

Der Open-Access-Publikationsserver der ZBW – Leibniz-Informationzentrum Wirtschaft  
*The Open Access Publication Server of the ZBW – Leibniz Information Centre for Economics*

Hechtner, Frank

## Working Paper

Zur Bedeutung von Grenzsteuersätzen bei der Beurteilung von  
Tarifverwerfungen: Eine theoretische und empirische Analyse am  
Beispiel von § 32b EStG und § 34 EStG

Arqus-Diskussionsbeiträge zur quantitativen Steuerlehre, No. 104

### Provided in cooperation with:

arqus - Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre

Suggested citation: Hechtner, Frank (2010) : Zur Bedeutung von Grenzsteuersätzen bei der  
Beurteilung von Tarifverwerfungen: Eine theoretische und empirische Analyse am Beispiel von  
§ 32b EStG und § 34 EStG, Arqus-Diskussionsbeiträge zur quantitativen Steuerlehre, No. 104,  
<http://hdl.handle.net/10419/39072>

#### Nutzungsbedingungen:

Die ZBW räumt Ihnen als Nutzerin/Nutzer das unentgeltliche,  
räumlich unbeschränkte und zeitlich auf die Dauer des Schutzrechts  
beschränkte einfache Recht ein, das ausgewählte Werk im Rahmen  
der unter

→ <http://www.econstor.eu/dspace/Nutzungsbedingungen>  
nachzulesenden vollständigen Nutzungsbedingungen zu  
vervielfältigen, mit denen die Nutzerin/der Nutzer sich durch die  
erste Nutzung einverstanden erklärt.

#### Terms of use:

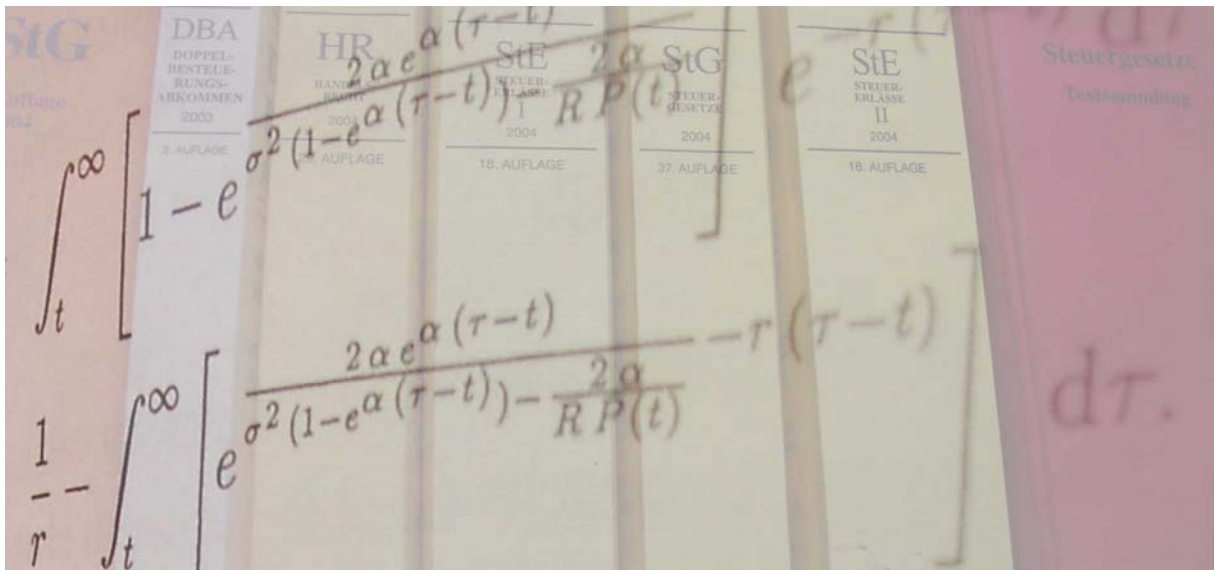
*The ZBW grants you, the user, the non-exclusive right to use  
the selected work free of charge, territorially unrestricted and  
within the time limit of the term of the property rights according  
to the terms specified at*

→ <http://www.econstor.eu/dspace/Nutzungsbedingungen>  
*By the first use of the selected work the user agrees and  
declares to comply with these terms of use.*

arqus

## Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre

www.arqus.info



Diskussionsbeitrag Nr. 104

**Frank Hechtner**

Zur Bedeutung von Grenzsteuersätzen bei der Beurteilung von  
Tarifverwerfungen – Eine theoretische und empirische Analyse am  
Beispiel von § 32b EStG und § 34 EStG

Mai 2010

arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre  
arqus Discussion Papers in Quantitative Tax Research  
ISSN 1861-8944

**Zur Bedeutung von Grenzsteuersätzen bei der Beurteilung von  
Tarifverwerfungen – Eine theoretische und empirische Analyse am Beispiel  
von § 32b EStG und § 34 EStG**

Frank Hechtner

Frank Hechtner  
Freie Universität Berlin  
Institut für Betriebswirtschaftliche Prüfungs- und Steuerlehre  
Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre,  
insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre  
Garystr. 21, 14195 Berlin  
e-mail: [frank.hechtner@fu-berlin.de](mailto:frank.hechtner@fu-berlin.de)

## Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis.....	2
Abbildungsverzeichnis .....	4
Tabellenverzeichnis.....	5
1. Einleitung .....	7
2. Vorbemerkungen zur Tarifanalyse.....	9
2.1. Das Tarifgefüge im Einkommensteuergesetz .....	9
2.2. Anforderungen an ein systematisches Tarifsysteem.....	12
3. Historische Entwicklung, aktuelle Bedeutung und formale Beschreibung des Progressionsvorbehalts.....	16
4. Theoretische Analyse des Progressionsvorbehaltes bei isolierter Betrachtungsweise.....	21
4.1. Vorbemerkungen zur Analyse des Progressionsvorbehalts .....	21
4.1.1. Steuerwirkungen einer marginalen Variation der steuerfreien Einkünfte $p_v$ .....	21
4.1.2. Steuerwirkungen einer marginalen Variation der steuerpflichtigen Einkünfte $z_{ve}$ .....	25
4.2. Beurteilung des Ausmaßes der identifizierten Verstöße gegen die Tarifanforderungen.....	27
4.3. Ausgewählte Probleme des Progressionsvorbehalts am Beispiel der transnationalen Ausweispolitik und der nachträglichen Korrektur von Lohnersatzleistungen.....	35
5. Empirisch-deskriptive Analyse und Mikrosimulation der Progressionseinkünfte bei isolierter Betrachtungsweise .....	38
5.1. Vorgehensweise der Analyse und Datensatzbeschreibung .....	38
5.2. Ermittlung des Steueraufkommens durch den Progressionsvorbehalt.....	39
5.3. Empirische Analyse der Tarifverwerfungen des negativen Progressionsvorbehalts.....	43
6. Zusammenspiel des Progressionsvorbehaltes mit weiteren Tarifnormen .....	46
6.1. Analyse des Zusammentreffens von außerordentlichen und dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünften.....	46
6.2. Theoretische Analyse der Berechnungsmethodik des BFH bei Zusammentreffen der §§ 32b und 34 EStG.....	50
6.3. Empirische Überprüfung der Relevanz des § 34 EStG .....	57

6.3.1.	Statischer Überblick und Darstellung der Randauswertung nach § 34 Abs. 1 EStG.....	57
6.3.2.	Differenzierung zwischen Veräußerungsgewinnen und weiteren außerordentlichen Einkünften .....	59
6.3.3.	Grenzbelastungen auf die regulär zu steuernden Einkünfte .....	64
6.3.4.	Empirische Relevanz des § 34 Abs. 3 EStG .....	67
6.3.5.	Zusammentreffen von § 32b EStG und § 34 Abs. 1 EStG.....	68
7.	Fazit.....	72

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Tarifnormen im Einkommensteuergesetz .....	9
Abbildung 2: Ableitung des Progressionsvorbehalts nach $pv$ .....	23
Abbildung 3: Thetawerte bei Betrachtung der Einkünfte $pv$ .....	30
Abbildung 4: Grenz- und Differenzbetrachtung bei einer Veränderung der Einkünfte $pv$ .....	31
Abbildung 5: Thetawerte bei Betrachtung der Einkünfte $zve$ .....	32
Abbildung 6: Grenz- und Differenzbetrachtung bei einer Veränderung der Einkünfte $zve$ .....	34
Abbildung 7: Fallkonstellationen beim Zusammentreffen von § 32b EStG und § 34 EStG .....	48
Abbildung 8: Differenz zwischen Durchschnitts- und Grenzsteuersatz (Progressionsmaß) ...	51
Abbildung 9: Grenzsteuersatz auf die Einkünfte $pv$ in Abhängigkeit der außerordentlichen Einkünfte (positive Grenzsteuersätze).....	53
Abbildung 10: Grenzsteuersatz auf die Einkünfte $pv$ in Abhängigkeit der außerordentlichen Einkünfte (negative Grenzsteuersätze).....	55
Abbildung 11: Ausmaß der Steuerminderung durch negative Grenzsteuersätze .....	56

## Tabellenverzeichnis

Tabelle. 1:	Übersicht der Varianten bei Vorliegen des Progressionsvorbehalts .....	20
Tabelle 2:	Grenzsteuersätze auf zusätzliche Einkünfte $pv$ bei negativem Progressionsvorbehalt .....	25
Tabelle 3:	Ausmaß der Verstöße bei Variation von $pv$ .....	30
Tabelle 4:	Ausmaß der Verstöße bei Variation von $zve$ .....	33
Tabelle 5:	Steueraufkommen des Progressionsvorbehalts in dem Anonymisierungsbereich drei .....	42
Tabelle 6:	durch den Progressionsvorbehalt ausgelöstes Steueraufkommen nach Art der Einkünfte .....	43
Tabelle 7:	Übersicht der Grenzsteuersätze der Einkünfte $pv$ bzw. $zve$ .....	44
Tabelle 8:	Fälle mit Grenzsteuersätzen über 48,5% bezogen auf die Einkünfte $pv$ .....	44
Tabelle 9:	Fälle mit Grenzsteuersätzen über 48,5% bezogen auf die Einkünfte $zve$ .....	45
Tabelle 10:	Aufteilung der Fälle mit Verwerfungen auf unterschiedliche Arten von freigestellten Einkünften .....	45
Tabelle 11:	Berechnung der Grenzsteuersätze auf die Einkünfte $pv$ für ausgewählte Fallkonstellationen (positive Grenzsteuersätze) .....	53
Tabelle 12:	Berechnung der Grenzsteuersätze auf die Einkünfte $pv$ für ausgewählte Fallkonstellationen (negative Grenzsteuersätze) .....	55
Tabelle 13:	Statistik über Fälle ohne außerordentliche Einkünfte .....	57
Tabelle 14:	Statistik über Fälle mit außerordentlichen Einkünften .....	58
Tabelle 15:	Statistik über Fälle mit außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 1 EStG (Veräußerungsgewinne, Einzelveranlagung) .....	60
Tabelle 16:	Statistik über Fälle mit außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 1 EStG (Veräußerungsgewinne, Zusammenveranlagung) .....	61
Tabelle 17:	Statistik über Fälle mit außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 1 EStG (Vergütungen, Einzelveranlagung) .....	63
Tabelle 18:	Statistik über Fälle mit außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 1 EStG (Vergütungen, Zusammenveranlagung) .....	63
Tabelle 19:	Grenzbelastungen auf die Einkünfte $vzve$ nach Grund- und Splittingtabelle .....	65
Tabelle 20:	Grenzsteuersätze auf die Einkünfte $vzve$ nach Klassierung .....	65

Tabelle 21:	Statistik über Fälle mit maximaler Grenzbelastung auf die Einkünfte <i>vzve</i> untergliedert nach Veräußerungsgewinnen bzw. Vergütungen und Grund- bzw. Splittingtabelle .....	66
Tabelle 22:	Statistik über Fälle mit außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 3 EStG (Einzelveranlagung) .....	67
Tabelle 23:	Statistik über Fälle mit außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 3 EStG (Zusammenveranlagung).....	68
Tabelle 24:	Statistik über Fälle mit außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 1 EStG und § 32b EStG (Einzelveranlagung) .....	69
Tabelle 25:	Statistik über Fälle mit außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 1 EStG und § 32b EStG (Zusammenveranlagung).....	69
Tabelle 26:	Statistik über Fälle mit außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 1 EStG und § 32b EStG (negative Grenzsteuersätze, Einzelveranlagung).....	70
Tabelle 27:	Statistik über Fälle mit außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 1 EStG und § 32b EStG (negative Grenzsteuersätze, Zusammenveranlagung).....	71



## 1. Einleitung

Das Einkommensteuergesetz sieht neben der allgemeinen Tarifvorschrift des § 32a EStG zur Ermittlung der tariflichen Einkommensteuer Sondertarifformen vor, die an das Vorliegen bestimmter Sachverhalte anknüpfen.<sup>1</sup> Hierzu zählen §§ 32b EStG (Progressionsvorbehalt), 32d EStG (Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen), 34 EStG (Besteuerung außerordentlicher Einkünfte), 34a EStG (Thesaurierungsbegünstigung), 34b EStG (Besteuerung außerordentlicher Einkünfte bei Holznutzung). Im Zuge der mit der letzten Unternehmensteuerreformen geschaffenen Schedulingstendenzen wurden viele dieser Sondervorschriften im Schrifttum ausführlichst behandelt. Hingegen wurde der wohl ältesten Sondertarifvorschrift relativ wenig Aufmerksamkeit geschenkt. Dies verwundert, obgleich der Progressionsvorbehalt gerade in jüngster Zeit verstärkt gesetzliche Änderungen<sup>2</sup> erfahren hat und in die politische Diskussion geraten ist. Beispiele für die gestiegene Aktualität des Progressionsvorbehalts sind die geänderte Behandlung von aus dem europäischen Ausland stammenden Vermietungseinkünften<sup>3</sup> durch das Jahressteuergesetz 2009, die Diskussion im Bundestag über die Einschränkung des Progressionsvorbehalts für bestimmte Sozialleistungen<sup>4</sup>, der Streit um die Behandlung des Elterngeldes<sup>5</sup> oder das Zusammentreffen von § 32b EStG und § 34 EStG<sup>6</sup>.

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre unterscheidet im Rahmen der Steuerbelastungsmessung zwischen Bemessungsgrundlagen-, Zeit- und Tarifeffekten.<sup>7</sup> Empirische Untersuchungen zeigen, dass Ökonomen sich zumeist mit Bemessungsgrundlageneffekten beschäftigen.<sup>8</sup> Tarifeffekte wurden in jüngster Vergangenheit nur vereinzelt analysiert.<sup>9</sup> Zu nennen sind hier z.B. die Arbeiten von Diller (2006), Siegel (2007), Diller/Siegel (2008) sowie Siegel (2009) zu § 34 EStG, Homburg/Houben/Maiterth (2008) sowie Knirsch/Schanz (2008) zu § 34a EStG oder Hechtner/Hundsdoerfer (2009) zu § 32d EStG. Der vorliegende Beitrag möchte diesem Forschungsungleichgewicht entgegenwirken und den bereits seit 35 Jahren im EStG kodifizierten Progressionsvorbehalt einer detaillierten ökonomischen Analyse unterziehen.

Die Analysen des Progressionsvorbehalts in den Arbeiten von Wotschofsky (1998) bzw. Wotschofsky/Pasch (2001) erfolgen einzelfallbezogen mit einer Fokussierung auf den

---

<sup>1</sup> Ich danke Herrn Prof. Dr. Theodor Siegel für die anregenden Gespräche und wertvollen Hinweise zu dem Themenkomplex § 32b EStG und § 34 EStG (Kap. 6).

<sup>2</sup> Es sei hier auf die Anpassungen im Zuge des JStG 2009 hingewiesen.

<sup>3</sup> Vgl. z.B. Hechtner (2009) S. 47; Schmidt/Heinz (2009) S. 43.

<sup>4</sup> Vgl. BT-Drucks. 16/12888.

<sup>5</sup> Vgl. die Kurzinformationen 027-2009 des Deutschen Steuerberaterverbandes e.V. sowie die hierzu ergangene Entscheidung des BFH vom 21.09.2009, VI B 31/09.

<sup>6</sup> Vgl. z.B. Siegel (2009) S. 255.

<sup>7</sup> Vgl. z.B. Niemann/Kastner (2009) S. 131, Wagner (2005) S. 454, Wagner (1984) S. 211.

<sup>8</sup> Vgl. Wagner (2008) S. 100, 105, 111 sowie die nicht veröffentlichten Untersuchungen im Rahmen von Diplomarbeiten bei Wagner.

<sup>9</sup> Einen Forschungsüberblick der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre geben Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth (2008) S. 61-108.

damaligen Tarifverlauf; der negative Progressionsvorbehalt wird nur am Rande erwähnt. Diller (2006), Siegel (2007), Diller/Siegel (2008) sowie Siegel (2009) analysieren Verwerfungen bei Zusammentreffen des Progressionsvorbehalts mit weiteren Sondertarifvorschriften (§ 34 EStG). Optimierungsüberlegungen unter Anwendung des Progressionsvorbehalts im Rahmen der transnationalen Gewinnausweispolitik werden von Kudert/Husmann (2006) angestellt.

Der vorliegende Beitrag soll die Analysen zum Progressionsvorbehalt erweitern. Der gesamte Beitrag ist in einen allgemeinen und einen speziellen Teil untergliedert. Im allgemeinen Teil wird auf das Tarifkonglomerat im Einkommensteuergesetz eingegangen. Hierbei werden die Verknüpfungen der verschiedenen Tarifvorschriften untereinander dargelegt. Weiterhin erfolgt in diesem Teil eine Analyse, die Anforderungen an einen systematischen Tarif präsentiert. Es wird gezeigt, welche Anforderungen ein Tarif einhalten muss, damit er ökonomischen und verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt. Die hier erarbeiteten Anforderungen an einen systematischen Tarif werden dann in den späteren Kapiteln zur Analyse einzelner Tarifvorschriften wieder aufgegriffen.

