

# Inhaltsverzeichnis

§ 1	Einleitung .....	1
A.	Fragestellung der Arbeit .....	1
B.	Zum Forschungsstand	
I.	Bisherige Forschung .....	2
II.	Bedarf einer aktuellen Analyse .....	3
C.	Gang der Untersuchung .....	4
§ 2	Allgemeine Gestaltungsmöglichkeiten des Einkommensteuertarifs .....	7
A.	Steuertechnische Begriffe	
I.	Steuertarif .....	7
II.	Unterscheidung der Steuersatzarten .....	8
III.	Orientierung am Durchschnittssteuersatz .....	9
IV.	Relevanz des Grenzsteuersatzes .....	10
B.	Überblick über die Tariftypen	
I.	Proportionaler Tarif .....	11
II.	Progressiver Tarif .....	12
1.	Direkte und indirekte Progression .....	12
2.	Tarifverlauf der Progression .....	13
III.	Regressiver Tarif .....	13
C.	Tarifformen des progressiven Tarifs	
I.	Stufentarife .....	15
1.	Überblick .....	15
2.	Stufenförmige Tarifgestaltung mit Gesamtmengenstaffelung .....	16
a.	Stufenbetragstarif .....	16
b.	Stufendurchschnittssatztarif .....	16
c.	Rangumkehrproblem .....	17
3.	Stufenförmige Tarifgestaltung mit Teilmengenstaffelung .....	17

a. Stufengrenzsatztarif .....	17
b. „Knicke“ statt „Sprünge“ .....	17
II. Formeltarif .....	18
III. Bewertung.....	19
 D. Zusammenhang zwischen Tarif und Bemessungsgrundlage	
I. Wechselseitige Abhängigkeit bei der Lastenverteilung .....	20
II. Ausgleichende Funktion bei der Lastenverteilung .....	20
III. Bedeutung für die weitere Untersuchung.....	21
 § 3    Ausgestaltung des deutschen Einkommensteuertarifs .....	23
 A. Historische Entwicklung	
I. Relevanz für die Untersuchung .....	23
II. Tarifentwicklung von Preußen bis zum Zweiten Weltkrieg .....	24
1. Preußen .....	24
2. Weimarer Republik .....	24
3. Nationalsozialismus .....	25
III. Tarifentwicklung in der Besatzungszeit .....	27
1. Steuergesetzgebung des Kontrollrats .....	27
2. Drastische Anhebung der Steuersätze .....	27
3. Steuersatzsenkungen im Rahmen der Währungsreform .....	29
4. Zusammenfassung .....	30
IV. Tarifentwicklung in der Wiederaufbauzeit .....	30
1. Senkungen der Steuersätze .....	30
2. Einführung des Plafonds .....	31
3. Einführung des Formeltarifs .....	31
4. Die Tarifänderung von 1958 .....	32
a. Einführung des Splittingtarifs .....	32
aa. Bisherige Praxis der Zusammenveranlagung von Ehegatten.....	32
bb. Neuordnung der Ehegattenbesteuerung.....	33
b. Einführung des Formeltarifs mit mehreren Tarifzonen .....	33
c. Entstehung der Tarifsprünge .....	35
5. Zusammenfassung .....	35

V. Tarifentwicklung von den 1960er bis zu den 1980er Jahren .....	37
1. Beseitigung des Tarifsprungs .....	37
2. Wiedereinführung des Tarifsprungs .....	38
3. Erneute Beseitigung des Tarifsprungs .....	40
4. Verlängerung der unteren Proportionalzone .....	41
5. Zusammenfassung .....	42
VI. Tarifentwicklung in den 1990er Jahren .....	42
1. Einführung des linear-progressiven Tarifs .....	42
2. Neuregelung des Grundfreibetrags und Einführung des Knicktarifs...	45
a. BVerfG-Urteil zur Freistellung des Existenzminimums.....	45
b. Entstehung des geknickt-progressiven Tarifs .....	45
3. Exkurs: Tarifvorschläge in den 1990er Jahren .....	47
a. Der durchgängig linear-progressive Tarif .....	47
b. Der gestuft-progressive Tarif .....	48
4. Zusammenfassung .....	49
VII. Tarifentwicklung seit den 2000er Jahren .....	50
1. Schrittweise Tarifsenkungen .....	50
2. Einführung der „Reichensteuer“ .....	52
3. Ausgleich der „kalten Progression“ .....	53
4. Zusammenfassung .....	54
VIII. Exkurs: Tarifvorschläge in den 2000er Jahren .....	55
1. Hintergrund der Reformdiskussion .....	55
2. Die Tarifvorschläge in Steuerreformansätzen .....	55
a. Reformmodelle in der Wissenschaft .....	55
aa. Zum proportionalen Tarif .....	55
bb. Zum gestuft-progressiven Tarif .....	57
b. Reformmodelle in der Politik .....	58
c. Das Scheitern der Reformversuche .....	59
3. Zusammenfassung .....	59
IX. Ergebnis .....	60
 B. Der geltende Einkommensteuertarif des § 32a Abs. 1 EStG	
I. Überblick .....	62
II. Progressiver Grundaufbau .....	63
III. Einzelne Tarifzonen .....	63

