



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Verfassungsrechtliche Anforderungen
an den Tarifverlauf der Einkommensteuer“**

Dissertation vorgelegt von Harim Kang

Erstgutachter: Prof. Dr. Hanno Kube

Zweitgutachter: Prof. Dr. Thorsten Helm

Institut für Finanz- und Steuerrecht

A. Fragestellung der Arbeit

Die Einkommensteuer wird traditionell als die „Königin der Steuern“ bezeichnet. Das Thema eines gerechten Einkommensteuertarifs bleibt als zentrale Frage des Steuerrechts zeitlos aktuell. In der deutschen Geschichte spielten politische Erfordernisse eine wesentliche Rolle bei der Gestaltung des Einkommensteuertarifs. Der Gesetzgeber hat bei der Festlegung des Tarifverlaufs Haushaltskonsolidierung und Umverteilungseffekte durch Progression als wichtige Gesichtspunkte berücksichtigt. Dabei wurde lange übersehen, dass politische Gründe zwar die Tarifentscheidung des Gesetzgebers erklären können, jedoch nicht verfassungsrechtlich rechtfertigen.

Die Schwierigkeit bei der Ausgestaltung des Einkommensteuertarifs liegt darin, dass die Steuerrechtsordnung sowohl rechtliche als auch ökonomische Rationalität erfordert. Die Tatsache, dass beide Gesichtspunkte auf eine gewisse „Verhältnismäßigkeit“ angewiesen sind, führt dazu, dass der Eindruck entsteht, die ökonomische Rationalität sei normativ mit der rechtlichen Bewertung verbunden. Diese vermeintliche Verknüpfung wird oft von Rechtswissenschaftlern aufgrund des praktischen Vorteils ignoriert, dass die Einbeziehung ökonomischer Kriterien eine greifbare Antwort auf rechtsdogmatische Fragen zu bieten scheint, die auch in der Realpolitik akzeptiert werden kann.

Ein häufiges Problem besteht darin, dass Unterschiede zwischen den Kriterien für ökonomische und verfassungsrechtliche Verhältnismäßigkeit übersehen werden. Während in der ökonomischen Rationalität die Effizienz ein zentrales Kriterium darstellt, finden sich in der rechtlichen Rationalität eigene Kriterien der materiellen Gerechtigkeit im Verfassungsrecht. Ökonomische Effizienzkriterien können daher nicht als Maßstab für einen verfassungsrechtlich gerechten Einkommensteuertarif dienen, selbst wenn dieser Tarif im wirtschaftspolitischen Interesse gestaltet wurde. Verfassungsrechtlich ist für die Gestaltung des Einkommensteuertarifs und der Bemessungsgrundlage, die bei der Belastungsentscheidung voneinander abhängig sind, der Gleichheitssatz entscheidend.

B. Zum Forschungsstand

I. Bisherige Forschung

Die Tarifgestaltung der Einkommensteuer galt lange Zeit als rein politische Angelegenheit. Finanzwissenschaftler haben sich mittlerweile oft mit der Frage der gerechten Tarifgestaltung der Einkommensteuer beschäftigt, wobei jedoch wenig Beachtung den verfassungsrechtlichen Wertungen geschenkt wurde. In der rechtswissenschaftlichen Literatur findet man im Vergleich dazu Untersuchungen, die sich dem Thema des Einkommensteuertarifs vorwiegend aus rechtlicher Perspektive widmen. Es ist allerdings festzustellen, dass sich rechtswissenschaftliche Untersuchungen nicht ausschließlich auf die verfassungsrechtlichen Aspekte der Gestaltung des Einkommensteuertarifs konzentrierten, sondern häufig interdisziplinäre ökonomische Analysen einbezogen. Die verbreitete Ansicht, die Tarifgestaltung der Einkommensteuer sei primär eine politische Entscheidung des Gesetzgebers, hat nur wenig Anreize geschaffen, den konkreten Tarifverlauf aus verfassungsrechtlicher Perspektive gründlich zu analysieren.