Der erste Abschnitt des speziellen Teils beschäftigt sich dann eingehend mit dem Progressionsvorbehalt. Die hier präsentierte Analyse ist wiederum in zwei Teilbereiche untergliedert. Im ersten Teil wird der Progressionsvorbehalt isoliert (kein Zusammentreffen mit weiteren Tarifvorschriften) analysiert. Der Aufbau in diesem Teilabschnitt erfolgt dabei wie folgt: Einführend wird kurz auf die Entstehungsgeschichte und den Zweck des Progressionsvorbehalts eingegangen. Daran schließt sich eine ökonomische Analyse des Progressionsvorbehalts an, die sowohl die Effekte des positiven als auch des negativen Progressionsvorbehalts untersucht. Hierzu wird eine Kennzahl entwickelt, mit deren Hilfe das Ausmaß ökonomischer Verwerfungen in Tarifgefügen beurteilt werden kann. Nach den theoretischen Ausführungen wird die empirische Relevanz des Progressionsvorbehalts bei isolierter Betrachtung untersucht. Hierzu wird mithilfe von Steuerstatistiken (FAST 2001) aufgezeigt, welche Bedeutung dem Progressionsvorbehalt im gesamten Tarifgefüge zukommt. Hieran anschließend erfolgt eine Mikrosimulation, die die analytischen Ergebnisse aufgreift. So wird ermittelt, welche Steuerpflichtigen von den theoretisch ermittelten Verwerfungen betroffen sind. Hierdurch ist es möglich, eine Aussage darüber zu treffen, ob die analysierten Effekte eher akademischer Natur sind oder sich auch im laufenden Besteuerungsverfahren niederschlagen.

Der zweite Abschnitt des speziellen Teils betrachtet den Progressionsvorbehalt im Zusammenspiel mit weiteren Tarifnormen. Im Vordergrund stehen hier die Wechselwirkungen zwischen § 32b EStG und § 34 EStG. Zu dieser Problematik hatte sich der BFH jüngst geäußert und eine entsprechende Berechnungsformel entwickelt. Die Analyse legt dar, ob die vom BFH gefundene Rechenmethodik zu sachgerechten Ergebnissen führt. Hieran anschließend wird empirisch überprüft, wie viele Steuerpflichtige die Tarifnormen § 32b EStG und § 34 EStG gleichzeitig in Anspruch nehmen und ob in diesen Fällen unsystematische Belastungswirkungen auftreten.

## 2. Vorbemerkungen zur Tarifanalyse

### 2.1. Das Tarifgefüge im Einkommensteuergesetz

Im Zuge der Unternehmensteuerreform wurde die Anzahl der unterschiedlichen Tarifvorschriften drastisch ausgeweitet. Neben der Grundtarifvorschrift des § 32a EStG existieren noch fünf weitere Tarifnormen, die entweder kumulativ oder exklusiv in Relation zu § 32a EStG stehen.<sup>10</sup> Darüber hinaus kann das Splittingverfahren auch als eigene Tarifvorschrift aufgefasst werden, womit sich § 32a EStG (und ggf. andere Sondertarifvorschriften) weiter untergliedert. Die folgende Tabelle stellt die derzeitigen Tarifvorschriften im EStG und deren Wechselwirkungen dar<sup>11</sup>:

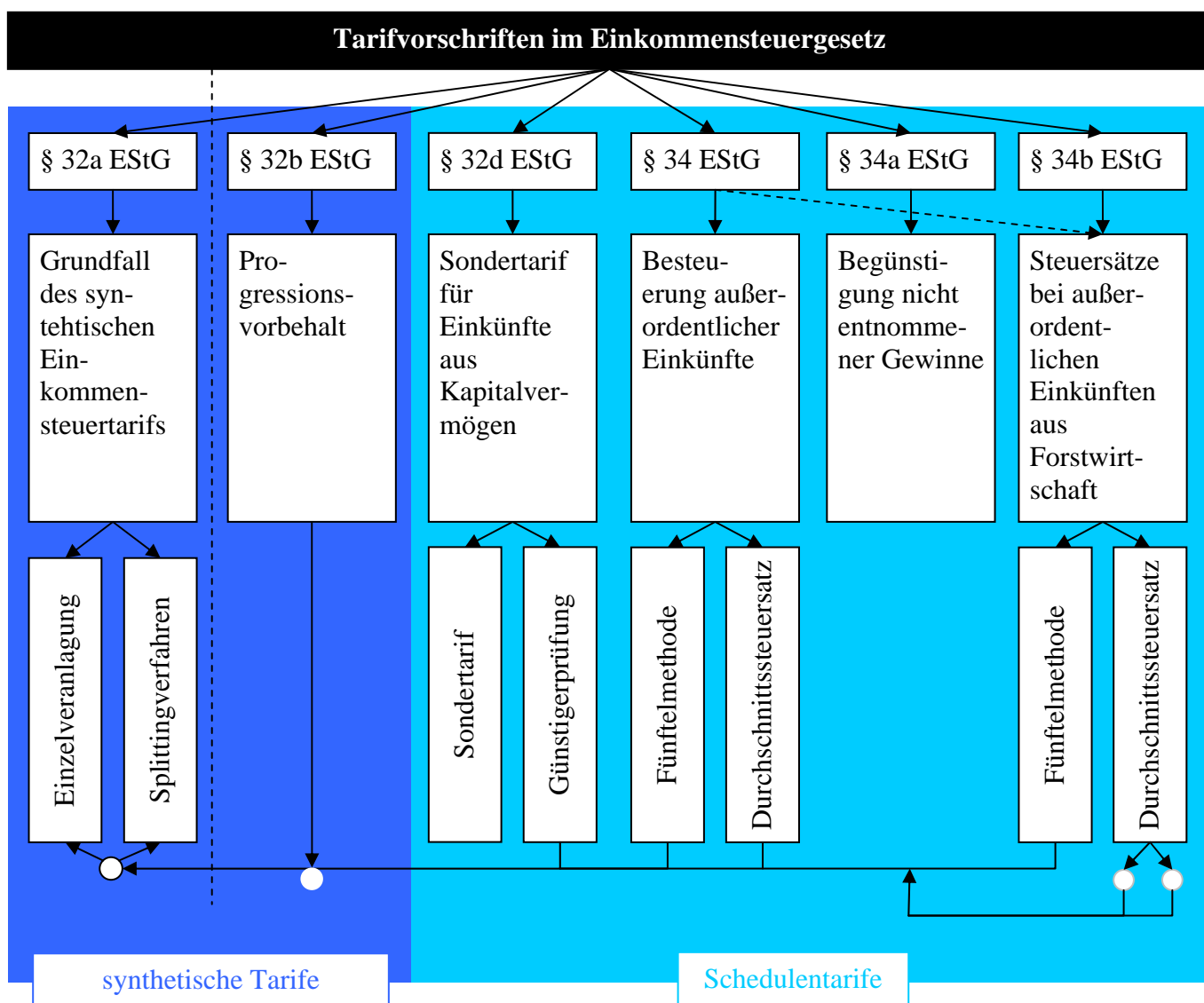


Abbildung 1: Tarifnormen im Einkommensteuergesetz

<sup>10</sup> Vgl. Hechtner (2010) S. 26.

<sup>11</sup> Entgegen des Verweises in § 32a Abs. 1 S. 1 EStG wird § 34c EStG nicht als eigenständige Tarifvorschrift angesehen. Diese Sichtweise wird auch durch die Stellung im Gesetz verdeutlicht. Die Ermäßigungsvorschrift bei Vorliegen ausländischer Einkünfte ist im V. Kapitel, Steuerermäßigungen, vorzufinden.

Bereits aus der Übersicht wird deutlich, welche Komplexität das Steuersystem im Rahmen der Tarifvorschriften aufweist.<sup>12</sup> So existieren z.B. im Rahmen von § 34 EStG gleich zwei unterschiedliche Ausgestaltungen der begünstigten Besteuerung von außerordentlichen Einkünften (Fünftelmethode nach § 34 Abs. 1 EStG, halber Durchschnittssteuersatz (genauer 56%) nach § 34 Abs. 3 EStG). Der gestrichelte Pfeil von § 34 EStG zu § 34b EStG symbolisiert die Ähnlichkeit beider Normen. So definiert § 34b EStG bestimmte „außerordentliche Einkünfte aus Holznutzungen“, die ebenfalls analog zu § 34 Abs. 1 EStG zu besteuern sind (§ 34b Abs. 3 Nr. 1 EStG). Ferner existieren nach § 34b EStG gleich zwei unterschiedliche Verfahren der Besteuerung nach Durchschnittssteuersätzen (Kalamitätsnutzungen nach § 34b Abs. 3 Nr. 2, 3 EStG). Die Besteuerung von privaten Kapitaleinkünften nach § 32d EStG enthält ein Wahlrecht, in bestimmten Fällen die Kapitaleinkünfte mit dem regulären Steuertarif zu besteuern (Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG). Ferner greifen einige Sondertarifvorschriften auf den § 32a EStG zurück. Derartige Beziehungen werden durch die Pfeile am unteren Ende der Abbildung dargestellt. Die gestrichelte Linie in der Abbildung separiert die allgemeine Tarifvorschrift von weiteren Sondertarifvorschriften.

Die verschiedenen Tarifvorschriften unterscheiden sich hinsichtlich des Anwendungsbereichs und hinsichtlich der Bemessungsgrundlage gravierend. Einzelne Tarifvorschriften beziehen sich einheitlich auf die gesamte Bemessungsgrundlage, womit sie sich gegenseitig ausschließen. Zu nennen sind hier § 32a EStG (jeweils im Rahmen der Einzel- und Zusammenveranlagung) als auch § 32b EStG. Insofern kann § 32b EStG neben § 32a EStG als weitere synthetische Tarifvorschrift bezeichnet werden. Daneben existieren Tarifvorschriften, die lediglich auf bestimmte Einkünfte oder Einkunftsteile angewendet werden. Derartige Tarifformen können als Schedulentarife bezeichnet werden. Hierunter fallen die Tarifvorschriften § 32d EStG (Schedule: private Kapitaleinkünfte), § 34 EStG (Schedule: außerordentliche Einkünfte), § 34a EStG (Schedule: nicht entnommener Gewinne) und § 34b EStG (Schedule: außerordentliche Einkünfte aus Forstwirtschaft). Die Schedulentarife lassen sich m.E. weiterhin untergliedern nach der Art der Tarifstruktur: so finden sich absolute und relative Tarifstrukturen wieder. Unter absoluten Tarifstrukturen werden jene Tarifformen bezeichnet, die eine eigenständige mathematische Zuordnung zwischen Bemessungsgrundlage und Steuerschuld enthalten. Hierunter fallen § 32d EStG und § 34a EStG. In beiden Normen enthält das Gesetz eine klare Zuordnungsvorschrift, in den konkreten Fällen handelt es sich um eine lineare Tarifform. Relative Tarifstrukturen hingegen nehmen Rückgriff auf bisherige Tarifformen und modifizieren diese lediglich. So bezieht sich sowohl § 34 EStG als auch § 34b EStG auf den regulären Tarif nach § 32a EStG.<sup>13</sup> Beide Tarifformen ordnen an, dass in Abgängigkeit der Steuerbelastung unter Anwendung des

---

<sup>12</sup> Im Rahmen der Besteuerung von privaten Kapitalerträgen sei darauf verwiesen, dass die eigentliche Tarifvorschrift in § 43 EStG vorzufinden ist. § 32d EStG regelt nur nähere Details. Dennoch enthält auch § 32d EStG Elemente einer Tarifvorschrift, da hier wiederum bestimmte Rückausnahmen von der Abgeltungsteuer geregelt werden.

<sup>13</sup> Gleiches gilt für den Spezialfall der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG.

Regeltarifs eine Vergünstigung erfolgen soll. Die Vergünstigung knüpft an unterschiedliche Maße an (Differenzsteuer, durchschnittlicher Steuersatz). Darüber hinaus muss wohl auch § 32b EStG als relative Tarifvorschrift verstanden werden, da der Progressionsvorbehalt Rückgriff auf den Einkommensteuertarif nach § 32a EStG nimmt, indes aber das Progressionsmass verändert. Ähnliche Überlegungen gelten für das Verhältnis zwischen Grund- und Splittingtarif.

Bei Anwendung mehrerer Tarifvorschriften können Probleme entstehen, wenn unklar ist, in welcher Reihenfolge einzelne Tarifvorschriften anzuwenden sind. Die Tarifvorschriften der §§ 32a und 32b EStG schließen sich gegenseitig aus, sodass hier gegenseitige Verwerfungen nicht entstehen können. Die Sondervorschrift für Einkünfte aus Kapitalvermögen ist nur isoliert auf die Kapitaleinkünfte anzuwenden. Nach § 2 Abs. 5b S. 1 EStG wird für die privaten Kapitaleinkünfte eine eigene Schedule statuiert. Entsprechende Einkünfte scheiden aus den Summenpositionen des § 2 EStG auf. Folglich können auch hier keine Verwerfungen bei der gleichzeitigen Anwendung weiterer Tarifnormen entstehen.<sup>14</sup> Ein Zusammenspiel von § 34 Abs. 3 EStG und § 34a EStG wird bereits per Gesetz ausgeschlossen (§ 34a Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG).<sup>15</sup> Die Verwaltung leitet hieraus auch ein Wahlrecht hinsichtlich § 34 Abs. 1 EStG und § 34a EStG ab.<sup>16</sup> Demzufolge kann sich der Steuerpflichtige nur für eine Vergünstigungsvorschrift entscheiden. Der Tarif nach § 34a EStG ist linear und gespalten in Thesaurierungs- und Nachsteuer. Infolge der Linearität läuft der Progressionsvorbehalt hier ins Leere. Im Ergebnis kann damit § 34a EStG verwendet werden, um den Progressionsvorbehalt auszuhebeln. Im Ergebnis kann also § 34a EStG auch nicht mit den §§ 32b, 34 EStG kollidieren, sodass auch hier keine zusätzlichen Verwerfungen auftreten können.

Verwerfungen sind damit möglich, wenn die Tarifnormen §§ 32b, 34, 34b EStG zusammen zur Anwendung kommen. Hierbei sei darauf hingewiesen, dass auch die einzelnen Tarifnormen des § 34 Abs. 1, 3 EStG im Zusammenspiel auftreten können.<sup>17</sup> Gerade das Zusammenspiel von § 32b und § 34 EStG hat in jüngster Zeit den BFH und die Literatur beschäftigt.<sup>18</sup> Die Sondertarifvorschrift des § 34 EStG nimmt Rückgriff auf die „reguläre“ Besteuerung nach § 32a EStG. Diese wird aber im Falle von Progressionseinkünften durch § 32b EStG verdrängt. Die Differenzsteuer (§ 34 Abs. 1 EStG) bzw. der Durchschnittssteuersatz (§ 34 Abs. 3 EStG) ist also bei dem Zusammenspiel von § 32b EStG und § 34 EStG unter Beachtung des Progressionsvorbehalts zu ermitteln. Das Gesetz indes

---

<sup>14</sup> Die Anwendung des Sondertarifs für private Kapitaleinkünfte kann über § 32d Abs. 6 EStG (Günstigerprüfung) ausgeschlossen werden. In einem solchen Fall werden die Kapitaleinkünfte in die reguläre Besteuerung miteinbezogen. Demzufolge unterscheidet sich dann der Fall nicht mehr im Vergleich zur regulären Besteuerung.

<sup>15</sup> Vgl. zudem BMF, 11.08.2008, Rz. 4, 5. Gleiches gilt für die Sondertarifvorschrift des § 34b EStG.

<sup>16</sup> Vgl. zudem BMF, 11.08.2008, Rz. 6. Darüber hinaus sei eine Begünstigung auch für Teile des Gewinns ausgeschlossen, die die Obergrenze nach § 34 Abs. 3 EStG übersteigen. Hierzu kritisch Ley (2008) S. 14, Schiffers (2008) S. 1806.

<sup>17</sup> Vgl. zu dieser Problematik ausführlich Houben (2006) S. 200-207.

<sup>18</sup> Vgl. z.B. BFH v. 22.09.2009 – I X R 93/07; Diller (2006) S. 1139-1162; Siegel (2007) S. 1093-1099; Siegel/Diller (2008) S. 178-182; Siegel (2008) S. 389-404; Siegel (2009) S. 255-260.

enthält keine weiteren Ausführungen, wie das Zusammenspiel von § 32b EStG und § 34 EStG rechentechnisch zu lösen ist. Vielmehr hat der BFH hier eine Rechentechnik vorgegeben. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob die vom BFH abgeleitete Methode zu weiteren Verwerfungen des Progressionsvorbehalts führen kann.

Im Ergebnis sind damit die folgenden Aussagen festzuhalten. Die Tarifnormen im EStG sind im Zuge der Unternehmensteuerreform angestiegen. Gleichwohl ist das Zusammenspiel der neuen Tarifvorschriften mit bereits vorhandenen ausgeschlossen. Liegen dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfende Einkünfte vor, so verdrängt § 32b EStG den Regeltarif nach § 32a EStG. Dies bedeutet zugleich, dass auch im Rahmen von § 34 Abs. 1 EStG, der Sondertarif unter Beachtung von § 32b EStG zu ermitteln ist. Demzufolge ist bei einer isolierten Analyse des § 32b EStG auch zu hinterfragen, ob (weitere) Verwerfungen im Zusammenspiel mit anderen Trivorschriften beobachtet werden können.

Im folgenden Unterabschnitt soll nun darauf eingegangen werden, welche Anforderungen allgemein an einen Tarif zu stellen sind. Darauf aufbauend kann dann § 32b isoliert bzw. im Zusammenspiel mit § 34 EStG analysiert werden.

