

Tarifverwerfungen im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG

Eine theoretische und empirische Analyse mit Implikationen
für Steuerpflichtige, Berater und den Gesetzgeber

Von der Mercator School of Management, Fakultät für Betriebswirtschaftslehre, der

Universität Duisburg-Essen

zur Erlangung des akademischen Grades

eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft (Dr. rer. oec.)

genehmigte Dissertation

von

Daniela Schomaker

aus

Rheinberg

Referent: Prof. Dr. Volker Breithecker

Korreferentin: Prof. Dr. Annette G. Köhler

Tag der mündlichen Prüfung: 11. September 2023

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	III
Abkürzungsverzeichnis.....	VII
Abbildungsverzeichnis.....	XV
Tabellenverzeichnis	XVII
Symbolverzeichnis.....	XIX
1 Einleitung	1
1.1 Problemstellung	1
1.2 Gang der Untersuchung.....	7
2 Wissenschaftliche Verortung der Dissertation	13
2.1 Wissenschaftstheoretischer Bezugsrahmen.....	13
2.2 Wissenschaftsdisziplin und Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre	17
2.2.1 Steuerwirkungslehre	21
2.2.1.1 Untersuchung von Entscheidungswirkungen der Besteuerung	21
2.2.1.2 Untersuchung von Verteilungsfolgen der Besteuerung	26
2.2.2 Steuerplanungslehre.....	28
2.2.3 Steuerrechtsgestaltungslehre	33
3 Tarifverwerfungen im einkommensteuerlichen Tarifgefüge	35
3.1 Allgemeine Beschreibung von Tarifverläufen und Definition von Tarifverwerfungen	35
3.2 Relative Tarifnormen als Ursache für Tarifverwerfungen	37
3.2.1 Entwicklung und Aufbau des Einkommensteuertarifs gem. § 32a EStG.....	37
3.2.2 Durchbrechungen des Postulats einer synthetischen Einkommensteuer	45
3.3 Identifikation von Tarifverwerfungen im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG.....	47
3.3.1 Steuernormendarstellung der Tarifnorm des § 34 Abs. 1 EStG.....	47
3.3.1.1 Rechtsentwicklung	47
3.3.1.2 Voraussetzungen zur Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG.....	50
3.3.1.2.1 Persönlicher Anwendungsbereich	50
3.3.1.2.2 Sachlicher Anwendungsbereich	51
3.3.1.2.2.1 Außerordentliche Einkünfte	51
3.3.1.2.2.2 Ungeschriebene Tatbestandsmerkmale ..	55

3.3.1.2.3	Zusammenfassung der Voraussetzungen	58
3.3.1.3	Rechtsfolgen von § 34 Abs. 1 EStG	61
3.3.2	Analyse des Tarifaufbaus von § 34 Abs. 1 EStG	65
3.3.2.1	Entlastungswirkung von § 34 Abs. 1 EStG ggü. dem Grundtarif	65
3.3.2.2	Beschreibung des Grenzsteuersatzverlaufs von § 34 Abs. 1 EStG mit Identifikation von Tarifverwerfungen	70
4	Modelltheoretische Steuerplanungsanalyse zur Vermeidung von Tarifverwerfungen im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG.....	80
4.1	Identifizierung von Handlungsempfehlungen zur optimierten Anwendung der Fünftelregelung.....	80
4.1.1	Literature Review als Forschungsmethode	80
4.1.2	Planung des Reviews	82
4.1.3	Literatursuche	84
4.1.4	Literaturauswertung	90
4.1.5	Ergebnispräsentation.....	92
4.1.5.1	Kritische Würdigung der identifizierten Konzepte.....	92
4.1.5.2	Ausarbeitung der Forschungslücke	107
4.2	Entwicklung eines Entscheidungsmodells zur Generierung steuerlicher Abzugsbeträge im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG unter Einbezug des Veranlagungswahlrechts von Ehegatten.....	109
4.2.1	Analyse des durch steuerliche Abzugsbeträge resultierenden Optimierungspotenzials im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG.....	109
4.2.2	Analyse des Veranlagungswahlrechts von Ehegatten im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG	116
4.2.3	Entscheidungsmodell	121
4.2.3.1	Theoretische Einordnung	121
4.2.3.2	Erläuterung des Programmablaufs.....	126
4.2.3.3	Reflexion des entwickelten Entscheidungsmodells	133
4.2.3.3.1	Kritische Würdigung der Modellannahmen.....	133
4.2.3.3.2	Kritische Würdigung des Erkenntnisfortschritts	138
4.3	Implikationen für Steuerpflichtige und Berater	140
5	Empirische Steuerwirkungsanalyse zu Tarifverwerfungen im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG.....	153
5.1	Einführung.....	153
5.1.1	Zielsetzung und Methodik	153

5.1.2	Datenbasis und Charakterisierung der Stichprobe	156
5.1.3	Übertragung der bisherigen Ergebnisse auf den Veranlagungszeitraum 2014.....	160
5.1.4	Empirische Relevanz der einkommensteuerlichen Tarifnormen	162
5.2	Mikroanalyse von Tarifverwerfungen im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG und Mikrosimulation des Optimierungspotenzials.....	165
5.2.1	Herleitung des finalen Untersuchungssamplings	165
5.2.2	Entlastungswirkung der Fünftelregelung ggü. dem Grundtarif	167
5.2.3	Identifikation von Tarifverwerfungen bei isolierter Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG.....	169
5.2.4	Mikrosimulation des aus steuerlichen Abzugsbeträgen resultierenden Optimierungspotenzials	172
5.2.4.1	Simulierte Steuerplanungsanalyse	172
5.2.4.2	Prüfung des offenen Abzugsvolumens für Zuwendungen i. S. des § 10b EStG und Simulation der Grenzsteuersätze nach Optimierung.....	176
5.2.5	Kritische Diskussion möglicher Rückschlüsse auf die Entscheidungswirkungen der Besteuerung.....	180
5.3	Zusammenfassendes Ergebnis der empirischen Steuerwirkungsanalyse.....	183
6	Steuerrechtsgestaltungsanalyse des § 34 Abs. 1 EStG de lege lata und de lege ferenda.....	185
6.1	Reformvorschläge zur Fortentwicklung der Besteuerung außerordentlicher Einkünfte de lege ferenda.....	185
6.1.1	Überblick über Reformvorschläge zu § 34 Abs. 1 EStG.....	185
6.1.2	Darstellung der Verteilungsregelung.....	188
6.2	Erarbeitung eines Referenzmaßstabs	192
6.2.1	Verfassungsrechtliche Anforderungen	193
6.2.2	Ökonomische Anforderungen	195
6.2.3	Technische Subprinzipien.....	197
6.2.4	Normzweck von § 34 Abs. 1 EStG.....	199
6.3	Beurteilung der Fünftel- und Verteilungsregelung anhand des Referenzmaßstabs.....	203
6.3.1	Vereinbarkeit mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen.....	203
6.3.2	Vereinbarkeit mit den ökonomischen Anforderungen.....	206
6.3.2.1	Identifizierung von Steuerausweichmöglichkeiten.....	206
6.3.2.2	Diskussion tatsächlicher Steuerwirkungen unter Einbezug einer evolutorisch fundierten Steuerwirkungstheorie	210

6.3.2.2.1	Steuerwirkungen de lege lata	210
6.3.2.2.2	Steuerwirkungen de lege ferenda	213
6.3.3	Vereinbarkeit mit den technischen Subprinzipien.....	214
6.3.4	Vereinbarkeit mit dem Normzweck von § 34 Abs. 1 EStG.....	216
6.3.5	Zusammenfassendes Ergebnis der Steuerrechtsgestaltungsanalyse	223
6.4	Implikationen für den Gesetzgeber	227
7	Fazit und Ausblick	231
	Anhang.....	242
	Quellenverzeichnis	314
	Literaturverzeichnis	314
	Rechtsprechungsverzeichnis	355
	Verzeichnis sonstiger Quellen.....	360

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Auffassung
a. D.	außer Dienst
a. F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
abzgl.	abzüglich
AEAO	Anwendungserlass zur AO
AfA	Absetzung für Abnutzung
AmtshilfeRLUmsG	Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz
AO	Abgabenordnung
arqus	Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BAG	Bundesarbeitsgericht
BdSt	Bund der Steuerzahler e. V.
BeitrRLUmsG	Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	nicht veröffentlichte Entscheidungen des BFH
BFH/PR	Sammlung der Entscheidungen des BFH plus Richter-Kommentierungen für die Praxis
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt

BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BOSTB	Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer
bspw.	beispielsweise
BStatG	Gesetz über die Statistik für Bundeszwecke (Bundesstatistikgesetz)
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des BVerfG
BWL	Betriebswirtschaftslehre
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
CDU	Christlich Demokratische Union Deutschlands
Co.	Compagnie
CRD	Centre for Reviews and Dissemination
CSU	Christlich-Soziale Union in Bayern
D. C.	District of Columbia
d. h.	das heißt
DAX	Deutscher Aktienindex
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DIW	Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung
DM	Deutsche Mark
Dr.	Doktor

e. V.	eingetragener Verein
EDV	elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
eG	eingetragene Genossenschaft
EGAO	Einführungsgesetz zur AO
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTH	Amtliches Einkommensteuer-Handbuch
ESTR	Einkommensteuer-Richtlinien
et al.	et alii
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EY	Ernst & Young GmbH
f.	folgende
FAST	faktisch anonymisierte Lohn- und Einkommensteuerstatistik
FDP	Freie Demokratische Partei
FDZ	Forschungsdatenzentrum
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
gem.	gemäß

GemFinRefG	Gesetz zur Neuordnung der Gemeindefinanzen (Gemeindefinanzreformgesetz)
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
gGmbH	gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung
ggü.	gegenüber
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
H	Hinweis
h. c.	honoris causa
h. M.	herrschende Meinung
HBeglG	Haushaltsbegleitgesetz
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
html	hypertext markup language
https	hypertext transfer protocol secure
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. H.	in Höhe
i. H. v.	in Höhe von
i. S.	im Sinne
i. U.	im Umkehrschluss
i. V. m.	in Verbindung mit

IBM	International Business Machines Corporation
ifst	Institut Finanzen und Steuern e. V.
InflAusG	Inflationsausgleichsgesetz
inkl.	inklusive
IT	Informationstechnik
JStErgG	Jahressteuer-Ergänzungsgesetz
JStG	Jahressteuergesetz
K	Koordinate
k. R.	kein Rating im Rahmen von VHB-JOURQUAL3
k. w. Z.	keine wissenschaftliche Zeitschrift
KdöR	Körperschaft des öffentlichen Rechts
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KiStG NRW	Gesetz über die Erhebung von Kirchensteuern im Land Nordrhein-Westfalen
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LESt	Lohn- und Einkommensteuerstatistik
lit.	littera
Ls.	Leitsatz
m. E.	meines Erachtens

m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Matlab	Matrix Laboratory
Max.	Maximum
Min.	Minimum
Mio.	Millionen
Mrd.	Milliarden
MW	Mittelwert
Nr.	Nummer
o. S.	ohne Seite
o. V.	ohne Verfasser
oec.	oeconomicarum
OLG	Oberlandesgericht
Os.	Orientierungssatz
PC	Personal Computer
pdf	portable document format
Prof.	Professor
R	Richtlinie
rer.	rerum
rkr.	rechtskräftig
RWTH	Rheinisch-Westfälische Technische Hochschule
Rz.	Randziffer

S.	Seite
s. u.	siehe unten
SGB	Sozialgesetzbuch
sog.	sogenannt
SolzG	Solidaritätszuschlaggesetz
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StBerG	Steuerberatungsgesetz
STD	Standardabweichung
StMBG	Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz
StSenkErgG	Steuersenkungsergänzungsgesetz
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StStatG	Gesetz über Steuerstatistiken
T€	Tausend Euro
TPP	Taxpayer-Panel
u. a.	unter anderem
u. U.	unter Umständen
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
v. H.	vom Hundert
vgl.	vergleiche
vs.	versus
VZ	Veranlagungszeitraum

www

world wide web

z. B.

zum Beispiel

zit.

zitiert

zzgl.

zuzüglich

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Gegenüberstellung der Theoriearchitektur neoklassischer und evolutorischer Steuerwirkungstheorien.....	25
Abbildung 2:	Tarifparameter des § 32a EStG für den Veranlagungszeitraum 2023 mit Grenz- und Durchschnittssteuersatzverlauf	42
Abbildung 3:	Tarifgefüge des EStG.....	46
Abbildung 4:	Voraussetzungen der Tarifvorschrift des § 34 Abs. 1 EStG mit Kategorisierung der außerordentlichen Einkünfte.....	60
Abbildung 5:	Entwicklung der Steuerbelastung und des Haushaltsnettoeinkommens bei außerordentlichen Einkünften i. H. v. 150.000 €.....	64
Abbildung 6:	Entlastungswirkung der Fünftelregelung ggü. dem Grundtarif bei außerordentlichen Einkünften i. H. v. 150.000 €.....	66
Abbildung 7:	Allgemeine Entlastungswirkung der Fünftelregelung ggü. dem Grundtarif.....	68
Abbildung 8:	Grenzsteuersatzverlauf der Fünftelregelung bei außerordentlichen Einkünften i. H. v. 150.000 €	71
Abbildung 9:	Allgemeiner Grenzsteuersatzverlauf der Fünftelregelung	73
Abbildung 10:	Prozessschritte des Literature Reviews zur Identifizierung von Steuergestaltungsempfehlungen im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG.....	81
Abbildung 11:	Optimierungspotenzial der Fünftelregelung durch Generierung steuerlicher Abzugsbeträge bei außerordentlichen Einkünften i. H. v. 150.000 €.....	112
Abbildung 12:	Allgemeines Optimierungspotenzial der Fünftelregelung durch Generierung steuerlicher Abzugsbeträge	114
Abbildung 13:	Vergleich der Veranlagungsarten bei Anwendung der Fünftelregelung für außerordentliche Einkünfte des Ehegatten A i. H. v. 3.000.000 €....	118

Abbildung 14: Optimierung des Haushaltsnettoeinkommens durch Kombination der Sachverhaltsgestaltung mit dem Veranlagungswahlrecht bei außerordentlichen Einkünften des Ehegatten A i. H. v. 500.000 €.....	120
Abbildung 15: Basiselemente eines Entscheidungsmodells	123
Abbildung 16: Abfrage der Eingabeparameter – Personenanzahl.....	127
Abbildung 17: Abfrage der Eingabeparameter – Einkünftestruktur.....	127
Abbildung 18: Abfrage der Eingabeparameter – Veranlagungszeitraum	128
Abbildung 19: Ergebnis der Veranlagungssimulation der gegebenen Einkünftestruktur.....	130
Abbildung 20: Ergebnis der Steuerplanungsanalyse mit Handlungsempfehlung	132
Abbildung 21: Grundkonzept mikroanalytischer Modellrechnungen	154
Abbildung 22: Übersicht der angewendeten Tarifnormen im Rahmen der FAST 2014.....	163
Abbildung 23: Referenzmaßstab zur Beurteilung von § 34 Abs. 1 EStG de lege lata und de lege ferenda.....	193

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Strategien zur Beantwortung der Fragestellungen bzw. Forschungsfragen.....	6
Tabelle 2:	Mögliche Grenzsteuersätze im Rahmen des § 34 Abs. 1 EStG	74
Tabelle 3:	Klassifizierung des Literature Reviews	83
Tabelle 4:	Ergebnis der Literatursuche – im Literature Review verwendete Quellen	90
Tabelle 5:	Häufigkeitsverteilung der identifizierten und zu Konzepten gebündelten Steuergestaltungsempfehlungen	93
Tabelle 6:	Häufigkeitsverteilung der identifizierten Möglichkeiten zur Generierung steuerlicher Abzugsbeträge	96
Tabelle 7:	Exemplarische Beratungsdokumentation mithilfe einer Checkliste im Kontext außerordentlicher Einkünfte	146
Tabelle 8:	Überblick über die Anonymisierungsbereiche der FAST 2014 mit bereichsspezifischen Anonymisierungsmaßnahmen.....	160
Tabelle 9:	Für die empirische Steuerwirkungsanalyse relevante Werte im Veranlagungszeitraum 2014.....	161
Tabelle 10:	Überblick über die Besteuerung außerordentlicher Einkünfte i. S. des § 34 EStG im Rahmen der FAST 2014	165
Tabelle 11:	Finales Untersuchungssampling	166
Tabelle 12:	Aufschlüsselung der aus dem finalen Untersuchungssampling resultierenden tariflichen Einkommensteuer.....	167
Tabelle 13:	Deskriptive Analyse der Entlastungswirkung der Fünftelregelung ggü. dem Grundtarif	168
Tabelle 14:	Deskriptive Analyse der Grenzsteuersätze	170
Tabelle 15:	Auswertung der Einkünftestruktur der Tarifverwerfungsfälle.....	171
Tabelle 16:	Simuliertes Optimierungspotenzial	174

Tabelle 17:	Simulierte steuerliche Abzugsbeträge	175
Tabelle 18:	Auswertung des offenen Abzugsvolumens für Zuwendungen i. S. des § 10b Abs. 1 EStG	177
Tabelle 19:	Auswertung des offenen Abzugsvolumens für Zuwendungen i. S. des § 10b Abs. 1a EStG	179
Tabelle 20:	Deskriptive Analyse der Grenzsteuersätze nach Optimierung.....	180
Tabelle 21:	Beispielhafte Anwendung der Verteilungsregelung mit Vergangenheitsbezug.....	189
Tabelle 22:	Gegenüberstellung der Steuerausweichmöglichkeiten und daraus maximal generierbare finanzielle Vorteile im Veranlagungszeitraum 2023 ..	207
Tabelle 23:	Beispielhafte Belastungswirkung der Fünftel- ggü. der Verteilungsregelung	217
Tabelle 24:	Zusammenfassende Beurteilung von § 34 Abs. 1 EStG de lege lata und de lege ferenda.....	223

Symbolverzeichnis

<i>aoE</i>	außerordentliche Einkünfte
<i>aoE_A</i>	außerordentliche Einkünfte des Ehegatten A
<i>aoE_{AB}</i>	gemeinsame außerordentliche Einkünfte der Ehegatten A und B
<i>aoE_B</i>	außerordentliche Einkünfte des Ehegatten B
<i>BMG</i>	Bemessungsgrundlage
<i>c65309</i>	Summe der Einkünfte (FAST)
<i>c65310</i>	Summe der Einkünfte – Person A (FAST)
<i>c65311</i>	Summe der Einkünfte – Person B (FAST)
<i>c65330</i>	Gesamtbetrag der Einkünfte (FAST)
<i>c65374</i>	Vortrag von Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung (FAST)
<i>c65375</i>	laufende Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung (FAST)
<i>c65411</i>	Beiträge und Spenden nach § 10b EStG (ohne Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung) (FAST)
<i>c65522</i>	zu versteuerndes Einkommen (FAST)
<i>c65530</i>	zu versteuern nach der Tabelle (FAST)
<i>c65549</i>	begünstigte Einkünfte § 34 Abs. 1 EStG (FAST)
<i>c65550</i>	Steuer § 34 Abs. 1 EStG (FAST)
<i>c65551</i>	Steuer nach Tabelle (FAST)
<i>c65584</i>	tarifliche Einkommensteuer (FAST)
<i>c65585</i>	Bemessungsgrundlage § 34 Abs. 3 EStG (FAST)

<i>c65587</i>	Steuer § 34 Abs. 3 EStG (FAST)
<i>c65588</i>	Steuer auf Thesaurierungsbetrag § 34a EStG (FAST)
<i>c65589</i>	Steuer auf Nachversteuerungsbetrag § 34a EStG (FAST)
<i>c65613</i>	festzusetzende Einkommensteuer (FAST)
C_n	Korrekturbetrag der Tarifzone n des § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG
<i>dEW</i>	Dummy-Variable Entlastungswirkung
<i>dOPT</i>	Dummy-Variable Optimierungspotenzial
<i>dPV</i>	Dummy-Variable Progressionsvorbehaltseinkünfte
<i>dTV</i>	Dummy-Variable Tarifverwerfung
<i>dTV_{Ref}</i>	Dummy-Variable Tarifverwerfung (für Referenzwert)
<i>dZuwPot₁</i>	Dummy-Variable Potenzial zur Generierung von steuerlichen Abzugsbeträgen durch Zuwendungen i. S. des § 10b Abs. 1 EStG
<i>dZuwPot_{1a}</i>	Dummy-Variable Potenzial zur Generierung von steuerlichen Abzugsbeträgen durch Zuwendungen i. S. des § 10b Abs. 1a EStG
E_n	Eckwert der Tarifzone n des § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG
<i>EF19</i>	Grund-/Splittingtabelle (FAST)
<i>EF79</i>	Anonymisierungsbereich (FAST)
<i>EW</i>	Entlastungswirkung der Fünftelregelung ggü. dem Grundtarif (Einzelveranlagung)
<i>EW_{ZV}</i>	Entlastungswirkung der Fünftelregelung ggü. dem Grundtarif (Zusammenveranlagung)

F	Forschungsfrage
F_e	einleitende Fragestellung
H_0	Nullhypothese
H_1	Alternativhypothese
HA	Aktionenraum (Menge aller Handlungsalternativen)
ha_i	Handlungsalternative i im Aktionenraum HA
ha^*	optimale Handlungsalternative im Aktionenraum HA
HNE	Haushaltsnettoeinkommen
HNE_A	Haushaltsnettoeinkommen des Ehegatten A
HNE_{AB_EV}	gemeinsames Haushaltsnettoeinkommen der Ehegatten A und B bei Wahl der Einzelveranlagung
HNE_{AB_ZV}	gemeinsames Haushaltsnettoeinkommen der Ehegatten A und B bei Wahl der Zusammenveranlagung
HNE_B	Haushaltsnettoeinkommen des Ehegatten B
HNE_{Bsp1}	Haushaltsnettoeinkommen im Beispiel 1
HNE_{Bsp2}	Haushaltsnettoeinkommen im Beispiel 2
HNE_{Ref}	Haushaltsnettoeinkommen (für Referenzwert)
i	Laufvariable
m	Endwert
max	Maximalstelle
n	Tarifzone i. S. des § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG

<i>NB</i>	Nebenbedingung
<i>OPT</i>	Optimierungspotenzial (Einzelveranlagung)
<i>OPT_{ZV}</i>	Optimierungspotenzial (Zusammenveranlagung)
<i>p_n</i>	Progressionsparameter der Tarifzone <i>n</i> des § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG
<i>2 * p_n</i>	Progressionsfaktor der Tarifzone <i>n</i> des § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG
<i>p̄_n</i>	Progressionsparameter der Tarifzone <i>n</i> des § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG multipliziert mit 10.000 ²
<i>p65550</i>	Steuer § 34 Abs. 1 EStG (generiertes Prüfmerkmal)
<i>p65551</i>	Steuer nach Tabelle (generiertes Prüfmerkmal)
<i>p65584</i>	tarifliche Einkommensteuer (generiertes Prüfmerkmal)
<i>S</i>	Steuerbetrag (allgemein bzw. bei Anwendung des Grundtarifs gem. § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG)
<i>S_n</i>	(maximaler) Steuerbetrag der Tarifzone <i>n</i> des § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG
<i>S_{ZV}</i>	Steuerbetrag bei Anwendung des Splittingtarifs gem. § 32a Abs. 5 EStG
<i>S_{34 I}</i>	Steuerbetrag bei Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG (Einzelveranlagung)
<i>S_{34 I_ZV}</i>	Steuerbetrag bei Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG (Zusammenveranlagung)
<i>sd</i>	Durchschnittssteuersatz
<i>sdiff</i>	Differenzsteuersatz

sg	Grenzsteuersatz (allgemein bzw. bei Anwendung des Grundtarifs gem. § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG)
sg'	1. Ableitung der Grenzsteuersatzfunktion (= Steigung)
sg_{34I}	Grenzsteuersatz bei Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG (Einzelveranlagung)
sg_{34I_Ref}	Grenzsteuersatz bei Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG für Referenzwert (Einzelveranlagung)
sg_{34I_ZV}	Grenzsteuersatz bei Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG (Zusammenveranlagung)
sg_n	(Eingangs-)Grenzsteuersatz der Tarifzone n des § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG
\overline{sg}_n	(Eingangs-)Grenzsteuersatz der Tarifzone n des § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG multipliziert mit 10.000
$sim65584_{ohne_34I}$	tarifliche Einkommensteuer ohne Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG (simuliert)
$sim65584_{Ref}$	tarifliche Einkommensteuer (simuliert für Referenzwert)
$simEW$	Entlastungswirkung der Fünftelregelung ggü. dem Grundtarif (simuliert)
$simHNE$	Haushaltsnettoeinkommen (simuliert)
$simHNE_{Ref}$	Haushaltsnettoeinkommen (simuliert für Referenzwert)
$simOPT$	Optimierungspotenzial (simuliert)
$simZuwVol_{I_max}$	maximal steuerlich abzugsfähiges Zuwendungsvolumen i. S. des § 10b Abs. 1 EStG (simuliert)
$simZuwVol_{I_offen}$	offenes Abzugsvolumen für Zuwendungen i. S. des § 10b Abs. 1 EStG (simuliert)
$simZuwVol_{Ia_max}$	maximal steuerlich abzugsfähiges Zuwendungsvolumen i. S. des § 10b Abs. 1a EStG (simuliert)

$simZuwVol_{1a_offen}$	offenes Abzugsvolumen für Zuwendungen i. S. des § 10b Abs. 1a EStG (simuliert)
$StAB$	steuerlicher Abzugsbetrag
$StAB_A$	steuerlicher Abzugsbetrag des Ehegatten A
$StAB_{AB}$	gemeinsamer steuerlicher Abzugsbetrag der Ehegatten A und B
$StAB_B$	steuerlicher Abzugsbetrag des Ehegatten B
t	Zeitindex
TV	Tarifverwerfung
$vzvE$	verbleibendes zu versteuerndes Einkommen
$vzvE_A$	verbleibendes zu versteuerndes Einkommen des Ehegatten A
$vzvE_{AB}$	gemeinsames verbleibendes zu versteuerndes Einkommen der Ehegatten A und B
$vzvE_B$	verbleibendes zu versteuerndes Einkommen des Ehegatten B
$vzvE_{OPTEnde}$	verbleibendes zu versteuerndes Einkommen, bis zu dem aus Tarifverwerfungen resultierendes Optimierungspotenzial besteht
$vzvE_{OPTEnde_AB}$	gemeinsames verbleibendes zu versteuerndes Einkommen der Ehegatten A und B, bis zu dem im Rahmen der Zusammenveranlagung aus Tarifverwerfungen resultierendes Optimierungspotenzial besteht
$vzvE_{Ref}$	verbleibendes zu versteuerndes Einkommen (Referenzwert)
$vzvE_{Ref_A}$	verbleibendes zu versteuerndes Einkommen (Referenzwert) des Ehegatten A

$vzvE_{Ref_AB}$	gemeinsames verbleibendes zu versteuerndes Einkommen der Ehegatten A und B (Referenzwert) bei Zusammenveranlagung
$vzvE_{Ref_B}$	verbleibendes zu versteuerndes Einkommen (Referenzwert) des Ehegatten B
$vzvE_{TVBeginn}$	verbleibendes zu versteuerndes Einkommen, bei dem Tarifverwerfungen beginnen
$vzvE_{TVBeginn_AB}$	gemeinsames verbleibendes zu versteuerndes Einkommen der Ehegatten A und B, bei dem im Rahmen der Zusammenveranlagung Tarifverwerfungen beginnen
$vzvE_{TVEnde}$	verbleibendes zu versteuerndes Einkommen, bei dem Tarifverwerfungen enden
$vzvE_{TVEnde_AB}$	gemeinsames verbleibendes zu versteuerndes Einkommen der Ehegatten A und B, bei dem im Rahmen der Zusammenveranlagung Tarifverwerfungen enden
zvE	zu versteuerndes Einkommen
zvE_A	zu versteuerndes Einkommen des Ehegatten A
zvE_{AB}	gemeinsames zu versteuerndes Einkommens der Ehegatten A und B
zvE_B	zu versteuerndes Einkommen des Ehegatten B

1 Einleitung

1.1 Problemstellung

Brüchige Lieferketten, steigende Energie- und Rohstoffpreise, geopolitische Entwicklungen, COVID-19-Pandemie, Klimawandel, digitale Transformation, geplante EU-Regulierungen, Bilanzskandale – die Gründe für einen Stellenabbau sind vielfältig und branchenübergreifend am Wirtschaftsstandort Deutschland spürbar. So titelte „Das Handelsblatt“ in jüngerer Zeit: „*EY baut Hunderte Stellen in Deutschland ab*“¹, „*Opel will bis zu 1000 Stellen in Deutschland streichen*“² und „*SAP streicht rund 3000 Stellen (...) – davon 200 in Deutschland*“³. Solche Umstrukturierungsmaßnahmen gehen oftmals mit Abfindungsprogrammen einher, die seitens der (im Inland unbeschränkt oder beschränkt einkommensteuerpflichtigen) Arbeitnehmer⁴ zu steuerpflichtigen Einnahmen führen. Die Abfindungshöhe übersteigt dabei i. d. R. den Betrag, den der Arbeitnehmer in diesem Jahr bei unveränderter Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses erhalten hätte. Diese außerordentlichen Einkünfte⁵ werden zusammengeballt in einem Veranlagungszeitraum der Besteuerung unterworfen, sodass es durch den progressiven Einkommensteuertarif regelmäßig zu einer steuerlichen Mehrbelastung kommt. Daher sieht der Gesetzgeber mit § 34 Abs. 1 EStG ein Instrument zur Progressionsglättung bei entsprechenden Einkommensbestandteilen vor.

Aus der Berechnungssystematik der sog. *Fünftelregelung* können sich allerdings konfiskatorische Grenzbelastungen ergeben. Erwirtschaftet ein Steuerpflichtiger im Veranlagungszeitraum 2023 bspw. ausschließlich außerordentliche Einkünfte i. H. v. 150.000 €, fällt darauf eine Einkommensteuerbelastung von 23.500 € an. Erzielt der Steuerpflichtige darüber hinaus jedoch noch laufende Einkünfte i. H. v. 12.909 €, führt dies zu einer Gesamtsteuer-

¹ Fröndhoff (2023): o. S.

² Hubik (2022): o. S.

³ Kerkmann (2023): o. S.

⁴ Zur besseren Lesbarkeit wird in der vorliegenden Arbeit das generische Maskulinum verwendet. Personenbezeichnungen beziehen sich – sofern nicht explizit anders kenntlich gemacht – entsprechend auf alle Geschlechter. Darüber hinaus ist zu beachten, dass die Regelungen zu Ehegatten und Ehen gem. § 2 Abs. 8 EStG auch für Lebenspartner und Lebenspartnerschaften gelten, da das *BVerfG* die zuvor vorliegende Ungleichbehandlung von Verheirateten und eingetragenen Lebenspartnern als mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar eingestuft hat. Vgl. *BVerfG* (2013): Ls. Im Rahmen der vorliegenden Arbeit werden Lebenspartner und Lebenspartnerschaften nicht separat aufgeführt, sondern sind bei Bezug zu Ehegatten und Ehen stets mitgemeint.

⁵ Neben Abfindungen zählen auch betriebliche Veräußerungsgewinne i. S. der §§ 14, 16 und 18 Abs. 3 EStG sowie weitere Einkommensbestandteile zu den außerordentlichen Einkünften. Vgl. hierzu ausführlich Kapitel 3.3.1.2.2.1, S. 51-55.

belastung von 42.779 €, d. h., dass sein insgesamt verfügbares Einkommen nach Steuern um 6.370 € *sinkt!*⁶ Solche Effekte sind auf den Tarifverlauf von § 34 Abs. 1 EStG zurückzuführen, der zu Grenzsteuersätzen von über 100 % führen kann und die in der vorliegenden Arbeit als *Tarifverwerfungen*⁷ bezeichnet werden. Aus dieser Problematik ergibt sich die Zielsetzung der vorliegenden Arbeit, die in einer kritischen Würdigung der *de lege lata* in § 34 Abs. 1 EStG kodifizierten Fünftelregelung besteht, welche in die forschungsleitende Fragestellung mündet, *inwiefern Tarifverwerfungen im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG – theoretisch sowie empirisch – auftreten, ob diese durch Steuerplanungsinstrumente vermieden werden können und inwiefern sich konkrete Handlungsempfehlungen für Steuerpflichtige, Berater und den Gesetzgeber aussprechen lassen.* Das Erkenntnisinteresse wird durch zwei einleitende Fragestellungen (F_{e1} und F_{e2}) und drei Forschungsfragen (F_1 bis F_3) konkretisiert.

Dabei ist zu beachten, dass bereits zum Entwurf des derzeit geltenden § 34 Abs. 1 EStG von *Henning/Hundsdoerfer/Schult* auf die Problematik konfiskatorischer Grenzsteuersätze hingewiesen wurde und dass die Fünftelregelung seitdem Gegenstand diverser wissenschaftlicher Auseinandersetzungen war.⁸ Um die vorliegende Arbeit von anderen Forschungsarbeiten abzugrenzen, wird daher im Folgenden herausgearbeitet, inwiefern noch Forschungsbedarf im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG besteht. Darüber hinaus werden die konkreten Fragestellungen bzw. Forschungsfragen dargelegt.

Zur näheren Untersuchung von Tarifverwerfungen bedarf es zunächst der Kenntnis darüber, in welchen Fällen sich entsprechende Grenzsteuersätze aus der Berechnungssystematik der Tarifvorschrift ergeben. *Kudert/Höppner* haben sich dieser Fragestellung bereits angenommen und sie für den Veranlagungszeitraum 2020 mittels einer taxografischen Analyse und formelhaften Darstellung beantwortet.⁹ Es fehlt bislang jedoch eine *allgemeingültige* – d. h.

⁶ Dieses Beispiel wird auf S. 63-65 in Kapitel 3.3.1.3 aufgegriffen. Im Folgenden wird im Rahmen von Fallbeispielen – sofern nicht explizit anderes angegeben – jeweils auf einen ledigen, kinderlosen Steuerpflichtigen und den Veranlagungszeitraum 2023 abgestellt. Zudem werden Zuschlagsteuern grundsätzlich ausgeblendet. Vgl. zum Solidaritätszuschlag nur Fn. 571, S. 137 und zur Kirchensteuer Fn. 572, S. 138.

⁷ Vgl. zur Definition von Tarifverwerfungen Gleichung (5) in Kapitel 3.1, S. 36.

⁸ Vgl. *Henning/Hundsdoerfer/Schult* (1999): S. 131-136 sowie die folgenden Ausführungen nebst Referenzen.

⁹ Vgl. *Kudert/Höppner* (2020): S. 82-84 und zu Tarifverwerfungen bei Kombination der Fünftelregelung mit dem Progressionsvorbehalt *Hechtner* (2017): S. 481-493.

über einen bestimmten Veranlagungszeitraum hinaus geltende – Formulierung des formalen Zusammenhangs, die zudem das Veranlagungswahlrecht von Ehegatten einbezieht. Da die aus der Fünftelregelung resultierende (Grenz-)Steuerbelastung von der Höhe der außerordentlichen Einkünfte und des verbleibenden zu versteuernden Einkommens abhängig ist, lautet die erste einleitende Fragestellung F_{e1} :

In welchen Konstellationen von außerordentlichen Einkünften und verbleibendem zu versteuernden Einkommen kommt es bei Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG

- a) *im Rahmen der Einzelveranlagung bzw.*
 - b) *im Rahmen der Zusammenveranlagung*
- zu Tarifverwerfungen?*

Dabei ist zu beachten, dass sich diese sowie die folgenden Fragen jeweils auf eine *isolierte* Betrachtung von § 34 Abs. 1 EStG beziehen. Ein Zusammenspiel mit weiteren relativen Tarifnormen (§§ 32b, 34 Abs. 3, 34b EStG) wird entsprechend ausgeblendet.

Als Grundlage zur Gewinnung neuer Erkenntnisse im Rahmen der Steuerplanung gilt es darüber hinaus herauszufinden, welche Steuergestaltungsüberlegungen in der Literatur bereits existieren. Da bislang kein *systematisch ermittelter Überblick* über die steuerplanerischen Möglichkeiten im Kontext der Fünftelregelung existiert, lautet die zweite einleitende Fragestellung F_{e2} :

Welche steuerplanerischen Maßnahmen werden in der Literatur zur optimierten Anwendung der Fünftelregelung gem. § 34 Abs. 1 EStG empfohlen?

Im Rahmen der Beantwortung dieser Fragestellung wird eine Forschungslücke der Steuerplanungslehre herausgearbeitet. So wird im Schrifttum im Rahmen von Optimierungsüberlegungen zwar auf die Möglichkeit hingewiesen, dass durch eine Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens eine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens erreicht werden kann, jedoch beschränken sich die meisten Autoren auf verbale Ausführungen, ohne konkret herauszustellen, welche Fallkonstellationen einer solchen Sachverhaltsgestaltung zugänglich sind. *Müller/Kalies* weisen explizit darauf hin, dass diesbezügliche Optimierungsüberlegungen „aufgrund des un stetigen Verlaufs der Funktion des Grenz-

bzw. Differenzsteuersatzes nur schwer verallgemeinert werden [können]¹⁰. Einzig *Kudert/Höppner* formulieren ein konkretes Entscheidungsmodell, wobei sie sich jedoch wiederum auf den Veranlagungszeitraum 2020 beziehen und die Einzelveranlagung zugrunde legen.¹¹ Es fehlt somit eine Entscheidungshilfe, die auch in anderen Veranlagungszeiträumen zu einem adäquaten Ergebnis führt und darüber hinaus für Ehepaare anwendbar ist, welche die Voraussetzungen zur Zusammenveranlagung erfüllen. Der Einbezug des Veranlagungswahlrechts in eine entsprechende Modellierung führt dabei zu einer deutlichen Komplexitätserhöhung des Optimierungsproblems, insbesondere wenn beide Ehegatten außerordentliche Einkünfte erwirtschaften. Die aufgezeigte Forschungslücke wird im Rahmen der vorliegenden Arbeit durch die Beantwortung der Forschungsfrage F_1 geschlossen:

Inwiefern kann durch eine Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens – ggf. unter Einbezug des Veranlagungswahlrechts von Ehegatten – eine Maximierung des Haushaltsnettoeinkommens erreicht werden?

Die Optimierungsmöglichkeiten der Fünftelregelung sind der § 34 Abs. 1 EStG zugrundeliegenden Berechnungssystematik geschuldet. Dabei stellt sich die Frage, ob es sich bei Tarifverwerfungen lediglich um ein theoretisches Phänomen handelt oder ob diese in der Realität tatsächlich auftreten. *Hechtner* hat das Vorliegen von Tarifverwerfungen im Rahmen einer empirischen Analyse bereits nachgewiesen, wobei er sich auf Fälle fokussiert, die einer parallelen Anwendung der Fünftelregelung und dem Progressionsvorbehalt unterliegen.¹² Solche Kombinationen von Tarifvorschriften werden in der vorliegenden Arbeit jedoch explizit ausgeblendet. Im Rahmen des hier verfolgten Interesses stehen vielmehr die isolierte Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG und die aus der Berechnungssystematik resultierenden Optimierungspotenziale im Mittelpunkt. Die Forschungsfrage F_2 lautet:

Inwiefern liegen in der Realität im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG Fälle vor, in denen

- a) *Tarifverwerfungen auftreten bzw.*
- b) *das Haushaltsnettoeinkommen durch eine Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens erhöht werden kann?*

¹⁰ *Müller/Kalies* (2019): S. 701.

¹¹ Vgl. *Kudert/Höppner* (2020): S. 84-87.

¹² Vgl. *Hechtner* (2017): S. 505-509, dessen Untersuchung sich auf den Veranlagungszeitraum 2008 bezieht.

Für die Steuerplanungssimulation zu b) wird auf das zur Beantwortung der Forschungsfrage F_1 entwickelte Entscheidungsmodell zurückgegriffen, welches um eine Prüfung des offenen Abzugsvolumens für Zuwendungen i. S. des § 10b EStG ergänzt wird.¹³ So wird jeder Fall, der einer Optimierung zugänglich ist, daraufhin untersucht, ob das jeweilige Gestaltungspotenzial über entsprechende Zuwendungen abgedeckt werden kann.¹⁴

Darüber hinaus besteht das erkenntnisleitende Interesse darin, herauszufinden, welche Handlungsempfehlungen sich für den Gesetzgeber hinsichtlich der Ausgestaltung von § 34 Abs. 1 EStG ergeben. Dabei ist zu beachten, dass die Fünftelregelung bereits Gegenstand diverser Steuerrechtsgestaltungsanalysen war. Insbesondere wird von Teilen der Literatur die Verfassungsmäßigkeit des aktuell geltenden § 34 Abs. 1 EStG angezweifelt.¹⁵ Teilweise werden auch Vorschläge zu einer Reformierung der Besteuerungssystematik *de lege ferenda* unterbreitet.¹⁶ Die Forschungsfrage F_3 stellt auf einen Vergleich der aktuell kodifizierten Fünftelregelung mit einem Reformvorschlag *de lege ferenda* ab, der hier als *Verteilungsregelung* bezeichnet wird:

Stellt die in § 34 Abs. 1 EStG de lege lata kodifizierte Fünftelregelung oder die Verteilungsregelung als Reformvorschlag de lege ferenda ein geeigneteres Mittel dar, um die Zielsetzung eines betriebswirtschaftlich adäquaten Steuerrechts zu erreichen?

Anlehnend an *Herbort*, wird auf ein „betriebswirtschaftlich adäquates Steuerrecht“¹⁷ abgezielt. Zur Konkretisierung dieser Zielsetzung wird ein Referenzmaßstab erarbeitet, der verschiedene Anforderungskriterien umfasst,¹⁸ und anhand dessen die Ziel-Mittel-Adäquanz der Besteuerungsvarianten beurteilt wird. Der innovative Charakter des hier verfolgten Ansatzes besteht darin, dass im Rahmen der ökonomischen Anforderungen nicht auf eine

¹³ Vgl. zur Einarbeitung des steuerlich zulässigen Spendenabzugs in ein formales Entscheidungsmodell auch *Kudert/Höppner* (2020): S. 87-90.

¹⁴ Im Rahmen der Beantwortung der Fragestellung F_{e2} werden zudem weitere Möglichkeiten zur Generierung steuerlicher Abzugsbeträge aufgezeigt.

¹⁵ Vgl. hierzu die Ausführungen in Kapitel 6.3.1 (dort insbesondere Fn. 844, S. 204).

¹⁶ Vgl. hierzu den Überblick in Kapitel 6.1.1, S. 185-187.

¹⁷ *Herbort* (2017): S. 59 (im Original mit Hervorhebungen).

¹⁸ Für den grundlegenden Aufbau des Referenzmaßstabs wird auf die Ergebnisse von *Herbort* [(2017): S. 62-90] zurückgegriffen; hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung erfolgt jedoch eine Modifizierung der Anforderungskriterien.

neoklassische, sondern auf eine evolutorisch fundierte Steuerwirkungstheorie zurückgegriffen wird. Entsprechende Ansätze, die auf eine Theorie über das Handeln von Wirtschaftssubjekten unter Einbezug realistischer Unsicherheit abstellen, werden insbesondere von *Schmiel*¹⁹ verfolgt und vor allem in jüngeren Publikationen vereinzelt aufgegriffen.²⁰ Konkret wird hier auf die von *Sander* entwickelte Steuerwirkungstheorie zurückgegriffen, im Rahmen derer das Entscheidungshandeln von Wirtschaftssubjekten anhand nachsteuerlicher Ziel-Mittel-Heuristiken erklärt wird.²¹

Die Strategien zur Beantwortung der aufgezeigten Fragestellungen bzw. Forschungsfragen werden zusammenfassend in Tabelle 1 dargestellt und im folgenden Gang der Untersuchung näher erläutert.

F_e/F	Kapitel	Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre	Methode	Ergebnis
F_{e1}	3	Steuernormendarstellung	formal-analytisch, taxografisch	logische Aussage
F_{e2}	4	Steuerplanungslehre	Literature Review	beschreibende Aussage
F_1			taxografisch, modelltheoretisch	technologische Aussage
F_2	5	Steuerwirkungslehre von Verteilungsfolgen der Besteuerung	empirisch (Mikroanalyse und -simulation)	beschreibende Aussage
F_3	6	Steuerrechtsgestaltungslehre	verbal	technologische Aussage

Tabelle 1: Strategien zur Beantwortung der Fragestellungen bzw. Forschungsfragen²²

¹⁹ Vgl. *Schmiel* (2009b): S. 1202-1207, *Schmiel* (2013), *Sander/Schmiel* (2016), *Schmiel* (2016), *Schmiel/Wagenknecht* (2016), *Schmiel/Weitz* (2019).

²⁰ *Schmid* (2012) bezieht psychologische und neurologische Wahrnehmungs- und Entscheidungsprozesse in die Analyse von Steuerwirkungen ein. *Wagenknecht* (2016) und *Sander* (2018) führen jeweils methodologische Untersuchungen zu Finanzierungsentscheidungen bzw. zur Adäquanz von Steuerwirkungstheorien durch. *Herbort* (2017) wägt bei Erarbeitung eines ökonomischen Referenzmaßstabs zur Analyse internationaler Steuerneutralität das neoklassische Neutralitätspostulat und eine evolutorisch fundierte Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegeneinander ab.

²¹ Vgl. *Sander* (2018): S. 149-202.

²² Eigene Darstellung.

1.2 Gang der Untersuchung

In *Kapitel 2* wird die vorliegende Arbeit wissenschaftlich verortet. Hierzu wird in *Kapitel 2.1* zunächst der wissenschaftstheoretische Bezugsrahmen dargelegt, der grundsätzlich auf dem kritischen Rationalismus fußt, jedoch eine moderate Interpretation dieser Denkrichtung zugrunde legt. Dabei wird hinsichtlich der Beurteilung des Erkenntnisfortschritts herausgearbeitet, dass es einer Abgrenzung von *Theorien* und *Technologien* bedarf, da diese Aussagenszusammenhänge verschiedene Zielsetzungen verfolgen und unterschiedliche Geltungsbereiche besitzen. Zudem werden der Umgang mit Werturteilen sowie die Anforderungen an einen wissenschaftlichen Forschungsprozess thematisiert.

In *Kapitel 2.2* erfolgt eine wissenschaftliche Einordnung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, die als Teilgebiet der Steuerwissenschaften sowie der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre angesehen wird und deren Erkenntnisgegenstand in der Untersuchung einzelwirtschaftlicher Auswirkungen der Besteuerung besteht. Aufbauend auf einer vorbereiteten Steuernormendarstellung, werden die Steuerwirkungs-, Steuerplanungs- und Steuerrechtsgestaltungslehre als Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre aus der Beschreibungs-, Erklärungs- und Gestaltungsfunktion dieser Wissenschaftsdisziplin abgeleitet. Diese Aufgaben werden in den *Kapiteln 2.2.1 bis 2.2.3* anhand ihrer jeweiligen Erkenntnisziele, theoretischen Fundierung und der vorherrschenden Forschungsmethoden charakterisiert. Hinsichtlich der Steuerwirkungslehre (*Kapitel 2.2.1*) ist zu differenzieren, ob sich die untersuchten Steuerwirkungen auf das Entscheidendhandeln der Wirtschaftssubjekte (*Kapitel 2.2.1.1*) oder auf bestimmte Größen i. S. von Verteilungsfolgen der Besteuerung (*Kapitel 2.2.1.2*) beziehen. Hinsichtlich der Untersuchung von Entscheidungswirkungen der Besteuerung bedarf es eines theoretischen Fundaments, wobei im Rahmen der vorliegenden Arbeit sowohl auf eine neoklassisch als auch evolutorisch fundierte Steuerwirkungstheorie Bezug genommen wird. Im Rahmen der Steuerplanungslehre (*Kapitel 2.2.2*) werden an einzelne Steuerpflichtige adressierte Gestaltungsvorschläge – z. B. in Form von Sachverhaltsgestaltungen oder der Ausübung steuerlicher Wahlrechte – erarbeitet, die regelmäßig eine Maximierung nachsteuerlicher Zielgrößen anstreben. In diesem Kontext wird zudem kurz diskutiert, inwiefern es aus moralischer Sicht einer Selbstbeschränkung der steuerplanerischen Akteure hinsichtlich illegaler bzw. „überzogener“ Gestaltungen bedarf. Bei der Steuerrechtsgestaltungsanalyse (*Kapitel 2.2.3*) stehen die kritische Würdigung geltender (Steuer-)Rechtsnormen und die Erarbeitung von an den Gesetzgeber adressierten Ge-

staltungsempfehlungen zur Weiterentwicklung des Normengerüsts im Fokus. Dabei bedarf es einer Bezugnahme auf die im Rahmen der Steuerwirkungslehre erforschten Entscheidungswirkungen der Besteuerung, um die ökonomischen Folgen von Steuerreformen abschätzen können.

Kapitel 3 widmet sich der Identifikation von Tarifverwerfungen im einkommensteuerlichen Tarifgefüge. Zu Beginn erfolgt eine formale Betrachtung von Tarifstrukturen, bei der verschiedene Steuersätze und Tarifverläufe terminologisch abgegrenzt und Tarifverwerfungen definiert werden (Kapitel 3.1). Hieran anknüpfend werden in Kapitel 3.2 die Entwicklung und der Aufbau des Einkommensteuertarifs beleuchtet (Kapitel 3.2.1), Durchbrechungen des Postulats einer synthetischen Einkommensteuer aufgezeigt (Kapitel 3.2.2) und relative Tarifnormen als Ursache für Tarifverwerfungen ausgemacht.

In Kapitel 3.3 wird der Fokus auf die in § 34 Abs. 1 EStG kodifizierte Fünftelregelung gelegt. Hierzu erfolgt in Kapitel 3.3.1 zunächst eine Steuernormendarstellung dieser Tarifvorschrift, die sowohl deren Rechtsentwicklung (Kapitel 3.3.1.1) als auch die Voraussetzungen (Kapitel 3.3.1.2) sowie die resultierenden Rechtsfolgen (Kapitel 3.3.1.3) umfasst. Hinsichtlich der Anwendungsvoraussetzungen wird zwischen dem persönlichen (Kapitel 3.3.1.2.1) und dem sachlichen Anwendungsbereich (Kapitel 3.3.1.2.2) differenziert; Letzterer stellt zum einen auf das Vorliegen außerordentlicher Einkünfte (Kapitel 3.3.1.2.2.1) und zum anderen auf die Außerordentlichkeit und Zusammenballung dieser Einkünfte als ungeschriebene Tatbestandsmerkmale ab (Kapitel 3.3.1.2.2.2). In Kapitel 3.3.1.2.3 werden die Voraussetzungen zur Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG zusammengefasst und die außerordentlichen Einkünfte hinsichtlich ihrer Einordnung in den Dualismus der Einkunftsarten und ihres zeitlichen Bezugs kategorisiert. Sind die aufgezeigten Voraussetzungen erfüllt, sind die außerordentlichen Einkünfte mit der Fünftelregelung zu besteuern, deren Steuerbefragfunktion in Kapitel 3.3.1.3 aus dem Gesetzestext abgeleitet wird. In Kapitel 3.3.2 wird sodann die Tarifstruktur von § 34 Abs. 1 ESG analysiert. Zunächst wird die Entlastungswirkung dieser Tarifnorm ggü. dem Grundtarif aufgezeigt (Kapitel 3.3.2.1), bevor der Grenzsteuersatzverlauf der Fünftelregelung untersucht wird (Kapitel 3.3.2.2). Dabei zeigt sich, dass die resultierenden Wirkungen sowohl von der Höhe der außerordentlichen Einkünfte als auch von der Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens abhängig sind. Zur besseren Nachvollziehbarkeit werden die jeweiligen Zusammenhänge durch Fallbeispiele verdeutlicht und taxografisch veranschaulicht. Darüber hinaus wird formal-analy-

tisch hergeleitet, in welchen konkreten Einkünftekonstellationen es bei Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG zu Tarifverwerfungen kommt, wodurch die einleitende Fragestellung F_{e1} beantwortet wird.

In *Kapitel 4* wird untersucht, inwiefern sich aus den aufgezeigten Tarifverwerfungen steuerplanerisches Optimierungspotenzial ergibt. Als Grundlage für die modelltheoretische Steuerplanungsanalyse erfolgt in Kapitel 4.1 zunächst eine Bestandsaufnahme über Handlungsempfehlungen zur optimierten Anwendung der Fünftelregelung, die mithilfe eines systematischen Literature Reviews identifiziert werden. In Kapitel 4.1.1 werden die Grundzüge dieser Forschungsmethode vorgestellt und die aufeinander aufbauenden Prozessschritte erläutert, an denen sich der weitere Verlauf des Unterkapitels 4.1 orientiert. Dabei wird darauf geachtet, dass in jedem Prozessschritt ein systematisches, transparentes und reproduzierbares Verfahren zur Anwendung kommt. Der Literature Review beginnt mit der Planung des Reviews (Kapitel 4.1.2), die eine Problemformulierung nebst Zielsetzung enthält und das konkret verwendete Studiendesign aufzeigt. Hieran anknüpfend wird das Vorgehen bei der Literatursuche (Kapitel 4.1.3) und die Auswertung der identifizierten Quellen (Kapitel 4.1.4) dargelegt, bevor die Ergebnisse zur Beantwortung der zweiten einleitenden Fragestellung F_{e2} präsentiert werden (Kapitel 4.1.5). Im Rahmen der Ergebnisdarstellung erfolgt eine kritische Würdigung der identifizierten Handlungsempfehlungen, wobei ein konzeptzentrierter Ansatz zugrunde gelegt wird (Kapitel 4.1.5.1). Darüber hinaus wird weiterer Forschungsbedarf hinsichtlich der Steuerplanung im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG aufgezeigt (Kapitel 4.1.5.2).

Um die ausgearbeitete Forschungslücke zu schließen und die Forschungsfrage F_1 zu beantworten, wird in Kapitel 4.2 ein Entscheidungsmodell zur Generierung steuerlicher Abzugsbeträge unter Einbezug des Veranlagungswahlrechts von Ehegatten entwickelt, wobei auf eine präskriptive Entscheidungstheorie zurückgegriffen wird. Zunächst erfolgt eine isolierte, taxografische Analyse des durch steuerliche Abzugsbeträge generierbaren Optimierungspotenzials (Kapitel 4.2.1) sowie des Veranlagungswahlrechts von Ehegatten im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG (Kapitel 4.2.2), bevor die Ergebnisse in Kapitel 4.2.3 zusammengeführt werden. In Kapitel 4.2.3.1 wird die theoretische Rahmung des Entscheidungsmodells dargelegt, welches auf neoklassischen Modellannahmen fußt und dessen Basiselemente das Entscheidungsfeld – bestehend aus vorliegenden Handlungsalternativen sowie Umweltzuständen und den daraus resultierenden Ergebnissen – und die Entscheidungsregel

bilden. Hieran anknüpfend wird in Kapitel 4.2.3.2 der in Matlab programmierte Ablauf des Entscheidungsmodells erläutert, der in vier Abschnitte gegliedert ist. Zunächst erfolgt eine Abfrage der Eingabeparameter, auf deren Basis der Aktionsraum – in Form der zur Verfügung stehenden Handlungsalternativen – bestimmt wird (Abschnitt 1). Sodann werden Veranlagungssimulationen für die gegebene Einkünftestruktur (Abschnitt 2) sowie eine modifizierte Einkünftestruktur unter Einbezug steuerlicher Abzugsbeträge durchgeführt (Abschnitt 3). Zuletzt wird das Ergebnis der Steuerplanungsanalyse mit etwaigen Handlungsempfehlungen ausgegeben (Abschnitt 4). In Kapitel 4.2.3.3 erfolgt eine kritische Reflexion des entwickelten Entscheidungsmodells, wobei zum einen eine Auseinandersetzung mit den Modellannahmen erfolgt, die mit einem neoklassischen Ansatz einhergehen (Kapitel 4.2.3.3.1). Zum anderen wird unter Bezugnahme auf die wissenschaftstheoretische Verortung der Dissertation der Erkenntnisfortschritt des Entscheidungsmodells als *Technologie* zur Beantwortung der Forschungsfrage F_1 diskutiert (Kapitel 4.2.3.3.2). Auf Basis der Ergebnisse der Steuerplanungsanalyse werden in Kapitel 4.3 Implikationen für Steuerpflichtige und Berater abgeleitet.

Nachdem analytisch herausgearbeitet worden ist, bei welchen Einkünftekonstellationen es im Rahmen der Fünftelregelung zu Tarifverwerfungen kommt, und ein steuerplanerisches Optimierungsmodell entwickelt worden ist, werden die formal-analytisch bzw. modelltheoretisch hergeleiteten Ergebnisse in *Kapitel 5* mit realen Einkommensteuerveranlagungen abgeglichen, um herauszufinden, ob es sich bei den konfiskatorischen Grenzsteuerbelastungen lediglich um ein theoretisches Phänomen handelt oder ob diese in der Realität tatsächlich auftreten. In Kapitel 5.1 wird zunächst eine Einführung in die empirische Steuerwirkungsanalyse gegeben, deren Zielsetzung in der Beantwortung der Forschungsfrage F_2 besteht und mittels Mikroanalyse und -simulation erfolgt (Kapitel 5.1.1). Als Datenbasis wird die „faktisch anonymisierte Lohn- und Einkommensteuerstatistik“ (FAST) für den Veranlagungszeitraum 2014 herangezogen, die rund 4 Mio. Datensätze umfasst und in Kapitel 5.1.2 näher charakterisiert wird.²³ Zur Datenauswertung wird die Statistik- und Analyse-Software IBM SPSS Statistics verwendet. Da im Rahmen der bisherigen Ausführungen der

²³ Bei der FAST handelt es sich um eine vom *Statistischen Bundesamt* gezogene 10%-Stichprobe der Lohn- und Einkommensteuerstatistik. Vgl. §§ 1 Abs. 1 Nr. 2, 2 Abs. 2, 7 Abs. 4 Satz 1 StStatG, *FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder* (2023). Bei der FAST 2014 handelt es sich um den zum Zeitpunkt der Anfertigung der empirischen Steuerwirkungsanalyse aktuell verfügbaren Datenbestand. Vgl. jedoch den Aktualitätshinweis in Fn. 918, S. 237.

Einkommensteuertarif 2023 zugrunde gelegt wurde, erfolgt in Kapitel 5.1.3 eine Übertragung der für die empirische Analyse relevanten Ergebnisse auf den Veranlagungszeitraum 2014. Die Einführung abschließend wird in Kapitel 5.1.4 ein Überblick über die Fallzahlen der Anwendung der einzelnen Tarifnormen im Rahmen der FAST 2014 gegeben, um die Bedeutung der Fünftelregelung im einkommensteuerlichen Tarifgefüge aufzuzeigen.

Kapitel 5.2 bildet den Kernteil der empirischen Analyse, wobei zunächst eine Herleitung des finalen Untersuchungssamplings erfolgt (Kapitel 5.2.1). Dabei wird die Datenbasis auf diejenigen Fälle verdichtet, bei denen außerordentliche Einkünfte vorliegen, die mit der Fünftelregelung besteuert werden und parallel dazu keiner weiteren – mit Ausnahme von § 32a Abs. 5 EStG – relativen Tarifnorm unterliegen. Die verbleibenden 94.989 Datensätze werden per Mikroanalyse daraufhin untersucht, inwiefern die Anwendung der Fünftelregelung eine Entlastungswirkung ggü. dem Grundtarif entfaltet (Kapitel 5.2.2) und Einkünftekonstellationen vorliegen, die zu Tarifverwerfungen führen (Kapitel 5.2.3). Daran anknüpfend wird mithilfe eines statischen Mikrosimulationsmodells geprüft,²⁴ inwiefern sich aus den vorliegenden Einkünftestrukturen steuerplanerisches Optimierungspotenzial ergibt (Kapitel 5.2.4). Hierzu wird für jede Einkommensteuerveranlagung ausgewertet, ob durch eine Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens das Haushaltsnettoeinkommen erhöht werden kann (Kapitel 5.2.4.1) und ob in diesen Fällen ein offenes Abzugsvolumen für Zuwendungen i. S. des § 10b EStG in ausreichender Höhe zur Verfügung steht, um steuerliche Abzugsbeträge über entsprechende Sonderausgaben zu gestalten (Kapitel 5.2.4.2). In Kapitel 5.2.5 wird sodann diskutiert, inwiefern die Ergebnisse der mikroanalytischen Untersuchung Rückschlüsse auf das dahinterstehende Entscheidungsverhalten der Steuerpflichtigen zulassen und ob sich die beobachteten Grenzbelastungen und ungenutzten Gestaltungsmöglichkeiten durch neoklassische oder evolutorische Steuerwirkungshypothesen adäquater erklären lassen. Die empirische Steuerwirkungsanalyse abschließend, werden die Ergebnisse in Kapitel 5.3 zusammengefasst und die Forschungsfrage F_2 beantwortet.

In *Kapitel 6* wird § 34 Abs. 1 EStG einer Steuerrechtsgestaltungsanalyse unterzogen. Hierzu werden in Kapitel 6.1 Reformvorschläge zur Fortentwicklung der Besteuerung außerordentlicher Einkünfte aufgezeigt, wobei in Kapitel 6.1.1 zunächst ein Überblick über die in der Literatur existierenden Besteuerungsalternativen zur Fünftelregelung gegeben

²⁴ Das Mikrosimulationsmodell fußt auf dem in Kapitel 4.2 entwickelten Entscheidungsmodell.

wird, bevor in Kapitel 6.1.2 die im Folgenden fokussierte Verteilungsregelung näher beleuchtet wird. Die Steuerrechtsgestaltungsanalyse ist von einer Ziel-Mittel-Adäquanz geprägt, sodass es einer Konkretisierung der zugrunde gelegten Besteuerungsziele bedarf, um beurteilen zu können, ob die zu untersuchenden Steuerrechtsnormen (= Mittel) dazu geeignet sind, das gesetzte Ziel bzw. Zielbündel adäquat umzusetzen. Daher wird in Kapitel 6.2 ein Referenzmaßstab erarbeitet, der auf ein betriebswirtschaftlich adäquates Steuerrecht abzielt und sowohl verfassungsrechtliche (Kapitel 6.2.1) als auch ökonomische Anforderungskriterien (Kapitel 6.2.2) sowie technische Subprinzipien (Kapitel 6.2.3) und den Normzweck der betrachteten Rechtsnorm (Kapitel 6.2.4) umfasst. Die verfassungsrechtliche Rahmung gewährleistet dabei die Einhaltung der formalen und materialen Rechtsstaatlichkeit, während als ökonomisches Besteuerungsziel eine gleichmäßige Besteuerung zugrunde gelegt wird, die unter Einbezug einer evolutorischen Steuerwirkungstheorie durch eine „Verringerung von Steuerausweichentscheidungen“ konkretisiert wird. Die technischen Subprinzipien spiegeln sich in einem einfachen und praktikablen Steuersystem wider, um die Steuerrechtsanwendung in der Realität zu ermöglichen. Diese Anforderungskriterien bilden den allgemeinen Teil des Referenzmaßstabs, während der Einbezug des Normzwecks von § 34 Abs. 1 EStG – der in einer aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleiteten Progressionsglättung besteht – speziell für die Beurteilung der Tarifnorm herangezogen wird. Anhand dieses Referenzmaßstabs werden die Fünftelregelung (*de lege lata*) und die Verteilungsregelung (*de lege ferenda*) in Kapitel 6.3 miteinander verglichen (Kapitel 6.3.1-6.3.4). Hinsichtlich der ökonomischen Anforderungen werden in Kapitel 6.3.2.1 zunächst die sich aus den jeweiligen Besteuerungssystematiken ergebenden Steuerausweichmöglichkeiten identifiziert, bevor in Kapitel 6.3.2.2 unter Bezugnahme auf eine evolutorische Steuerwirkungstheorie die *tatsächlichen* Steuerwirkungen *de lege lata* (Kapitel 6.3.2.2.1) und *de lege ferenda* (Kapitel 6.3.2.2.2) diskutiert werden. Anschließend werden die bislang separat betrachteten Kriterien in Kapitel 6.3.5 gegeneinander abgewogen, zu einem Ergebnis zusammengeführt und die Forschungsfrage F_3 in Form einer technologischen Aussage beantwortet. Auf dieser Basis werden in Kapitel 6.4 Implikationen für den Gesetzgeber abgeleitet und zur kritischen Diskussion gestellt.

Die Arbeit abschließend werden die Ergebnisse in *Kapitel 7* thesenförmig zusammengefasst. Darüber hinaus werden mögliche Anknüpfungspunkte für weitere wissenschaftliche Auseinandersetzungen aufgezeigt.

2 Wissenschaftliche Verortung der Dissertation

2.1 Wissenschaftstheoretischer Bezugsrahmen

Hinsichtlich des wissenschaftstheoretischen Ansatzes wird von zahlreichen Vertretern der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre eine kritisch-rationale Grundposition eingenommen.²⁵ Die Grundzüge dieses philosophischen und wissenschaftstheoretischen Denkstils werden im Folgenden skizziert und es wird, daran anknüpfend, das hier vorliegende Wissenschaftsverständnis dargelegt, welches als moderate Interpretation des kritischen Rationalismus verstanden werden kann.²⁶

Der von *Popper* begründete kritische Rationalismus beinhaltet ein Forschungsprogramm für empirische Wissenschaften, das durch eine „deduktive[] Methodik der Nachprüfung“²⁷ gekennzeichnet ist und so dem Induktionsproblem – als einem Grundproblem der Erkenntnislogik – begegnet.²⁸ Als Induktion wird der Schluss von durch Beobachtungen gewonnenen *besonderen Sätzen* (Empirie) auf *allgemeine Sätze* (Theorie) bezeichnet.²⁹ So kann bspw. aus noch so vielen Beobachtungen weißer Schwäne nicht logisch gefolgert werden, dass *alle* Schwäne weiß sind.³⁰ Es bedarf vielmehr einer Theorie, welche die beobachteten Zusammenhänge *erklärt*. Dagegen kann aus einer allgemeinen Theorie „Alle Schwäne sind weiß“ ein logisch gültiger Schluss gezogen werden, dass ein einzelner beobachteter Schwan ebenfalls weiß ist, was als Deduktion bezeichnet wird.³¹ Zu beachten ist, dass die logische Gültigkeit nicht davon abhängt, ob die Theorie wahr ist.³² In der Denkweise *Poppers* kann eine endgültige Wahrheit auch niemals erreicht werden, da alle menschlichen Erkenntnisversuche als grundsätzlich fehlbar und somit revidierbar gelten (sog. Fallibilismus) und

²⁵ Vgl. bspw. *Bareis* (1969): S. 15-21, *Fischer-Winkelmann* (1973): S. 367-369, *Wacker* (1973): S. 403, *Schmiel* (2006b): S. 253, *Schmiel* (2009b): S. 1194, *Schmiel/Weitz* (2019): S. 2, *Wagenknecht* (2016): S. 31 f. m. w. N.

²⁶ Vgl. zu den Grundzügen sowie zu einer moderaten Interpretation des kritischen Rationalismus auch *Schmiel* (2013): S. 139, *Wagenknecht* (2016): S. 31-72.

²⁷ *Popper* (2005): S. 6 (im Original hervorgehoben).

²⁸ Vgl. *Popper* (2005): S. 3-6.

²⁹ Vgl. *Popper* (2005): S. 3 und beispielhaft zu induktiven Schlussfolgerungen in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre *Breithecker* (2016): S. 119, *Briesemeister* (2019): S. 52.

³⁰ Vgl. *Popper* (2005): S. 3, *Diekmann* (2020): S. 173 f. Es ist nicht möglich, alle Schwäne, die jemals existiert haben oder existieren werden, zu beobachten. Ein schwarzer Schwan kann symbolisch als induktiver Fehlschluss verstanden werden. Vgl. ähnlich *Sander* (2018): S. 24.

³¹ Vgl. *Popper* (2005): S. 8 f., *Sander* (2018): S. 23 f.

³² Vgl. *Albert* (1991): S. 14, *Sander* (2018): S. 23 f.

Theorien aufgrund des Induktionsproblems nicht empirisch verifiziert werden können.³³ Die Kritik an der Induktionslogik bildet den Ausgangspunkt für *Poppers* Falsifikationismus, wonach ein „empirisch-wissenschaftliches System (..) an der Erfahrung scheitern können“³⁴ muss.³⁵ Sofern die aus einer Theorie deduzierten Hypothesen einer empirischen Überprüfung standhalten, können sich diese somit nur vorläufig bewähren.³⁶ Werden die Hypothesen dagegen falsifiziert, ist die zugrunde liegende Theorie entsprechend zu verwerfen bzw. zu modifizieren.³⁷ Durch diesen Ablauf von „Vermutungen und Widerlegungen“³⁸ werden Irrtümer ausgeräumt, wodurch eine schrittweise Annäherung an die Wahrheit erfolgt, was als wissenschaftlicher Fortschritt verstanden wird.³⁹

In Anlehnung an *Schmiel* wird hier eine moderate Interpretation des kritischen Rationalismus zugrunde gelegt, wobei „[d]as Postulat nach ‚empirischer Wahrheit‘ (..) auf die ‚Minimalanforderung‘ reduziert“ wird, dass *Theorien* in Form von wahrheitsfähigen Aussagen empirisch überprüfbar sein müssen „und dabei auftretende Widersprüche berücksichtigt werden sollten.“⁴⁰ Als wahrheitsfähige Aussagen werden erklärende Aussagen (d. h. Ausgesagenzusammenhänge über Ursache-Wirkung-Beziehungen) und beschreibende Aussagen verstanden, da sich deren Gültigkeit durch einen Vergleich mit der Realität (vorläufig) feststellen lässt.⁴¹ Hiervon abzugrenzen sind *Technologien*, die eine andere Zielsetzung verfol-

³³ Vgl. *Popper* (2005): S. 16 f., *Gadenne* (2006): S. 34 f.

³⁴ *Popper* (2005): S. 17 (im Original hervorgehoben). Die Falsifizierbarkeit wissenschaftlicher Aussagen wird als *Abgrenzungskriterium* verstanden, wodurch die empirische Wissenschaft von nicht erfahrungswissenschaftlichen Aussagensystemen wie der Mathematik, Logik oder Metaphysik unterschieden werden kann. Vgl. *Popper* (2005): S. 10, 16-19.

³⁵ Neben der Falsifizierbarkeit empirischer Sätze besteht zudem die Forderung nach Widerspruchslosigkeit und intersubjektiver Nachprüfbarkeit. Vgl. *Popper* (2005): S. 21, 68 und Fn. 47, S. 15.

³⁶ Vgl. *Albert* (2000): S. 15, *Popper* (2005): S. 9.

³⁷ Vgl. *Popper* (2005): S. 9. Dabei ist zu beachten, dass es aufgrund der menschlichen Fehlbarkeit sowohl zu einer irrtümlichen Bewährung als auch zu einer irrtümlichen Falsifikation kommen kann. Vgl. *Diekmann* (2020): S. 177 f.

³⁸ *Popper* (2000): Titel.

³⁹ Vgl. *Helfrich* (2016): S. 86, *Diekmann* (2020): S. 175. *Gadenne* [(2006): S. 34 f.] führt dazu aus: „Falsifikationsentscheidungen sind der Motor des Erkenntnisfortschritts, denn sie weisen jeweils den Weg zur Formulierung besserer Theorien, die mehr erklären können als ihre Vorgänger.“

⁴⁰ *Schmiel* (2013): S. 139, die sich ihrerseits auf *Albert* und *Gadenne* stützt (vgl. z. B. *Albert* (2000): S. 7-16, *Gadenne* (2002): S. 58-78, insbesondere S. 68). Ähnlich auch *Wagenknecht* [(2016): S. 32], der darüber hinaus zusätzlich die methodologische Position *Milton Friedmans* einbezieht (vgl. *Friedman* (1953)).

⁴¹ Vgl. *Raffée* (1974): S. 29 f., *Lingnau* (1995): S. 125 f. und zu den Aussagearten, die im Rahmen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre erarbeitet werden, die Ausführungen in Kapitel 2.2 (dort insbesondere Fn. 68, S. 17).

gen und einen anderen Geltungsanspruch besitzen.⁴² So liegen technologischen Aussagen Ziel-Mittel-Beziehungen zugrunde, bei denen es darum geht, herauszufinden, welche Mittel dazu geeignet sind, eine gegebene Zielsetzung adäquat zu erreichen.⁴³ In diesem Kontext scheidet der Wahrheitsgehalt als Prüfkriterium zur Beurteilung des Erkenntnisfortschritts jedoch aus;⁴⁴ bei technologischen Aussagen wird vielmehr auf deren „Tauglichkeit für zweckgerichtetes Handeln, also ihre Wirksamkeit“⁴⁵ abgestellt.

Eine kritisch-rationale Einstellung geht zudem mit dem Postulat der *Werturteilsfreiheit* einher.⁴⁶ Hintergrund ist, dass wissenschaftliche Erkenntnis Objektivität voraussetzt,⁴⁷ die jedoch im Rahmen von Werturteilen nicht gegeben ist, da eine sichere Begründung von Normen nicht möglich ist.⁴⁸ Dabei ist zu beachten, dass nicht alle Werturteile gleichermaßen unter das Werturteilsfreiheitsprinzip subsumiert werden; es ist vielmehr zu differenzieren, auf welcher *Ebene* im Rahmen einer Wissenschaft eine Wertung erfolgt.⁴⁹ So bezieht sich die postulierte Werturteilsfreiheit lediglich auf Werturteile der *Objektsprache*, d. h. auf die Produkte der Wissenschaft, die sich in den erarbeiteten Aussagen widerspiegeln.⁵⁰ Dagegen sind Werturteile des *Metabereichs* zulässig, ja gar notwendig, da wissenschaftliches Arbeiten ansonsten nicht möglich wäre.⁵¹ So benötigt jede wissenschaftliche Ausarbeitung ein wissenschaftliches Fundament, welches sich durch Wertungen ausdrückt – bspw. in Form

⁴² Vgl. zur Abgrenzung von theoretischer und technologischer Forschung *Stählin* (1973): S. 9-11, *Seidl/Kirsch/Aaken van* (2009): S. 47 f.

⁴³ Vgl. *Seidl/Kirsch/Aaken van* (2009): S. 48.

⁴⁴ Vgl. *Schmiel* (2009b): S. 1196, ähnlich *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008): S. 65, *Helfrich* (2016): S. 45.

⁴⁵ *Helfrich* (2016): S. 45. Vgl. ähnlich *Seidl/Kirsch/Aaken van* [(2009): S. 49], die hinsichtlich des zentralen Geltungsanspruchs technologischer Aussagenszusammenhänge auf „Effektivität und Effizienz“ abstellen, sowie *Schmiel* [(2009a): S. 153], die vorschlägt den wissenschaftlichen Fortschritt von Modellen der Steuerplanungslehre anhand ihrer „Nützlichkeit“ zu beurteilen. Vgl. auch *Schmiel* (2009b): S. 1202 in Anlehnung an *Bretzke* (1980): S. 227-232 und hierauf Bezug nehmend die Ausführungen in Kapitel 4.2.3.3.2, S. 138-140.

⁴⁶ Vgl. *Albert* (1960): S. 232. In der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ist das Werturteilsfreiheitsgebot nicht unumstritten. Vgl. befürwortend *Schmiel* (2005b): S. 525-545, ablehnend *Bareis* (2007): S. 421-442, der „[d]ie Gegenthese eines Werturteilsgebots“ (S. 425) vertritt, sowie die jeweiligen Repliken *Schmiel* (2008): S. 177-181, *Bareis* (2008): S. 182 f.

⁴⁷ Vgl. *Weber* (1904): S. 23, *Schmiel* (2005b): S. 526, *Helfrich* (2016): S. 8. *Popper* [(2005): S. 21] stellt fest: „Die *Objektivität* (..) wissenschaftliche[r] Sätze liegt darin, daß sie *intersubjektiv nachprüfbar* sein müssen.“

⁴⁸ Vgl. *Albert* (1991): S. 13-18, ähnlich *Schmiel* (2006b): S. 253.

⁴⁹ Vgl. *Albert* (1991): S. 74-81, *Schmiel* (2005b): S. 528.

⁵⁰ Vgl. *Alt* (2001): S. 43, *Schmiel* (2005b): S. 528.

⁵¹ Vgl. *Schmiel* (2005b): S. 528.

der Festlegung des Erkenntnisinteresses, der Auswahl der Forschungsmethoden oder des Umgangs mit Werturteilen.⁵² Analog hierzu ist die Zielauswahl und -konkretisierung im Rahmen technologischer Aussagen im Metabereich zu verorten, sofern die Ziele als *hypothetisch* angenommen werden und über die möglichen Mittel lediglich *informiert* wird, ohne dass eine konkrete Entscheidung getroffen wird.⁵³

Unabhängig von der eingenommenen wissenschaftstheoretischen Position muss die methodische Vorgehensweise bestimmten Anforderungen genügen, um als wissenschaftlich zu gelten, und die getroffenen Aussagen müssen intersubjektiv nachvollziehbar, überprüfbar und kritisierbar sein.⁵⁴ Im Rahmen quantitativer Forschung haben sich bspw. die Objektivität (Sachlichkeit), Reliabilität (Zuverlässigkeit) und Validität (Gültigkeit) als konkrete Gütekriterien etabliert.⁵⁵ Objektivität bedeutet die Unabhängigkeit der Untersuchung von der untersuchenden Person.⁵⁶ Reliabilität ist gegeben, wenn wiederholte Messungen dasselbe Ergebnis erbringen, und Validität, wenn tatsächlich das gemessen wird, was gemessen werden soll.⁵⁷ Darüber hinaus ist grundsätzlich in allen Stadien eines Forschungsprozesses auf ein systematisches, transparentes und reproduzierbares Verfahren zu achten, um dem dem kritischen Rationalismus innewohnenden „Prinzip der kritischen Prüfung“⁵⁸ Rechnung zu tragen.

⁵² Vgl. ähnlich Albert (1991): S. 75-77, Bareis (2007): S. 422.

⁵³ Abgrenzend hierzu liegt ein Verstoß gegen die Werturteilsfreiheit vor, wenn auf Ebene der Objektsprache die Ziele als *allgemeinverbindlich* formuliert und dem Adressaten der Gestaltungsaussagen – hier in Form des Steuerpflichtigen oder des Gesetzgebers – die einzusetzenden Mittel *vorgeschrieben* werden, indem die Entscheidung für diesen getroffen wird. Vgl. Schmiel (2005b): S. 536.

⁵⁴ Vgl. Kornmeier (2007): S. 61, Helfrich (2016): S. 95.

⁵⁵ Vgl. Schwaiger/Zimmermann (2011): S. 422, Döring/Bortz (2016): S. 107, Helfrich (2016): S. 95 f., Klandt/Heidenreich (2017): S. 65.

⁵⁶ Vgl. Helfrich (2016): S. 96, Klandt/Heidenreich (2017): S. 11, Eisend/Kuß (2021): S. 180.

⁵⁷ Vgl. Helfrich (2016): S. 96, 99 f., Eisend/Kuß (2021): S. 180 f.

⁵⁸ Albert (1991): S. 35 (im Original hervorgehoben), Wagenknecht (2016): S. 33.

2.2 Wissenschaftsdisziplin und Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Gegenstand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ist die Untersuchung einzelwirtschaftlicher Auswirkungen der Besteuerung.⁵⁹ Zum einen ist die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Teildisziplin der Steuerwissenschaften einzuordnen.⁶⁰ Als weitere, unter die Steuerwissenschaften zu subsumierende Forschungszweige sind hiervon die volkswirtschaftlich ausgerichtete Finanzwissenschaft sowie die Steuerrechtswissenschaft, welche sich mit der rechtlichen Ordnung der Besteuerung beschäftigt,⁶¹ abzugrenzen.⁶² Zum anderen wird die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als ein Teilgebiet der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre angesehen,⁶³ woraus sie ihre Verortung als angewandte Wissenschaft erfährt.⁶⁴ Trotz der Namensgebung dieser Disziplin lassen sich die Untersuchungsobjekte terminologisch nicht auf „Betriebe“⁶⁵ beschränken; vielmehr wird regelmäßig auch die Haushaltsebene von Wirtschaftssubjekten in ökonomische Analysen einbezogen.⁶⁶

Da die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Realwissenschaft⁶⁷ verstanden wird, bilden empirische Aussagen den Fokus ihrer Betrachtung.⁶⁸ Neben der *Beschreibung* einzelwirtschaftlicher Auswirkungen der Besteuerung werden insbesondere die *Erklärung* und *Gestaltung* als Ziele der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre angesehen.⁶⁹ Beschreibende

⁵⁹ Vgl. *Fischer/Schneeloch/Sigloch* (1980): S. 700, *Wagner* (2004): S. 237, *Breithecker* (2016): S. 1.

⁶⁰ Vgl. *Marx* (2009): S. 523, *Schneeloch* (2011): S. 421, *Meyering/Müller-Thomczik* (2020): S. 264.

⁶¹ Vgl. *Wöhe* (1988): S. 30, *Tipke* (2000b): S. 10, *Förster* (2019): S. 318, *Seer* (2021b): Rz. 1.2.

⁶² Vgl. *Wagner* (1986): S. 32, *Schneider/Bareis/Siegel* (2013): S. 1146, *Seer* (2021b): Rz. 1.14.

⁶³ Vgl. *Fischer/Schneeloch/Sigloch* (1980): S. 700, *Wöhe* (1988): S. 35 f., *Rose* (1992): S. 19, *Jacobs* (2004): S. 251, *Kußmaul/Richter* (2015): S. 144, *Förster* (2019): S. 318.

⁶⁴ Vgl. zur Einordnung der Betriebswirtschaftslehre als angewandte Wissenschaft *Raffée* (1974): S. 15, 64-69, *Nienhüser* (1989): S. 3, *Heinen* (1992): S. 15, *Lingnau* (1995): S. 124, *Kornmeier* (2007): S. 23.

⁶⁵ Terminologisch liegt einem Betrieb eine Gewinneinkunftsart i. S. des § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG zugrunde.

⁶⁶ Vgl. *Siegel* (1981): S. 126, *Schneider* (1997a): S. 52, *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008): S. 66, *Hechtner* (2010a): S. 7 f., *Schmid* (2012): S. 65, *Förster* (2019): S. 320, *Schneeloch/Meyering/Patek* (2020): S. 3.

⁶⁷ Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre wird als Realwissenschaft verstanden, da dieser reale Sachverhalte zugrunde liegen, bei deren Analyse Aussagen über die „Wirklichkeit“ getroffen werden. Vgl. *Schmiel* (2009a): S. 151.

⁶⁸ Vgl. *Helfrich* (2016): S. 38. Neben empirischen Aussagen werden in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre teilweise auch logische und – sofern auf das Postulat der Werturteilsfreiheit verzichtet wird – normative Aussagen erarbeitet, wobei zu beachten ist, dass die Aussageart die Prüfbarkeit der jeweiligen Aussage bestimmt. Vgl. *Küpper* (2007): S. 647 f. und zur Abgrenzung der verschiedenen Aussagearten *Raffée* (1974): S. 26-44, *Kornmeier* (2007): S. 46-57, *Küpper* (2011): S. 41-44.

⁶⁹ Vgl. *Fischer/Schneeloch/Sigloch* (1980): S. 700, *Heinen* (1992): S. 25-28, *Schmiel* (2009a): S. 150.

(= deskriptive) Aussagen beziehen sich auf singuläre Ereignisse und weisen einen speziellen Raum-Zeit-Bezug auf, d. h., sie behaupten, dass ein bestimmter Sachverhalt in einem bestimmten Raum zu einer bestimmten Zeit zu beobachten ist.⁷⁰

Im Rahmen der Erklärungsfunktion werden (Ursache-Wirkung-)Zusammenhänge zwischen der Besteuerung und dem Handeln von Wirtschaftssubjekten aufgezeigt.⁷¹ Die Grundlage für erklärende (= explikative) Aussagen sind generelle Sätze, die sich nicht auf singuläre Ereignisse, sondern auf einen umfassenderen Ausschnitt der Realität beziehen und in ihrer strengen Form keinen Raum-Zeit-Bezug aufweisen, sondern „immer und überall“⁷² gelten.⁷³ Solche allgemeinen Gesetzmäßigkeiten sind in den Realwissenschaften – und damit auch in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – jedoch kaum vorhanden.⁷⁴ Denn die Sachverhalte, auf die sich die Erklärungsbemühungen richten, sind äußerst komplexer Natur, sodass sich die zu erklärenden Ereignisse i. d. R. nicht auf einen (oder wenige) Kausalfaktoren zurückführen lassen, sondern vielmehr von zahlreichen (sich ggf. gegenseitig beeinflussenden und nicht voneinander zu isolierenden) Einflüssen abhängen.⁷⁵ Dennoch wird angenommen, dass wirtschaftliches Handeln zumindest durch Regelmäßigkeiten und Struktureigenschaften gekennzeichnet ist,⁷⁶ die es im Rahmen der Erklärungsfunktion aufzuzeigen gilt.

Die Gestaltungsfunktion zielt darauf ab, Handlungsempfehlungen für einzelne Steuerpflichtige oder den Gesetzgeber aufzuzeigen,⁷⁷ um eine Verbesserung eines Ist-Zustandes herbeizuführen.⁷⁸ Die in diesem Rahmen gewonnenen technologischen Aussagen sind von einer Ziel-Mittel-Beziehung geprägt.⁷⁹ Zu beachten ist, dass je nach Adressat der Gestaltungs-

⁷⁰ Vgl. Raffée (1974): S. 30, Nienhüser (1989): S. 48, Lingnau (1995): S. 125, Kornmeier (2007): S. 47.

⁷¹ Vgl. Schmiel (2009a): S. 150, Helfrich (2016): S. 24.

⁷² Kornmeier (2007): S. 49.

⁷³ Vgl. Raffée (1974): S. 30.

⁷⁴ Vgl. Raffée (1974): S. 38, Lingnau (1995): S. 125, Kornmeier (2007): S. 49, Helfrich (2016): S. 38, Eisend/Kuß (2021): S. 51.

⁷⁵ Vgl. Raffée (1974): S. 38, ähnlich Schmiel (2006a): S. 152, Eisend/Kuß (2021): S. 51.

⁷⁶ Vgl. Lehmann-Waffenschmidt (2002): S. 280 f., Schmiel (2006a): S. 151 f., Schmiel (2009a): S. 154, Diekmann (2020): S. 151.

⁷⁷ Vgl. Schmiel (2009a): S. 150.

⁷⁸ Vgl. Bretzke (2016): S. 206.

⁷⁹ Vgl. Seidl/Kirsch/Aaken van (2009): S. 48, Helfrich (2016): S. 44-47.

empfehlung (Steuerpflichtiger oder Gesetzgeber) unterschiedliche Anforderungen an die theoretische Fundierung der technologischen Aussagenzusammenhänge bestehen.⁸⁰

Aus der Beschreibungs-, Erklärungs- und Gestaltungsfunktion abgeleitet, haben sich

- die Steuerwirkungslehre⁸¹,
- die Steuerplanungslehre und
- die Steuerrechtsgestaltungslehre

als Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre etabliert,⁸² die von der Steuernormendarstellung als vorgeschaltete Aufgabe präponiert werden.⁸³

Im Folgenden werden die Steuerwirkungs-, Steuerplanungs- und Steuerrechtsgestaltungslehre anhand ihrer jeweiligen Erkenntnisziele, theoretischen Fundierung und der vorherrschenden Forschungsmethoden⁸⁴ charakterisiert. Dabei ist zu beachten, dass die Forschung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre traditionell durch einen Gedankenaustausch von Theorie und Praxis gekennzeichnet ist.⁸⁵ Dies soll durch gleichermaßen theoriebasierte und anwendungsorientierte Forschungsergebnisse zur Weiterentwicklung des steuer- (und handels-)rechtlichen Normengerüsts beitragen.⁸⁶ Methodisch erfolgt(e) das Vorgehen dabei

⁸⁰ Vgl. *Schmiel* (2009b): S. 1201-1205.

⁸¹ Unter die Steuerwirkungslehre wird zum einen die Untersuchung von *Entscheidungswirkungen* und zum anderen die Untersuchung von *Verteilungsfolgen* der Besteuerung subsumiert. Vgl. *Schneider* (2002): S. 19, *Schmiel* (2009b): S. 1206. Zu beachten ist, dass diese Unterteilung mit unterschiedlichen Zielsetzungen sowie Anforderungen an die jeweils zugrunde gelegte ökonomische Theorie einhergeht.

⁸² Vgl. *Schmiel* (2009b): S. 1201, *Schmiel* (2010): S. 460, *Küting et al.* (2013): S. 2098, *Breithecker* (2016): S. 1 f., *Kußmaul/Licht* (2017): S. 471 f., *Watrin/Thomsen* (2020): S. 277. *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* [(2008): S. 63-66] führen neben der modellgestützten Steuerplanungslehre, der empirischen Steuerwirkungslehre und der Steuerrechtsgestaltungslehre die Steuerbelastungsmessung als weitere Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre auf. Vgl. hierauf Bezug nehmend *Schmiel* [(2009b): S. 1201], die die entscheidungsbezogene Steuerbelastungsmessung der Steuerplanungslehre und die Messung von Verteilungsfolgen der Steuerwirkungslehre zuordnet.

⁸³ Vgl. *Siegel/Bareis* (2004): S. 6, *Schmiel* (2009b): S. 63, *Breithecker* (2016): S. 2. A. A. *Kußmaul et al.* [(2017): S. 1337], nach denen „im Zuge der Steuerrechtsnormendarstellung die Kenntnis der wichtigsten nationalen und internationalen Steuerrechtsnormen sowie angrenzender Rechtsgebiete wie z. B. des Handels- und Gesellschaftsrechts unerlässlich und insoweit auch mehr als ein Propädeutikum“ ist. Auch *Meyering/Müller-Thomczik* [(2020): S. 266] sprechen der Steuernormendarstellung eine „eigene Daseinsberechtigung“ als Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zu.

⁸⁴ Hinsichtlich der in den einzelnen Forschungszweigen vorherrschenden Forschungsmethoden ist zu beachten, dass es sich nur um eine grobe Orientierung handelt, da – je nach aufgeworfener Fragestellung – grundsätzlich alle Methoden zielführend eingesetzt werden können. So wohl auch *Watrin/Thomsen* (2020): S. 277.

⁸⁵ Vgl. *Küting et al.* (2013): S. 2097, *Kußmaul et al.* (2017): S. 1339.

⁸⁶ Vgl. *Küting et al.* (2013): S. 2097.

überwiegend verbal⁸⁷ oder modelltheoretisch,⁸⁸ wobei in jüngeren Publikationen eine Fokussierung auf empirische⁸⁹ Forschungsmethoden zu verzeichnen ist.⁹⁰ Aufbauend auf einer Internationalisierung der Fragestellungen (bspw. durch ein erhöhtes Abstraktionsniveau), plädieren u. a. *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* für eine methodisch stärker auf das internationale Wissenschaftsforum adressierte Forschungs- und Publikationstätigkeit.⁹¹ Das Vordringen empirischer Forschungsmethoden wird in der Literatur teilweise mit „eine[r] Beseitigung des gesellschaftlich-verpflichteten Fundaments der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre“⁹² verbunden; viele Fachvertreter sprechen sich daher gegen die Entwicklung zur methodischen Einseitigkeit und für eine gleichwertige Anerkennung von Forschungsansätzen aus.⁹³ Insbesondere sei eine gesellschaftlich-verpflichtende Steuerlehre notwendig, um weiterhin in der Steuerpolitikberatung Gehör zu finden.⁹⁴

⁸⁷ Unter der Methode „verbal“ wird ein systematisch-analytisches Vorgehen verstanden, bei dem eine „systematische Argumentationskette“ entwickelt wird. *Küpper* (2007): S. 648, *Schmiel* (2009b): S. 1204.

⁸⁸ Vgl. *Wagner* (2014b): S. 200 f. Im Rahmen von Literaturarbeiten bietet sich – unabhängig von der Wissenschaftsdisziplin – zudem der Einsatz von Literature Reviews als Forschungsmethode an. Vgl. *Snyder* (2019): S. 333.

⁸⁹ Im Rahmen empirischer Forschungsarbeiten werden auf Basis realer Beobachtungen Aussagen über die Realität getroffen. Vgl. *Eisend/Kuß* (2021): S. 20. Dabei sind die verfolgten Untersuchungsziele, die Forschungsansätze (z. B. quantitative vs. qualitative Ansätze), die Datengewinnung, -messung und -auswertung (z. B. Erhebung von Primär- vs. Nutzung von Sekundärdaten) etc. durch Heterogenität gekennzeichnet. Vgl. für einen Überblick über die Untersuchungsziele der empirischen Forschung in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre *Schmiel* (2009a): S. 149-165, *Watrin/Thomsen* (2020): S. 276-288.

⁹⁰ Vgl. *Schmiel* (2009a): S. 149, *Kußmaul et al.* (2017): S. 1339 f. Vgl. auch die bibliometrische Analyse der Vorträge auf der jährlichen Tagung des Verbandes der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e. V. von 2003 bis 2014 mit entsprechendem Ergebnis von *Wagner* (2014b): S. 211 f.

⁹¹ Vgl. *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008): S. 108. Als Begründung für diesen Trend wird konstatiert, dass Veröffentlichungen von Wissenschaftlern im Rahmen von Berufungsverfahren, leistungsorientierten Mittelverteilungen etc. gegenwärtig hauptsächlich auf Basis von Zeitschriftenrankings beurteilt und hierbei insbesondere internationale Publikationen zugrunde gelegt werden, da im deutschsprachigen Raum nur wenige Publikationsorgane mit entsprechender Ranking-Reputation zur Verfügung stehen. Vgl. *Küting et al.* (2013): S. 2098, *Schneider/Bareis/Siegel* (2013): S. 1144 f. *Kußmaul et al.* [(2017): S. 1341] sehen hierin die Gefahr einer nahezu systematischen Verdrängung der traditionellen Forschung und vergleichen die Abhängigkeit von entsprechenden Begutachtungsprozessen als „Quasi-Zensur“. Auch im Rahmen der im März 2013 in Berlin abgehaltenen Sitzung der Wissenschaftlichen Kommission Betriebswirtschaftliche Steuerlehre des Verbandes der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e. V. wurde geraten, von diesem Forschungsansatz zugunsten einer empirischen Ausrichtung Abstand zu nehmen. Zit. nach *Schneider/Bareis/Siegel* (2013): S. 1145.

⁹² *Schneider/Bareis/Siegel* (2013): S. 1145.

⁹³ Vgl. *Küting et al.* (2013): S. 2097, *Schneider/Bareis/Siegel* (2013): S. 1145, *Siegel et al.* (2013): S. 1129, *Kußmaul et al.* (2017): S. 1342 und aus juristischer Sicht bestätigend *Seer* (2021b): Rz. 1.20 (dort Fn. 46).

⁹⁴ Vgl. *Siegel et al.* (2013): S. 1131. Auch *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* bewerten die Beteiligung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre an der Steuerpolitikberatung in Deutschland als unbefriedigend. Vgl. *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008): S. 107.

2.2.1 Steuerwirkungslehre

2.2.1.1 Untersuchung von Entscheidungswirkungen der Besteuerung

Im Rahmen von Untersuchungen zu Entscheidungswirkungen der Besteuerung werden erklärende Aussagen in Form von Ursache-Wirkung-Zusammenhängen über den Einfluss der Besteuerung auf das Entscheidungshandeln von Wirtschaftssubjekten getroffen.⁹⁵ Nach dem hier vorliegenden Begriffsverständnis liegt eine *Steuerwirkung* vor, wenn eine Entscheidung eines Steuerpflichtigen durch den Einbezug von Steuern von der ursprünglichen Entscheidung (ohne Berücksichtigung von Steuern) abweicht, das Handeln von Steuerpflichtigen also durch die Besteuerung beeinflusst wird.⁹⁶ Ursächlich für entsprechende Steuerwirkungen sind Bemessungsgrundlagen-, Zins- sowie Tarifeffekte bzw. Kombinationen zwischen diesen.⁹⁷ Steuerwirkungen setzen eine Steuerplanung voraus,⁹⁸ in deren Rahmen die Konsequenzen steuerbedingter Anpassungshandlungen gegeneinander abgewogen werden, sodass es sich um eine *ex ante* Betrachtung handelt.⁹⁹ Zur Analyse entsprechender Entscheidungswirkungen bedarf es somit einer Einbettung in eine übergeordnete Handlungstheorie.¹⁰⁰ In der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre wird regelmäßig entweder auf neoklassisch oder evolutorisch fundierte Steuerwirkungstheorien zurückgegriffen,¹⁰¹ die jeweils in einem Rational-Choice-Ansatz verortet sind, nach dem die Wirtschaftssubjekte in Entschei-

⁹⁵ Vgl. *Schmiel* (2009b): S. 1206, *Sander* (2018): S. 45 f.

⁹⁶ Vgl. auch *Schneider* (2002): S. 19 f., *König* (2004): S. 262 f., *Lammersen* (2005): S. 15, *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008): S. 64 f., *Schmiel* (2013): S. 145, *Schmiel/Wagenknecht* (2016): S. 533, *Wagenknecht* (2016): S. 22, *Schreiber* (2021c): S. 837. Hiervon abzugrenzen ist ein *dispositionsbezogener* Steuerwirkungsbegriff, welcher sich an der Steuerbelastung orientiert, sodass bereits in der Steuerzahlung selbst eine Steuerwirkung gesehen wird. Vgl. *Rose* (1992): S. 16 f., *Schneeloch* (2005): S. 254. Regelmäßig greifen Analysen zu fremdbestimmten Steuerwirkungen auf ein dispositionsbezogenes Konzept zurück, bei dem durch Entscheidungen Dritter ausgelöste Steuerbelastungen untersucht werden, denen sich das durch die Steuer belastete Wirtschaftssubjekt nicht entziehen kann. Vgl. *Wagenknecht* (2016): S. 18-21 und exemplarisch für dieses zugrunde gelegte Begriffsverständnis *Heinrichs* (2020): S. 12 f. sowie für die Verwendung eines „dynamischen“ Steuerwirkungsbegriffs im Kontext der fremdbestimmten Steuerwirkung, bei dem der dispositionsbezogene Aspekt im Vordergrund steht *Kläne* (2010): S. 6-9, *Marx/Löffler/Kläne* (2010): S. 66 f.

⁹⁷ Vgl. *Wagner* (2004): S. 239, *Wagner* (2014b): S. 205, *Schanz* (2015): S. 1989, *Förster* (2019): S. 320, ähnlich *Schmiel* (2013): S. 146 und zur Abgrenzung dieser Effekte *Hechtner* (2010a): S. 20-24.

⁹⁸ Zumindest müssen die Wirtschaftssubjekte Steuern laut *Wagenknecht* [(2016): S. 24] „in irgendeiner Art und Weise in ihrer Entscheidungsfindung berücksichtigen.“

⁹⁹ Vgl. *Schneider* (2002): S. 19, *Wagenknecht* (2016): S. 23 f., *Schreiber* (2021c): S. 837 f.

¹⁰⁰ Vgl. *Wagenknecht* (2016): S. 1, *Sander* (2018): S. 45 f., *Schmiel* (2018): S. 171 f.

¹⁰¹ Vgl. für eine Gegenüberstellung neoklassischer und evolutorischer Steuerwirkungshypothesen *Schmiel* (2013): S. 147 f.

dungskalkülen jeweils die (objektiv oder subjektiv) nutzenmaximierende Handlungsalternative wählen.

Der *neoklassische Ansatz* legt eine Handlungshypothese *objektiver* Rationalität zugrunde, was bedeutet, dass die Wirtschaftssubjekte zum Entscheidungszeitpunkt über vollkommenes Wissen hinsichtlich der möglichen Handlungsalternativen verfügen, deren Konsequenzen mit Sicherheit einschätzen können und diese Einschätzung zudem *objektiv zutreffend* ist.¹⁰² Dies impliziert eine Situationsannahme der Sicherheit bzw. einfachen Unsicherheit¹⁰³ und eine Unabhängigkeit des Entscheidungshandelns vom sozialen Kontext.¹⁰⁴ Als Beispiel zur Identifizierung von Steuerwirkungen auf Basis eines neoklassischen Ansatzes sei die Modellierung einer Kapitalwertberechnung aufgeführt, die aus einer allgemeinen standardökonomischen Entscheidungstheorie¹⁰⁵ abgeleitet und im Rahmen einer neoklassischen Investitions- und Finanzierungstheorie konkretisiert wird.¹⁰⁶ Anhand des Kapitalwerts wird geprüft, ob eine betrachtete Realinvestition ggü. einer Alternativanlage am Kapitalmarkt vorteilhaft ist, wofür es der Annahme eines vollkommenen und vollständigen Kapitalmarkts bedarf.¹⁰⁷ In steuerlichen Planungskalkülen werden Steuern als Auszahlungen in das Entscheidungsmodell implementiert, wodurch sich entsprechende Auswirkungen auf das Entscheidungshandeln des Wirtschaftssubjekts ergeben können.

Der *evolutorische Ansatz* basiert wie die Neoklassik auf einem Rational-Choice-Ansatz, legt jedoch eine Handlungshypothese *subjektiver* Rationalität zugrunde und implementiert genuine Unsicherheit als Teil des Theoriekerns.¹⁰⁸ Dem Wirtschaftssubjekt sind weder alle zum Entscheidungszeitpunkt möglichen Handlungsalternativen und zukünftigen Umwelt-

¹⁰² Vgl. Sander (2018): S. 51.

¹⁰³ Einfache Unsicherheit bedeutet, dass dem Wirtschaftssubjekt die Menge potenzieller Zukunftslagen bekannt ist. Vgl. Schwenk (2003): S. 66, Schmiel (2009b): S. 1197.

¹⁰⁴ Vgl. Sander (2018): S. 2, 158.

¹⁰⁵ Im Rahmen einer Entscheidungstheorie bedarf es einer Entscheidungsregel – bspw. in Form einer Bewertungsfunktion, die den verschiedenen Handlungsmöglichkeiten entsprechende Nutzenwerte zuordnet – anhand derer die nutzenmaximale Handlungsalternative des Entscheidungskalküls zu ermitteln ist. Vgl. Sander (2018): S. 55 f.

¹⁰⁶ Vgl. Sander (2018): S. 46.

¹⁰⁷ Die Annahme eines vollkommenen Kapitalmarkts bedeutet, dass beim Handel mit Zahlungsströmen für einen bestimmten Zeitraum ein für alle Marktteilnehmer einheitlicher Preis gilt. Dies impliziert zudem einen einheitlichen Soll- und Habenzinssatz für Kapitalanlagen und -aufnahmen. Vgl. Sander (2018): S. 101. Ein vollständiger Kapitalmarkt setzt die Handelbarkeit jedes beliebigen Zahlungsstroms voraus. Vgl. Schmidt/Terberger (1997): S. 57, 91, Wagenknecht (2016): S. 135 f.

¹⁰⁸ Vgl. Schmiel (2016): S. 381, Sander (2018): S. 6, 10.

zustände bekannt, noch kann es sicher deren Eintrittswahrscheinlichkeit quantifizieren.¹⁰⁹ Auch ist es möglich, dass im Entscheidungsprozess durch Lernen neue Handlungsalternativen entwickelt werden.¹¹⁰ Die Entscheidungen können somit lediglich auf Basis des subjektiven Wissens getroffen werden. Die Wirtschaftssubjekte entscheiden mit Blick auf ihre Zielgröße (annahmegemäß) rational, indem sie bei Optimierungshandlungen ihre subjektiven Nutzenerwartungen maximieren.¹¹¹ In einer Welt genuiner Unsicherheit bedienen sich die Wirtschaftssubjekte hierzu regelmäßig Ziel-Mittel-Heuristiken.¹¹² Hierunter werden (bewusste sowie unbewusste) *Vorstellungen* darüber verstanden, welche Handlungen zur Erreichung des zugrunde gelegten Ziels adäquat sind, ohne dass diese Vorstellungen tatsächlich der Realität entsprechen müssen.¹¹³

Aus der Annahme von *subjektiv* rational handelnden Wirtschaftssubjekten folgt, dass verschiedene Wirtschaftssubjekte u. U. verschiedene Zielgrößen in ihren Entscheidungskalkülen zugrunde legen und ggf. verschiedene Vorstellungen darüber besitzen, welche Mittel zur Erreichung der entsprechenden Ziele adäquat sind.¹¹⁴ Im Kontext von Steuerwirkungstheorien ist es zunächst von Bedeutung, ob die Wirtschaftssubjekte steuerliche Aspekte in ihren Entscheidungskalkülen überhaupt berücksichtigen.¹¹⁵ Daher wird eine Unterscheidung in *vorsteuerliche* und *nachsteuerliche* Ziel-Mittel-Heuristiken vorgenommen.¹¹⁶ Im Rahmen vorsteuerlicher Heuristiken bleiben steuerliche Aspekte außer Betracht, während diese bei nachsteuerlichen Heuristiken in den Entscheidungsprozess einbezogen werden.¹¹⁷ Für die Identifizierungen von Steuerwirkungen ist (definitionsgemäß) der Einbezug der Besteuerung grundlegend, sodass im Folgenden unter Ziel-Mittel-Heuristiken die *nachsteuerliche* Betrachtungsweise zu verstehen ist und finanzielle Zielgrößen zugrunde gelegt werden. Um entsprechende Heuristiken über zahlreiche Wirtschaftssubjekte hinweg (zumindest vorläu-

¹⁰⁹ Vgl. *Schmiel/Wagenknecht* (2016): S. 534.

¹¹⁰ Vgl. *Schubert* (2006): S. 31 f., *Schmiel/Wagenknecht* (2016): S. 534.

¹¹¹ Vgl. *Schmiel* (2016): S. 381, *Sander* (2018): S. 10.

¹¹² Vgl. *Sander* (2018): S. 164, ähnlich *Tversky/Kahneman* (2008): S. 3, *Blaufus et al.* (2013): S. 1, *Blaufus et al.* (2020): S. 14-23.

¹¹³ Vgl. *Sander* (2018): S. 164.

¹¹⁴ Vgl. *Sander* (2018): S. 149.

¹¹⁵ In neoklassischen Entscheidungsmodellen ist diese Unterscheidung bspw. dahingehend ersichtlich, ob Steuern als Auszahlungen in ein Kapitalwertmodell integriert werden.

¹¹⁶ Vgl. *Sander* (2018): S. 165.

¹¹⁷ Vgl. *Sander* (2018): S. 165 f.

fig) verallgemeinern zu können, bedarf es einer Einbettung in eine übergeordnete Theorie, wobei *Sander* auf eine *Theorie kultureller*¹¹⁸ *Evolution* zurückgreift.¹¹⁹ Die Ziel-Mittel-Heuristiken werden als Gegenstand von Evolutionsprozessen angesehen, die der Variation, Selektion und Retention unterliegen (sog. Phasenmodell).¹²⁰ Dies impliziert zwei anthropologische Ausgangsannahmen über menschliche Lernzugänge, nämlich dass sich Lernen (u. a.) durch Nachahmung sowie durch kreative Versuchs-Irrtums-Prozesse vollzieht.¹²¹

Als *Variation* werden Ereignisse verstanden, bei denen neue Ziel-Mittel-Heuristiken von einzelnen Wirtschaftssubjekten (bspw. durch Versuch und Irrtum) entdeckt und angewendet werden.¹²² Fraglich ist, ob diese innovativen Ziel-Mittel-Heuristiken Auswirkung (bspw. durch Nachahmung) auf das bis dahin im Wirkungskreis des Wirtschaftssubjekts verbreitete Entscheidungsverhalten entfalten. Alte und neue Heuristiken stehen nun in einem Konkurrenzverhältnis, und es ist anzunehmen, dass sich im Zeitverlauf diejenigen durchsetzen, die von der Mehrheit der Wirtschaftssubjekte (bspw. durch Ausprobieren) als adäquater angesehen werden.¹²³ Zu beachten ist, dass diese Phase der *Selektion* von (kulturellen) Selektionsrahmenbedingungen¹²⁴ beeinflusst wird, die sich bspw. in curricularen Paradigmen oder institutionalisierten Regelwerken widerspiegeln.¹²⁵ Ob die Verdrängung etablierter durch innovative Heuristiken gelingt oder nicht, ist somit jeweils vom sozialen Kontext abhängig.¹²⁶ Die *Retention* bezeichnet die Phase der Stabilisierung der evolvierenden Ziel-Mittel-Heuristiken, die sich in einem zeitlichen und kulturellen Kontext etablieren.¹²⁷ Diese währt

¹¹⁸ Vgl. zum Kulturbegriff hier nur *Sander* (2018): S. 151 m. w. N.

¹¹⁹ Vgl. *Sander* (2018): S. 162.

¹²⁰ Vgl. *Sander* (2018): S. 13.

¹²¹ Vgl. *Sander* (2018): S. 188, ähnlich *Schubert* (2006): S. 31 f., *Schmiel* (2012): S. 62.

¹²² Vgl. *Sander* (2018): S. 167.

¹²³ Vgl. *Sander* (2018): S. 167-169.

¹²⁴ „Selektionsrahmenbedingungen sind alle Gegebenheiten, gleich ob physikalischer, sozialer oder sonstiger Art, die dazu geeignet sind, die Verbreitung einer Ziel-Mittel-Heuristik zu begünstigen oder zu hemmen. Selektionsrahmenbedingungen können auch in anderen, übergeordneten Ziel-Mittel-Heuristiken bestehen, deren Gebrauch – bspw. aufgrund von kultureller Verankerung – eine im Zeitverlauf besonders hohe Stabilität aufweist.“ *Sander* (2018): S. 170 (im Original mit Hervorhebungen).

¹²⁵ Vgl. mit entsprechenden Beispielen *Sander* (2018): S. 169-178.

¹²⁶ Vgl. *Sander* (2018): S. 178 f.

¹²⁷ Die Phase der Retention ist hinsichtlich der temporären Stabilisierung eine notwendige Voraussetzung dafür, dass wirtschaftliches Handeln trotz evolvierender und lediglich subjektiv-rationaler Ziel-Mittel-Heuristiken durch Regelmäßigkeiten erklärt werden kann. Vgl. *Sander* (2018): S. 179 f.

so lange, bis durch Kreation neuer Heuristiken (Variation) der dreistufige Vorgang erneut angestoßen wird.¹²⁸

Zur Verdeutlichung der wesentlichen Kernelemente erfolgt in Abbildung 1 eine Abgrenzung der konkurrierenden Theorieansätze nach dem hier vorliegenden Verständnis:

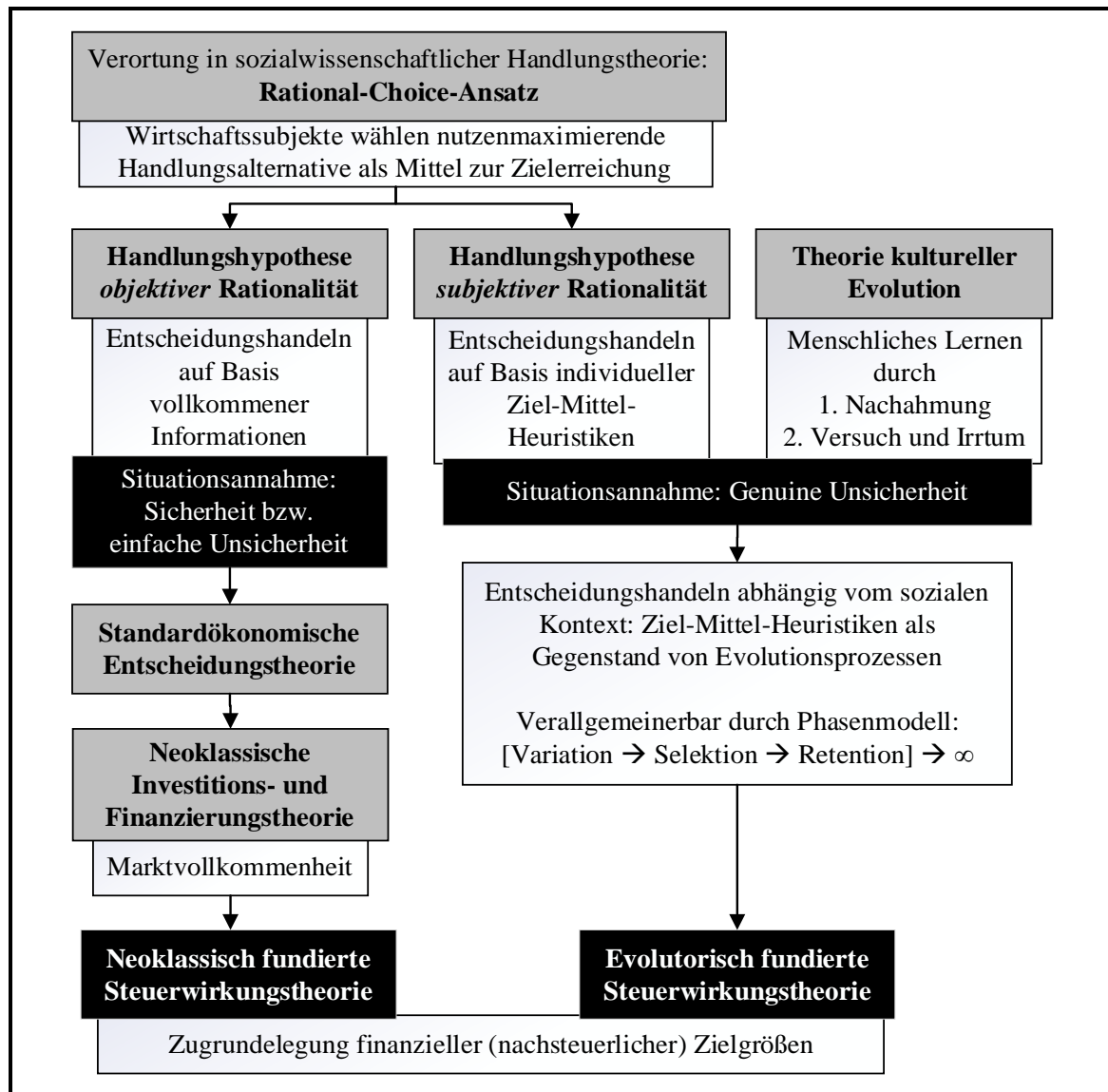


Abbildung 1: Gegenüberstellung der Theoriearchitektur neoklassischer und evolutorischer Steuerwirkungstheorien¹²⁹

¹²⁸ Vgl. Sander (2018): S. 179.

¹²⁹ Eigene Darstellung in Anlehnung an die verbalen Ausführungen von Sander (2018): S. 44-66, 149-188.

Methodisch erfolg(t)en Untersuchungen von Entscheidungswirkungen der Besteuerung bislang überwiegend verbal oder modelltheoretisch,¹³⁰ wobei in jüngerer Zeit vermehrt auch die Empirie herangezogen wird,¹³¹ was vor dem Hintergrund eines kritisch-rationalen Wissenschaftsverständnisses zu begrüßen ist. Denn nur durch einen empirischen Zugang lassen sich die aufgestellten Steuerwirkungshypothesen falsifizieren oder (vorläufig) bestätigen.¹³²

2.2.1.2 Untersuchung von Verteilungsfolgen der Besteuerung

Ein weiterer Gegenstand der Steuerwirkungslehre besteht in der Untersuchung von Verteilungsfolgen (oder: Verteilungswirkungen) der Besteuerung, die sich nicht auf das Entscheidungshandeln von Wirtschaftssubjekten, sondern auf bestimmte *Größen* beziehen, die als Maßstab für die Verteilung zugrunde gelegt werden.¹³³ Die Messzwecke liegen bspw. in der Gewinnung beschreibender Aussagen über die individuelle Steuerlast von Steuerpflichtigen, welche modelltheoretisch oder empirisch gemessen werden können.¹³⁴ Im Rahmen eines empirischen Zugangs ist es z. B. möglich zu prüfen, inwieweit Steuerrechtsnormen, mit denen häufig bestimmte Ziele hinsichtlich der Steuerlastverteilung verfolgt werden, der Gesetzgebungsabsicht entsprechen.¹³⁵ Die Untersuchungen beziehen sich dabei auf bereits realisierte Größen eines bestimmten Besteuerungsabschnitts, sodass es sich um eine ex post Betrachtung handelt.¹³⁶ Die ermittelten Auswirkungen bestimmter Steuerrechtsnormen auf die zuvor festgelegten Größen – wie das zu versteuernde Einkommen oder die tarifliche Einkommensteuer – sind dabei vor allem an statistische Messverfahren gebunden und unabhängig von der Einordnung in eine übergeordnete Handlungstheorie;¹³⁷ daher ist es im

¹³⁰ Vgl. Förster (2019): S. 321 f.

¹³¹ Vgl. bspw. für empirische Studien zu steuerlichen Fehlwahrnehmungen und deren Auswirkungen auf die Entscheidungsfindung die Ausführungen nebst Referenzen in Kapitel 5.2.5, S. 180-183.

¹³² Vgl. ähnlich Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth (2008): S. 105, Schmiel (2009a): S. 163, Schreiber (2021c): S. 865. M. E. steht dies der gesellschaftlichen Verpflichtung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre (vgl. S. 20 in Kapitel 2.2) nicht entgegen.

¹³³ Vgl. Schmiel (2009b): S. 1196, Wagenknecht (2016): S. 12 f. Nach Schneider [(2002): S. 19] werden unter dem Begriff „Verteilungsfolgen“ durch die Besteuerung ausgelöste „Änderungen im verfügbaren Einkommen“ der Steuerpflichtigen verstanden.

¹³⁴ Vgl. Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth (2008): S. 63.

¹³⁵ Vgl. Schneider (2002): S. 21, Schmiel (2009a): S. 161.

¹³⁶ Vgl. Schneider (2002): S. 19, Wagenknecht (2016): S. 13 f.

¹³⁷ Die Unabhängigkeit vom Entscheidungshandeln der Wirtschaftssubjekte trifft allerdings nur auf die dargestellten, *größenbezogenen* Verteilungsfolgen zu. Daneben sind grundsätzlich auch allokatonsbedingte Verteilungswirkungen möglich, bei denen unterstellt wird, dass die ex post gemessenen Verteilungsfolgen bereits ex ante zu Anpassungshandlungen seitens der Steuerpflichtigen – bspw. durch den Einsatz steuerplanerischer Maßnahmen – geführt haben. Im Rahmen von Untersuchungen von Verteilungsfolgen

Rahmen entsprechender Untersuchungen sowohl denkbar, ein neoklassisches als auch ein evolutorisches Wirtschaftsordnungsverständnis zugrunde zu legen.¹³⁸

Die üblichen Instrumente zur empirischen Messung von Verteilungsfolgen der Besteuerung sind Mikro- oder Gruppensimulationsmodelle.¹³⁹ Mikroanalytische Modellansätze basieren auf Einzeldaten und erfassen die individuellen Strukturmerkmale der einzelnen Steuerpflichtigen, sodass sowohl eine präzise Modellierung der Bemessungsgrundlage als auch der resultierenden Steuerbelastung möglich ist.¹⁴⁰ Dagegen beziehen sich Gruppenmodelle auf ausgewählte Merkmale homogener Gruppen von Wirtschaftseinheiten.¹⁴¹ Das Analysepektrum von Gruppensimulationen ist insofern eingeschränkt, als zwar Simulationen für einzelne Gruppen durchgeführt werden können, aber keine Verteilungsanalysen *innerhalb* der betrachteten Gruppe möglich sind,¹⁴² sodass Mikrosimulationsmodelle den Gruppenmodellen grundsätzlich überlegen sind.¹⁴³

Im Rahmen von Untersuchungen zu Verteilungsfolgen der Besteuerung lassen sich, wie oben beschrieben, zwar keine konkreten kausalen Zusammenhänge über den Einfluss der Besteuerung auf das Entscheidungsverhalten von Wirtschaftssubjekten messen bzw. prüfen,¹⁴⁴ die Ergebnisse bieten jedoch zumindest Ansatzpunkte für entsprechende Erklärungs-

der Besteuerung werden entsprechende Handlungsreaktionen jedoch regelmäßig ausgeblendet. Vgl. *Lammersen* (2005): S. 30, *Reister* (2009): S. 12, *Wagenknecht* (2016): S. 15 und zur expliziten Ausgrenzung im Rahmen einer Studie zur Messung der Aufkommens- und Verteilungsfolgen einer möglichen Substitution des Einkommensteuer-Formeltarifs durch einen Stufentarif *Houben/Maiterth/Müller* (2011): S. 282.

¹³⁸ Vgl. *Schmiel* (2009a): S. 161.

¹³⁹ Vgl. *Müller/Maiterth* (2011): S. 29, *Wagenknecht* (2016): S. 14. Makroökonomische Simulationsmodelle und allgemeine Gleichgewichtsmodelle sind für den Einsatz in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre regelmäßig ungeeignet, da durch diese Modellarten erzielbare Resultate aufgrund des höheren Aggregationsniveaus keine Aussagen auf Individualebene erlauben. Vgl. *Spahn et al.* (1992): S. 7 f., *Müller/Sureth* (2009): S. 34, *Reister* (2009): S. 8.

¹⁴⁰ Vgl. *Müller/Maiterth* (2011): S. 29, *Wagenknecht* (2016): S. 14 und vertiefend zum mikroanalytischen Modellansatz die Ausführungen in Kapitel 5.1.1, S. 153-156.

¹⁴¹ Vgl. *Müller/Sureth* (2009): S. 34, *Reister* (2009): S. 8.

¹⁴² Vgl. *Spahn et al.* (1992): S. 8, 25-27, *Reister* (2009): S. 8.

¹⁴³ Vgl. *Müller/Maiterth* (2011): S. 29, die jedoch im Rahmen ihrer Studie zu Aufkommens- und Verteilungswirkungen des Einkommensteuertarifs für die Jahre 1988-2008 aufgrund des eingeschränkten Zugangs zu den Einzeldaten älterer Datenbestände sowie aus Kostengründen ein Gruppensimulationsmodell verwenden. Vgl. zudem für einen Vergleich von Mikro- und Gruppensimulationsmodellen im Rahmen der Einkommensteuerstatistik *Müller/Sureth* (2009): S. 32-48.

¹⁴⁴ Vgl. *Schmiel* (2009a): S. 161, die explizit ausführt, dass entsprechende Untersuchungen „nicht mit der Überprüfung von Hypothesen über den Einfluss von Steuern auf das Handeln von Steuerpflichtigen verwechselt werden [dürfen]“.

versuche. Zudem können Anreizwirkungen der Besteuerung offengelegt werden, die ggf. von den Steuerpflichtigen im Rahmen der Steuerplanung adaptiert werden. Das Analyse-spektrum entsprechender Simulationsmodelle bietet somit auch Anknüpfungspunkte für die Beratung der politischen Entscheidungsträger.¹⁴⁵

2.2.2 Steuerplanungslehre

Unter dem Begriff „Steuerplanung“ wird „die zielgerichtete, d. h. planmäßige Ausnutzung steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten verstanden“¹⁴⁶. Im Rahmen der Steuerplanungslehre werden entsprechend an einzelne Steuerpflichtige adressierte Gestaltungsvorschläge in Form technologischer Aussagen erarbeitet, die auf einem Ziel-Mittel-Zusammenhang beruhen.¹⁴⁷ Da Steuern gem. § 3 Abs. 1 AO in Geldleistungen zu erbringen sind, wird als Ziel regelmäßig die Maximierung des Nettoergebnisses nach Abzug aller durch eine Entscheidung ausgelösten Steuern zugrunde gelegt.¹⁴⁸ Die steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten (= Mittel) bestehen insbesondere in der Ausübung steuerlicher Wahlrechte und der Durchführung steuerlich orientierter Sachverhaltsgestaltungen.¹⁴⁹ Ein steuerliches Wahlrecht liegt vor, wenn ein Steuergesetz dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einräumt, sich für eine von zwei oder mehreren Rechtsfolgen zu entscheiden, wobei die Tatbestandsverwirklichung davon unberührt bleibt.¹⁵⁰ Unter einer Sachverhaltsgestaltung wird dagegen die gezielte Beeinflussung rechtlicher und wirtschaftlicher Handlungen zur Begründung eines bestimmten Tatbestands verstanden, an dessen Verwirklichung die steuerrechtliche Qualifikation anknüpft.¹⁵¹

¹⁴⁵ Vgl. *Reister* (2009): S. 6.

¹⁴⁶ *Schneeloch* (2005): S. 254, *Schneeloch/Meyering/Patek* (2020): S. 5 (im Original mit Hervorhebungen).

¹⁴⁷ Vgl. *Schmiel* (2009b): S. 1195 f., *Schmiel* (2010): S. 465.

¹⁴⁸ Vgl. *Wagner* (1984): S. 202, *Wagner* (1992): S. 3, *Schanz* (2015): S. 1986 f., *Sander* (2018): S. 47, *Schreiber* (2021c): S. 838 und zur Problematik möglicher abweichender Zielsetzungen *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008): S. 64, 106.

¹⁴⁹ Vgl. *Michels* (1982): S. 40, *Schmiel* (2010): S. 466, *Schmidtman* (2012): S. 139. Darüber hinaus werden teilweise auch steuerliche Ermessensspielräume als eigene Kategorie steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten aufgeführt. Hierunter sind Wahlmöglichkeiten zu verstehen, die nicht explizit gesetzlich vorgesehen sind, sich aber bspw. durch unbestimmte Rechtsbegriffe oder ungeklärte Rechtslagen faktisch ergeben. Vgl. *Schneeloch* (2005): S. 255, *Schneeloch/Meyering/Patek* (2020): S. 5.

¹⁵⁰ Vgl. AEAO Vor §§ 172 bis 177, Rz. 8.1, *Rose* (1980): S. 52 f., *Michels* (1982): S. 40-42, *Rödter* (1991): S. 64, *Wedelstädt von* (2012): S. 150, *Schneeloch/Meyering/Patek* (2020): S. 5.

¹⁵¹ Vgl. *Michels* (1982): S. 42 f., *Marx* (1990): S. 152, *Rödter* (1991): S. 63 f., *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008): S. 71, *Schmidtman* (2012): S. 139.

Methodisch erfolgen Steuerplanungsanalysen überwiegend verbal oder modelltheoretisch bzw. formal-analytisch.¹⁵² Darüber hinaus lassen sich Handlungsempfehlungen auf Basis taxografischer Analysen ableiten,¹⁵³ während empirische Methoden in diesem Forschungszweig eher selten zur Anwendung kommen.¹⁵⁴ Hinsichtlich der verwendeten Modelle kann zwischen Ermittlungs- und Entscheidungsmodellen differenziert werden, deren Unterschied in den grundsätzlich verschiedenen Ergebnissen besteht, die diese Modelle ausgeben.¹⁵⁵ So werden im Rahmen von Ermittlungsmodellen, denen bspw. die kasuistische Veranlagungssimulation¹⁵⁶ zuzuordnen ist, lediglich die steuerlichen Folgen einer bestimmten Handlungsalternative quantifiziert, während Entscheidungsmodelle auf Basis einer integrierten Entscheidungsregel¹⁵⁷ eine konkrete Entscheidungsempfehlung ableiten.¹⁵⁸ Die Anwendung einer Entscheidungsregel setzt die (explizite oder implizite) Einbettung in eine übergeordnete Theorie über das Entscheidungshandeln der Wirtschaftssubjekte voraus, wobei im Rahmen der modellgestützten Steuerplanung i. d. R. auf eine neoklassisch verortete Steuerwirkungs-

¹⁵² Vgl. Förster (2019): S. 324.

¹⁵³ Vgl. Fritz-Schmied et al. (2019): S. 143. Hierunter wird die grafische Analyse steuerlicher Fragestellungen verstanden. Vgl. Kudert/Wellmann/Jamrozy (2015): S. 351 (dort Fn. 1). Die Einführung der taxografischen Analyse als wissenschaftliche Methode geht auf Rose zurück und findet seitdem insbesondere in quantitativ ausgerichteten Publikationen zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre Anwendung. Vgl. Rose (1992): S. 150 f. und für jüngere Anwendungsbeispiele Kudert/Klipstein (2010), Kudert/Wellmann/Jamrozy (2015), Melkonyan/Kahlenberg (2017), Cichorek (2018), Fritz-Schmied et al. (2019), Kahlenberg/Melkonyan (2019), Kudert/Höppner (2020). Im Kontext von § 34 EStG verwenden bspw. auch Zimmermann (2009) und Müller/Kalies (2019) taxografische Analysen, jedoch ohne die Methode explizit als solche zu benennen.

¹⁵⁴ So führt Förster [(2019): S. 324] aus, dass im Rahmen der Steuerplanungslehre „empirische Methoden (...) kaum [geeignet sind]“. Hierzu ist einschränkend anzumerken, dass Schmiel [(2009a): S. 149, 151-153], die anhand ausgewählter Publikationen einen systematischen Überblick über Untersuchungsziele der empirischen Forschung in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre gibt, als eine Gruppe entsprechender Forschungsarbeiten „Studien zur Rezeption betriebswirtschaftlicher Handlungsempfehlungen“ identifiziert hat, die m. E. unter die Steuerplanungslehre zu subsumieren sind.

¹⁵⁵ Vgl. Breithecker (2016): S. 120 f.

¹⁵⁶ Bei der kasuistischen Veranlagungssimulation wird die aus einer bestimmten Handlungsalternative resultierende Steuerschuld ermittelt, indem das Veranlagungsverfahren der *Finanzverwaltung* modellmäßig nachvollzogen, d. h. für einen konkreten Sachverhalt rechnerisch simuliert wird. Vgl. Ottersbach (2000): S. 781, Breithecker (2016): S. 120, Scheffler (2020): S. 26.

¹⁵⁷ Eine Entscheidungsregel ist eine Vorschrift, anhand derer aus einer Menge an Handlungsalternativen die optimale ermittelt wird. Vgl. Schmidt/Terberger (1997): S. 286, Sander (2018): S. 55 f. Neben der Entscheidungsregel zählt das Entscheidungsfeld – bestehend aus den modellmäßig erfassten Handlungsalternativen, Umweltzuständen und Ergebnissen – zu den Basiselementen eines Entscheidungsmodells. Vgl. Laux/Gillenkirch/Schenk-Mathes (2018): S. 32-40 sowie die vertiefenden Ausführungen in Kapitel 4.2.3.1, S. 121-126.

¹⁵⁸ Vgl. Breithecker (2016): S. 120 f., der neben der kasuistischen Veranlagungssimulation die Investitionsrechnung, den vollständigen Finanzplan, die Teilsteuerverrechnung, die Technik kritischer Werte sowie die Nutzwertanalyse zu den Ermittlungsmodellen zählt und Optimierungs- und Simulationsverfahren sowie logische Entscheidungsmodelle den Entscheidungsmodellen zuordnet.

theorie zurückgegriffen wird. Zu beachten ist, dass die ausgegebenen Handlungsempfehlungen nur innerhalb dieser (unrealistischen) Modellannahmen gelten, was den Geltungsbereich entsprechender Entscheidungsmodelle einschränkt.¹⁵⁹ Dies wird als unproblematisch angesehen, sofern der Steuerpflichtige auf die Problematik der zugrunde liegenden Annahmen hingewiesen wird und es ihm selbst überlassen bleibt, zu entscheiden, ob er diese Modelle trotzdem verwenden möchte oder nicht.¹⁶⁰

In der Vergangenheit wurden von juristischer Seite Zweifel an der Legitimität dieses Forschungszweigs geäußert, da die durch öffentliche Mittel finanzierten Lehrstühle der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre „eine schon feinmaschig zu nennende Steuervermeidungskunde (...) entwickelt“¹⁶¹ hätten. Dem kann entgegengehalten werden, dass der Gesetzgeber darauf angewiesen ist, dass die Wirtschaftssubjekte auf steuerliche Anreize – bspw. durch eine beschleunigte AfA im Rahmen von Investitionsförderungen –¹⁶² reagieren; eine betriebswirtschaftliche Steuerplanung ist somit eine zwingende Voraussetzung für die Wirkung entsprechender finanzpolitischer Maßnahmen.¹⁶³ Sofern Steuerpflichtige in einer nicht von der Steuerpolitik antizipierten Weise Steuerplanungsaktivitäten betreiben, deutet dies auf eine mangelnde Neutralität¹⁶⁴ der Gesetzgebung hin,¹⁶⁵ die es seitens der Politik zu unterbinden gilt.¹⁶⁶

Darüber hinaus schafft die wissenschaftliche Auseinandersetzung im Bereich der Steuerplanungslehre Chancengleichheit unter den Steuerpflichtigen, indem entsprechendes Wis-

¹⁵⁹ Vgl. *Bretzke* (1980): S. 214, *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008): S. 64, *Schmiel* (2009b): S. 1202, *Förster* (2019): S. 320 f.

¹⁶⁰ Vgl. *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008): S. 64, *Schmiel* (2009b): S. 1202, pessimistisch *Schneider* (1983): S. 30-34, *Schneider* (1992): S. 35-40.

¹⁶¹ *Tipke* (1976): S. 302.

¹⁶² Vgl. exemplarisch die Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau gem. § 7b EStG, die im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2022 für Wohnungen, die aufgrund eines nach dem 31.12.2022 und vor dem 01.01.2027 gestellten Bauantrags hergestellt werden, verlängert und an bestimmte Effizienzvorgaben gekoppelt wurde. Vgl. *Deutscher Gesetzgeber* (2022b).

¹⁶³ Vgl. *Wagner* (1986): S. 53, *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008): S. 64, ähnlich *Wagner* (2014b): S. 210. Dies gilt analog für Lenkungsnormen, die auf entsprechende Entscheidungswirkungen der Besteuerung abzielen, um bestimmte Lenkungsziele zu erreichen. Vgl. *Sander/Schmiel* (2016): S. 340.

¹⁶⁴ Vgl. zur postulierten neoklassischen Entscheidungsneutralität bzw. evolutorischen Gleichmäßigkeit der Besteuerung die Ausführungen in Kapitel 6.2.2, S. 195-197.

¹⁶⁵ Vgl. *Schneider* (1985): S. 353, *Wagner* (1986): S. 53.

¹⁶⁶ Vgl. *Schneider* (1997b): S. 486 f., *Siegel* (2007b): S. 626.

sen öffentlich zugänglich gemacht wird und „Dummensteuern“¹⁶⁷ reduziert werden.¹⁶⁸ Insgesamt erfüllt die Steuerplanungslehre damit eine „gesellschaftlich nützliche Funktion“¹⁶⁹. Dennoch ist m. E. zu diskutieren, inwieweit im Rahmen der Steuerplanung bestimmte Grenzen eingehalten werden sollten.¹⁷⁰ Diesbezüglich wird hier die Auffassung vertreten, dass ausschließlich legale Handlungsempfehlungen gegeben werden sollten.¹⁷¹

Darüber hinaus stellt sich die Frage, wie mit Gestaltungsmöglichkeiten umgegangen wird, die zwar gesetzlich zulässig sind – weil sie weder den Tatbestand der Steuerhinterziehung bzw. -umgehung erfüllen noch von der Generalklausel des § 42 AO erfasst werden –, aus moralischer Sicht jedoch als „überzogen“¹⁷² wahrgenommen werden.¹⁷³ Während *Schneider* keine ethischen Bedenken sieht, „alle gesetzlich zulässigen Wege zu nutzen, einer Steuerzahlung in rechtlich zulässiger Weise auszuweichen“¹⁷⁴, fordert *Schmiel*, dass „Wissenschaftler bei (...) ‚überzogene[n]‘ Sachverhaltsgestaltungen einhalten [sollten]“¹⁷⁵. Die Beurteilung einer Gestaltung als „überzogen“ knüpft *Schmiel* an zwei Voraussetzungen, die kumulativ erfüllt sein müssen. So muss es sich um eine Gestaltung handeln, die

1. auf der Ausnutzung einer offensichtlich (bzw. zumindest weitgehend unstrittig) ungleichmäßigen Besteuerung fußt und

¹⁶⁷ Unter dem Begriff „Dummensteuern“ werden Steuerlasten verstanden, die nicht entstünden, wenn die Wirtschaftssubjekte die bestehenden (legalen) Steuerausweichmöglichkeiten optimal nutzen würden. Vgl. *Rose* (1995): S. 153, *Wagner* (2001): S. 87 f.

¹⁶⁸ Vgl. *Schneider* (1985): S. 355, *Wagner* (1986): S. 41, *Siegel* (2007b): S. 626, *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008): S. 64.

¹⁶⁹ *Wagner* (1986): S. 41.

¹⁷⁰ Gem. *Schmiel* [(2010): S. 458] impliziert „Steuerplanung (..) die Frage nach der Relevanz von Steuer-moral.“

¹⁷¹ Vgl. auch *Schmiel* (2010): S. 466 f., *Schmiel* (2012): S. 64, a. A. wohl *Schneider* [(2002): S. 96], nach dem „eine ethische Verurteilung von Steuerhinterziehung nicht zu begründen ist“. Ähnlich bereits *Schneider* (1997b): S. 489 f., offenlassend *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008): S. 64.

¹⁷² Die *EU-Kommission* [(2017): S. 1] verwendet in diesem Kontext den Begriff der „aggressive[n] Steuer-planung“, wobei sie sich insbesondere der Bekämpfung internationaler Gestaltungen widmet. Vgl. zur Begriffsdefinition ausführlich *Egner* (2016): S. 323-329.

¹⁷³ Vgl. *Schmiel* (2010): S. 466. Aus dem Motiv, „Steuern zu sparen“, kann nicht direkt auf eine „überzogene“ Sachverhaltsgestaltung geschlossen werden. So steht es den Steuerpflichtigen grundsätzlich frei, ihre Rechtsverhältnisse so zu gestalten, dass es für sie aus steuerlicher Sicht möglichst günstig ist. Vgl. *BFH* (1992a): Rz. 15, *BFH* (2013c): Rz. 24, *BFH* (2013b): Rz. 27.

