs. 1 verwiesen wurde. Unterschieden wurden Ledige, kinderlos Verheiratete und Stpfl., denen Kinderermäßigung gewährt wurde. Die StBelastung Lediger betrug 160 % 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 Ein-

kommen ab 116000 RM war die kinderbezogene Staffelung des Tarifs aufgehoben und der StSatz von 40 % galt durchgängig.

**EstÄndG 1938 v. 1.2.1938** (RGBl. I 1938, 99; RStBl. 1938, 97; EStTabelle: RStBl. 1938, 99): § 32 wurde aus „bevölkerungspolitischen und verwaltungstechnischen“ Gründen geändert (Begr., RStBl. 1938, 101): Danach wurden ua. „ledige Mütter, deren Kind nicht Jude ist [!], ... einkommensteuerlich in keinem Fall mehr als ledig behandelt, auch dann nicht, wenn ihnen Kinderermäßigung nicht zusteht“ (Begr., RStBl. 1938, 101). Die EStTabelle wurde für Einkommen ab 101000 RM zur Beseitigung einer „unbefriedigenden Tarifgestaltung“ (Begr., RStBl. 1938, 101) geändert, weil nach der bisherigen Tabelle der gesamte Einkommensbetrag, der 100000 RM überstieg, weggesteuert wurde, bis eine Steuer erreicht war, die 40 % des Einkommens betrug.

**EstÄndG 1939 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 Spalte 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. 1946, 2; EStTabelle: Anl. A KRG 12): Einführung eines grundlegend neuen Tarifs (Anstoßtarif) bei gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlage. Für Einkommen über 600 RM betrug der Eingangssteuersatz 17 % des Einkommens. Einkommensteile über 4800 RM unterlagen einem StSatz von 50 %. Der Spitzensteuersatz von 95 % galt für Einkommen über 100000 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. 1948, 123; EStTabelle: BGBl. 1950, 53): Einführung einer neuen Grundtabelle. Eingangssteuersatz für Einkommen über 750 DM auf 12 % herabgesetzt und Spitzensteuersatz von 95 % erst für Einkommensteile über 250000 DM. Dem entsprechend:

**StÄndG v. 29.4.1950** (BGBl. 1950, 95; EStTabelle: BGBl. 1950, 147).

**EstG v. 28.12.1950** (BGBl. I 1951, 1; EStTabelle: BStBl. I 1951, 20): Eingangssteuersatz für Einkommen über 750 DM auf 10 % herabgesetzt; Progressionsmilderung in den mittleren Einkommensstufen. Im Übrigen Fortgeltung der Hochsteuersätze.

**Gesetz 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.

**StÄndG 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.

**Steuernordnungsgesetz (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 Formel-tarif 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 Grenzsteuer-sätze 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 Einführung dreier Progressionsbereiche mit ansteigenden Grenzsteuersätzen von 19 % bis 40,7 % im Einkommensbereich von 8 000 DM bis 30 000 DM, von 40,7 % bis 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 Grenzsteuer-satz (Spitzensteuersatz) von 53 % blieben unverändert.

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

**StÄndG 1969 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 Ehegattenveran-lagung 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 StabilitätszuschlagsG wurde ein Zuschlag von grds. 5 % der festgesetzten ESt- bzw. KStSchuld erhoben.

**ESrStG v. 5.8.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Aufnahme der Tarif-formeln, Tabellen, Abrundungsvorschriften und Rechenschritte in § 32a Abs. 1–3. Erhöhung des Grundfreibetrags von 1 680 DM auf 3 000 DM; Erhöhung des Ein-

gangssteuersatzes von 19 auf 22 % und Anhebung des Spitzensteuersatzes auf 56 % ab 130 020 DM.

**Gesetz 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 Einführung 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 Einführung 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 durch 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 zwei 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 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): Einführung 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 Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms (FKPG) wurde § 32c als Übergangsregelung zur StFreistellung des Existenzminimums auf Beschluss des Haushaltsausschusses (8. Ausschuss) in das EStG aufgenommen (BTDrucks. 12/4801, 52 f.). Danach waren Erwerbsbezüge (zvE zuzüglich der in § 32c genannten streifen Bezüge) bei Anwendung der Grundtabelle in Höhe von 10 529 DM (1993) bzw. 11 069 DM (1994) bzw. 11 555 DM (1995), im Falle der Splittingtabelle das Doppelte. Die Ermittlung der gemilderten ESt ergab sich aus Zusatztabellen.

**JStG 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 DM für 1996, 12 365 DM für 1997 bis 1998 und 13 067 DM für 1999 (§ 32a Abs. 1, § 52 Abs. 22b). Eingangssteuersatz von 25,9 % und Spitzensteuersatz ab 120 042 DM von 53 %. Einführung der fiktiven unbeschränkten StPflicht (§ 1 Abs. 3) aufgrund des sog. Schumacker-Urteils des EuGH (v. 14.2.1995, C-279/93, Slg. 1995, I-225 [268]).

**JStG 1997 v. 20.12.1996** (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523) verschiebt die für 1997 vorgesehene Erhöhung des Grundfreibetrags um ein Jahr.

**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 greifende 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 €) geltende 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 zVE 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 zVE 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 zVE) 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 Spitzensteuersatzes 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 Veranlagungszeitraum 2004“ ersetzt. In § 52 Abs. 42 und 43 wurde jeweils die Jahreszahl „2002“ durch die Jahreszahl „2003“ ersetzt.

**HaushaltsbegleitG 2004 v. 29.12.2003** (BGBl. I 2003, 3076; ber. BGBl. I 2004, 69; BStBl. I 2004, 120): Änderung des Grundfreibetrags auf 7664 € sowie Absenkung des Einkommenssteuersatzes auf 16 % und des Spitzensteuersatzes auf 45 %.

**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.

**StÄndG 2007 v. 19.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Einführung eines tariflichen Grenzsteuersatzes von 45 % für Einkommen über 250 000 € (sog. 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 zur Einführung des § 32d und des § 34a.

**Gesetz zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität in Deutschland v. 2.3.2009** (BGBl. I 2009, 416; BStBl. I 2009, 434): Ab 2009 Absenkung des Einkommenssteuersatzes auf 14 %, Anhebung des Grundfreibetrags auf 7834 € sowie der Tarifgrenzen um 400 €. Ab 2010 weitere Anhebung des Grundfreibetrags auf 8004 € sowie der Tarifeckwerte um 3300 €.

**StVereinfG 2011 v. 1.11.2011** (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Die besondere Veranlagung nach § 26c wird terminologisch durch die Einzelveranlagung ersetzt 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.

**Gesetz zum Abbau der kalten Progression v. 20.2.2013** (BGBl. I 2013, 283; BStBl. I 2013, 186): Der Grundfreibetrag wird von 8004 € (2010 bis 2012) über 8130 € (2013) auf 8354 € (ab 2014) angehoben.

**EStGÄndG bezüglich Lebenspartnerschaften v. 15.7.2013** (BGBl. I 2013, 2397; BStBl. I 2013, 898): In Umsetzung der Entsch. des BVerfG v. 7.5.2013 (2 BvR 906/06 ua., BGBl. I 2013, 2397) wird die Gleichstellung von Lebenspartnern und Lebenspartnerschaften mit Ehegatten und Ehen durch Einfügung von § 2 Abs. 8 herbeigeführt.

**Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags v. 16.7.2015** (BGBl. I 2015, 1202; BStBl. I 2015, 1202): Im Gesetzentwurf der BReg. v. 20.4.2015 (BTDrucks. 18/4649) war zum EStTarif nur die Anhebung des Grundfreibetrags auf der Grundlage des 10. Existenzminimumberichts vom 30.1.2015 (BTDrucks. 18/3893) vorgesehen. Das Gesetz folgt darüber hinaus der Empfehlung des Finanzausschusses (BTDrucks. 18/5244), wonach die Tarifeckwerte ab 2016 um die kumulierte Inflationsrate 2014 und 2015 „(dh um 1,48 %) nach rechts verschoben“ werden.

**BEPS-UmsG v. 20.12.2016** (BGBl. 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5): Erhöhung des Grundfreibetrags (auf der Basis des 11. Existenzminimumberichts der BReg.) und der Tarifeckwerte (zum Ausgleich der kalten Progression), gestaffelt für 2017 und 2018.

**StUmgBG v. 23.6.2017** (BGBl. I 2017, 1682; BStBl. I 2017, 865): Beseitigung eines Redaktionsversehens: „ab dem Veranlagungszeitraum 2018“ statt „im Veranlagungszeitraum 2018“.

**FamEntlastG v. 29.11.2018** (BGBl. I 2018, 2210; BStBl. I 2018, 1374): Erhöhung des Grundfreibetrags und der Tarifeckwerte, gestaffelt für 2019 und 2020, zum Ausgleich der kalten Progression.

**2. FamEntlastG v. 1.12.2020** (BGBl. I 2020, 2616; BStBl. I 2020, 1347): Weitere Erhöhung des Grundfreibetrags und der Tarifeckwerte für 2021 und 2022 zum Ausgleich der unterstellten kalten Progression.

## 2a 2. Mögliche Entwicklungen und Reformvorschläge

In der Politik werden gegenwärtig StErleichterungen diskutiert, wobei die Unternehmensbesteuerung im Vordergrund steht. Davon kann auch der EStTarif betroffen sein. Im Übrigen dürften auch in den kommenden Jahren weitere Anpassungen des Grundfreibetrags und der Tarifeckwerte in Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 in Betracht kommen. Der Splittingtarif des Abs. 5 könnte irgendwann zur Diskussion stehen; aktuell sind Änderungen jedoch nicht zu erwarten; vgl. hierzu Anm. 4, 11, 26 und 28.

## III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 32a

### 1. Steuersystematische Bedeutung

#### 3 a) Regelungsinhalt

Als ESt soll eine ergebnisreiche Steuer erhoben werden, die auf dem allgemein 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 (zvE) – wird die tarifliche ESt fixiert. Diese Festlegung des ESt-Tarifs 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 Stpfl. (Einzelveranlagung, Abs. 1).

**Splittingverfahren:** Für Ehegatten und eingetragene Lebenspartnerschaften bietet das deutsche EStSystem (§ 26 Abs. 1 Satz 1; § 2 Abs. 8) die Wahl zwischen Einzelveranlagung (§ 26a) und Zusammenveranlagung (§ 26b). § 32a Abs. 5 beschreibt das bei Zusammenveranlagung relevante Splittingverfahren.

Die frühere besondere Veranlagung nach § 26c wurde mit dem StVereinfG 2011 aufgegeben und die bisher als getrennte Veranlagung bezeichnete Alternative (mit Modifikationen in § 26a) als Einzelveranlagung fortgeführt.

#### 4 b) Steuersatzbegriffe und Tarifverläufe

Der Tarifverlauf drückt die Beziehung zwischen StBemessungsgrundlage und StBetrag aus.

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

**Durchschnittssteuersatz:** Er drückt die Relation zwischen dem gesamten StBetrag und dem gesamten 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  $\Delta ESt/\Delta zvE$ : Während der Grenzsteuersatz nur für sehr kleine Änderungen der StBemessungsgrundlage gilt, wird in praktischen Situationen dagegen oft eine größere Änderung betrachtet, für die der Differenzsteuersatz informativ ist.

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

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 Tarif mit  $zT$  fallendem Grenzsteuersatz, aber stetig bis zum Höchstsatz von 11,5 % steigendem Durchschnittssteuersatz, liegt mit Art. 36 DBG in der Schweiz (für die direkte Bundessteuer) vor (*Bareis*, DB 2012, 994 [995]).

**Progressiver Tarif:** Steigt der StBetrag relativ stärker als die StBemessungsgrundlage, so spricht man von einem progressiven Tarif. Der Begriff eines progressiven Tarifs wird in der Wirtschaftswissenschaft unterschiedlich interpretiert (*Schneider*, Steuerlast und Steuerwirkung, 2002, 10): Die volkswirtschaftliche (finanzwissenschaftliche) Literatur versteht idR einen Tarif mit steigenden Durchschnittssteuersätzen als progressiv. Ein steigender Durchschnittssteuersatz tritt nicht nur auf, wenn die ESt progressiv bereits ab  $zvE = 0$  einsetzt (direkte Progression), sondern auch, wenn eine Nullzone und ggf. ein Bereich mit konstantem Grenzsteuersatz (sog. Proportionalzone) vorliegt; dann wird von indirekter Progression gesprochen. Weil Anreizwirkungen des EStTarifs für dessen Beurteilung besonders relevant erscheinen und diese wohl von den Grenzsteuersätzen abhängen, mag man es als zweckmäßig ansehen, 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, 9f.).

### c) Tarifformen

5

Zur Darstellung des Tarifverlaufs stehen zumindest folgende Tarifformen zur Verfügung, die im deutschen EStRecht bisher eine Rolle gespielt haben: Stufenbetrags-tarif, Stufensatztarif, Anstoßtarif (Teilmengenstaffeltarif) und der für die Bundesrepublik Deutschland typische Formeltarif. Dieser Begriff ist missverständlich, weil sämtliche Tarifformen bereichsweise in Formeln ausgedrückt werden können. Gemeint ist, dass ein Formeltarif die Steuerhöhe in einer komplexen mathemati-

schen Formel (hier einem Polynom 2. Grades) ausdrücken kann, während für die anderen Tarifförmn nur lineare Beziehungen benötigt werden.