1. Nullzone .....	63
a. Steuerfreistellung des Existenzminimums .....	63
b. Regressionseffekt des Grundfreibetrags? .....	64
c. Anpassung des Grundfreibetrags .....	65
2. Progressionszonen .....	65
a. Die lineare Progression in zwei Zonen .....	65
b. Der Tarifknick zwischen Progressionszonen .....	66
3. Proportionalzonen .....	66
a. Der Tarifsprung zwischen Proportionalzonen .....	66
b. Die indirekte Progression .....	66
 C. Die Frage nach dem gerechten Tariftyp	
I. Die Gerechtigkeit des geltenden progressiven Tarifs.....	68
II. Zwingende Einkommensteuerprogression? .....	69
 § 4    Rechtfertigung des Einkommensteuertarifs .....	71
 A. Rechtfertigungstheorien	
I. Ablehnung der fiskalischen Rechtfertigung .....	71
II. Leistungsfähigkeitsgedanke .....	72
1. Leistungsfähigkeitsprinzip .....	72
a. Grundkonzept .....	72
b. Bewertung .....	72
2. Opfertheorie .....	74
a. Grundkonzept .....	74
b. Bewertung .....	75
III. Äquivalenzgedanke .....	76
1. Äquivalenzprinzip .....	76
a. Grundkonzept .....	76
b. Bewertung .....	77
2. Neue Interpretation .....	78
a. Grundkonzept .....	78
b. Bewertung .....	79

IV. Kompensationstheorie .....	79
1. Grundkonzept .....	79
2. Bewertung .....	80
V. Sozialstaatsprinzip .....	81
1. Grundkonzept .....	81
2. Bewertung .....	82
 B. Rechtsprechung	
I. Rechtfertigung der Progression .....	84
1. Ausprägung des Leistungsfähigkeitsgedankens .....	84
2. Forderung der Progression? .....	85
II. Weitgehende Autonomie des Gesetzgebers .....	85
 C. Legislative Tarifentscheidungen	
I. Systementscheidung für die Steuerprogression .....	87
II. Begründung für den progressiven Einkommensteuertarif .....	87
1. Einführung des progressiven Einkommensteuertarifs .....	87
2. Vom Stufenbetragstarif zum Stufengrenzsatztarif .....	88
3. Vom Stufengrenzsatztarif zum Formeltarif .....	89
4. Einführung eines linear-progressiven Tarifs .....	90
5. Unterteilung der Progressionszone .....	90
III. Begründung für die proportionalen Zonen .....	91
1. Einführung der Proportionalzone als „Nicht-Reichensteuer“ .....	92
2. Wiedereinführung der Proportionalzone als „Reichensteuer“ .....	92
IV. Zusammenfassung .....	93
 D. Erkenntnisse für weitere Untersuchung	
I. Orientierung am konkreten Tarifverlauf .....	94
II. Bedarf der Abgrenzung zwischen Finanzwissenschaft und Rechtswissenschaft .....	94