¹⁷⁴ *Schneider* (1985): S. 349.

¹⁷⁵ *Schmiel* (2010): S. 468. *Schmiel* [(2012): S. 63 f.] argumentiert, dass die deutsche Wirtschaftsordnung metaphorisch als ein fiktiver Gesellschaftsvertrag zwischen den Gesellschaftsmitgliedern gesehen werden kann, wobei Steuerzahlungen einen wesentlichen Baustein bilden. Steuerhinterziehung und bestimmte (i. S. von „überzogene“) Sachverhaltsgestaltungen würden zu einer Verletzung der Vertragspflichten führen und somit die Umsetzung des Gesellschaftsvertrags konterkarieren.

2. die ohne Besteuerung erst gar nicht als mögliche Handlungsalternative in das Entscheidungskalkül aufgenommen worden wäre, da sie in diesem Szenario keine vernünftige Gestaltungsmöglichkeit gewesen wäre.¹⁷⁶

Letztere Voraussetzung zielt darauf ab, dass eine solche Gestaltung für den Gesetzgeber nicht erwartbar ist, sodass er keine Möglichkeit hat, das Handeln der Steuerpflichtigen zu antizipieren.¹⁷⁷ Grundsätzlich wird hier der Auffassung von *Schmiel* gefolgt, d. h., es wird eine moralische Selbstbeschränkung im Rahmen der Steuerplanung befürwortet.¹⁷⁸ Zu beachten ist dabei, dass die im Verlauf der vorliegenden Arbeit fokussierte Sachverhaltsgestaltung, in deren Rahmen steuerliche Abzugsbeträge zur Nutzung des § 34 Abs. 1 EStG zugrunde liegenden Tarifaufbaus generiert werden, auf den ersten Blick beide Voraussetzungen erfüllt und entsprechend als „überzogen“ einzuordnen wäre. Bei näherer Betrachtung zeigt sich aber, dass die mit der zweiten Voraussetzung verbundene Intention nicht zutrifft. Denn auf die Wirkungsweise des § 34 Abs. 1 EStG wurde bereits vor Einführung der Fünftelregelung hingewiesen und war seither bereits Gegenstand diverser Verfahren der Finanzgerichtsbarkeit sowie kritischer Beiträge im Schrifttum, sodass entsprechende Steuerausweichhandlungen erwartbar und somit „dem Verantwortungsbereich des Gesetzgebers zuzurechnen [sind]“¹⁷⁹.

¹⁷⁶ Vgl. *Schmiel* (2012): S. 64 f., die anmerkt, dass es „[i]n zahlreichen Fällen (...) unbestimmt [ist], ob eine offensichtlich ungleichmäßige oder zumindest weitgehend unstrittig ungleichmäßige Besteuerung vorliegt und ob Steuerpflichtige die Gestaltung auch ohne Besteuerung in ihr Kalkül gezogen hätten oder nicht. Dass die Qualifizierung einer Sachverhaltsgestaltung als unmoralisch im Sinne von vertragsverletzend im Vergleich zur Steuerhinterziehung vage ist, lässt sich nicht verhindern. Es geht dabei aber weniger um justitiable Regelungen als vielmehr darum, das Bewusstsein zu verankern, dass nicht alles gesetzlich Zulässige moralisch ist (...). Anhaltspunkte für die Frage, ob eine unmoralische Sachverhaltsgestaltung vorliegt, gibt dann auch das aus der ‚goldenen Regel‘ geborene Gedankenexperiment, wie der betroffene Steuerpflichtige die Sachverhaltsgestaltung bei einem anderen Steuerpflichtigen bewerten würde.“ *Schmiel* (2012): S. 65.

¹⁷⁷ Vgl. *Schmiel* (2012): S. 65.

¹⁷⁸ Die Entscheidung, dass zur Erreichung der Zielsetzung „Maximierung des Haushaltsnettoeinkommens“ illegale und überzogene Gestaltungsmöglichkeiten ausgeblendet werden, ist eine Wertung, sodass sie sich einer Letztbegründung entzieht. Es handelt sich jedoch um ein Werturteil des Metabereichs, sodass kein Verstoß gegen das Werturteilsfreiheitspostulat vorliegt. Vgl. *Albert* (1960): S. 214 f., *Albert* (1991): S. 76 f., *Schmiel* (2005b): S. 536 sowie die Ausführungen in Kapitel 2.1, S. 15 f.

¹⁷⁹ *Schmiel* (2012): S. 64. Es liegt somit keine Verletzung von aus dem Gesellschaftsvertrag resultierenden Vertragspflichten vor, da der Gesetzgeber Kenntnis über steuerlich motivierte Sachverhaltsgestaltungen im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG hat und diese durch seine Untätigkeit implizit billigt. Vgl. *Schmiel* (2012): S. 65.

2.2.3 Steuerrechtsgestaltungslehre

Im Rahmen der Steuerrechtsgestaltungslehre werden steuerrechtliche Regelungen de lege lata einer kritischen Würdigung unterzogen und Vorschläge zu dessen Verbesserung de lege ferenda erarbeitet.¹⁸⁰ Die Kritik kann auf verbalen, modelltheoretischen oder empirischen¹⁸¹ Methoden fußen, wobei grundsätzlich auf eine einzelwirtschaftliche Perspektive i. S. der Beseitigung oder Herbeiführung einzelwirtschaftlicher Wirkungen abgestellt wird.¹⁸² In der wissenschaftlichen Gemeinschaft besteht Konsens darüber, dass die Steuerrechtsgestaltungslehre insoweit einer handlungstheoretischen Fundierung bedarf.¹⁸³ Denn erst die Kenntnis darüber, wie die Steuerpflichtigen auf Steueränderungen reagieren, erlaubt eine Abschätzung der ökonomischen Folgen von Steuerreformen.¹⁸⁴ Auf der Basis neoklassischer Steuerwirkungshypothesen Empfehlungen zur Steuerrechtsgestaltung an den Gesetzgeber zu adressieren, wird von Teilen der Literatur aufgrund der unrealistischen Prämissen abgelehnt.¹⁸⁵ Diesbezüglich bedürfe es vielmehr einer theoretischen Fundierung i. S. wissenschaftlicher Erklärungen über *tatsächliche* Ursache-Wirkung-Zusammenhänge bzgl. des Einflusses der Besteuerung auf das Handeln von Wirtschaftssubjekten,¹⁸⁶ bspw. indem auf Erklärungsansätze der evolutorischen Ökonomik rekurriert wird.¹⁸⁷

¹⁸⁰ Vgl. *Fischer/Schneeloch/Sigloch* (1980): S. 700, *Schneeloch* (2005): S. 256, *Schneider/Bareis/Siegel* (2013): S. 1145, *Breithecker* (2016): S. 2, *Förster* (2019): S. 324.

¹⁸¹ Im Rahmen der empirischen Steuerrechtsgestaltungslehre ist zu beachten, dass die benötigten Daten erst nach der Umsetzung einer Reform vorliegen, sodass eine realitätsgerechte Beurteilung grundsätzlich erst ex post möglich ist. Die Steuerpolitik ist jedoch an einer ex ante Bewertung der resultierenden Auswirkungen interessiert; diese können ggf. durch Studien zu vergleichbaren Rechtsnormen im Ausland bzw. anhand von Simulationsrechnungen abgeschätzt werden. Vgl. *Watrin/Thomsen* (2020): S. 283. Erkennbar ist, dass die Abgrenzung der Forschungsziele der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre nicht immer trennscharf möglich ist, sondern dass die Bereiche teilweise – wie hier die Steuerrechtsgestaltungs- und Steuerwirkungslehre – miteinander verwoben sind.

¹⁸² Vgl. *Fischer/Schneeloch/Sigloch* (1980): S. 700, *Förster* (2019): S. 324. Darüber hinaus kann auch eine gesamtwirtschaftlich begründete Kritik erhoben werden, wobei entsprechende Untersuchungen jedoch vorrangig der Finanzwissenschaft statt der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zuzuordnen sind. Vgl. auch *Wagner* (2014b): S. 210.

¹⁸³ Vgl. *Schmiel* (2005a): S. 28, *Marx* (2009): S. 524 f., *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008): S. 65, *Schmiel* (2009b): S. 1201 f.

¹⁸⁴ Vgl. *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008): S. 65.

¹⁸⁵ Vgl. *Schmiel* (2009b): S. 1203, *Sander* (2018): S. 1 f., 223-243. Auch *König/Wosnitza* [(2004): S. 142] konstatieren, dass auf dem Konzept der Entscheidungsneutralität fußende Gestaltungsempfehlungen nur in dem Maße geeignet sind, insoweit die zugrunde liegenden Modellannahmen einer Überprüfung in der Realität standhalten.

¹⁸⁶ Vgl. *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008): S. 65, *Schmiel* (2009b): S. 1202.

¹⁸⁷ Vgl. *Schmiel* (2009b): S. 1201 f., *Schmiel* (2013): S. 148-153 sowie, darauf aufbauend, für einen konkreten Vorschlag zur Ausgestaltung einer kritisch-rational adäquaten Steuerrechtsauslegung am Untersuchungsgegenstand des § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG *Sander/Schmiel* (2016): S. 335-358 oder im Kontext

Dass die Steuerrechtsgestaltungslehre auch als „normative Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“¹⁸⁸ bezeichnet wird, bedeutet nicht, dass im Rahmen dieses Forschungszweigs normative i. S. vorschreibender „Soll-Aussagen“¹⁸⁹ getroffen werden,¹⁹⁰ die gegen das Postulat der Werturteilsfreiheit verstoßen. Denn die aus der Gestaltungsaufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre resultierenden Ergebnisse sind als *Informationen* bzw. *Empfehlungen* darüber zu verstehen, mit welchen Mitteln (= Steuerrechtsnormen) ein gesetztes Ziel bzw. Zielbündel verwirklicht werden kann.¹⁹¹ Es handelt sich somit um technologische Aussagezusammenhänge, wobei *keine Entscheidung* über die tatsächliche Umsetzung getroffen wird, sondern diese dem Gesetzgeber obliegt.¹⁹² Werden mehrere Ziele zugrunde gelegt, bietet es sich an, diese in einem Anforderungskatalog bzw. Referenzmaßstab zu bündeln, wobei auch die Rangordnung i. S. einer Gewichtung der Ziele offenzulegen ist.¹⁹³ Diese Transparenz bildet die Grundlage für die intersubjektive Nachprüfbarkeit der Ergebnisse der Steuerrechtsgestaltungsanalyse, da im Rahmen einer kritischen Prüfung die zugrunde gelegten Besteuerungsziele und deren Gewichtung akzeptiert oder abgelehnt werden können und die Konsistenz der Herleitung der Regelungen überprüfbar wird.¹⁹⁴

der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen Schwesterpersonengesellschaften *Schmiel/Wagenknecht* (2016): S. 523-542.

¹⁸⁸ *Schneeloch* (2011): S. 420, *Breithecker* (2016): S. 114.

¹⁸⁹ *Kornmeier* (2007): S. 47.

¹⁹⁰ Das Adjektiv „normativ“ bezieht sich in diesem Kontext vielmehr auf den Bezug zu Gesetzen/Vorschriften (= Normen). Vgl. *Breithecker* (2016): S. 2 (dort Fn. 6).

¹⁹¹ Vgl. *Schmiel* (2005b): S. 541. Bei der Zielauswahl und -konkretisierung handelt es sich um ein Werturteil des Metabereichs.

¹⁹² Vgl. *Schmiel* (2005b): S. 541.

¹⁹³ Vgl. *Herbort* (2017): S. 61.

¹⁹⁴ Vgl. *Siegel* (2007a): S. 273, *Herbort* (2017): S. 60 f. und ähnlich *Küpper* (2005): S. 29.

3 Tarifverwerfungen im einkommensteuerlichen Tarifgefüge

3.1 Allgemeine Beschreibung von Tarifverläufen und Definition von Tarifverwerfungen

Ein Tarifverlauf wird mathematisch durch eine Steuerbetragsfunktion beschrieben. Eine Steuerbetragsfunktion ist eine Berechnungsvorschrift, die eine eindeutige Zuordnung eines Steuerbetrags (S , abhängige Variable) zu einer Bemessungsgrundlage (BMG , unabhängige Variable) abbildet ($S = S(BMG)$).¹⁹⁵ Die zugrunde liegende Tarifstruktur kann durch den Verlauf von Durchschnitts-, Grenz- und Differenzsteuersätzen charakterisiert werden.¹⁹⁶ Der Durchschnittssteuersatz (sd) gibt das Verhältnis vom Steuerbetrag zur Bemessungsgrundlage an:¹⁹⁷

$$sd = \frac{S}{BMG} \quad (1)$$

Grenzbetrachtungen erfassen die durchschnittlichen Änderungen des Steuerbetrags, die sich aus einer Änderung der Bemessungsgrundlage ergeben. Der Grenzsteuersatz (sg) gibt an, in welcher Höhe die jeweils letzte Einheit der Bemessungsgrundlage belastet wird.¹⁹⁸ Es handelt sich somit um das Differenzial der Tariffunktion:¹⁹⁹

$$sg = \frac{\partial S}{\partial BMG} \quad (2)$$

Der Differenzsteuersatz ($sdiff$) bezieht diese Relation dabei nicht auf eine marginale Veränderung der Bemessungsgrundlage, sondern auf einen bestimmten Betrag. Entsprechend handelt es sich um das Verhältnis der zusätzlichen Steuerschuld zur zusätzlichen Bemessungsgrundlage.²⁰⁰

$$sdiff = \frac{\Delta S}{\Delta BMG} = \frac{S_1 - S_0}{BMG_1 - BMG_0} \quad (3)$$

¹⁹⁵ Vgl. Siegel/Bareis (2004): S. 113, Homburg (2015): S. 61. Ähnlich schon Bräuer (1927): S. 1.

¹⁹⁶ Vgl. Hechtner (2010a): S. 30.

¹⁹⁷ Vgl. Haase (2010): S. 31, Homburg (2015): S. 62, Siegel (2021): Rz. 4.

¹⁹⁸ Vgl. Laux (2010): S. 1184, Breithecker (2016): S. 26, Siegel (2021): Rz. 4.

¹⁹⁹ Vgl. Schult (1979): S. 381.

²⁰⁰ Vgl. Siegel/Bareis (2004): S. 113. Dem Differenzsteuersatz kommt insbesondere im Rahmen der Steuerplanung Bedeutung zu. Vgl. Schult (1979): S. 377, Siegel (1980): S. 267, Hechtner (2010b): S. 14.

Bei der allgemeinen Beschreibung von Tarifverläufen wird regelmäßig auf die Entwicklung des Durchschnittssteuersatzes abgestellt.²⁰¹ Proportionale Tarife sind dabei durch einen konstanten Durchschnittsteuersatz gekennzeichnet, während degressive Tarife einen sinkenden und progressive Tarife einen steigenden Durchschnittssteuersatz aufweisen.²⁰² Eine Progression²⁰³ lässt sich durch Einbezug des Grenzsteuersatzes in zwei Progressionsarten unterteilen: Eine direkte Progression liegt vor, wenn der Grenzsteuersatz mit zunehmender Bemessungsgrundlage steigt,²⁰⁴ während eine indirekte Progression durch eine wachsende Durchschnittssteuersatzfunktion mit einem konstanten Grenzsteuersatz beschrieben wird.²⁰⁵

Zur Beurteilung von Tarifverläufen wird im ökonomischen Schrifttum regelmäßig auf den Grenzsteuersatz abgestellt. Dies erscheint sachgerecht, da durch die Grenzbetrachtung äquivalente Anforderungen zugleich auch in einer Durchschnittsbetrachtung sichergestellt werden.²⁰⁶ Als eine Mindestanforderung an eine systematische Steuertarifstruktur wird gefordert, dass der Grenzsteuersatz der Tariffunktion zwischen 0 % und 100 %²⁰⁷ liegt.²⁰⁸

$$sg \in [0,1] \quad (4)$$

Grenzsteuersätze, die außerhalb dieses Intervalls liegen und somit die Mindestanforderung gem. Gleichung (4) nicht erfüllen, werden im Folgenden als *Tarifverwerfungen*²⁰⁹ bezeichnet:

$$TV = sg \notin [0,1] \quad (5)$$

²⁰¹ Vgl. *Bareis* (1997): S. 8 f., *Suttman* (2007): S. 60.

²⁰² Vgl. *Bräuer* (1927): S. 4, *Siegel/Bareis* (2004): S. 114, *Haase* (2010): S. 31-40.

²⁰³ Hiervon abzugrenzen ist der Begriff der sog. „kalten Progression“. Vgl. dazu die Ausführungen in Kapitel 3.2.1, S. 41.

²⁰⁴ Sofern die Grenzsteuersatzfunktion linear steigt, wird auch von einer „linearen Progression“ gesprochen. Vgl. *Bareis* (1997): S. 9.

²⁰⁵ Vgl. *Bareis* (1997): S. 8 f. Eine indirekte Progression liegt vor, wenn in einen (anscheinend) proportionalen Tarif ein negatives Abzugsglied – i. d. R. in Form eines Freibetrags – eingebaut ist. Vgl. *Breithecker* (2016): S. 28.

²⁰⁶ Vgl. mit einer formalen Herleitung *Hechtner* (2010b): S. 14.

²⁰⁷ Entsprechend der formalen Darstellung werden Steuersätze im Folgenden als Dezimalzahl angegeben.

²⁰⁸ Vgl. *Bareis* (1997): S. 9 f., *Siegel/Bareis* (2004): S. 115, *Hechtner* (2010b): S. 12-15, *Siegel* (2010): S. 447, *Kudert/Höppner* (2020): S. 79. Zudem wird regelmäßig gefordert, dass der Verlauf der Grenzsteuersatzfunktion monoton steigt: $sg(BMG_1) \geq sg(BMG_0)$ mit $BMG_1 > BMG_0$.

²⁰⁹ Tarifverwerfungen werden als eine Form von Tarifeffekten angesehen. Vgl. zur Abgrenzung von Tarifeffekten *Hechtner* (2010a): S. 21 f.

3.2 Relative Tarifnormen als Ursache für Tarifverwerfungen

3.2.1 Entwicklung und Aufbau des Einkommensteuertarifs gem. § 32a EStG

Der in § 32a EStG kodifizierte Einkommensteuertarif „gehört (..) zu den systemprägenden Vorschriften des EStG.“²¹⁰ Die Bemessungsgrundlage der tariflichen Einkommensteuer bildet dabei das zu versteuernde Einkommen (*zvE*).²¹¹ Hinsichtlich der konkreten Tarifausgestaltung verfügt der Gesetzgeber über einen weitreichenden Gestaltungsspielraum, wobei die verfassungsrechtlichen Grundsätze den äußeren Rahmen bilden.²¹² Insbesondere ist der der Tarif am allgemeinen Gleichheitssatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG zu messen und muss dem hieraus abgeleiteten Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – dem „Fundamentalprinzip der Steuergerechtigkeit“²¹³ – sowie dem Gebot der Folgerichtigkeit genügen.²¹⁴ Aufgrund der gebotenen Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist sicherzustellen, dass Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch besteuert werden (sog. „horizontale Steuergerechtigkeit“), während leistungsfähigere Steuerpflichtige einer entsprechend höheren Besteuerung unterliegen (sog. „vertikale Steuergerechtigkeit“).²¹⁵ Da das Grundgesetz keinen konkreten Tarifverlauf vorgibt, liegt es im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers, den Tarif proportional oder progressiv auszugestalten.²¹⁶ Die einmal getroffene Belastungsentscheidung ist jedoch folgerichtig i. S. der Belastungsgleichheit um-

²¹⁰ Seer (2022b): Rz. 121.

²¹¹ Vgl. §§ 2 Abs. 5 Satz 1 Hs. 2, 32a Abs. 1 Satz 1 EStG.

²¹² Vgl. *BVerfG* (1995): Rz. 46, *BVerfG* (2006c): Rz. 94, *BVerfG* (2010c): Rz. 51, *Knaupp* (2004): S. 109, *Schaumburg/Schaumburg* (2013): S. 62 und zu den verfassungsrechtlichen Anforderungen im Rahmen der Steuerrechtsgestaltung die Ausführungen in Kapitel 6.2.1, S. 193 f.

²¹³ *Schaumburg/Schaumburg* (2013): S. 63, *Hey* (2021c): Rz. 3.40, ähnlich *Tipke* (2000b): S. 484, 524, *Lang* (2001): S. 82, *Lang* (2016): S. 105.

²¹⁴ Vgl. *BVerfG* (2006c): Rz. 94, *BVerfG* (2012): Rz. 32, *BVerfG* (2014): Rz. 56, *Zimmermann* (2015): S. 417, *Tappe* (2018): Rz. A 111.

²¹⁵ Vgl. *Jahndorf/Lorscheider* (2000): S. 435, *BFH* (2006c): Rz. 33, *Tappe* (2018): Rz. A 111, *Siegel* (2021): Rz. 8, ähnlich *Kempny* (2021): S. 92. Der Grundsatz der horizontalen Steuergerechtigkeit beinhaltet die Frage nach der Bemessungsgrundlage der Besteuerung als geeigneten Leistungsfähigkeitsindikator, während der Grundsatz der vertikalen Steuergerechtigkeit auf die nachgelagerte Frage nach der Ausgestaltung des Steuertarifs abzielt. Vgl. *Wosnitza* (1996): S. 124 f.

²¹⁶ Vgl. *BVerfG* (2006a): Rz. 48, *Tappe* (2018): Rz. A 112. Eine degressive Tarifausgestaltung wäre im Einkommensteuerrecht nicht zulässig, da diese dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechen würde und ein Sachgrund, der diesen Verstoß rechtfertigen würde, nur schwer vorstellbar ist. Vgl. *BVerfG* (2014): 1. Ls., *Tappe* (2018): Rz. A 10, A 113.

zusetzen, wobei Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung einer besonderen Rechtfertigung²¹⁷ bedürfen.²¹⁸

Bereits 1891 wurde in Preußen ein progressiver Einkommensteuertarif eingeführt,²¹⁹ der im Zeitverlauf umfassende Änderungen erfuhr.²²⁰ Mit der Tarifreform 1990 wurde der Einkommensteuer ein Tarifaufbau mit linear-progressiv verlaufender Grenzbelastung zugrunde gelegt,²²¹ dessen Grundstruktur – bestehend aus einem Grundfreibetrag, Progressions- und Proportionalbereich – bis heute beibehalten wurde.²²² Anhand von Tarifeckwerten (E) ordnet die in § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG kodifizierte Steuerbetragsfunktion das zu versteuernde Einkommen in eine bestimmte Tarifzone (n) ein. Der Grundfreibetrag nimmt in der ersten Zone das Existenzminimum von der Besteuerung aus:²²³

$$S(zvE) = 0 \text{ mit } sg(zvE) = 0 \quad (6)$$

für $n = 1$

Dies ist verfassungsrechtlich geboten, da dem Steuerpflichtigen von seinem Erworbenen zumindest so viel verbleiben muss, dass er in der Lage ist, den existenznotwendigen Bedarf zur Bestreitung seines Lebensunterhalts – und ggf. desjenigen seiner Familie – zu decken.²²⁴

²¹⁷ Im Steuerrecht gelten vier Kategorien von Rechtfertigungsgründen: 1.) Fiskalische Gründe, 2.) Lenkungs- und Förderungsgründe, 3.) Vereinfachungs- und Typisierungsgründe, 4.) Systemwechsel, wobei ein alleiniger Fiskalzweck keine Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag. Vgl. *Jahndorf* (2016): S. 260.

²¹⁸ Vgl. *BVerfG* (2010c): Rz. 51, *Desens* (2016): S. 243, *BVerfG* (2018): Rz. 96 und zu weiteren, aus Art. 6 Abs. 1 GG (Schutz von Ehe und Familie), Art. 14 Art. 1 GG (Eigentumsschutz), Art. 20 Abs. 1 (Sozialstaatsprinzip) i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG (Menschenwürdegarantie) abgeleiteten, verfassungsrechtlichen Anforderungen an den Tarifverlauf umfassend *Knaupp* (2004): S. 111-189 sowie zum Enteignungsverbot des Art. 14 Abs. 3 GG *Siegel* (2021): Rz. 9.

²¹⁹ Vgl. § 17 der Gesetzessammlung für die königlichen Preußischen Staaten 1891, *Siegel* (2021): Rz. 2, *Hey* (2021b): Rz. 8.801. Wie oben ausgeführt, lässt sich eine progressiv ausgestaltete Tarifstruktur nicht allein aus dem Gleichheitssatz ableiten; die Progression ist vielmehr Ausdruck des umverteilenden Sozialstaatsprinzips. Vgl. *Siegel* (2019): S. 354, *Hey* (2021c): Rz. 3.212.

²²⁰ Zu Beginn der Weimarer Republik wurde im Rahmen der *Erzbergerschen* Finanz- und Steuerreform 1919/1920, die als „Jahrhundertreform des deutschen Steuerrechts“ bezeichnet wird (*BMF* (2019): S. 34), mit dem EStG 1920 erstmals eine einheitliche Reichseinkommensteuer etabliert. Vgl. *Verfassungsgebende Deutsche Nationalversammlung* (1920) und für einen ausführlichen Überblick über die Tarifgeschichte der deutschen Einkommensteuer *Siegel* (2021): Rz. 2.

²²¹ Vgl. *Deutscher Gesetzgeber* (1988), *Schult/Richter* (1990): S. 380, *Schiffers* (2022a): Rz. 13.

²²² Vgl. jedoch zu im Zeitverlauf divergierenden Rundungsregelungen *Esser* (2019): Rz. 63-65b.

²²³ Vgl. § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG. Der Grundfreibetrag entspricht dem Tarifeckwert der 1. Zone (E_1).

²²⁴ Vgl. hierzu grundlegend den Beschluss des *BVerfG* (1992). Das Gebot der steuerlichen Freistellung des Existenzminimums ergibt sich insbesondere aus Art. 1 Abs. 1 GG, wonach die Würde des Menschen in der freiheitlichen Demokratie den obersten Wert bildet (vgl. *BVerfG* (1956): Rz. 501), und darüber hin-

Die Höhe des Existenzminimums richtet sich nach den allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnissen und dem in der Rechtsgemeinschaft anerkannten, sozialhilferechtlichen Mindestbedarf.²²⁵ Die *Bundesregierung* ist dazu aufgefordert, alle zwei Jahre einen Bericht über die Höhe des von der Einkommensteuer zu verschonenden Existenzminimums vorzulegen und die Ergebnisse bei der Ausgestaltung des Tarifverlaufs seit dem Veranlagungszeitraum 1996 zu berücksichtigen.²²⁶ Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 1996 wurde der Grundfreibetrag daraufhin mehr als verdoppelt; zudem wurde der anschließende Progressionsbereich in zwei Zonen unterteilt.²²⁷ In diesen progressiven Funktionsabschnitten weist der Einkommensteuertarif jeweils eine quadratische Steuerbetragsfunktion auf:²²⁸

$$S(zvE) = (p_n * (zvE - E_{n-1}) + sg_n) * (zvE - E_{n-1}) + S_{n-1} \quad (7)$$

mit $sg(zvE) = 2 * p_n * (zvE - E_{n-1}) + sg_n$ und $sg'(zvE) = 2 * p_n$
für $n = 2, n = 3$

Die Variablen p, E, sg und S sind Formvariablen, die als Platzhalter für gesetzlich vorgegebene, reelle Zahlen fungieren. Der Teil der Bemessungsgrundlage, der den Tarifeckwert der vorherigen Zone übersteigt ($zvE - E_{n-1}$), wird mit dem Progressionsparameter (p_n) multipliziert und dem (Eingangs-)Grenzsteuersatz der Zone (sg_n) hinzugefügt. Der sich ergebende Steuersatz wird sodann mit dem aufgezeigten Teil der Bemessungsgrundlage multipliziert und zu dem Steuerbetrag des Eckwerts der vorhergehenden Tarifzone (S_{n-1}) addiert.²²⁹ Die Steigung der jeweiligen Progressionszone ergibt sich aus der ersten Ableitung des entsprechenden Funktionsabschnitts und beträgt – aufgrund der quadratischen Steuer-

aus aus den Art. 3 Abs. 1, 6 Abs. 1 und 20 Abs. 1 GG. Vgl. *BVerfG* (1992): Rz. 43, 57, *Hey* (2021c): Rz. 3.160 f.

²²⁵ Vgl. *BVerfG* (1992): 2. Ls., Rz. 68.

²²⁶ Vgl. für die Aufforderung zur erstmaligen Vorlage eines Existenzminimumberichts *Deutscher Bundestag* (1993a) und für das Ergebnis *Deutscher Bundestag* (1995b) (1. Existenzminimumbericht) sowie für die Aufforderung zur zweijährigen Fortschreibung *Deutscher Bundestag* (1995a).

²²⁷ Vgl. *Deutscher Gesetzgeber* (1995b). Die Erhöhung des Grundfreibetrags wurde dem Gesetzgeber durch den Beschluss des *BVerfG* auferlegt, der § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG diesbezüglich für mehrere Veranlagungszeiträume als verfassungswidrig einstufte. Vgl. *BVerfG* (1992): 1., 2. Ls.

²²⁸ Vgl. zur Herleitung dieses formalen Zusammenhangs aus dem gesetzlichen Wortlaut des § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, 3 EStG Anhang 1, S. 242.

²²⁹ Vgl. zur indirekten Progressionswirkung des Grundfreibetrags die folgenden Ausführungen zu den Korrekturbeträgen im Proportionalbereich auf der folgenden Seite analog.

betragsfunktion – das Zweifache des Progressionsparameters, was im Folgenden als Progressionsfaktor ($2 * p_n$) bezeichnet wird (direkte Progression).²³⁰

Seit dem Veranlagungszeitraum 2007 ist der folgende Proportionalbereich durch die Einführung einer sog. „Reichensteuer“ ebenfalls in zwei Zonen unterteilt.²³¹ Da der Progressionsparameter in diesem Bereich Null beträgt, ergibt sich folgender linearer Zusammenhang, der durch einen konstanten Grenzsteuersatz gekennzeichnet ist:

$$S(zvE) = sg_n * zvE - \underbrace{sg_n * E_{n-1} + S_{n-1}}_{C_n} \quad (8)$$

$$\text{mit } sg(zvE) = sg_n \text{ und } sg'(zvE) = 0$$

$$\text{für } n = 4, n = 5$$

Die von der Bemessungsgrundlage unabhängigen Formvariablen werden in der gesetzlichen Formulierung durch die für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Werte ersetzt und zu einem Korrekturbetrag (C_n) zusammengefasst.²³² Der Korrekturbetrag spiegelt dabei den Entlastungseffekt der vorherigen Tarifzonen wider, dessen relatives Gewicht mit steigender Bemessungsgrundlage beständig abnimmt, sodass der Durchschnittssteuersatz entsprechend steigt und sich dem Grenzsteuersatz abflachend annähert (indirekte Progression).²³³ Insgesamt ergibt sich für den Einkommensteuertarif somit folgende, abschnittsweise definierte Steuerbetragsfunktion, die eine linear-progressive Struktur aufweist:²³⁴

$$S(zvE) = \begin{cases} 0 & \text{für } zvE \leq E_1 \\ (p_2 * (zvE - E_1) + sg_2) * (zvE - E_1) & \text{für } E_1 + 1 \leq zvE \leq E_2 \\ (p_3 * (zvE - E_2) + sg_3) * (zvE - E_2) + S_2 & \text{für } E_2 + 1 \leq zvE \leq E_3 \\ sg_4 * zvE - C_4 & \text{für } E_3 + 1 \leq zvE \leq E_4 \\ sg_5 * zvE - C_5 & \text{für } E_4 + 1 \leq zvE \end{cases} \quad (9)$$

²³⁰ Anhand der konkreten Tarifparameter der verschiedenen Veranlagungszeiträume ist erkennbar, dass der 1. Progressionszone (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG) ggü. der 2. Progressionszone (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG) ein deutlich steilerer Anstieg der Grenz- und Durchschnittssteuerbelastung zugrunde liegt. Vgl. auch Haase (2010): S. 43. Die unterschiedliche Steigung ($2 * p_n$) ergibt sich aus dem Höhen- und Längenunterschied (Progressionswinkel) der beiden Zonen. Vgl. mit Erläuterung Bräuer (1927): S. 10-14.

²³¹ Vgl. Deutscher Gesetzgeber (2006b).

²³² Vgl. § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 und 5 EStG.

²³³ Vgl. Haase (2010): S. 45.

²³⁴ Vgl. Schult/Richter (1990): S. 380, Breithecker (2016): S. 65, Schiffers (2018): Rz. 13.

$$\text{mit } sg(zvE) = \left\{ \begin{array}{ll} 0 & \text{für } zvE \leq E_1 \\ 2 * p_2 * (zvE - E_1) + sg_2 & \text{für } E_1 + 1 \leq zvE \leq E_2 \\ 2 * p_3 * (zvE - E_2) + sg_3 & \text{für } E_2 + 1 \leq zvE \leq E_3 \\ sg_4 & \text{für } E_3 + 1 \leq zvE \leq E_4 \\ sg_5 & \text{für } E_4 + 1 \leq zvE \end{array} \right\}$$

Der progressive Tarifaufbau führt dazu, dass im Zeitverlauf eine inflationsbedingte Einkommenssteigerung bei gleichbleibenden Realeinkommen durch die nominal höhere Bemessungsgrundlage eine Steigerung der Durchschnittssteuerbelastung zur Folge hat, sodass die Kaufkraft des Steuerpflichtigen insgesamt sinkt (sog. kalte Progression).²³⁵ Um dieser systembedingten Steuermehrbelastung entgegenzuwirken, ist die *Bundesregierung* seit Beginn der 18. Legislaturperiode dazu aufgefordert, im Zweijahresrhythmus zusammen mit dem Existenzminimumbericht einen Bericht über die Wirkung der kalten Progression im Verlauf des Einkommensteuertarifs vorzulegen.²³⁶ Auf dieser Basis werden neben der Anhebung des Grundfreibetrags seit dem Veranlagungszeitraum 2016 die übrigen Tarifeckwerte jährlich um die (prognostizierte) Inflationsrate des Vorjahres nach rechts verschoben, wobei die Tarifstruktur insgesamt stabil bleibt.²³⁷ Zuletzt wurden im Rahmen des Inflationsausgleichsgesetzes der Grundfreibetrag (E_1) für den Veranlagungszeitraum 2023 ggü. dem Vorjahr um 561 € und die Tarifeckwerte E_2 und E_3 um jeweils 7,19 % erhöht; der Tarifeckwert E_4 – ab dessen Überschreitung die „Reichensteuer“ greift – ist konstant geblieben.²³⁸

²³⁵ Vgl. *Eichfelder/Hechtner* (2013): S. 229, *Djanani/Grossmann* (2015): S. 34, *Deutscher Bundestag* (2022b): S. 2.

²³⁶ Vgl. *Deutscher Bundestag* (2012a), *Deutscher Bundestag* (2012b). Die Entscheidung über entsprechende Korrekturen des Tarifverlaufs obliegt dem *Deutschen Bundestag*, wobei zu beachten ist, dass ein Abbau der kalten Progression außerhalb der Anpassung des steuerfreizustellenden Existenzminimums verfassungsrechtlich nicht zwingend geboten ist. Vgl. *Deutscher Bundestag* (2018): S. 1.

²³⁷ Durch die Anhebung des Grundfreibetrags wird der Effekt der kalten Progression bereits deutlich gemindert. Ohne eine Rechtsverschiebung der übrigen Tarifeckwerte wäre allerdings nicht sichergestellt, dass eine inflationsbedingte tarifliche Mehrbelastung in jedem Einzelfall ausgeglichen wird. Vgl. *Deutscher Bundestag* (2020): S. 4. Zudem würde es zu einer Stauchung der 1. Progressionszone – und somit zu einem Anstieg des Progressionsfaktors – kommen. Vgl. *Deutscher Bundestag* (2012a): S. 6.

²³⁸ Vgl. *Deutscher Gesetzgeber* (2022a) sowie für den (jeweils aktuellen) 14. Existenzminimumbericht *Deutscher Bundestag* (2022a) und für den 5. Steuerprogressionsbericht *Deutscher Bundestag* (2022b). Das mindestens steuerfrei zu stellende sächliche Existenzminimum beträgt im Veranlagungszeitraum 2023 insgesamt 10.908 € und setzt sich aus dem im Sozialhilferecht verankerten notwendigen Lebensunterhalt der Regelbedarfsstufe 1 (6.024 €) sowie Kosten der Unterkunft (3.828 €) und Heizkosten (1.056 €) zusammen, wobei ein höherer steuerlicher Freibetrag im Wege politischer Entscheidungen möglich ist. Vgl. §§ 27a-29 i. V. m. Anlage zu § 28 SGB XII, *Deutscher Bundestag* (2022a): S. 10.

Die konkreten Tarifparameter für den Veranlagungszeitraum 2023 sind mit dem sich ergebenden Grenz- und Durchschnittssteuersatzverlauf in Abbildung 2 aufgeführt.²³⁹

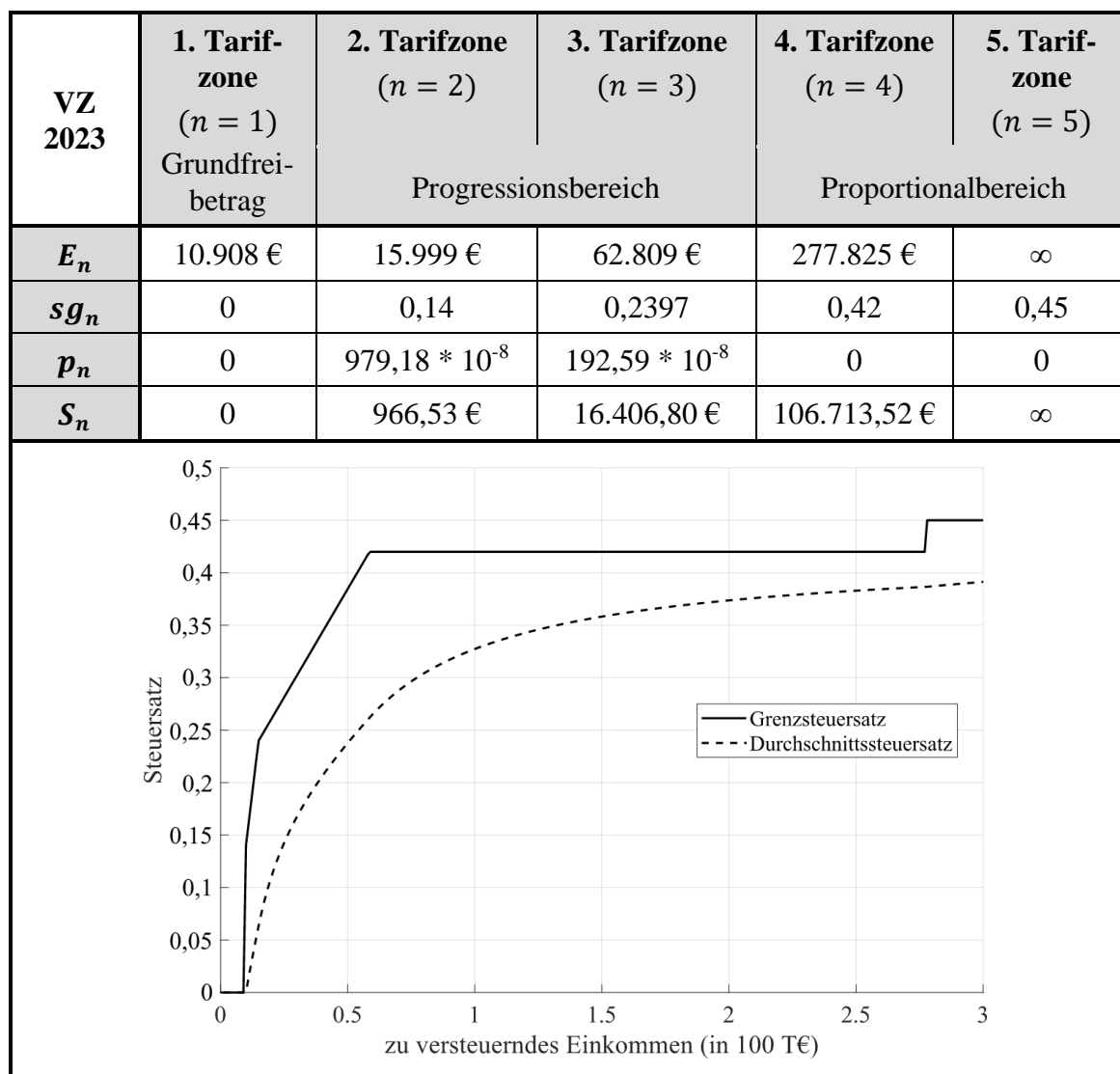


Abbildung 2: Tarifparameter des § 32a EStG für den Veranlagungszeitraum 2023 mit Grenz- und Durchschnittssteuersatzverlauf²⁴⁰

Die (Eingangs-)Grenzsteuersätze der einzelnen Tarifzonen betragen seit dem Veranlagungszeitraum 2009 unverändert 0,14 (sg_2), 0,2397 (sg_3), 0,42 (sg_4) und 0,45 (sg_5).²⁴¹ Zu erkennen ist, dass es bei ausschließlicher Anwendung von § 32a Abs. 1 EStG nicht zu

²³⁹ Vgl. zudem für eine Übersicht über die Entwicklung der Tarifparameter des § 32a Abs. 1 EStG für die Veranlagungszeiträume 2014-2023 Anhang 2, S. 243-247.

²⁴⁰ Eigene Darstellung. Vgl. ähnlich *Breithecker* (2016): S. 66 für den Veranlagungszeitraum 2016.

²⁴¹ Vgl. *Deutscher Gesetzgeber* (2009).

Tarifverwerfungen kommen kann, da der Grenzsteuersatz monoton ansteigt und maximal den Wert der 5. Tarifzone i. H. v. 0,45 annimmt.²⁴²

Neben der in Abs. 1 kodifizierten Tarifgrundnorm enthält § 32a EStG in Abs. 5 mit dem Splittingverfahren für Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b EStG zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, eine modifizierte Form der aufgezeigten Steuerbetragsfunktion. Diese Form der Ehegattenbesteuerung wurde im Jahr 1958 eingeführt und löste die bis dato geltende Haushaltsbesteuerung ab, die das *BVerfG* als mit dem verfassungsrechtlich gebotenen Schutz von Ehe und Familie unvereinbar ansah.²⁴³ Dagegen wird das Ehegattensplitting als „eine an dem Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare (Art. 3 Abs. 1 GG) orientierte sachgerechte Besteuerung“²⁴⁴ angesehen. Voraussetzung für die Anwendung des Splittingtarifs gem. § 32a Abs. 5 EStG ist, dass beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, sie nicht dauernd getrennt leben und keiner der Ehegatten die Einzelveranlagung gewählt hat.²⁴⁵ Im Rahmen der Zusammenveranlagung werden die Ehegatten als ein Steuerpflichtiger behandelt, sodass die Einkünfte der Eheleute zusammengerechnet und ihnen gemeinsam zugerechnet werden.²⁴⁶ Die tarifliche Einkommensteuer beträgt in diesem Fall gem. § 32a Abs. 5 EStG das Zwei-

²⁴² Vgl. auch Siegel (2021): Rz. 9.

²⁴³ Vgl. *BVerfG* (1957): 5. Ls., *Deutscher Gesetzgeber* (1958), *Esser* (2019): Rz. 40, *Siegel* (2021): Rz. 11. Im Rahmen der Haushaltsbesteuerung wurden Ehegatten durch die progressive Tarifgestaltung oftmals schlechter gestellt, als wenn sie jeweils einzeln zur Einkommensteuer veranlagt worden wären. Eine an die Eheschließung anknüpfende steuerliche Mehrbelastung ist jedoch mit Art. 6 Abs. 1 GG, nach dem Ehe und Familie unter dem besonderen Schutz der staatlichen Ordnung stehen, unvereinbar. Vgl. *BVerfG* (1957): Rz. 46.

²⁴⁴ *BVerfG* (1982): Rz. 81. Das Splittingverfahren ist verfassungsrechtlich zulässig, aber nicht zwingend. Vgl. *BVerfG* (1982): Rz. 80 f., 100, *Modrzejewski* (2018): S. 299-320, 350. Diese Form der Ehegattenbesteuerung wird in der Literatur vielfach kritisiert (vgl. *Bareis* (2000): S. 81-90, *Schneider* (2002): S. 326, *Bareis/Siegel* (2016): S. 306-315, *Englisch/Becker* (2016): S. 81-86, *Siegel* (2019): S. 354 f., *Becker* (2021): S. 289-291, a. A. *Kube* [(2016): S. 342], nach dem am Ehegattensplitting festgehalten werden sollte, und die Argumente für bzw. gegen das Splittingverfahren abwägend *Maiterth/Chirvi* (2015): S. 19-32), was zu diversen Reformvorschlägen der Ehegattenbesteuerung geführt hat. Vgl. bspw. zum Familienrealsplitting *Wosnitza* (1996): S. 123-136, *Bergs et al.* (2006): S. 639-644, zum Familiensplitting *Steiner/Wrohlich* (2006): S. 441-449 oder zur Individualbesteuerung mit Gewährung des doppelten Grundfreibetrags *Bach/Geyer/Wrohlich* (2016): S. 321, 323.

²⁴⁵ Vgl. § 26 EStG. Gem. § 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG müssen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG zu Beginn des Veranlagungszeitraums vorgelegen haben oder im Laufe des Veranlagungszeitraums eingetreten sein. Darüber hinaus ermöglicht § 32a Abs. 6 EStG für verwitwete oder geschiedene Personen eine zeitlich begrenzte Fortführung des Splittingverfahrens über die bestehende Ehe hinaus, was als „Gnadensplitting“ bezeichnet wird. *Bleschick* (2017): S. 762, *Tappe* (2018): Rz. A 42, *Hey* (2021b): Rz. 8.849.

²⁴⁶ Vgl. § 26b EStG.

fache des Steuerbetrags, der sich für die Hälfte ihres gemeinsamen zu versteuernden Einkommens bei Anwendung der Tarifgrundnorm ergibt:²⁴⁷

$$S_{ZV}(zvE_{AB}) = 2 * \left(S \left(\frac{zvE_{AB}}{2} \right) \right) \quad (10)$$

$$\text{mit } zvE_{AB} = zvE_A + zvE_B$$

Durch das Splittingverfahren werden die Tarifbereiche des § 32a Abs. 1 EStG entsprechend verdoppelt,²⁴⁸ was zu einer „Streckung des Tarifaufbaus“²⁴⁹ führt. Die Steuerentlastung ist durch das Abflachen der Progression umso größer, je stärker die Höhe der zu versteuernden Einkommen beider Ehegatten differieren.²⁵⁰ Da der Grundtarif in einer Proportionalzone endet, ist die maximale Splittingwirkung grundsätzlich auf den Korrekturbetrag der 5. Tarifzone (C_5) begrenzt; diese maximale Entlastung ergibt sich, wenn eine Alleinverdiener-Ehe vorliegt und das zu versteuernde Einkommen des Einkünfte erzielenden Ehegatten mindestens dem zweifachen Eingangsbetrag der 5. Tarifzone ($2 * (E_4 + 1)$) entspricht.²⁵¹ Dagegen entfaltet sich kein Splittingeffekt, wenn die Ehegatten ein zu versteuerndes Einkommen in identischer Höhe erzielen oder innerhalb derselben Proportionalzone liegen.²⁵² Die Anwendung des Splittingverfahrens ist bei isolierter Betrachtung des Tarifs im Vergleich zur Einzelveranlagung in keinem Fall nachteilhaft;²⁵³ aufgrund der tariflichen Streckung liegt analog zur Einzelveranlagung ein monoton ansteigender Verlauf des Grenzsteuersatzes vor, der maximal einen Wert von 0,45 annehmen kann, sodass Tarifverwerfungen entsprechend ausgeschlossen sind.

²⁴⁷ Vgl. auch die detaillierte Darstellung der Steuerbetragsfunktion des § 32a Abs. 5 EStG mit dazugehöriger Grenzsteuersatzfunktion in Anhang 3, S. 248.

²⁴⁸ Vgl. *Siegel* (2021): Rz. 29.

²⁴⁹ *Schiffers* (2022a): Rz. 18 (im Original hervorgehoben).

²⁵⁰ Vgl. *Pfirrmann* (2022): Rz. 12, *Schiffers* (2022a): Rz. 19.

²⁵¹ Vgl. *Hechtner* (2009): S. 235 f., *Siegel* (2021): Rz. 29. Im Veranlagungszeitraum 2023 ergibt sich somit eine maximale Splittingwirkung i. H. v. 18.308 € bei einem zu versteuernden Einkommen eines Alleinverdiener-Ehepaares von mindestens 555.652 €. Zu beachten ist, dass sich unter Ausblendung steuerlicher Verlustrück- und -vortragmöglichkeiten sowie intertemporaler Progressionseffekte ein darüber hinausgehender Splittingvorteil ergeben kann, wenn ein Ehegatte ein negatives Einkommen erzielt. Vgl. *Müller/Kalies* (2019): S. 706 f.

²⁵² Vgl. *Hechtner* (2009): S. 236, *Müller/Kalies* (2019): S. 706 f.

²⁵³ Vgl. *Schiffers* (2022a): Rz. 19. Unter Einbezug weiterer Tarifnormen – bspw. § 32b oder § 34 EStG – kann sich jedoch ein Vorteil der Einzel- ggü. der Zusammenveranlagung ergeben. Vgl. *Esser* (2019): Rz. 150-155 und zur Analyse der Vorteilhaftigkeit des Veranlagungswahlrechts von Ehegatten im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG die Ausführungen in Kapitel 4.2.2, S. 116-121.

3.2.2 Durchbrechungen des Postulats einer synthetischen Einkommensteuer

Die ökonomischen Anforderungen an eine systematische Tarifstruktur werden durch § 32a EStG grundsätzlich erfüllt, da der Grenzsteuersatz wie gezeigt von 0 bis 0,45 monoton ansteigt. Das Postulat einer synthetischen Einkommensteuer, welche das gesamte zu versteuernde Einkommen einem einheitlichen Tarif unterwirft,²⁵⁴ wird jedoch durch die Implementierung weiterer Tarifelemente durchbrochen. So existieren neben § 32a EStG – mit Differenzierung in Einzel- und Zusammenveranlagung – mit dem Progressionsvorbehalt²⁵⁵ des § 32b EStG eine weitere synthetische Tarifvorschrift.²⁵⁶ Darüber hinaus enthält das einkommensteuerrechtliche Tarifgefüge Vorschriften, die lediglich auf bestimmte Einkünfte bzw. Einkunftsteile abzielen. Unter die sog. Schemenelemente fallen grundsätzlich private Kapitaleinkünfte, außerordentliche Einkünfte sowie nicht entnommene Gewinne.²⁵⁷ Eine Charakterisierung der verschiedenen Tarifelemente kann zudem anhand der absoluten oder relativen Ausgestaltung erfolgen: Während absolute Tarifnormen als eigenständige Zuordnungsvorschrift ausgestaltet sind, die eine mathematische Zuordnung zwischen Bemessungsgrundlage und resultierender Steuerschuld enthalten, nehmen relative Tarifnormen Rückgriff auf die Steuerbetragsfunktion des § 32a EStG und modifizieren diese lediglich.²⁵⁸ Das Zusammenspiel der verschiedenen einkommensteuerlichen Tarifvorschriften wird anhand Abbildung 3 verdeutlicht:

²⁵⁴ Vgl. *Birk* (2000): S. 330 f., *Rose/Watrin* (2017): S. 175.

²⁵⁵ Zu beachten ist, dass keine Progressionswirkung eintritt, sofern der Durchschnittssteuersatz jeweils vor und nach Einbezug des § 32b EStG 0 bzw. 0,45 beträgt. Daher wird auch der Begriff „Tarifvorbehalt“ verwendet. *Müller* (2015): Rz. 1, *Breithecker* (2016): S. 69 (dort Fn. 174).

²⁵⁶ Vgl. *Hechtner* (2010a): S. 28.

²⁵⁷ Vgl. §§ 32d Abs. 1, 34, 34b, 34a EStG.

²⁵⁸ Vgl. *Hechtner* (2010a): S. 28.

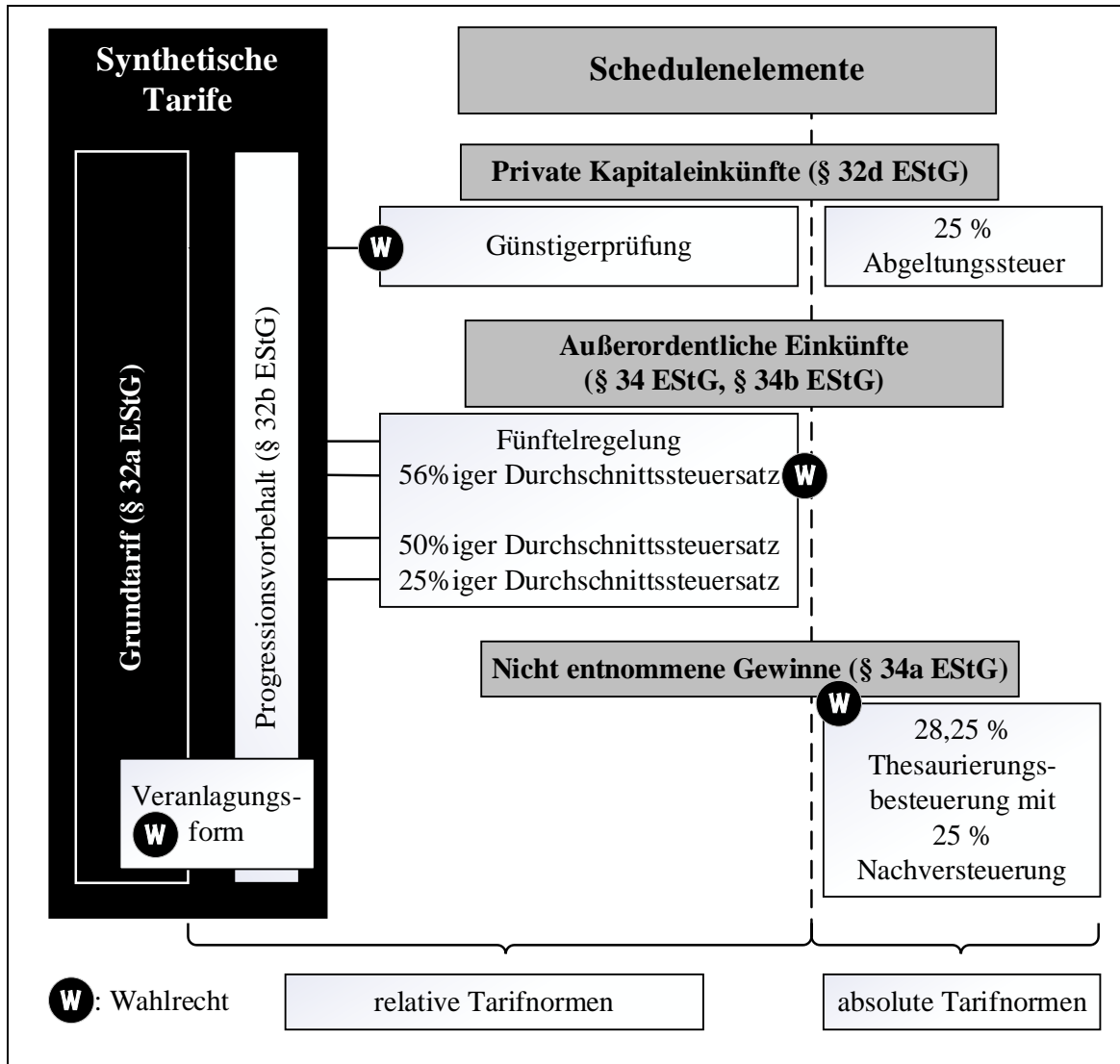


Abbildung 3: Tarifgefüge des EStG²⁵⁹

Wie ersichtlich, ist das Tarifgefüge des EStG komplex ausgestaltet. Bei isolierter Betrachtung absoluter Tarifzuordnungsvorschriften sind durch die jeweilige Anwendung eines proportionalen Steuersatzes auf einzelne Schemata keine Tarifverwerfungen möglich. Dagegen bergen relative Tarifnormen die Problematik möglicher Tarifverläufe, die den ökonomischen Anforderungen an eine systematische Tarifstruktur widersprechen.²⁶⁰ Vor diesem Hintergrund wird im Folgenden die Fünftelregelung des § 34 Abs. 1 EStG näher betrachtet und auf Tarifverwerfungen hin untersucht.

²⁵⁹ Eigene Darstellung in Anlehnung an Hechtner (2017): S. 474.

²⁶⁰ Vgl. zu unsystematischen Tarifverläufen im Kontext von § 32b EStG z. B. Wotschofsky/Pasch (2001): S. 77-92, Siegel (2009): S. 256 f., Förster (2010): S. 99-122, Hechtner (2011): S. 1141-1171.

3.3 Identifikation von Tarifverwerfungen im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG

3.3.1 Steuernormendarstellung der Tarifnorm des § 34 Abs. 1 EStG

3.3.1.1 Rechtsentwicklung

Die Einkommensteuer ist eine Jahressteuer, deren Festsetzungsgrundlagen grundsätzlich, jeweils basierend auf dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung, kalenderjahrbezogen zu ermitteln sind.²⁶¹ Dieser Zeitrahmen erlangt insbesondere vor dem Hintergrund des aufgezeigten Tarifverlaufs Bedeutung, sofern Teile des Einkommens nicht regelmäßig bzw. in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen steuerlich berücksichtigt werden, in denen sie erwirtschaftet werden, sondern geballt in einer Summe innerhalb eines Kalenderjahres.²⁶² So kann eine hieraus u. U. resultierende Progressionswirkung zu einer erhöhten Steuerbelastung führen, ohne dass eine nachhaltige Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eingetreten ist.²⁶³ Um solche progressionsbedingten steuerlichen Mehrbelastungen abzumildern, sieht der Gesetzgeber bereits seit der *Erzbergerschen* Finanz- und Steuerreform 1919/1920 einen Entlastungsmechanismus für außerordentliche Einkommensbestandteile vor.²⁶⁴ Die konkrete Ausgestaltung der steuerlichen Entlastung wurde im Zeitverlauf mehrfach umfassend reformiert, wobei die aktuell in § 34 Abs. 1 EStG kodifizierte Fünftelregelung weiterhin auf diesen Grundgedanken zurückzuführen ist.²⁶⁵

Bzgl. der Rechtsentwicklung ist anzumerken, dass der Entlastungsmechanismus im Laufe seines über hundertjährigen Bestehens Gegenstand von insgesamt 24 Änderungsgesetzen war, sodass an dieser Stelle lediglich ein kurzer historischer Abriss erfolgt.²⁶⁶ Während das EStG 1920 noch je nach Art der außerordentlichen Einkünfte unterschiedliche Entlastungstechniken vorsah, wurde diese Differenzierung mit dem EStG 1925 größtenteils aufgehoben.

²⁶¹ Vgl. § 2 Abs. 7 Satz 1 und 2 i. V. m. § 25 Abs. 1 EStG. Idealerweise müsste die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen nach dem Lebenseinkommen bemessen werden; die technische Umsetzung erfolgt aus Praktikabilitätsgründen jedoch durch eine abschnittsbezogene Besteuerung. Vgl. *Hey* (2021b): Rz. 8.44.

²⁶² Vgl. *Mellinghoff* (2022b): Rz. 1.

²⁶³ Vgl. *Deutscher Bundestag* (1998): S. 183.

²⁶⁴ Vgl. §§ 22-25 EStG 1920, *Verfassungsgebende Deutsche Nationalversammlung* (1920), *Juchum* (2000): S. 343, *Schiffers* (2021): Rz. 1, 3.

²⁶⁵ Vgl. ausführlich zum Normzweck von § 34 Abs. 1 EStG die Ausführungen im Rahmen der Steuerrechts-gestaltungsanalyse in Kapitel 6.2.4, S. 199-202.

²⁶⁶ Vgl. für eine vollständige Darstellung der Rechtsentwicklung ausführlich *Horn* (2019b): Rz. 2 und für einen Überblick über die gesetzlichen Änderungen seit Einführung der Fünftelregelung ab dem Veran-lagungszeitraum 1999 Anhang 4, S. 249-251.

ben.²⁶⁷ Das Gesetz sah für außerordentliche Einkünfte nun grundsätzlich eine ermäßigte Besteuerung vor, deren Höhe jedoch nicht genau bestimmt war; stattdessen war gesetzlich lediglich ein Besteuerungsrahmen vorgegeben, während die konkrete Festsetzung den Finanzbehörden oblag.²⁶⁸ Im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 1965 wurde diese Regelung durch einen festgelegten, ermäßigten Steuersatz ersetzt,²⁶⁹ wodurch der steuerpolitischen Zielsetzung Rechnung getragen wurde, den Umfang der Besteuerung gesetzlich festzuschreiben.²⁷⁰ Diese Technik fand – mit zwischenzeitlich geringfügigen Anpassungen – bis zum Veranlagungszeitraum 1998 Anwendung. Ausgenommen hiervon waren Entlohnungen für mehrjährige Tätigkeiten, für die bereits seit dem Veranlagungszeitraum 1946 wieder eine separate Besteuerung erfolgte, indem für diese Einkünfte zunächst eine Verteilung auf den Erdienungszeitraum – höchstens auf drei Jahre – vorgesehen war.²⁷¹ Zur Verwaltungsvereinfachung wurde die tatsächliche Verteilung der außerordentlichen Einkünfte im Rahmen des Steuerreformgesetzes 1990 durch eine fiktive Verteilung auf drei Veranlagungszeiträume ersetzt, sodass vergangene Einkommensteuerveranlagungen nicht mehr berührt werden mussten.²⁷²

Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 wurden diese parallel laufenden Entlastungsregelungen rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 1999 durch die auf sämtliche außerordentlichen Einkünfte einheitlich anzuwendende Fünftelregelung abgelöst, die eine fiktive Verteilung der außerordentlichen Einkünfte auf fünf Jahre vorsieht.²⁷³ Hintergrund war zum einen, dass durch die grundsätzliche Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes Steuerpflichtige, die aufgrund ihrer laufenden Einkünfte bereits regelmäßig dem Spitzensteuersatz unterlagen, weit über die bezweckte Zielsetzung hinaus begünstigt wurden.²⁷⁴ Zum anderen wurde mit dem Ziel der Steuervereinfachung die unterschiedliche Behandlung

²⁶⁷ Vgl. §§ 22-25 EStG 1920, § 58 EStG 1925, *Reichstag* (1925).

²⁶⁸ Vgl. § 58 EStG 1925, *Reichstag* (1925), *Deutscher Bundestag* (1965): S. 9, *Horn* (2019b): Rz. 2.

²⁶⁹ Der ermäßigte Steuersatz auf die außerordentlichen Einkünfte betrug die Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergeben würde, wenn die Einkommensteuer auf das gesamte zu versteuernde Einkommen anzuwenden wäre. Vgl. § 34 Abs. 1 Satz 1 EStG 1965.

²⁷⁰ Vgl. *Deutscher Bundestag* (1965): S. 9.

²⁷¹ Vgl. *Alliierter Kontrollrat* (1946) zit. nach *Horn* (2019b): Rz. 2.

²⁷² Vgl. *Deutscher Bundestag* (1988): S. 152.

²⁷³ Vgl. § 34 Abs. 1 EStG, *Deutscher Bundestag* (1998): S. 183, *Breithecker/Klapdor/Zisowski* (1999): S. 101, *Deutscher Gesetzgeber* (1999) sowie zur konkreten Berechnungssystematik im Rahmen der Einzelveranlagung Gleichung (16) und der Zusammenveranlagung Gleichung (17), jeweils S. 63.

²⁷⁴ Vgl. *Deutscher Bundestag* (1998): S. 183, *Juchum* (2000): S. 343 f.

verschiedener Arten außerordentlicher Einkünfte aufgehoben.²⁷⁵ Die Anwendung der Fünftelregelung war zunächst an einen Antrag²⁷⁶ des Steuerpflichtigen gekoppelt, wobei das Antragserfordernis ab dem Veranlagungszeitraum 2001 ersatzlos gestrichen wurde und die Fünftelregelung seitdem von Amts wegen zu gewähren ist.²⁷⁷

Ab dem Veranlagungszeitraum 2001 wurde zudem die Besteuerung außerordentlicher Einkünfte mit einer einheitlichen Regelung wieder aufgeweicht, indem für betriebliche Veräußerungsgewinne i. S. der §§ 14, 16 und 18 Abs. 3 EStG die Besteuerung mit einem ermäßigten Steuersatz²⁷⁸ in eingeschränktem Umfang als alternative Entlastungstechnik wiederhergestellt wurde.²⁷⁹ Die gesetzgeberische Zielsetzung bestand in der „Sicherung der Altersvorsorge von aus dem Berufsleben ausscheidenden Unternehmern“²⁸⁰, sodass das antragsgebundene Wahlrecht an restriktive Voraussetzungen gebunden ist.²⁸¹ Damit sind aktuell²⁸² unter dem Dach von § 34 EStG zwei Entlastungsregelungen für außerordentliche Einkünfte vereint, die auf unterschiedliche Zwecke – eine Fiskalzweckermäßigungsnorm zur Progressionsglättung durch die Fünftelregelung in Abs. 1 und eine Sozialzwecknorm in Form der Besteuerung mit einem ermäßigten Durchschnittssteuersatz in Abs. 3 – zurückzuführen sind.²⁸³

²⁷⁵ Vgl. *Deutscher Bundestag* (1998): S. 183.

²⁷⁶ Zunächst sah die Regelung bei Einführung im Rahmen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 einen *unwiderruflichen* Antrag vor. Die Unwiderruflichkeit wurde jedoch rückwirkend durch das Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung wieder beseitigt. Vgl. *Deutscher Gesetzgeber* (2000b), *Mellinghoff* (2022b): Rz. 3.

²⁷⁷ Vgl. *Deutscher Gesetzgeber* (2001).

²⁷⁸ Der ermäßigte Steuersatz auf die genannten außerordentlichen Einkünfte betrug zunächst 50 % und wurde im Rahmen des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 ab dem Veranlagungszeitraum 2004 auf 56 % des Durchschnittssteuersatzes erhöht. Vgl. *Deutscher Gesetzgeber* (2003).

²⁷⁹ Vgl. § 34 Abs. 3 EStG, *Deutscher Gesetzgeber* (2000a). Zur Einführung einer Übergangsregelung für die Jahre 1999 und 2000 war der Gesetzgeber nicht verpflichtet. Vgl. *BFH* (2002a): S. 341, 343, *BFH* (2003a): Rz. 14, *BFH* (2003b): Rz. 20.

²⁸⁰ *Deutscher Bundestag* (2000a): S. 8.

²⁸¹ So kann § 34 Abs. 3 EStG nur von Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden, die bereits das 55. Lebensjahr vollendet haben oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig sind.

²⁸² Die grundsätzlichen Berechnungssystematiken der beiden Entlastungsregelungen wurden jeweils seit deren (Wieder-)Einführung nicht berührt.

²⁸³ Vgl. zur Einordnung von § 34 Abs. 1 EStG als Fiskalzweckermäßigungsnorm *Tipke* (2003): S. 756, *Werder* (2005): S. 253, 255, *Schaumburg/Schaumburg* (2013): S. 67, *Hey* (2021b): Rz. 8.812 und zur Einordnung von § 34 Abs. 3 EStG als Sozialzwecknorm *BFH* (2002b): Rz. 9, *Horn* (2019b): Rz. 3, *Schießl* (2022): Rz. 5, *Wacker* (2022): Rz. 25.

Mit Blick auf die Rechtsentwicklung verwundert es nicht, dass dem Gesetzgeber diesbezüglich eine „Orientierungslosigkeit“²⁸⁴ attestiert wird und dass die Entlastungsregelungen für außerordentliche Einkünfte bereits vielfach Gegenstand von Verfahren der Finanz- und vereinzelt auch der Verfassungsgerichtsbarkeit waren. Entsprechend werden im Folgenden die Voraussetzungen zur Anwendung der Fünftelregelung und deren Rechtsfolgen unter Bezugnahme auf die einschlägige Rechtsprechung näher beleuchtet.

3.3.1.2 Voraussetzungen zur Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG

3.3.1.2.1 Persönlicher Anwendungsbereich

Der persönliche Anwendungsbereich von § 34 EStG umfasst unbeschränkt sowie beschränkt²⁸⁵ steuerpflichtige natürliche Personen.²⁸⁶ Werden Ehegatten bzw. Lebenspartner gem. § 26 Abs. 1 i. V. m. § 26b EStG zusammen zur Einkommensteuer veranlagt, werden diese gemeinsam als ein Steuerpflichtiger behandelt.²⁸⁷

Auf juristische Personen findet die Tarifvorschrift mangels Verweis im KStG keine Anwendung.²⁸⁸ Eine Regelung, welche aus der Zusammenballung von Einkünften resultierende Progressionsnachteile abmildern soll, ist für Körperschaftsteuersubjekte aufgrund der proportional ausgestalteten Tarifnorm des § 23 Abs. 1 KStG auch nicht erforderlich.²⁸⁹ Zu beachten ist, dass § 34 EStG auch nicht im Rahmen einer körperschaftsteuerlichen Organshaft anwendbar ist, wenn der Organträger eine natürliche Person ist und in dem durch die Organgesellschaft abgeführten Ergebnis bspw. Gewinne aus Teilbetriebsveräußerungen der Organgesellschaft enthalten sind.²⁹⁰ Begründet wird dies durch die *Rechtsprechung* mit der sog. Zurechnungstheorie, nach der Organgesellschaft und Organträger zivil- und steuer-

²⁸⁴ Wacker (2022): Rz. 2.

²⁸⁵ Bis zum 28.12.2007 war § 34 EStG für beschränkt Steuerpflichtige nur anwendbar, soweit es sich um betriebliche Veräußerungsgewinne handelte. Mit Streichung von § 50 Abs. 1 Satz 3 und Anpassung von Satz 4 EStG a. F. durch das Jahressteuergesetz 2008 steht die Anwendung von § 34 EStG seitdem auch ohne Einschränkungen beschränkt einkommensteuerpflichtigen Personen zu. Vgl. *Deutscher Gesetzgeber* (2007a), *Strunk* (2011): Rz. 31, *Schiffers* (2021): Rz. 2, *Wacker* (2022): Rz. 4.

²⁸⁶ Vgl. *Horn* (2019b): Rz. 7, *Mellinghoff* (2022b): Rz. 5, *Wacker* (2022): Rz. 4.

²⁸⁷ Vgl. *Mellinghoff* (2022b): Rz. 5.

²⁸⁸ Vgl. *BFH* (1991): S. 456, *Schiffers* (2021): Rz. 2, *Wacker* (2022): Rz. 4.

²⁸⁹ Vgl. *Schiffers* (2021): Rz. 2.

²⁹⁰ Vgl. *BFH* (2004a): 1. Ls. und zur analogen Entscheidung bei einem Organträger in der Rechtsform einer Personengesellschaft *BFH* (1992c): Ls. Vgl. auch *Horn* (2019b): Rz. 6, *Schiffers* (2021): Rz. 2, *Schießl* (2022): Rz. 17. Die bzgl. des erstgenannten Urteils eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde vom *BVerfG* nicht zur Entscheidung angenommen. Vgl. *BVerfG* (2007).

rechtlich verschiedene Rechtsträger bleiben, wobei dem Organträger zwar das Einkommen der Organgesellschaft zugerechnet wird, die steuerliche Rechtsstellung der Organgesellschaft jedoch nicht auf den Organträger übergeht.²⁹¹ So kann § 34 EStG vom Organträger nur in Anspruch genommen werden, wenn er einen Tatbestand dieser Tarifvorschrift selbst verwirklicht.²⁹²

Davon abzugrenzen sind außerordentliche Einkünfte, die in der Rechtsform einer Personengesellschaft erwirtschaftet werden. Aufgrund des steuerlichen Transparenzprinzips ist zur Beurteilung der Anwendbarkeit von § 34 EStG auf die Ebene der Anteilseigner abzustellen, sodass die Tarifvorschrift bei natürlichen Personen als Gesellschafter grundsätzlich Anwendung findet.²⁹³

3.3.1.2.2 Sachlicher Anwendungsbereich

3.3.1.2.2.1 Außerordentliche Einkünfte

Dem Grunde nach fallen unter den sachlichen Anwendungsbereich gem. § 34 Abs. 1 Satz 1 EStG *außerordentliche Einkünfte*,²⁹⁴ wobei diese nicht gesetzlich definiert, sondern lediglich in § 34 Abs. 2 Nr. 1-4 EStG enumerativ aufgeführt werden:²⁹⁵

1. Betriebliche Veräußerungsgewinne i. S. der §§ 14, 16 und 18 Abs. 3 EStG,²⁹⁶
2. Entschädigungen i. S. des § 24 Nr. 1 EStG,
3. Nutzungsvergütungen und Zinsen i. S. des § 24 Nr. 3 EStG und
4. Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten.

²⁹¹ Vgl. *BFH* (1992c): Rz. 23, 26, *BFH* (2004a): Rz. 13 f., zustimmend *Heger* (2004): S. 229 f., ablehnend *Carlé/Carlé* (2004): S. 650 f.

²⁹² Vgl. *BFH* (1992c): Rz. 26, *BFH* (2004a): Rz. 14.

²⁹³ Vgl. *Schiffers* (2021): Rz. 2. Zu beachten ist, dass bereits auf Ebene der Personengesellschaft gesondert und einheitlich festzustellen ist, ob in den Einkünften außerordentliche Einkünfte i. S. des § 34 Abs. 2 EStG enthalten sind. Vgl. § 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) AO sowie explizit *Deutscher Bundestag* (1993b): S. 61.

²⁹⁴ Neben inländischen Einkünften werden auch im Ausland erzielte Einkünfte erfasst, soweit das Besteuerungsrecht im Inland liegt. Vgl. *Horn* (2019b): Rz. 6, *Schiffers* (2022b): Rz. 9 und ausdrücklich für Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten im Ausland *BFH* (1993a): Ls.

²⁹⁵ Vgl. *Mellinghoff* (2022b): Rz. 6.

²⁹⁶ Der Vollständigkeit halber wird auf die analoge Behandlung von Gewinnen aus der Veräußerung bestimmter land- und forstwirtschaftlicher Betriebe i. S. des § 14a Abs. 1 EStG hingewiesen. Da diese Vorschrift lediglich für Veräußerungen im Zeitraum zwischen dem 30.06.1970 und dem 01.01.2001 einschlägig ist, wird § 14a EStG im Folgenden vernachlässigt. Vgl. § 14a Abs. 1 Satz 1 EStG.

Bei *Veräußerungsgewinnen* i. S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG handelt es sich um Gewinne aus der Veräußerung bzw. Aufgabe eines Betriebs oder Teilbetriebs²⁹⁷, eines gesamten Mitunternehmeranteils²⁹⁸ oder eines gesamten Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA.²⁹⁹ Der Anwendungsbereich ist somit auf Gewinneinkunftsarten begrenzt. Im Rahmen der Veräußerung bzw. Aufgabe betrieblicher Sachgesamtheiten kommt es regelmäßig zu einer Aufdeckung von über mehrere Veranlagungszeiträume entstandenen stillen Reserven, wodurch diese Einkünfte eine vergangenheitsorientierte Perspektive aufweisen. Die Anwendung der Tarifvorschrift ist für den steuerpflichtigen Teil der Veräußerungsgewinne ausgeschlossen, soweit diese bereits durch das Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 i. V. m. § 3c Abs. 2 EStG teilweise steuerbefreit sind.³⁰⁰ Sie ist ganz zu versagen,

²⁹⁷ Als Teilbetrieb gilt gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auch eine das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft. Vgl. auch explizit *BFH* (2016a): Rz. 24, *Wendt* (2015): S. 894 f.

²⁹⁸ Ein an einer Gewinneinkunftsart erzielenden Personengesellschaft (= Mitunternehmerschaft) beteiligter Gesellschafter wird gem. ständiger Rechtsprechung als Mitunternehmer angesehen, wenn dieser Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerisiko trägt. Unter Mitunternehmerinitiative wird die Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen verstanden. Diesbezüglich genügt die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschaftsrechten, die zumindest den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten eines Kommanditisten nach dem HGB zustehen bzw. die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten i. S. des § 716 Abs. 1 BGB entsprechen. Mitunternehmerisiko wird regelmäßig durch die Beteiligung am Gewinn, Verlust sowie an den stillen Reserven begründet. Zu beachten ist, dass beide Tatbestandsmerkmale kumulativ vorliegen müssen; sie können aber unterschiedlich stark ausgeprägt sein. Vgl. grundlegend den Beschluss des Großen Senats, *BFH* (1984): S. 769 f. sowie exemplarisch *BFH* (2018a): Rz. 32, *BFH* (2018c): Rz. 22.

²⁹⁹ Vgl. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1-3 EStG für Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Über Verweise in den §§ 14 Satz 2 und § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG ist § 16 EStG (mit wenigen Einschränkungen) auch für entsprechende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie selbständiger Arbeit anwendbar.

³⁰⁰ Vgl. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG. Laut Begründung des Gesetzgebers soll hierdurch eine Doppelbegünstigung vermieden werden. Vgl. *Deutscher Bundestag* (2000b): S. 116 und so auch *Horn* (2019b): Rz. 47, *Schiffers* (2021): Rz. 46.2, *Mellinghoff* (2022b): Rz. 21. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass es sich bei dem Teileinkünfteverfahren mit Blick auf den Regelungszweck nicht um eine Begünstigung handelt. Vgl. so auch *Kanzler* (2010): S. 1140 f. Die Regelung ist auf den Systemwechsel bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern zurückzuführen, in dessen Rahmen das Anrechnungsverfahren ab dem Veranlagungszeitraum 2001 zunächst durch das Halbeinkünfteverfahren und ab dem Veranlagungszeitraum 2009 durch das Teileinkünfteverfahren abgelöst wurde. Hintergrund ist, dass die Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne mit Körperschaft- und Einkommensteuer vermieden bzw. abgemildert werden soll. Während das Anrechnungsverfahren zu einer *exakten* Minderung der Gesamtbelastung durch Anrechnung der Körperschaftsteuer auf die individuelle Einkommensteuerbelastung des Gesellschafters führte, sieht das Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren eine *typisierende* Berücksichtigung der auf Ebene der Kapitalgesellschaft angefallenen körperschaftsteuerlichen Vorbelastung vor. Vgl. *BFH* (2007a): Rz. 13, *Deutscher Bundestag* (2000b): S. 94. Da dem Anteilseigner durch das Teileinkünfteverfahren somit kein echtes Steuerprivileg gewährt wird, kann die Argumentation des Gesetzgebers m. E. nicht überzeugen.

wenn auf den Veräußerungsgewinn auch nur teilweise §§ 6b bzw. 6c EStG angewendet wird.³⁰¹

Bei den außerordentlichen Einkünften i. S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG handelt es sich um *Entschädigungen* gem. § 24 Nr. 1 EStG, die

- als Ersatz für entgangene oder zukünftig entgehende Einnahmen (lit. a),
- für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche (lit. b) oder
- als Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter³⁰² nach § 89b HGB (lit. c)

gewährt werden. § 24 EStG ist dabei als Zuweisungsvorschrift ausgestaltet, welche die darin umschriebenen Entschädigungen derjenigen Einkunftsart i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1-7 EStG zuordnet, mit der sie sachlich zusammenhängen.³⁰³ Entsprechende Entschädigungen können somit grundsätzlich bei allen Gewinn- und Überschusseinkunftsarten anfallen.³⁰⁴ Der Hauptanwendungsbereich von § 24 Nr. 1 lit. a) und b) EStG umfasst jedoch insbesondere Entlassungsentschädigungen bzw. Abfindungen, die mit der Auflösung eines Dienstverhältnisses im Zusammenhang stehen und somit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen sind.³⁰⁵ Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter gem. § 24 Nr. 1 lit. c) EStG zählen dagegen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb.³⁰⁶ Auch hinsichtlich der

³⁰¹ Vgl. § 34 Abs. 1 Satz 4 EStG. Dies gilt auch dann, wenn zunächst die Einstellung des Veräußerungsgewinns in eine Rücklage gem. § 6b Abs. 3 EStG (ggf. i. V. m. § 6c Abs. 1 Satz 1 EStG) erfolgt, die in Ermangelung einer Reinvestition in späteren Veranlagungszeiträumen gewinnerhöhend aufzulösen ist. Die spätere Gewinnerhöhung ist den laufenden Einkünften zuzuordnen und der Tarifbegünstigung entsprechend nicht mehr zugänglich. Vgl. *BFH* (1982a): Ls., *Horn* (2019b): Rz. 33, *Schiffers* (2022b): Rz. 38.

³⁰² Gem. § 84 HGB ist ein „Handelsvertreter (..), wer als selbständiger Gewerbetreibender ständig damit betraut ist, für einen anderen Unternehmer (..) Geschäfte zu vermitteln oder in dessen Namen abzuschließen. Selbständig ist, wer im wesentlichen frei seine Tätigkeit gestalten und seine Arbeitszeit bestimmen kann.“

³⁰³ Vgl. § 2 Abs. 1 Satz 2 EStG, *Horn* (2019a): Rz. 10, *Schiffers* (2019): Rz. 3, *Füssenich* (2022): Rz. A 1.

³⁰⁴ Vgl. *Mellinghoff* (2022b): Rz. 23 sowie ausführlich zu den verschiedenen Einkunftsarten mit entsprechenden Beispielen *Mellinghoff* (2022a): Rz. 10-13.

³⁰⁵ Vgl. *Horn* (2019b): Rz. 51 und zur Abgrenzung von Zahlungen im Zusammenhang mit dem Verlust des Arbeitsplatzes, die nicht als Entschädigung zu klassifizieren sind, *Geserich* (2016): S. 1953.

³⁰⁶ Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter gehören grundsätzlich zu den *laufenden* Einkünften aus Gewerbebetrieb, und zwar auch dann, wenn sie zeitlich in einen Veranlagungszeitraum mit der Aufgabe eines Gewerbebetriebs fallen. Vgl. *BFH* (1982b): S. 243. Ohne eine explizite Nennung im Rahmen des Katalogs der außerordentlichen Einkünfte gem. § 34 Abs. 2 EStG wären diese Einkünfte somit nicht für die Tarifiermäßigung zugänglich. Vgl. *Schiffers* (2019): Rz. 43.

zeitlichen Perspektive ist zwischen den Entschädigungsarten zu differenzieren. Nach *Mellinghoff* sind Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen (lit. a) auf die bisherige Einkünfteerzielung ausgerichtet und weisen somit einen Vergangenheitsbezug auf, während Entschädigungen für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit bzw. eines Rechts (lit. b) zukunftsorientiert sind.³⁰⁷ Zahlungen an Handelsvertreter (lit. c) dienen als Ausgleich für entgehende Provisionen und dafür, dass der Geschäftspartner auch nach Beendigung des Vertragsverhältnisses durch Geschäftsverbindungen mit durch den Handelsvertreter geworbenen Kunden profitieren kann,³⁰⁸ sodass diese ebenfalls der zukunftsorientierten Perspektive zugeordnet werden.

Bei den außerordentlichen Einkünften i. S. des § 34 Abs. 2 Nr. 3 EStG handelt es sich um *Nutzungsvergütungen* und hiermit im Zusammenhang stehende *Zinsen* gem. § 24 Nr. 3 EStG, die für die Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke nachgezahlt werden. Voraussetzung ist, dass die Verfügung über ein entsprechendes Wirtschaftsgut unter Einsatz oder Androhung von Hoheitsmitteln – bspw. im Rahmen eines Enteignungsverfahrens – durch einen öffentlich-rechtlichen Funktionsträger erfolgt.³⁰⁹ Originär handelt es sich um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw. Kapitalvermögen,³¹⁰ wobei das Subsidiaritätsprinzip dieser Einkunftsarten zu beachten ist.³¹¹ Durch die sachliche Begrenzung auf Nachzahlungen lässt sich die Vergangenheitsorientierung dieser Einkünfte aus dem Gesetzeswortlaut ableiten.³¹²

Bei den außerordentlichen Einkünften i. S. des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG handelt es sich um *Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten*, wobei hierunter grundsätzlich alle Einkunftsarten i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1-7 EStG fallen können.³¹³ Erfasst werden bspw. Nachzahlun-

³⁰⁷ Vgl. *Mellinghoff* (2022a): Rz. 14. Eine trennscharfe Abgrenzung der zeitlichen Perspektive verschiedener Entschädigungsleistungen erscheint jedoch schwierig.

³⁰⁸ Vgl. § 89b Abs. 1 HGB.

³⁰⁹ Vgl. *BFH* (1998b): S. 560, *Mellinghoff* (2022a): Rz. 48.

³¹⁰ Vgl. *Füssenich* (2022): Rz. D 2.

³¹¹ Vgl. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 7 und Abs. 8 EStG, *Schiffers* (2019): Rz. 68. Die Einkünfte sind entsprechend dem Subsidiaritätsprinzip anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie wirtschaftlich zu diesen gehören.

³¹² Vgl. § 34 Abs. 2 Nr. 3 Hs. 2 EStG.

³¹³ Vgl. R 34.1 Abs. 1 EStR, *Schiffers* (2022b): Rz. 57. § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG ist grundsätzlich auf alle Einkunftsarten anwendbar, da sich weder aus dem Wortlaut noch der Systematik oder dem Zweck der Rechtsvorschrift eine Beschränkung des Anwendungsbereichs auf bestimmte Einkunftsarten entnehmen lässt. Vgl. hinsichtlich der Anwendbarkeit bei Einkünften aus Gewerbebetrieb *BFH* (2014a): Rz. 12,

gen von Arbeitslohn für mehrere Jahre als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder von Renten und Ruhegehaltsbezügen als sonstige Einkünfte.³¹⁴ Der Fokus liegt somit in der vergangenheitsorientierten Betrachtung von Überschusseinkünften.

Der Höhe nach sind bei Ermittlung der außerordentlichen Einkünfte die in unmittelbarem Zusammenhang³¹⁵ stehenden Aufwendungen als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten³¹⁶ abzuziehen.³¹⁷ Darüber hinaus sind im Rahmen betrieblicher Veräußerungsgewinne ggf. (der Höhe nach abschmelzende) Freibeträge zu berücksichtigen, welche als sachliche Steuerbefreiung den Umfang der tarifbegünstigten Einkünfte entsprechend mindern.³¹⁸ Veräußerungsverluste können keine progressionsbedingte Steuer Mehrbelastung auslösen, sodass der Regelungsbereich von § 34 EStG auf *positive* Einkünfte beschränkt ist.³¹⁹ Da die außerordentlichen Einkünfte eine besondere Stellung innerhalb ihrer jeweiligen Einkunftsart einnehmen, sind diese im Rahmen eines etwaigen Verlustausgleichs nachrangig heranzuziehen.³²⁰

3.3.1.2.2 Ungeschriebene Tatbestandsmerkmale

Durch den Eingangswortlaut des § 34 Abs. 2 EStG („Als außerordentliche Einkünfte kommen nur in Betracht“) wird zum einen ersichtlich, dass es sich um eine abschließende Aufzählung des sachlichen Anwendungsbereichs („nur“) handelt.³²¹ Zum anderen führt das Vor-

BFH (2014c): Rz. 21 sowie alle Einkunftsarten umfassend *FG Rheinland-Pfalz* (2015): Rz. 31 und im Verfahrensgang zustimmend *BFH* (2016c): Rz. 20.

³¹⁴ Vgl. *Schiffers* (2022b): Rz. 57 und 57.2.

³¹⁵ Ein unmittelbarer Zusammenhang wird angenommen, wenn es sich um Aufwendungen handelt, die ihrer Entstehung oder Zweckbindung nach ohne die entsprechenden außerordentlichen Einkünfte nicht angefallen wären. Vgl. *Horn* (2019b): Rz. 17 m. w. N. zum analogen Grundsatz im Rahmen des Abzugsverbots von § 3c EStG.

³¹⁶ Werbungskostenpauschbeträge i. S. des § 9a EStG sind – sofern nicht tatsächlich höhere Werbungskosten nachgewiesen werden – vorrangig von laufenden Einkünften abzusetzen und bei der Ermittlung der außerordentlichen Einkünfte nur zu berücksichtigen, insoweit dafür keine laufenden Einkünfte innerhalb der Einkunftsart zur Verfügung stehen. Vgl. *BFH* (1998c): 1. Ls., Rz. 12-15, H 34.1 („Arbeitnehmer-Pauschbetrag“) EStH.

³¹⁷ Vgl. *BFH* (1998c): Rz. 11, *Horn* (2019b): Rz. 17, *Schiffers* (2022b): Rz. 21.1.

³¹⁸ Vgl. §§ 16 Abs. 4, 14 Satz 2, 18 Abs. 3 Satz 2 EStG, *Horn* (2019b): Rz. 17.

³¹⁹ Vgl. *BFH* (2012): Ls., *Schiffers* (2022b): Rz. 21.2.

³²⁰ Es ist nicht möglich, positive außerordentliche Einkünfte der Tarifbegünstigung zu unterwerfen und im gleichen Veranlagungszeitraum bestehende laufende Verluste im Rahmen des § 10d EStG interperiodisch zu berücksichtigen. Vgl. *BFH* (2006a): Ls., Rz. 3, *BFH* (2007b): Ls., *Schießl* (2022): Rz. 62.

³²¹ Vgl. *Schiffers* (2022b): Rz. 40. Darüber hinaus ist § 34 EStG nur anwendbar, wenn gesetzliche Regelungen (wie bspw. §§ 20 Abs. 5, 24 Abs. 3 UmwStG) explizit auf die Anwendbarkeit der Vorschrift verweisen. Vgl. *Mellinghoff* (2022b): Rz. 14, *Schießl* (2022): Rz. 26.

liegen entsprechender Einkünfte nicht zwingend zu einer Tarifiermäßigung, diese kommen dafür lediglich „in Betracht“; die Rechtsfolge ist damit von weiteren Tatbestandsmerkmalen abhängig.³²² Es muss sich um Einkünfte handeln, die auf einem nicht regelmäßig wiederkehrenden Vorgang beruhen und innerhalb der jeweiligen Einkunftsart untypisch sind (Kriterium der *Außerordentlichkeit*).³²³

Im Rahmen der aufgeführten Veräußerungsgewinne wird oftmals eine Erwerbstätigkeit beendet, was deren außerordentlichen Charakter indiziert.³²⁴ Den verschiedenen Entschädigungen liegt zwar kein einheitlicher Entschädigungsbegriff zugrunde, diesen ist jedoch gemein, dass sie finanzielle Einbußen infolge eines ungewöhnlichen Ereignisses (bspw. bei Beendigung eines Erwerbs- bzw. Vertragsverhältnisses) ausgleichen sollen.³²⁵ Nutzungsvergütungen und hiermit in Zusammenhang stehende Zinsen werden durch einen hoheitlichen Druck begründet und den Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten liegt i. d. R. nicht die gewöhnliche regelmäßige Erwerbstätigkeit zugrunde. Das Kriterium der Außerordentlichkeit ist bei den Einkünften i. S. des § 34 Abs. 2 EStG somit regelmäßig erfüllt, sodass es diesbezüglich keiner besonderen Prüfung bedarf.³²⁶

Aus dem Zweck der Tarifbegünstigung lässt sich im Wege der teleologischen Reduktion die *Zusammenballung* der Einkünfte innerhalb eines Veranlagungszeitraums als weiteres ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal von § 34 EStG ableiten.³²⁷ So müssen die außerordentlichen Einkünfte i. S. des § 34 Abs. 2 EStG zumindest *potenziell geeignet* sein, eine Progressionswirkung zu entfalten, wobei nach h. M. ein *tatsächlicher* Progressionsnachteil nicht erforderlich ist.³²⁸ Zur Beurteilung der Zusammenballung ist die steuerliche *Erfassung*

³²² Vgl. *Gänger* (2008): Rz. 13, *Horn* (2019b): Rz. 15, *Mellinghoff* (2022b): Rz. 6.

³²³ Vgl. *Horn* (2019b): Rz. 15, *Schiffers* (2022b): Rz. 41.

³²⁴ Vgl. *Gänger* (2008): Rz. 13, *Mellinghoff* (2022b): Rz. 7.

³²⁵ Vgl. *Mellinghoff* (2022b): Rz. 7, *Schießl* (2022): Rz. 43.

³²⁶ Vgl. *Gänger* (2008): Rz. 13, *Mellinghoff* (2022b): Rz. 7 und einschränkend zur Beurteilung des Kriteriums der Außerordentlichkeit bei Auszahlung des Rückkaufswerts einer Versicherung der betrieblichen Altersversorgung nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG jüngst *BFH* (2020).

³²⁷ Vgl. *BFH* (2010a): Rz. 12, *BFH* (2014b): Rz. 10, *Schiffers* (2022b): Rz. 42, *Schießl* (2022): Rz. 28.

³²⁸ Vgl. hierzu die Ausführungen nebst Referenzen in Kapitel 6.2.4, S. 201 f.

innerhalb eines Veranlagungszeitraums – und somit die Einordnung der außerordentlichen Einkünfte in den Dualismus der Einkunftsarten³²⁹ – relevant.³³⁰

Bei der Veräußerung bzw. Aufgabe betrieblicher Sachgesamtheiten wird die Auflösung sämtlicher stillen Reserven der wesentlichen Betriebsgrundlagen³³¹ in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang vorausgesetzt.³³² Die Ausgestaltung der Zahlungsmodalitäten ist dabei aufgrund der Zugehörigkeit zu den Gewinneinkunftsarten somit regelmäßig von untergeordneter Bedeutung.³³³ Im Gegensatz dazu wird im Rahmen von Überschusseinkunftsarten aufgrund des Zufluss-Abfluss-Prinzips grundsätzlich auf die *Zahlung* der außerordentlichen Einkünfte abgestellt.³³⁴ So ist bspw. der Zufluss einer Entschädigungsleistung in mehreren Teilbeträgen in unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen grundsätzlich schädlich.³³⁵ Unter Berücksichtigung etwaig wegfallender Einnahmen ist eine Zusammenballung

³²⁹ Als Dualismus der Einkunftsarten wird die Einteilung der Einkunftsarten in Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG) und Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG) bezeichnet. Vgl. ausführlich mit Darstellung der materiellen Konsequenzen *Sava* (2007): S. 5-23.

³³⁰ Vgl. *BFH* (2006b): Rz. 22, *Schiffers* (2022b): Rz. 42.

³³¹ Im Zusammenhang mit der Tarifiermäßigung wird auf eine sog. funktional-quantitative Betrachtungsweise abgestellt. Neben den funktional wesentlichen Wirtschaftsgütern werden somit auch solche erfasst, die funktional für den Betrieb zwar nicht erforderlich sind, in denen aber erhebliche stille Reserven gebunden sind. Vgl. *BFH* (2016a): Rz. 23, *BFH* (2017): Rz. 24, *Jacobsen* (2022): Rz. 21 sowie umfassend zur Bedeutung einer wesentlichen Betriebsgrundlage im Steuerrecht *Kengels* (2016).

³³² Vgl. *BFH* (1987): S. 376 f., *BFH* (1992e): S. 613, *BFH* (1999b): S. 127, R 34.1 Abs. 2 EStR, *Mellinghoff* (2022b): Rz. 9. Hieraus lässt sich auch die Begründung dafür ableiten, dass die Tarifiermäßigung gem. § 34 Abs. 1 Satz 4 EStG versagt wird, wenn auf einen Veräußerungsgewinn ganz oder teilweise §§ 6b, 6c EStG angewendet wird. Vgl. dazu bereits die Ausführungen auf S. 53 (dort insbesondere Fn. 301).

³³³ Die steuerliche Erfassung richtet sich grundsätzlich nach dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (Nutzen und Lasten) i. S. des § 39 AO. Eine Ausnahme besteht dann, wenn die Zahlung eines Veräußerungserlöses in Form wiederkehrender Bezüge – bspw. in Form eines in Raten zu zahlenden Kaufpreises oder einer Leibrente – vereinbart wird. In diesem Fall obliegt dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht, den Veräußerungsgewinn unter Anwendung der §§ 16, 34 EStG sofort zu versteuern oder die Bezüge bei Zufluss sukzessive als laufende nachträgliche Gewinneinkünfte i. S. des § 24 Nr. 2 EStG zu erfassen und somit auf die tarifliche Sonderbehandlung zu verzichten. Vgl. *Schiffers* (2022b): Rz. 37, 44, R 16 Abs. 11 EStR und zu Optimierungsüberlegungen *Stahl* (2000): S. 12342 f. Nach *Wacker* [(2022): Rz. 18] soll die grundsätzliche Unabhängigkeit vom Zahlungszeitpunkt nur gelten, wenn der Veräußerer seinen Gewinn nach §§ 4 Abs. 1 bzw. 5 Abs. 1 EStG ermittelt, nicht aber im Rahmen einer Einnahmenüberschussrechnung i. S. des § 4 Abs. 3 EStG. Dem hält *Schießl* (2022): Rz. 37 m. E. zutreffend entgegen, dass im Rahmen der Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe gem. §§ 16 Abs. 2 Satz 2, 14 Satz 2, 18 Abs. 3 Satz 2 EStG eine Verpflichtung zum Wechsel der Gewinnermittlungsart zum Betriebsvermögensvergleich besteht.

³³⁴ Vgl. § 11 EStG.

³³⁵ Zu beachten ist, dass Teilzahlungen, die in einem geringen Verhältnis zur Hauptleistung stehen, als unschädlich angesehen werden. Vgl. *BFH* (2016b): Rz. 14. Die *Finanzverwaltung* nimmt eine geringfügige Zahlung an, wenn diese nicht mehr als 10 % der Hauptleistung beträgt. Vgl. *BMF* (2016): Rz. 8 und für eine ausführliche Abgrenzung von schädlichen zu unschädlichen Tatbeständen *Schiffers* (2022b): Rz. 48-53.2 m. w. N.

zudem nur gegeben, wenn die gezahlte Entschädigung der Höhe nach den Betrag übersteigt, den der Steuerpflichtige beim Ausbleiben des schadenstiftenden Ereignisses bis zum Ende des Veranlagungszeitraums ohnehin bezogen hätte.³³⁶ Darüber hinaus muss es sich um einen „aperiodische[n] Bezug“ handeln, d. h., dass zwischen dem Entstehungsgrund der Entschädigung und deren steuerlicher Berücksichtigung ein zeitliches Auseinanderfallen von mehr als einem Veranlagungszeitraum bestehen muss.³³⁷

Die Anforderungen im Rahmen von Nutzungsvergütungen und damit in Zusammenhang stehenden Zinsen sowie von Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten sind gesetzlich kodifiziert. Erstere erfüllen die Voraussetzung, „soweit sie für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren nachgezahlt werden“³³⁸, während es sich bei Letzteren nur um eine mehrjährige Tätigkeit handelt, „soweit sie sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst“³³⁹.

3.3.1.2.3 Zusammenfassung der Voraussetzungen

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Fünftelregelung für unbeschränkt und beschränkt einkommensteuerpflichtige natürliche Personen anzuwenden ist, die außerordentliche Einkünfte i. S. des § 34 Abs. 2 EStG erzielen, welche die Kriterien der Außerordentlichkeit sowie der Zusammenballung erfüllen. Die vorherigen Ausführungen zeigen, dass eine Abgrenzung von tarifbegünstigten außerordentlichen Einkünften zu nicht tarifbegünstigten Einkommensbestandteilen in der Praxis mit Rechtsunsicherheit behaftet ist.³⁴⁰

Es wurde herausgearbeitet, dass durch § 34 EStG keine neue Einkunftsart begründet wird; vielmehr müssen die von der Tarifvorschrift erfassten Einkünfte einer der sieben Einkunfts-

³³⁶ Vgl. *Horn* (2019b): Rz. 16. Entsprechend ist keine Tarifiermäßigung zu gewähren, wenn der Steuerpflichtige infolge der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses unter Einbezug der Entschädigung lediglich Beträge erhält, die er bei ungestörter Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses ohnehin erhalten hätte. Vgl. *BFH* (2010a): Rz. 9, *BFH* (2014b): S. 1358 f., *Schiffers* (2022b): Rz. 54. Die Vergleichsgröße ist dabei auf Basis einer „hypothetischen und prognostischen Beurteilung“ zu ermitteln, die sich grundsätzlich an der Einnahmesituation des Vorjahrs orientiert, es sei denn, dass das Vorjahr von atypischen Ereignissen geprägt ist, die keine Vorhersage über Bezüge im Rahmen einer ungestörten Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses zulassen. *BFH* (2010a): 2. Ls.

³³⁷ Vgl. *Sieker* (2016): Rz. B 81.

³³⁸ § 34 Abs. 2 Nr. 3 Hs. 2 EStG. Die *Finanzverwaltung* führt in R 34.3 Abs. 2 EStR konkretisierend aus, dass die Nachzahlung einen Zeitraum von mehr als 36 Monaten erfassen muss; Nachzahlungen für geringere Zeiträume werden nicht von der Vorschrift erfasst, auch wenn diese auf drei Kalenderjahre entfallen.

³³⁹ § 34 Abs. 2 Nr. 4 Hs. 2 EStG.

³⁴⁰ Vgl. überblicksartig *Korezkij* (2003): S. 319-322.

arten des § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG zuzuordnen sein.³⁴¹ Die außerordentlichen Einkünfte können dabei sowohl in Gewinn- als auch Überschusseinkunftsarten anfallen, wobei diesen jeweils eine zeitliche Perspektive zugrunde liegt. Die Einordnung in den Dualismus der Einkunftsarten bedingt aufgrund des jeweiligen steuerlichen Erfassungszeitpunkts ggf. unterschiedliche Handlungsalternativen bei der Steuerplanung. Darüber hinaus ist es von Bedeutung, ob die Tarifvorschrift vergangenheitsorientierte oder zukünftige Progressionseffekte abmildern soll.³⁴² Außerordentliche Einkünfte lassen sich entsprechend in vier Kategorien einordnen:

- Gewinneinkunftsart mit Vergangenheitsbezug,
- Gewinneinkunftsart mit Zukunftsbezug,
- Überschusseinkunftsart mit Vergangenheitsbezug und
- Überschusseinkunftsart mit Zukunftsbezug.

Dass im Rahmen der vorliegenden Arbeit lediglich eine grobe Einordnung der außerordentlichen Einkünfte erfolgt, da diese aufgrund des komplexen Anwendungsbereichs der Vorschrift nicht trennscharf möglich ist, ist m. E. unproblematisch, da das Ergebnis genügt, dass außerordentliche Einkünfte tatsächlich in allen Kategorien anfallen *können*. Zusammenfassend werden die Voraussetzungen zur Anwendung der Tarifvorschrift des § 34 Abs. 1 EStG mit entsprechender Kategorisierung der außerordentlichen Einkünfte in Abbildung 4 visualisiert.

³⁴¹ Vgl. *Schießl* (2022): Rz. 6

³⁴² Dieser Aspekt wird im Rahmen der Steuerrechtsgestaltungsanalyse in Kapitel 6.3.3, S. 215 aufgegriffen.

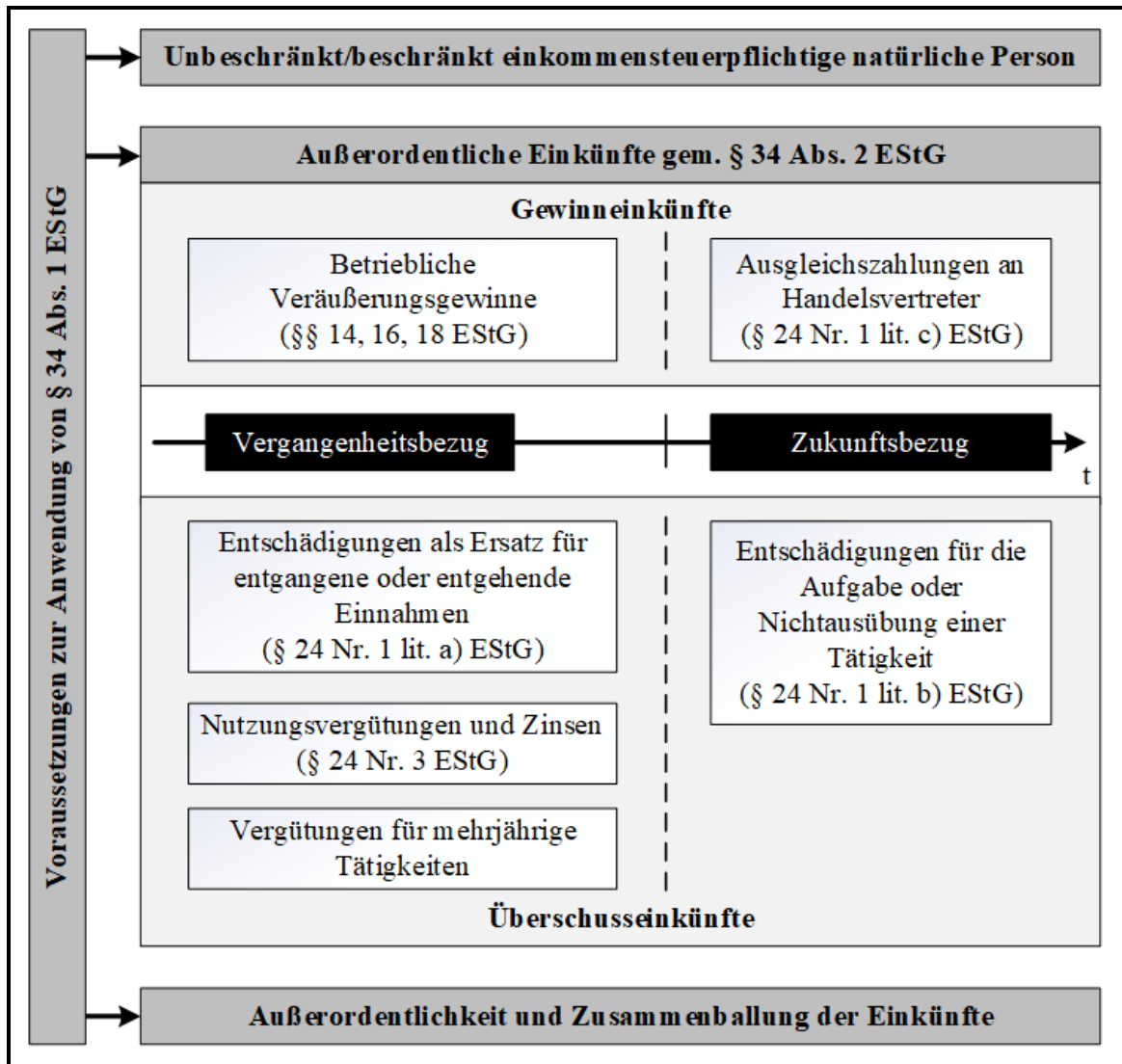


Abbildung 4: Voraussetzungen der Tarifvorschrift des § 34 Abs. 1 EStG mit Kategorisierung der außerordentlichen Einkünfte³⁴³

³⁴³ Eigene Darstellung.

3.3.1.3 Rechtsfolgen von § 34 Abs. 1 EStG

Sind die aufgezeigten Voraussetzungen erfüllt, stellen die im zu versteuernden Einkommen enthaltenen außerordentlichen Einkünfte (*aoE*) innerhalb ihrer jeweiligen Einkunftsart eine „besondere Abteilung“³⁴⁴ dar. Das zu versteuernde Einkommen setzt sich in diesen Fällen aus den außerordentlichen Einkünften und dem verbleibenden zu versteuernden Einkommen (*vzvE*) zusammen:

$$zvE = aoE + vzvE \quad (11)$$

Für die außerordentlichen Einkünfte statuiert § 34 Abs. 1 Satz 1 EStG die Besteuerung mit der Fünftelregel,³⁴⁵ die als relative Tarifvorschrift Rückgriff auf die Steuerbetragsfunktion des § 32a Abs. 1 EStG nimmt. Hinsichtlich der konkreten Steuerberechnung ist zwischen der Anwendung von § 34 Abs. 1 Satz 2 ($vzvE > 0$) und Satz 3 ($vzvE \leq 0$) EStG zu differenzieren.³⁴⁶ Im ersten Fall ergibt sich die gesamte Einkommensteuerbelastung aus der Summe der Schedulesbesteuerung der außerordentlichen Einkünfte und der Besteuerung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens mit dem Grundtarif:

$$S_{34\ I}(aoE, vzvE) = S_{34\ I}(aoE) + S(vzvE) \quad (12)$$

für $aoE > 0, vzvE > 0$

Gem. gesetzlichem Wortlaut beträgt „[d]ie für die außerordentlichen Einkünfte anzusetzende Einkommensteuer (..) das Fünffache des Unterschiedsbetrags zwischen der Einkommensteuer für das um diese Einkünfte verminderte zu versteuernde Einkommen (verbleibendes zu versteuerndes Einkommen) und der Einkommensteuer für das verbleibende zu versteuernde Einkommen zuzüglich eines Fünftels dieser Einkünfte“³⁴⁷:

³⁴⁴ Vgl. *Eggers/Bauer* (2000): S. 1171, *BFH* (2003c): Rz. 13, *BFH* (2008): Rz. 18, *BFH* (2010b): Rz. 19.

³⁴⁵ Die Fünftelregelung ist – anders als die Besteuerung mit dem ermäßigten Durchschnittssteuersatz gem. § 34 Abs. 3 EStG – weder personen- noch betriebsbezogen ausgestaltet und wird somit von Amts wegen in jedem Veranlagungszeitraum gewährt, in dem die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen. Vgl. *Stahl* (2000): S. 12342, *Schoor* (2005): S. 24.

³⁴⁶ Anzumerken ist, dass gem. dem gesetzlichen Wortlaut § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG nur anzuwenden ist, wenn „das verbleibende zu versteuernde Einkommen *negativ* [ist]“ (im Original ohne Hervorhebung). Besteht das zu versteuernde Einkommen ausschließlich aus außerordentlichen Einkünften (d. h. $vzvE = 0$), wäre daher grundsätzlich bereits § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG einschlägig. Da die in den Sätzen 2 und 3 kodifizierten Steuerbetragsfunktionen in diesem Fall jedoch zum selben Ergebnis führen, erscheint es mit Blick auf die folgende Analyse des Grenzsteuersatzverlaufs unproblematisch, eine Differenzierung entgegen dem gesetzlichen Wortlaut vorzunehmen.

³⁴⁷ § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG.

$$S_{34\ I}(aoE) = 5 * \left[S \left(vzvE + \frac{aoE}{5} \right) - S(vzvE) \right] \quad (13)$$

für $aoE > 0, vzvE > 0$

Unter Einbezug der Steuerbelastung auf das verbleibende zu versteuernde Einkommen ergibt sich bei Anwendung von § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG somit folgende Gesamtsteuerbelastung:³⁴⁸

$$S_{34\ I}(aoE, vzvE) = 5 * S \left(vzvE + \frac{aoE}{5} \right) - 4 * S(vzvE) \quad (14)$$

für $aoE > 0, vzvE > 0$

Erkennbar ist, dass die Fünftelregelung auf einer rechnerischen Verteilung der außerordentlichen Einkünfte auf fünf Veranlagungszeiträume basiert.³⁴⁹ Durch diese Mechanik ist die Einkommensteuer auf die außerordentlichen Einkünfte untrennbar mit der Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens desselben Veranlagungszeitraums verbunden.³⁵⁰ So wird fingiert, dass das verbleibende zu versteuernde Einkommen in allen fünf Veranlagungszeiträumen in gleicher Höhe zu berücksichtigen ist.³⁵¹

Um zu verhindern, dass bei einem negativen verbleibenden zu versteuernden Einkommen die Besteuerung eines insgesamt positiven zu versteuernden Einkommens unterbleibt, hat der Gesetzgeber für diese Einkünftestruktur in § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG eine „Mindeststeuer“³⁵² eingefügt.³⁵³ In diesem Fall „beträgt die Einkommensteuer das Fünffache der auf ein Fünftel des zu versteuernden Einkommens entfallenden Einkommensteuer“³⁵⁴:

³⁴⁸ Vgl. mit anderer Notation *Henning/Hundsdoerfer/Schult* (1999): S. 132.

³⁴⁹ Vgl. *Siegel* (2010): S. 448.

³⁵⁰ Vgl. *Jahndorf/Lorscheider* (2000): S. 434.

³⁵¹ Vgl. *Eggesiecker/Ellerbeck* (2007): S. 1283.

³⁵² *Schiffers* (2021): Rz. 26 (im Original hervorgehoben).

³⁵³ Vgl. *Deutscher Bundestag* (1998): S. 183. Ohne eine entsprechende Regelung würde eine Besteuerung unterbleiben, wenn ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte das negative verbleibende zu versteuernde Einkommen betragsmäßig nicht übersteigen würde. So würde ohne § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG bspw. bei außerordentlichen Einkünften i. H. v. 500.000 € und einem negativen verbleibenden zu versteuernden Einkommen i. H. v. –100.000 € keine Steuerbelastung resultieren, obwohl insgesamt ein zu versteuerndes Einkommen i. H. v. 400.000 € vorliegt.

³⁵⁴ § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG. Ist sowohl das verbleibende zu versteuernde Einkommen als auch das zu versteuernde Einkommen negativ, fällt aufgrund des Verlustausgleichs keine Einkommensteuer an. Vgl. *BFH* (2007b): Ls., *Mellinghoff* (2022b): Rz. 37.

$$S_{34I}(aoE, vzvE) = 5 * S\left(\frac{vzvE + aoE}{5}\right) \quad (15)$$

für $aoE > 0, vzvE \leq 0$

Insgesamt wird die Tarifgrundnorm durch § 34 Abs. 1 EStG somit wie folgt modifiziert:

$$S_{34I}(aoE, vzvE) = \begin{cases} 5 * S\left(\frac{vzvE + aoE}{5}\right) & \text{für } vzvE \leq 0 \\ 5 * S\left(vzvE + \frac{aoE}{5}\right) - 4 * S(vzvE) & \text{für } vzvE > 0 \end{cases} \quad (16)$$

für $aoE > 0$

Für Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b EStG zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, ist die Steuerbelastung entsprechend unter Einbezug des Splittingverfahrens zu ermitteln:

$$S_{34I_{ZV}}(aoE_{AB}, vzvE_{AB}) \quad (17)$$

$$= \begin{cases} 10 * S\left(\frac{vzvE_{AB} + aoE_{AB}}{10}\right) & \text{für } vzvE_{AB} \leq 0 \\ 10 * S\left(\frac{vzvE_{AB} + \frac{aoE_{AB}}{5}}{2}\right) - 8 * S\left(\frac{vzvE_{AB}}{2}\right) & \text{für } vzvE_{AB} > 0 \end{cases}$$

für $aoE_{AB} > 0$

$$\text{mit } aoE_{AB} = aoE_A + aoE_B \text{ und } vzvE_{AB} = vzvE_A + vzvE_B$$

Festzuhalten ist, dass die Steuerbelastung bei beiden Veranlagungsformen sowohl von der Höhe der außerordentlichen Einkünfte als auch vom verbleibenden zu versteuernden Einkommen abhängig ist. Die Problematik, die sich aus dieser Berechnungssystematik ergibt, wird exemplarisch an einem Fallbeispiel aufgezeigt. Hierzu wird in Abbildung 5 die Steuerbelastung und das resultierende Haushaltsnettoeinkommen eines Steuerpflichtigen dargestellt, der im Veranlagungszeitraum 2023 außerordentliche Einkünfte gem. § 34 Abs. 2 EStG i. H. v. 150.000 € erzielt, wobei die Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens zwischen –150.000 € und 300.000 € variiert. Das Haushaltsnettoeinkommen wird dabei vereinfacht als Differenz der erwirtschafteten Einkommensbestandteile und der sich ergebenden Steuerbelastung dargestellt:

$$HNE = aoE + vzvE - S_{34I}(aoE, vzvE) \quad (18)$$

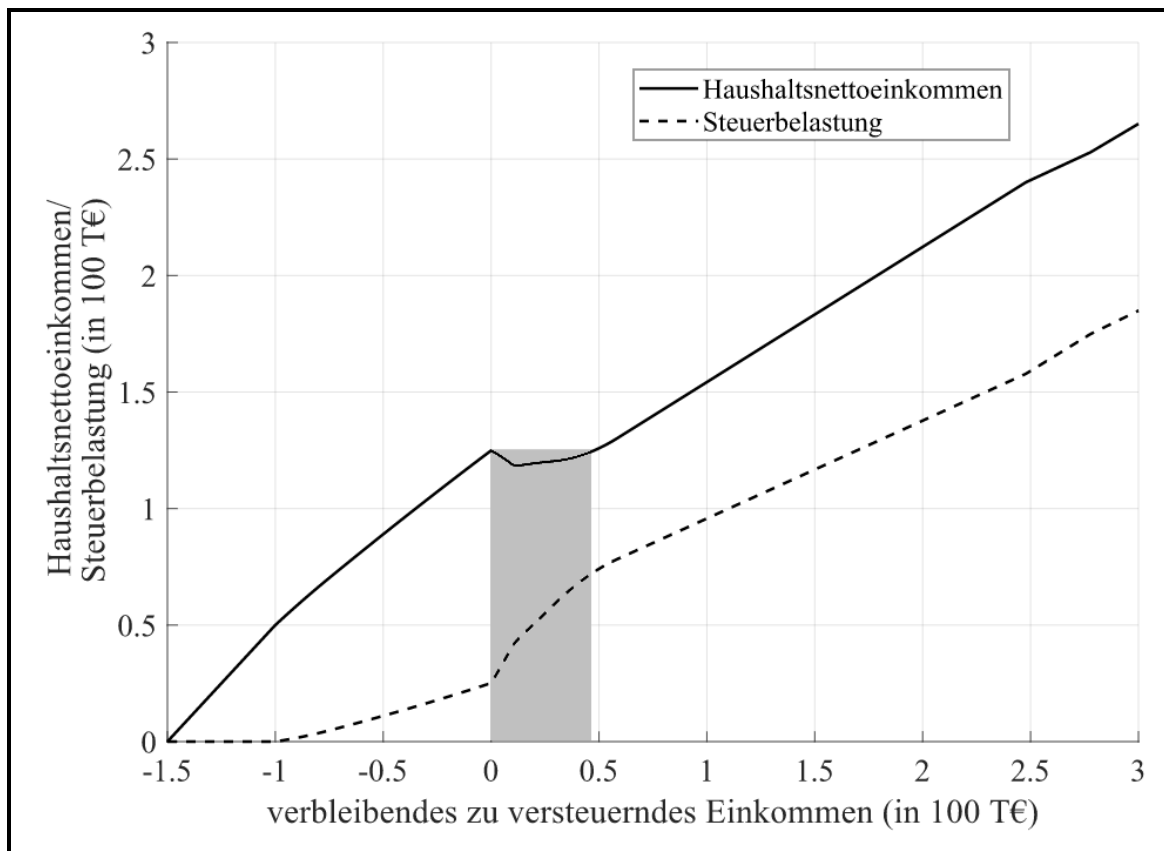


Abbildung 5: Entwicklung der Steuerbelastung und des Haushaltsnettoeinkommens bei außerordentlichen Einkünften i. H. v. 150.000 €³⁵⁵

Zu erkennen ist, dass bei Anwendung von § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG ($vzvE \leq 0$) sowohl die Steuerbelastung als auch das resultierende Haushaltsnettoeinkommen mit Erhöhung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens kontinuierlich ansteigen. Besteht das zu versteuernde Einkommen des Steuerpflichtigen ausschließlich aus den außerordentlichen Einkünften ergibt sich eine Steuerbelastung von 23.500 € und ein Haushaltsnettoeinkommen i. H. v. 126.500 €. Erwirtschaftet der Steuerpflichtige nun neben den außerordentlichen Einkünften ein positives verbleibendes zu versteuerndes Einkommen führt dies dazu, dass § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG anzuwenden ist, wobei das Haushaltsnettoeinkommen aufgrund des starken Anstiegs der Steuerbelastung zunächst *sinkt*. So führt bspw. ein zusätzlich zu den außerordentlichen Einkünften erwirtschaftetes verbleibendes zu versteuerndes Einkommen von 12.909 € zu einer Einkommensteuerbelastung von 42.779 € und zu einem Haushalts-

³⁵⁵ Eigene Darstellung auf Basis des Einkommensteuertarifs für den Veranlagungszeitraum 2023.

nettoeinkommen von 120.130 €; es kommt somit zu einer Minderung des Haushaltsnettoeinkommens i. H. v. 6.370 €. Dies ist darauf zurückzuführen, dass eine Erhöhung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens um 12.909 € zu einer Erhöhung der Steuerbelastung von 19.279 € führt, was einem Differenzsteuersatz von 1,493 entspricht. Ab einem verbleibenden zu versteuernden Einkommen von 12.910 € führt die Erwirtschaftung laufender Einkünfte zwar nun wieder dazu, dass das Haushaltsnettoeinkommen ansteigt, jedoch wird erst ab einem verbleibenden zu versteuernden Einkommen i. H. v. 47.991 € wieder ein Haushaltsnettoeinkommen in der Höhe erreicht, welche sich ergibt, wenn ausschließlich außerordentliche Einkünfte vorliegen. Der „problematische Bereich“ des verbleibenden zu versteuernden Einkommens, in dem es im Vergleich zu dem Fall, dass ausschließlich außerordentliche Einkünfte erwirtschaftet werden, zu einem niedrigeren Haushaltsnettoeinkommen kommt, ist in Abbildung 5 grau hervorgehoben.

Das Beispiel zeigt exemplarisch die Belastungswirkung von Tarifverwerfungen auf und wird zum Anlass genommen, den Tarifaufbau von § 34 Abs. 1 EStG einer taxografischen sowie formalen Analyse zu unterziehen. Hierzu werden die Entlastungswirkung der Fünftelregelung ggü. dem Grundtarif erläutert und die Grenzsteuersatzfunktion von § 34 Abs. 1 EStG auf das Vorliegen von Tarifverwerfungen hin untersucht. Zur besseren Nachvollziehbarkeit erfolgen die Ausführungen jeweils zunächst für das aufgeführte Fallbeispiel, bevor allgemeingültige Aussagen hergeleitet werden.³⁵⁶

3.3.2 Analyse des Tarifaufbaus von § 34 Abs. 1 EStG

3.3.2.1 Entlastungswirkung von § 34 Abs. 1 EStG ggü. dem Grundtarif

Die Entlastungswirkung der Fünftelregelung (*EW*) ggü. der Besteuerung mit dem Grundtarif gem. § 32a Abs. 1 EStG ergibt sich aus der Differenz der Steuerbeträge der beiden Tarifvorschriften und ist sowohl von der Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens als auch von der Höhe der außerordentlichen Einkünfte abhängig:³⁵⁷

$$EW(aoE, vzvE) = S(zvE) - S_{34\ 1}(aoE, vzvE) \quad (19)$$

für $aoE > 0$

³⁵⁶ Vgl. für ein analoges Vorgehen im Rahmen einer Tarifanalyse Zimmermann (2009): S. 57-67.

³⁵⁷ Vgl. auch Müller/Kalies (2019): S. 699.

Zunächst wird die Entlastungswirkung der Fünftelregelung für konstante außerordentliche Einkünfte i. H. v. 150.000 € mit Variation der Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens von –150.000 € bis 300.000 € in Abbildung 6 dargestellt.

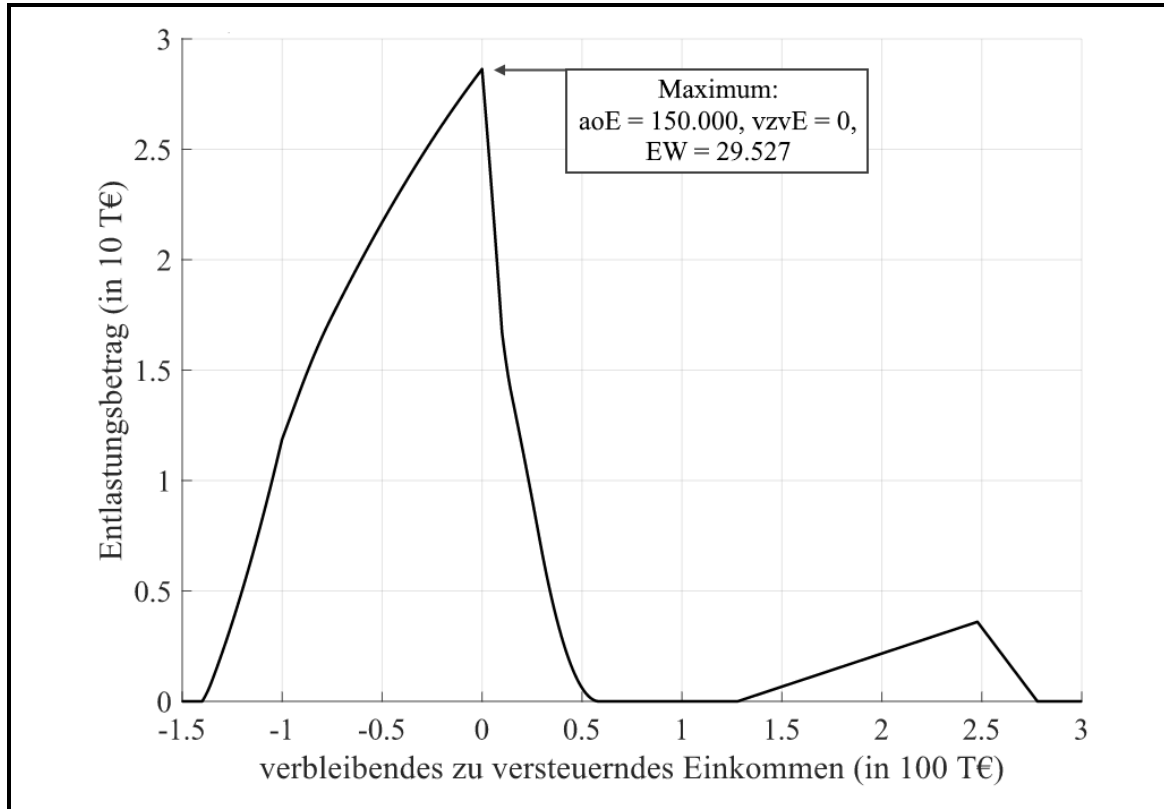


Abbildung 6: Entlastungswirkung der Fünftelregelung ggü. dem Grundtarif bei außerordentlichen Einkünften i. H. v. 150.000 €³⁵⁸

Bei außerordentlichen Einkünften i. H. v. 150.000 € tritt im Veranlagungszeitraum 2023 bis zu einem verbleibenden zu versteuernden Einkommen von –139.092 € keine Entlastungswirkung ein, da die tarifliche Einkommensteuer sowohl bei Anwendung des Grundtarifs als auch der Fünftelregelung 0 € beträgt. Sobald das zu versteuernde Einkommen den Grundfreibetrag übersteigt, kommt es im Rahmen von § 32a Abs. 1 EStG zu einer Steuerbelastung, während die Steuerbelastung im Rahmen der Fünftelregelung durch Anwendung von § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG erst bei einem zu versteuernden Einkommen von 54.545 € (d. h. bei einem verbleibenden zu versteuernden Einkommen von –95.455 €) einsetzt, da der Grundfreibetrag fünffache Wirkung entfaltet ($5 * (E_1 + 1)$). Solange das verbleibende zu versteuernde Einkommen einen negativen Wert aufweist, wirkt sich eine Erhöhung der nicht

³⁵⁸ Eigene Darstellung auf Basis des Einkommensteuertarifs für den Veranlagungszeitraum 2023.

begünstigungsfähigen Einkünfte im Rahmen der Fünftelregelung jeweils nur zu einem Fünftel auf die Bemessungsgrundlage aus; im Vergleich zu § 32a Abs. 1 EStG wird somit eine geringere Zusatzbelastung ausgelöst, sodass die Entlastungswirkung von § 34 Abs. 1 EStG entsprechend steigt.³⁵⁹ Besteht das zu versteuernde Einkommen ausschließlich aus außerordentlichen Einkünften (d. h. $vzvE = 0$), erreicht die Steuerbelastungsdifferenzfunktion für außerordentliche Einkünfte i. H. v. 150.000 € mit einem Entlastungsbetrag von 29.527 € ihr Maximum.³⁶⁰ In diesem Fall wirken sich die Vorteile des Grundfreibetrags und des Progressionsbereichs fünffach aus, während diese im Rahmen des Grundtarifs nur einmal gewährt werden.³⁶¹

Die Erwirtschaftung eines positiven verbleibenden zu versteuernden Einkommens führt nun dazu, dass die Entlastungswirkung der Fünftelregelung rapide sinkt, was auf die zugrundeliegende Grenzsteuersatzfunktion dieser Tarifnorm und den damit einhergehenden Tarifverwerfungen zurückzuführen ist.³⁶² Ab einem verbleibenden zu versteuernden Einkommen von 62.810 € ($E_3 + 1$) fallen alle relevanten Einflussgrößen in die 4. Tarifzone, sodass die Anwendung von § 32a Abs. 1 EStG und § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG jeweils zur gleichen Steuerbelastung führen. Dies gilt so lange, bis zunächst das zu versteuernde Einkommen und danach ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte zzgl. des verbleibenden zu versteuernden Einkommens in die 5. Tarifzone fällt. In diesen Abschnitten entfaltet die Fünftelregelung eine Entlastungswirkung, die zunächst linear um 0,03 steigt ($127.826 \leq vzvE \leq 247.825$) und sodann um 0,12 fällt ($247.826 \leq vzvE \leq 277.825$) bis alle relevanten Bemessungsgrundlagen in die obere Proportionalzone fallen und eine Entlastungswirkung entsprechend ausgeschlossen ist ($277.826 \geq vzvE$).

Um allgemeingültige Aussagen über die Vorteilhaftigkeit der Fünftelregelung ggü. dem Grundtarif treffen zu können, wird in der folgenden taxografischen Analyse nicht nur die Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens variiert, sondern ebenso die Höhe der außerordentlichen Einkünfte.³⁶³ In Abbildung 7 wird die resultierende Entlastungswir-

³⁵⁹ Vgl. Zimmermann (2009): S. 59. Der sich aus § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG ergebende Grenzsteuersatz steigt im Vergleich zum Grundtarif im Ergebnis fünfmal langsamer. Vgl. Paus (1999b): S. 3857.

³⁶⁰ $EW(150.000,0) = 0,42 * 150.000 - 9.972,98 - 5 * ((192,59 * 10^{-8} * (30.000 - 15.999)) + 0,2397) * (30.000 - 15.999) + 966,53 = 29.526,52 \approx 29.527$.

³⁶¹ Vgl. Houben (2006): S. 201.

³⁶² Vgl. hierzu die Ausführungen im folgenden Kapitel 3.3.2.2, S. 70-79.

³⁶³ Vgl. zu einem analogen Vorgehen Zimmermann (2009): S. 57-67.

kung für außerordentliche Einkünfte im Intervall $[0 \leq aoE \leq 1.500.000]$ und für ein verbleibendes zu versteuerndes Einkommen im Intervall $[-500.000 \leq vzvE \leq 1.000.000]$ dargestellt.

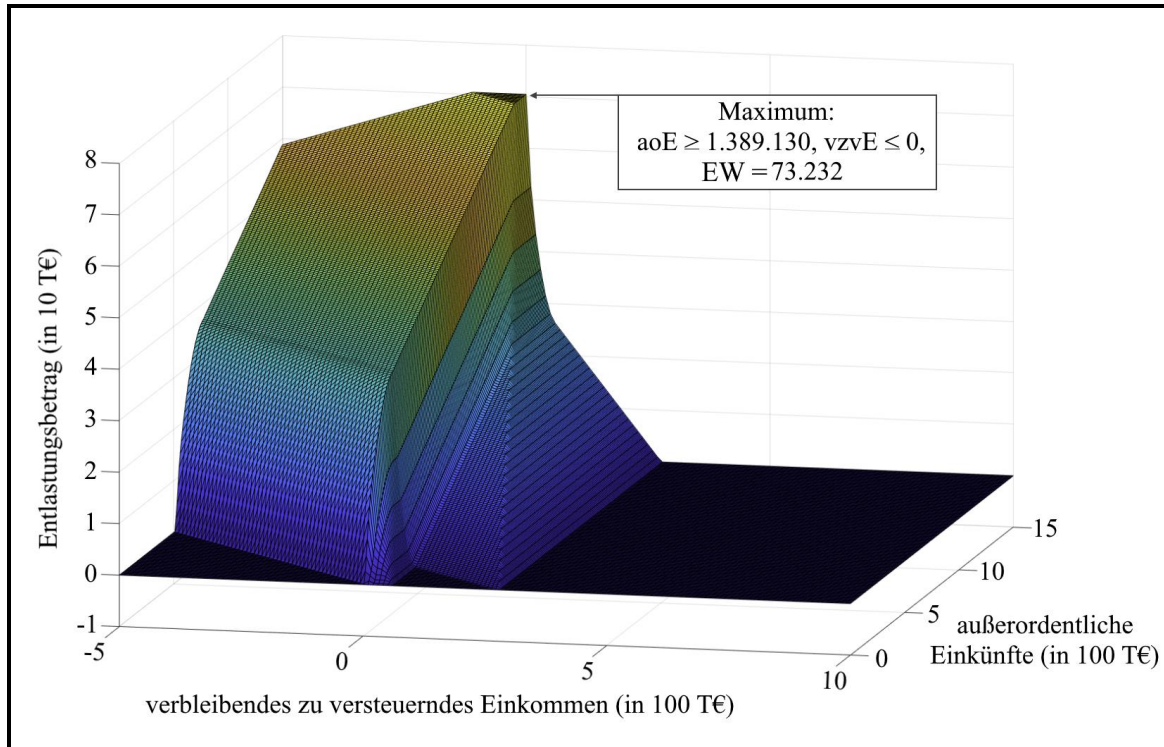


Abbildung 7: Allgemeine Entlastungswirkung der Fünftelregel ggü. dem Grundtarif³⁶⁴

Der maximal zu erzielende Entlastungsbetrag ist für den Veranlagungszeitraum 2023 im Rahmen der Einzelveranlagung betragsmäßig auf 73.232 € gedeckelt, was dem Vierfachen des (aufgerundeten) Korrekturbetrags der 5. Tarifzone des § 32a Abs. 1 EStG entspricht ($EW_{max} = 4 * C_5$).³⁶⁵ Dies ist der Fall, wenn ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte in die obere Proportionalzone fällt ($aoE \geq 5 * (E_4 + 1)$) und die Entlastungswirkung nicht durch das Vorliegen eines positiven verbleibenden zu versteuernden Einkommens geschmälert wird ($vzvE \leq 0$). Der Korrekturbetrag der 5. Tarifzone entfaltet im Rahmen der Fünftelregel entsprechend fünffache Wirkung, während dieser bei Anwendung des Grundta-

³⁶⁴ Eigene Darstellung auf Basis des Einkommensteuertarifs für den Veranlagungszeitraum 2023. Vgl. ähnlich Zimmermann (2009): S. 65.

³⁶⁵ Vgl. auch Herzig/Förster (1999): S. 714.

rifs nur einmal gewährt wird. Bei Anwendung des Splittingverfahrens verdoppelt sich die maximale Entlastungswirkung entsprechend auf 146.464 € ($EW_{zv_max} = 8 * C_5$).

Zimmermann kommt im Rahmen seiner Tarifanalyse darüber hinaus zu dem Ergebnis, dass „im Fall der Betragsgleichheit von *aoE* und *zvE* die Steuerermäßigung jeweils maximal wird (...). Für alle Kombinationen von *zvE* und *aoE* im angegebenen Wertebereich kann deshalb gefolgert werden, dass die Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens das Ausmaß der Steuerentlastung determiniert.“³⁶⁶ Diese Aussage kann in dieser Pauschalität allerdings nicht bestätigt werden, da für betragsmäßig geringe außerordentliche Einkünfte die maximale Entlastungswirkung nicht bei einem verbleibenden zu versteuernden Einkommen von 0 € erreicht wird, sondern die Vorteilhaftigkeit mit Erhöhung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens zunächst weiter ansteigt. Dies gilt in den Fällen, in denen sowohl das verbleibende zu versteuernde Einkommen als auch das verbleibende zu versteuernde Einkommen zzgl. eines Fünftels der außerordentlichen Einkünfte jeweils in die 1. Tarifzone des § 32a Abs. 1 EStG fallen.³⁶⁷ Zur Identifizierung der maximalen Entlastungswirkung ist entsprechend wie folgt zu differenzieren:

$$vzvE_{EW_{max}} = \begin{cases} E_1 - \frac{aoE}{5} & \text{für } 0 < aoE < 5 * (E_1 + 1) \\ 0 & \text{für } aoE \geq 5 * (E_1 + 1) \end{cases} \quad (20)$$

Ab dem jeweiligen Maximalpunkt fällt die Entlastungswirkung bei marginaler Erhöhung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens rapide ab und beträgt 0 €, wenn alle relevanten Einflussgrößen in die (jeweils gleiche) Proportionalzone fallen.³⁶⁸ Es ist zudem ersichtlich, dass – bei Ausklammerung weiterer Tarifnormen – die Fünftelregelung im Ver-

³⁶⁶ *Zimmermann* (2009): S. 64, wobei der zugrunde liegende Wertebereich bei *Zimmermann* außerordentliche Einkünfte sowie ein zu versteuerndes Einkommen im Intervall [0,350.000] umfasst. Auch *List* [(2003): S. 762] führt aus, dass sich die Fünftelregelung „[a]m günstigsten erweist (...), wenn das zu versteuernde Einkommen nur aus außerordentlichen Einkünften besteht.“

³⁶⁷ Vgl. beispielhaft die Entlastungswirkung für außerordentliche Einkünfte i. H. v. 20.000 € in Anhang 5, S. 252.