Die unterschiedlichen Konzepte von Tarifförmn lassen sich in der folgenden Abb. 1 gegenüberstellen (vgl. Grafiken zB bei Pollak in Neumark ua. (Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, 1980, 250f.; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Zur Reform des Einkommensteuertarifs, 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 Stätze 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 geringen Teils des Einkommens der letzten Stufe bedeutet.

**Der Anstoßtarif** kann diesen Nachteil verhindern. Während der Durchschnittssteuersatz idR (aber nicht notwendigerweise) mit wachsendem zVE 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.

Tarifförm	StBetrag = T für einen bestimmten Bereich des zVE = Y
Stufenbetragstarif	StBetrag für die Teil-Bemessungsgrundlage: zB $T = 100$ für $10\,000 < Y < 11\,000$ (lies: zVE mehr als 10 000 und weniger als 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 StBetrag für alle vorangehenden Stufen: zB $T = 1\,200 + 0,1 \cdot (Y - 10\,000) = 0,1 \cdot Y + 200$ für $10\,000 < Y < 11\,000$ (vgl. Anm. 20, Abb. 6)
Formeltarif	StBetrag für die gesamte Bemessungsgrundlage – in Abhängigkeit vom Einkommensbereich – gem. Formel: zB $0,000.002.254 \cdot Y^2 + 0,178.080.148 \cdot Y - 1.902,838.421.5$ für $13\,670 < Y < 53\,665$

**Abbildung 1:** Tarifförmn

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

## 6 d) Begründungen für die Progression

Die EStProgression wird unterschiedlich gerechtfertigt.

**Das Leistungsfähigkeitsprinzip** wird vielfach für die Begr. des progressiven ESt-Tarifs herangezogen. So lässt sich argumentieren, dass ein stärkerer Steuerzugriff

auf Einkommensteile zumutbar ist, die nach Abdeckung der Grundbedürfnisse verbleiben (*Lehmer*, *StuW* 1986, 59 [62]), oder dass die Progression „die Teilhabe [...] an den von der Rechtsgemeinschaft bereitgestellten Erwerbchancen“ (*P. Kirchhof*, *Besteuerung im Verfassungsstaat*, 2000, 55) bzw. „die überproportionale Nutzung des Marktes“ (*Lammers*, *Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund*, 2008, 36) ausgleiche. In dessen Ermöglichen diese Begr. keine konkrete Umsetzung.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip drückt uE vielmehr (nur) die weitgehend akzeptierte Wertung aus, dass Einkommen im Sinne von Reinvermögenszugang (oder: erwerbswirtschaftliches Einkommen = Markteinkommen) für die Besteuerung als „leistungsfähig“ angesehen wird und nicht eine andere Größe wie Konsum oder Vermögen. Mit diesem Verständnis erklärt sich die Progression aus dem Sozialstaatsprinzip (s. unten).

**In der Finanzwissenschaft** wurde versucht, die EStProgression durch Opfertheorien zu begründen (vgl. *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 (*flat tax*) als dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechend bezeichnen können. Dieses Erg. lässt sich auch auf das Gleichmäßigkeitspostulat stützen (*Siegel/Bareis*, *Strukturen der Besteuerung*, 4. Aufl. 2004, 22). *P. Kirchhof* (*Bundessteuergesetzbuch*, 2011, § 43 Abs. 4 Satz 1) schlägt in seinem Entwurf für ein Bundessteuergesetzbuch einen grds. proportionalen Tarif von 25 % vor.

**Sozialstaatsprinzip:** Man mag nur eine proportionale Besteuerung als gerecht ansehen (so zB *Elicker*, *StuW* 2000, 3 [17]) – oder man kann die Wertung vertreten: Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt eine proportionale Steuer; das Erg. ist jedoch zu korrigieren. So kann das Umverteilungsziel stattdessen zur Begr. der Progression herangezogen und diese aus einem Sozialstaatsprinzip (vgl. *Tipke*, *Steuerrechtsordnung I*, 2. Aufl. 2000, 403) abgeleitet werden. Es lassen sich empirisch auch Fairness- oder Gerechtigkeitspräferenzen zugunsten der Progression feststellen (*Hennighausen/Heinemann*, *German Economic Review* 2015, 255). Das Umverteilungsziel kann auch als Grundlage der StFreistellung des Existenzminimums (Grundfreibetrag, s. Anm. 10) und zur Berücksichtigung unvermeidlicher Privataufwendungen (s. Anm. 7) gesehen werden (*Siegel*, *BFuP* 2007, 625 [638]).

Der Staat kann wohl kaum auf eine Umverteilung verzichten, was sich grds. bereits darin zeigt, dass keine Kopfsteuer in Betracht kommt. 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.

**Kalte Progression:** Eine für gerecht gehaltene progressive Beziehung zwischen Steuerlast und Einkommen verlangt grds. deren zeitlich gleichbleibende Relation. Somit impliziert diese Festlegung eine kaufkraftmäßige Interpretation des Einkommens (so auch *Hey* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 65: „Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist [...] ein Realwert-, kein Nominalwertprinzip.“). Folglich muss es zu verzerrenden Wirkungen kommen, wenn eine (spürbare) Kaufkraftänderung vorliegt und keine Tarifanpassung stattfindet. Solche Effekte sind unter den Bezeichnungen „kalte Progression“ oder „heimliche Steuererhö-

hung“ bekannt. Formelmäßig lässt sich der Effekt  $\Delta T$  der kalten Progression für ein bestimmtes Ausgangseinkommen  $Y$  und die betreffenden Steuerbeträge  $T_1$  und  $T_2$  vor bzw. nach einer Lohnerhöhung im Ausmaß der Inflationsrate  $i$  (dezi- mal) wie folgt darstellen (*Hechtner*, *StuW* 2014, 137, mit Druckfehler; grafisch *Sie- gel*, *ZSteu.* 2010, 54 [59]; *Bareis*, *DB* 2012, 994, Abb. 10):

	$\Delta T = T_2[(1+i) \cdot Y] - (1+i) \cdot T_1[Y]$
zB bei 5 % Inflation:	$\Delta T = T_2[1,05 \cdot Y] - 1,05 \cdot T_1[Y]$

(lies:  $T[\dots]$  = ESt auf das in der eckigen Klammer angegebene Einkommen)

Die kaufkraftmäßig eintretende Steuererhöhung kann man materiell als „Verstoß gegen den Parlamentsvorbehalt“ verstehen (*Knaupp*, *Der Einkommensteuertarif als Ausdruck der Steuergerechtigkeit*, 2004, 61). Das betreffende Steuermehrauf- kommen wurde mit 3 Mrd. € jährlich beziffert (*Sachverständigenrat*, *Jahresgutach- ten* 2011/12, 211). Die kalte Progression kann bei einer Indexierung des Tarifs un- mittelbar vermieden werden (vgl. *Steden*, *FA* 1975/76, 266 [284]; *Weber*, *Inflati- onsberücksichtigung in der Einkommensteuer*, 2012, 75; *Bareis*, *Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen* 2013, 639) – sog. Tarif auf Rädern. Indessen dürfte aus Gründen der Praktikabilität und zur Vermeidung einer Aufweichung des Nominalwertprinzips bei ins Gewicht fallender Inflation eine situationsabhän- gige Tarifanpassung – etwa alle drei Jahre (*Steuerreformkommission*, *Gutachten*, 1971, 212) – vorzuziehen sein. Zu bedenken ist, dass auch eine Anpassung von Freibeträgen usw. erforderlich ist (*Esser*, *DStZ* 1994, 517 [520]; *Lemmer*, *Wirt- schaftsdienst* 2014, 872 [875]; *Djanani/Grossmann*, *StuW* 2015, 33).

In jüngerer Zeit wurde die kalte Progression unsystematisch „regelmäßig durch Steuerreformen beseitigt“ (*Bach*, *DIW Wochenbericht* 2012, Nr. 12, 19; vgl. auch *Siegel*, *ZSteu.* 2010, 54). Eine systematische Beseitigung der kalten Progression un- terblieb „mit Hinweis auf die Haushaltslage“ (sehr krit. *Tipke*, *StuW* 2014, 282). Sodann kam es zunächst lediglich zur verfassungsmäßig als geboten angesehenen Erhöhung (s. Anm. 21) des Grundfreibetrags von 8130 € auf 8354 € im Gesetz zum Abbau der kalten Progression v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 283; BStBl. I 2013, 186) („Minimalkompromiss“: *Hechtner*, *StuW* 2014, 132 [133]) sowie auf 8472 bzw. 8652 € für 2015 und 2016 (BTDrucks. 18/4649). Seit für 2016 zusätzlich die Grenzen („Tarifeckwerte“) in Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 bis 5 verschoben wurden (Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags usw. v. 16.7.2015), erfolgt bislang jährlich eine Erhöhung des Grundfreibetrags sowie der Tarifeckwerte (s. Anm. 20). Zur Be- rücksichtigung für die VZ 2016 bis 2022 s. Anm. 2 aE.

Zur internationalen Problembehandlung vgl. *Lemmer*, *Wirtschaftsdienst* 2014, 872 (876).

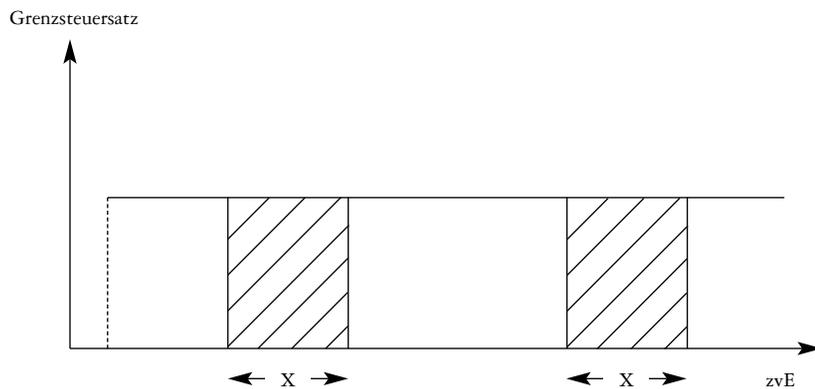
## 7 e) Ökonomische und steuerpolitische Bedeutung der Progression

Wegen des progressiven Tarifs ist die dogmatische Grundlage der ESt für ihre Wirkung ausschlaggebend: Soll der Reinvermögenszugang (insbes. durch Markt- einkommen, welches ua. bei *P. Kirchhof*, *Bundessteuergesetzbuch*, 2011, 368, aus- schließlich besteuert werden soll) oder ein disponibles Einkommen (nach Verrech- nung unvermeidlicher Privatausgaben) besteuert werden? Während die Progres- sion bei zusätzlichem Brutto-Einkommen zu einer zunehmenden relativen Belastung führt, ist die umgekehrte Wirkung für zusätzliche BA/WK – wegen des erforderlichen objektiven Nettoprinzips – zwangsläufig und unstrittig.

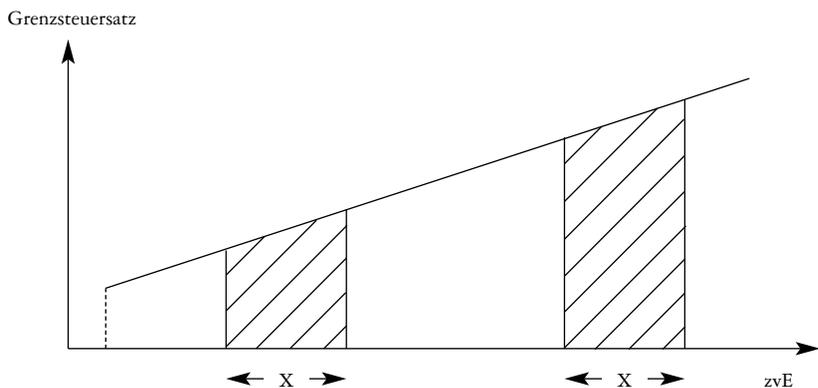
Ob dies auch für Abzugspositionen des Privatbereichs wie SA, agB und Kinderfreibeträge im Sinne eines subjektiven Nettoprinzips systemgerecht ist, ist dagegen strittig. Hier stehen sich die Positionen gegenüber:

- Leistungsfähigkeit bezieht sich auf das Einkommen nach Abzugspositionen, daher sei die steigende Entlastung zwangsläufig (zB *P. Kirchhof*, *StuW* 1985, 319 [328]; *Tipke*, *Steuerrechtsordnung* II, 2. Aufl. 2003, 796; *Jachmann*, *BB* 2008, 591 [592], „systemimmanenter Reflex“; was von *Schneider*, *Steuerlast und Steuerwirkung*, 2002, 318, als Begriffs-Essentialismus und von *Siegel/Bareis*, *Strukturen der Besteuerung*, 4. Aufl. 2004, 121, als Reflextheorie abgelehnt wird);
- die Abzugspositionen beziehen sich auf die Einkommensverwendung, deren stl. Berücksichtigung grds. akzeptabel sein mag, aber Subventionscharakter aufweise und daher nicht mit abnehmender Bedürftigkeit steigen dürfe (zB *Schneider*, *Steuerlast und Steuerwirkung*, 2002, 318).