## **2.2. Anforderungen an ein systematisches Tarifsysteem**

Bevor im Folgenden eine Analyse des Tarifkonstrukts vorgenommen wird, soll darauf eingegangen werden, welche Anforderungen an einen Tarif zu stellen sind.<sup>19</sup> Bewusst werden im Folgenden relativ schwache Kriterien verwendet, um ein breites Spektrum an möglichen Tarifstrukturen berücksichtigen zu können.

Aus Artikel 3 des Grundgesetzes leitet das BVerfG Forderungen über die horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit ab.<sup>20</sup> Horizontale Gleichmäßigkeit der Besteuerung bedeutet, dass Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch besteuert werden.<sup>21</sup> Darüber hinaus werden aus Art. 14 GG Forderungen hinsichtlich der maximalen Besteuerung abgeleitet. Das Recht auf Eigentum schließt eine erdrosselnde Besteuerung aus.<sup>22</sup>

Sei angenommen, dass die Leistungsfähigkeit<sup>23</sup> eines Individuums durch sein steuerpflichtiges Einkommen  $e$  quantifiziert werden kann, so lässt sich die Forderung darstellen als

$$(1) S(e_1) = S(e_2) \quad \forall e_1 = e_2.$$

---

<sup>19</sup> Vgl. zur Tarifstruktur allgemein z.B. Bareis (1999b) S. 87-95, Bareis (1991) S. 405.

<sup>20</sup> Vgl. z.B. BVerfG, Beschluss vom 29.05.1990 - 1 BvL 20, 26/84, 1 BvL 4/86 BVerfG 82, Rz. 112-114, S. 60-105 89; BVerfG, 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, Rz. 51, BVerfGE 107, S. 27-58; zudem Mellinghoff (2005) S. 180.

<sup>21</sup> Vgl. hierzu z.B. Kirchhof (2006) S. 14, Pollak (2001) S. 51, Wosnitza/Treisch (1999) S. 352, Tipke (2000) S. 324 f., Schneider (2005) S. 271-281. Zum Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht Schaumburg (1995) S. 143-151.

<sup>22</sup> Vgl. BVerfG v. 31.05.1988, 1 BvL 22/85, BVerfGE 78, 232-249.

<sup>23</sup> Zur Messung der Leistungsfähigkeit anhand unterschiedlicher Größen vgl. etwa Schneider (2005) S. 235-254, Bareis (1999a) S. 555, Siegel (1999) S. 558-560 oder Elschen (1991) S. 110-113.

Aussagen über die Belastung für den Fall  $e_1 \neq e_2$  werden aus dem Postulat der vertikalen Steuergerechtigkeit abgeleitet. Eine höhere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist auch höher zu belasten: (2)  $S(e_1) > S(e_2)$  für  $e_1 > e_2$ .

Wie im Folgenden gezeigt wird, setzt dies voraus, dass der Grenzsteuersatz über sämtliche möglichen Einkommen zwischen null und eins liegen muss, mithin also gilt:

$$(3) \frac{dS}{de} \in [0;1].^{24}$$

Die genannte Forderung (3) wird auch im Rahmen der Optimalsteuertheorie erhoben.<sup>25</sup> Der genaue Verlauf des Grenzsteuersatzes (mitunter der Grad der Progression<sup>26</sup>) wird hier zumeist anhand des gewünschten Grades der Umverteilung ermittelt. Auf den genauen Verlauf der Grenzsteuersatzfunktion sein im Folgenden nicht weiter eingegangen.<sup>27</sup> Vielmehr wird vorausgesetzt, dass dieser streng monoton steigen muss. Unter dieser Voraussetzung kann (3) aus (1) und (2) abgeleitet werden. Dies sei zunächst für negative Grenzsteuersätze gezeigt. Sei  $\Delta$  die Erhöhung des Einkommens  $e_1$ , also  $e_2 = e_1 + \Delta$ , so folgt aus (2)  $S_1(e_1) < S_2(e_1 + \Delta)$  für den Fall  $\Delta > 0$ . Betrage  $\Delta$  eine infinitesimal kleine Einheit, so würde im Fall eines negativen Grenzsteuersatzes die Steuerschuld  $S_2$  unter  $S_1$  liegen. Mithin wäre also das Postulat der horizontalen Steuergerechtigkeit verletzt.

Eine ähnliche Begründung kann auch für den Fall von Grenzsteuersätzen über 100% angeführt werden.<sup>28</sup> Hierbei ist zu differenzieren, ob die Grenzsteuersatzfunktion streng monoton steigend ist oder einen Wendepunkt aufweist. Es sei zunächst der erste Fall betrachtet. Übersteige ab einem Einkommen  $\bar{e}_1$  der Grenzsteuersatz 100%, so findet sich ein  $\Delta > 0$ , bei welchem  $(\bar{e}_1 + \Delta) - S_1(\bar{e}_1 + \Delta) = 0$  gilt, da das Nettoeinkommen mit weiter steigendem Bruttoeinkommen stets sinkt. In diesem Fall zehrt die Steuer das gesamte Einkommen auf, was gegen das Recht auf Eigentum nach Art. 14 GG steht und einer Enteignung gleichkäme, da der Durchschnittssteuersatz auf das Gesamteinkommen bei 100% liegt.<sup>29</sup>

Ist die Grenzsteuersatzfunktion nicht monoton steigend, sondern liege lediglich im Intervall  $[\bar{e}_2; \bar{e}_3]$  über 100%, so lässt sich ein Einkommen  $e_1 \notin [\bar{e}_2; \bar{e}_3]$  finden, bei welchem gilt

<sup>24</sup> Eine ähnliche Forderung wurde bereits von Bareis (1991) S. 409, aufgestellt, der diese Anforderung als „selbstverständlich“ an einen Tarif stellt.

<sup>25</sup> Vgl. z.B. Mirrless (1971) S. 178, Salanie (2002) S. 96, Kakwani/Lambert (1998) S. 371.

<sup>26</sup> Zur Progression ausführlich Mann (1937) S. 121, 160 f., 262-272 sowie Haller (1970). Kritisch zu einem progressiven Tarifverlauf z.B. Föhl (1956), S. 33 sowie Föhl (1953) S. 107 f.

<sup>27</sup> In der Optimalsteuertheorie werden auch Fallkonstellationen aufgezeigt, in denen ein fallender Grenzsteuersatz optimal sein kann. Vgl. hierzu z.B. Diamond (1998) S. 89.

<sup>28</sup> Vgl. zur Fragestellung im Rahmen der Steuerbilanzpolitik Wagner (1986) S. 47.

<sup>29</sup> Liegt der Durchschnittssteuersatz über 100%, ist davon auszugehen, dass die Steuer eine erdrosselnde Wirkung hat. In einem solchen Fall leitet das BVerfG aus Art. 14 GG einen Verstoß gegen die Eigentumsгарantie ab. Vgl. BVerfG v. 31.05.1988, 1 BvL 22/85, BVerfGE 78, 232-249.

$S_1(e_1 + \Delta) = S_2(e_1)$  für  $e_1 + \Delta \in [\bar{e}_2; \bar{e}_3]$ ,  $\Delta > 0$ . Das Nettoeinkommen sinkt mithin im Intervall  $[\bar{e}_2; \bar{e}_3]$ , steigt dann aber wieder an, sodass der Durchschnittssteuersatz auf das Gesamteinkommen unter 100% liegt. Da aber  $e_1 + \Delta \neq e_1$  gilt, wird das Postulat der horizontalen Steuergerechtigkeit verletzt, da zwei Steuerpflichtige mit unterschiedlichen Einkommen identische Steuern zahlen.

Abseits der Ableitungen aus dem Grundgesetz lassen sich auch ökonomische Gründe für eine Obergrenze der Steuerbelastung anführen. So können Grenzsteuersätze von über 100% dazu führen, dass sich die Präferenzreihenfolge einer Marginalinvestition nach Steuern im Vergleich zu derjenigen vor Steuern selbst dann umkehrt, wenn die Bemessungsgrundlage entscheidungsneutral (z.B. als kapitaltheoretischer Gewinn<sup>30</sup>) definiert ist. Ein Investor würde also unter Berücksichtigung von Steuern Projekte ablehnen, die in einer Welt ohne Steuern zu präferieren wären.

Die bisherigen Überlegungen stellten auf eine Grenzbetrachtung ab. Häufig liegen jedoch im Rahmen von Investitionsentscheidungen keine Marginal-, sondern unteilbare Projektinvestitionen vor. Vor diesem Hintergrund wäre auf den Durchschnitts- bzw. Differenzsteuersatz<sup>31</sup> abzustellen, mithin verändert sich also Forderung (3) zu

$$(4) \frac{S(e + \Delta) - S(e)}{\Delta} \in [0; 1]$$

wobei  $\lim_{\Delta \rightarrow 0}$  wieder zu (3) führt. Wird jedoch bereits (3) erfüllt, so wird damit zugleich auch (4) eingehalten, da der Grenzsteuersatz bei einem progressiven Tarif stets über dem Durchschnitts- bzw. Differenzsteuersatz liegt. Im Ergebnis ist es daher sachgerecht, als Anforderung an einen systematischen Tarif auf eine Grenzbetrachtung abzustellen, da hierdurch äquivalente Anforderungen zugleich auch in einer Durchschnittsbetrachtung sichergestellt werden.

Die Forderungen (3) bzw. (4) drücken das Verbot einer enteignenden Besteuerung aus. Fraglich ist hierbei, ob die Obergrenze für Grenzsteuersätze bei 100% oder darunter liegen muss. Häufig entscheidet sich der Gesetzgeber für eine Belastungsobergrenze  $\bar{s}$  (z.B. Spitzensteuersatz von 45%).<sup>32</sup> Sofern diese Grenze unter 100% liegt, kann m.E. durchaus argumentiert werden, dass diese Obergrenze in einer Grenz- bzw. Durchschnittsbetrachtung auch bei Anwendung des Progressionsvorbehalts für steuerpflichtige sowie steuerfreie

<sup>30</sup> Zu den Überlegungen des ökonomischen Gewinns vgl. z.B. Schneider (1963) S. 467.

<sup>31</sup> Zum Konzept der Differenzsteuersätze vgl. Schult (1979) S. 376-386.

<sup>32</sup> Es sei hier z.B. auf die maximale Einkommensteuerbelastung durch den Spitzensteuersatz verwiesen. In der juristischen Diskussion wurde lange Zeit die Bedeutung des Halbteilungsgrundsatzes für Bemessung der Steuerbelastung diskutiert. Vgl. hierzu ausführlich z.B. Dehne (2003) S. 30-35, Kirchhof (2000) S. 50-58 sowie Tipke (2000) S. 439-441. Der BFH dagegen folgt nicht der Rechtsprechung des 2. Senats der BVerfG (Halbteilungsgrundsatz), sondern orientiert sich an den Ausführungen des 1. Senats, wonach lediglich eine erdrosselnde Besteuerung oder Konfiskation zu vermeiden sei. So sei auch bei Belastung von ca. 60% die Grenze zur übermäßigen Besteuerung nicht erreicht, vgl. BFH v. 11.08.1999, XI R 77/97.



Einkünfte gelten muss. Bei Steuersätzen zwischen  $\bar{s}$  und 100% erfolgt zwar keine Umkehrung der Präferenzordnung, indes kann es erstens zu nicht gewollten Anreizwirkungen kommen, und zweitens liegt ein Wertungswiderspruch vor, da die einmal getroffene Belastungsentscheidung hinsichtlich der Spitzenbelastung dann nicht mehr folgerichtig im gesamten Tarifgefüge umgesetzt wird.<sup>33</sup>

Im Folgenden wird zwischen einer enteignenden und einer Übermaßbesteuerung unterschieden. Erste wird angenommen, wenn die Steuersätze 100% übersteigen. Liegen die Steuersätze hingegen unter 100% aber über einer Obergrenze  $\bar{s}$ , wird von einer Übermaßbesteuerung gesprochen.

---

<sup>33</sup> Zur folgerichtigen Umsetzung von Steuerrechtsnormen vgl. Mellinghoff (2005) S. 181 f., Kirchof (2000) S. 317, Bareis (1999) S. 89.

### 3. Historische Entwicklung, aktuelle Bedeutung und formale Beschreibung des Progressionsvorbehalts

Um die Intention und aktuelle Relevanz des Progressionsvorbehaltes zu verstehen, ist die Kenntnis der historischen Entwicklung hilfreich. Hierauf sei im Folgenden kurz eingegangen.

In den Anfängen der 20er Jahre kam vermehrt die Erkenntnis auf, dass steuerliche Doppelbelastungen grenzüberschreitende wirtschaftliche Aktivitäten behindern.<sup>34</sup> Daher bemühte sich das Deutsche Reich in der Zeit zwischen den Weltkriegen intensiv, mit verschiedenen Staaten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abzuschließen, die die Doppelbelastungen mildern oder gänzlich vermeiden sollten.<sup>35</sup>

In der damaligen wissenschaftlichen Literatur wurden als Lösungsansatz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sowohl die Freistellungs- als auch die Anrechnungsmethode diskutiert.<sup>36</sup> Das Deutsche Reich kodifizierte in fast allen (Zwischenkriegs-) Doppelbesteuerungsabkommen die Aufteilung des Steuersubstrates mithilfe der Freistellungsmethode, die als adäquate Methode erachtet wurde, die Doppelbesteuerung zu vermeiden.<sup>37</sup> Weder in den Doppelbesteuerungsabkommen noch in der wissenschaftlichen Literatur der 20er und 30er Jahre wurde für die Freistellung ein Progressionsvorbehalt vorgesehen oder diskutiert.<sup>38</sup>

Mit Gründung der Bundesrepublik kam es zu einer Abkehr von dieser Politik.<sup>39</sup> Der Progressionsvorbehalt findet sich erstmalig in dem ersten Nachkriegsabkommen mit den USA. Die Ursache für dieses Umdenken lässt sich anhand der historischen Gesetzesmaterialien nicht mehr eruieren.<sup>40</sup> Das DBA USA-Deutschland diente als Vorbild für eine Vielzahl späterer Abkommen, sodass der Progressionsvorbehalt mehr und mehr als Selbstverständlichkeit in die neueren Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen wurde.<sup>41</sup>

Obgleich der Progressionsvorbehalt in mehreren Doppelbesteuerungsabkommen enthalten war, fehlte es zu dieser Zeit an einer äquivalenten nationalen Regelung im Einkommensteuerrecht. So führte die Frage, ob es für die Anwendung des Progressionsvorbehalts einer nationalen Regelung bedürfe, zu zahlreichen Rechtstreitigkeiten.

---

<sup>34</sup> Vgl. hierzu der für die später abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen im Reichsfinanzministerium zuständige Ministerialrat Herbert Dorn (1927) S. 190-198 sowie Dorn (1926) Sp. 98 f.

<sup>35</sup> So wurden in der Zeit zwischen den Kriegen Doppelbesteuerungsabkommen mit der Tschechoslowakei (1921), Österreich (1923), Italien (1925), Russland (1925), Schweden (1928), der Schweiz (1931), Finnland (1935), Rumänien (1937) und Ungarn (1938) abgeschlossen. Hierzu ausführlich Weber (1982) S. 14. Zur Historie vgl. Hendricks (2004) S. 68 f. sowie Spitaler (1967) S. 31-35.

<sup>36</sup> Vgl. Dorn (1927), S. 204 f. sowie Isay (1934) S. 111-126.

<sup>37</sup> Vgl. Dorn (1927) S. 208, Dorn (1926) Sp. 98; zum Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Marktfreiheiten vgl. Seiler (2005) S. 30-32.

<sup>38</sup> Vgl. z.B. hierzu z.B. die Urteile des RFH bei Busch (1935) Sp. 1695 f. sowie RStBl. 1937, Nr. 21 S. 424 und RStBl. 1935, Nr. 69 S. 1358. Ferner sei auf die Übersicht zur Verteilung des Steuersubstrates bei Spitaler (1967) S. 517-523 verwiesen.

<sup>39</sup> Zu den Entwicklungen seit 1934 vgl. Spitaler (1948) S. 8-58.

<sup>40</sup> So findet sich in den Gesetzesmaterialien lediglich der kurze Hinweis, dass der Progressionsvorbehalt in das Abkommen aufgenommen wurde, vgl. BT-Drucks. II/894 S. 9 sowie BT-Drucks. II/953 S. 3.

<sup>41</sup> Vgl. Vogel (2003) S. 419.

Obwohl zwischenzeitlich der Bundesfinanzhof entschieden hatte, dass die Regelungen zum Progressionsvorbehalt im DBA nicht nur deklaratorische, sondern vielmehr konstitutive Wirkung besitzen, entschloss sich der Gesetzgeber im Jahr 1974, den Progressionsvorbehalt auch im nationalen Einkommensteuerrecht zu verankern.<sup>42</sup>

Der Progressionsvorbehalt erfuhr in den Folgejahren eine Ausweitung seines Anwendungsbereichs auf steuerfreie Sozialleistungen. Den Anfang machte das Arbeitslosengeld.<sup>43</sup> Der Gesetzgeber sah die Notwendigkeit aufgrund folgender Fallkonstellation: Ein nicht über das gesamte Jahr erwerbstätiger Steuerpflichtiger konnte unter Einbezug des Arbeitslosengeldes ein höheres Nettoeinkommen beziehen als ein vergleichbarer über das ganze Jahr Beschäftigter. Mit dem Progressionsvorbehalt sollte dieser für systemwidrig angesehene Vorteil „abgeschöpft“ werden. Zwischenzeitlich wurde der Progressionsvorbehalt auf fast alle steuerfreien Sozial- bzw. Lohnersatzleistungen (z.B. Kurzarbeitergeld, Krankengeld, Mutterschaftsgeld, Elterngeld) ausgeweitet. Damit rückte die eigentliche Herkunft des Progressionsvorbehalts vermehrt in den Hintergrund. Aktuell enthält § 32b Abs. 1 Nr. 1 EStG 9 Untergruppen, die Sozial- bzw. Lohnersatzleistungen betreffen.