³⁶⁸ Vgl. *Herzig/Förster* (1999): S. 714, *Zimmermann* (2009): S. 54. Die pauschale Aussage von *Hey* [(2007): S. 409], dass sich die Fünftelregelung „[b]ei hohen außerordentlichen Einkünften (...) nicht aus[wirkt]“, ist somit unzutreffend; dies ist nur der Fall, wenn zusätzlich zu den außerordentlichen Einkünften ein entsprechend hohes verbleibendes zu versteuerndes Einkommen vorliegt.

gleich zur Besteuerung mit dem Grundtarif in keinem Fall zu einer höheren Steuerbelastung führt.³⁶⁹

3.3.2.2 Beschreibung des Grenzsteuersatzverlaufs von § 34 Abs. 1 EStG mit Identifikation von Tarifverwerfungen

Um eine allgemeingültige Aussage darüber treffen zu können, in welchen Konstellationen von außerordentlichen Einkünften und verbleibenden zu versteuernden Einkommen Tarifverwerfungen zu verzeichnen sind, wird im Folgenden die Grenzsteuersatzfunktion der Fünftelregelung untersucht, wobei wiederum zwischen der Anwendung der Sätze 2 und 3 zu differenzieren ist. Hierzu wird die in § 34 Abs. 1 EStG kodifizierte Steuerbetragsfunktion³⁷⁰ partiell nach dem verbleibenden zu versteuernden Einkommen abgeleitet:³⁷¹

$$\frac{\partial S_{34\ I}(aoE, vzvE)}{\partial vzvE} = sg_{34\ I}(aoE, vzvE) \quad (21)$$

$$= \begin{cases} sg\left(\frac{vzvE + aoE}{5}\right) & \text{für } vzvE \leq 0 \\ 5 * sg\left(vzvE + \frac{aoE}{5}\right) - 4 * sg(vzvE) & \text{für } vzvE > 0 \end{cases}$$

für $aoE > 0$

Bei Anwendung von § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG ($vzvE \leq 0$)³⁷² entspricht die Grenzbelastung dem Grenzsteuersatz, der auf ein Fünftel des zu versteuernden Einkommens entfällt. Bei einem positiven verbleibenden zu versteuernden Einkommen ergibt sich die Grenzbelastung gem. § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG als Differenz aus dem Fünffachen des Grenzsteuersatzes, der auf ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte zzgl. des verbleibenden zu versteuernden Einkommens entfällt, und dem Vierfachen des Grenzsteuersatzes des verbleibenden zu versteuernden Einkommens. Aufgrund der Unterteilung von § 32a Abs. 1 EStG in verschiedene Tarifzonen ist die Grenzsteuersatzfunktion weiter abschnittsweise in linear definierte Funktionsbereiche unterteilt, wobei sich die verschiedenen Wertebereiche daraus ergeben,

³⁶⁹ Vgl. so auch Zimmermann (2009): S. 65, Müller/Kalies (2019): S. 699 f.

³⁷⁰ Vgl. Gleichung (16), S. 63.

³⁷¹ Im Folgenden ist jeweils die erste partielle Ableitung nach dem verbleibenden zu versteuernden Einkommen gemeint, wenn auf den Grenzsteuersatz im Kontext der Fünftelregelung abgestellt wird. Hintergrund ist, dass sich, bezogen auf eine Veränderung der außerordentlichen Einkünfte – bei isolierter Anwendung der Tarifnorm – keine Grenzsteuersätze ergeben, die über den Spitzensteuersatz hinausgehen.

³⁷² Zur Differenzierung der Anwendung der Sätze 2 ($vzvE > 0$) und 3 ($vzvE \leq 0$) wird erneut auf die Ausführungen in Fn. 346, S. 61 verwiesen.

in welche Tarifzone ein Fünftel des zu versteuernden Einkommens (Satz 3) bzw. das verbleibende zu versteuernde Einkommen sowie das verbleibende zu versteuernde Einkommen zzgl. eines Fünftels der außerordentlichen Einkünfte (Satz 2) jeweils fallen.³⁷³ Bezug nehmend auf das Ausgangsfallbeispiel wird in Abbildung 8 der Grenzsteuersatzverlauf für außerordentliche Einkünfte i. S. des § 34 Abs. 2 EStG i. H. v. 150.000 € bei Variation des verbleibenden zu versteuernden Einkommens von -150.000 € und 300.000 € dargestellt:

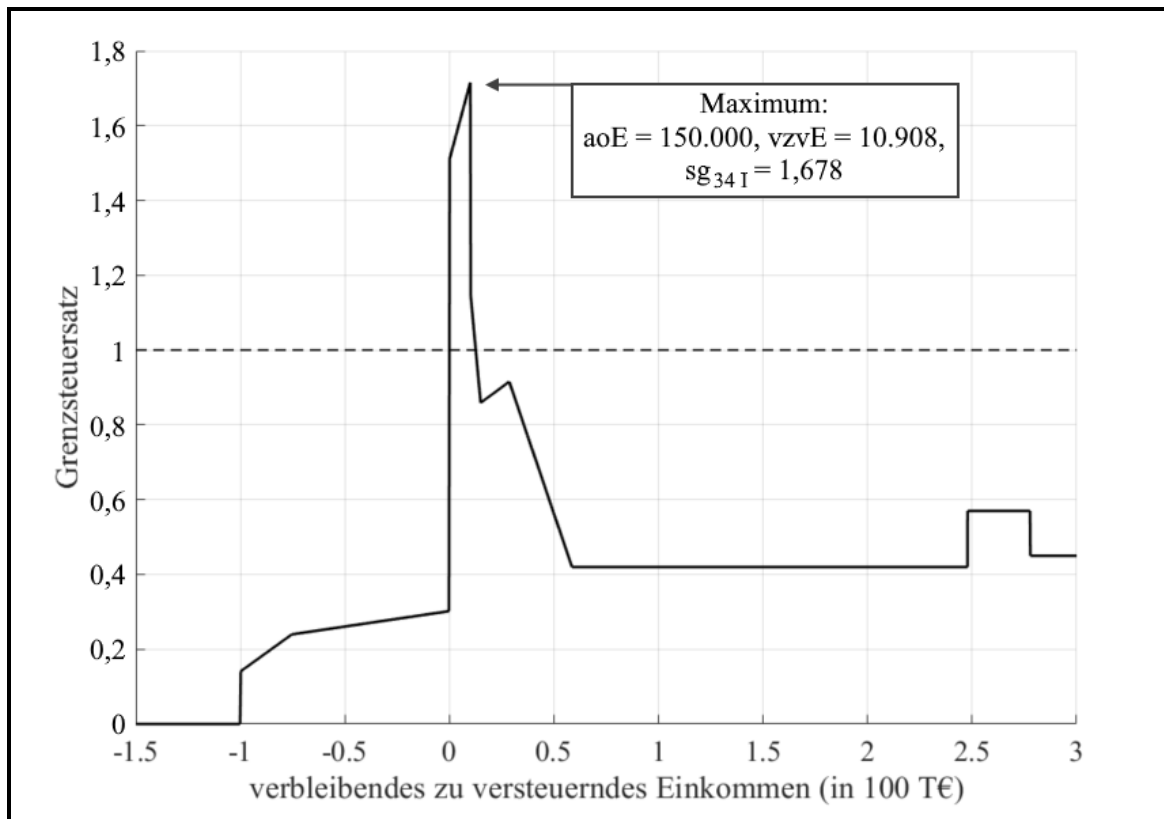


Abbildung 8: Grenzsteuersatzverlauf der Fünftelregelung bei außerordentlichen Einkünften i. H. v. 150.000 €³⁷⁴

Ausgehend von einem negativen verbleibenden zu versteuernden Einkommen, tritt eine Steuerbelastung gem. § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG ein, sobald ein Fünftel des zu versteuernden Einkommens den Grundfreibetrag übersteigt. Der Eingangsgrenzsteuersatz beträgt in der 2. Tarifzone des § 32a EStG 0,14 und steigt hier durch das Fünfteln der Bemessungsgrundlage bei einer marginalen Erhöhung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens um ein Fünftel des Progressionsfaktors der 2. Tarifzone ($391,672 \cdot 10^{-8}$) bis auf 0,2397 an. Fällt

³⁷³ Vgl. hierzu die detaillierte Darstellung der Grenzsteuersatzfunktionen in den Anhängen 6-8, S. 253-255.

³⁷⁴ Eigene Darstellung auf Basis des Einkommensteuertarifs für den Veranlagungszeitraum 2023.

ein Fünftel des zu versteuernden Einkommens in die 3. Tarifzone, verringert sich die Steigung entsprechend auf ein Fünftel des Progressionsfaktors dieser Zone ($77,036 \cdot 10^{-8}$), wobei der Grenzsteuersatz bis zu der Stelle, an der das zu versteuernde Einkommen ausschließlich aus außerordentlichen Einkünften besteht, auf 0,2936 anwächst.³⁷⁵

Mit Erwirtschaftung eines zusätzlichen verbleibenden zu versteuernden Einkommens i. H. v. 1 € springt der Grenzsteuersatz auf 1,468, was dem Fünffachen Grenzsteuersatz eines Fünftels der außerordentlichen Einkünfte (30.000 €) entspricht.³⁷⁶ Die Grenzbelastung steigt nun linear um das Fünffache des Progressionsfaktors der 3. Tarifzone ($192,59 \cdot 10^{-7}$) an, bis bei einem verbleibenden zu versteuernden Einkommen i. H. des Grundfreibetrags der maximale Grenzsteuersatz von 1,678 erreicht wird.³⁷⁷ Sobald das zu versteuernde Einkommen den Grundfreibetrag übersteigt und somit in die 2. Tarifzone einzuordnen ist, fällt der Grenzsteuersatz auf 1,118 und von hier linear um $590,75 \cdot 10^{-7}$ bis auf 0,8177.³⁷⁸ Ab einem zu versteuernden Einkommen von 16.000 € fallen beide Bemessungsgrundlagen in die 3. Tarifzone, sodass der Grenzsteuersatz um den Progressionsfaktor $385,18 \cdot 10^{-8}$ bis auf 0,8824 ansteigt.³⁷⁹ Erreicht das verbleibende zu versteuernde Einkommen zzgl. eines Fünftels der außerordentlichen Einkünfte die nächste Tarifzone, fällt der Grenzsteuersatz nun um das Vierfache des Progressionsfaktors der 3. Tarifzone ($154,07 \cdot 10^{-7}$) bis auf 0,42. Sobald auch das verbleibende zu versteuernde Einkommen in den Proportionalbereich des Einkommensteuertarifs fällt, beträgt der Grenzsteuersatz konstant 0,42 bzw. 0,57 und schließlich 0,45.³⁸⁰

Wie anhand des Beispiels ersichtlich ist, liegt der maximale Grenzsteuersatz für außerordentliche Einkünfte i. H. v. 150.000 € bei 1,678. Der Grenzsteuersatz von 1 wird überschritten, wenn das verbleibende zu versteuernde Einkommen in die 1. oder in einen bestimmten

³⁷⁵ $sg_{34I}(150.000,0) = sg(30.000) = 0,2936$. Für außerordentliche Einkünfte i. H. v. 150.000 € wird an dieser Stelle der maximale Entlastungsbetrag der Fünftelregelung ggü. der Anwendung des Grundtarifs erzielt. Vgl. hierzu die Ausführungen in Kapitel 3.3.2.1, S. 67.

³⁷⁶ $sg_{34I}(150.000,1) = 5 * sg(30.001) - 4 * sg(1) = 5 * 0,2936 - 4 * 0 = 1,468$.

³⁷⁷ $sg_{34I}(150.000,10.908) = 5 * sg(40.908) - 4 * sg(10.908) = 5 * 0,3356 - 4 * 0 = 1,678$.

³⁷⁸ $sg_{34I}(150.000,10.909) = 5 * sg(40.909) - 4 * sg(10.909) = 5 * 0,3356 - 4 * 0,14 = 1,118$,
 $sg_{34I}(150.000,15.999) = 5 * sg(45.999) - 4 * sg(15.999) = 5 * 0,3553 - 4 * 0,2397 = 0,8177$.

³⁷⁹ $sg_{34I}(150.000,32.809) = 5 * sg(62.809) - 4 * sg(32.809) = 5 * 0,42 - 4 * 0,3044 = 0,8824$.

³⁸⁰ $sg_{34I}(150.000,62.810) = 5 * sg(92.810) - 4 * sg(62.810) = 5 * 0,42 - 4 * 0,42 = 0,42$,
 $sg_{34I}(150.000,247.826) = 5 * sg(277.826) - 4 * sg(247.826) = 5 * 0,45 - 4 * 0,42 = 0,57$,
 $sg_{34I}(150.000,277.826) = 5 * sg(307.826) - 4 * sg(277.826) = 5 * 0,45 - 4 * 0,45 = 0,45$.

Teil der 2. Tarifzone des § 32a Abs. 1 EStG fällt. Konkret kommt es hier zu Tarifverwerfungen, wenn das verbleibende zu versteuernde Einkommen einen positiven Wert bis zu einer Höhe von 12.909 € annimmt:³⁸¹

$$sg_{34 I_max}(150.000, 10.908) = 1,678 \quad (22)$$

$$sg_{34 I}(150.000, 0 < vzvE \leq 12.909) > 1$$

Zu beachten ist, dass dieser Wertebereich nur für außerordentliche Einkünfte i. H. v. 150.000 € gilt, da die Grenzsteuersatzfunktion des § 34 Abs. 1 EStG nicht nur von dem verbleibenden zu versteuernden Einkommen abhängt, sondern auch von der Höhe der außerordentlichen Einkünfte. Um diesbezüglich allgemeingültige Aussagen treffen zu können, erfolgt – analog zur Vorgehensweise in Kapitel 3.3.2.1 – eine dreidimensionale Darstellung der Grenzsteuersatzfunktion in Abhängigkeit von der Höhe der außerordentlichen Einkünfte im Intervall $[0 \leq aoE \leq 1.500.000]$ und dem verbleibenden zu versteuernden Einkommen im Intervall $[-50.000 \leq vzvE \leq 300.000]$. Die Konstellationen, bei denen der Grenzsteuersatz den Wert 1 übersteigt, sind in Abbildung 9 hervorgehoben:

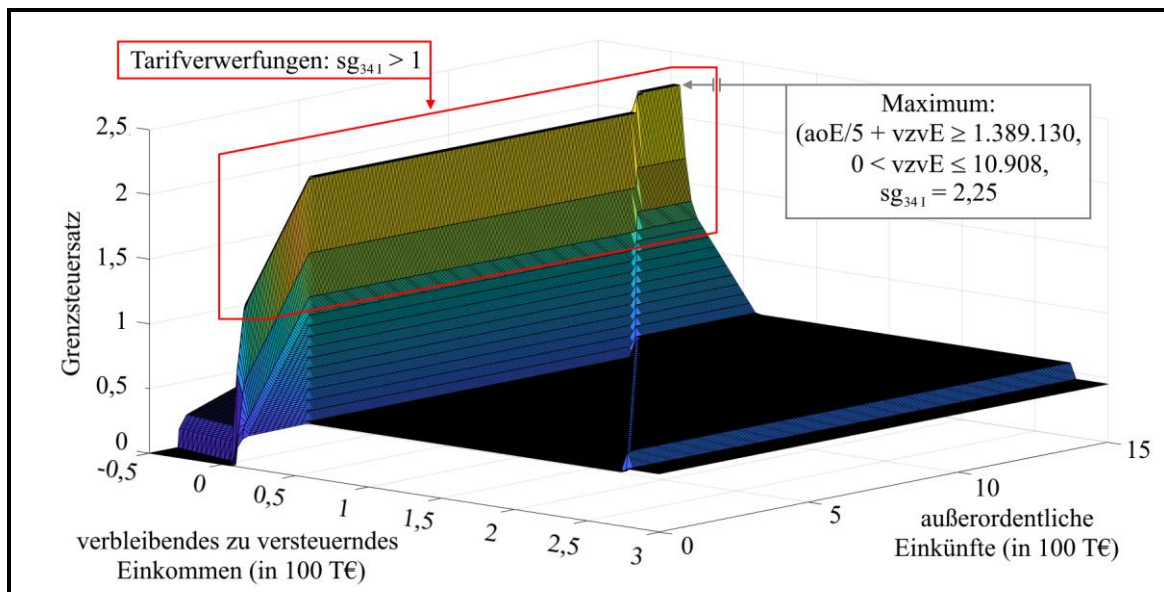


Abbildung 9: Allgemeiner Grenzsteuersatzverlauf der Fünftelregelung³⁸²

³⁸¹ Vgl. zur Herleitung dieses Wertebereichs Anhang 9, S. 256.

³⁸² Eigene Darstellung auf Basis des Einkommensteuertarifs für den Veranlagungszeitraum 2023. Vgl. für eine ähnliche Darstellung eines Ausschnitts der Tarifverwerfungsfälle für den Veranlagungszeitraum 2020 Kudert/Höppner (2020): S. 82.

In Tabelle 2 erfolgt zudem eine Aufschlüsselung der auf das verbleibende zu versteuernde Einkommen bezogenen möglichen Grenzsteuersätze im Rahmen von § 34 Abs. 1 EStG nach den Tarifzonen. Die Fälle, in denen es zwangsläufig zu Tarifverwerfungen kommt, sind in schwarz gekennzeichnet, während die Konstellationen, in denen konfiskatorische Grenzsteuersätze ausgeschlossen sind, hellgrau hinterlegt sind. In den mittelgrau hervorgehobenen Bereichen ist das Vorliegen von Tarifverwerfungen jeweils von der Höhe der relevanten Einflussgrößen abhängig.

Tarifzone:		$vzvE > 0$, Tarifzone:				
$\frac{aoE}{5} + vzvE$	$vzvE \leq 0$	1	2	3	4	5
1	0	0	–	–	–	–
2	0,14- 0,2397 ↑	0,7- 1,1985 ↑	0,14- 0,638 ↑	–	–	–
3	0,2397- 0,42 ↑	1,1985- 2,1 ↑	1,54- 0,2397 ↓	0,2397- 1,1412 ↑	–	–
4	0,42	2,1	1,54- 1,1412 ↓	1,142- 0,42 ↓	0,42	–
5	0,45	2,25	1,69- 1,2912 ↓	1,2912- 0,57 ↓	0,57	0,45

Legende: ■ = Tarifverwerfungen liegen vor ■ = Tarifverwerfungen sind möglich
■ = Tarifverwerfungen liegen nicht vor
↑ bzw. ↓ = positive bzw. negative Steigung (in Abhängigkeit von der Höhe des $vzvE$)

Tabelle 2: Mögliche Grenzsteuersätze im Rahmen des § 34 Abs. 1 EStG³⁸³

Insgesamt ist festzuhalten, dass bei Anwendung von § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG ($vzvE \leq 0$) keine Tarifverwerfungen zu verzeichnen sind. Diese Aussage ist unabhängig von der Höhe der beiden Einflussgrößen gültig, da diese Berechnungsvorschrift zu einem maximalen Grenzsteuersatz von 0,45 führen kann. Grenzsteuersätze, die den Wert 1 übersteigen, sind ausschließlich bei Anwendung von § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG ($vzvE > 0$) zu beobachten. Es

³⁸³ Eigene Darstellung. Vgl. ähnlich auch *Schmidtman* (2012): S. 143, *Kudert/Höppner* (2020): S. 81 und zur Aufschlüsselung der Steigung der Grenzsteuersatzfunktion des § 34 Abs. 1 EStG in den verschiedenen Tarifzonen Anhang 10, S. 257.

lassen sich dabei folgende Charakteristika der in Abbildung 9 dargestellten Funktion erkennen:

- 1.) Die Höhe des maximalen Grenzsteuersatzes ist betragsmäßig gedeckelt.
- 2.) Tarifverwerfungen treten erst ab einer bestimmten Höhe der außerordentlichen Einkünfte auf.
- 3.) Tarifverwerfungen treten jeweils in einem bestimmten Intervall des verbleibenden zu versteuernden Einkommens auf.

Die aufgeführten Punkte werden im Folgenden konkretisiert und die formalen Zusammenhänge hergeleitet, sodass sich die Ausführungen nicht nur auf den Einkommensteuertarif 2023 beschränken, sondern auch auf andere Veranlagungszeiträume übertragbar sind.

1.) Die Höhe des maximalen Grenzsteuersatzes ist betragsmäßig gedeckelt

Der maximale, auf das verbleibende zu versteuernde Einkommen bezogene Grenzsteuersatz beträgt 2,25, was dem Fünffachen des Grenzsteuersatzes der 5. Tarifzone des § 32a Abs. 1 EStG entspricht. Dieser Maximalwert wird erreicht, wenn ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte zzgl. des verbleibenden zu versteuernden Einkommens in die 5. Tarifzone fällt und das positive verbleibende zu versteuernde Einkommen den Grundfreibetrag nicht übersteigt.³⁸⁴

$$sg_{34\ I_max}(aoE, vzvE) = 5 * sg_5 \quad (23)$$
$$\text{für } E_4 + 1 \leq \frac{aoE}{5} + vzvE, 0 < vzvE \leq E_1$$

2.) Tarifverwerfungen treten erst ab einer bestimmten Höhe der außerordentlichen Einkünfte auf

Aus Tabelle 2 ist ersichtlich, dass der Grenzsteuersatz von 0,7 bis auf 1,1985 ansteigt, wenn ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte zzgl. des verbleibenden zu versteuernden Einkommens in die 2. und das verbleibende zu versteuernde Einkommen in die 1. Tarifzone des § 32a Abs. 1 EStG fällt.³⁸⁵ Um zu ermitteln, ab welcher Höhe von außerordentlichen

³⁸⁴ Vgl. analog für den Veranlagungszeitraum 2006 *Houben* (2006): S. 201.

³⁸⁵ Für diese Kombination der außerordentlichen Einkünfte und des verbleibenden zu versteuernden Einkommens wird im Folgenden die Bezeichnung „Wertebereich_{2,1}“ verwendet, die für weitere Kombinationen analog gilt. Die erste tiefgestellte Zahl gibt dabei jeweils an, in welche Tarifzone ein Fünftel der

Einkünften es zu Tarifverwerfungen kommt, wird die Grenzsteuersatzfunktion des Wertebereichs_{2,1} gleich 1 gesetzt und nach den außerordentlichen Einkünften aufgelöst:

$$5 * \left(2 * p_2 + \left(\frac{aoE}{5} + vzvE - E_1 \right) + sg_2 \right) = 1 \quad (24)$$

$$\Leftrightarrow aoE = -5 * vzvE + 5 * E_1 + \frac{1 - 5 * sg_2}{2 * p_2}$$

$$\text{für } E_1 + 1 \leq \frac{aoE}{5} + vzvE \leq E_2, 0 < vzvE \leq E_1$$

Zu erkennen ist, dass innerhalb dieses Wertebereichs ein negativer, linearer Zusammenhang zwischen der Höhe der außerordentlichen Einkünfte und dem verbleibenden zu versteuernden Einkommen besteht. Aufgrund dieses negativen Zusammenhangs ergibt sich die Höhe der außerordentlichen Einkünfte, ab welcher der Grenzsteuersatz den Wert 1 erreicht, indem der Eckwert der 1. Tarifzone für das verbleibende zu versteuernde Einkommen in Gleichung (24) eingesetzt wird. Entsprechend können Tarifverwerfungen nur auftreten, wenn die außerordentlichen Einkünfte die Höhe von $\frac{1 - 5 * sg_2}{2 * p_2}$ übersteigen, was im Veranlagungszeitraum 2023 einer Höhe von 15.318 € entspricht.

3.) Tarifverwerfungen treten jeweils in einem bestimmten Intervall des verbleibenden zu versteuernden Einkommens auf

Zur Bestimmung des Bereichs des verbleibenden zu versteuernden Einkommens, in dem es zu Tarifverwerfungen kommt, gilt es, die entsprechenden Intervallgrenzen $[vzvE_{TV\text{Beginn}}, vzvE_{TV\text{Ende}}]$ zu ermitteln. Es wurde soeben herausgearbeitet, dass Tarifverwerfungen erst ab einer bestimmten Höhe der außerordentlichen Einkünfte auftreten und die Grenzsteuersatzfunktion in diesem Wertebereich_{2,1} einen negativen Zusammenhang zwischen den beiden Variablen aufweist. D. h., je *höher* die außerordentlichen Einkünfte sind, desto *niedriger* ist in dieser Zone das verbleibende zu versteuernde Einkommen, ab dem der Grenzsteuersatz den Wert 1 erreicht. Durch Einsetzen der Intervallgrenzen der 1. Tarifzone ($E_1, 1$) als

außerordentlichen Einkünfte zzgl. des verbleibenden zu versteuernden Einkommens fällt (= entsprechende Zeile in Tabelle 2, S. 74) und die zweite tiefgestellte Zahl, in welcher Tarifzone das verbleibende zu versteuernde Einkommen liegt (= entsprechende Spalte in Tabelle 2, S. 74).

verbleibendes zu versteuerndes Einkommen ergeben sich für das $vzvE_{TV\text{Beginn}}$ folgende drei Bereiche, die beispielhaft für den Veranlagungszeitraum 2023 dargestellt werden:

$$(1) \text{ } \mathbf{aoE} \leq \frac{1 - 5 * sg_2}{2 * p_2}$$

Bis zu einer Höhe der außerordentlichen Einkünfte von 15.318 € treten – unabhängig von der Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens – keine Tarifverwerfungen auf. Entsprechend ist das $vzvE_{TV\text{Beginn}}$ in diesem Bereich nicht definiert.

$$(2) \frac{1 - 5 * sg_2}{2 * p_2} < \mathbf{aoE} \leq -5 + 5 * E_1 + \frac{1 - 5 * sg_2}{2 * p_2}$$

Bei außerordentlichen Einkünften i. H. v. 15.319 € übersteigt die Grenzsteuersatzfunktion bei einem verbleibenden zu versteuernden Einkommen i. H. des Grundfreibetrags (E_1) erstmals den Wert 1. Durch den negativen linearen Zusammenhang der beiden Einflussgrößen sinkt der kritische Wert des verbleibenden zu versteuernden Einkommens ($vzvE_{TV\text{Beginn}}$) um ein Fünftel der zusätzlichen außerordentlichen Einkünfte, was formal durch Umstellung der Gleichung (24) wie folgt beschrieben wird:

$$vzvE_{TV\text{Beginn}} = -0,2 * \mathbf{aoE} + E_1 + \frac{1 - 5 * sg_2}{10 * p_2} \quad (25)$$

$$(3) \mathbf{aoE} > 5 * E_1 + \frac{1 - 5 * sg_2}{2 * p_2}$$

Übersteigen die außerordentlichen Einkünfte die Höhe von 69.853 €, treten Tarifverwerfungen bereits ab dem ersten Euro des verbleibenden zu versteuernden Einkommens auf.

$$vzvE_{TV\text{Beginn}} = 1 \quad (26)$$

Für den Veranlagungszeitraum 2023 ergibt sich zur Bestimmung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens, ab dem es zu Tarifverwerfungen kommt ($vzvE_{TV\text{Beginn}}$), entsprechend folgender funktionaler Zusammenhang:

$$\begin{aligned}
& vzvE_{TV\text{Beginn}} && (27) \\
& = \begin{cases} -0,2 * aoE + 13.971 & \text{für } 15.318 < aoE \leq 69.853 \\ 1 & \text{für } aoE > 69.853 \end{cases}
\end{aligned}$$

Nachdem herausgearbeitet wurde, *ab* welcher Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens in Abhängigkeit von der Höhe der außerordentlichen Einkünften es zu Tarifverwerfungen kommt, ist nun zu klären, *bis* zu welcher Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens konfiskatorische Grenzsteuersätze zu verzeichnen sind ($vzvE_{TV\text{Ende}}$). Die Ermittlung dieser Variable erfolgt analog zu der bereits erläuterten Vorgehensweise, indem die jeweils kritischen Wertebereiche³⁸⁶ gleich 1 gesetzt und nach dem verbleibenden zu versteuernden Einkommen aufgelöst werden.³⁸⁷ Für den Veranlagungszeitraum 2023 ergibt sich zur Bestimmung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens, bis zu dem es zu Tarifverwerfungen kommt ($vzvE_{TV\text{Ende}}$), folgender funktionaler Zusammenhang:

$$\begin{aligned}
& vzvE_{TV\text{Ende}} && (28) \\
& = \begin{cases} 10.908 & \text{für } 15.318 < aoE < 119.322 \\ 0,06520142 * aoE + 3.128 & \text{für } 119.322 \leq aoE < 188.232 \\ 25.164 & \text{für } 188.232 \leq aoE < 1.214.633 \\ 34.899 & \text{für } aoE \geq 1.214.633 \end{cases}
\end{aligned}$$

Erkennbar ist, dass es sich bei dem $vzvE_{TV\text{Ende}}$ zumeist um einen konstanten Wert handelt. Lediglich in den Fällen, in denen die außerordentlichen Einkünfte mindestens 119.322 €, aber weniger als 188.232 € betragen, weist das $vzvE_{TV\text{Ende}}$ eine lineare Steigung auf. Maximal wird ein Wert von 34.899 € erreicht, d. h., sofern ein höheres verbleibendes zu versteuerndes Einkommen vorliegt, sind Tarifverwerfungen ausgeschlossen, da es außerhalb des Intervalls $[vzvE_{TV\text{Beginn}}, vzvE_{TV\text{Ende}}]$ liegt.

Die einleitende Fragestellung F_{e1} , in welchen Konstellationen von außerordentlichen Einkünften und verbleibendem zu versteuernden Einkommen es bei Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG (je nach Veranlagungsart und unter Ausklammerung weiterer Tarifnormen) zu Tarifverwerfungen kommt, wird somit wie folgt beantwortet:

³⁸⁶ Die kritischen Wertebereiche zur Bestimmung des $vzvE_{TV\text{Ende}}$ umfassen den Wertebereich_{2,1}, den Wertebereich_{3,2}, den Wertebereich_{4,3} und den Wertebereich_{5,3}.

³⁸⁷ Vgl. zur Herleitung der funktionalen Zusammenhänge in den verschiedenen Wertebereichen in allgemeingültiger Form Anhang 11, S. 258-261.

Bei Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG kommt es zu Tarifverwerfungen, wenn

- a) die außerordentlichen Einkünfte im Rahmen der Einzelveranlagung die Höhe von $\frac{1-5 * sg_2}{2 * p_2}$ übersteigen und das verbleibende zu versteuernde Einkommen zugleich innerhalb des Intervalls $[vzvE_{TV\text{Beginn}}, vzvE_{TV\text{Ende}}]$ liegt bzw.
- b) die Hälfte der gemeinsamen außerordentlichen Einkünfte eines Ehepaares im Rahmen der Zusammenveranlagung die Höhe von $\frac{1-5 * sg_2}{2 * p_2}$ übersteigt und das gemeinsame verbleibende zu steuernde Einkommen zugleich innerhalb des Intervalls $[vzvE_{TV\text{Beginn}_{AB}}, vzvE_{TV\text{Ende}_{AB}}]$ liegt.

Den Variablen $vzvE_{TV\text{Beginn}}$ und $vzvE_{TV\text{Ende}}$ liegen dabei folgende funktionale Zusammenhänge zugrunde:³⁸⁸

$$vzvE_{TV\text{Beginn}} = \left\{ \begin{array}{ll} -0,2 * aoE + E_1 + \frac{1-5 * sg_2}{10 * p_2} & \text{für } TVE_{2,1} < aoE \leq -5 + 5 * E_1 + TVE_{2,1} \\ 1 & \text{für } aoE > -5 + 5 * E_1 + TVE_{2,1} \end{array} \right\} \quad (29)$$

$$vzvE_{TV\text{Ende}} = \left\{ \begin{array}{ll} E_1 & \text{für } TVE_{2,1} < aoE < TVE_{3,2} \\ \frac{1-2 * p_3 * aoE + 10 * p_3 * E_2 - 5 * sg_3 - 8 * p_2 * E_1 + 4 * sg_2}{10 * p_3 - 8 * p_2} & \text{für } TVE_{3,2} \leq aoE < TVE_{4,3} \\ E_2 + \frac{5 * sg_4 - 4 * sg_3 - 1}{8 * p_3} & \text{für } TVE_{4,3} \leq aoE < TVE_{5,3} \\ E_2 + \frac{5 * sg_5 - 4 * sg_3 - 1}{8 * p_3} & \text{für } aoE \geq TVE_{5,3} \end{array} \right\} \quad (30)$$

mit

$$TVE_{2,1} = \frac{1-5 * sg_2}{2 * p_2}$$

$$TVE_{3,2} = \frac{1 + (8 * p_2 - 10 * p_3) * (E_1 + 1) + 10 * p_3 * E_2 - 5 * sg_3 - 8 * p_2 * E_1 + 4 * sg_2}{2 * p_3}$$

$$TVE_{4,3} = 5 * \left(E_3 + 1 - \left(E_2 + \frac{5 * sg_4 - 4 * sg_3 - 1}{8 * p_3} \right) \right)$$

$$TVE_{5,3} = 5 * \left(E_4 + 1 - \left(E_2 + \frac{5 * sg_5 - 4 * sg_3 - 1}{8 * p_3} \right) \right)$$

³⁸⁸ Vgl. für die funktionalen Zusammenhänge der Variablen $vzvE_{TV\text{Beginn}_{AB}}$ und $vzvE_{TV\text{Ende}_{AB}}$ (allgemeingültig sowie konkretisiert für den Veranlagungszeitraum 2023) Anhang 12, S. 262 f.

4 Modelltheoretische Steuerplanungsanalyse zur Vermeidung von Tarifverwerfungen im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG

4.1 Identifizierung von Handlungsempfehlungen zur optimierten Anwendung der Fünftelregelung

4.1.1 Literature Review als Forschungsmethode

Nachdem die Wirkungsweise der Fünftelregelung dargestellt wurde, erfolgt nun eine Bestandsaufnahme über vorherrschende Steuergestaltungsempfehlungen im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG, die mithilfe eines systematischen Literature Reviews identifiziert werden. Der Begriff „Literature Review“ ist nicht allgemeingültig definiert;³⁸⁹ im Schrifttum wird unter dieser Methode jedoch regelmäßig die umfassende Lokalisierung und Synthese von (Forschungs-)Ergebnissen zur Beantwortung einer bestimmten Fragestellung verstanden, wobei in jedem Prozessschritt ein systematisches, transparentes und reproduzierbares Verfahren verwendet wird.³⁹⁰ Im Rahmen des Reviews werden entsprechend keine neuen Forschungsergebnisse vorgestellt.³⁹¹ Es werden vielmehr Muster in der Literatur identifiziert, die bspw. zur Theoriebildung beitragen und/oder Ansatzpunkte für weitergehende Forschung liefern können.³⁹²

Hinsichtlich des Ablaufs eines „idealen“ Review-Prozesses existieren in der Literatur verschiedene methodologische Ansätze und Modelle, welche sich insbesondere im Detaillierungsgrad der einzelnen Schritte unterscheiden.³⁹³ *Tranfield/Denyer/Smart* gliedern den Ablauf eines Literature Reviews bspw. in drei übergeordnete Schritte, die aus der Planung des Reviews (1), der Durchführung des Reviews (2) sowie der Berichterstattung und Verbreitung (3) bestehen,³⁹⁴ während *Fettke* ein fünfstufiges Verfahren, bestehend aus Problemfor-

³⁸⁹ Vgl. *Garfield* (1987): S. 114 f., *Cooper* (1988): S. 106, *Fettke* (2006): S. 258, *Fisch/Block* (2018): S. 103 und zur Abgrenzung verschiedener Review-Arten z. B. *Snyder* (2019): S. 333-336.

³⁹⁰ Vgl. *Littell/Corcoran/Pillai* (2008): S. 1, *Palmatier/Houston/Hulland* (2018): S. 4, *Fisch/Block* (2018): S. 103, *Fink* (2019): S. 6.

³⁹¹ Vgl. *Cooper* (1988): S. 107, *Fettke* (2006): S. 258, *Bartsch* (2015): S. 209.

³⁹² Vgl. *Webster/Watson* (2002): S. xiii, xviii und für weitere mögliche Zielsetzungen im Rahmen eines Reviews *Palmatier/Houston/Hulland* (2018): S. 1 f.

³⁹³ Vgl. *Zniva* (2016): S. 89.

³⁹⁴ Die drei übergeordneten Prozessschritte sind dabei in weitere neun Teilphasen untergliedert. Vgl. *Tranfield/Denyer/Smart* (2003): S. 214. Die Autoren greifen dabei auf ein Modell des *Centre for Reviews and Dissemination* (2001) zurück, welches als Orientierungshilfe für systematische Reviews in der medizinischen Forschung entwickelt wurde, und überprüfen, inwieweit der Prozess auf die Managementforschung übertragbar ist.

mulierung (1), Literatursuche (2), Literaturlauswertung (3), Analyse und Interpretation (4) und Präsentation (5) vorschlägt.³⁹⁵ *Palmatier/Houston/Hulland* beschreiben in Anlehnung an *Littell/Corcoran/Pillai* dagegen sechs „key steps“³⁹⁶ eines systematischen Review-Prozesses, welche aus Themenformulierung (1), Studiendesign (2), Sampling (3), Datensammlung (4), Datenanalyse (5) und Berichterstattung (6) bestehen.³⁹⁷ Für die Strukturierung des hier vorliegenden Literature Reviews wird ein integrierter Ansatz dieser Modelle gewählt, welcher in Abbildung 10 dargestellt ist:

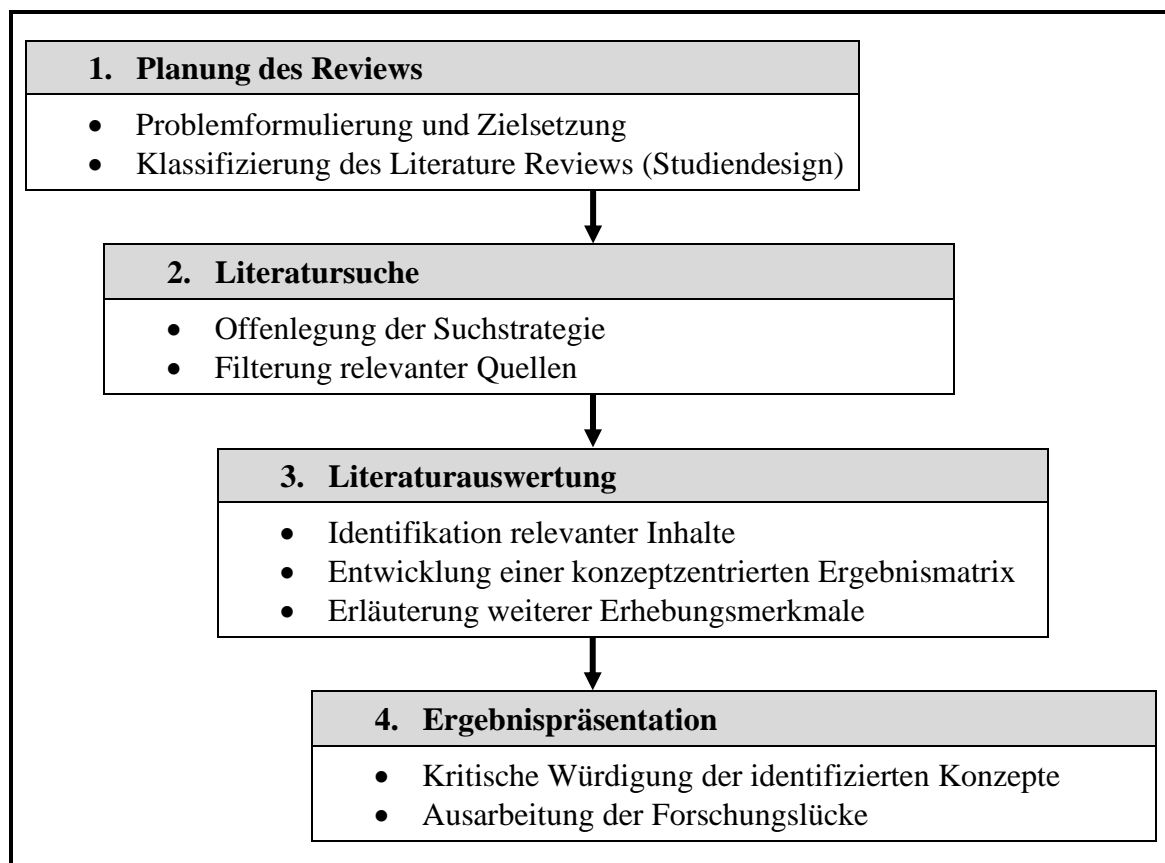


Abbildung 10: Prozessschritte des Literature Reviews zur Identifizierung von Steuergestaltungsempfehlungen im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG³⁹⁸

³⁹⁵ Vgl. *Fetke* (2006): S. 260. *Fetke* untersucht den Einsatz der Forschungsmethode „Review“ innerhalb der Wirtschaftsinformatik, bei der es sich – wie bei der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – um eine anwendungsorientierte Wissenschaft handelt.

³⁹⁶ *Palmatier/Houston/Hulland* (2018): S. 3.

³⁹⁷ Vgl. *Palmatier/Houston/Hulland* (2018): S. 3 f. für systematische Reviews in der Marketingforschung mit Verweis auf *Littell/Corcoran/Pillai* (2008).

³⁹⁸ Eigene Darstellung.

Im ersten Schritt erfolgt die Planung des Reviews, in deren Rahmen die zugrunde liegende Problemstellung nebst Zielsetzung formuliert und eine Klassifizierung des Literature Reviews vorgenommen werden. Hieran anknüpfend wird im zweiten Schritt das Vorgehen der Literatursuche erläutert, indem die Suchstrategie offengelegt wird und eine Filterung der für die Fragestellung relevanten Quellen durch Anwendung von Ein- bzw. Ausschlusskriterien erfolgt. Die Auswertung der gefilterten Literatur wird im dritten Schritt dargelegt. Dabei wird ein konzeptzentrierter Ansatz gewählt, sodass die identifizierten Handlungsempfehlungen zu Konzepten gebündelt und mit weiteren Erhebungsmerkmalen in einer Ergebnismatrix erfasst werden. Im letzten Schritt werden die identifizierten Konzepte im Rahmen einer Ergebnispräsentation einer kritischen Würdigung unterzogen und weiterer Forschungsbedarf aufgezeigt.

4.1.2 Planung des Reviews

Das Problem konfiskatorischer Grenzsteuersätze im Kontext der Fünftelregelung ist bereits seit deren Einführung – und somit seit über zwanzig Jahren – bekannt.³⁹⁹ Dennoch hält der Gesetzgeber weiterhin an dieser Tarifnorm fest, sodass die Steuerplanung für außerordentliche Einkünfte seitdem nicht an Aktualität verloren hat. Aufgrund der Komplexität der Vorschrift ist anzunehmen, dass in der Literatur bereits eine Vielzahl von Steuergestaltungsüberlegungen existiert, an denen sich Steuerpflichtige und Berater im Rahmen der Steuerplanung orientieren. Das Ziel des Literature Reviews besteht somit darin, die im Schrifttum vorherrschenden Handlungsempfehlungen zur optimierten Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG zu identifizieren, i. S. eines „state-of-the-art snapshot[s]“⁴⁰⁰ zusammenzutragen und so die Fragestellung F_{e2} zu beantworten. Darüber hinaus dient der Review dazu, herauszuarbeiten, inwiefern weiterer Forschungsbedarf an Steuerplanungsanalysen im Kontext der Fünftelregelung besteht.

Zur Erläuterung des Studiendesigns wird eine Klassifizierung des Literature Reviews nach *Fettke* vorgenommen. Die Einordnung des hier verfolgten Vorgehens ist in Tabelle 3 durch graue Hervorhebungen gekennzeichnet:

³⁹⁹ Vgl. bspw. *Henning/Hundsdoerfer/Schult* (1999): S. 131-136.

⁴⁰⁰ *Palmatier/Houston/Hulland* (2018): S. 1.

Charakteristik		Kategorie			
(1) Typ		natürlichsprachlich		mathematisch-statistisch	
(2) Fokus		Ergebnis	Methode	Theorie	Erfahrung
(3) Ziel	Formulierung	nicht expliziert		expliziert	
	Inhalt	Integration	Kritik	zentrale Aspekte	
(4) Perspektive		neutral		Position	
(5) Literatur	Auswahl	nicht expliziert		expliziert	
	Umfang	Schlüsselarbeiten	repräsentativ	selektiv	vollständig
(6) Struktur		historisch	thematisch	methodisch	
(7) Zielgruppe		allgemeine Öffentlichkeit	Praktiker	Forscher im Allgemeinen	spezialisierte Forscher
(8) Zukünftige Forschung		nicht expliziert		expliziert	

Tabelle 3: Klassifizierung des Literature Reviews⁴⁰¹

Im Rahmen des Reviews werden die im Schrifttum erörterten Steuergestaltungsempfehlungen im Kontext der Fünftelregelung identifiziert und verbal erläutert. Da darüber hinaus Häufigkeitsverteilungen als deskriptive statistische Verfahren eingesetzt werden, ist der Typ des Reviews (1) sowohl als natürlichsprachlich als auch als mathematisch-statistisch einzuordnen. Der Fokus (2) wird dabei auf Empfehlungen zur praktischen Anwendung von Sachverhaltsgestaltungen und der Ausübung steuerlicher Wahlrechte in der Steuerberatungspraxis („Erfahrung“) gelegt.⁴⁰² Dabei wird auch erhoben, mit welcher Methode die jeweiligen Autoren zu den Steuergestaltungsempfehlungen gelangt sind. Die Zielsetzung des Reviews (3) wurde bereits oben im Rahmen der Problemformulierung expliziert und besteht primär in der Herausarbeitung zentraler Aspekte im Kontext der Steuerplanung von § 34 Abs. 1 EStG, wobei die identifizierten Handlungsempfehlungen einer kritischen Würdigung unterzogen werden. Da bei Auswahl und Auswertung der Literatur keine bestimmte Perspektive (4) eingenommen wird, ist diese als „neutral“ einzustufen. Die verwendete Literatur wird hinsichtlich des Auswahlprozederes (5) im Rahmen des Prozessschrittes „Literatursuche“ explizit herausgestellt. Dabei wird hinsichtlich des Umfangs nicht der Anspruch erhoben, sämtliche Arbeiten zu dem betrachteten Themengebiet zu berücksichtigen, sondern nur diejenigen Quellen, die den Ein- bzw. Ausschlusskriterien entsprechen („selektiv“). Die Struk-

⁴⁰¹ In Anlehnung an *Fettke* (2006): S. 259. Vgl. auf diese Klassifizierung ebenfalls Bezug nehmend *Bartsch* (2015): S. 211.

⁴⁰² In Abgrenzung dazu bezieht sich die Kategorie „Ergebnisse“ im Wesentlichen auf empirische Befunde. Vgl. *Fettke* (2006): S. 259.

turierung des Reviews (6) erfolgt thematisch, indem die identifizierten Steuergestaltungsempfehlungen zu Konzepten gebündelt und diese sodann einzeln beleuchtet werden. Die Zielgruppe (7) umfasst sowohl Steuerpflichtige, welche außerordentliche Einkünfte erzielen, die mit der Fünftelregelung besteuert werden („allgemeine Öffentlichkeit“), als auch Praktiker, die in diesem Kontext beratend tätig sind sowie Forscher der Steuerwissenschaften, die sich mit dieser Rechtsnorm bzw. den ökonomischen Wirkungen von Tarifverwerfungen auseinandersetzen. Gem. der Zielsetzung des Reviews wird abschließend weiterer Forschungsbedarf (8) an Steuerplanungsanalysen im Kontext der Fünftelregelung aufgezeigt.

4.1.3 Literatursuche

Die Literatursuche basiert auf einer Recherche in den Datenbanken „juris – Das Rechtsportal“, „beck-Online – die Datenbank“ sowie „WISO – die Datenbank für Studium und Wissenschaft“ und umfasst Suchanfragen von Schlagwortkombinationen der betrachteten Vorschrift (Suchbegriffe: „Fünftelregelung“, „Fünftel-Regelung“ sowie „§ 34 Abs. 1 EStG“) und entsprechenden Gestaltungsempfehlungen (Suchbegriffe: „Optimierung“, „Steuerplanung“, „Steuergestaltung“, „Sachverhaltsgestaltung“, „Gestaltungsidee“, „Steuervorteil“ sowie „Einkommensteuerersparnisse“). Es ergeben sich somit insgesamt 63 Suchanfragen, um Quellen zu identifizieren, welche die jeweilige Kombination der Suchbegriffe im Titel, Abstract (falls vorhanden) und/oder Volltext⁴⁰³ enthalten. Dabei werden folgende Ein- bzw. Ausschlusskriterien zugrunde gelegt:⁴⁰⁴

- *Zeit: 1998 bis Juni 2021*

Da der Gesetzesentwurf zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, in dessen Rahmen die Fünftelregelung eingeführt wurde, im Jahr 1998 veröffentlicht wurde,⁴⁰⁵ werden alle Quellen ab diesem Jahr bis zur Durchführung des Reviews im Juni 2021 einbezogen.

⁴⁰³ Sofern die Datenbank Literaturnachweise zu weiteren Publikationen enthält, die in der Datenbank selbst nicht verfügbar sind, erfolgt die Suche stattdessen in dem der jeweiligen Publikation zugehörigen Kurzreferat.

⁴⁰⁴ Vgl. für einen Überblick über exemplarische Ein- bzw. Ausschlusskriterien im Rahmen eines Reviews *Littell/Corcoran/Pillai* (2008): S. 44-46.

⁴⁰⁵ Vgl. *Deutscher Bundestag* (1998): S. 183.

- *Sprache/Region: Deutsch/deutschsprachiger Raum*

Die Literatursuche bezieht sich ausschließlich auf deutschsprachige Quellen aus dem deutschsprachigen Raum, was sich bereits in den verwendeten Suchbegriffen widerspiegelt. Ein qualitativ hochwertiger Literature Review sollte zwar grundsätzlich nicht auf eine geografische Region beschränkt werden,⁴⁰⁶ da es sich bei § 34 Abs. 1 EStG jedoch um eine im deutschen Steuerrecht verankerte Rechtsnorm handelt, ist diese Eingrenzung m. E. unproblematisch.

- *Publikationstyp: Aufsätze, Beiträge in Sammelwerken, Gesetzeskommentare, Monografien (Handbücher, Dissertationen etc.), Onlinequellen*

Um einen möglichst umfassenden Überblick über vorherrschende Handlungsempfehlungen im Kontext der Fünftelregelung abbilden zu können, wird ein Großteil der in den Datenbanken angebotenen Publikationstypen bei der Literatursuche berücksichtigt. Ausgeschlossen werden lediglich Urteile der Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen, Gesetze und Gesetzesmaterialien (z. B. parlamentarische Vorgänge), da diese i. d. R. keine Steuergestaltungsempfehlungen enthalten.

- *Qualität: keine Einschränkungen*

Da die Zielgruppe des Reviews neben Forschern der Steuerwissenschaften auch aus Steuerpflichtigen und steuerlichen Beratern besteht, erfolgt im Rahmen der Literatursuche kein Ausschluss nicht wissenschaftlicher Quellen.⁴⁰⁷

Diese Suchstrategie führt im Ergebnis zu einer Gesamtmenge von 464 Quellen. Die Filterung der für die Fragestellung relevanten Quellen erfolgt, indem sämtliche Quellen gesichtet und „quergelesen“ werden.⁴⁰⁸ Für den weiteren Verlauf des Reviews werden diejenigen Quellen ausgeschlossen, bei denen

- die Terminologie „Fünftelregelung“ bzw. „Fünftel-Regelung“ für eine andere Rechtsnorm als § 34 Abs. 1 EStG gebraucht wird,⁴⁰⁹

⁴⁰⁶ Vgl. *Webster/Watson* (2002): S. xv f.

⁴⁰⁷ Im Rahmen der Literaturlauswertung erfolgt jedoch zur Ausarbeitung der Forschungslücke für die Steuerplanungsanalyse eine Qualitätsbeurteilung der Quellen. Vgl. Kapitel 4.1.4, S. 91 f.

⁴⁰⁸ Zu beachten ist, dass neun der 464 identifizierten Quellen nicht beschaffbar waren und somit ohne weitere Prüfung ausgeschlossen wurden.

⁴⁰⁹ Der Begriff „Fünftelregelung“ wird bspw. von *Lingemann* [(2007): S. R226] im Kontext des Verlustabzugs bei einem Beteiligungserwerb i. S. des § 8c KStG verwendet, während sich z. B. *Watrin/Leukefeld*

- die beiden Suchbegriffe nicht im gleichen Kontext verwendet werden,
- keine Handlungsempfehlungen enthalten sind, die auf eine optimierte Anwendung der Fünftelregelung abzielen,⁴¹⁰
- Handlungsempfehlungen zur Optimierung der Fünftelregelung auf einer alten Rechtslage⁴¹¹ beruhen und/oder
- es sich um ein Duplikat – i. S. einer (nahezu) wortgleichen Publikation – zu einer früheren Veröffentlichung desselben Autors handelt.⁴¹²

Das Ergebnis der Filterung besteht aus 394 ausgeschlossenen Quellen. In Tabelle 4 sind die für den Literature Review verbleibenden 70 Quellen aufgeführt, die im Folgenden ausgewertet werden:

Nr.	Autor/en (Jahr)	Titel	Publikationstyp
1	<i>Kroschel/Wellisch</i> (1998)	Besteuerung außerordentlicher Einkünfte nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002	Aufsatz
2	<i>Hagen/Schynol</i> (1999)	Außerordentliche Einkünfte bei Ehegatten: Steuervorteil bei richtiger Wahl der Veranlagungsform	Aufsatz

[(2018): S. 813] auf die sog. „Zwei-Fünftel-Regelung“ gem. § 44a Abs. 9 i. V. m. § 50d Abs. 3 EStG beziehen.

⁴¹⁰ Bspw. führt *Schoor* [(2007): S. 31] im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG aus, dass „ein Steuerpflichtiger, der sich bereits mit seinen laufenden Einkünften im Bereich des Spitzensteuersatzes bewegt, damit keinen Steuervorteil [erzielt]“, ohne daraus konkrete Maßnahmen abzuleiten. Ausgeschlossen werden zudem Quellen, die zwar Handlungsempfehlungen hinsichtlich der Besteuerung außerordentlicher Einkünfte enthalten, aber nicht auf eine optimierte Anwendung der Fünftelregelung abzielen. Dies betrifft bspw. Empfehlungen zur steueroptimierten Kaufpreisgestaltung bei Betriebsveräußerungen (vgl. z. B. *Bauer/Baumgartner* (2015): S. 838-845) oder zur Ausübung des Wahlrechts zur ermäßigten Besteuerung mit dem Durchschnittssteuersatz gem. § 34 Abs. 3 EStG (vgl. z. B. *Freyer/Schult* (2001): S. 455-460), Analysen zur Vorteilhaftigkeit der Sofort- vs. Zuflussbesteuerung bei einer Betriebsveräußerung gegen Leibrente (vgl. z. B. *Kiesewetter/Schipke* (2004): S. 1677-1682) oder Gestaltungen zur bewussten Umgehung der Tarifnorm des § 34 Abs. 1 EStG (vgl. z. B. *Happe* (2010): S. 1000-1004).

⁴¹¹ Bspw. stellt *Moderegger* [(2004): S. 315-317] Überlegungen zur optimierten Anwendung der Fünftelregelung unter Berücksichtigung der in § 3 Nr. 9 EStG a. F. kodifizierten Freibeträge für Abfindungen wegen einer vom Arbeitgeber veranlassten oder gerichtlich ausgesprochenen Auflösung des Dienstverhältnisses an. Die nach Alter des Arbeitnehmers und Dauer des Dienstverhältnisses der Höhe nach gestaffelten Freibeträge wurden zum 01.01.2006 abgeschafft. Vgl. *Deutscher Gesetzgeber* (2005a): S. 3682.

⁴¹² So enthalten die Quellen *Schiffers* (2015) und *Schiffers* (2021) sowie *Schreiber* (2021a) und *Schreiber* (2021b) für die Fragestellung relevante Steuergestaltungsempfehlungen. Da es sich jedoch jeweils um eine (nahezu) wortgleiche Publikation desselben Autors handelt, die lediglich in einer anderen Fundstelle veröffentlicht wurde, fließt lediglich die jeweilige Erstveröffentlichung in den Literature Review ein, während die Publikation mit dem jüngeren Veröffentlichungsdatum als Duplikat ausgeschlossen wird.

3	<i>Henning/Hundsdoerfer/Schult</i> (1999)	Die Progressionsglättung für außerordentliche Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG-Entwurf: Steuersätze bis zu 265 %	Aufsatz
4	<i>Hümmerich/Spirolke</i> (1999)	Die arbeitsrechtliche Abfindung im neuen Steuerrecht	Aufsatz
5	<i>Jaeger</i> (1999)	Fallstricke bei der Deferred Compensation mittels einer Unterstützungskasse	Aufsatz
6	<i>Paus</i> (1999a)	Abfindungen für ausscheidende Arbeitnehmer	Aufsatz
7	<i>Paus</i> (1999b)	Gestaltungsmöglichkeiten bei der neuen Tarifiermäßigung nach § 34 EStG	Aufsatz
8	<i>Ballof</i> (2000)	Gestaltbare Steuervorteile bei außerordentlichen Einkünften – § 34 EStG als Herausforderung für Berater	Aufsatz
9	<i>Blumberg</i> (2000)	Der goldene Sch(l)uss – Unternehmer, die Firma und Beteiligungen verkaufen wollen, dürfen auf neue Steuererleichterungen hoffen. Berlin legt bei der Steuerreform nach. Wie Firmenverkäufer alle Vorteile ausreizen.	Aufsatz
10	<i>Duchardt</i> (2000)	Beim Verkauf von Unternehmen Steuern sparen – Die Fünftel-Regelung sichert die Altersvorsorge	Aufsatz
11	<i>Juchum</i> (2000)	Zur Reform des § 34 Abs. 1 EStG	Aufsatz
12	<i>Korezkij</i> (2000)	Systematische und praktische Überlegungen zur Wahl der Veranlagungsart von Ehegatten bei außerordentlichen Einkünften i. S. des § 34 EStG	Aufsatz
13	<i>Stahl</i> (2000)	Optimierungsgestaltungen zur „Fünftel-Regelung“ des § 34 EStG	Aufsatz
14	<i>Funke</i> (2001)	Begünstigte Betriebsveräußerung – Optimierung durch Beteiligung an Fondsgesellschaften	Aufsatz
15	<i>Melms/Volckens</i> (2001)	Steuerliche Optimierung von Abfindungen	Aufsatz
16	<i>Schiffers</i> (2001)	Steuroptimierung in kleineren Unternehmensgruppen – Gestaltungsziele und Überblick über das Instrumentarium	Aufsatz
17	<i>Bein</i> (2002)	Über 100 v. H. Steuerersparnis auf einkommensmindernde Ausgaben im Zusammenhang mit der Fünftelregelung gem. § 34 Abs. 1 EStG	Aufsatz
18	<i>Stahl</i> (2002)	Entlassungsentschädigungen – Steuergünstige Gestaltung durch Abschluss einer Direktversicherung	Aufsatz
19	<i>Vogelgesang</i> (2002)	Optimierung der Besteuerung der Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe nach der eingeschränkten Wiedereinführung des „halben Steuersatzes“	Beitrag in Sammelwerk
20	<i>Lemaire</i> (2003)	Steuersparpotenzial bei der Ehegattenveranlagung – Hinweise zur Ausübung und Änderung des Veranlagungswahlrechts	Aufsatz
21	<i>Schwedhelm/Olgemöller</i> (2003)	Was tun mit der Pensionszusage bei Veräußerung der GmbH? (Teil I) – Steuergestaltungen bei Abfindung des Pensionsanspruchs	Aufsatz

22	<i>Votsmeier</i> (2003)	Mit Haken und Ösen – Steuererklärung fällig! 33 ganz legale Steuertricks	Aufsatz
23	<i>Förster</i> (2004)	Steuerliche Optimierung des Unternehmenskaufs und -verkaufs	Beitrag in Sammelwerk
24	<i>Lehr</i> (2004)	Abfindungen – Steuerfreiheit und ermäßigte Besteuerung von Arbeitnehmer-/Geschäftsführer-Entlassungsabfindungen: Verminderte Freibeträge, aktuelle Rechtsprechung, Strategien zur Optimierung	Aufsatz
25	<i>Schoor</i> (2005)	Besteuerung betrieblicher Veräußerungs- und Aufgabegewinne – Chancen und Fallen bei der Gestaltungsberatung	Aufsatz
26	<i>Houben</i> (2006)	Das Zusammenwirken von Fünftelregelung nach § 34 Abs. 1 und ermäßigtem Steuersatz nach Abs. 3 EStG bei außerordentlichen Einkünften – Beratungsbedarf bei Grenzsteuersätzen zwischen –23 und +322 Prozent	Aufsatz
27	<i>Seyfried</i> (2006)	Rettender Hebel – Das Finanzamt kassiert bei Abfindungen gierig mit. Wer jedoch Teile der Trennungsprämie fürs Alter festlegt oder geschickt investiert, kann seine Abgaben um zwei Drittel senken.	Aufsatz
28	<i>Henrich</i> (2007)	Ausgeträumt – Wenn mit Mitte fünfzig die betriebsbedingte Kündigung droht: So schützen Sie Ihre Rente, Krankenversicherung und Steuervorteile.	Aufsatz
29	<i>Suttmann</i> (2007)	Die Flat Tax – Bemessungsgrundlage und Tarif im Rahmen einer „flachen“ Einkommensteuer: Effizienz, Gerechtigkeit und rechtliche Bewertung	Dissertation
30	<i>Fiala/Dörnbrack/Strobel</i> (2008)	Abfindungen steuerlich minimieren und stiften gehen – Sinnvoller Lösungsweg durch neues Stiftungsgesetz	Aufsatz
31	<i>Siegel</i> (2008)	Außerordentliche Einkünfte und Progressionsvorbehalt: Systematik der Besteuerung und Analyse der Rechtsprechung	Aufsatz
32	<i>Henrich</i> (2009)	Schlupfloch gesucht – In der Krise zahlen die Unternehmen kaum noch hohe Abfindungen. Zudem greift der Fiskus immer stärker zu. Wie Sie trotzdem mehr herausholen.	Aufsatz
33	<i>Linke</i> (2010)	Was von der Abfindung übrig bleibt	Aufsatz
34	<i>Bolsmann/Maaß</i> (2011)	Steuerliche Behandlung von Abfindungen	Aufsatz
35	<i>Nettersheim/Gottwald</i> (2012)	Fünftelregelung bei Abfindungszahlungen – Steuerfalle und Möglichkeiten der Umgehung	Aufsatz
36	<i>Schmidtman</i> (2012)	Optimierung der Fünftelregelung für außerordentliche Einkünfte durch die Schedulenbesteuerung	Aufsatz
37	<i>Schmitz et al.</i> (2012)	Der Praxiskaufvertrag	Beitrag in Sammelwerk
38	<i>Beck</i> (2013)	Abfindungen bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses – Rechtliche Hintergründe und steuerliche Behandlung	Handbuch
39	<i>Geserich</i> (2014)	Kommentierung zu § 24 EStG	Kommentar

40	<i>Lambertz (2014)</i>	Veranlagungsformen, Einzelveranlagung	Beitrag in Sammelwerk
41	<i>Paus (2014)</i>	Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen bei der Ehegatten-Einzelveranlagung – Neue, unklare und unbefriedigende Regelungen, die zu abwehrenden Gestaltungen einladen	Aufsatz
42	<i>Schönwitz (2014)</i>	Tarnen oder türmen – Das Finanzamt greift beherzt zu. Doch die Steuerlast lässt sich oft beträchtlich reduzieren.	Aufsatz
43	<i>Gluth/Rund (2015)</i>	Unternehmenskauf und -verkauf für den Mittelstand	Aufsatz
44	<i>Paus (2015a)</i>	Einkommensteuerliche Planung der Erbfolge mit Blick auf drohende Pflichtteilszahlungen	Aufsatz
45	<i>Paus (2015b)</i>	Steuerliche Planungen für den Verkauf des Einzelunternehmens – Gebotene steuerliche Hilfen sichern und optimieren	Aufsatz
46	<i>Schiffers (2015)</i>	Kommentierung zu § 34 EStG	Kommentar
47	<i>Schimpfky (2015)</i>	Der steueroptimierte Einsatz gemeinnütziger Stiftungen im Rahmen der privaten Vermögensnachfolge	Aufsatz
48	<i>Hummel (2016)</i>	Kommentierung zu § 34 EStG	Kommentar
49	<i>Paus (2016)</i>	Die Ehegatten-Einzelveranlagung – Vorteile sichern und Nachteile vermeiden im Vergleich zur Zusammenveranlagung	Aufsatz
50	<i>Sieker (2016)</i>	Kommentierung zu § 34 EStG	Kommentar
51	<i>o. V. (2017)</i>	Fünftelregelung bei Abfindungszahlungen – Hinweis zum Aufsatz von <i>Nettersheim/Gottwald (2012)</i>	Aufsatz
52	<i>Paus (2017)</i>	Aufnahme neuer Gesellschafter in Einzelunternehmen/Personengesellschaft – Vielfältige Zielvorstellungen und Gestaltungswege verlangen eine sorgsame Planung	Aufsatz
53	<i>Schneider (2017)</i>	Kommentierung zu § 26 EStG	Kommentar
54	<i>Sontheimer/Kollmar (2017)</i>	Vertragsgestaltung und Steuerrecht	Handbuch
55	<i>Hoffmann-Remy (2018)</i>	§ 5 Arbeitsrecht im Insolvenzverfahren, III. Beendigung von Arbeitsverhältnissen, 3. Aufhebungsverträge	Beitrag in Sammelwerk
56	<i>Laws (2018)</i>	Einkommensteuerrecht: Ehegattenveranlagung: die zehn häufigsten Fehler	Aufsatz
57	<i>Linz (2018)</i>	Betriebsveräußerung: Übertragung von Betrieb oder Mitunternehmeranteil: So nutzen Sie ertragsteuerliche Vorzüge optimal aus!	Aufsatz
58	<i>Horn (2019b)</i>	Kommentierung zu § 34 EStG	Kommentar
59	<i>Hoyer (2019)</i>	Geheimtipps für Ihren Riester-Vertrag	Onlinequelle
60	<i>Müller/Kalies (2019)</i>	Vorteilhaftigkeitsanalyse der Veräußerungsgewinnbesteuerung gem. § 34 EStG insbesondere hinsichtlich der Wahl der Veranlagungsart für Ehegatten	Aufsatz

61	<i>Paus (2019a)</i>	„Anrechnen“ der Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuer – Anmerkungen zum <i>BFH</i> -Urteil vom 13.03.2018 – IX R 23/17	Aufsatz
62	<i>Paus (2019b)</i>	Keine Befreiung bei mittelbarer Schenkung von Betriebsvermögen – Die Argumentation des <i>BFH</i> deutet strenge Voraussetzungen für Ausweichgestaltungen an	Aufsatz
63	<i>Growe/Tretow (2020)</i>	Das „Mannheimer Modell“ – Mehr Rente, weniger Steuern	Aufsatz
64	<i>Hoyer (2020a)</i>	Das bestgeschützte Riester-Geheimnis: Last Minute fast 20 Prozent Rendite	Onlinequelle
65	<i>Hoyer (2020b)</i>	Mit der Solaranlage zur steuerfreien Abfindung	Onlinequelle
66	<i>Kudert/Höppner (2020)</i>	Besteuerung von außerordentlichen Einkünften nach der Fünftelregelung – eine quantitative Analyse	Aufsatz
67	<i>Muche/Gummels (2020)</i>	Kosten einer Outplacementberatung – So optimieren Sie den Werbungskostenabzug	Aufsatz
68	<i>Sothen von (2020)</i>	§ 25 Unternehmensveräußerung	Beitrag in Sammelwerk
69	<i>Mellinghoff (2021)</i>	Kommentierung zu § 34 EStG	Kommentar
70	<i>Schreiber (2021b)</i>	Steuerkniffe für den goldenen Handschlag – Abfindungen: Viele Unternehmen reduzieren in der Corona-Krise die Zahl ihrer Mitarbeiter und bieten dafür großzügige Abschiedszahlungen. Wer geschickt ist, spart dabei Steuern und geht vorzeitig in Rente.	Onlinequelle

Tabelle 4: Ergebnis der Literatursuche – im Literature Review verwendete Quellen⁴¹³

4.1.4 Literatúrauswertung

Die Literatúrauswertung erfolgt, indem jede der in Tabelle 4 aufgeführten Quellen durchgearbeitet und die enthaltenen Steuergestaltungsempfehlungen im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG herausgefiltert werden. Dabei wird ein *konzeptzentrierter* Ansatz nach *Webster/Watson* gewählt,⁴¹⁴ sodass die identifizierten Empfehlungen zu Konzepten gebündelt und in einer Ergebnismatrix erfasst werden, welche mit zunehmendem Fortschreiten der Auswertung sukzessive weiterentwickelt wird.⁴¹⁵ Zu beachten ist, dass lediglich Sachverhaltsgestaltungen und Empfehlungen zur Ausübung steuerlicher Wahlrechte in die Ergebnismatrix aufgenommen werden, die den im Rahmen der Literatursuche erläuterten Kriterien entspre-

⁴¹³ Eigene Darstellung.

⁴¹⁴ Hiervon abzugrenzen ist der *autorenzentrierte* Ansatz, bei dem im Wesentlichen eine Zusammenfassung der Quellen erfolgt, ohne eine Synthese der Ergebnisse vorzunehmen. Vgl. *Webster/Watson (2002)*: S. xvi f.

⁴¹⁵ Vgl. die tabellarische Übersicht der Literatúrauswertung in Anhang 13, S. 264-271 und die hieraus entwickelte Ergebnismatrix in Anhang 14, S. 272-275.

chen; so bleiben bspw. Vorteilhaftigkeitsüberlegungen zur Wahl der Sofort- vs. Zuflussbesteuerung im Kontext wiederkehrender Bezüge oder zur ermäßigten Durchschnittssteuersatzbesteuerung i. S. des § 34 Abs. 3 EStG außer Acht.⁴¹⁶ Die Ergebnismatrix ermöglicht es, die Quellen nach den verschiedenen Konzepten zu gruppieren und innerhalb einer Gruppierung nach weiteren Merkmalen zu differenzieren.⁴¹⁷ Da im Rahmen der vorliegenden Arbeit aus der Fünftelregelung resultierende Tarifverwerfungen und deren Vermeidung fokussiert werden, wird bspw. das Konzept „Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens“ um das Merkmal „Steuerlicher Abzugsbetrag“ ergänzt, welches konkrete Möglichkeiten zur Einflussnahme auf die Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens auflistet, sofern die untersuchte Quelle entsprechende Empfehlungen enthält.

Neben den identifizierten Konzepten wird im Rahmen der Literaturoswertung zudem die Methode erhoben, mit welcher die Autoren zu der jeweiligen Steuergestaltungsempfehlung gelangt sind. Hierzu wird differenziert, ob die entsprechende Empfehlung ausschließlich auf verbalen Erläuterungen fußt, die Erläuterungen um kasuistische Veranlagungssimulationen bzw. Fallbeispiele ergänzt werden,⁴¹⁸ ob ein modelltheoretischer Ansatz durch Herleitung der formalen Zusammenhänge bzw. taxografische Analysen vorliegt oder ein empirischer Zugang gewählt wird.

Darüber hinaus erfolgt eine Beurteilung der Qualität der jeweiligen Quelle, indem eine Einordnung als wissenschaftliche bzw. nicht wissenschaftliche Publikation erfolgt. Zu beachten ist, dass diesbezüglich keine allgemeingültige, trennscharfe Abgrenzung möglich ist, sodass die Einteilung zweckgerichtet zur Ausarbeitung der Forschungslücke von Steuerplanungs-

⁴¹⁶ Entsprechende Empfehlungen zielen auf einen Vergleich der resultierenden Rechtsfolgen von (mindestens) zwei Handlungsalternativen, bei denen in einer Alternative die Fünftelregelung nicht zur Anwendung kommt, ab und somit nicht auf eine optimierte Anwendung der Fünftelregelung. Bspw. besteht bei einer Betriebsveräußerung gegen Leibrente aufseiten des Veräußerers das Wahlrecht, den Veräußerungsgewinn zum Zeitpunkt der Veräußerung nach den §§ 16, 34 EStG tarifbegünstigt zu versteuern (Sofortbesteuerung) oder auf die Tarifiermäßigung zu verzichten und die einzelnen Zahlungen jeweils im Jahr des Zuflusses als nachträgliche – nicht tariflich begünstigte – Betriebseinnahmen i. S. des § 24 Nr. 2 EStG zu behandeln (Zuflussbesteuerung). Vgl. R 16 Abs. 11 EStR.

⁴¹⁷ Vgl. ähnlich *Bartsch* (2015): S. 216.

⁴¹⁸ Die Einordnung als kasuistische Veranlagungssimulation erfolgt, wenn ein exemplarischer Sachverhalt aufgeführt wird, für den eine entsprechende Einkommensteueranlagung simuliert wird. Dagegen erfolgt eine Einordnung als Fallbeispiel, wenn zwar Zahlenbeispiele aufgeführt werden, die jedoch keine realitätsgerechte Simulation der resultierenden Steuerbelastung beinhalten (bspw. durch Annahme eines konstanten Steuersatzes).

analysen im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG erfolgt. Gesetzeskommentare⁴¹⁹, Beiträge in Sammelwerken, Handbücher/Monografien – mit Ausnahme von Dissertationen und Habilitationsschriften – und Onlinequellen werden aufgrund ihres Publikationstyps als nicht wissenschaftliche Quelle eingeordnet. Aufsätze werden anhand ihrer Fundstelle beurteilt, wobei sich deren Bewertung am Zeitschriftenrating des VHB-JOURQUAL3 orientiert.⁴²⁰ Als wissenschaftliche Publikation werden entsprechend diejenigen Aufsätze eingeordnet, die in einer wissenschaftlichen Zeitschrift publiziert wurden (Rating A+ bis D), während alle anderen Aufsätze als nicht wissenschaftliche Publikation erfasst werden.⁴²¹

4.1.5 Ergebnispräsentation

4.1.5.1 Kritische Würdigung der identifizierten Konzepte

Das Ergebnis der Literaturlauswertung ist in Tabelle 5 zusammenfassend dargestellt, welche eine Häufigkeitsverteilung der identifizierten und zu Konzepten gebündelten Steuergestaltungsempfehlungen enthält. Bei den Konzepten 1 bis 6 handelt es sich um sachverhaltsgestaltende Maßnahmen, während sich Konzept 7 auf die Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts bezieht. Die einzelnen Konzepte werden im Folgenden näher beschrieben und einer kritischen Würdigung unterzogen.

⁴¹⁹ Gesetzeskommentare enthalten insbesondere Erläuterungen zu Gesetzen und deren kritische Auslegung sowie anlassbezogene Stellungnahmen zu Rechtsprechungsurteilen und sind regelmäßig den Steuerrechtswissenschaften zuzuordnen. Im Rahmen des Literature Reviews werden Gesetzeskommentare beihilfsweise als nicht wissenschaftliche Publikation eingeordnet, auch wenn diese i. d. R. unter Berücksichtigung von Kriterien der juristischen Methodenlehre verfasst sind. Durch diese Einteilung soll entsprechenden Werken nicht deren Wissenschaftlichkeit abgesprochen werden; diese Einordnung ist lediglich dem Zweck mit Verortung in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre geschuldet.

⁴²⁰ Vgl. *Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V.* (2021).

⁴²¹ Unter nicht wissenschaftliche Publikationen fallen sowohl Aufsätze in Zeitschriften, die im Rahmen des Ratings explizit den Vermerk „keine wissenschaftliche Zeitschrift“ (k. w. Z.) oder „kein Rating im Rahmen von VHB-JOURQUAL3“ (k. R.) erhalten haben, als auch Aufsätze in Zeitschriften, die nicht in der Gesamtliste der Fachzeitschriften des VHB-JOURQUAL3 enthalten sind.

Konzept	Steuergestaltungsempfehlung	Häufigkeit
1	Intertemporale Verschiebung von Einkünften	44
2	Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens	40
3	Verlagerung von Einkünften auf Angehörige	8
4	Verteilung außerordentlicher Einkünfte auf mehrere Veranlagungszeiträume	6
5	Ausweis laufender Einkünfte als außerordentliche Einkünfte	2
6	Schaffung der Voraussetzungen zur Zusammenveranlagung	1
7	Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung	23

Tabelle 5: Häufigkeitsverteilung der identifizierten und zu Konzepten gebündelten Steuergestaltungsempfehlungen⁴²²

Konzept 1: Intertemporale Verschiebung von Einkünften

Mit Nennung in 44 Publikationen wird am häufigsten die intertemporale Verschiebung von Einkünften als Handlungsempfehlung im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG aufgeführt.⁴²³ Ziel der Gestaltung ist es, dass die außerordentlichen Einkünfte möglichst nicht mit einem (bzw. nur mit einem geringen) verbleibenden zu versteuernden Einkommen in einem Veranlagungszeitraum zusammentreffen. Dies ergibt sich aus der Ausgestaltung der Tarifnorm des § 34 Abs. 1 EStG, da die Entlastungswirkung der Fünftelregelung nicht nur von der Höhe der außerordentlichen Einkünfte, sondern auch von der Höhe der laufenden Einkünfte abhängig ist und kein Vorteil ggü. der Regelbesteuerung besteht, wenn Letztere bereits dem Spitzensteuersatz unterliegen.⁴²⁴ Zumeist wird auf die intertemporale Verlagerung außerordentlicher Einkünfte eingegangen (39 Nennungen), während die Verschiebung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens nur in sechs Publikationen explizit erwähnt wird; drei Autoren verweisen lediglich allgemein auf die zeitliche Verlagerung von Einkünften, ohne weiter zwischen den Einkommensbestandteilen zu differenzieren.

Hinsichtlich der Möglichkeiten zur intertemporalen Verschiebung von Einkünften ist der Dualismus der Einkunftsarten zu beachten. Werden außerordentliche Einkünfte einer Gewinneinkunftsart – bspw. im Rahmen einer Betriebsveräußerung – erwirtschaftet, richtet

⁴²² Eigene Darstellung.

⁴²³ Vgl. für die entsprechenden Quellen die Einträge in der Ergebnismatrix in Anhang 14, S. 272-275.

⁴²⁴ Vgl. z. B. Paus (1999b): S. 3858.

sich die zeitliche Zuordnung der steuerlichen Erfassung grundsätzlich nach dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums.⁴²⁵ Den Vertragsparteien steht es grundsätzlich frei, den Stichtag des Vermögensübergangs zu vereinbaren,⁴²⁶ wobei es aus steuerlicher Sicht grundsätzlich nicht auf das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft, sondern auf das dingliche Erfüllungsgeschäft – also die tatsächliche Durchführung des Vereinbarten – ankommt.⁴²⁷ Sofern die tatsächliche Durchführung mit der vertraglichen Vereinbarung übereinstimmt, sind schuldrechtliche Vereinbarungen in steuerrechtlichen Schnittpunkten (31.12. um 24.00 Uhr vs. 01.01. um 0.00 Uhr) jedoch von der *Finanzverwaltung* anzuerkennen, sodass auf eine genaue Formulierung des Vertragswortlauts zu achten ist, aus der hervorgeht, ab wann der Erwerber nach dem Willen der Vertragspartner wirtschaftlich über das erworbene Betriebsvermögen verfügen kann.⁴²⁸

Fallen außerordentliche Einkünfte in einer Überschusseinkunftsart – bspw. in Form einer Abfindung/Entlassungsschädigung bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit – an, erfolgt die steuerliche Erfassung nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip des § 11 EStG. Der alleinige Fälligkeitsanspruch führt – vor seiner Erfüllung – entsprechend nicht zu einem gegenwärtigen Zufluss; entscheidend ist vielmehr der Zeitpunkt, ab dem der Steuerpflichtige wirtschaftlich über den Geldbetrag verfügen kann.⁴²⁹ Auch hier steht es Arbeitgeber und Arbeitnehmer grundsätzlich frei, den Zufluss der außerordentlichen Einkünfte hinsichtlich der Zuordnung zu einem Veranlagungszeitraum steuerwirksam zu gestalten, wobei es sich regelmäßig nicht um einen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i. S. des § 42 AO handelt.⁴³⁰

Zur zeitlichen Verschiebung der laufenden Einkünfte stehen die „bekannten Gestaltungswahlrechte“⁴³¹ zur Verfügung. Bei einer bilanzierenden Gewinnermittlung im Rahmen der Gewinneinkunftsarten ist (im begrenzten Umfang) der Einsatz von Instrumenten der Steuerbilanzpolitik durch Ausübung von Bilanzierungs-/Bewertungswahlrechten denkbar, wäh-

⁴²⁵ Vgl. *BFH* (1992d): 1. Os., *Gluth/Rund* (2015): S. 946.

⁴²⁶ Vgl. *Juchum* (2000): S. 345, *Gluth/Rund* (2015): S. 946.

⁴²⁷ Vgl. *BFH* (1992d): Rz. 19, 24.

⁴²⁸ Vgl. *Gluth/Rund* (2015): S. 946 f. mit Anmerkungen zur Problematik von rückwirkenden Vereinbarungen.

⁴²⁹ Vgl. *Bolsmann/Maaß* (2011): S. 289, *Beck* (2013): S. 30 mit Verweis auf *BFH* (2009).

⁴³⁰ Vgl. *BFH* (2009): Rz. 11, *Beck* (2013): S. 30-32, *Horn* (2019b): Rz. 27.

⁴³¹ *Schiffers* (2015): Rz. 34.

rend bei einer Einnahmenüberschussrechnung bzw. im Rahmen von Überschusseinkunftsarten die zeitliche Zuordnung von Einkünften zu einem Veranlagungszeitraum über den Zu- bzw. Abflusszeitpunkt gesteuert werden kann.⁴³²

Zu dem Konzept „Intertemporale Verschiebung von Einkünften“ ist kritisch anzumerken, dass durch diese Sachverhaltsgestaltung zwar eine Reduktion der Steuerbelastung erreicht werden kann, zugleich jedoch u. U. das Auftreten von Tarifverwerfungen begünstigt wird. Dies ist bspw. der Fall, wenn es bei hohen außerordentlichen Einkünften nicht gelingt, das Zusammentreffen mit einem verbleibenden zu versteuernden Einkommen innerhalb eines Veranlagungszeitraums in Gänze zu vermeiden. In diesen Fällen sollte im Rahmen der Steuerplanung geprüft werden, ob zusätzliche Maßnahmen – wie die Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (Konzept 2) oder eine Verlagerung von Einkünften auf Angehörige (Konzept 3) – zu erwägen sind.

Konzept 2: Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens

Die am zweithäufigsten genannte Steuergestaltungsempfehlung ist mit 40 Nennungen die Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens durch einen Verzicht auf Einnahmen oder die Generierung steuerlicher Abzugsbeträge.⁴³³ Diese Sachverhaltsgestaltung fußt auf der Überlegung, dass der Effekt konfiskatorischer Grenzsteuersätze „umgekehrt“ und zugunsten des Steuerpflichtigen genutzt werden kann, indem die Vermögensposition nach Steuern durch eine *Minderung* des verbleibenden zu versteuernden Einkommens *erhöht* wird. In 28 der 40 Publikationen werden konkrete Möglichkeiten zur Generierung entsprechender Abzugsbeträge im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung angeführt, die in Tabelle 6 zusammenfassend dargestellt werden:

⁴³² Vgl. Henning/Hundsdoerfer/Schult (1999): S. 134 f., Paus (1999b): S. 3860 f., Stahl (2000): S. 12341. Bei Gestaltungen, für die hinsichtlich der steuerlichen Berücksichtigung das Zufluss-Abfluss-Prinzip gilt, ist die sog. „10-Tage-Regel“ für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben gem. § 11 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 2 EStG zu beachten.

⁴³³ Vgl. für die entsprechenden Quellen die Einträge in der Ergebnismatrix in Anhang 14, S. 272-275.

Position im einkommensteuerlichen Ermittlungsschema	Häufigkeit
Betriebsausgaben im Rahmen von Gewinneinkünften	5
Werbungskosten im Rahmen von Überschusseinkünften	8
Innerperiodische Verlustverrechnung	13
Auslagerung laufender Einkünfte aus der Summe der Einkünfte durch Schedulenbesteuerung	2
Summe der Einkünfte/Gesamtbetrag der Einkünfte	
Sonderausgaben	14
Außergewöhnliche Belastungen	2
Einkommen/zu versteuerndes Einkommen	

Tabelle 6: Häufigkeitsverteilung der identifizierten Möglichkeiten zur Generierung steuerlicher Abzugsbeträge⁴³⁴

Sofern laufende Einkünfte im Rahmen einer Gewinneinkunftsart erwirtschaftet werden, wird in fünf Publikationen empfohlen, diese Einkünfte durch hiermit im Zusammenhang stehende Betriebsausgaben zu vermindern.⁴³⁵ Als Beispiele werden u. a. Modernisierungs-/Erhaltungsaufwendungen, die Durchführung von Werbe- oder Fortbildungsmaßnahmen, einmalige Sonderzahlungen oder die Ausrichtung eines Betriebsausflugs für die Arbeitnehmer genannt.⁴³⁶ Für kleine und mittlere Betriebe i. S. des § 7g EStG kommt ggf. die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags gem. § 7g Abs. 1 EStG für die Anschaffung oder Herstellung abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und/oder die Nutzung einer Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG in Betracht.⁴³⁷

Analog zur Generierung von Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinneinkunftsarten wird in acht Quellen auf die Erzeugung von Werbungskosten bei den Überschussarten eingegan-

⁴³⁴ Eigene Darstellung.

⁴³⁵ Vgl. *Henning/Hundsdoerfer/Schult* (1999): S. 135, *Paus* (1999b): S. 3861, *Stahl* (2000): S. 12339, 12341, *Henrich* (2009): S. 100, *Hoyer* (2020b): o. S.

⁴³⁶ Vgl. *Paus* (1999b): S. 3861, *Stahl* (2000): S. 12341. *Paus* bemerkt in diesem Zusammenhang: „Wenn der Fiskus diese Aufwendungen bezahlt, kann sich der Betriebsinhaber leicht großzügig zeigen.“

⁴³⁷ Vgl. *Stahl* (2000): S. 12341, *Henrich* (2009): S. 100, *Hoyer* (2020b): o. S. Letzterer fokussiert dabei die Anschaffung einer Solaranlage. Da der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 2022 eine ab dem 01.01.2022 geltende Ertragsteuerbefreiung für Photovoltaikanlagen eingeführt hat, deren Leistung bestimmte Größenmerkmale nicht überschreiten (vgl. §§ 3 Nr. 72, 52 Abs. 4 Satz 27 EStG, *Deutscher Gesetzgeber* (2022b)), dürfte diese Möglichkeit für solche Solaranlagen mit Blick auf § 3c Abs. 1 EStG zukünftig nicht mehr bestehen. Zur Klärung dieser Frage wurden jüngst entsprechende Anfragen an das BMF bzw. die Bundesregierung gestellt. Vgl. *Bundessteuerberaterkammer KdöR* (2023): S. 2, *Deutscher Bundestag* (2023): S. 2 f.

gen.⁴³⁸ Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit werden Aufwendungen für Weiterbildungsmaßnahmen sowie die Inanspruchnahme einer Outplacementberatung bei Verlust des Arbeitsplatzes genannt.⁴³⁹ Zu beachten ist, dass sich entsprechende Werbungskosten allerdings nur steuermindernd auswirken, insoweit sie den Arbeitnehmer-Pauschbetrag i. H. v. 1.230 € übersteigen.⁴⁴⁰ Im Bereich Vermietung und Verpachtung werden insbesondere die Durchführung von Erhaltungsaufwendungen bzw. größeren Sanierungsmaßnahmen empfohlen.⁴⁴¹ Sofern sich die entsprechenden Maßnahmen aus Zeitgründen nicht mehr in dem entsprechenden Veranlagungszeitraum realisieren lassen, kann der Werbungskostenabzug aufgrund des Zufluss-Abfluss-Prinzips über eine Anzahlung herbeigeführt werden.⁴⁴² Die Generierung von Werbungskosten im Rahmen der übrigen Überschusseinkunftsarten wird in keiner Publikation explizit thematisiert. Dies liegt m. E. darin begründet, dass für Einkünfte aus Kapitalvermögen der Abzug tatsächlicher Werbungskosten grundsätzlich ausgeschlossen ist und bei Aufwendungen im Rahmen sonstiger Einkünfte nur wenig Gestaltungspotenzial existiert.⁴⁴³

⁴³⁸ Vgl. *Henning/Hundsdoerfer/Schult* (1999): S. 135, *Paus* (1999a): S. 94, *Paus* (1999b): S. 3861, *Seyfried* (2006): S. 104, *Nettersheim/Gottwald* (2012): S. 151 f., *Growe/Tretow* (2020): S. 1081, *Kudert/Höppner* (2020): S. 88, *Muche/Gummels* (2020): S. 6-8.

⁴³⁹ Vgl. *Paus* (1999a): S. 94, *Paus* (1999b): S. 3861, *Seyfried* (2006): S. 104, *Muche/Gummels* (2020): S. 6-8. *Kudert/Höppner* [(2020): S. 88] weisen darauf hin, dass die bewusste Generierung von Werbungskosten bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oftmals mit Schwierigkeiten verbunden ist, da diese in vielen Fällen im Zeitablauf anfallen, der Höhe nach nicht immer beeinflussbar oder nur begrenzt abzugsfähig sind. Als konkrete Beispiele werden Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG), Mehraufwendungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG) sowie Übernachtungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a EStG) aufgeführt. In den Quellen nicht genannt, aber m. E. als potenziell gestaltbare Werbungskosten denkbar, sind zudem Aufwendungen für Arbeitsmittel und typische Berufskleidung i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG.

⁴⁴⁰ Vgl. § 9a Satz 1 Nr. 1 lit. a) EStG, ähnlich *Kudert/Höppner* (2020): S. 88.

⁴⁴¹ Vgl. *Paus* (1999b): S. 3861, *Seyfried* (2006): S. 104, *Nettersheim/Gottwald* (2012): S. 151 f. Bei Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung eines Gebäudes durchgeführt werden, ist jedoch zu beachten, dass diese als anschaffungsnahe Herstellungskosten qualifiziert werden, wenn die Nettoaufwendungen 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. Vgl. § 9 Abs. 5 Satz 2 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Ggf. kommt auch die Inanspruchnahme einer Sonder-AfA für den Mietwohnungsneubau gem. § 7b EStG in Betracht. Vgl. hierzu die Ausführungen in Fn. 162, S. 30.

⁴⁴² Vgl. *Nettersheim/Gottwald* (2012): S. 151 f.

⁴⁴³ Bei Einkünften aus Kapitalvermögen wird stattdessen grundsätzlich ein Sparer-Pauschbetrag i. H. v. 1.000 € bzw. 2.000 € (bei Zusammenveranlagung) gewährt. Vgl. § 20 Abs. 9 EStG. Eine Ausnahme gilt für Kapitalerträge i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG, wenn die Voraussetzungen von § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG erfüllt sind und ein Antrag auf Besteuerung mit dem Teileinkünfteverfahren gestellt wird. Analog zur 40 %igen Steuerfreistellung der Kapitalerträge sind in diesem Fall 60 % der damit im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Werbungskosten abzugsfähig, sodass diese Aufwendungen le-

In 13 Quellen wird auf die Möglichkeit eingegangen, ein positives verbleibendes zu versteuerndes Einkommen mit Verlusten aus anderen Einkünften innerperiodisch zu verrechnen.⁴⁴⁴ In älteren Publikationen wird dabei insbesondere die Verlustgenerierung durch Investitionen in geschlossene Fonds – z. B. im Bereich Immobilien, Schiffe, Medienproduktion oder erneuerbare Energien – empfohlen, bei denen der Steuerpflichtige die Stellung eines Mitunternehmers einnimmt.⁴⁴⁵ Zu beachten ist allerdings, dass diese Gestaltung durch Einführung des § 15b EStG an Bedeutung verloren hat.⁴⁴⁶ So dürfen seit dem 31.12.2005 Verluste im Zusammenhang mit einem Steuerstundungsmodell⁴⁴⁷ weder im Rahmen des vertikalen noch des horizontalen Verlustausgleichs mit anderen Einkünften, sondern lediglich in den folgenden Wirtschaftsjahren mit Einkünften aus derselben Einkunftsquelle ausgeglichen werden. Es verbleibt damit lediglich die Möglichkeit, ein positives verbleibendes zu versteuerndes Einkommen mit Verlusten aus anderen Einkünften auszugleichen, sofern keine Verlustverrechnungsbeschränkungen vorliegen.⁴⁴⁸ Vereinzelt wird dazu die Anschaffung einer Immobilie zu Vermietungszwecken oder die Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit mit Anlaufverlusten empfohlen.⁴⁴⁹ Allerdings sollten bei entsprechenden Vorhaben nicht nur die steuerlichen Auswirkungen in dem betrachteten Veranlagungszeitraum, son-

diglich eingeschränkt zur Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens nutzbar sind. Vgl. §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG.

Zu den sonstigen Einkünften zählen bspw. Leistungen aus den gesetzlichen Rentenversicherungen und diversen Altersvorsorgeverträgen sowie erhaltene Unterhaltsleistungen von einem geschiedenen oder dauernd getrenntlebenden Ehegatten (§ 22 Nr. 1, 1a, 5 EStG), für die gem. § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG ein Werbungskosten-Pauschbetrag i. H. v. 102 € gewährt wird. M. E. werden die mit diesen Einnahmen im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nur in Ausnahmefällen den Werbungskosten-Pauschbetrag übersteigen. Ein gestaltbarer Werbungskostenabzug ist wohl eher bei Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 EStG) oder aus einer gelegentlichen Vermittlung bzw. Vermietung beweglicher Gegenstände (§ 22 Nr. 3 EStG) denkbar.

⁴⁴⁴ Vgl. *Hagen/Schynol* (1999): S. 1433, *Paus* (1999b): S. 3861 f., *Blumberg* (2000): o. S., *Duchardt* (2000): S. 22, *Funke* (2001): S. 279-281, *Stahl* (2002): S. 447, *Vogelgesang* (2002): S. 153, *Lehr* (2004): S. 231, *Seyfried* (2006): S. 104, *Fiala/Dörnbrack/Strobelt* (2008): o. S., *Henrich* (2009): S. 100, *Nettersheim/Gottwald* (2012): S. 152, *Hummel* (2016): Rz. 13.

⁴⁴⁵ Vgl. *Blumberg* (2000): o. S., *Duchardt* (2000): S. 22, *Funke* (2001): S. 279-281, *Stahl* (2002): S. 447, *Vogelgesang* (2002): S. 153, *Lehr* (2004): S. 231 und mit Verweis auf nach aktuellem Recht geltende Einschränkungen *Seyfried* (2006): S. 104, *Henrich* (2009): S. 100, *Nettersheim/Gottwald* (2012): S. 152.

⁴⁴⁶ Vgl. *Deutscher Gesetzgeber* (2005b): S. 3683 f.

⁴⁴⁷ Ein Steuerstundungsmodell liegt gem. § 15b Abs. 2 EStG vor, „wenn auf Grund einer modellhaften Gestaltung steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollen. Dies ist der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen auf Grund eines vorgefertigten Konzepts die Möglichkeit geboten werden soll, zumindest in der Anfangsphase der Investition Verluste mit übrigen Einkünften zu verrechnen.“

⁴⁴⁸ Vgl. für weitere Verlustverrechnungsbeschränkungen §§ 2a, 15 Abs. 4, 15a, 20 Abs. 6, 23 Abs. 3 EStG.

⁴⁴⁹ Vgl. *Paus* (1999b): S. 3862, *Seyfried* (2006): S. 104, *Nettersheim/Gottwald* (2012): S. 152.

dern auch der langfristige Vermögensaufbau sowie außersteuerliche Kriterien beachtet werden.⁴⁵⁰

Eine weitere Möglichkeit zur Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte wird von *Schmidtmann* beleuchtet, der die Auslagerung laufender Einkünfte aus der Einkommensteuerveranlagung hin zur Schemenbesteuerung analysiert. Konkret geht er dabei auf die Abgeltungssteuer und die sog. „Thesaurierungsbegünstigung“ für nicht entnommene Gewinne von Personenunternehmen als Instrumente zur Beeinflussung der Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens im Rahmen der Besteuerung außerordentlicher Einkünfte ein.⁴⁵¹

Mit Blick auf das einkommensteuerliche Ermittlungsschema besteht auch nach der Ermittlung der Summe bzw. des Gesamtbetrags der Einkünfte Potenzial zur Generierung steuerlicher Abzugsbeträge.⁴⁵² Mit Nennungen in 14 Publikationen werden dabei insbesondere die Möglichkeiten im Rahmen des Sonderausgabenabzugs thematisiert,⁴⁵³ wobei zwischen unbeschränkt und beschränkt abziehbaren Sonderausgaben zu differenzieren ist. Unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgaben – d. h. Basisbeiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG), Kirchensteuer (§ 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG) und Ausgleichsversorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1a Nr. 2-4 EStG) – scheiden laut *Kudert/Höppner* als Gestal-

⁴⁵⁰ Vgl. *Paus* (1999b): S. 3862, *Duchardt* (2000): S. 22, *Funke* (2001): S. 281, *Nettersheim/Gottwald* (2012): S. 152.

⁴⁵¹ Vgl. *Schmidtmann* (2012): S. 137-158 und darauf verweisend *Müller/Kalies* (2019): S. 702 (dort Fn. 25) sowie zur Schemenbesteuerung von Kapitaleinkünften §§ 32d Abs. 1, 43 Abs. 5, 2 Abs. 5b EStG und zur Thesaurierungsbegünstigung § 34a EStG.

⁴⁵² Der Gesamtbetrag der Einkünfte ergibt sich gem. § 2 Abs. 3 EStG aus der Summe der Einkünfte, vermindert um den Altersentlastungsbetrag gem. § 24a EStG, den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende gem. § 24b EStG und den Abzug nach § 13 Abs. 3 EStG für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Diese Positionen finden jedoch in keiner Quelle Erwähnung, da sie m. E. kein entsprechendes Gestaltungspotenzial beinhalten. Auch die interperiodische Verlustberücksichtigung i. S. des § 10d EStG, welche vom Gesamtbetrag der Einkünfte vorrangig vor Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen erfolgt, wird nicht explizit thematisiert. Hintergrund ist m. E. die steuerplanerische Schwierigkeit, dass die entsprechende Verlustgenerierung entweder bereits in dem vorangegangenen Veranlagungszeitraum verwirklicht werden (für einen Verlustvortrag) oder im zukünftigen Veranlagungszeitraum erfolgen muss (für einen Verlustrücktrag), was nur schwer prognostizierbar ist.

⁴⁵³ Vgl. *Henning/Hundsdoerfer/Schult* (1999): S. 135, *Paus* (1999b): S. 3862, *Bein* (2002): S. 2402-2404, *Houben* (2006): S. 200, *Seyfried* (2006): S. 104, *Henrich* (2007): S. 120, *Fiala/Dörnbrack/Strobel* (2008): o. S., *Bolsmann/Maaß* (2011): S. 289 f., *Nettersheim/Gottwald* (2012): S. 152, *Schimpfky* (2015): S. 460 f., *Hummel* (2016): Rz. 14, o. V. (2017): o. S., *Growe/Tretow* (2020): S. 1081 f., *Kudert/Höppner* (2020): S. 88.

tungsmittel regelmäßig aus, da bspw. der zugrunde liegende Lebenssachverhalt nicht verwirklicht werden kann.⁴⁵⁴

Hinsichtlich der beschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben wird im Bereich der sonstigen Vorsorgeaufwendungen auf freiwillige Leistungen im Rahmen bestimmter Altersvorsorgebeiträge hingewiesen;⁴⁵⁵ hierzu kommt bspw. – unter Beachtung des jeweils geltenden Höchstbetrags – eine Einmalzahlung in eine sog. Rürup-Rente in Betracht.⁴⁵⁶ Am häufigsten wird im Rahmen der beschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben jedoch die Generierung steuerlicher Abzugsbeträge in Form von Spenden i. S. des § 10b Abs. 1 EStG zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke thematisiert.⁴⁵⁷ Von Vorteil ist, dass die steuerliche Berücksichtigung dieser Aufwendungen nicht auf einen absoluten Höchstbetrag gedeckelt ist, sondern sich grundsätzlich an der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte orientiert.⁴⁵⁸ Im Rahmen der Besteuerung mit der Fünftelregelung sollte regelmäßig entsprechend großer Gestaltungsspielraum vorhanden sein, da die außerordentlichen Einkünfte in diese Position des

⁴⁵⁴ Vgl. *Kudert/Höppner* (2020): S. 88. Im Rahmen einer privaten oder freiwilligen gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung besteht allerdings die Möglichkeit, Vorauszahlungen für bis zu drei Beitragsjahre zu leisten, die steuerlich vollständig in dem Veranlagungszeitraum der Zahlung berücksichtigt werden. Vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 5 EStG (i. U.). Dies birgt darüber hinaus den Vorteil, dass die in den folgenden Veranlagungszeiträumen zur Verfügung stehenden Höchstbeträge nicht durch die Basisleistungen verbraucht werden und somit durch andere Versicherungsbeiträge, die ansonsten steuerlich unberücksichtigt geblieben wären, ausgeschöpft werden können. Vgl. hierzu auch die folgende Fn. 455.

⁴⁵⁵ Vgl. *Paus* (1999b): S. 3862, *Seyfried* (2006): S. 104, *Henrich* (2007): S. 120, *Growe/Tretow* (2020): S. 1081 f. Andere Vorsorgeaufwendungen, wie z. B. Beiträge zu über die Basisversicherung hinausgehenden Kranken- und Pflegeversicherungen, Arbeitslosen-, Unfall- oder Haftpflichtversicherungen, wirken sich regelmäßig nicht aus, da die Höchstbeträge durch die Basisversicherungen bereits ausgeschöpft sind. Vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 3a, Abs. 4 EStG.

⁴⁵⁶ Vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 lit. b) aa) EStG, *Seyfried* (2006): S. 104, *Henrich* (2007): S. 120. Der Höchstbetrag ist an den Höchstbeitrag zur knappschaftlichen Rentenversicherung gekoppelt und beträgt im Veranlagungszeitraum 2023 26.528 € bzw. 53.056 € (bei Zusammenveranlagung). Seit diesem Veranlagungszeitraum sind 100 % der geleisteten Aufwendungen (bzw. des Höchstbetrags) absetzbar. Vgl. *Deutscher Gesetzgeber* (2022b). Der sich ergebende Betrag ist ggf. um einen nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfreien Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung zu kürzen, um zu den abzugsfähigen Sonderausgaben zu gelangen. Vgl. § 10 Abs. 3 EStG. Zusätzlich zu den steuerlichen Auswirkungen im betrachteten Veranlagungszeitraum tritt zudem der Effekt, dass durch diese Gestaltung die späteren Rentenansprüche des Steuerpflichtigen steigen, wobei zu beachten ist, dass die Rentenbezüge als sonstige Einkünfte i. S. des § 22 Nr. 1 EStG der Besteuerung unterliegen.

⁴⁵⁷ Vgl. *Bein* (2002): S. 2402-2404, *Houben* (2006): S. 200, *Nettersheim/Gottwald* (2012): S. 152, *Hummel* (2016): Rz. 14, o. V. (2017): o. S., *Kudert/Höppner* (2020): S. 88. A. A. ist wohl *Paus* [(1999b): S. 3862], der ausführt, dass außer bei bestimmten Altersvorsorgebeiträgen „[b]ei den anderen Sonderausgaben (...) meist kein sinnvoller Gestaltungsspielraum [besteht].“

⁴⁵⁸ Vgl. *Kudert/Höppner* (2020): S. 88. Entsprechende Zuwendungen sind gem. § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG bis zu einer Höhe von 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte (oder alternativ bis zu 4 % der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter) als Sonderausgabe abzugsfähig.

einkommensteuerlichen Ermittlungsschemas einfließen.⁴⁵⁹ Vereinzelt wird als Gestaltungsinstrument zudem auf die Gründung einer gemeinnützigen Stiftung bzw. auf Zuwendungen in deren Vermögensstock gem. § 10b Abs. 1a EStG verwiesen,⁴⁶⁰ während Zuwendungen an politische Parteien i. S. des § 10b Abs. 2 EStG explizit als für eine Gestaltung ungeeignet eingestuft werden.⁴⁶¹

In zwei Publikationen wird darauf hingewiesen, dass zur Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens grundsätzlich auch die Erzeugung außergewöhnlicher Belastungen in Betracht kommt.⁴⁶² *Kudert/Höppner* kommen allerdings zu dem Ergebnis, dass Aufwendungen i. S. des § 33 Abs. 1 EStG aufgrund der zumutbaren Belastung gem. § 33 Abs. 3 EStG als Gestaltungsinstrument ausscheiden.⁴⁶³ Positionen, die im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung nach der Ermittlung des Einkommens bzw. des zu versteuernden Einkommens zu berücksichtigen sind (z. B. Steuerermäßigungen),⁴⁶⁴ kommen ebenfalls nicht in Betracht, da diese keine Auswirkung auf das verbleibende zu versteuernde Einkommen entfalten.

⁴⁵⁹ Zu beachten ist allerdings, dass lediglich *Kudert/Höppner* [(2020): S. 88 (dort Fn. 54)] darauf hinweisen, dass es sich zur Gewährung des Sonderausgabenabzugs um eine „unentgeltliche und freiwillige Zuwendung“ handeln muss, jedoch ohne diese Voraussetzungen näher zu konkretisieren. Sofern Zuwendungen durch steuerliche Gestaltungen intendiert sind, ist m. E. zu diskutieren, ob dies gegen das Kriterium der Unentgeltlichkeit verstößt. *Hummel* [(2016): Rz. 14] geht zwar nicht explizit auf diesen Aspekt ein, weist aber zumindest darauf hin, dass es sich nicht um einen Gestaltungsmissbrauch i. S. des § 42 AO handelt. Da die Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags über entsprechende Zuwendungen im weiteren Verlauf der vorliegenden Arbeit im Rahmen der empirischen Analyse fokussiert wird, erfolgt auf S. 149-151 in Kapitel 4.3 eine Auseinandersetzung mit dieser Thematik unter Hinzuziehung weiterer Quellen.

⁴⁶⁰ Vgl. *Fiala/Dörnbrack/Strobel* (2008): o. S., *Bolsmann/Maaß* (2011): S. 289 f., *Schimpfky* (2015): S. 460 f. M. E. merkt *Hummel* [(2016): Rz. 14 (dort Fn. 12)] zurecht an, dass „[d]ie Gründung einer Stiftung (...) nur in seltenen Fällen bei sehr hohen laufenden Einkünften und hohen Abfindungen ernsthaft in Betracht kommen [dürfte].“

⁴⁶¹ Vgl. *Nettersheim/Gottwald* (2012): S. 152. Zuwendungen an politische Parteien sind gem. § 10b Abs. 2 EStG vorrangig im Rahmen des § 34g EStG als Steuerermäßigung von der tariflichen Einkommensteuer abzuziehen und somit für Sachverhaltsgestaltungen, die auf eine Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens abzielen, nicht geeignet. Der nachrangig zu gewährende Sonderausgabenabzug ist darüber hinaus auf 1.650 € bzw. 3.300 € (bei Zusammenveranlagung) gedeckelt.

⁴⁶² Vgl. jeweils ohne Angabe konkreter Anwendungsbeispiele *Henning/Hundsdoerfer/Schult* (1999): S. 135, *Kudert/Höppner* (2020): S. 88.

⁴⁶³ Vgl. *Kudert/Höppner* (2020): S. 88. M. E. müsste eine Gestaltung außergewöhnlicher Belastungen i. S. des § 33 Abs. 1 EStG zudem regelmäßig an der vorausgesetzten Zwangsläufigkeit der Aufwendungen scheitern.

⁴⁶⁴ Das zu versteuernde Einkommen ergibt sich gem. § 2 Abs. 5 Satz 1 EStG aus dem Einkommen, vermindert um Kinder- und Betreuungsfreibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG sowie „um die sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträge“, wie dem Härteausgleich nach § 46 Abs. 3 EStG. Diese Positionen finden jedoch in keiner Quelle Erwähnung, da sie m. E. kein entsprechendes Gestaltungspotenzial beinhalten.

Insgesamt wird im Rahmen dieses Konzepts darauf verwiesen, dass durch den Tarifaufbau des § 34 Abs. 1 EStG u. U. Maßnahmen sinnvoll werden, „die sonst als höchst unrentabel nicht ins Auge gefaßt würden“,⁴⁶⁵ und die Empfehlung ausgesprochen, Geld für die Erzeugung von „unnütze[n]“⁴⁶⁶, „überflüssige[n] oder unsinnige[n]“⁴⁶⁷ Ausgaben „zu verschleudern“⁴⁶⁸. Zu beachten ist allerdings, dass diese Steuergestaltungsempfehlung nur umgesetzt werden sollte, wenn die durch den steuerlichen Abzugsbetrag resultierende Steuerentlastung den Abzugsbetrag übersteigt, da es ansonsten zu Fehlentscheidungen kommt.⁴⁶⁹ Allerdings beschränkt sich der Großteil der Autoren auf verbale Erläuterungen der grundsätzlichen Handlungsempfehlung und verzichtet darauf, die konkreten Bedingungen für die Vorteilhaftigkeit der Sachverhaltsgestaltung explizit herauszustellen. Teilweise werden im Rahmen kasuistischer Veranlagungssimulationen zumindest exemplarische Einkünftekonstellationen aufgezeigt, bei denen eine entsprechende Gestaltung zu einer Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens des Steuerpflichtigen führt.⁴⁷⁰ Eine konkrete Lösung des Entscheidungsproblems formulieren lediglich *Kudert/Höppner*, deren Ausführungen sich jedoch auf den Veranlagungszeitraum 2020 beschränken. Dabei fokussieren sich die Autoren auf die

⁴⁶⁵ *Paus* (1999b): S. 3861.

⁴⁶⁶ *Houben* (2006): S. 201.

⁴⁶⁷ *Stahl* (2000): S. 12339.

⁴⁶⁸ *Henning/Hundsdoerfer/Schult* (1999): S. 135, die anmerken, dass es sich dabei um „eine radikale, grotesk anmutende Lösung“ handelt. Gem. den Autoren stellt sich im Rahmen der Gewinneinkünfte die Frage, „ob es sich in einem solchen Fall noch um Betriebsausgaben (..) handelt“ (dort Fn. 16). Mit Blick auf § 4 Abs. 4 EStG ist dies m. E. zu bejahen, sofern die Aufwendungen in einem direkten betrieblichen Zusammenhang stehen. Bei Betriebsausgaben, welche die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, sollte aber darauf geachtet werden, dass diese nach allgemeiner Verkehrsauffassung als angemessen einzustufen sind, um dem in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG kodifizierten Abzugsverbot zu entgehen.

⁴⁶⁹ Entsprechend ist hier auf eine Betrachtung des Differenzsteuersatzes abzustellen. Vgl. *Müller/Kalies* (2019): S. 701 f., *Kudert/Höppner* (2020): S. 85. Dagegen verweisen *Henning/Hundsdoerfer/Schult* [(1999): S. 135] lediglich auf Fälle, bei denen der Grenzsteuersatz auf das verbleibende zu versteuernde Einkommen den Wert 1 übersteigt. In Kapitel 4.2.1, S. 109-116 wird jedoch herausgearbeitet, dass auch weitere Einkünftekonstellationen für eine entsprechende Gestaltung zugänglich sind.

⁴⁷⁰ Vgl. exemplarisch *Bein* (2002): S. 2402-2404, der abschließend ausführt, dass sich „[d]ie Auswirkungen zusätzlicher einkommensmindernder Ausgaben im Zusammenhang mit der Fünftelregelung (...) auch mathematisch darstellen [lassen]“, darauf jedoch verzichtet, da „[f]ür den Praktiker (..) vorstehende Beispielsrechnungen genügen [dürften]“ (S. 2404). *Müller/Kalies* [(2019): S. 701] weisen mit Blick auf den Tarifaufbau des § 34 Abs. 1 EStG explizit auf die Schwierigkeiten einer allgemeingültigen Formulierung hin.

Steuerplanung im Rahmen der Einzelveranlagung und lassen Effekte, die sich bei der Ehegattenbesteuerung ergeben, außer Ansatz.⁴⁷¹

Konzept 3: Verlagerung von Einkünften auf Angehörige

In acht Publikationen wird die Empfehlung gegeben, Einkünfte auf Angehörige zu verlagern, wobei die Hälfte dieser Publikationen von *Paus* veröffentlicht wurde.⁴⁷² Wie bei den Konzepten 1 und 2 besteht das primäre Ziel dieser Gestaltung darin, zu vermeiden, dass nach § 34 Abs. 1 EStG begünstigte Einkünfte mit nicht begünstigten Einkünften in einem Veranlagungszeitraum zusammentreffen.⁴⁷³ Dies kann grundsätzlich sowohl durch eine Verlagerung der außerordentlichen Einkünfte als auch des verbleibenden zu versteuernden Einkommens realisiert werden. So können bspw. betriebliche Veräußerungsgewinne u. U. durch eine vorherige unentgeltliche Übertragung einer betrieblichen Sachgesamtheit auf Familienmitglieder ohne eigene Einkünfte verlagert werden.⁴⁷⁴ Zu beachten ist, dass diese Gestaltung einer langfristigen Planung bedarf, da ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen der Schenkung und der späteren Veräußerung auf einen Gestaltungsmissbrauch i. S. des § 42 AO schließen lässt.⁴⁷⁵ Hinsichtlich der Verlagerung laufender Einkünfte ist bspw. eine unentgeltliche Übertragung der entsprechenden Einkunftsquelle – wie z. B. eine vermietete Immobilie – denkbar.⁴⁷⁶

Als in die Gestaltung einzubeziehende Personen kommen insbesondere Kinder und Ehegatten⁴⁷⁷ bzw. in Sonderfällen auch Eltern oder andere Angehörige in Betracht. Allerdings soll-

⁴⁷¹ Vgl. *Kudert/Höppner* (2020): S. 84-90. *Schmidtmann* [(2012): S. 137-158] geht ebenfalls auf formale Zusammenhänge im Rahmen der Einzelveranlagung ein, legt den Fokus jedoch auf das Potenzial der Schedulesbesteuerung zur Optimierung der Fünftelregelung.

⁴⁷² Vgl. *Hagen/Schynol* (1999): S. 1433, *Paus* (1999b): S. 3863 f., *Stahl* (2000): S. 12341 f., *Paus* (2015b): S. 146, *Schiffers* (2015): Rz. 35, *Paus* (2017): S. 212, *Müller/Kalies* (2019): S. 709, *Paus* (2019b): S. 306.

⁴⁷³ Ein weiteres Ziel der Verlagerung von Einkünften auf andere Steuersubjekte, die über keine eigenen bzw. geringere Einkünfte verfügen, besteht in der Ausnutzung grundsätzlicher Progressionseffekte. Vgl. darauf wohl abzielend *Paus* (2019b): S. 306.

⁴⁷⁴ Bei bestimmten außerordentlichen Einkünften – bspw. in Form von Entlassungsentschädigungen – ist eine Verlagerung auf andere Personen m. E. jedoch nicht realisierbar.

⁴⁷⁵ Vgl. *Paus* (1999b): S. 3864.

⁴⁷⁶ Vgl. *Stahl* (2000): S. 12341. *Müller/Kalies* [(2019): S. 709] weisen im Fall von Ehegatten zudem auf eine mögliche Gestaltung der Zuordnung von Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen gem. § 26a Abs. 2 EStG hin.

⁴⁷⁷ Bei der Verlagerung von Einkünften auf Ehegatten ist zu beachten, dass diese Gestaltung nur im Rahmen der Einzelveranlagung möglich ist, da sie keine Vorteile bringt, wenn die Zusammenveranlagung gewählt wird. Vgl. *Paus* (1999b): S. 3864.

ten entsprechende Gestaltungsüberlegungen nicht nur aus einkommensteuerlicher Sicht, sondern auch unter Berücksichtigung etwaiger schenkungsteuerlicher Auswirkungen betrachtet werden.⁴⁷⁸ Darüber hinaus sollten bei Vermögensübertragungen im Familienverbund m. E. grundsätzlich auch außersteuerliche Aspekte berücksichtigt werden.

Konzept 4: Verteilung außerordentlicher Einkünfte auf mehrere Veranlagungszeiträume

In sechs Publikationen wird die Handlungsempfehlung gegeben, die steuerliche Berücksichtigung außerordentlicher Einkünfte auf zwei oder mehrere Veranlagungszeiträume zu verteilen.⁴⁷⁹ Intention der Gestaltung ist es, die Wirkung der Fünftelregelung zu vervielfachen, da die Tarifnorm – im Gegensatz zur Besteuerung mit dem ermäßigten Durchschnittssteuersatz gem. § 34 Abs. 3 EStG – weder personen- noch betriebsbezogen ist und somit in jedem Veranlagungszeitraum Anwendung findet.⁴⁸⁰ Allerdings ist zu beachten, dass diese Gestaltung vorrangig für betriebliche Veräußerungsgewinne in Betracht kommt, da bspw. im Rahmen von Entlassungsentschädigungen eine Splittung des Auszahlungsbetrags auf unterschiedliche Veranlagungszeiträume grundsätzlich zu einem Verstoß gegen das Kriterium der Zusammenballung und somit zu einer Versagung von § 34 Abs. 1 EStG führt.⁴⁸¹ Dagegen ist eine sukzessive Betriebs- oder Anteilsveräußerung grundsätzlich gestaltbar, bspw. indem eine schrittweise Veräußerung von Teilbetrieben erfolgt. Im Rahmen derartiger Gestaltungen ist allerdings sicherzustellen, dass es trotz einer formal sukzessiven Veräußerung nicht zu einer vollständigen Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums in einem Veranlagungszeitraum kommt.⁴⁸²

⁴⁷⁸ Vgl. *Paus* (1999b): S. 3863 f., *Stahl* (2000): S. 12342.

⁴⁷⁹ Vgl. *Paus* (1999b): S. 3862 f., *Stahl* (2000): S. 12342, *Schiffers* (2001): S. 255, *Schoor* (2005): S. 24, *Schiffers* (2015): Rz. 36, *Paus* (2017): S. 212.

⁴⁸⁰ Vgl. hierzu die Ausführungen nebst Referenzen in Fn. 345, S. 61. *Paus* [(1999b): S. 3862] führt als Beispiel an, dass außerordentliche Einkünfte bei einer Verteilung auf zwei Veranlagungszeiträume bis zum 10- bzw. 20-fachen (bei Zusammenveranlagung) des Grundfreibetrags steuerfrei bleiben, wenn der Steuerpflichtige darüber hinaus keine weiteren Einkünfte erwirtschaftet.

⁴⁸¹ Empfehlungen, die auf eine Verteilung außerordentlicher Einkünfte auf mehrere Veranlagungszeiträume zur bewussten Umgehung der Fünftelregelung abzielen, bleiben hier außer Ansatz, da diese von den Ausschlusskriterien des Literature Reviews erfasst werden.

⁴⁸² Vgl. *Stahl* (2000): S. 12342, *Schiffers* (2015): Rz. 36. Bei Veräußerungen an einen Erwerber sollte zudem ein gewisser zeitlicher Abstand zwischen den Übertragungen liegen, um den Verdacht eines Gestaltungsmissbrauchs i. S. des § 42 AO zu umgehen. Vgl. *Paus* (1999b): S. 3862.

Konzept 5: Ausweis laufender Einkünfte als außerordentliche Einkünfte

In zwei Publikationen wird empfohlen, laufende Einkünfte als außerordentliche Einkünfte auszuweisen, sofern ein Handlungsspielraum bzgl. der Verteilung von Einkünften auf begünstigte und nicht begünstigte Einkünfte besteht.⁴⁸³ Die Gestaltung fußt darauf, dass außerordentliche Einkünfte nie höher besteuert werden als laufende Einkünfte, sodass ein entsprechender Ausweis grundsätzlich vorteilhaft ist. Die Autoren verzichten jedoch darauf, konkrete Anwendungsbeispiele zur Verlagerung von laufenden in außerordentliche Einkünfte aufzuführen.⁴⁸⁴ M. E. besteht in diesem Kontext kein großer Handlungsspielraum, sodass eine entsprechende Gestaltung nur in Sonderfällen infrage kommen dürfte.⁴⁸⁵

Konzept 6: Schaffung der Voraussetzungen zur Zusammenveranlagung

Auch die von *Paus* vorgetragene Empfehlung, im Kontext der Besteuerung außerordentlicher Einkünfte ggf. die Voraussetzungen zur Zusammenveranlagung zu schaffen,⁴⁸⁶ dürfte nur in Ausnahmefällen zur Diskussion stehen. So schlägt er vor, zu prüfen, ob bei nicht ehelichen Lebensgemeinschaften eine Eheschließung in Betracht kommt bzw. ob bei Ehen im Auflösungsstadium die Zusammenveranlagung durch einen eherechtlichen Versöhnungsversuch für einen weiteren Veranlagungszeitraum möglich gemacht werden kann. Der Hintergrund dieser Überlegung ist, dass sich die Entlastungswirkung der Fünftelregelung bei der Zusammenveranlagung im Vergleich zur Einzelveranlagung – je nach vorliegender Einkünftestruktur der beteiligten Personen – verdoppeln kann. Zu beachten ist dabei, dass die Zusammenveranlagung nicht zwingend zu einem Vorteil ggü. der Einzelveranlagung führt, sondern in vielen Fallkonstellationen nachteilig ist, wie die Ausführungen im Rahmen des folgenden Konzepts 7 zeigen.

Konzept 7: Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung

Während die zuvor erläuterten Konzepte 1 bis 6 jeweils Handlungsempfehlungen in Form von Sachverhaltsgestaltungen enthalten, bezieht sich das Konzept 7 auf die Ausübung eines

⁴⁸³ Vgl. *Henning/Hundsdoerfer/Schult* (1999): S. 134, *Nettersheim/Gottwald* (2012): S. 150.

⁴⁸⁴ *Henning/Hundsdoerfer/Schult* [(1999): S. 134] gehen lediglich kurz auf ein umgekehrtes Anwendungsbeispiel ein, bei dem außerordentliche zu laufenden Einkünften transferiert werden, indem vor einer Betriebsveräußerung noch bewusst einzelne stille Reserven realisiert werden.

⁴⁸⁵ *Nettersheim/Gottwald* [(2012): S. 150] stellen z. B. die Problematik im Kontext von Entlassungsentschädigungen heraus, dass keine steuerlich begünstigte Abfindung vorliegt, wenn *bereits erdiente* Ansprüche abgegolten werden, sodass eine entsprechende Gestaltung in diesem Fall ausscheidet.

⁴⁸⁶ Vgl. *Paus* (1999b): S. 3857 f.

steuerlichen Wahlrechts. So wird in 23 Publikationen empfohlen, bei Vorliegen außerordentlicher Einkünfte eine etwaige Vorteilhaftigkeit der Einzel- ggü. der Zusammenveranlagung zu prüfen, sofern die Voraussetzungen für das Veranlagungswahlrecht von Ehegatten vorliegen.⁴⁸⁷ Die Wahl der Einzelveranlagung bietet sich insbesondere an, wenn ein Ehegatte (nahezu) ausschließlich außerordentliche Einkünfte erwirtschaftet und der andere Ehegatte (nicht nur geringe) laufende Einkünfte erzielt.⁴⁸⁸ Die Zusammenveranlagung ist dagegen grundsätzlich vorteilhaft, wenn ein Ehegatte über keine eigenen Einkünfte verfügt oder sein bzw. das gemeinsame verbleibende zu versteuernde Einkommen negativ ist.⁴⁸⁹ Darüber hinaus lassen sich generelle Aussagen zur Vorteilhaftigkeit der Veranlagungsart kaum treffen, sodass in vielen Einkünftekonstellationen eine Vergleichsrechnung unter Einbezug der individuellen Verhältnisse des Ehepaares erforderlich ist.⁴⁹⁰ Eine differenzierte Auseinandersetzung mit verschiedenen Vorteilsbereichen der Einzel- und Zusammenveranlagung findet sich lediglich in zwei Publikationen, die jeweils taxografische Analysen im 2D-Format beinhalten.⁴⁹¹ Zu beachten ist, dass in diesen Studien jeweils davon ausgegangen wird, dass nur ein Ehegatte außerordentliche Einkünfte bezieht.

Zusammenfassung der identifizierten Handlungsempfehlungen

Durch den Literature Review wurden sieben zu Konzepten gebündelte Handlungsempfehlungen im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG identifiziert, die zur Beantwortung der Fragestellung F_{e2} in Tabelle 5 zusammengetragen wurden. Am häufigsten wird geraten, Einkünfte intertemporal zu verlagern, sodass außerordentliche Einkünfte möglichst nicht mit laufenden Einkünften in einem Veranlagungszeitraum zusammentreffen (Konzept 1), da die Fünftelregelung ab einer bestimmten Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens keine Entlastung ggü. dem Grundtarif mehr entfaltet. Zu beachten ist allerdings, dass diese

⁴⁸⁷ Vgl. für die entsprechenden Quellen die Einträge in der Ergebnismatrix in Anhang 14, S. 272-275. Da diese Handlungsempfehlung in Kapitel 4.2.2, S. 116-121 näher betrachtet wird, erfolgt an dieser Stelle nur eine kurze Darstellung dieses Konzepts.

⁴⁸⁸ Vgl. *Hagen/Schynol* (1999): S. 1431, *Paus* (1999a): S. 94, *Paus* (1999b): S. 3858, *Ballof* (2000): S. 362, *Vogelgesang* (2002): S. 155, *Lemaire* (2003): S. 157, *Votsmeier* (2003): S. 56, *Lambertz* (2014): o. S., *Schiffers* (2015): Rz. 35, *Laws* (2018): S. 20, *Horn* (2019b): Rz. 27, *Müller/Kalies* (2019): S. 708, *Sothen von* (2020): Rz. 102, *Mellinghoff* (2021): Rz. 58, *Schreiber* (2021b): S. 86.

⁴⁸⁹ Vgl. *Müller/Kalies* (2019): S. 706.

⁴⁹⁰ Vgl. *Hagen/Schynol* (1999): S. 1432 f., *Paus* (1999a): S. 94, *Lemaire* (2003): S. 157, *Lambertz* (2014): o. S., *Paus* (2014): S. 149, *Schiffers* (2015): Rz. 35, *Paus* (2016): S. 76, *Sieker* (2016): Rz. A 162, *Schneider* (2017): Rz. A 322, *Laws* (2018): S. 20.

⁴⁹¹ Vgl. *Korezkij* (2000): S. 122-126, *Müller/Kalies* (2019): S. 706-709.

Gestaltung in vielen Fällen zu Tarifverwerfungen führt, sofern es nicht gelingt, ein positives verbleibendes zu versteuerndes Einkommen in Gänze zu vermeiden. Auftretende Tarifverwerfungen können wiederum durch Generierung steuerlicher Abzugsbeträge umgangen werden (Konzept 2). Darüber hinaus sind weitere Sachverhaltsgestaltungen denkbar (Konzepte 3 bis 6), die m. E. jedoch eher in Ausnahmefällen in Betracht kommen. Das Veranlagungswahlrecht steht dagegen allen Ehegatten zur Verfügung, welche die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG erfüllen, und sollte grundsätzlich hinsichtlich einer vorteilhaften Ausübung geprüft werden (Konzept 7). Insgesamt ist bei der Besteuerung außerordentlicher Einkünfte eine frühzeitige Steuerplanung notwendig, da die Gestaltungsmöglichkeiten nach Ablauf des relevanten Veranlagungszeitraums überschaubar sind.⁴⁹²

4.1.5.2 Ausarbeitung der Forschungslücke

Nachdem herausgestellt wurde, dass bereits eine Vielzahl von Publikationen zur Optimierung der Fünftelregelung existiert, stellt sich die Frage, inwiefern noch Forschungsbedarf hinsichtlich der Steuerplanung im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG besteht. Da mit dem Literature Review das Ziel verfolgt wurde, die in der Realität vorherrschenden Empfehlungen zur optimierten Anwendung der Fünftelregelung zu identifizieren, wurde im Rahmen der Literatursuche bewusst auf eine Eingrenzung auf wissenschaftliche Quellen verzichtet.⁴⁹³ Hintergrund ist die Vermutung, dass sich Steuerpflichtige bzw. deren Berater bei Gestaltungsüberlegungen nicht auf diese Quellen beschränken, sondern sich auch an „Praktikerzeitschriften“, Kommentarliteratur und Onlinequellen orientieren. In den 60 nicht wissenschaftlichen Publikationen stützen sich die Ausführungen nahezu ausschließlich auf verbale Erläuterungen, die teilweise durch Fallbeispiele bzw. kasuistische Veranlagungssimulationen für ausgewählte Einkünftekonstellationen ergänzt werden, während allgemeingültige Aussagen fehlen.⁴⁹⁴

⁴⁹² Vgl. *Houben* (2006): S. 207, *Mellinghoff* (2021): Rz. 58.

⁴⁹³ Gem. der Literatursuche sind von den 70 Quellen, die in den Literature Review eingegangen, 60 als nicht wissenschaftliche und zehn als wissenschaftliche Publikationen einzuordnen. Vgl. die tabellarische Übersicht der Literatursuche in Anhang 13, S. 264-271 und zu den Kriterien der Einordnung einer Publikation als wissenschaftlich bzw. nicht wissenschaftlich erneut die Ausführungen in Kapitel 4.1.4, S. 91 f.

⁴⁹⁴ Lediglich eine nicht wissenschaftliche Quelle beinhaltet taxografische Analysen zur Herleitung verschiedener Vorteilsbereiche zur Ausübung des Veranlagungswahlrechts von Ehegatten im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG. Vgl. *Korezkij* (2000): S. 122-126.

Zur Ausarbeitung der Forschungslücke werden jedoch ausschließlich wissenschaftliche Publikationen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre herangezogen. Von den zehn Quellen, die im Rahmen des Literature Reviews als wissenschaftliche Publikation eingeordnet wurden, beinhalten vier Quellen taxografische Analysen bzw. Herleitungen formaler Zusammenhänge.⁴⁹⁵ Darunter ist jedoch keine Studie,

- bei der die Sachverhaltsgestaltung „Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens“ (Konzept 2) mit dem Veranlagungswahlrecht von Ehegatten (Konzept 7) im Rahmen eines Entscheidungsmodells kombiniert wird,⁴⁹⁶ obwohl das Haushaltsnettoeinkommen so ggf. weiter erhöht werden kann,
- die den Fall beinhaltet, dass beide Ehegatten innerhalb eines Veranlagungszeitraums außerordentliche Einkünfte erwirtschaften, und/oder
- bei der durch einen empirischen Zugang Daten aus realen Einkommensteuerveranlagungen einer Steuerplanungsanalyse unterzogen werden.⁴⁹⁷

Dieser Forschungsbedarf wird im Folgenden gedeckt, indem im weiteren Verlauf dieses Hauptkapitels eine Analyse des durch steuerliche Abzugsbeträge resultierenden Optimierungspotenzials und des Veranlagungswahlrechts von Ehegatten im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG erfolgt. Die Ergebnisse werden sodann in einem programmgestützten Entscheidungsmodell zusammengeführt, welches im Rahmen der Ehegattenbesteuerung auch den Fall umfasst, dass beide Ehepartner außerordentliche Einkünfte beziehen. Hieran anknüpfend erfolgt in Kapitel 5 eine empirische Analyse, bei der reale Einkommensteuerver-

⁴⁹⁵ Vgl. *Houben* (2006): S. 200-207, *Schmidtman* (2012): S. 137-158, *Müller/Kalies* (2019): S. 698-712, *Kudert/Höppner* (2020): S. 78-90.

⁴⁹⁶ *Müller/Kalies* [(2019): S. 709] gehen auf diese Thematik zwar kurz ein, jedoch ohne eine über den Einzelfall hinausgehende Entscheidungshilfe zu formulieren. In Abgrenzung zu dieser Studie ist anzumerken, dass die Autoren in diesem Zusammenhang zudem kurz auf die Möglichkeit eingehen, das Haushaltsnettoeinkommen weiter zu erhöhen, indem ein verbleibendes zu versteuerndes Einkommen des Ehegatten mit außerordentlichen Einkünften auf den Ehegatten ohne außerordentliche Einkünfte übertragen und zugleich die Einzelveranlagung gewählt wird (Kombination der Konzepte 3 und 7). Dieser Aspekt wird im Rahmen der vorliegenden Arbeit nicht weiter betrachtet.

⁴⁹⁷ Im Rahmen der Literatursuche wurde nur eine Quelle identifiziert, die sich der Besteuerung außerordentlicher Einkünfte mit der Fünftelregelung auf Basis eines empirischen Ansatzes widmet. Vgl. *Hechtner* (2017): S. 493-509. *Hechtner* geht dabei jedoch nicht auf Aspekte der Steuerplanung ein; insbesondere werden keine Handlungsempfehlungen zur optimierten Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG thematisiert, sodass diese Studie aufgrund der Ein- bzw. Ausschlusskriterien im weiteren Verlauf des Literature Reviews nicht berücksichtigt wurde.

anlagungen auf das Vorliegen von Tarifverwerfungen sowie auf von den Steuerpflichtigen nicht genutztes Optimierungspotenzial hin untersucht werden.

4.2 Entwicklung eines Entscheidungsmodells zur Generierung steuerlicher Abzugsbeträge im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG unter Einbezug des Veranlagungswahlrechts von Ehegatten

4.2.1 Analyse des durch steuerliche Abzugsbeträge resultierenden Optimierungspotenzials im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG

Nachdem bereits die Einkünftekonstellationen identifiziert wurden, bei denen es aufgrund der Ausgestaltung von § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG zu konfiskatorischen Grenzbelastungen kommt, wird nun das aus diesen Tarifverwerfungen resultierende Optimierungspotenzial durch Generierung steuerlicher Abzugsbeträge untersucht. Dabei wird das Haushaltsnettoeinkommen des Steuerpflichtigen als Zielgröße zugrunde gelegt. Mit Blick auf die Ergebnisse des Literature Reviews besteht die Intention dieser Sachverhaltsgestaltung darin, den Effekt konfiskatorischer Grenzsteuersätze zugunsten des Steuerpflichtigen „umzukehren“, indem das Haushaltsnettoeinkommen durch eine *Minderung* des verbleibenden zu versteuernden Einkommens *erhöht* wird.⁴⁹⁸ Da bereits herausgearbeitet wurde, dass diese Sachverhaltsgestaltung nicht nur in den Tarifverwerfungsfällen, sondern auch bei einem höheren verbleibenden zu versteuernden Einkommen für den Steuerpflichtigen vorteilhaft sein kann, werden im Folgenden diejenigen Einkünftekonstellationen (*aoE, vzvE*) identifiziert, die entsprechendes Optimierungspotenzial aufweisen, und die Höhe des jeweils resultierenden Vorteils quantifiziert.⁴⁹⁹ Hierzu wird für eine gegebene Einkünftestruktur in Abhängigkeit von der Höhe der außerordentlichen Einkünfte zunächst ein Referenzwert für das verbleibende zu versteuernde Einkommen ($vzvE_{Ref}$) festgelegt, welches dem letzten Wert entspricht, bevor Tarifverwerfungen eintreten:

$$vzvE_{Ref} = vzvE_{TV\text{Beginn}} - 1 \quad (31)$$

mit NB: $vzvE_{Ref} < vzvE$

⁴⁹⁸ Vgl. die Ergebnispräsentation des Literature Reviews zur Handlungsempfehlung „Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens“ (Konzept 2) in Kapitel 4.1.5.1, S. 95-103.

⁴⁹⁹ Vgl. für ein ähnliches Vorgehen Kudert/Höppner (2020): S. 84-87.