§ 5 Verfassungsrechtliche Anforderungen an den Einkommensteuertarif .....	97
A. Materielle Verfassungsmaßstäbe des Einkommensteuertarifs	
I. Einordnung des Einkommensteuertarifs im Steuersystem .....	97
1. Relevanz für die Untersuchung .....	97
2. Differenzierung der Normgruppen .....	98
3. Zwecke des Einkommensteuertarifs .....	99
a. Einkommensteuertarif als Fiskalzwecknorm .....	99
b. Einkommensteuertarif als Sozialzwecknorm .....	99
c. Einkommensteuertarif als Vereinfachungszwecknorm .....	100
d. Zwischenergebnis .....	100
4. Einkommensteuertarif im Spannungsfeld von Steuer- und Sozialrecht .....	100
II. Ergebnis .....	102
1. Der Einkommensteuertarif als Mehrzwecknorm .....	102
2. Materielle Verfassungsmaßstäbe des Einkommensteuertarifs .....	102
B. Vorgaben aus dem Demokratieprinzip	
I. Rechtsstaatliche Demokratie bei der Steuergestaltung .....	103
II. Demokratischer Einkommensteuertarif .....	104
C. Freiheitsgrundrechtliche Vorgaben	
I. Freiheitsschutz bei der Steuergestaltung .....	105
1. Relevante Freiheitsgrundrechte .....	105
a. Berufsfreiheit und Besteuerung .....	105
b. Eigentumsgarantie und Besteuerung .....	106
aa. Frühere Entscheidungen .....	106
bb. Eigentumswende des II. Senats .....	107
cc. Neue Entscheidung .....	108
dd. Schrifttum .....	110
c. Abgabefreiheit aus Abs. 2 Abs. 1 GG .....	111
d. Zwischenergebnis .....	112
2. Rechtfertigung der Steuerbelastung .....	113
a. Schranken der Freiheitsrechte .....	113
b. Schranken-Schranke .....	113
aa. Verhältnismäßigkeitsgrundsatz .....	113

bb. Kriterien der Verhältnismäßigkeit .....	114
c. Verhältnismäßigkeitsgrundsatz als Maßstab des materiellen Steuerrechts?.....	114
3. Zusammenfassung .....	116
II. Untergrenze des Einkommensteuertarifverlaufs .....	117
1. Steuerliche Freistellung des Existenzminimums .....	117
2. Festlegung der Höhe des Grundfreibetrags .....	117
3. Das Existenzminimum als verbindliche Untergrenze? .....	118
III. Obergrenze des Einkommensteuertarifverlaufs .....	119
1. Verpflichtung zur Einführung des Plafonds? .....	119
2. Festlegung des Spitzensteuersatzes.....	119
IV. Freiheitsgerechter Einkommensteuertarif .....	120
 D. Gleichheitsgrundrechtliche Vorgaben	
I. Gleichheitsschutz bei der Steuergestaltung .....	121
1. Lastengleichheit als Steuergerechtigkeit .....	121
2. Gleichheitskomponente des Steuerrechts .....	122
a. Sachbereichsspezifischer Charakter des Gleichheitsrechts.....	122
b. Konkretisierung der Gleichheitsmaßstäbe im Steuerrecht.....	122
aa. Heranziehung der Verfassungsprinzipien .....	123
bb. Heranziehung der Systemgerechtigkeit .....	123
II. Die Konkretisierung des Gleichheitssatzes für die Einkommensteuer....	125
1. Das Leistungsfähigkeitsprinzip .....	125
2. Das Gebot der Folgerichtigkeit .....	127
a. Ausdruck der Systemgerechtigkeit .....	127
b. In Hinsicht auf zeitliche Gleichheit .....	128
c. Konkretisierung des Folgerichtigkeitsgebots .....	129
aa. Grundentscheidung als Voraussetzung .....	129
bb. Rechtfertigungsanforderung bei Abweichungen.....	129
III. Gleichheitsgerechter Einkommensteuertarif .....	130
1. Leistungsfähigkeitsprinzip bei der Tarifgestaltung .....	130
2. Folgerichtigkeitsgebot bei der Tarifgestaltung .....	130
a. Grundentscheidungen .....	130
aa. Formeltarif .....	131
bb. Stetiger Progressionsanstieg .....	131
cc. Lineare Progression als „Zwischenentscheidung“.....	132