II. Bedarf einer aktuellen Analyse

Mit Blick auf die bisherigen unzureichenden Forschungsergebnisse ist es nun notwendig, bei der Behandlung des Themas „Tarifgestaltung der Einkommensteuer“ rechtsdogmatische Bezüge herzustellen. Die Einbeziehung der ökonomischen Perspektive birgt die Gefahr, dass die Rationalität auf der deskriptiv-empirischen Ebene fälschlicherweise mit der Gerechtigkeit auf der normativen Ebene verwechselt wird.

Der derzeitige Entwicklungsstand der Verfassungsdogmatik im Steuerrecht, insbesondere hinsichtlich des Art. 3 Abs. 1 GG, sowie der Gesetzgebungslehre ermöglicht eine Neubewertung dieser Thematik. Der Grundgedanke, dass der Gesetzgeber bei seiner Entscheidung über den Umgang mit Finanzmitteln verantwortungsbewusst handeln muss, findet sich im neuesten Urteil des BVerfG vom 15. November 2023 zur Schuldenbremse wieder.¹ Dieses Urteil besagt, dass 60 Milliarden Euro aus der Corona-Nothilfe nicht einfach für den Klima- und Transformationsfonds verwendet werden dürfen. Der Gesetzgeber hat bei der Beurteilung der notlagenbedingten Kreditaufnahme zwar einen Spielraum, jedoch trägt er die Darlegungslast, den notwendigen Veranlassungszusammenhang zwischen der bereits festgestellten Notsituation und den ergriffenen Maßnahmen ausreichend zu begründen.

Dieses Urteil deutet auf die verfassungsrechtliche Bedeutung einer konsistenten Umsetzung der mit Finanzmitteln verbundenen gesetzgeberischen Entscheidung hin, die auch auf die Gestaltung des Einkommensteuertarifs übertragbar ist. Vor diesem Hintergrund erscheint es bedeutsam, in der vorliegenden Arbeit eine aktuelle Analyse der verfassungsrechtlichen Anforderungen an den Tarifverlauf der Einkommensteuer vorzunehmen.

C. Gang der Untersuchung

In der vorliegenden Arbeit wird zunächst ein Überblick über die relevanten Begriffe der Steuer- und Tariflehre vermittelt, um ein grundlegendes Verständnis der Thematik zu gewährleisten. Die darauffolgende Analyse der historischen Entwicklung des Einkommensteuertarifs in Deutschland stellt einen rechtsgeschichtlichen Bezug zum Thema her. Dabei wird das Verhältnis zwischen der Tarifentwicklung der Einkommensteuer und der damaligen politischen Lage erläutert, um anschließend die Begründungen des Gesetzgebers für Tarifänderungen zu thematisieren.

Der Schwerpunkt dieser Arbeit liegt auf der Diskussion der verfassungsrechtlichen Grundsätze, die der Gesetzgeber im demokratischen Rechtsstaat bei der Ausgestaltung des Einkommensteuertarifs beachten muss. Neben den allgemeinen verfassungsrechtlichen Anforderungen, die den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers im Hinblick auf den freiheitlich-demokratischen Sozialstaat begrenzen, wird in dieser Arbeit besonderes Augenmerk auf gleichheitsrechtliche Vorgaben gelegt, die sich auf die konkrete Gestaltung des Tarifverlaufs beziehen. Diese Fragestellung wird im Kontext der Systemgerechtigkeit und des Folgerichtigkeitsgebots behandelt, wobei die Folgerichtigkeit im Steuerrecht als Konkretisierung der intertemporalen Gleichheit betrachtet wird. Zur Vertiefung dieser Thematik wird außerdem die Frage aufgeworfen, ob der Gesetzgeber zur Rechtfertigung des Tarifverlaufs eine Begründung liefern muss. In der vorliegenden Arbeit wird die Auffassung

¹ BVerfG, Beschluss vom 15.11.2023 – 2 BvF 1/22, NJW 2023, 3775.

vertreten, dass die verfassungsrechtlich gebotene Folgerichtigkeit den Gesetzgeber zur Begründung verpflichtet.

Ein weiterer Diskussionspunkt betrifft gesetzgeberische Entscheidungen, die zwar nicht als systemrelevant eingestuft werden, jedoch hinsichtlich ihrer Folgerichtigkeit eine erhebliche Bedeutung haben. Der aktuelle Entwicklungsstand der Folgerichtigkeitsdogmatik lässt diese Fragestellung weitgehend ungeklärt. Um eine Schutzlücke im Bereich der Folgerichtigkeit zu vermeiden, wird in dieser Arbeit eine neue Klassifizierung solcher Entscheidungen sowie eine differenzierte Kontrolldichte für die Folgerichtigkeitsprüfung vorgeschlagen.