Durch Bezugnahme auf die Variable $vzvE_{TV\text{Beginn}}$ ergeben sich für die Ermittlung des Referenzwerts entsprechend drei Bereiche, die exemplarisch für den Veranlagungszeitraum 2023 konkretisiert werden:⁵⁰⁰

$$(1) \text{ } aoE \leq \frac{1 - 5 * sg_2}{2 * p_2}$$

Bis zu einer Höhe der außerordentlichen Einkünfte von 15.318 € treten – unabhängig von der Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens – keine Tarifverwerfungen auf, sodass die Zuweisung eines Referenzwerts $vzvE_{Ref}$ in diesen Fällen unterbleibt.

$$(2) \frac{1 - 5 * sg_2}{2 * p_2} < aoE \leq -5 + 5 * E_1 + \frac{1 - 5 * sg_2}{2 * p_2}$$

Liegen die außerordentlichen Einkünfte zwischen 15.319 € und 69.853 €, ist der Eintritt von Tarifverwerfungen – und dementsprechend auch die Ermittlung des Referenzwerts für das verbleibende zu versteuernde Einkommen – durch einen negativen linearen Zusammenhang der beiden Einflussgrößen gekennzeichnet:

$$vzvE_{Ref} = -0,2 * aoE + E_1 + \frac{1 - 5 * sg_2}{10 * p_2} - 1 \quad (32)$$

$$(3) \text{ } aoE > -5 + 5 * E_1 + \frac{1 - 5 * sg_2}{2 * p_2}$$

Übersteigen die außerordentlichen Einkünfte die Höhe von 69.853 €, treten Tarifverwerfungen bereits ab dem ersten Euro des verbleibenden zu versteuernden Einkommens auf, sodass als Referenzwert ein verbleibendes zu versteuerndes Einkommen von 0 € zugrunde gelegt wird:

$$vzvE_{Ref} = 0 \quad (33)$$

Da die Sachverhaltsgestaltung auf eine *Minderung* des verbleibenden zu versteuernden Einkommens abzielt, besteht die Nebenbedingung, dass das im Rahmen der zu prüfenden Einkünftestruktur vorliegende verbleibende zu versteuernde Einkommen den Referenzwert übersteigt. Ist dies nicht der Fall, unterbleibt die Zuweisung eines Referenzwerts, da dieser nicht durch eine entsprechende Sachverhaltsgestaltung realisiert werden kann. Nach Ermitt-

⁵⁰⁰ Vgl. zur Herleitung der Bereiche die Ausführungen in Kapitel 3.3.2.2, S. 77.

lung des Referenzwerts für das verbleibende zu versteuernde Einkommen wird für diese Einkünftekonstellation ($aoE, vzvE_{Ref}$) das Haushaltsnettoeinkommen (HNE_{Ref}) ermittelt, welches sich aus der Summe der außerordentlichen Einkünfte und dem Referenzwert für das verbleibende zu versteuernde Einkommen unter Abzug der resultierenden Steuerbelastung ergibt:

$$HNE_{Ref} = aoE + vzvE_{Ref} - S_{34I}(aoE, vzvE_{Ref}) \quad (34)$$

Diese Größe wird herangezogen, um einen etwaigen Vorteil aus einer entsprechenden Sachverhaltsgestaltung zu quantifizieren. Hierzu wird die Differenz zwischen dem Haushaltsnettoeinkommen des Referenzwerts mit dem Haushaltsnettoeinkommen für die zu vergleichende Einkünftestruktur gebildet:

$$OPT = HNE_{Ref} - HNE \quad (35)$$

Ergibt sich aus der Formel (35) ein positiver Wert ($OPT > 0$), lautet die Handlungsempfehlung, das verbleibende zu versteuernde Einkommen auf den Referenzwert zu vermindern, indem gem. Gleichung (36) ein steuerlicher Abzugsbetrag ($StAB$) i. H. der Differenz generiert wird. Durch diese Sachverhaltsgestaltung wird zugleich sichergestellt, dass im Rahmen der optimierten Einkünftestruktur keine Tarifverwerfungen auftreten, da der Grenzsteuersatz auf den Referenzwert des verbleibenden zu versteuernden Einkommens ($sg_{34I,Ref}$) definitionsgemäß einen Wert kleiner 1 annimmt.⁵⁰¹

$$StAB = vzvE - vzvE_{Ref} \quad (36)$$

Nimmt Gleichung (35) einen Wert kleiner oder gleich Null an ($OPT \leq 0$), kann durch eine Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens keine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens realisiert werden. Bei diesen Einkünftekonstellationen ist dementsprechend kein aus Tarifverwerfungen resultierendes Optimierungspotenzial möglich.⁵⁰²

Analog zur vorherigen Vorgehensweise erfolgt zunächst eine beispielhafte Darstellung des Optimierungspotenzials für eine gegebene Höhe der außerordentlichen Einkünfte mit Modifikation des verbleibenden zu versteuernden Einkommens, bevor die Höhe beider Ein-

⁵⁰¹ Vgl. Gleichung (31), S. 109.

⁵⁰² Gleiches gilt, wenn die Zuweisung eines Referenzwerts für das verbleibende zu versteuernde Einkommen an der Nebenbedingung scheitert.

kommensbestandteile variiert wird. Abbildung 11 zeigt das Optimierungspotenzial, welches sich in einer Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens widerspiegelt, für einen Steuerpflichtigen mit außerordentlichen Einkünften i. H. v. 150.000 € auf.⁵⁰³ Darüber hinaus werden die Verläufe des Grenz- sowie Differenzsteuersatzes visualisiert. Der Differenzsteuersatz bezieht sich dabei jeweils auf die Steuerbemessungsgrundlagendifferenz zwischen dem (variierten) verbleibenden zu versteuernden Einkommen und dem (konstanten) Referenzwert.

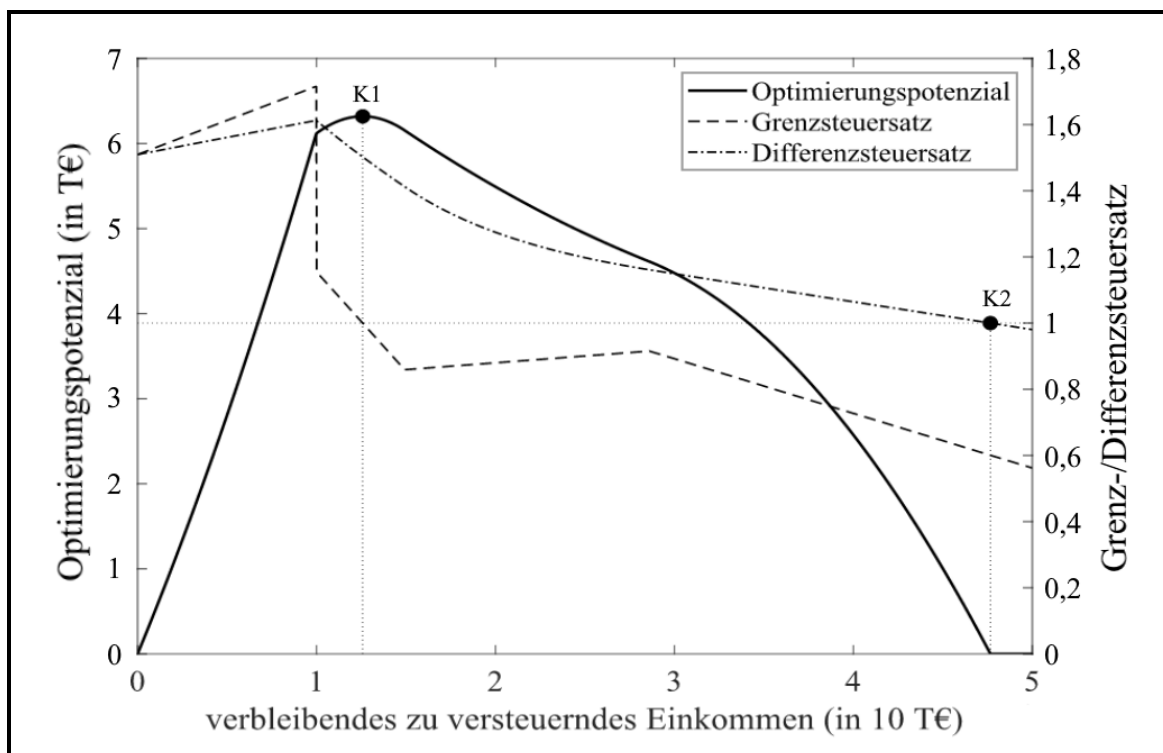


Abbildung 11: Optimierungspotenzial der Fünftelreglung durch Generierung steuerlicher Abzugsbeträge bei außerordentlichen Einkünften i. H. v. 150.000 €⁵⁰⁴

Bei außerordentlichen Einkünften i. H. v. 150.000 € kommt es bereits ab einem verbleibenden zu versteuernden Einkommen von 1 € zu Tarifverwerfungen, sodass der Referenzwert für das verbleibende zu versteuernde Einkommen den Wert Null annimmt und sich als Ver-

⁵⁰³ Im Rahmen der Tarifanalyse von § 34 Abs. 1 EStG wurde in Kapitel 3.3.2.2 bereits herausgearbeitet, dass es bei außerordentlichen Einkünften i. H. v. 150.000 € im Veranlagungszeitraum 2023 zu Tarifverwerfungen kommt, wenn das verbleibende zu versteuernde Einkommen zwischen 1 € und 12.909 € liegt. Vgl. Gleichung (22), S. 73.

⁵⁰⁴ Eigene Darstellung auf Basis des Einkommensteuertarifs für den Veranlagungszeitraum 2023. Vgl. ähnlich den Querschnitt bei Kudert/Höppner (2020): S. 86 (dort Abbildung 5) für außerordentliche Einkünfte i. H. v. 1.352.500 € im Veranlagungszeitraum 2020.

gleichswert ein Haushaltsnettoeinkommen i. H. v. 126.500 € ergibt. Wie bereits in Kapitel 3.3.2.2 dargelegt, führt eine Erhöhung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens dazu, dass der Grenzsteuersatz zunächst steigt. Hieraus resultiert eine (etwas geringere) Steigung des Durchschnittssteuersatzes sowie eine Minderung des Haushaltsnettoeinkommens, was sich, dazu korrespondierend, in einem Wachstum des Optimierungspotenzials widerspiegelt. Übersteigt das verbleibende zu versteuernde Einkommen den Grundfreibetrag, fallen die betrachteten Steuersätze zwar, liegen jedoch weiterhin über einem Wert von 1, sodass das Optimierungspotenzial weiterhin – wenn auch etwas geringer – steigt. Der maximale Vorteil wird erreicht, wenn das verbleibende zu versteuernde Einkommen genau dem Wert entspricht, bei dem es letztmalig zu Tarifverwerfungen kommt ($vzvE_{TVEnde}$). In dem konkreten Fall wird dies bei einem verbleibenden zu versteuernden Einkommen i. H. v. 12.909 € erreicht (K1). Der erzielbare Vorteil i. H. v. 6.370 € stimmt mit der Haushaltsnettominderung überein, die sich ergibt, wenn auf eine entsprechende Sachverhaltsgestaltung verzichtet wird,⁵⁰⁵ was die „Umkehrung“ des Effekts konfiskatorischer Grenzsteuersätze verdeutlicht. Ab einem verbleibenden zu versteuernden Einkommen i. H. v. 12.910 € treten keine Tarifverwerfungen mehr auf, sodass das Haushaltsnettoeinkommen ab diesem Wert wieder steigt und der erzielbare Vorteil, dazu korrespondierend, abnimmt. Optimierungspotenzial besteht jedoch weiterhin, und zwar so lange, bis die im Maximum erlittenen Vermögenseinbußen kompensiert sind und das als Vergleichsgröße zugrunde gelegte Haushaltsnettoeinkommen wieder erreicht ist. Ersichtlich ist, dass die reine Betrachtung der Grenzsteuersätze in diesem Kontext nicht genügend Aussagekraft besitzt, da sich diese lediglich auf eine marginale Einheit des verbleibenden zu versteuernden Einkommens beziehen. Für Zwecke der Steuerplanung ist vielmehr die Durchschnittsbelastung des jeweiligen Grenzintervalls des verbleibenden zu versteuernden Einkommens relevant. Konkret gilt es, zu identifizieren, bei welcher Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens im Bezug zum Referenzwert ein Differenzsteuersatz i. H. v. 1 vorliegt und eine weitere Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens keinen Vorteil mehr bewirkt ($vzvE_{OPTEnde}$).⁵⁰⁶ Dies ist im Beispiel bei einem verbleibenden zu versteuernden Einkommen i. H. v. 47.991 € der Fall (K2). Ersichtlich ist, dass dieser Wert die Höhe des verblei-

⁵⁰⁵ Vgl. hierzu das Ausgangsbeispiel in Kapitel 3.3.1.3, S. 63-65.

⁵⁰⁶ Vgl. so auch Müller/Kalies (2019): S. 701 f., Kudert/Höppner (2020): S. 84 f.

benden zu versteuernden Einkommens, bis zu dem es letztmalig zu Tarifverwerfungen kommt ($vzvE_{TVEnde}$), um ein Vielfaches übersteigt.

Im Folgenden wird neben dem verbleibenden zu versteuernden Einkommen zusätzlich die Höhe der außerordentlichen Einkünfte variiert. So zeigt Abbildung 12 das mögliche Optimierungspotenzial für Kombinationen außerordentlicher Einkünfte bis zu einer Höhe von 1.500.000 € und einem verbleibenden zu versteuernden Einkommen bis 100.000 € auf.

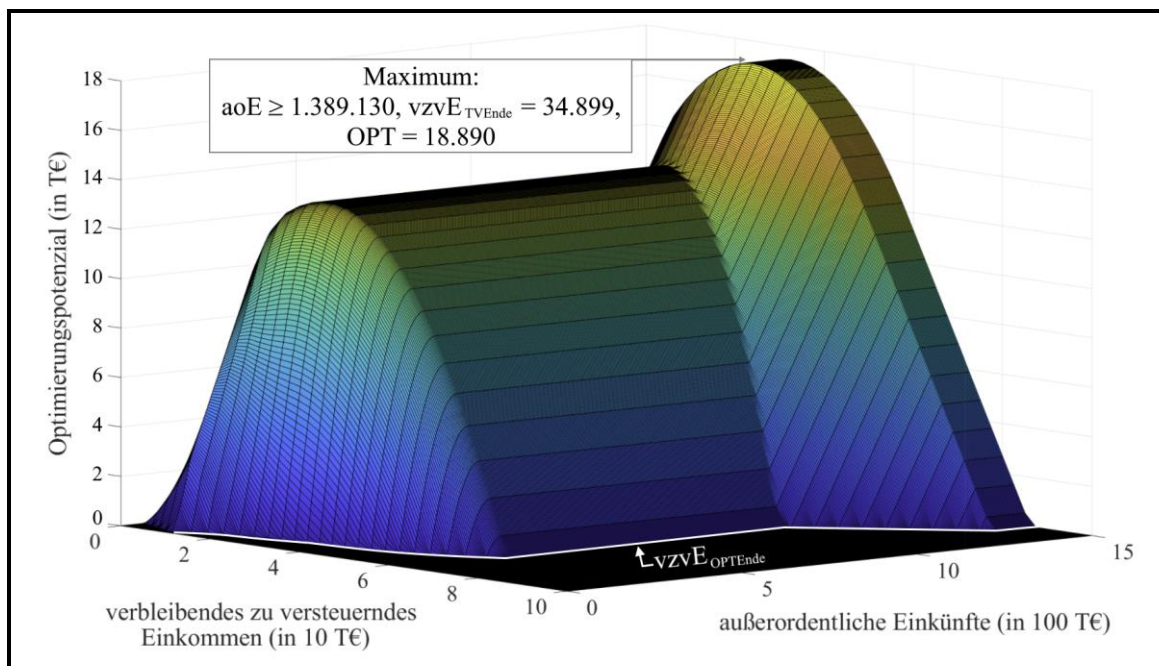


Abbildung 12: Allgemeines Optimierungspotenzial der Fünftelreglung durch Generierung steuerlicher Abzugsbeträge ⁵⁰⁷

Mit Blick auf das verbleibende zu versteuernde Einkommen bestätigen sich die Ergebnisse des Fallbeispiels, dass das Optimierungspotenzial jeweils mit steigendem verbleibenden zu versteuernden Einkommen zunächst wächst, bis an der Stelle $vzvE_{TVEnde}$ das jeweilige Maximum erreicht ist. Der maximal erzielbare Vorteil für gegebene außerordentliche Einkünfte ergibt sich mit Blick auf Gleichung (35) aus der Differenz des an dieser Stelle resultierenden Haushaltsnettoeinkommens und dem Haushaltsnettoeinkommen des Referenzwerts für das verbleibende zu versteuernde Einkommen. Wird darüber hinaus zusätzlich verbleibendes zu versteuerndes Einkommen erwirtschaftet, sinkt das Optimierungspotenzial bis zur Stelle $vzvE_{OPTEnde}$, was dem verbleibenden zu versteuernden Einkommen ent-

⁵⁰⁷ Eigene Darstellung auf Basis des Einkommensteuertarifs für den Veranlagungszeitraum 2023. Vgl. ähnlich für den Veranlagungszeitraum 2020 Kudert/Höppner (2020): S. 85 (dort Abbildung 4).

spricht, bei welchem der Differenzsteuersatz den Wert 1 annimmt.⁵⁰⁸ Das entsprechende verbleibende zu versteuernde Einkommen, bis zu welchem Optimierungspotenzial besteht ($vzvE_{OPTEnde}$), steigt mit zunehmender Höhe der außerordentlichen Einkünfte monoton bis zu einem Höchstwert an. Im Veranlagungszeitraum 2023 beträgt dieser Maximalwert 92.772 €. ⁵⁰⁹ Liegt ein höheres verbleibendes zu versteuerndes Einkommen vor, kann – unabhängig von der Höhe der außerordentlichen Einkünfte – eine Generierung steuerlicher Abzugsbeträge keine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens mehr bewirken.

Bzgl. der Variation der außerordentlichen Einkünfte ist weiterhin zu erkennen, dass das mögliche Optimierungspotenzial betragsmäßig gedeckelt ist und mit zunehmender Höhe der außerordentlichen Einkünfte bis zu diesem Maximalwert monoton steigt. Das Maximum wird erreicht, wenn die außerordentlichen Einkünfte mindestens das Fünffache des Eingangswerts der 5. Tarifzone betragen ($5 * (E_4 + 1)$) und das verbleibende zu versteuernde Einkommen wiederum den Wert annimmt, bei dem es letztmalig zu Tarifverwerfungen kommt ($vzvE_{TVEnde}$). Für den Veranlagungszeitraum 2023 ist dies bei außerordentlichen Einkünften i. H. v. mindestens 1.389.130 € und einem verbleibenden zu versteuernden Einkommen von 34.899 € der Fall, woraus ein maximal erreichbarer Vorteil i. H. v. 18.890 € (OPT_{max}) resultiert.

Zusammenfassend werden die wesentlichen Ergebnisse dieses Abschnitts wie folgt festgehalten:

- Bei Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG besteht aus Tarifverwerfungen resultierendes Optimierungspotenzial, wenn die außerordentlichen Einkünfte die Höhe von $\frac{1 - 5 * sg_2}{2 * p_2}$ übersteigen und das verbleibende zu versteuernde Einkommen zugleich im Intervall $[vzvE_{TVBeginn}, vzvE_{OPTEnde}]$ liegt. Das $vzvE_{OPTEnde}$ entspricht dem verbleibenden zu versteuernden Einkommen, bei dem der Differenzsteuersatz zur Bezugsgröße $vzvE_{Ref}$ genau den Wert von 1 annimmt.

⁵⁰⁸ Das $vzvE_{OPTEnde}$ ist in Abbildung 12 durch eine weiße Hervorhebung gekennzeichnet. Vgl. für eine visuelle Darstellung der Indifferenzkurve für Differenzsteuersätze i. H. v. 1 für den Veranlagungszeitraum 2020 Kudert/Höppner (2020): S. 87 (dort Abbildung 6).

⁵⁰⁹ Dies ist bei außerordentlichen Einkünften ab einer Höhe von 1.389.130 € (= $5 * (E_4 + 1)$) der Fall.

- Bei gegebenen außerordentlichen Einkünften wird das maximale Optimierungspotenzial jeweils an der Stelle $vzvE_{TVEnde}$ erreicht.
- Im Rahmen der optimierten Einkünftestruktur sind Tarifverwerfungen ausgeschlossen, da der Grenzsteuersatz auf den Referenzwert des verbleibenden zu versteuernden Einkommens ($sg_{34I_{Ref}}$) definitionsgemäß einen Wert kleiner 1 annimmt.

Zu beachten ist, dass sich die dargestellten Ergebnisse jeweils auf die Steuerplanung *einer* natürlichen Person beziehen, d. h., dass im Rahmen der Fünftelregelung Rückgriff auf den Grundtarif gem. § 32a Abs. 1 EStG genommen wird. Sofern bei einer Ehegattenbesteuerung die Zusammenveranlagung gewählt wird, sind die Berechnungen jeweils unter Anwendung des Splittingverfahrens durchzuführen. In diesem Zusammenhang verdoppelt sich der durch die Sachverhaltsgestaltung maximal erreichbare Vorteil, was im Veranlagungszeitraum 2023 einem Wert i. H. v. 37.780 € ($OPT_{zv_{max}}$) entspricht.⁵¹⁰ Da die Zusammenveranlagung im Kontext der Fünftelregelung ggü. der Einzelveranlagung jedoch nicht immer zu einem für die Ehegatten günstigeren Ergebnis führt, wird die Steuerplanungsanalyse im Folgenden um das Veranlagungswahlrecht erweitert.

4.2.2 Analyse des Veranlagungswahlrechts von Ehegatten im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG

In diesem Abschnitt wird zunächst die grundsätzliche Vorteilhaftigkeit des Veranlagungswahlrechts von Ehegatten im Kontext der Fünftelregelung beleuchtet, bevor diese Wahlrechtsausübung mit der bereits erörterten Sachverhaltsgestaltung kombiniert wird. Bei isolierter Betrachtung der Veranlagungsarten führt die Zusammenveranlagung im Vergleich zur Einzelveranlagung grundsätzlich zu einer geringeren oder gleich hohen Steuerbelastung.⁵¹¹ Eine parallele Anwendung relativer Tarifnormen kann jedoch dazu führen, dass die Einzelveranlagung zu einem für die Ehegatten günstigeren Ergebnis führt. Bei Steuerplanungsüberlegungen im Kontext der Fünftelregelung wird daher oftmals die Empfehlung ausgesprochen, die Vorteilhaftigkeit des Veranlagungswahlrechts einer entsprechenden

⁵¹⁰ Der durch die Generierung steuerlicher Abzugsbeträge maximal erreichbare Vorteil wird im Fall der Zusammenveranlagung bei gemeinsamen außerordentlichen Einkünften i. H. v. mindestens 2.778.260 € und einem gemeinsamen verbleibenden zu versteuernden Einkommen i. H. v. 69.798 € erreicht.

⁵¹¹ Vgl. hierzu die Ausführungen in Kapitel 3.2.1, S. 44.

Prüfung zu unterziehen und ggf. die Einzelveranlagung zu wählen.⁵¹² Allgemeine Handlungsempfehlungen zur Wahlrechtsausübung abzuleiten, gestaltet sich bereits ohne Einbezug der erörterten Sachverhaltsgestaltung als nicht trivial, da die Vorteilhaftigkeit sowohl von der Einkünftestruktur des Ehegatten A ($aoE_A, vzvE_A$) als auch von der des Ehegatten B ($aoE_B, vzvE_B$) abhängig ist. Daher lassen sich allgemeingültige Empfehlungen vornehmlich für Fälle aussprechen, in denen eine extreme Verteilung der Einkünfte auf die einzelnen Ehegatten vorliegt, während in vielen Einkünftekonstellationen eine individuelle Beurteilung notwendig ist.

Abbildung 13 zeigt exemplarisch die Steuerlastdifferenz der Einzel- und Zusammenveranlagung für ein Ehepaar auf, bei dem Ehegatte A außerordentliche Einkünfte i. H. v. 3.000.000 € erzielt (mit $aoE_B = 0$) und das verbleibende zu versteuernde Einkommen beider Ehegatten jeweils zwischen 0 € und 600.000 € variiert.⁵¹³ In den Fällen mit einer positiven Steuerlastdifferenz führt die Einzelveranlagung zu einer entsprechend geringeren Steuerbelastung ggü. der Zusammenveranlagung, während eine negative Steuerlastdifferenz vice versa den Vorteil der Zusammenveranlagung ggü. der Einzelveranlagung widerspiegelt. Weist die Steuerlastdifferenz einen Wert von Null auf (vgl. die rot gestrichelte Hervorhebung), führen Einzel- und Zusammenveranlagung zur gleichen Steuerbelastung.

⁵¹² Vgl. die Ergebnispräsentation des Literature Reviews zur Handlungsempfehlung „Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung“ (Konzept 7) in Kapitel 4.1.5.1, S. 105 f.

⁵¹³ Die Höhe der außerordentlichen Einkünfte wurde gewählt, um die maximal erreichbaren Vorteile der Veranlagungsarten abbilden zu können. Einschränkend ist anzumerken, dass diese Maximalwerte nur bei einem *nicht negativen* verbleibenden zu versteuernden Einkommen der Ehegatten gelten.

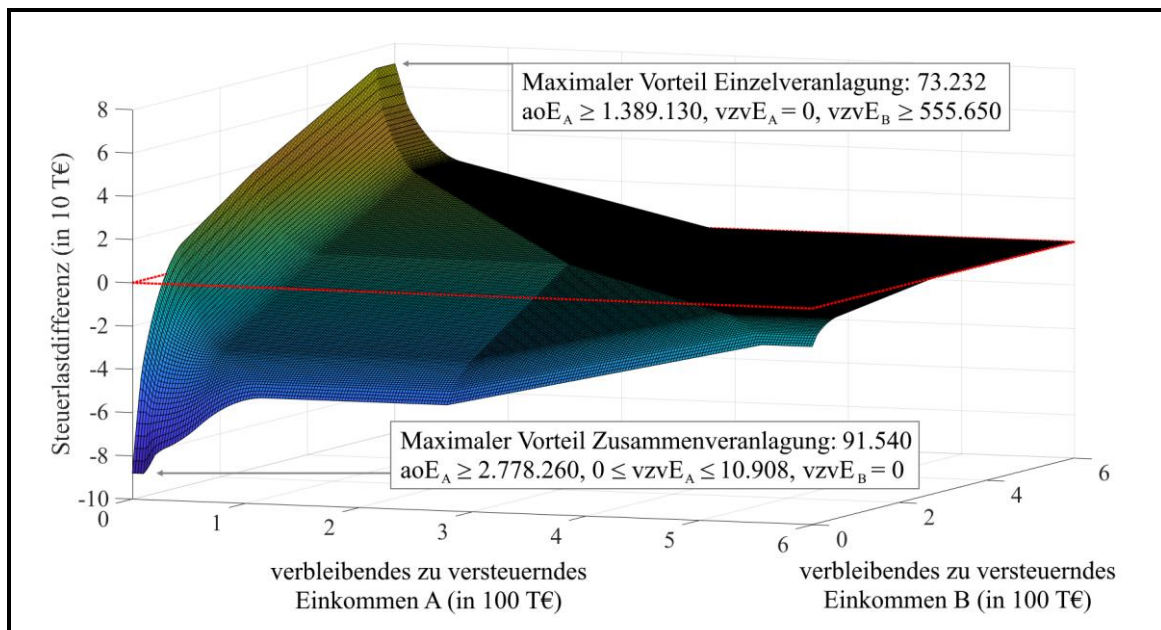


Abbildung 13: Vergleich der Veranlagungsarten bei Anwendung der Fünftelregelung für außerordentliche Einkünfte des Ehegatten A i. H. v. 3.000.000 €⁵¹⁴

Die Zusammenveranlagung ist ggü. der Einzelveranlagung grundsätzlich vorteilhaft, wenn bei Ehegatte B keine (oder nur geringe) laufende Einkünfte vorliegen. Im Veranlagungszeitraum 2023 beträgt der maximale erreichbare Vorteil der Zusammenveranlagung ggü. der Einzelveranlagung im Kontext der Fünftelregelung 91.540 €, was dem Fünffachen des (aufgerundeten) Korrekturbetrags der 5. Tarifzone entspricht ($5 * C_5$). Dieser Höchstwert wird erreicht, wenn die außerordentlichen Einkünfte des Ehegatten A mindestens 2.778.260 € ($10 * (E_4 + 1)$) betragen, während sein verbleibendes zu versteuerndes Einkommen den Grundfreibetrag nicht übersteigt und Ehegatte B zugleich kein eigenes Einkommen erwirtschaftet. In diesem Fall wird der durch die Zusammenveranlagung grundsätzlich erreichbare Vorteil ggü. der Einzelveranlagung durch die Fünftelregelung entsprechend verfünffacht.

Zu erkennen ist, dass in vielen Konstellationen die Einzelveranlagung zu einem für das Ehepaar vorteilhaften Ergebnis führt, wobei insbesondere die Höhe der laufenden Einkünfte des Ehegatten B die Vorteilhaftigkeit dieser Veranlagungsart determiniert. Der maximal erreichbare Vorteil der Einzelveranlagung ggü. der Zusammenveranlagung entspricht mit einem Wert von 73.232 € dem Vierfachen des (aufgerundeten) Korrekturbetrags der 5. Ta-

⁵¹⁴ Eigene Darstellung auf Basis des Einkommensteuertarifs für den Veranlagungszeitraum 2023.

rifzone ($4 * C_5$). Dieser Höchstwert wird erreicht, wenn die außerordentlichen Einkünfte des Ehegatten A mindestens 1.389.130 € ($5 * (E_4 + 1)$) betragen, dieser darüber hinaus keine weiteren Einkünfte bezieht ($vzvE_A = 0$) und bei dem Ehegatten B laufende Einkünfte i. H. v. mindestens 555.652 € vorliegen, was dem zweifachen Eingangswert der oberen Proportionalzone entspricht ($2 * (E_4 + 1)$). Ersichtlich ist, dass der durch die Wahl der Einzelveranlagung maximal erzielbare Vorteil mit der maximalen Entlastungswirkung der Fünftelregelung ggü. dem Grundtarif übereinstimmt.⁵¹⁵ Dies ist darauf zurückzuführen, dass in diesen Einkünftekonstellationen die Progressionswirkung der Fünftelregelung bei Anwendung der Zusammenveranlagung durch die hohen laufenden Einkünfte des Ehegatten B ins Leere läuft. Im Rahmen der Einzelveranlagung kann die maximale Entlastungswirkung der Fünftelregelung ggü. dem Grundtarif dagegen vollständig ausgeschöpft werden.

Unabhängig von der Höhe der außerordentlichen Einkünfte führen Einzel- und Zusammenveranlagung zum gleichen Ergebnis, wenn die laufenden Einkünfte beider Ehegatten jeweils in die 2. Proportionalzone fallen, also mindestens 277.826 € betragen.

Bei Kombination der im Rahmen dieser Arbeit fokussierten Sachverhaltsgestaltung und dem Veranlagungswahlrecht von Ehegatten ist zu beachten, dass die soeben aufgezeigte Vorteilhaftigkeit einer Veranlagungsart in bestimmten Einkünftekonstellationen durch eine Minderung des gemeinsamen verbleibenden zu versteuernden Einkommens der Ehegatten zugunsten der anderen Veranlagungsart umschlagen und das Haushaltsnettoeinkommen des Ehepaares so weiter erhöht werden kann. Dieser Aspekt wird exemplarisch anhand eines Beispiels verdeutlicht, bei dem Ehegatte A außerordentliche Einkünfte i. H. v. 500.000 € erzielt (mit $aoE_B = 0$), darüber hinaus aber keine weiteren Einkünfte erwirtschaftet, während das verbleibende zu steuernde Einkommen des Ehegatten B zwischen 0 € und 150.000 € variiert wird. In Abbildung 14 ist das jeweilige Haushaltsnettoeinkommen dargestellt, welches sich bei Wahl der Einzel- bzw. Zusammenveranlagung *ohne* parallele Generierung steuerlicher Abzugsbeträge ergibt. Die rote Hervorhebung zeigt dagegen das op-

⁵¹⁵ Vgl. auch Müller/Kalies (2019): S. 708 sowie die Ausführungen zur maximalen Entlastungswirkung der Fünftelregelung ggü. dem Grundtarif in Kapitel 3.3.2.1, S. 68.

timierte Haushaltsnettoeinkommen, wenn im Rahmen der Steuerplanungsanalyse das Veranlagungswahlrecht mit der Sachverhaltsgestaltung kombiniert wird.⁵¹⁶

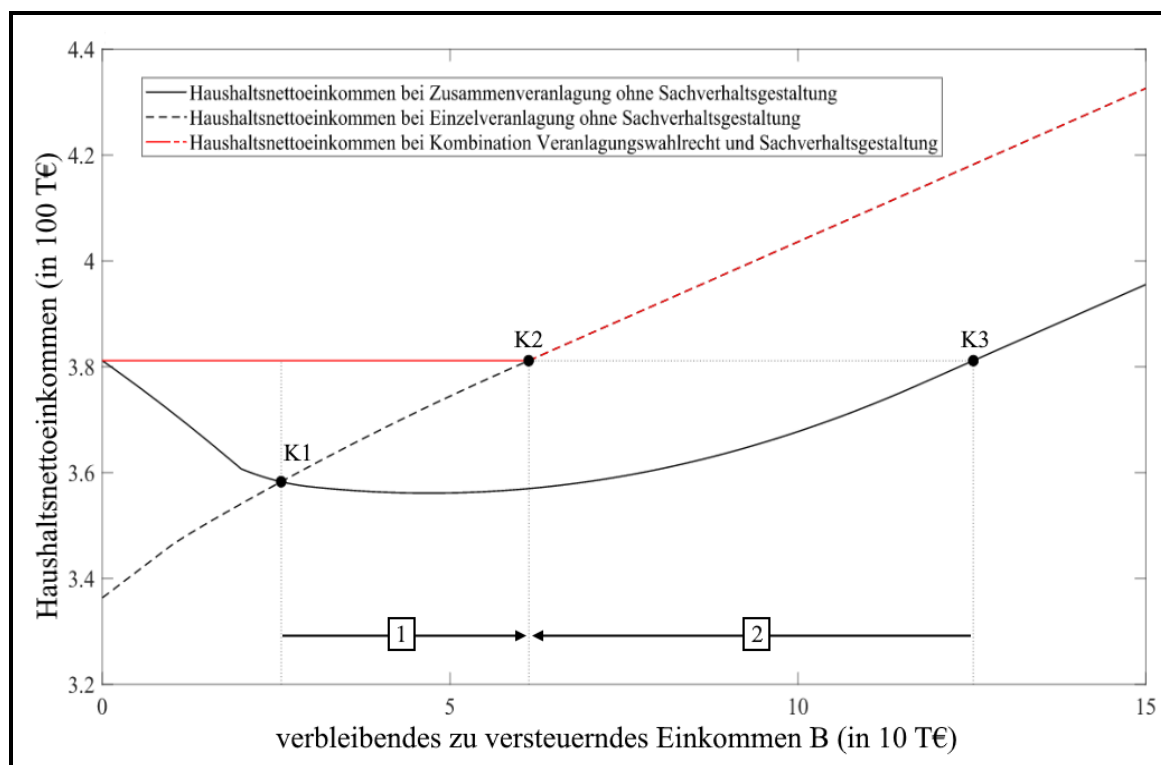


Abbildung 14: Optimierung des Haushaltsnettoeinkommens durch Kombination der Sachverhaltsgestaltung mit dem Veranlagungswahlrecht bei außerordentlichen Einkünften des Ehegatten A i. H. v. 500.000 €⁵¹⁷

Bei isolierter Betrachtung des Veranlagungswahlrechts (d. h. bei Ausblendung der Sachverhaltsgestaltung) würde bis zu einem verbleibenden zu versteuernden Einkommen des Ehegatten B i. H. v. 27.411 € (K1) die Handlungsempfehlung ausgesprochen, die Zusammenveranlagung und darüber hinaus die Einzelveranlagung zu wählen. Wird jedoch die Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags in die Steuerplanungsanalyse einbezogen, ist erkennbar, dass sich die Vorteilhaftigkeit der Einzelveranlagung nach rechts verschiebt (Pfeil 1). So ist die Verminderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens unter Anwendung des Splittingtarifs der Einzelveranlagung ohne Sachverhaltsgestaltung

⁵¹⁶ Um das Beispiel zur Verdeutlichung der Problematik möglichst einfach zu halten, wurde bewusst eine Einkünftestruktur gewählt, bei der lediglich im Rahmen der Zusammenveranlagung Optimierungspotenzial durch Generierung von steuerlichen Abzugsbeträgen besteht.

⁵¹⁷ Eigene Darstellung auf Basis des Einkommensteuertarifs für den Veranlagungszeitraum 2023.

bis zu einem verbleibenden zu versteuernden Einkommen des Ehegatten B bis zu einer Höhe von 63.331 € (K2) vorzuziehen.

Bei *isolierter Betrachtung der Sachverhaltsgestaltung* würde im Rahmen der Zusammenveranlagung (d. h. bei Ausblendung der Wahlmöglichkeit zur Einzelveranlagung) bis zu einem verbleibenden zu versteuernden Einkommen des Ehegatten B i. H. v. 132.108 € (K3) entsprechendes Optimierungspotenzial durch Generierung steuerlicher Abzugsbeträge vorliegen. Wird jedoch das Veranlagungswahlrecht in die Steuerplanungsanalyse einbezogen, ist erkennbar, dass bereits bei einem verbleibenden zu versteuernden Einkommen des Ehegatten B, welches den Wert von 63.331 € (K2) übersteigt, die Einzelveranlagung ohne Sachverhaltsgestaltung zu einem höheren Haushaltsnettoeinkommen führt. Die rechtsseitige Grenze für das Optimierungspotenzial durch Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens verschiebt sich entsprechend nach links (Pfeil 2).

Das Beispiel verdeutlicht exemplarisch die Wechselwirkungen, die sich aus der Kombination der im Rahmen dieser Arbeit fokussierten Sachverhaltsgestaltung und dem Veranlagungswahlrecht von Ehegatten ergeben. Diese Aspekte sollten im Rahmen der Steuerplanungsanalyse demnach nicht isoliert betrachtet werden, sodass im Folgenden ein Entscheidungsmodell entwickelt wird, welches das Veranlagungswahlrecht von Ehegatten in die Optimierung einbezieht. Dabei ist zu beachten, dass das Entscheidungsproblem weiter an Komplexität gewinnt, wenn nicht nur ein Ehegatte, sondern beide Ehegatten außerordentliche Einkünfte erwirtschaften, die mit der Fünftelregelung besteuert werden.

4.2.3 Entscheidungsmodell

4.2.3.1 Theoretische Einordnung

Die vorherigen Ausführungen haben gezeigt, dass allgemeingültige Aussagen zur Optimierung der Einkünftestruktur im Kontext der Fünftelregelung aufgrund der Vielzahl der Einfluss nehmenden Faktoren nicht ohne weiteres möglich sind, sondern in vielen Fällen eine individuelle Beurteilung notwendig ist. Um der zunehmenden Komplexität des Entscheidungsproblems zu begegnen, werden die im Rahmen der Steuerplanungsanalyse bislang erarbeiteten Ergebnisse daher in ein programmgestütztes Entscheidungsmodell überführt, welches als *Technologie* zur Beantwortung der Forschungsfrage F_1 („Inwiefern kann durch eine Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens – ggf. unter Einbezug des Veranlagungswahlrechts von Ehegatten – eine Maximierung des Haushaltsnettoeinkom-

mens erreicht werden?“) fungiert. Hierzu wird auf eine *präskriptive Entscheidungstheorie* zurückgegriffen,⁵¹⁸ d. h., es wird untersucht, wie im Rahmen einer Entscheidungssituation bei gegebenen Entscheidungsprämissen eine rationale Entscheidung getroffen werden kann.⁵¹⁹ So werden technologische Aussagen gewonnen,⁵²⁰ die aufzeigen, mit welchen Mitteln ein vom Entscheidungsträger formuliertes Ziel adäquat erreicht wird, wobei dem Rationalitätsbegriff eine zentrale Bedeutung zukommt.⁵²¹ Im Rahmen des hier entwickelten Entscheidungsmodells wird eine neoklassisch verortete Steuerwirkungstheorie mit einer Handlungshypothese objektiver Rationalität zugrunde gelegt, sodass das Situationsbild des Entscheidungsträgers annahmegemäß mit der Wirklichkeit übereinstimmt.⁵²² Die Basiselemente eines Entscheidungsmodells umfassen zum einen das *Entscheidungsfeld*, d. h. die modellmäßig erfassten Handlungsalternativen, Umweltzustände sowie Ergebnisse, und zum anderen die *Entscheidungsregel*, welche das vom Entscheidungsträger verfolgte Ziel abbildet (vgl. Abbildung 15).⁵²³

⁵¹⁸ Hiervon abzugrenzen ist eine *deskriptive* Entscheidungstheorie, im Rahmen derer untersucht wird, wie Entscheidungen in der Realität tatsächlich getroffen werden (= beschreibende Aussagen) und warum sie gerade so und nicht anders zustande kommen (= erklärende Aussagen). Dabei wird nicht von gegebenen Entscheidungsprämissen ausgegangen, sondern deren „Zustandekommen“ als eigenständiges Untersuchungsobjekt angesehen, wobei empirisch beobachtbare Begrenzungen der Rationalität einbezogen werden. Vgl. *Laux/Gillenkirch/Schenk-Mathes* (2018): S. 4, *Bamberg/Coenenberg/Krapp* (2019): S. 3, 5.

⁵¹⁹ Vgl. *Laux/Gillenkirch/Schenk-Mathes* (2018): S. 4, *Bamberg/Coenenberg/Krapp* (2019): S. 3.

⁵²⁰ In der Literatur wird synonym zur *präskriptiven* Entscheidungstheorie auch der Begriff der *normativen* Entscheidungstheorie verwendet. Vgl. *Göbel* (2016): S. 27, *Laux/Gillenkirch/Schenk-Mathes* (2018): S. 4, *Bamberg/Coenenberg/Krapp* (2019): S. 3. Nach der hier vertretenen Auffassung werden jedoch keine normativen, sondern technologische Aussagen i. S. von (wertfreien) Ziel-Mittel-Zusammenhängen erarbeitet, da die Entscheidung dem Entscheidungsträger nicht vorgeschrieben, sondern diesem selbst überlassen wird.

⁵²¹ Vgl. *Göbel* (2016): S. 40, *Bamberg/Coenenberg/Krapp* (2019): S. 3.

⁵²² Vgl. *Bamberg/Coenenberg/Krapp* (2019): S. 4.

⁵²³ Vgl. *Laux/Gillenkirch/Schenk-Mathes* (2018): S. 32, *Bamberg/Coenenberg/Krapp* (2019): S. 15.

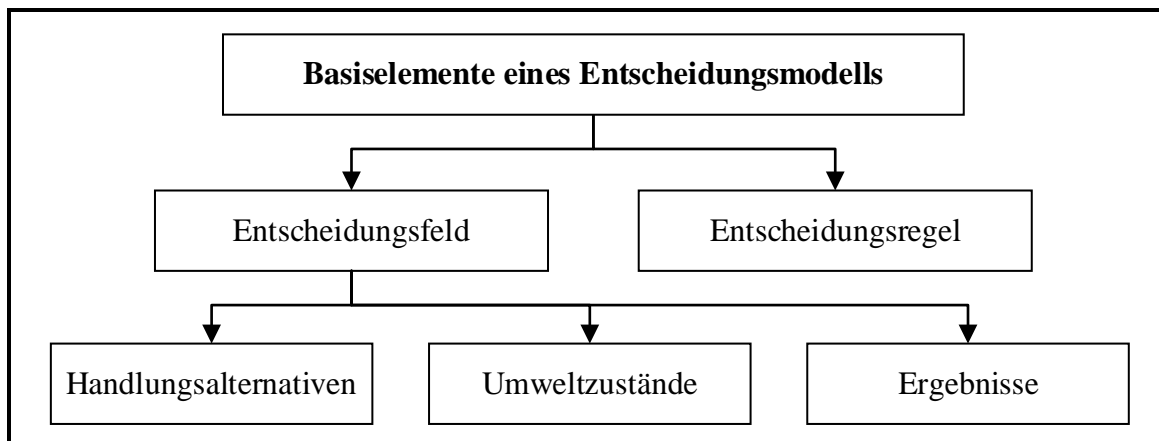


Abbildung 15: Basiselemente eines Entscheidungsmodells⁵²⁴

Dem Entscheidungsträger stehen zum Entscheidungszeitpunkt bestimmte *Handlungsalternativen* (ha_i mit $i = 1, \dots, m$) zur Verfügung, wobei eine Alternative regelmäßig in der Unterlassung besteht, d. h., dass der Status quo aufrechterhalten wird.⁵²⁵ Die Menge aller Handlungsalternativen $HA = \{ha_1, ha_2, \dots, ha_m\}$ wird als Aktionenraum bezeichnet.⁵²⁶ Die im Aktionenraum enthaltenen Handlungsmöglichkeiten sind nach dem Prinzip der vollkommenen Alternativenstellung zu formulieren, d. h., dass der Entscheidungsträger zum einen gezwungen ist, eine der zur Verfügung stehenden Alternative zu ergreifen, und zum anderen, dass sich die einzelnen Handlungsalternativen gegenseitig ausschließen.⁵²⁷ Für einen ledigen Steuerpflichtigen besteht im Rahmen des Entscheidungsmodells bspw. ein Aktionenraum $HA = \{ha_1, ha_2\}$, wobei die Alternative ha_1 darin besteht, die gegebene Einkünftestruktur beizubehalten (Unterlassungsalternative), während ha_2 die Möglichkeit abbildet, einen steuerlichen Abzugsbetrag (*StAB*) zu generieren, durch den das verbleibende zu versteuernde Einkommen auf den Referenzwert ($vzvE_{REF}$) vermindert wird.⁵²⁸

⁵²⁴ In Anlehnung an *Laux/Gillenkirch/Schenk-Mathes* (2018): S. 33.

⁵²⁵ Vgl. *Göbel* (2016): S. 32, *Laux/Gillenkirch/Schenk-Mathes* (2018): S. 5, *Bamberg/Coenenberg/Krapp* (2019): S. 15 f. Ein Entscheidungsmodell muss mindestens zwei Handlungsalternativen umfassen, da ansonsten kein Entscheidungsproblem vorliegt.

⁵²⁶ Vgl. *Dinkelbach* (1982): S. 12, *Göbel* (2016): S. 50, *Bamberg/Coenenberg/Krapp* (2019): S. 15 f.

⁵²⁷ Vgl. *Göbel* (2016): S. 51, *Bamberg/Coenenberg/Krapp* (2019): S. 16.

⁵²⁸ Grundsätzlich bestünden weitere Handlungsalternativen darin, steuerliche Abzugsbeträge in anderer Höhe zu bilden. Da in Kapitel 4.2.1 jedoch bereits die optimale Höhe des steuerlichen Abzugsbetrags für gegebene Einkünftestrukturen ermittelt wurde (vgl. insbesondere Gleichung (36), S. 111), werden die weiteren Handlungsmöglichkeiten im Folgenden ausgeblendet. Auf den Aktionenraum im Rahmen der Ehegattenbesteuerung wird bei Beschreibung des Programmablaufs in Kapitel 4.2.3.2, S. 128 anhand eines Beispiels näher eingegangen.

Damit der Entscheidungsträger den jeweiligen Nutzen der verschiedenen Handlungsalternativen bestimmen kann, werden Informationen über seine Umwelt benötigt. Unter diesen *Umweltzuständen* werden die Größen verstanden, die das Ergebnis der Alternativen beeinflussen, aber keine Entscheidungsvariablen darstellen.⁵²⁹ Für die Lösung des hier betrachteten Entscheidungsproblems ist bspw. die gegebene Einkünftestruktur ($aoE, vzvE$)⁵³⁰ des Entscheidungsträgers relevant.⁵³¹ Da eine Situationsannahme der Sicherheit angenommen wird, verfügt der Steuerpflichtige zum Entscheidungszeitpunkt über vollkommene Informationen, sodass er in der Lage ist, seine Einkünftestruktur korrekt zu quantifizieren. Zudem wird angenommen, dass keine Einkommensbestandteile vorliegen, welche zur parallelen Anwendung einer weiteren relativen Tarifnorm führen. Darüber hinaus wird unterstellt, dass der Steuerpflichtige über ausreichend liquide Mittel zur Generierung eines zahlungswirksamen steuerlichen Abzugsbetrags verfügt und dass diese Auszahlung sowie die grundsätzlich anfallende Steuerbelastung und die aus der Sachverhaltsgestaltung resultierende Steuererstattung (= Einzahlung) zum selben Zeitpunkt anfallen, sodass eine Diskontierung des aus der Sachverhaltsgestaltung resultierenden Vorteils unterbleibt.⁵³² Weitere Einflussfaktoren, die für die Nutzenzuweisung der verschiedenen Handlungsalternativen relevant sind, sind zum einen die Tatsache, ob die Steuerplanung für eine ledige Person oder im Rahmen einer Ehegattenbesteuerung erfolgt, und zum anderen der Veranlagungszeitraum, in dem die außerordentlichen Einkünfte steuerlich erfasst werden.

Die eintretenden Konsequenzen der jeweiligen Handlungsalternativen bei gegebenen Umweltzuständen werden als *Ergebnisse* bezeichnet.⁵³³ Die Ergebnisse spiegeln den jeweiligen

⁵²⁹ Vgl. Schneeweiß (1966): S. 125, Göbel (2016): S. 54, Laux/Gillenkirch/Schenk-Mathes (2018): S. 34, Bamberg/Coenenberg/Krapp (2019): S. 18.

⁵³⁰ Im Fall der Ehegattenbesteuerung umfasst die Einkünftestruktur entsprechend die Einkommensbestandteile beider Ehegatten ($aoE_A, vzvE_A, aoE_B, vzvE_B$).

⁵³¹ Das verbleibende zu versteuernde Einkommen wird entsprechend nicht als Entscheidungsvariable behandelt, sondern zum Entscheidungszeitpunkt als gegebene Größe angenommen. Die beeinflussbare Größe wird stattdessen durch den steuerlichen Abzugsbetrag ($StAB$) abgebildet.

⁵³² Darüber hinaus bleiben unterschiedliche Zahlungszeitpunkte der resultierenden Steuerbelastung – bspw. durch Einkommensteuervorauszahlungen gem. § 37 EStG oder Abzugsteuern (z. B. Lohn- oder Kapitalertragsteuer gem. §§ 38, 43 EStG) – unberücksichtigt. Vgl. zu den ausführlich zu den Modellannahmen Kapitel 4.2.3.3.1, S. 135-138.

⁵³³ Vgl. Bamberg/Coenenberg/Krapp (2019): S. 22.

Nutzen der verschiedenen Handlungsalternativen wider und werden hier durch das Haushaltsnettoeinkommen abgebildet.⁵³⁴

$$HNE(ha_i) = aoE + vzvE - StAB - S_{341}(aoE, (vzvE - StAB)) \quad (37)$$

Für die Auswahl derjenigen Handlungsalternative, die zu dem größtmöglichen Grad der Bedürfnisbefriedigung des Entscheidungsträgers führt, bedarf es einer *Entscheidungsregel*.⁵³⁵ Im Rahmen des vorliegenden Entscheidungsmodells wird die Maximierung als Optimierungskriterium zugrunde gelegt, sodass als optimale Handlungsalternative (ha^*) aus dem Aktionenraum HA diejenige Alternative gewählt wird, für die sich das höchste Haushaltsnettoeinkommen ergibt.⁵³⁶

$$ha^* = \max \{HNE(ha_i) \mid ha_i \in HA\} \quad (38)$$

Zusammenfassend handelt es sich um ein präskriptives Entscheidungsmodell, welches als Bezugsbasis eine reale Entscheidungssituation zugrunde legt, in welcher eine natürliche Person bzw. ein Ehepaar außerordentliche Einkünfte bezieht, die der Besteuerung mit der Fünftelregelung unterliegen, und darüber hinaus laufende Einkünfte erwirtschaftet. Die Zielsetzung besteht in der Maximierung des Haushaltsnettoeinkommens einer gegebenen Einkünftestruktur, während die genannte Sachverhaltsgestaltung (ggf.) in Kombination mit dem Veranlagungswahlrecht als Mittel zur Zielerreichung fungieren. Da die Entscheidung

⁵³⁴ Da ein Entscheidungsmodell bei Sicherheit vorliegt, kann jeder Handlungsalternative ha_i genau ein Ergebnis $HNE(ha_i)$ zugeordnet werden. Vgl. *Laux/Gillenkirch/Schenk-Mathes* (2018): S. 38, *Obermaier/Saliger* (2020): S. 13. Im Fall der Unterlassungsalternative beträgt der steuerliche Abzugsbetrag entsprechend 0 €. Zu beachten ist, dass die Ermittlung des Haushaltsnettoeinkommens im Fall der Ehegattenbesteuerung unter Einbezug des Veranlagungswahlrechts erfolgt, worauf bei Beschreibung des Programmablaufs im folgenden Kapitel 4.2.3.2 (vgl. dort insbesondere Fn. 545 f., S. 129) im Rahmen eines Beispiels näher eingegangen wird.

⁵³⁵ Vgl. *Laux/Gillenkirch/Schenk-Mathes* (2018): S. 36, *Sander* (2018): S. 55 f.

⁵³⁶ Vgl. für eine ähnliche Darstellung einer Entscheidungsregel *Dinkelbach* (1982): S. 31. Bei Anwendung der Entscheidungsregel wird grundsätzlich nur eine Auswahl der optimalen Handlungsalternative getroffen. Durch den Vergleich der einzelnen Ergebnisse $HNE(ha_i)$ ist darüber hinaus die Ermittlung einer Rangfolge aller erwogenen Handlungsalternativen möglich. Hierzu bedarf es einer rationalen – i. S. einer vollständigen und transitiven – Präferenzordnung des Steuerpflichtigen. Vollständigkeit bedeutet, dass für jedes Paar möglicher Handlungsalternativen angegeben werden kann, ob eine Alternative der anderen vorgezogen wird oder ob der Entscheidungsträger zwischen den Alternativen indifferent ist ($HNE(ha_1) > HNE(ha_2) \vee HNE(ha_1) < HNE(ha_2) \vee HNE(ha_1) \approx HNE(ha_2)$). Transitivität bedeutet, dass die Präferenzrelation widerspruchsfrei ist. Wenn bspw. das Ergebnis der Handlungsalternative $HNE(ha_1)$ ggü. $HNE(ha_2)$ und gleichzeitig $HNE(ha_2)$ ggü. $HNE(ha_3)$ bevorzugt wird, dann muss auch $HNE(ha_1)$ ggü. $HNE(ha_3)$ bevorzugt werden ($HNE(ha_1) > HNE(ha_2) \wedge HNE(ha_2) > HNE(ha_3) \rightarrow HNE(ha_1) > HNE(ha_3)$). Vgl. *Schauenberg* (1978): S. 168, *Laux/Gillenkirch/Schenk-Mathes* (2018): S. 37, 44, *Sander* (2018): S. 56.

lediglich den jeweils betrachteten Veranlagungszeitraum betrifft und keine Bindungswirkung für die Zukunft entfaltet, handelt es sich um ein *statisches* Modell.⁵³⁷ Dieses erfasst ausschließlich die einkommensteuerlichen Auswirkungen von Handlungsalternativen; Zuschlagsteuern – wie Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer – bleiben unberücksichtigt.

4.2.3.2 Erläuterung des Programmablaufs

Die im Rahmen der Steuerplanungsanalyse bislang erarbeiteten Ergebnisse werden nun in ein programmgestütztes Entscheidungsmodell in Matlab überführt.⁵³⁸ Das Programm führt für eine gegebene Einkünftestruktur verschiedene Veranlagungssimulationen⁵³⁹ durch und gibt als Ergebnis eine konkrete Handlungsempfehlung aus. Der Programmablauf ist in vier Abschnitte gegliedert, die im Folgenden näher beschrieben und anhand zweier Beispiele verdeutlicht werden:

1. Abfrage der Eingabeparameter und Bestimmung des Aktionenraums,
2. Veranlagungssimulation(en) der gegebenen Einkünftestruktur,
3. Veranlagungssimulation(en) unter Einbezug steuerlicher Abzugsbeträge,
4. Ausgabe des Ergebnisses der Steuerplanungsanalyse mit etwaiger Handlungsempfehlung.

Programmabschnitt 1:

Zu Beginn wird der Programmanwender aufgefordert, die Daten (= Umweltzustände) einzugeben, die für die folgenden Berechnungen zugrunde gelegt werden sollen. Hierzu erfolgt zunächst eine Abfrage, ob die Steuerplanungsanalyse für eine natürliche Person oder für zwei natürliche Personen, welche die Voraussetzungen für das Veranlagungswahlrecht erfüllen, erfolgen soll (vgl. Abbildung 16).

⁵³⁷ Vgl. Kudert/Höppner (2020): S. 79 (dort Fn. 5), 80 (dort Fn. 22), Fritz-Schmied *et al.* (2019): S. 124 (dort Fn. 17) und zur Abgrenzung von statischen und dynamischen Steuerbelastungsvergleichen Brähler (2008).

⁵³⁸ Vgl. für die dem Programm zugrunde liegende Syntax Anhang 15, S. 276-285.

⁵³⁹ Die Veranlagungssimulation ist grundsätzlich den *Ermittlungsmodellen* zuzuordnen, da im Rahmen dieser Modellierungstechnik die Folgen einer bestimmten Handlungsalternative quantifiziert werden. Vgl. Fn. 158, S. 29. Dennoch handelt es sich hier um ein *Entscheidungsmodell*, da für jede Handlungsalternative des Aktionenraums eine Veranlagungssimulation durchgeführt wird und die Entscheidungsregel im Programmablauf fest integriert ist, sodass als Ergebnis eine konkrete Handlungsempfehlung ausgegeben wird.

Dieses Programm berechnet die Einkommensteuerbelastung bei Vorliegen von außerordentlichen Einkünften unter Anwendung der Fünftelregelung und prüft, ob durch die Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags eine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens erzielt werden kann.

Bitte geben Sie an, ob die Steuerplanungsanalyse für eine Person (Eingabe: "1") oder für zwei Personen unter Berücksichtigung des Veranlagungswahlrechts (Eingabe: "2") erfolgen soll:

Abbildung 16: Abfrage der Eingabeparameter – Personenanzahl⁵⁴⁰

Je nach Eingabe erfolgt sodann die Abfrage der Einkünftestruktur für eine bzw. zwei Personen, wobei zwischen der Höhe der außerordentlichen Einkünfte und der Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens differenziert wird (vgl. Abbildung 17).

Beispiel 1: Abfrage der Einkünftestruktur bei einer Person:

Bitte geben Sie die Einkünftestruktur der Person an:
Außerordentliche Einkünfte (in €): 66000
Verbleibendes zu versteuerndes Einkommen (in €): 11000

Beispiel 2: Abfrage der Einkünftestruktur bei zwei Personen unter Einbezug des Veranlagungswahlrechts:

Bitte geben Sie die Einkünftestruktur der beiden Personen an:
Außerordentliche Einkünfte Person A (in €): 800000
Verbleibendes zu versteuerndes Einkommen Person A (in €): 15000
Außerordentliche Einkünfte Person B (in €): 2000000
Verbleibendes zu versteuerndes Einkommen Person B (in €): 45000

Abbildung 17: Abfrage der Eingabeparameter – Einkünftestruktur⁵⁴¹

Zuletzt erfolgt die Abfrage des Veranlagungszeitraums, der für die Steuerplanungsanalyse zugrunde gelegt werden soll (vgl. Abbildung 18). Aktuell sind im Programm die Veranlagungszeiträume 2014 bis 2023 hinterlegt.⁵⁴² Da sämtliche Berechnungen auf die Formvariablen des Einkommensteuertarifs zurückgreifen, können Tarifierpassungen zukünftiger Veranlagungszeiträume problemlos nachträglich eingepflegt werden.

⁵⁴⁰ Eigene Darstellung.

⁵⁴¹ Eigene Darstellung.

⁵⁴² Dieser Zeitraum wurde gewählt, da sich die in Kapitel 5 folgende empirische Analyse auf Daten aus dem Veranlagungszeitraum 2014 bezieht.

Bitte geben Sie an, für welchen Veranlagungszeitraum die Berechnung erfolgen soll (JJJJ): 2023

Abbildung 18: Abfrage der Eingabeparameter – Veranlagungszeitraum⁵⁴³

Auf Basis der Eingabeparameter wird nun der Aktionenraum HA bestimmt, welcher die jeweiligen Handlungsalternativen ha_i umfasst, für die in den Programmabläufen 2 und 3 entsprechende Veranlagungssimulationen durchgeführt werden. Im Rahmen der Steuerplanung einer natürlichen Person (Beispiel 1) besteht der Aktionenraum aus den folgenden zwei Handlungsalternativen:

$$HA_{Bsp1} = \{ha_1, ha_2\} \text{ mit}$$

$ha_1 =$ *Beibehaltung der gegebenen Einkünftestruktur
(Unterlassungsalternative)*

$ha_2 =$ *Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags (StAB)*

Im Fall der Ehegattenbesteuerung (Beispiel 2) umfasst der Aktionenraum durch den Einbezug des Veranlagungswahlrechts bis zu sechs Handlungsalternativen.⁵⁴⁴ Als Unterlassungsalternative gilt dabei die Beibehaltung der gegebenen Einkünftestruktur unter Anwendung des Splittingtarifs, da die Zusammenveranlagung gem. § 26 Abs. 3 EStG von Amts wegen durchgeführt wird, sofern nicht explizit die Einzelveranlagung gewählt wird.

$$HA_{Bsp2} = \{ha_1, ha_2, ha_3, ha_4, ha_5, ha_6\} \text{ mit}$$

$ha_1 =$ *Beibehaltung der gegebenen Einkünftestruktur mit
Zusammenveranlagung (Unterlassungsalternative)*

$ha_2 =$ *Beibehaltung der gegebenen Einkünftestruktur mit
Einzelveranlagung*

$ha_3 =$ *Generierung eines gemeinsamen steuerlichen Abzugsbetrags
(StAB_{AB}) mit Zusammenveranlagung*

$ha_4 =$ *Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags bei A (StAB_A)
mit Einzelveranlagung*

⁵⁴³ Eigene Darstellung.

⁵⁴⁴ Sofern nur ein Ehegatte außerordentliche Einkünfte bezieht, reduziert sich der Aktionenraum auf vier Handlungsalternativen. In diesem Fall entfallen die Alternative ha_4 oder ha_5 sowie zusätzlich die Alternative ha_6 , da die Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags beim Ehegatten ohne außerordentliche Einkünfte im Rahmen der Einzelveranlagung aufgrund der Nichtanwendung der Fünftelregelung zu keiner Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens führen kann.

$ha_5 =$ Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags bei B ($StAB_B$)
mit Einzelveranlagung

$ha_6 =$ Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags bei A ($StAB_A$)
und bei B ($StAB_B$) mit Einzelveranlagung

Programmabschnitt 2:

Das Programm liest in Abschnitt 2 zunächst die Tarifparameter für den vorgegebenen Veranlagungszeitraum ein. Auf Basis der Eingabedaten erfolgt eine Veranlagungssimulation für die gegebene Einkünftestruktur, und es werden die Steuerbelastung sowie das resultierende Haushaltsnettoeinkommen ermittelt (vgl. Abbildung 19). Im Beispiel 1 wird entsprechend das Ergebnis der 1. Handlungsalternative ($HNE_{Bsp1}(ha_1)$) ausgegeben. Im Fall von Ehegatten (Beispiel 2) wird dabei zusätzlich eine Vorteilhaftigkeitsprüfung zur Ausübung des Veranlagungswahlrechts durchgeführt, sodass sowohl eine Veranlagungssimulation für die Unterlassungsalternative ha_1 als auch für die Alternative ha_2 erfolgt. Entsprechend werden die Steuerbelastung und das Haushaltsnettoeinkommen der Ehegatten unter Anwendung des Splittingtarifs ermittelt ($HNE_{Bsp2}(ha_1)$),⁵⁴⁵ und es erfolgt ein Abgleich mit dem Haushaltsnettoeinkommen, welches sich im Rahmen der Einzelveranlagung ($HNE_{Bsp2}(ha_2)$)⁵⁴⁶ ergibt. Der höhere Wert wird als Ergebnis für die gegebene Einkünftestruktur ausgegeben und dient als Vergleichsgröße zur Quantifizierung eines etwaigen Vorteils im Rahmen der Ergebnisdarstellung der Steuerplanungsanalyse in Programmabschnitt 4. Bei der hier gegebenen Einkünftestruktur führt die Zusammenveranlagung zu einem Vorteil ggü. der Einzelveranlagung i. H. v. 11.933 €, sodass das Ergebnis der Unterlassungsalternative ha_1 ausgegeben wird.

⁵⁴⁵ $HNE_{Bsp2}(ha_1) = aoE_{AB} + vzvE_{AB} - S_{34I,ZV}(aoE_{AB}, vzvE_{AB})$.

⁵⁴⁶ $HNE_{Bsp2}(ha_2) = HNE_A + HNE_B$ mit

$$HNE_A = \begin{cases} aoE_A + vzvE_A - S_{34I}(aoE_A, vzvE_A) & \text{für } aoE_A > 0 \\ zvE_A - S(zvE_A) & \text{für } aoE_A = 0 \end{cases} \text{ und}$$

$$HNE_B = \begin{cases} aoE_B + vzvE_B - S_{34I}(aoE_B, vzvE_B) & \text{für } aoE_B > 0 \\ zvE_B - S(zvE_B) & \text{für } aoE_B = 0 \end{cases}$$

Fortsetzung Beispiel 1:

Ergebnis der Berechnung:

Bei der gegebenen Einkünftestruktur ergibt sich eine Steuerbelastung i. H. v. 15257 € und ein Haushaltsnettoeinkommen i. H. v. 61743 €.

Fortsetzung Beispiel 2:

Ergebnis der Berechnung:

Bei der gegebenen Einkünftestruktur ist die Wahl der Zusammenveranlagung vorteilhaft (Vorteil ggü. Einzelveranlagung: 11933 €). Es ergibt sich eine Steuerbelastung i. H. v. 1174320 € und ein Haushaltsnettoeinkommen i. H. v. 1685680 €.

Abbildung 19: Ergebnis der Veranlagungssimulation der gegebenen Einkünftestruktur⁵⁴⁷

Programmabschnitt 3:

In Programmabschnitt 3 erfolgen sodann Veranlagungssimulationen für die übrigen Handlungsalternativen ha_2 (Beispiel 1) bzw. ha_3 bis ha_6 (Beispiel 2). Um die Höhe des jeweiligen steuerlichen Abzugsbetrags zu bestimmen, wird analog zu dem in Kapitel 4.2.1 beschriebenen Vorgehen in Abhängigkeit von der Höhe der außerordentlichen Einkünfte und unter Berücksichtigung der Nebenbedingung ein Referenzwert für das verbleibende zu versteuernde Einkommen ermittelt. Im Fall der Ehegattenbesteuerung wird im Rahmen der Einzelveranlagung für jede Person mit außerordentlichen Einkünften ein separater Referenzwert ermittelt ($vzvE_{Ref_A}$, $vzvE_{Ref_B}$)⁵⁴⁸, während bei der Zusammenveranlagung die Zuweisung eines gemeinsamen Referenzwerts ($vzvE_{Ref_AB}$) unter Beachtung des Splittingverfahrens gem. Gleichung (39) erfolgt.

$$vzvE_{Ref_AB} = \begin{cases} -0,1 * aoE_{AB} + E_1 + \frac{1 - 5 * sg_2}{10 * p_2} - 1 & \text{für } \frac{1 - 5 * sg_2}{2 * p_2} < \frac{aoE_{AB}}{2} \leq -5 + 5 * E_1 + \frac{1 - 5 * sg_2}{2 * p_2} \\ 0 & \text{für } \frac{aoE_{AB}}{2} > -5 + 5 * E_1 + \frac{1 - 5 * sg_2}{2 * p_2} \end{cases} \quad (39)$$

mit NB: $vzvE_{Ref_AB} < vzvE_{AB}$

Der steuerliche Abzugsbetrag ergibt sich sodann als Differenz zwischen dem gegebenen verbleibenden zu versteuernden Einkommen und dem entsprechenden Referenzwert. Unter Berücksichtigung des jeweiligen steuerlichen Abzugsbetrags wird für jede verbliebene

⁵⁴⁷ Eigene Darstellung.

⁵⁴⁸ Vgl. zur Ermittlung der individuellen Referenzwerte im Fall der Einzelveranlagung Gleichung (31) mit den zugehörigen Erläuterungen in Kapitel 4.2.1, S. 109 analog.

Handlungsalternative das resultierende Haushaltsnettoeinkommen $HNE_{Bsp1}(ha_2)$ bzw. $HNE_{Bsp2}(ha_3)$ bis $HNE_{Bsp2}(ha_6)$ ermittelt.⁵⁴⁹

Programmabschnitt 4:

Im letzten Programmabschnitt wird durch Anwendung der Entscheidungsregel die optimale Handlungsalternative ha^* ermittelt. Hierzu werden die Ergebnisse sämtlicher Handlungsalternativen des jeweiligen Aktionenraums auf das Maximum hin untersucht. Führt eine modifizierte Einkünftestruktur zu einem höheren Haushaltsnettoeinkommen, wird die Handlungsempfehlung ausgegeben, diese Einkünftestruktur durch eine entsprechende Sachverhaltsgestaltung herbeizuführen, indem ein steuerlicher Abzugsbetrag zur Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens gebildet wird. Darüber hinaus wird der aus der Wahl der optimalen Handlungsalternative resultierende Vorteil quantifiziert (vgl. Abbildung 20). Im Fall der Ehegattenbesteuerung erfolgt darüber hinaus wiederum eine Empfehlung zur Ausübung des Veranlagungswahlrechts. In dem hier gewählten Beispiel 2 ist auch nach der Sachverhaltsgestaltung die Zusammenveranlagung für das Ehepaar vorteilhaft.⁵⁵⁰

Fortsetzung Beispiel 1:

Ergebnis der Steuerplanungsanalyse:

Durch eine Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens in Form eines steuerlichen Abzugsbetrags i. H. v. 10230 € kann das Haushaltsnettoeinkommen auf 64170 € erhöht werden.

Der durch die Sachverhaltsgestaltung resultierende Vorteil beträgt 2427 €.

⁵⁴⁹ Vgl. für die Ermittlung des Haushaltsnettoeinkommens der Alternative ha_2 in Beispiel 1 Formel (37), S. 125 in Kapitel 4.2.3.1 und für die Alternativen ha_3 bis ha_6 in Beispiel 2:

$$HNE_{Bsp2}(ha_3) = aoE_{AB} + vzvE_{AB} - StAB_{AB} - S_{34I,ZV}(aoE_{AB}, (vzvE_{AB} - StAB_{AB})).$$

$$HNE_{Bsp2}(ha_4) = HNE_B + aoE_A + vzvE_A - StAB_A - S_{34I}(aoE_A, (vzvE_A - StAB_A)).$$

$$HNE_{Bsp2}(ha_5) = HNE_A + aoE_B + vzvE_B - StAB_B - S(aoE_B, (vzvE_B - StAB_B)).$$

$$HNE_{Bsp2}(ha_6) = aoE_A + vzvE_A - StAB_A - S_{34I}(aoE_A, (vzvE_A - StAB_A)) + aoE_B + vzvE_B - StAB_B - S_{34I}(aoE_B, (vzvE_B - StAB_B)).$$

⁵⁵⁰ Vgl. für eine exemplarische Einkünftestruktur, bei welcher eine grundsätzliche Vorteilhaftigkeit der Einzelveranlagung durch die Sachverhaltsgestaltung zugunsten der Zusammenveranlagung umschlägt, Anhang 16, S. 286 und für den umgekehrten Fall Anhang 17, S. 287.

Fortsetzung Beispiel 2:

Ergebnis der Steuerplanungsanalyse:

Durch eine Minderung des gemeinsamen verbleibenden zu versteuernden Einkommens der Personen A und B in Form eines steuerlichen Abzugsbetrags i. H. v. 60000 € kann das Haushaltsnettoeinkommen bei Wahl der Zusammenveranlagung auf 1723080 € erhöht werden.

Der durch die Sachverhaltsgestaltung resultierende Vorteil beträgt 37400 €.

Abbildung 20: Ergebnis der Steuerplanungsanalyse mit Handlungsempfehlung⁵⁵¹

In Beispiel 1 führt die Alternative ha_2 ggü. der Unterlassungsalternative zu einem höheren Ergebnis, während in Beispiel 2 die Alternative ha_3 die optimale Handlungsmöglichkeit darstellt. So wird in Beispiel 1 durch die Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags i. H. v. 10.230 € die Steuerbelastung von 15.257 € auf 2.600 € vermindert, sodass sich unter Berücksichtigung des Abzugsbetrags eine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens um 2.427 € ergibt. In Beispiel 2 besteht die optimale Handlungsalternative darin, im Rahmen der Zusammenveranlagung einen gemeinsamen steuerlichen Abzugsbetrag i. H. v. 60.000 € zu generieren, wodurch die Steuerbelastung von 1.174.320 € auf 1.076.920 € reduziert und entsprechend eine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens des Ehepaars um 37.400 € realisiert wird.

Sofern die Steuerplanungsanalyse nicht zu einem positiven Ergebnis führt, wird anstatt einer Handlungsempfehlung der Hinweis ausgegeben, dass eine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens durch Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags bei der gegebenen Einkünftestruktur nicht möglich ist.⁵⁵² In diesem Fall bietet es sich an zu prüfen, ob ggf. eine andere Sachverhaltsgestaltung – z. B. eine intertemporale Verschiebung von Einkünften oder eine Verlagerung von Einkünften auf Angehörige – für den Steuerpflichtigen vorteilhaft ist.

⁵⁵¹ Eigene Darstellung.

⁵⁵² Vgl. für eine Steuerplanungsanalyse einer beispielhaften Einkünftestruktur, bei welcher durch die Sachverhaltsgestaltung keine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens erreicht werden kann, Anhang 18, S. 288. Der gleiche Hinweis erfolgt, wenn die Zuweisung des Referenzwerts (bzw. der Referenzwerte) für das verbleibende zu versteuernde Einkommen anhand der Nebenbedingung scheitert.

4.2.3.3 Reflexion des entwickelten Entscheidungsmodells

4.2.3.3.1 Kritische Würdigung der Modellannahmen

Nachdem das aus Tarifverwerfungen resultierende Optimierungspotenzial im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG aufgezeigt und in ein programmgestütztes Entscheidungsmodell unter Einbezug des Veranlagungswahlrechts von Ehegatten überführt wurde, erfolgt nun eine kritische Auseinandersetzung mit den zugrunde liegenden Modellannahmen. Es liegt ein neoklassischer Modellansatz vor, der auf einer *Handlungshypothese objektiver Rationalität* und einer *Situationsannahme der Sicherheit* fußt. Das bedeutet, dass die Wirtschaftssubjekte zum Entscheidungszeitpunkt annahmegemäß über vollkommenes Wissen hinsichtlich der möglichen Handlungsalternativen verfügen, deren Konsequenzen mit Sicherheit einschätzen können und diese Einschätzung zudem objektiv zutreffend ist.⁵⁵³ Dabei wird jeglicher Einfluss psychologischer Faktoren (wie z. B. Emotionen oder kognitive Beschränkungen) auf das menschliche Entscheidungshandeln negiert,⁵⁵⁴ was auch eine Unabhängigkeit vom sozialen Kontext impliziert.⁵⁵⁵ Mit Blick auf die Vielzahl der im Rahmen des Literature Reviews identifizierten Steuergestaltungsüberlegungen im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG erscheint es jedoch äußerst fraglich, ob der Entscheidungsträger dazu in der Lage ist, sämtliche zur Verfügung stehenden Handlungsalternativen zu erkennen und deren Konsequenzen zutreffend ermitteln zu können.

Es wird zudem unterstellt, dass die Wirtschaftssubjekte steuerliche Aspekte in ihren Entscheidungskalkülen berücksichtigen; ansonsten wäre eine entsprechende Steuerplanung obsolet. Als *Zielgröße* wird das *Haushaltsnettoeinkommen* des Steuerpflichtigen und als *Optimierungskriterium* die *Maximierung* zugrunde gelegt, was m. E. als unproblematisch einzustufen ist. Aufgrund der Handlungshypothese kommt es jedoch zu einer „harten“ Anwendung der Entscheidungsregel. Es wird entsprechend die Handlungsalternative mit dem maximalen Haushaltsnettoeinkommen ausgegeben, und zwar unabhängig davon, wie hoch der aus der Sachverhaltsgestaltung generierte Vorteil im Vergleich zur Höhe des benötigten steuerlichen Abzugsbetrags ist. In der Realität wird ein Wirtschaftssubjekt wohl jedoch eine

⁵⁵³ Vgl. Sander (2018): S. 51.

⁵⁵⁴ Vgl. Beck (2014): S. 1, Theis (2014): S. 39, Averbeck (2018): S. 5 f. Aus der Kritik gegen diese offensichtlich realitätsfernen Prämissen hat sich mit der Verhaltensökonomik (Behavioral Economics) ein eigenständiger Wissenschaftszweig entwickelt.

⁵⁵⁵ Vgl. Sander (2018): S. 2, 158.

Abwägung zwischen der Höhe der eingesetzten Mittel und dem resultierenden Nutzen vornehmen.

Hinsichtlich des *Entscheidungszeitpunkts* ist zu beachten, dass die Entscheidung zur Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags regelmäßig bereits *vor* Ablauf des Veranlagungszeitraums, in dem die außerordentlichen Einkünfte steuerlich zu berücksichtigen sind, getroffen werden muss. Dies betrifft sämtliche Fälle, in denen der steuerliche Abzugsbetrag im Rahmen einer Überschusseinkunftsart oder einer anderen Position des einkommensteuerlichen Ermittlungsschemas generiert wird, welche dem Zu- bzw. Abflussprinzip des § 11 EStG unterliegt. Lediglich im Rahmen der Gewinneinkünfte besteht – im begrenzten Umfang – u. U. die Möglichkeit, eine entsprechende Sachverhaltsgestaltung auch zu einem späteren Zeitpunkt zu realisieren.

Je nach Komplexität des betrachteten Sachverhalts ist die benötigte Information über die endgültige *Einkünftestruktur* vor Ablauf des Besteuerungszeitraums jedoch nur schwer (oder gar nicht) prognostizierbar, da dies auch die sichere Kenntnis über etwaige zukünftige Änderungen der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlagen durch Korrekturvorschriften i. S. der §§ 172-177 AO⁵⁵⁶ sowie über ggf. durch Dritte ausgelöste Änderungen der Besteuerungsgrundlagen impliziert.⁵⁵⁷ Zudem ist anzumerken, dass das Entscheidungsmodell lediglich für Steuerfälle konzipiert ist, bei denen keine Einkommensbestandteile vorliegen, welche zur parallelen Anwendung einer weiteren relativen Tarifnorm führen. In der Realität kommt es allerdings vor, dass bspw. ein Arbeitnehmer nach einer Abfindung, die mit der Auflösung eines Dienstverhältnisses im Zusammenhang steht, im selben Veranlagungszeitraum Arbeitslosengeld I bezieht, welches gem. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 lit. a) EStG dem Progressionsvorbehalt unterliegt.⁵⁵⁸ Auch ist es z. B. möglich, dass zusätzlich weitere außerordentliche Einkünfte erwirtschaftet werden, die nach einer anderen Tarifnorm als der Fünftelregelung besteuert werden.⁵⁵⁹ Sofern ein Steuerpflichtiger die persönlichen und sach-

⁵⁵⁶ Dies beinhaltet bspw. auch die Kenntnis über im folgenden Besteuerungszeitraum etwaig anfallende negative Einkünfte, die im Rahmen der interperiodischen Verlustverrechnung gem. § 10d Abs. 1 EStG i. V. m. § 172 Abs. 1 Nr. 2d AO in den betrachteten Veranlagungszeitraum zurückgetragen werden (können).

⁵⁵⁷ Vgl. zur Abgrenzung des in der Literatur in diesem Kontext oftmals verwendeten Begriffs der „fremdbestimmten Steuerwirkung“ die Ausführungen in Fn. 96, S. 21.

⁵⁵⁸ Vgl. aber zu einer möglichen Ruhenszeit des Anspruchs auf Arbeitslosengeld I § 158 SGB III.

⁵⁵⁹ Zur praktischen Relevanz dieser Annahme wird auf die Herleitung des finalen Untersuchungssamplings im Rahmen der empirischen Analyse einer Stichprobe der einkommensteuerlichen Veranlagungsda-

lichen Voraussetzungen zur Anwendung von § 34 Abs. 3 EStG erfüllt, sollte zudem eine Vorteilhaftigkeitsanalyse zwischen der Fünftelregelung und der Besteuerung mit dem ermäßigten Durchschnittssteuersatz in die Entscheidungssituation einbezogen werden. In diesen Fällen müsste das Entscheidungsmodell entsprechend erweitert werden.

Im Rahmen des Modells werden etwaige *Liquiditätsprobleme* ausgeblendet, sodass dem Entscheidungsträger annahmegemäß ausreichend liquide Mittel zur Generierung eines zahlungswirksamen steuerlichen Abzugsbetrags zur Verfügung stehen. Diese Prämisse wird grundsätzlich als unproblematisch angesehen, da die im Kontext außerordentlicher Einkünfte erwirtschafteten Veräußerungsgewinne, Entschädigungen, Nutzungsvergütungen, Zinsen oder andere Vergütungen beim Steuerpflichtigen regelmäßig zu einem Liquiditätszufluss führen. Dennoch sind in der Realität Fälle der Illiquidität möglich, bspw. wenn die zugeflossenen Mittel bereits anderweitig verausgabt wurden, die Mittel erst zum Ende des Veranlagungszeitraums und somit ggf. *nach* der Sachverhaltsgestaltung zufließen oder die außerordentlichen Einkünfte aus reinen „Buchgewinnen“ bestehen.⁵⁶⁰

Hinsichtlich der *Zahlungszeitpunkte* wird unterstellt, dass alle Ein- und Auszahlungen zum selben Zeitpunkt anfallen. Begründet wird dies damit, dass eine zeitliche Berücksichtigung der Zahlungsströme im Rahmen des Modells nicht praktikabel erscheint, da diese je nach Sachverhalt variieren. In der Realität wird die Auszahlung für den steuerlichen Abzugsbetrag voraussichtlich zum Ende des betrachteten Veranlagungszeitraums erfolgen, während Abzugsteuern und Vorauszahlungen bereits im Laufe des Jahres zu leisten sind und die Einkommensteuer-Abschlusszahlung bzw. -erstattung erst zeitlich nachgelagert gezahlt wird. Hinsichtlich der auf die Einkommensteuer anrechenbaren Beträge ist bspw. zu unterscheiden, ob vierteljährliche Einkommensteuer-Vorauszahlungen zu entrichten sind, deren Höhe auf Basis der letzten Veranlagung festgesetzt werden, oder ob bei einem Arbeitnehmer ein monatlicher Einbehalt der Lohnsteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erfolgt.⁵⁶¹ Wann die

ten 2014 (FAST 2014) in Kapitel 5.2.1, S. 165-167 verwiesen. In 137.979 Steuerfällen kam die Fünftelregelung zur Anwendung, von denen 41.792 (30,29 %) parallel dem Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG) bzw. einer weiteren Tarifnorm für außerordentliche Einkünfte (§§ 34 Abs. 3, 34b Abs. 3 Nr. 1, 2 EStG) unterlagen.

⁵⁶⁰ Letzteres ist bspw. im Rahmen einer Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3 EStG denkbar, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht veräußert, sondern in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen überführt werden.

⁵⁶¹ Vgl. zur Erhebung und Höhe der Lohnsteuer §§ 38, 38a EStG und zur Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen § 37 EStG.

Abschlusszahlung bzw. -erstattung einer Einkommensteuerveranlagung erfolgt, ist dagegen davon abhängig, wann die Steuererklärung eingereicht wird, wie lange das *Finanzamt* zur Bearbeitung und Festsetzung des Steuerbescheids benötigt und ob aus der Veranlagung eine Nachzahlung oder eine Erstattung resultiert.

Zur Beantwortung der Frage, bis wann eine Steuererklärung einzureichen ist, ist zunächst zu klären, ob eine Pflicht- oder eine Antragsveranlagung⁵⁶² vorliegt. Grundsätzlich ist jeder Steuerpflichtige gem. § 149 Abs. 1 AO i. V. m. § 25 Abs. 1 EStG zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet, sofern nicht ein gesetzlich kodifizierter Ausnahmetatbestand greift. Eine Ausnahme besteht bspw. grundsätzlich, wenn das Einkommen ausschließlich aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit besteht, von denen ein Steuerabzug vorgenommen worden ist.⁵⁶³ Diese greift allerdings nicht für im Rahmen dieser Einkunftsart erzielte Einkünfte i. S. des § 34 Abs. 2 Nr. 2 und 4 EStG, sofern der Lohnsteuerabzug unter analoger Anwendung der Fünftelregelung erfolgt ist.⁵⁶⁴ Daher ist davon auszugehen, dass im Kontext der Besteuerung außerordentlicher Einkünfte – unabhängig davon, in welcher Einkunftsart diese erzielt werden – eine Pflichtveranlagung vorliegt. Die Steuererklärung ist daher grundsätzlich spätestens sieben Monate nach Ablauf des Kalenderjahres einzureichen;⁵⁶⁵ sofern eine Person mit Befugnis zu Hilfeleistungen in Steuersachen gem. § 3 oder § 4 StBerG mit der Erstellung der Erklärung beauftragt ist, verlängert sich die Frist auf den letzten Tag des Monats Februar des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres.⁵⁶⁶

⁵⁶² Bei einer Antragsveranlagung liegt keine Verpflichtung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung vor. Eine Veranlagung wird gem. § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG daher nur durchgeführt, wenn diese durch den Steuerpflichtigen beantragt wird. Dies ist im Rahmen der allgemeinen Festsetzungsfristen möglich, d. h. grundsätzlich innerhalb von vier Jahren nach Ablauf des Veranlagungszeitraums. Vgl. §§ 169 Abs. 2 Nr. 2, 170 Abs. 1 AO i. V. m. § 36 Abs. 1 EStG.

⁵⁶³ Vgl. zu den Ausnahmetatbeständen einer Pflichtveranlagung § 46 EStG und § 56 EStDV (i. U.).

⁵⁶⁴ Vgl. § 46 Abs. 2 Nr. 5 i. V. m. § 39b Abs. 3 Satz 9 EStG.

⁵⁶⁵ Vgl. § 149 Abs. 2 Satz 1 AO.

⁵⁶⁶ Vgl. § 149 Abs. 3 AO. Hiervon abweichend sind für die Veranlagungszeiträume 2019 bis 2024 in Art. 97 § 36 Abs. 1, 3-5 EGAO aufgrund der Corona-Pandemie verlängerte Abgabefristen geregelt. Darüber hinaus besteht im Einzelfall die Möglichkeit einer Fristverlängerung nach Ermessen des *Finanzamts* gem. § 109 Abs. 1, Abs. 2 AO. Sofern der Steuerpflichtige seiner Abgabeverpflichtung nicht oder nicht fristgemäß nachkommt, greifen die Regelungen zur Festsetzung eines Verspätungszuschlags i. S. des § 152 AO.

Die *Finanzverwaltung* ist hinsichtlich der Bearbeitungszeit der eingereichten Erklärung grundsätzlich an keine gesetzlich kodifizierte Frist gebunden.⁵⁶⁷ Die Zeit vom Eingang der Einkommensteuererklärung beim *Finanzamt* bis zum Datum des Steuerbescheids ist vom zuständigen *Finanzamt* und somit gem. § 19 Abs. 1 AO vom Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt des Steuerpflichtigen abhängig und beträgt durchschnittlich zwischen 33 Tage (Berlin) und 48 Tage (Brandenburg).⁵⁶⁸ Sofern aus der Steuerfestsetzung eine Abschlusszahlung resultiert, ist diese innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten, während ein Erstattungsanspruch bereits unmittelbar nach der Bekanntgabe ausbezahlt wird.⁵⁶⁹

Die Ausführungen verdeutlichen die Problematik der pauschalen Abbildung unterschiedlicher Zahlungszeitpunkte im Rahmen des Entscheidungsmodells, sodass eine Diskontierung des aus der Sachverhaltsgestaltung resultierenden Vorteils unterbleibt. Grundsätzlich wäre eine Kapitalwertberechnung bei Vorliegen entsprechender Informationen im Rahmen einer individuellen Steuerplanung zwar möglich, dies würde jedoch mit weiteren realitätsfernen Prämissen – wie der Annahme eines vollständigen und vollkommenen Kapitalmarkts – einhergehen.⁵⁷⁰

Darüber hinaus werden im Rahmen der Modellierung *Zuschlagsteuern* ausgeblendet, obwohl grundsätzlich der Solidaritätszuschlag⁵⁷¹ gem. § 1 Abs. 1 SolzG als Ergänzungsabgabe

⁵⁶⁷ Für den Steuerpflichtigen besteht allerdings die Möglichkeit, einen Untätigkeitseinspruch einzulegen, wenn „über einen vom Einspruchsführer gestellten Antrag auf Erlass eines Verwaltungsakts ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes [nicht] binnen angemessener Frist (...) entschieden worden ist“. § 347 Abs. 1 Satz 2 EStG. Dies umfasst auch den Fall, wenn das *Finanzamt* trotz eingegangener Einkommensteuererklärung eine Veranlagung unterlässt. Vgl. *BFH* (2013a): Rz. 15. Die Angemessenheit der Frist ist grundsätzlich vom Einzelfall abhängig, wobei in Anlehnung an eine Untätigkeitsklage i. S. des § 46 Abs. 1 Satz 2 FGO regelmäßig eine Frist von sechs Monaten als angemessen angesehen wird. Vgl. *Tappe* (2014): Rz. 210, *Rätke* (2022): Rz. 14.

⁵⁶⁸ Dies geht aus einem aktuellen „Bearbeitungscheck“ des *Bunds der Steuerzahler e. V.* für das Veranlagungsjahr 2020 hervor. Die Daten wurden im Rahmen einer offiziellen Anfrage an die *Finanzverwaltung* erhoben, die der Verein im jährlichen Rhythmus durchführt. Vgl. *Bund der Steuerzahler e. V.* (2022): S. 1-3.

⁵⁶⁹ Vgl. § 36 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG und zur Bekanntgabe eines Verwaltungsakts § 122 i. V. m. § 108 Abs. 3 AO.

⁵⁷⁰ Vgl. zu der realitätsfernen Annahme eines vollständigen und vollkommenen Kapitalmarkts im Rahmen einer Kapitalwertberechnung z. B. *Schmiel* (2009b): S. 1198, *Schneider* (2009): S. 130-133, *Wagenknecht* (2016): S. 87, *Sander* (2018): S. 129-133.

⁵⁷¹ Der Solidaritätszuschlag bemisst sich für natürliche Personen grundsätzlich nach der festgesetzten Einkommensteuer und beträgt 5,5 %. Unter den Voraussetzungen des § 32 EStG wird bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage ein Kinderfreibetrag berücksichtigt, und zwar unabhängig davon, ob dieser oder stattdessen das Kindergeld im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung einbezogen wird. Darüber hinaus wird der Solidaritätszuschlag im Rahmen von Einkommensteuervorauszahlungen sowie bei Erhe-

zur Einkommensteuer erhoben wird und zusätzlich – je nach Zugehörigkeit zu einer Religionsgemeinschaft – ggf. Kirchensteuer⁵⁷² anfällt. Die Vernachlässigung der Zuschlagsteuern scheint vertretbar, da durch die Generierung steuerlicher Abzugsbeträge die Einkommensteuer vermindert und der aus der Sachverhaltsgestaltung resultierende Vorteil unter Einbezug der Zuschlagsteuern somit nicht geschmälert, sondern ggf. weiter erhöht wird.⁵⁷³

4.2.3.3.2 Kritische Würdigung des Erkenntnisfortschritts

Das entwickelte Entscheidungsmodell dient als *Technologie* zur Beantwortung der Forschungsfrage F_1 . Dabei werden keine allgemeingültigen Aussagen getroffen, sondern sachverhaltsspezifische Handlungsempfehlungen ausgegeben. Exemplarisch lautet das Ergebnis der Steuerplanungsanalyse für einen Steuerpflichtigen mit außerordentlichen Einkünften i. H. v. 66.000 € und einem verbleibenden zu versteuernden Einkommen i. H. v. 11.000 € im Veranlagungszeitraum 2023:⁵⁷⁴

Bei der gegebenen Einkünftestruktur stellt die Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens durch Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags

bung der Lohnsteuer, der Kapitalertragsteuer und des Steuerabzugs i. S. des § 50a EStG erhoben. Vgl. §§ 3 Abs. 1 und Abs. 2, 4 Satz 1 EStG. Durch das Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags fällt der Solidaritätszuschlag ab dem Veranlagungszeitraum 2021 durch eine erhebliche Anhebung der Freigrenzen gem. § 3 Abs. 3 SolzG jedoch für rund 90 % aller bisherigen Zahler des Solidaritätszuschlags zur Lohnsteuer bzw. veranlagter Einkommensteuer weg. Vgl. *Deutscher Bundestag* (2019): S. 2, 9, *Deutscher Gesetzgeber* (2019). Bei Anwendung des Grundtarifs gem. § 32a Abs. 1 EStG (d. h. ohne Anwendung der Fünftelregelung) fällt bspw. im Veranlagungszeitraum 2023 ein Solidaritätszuschlag erst ab einem zu versteuernden Einkommen i. H. v. 65.517 € an, wobei zunächst die Milderungszone gem. § 4 Satz 2 SolzG Anwendung findet, in welcher der Solidaritätszuschlag 11,9 % des Unterschiedsbetrags zwischen der resultierenden Einkommensteuer und der Freigrenze beträgt. Erst ab einem zu versteuernden Einkommen von 101.412 € wird der volle Solidaritätszuschlag i. H. v. 5,5 % erhoben. Im Fall der Zusammenveranlagung verdoppeln sich die Beträge entsprechend auf ein zu versteuerndes Einkommen i. H. v. 131.034 € bzw. 202.824 €.

⁵⁷² Die Kirchensteuer wird nach Landesrecht als Zuschlag von 8 % (in Bayern und Baden-Württemberg) bzw. 9 % (in den übrigen Bundesländern) erhoben, wobei eine „modifizierte Einkommensteuer als Bemessungsgrundlage“ zugrunde gelegt wird. *Petersen* (2021): Rz. A 3 (im Original mit Hervorhebungen). Nach Maßgabe der landesrechtlichen Vorschriften ist die Bemessungsgrundlage regelmäßig gem. § 51a EStG zu ermitteln. Vgl. bspw. § 4 Abs. 2 KiStG NRW. So wird neben einer etwaigen Berücksichtigung eines Kinderfreibetrags (§ 51a Abs. 2 Satz 1 EStG) die Bemessungsgrundlage um im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens i. S. des § 3 Nr. 40 EStG steuerfrei gebliebene Bezüge erhöht und, korrespondierend dazu, um nicht abziehbare Beträge i. S. des § 3c Abs. 2 EStG vermindert (§ 51a Abs. 2 Satz 2 EStG). Darüber hinaus erfolgt keine Berücksichtigung der Gewerbesteueranrechnung i. S. des § 35 EStG (§ 51a Abs. 2 Satz 3 EStG). Vgl. zudem für die Erhebung der Kirchensteuer im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens § 51a Abs. 2a EStG und beim Abzug vom Kapitalertrag § 51a Abs. 2b, 2c EStG.

⁵⁷³ Zu beachten ist, dass eine im Veranlagungszeitraum gezahlte Kirchensteuer zudem bei Ermittlung der Einkünftestruktur zu berücksichtigen ist, da diese grundsätzlich als Sonderausgabe gem. § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG abzugsfähig ist und dadurch das verbleibende zu versteuernde Einkommen vermindert wird.

⁵⁷⁴ Der Sachverhalt entspricht dem Beispiel 1 in Kapitel 4.2.3.2, S. 126-132.

i. H. v. 10.230 € bei der Zielsetzung „Maximierung des Haushaltsnettoeinkommens“ die optimale Handlungsalternative dar, durch die das Haushaltsnettoeinkommen um 2.427 € erhöht werden kann.

Zu beachten ist, dass die jeweiligen Ergebnisse an neoklassische Prämissen geknüpft sind. Dass die Modellannahmen den Geltungsbereich des Entscheidungsmodells einschränken, wird zur Beurteilung des Erkenntnisfortschritts jedoch als unproblematisch angesehen, da die realitätsfernen Prämissen explizit herausgestellt werden.⁵⁷⁵ Dem Entscheidungsträger bleibt es somit selbst überlassen, die Handlungsempfehlungen „in eine Welt zu übertragen, in der diese Prämissen nicht erfüllt sind“⁵⁷⁶. Eine strenge Isomorphie i. S. einer „Gleichgestaltigkeit“ zwischen einer realen Entscheidungssituation und der modellhaften Abbildung ist dabei nicht notwendig,⁵⁷⁷ da der Zweck entsprechender Modelle ja gerade in der vereinfachten Darstellung der realen Zusammenhänge besteht, in deren Rahmen die komplexe Realität zur Entscheidungsfindung auf ein praktikables Niveau reduziert wird.⁵⁷⁸ Die Qualität entsprechender Modelle hängt somit nicht von der originalgetreuen Abbildung der Wirklichkeit ab, sondern davon, ob das Modell so strukturiert ist, dass mit vertretbarem Aufwand eine Lösung gefunden werden kann, die sich in einer realen Entscheidungssituation als eine „brauchbare“ erweist.⁵⁷⁹ Da zur Beurteilung des wissenschaftlichen Fortschritts in diesem Kontext nicht auf das Kriterium der Falsifizierbarkeit abgestellt werden kann,⁵⁸⁰ schlägt *Schmiel* in Anlehnung an *Bretzke* als alternative Möglichkeit vor, Entscheidungsmodelle der Steuerplanungslehre anhand ihrer „Nützlichkeit“ zu bewerten.⁵⁸¹ Für die Messung dieses

⁵⁷⁵ Vgl. *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008): S. 64, *Schmiel* (2009b): S. 1195 f., kritisch hierzu *Schneider* (1983): S. 30-33, *Schneider* (1992): S. 36-40, 201 f. und grundsätzlich zum Einsatz unrealistischer Prämissen im Rahmen von Entscheidungsmodellen *Bretzke* (1980): S. 214 f.

⁵⁷⁶ *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008): S. 64 und ähnlich *Schmiel* (2009b): S. 1202.

⁵⁷⁷ *Bitz* [(1977): S. 53] bezeichnet eine entsprechende Forderung gar als „nicht nur utopisch, sondern auch widersinnig“.

⁵⁷⁸ Vgl. *Bitz* (1977): S. 52 f., *Bretzke* (2016): S. 216 f. *Wagner* [(2014b): S. 205] führt explizit aus, dass es bei der Modellbildung „sinnvoll sein [kann], mit vereinfachenden („unrealistischen“) Prämissen zu arbeiten“.

⁵⁷⁹ Vgl. *Bitz* (1977): S. 53.

⁵⁸⁰ Vgl. zum Geltungsanspruch technologischer Aussagenzusammenhänge erneut die Ausführungen in Kapitel 2.1, S. 14 f.

⁵⁸¹ Vgl. *Schmiel* (2009b): S. 1202, 1208 in Anlehnung an *Bretzke* (1980): S. 227-232. In einer späteren Veröffentlichung nennt *Bretzke* [(2016): S. 215] neben dem Kriterium der „Nützlichkeit“ als hinreichende Bedingung noch das Kriterium der „Machbarkeit“ als notwendige Voraussetzung für den praktischen Erfolg.

theoretischen Konstrukts⁵⁸² ist auf die Akzeptanz der Entscheidungsmodelle durch die Wirtschaftssubjekte abzustellen,⁵⁸³ sodass es grundsätzlich einer empirischen Überprüfung bedarf, ob Steuerpflichtige bzw. deren Berater in einer entsprechenden Entscheidungssituation gewillt sind, die Modelle anzunehmen, oder deren Anwendung ablehnen.⁵⁸⁴ Im Rahmen der vorliegenden Arbeit wird auf eine empirische Studie, welche die Akzeptanz des entwickelten Modells untersucht, jedoch verzichtet und lediglich als Forschungsdesiderat formuliert.⁵⁸⁵ Im Fokus der in Kapitel 5 folgenden empirischen Analyse steht vielmehr die Beantwortung der Frage, inwiefern in der Realität bei Anwendung der Fünftelregelung Tarifverwerfungen und aus diesen resultierende Optimierungspotenziale zu beobachten sind (F_2), wofür es der im Rahmen der modelltheoretischen Steuerplanungsanalyse erarbeiteten Ergebnisse bedarf.

4.3 Implikationen für Steuerpflichtige und Berater

Die vorherigen Ausführungen haben gezeigt, dass sich die Steuerplanung im Kontext außerordentlicher Einkünfte als äußerst komplex erweist.⁵⁸⁶ Für Steuerpflichtige, die nicht bzw. kaum mit der Materie des Steuerrechts vertraut sind, wird daher die Empfehlung ausgesprochen, sich bei Vorliegen solcher (der Höhe nach nicht nur geringer) Einkünfte steuerlich beraten zu lassen, um Kenntnisse über mögliche Optimierungsalternativen zu erlangen.⁵⁸⁷ Hierzu sollte frühzeitig – d. h. bereits vor Zufluss bzw. Entstehung der außerordentlichen Einkünfte – ein entsprechender Beratungsvertrag abgeschlossen werden,⁵⁸⁸ da der

⁵⁸² Bei einem theoretischen Konstrukt handelt es sich um ein Phänomen, welches sich einer direkten Beobachtbarkeit entzieht, jedoch indirekt aus anderen, messbaren Sachverhalten (Indikatoren) erschlossen werden kann. Vgl. *Döring/Bortz* (2016): S. 222, *Wienold* (2020): S. 412.

⁵⁸³ Vgl. *Churchman* (1973): S. 11, *Bretzke* (1980): S. 231, *Schmiel* (2009b): S. 1202.

⁵⁸⁴ Eine Ablehnung der Modelle durch einzelne Akteure rechtfertigt allerdings keinen direkten Schluss auf einen misslungenen Forschungsprozess, „da die Nichtakzeptanz auch ein Zeichen von Ignoranz seitens der designierten Modellbenutzer sein kann“. *Bretzke* (1980): S. 231. Im Fall der Nichtakzeptanz der Modelle sollte daher nach den Ursachen für die Ablehnung gefragt werden. Vgl. *Schmiel* (2009a): S. 152.

⁵⁸⁵ Vgl. zur Skizzierung eines möglichen Forschungsdesigns S. 235-237 in Kapitel 7.

⁵⁸⁶ Die Komplexität der Steuerplanung nimmt weiter zu, sofern im zu versteuernden Einkommen zusätzlich Einkommensbestandteile enthalten sind, die der Besteuerung mit einer relativen Tarifnorm unterliegen (z. B. § 32b EStG) bzw. für welche die Voraussetzungen zur Ausübung des Wahlrechts nach § 34 Abs. 3 EStG vorliegen.

⁵⁸⁷ *Siegel* [(2015): S. 1421] konstatiert, dass „[die] möglicherweise fatale Wirkung der Fünftelregelung (..) allenfalls von Spezialisten und kaum vom Steuerpflichtigen erkannt werden [dürfte]“ [im Original mit Abkürzung].

⁵⁸⁸ Zu beachten ist, dass dem Steuerpflichtigen hieraus Aufwendungen für die Beratungsleistung entstehen.

Großteil der Gestaltungsmöglichkeiten bereits vor Ablauf des relevanten Veranlagungszeitraums realisiert werden muss.

Für Steuerberater birgt die Komplexität der Rechtsmaterie im Beratungsfall ein Haftungsrisiko.⁵⁸⁹ Im Rahmen eines Steuerberatungsmandats ist der Steuerberater dazu verpflichtet, die Interessen des Mandanten bestmöglich zu vertreten.⁵⁹⁰ Das bedeutet, dass der Steuerberater im Rahmen des gesetzlich Zulässigen⁵⁹¹ die Entstehung von höheren als nach dem Gesetz notwendigen Steuern verhindert, indem er von den sich aus den gesetzlichen Regelungen ergebenden Möglichkeiten Gebrauch macht.⁵⁹² Im Kontext einer steuerlichen Beratung bzgl. einer Abfindungsvereinbarung hat der Steuerberater den Mandanten bspw. darauf hinzuweisen, dass eine Aufteilung der Abfindung auf zwei Veranlagungszeiträume regelmäßig zur Versagung der Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG führt.⁵⁹³ Ansonsten kommt es zu einer Pflichtverletzung aus dem Steuerberatervertrag, was zu einem Schadensersatzanspruch des Mandanten wegen steuerlicher Falschberatung führen kann.⁵⁹⁴ Zudem ist der Steuerberater zwar grundsätzlich nicht verpflichtet, „auf jede denkbare steuersparende Alternativgestaltung hinzuweisen“⁵⁹⁵; dies gilt jedoch nicht, wenn der Mandant den Steuerberater explizit mit der Beratung über entsprechende Gestaltungsvorschläge beauftragt hat.⁵⁹⁶ Im Rahmen einer steuerlichen Beratung zur Besteuerung außerordentlicher Einkünfte hat der Steuerberater den Mandanten entsprechend auf die umfassenden Gestaltungsmöglichkeiten hinzuweisen. Sofern der Steuerberater selbst nicht über die benötigte Sachkunde verfügt, hat er dies dem Mandanten mitzuteilen und ihm zu empfehlen, sich an einen geeigneten Dritten – bspw. einen Berufskollegen – zu wenden, da der Steuerberater für die Kenntnis des Steuer-

⁵⁸⁹ Vgl. auch *Henning/Hundsdoerfer/Schult* (1999): S. 136.

⁵⁹⁰ Vgl. *BGH* (1959): 1. Ls., *BGH* (1996): Rz. 14, *BGH* (2017): Rz. 29, *Gräfe* (2021): Rz. 443.

⁵⁹¹ Sofern eine Weisung des Mandanten gegen geltendes Recht verstößt, ist der Auftrag seitens des Steuerberaters ggf. zu beenden, da dieser nicht zu einer Steuerverkürzung oder -hinterziehung beitragen darf. Vgl. *BGH* (1996): Rz. 14, *Nickert/Nickert/Lienhard* (2016): S. 20, *Gräfe* (2021): Rz. 444.

⁵⁹² Vgl. *BGH* (1996): Rz. 14, *BGH* (2017): Rz. 28 f., *Gräfe* (2021): Rz. 443.

⁵⁹³ Vgl. *OLG Düsseldorf* (2004): Rz. 13, *Gräfe* (2021): Rz. 957.

⁵⁹⁴ Der Schadensersatzanspruch umfasst sämtliche durch die Falschberatung verursachte Schäden. Neben der steuerlichen Mehrbelastung sind dies auch etwaige Kosten für in diesem Kontext geführte finanzgerichtliche Verfahren sowie angefallene Aussetzungszinsen. Vgl. *OLG Düsseldorf* (2004): 1. Ls.

⁵⁹⁵ *Gräfe* (2021): Rz. 846 (im Original mit Hervorhebung).

⁵⁹⁶ Vgl. *Gräfe* (2021): Rz. 846.

rechts eintreten muss.⁵⁹⁷ Sofern der Steuerberater eine entsprechende Gestaltungsberatung anbietet, muss das Beratungsergebnis richtig sein; die Komplexität des Steuerrechts entlastet ihn bei einer fehlerhaften Beratung nicht. So hat er sich fortlaufend durch das Studium von „einschlägigen allgemeinen Fachzeitschrift[en]“⁵⁹⁸ mit dem Stand der Gesetzgebung und Rechtsprechung auseinanderzusetzen.⁵⁹⁹ Zudem kann von dem Steuerberater verlangt werden, dass er sich zur Beantwortung einer konkreten Fragestellung in hinreichender Zeit in ein ihm bislang unbekanntes Themengebiet (bspw. durch eine Recherche in den Steuerrechtsdatenbanken „juris – Das Rechtsportal“ oder „beck-Online – die Datenbank“) einarbeitet.⁶⁰⁰ Sofern die durch den Steuerberater erarbeiteten Gestaltungsmöglichkeiten steuerliche Risiken bergen, sind diese dem Mandanten mitzuteilen, sodass der Mandant in die Lage versetzt wird, eine eigene Entscheidung unter Abwägung der den unterschiedlichen Handlungsalternativen innewohnenden Risiken zu treffen.⁶⁰¹

Bei Abschluss eines entsprechenden Beratungsvertrags bedarf es zunächst einer Sondierung der relevanten persönlichen und finanziellen Verhältnisse des Mandanten in Form einer Sachverhaltsermittlung, welche die Grundlage des Beratungsprozesses bildet.⁶⁰² Da der Mandant aufgrund fehlender Sachkenntnis i. d. R. nicht wissen wird, welche konkreten Angaben für die steuerliche Gestaltungsberatung benötigt werden, ist es die Aufgabe des Steuerberaters „die richtigen Fragen [zu] stellen“⁶⁰³. Zur Absicherung vor möglichen Haftungstatbeständen sollten die Sachverhaltsermittlung, die mit dem Mandanten besprochenen Gestaltungsmöglichkeiten sowie die Risikobeurteilung in der (ggf. elektronischen) Handakte dokumentiert sein, was bspw. durch die Abarbeitung einer Checkliste erfolgen kann.⁶⁰⁴ Ein

⁵⁹⁷ Vgl. *Gräfe* (2021): Rz. 461, 651. Gem. § 4 Abs. 2 BOSTB darf ein Steuerberater einen Auftrag nur annehmen und ausführen, wenn er „über die dafür erforderliche Sachkunde und die zur Bearbeitung erforderliche Zeit“ verfügt. Vgl. auch *Brete/Thomsen* (2016): S. 7 f.

⁵⁹⁸ *BGH* (2010): Rz. 24. Insbesondere hat er Entscheidungen der Rechtsprechung, die im Bundessteuerblatt und/oder in der Zeitschrift *Deutsches Steuerrecht* (als Organ der Bundessteuerberaterkammer) veröffentlicht worden sind, zur Kenntnis zu nehmen. Vgl. *BGH* (2010): Rz. 24, *Gräfe* (2021): Rz. 656.

⁵⁹⁹ Vgl. § 4 Abs. 3 BOSTB, *BGH* (2010): Rz. 24, *Gräfe* (2021): Rz. 651.

⁶⁰⁰ Vgl. *Gräfe* (2021): Rz. 665 f. Ob eine Recherche in Steuerrechtsdatenbanken in der heutigen Zeit als Standard der Berufsausübung anzusehen ist, ist bislang allerdings nicht geklärt.

⁶⁰¹ Vgl. *OLG Schleswig-Holstein* (1998): Rz. 11, *Nickert/Nickert/Lienhard* (2016): S. 7 f., *Gräfe* (2021): Rz. 649.

⁶⁰² Vgl. *Gräfe* (2021): Rz. 448.

⁶⁰³ *Gräfe* (2021): Rz. 452 (im Original mit Hervorhebung), ähnlich *Nickert/Nickert/Lienhard* (2016): S. 11.

⁶⁰⁴ Vgl. zur Empfehlung der Dokumentation einzelner Beratungsschritte *Nickert/Nickert/Lienhard* (2016): S. 97.

exemplarisches Beispiel einer Beratungsdokumentation mithilfe einer Checkliste im Kontext außerordentlicher Einkünfte ist exemplarisch in Tabelle 7 dargestellt.⁶⁰⁵ Es handelt sich um einen 58-jährigen, verheirateten Mandanten, der aufgrund einer betriebsbedingten Kündigung des Arbeitgebers zum 31.12.2022 aus dem Unternehmen ausscheidet und dafür eine Abfindung i. H. v. 500.000 € erhält.

I. Persönliche Verhältnisse			
I.1	Hat der Mandant zum Zeitpunkt der Realisation der außerordentlichen Einkünfte das 55. Lebensjahr vollendet, oder ist er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig?	<input checked="" type="checkbox"/> ja	<input type="checkbox"/> nein
I.2a	Sind die Voraussetzungen zur Anwendung des Veranlagungswahlrechts von Ehegatten erfüllt?	<input checked="" type="checkbox"/> ja	<input type="checkbox"/> nein
I.2b	→ wenn I.2a = nein Kommt bei nicht ehelichen Lebensgemeinschaften eine Eheschließung in Betracht, oder befindet sich eine Ehe im Auflösungsstadium mit Potenzial eines eherechtlichen Versöhnungsversuchs?	<input type="checkbox"/> ja	<input checked="" type="checkbox"/> nein
I.3	Verfügt der Mandant über weitere Angehörige, die in steuerliche Gestaltungsüberlegungen einbezogen werden können?	<input type="checkbox"/> ja	<input checked="" type="checkbox"/> nein
II. Finanzielle Verhältnisse			
Einkünftestruktur des Mandanten			
II.1	Liegen außerordentliche Einkünfte i. S. des § 34 Abs. 2 EStG vor, und sind die Kriterien der Außerordentlichkeit sowie der Zusammenballung erfüllt?	<input checked="" type="checkbox"/> ja	<input type="checkbox"/> nein
II.2a	Liegen außerordentliche Einkünfte i. S. des § 34 Abs. 2 <u>Nr. 1</u> EStG vor?	<input type="checkbox"/> ja	<input checked="" type="checkbox"/> nein
II.2b	→ wenn II.2a = ja Liegt der Veräußerungsgewinn unter 181.000 €, und wurde der Freibetrag i. S. des § 16 Abs. 4 EStG noch nicht beansprucht?	<input type="checkbox"/> ja	<input checked="" type="checkbox"/> nein
II.2c	→ wenn II.2a = ja Wurde das Wahlrecht zur Anwendung des ermäßigten Durchschnittssteuersatzes noch nicht beansprucht?	<input type="checkbox"/> ja	<input checked="" type="checkbox"/> nein
II.2d	→ wenn II.2a = ja Handelt es sich um eine Betriebsveräußerung gegen Leibrente?	<input type="checkbox"/> ja	<input checked="" type="checkbox"/> nein

⁶⁰⁵ Die Checkliste umfasst lediglich die Abfrage von Informationen, die für die Steuerplanungsanalyse benötigt werden. Bei Erstanlage des Mandats sind ggf. weitere Daten des Steuerpflichtigen zu erfassen.

II.3	In welcher Einkunftsart werden die außerordentlichen Einkünfte erwirtschaftet?	§ 19 EStG	
II.4	Welche Einkunftsarten umfasst das verbleibende zu versteuernde Einkommen?	§ 19 EStG	
II.5	Werden Einkünfte erwirtschaftet, die dem Progressionsvorbehalt (z. B. Arbeitslosen-, Kurzarbeiter- oder Elterngeld) oder einer weiteren relativen Tarifnorm unterliegen?	<input type="checkbox"/> ja	<input checked="" type="checkbox"/> nein
II.6	Höhe der außerordentlichen Einkünfte (VZ 2022)	500.000 €	
	Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (VZ 2022)	150.000 €	
	Höhe der außerordentlichen Einkünfte im nächsten Veranlagungszeitraum (VZ 2023)	0 €	
	Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens im nächsten Veranlagungszeitraum (VZ 2023)	30.000 €	
Einkünftestruktur des Ehegatten (→ wenn I.2.a oder I.2.b = ja)			
II.7	Erzielt der Ehegatte außerordentliche Einkünfte → wenn II.7 = ja: Abfrage analog zur Einkünftestruktur des Mandanten	<input type="checkbox"/> ja	<input checked="" type="checkbox"/> nein
II.8	Welche Einkunftsarten umfasst das verbleibende zu versteuernde Einkommen?	§ 19 EStG	
II.9	Werden Einkünfte erwirtschaftet, die dem Progressionsvorbehalt (z. B. Arbeitslosen-, Kurzarbeiter- oder Elterngeld) oder einer weiteren relativen Tarifnorm unterliegen?	<input type="checkbox"/> ja	<input checked="" type="checkbox"/> nein
II.10	Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (VZ 2022)	20.000 €	
	Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (VZ 2023)	20.000 €	
Einkünftestruktur weiterer einzubeziehender Angehöriger (→ wenn I.3 = ja)			
→ wenn I.3 = ja: Abfrage analog zur Einkünftestruktur des Ehegatten			
III. Zu prüfende Gestaltungsmöglichkeiten (→ wenn II.1 = ja)			
III.1	→ grundsätzlich zu prüfen Intertemporale Verschiebung von Einkünften	<input checked="" type="checkbox"/> ja	<input type="checkbox"/> nein
III.2	→ grundsätzlich zu prüfen Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens	<input checked="" type="checkbox"/> ja	<input type="checkbox"/> nein
III.3	→ wenn I.2.a oder I.2.b oder I.3 = ja Verlagerung von Einkünften auf Angehörige	<input checked="" type="checkbox"/> ja	<input type="checkbox"/> nein
III.4	→ wenn II.2.a = ja Verteilung außerordentlicher Einkünfte auf mehrere Veranlagungszeiträume	<input checked="" type="checkbox"/> ja	<input checked="" type="checkbox"/> nein

III.5	→ nur in Ausnahmefällen zu prüfen Ausweis laufender Einkünfte als außerordentliche Einkünfte	<input type="checkbox"/> ja	<input checked="" type="checkbox"/> nein
III.6	→ wenn I.2b = ja Schaffung der Voraussetzungen zur Zusammenveranlagung	<input checked="" type="checkbox"/> ja	<input checked="" type="checkbox"/> nein
III.7	→ wenn I.2a oder I.2b = ja Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung	<input checked="" type="checkbox"/> ja	<input type="checkbox"/> nein
III.8	Weitere in die Gestaltung einzubeziehende Überlegungen: → wenn I.1, II.2a und II.2b = ja III.8a: Einbezug des Wahlrechts gem. § 16 Abs. 4 EStG	<input checked="" type="checkbox"/> ja	<input checked="" type="checkbox"/> nein
	→ wenn I.1, II.2a und II.2c = ja III.8b: Einbezug des Wahlrechts gem. § 34 Abs. 3 EStG	<input checked="" type="checkbox"/> ja	<input checked="" type="checkbox"/> nein
	→ wenn II.5 oder II.9 = ja III.8c: Einbezug des Progressionsvorbehalts und/oder weiterer relativer Tarifnormen	<input checked="" type="checkbox"/> ja	<input checked="" type="checkbox"/> nein
	→ wenn I.1 und II.2d = ja III.8d: Einbezug des Wahlrechts zur Sofort- vs. Zuflussbesteuerung	<input checked="" type="checkbox"/> ja	<input checked="" type="checkbox"/> nein
IV. Beratungsergebnis			
IV.1	Haushaltsnettoeinkommen: ⁶⁰⁶ VZ 2022 (Zusammenveranlagung vorteilhaft) VZ 2023 (Zusammenveranlagung vorteilhaft) → Ergebnis ohne Gestaltung	407.274 € <u>43.440 €</u> 450.714 €	
IV.2	Haushaltsnettoeinkommen bei intertemporaler Verschiebung der außerordentlichen Einkünfte in den nächsten VZ: ⁶⁰⁷ VZ 2022 (Zusammenveranlagung vorteilhaft) VZ 2023 (Zusammenveranlagung vorteilhaft) → Ergebnis der Gestaltung III.1	117.274 € <u>360.970 €</u> 478.244 €	
IV.3	Bei Verzicht auf eine intertemporale Verschiebung der außerordentlichen Einkünfte ist eine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens durch Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags nicht möglich. ⁶⁰⁸ → Ergebnis der Gestaltung III.2	–	
IV.4	Haushaltsnettoeinkommen bei intertemporaler Verschiebung der außerordentlichen Einkünfte in den nächsten VZ und Ge-		

⁶⁰⁶ Vgl. die Berechnung in Anhang 19, S. 289 f.

⁶⁰⁷ Vgl. die Berechnung in Anhang 20, S. 291 f.

⁶⁰⁸ Vgl. die Berechnung in Anhang 19, S. 289 f.

	nerierung eines gemeinsamen steuerlichen Abzugsbetrags i. H. v. 50.000 €. ⁶⁰⁹ VZ 2022 (Zusammenveranlagung vorteilhaft) VZ 2023 (Zusammenveranlagung vorteilhaft) → Ergebnis der Kombination der Gestaltungen III.1 + III.2	117.274 € <u>386.570 €</u> 503.844 €
IV.5	Die Verlagerung von Einkünften auf den Ehegatten ist nicht möglich, da der Mandant ausschließlich Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit erzielt. → Ergebnis der Gestaltung III.3	–
IV.6	Die Wahl der Einzelveranlagung ist in keiner der geprüften Gestaltungsmöglichkeiten vorteilhaft. → Ergebnis der Wahlrechtsausübung III.7	–
→	Ergebnis: Höhe des Anstiegs des Haushaltsnettoeinkommens bei optimaler Handlungsalternative (III.1 + III.2)	53.130 €
V. Besprechungsdokumentation		
<p>Die Einkünftestruktur des Mandanten umfasst außerordentliche Einkünfte i. S. des § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG, welche die Kriterien der Außerordentlichkeit sowie der Zusammenballung erfüllen, sodass die Fünftelregelung Anwendung findet.</p> <p>Der Mandant wurde über die aufgeführten Gestaltungsalternativen informiert und auf mögliche steuerliche Risiken hingewiesen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • V.1: Die Berechnung des Haushaltsnettoeinkommens der Gestaltungsalternativen unterliegt diversen Modellannahmen: korrekte Quantifizierung der Einkünftestruktur, Ausblendung von Liquiditätsengpässen, keine Diskontierung der Zahlungen, Vernachlässigung von Zuschlagsteuern. • V.2: Sofern sich der Mandant für eine intertemporale Verschiebung der außerordentlichen Einkünfte entscheidet (III.1), sollte im Abfindungsvertrag ausdrücklich vereinbart werden, dass der Arbeitgeber die Auszahlung der Abfindung nicht vor dem 01.01.2023 bewirkt. • V.3: Sofern sich der Mandant für die Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags zur Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens entscheidet (III.2), ist zu beachten, dass der Vermögenswert im Veranlagungszeitraum 2023 abfließen muss. In diesem Kontext wird die steuerliche Abzugsfähigkeit steuerbegünstigter Zuwendungen angenommen. 		

Tabelle 7: Exemplarische Beratungsdokumentation mithilfe einer Checkliste im Kontext außerordentlicher Einkünfte⁶¹⁰

Durch Abfrage der persönlichen (I.) und finanziellen (II.) Verhältnisse des Mandanten werden die infrage kommenden Gestaltungsmöglichkeiten (III.) identifiziert. Da die Gestal-

⁶⁰⁹ Vgl. die Berechnung in Anhang 20, S. 291 f.

⁶¹⁰ Eigene Darstellung.

tungsmöglichkeiten auf eine optimierte Anwendung der Fünftelregelung abzielen, ist insbesondere zu klären, ob außerordentliche Einkünfte i. S. des § 34 Abs. 2 EStG vorliegen und die Kriterien der Außerordentlichkeit sowie der Zusammenballung erfüllt sind (II.1).⁶¹¹ In diesen Fällen sollte die intertemporale Verschiebung von Einkünften (III.1) und die Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (III.2) grundsätzlich geprüft werden, während die restlichen Handlungsalternativen an bestimmte Voraussetzungen geknüpft sind. Bspw. ist das Wahlrecht zur Anwendung des ermäßigten Durchschnittssteuersatzes (III.8b) nur in die Gestaltungsüberlegungen einzubeziehen, wenn der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Realisation der außerordentlichen Einkünfte das 55. Lebensjahr vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist (I.1), außerordentliche Einkünfte i. S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG vorliegen (II.2a) und das Wahlrecht i. S. des § 34 Abs. 3 EStG noch nicht beansprucht worden ist (II.2c).⁶¹² Im vorliegenden Fallbeispiel handelt es sich um einen verheirateten Steuerpflichtigen, der ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, sodass neben den Gestaltungen III.1 und III.2 die Verlagerung von Einkünften auf den Ehegatten (III.3) sowie die Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung (III.7) geprüft werden sollte.

Mithilfe des in Kapitel 4.2 entwickelten Entscheidungsmodells lassen sich die steuerlichen Konsequenzen der zu prüfenden Handlungsalternativen quantifizieren, wobei die Ermittlung der Einkünftestruktur des Mandanten (II.6) und des in die Gestaltung einzubeziehenden Angehörigen (hier: Ehegatte, II.10) eine wesentliche Stellung einnimmt, da diese die Grundlage für die Steuerplanungsanalyse bilden. Um eine etwaige Vorteilhaftigkeit der intertemporalen Verschiebung von Einkünften prüfen zu können, wird die Information über die Einkünftestruktur zweier Veranlagungszeiträume benötigt (hier: 2022 und 2023).⁶¹³ Dies

⁶¹¹ Die Ausführungen in Kapitel 3.3.1.2, S. 50-60 verdeutlichen, dass bereits dieser Punkt in der Praxis mit Rechtsunsicherheit behaftet ist.

⁶¹² Sofern der Veräußerungsgewinn unter 181.000 € liegt und der Freibetrag i. S. des § 16 Abs. 4 EStG (ggf. i. V. m. § 14 Abs. 1 oder § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG) noch nicht beansprucht wurde (II.2b), ist dieses Wahlrecht zusätzlich in die Steuerplanungsüberlegungen einzubeziehen (III.8a).

⁶¹³ Zu beachten ist, dass bei Ermittlung der Höhe der außerordentlichen Einkünfte grundsätzlich die aus der Steuerberatung resultierenden Beratungsaufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, da sie sachlich unmittelbar mit der Abfindung in Zusammenhang stehen. Sofern die Beratungsaufwendungen bereits im Veranlagungszeitraum 2022 gezahlt werden, die Abfindung dem Mandanten jedoch erst im Veranlagungszeitraum 2023 zufließt, gilt Folgendes: Die Beratungsaufwendungen mindern im Veranlagungszeitraum 2022 aufgrund des Zufluss-Abfluss-Prinzips die regelbesteuerten Einkünfte. Im Veranlagungszeitraum 2023 unterliegt die Abfindung der Tarifiermäßigung allerdings nur insoweit, wie die Beratungsaufwendungen die Einkünfte des Mandanten im vorherigen Veranlagungszeitraum nicht gemindert haben. Der Differenzbetrag unterliegt im Veranlagungszeitraum 2023 dem Regelsteuersatz, so-

ist in der Praxis regelmäßig mit Unsicherheit behaftet, worauf der Mandant im Beratungsgespräch – neben den weiteren Modellannahmen – explizit hingewiesen werden sollte (V.1). Sofern auf eine Sachverhaltsgestaltung verzichtet wird, ergibt sich im vorliegenden Fall ein Haushaltsnettoeinkommen i. H. v. 450.714 € (IV.1). Durch eine intertemporale Verschiebung der außerordentlichen Einkünfte in den Veranlagungszeitraum 2023 lässt sich das Haushaltsnettoeinkommen um 27.530 € auf 478.244 € erhöhen (IV.2). Ohne eine entsprechende Sachverhaltsgestaltung ist eine Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens nicht vorteilhaft, da die Hälfte des gemeinsamen verbleibenden zu versteuernden Einkommens des Ehepaares bereits in der 1. Proportionalzone des Einkommensteuertarifs liegt (IV.3). In Kombination mit einer zeitlichen Verlagerung der außerordentlichen Einkünfte kann durch die Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags i. H. v. 50.000 € das Haushaltsnettoeinkommen jedoch um weitere 25.600 € auf 503.844 € erhöht werden (IV.4). Da der Mandant ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erwirtschaftet, ist eine Verlagerung von Einkünften auf den Ehegatten höchstwahrscheinlich nicht möglich (IV.5), und die Wahl der Einzelveranlagung ist in keiner der geprüften Gestaltungsmöglichkeiten vorteilhaft (IV.6). Die optimale Handlungsalternative besteht entsprechend in der Kombination der Gestaltungen III.1 und III.2, woraus insgesamt ein Anstieg des Haushaltsnettoeinkommens i. H. v. 53.130 € resultiert.

Hinsichtlich der intertemporalen Verschiebung der außerordentlichen Einkünfte ist zu beachten, dass der Arbeitgeber grundsätzlich nicht für Steuernachteile haftet, die aus einer verfrühten Zahlung der Abfindung – d. h. bspw. im Dezember 2022 statt im Januar 2023 – resultieren. Denn eine vertraglich vereinbarte Stichtagsregelung zur Fälligkeit der Abfindung führt lediglich dazu, dass der Arbeitnehmer diese nicht vorher verlangen kann, nicht jedoch dazu, dass der Arbeitgeber die Zahlung nicht vorher veranlassen kann.⁶¹⁴ Der Mandant sollte entsprechend darauf hingewiesen werden, dass im Abfindungsvertrag ausdrücklich vereinbart werden sollte, dass der Arbeitgeber die Auszahlung der Abfindung nicht vor dem 01.01.2023 bewirkt, da der Mandant ansonsten das Steuerrisiko trägt (V.2).⁶¹⁵

dass im Ergebnis nur der Nettobetrag der Abfindung mit der Fünftelregelung besteuert wird. Vgl. *BFH* (2004b): 2. Ls., Rz. 17-22, *Horn* (2019a): Rz. 11, *Mellinghoff* (2022b): Rz. 36.

⁶¹⁴ Vgl. *BAG* (2016): 1. Os., *Reufels* (2020): S. 100.

⁶¹⁵ Vgl. *BAG* (2016): 3. Os., *Reufels* (2020): S. 100.

Hinsichtlich der Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens sind die Möglichkeiten begrenzt, da das Ehepaar ausschließlich über Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit verfügt. Sofern es nicht möglich ist, auf Einkünfte zu verzichten, wäre grundsätzlich eine Realisierung über Werbungskosten im Rahmen dieser Einkünfte – bspw. durch Weiterbildungsmaßnahmen – denkbar. Mit Blick auf die Höhe des zu generierenden Abzugsbetrags von 50.000 € scheidet diese Möglichkeit jedoch wahrscheinlich aus.⁶¹⁶ Ausichtsreich erscheint dagegen die Generierung von Sonderausgaben in Form steuerbegünstigter Zuwendungen i. S. des § 10b EStG, wobei der Abfluss des Vermögenswerts im Veranlagungszeitraum 2023 erfolgen muss (V.3).⁶¹⁷ Von der Norm werden Spenden und bestimmte Mitgliedsbeiträge⁶¹⁸ erfasst, die an begünstigte Zuwendungsempfänger⁶¹⁹ zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke geleistet werden.⁶²⁰ Diese sind zwar grundsätzlich dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen, werden gem. § 12 Satz 1 EStG jedoch explizit vom Abzugsverbot ausgenommen und sind im Gegensatz zu anderen Abzugspositionen vom Gesamtbetrag der Einkünfte seitens des Steuerpflichtigen – im Rahmen bestimmter Höchstbeträge – beeinflussbar, da es sich um *freiwillige*⁶²¹ Vermögensopfer handelt. So lässt sich deren Abzugsfähigkeit nicht mit der für Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen ansonsten charakteristischen realen bzw. typisierten Zwangsläufigkeit rechtfertigen; durch die Vorschrift soll vielmehr altruistisches, gemeinwohlorientiertes Handeln der Steuerpflichtigen gefördert werden, indem Anreize geschaffen werden, die Verwirkli-

⁶¹⁶ Zudem wirken sich die Aufwendungen nur aus, soweit der Arbeitnehmer-Pauschbetrag gem. § 9a Satz 1 Nr. 1 lit. a) EStG i. H. v. jeweils 1.230 € überschritten wird.

⁶¹⁷ Mit dem Mandanten sollte zudem die Möglichkeit einer Einmalzahlung in eine sog. Rürup-Rente besprochen werden, die seit dem Veranlagungszeitraum 2023 im Rahmen bestimmter Höchstbeträge voll abzugsfähig ist. Hierdurch steigen zudem die (steuerpflichtigen) Rentenansprüche des Mandanten. Vgl. hierzu die Ausführungen in Fn. 456, S. 100.

⁶¹⁸ Der Abzug von Mitgliedsbeiträgen wird durch § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG eingeschränkt. Nicht berücksichtigungsfähig sind Mitgliedsbeiträge an Empfänger-Körperschaften, bei denen vorrangig die Freizeitgestaltung ihrer Mitglieder (z. B. zur Förderung des Sports i. S. des § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 21 AO) und somit typischerweise die Erlangung einer Gegenleistung (s. u.) im Vordergrund steht. Vgl. *Kiehl/Feldgen* (2021): Rz. 29.1, *Seer* (2022a): Rz. 25.

⁶¹⁹ Vgl. zum begünstigten Empfängerkreis § 10b Abs. 1 Satz 2-6 EStG. Hiervon werden ausschließlich Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i. S. des KStG erfasst, nicht jedoch Personengesellschaften oder natürliche Personen. Vgl. *Seer* (2022a): Rz. 18.

⁶²⁰ Vgl. § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG. Der Gesetzwortlaut knüpft zur Definition der steuerbegünstigten Zwecke explizit an die verfahrensrechtliche Beurteilung an, sodass hierunter gemeinnützige (§ 52 AO), mildtätige (§ 53 AO) und kirchliche (§ 54 AO) Zwecke zu subsumieren sind.

⁶²¹ Das Kriterium der Freiwilligkeit ist erfüllt, wenn die Zuwendung ohne rechtliche Verpflichtung erbracht wird. Vgl. *Strahl/Demuth/Stahl* (2014): Rz. 12. Eine *freiwillig* eingegangene Rechtspflicht ist unschädlich. Vgl. *BFH* (2019): Rz. 34, *Kulosa* (2019): Rz. 24, *Heinicke* (2022): Rz. 8.

chung steuerbegünstigter Zwecke zu unterstützen.⁶²² Zuwendungen i. S. des § 10b EStG bieten sich entsprechend als Gestaltungsmittel an, da die Höchstbeträge der steuerlichen Abzugsfähigkeit regelmäßig nicht ausgeschöpft sind (dies gilt es, im Beratungsgespräch bei Ermittlung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens zu klären) und keiner langfristigen Planung bedürfen.⁶²³ Gleichzeitig kann das Ehepaar damit ein seiner Ansicht nach förderungswürdiges Engagement – bspw. die Förderung von Wissenschaft und Forschung, von Kunst und Kultur, des Natur- oder Tierschutzes –⁶²⁴ unterstützen. Voraussetzung ist, dass die Zuwendung tatsächlich für einen durch den Gesetzgeber als förderungswürdig anerkannten Zweck verwendet wird.⁶²⁵ Dies ist grundsätzlich durch eine Zuwendungsbestätigung nachzuweisen, die der Empfänger nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erstellen hat,⁶²⁶ wobei der Zuwendungsgeber auf die Richtigkeit der Angaben vertrauen kann.⁶²⁷

Neben der Freiwilligkeit ist konstitutives Merkmal für den Sonderausgabenabzug, dass der Steuerpflichtige die Zuwendung „unentgeltlich im Sinne von fremdnützig geleistet hat“⁶²⁸. Das Kriterium der Unentgeltlichkeit wird verletzt, wenn der Zuwendung eine Gegenleistung gegenübersteht.⁶²⁹ Zu beachten ist, dass die Rechtsprechung und die herrschende Literaturmeinung in diesem Kontext nicht auf eine bürgerlich-rechtliche Auslegung – also i. S. des Fehlens einer Gegenleistung des *Zuwendungsempfängers* – abstellen, sondern das Kriterium in einem weiteren Sinne interpretieren. So sei der Sonderausgabenabzug bereits zu versa-

⁶²² Vgl. *Seer* (2022a): Rz. 1. Der Norm kommt insofern eine gewisse Lenkungsfunction zu, wodurch die öffentlichen Haushalte mittelbar entlastet werden. So werden bspw. Aufgaben im Bereich der Daseinsvorsorge durch Spenden (mit)finanziert, die ansonsten zulasten der öffentlichen Hand gingen. Vgl. *Strahl/Demuth/Stahl* (2014): Rz. 1, *Kulosa* (2019): Rz. 7, *Kiehl/Feldgen* (2021): Rz. 1.

⁶²³ Vgl. zu der Frage, inwiefern in realen Einkommensteuerveranlagungen offene Abzugsvolumen für Zuwendungen i. S. des § 10b Abs. 1 EStG für steuerplanerische Zwecke zur Verfügung stehen, die empirische Analyse in Kapitel 5.2.4.2, S. 176-180.

⁶²⁴ Vgl. § 52 Abs. 2 Nr. 1, 5, 8, 14 AO.

⁶²⁵ Vgl. *Strahl/Demuth/Stahl* (2014): Rz. 13.

⁶²⁶ Vgl. § 10b EStG i. V. m. § 50 Abs. 1 Satz 1 EStDV. Vgl. für die Zulassung vereinfachter Zuwendungsnachweise für Zuwendungen zur Hilfe in Katastrophenfällen sowie für Einzelzuwendungen bis zu einer Höhe von 300 € § 50 Abs. 4 EStDV und zur Änderung der Belegvorlagepflicht in eine Belegvorhaltepflicht ab dem Veranlagungszeitraum 2017 § 50 Abs. 8 EStDV, *Deutscher Bundestag* (2016): S. 49.

⁶²⁷ Vgl. § 10b Abs. 4 Satz 1 EStG. Der Vertrauensschutz setzt die Schutzwürdigkeit des Zuwendungsgebers voraus. An dieser fehlt es, wenn dem Zuwender die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt (bzw. infolge grober Fahrlässigkeit unbekannt) war oder die Ausstellung durch unlautere Mittel bzw. falsche Angaben erwirkt wurde. Eine Bestätigung gilt bspw. als unrichtig, wenn für die Zuwendung eine Gegenleistung (s. u.) gewährt wurde. Vgl. *BFH* (1999a): Rz. 75 f., *Seer* (2022a): Rz. 69.

⁶²⁸ *BFH* (2006d): Rz. 15. Vgl. zur ständigen Rechtsprechung auch *BFH* (1990a): Rz. 14, *BFH* (1990b): Rz. 11, *BFH* (1992b): Rz. 10.