Angesichts dieser Entstehungsgeschichte verwundert es nicht, dass die Gesetzesmaterialien an keiner Stelle eine formale Beschreibung des Progressionsvorbehalts liefern. Daher ist für die Formalisierung auf die Rechtsprechung des BFH oder die (zumeist juristische) Literatur zurückzugreifen.

Die Grundidee des Progressionsvorbehaltes lässt sich verbal wie folgt umschreiben: Bei Verwendung eines progressiven Steuertarifs wirkt die Bemessungsgrundlage in doppelter Hinsicht auf die Steuerhöhe. Zum einem beeinflusst die Bemessungsgrundlage die Steuerhöhe direkt durch Verknüpfung mit dem Steuersatz. Zum anderen wird auch der Steuersatz indirekt von der Bemessungsgrundlage beeinflusst. Der Progressionsvorbehalt soll für die einbezogenen steuerfreien Einkünfte allein den zweiten Effekt wirken lassen. Die verbale Umschreibung lässt noch offen, welcher Steuersatz und welche Bemessungsgrundlage gemeint ist. Hierzu wird im Folgenden eine formale Analyse durchgeführt.

In der finanzwissenschaftlichen Literatur wird ein progressiver Tarifverlauf zumeist über die Eigenschaft des Durchschnittssteuersatzes charakterisiert.<sup>44</sup> Bezeichne  $S$  den Steuerbetrag, der sich bei einer gegebenen Bemessungsgrundlage  $bm_g$  unter Anwendung der Steuertarifffunktion  $(S) S(\cdot)$  ergibt:  $S = S(bm_g)$ .

Der Durchschnittssteuersatz  $s$  ermittelt sich dann als

---

<sup>42</sup> So heißt es dann auch in der Gesetzesbegründung, dass zur Festigung der Verwaltungspraxis der Progressionsvorbehalt in das Gesetz aufgenommen wird, vgl. BT-Drucks. 7/2180 S. 20.

<sup>43</sup> Daneben wurden durch das Gesetz zur Verbesserung der Haushaltsstruktur vom 22. 12. 1981 gleichzeitig auch das Kurzarbeitergeld, das Schlechtwettergeld sowie die Arbeitslosenhilfe dem Progressionsvorbehalt unterworfen.

<sup>44</sup> Vgl. Pollak (1980) S. 243. Zur Problematik einer nicht eindeutigen Definition der Progression vgl. Musgrave/Thin (1948) S. 498-501.

$$(6) s = \frac{S(bmg)}{bmg}.$$

Von einem (direkt) progressiven Tarif wird im Folgenden gesprochen, wenn der Durchschnittssteuersatz mit steigender Bemessungsgrundlage ansteigt, mithin also gilt

$$(7) \frac{ds}{dbmg} > 0.^{45}$$

Die Steuertariflehre unterscheidet zwischen unterschiedlichen Typen der Progression (gleichmäßige, verzögerte, beschleunigte).<sup>46</sup> Hierzu wird zumeist auf die zweite Ableitung des Durchschnittssteuersatzes abgestellt.

Der zur Beschreibung und Analyse eines Tarifs ebenfalls notwendige Grenzsteuersatz ermittelt sich als

$$(8) s'_{bmg}(bmg) = \frac{dS}{dbmg} \text{ bzw. in Kurzschreibweise } s'_{bmg}.$$

Der Steuertarif kann auch mit Hilfe des Durchschnittssteuersatzes dargestellt werden,

$$(9) S = s(bmg) \cdot bmg.$$

Werden nun bestimmte Einkünfte (im Folgenden  $pv$  = Progressionseinkünfte nach § 32b EStG) von der Steuer freigestellt, sodass sie nicht in die Bemessungsgrundlage  $bmg$  eingehen, so sollen über den Progressionsvorbehalt diese Einkünfte  $pv$  dennoch auf den Durchschnittssteuersatz wirken. Mithin soll also der direkte Einfluss von  $pv$  auf die Steuerhöhe von dem indirekten separiert werden.

In der juristisch geprägten Literatur wird argumentiert, dass nur durch Anwendung des Progressionsvorbehalts sichergestellt sei, dass es nicht zu einer „doppelten“ Freistellung käme.<sup>47</sup> So berücksichtige der Progressionsvorbehalt die gestiegene steuerliche Leistungsfähigkeit infolge der freigestellten Einkünfte. Ähnlich lesen sich auch die Ausführungen des BFH<sup>48</sup>: Für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes sei es unerheblich, wie das Welteinkommen auf unterschiedliche Staaten verteilt sei. Den Ausführungen liegt die Annahme zugrunde, dass eine unterschiedliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit über den Durchschnittssteuersatz im Tarif adäquat berücksichtigt wird.

<sup>45</sup> Weiter wird zwischen direkter und indirekter Progression unterschieden. Letztere tritt durch die Verwendung von Freibeträgen auf. Folglich ist für diese weitere Differenzierung des Tarifverlaufs auch auf den Verlauf des Grenzsteuersatzes abzustellen. Vgl. z.B. Pollak (1980) S. 244 oder Buchholz (1985) S. 882 f.

<sup>46</sup> Zur Steuertariflehre und möglichen Tariftypen vgl. z.B. Homburg (2007) S. 61-81. Unterschiedliche Kennzahlen zur Messung des Progressionsgrades finden sich bei Pollak (1980) S. 245-249. Ferner sei auf Phäler/Lambert (1992) S. 288-296 hingewiesen.

<sup>47</sup> Vgl. z.B. die Kommentierungen bei Heinicke in Schmidt (2009) zu § 32b EStG, Rz. 1.

<sup>48</sup> Vgl. BFH Urteil vom 25.05.1970 - I R 109/68, BStBl. II 1970, S. 660. Hierzu kritisch Vogel (1985) S. 154-158, der klarstellt, dass im Ergebnis damit steuerfreie Einkünfte nicht mehr gänzlich aus der Bemessungsgrundlage ausscheiden.

Setzt sich im Folgenden das gesamte Welteinkommen als Bemessungsgrundlage für den Progressionsvorbehalt aus dem regulär zu versteuernden Einkommen  $zve$  und den freigestellten Einkünften  $pv$  zusammen ( $wek = zve + pv$ ), so ermittelt sich die Steuerschuld unter Beachtung des Progressionsvorbehalts als

$$(10) S^{PV}(zve, pv) = \frac{S(zve + pv)}{zve + pv} \cdot zve.$$

Sei  $s_{pv}$  als Durchschnittsteuersatz auf das gesamte Welteinkommen definiert,

$$(11) s_{pv}(wek) = \frac{S(zve + pv)}{zve + pv},$$

so kann der Ausdruck (10) verkürzt als

$$(12) S^{PV}(zve, pv) = s_{pv}(wek) \cdot zve$$

geschrieben werden.

Nach der Rechtsprechung soll die allgemeine Darstellung des Progressionsvorbehalts sowohl für positive (positiver Progressionsvorbehalt) als auch für negative (negativer Progressionsvorbehalt) Werte von  $pv$  Geltung haben. Im geltenden EStG ist jedoch ein sofortiger Verlustausgleich ausgeschlossen, sodass eine negative Bemessungsgrundlage, sei es bei der Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes oder bei den regulär zu steuernden Einkünften, zu keiner Steuerschuld führt.<sup>49</sup> Folglich ist der Zusammenhang

$$(13) wek < 0 \vee zve < 0 \Rightarrow S^{PV} = 0 \quad \forall zve, pv$$

zu beachten.

Es sei noch auf eine Besonderheit bei Vorliegen eines indirekt progressiven Tarifs eingegangen. Bezeichne bei einem indirekt progressiven Tarif  $gfb$  einen Freibetrag (z.B. Grundfreibetrag), so kommt es stets zu einer positiven Steuer, wenn  $zve + pv > gfb \quad \forall zve > 0$  gilt. Vor diesem Hintergrund kann also auch ein  $zve < gfb$  besteuert werden, wenn  $pv$  nur hinreichend groß ist. Umgekehrt gilt, dass auch für  $zve > gfb$  keine Steuerschuld entsteht, wenn  $zve + pv < gfb$  ist, sodass der Durchschnittsteuersatz auf das Welteinkommen null beträgt.<sup>50</sup>

---

<sup>49</sup> Die mögliche Steuererminderung tritt zumeist zeitverzögert infolge des Verlustausgleichs nach § 10d EStG ein. Einzig durch den Verlustrücktrag entsteht ökonomisch eine sofortige Verlustverrechnung, die jedoch in ihrem Umfang durch entsprechende Höchstgrenzen nach § 10d Abs. 1 S. 1 EStG stark begrenzt ist.

<sup>50</sup> Derartige Überlegungen können z.B. eine Einzelveranlagung gegenüber dem Splittingverfahren vorteilhaft erscheinen lassen.

Die geschilderten Zusammenhänge seien in der folgenden Tabelle zusammengefasst:

		$pv$	
		$> 0$	$\leq 0$
$zve$	$> 0$	positiver Progressionsvorbehalt, Steuer entsteht immer, sofern $S(zve + pv) > 0$	negativer Progressionsvorbehalt, Steuer entsteht nur, sofern $S(zve + pv) > 0$
	$\leq 0$	es entsteht keine Steuer, da die reguläre Bemessungsgrundlage negativ bzw. null ist	

**Tabelle 1: Übersicht der Varianten bei Vorliegen des Progressionsvorbehalts**

## 4. Theoretische Analyse des Progressionsvorbehaltes bei isolierter Betrachtungsweise

### 4.1. Vorbemerkungen zur Analyse des Progressionsvorbehalts

In der folgenden Analyse des Progressionsvorbehalts wird nach den auslösenden Größen  $zve$  bzw.  $pv$ , deren Belastungswirkungen die o.g. Anforderungen an ein systematisches Tarifgefüge jeweils erfüllen müssen, sowie nach der Art des Progressionsvorbehalts (positiver bzw. negativer) unterschieden. Eine Steuermehrbelastung durch eine Erhöhung von  $pv$  wird hier, gemäß dem Ansatz der entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre, allein der auslösenden Größe  $pv$  zugerechnet.<sup>51</sup> Aus der Zurechnung von Steueränderungen, die durch Variation von  $pv$  ausgelöst werden, auf die variierte Größe  $pv$  folgt auch, dass die Steuerbelastung juristisch „steuerfreier“ Einkünfte gemessen wird.

#### 4.1.1. Steuerwirkungen einer marginalen Variation der steuerfreien Einkünfte $pv$

Nach dem Willen des Gesetzgebers soll mithilfe des Progressionsvorbehalts der Grad der Progression, gemessen anhand der durchschnittlichen Belastung des Welteinkommens, auf die regulär besteuerten Einkünfte übertragen werden. Die tarifliche Einkommensteuer unter Beachtung des Progressionsvorbehalts ermittelt sich als Produkt von Durchschnittssteuersatz auf das Welteinkommen und regulär zu steuernder Bemessungsgrundlage  $zve$ <sup>52</sup>,

$$(14) S^{PV}(zve, pv) = \frac{S(zve + pv)}{\underbrace{zve + pv}_{s(zve+pv)}} \cdot zve.$$

Durch Ableitung der Funktion  $S^{PV}$  nach den befreiten Einkünften  $pv$  lässt sich erkennen, welche Wirkungen das Konzept des Progressionsvorbehalts hat. Die Ableitung ermittelt sich als

$$(15) \frac{\partial S^{PV}}{\partial pv} = \frac{zve \cdot s'(zve + pv)}{zve + pv} - \frac{zve \cdot S(zve + pv)}{(zve + pv)^2}.$$

Hierbei bezeichne  $s'$  die Ableitung der (regulären) Tariffunktion, womit  $s'(zve + pv)$  den Grenzsteuersatz an der Stelle  $zve + pv$  angibt, in Kurzschreibweise  $s'_{zve+pv}$ . Zur besseren Interpretation sei (15) in eine verkürzte Form überführt. Der Ausdruck

$$(16) \frac{S(zve + pv)}{zve + pv} = s_{zve+pv}$$

bezeichne den Durchschnittssteuersatz auf das Welteinkommen. Die Umformung von (15) führt zu

---

<sup>51</sup> Ähnlich Wotschofsky/Pasch, (2001) S. 86.

<sup>52</sup> Sind die regulär zu steuernden Einkünfte negativ, so beträgt die Steuerschuld null. Im Folgenden sollen daher lediglich die in Tabelle 1 bezeichneten Fälle betrachtet werden, in denen eine Steuer entsteht.

$$(17) \frac{\partial S^{pv}}{\partial pv} = \frac{zve}{\underbrace{zve + pv}_{\alpha}} \left( s'_{zve+pv} - s_{zve+pv} \right) = zve \cdot \underbrace{\frac{s'_{zve+pv} - s_{zve+pv}}{zve + pv}}_{\lambda}.$$

Bevor eine Interpretation von (17) vorgenommen wird, sei kurz auf die Ähnlichkeit dieses Ergebnisses mit einem anderen Ausdruck eingegangen. In der finanzwissenschaftlichen Literatur werden unterschiedliche Maße diskutiert, die als Indikator für das Ausmaß der Progression verwendet werden können.<sup>53</sup> Einer dieser Indikatoren ist die Ableitung des Durchschnittssteuersatzes nach der Bemessungsgrundlage. Die Verwendung eines derartigen Indikators orientiert sich an der Definition von unterschiedlichen Tarifverläufen (linear, progressiv, regressiv) nach (8). Die Ableitung der Durchschnittssteuersatzfunktion ermittelt sich in allgemeiner Form unter Beachtung von (6) als

$$(18) \frac{ds}{dbmg} = \frac{\frac{dS}{dbmg} \cdot bmg - S}{bmg^2} = \frac{s' - s}{bmg}.$$

Der Ausdruck<sup>54</sup> lässt sich wie folgt interpretieren: Die steuerliche Mehrbelastung der marginalen Einheit gegenüber der (bisherigen) Durchschnittsbelastung bezogen auf die gesamte Bemessungsgrundlage wird als punktuelles Maß der Progression an der Stelle  $bmg$  angesehen. Anders ausgedrückt stellt die Differenz  $s' - s$  jene zusätzliche, durch die Progression bewirkte Belastung der marginalen Einheit gegenüber der (bisherigen) durchschnittlichen Belastung dar. Da sich die Progression gem. Definition (7) an einem Durchschnitt orientiert, ist es in (18) nötig, die zusätzliche Belastung der marginalen Einheit gleichmäßig auf alle bisher erzielten Einheiten zu verteilen.

Da der Progressionsvorbehalt letztlich auch Rückgriff auf die durchschnittliche Belastung des Welteinkommens nimmt, verwundert es nicht, dass der Ausdruck (17) dem Ausdruck (18) ähnelt.  $\lambda$  als Progressionsmaß wird lediglich auf das regulär zu versteuernde Einkommen  $zve$  angewendet, da die durchschnittliche Mehrbelastung infolge einer zusätzlichen Einheit  $pv$  allein die steuerpflichtigen Einkünfte  $zve$  treffen soll.

Die zuvor entwickelten Tarifierfordernungen sollen nun auf (15) angewandt werden. Gemäß Tabelle 1 ist danach zu unterscheiden, ob der positive oder negative Progressionsvorbehalt zur Anwendung kommt. Im Rahmen der folgenden Analyse sei zuerst auf den positiven Progressionsvorbehalt eingegangen.

Der Ausdruck (17) wird dann maximal, wenn sowohl die Differenz zwischen Grenz- und Durchschnittssteuersatz maximiert wird als auch zugleich der Faktor  $\alpha$  gegen eins konvergiert. Die Differenz zwischen Grenz- und Durchschnittssteuersatz ist dann maximal, wenn die entsprechenden Funktionen  $s'$  bzw.  $s$  an einem Punkt  $bmg^*$  die gleichen Steigungen aufweisen, mithin also

<sup>53</sup> Vgl. z.B. Pollak (1980) S. 245-249.

<sup>54</sup> Hieraus kann zudem abgeleitet werden, dass bei einem progressiven Tarif der Grenzsteuersatz stets über dem Durchschnittssteuersatz liegt.



$$(19) \frac{d^2 S}{dbmg^2} = \frac{d \frac{S}{bmg}}{dbmg}$$

gilt.

Dies sei beispielhaft am Einkommensteuertarif 2009 verdeutlicht. Die Differenz zwischen Grenz- und Durchschnittssteuersatz ist bei einem Wert für  $bmg$  von 13.139€ maximal. Der Anteil der steuerpflichtigen Einkünfte am gesamten Welteinkommen (Faktor  $\alpha$ ) konvergiert gegen eins, wenn nur sehr geringe Einkünfte  $pv$  vorliegen, womit das gesamte Welteinkommen zum größten Teil auf die Einkünfte  $zve$  entfallen muss. Folglich tritt die höchste Grenzbelastung der Einkünfte  $pv$  dann auf, wenn der Steuerpflichtige 13.139€ an regulär zu versteuernden Einkünften  $zve$  und zudem bisher keine steuerfreien Einkünfte  $pv$  bezieht. Die maximale Grenzbelastung der steuerfreien Einkünfte beträgt hier ca. 16,3%. Mit zunehmenden Werten für  $zve$  bzw.  $pv$  konvergiert die Grenzbelastung gegen null. Dies erscheint folgerichtig, da in der oberen Proportionalzone der Progressionseffekt am geringsten ausfällt, womit der Progressionsvorbehalt annähernd keine Auswirkung mehr entfaltet. Beim positiven Progressionsvorbehalt sind folglich Grenzsteuersätze (und damit auch Differenzsteuersätze) über 100% (bzw. 45%) auf die Einkünfte  $pv$  ausgeschlossen.