b. Folgerichtige Umsetzung der Grundentscheidung .....	132
aa. Demokratie und zeitliche Gleichheit .....	132
bb. Befreiung vom Folgerichtigkeitsgebot .....	133
3. Zusammenfassung .....	134
IV. Gesetzgeberische Begründungspflicht für den Einkommensteuertarif .....	135
1. Ableitung der gesetzgeberischen Begründungspflicht .....	135
a. In Bezug auf Art. 3 Abs. 1 GG .....	135
aa. Begründungspflicht aus dem Willkürverbot? .....	135
bb. Begründungspflicht aus dem Folgerichtigkeitsgebot.....	136
cc. Rechtsprechung .....	136
b. In Bezug auf das Rechtsstaatsprinzip .....	137
aa. Zur rechtsstaatlichen Verhältnismäßigkeit .....	137
bb. In Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG .....	138
c. In Bezug auf den Vertrauensschutz .....	139
aa. Das Verhältnis zum Folgerichtigkeitsgebot .....	139
bb. Rückwirkungsverbot im Einkommensteuerrecht.....	140
cc. Verfassungswidrige unechte Rückwirkung bei der Einkommensteuer .....	140
d. Rückwirkung bei der jährlichen Änderung des Einkommensteuertarifs?.....	141
e. Zwischenergebnis.....	142
2. Begründungspflicht bei wirtschaftlichen Entscheidungen .....	143
a. Das Irrtumsprivileg des Gesetzgebers .....	143
b. Grenzen des Irrtumsprivilegs .....	144
aa. Für das Einkommensteuerrecht .....	144
bb. Für das Sozialrecht .....	145
c. Materielle oder formelle Anforderung? .....	145
aa. Begriffliche Differenzierung .....	146
bb. Verfahrensbezogene Ergänzung der materiellen Begründung .....	147
cc. Materiellrechtliche Anknüpfung an Art. 3 Abs. 1 GG .....	148
3. Ansätze zu Fallgruppen für die Begründungspflicht .....	149
a. Überblick .....	149
b. Anwendung auf den Einkommensteuertarif .....	151
4. Ergebnis .....	151



E. Sozialstaatliche Vorgaben	
I. Sozialstaatlichkeit bei der Steuergestaltung .....	153
1. Konkretisierung des Sozialstaatsprinzips .....	153
2. Der Zusammenhang mit anderen Verfassungsnormen .....	154
a. Das Verhältnis zum Freiheitsgrundrecht .....	154
b. Das Verhältnis zum Gleichheitssatz .....	155
c. Das Verhältnis zum Rechtsstaatsprinzip .....	156
II. Sozialgerechter Einkommensteuertarif .....	157
F. Schlussfolgerung .....	158
§ 6 Verfassungsmäßigkeit des § 32a Abs. 1 EStG .....	159
A. Verfassungsrechtliche Prüfung des Tarifverlaufs	
I. Progressiver Gesamtaufbau.....	159
II. Nullzone .....	159
III. Progressionszone .....	159
1. Lineare Progression in jeweiliger Zone .....	159
2. Knick im Tarifverlauf .....	160
3. Entscheidung über den Progressionsgrad .....	160
IV. Proportionalzone .....	161
1. Durchbruch der direkten Progression.....	161
2. Sprung im Tarifverlauf.....	161
3. Verfassungsmäßigkeit der Belastungsobergrenze .....	162
V. Bedarf an Gleichmäßigkeitsprüfung .....	162
B. Gleichmäßigkeit des § 32a Abs. 1 EStG	
I. Prüfungsmaßstäbe des allgemeinen Gleichheitssatzes .....	163
1. Zweistufige Differenzierung .....	163
a. Willkürverbot und Verhältnismäßigkeitsgebot .....	163
b. Komplexe dogmatische Streitfrage .....	163
2. Stufenlosformel.....	164
3. Ergebnis .....	164

II. Folgerichtigkeit als Prüfungsmaßstab .....	165
1. Einordnung der gesetzgeberischen Entscheidungen .....	165
2. Folgerichtigkeit als strenger Kontrollmaßstab .....	165
3. Differenzierung der Rechtfertigungsanforderung .....	166
4. Überlegungen zur Einführung der „Zwischenprüfung“ .....	166
a. Folgerichtigkeitslücke bei „Zwischenentscheidungen“ .....	166
b. Relativierung des Folgerichtigkeitsgebots .....	166
c. Anlehnung an „Intermediate Scrutiny“ .....	167
d. Kriterien der „Zwischenprüfung“ .....	167
e. Ergebnis .....	168
III. Folgerichtigkeitsprüfung des geltenden Tarifverlaufs .....	169
1. Zuordnung der Tarifentscheidungen .....	169
2. Rechtfertigung der Abweichungen .....	170
a. Bei der Einführung des Progressionsknicks .....	170
b. Bei der Einführung der Reichensteuer .....	171
IV. Befreiung vom Folgerichtigkeitsgebot? .....	172
1. Systemwechsel zu Nicht-Progression bzw. Nicht-Formeltarif? .....	172
2. Gestufter Systemwechsel? .....	172
V. Ergebnis .....	173
 § 7 Zusammenfassung in Thesenform .....	 175
 A. Gesetzgeberischer Gestaltungsspielraum beim Einkommensteuertarif .....	 175
B. Verfassungsrechtliche Maßstäbe des Einkommensteuertarifs .....	176
C. Die Gleichmäßigkeit des § 32a Abs. 1 EStG .....	177
 Literaturverzeichnis .....	 179