⁶²⁹ Vgl. *Kiehl/Feldgen* (2021): Rz. 15, *Brandl* (2022): Rz. 18, *Heinicke* (2022): Rz. 5.

gen, wenn die Zuwendung *unmittelbar und ursächlich* mit einem von dem Empfänger *oder einem Dritten* gewährten Vorteil zusammenhängen.⁶³⁰ Es stellt sich somit die Frage, ob Zuwendungen, die im Rahmen steuerlicher Sachverhaltsgestaltungen geleistet werden, um der konfiskatorischen Wirkung von § 34 Abs. 1 EStG zu entgehen, vom Sonderausgabenabzug ausgenommen sind. Im Rahmen der Recherche konnte keine Quelle identifiziert werden, die sich dieser Fragestellung explizit annimmt. Bei den gesichteten Rechtsprechungsurteilen, die sich mit dem Sonderausgabenabzug bei Vorteilsgewährung durch einen Dritten beschäftigen, ist jeweils ein direkter Zusammenhang zwischen der geleisteten Zuwendung an einen bestimmten Empfänger und dem (durch einen Dritten) erhaltenen Vorteil erkennbar.⁶³¹ In dem hier vorliegenden Fall geht die Spendenmotivation zwar *ursächlich* auf die Sachverhaltsgestaltung zurück, es kann m. E. jedoch kein *unmittelbarer* Zusammenhang zwischen einem (beliebigen) begünstigten Zuwendungsempfänger und den Auswirkungen durch Anwendung einer einkommensteuerlichen Tarifnorm abgeleitet werden. Daher liegt m. E. keine Verletzung des Unentgeltlichkeitskriteriums vor, sodass der Sonderausgabenabzug entsprechend zuzulassen ist. Im Zweifel wird dieser Sachverhalt jedoch durch die Rechtsprechung geklärt werden müssen, sodass der Mandant auf dieses Risiko hingewiesen werden sollte (V.3).

Durch die eingesetzte Checkliste wird der Mandant umfassend über die verschiedenen Handlungsalternativen und die resultierenden steuerlichen Auswirkungen informiert. Da-

⁶³⁰ Vgl. *BFH* (1990b): Rz. 12, *BFH* (1993b): Rz. 10, *BFH* (1995): Rz. 4, *BFH* (2006d): Rz. 16, *Strahl/Demuth/Stahl* (2014): Rz. 9, *Kulosa* (2019): Rz. 23, *Brandl* (2022): Rz. 18, *Seer* (2022a): Rz. 8 und zur Abgrenzung unschädlicher Vorteilserlangungen *Heinicke* (2022): Rz. 5.

⁶³¹ Der Sonderausgabenabzug wurde z. B. in folgenden Fällen wegen mangelnder Unentgeltlichkeit versagt:

- 1.) Ein freier Schulträger setzte das Schulgeld so niedrig an, dass der gewöhnliche Schulbetrieb nur aufrechterhalten werden konnte, wenn die Eltern Zuwendungen an einen Förderverein leisteten, der satzungsgemäß dazu verpflichtet war, diese an den Schulträger abzuführen. Bei den Zuwendungen handelte es sich laut *BFH* daher um ein Entgelt für die Leistungen des Schulträgers. Vgl. *BFH* (1999a).
- 2.) Ein Ehepaar leistete einen Beitrag zur Aufnahme in einen Sportverein (Golfclub N e. V.) und wendete der Verbandsgemeinschaft zusätzlich einen fünfstelligen DM-Betrag (gegen Spendenbescheinigung) zu, der zur Weiterleitung an den Sportverein bestimmt war. Laut *BFH* scheiterte der Sonderausgabenabzug nicht an der Freiwilligkeit, da eine entsprechende Sonderzahlung von neuen Mitgliedern zwar erwartet wurde, aber keine rechtliche Verpflichtung bestand. Vielmehr wurde eine Entgeltlichkeit der „Beitritts-spende“ angenommen, da die reinen Mitgliedsbeiträge nicht ausreichten, um den Spielbetrieb zu ermöglichen. Vgl. *BFH* (2006d), kritisch hierzu *Tiedtke/Szczesny* (2007): S. 774.
- 3.) Der den Sonderausgabenabzug begehrende Kläger leistete eine Zuwendung an eine zur Ausstellung von Spendenbescheinigungen berechnete Gesellschaft (J-gGmbH), um von deren Hauptgesellschafterin (N-Organisation) den Zuschlag zum Erwerb eines Baugrundstücks zu erhalten. Der *BFH* beurteilte die Zuwendung als Entgelt, da, wirtschaftlich betrachtet, Bauland veräußert wurde. Vgl. *BFH* (2014d).

raufhin ist es dem Mandanten selbst zu überlassen, eine Entscheidung darüber zu treffen, ob – und, wenn ja, welche – Gestaltungsmöglichkeit er im Kontext seiner außerordentlichen Einkünfte verwirklichen möchte. Eine wesentliche Rolle werden dabei wohl regelmäßig die Abwägung der im Rahmen der Steuergestaltung eingesetzten Mittel und den daraus resultierenden finanziellen Vorteilen sowie die Risikobeurteilung der einzelnen Handlungsalternativen einnehmen. Im vorliegenden Fallbeispiel bewirkt eine vertragliche Vereinbarung mit dem Arbeitgeber, dass der Stichtag der Abfindung um einen Tag verschoben wird (01.01.2023 statt 31.12.2022) eine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens i. H. v. 27.530 €. Sofern der Mandant zudem bereit ist, die aufgeführten Risiken einzugehen, kann er durch den Einsatz von finanziellen Mitteln i. H. v. 50.000 € zur Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags darüber hinaus eine Steuerersparnis von 75.600 € realisieren, sodass das Haushaltsnettoeinkommen um weitere 25.600 € ansteigt. Neben der Schaffung einer fundierten Entscheidungsgrundlage für den Mandanten birgt eine entsprechende Beratungsdokumentation zudem den Vorteil, das Haftungsrisiko für den Steuerberater zu verringern.⁶³²

⁶³² Zu beachten ist allerdings, dass das größte Haftungsrisiko wahrscheinlich nicht in einer etwaigen *Falschberatung* liegt, sondern darin, dass der Berater die Problematik der konfiskatorischen Grenzbelastungen gar nicht erst bemerkt. Vgl. hierzu auch die Ausführungen auf S. 182 in Kapitel 5.2.5.

5 Empirische Steuerwirkungsanalyse zu Tarifverwerfungen im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG

5.1 Einführung

5.1.1 Zielsetzung und Methodik

Die Zielsetzung der empirischen Analyse besteht in der Beantwortung der Forschungsfrage F_2 , inwiefern in der Realität im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG Fälle vorliegen, in denen a) Tarifverwerfungen auftreten bzw. b) das Haushaltsnettoeinkommen durch eine Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens erhöht werden kann. Die Analyse ist in die Steuerwirkungslehre als Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre einzuordnen und zielt vorrangig auf die Untersuchung von Verteilungsfolgen der Besteuerung ab, d. h., dass die Gewinnung beschreibender Aussagen über die individuelle Steuerlast von Steuerpflichtigen im Fokus steht. Auch wenn hieraus keine konkreten kausalen Zusammenhänge über Entscheidungswirkungen der Besteuerung geschlussfolgert werden können,⁶³³ bieten die Ergebnisse zumindest Ansatzpunkte für entsprechende Erklärungsversuche.

Zur empirischen Messung von Tarifverwerfungen werden die realen Einkünftekonstellationen der einzelnen Steuerpflichtigen benötigt, sodass methodisch ein mikroanalytischer Ansatz gewählt wird. Der Beginn der empirischen mikroanalytischen Betrachtungsweise in den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften wird allgemein auf eine Publikation von *Orcutt*⁶³⁴ aus dem Jahr 1957 zurückgeführt,⁶³⁵ wobei der Einsatz von Mikroanalysen und -simulationen aufgrund der fortschreitenden technischen Möglichkeiten zur elektronischen Datenverarbeitung insbesondere seit den 80er-Jahren des 20. Jahrhunderts in Wissenschaft und Politikberatung weltweit an Bedeutung gewonnen hat.⁶³⁶ Als wesentliches Ereignis für den Einsatz dieser Methodik in den Steuerwissenschaften ist die Änderung des StStatG zum 01.01.1996 zu nennen, bei der eine zentrale Aufbereitung und Bereitstellung der Einzelangaben aus den Steuerveranlagungen gesetzlich kodifiziert wurde.⁶³⁷ Durch die Verfügbarkeit entsprechender Mikrodaten für wissenschaftliche Zwecke sind seit Beginn des 21. Jahrhun-

⁶³³ Vgl. *Schmiel* (2009a): S. 161.

⁶³⁴ Vgl. grundlegend *Orcutt* (1957) sowie weiterführend u. a. *Orcutt et al.* (1961), *Orcutt et al.* (1976).

⁶³⁵ Vgl. *Merz* (1994): S. 381, *Bourguignon/Spadaro* (2006): S. 78, *Zwick* (2007): S. 98, *Peichl* (2009): S. 134, *Reister* (2009): S. 7, *Müller/Sureth* (2009): S. 33, *Zwick/Emmenegger* (2020): S. 18.

⁶³⁶ Vgl. *Bourguignon/Spadaro* (2006): S. 78, *Zwick/Emmenegger* (2020): S. 18.

⁶³⁷ Vgl. § 7 Abs. 6 StStatG, *Deutscher Gesetzgeber* (1995a): Art. 24, *Zwick/Emmenegger* (2020): S. 17.

derts zunehmend mikroanalytische Simulationen zur Beurteilung des geltenden Steuerrechts sowie steuerpolitischer Vorhaben in Deutschland zu verzeichnen,⁶³⁸ wobei die konkrete Modellstruktur jeweils in Abhängigkeit der zugrunde liegenden Fragestellung und der verfügbaren Daten variiert.⁶³⁹ Das Grundkonzept mikroanalytischer Modellrechnungen wird in Abbildung 21 visualisiert und um die Datenbasis, die im folgenden Abschnitt beschrieben wird, ergänzt:

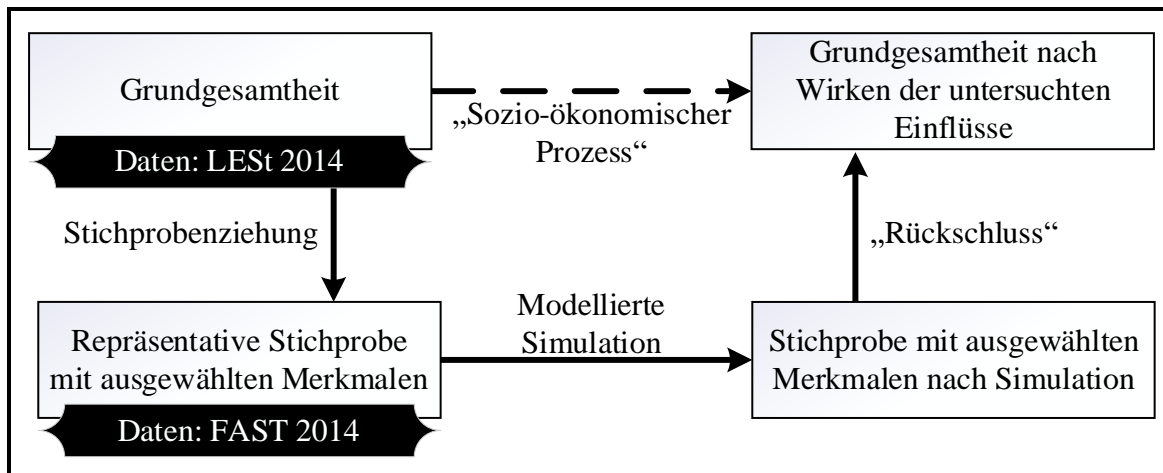


Abbildung 21: Grundkonzept mikroanalytischer Modellrechnungen⁶⁴⁰

Kennzeichnend für einen mikroanalytischen Ansatz ist, dass die Untersuchung unmittelbar an einzelnen Mikroeinheiten (z. B. natürliche Personen, Haushalte) ansetzt, sodass die individuellen Strukturmerkmale der Mikroeinheiten in der Modellrechnung Berücksichtigung finden.⁶⁴¹ Dieser Ansatz fußt auf der Überlegung, dass die auf einem höheren Aggregationsniveau beobachtbaren sozialen und wirtschaftliche Prozesse auf die beteiligten Mikroeinheiten zurückzuführen sind, da deren Verhalten und Interaktionen die gesamtwirtschaftlichen Aggregate determinieren.⁶⁴² Da die Zahl der beteiligten Mikroeinheiten im Allgemeinen sehr groß ist, werden regelmäßig repräsentative⁶⁴³ Stichproben aus der Grundgesamtheit

⁶³⁸ Vgl. Zwick/Emmenegger (2020): S. 27 sowie exemplarisch die Studien von Merz/Zwick (2001), Merz/Zwick (2002), Maiterth/Müller (2003), Maiterth (2004), Müller (2007), Oestreicher et al. (2008), Schaefer (2008), Reister (2009), Houben/Maiterth/Müller (2011), Hechtner (2017).

⁶³⁹ Vgl. Galler/Ott (1994): S. 399, Zwick (2007): S. 104.

⁶⁴⁰ Eigene Darstellung in Anlehnung an Galler/Ott (1994): S. 401, Spahn et al. (1992): S. 13, Schaefer (2008): S. 6.

⁶⁴¹ Vgl. Spahn et al. (1992): S. 9, Oestreicher et al. (2008): S. 373, Müller/Maiterth (2011): S. 29, Müller/Sureth (2009): S. 34 f., Peichl (2009): S. 134.

⁶⁴² Vgl. Zintl (1991): S. 205, Spahn et al. (1992): S. 11, Schaefer (2008): S. 6, Peichl (2009): S. 134.

⁶⁴³ Eine Stichprobe gilt als repräsentativ, wenn sich aus dieser statistisch gesicherte Rückschlüsse auf die Grundgesamtheit ziehen lassen. Dies beinhaltet, dass sie in der Verteilung aller untersuchungsrelevanten

gezogen, welche die Datengrundlage für die Mikroanalyse und -simulation bilden,⁶⁴⁴ wobei die Daten zunächst, der Fragestellung entsprechend, selektiert und zu einem finalen Untersuchungssampling verdichtet werden.⁶⁴⁵ Im Rahmen der Mikroanalyse werden die Mikroeinheiten (als Informationsrohstoff) durch Anwendung statistischer Verfahren zu verwertbaren Informationen transformiert.⁶⁴⁶ So lässt sich mittels deskriptiver Statistik ein Überblick über die Daten der Stichprobe gewinnen, indem diese durch Tabellen, Diagramme und/oder Maßzahlen (z. B. durch Lage-, Streuungs- und Zusammenhangsmaße) zusammenfassend dargestellt werden.⁶⁴⁷

Im Rahmen der Mikrosimulation werden sodann auf der Grundlage eines der Realität nachgebildeten Modells die Effekte (hier: die Verteilungsfolgen der Besteuerung) untersucht, die sich bei der Änderung einzelner Parameter ergeben,⁶⁴⁸ indem die Ergebnisse jeweils vor und nach der Simulation per Mikroanalyse ausgewertet werden.⁶⁴⁹ Hier wird dabei auf ein statisches⁶⁵⁰ Mikrosimulationsmodell zurückgegriffen, welches auf dem in Kapitel 4.2 entwickelten Entscheidungsmodell aufbaut und die Einkünftestruktur jeder Mikroeinheit auf ein mögliches Optimierungspotenzial hin untersucht; die Parameteränderung spiegelt sich entsprechend durch die ggf. geänderte Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens wider. Die Simulation erfolgt dabei zunächst separat für jede Mikroeinheit des Untersuchungssamplings in Form einer „Quasiveranlagung“⁶⁵¹, bevor die Ergebnisse aggregiert werden.

Nach dem Grundkonzept mikroanalytischer Modellrechnungen werden die Ergebnisse der Stichprobe sodann grundsätzlich auf die Gesamtpopulation hochgerechnet („Rück-

Merkmale der Grundgesamtheit entspricht und der Umfang der Stichprobe hinreichend groß ist, sodass sie zwar ein verkleinertes, aber ansonsten wirklichkeitstretreues Abbild der Grundgesamtheit darstellt. Vgl. *Krug/Nourney/Schmidt* (2001): S. 18, *Berekoven/Eckert/Ellenrieder* (2009): S. 45.

⁶⁴⁴ Vgl. *Spahn et al.* (1992): S. 11, *Schaefer* (2008): S. 6, *Peichl* (2009): S. 134 f.

⁶⁴⁵ Vgl. *Müller* (2007): S. 180.

⁶⁴⁶ Vgl. *Zwick* (2007): S. 104.

⁶⁴⁷ Vgl. *Zwick* (2007): S. 104.

⁶⁴⁸ Vgl. *Spahn et al.* (1992): S. 6, *Galler* (1994): S. 372.

⁶⁴⁹ Vgl. *Müller* (2007): S. 180. Mikroanalyse und Mikrosimulation sind entsprechend miteinander verwoben und nicht als trennscharf abgrenzbare Methoden zu verstehen.

⁶⁵⁰ Vgl. zur Abgrenzung verschiedener Simulationsmodelle im steuerpolitischen Kontext *Spahn et al.* (1992): S. 6-32, *Peichl* (2009): S. 127-154 und zur exemplarischen Anwendung eines statischen Mikrosimulationsmodells im Rahmen einer einkommensteuerlichen Tarifanalyse *Houben/Maiterth/Müller* (2011).

⁶⁵¹ *Spahn et al.* (1992): S. 9.

schluss“).⁶⁵² Hierauf wird im Rahmen der Analyse jedoch verzichtet, da die Aussagekraft der Hochrechnung für die konkrete Fragestellung beschränkt ist und die Mikroanalyse der Stichprobe bereits ausreichend Anknüpfungspunkte für Erklärungsversuche des hinter den beobachteten Daten stehenden sozio-ökonomischen Prozesses bietet.⁶⁵³ Da die Untersuchung aus dem Blickwinkel der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre erfolgt, steht diesbezüglich der Einfluss der Besteuerung auf das wirtschaftliche Handeln der Steuerpflichtigen in Form von Steuerwirkungstheorien im Fokus. Dabei wird im Rahmen einer kritischen Diskussion erörtert, ob sich die Beobachtungen durch eine neoklassische oder eine evolutionistisch verortete Steuerwirkungstheorie adäquater erklären lassen.⁶⁵⁴

5.1.2 Datenbasis und Charakterisierung der Stichprobe

Zur Beurteilung von Belastungs- und Verteilungsfolgen sowie Wirkungsweisen der Besteuerung werden diverse Bundesstatistiken geführt, die als Orientierungshilfe für steuer- und finanzpolitische Entscheidungen dienen.⁶⁵⁵ Bei der Lohn- und Einkommensteuerstatistik (LESt) handelt es sich um eine dezentrale Sekundärstatistik, die im jährlichen Turnus erhoben wird.⁶⁵⁶ Die Datengewinnung erfolgt auf Grundlage der Steuerfestsetzungen der *Finanzämter*, indem die zu erfassenden Erhebungsmerkmale⁶⁵⁷ über die Rechenzentren der *Landesfinanzbehörden* automatisiert an die *Statistischen Ämter der Länder* übermittelt und dort

⁶⁵² Vgl. Peichl (2009): S. 135.

⁶⁵³ Die Hochrechnung ist zwar technisch problemlos möglich, da hierzu lediglich die einzelnen Fälle der Stichprobe mit den jeweiligen Hochrechnungsfaktoren (Sampling Weight) gewichtet werden müssen. Die zur Beantwortung der Forschungsfrage F_2 benötigten Veranlagungsdaten (z. B. die Höhe der außerordentlichen Einkünfte) liegen aufgrund des Anonymisierungskonzepts des Datensatzes jedoch für bestimmte Fallgruppen nicht vor. Vgl. hierzu ausführlich das folgende Kapitel 5.1.2.

⁶⁵⁴ Zu beachten ist, dass aus der Untersuchung von Verteilungsfolgen der Besteuerung nicht unmittelbar auf die Entscheidungswirkung der Besteuerung geschlossen werden kann (vgl. Schmiel (2009a): S. 161), sodass an dieser Stelle keine Formulierung eines Gegensatzpaares in Form einer (ggf. zu verwerfenden) Nullhypothese (H_0) und Alternativhypothese (H_1) erfolgt. Vgl. dazu auch die kritische Diskussion in Kapitel 5.2.5, S. 180-183.

⁶⁵⁵ Vgl. § 1 Abs. 1 StStatG, Zwick (1998): S. 566, *FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder* (2023). Gem. § 1 Abs. 3 Satz 1 StStatG sind die Ergebnisse der Lohn- und Einkommensteuerstatistik zudem für die Ermittlung der Schlüsselzahlen zur Aufteilung des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer i. S. des § 3 GemFinRefG maßgeblich.

⁶⁵⁶ Vgl. §§ 1 Abs. 1 Nr. 2, 2 Abs. 2 StStatG. Die Lohn- und Einkommensteuerstatistik wurde erstmals für das Berichtsjahr (= Veranlagungszeitraum) 1950 und bis 2010 im dreijährigen Rhythmus erhoben. Im Rahmen des AmtshilfeRLÜmsG wurde die Periodizität dieser Bundesstatistik ab dem Jahr 2012 auf einen jährlichen Turnus verkürzt. Vgl. *Deutscher Gesetzgeber* (2013): Art. 16, *Statistisches Bundesamt* (2018b).

⁶⁵⁷ Vgl. zu den zu erfassenden Erhebungsmerkmalen § 2 Abs. 2 StStatG, *Statistisches Bundesamt* (2020).

zunächst einer Plausibilitäts- und Doppelfallprüfung unterzogen werden.⁶⁵⁸ Zudem werden die Angaben der elektronisch übermittelten Lohnsteuerbescheinigungen, für die keine Veranlagung durchgeführt wurde, aus dem zentralen ElsterLohn-Datenspeicher der *Finanzverwaltung* übernommen und in die Lohn- und Einkommensteuerstatistik integriert. Die aggregierten Landesergebnisse werden sodann neben den einzelnen Erhebungsmerkmalen an das *Statistische Bundesamt* übermittelt und dort zu einer Bundesstatistik zusammengeführt.⁶⁵⁹ Es handelt sich insofern um eine Vollerhebung, die grundsätzlich alle Einkommensteueranmeldungen sowie nicht veranlagte Lohnsteuerfälle eines Berichtsjahres erfasst,⁶⁶⁰ wobei zusammenveranlagte Personen i. S. des § 26b EStG zu einer Erhebungseinheit (= Mikro-einheit) zusammengefasst werden.⁶⁶¹ Zu beachten ist, dass zwar sowohl die Daten von unbeschränkt als auch beschränkt einkommensteuerpflichtigen Personen erhoben werden, sich die in den Fachserien publizierten Ergebnisse jedoch lediglich auf die unbeschränkt Steuerpflichtigen beziehen; für das Jahr 2014 weist die Lohn- und Einkommensteuerstatistik als Grundgesamtheit 40.175.995 unbeschränkt Steuerpflichtige aus.⁶⁶²

Die Einzelangaben über persönliche und sachliche Verhältnisse der Steuerpflichtigen unterliegen dem Steuer- (§ 30 AO) und dem Statistikgeheimnis (§ 16 BStatG), sodass die erhobenen Mikrodaten grundsätzlich geheim zu halten sind.⁶⁶³ Hochschulen und sonstigen unabhängigen Forschungseinrichtungen darf jedoch für die Durchführung wissenschaftlicher Vorhaben eine „bundesweit repräsentative Stichprobe“⁶⁶⁴ mit „faktisch anonymi-

⁶⁵⁸ Vgl. *Statistisches Bundesamt* (2018b).

⁶⁵⁹ Vgl. *Statistisches Bundesamt* (2018b).

⁶⁶⁰ Nicht berücksichtigt sind Steuererklärungen, die am 30. September des dritten Jahres, das dem Veranlagungsjahr folgt (= Liefertermin der Daten seitens der *Landesfinanzbehörden*), noch nicht abgegeben bzw. abschließend bearbeitet worden sind sowie noch nicht abgeschlossene Rechtsbehelfsverfahren. Vgl. *Statistisches Bundesamt* (2018b): S. 4, 6.

⁶⁶¹ Im Fall der Zusammenveranlagung werden somit zwei Personen als ein Steuerpflichtiger (= eine Mikro-einheit) erfasst. Im Folgenden werden die Begriffe „Mikro-einheit“, „Erhebungseinheit“, „Steuerpflichtiger“ und „Fall“ synonym verwendet.

⁶⁶² Vgl. *Statistisches Bundesamt* (2018a): S. 6, 9.

⁶⁶³ Vgl. *Statistisches Bundesamt* (2018b).

⁶⁶⁴ § 7 Abs. 3 StStatG.

sierte[n] Einzelangaben“⁶⁶⁵ übermittelt werden (sog. Wissenschaftsprivileg)^{666, 667}. Die Stichprobe umfasst 10 % der Grundgesamtheit,⁶⁶⁸ wobei die Stichprobenziehung des *Statistischen Bundesamtes* als geschichtete Zufallsauswahl erfolgt.⁶⁶⁹ So wird die Grundgesamtheit anhand eines festgelegten Schichtplans⁶⁷⁰ in überschneidungsfreie Teilmengen zerlegt, aus denen sodann jeweils voneinander unabhängige Zufallsstichproben gezogen werden.⁶⁷¹ Insgesamt umfasst der Scientific-Use-File der aus der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2014 gezogenen Stichprobe (FAST) 4.017.600 faktisch anonymisierte Datensätze (davon 3.617.600 Veranlagungs- und 400.000 Lohnsteuerfälle) und 1.008 Merkmale.⁶⁷²

Die faktische Anonymisierung erfolgt, indem die Datensätze anhand eines Anonymisierungskonzepts durch allgemeine und spezifische Anonymisierungsmaßnahmen aufbereitet werden.⁶⁷³ Da davon ausgegangen wird, dass das Risiko der Identifikation und dementsprechend das Schutzbedürfnis der Steuerpflichtigen mit steigender finanzieller Leistungsfähig-

⁶⁶⁵ § 16 Abs. 6 Nr. 1 BStatG. Gem. gesetzlichem Wortlaut werden hierunter Einzelangaben verstanden, die „nur mit einem unverhältnismäßig großen Aufwand an Zeit, Kosten und Arbeitskraft zugeordnet werden können“. Vgl. zu diesem Unverhältnismäßigkeitsgebot *Höhne/Sturm/Vorgrimler* (2003): S. 287.

⁶⁶⁶ Vgl. *Höhne/Sturm/Vorgrimler* (2003): S. 287, *Merz/Vorgrimler/Zwick* (2004): S. 1080, *Kann* (2019): S. 1, *Zwick/Emmenegger* (2020): S. 21.

⁶⁶⁷ Vgl. § 16 Abs. 6 Nr. 1 BStatG. Die faktisch anonymisierten Mikrodaten wurden erstmals im Jahr 2004 für den Veranlagungszeitraum 1998 und danach im drei- bzw. vierjährigen Turnus als Scientific-Use-File für Forschungszwecke zur Verfügung gestellt. Vgl. *Statistisches Bundesamt* (2004), *Kann* (2019): S. 1.

⁶⁶⁸ Vgl. § 7 Abs. 4 Satz 1 StStatG.

⁶⁶⁹ Vgl. *Zwick* (1998): S. 570, *Merz/Vorgrimler/Zwick* (2004): S. 1083.

⁶⁷⁰ So werden bspw. die Veranlagungsfälle in 768 Schichten zerlegt, die sich aus der Kombination der Schichtungsmerkmale „Bundesland“ (16 Ausprägungen), „Veranlagungsart“ (2 Ausprägungen), „überwiegende Einkunftsart“ (3 Ausprägungen) und „Gesamtbetrag der Einkünfte“ (8 Ausprägungen) ergeben. Vgl. zur Schichtung der Lohnsteuerfälle sowie insgesamt zum aktuellen Schichtplan der Lohn- und Einkommensteuerstatistik *Statistisches Bundesamt* (2017).

⁶⁷¹ Vgl. zu diesem Verfahren, durch das eine Steigerung der Präzision der Stichprobenergebnisse ggü. einer einfachen Zufallsauswahl erreicht werden soll, *Krug/Nourney/Schmidt* (2001): S. 100, *Quatember* (2019): S. 101 f. und zur Methodik der Aufteilung des Stichprobenumfangs auf die Schichten nach dem „Prinzip der vergleichbaren Präzision für gegliederte Ergebnisse“ im Rahmen der FAST grundlegend *Zwick* (1998), *Meyer* (1998). Zu beachten ist, dass kleinere homogene Gruppen von Merkmalsträgern in der Stichprobe als Vollerhebung enthalten sind. Im Rahmen der FAST 2014 betrifft dies insbesondere Steuerpflichtige mit einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mindestens 75.000 € (bei Einzelveranlagung) bzw. 150.000 € (bei Zusammenveranlagung). Vgl. *Kann* (2019): S. 3.

⁶⁷² Vgl. *FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder* (2020). Die Merkmale umfassen das Sampling Weight (Hochrechnungsfaktor), 39 „feste Felder“ (jeweils beginnend mit der Kennzeichnung *EF*), und 968 größtenteils stetige Merkmale (jeweils beginnend mit der Kennzeichnung *c*). Vgl. für den zugrunde liegenden Datenkatalog *Statistisches Bundesamt* (2020). Aus terminologischer Sicht ist anzumerken, dass die als *stetig* bezeichneten Merkmale Eurobeträge ausweisen, sodass es sich eigentlich um *quasi-stetige* Merkmale handelt. Vgl. *Kosfeld/Eckey/Türck* (2016): S. 11.

⁶⁷³ Vgl. grundlegend zu dem Anonymisierungskonzept der Lohn- und Einkommensteuerstatistik *Höhne/Sturm/Vorgrimler* (2003), *Höhne* (2010) und konkret zur FAST 2014 *Kann* (2019).

keit zunimmt, werden die Datensätze anhand der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte in sechs Bereiche (*EF79*) eingeteilt, die jeweils zunehmenden Anonymisierungsmaßnahmen unterliegen (sog. Tannenbaumanonymisierung).⁶⁷⁴ U. a. werden hierzu die stetigen Merkmale in drei Kategorien eingeteilt: Unter die Merkmale der 1. Kategorie fallen die Summe der Einkünfte (*c65309*)⁶⁷⁵, der Gesamtbetrag der Einkünfte (*c65330*), das zu versteuernde Einkommen (*c65522*) sowie die tarifliche (*c65584*) und die festzusetzende Einkommensteuer (*c65613*). Die Merkmale der 2. Kategorie umfassen die Einkunftsarten i. S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1-7 EStG, die im Fall des § 26b EStG für die zusammenveranlagten Personen sowohl getrennt als auch in Summe ausgewiesen werden. Alle weiteren stetigen Merkmale sind der 3. Kategorie zuzuordnen, was bspw. auf die i. S. des § 34 Abs. 1 EStG begünstigten Einkünfte (*c65549*) zutrifft. Für die Merkmale der 1. Kategorie wird in jedem Datensatz ein konkreter Eurobetrag ausgewiesen, während die Merkmale der Kategorien 2 und 3 mit zunehmenden Anonymisierungsbereich in Dummy-Variablen⁶⁷⁶ umkodiert bzw. gänzlich aus dem Datensatz entfernt werden.⁶⁷⁷ In Tabelle 8 sind die Häufigkeitsverteilung der Anonymisierungsbereiche der FAST 2014 sowie die für die folgenden Analysen relevanten Anonymisierungsmaßnahmen der stetigen Merkmale aufgeführt:

⁶⁷⁴ Vgl. *Merz/Vorgrimler/Zwick* (2004): S. 1084, *Kann* (2019): S. 2 und zur Einteilung der Anonymisierungsbereiche anhand des Gesamtbetrags der Einkünfte im Rahmen der FAST 2014 *Kann* (2019): S. 3 sowie die Übersicht in Anhang 21, S. 293.

⁶⁷⁵ Im Fall der Zusammenveranlagung erfolgt zusätzlich zur Angabe der Summe ein getrennter Ausweis für die Steuerpflichtigen A (*c65310*) und B (*c65311*).

⁶⁷⁶ Eine Dummy-Variable zeigt das Vorhandensein eines Merkmals an, wobei im Rahmen der FAST 2014 abweichend zur üblichen Notation (0: liegt nicht vor, 1: liegt vor; vgl. *Auer/Rottmann* (2020): S. 498) positive Werte durch „1“ und negative Werte durch „-1“ dargestellt werden. Vgl. *Kann* (2019): S. 6.

⁶⁷⁷ Vgl. *Kann* (2019): S. 6 f.

Anonymisierungsbereich (EF79)	Steuerpflichtige (= Fälle)	Spezifische Anonymisierungsmaßnahmen
1	2.517.692	keine
2	1.088.211	
3	387.118	
4	18.895	Merkmale der 2. Kategorie: getrennter Ausweis bei zusammenveranlagten Personen entfällt Merkmale der 3. Kategorie: Umkodierung in Dummy-Variable
5	5.664	Merkmale der 2. Kategorie: Umkodierung in Dummy-Variable Merkmale der 3. Kategorie: Löschung
6	20	Merkmale der 1. Kategorie: Ersetzung der Originalwerte durch das arithmetische Mittel dieses Bereichs Merkmale der 2. und 3. Kategorie: wie Anonymisierungsbereich 5
Gesamt	4.017.600	

Tabelle 8: Überblick über die Anonymisierungsbereiche der FAST 2014 mit reichsspezifischen Anonymisierungsmaßnahmen⁶⁷⁸

5.1.3 Übertragung der bisherigen Ergebnisse auf den Veranlagungszeitraum 2014

Wie im vorherigen Abschnitt erläutert, wird im Rahmen der empirischen Analyse auf Daten der FAST 2014 – und somit auf reale Einkommensteuerveranlagungen des Veranlagungszeitraums 2014 – zurückgegriffen. Da die bisherigen Ausführungen zur Identifizierung von Tarifverwerfungen und des daraus resultierenden Optimierungspotenzials in den Kapiteln 3 und 4 anhand des Einkommensteuertarifs 2023 verdeutlicht wurden, erfolgt in Tabelle 9 eine Übertragung der bisherigen Ergebnisse auf den Veranlagungszeitraum 2014:

⁶⁷⁸ FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder (2020), eigene Berechnung.

	§ 32a EStG	§ 34 Abs. 1 EStG
Maximaler Grenzsteuersatz	0,45	2,25
	Grundtabelle	Splittingtabelle
Maximale Entlastungswirkung der Fünftelregelung ggü. dem Grundtarif	63.044 €	126.088 €
Höhe der außerordentlichen Einkünfte, bis zu der Tarifverwerfungen ausgeschlossen sind	15.391 €	30.782 €
Maximales aus steuerlichen Abzugsbeträgen resultierendes Optimierungspotenzial	15.270 €	30.540 €

Tabelle 9: Für die empirische Steuerwirkungsanalyse relevante Werte im Veranlagungszeitraum 2014⁶⁷⁹

Der maximale Grenzsteuersatz der Tarifgrundnorm beträgt seit dem Jahr 2009 unverändert 0,45, sodass der Grenzsteuersatz auf das verbleibende zu versteuernde Einkommen bei der Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG durch die mögliche Verfünffachung auch im Veranlagungszeitraum 2014 (unter Ausblendung weiterer relativer Tarifnormen) auf 2,25 gedeckelt ist. Aus den in diesem Veranlagungszeitraum geltenden Tarifeckwerten, Progressionsparametern und den hieraus resultierenden Korrekturbeträgen ergibt sich bei Anwendung der Grundtabelle⁶⁸⁰ eine maximale Entlastungswirkung der Fünftelregelung i. H. v. 63.044 € ($EW_{max} = 4 * C_5$). Dies ist der Fall, wenn die außerordentlichen Einkünfte mindestens 1.253.655 € betragen ($aoE \geq 5 * (E_4 + 1)$) und kein positives verbleibendes zu versteuerndes Einkommen vorliegt ($vzvE \leq 0$). Bei Anwendung der Splittingtabelle verdoppelt sich die maximale Entlastungswirkung entsprechend auf 126.088 € ($EW_{ZV_max} = 8 * C_5$).

In Kapitel 3.3.2.2 wurde herausgearbeitet, dass Tarifverwerfungen erst ab einer bestimmten Höhe der außerordentlichen Einkünfte auftreten können. Im Veranlagungszeitraum 2014 kommt es im Rahmen von § 34 Abs. 1 EStG bei Anwendung der Grundtabelle zu Tarifverwerfungen, wenn die außerordentlichen Einkünfte die Höhe von 15.391 € ($TVE_{2,1}$) übersteigen und das verbleibende zu versteuernde Einkommen zugleich innerhalb des Intervalls

⁶⁷⁹ Eigene Darstellung. Vgl. zudem für eine Übersicht der Tarifparameter des § 32a Abs. 1 EStG für den Veranlagungszeitraum 2014 Anhang 2, S. 243.

⁶⁸⁰ In Anlehnung an die im Rahmen der FAST 2014 verwendeten Terminologien (vgl. das Merkmal EF19) werden hinsichtlich der Veranlagungsart im Folgenden die Begriffe „Grundtabelle“ (= Einzelveranlagung) und „Splittingtabelle“ (= Zusammenveranlagung) verwendet.

$[vzvE_{TV\text{Beginn}}, vzvE_{TV\text{Ende}}]$ liegt, wobei den Variablen $vzvE_{TV\text{Beginn}}$ und $vzvE_{TV\text{Ende}}$ im Jahr 2014 folgende Zusammenhänge zugrunde liegen:

$$vzvE_{TV\text{Beginn}} \quad (40)$$

$$= \begin{cases} -0,2 * aoE + 11.432 & \text{für } 15.391 < aoE \leq 57.156 \\ 1 & \text{für } aoE > 57.156 \end{cases}$$

$$vzvE_{TV\text{Ende}} \quad (41)$$

$$= \begin{cases} 8.354 & \text{für } 15.391 < aoE < 104.606 \\ 0,08303868 * aoE - 331 & \text{für } 104.606 \leq aoE < 158.484 \\ 21.185 & \text{für } 158.484 \leq aoE < 1.106.743 \\ 29.382 & \text{für } aoE \geq 1.106.743 \end{cases}$$

Entsprechend kommt es im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG bei Anwendung der Splittingta-
 belle zu Tarifverwerfungen, wenn die außerordentlichen Einkünfte des Ehepaars die Höhe
 von 30.782 € übersteigen und das gemeinsame verbleibende zu versteuernde Einkommen
 zugleich innerhalb des Intervalls $[vzvE_{TV\text{Beginn}_{AB}}, vzvE_{TV\text{Ende}_{AB}}]$ liegt.⁶⁸¹

Die durch steuerliche Abzugsbeträge maximal generierbare Erhöhung des Haushaltsnetto-
 einkommens ist im Veranlagungszeitraum 2014 bei Anwendung der Grundtabelle auf
 15.270 € (OPT_{max}) begrenzt und wird erzielt, wenn die außerordentlichen Einkünfte min-
 destens 1.253.655 € betragen ($aoE \geq 5 * (E_4 + 1)$) und zugleich ein verbleibendes zu ver-
 steuerndes Einkommen i. H. v. 29.382 € ($vzvE_{TV\text{Ende}}$) vorliegt. Bei Anwendung der Split-
 tingtabelle verdoppelt sich das maximale Optimierungspotenzial entsprechend auf 30.540 €
 ($OPT_{zv,max}$).

5.1.4 Empirische Relevanz der einkommensteuerlichen Tarifnormen

Wie in Kapitel 3.2.2 dargelegt, besteht das einkommensteuerliche Tarifgefüge neben der in
 § 32a EStG kodifizierten Grundnorm aus einem Zusammenspiel verschiedener relativer und
 absoluter Tarifvorschriften. Um die Bedeutung der Besteuerung außerordentlicher Ein-

⁶⁸¹ Vgl. für die im Veranlagungszeitraum 2014 geltenden funktionalen Zusammenhänge der Variablen
 $vzvE_{TV\text{Beginn}_{AB}}$ und $vzvE_{TV\text{Ende}_{AB}}$ Anhang 22, S. 294.

künfte einordnen zu können, gibt Abbildung 22 einen Überblick über die Fallzahlen der Anwendung der einzelnen Tarifnormen⁶⁸² im Rahmen der FAST 2014.

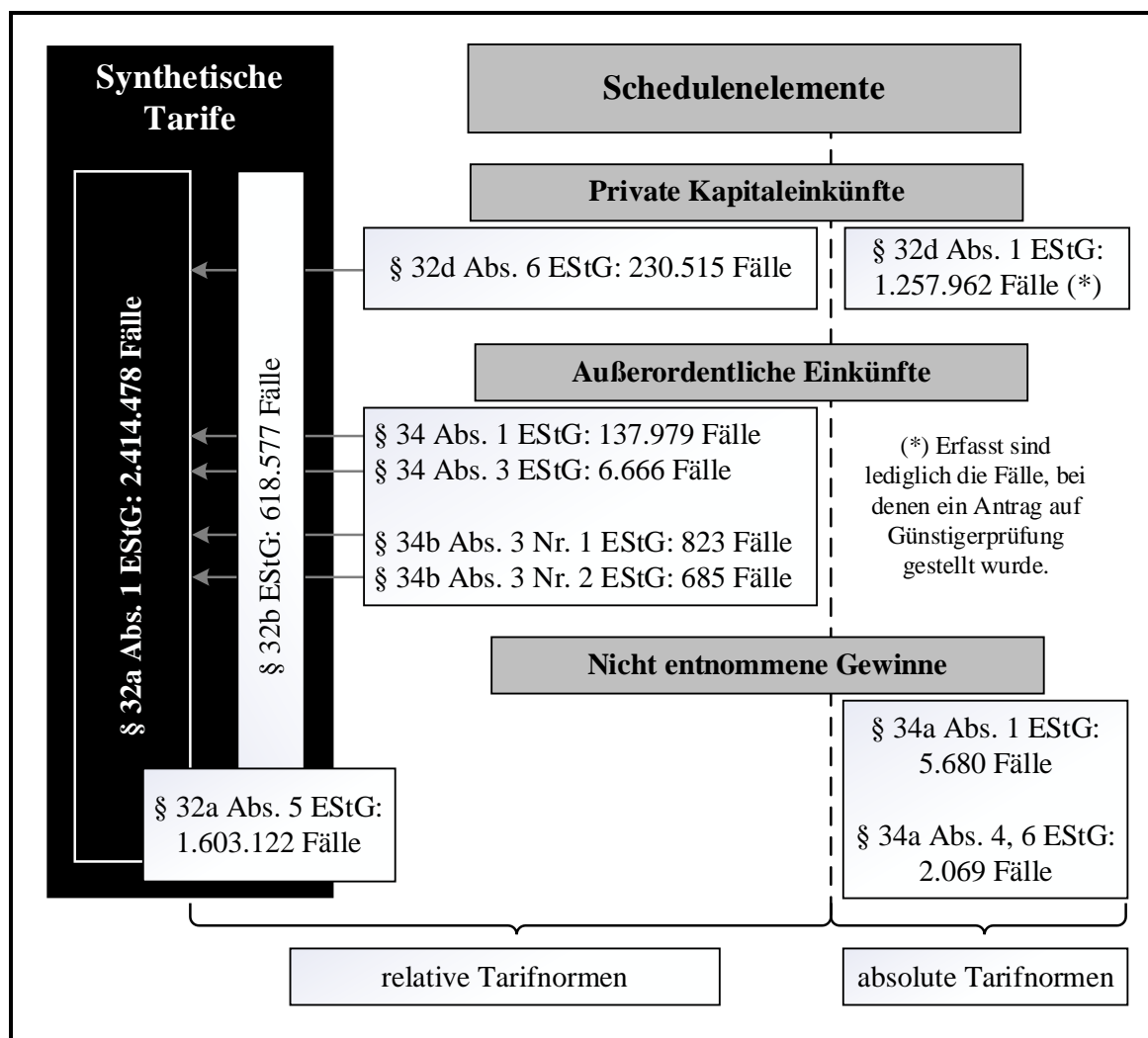


Abbildung 22: Übersicht der angewendeten Tarifnormen im Rahmen der FAST 2014⁶⁸³

Von den 4.017.600 Steuerpflichtigen werden 60,10 % nach der Grundtabelle (2.414.478 Fälle) und 39,90 % nach der Splittingtabelle (1.603.122 Fälle) besteuert. Bezogen auf die

⁶⁸² Die Fallzahlen beziehen sich auf Steuerpflichtige, für welche die jeweiligen Tarifvorschriften einschlägig sind, unabhängig davon, ob deren Anwendung tatsächlich zu einer Steuerbelastung führt. Da die FAST 2014 hinsichtlich der Einkünfte, die dem Progressionsvorbehalt gem. § 32b EStG unterliegen, kein zusammenfassendes Merkmal enthält, wurde diese Fallzahl mithilfe einer Dummy-Variablen (*dPV*) generiert.

⁶⁸³ *FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder (2020)*, eigene Berechnung.

Stichprobe ergibt sich für den Veranlagungszeitraum 2014 in Summe eine tarifliche Einkommensteuer von 101,81 Mrd. €. ⁶⁸⁴

Zu beachten ist, dass sich die Auswertung der weiteren Tarifnormen lediglich auf Steuerpflichtige bezieht, die dem Anonymisierungsbereich 1-4 zuzuordnen sind, da die Datensätze in den höheren Bereichen aufgrund der anonymisierungsbedingten Löschung der Merkmale der 3. Kategorie keine entsprechenden Angaben enthalten. Die FAST 2014 weist 618.577 Steuerpflichtige aus, die Einkommensbestandteile beziehen, die zur Anwendung der synthetischen Tarifvorschrift des Progressionsvorbehalts führen; hierunter fallen gem. § 32b EStG bspw. steuerfreie Einkommensersatzleistungen (Arbeitslosengeld I, Kurzarbeiter-, Elterngeld etc.) oder ausländische Einkünfte, die in Deutschland aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerfrei sind. Im Rahmen der schedularen Tarifvorschriften nimmt insbesondere die Besteuerung von Kapitaleinkünften eine bedeutende Stellung ein. Während für 230.515 Steuerpflichtige die Günstigerprüfung gem. § 32d Abs. 6 EStG Anwendung findet, führt in 1.257.962 Fällen die Abgeltungsteuer zu einer für den Steuerpflichtigen niedrigeren Steuerbelastung. Letztere Zahl ist allerdings nur eingeschränkt aussagekräftig, da hierunter lediglich die Steuerpflichtigen erfasst werden, die einen Antrag auf Günstigerprüfung gestellt und ihre Einkünfte aus Kapitalvermögen in der Einkommensteuererklärung entsprechend erklärt haben. ⁶⁸⁵

Mit Blick auf § 34 EStG verzeichnet die FAST 2014 insgesamt 144.645 Steuerpflichtige mit außerordentlichen Einkünften i. S. des § 34 Abs. 2 EStG, von denen 137.979 mit der Fünftelregelung gem. § 34 Abs. 1 EStG (95,39 %) und 6.666 mit dem ermäßigten Durchschnittssteuersatz gem. § 34 Abs. 3 EStG (4,61 %) besteuert werden. Dies lässt sich darauf zurückführen, dass die ermäßigte Durchschnittssatzbesteuerung ggü. der Fünftelregelung an restriktivere Voraussetzungen geknüpft ist und nur einmal im Leben des Steuerpflichtigen auf Antrag gewährt wird. ⁶⁸⁶ Tabelle 10 gibt einen Überblick über die Besteuerung außerordentlicher Einkünfte i. S. des § 34 EStG im Rahmen der FAST 2014:

⁶⁸⁴ Dies entspricht einem auf die Grundgesamtheit hochgerechneten Aufkommen von 256,59 Mrd. €.

⁶⁸⁵ Seit dem 01.01.2009 gilt die Einkommensteuer für Kapitalerträge i. S. des § 20 EStG als mit dem Steuerabzug abgegolten, soweit sie der Kapitalertragsteuer unterlegen haben und sofern kein Ausnahmetatbestand vorliegt, welcher eine Besteuerung mit der Abgeltungsteuer untersagt. Vgl. *Deutscher Gesetzgeber* (2007b): Art. 1, §§ 32d Abs. 1 und 2, 43 Abs. 5 EStG.

⁶⁸⁶ Vgl. so auch *Hechtner* (2017): S. 500 f.

Merkm ^{al}	Min.	Max.	Summe	MW	STD
Begünstigte Einkünfte § 34 Abs. 1 EStG (c65549)	1 €	946.560 €	6,99 Mrd. €	51.274 €	86.261 €
Steuer § 34 Abs. 1 EStG (c65550)	-5 €	387.215 €	2,27 Mrd. €	18.400 €	31.439 €
Bemessungsgrundlage § 34 Abs. 3 EStG (c65585)	35 €	945.527 €	1,24 Mrd. €	210.169 €	187.096 €
Steuer § 34 Abs. 3 EStG (c65587)	5 €	224.903 €	0,27 Mrd. €	45.272 €	43.426 €

Tabelle 10: Überblick über die Besteuerung außerordentlicher Einkünfte i. S. des § 34 EStG im Rahmen der FAST 2014⁶⁸⁷

Zwar sind die Mittelwerte der Bemessungsgrundlage sowie der resultierenden Steuer⁶⁸⁸ im Rahmen von § 34 Abs. 3 EStG *pro Fall* deutlich höher, aufgrund der Fallzahlen weist die Fünftelregelung jedoch einen höheren Anteil am Steueraufkommen auf. So ergibt sich aus § 34 Abs. 1 EStG ein auf die Stichprobe bezogenes Steueraufkommen i. H. v. 2,27 Mrd. €, was 2,23 % der tariflichen Einkommensteuer entspricht, während aus der ermäßigten Durchschnittssatzbesteuerung ein Steueraufkommen von 0,27 Mrd. € (0,27 %) resultiert. Die weiteren schedularen Tarifelemente (für Einkünfte aus außerordentlicher Holznutzung gem. § 34b Abs. 3 EStG sowie nicht entnommene Gewinne gem. § 34a EStG) sind sowohl hinsichtlich der Fallzahlen als auch des Steueraufkommens von untergeordneter Bedeutung.⁶⁸⁹

5.2 Mikroanalyse von Tarifverwerfungen im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG und Mikrosimulation des Optimierungspotenzials

5.2.1 Herleitung des finalen Untersuchungssamplings

Analog zur bisherigen Vorgehensweise werden im Rahmen der folgenden Analysen ausschließlich Fälle betrachtet, die neben der Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG weder einer

⁶⁸⁷ FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder (2020), eigene Berechnung.

⁶⁸⁸ Die negative Steuer als Minimalwert von § 34 Abs. 1 EStG ergibt sich aus der kombinierten Anwendung mit dem Progressionsvorbehalt, auf die im Folgenden nicht näher eingegangen wird.

⁶⁸⁹ Aus der Anwendung von § 34b Abs. 3 EStG ergibt sich, bezogen auf die Stichprobe, ein Steueraufkommen von 2,26 Mio. €, während aus § 34a EStG ein Aufkommen von 191,77 Mio. € resultiert.

weiteren Tarifvorschrift für außerordentliche Einkünfte (§§ 34 Abs. 3, 34b Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 EStG) noch dem Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG) unterliegen,⁶⁹⁰ da die kombinierte Anwendung dieser Vorschriften zu wechselseitigen Auswirkungen auf die jeweilige Berechnungssystematik führt. Die parallele Anwendung anderer Tarifvorschriften ist dagegen unproblematisch, da im Rahmen der Günstigerprüfung (§ 32d Abs. 6 EStG) die Einkünfte aus Kapitalvermögen bei Ermittlung des zu versteuernden Einkommens erfasst und entsprechend bei Anwendung der Fünftelregelung dem verbleibenden zu versteuernden Einkommen zugeordnet werden, ohne dass sich eine Auswirkung auf die Berechnungssystematik ergibt. Absolute Tarifnormen (§§ 32d Abs. 1, 34a EStG) nehmen aufgrund der Ausgestaltung als eigenständige Zuordnungsvorschrift zwischen Bemessungsgrundlage und resultierender Steuerschuld keinen Einfluss auf die Fünftelregelung.⁶⁹¹ In Tabelle 11 wird die Herleitung des finalen Untersuchungssamplings dargelegt:

	Grund- tabelle	Splitting- tabelle	Fälle gesamt
Begünstigte Einkünfte § 34 Abs. 1 EStG (c65549)	63.318	74.661	137.979
Abzgl. Fälle mit paralleler Anwendung mindestens einer weiteren Tarifnorm für außerordentliche Einkünfte und/oder des Progressionsvorbehalts	18.660	23.132	41.792
Isolierte Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG	44.658	51.529	96.187
Abzgl. Fälle des Anonymisierungsbereichs 4	213	917	1.130
Abzgl. Fälle mit rechnerischen Differenzen	27	41	68
Finales Untersuchungssampling	44.418	50.571	94.989

Tabelle 11: Finales Untersuchungssampling⁶⁹²

Die FAST 2014 enthält 137.979 Datensätze, bei denen außerordentliche Einkünfte vorliegen, die gem. § 34 Abs. 1 EStG besteuert werden. Die Fünftelregelung kommt dabei in 41.792 Fällen (30,29 %) in Kombination mit mindestens einer der genannten relativen Tarifvorschriften zur Anwendung. Von den 96.187 verbleibenden Datensätzen (69,71 %) fallen 1.130 Fälle in den Anonymisierungsbereich 4, sodass zwar die Anwendung von § 34

⁶⁹⁰ Im Folgenden wird dies mit der „isolierten Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG“ gleichgesetzt.

⁶⁹¹ Für die Simulationsrechnungen ist lediglich zu beachten, dass ein aus § 34a EStG resultierendes Steueraufkommen (c65588, c65589) mit in die tarifliche Einkommensteuer (c65584) einfließt.

⁶⁹² FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder (2020), eigene Berechnung.

Abs. 1 EStG ersichtlich ist, sie im Rahmen der folgenden Analysen jedoch nicht ausgewertet werden können, da ein Großteil der benötigten Merkmale⁶⁹³ durch die faktische Anonymisierung lediglich als Dummy-Variablen ausgewiesen werden.

Um sicherzustellen, dass den folgenden Analysen die gleiche Berechnungssystematik wie der FAST 2014 zugrunde liegt, werden zunächst die Prüfmerkmale „Steuer § 34 Abs. 1 EStG“ (p65550), „Steuer nach Tabelle“ (p65551) und „tarifliche Einkommensteuer“ (p65584) generiert und mit den entsprechenden Merkmalen der FAST 2014 (c65550, c65551 und c65584) abgeglichen. In diesem Schritt ergeben sich 68 Datensätze mit differierenden Ergebnissen, die auch nach individueller Prüfung der einzelnen Erhebungseinheiten nicht geklärt werden können und somit für die folgende Analyse ausgeschlossen werden. Das finale Untersuchungssampling umfasst somit 94.989 Fälle, von denen 44.418 nach der Grund- und 50.571 nach der Splittingtabelle versteuert werden. Um Vergleichswerte für die folgenden Analysen zu schaffen, wird in Tabelle 12 die aus dem finalen Untersuchungssampling insgesamt resultierende tarifliche Einkommensteuer mit Aufschlüsselung der einbezogenen Tarifvorschriften dargestellt.

Merkmal	Steueraufkommen
Steuer § 34 Abs. 1 EStG (c65550)	1.343,77 Mio. €
Steuer nach Tabelle (c65551)	3.108,19 Mio. €
Steuer § 34a EStG (c65588 + c65589)	4,17 Mio. €
Tarifliche Einkommensteuer (c65584)	4.456,13 Mio. €

Tabelle 12: Aufschlüsselung der aus dem finalen Untersuchungssampling resultierenden tariflichen Einkommensteuer⁶⁹⁴

5.2.2 Entlastungswirkung der Fünftelregelung ggü. dem Grundtarif

Die 94.989 realen Einkommensteuerveranlagungen werden zunächst hinsichtlich der Entlastungswirkung der Fünftelregelung ggü. dem Grundtarif untersucht. Hierzu wird für jeden Datensatz die tarifliche Einkommensteuer simuliert, die sich ohne Anwendung der Fünftelregelung ergibt (*sim65584_{ohne_34_1}*). Durch Gegenüberstellung mit der tatsächlichen tarif-

⁶⁹³ Dies betrifft bspw. die Aufschlüsselung der Einkünftestruktur in die nach § 34 Abs. 1 EStG begünstigt zu steuernden Einkünfte (c65549) und dem verbleibenden zu steuernden Einkommen, was in der FAST 2014 durch das Merkmal „zu versteuern nach der Tabelle“ (c65530) abgebildet wird.

⁶⁹⁴ FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder (2020), eigene Berechnung.

lichen Einkommensteuer (c65584) wird die resultierende Entlastungswirkung (*simEW*) quantifiziert.⁶⁹⁵ Sofern sich durch die Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG eine geringere Steuerbelastung ggü. dem Grundtarif ergibt, wird die Dummy-Variable (*dEW*) mit dem Wert 1 (= Entlastungswirkung liegt vor) ausgegeben, während diese bei gleicher Steuerbelastung den Wert 0 (= Entlastungswirkung liegt nicht vor) annimmt.

Im Rahmen der Mikrosimulation werden von den 94.989 untersuchten Datensätzen 27.584 Fälle (29,04 %) mit gleichbleibender Steuerbelastung identifiziert (*dEW* = 0). In 67.405 Fällen (70,96 %) liegt dagegen eine Entlastungswirkung der Fünftelregelung ggü. dem Grundtarif vor (*dEW* = 1), deren Auswertung in Tabelle 13, aufgeschlüsselt nach Anwendung der Grund- und Splittingtabelle, dargestellt wird.

Merkmal	Fälle	Min.	Max.	Summe	MW	STD
Entlastungswirkung (<i>simEW</i>), Grundtabelle	32.359	1 €	53.593 €	101,07 Mio. €	3.124 €	7.229 €
Entlastungswirkung (<i>simEW</i>), Splittingtabelle	35.046	2 €	79.248 €	138,95 Mio. €	3.965 €	10.844 €
Summe	67.405	1 €	79.248 €	240,02 Mio. €	3.561 €	9.295 €

Tabelle 13: Deskriptive Analyse der Entlastungswirkung der Fünftelregelung ggü. dem Grundtarif⁶⁹⁶

Die maximal identifizierte Entlastungswirkung beträgt bei Anwendung der Grundtabelle 53.593 € und bei der Splittingtabelle 79.248 €. Die zuvor analytisch hergeleiteten Maximalwerte i. H. v. 63.044 € (Grundtabelle) bzw. 126.088 € (Splittingtabelle) können aufgrund der Anonymisierungsmaßnahmen der FAST 2014 nicht nachgewiesen werden.⁶⁹⁷ Über beide Veranlagungsarten ergibt sich insgesamt ein Mittelwert der Entlastungswirkung von 3.561 € bei einer Standardabweichung i. H. v. 9.295 €. Der recht gering erscheinende Mittelwert und die hohe Streuung sind insbesondere darauf zurückzuführen, dass im Rahmen

⁶⁹⁵ Sofern ein Datensatz eine Steuerbelastung auf einen Thesaurierungs- bzw. Nachversteuerungsbetrag im Kontext von § 34a EStG (c65588, c65589) ausweist, wird diese unverändert in die Berechnung der simulierten tariflichen Einkommensteuer einbezogen.

⁶⁹⁶ *FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder* (2020), eigene Berechnung.

⁶⁹⁷ Die Begründung für nicht nachweisbare Werte, die auf das Anonymisierungskonzept der FAST 2014 zurückzuführen sind, wird im Rahmen der Analyse von Tarifverwerfungen im folgenden Kapitel 5.2.3, S. 170 f. näher erörtert.

der Mikrosimulation „Quasiveranlagungen“ durchgeführt und somit Rundungsregelungen berücksichtigt werden.⁶⁹⁸ In Summe ergibt sich für das Untersuchungssampling aus der Fünftelregelung eine steuerliche Entlastung seitens der Steuerpflichtigen i. H. v. 240,02 Mio. €, was einem Anteil des aus § 34 Abs. 1 EStG resultierenden Steueraufkommens der 94.989 Fälle i. H. v. 17,86 % und der tariflichen Einkommensteuer i. H. v. 5,39 % entspricht.

5.2.3 Identifikation von Tarifverwerfungen bei isolierter Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG

In diesem Abschnitt wird das Untersuchungssampling hinsichtlich des Vorliegens von Tarifverwerfungen untersucht. Hierzu wird für jeden Datensatz des Untersuchungssamplings der Grenzsteuersatz ($sg_{34.1}$) ermittelt. Die Identifizierung von Tarifverwerfungen erfolgt mithilfe einer generierten Dummy-Variable (dTV), die bei einem Grenzsteuersatz größer 1⁶⁹⁹ den Wert 1 (= Tarifverwerfung liegt vor) und ansonsten den Wert 0 (= Tarifverwerfung liegt nicht vor) annimmt. Darüber hinaus erfolgt eine Kategorisierung, die Aufschluss darüber gibt, wie viele Fälle vorliegen, in denen zwar keine Tarifverwerfungen zu verzeichnen sind, die jedoch einen Grenzsteuersatz über dem Spitzensteuersatz aufweisen. Die Ergebnisse dieser deskriptiven Analyse sind in Tabelle 14 zusammengefasst:

⁶⁹⁸ Insofern kann es diesbezüglich zu geringfügigen Abweichungen zu den in Kapitel 3.3.2 hergeleiteten Ergebnissen kommen. Unter Vernachlässigung der Rundungsregelungen von § 32a Abs. 1 Satz 3-6 EStG ist bspw. eine Entlastungswirkung ausgeschlossen, wenn sowohl das verbleibende zu versteuernde Einkommen sowie das verbleibende zu versteuernde Einkommen zzgl. eines Fünftels der außerordentlichen Einkünfte als auch das zu versteuernde Einkommen in die gleiche Proportionalzone fallen. Im Rahmen einer tatsächlichen Veranlagung kann sich jedoch rein aus den Rundungsregelungen eine Entlastungswirkung i. H. v. maximal 6 € (Grundtabelle) bzw. 12 € (Splittingtabelle) ergeben.

⁶⁹⁹ Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass im Rahmen der vorliegenden Arbeit auch negative Grenzsteuersätze als Tarifverwerfungen eingeordnet werden (vgl. Gleichung (5), S. 36). Wie in Kapitel 3.3.2.2 (vgl. insbesondere Tabelle 2, S. 74) gezeigt wurde, können jedoch bei isolierter Anwendung der Fünftelregelung mathematisch keine Grenzsteuersätze kleiner Null resultieren. Vgl. aber zu negativen Grenzsteuersätzen im Zusammenhang mit dem Progressionsvorbehalt *Hechtner* (2017): S. 487-491.

Merkmal	Fälle	Min.	Max.	MW	STD
Grenzsteuersatz (sg_{34I})	94.989	0	2,1	0,41	0,23
Kategorisierung:					
$0 \leq sg_{34I} \leq 0,45$ ($dTV = 0$)	79.635	0	0,45	0,35	0,14
$0,45 < sg_{34I} \leq 1$ ($dTV = 0$)	13.143	0,45	1	0,6	0,12
$sg_{34I} > 1$ ($dTV = 1$)	2.211	1	2,1	1,44	0,26

Tabelle 14: Deskriptive Analyse der Grenzsteuersätze⁷⁰⁰

Zu erkennen ist, dass die Grenzsteuersätze der 94.989 Datensätze zwischen 0 und 2,1 liegen, wobei der Mittelwert über das gesamte Untersuchungssampling mit 0,41 im Rahmen der gem. § 32a EStG geltenden Grenzbelastung liegt. Dies ist darauf zurückzuführen, dass der Großteil der Steuerpflichtigen (79.635 Fälle = 83,83 %) eine Einkünftestruktur aufweist, die zu einem entsprechenden Grenzsteuersatz zwischen 0 und 0,45 führt. In 13.143 Fällen (13,84 %) kommt es zwar nicht zu konfiskatorischen Grenzsteuersätzen, aber zu einer Grenzbelastung, die den Spitzensteuersatz übersteigt, während bei 2.211 Steuerpflichtigen (2,33 %) im Rahmen der realen Veranlagung *Tarifverwerfungen* zu verzeichnen sind.

Wie in Kapitel 3.3.2.2 analytisch hergeleitet wurde, entspricht der maximal mögliche Grenzsteuersatz bei isolierter Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG dem Fünffachen des Spitzensteuersatzes. Dies ist der Fall, wenn ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte zzgl. des verbleibenden zu versteuernden Einkommens in die 5. Tarifzone des § 32a Abs. 1 EStG fällt und das verbleibende zu versteuernde Einkommen den Grundfreibetrag nicht übersteigt. Daraus, dass im Rahmen des Untersuchungssamplings ein maximaler Grenzsteuersatz von 2,1 identifiziert wird, kann *nicht* abgeleitet werden, dass in der Realität keine Grenzsteuersätze bis zu einer Höhe von 2,25 auftreten. Wie bereits erläutert, enthält das Untersuchungssampling aufgrund der Anonymisierungsmaßnahmen keine Steuerpflichtigen mit einer entsprechenden Einkünftestruktur.⁷⁰¹ Dieser Aspekt ist auch bei der Auswer-

⁷⁰⁰ FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder (2020), eigene Berechnung. Die sich überschneidenden Minimal- bzw. Maximalwerte im Rahmen der Kategorisierung ergeben sich aus der hier erfolgten Rundung der Grenzsteuersätze auf zwei Nachkommastellen.

⁷⁰¹ Die Einkünftekonstellationen, deren Identifizierung im Rahmen der FAST 2014 nicht möglich ist, sind in Tabelle 15 mit einem „X“ gekennzeichnet. Aufgrund der anonymisierungsbedingten Umkodierung bzw. Löschung der für die Analyse benötigten Merkmale umfasst das Untersuchungssampling lediglich Steuerpflichtige, die den Anonymisierungsbereichen 1-3 zuzuordnen sind und somit eine maximale Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte von 972.411 € aufweisen. Damit ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte zzgl. des verbleibenden zu versteuernden Einkommens in die 5. Tarifzone fällt, muss bei ei-

tung der Einkünftestruktur der 2.211 Tarifverwerfungsfälle zu beachten, die in Tabelle 15 dargestellt wird:

Tarifzone: $\frac{aoE}{5} + vzvE$	Tarifzone: $vzvE$						Summe
	0	1	2	3	4	5	
1	0	0					0
2	0	63	0				63
3	0	1.721	121	33			1.875
4	0	103	63	107	0		273
5	X	X	X	X	0	0	0
Summe	0	1.887	184	140	0	0	2.211

Legende: = Tarifverwerfungen liegen vor = Tarifverwerfungen sind möglich
 = Keine Tarifverwerfungen möglich X = Einkünftekonstellationen sind nicht nachweisbar

Tabelle 15: Auswertung der Einkünftestruktur der Tarifverwerfungsfälle⁷⁰²

Auffällig ist, dass von den 2.211 Steuerpflichtigen, bei denen Tarifverwerfungen auftreten, insgesamt 1.887 Fälle (85,35 %) zu verzeichnen sind, bei denen das verbleibende zu versteuernde Einkommen den Grundfreibetrag nicht übersteigt. In lediglich 184 Fällen (8,32 %) liegt das verbleibende zu versteuernde Einkommen in der 2. Tarifzone und in 140 Fällen (6,33 %) in der 3. Tarifzone und somit im Progressionsbereich des § 32a Abs. 1 EStG. Zudem wird die in Kapitel 3.3.2.2 analytisch hergeleitete Aussage bekräftigt, dass keine Tarifverwerfungen auftreten, wenn das verbleibende zu versteuernde Einkommen in den Proportionalbereich des Einkommensteuertarifs fällt.

nem maximalen Gesamtbetrag der Einkünfte i. H. v. 972.410 € das verbleibende zu versteuernde Einkommen mindestens 70.312 € betragen. Der Wert ergibt sich, indem die Gleichungen des folgenden linearen Gleichungssystems nach der Variable aoE aufgelöst und sodann gleichgesetzt werden:

$$\begin{aligned} aoE + vzvE &= 972.410 \\ \frac{aoE}{5} + vzvE &= 250.731 \end{aligned}$$

⁷⁰² FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder (2020), eigene Berechnung.

5.2.4 Mikrosimulation des aus steuerlichen Abzugsbeträgen resultierenden Optimierungspotenzials

5.2.4.1 Simulierte Steuerplanungsanalyse

Nachdem festgestellt wurde, dass die formal hergeleiteten Einkünftekonstellationen, die bei isolierter Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG zu konfiskatorischen Grenzsteuersätzen führen, nicht nur in der Modellwelt, sondern auch in der Realität zu beobachten sind, werden die 94.989 Datensätze nun mittels Mikrosimulation auf ein mögliches Optimierungspotenzial hin untersucht. Die Analyse fußt auf dem in Kapitel 4.2 entwickelten Entscheidungsmodell, wobei zu beachten ist, dass sich aus der Simulation lediglich Aussagen zur Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags für die vorgegebene Veranlagungsart treffen lassen. Die Prüfung der Vorteilhaftigkeit des Veranlagungswahlrechts ist in diesem Kontext nicht möglich, da die vorliegende Datenbasis keine entsprechenden Schlüsse zulässt. So ist bei Ehegatten, welche die Einzelveranlagung gewählt haben, nicht erkennbar, welche Datensätze „zusammengehören“, da diese als separate Erhebungseinheiten erfasst werden. Im Fall der Zusammenveranlagung ist dagegen nicht erkennbar, inwiefern die außerordentlichen Einkünfte auf die Ehegatten A und B entfallen, da diese – ohne weitere Aufschlüsselung – unter dem Merkmal „begünstigte Einkünfte § 34 Abs. 1 EStG (c65549)“⁷⁰³ zusammengefasst werden.

Jeder Datensatz wird zunächst daraufhin geprüft, ob es bei der gegebenen Höhe der außerordentlichen Einkünfte grundsätzlich zu Tarifverwerfungen kommen kann. Ist dies der Fall, wird für diesen Datensatz ein Referenzwert für die Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens ermittelt ($vzvE_{Ref}$), der jeweils den letzten Wert angibt, bevor der Grenzsteuersatz ($sg_{34\ I}$) den Wert 1 übersteigt.⁷⁰⁴ Diesbezüglich ist in Abhängigkeit von der Höhe der außerordentlichen Einkünfte – unter Einarbeitung der Tarifparameter für den Veranlagungszeitraum 2014 – zwischen folgenden drei Bereichen zu differenzieren:⁷⁰⁵

⁷⁰³ Im Rahmen der folgenden formelhaften Darstellungen wird aus Gründen der Lesbarkeit die ursprüngliche Notation (aoE) beibehalten.

⁷⁰⁴ Vgl. zur Ermittlung des Referenzwerts bei Anwendung der Grundtabelle Gleichung (31), S. 109 und bei Anwendung der Splittingtabelle Gleichung (39), S. 130.

⁷⁰⁵ Vgl. zur allgemeingültigen Formulierung Kapitel 4.2.1, S. 110. Die Werte beziehen sich auf die Anwendung der Grundtabelle. Vgl. zur Definition der Variable $vzvE_{Ref_AB}$ im Veranlagungszeitraum 2014 Anhang 22, S. 294.

1. $aoE \leq 15.391$

Bis zu einer Höhe der außerordentlichen Einkünfte von 15.391 € treten – unabhängig von der Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens – keine Tarifverwerfungen auf, sodass die Zuweisung eines Referenzwerts $vzvE_{Ref}$ in diesen Fällen unterbleibt.

2. $15.391 < aoE \leq 57.156$

Liegen die außerordentlichen Einkünfte zwischen 15.392 € und 57.156 €, ist der Eintritt von Tarifverwerfungen durch einen negativen linearen Zusammenhang der beiden Einflussgrößen gekennzeichnet, aus dem sich der Referenzwert des verbleibenden zu versteuernden Einkommens ergibt:

$$vzvE_{Ref} = -0,2 * aoE + 11.431 \quad (42)$$

3. $aoE > 57.156$

Übersteigen die außerordentlichen Einkünfte die Höhe von 57.156 €, treten Tarifverwerfungen bereits ab dem ersten Euro des verbleibenden zu versteuernden Einkommens auf, sodass als Referenzwert ein verbleibendes zu versteuerndes Einkommen von Null zugrunde gelegt wird:

$$vzvE_{Ref} = 0 \quad (43)$$

Da die Optimierung auf die Ausnutzung konfiskatorischer Grenzsteuersätze abzielt, ist ersichtlich, dass im 1. Bereich kein Optimierungspotenzial vorhanden ist. Daher wird die Simulation in diesem Bereich abgebrochen und eine Dummy-Variable hinsichtlich des Optimierungspotenzials ($dOPT$) ausgegeben, die den Wert 0 (= Optimierungspotenzial liegt nicht vor) ausweist. In den Bereichen 2 und 3 werden die jeweils ermittelten Referenzwerte der tatsächlichen Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens gegenübergestellt. Ist der Referenzwert größer oder gleich dem realen verbleibenden zu versteuernden Einkommen ($vzvE_{Ref} \geq vzvE$)⁷⁰⁶, wird die Simulation für diesen Datensatz ebenfalls abgebrochen ($dOPT = 0$), da nur ein geringerer Referenzwert durch Sachverhaltsgestaltungen in

⁷⁰⁶ Analog zu Fn. 703, S. 172 wird die ursprüngliche Notation für das verbleibende zu steuernde Einkommen ($vzvE$) beibehalten.

Form steuerlicher Abzugsbeträge (*StAB*) erreicht werden kann. Ist der Referenzwert dagegen kleiner ($vzvE_{Ref} < vzvE$), wird die Steuerbelastung simuliert, die sich bei Zugrundelegung der fiktiven Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens bei ansonsten unveränderten Merkmalsausprägungen – wie der Höhe der nach § 34 Abs. 1 EStG begünstigt zu steuernden Einkünfte oder der Veranlagungsart – ergibt ($sim65584_{Ref}$). Sodann wird geprüft, ob durch eine entsprechende Sachverhaltsgestaltung eine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens⁷⁰⁷ resultiert. Ist dies der Fall, nimmt die Dummy-Variable den Wert 1 an (= Optimierungspotenzial liegt vor) und das resultierende Optimierungspotenzial ($simOPT$) wird quantifiziert. Liegt dagegen keine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens vor, erfolgt für diesen Datensatz wiederum ein Abbruch der Simulation ($dOPT = 0$). Das Ergebnis der identifizierten Fälle mit Optimierungspotenzial ($dOPT = 1$) wird zusammenfassend in Tabelle 16 dargestellt:

Merkmal	Fälle	Min.	Max.	Summe	MW	STD
Optimierungspotenzial ($simOPT$), Grundtabelle	2.788	1 €	11.476 €	9,31 Mio. €	3.339 €	2.926 €
Optimierungspotenzial ($simOPT$), Splittingtabelle	2.101	4 €	22.957 €	10,81 Mio. €	5.146 €	5.100 €
Gesamt	4.889	1 €	22.957 €	20,12 Mio. €	4.116 €	4.105 €

Tabelle 16: Simuliertes Optimierungspotenzial⁷⁰⁸

Insgesamt werden durch das Simulationsmodell 4.889 Steuerpflichtige identifiziert, deren Haushaltsnettoeinkommen durch die Generierung steuerlicher Abzugsbeträge erhöht werden kann. Somit sind nicht nur die 2.211 identifizierten Tarifverwerfungsfälle, sondern darüber hinaus 2.678 weitere Einkünftekonstellationen einer Optimierung zugänglich. Der maximal identifizierte Vorteil beträgt bei Anwendung der Grundtabelle 11.476 € und bei der

⁷⁰⁷ Hierzu wird das ursprüngliche Haushaltsnettoeinkommen ($simHNE$) dem Haushaltsnettoeinkommen nach der Simulation ($simHNE_{Ref}$) gegenübergestellt. Die Werte werden analog zur vorherigen Vorgehensweise vereinfacht berechnet, indem die außerordentlichen Einkünfte und das (ggf. modifizierte) verbleibende zu versteuernde Einkommen addiert werden und die resultierende Steuerbelastung subtrahiert wird.

⁷⁰⁸ FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder (2020), eigene Berechnung.

Splittingtabelle 22.957 €.⁷⁰⁹ Über beide Veranlagungsarten ergibt sich insgesamt ein Mittelwert von 4.116 €, wobei zu beachten ist, dass die einzelnen simulierten Ergebnisse mit einer Standardabweichung von 4.105 € in nahezu gleicher Höhe um den Mittelwert streuen. Insgesamt resultiert aus der Mikrosimulation der untersuchten Fälle ein Optimierungspotenzial seitens der Steuerpflichtigen i. H. v. 20,12 Mio. €, was einem Anteil an dem aus § 34 Abs. 1 EStG resultierenden Steueraufkommen des Untersuchungssamplings i. H. v. 1,50 % entspricht. Um die modifizierten Einkünftestrukturen durch die der Optimierung zugrunde liegende Sachverhaltsgestaltung herbeizuführen, bedarf es der Generierung steuerlicher Abzugsbeträge gem. Tabelle 17:

Merkmal	Fälle	Min.	Max.	Summe	MW	STD
Steuerlicher Abzugsbetrag (<i>StAB</i>) Grundtabelle	2.788	4 €	56.799 €	43,75 Mio. €	15.691 €	13.060 €
Steuerlicher Abzugsbetrag (<i>StAB</i>) Splittingtabelle	2.101	18 €	113.352 €	56,66 Mio. €	26.970 €	24.315 €
Gesamt	4.889	4 €	113.352 €	100,41 Mio. €	20.538 €	19.556 €

Tabelle 17: Simulierte steuerliche Abzugsbeträge⁷¹⁰

Um das gesamte Optimierungspotenzial i. H. v. 20,12 Mio. € auszuschöpfen, werden steuerliche Abzugsbeträge i. H. v. insgesamt 100,41 Mio. € benötigt. Im Mittel ist – über beide Veranlagungsarten hinweg – somit eine Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens i. H. v. 20.538 € notwendig, um das Haushaltsnettoeinkommen um durchschnittlich 4.116 € zu erhöhen. Mit Blick auf die Standardabweichung i. H. v. 19.556 € ist jedoch analog zu dem simulierten Optimierungspotenzial anzumerken, dass die Mittelwerte aufgrund der hohen Streuung nur eingeschränkte Aussagekraft besitzen.

⁷⁰⁹ Analog zu den Ausführungen in Kapitel 5.2.3, S. 170 f. können die theoretisch möglichen Höchstwerte i. H. v. 15.270 € (Grundtabelle) bzw. 30.540 € (Splittingtabelle) aufgrund des Anonymisierungskonzepts der FAST 2014 nicht nachgewiesen werden.

⁷¹⁰ FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder (2020), eigene Berechnung.

5.2.4.2 Prüfung des offenen Abzugsvolumens für Zuwendungen i. S. des § 10b EStG und Simulation der Grenzsteuersätze nach Optimierung

Im Rahmen der Steuerplanungsanalyse wurden verschiedene Möglichkeiten zur Generierung steuerlicher Abzugsbeträge mit dem Ziel der Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens beleuchtet. Insbesondere wurden in diesem Zusammenhang Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke thematisiert, da diese aufgrund des freiwilligen Charakters von den Steuerpflichtigen beeinflussbar und – im Rahmen bestimmter Grenzen – grundsätzlich nach § 10b EStG abzugsfähig sind.⁷¹¹ Die 4.889 Fälle, die einer Optimierung zugänglich sind, werden nun jeweils daraufhin geprüft, ob das für die Sachverhaltsgestaltung benötigte Abzugsvolumen für Zuwendungen i. S. des § 10b EStG in ausreichender Höhe zur Verfügung steht oder ob die geltenden Höchstbeträge für die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen in dem betrachteten Veranlagungszeitraum bereits ausgeschöpft sind.

Zuwendungen i. S. des § 10b EStG sind bis zu einer Höhe von 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte oder 4 % der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter als abzugsfähige Sonderausgaben zu berücksichtigen.⁷¹² Zusätzlich sind Spenden zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke in den Vermögensstock einer begünstigten Stiftung auf Antrag des Steuerpflichtigen innerhalb eines Zehnjahreszeitraums bis zu einer Höhe von insgesamt 1 Mio. € (bzw. 2 Mio. € bei Zusammenveranlagung) abzugsfähig.⁷¹³ Im Rahmen der Mikroanalyse wird vorrangig auf Zuwendungen i. S. des § 10b Abs. 1 EStG abgestellt, während Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung gem. § 10b Abs. 1a EStG nachrangig einbezogen werden.

⁷¹¹ Vgl. die Ausführungen in Kapitel 4.3, S. 149-151.

⁷¹² Vgl. § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG. Sofern beide Grenzen in Betracht kommen, ist von Amts wegen die für den Steuerpflichtigen günstigere Alternative zu berücksichtigen. Vgl. *Brandl* (2022): Rz. 56, *Heinicke* (2022): Rz. 25, *Seer* (2022a): Rz. 34. Zuwendungen, die den geltenden Höchstbetrag eines Veranlagungszeitraums übersteigen, sind gem. § 10d Abs. 1 Satz 9 EStG zeitlich unbegrenzt vorzutragen und in den folgenden Jahren zu berücksichtigen.

⁷¹³ Vgl. § 10b Abs. 1a EStG. Dem Steuerpflichtigen steht das Wahlrecht zu, innerhalb des zehnjährigen Verteilungszeitraums „jeweils über das Ob und die Höhe seines Sonderausgabenabzugs zu entscheiden“. *BFH* (2018d): Rz. 13. Werden innerhalb des Zehnjahreszeitraums weitere Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung geleistet, sind diese zusammenzufassen, bis der Abzugshöchstbetrag erreicht ist. Vgl. *FG Düsseldorf* (2015): Rz. 34, 37, *Brandl* (2022): Rz. 85, *Seer* (2022a): Rz. 47. A. A. *Kulosa* (2019): Rz. 102, nach dem für jede Spende ein eigenständiger Zehnjahreszeitraum zu erfassen ist.

Da die FAST 2014 keine Informationen über die Höhe etwaiger Umsätze sowie aufgewendeter Löhne und Gehälter enthält, wird im Rahmen der Simulation jeweils der Höchstbetrag gem. § 10b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zugrunde gelegt.⁷¹⁴ Hierzu wird für jeden Datensatz zunächst das Merkmal „maximal steuerlich abzugsfähiges Zuwendungsvolumen i. S. des § 10b Abs. 1 EStG“ ($simZuwVol_{I_max}$) generiert, indem der Gesamtbetrag der Einkünfte (c65330) mit 0,2 multipliziert wird. Von diesem Wert werden die tatsächlich geleisteten „Beiträge und Spenden nach § 10b EStG (ohne Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung)“ (c65411) abgezogen, woraus sich das im Veranlagungszeitraum offene Abzugsvolumen für Zuwendungen i. S. des § 10b Abs. 1 EStG ergibt ($simZuwVol_{I_offen}$). Sofern dieser Betrag die Höhe des für die Optimierung benötigten Abzugsbetrags abdeckt ($StAB \leq simZuwVol_{I_offen}$), ist eine entsprechende Sachverhaltsgestaltung möglich, sodass die Dummy-Variable $dZuwPot_t$ mit dem Wert 1 ausgegeben (= Potenzial zur Generierung steuerlicher Abzugsbeträge durch Zuwendungen i. S. des § 10b Abs. 1 EStG liegt vor) und die Simulation an dieser Stelle beendet wird. Andernfalls können die steuerlichen Abzugsbeträge nicht (bzw. nicht vollständig) über Zuwendungen i. S. des § 10b Abs. 1 EStG realisiert werden, sodass die Dummy-Variable den Wert 0 (= entsprechendes Potenzial liegt nicht – bzw. nicht vollständig – vor) annimmt. Das Ergebnis der Prüfung des offenen Abzugsvolumens dieser Zuwendungsform ist in Tabelle 18 aufgeführt:

Veranlagungsart	Fälle	Fälle $dZuwPot_t = 1$	Fälle $dZuwPot_t = 0$
Grundtabelle	2.788	2.714	74
Splittingtabelle	2.101	2.034	67
Gesamt	4.889	4.748	141

Tabelle 18: Auswertung des offenen Abzugsvolumens für Zuwendungen i. S. des § 10b Abs. 1 EStG⁷¹⁵

In 4.748 von 4.889 Fällen (97,12 %) ist eine Sachverhaltsgestaltung durch Zuwendungen i. S. des § 10b Abs. 1 EStG grundsätzlich möglich ($dZuwPot_t = 1$). In lediglich 141 Fällen

⁷¹⁴ Falls im Rahmen der tatsächlichen Veranlagung der Höchstbetrag i. S. des § 10b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG Anwendung finden sollte, ist dies für die Ergebnisse der Simulation unproblematisch, da von Amts wegen der für den Steuerpflichtigen günstigere Wert zugrunde gelegt wird. Somit kann das nicht ausgeschöpfte Zuwendungsvolumen i. S. des § 10b Abs. 1 EStG in der Realität tatsächlich höher, aber nicht geringer sein.

⁷¹⁵ FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder (2020), eigene Berechnung.

(2,88 %) können die für die Optimierung benötigten steuerlichen Abzugsbeträge aufgrund der betragsmäßigen Deckelung in Abhängigkeit von der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht (bzw. nicht vollständig) über diese Zuwendungsform realisiert werden ($dZuwPot_t = 0$). Für diese Fälle wird daher die Möglichkeit zur Generierung steuerlicher Abzugsbeträge durch Spenden zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke in das zu erhaltende Vermögen einer Stiftung geprüft.

Die Vorgehensweise erfolgt grundsätzlich analog zu den vorherigen Ausführungen, sodass für jeden der verbliebenen Datensätze zunächst das Merkmal „maximal steuerlich abzugsfähiges Zuwendungsvolumen i. S. des § 10b Abs. 1a EStG“ ($simZuwVol_{1a_max}$) generiert wird. Hierbei ist die Besonderheit zu beachten, dass die für diese Zuwendungsform geltenden Höchstbeträge i. H. v. 1 Mio. € (Grundtabelle) bzw. 2 Mio. € (Splittingtabelle) auf einen Zehnjahreszeitraum bezogen sind.⁷¹⁶ Da jedoch ausschließlich Daten für den Veranlagungszeitraum 2014 vorliegen, wird aus Praktikabilitätsgründen jeweils 1/10 – also 100.000 € (Grundtabelle) bzw. 200.000 € (Splittingtabelle) – als Grenzwert zugrunde gelegt. Hiervon werden die geleisteten Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung ($c65375$) sowie die aus einem festgestellten Vortrag in diesem Veranlagungszeitraum zu berücksichtigenden Stiftungsspenden ($c65374$) abgezogen, woraus sich das im Veranlagungszeitraum offene Abzugsvolumen für Zuwendungen i. S. des § 10b Abs. 1a EStG ergibt ($simZuwVol_{1a_offen}$). Abschließend erfolgt wiederum ein Abgleich mit der Höhe des für die Optimierung benötigten Abzugsbetrags, wobei als Ergebnis die Dummy-Variable $dZuwPot_{1a}$ mit dem Wert 1 (= Potenzial zur Generierung steuerlicher Abzugsbeträge durch Zuwendungen i. S. des § 10b Abs. 1a EStG liegt vor) bzw. 0 (= liegt nicht vor) ausgegeben wird. Das Ergebnis der Prüfung des offenen Abzugsvolumens dieser Zuwendungsform ist in Tabelle 19 aufgeführt:

⁷¹⁶ Vgl. § 10b Abs. 1a Satz 1 EStG.

Veranlagungsart	Fälle	Fälle $dZuwPot_{1a} = 1$	Fälle $dZuwPot_{1a} = 0$
Grundtabelle	74	74	0
Splittingtabelle	67	67	0
Gesamt	141	141	0

Tabelle 19: Auswertung des offenen Abzugsvolumens für Zuwendungen i. S. des § 10b Abs. 1a EStG⁷¹⁷

In sämtlichen der 141 Fälle, in denen ein offenes Abzugsvolumen für Zuwendungen i. S. des § 10b Abs. 1 EStG nicht (bzw. nicht in ausreichender Höhe) zur Verfügung steht, können die Abzugsbeträge stattdessen durch Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung i. S. des § 10b Abs. 1a EStG generiert werden ($dZuwPot_{1a} = 1$). Hierzu ist jedoch einschränkend anzumerken, dass nicht vollständig ausgeschlossen werden kann, dass die für diese Zuwendungsform geltenden Höchstbeträge i. H. v. 1 Mio. € (Grundtabelle) bzw. 2 Mio. € (Splittingtabelle) in einem anderen Veranlagungszeitraum innerhalb einer Zehnjahresspanne bereits ausgeschöpft wurden.⁷¹⁸

Nachdem festgestellt wurde, dass alle identifizierten Optimierungsfälle grundsätzlich das Potenzial für eine Sachverhaltsgestaltung durch steuerlich abzugsfähige Zuwendungen beinhalten, erfolgt in der Simulation abschließend eine Betrachtung der Grenzsteuersätze (sg_{34I_Ref}) nach Optimierung (vgl. Tabelle 20). Hierzu wird erneut auf das komplette Untersuchungssampling abgestellt, wobei bei Vorliegen eines Optimierungspotenzials ($dOPT = 1$) die modifizierte Einkünftestruktur zugrunde gelegt wird.⁷¹⁹

⁷¹⁷ FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder (2020), eigene Berechnung.

⁷¹⁸ Vor dem Hintergrund, dass aufgrund des Anonymisierungskonzepts der FAST 2014 im Rahmen der Mikrosimulation nur Steuerpflichtige mit einem maximalen Gesamtbetrag der Einkünfte i. H. v. 972.410 € erfasst werden, erscheint dieser Kritikpunkt allerdings vernachlässigbar.

⁷¹⁹ In den Fällen, in denen kein Optimierungspotenzial vorliegt ($dOPT = 0$), sind die jeweiligen Grenzsteuersätze vor und nach der Simulation identisch ($sg_{34I} = sg_{34I_Ref}$).

Merkmal	Fälle	Min.	Max.	MW	STD
Grenzsteuersatz ($sg_{34 I_{Ref}}$)	94.989	0	1	0,37	0,15
Kategorisierung:					
$0 \leq sg_{34 I_{Ref}} \leq 0,45$ ($dTV_{Ref} = 0$)	84.241	0	0,45	0,35	0,13
$0,45 < sg_{34 I_{Ref}} \leq 1$ ($dTV_{Ref} = 0$)	10.748	0,45	1	0,58	0,11

Tabelle 20: Deskriptive Analyse der Grenzsteuersätze nach Optimierung⁷²⁰

Durch die Optimierung werden die bislang bestehenden Tarifverwerfungen vermieden, da durch die Sachverhaltsgestaltung das verbleibende zu versteuernde Einkommen auf den Referenzwert $vzvE_{Ref}$ gemindert wird, bei dem definitionsgemäß ein Grenzsteuersatz kleiner 1 vorliegt. Zudem wurde die Anzahl der Einkommensteuerveranlagungen, bei denen ein Grenzsteuersatz auf das verbleibende zu versteuernde Einkommen wirkt, der in den Grenzen des § 32a Abs. 1 EStG liegt, von 79.635 um 4.606 auf 84.241 Fälle erhöht. Erkennbar ist jedoch, dass auch nach der Optimierung noch 10.748 Steuerpflichtige einem Grenzsteuersatz unterliegen, der den geltenden Spitzensteuersatz i. H. v. 0,45 übersteigt.

5.2.5 Kritische Diskussion möglicher Rückschlüsse auf die Entscheidungswirkungen der Besteuerung

Die Ergebnisse der mikroanalytischen Untersuchung bieten Ansatzpunkte dafür, Rückschlüsse auf den Einfluss der Besteuerung auf das wirtschaftliche Handeln der Steuerpflichtigen – also auf die Entscheidungswirkungen der Besteuerung – zu ziehen. So stehen die beobachteten Steuerwirkungsmuster im Widerspruch zu neoklassisch verorteten Steuerwirkungshypothesen. Denn würden die Steuerpflichtigen entsprechend dem neoklassischen Entscheidungsmodell handeln, hätten sie das Auftreten von Tarifverwerfungen ex ante durch Instrumente der Steuerplanung vermieden. Ergo sprechen die in der Realität beobachteten Tarifverwerfungen dafür, dass eine neoklassisch fundierte Steuerwirkungstheorie nicht dazu geeignet ist, das Entscheidungshandeln von Wirtschaftssubjekten adäquat zu erklären.⁷²¹ Dies deckt sich auch mit empirischen Studien, nach denen der tatsächliche Einbe-

⁷²⁰ FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder (2020), eigene Berechnung.

⁷²¹ Vgl. auch Schmiel (2009b): S. 1206, Schmiel (2013): S. 147, Sander (2018): S. 220 f.

zug der Besteuerung in das Entscheidungshandeln der Steuerpflichtigen vom neoklassischen Rationalmodell der Konsummaximierung abweicht.⁷²²

Zugleich bedeutet dies jedoch nicht, dass eine Falsifikation der neoklassischen Steuerwirkungstheorie ohne Weiteres zu einer Bestätigung einer evolutorischen Steuerwirkungstheorie führt, da die Beobachtungsdaten lediglich die einkommensteuerrelevanten Angaben nebst daraus resultierender Steuerbelastung beinhalten, während das dahinterstehende Handeln der Steuerpflichtigen der Beobachtung verschlossen bleibt.⁷²³ Sie bietet jedoch zumindest *eine* mögliche Erklärung für die beobachteten steuerlichen Verteilungsfolgen als Resultat steuerlicher Entscheidungswirkungen, die mit – im Vergleich zur Neoklassik – realitätsgerechteren Prämissen einhergeht und im Einklang mit empirischen Studien zu steuerlichen Fehlwahrnehmungen und deren Auswirkungen auf die Entscheidungsfindung steht.⁷²⁴

Im Rahmen der evolutorischen Steuerwirkungstheorie wird eine Situationsannahme genuiner Unsicherheit und eine Handlungshypothese subjektiver Rationalität zugrunde gelegt. Entscheidungen können somit lediglich auf Basis des subjektiven Wissens getroffen werden, wobei die Wirtschaftssubjekte mit Blick auf ihre Zielgröße (annahmegemäß) rational handeln, indem sie ihre *subjektiven* Nutzenerwartungen maximieren (Rational-Choice-Ansatz).⁷²⁵ So legen empirische Studien nahe, dass sie ihre Entscheidungen nicht auf Basis der tatsächlichen Steuerbelastung treffen, sondern einfache Entscheidungsheuristiken anwenden.⁷²⁶ Entsprechende Heuristiken basieren auf den (bewussten sowie unbewussten) *Vorstellungen* der Steuerpflichtigen darüber, welche Mittel dazu geeignet sind, ihre (individuellen) Ziele zu erreichen, wobei diese Vorstellungen nicht realitätsgerecht sein müssen. Dabei wird die Besteuerung regelmäßig nicht nur im unternehmerischen, sondern auch im pri-

⁷²² Vgl. *Fochmann/Kiesewetter/Sadrieh* (2012): S. 239, *Hundsdoerfer/Sichtmann* (2007): S. 615, *Blaufus et al.* (2013): S. 12, *Schmiel* (2013): S. 147.

⁷²³ Vgl. ähnlich *Schmiel* (2009a): S. 160 f. Sofern das Ergebnis der mikroanalytischen Untersuchung darin bestünde, dass in der Realität keine Tarifverwerfungen auftreten, würde dies auch nicht dazu führen, dass sich eine neoklassische Steuerwirkungstheorie (vorläufig) bewährt. Denn dieser handlungstheoretische Ansatz fußt auf Prämissen, die in der Realität de facto nicht vorliegen. Entsprechende Beobachtungen würden sich besser durch die sog. *Beratungseinflusshypothese* erklären lassen. Vgl. zur Beratungseinflusshypothese *Schmiel* (2009a): S. 157-159, *Schmiel* (2009b): S. 1199. Ähnlich *Sander* [(2018): S. 174], der die hinter der Beratungseinflusshypothese „stehende Idee als eine Konkretisierung möglicher Selektionsrahmenbedingungen in eine übergeordnete evolutorische Metatheorie“ einbettet.

⁷²⁴ Vgl. für eine Übersicht empirisch beobachteter Fehlwahrnehmungen von Steuern und deren Auswirkungen auf die Entscheidungsfindung den Literature Review von *Blaufus et al.* (2020): S. 1-34.

⁷²⁵ Vgl. *Sander* (2018): S. 163 f.

⁷²⁶ Vgl. *Hundsdoerfer/Sichtmann* (2007): S. 611, *Blaufus et al.* (2013): S. 12, *Blaufus et al.* (2020): S. 15.

vaten Kontext in die Entscheidungsfindung einbezogen,⁷²⁷ sodass es unproblematisch erscheint, auf nachsteuerliche Ziel-Mittel-Heuristiken abzustellen und die Maximierung des Haushaltsnettoeinkommens als Zielgröße zugrunde zu legen. Welche Heuristiken von den Wirtschaftssubjekten zur Entscheidungsfindung herangezogen werden, ist dabei vom sozialen Kontext, in dem sie interagieren, abhängig.⁷²⁸

Zusammengefasst besteht die hier verwendete evolutorische Steuerwirkungstheorie aus folgenden Steuerwirkungshypothesen:⁷²⁹

- Wirtschaftssubjekte maximieren ihre finanziellen Nutzenerwartungen unter Einbezug der Besteuerung.
- Unter genuiner Unsicherheit handeln die Wirtschaftssubjekte zur Verfolgung der Zielgröße *subjektiv* rational.
- Das Entscheidungshandeln der Wirtschaftssubjekte basiert auf Entscheidungsheuristiken und wird durch den sozialen Kontext, in dem sie interagieren, beeinflusst; die Ziel-Mittel-Heuristiken unterliegen einem Evolutionsprozess, der sich aus Variation, Selektion und Retention zusammensetzt (sog. Phasenmodell).

Im Gegensatz zu einem neoklassischen Zugriff sind die beobachteten Tarifverwerfungen durch die aufgezeigte evolutorische Steuerwirkungstheorie erklärbar. Aus der Annahme, dass Wirtschaftssubjekte ihre Entscheidung lediglich auf Basis ihres subjektiven Wissens (ggf. durch Inanspruchnahme von Beratungsleistungen) treffen können, folgt bspw. die Möglichkeit, dass eine Einkünftestruktur mit konfiskatorischer Grenzbelastung gar nicht erst erkannt wird. *Siegel* führt dazu aus: „Dass dies dem ‚normalen‘ Steuerbürger auffällt, ist wohl schwer vorstellbar. Wird dieser steuerlich beraten, könnte man entsprechende Hinweise seitens des Steuerberaters erwarten. Jedoch ist a) zu vermuten, dass der Steuerpflichtige gar nicht auf den Gedanken kommt, den Steuerberater zu fragen; andernfalls erscheint es b) wohl auch nicht selbstverständlich, dass der Steuerberater den Zusammenhang erkennt.“⁷³⁰ Sollten die Tarifverwerfungen erkannt werden, ist der Zeitpunkt der Entdeckung

⁷²⁷ Vgl. *Blaufus et al.* (2020): S. 1.

⁷²⁸ Vgl. *Sander* (2018): S. 157.

⁷²⁹ Angelehnt an *Schmiel* (2013): S. 148, ergänzt um die Ausführungen von *Sander* (2018): S. 188.

⁷³⁰ *Siegel* (2010): S. 448. Und weiter: „Falls doch, das Malheur aber bereits geschehen ist, hat der Steuerberater vielleicht keine Motivation, seinen Mandanten darauf hinzuweisen, da ihm dieser mangelhafte Beratung vorwerfen könnte“.

relevant, da der Großteil der (legalen) Möglichkeiten zur Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags bereits vor Ablauf des relevanten Veranlagungszeitraums umgesetzt werden muss.⁷³¹ Zudem kommt es nur zu tatsächlichen Steuerausweichentscheidungen, wenn sich diese Sachverhaltsgestaltung als Ziel-Mittel-Heuristik in der Retentionsphase innerhalb des sozialen Umfelds etabliert hat; dies ist hinsichtlich der Sachverhaltsgestaltung „Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens“ mit Blick auf die Ergebnisse der Mikroanalyse und -simulation fraglich.⁷³²

5.3 Zusammenfassendes Ergebnis der empirischen Steuerwirkungsanalyse

Zusammenfassend wird die Forschungsfrage F_2 wie folgt beantwortet:

Die 10 %-Stichprobe der Lohn- und Einkommensteuerstatistik (FAST) des Veranlagungszeitraums 2014 enthält

a) 2.211 Fälle, die Tarifverwerfungen aufweisen, und

b) 4.889 Fälle, bei denen das Haushaltsnettoeinkommen durch eine Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens erhöht werden kann.

Dabei besteht in sämtlichen Fällen zu b) ausreichendes Abzugsvolumen zur Verfügung, um steuerliche Abzugsbeträge über Zuwendungen i. S. des § 10b EStG zu generieren. In Summe ergibt sich daraus ein ungenutztes Optimierungspotenzial i. H. v. 20,12 Mio. €.⁷³³

Während des Forschungsprozesses wurde darauf geachtet, dass das Vorgehen der empirischen Analyse transparent dargelegt wird, um die intersubjektive Nachvollziehbarkeit und die Unabhängigkeit der Ergebnisse von der Verfasserin als untersuchender Person zu gewährleisten (Objektivität). Darüber hinaus sind bei einer wiederholten Messung dieselben Ergebnisse zu erwarten (Reliabilität), und es wurde das erfasst, was erfasst werden sollte (Validität), nämlich in der Realität auftretende Tarifverwerfungen sowie daraus resultie-

⁷³¹ Hinsichtlich der zeitlichen Komponente ist ergänzend anzumerken, dass es unter genuiner Unsicherheit auch möglich ist, dass es durch verfahrensrechtliche Korrekturmöglichkeiten zu einer nachträglichen Änderung der Einkünftestruktur des Steuerpflichtigen kommt, die zum Zeitpunkt der Entscheidungsfindung nicht bekannt ist.

⁷³² Vgl. zu Überlegungen, welche Ziel-Mittel-Heuristiken sich im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG in der Retentionsphase befinden, und zu möglichen Selektionsrahmenbedingungen im steuerberatenden Umfeld die im Rahmen der Steuerrechtsgestaltungsanalyse weitergeführte Diskussion tatsächlicher Steuerwirkungen in Kapitel 6.3.2.2.1, S. 210-213.

⁷³³ Zu beachten ist, dass ausschließlich Fälle ausgewertet wurden, die neben der Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG (und ggf. § 32a Abs. 5 EStG) keiner weiteren relativen Tarifvorschrift unterliegen.

rende Optimierungspotenziale im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG. Einschränkend ist anzumerken, dass die Einhaltung der Gütekriterien lediglich im Rahmen der Mikroanalyse und -simulation (Kapitel 5.2.1–5.2.4) gewährleistet ist, während die Schlussfolgerungen hinsichtlich der Entscheidungswirkungen der Fünftelregelung (Kapitel 5.2.5) einen subjektiven Charakter aufweisen und von anderen Personen entsprechend anders interpretiert werden könnten. Denn aus der Untersuchung von Verteilungswirkungen der Besteuerung *ex post* ist nicht ableitbar, inwiefern diese *ex ante* bereits zu Anpassungshandlungen seitens der Steuerpflichtigen – bspw. durch Instrumente der Steuerplanung – geführt haben. So ist aus den beobachteten Tarifverwerfungen zwar ersichtlich, in welchen Fällen ein ungenutztes Optimierungspotenzial besteht, aber nicht, ob der Steuerpflichtige ggf. andere Sachverhaltsgestaltungen (bspw. eine intertemporale Verschiebung von Einkünften) vorgenommen hat. Dennoch lassen sich m. E. insofern Rückschlüsse auf den sozio-ökonomischen Prozess ziehen, als das tatsächliche Entscheidungshandeln der Wirtschaftssubjekte im Widerspruch zur neoklassisch verorteten Steuerwirkungstheorie steht. Dagegen bietet die aufgezeigte evolutorische Steuerwirkungstheorie *eine* Möglichkeit, die beobachteten Tarifverwerfungen zu erklären, wobei es weiterführender empirischer Studien bedarf, um zu prüfen, ob die Steuerwirkungshypothesen zu verwerfen sind oder sich (vorläufig) bewähren.

6 Steuerrechtsgestaltungsanalyse des § 34 Abs. 1 EStG de lege lata und de lege ferenda

6.1 Reformvorschläge zur Fortentwicklung der Besteuerung außerordentlicher Einkünfte de lege ferenda

6.1.1 Überblick über Reformvorschläge zu § 34 Abs. 1 EStG

In Anbetracht der möglichen – und in der Realität tatsächlich auftretenden – Tarifverwerfungen im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG verwundert es nicht, dass der Gesetzgeber durch das Schrifttum bereits mehrfach aufgefordert wurde, die Fünftelregelung durch eine adäquatere Regelung zu ersetzen. Gesucht wird eine Lösung, die der Problematik der Abschnittsbesteuerung bei Vorliegen eines progressiven Tarifs im Fall der Zusammenballung von Einkünften begegnet und dabei die hier fokussierte Mindestanforderung an eine systematische Tarifstruktur erfüllt.⁷³⁴ Ein grundsätzlich stimmiges Ergebnis bestünde darin, die außerordentlichen Einkünfte anteilig in denjenigen Veranlagungszeiträumen der Besteuerung zu unterwerfen, denen sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Dieses Vorgehen würde jedoch eine deutliche Komplexitätserhöhung mit sich bringen und wäre mit Blick auf den resultierenden Verwaltungsaufwand kaum praktikabel, da jeweils eine Prüfung des individuellen Sachverhalts notwendig wäre, an den die Erwirtschaftung der außerordentlichen Einkünfte anknüpft.⁷³⁵ So wäre insbesondere zu ermitteln, ob die außerordentlichen Einkünfte einen Vergangenheits- oder einen Zukunftsbezug aufweisen und auf wie viele Jahre (und welche genau) diese entfallen. Dabei dürfte die zeitliche Abgrenzung in vielen Fällen nicht trennscharf möglich sein, was zu unterschiedlichen Auffassungen seitens der Steuerpflichtigen (bzw. deren Berater) und der *Finanzverwaltung* führen dürfte.⁷³⁶ Zudem wurde mit Einführung der Fünftelregelung die unterschiedliche Behandlung verschiedener Arten außerordentlicher Einkünfte mit dem Ziel der Steuervereinfachung bewusst aufgehoben.⁷³⁷ Als weitere Lösungen werden in der Literatur u. a. vorgeschlagen:

⁷³⁴ Vgl. Siegel (2007c): S. 979 und zu der hier zugrunde gelegten Mindestanforderung an eine systematische Tarifstruktur die Ausführungen in Kapitel 3.1, S. 36.

⁷³⁵ Vgl. Juchum (2000): S. 345.

⁷³⁶ Aus Sicht der Steuerpflichtigen wäre es grundsätzlich vorteilhaft, die außerordentlichen Einkünfte auf einen möglichst langen Zeitraum zu verteilen (bzw. in Verlustveranlagungszeiträume zu verlagern), während die *Finanzverwaltung* in die andere Richtung tendieren dürfte.

⁷³⁷ Vgl. Deutscher Bundestag (1998): S. 183.

- (1) Die grundsätzliche Beibehaltung der Fünftelregelung, wobei für das verbleibende zu versteuernde Einkommen die durchschnittliche Höhe der laufenden Einkünfte des aktuellen sowie der vier vorangegangenen Veranlagungszeiträume angesetzt wird,⁷³⁸
- (2) die grundsätzliche Beibehaltung der Fünftelregelung, wobei die auf das verbleibende zu versteuernde Einkommen bezogene Einkommensteuer zur Berechnung des Unterschiedsbetrags unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts nach § 32b EStG ermittelt wird,⁷³⁹
- (3) eine kumulative Durchschnittssatzbesteuerung, bei der jährlich das vom Steuerpflichtigen bisher erwirtschaftete durchschnittliche Lebenseinkommen ermittelt und der Besteuerung unterworfen wird, wobei die bis dato in seinem Leben auf Basis der historischen Tarife geleisteten Einkommensteuer-Zahlungen als „Vorauszahlungen“ berücksichtigt werden,⁷⁴⁰
- (4) eine gleitende Durchschnittssatzbesteuerung, bezogen auf den aktuellen und die letzten vier vergangenen Veranlagungszeiträume,⁷⁴¹
- (5) die Anwendung einer additiven Formel, bei der sich die Einkommensteuer als Summe zweier getrennt zu berechnender Steuerbeträge ergibt – zum einen aus dem Steuerbetrag auf das verbleibende zu versteuernde Einkommen unter Anwendung des Grundtarifs und zum anderen aus einem Steuerbetrag auf die außerordentlichen Einkünfte, dessen Berechnungssystematik ausschließlich diese Einkünfte einbezieht (= absolute Tarifnorm) und „ein geeignetes Ausmaß der Begünstigung“⁷⁴² enthält.⁷⁴³

⁷³⁸ Vgl. *Henning/Hundsdoerfer/Schult* (1999): S. 135 f.

⁷³⁹ Vgl. *Richter* (2000): S. 763. Im Rahmen dieses Lösungsvorschlags ist das verbleibende zu versteuernde Einkommen zur Berechnung des Unterschiedsbetrags dem besonderen Steuersatz nach § 32b Abs. 2 EStG zu unterwerfen, der sich ergibt, wenn das verbleibende zu versteuernde Einkommen um ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte erhöht wird.

⁷⁴⁰ Vgl. *Henning/Hundsdoerfer/Schult* (1999): S. 135, *Siegel* (2007c): S. 980, *Siegel* (2015): S. 1421 und zur Entwicklung dieser Methode bereits *Vickrey* (1939): S. 379-397.

⁷⁴¹ Vgl. *Einkommensteuer-Kommission* (1994): S. 6 f., *Siegel* (2007c): S. 980, *Bareis* (2015): S. 578.

⁷⁴² *Siegel* (2010): S. 449.

⁷⁴³ Vgl. *Jahndorf/Lorscheider* (2000): S. 440, *Siegel* (2007c): S. 980-982 und mit kritischen Anmerkungen zu dieser Lösung *Siegel* (2010): S. 449 f., *Siegel* (2015): S. 1421 (dort Fn. 19).

- (6) die Ermittlung des gesamten zu versteuernden Einkommens des aktuellen sowie der letzten vier Veranlagungszeiträume (inkl. der außerordentlichen Einkünfte) mit *gleichmäßiger* Verteilung auf diese Zeitspanne⁷⁴⁴ und
- (7) die Verteilung der außerordentlichen Einkünfte auf insgesamt fünf Jahre unter Einbezug der tatsächlichen Einkommensverhältnisse des aktuellen sowie der vergangenen oder zukünftigen vier Veranlagungszeiträume.⁷⁴⁵

Bei einer grundsätzlichen Beibehaltung der Fünftelregelung (Alternativen (1) und (2)) können weiterhin Grenzbelastungen auf das verbleibende zu versteuernde Einkommen auftreten, die den Spitzensteuersatz übersteigen.⁷⁴⁶ Die kumulative Durchschnittssatzbesteuerung (Alternative (3)) wird zwar als eine „exakte Methode“⁷⁴⁷ zur Progressionsglättung des Lebens Einkommens angesehen, aufgrund der damit einhergehenden Praktikabilitätsprobleme aber nicht ernsthaft in Betracht gezogen. Von den weiteren Reformvorschlägen (vgl. Alternativen (4) bis (7)) ist m. E. insbesondere die Verteilung der außerordentlichen Einkünfte auf insgesamt fünf Jahre unter Einbezug der tatsächlichen Einkommensverhältnisse des aktuellen sowie der vergangenen oder zukünftigen vier Veranlagungszeiträume (Alternative (7)) zu diskutieren. Denn diese Berechnungsmethode basiert auf dem eingangs aufgeführten Grundgedanken, die außerordentlichen Einkünfte anteilig in denjenigen Veranlagungszeiträumen der Besteuerung zu unterwerfen,⁷⁴⁸ denen sie wirtschaftlich zuzurechnen sind, wobei die daraus resultierenden Praktikabilitätsprobleme durch eine Typisierung des zeitlichen Bezugs vermieden werden. Diese Besteuerungsmethode – die hier als „Verteilungsregelung“ bezeichnet wird – wird im Folgenden skizziert und der grundsätzliche Wirkungsmechanismus dieser Regelung aufgezeigt.⁷⁴⁹

⁷⁴⁴ Vgl. *Bareis* (2015): S. 578.

⁷⁴⁵ Vgl. *Einkommensteuer-Kommission* (1994): S. 6 f., *Henning/Hundsdoerfer/Schult* (1999): S. 135, *Richter* (2000): S. 761-763 (mit Berechnung über Differenzsteuersätze), *Diller* (2006): S. 1157, *Siegel* (2010): S. 450 f., *Bareis* (2015): S. 578 f., *Siegel* (2015): S. 1421.

⁷⁴⁶ Vgl. *Richter* (2000): S. 763. Zu beachten ist, dass bei Alternative (1) auch konfiskatorische Grenzbelastungen möglich sind, während diese bei Alternative (2) ausgeschlossen sind.

⁷⁴⁷ *Henning/Hundsdoerfer/Schult* (1999): S. 135.

⁷⁴⁸ Vgl. ähnlich *Bareis* (2015): S. 578.

⁷⁴⁹ Es wird explizit darauf hingewiesen, dass es sich nicht um eine Ausarbeitung aller rechtlichen Facetten und Detailfragen handelt und keine Formulierung eines möglichen Gesetzesentwurfs erfolgt; ein entsprechendes Forschungsdesiderat wird auf S. 240 in Kapitel 7 an die Steuerrechtswissenschaften adressiert.

6.1.2 Darstellung der Verteilungsregelung

Analog zur Fünftelregelung basiert die Verteilungsregelung auf dem Grundgedanken, progressionsbedingte steuerliche Mehrbelastungen abzumildern, die sich ergeben können, wenn Einkommensbestandteile nicht regelmäßig bzw. in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen steuerlich berücksichtigt werden, denen sie wirtschaftlich zuzurechnen sind, sondern zusammengeballt in einem Veranlagungszeitraum. Durch die Verteilungsregelung erfolgt eine entsprechende Progressionsglättung, indem die außerordentlichen Einkünfte steuerlich so behandelt werden, als wären sie gleichmäßig in fünf Veranlagungszeiträumen⁷⁵⁰ realisiert worden bzw. zugeflossen. Dabei kommt eine Vergangenheits- oder eine Zukunftslösung in Betracht.

Bei Anwendung der *Vergangenheitslösung*⁷⁵¹ wird im Rahmen von Schattenveranlagungen⁷⁵² das verbleibende zu versteuernde Einkommen der vier vorangegangenen Veranlagungszeiträume ($t = -4$ bis $t = -1$) jeweils um ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte erhöht und den in diesen Jahren jeweils geltenden Einkommensteuertarifen unterworfen.⁷⁵³ Die resultierende Steuerbelastung ist sodann um die bereits festgesetzte Einkommensteuer zu vermindern. Die Summe der so ermittelten Differenzbeträge ist die auf die außerordentlichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer, die sich auf die vier vorangegangenen Veranlagungszeiträume bezieht. Hierzu ist die Einkommensteuer für den aktuellen Veranlagungszeitraum ($t = 0$) zu addieren, die sich für das verbleibende zu versteuernde Einkommen zzgl. eines Fünftels der außerordentlichen Einkünfte ergibt.⁷⁵⁴ Die Berechnungssystematik wird in Tabelle 21 anhand eines Fallbeispiels verdeutlicht, bei dem ein Steuerpflichtiger im Veranlagungszeitraum 2023 außerordentliche Einkünfte i. H. v. 500.000 € erzielt, während die Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens in

⁷⁵⁰ Der Einbezug von fünf Veranlagungszeiträumen stellt eine gesetzliche Typisierung dar, auf die im Verlauf der Analyse noch näher eingegangen wird. Als Alternative wird in der Literatur vereinzelt auch auf drei Veranlagungszeiträume abgestellt. Vgl. z. B. Siegel (2015): S. 1421.

⁷⁵¹ Vgl. zur Vergangenheitslösung auch Henning/Hundsdoerfer/Schult (1999): S. 135, Richter (2000): S. 762, Diller (2006): S. 1157, Siegel (2010): S. 450, Bareis (2015): S. 578-581, Siegel (2015): S. 1421.

⁷⁵² Bei den Schattenveranlagungen handelt es sich lediglich um „Nebenrechnungen“, sodass es keiner Aufrollung vergangener Einkommensteuerveranlagungen bedarf. Vgl. Bareis (2015): S. 578.

⁷⁵³ Dabei sind die in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen vorliegenden tariflichen Besonderheiten zu berücksichtigen, d. h. die Berechnung der Steuerbelastung erfolgt ggf. unter Anwendung des Splittingverfahrens und/oder des Progressionsvorbehalts.

⁷⁵⁴ Vgl. zur Beschreibung der Berechnungssystematik der Verteilungsregelung ähnlich Bareis (2015): S. 580.

den fünf einzubeziehenden Veranlagungszeiträumen zwischen 80.000 € und 160.000 € schwankt.

	VZ 2019 ($t = -4$)	VZ 2020 ($t = -3$)	VZ 2021 ($t = -2$)	VZ 2022 ($t = -1$)	VZ 2023 ($t = 0$)
<i>aoE</i>	0 €	0 €	0 €	0 €	500.000 €
<i>vzvE</i>	80.000 €	140.000 €	90.000 €	120.000 €	160.000 €
Schattenveranlagungen VZ 2019 bis 2022 ($t = -4$ bis $t = -1$)					
$S\left(vzvE + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right)$	66.819 €	91.836 €	70.663 €	83.063 €	99.227 €
$S(vzvE)$	24.819 €	49.836 €	28.663 €	41.063 €	–
Differenz der Steuerbeträge	42.000 €	42.000 €	42.000 €	42.000 €	Σ 168.000 €
Steuerbelastung in $t = 0$ bei Anwendung der Verteilungsregelung					267.227 €

Tabelle 21: Beispielhafte Anwendung der Verteilungsregelung mit Vergangenheitsbezug⁷⁵⁵

Die außerordentlichen Einkünfte i. H. v. 500.000 € werden im Rahmen der Verteilungsregelung mit Vergangenheitsbezug zu je einem Fünftel (d. h. zu je 100.000 €) in den Veranlagungszeiträumen 2019 bis 2023 berücksichtigt. Aus den Schattenveranlagungen der vier bereits veranlagten Jahre ($t = -4$ bis $t = -1$) ergibt sich eine auf die außerordentlichen Einkünfte entfallende Steuerbelastung von 168.000 €. Aus der Berücksichtigung eines Fünftels der außerordentlichen Einkünfte im aktuellen Veranlagungszeitraum ($t = 0$) ergibt sich eine Steuerbelastung i. H. v. 99.227 €, sodass sich aus der Verteilungsregelung insgesamt eine Steuerbelastung von 267.227 € ergibt.

Die Abmilderung der progressionsbedingten steuerlichen Mehrbelastung ist erkennbar, wenn dem Ergebnis der Verteilungsregelung die Besteuerung mit dem Grundtarif in $t = 0$ gegenübergestellt wird. Ohne Anwendung einer speziellen Regelung für außerordentliche Einkünfte ergibt sich im Veranlagungszeitraum 2023 eine Steuerbelastung i. H. v. 278.692 €. Die Verteilungsregelung führt in dem Fallbeispiel ggü. dem Grundtarif somit zu einer Entlastungswirkung, die daraus resultiert, dass die für die Verteilungsregelung relevanten Einflussgrößen jeweils in die 4. Tarifzone (= untere Proportionalzone) des § 32a

⁷⁵⁵ Eigene Darstellung. Dieses Fallbeispiel wird im Rahmen der folgenden Steuerrechtsgestaltungsanalyse in Kapitel 6.3.4, S. 216-223 als Beispiel 1 aufgegriffen.

Abs. 1 EStG fallen, während das (gesamte) zu versteuernde Einkommen in die 5. Tarifzone (= obere Proportionalzone) einzuordnen ist. Der Teil des zu versteuernden Einkommens, der den Eckwert der 4. Tarifzone ($E_{4,t=0}$) übersteigt, unterliegt entsprechend einem Grenzsteuersatz i. H. v. 0,45 (statt 0,42), sodass sich im betrachteten Beispiel eine Entlastungswirkung ggü. dem Grundtarif von 11.465 € ergibt.⁷⁵⁶

Aus praktischer Sicht ist anzumerken, dass zur Umsetzung der vergangenheitsorientierten Verteilungsregelung die entsprechenden Daten der Steuerpflichtigen – Einkünftestruktur, erhobene Steuerbeträge, tarifliche Besonderheiten etc. – aus den letzten vier Veranlagungszeiträumen benötigt werden, die der *Finanzverwaltung* i. d. R. jedoch vorliegen. Sollten diese Daten falsch sein, sind sie nur unter Beachtung der verfahrensrechtlichen Regelungen korrigierbar.⁷⁵⁷ Da die Einkommensteuerveranlagungen der Vorjahre regelmäßig bereits formell bestandskräftig (= unanfechtbar) sein werden, kommen bis zum Ablauf der materiellen Bestandskraft – d. h. bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist – nur Änderungen über die Korrekturvorschriften der AO oder des EStG in Betracht.⁷⁵⁸ Durch die Bindungswirkung der Steuerbescheide der vorangegangenen Veranlagungszeiträume für die Steuerfestsetzung in $t = 0$ sind diese m. E. als Grundlagenbescheide i. S. des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO zu qualifizieren, sodass sich auch nachträgliche Änderungen dieser Bescheide über § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO auf die Steuerfestsetzung in $t = 0$ auswirken.

Statt einer Verteilungsregelung mit Vergangenheitsbezug ist auch eine *Zukunftslösung*⁷⁵⁹ denkbar. Der Wirkungsmechanismus der Regelung ist grundsätzlich analog zur soeben vorgestellten Vergangenheitslösung. Anstelle des Einbezugs des verbleibenden zu versteuernden Einkommens der vier vorangegangenen Veranlagungszeiträume wird jedoch auf die folgenden vier Jahre ($t = 1$ bis $t = 4$) abgestellt. Da die zukünftigen Einkommensverhältnisse und Tarife in $t = 0$ nicht bekannt sind, erfolgt im aktuellen Veranlagungszeitraum

⁷⁵⁶ $(660.000 - 277.825) * 0,03 = 11.465,25 \approx 11.465$. Die maximale Entlastungswirkung der vergangenheitsorientierten Verteilungsregelung ggü. dem Grundtarif beträgt im Veranlagungszeitraum 2023 68.867 €. Vgl. hierzu Beispiel 4 in Kapitel 6.3.4, S. 216-223.

⁷⁵⁷ Vgl. *Bareis* (2015): S. 579.

⁷⁵⁸ Vgl. zur Bestandskraft von Verwaltungsakten *Szymczak* (2019): Rz. 4, zum Beginn und Ablauf der Festsetzungsfrist §§ 169-171 AO, zu den verfahrensrechtlichen Korrekturvorschriften §§ 129-131, 164, 165, 172-177 AO und exemplarisch für eine einzelsteuergesetzliche Korrekturmöglichkeit § 26 Abs. 2 Satz 4 EStG (Änderung der Ausübung des Veranlagungswahlrechts nach Eintritt der Unanfechtbarkeit).

⁷⁵⁹ Vgl. zur Zukunftslösung *Henning/Hundsdoerfer/Schult* (1999): S. 135, *Diller* (2006): S. 1157, *Siegel* (2010): S. 450 f., *Bareis* (2015): S. 578.

keine abschließende Besteuerung der außerordentlichen Einkünfte. Die Höhe des restlichen und künftig noch zu versteuernden Teils der außerordentlichen Einkünfte ist daher jährlich gesondert festzustellen.⁷⁶⁰ Aus dieser Vorgehensweise würde für die Steuerpflichtigen eine temporäre Liquiditätsschonung i. S. eines „zinslose[n] Steuerkredit[s]“⁷⁶¹ resultieren, sodass teilweise die Einführung einer Verzinsung vorgeschlagen wird.⁷⁶²

Ein Aspekt, der in der Literatur bislang noch nicht erörtert wurde, betrifft die Anwendung der Verteilungsregelung in den Fällen, in denen in einem (oder mehreren) der vier einzubeziehenden Veranlagungszeiträume ebenfalls außerordentliche Einkünfte erwirtschaftet wurden. M. E. ist die Berechnungssystematik in diesen Fällen zu modifizieren, indem das verbleibende zu versteuernde Einkommen des entsprechenden Jahres und darüber hinaus der vorangegangenen bzw. zukünftigen Veranlagungszeiträume, die in die aktuelle Veranlagung einzubeziehen sind, zusätzlich um ein Fünftel dieser außerordentlichen Einkünfte zu erhöhen ist.⁷⁶³

Eine Besonderheit der Verteilungsregelung besteht darin, dass Fallkonstellationen möglich sind, bei denen es im Vergleich zur Besteuerung mit dem Grundtarif zu einer höheren Steuerbelastung kommt.⁷⁶⁴ Daher schlagen *Siegel* und *Bareis* vor, die Verteilungsregelung um eine Günstigerprüfung zu erweitern, um solche „Verböserungen“⁷⁶⁵ auszuschließen.⁷⁶⁶

Insgesamt ist festzuhalten, dass durch die Verteilungsregelung weiterhin eine Schedulenbesteuerung der außerordentlichen Einkünfte erfolgt und durch die Ausgestaltung als relative Tarifnorm Rückgriff auf die in § 32a EStG kodifizierte Steuerbetragsfunktion genommen wird. Unabhängig von dem gewählten zeitlichen Bezug der Verteilungsregelung (Vergan-

⁷⁶⁰ Vgl. *Henning/Hundsdoerfer/Schult* (1999): S. 135 (dort Fn. 19). Bei der zukunftsorientierten Verteilungsregelung ist entsprechend der jeweilige Feststellungsbescheid über die Höhe der noch zu versteuernden außerordentlichen Einkünfte als Grundlagenbescheid für die zukünftigen Einkommensteuerfestsetzungen (= Folgebescheide) anzusehen.

⁷⁶¹ *Diller* (2006): S. 1157.

⁷⁶² Vgl. *Henning/Hundsdoerfer/Schult* (1999): S. 135, *Diller* (2006): S. 1157. *Siegel* [(2010): S. 451] schlägt stattdessen vor, „eine später zu verrechnende Sicherungssteuer (...) zu erheben.“

⁷⁶³ Vgl. für ein entsprechendes Beispiel zur Berechnungssystematik der vergangenheitsorientierten Verteilungsregelung in diesen Fällen Anhang 23, S. 295.

⁷⁶⁴ Vgl. hierzu Beispiel 5 in Kapitel 6.3.4, S. 216-223.

⁷⁶⁵ *Bareis* (2015): S. 585.

⁷⁶⁶ Vgl. *Siegel* (2007c): S. 980 (Vorschlag: Implementierung eines Wahlrechts zur Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG, „was jedoch methodisch fragwürdig erscheint“), *Siegel* (2010): S. 450 (Vorschlag: Günstigerprüfung von Amts wegen), *Bareis* (2015): S. 584 f.

genheits- vs. Zukunftslösung) können durch den Wirkungsmechanismus dieser Regelung keine Grenzsteuersätze – und somit auch keine Differenzsteuersätze – resultieren, die den Spitzensteuersatz übersteigen, der in den einzubeziehenden Veranlagungszeiträumen gegolten hat bzw. gilt.⁷⁶⁷ Tarifverwerfungen sind im Rahmen der Verteilungsregelung entsprechend ausgeschlossen.

6.2 Erarbeitung eines Referenzmaßstabs

Bei der Beurteilung von geltenden Steuerrechtsnormen und Reformvorschlägen besteht stets die Gefahr, gegen das Postulat der Werturteilsfreiheit zu verstoßen. Daher wird darauf hingewiesen, dass im Rahmen der folgenden Steuerrechtsgestaltungsanalyse keine normativen – i. S. von vorschreibenden – Aussagen getroffen werden, sondern eine (wertfreie) Beurteilung der Ziel-Mittel-Adäquanz der betrachteten Regelungen erfolgt (= technologische Aussagen). Die Ergebnisse sind somit nicht als „einzig richtige[] Lösung“⁷⁶⁸, sondern lediglich als Informationen bzw. Empfehlungen zu verstehen. Vor dem Hintergrund eines kritisch-rationalen Wissenschaftsverständnisses sind die dabei zugrunde gelegten Ziele offenzulegen, um zu gewährleisten, dass die Ergebnisse intersubjektiv nachvollziehbar und kritisch diskutierbar sind.

In Anlehnung an *Herbort* wird übergeordnet auf ein „betriebswirtschaftlich adäquates Steuerrecht“⁷⁶⁹ abgezielt. *Herbort* bezieht bei Erarbeitung eines entsprechenden Referenzmaßstabs sowohl verfassungsrechtliche als auch ökonomische Anforderungen zur Steuerrechtsgestaltung ein und ergänzt diese um technische Subprinzipien.⁷⁷⁰ Dieser Referenzmaßstab wird in der vorliegenden Arbeit als „Grundgerüst“ verwendet, jedoch hinsichtlich der konkreten Ausgestaltung der Anforderungskriterien modifiziert und um den § 34 Abs. 1 EStG immanenten Normzweck ergänzt. Zur Verdeutlichung wird der grundlegende Aufbau des hier verwendeten Referenzmaßstabs in Abbildung 23 visualisiert und in den folgenden Unterkapiteln 6.2.1 bis 6.2.4 näher erläutert:

⁷⁶⁷ Vgl. *Siegel* (2010): S. 451, *Bareis* (2015): S. 579. Aus der Berechnungssystematik heraus kann sich maximal ein Grenzsteuersatz von $\frac{1}{5} * \sum_{i=-4}^{i=0} sg_{5,t=i}$ (Vergangenheitslösung) bzw. $\frac{1}{5} * \sum_{i=0}^{i=4} sg_{5,t=i}$ (Zukunftslösung) ergeben.

⁷⁶⁸ *Herbort* (2017): S. 60.

⁷⁶⁹ *Herbort* (2017): S. 59 (im Original mit Hervorhebungen).

⁷⁷⁰ *Herbort* [(2017): S. 62-133] fokussiert dabei eine internationale (Umwandlungs-)Steuerneutralität und bezieht entsprechend europarechtliche Anforderungen ein, die hier mangels Themenrelevanz vernachlässigt werden.

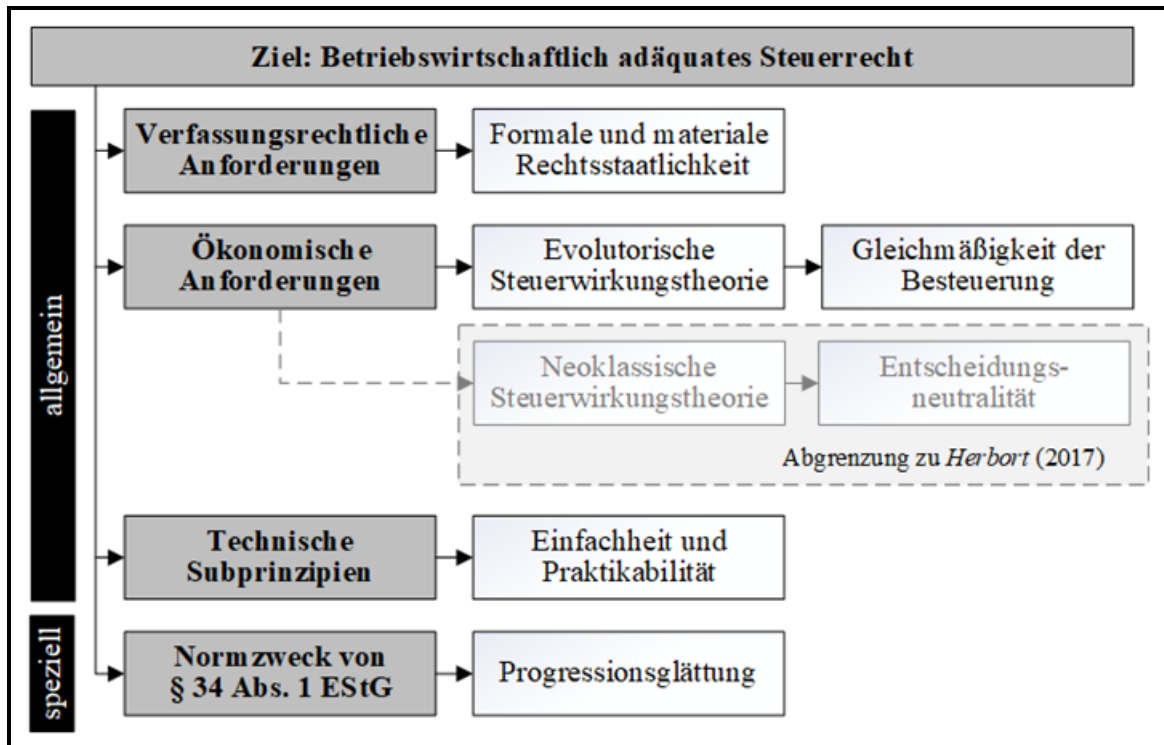


Abbildung 23: Referenzmaßstab zur Beurteilung von § 34 Abs. 1 EStG de lege lata und de lege ferenda⁷⁷¹

Nach Erarbeitung des Referenzmaßstabs werden die Fünftelregelung und die Verteilungsregelung hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit den einzelnen Anforderungskriterien untersucht. Anschließend werden die Ergebnisse zu einer Gesamtbeurteilung zusammengeführt, die in der Beantwortung der Forschungsfrage F_3 („Stellt die in § 34 Abs. 1 EStG de lege lata kodifizierte Fünftelregelung oder die Verteilungsregelung als Reformvorschlag de lege ferenda ein geeigneteres Mittel dar, um die Zielsetzung eines betriebswirtschaftlich adäquaten Steuerrechts zu erreichen?“) mündet und woraus Implikationen für den Gesetzgeber abgeleitet werden.

6.2.1 Verfassungsrechtliche Anforderungen

Ein betriebswirtschaftlich adäquates Steuerrecht ist grundlegend durch die systemtragenden Prinzipien der Besteuerung geprägt, die sich aus dem Verfassungsrecht ergeben und die formale und materiale Rechtsstaatlichkeit gewährleisten.⁷⁷² Die *formale Rechtsstaatlichkeit* bezieht sich im Wesentlichen auf die *Rechtssicherheit* der Bürger und wird im Steuerrecht

⁷⁷¹ Eigene Darstellung unter Bezugnahme auf die verbalen Ausführungen von Herbolt (2017): S. 62-74.

⁷⁷² Vgl. Tipke (2000b): S. 105 f., Lang (2001): S. 80, Hey (2021c): Rz. 3.13, Schaumburg (2023): Rz. 5.11 und zum Rechtsstaatsprinzip Art. 20 Abs. 2, 3 GG.

durch den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (sog. Legalitätsprinzip) sowie durch die Bestimmtheit von Steuergesetzen und das grundsätzliche Verbot rückwirkender⁷⁷³ Steuergesetze verwirklicht.⁷⁷⁴ Dabei obliegt es dem formalen Rechtsstaat, einen Ausgleich zwischen Rechtssicherheit und Rechtsrichtigkeit zu schaffen.⁷⁷⁵

Die *materiale Rechtsstaatlichkeit* zielt auf *Gerechtigkeit* ab und wird durch die Werteordnung der Grundrechte substantiiert, welche insbesondere die Menschenwürde, die Gleichheit und Freiheit der Bürger und das Sozialstaatsprinzip umfasst.⁷⁷⁶ Im Steuerrecht entfaltet sich die materiale Rechtsstaatlichkeit im Wesentlichen durch den aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, nach dem „wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln“⁷⁷⁷ ist, und dessen Konkretisierung durch das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Folgerichtigkeitsgebot.⁷⁷⁸ Darüber hinaus bilden das Postulat der Steuerfreiheit des Existenzminimums, eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung von Ehe und Familie sowie die Beachtung freiheitsrechtlicher Eingriffsschranken die verfassungsrechtliche Rahmung der Besteuerung.⁷⁷⁹ Letztere ergeben sich insbesondere aus den in Art. 12 GG (Berufsausübungsfreiheit) und Art. 14 GG (Eigentumsgarantie) kodifizierten Freiheitsrechten, aus denen als Schutz vor einer übermäßigen Besteuerung das Verbot einer Erdrosselungssteuer abgeleitet wird.⁷⁸⁰

⁷⁷³ Hinsichtlich des prinzipiellen Rückwirkungsverbots ist zwischen einer *echten* und einer *unechten* Rückwirkung zu differenzieren. Vgl. hierzu die Ausführungen in Kapitel 6.3.1, S. 203.

⁷⁷⁴ Vgl. *Tipke* (2000b): S. 106 und ausführlich S. 120-225, *Lang* (2001): S. 81, *Hey* (2021c): Rz. 3.91, 3.93.

⁷⁷⁵ Vgl. *Hey* (2021c): Rz. 3.93. Mit der Bekanntgabe und Wirksamkeit eines Steuerverwaltungsaktes i. S. des § 124 Abs. 1 AO entfaltet sich eine Selbstbindungswirkung für die erlassene Finanzbehörde, sodass der Verwaltungsakt nur noch unter besonderen Voraussetzungen zuungunsten des Steuerpflichtigen aufgehoben oder geändert werden kann. So werden auch rechtswidrige Verwaltungsakte bestandskräftig. Vgl. *Seer* (2021a): Rz. 21.381.

⁷⁷⁶ Vgl. *Tipke* (2000b): S. 106 und ausführlich S. 226-416, *Hey* (2021c): Rz. 3.91, 3.94.

⁷⁷⁷ *BVerfG* (2006b): Rz. 69, *BVerfG* (2008): Rz. 56, *BVerfG* (2017): Rz. 98, *BVerfG* (2021): Rz. 51 (ständige Rechtsprechung).

⁷⁷⁸ Vgl. *Jahndorf* (2016): S. 258, *Hey* (2021c): Rz. 3.96, 3.110, 3.118 sowie die Ausführungen in Kapitel 3.2.1, S. 37 f.