Im letzten Abschnitt wird der aktuelle Tarifverlauf der Einkommensteuer anhand der in der vorliegenden Arbeit erstellten Kriterien auf seine Verfassungsmäßigkeit geprüft. Besondere Beachtung findet dabei die Frage, ob sich der Tarifverlauf im Hinblick auf das Gebot der Folgerichtigkeit rechtfertigen lässt.

D. Forschungsergebnisse in Thesenform

I. Gesetzgeberischer Gestaltungsspielraum beim Einkommensteuertarif

1. Die Ausgestaltung des Steuertarifs ist entscheidend für die Gewährleistung der Steuergerechtigkeit. Der enge Zusammenhang zwischen Bemessungsgrundlage und Tarif in der Lastenverteilung verleiht dem Tarif bei der Einkommensbesteuerung eine wesentliche Rolle.
2. In der modernen Einkommensbesteuerung Deutschlands ist der progressive Tarif fest verankert. Jedoch lässt sich rechtstheoretisch keine einzelne Rechtfertigungstheorie der Einkommensteuer auf einen bestimmten Tariftyp festlegen. Somit bleibt die Entscheidung für den Tariftyp dem Gesetzgeber überlassen, solange der konkrete Tarifverlauf innerhalb des gewählten Tariftyps verfassungskonform ist.
3. Im historischen Rückblick wurde die Gestaltung des deutschen Einkommensteuertarifs stark von politischen Entscheidungen des Gesetzgebers beeinflusst. In den legislativen Begründungen des Einkommensteuertarifs griff der Gesetzgeber häufig auf wirtschaftliche Argumente zurück, um seine Entscheidungen zur Tarifgestaltung zu rechtfertigen.
4. Die Frage nach der normativen Gerechtigkeit des Steuertarifs ist jedoch nicht durch finanzwissenschaftliche Kriterien, sondern anhand materieller Verfassungsmaßstäbe zu beantworten. Daher besteht ein erheblicher Bedarf, die verfassungsrechtlichen Anforderungen an den Tarifverlauf zu klären, um den Gestaltungsspielraum des demokratischen Gesetzgebers bei der Tarifgestaltung zu bestimmen.

II. Verfassungsrechtliche Maßstäbe des Einkommensteuertarifs

1. Verfassungsrechtlich muss der Einkommensteuertarif den demokratischen, freiheitsrechtlichen, gleichheitsrechtlichen und sozialstaatlichen Vorgaben entsprechen. Diese Vorgaben beeinflussen auf unterschiedliche Weise die Gestaltung des Einkommensteuertarifs.

2. Bei der Wahl der Tarifart für die deutsche Einkommensteuer hat sich der Gesetzgeber für einen progressiven Tarif entschieden, der durch das Leistungsfähigkeitsprinzip und unter Berücksichtigung des Sozialstaatsprinzips gerechtfertigt wird. Die Entscheidung für den progressiven Tarif in Form eines Formeltarifs ist verfassungsrechtlich zulässig und daher nicht zu beanstanden.

3. Die Untergrenze des Einkommensteuertarifs wird durch das Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums bestimmt, das sich aus dem Freiheitsgrundrecht und dem Sozialstaatsprinzip ableiten lässt. Die aktuelle Nullzone ist aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht mehr zu beanstanden, da der Grundfreibetrag im Rahmen der Steuerreform von 1996 verfassungsgemäß angepasst und seither regelmäßig zeitgemäß aktualisiert wurde.

4. Allein aus dem Freiheitsgrundrecht lässt sich keine allgemein verbindliche absolute Belastungsobergrenze der Einkommensteuer ableiten, es sei denn, es läge eine konfiskatorische Besteuerung vor. Die Frage, ob der geltende Spitzensteuersatz die freiheitsrechtlichen Grenzen überschreitet, muss daher im Kontext der vertikalen Steuergerechtigkeit beurteilt werden. Die Festlegung des Spitzensteuersatzes liegt im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, solange der Tarifverlauf den Anforderungen der vertikalen Steuergerechtigkeit entspricht.

