

Homburg, Stefan

Article — Digitized Version

Grundentlastung und Progressionsvorbehalt

Betriebs-Berater - Recht, Wirtschaft, Steuern

Suggested Citation: Homburg, Stefan (1995) : Grundentlastung und Progressionsvorbehalt, Betriebs-Berater - Recht, Wirtschaft, Steuern, ISSN 0340-7918, Deutscher Fachverlag, Frankfurt a. M., Vol. 50, Iss. 17, pp. 849-850

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/93486>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Prof. Dr. Stefan Homburg, Magdeburg

Grundentlastung und Progressionsvorbehalt

1. Einführung

Mit dem Referentenentwurf für ein Jahressteuergesetz (zweite Fassung)¹ verfolgt das Bundesfinanzministerium eine doppelte Zielsetzung. Erstens soll das Existenzminimum entsprechend der Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts steuerfrei gestellt werden. Zweitens wird versucht, die fiskalischen Wirkungen einer solchen Maßnahme zu begrenzen. Demgemäß sieht der Entwurf keinen für alle Steuerpflichtigen einheitlichen Grundfreibetrag vor. Ganz im Gegenteil unterwirft der Tarif 96 bereits die erste Mark einer Besteuerung. Von der tariflichen Einkommensteuer wird allerdings eine einkommensabhängige sogenannte Grundentlastung abgezogen mit der Wirkung, daß Einkommen unter 12 096 Deutsche Mark steuerfrei bleiben.

Eine mit zunehmendem Einkommen abschmelzende Grundentlastung bedeutet nichts anderes als eine entsprechend schärfere Progression, und es fragt sich, warum diese komplizierte Konstruktion anstelle eines ehrlichen progressiven Tarifs gewählt wurde. Schon jetzt zeichnet sich deutlich ab, daß der Referentenentwurf für die Einkommensteuerreform 96, sollte er Gesetz werden, einen erheblichen Beitrag zur Komplizierung des Steuerrechts leistet. Wichtiger aber ist, daß gleichzeitig neuartige Probleme entstehen. Schon die erste Fassung war im Hinblick auf den „Waigel-Buckel“ und die hieraus resultierenden Inkonsistenzen in der Literatur zu Recht kritisiert worden². Aber auch die überarbeitete Fassung dürfte den Intentionen des Bundesverfassungsgerichts widersprechen, wie der vorliegende Beitrag zeigen soll. Es können und werden in vielen Fällen Grenzbelastungen von über 100 Prozent auftreten, die eine verfassungswidrige „Reihenfolgenumkehr“ bedeuten: Steuerpflichtige mit höherem Vorsteuereinkommen haben ein geringeres Nachsteuereinkommen.

2. Der Tarif 96 im Überblick

Die tarifliche Einkommensteuer ergibt sich nach § 32 a des Entwurfs wie folgt: Sie beträgt bei Einkommen

bis 12 095 Deutsche Mark: $(692,50 \cdot y + 282,19) \cdot y$;

von 12 096 bis 122 363 Deutsche Mark: $(151,9 \cdot z + 1950) \cdot z + 1344$;

ab 122 364 Deutsche Mark: $0,53 \cdot x - 23 509$.

Dabei ist „x“ das abgerundete zu versteuernde Einkommen, „y“ ein Zehntausendstel hiervon und „z“ ein Zehntausendstel des 12 042 Deutsche Mark übersteigenden Betrags des abgerundeten zu versteuernden Einkommens. Man beachte, daß der Tarif auch für Einkommen unter 12 096 durchdefiniert ist, obwohl solche Einkommen steuerfrei gestellt werden. Dieser Bereich kommt nur bei negativem Progressionsvorbehalt³ zur Anwendung.

Der neugefaßte § 32 b EStG stellt klar, daß sich der Progressionsvorbehalt unter Anwendung des § 32 a EStG ergibt. Hierbei werden bestimmte steuerfreie Einnahmen, insbesondere ausländische Einkünfte und fast alle Lohnersatzleistungen, dem Einkommen hinzugerechnet. Der in dieser Weise ermittelte Durchschnittssteuersatz wird mit dem zu versteuernden Einkommen multipliziert.