**Die Wirkung** lässt sich leicht anhand des Grenzsteuersatzes grafisch veranschaulichen (Abb. 2 und 3); sie entspricht der Fläche, die sich für die Abzugsposition iHv. X unterhalb des Grenzsteuersatzes im Vergleich der zVE vor und nach dem Abzug bildet. Die folgenden Abbildungen zeigen diese Fläche (schraffiert) jeweils für ein vor Abzug niedriges bzw. 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; vgl. auch *Bareis*, *DB* 2012, 994, Abb. 7).



**Abbildung 2:** Wirkung einer Abzugsposition bei proportionalem Tarif



**Abbildung 3:** Wirkung einer Abzugsposition bei progressivem Tarif

Dem Argument der Reflexhaftigkeit der mit steigendem Einkommen zunehmenden Entlastung kann entgegengehalten werden, dass es dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht, das entstandene Einkommen progressiv zu besteuern (einschließlich progressiver Entlastung von BA/WK), während die für das „subjektive Nettoprinzip“ zu berücksichtigenden Aufwendungen für die Lebensführung nach dem Sozialstaatsprinzip entweder in gleicher Höhe (einkommensunabhängig) oder aber abnehmend berücksichtigt werden sollen (*Siegel in Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik*, 2007, 155 [163]).

Sieht man einen proportionalen Höchststeuersatz als Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips (Anm. 6), so beruhen die niedrigeren Stsätze bis zur sog. Reichensteuer auf dem Sozialstaatsprinzip. Dann ist mit zunehmendem zvE kein entlastender Reflex der Progression begründet, sondern eine Degression der StEntlastung gegenüber dem Höchststeuersatz (*Bareis*, FS Dittmann, 2015, 95 [109]; ähnlich bereits *Bareis*, FR 1991, 405 [412]).

## 2. Verfassungsmäßigkeit des § 32a

### 8 a) Gleichmäßigkeit der Besteuerung

**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 vertikaler Steuergerechtigkeit. Horizontale Steuergerechtigkeit verlangt, dass gleiche Einkommen gleich besteuert werden. Hiergegen verstößt das geltende Recht an vielen Stellen (vgl. zB *Siegel in Korff* ua. (Hrsg.), Handbuch der Wirtschaftsethik, Bd. 3, 1998, 354). Insbesondere verlangt die Gleichbehandlungsmaxime eine synthetische ESt; dem widerspricht die für bestimmte Kapitaleinkünfte geltende Schedulesbesteuerung mit einer Abgeltungsteuer (KapErtrSt nach § 43a EStG). Vertikale Steuergerechtigkeit fordert, dass ein höheres Einkommen höher besteuert wird als ein niedrigeres. Diese Forderung wird offensichtlich erfüllt (vgl. aber Anm. 9 zu möglichen Widersprüchen beim Einfluss anderer Vorschriften).

**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.

### 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 beschränkt 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 faktisch entfallenen VSt hatte das BVerfG (grundlegend *P. Kirchhof*, VVDStRL 1981, 213) in seinem Beschluss v. 22.6.1995 in diesem Sinne 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 und Steuermoral, 2000, 42, mwN) hat das BVerfG (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*, StuW 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, 1999; *Osterloh-Konrad*, StuW 2017, 305 (318).

**Das Verbot einer konfiszierenden Besteuerung**, spätestens ab einer Grenzbelastung von 100 %, muss uE auch jeweils für alle Einkommensteile gelten (*Siegel*, DB 2015, 1419 [1421]). 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). Umgekehrt ist es ebenso wenig zu tolerieren, wenn nach der Lesart des BFH (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 Progressionsvorbehaltseinkünfte die Steuerlast senken [!] können (*Hechtner/Siegel*, DStR 2010, 1593).

### c) Grundfreibetrag

10

Je nach Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips (s. Anm. 6) ist das Existenzminimum nach diesem Prinzip (so etwa *Lang*, Die einfache und gerechte Einkom-

mensteuer, 1987, 39f.) oder nach dem Sozialstaatsprinzip (wie uE zu präferieren) stfrei zu halten. Für den somit 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.“ Jedenfalls ist Maßgröße „der im Sozialhilferecht jeweils anerkannte Mindestbedarf, der allgemein durch Hilfen zum notwendigen Lebensunterhalt an jeden Bedürftigen befriedigt wird“ (BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91 ua., BStBl. II 1993, 413 [418]). Der Mindestbedarf ergibt sich aus dem jeweiligen Existenzminimumbericht, der auch von der Rspr. des BFH für maßgebend gehalten wird (BFH v. 11.8.2016 - III B 88/16, BFH/NV 2017,149 betr. VZ 2011 und 2012; BFH v. 27.7.2017 - III R 1/09, BStBl II 2018, 96 betr. VZ 2000-2004). Diese Lösung erscheint sachgerecht (vgl. im Übrigen Anm. 21).

## 11 d) Ehegattenbesteuerung

**Zweifelhaftes Förderungsgebot:** Nach Art. 6 Abs. 1 GG stehen „Ehe und Familie [...] unter dem besonderen Schutz der staatlichen Ordnung.“ Daher wird häufig das Ehegattensplitting mit dem Gebot der Förderung von Ehe und Familie begründet, wonach „die Ehe um ihrer selbst willen sowie als ideale Vorstufe zur Familie“ geschützt werde (*Winhard*, DStR 2006, 1729 [1730]). 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*, RabelsZ 1993, 401 [417]; aA *Böckenförde*, StuW 1986, 335 [338]: „gewisse steuerliche Begünstigung“). „Schutz“ impliziert keineswegs „Förderung“ (*Vollmer*, Das Ehegattensplitting, 1998, 175). So kann auch gefragt werden, „vor welchem Ungemach Splitting schützen soll“ (*Bareis/Siegel*, StuW 2016, 306 [309 mit Fn. 20]).

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 erscheint, dass es für eine freiheitliche Gesellschaft vorteilhaft ist, wenn zwei Menschen in einer Ehe statt unverheiratet zusammenleben.

Das BVerfG hält fest: „Konkrete Ansprüche auf bestimmte staatliche Leistungen lassen sich aus dem Förderungsgebot des Art. 6 Art. 1 GG nicht herleiten“ (BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 ua., BVerfGE 82, 60, Rz. 93). Somit kann uE keineswegs eine finanzielle Förderung der Ehe verlangt werden. Vielmehr ist der Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG zu beachten, aus dem sich das Postulat der Individualbesteuerung ableiten lässt.

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 BvL 4/54, BStBl. III 1957, 193). Bemerkenswert erscheint, dass in der Schweiz noch ein EStRecht gilt, nach dem viele Ehepaare eine höhere ESt zu zahlen haben als sog. Konkubinatspaare. Gegenwärtig wird an der Beseitigung dieses als verfassungswidrig erkannten Zustandes gearbeitet ([www.efd.admin.ch](http://www.efd.admin.ch), Reform der Ehe- und Familienbesteuerung).

**„Globaleinkommensbesteuerung“:** Vereinzelt wird (ohne inhaltliche Begr.) argumentiert, Art. 3 GG verlange „zwingend“ aus der Anerkennung der Ehe ein „Prinzip der Globaleinkommensbesteuerung“ mit dem Erg. 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. So lässt sich auch innerhalb einer Individualbesteuerung die Forderung des BVerfG (BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, Rz. 52) auf StFreistellung des familiären Existenzminimums berücksichtigen (aA *Maiterth/Chirvi*, StuW 2015, 19 [21]), indem etwa ein „Ehegeld“ eingeführt wird (s. Anm. 26).

Fraglich erscheint auch das Argument, dass der Staat ohne Splitting in die persönliche Lebensgestaltung eingreifen würde (so *Sandweg*, DStR 2015, 459 [460]); dem wird entgegengehalten, dass Splitting vielmehr einen Anreiz zur Eheschließung darstellen könne („Trauscheinsubvention“, so *Bareis/Siegel*, DStR 2015, 456; zust. *Haupt/Becker*, DStR 2015, 1529 [1531]).

Bundesverfassungsgericht: Das BVerfG bezeichnete 1982 das Splittingverfahren als verfassungsrechtl. zulässig, nicht aber als verfassungsrechtl. zwingend (*Söhn*, FS Oberhauser, 2000, 431; *Modrzejewski*, Existenzsicherung in Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, 2018, 350); es sei „keine beliebig veränderbare Steuer-, 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 ua., BVerfGE 61, 347); vgl. hierzu zB *Vogel*, StuW 1999, 201, mit Kritik von *Bareis*, StuW 2000, 81. Indessen ist, was „verfassungsrechtlich vertretbar ist, [...] nicht verfassungsrechtlich geboten“ (*Tipke*, Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl. 2000, 391; vgl. *Grönert*, DStZ 1998, 895). Auch führt das BVerfG aus: „Unbenommen bleiben dem Gesetzgeber andere Lösungen [...] zur Neuregelung der Familienbesteuerung“ (*Tipke*, Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl. 2000, 355).

- 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]).

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“ (krit. *Tipke*, Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl. 2000, 346) sah und sich die Situation seit 1982 erheblich geändert hat. So mag man „[s] chleichende Veränderungen“ bezüglich der Umsetzung von Art. 6 Abs. 1 GG erkennen (*Seiler* in *Uhle*, Zur Disposition gestellt?, 2014, 37 [45]).

Vgl. ferner zur Diskussion um die Rechtfertigung des Splittings Anm. 28, ferner zu Verfassungsproblemen des Ehegattensplittings auch § 26b Anm. 7.

### e) Besteuerung von Lebenspartnerschaften

11a

Das BVerfG (BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 906/06 ua., BGBl. I 2013, 2397) hat den Ausschluss eingetragener Lebenspartnerschaften vom Ehegattensplitting als verfassungswidrig festgestellt. Die tarifliche Gleichstellung von Ehe und Lebenspartnerschaft hat der Gesetzgeber durch Einfügung von § 2 Abs. 8 bewirkt (s. Anm. 25).

### 3. Ökonomische Bedeutung

#### 12 a) Haushaltspolitische Bedeutung

Mit rund 312 Mrd. € bei einem Gesamt-Steueraufkommen von ca. 799 Mrd. € (2019) ist die ESt (vor der USt mit etwa 243 Mrd. € einschließlich EinfuhrUSt) die aufkommensstärkste Steuer in der Bundesrepublik Deutschland. Zusätzlich ist auf den SolZ als sog. verkappte ESt (vgl. Anm. 18, auch zum Abbau ab 2021) mit rund 20 Mrd. € in 2019 hinzuweisen.

Das Gesamtaufkommen der ESt setzt sich wie folgt zusammen (2019; NWB 2020, 1687):

LSt	219.660
veranlagte ESt	63.711
nicht veranlagte St vom Ertrag	23.485
Abgeltungsteuer	5.146

Für die haushaltspolitische Relevanz des EStTarifs ist es unwesentlich, dass die ESt in den letzten Jahren in ihrer Form als veranlagte ESt relativ wenig Bedeutung besitzt. Das EStAufkommen ergibt sich im Wesentlichen aus ihrer Erhebungsform der LSt, für welche der Progressionsbereich des Tarifs oft relativ bedeutsamer ist als ein Spitzensteuersatz des anschließenden Proportionalbereichs. Daher sind besonders hier die aus einzelwirtschaftlichen Anreizen folgenden Haushaltswirkungen bei erwünschten Steuersenkungen 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 hierbei die weitgehende Begünstigung von Kapitaleinkünften mit der proportionalen Abgeltungsteuer von derzeit 25 % (§ 43a): Offenbar wurde deren gleichheitswidrige Begünstigung mit dem Ziel der Verringerung von Steuerhinterziehung eingeführt (der damalige Bundesfinanzminister *Steinbrück*: „25 % von x ist mehr als 45 % von nix“). Diese Begr. erscheint jedoch insbes. angesichts eines zunehmenden internationalen Informationsaustausches (vgl. etwa *Pohl* in DStJG 38 [2015], 355) keineswegs noch überzeugend.

#### b) Einzelwirtschaftliche Wirkungen

##### 13 aa) Entscheidungswirkungen der Einkommensteuer

**Rationales Entscheidungsverhalten:** Ökonomische Anreize können für das StAufkommen relevant sein, wenn sich ein Einkommenserzieler in einer Entscheidungssituation befindet. Rational schätzt er das Erg. 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 „durchschnittlicher Grenzsteuersatz“ = Differenzsteuersatz (*Schult*, WPg 1979, 377) in Bezug auf die Bemessungsgrundlage vor und nach Änderung heranzuziehen.

Allerdings ist zu bemerken, dass das Entscheidungsverhalten in der Praxis – namentlich infolge unzutreffender Wahrnehmung der StBelastung – häufig nicht ra-

tional erfolgt (vgl. *Blaufus/Bob/Hundsdoerfer/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 insbes. bei StBegünstigungen außerhalb des Tarifs. Die internationale ökonomische Literatur vergleicht hier Steuerwirkungen mit der „effektiven Grenzsteuerbelastung“ (*marginal effective tax rate*) (vgl. zB *Schneider*, Investition, Finanzierung und Besteuerung, 1992, 415).

Es mag die Einkommensverwendung bedeutsam sein: Solange Einkommen gespart wird, bleibt es bei der ESt; wird Einkommen konsumiert, tritt durch die USt eine Doppelbelastung ein.