⁷⁷⁹ Vgl. *Tipke* (2000b): S. 365-398, 417-468, *Hey* (2021c): Rz. 3.160-3.162.

⁷⁸⁰ Vgl. *BVerfG* (1992): Rz. 64, *Hey* (2021c): Rz. 3.184, *Drüen* (2022): Rz. 17a, *Schaumburg* (2023): Rz. 5.11. Vgl. darüber hinaus zur aus Art. 2 GG abgeleiteten allgemeinen Schranke der Besteuerung, die den Bürger vor Steuereingriffen ohne gesetzliche Grundlage schützt, und zur Bedeutung der in Art. 4 GG kodifizierten Glaubens-, Gewissens- und Religionsfreiheit im Steuerrecht *Hey* (2021c): Rz. 3.185-3.187.

6.2.2 Ökonomische Anforderungen

Anforderungskriterien eines gerechten Steuersystems lassen sich nicht nur juristisch, sondern auch ökonomisch gewinnen.⁷⁸¹ Denn ökonomisch „unvernünftige“ Besteuerungsformen werden von der Rechtsgemeinschaft i. d. R. als ungerecht empfunden.⁷⁸² Steuerausweichentscheidungen⁷⁸³ sind entsprechend ein Indiz dafür, dass geltende Steuerrechtsnormen nicht als gleichmäßig angesehen werden,⁷⁸⁴ also „dass aus Sicht von Steuerpflichtigen entweder gleiche Sachverhalte ungleich besteuert oder ungleiche Sachverhalte in ihrer Relation nicht adäquat ungleich besteuert werden.“⁷⁸⁵ Für ein betriebswirtschaftlich adäquates Steuersystem bedarf es daher eines Einbezugs der ökonomischen Wirkungsmechanismen der Besteuerung.⁷⁸⁶ *Herbort* wägt diesbezüglich die Leitbilder der neoklassischen Steuerneutralität und der evolutorischen Gleichmäßigkeit ab, mit dem Ergebnis, dass Zweifel hinsichtlich der Adäquanz des neoklassischen Ansatzes bestehen.⁷⁸⁷ Dies führe jedoch nicht dazu, „dass sich die evolutorische Handlungstheorie als Grundlage zur ökonomischen Fundierung eines Reformvorschlags ohne Weiteres anbieten würde.“⁷⁸⁸ Als Problematik wird angeführt, dass der evolutorische Ansatz auf der Annahme fußt, dass einzelne Wirtschaftssubjekte jeweils *individuelle* Zielgrößen verfolgen.⁷⁸⁹ Diese sei jedoch „mit Blick auf den derzeitigen Stand der Forschung über das reale Verhalten von Wirtschaftssubjekten nicht

⁷⁸¹ Vgl. *Hey* (2021c): Rz. 3.99.

⁷⁸² Vgl. *Hey* (2021c): Rz. 3.10. Nach *Kirchhof* [(2001): S. 20] sind „Recht und Ökonomie (...) wechselbezügliche Bedingungen individueller Freiheit. (...) Bei der Entwicklung praktischer Entscheidungsmaßstäbe kann grundsätzlich das ökonomisch Unvernünftige nicht rechtlich erwünscht, das rechtlich Verbotene nicht ökonomisch erstrebenswert sein.“

⁷⁸³ Steuerausweichentscheidungen werden dabei als Steuerwirkungen definiert, die auf eine (relative) Reduktion der expliziten Steuerzahllast abzielen. Vgl. *Hanlon/Heitzman* (2010): S. 137, *Sander/Schmiel* (2016): S. 341, *Schmiel* (2016): S. 384. Dabei ist zu beachten, dass nicht jede Steuerwirkung zugleich eine Steuerausweichentscheidung darstellt, denn nicht jede Steuerwirkung führt zu einer Reduktion der aus einem Sachverhalt resultierenden Steuerbelastung. Vgl. mit einem entsprechenden Beispiel *Schmiel* (2013): S. 151 f.

⁷⁸⁴ Vgl. *Schmiel* (2013): S. 150.

⁷⁸⁵ *Sander/Schmiel* (2016): S. 341 (im Original mit Hervorhebungen).

⁷⁸⁶ Vgl. *Hey* (2021c): Rz. 3.10, die diesbezüglich ausführt, dass dazu die „natürliche[n] Verhaltensweisen des homo oeconomicus einkalkulier[t]“ werden sollten. Die Modellierung eines solchen wirtschaftlichen Akteurs legt allerdings eine Handlungshypothese objektiver Rationalität zugrunde, was in der vorliegenden Arbeit aufgrund der unrealistischen Prämissen zur Beurteilung von Steuerrechtsnormen abgelehnt wird.

⁷⁸⁷ Vgl. ausführlich *Herbort* (2017): S. 62-74.

⁷⁸⁸ *Herbort* (2017): S. 69.

⁷⁸⁹ Vgl. *Herbort* (2017): S. 69 sowie die Ausführungen in Kapitel 2.2.1.1, S. 23.

bestimmbar⁷⁹⁰, was dazu führe, dass die Erfassung von Steuerwirkungen in der Realität kaum möglich ist.⁷⁹¹

Dieser Problematik wird hier begegnet, indem auf die von *Sander* entwickelte evolutorische Steuerwirkungstheorie zurückgegriffen wird, welche den Einfluss der Besteuerung auf das Entscheidungsverhalten von Wirtschaftssubjekten anhand nachsteuerlicher Ziel-Mittel-Heuristiken erklärt.⁷⁹² Da Steuern Geldleistungen sind, erscheint es zumindest plausibel, dass der Großteil der Steuerpflichtigen bestrebt ist, seine finanziellen Nutzenerwartungen zu maximieren.⁷⁹³ Als Mittel zur Zielerreichung werden Heuristiken herangezogen, die als Gegenstand von Evolutionsprozessen angesehen werden und die sich innerhalb eines sozialen Kontextes durch Variation, Selektion und Retention (sog. Phasenmodell) fortwährend weiterentwickeln. Die Phase der Retention bildet dabei die temporäre Stabilisierung der unter den Steuerpflichtigen verbreiteten Ziel-Mittel-Heuristiken, wodurch Regelmäßigkeiten von Steuerwirkungsmustern innerhalb eines bestimmten Raum-Zeit-Bezugs erklärt werden können.⁷⁹⁴ Zwar erscheint diese Vorgehensweise im Vergleich zum Einbezug einer neoklassisch verorteten Steuerwirkungstheorie weniger stringent, da sich keine allgemeinen Gesetzmäßigkeiten, sondern lediglich Tendenzaussagen ableiten lassen, dafür legt ein evolutorischer Ansatz realitätsgerechtere Prämissen zugrunde.⁷⁹⁵ Darüber hinaus bietet eine evolutorische Steuerwirkungstheorie auch Erklärungen für beobachtete Phänomene an, die im Rahmen eines neoklassischen Ansatzes unerklärt bleiben bzw. lediglich theorieexogene Anomalien darstellen.⁷⁹⁶

Als ökonomisches Besteuerungsziel wird im Rahmen des hier verwendeten Referenzmaßstabs eine gleichmäßige Besteuerung zugrunde gelegt,⁷⁹⁷ wobei zu beachten ist, dass es nicht *die eine* Gleichmäßigkeit gibt, sondern verschieden begründete Konzeptionen. Dieser Pluralismus ist jedoch nicht als unwissenschaftlich anzusehen, sondern vielmehr Ausdruck ei-

⁷⁹⁰ *Herbort* (2017): S. 69.

⁷⁹¹ Vgl. *Herbort* (2017): S. 70.

⁷⁹² Vgl. *Sander* (2018): S. 149-202 sowie die Ausführungen in Kapitel 2.2.1.1, S. 22-25.

⁷⁹³ Vgl. *Schmiel* (2013): S. 156, *Sander* (2018): S. 52 f. Ausnahmen dürften u. a. im Kontext der Gemeinnützigkeit bestehen, die jedoch im Folgenden ausgeblendet werden.

⁷⁹⁴ Vgl. *Sander* (2018): S. 182 f., 188.

⁷⁹⁵ Vgl. *Schmiel* (2009b): S. 1202, *Herbort* (2017): S. 70 f., *Sander* (2018): S. 184, 213 f., 220.

⁷⁹⁶ Vgl. *Sander* (2018): S. 204, 220 sowie die Ausführungen in Kapitel 5.2.5, S. 180-183.

⁷⁹⁷ Vgl. zur evolutorisch fundierten Gleichmäßigkeit der Besteuerung als ökonomischem Besteuerungsziel ausführlich *Schmiel* (2013): S. 137-162.

ner kritischen Grundhaltung.⁷⁹⁸ Eine evolutiv fundierte Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird hier als „Verringerung von Steuerausweichentscheidungen“ konkretisiert.⁷⁹⁹ Wird eine Steuerrechtsnorm *de lege lata* mit einem Reformvorschlag *de lege ferenda* verglichen, wird entsprechend diejenige Regelung als adäquater eingestuft, die seitens der Steuerpflichtigen zu weniger – vom Gesetzgeber ungewollten – steuerlich motivierten Ausweichhandlungen führt.

6.2.3 Technische Subprinzipien

Während die verfassungsrechtliche Forderung nach materialer Rechtsstaatlichkeit und die ökonomischen Anforderungskriterien insbesondere auf „Prinzipien der Gerechtigkeit“ abzielen, handelt es sich bei den technischen Subprinzipien um „Prinzipien der Zweckmäßigkeit“.⁸⁰⁰ Letztere stehen hinsichtlich ihrer Wertigkeit hinter den ethischen Prinzipien zurück, sind jedoch notwendig, um die Steuerrechtsanwendung in der Realität zu ermöglichen.⁸⁰¹ Denn eine Steuerverwaltung, die sämtliche Individualinteressen der Steuerpflichtigen berücksichtigen würde, wäre mit Blick auf das „Massengeschäft“ der Steuerverwaltung weder anwendbar noch durchsetzbar.⁸⁰² Insofern zielen die in den Referenzmaßstab einfließenden Subprinzipien auf *Einfachheit* und *Praktikabilität* ab. Das Verhältnis der übergeordneten zu den Subprinzipien ist dabei durch ein „Spannungsverhältnis zwischen Steuervereinfachung und Einzelfallgerechtigkeit“⁸⁰³ geprägt. Zwar können Vereinfachungsvorschriften zur Entfaltung des Gerechtigkeitspostulats in der Realität beitragen, da Gesetze, die aufgrund ihrer Kompliziertheit nicht praktikabel sind, nicht gleichmäßig durchgeführt werden können.⁸⁰⁴ Eine Erhöhung der Praktikabilität darf allerdings nicht durch eine überschießende Gewichtung der Subprinzipien ggü. der Einzelfallgerechtigkeit erkauft werden.⁸⁰⁵

⁷⁹⁸ Vgl. *Schmiel* (2009b): S. 1204.

⁷⁹⁹ Vgl. *Schmiel* (2013): S. 150 f. Ähnlich *Wagner*, nach dem „Steuersysteme so zu konstruieren (sind), dass eigennützige Steuervermeidungsbestrebungen möglichst geringen Schaden stiften, indem sie den Spielraum für Steuervermeidung reduzieren und die Besteuerung möglichst unausweichlich machen.“ *Wagner* (2014a): S. 1136, der mit Bezugnahme auf den *Homo Oeconomicus* implizit aber eine neoklassische Steuerwirkungstheorie zugrunde legt.

⁸⁰⁰ Vgl. *Hey* (2021c): Rz. 3.18.

⁸⁰¹ Vgl. *Pohmer* (1994): S. 22, 29, *Hey* (2021c): Rz. 3.18.

⁸⁰² Vgl. *Schober* (2009): S. 45, *Wernsmann* (2011): S. 72, *Herbort* (2017): S. 82, *Hey* (2021c): Rz. 3.18, 3.145.

⁸⁰³ *Hey* (2021c): Rz. 3.146, ähnlich *Herbort* (2017): S. 83.

⁸⁰⁴ Vgl. *Söhn* (1988): S. 345, *Wernsmann* (2011): S. 73, *Hey* (2021c): Rz. 3.23, 3.145 f.

⁸⁰⁵ Vgl. *Herbort* (2017): S. 82 f., *Hey* (2021c): Rz. 3.145.

Die Forderung nach Steuervereinfachung gehört zu den Konstanten der Steuerpolitik und Steuerwissenschaften.⁸⁰⁶ In der öffentlichen Diskussion gibt es allerdings keinen Konsens darüber, was unter einem „einfachen“ Steuersystem verstanden wird und aus wessen Blickwinkel eine entsprechende Beurteilung erfolgt. Zum einen wird auf die äußere Form der Gesetze abgestellt, die sich in der Forderung nach einer verständlichen Ausdrucksweise und einem plausiblen Aufbau der Gesetzestexte äußert, ohne dass der Inhalt des Steuerrechts dabei wesentlich verändert wird.⁸⁰⁷ Dabei ist zu beachten, dass Gesetzestexte notwendigerweise abstrakt zu formulieren sind und oftmals nicht so stark vereinfacht werden können, dass sie jedem steuerrechtlichen Laien zugänglich werden.⁸⁰⁸ Zumindest sollten sie jedoch nicht so kompliziert formuliert und verklausuliert sein, dass sie selbst von sachkundigen Beratern nicht mehr durchdrungen werden.⁸⁰⁹ Zum anderen beziehen sich entsprechende Forderungen auch auf materielle Vereinfachungen des Steuerrechts, bspw. durch eine Abschaffung von Einzelsteuern (z. B. der Gewerbesteuer) oder durch Reformen der verbleibenden Einzelsteuern,⁸¹⁰ die u. a. auf eine Senkung der Steuererhebungskosten abzielen.⁸¹¹

Steuererhebungskosten lassen sich in Planungs- und Vollzugskosten unterteilen und betreffen sowohl die Steuerpflichtigen als auch den staatlichen Administrationsapparat. Aus Sicht der Steuerpflichtigen sind Kosten für die Steuerplanung und Vollzugskosten i. S. von Steuerdeklarationskosten zu nennen, während auf staatlicher Seite Kosten für die Planung von Steuersystemen entstehen – bspw. um ungewollte Steuerausweichbestrebungen der Steuer-

⁸⁰⁶ Vgl. *Seer* (1995): S. 184-193, *Schön* (2002): S. 23, *Schober* (2009): S. 36. Auch im Koalitionsvertrag der aktuellen Regierungsparteien heißt es: „Wir wollen das Steuersystem für Menschen und Unternehmen einfacher machen.“ *SPD/BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN/FDP* (2021): S. 164.

⁸⁰⁷ Vgl. *Söhn* (1988): S. 346 f., *Schön* (2002): S. 24. Die Forderung nach der Verständlichkeit von Gesetzestexten ergibt sich aus dem formal-rechtsstaatlich fundierten Bestimmtheitspostulat. Vgl. *Hey* (2021a): Rz. 7.14.

⁸⁰⁸ Vgl. *Schober* (2009): S. 38 f. Als Indikator für die Komplexität und Kompliziertheit des Steuerrechts wird oftmals auf den Textumfang gesetzlicher Vorschriften abgestellt. Diesbezüglich ist anzumerken, dass das Steuerrecht durch „kurze“ Gesetze nicht zwingend vereinfacht wird. So „ist ein umfangreiches Gesetz, in dem der Gesetzgeber durch eigene Entscheidungen für Klarheit sorgt, für den Bürger vorteilhafter als ein kurzes Gesetz, in dem zahlreiche Fragen offengelassen oder gar nicht angesprochen werden.“ *Drenseck* (2006): S. 2, vgl. ähnlich *Wagner* (2014a): S. 1134, *Herbert* (2017): S. 83 (dort Fn. 442).

⁸⁰⁹ Vgl. *Hey* (2021a): Rz. 7.14. *Schön* [(2002): S. 25] konstatierte im Jahr 2002, dass eine solche Verständlichkeit „durchaus nicht mehr sichergestellt ist.“ Dieser Einschätzung vermag die Verfasserin rund 20 Jahre später nicht zu widersprechen.

⁸¹⁰ Vgl. *Schön* (2002): S. 24 und exemplarisch den „Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer neuen Einkommensteuer und zur Abschaffung der Gewerbesteuer“ der Fraktion der *FDP* aus dem Jahr 2004, *Deutscher Bundestag* (2004).

⁸¹¹ Vgl. *Wagner* (2005): S. 94, *Wagner* (2006): S. 19, ähnlich *Schön* (2002): S. 25 f., *Herbert* (2017): S. 83-87.

pflichtigen zu antizipieren – und Vollzugskosten i. S. von Steuerkontrollkosten, die sich bspw. im Personalbedarf für die Steuerveranlagungen, Betriebsprüfungen oder Rechtsbehelfsverfahren niederschlagen.⁸¹²

Für ein *praktikables* Steuersystem sind technische Prinzipien, wie das Stichtags- oder das Jahressteuer- bzw. Abschnittsprinzip, gesetzlich kodifiziert.⁸¹³ Darüber hinaus tragen Typisierungen, Pauschalierungen etc. zur Entlastung der Steuerverwaltung bei.⁸¹⁴ Typisierung bedeutet, dass gesetzlich eine „Durchschnittsnormalität“ fixiert wird, indem wesentliche Elemente gleichgearteter Sachverhalte i. S. einer generalisierenden Betrachtungsweise zusammengefasst werden.⁸¹⁵ Pauschalierung bezeichnet die rechnerische Schematisierung eines steuergesetzlichen Tatbestandes und ist somit ein Unterfall der Typisierung.⁸¹⁶ Durch solche gesetzliche Verallgemeinerungen kommt es zu einer Gleichbehandlung von Ungleichem, was jedoch grundsätzlich durch Gründe der Praktikabilität und der Verwaltungvereinfachung gerechtfertigt werden kann.⁸¹⁷ Voraussetzung ist, dass für die Typisierung ein Bedürfnis besteht, dass sie zur Vereinfachung geeignet und verhältnismäßig ist.⁸¹⁸ Zudem darf der Gesetzgeber keinen atypischen Fall als Leitbild festlegen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Tatbestand orientieren.⁸¹⁹

6.2.4 Normzweck von § 34 Abs. 1 EStG

Neben den zuvor erläuterten, allgemeinen Anforderungskriterien ist es zur Beurteilung einer Steuerrechtsnorm von Bedeutung, welcher Zweck mit der zu analysierenden Vorschrift ver-

⁸¹² Vgl. Schön (2002): S. 25 f., Wagner (2005): S. 94-96, Wagner (2006): S. 19-22. Solche Steuererhebungskosten („tax compliance costs“) werden auch als ein nicht außer Acht zu lassender Teil der von der Besteuerung ausgelösten „excess burden“ angesehen. Vgl. Kaplow (1996): S. 140, Herbort (2017): S. 84 (dort Fn. 445).

⁸¹³ Vgl. Tipke (1971): S. 16, Lang/Englisch (2005): S. 6, Hey/Kirchhof/Ismer (2020): Rz. 17, Hey (2021c): Rz. 3.18. A. A. Kirchhof, nach dem es sich beim Abschnittsprinzip um ein materielles Besteuerungsprinzip handelt. Vgl. Kirchhof (1985): S. 329.

⁸¹⁴ Vgl. Schober (2009): S. 41, Hey (2021c): Rz. 3.147.

⁸¹⁵ Vgl. BVerfG (2004): Rz. 63, BVerfG (2008): Rz. 60, BVerfG (2017): Rz. 107, Wernsmann (2020): Rz. 452.

⁸¹⁶ Vgl. Tipke (2000b): S. 349, Wernsmann (2011): S. 73.

⁸¹⁷ Vgl. Wernsmann (2020): Rz. 453, Hey (2021c): Rz. 3.23, 3.147. Gründe der Praktikabilität und der Verwaltungsvereinfachung sind der Kategorie 3 (Vereinfachungs- und Typisierungsgründe) der Rechtfertigungsgründe zuzuordnen. Vgl. zu den im Steuerrecht geltenden Kategorien von Rechtfertigungsgründen die Ausführungen in Fn. 217, S. 38.

⁸¹⁸ Vgl. Tipke (2000b): S. 350, Desens (2016): S. 245, Hey (2021c): Rz. 3.147.

⁸¹⁹ Vgl. BVerfG (2006b): Rz. 75, BVerfG (2008): Rz. 60, Desens (2016): S. 245, Hey (2021c): Rz. 3.148.

folgt wird.⁸²⁰ Um das Leistungsfähigkeitsprinzip ideal umzusetzen, müsste die Besteuerung bei einem progressiven Steuertarif grundsätzlich nach dem Lebenseinkommen des Steuerpflichtigen bemessen werden.⁸²¹ Dagegen wird im geltenden Recht auf das Periodizitätsprinzip abgestellt, welches durch das in §§ 2 Abs. 7, 25 Abs. 1 EStG verankerte Jahressteuerprinzip konkretisiert wird.⁸²² Durch diese Abschnittsbesteuerung wird die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechend eingeschränkt; so unterliegt ein Steuerpflichtiger mit einem stark schwankenden Einkommen – bezogen auf das Lebenseinkommen – einer höheren Steuerbelastung als ein Steuerpflichtiger, der die gleiche Summe über die Lebenszeit verteilt in gleichmäßigen Beträgen erwirtschaftet.⁸²³ Diese der „Steuer-gerechtigkeit in der Zeit“⁸²⁴ zuwiderlaufenden Belastungsunterschiede lassen sich grundsätzlich durch Gründe der Verwaltungspraktikabilität rechtfertigen.⁸²⁵ Gleichwohl sieht der Gesetzgeber in § 34 Abs. 1 EStG für außerordentliche Einkünfte, die zusammengeballt in einem Veranlagungszeitraum steuerlich zu berücksichtigen sind und aus denen sich typischerweise entsprechende Progressionsspitzen ergeben, eine Progressionsglättung vor.⁸²⁶ Dabei handelt es sich nicht um eine Billigkeitsregelung, sondern grundsätzlich um eine *Fiskalzweckermäßigungs-norm* zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung, durch die eine An-

⁸²⁰ Auf den mit § 34 Abs. 1 EStG intendierten Normzweck wurde auf S. 47 in Kapitel 3.3.1.1 bereits kurz eingegangen; dieser wird im Folgenden näher beleuchtet.

⁸²¹ Vgl. *Tipke* (2003): S. 756, *Tipke* (2012): S. 1255, *Schaumburg/Schaumburg* (2013): S. 66 f., *Hey* (2021b): Rz. 8.44 und grundlegend zur Lebenseinkommensbesteuerung durch einen interperiodischen Progressionsausgleich *Hackmann* (1975): S. 1-38, *Hackmann* (1980): S. 318-324, *Mitschke* (1980a): S. 122-134, *Mitschke* (1980b): S. 252-267, *Mitschke* (1981): S. 255-260. A. A. *Kirchhof* (2001): S. 19, *Schneider* (2005): S. 284-287.

⁸²² Vgl. *Hackmann* (1975): S. 1, *Schaumburg/Schaumburg* (2013): S. 67, *Hey* (2021b): Rz. 8.44.

⁸²³ Vgl. *Hackmann* (1975): S. 4, *Schaumburg/Schaumburg* (2013): S. 67. *Tipke* [(2003): S. 756] führt dazu weiter aus: „Mit der Kürze des Zeitabschnitts, dem Grad der Progression und dem Grad der Schwankungen des Periodeneinkommens wächst – auf das Lebenseinkommen gesehen – die Benachteiligung. Das trifft vor allem Erfinder, Künstler, Schriftsteller, Komponisten, Berufssportler und Inhaber von Unternehmen mit hohem Risiko.“

⁸²⁴ *Schaumburg/Schaumburg* (2013): S. 61, 67.

⁸²⁵ Hier wird das Spannungsverhältnis zwischen den Prinzipien der Gerechtigkeit und der Zweckmäßigkeit (vgl. S. 197) deutlich: „Da das Leistungsfähigkeitsprinzip als Steuergerechtigkeitsprinzip zu interpretieren ist, muß der Einkommensbesteuerung derjenige Zeitabschnitt (ein Jahr, mehrere Jahre, Lebenserwerbszeit, Lebenszeit) zugrunde gelegt werden, der unter Berücksichtigung des im Rahmen des Administrablen und des Legifizierbaren im Verhältnis der Steuerpflichtigen zueinander möglichst gerecht ist.“ *Tipke* (2003): S. 755.

⁸²⁶ Vgl. *Deutscher Bundestag* (1998): S. 183. Darüber hinaus ist gesetzlich keine interperiodische Progressionsglättung vorgesehen. Vgl. *Schaumburg/Schaumburg* (2013): S. 67.

näherung an das über den einzelnen Besteuerungsabschnitt hinausgehende Leistungsfähigkeitsprinzip erreicht werden soll.⁸²⁷

Auch wenn die Zielsetzung in einer Abmilderung progressionsbedingter steuerlicher Mehrbelastungen besteht, so ist es zur Beurteilung der Zusammenballung – als einer sachlichen Voraussetzung zur Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG – nach ständiger Rechtsprechung nicht erforderlich, dass die außerordentlichen Einkünfte im konkreten Einzelfall zu einem *tatsächlichen* Progressionsnachteil für den Steuerpflichtigen führen;⁸²⁸ so müssen diese lediglich *potenziell geeignet* sein, eine entsprechende Progressionswirkung auszulösen.⁸²⁹ Im Jahr 2011 warf der IX. Senat des *BFH* erstmals zweifelnd die Frage auf, ob „angesichts des Normzwecks des § 34 EStG, nämlich eine für den Steuerpflichtigen im Vergleich zu seiner regelmäßigen sonstigen Besteuerung einmalige und außergewöhnliche Progressionsbelastung abzumildern, (...) [die ermäßigte Besteuerung nach § 34 EStG] nur im Fall einer tatsächlich höheren Progressionsbelastung (...) zur Anwendung kommen [sollte].“⁸³⁰ Zur Klärung der Rechtssache wurde durch den *BFH* eine Beitritts-Aufforderung des *BMF* ausgesprochen. Das Verfahren wurde jedoch durch Zurücknahme der Revision – und somit ohne Beantwortung der Fragestellung – erledigt. Zwar versagte der 14. Senat des *FG Münster* im Jahr 2015 einem Steuerpflichtigen in einem rechtskräftigen Urteil die Besteuerung einer Entschädigung i. S. des § 34 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. § 24 Abs. 1 EStG mit der Fünftelregelung, da diese nur ermäßigt zu besteuern sei, „wenn die Entschädigung in Bezug auf das beendete Arbeitsverhältnis, d. h. im Vergleich zur ungestörten Fortsetzung dieses Arbeitsverhältnisses, zu einer ansonsten nicht eintretenden Progressionssteigerung führen würde“⁸³¹ und stellte sich damit explizit gegen die Auffassung des *BFH*.⁸³² Eine Abkehr von der ständigen Rechtsprechung ist dennoch nicht zu erwarten. So nahm der *BFH* in einer späteren Entscheidung weiterhin Bezug auf eine *potenzielle* Progressionswirkung, ohne

⁸²⁷ Vgl. *Tipke* (2003): S. 756, *Werder* (2005): S. 253, 255, *Schaumburg/Schaumburg* (2013): S. 67, *Hey* (2021b): Rz. 8.812.

⁸²⁸ Vgl. *BFH* (1996): Rz. 16, *BFH* (1998a): Rz. 25.

⁸²⁹ Vgl. *BFH* (2003d): Rz. 29, *BFH* (2014b): Rz. 13 und zur gleichlautenden Auffassung der *Finanzverwaltung BMF* (2013): Rz. 11.

⁸³⁰ *BFH* (2011b): Rz. 13.

⁸³¹ *FG Münster* (2015): Rz. 30.

⁸³² Vgl. *FG Münster* (2015): Rz. 24 und zu den Entscheidungsgründen ausführlich Rz. 20-39.

diese Fragestellung weiter zu erörtern.⁸³³ Im Rahmen der Steuerrechtsgestaltungsanalyse wird – in Anlehnung an den 14. Senat des *FG Münster* – zur Prüfung der Zielerreichung dennoch auf die Abmilderung eines *tatsächlichen* Progressionsnachteils abgestellt, da dies nach Ansicht der Verfasserin die § 34 Abs. 1 EStG zugrunde liegende Gesetzesintention adäquater umsetzt.⁸³⁴

Neben der Progressionsglättung führt der Gesetzgeber in den Gesetzesmaterialien zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 zudem folgende Begründungen zur Einführung der Fünftelregelung auf: Zum einen sollte der Tatsache Abhilfe geschaffen werden, dass durch die vorherige Regelung, nach welcher der Großteil der außerordentlichen Einkünfte einem ermäßigten Steuersatz unterworfen wurde, „Steuerpflichtige, die aufgrund ihrer Einkommen regelmäßig der Spitzenbelastung unterliegen, weit über das bezweckte Ziel hinaus [begünstigt]“⁸³⁵ wurden. Zum anderen wurde die differenzierte Behandlung von Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten und der restlichen außerordentlichen Einkünfte als „zu kompliziert“⁸³⁶ angesehen.

Zusammenfassend soll durch § 34 Abs. 1 EStG somit eine am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichtete Besteuerung gewährleistet werden, indem eine Progressionsglättung für außerordentliche Einkünfte erfolgt, die zusammengeballt in einem Kalenderjahr steuerlich zu berücksichtigen sind, ohne jedoch eine überschießende Begünstigung zu erzeugen. Zudem soll die einheitliche Behandlung verschiedener Arten außerordentlicher Einkünfte zur Steuervereinfachung beitragen.

⁸³³ Vgl. *BFH* (2018b): Rz. 19 und zur Darstellung der unterschiedlichen Auffassungen *Horn* (2019b): Rz. 54.

⁸³⁴ Diese Auffassung verlangt aus praktischer Sicht allerdings entsprechende Schattenveranlagungen, um zu prüfen, ob sich aus der zusammengeballten Berücksichtigung der außerordentlichen Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum *tatsächlich* ein Progressionsnachteil ergibt. Eine *potenzielle* Progressionswirkung lässt sich dagegen allein aus der Höhe der erzielten Einkünfte im betrachteten Veranlagungszeitraum ableiten.

⁸³⁵ *Deutscher Bundestag* (1998): S. 183.

⁸³⁶ *Deutscher Bundestag* (1998): S. 183.

6.3 Beurteilung der Fünftel- und Verteilungsregelung anhand des Referenzmaßstabs

6.3.1 Vereinbarkeit mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen

Hinsichtlich der Vereinbarkeit mit der formalen Rechtsstaatlichkeit ist zunächst anzumerken, dass die Einführung der Fünftelregelung durch das *BVerfG* im Jahr 2010 teilweise als verfassungswidrig eingestuft wurde. Der Verstoß bezog sich auf Teile der in § 52 Abs. 47 i. V. m. § 34 Abs. 1 EStG (i. d. F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002) kodifizierten unechten Rückwirkung.⁸³⁷ Der zugrunde liegende Gesetzesentwurf wurde am 09.11.1998 in den *Deutschen Bundestag* eingebracht und das Gesetz am 31.03.1999 verkündet, wobei die Fünftelregelung erstmals für den Veranlagungszeitraum 1999 Anwendung finden sollte.⁸³⁸ In Abgrenzung zu einer echten Rückwirkung einer Rechtsnorm, deren belastende Rechtsfolge bereits vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung auf abgeschlossene Tatbestände anwendbar sein soll („Rückbewirkung von Rechtsfolgen“⁸³⁹), liegt eine unechte Rückwirkung vor, sofern eine belastende Wirkung einer Rechtsnorm zwar nach ihrer Verkündung eintritt, diese jedoch auf bereits an einen „ins Werk gesetzten Sachverhalt“ anknüpft („tatbestandliche Rückanknüpfung“⁸⁴⁰).⁸⁴¹ Während eine echte Rückwirkung grundsätzlich unzulässig ist, gilt es bei einer unechten Rückwirkung, zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens des Normadressaten und dem Gewicht sowie der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe nach den Maßstäben der Verhältnismäßigkeit abzuwägen.⁸⁴² Hinsichtlich der rückwirkenden Anwendung der Fünftelregelung leitete das *BVerfG* einen Verstoß gegen die Grundsätze des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes ab, sofern eine Entschädigung i. S. des § 24 Nr. 1 lit. a) EStG a. F. entweder vor dem 09.11.1998 verbindlich vereinbart und im Veranlagungszeitraum 1999 ausgezahlt oder –

⁸³⁷ Vgl. *BVerfG* (2010b): 1. Ls und zweifelnd bereits *Wermeckes* (1999): S. 26 f.

⁸³⁸ Vgl. *Deutscher Bundestag* (1998), *Deutscher Gesetzgeber* (1999).

⁸³⁹ *BVerfG* (2010b): Rz. 67.

⁸⁴⁰ *BVerfG* (2010b): Rz. 68.

⁸⁴¹ Vgl. *Wermeckes* (1999): S. 15, *Werder* (2005): S. 22.

⁸⁴² Vgl. *BFH* (2022): Rz. 16-18.

vom Vereinbarungszeitpunkt unabhängig – vor der Verkündung im BGBl. I am 31.03.1999 ausbezahlt wurde.⁸⁴³

Da sich beim Zusammentreffen außerordentlicher und laufender Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum Grenzsteuersätze auf das verbleibende zu versteuernde Einkommen ergeben, die im Extremfall bis auf das Fünffache des geltenden Spitzensteuersatzes ansteigen können, stellt sich die Frage der Vereinbarkeit der Fünftelregelung mit der materialen Rechtsstaatlichkeit. So wird die mögliche konfiskatorische Wirkung von Teilen der Literatur als verfassungswidrig eingestuft.⁸⁴⁴ Das *BVerfG* hat die vom *BFH* vorgelegte Verfassungsbeschwerde dagegen nicht zur Entscheidung angenommen.⁸⁴⁵ Dies unterstreichend, hat der 9. Senat des *BFH* im Jahr 2015 einen diesen Sachverhalt entsprechenden Nichtzulassungsbeschwerde die Revision versagt. Die Beschwerde wurde als unbegründet zurückgewiesen, da keine grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache i. S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO vorliege und die Frage, ob und in welchem Umfang der aus der Fünftelregelung resultierende Steuersatz erdrosselnde Wirkung entfaltet und die Norm insoweit verfassungskonform ist, in der Judikatur des *BFH* bereits hinreichend geklärt sei.⁸⁴⁶ Die Rechtsprechung nimmt hinsichtlich möglicher Verstöße gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG), die Berufsausübungsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) und die Eigentumsgarantie (Art. 14 GG) wie folgt Stellung:

Der erhobene Vorwurf, dass der sprunghafte Verlauf der Grenzsteuerbelastung für das verbleibende zu versteuernde Einkommen gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstoße,⁸⁴⁷ wird von der Rechtsprechung mit der Begründung zurückgewiesen, dass die Beurteilung der steuerlichen Mehrbelastung nicht auf einer isolierten Betrachtungsweise einzelner Bestandteile des zu versteuernden Einkommens fußen dürfe. Als

⁸⁴³ Vgl. *BVerfG* (2010b): Rz. 60, 67-71, 75, 88. Darüber hinaus ergibt sich aus der Einführung der Fünftelregelung keine unzulässige Rückwirkung, sodass diese insoweit mit den Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes vereinbar ist. Vgl. jüngst *BFH* (2022): 1. Os., Rz. 14, 19, 23, 50.

⁸⁴⁴ Vgl. *Birk/Kulosa* (1999): S. 440, *Jahndorf/Lorscheider* (2000): S. 433-440, *Lemm* (2002): S. 35 f., *Siegel* (2007c): S. 978, *Bareis* (2015): S. 577, *Siegel* (2015): S. 1421, *Zimmermann* (2015): S. 417 und zumindest zweifelnd *List* (2003): S. 764-766. A. A. *Sieker* (2016): Rz. A 102, *Horn* (2019b): Rz. 4 und wohl auch *Eggesiecker/Ellerbeck*, nach denen allein aus der Höhe eines Grenzsteuersatzes nicht auf die Unzulässigkeit der Besteuerung geschlossen werden kann. Vgl. *Eggesiecker/Ellerbeck* (2007): S. 1283.

⁸⁴⁵ Vgl. *BVerfG* (2010a) sowie *BFH* (2006e).

⁸⁴⁶ Vgl. *BFH* (2015): Rz. 3 sowie für die ständige Rechtsprechung *BFH* (2006e), *BFH* (2010c) und *BFH* (2011a).

⁸⁴⁷ Vgl. *Jahndorf/Lorscheider* (2000): S. 435-437, *Bareis* (2015): S. 581-585, *Siegel* (2015): 1421.

Maßstab für die Gleich- bzw. Ungleichbehandlung zweier Steuerpflichtiger sei stattdessen die Belastung in Bezug auf das gesamte zu versteuernde Einkommen heranzuziehen.⁸⁴⁸ Diesbezüglich wird dem Kläger in einer Vergleichsrechnung ein Steuerpflichtiger gegenübergestellt, welcher ausschließlich Einkünfte erzielt, die dem Grundtarif des § 32a EStG unterliegen. Der *BFH* konstatiert, dass der Kläger in keinem Fall schlechter gestellt werde als ein Vergleichs-Steuerpflichtiger, sodass sich kein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz feststellen lasse.⁸⁴⁹

Gem. Art. 12 Abs. 1 GG haben „[a]lle Deutschen (..) das Recht, Beruf, Arbeitsplatz und Ausbildungsstätte frei zu wählen“. Sofern ein Steuerpflichtiger neben seinen außerordentlichen Einkünften noch laufende Einkünfte aus einer Berufsausübung erwirtschaftet, deren wirtschaftlicher Erfolg zu mehr als 100 % abgeschöpft wird, kommt ein Verstoß gegen Art. 12 Abs. 1 GG in Betracht, da es für den Steuerpflichtigen in diesem Fall sinnvoller gewesen wäre, seinen Beruf aufzugeben.⁸⁵⁰ Der *BFH* bejaht zwar einen gewissen Zusammenhang zwischen der Besteuerung außerordentlicher Einkünfte und der Berufsausübung; dies würde aber nicht „die Aufgabe der Berufstätigkeit als einzig wirtschaftlich sinnvolle Entscheidung des Betroffenen nahelegen“⁸⁵¹, sodass keine Beeinträchtigung der Berufsausübungsfreiheit vorliege.

Das Gebot des Eigentumsschutzes des Art. 14 Abs. 1 GG verlangt gewisse Grenzen der Besteuerung, in der Form, dass dem Steuerpflichtigen ein Kernbestand des Erfolges erhalten bleiben muss. Zudem darf ein Steuergesetz aufgrund des Enteignungsverbots des Art. 14 Abs. 3 GG keine erdrosselnde Wirkung entfalten.⁸⁵² Nach Ansicht des *BFH* liegt im Rahmen der Fünftelregelung kein entsprechender Verfassungsverstoß vor, da gewährleistet wäre, „dass dem Steuerpflichtigen nach Abzug der Steuerbelastung ein – absolut und im Vergleich zu anderen Einkommensbeziehern – hohes, frei verfügbares Einkommen bleibt“⁸⁵³.

⁸⁴⁸ Im Ergebnis stellt der *BFH* damit auf den Durchschnittssteuersatz des zu versteuernden Einkommens ab, während der Grenzsteuersatz auf das verbleibende zu versteuernde Einkommen gänzlich außer Acht bleibt.

⁸⁴⁹ Vgl. *BFH* (2006e): Rz. 18, *BFH* (2010c): Rz. 21, *BFH* (2011a): Rz. 29, *Sieker* (2016): Rz. A 102. Kritisch hierzu *Bareis* (2015): S. 582-584.

⁸⁵⁰ Vgl. *Jahndorf/Lorscheider* (2000): S. 438 f.

⁸⁵¹ *BFH* (2006e): Rz. 20.

⁸⁵² Vgl. *BVerfG* (1992): Rz. 64, *Siegel* (2021): Rz. 9.

⁸⁵³ *BFH* (2006e): Rz. 21. Im Ergebnis so auch *Jahndorf/Lorscheider* (2000): S. 437 f. A. A. *Siegel* (2015): S. 1421: „Eine überkonfiszierende Besteuerung eines hinzukommenden Einkommensteils kann nicht

Insgesamt ist somit festzuhalten, dass die aktuelle Ausgestaltung und Anwendung der Fünftelregelung laut Rechtsprechung mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen i. S. der formalen und materialen Rechtsstaatlichkeit vereinbar ist; diese Auffassung wird von Teilen der Literatur jedoch angezweifelt. Da im Rahmen der Verteilungsregelung keine Grenzsteuersätze auftreten können, die den Spitzensteuersatz übersteigen, ergeben sich bzgl. des Tarifverlaufs dieser Besteuerungsvariante keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

6.3.2 Vereinbarkeit mit den ökonomischen Anforderungen

Hinsichtlich der Vereinbarkeit mit den ökonomischen Anforderungen wird geprüft, welche der Besteuerungsalternativen zu weniger Steuerausweichentscheidungen führt. Hierzu wird zunächst aufgezeigt, inwiefern sich aus der jeweiligen Berechnungssystematik heraus Möglichkeiten ergeben, finanzielle Vorteile durch steuerlich motivierte Sachverhaltsgestaltungen zu generieren. Hieran anknüpfend wird diskutiert, ob die identifizierten Steuerausweichmöglichkeiten unter Einbezug einer evolutorisch fundierten Steuerwirkungstheorie zu *tatsächlichen* Steuerausweichentscheidungen führen, die der Zielsetzung einer gleichmäßigen Besteuerung zuwiderlaufen. Hierzu wird erörtert, welche Sachverhaltsgestaltungen sich *vermutlich* als Ziel-Mittel-Heuristik(en) in der Retentionsphase befinden bzw. befinden würden.

6.3.2.1 Identifizierung von Steuerausweichmöglichkeiten

Zur Identifizierung der möglichen Steuerausweichhandlungen wird zunächst auf die im Rahmen des Literature Reviews identifizierten Steuergestaltungsempfehlungen zur optimierten Anwendung der Fünftelregelung zurückgegriffen.⁸⁵⁴ Es wird dargelegt, welche der sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen⁸⁵⁵ auch im Rahmen der Verteilungsregelung in Betracht kommen, und es werden die maximalen finanziellen Vorteile aufgezeigt, die sich im

dem Eigentumsschutz nach Art. 14 Abs. 1 GG und dem Enteignungsverbot des Art. 14 Abs. 3 GG entsprechen. (...) Wird zwar in der Literatur zugegeben, dass die Fünftelregel 'ökonomisch unsinnig' sein mag, aber eine 'der Eigentumsgarantie widersprechende Übermaßbesteuerung' nicht vorliege, so geht eine formale juristische Betrachtung völlig an einer ökonomischen Selbstverständlichkeit vorbei."

⁸⁵⁴ Vgl. die Ausführungen in Kapitel 4.1.5.1, insbesondere Tabelle 5, S. 93.

⁸⁵⁵ Als sachverhaltsgestaltende Maßnahmen werden die Konzepte 1-6 einbezogen. Bei Konzept 7 („Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung“) handelt es sich um ein steuerliches Wahlrecht, welches den Steuerpflichtigen explizit gesetzlich eingeräumt wird und nach dem hier vorliegenden Verständnis nicht zu den Steuerausweichentscheidungen zählt, die es für ein „betriebswirtschaftlich adäquates Steuerrecht“ zu vermeiden bzw. verringern gilt.

Rahmen der Besteuerungsvarianten jeweils gestalten lassen.⁸⁵⁶ Die Ergebnisse sind in Tabelle 22 zusammenfassend aufgeführt und werden im Folgenden erläutert.

Konzept	Steuerausweichmöglichkeiten	Maximaler finanzieller Vorteil	
		Fünftelregelung	Verteilungsregelung
1	Intertemporale Verschiebung von Einkünften	91.540 € (5 * C _{5,t=0})	18.308 € (C _{5,t=0})
2	Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens	18.890 €	–
3	Verlagerung von Einkünften auf Angehörige	91.540 € (5 * C _{5,t=0})	18.308 € (C _{5,t=0})
4	Verteilung außerordentlicher Einkünfte auf mehrere Veranlagungszeiträume *Vorteil je zusätzlichen Veranlagungszeitraum	91.540 € (5 * C _{5,t=0})*	18.308 € (C _{5,t=0})*
5	Ausweis laufender Einkünfte als außerordentliche Einkünfte	73.232 € (4 * C _{5,t=0})	68.867 € ($\sum_{i=-4}^{i=-1} C_{5,t=i}$)
6	Schaffung der Voraussetzungen zur Zusammenveranlagung	91.540 € (5 * C _{5,t=0})	18.308 € (C _{5,t=0})

Tabelle 22: Gegenüberstellung der Steuerausweichmöglichkeiten und daraus maximal generierbare finanzielle Vorteile im Veranlagungszeitraum 2023⁸⁵⁷

Eine intertemporale Verschiebung von Einkünften (Konzept 1) kommt grundsätzlich bei beiden Besteuerungsalternativen in Betracht. Im Rahmen der Fünftelregelung zielt diese Gestaltung darauf ab, zu vermeiden, dass die außerordentlichen Einkünfte mit laufenden Einkünften innerhalb eines Veranlagungszeitraums zusammentreffen. Denn dann ist die Entlastungswirkung der Fünftelregelung ggü. dem Grundtarif regelmäßig am größten. Maximal kann durch diese Sachverhaltsgestaltung im Veranlagungszeitraum 2023 ein Vorteil

⁸⁵⁶ Dabei erfolgt jeweils eine isolierte Betrachtung der einzelnen Konzepte, d. h., durch Kombination verschiedener Steuerausweichmöglichkeiten sind ggf. noch größere finanzielle Vorteile gestaltbar. Vgl. für ein Beispiel die exemplarische Beratungsdokumentation im Kontext außerordentlicher Einkünfte in Kapitel 4.3, S. 143-152 oder auch Fn. 860, S. 209.

⁸⁵⁷ Eigene Darstellung. Vgl. zu den jeweils maximal generierbaren finanziellen Vorteilen die Beispielsrechnungen in Anhang 24, S. 296-307. Die in der Tabelle aufgeführten Werte zur Verteilungsregelung beziehen sich jeweils auf eine vergangenheitsorientierte Ausgestaltung. Sofern sich bei einer zukunftsorientierten Regelung Vorteile in anderer Höhe erzielen lassen, werden diese im Folgenden erläutert. Darüber hinaus ist zu beachten, dass sich die Maximalwerte der Konzepte 1-5 jeweils auf die Einzelveranlagung beziehen und für die Zusammenveranlagung entsprechend zu verdoppeln sind.

i. H. v. 91.540 € erzielt werden, was dem Fünffachen des in $t = 0$ geltenden Korrekturbetrags der 5. Tarifzone entspricht ($5 * C_{5,t=0}$).⁸⁵⁸ Im Rahmen der Verteilungsregelung wirkt sich eine intertemporale Verschiebung von Einkünften dagegen nur in *einem* der einzubeziehenden Veranlagungszeiträume aus, während die weiteren vier Jahre davon nicht tangiert werden. Bei dieser Besteuerungsalternative ist der maximale Vorteil im Veranlagungszeitraum 2023 entsprechend auf die Höhe von 18.308 € ($C_{5,t=0}$) begrenzt.

Eine Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (Konzept 2) durch den Verzicht auf Einnahmen oder die Generierung steuerlicher Abzugsbeträge kann lediglich bei Anwendung der Fünftelregelung zu einer Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens führen. Denn diese Sachverhaltsgestaltung zielt darauf ab, die Wirkung konfiskatorischer Grenzsteuersätze „umzukehren“, wodurch im Veranlagungszeitraum 2023 ein maximaler Vorteil i. H. v. 18.890 € generiert werden kann.⁸⁵⁹ Durch die Berechnungssystematik der Verteilungsregelung können dagegen keine Grenzbelastungen auftreten, die den jeweils geltenden Spitzensteuersatz übersteigen, sodass eine aus einer Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens resultierende Steuerersparnis nicht zu einer Erhöhung der Vermögensposition nach Steuern führen kann.

Eine Verlagerung von Einkünften auf Angehörige (Konzept 3) fußt analog zu Konzept 1 auf der Überlegung, die steuerliche Berücksichtigung der außerordentlichen Einkünfte von der des verbleibenden zu versteuernden Einkommens zu trennen, mit dem Unterschied, dass keine *zeitliche*, sondern eine *personelle* Verlagerung von Einkünften erfolgt. Entsprechend ist der durch eine solche Gestaltung generierbare finanzielle Vorteil im Veranlagungszeitraum 2023 im Rahmen der Fünftelregelung ebenfalls auf 91.540 € ($5 * C_{5,t=0}$) und bei Anwendung der Verteilungsregelung auf 18.308 € ($C_{5,t=0}$) begrenzt.

Eine Verteilung außerordentlicher Einkünfte auf mehrere Veranlagungszeiträume (Konzept 4) zielt darauf ab, die Wirkung der Tarifiermäßigung zu vervielfachen. Gelingt es bspw., die außerordentlichen Einkünfte auf zwei Veranlagungszeiträume aufzuteilen, ist im Rah-

⁸⁵⁸ Vgl. das Beispiel in Anhang 24 zu Konzept 1, S. 296-298: Die Fünftelregelung entfaltet im Ausgangsfall keine Entlastungswirkung, während durch die intertemporale Verschiebung der außerordentlichen Einkünfte die maximale Entlastung ($EW_{max} = 4 * C_5$) erreicht wird. Zusätzlich wird der im folgenden Jahr grundsätzlich zur Verfügung stehende Korrekturbetrag C_5 genutzt, der ohne eine entsprechende Gestaltung aufgrund fehlender Einkünfte in diesem Veranlagungszeitraum ungenutzt bliebe.

⁸⁵⁹ Vgl. die Ausführungen in Kapitel 4.2.1, insbesondere Abbildung 12, S. 114.

men der Fünftelregelung wiederum ein Steuervorteil bis zu einer maximalen Höhe von 91.540 € ($5 * C_{5,t=0}$) möglich, da der Korrekturbetrag der 5. Tarifzone nicht nur fünf-, sondern zehnfache Wirkung entfaltet.⁸⁶⁰ Bei Anwendung der Verteilungsregelung kann durch eine Verteilung der außerordentlichen Einkünfte auf zwei Veranlagungszeiträume maximal ein Vorteil i. H. v. 18.308 € ($C_{5,t=0}$) erreicht werden. Die Werte gelten jeweils pro zusätzlichen Veranlagungszeitraum, d. h., bei einer Verteilung der außerordentlichen Einkünfte auf drei oder vier Veranlagungszeiträume verdoppelt bzw. verdreifacht sich – rein rechnerisch – der jeweilige Maximalwert.

Ein Ausweis laufender Einkünfte als außerordentliche Einkünfte (Konzept 5) fußt auf der Überlegung, von der Entlastungswirkung der Tarifiermäßigung ggü. dem Grundtarif zu profitieren. Entsprechend kann durch diese Sachverhaltsgestaltung im Rahmen der Fünftelregelung im Veranlagungszeitraum 2023 ein maximaler Vorteil i. H. v. 73.232 € ($4 * C_{5,t=0}$) und bei Anwendung der Verteilungsregelung i. H. v. 68.867 € ($\sum_{i=-4}^{i=-1} C_{5,t=i}$) erreicht werden.⁸⁶¹

Durch eine Schaffung der Voraussetzungen zur Zusammenveranlagung (Konzept 6) kann sich ebenfalls bei beiden Besteuerungsvarianten eine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens ergeben. Im Rahmen der Fünftelregelung ist der maximale Vorteil der Zusammen- ggü. der Einzelveranlagung wiederum auf das Fünffache des Korrekturbetrags der 5. Tarifzone ($5 * C_{5,t=0}$) gedeckelt, was im Veranlagungszeitraum 2023 einem Wert von

⁸⁶⁰ Auf den ersten Blick mag es verwundern, dass der im Rahmen von Konzept 4 maximal generierbare Vorteil durch die zehnfache Berücksichtigung des Korrekturbetrags der 5. Tarifzone mit dem Maximalwert von Konzept 1 (fünffache Wirkung) übereinstimmt. Bei näherer Betrachtung der Fallbeispiele in Anhang 24 (S. 296-298 zu Konzept 1 und S. 301-303 zu Konzept 4) ist jedoch ersichtlich, dass dies auf die unterschiedlichen Vergleichsgrößen der beiden Konzepte zurückzuführen ist. Bei Konzept 1 wird der Korrekturbetrag C_5 im Ausgangsfall einmal (im Veranlagungszeitraum 2022) und im Rahmen der Zielkonstruktion sechsfach (einmal im Veranlagungszeitraum 2022 und fünffach im Veranlagungszeitraum 2023) berücksichtigt. Dagegen ist der zehnfachen Berücksichtigung von C_5 bei der Zielkonstruktion (jeweils fünffach im Veranlagungszeitraum 2022 und 2023) von Konzept 4 die fünffache Berücksichtigung im Ausgangsfall (Veranlagungszeitraum 2022) gegenüberzustellen. Die jeweiligen Differenzen ($5 * C_{5,t=0}$) stimmen somit überein. Durch Kombination dieser Sachverhaltsgestaltungen lassen sich gleichwohl noch höhere Vorteile generieren; hier erfolgt allerdings lediglich eine isolierte Betrachtung der einzelnen Konzepte (vgl. Fn. 856, S. 207).

⁸⁶¹ Der Maximalwert der Verteilungsregelung bezieht sich dabei auf eine vergangenheitsorientierte Ausgestaltung. Im Rahmen der Zukunftslösung ergibt sich analog ein maximaler finanzieller Vorteil als Summe der Korrekturbeträge der 5. Tarifzone der zukünftigen vier Veranlagungszeiträume $t = 1$ bis $t = 4$ ($\sum_{i=1}^{i=4} C_{5,t=i}$), der jedoch (noch) nicht quantifiziert werden kann, da die in den zukünftigen Veranlagungszeiträumen geltenden Tarifparameter in $t = 0$ regelmäßig nicht bekannt sind.

91.540 € entspricht. Bei der Verteilungsregelung ist zwischen der vergangenheits- und zukunftsorientierten Ausgestaltung zu unterscheiden: Bei der Vergan-genheitslösung würde sich eine Eheschließung in $t = 0$ steuerlich nur in diesem Veranlagungszeitraum auswirken, sodass durch die Zusammenveranlagung maximal ein Vorteil i. H. v. 18.308 € ($C_{5,t=0}$) ggü. der Einzelveranlagung erreicht werden kann. Bei der Zukunftslösung werden dagegen die Einkünftekonstellationen und tariflichen Besonderheiten der zukünftigen Veranlagungszeiträume in die Berechnung einbezogen, sodass der maximale Vorteil der Zusammen- ggü. der Einzelveranlagung hier der Summe der Korrekturbeträge der 5. Tarifzone der Veranlagungszeiträume $t = 0$ bis $t = 4$ ($\sum_{i=0}^{i=4} C_{5,t=i}$) entspricht.

Zur Identifizierung der möglichen Steuerausweichhandlungen sind darüber hinaus auch Gestaltungsmöglichkeiten einzubeziehen, die lediglich im Rahmen der Verteilungsregelung, aber nicht bei Anwendung der Fünftelregelung zu einer Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens des Steuerpflichtigen führen. Es wurde bereits darauf hingewiesen, dass im Rahmen der Verteilungsregelung Fallkonstellationen möglich sind, bei denen es im Vergleich zur Anwendung des Grundtarifs zu einer höheren Steuerbelastung kommt, während dies im Rahmen der Fünftelregelung – bei Ausblendung weiterer relativer Tarifnormen – nicht möglich ist. Im Rahmen der Verteilungsregelung besteht somit grundsätzlich die Möglichkeit, das Haushaltsnettoeinkommen durch den Ausweis außerordentlicher Einkünfte als laufende Einkünfte – also vice versa zu Konzept 5 – zu erhöhen; allerdings nur, wenn auf die Implementierung einer entsprechenden Günstigerprüfung verzichtet wird. Darüber hinaus sind m. E. keine weiteren Gestaltungsmöglichkeiten erkennbar, die lediglich bei Anwendung der Verteilungsregelung zu einem finanziellen Vorteil seitens des Steuerpflichtigen führen würden.

6.3.2.2 Diskussion tatsächlicher Steuerwirkungen unter Einbezug einer evolutorisch fundierten Steuerwirkungstheorie

6.3.2.2.1 Steuerwirkungen de lege lata

Hinsichtlich der tatsächlichen Steuerausweichhandlungen im Kontext der Fünftelregelung ist zu vermuten, dass sich insbesondere die intertemporale Verschiebung von Einkünften (Konzept 1) als vorherrschende Ziel-Mittel-Heuristik in der Phase der Retention befindet, da diese Sachverhaltsgestaltung im Rahmen des Literature Reviews mit 44 Nennungen als diejenige identifiziert wurde, die am häufigsten empfohlen wurde. Die Minderung des ver-

bleibenden zu versteuernden Einkommens (Konzept 2) wird in der Literatur mit 40 Nennungen zwar ebenfalls recht häufig geraten, allerdings lassen die Beobachtungen von in der Realität auftretenden Tarifverwerfungen darauf schließen, dass diese konfiskatorischen Steuerbelastungen bzw. die daraus resultierende Gestaltungsmöglichkeit den Entscheidungsträgern entweder nicht bekannt war oder zwar bekannt war, aber die Gestaltung nicht korrekt umgesetzt wurde. Dies ist aus mehreren Gründen nicht verwunderlich: Erstens lassen andere empirische Studien darauf schließen, dass viele Steuerpflichtige ihren persönlichen Grenzsteuersatz falsch einschätzen.⁸⁶² Ohne dessen Kenntnis sind den Steuerpflichtigen die auftretenden Tarifverwerfungen möglicherweise gar nicht bewusst. Zweitens ist die Idee, durch eine Einkommensminderung das Haushaltsnettoeinkommen zu erhöhen, weniger naheliegend als Konzept 1. Denn eine intertemporale Verschiebung von Einkommensbestandteilen ist nicht nur im Rahmen der Fünftelregelung, sondern auch grundsätzlich dazu geeignet, Progressionseffekte gestalterisch zu nutzen. Dagegen kommt die Generierung steuerlicher Abzugsbeträge bzw. der Verzicht auf Einkünfte außerhalb der Fünftelregelung aufgrund des in § 32a Abs. 1 EStG kodifizierten Grenzsteuerhöchstsatz von 0,45 nicht in Betracht; diese Gestaltung wird vielmehr auch als „radikale, grotesk anmutende Lösung“⁸⁶³ empfunden. Drittens sind entsprechende Empfehlungen in der Literatur recht vage gehalten. So wird größtenteils nicht erörtert, in welchen konkreten Fallkonstellationen eine solche Gestaltungsmaßnahme überhaupt in Betracht kommt.⁸⁶⁴ Daher ist anzunehmen, dass sich diese Ziel-Mittel-Heuristik trotz Verbreitung in der steuerlichen Fachliteratur bislang nicht als Regelmäßigkeit in der Praxis durchgesetzt, sich also nicht in der Retentionsphase etabliert hat. Neben den bereits aufgezeigten Aspekten sind dafür möglicherweise auch vom sozialen Kontext abhängige Selektionsrahmenbedingungen, wie z. B. Haftungsrisiken im steuerberatenden Umfeld, ursächlich.

Auch wenn sich diese Sachverhaltsgestaltung nicht als vorherrschende Ziel-Mittel-Heuristik durchgesetzt zu haben scheint, sind die möglichen Grenzbelastungen aus ökonomischer

⁸⁶² Vgl. *Hundsdoerfer/Sichtmann* (2007): S. 611, *Blaufus et al.* (2020): S. 1, 6, 26. Dabei ist anzumerken, dass der Großteil der Studien dahingehend übereinstimmt, dass die Mehrheit der Steuerpflichtigen die Höhe ihres Grenzsteuersatzes falsch einschätzt, aber die Richtung der beobachteten Fehlwahrnehmungen (Unterbewertung vs. Überbewertung des Grenzsteuersatzes) abweicht. Vgl. für eine Übersicht entsprechender Studien *Fochmann et al.* (2010): S. 3-6 m. w. N.

⁸⁶³ *Henning/Hundsdoerfer/Schult* (1999): S. 135.

⁸⁶⁴ Eine Ausnahme bildet die quantitative Analyse von *Kudert/Höppner* (2020): S. 78-90.

Sicht problematisch.⁸⁶⁵ So führt das – ggf. nachträgliche – Bekanntwerden von Tarifverwerfungen äußerst wahrscheinlich dazu, dass die Steuerbelastung von den Wirtschaftssubjekten als ungerecht empfunden wird.⁸⁶⁶ Durch solche „Dummensteuern“ und einen damit einhergehenden wahrgenommenen „Vertrauensbruch des Staates“⁸⁶⁷ kann es dazu kommen, dass die Steuermoral der Steuerpflichtigen negativ beeinflusst und die Motivation zu (legalen oder illegalen) Steuerausweichhandlungen verstärkt wird.⁸⁶⁸

Auch die Konzepte 3-6 dürften sich nicht als vorherrschende Ziel-Mittel-Heuristiken durchgesetzt haben. Zum einen werden sie in der Literatur nur selten als Handlungsempfehlung im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG aufgeführt (und wenig rezipiert), und zum anderen kommen sie nur in Ausnahmefällen überhaupt in Betracht, da sie ganz bestimmte Lebensumstände der Steuerpflichtigen voraussetzen und/oder gesetzlichen Restriktionen unterliegen.⁸⁶⁹ So ist die Verlagerung von Einkünften auf Angehörige (Konzept 3) nur realisierbar, wenn der Steuerpflichtige über entsprechende (einkommensschwache) Angehörige verfügt und diese der Gestaltung auch zustimmen. Die Verteilung außerordentlicher Einkünfte auf mehrere Veranlagungszeiträume (Konzept 4) ist zwar theoretisch möglich, allerdings dürfte eine solche Gestaltung regelmäßig daran scheitern, dass durch die Aufteilung der steuerlichen Berücksichtigung der außerordentlichen Einkünfte gegen das Kriterium der Zusammenballung verstoßen wird, sodass die Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG versagt wird. Ebenso dürfte der Ausweis laufender Einkünfte als außerordentliche Einkünfte (Konzept 5) praktisch kaum umsetzbar sein und die Schaffung der Voraussetzungen zur Zusammenveranlagung (Konzept 6) als Steuerausweichentscheidung nur in äußerst seltenen Fällen ernsthaft zur Diskussion stehen. Daher wird vermutet, dass es sich um Ziel-Mittel-Heuristiken handelt, die sich nach der Phase der Variation (in Form der Entdeckung bzw. von Verände-

⁸⁶⁵ Vgl. *Hechtner/Siegel* (2010): S. 1595, *Müller/Kalies* (2019): S. 700.

⁸⁶⁶ Zudem wurde in empirischen Studien ein negativer Zusammenhang zwischen dem Arbeitsanreiz und der steuerlichen Grenzbelastung beobachtet. Vgl. *Fochmann et al.* (2010): S. 9, *Fochmann* (2011): S. 12 jeweils m. w. N.

⁸⁶⁷ *Siegel* (2015): S. 1421, ähnlich *Bareis* (2015): S. 580 f.

⁸⁶⁸ Vgl. *Andreoni/Erard/Feinstein* (1998): S. 850 f., *Lang* (2001): S. 79, *Kirchgässner* (2003): S. 227, *Fochmann/Kleinstück* (2014): S. 251 und allgemein zum Zusammenhang zwischen der Steuermoral der Wirtschaftssubjekte und der Besteuerungsmoral des Staates *Tipke* (2000a): S. 89-93. Dabei ist zu beachten, dass im Rahmen experimenteller Studien zum Einfluss des Steuersatzes auf die Steuerehrlichkeit unterschiedliche Ergebnisse erzielt wurden. Vgl. für einen Überblick *Fochmann* (2011): S. 19 f. m. w. N.

⁸⁶⁹ Vgl. erneut Tabelle 5, S. 93 in Kapitel 4.1.5.1 (Konzept 3: 8 Nennungen, Konzept 4: 6 Nennungen, Konzept 5: 2 Nennungen, Konzept 6: 1 Nennung).

rungen in den Handlungsmustern einzelner Wirtschaftssubjekte)⁸⁷⁰ ebenso wie Konzept 2 in der Selektionsphase nicht durchgesetzt haben.

6.3.2.2 Steuerwirkungen de lege ferenda

Die obigen Ausführungen zu tatsächlichen Steuerwirkungen im Rahmen der Fünftelregelung lassen sich – zumindest hypothetisch – größtenteils auf die Verteilungsregelung übertragen, auch wenn es sich dabei bislang lediglich um einen Reformvorschlag und nicht um eine bestehende gesetzliche Regelung handelt. So ist anzunehmen, dass die Etablierung von Konzept 1 als vorherrschende Ziel-Mittel-Heuristik de lege lata auch de lege ferenda weitergeführt werden würde, während sich die Konzepte 3-6 nicht als Regelmäßigkeiten durchsetzen dürften. Im Gegensatz zur Fünftelregelung sind durch die Berechnungssystematik der Verteilungsregelung jedoch keine Tarifverwerfungen möglich, sodass die Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (Konzept 2) als Gestaltungsalternative ausscheidet.

Zu beachten ist, dass es bei der Verteilungsregelung in bestimmten Fallkonstellationen zu einer höheren Steuerbelastung als bei Anwendung des Grundtarifs kommt. In diesen Fällen dürfte es seitens des Steuerpflichtigen weitestgehend gestaltbar sein, außerordentliche in laufende Einkünfte umzuqualifizieren.⁸⁷¹ So könnte bspw. bewusst ein Verstoß gegen das Kriterium der Zusammenballung⁸⁷² herbeigeführt werden oder bei betrieblichen Veräußerungsgewinnen – unter Beachtung weiterer Voraussetzungen – ggf. eine Übertragung stiller Reserven i. S. der §§ 6b bzw. 6c EStG in Betracht kommen, sodass es zur Versagung der Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG kommt. Ob diese mögliche Sachverhaltsgestaltung zu tatsächlichen Steuerwirkungen führt, ist davon abhängig, ob die Ziel-Mittel-Heuristik „Ausweis außerordentlicher Einkünfte als laufende Einkünfte“ in der Selektionsphase von den Entscheidungsträgern angenommen oder verworfen wird. Darüber hinaus dürften Steuerbelastungen oberhalb des Grundtarifs im Kontext außerordentlicher Einkünfte durch die Steuerpflichtigen als ungerecht empfunden werden und somit – analog zu den möglichen kon-

⁸⁷⁰ Vgl. *Sander* (2018): S. 167.

⁸⁷¹ Vgl. *Siegel* (2010): S. 450.

⁸⁷² Im Rahmen betrieblicher Veräußerungsgewinne könnte ein entsprechender Verstoß z. B. herbeigeführt werden, indem die stillen Reserven nicht in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang aufgelöst oder wesentliche Betriebsgrundlagen zurückgehalten werden. Bei Überschusseinkünften könnte ein schädliches Ereignis bspw. durch den Zufluss mehrerer Teilbeträge in unterschiedlichen Veranlagungszeiträume gestaltet werden.

fiskatorischen Grenzbelastungen im Rahmen der Fünftelregelung – ggf. zu zukünftigen (legalen oder illegalen) Steuerausweichhandlungen führen. Die Ausführungen dieses Absatzes sind jedoch obsolet, sofern die Verteilungsregelung mit einer entsprechenden Günstigerprüfung einhergeht.

6.3.3 Vereinbarkeit mit den technischen Subprinzipien

Hinsichtlich der Vereinbarkeit mit den technischen Subprinzipien wird geprüft, inwiefern die beiden Besteuerungsalternativen einfach und praktikabel sind. Die Beurteilung der *Einfachheit* erfolgt zum einen aus formaler Sicht, d. h., sie bezieht sich auf die äußere Form des Gesetzestextes. Hinsichtlich der Fünftelregelung ist anzumerken, dass der Gesetzestext für einen sachkundigen Steuerpflichtigen nur schwer oder gar nicht verständlich sein dürfte, während ein steuerlicher Berater grundsätzlich in der Lage sein sollte, den gesetzlichen Wortlaut zu durchdringen und einen entsprechenden Sachverhalt korrekt zu deklarieren.⁸⁷³ Ein konkreter Vergleich der Fünftel- mit der Verteilungsregelung ist an dieser Stelle nicht möglich, da der Gesetzeswortlaut nur *de lege lata* vorliegt, während *de lege ferenda* lediglich die Besteuerungssystematik dargelegt und auf eine konkrete Gesetzesformulierung verzichtet wurde. Es ist jedoch anzunehmen, dass eine gesetzliche Formulierung der Verteilungsregelung zu einer ähnlichen Einschätzung führt.

Zum anderen ist zu prüfen, welche Variante aus materieller Sicht zu einer einfacheren Besteuerung führt, wofür auf die resultierenden Steuererhebungskosten abgestellt wird. Aus Sicht der Steuerpflichtigen sind dabei insbesondere die Planungskosten von Bedeutung.⁸⁷⁴ Diesbezüglich wurde in Kapitel 6.3.2.1 gezeigt, dass bei beiden Besteuerungsformen Möglichkeiten bestehen, die Steuerbelastung durch Sachverhaltsgestaltungen zu reduzieren, wobei die Fünftelregelung der Anzahl und der Höhe nach größere Gestaltungsspielräume bietet als die Verteilungsregelung. Seitens der *Finanzverwaltung* kommt es dagegen im Rahmen der Verteilungsregelung zu höheren Steuererhebungskosten. So fallen zunächst einmalige Planungs- und Vollzugskosten an, die dem Wechsel des Steuersystems geschuldet sind. Darüber hinaus kommt es zu einer jährlichen Erhöhung der Vollzugskosten, die sich bspw.

⁸⁷³ Dies impliziert jedoch nicht zwingend, dass der Berater sämtliche der aus der Berechnungssystematik der Fünftelregelung resultierenden Steuerausweichmöglichkeiten erkennt und erfolgreich umsetzt.

⁸⁷⁴ Die Deklarationskosten (= Vollzugskosten) dürften der Höhe nach eher eine untergeordnete Rolle spielen und sich im Rahmen der Besteuerungsvarianten nicht nennenswert unterscheiden.

im Personalbedarf für die Steuerveranlagungen widerspiegeln. So müssen im Rahmen der Verteilungsregelung Daten aus weiteren Veranlagungszeiträumen beschafft und im Rahmen von Schattenveranlagungen verarbeitet werden, was mehr Rechenoperationen erfordert.⁸⁷⁵ Zudem sind verfahrensrechtliche Besonderheiten zu beachten, die sich aus der Bindungswirkung zwischen Grundlagen- und Folgebescheiden ergeben. Im Rahmen der Zukunftslösung bedarf es bspw. über einen Fünfjahreszeitraum hinweg einer jährlichen gesonderten Feststellung (= Vollzugskosten) der noch zu versteuernden außerordentlichen Einkünfte.

Die *Praktikabilität* gesetzlicher Normen wird bspw. durch Prinzipien wie die Abschnittsbesteuerung oder durch Typisierungen gewährleistet. So wäre es im Kontext außerordentlicher Einkünfte mit Blick auf den Normzweck grundsätzlich folgerichtig, diese Einkünfte jeweils anteilig in denjenigen Veranlagungszeiträumen zu versteuern, denen sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Aus Praktikabilitätsgründen wird jedoch nicht auf die individuellen Tatbestände der Steuerpflichtigen abgestellt, sondern eine gesetzliche Durchschnittsnormalität fixiert, die eine typisierende (fiktive oder tatsächliche) Verteilung der außerordentlichen Einkünfte auf fünf Veranlagungszeiträume vorsieht. Solche Typisierungen erzeugen im Einzelfall Ungleichbehandlungen; so werden

- durch die Fünftelregelung nur Sachverhalte gleichmäßig besteuert, bei denen die außerordentlichen Einkünfte wirtschaftlich zu je gleichen Teilen auf fünf Veranlagungszeiträume entfallen, in denen das verbleibende zu versteuernde Einkommen jeweils konstant hoch ist,⁸⁷⁶
- durch die vergangenheitsorientierte Verteilungsregelung nur Sachverhalte gleichmäßig besteuert, bei denen die außerordentlichen Einkünfte wirtschaftlich zu je gleichen Teilen auf den aktuellen sowie die vier vorangegangenen Veranlagungszeiträume entfallen und

⁸⁷⁵ Die Datenbeschaffung und -verarbeitung sollte mit Blick auf die bereits bestehenden elektronischen Datentransfers (vgl. exemplarisch die elektronische Lohnsteuerbescheinigung gem. § 41b Abs. 1 Satz 2 EStG) und den aktuellen technischen Entwicklungsstand ohne Probleme möglich sein. Vgl. ähnlich *Bareis* (2015): S. 579.

⁸⁷⁶ Vgl. ähnlich *Eggesiecker/Ellerbeck* (2007): S. 1283, *Bareis* (2015): S. 580.

- durch die zukunftsorientierte Verteilungsregelung nur Sachverhalte gleichmäßig besteuert, bei denen die außerordentlichen Einkünfte wirtschaftlich zu je gleichen Teilen auf den aktuellen sowie die vier folgenden Veranlagungszeiträume entfallen.

Alle übrigen Tatbestände werden entweder steuerlich bevorzugt oder benachteiligt.⁸⁷⁷ Für die Typisierung besteht jedoch m. E. hinsichtlich der Praktikabilität der Rechtsanwendung ein Bedürfnis, und sie ist zur Vereinfachung grundsätzlich geeignet. Festzuhalten ist zumindest, dass im Rahmen der Fünftelregelung lediglich eine *fiktive* Verteilung der außerordentlichen Einkünfte unter grundsätzlicher Beibehaltung des Abschnittsprinzips erfolgt,⁸⁷⁸ während die Verteilungsregelung diesen Grundsatz durchbricht.

6.3.4 Vereinbarkeit mit dem Normzweck von § 34 Abs. 1 EStG

Hinsichtlich der Vereinbarkeit mit dem § 34 Abs. 1 ESG zugrunde liegenden Normzweck ist zu prüfen, welche der beiden Besteuerungsalternativen besser dazu geeignet ist, eine am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichtete Besteuerung zu verwirklichen, wobei eine *über den einzelnen Besteuerungsabschnitt hinausgehende* Betrachtungsweise zugrunde gelegt wird. Konkretisiert wird diese Zielsetzung, indem geprüft wird, inwiefern die jeweiligen Instrumente die aus der Zusammenballung außerordentlicher Einkünfte *tatsächlich* resultierenden Progressionseffekte ausgleichen. Hierzu wird die Belastungswirkung der Fünftelregelung sowie der vergangenheitsorientierten Verteilungsregelung im Folgenden exemplarisch anhand von fünf Fallbeispielen ermittelt und der Anwendung des Grundtarifs gegenübergestellt (vgl. Tabelle 23), um die konkreten Belastungsunterschiede – hinsichtlich einer unzureichenden Progressionsglättung bzw. einer überschießenden Begünstigung – transparent zu machen.

Zu beachten ist, dass die Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens der vier vorangegangenen Veranlagungszeiträume hinsichtlich der Berechnungssystematik lediglich für die Verteilungsregelung relevant ist; die Fünftelregelung sowie die Besteuerung mit dem Grundtarif beziehen sich dagegen ausschließlich auf die im aktuellen Veranlagungszeitraum 2023 ($t = 0$) vorliegenden Größen. Die Angabe der einkommensteuerlichen Verhältnisse der Jahre 2019 bis 2022 ($t = -4$ bis $t = -1$) wird darüber hinaus jedoch benötigt,

⁸⁷⁷ Vgl. ähnlich Hey (2021c): Rz. 3.147, Werder (2005): S. 254 (dort Fn. 1426).

⁸⁷⁸ Vgl. Siegel (2007c): S. 980. Dies ist auch daran ersichtlich, dass im Rahmen der Fünftelregelung ausschließlich der in $t = 0$ geltende Einkommensteuertarif Anwendung findet.

um beurteilen zu können, ob sich aus der zusammengeballten Berücksichtigung der außerordentlichen Einkünfte im Jahr 2023 eine *tatsächliche* Progressionswirkung ergibt, die es durch ein gesetzliches Instrument – in Form der Fünftel- oder der Verteilungsregelung – auszugleichen gilt.

	Beispiel 1	Beispiel 2	Beispiel 3	Beispiel 4	Beispiel 5
$aoE_{t=0}$ (VZ 2023)	500.000 €	150.000 €	1.500.000 €	1.500.000 €	250.000 €
$vzvE_{t=0}$ (VZ 2023)	160.000 €	20.000 €	0 €	400.000 €	20.000 €
$vzvE_{t=-1}$ (VZ 2022)	80.000 €	20.000 €	280.000 €	0 €	280.000 €
$vzvE_{t=-2}$ (VZ 2021)	140.000 €	20.000 €	400.000 €	0 €	320.000 €
$vzvE_{t=-3}$ (VZ 2020)	90.000 €	20.000 €	320.000 €	0 €	290.000 €
$vzvE_{t=-4}$ (VZ 2019)	120.000 €	20.000 €	550.000 €	0 €	310.000 €
Steuerbelastung bei Anwendung der Fünftelregelung	267.227 €	48.891 €	583.460 €	836.692 €	89.311 €
Steuerbelastung bei Anwendung der Verteilungsregelung	267.227 €	50.425 €	656.692 €	767.825 €	109.427 €
Differenz⁸⁷⁹	0 €	-1.534 €	-73.232 €	68.867 €	-20.116 €
Zum Vergleich: Steuerbelastung bei Anwendung des Grundtarifs	278.692 €	61.427 €	656.692 €	836.692 €	103.427 €

Tabelle 23: Beispielhafte Belastungswirkung der Fünftel- ggü. der Verteilungsregelung⁸⁸⁰

Die beiden Besteuerungsvarianten führen zum *gleichen Ergebnis*, wenn sowohl das verbleibende zu versteuernde Einkommen zzgl. eines Fünftels der außerordentlichen Einkünfte in $t = 0$ als auch das verbleibende zu versteuernde Einkommen der fünf Veranlagungszeiträume jeweils in die gleiche Proportionalzone des Einkommensteuertarifs fallen (vgl. Beispiel 1). In der vorliegenden Einkünftekonstellation liegt in beiden Fällen eine Entlastungs-

⁸⁷⁹ Eine negative Differenz spiegelt die Vorteilhaftigkeit der Fünftelregelung ggü. der Verteilungsalternative wider und eine positive Differenz vice versa die Vorteilhaftigkeit der Verteilungsalternative ggü. der Fünftelregelung.

⁸⁸⁰ Eigene Darstellung. Vgl. für die resultierenden Steuerbelastungen die Berechnungen in Anhang 25, S. 308-312.

wirkung ggü. der Anwendung des Grundtarifs i. H. v. 11.465 € vor.⁸⁸¹ Diese ergibt sich daraus, dass die für die Fünftel- bzw. Verteilungsregelung relevanten Einflussgrößen jeweils in die 4. Tarifzone (= untere Proportionalzone) des § 32a Abs. 1 EStG fallen, während das zu versteuernde Einkommen in die 5. Tarifzone (= obere Proportionalzone) einzuordnen ist.⁸⁸² Beide Besteuerungsvarianten führen hier somit zu einer adäquaten Progressionsglättung.

Zudem kommen die Fünftel- und die Verteilungsregelung zu einem *ähnlichen Ergebnis*, wenn die relevanten Einflussgrößen zwar nicht in die jeweils gleiche Proportionalzone fallen, aber die der Fünftelregelung zugrunde liegende Fiktion erfüllt ist, dass in den fünf einbezogenen Veranlagungszeiträumen ein der Höhe nach konstantes verbleibendes zu versteuerndes Einkommen vorliegt (vgl. Beispiel 2). Hier ergibt sich bei beiden Besteuerungsalternativen eine Entlastungswirkung ggü. dem Grundtarif, die daraus resultiert, dass im Rahmen der Fünftelung bzw. Verteilung der außerordentlichen Einkünfte jeweils die 3. Tarifzone des § 32a Abs. 1 EStG zur Anwendung kommt, während das zu versteuernde Einkommen bei Besteuerung mit dem Grundtarif in die 4. Tarifzone fällt. Eine Progressionsglättung wird somit grundsätzlich durch beide Besteuerungsalternativen erreicht. Die Differenz der Steuerbelastung der Fünftel- ggü. der Verteilungsregelung ergibt sich dabei lediglich aus der Anwendung der in den Veranlagungszeiträumen divergierenden Einkommensteuertarifen. In diesen Fällen führt die Fünftelregelung aufgrund der jährlichen inflationsbedingten Anpassung des Einkommensteuertarifs durch Anhebung des Grundfreibetrags und Rechtsverschiebung der übrigen Tarifeckwerte regelmäßig zu einer etwas geringeren Steuerbelastung als die Verteilungsregelung.⁸⁸³

Die Fünftelregelung führt ggü. der Verteilungsregelung zu einer *niedrigeren* Steuerbelastung, wenn kein (bzw. ein im Vergleich zu den übrigen Veranlagungszeiträumen geringe-

⁸⁸¹ Vgl. zur Berechnung der konkreten Entlastungswirkung die Ausführungen in Kapitel 6.1.2, insbesondere Fn. 756, S. 190.

⁸⁸² Sofern alle relevanten Einflussgrößen in die *obere* Proportionalzone fallen, führen die beiden Besteuerungsvarianten entsprechend ebenfalls zum gleichen Ergebnis, weisen jedoch keine Entlastungswirkung ggü. der Anwendung des Grundtarifs auf. Dies ist folgerichtig, da es keiner Abmilderung einer progressionsbedingten steuerlichen Mehrbelastung bedarf.

⁸⁸³ Vgl. zur jährlichen Anpassung des Einkommensteuertarifs auf Basis der Existenzminimums- sowie der Steuerprogressionsberichte die Ausführungen in Kapitel 3.2.1, S. 41. Analog würde die Fünftelregelung ggü. der Verteilungsregelung zu einer etwas höheren Steuerbelastung führen, wenn statt einer vergangenheitsbezogenen Verteilungsregelung eine zukunftsorientierte Ausgestaltung erfolgen würde.

res) verbleibendes zu versteuerndes Einkommen in $t = 0$ vorliegt, da durch die Fünftelregelung fingiert wird, dass in den vier vorherigen Veranlagungszeiträumen ebenfalls kein (bzw. nur ein entsprechend geringes) verbleibendes zu versteuerndes Einkommen vorlag. Der maximale Vorteil der Fünftelregelung ggü. der Verteilungsregelung beträgt das Vierfache des (aufgerundeten) Korrekturbetrags der 5. Tarifzone des Veranlagungszeitraums $t = 0$ ($4 * C_{5,t=0}$), was im Jahr 2023 einem Wert von 73.232 € entspricht (vgl. Beispiel 3). Voraussetzung dafür ist, dass

- die außerordentlichen Einkünfte mindestens das Fünffache des Eingangswerts der 5. Tarifzone betragen ($aoE \geq 5 * (E_{4,t=0} + 1)$),
- in $t = 0$ kein verbleibendes zu versteuerndes Einkommen vorliegt ($vzvE_{t=0} = 0$) und
- das verbleibende zu versteuernde Einkommen in $t = -4$ bis $t = -1$ jeweils in die 5. Tarifzone fällt ($vzvE_{t=-4} \geq E_{4,t=-4} + 1, vzvE_{t=-3} \geq E_{4,t=-3} + 1, vzvE_{t=-2} \geq E_{4,t=-2} + 1, vzvE_{t=-1} \geq E_{4,t=-1} + 1$).

In diesen Fällen entfaltet die Fünftelregelung ihre maximale Entlastungswirkung, während die Steuerbelastung der Verteilungsalternative der Besteuerung mit dem Grundtarif in $t = 0$ entspricht. Dies mag auf den ersten Blick aufgrund der in den Veranlagungszeiträumen $t = -4$ bis $t = 0$ divergierenden Einkommensteuertarife verwunderlich erscheinen, ist bei näherer Betrachtung aber offensichtlich. Denn das verbleibende zu versteuernde Einkommen liegt in den vier vorherigen Veranlagungszeiträumen jeweils bereits vor Berücksichtigung der anteiligen außerordentlichen Einkünfte in der oberen Proportionalzone, sodass diese im Rahmen der Verteilungsregelung einem Grenz- sowie Differenzsteuersatz von 0,45 (sg_5) unterliegen. Der Korrekturbetrag der 5. Tarifzone wird bei der Verteilungsregelung – bezogen auf die Besteuerung der außerordentlichen Einkünfte – somit „nur“ einmal in $t = 0$ gewährt.⁸⁸⁴ Im Rahmen der Fünftelregelung entfaltet der Korrekturbetrag der 5. Tarifzone in $t = 0$ dagegen fünffache Wirkung, obwohl dieser in den vier vorherigen Einkommensteuerveranlagungen jeweils bereits berücksichtigt wurde. In diesen Fällen zeigt sich die

⁸⁸⁴ Der auf $t = 0$ entfallende Anteil der Steuerbelastung bei Anwendung der Verteilungsregelung entspricht in diesen Fällen einem Fünftel der aus der Fünftelregelung resultierenden Steuerbelastung.

mögliche überschießende Begünstigung der Fünftelregelung, da es hier keiner Abmilderung einer progressionsbedingten steuerlichen Mehrbelastung bedarf,⁸⁸⁵ sodass die Verteilungsalternative in diesen Fällen hinsichtlich des mit § 34 Abs. 1 EStG intendierten Normzwecks einer adäquateren Besteuerung entspricht.

Die Fünftelregelung führt ggü. der Verteilungsregelung dagegen zu einer *höheren* Steuerbelastung, wenn in $t = 0$ ein – im Vergleich zu den übrigen Veranlagungszeiträumen – recht hohes verbleibendes zu versteuerndes Einkommen vorliegt. Denn dann wird durch die Fünftelregelung entsprechend fingiert, dass dieses hohe verbleibende zu versteuernde Einkommen auch in den vier vorangegangenen Veranlagungszeiträumen vorlag. Der maximale Nachteil der Fünftelregelung ggü. der Verteilung beträgt die Summe der (aufgerundeten) Korrekturbeträge der 5. Tarifzone der Veranlagungszeiträume $t = -4$ bis $t = -1$ ($\sum_{i=-4}^{i=-1} C_{5,t=i}$), was im Jahr 2023 einem Wert von 68.867 € entspricht (vgl. Beispiel 4).⁸⁸⁶ Voraussetzung dafür ist, dass

- die außerordentlichen Einkünfte mindestens das Fünffache des Eingangswerts der 5. Tarifzone betragen ($aoE \geq 5 * (E_{4,t=0} + 1)$),
- das verbleibendes zu versteuerndes Einkommen in $t = 0$ in die 5. Tarifzone fällt ($vzvE_{t=0} \geq E_{4,t=0} + 1$) und
- jeweils kein verbleibendes zu versteuerndes Einkommen in $t = -4$ bis $t = -1$ vorliegt ($vzvE_{t=-4}, vzvE_{t=-3}, vzvE_{t=-2}, vzvE_{t=-1} = 0$).

In diesen – in der Realität wohl recht unwahrscheinlichen – Fällen entfaltet die Fünftelregelung keine Entlastungswirkung ggü. der Besteuerung mit dem Grundtarif. Auf den ersten Blick mag dies adäquat erscheinen, da sowohl das verbleibende zu versteuernde Einkommen als auch ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte in $t = 0$ jeweils bereits in die 5. Tarifzone fallen und somit einem konstanten Grenzsteuersatz von 0,45 (sg_5) unterliegen; entsprechend kommt es nicht zu einer *direkten* Progressionswirkung. Mit Blick auf die tat-

⁸⁸⁵ Hinsichtlich der überschießenden Begünstigung ist anzumerken, dass die außerordentlichen Einkünfte aufgrund ihrer Höhe zwar *potenziell* dazu geeignet sind, eine progressionsbedingte steuerliche Mehrbelastung auszulösen, diese aber nicht zu einem *tatsächlichen* Progressionsnachteil führen. Vgl. hierzu erneut die Ausführungen in Kapitel 6.2.4, S. 201 f.

⁸⁸⁶ $17.672 + 17.375 + 17.079 + 16.741 = 68.867$. Vgl. für einen Überblick über die Tarifparameter der Veranlagungszeiträume 2014-2023 erneut Anhang 2, S. 243-247.

sächlichen Einkommensverhältnisse der vier vorherigen Veranlagungszeiträume zeigt sich jedoch, dass sich durch die Zusammenballung der außerordentlichen Einkünfte eine *indirekte* progressionsbedingte steuerliche Mehrbelastung ergibt, die durch einen erhöhten Durchschnittssteuersatz bei Vorliegen eines konstanten Grenzsteuersatzes gekennzeichnet ist.⁸⁸⁷ So ergibt sich bei Anwendung der Fünftelregelung (und ebenso bei Anwendung des Grundtarifs) ein Durchschnittssteuersatz von 0,44, während dieser bei einer Verteilung der außerordentlichen Einkünfte lediglich 0,40 beträgt. Dies resultiert daraus, dass dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Fünftelregelung der Korrekturbetrag der 5. Tarifzone aufgrund des hohen verbleibenden zu versteuernden Einkommens in $t = 0$ nur einmal gewährt wird, da dieser durch die Fiktion der konstanten Höhe der laufenden Einkünfte darüber hinaus als bereits „verbraucht“ gilt.⁸⁸⁸ Die Verteilungsregelung kommt ggü. der Fünftelregelung somit zu einem adäquateren Ergebnis, da dem Steuerpflichtigen bei einer sukzessiven steuerlichen Berücksichtigung der außerordentlichen Einkünfte der Korrekturbetrag der 5. Tarifzone nicht nur in $t = 0$, sondern auch in den vier vorherigen Veranlagungszeiträumen zustünde. Eine Besonderheit hinsichtlich der Belastungswirkung der Verteilungsregelung ist in Beispiel 5 erkennbar. Sofern in $t = 0$ kein bzw. ein im Vergleich zu den übrigen Veranlagungszeiträumen geringeres verbleibendes zu versteuerndes Einkommen vorliegt, sind Fälle möglich, bei denen die Anwendung der Verteilungsalternative im Vergleich zur Besteuerung mit dem Grundtarif zu einer höheren Steuerbelastung führen kann, während dies im Rahmen der Fünftelregelung – bei Ausblendung weiterer relativer Tarifnormen – ausgeschlossen ist. In der hier vorliegenden Fallkonstellation fällt das zu versteuernde Einkommen in $t = 0$ bei Anwendung des Grundtarifs in die 4. Tarifzone des § 32a Abs. 1 EStG. Im Rahmen der Verteilungsregelung ist diese Tarifzone jedoch nur für ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte zzgl. des verbleibenden zu versteuernden Einkommens in $t = 0$ anzuwenden, während die restlichen vier Fünftel einem Grenz- sowie Differenzsteuersatz von 0,45 (statt

⁸⁸⁷ Vgl. zur Abgrenzung der Progressionsarten die Ausführungen in Kapitel 3.1 und zur indirekten Progression insbesondere Fn. 205, S. 36.

⁸⁸⁸ Rechnerisch wird der „Verbrauch“ deutlich, wenn die Steuerbetragsfunktion der Fünftelregelung entsprechender Fälle betrachtet und umgeformt wird. Nach Zusammenfassung der Variablen ist ersichtlich, dass die Funktion mit der des Grundtarifs identisch ist (alle Tarifparameter beziehen sich hier auf den Veranlagungszeitraum $t = 0$):

$$S_{341}(aoE \geq 5 * (E_4 + 1), vzvE_{t=0} \geq E_4 + 1) = 5 * S\left(vzvE + \frac{aoE}{5}\right) - 4 * S(vzvE)$$

$$\Leftrightarrow 5 * \left(\left(vzvE + \frac{aoE}{5}\right) * sg_5 - C_5\right) - 4 * (vzvE * sg_5 - C_5) \Leftrightarrow (aoE + vzvE) * sg_5 - C_5.$$

0,42) unterliegen, sodass sich ggü. dem Grundtarif eine um 6.000 € höhere Steuerbelastung ergibt.⁸⁸⁹ Auf den ersten Blick erscheint dies mit dem Normzweck von § 34 Abs. 1 EStG nicht vereinbar, da die Progressionsglättung vorrangig auf eine *Abmilderung* progressionsbedingter steuerlicher *Mehrbelastungen* abzielt, die sich regelmäßig aus der Zusammenballung außerordentlicher Einkünfte ergeben. Bei näherer Betrachtung wird aber deutlich, dass durch die Verteilungsregelung das übergeordnete Ziel – eine am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichtete Besteuerung – auch in solchen Fällen adäquat umgesetzt wird, da im Rahmen der mit § 34 Abs. 1 EStG verfolgten Intention auf eine *über den einzelnen Besteuerungsabschnitt hinausgehende* Betrachtungsweise abgestellt wird. Diese Argumentation darf m. E. nicht nur herangezogen werden, wenn sich daraus ein Vorteil für den Steuerpflichtigen ergibt, sondern muss grundsätzlich ebenso für Fälle gelten, die zu einer höheren Steuerbelastung führen.⁸⁹⁰ Sollte die Verteilungsalternative dennoch mit einer Günstigerprüfung einhergehen, wird der Normzweck – nach dem hier vorliegenden Verständnis – zwar nicht gänzlich erreicht, aber die resultierende Steuerbelastung (103.427 €) liegt zumindest näher an der „adäquaten Steuerbelastung“ (109.427 €) als die Fünftelregelung (89.311 €), da Letztere durch Außerachtlassung der tatsächlichen Einkommensverhältnisse der vorangegangenen Veranlagungszeiträume eine Entlastungswirkung ggü. der Anwendung des Grundtarifs und somit eine überschießende Begünstigung entfaltet.

Hinsichtlich der Vereinbarkeit mit dem § 34 Abs. 1 EStG zugrunde liegenden Normzweck ist insgesamt festzuhalten, dass in den Fallkonstellationen, in denen Fünftel- und Verteilungsregelung zu einer gleichen (vgl. Beispiel 1) bzw. nahezu gleichen Steuerbelastung (vgl. Beispiel 2) kommen, die mit § 34 Abs. 1 EStG intendierte Progressionsglättung grundsätzlich durch beide Besteuerungssystematiken erreicht wird. Werden außerordentliche Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum steuerlich berücksichtigt, in dem – im Vergleich zu den übrigen Veranlagungszeiträumen – hohe laufende Einkünfte vorliegen, entfaltet die Fünftelregelung aufgrund der Fiktion keine (oder ggf. eine unzureichende) Entlastungswirkung ggü. dem Grundtarif, während die Verteilungsregelung zu einer adäquaten Progressi-

⁸⁸⁹ $250.000 * \frac{4}{5} * 0,03 = 6.000.$

⁸⁹⁰ A. A. ist wohl *Horn* (vorsitzender Richter am FG Niedersachsen a. D.), der – jedoch im Kontext eines Zusammentreffens von Progressionsvorbehalt und Fünftelregelung – ausführt, „dass die Anwendung des § 34 Abs. 1 Satz 2 [EStG] nach dem Zweck der Vorschrift zu keiner höheren Steuer führen darf, als sie sich bei der Besteuerung der [außerordentlichen] Einkünfte nach § 32a [EStG] ergäbe.“ *Horn* (2019b): Rz. 28 [im Original mit Abkürzungen].

onglättung führt (Beispiel 4). Liegt in $t = 0$ dagegen kein bzw. ein – im Vergleich zu den übrigen Veranlagungszeiträumen – geringes verbleibendes zu versteuerndes Einkommen vor, führt die Fünftelregelung durch die zugrunde liegende Fiktion konstant hoher laufender Einkünfte zu einer überschießenden Begünstigung (vgl. Beispiel 3 und 5). Solche ungerechtfertigten Entlastungswirkungen ergeben sich insbesondere (aber nicht nur) in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige die außerordentlichen Einkünfte durch eine Sachverhaltsgestaltung intertemporal verschiebt. Im Rahmen der Verteilungsregelung kommt es in bestimmten Fallkonstellationen zu einer Steuerbelastung, die den nach § 32a Abs. 1 EStG ermittelten Betrag übersteigt (vgl. Beispiel 5), wodurch der Normzweck jedoch folgerichtig umgesetzt wird.

6.3.5 Zusammenfassendes Ergebnis der Steuerrechtsgestaltungsanalyse

Im Rahmen der Steuerrechtsgestaltungsanalyse wurde geprüft, ob die in § 34 Abs. 1 EStG de lege lata kodifizierte Fünftelregelung oder die Verteilungsregelung als Reformvorschlag de lege ferenda besser mit einem *betriebswirtschaftlich adäquaten Steuerrecht* vereinbar ist. Zur Konkretisierung dieser Zielsetzung wurde ein Referenzmaßstab erarbeitet, der sowohl verfassungsrechtliche als auch ökonomische Anforderungskriterien enthält und durch technische Subprinzipien sowie den Normzweck der betrachteten Rechtsnorm ergänzt wird. Das Ergebnis der Analyse ist zusammenfassend in Tabelle 24 dargestellt:

Kriterium im Rahmen des Referenzmaßstabs	Fünftelregelung (de lege lata)	Verteilungsregelung (de lege ferenda)
Verfassungsrechtliche Anforderungen	–	+
Ökonomische Anforderungen	–	+
Technische Subprinzipien	+	–
Normzweck von § 34 Abs. 1 EStG	–	+

Tabelle 24: Zusammenfassende Beurteilung von § 34 Abs. 1 EStG de lege lata und de lege ferenda⁸⁹¹

⁸⁹¹ Eigene Darstellung.

Hinsichtlich der *verfassungsrechtlichen Anforderungen* wurde herausgearbeitet, dass die aktuelle Ausgestaltung der Fünftelregelung von der Rechtsprechung als verfassungsgemäß eingestuft wird. Diese Auffassung wird jedoch von Teilen der Literatur abgelehnt,⁸⁹² wobei sich die Kritik insbesondere gegen den Grenzsteuersatzverlauf richtet, der sich für das verbleibende zu versteuernde Einkommen ergibt und aus dem mögliche Verstöße gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG), die Berufsausübungsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) und/oder die Eigentumsgarantie (Art. 14 GG) abgeleitet werden. Welcher Position gefolgt wird, kann an dieser Stelle offenbleiben. Denn aus der Berechnungssystematik der Verteilungsregelung können im Gegensatz zur Fünftelregelung keine Grenzsteuersätze auftreten, die den Spitzensteuersatz übersteigen. Entsprechend dürften Zweifel an der materialen Rechtsstaatlichkeit der Verteilungsregelung – weder aus Sicht der Rechtsprechung noch aus Sicht der Literatur – gar nicht erst aufkommen, sodass hier im Ergebnis die Verteilungsregelung ggü. der Fünftelregelung hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Anforderungen eines betriebswirtschaftlich adäquaten Steuerrechts bevorzugt wird.

Bei Prüfung der Vereinbarkeit mit den *ökonomischen Anforderungen* wurde zunächst herausgearbeitet, dass sich aus der Berechnungssystematik der Fünftelregelung mehr Möglichkeiten zu Steuerausweichentscheidungen ergeben (Konzepte 1-6), als die Verteilungsregelung (Konzepte 1, 3-6). Zudem sind im Rahmen der Fünftelregelung im Veranlagungszeitraum 2023 in den meisten Fällen finanzielle Vorteile bis zu einer Höhe von 73.232 € ($4 * C_{5,t=0}$) bzw. 91.540 € ($5 * C_{5,t=0}$) möglich und somit deutlich höhere als bei Anwendung der Verteilungsregelung, deren Maximalwerte größtenteils auf 18.308 € ($C_{5,t=0}$) gedeckelt sind. Dies ist darauf zurückzuführen, dass im Rahmen der Berechnungssystematik der Fünftelregelung die Fiktion zugrunde gelegt wird, dass das in $t = 0$ zu berücksichtigende verbleibende zu versteuernde Einkommen in den einzubeziehenden Veranlagungszeiträumen der Höhe nach konstant ist, sodass der Korrekturbetrag der 5. Tarifzone im Extremfall vier- bzw. fünffache Berücksichtigung findet. Dagegen wirken sich entsprechende Gestaltungen im Rahmen der Verteilungsregelung nur in einem von fünf einzubeziehenden Veranlagungszeiträumen aus. Vor dem Hintergrund der hier zugrunde gelegten Steuerwirkungstheorie ist jedoch einschränkend anzumerken, dass die Regelungen jeweils nur zu *tatsächlichen* Steuerausweichentscheidungen führen, wenn den Steuerpflichtigen deren Wir-

⁸⁹² Vgl. die Nachweise in Fn. 844, S. 204.

kungsweisen und die daraus resultierenden Gestaltungsmöglichkeiten zum Entscheidungszeitpunkt bekannt sind.⁸⁹³

Darüber hinaus ist zu beachten, dass das Entscheidungshandeln von Wirtschaftssubjekten durch Sozialisationsprozesse beeinflusst wird.⁸⁹⁴ Es wird vermutet, dass sich die „intertemporale Verschiebung von Einkünften“ als vorherrschende Ziel-Mittel-Heuristik bei der Steuerplanung de lege lata etabliert hat (d. h. sich in der Retentionsphase befindet), die auch im Rahmen der Verteilungsregelung fortgeführt werden würde. Diese Sachverhaltsgestaltung führt bei Anwendung der Fünftelregelung jedoch dazu, dass das Auftreten von Tarifverwerfungen begünstigt wird. Diese sind aus ökonomischer Sicht problematisch, da sie zu Steuerausweichhandlungen⁸⁹⁵ anreizen und u. U. die Steuermoral beeinträchtigen. Im Rahmen der Verteilungsregelung sind konfiskatorische Grenzbelastungen dagegen ausgeschlossen. Aus dieser Besteuerungsvariante können zwar grundsätzlich Steuerbelastungen oberhalb des Grundtarifs resultieren, die ggf. von den Steuerpflichtigen als ungerecht empfunden werden und entsprechende Steuerwirkungen nach sich ziehen könnten; diese lassen sich jedoch durch Implementierung einer Günstigerprüfung vermeiden. Insgesamt wird die Verteilungsregelung unter Bezugnahme auf eine evolutorisch fundierte Steuerwirkungstheorie hinsichtlich der ökonomischen Anforderungen eines betriebswirtschaftlich adäquaten Steuerrechts ggü. der Fünftelregelung bevorzugt.⁸⁹⁶

⁸⁹³ Zudem müssen entsprechende Einkünftekonstellationen vorliegen, die für steuerlich motivierte Sachverhaltsgestaltungen überhaupt zugänglich sind.

⁸⁹⁴ Vgl. *Sander* (2018): S. 157 f.

⁸⁹⁵ Die „Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens“ scheint sich – mit Blick auf die beobachteten Tarifverwerfungen – zum aktuellen Zeitpunkt nicht als eine vorherrschende Ziel-Mittel-Heuristik etabliert zu haben. Zu beachten ist jedoch, dass mit dem in Kapitel 4.2 entwickelten Entscheidungsmodell ein neues Handlungsmuster entstanden ist, welches sich nun in der Variationsphase befindet. Es besteht somit zumindest das Potenzial, dass sich das Modell als Heuristik in der Selektionsphase durchsetzt, sofern die Fünftelregelung gesetzlich beibehalten wird und keine Selektionsrahmenbedingungen entgegenstehen. Eine Annahme des (neoklassischen) Entscheidungsmodells durch die Entscheidungsträger würde jedoch nicht bedeuten, dass sich eine neoklassische Steuerwirkungstheorie bewährt, sondern wäre vielmehr durch eine „als Beratungseinflusshy[p]othese bezeichnete Rückwirkung der Beratung durch die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“ (*Schmiel* (2009b): S. 1207) erklärbar.

⁸⁹⁶ Dabei ist anzumerken, dass sich dieses Ergebnis auch nicht ändert, wenn im Rahmen des Referenzmaßstabs statt einer evolutorischen eine neoklassische Steuerwirkungstheorie zugrunde gelegt wird. In diesem Fall werden die ökonomischen Anforderungen der Besteuerung für ein betriebswirtschaftlich adäquates Steuerrecht durch „Entscheidungsneutralität“ konkretisiert. Ein Steuersystem gilt als entscheidungsneutral, wenn sich die Rangfolge von Entscheidungsalternativen eines Steuerpflichtigen durch den Einbezug der Besteuerung nicht ändert. Vgl. z. B. *Elschen* (1991): S. 102, *Schneider* (1992): S. 193. Da der Steuerpflichtige annahmegemäß über vollkommene Informationen verfügt und eine Situationsannahme der Sicherheit bzw. einfacher Unsicherheit getroffen wird, sind dem Steuerpflichtigen zum Entscheidungszeitpunkt sämtliche Steuerausweichmöglichkeiten bekannt, und er ist in der Lage, diese zu-

Hinsichtlich der Vereinbarkeit mit den *technischen Subprinzipien* kommt dagegen die Fünftelregelung insgesamt zu einem adäquateren Ergebnis. Zum einen ist diese Besteuerungsvariante aus materieller Sicht als einfacher einzustufen, da mit ihr seitens der Steuerverwaltung geringere Steuererhebungskosten einhergehen. Zum anderen ist die Fünftelregelung aus Praktikabilitätsgründen vorzuziehen.⁸⁹⁷ Bei beiden Regelungen wird auf das gesetzliche Instrument der Typisierung zurückgegriffen, was grundsätzlich nicht zu beanstanden ist, da für den Gesetzgeber Gestaltungsspielräume bestehen, die steuerliche Leistungsfähigkeit typisierend oder stärker am Einzelfall orientiert zu erfassen.⁸⁹⁸ De lege lata erfolgt dabei lediglich eine fiktive Verteilung der außerordentlichen Einkünfte, sodass im Veranlagungszeitraum der steuerlichen Berücksichtigung der außerordentlichen Einkünfte eine abschließende Besteuerung auf Basis der Veranlagungsdaten diesen Jahres erfolgt (*Zeitpunkt*betrachtung). Dagegen werden bei Anwendung der Verteilungsregelung die tatsächlichen Einkommensverhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigt (*Zeitraum*betrachtung), sodass es hier zu einer Durchbrechung des Prinzips der Abschnittsbesteuerung kommt, was mit Einschränkungen der Praktikabilität einhergeht.

Hinsichtlich der Vereinbarkeit mit dem § 34 Abs. 1 EStG zugrunde liegenden *Normzweck* ist festzuhalten, dass de lege lata sowohl Fallkonstellationen möglich sind, bei denen keine (oder ggf. eine unzureichende) Progressionsglättung erfolgt, als auch Fälle, bei denen es zu einer überschießenden Begünstigung kommt. Dies ist darauf zurückzuführen, dass im Rahmen der Berechnungssystematik der Fünftelregelung die (unrealistische) Fiktion zugrunde gelegt wird, dass das in $t = 0$ zu berücksichtigende verbleibende zu versteuernde Einkommen in den einzubeziehenden Veranlagungszeiträumen der Höhe nach konstant ist. Dagegen setzt die Verteilungsregelung die Zielsetzung der Progressionsglättung zumindest für einen typisierten Zeitrahmen konsequent um, wobei zu beachten ist, dass es u. U. – sofern auf eine entsprechende Günstigerprüfung verzichtet wird – zu einer (folgerichtigen) Steuerbelastung kommt, die den nach § 32a Abs. 1 EStG ermittelten Betrag übersteigt. Insgesamt ist festzuhalten, dass es für eine Progressionsglättung, die auf eine über den einzelnen

treffend umzusetzen. Im Rahmen der Fünftelregelung kommt es entsprechend zu mehr Verzerrungen der Entscheidungsneutralität als bei der Verteilungsregelung, dessen Berechnungssystematik weniger Möglichkeiten zu Steuerausweichhandlungen bietet. Somit ist die Verteilungsregelung auch aus neoklassischer Sicht mit den ökonomischen Anforderungen adäquater vereinbar.

⁸⁹⁷ Vgl. im Ergebnis so auch *Juchum* (2000): S. 345, *Eggesiecker/Ellerbeck* (2007): S. 1282 f.

⁸⁹⁸ Vgl. *Hey/Kirchhof/Ismer* (2020): Rz. 61.

Besteuerungsabschnitt hinausgehende Leistungsfähigkeit abzielt, notwendig ist, die tatsächlichen Einkommensverhältnisse der relevanten⁸⁹⁹ (bzw. typisierten) Veranlagungszeiträume zu berücksichtigen, sodass die Verteilungsregelung ggü. der Fünftelregelung hinsichtlich des Normzwecks zu einer adäquateren Besteuerung führt.

Im Ergebnis ist die Verteilungsregelung hinsichtlich der verfassungsrechtlichen und ökonomischen Anforderungen sowie der Umsetzung des Normzwecks der Fünftelregelung vorzuziehen. Dagegen ist die Besteuerungssystematik von § 34 Abs. 1 EStG de lege lata einfacher und praktikabler ausgestaltet als die des Reformvorschlags. Die technischen Subprinzipien sind hinsichtlich ihrer Wertigkeit jedoch nachrangig ggü. den ethischen Prinzipien, und eine korrekte Steuerrechtsanwendung ist auch im Rahmen der Verteilungsregelung gewährleistet. Nach Analyse der Besteuerungsalternativen anhand der aufgestellten Kriterien und deren Abwägung wird die Forschungsfrage F_3 wie folgt beantwortet:

Die Verteilungsregelung (als Reformvorschlag de lege ferenda) stellt ggü. der Fünftelregelung insgesamt ein geeigneteres Mittel dar, um die Zielsetzung eines betriebswirtschaftlich adäquaten Steuerrechts zu erreichen.

6.4 Implikationen für den Gesetzgeber

Aufgrund des Ergebnisses der Steuerrechtsgestaltungsanalyse wird die Empfehlung ausgesprochen, die de lege lata in § 34 Abs. 1 EStG kodifizierte Fünftelregelung durch eine Verteilungsregelung zu ersetzen. Dabei ist zu beachten, dass die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen hinsichtlich der Zulässigkeit von Gesetzesänderungen eingehalten werden. Hinsichtlich der formalen Rechtsstaatlichkeit ist zu beachten, dass die Regelung nicht rückwirkend eingeführt wird, sondern lediglich Wirkung für die Zukunft entfaltet. Darüber hinaus ist grundsätzlich das unter die materiale Rechtsstaatlichkeit zu subsumierende Folgerichtigkeitsgebot zu beachten, nach dem eine „einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden [muss]“⁹⁰⁰. Auch wenn die Leitlinien der Steuergerechtigkeit auf Stetigkeit ausgerichtet sind und der Gesetzgeber nicht befugt ist, Steuergesetze „beliebig“ zu ändern, folgt daraus kein Anspruch auf Beibehaltung

⁸⁹⁹ Als „relevant“ werden hier diejenigen Veranlagungszeiträume angesehen, denen die außerordentlichen Einkünfte wirtschaftlich zuzurechnen sind.

⁹⁰⁰ BVerfG (2010c): Rz. 51.

einer bestimmten Rechtslage.⁹⁰¹ So kann der Gesetzgeber m. E. einen Systemwechsel von der Fünftelregelung zur Verteilungsregelung problemlos vornehmen, da der Reformvorschlag mit den grundtragenden Besteuerungsprinzipien im Einklang steht und diese – bei Anlegung des erarbeiteten Referenzmaßstabs – adäquater umsetzt als das geltende Recht.⁹⁰²

Darüber hinaus gilt es, vor einer gesetzlichen Implementierung offene Fragen bzgl. der konkreten Ausgestaltung – bspw. zu gesetzlichen Verallgemeinerungen in Form von Typisierungen, der etwaigen Einführung einer Günstigerprüfung oder der Behandlung von Sonderfällen – zu klären. Hinsichtlich der konkreten Umsetzung ist u. a. zu entscheiden, ob die Verteilungsregelung einen Vergangenheits- oder einen Zukunftsbezug aufweisen soll und auf wie viele Veranlagungszeiträume die außerordentlichen Einkünfte verteilt werden. Grundsätzlich wäre es sachgerecht, die außerordentlichen Einkünfte jeweils in den (vergangenen oder zukünftigen) Veranlagungszeiträumen anteilig zu berücksichtigen, denen sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Dies würde im Rahmen der Steuerfestsetzung eine individuelle Prüfung des zugrunde liegenden Sachverhalts voraussetzen, was mit unverhältnismäßig hohen Steuererhebungskosten einhergeht. Daher erscheint es mit Blick auf die technischen Subprinzipien zielführend, auf das gesetzliche Instrument der Typisierung zurückzugreifen, da ein Bedürfnis zur praktikablen Rechtsanwendung besteht und sie zur Vereinfachung grundsätzlich geeignet ist. Im Rahmen der Steuerrechtsgestaltungsanalyse wurde aufgrund fehlender Kenntnis zukünftiger Einkommensteuertarife eine vergangenheitsorientierte Ausgestaltung fokussiert und hinsichtlich des einzubeziehenden Zeitraums analog zur Rechtslage *de lege lata* auf fünf Veranlagungszeiträume abgestellt. Ob diese Typisierung verhältnismäßig ist und sich zudem realitätsgerecht an einem typischen Sachverhalt orientiert, kann an dieser Stelle nicht abschließend beurteilt werden. Denn für eine entsprechende Beurteilung bedarf es der – bspw. durch empirische Studien gewonnenen – Kenntnis darüber, auf wie viele Veranlagungszeiträume außerordentliche Einkünfte typischerweise entfallen und ob sie eher einen Vergangenheits- oder einen Zukunftsbezug aufweisen.⁹⁰³ Nur

⁹⁰¹ Vgl. *BFH* (2003b): Rz. 18, *Schaumburg/Schaumburg* (2013): S. 63 und zur Stetigkeit der ethischen Besteuerungsprinzipien *Tipke* (2012): S. 1272-1274.

⁹⁰² Siehe auch *Tipke* (2007): S. 212, nach dem „[z]ur Verbesserungen der Gesetze (...) Änderungen legitim [sind].“

⁹⁰³ Diesbezüglich ist zu vermuten, dass die Identifizierung einer entsprechenden Durchschnittsnormalität mit Schwierigkeiten verbunden ist. So wurde in Kapitel 3.3.1.2.3 herausgearbeitet, dass die unter § 34 Abs. 1 Nr. 2 EStG fallenden Einkünfte unterschiedliche zeitliche Bezüge aufweisen können (vgl. insbesondere Abbildung 4, S. 60).

so kann geprüft werden, ob sich die gesetzliche Typisierung an einem „Standardfall“ orientiert oder ob ein atypischer Sachverhalt als Leitbild gewählt wurde.

Da im Rahmen der Verteilungsregelung Fallkonstellationen möglich sind, bei denen es im Vergleich zur Besteuerung mit dem Grundtarif zu einer höheren Steuerbelastung kommt, wird in der Literatur vorgeschlagen, eine entsprechende Günstigerprüfung zu implementieren.⁹⁰⁴ Die Frage, ob die Steuerbelastung auf die Höhe gedeckelt werden sollte, die sich bei Anwendung des Grundtarifs ergibt, kann m. E. nur unter Abwägung des Spannungsverhältnisses, welches in solchen Fällen zwischen dem Normzweck von § 34 Abs. 1 EStG und den ökonomischen Anforderungen eines betriebswirtschaftlich adäquaten Steuerrechts besteht, beantwortet werden. Die Berechtigung einer solchen Günstigerprüfung erscheint mit Blick auf den Normzweck zwar zweifelhaft, jedoch dürfte ein „faktisches Wahlrecht“ ansonsten nicht verhinderbar sein, da es seitens des Steuerpflichtigen weitestgehend gestaltbar sein dürfte, außerordentliche in laufende Einkünfte umzuqualifizieren. M. E. sollte die Verteilungsregelung daher eine (vom Amt wegen durchzuführende) Günstigerprüfung enthalten, um keine zusätzlichen Anreize zu Steuerausweichentscheidungen zu schaffen und „Dummensteuereffekte“ zu vermeiden; dies impliziert jedoch, eine Einschränkung des Normzwecks in Kauf nehmen zu müssen.

Darüber hinaus sind weitere Detailfragen bzw. die Behandlung von Sonderfällen – z. B. beim Vorliegen negativer Einkünfte oder beim Wechsel in die beschränkte/unbeschränkte Steuerpflicht – zu klären.⁹⁰⁵ Nach Beantwortung der offenen Fragen ist auf dieser Basis ein gesetzlicher Wortlaut zu formulieren, der als Gesetzesentwurf in ein entsprechendes Gesetzgebungsverfahren eingebracht werden kann.

Vor dem Hintergrund eines kritisch-rationalen Wissenschaftsverständnisses wird abschließend darauf hingewiesen, dass das Ergebnis, die Fünftelregelung durch eine (noch konkret auszugestaltende) Verteilungsregelung zu ersetzen, nicht als vorschreibende Aussage zu verstehen ist, sondern als *Vorschlag*, der auf einem technologischen Ziel-Mittel-Zusammenhang basiert. Als Ziel wurde ein *betriebswirtschaftlich adäquates Steuerrecht* zugrunde gelegt; dabei handelt es sich um eine Wertung, die jedoch als zulässiges Werturteil des Meta-

⁹⁰⁴ Vgl. die Referenzen in Fn. 766, S. 191.

⁹⁰⁵ *Siegel* [(2007c): S. 980] gibt darüber hinaus zu bedenken, dass u. U. auch „Interdependenzen mit staatlichen Subventionen bis zur Sozialhilfe berücksichtigt werden“ müssen.

bereichs anzusehen ist und somit nicht gegen das Postulat der Werturteilsfreiheit verstößt. Die Zielsetzung wurde durch verschiedene Anforderungskriterien konkretisiert, die in einem Referenzmaßstab gebündelt wurden. Hierdurch soll die intersubjektive Nachvollziehbarkeit der Steuerrechtsgestaltungsanalyse gewährleistet und die erarbeiteten Ziele und Mittel einer kritischen Diskussion zugänglich gemacht werden.⁹⁰⁶ Dabei ist zu beachten, dass es sich bei der Verteilungsregelung lediglich um *eine* Möglichkeit handelt, die Besteuerung außerordentlicher Einkünfte de lege ferenda weiterzuentwickeln, sodass nicht ausgeschlossen werden kann, dass andere Reformvorschläge ebenfalls zu einer adäquat(er)en Lösung kommen.

⁹⁰⁶ Entsprechend kann es auch zu einem anderen Ergebnis kommen, wenn eine andere Zielsetzung formuliert wird oder die verschiedenen Anforderungskriterien anders konkretisiert bzw. gewichtet werden.

7 Fazit und Ausblick

Im Folgenden werden die wesentlichen Ergebnisse der vorliegenden Arbeit thesenförmig zusammengefasst. Darüber hinaus werden mögliche Anknüpfungspunkte für weitere Forschungsarbeiten aufgezeigt.

Nachdem in Kapitel 2 die hier vertretene wissenschaftstheoretische Position in einer moderaten Interpretation des kritischen Rationalismus verortet und die Aufgaben der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre dargelegt wurden, wurde in Kapitel 3 das einkommensteuerliche Tarifgefüge einer näheren Betrachtung unterzogen, wobei folgende Punkte herausgearbeitet wurden:

- (1) Tarifverwerfungen werden als Grenzsteuersätze definiert, die außerhalb des Intervalls $[0,1]$ liegen.
- (2) Aus der Anwendung der Tarifgrundnorm des § 32a EStG können ausschließlich Grenzsteuersätze zwischen 0 und 0,45 $[sg_1, sg_5]$ resultieren. Das Postulat einer synthetischen Einkommensteuer wird jedoch durch absolute und relative Tarifnormen durchbrochen. Während die absoluten Tarifvorschriften die Mindestanforderung an eine systematische Tarifstruktur erfüllen, können relative Tarifnormen die Problematik möglicher Tarifverwerfungen bergen.

Der Fokus wurde sodann auf die in § 34 Abs. 1 EStG kodifizierte Fünftelregelung gelegt, für die eine Steuernormendarstellung und eine Analyse des Tarifaufbaus erfolgte:

- (3) Durch § 34 Abs. 1 EStG soll eine Progressionsglättung für außerordentliche Einkünfte erfolgen, um eine am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichtete Besteuerung zu gewährleisten. Der Gesetzesgeber sieht bereits seit der *Erzbergerschen* Finanz- und Steuerreform 1919/1920 einen Entlastungsmechanismus für außerordentliche Einkommensbestandteile vor, wobei die konkrete Ausgestaltung bis zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 Gegenstand einer dynamischen Rechtsentwicklung war. Mit Wirkung zum Veranlagungszeitraum 1999 wurde die Fünftelregelung gesetzlich eingeführt, die bis heute Bestand hat.
- (4) Die Abgrenzung von tarifbegünstigten außerordentlichen Einkünften zu nicht tarifbegünstigten Einkommensbestandteilen ist – insbesondere durch das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal der Zusammenballung – in der Praxis mit Rechtsunsicherheit

heit behaftet, was sich in der Vielzahl von Rechtsstreitigkeiten zwischen Steuerpflichtigen und der *Finanzverwaltung* widerspiegelt. Außerordentliche Einkünfte können hinsichtlich des Dualismus der Einkunftsarten und der zugrunde liegenden zeitlichen Perspektive in die vier Kategorien „Gewinneinkunftsart mit Vergangenheitsbezug“, „Gewinneinkunftsart mit Zukunftsbezug“, „Überschusseinkunftsart mit Vergangenheitsbezug“ und „Überschusseinkunftsart mit Zukunftsbezug“ eingeordnet werden.

- (5) Die Berechnungssystematik der Fünftelregelung basiert auf einer rechnerischen Verteilung der außerordentlichen Einkünfte auf fünf Veranlagungszeiträume und legt dabei die Fiktion zugrunde, dass das verbleibende zu versteuernde Einkommen in diesen Jahren der Höhe nach konstant ist.
- (6) Die maximale Entlastungswirkung der Fünftelregelung beträgt im Rahmen der Einzelveranlagung das Vierfache des Korrekturbetrags der 5. Tarifzone des § 32a Abs. 1 EStG ($EW_{max} = 4 * C_5$). Bei Anwendung der Zusammenveranlagung verdoppelt sich dieser Betrag ($EW_{ZV_max} = 8 * C_5$). Die Fünftelregelung führt – bei Ausklammerung weiterer Tarifnormen – im Vergleich zur Besteuerung mit dem Grundtarif zu einer niedrigeren oder einer gleich hohen, aber nie zu einer höheren Steuerbelastung.
- (7) Die erste einleitende Fragestellung F_{e1} („In welchen Konstellationen von außerordentlichen Einkünften und verbleibendem zu versteuernden Einkommen kommt es bei Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG a) im Rahmen der Einzelveranlagung bzw. b) im Rahmen der Zusammenveranlagung zu Tarifverwerfungen?“) wird wie folgt beantwortet: Bei Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG kommt es zu Tarifverwerfungen, wenn
 - a) die außerordentlichen Einkünfte im Rahmen der Einzelveranlagung die Höhe von $\frac{1-5 * sg_2}{2 * p_2}$ übersteigen und das verbleibende zu versteuernde Einkommen zugleich innerhalb des Intervalls $[vzvE_{TV\text{Beginn}}, vzvE_{TV\text{Ende}}]$ liegt bzw.
 - b) die Hälfte der gemeinsamen außerordentlichen Einkünfte eines Ehepaars im Rahmen der Zusammenveranlagung die Höhe von $\frac{1-5 * sg_2}{2 * p_2}$ übersteigt und das

gemeinsame verbleibende zu versteuernde Einkommen zugleich innerhalb des Intervalls $[vzvE_{TV\text{Beginn}_{AB}}, vzvE_{TV\text{Ende}_{AB}}]$ liegt.⁹⁰⁷

In Kapitel 4 wurde zunächst ein Literature Review durchgeführt, um eine Bestandsaufnahme über Handlungsempfehlungen zur optimierten Anwendung der Fünftelregelung zu erhalten und weiteren Forschungsbedarf hinsichtlich der Steuerplanung im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG aufzuzeigen:

- (8) Die zweite einleitende Fragestellung F_{e2} („Welche steuerplanerischen Maßnahmen werden in der Literatur zur optimierten Anwendung der Fünftelregelung gem. § 34 Abs. 1 EStG empfohlen?“) wird wie folgt beantwortet: Die in der Literatur identifizierten Steuergestaltungsempfehlungen bestehen in der intertemporalen Verschiebung von Einkünften (44 Nennungen), der Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (40 Nennungen), der Verlagerung von Einkünften auf Angehörige (8 Nennungen), der Verteilung außerordentlicher Einkünfte auf mehrere Veranlagungszeiträume (6 Nennungen), dem Ausweis laufender Einkünfte als außerordentliche Einkünfte (2 Nennungen) sowie der Schaffung der Voraussetzungen zur Zusammenveranlagung (1 Nennung) als sachverhaltsgestaltende Maßnahmen und die Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung (23 Nennungen) als mögliches Wahlrecht.
- (9) Es fehlte bislang die Kenntnis darüber, wie die Sachverhaltsgestaltung „Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens“ mit dem Veranlagungswahlrecht von Ehegatten optimal kombiniert werden kann.

Zur Schließung der in Punkt (9) aufgezeigten Forschungslücke wurden die beiden steuerplanerischen Maßnahmen einer Steuerplanungsanalyse unterzogen:

- (10) Das Haushaltsnettoeinkommen kann durch eine Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens erhöht werden, wenn

⁹⁰⁷ Vgl. zur Definition der verwendeten Variablen Gleichung (29) auf S. 79, Gleichung (30) auf S. 79 und Anhang 12, S. 262.

- a) die außerordentlichen Einkünfte im Rahmen der Einzelveranlagung die Höhe von $\frac{1-5 * sg_2}{2 * p_2}$ übersteigen und das verbleibende zu versteuernde Einkommen zugleich im Intervall $[vzvE_{TVB\begin{smallmatrix} e \\ ginn \end{smallmatrix}}, vzvE_{OPT\begin{smallmatrix} e \\ nde \end{smallmatrix}}]$ liegt bzw.
- b) die Hälfte der gemeinsamen außerordentlichen Einkünfte eines Ehepaars im Rahmen der Zusammenveranlagung die Höhe von $\frac{1-5 * sg_2}{2 * p_2}$ übersteigen und das verbleibende zu versteuernde Einkommen zugleich im Intervall $[vzvE_{TVB\begin{smallmatrix} e \\ ginn_AB \end{smallmatrix}}, vzvE_{OPT\begin{smallmatrix} e \\ nde_AB \end{smallmatrix}}]$ liegt.⁹⁰⁸

Das maximale Optimierungspotenzial wird jeweils an der Stelle $vzvE_{TV\begin{smallmatrix} e \\ nde \end{smallmatrix}}$ bzw. $vzvE_{TV\begin{smallmatrix} e \\ nde_AB \end{smallmatrix}}$ erreicht. Nach erfolgter Optimierung sind Tarifverwerfungen ausgeschlossen.

- (11) Die Vorteilhaftigkeit des Veranlagungswahlrechts ist von der Einkünftestruktur beider Ehegatten $[aoE_A, vzvE_A, aoE_B, vzvE_B]$ abhängig, sodass sich allgemeingültige Empfehlungen lediglich bei einer extremen Verteilung der Einkünfte aussprechen lassen, während in den meisten Fällen eine individuelle Beurteilung notwendig ist. Der maximal erzielbare Vorteil der Zusammenveranlagung ggü. der Einzelveranlagung beträgt im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG das Fünffache ($5 * C_5$) und der Einzelveranlagung ggü. der Zusammenveranlagung das Vierfache des Korrekturbetrags der 5. Tarifzone des § 32a Abs. 1 EStG ($4 * C_5$).
- (12) Bei Kombination der beiden Steuergestaltungsempfehlungen ergeben sich tarifliche Wechselwirkungen, sodass die Vorteilhaftigkeit einer Veranlagungsart durch den Einbezug der Sachverhaltsgestaltung „Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens“ zugunsten der anderen Veranlagungsart umschlagen kann.

Aufgrund der Komplexität des Optimierungsproblems wurde ein präskriptives Entscheidungsmodell entwickelt, um in sämtlichen Einkünftekonstellationen zur optimalen Handlungsempfehlung zu gelangen. Im Rahmen des Programmablaufs werden auf Basis der abgefragten Eingabedaten zunächst die möglichen Handlungsalternativen ha_i des Aktionen-

⁹⁰⁸ Das $vzvE_{OPT\begin{smallmatrix} e \\ nde \end{smallmatrix}}$ (bzw. $vzvE_{OPT\begin{smallmatrix} e \\ nde_AB \end{smallmatrix}}$) entspricht dem verbleibenden zu versteuernden Einkommen, bei dem der Differenzsteuersatz zur Bezugsgröße $vzvE_{Ref}$ (bzw. $vzvE_{Ref_AB}$) genau den Wert von 1 annimmt.

raums HA bestimmt und entsprechende Veranlagungssimulationen durchgeführt, aus denen unter Anwendung der Entscheidungsregel „Maximierung des Haushaltsnettoeinkommens“ die optimale Handlungsalternative ha^* ermittelt und als Empfehlung ausgegeben wird:

- (13) Die Beantwortung der Forschungsfrage F_1 („Inwiefern kann durch eine Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens – ggf. unter Einbezug des Veranlagungswahlrechts von Ehegatten – eine Maximierung des Haushaltsnettoeinkommens erreicht werden?“) erfolgt nicht allgemeingültig, sondern bezieht sich jeweils auf einen konkreten Sachverhalt. So lautet das Ergebnis der Steuerplanungsanalyse für ein Ehepaar mit der Einkünftestruktur $aoE_A = 800.000, vzvE_A = 15.000, aoE_B = 2.000.000, vzvE_B = 45.000$ im Veranlagungszeitraum 2023:⁹⁰⁹ Bei der gegebenen Einkünftestruktur stellt die Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens durch Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags i. H. v. 60.000 € in Kombination mit der Wahl der Zusammenveranlagung bei der Zielsetzung „Maximierung des Haushaltsnettoeinkommens“ die optimale Handlungsalternative dar, durch die das Haushaltsnettoeinkommen um 37.400 € erhöht werden kann.
- (14) Für Steuerpflichtige, die nicht bzw. kaum mit der Materie des Steuerrechts vertraut sind, wird die Empfehlung ausgesprochen, sich bei Erwirtschaftung außerordentlicher Einkünfte steuerlich beraten zu lassen. Steuerlichen Beratern wird empfohlen, die – bspw. durch Einsatz des dargestellten Entscheidungsmodells entwickelten – Gestaltungsmöglichkeiten nebst Risikobeurteilung in der (elektronischen) Handakte zu dokumentieren, um sich gegen mögliche Haftungsfälle abzusichern.

Zu Punkt (13) ist zu beachten, dass der Geltungsbereich der durch das Entscheidungsmodell generierten, Raum-Zeit-bezogenen, technologischen Aussagen durch die zugrunde liegenden Modellannahmen eingeschränkt wird, die im Rahmen einer kritischen Reflexion diskutiert wurden. Hinsichtlich der Beurteilung des Erkenntnisfortschritts wurde herausgearbeitet, dass das Modell nicht den Anspruch erhebt, den betrachteten Realitätsausschnitt authentisch zu beschreiben. Vielmehr wurde zur Komplexitätsreduktion bewusst von der Realität abstrahiert, um zu praktikablen Lösungen zu gelangen, sodass der Wahrheitsgehalt als Prüf-

⁹⁰⁹ Der Sachverhalt entspricht dem Beispiel 2 in Kapitel 4.2.3.2, S. 126-132.

kriterium ausscheidet. In Anlehnung an *Schmiel* und *Bretzke* wird hier die Auffassung vertreten, dass solche Modelle in erster Linie „funktionieren“ müssen, sodass zur Beurteilung des Erkenntnisfortschritts auf die *Nützlichkeit* abgestellt wird, welche an der Akzeptanz der Modelle durch die Wirtschaftssubjekte gemessen werden kann.⁹¹⁰ Dabei ist zu beachten, dass es sich bei dem Bewertungskriterium „Nützlichkeit“ um ein theoretisches Konstrukt handelt, sodass im Rahmen einer solchen Untersuchung zu klären wäre, welche Indikatoren zur Beurteilung der Nützlichkeit von den Akteuren der steuerlichen Beratungspraxis herangezogen werden. M. E. bietet sich daher ein *qualitatives* Forschungsdesign an, in dessen Rahmen auf Basis empirischer Daten u. a. eine induktiv hergeleitete Spezifikation des theoretischen Konstrukts „Nützlichkeit“ im steuerplanerischen Kontext erfolgen würde.⁹¹¹

In Anlehnung an *Kappler* und *Breithecker/Klapdor/Passé*, die bereits Studien zur Rezeption betriebswirtschaftlicher Handlungsempfehlungen publiziert haben,⁹¹² könnten zur Datenerhebung Befragungen in Form von Experteninterviews⁹¹³ durchgeführt werden, im Rahmen derer nach der Akzeptanz des Entscheidungsmodells bzw. der Ursachen für dessen etwaige Ablehnung gefragt wird. Hierzu würden sich leitfadengesteuerte, semi-strukturierte⁹¹⁴ Interviews mit Inhabern und/oder Mitarbeitern von Steuerberatungskanzleien anbieten, bei denen der Fokus zu Beginn auf einen bestimmten Stimulus gelegt wird. Bei solchen sog. Fokusinterviews steht die subjektive Wahrnehmung der Befragten hinsichtlich des Stimulus im Vordergrund,⁹¹⁵ der im Rahmen einer entsprechenden Studie in der Präsentation bzw. der beispielhaften Anwendung des entwickelten Entscheidungsmodells besteht. Als Auswer-

⁹¹⁰ Vgl. *Schmiel* (2009a): S. 153, *Schmiel* (2009b): S. 1202, 1208 in Anlehnung an *Bretzke* (1980): S. 227-232 sowie die Ausführungen in Kapitel 4.2.3.3.2, S. 138-140.

⁹¹¹ Im Rahmen eines *quantitativen* Forschungsdesigns müsste bereits *vor* der Datenerhebung und -analyse eine präzise, deduktive Definition des theoretischen Konstrukts „Nützlichkeit“ erfolgen (= Operationalisierung), sodass „mithilfe standardisierter Messinstrumente Merkmalsausprägungen in Form von sinnvoll interpretierbaren numerischen Messwerten erhoben werden können.“ *Döring/Bortz* (2016): S. 223. Da eine entsprechende Studie jedoch darauf ausgerichtet wäre, die subjektive Wahrnehmung der betrachteten Akteure herauszufiltern, erscheint es zielführend, „theoretische Offenheit zu bewahren“, was als Kernelement eines qualitativen Forschungsansatzes angesehen wird. *Döring/Bortz* (2016): S. 223, ähnlich *Atteslander* (2010): S. 212, *Meyer/Raffelt* (2011): S. 320 f., *Lamnek/Krell* (2016): S. 33 f.

⁹¹² Vgl. *Kappler* (2000): S. 472-584, *Breithecker/Klapdor/Passé* (2002): S. 42-47.

⁹¹³ Experteninterviews werden über die spezielle Zielgruppe der Befragten, d. h. über die Auswahl und den Status der interviewten Personen, definiert. Vgl. *Helffferich* (2022): S. 875 f., *Misoch* (2019): S. 119.

⁹¹⁴ Vgl. zur Abgrenzung verschiedener Interviewformen anhand ihres Strukturierungsgrads *Misoch* (2019): S. 13 f.

⁹¹⁵ Vgl. *Helffferich* (2022): S. 885 f., *Misoch* (2019): S. 83-87 und zur Entwicklung dieser Interviewform *Merton/Kendall* (1946): S. 541-557.

tungsmethode der Interviewtranskripte kommt bspw. die qualitative Inhaltsanalyse nach *Mayring* in Betracht, bei der zur Beantwortung der Forschungsfrage eine regelgeleitete Zuordnung von Kategorien zu konkreten Textstellen erfolgt.⁹¹⁶ Ein entsprechendes Forschungsvorhaben ist in die Steuerplanungslehre als eine Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre einzuordnen,⁹¹⁷ deren angestrebtes Ergebnis in beschreibenden Aussagen über die Akzeptanz des entwickelten Entscheidungsmodells in der steuerlichen Beratungspraxis besteht. Darüber hinaus könnte eine solche Studie mit der Fragestellung verbunden werden, welche Handlungsempfehlungen im Kontext der Besteuerung außerordentlicher Einkünfte in der steuerlichen Beratungspraxis *tatsächlich* zum Einsatz kommen, d. h. sich – in der Sprechweise der aufgezeigten evolutorischen Steuerwirkungstheorie – als Ziel-Mittel-Heuristik in der Retentionsphase befinden.

In Kapitel 5 wurde eine empirische Steuerwirkungsanalyse der Verteilungsfolgen der Fünftelregelung durchgeführt. Als Datenbasis wurde die aus der Lohn- und Einkommensteuerstatistik gezogene 10 %-Stichprobe FAST des Veranlagungszeitraums 2014 herangezogen,⁹¹⁸ deren 4.017.600 Datensätze per Mikroanalyse und -simulation ausgewertet wurden:

- (15) Die FAST 2014 enthält 137.979 Datensätze, bei denen die Anwendung der Tarifvorschrift des § 34 Abs. 1 EStG ersichtlich ist. Davon werden im Rahmen der Untersuchung ausschließlich die Fälle betrachtet, die neben der Fünftelregelung weder einer weiteren Tarifvorschrift für außerordentliche Einkünfte (§§ 34 Abs. 3, 34b Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 EStG) noch dem Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG) unterliegen. Das finale Untersuchungssampling umfasst 94.989 Fälle.

⁹¹⁶ Vgl. *Mayring* (2008): S. 10, *Mayring* (2022): S. 50 f., *Mayring/Fenzl* (2022): S. 694.

⁹¹⁷ Vgl. zur Einordnung empirischer Forschungsarbeiten zur Rezeption betriebswirtschaftlicher Handlungsempfehlungen in die Steuerplanungslehre die Ausführungen in Fn. 154, S. 29.