In einer dritten Stufe wird sodann aus dem zu versteuernden Einkommen (ohne Hinzurechnung steuerfreier Einnahmen) die Grundentlastung berechnet. Die Grundentlastung beträgt nach § 34 h in Verbindung mit Anlage 4 des Entwurfs

von 12 096 bis 15 065 Deutsche Mark: $(-1447 \cdot z) \cdot z + 1344$;

von 15 066 bis 43 361 Deutsche Mark: $(151,90 \cdot z) \cdot z + 1495,3$,

wobei die Größe „z“ wie oben definiert ist; der Ermäßigungsbetrag wird auf volle Deutsche Mark aufgerundet. Die festzusetzende Einkommensteuer ist die Differenz zwischen tariflicher Einkommensteuer und Grundentlastung. Nach § 34 h Absatz 1 ist für Einkommen unter 12 096 *keine* formelmäßig bestimmte Grundentlastung vorgesehen; vielmehr beträgt die festzusetzende Einkommensteuer in diesem Fall 0 Deutsche Mark⁴.

Inhaltlich wird hiermit ein Tarif geschaffen, der aus fünf Abschnitten besteht: An eine Freizone bis 12 095 Deutsche Mark schließt sich eine untere Progressionszone bis 15 065 Deutsche Mark an, sodann eine untere Proportionalzone bis 43 361 Deutsche Mark. Anschließend folgt eine obere Progressionszone bis Einkommen von 122 363 und zuletzt die obere Proportionalzone.

3. Grenzbelastungen über hundert Prozent

Aufgrund der oben geschilderten Tarifkonstruktion, deren Unübersichtlichkeit wohl kaum überbietbar ist, kann es immer dann zu Grenzbelastungen des zu versteuernden Einkommens über hundert Prozent kommen, wenn der Steuerpflichtige steuerfreie Einnahmen erzielt hat, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen.

Die Ursache hierfür besteht darin, daß das Bundesfinanzministerium mit dem Dickicht von § 32 a, § 32 b, § 34 h und Anlage 4 bewußt oder unbewußt eine Freigrenze anstelle eines Freibetrags vorgesehen hat – steuertechnisch ein kardinaler Fehler, weil sich hierbei regelmäßig Grenzbelastungen von über hundert Prozent ergeben. Ob das Finanzministerium hiervon gewußt und einen solchen Verfassungsverstoß absichtlich riskiert hat – oder ob sich nicht vielmehr die Experten der Steuerabteilung in dem selbstgeschaffenen Dschungel verheddert haben, mag dahingestellt bleiben. Sicher ist, daß Grenzbelastungen über hundert Prozent und die hieraus resultierende Reihenfolgenumkehr einen viel gravierenderen Verstoß gegen die Eigentumsgarantie und das Postulat vertikaler Gleichheit darstellen als die bisher diskutierten „Tarifsprünge“.

Beispiel:

Die Steuerpflichtigen A und B haben im Veranlagungszeitraum steuerfreie Einnahmen von jeweils 25 000 Deutsche Mark bezogen, etwa Kurzarbeiter- und Schlechtwettergeld oder Arbeitslosengeld. Außerdem haben beide regulären Arbeitslohn von 17 700 bzw. 18 700 Deutsche Mark erzielt. Nach Abzug der durch den Referentenentwurf auf 20 vom Hundert erhöhten abgerundeten Vorsorgepauschalen (bei freilich unveränderten Kürzungsbestimmungen) sowie des unveränderten Arbeitnehmer- und Sonderausgabenpauschbetrags ergeben sich zu versteuernde Einkommen von 12 082 bzw. 12 866. Das Einkommen des A bleibt wegen § 34 h steuerfrei, während dem B eine Einkommensteuer-

1 BMF, Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes mit Schnellbrief vom 20. 2. 1995.

2 Krause-Junk, von Oehsen, Tarifmanipulation und Splitting-Vorteil, Wirtschaftsdienst 1994/III. Richter, Zur Grenzbelastung nach dem Einkommensteuertarif 1996, BB 1995, 282.