**Steuerplanung:** Aus dem progressiven Charakter der ESt können spezielle Entscheidungswirkungen folgen: Soweit Bemessungsgrundlagenteile im Zeitablauf verschoben werden können, ist die ökonomische StBelastung minimal, wenn die abgezinsten Grenzsteuersätze der relevanten VZ möglichst weitgehend angeglichen werden (*Siegel*, BFuP 1972, 65): Die Summe der absoluten StBeträge ist minimal, wenn es gelingt, die *nominellen* Grenzsteuersätze der betreffenden Perioden anzugleichen (*Vogt*, Bilanztaktik, 1963, 17: „Gesetz der Normallinie“). Da spätere Steuerzahlungen geringer belasten, wenn ein Zinseffekt greift, ist das Ziel die Gleichheit *abgezinster* Grenzsteuersätze (= jeweiliger Grenzsteuersatz dividiert durch  $[1 + \text{nomineller Kalkulationszinssatz in \%}]$ ). Bei gegenwärtig sehr niedrigen Anlagerenditen kann eine Abzinsung jedoch wohl außer Betracht bleiben, es sei denn, dass ggf. von höheren „internen“ Unternehmensrenditen auszugehen ist. Gegebenenfalls dürfte der Hauptanwendungsbereich in der Steuerbilanzpolitik liegen. Einen speziellen Anwendungsfall bietet jüngst die (zeitlich begrenzte) wahlfreie Anpassung von Grenzsteuersätzen für Einkünfte aus LuF im Rahmen von § 32c (vgl. *Kanzler*, NWB 2020, 462). Die Unsicherheit zukünftiger Bemessungsgrundlagen – aber auch eventuell sich ändernder StTarife – weist indessen auf eine hohe Komplexität rationaler Steuerplanung hin.

**Entscheidungsneutralität:** 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. *F. W. Wagner*, StuW 1992, 2). Von jener Seite wird vorgeschlagen, die klassische ESt aufzugeben und entweder im Unternehmensbereich durch eine Cash-Flow-Steuer zu ersetzen oder zB zu einer sog. zinsbereinigten ESt zu modifizieren; in beiden Fällen würde im Erg. (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 (jegliche Steuerzahlung verändert die Entscheidungssituation); und im Übrigen spricht die Wertung, dass die ESt auch ein Umverteilungsziel zu verfolgen hat, gegen ihren Ersatz durch eine Konsumbesteuerung (vgl. *Siegel*, ZfB 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 StSätze zu einem Rückgang des Steueraufkommens führt (sog. Swift'sches Steuereinkommens oder Laffer-Effekt).

**Negative Anreizwirkungen** können insbes. von einem als leistungshemmend angesehenen Anstieg der Besteuerung im Progressionsbereich ausgehen (so etwa *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 803). Allerdings lässt sich nicht allgemeingültig erklären, von welcher Höhe an ein „sehr hoher“ Spitzensteuersatz ökonomische Aktivitäten behindern oder zum Erliegen bringen würde; im Übrigen können StBegünstigungen zu berücksichtigen sein. Außerdem ist zu beachten, dass Individuen unterschiedlich reagieren. So hängt es von der individuellen Risikoeinstellung ab, wie sich ein progressiver Tarif auf das Investitionsverhalten auswirkt. In der Theorie sind die Effekte nicht eindeutig (*Bamberg/W. F. Richter*, Zeitschrift für Nationalökonomie 1984, 93); empirische Befunde sind naturgemäß schwer zu erheben.

Im Übrigen ist fraglich, ob bei einer Leistungshemmung die Ausgestaltung mit – so bis 1989 – degressiv (also zunächst relativ stärker) oder linear-progressiv (gleichmäßig) steigenden Grenzsteuersätzen eine Rolle spielt. Auch im derzeitigen gebrochen linear-progressiven Tarif lässt sich ein sog. Mittelstandsbauch ausmachen, weil die Grenzsteuersätze in den beiden Progressionsbereichen zwar jeweils linear verlaufen, aber im Vergleich zueinander abnehmen (vgl. Anm. 20, Abb. 8). 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 leistungshindernd wirken würde (vgl. Anm. 5). Daher erschiene sowohl die Beseitigung eines 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

15 **1. Sachlicher Geltungsbereich**

**Zu versteuerndes Einkommen:** Der EStTarif bezieht sich grds. auf das zVE gem. des § 2 Abs. 5 Satz 1 für den betreffenden VZ (Kj., § 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 nicht befriedigend erscheint.

Auch § 34 erweist sich für die Vermeidung von Progressionssprüngen bei außerordentlichen Einkünften als ungeeignet, weil diese Vorschrift uU zu einer deutlich zu hohen Entlastung führt, die ihrerseits im Zusammenspiel zwischen normalen

und außerordentlichen Einkünften eine konfiszierende Wirkung auslösen kann (Siegel, DB 2015, 1419 [1421]).

**Eine gravierende Ausnahme** bewirkt § 32d für bestimmte Kapitaleinkünfte: Für diese wird im Verstoß gegen das Prinzip einer synthetischen ESt eine Schedulesbesteuerung mit einer KapErtrSt von 25 % vorgenommen. Allerdings kann ein Optionsrecht (§ 32d Abs. 6) auf Einbeziehung in das nach § 32a besteuerte zVE ausgeübt werden, wenn dies zu einer niedrigeren ESt einschließlich Zuschlagsteuern führt (sog. Günstigerprüfung).

Der Bruch mit dem Prinzip der synthetischen ESt zeigt sich insbes. in den Anpassungsregelungen des § 2 Abs. 5a und 5b.

Im Folgenden werden wesentliche Sonderregelungen zusammengestellt:

<b>Besondere StSätze, die denen des § 32a vorgehen:</b>	
§ 32b	Besonderer StSatz bei Progressionsvorbehaltseinkünften
§ 32d	Abgeltungsteuersatz für bestimmte Kapitaleinkünfte
§ 34	Ermäßigter StSatz bei außerordentlichen Einkünften
§ 34a	Begünstigung nicht entnommener Gewinne
§ 34b	Ermäßigter StSatz bei außerordentlichen Einkünften aus Forstwirtschaft

<b>Weitere Sonderregelungen zur Korrektur der tariflichen ESt:</b>	
§ 31	Verrechnung von Kindergeld anstelle des Ansatzes von Freibeträgen für Kinder nach § 32 Abs. 6
§ 32c	Tarifiermäßigung bei Einkünften aus LuF
§ 34c	StErmäßigung/Pauschalierung bei ausländ. Einkünften
§ 34f	StErmäßigung für StPfl. mit Kindern bei der Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen für Wohngebäude oder der StBegünstigung für eigen genutztes Wohneigentum
§ 34g	StErmäßigung bei Mitgliedsbeiträgen und Spenden an politische Parteien und Wählervereinigungen
§ 35	StErmäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb
§ 35a	StErmäßigung bei haushaltsnahen Dienstleistungen uÄ
§ 35b	StErmäßigung bei Belastung mit ErbSt
§ 50 Abs. 1 Satz 2, § 50a	Besonderheiten bei beschränkter StPfl.

**Abbildung 4:** Besondere Steuersätze und Sonderregelungen

## 2. Persönlicher Geltungsbereich

16

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

Für **beschränkt Steuerpflichtige** 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“ (im Einzelnen: § 50 Abs. 1). Die frühere Mindestbesteuerung von 25 % gilt nicht mehr. Für bestimmte Einkünfte wird die ESt im Wege des StAbzugs erhoben (§ 50 Abs. 2, § 50a).

Auf Antrag werden beschränkt StPfl. als unbeschränkt 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).

Für einen Überblick über die Einkommensbesteuerung im Ausland sei auf eine Broschüre des BMF verwiesen: Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2019, 25–38 (über [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)).

**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.

## 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 und Bemessungsgrundlage
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 indessen vielfach zweifelhaft ist) sowie auf nicht systemgerechte Abzüge in der StBemessungsgrundlage ist allerdings eine Auslagerung in ein Subventions- oder Transfergesetz vorzuziehen (*Siegel in Korff* ua., Handbuch der Wirtschaftsethik, Bd. 3, 1998, 368).

**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 in 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 nichtselbständiger Arbeit (§ 38) und mit der KapErtrSt auf bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 43) zu. Hierbei handelt es sich um besondere Erhebungsformen der ESt. Wenn zusätzlich zum Quellenabzug eine ESt-Veranlagung durchgeführt wird (§ 46), werden einbehaltene LSt und KapErtrSt angerechnet (§ 36 Abs. 2 Nr. 2). Im Übrigen verweist § 33 Abs. 3 Satz 1 (zumutbare Belastung) auf § 32a.

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 Steuer(Teil-)beträgen ergeben.

**Verhältnis zu den Annexsteuern:** Andere Steuerarten können an die Bemessungsgrundlage oder die tarifliche (oder eine modifizierte) ESt anknüpfen. Derartige Annexsteuern (Zuschlagsteuern) sind derzeit der Solidaritätszuschlag (SolZ) und die KiSt. Hierfür ist § 51a 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 Steuerertragshoheit (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 (Art. 106 Abs. 3 GG) – mit teilweiser Zuweisung an die Gemeinden – handelt. Ab 2021 wird der SolZ weitgehend abgebaut (Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 v. 10.12.2019): Er wird zunächst nur noch ab einer ESt von 16 956 € erhoben und entfällt somit für ca. 90 % der EStZahler. Für die Zukunft ist der vollständige Abbau geplant (BTDrucks. 10/14103 v. 16.10.2019, 9 bzw. 10).

Der KiSt 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 modifiziert wird (§ 51a Abs. 2). Meist kann eine Kappung auf 2,75 bis 4 % des zVE in Betracht kommen. Wegen der Abziehbarkeit der KiSt als SA (§ 10 Abs. 1 Nr. 4) ist die wirtschaftliche Belastung der KiSt nicht mit ihrem nominalen Ansatz identisch. Für die exakte Erfassung der kombinierten Wirkung von ESt und KiSt wird auf die betriebswirtschaftliche Literatur verwiesen (Siegel, Steuerwirkungen und Steuerpolitik in der Unternehmung, 1982, 56 ff.).

**Faktische Anknüpfung:** Bei der GewErtrSt liegt eine faktische Anknüpfung vor, weil die Ausgangsbasis für die Bemessungsgrundlage „Gewerbeertrag“ der um Hinzurechnungen und Kürzungen korrigierte, nach den Vorschriften des EStG (oder KStG) zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb ist (§ 7 GewStG). Seit 2008 stellt die GewSt keine abzugsfähige BA mehr dar (§ 4 Abs. 5b), so dass sie nicht die EStBemessungsgrundlage mindert.

**Anrechnungsbeziehung:** Allerdings wird die tarifliche ESt bei Einkünften aus gewerblichen Unternehmen bzw. als Mitunternehmer ab 2020 (maximal) um das 4-Fache des 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 Interimssteuer in Bezug auf die ESt wurde, ist Vergangenheit.

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

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

**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 abzüglich 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. 801–816.

### II. Tarifverlauf (Abs. 1 Sätze 2 bis 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 StSatz bzw. eine bestimmte StErmäßigung.

Abs. 1 Satz 2 beschreibt einen insgesamt progressiven Tarif, der fünf Stufen aufweist (Nr. 1 bis 5 in Abs. 1 Satz 2): eine Nullzone, die für das stfrei bleibende Existenzminimum steht und durch den Grundfreibetrag bestimmt wird (Nr. 1); darauf folgen zwei linear-progressive Stufen (Nr. 2 und 3); der Tarif endet in zwei Proportionalzonen (die jedoch eine indirekte Progression aufweisen): Nr. 4 und 5.

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. Die vorliegende Kommentierung schließt an die Kommentierung in der Voraufgabe – Stand Dezember 2015 – ([www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)) an, in der die für 2016 sowie 2015 geltende Gesetzesfassung enthalten ist. Seit 2016 gelten für jeden VZ ein neuer Grundfreibetrag und neue Tarifeckwerte. Die Entwicklung von 2018 bis 2022 zeigt die folgende Abbildung mit den Eckwerten des Tarifs:

	2018	2019	2020	2021	2022
Grundfreibetrag	9000	9168	9408	9744	9984
Beginn der 2. Stufe (Eingangs-Grenzsteuersatz 14 %)	9001	9169	9409	9745	9985
Beginn der 3. Stufe	13997	14255	14533	14754	14927
Beginn der 4. Stufe (konstanter Grenzsteuersatz 42 %)	54950	55961	57052	57919	58597
Beginn der 5. Stufe („Reichensteuer“) (konstanter Grenzsteuersatz 45 %)	260533	265327	270501	274613	277826

**Abbildung 5:** Tarifentwicklung 2018 bis 2022

Vgl. auch die Übersichten des BMF zu Tarif-, Durchschnitts- und Grenzbelastung, differenziert nach Grund- und Splittingtabelle, für 1958 bis 2018 sowie die Tarifformeln für 1958 bis 2020 unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de), Datensammlung zur Steuerpolitik 2019, 24–31, 32–35.

Im für 2020 geltenden Tarif beträgt der Grundfreibetrag 9408 €; die erste linear-progressive Stufe (Nr. 2) reicht sodann bis 14532 €; die weitere linear-progressive Stufe (Nr. 3) geht bei 57051 € in die Proportionalzonen über: Nr. 4 bis 270500 €; dann folgt abschließend die zweite Proportionalzone (Nr. 5) mit der sog. Reichensteuer.