⁹¹⁸ Hinsichtlich der zugrunde gelegten Datenbasis ist anzumerken, dass es sich bei der FAST 2014 um den zum Zeitpunkt der Anfertigung der empirischen Steuerwirkungsanalyse aktuell verfügbaren Datenbestand handelte. Im Rahmen von Forschungsarbeiten der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken, ist nicht nur die „Schnellebigkeit des Steuerrechts“, sondern auch die fortschreitende Verfügbarkeit von Datenbeständen zu beachten. So sind zum Zeitpunkt der Einreichung der Dissertation bereits die Mikrodaten für den Veranlagungszeitraum 2017 (FAST 2017) verfügbar. Vgl. *FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder* (2023). Auf eine zusätzliche Auswertung dieses Datenbestands wurde jedoch verzichtet, da der konkrete Raum-Zeit-Bezug zur Beantwortung der Forschungsfrage F_2 für die Erkenntnisgewinnung m. E. von untergeordneter Bedeutung ist.

- (16) In 67.405 Fällen (70,96 %) entfaltet die Fünftelregelung eine Entlastungswirkung ggü. dem Grundtarif, während 27.584 Fälle (29,04 %) eine gleich hohe Steuerbelastung aufweisen.
- (17) Die Forschungsfrage F_2 („Inwiefern liegen in der Realität im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG Fälle vor, in denen a) Tarifverwerfungen auftreten bzw. b) das Haushaltsnettoeinkommen durch eine Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens erhöht werden kann?“) wird wie folgt beantwortet: Die 10 %-Stichprobe der Lohn- und Einkommensteuerstatistik (FAST) des Veranlagungszeitraums 2014 enthält
- a) 2.211 Fälle, die Tarifverwerfungen aufweisen, und
 - b) 4.889 Fälle, bei denen das Haushaltsnettoeinkommen durch eine Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens erhöht werden kann.
- (18) Neben den 2.211 Fällen (2,33 %), die einen konfiskatorischen Grenzsteuersatz aufweisen, unterliegen 13.143 Fälle (13,84 %) einem Grenzsteuersatz zwischen]0,45 – 1], die auch durch die Optimierungssimulation lediglich geringfügig auf 10.748 Fälle (= 11,31 %) reduziert werden.
- (19) In sämtlichen der 4.889 Fällen, die einer Optimierung zugänglich sind, steht offenes Abzugsvolumen i. S. des § 10b Abs. 1 bzw. Abs. 1a EStG in ausreichender Höhe zur Verfügung, sodass grundsätzlich eine Generierung steuerlicher Abzugsbeträge über Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke möglich ist.
- (20) Die beobachteten Tarifverwerfungen und daraus resultierende Optimierungspotenziale stehen im Widerspruch zu einer neoklassisch fundierten Steuerwirkungstheorie. Dagegen sind diese durch eine evolutorische Steuerwirkungstheorie erklärbar.

Hinsichtlich Punkt (20) wurden im Rahmen einer kritischen Diskussion mögliche Rückschlüsse auf die Entscheidungswirkungen der Besteuerung erörtert, wobei für die zugrunde gelegte evolutorische Steuerwirkungstheorie – in Anlehnung an *Schmiel* unter Einbezug der Ergebnisse von *Sander* –⁹¹⁹ Steuerwirkungshypothesen formuliert wurden. Diese erfüllen die „Minimalanforderung“ des hier vertretenen Wissenschaftsverständnisses, da es sich um

⁹¹⁹ Vgl. hierzu die Referenzen in Fn. 729, S. 182.

wahrheitsfähige Aussagen handelt, die empirisch überprüfbar sind und nicht im Widerspruch zu den beobachteten Daten stehen. Dennoch ist zur (vorläufigen) Bewährung oder Falsifikation dieser Hypothesen eine Überprüfung mit der Realität unabdingbar, sodass hier ein entsprechendes Forschungsdesiderat besteht. Darüber hinaus bietet es sich m. E. an, zu untersuchen, inwiefern die Kenntnis über vorliegende Tarifverwerfungen (= unabhängige Variable) die Steuermoral der Wirtschaftssubjekte (= abhängige Variable) beeinflusst.⁹²⁰ Hierzu könnte eine *quantitative* Studie durchgeführt werden, bspw. in Form eines Laborexperiments⁹²¹ mit einem computerbasierten Befragungsinstrument und einem between-subjects-Design⁹²², bei dem eine Einkommensteuerveranlagung simuliert wird.⁹²³ Dabei wird die unabhängige Variable – je nach (randomisierter) Zuordnung des Studienteilnehmers zur Experimental- bzw. Kontrollgruppe – manipuliert⁹²⁴ und die abhängige Variable erfasst, wobei es noch einer Konkretisierung bedarf, wie die Steuermoral konkret gemessen werden kann.

Da die empirische Analyse in Kapitel 5 gezeigt hat, dass es sich bei Tarifverwerfungen nicht nur um ein theoretisches Phänomen handelt, sondern diese in der Realität tatsächlich auftreten, wurde in Kapitel 6 eine Steuerrechtsgestaltungsanalyse von § 34 Abs. 1 EStG durchgeführt, in deren Rahmen die de lege lata kodifizierte Fünftelregelung mit der Verteilungsregelung als Reformvorschlag de lege ferenda verglichen wurde:

⁹²⁰ Das Forschungsinteresse ergibt sich daraus, dass der Einfluss des Steuersatzes auf die Steuerehrlichkeit im Rahmen bisheriger empirischer Studien noch nicht genau bestimmt werden konnte. Vgl. Fn. 868, S. 212.

⁹²¹ Ein Experiment basiert auf dem *Prinzip der aktiven Erfahrung*, wobei der zu untersuchende Gegenstand seitens des Forschers absichtlich manipuliert und die resultierende Wirkung erfasst wird. So können Erkenntnisse über kausale Zusammenhänge gewonnen und auf dieser Basis soziale Phänomene erklärt werden. Vgl. *Eifler/Leitgöb* (2022): S. 225-228 und zu den Möglichkeiten und Grenzen der Messung von Entscheidungswirkungen der Besteuerung im Rahmen von Experimenten *Schreiber* (2021c): S. 865-869.

⁹²² Kennzeichnend für ein between-subjects-Design ist, dass die Studienteilnehmer nur mit einer Ausprägung der unabhängigen Variablen (d. h. hier: entweder Kenntnis über vorliegende Tarifverwerfungen oder keine Kenntnis über vorliegende Tarifverwerfungen) konfrontiert und die abhängige Variable nur einmal erfasst wird. Hiervon abzugrenzen ist ein within-subjects-Design, bei dem jeder Proband mehrere Manipulationen durchläuft und dabei mit mehreren bzw. allen Ausprägungen der unabhängigen Variablen konfrontiert und die abhängige Variable pro Studienteilnehmer mehrfach erfasst wird. Vgl. *Russell/Purcell* (2009): S. 226, *Theis* (2014): S. 180 (dort insbesondere Fn. 745).

⁹²³ Das Gegensatzpaar aus Null- und Alternativhypothese könnte hier entsprechend lauten: „Die Kenntnis über vorliegende Tarifverwerfungen korreliert nicht mit der Steuermoral.“ (H_0) bzw. „Die Kenntnis über vorliegende Tarifverwerfungen führt zu einer Verringerung der Steuermoral.“ (H_1).

⁹²⁴ Zur Überprüfung, ob die Probanden der Kontrollgruppe tatsächlich keine Kenntnis über die vorliegenden Tarifverwerfungen besitzen, könnte der geschätzte Grenzsteuersatz von den Teilnehmern abgefragt werden.

- (21) Zur (wertfreien) Beurteilung von Steuerrechtsnormen bedarf es eines Referenzmaßstabs, anhand dessen geprüft werden kann, inwiefern die betrachteten Vorschriften als adäquate Mittel zur Zielerreichung fungieren.
- (22) Der hier entwickelte Referenzmaßstab zielt auf ein betriebswirtschaftlich adäquates Steuerrecht ab, umfasst sowohl verfassungsrechtliche als auch ökonomische Anforderungskriterien und wird durch technische Subprinzipien und den Normzweck der betrachteten Rechtsnorm ergänzt. In Abgrenzung zu *Herbort*, dessen Ausarbeitung die Grundlage des erarbeiteten Beurteilungsinstruments bildet,⁹²⁵ werden die einzelnen Kriterien anders akzentuiert, was sich insbesondere im Rahmen der ökonomischen Perspektive durch die einbezogene Steuerwirkungstheorie widerspiegelt. So wird statt der neoklassisch verorteten Entscheidungsneutralität eine evolutorisch fundierte Gleichmäßigkeit der Besteuerung als ökonomisches Besteuerungsziel zugrunde gelegt, welche durch die Verringerung von Steuerausweichentscheidungen konkretisiert wird.
- (23) Unter Anwendung dieses Referenzmaßstabs wird die Forschungsfrage F_3 („Stellt die in § 34 Abs. 1 EStG de lege lata kodifizierte Fünftelregelung oder die Verteilungsregelung als Reformvorschlag de lege ferenda ein geeigneteres Mittel dar, um die Zielsetzung eines betriebswirtschaftlich adäquaten Steuerrechts zu erreichen?“) wie folgt beantwortet: Die Verteilungsregelung als Reformvorschlag de lege ferenda stellt ggü. der Fünftelregelung insgesamt ein geeigneteres Mittel dar, um die Zielsetzung eines betriebswirtschaftlich adäquaten Steuerrechts zu erreichen.
- (24) Dem Gesetzgeber wird empfohlen, die Besteuerung außerordentlicher Einkünfte zu reformieren, indem ein Systemwechsel von der Fünftelregelung zur Verteilungsregelung vorgenommen wird.

Zu beachten ist, dass im Rahmen der Steuerrechtsgestaltungsanalyse lediglich auf die grundsätzliche Besteuerungssystematik der Verteilungsregelung abgestellt wurde, sodass es noch einer Klärung von Detailfragen sowie der Formulierung eines gesetzlichen Wortlauts durch die Steuerrechtswissenschaften bedarf. Aus Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre besteht ein Anknüpfungspunkt für weitere Forschungsarbeiten bspw. in einer empi-

⁹²⁵ Vgl. Fn. 18, S. 5.

rischen Steuerwirkungsanalyse, in deren Rahmen die einzelwirtschaftlichen Verteilungsfolgen der Fünftelregelung mit denen der Verteilungsregelung verglichen werden.⁹²⁶ Da zur Anwendung der Verteilungsregelung die tatsächliche Einkünftestruktur mehrerer Veranlagungszeiträume benötigt wird, bedarf es für eine solche Analyse entsprechender Paneldaten⁹²⁷. Als Datenbasis bietet sich das Taxpayer-Panel (TPP) für die Veranlagungszeiträume 2001-2018 an,⁹²⁸ welches per Mikroanalyse und -simulation hinsichtlich dieser Fragestellung ausgewertet werden könnte.

Abschließend lässt sich festhalten, dass im Rahmen der vorliegenden Arbeit auf Basis einer umfassenden theoretischen und empirischen Auseinandersetzung mit der Tarifstruktur von § 34 Abs. 1 EStG neue Erkenntnisse gewonnen wurden, die für auftretende Tarifverwerfungen im deutschen Einkommensteuerrecht sensibilisieren und einen Beitrag zur „Aufrechterhaltung einer gesellschaftlich-verpflichteten Steuerforschung“⁹²⁹ leisten. So soll die vorliegende Untersuchung dazu beitragen, Chancengleichheit unter den Steuerpflichtigen zu schaffen und Haftungsrisiken für Berater zu verringern. Neben der praktischen Relevanz für Steuerpflichtige und Berater wird dem Gesetzgeber eine Möglichkeit aufgezeigt, die Besteuerung außerordentlicher Einkünfte durch einen Wechsel der Berechnungssystematik zu reformieren. Aus der Berechnungssystematik der Verteilungsregelung können sich – im Gegensatz zur Fünftelregelung – keine Grenzbelastungen ergeben, die den Spitzensteuersatz übersteigen, und die Zielsetzung eines betriebswirtschaftlich adäquaten Steuerrechts wird insgesamt besser umgesetzt. Darüber hinaus wurden verschiedene Anknüpfungspunkte für zukünftige Forschungsarbeiten aufgezeigt,⁹³⁰ sodass die vorliegende Arbeit gleichermaßen den Ausgangspunkt für weitere wissenschaftliche Auseinandersetzungen bildet.

⁹²⁶ Sofern neben der einzelwirtschaftlichen Perspektive auch die gesamtwirtschaftlichen Auswirkungen eines Wechsels von der Fünftel- zur Verteilungsregelung einbezogen werden, weist die Untersuchung insoweit einen Bezug zur Finanzwissenschaft auf.

⁹²⁷ Bei Paneldaten handelt es sich um Daten, welche für dieselben Beobachtungseinheiten Angaben für mehrere Zeitpunkte (bzw. hier: Veranlagungszeiträume) enthalten. Vgl. *FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder* (2022a): S. 1.

⁹²⁸ Vgl. *FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder* (2022b).

⁹²⁹ *Schneider/Bareis/Siegel* (2013): S. 1145.

⁹³⁰ Analog zu dem die Arbeit einleitenden Überblick über die Strategien zur Beantwortung der Fragestellungen bzw. Forschungsfragen in Tabelle 1 auf S. 6, enthält Anhang 26 auf S. 313 eine zusammenfassende Übersicht der möglichen Anknüpfungspunkte für weitere Forschungsarbeiten der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.

Anhang

Anhang 1: Steuerbetragsfunktion im Progressionsbereich ($n = 2, 3$) des § 32a

Abs. 1 EStG

$$S(zvE) = \left(\bar{p}_n * \frac{(zvE - E_{n-1})}{10.000} + \bar{s}g_n \right) * \frac{(zvE - E_{n-1})}{10.000} + S_{n-1}$$

$$= \left(\frac{\bar{p}_n}{10.000^2} * (zvE - E_{n-1}) + \frac{\bar{s}g_n}{10.000} \right) * (zvE - E_{n-1}) + S_{n-1}$$

$$\text{mit } p_n = \frac{\bar{p}_n}{10.000^2}, s g_n = \frac{\bar{s}g_n}{10.000}$$

$$= (p_n * (zvE - E_{n-1}) + s g_n) * (zvE - E_{n-1}) + S_{n-1}$$

Anhang 2: Tarifparameter der Einkommensteuer gem. § 32a EStG für die Veranlagungszeiträume 2014 bis 2023

VZ 2014	1. Tarifzone ($n = 1$) Grundfreibetrag	2. Tarifzone ($n = 2$)	3. Tarifzone ($n = 3$)	4. Tarifzone ($n = 4$)	5. Tarifzone ($n = 5$)
		Progressionsbereich		Proportionalbereich	
E_n	8.354 €	13.469 €	52.881 €	250.730 €	∞
sg_n	0	0,14	0,2397	0,42	0,45
p_n	0	$974,58 * 10^{-8}$	$228,74 * 10^{-8}$	0	0
S_n	0	971,00 €	13.971,02 €	97.067,50 €	∞

Anhebung des Grundfreibetrags (E_1) um 118 €

VZ 2015	1. Tarifzone ($n = 1$) Grundfreibetrag	2. Tarifzone ($n = 2$)	3. Tarifzone ($n = 3$)	4. Tarifzone ($n = 4$)	5. Tarifzone ($n = 5$)
		Progressionsbereich		Proportionalbereich	
E_n	8.472 €	13.469 €	52.881 €	250.730 €	∞
sg_n	0	0,14	0,2397	0,42	0,45
p_n	0	$997,60 * 10^{-8}$	$228,74 * 10^{-8}$	0	0
S_n	0	948,68 €	13.948,73 €	97.045,31 €	∞

Anhebung des Grundfreibetrags (E_1) um 180 €
Rechtsverschiebung der übrigen Tarifeckwerte ($E_2 - E_4$) um 1,48 %

VZ 2016	1. Tarifzone (n = 1) Grundfreibetrag	2. Tarifzone (n = 2)	3. Tarifzone (n = 3)	4. Tarifzone (n = 4)	5. Tarifzone (n = 5)
		Progressionsbereich		Proportionalbereich	
E_n	8.652 €	13.669 €	53.665 €	254.446 €	∞
sg_n	0	0,14	0,2397	0,42	0,45
p_n	0	$993,62 * 10^{-8}$	$225,40 * 10^{-8}$	0	0
S_n	0	952,48 €	14.145,16 €	98.473,18 €	∞

Anhebung des Grundfreibetrags (E_1) um 168 €
Rechtsverschiebung der übrigen Tarifeckwerte ($E_2 - E_4$) um 0,73 %

VZ 2017	1. Tarifzone (n = 1) Grundfreibetrag	2. Tarifzone (n = 2)	3. Tarifzone (n = 3)	4. Tarifzone (n = 4)	5. Tarifzone (n = 5)
		Progressionsbereich		Proportionalbereich	
E_n	8.820 €	13.769 €	54.057 €	256.303 €	∞
sg_n	0	0,14	0,2397	0,42	0,45
p_n	0	$1.007,27 * 10^{-8}$	$223,76 * 10^{-8}$	0	0
S_n	0	939,57 €	14.228,50 €	99.171,82 €	∞

Anhebung des Grundfreibetrags (E_1) um 180 €
Rechtsverschiebung der übrigen Tarifeckwerte ($E_2 - E_4$) um 1,65 %

VZ 2018	1. Tarifzone (n = 1) Grundfreibetrag	2. Tarifzone (n = 2)	3. Tarifzone (n = 3)	4. Tarifzone (n = 4)	5. Tarifzone (n = 5)
		Progressionsbereich		Proportionalbereich	
E_n	9.000 €	13.996 €	54.949 €	260.532 €	∞
sg_n	0	0,14	0,2397	0,42	0,45
p_n	0	$997,80 * 10^{-8}$	$220,13 * 10^{-8}$	0	0
S_n	0	948,49 €	14.456,83 €	100.801,70 €	∞

Anhebung des Grundfreibetrags (E_1) um 168 €
Rechtsverschiebung der übrigen Tarifeckwerte ($E_2 - E_4$) um 1,84 %

VZ 2019	1. Tarifzone (n = 1) Grundfreibetrag	2. Tarifzone (n = 2)	3. Tarifzone (n = 3)	4. Tarifzone (n = 4)	5. Tarifzone (n = 5)
		Progressionsbereich		Proportionalbereich	
E_n	9.168 €	14.254 €	55.960 €	265.326 €	∞
sg_n	0	0,14	0,2397	0,42	0,45
p_n	0	$980,14 * 10^{-8}$	$216,16 * 10^{-8}$	0	0
S_n	0	965,58 €	14.722,30 €	102.656,02 €	∞

Anhebung des Grundfreibetrags (E_1) um 240 €
Rechtsverschiebung der übrigen Tarifeckwerte ($E_2 - E_4$) um 1,95 %

VZ 2020	1. Tarifzone (n = 1) Grundfreibetrag	2. Tarifzone (n = 2)	3. Tarifzone (n = 3)	4. Tarifzone (n = 4)	5. Tarifzone (n = 5)
		Progressionsbereich		Proportionalbereich	
E_n	9.408 €	14.532 €	57.051 €	270.500 €	∞
sg_n	0	0,14	0,2397	0,42	0,45
p_n	0	$972,87 * 10^{-8}$	$212,02 * 10^{-8}$	0	0
S_n	0	972,79 €	14.997,68 €	104.646,26 €	∞

Anhebung des Grundfreibetrags (E_1) um 336 €
Rechtsverschiebung der übrigen Tarifeckwerte ($E_2 - E_4$) um 1,52 %

VZ 2021	1. Tarifzone (n = 1) Grundfreibetrag	2. Tarifzone (n = 2)	3. Tarifzone (n = 3)	4. Tarifzone (n = 4)	5. Tarifzone (n = 5)
		Progressionsbereich		Proportionalbereich	
E_n	9.744 €	14.753 €	57.918 €	274.612 €	∞
sg_n	0	0,14	0,2397	0,42	0,45
p_n	0	$995,21 * 10^{-8}$	$208,85 * 10^{-8}$	0	0
S_n	0	950,96 €	15.188,93 €	106.200,41 €	∞

Anhebung des Grundfreibetrags (E_1) um 240 €
Rechtsverschiebung der übrigen Tarifeckwerte ($E_2 - E_4$) um 1,17 %

VZ 2022	1. Tarifzone (n = 1) Grundfreibetrag	2. Tarifzone (n = 2)	3. Tarifzone (n = 3)	4. Tarifzone (n = 4)	5. Tarifzone (n = 5)
		Progressionsbereich		Proportionalbereich	
E_n	10.347 €	14.926 €	58.596 €	277.825 €	∞
sg_n	0	0,14	0,2397	0,42	0,45
p_n	0	$1.088,67 * 10^{-8}$	$206,43 * 10^{-8}$	0	0
S_n	0	869,32 €	15.273,87 €	107.350,05 €	∞

Anhebung des Grundfreibetrags (E_1) um 924 €
Rechtsverschiebung der Tarifeckwerte E_2 und E_3 um 7,19 %

VZ 2023	1. Tarifzone (n = 1) Grundfreibetrag	2. Tarifzone (n = 2)	3. Tarifzone (n = 3)	4. Tarifzone (n = 4)	5. Tarifzone (n = 5)
		Progressionsbereich		Proportionalbereich	
E_n	10.908 €	15.999 €	62.809 €	277.825 €	∞
sg_n	0	0,14	0,2397	0,42	0,45
p_n	0	$979,18 * 10^{-8}$	$192,59 * 10^{-8}$	0	0
S_n	0	966,53 €	16.406,80 €	106.713,52 €	∞

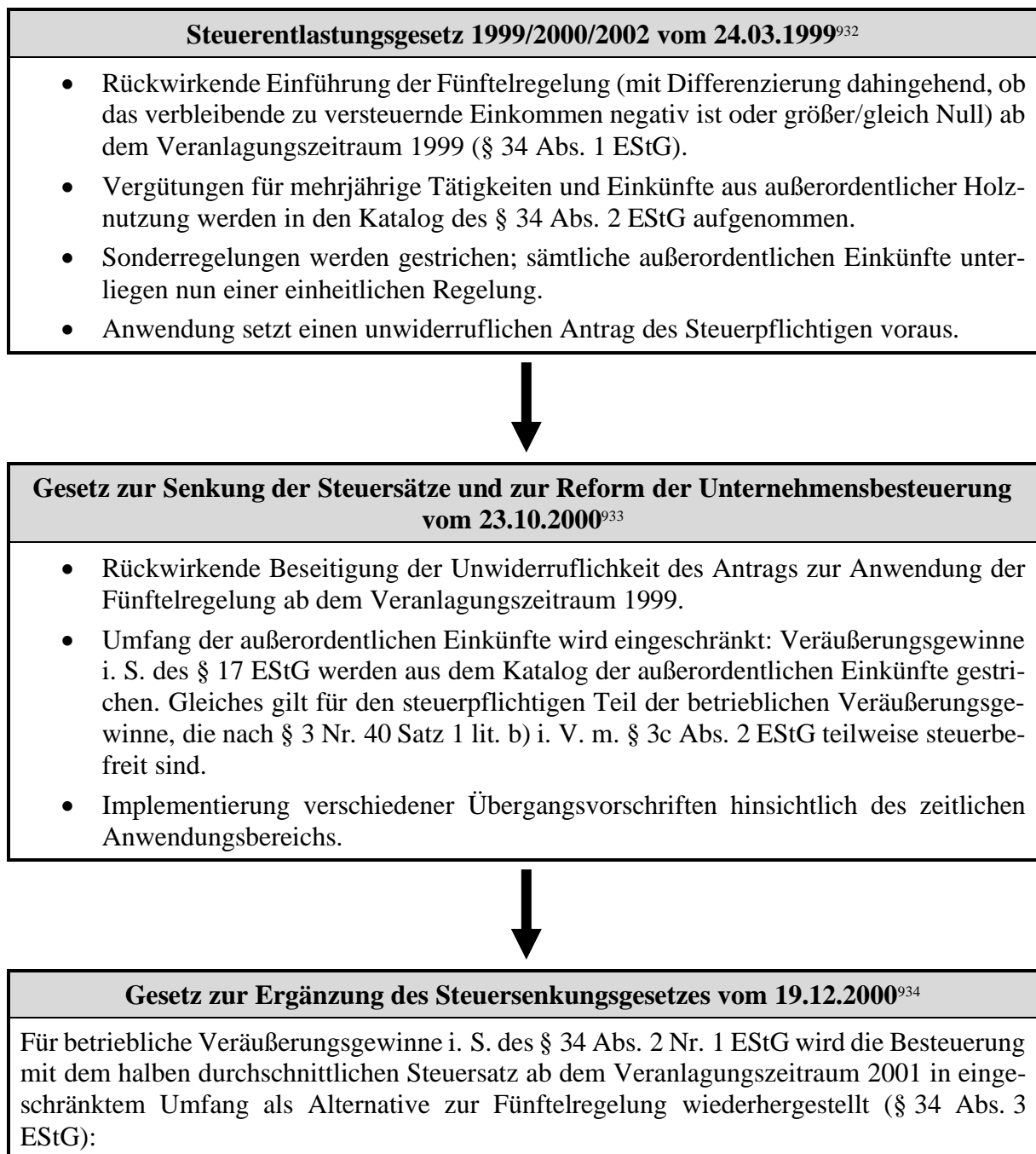
Anhang 3: Steuerbetragsfunktion des § 32a Abs. 5 EStG (Zusammenveranlagung)

$S_{ZV}(zVE_{AB})$

$$= \left\{ \begin{array}{ll} 0 & \text{für } \frac{zVE_{AB}}{2} \leq E_1 \\ 2 * \left(\left(p_2 * \left(\frac{zVE_{AB}}{2} - E_1 \right) + sg_2 \right) * \left(\frac{zVE_{AB}}{2} - E_1 \right) \right) & \text{für } E_1 + 1 \leq \frac{zVE_{AB}}{2} \leq E_2 \\ 2 * \left(\left(p_3 * \left(\frac{zVE_{AB}}{2} - E_2 \right) + sg_3 \right) * \left(\frac{zVE_{AB}}{2} - E_2 \right) + S_2 \right) & \text{für } E_2 + 1 \leq \frac{zVE_{AB}}{2} \leq E_3 \\ 2 * \left(sg_4 * \frac{zVE_{AB}}{2} - C_4 \right) & \text{für } E_3 + 1 \leq \frac{zVE_{AB}}{2} \leq E_4 \\ 2 * \left(sg_5 * \frac{zVE_{AB}}{2} - C_5 \right) & \text{für } E_4 + 1 \leq \frac{zVE_{AB}}{2} \end{array} \right\}$$

$$\text{mit } sg_{ZV}(zVE_{AB}) = \left\{ \begin{array}{ll} 0 & \text{für } \frac{zVE_{AB}}{2} \leq E_1 \\ 2 * p_2 * \left(\frac{zVE_{AB}}{2} - E_1 \right) + sg_2 & \text{für } E_1 + 1 \leq \frac{zVE_{AB}}{2} \leq E_2 \\ 2 * p_3 * \left(\frac{zVE_{AB}}{2} - E_2 \right) + sg_3 & \text{für } E_2 + 1 \leq \frac{zVE_{AB}}{2} \leq E_3 \\ sg_4 & \text{für } E_3 + 1 \leq \frac{zVE_{AB}}{2} \leq E_4 \\ sg_5 & \text{für } E_4 + 1 \leq \frac{zVE_{AB}}{2} \end{array} \right\}$$

Anhang 4: **Rechtsentwicklung von § 34 EStG seit Einführung der Fünftelregelung**⁹³¹



⁹³¹ In Anlehnung an *Horn* (2019b): Rz. 2. Die Rechtsgrundlagen beziehen sich jeweils auf die Fassung des angegebenen Änderungsgesetzes.

⁹³² Vgl. *Deutscher Gesetzgeber* (1999).

⁹³³ Vgl. *Deutscher Gesetzgeber* (2000b).

⁹³⁴ Vgl. *Deutscher Gesetzgeber* (2000a).

- Die Vergünstigung setzt einen Antrag voraus und ist an restriktive, persönliche Voraussetzungen des Steuerpflichtigen gekoppelt.
- Die Begünstigung ist auf einen Höchstbetrag der außerordentlichen Einkünfte i. H. v. 10 Mio. DM begrenzt.
- Es gilt ein Mindeststeuersatz i. H. v. 19,9 % (angelehnt an den Eingangssteuersatz gem. § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG).



Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2001) vom 20.12.2001⁹³⁵

Das Antragsersfordernis zur Anwendung der Fünftelregelung wird ab dem Veranlagungszeitraum 2001 gestrichen.



Bekanntmachung der Neufassung des Einkommensteuergesetzes vom 19.10.2002⁹³⁶

Anpassung der in § 34 Abs. 3 EStG kodifizierten Höchstgrenze von 10 Mio. DM auf 5 Mio. € ab dem Veranlagungszeitraum 2002.



Haushaltsbegleitgesetz 2004 vom 22.12.2003⁹³⁷

Änderung der Besteuerung mit dem ermäßigten Durchschnittssteuersatz ab dem Veranlagungszeitraum 2004:

- Der ermäßigte Steuersatz wird von 50 % auf 56 % erhöht.
- Der Mindeststeuersatz wird auf 16 % herabgesetzt.



Jahressteuergesetz 2007 vom 13.12.2006⁹³⁸

Im Katalog der außerordentlichen Einkünfte wird bei Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten der Begriff „mehrjährig“ ab dem Veranlagungszeitraum 2007 in § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG

⁹³⁵ Vgl. *Deutscher Gesetzgeber* (2001).

⁹³⁶ Vgl. *Deutscher Gesetzgeber* (2002).

⁹³⁷ Vgl. *Deutscher Gesetzgeber* (2003).

⁹³⁸ Vgl. *Deutscher Gesetzgeber* (2006a). Zudem wurde im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2008 durch Streichung von § 50 Abs. 1 Satz 3 und Anpassung von Satz 4 EStG a. F. der Anwendungsbereich von § 34 EStG mit Wirkung ab dem 29.12.2007 im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht ausgeweitet. Vgl. *Deutscher Gesetzgeber* (2007a).

gesetzlich definiert. Als mehrjährig gilt eine Tätigkeit, soweit sie sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst.



Jahressteuergesetz 2010 vom 08.12.2010⁹³⁹

Der Mindeststeuersatz in § 34 Abs. 3 EStG wird rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2009 auf 14 % herabgesetzt.



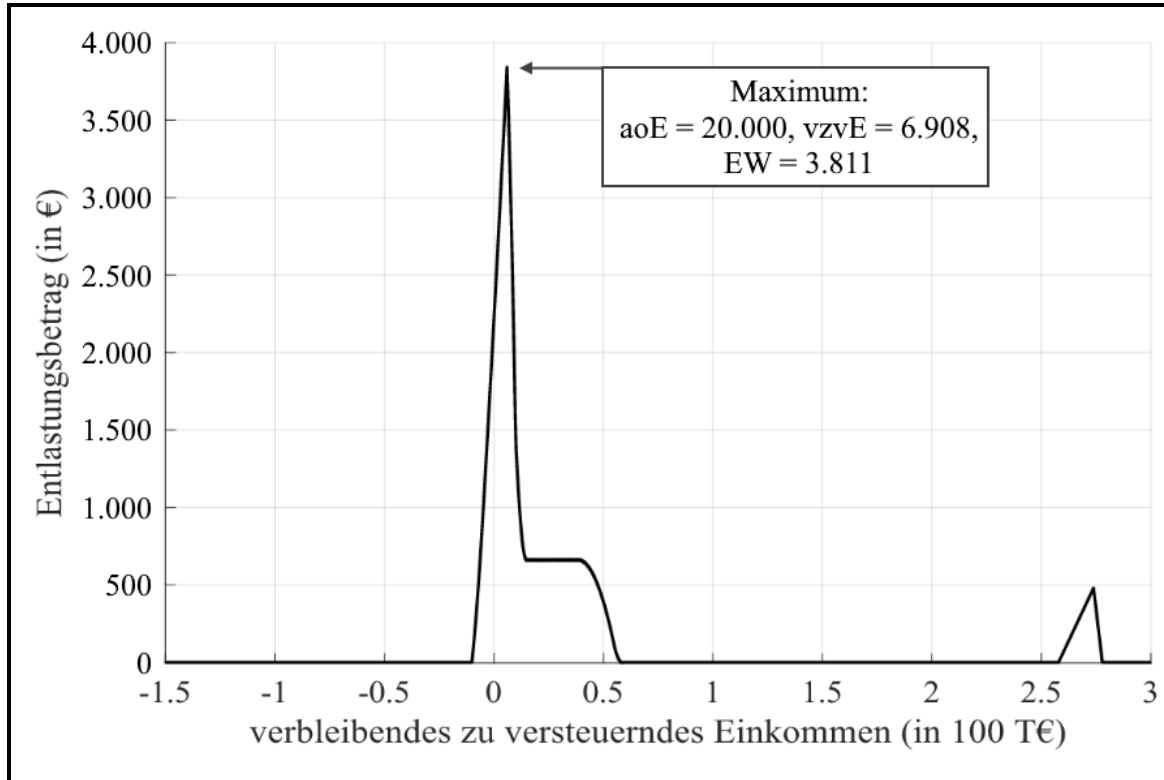
Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 01.11.2011⁹⁴⁰

Einkünfte aus außerordentlicher Holznutzung werden ab dem Veranlagungszeitraum 2012 aus dem Katalog des § 34 Abs. 2 EStG entfernt und wieder separat in § 34b EStG geregelt.

⁹³⁹ Vgl. *Deutscher Gesetzgeber* (2010)

⁹⁴⁰ Vgl. *Deutscher Gesetzgeber* (2011).

Anhang 5: Entlastungswirkung der Fünftelregelung ggü. dem Grundtarif für außerordentliche Einkünfte i. H. v. 20.000 € im Veranlagungszeitraum 2023



In der Abbildung ist die Entlastungswirkung für außerordentliche Einkünfte i. H. v. 20.000 € mit Variation der Höhe des verbleibenden zu versteuernden Einkommens von –150.000 € bis 300.000 € dargestellt. Die maximale Entlastungswirkung beträgt 3.811 € und wird bei einem verbleibenden zu versteuernden Einkommen i. H. v. 6.908 € erreicht:

$$EW_{max} \text{ bei } vzvE = E_1 - \frac{aoE}{5} \text{ für } 0 \leq aoE < 5 * (E_1 + 1)$$

$$\Rightarrow EW_{max} \text{ bei } vzvE = 10.908 - \frac{20.000}{5} = 6.908 \text{ für } aoE = 20.000$$

$$EW(20.000, 6.908)$$

$$= (192,59 * 10^{-8} * (26.908 - 15.999) + 0,2397) * (26.908 - 15.999)$$

$$+ 966,53 = 3.810,61 \text{ €} \approx 3.811 \text{ €}$$

Anhang 6: Grenzsteuersatzfunktion ($\delta vzvE$) des § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG (Einzelveranlagung)

$sg_{341 \text{ Satz } 2}(aoE, vzvE)$

$$= \left(\begin{array}{l} 0 \\ 5 * \left(2 * p_2 * \left(\frac{aoE}{5} + vzvE - E_1 \right) + sg_2 \right) \\ 5 * \left(2 * p_2 * \left(\frac{aoE}{5} + vzvE - E_1 \right) + sg_2 \right) - 4 * \left(2 * p_2 * (vzvE - E_1) + sg_2 \right) \\ 5 * \left(2 * p_3 * \left(\frac{aoE}{5} + vzvE - E_2 \right) + sg_3 \right) \\ 5 * \left(2 * p_3 * \left(\frac{aoE}{5} + vzvE - E_2 \right) + sg_3 \right) - 4 * \left(2 * p_2 * (vzvE - E_1) + sg_2 \right) \\ 5 * \left(2 * p_3 * \left(\frac{aoE}{5} + vzvE - E_2 \right) + sg_3 \right) - 4 * \left(2 * p_3 * (vzvE - E_2) + sg_3 \right) \\ 5 * sg_4 \\ 5 * sg_4 - 4 * \left(2 * p_2 * (vzvE - E_1) + sg_2 \right) \\ 5 * sg_4 - 4 * \left(2 * p_3 * (vzvE - E_2) + sg_3 \right) \\ sg_4 \\ 5 * sg_5 \\ 5 * sg_5 - 4 * \left(2 * p_2 * (vzvE - E_1) + sg_2 \right) \\ 5 * sg_5 - 4 * \left(2 * p_3 * (vzvE - E_2) + sg_3 \right) \\ 5 * sg_5 - 4 * sg_4 \\ sg_5 \end{array} \right. \left. \begin{array}{l} \text{für } \frac{aoE}{5} + vzvE \leq E_1, vzvE \leq E_1 \\ \text{für } E_1 + 1 \leq \frac{aoE}{5} + vzvE \leq E_2, vzvE \leq E_1 \\ \text{für } E_1 + 1 \leq \frac{aoE}{5} + vzvE \leq E_2, E_1 + 1 \leq vzvE \leq E_2 \\ \text{für } E_2 + 1 \leq \frac{aoE}{5} + vzvE \leq E_3, vzvE \leq E_1 \\ \text{für } E_2 + 1 \leq \frac{aoE}{5} + vzvE \leq E_3, E_1 + 1 \leq vzvE \leq E_2 \\ \text{für } E_2 + 1 \leq \frac{aoE}{5} + vzvE \leq E_3, E_2 + 1 \leq vzvE \leq E_3 \\ \text{für } E_3 + 1 \leq \frac{aoE}{5} + vzvE \leq E_4, vzvE \leq E_1 \\ \text{für } E_3 + 1 \leq \frac{aoE}{5} + vzvE \leq E_4, E_1 + 1 \leq vzvE \leq E_2 \\ \text{für } E_3 + 1 \leq \frac{aoE}{5} + vzvE \leq E_4, E_2 + 1 \leq vzvE \leq E_3 \\ \text{für } E_3 + 1 \leq \frac{aoE}{5} + vzvE \leq E_4, E_3 + 1 \leq vzvE \leq E_4 \\ \text{für } E_4 + 1 \leq \frac{aoE}{5} + vzvE, vzvE \leq E_1 \\ \text{für } E_4 + 1 \leq \frac{aoE}{5} + vzvE, E_1 + 1 \leq vzvE \leq E_2 \\ \text{für } E_4 + 1 \leq \frac{aoE}{5} + vzvE, E_2 + 1 \leq vzvE \leq E_3 \\ \text{für } E_4 + 1 \leq \frac{aoE}{5} + vzvE, E_3 + 1 \leq vzvE \leq E_4 \\ \text{für } E_4 + 1 \leq \frac{aoE}{5} + vzvE, E_4 + 1 \leq vzvE \end{array} \right)$$

Anhang 7: Grenzsteuersatzfunktion ($\delta v z v E$) des § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG (Zusammenveranlagung)

$$\begin{aligned}
 & \left. \begin{aligned}
 & 0 \\
 & 5 * \left(2 * p_2 * \left(\frac{a o E_{AB} + v z v E_{AB}}{5} - E_1 \right) + s g_2 \right) \\
 & 5 * \left(2 * p_2 * \left(\frac{a o E_{AB} + v z v E_{AB}}{5} - E_1 \right) + s g_2 \right) - 4 * \left(2 * p_2 * \left(\frac{v z v E_{AB}}{2} - E_1 \right) + s g_2 \right) \\
 & 5 * \left(2 * p_3 * \left(\frac{a o E_{AB} + v z v E_{AB}}{5} - E_2 \right) + s g_3 \right) \\
 & 5 * \left(2 * p_3 * \left(\frac{a o E_{AB} + v z v E_{AB}}{5} - E_2 \right) + s g_3 \right) - 4 * \left(2 * p_2 * \left(\frac{v z v E_{AB}}{2} - E_1 \right) + s g_2 \right) \\
 & 5 * \left(2 * p_3 * \left(\frac{a o E_{AB} + v z v E_{AB}}{5} - E_2 \right) + s g_3 \right) - 4 * \left(2 * p_3 * \left(\frac{v z v E_{AB}}{2} - E_2 \right) + s g_3 \right) \\
 & 5 * s g_4 \\
 & 5 * s g_4 - 4 * \left(2 * p_2 * \left(\frac{v z v E_{AB}}{2} - E_1 \right) + s g_2 \right) \\
 & 5 * s g_4 - 4 * \left(2 * p_3 * \left(\frac{v z v E_{AB}}{2} - E_2 \right) + s g_3 \right) \\
 & s g_4 \\
 & 5 * s g_5 \\
 & 5 * s g_5 - 4 * \left(2 * p_2 * \left(\frac{v z v E_{AB}}{2} - E_1 \right) + s g_2 \right) \\
 & 5 * s g_5 - 4 * \left(2 * p_3 * \left(\frac{v z v E_{AB}}{2} - E_2 \right) + s g_3 \right) \\
 & 5 * s g_5 - 4 * s g_4 \\
 & s g_5
 \end{aligned} \right\} s g_{\text{§ 34 I Satz 2, ZV}}(a o E_{AB}, v z v E_{AB}) =
 \end{aligned}$$

$$\left. \begin{aligned}
 & \text{für } \frac{a o E_{AB} + v z v E_{AB}}{5} \leq E_1, \frac{v z v E_{AB}}{2} \leq E_1 \\
 & \text{für } E_1 + 1 \leq \frac{a o E_{AB} + v z v E_{AB}}{5} \leq E_2, \frac{v z v E_{AB}}{2} \leq E_1 \\
 & \text{für } E_1 + 1 \leq \frac{a o E_{AB} + v z v E_{AB}}{5} \leq E_2, E_1 + 1 \leq \frac{v z v E_{AB}}{2} \leq E_2 \\
 & \text{für } E_2 + 1 \leq \frac{a o E_{AB} + v z v E_{AB}}{5} \leq E_3, \frac{v z v E_{AB}}{2} \leq E_1 \\
 & \text{für } E_2 + 1 \leq \frac{a o E_{AB} + v z v E_{AB}}{5} \leq E_3, E_1 + 1 \leq \frac{v z v E_{AB}}{2} \leq E_2 \\
 & \text{für } E_2 + 1 \leq \frac{a o E_{AB} + v z v E_{AB}}{5} \leq E_3, E_2 + 1 \leq \frac{v z v E_{AB}}{2} \leq E_3 \\
 & \text{für } E_3 + 1 \leq \frac{a o E_{AB} + v z v E_{AB}}{5} \leq E_4, \frac{v z v E_{AB}}{2} \leq E_1 \\
 & \text{für } E_3 + 1 \leq \frac{a o E_{AB} + v z v E_{AB}}{5} \leq E_4, E_1 + 1 \leq \frac{v z v E_{AB}}{2} \leq E_2 \\
 & \text{für } E_3 + 1 \leq \frac{a o E_{AB} + v z v E_{AB}}{5} \leq E_4, E_2 + 1 \leq \frac{v z v E_{AB}}{2} \leq E_3 \\
 & \text{für } E_3 + 1 \leq \frac{a o E_{AB} + v z v E_{AB}}{5} \leq E_4, E_3 + 1 \leq \frac{v z v E_{AB}}{2} \leq E_4 \\
 & \text{für } E_4 + 1 \leq \frac{a o E_{AB} + v z v E_{AB}}{5} \leq E_4, \frac{v z v E_{AB}}{2} \leq E_1 \\
 & \text{für } E_4 + 1 \leq \frac{a o E_{AB} + v z v E_{AB}}{5} \leq E_4, E_1 + 1 \leq \frac{v z v E_{AB}}{2} \leq E_2 \\
 & \text{für } E_4 + 1 \leq \frac{a o E_{AB} + v z v E_{AB}}{5} \leq E_4, E_2 + 1 \leq \frac{v z v E_{AB}}{2} \leq E_3 \\
 & \text{für } E_4 + 1 \leq \frac{a o E_{AB} + v z v E_{AB}}{5} \leq E_4, E_3 + 1 \leq \frac{v z v E_{AB}}{2} \leq E_4 \\
 & \text{für } E_4 + 1 \leq \frac{a o E_{AB} + v z v E_{AB}}{5} \leq E_4, E_4 + 1 \leq \frac{v z v E_{AB}}{2}
 \end{aligned} \right\}$$

Anhang 8: Grenzsteuersatzfunktion ($\delta v z v E$) des § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG (Einzel- und Zusammenveranlagung)

$$s g_{34 \text{ I Satz } 3}(z v E) = \left\{ \begin{array}{l} 0 \\ 2 * p_2 * \left(\frac{z v E}{5} - E_1 \right) + s g_2 \\ 2 * p_3 * \left(\frac{z v E}{5} - E_2 \right) + s g_3 \\ s g_4 \\ s g_5 \end{array} \right. \left. \begin{array}{l} \text{für } \frac{z v E}{5} \leq E_1 \\ \text{für } E_1 + 1 \leq \frac{z v E}{5} \leq E_2 \\ \text{für } E_2 + 1 \leq \frac{z v E}{5} \leq E_3 \\ \text{für } E_3 + 1 \leq \frac{z v E}{5} \leq E_4 \\ \text{für } E_4 + 1 \leq \frac{z v E}{5} \end{array} \right\}$$

$$s g_{34 \text{ I Satz } 3_{ZV}}(z v E_{AB}) = \left\{ \begin{array}{l} 0 \\ 2 * p_2 * \left(\frac{z v E_{AB}}{10} - E_1 \right) + s g_2 \\ 2 * p_3 * \left(\frac{z v E_{AB}}{10} - E_2 \right) + s g_3 \\ s g_4 \\ s g_5 \end{array} \right. \left. \begin{array}{l} \text{für } \frac{z v E_{AB}}{10} \leq E_1 \\ \text{für } E_1 + 1 \leq \frac{z v E_{AB}}{10} \leq E_2 \\ \text{für } E_2 + 1 \leq \frac{z v E_{AB}}{10} \leq E_3 \\ \text{für } E_3 + 1 \leq \frac{z v E_{AB}}{10} \leq E_4 \\ \text{für } E_4 + 1 \leq \frac{z v E_{AB}}{10} \end{array} \right\}$$

Anhang 9: Herleitung des Wertebereichs von Tarifverwerfungen bei außerordentlichen Einkünften i. H. v. 150.000 € im Veranlagungszeitraum 2023

Hinweis: In zwei Funktionsabschnitten der Grenzsteuersatzfunktion

$$sg_{34I}(150.000, -150.000 \leq vzvE \leq 300.000)$$

kommt es zu Grenzsteuersätzen > 1 . Im Wertebereich_{3,1} ($0 < vzvE \leq 10.908$) liegen die Grenzsteuersätze zwischen 1,468 und 1,678 (steigend) und im Wertebereich_{3,2} ($10.909 \leq vzvE \leq 15.999$) zwischen 1,118 und 0,8177 (fallend). Der Funktionsabschnitt des Wertebereich_{3,2} wird mit 1 gleichgesetzt und nach dem $vzvE$ aufgelöst:

$$sg_{34I}(150.000, 10.909 \leq vzvE \leq 15.999) = 1$$

$$\Leftrightarrow 5 * sg\left(vzvE + \frac{aoE}{5}\right) - 4 * sg(vzvE) = 1$$

$$\Leftrightarrow 5 * (2 * 192,59 * 10^{-8} * (30.000 + vzvE - 15.999) + 0,2397) - 4 * (2 * 979,18 * 10^{-8} * (vzvE - 10.908) + 0,14) = 1$$

$$\Leftrightarrow 5 * 2 * 192,59 * 10^{-8} * vzvE + 5 * 2 * 192,59 * 10^{-8} * 14.001 + 5 * 0,2397 - 4 * 2 * 979,18 * 10^{-8} * vzvE + 4 * 2 * 979,18 * 10^{-8} * 10.908 - 4 * 0,14 = 1$$

$$\Leftrightarrow 590,754 * 10^{-7} * vzvE = 0,762616894$$

$$\Leftrightarrow vzvE = \frac{0,762616894}{590,754 * 10^{-7}}$$

$$\Leftrightarrow vzvE = 12.909,21 \approx 12.909$$

Hieraus ergibt sich der Wertebereich des $vzvE$, in dem es bei $aoE = 150.000$ zu Tarifverwerfungen kommt:

$$sg_{34I}(150.000, 0 < vzvE \leq 12.909) > 1$$

Anhang 10: Aufschlüsselung der Steigung der Grenzsteuersatzfunktion ($\delta v z v E$) des § 34 Abs. 1 EStG in den verschiedenen Tarifzonen

Einzelveranlagung:

Tarifzone:		$v z v E > 0$, Tarifzone:				
$\frac{a o E}{5} + v z v E$	$v z v E \leq 0$	1	2	3	4	5
1	0	0	–	–	–	–
2	$\frac{1}{5} * 2 * p_2$	$5 * 2 * p_2$	$2 * p_2$	–	–	–
3	$\frac{1}{5} * 2 * p_3$	$5 * 2 * p_3$	$5 * 2 * p_3 - 4 * 2 * p_2$	$2 * p_3$	–	–
4	0	0	$-4 * 2 * p_2$	$-4 * 2 * p_3$	0	–
5	0	0	$-4 * 2 * p_2$	$-4 * 2 * p_3$	0	0

Zusammenveranlagung:

Tarifzone:		$\frac{v z v E_{AB}}{2} > 0$, Tarifzone:				
$\frac{a o E_{AB}}{5} + v z v E_{AB}$	$\frac{v z v E_{AB}}{2} \leq 0$	1	2	3	4	5
1	0	0	–	–	–	–
2	$\frac{1}{10} * 2 * p_2$	$\frac{5}{2} * 2 * p_2$	p_2	–	–	–
3	$\frac{1}{10} * 2 * p_3$	$\frac{5}{2} * 2 * p_3$	$\frac{5}{2} * 2 * p_3 - 2 * 2 * p_2$	p_3	–	–
4	0	0	$-2 * 2 * p_2$	$-2 * 2 * p_3$	0	–
5	0	0	$-2 * 2 * p_2$	$-2 * 2 * p_3$	0	0

Anhang 11: Herleitung der formalen Zusammenhänge zur Ermittlung des $vzvE_{TVEnde}$

Wertebereich_{2,1}:

Es wurde herausgearbeitet, dass Tarifverwerfungen in Abhängigkeit von der Höhe der außerordentlichen Einkünfte erst auftreten, wenn diese die Höhe von $\frac{1-5*sg_2}{2*p_2}$ ($= TVE_{2,1}$) übersteigen, und dass der Wertebereich_{2,1} (ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte zzgl. des verbleibenden zu versteuernden Einkommens fällt in die 2. Tarifzone und das verbleibende zu versteuernde Einkommen in die 1. Tarifzone des § 32a Abs. 1 EStG) einen negativen Zusammenhang zwischen den außerordentlichen Einkünften und dem verbleibenden zu versteuernden Einkommen aufweist.

für $E_1 + 1 \leq \frac{aoE}{5} + vzvE \leq E_2, 0 < vzvE \leq E_1$ gilt:

$$5 * \left(2 * p_2 + \left(\frac{aoE}{5} + vzvE - E_1 \right) + sg_2 \right) = 1$$

$$\Leftrightarrow aoE = -5 * vzvE + 5 * E_1 + \frac{1 - 5 * sg_2}{2 * p_2}$$

Aufgrund des negativen Zusammenhangs wird für die außerordentlichen Einkünfte der Minimalwert ($TVE_{2,1}$) eingesetzt und die Gleichung nach dem verbleibenden zu versteuernden Einkommen aufgelöst:

$$\frac{1 - 5 * sg_2}{2 * p_2} = -5 * vzvE + 5 * E_1 + \frac{1 - 5 * sg_2}{2 * p_2}$$

$$\Leftrightarrow vzvE_{TVEnde} = E_1$$

Dieser Zusammenhang gilt so lange, bis er durch den Wertebereich_{3,2} (ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte zzgl. des verbleibenden zu versteuernden Einkommens fällt in die 3. Tarifzone und das verbleibende zu versteuernde Einkommen in die 2. Tarifzone des § 32a Abs. 1 EStG) abgelöst wird, also im Bereich $TVE_{2,1} < aoE < TVE_{3,2}$.

Wertebereich_{3,2}:

Die Grenzsteuersatzfunktion des Wertebereichs_{3,2} (ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte zzgl. des verbleibenden zu versteuernden Einkommens fällt in die 3. Tarifzone und das verbleibende zu versteuernde Einkommen in die 2. Tarifzone des § 32a Abs. 1 EStG), wird gleich 1 gesetzt und nach dem verbleibenden zu versteuernden Einkommen aufgelöst:

für $E_2 + 1 \leq \frac{aoE}{5} + vzvE \leq E_3$, $E_1 + 1 \leq vzvE \leq E_2$ gilt:

$$5 * \left(2 * p_3 * \left(\frac{aoE}{5} + vzvE - E_2 \right) + sg_3 \right) - 4 * \left(2 * p_2 * (vzvE - E_1) + sg_2 \right) = 1$$
$$vzvE_{TVEnde} = \frac{1 - 2 * p_3 * aoE + 10 * p_3 * E_2 - 5 * sg_3 - 8 * p_2 * E_1 + 4 * sg_2}{10 * p_3 - 8 * p_2}$$

Im Wertebereich_{3,2} ist das $vzvE_{TVEnde}$ von der Höhe der außerordentlichen Einkünfte abhängig. Zur Ermittlung des Eckwerts der Tarifverwerfungen ($TVE_{3,2}$) wird die Gleichung nach den außerordentlichen Einkünften aufgelöst und der Minimalwerts des $vzvE$ in diesem Wertebereich ($E_1 + 1$) eingesetzt:

$$aoE$$
$$= \frac{1 + (8 * p_2 - 10 * p_3) * (E_1 + 1) + 10 * p_3 * E_2 - 5 * sg_3 - 8 * p_2 * E_1 + 4 * sg_2}{2 * p_3}$$
$$= TVE_{3,2}$$

Dieser Zusammenhang gilt so lange, bis er durch den Wertebereich_{4,3} (ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte zzgl. des verbleibenden zu versteuernden Einkommens fällt in die 4. Tarifzone und das verbleibende zu versteuernde Einkommen in die 3. Tarifzone des § 32a Abs. 1 EStG) abgelöst wird, also im Bereich $TVE_{3,2} \leq aoE < TVE_{4,3}$.

Wertebereich_{4,3}:

Die Grenzsteuersatzfunktion des Wertebereichs_{4,3} (ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte zzgl. des verbleibenden zu versteuernden Einkommens fällt in die 4. Tarifzone und das verbleibende zu versteuernde Einkommen in die 3. Tarifzone des § 32a Abs. 1 EStG), wird gleich 1 gesetzt und nach dem verbleibenden zu versteuernden Einkommen aufgelöst:

für $E_3 + 1 \leq \frac{aoE}{5} + vzvE \leq E_4$, $E_2 + 1 \leq vzvE \leq E_3$ gilt:

$$5 * sg_4 - 4 * (2 * p_3 * (vzvE_{TVEnde} - E_2) + sg_3) = 1$$

$$\Leftrightarrow vzvE_{TVEnde} = E_2 + \frac{5 * sg_4 - 4 * sg_3 - 1}{8 * p_3}$$

Im Wertebereich_{4,3} liegt ein konstantes $vzvE_{TVEnde}$ vor. Damit ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte zzgl. des verbleibenden zu versteuernden Einkommens in die 4. Tarifzone fällt, müssen die außerordentlichen Einkünfte somit mindestens folgende Höhe aufweisen:

$$E_3 + 1 \leq \frac{aoE}{5} + vzvE_{TVEnde}$$

$$\Leftrightarrow aoE \geq 5 * (E_3 + 1 - vzvE_{TVEnde})$$

$$\Leftrightarrow aoE = 5 * \left(E_3 + 1 - \left(E_2 + \frac{5 * sg_4 - 4 * sg_3 - 1}{8 * p_3} \right) \right) = TVE_{4,3}$$

Dieser Zusammenhang gilt so lange, bis er durch den Wertebereich_{5,3} (ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte zzgl. des verbleibenden zu versteuernden Einkommens fällt in die 5. Tarifzone und das verbleibende zu versteuernde Einkommen in die 3. Tarifzone des § 32a Abs. 1 EStG) abgelöst wird, also im Bereich $TVE_{4,3} \leq aoE < TVE_{5,3}$.

Wertebereich_{5,3}:

Die Grenzsteuersatzfunktion des Wertebereich_{5,3} (ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte zzgl. des verbleibenden zu versteuernden Einkommens fällt in die 5. Tarifzone und das verbleibende zu versteuernde Einkommen in die 3. Tarifzone des § 32a Abs. 1 EStG), wird gleich 1 gesetzt und nach dem verbleibenden zu versteuernden Einkommen aufgelöst:

$$\text{für } E_4 + 1 \leq \frac{aoE}{5} + vzvE, E_2 + 1 \leq vzvE \leq E_3 \text{ gilt:}$$

$$5 * sg_5 - 4 * (2 * p_3 * (vzvE_{TVEnde} - E_2) + sg_3) = 1$$

$$\Leftrightarrow vzvE_{TVEnde} = E_2 + \frac{5 * sg_5 - 4 * sg_3 - 1}{8 * p_3}$$

Im Wertebereich_{5,3} liegt ein konstantes $vzvE_{TVEnde}$ vor. Damit ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte zzgl. des verbleibenden zu versteuernden Einkommens in die 5. Tarifzone fällt, müssen die außerordentlichen Einkünfte somit mindestens folgende Höhe aufweisen:

$$E_4 + 1 \leq \frac{aoE}{5} + vzvE_{TVEnde}$$

$$\Leftrightarrow aoE \geq 5 * (E_4 + 1 - vzvE_{TVEnde})$$

$$\Leftrightarrow aoE = 5 * \left(E_4 + 1 - \left(E_2 + \frac{5 * sg_5 - 4 * sg_3 - 1}{8 * p_3} \right) \right) = TVE_{5,3}$$

Dieser Zusammenhang gilt ab dem Wertebereich_{5,3} (ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte zzgl. des verbleibenden zu versteuernden Einkommens fällt in die 5. Tarifzone und das verbleibende zu versteuernde Einkommen in die 3. Tarifzone des § 32a Abs. 1 EStG), also für $aoE \geq TVE_{5,3}$.

Anhang 12: Allgemeingültige Definition der Variablen $vzvE_{TV\text{Beginn}_{AB}}$ und $vzvE_{TV\text{Ende}_{AB}}$ mit Konkretisierung für den Veranlagungszeitraum 2023

Allgemein:

$vzvE_{TV\text{Beginn}_{AB}}$

$$= \begin{cases} -0,1 * aoE_{AB} + E_1 - \frac{sg_2}{2 * p_2} + \frac{1}{10 * p_2} & \text{für } TVE_{2,1} < \frac{aoE_{AB}}{2} \leq -5 + 5 * E_1 + TVE_{2,1} \\ 1 & \text{für } \frac{aoE_{AB}}{2} > -5 + 5 * E_1 + TVE_{2,1} \end{cases}$$

$vzvE_{TV\text{Ende}_{AB}}$

$$= \begin{cases} E_1 & \text{für } TVE_{2,1} < \frac{aoE_{AB}}{2} < TVE_{3,2} \\ \frac{1 - p_3 * aoE_{AB} + 10 * p_3 * E_2 - 5 * sg_3 - 8 * p_2 * E_1 + 4 * sg_2}{10 * p_3 - 8 * p_2} & \text{für } TVE_{3,2} \leq \frac{aoE_{AB}}{2} < TVE_{4,3} \\ E_2 + \frac{5 * sg_4 - 4 * sg_3 - 1}{8 * p_3} & \text{für } TVE_{4,3} \leq \frac{aoE_{AB}}{2} < TVE_{5,3} \\ E_2 + \frac{5 * sg_5 - 4 * sg_3 - 1}{8 * p_3} & \text{für } \frac{aoE_{AB}}{2} \geq TVE_{5,3} \end{cases}$$

mit

$$TVE_{2,1} = \frac{1 - 5 * sg_2}{2 * p_2}$$

$$TVE_{3,2} = \frac{1 + (8 * p_2 - 10 * p_3) * (E_1 + 1) + 10 * p_3 * E_2 - 5 * sg_3 - 8 * p_2 * E_1 + 4 * sg_2}{2 * p_3}$$

$$TVE_{4,3} = 5 * \left(E_3 + 1 - \left(E_2 + \frac{5 * sg_4 - 4 * sg_3 - 1}{8 * p_3} \right) \right)$$

$$TVE_{5,3} = 5 * \left(E_4 + 1 - \left(E_2 + \frac{5 * sg_5 - 4 * sg_3 - 1}{8 * p_3} \right) \right)$$

Veranlagungszeitraum 2023:

$$vzvE_{TV\text{Beginn}_{AB}} = \begin{cases} -0,1 * aoE + 13.971 & \text{für } 15.318 < \frac{aoE_{AB}}{2} \leq 69.853 \\ 1 & \text{für } \frac{aoE_{AB}}{2} > 69.853 \end{cases}$$

$$vzvE_{TVEnde_{AB}} = \left\{ \begin{array}{ll} 10.908 & \text{für } 15.318 < \frac{aoE_{AB}}{2} < 119.322 \\ 0,06520142 * aoE + 3.128 & \text{für } 119.322 \leq \frac{aoE_{AB}}{2} < 188.232 \\ 25.164 & \text{für } 188.232 \leq \frac{aoE_{AB}}{2} < 1.214.633 \\ 34.899 & \text{für } \frac{aoE_{AB}}{2} \geq 1.214.633 \end{array} \right\}$$

Anhang 13: Tabellarische Übersicht der Literaturliteraturauswertung im Rahmen des Literature Reviews

Nr.	Zeitschrift [bzw. anderer Publikationstyp]	Zeitschriften-Rating	Wissenschaftliche Publikation	Handlungsempfehlungen im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG (Methode)
1	Betriebs-Berater	k. w. Z.	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (Fallbeispiel)
2	Deutsches Steuerrecht	D	ja	<ul style="list-style-type: none"> • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal) → StAB: Verluste aus anderen Einkünften • Verlagerung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens auf den Ehegatten (verbal) • Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung (kasuistische Veranlagungssimulation)
3	Deutsches Steuerrecht	D	ja	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte oder des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal) • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (kasuistische Veranlagungssimulation) → StAB: Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen • Ausweis laufender Einkünfte als außerordentliche Einkünfte (verbal)
4	Neue Juristische Wochenschrift	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal)
5	Betriebs-Berater	k. w. Z.	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal)
6	Ertrag- Steuerberater	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal) • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal) → StAB: Fortbildungsmaßnahmen bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit • Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung (verbal)
7	NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht	k. R.	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (Fallbeispiel) oder des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal) • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal) → StAB: Betriebsausgaben: z. B. Modernisierungsaufwendungen, einmalige Sonderzahlungen an Arbeitnehmer, Betriebsausflug, Fortbildungsmaßnahmen, Rabatte für Kunden, Kundendienstleistungen, Werbungskosten: Reparaturen/Modernisierungen bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, Fortbildungsmaßnahmen bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, Verluste aus anderen Einkünften, Beiträge zur Altersvorsorge

				<ul style="list-style-type: none"> • Verlagerung außerordentlicher Einkünfte auf Angehörige (verbal) • Verteilung außerordentlicher Einkünfte auf mehrere Veranlagungszeiträume (verbal) • Schaffung der Voraussetzungen zur Zusammenveranlagung (verbal) • Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung (kasuistische Veranlagungssimulation)
8	Ertrag-Steuerberater	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal) • Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung (kasuistische Veranlagungssimulation)
9	Impulse	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal) • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal) → StAB: Verluste aus anderen Einkünften
10	Immobilien Zeitung	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (kasuistische Veranlagungssimulation) → StAB: Verluste aus anderen Einkünften
11	Der Betrieb	D	ja	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal)
12	Betriebs-Berater	k. w. Z.	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung (taxografische Analyse)
13	Kölner Steuerdialog	k. R.	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte oder des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal) • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (kasuistische Veranlagungssimulation) → StAB: degressive AfA, Ansparrücklage⁹⁴¹, Sonderabschreibungen, Anschaffung/Herstellung geringwertiger Wirtschaftsgüter, Erhaltungsaufwand, Rückstellungsbildung für unterlassene Instandhaltungsarbeiten, Abbruch von Gebäuden oder Teilgebäuden, Selbsterstellung immaterieller Erzeugnisse: z. B. EDV-Programme, Aufwendungen für Grundlagenforschung und Weiterentwicklung eigener Erzeugnisse, Durchführung von Werbemaßnahmen, betriebliche Spenden, Erteilung/Erhöhung von Pensionszusagen • Verlagerung außerordentlicher Einkünfte oder des verbleibenden zu versteuernden Einkommens auf Angehörige (verbal) • Verteilung außerordentlicher Einkünfte auf mehrere Veranlagungszeiträume (verbal) • Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung (verbal)
14	Ertrag-Steuerberater	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (kasuistische Veranlagungssimulation) → StAB: Verluste aus anderen Einkünften

⁹⁴¹ Die Terminologie „Ansparrücklage“ bezieht sich auf eine alte Rechtslage. Nach aktuellem Recht besteht (unter bestimmten Voraussetzungen) das Wahlrecht zur Bildung eines Investitionsabzugsbetrags. Vgl. § 7g Abs. 1 EStG.

15	Fachanwalt Arbeitsrecht	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (kasuistische Veranlagungssimulation)
16	GmbH- Steuerberater	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Verteilung außerordentlicher Einkünfte auf mehrere Veranlagungszeiträume (verbal)
17	Der Betrieb	D	ja	<ul style="list-style-type: none"> • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (kasuistische Veranlagungssimulation) → StAB: Spenden
18	Ertrag- Steuerberater	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal) → StAB: Verluste aus anderen Einkünften
19	[Beitrag in Sammelwerk]	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal) • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal) → StAB: Verluste aus anderen Einkünften • Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung (verbal)
20	AO-Steuerberater	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung (verbal)
21	GmbH- Steuerberater	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal)
22	Capital	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung (Fallbeispiel)
23	[Beitrag in Sammelwerk]	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal)
24	GmbH- Steuerpraxis	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal) • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal) → StAB: Verluste aus anderen Einkünften
25	Berater-Brief Vermögen	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal) • Verteilung außerordentlicher Einkünfte auf mehrere Veranlagungszeiträume (verbal)
26	Deutsches Steuerrecht	D	ja	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung von Einkünften (verbal) • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (taxografische Analyse) → StAB: Spenden
27	Capital	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal) • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (kasuistische Veranlagungssimulation)

				→ StAB: Verluste aus anderen Einkünften, Sonderausgaben: z. B. Beiträge zur Altersvorsorge, Werbungskosten: z. B. Fortbildungsmaßnahmen bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, Modernisierungsmaßnahmen bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung
28	Wirtschafts- Woche	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal) • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (kasuistische Veranlagungssimulation) → StAB: Beiträge zur Altersvorsorge
29	[Dissertation]	–	ja	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal) • Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung (verbal)
30	Die Tabak Zeitung	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (kasuistische Veranlagungssimulation) → StAB: Verluste aus anderen Einkünften, Sonderausgaben: z. B. Spenden, Gründung/Zuwendungen gemeinnützige Stiftung
31	Finanz-Rund- schau Ertragsteu- errecht	C	ja	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (kasuistische Veranlagungssimulation)
32	Wirtschafts- Woche	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal) • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal) → StAB: Verluste aus anderen Einkünften, Investitionsabzugsbetrag, Sonderabschreibung
33	Arbeit und Arbeitsrecht	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal)
34	Arbeitsrecht Aktuell	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal) • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (kasuistische Veranlagungssimulation) → StAB: Sonderausgaben: z. B. Gründung/Zuwendungen gemeinnützige Stiftung
35	Ertrag- Steuerberater	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (Fallbeispiel) • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (kasuistische Veranlagungssimulation) → StAB: Werbungskosten: z. B. Kauf von Heizöl, Erhaltungsaufwendungen, Sanierungsmaßnahmen bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, Sonderausgaben: z. B. Spenden, energetische Sanierung des eigengenutzten Hauses ⁹⁴² , Verluste aus anderen Einkünften

⁹⁴² Anmerkung: Das Gesetz zur steuerlichen Förderung energetischer Sanierungsmaßnahmen an Wohngebäuden, in dessen Rahmen ein entsprechender Sonderausgabenabzug eingeführt werden sollte, ist wegen Zustimmungsversagung durch den *Bundesrat* nicht in Kraft getreten. Vgl. *Deutscher Bundestag* (2011). Nach aktueller

				<ul style="list-style-type: none"> • Ausweis laufender Einkünfte als außerordentliche Einkünfte (verbal)
36	Die Betriebswirtschaft	C	ja	<ul style="list-style-type: none"> • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (formale Zusammenhänge, taxografische Analyse) → StAB: Verschiebung zwischen den Einkünften hin zur Schedulenbesteuerung
37	[Beitrag in Sammelwerk]	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal) • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal)
38	[Handbuch]	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (Fallbeispiel)
39	[Kommentar]	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung von Einkünften (verbal) • Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung (verbal)
40	[Beitrag in Sammelwerk]	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung (verbal)
41	Ertrag-Steuerberater	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung (verbal)
42	Manager Magazin	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal)
43	Die Steuerberater Woche	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal)
44	Ertrag-Steuerberater	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal) • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal)
45	Ertrag-Steuerberater	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal) • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal) • Verlagerung außerordentlicher Einkünfte auf Angehörige (verbal)
46	[Kommentar]	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal) • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal) • Verlagerung außerordentlicher Einkünfte oder des verbleibenden zu versteuernden Einkommens auf den Ehegatten (verbal) • Verteilung außerordentlicher Einkünfte auf mehrere Veranlagungszeiträume (verbal)

Rechtslage ist für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden, mit deren Durchführung nach dem 31.12.2019 begonnen wurde und die vor dem 01.01.2030 abgeschlossen sind, eine Steuerermäßigung zu gewähren. Vgl. § 35c i. V. m. § 52 Abs. 35a EStG.

				<ul style="list-style-type: none"> • Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung (verbal)
47	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (kasuistische Veranlagungssimulation) ➔ StAB: Sonderausgaben: z. B. Spenden, Gründung/Zuwendungen gemeinnützige Stiftung
48	[Kommentar]	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal) • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (kasuistische Veranlagungssimulation) ➔ StAB: Verluste aus anderen Einkünften, Spenden, Gründung einer gemeinnützigen Stiftung nur in Ausnahmefällen
49	Ertrag-Steuerberater	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung (kasuistische Veranlagungssimulation)
50	[Kommentar]	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung von Einkünften (verbal) • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal) • Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung (verbal)
51	Leitsatzkartei des deutschen Rechts	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal) ➔ StAB: Spenden
52	Ertrag-Steuerberater	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal) • Verlagerung außerordentlicher Einkünfte auf Angehörige (verbal) • Verteilung außerordentlicher Einkünfte auf mehrere Veranlagungszeiträume (verbal)
53	[Kommentar]	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung (verbal)
54	[Handbuch]	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal)
55	[Beitrag in Sammelwerk]	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal)
56	Familienrecht kompakt	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung (verbal)
57	Gestaltende Steuerberatung	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal)
58	[Kommentar]	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal) • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal) • Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung (verbal)

59	[Onlinequelle]	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung von außerordentlichen Einkünften (verbal)
60	Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht	C	ja	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal) • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (taxografische Analyse) → StAB: Verschiebung zwischen den Einkünften hin zur Schedulenbesteuerung • Verlagerung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens auf den Ehegatten (verbal) • Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung (taxografische Analyse)
61	NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht	k. R.	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal)
62	Erbschaft-Steuerberater	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal) • Verlagerung außerordentlicher Einkünfte auf Angehörige (verbal)
63	Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (Fallbeispiel) → StAB: Werbungskosten, Sonderausgaben: z. B. Kirchensteuer, Beiträge zur Altersvorsorge
64	[Onlinequelle]	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal)
65	[Onlinequelle]	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (Fallbeispiel) → StAB: Investitionsabzugsbetrag, Sonderabschreibung im Zusammenhang mit einer Solaranlage
66	Steuer und Wirtschaft	B	ja	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal) • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (formale Zusammenhänge, taxografische Analyse) → StAB: Werbungskosten, Sonderausgaben: z. B. Spenden, Vorsorgeausgleichsleistungen, außergewöhnliche Belastungen
67	Steuern sparen professionell	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (kasuistische Veranlagungssimulation) → StAB: Werbungskosten: z. B. Outplacementberatung
68	[Beitrag in Sammelwerk]	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte oder des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal) • Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung (verbal)
69	[Kommentar]	–	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte oder des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal) • Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens (verbal) • Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung (verbal)

70	[Onlinequelle]	–	nein	<ul style="list-style-type: none">• Intertemporale Verschiebung außerordentlicher Einkünfte (verbal)• Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung (kasuistische Veranlagungssimulation)
----	----------------	---	------	--

Anhang 14: Ergebnismatrix des Literature Reviews

Nr.	Sachverhaltsgestaltungen													Wahlrecht
	Konzept 1	Konzept 2	Merkmalerhebung zu Konzept 2							Konzept 3	Konzept 4	Konzept 5	Konzept 6	Konzept 7
			Erläuterung StAB	Betriebsausgaben	Werbungskosten	Innerperiodische Verlustverrechnung	Schedulensteuerung	Sonderausgaben	Außergewöhnliche Belastungen					
1	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2	-	X	X	-	-	X	-	-	-	X	-	-	-	X
3	X	X	X	X	X	-	-	X	X	-	-	X	-	-
4	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
6	X	X	X	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	X
7	X	X	X	X	X	X	-	X	-	X	X	-	X	X
8	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X
9	X	X	X	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-
10	-	X	X	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-
11	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
12	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X
13	X	X	X	X	-	-	-	-	-	X	X	-	-	X
14	-	X	X	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-
15	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
16	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X	-	-	-

17	-	X	X	-	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-
18	-	X	X	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-
19	X	X	X	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	X
20	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X
21	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
22	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X
23	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
24	X	X	X	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-
25	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X	-	-	-
26	X	X	X	-	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-
27	X	X	X	-	X	X	-	X	-	-	-	-	-	-
28	X	X	X	-	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-
29	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X
30	-	X	X	-	-	X	-	X	-	-	-	-	-	-
31	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
32	X	X	X	X	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-
33	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
34	X	X	X	-	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-
35	X	X	X	-	X	X	-	X	-	-	-	X	-	-
36	-	X	X	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-
37	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
38	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
39	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X
40	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X

41	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X
42	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
43	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
44	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
45	X	X	-	-	-	-	-	-	-	X	-	-	-	-
46	X	X	-	-	-	-	-	-	-	X	X	-	-	X
47	-	X	X	-	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-
48	X	X	X	-	-	X	-	X	-	-	-	-	-	-
49	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X
50	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X
51	-	X	X	-	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-
52	-	X	-	-	-	-	-	-	-	X	X	-	-	-
53	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X
54	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
55	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
56	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X
57	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
58	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X
59	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
60	X	X	X	-	-	-	X	-	-	X	-	-	-	X
61	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
62	-	X	-	-	-	-	-	-	-	X	-	-	-	-
63	-	X	X	-	X	-	-	X	-	-	-	-	-	-
64	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

65	-	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
66	X	X	X	-	X	-	-	X	X	-	-	-	-	-
67	-	X	X	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-
68	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X
69	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X
70	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X
Summe	44	40	28	5	8	13	2	14	2	8	6	2	1	23

Legende:

Konzept 1: Intertemporale Verschiebung von Einkünften

Konzept 2: Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens

Konzept 3: Verlagerung von Einkünften auf Angehörige

Konzept 4: Verteilung außerordentlicher Einkünfte auf mehrere Veranlagungszeiträume

Konzept 5: Ausweis laufender Einkünfte als außerordentliche Einkünfte

Konzept 6: Schaffung der Voraussetzungen zur Zusammenveranlagung

Konzept 7: Wahl der Einzelveranlagung im Rahmen der Ehegattenbesteuerung

Anhang 15: Matlab-Syntax des Entscheidungsmodells

```
%% Entscheidungsmodell zur Generierung steuerlicher Abzugsbeträge im Kontext der Fünftelregelung unter Einbezug des Veranlagungswahrechts von Ehegatten
```

```
clear all  
clc
```

```
%% Programmabschnitt 1: Abfrage der Eingabeparameter
```

```
fprintf('Dieses Programm berechnet die Einkommensteuerbelastung bei Vorliegen \n von außerordentlichen Einkünften unter Anwendung der Fünftelregelung \n und prüft, ob durch die Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags \n eine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens erzielt werden kann.\n\n')
```

```
Anzahl_Pers = input('Bitte geben Sie an, ob die Steuerplanungsanalyse für eine Person \n (Eingabe: "1") oder für zwei Personen unter Berücksichtigung des \n Veranlagungswahrechts (Eingabe: "2") erfolgen soll: ');
```

```
if Anzahl_Pers == 1
```

```
    fprintf('\n Bitte geben Sie die Einkünftestruktur der Person an: \n')  
    aoE_A = floor(input('Außerordentliche Einkünfte (in €): '));  
    vzvE_A = floor(input('Verbleibendes zu versteuerndes Einkommen (in €): '));  
    aoE_B = 0;  
    vzvE_B = 0;
```

```
elseif Anzahl_Pers == 2
```

```
    fprintf('\n Bitte geben Sie die Einkünftestruktur der beiden Personen an: \n')  
    aoE_A = floor(input('Außerordentliche Einkünfte Person A (in €): '));  
    vzvE_A = floor(input('Verbleibendes zu versteuerndes Einkommen Person A (in €): '));  
    aoE_B = floor(input('Außerordentliche Einkünfte Person B (in €): '));  
    vzvE_B = floor(input('Verbleibendes zu versteuerndes Einkommen Person B (in €): '));
```

```
else
```

```
    fprintf('Fehler: Eingabe der Personenanzahl unzulässig.')  
    return
```

```
end
```

```
VZ = input('\n Bitte geben Sie an, für welchen Veranlagungszeitraum die Berechnung \n erfolgen soll (JJJJ): ');
```

```
%% Programmabschnitt 2: Veranlagungssimulation(en) der gegebenen Einkünftestruktur
```

```
% Einlesen der Tarifparameter
```

```
if (VZ < 2014) || (VZ > 2023)
```

```
    fprintf('\n Fehler: Die Tarifparameter des eingegebenen Veranlagungszeitraums \n sind im Programm nicht hinterlegt.\n')  
    return
```

```
else
```

```
    [E1,E2,E3,E4,sg2,sg3,sg4,sg5,p2,p3,S2,C4,C5] = Tarifparameter(VZ);
```

```
end
```

```
% Hilfsvariablen
```

```
zvE_A = vzvE_A + aoE_A;
```

```
zvE_B = vzvE_B + aoE_B;
```

```
y_A = floor(aoE_A/5 + vzvE_A); % Verschlinkung des Skripts
```

```
y_B = floor(aoE_B/5 + vzvE_B); % Verschlinkung des Skripts
```

```

aoE_AB = aoE_A + aoE_B;
vzvE_AB = vzvE_A + vzvE_B;
y_AB = floor(aoE_AB/5 + vzvE_AB); % Verschlinkung des Skripts
zvE_AB = zvE_A + zvE_B;

% Steuerberechnung für gegebene Einkünftestruktur
% Berechnung der Einkommensteuer gem. § 34 Abs. 1 EStG - Einzelveranlagung Person A
[S_ges_A,sg_ges_A] =
Steuer_A(aoE_A,vzvE_A,y_A,zvE_A,E1,E2,E3,E4,sg2,sg3,sg4,sg5,p2,p3,S2,C4,C5);
HNE_A = zvE_A - S_ges_A; % Haushaltsnettoeinkommen Person A

% Berechnung der Einkommensteuer gem. § 34 Abs. 1 EStG - Einzelveranlagung Person B
if Anzahl_Pers == 2
    [S_ges_B,sg_ges_B] =
Steuer_B(aoE_B,vzvE_B,y_B,zvE_B,E1,E2,E3,E4,sg2,sg3,sg4,sg5,p2,p3,S2,C4,C5);
    HNE_B = zvE_B - S_ges_B; % Haushaltsnettoeinkommen Person B
    S_ges_AB_EV = S_ges_A + S_ges_B;
    HNE_AB_EV = HNE_A + HNE_B; % Haushaltsnettoeinkommen der Personen A und B bei Einzel-
                                veranlagung
end

% Berechnung der Einkommensteuer gem. § 34 Abs. 1 EStG - Zusammenveranlagung Personen A und B
if Anzahl_Pers == 2
    [S_ges_AB_ZV,sg_ges_ZV_AB] =
Steuer_AB_ZV(aoE_AB,vzvE_AB,y_AB,zvE_AB,E1,E2,E3,E4,sg2,sg3,sg4,sg5,p2,p3,S2,C4,C5);
    HNE_AB_ZV = zvE_AB - S_ges_AB_ZV; % Haushaltsnettoeinkommen der Personen A und B bei
                                Zusammenveranlagung
end

% Vergleich der Veranlagungsarten
if Anzahl_Pers == 2
    if HNE_AB_ZV > HNE_AB_EV % Zusammenveranlagung vorteilhaft
        Vorteil_Veranlagung = HNE_AB_ZV - HNE_AB_EV;
        HNE_Vergleich_Veranlagung = HNE_AB_ZV; % Vergleichswert für Steuerplanungsanalyse
    elseif HNE_AB_ZV < HNE_AB_EV % Einzelveranlagung vorteilhaft
        Vorteil_Veranlagung = HNE_AB_EV - HNE_AB_ZV;
        HNE_Vergleich_Veranlagung = HNE_AB_EV;
    elseif HNE_AB_ZV == HNE_AB_EV % Zusammen- und Einzelveranlagung führen zum selben Er-
                                gebnis
        Vorteil_Veranlagung = 0;
        HNE_Vergleich_Veranlagung = HNE_AB_EV;
    end
end

% Ausgabe des Ergebnisses für gegebene Einkünftestruktur
fprintf('\nErgebnis der Berechnung:\n')

if Anzahl_Pers == 1
    fprintf('Bei der gegebenen Einkünftestruktur ergibt sich eine Steuerbelastung \n%i. H. v. %d € und ein
    Haushaltsnettoeinkommen i. H. v. %d €.\n\n',S_ges_A,HNE_A)
else
    if HNE_AB_ZV > HNE_AB_EV
        fprintf('Bei der gegebenen Einkünftestruktur ist die Wahl der Zusammen-\nveranlagung vorteilhaft
        (Vorteil ggü. Einzelveranlagung: %d €).\n',Vorteil_Veranlagung)
        fprintf('Es ergibt sich eine Steuerbelastung i. H. v. %d € und \nkein Haushaltsnettoeinkommen i. H. v.
        %d €.\n\n',S_ges_AB_ZV,HNE_AB_ZV)
        %fprintf('Der Vorteil ggü. der Einzelveranlagung beträgt %d €.\n\n',Vorteil_Veranlagung)
    elseif HNE_AB_ZV < HNE_AB_EV

```

```

fprintf('Bei der gegebenen Einkünftestruktur ist die Wahl der Einzelveran-
\lragung vorteilhaft (Vor-
teil ggü. Zusammenveranlagung: %d €).\n',Vorteil_Veranlagung)
fprintf('Es ergibt sich eine Steuerbelastung i. H. v. %d € und \nsein Haushaltsnettoeinkommen i. H. v.
%d €.\n\n',S_ges_AB_EV,HNE_AB_EV)
%fprintf('Der Vorteil ggü. der Zusammenveranlagung beträgt %d €.\n\n',Vorteil_Veranlagung)
elseif HNE_AB_ZV == HNE_AB_EV
fprintf('Bei der gegebenen Einkünftestruktur führen die Einzel- \nund Zusammenveranlagung zum
gleichen Ergebnis.\n')
fprintf('Es ergibt sich eine Steuerbelastung i. H. v. %d € und \nsein Haushaltsnettoeinkommen i. H. v.
%d €.\n\n',S_ges_AB_ZV, HNE_AB_ZV)
end
end

%% Programmabschnitt 3: Veranlagungssimulation(en) unter Einbezug steuerlicher Abzugsbe-
träge

% Ermittlung des Referenzwerts für das verbleibende zu versteuernde Einkommen
[vzvE_A_Ref] = vzvE_A_Ref(aoE_A,E1,sg2,p2);

if Anzahl_Pers == 2
[vzvE_B_Ref] = vzvE_B_Ref(aoE_B,E1,sg2,p2);
[vzvE_AB_Ref] = vzvE_AB_Ref(aoE_AB,E1,sg2,p2);
end

% Steuerberechnung für modifizierte Einkünftestruktur
if (vzvE_A_Ref >= vzvE_A) || (vzvE_A_Ref == -999) %Hilfswert
HNE_A_Ref = HNE_A;
else
y_A_Ref = floor(aoE_A/5 + vzvE_A_Ref);
[S_ges_A_Ref,sg_ges_A_Ref] =
Steuer_A_Ref(vzvE_A_Ref,y_A_Ref,E1,E2,E3,E4,sg2,sg3,sg4,sg5,p2,p3,S2,C4,C5);
HNE_A_Ref = aoE_A + vzvE_A_Ref - S_ges_A_Ref;
end

if Anzahl_Pers == 2
if (vzvE_B_Ref >= vzvE_B) || (vzvE_B_Ref == -999) %Hilfswert
HNE_B_Ref = HNE_B;
else
y_B_Ref = floor(aoE_B/5 + vzvE_B_Ref);
[S_ges_B_Ref,sg_ges_B_Ref] =
Steuer_B_Ref(vzvE_B_Ref,y_B_Ref,E1,E2,E3,E4,sg2,sg3,sg4,sg5,p2,p3,S2,C4,C5);
HNE_B_Ref = aoE_B + vzvE_B_Ref - S_ges_B_Ref;
end

if (HNE_A_Ref > HNE_A) && (HNE_B_Ref > HNE_B)
HNE_AB_EV_Ref = HNE_A_Ref + HNE_B_Ref;
elseif (HNE_A_Ref > HNE_A) && (HNE_B_Ref <= HNE_B)
HNE_AB_EV_Ref = HNE_A_Ref + HNE_B;
elseif (HNE_A_Ref <= HNE_A) && (HNE_B_Ref > HNE_B)
HNE_AB_EV_Ref = HNE_A + HNE_B_Ref;
else
HNE_AB_EV_Ref = HNE_A + HNE_B;
end

if (vzvE_AB_Ref >= vzvE_AB) || (vzvE_AB_Ref == -999) %Hilfswert
HNE_AB_ZV_Ref = HNE_AB_ZV;
else

```

```

y_AB_Ref = floor(aoE_AB/5 + vzvE_AB_Ref);
[S_ges_AB_ZV_Ref,sg_ges_AB_ZV_Ref] =
Steuer_AB_ZV_Ref(vzvE_AB_Ref,y_AB_Ref,E1,E2,E3,E4,sg2,sg3,sg4,sg5,p2,p3,S2,C4,C5);
HNE_AB_ZV_Ref = aoE_AB + vzvE_AB_Ref - S_ges_AB_ZV_Ref;
end
end

% Vergleich der Veranlagungsarten bei modifizierter Einkünftestruktur
if Anzahl_Pers == 2
    if HNE_AB_ZV_Ref > HNE_AB_EV_Ref % Zusammenveranlagung vorteilhaft
        HNE_Vergleich_Veranlagung_Ref = HNE_AB_ZV_Ref; % Vergleichswert für Steuerplanungsana-
        lyse
    elseif HNE_AB_ZV < HNE_AB_EV % Einzelveranlagung vorteilhaft
        HNE_Vergleich_Veranlagung_Ref = HNE_AB_EV_Ref;
    else % Zusammen- und Einzelveranlagung führen zum selben Ergebnis
        HNE_Vergleich_Veranlagung_Ref = HNE_AB_EV_Ref;
    end
end
end

%% Programmabschnitt 4: Ausgabe des Ergebnisses der Steuerplanungsanalyse mit etwaiger Handlungsempfehlung

fprintf('Ergebnis der Steuerplanungsanalyse:\n')

if Anzahl_Pers == 1
    if HNE_A_Ref > HNE_A
        StAB = vzvE_A - vzvE_A_Ref; % Steuerlicher Abzugsbetrag
        Vorteil_StAB = HNE_A_Ref - HNE_A; % Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens durch steuer-
            lichen Abzugsbetrag

        fprintf('Durch eine Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens in \nForm eines
steuerlichen Abzugsbetrags i. H. v. %d € kann \ndas Haushaltsnettoeinkommen auf %d € erhöht
werden.\n',StAB,HNE_A_Ref)
        fprintf('Der durch die Sachverhaltsgestaltung resultierende Vorteil beträgt \n%d €.\n',Vorteil_StAB)
    else
        fprintf('Eine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens durch Generierung \neines steuerlichen Ab-
zugsbetrags ist bei der gegebenen \nEinkünftestruktur nicht möglich.\n')
    end
else
    if HNE_Vergleich_Veranlagung_Ref > HNE_Vergleich_Veranlagung

        if HNE_AB_ZV_Ref > HNE_AB_EV_Ref
            Vorteil_Veranlagung_Ref = HNE_AB_ZV_Ref - HNE_AB_EV_Ref;
            HNE_Vergleich_Veranlagung_Ref = HNE_AB_ZV_Ref;
            StAB = vzvE_AB - vzvE_AB_Ref;
            Vorteil_StAB = HNE_Vergleich_Veranlagung_Ref - HNE_Vergleich_Veranlagung;
            fprintf('Durch eine Minderung des gemeinsamen verbleibenden zu versteuernden \nEinkommens
der Personen A und B in Form eines steuerlichen Abzugs-\nbetrags i. H. v. %d € kann das Haus-
haltsnettoeinkommen bei Wahl \nder Zusammenveranlagung auf %d € erhöht wer-
den.\n',StAB,HNE_AB_ZV_Ref)

        elseif HNE_AB_ZV_Ref < HNE_AB_EV_Ref
            Vorteil_Veranlagung_Ref = HNE_AB_EV_Ref - HNE_AB_ZV_Ref;
            HNE_Vergleich_Veranlagung_Ref = HNE_AB_EV_Ref;

            if (HNE_A_Ref > HNE_A) && (HNE_B_Ref > HNE_B)
                StAB_A_EV = vzvE_A - vzvE_A_Ref;
                StAB_B_EV = vzvE_B - vzvE_B_Ref;
            end
        end
    end
end

```



```

Vorteil_StAB = HNE_Vergleich_Veranlagung_Ref - HNE_Vergleich_Veranlagung;
fprintf('Durch eine Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens in \nForm ei-
nes steuerlichen Abzugsbetrags bei der Person A i. H. v. %d € und bei der Person B i. H. v. %d
€ \nkann das Haushaltsnettoeinkommen bei Wahl der Einzelveranlagung auf %d € erhöht wer-
den.\n',StAB_A_EV,StAB_B_EV,HNE_AB_EV_Ref)

elseif (HNE_A_Ref > HNE_A) && (HNE_B_Ref <= HNE_B)
    StAB_A_EV = vzvE_A - vzvE_A_Ref;
    Vorteil_StAB = HNE_Vergleich_Veranlagung_Ref - HNE_Vergleich_Veranlagung;
    fprintf('Durch eine Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens in \nForm ei-
nes steuerlichen Abzugsbetrags bei der Person A i. H. v. %d € \nkann das Haushaltsnettoei-
nkommen bei Wahl der Einzelveranlagung auf \n%d € erhöht wer-
den.\n',StAB_A_EV,HNE_AB_EV_Ref)

elseif (HNE_A_Ref <= HNE_A) && (HNE_B_Ref > HNE_B)
    StAB_B_EV = vzvE_B - vzvE_B_Ref;
    Vorteil_StAB = HNE_Vergleich_Veranlagung_Ref - HNE_Vergleich_Veranlagung;
    fprintf('Durch eine Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens in \nForm ei-
nes steuerlichen Abzugsbetrags bei der Person B i. H. v. %d € \nkann das Haushaltsnettoei-
nkommen bei Wahl der Einzelveranlagung auf \n%d € erhöht wer-
den.\n',StAB_B_EV,HNE_AB_EV_Ref)
end

elseif HNE_AB_ZV_Ref == HNE_AB_EV_Ref
    Vorteil_Veranlagung_Ref = 0;
    HNE_Vergleich_Veranlagung_Ref = HNE_AB_EV_Ref;
    StAB_A_EV = vzvE_A - vzvE_A_Ref;
    StAB_B_EV = vzvE_B - vzvE_B_Ref;
    Vorteil_StAB = HNE_Vergleich_Veranlagung_Ref - HNE_Vergleich_Veranlagung;
    if (StAB_A_EV > 0) && (StAB_B_EV > 0)
        fprintf('Durch eine Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens in \nForm
eines steuerlichen Abzugsbetrags bei der Person A i. H. v. %d € \nund bei der Person B i. H.
v. %d € kann das Haushaltsnettoeinkommen \nauf %d € erhöht werden.
',StAB_A_EV,StAB_B_EV,HNE_AB_EV_Ref)
    elseif (StAB_A_EV > 0) && (StAB_B_EV <= 0)
        fprintf('Durch eine Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens in \nForm
eines steuerlichen Abzugsbetrags bei der Person A i. H. v. %d € \nkann das Haushaltsnetto-
einkommen auf %d € erhöht werden. ',StAB_A_EV,HNE_AB_EV_Ref)
    elseif (StAB_A_EV <= 0) && (StAB_B_EV > 0)
        fprintf('Durch eine Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens in \nForm
eines steuerlichen Abzugsbetrags bei der Person B i. H. v. %d € \nkann das Haushaltsnetto-
einkommen auf %d € erhöht werden. ',StAB_B_EV,HNE_AB_EV_Ref)
    end
    fprintf('Einzel- und Zusammenveranlagung führen \nin diesem Fall zum selben Ergebnis.\n')
end

fprintf('Der durch die Sachverhaltsgestaltung resultierende Vorteil beträgt \n%d €.\n',Vorteil_StAB)

else
    fprintf('Eine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens durch Generierung \neines steuerlichen Ab-
zugsbetrags ist bei der gegebenen \nEinkünftestruktur nicht möglich.\n')
end
end

function [E1,E2,E3,E4,sg2,sg3,sg4,sg5,p2,p3,S2,C4,C5] = Tarifparameter(VZ)
if VZ == 2023
    E1 = 10908;
    E2 = 15999;

```

```
E3 = 62809;
E4 = 277825;
sg2 = 0.14;
sg3 = 0.2397;
sg4 = 0.42;
sg5 = 0.45;
p2 = 979.18*10^-8;
p3 = 192.59*10^-8;
S2 = 966.53;
C4 = 9972.98;
C5 = 18307.73;
elseif VZ == 2022
E1 = 10347;
E2 = 14926;
E3 = 58596;
E4 = 277825;
sg2 = 0.14;
sg3 = 0.2397;
sg4 = 0.42;
sg5 = 0.45;
p2 = 1088.67*10^-8;
p3 = 206.43*10^-8;
S2 = 869.32;
C4 = 9336.45;
C5 = 17671.20;
elseif VZ == 2021
E1 = 9744;
E2 = 14753;
E3 = 57918;
E4 = 274612;
sg2 = 0.14;
sg3 = 0.2397;
sg4 = 0.42;
sg5 = 0.45;
p2 = 995.21*10^-8;
p3 = 208.85*10^-8;
S2 = 950.96;
C4 = 9136.63;
C5 = 17374.99;
elseif VZ == 2020
[.../
elseif VZ == 2014
E1 = 8354;
E2 = 13469;
E3 = 52881;
E4 = 250730;
sg2 = 0.14;
sg3 = 0.2397;
sg4 = 0.42;
sg5 = 0.45;
p2 = 974.58*10^-8;
p3 = 228.74*10^-8;
S2 = 971;
C4 = 8239;
C5 = 15761;
end
end
```

```

function [vzvE_A_Ref] = vzvE_A_Ref(aoE_A,E1,sg2,p2)
    if aoE_A <= floor((1-5*sg2)/(2*p2))
        vzvE_A_Ref = -999; %Hilfswert
    elseif aoE_A <= floor(-5+5*E1+(1-5*sg2)/(2*p2))
        vzvE_A_Ref = floor(-0.2*aoE_A+E1+(1-5*sg2)/(10*p2)-1);
    elseif aoE_A > floor(-5+5*E1+(1-5*sg2)/(2*p2))
        vzvE_A_Ref = 0;
    end
end

function [vzvE_B_Ref] = vzvE_B_Ref(aoE_B,E1,sg2,p2)
    if aoE_B <= floor((1-5*sg2)/(2*p2))
        vzvE_B_Ref = -999; %Hilfswert
    elseif aoE_B <= floor(-5+5*E1+(1-5*sg2)/(2*p2))
        vzvE_B_Ref = floor(-0.2*aoE_B+E1+(1-5*sg2)/(10*p2)-1);
    elseif aoE_B > floor(-5+5*E1+(1-5*sg2)/(2*p2))
        vzvE_B_Ref = 0;
    end
end

function [S_ges_A,sg_ges_A] =
Steuer_A(aoE_A,vzvE_A,y_A,zvE_A,E1,E2,E3,E4,sg2,sg3,sg4,sg5,p2,p3,S2,C4,C5)
    if aoE_A > 0
        if vzvE_A >= 0 % § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG
            % Einkommensteuer gem. § 32a EStG auf das vzvE_A
            if vzvE_A <= E1
                S_32a_vzvE_A = 0;
                sg_32a_vzvE_A = 0;
            elseif vzvE_A <= E2
                S_32a_vzvE_A = floor((p2*(vzvE_A-E1)+sg2)*(vzvE_A-E1));
                sg_32a_vzvE_A = 2*p2*(vzvE_A-E1)+sg2;
            elseif vzvE_A <= E3
                S_32a_vzvE_A = floor((p3*(vzvE_A-E2)+sg3)*(vzvE_A-E2)+S2);
                sg_32a_vzvE_A = 2*p3*(vzvE_A-E2)+sg3;
            elseif vzvE_A <= E4
                S_32a_vzvE_A = floor(sg4*vzvE_A-C4);
                sg_32a_vzvE_A = sg4;
            else
                S_32a_vzvE_A = floor(sg5*vzvE_A-C5);
                sg_32a_vzvE_A = sg5;
            end

            % Einkommensteuer gem. § 32a EStG auf (aoE_A/5 + vzvE_A =) y_A
            if y_A <= E1
                S_32a_y_A = 0;
                sg_32a_y_A = 0;
            elseif y_A <= E2
                S_32a_y_A = floor((p2*(y_A-E1)+sg2)*(y_A-E1));
                sg_32a_y_A = 2*p2*(y_A-E1)+sg2;
            elseif y_A <= E3
                S_32a_y_A = floor((p3*(y_A-E2)+sg3)*(y_A-E2)+S2);
                sg_32a_y_A = 2*p3*(y_A-E2)+sg3;
            elseif y_A <= E4
                S_32a_y_A = floor(sg4*y_A-C4);
                sg_32a_y_A = sg4;
            else
                S_32a_y_A = floor(sg5*y_A-C5);
                sg_32a_y_A = sg5;
            end
        end
    end
end

```

```

S_ges_A = 5*S_32a_y_A - 4*S_32a_vzvE_A;
sg_ges_A = 5*sg_32a_y_A - 4*sg_32a_vzvE_A;

else % § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG (zvE_A < 0)
  if floor(zvE_A/5) <= E1
    S_ges_A = 0;
    sg_ges_A = 0;
  elseif floor(zvE_A/5) <= E2
    S_ges_A = floor(5*((p2*(floor(zvE_A/5)-E1)+sg2)*(floor(zvE_A/5)-E1)));
    sg_ges_A = 2*p2*(zvE_A/5-E1)+sg2;
  elseif floor(zvE_A/5) <= E3
    S_ges_A = floor(5*((p3*(floor(zvE_A/5)-E2)+sg3)*(floor(zvE_A/5)-E2)+S2));
    sg_ges_A = 2*p3*(zvE_A/5-E2)+sg3;
  elseif floor(zvE_A/5) <= E4
    S_ges_A = floor(5*(sg4*floor(zvE_A/5)-C4));
    sg_ges_A = sg4;
  else
    S_ges_A = floor(5*(sg5*floor(zvE_A/5)-C5));
    sg_ges_A = sg5;
  end
end
end
else
  if zvE_A <= E1
    S_ges_A = 0;
    sg_ges_A = 0;
  elseif zvE_A <= E2
    S_ges_A = floor((p2*(zvE_A-E1)+sg2)*(zvE_A-E1));
    sg_ges_A = 2*p2*(zvE_A-E1)+sg2;
  elseif zvE_A <= E3
    S_ges_A = floor((p3*(zvE_A-E2)+sg3)*(zvE_A-E2)+S2);
    sg_ges_A = 2*p3*(zvE_A-E2)+sg3;
  elseif zvE_A <= E4
    S_ges_A = floor(sg4*zvE_A-C4);
    sg_ges_A = sg4;
  else
    S_ges_A = floor(sg5*zvE_A-C5);
    sg_ges_A = sg5;
  end
end
end

[Hinweis: function [S_ges_B,sg_ges_B], function [S_ges_A_Ref,sg_ges_A_Ref], function [S_ges_B_Ref,sg_ges_B_Ref] jeweils analog]
function [S_ges_AB_ZV,sg_ges_ZV_AB] =
Steuer_AB_ZV(aoE_AB,vzvE_AB,y_AB,zvE_AB,E1,E2,E3,E4,sg2,sg3,sg4,sg5,p2,p3,S2,C4,C5)

if aoE_AB > 0
  if zvzE_AB >= 0 % 34 Abs. 1 Satz 2 EStG
    % Einkommensteuer gem. § 32a EStG auf das vzvE_AB
    if floor(vzvE_AB/2) <= E1
      S_32a_vzvE_AB = 0;
      sg_32a_vzvE_AB = 0;
    elseif floor(vzvE_AB/2) <= E2
      S_32a_vzvE_AB = 2*floor((p2*(floor(vzvE_AB/2)-E1)+sg2)*(floor(vzvE_AB/2)-E1));
      sg_32a_vzvE_AB = 2*p2*(floor(vzvE_AB/2)-E1)+sg2;
    elseif floor(vzvE_AB/2) <= E3
      S_32a_vzvE_AB = 2*floor((p3*(floor(vzvE_AB/2)-E2)+sg3)*(floor(vzvE_AB/2)-E2)+S2);
      sg_32a_vzvE_AB = 2*p3*(floor(vzvE_AB/2)-E2)+sg3;
    end
  end
end

```

```

elseif floor(vzvE_AB/2) <= E4
    S_32a_vzvE_AB = 2*floor(sg4*floor(vzvE_AB/2)-C4);
    sg_32a_vzvE_AB = sg4;
else
    S_32a_vzvE_AB = 2*floor(sg5*floor(vzvE_AB/2)-C5);
    sg_32a_vzvE_AB = sg5;
end

% Einkommensteuer gem. § 32a EStG auf (aoE_AB/5 + vzvE_AB =) y_AB
if floor(y_AB/2) <= E1
    S_32a_y_AB = 0;
    sg_32a_y_AB = 0;
elseif floor(y_AB/2) <= E2
    S_32a_y_AB = 2*floor((p2*(floor(y_AB/2)-E1)+sg2)*(floor(y_AB/2)-E1));
    sg_32a_y_AB = 2*p2*(floor(y_AB/2)-E1)+sg2;
elseif floor(y_AB/2) <= E3
    S_32a_y_AB = 2*floor((p3*(floor(y_AB/2)-E2)+sg3)*(floor(y_AB/2)-E2)+S2);
    sg_32a_y_AB = 2*p3*(floor(y_AB/2)-E2)+sg3;
elseif floor(y_AB/2) <= E4
    S_32a_y_AB = 2*floor(sg4*floor(y_AB/2)-C4);
    sg_32a_y_AB = sg4;
else
    S_32a_y_AB = 2*floor(sg5*floor(y_AB/2)-C5);
    sg_32a_y_AB = sg5;
end

S_ges_AB_ZV = 5*S_32a_y_AB - 4*S_32a_vzvE_AB;
sg_ges_ZV_AB = 5*sg_32a_y_AB - 4*sg_32a_vzvE_AB;

else % § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG (vzvE_AB(i) < 0)
if floor(zvE_AB/10) <= E1
    S_ges_AB_ZV = 0;
    sg_ges_ZV_AB = 0;
elseif floor(zvE_AB/10) <= E2
    S_ges_AB_ZV = 10*floor((p2*(floor(zvE_AB/10)-E1)+sg2)*(floor(zvE_AB/10)-E1));
    sg_ges_ZV_AB = 2*p2*(floor(zvE_AB/10)-E1)+sg2;
elseif floor(zvE_AB/10) <= E3
    S_ges_AB_ZV = 10*floor((p3*(floor(zvE_AB/10)-E2)+sg3)*(floor(zvE_AB/10)-E2)+S2);
    sg_ges_ZV_AB = 2*p3*(floor(zvE_AB/10)-E2)+sg3;
elseif floor(zvE_AB/10) <= E4
    S_ges_AB_ZV = 10*floor(sg4*floor(zvE_AB/10)-C4);
    sg_ges_ZV_AB = sg4;
else
    S_ges_AB_ZV = 10*floor(sg5*floor(zvE_AB/10)-C5);
    sg_ges_ZV_AB = sg5;
end

end
else
if floor(zvE_AB/2) <= E1
    S_ges_AB_ZV = 0;
    sg_ges_ZV_AB = 0;
elseif floor(zvE_AB/2) <= E2
    S_ges_AB_ZV = 2*floor((p2*(floor(zvE_AB/2)-E1)+sg2)*(floor(zvE_AB/2)-E1));
    sg_ges_ZV_AB = 2*p2*(floor(zvE_AB/2)-E1)+sg2;
elseif floor(zvE_AB/2) <= E3
    S_ges_AB_ZV = 2*floor((p3*(floor(zvE_AB/2)-E2)+sg3)*(floor(zvE_AB/2)-E2)+S2);
    sg_ges_ZV_AB = 2*p3*(floor(zvE_AB/2)-E2)+sg3;

```


Anhang 16: Steuerplanungsanalyse einer beispielhaften Einkünftestruktur von Ehegatten, bei welcher die Vorteilhaftigkeit der Einzelveranlagung durch Einbezug der Sachverhaltsgestaltung zugunsten der Zusammenveranlagung umschlägt

Dieses Programm berechnet die Einkommensteuerbelastung bei Vorliegen von außerordentlichen Einkünften unter Anwendung der Fünftelregelung und prüft, ob durch die Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags eine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens erzielt werden kann.

Bitte geben Sie an, ob die Steuerplanungsanalyse für eine Person (Eingabe: "1") oder für zwei Personen unter Berücksichtigung des Veranlagungswahlrechts (Eingabe: "2") erfolgen soll: 2

Bitte geben Sie die Einkünftestruktur der beiden Personen an:

Außerordentliche Einkünfte Person A (in €): 350000

Verbleibendes zu versteuerndes Einkommen Person A (in €): 10000

Außerordentliche Einkünfte Person B (in €): 50000

Verbleibendes zu versteuerndes Einkommen Person B (in €): 40000

Bitte geben Sie an, für welchen Veranlagungszeitraum die Berechnung erfolgen soll (JJJJ): 2023

Ergebnis der Berechnung:

Bei der gegebenen Einkünftestruktur ist die Wahl der Einzelveranlagung vorteilhaft (Vorteil ggü. Zusammenveranlagung: 3492 €).

Es ergibt sich eine Steuerbelastung i. H. v. 143538 € und ein Haushaltsnettoeinkommen i. H. v. 306462 €.

Ergebnis der Steuerplanungsanalyse:

Durch eine Minderung des gemeinsamen verbleibenden zu versteuernden Einkommens der Personen A und B in Form eines steuerlichen Abzugsbetrags i. H. v. 50000 € kann das Haushaltsnettoeinkommen bei Wahl der Zusammenveranlagung auf 321720 € erhöht werden.

Der durch die Sachverhaltsgestaltung resultierende Vorteil beträgt 15258 €.

Anhang 17: Steuerplanungsanalyse einer beispielhaften Einkünftestruktur von Ehegatten, bei welcher die Vorteilhaftigkeit der Zusammenveranlagung durch Einbezug der Sachverhaltsgestaltung zugunsten der Einzelveranlagung umschlägt

Dieses Programm berechnet die Einkommensteuerbelastung bei Vorliegen von außerordentlichen Einkünften unter Anwendung der Fünftelregelung und prüft, ob durch die Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags eine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens erzielt werden kann.

Bitte geben Sie an, ob die Steuerplanungsanalyse für eine Person (Eingabe: "1") oder für zwei Personen unter Berücksichtigung des Veranlagungswahlrechts (Eingabe: "2") erfolgen soll: 2

Bitte geben Sie die Einkünftestruktur der beiden Personen an:

Außerordentliche Einkünfte Person A (in €): 160000

Verbleibendes zu versteuerndes Einkommen Person A (in €): 30000

Außerordentliche Einkünfte Person B (in €): 50000

Verbleibendes zu versteuerndes Einkommen Person B (in €): 34000

Bitte geben Sie an, für welchen Veranlagungszeitraum die Berechnung erfolgen soll (JJJJ): 2023

Ergebnis der Berechnung:

Bei der gegebenen Einkünftestruktur ist die Wahl der Zusammenveranlagung vorteilhaft (Vorteil ggü. Einzelveranlagung: 1500 €).

Es ergibt sich eine Steuerbelastung i. H. v. 82360 € und ein Haushaltsnettoeinkommen i. H. v. 191640 €.

Ergebnis der Steuerplanungsanalyse:

Durch eine Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens in Form eines steuerlichen Abzugsbetrags bei der Person A i. H. v. 30000 € kann das Haushaltsnettoeinkommen bei Wahl der Einzelveranlagung auf 195205 € erhöht werden.

Der durch die Sachverhaltsgestaltung resultierende Vorteil beträgt 3565 €.

Anhang 18: Steuerplanungsanalyse einer beispielhaften Einkünftestruktur, bei welcher durch die Sachverhaltsgestaltung keine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens erreicht werden kann

Dieses Programm berechnet die Einkommensteuerbelastung bei Vorliegen von außerordentlichen Einkünften unter Anwendung der Fünftelregelung und prüft, ob durch die Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags eine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens erzielt werden kann.

Bitte geben Sie an, ob die Steuerplanungsanalyse für eine Person (Eingabe: "1") oder für zwei Personen unter Berücksichtigung des Veranlagungswahlrechts (Eingabe: "2") erfolgen soll: 1

Bitte geben Sie die Einkünftestruktur der Person an:

Außerordentliche Einkünfte (in €): 350000

Verbleibendes zu versteuerndes Einkommen (in €): 90000

Bitte geben Sie an, für welchen Veranlagungszeitraum die Berechnung erfolgen soll (JJJJ): 2023

Ergebnis der Berechnung:

Bei der gegebenen Einkünftestruktur ergibt sich eine Steuerbelastung i. H. v. 174827 € und ein Haushaltsnettoeinkommen i. H. v. 265173 €.

Ergebnis der Steuerplanungsanalyse:

Eine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens durch Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags ist bei der gegebenen Einkünftestruktur nicht möglich.

Anhang 19: Berechnungen zum Fallbeispiel – Beratungsergebnis IV.1 bzw. IV.3

Dieses Programm berechnet die Einkommensteuerbelastung bei Vorliegen von außerordentlichen Einkünften unter Anwendung der Fünftelregelung und prüft, ob durch die Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags eine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens erzielt werden kann.

Bitte geben Sie an, ob die Steuerplanungsanalyse für eine Person (Eingabe: "1") oder für zwei Personen unter Berücksichtigung des Veranlagungswahlrechts (Eingabe: "2") erfolgen soll: 2

Bitte geben Sie die Einkünftestruktur der beiden Personen an:

Außerordentliche Einkünfte Person A (in €): 500000

Verbleibendes zu versteuerndes Einkommen Person A (in €): 150000

Außerordentliche Einkünfte Person B (in €): 0

Verbleibendes zu versteuerndes Einkommen Person B (in €): 20000

Bitte geben Sie an, für welchen Veranlagungszeitraum die Berechnung erfolgen soll (JJJJ): 2022

Ergebnis der Berechnung:

Bei der gegebenen Einkünftestruktur ist die Wahl der Zusammenveranlagung vorteilhaft (Vorteil ggü. Einzelveranlagung: 3075 €).

Es ergibt sich eine Steuerbelastung i. H. v. 262726 € und ein Haushaltsnettoeinkommen i. H. v. 407274 €.

Ergebnis der Steuerplanungsanalyse:

Eine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens durch Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags ist bei der gegebenen Einkünftestruktur nicht möglich.

Dieses Programm berechnet die Einkommensteuerbelastung bei Vorliegen von außerordentlichen Einkünften unter Anwendung der Fünftelregelung und prüft, ob durch die Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags eine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens erzielt werden kann.

Bitte geben Sie an, ob die Steuerplanungsanalyse für eine Person (Eingabe: "1") oder für zwei Personen unter Berücksichtigung des Veranlagungswahlrechts (Eingabe: "2") erfolgen soll: 2

Bitte geben Sie die Einkünftestruktur der beiden Personen an:
Außerordentliche Einkünfte Person A (in €): 0
Verbleibendes zu versteuerndes Einkommen Person A (in €): 30000
Außerordentliche Einkünfte Person B (in €): 0
Verbleibendes zu versteuerndes Einkommen Person B (in €): 20000

Bitte geben Sie an, für welchen Veranlagungszeitraum die Berechnung erfolgen soll (JJJJ): 2023

Ergebnis der Berechnung:

Bei der gegebenen Einkünftestruktur ist die Wahl der Zusammenveranlagung vorteilhaft (Vorteil ggü. Einzelveranlagung: 96 €).
Es ergibt sich eine Steuerbelastung i. H. v. 6560 € und ein Haushaltsnettoeinkommen i. H. v. 43440 €.

Ergebnis der Steuerplanungsanalyse:

Eine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens durch Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags ist bei der gegebenen Einkünftestruktur nicht möglich.

Anhang 20: Berechnungen zum Fallbeispiel – Beratungsergebnis IV.2 bzw. IV.4

Dieses Programm berechnet die Einkommensteuerbelastung bei Vorliegen von außerordentlichen Einkünften unter Anwendung der Fünftelregelung und prüft, ob durch die Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags eine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens erzielt werden kann.

Bitte geben Sie an, ob die Steuerplanungsanalyse für eine Person (Eingabe: "1") oder für zwei Personen unter Berücksichtigung des Veranlagungswahlrechts (Eingabe: "2") erfolgen soll: 2

Bitte geben Sie die Einkünftestruktur der beiden Personen an:

Außerordentliche Einkünfte Person A (in €): 0

Verbleibendes zu versteuerndes Einkommen Person A (in €): 150000

Außerordentliche Einkünfte Person B (in €): 0

Verbleibendes zu versteuerndes Einkommen Person B (in €): 20000

Bitte geben Sie an, für welchen Veranlagungszeitraum die Berechnung erfolgen soll (JJJJ): 2022

Ergebnis der Berechnung:

Bei der gegebenen Einkünftestruktur ist die Wahl der Zusammenveranlagung vorteilhaft (Vorteil ggü. Einzelveranlagung: 3075 €).

Es ergibt sich eine Steuerbelastung i. H. v. 52726 € und

ein Haushaltsnettoeinkommen i. H. v. 117274 €.

Ergebnis der Steuerplanungsanalyse:

Eine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens durch Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags ist bei der gegebenen Einkünftestruktur nicht möglich.

Dieses Programm berechnet die Einkommensteuerbelastung bei Vorliegen von außerordentlichen Einkünften unter Anwendung der Fünftelregelung und prüft, ob durch die Generierung eines steuerlichen Abzugsbetrags eine Erhöhung des Haushaltsnettoeinkommens erzielt werden kann.

Bitte geben Sie an, ob die Steuerplanungsanalyse für eine Person (Eingabe: "1") oder für zwei Personen unter Berücksichtigung des Veranlagungswahlrechts (Eingabe: "2") erfolgen soll: 2

Bitte geben Sie die Einkünftestruktur der beiden Personen an:

Außerordentliche Einkünfte Person A (in €): 500000

Verbleibendes zu versteuerndes Einkommen Person A (in €): 30000

Außerordentliche Einkünfte Person B (in €): 0

Verbleibendes zu versteuerndes Einkommen Person B (in €): 20000

Bitte geben Sie an, für welchen Veranlagungszeitraum die Berechnung erfolgen soll (JJJJ): 2023

Ergebnis der Berechnung:

Bei der gegebenen Einkünftestruktur ist die Wahl der Zusammenveranlagung vorteilhaft (Vorteil ggü. Einzelveranlagung: 17261 €).

Es ergibt sich eine Steuerbelastung i. H. v. 189030 € und ein Haushaltsnettoeinkommen i. H. v. 360970 €.

Ergebnis der Steuerplanungsanalyse:

Durch eine Minderung des gemeinsamen verbleibenden zu versteuernden Einkommens der Personen A und B in Form eines steuerlichen Abzugsbetrags i. H. v. 50000 € kann das Haushaltsnettoeinkommen bei Wahl der Zusammenveranlagung auf 386570 € erhöht werden.

Der durch die Sachverhaltsgestaltung resultierende Vorteil beträgt 25600 €.

Anhang 21: Einteilung der Anonymisierungsbereiche der FAST 2014 anhand des Gesamtbetrags der Einkünfte⁹⁴³

Anonymisierungsbereich (EF79)	Positiver Gesamtbetrag der Einkünfte	Negativer Gesamtbetrag der Einkünfte
1	0 € – 74.056 €	-1 € – -46.670 €
2	74.057 € – 204.278 €	–
3	204.279 € – 972.410 €	-46.671 € – -382.008 €
4	972.411 € – 6.732.726 €	–
5	≥ 6.732.727 €	≤ -382.009 €
6	20 Steuerpflichtige mit dem höchsten Gesamtbetrag der Einkünfte	–

⁹⁴³ Kann (2019): S. 3, eigene Darstellung.

Anhang 22: Definition der Variablen $vzvE_{TV\text{Beginn}_{AB}}$, $vzvE_{TV\text{Ende}_{AB}}$ und $vzvE_{Ref_{AB}}$ im Veranlagungszeitraum 2014

$$vzvE_{TV\text{Beginn}_{AB}} = \left\{ \begin{array}{ll} -0,1 * aoE + 11.432 & \text{für } 15.391 < \frac{aoE_{AB}}{2} \leq 57.156 \\ 1 & \text{für } \frac{aoE_{AB}}{2} > 57.156 \end{array} \right\}$$

$$vzvE_{TV\text{Ende}_{AB}} = \left\{ \begin{array}{ll} 8.354 & \text{für } 15.391 < \frac{aoE_{AB}}{2} < 104.606 \\ 0,04151934 * aoE - 331 & \text{für } 104.606 \leq \frac{aoE_{AB}}{2} < 158.484 \\ 21.185 & \text{für } 158.484 \leq \frac{aoE_{AB}}{2} < 1.106.743 \\ 29.382 & \text{für } \frac{aoE_{AB}}{2} \geq 1.106.743 \end{array} \right\}$$

$$vzvE_{Ref_{AB}} = \left\{ \begin{array}{ll} -0,1 * aoE + 11.431 & \text{für } 15.391 < \frac{aoE_{AB}}{2} \leq 57.156 \\ 0 & \text{für } \frac{aoE_{AB}}{2} > 57.156 \end{array} \right\}$$

Anhang 23: Beispiel zur Berechnungssystematik der vergangenheitsorientierten Verteilungsregelung mit außerordentlichen Einkünften in $t = 0$ und $t = -2$

	VZ 2019 ($t = -4$)	VZ 2020 ($t = -3$)	VZ 2021 ($t = -2$)	VZ 2022 ($t = -1$)	VZ 2023 ($t = 0$)
aoE	0 €	0 €	250.000 €	0 €	500.000 €
vzvE	80.000 €	140.000 €	90.000 €	120.000 €	160.000 €
Schattenveranlagungen VZ 2019-2022 ($t = -4$ bis $t = -1$)					
$S\left(vzvE + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right)$	-	-	-	83.063 €	99.227 €
$S(vzvE)$	-	-	-	41.063 €	-
$S\left(vzvE + \frac{aoE_{t=-2}}{5} + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right)$	87.819 €	113.421 €	91.663 €	-	-
$S\left(vzvE + \frac{aoE_{t=-2}}{5}\right)$	45.819 €	70.836 €	49.663 €	-	-
Differenz der Steuerbeträge	42.000 €	42.585 €	42.000 €	42.000 €	168.585 €
Steuerbelastung in $t = 0$ bei Anwendung der Verteilungsregelung					267.812 €

Anhang 24: Beispielsrechnungen zu Tabelle 22

Beispiel zu Konzept 1: Intertemporale Verschiebung von Einkünften

Ausgangsfall						
VZ	aoE	vzvE	Fünftelregelung		Verteilungsregelung	
			S	HNE	S	HNE
2023	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
2022	5.000.000 €	300.000 €	2.367.328 €	2.932.672 €	2.367.328 €	2.932.672 €
2021	0 €	300.000 €	117.625 €	182.375 €	117.625 €	182.375 €
2020	0 €	300.000 €	117.921 €	182.079 €	117.921 €	182.079 €
2019	0 €	300.000 €	118.259 €	181.741 €	118.259 €	181.741 €
2018	0 €	300.000 €	118.562 €	181.438 €	118.562 €	181.438 €
Σ	6.500.000 €		2.839.695 €	3.660.305 €	2.839.695 €	3.660.305 €

Sachverhaltsgestaltung:
Die außerordentlichen Einkünfte i. H. v. 5.000.000 € werden von dem Veranlagungszeitraum 2022 in den Veranlagungszeitraum 2023 verschoben, da dort kein verbleibendes zu versteuerndes Einkommen vorliegt.

Zielkonstruktion						
VZ	aoE	vzvE	Fünftelregelung		Verteilungsregelung	
			S	HNE	S	HNE
2023	5.000.000 €	0 €	2.158.460 €	2.841.540 €	2.231.692 €	2.768.308 €
2022	0 €	300.000 €	117.328 €	182.672 €	117.328 €	182.672 €
2021	0 €	300.000 €	117.625 €	182.375 €	117.625 €	182.375 €
2020	0 €	300.000 €	117.921 €	182.079 €	117.921 €	182.079 €
2019	0 €	300.000 €	118.259 €	181.741 €	118.259 €	181.741 €
2018	0 €	300.000 €	118.562 €	181.438 €	118.562 €	181.438 €
Σ	6.500.000 €		2.748.155 €	3.751.845 €	2.821.387 €	3.678.613 €
Vorteil durch Gestaltung			91.540 €		18.308 €	

Nebenrechnungen zu Konzept 1:

Steuerbelastung bei Anwendung der Fünftelregelung – Ausgangsfall (VZ 2022):

$$5 * S\left(vzvE_{t=0} + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right) - 4 * S(vzvE_{t=0})$$
$$= 5 * S(1.300.000) - 4 * S(300.000) = 5 * 567.328 - 4 * 117.328 = 2.367.328$$

Steuerbelastung bei Anwendung der Verteilungsregelung – Ausgangsfall (VZ 2022):

	VZ 2018 (t = -4)	VZ 2019 (t = -3)	VZ 2020 (t = -2)	VZ 2021 (t = -1)	VZ 2022 (t = 0)
aoE	0 €	0 €	0 €	0 €	5.000.000 €
vzvE	300.000 €	300.000 €	300.000 €	300.000 €	300.000 €
Schattenveranlagungen VZ 2018-2021 (t = -4 bis t = -1)					
$S\left(vzvE + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right)$	568.562 €	568.259 €	567.921 €	567.625 €	567.328 €
$S(vzvE)$	118.562 €	118.259 €	117.921 €	117.625 €	–
Differenz der Steuerbeträge	450.000 €	450.000 €	450.000 €	450.000 €	Σ 1.800.000 €
Steuerbelastung in t = 0 bei Anwendung der Verteilungsregelung					2.367.328 €

Steuerbelastung bei Anwendung der Fünftelregelung – Zielkonstruktion (VZ 2023):

$$5 * S\left(vzvE_{t=0} + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right) - 4 * S(vzvE_{t=0})$$
$$= 5 * S(1.000.000) - 4 * S(0) = 5 * 431.692 - 4 * 0 = 2.158.460$$

Steuerbelastung bei Anwendung der Verteilungsregelung – Zielkonstruktion (VZ 2023):

	VZ 2019 ($t = -4$)	VZ 2020 ($t = -3$)	VZ 2021 ($t = -2$)	VZ 2022 ($t = -1$)	VZ 2023 ($t = 0$)
aoE	0 €	0 €	0 €	0 €	5.000.000 €
$vzvE$	300.000 €	300.000 €	300.000 €	300.000 €	0 €
Schattenveranlagungen VZ 2019-2022 ($t = -4$ bis $t = -1$)					
$S\left(vzvE + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right)$	568.259 €	567.921 €	567.625 €	567.328 €	431.692 €
$S(vzvE)$	118.259 €	117.921 €	117.625 €	117.328 €	–
Differenz der Steuerbeträge	450.000 €	450.000 €	450.000 €	450.000 €	Σ 1.800.000 €
Steuerbelastung in $t = 0$ bei Anwendung der Verteilungsregelung					2.231.692 €

Beispiel zu Konzept 3: Verlagerung von Einkünften auf Angehörige

Ausgangsfall						
VZ	aoE	vzvE	Fünftelregelung		Verteilungsregelung	
			S	HNE	S	HNE
Steuerpflichtiger						
2023	5.000.000 €	300.000 €	2.366.692 €	2.933.308 €	2.366.692 €	2.933.308 €
2022	0 €	300.000 €	117.328 €	182.672 €	117.328 €	182.672 €
2021	0 €	300.000 €	117.625 €	182.375 €	117.625 €	182.375 €
2020	0 €	300.000 €	117.921 €	182.079 €	117.921 €	182.079 €
2019	0 €	300.000 €	118.259 €	181.741 €	118.259 €	181.741 €
Angehöriger						
2023	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
Σ	6.500.000 €		2.837.825 €	3.662.175 €	2.837.825 €	3.662.175 €

Sachverhaltsgestaltung:
Das verbleibende zu versteuernde Einkommen des Veranlagungszeitraums 2023 i. H. v. 300.000 € wird auf einen Angehörigen verschoben, der keine eigenen Einkünfte erzielt.

Zielkonstruktion						
VZ	aoE	vzvE	Fünftelregelung		Verteilungsregelung	
			S	HNE	S	HNE
Steuerpflichtiger						
2023	5.000.000 €	0 €	2.158.460 €	2.841.540 €	2.231.692 €	2.768.308 €
2022	0 €	300.000 €	117.328 €	182.672 €	117.328 €	182.672 €
2021	0 €	300.000 €	117.625 €	182.375 €	117.625 €	182.375 €
2020	0 €	300.000 €	117.921 €	182.079 €	117.921 €	182.079 €
2019	0 €	300.000 €	118.259 €	181.741 €	118.259 €	181.741 €
Angehöriger						
2023	0 €	300.000 €	116.692 €	183.308 €	116.692 €	183.308 €
Σ	6.500.000 €		2.746.285 €	3.753.715 €	2.819.517 €	3.680.483 €
Vorteil durch Gestaltung			91.540 €		18.308 €	

Nebenrechnungen zu Konzept 3:

Steuerbelastung bei Anwendung der Fünftelregelung – Ausgangsfall (VZ 2023):

$$5 * S\left(vzvE_{t=0} + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right) - 4 * S(vzvE_{t=0})$$

$$= 5 * S(1.300.000) - 4 * S(300.000) = 5 * 566.692 - 4 * 116.692 = 2.366.692$$

Steuerbelastung bei Anwendung der Verteilungsregelung – Ausgangsfall (VZ 2023):

	VZ 2019 (t = -4)	VZ 2020 (t = -3)	VZ 2021 (t = -2)	VZ 2022 (t = -1)	VZ 2023 (t = 0)
aoE	0 €	0 €	0 €	0 €	5.000.000 €
vzvE	300.000 €	300.000 €	300.000 €	300.000 €	300.000 €
Schattenveranlagungen VZ 2019-2022 (t = -4 bis t = -1)					
$S\left(vzvE + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right)$	568.259 €	567.921 €	567.625 €	567.328 €	566.692 €
$S(vzvE)$	118.259 €	117.921 €	117.625 €	117.328 €	–
Differenz der Steuerbeträge	450.000 €	450.000 €	450.000 €	450.000 €	∑ 1.800.000 €
Steuerbelastung in t = 0 bei Anwendung der Verteilungsregelung					2.366.692 €

Steuerbelastung bei Anwendung der Fünftelregelung – Zielkonstruktion (VZ 2023):

Siehe hierzu die Berechnung „Steuerbelastung bei Anwendung der Fünftelregelung – Zielkonstruktion (VZ 2023)“ von Konzept 1.

Steuerbelastung bei Anwendung der Verteilungsregelung – Zielkonstruktion (VZ 2023):

Siehe hierzu die Berechnung „Steuerbelastung bei Anwendung der Verteilungsregelung – Zielkonstruktion (VZ 2023)“ von Konzept 1.

Beispiel zu Konzept 4: Verteilung außerordentlicher Einkünfte auf mehrere Veranlagungszeiträume

Ausgangsfall						
VZ	aoE	vzvE	Fünftelregelung		Verteilungsregelung	
			S	HNE	S	HNE
2023	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
2022	5.000.000 €	0 €	2.161.640 €	2.838.360 €	2.164.695 €	2.835.305 €
2021	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
2020	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
2019	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
2018	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
Σ	5.000.000 €		2.161.640 €	2.838.360 €	2.164.695 €	2.835.305 €

Sachverhaltsgestaltung:
Die außerordentlichen Einkünfte des Veranlagungszeitraums 2022 i. H. v. 5.000.000 € werden – unter Beachtung der Anwendungsvoraussetzungen von § 34 Abs. 1 EStG – auf die Veranlagungszeiträume 2022 und 2023 aufgeteilt.

Zielkonstruktion						
VZ	aoE	vzvE	Fünftelregelung		Verteilungsregelung	
			S	HNE	S	HNE
2023	2.500.000 €	0 €	1.033.460 €	1.466.540 €	1.106.692 €	1.393.308 €
2022	2.500.000 €	0 €	1.036.640 €	1.463.360 €	1.039.695 €	1.460.305 €
2021	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
2020	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
2019	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
2018	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
Σ	5.000.000 €		2.070.100 €	2.929.900 €	2.146.387 €	2.853.613 €
Vorteil durch Gestaltung			91.540 €		18.308 €	

Nebenrechnungen zu Konzept 4:

Steuerbelastung bei Anwendung der Fünftelregelung – Ausgangsfall (VZ 2022):

$$5 * S\left(vzvE_{t=0} + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right) - 4 * S(vzvE_{t=0})$$
$$= 5 * S(1.000.000) - 4 * S(0) = 5 * 432.328 - 4 * 0 = 2.161.640$$

Steuerbelastung bei Anwendung der Verteilungsregelung – Ausgangsfall (VZ 2022):

	VZ 2018 (t = -4)	VZ 2019 (t = -3)	VZ 2020 (t = -2)	VZ 2021 (t = -1)	VZ 2022 (t = 0)
aoE	0 €	0 €	0 €	0 €	5.000.000 €
vzvE	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
Schattenveranlagungen VZ 2018-2021 (t = -4 bis t = -1)					
$S\left(vzvE + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right)$	433.562 €	433.259 €	432.921 €	432.625 €	432.328 €
$S(vzvE)$	0 €	0 €	0 €	0 €	-
Differenz der Steuerbeträge	433.562 €	433.259 €	432.921 €	432.625 €	Σ 1.732.367 €
Steuerbelastung in t = 0 bei Anwendung der Verteilungsregelung					2.164.695 €

Steuerbelastung bei Anwendung der Fünftelregelung – Zielkonstruktion I (VZ 2022):

$$5 * S\left(vzvE_{t=0} + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right) - 4 * S(vzvE_{t=0})$$
$$= 5 * S(500.000) - 4 * S(0) = 5 * 207.328 - 4 * 0 = 1.036.640$$

Steuerbelastung bei Anwendung der Fünftelregelung – Zielkonstruktion II (VZ 2023):

$$5 * S\left(vzvE_{t=0} + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right) - 4 * S(vzvE_{t=0})$$
$$= 5 * S(500.000) - 4 * S(0) = 5 * 206.692 - 4 * 0 = 1.033.460$$

Steuerbelastung bei Anwendung der Verteilungsregelung – Zielkonstruktion I (VZ 2022):

	VZ 2018 ($t = -4$)	VZ 2019 ($t = -3$)	VZ 2020 ($t = -2$)	VZ 2021 ($t = -1$)	VZ 2022 ($t = 0$)
aoE	0 €	0 €	0 €	0 €	2.500.000 €
$vzvE$	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
Schattenveranlagungen VZ 2018-2021 ($t = -4$ bis $t = -1$)					
$S\left(vzvE + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right)$	208.562 €	208.259 €	207.921 €	207.625 €	207.328 €
$S(vzvE)$	0 €	0 €	0 €	0 €	–
Differenz der Steuerbeträge	208.562 €	208.259 €	207.921 €	207.625 €	Σ 832.367 €
Steuerbelastung in $t = 0$ bei Anwendung der Verteilungsregelung					1.039.695 €

Steuerbelastung bei Anwendung der Verteilungsregelung – Zielkonstruktion II (VZ 2023):

	VZ 2019 ($t = -4$)	VZ 2020 ($t = -3$)	VZ 2021 ($t = -2$)	VZ 2022 ($t = -1$)	VZ 2023 ($t = 0$)
aoE	0 €	0 €	0 €	2.500.000 €	2.500.000 €
$vzvE$	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
Schattenveranlagungen VZ 2019-2022 ($t = -4$ bis $t = -1$)					
$S\left(vzvE + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right)$	–	–	–	–	206.692 €
$S(vzvE)$	–	–	–	–	–
$S\left(vzvE + \frac{aoE_{t=-1}}{5} + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right)$	433.259 €	432.921 €	432.625 €	432.328 €	–
$S\left(vzvE + \frac{aoE_{t=-1}}{5}\right)$	208.259 €	207.921 €	207.625 €	207.328 €	–
Differenz der Steuerbeträge	225.000 €	225.000 €	225.000 €	225.000 €	Σ 900.000 €
Steuerbelastung in $t = 0$ bei Anwendung der Verteilungsregelung					1.106.692 €

Beispiel zu Konzept 5: Ausweis laufender Einkünfte als außerordentliche Einkünfte

Ausgangsfall				
VZ	aoE	vzvE	S	HNE
2023	0 €	5.000.000 €	2.231.692 €	2.768.308 €
2022	0 €	0 €	0 €	0 €
2021	0 €	0 €	0 €	0 €
2020	0 €	0 €	0 €	0 €
2019	0 €	0 €	0 €	0 €
Σ	5.000.000 €		2.231.692 €	2.768.308 €

Sachverhaltsgestaltung:
Die laufenden Einkünfte des Veranlagungszeitraums 2023 i. H. v. 5.000.000 € werden in außerordentliche Einkünfte umgewandelt.

Zielkonstruktion						
VZ	aoE	vzvE	Fünftelregelung		Verteilungsregelung	
			S	HNE	S	HNE
2023	5.000.000 €	0 €	2.158.460 €	2.841.540 €	2.162.825 €	2.837.175 €
2022	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
2021	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
2020	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
2019	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
Σ	5.000.000 €		2.158.460 €	2.841.540 €	2.162.825 €	2.837.175 €
Vorteil durch Gestaltung			73.232 €		68.867 €	

Nebenrechnungen zu Konzept 5:

Steuerbelastung bei Anwendung der Fünftelregelung – Zielkonstruktion (VZ 2023):

Siehe hierzu die Berechnung „Steuerbelastung bei Anwendung der Fünftelregelung – Zielkonstruktion (VZ 2023)“ von Konzept 1.

Steuerbelastung bei Anwendung der Verteilungsregelung – Zielkonstruktion (VZ 2023):

	VZ 2019 ($t = -4$)	VZ 2020 ($t = -3$)	VZ 2021 ($t = -2$)	VZ 2022 ($t = -1$)	VZ 2023 ($t = 0$)
aoE	0 €	0 €	0 €	0 €	5.000.000 €
$vzvE$	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
Schattenveranlagungen VZ 2019-2022 ($t = -4$ bis $t = -1$)					
$S\left(vzvE + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right)$	433.259 €	432.921 €	432.625 €	432.328 €	431.692 €
$S(vzvE)$	0 €	0 €	0 €	0 €	–
Differenz der Steuerbeträge	433.259 €	432.921 €	432.625 €	432.328 €	Σ 1.731.133 €
Steuerbelastung in $t = 0$ bei Anwendung der Verteilungsregelung					2.162.825 €

Beispiel zu Konzept 6: Schaffung der Voraussetzungen zur Zusammenveranlagung

Ausgangsfall (= Einzelveranlagung)						
VZ	aoE_A ($aoE_B = 0$)	$vzvE_A$ ($vzvE_B = 0$)	Fünftelregelung		Verteilungsregelung	
			<i>S</i>	<i>HNE</i>	<i>S</i>	<i>HNE</i>
2023	5.000.000 €	0 €	2.158.460 €	2.841.540 €	2.162.825 €	2.837.175 €
2022	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
2021	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
2020	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
2019	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
Σ	5.000.000 €		2.158.460 €	2.841.540 €	2.162.825 €	2.837.175 €

Sachverhaltsgestaltung:
Durch eine (steuerlich motivierte) Eheschließung im Veranlagungszeitraum 2023 werden die Voraussetzungen zur Anwendung der Zusammenveranlagung geschaffen, da Ehegatte B keine eigenen Einkünfte erzielt.