Abbildung 1 verdeutlicht die Spitzenbelastung der steuerfreien Einkünfte. Um zu verdeutlichen, wie die Grenzbelastung von der Höhe der Einkünfte  $zve$  abhängig ist, wurde diese Größe auf der Abszisse abgetragen. Die Darstellung verdeutlicht zudem, dass die Grenzsteuersatzfunktion sowohl steigende als auch fallende Abschnitte aufweist.<sup>55</sup>

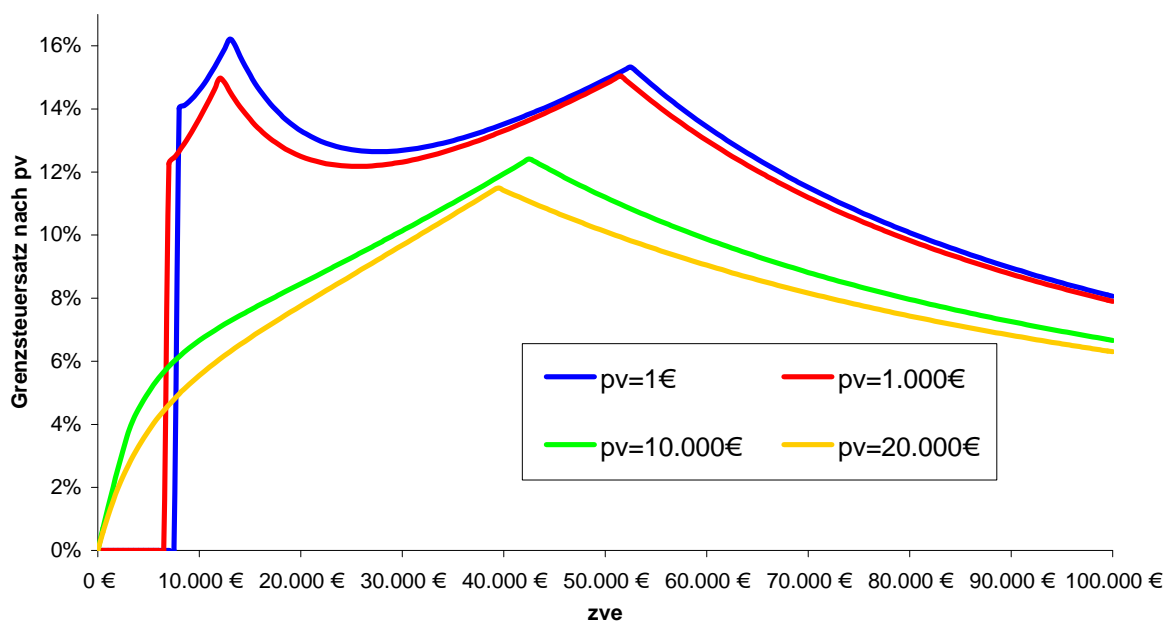


Abbildung 2: Ableitung des Progressionsvorbehalts nach  $pv$

<sup>55</sup> Vgl. hierzu auch Wotschofsky/Pasch (2001) S. 87 f.

Nun sei der negative Progressionsvorbehalt betrachtet. Hierzu sei nochmals die Ableitung von  $S^{PV}$  nach  $pv$  betrachtet,

$$(20) \quad \frac{\partial S^{PV}}{\partial pv} = \underbrace{\frac{zve}{zve + pv}}_{\alpha} \left( s'_{zve+pv} - s_{zve+pv} \right) = zve \cdot \underbrace{\frac{s'_{zve+pv} - s_{zve+pv}}{zve + pv}}_{\lambda}.$$

Da  $pv$  nun negative Werte annimmt, ist der Quotient  $\frac{zve}{zve + pv}$  an der Stelle

$zve = -pv \Leftrightarrow wek = 0$  nicht definiert. Dies führt dazu, dass  $\alpha$  gegen unendlich konvergiert, wenn  $-pv$  gegen  $zve$  geht. Das gesamte Produkt aus (20) konvergiert dann gegen unendlich, wenn der zweite Faktor  $s'_{zve+pv} - s_{zve+pv}$  positiv und von null verschieden ist. Nach (18) ist die Differenz  $s'_{zve+pv} - s_{zve+pv}$  stets positiv, da der Grenzsteuersatz bei einem (direkt) progressiven Tarif stets über dem Durchschnittssteuersatz liegt. Ein von null verschiedener Wert ergibt sich nur dann, wenn Grenz- und Durchschnittssteuersatz auch jeweils von null verschiedenen und ungleich sind. Ersteres ist jeweils dann erfüllt, wenn das gesamte Welteinkommen über dem Grundfreibetrag liegt, mithin also  $zve + pv > gfb$  für  $pv < 0$  gilt.

Nun sei das Welteinkommen auf einen Betrag  $gfb^*$  fixiert, der eine marginale Einheit über dem Grundfreibetrag liegt.<sup>56</sup> Es gelte also  $zve + pv = gfb^*$  bzw.  $zve = gfb^* - pv$ . Da  $gfb^*$  fix ist, ergibt sich auch ein konstanter Wert für den Grenz- bzw. Durchschnittssteuersatz. Der folgende Ausdruck verdeutlicht die Überlegungen

$$(21) \quad \left. \frac{\partial S^{PV}}{\partial pv} \right|_{zve+pv=gfb^*} = \frac{zve}{zve + pv} \cdot (s'_{zve+pv} - s_{zve+pv}) = zve \cdot \underbrace{\frac{s'_{zve+pv} - s_{zve+pv}}{gfb^*}}_{const.}$$

Aus (21) wird ersichtlich, dass an der beschriebenen Stelle  $gfb^*$  die Grenzbelastung auf zusätzliche steuerfreie Einkünfte  $pv$  direkt über  $zve$  „gesteuert“ werden kann. Damit ist jeder Grenzsteuersatz im Intervall  $]0; \infty[$  auf die steuerfreien Einkünfte möglich. Somit können auch Grenzsteuersätze von über 100% auf die „steuerfreien“ Einkünfte  $pv$  entstehen. Dies sei durch die folgende Tabelle veranschaulicht. Es gelte die Tarifstruktur für den VZ 2009 bei Einzelveranlagung, weiterhin seien wie beschrieben die Grenzsteuersätze an der Stelle  $zve + pv = gfb^* = 7.835\text{€}$  betrachtet.

---

<sup>56</sup> Diese Annahme wird nötig, wenn die Tariffunktion an den Sprungstellen nicht stetig ist und Definitionslücken aufweist. Mathematisch ist die Tariffunktion an den Sprungstellen innerhalb eines Intervalls von einem Euro nicht definiert, da nur ganzzahlige Werte nach § 32a EStG betrachtet werden.

Fall	1	2	3	4	5
$zve$	10.000€	25.183€	55.961€	100.000€	1.000.000€
$pv$	-2.165€	-17.348€	-48.126€	-92.165€	-992.165€
Grenzsteuersatz auf zusätzliche Einkünfte $pv$	17,8687%	45%	100%	178,687%	1786,87%

**Tabelle 2: Grenzsteuersätze auf zusätzliche Einkünfte  $pv$  bei negativem Progressionsvorbehalt**

Die Tabelle verdeutlicht den in (21) dargestellten linearen Einfluss von  $zve$  auf die Grenzsteuersätze. In den Beispielen 1 und 2 liegen die Grenzsteuersätze nicht über dem aktuellen Spitzensteuersatz von 45%. In den Beispielen 4 und 5 steigen die Grenzsteuersätze im Vergleich zu Beispiel 1 jeweils um den Faktor zehn an. Zur Verdeutlichung wurde ferner in Beispiel 3 jener kritische Wert für  $zve$  (und damit auch  $pv$ ) aufgenommen, bei welchem eine Grenzbelastung von 100% erreicht wird.

Als Zwischenergebnis ist damit festzuhalten: Der negative Progressionsvorbehalt kann hinsichtlich der „steuerfreien“ Einkünfte  $pv$  Fälle aufweisen, in denen die Anforderungen an einen systematischen Tarif nicht erfüllt sind. Eine marginal enteignende Besteuerung mit Grenzsteuersätzen über 100% ist nicht ausgeschlossen.

Die bisherige Analyse hat lediglich die Grenzbelastung hinsichtlich der Einkünfte  $pv$  betrachtet. Das folgende Kapitel dehnt die Analyse auf die regulär besteuerten Einkünfte  $zve$  aus.

#### 4.1.2. Steuerwirkungen einer marginalen Variation der steuerpflichtigen Einkünfte $zve$

Die erste Ableitung der Tariffunktion nach  $zve$  ist

$$(22) \quad \frac{\partial S^{PV}}{\partial zve} = \frac{zve \cdot s'(zve + pv)}{zve + pv} - \frac{zve \cdot S(zve + pv)}{(zve + pv)^2} + \frac{S(zve + pv)}{zve + pv}$$

$$= \frac{\partial S^{PV}}{\partial pv} + \frac{S(zve + pv)}{zve + pv}$$

Der mittlere Ausdruck unterscheidet sich von (15) einzig durch den letzten (dritten) Summanden, der den Durchschnittssteuersatz auf das Welteinkommen (bei voller Steuerpflicht des Welteinkommens) darstellt. Damit stellt sich die Ableitung von  $S^{PV}$  nach  $zve$  dar als

$$(23) \quad \frac{\partial S^{PV}}{\partial zve} = \frac{\partial S^{PV}}{\partial pv} + \frac{S(zve + pv)}{zve + pv}$$

Die Ergänzung von (15) um den Durchschnittssteuersatz auf das Welteinkommen lässt sich wie folgt begründen: Eine Variation von  $zve$  verursacht zwei Effekte. Zum einen ist durch die

marginale Erhöhung von  $zve$  wie bereits bei der vorherigen Analyse zu  $pv$  ein Steuersatzeffekt zu beobachten (erste beiden Summanden in (22)). Gleichzeitig tritt jedoch noch ein Bemessungsgrundlageneffekt auf, da  $zve$  direkt auf die Bemessungsgrundlage einwirkt. Dieser Effekt spiegelt sich im dritten Summanden von (22) wieder.

Zur weiteren Analyse sei (22) erneut in eine verkürzte Schreibweise überführt:

$$(24) \quad \frac{\partial S^{PV}}{\partial zve} = s_{zve+pv} \frac{PV}{zve + pv} + s'_{zve+pv} \frac{zve}{zve + pv}.$$

Die verkürzte Schreibweise verdeutlicht, dass erneut Grenz- und Durchschnittssteuersatz an der Stelle  $zve + pv$  in die Ableitung einfließen. Während der Grenzsteuersatz nur mit dem Anteil der steuerpflichtigen Einkünfte am Welteinkommen gewichtet wird, geht der Durchschnittssteuersatz gewichtet mit dem Anteil der steuerfreien Einkünfte am Welteinkommen in die Ableitung ein.

Zur Plausibilität der Ableitung sei der Spezialfall eines linearen Tarifes betrachtet. Grenz- und Durchschnittssteuersatz sind hier identisch, sodass nach vollständiger Vereinfachung (24) plausiblerweise den proportionalen Steuersatz als Ergebnis liefert.

Zur Beurteilung von (24) im Hinblick auf die Tarifierfordernungen wird wieder zunächst der positive Progressionsvorbehalt betrachtet.

Erhöhen sich die regulär zu steuernden Einkünfte bei einem konstanten Welteinkommen ( $zve \rightarrow zve + pv$ ), so konvergiert  $\frac{zve}{zve + pv}$  gegen eins, hingegen  $\frac{pv}{zve + pv}$  gegen null. Im

Ergebnis konvergiert in diesem Fall (24) gegen  $s'_{zve+pv}$ . Für den umgekehrten Fall, in dem hinreichend hohe Werte von  $pv$  geringen Werten von  $zve$  gegenüberstehen ( $pv \rightarrow zve + pv$ ),

konvergiert  $\frac{pv}{zve + pv}$  gegen eins, hingegen  $\frac{zve}{zve + pv}$  gegen null. Damit nähert sich (24)

stets  $s_{zve+pv}$  als weitere Obergrenze für den beschriebenen Fall an. Aus (18) ist bekannt, dass bei einem progressiven Tarif der Durchschnittssteuersatz stets unter dem Grenzsteuersatz liegt, sich diesem aber annähert. Im Ergebnis bedeutet dies, dass die Grenzbelastung zusätzlicher steuerpflichtiger Einkünfte  $zve$  maximal dem Spitzensteuersatz entsprechen kann. Die Tarifierfordernungen sind insoweit erfüllt.

Für die Analyse des negativen Progressionsvorbehalts wird (24) wie folgt umgestellt:

$$(25) \quad \frac{\partial S^{PV}}{\partial zve} = \frac{zve}{\underbrace{zve + pv}_a} (s'_{zve+pv} - s_{zve+pv}) + s_{zve+pv}.$$

Da sich nun (25) und (17) lediglich in dem zusätzlichen Summanden  $s_{zve+pv}$  unterscheiden, lassen sich ähnliche Ergebnisse bei der Ableitung nach  $zve$  wie im vorherigen Kapitel

ableiten. Konvergiert  $-pv$  gegen  $zve$  und liegt ferner das Welteinkommen marginal über dem Grundfreibetrag, so ist die Grenzbelastung von  $zve$  nach oben hin nicht begrenzt.<sup>57</sup>

Da das gesamte Welteinkommen an der Stelle  $gfb^*$  nur marginal über dem Grundfreibetrag liegt, wirkt sich ferner der Summand  $s_{zve+pv}$  nur in geringem Maße auf (25) aus. Damit gilt an der Stelle  $gfb^*$ , dass sich die Grenzbelastungen von  $pv$  und  $zve$  ungefähr entsprechen,

$$(26) \left. \frac{\partial S^{PV}}{\partial zve} \right|_{zve+pv=gfb^*} \approx \left. \frac{\partial S^{PV}}{\partial pv} \right|_{zve+pv=gfb^*} .$$

Im Ergebnis kann damit festgehalten werden, dass der negative Progressionsvorbehalt auch bezüglich der Grenzbelastung der steuerpflichtigen Einkünfte  $zve$  nicht den Tarifierfordernungen entspricht, da Grenzbelastungen jenseits von 100% auftreten können.

#### **4.2. Beurteilung des Ausmaßes der identifizierten Verstöße gegen die Tarifierfordernungen**

Es wurde gezeigt, dass die Anwendung des negativen Progressionsvorbehalts zu erheblichen Verstößen gegen die abgeleiteten (schwachen) Tarifierfordernungen führen kann. Dabei wurde mit Grenzsteuersätzen argumentiert. Die abgeleiteten Ergebnisse erlauben daher noch keine Aussage darüber, ob die Verstöße nur in einem sehr engen Intervall auftreten oder für breite Teile des Welteinkommens relevant (und damit „wirtschaftlich bedeutsam“) sind. Vor diesem Hintergrund soll eine Kennziffer entwickelt werden, die diesen Aspekt berücksichtigt. Damit soll gemessen werden, auf welche Breite von Einkunftsintervallen sich die Verstöße erstrecken. Hierdurch kann eine Aussage darüber getroffen werden, ob identifizierte Verstöße gegen die Tarifierfordernungen lediglich streng lokal begrenzt oder über weite Einkommensbereiche vorzufinden sind.

Aus den vorherigen Analysen ist bekannt, dass die Grenzsteuersätze hinsichtlich  $zve$  bzw.  $pv$  dann ein Maximum aufgewiesen haben, wenn das Welteinkommen dem Grundfreibetrag entspricht bzw. marginal höher ausfällt ( $gfb^*$ ). Im Folgenden seien mit  $zve_{krit}$  bzw.  $pv_{krit}$  jene Kombinationen aus  $zve$  und  $pv$  bezeichnet, die der Bedingung  $zve_{krit} + pv_{krit} = gfb^*$  genügen. Um nun die Intervallbreite zu bestimmen, innerhalb derer es zu Verstößen kommt, ist zunächst zu klären, ob auf eine Grenz- oder Differenzbetrachtung (= Durchschnittsbetrachtung auf Differenz) abzustellen ist. Eine alleinige Grenz betrachtung ist, wie dargestellt, zu kurz gefasst. Durchschnitts- bzw. Differenzbetrachtungen (Steuerbelastung zusätzlicher, unteilbarer Gesamtprojekte) ermöglichen Aussagen darüber, inwieweit Steuern Einfluss auf die Vorteilhaftigkeit von Projekten nehmen.<sup>58</sup> Im Folgenden wird daher sowohl der Grenz- als auch der Differenzsteuersatz analysiert.

<sup>57</sup> Darüber hinaus lassen sich Grenzbelastungen konstruieren, die unter dem Eingangssteuersatz liegen.

<sup>58</sup> Zur Differenzierung zwischen Grenz- und Durchschnittsbelastungen vgl. Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth (2008) S. 66.

Ausgehend von der Einkommenskombination  $zve_{krit}; pv_{krit}$  werden jene beiden Werte für  $\Delta zve$  gesucht, um die  $zve_{krit}$  erhöht werden muss, damit der Grenzsteuersatz an der Stelle  $zve_{krit} + \Delta zve; pv_{krit}$  bzw. der Differenzsteuersatz auf  $\Delta zve$  gerade unter 100% liegen.<sup>59</sup> Gleiches gilt für eine Variation von  $pv$ , bei der die entsprechenden beiden  $\Delta pv$  gesucht werden. Es werden folglich jene  $\Delta$  bestimmt, welche sicherstellen, dass die auf der Marginal- und die auf der Projektinvestition lastende inländische Steuer wenigstens aus den zusätzlichen Gewinnen gedeckt werden kann. Offensichtlich wird das ermittelte  $\Delta$  bei einer Durchschnittsbetrachtung größer ausfallen als bei einer Grenzbetrachtung, da im ersten Fall die Bedingung der enteignenden Besteuerung nicht nur für den letzten zusätzlichen Euro, sondern für alle Projektrückflüsse gelten muss.