III. Die Gleichmäßigkeit des § 32a Abs. 1 EStG

1. Im Rahmen des allgemeinen Gleichheitssatzes wird vom Einkommensteuergesetzgeber die Einhaltung der Rechtsetzungsgleichheit gefordert. Bei der Einkommensteuer konkretisiert sich der Gleichheitssatz dadurch, dass der Vergleichsmaßstab durch das Prinzip der Leistungsfähigkeit bestimmt und die Systemgerechtigkeit durch das Gebot der Folgerichtigkeit gewährleistet wird.

2. Um seinen gleichheitsrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen, hat der Einkommensteuergesetzgeber im Rahmen des Folgerichtigkeitsgebots eine Begründungspflicht. Er muss den nicht folgerichtigen Tarifverlauf im Sinne der Verhältnismäßigkeit hinreichend rechtfertigen, indem er tragfähige sachliche Gründe darlegt, die belegen, dass dieser ein angemessenes Gleichgewicht zwischen dem Gleichheitsschutz der Steuerpflichtigen und dem Gemeinwohl schafft.

3. Der geltende deutsche Einkommensteuertarif zeichnet sich durch seine progressive Struktur aus. Der Grundtarif gemäß § 32a Abs. 1 EStG stellt eine modifizierte Form des Formeltarifs dar, bei dem mehrere Formeln zur stufenweisen Festlegung der Tarifzonen verwendet werden. Mit der Einführung des Formeltarifs hat der Gesetzgeber eine Grundentscheidung für den stetigen Progressionsanstieg getroffen, der im Sinne der vertikalen Steuergerechtigkeit das grundlegende Prinzip des Tarifverlaufs bildet. Die Entscheidung für die lineare Progressionszone ist hingegen als eine „Zwischenentscheidung“ des Gesetzgebers einzuordnen.

4. Die gleichheitsrechtlichen Bedenken beim geltenden Grundtarif ergeben sich aus den nicht gradlinigen Übergängen zwischen den Tarifzonen. Dazu zählen der Knick zwischen Progressionszonen, der Progressionsdurchbruch in der unteren Proportionalzone sowie der Sprung zwischen Proportionalzonen. Dieser Tarifverlauf stellt Abweichungen von der

gesetzgeberischen Grund- oder Zwischenentscheidung dar und unterliegt daher einer Folgerichtigkeitsprüfung.

5. Der Knick im Tarifverlauf unterliegt einer Folgerichtigkeitsprüfung mit mittlerer Intensität, da er von der gesetzgeberischen Zwischenentscheidung für die lineare Progressionszone abweicht. Dieser Tarifverlauf wurde zur Gegenfinanzierung der verfassungsgemäßen Anpassung des Grundfreibetrags eingeführt, was als ein wichtiges staatliches Interesse angesehen wird. Zudem hat der Gesetzgeber die Notwendigkeit dieser Maßnahme ausreichend begründet. Daher lässt sich der Progressionsknick des Grundtarifs im Rahmen des Folgerichtigkeitsgebots rechtfertigen.

6. Die „Reichensteuer“ im Grundtarif führt zu einer erheblichen Abweichung von der Grundentscheidung für einen stetigen Progressionsanstieg, indem sie einen Progressionsdurchbruch in der unteren Proportionalzone sowie einen Sprung zwischen den Proportionalzonen verursacht. Daher unterliegt sie einer strengen Folgerichtigkeitsprüfung. Die zweite obere Proportionalzone wurde zur allgemeinen Haushaltskonsolidierung in die Tarifstruktur eingeführt, was jedoch die Abweichung von der Grundentscheidung im Sinne der Verhältnismäßigkeit nicht hinreichend rechtfertigen kann. Zudem hat der Gesetzgeber keine tragfähigen sachlichen Gründe für diese Abweichung dargelegt. Im Ergebnis lässt sich die Reichensteuer im Rahmen des Folgerichtigkeitsgebots nicht rechtfertigen, sodass sie der vertikalen Steuergerechtigkeit widerspricht.

7. Der geltende Tarifverlauf des § 32a Abs. 1 EStG ist teilweise aufgrund mangelnder Folgerichtigkeit nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar und damit verfassungswidrig.