Zielkonstruktion (= Zusammenveranlagung ab VZ 2023)						
VZ	aoE_{AB}	$vzvE_{AB}$	Fünftelregelung		Verteilungsregelung	
			<i>S</i>	<i>HNE</i>	<i>S</i>	<i>HNE</i>
2023	5.000.000 €	0 €	2.066.920 €	2.933.080 €	2.144.517 €	2.855.483 €
2022	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
2021	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
2020	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
2019	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
Σ	5.000.000 €		2.066.920 €	2.933.080 €	2.144.517 €	2.855.483 €
Vorteil durch Gestaltung			91.540 €		18.308 €	

Nebenrechnungen zu Konzept 6:

Steuerbelastung bei Anwendung der Fünftelregelung – Ausgangsfall (VZ 2023):

Siehe hierzu die Berechnung „Steuerbelastung bei Anwendung der Fünftelregelung – Zielkonstruktion (VZ 2023)“ von Konzept 1.

Steuerbelastung bei Anwendung der Verteilungsregelung – Ausgangsfall (VZ 2023):

Siehe hierzu die Berechnung „Steuerbelastung bei Anwendung der Verteilungsregelung – Zielkonstruktion (VZ 2023)“ von Konzept 5.

Steuerbelastung bei Anwendung der Fünftelregelung – Zielkonstruktion (VZ 2023):

$$5 * S\left(vzvE_{t=0} + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right) - 4 * S(vzvE_{t=0})$$
$$= 5 * S_{ZV}(1.000.000) - 4 * S_{ZV}(0) = 5 * 413.384 - 4 * 0 = 2.066.920 \text{ €}$$

Steuerbelastung bei Anwendung der Verteilungsregelung – Zielkonstruktion (VZ 2023):⁹⁴⁴

	VZ 2019 (t = -4)	VZ 2020 (t = -3)	VZ 2021 (t = -2)	VZ 2022 (t = -1)	VZ 2023 (t = 0)
aoE	0 €	0 €	0 €	0 €	5.000.000 €
vzvE	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
Schattenveranlagungen VZ 2019-2022 (t = -4 bis t = -1)					
$S\left(vzvE + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right)$	433.259 €	432.921 €	432.625 €	432.328 €	413.384 €
$S(vzvE)$	0 €	0 €	0 €	0 €	–
Differenz der Steuerbeträge	433.259 €	432.921 €	432.625 €	432.328 €	Σ 1.731.133 €
Steuerbelastung in t = 0 bei Anwendung der Verteilungsregelung					2.144.517 €

⁹⁴⁴ Zu beachten ist, dass der Splittingtarif hier nur im Veranlagungszeitraum 2023 Anwendung findet.

Anhang 25: Beispielrechnungen zu Tabelle 23

Beispiel 1

Steuerbelastung bei Anwendung der Fünftelregelung:

$$\begin{aligned}
 & 5 * S\left(vzvE_{t=0} + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right) - 4 * S(vzvE_{t=0}) \\
 & = 5 * S(260.000) - 4 * S(160.000) \\
 & = 5 * 99.227 - 4 * 57.227 \\
 & = 267.227
 \end{aligned}$$

Steuerbelastung bei Anwendung der Verteilungsregelung:

	VZ 2019 (t = -4)	VZ 2020 (t = -3)	VZ 2021 (t = -2)	VZ 2022 (t = -1)	VZ 2023 (t = 0)
aoE	0 €	0 €	0 €	0 €	500.000 €
vzvE	80.000 €	140.000 €	90.000 €	120.000 €	160.000 €
Schattenveranlagungen VZ 2019-2022 (t = -4 bis t = -1)					
$S\left(vzvE + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right)$	92.019 €	70.836 €	83.263 €	82.427 €	99.227 €
$S(vzvE)$	50.019 €	28.836 €	41.263 €	40.427 €	–
Differenz der Steuerbeträge	42.000 €	42.000 €	42.000 €	42.000 €	∑ 168.000 €
Steuerbelastung in t = 0 bei Anwendung der Verteilungsregelung					267.227 €

Steuerbelastung bei Anwendung des Grundtarifs:

$$S(zvE_{t=0}) = S(660.000) = 278.692$$

Beispiel 2

Steuerbelastung bei Anwendung der Fünftelregelung:

$$\begin{aligned} & 5 * S\left(vzvE_{t=0} + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right) - 4 * S(vzvE_{t=0}) \\ &= 5 * S(50.000) - 4 * S(20.000) \\ &= 5 * 11.343 - 4 * 1.956 \\ &= 48.891 \end{aligned}$$

Steuerbelastung bei Anwendung der Verteilungsregelung:

	VZ 2019 (t = -4)	VZ 2020 (t = -3)	VZ 2021 (t = -2)	VZ 2022 (t = -1)	VZ 2023 (t = 0)
aoE	0 €	0 €	0 €	0 €	150.000 €
vzvE	20.000 €	20.000 €	20.000 €	20.000 €	20.000 €
Schattenveranlagungen VZ 2019-2022 (t = -4 bis t = -1)					
$S\left(vzvE + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right)$	12.295 €	12.141 €	11.994 €	11.816 €	11.343 €
$S(vzvE)$	2.414 €	2.346 €	2.266 €	2.138 €	-
Differenz der Steuerbeträge	9.881 €	9.795 €	9.728 €	9.678 €	∑ 39.082 €
Steuerbelastung in t = 0 bei Anwendung der Verteilungsregelung					50.425 €

Steuerbelastung bei Anwendung des Grundtarifs:

$$S(zvE_{t=0}) = S(170.000) = 61.427$$

Beispiel 3

Steuerbelastung bei Anwendung der Fünftelregelung:

$$\begin{aligned} & 5 * S\left(vzvE_{t=0} + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right) - 4 * S(vzvE_{t=0}) \\ & = 5 * S(300.000) - 4 * S(0) \\ & = 5 * 116.692 - 4 * 0 \\ & = 583.460 \end{aligned}$$

Steuerbelastung bei Anwendung der Verteilungsregelung:

	VZ 2019 (t = -4)	VZ 2020 (t = -3)	VZ 2021 (t = -2)	VZ 2022 (t = -1)	VZ 2023 (t = 0)
aoE	0 €	0 €	0 €	0 €	1.500.000 €
vzvE	550.000 €	320.000 €	400.000 €	280.000 €	0 €
Schattenveranlagungen VZ 2019-2022 (t = -4 bis t = -1)					
$S\left(vzvE + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right)$	262.259 €	297.921 €	243.625 €	243.328 €	116.692 €
$S(vzvE)$	127.259 €	162.921 €	108.625 €	108.328 €	-
Differenz der Steuerbeträge	135.000 €	135.000 €	135.000 €	135.000 €	∑ 540.000 €
Steuerbelastung in t = 0 bei Anwendung der Verteilungsregelung					656.692 €

Steuerbelastung bei Anwendung des Grundtarifs:

$$S(zvE_{t=0}) = S(1.500.000) = 656.692$$

Beispiel 4

Steuerbelastung bei Anwendung der Fünftelregelung:

$$\begin{aligned}
 & 5 * S\left(vzvE_{t=0} + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right) - 4 * S(vzvE_{t=0}) \\
 & = 5 * S(700.000) - 4 * S(400.000) \\
 & = 5 * 296.692 - 4 * 161.692 \\
 & = 836.692
 \end{aligned}$$

Steuerbelastung bei Anwendung der Verteilungsregelung:

	VZ 2019 (t = -4)	VZ 2020 (t = -3)	VZ 2021 (t = -2)	VZ 2022 (t = -1)	VZ 2023 (t = 0)
aoE	0 €	0 €	0 €	0 €	1.500.000 €
vzvE	0 €	0 €	0 €	0 €	400.000 €
Schattenveranlagungen VZ 2019-2022 (t = -4 bis t = -1)					
$S\left(vzvE + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right)$	118.259 €	117.921 €	117.625 €	117.328 €	296.692 €
$S(vzvE)$	0 €	0 €	0 €	0 €	-
Differenz der Steuerbeträge	118.259 €	117.921 €	117.625 €	117.328 €	∑ 471.133 €
Steuerbelastung in t = 0 bei Anwendung der Verteilungsregelung					767.825 €

Steuerbelastung bei Anwendung des Grundtarifs:

$$S(zvE_{t=0}) = S(1.900.000) = 836.692$$

Beispiel 5

Steuerbelastung bei Anwendung der Fünftelregelung:

$$\begin{aligned} & 5 * S\left(vzvE_{t=0} + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right) - 4 * S(vzvE_{t=0}) \\ &= 5 * S(70.000) - 4 * S(20.000) \\ &= 5 * 19.427 - 4 * 1.956 \\ &= 89.311 \end{aligned}$$

Steuerbelastung bei Anwendung der Verteilungsregelung:

	VZ 2019 (t = -4)	VZ 2020 (t = -3)	VZ 2021 (t = -2)	VZ 2022 (t = -1)	VZ 2023 (t = 0)
aoE	0 €	0 €	0 €	0 €	250.000 €
vzvE	310.000 €	290.000 €	320.000 €	280.000 €	20.000 €
Schattenveranlagungen VZ 2019-2022 (t = -4 bis t = -1)					
$S\left(vzvE + \frac{aoE_{t=0}}{5}\right)$	136.259 €	149.421 €	131.125 €	130.828 €	19.427 €
$S(vzvE)$	113.759 €	126.921 €	108.625 €	108.328 €	-
Differenz der Steuerbeträge	22.500 €	22.500 €	22.500 €	22.500 €	∑ 90.000 €
Steuerbelastung in t = 0 bei Anwendung der Verteilungsregelung					109.427 €

Steuerbelastung bei Anwendung des Grundtarifs:

$$S(zvE_{t=0}) = S(270.000) = 103.427$$

**Anhang 26: Zusammenfassende Übersicht der möglichen Anknüpfungspunkte für
weitere Forschungsarbeiten der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre**

Erkenntnisinteresse	Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre	(mögliche) Methode	Ergebnis
Nützlichkeit des entwickelten Entscheidungsmodells	Steuerplanungslehre	empirisch (Experteninterviews)	beschreibende Aussage
In der Praxis vorherrschende Handlungsempfehlungen im Kontext von § 34 Abs. 1 EStG			
Auswirkung der Kenntnis über vorliegende Tarifverwerfungen auf die Steuermoral	Steuerwirkungslehre von Entscheidungswirkungen der Besteuerung	empirisch (Experiment)	erklärende Aussage
Verteilungsfolgen der Fünftel- vs. Verteilungsregelung	Steuerwirkungslehre von Verteilungsfolgen der Besteuerung	empirisch (Mikroanalyse und -simulation)	beschreibende Aussage

Quellenverzeichnis

Literaturverzeichnis

- Albert, Hans* (1960): Wissenschaft und Politik – Zum Problem der Anwendbarkeit einer wertfreien Sozialwissenschaft, in: *Topitsch, Ernst* (Hrsg.): Probleme der Wissenschaftstheorie – Festschrift für *Victor Kraft*, Springer, Wien 1960, S. 201-232.
- Albert, Hans* (1991): Traktat über kritische Vernunft, 5. Aufl., Mohr, Tübingen 1991.
- Albert, Hans* (2000): Kritischer Rationalismus, Mohr Siebeck, Tübingen 2000.
- Alt, Jürgen A.* (2001): Karl R. Popper, 3. Aufl., Campus, Frankfurt am Main 2001.
- Andreoni, James/Erard, Brian/Feinstein, Jonathan* (1998): Tax Compliance, in: *Journal of Economic Literature* 1998, S. 818-860.
- Atteslander, Peter* (2010): Methoden der empirischen Sozialforschung, 13. Aufl., Erich Schmidt, Berlin 2010.
- Auer, Benjamin/Rottmann, Horst* (2020): Statistik und Ökonometrie für Wirtschaftswissenschaftler – Eine anwendungsorientierte Einführung, 4. Aufl., Springer Gabler, Wiesbaden 2020.
- Averbeck, Daniel* (2018): Added Value von Behavioral-Finance-Fonds – Analyse des Investmentkonzeptes und Übersicht über den Anlageerfolg, Springer Gabler, Berlin 2018.
- Bach, Stefan/Geyer, Johannes/Wrohlich, Katharina* (2016): Ehegattenbesteuerung aus wirtschafts- und sozialpolitischer Perspektive: Mehr Individualbesteuerung, in: *Steuer und Wirtschaft* 2016, S. 316-323.
- Ballof, Ferdinand* (2000): Gestaltbare Steuervorteile bei außerordentlichen Einkünften – § 34 EStG als Herausforderung für Berater, in: *Ertrag-Steuerberater* 2000, S. 361 f.
- Bamberg, Günter/Coenenberg, Adolf G./Krapp, Michael* (2019): Betriebswirtschaftliche Entscheidungslehre, 16. Aufl., Franz Vahlen, München 2019.
- Bareis, Peter* (1969): Die Steuern in der betrieblichen Planung, Berlin Verlag, Berlin 1969.
- Bareis, Peter* (1997): Die Anforderungen an den Einkommensteuertarif in der Diskussion, in: *Wirtschaftswissenschaftliches Studium* 1997, S. 7-14.

- Bareis, Peter* (2000): Gebietet das Grundgesetz bei der Ehegattenbesteuerung die Mißachtung ökonomischer Wirkungen? – Analyse eines Rechtsgutachtens *Klaus Vogels*, in: *Steuer und Wirtschaft* 2000, S. 81-90.
- Bareis, Peter* (2007): Das Postulat der Werturteilsfreiheit in der Diskussion um die Steuerreform 2008, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* 2007, S. 421-442.
- Bareis, Peter* (2008): Erwiderung zur Replik Ute Schmiels, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* 2008, S. 182 f.
- Bareis, Peter* (2015): Grundgesetz und Grenzsteuer – Eine nachdrückliche Aufforderung zur Änderung des § 34 Abs. 1 EStG, in: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 2015, S. 577-585.
- Bareis, Peter/Siegel, Theodor* (2016): Das Ehegattensplitting im Widerspruch zu den Besteuerungsprinzipien, in: *Steuer und Wirtschaft* 2016, S. 306-315.
- Bartsch, Stefan* (2015): Ein Referenzmodell zum Wertbeitrag der IT, Springer Vieweg, Wiesbaden 2015. Zugleich Dissertation Philipps-Universität Marburg 2014.
- Bauer, Thomas/Baumgartner, Egid* (2015): Die Kaufpreisaufteilung beim Unternehmenskauf, in: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 2015, S. 838-845.
- Beck, Christian* (2013): Abfindungen bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses – Rechtliche Hintergründe und steuerliche Behandlung, DATEV eG, Nürnberg 2013.
- Beck, Hanno* (2014): Behavioral Economics – Eine Einführung, Springer Gabler, Wiesbaden 2014.
- Becker, Johannes* (2021): Das Ehegattensplitting in der Diskussion – Das Ehegattensplitting in der wirtschaftlichen Realität der intakten Durchschnittsehe, in: *Steuer und Wirtschaft* 2021, S. 289-291.
- Bein, Gerd* (2002): Über 100 v. H. Steuerersparnis auf einkommensmindernde Ausgaben im Zusammenhang mit der Fünftelregelung gem. § 34 Abs. 1 EStG, in: *Der Betrieb* 2002, S. 2402-2404.
- Berekoven, Ludwig/Eckert, Werner/Ellenrieder, Peter* (2009): Marktforschung – Methodische Grundlagen und praktische Anwendung, 12. Aufl., GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2009.

- Bergs, Christian/Fuest, Clemens/Peichl, Andreas/Schaefer, Thilo* (2006): Das Familienrealsplitting als Reformoption in der Familienbesteuerung, in: *Wirtschaftsdienst* 2006, S. 639-644.
- Birk, Dieter* (2000): Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform, in: *Steuer und Wirtschaft* 2000, S. 328-336.
- Birk, Dieter/Kulosa, Egmont* (1999): Verfassungsrechtliche Aspekte des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, in: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 1999, S. 433-442.
- Bitz, Michael* (1977): Strukturierung ökonomischer Entscheidungsmodelle, Gabler, Wiesbaden 1977.
- Blaufus, Kay/Bob, Jonathan/Hundsdoerfer, Jochen/Kiesewetter, Dirk/Weimann, Joachim* (2013): Decision heuristics an tax perception – An analysis of a tax-cut-cum-base-broadening policy, in: *Journal of Economic Psychology* 2013, S. 1-16.
- Blaufus, Kay/Chirvi, Malte/Huber, Hans-Peter/Maiterth, Ralf/Sureth-Sloane, Caren* (2020): Tax Misperception and its Effects on Decision Making – Literature Review and Behavioral Taxpayer Response Model, in: *European Accounting Review* 2020, S. 1-34.
- Bleschick, Sascha* (2017): RechtsprechungsRadar – Einkommensteuer: Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Tarifvorschriften und Steuerermäßigungen, in: *Steuer und Studium* 2017, S. 754-763.
- Blumberg, Christel* (2000): Der goldene Sch(l)uss – Unternehmer, die Firma und Beteiligungen verkaufen wollen, dürfen auf neue Steuervergünstigungen hoffen. Berlin legt bei der Steuerreform nach. Wie Firmenverkäufer alle Vorteile ausreizen, in: *impulse* Nr. 10 vom 01.10.2000.
- Bolsmann, Maik/Maaß, Kirstin* (2011): Steuerliche Behandlung von Abfindungen, in: *Arbeitsrecht Aktuell* 2011, S. 287-291.
- Bourguignon, François/Spadaro, Amedeo* (2006): Microsimulation as a tool for evaluating redistribution policies, in: *The Journal of Economic Inequality* 2006, S. 77-106.
- Brähler, Gernot* (2008): Statische versus dynamische Steuerbelastungsvergleiche – Vorteilhaftigkeitsüberlegungen anhand einer empirischen Untersuchung der Steuergesetzgebung in Deutschland, in: *Die Betriebswirtschaft* 2008, S. 654-670.

- Brandl, Harald* (2022): Kommentierung zu § 10b EStG, Stand: November 2022 (164. Lieferung), in: *Heuermann, Bernd/Brandis, Peter* (Hrsg.): Ertragsteuerrecht – Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerengesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze (begründet von *Blümich, Walter*), Stand: November 2022 (164. Lieferung), Franz Vahlen, München 2022.
- Bräuer, Karl* (1927): Umriss und Untersuchungen zu einer Lehre vom Steuertarif, Gustav Fischer, Jena 1927.
- Breithecker, Volker* (2016): Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre – mit Fallbeispielen, Übungsaufgaben und Lösungen, 17. Aufl., Erich Schmidt, Berlin 2016.
- Breithecker, Volker/Klapdor, Ralf/Passe, Jens* (2002): Modelle zur Steuerbilanzpolitik – Theorie ohne praktische Anwendung?, in: *Steuer und Wirtschaft* 2002, S. 36-47.
- Breithecker, Volker/Klapdor, Ralf/Zisowski, Ute* (1999): Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 – Auswirkungen und Gestaltungshinweise – mit einem Ausblick auf die geplante Unternehmenssteuerreform, Erich Schmidt, Bielefeld 1999.
- Brete, Raik/Thomsen, Michael* (2016): Beratungs- und Haftungsrisiken in der Unternehmenskrise, 2. Aufl., Springer Gabler, Wiesbaden 2016.
- Bretzke, Wolf-Rüdiger* (1980): Der Problembezug von Entscheidungsmodellen, Mohr Siebeck, Tübingen 1980. Zugleich Habilitationsschrift Universität zu Köln 1979.
- Bretzke, Wolf-Rüdiger* (2016): Die Logik der Forschung in der Wissenschaft der Logistik – Eine vergleichende Analyse auf wissenschaftstheoretischer Basis, Springer Vieweg, Berlin/Heidelberg 2016.
- Briesemeister, Max* (2019): Verrechnungspreise – Eine betriebswirtschaftliche Analyse des steuerrechtlichen Status quo mit Implikationen für einen Paradigmenwechsel der steuerrechtlichen Erfolgsabgrenzung 2019. Zugleich Dissertation Universität Duisburg-Essen 2019.
- Bund der Steuerzahler e. V.* (2022): BdSt-Bearbeitungscheck, <https://steuerzahler.de/file-admin/user_upload/BdSt_BearbeitungsCheck_Steuerbescheide_2021_-_VZ_2020.pdf> (letzter Abruf am: 20.02.2023).

- Carlé, Dieter/Carlé, Thomas* (2004): Teilbetriebsveräußerung durch Organgesellschaft, in: *Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht* 2004, S. 650 f.
- Centre for Reviews and Dissemination* (2001): *Undertaking Systematic Reviews of Research on Effectiveness – CRD’s Guidance for those Carrying Out or Commissioning Reviews*, 2. Aufl., York.
- Churchman, Charles W.* (1973): *Philosophie des Managements – Ethik von Gesamtsystemen und gesellschaftliche Planung*, Rombach, Freiburg 1973.
- Cichorek, Weronika* (2018): *Analyse der steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten bei kurzfristigen Arbeitnehmerentsendungen zwischen Deutschland und Polen*, Dr. Kovač, Hamburg 2018. Zugleich Dissertation Europa-Universität Viadrina 2017.
- Cooper, Harris M.* (1988): *Organizing Knowledge Syntheses – A Taxonomy of Literature Reviews*, in: *Knowledge in society: the international journal of knowledge transfer* 1988, S. 104-126.
- Desens, Marc* (2016): *Die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Maßstab der Steuernormen in der Rechtsprechung des BVerfG*, in: *Steuer und Wirtschaft* 2016, S. 240-255.
- Diekmann, Andreas* (2020): *Empirische Sozialforschung – Grundlagen, Methoden, Anwendungen*, 13. Aufl., Rowohlt, Reinbek 2020.
- Diller, Markus* (2006): *Zusammentreffen von außerordentlichen Einkünften und steuerfreien Progressionsvorbehaltseinkünften – Gesetzesinterpretation und Belastungsanalyse*, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 2006, S. 1139-1162.
- Dinkelbach, Werner* (1982): *Entscheidungsmodelle*, Walter de Gruyter, Berlin 1982.
- Djanani, Christian/Grossmann, Thimo* (2015): *Kalte Progression aufgrund fehlender Inflationskorrektur außertariflicher Abzüge und Höchstbeträge bei der Einkommensteuer*, in: *Steuer und Wirtschaft* 2015, S. 33-51.
- Döring, Nicola/Bortz, Jürgen* (2016): *Forschungsmethoden und Evaluation in den Sozial- und Humanwissenschaften*, 5. Aufl., Springer, Berlin/Heidelberg 2016.
- Drenseck, Walter* (2006): *Einkommensteuerreform und objektives Nettoprinzip*, in: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 2006, S. 1-7.

- Drüen, Klaus-Dieter* (2022): Kommentierung zu § 3 AO, Stand: Februar 2022 (169. Lieferung), in: *Seer, Roman et al.* (Hrsg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung – Kommentar (begründet von *Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm*), Stand: November 2022 (173. Lieferung), Dr. Otto Schmidt, Köln 2022.
- Duchardt, Uwe* (2000): Beim Verkauf von Unternehmen Steuern sparen – Die Fünftel-Regelung sichert die Altersvorsorge, in: Immobilien Zeitung Nr. 6 vom 09.03.2000, S. 22.
- Eggers, Jörg/Bauer, Mathias* (2000): Höhe der außerordentlichen Einkünfte i. S. des § 34 EStG nach In-Kraft-Treten der EStR 1999, in: Deutsches Steuerrecht 2000, S. 1171-1174.
- Eggesiecker, Fritz/ellerbeck, Eike* (2007): Fünftelregelung und Progressionsvorbehalt, in: Deutsches Steuerrecht 2007, S. 1281-1289.
- Egner, Thomas* (2016): (Aggressive) Steuerplanung – Ein Kind der Globalisierung?, in: *Eckert, Stefan/Trautnitz, Georg* (Hrsg.): Internationales Management und die Grundlagen des globalisierten Kapitalismus, Springer Gabler, Wiesbaden 2016, S. 321-339.
- Eichfelder, Sebastian/Hechtner, Frank* (2013): Belastungs- und Folgewirkungen der Anhebung des Grundfreibetrags in den Jahren 2013 und 2014, in: Deutsche Steuer-Zeitung 2013, S. 227-242.
- Eifler, Stefanie/Leitgöb, Heinz* (2022): Experiment, in: *Baur, Nina/Blasius, Jörg* (Hrsg.): Handbuch Methoden der empirischen Sozialforschung, 3. Aufl., Springer VS, Wiesbaden 2022, S. 225-241.
- Eisend, Martin/Kuß, Alfred* (2021): Grundlagen empirischer Forschung – Zur Methodologie in der Betriebswirtschaftslehre, 2. Aufl., Springer Gabler, Wiesbaden 2021.
- Elschen, Rainer* (1991): Entscheidungsneutralität, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit – Gibt es ein gemeinsames Fundament der Steuerwissenschaften?, in: Steuer und Wirtschaft 1991, S. 99-115.
- Englisch, Joachim/Becker, Johannes* (2016): Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting (ifst-Schrift 510), Institut Finanzen und Steuern e. V., Berlin 2016.

- Esser, Clemens* (2019): Kommentierung zu § 32a EStG, Stand: Mai 2019 (416. Lieferung), in: *Bordewin, Arno/Brandt, Jürgen* (Hrsg.): Einkommensteuergesetz Kommentar, Stand: Dezember 2022 (450. Lieferung), C.F. Müller, Heidelberg 2022.
- Fettke, Peter* (2006): State-of-the-Art des State-of-the-Art – Eine Untersuchung der Forschungsmethode „Review“ innerhalb der Wirtschaftsinformatik, in: *Wirtschaftsinformatik* 2006, S. 257-266.
- Fiala, Johannes/Dörnbrack, Uwe/Strobel, Frank M.* (2008): Abfindungen steuerlich minimieren und stiften gehen – Sinnvoller Lösungsweg durch neues Stiftungsgesetz, in: *Die Tabak Zeitung* Nr. 30 vom 25.07.2008.
- Fink, Arlene* (2019): *Conducting Research Literature Reviews – From the Internet to Paper*, 5. Aufl., SAGE, Los Angeles 2019.
- Fisch, Christian/Block, Joern* (2018): Six tips for your (systematic) literature review in business and management research, in: *Management Review Quarterly* 2018, S. 103-106.
- Fischer, Lutz/Schneeloch, Dieter/Sigloch, Jochen* (1980): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Steuerberatung - Gedanken zum 60jährigen „Jubiläum“ der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: *Deutsches Steuerrecht* 1980, S. 699-705.
- Fischer-Winkelmann, Wolf F.* (1973): Zur Bedeutung methodologischer Reflexionen und Diskussionen für die Lösung von Problemen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* 1973, S. 361-386.
- Fochmann, Martin* (2011): *Der Einfluss von Steuern auf Investitions- und Arbeitsangebotsentscheidungen – Experimentelle Analysen zur Wahrnehmung der Steuerbelastung* 2011. Zugleich Dissertation Julius-Maximilians-Universität Würzburg 2011.
- Fochmann, Martin/Kiesewetter, Dirk/Blaufus, Kay/Hundsdoerfer, Jochen/Weimann, Joachim* (2010): Tax Perception – an empirical survey (Diskussionsbeitrag Nr. 99), in: *arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre* 2010.
- Fochmann, Martin/Kiesewetter, Dirk/Sadrieh, Abdolkarim* (2012): Investment behavior and the biased perception of limited loss deduction in income taxation, in: *Journal of Economic Behavior & Organization* 2012, S. 230-242.

- Fochmann, Martin/Kleinstück, Arne* (2014): Steueraversion – Sind wir wirklich bereit auf Einkommen zu verzichten, nur um Steuern zu sparen?, in: *Die Betriebswirtschaft* 2014, S. 249-266.
- Förster, Guido* (2004): Steuerliche Optimierung des Unternehmenskaufs und -verkaufs, in: *Rautenberg, Hans Günter* (Hrsg.): *Realität und Reform der Besteuerung*, Richard Boorberg, Stuttgart et al. 2004, S. 49-71.
- Förster, Guido* (2010): Wirtschaftliche Wirkungen des Progressionsvorbehalts bei ausländischen Betriebsstätteneinkünften, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft – Special Issue* 2010, S. 99-122.
- Förster, Guido* (2019): 100 Jahre deutschsprachige Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, in: *Steuer und Wirtschaft* 2019, S. 317-327.
- Freyer, Thomas/Schult, Eberhard* (2001): Unternehmenssteuerreform 2001: Die Besteuerung von Unternehmensveräußerungsgewinnen nach Wiedereinführung des halben durchschnittlichen Steuersatzes, in: *Deutsches Steuerrecht* 2001, S. 455-460.
- Friedman, Milton* (1953): *Essays in positive economics*, University of Chicago Press, Chicago 1953.
- Fritz-Schmied, Gudrun/Kudert, Stephan/Schewe, Martin/Urnik, Sabine* (2019): Tarifoptionen beschränkt steuerpflichtiger „Künstler“ in Österreich – eine taxografische Analyse, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* 2019, S. 121-149.
- Fröndhoff, Bert* (2023): Nach Wirecard – EY baut Hunderte Stellen in Deutschland ab, <<https://www.handelsblatt.com/unternehmen/dienstleister/nach-wirecard-ey-baut-hunderte-stellen-in-deutschland-ab/28946054.html>> (letzter Abruf am: 20.02.2023).
- Funke, Regine* (2001): Begünstigte Betriebsveräußerung – Optimierung durch Beteiligung an Fondsgesellschaften, in: *Ertrag-Steuerberater* 2001, S. 279-281.
- Füssenich, Bert* (2022): Kommentierung zu § 24 EStG, Stand: März 2022 (322. Lieferung), in: *Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghoff, Rudolf* (Hrsg.): *Einkommensteuergesetz – Kommentar*, Stand: Dezember 2022 (330. Lieferung), C.F. Müller, Heidelberg 2022.

- Gadenne, Volker* (2002): Hat der kritische Rationalismus noch etwas zu lehren?, in: *Böhm, Jan M./Holweg, Heiko/Hoock, Claudia* (Hrsg.): Karl Poppers kritischer Rationalismus heute, Mohr Siebeck, Tübingen 2002, S. 58-78.
- Gadenne, Volker* (2006): Empirische Forschung und normative Wissenschaft – Was bleibt von der Methodologie des kritischen Rationalismus?, in: *Diekmann, Andreas* (Hrsg.): Methoden der Sozialforschung, Verlag für Sozialwissenschaften, Wiesbaden 2006, S. 33-50.
- Galler, Heinz P.* (1994): Mikrosimulationsmodelle in der Forschungsstrategie des Sonderforschungsbereichs 3, in: *Hauser, Richard/Ott, Notburga/Wagner, Gert* (Hrsg.): Mikroanalytische Grundlagen der Gesellschaftspolitik, Band 2, Akademie Verlag GmbH, Berlin 1994, S. 369-379.
- Galler, Heinz P./Ott, Notburga* (1994): Das dynamische Mikrosimulationsmodell des Sonderforschungsbereichs 3, in: *Hauser, Richard/Ott, Notburga/Wagner, Gert* (Hrsg.): Mikroanalytische Grundlagen der Gesellschaftspolitik, Band 2, Akademie Verlag GmbH, Berlin 1994, S. 399-427.
- Gänger, Hartmut* (2008): Kommentierung zu § 34 EStG, Stand: Oktober 2008 (298. Lieferung), in: *Bordewin, Arno/Brandt, Jürgen* (Hrsg.): Einkommensteuergesetz Kommentar, Stand: Dezember 2022 (450. Lieferung), C.F. Müller, Heidelberg 2022.
- Garfield, Eugene* (1987): Reviewing Review Literature – Part 1: Definitions and Uses of Reviews, in: *Essays of an Information Scientist 1987*, S. 113-116.
- Geserich, Stephan* (2014): Kommentierung zu § 24 EStG, Stand: August 2014 (250. Lieferung), in: *Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghoff, Rudolf* (Hrsg.): Einkommensteuergesetz – Kommentar, Stand: Juni 2021 (315. Lieferung), C.F. Müller, Heidelberg 2021.
- Geserich, Stephan* (2016): Die ermäßigte Besteuerung von Entlassungsschädigungen, in: *Der Betrieb 2016*, S. 1953-1959.
- Gluth, Rüdiger/Rund, Thomas* (2015): Unternehmenskauf und -verkauf für den Mittelstand, in: *Die Steuerberater Woche 2015*, S. 937-963.
- Göbel, Elisabeth* (2016): Richtig entscheiden – Betriebswirtschaftliche Entscheidungslehre und unternehmerische Entscheidungspraxis, 2. Aufl., UVK Verlagsgesellschaft mbH, Konstanz/München 2016.

- Gräfe, Jürgen* (2021): Erster Teil: Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, in: *Gräfe, Jürgen/Wollweber, Markus/Schmeer, Andreas* (Hrsg.): Steuerberaterhaftung, 7. Aufl., NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2021, S. 1-594.
- Growe, Dietrich/Tretow, Jan* (2020): Das „Mannheimer Modell“ – Mehr Rente, weniger Steuern, in: *Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht* 2020, S. 1080-1086.
- Haase, Klaus D.* (2010): Betriebliche Steuerplanung – Eine systematische Einführung mit Fallbeispielen, 5. Aufl., Books on Demand, Norderstedt 2010.
- Hackmann, Johannes* (1975): Interperiodische Durchschnittsbesteuerung des Einkommens, in: *FinanzArchiv* 1975, S. 1-38.
- Hackmann, Johannes* (1980): Lebenseinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich – Eine Stellungnahme zum jüngsten Vorschlag von *Mitschke*, in: *Steuer und Wirtschaft* 1980, S. 318-324.
- Hagen, Oliver/Schynol, Daniela* (1999): Außerordentliche Einkünfte bei Ehegatten: Steuervorteil bei richtiger Wahl der Veranlagungsform, in: *Deutsches Steuerrecht* 1999, S. 1430-1433.
- Hanlon, Michelle/Heitzman, Shane* (2010): A review of tax research, in: *Journal of Accounting and Economics* 2010, S. 127-178.
- Happe, Rüdiger* (2010): Fünftelregelung oder Aufspaltung? – Steuergestaltung bei Zahlung einer Abfindung an Arbeitnehmer, in: *Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung* 2010, S. 1000-1004.
- Hechtner, Frank* (2009): Die Änderung der Einkommensteuertarife 2009/2010 durch das zweite Konjunkturpaket – weitere unsystematische Belastungswirkungen und fehlende Abstimmung mit bisherigen (Tarif-)Normen, in: *Deutsche Steuer-Zeitung* 2009, S. 233-242.
- Hechtner, Frank* (2010a): Eine theoretische und empirische Studie über Einkommensteuertarife aus Sicht der Wirtschaftswissenschaft – Progressionswirkungen der synthetischen Einkommensteuer, Schedulesbesteuerung und Vermeidung von Doppelbesteuerung 2010. Zugleich Dissertation Freie Universität Berlin 2010.

- Hechtner, Frank* (2010b): Zur Bedeutung von Grenzsteuersätzen bei der Beurteilung von Tarifverwerfungen – Eine theoretische und empirische Analyse am Beispiel von § 32b EStG und § 34 EStG (Diskussionsbeitrag Nr. 104), in: arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre 2010.
- Hechtner, Frank* (2011): Enteignende Besteuerung durch steuerfreie Einkünfte? – Paradoxe Wirkung des Progressionsvorbehalts aus theoretischer und empirischer Sicht, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 2011, S. 1141-1171.
- Hechtner, Frank* (2017): Eine ökonomische Analyse der Besteuerung außerordentlicher Einkünfte nach der Fünftelregelung unter besonderer Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2017, S. 472-512.
- Hechtner, Frank/Siegel, Theodor* (2010): Grenzsteuersätze im Tarifgeflecht der §§ 32a, 32b und 34 Abs. 1 EStG – Sinkende Einkommensteuer bei steigendem Einkommen möglich, in: Deutsches Steuerrecht 2010, S. 1593-1599.
- Heger, Karin* (2004): Gewinn aus Teilbetriebsveräußerung der Organgesellschaft rechnet zum laufenden Gewinn, in: BFH/PR 2004, S. 229 f.
- Heinen, Edmund* (1992): Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 9. Aufl., Gabler, Wiesbaden 1992.
- Heinicke, Wolfgang* (2022): Kommentierung zu § 10b EStG, in: *Weber-Grellet, Heinrich* (Hrsg.): Einkommensteuergesetz - Kommentar (begründet von *Schmidt, Ludwig*), 41. Aufl., C.H. Beck, München 2022, S. 923-940.
- Heinrichs, Sebastian* (2020): Fremdbestimmte Steuerwirkungen – Systematische und verfassungsrechtliche Vorgaben aus dem Subjektsteuerprinzip und dem Rechtsstaatsprinzip, Dr. Otto Schmidt, Köln 2020. Zugleich Dissertation Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg 2019.
- Helfferrich, Cornelia* (2022): Leitfaden- und Experteninterviews, in: *Baur, Nina/Blasius, Jörg* (Hrsg.): Handbuch Methoden der empirischen Sozialforschung, 3. Aufl., Springer VS, Wiesbaden 2022, S. 875-892.
- Helfrich, Hede* (2016): Wissenschaftstheorie für Betriebswirtschaftler, Springer Gabler, Wiesbaden 2016.

- Henning, Michael/Hundsdoerfer, Jochen/Schult, Eberhard* (1999): Die Progressionsglättung für außerordentliche Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG-Entwurf: Steuersätze bis zu 265 %, in: Deutsches Steuerrecht 1999, S. 131-136.
- Henrich, Anke* (2007): Ausgeträumt – Wenn mit Mitte fünfzig die betriebsbedingte Kündigung droht: So schützen Sie Ihre Rente, Krankenversicherung und Steuervorteile, in: WirtschaftsWoche Nr. 3 vom 15.01.2007, S. 120.
- Henrich, Anke* (2009): Schlupfloch gesucht – In der Krise zahlen die Unternehmen kaum noch hohe Abfindungen. Zudem greift der Fiskus immer stärker zu. Wie Sie trotzdem mehr herausholen, in: WirtschaftsWoche Nr. 8 vom 16.02.2009, S. 100.
- Herbort, Marcel* (2017): Internationale Steuerneutralität bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften innerhalb der Europäischen Union, Josef Eul, Köln 2017. Zugleich Dissertation Universität Duisburg-Essen 2017.
- Herzig, Norbert/Förster, Guido* (1999): Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Die Änderung von § 17 und § 34 EStG mit ihren Folgen, in: Der Betrieb 1999, S. 711-718.
- Hey, Johanna* (2007): Wird die Gesetzesverkündung wieder zum Maß des Vertrauensschutzes? – *BFH* wendet sich gegen Vorhersehbarkeitsrechtsprechung des *BVerfG*, in: Neue Juristische Wochenschrift 2007, S. 408-411.
- Hey, Johanna* (2021a): Einführung in das besondere Steuerschuldrecht (Kapitel 7, Unterkapitel A-C), in: *Seer, Roman et al.* (Hrsg.): Steuerrecht (begründet von *Tipke, Klaus/Lang, Joachim*), 24. Aufl., Dr. Otto Schmidt, Köln 2021, S. 289-318.
- Hey, Johanna* (2021b): Einkommensteuer (Kapitel 8), in: *Seer, Roman et al.* (Hrsg.): Steuerrecht (begründet von *Tipke, Klaus/Lang, Joachim*), 24. Aufl., Dr. Otto Schmidt, Köln 2021, S. 329-563.
- Hey, Johanna* (2021c): Steuersystem und Steuerverfassungsrecht (Kapitel 3), in: *Seer, Roman et al.* (Hrsg.): Steuerrecht (begründet von *Tipke, Klaus/Lang, Joachim*), 24. Aufl., Dr. Otto Schmidt, Köln 2021, S. 70-155.
- Hey, Johanna/Kirchhof, Gregor/Ismer, Roland* (2020): Einführung zum EStG, Stand: April 2020 (297. Lieferung), in: *Hey, Johanna et al.* (Hrsg.): EStG/KStG – Einkommenssteuer- und Körperschaftsteuergesetz (begründet von *Mrozek, Alfons/Kennerknecht, Al-*

- bert/Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt*), Stand: Dezember 2022 (315. Lieferung), Dr. Otto Schmidt, Köln 2020.
- Hoffmann-Remy, Till* (2018): § 5 Arbeitsrecht im Insolvenzverfahren, III. Beendigung von Arbeitsverhältnissen, 3. Aufhebungsverträge, in: *Röger, Hendrik* (Hrsg.): *Insolvenzarbeitsrecht*, C.H. Beck, München 2018, S. 302-311.
- Höhne, Jörg* (2010): *Verfahren zur Anonymisierung von Einzeldaten*, Statistisches Bundesamt, Wiesbaden 2010. Zugleich Dissertation Eberhard-Karls-Universität Tübingen 2009.
- Höhne, Jörg/Sturm, Roland/Vorgrimler, Daniel* (2003): Konzept zur Beurteilung der Schutzwirkung von faktischer Anonymisierung, in: *Wirtschaft und Statistik* 2003, S. 287-292.
- Homburg, Stefan* (2015): *Allgemeine Steuerlehre*, 7. Aufl., Franz Vahlen, München 2015.
- Horn, Hans-Joachim* (2019a): Kommentierung zu § 24 EStG, Stand: April 2019 (291. Lieferung), in: *Hey, Johanna et al.* (Hrsg.): *EStG/KStG – Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz* (begründet von *Mrozek, Alfons/Kennerknecht, Albert/Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt*), Stand: Dezember 2022 (315. Lieferung), Dr. Otto Schmidt, Köln 2022.
- Horn, Hans-Joachim* (2019b): Kommentierung zu § 34 EStG, Stand: August 2019 (293. Lieferung), in: *Hey, Johanna et al.* (Hrsg.): *EStG/KStG – Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz* (begründet von *Mrozek, Alfons/Kennerknecht, Albert/Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt*), Stand: Dezember 2022 (315. Lieferung), Dr. Otto Schmidt, Köln 2022.
- Houben, Henriette* (2006): Das Zusammenwirken von Fünftelregelung nach § 34 Abs. 1 und ermäßigtem Steuersatz nach Abs. 3 EStG bei außerordentlichen Einkünften – Beratungsbedarf bei Grenzsteuersätzen zwischen –23 und +322 Prozent, in: *Deutsches Steuerrecht* 2006, S. 200-207.
- Houben, Henriette/Maiterth, Ralf/Müller, Heiko* (2011): Aufkommens- und Verteilungsfolgen des Ersatzes des deutschen einkommensteuerlichen Formeltarifs durch einen Stufen tarif, in: *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 2011, S. 280-302.

- Hoyer, Niklas* (2019): Geheimtipps für Ihren Riester-Vertrag, <https://www.wiso-net.de/document/WWON_b96c49c49f030774a4a5df4c6699441057271b86> (letzter Abruf am: 20.02.2023).
- Hoyer, Niklas* (2020a): Das bestgehütete Riester-Geheimnis: Last Minute fast 20 Prozent Rendite, <https://www.wiso-net.de/document/WWON_a981a0cba030f1247a4f42f8e1b3a0a597dcac42> (letzter Abruf am: 20.02.2023).
- Hoyer, Niklas* (2020b): Mit der Solaranlage zur steuerfreien Abfindung, <https://www.wiso-net.de/document/WWON_94d88baa5189b4fc8626bcfbef59d17737985dc> (letzter Abruf am: 20.02.2023).
- Hubik, Franz* (2022): Nächste Kürzungswelle – Opel will bis zu 1000 Stellen in Deutschland streichen, <<https://www.handelsblatt.com/unternehmen/industrie/naechste-kuerzungswelle-opel-will-bis-zu-1000-stellen-in-deutschland-streichen/28668804.html>> (letzter Abruf am: 20.02.2023).
- Hummel, David* (2016): Kommentierung zu § 34 EStG, in: *Boecken, Winfried et al.* (Hrsg.): *Gesamtes Arbeitsrecht*, Nomos, Baden-Baden 2016.
- Hümmerich, Klaus/Spirolke, Matthias* (1999): Die arbeitsrechtliche Abfindung im neuen Steuerrecht, in: *Neue Juristische Wochenschrift* 1999, S. 1663-1667.
- Hundsdoerfer, Jochen/Kiesewetter, Dirk/Sureth, Caren* (2008): Forschungsergebnisse in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – eine Bestandsaufnahme, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 2008, S. 61-139.
- Hundsdoerfer, Jochen/Sichtmann, Christina* (2007): Zur Gewichtung von Steuern in unternehmerischen Investitionskalkülen: Eine Conjoint-Analyse des Entscheidungsverhaltens selbständiger Ärzte, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* 2007, S. 604-620.
- Jacobs, Otto H.* (2004): Stand und Entwicklungstendenzen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: *Steuer und Wirtschaft* 2004, S. 251-259.
- Jacobsen, Hendrik* (2022): Kommentierung zu § 16 EStG, Stand: 19.04.2022, in: *Fuhrmann, Claas/Kraeusel, Jörg/Schiffers, Joachim* (Hrsg.): *EStG – eKommentar*, Stand: 23.11.2022, Stollfuß, Bonn 2022.

- Jaeger, Harald* (1999): Fallstricke bei der Deferred Compensation mittels einer Unterstützungskasse, in: Betriebs-Berater 1999, S. 1430-1434.
- Jahndorf, Christian* (2016): Folgerichtigkeit in Steuerrecht als Verfassungsgebot, in: Steuer und Wirtschaft 2016, S. 256-263.
- Jahndorf, Christian/Lorscheider, Steffen* (2000): Verfassungswidrige Besteuerung außerordentlicher Einkünfte gem. § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG, in: Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht 2000, S. 433-440.
- Juchum, Gerhard* (2000): Zur Reform des § 34 Abs. 1 EStG, in: Der Betrieb 2000, S. 343-347.
- Kahlenberg, Christian/Melkonyan, Satenik* (2019): Die Gewerbesteuer im System der Hinzurechnungsbesteuerung – Eine normative und betriebswirtschaftliche Analyse, in: Steuer und Wirtschaft 2019, S. 182-194.
- Kann, Kathrin* (2019): Faktische Anonymisierung der Steuerstatistik (FAST), https://www.forschungsdatenzentrum.de/sites/default/files/fast_2014_suf_ak.pdf (letzter Abruf am: 20.02.2023).
- Kanzler, Hans-Joachim* (2010): Vorrangige Verrechnung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG mit nicht tarifbegünstigten Veräußerungsgewinnen, in: Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht 2010, S. 1139-1141.
- Kaplow, Louis* (1996): How Tax Complexity and Enforcement Affect the Equity and Efficiency of the Income Tax, in: National Tax Journal 1996, S. 135-150.
- Kappler, Reiner* (2000): Steuerbilanzpolitik kleiner und mittlerer Unternehmen unter Berücksichtigung der jüngsten Entwicklungen des Steuerrechts – Theorie und Empirie, Stollfuß, Bonn 2000. Zugleich Dissertation Universität Augsburg 1999.
- Kempny, Simon* (2021): Gedanken zum „Leistungsfähigkeitsprinzip“ – Rekonstruktion eines Schlüsselbegriffs als Beitrag zur Rationalisierung des Diskurses über Steuergerechtigkeit, in: Steuer und Wirtschaft 2021, S. 85-110.
- Kengels, Christopher* (2016): Die Bedeutung einer „wesentlichen Betriebsgrundlage“ im Steuerrecht, Duisburg 2016. Zugleich Masterarbeit Universität Duisburg-Essen 2015.

- Kerkmann, Christof* (2023): Stellenabbau – SAP streicht rund 3000 Stellen, <<https://www.handelsblatt.com/technik/it-internet/stellenabbau-sap-streicht-rund-3000-stellen/28944730.html>> (letzter Abruf am: 20.02.2023).
- Kiehl, Kai/Feldgen, René* (2021): Kommentierung zu § 10b EStG, Stand: 14.12.2021, in: *Fuhrmann, Claas/Kraeusel, Jörg/Schiffers, Joachim* (Hrsg.): EStG – eKommentar, Stand: 23.11.2022, Stollfuß, Bonn 2022.
- Kiesewetter, Dirk/Schipke, Jürgen* (2004): Unternehmensveräußerung gegen Leibrente – Steueroptimale Ausübung des Wahlrechts zu Sofort- oder Zuflussversteuerung, in: *Der Betrieb* 2004, S. 1677-1682.
- Kirchgässner, Gebhard* (2003): Moralische Aspekte der Besteuerung, in: *Rose, Manfred* (Hrsg.): Integriertes Steuer- und Sozialsystem, Physica, Heidelberg 2003, S. 215-241.
- Kirchhof, Paul* (1985): Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, in: *Steuer und Wirtschaft* 1985, S. 319-329.
- Kirchhof, Paul* (2001): Standortbestimmung aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: *Kirchhof, Paul/Neumann, Manfred Johann Michael* (Hrsg.): Freiheit, Gleichheit, Effizienz, Frankfurter Institut – Stiftung Marktwirtschaft und Politik, Bad Homburg 2001, S. 13-22.
- Klandt, Heinz/Heidenreich, Sven* (2017): Empirische Forschungsmethoden in der Betriebswirtschaftslehre – Von der Forschungsfrage zum Untersuchungsdesign, eine Einführung, Walter de Gruyter, Berlin/Boston 2017.
- Kläne, Sebastian* (2010): Fremdbestimmte Steuerwirkungen bei Personen- und Kapitalgesellschaften – Erscheinungsformen und Implikationen aus Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2010. Zugleich Dissertation Universität Bremen 2010.
- Knaupp, Friederike* (2004): Der Einkommensteuertarif als Ausdruck der Steuergerechtigkeit, Herbert Utz Verlag, München 2004. Zugleich Dissertation Universität Heidelberg 2003/2004.
- König, Rolf* (2004): Theoriegestützte betriebswirtschaftliche Steuerwirkungs- und Steuerplanungslehre, in: *Steuer und Wirtschaft* 2004, S. 260-266.

- König, Rolf/Wosnitza, Michael* (2004): Betriebswirtschaftliche Steuerplanungs- und Steuerwirkungslehre, Physica, Heidelberg 2004.
- Korezkij, Leonid* (2000): Systematische und praktische Überlegungen zur Wahl der Veranlagungsart von Ehegatten bei außerordentlichen Einkünften i. S. des § 34 EStG, in: Betriebs-Berater 2000, S. 122-126.
- Korezkij, Leonid* (2003): Überblick über die aktuelle Rechtsprechung zur Besteuerung außerordentlicher Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG, in: Deutsches Steuerrecht 2003, S. 319-322.
- Kornmeier, Martin* (2007): Wissenschaftstheorie und wissenschaftliches Arbeiten – Eine Einführung für Wirtschaftswissenschaftler, Physica, Heidelberg 2007.
- Kosfeld, Reinhold/Eckey, Hans F./Türck, Matthias* (2016): Deskriptive Statistik – Grundlagen, Methoden, Beispiele, Aufgaben, 6. Aufl., Springer Gabler, Wiesbaden 2016.
- Kroschel, Jörg/Wellisch, Dietmar* (1998): Besteuerung außerordentlicher Einkünfte nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, in: Betriebs-Berater 1998, S. 2550-2553.
- Krug, Walter/Nourney, Martin/Schmidt, Jürgen* (2001): Wirtschafts- und Sozialstatistik, 6. Aufl., Oldenbourg, München 2001.
- Kube, Hanno* (2016): Stand und Perspektiven der Ehegatten- und Familienbesteuerung, in: Steuer und Wirtschaft 2016, S. 332-342.
- Kudert, Stephan/Höppner, Dino* (2020): Besteuerung von außerordentlichen Einkünften nach der Fünftelregelung – eine quantitative Analyse, in: Steuer und Wirtschaft 2020, S. 78-90.
- Kudert, Stephan/Klipstein, Ivonne* (2010): Die Steuerreform 2008 – Ein Beitrag zur Stärkung des Eigenkapitals deutscher Unternehmen?, in: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 2010, S. 455-480.
- Kudert, Stephan/Wellmann, Paula/Jamrozny, Marcin* (2015): Hybride Rechtsformgestaltungen für Outboundinvestitionen – eine (taxo-)grafische Analyse, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2015, S. 351-376.
- Kulosa, Egmont* (2019): Kommentierung zu § 10b EStG, Stand: Oktober 2019 (294. Lieferung), in: Hey, Johanna et al. (Hrsg.): EStG/KStG – Einkommensteuer- und Körper-

schaftsteuergesetz (begründet von *Mrozek, Alfons/Kennerknecht, Albert/Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt*), Stand: Dezember 2022 (315. Lieferung), Dr. Otto Schmidt, Köln 2019.

Küpper, Hans-Ulrich (2005): Unternehmensrechnung und Ethik, in: *Schneider, Dieter et al.* (Hrsg.): Kritisches zu Rechnungslegung und Unternehmensbesteuerung – Festschrift zur Vollendung des 65. Lebensjahres von *Theodor Siegel*, Duncker & Humblot, Berlin 2005, S. 23-44.

Küpper, Hans-Ulrich (2007): Kommentar zum Beitrag: Steuern, Ethik und Ökonomie, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2007, S. 647-649.

Küpper, Hans-Ulrich (2011): Unternehmensethik – Hintergründe, Konzepte, Anwendungsbereiche, 2. Aufl., Schäffer-Poeschel, Stuttgart 2011.

Kußmaul, Heinz/Bieg, Hartmut/Weber, Claus-Peter/Waschbusch, Gerd/Baumeister, Alexander/Wegener, Wolfgang/Olbrich, Michael/Knobloch, Alois P./Schäfer, René/Tchervenjachki, Vassil (2017): Normative theorie- und praxisbezogene Betriebswirtschaftslehre – Methodenpluralismus am Beispiel der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und der Rechnungslegung, in: Der Betrieb 2017, S. 1337-1343.

Kußmaul, Heinz/Licht, Daniel (2017): Methodenpluralismus in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: Die Unternehmensbesteuerung 2017, S. 471-475.

Kußmaul, Heinz/Richter, Lutz (2015): Steuerstrukturen – Besteuerung in Deutschland auch im internationalen Kontext, in: *Schweitzer, Marcell/Baumeister, Alexander* (Hrsg.): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 11. Aufl., Erich Schmidt, Berlin 2015, S. 143-192.

Küting, Karlheinz/Kußmaul, Heinz/Bieg, Hartmut/Weber, Claus-Peter/Waschbusch, Gerd/Baumeister, Alexander/Wegener, Wolfgang/Olbrich, Michael/Knobloch, Alois P. (2013): Saarbrücker Plädoyer für eine normative theorie- und praxisbezogene Betriebswirtschaftslehre, in: Der Betrieb 2013, S. 2097-2099.

Lambertz, Mona (2014): Veranlagungsformen, Einzelveranlagung, Stand: September 2014 (59. Lieferung), in: *Braun, Rainer/Günther, Karl-Heinz* (Hrsg.): Das Steuer-Handbuch – ABC-Praxis des Steuerrechts, Stand: Juni 2021 (87. Lieferung), Dr. Otto Schmidt, Köln 2021.

- Lammersen, Lothar* (2005): Steuerbelastungsvergleiche – Anwendungsfelder und Grenzen in der Steuerplanung und der Steuerwirkungslehre, Deutscher Universitäts-Verlag, Wiesbaden 2005. Zugleich Dissertation Universität Mannheim 2005.
- Lamnek, Siegfried/Krell, Claudia* (2016): Qualitative Sozialforschung, 6. Aufl., Beltz, Weinheim/Basel 2016.
- Lang, Joachim* (2001): Vordenker der Steuergerechtigkeit – *Klaus Tipke* zum fünfundsiebzigsten Geburtstag, in: *Steuer und Wirtschaft* 2001, S. 78-83.
- Lang, Joachim* (2016): Steuergerechtigkeit, in: *Steuer und Wirtschaft* 2016, S. 101-117.
- Lang, Joachim/Englisch, Joachim* (2005): Zur Verfassungswidrigkeit der neuen Mindestbesteuerung, in: *Steuer und Wirtschaft* 2005, S. 3-24.
- Laux, Hans* (2010): Die Einkommensteuertarife 2007, 2009 und 2010, in: *Betriebs-Berater* 2010, S. 1183-1187.
- Laux, Helmut/Gillenkirch, Robert M./Schenk-Mathes, Heike Y.* (2018): Entscheidungstheorie, 10. Aufl., Springer Gabler, Berlin, Heidelberg 2018.
- Laws, Ralf* (2018): Einkommensteuerrecht: Ehegattenveranlagung: die zehn häufigsten Fehler, in: *Familienrecht kompakt* 2018, S. 1-20.
- Lehmann-Waffenschmidt, Marco* (2002): Kontingenz und Kausalität bei evolutorischen Prozessen, in: *Lehmann-Waffenschmidt, Marco* (Hrsg.): Studien zur Evolutorischen Ökonomik VI, Schriften des Vereins für Socialpolitik, 195/VI, Duncker & Humblot, Berlin 2002, S. 247-288.
- Lehr, Helmut* (2004): Abfindungen – Steuerfreiheit und ermäßigte Besteuerung von Arbeitnehmer-/Geschäftsführer-Entlassungsabfindungen: Verminderte Freibeträge, aktuelle Rechtsprechung, Strategien zur Optimierung, in: *GmbH-Steuerpraxis* 2004, S. 227-231.
- Lemaire, Norbert* (2003): Steuersparpotenzial bei der Ehegattenveranlagung – Hinweise zur Ausübung und Änderung des Veranlagungswahlrechts, in: *AO-Steuerberater* 2003, S. 156-158.
- Lemm, Wolfgang* (2002): H 198 EStR: Eine zutreffende Berechnung zu § 34 EStG?, in: *Deutsche Steuer-Zeitung* 2002, S. 35.

- Lingemann, Wolfgang* (2007): Unternehmensteuerreform 2008 – Vom Leistungsfähigkeitsprinzip zum Dummensteuerprinzip, in: *GmbH-Rundschau* 2007, S. R225-R226.
- Lingnau, Volker* (1995): Kritischer Rationalismus und Betriebswirtschaftslehre, in: *Wirtschaftswissenschaftliches Studium* 1995, S. 124-129.
- Linke, Klaus* (2010): Was von der Abfindung übrig bleibt, in: *Arbeit und Arbeitsrecht* 2010, S. 426-428.
- Linz, Mathias* (2018): Betriebsveräußerung: Übertragung von Betrieb oder Mitunternehmeranteil: So nutzen Sie ertragsteuerliche Vorzüge optimal aus!, in: *Gestaltende Steuerberatung* 2018, S. 131-136.
- List, Heinrich* (2003): Entspricht die Besteuerung außerordentlicher Einkünfte (§ 34 EStG) dem Grundgesetz? – Zugleich Besprechung des Vorlagebeschlusses des *Bundesfinanzhofs* vom 06.11.2002 – XI R 42/01, in: *Betriebs-Berater* 2003, S. 761-766.
- Littell, Julia H./Corcoran, Jacqueline/Pillai, Vijayan* (2008): *Systematic Reviews and Meta-Analysis*, Oxford University Press, Oxford 2008.
- Maiterth, Ralf* (2004): Verteilungswirkungen alternativer Konzepte zur Familienförderung – Eine empirische Analyse auf Grundlage der Einkommensteuerstatistik des Statistischen Bundesamtes, in: *Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik* 2004, S. 696-730.
- Maiterth, Ralf/Chirvi, Malte* (2015): Das Ehegattensplitting aus Sicht der Steuerwissenschaften, in: *Steuer und Wirtschaft* 2015, S. 19-32.
- Maiterth, Ralf/Müller, Heiko* (2003): Eine empirische Analyse der Aufkommens- und Verteilungswirkungen des Übergangs vom Einkommensteuertarif 2003 zum Tarif 2005, in: *Betriebs-Berater* 2003, S. 2373-2380.
- Marx, Franz J.* (1990): Steuervermeidende Sachverhaltsgestaltungen mittels zivilrechtlicher Vermögenssonderungen – Zur Abfolge von Aktionen der Steuerpflichtigen und Reaktionen von Finanzverwaltung, Rechtsprechung und Gesetzgebung, in: *Steuer und Wirtschaft* 1990, S. 151-164.

- Marx, Franz J.* (2009): Entwicklungen in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – Zum 90. Geburtstag der betriebswirtschaftlichen Teildisziplin, in: *Steuer und Studium* 2009, S. 521-525.
- Marx, Franz J./Löffler, Christoph/Kläne, Sebastian* (2010): Fremdbestimmte Steuerwirkungen bei Personen- und Kapitalgesellschaften – Erscheinungsformen und Möglichkeiten der Berücksichtigung aus Sicht der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: *Steuer und Wirtschaft* 2010, S. 65-80.
- Mayring, Philipp* (2008): Neuere Entwicklungen in der qualitativen Forschung und der Qualitativen Inhaltsanalyse, in: *Mayring, Philipp/Gläser-Zikuda, Michaela* (Hrsg.): *Die Praxis der Qualitativen Inhaltsanalyse*, 2. Aufl., Beltz, Weinheim/Basel 2008, S. 7-19.
- Mayring, Philipp* (2022): *Qualitative Inhaltsanalyse – Grundlagen und Techniken*, 13. Aufl., Beltz, Weinheim/Basel 2022.
- Mayring, Philipp/Fenzl, Thomas* (2022): *Qualitative Inhaltsanalyse*, in: *Baur, Nina/Blasius, Jörg* (Hrsg.): *Handbuch Methoden der empirischen Sozialforschung*, 3. Aufl., Springer VS, Wiesbaden 2022, S. 691-706.
- Melkonyan, Satenik/Kahlenberg, Christian* (2017): Steuerliche Zusatzbelastung durch „Treaty-Overriding“? – Eine quantitative und (taxo-)grafische Analyse von § 50d Abs. 10 EStG auf mikroökonomischer Betrachtungsebene, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* 2017, S. 406-431.
- Mellinghoff, Rudolf* (2021): Kommentierung zu § 34 EStG, in: *Kirchhof, Paul/Seer, Roman* (Hrsg.): *Einkommensteuergesetz*, 20. Aufl., Dr. Otto Schmidt, Köln 2021.
- Mellinghoff, Rudolf* (2022a): Kommentierung zu § 24 EStG, in: *Kirchhof, Paul/Seer, Roman* (Hrsg.): *Einkommensteuergesetz*, 21. Aufl., Dr. Otto Schmidt, Köln 2022.
- Mellinghoff, Rudolf* (2022b): Kommentierung zu § 34 EStG, in: *Kirchhof, Paul/Seer, Roman* (Hrsg.): *Einkommensteuergesetz*, 21. Aufl., Dr. Otto Schmidt, Köln 2022.
- Melms, Christopher/Volckens, Hans V.* (2001): Steuerliche Optimierung von Abfindungen, in: *Fachanwalt Arbeitsrecht* 2001, S. 233-236.
- Merton, Robert K./Kendall, Patricia L.* (1946): The Focused Interview, in: *American Journal of Sociology* 1946, S. 541-557.

- Merz, Joachim* (1994): Statisches Sonderforschungsbereich 3-Mikrosimulationsmodell – Mainframe- und PC-Version, in: *Hauser, Richard/Ott, Notburga/Wagner, Gert* (Hrsg.): Mikroanalytische Grundlagen der Gesellschaftspolitik, Band 2, Akademie Verlag GmbH, Berlin 1994, S. 380-398.
- Merz, Joachim/Vorgrimler, Daniel/Zwick, Markus* (2004): Faktisch anonymisiertes Mikrodatenfile der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 1998, in: *Wirtschaft und Statistik* 10/2004, S. 1079-1091.
- Merz, Joachim/Zwick, Markus* (2001): Über die Analyse hoher Einkommen mit der Einkommensteuerstatistik – Eine methodische Erläuterung zum Gutachten „Hohe Einkommen, ihre Struktur und Verteilung“ zum ersten Armuts- und Reichtumsbericht der Bundesregierung, in: *Wirtschaft und Statistik* 2001, S. 513-523.
- Merz, Joachim/Zwick, Markus* (2002): Verteilungswirkungen der Steuerreform 2000/2005 im Vergleich zum „Karlsruher Entwurf“ – Auswirkungen auf die Einkommensverteilung bei Selbstständigen (Freie Berufe, Unternehmer) und abhängig Beschäftigte, Lüneburg, Diskussionspapier Nr. 35.
- Meyer, Anton/Raffelt, Ursula* (2011): Qualitative Forschung: Zwischen Wissenschaft und Kunst, in: *Schwaiger, Manfred/Meyer, Anton* (Hrsg.): Theorien und Methoden der Betriebswirtschaft, Franz Vahlen, München 2011, S. 317-338.
- Meyer, Kurt* (1998): Anhang zu Einzeldatenmaterial und Stichproben innerhalb der Steuerstatistiken – Zur mathematisch-statistischen Methodik, in: *Wirtschaft und Statistik* 1998, S. 572 f.
- Meyering, Stephan/Müller-Thomczik, Sandra* (2020): 100 Jahre Betriebswirtschaftliche Steuerlehre – Eine Analyse zentraler Kritikpunkte an analytisch-normativer Forschung, in: *Steuer und Wirtschaft* 2020, S. 263-275.
- Michels, Rolf* (1982): Steuerliche Wahlrechte – Analyse der außerbilanziellen steuerlichen Wahlrechte (Rechtswahlmöglichkeiten), ihre Zuordnung zu Entscheidungsträgern und Entwicklung von Entscheidungshilfen, Gabler, Wiesbaden 1982.
- Misoch, Sabina* (2019): Qualitative Interviews, 2. Aufl., De Gruyter Oldenbourg, Berlin/Bonn 2019.

- Mitschke, Joachim* (1980a): Lebenseinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich, in: *Steuer und Wirtschaft* 1980, S. 122-134.
- Mitschke, Joachim* (1980b): Textentwurf einer EStG-Änderung zur Lebenseinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich, in: *Steuer und Wirtschaft* 1980, S. 252-267.
- Mitschke, Joachim* (1981): Lebenseinkommensbesteuerung durch interperiodischen Progressionsausgleich – Bemerkungen zur Stellungnahme von *Johannes Hackmann*, in: *Steuer und Wirtschaft* 1981, S. 255-260.
- Moderegger, Christian* (2004): Abfindungen: Haftungsfalle oder Mittel zur Steueroptimierung?, in: *Arbeits-Rechtsberater* 2004, S. 315-317.
- Modrzejewski, Matthias* (2018): Existenzsicherung in Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht – Eine Neuausrichtung des subjektiven Nettoprinzips, Nomos, Baden-Baden 2018. Zugleich Dissertation Universität zu Köln 2017.
- Muche, Jan-Philipp/Gummels, Marvin* (2020): Kosten einer Outplacementberatung – So optimieren Sie den Werbungskostenabzug, in: *Steuern sparen professionell* 2020, S. 6-8.
- Müller, Heiko* (2007): Ausmaß der einkommensteuerlichen Verlustverrechnung – Eine empirische Analyse der Aufkommens- und Verteilungswirkungen, in: *Die Betriebswirtschaft* 2007, S. 179-200.
- Müller, Heiko/Kalies, Kristin* (2019): Vorteilhaftigkeitsanalyse der Veräußerungsgewinnbesteuerung gem. § 34 EStG insbesondere hinsichtlich der Wahl der Veranlagungsart für Ehegatten, in: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 2019, S. 698-712.
- Müller, Heiko/Maiterth, Ralf* (2011): Aufkommens- und Verteilungswirkungen des Einkommensteuertarifs in Deutschland von 1988 bis 2008, in: *Steuer und Wirtschaft* 2011, S. 28-37.
- Müller, Heiko/Sureth, Caren* (2009): Income Tax Statistics Analysis: A Comparison of Microsimulation Versus Group Simulation, in: *International Journal of Microsimulation* 2009, S. 32-48.
- Müller, Klaus-Dieter* (2015): Der Progressionsvorbehalt im Abkommen und im nationalen Recht, in: *Kaeser, Christian* (Hrsg.): *Doppelbesteuerung – Zum 75. Geburtstag von*

- Franz Wassermeyer*, 75 Beiträge zum Recht der DBA. Eine Festgabe, C.H. Beck, München 2015, S. 447-454.
- Nettersheim, Achim/Gottwald, Bernd* (2012): Fünftelregelung bei Abfindungszahlungen – Steuerfalle und Möglichkeiten der Umgehung, in: *Ertrag-Steuerberater* 2012, S. 148-153.
- Nickert, Cornelius/Nickert, Anne/Lienhard, Frank* (2016): Die Haftung des Steuerberaters – Richtig handeln und Haftung vermeiden, 2. Aufl., Springer Gabler, Wiesbaden 2016.
- Nienhüser, Werner* (1989): Die praktische Nutzung theoretischer Erkenntnisse in der Betriebswirtschaftslehre – Probleme der Entwicklung und Prüfung technologischer Aussagen, C.E. Poeschel Verlag, Stuttgart 1989. Zugleich Dissertation Universität-Gesamthochschule Paderborn 1988.
- o. V.* (2017): Fünftelregelung bei Abfindungszahlungen – Hinweis zum Aufsatz von *Nettersheim/Gottwald* (2012), in: *Leitsatzkartei des deutschen Rechts*, Nr. 37119676 2017.
- Obermaier, Robert/Saliger, Edgar* (2020): Betriebswirtschaftliche Entscheidungstheorie – Einführung in die Logik individueller und kollektiver Entscheidungen, 7. Aufl., De Gruyter Oldenbourg, Berlin/Boston 2020.
- Oestreicher, Andreas/Scheffler, Wolfram/Spengel, Christoph/Wellisch, Dietmar* (2008): Modelle einer Konzernbesteuerung für Deutschland und Europa, Nomos, Baden-Baden 2008.
- Orcutt, Guy Henderson* (1957): A New Type of Socio-Economic System, in: *The Review of Economics and Statistics* 1957, S. 116-123.
- Orcutt, Guy Henderson/Caldwell, Steven/Wertheimer, Richard/Franklin, Steven/Hendricks, Gary/Peabody, Gerald/Smith, James/Zedlewski, Sheila* (1976): Policy exploration through microanalytic simulation, The Urban Institut, Washington, D.C. 1976.
- Orcutt, Guy Henderson/Greenberger, Martin/Korbel, John/Rivlin, Alice M.* (1961): Microanalysis of socioeconomic systems – A simulation study, Harper & Brothers Publishers, New York 1961.

- Ottersbach, Jörg H.* (2000): Die Teilsteuerverrechnung nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 – Änderungen der Multifaktoren und Teilsteuersätze, in: *Der Betrieb* 16/2000, S. 781-786.
- Palmatier, Robert W./Houston, Mark B./Hulland, John* (2018): Review articles: purpose, process, and structure, in: *Journal of the Academy of Marketing Science* 2018, S. 1-5.
- Paus, Bernhard* (1999a): Abfindungen für ausscheidende Arbeitnehmer, in: *Ertrag-Steuerberater* 1999, S. 89-94.
- Paus, Bernhard* (1999b): Gestaltungsmöglichkeiten bei der neuen Tarifiermäßigung nach § 34 EStG, in: *NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht* 1999, S. 3857-3864.
- Paus, Bernhard* (2014): Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen bei der Ehegatten-Einzelveranlagung – Neue, unklare und unbefriedigende Regelungen, die zu abwehrenden Gestaltungen einladen, in: *Ertrag-Steuerberater* 2014, S. 149-151.
- Paus, Bernhard* (2015a): Einkommensteuerliche Planung der Erbfolge mit Blick auf drohende Pflichtteilszahlungen, in: *Erbschaft-Steuerberater* 2015, S. 334-338.
- Paus, Bernhard* (2015b): Steuerliche Planungen für den Verkauf des Einzelunternehmens – Gebotene steuerliche Hilfen sichern und optimieren, in: *Ertrag-Steuerberater* 2015, S. 144-147.
- Paus, Bernhard* (2016): Die Ehegatten-Einzelveranlagung – Vorteile sichern und Nachteile vermeiden im Vergleich zur Zusammenveranlagung, in: *Ertrag-Steuerberater* 2016, S. 74-78.
- Paus, Bernhard* (2017): Aufnahme neuer Gesellschafter in Einzelunternehmen/Personengesellschaft – Vielfältige Zielvorstellungen und Gestaltungswege verlangen eine sorgsame Planung, in: *Ertrag-Steuerberater* 2017, S. 208-214.
- Paus, Bernhard* (2019a): „Anrechnen“ der Erbschaftsteuer auf die Einkommensteuer – Anmerkungen zum *BFH*-Urteil vom 13.03.2018 – IX R 23/17, in: *NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht* 2019, S. 104-111.
- Paus, Bernhard* (2019b): Keine Befreiung bei mittelbarer Schenkung von Betriebsvermögen – Die Argumentation des *BFH* deutet strenge Voraussetzungen für Ausweichgestaltungen an, in: *Erbschaft-Steuerberater* 2019, S. 303-307.

- Peichl, Andreas* (2009): Simulationsmodelle zur ex ante Evaluation von Steuerreformen, in: *Zeitschrift für Wirtschaftspolitik* 2009, S. 127-154.
- Petersen, Jens* (2021): Kommentierung zu § 51a EStG, Stand: Juli 2021 (316. Lieferung), in: *Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghoff, Rudolf* (Hrsg.): *Einkommensteuergesetz – Kommentar*, Stand: Dezember 2022 (330. Lieferung), C.F. Müller, Heidelberg 2022.
- Pfaffmann, Volker* (2022): Kommentierung zu § 32a EStG, in: *Kirchhof, Paul/Seer, Roman* (Hrsg.): *Einkommensteuergesetz*, 21. Aufl., Dr. Otto Schmidt, Köln 2022.
- Pohmer, Dieter* (1994): Steuervereinfachung und „gerechte“ Steuerlastverteilung, in: *Bühler, Wilhelm/Kirchhof, Paul* (Hrsg.): *Steuervereinfachung – Festschrift für Dietrich Meying zum 65. Geburtstag*, C.F. Müller, Heidelberg 1994, S. 21-31.
- Popper, Karl* (2000): *Vermutungen und Widerlegungen – das Wachstum der wissenschaftlichen Erkenntnis*, Mohr, Tübingen 2000.
- Popper, Karl* (2005): *Logik der Forschung*, 11. Aufl., Mohr Siebeck, Tübingen 2005.
- Quatember, Andreas* (2019): *Datenqualität in Stichprobenerhebungen – Eine verständnisorientierte Einführung in die Survey-Statistik*, 3. Aufl., Springer Spektrum, Berlin 2019.
- Raffée, Hans* (1974): *Grundprobleme der Betriebswirtschaftslehre*, Vandenhoeck & Ruprecht, Göttingen 1974.
- Rätke, Bernd* (2022): Kommentierung zu § 347 AO, in: *Klein, Franz/Orlopp, Gerd* (Hrsg.): *Abgabenordnung einschließlich Steuerstrafrecht*, 16. Aufl., C.H. Beck, München 2022.
- Reister, Timo* (2009): *Steuerwirkungsanalysen unter Verwendung von unternehmensbezogenen Mikrosimulationsmodellen*, Gabler; GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2009. Zugleich Dissertation Universität Mannheim 2009.
- Reufels, Martin* (2020): *Aufhebung und Abfindung in der arbeitsrechtlichen Beratungspraxis*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2020.
- Richter, Heiner* (2000): Kritik und Vorschläge zu § 34 EStG, in: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 2000, S. 761-763.
- Rödter, Thomas* (1991): *Gestaltungssuche im Ertragsteuerrecht – Entwicklung von Gestaltungsmöglichkeiten und Gestaltungsbeispiele*, Gabler, Wiesbaden 1991.

- Rose, Gerd* (1980): Besteuerung nach Wahl – Probleme aus der Existenz steuerlicher Rechtswahlmöglichkeiten, Grundsätze für ihre Ausnutzung, in: *Hörstmann, Franz/Niemann, Ursula/Rose, Gerd* (Hrsg.): Steuerberater-Jahrbuch 1979/80, Dr. Otto Schmidt, Köln 1980, S. 49-96.
- Rose, Gerd* (1992): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre – Eine Einführung für Fortgeschrittene, 3. Aufl., Gabler, Wiesbaden 1992.
- Rose, Gerd* (1995): Über die Entstehung von „Dummensteuern“ und ihre Vermeidung, in: *Lang, Joachim* (Hrsg.): Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion – Festschrift für *Klaus Tipke* zum 70. Geburtstag, Dr. Otto Schmidt, Köln 1995, S. 153-164.
- Rose, Gerd/Watrin, Christoph* (2017): Ertragsteuern, 21. Aufl., Erich Schmidt, Berlin 2017.
- Russell, Brenda/Purcell, John* (2009): Online Research Essentials – Designing and Implementing Research Studies, Jossey-Bass, San Francisco 2009.
- Sander, Hendrik* (2018): Methodologische Adäquanz von Steuerwirkungstheorien, Springer Gabler, Wiesbaden 2018. Zugleich Dissertation Universität Duisburg-Essen 2017.
- Sander, Hendrik/Schmiel, Ute* (2016): Steuerliche Behandlung von Liquidationsverlusten nach § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG – Eine Steuerrechtsauslegung unter Berücksichtigung von Steuerwirkungshypothesen, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2016, S. 335-358.
- Sava, Olga* (2007): Dualismus der Einkunftsarten – Ansätze zur Steuerreformdiskussion aus betriebswirtschaftlicher Sicht, Deutscher Universitäts-Verlag, Wiesbaden 2007. Zugleich Dissertation Universität Duisburg-Essen 2007.
- Schaefer, Thilo* (2008): Können Steuern in Deutschland einfach und familienfreundlich sein? – Mikrosimulationsbasierte Steuerreformenanalyse von Aufkommens- und Verteilungswirkungen 2008. Zugleich Dissertation Universität zu Köln 2008.
- Schanz, Deborah* (2015): Steuerplanung – Der Steuerberater als betriebswirtschaftlicher Ratgeber (Teil I), in: Deutsches Steuerrecht 2015, S. 1986-1991.
- Schauenberg, Bernd* (1978): Zur Bedeutung der Transitivitätsvoraussetzung in der Entscheidungstheorie, in: Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft 1978, S. 166-187.

- Schaumburg, Harald* (2023): Internationaler Steuerwettbewerb (Kapitel 5), in: *Schaumburg, Harald* (Hrsg.): Internationales Steuerrecht, 5. Aufl., Dr. Otto Schmidt, Köln 2023.
- Schaumburg, Heide/Schaumburg, Harald* (2013): Steuergerechtigkeit in der Zeit, in: *Steuer und Wirtschaft* 2013, S. 61-71.
- Scheffler, Wolfram* (2020): Besteuerung von Unternehmen III – Steuerplanung, 3. Aufl., C.F. Müller, Heidelberg 2020.
- Schießl, Harald* (2022): Kommentierung zu § 34 EStG, Stand: November 2022 (164. Lieferung), in: *Heuermann, Bernd/Brandis, Peter* (Hrsg.): Ertragsteuerrecht – Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz und Nebengesetze (begründet von *Blümich, Walter*), Stand: November 2022 (164. Lieferung), Franz Vahlen, München 2022.
- Schiffers, Joachim* (2001): Steueroptimierung in kleineren Unternehmensgruppen – Gestaltungsziele und Überblick über das Instrumentarium, in: *GmbH-Steuerberater* 2001, S. 254-258.
- Schiffers, Joachim* (2015): Kommentierung zu § 34 Abs. 1 EStG, Stand: Januar 2015, in: *Fuhrmann, Claas/Kraeusel, Jörg/Schiffers, Joachim* (Hrsg.): EStG – eKommentar, Stand: August 2021, Stollfuß, Bonn 2021.
- Schiffers, Joachim* (2019): Kommentierung zu § 24 EStG, Stand: 28.06.2019, in: *Fuhrmann, Claas/Kraeusel, Jörg/Schiffers, Joachim* (Hrsg.): EStG – eKommentar, Stand: 23.11.2022, Stollfuß, Bonn 2022.
- Schiffers, Joachim* (2021): Kommentierung zu § 34 EStG, Stand: Juli 2021 (132. Lieferung), in: *Korn, Klaus et al.* (Hrsg.): Einkommensteuergesetz – Kommentar, Stand: Oktober 2022 (141. Lieferung), Stollfuß, Bonn 2022.
- Schiffers, Joachim* (2022a): Kommentierung zu § 32a EStG, Stand: 15.11.2022, in: *Fuhrmann, Claas/Kraeusel, Jörg/Schiffers, Joachim* (Hrsg.): EStG – eKommentar, Stand: 23.11.2022, Stollfuß, Bonn 2022.
- Schiffers, Joachim* (2022b): Kommentierung zu § 34 EStG, Stand: 07.04.2022, in: *Fuhrmann, Claas/Kraeusel, Jörg/Schiffers, Joachim* (Hrsg.): EStG – eKommentar, Stand: 23.11.2022, Stollfuß, Bonn 2022.

- Schimpfky, Peter* (2015): Der steueroptimierte Einsatz gemeinnütziger Stiftungen im Rahmen der privaten Vermögensnachfolge, in: *Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge* 2015, S. 456-462.
- Schmid, Sabine* (2012): *Steuern, Wahrnehmung und Entscheidungsprozesse – Eine interdisziplinäre Analyse der Wirkungen menschlicher Informationsverarbeitung auf Steuersysteme*, Springer Gabler, Wiesbaden 2012. Zugleich Dissertation Universität Bielefeld 2012.
- Schmidt, Reinhard H./Terberger, Eva* (1997): *Grundzüge der Investitions- und Finanzierungstheorie*, 4. Aufl., Gabler, Wiesbaden 1997.
- Schmidtmann, Dirk* (2012): Optimierung der Fünftelregelung für außerordentliche Einkünfte durch die Schedulesbesteuerung, in: *Die Betriebswirtschaft* 2012, S. 137-158.
- Schmiel, Ute* (2005a): KMU als Untersuchungsgegenstand der Steuerwirkungsanalyse, in: *Zeitschrift für KMU und Entrepreneurship* 2005, S. 21-36.
- Schmiel, Ute* (2005b): Werturteilsfreiheit als Postulat für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre?, in: *Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung* 2005, S. 525-545.
- Schmiel, Ute* (2006a): Erkenntnisfortschritt in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – Ein methodologisches Konzept zur Herleitung von Muster-Hypothesen, in: *Zelewski, Stephan/Akca, Naciye* (Hrsg.): *Fortschritt in den Wirtschaftswissenschaften*, Deutscher Universitäts-Verlag, Wiesbaden 2006, S. 147-169.
- Schmiel, Ute* (2006b): Rechtsformneutralität als Leitlinie für eine Neukonzeption der Unternehmensbesteuerung?, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* 2006, S. 246-261.
- Schmiel, Ute* (2008): Werturteilsfreiheit – ein ungeeignetes Gebot für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre? – Replik zu dem Aufsatz von *Peter Bareis*, *BFuP* 2007, S. 421-442, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* 2008, S. 177-181.
- Schmiel, Ute* (2009a): Benötigt die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre empirische Forschung?, in: *Scherer, Andreas Georg/Kaufmann, Ina Maria/Patzer, Moritz* (Hrsg.): *Methoden in der Betriebswirtschaftslehre*, Gabler, Wiesbaden 2009, S. 149-165.

- Schmiel, Ute* (2009b): Forschungsziele der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre in der Kritik, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 2009, S. 1193-1214.
- Schmiel, Ute* (2010): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschafts-/Unternehmensethik, in: *Die Unternehmung* 2010, S. 458-480.
- Schmiel, Ute* (2012): Warum Steuermoral? – Zur Explikation, Relevanz und Vorteilhaftigkeit von Steuermoral, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft – Special Issue* 2012, S. 59-79.
- Schmiel, Ute* (2013): Gleichmäßigkeit der Ertragsbesteuerung – ein ökonomisch fundiertes Besteuerungsziel?, in: *Apolte, Thomas et al. (Hrsg.): Jahrbuch für die Ordnung von Wirtschaft und Gesellschaft*, Band 64, Lucius & Lucius, Stuttgart 2013, S. 137-162.
- Schmiel, Ute* (2016): Evolutionary Analysis of Tax Law – A Methodological Approach, in: *Modern Economy* 2016, S. 377-390.
- Schmiel, Ute* (2018): Unternehmenstheorien in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und unternehmenstheoretische Ansätze von *Dieter Schneider*, in: *Matiaske, Wenzel/Weber, Wolfgang* (Hrsg.): *Ideengeschichte der BWL*, Springer, Wiesbaden 2018, S. 171-190.
- Schmiel, Ute/Wagenknecht, Michael* (2016): Evolutorische Gleichmäßigkeit der Besteuerung und Ertragsbesteuerung der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen Schwesterpersonengesellschaften, in: *Eckert, Stefan/Trautnitz, Georg* (Hrsg.): *Internationales Management und die Grundlagen des globalisierten Kapitalismus*, Springer Gabler, Wiesbaden 2016, S. 523-542.
- Schmiel, Ute/Weitz, Alexander* (2019): Is a one-book-system Adequate? A Framework for Tax Law Analysis Under Genuine Uncertainty, in: *Accounting, Economics, and Law* 2/2019, S. 1-19.
- Schmitz, Udo/Binz, Hans-Bert/Oerter, Ronald/Hagedorn, Frank* (2012): Der Praxiskaufvertrag, Stand: Dezember 2012 (23. Lieferung), in: *Schlegel, Thomas* (Hrsg.): *Musterverträge im Gesundheitswesen*, Stand: Dezember 2020 (35. Lieferung), C.F. Müller, Heidelberg 2012.
- Schneeloch, Dieter* (2005): Gedanken zum Stand und zum Selbstverständnis der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: *Siegel, Theodor et al. (Hrsg.): Steuertheorie, Steuerpo-*

- litik und Steuerpraxis – Festschrift für *Peter Bareis* zum 65. Geburtstag, Schäffer-Poeschel, Stuttgart 2005, S. 251-274.
- Schneeloch, Dieter* (2011): Gedanken zu einer normativen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: *Nguyen, Tristan* (Hrsg.): Mensch und Markt – Die ethische Dimension wirtschaftlichen Handelns, Festschrift für Prof. Dr. Dr. h. c. *Volker Arnold*, Gabler, Wiesbaden 2011, S. 419-450.
- Schneeloch, Dieter/Meyering, Stephan/Patek, Guido* (2020): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre – Band 4: Grundlagen der Steuerplanung und autonome Steuerplanung, 4. Aufl., Franz Vahlen, München 2020.
- Schneeweiß, Hans* (1966): Das Grundmodell der Entscheidungstheorie, in: Statistische Hefte 1966, S. 125-137.
- Schneider, Dieter* (1983): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Steuerplanungslehre oder als ökonomische Analyse des Steuerrechts?, in: *Fischer, Lutz* (Hrsg.): Unternehmung und Steuer – Festschrift zur Vollendung des 80. Lebensjahres von *Peter Scherpf*, Gabler, Wiesbaden 1983, S. 21-37.
- Schneider, Dieter* (1985): Steuergerechtigkeit durch Regelungen gegen Steuervermeidung – ein „Gefangenendilemma“ des Steuerrechts, in: Steuer und Wirtschaft 1985, S. 345-355.
- Schneider, Dieter* (1992): Investition, Finanzierung und Besteuerung, 7. Aufl., Gabler, Wiesbaden 1992.
- Schneider, Dieter* (1997a): Betriebswirtschaftslehre – Band 3: Theorie der Unternehmung, Oldenbourg, München/Wien 1997.
- Schneider, Dieter* (1997b): Steuervermeidung – ein Kavaliersdelikt?, in: Der Betrieb 1997, S. 485-490.
- Schneider, Dieter* (2002): Steuerlast und Steuerwirkung – Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre, Oldenbourg, München 2002.
- Schneider, Dieter* (2005): Vertikale Gerechtigkeit wider Rechtsformneutralität und Lebensinkommensbesteuerung, in: *Siegel, Theodor et al.* (Hrsg.): Steuertheorie, Steuerpolitik

- und Steuerpraxis – Festschrift für *Peter Bareis* zum 65. Geburtstag, Schäffer-Poeschel, Stuttgart 2005, S. 275-291.
- Schneider, Dieter* (2009): „Finanzierungsneutralität der Besteuerung“ als politischer Wunsch und als Widersprüchlichkeit in der erklärenden Theorie, oder: Quo vadis, Arqus?, in: *Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung* 2009, S. 126-137.
- Schneider, Dieter/Bareis, Peter/Siegel, Theodor* (2013): Für normative Steuerlehre – wider einer Beseitigung des gesellschaftlich-verpflichteten Fundaments der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: *Deutsches Steuerrecht* 2013, S. 1145-1151.
- Schneider, Stefan* (2017): Kommentierung zu § 26 EStG, Stand: Juli 2017 (281. Lieferung), in: *Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghoff, Rudolf* (Hrsg.): *Einkommensteuergesetz – Kommentar*, Stand: Dezember 2022 (330. Lieferung), C.F. Müller, Heidelberg 2022.
- Schober, Tibor* (2009): *Verfassungsrechtliche Restriktionen für den vereinfachenden Einkommensteuergesetzgeber – Eine Überprüfung verfassungsrechtlicher Grundsätze an ausgewählten Vereinfachungsideen*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2009. Zugleich Dissertation Humboldt-Universität zu Berlin 2009.
- Schön, Wolfgang* (2002): Vermeidbare und unvermeidbare Hindernisse der Steuervereinfachung, in: *Steuer und Wirtschaft* 2002, S. 23-35.
- Schönwitz, Daniel* (2014): Tarnen oder türmen – Das Finanzamt greift beherzt zu. Doch die Steuerlast lässt sich oft beträchtlich reduzieren, in: *manager magazin* Nr. 8 vom 18.07.2014, S. 112.
- Schoor, Hans W.* (2005): Besteuerung betrieblicher Veräußerungs- und Aufgabegewinne – Chancen und Fallen bei der Gestaltungsberatung, in: *Berater-Brief Vermögen* 2005, S. 19-25.
- Schoor, Hans W.* (2007): Optimierungsgestaltungen zur privilegierten Besteuerung von Betriebsveräußerungs- und -aufgabegewinnen, in: *Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer* 2007, S. 25-31.
- Schreiber, Michael* (2021a): Kleine Geldgeschenke erleichtern den Abschied – Abfindungen: Viele Firmen verringern (auch) wegen Corona die Zahl ihrer Mitarbeiter und bieten diesen üppige Abschiedszahlungen. Wie die Bedachten dabei Steuern sparen können, in: *€uro am Sonntag* Nr. 16 vom 23.-29.04.2021, S. 32-35.

- Schreiber, Michael* (2021b): Steuerkniffe für den goldenen Handschlag, <https://www.wiso-net.de/document/BONL_48348296913adb9948b143f13d4aced2e9493026> (letzter Abruf am: 20.02.2023).
- Schreiber, Ulrich* (2021c): Besteuerung der Unternehmen – Eine Einführung in Steuerrecht und Steuerwirkung, 5. Aufl., Springer Gabler, Wiesbaden 2021.
- Schubert, Christian* (2006): Die rechtliche Steuerung urbanen Wandels – Eine konstitutionenökonomische Untersuchung, Mohr Siebeck, Tübingen 2006.
- Schult, Eberhard* (1979): Grenzsteuerrechnung versus Differenzsteuerrechnung, in: Die Wirtschaftsprüfung 1979, S. 376-386.
- Schult, Eberhard/Richter, Heiner* (1990): Zur Ermittlung von Grenz- und insbesondere Differenzsteuersätzen nach der Vereinfachung des Einkommensteuertarifs 1990, in: Steuer und Studium 10/1990, S. 379-382.
- Schwaiger, Manfred/Zimmermann, Lorenz* (2011): Quantitative Forschung: Ein Überblick, in: *Schwaiger, Manfred/Meyer, Anton* (Hrsg.): Theorien und Methoden der Betriebswirtschaft, Franz Vahlen, München 2011, S. 420-437.
- Schwedhelm, Rolf/Olgemöller, Herbert* (2003): Was tun mit der Pensionszusage bei Veränderung der GmbH? (Teil I) – Steuergestaltungen bei Abfindung des Pensionsanspruchs, in: GmbH-Steuerberater 2003, S. 163-168.
- Schwenk, Anja* (2003): Die Wirkung impliziter Steuervorteile des Bilanzrechts – Empirische Untersuchung bei den DAX 100-Unternehmen, Deutscher Universitäts-Verlag, Wiesbaden 2003. Zugleich Dissertation Universität Tübingen 2001.
- Seer, Roman* (1995): Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung – Symposium der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. vom 18. Februar 1995, Bundesfinanzakademie Brühl, in: Steuer und Wirtschaft 1995, S. 184-193.
- Seer, Roman* (2021a): Durchführung der Besteuerung (Kapitel 21), in: *Seer, Roman et al.* (Hrsg.): Steuerrecht (begründet von *Tipke, Klaus/Lang, Joachim*), 24. Aufl., Dr. Otto Schmidt, Köln 2021, S. 1357-1527.

- Seer, Roman* (2021b): Steuerrecht als Teil der Rechtsordnung (Kapitel 1), in: *Seer, Roman et al.* (Hrsg.): Steuerrecht (begründet von *Tipke, Klaus/Lang, Joachim*), 24. Aufl., Dr. Otto Schmidt, Köln 2021, S. 1-37.
- Seer, Roman* (2022a): Kommentierung zu § 10b EStG, in: *Kirchhof, Paul/Seer, Roman* (Hrsg.): Einkommensteuergesetz, 21. Aufl., Dr. Otto Schmidt, Köln 2022.
- Seer, Roman* (2022b): Kommentierung zu § 2 EStG, in: *Kirchhof, Paul/Seer, Roman* (Hrsg.): Einkommensteuergesetz, 21. Aufl., Dr. Otto Schmidt, Köln 2022.
- Seidl, David/Kirsch, Werner/Aaken van, Dominik* (2009): Zur Methodologie der technologischen Forschung in der Betriebswirtschaftslehre, in: *Scherer, Andreas Georg/Kaufmann, Ina Maria/Patzer, Moritz* (Hrsg.): Methoden in der Betriebswirtschaftslehre, Gabler, Wiesbaden 2009, S. 47-69.
- Seyfried, Karl-Heinz* (2006): Rettender Hebel – Das Finanzamt kassiert bei Abfindungen gierig mit. Wer jedoch Teile der Trennungsprämie fürs Alter festlegt oder geschickt investiert, kann seine Abgaben um zwei Drittel senken, in: *Capital* vom 14.09.2006, S. 104.
- Siegel, Theodor* (1980): Differenzsteuersätze und Grenzsteuersätze in ihrer Bedeutung für die Steuerplanung, in: *Die Wirtschaftsprüfung* 1980, S. 266-271.
- Siegel, Theodor* (1981): Ein Ansatz zur simultanen Optimierung von Gewinnausweis und Ausschüttung in der personenbezogenen Kapitalgesellschaft, in: *Steuer und Wirtschaft* 1981, S. 126-134.
- Siegel, Theodor* (2007a): Rechtsformneutralität – ein klares und begründetes Ziel, in: *Winkeljohann, Norbert/Bareis, Peter/Volk, Gerrit* (Hrsg.): Rechnungslegung, Eigenkapital und Besteuerung: Entwicklungstendenzen – Festschrift für *Dieter Schneeloch* zum 65. Geburtstag, Vahlen, München 2007, S. 271-290.
- Siegel, Theodor* (2007b): Steuern, Ethik und Ökonomie, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* 2007, S. 625-646.
- Siegel, Theodor* (2007c): Zur Konstruktion eines verfassungsgemäßen § 34 EStG, in: *Deutsches Steuerrecht* 2007, S. 978-982.

- Siegel, Theodor* (2008): Außerordentliche Einkünfte und Progressionsvorbehalt: Systematik der Besteuerung und Analyse der Rechtsprechung, in: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 2008, S. 389-404.
- Siegel, Theodor* (2009): Zum Aufeinandertreffen von § 34 Abs. 1 und § 32b EStG: Fünffacher Ansatz der Progressionsvorbehaltseinkünfte, in: *Zeitschrift für Steuern und Recht* 2009, S. 255-261.
- Siegel, Theodor* (2010): Verfassungswidrige Wirkungen der §§ 34 und 32b EStG sowie ihre Beseitigung – Zur fragwürdigen Akzeptanz konfiskatorischer Grenzsteuersätze durch den *BFH*, in: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 2010, S. 445-455.
- Siegel, Theodor* (2015): Kann eine enteignende Steuer verfassungsgemäß sein? – Zu den möglichen fatalen Wirkungen der Fünftelregel des § 34 Abs. 1 EStG, in: *Der Betrieb* 2015, S. 1419-1421.
- Siegel, Theodor* (2019): Eine systematische, prinzipienorientierte Einkommensteuer – eine Utopie? – Perspektiven im Gedenken an *Peter Bareis*, in: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 2019, S. 353-359.
- Siegel, Theodor* (2021): Kommentierung zu § 32a EStG, Stand: Februar 2021 (302. Lieferung), in: *Hey, Johanna et al.* (Hrsg.): *EStG/KStG – Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz* (begründet von *Mrozek, Alfons/Kennerknecht, Albert/Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard/Raupach, Arndt*), Stand: Dezember 2022 (315. Lieferung), Dr. Otto Schmidt, Köln 2022.
- Siegel, Theodor/Bareis, Peter* (2004): *Strukturen der Besteuerung – Grundzüge des Steuersystems in Strukturübersichten, Beispielen und Aufgaben*, 4. Aufl., Oldenbourg, München/Wien 2004.
- Siegel, Theodor/Bareis, Peter/Förster, Guido/Kraft, Gerhard/Schneeloch, Dieter* (2013): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre am Scheideweg?, in: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 2013, S. 1128-1132.
- Sieker, Susanne* (2016): Kommentierung zu § 34 EStG, Stand: November 2016 (274. Lieferung), in: *Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghoff, Rudolf* (Hrsg.): *Einkommensteuergesetz – Kommentar*, Stand: Dezember 2022 (330. Lieferung), C.F. Müller, Heidelberg 2022.

- Snyder, Hannah* (2019): Literature review as a research methodology: An overview and guidelines, in: *Journal of Business Research* 2019, S. 333-339.
- Söhn, Hartmut* (1988): Neuordnung des Einkommensteuerrechts zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung, in: *Zeitschrift für Rechtspolitik* 1988, S. 344-348.
- Sontheimer, Jürgen/Kollmar, Jens* (2017): *Vertragsgestaltung und Steuerrecht*, 3. Aufl., C.H. Beck, München 2017.
- Sothen von, Ulf* (2020): § 25 Unternehmensveräußerung, in: *Scherer, Stephan* (Hrsg.): *Unternehmensnachfolge*, 6. Aufl., C.H. Beck, München 2020, S. 1107-1241.
- Spahn, Paul B./Galler, Heinz P./Kaiser, Helmut/Kassella, Thomas/Merz, Joachim* (1992): *Mikrosimulation in der Steuerpolitik*, Physica, Heidelberg 1992.
- Stahl, Petra* (2002): Entlassungsentschädigungen – Steuergünstige Gestaltung durch Abschluss einer Direktversicherung, in: *Ertrag-Steuerberater* 2002, S. 447-449.
- Stahl, Rudolf* (2000): Optimierungsgestaltungen zur „Fünftel-Regelung“ des § 34 EStG, in: *Kölner Steuerdialog* 2000, S. 12338-12344.
- Stählin, Wigand* (1973): *Theoretische und technologische Forschung in der Betriebswirtschaftslehre*, C.E. Poeschel Verlag, Stuttgart 1973.
- Steiner, Viktor/Wrohlich, Katharina* (2006): Familiensplitting begünstigt einkommensstarke Familien, geringe Auswirkungen auf das Arbeitsangebot, in: *DIW Wochenbericht* 31/2006, S. 441-449.
- Strahl, Martin/Demuth, Ralf/Stahl, Rudolf* (2014): Kommentierung zu § 10b EStG, Stand: Juni 2014 (80. Lieferung), in: *Korn, Klaus et al.* (Hrsg.): *Einkommensteuergesetz – Kommentar*, Stand: Oktober 2022 (141. Lieferung), Stollfuß, Bonn 2022.
- Strunk, Günther* (2011): Kommentierung zu § 50 EStG, Stand: Oktober 2011 (63. Lieferung), in: *Korn, Klaus et al.* (Hrsg.): *Einkommensteuergesetz – Kommentar*, Stand: Oktober 2022 (141. Lieferung), Stollfuß, Bonn 2022.
- Suttmann, Christoph* (2007): Die Flat Tax – Bemessungsgrundlage und Tarif im Rahmen einer „flachen“ Einkommensteuer: Effizienz, Gerechtigkeit und rechtliche Bewertung,

- Duncker & Humblot, Berlin 2007. Zugleich Dissertation Westfälische Wilhelms-Universität Münster 2006.
- Szymczak, Manfred* (2019): Kommentierung zu § 351 AO, Stand: 18.11.2019, in: *Baum, Michael et al.* (Hrsg.): AO – eKommentar, Stand: 24.01.2023, Stollfuß, Bonn 2023.
- Tappe, Henning* (2014): Kommentierung zu § 347 AO, Stand: November 2014 (230. Lieferung), in: *Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin* (Hrsg.): Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung – Kommentar, Stand: November 2022 (271. Lieferung), Dr. Otto Schmidt, Köln 2022.
- Tappe, Henning* (2018): Kommentierung zu § 32a EStG, Stand: September 2018 (291. Lieferung), in: *Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghoff, Rudolf* (Hrsg.): Einkommensteuergesetz – Kommentar, Stand: Dezember 2022 (330. Lieferung), C.F. Müller, Heidelberg 2022.
- Theis, Jochen C.* (2014): Kommunikation zwischen Unternehmen und Kapitalmarkt – Eine theoretische und empirische Analyse von Informationsasymmetrien im Unternehmensumfeld, Springer Gabler, Wiesbaden 2014. Zugleich Dissertation Universität Duisburg-Essen 2013.
- Tiedtke, Klaus/Szczesny, Michael* (2007): Zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an einen Golfclub – Zugleich Besprechung des *BFH*-Urteils vom 02.08.2006 – XI R 6/03, in: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 2007, S. 765-774.
- Tipke, Klaus* (1971): Steuerrecht – Chaos, Konglomerat oder System?, in: *Steuer und Wirtschaft* 1971, S. 2-17.
- Tipke, Klaus* (1976): Die Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland aus der Sicht des Steuerrechtswissenschaftlers – Kritik und Verbesserungsvorschläge, in: *Steuer und Wirtschaft* 1976, S. 293-310.
- Tipke, Klaus* (2000a): Besteuerungsmoral und Steuermoral, Westdeutscher Verlag, Wiesbaden 2000.
- Tipke, Klaus* (2000b): Die Steuerrechtsordnung (Band 1) – Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 2. Aufl., Dr. Otto Schmidt, Köln 2000.

- Tipke, Klaus* (2003): Die Steuerrechtsordnung (Band 2) – Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, 2. Aufl., Dr. Otto Schmidt, Köln 2003.
- Tipke, Klaus* (2007): Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, in: *Steuer und Wirtschaft* 2007, S. 201-220.
- Tipke, Klaus* (2012): Die Steuerrechtsordnung (Band 3) – Steuerrechtswissenschaft, Steuergesetzgebung, Steuervollzug, Steuerrechtsschutz, Steuerreformbestrebungen, 2. Aufl., Dr. Otto Schmidt, Köln 2012.
- Tranfield, David/Denyer, David/Smart, Palminder* (2003): Towards a Methodology for Developing Evidence-Informed Management Knowledge by Means of Systematic Review, in: *British Journal of Management* 2003, S. 207-222.
- Tversky, Amos/Kahneman, Daniel* (2008): Part I: Introduction, in: *Kahneman, Daniel/Slovic, Paul/Tversky, Amos* (Hrsg.): *Judgment under uncertainty*, 24. Aufl., Cambridge University Press, Cambridge et al. 2008, S. 3-20.
- Vickrey, William* (1939): Averaging of Income for Income-Tax Purposes, in: *Journal of Political Economy* 1939, S. 379-397.
- Vogelgesang, Horst* (2002): Optimierung der Besteuerung der Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe nach der eingeschränkten Wiedereinführung des „halben Steuersatzes“, in: *Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt e. V. (Hrsg.): Harzburger Steuerprotokoll 2001*, Richard Boorberg, Stuttgart et al. 2002, S. 133-156.
- Votsmeier, Volker* (2003): Mit Haken und Ösen – Steuererklärung fällig! 33 ganz legale Steuertricks, in: *Capital* vom 20.03.2003, S. 56.
- Wacker, Roland* (2022): Kommentierung zu § 34 EStG, in: *Weber-Grellet, Heinrich* (Hrsg.): *Einkommensteuergesetz – Kommentar* (begründet von *Schmidt, Ludwig*), 41. Aufl., C.H. Beck, München 2022, S. 1919-1934.
- Wacker, Wilhelm H.* (1973): Zur „Rede von der modernen Logik“ in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – Meta-wissenschaftliche Anmerkungen zu *Fischer-Winkelmanns* Kritik, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* 1973, S. 400-407.

- Wagener, Andreas* (2001): Dummensteuern und die (Un-)Möglichkeit ihrer Vermeidung – Fool's Taxes – And How To Avoid Them, in: *Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik* 2001, S. 87-101.
- Wagenknecht, Michael* (2016): *Der Einfluss der Besteuerung auf Finanzierungsentscheidungen – Eine methodologische Untersuchung*, Springer Gabler, Wiesbaden 2016. Zugleich Dissertation Universität Duisburg-Essen 2015.
- Wagner, Franz W.* (1984): Grundfragen und Entwicklungstendenzen der betriebswirtschaftlichen Steuerplanung, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* 1984, S. 201-222.
- Wagner, Franz W.* (1986): Der gesellschaftliche Nutzen einer Steuervermeidungslehre, in: *FinanzArchiv* 1986, S. 32-54.
- Wagner, Franz W.* (1992): Neutralität und Gleichmäßigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerlicher Normkritik, in: *Steuer und Wirtschaft* 1992, S. 2-13.
- Wagner, Franz W.* (2004): Gegenstand und Methoden der betriebswirtschaftlichen Steuerforschung, in: *Steuer und Wirtschaft* 2004, S. 237-250.
- Wagner, Franz W.* (2005): Steuervereinfachung und Entscheidungsneutralität – konkurrierende oder komplementäre Leitbilder für Steuerreformen?, in: *Steuer und Wirtschaft* 2005, S. 93-108.
- Wagner, Franz W.* (2006): Was bedeutet Steuervereinfachung wirklich?, in: *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 2006, S. 19-33.
- Wagner, Franz W.* (2014a): Der Homo Oeconomicus als Menschenbild des Steuerrechts, in: *Deutsches Steuerrecht* 2014, S. 1133-1143.
- Wagner, Franz W.* (2014b): „Message follows Method“ – Wie beeinflussen Forschungsmethoden Perspektiven und Programm der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre?, in: *Steuer und Wirtschaft* 2014, S. 200-215.
- Watrin, Christoph/Leukefeld, Robert* (2018): § 50d Abs. 3 EStG i. d. F. des BeitrRLUmsG ist unionsrechtswidrig – Überarbeitungsbedarf bei der deutschen Anti-Treaty-Shopping Vorschrift, in: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 2018, S. 813-819.

- Watrin, Christoph/Thomsen, Martin* (2020): Der Beitrag der Empirie zur Betriebswirtschaftlichen Steuerforschung – Gedanken zum 100-jährigen Bestehen des Fachs, in: *Steuer und Wirtschaft* 2020, S. 276-288.
- Weber, Max* (1904): Die „Objektivität“ sozialwissenschaftlicher und sozialpolitischer Erkenntnis, in: *Archiv für Sozialwissenschaft und Sozialpolitik* 1904, S. 22-87.
- Webster, Jane/Watson, Richard T.* (2002): Analyzing the past to prepare for the future: Writing a literature review, in: *Management Information Systems Quarterly* 2002, S. xiii-xxiii.
- Wedelstädt von, Alexander* (2012): Steuerliche Wahlrechte im Korrektursystem der AO – Möglichkeiten der Ausübung und Änderung von Wahlrechten, in: *AO-Steuerberater* 2012, S. 150-154.
- Wendt, Michael* (2015): Tarifbegünstigung des Betriebsaufgabegewinns trotz vorheriger Ausgliederung einer 100 %-Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum Buchwert – Anmerkung zum *BFH*-Urteil vom 28.05.2015 – IV R 26/12, in: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 2015, S. 892-895.
- Werder, Alexander* (2005): Dispositionsschutz bei der Änderung von Steuergesetzen zwischen Rückwirkungsverbot und Kontinuitätsgebot, Duncker & Humblot, Berlin 2005. Zugleich Dissertation Eberhard-Karls-Universität Tübingen 2003.
- Wermeckes, Bernd* (1999): Das Steuerentlastungsgesetz und dessen rückwirkende Änderung des EStG im Lichte des Verfassungsrechts, in: *Breithecker, Volker/Klapdor, Ralf/Zisowski, Ute* (Hrsg.): *Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002*, Erich Schmidt, Bielefeld 1999, S. 13-27.
- Wernsmann, Rainer* (2011): Typisierung und Typusbegriff, in: *Deutsches Steuerrecht* 2011, S. 72-76.
- Wernsmann, Rainer* (2020): Kommentierung zu § 4 AO, Stand: Oktober 2020 (260. Lieferung), in: *Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin* (Hrsg.): *Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung – Kommentar*, Stand: November 2022 (271. Lieferung), Dr. Otto Schmidt, Köln 2022.
- Wienold, Hanns* (2020): Konstrukte, theoretische, in: *Klimke, Daniela et al.* (Hrsg.): *Lexikon zur Soziologie*, 6. Aufl., Springer VS, Wiesbaden 2020, S. 412.

- Wöhe, Günter* (1988): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre – Die Steuern des Unternehmens – Das Besteuerungsverfahren, 6. Aufl., Franz Vahlen, München 1988.
- Wosnitza, Michael* (1996): Die Besteuerung von Ehegatten und Familien – Zur ökonomischen Rechtfertigung eines Realsplittings, in: *Steuer und Wirtschaft* 1996, S. 123-136.
- Wotschofsky, Stefan/Pasch, Helmut* (2001): Zur quantitativen Wirkung des Progressionsvorbehaltes, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis* 2001, S. 77-92.
- Zimmermann, Stefan* (2009): Die Gestaltung des Zahlungsmodus bei Betriebsveräußerung – Eine steuerorientierte Analyse, Gabler, Wiesbaden 2009. Zugleich Dissertation RWTH Aachen 2009.
- Zimmermann, Thomas* (2015): Anmerkung – *FG Baden-Württemberg*, Urteil vom 14.05.2014 1 K 2136/13 – rechtskräftig, in: *EFG* 2015, S. 416 f.
- Zintl, Reinhard* (1991): Wahlsoziologie und individualistische Theorie – der ökonomische Ansatz als Instrument der Mikrofundierung von Aggregatanalysen, in: *Esser, Hartmut/Troitzsch, Klaus G.* (Hrsg.): *Modellierung sozialer Prozesse*, Informationszentrum Sozialwissenschaften, Bonn 1991, S. 205-234.
- Zniva, Robert* (2016): Ältere Konsumenten in Handel und Marketing – Empirische Überprüfung der Bedeutung von Convenience, Springer Gabler, Wiesbaden 2016. Zugleich Dissertation Wirtschaftsuniversität Wien 2016.
- Zwick, Markus* (1998): Einzeldatenmaterial und Stichproben innerhalb der Steuerstatistiken, in: *Wirtschaft und Statistik* 1998, S. 566-572.
- Zwick, Markus* (2007): Alternative Modelle zur Ausgestaltung von Gemeindesteuern – Mikroanalytische Quantifizierung der Einnahme-, der Einkommens- und der Verteilungseffekte, Statistisches Bundesamt, Wiesbaden 2007. Zugleich Dissertation Universität Lüneburg 2007.
- Zwick, Markus/Emmenegger, Jana* (2020): Mikrosimulation und Gesellschaftspolitik – ein kurzer historischer Abriss, in: *Hannappel, Marc/Kopp, Johannes* (Hrsg.): *Mikrosimulationen*, Springer, Wiesbaden 2020, S. 17-34.

Rechtsprechungsverzeichnis

BAG (2016): Urteil vom 23.06.2016, 8 AZR 757/14, in: *Neue Juristische Wochenschrift* 2017, S. 104-107.

BFH (1982a): Urteil vom 04.02.1982, IV R 150/78, in: *BStBl. II* 1982, S. 348-350.

BFH (1982b): Urteil vom 24.11.1982, I R 60/79, in: *BStBl. II* 1983, S. 243 f.

BFH (1984): Beschluss vom 25.06.1984, GrS 4/82, in: *BStBl. II* 1984, S. 751-770.

BFH (1987): Urteil vom 29.10.1987, IV R 93/85, in: *BStBl. II* 1988, S. 374-377.

BFH (1990a): Urteil vom 12.09.1990, I R 65/86, in: *BStBl. II* 1991, S. 258-262.

BFH (1990b): Urteil vom 19.12.1990, X R 40/86, in: *BStBl. II* 1991, S. 234 f.

BFH (1991): Urteil vom 21.02.1991, IV R 93/89, in: *BStBl. II* 1991, S. 455 f.

BFH (1992a): Urteil vom 16.01.1992, V R 1/91, in: *BStBl. II* 1992, S. 541-543.

BFH (1992b): Urteil vom 05.02.1992, I R 63/91, in: *BStBl. II* 1992, S. 748-750.

BFH (1992c): Urteil vom 14.04.1992, VIII R 149/86, in: *BStBl. II* 1992, S. 817 f.

BFH (1992d): Urteil vom 22.09.1992, VIII R 7/90, in: *BStBl. II* 1993, S. 228-231.

BFH (1992e): Urteil vom 01.12.1992, VIII R 57/90, in: *BStBl. II* 1994, S. 607-615.

BFH (1993a): Urteil vom 09.06.1993, I R 81/92, in: *BStBl. II* 1993, S. 790-792.

BFH (1993b): Urteil vom 22.09.1993, X R 107/91, in: *BStBl. II* 1993, S. 874-876.

BFH (1995): Beschluss vom 22.03.1995, X B 285/94, in: *BFH/NV* 1995, S. 963 f.

BFH (1996): Urteil vom 21.03.1996, XI R 51/95, in: *BStBl. II* 1996, S. 416 f.

BFH (1998a): Urteil vom 04.03.1998, XI R 46/97, in: *BStBl. II* 1998, S. 787-789.

BFH (1998b): Urteil vom 28.04.1998, VIII R 22/95, in: *BStBl. II* 1998, S. 560-563.

BFH (1998c): Urteil vom 29.10.1998, XI R 63/97, in: *BStBl. II* 1999, S. 588 f.

BFH (1999a): Urteil vom 12.08.1999, XI R 65/98, in: *BStBl. II* 2000, S. 65-67.

BFH (1999b): Beschluss vom 18.10.1999, GrS 2/98, in: *BStBl. II* 2000, S. 123-129.

BFH (2002a): Beschluss vom 10.07.2002, XI B 68/02, in: *BStBl. II* 2003, S. 341-343.

BFH (2002b): Beschluss vom 09.12.2002, X B 28/02, in: *BFH/NV* 2003, S. 471-473.

BFH (2003a): Beschluss vom 25.02.2003, VIII B 253/02, in: *BFH/NV* 2003, S. 624 f.

BFH (2003b): Beschluss vom 07.03.2003, IV B 163/02, in: *BFH/NV* 2003, S. 777 f.

BFH (2003c): Urteil vom 13.08.2003, XI R 27/03, in: *BStBl. II* 2004, S. 547-549.

BFH (2003d): Urteil vom 15.10.2003, XI R 17/02, in: *BStBl. II* 2004, S. 264-267.

BFH (2004a): Urteil vom 22.01.2004, III R 19/02, in: *BStBl. II* 2004, S. 515-517.

BFH (2004b): Urteil vom 26.08.2004, IV R 5/03, in: *BStBl. II* 2005, S. 215-217.

BFH (2006a): Beschluss vom 12.04.2006, X B 53/05, in: *BFH/NV* 2006, S. 1463 f.

BFH (2006b): Urteil vom 28.06.2006, XI R 58/05, in: *BStBl. II* 2006, S. 835-838.

BFH (2006c): Urteil vom 20.07.2006, III R 8/04, in: *BStBl. II* 2006, S. 883-887.

BFH (2006d): Urteil vom 02.08.2006, XI R 6/03, in: *BStBl. II* 2007, S. 8-11.

BFH (2006e): Urteil vom 06.12.2006, X R 22/06, in: *BFH/NV* 2007, S. 442-444.

BFH (2007a): Urteil vom 19.06.2007, VIII R 69/05, in: *BStBl. II* 2008, S. 551-555.

BFH (2007b): Beschluss vom 10.10.2007, VI B 33/07, in: *BFH/NV* 2008, S. 44 f.

BFH (2008): Urteil vom 02.09.2008, X R 15/06, in: *BFH/NV* 2009, S. 138-141.

BFH (2009): Urteil vom 11.11.2009, IX R 1/09, in: *BStBl. II* 2010, S. 746-747.

BFH (2010a): Urteil vom 27.01.2010, IX R 31/09, in: *BStBl. II* 2011, S. 28-30.

BFH (2010b): Urteil vom 14.07.2010, X R 61/08, in: *BStBl. II* 2010, S. 1011-1013.

BFH (2010c): Urteil vom 15.09.2010, X R 55/03, in: *BFH/NV* 2011, S. 231-235.

BFH (2011a): Urteil vom 09.02.2011, IV R 37/08, in: *BFH/NV* 2011, S. 1120-1125.

BFH (2011b): Beschluss vom 09.03.2011, IX R 9/10, in: *BFH/NV* 2011, S. 1320 f.

BFH (2012): Urteil vom 01.02.2012, I R 34/11, in: *BStBl. II* 2012, S. 405-407.

BFH (2013a): Urteil vom 22.01.2013, IX R 1/12, in: *BStBl. II* 2013, S. 663-665.

BFH (2013b): Urteil vom 18.07.2013, II R 45/11, in: *BFH/NV* 2014, S. 43-46.

BFH (2013c): Urteil vom 18.07.2013, II R 37/11, in: *BStBl. II* 2013, S. 934-937.

BFH (2014a): Urteil vom 25.02.2014, X R 10/12, in: BStBl. II 2014, S. 668-674.

BFH (2014b): Urteil vom 08.04.2014, IX R 33/13, in: BFH/NV 2014, S. 1358 f.

BFH (2014c): Urteil vom 25.09.2014, III R 5/12, in: BStBl. II 2015, S. 220-224.

BFH (2014d): Urteil vom 09.12.2014, X R 4/11, in: BFH/NV 2015, S. 853-856.

BFH (2015): Beschluss vom 23.10.2015, IX B 74/15, in: BFH/NV 2016, S. 193 f.

BFH (2016a): Urteil vom 28.05.2016, IV R 26/12, in: BStBl. II 2016, S. 797-800.

BFH (2016b): Urteil vom 02.08.2016, VIII R 37/14, in: BStBl. II 2017, S. 258 f.

BFH (2016c): Urteil vom 20.09.2016, X R 23/15, in: BStBl. II 2017, S. 347-350.

BFH (2017): Urteil vom 11.10.2017, IX R 11/17, in: BFH/NV 2018, S. 360-363.

BFH (2018a): Urteil vom 01.03.2018, IV R 15/15, in: BStBl. II 2018, S. 539-544.

BFH (2018b): Urteil vom 13.03.2018, IX R 16/17, in: BStBl. II 2018, S. 709-712.

BFH (2018c): Urteil vom 20.09.2018, IV R 39/11, in: BFH/NV 2019, S. 160-164.

BFH (2018d): Urteil vom 06.12.2018, X R 11/17, in: BFH/NV 2019, S. 622-624.

BFH (2019): Urteil vom 15.01.2019, X R 6/17, in: BStBl. II 2019, S. 318-323.

BFH (2020): Urteil vom 06.05.2020, X R 24/19, in: BStBl. II 2021, S. 141-144.

BFH (2022): Urteil vom 24.02.2022, III R 9/20, in: BStBl. II 2023, S. 75-80.

BGH (1959): Urteil vom 02.07.1959, VII ZR 169/58, in: Zeitschrift für Versicherungsrecht, Haftungs- und Schadensrecht 1959, S. 902.

BGH (1996): Urteil vom 14.11.1996, IX ZR 215/95, in: Zeitschrift für Versicherungsrecht, Haftungs- und Schadensrecht 1997, S. 198-200.

BGH (2010): Urteil vom 23.09.2010, IX ZR 26/09, in: Deutsches Steuerrecht 2010, S. 2374 f.

BGH (2017): Urteil vom 09.11.2017, IX ZR 270/16, in: Zeitschrift für Versicherungsrecht, Haftungs- und Schadensrecht 2018, S. 224-227.

BVerfG (1956): Urteil vom 17.08.1956, 1 BvB 2/51, in: BVerfGE 5, S. 85-393.

BVerfG (1957): Beschluss vom 17.01.1957, 1 BvL 4/54, in: BVerfGE 6, S. 55-84.

BVerfG (1982): Urteil vom 03.11.1982, 1 BvR 620/78, 1 BvR 1335/78, 1 BvR 1104/79, 1 BvR 363/80, in: BVerfGE 61, S. 319-357.

BVerfG (1992): Beschluss vom 25.09.1992, 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, in: BVerfGE 87, S. 153-181.

BVerfG (1995): Beschluss vom 22.06.1995, 2 BvL 37/91, in: BVerfGE 93, S. 121-165.

BVerfG (2004): Beschluss vom 23.06.2004, 1 BvL 3/98, 1 BvL 9/02, 1 BvL 2/03, in: BVerfGE 111, S. 115-146.

BVerfG (2006a): Beschluss vom 18.01.2006, 2 BvR 2194/99, in: BVerfGE 115, S. 97-118.

BVerfG (2006b): Beschluss vom 21.06.2006, 2 BvL 2/99, in: BVerfGE 116, S. 164-202.

BVerfG (2006c): Beschluss vom 07.11.2006, 1 BvL 10/02, in: BVerfGE 117, S. 1-70.

BVerfG (2007): Beschluss vom 29.03.2007, 2 BvR 845/04 2007 (nicht zur Entscheidung angenommen).

BVerfG (2008): Urteil vom 09.12.2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, in: BVerfGE 122, S. 210-248.

BVerfG (2010a): Beschluss vom 24.03.2010, 2 BvR 339/07 (nicht zur Entscheidung angenommen).

BVerfG (2010b): Urteil vom 07.07.2010, 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, in: BVerfGE 127, S. 31-60.

BVerfG (2010c): Beschluss vom 12.10.2010, 1 BvL 12/07, in: BVerfGE 127, S. 224-263.

BVerfG (2012): Beschluss vom 18.07.2012, 1 BvL 16/11, in: BVerfGE 132, S. 179-194.

BVerfG (2013): Beschluss vom 07.05.2013, 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, in: BVerfGE 133, S. 377-443.

BVerfG (2014): Beschluss vom 15.01.2014, 1 BvR 1656/09, in: BVerfGE 135, S. 126-154.

BVerfG (2017): Beschluss vom 29.03.2017, 2 BvL 6/11, in: BVerfGE 145, S. 106-170.

BVerfG (2018): Urteil vom 10.04.2018, 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12, in: BVerfGE 148, S. 147-217.

- BVerfG* (2021): Beschluss vom 08.12.2021, 2 BvL 1/13, in: Deutsches Steuerrecht 2022, S. 19-25.
- FG Düsseldorf* (2015): Beschluss vom 07.12.2015, 13 V 2026/15 A (F) (rkr.), in: EFG 2016, S. 578-580.
- FG Münster* (2015): Urteil vom 16.03.2015, 14 K 2005/13 E (rkr.), in: EFG 2015, S. 983-986.
- FG Rheinland-Pfalz* (2015): Urteil vom 19.05.2015, 5 K 1792/12, in: EFG 2015, S. 1441-1444.
- OLG Düsseldorf* (2004): Urteil vom 30.01.2004, I-23 U 68/03 (rkr.), in: OLG-Report Düsseldorf 2004, S. 174-178.
- OLG Schleswig-Holstein* (1998): Urteil vom 13.10.1998, 6 U 1/98 (rkr.), in: Zeitschrift für Versicherungsrecht, Haftungs- und Schadensrecht 2000, S. 784-787.

Verzeichnis sonstiger Quellen

- Alliierter Kontrollrat* (1946): Kontrollratsgesetz Nr. 12 bzgl. der Änderung der Gesetzgebung in Bezug auf Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewinnabführung vom 11.02.1946, in: Amtsblatt der Militärregierung 1946, S. 98.
- BMF* (2013): Schreiben vom 01.11.2013 – Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der ertragsteuerlichen Behandlung von Entlassungsentschädigungen (§ 34 EStG) – IV C 4 – S 2290/13/10002, in: BStBl. I 2013, S. 1326-1331.
- BMF* (2016): Schreiben vom 04.03.2016 – Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der ertragsteuerlichen Behandlung von Entlassungsentschädigungen – IV C 4 – S 2290/07/10007 (Aktualisierung der Rz. 8), in: BStBl. I 2016, S. 277.
- BMF* (2019): Gesetzentwurf der Bundesregierung, <<https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2019/08/2019-08-21-Gesetzentwurf-Abschaffung-Soli.pdf;jsessionid=E141FE2B86219780E2F790E7B8913071?blob=publicationFile&v=2>> (letzter Abruf am: 20.02.2023).
- Bundessteuerberaterkammer KdöR* (2023): *BMF*-Schreiben zu Steuererleichterungen für Photovoltaikanlagen – Fragen und klärungsbedürftige Aspekte, Anfrage vom 19.01.2023 <https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/stellungnahmen/BStBK_2023-004_2023-01-19_Eingabe_BMF_PV-Anlagen.pdf> (letzter Abruf am: 20.02.2023).
- Deutscher Bundestag* (1965): Zweiter schriftlicher Bericht des Finanzausschusses über den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes, des Spar-Prämiengesetzes, des Wohnungsbau-Prämiengesetzes und anderer Gesetze (Steueränderungsgesetz 1964) zur Drucksache IV/2400 und zu weiteren Drucksachen, Drucksache IV/3189.
- Deutscher Bundestag* (1988): Entwurf eines Steuerreformgesetzes 1990 – Gesetzentwurf der Fraktionen der *CDU/CSU* und *FDP*, Drucksache 11/2157.
- Deutscher Bundestag* (1993a): Beschlußempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuß) zu dem Antrag der Abgeordneten *Michael Habermann*, *Ingrid Becker-Inglau*, *Hans Gottfried Bernrath*, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der *SPD* –

Drucksache 12/4653 – Bericht über die Höhe des Existenzminimums von Kindern und Familien vom 02.12.1993, Drucksache 12/6329.

Deutscher Bundestag (1993b): Gesetzentwurf der Bundesregierung – Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz – StMBG) vom 27.09.1993, Drucksache 12/5764.

Deutscher Bundestag (1995a): Erste Beschlußempfehlung und erster Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuß) zu dem Gesetzentwurf der Fraktionen der *CDU/CSU* und *FDP* – Drucksache 13/901 – Entwurf eines Jahressteuergesetzes (JStG) 1996 vom 31.05.1995, Drucksache 13/1558.

Deutscher Bundestag (1995b): Unterrichtung durch die Bundesregierung – Bericht über die Höhe des Existenzminimums von Kindern und Familien vom Jahr 1996 (1. Existenzminimumbericht) vom 02.02.1995, Drucksache 13/381.

Deutscher Bundestag (1998): Gesetzentwurf der Fraktionen *SPD* und *BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN* – Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 09.11.1998, Drucksache 14/23.

Deutscher Bundestag (2000a): Gesetzentwurf der Bundesregierung – Entwurf eines Gesetzes zur Ergänzung des Steuersenkungsgesetzes vom 06.10.2000 (Steuersenkungsergänzungsgesetz – StSenkErgG), Drucksache 14/4217.

Deutscher Bundestag (2000b): Gesetzentwurf der Fraktionen *SPD* und *BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN* – Entwurf eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz – StSenkG) vom 15.02.2000, Drucksache 14/2683.

Deutscher Bundestag (2004): Gesetzentwurf der Fraktion der *FDP* – Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer neuen Einkommensteuer und zur Abschaffung der Gewerbesteuer vom 14. 01.2004, Drucksache 15/2349.

Deutscher Bundestag (2011): Unterrichtung durch den Bundesrat – Gesetz zur steuerlichen Förderung von energetischen Sanierungsmaßnahmen an Wohngebäuden – Drucksachen 17/6074, 17/6251, 17/6358, 17/6360 – Zustimmungsversagung vom 12.07.2011, Drucksache 17/6584.

- Deutscher Bundestag* (2012a): Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung – Drucksache 17/8683 – Entwurf eines Gesetzes zum Abbau der kalten Progression vom 28.03.2012, Drucksache 17/9201.
- Deutscher Bundestag* (2012b): Gesetzentwurf der Bundesregierung – Entwurf eines Gesetzes zum Abbau der kalten Progression vom 15.02.2012, Drucksache 17/8683.
- Deutscher Bundestag* (2016): Gesetzentwurf der Bundesregierung – Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 03.02.2016, Drucksache 18/7457.
- Deutscher Bundestag* (2018): Unterrichtung durch die Bundesregierung – Bericht über die Wirkung der kalten Progression im Verlauf des Einkommensteuertarifs für die Jahre 2018 und 2019 (3. Steuerprogressionsbericht) vom 09.11.2018, Drucksache 19/5450.
- Deutscher Bundestag* (2019): Gesetzentwurf der Bundesregierung – Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 vom 16.10.2019, Drucksache 19/14103.
- Deutscher Bundestag* (2020): Unterrichtung durch die Bundesregierung – Bericht über die Wirkung der kalten Progression im Verlauf des Einkommensteuertarifs für die Jahre 2020 und 2021 (4. Steuerprogressionsbericht) vom 26.10.2020, Drucksache 19/22900.
- Deutscher Bundestag* (2022a): Unterrichtung durch die Bundesregierung – Bericht über die Höhe des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für das Jahr 2024 (14. Existenzminimumbericht) vom 02.11.2022, Drucksache 20/4443.
- Deutscher Bundestag* (2022b): Unterrichtung durch die Bundesregierung – Bericht über die Wirkung der kalten Progression im Verlauf des Einkommensteuertarifs für die Jahre 2022 und 2023 (5. Steuerprogressionsbericht) vom 02.11.2022, Drucksache 20/4444.
- Deutscher Bundestag* (2023): Kleine Anfrage der Fraktion der *CDU/CSU* – Zweifelsfragen zur steuerlichen Behandlung von Photovoltaikanlagen aufgrund der Änderungen im Zuge des Jahressteuergesetzes 2022 vom 27.01.2023, Drucksache 20/5428.
- Deutscher Gesetzgeber* (1958): Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts vom 18.07.1958, in: *BGBI. I* 1958, S. 473-513.

- Deutscher Gesetzgeber* (1988): Steuerreformgesetz 1990 vom 25.07.1988, in: BGBl. I 1988, S. 1093-1184.
- Deutscher Gesetzgeber* (1995a): Gesetz zur Ergänzung des Jahressteuergesetzes 1996 und zur Änderung anderer Gesetze (Jahressteuer-Ergänzungsgesetz 1996 – JStErgG 1996) vom 18.12.1995, in: BGBl. I 1995, S. 1959-1968.
- Deutscher Gesetzgeber* (1995b): Jahressteuergesetz 1996 vom 11.10.1995, in: BGBl. I 1995, S. 1250-1413.
- Deutscher Gesetzgeber* (1999): Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999, in: BGBl. I 1999, S. 402-496.
- Deutscher Gesetzgeber* (2000a): Gesetz zur Ergänzung des Steuersenkungsgesetz (Steuersenkungsergänzungsgesetz – StSenkErgG) vom 19.12.2000, in: BGBl. I 2000, S. 1812-1814.
- Deutscher Gesetzgeber* (2000b): Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz – StSenkG) vom 23.10.2000, in: BGBl. I 2000, S. 1433-1466.
- Deutscher Gesetzgeber* (2001): Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2001 – StÄndG 2001) vom 20.12.2001, in: BGBl. I 2001, S. 3794-3821.
- Deutscher Gesetzgeber* (2002): Bekanntmachung der Neufassung des Einkommensteuergesetzes vom 19.10.2002, in: BGBl. I 2002, S. 4210-4330.
- Deutscher Gesetzgeber* (2003): Haushaltsbegleitgesetz 2004 (HBeglG 2004) vom 29.12.2003, in: BGBl. I 2003, S. 3076-3092.
- Deutscher Gesetzgeber* (2005a): Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm vom 22.12.2005, in: BGBl. I 2005, S. 3682.
- Deutscher Gesetzgeber* (2005b): Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen vom 22.12.2005, in: BGBl. I 2005, S. 3683 f.
- Deutscher Gesetzgeber* (2006a): Jahressteuergesetz 2007 (JStG 2007) vom 13.12.2006, in: BGBl. I 2006, S. 2878-2912.

- Deutscher Gesetzgeber* (2006b): Steueränderungsgesetz 2007 vom 19.07.2006, in: BGBl. I 2006, S. 1652-1658.
- Deutscher Gesetzgeber* (2007a): Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) vom 20.12.2007, in: BGBl. I 2007, S. 3150-3188.
- Deutscher Gesetzgeber* (2007b): Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007, in: BGBl. I 2007, S. 1912-1938.
- Deutscher Gesetzgeber* (2009): Gesetz zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität in Deutschland vom 02.03.2009, in: BGBl. I 2009, S. 416-433.
- Deutscher Gesetzgeber* (2010): Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) vom 08.12.2010, in: BGBl. I 2010, S. 1768-1803.
- Deutscher Gesetzgeber* (2011): Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 01.11.2011, in: BGBl. I 2011, S. 2131-2144.
- Deutscher Gesetzgeber* (2013): Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG) vom 26.06.2013, in: BGBl. I 2013, S. 1809-1846.
- Deutscher Gesetzgeber* (2019): Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 vom 10.12.2019, in: BGBl. I 2019, S. 2115 f.
- Deutscher Gesetzgeber* (2022a): Gesetz zum Ausgleich der Inflation durch einen fairen Einkommensteuertarif sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen (Inflationausgleichsgesetz – InflAusG) vom 08.12.2022, in: BGBl. I 2022, S. 2230-2233.
- Deutscher Gesetzgeber* (2022b): Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022) vom 16.12.2022, in: BGBl. I 2022, S. 2294-2327.
- Einkommensteuer-Kommission* (1994): Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, in: Betriebs-Berater (Beilage zu Heft 34) 1994, S. 1-20.
- EU-Kommission* (201): Bekämpfung aggressiver Steuerplanung, <https://commission.europa.eu/system/files/2018-06/european-semester_thematic-factsheet_curbing-aggressive-tax-planning_de.pdf> (letzter Abruf am: 20.02.2023).

- FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder* (2020): Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2014 (Scientific-Use-File, Version 0).
- FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder* (2022a): Nutzungskonzept Taxpayer-Panel 2001-2018, <https://www.forschungsdatenzentrum.de/sites/default/files/tpp_2001-2018_on-site_nk.pdf> (letzter Abruf am: 20.02.2023).
- FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder* (2022b): Taxpayer-Panel, <<https://www.forschungsdatenzentrum.de/de/steuern/tpp>> (letzter Abruf am: 20.02.2023).
- FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder* (2023): Lohn- und Einkommensteuerstatistik, <<https://www.forschungsdatenzentrum.de/de/steuern/lest>> (letzter Abruf am: 20.02.2023).
- Reichstag* (1925): Einkommensteuergesetz vom 10.08.1925, in: Reichsgesetzblatt I 1925, S. 189-207.
- SPD/BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN/FDP* (2021): Mehr Fortschritt wagen – Bündnis für Freiheit, Gerechtigkeit und Nachhaltigkeit, <<https://www.bundesregierung.de/breg-de/service/gesetzesvorhaben/koalitionsvertrag-2021-1990800>> (letzter Abruf am: 20.02.2023).
- Statistisches Bundesamt* (2004): Scientific-Use-File der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 1998 (FAST 1998), <https://www.forschungsdatenzentrum.de/sites/default/files/lest_1998_suf_prod_0.pdf> (letzter Abruf am: 20.02.2023).
- Statistisches Bundesamt* (2017): Schichtgrenzen der 10%-Stichprobe Lohn- und Einkommensteuer 2013 ff., <https://www.forschungsdatenzentrum.de/sites/default/files/fast_2014_suf_schicht.pdf> (letzter Abruf am: 20.02.2023).
- Statistisches Bundesamt* (2018a): Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2014, <https://www.forschungsdatenzentrum.de/sites/default/files/fast_2014_suf_fs_qb.pdf> (letzter Abruf am: 20.02.2023).
- Statistisches Bundesamt* (2018b): Qualitätsbericht zur Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2014, <https://www.forschungsdatenzentrum.de/sites/default/files/fast_2014_suf_fs_q_b.pdf> (letzter Abruf am: 20.02.2023).

Statistisches Bundesamt (2020): Datenkatalog zur Lohn- und Einkommensteuerstatistik, faktisch anonyme Datei FAST 2014, <https://www.forschungsdatenzentrum.de/sites/default/files/fast_2014_suf_dsb.pdf> (letzter Abruf am: 20.02.2023).

Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V. (2021): Liste der Fachzeitschriften in VHB-JOURQUAL3, <<https://vhbonline.org/vhb4you/vhb-jourqual/vhb-jourqual-3/gesamtliste>> (letzter Abruf am: 20.02.2023).

Verfassungsgebende Deutsche Nationalversammlung (1920): Einkommensteuergesetz (EStG), in: Reichsgesetzblatt I 1920, S. 359-378.

DuEPublico

Duisburg-Essen Publications online

UNIVERSITÄT
D U I S B U R G
E S S E N

Offen im Denken

ub | universitäts
bibliothek

Diese Dissertation wird via DuEPublico, dem Dokumenten- und Publikationsserver der Universität Duisburg-Essen, zur Verfügung gestellt und liegt auch als Print-Version vor.

DOI: 10.17185/duepublico/79028

URN: urn:nbn:de:hbz:465-20231017-150124-7

Alle Rechte vorbehalten.