In Stufe 2 setzt die Besteuerung mit dem Grenzsteuersatz von 14 % ein, der bis zum Eckpunkt für Stufe 3 auf 23,96 % ansteigt (diese Grenzsteuersätze bei Stufenbeginn lassen sich mittelbar aus dem Tarif erkennen; vgl. Anm. 23). Leicht zu ersehen ist, dass der Grenzsteuersatz bis zum Beginn von Stufe 4 auf 42 % (exakt 41,99 %) steigt, mit 42 % bis zum Übergang zu Stufe 5 konstant bleibt und dann abschließend 45 % beträgt.

Explizit lässt sich der EStTarif ausdrücken, indem die Größen  $x$ ,  $y$  und  $z$  nach den Sätzen 3 bis 5 aufgelöst werden (zur Umrechnung vgl. *Siegel/Bareis*, Strukturen der Besteuerung, 4. Aufl. 2004, 116). So lässt sich die ESt (=  $T$ ) für 2020 in Abhängigkeit vom  $zvE$  (=  $Y$ ) für den jeweils genannten Gültigkeitsbereich explizit wie folgt darstellen (Abb. 6) (vgl. auch *H. Richter*, BB 2018, 2786 [2787]):

Stufe	Gültigkeitsbereich für $zvE$ (= $Y$ ) von/ bis	EStBetrag (= $T$ ) in Abhängigkeit vom $zvE$ (= $Y$ )
1	$Y \leq 9408$	$T = 0$
2	$9409 \leq Y \leq 14532$	$T = 0,000.009.728.7 \cdot Y^2 - 0,043.055.219.16 \cdot Y - 456,027.436$
3	$14533 \leq Y \leq 57051$	$T = 0,000.002.120.2 \cdot Y^2 + 0,178.078.507.2 \cdot Y - 2062,830.869$
4	$57052 \leq Y \leq 270500$	$T = 0,42 \cdot Y - 8963,74$
5	$Y \geq 270501$	$T = 0,45 \cdot Y - 17078,74$

**Abbildung 6:** Expliziter Einkommensteuertarif 2020

Nach der obigen Formel lässt sich  $zB$  für  $Y = 12000$  berechnen:

$$T = 0,000.009.728.7 \times 12000 \times 12000 - 0,043.055.219.16 \times 12000 - 456,027.436 = 428,239.993.41.$$

Bei Kürzung einiger Nachkommastellen ist das Erg. exakt genug,  $zB$ :

$$T = 0,000.009.728.7 \times 12000 \times 12000 - 0,043.055 \times 12000 - 456,027 = 428,243.$$

Stattdessen kann man nach der Formel des § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 vorgehen:

$$T = [972,87 \times (12000 - 9408) : 10000 + 1400] \times [(12000 - 9408) : 10000] = 428,241.920.7$$

Für die praktische Anwendung lässt sich die ESt am einfachsten im Internet feststellen, etwa nach dem Abgabenrechner des BMF ([www.bmf-steuerrechner.de/ekst/ingabeformekst.xhtml](http://www.bmf-steuerrechner.de/ekst/ingabeformekst.xhtml)). Dort wird  $T = 428$  angezeigt. Wegen der Möglichkeit der Abfrage im Internet kann hier auf die „akademische“ Umformulierung der Tarife für 2021 und ab 2022 – wie in Abb. 6 – verzichtet werden (vgl. aber *H. Richter*, BB 2020, 2010, mit den im Gesetz leicht geänderten Zahlen des Gesetzentwurfs).

Schließlich drückt Satz 6 eine einfache Rundungsvorschrift aus: Ebenso wie das zvE (Sätze 3 bis 5) ist die Steuer auf den nächsten vollen Eurobetrag abzurunden; Cent-Beträge sind also für den EStTarif irrelevant.

**Zur Beseitigung der kalten Progression:** Im ersten Gesetz zum Abbau der kalten Progression v. 20.2.2013 wurde sein Ziel verfehlt (*Bareis*, WiSt. 2013, 615), indem es lediglich den Grundfreibetrag für 2013 bzw. 2014 erhöhte. Seit 2016 erfolgt jedoch auch eine entsprechende Anhebung der Tabelleneckwerte.

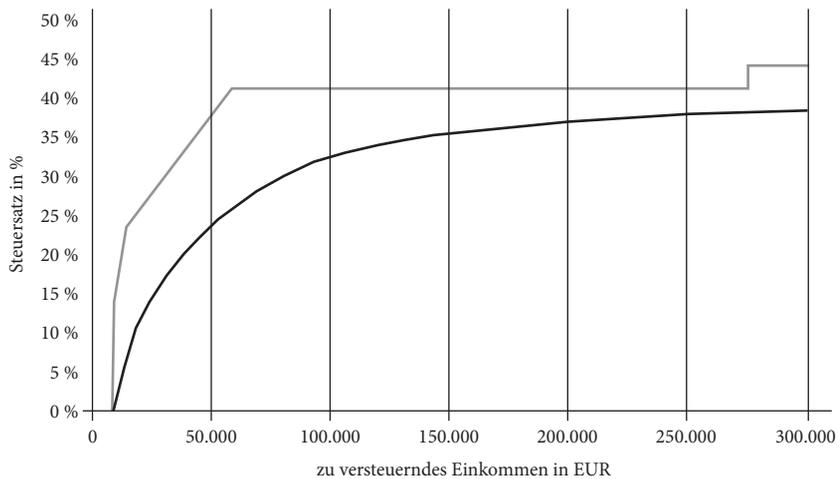
Dass die kalte Progression beseitigt wird, wenn die Inflationsrate zutr. berücksichtigt wird, sei beispielhaft für den Vergleich der Tarife 2018 und 2019 gezeigt: Der Gesetzgeber hatte die Inflation mit 1,84 % angenommen und die Eckwerte entsprechend erhöht (BTDrucks. 19/4723 v. 4.10.2018, 19). Zur jüngsten Berücksichtigung unterstellter Inflationsraten in den neuen Tarifen für 2021 und ab 2022 vgl. unten Anm. 21. Die in Abb. 7 folgende Beispielsrechnung zeigt beispielhaft, dass die Besteuerung eines nominellen zvE 2018 iHv. 100 000 € kaufkraftmäßig gleich bleibt, wenn das Nominaleinkommen 2019 um 1,84 % auf 101 840 € steigt: Durch die Erhöhung der Eckwerte bleibt der Durchschnittssteuersatz mit 33,38 % erhalten.

VZ	Einkommen zvE		ESt		Relation		Durchschnittssteuersatz
	nominell	kaufkraftmäßig	nominell	kaufkraftmäßig	nominell	kaufkraftmäßig	nominell
2018	100 000	100 000	$0,42 \times 100\,000 - 8621,75 = 33378$	33378	100 %	100 %	33,38 %
2019	101 840	100 000	$0,42 \times 1840 - 8780,9 = 33991$	33378	101,84 %	100 %	33,38 %

**Abbildung 7:** Beseitigung der kalten Progression 2018/19

**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. Für einen Anstoßtarif könnte sprechen, dass die Grenzbelastung meist leichter erkennbar ist; auf der anderen Seite vermeidet der Formeltarif eventuelle Leistungshemmungen an den Stufeneingängen des Anstoßtarifs, so dass „keine überzeugenden Gründe, vom [...] Formeltarif abzugehen“, zu erkennen sind (*Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Zur Reform des Einkommensteuertarifs, 1996, 25; vgl. *Siegel*, ZSteu. 2010, 54 [61]).

Der Tarif des Abs. 1 führt zu den in der folgenden Grafik (Abb. 8) skizzierten Grenzsteuersätzen (obere Kurve) und Durchschnittssteuersätzen (untere Kurve) in Abhängigkeit vom zvE (hier von 0 bis 300 000 €). Das Bild zeigt deutlich den wesentlichen Unterschied beider Größen, die sich für hohe Einkommen einander annähern. Zur unterschiedlichen Relevanz dieser StSätze s. Anm. 4.



**Abbildung 8:** Grenz- und Durchschnittssteuersatz 2020 nach Abs. 1 bis 300 000 € (Quelle: Egner/Gries in Kanzler/Kraft/Bäumli/Hechtner/Marx, 5. Aufl. 2020, § 32a Rz. 16)

## 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 2020 für zvE bis 9408 € Null. Ein Klammerzusatz weist daraufhin, dass dieser Betrag den Grundfreibetrag darstellt; dieser dient der StFreistellung des sog. Existenzminimums.

**Die Steuerfreistellung des Existenzminimums** gebietet sich bereits aus ethischen Gründen. Das BVerfG stützt diese Forderung im Beschluss des 2. Senats BVerfG (BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91 ua., 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 (BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20 ua., BVerfGE 82, 60) dasselbe Erg. 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 und Einkommensbesteuerung, 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 sozialhilferechtl. Vorsorgebedarf für den Krankheits- und Pflegefall, der jedoch infolge situationsabhängiger Höhe nicht im Grund- bzw. Kinderfreibetrag, sondern als Sonderausgabe (§ 10 Abs. 1 Nr. 3) 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; vgl. dazu im Einzelnen § 31 Anm. 25 (Wendt, 2019) mit einer Wiedergabe der Existenzminimumberichte 1995 bis 2018. Als Konsequenz nimmt der Gesetz-

geber seit 2013 jährlich entsprechende Erhöhungen des Grundfreibetrags (seit 2016 auch der Tarifeckwerte) vor (s. Anm. 6 aE sowie Anm. 2 aE).

Zuletzt wurde der Grundfreibetrag von 9408 € für 2020 im 2. FamEntlastG v. 1.12.2020 auf 9744 € für 2021 bzw. 9984 € ab 2022 erhöht (BGBl. 2020 I, 2616), wobei der Betrag für 2021 auf Veranlassung des Finanzausschusses gegenüber dem Regierungsentwurf (BRDrucks. 433/20) leicht erhöht wurde (BTDrucks. 19/23795).

Vorgreifend auf die Diskussion zum Splitting des Abs. 5 (Anm. 28) ist darauf hinzuweisen, dass dort das Existenzminimum im Erg. verdoppelt wird, wobei jedoch eine Haushaltsersparnis unberücksichtigt bleibt (krit. zuletzt *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 848).

## 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, 70 [76]). Grundsätzlich bestehen zumindest folgende Alternativen:

- ▶ *Abzug eines bestimmten Betrags von der Steuerschuld (Steuerabsetzbetrag):* Ausgehend von einem StTarif, der für alle positiven zVE eine positive Steuer ausweist, käme jedem Stpf. derselbe 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]).

Diesen Effekt würde die Variante des Abzugs eines mit steigendem Einkommen abnehmenden Grundfreibetrags vermeiden (*Steuerreformkommission*, Gutachten, 1971, 213, Fn. 152), wobei jedoch bereichsweise ein abnehmender Grenzsteuersatz eintreten würde (*Esser*, DStZ 1994, 517 [523]; *Bareis*, DB 2012, 994 [995], mit Hinweis auf den schweizerischen Tarif).

- ▶ *Nullzone in Höhe des Existenzminimums:* Bei dieser (für § 32a gewählten) Alternative ist nicht erkennbar, zu welcher Entlastung der Grundfreibetrag führt, weil der fiktive Tarif ohne Grundfreibetrag nicht bekannt ist.

Es lässt sich zeigen, dass die Tarifformeln bei Individualbesteuerung so gestaltet werden können, dass Abzug von der Steuerschuld und Abzug in der Bemessungsgrundlage zum selben Erg. führen (*Bareis*, DStR 2010, 565 [569], Fn. 33).

Den gegebenen Abbau der Entlastungswirkung des Grundfreibetrags hat das BVerfG (BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91 ua., BStBl. II 1993, 418) „in folgerichtig gestalteten Übergängen“ ausdrücklich zugelassen (zust. *Jachmann*, StuW 1998, 293 [296]).

**Eine Integration von Steuer- und Transfersystem** ist für Einkommensbezieher im Bereich des Grundfreibetrags besonders relevant. Transferleistungen (zB das sog. 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 StRcht und Sozialrecht müssen gleiche Maßstäbe gelten (*Pezzer*, StuW 1989, 219 [225]; vgl. auch *Bernhardt/Eichfelder/Selle*, DStR 2020, 198 [204]).

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

23

Der Progressionsbereich des Tarifs besteht aus zwei Teilen; der erste ist relativ schmal und umfasst – hier im für 2020 gültigen Tarif – das zvE von 9409 € bis 14532 € (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2), während der zweite den Bereich des zvE von 14533 € bis 57051 € 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 durch das EStG vorgegebene Konstanten, die den genauen Verlauf bestimmen. Die jeweiligen Werte lassen sich der Abb. 6 entnehmen. Im Folgenden werden neben  $zvE = Y$  und  $EStBetrag = T$  die Symbole  $T'$  für den Grenzsteuersatz und  $t$  für den Durchschnittssteuersatz verwendet.

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 Tarif 2020 gilt Folgendes: Für den oft im Blickfeld stehenden Grenzsteuersatz steigen die Werte im ersten Progressionsbereich von 14,0 % auf 23,96 % und im zweiten Progressionsbereich anschließend bis auf 42,0 %. Der zu Beginn eines Progressionsbereichs greifende Grenzsteuersatz lässt sich aus der Größe b der jeweiligen Tarifstufe ersehen; zB gilt für ein  $zvE = 9409$  im Tarif für 2020 zu Beginn der 2. Tabellenstufe = 1. Progressionszone Formel  $T = a \cdot Y^2 + b \cdot Y - c = [972,87 \cdot (9409 - 9408) : 10000 + 1400] \cdot (9409 - 9408) : 10000 = 14 / 10000$ ; dh.  $b = 14$  %.