Bei der Intervallbestimmung wäre denkbar, dass  $\Delta zve$  bzw.  $\Delta pv$  negative Werte aufweisen. Dieser Fall kann indes hier ausgeschlossen werden. Da das Maximum der Grenzbelastung stets an jener Stelle liegt, wo das Welteinkommen annähernd dem Grundfreibetrag entspricht, würde ein negativer Wert von  $\Delta zve$  bzw.  $\Delta pv$  dazu führen, dass keine Steuerschuld mehr entsteht. Dieser Fall jedoch soll nicht betrachtet werden. Folglich wird die Bestimmung des Intervalls ausgehend von  $zve_{krit}$  bzw.  $pv_{krit}$  lediglich in eine Richtung hin ermittelt (positive Werte für  $\Delta zve$  bzw.  $\Delta pv$  = Ausweitung des Welteinkommens).

Für das folgende Maß werden nicht absolute Geldgrößen  $\Delta pv$  bzw.  $\Delta zve$  verwendet, sondern ihre jeweiligen Quotienten in Bezug auf die variierte Bemessungsgrundlage ( $pv_{krit}$  bzw.  $zve_{krit}$ ) ermittelt. Der Wert gibt dann an, wie stark der Investor seine Einkünfte  $zve$  bzw.  $pv$  steigern muss, um in der Grenzbetrachtung oder im Projektdurchschnitt (Differenzsteuersatz) eine Belastung von 100% bei den Einkünften  $zve$  bzw.  $pv$  zu erreichen. Mithin kann der Investor also ermitteln, ob die Durchführung eines zusätzlichen Projektes zu einer Verringerung seines Nettovermögens führt, was einer konfiskatorischen Besteuerung entspräche. Das vorgestellte Maß stellt also einen relativen Indikator dafür dar, auf welche Intervallbreite sich die ungewünschten Tarifeigenschaften (hier also Steuersätze über 100%) erstrecken und ermöglicht so einen Vergleich verschiedener Verstöße untereinander.

Die Funktion  $\Phi_{pv}$  sei definiert als die Ableitung der Progressionstariffunktion nach  $pv$ ,

$$(27) \quad \Phi_{pv}(zve, pv) = \frac{\partial S^{pv}}{\partial pv} = \frac{zve}{zve + pv} (s'_{zve+pv} - s_{zve+pv}).$$

Selbiges gelte für die entsprechende Ableitung nach  $zve$ ,

$$(28) \quad \Phi_{zve}(zve, pv) = \frac{\partial S^{pv}}{\partial zve} + \frac{S(zve + pv)}{zve + pv} = \frac{zve}{zve + pv} (s'_{zve+pv} - s_{zve+pv}) + s_{zve+pv}.$$

---

<sup>59</sup> Da der Verlauf der jeweiligen Grenzsteuersatzfunktion keine Wendepunkte aufweist, ist sichergestellt, dass der gesuchte Wert eindeutig bestimmt werden kann.

Weiterhin bezeichnen  $\Phi_{pv}^{-1}$  bzw.  $\Phi_{zve}^{-1}$  die entsprechenden Umkehrfunktionen zu (27) bzw. (28).<sup>60</sup> Mithin ermittelt also  $\Phi_{pv}^{-1}(zve, \Phi_{pv}(zve, pv))$  den zugehörigen Wert  $pv$ , bei welchem der Grenzsteuersatz  $\Phi_{pv}(zve, pv)$  beträgt. Gleiches gilt für  $\Phi_{zve}^{-1}(pv, \Phi_{zve}(zve, pv))$ .

Das beschriebene Maß als Indikator für das Ausmaß des Verstoßes definiert sich dann als

$$(29) \Theta_{pv}^{\Phi}(zve_{krit}, pv_{krit}) = \frac{\Phi_{pv}^{-1}(zve_{krit}, 100\%) - pv_{krit}}{|pv_{krit}|} \text{ bzw.}$$

$$(30) \Theta_{zve}^{\Phi}(zve_{krit}, pv_{krit}) = \frac{\Phi_{zve}^{-1}(pv_{krit}, 100\%) - zve_{krit}}{|zve_{krit}|}.^{61}$$

Analog zu (27) bzw. (28) seien Funktionen definiert, die den Differenzsteuersatz auf eine Veränderung der Einkünfte  $zve$  bzw.  $pv$  in Höhe von  $d = \Delta zve$  bzw.  $d = \Delta pv$  angeben:

$$(31) \Omega_{pv}(zve, pv, d) = \frac{S^{PV}(zve; pv + d) - S^{PV}(zve; pv)}{d} \text{ bzw.}$$

$$(32) \Omega_{zve}(zve, pv, d) = \frac{S^{PV}(zve + d; pv) - S^{PV}(zve; pv)}{d}.$$

Die entsprechenden Umkehrfunktionen zur Ermittlung von  $d$  seien gegeben durch

$$(33) \Omega_{pv}^{-1}(zve, pv, \Omega_{pv}) \text{ bzw.}$$

$$(34) \Omega_{zve}^{-1}(zve, pv, \Omega_{zve}).$$

Damit ermittelt sich  $\Theta_{pv}^{\Omega}$  bzw.  $\Theta_{zve}^{\Omega}$  als

$$(35) \Theta_{pv}^{\Omega}(zve_{krit}, pv_{krit}) = \frac{\Omega_{pv}^{-1}(zve_{krit}, pv_{krit}, 100\%)}{|pv_{krit}|} \text{ bzw.}$$

$$(36) \Theta_{zve}^{\Omega}(zve_{krit}, pv_{krit}) = \frac{\Omega_{zve}^{-1}(zve_{krit}, pv_{krit}, 100\%)}{|zve_{krit}|}.$$

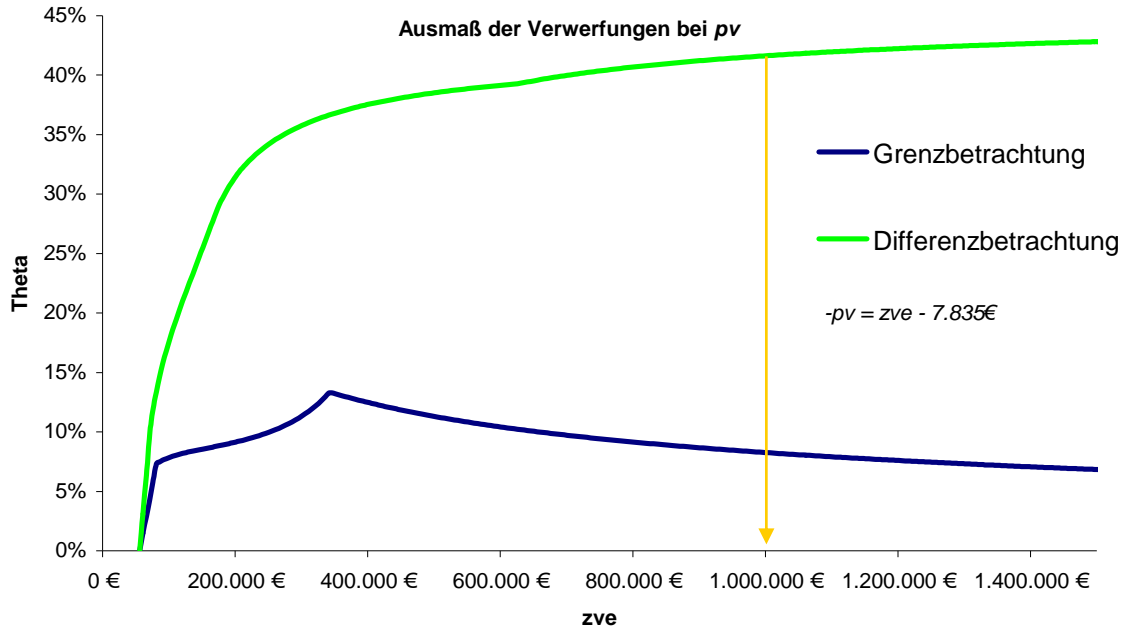
Eine numerische Analyse des Ausmaßes der Verstöße ist nur anhand einer konkreten Tariffunktion möglich. Zu diesem Zweck wird im Folgenden auf die Einkommensteuer-Tariffunktion für den VZ 2009 Rückgriff genommen. Es sei weiterhin von einer Einzelveranlagung ausgegangen.

Zuerst sei auf die Einkünfte  $pv$  eingegangen. Die folgende Grafik stellt die ermittelten Werte für  $\Theta_{pv}$  dar. Da Ausgangspunkt  $zve_{krit}; pv_{krit}$  ist und da  $zve_{krit}$  die Variable  $pv_{krit}$  determiniert,

<sup>60</sup> Es sei an dieser Stelle angenommen, dass derartige Funktionen existieren und eindeutig bestimmbar sind. Für die hier betrachtete Untersuchung kann dies angenommen werden, da ohnehin nur solche Fälle betrachtet werden, in denen einer Steuerschuld entsteht.

<sup>61</sup> Anstatt einer Grenzbelastung von 100% kann auch der Spitzensteuersatz verwendet werden. Im Folgenden sei jedoch auf eine enteignende Besteuerung abgestellt.

wird in der Grafik auf der Abszisse lediglich  $zve_{krit}$  abgetragen. Darüber hinaus wurde aus den Beispielen in Tabelle 2 ersichtlich, dass eine enteignende Besteuerung erst ab steuerpflichtigen Einkünften  $zve$  von ca. 56.000€ zu beobachten ist. Vor diesem Hintergrund werden auch erst ab diesem Wert die entsprechenden Werte für Theta ermittelt. In die Grafik sind sowohl die Grenz- als auch die Differenzbetrachtung aufgenommen worden.



**Abbildung 3: Thetawerte bei Betrachtung der Einkünfte  $pv$**

Der Vergleich beider Kurven zeigt: In einer Differenzbetrachtung entstehen deutlich höhere Werte als in einer Grenzbetrachtung. Darüber hinaus wird das Ausmaß der Verstöße deutlich. Diese erstrecken sich nicht nur auf kleine Intervalle. Während in einer Grenzbetrachtung  $\Theta_{pv}^{\Phi}$  gegen null konvergiert, nähert es sich in einer Durchschnittsbetrachtung  $\Theta_{pv}^{\Omega}$  ca. 45% an. Zur Verdeutlichung sei beispielhaft ein  $zve$  in Höhe von 1.000.000€ betrachtet (Pfeil in Abbildung 3). Die entsprechenden  $\Theta_{pv}$  betragen hier 8,26% (Grenzbetrachtung) bzw. 41,62% (Differenzbetrachtung) und können nachstehender Tabelle entnommen werden.

	<b>Grenzbetrachtung</b>	<b>Differenzbetrachtung</b>
$zve_{krit}$	1.000.000€	1.000.000€
$pv_{krit}$	-992.165€	-992.165€
Grenzsteuersatz bei $(zve, pv)$	1786,87%	1786,87%
$\Delta pv$	81.965€	412.967€(81.965€)
$\Theta_{pv}$ : $\Delta pv$ in % von $pv$	8,26%	41,62% (8,26%)
Grenz- bzw. Differenzsteuersatz bei $(zve, pv + \Delta pv)$	100%	100% (403%)

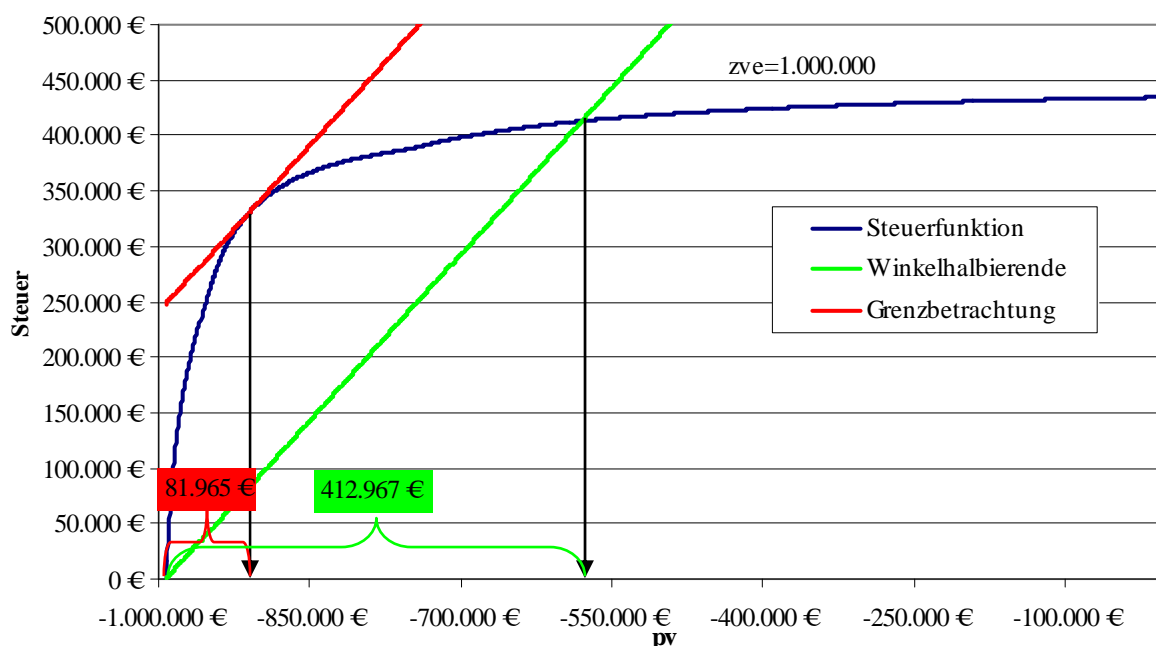
**Tabelle 3: Ausmaß der Verstöße bei Variation von  $pv$**



Der Investor erziele die in Tabelle 3 angegebenen Einkünfte,  $(zve_{krit}; pv_{krit}) = 1.000.000\text{€} - 992.165\text{€}$ . Der Investor müsste dann aus einer steuerfreien Zusatzinvestition im Ausland mindestens einen Gewinn in Höhe von 81.965€ erzielen, damit der *zuletzt* erzielte Euro einer Grenzbelastung von 100% unterliegt. Das Volumen der Zusatzinvestition entspricht ca. 8% seiner bisherigen steuerfrei gestellten Einkünfte. Obgleich der zuletzt erzielte Euro einer Grenzbelastung von 100% unterliegt, beträgt die durchschnittliche Belastung der Zusatzinvestition noch 403% (Werte in Klammern der rechten Spalte in Tabelle 3).

Erst wenn die Gewinne aus der steuerfreien Zusatzinvestition ein Volumen von ca. 41% seiner bisherigen steuerfreien Einkünfte übersteigen (nämlich 412.967€), unterliegt das gesamte Projekt einer Steuerbelastung von 100% (Differenzsteuersatz), womit der Investor aus Projektrückflüssen die Steuer tilgen kann.

Die Überlegungen zu dem Beispiel lassen sich auch anhand der folgenden Grafik verdeutlichen. Ausgangspunkt ist weiterhin die Einkommenskombination  $(zve_{krit}; pv_{krit}) = 1.000.000\text{€} - 992.165\text{€}$ . Ausgehend von dieser Einkommenskombination (Nullpunkt) ist auf der Abszisse die Veränderung der regulär zu besteuernde Einkünfte  $zve$  abgetragen.

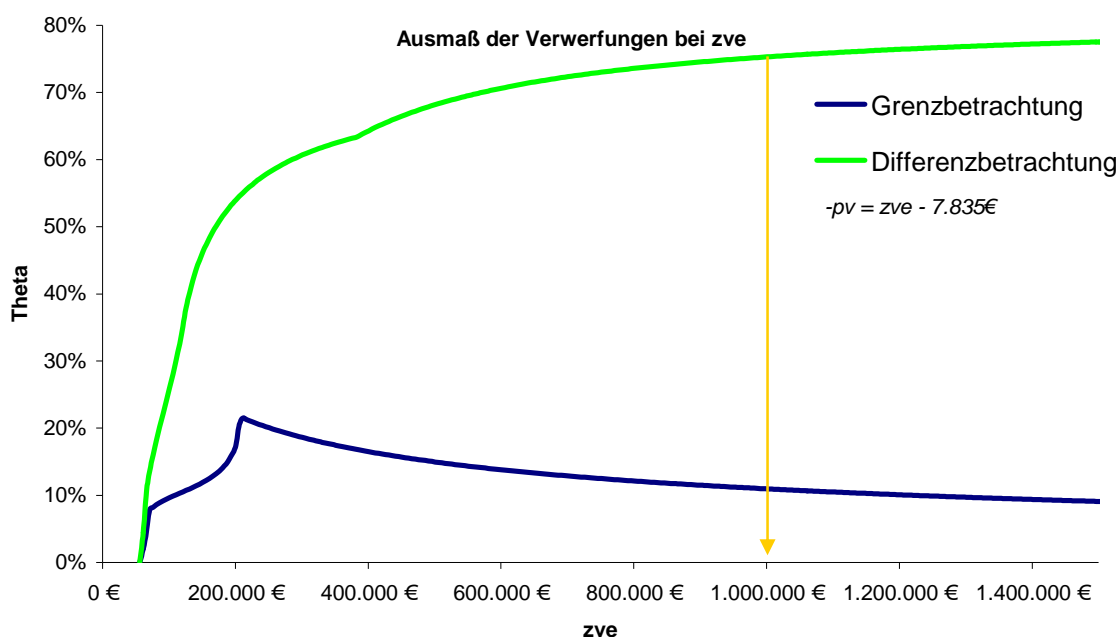


**Abbildung 4: Grenz- und Differenzbetrachtung bei einer Veränderung der Einkünfte  $pv$**

Auf der Ordinate ist der Steuerbetrag abgetragen. Weiterhin wurde in die Abbildung die Winkelhalbierende abgetragen (grün, durch den Punkt  $(zve_{krit}; pv_{krit}) = 1.000.000\text{€} - 992.165\text{€}$ ). Die Winkelhalbierende drückt folglich einen Differenzsteuersatz von 100% aus. Steuerfunktion und Winkelhalbierende schneiden sich im Punkt  $pv = -579.198\text{€}$ . Demzufolge beträgt ab diesem Wert der Differenzsteuersatz auf die zusätzlichen Einkünfte  $pv$  (412.967€) 100%. Die rote Linie stellt eine Tangente mit der

Steigung 1 dar. Demzufolge drückt die rote Linie den Grenzsteuersatz im Tangentialpunkt  $pv = -910.200\text{€}$  aus. Ab dieser Höhe an steuerfreigestellten Einkünften fällt der Grenzsteuersatz (auf  $pv$ ) wieder unter 100%. Weiterhin verdeutlicht die Abbildung, welcher Unterschied zwischen einer Grenz- und einer Durchschnittsbetrachtung (hier Differenzsteuersatz) besteht.