3 Schmidt, EStG-Komm., 12. Aufl., Anm. 4 zu § 32 b.

4 Dies verkennt Bareis, Das BMF und die Umwertung aller Werte: Tarifsplaltung bei der Einkommensteuer als Weg zu einer Besteuerung nach Gutdünken? BB 1995, 645, Tabelle 2.

schuld von 1173 Deutsche Mark entsteht, bei Hinzurechnung des Solidaritätszuschlags 1261,70.

Bezogen auf das zu versteuernde Einkommen beträgt die Grenzbelastung 161 Prozent; selbst in bezug auf den Bruttoarbeitslohn verbleibt noch eine Grenzbelastung von 126 Prozent. Dem B also, dessen Bruttoeinkommen um 1000 Deutsche Mark höher liegt, verbleiben nach Zahlung von 1261,70 Steuer und Solidaritätszuschlag 261,70 weniger als dem A. Dabei ist seine um rund 200 Deutsche Mark höhere Belastung mit Sozialabgaben noch nicht enthalten.

Der geschilderte Effekt kann bei gemeinsam veranlagten Ehegatten mit sehr hohem dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einnahmen groteske Ausmaße annehmen, wenn man berücksichtigt, daß der besondere Steuersatz gemäß § 32 b bis zu 53 vom Hundert betragen kann. Beläuft sich das zu versteuernde Einkommen der gemeinsam veranlagten Ehegatten auf weniger als 24 192 Deutsche Mark, bleibt es steuerfrei. Bei einem geringen Hinzuverdienst springt die Steuerschuld einschließlich Solidaritätszuschlag auf rund 10 890 Deutsche Mark, das sind 53 vom Hundert des zu versteuernden Einkommens abzüglich 2690 Deutsche Mark Grundentlastung zuzüglich 7,5 vom Hundert. Das zu versteuernde Einkommen der Ehegatten müßte auf rund 54 000 Deutsche Mark wachsen,

5 Wenn nicht alles täuscht, wird nicht einmal das Kaschierungsziel wirksam erreicht. Die Wirtschaftspresse etwa weist die „Effektivbelastung“ aus. Die Steuerpflichtigen auf diese Weise über ihre tatsächliche Belastung täuschen zu wollen, erscheint ohnehin als Zuzumutung.

damit sie jenes Nachsteuereinkommen erreichen, das sie bei einem zu versteuernden Einkommen von 24 191 Deutsche Mark schon hatten.

4. Schlußfolgerung

Nach den obigen Ausführungen sollte außer Frage stehen, daß der Entwurf zur Novellierung des Einkommensteuergesetzes verfassungswidrig ist. Es kann nicht sein, daß bei zwei Steuerpflichtigen, die ansonsten völlig identisch sind und sich nur durch die Höhe des bezogenen Einkommens unterscheiden, derjenige mit dem höheren Vorsteuereinkommen ein geringeres Nachsteuereinkommen hat. Dies wäre eine konfiskatorische und erdrosselnde Besteuerung, die jedem Verständnis vertikaler Gleichbehandlung Hohn spricht.

Jedoch sollte die obige Analyse des Referentenentwurfs noch etwas weiteres lehren. Die Konstruktion einer „Grundentlastung“, deren einziger Zweck darin besteht, die starke Progressivität des Tarifs 96 zu kaschieren⁵, hat schon jetzt, bevor das Gesetz in Kraft getreten ist, so gravierende Probleme aufgeworfen, daß ein Verzicht hierauf unbedingt ratsam erscheint. Der Steuergesetzgeber sollte den Bürgern reinen Wein einschenken und einen Tarif mit einheitlichem Grundfreibetrag und entsprechender Progression beschließen. Der Inhalt des Entwurfs steht in einem seltsamen Spannungsverhältnis zum Begleitschreiben des Bundesfinanzministeriums, das auf eine beabsichtigte Steuervereinfachung hinweist. Der Entwurf ist bestens dazu angetan, das Chaos im Steuerrecht erheblich zu verschärfen.