An der Übergangsstelle zwischen der ersten und der zweiten Progressionszone ergeben sich derselbe StBetrag und derselbe Grenzsteuersatz, so dass keine Sprungstelle existiert (vgl. aber Anm. 24 aE).

Wie Abb. 8 zeigt, verläuft der Anstieg jeweils linear, jedoch im ersten Bereich steiler als im zweiten. Der entsprechende Knick bildet den sog. Mittelstandsbauch ab (s. 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 in der ersten Progressionszone von 0 % auf 6,69 % sowie weiter im zweiten bis 26,29 %.

**4. Proportionalzonen des Tarifs (Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 bis 5)**

24

Nachdem sich in der Bundesrepublik Deutschland stets nur eine Proportionalzone an den Progressionsbereich angeschlossen hatte, wurde diese 2007 geteilt. Im Tarif für 2020 reicht die erste Proportionalzone von 57052 € bis 270500 € mit dem einheitlichen Grenzsteuersatz von 42 %, woran sich die zweite Proportionalzone mit dem Spitzensteuersatz von 45 % anschließt. Soweit ein SolZ von 5,5 % einzubeziehen ist (vgl. Anm. 18), erreicht der kombinierte Spitzensteuersatz ( $45 \cdot 1,055 =$ ) ca. 47,5 %. Der Durchschnittssteuersatz der ESt steigt von 26,29 % in der ersten Zone bis 38,69 % und nähert sich dann in der 2. Zone langsam dem Spitzensteuersatz.

Für den internationalen Vergleich des Spitzensteuersatzes 2019 vgl. *BMF, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2019 (2020)*, 30–33. Zur Problematik des Vergleichens von nominellen StTarifen vgl. *Schmidt/Sigloch/Henselmann, Internationale Steuerlehre*, 2005, 448–470.

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 8963,74 bzw. 17078,74 in den Tarifformeln (hier für 2020) besorgen den nahtlosen Übergang der einzelnen Tarifbereiche. So ergibt sich (gerundet)

für ein  $zvE = 270\,500$  nach Nr. 4:  $T = 0,42 \cdot 270\,500 - 8963,74 = 104\,646$

und für  $zvE = 270\,501$  nach Nr. 5 ebenfalls:  $T = 0,45 \cdot 270\,501 - 17\,078,74 = 104\,646$ .

Der StBetrag ist also im Übergang gleich; jedoch zeigt die Steuerfunktion einen Knick, da der Grenzsteuersatz die bekannte Sprungstelle von 42 auf 45 % aufweist.

## 24a C. Erläuterungen zu den aufgehobenen Abs. 2 bis 4: Frühere Berechnungsvorschriften

Die aufgehobenen Absätze waren letztmals für die VZ 2002 bzw. 2001 anzuwenden (vgl. Anm. 37–39 in einer Altcommentierung mit Stand Januar 2002, über [www.ertragsteuerrecht.de/24566.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/24566.htm)).

Abs. 2 bis 3 enthielten Vorschriften zur Berechnung der tariflichen ESt, während Abs. 4 auf die ESt-Grundtabelle (sowie der frühere Satz 2 in Abs. 5 auf die ESt-Splittingtabelle) verwies:

Abs. 2 lautete in der für den VZ 2002 letztmalig anzuwendenden Fassung:

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

Abs. 3 war ebenfalls für den VZ 2002 in folgender Fassung letztmalig anwendbar:

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

Diese früher geltenden Rechenvorschriften wurden durch die Rundungsvorschrift des Abs. 1 Satz 6 ersetzt. Der Verzicht auf diese Regelungen ist nachzuvollziehen, weil es die technische Entwicklung mit sich gebracht hat, dass sich die tarifliche ESt leicht durch einen Blick ins Internet oder durch Einsatz eines Taschenrechners ermitteln lässt (vgl. Anm. 20). Daher erübrigt sich auch die Veröffentlichung von EStTabellen. Hierzu lautete der zuletzt für den VZ 2001 relevante Abs. 4:

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

## D. Erläuterungen zu Abs. 5: Splittingtarif

### I. Ehegatten- und Partnerschaftssplitting: Rechtentwicklung, Alternativmodelle und Kritik

#### 1. Rechtentwicklung des Splittingverfahrens

25

**Ehegattensplitting:** Nach § 26 können Ehegatten (sowie eingetragene Lebenspartner) unter bestimmten Voraussetzungen zwischen der Einzelveranlagung (§ 26a) und der Zusammenveranlagung (§ 26b) wählen; vgl. § 26 Anm. 22 (*Pflüger*, 2019). Splitting setzt eine Zusammenveranlagung nach §§ 26, 26b voraus.

Zunächst war das Splittingverfahren auf Ehegatten beschränkt. Es zielte ursprünglich nur darauf ab, die nach dem 2. Weltkrieg (zur historischen Entwicklung vgl. *Seer*, FS Kruse, 2001, 357 [360]) bis zur Entsch. des BVerfG im Jahre 1957 geltende progressionsverschärfende Zusammenveranlagung der Ehegatten mit Besteuerung nach der sog. 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. Zu aktuellen politischen Diskussion vgl. etwa krit. *G. Kirchhof* in *Uhle*, Zur Disposition gestellt?, 2014, 59 [63] sowie im Einzelnen Anm. 28.

Für Alleinerziehende wird kein Splittingtarif gewährt (BFH v. 17.9.2013 – III R 36/14, BFH/NV 2016, 545 und BFH v. 29.9.2016 – III R 62/13, BStBl. II 2017, 259 – Verfassungsbeschwerde gem. §§ 93a, 93b BVerfGG nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG v. 18.9.2018 – 2 BvR 221/17, nv.)). Nur bis zum VZ 1974 wurde der Splittingtarif für verwitwete Alleinerziehende angewendet. Entlastungsbeträge nach § 24b Abs. 2 erscheinen vergleichsweise unzureichend (*Kanzler*, NWB 2014, 549). Die Frage, ob die Versagung des Splittingtarifs für verwitwete Alleinerziehende im VZ 2014 gegen Verfassungsrecht verstößt, ist Gegenstand einer Revision gegen das Urteil des Sächs. FG v. 15.3.2017 – 2 K 1429/16, nv., nrkr., Rev. Az. BFH zunächst VIII R 16/17, jetzt III R 50/17.

**Familiensplitting:** Zeitweise wird eine Erweiterung auf ein sog. Familientarifsplitting diskutiert, bei dem der Ehegattendivisor 2 abhängig von der Kinderzahl (etwa 0,5 je Kind) erhöht wird (befürwortend etwa *Merkt*, DStR 2009, 2221). Das etwa in Frankreich praktizierte Familientarifsplitting ist vom sog. Familienrealsplitting zu unterscheiden, das ähnlich wie das begrenzte Realsplitting nach § 10 Abs. Nr. 1 Unterhaltsabzüge für den Ehegatten und die Kinder vorsieht (dazu etwa *Kanzler* in DStJG 24 [2001], 417 [457]).

**Lebenspartner-Splitting:** Mit der Umsetzung der Entsch. des BVerfG (BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 ua., BVerfGE 133, 377) durch das betreffende EStGÄndG v. 15.7.2013 (BGBl. I 2013, 2397; BStBl. I 2013, 898) werden eingetragene Lebenspartnerschaften für die Anwendung der §§ 26, 26b und 32a Abs. 5 Ehegatten gleichgestellt; vgl. die Einfügung von § 2 Abs. 8. Die Neuregelung kann rückwirkend bis 2001 genutzt werden, soweit noch keine bestandskräftigen Veranlagungen vorliegen (vgl. BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 ua., BVerfGE 133, 377, Rz. 108).

**Diskussion um das Splitting** (s. Anm. 11): Angelpunkt ist der idR eintretende Vorteil gegenüber der Individualbesteuerung, sofern sich die Einzel-zvE der Ehegatten voneinander unterscheiden. Kein Vorteil ergibt sich, wenn beide Einzel-zvE

in demselben linearen Bereich des Tarifs (Nr. 4 oder 5) liegen. 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. § 26 Anm. 5. Ein einkommensabhängiger Vorteil würde sich im Falle des Familiensplitting verstärken (krit. *Siegel*, ZSteu. 2006, 415; *Bareis*, DStR 2010, 569 [572]).

## 26 2. Alternative Formen der Ehegatten- und Lebenspartnerbesteuerung

**Die grundlegenden Alternativen der Besteuerung von Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern** lauten Individualbesteuerung (Einzelveranlagung wie zum Steuervereinfachungsgesetz 2011 diskutiert) oder Zusammenveranlagung nach dem Splittingverfahren (Alternativendarstellung zB bei *A. Richter/Steinmüller*, FR 2002, 812 [813 f.]). Allerdings kann die Ehe auch im Falle der Individualbesteuerung berücksichtigt werden:

- durch einen StAbzugsbetrag (sog. Ehegeld, *Sacksofsky*, NJW 2000, 1896 [1898]): konstant oder mit steigendem Einkommen abnehmend (für letztere Alternative ua. *Schneider*, Steuerlast und Steuerwirkung, 2002, 326);
- durch Abzug eines Unterhaltsfreibetrags innerhalb des zVE: übertragbar oder nicht (vgl. *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, 1998, 233);
- durch einen übertragbaren zweiten Grundfreibetrag (ua. *A. Prinz*, FR 2010, 105 [113]; *Bach/Geyer/Wrohlich*, StuW 2016, 316 [323]);
- 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 (ab 2016: 16027 €; 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*, Die Ehe- und Familienbesteuerung im Licht der US-amerikanischen Veränderungen, 1991, 46; die Frage stelle sich im Bereich der sog. Reichensteuer, *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 165; dagegen *Lingemann*, Das rechtliche Konzept der 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/Allmendinger/Selg*, Familienlastenausgleich, 1998, 57; *Waterkamp*, Ehegattenveranlagung und Freizügigkeit in der Europäischen Gemeinschaft, 1999, 253 ff.; *Lingemann*, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, 1994, 233; *Tipke*, Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl. 2000, 381; *Kanzler*, DStJG 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. Einzelne Staaten wie Schweden nehmen eine reine Individualbesteuerung vor oder modifizieren diese, wie etwa Österreich (*Bach/Geyer/Wrohlich*, StuW 2016, 316 [318]). Aus der Minderheitsposition des Splittings schließt *Tipke* (Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl. 2000, 390), dass es bei einer Har-

monisierung des EStRechts „wahrscheinlich keine Chance [hätte], sich in Europa durchzusetzen“; *Kanzler* (FR 2002, 760 [762]) spricht von „Individualbesteuerung der Ehegatten als Zukunftsmodell“.

Einstweilen frei.

27

### 3. Diskussion der Rechtfertigungsgründe des Splittings

28

**Ehegattensplitting in der Kritik:** Während die Kritik am Splittingverfahren vor geraumer Zeit eher Minderheitsauffassungen entsprach, ist in den letzten Jahren eine umfangreiche, teils kritische Diskussion festzustellen. So ergab sich auf dem 60. Deutschen Juristentag 1994 eine Zustimmung für Splitting mit 65 gegenüber 46 Stimmen (bei 14 Enthaltungen) (*Lang*, *StuW* 2016, 101 [114]), nachdem sich der 50. Juristentag 1974 noch mehrheitlich für Individualbesteuerung ausgesprochen hatte (*Wersing*, *Der lange Schatten der Hausfrauenehe*, 2013, 152). Ein Pro und Contra abwägender Beitrag von *Maiterth/Cirvi* (*StuW* 2016, 19, mit Sympathie für Splitting) löste in Heft 4 der *StuW* 2016 eine breite Diskussion in Form einer Stellungnahme von *Bareis/Siegel* sowie weiterer Beiträge zur Verteidigung bzw. Kritik des Splittingverfahrens aus. Hier ist ebenfalls auf die umfassende abwägende Arbeit von *Englisch/Becker* (*ifst-Schrift* 510, 2016) hinzuweisen. Vgl. auch jüngst die Beiträge zum einschlägigen 74. Berliner Steuergespräch in FR 2020 Heft 16 mit Bericht *A. Richter/Welling*, FR 2020, 757.

Das Splittingverfahren betrifft eine gesellschaftspolitisch sehr relevante Frage: Für ein Umverteilungsvolumen ist von einer Differenz zwischen Zusammenveranlagung und fiktiver Einzelveranlagung von Ehepaaren von ca. 22,3 Mrd. € jährlich (Stand 2018) auszugehen (*BMF*, Datensammlung zur Steuerpolitik 2018, 85).

Eine Abschaffung oder Änderung des Ehegattensplitting ist gegenwärtig nicht vorgesehen (BTDrucks. 19/7611 v. 11.2.2019). CDU, CSU und FDP wollen das Splittingverfahren beibehalten, die AfD will dies durch ein Familiensplitting ersetzen. SPD, Bündnis 90/Die Grünen und Die Linke treten für eine Abschaffung ein, wobei bestimmte Einkommensübertragungen diskutiert werden (Überblick: <https://de.wikipedia.org/wiki/Ehegattensplitting>, Abruf 26.1.2020).