Entsprechend der obigen Analyse lassen sich auch die kritischen Werte hinsichtlich einer Veränderung von  $zve$  betrachten. Die folgende Abbildung stellt die entsprechenden Theta-Werte jeweils für die Grenz- und Differenzbetrachtung dar.



**Abbildung 5: Thetawerte bei Betrachtung der Einkünfte  $zve$**

Im Vergleich zu Abbildung 3 fallen die entsprechenden Werte nun deutlich höher aus, da (wie in (23) gezeigt) die Grenzbelastung auf  $zve$  um den Durchschnittssteuersatz auf das Welteinkommen höher ist als die Grenzbelastung auf  $pv$ . Erneut konvergieren in der Differenzbetrachtung die Theta-Werte gegen eine feste Obergrenze, die hier jedoch mit ca. 85% deutlich höher ausfällt. Der hohe Wert verdeutlicht, dass die unsystematischen Tarifbelastungen bei einer Differenzbetrachtung sich auf sehr breite Intervalle erstrecken. In der Grenzbetrachtung konvergieren die entsprechenden Werte gegen null, im Vergleich zu der Analyse von  $pv$  jedoch bei deutlich höheren Werten.

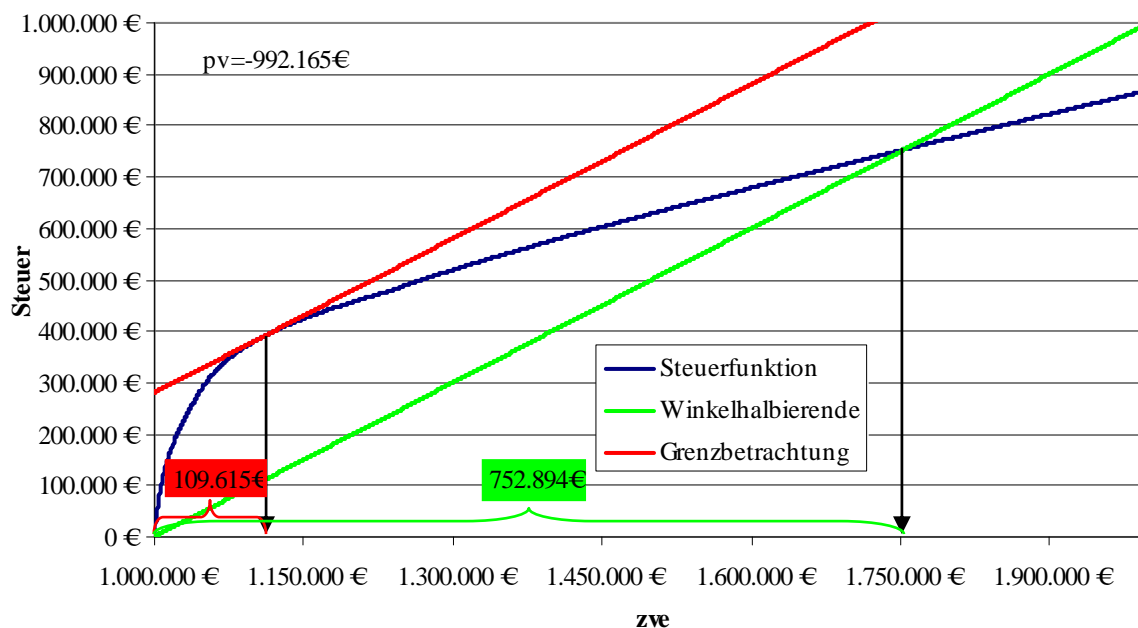
Das folgende Zahlenbeispiel verdeutlicht exemplarisch die in Abbildung 5 (Pfeil) dargestellte Konstellation.

	Grenzbetrachtung	Durchschnittsbetrachtung
$zve_{krit}$	1.000.000€	1.000.000€
$pv_{krit}$	-992.165€	-992.165€
Grenzsteuersatz bei $(zve, pv)$	1786,87%	1786,87%
$\Delta zve$	109.615€	752.894€
$\Theta_{zve}$ : $\Delta zve$ in % von $zve$	10,96%	75,29%
Grenz- bzw. Diferenzsteuersatz bei $(zve + \Delta zve, pv)$	100%	100%

**Tabelle 4: Ausmaß der Verstöße bei Variation von  $zve$**

Der Steuerpflichtige erziele regulär zu besteuernde Einkünfte in Höhe von 1.000.000€ sowie freigestellte Verluste aus einer Auslandsbetriebsstätte in Höhe von 992.165€ Erst wenn weitere steuerpflichtige Einkünfte in Höhe von ca. 110.000€ vorliegen, unterliegt der *letzte* Euro dieser Einkünfte einer Grenzbelastung von 100%. In einer Durchschnittsbetrachtung unterliegen weitere steuerpflichtige Einkünfte in Höhe von 752.000€ einer Durchschnittsbelastung von 100%. Mithin würde in dieser Konstellation also ein steuerpflichtiger Gewinn aus einem Zusatzprojekt in Höhe von z.B. 700.000€ nicht ausreichen, um die hieraus resultierende Steuer (727.591€) aus den Gewinnen des Projektes zu begleichen.

Die abgeleiteten Ergebnisse können analog Abbildung 5 auch aus der folgenden Grafik entnommen werden. Erneut wurden in die Grafik eine Tangente (Grenzsteuersatz) und die Winkelhalbierende (Durchschnittssteuersatz aufgenommen).



**Abbildung 6: Grenz- und Differenzbetrachtung bei einer Veränderung der Einkünfte  $zve$**

Deutlich zu erkennen ist der größere Betrag an zusätzlichen Einkünften  $zve$ , damit aus der Differenzsumme die zusätzlichen Steuern gespeist werden können. Der Verlauf korrespondiert insoweit mit Abbildung 5.

Die Ausführungen in diesem Kapitel haben dargelegt, wie das Ausmaß der Verstöße gemessen werden kann. Unabhängig davon, ob auf eine Grenz- oder Durchschnittsbetrachtung Rückgriff genommen wird, konnte gezeigt werden, dass die abgeleiteten Verstöße nicht nur auf einzelne Kombinationen von  $zve$  und  $pv$  beschränkt sind. Vielmehr können sich die unsystematischen Belastungswirkungen über weite Intervalle erstrecken.

Im Folgenden soll kurz eine intuitive Erklärung der Effekte versucht werden. Ziel des Progressionsvorbehalts ist es, die Progressionswirkung von eigentlich steuerfreien Einkünften einbeziehen zu können. Zu diesem Zweck bedient sich der Progressionsvorbehalt des Durchschnittssteuersatzes als Progressionsmaß. Verstöße treten immer dann auf, wenn das Welteinkommen einschließlich der (negativen) Einkünfte  $pv$  geringfügig über dem Grundfreibetrag liegt, hingegen hohe steuerpflichtige Einkünfte  $zve$  vorliegen. Erhöhen sich die Einkünfte  $pv$  um eine marginale Einheit, so steigt hierdurch der Durchschnittssteuersatz auf das Welteinkommen auch entsprechend, jedoch nur in sehr geringem Maße (zumeist im Promillebereich). Eine Hebelwirkung tritt jedoch dadurch ein, dass die nur geringfügige Erhöhung des Durchschnittssteuersatzes auf jeden einzelnen Euro der gesamten (sehr hohen) regulär zu versteuernden Einkünfte wirkt. Hierdurch kann in der Summe ein Steuermehrbetrag entstehen, der bezogen auf eine marginale Einheit beachtlich ist.

Eine Vermeidung des geschilderten Effektes erscheint nicht ohne Weiteres möglich zu sein. Wird die Ausgestaltung des positiven Progressionsvorbehalts akzeptiert, so erscheint es wenig folgerichtig, den negativen Progressionsvorbehalt abzulehnen. Darüber hinaus hat die Analyse gezeigt, dass je nach Konstellation die unsystematischen Belastungswirkungen nur für Teile der Einkünfte gelten. Eine Möglichkeit könnte darin bestehen, negative freigestellte Einkünfte lediglich im Rahmen eines Schedules-Verlustvortrages erst in späteren Perioden mit anderen positiven freigestellten Einkünften zu saldieren. Hierdurch könnten die unsystematischen Belastungswirkungen vermieden werden. Allerdings würden Verluste im Bereich der steuerfreien Einkünfte erst zeitlich verlagert berücksichtigt werden können, mitunter sogar ganz untergehen.<sup>62</sup>

#### **4.3. Ausgewählte Probleme des Progressionsvorbehalts am Beispiel der transnationalen Ausweispolitik und der nachträglichen Korrektur von Lohnersatzleistungen**

Die Notwendigkeit des Progressionsvorbehalts wird in der juristischen Literatur damit begründet, dass hierdurch der als missbräuchlich angesehenen Gestaltung des Steuerpflichtigen entgegengewirkt werden kann, sein gesamtes Welteinkommen auf mehrere ausländische Staaten zu verteilen und somit eine progressionsmindernde Wirkung zu erzielen. Dieses Anliegen wird indes nur partiell erreicht. Der Grund hierfür liegt darin, dass zumeist nur der Staat den Progressionsvorbehalt anwendet, der auf die Steuerhoheit der aus seiner Sicht ausländischen Erträge verzichtet. Es sei im Folgenden gezeigt, dass durch die Aufteilung von Einkünften auf verschiedene Staaten eine Minderung der Gesamtsteuerbelastung erzielt werden kann.

Der Steuerpflichtige erziele ein Welteinkommen  $wek$ , welches sich aus inländischen und ausländischen Einkünfte  $e_i$  bzw.  $e_a$  zusammensetzt. Hierbei kann der Steuerpflichtige Einfluss darauf nehmen, welcher Anteil

$$(37) \alpha = \frac{e_i}{wek = e_i + e_a}$$

des Welteinkommens im Inland erzielt werde. Herrsche im In- sowie im Ausland derselbe progressive Einkommensteuertarif  $S = S_i = S_a$  und existiere das Instrument des Progressionsvorbehalts nicht, so ergibt sich die Gesamtsteuerbelastung als

$$(38) S = S_i + S_a = S_i(\alpha \cdot wek) + S_a((1 - \alpha)wek).$$

Die minimale Steuerlast in Abhängigkeit von  $\alpha$  tritt dann ein, wenn in beiden Staaten derselbe Anteil  $\alpha^*$  des Welteinkommens deklariert wird.<sup>63</sup>

---

<sup>62</sup> Eine derartige Regelung existierte in Grenzen durch die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 2a EStG vor Änderung durch das JStG 2009, wobei der Gesetzgeber hier eine andere Intention verfolgte.

<sup>63</sup> Der Steuerpflichtige wird so lange sein Einkommen in das Ausland verschieben, bis die letzte zusätzliche Geldeinheit im Ausland derselben Steuerbelastung unterliegt wie im Inland. Formal bedeutet dies, dass im Optimum in- und ausländische Grenzsteuersätze identisch sind, vgl. Kudert/Husmann (2006) S. 166. Zur Technik vgl. z.B. Siegel (1973) S. 275.

Führt nun das Inland einen Progressionsvorbehalt ein, so ermittelt sich  $S_i$  als

$$(39) S_i^{pv} = \frac{S_i(e_i + e_a)}{e_i + e_a} \cdot e_i = \alpha \cdot S_i(wek).$$

Dies führt dazu, dass die minimale Gesamtsteuerlast

$$(40) S = S_i^{pv} + S_a = \alpha \cdot S_i(wek) + S_a((1-\alpha)wek)$$

sich dann ergibt, wenn der ausländische Grenzsteuersatz dem inländischen Durchschnittssteuersatz auf das Welteinkommen entspricht.<sup>64</sup> Es kann gezeigt werden, dass bei der derzeitigen Tarifstruktur des § 32a EStG der nun optimale Anteil  $\alpha_{pv}^*$  über jenem von  $\alpha^*$  liegt. Dieses Ergebnis kann mit folgender Überlegung begründet werden: Unabhängig vom Anteil  $\alpha$  wird im Inland jede Einkommenseinheit stets mit dem Durchschnittssteuersatz  $\frac{S_i(e_i + e_a)}{e_i + e_a}$  besteuert, der bei konstantem Welteinkommen ebenfalls konstant ist. Dieser liegt

aber unter Geltung des § 32a EStG deutlich unter dem Grenzsteuersatz des hälftigen Welteinkommens (optimale Aufteilung ohne Progressionsvorbehalt). Im Ergebnis weitet der Steuerpflichtige also seinen inländischen Anteil der Einkünfte am gesamten (konstanten) Welteinkommen aus.

Eine vollständige Vermeidung der progressionsmildernden Wirkung durch Verteilung der Einkünfte auf mehrere Steuerjurisdiktionen wäre nur gegeben, wenn die gesamte Steuerschuld aus dem In- und Ausland jener inländischen Steuerschuld entspräche, die sich bei einer Deklaration aller Einkünfte im Inland ergäbe, es also gelte

$$(41) \alpha \cdot S_i(wek) + S_a((1-\alpha)wek) = S(wek) \text{ bei } S_i = S_a = S.$$

Gleichung (41) kann umgeformt werden zu

$$(42) S((1-\alpha)wek) = (1-\alpha)S(wek).$$

Unter Geltung des derzeitigen progressiven Einkommensteuertarifs gilt jedoch infolge des konvexen Verlaufs der Tariffunktion (43)  $S((1-\alpha)wek) < (1-\alpha)S(wek)$ .

Mithin kann der Progressionsvorbehalt die Strategie, Einkünfte auf mehrere Länder zu verteilen, also nicht vollständig vermeiden. Eine von  $\alpha$  unabhängige Steuerschuld würde sich nur dann ergeben, wenn auch das Ausland auf die dortigen Einkünfte die durchschnittliche Belastung des gesamten Welteinkommens berücksichtigen würde. Mithin müsste das Ausland also auch einen Progressionsvorbehalt auf das Welteinkommen anwenden und somit vom Territorialprinzip abweichen. Die geschilderten Ergebnisse verändern sich, wenn sich die Tarifvorschriften im In- und Ausland nicht mehr identisch sind.

Das Zusammenwirken von positivem und negativem Progressionsvorbehalt kann zu ungerechtfertigten Belastungsverschiebungen führen, wenn z.B. Lohnersatzleistungen in der

<sup>64</sup> Vgl. Kudert/Husmann (2006) S. 167.

Höhe nachträglich korrigiert werden. Negative dem Progressionsvorbehalt unterliegende Einkünfte entstehen häufig im Rahmen von Lohnersatzleistungen. Fällt eine ursprünglich gewährte Lohnersatzleistung zu hoch aus, so erfolgt eine Korrektur in den Folgeperioden durch Rückzahlung des zu viel gewährten Betrages.<sup>65</sup> Die Rückzahlung wird als negative Einnahme behandelt.<sup>66</sup> Eine Alternative hierzu bestünde darin, den damals zu hoch angesetzten Betrag mit Wirkung für die Vergangenheit zu korrigieren. Es lässt sich unter der Annahme eines sonst konstanten Einkommens zeigen, dass die Behandlung der Rückzahlung als negative Einnahme im Gegensatz zur Korrektur in der Vergangenheit für den Steuerpflichtigen nachteilig ist.

Der Steuerpflichtige erziele regulär zu steuernde Einkünfte in Höhe von  $zve$  in den Perioden eins und zwei und steuerfreie Sozialleistungen in Höhe von  $pv$ , die jedoch in voller Höhe zu unrecht gewährt werden (Zahlung von  $pv$  in Periode eins, Rückzahlung in Periode zwei). Wird die Rückzahlung als negative Einnahme in Periode zwei erfasst (Variante I), so beträgt die Mehrbelastung in Periode eins gegenüber einer direkten Korrektur

$$(44) \frac{S(zve + sz)}{zve + sz} \cdot zve - S(zve).$$

Die Minderbelastung in Periode zwei infolge der negativen Einnahmen beträgt

$$(45) \frac{S(zve - sz)}{zve - sz} \cdot zve - S(zve).$$

Unter Vernachlässigung von Zinseffekten zahlt der Steuerpflichtige also insgesamt

$$(46) zve \left( \frac{S(zve + sz)}{zve + sz} - \frac{S(zve - sz)}{zve - sz} \right)$$

zu viel an Steuern gegenüber einer direkten Korrektur. Der Klammerausdruck ist hierbei positiv, da der Durchschnittssteuersatz eine steigende Funktion in Abhängigkeit der Bemessungsgrundlage ist, womit der Klammerausdruck von null verschieden und positiv ist. Das abgeleitete Ergebnis gilt unter der Annahme eines konstanten Einkommens in den unterschiedlichen Perioden.<sup>67</sup>

---

<sup>65</sup> Ein ähnliches Verfahren wird bei der Erstattung von zu viel erhobener Kirchensteuer im Veranlagungsverfahren vorgenommen.

<sup>66</sup> Insofern orientiert sich hier das Steuerrecht an dem Zu- und Abflussprinzip.

<sup>67</sup> Es sind Fälle vorstellbar, in denen es zu einem Vorteil für den Steuerpflichtigen kommen kann. Zu nennen sind hier insbesondere Fallkonstellationen, in denen in den beiden Jahren unterschiedlich hohe regulär zu steuernde Einkünfte bezogen werden. Die zu unrecht gewährten Progressionseinkünfte könnten dann in bestimmten Fallkonstellationen zu einer Progressionsglättung führen.