Wenn 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 (zB *Englisch/Becker*, *ifst-Schrift* 510, 2016, 15; so ua. auch *Hey*, GS *Trzaskalik*, 2005, 219 [221]). Dementsprechend hat der EStTarif uE der Individualbesteuerung zu folgen (*Siegel*, *BFuP* 2001, 271).

Für ein Abweichen von der Individualbesteuerung müssten triftige Gründe gegeben sein (*Siegel*, *BFuP* 2001, 271 [272f.]). Hierzu werden im Folgenden die zur Begr. des Splittings vorgetragenen Argumente analysiert – solche sind uE jedoch nicht festzustellen.

**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]; *Spangenberg*, StuW 2016, 343 [347]).

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.

Es liegt auf der Hand, dass der Splittingtarif einen Anreiz zur Heirat für Zusammenlebende darstellen kann („Förderung der Ehe“ in gewissem Sinne). Andererseits löst dieser Tarif möglicherweise einen lock-in-Effekt bei einer möglichen Ehescheidung aus (vgl. *Bareis/Siegel*, StuW 2016, 306 [311]). „Offensichtlich ist nur die Individualbesteuerung [...] heiratsneutral“ (*Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, 86).

**Standardmäßig dient die eheliche Erwerbsgemeinschaft als Begründung** (vgl. *Mellinghoff*, StVj. 1989, 130 [150]; *P. Kirchhof*, ZRP 2003, 73 [75]), wenngleich sich das Leistungsfähigkeitsprinzip uE nur auf Individuen und nicht auf Gemeinschaften beziehen kann (*Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2019, Rz. 641: „Wer [...] streng auf das Prinzip der Individualbesteuerung abstellt, wird im Splitting eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips sehen“). So wird das Argument der Erwerbsgemeinschaft zunehmend als Begr. bezweifelt (mit ausführlicher Diskussion *Englisch/Becker*, ifst-Schrift 510, 2016, 7: „bloße Fiktion“; *Bach/Geyer/Wrohlich*, StuW 2016, 316 [319]).

Charakteristisch ist dagegen die These: „Wenn etwa [...] eine Personengesellschaft die anteilige Zurechnung des gemeinsamen Einkommens [...] auf die einzelnen Personen erlaubt, muß dies um so mehr für die engste Personengemeinschaft gelten, die das Verfassungsrecht kennt“ (*P. Kirchhof*, Stbg. 1998, 385 [390]); ähnlich: „Bei einer Ehe tritt an die Stelle des Gesellschaftsvertrages das Familienrecht“ (so *Lang*, Korrespondenz zitiert bei *Siegel*, BFuP 2001, 271 [275]); „Als Erwerbsgemeinschaft beansprucht [die Ehe] eine steuerliche Gleichstellung mit allen anderen Erwerbsgemeinschaften – von der GbR bis zur anonymen Publikums-AG“ (*P. Kirchhof*, DB 2016, Heft 9, S1).

Diese Argumentationen sind uE jedoch keineswegs schlüssig, weil nicht beachtet wird, dass zB auch bei Personenhandelsgesellschaften Einkommen dort zugerechnet werden muss, wo es durch unternehmerischen Einsatz von Kapital und/oder Arbeit geschaffen wurde; ein Ausgleich unter Ehegatten ist ebenso wie unter Gesellschaftern Einkommensverwendung (*Siegel* in *Korff* ua. (Hrsg.), Handbuch der Wirtschaftsethik, Steuern, 1998, 354 [375]). Im Übrigen würde nicht beachtet, dass bei der Auflösung einer Ehe bzw. Personengesellschaft sehr unterschiedliche Wirkungen eintreten (vgl. hierzu *Kanzler*, DStJG 24 [2001], 417 [437]).

Somit ist es uE irrelevant, die Ehe als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft zu charakterisieren (anders ua. BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 906/06 ua., BGBl. I 2013, 2397, Rz. 94; *Baumgarten/Houben*, StuW 2014, 116): Eine Verbrauchsgemeinschaft kann für eine ESt ohnehin keine Bedeutung aufweisen; so dass es auf die empirische Relevanz (krit. zB *Englisch/Becker*, ifst-Schrift 510, 2016, 31) uE gar nicht ankommt.

Das Abstellen auf eine Erwerbsgemeinschaft beinhaltet uE die unverständliche Fiktion, dass der einzelne Ehegatte stets im Namen beider Ehegatten einkommenserzielend tätig wird. Daher lässt sich mit der Begr., dass nur Splitting davor schütze, dass Ehegatten gegenüber Wirtschaftsgemeinschaften benachteiligt werden, uE aus Art. 6 Abs. 1 GG kein Verbot der Individualbesteuerung ableiten (anders *G. Kirchhof* in *Uhle*, *Zur Disposition gestellt?*, 2014, 66; ähnlich *G. Kirchhof*, FR 2020, 749 [750]; s. auch Einf. ESt. Anm. 290 [*G. Kirchhof*, 2020]). Ebenso wenig kann logisch aus dem „Grundrecht der Ehepartner, ihre gemeinsamen Lebensverhältnisse selbstbestimmt zu regeln“, auf eine hälftige Einkommenszurechnung geschlossen werden (so aber *Kube*, *StuW* 2016, 332 [335]).

Somit liegt dem Splitting eine „systemwidrige Vermischung von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung“ zugrunde (*Kanzler*, FR 2002, 760 [766]). Dies ist auch der Auffassung entgegenzuhalten, dass das Prinzip der Individualbesteuerung nicht gelte, wenn in der Ehe der „Erwerbserfolg abweichend vom Erwerbshandeln zuzuordnen“ ist (so aber *Seiler*, FR 2010, 113 [115]). So wird auch jüngst herausgestellt, dass das „Leitbild der intakten Durchschnittsehe“ und das Neutralitätsmodell der freien Aufteilung von Erwerbs- und Haushaltstätigkeit die wesentliche „verfassungsmäßige Legitimation“ darstellen – diese Voraussetzungen jedoch nicht vorliegen (*Englisch*, zitiert bei *A. Richter/Welling*, FR 2020, 757 [757–758]).

**Gestaltungspotential:** Immerhin ist das pragmatische Argument zu diskutieren, dass sich ohne Splittingverfahren etwa Gewerbetreibende Vorteile verschaffen können, indem sie durch die Einräumung von Beteiligungen oder über Scheinarbeitsverhältnisse Splittingwirkungen herbeiführen können (*Vogel*, *StuW* 1999, 201 [218]; *Tipke*, *Steuerrechtsordnung* I, 2. Aufl. 2000, 384; *Hey* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 165: „Die Dummen sind dann Eहेleute, die keine Gestaltungsmöglichkeiten haben“). Indessen schlägt dieses Gegenargument uE nicht durch, weil sich der Missbraucher in ein strafrechtl. Risiko (nebst der Gefahr der Erpressbarkeit) und (wegen der Möglichkeit des Scheiterns der Ehe) ein wirtschaftliches Risiko begibt (*Siegel*, *BFuP* 2001, 271 [276]). Versuche, dieses Gegenargument zu entkräften, sind uE bislang (so auch jüngst bei *Maiterth/Chirvi*, *StuW* 2015, 19 [23]) nicht festzustellen. Immerhin kann erhebliches Gestaltungspotential existieren (fraglich: *Becker/Englisch*, *DStR* 2016, 1005 [1007]), dem Transaktionskosten und Bürokratieaufwand bezüglich des Fremdvergleichs gegenüberstehen (vgl. hierzu *Bach/Geyer/Wrohlich*, *StuW* 2016, 316 [322]).

**Unterhaltspflicht:** 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 Staates tritt („Garant der Entlastung des Staates“: *Brosius-Gersdorf*, *Demografischer Wandel und Familienförderung*, 2011, 487). Fraglich ist jedoch, ob eine fiktive Unterhaltszahlung für jede Ehe unabhängig von der wirtschaftlichen Situation gelten kann (ablehnend *Brosius-Gersdorf*, *Demografischer Wandel und Familienförderung*, 2011, 502). Hier greift uE das Sozialstaatsprinzip und erlaubt den Abzug eines sog. Ehegeldes – entweder in gleicher Höhe für alle Ehen oder aber in Abhängigkeit von den Individualinkommen anreizverträglich abschmelzend (*Siegel*, *BFuP* 2001, 271 [274]). Stattdessen Splitting über „die gesetzliche Unterhaltsgemeinschaft der Ehegatten“ zu begründen (*Hey* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 165) erscheint uE untauglich, das Prinzip der Individualbesteuerung zu durchbrechen.

**Zugewinnsgemeinschaft:** Die meist relevante Zugewinnsgemeinschaft, auch als Argument pro Splitting angeführt (Seer, FS Kruse, 2001, 357 [364]; vgl. Maiterth/Cirvi, StuW 2015, 19 [22]), ist dementsprechend nicht als Begr. anzuerkennen: Abgesehen davon, dass es sich nur auf das beziehen kann, was nach der Ehe „noch übrig ist“ (Bach/Geyer/Wrohlich, StuW 2016, 316 [318]), sind entsprechende Zahlungen uE als uU schenkungstpfl. Zuwendungen zu betrachten (Bareis/Siegel, StuW 2016, 306 [312]; vgl. Vollmer in Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, 37 [41]).

**Das begrenzte Realsplitting** will Unterhaltsleistungen auf andere Weise berücksichtigen – jedoch ebenfalls mit einkommensabhängiger Wirkung (hierfür zB Lang, FS Klein, 1994, 437 [451]; Mellinshoff, Grundrechtsschutz, 2001, 39 [65]; Lang, StuW 2016, 101 [114]: Familienrealsplitting) und ist uE schon daher abzulehnen: 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, Das Ehegattensplitting, 1998, 230); verwandt ist auch die diskutierte Kappung des Splittingvorteils (krit. zust. Kanzler, FR 1999, 512 [515]).

**Behinderung von Frauen:** Gegen das Splittingverfahren wird wiederholt – besonders von Frauen – das Argument vorgetragen, dass das Splitting zu einer Behinderung von Frauen führe (so bereits Mennel in Verhandlungen des 50. Deutschen Juristentages, 1974, D 163 [D 178]; Vollmer in Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, 37 [45]; jüngst A. Wagner, FR 2020, 761 [763]). Nimmt ein Ehegatte als Zweitverdiener/in eine Berufstätigkeit (wieder) auf, so erscheint das zusätzliche Netto-Einkommen relativ gering. Hierin mag eine „beschäftigungspolitische Falle“ (Seidl/Traub, BB 1997, 861 [867]) gesehen werden (vgl. auch ausländ. Quellen bei Bach/Geyer/Wrohlich, StuW 2016, 316 [319]; sowie Bedenken bei OECD und Europäischer Union, vgl. Englisch/Becker, ifst-Schrift 510, 2016, 10). Jedenfalls erweist sich die Auffassung, dass durch Splitting „die Präferenzentscheidung der Ehepartner, wer in welchem Umfang ein Einkommen erwirtschaftet“, gesichert wird (so Jachmann-Michel, JM 2016, 168 [169]), als fragwürdig, allerdings werden empirische Zweifel am Einfluss der Besteuerung auf Verhaltensänderungen bezüglich der Erwerbstätigkeit angeführt (Becker/Englisch, DStR 2016, 1005 [1007]).

**Verstoß gegen das Gleichheitsgebot:** Eine Verfassungswidrigkeit des Splittingtarifs könnte wohl aus einem unmittelbaren Verstoß gegen das Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitet werden (vgl. Zuleeg, DÖV 2005, 687 [690]), 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 in Gerhard/Schwarzer/Slupik, Auf Kosten der Frauen, 1988, 79 [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, Das 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 Individualbesteuerung besonders von Frauen – so auch bereits 1983 vom Deutschen Juristinnenbund (Windbichler, BLStA 1983, 158 [159]) – vertreten wird.

**Bürokratiekosten bei Individualbesteuerung:** Dass ggf. „jährlich knapp 15 Mio. zusätzliche Steuererklärungen anfallen“ würden (so *Maiterth/Chirvi*, *StuW* 2015, 19 [31]), erscheint ebenfalls als Argument für die Beibehaltung des Splittings fragwürdig, weil im Alleinverdienerfall keine zusätzliche Erklärung anfiel und sich im Übrigen pragmatische Lösungen bei gemeinsamen Erklärungen (zB zwei Spalten) finden lassen (*Bareis/Siegel*, *StuW* 2016, 306 [315]).

**„Ehegeld“ als Lösung:** Es ist uE 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. Die vom *Wissenschaftlichen Beirat beim BMF* (Zur Reform der Besteuerung von Ehegatten: Gutachten, 2018, 31) genannte verfassungsgemäße Voraussetzung für „einen Übergang zur Einzelveranlagung mit geeigneter Berücksichtigung der Unterhaltspflichten“ ist damit erfüllt.

Vor diesem Hintergrund ist Splitting uE als StVergünstigung zu betrachten (*Bareis/Siegel*, *DStR* 2015, 456; so auch EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93 – „Schumacker“, *Slg* 1995, I-225, Rz. 12), wenngleich dies vielfach in der Literatur gegenteilig gesehen wird (zB *Lang*, *StuW* 2016, 101 [114]).

**Lebenspartnerschafts-Splitting:** Mit der letztgenannten Begr. lässt sich auch die erfolgte stl. Gleichstellung eingetragener Lebenspartnerschaften erklären. Dies klingt auch im (mit sechs zu zwei Stimmen ergangenen) Beschluss des BVerfG v. 7.3.2013 (BVerfG v. 7.3.2013 – 2 BvR 906/06 ua., *BGBI. I* 2013, 2397, s. Anm. 25) an, das eine vergleichbare „besondere Verantwortungsbeziehung“ bei Ehe- und Lebenspartnern feststellt (Rz. 85); hierzu wird auf § 2 des ab 1.8.2001 geltenden Lebenspartnerschaftsgesetzes v. 16.2.2001 (*BGBI. I* 2001, 266) verwiesen (Rz. 90). So sei die Gleichbehandlung von Ehe- und Lebenspartnern aus ihrem Grundrecht des Art. 3 Abs. 1 GG abzuleiten (Rz. 72); (mittelbare) „Differenzierungen nach der sexuellen Orientierung“ seien nicht zulässig (Rz. 77–79).

**Alternativen des Splittingverfahrens:** Auf die umfangreiche Diskussion von Alternativen zum Splittingverfahrens außer der Individualbesteuerung kann hier nicht eingegangen werden; vgl. etwa *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Zur Reform der Besteuerung von Ehegatten: Gutachten, 2018; *Beznoska/Hentze/Kochskämper/Stockhausen*, Die Besteuerung von Ehegatten in Deutschland, 2019, 45 ff. Jedenfalls weisen Alternativen mit übertragbarem Grundfreibetrag oder anderen Freibeträgen – mit Ausgangspunkt Individualbesteuerung – anders als das Ehegeld die uE nicht begründbare Eigenschaft auf, sich mit steigendem Einkommen umso mehr auszuwirken, und sind deshalb abzulehnen. In diesem Zusammenhang ist die Aussage von *Bernhardt/Eichfelder/Selle* (*DStR* 2020, 198 [198]) zu beurteilen, dass „das Ehegattensplitting insbesondere Familien mit einer hohen Anzahl von Kindern zugutekommt“: Dieser Effekt kann im Falle der Aufgabe des Splittingverfahrens bei sehr niedrigen Einkommen erwägen lassen, ein spezielles Kindergeld zu gewähren. Ansonsten tritt der Effekt nur bei hohen Einkommen ein, wenn die Wirkung der Kinder- und Ausbildungsfreibeträge die Wirkung des Kindergeldes übersteigt: Dann ist der Effekt jedoch nicht dem Splittingverfahren, sondern der uE abzulehnenden Auswirkung von Freibeträgen zuzurechnen (*Siegel*, *FR* 2020, 766 [770]: nämlich dass sich diese mit zunehmendem Einkommen umso stärker auswirken (vgl. Anm. 7 Abb. 3)).

**Übergangslösung im Falle der Abschaffung:** Sollte der Gesetzgeber das Splitting abschaffen, empfiehlt sich – zumal mit politischem Widerstand zu rechnen ist (*Bach/Geyer/Wrohlich*, StuW 2016, 316 [321]) – eine mittelfristige Übergangslösung (*Sacksofsky in Seel*, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, 333 [343]). Für bestehende Ehen Bestandsschutz zu fordern, ist uE bei entsprechender Übergangslösung jedoch grds. abzulehnen; diskutabel mögen Ausnahmen für ältere Ehen sein (*Bach/Geyer/Wrohlich*, StuW 2016, 316 [321]; *Spangenberg*, StuW 2016, 343 [351]).

Jedenfalls erscheint es zweifelhaft, dass eine Forderung nach Bestandsschutz auf die Verfassung zu stützen wäre (*Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Zur Reform der Besteuerung von Ehegatten: Gutachten, 2018, 43). Wenn man das Splitting – wie hier – als StVergünstigung versteht, lässt sich Ablehnung eines Bestandsschutzes auch auf das BVerfG stützen (BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93, 2 BvR 348/93, BVerfGE 105, 17, Rz. 71).

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

**Tatbestandsvoraussetzungen für die Anwendung des Splittingverfahrens** sind (vgl. § 26 2019):

- das Vorliegen einer gültigen Ehe (s. § 26 Anm. 22) oder eingetragenen Lebenspartnerschaft (§ 2 Abs. 8) und
- die unbeschränkte EStPflcht (s. § 26 Anm. 24f.) und
- nicht dauerndes Getrenntleben der Ehegatten bzw. Lebenspartner (s. § 26 Anm. 28 ff.) sowie
- die übereinstimmende Wahl der Zusammenveranlagung (s. § 26 Anm. 72).

Es ist nicht etwa der Güterstand der Zugewinngemeinschaft Voraussetzung; vielmehr ist auch bei vereinbarter Gütertrennung Splitting zu gewähren (BFH v. 17.10.2012 – III B 68/12, BFH/NV 2013, 362, Rz. 27).

Die beiden erstgenannten Tatbestandsvoraussetzungen brauchen nur an einem Tag des VZ vorgelegen zu haben. Sofern die Ehe jedoch bis zum Ablauf dieses Zeitraums insbes. durch Tod oder Scheidung aufgelöst wurde, hängt die Anwendung davon ab, ob eine neue zur Zusammenveranlagung berechtigende Ehe eingegangen wird (s. Anm. 34). Zur Ausübung des Wahlrechts bei einer nach ausländ. Recht zulässigen Vielehe s. § 26 Anm. 22 mwH.

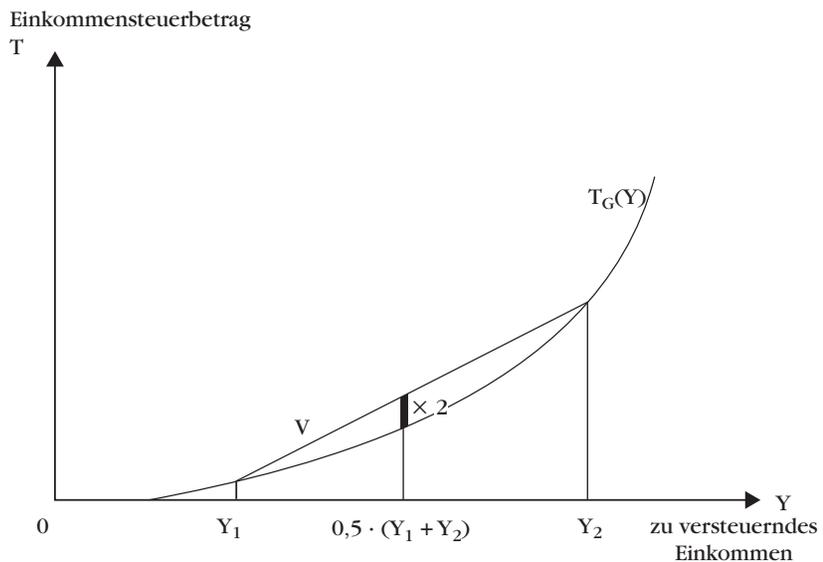
**Rechtsfolgen:** Für zusammenveranlagte Ehegatten bzw. Lebenspartner wird deren gemeinsames zvE ermittelt, wobei nicht ausdrücklich geregelt ist, ob die Zusammenfassung innerhalb der Stufen der zvE-Ermittlung oder erst abschließend zu erfolgen hat (*Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 22. Aufl. 2019, Rz. 637). Die tarifliche ESt beträgt vorbehaltlich der §§ 32b, 32d, 34, 34a, 34b und 34c das Zweifache des StBetrags, 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 Splittings:** 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 Tarif-

stufe (17078 € ab 2018). Dieser maximale Effekt tritt offenbar im Falle der Einverdiener-Partnerschaft auf. Bei einer Einkommensverteilung 75 zu 25 % ist die Wirkung deutlich geringer (Maiterth/Chirvi, StuW 2015, 19 [20]); bei einer Gleichverteilung der Einkommen entfällt der Effekt logischerweise. Für verschiedene Relationen der Einzel-zvE der Partner zeigt eine Grafik von Egner/Gries (in Kanzler/Kraft/Bäumli/Hechtner/Marx, 5. Aufl. 2020, § 32a Rz. 25) die Höhe des Vorteils in Abhängigkeit vom zvE gesamt.

**Grafisch** lässt sich der Splittingvorteil zB auf der Basis des StTarifs skizzieren (hier mit überzeichneter Progression: Abb. 9; ähnlich Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, 85):  $Y_1$  und  $Y_2$  bilden die zvE der Ehegatten bzw. Lebenspartner 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 Tarifier Anwendung hin, wie sie nach Abs. 1 Satz 2 für die Einzelveranlagung in Betracht kommen (s. Anm. 20).



**Abbildung 9:** Splittingeffekt

Einstweilen frei.

30

## E. Erläuterungen zu Abs. 6: Sonderfälle des Splittings

### I. Bedeutung und Rechtfertigung der Sonderfälle des Splittings für Einzelpersonen

#### 31 1. Bedeutung des Splittings bei Einzelveranlagung

**Bedeutung des Splittings 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.

Es ergeben sich folgende Möglichkeiten für die Anwendung des Splittingtarifs für den nach Tod, Scheidung usw. verbliebenen Stpfl., je nachdem, ob dieser im selben Kj. = 01 wieder heiratet (bzw. eine neue eingetragene Lebenspartnerschaft eingeht). Die folgende Tabelle zeigt Möglichkeiten für Splitting im Kj. 01 sowie im Folgejahr Kj. 02, ggf. nach Abs. 6 oder nach dem normalen Splitting gem. Abs. 5. Vorausgesetzt ist, dass für alle Beteiligten die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung vorliegen bzw. vorliegen (Abb. 10):

#### A & B – B verstirbt

Situation	A keine neue Eheschließung		neue Eheschließung A & C	
	Sterbejahr (Kj. 01)	Folgejahr (Kj. 02)	Sterbejahr (Kj. 01)	Folgejahr (Kj. 02)
Besteuerung von A	§ 26 Abs. 1 Satz 1: Splitting A & B	§ 32a Abs. 1 Nr. 1: Verwitweten <b>splitting</b>	§ 26 Abs. 1 Satz 1: Splitting A & C	§ 26 Abs. 1 Satz 1: Splitting A & C
Besteuerung von B		–	§ 26 Abs. 1 Satz 1: <b>kein Splitting</b>	–
Besteuerung von C	–	–	§ 26 Abs. 1 Satz 1: Splitting A & C	§ 26 Abs. 1 Satz 1: Splitting A & C

#### A & B Scheidung, Aufhebung, Nichtigkeit

Besteuerung im *Jahr der Scheidung etc.* (Kj. 01):

Situation	weder A noch B schließen eine neue Ehe	A keine neue Eheschließung neue Eheschließung B & C	B keine neue Eheschließung neue Eheschließung A & D	neue Eheschließung A & D neue Eheschließung B & C
Besteuerung von A	§ 26 Abs. 1 Satz 1: Splitting A & B	§ 32a Abs. 1 Nr. 2: <b>Sondersplitting</b>	§ 26 Abs. 1 Satz 1: Splitting A & D	§ 26 Abs. 1 Satz 1: Splitting A & D
Besteuerung von D				
Besteuerung von B	§ 26 Abs. 1 Satz 1: Splitting A & B	§ 26 Abs. 1 Satz 2: Splitting B & C	§ 32a Abs. 6 Nr. 2: <b>Sondersplitting</b>	§ 26 Abs. 1 Satz 1: Splitting B & C
Besteuerung von C				

(Splitting = falls übrige Voraussetzungen erfüllt sind)

#### Abbildung 10: Sonderfälle des Splittings

#### 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-Splittings als fraglich anzusehen** (*Tipke*, 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 (sog. 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 (krit. auch *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 849): Wenn in einer Einverdienerreihe 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 agB 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, jedoch 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 Begr. 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-Splittings (Abs. 6 Satz 1 Nr. 1)

33

Das nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 anzuwendende Splittingverfahren setzt grds. 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 (BFH v. 9.6.1965 – VI 78/62 U, BStBl. III 1965, 590) und Verwaltung (H 32a EStH 2018) 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 StPfl. 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.

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. Die Abschaffung der besonderen Veranlagung nach § 26c EStG im StVereinfG 2011 ab VZ 2012 führt dazu, dass das Verwitweten-Splitting für wiederverheiratete Stpfl. ausgeschlossen ist (vgl. krit. *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 Einzelveranlagung gewählt wurde.

### 34 2. Tatbestandsvoraussetzungen des Sondersplittings (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 erfüllt haben bzw. erfüllen. Im Falle der Scheidung dürfte es wegen § 1366 BGB problematisch sein, die Voraussetzung des Nicht-dauernd-Getrenntlebens zu erfüllen.

Die neue Ehe des bisherigen Ehegatten geht im genannten Falle vor (§ 26 Abs. 1 Satz 2). Ein Wahlrecht auf Einzelveranlagung ist also ausgeschlossen (H 32a EStH 2018). Wenn der neue Ehegatte jedoch die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung nicht erfüllt, kommt für den Stpfl. das „normale“ Splitting nach Abs. 5 in Betracht, falls bei ihm die Voraussetzung des Nicht-dauernd-Getrenntlebens erfüllt war.

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 Ehegattensplittings 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 einen Prozentpunkt. Ebenso kommt der Abzug des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende nach § 24b in Betracht.

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