## 5. Empirisch-deskriptive Analyse und Mikrosimulation der Progressionseinkünfte bei isolierter Betrachtungsweise

### 5.1. Vorgehensweise der Analyse und Datensatzbeschreibung

Die vorangegangenen Kapitel haben verdeutlicht, dass im Rahmen des negativen Progressionsvorbehaltes schwere Verwerfungen auftreten können. Der Progressionsvorbehalt kommt nicht nur bei freigestellten ausländischen Einkünften, sondern auch bei Bezug von diversen Lohnersatzleistungen zur Anwendung. Fraglich ist nun, ob es empirische Belege dafür gibt, dass die gezeigten Verwerfungen tatsächlich zu beobachten sind, und wie die Steuerwirkungen des Progressionsvorbehalts sich auf Auslandseinkünfte und Lohnersatzleistungen verteilen.

Im Folgenden soll der Progressionsvorbehalt daher empirisch analysiert werden. Hierzu wird in einem ersten Schritt das durch den Progressionsvorbehalt generierte Steueraufkommen ermittelt, differenziert nach unterschiedlichen freigestellten Einkünften. Hieran anschließend erfolgt eine Analyse der unsystematischen Belastungen. So ist zu klären, ob die analytisch hergeleiteten Verwerfungen sich auch in der Veranlagungspraxis wiederfinden lassen.

Bevor auf die einzelnen Analysemethoden eingegangen wird, sei zuerst der verwendete Datensatz beschrieben. Für die Analyse wird Rückgriff auf den Datensatz der faktisch anonymisierten Lohn- und Einkommensteuerstatistik für das Jahr 2001 (FAST 2001) genommen. Das Datenmaterial umfasst die für das Steuererhebungs- bzw. Veranlagungsverfahren notwendigen Daten der einzelnen Steuerpflichtigen für den Veranlagungszeitraum (VZ) 2001 und basiert auf einer 10%-Stichprobe.<sup>68</sup> Da die Statistik nur in einem dreijährigen Turnus erstellt wird und bis zum endgültigen verfahrenstechnischen Abschluss des VZ erhebliche Nachlaufzeit notwendig ist, existieren derzeit keine aktuelleren Daten.<sup>69</sup> Es wurde bewusst von einer Fortschreibung der Daten abgesehen. Zwar haben sich seit 2001 diverse steuerliche Änderungen ergeben, jedoch können bereits aus dem vorliegenden Datenmaterial Aussagen über die Wirkung des Progressionsvorbehalts getroffen werden. Darüber hinaus wäre eine Fortschreibung erschwert, weil gesicherte statistische Größen über die Wirkung der Unternehmensteuerreform 2008 derzeit noch nicht vorliegen.<sup>70</sup>

Die Stichprobe enthält 2.911.161 einzelne Datensätze, die mittels Hochrechnungsfaktoren eine Grundgesamtheit von 29.109.505 Einkommensteuerfällen repräsentieren. Die einzelnen Fälle sind nicht mit Steuerpflichtigen gleichzusetzen, da ein einzelner Fall sowohl eine Einzel- wie auch eine Zusammenveranlagung darstellen kann. Die Einkommensteuerfälle erstrecken sich auf 43.506.422 Steuerpflichtige. Diese haben zusammen im VZ 2001 ein Steueraufkommen von ca. 177 Mrd. € generiert.<sup>71</sup> Zu beachten ist, dass die im Datensatz

---

<sup>68</sup> Vgl. zum Datenmaterial z.B. Merz/Vorgrimmler/Zwick (2004) S. 1081-1083, Zwick (2001) S. 640-642 sowie Zwick (1998) S. 568-572.

<sup>69</sup> Vgl. auch Müller (2004) S. 26.

<sup>70</sup> Vgl. zur Möglichkeit der Fortschreibung bei Vorliegen weiterer Daten Bach/Steiner (2006) S. 389f.

<sup>71</sup> Das Aggregat der tariflichen Einkommensteuer betrug 177.264.109.462€, nach Berücksichtigung von Steuerermäßigungen verbleibt eine festzusetzende Steuer von 177.108.654.439€



enthaltenen Fälle nicht abschließend sind. So erhält die Stichprobe keine Angaben über jene Steuerfälle, die nicht veranlagt wurden. Vornehmlich sind dies Fälle, in denen die Einkommensteuer überwiegend im Quellenabzugsverfahren erhoben wurde.<sup>72</sup> Da der Progressionsvorbehalt indes überwiegend bei veranlagten Steuerfällen Anwendung findet<sup>73</sup>, ist dies für die hier untersuchte Fragestellung vermutlich unproblematisch.

Um das Steuergeheimnis nach § 30 AO zu wahren, erfolgt die Weitergabe der Daten an Forschungseinrichtungen nur in faktisch anonymisierter Form.<sup>74</sup> Eine Zuordnung der Einzeldaten zu einzelnen Steuerpflichtigen (De-Anonymisierung) soll nur mit einem unverhältnismäßig großen Aufwand möglich sein, z.B. durch Zuspiegelung weiterer Daten, womit die Daten faktisch anonym sind. Die informationelle Schutzwürdigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen erfolgt in der Weise, dass jene Daten stärker anonymisiert werden, bei denen ein erhöhtes Risiko besteht, einen Rückschluss auf den einzelnen Steuerpflichtigen ziehen zu können.<sup>75</sup> Zu diesem Zweck werden die Einkommensteuerfälle in Abhängigkeit von der Höhe des Gesamtbetrages der Einkünfte (GdE)<sup>76</sup> in sechs unterschiedliche Anonymisierungsbereiche untergliedert. Mit steigendem Anonymisierungsgrad (= steigende Höhe der Einkünfte) ist ein stärkerer Informationsverlust bei den einzelnen Merkmalen verbunden.<sup>77</sup> Vor diesem Hintergrund ist es nicht möglich, aus dem Datenmaterial alle Fälle identifizieren zu können, in denen dem Progressionsvorbehalt unterliegende Einkünfte vorliegen. Im theoretischen Teil wurde erläutert, dass die Höhe der unsystematischen (Grenz-) Belastungen von der Höhe der regulär zu versteuernden Einkünfte abhängt. Können im Folgenden bereits Verwerfungen in den unteren Anonymisierungsbereichen identifiziert werden, so ist davon auszugehen, dass auch weitere im Bereich sehr hoher Einkommen vorliegen werden.

## **5.2. Ermittlung des Steueraufkommens durch den Progressionsvorbehalt**

Die Ermittlung des Steueraufkommens durch den Progressionsvorbehalt wird anhand einer Mikrosimulation vollzogen.<sup>78</sup> Hierzu wird in einem ersten Schritt für jeden Steuerpflichtigen die fiktive Einkommensteuer nachberechnet, die sich unter Vernachlässigung der freigestellten Einkünfte ergeben würde.<sup>79</sup> Hieran anschließend wird für jeden

---

<sup>72</sup> Vgl. z.B. § 46 Abs. 2 EStG. Zur Problematik vgl. Müller (2004) S. 26-29.

<sup>73</sup> Eine Berücksichtigung der Steuern an der Quelle bei z.B. steuerfreien Leistungen sieht das Einkommensteuergesetz nicht vor. Zur Möglichkeit von der Veranlagung sieht § 46 EStG mehrere Möglichkeiten vor.

<sup>74</sup> Vgl. Merz/Vorgrimmler/Zwick (2004) S. 1083-1087; Höhne/Sturm/Vorgrimmler, (2003) S. 289-291.

<sup>75</sup> Vgl. Buschle (2007) S. 2.

<sup>76</sup> Die Grenzen der Anonymisierungsbereiche bei einem positiven bzw. negativen Gesamtbetrag der Einkünfte weichen voneinander ab.

<sup>77</sup> Während in den unteren Einkommensbereichen noch exakte Werte der einzelnen Variablen vorliegen, wird bei höheren Einkünften häufig nur noch eine Dummy-Variable (Binärvariable) verwendet. Diese gibt dann lediglich an, ob das jeweilige Merkmal überhaupt besetzt ist. Für die genaue Abgrenzung der Anonymisierungsbereiche sei auf die Datensatzbeschreibung zu FAST 2001 verwiesen.

<sup>78</sup> Zum Konzept der Mikrosimulation z.B. Bönke/Corneo (2006) S. 491-496, Müller (2004) S. 35f., Maiterth (2004) S. 701-704, Spahn (1992).

<sup>79</sup> Rundungsregeln sowie der ehemalige Stufentarif nach § 32a Abs. 2 i.d.F. EStG 2001 werden vernachlässigt.

Steuerpflichtigen die Summe der nach § 32b EStG zu berücksichtigen Einkünfte ermittelt. Unter Berücksichtigung dieser wird erneut die Einkommensteuer ermittelt und mit jener ohne die Progressionsvorbehaltseinkünfte verglichen. Die Differenz beider Werte stellt das Aufkommen des Progressionsvorbehaltes dar, das anschließend über die Steuerpflichtigen summiert werden kann.

Der Datensatz FAST 2001 enthält gleich in mehreren Variablen Informationen über den Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG. Hierbei ist zwischen Eingabe- und Ausgabe- bzw. Rechenvariablen zu unterscheiden. Eingabevariablen sind solche, die der Steuerpflichtige auf den Veranlagungsformularen vermerkt. Ausgabe- bzw. Rechenvariablen werden hingegen von den Rechenzentren der Länder ermittelt und geben Zwischengrößen<sup>80</sup> bzw. Endgrößen<sup>81</sup> an. An Eingabevariablen enthält FAST 2001 Informationen über Einkommensersatzleistungen (Mantelbogen<sup>82</sup>), Progressionseinkünfte bei zeitweise unbeschränkter Steuerpflicht (Mantelbogen<sup>83</sup>), vom Arbeitgeber gezahlte Einkommensersatzleistungen (Anlage N<sup>84</sup>) sowie vom Staat gezahlte Einkommensersatzleistungen (Anlage N<sup>85</sup>). Darüber hinaus sind Rechenvariablen enthalten, die Auskunft geben über die nach einem DBA steuerbefreiten, dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte sowie Einkünfte, die infolge des Auslandstätigkeitserlasses (ATE)<sup>86</sup> dem Progressionsvorbehalt unterliegen. Ferner ist noch der durchschnittliche Einkommensersatz auf das Welteinkommen angegeben.<sup>87</sup>

Die Ermittlung der Einkommensteuer ohne die freigestellten Einkünfte erfolgte unter Anwendung des Tarifs für den Veranlagungszeitraum 2001. Hierbei wurde die Rundungsvorschrift nach § 32a Abs. 2 EStG außer Acht gelassen (Abrundung auf ein Vielfaches von 54 DM). Ferner wurde nur die tarifliche Einkommensteuer nach Tabelle ermittelt. Die Steuer auf außerordentliche Einkünfte wurde nicht berechnet.<sup>88</sup>

Die Summe der Einkommensersatzleistungen wurde anhand der Eingabevariablen ermittelt. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass ein ggf. nicht vollständig genutzter Arbeitnehmer-Pauschbetrag noch bei den freigestellten Einkommensersatzleistungen nach § 32b Abs. 2 Nr. 1 EStG zu berücksichtigen ist. Für die nach einem DBA oder dem ATE freigestellten

---

<sup>80</sup> Exemplarisch sei hier z.B. die Höhe des genutzten Arbeitnehmer-Pauschbetrages angeführt (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG).

<sup>81</sup> Verwiesen sei hier z.B. auf die tarifliche Einkommensteuer oder die festgesetzte Einkommensteuer.

<sup>82</sup> Die Eingabevariablen entsprechen den Feldern 20 bzw. 21 (Zeile 49) des Mantelbogens (Allgemeine Angaben). Zu finden sind hier sämtliche Einkommensersatzleistungen nach § 32b EStG differenziert nach den Eheleuten, sofern die Einkünfte nicht gesondert in der Anlage N ausgewiesen werden.

<sup>83</sup> Die Eingabevariable entspricht dem Feld 22 (Zeile 51) des Mantelbogens (Allgemeine Angaben).

<sup>84</sup> Die Eingabevariable entspricht dem Feld 19 (Zeile 21) der Anlage N.

<sup>85</sup> Die Eingabevariable entspricht dem Feld 20 (Zeile 22) der Anlage N.

<sup>86</sup> Steuerliche Behandlung von Arbeitnehmereinkünften bei Auslandstätigkeiten (Auslandstätigkeitserlaß), BMF v. 31.10.1983, IV B 6 - S 2293 - 50/83, BStBl I 1983, S. 470.

<sup>87</sup> Dieser Wert hat leider wenig Aussagekraft, da er nicht mit einer einheitlichen Anzahl von Dezimalstellen angegeben wird.

<sup>88</sup> Bei dem Zusammentreffen von § 32b EStG und § 34 EStG bestehen diverse Zweifelsfragen, wie die Ermittlung der Einkommensteuer zu erfolgen hat. Vgl. zu dieser Problematik ausführlich Diller (2006) S. 1139. Teile der Zweifelsfragen wurden erst durch den BFH nach dem Jahr 2001 geklärt. Aus diesem Grund wurden derartige Fälle bewusst nicht näher betrachtet.

Einkünfte wurden die entsprechenden Rechenvariablen benutzt. Teilweise waren die bei zeitweiser beschränkter Steuerpflicht zu berücksichtigen Einkünfte in der Variable der DBA-Einkünfte enthalten. Aus diesem Grund wurde jeweils geprüft, ob sich beide Werte entsprechen. Wurde dies bejaht, so wurden die DBA-Einkünfte um die entsprechenden Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht gemindert. Im Ergebnis ermittelt sich damit die Summe der gesamten dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfenden Einkünfte als

- Einkommenstransferleistungen (Mantelbogen)
- + Einkünfte der zeitweisen beschränkten Steuerpflicht (Mantelbogen)
- + Einkommenstransferleistungen des Arbeitgebers (Anlage N)
- + Einkommenstransferleistungen vom Staat (Anlage N)
- + Freigestellte Einkünfte nach einem DBA
- + Freigestellte Einkünfte nach ATE
- nicht genutzter Pauschbetrag nach § 9a Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a EStG
- = Summe der Progressionsvorbehaltseinkünfte.

Sowohl durch die Saldierung der Einkünfte als auch durch den Abzug eines teilweise ungenutzten Pauschbetrages kann es dazu kommen, dass die freigestellten Einkünfte in der Summe null betragen.<sup>89</sup> Darüber hinaus ist zu beachten, dass die dargestellte Ermittlung der Einkünfte nur in dem Anonymisierungsbereich drei<sup>90</sup> und kleiner möglich ist, da nur hier entsprechende Informationen vorhanden sind. Die folgenden Aussagen beziehen sich folglich immer nur auf diesen Bereich, ferner werden stets die hochgerechneten Ergebnisse angegeben.

Insgesamt lassen sich 5.713.187 Fälle identifizieren, die dem Progressionsvorbehalt unterliegende Einkünfte beziehen.<sup>91</sup> Dies entspricht einem Anteil von ca. 20 % der gesamten Fälle der Statistik. Dies zeigt bereits die Bedeutung des Progressionsvorbehalts. Die folgende Tabelle verdeutlicht das durch den Progressionsvorbehalt generierte Steueraufkommen, differenziert nach dem positiven<sup>92</sup> und negativen Progressionsvorbehalt.<sup>93</sup>

---

<sup>89</sup> Im Ergebnis führt dies dann dazu, dass das Steueraufkommen durch den Progressionsvorbehalt in diesen Fällen null beträgt.

<sup>90</sup> Gemessen an der positiven Summe der Einkünfte umfasst dieser Anonymisierungsbereich das 99,95 Perzentil.

<sup>91</sup> Hierunter fallen auch Fälle, in denen z.B. durch einen nicht genutzten Pauschbetrag die freigestellten Einkünfte in der Summe null betragen.

<sup>92</sup> Hierunter fallen auch Fälle mit einem Aufkommen von null.

<sup>93</sup> Durch Verwendung der Umkehrfunktion der Einkommensteuertariffunktion lässt sich näherungsweise das Steueraufkommen des Anonymisierungsbereichs 4 bestimmen. Dieses beträgt für den positiven Progressionsvorbehalt 2.258.422,1 € (2.041 Fälle) und für den negativen Progressionsvorbehalt - 1.175.438,03 € (209 Fälle).

	Anzahl	Steueraufkommen	Mittelwert	Standard- abweichung
positiver Progressionsvorbehalt	5.695.754 (4.256.120)	1.706.225.662€	299,56€ (400,88€)	479,37€ (516,63€)
negativer Progressionsvorbehalt	17.433	-5.645.184€	-323,81 €	4.576,34€

**Tabelle 5: Steueraufkommen des Progressionsvorbehalts in dem Anonymisierungsbereich drei**

Die Werte in den Klammern beziehen sich auf jene Fälle, in denen die Steuer positiv und von null verschoben ist. So entfaltet der Progressionsvorbehalt z.B. keine Wirkung, wenn das regulär zu versteuernde Einkommen negativ ist oder positive und negative Progressionseinkünfte sich aufheben. Insgesamt fließen dem Staat ca. 1,7 Mrd. € durch Anwendung des Progressionsvorbehalts zu, was ca. 1% des gesamten Einkommensteueraufkommens entspricht. In der überwiegenden Mehrzahl der Fälle kommt der positive Progressionsvorbehalt zur Anwendung.<sup>94</sup> Demgegenüber weist der negative Progressionsvorbehalt eine deutlich höhere Standardabweichung auf. Folglich streuen einzelne Merkmalsausprägungen deutlich stärker um den Mittelwert als bei dem positiven Progressionsvorbehalt.<sup>95</sup>

Es stellt sich die Frage, wie sich das Steueraufkommen auf die unterschiedlichen Arten der freigestellten Einkünfte verteilt. Hierzu wird das gesamte Aufkommen auf die auslösenden Größen Lohnersatzleistungen, DBA-Einkünfte, ATE-Einkünfte und Einkünfte bei zeitweiser beschränkter Steuerpflicht aufgeteilt. Die Aufteilung erfolgt hierbei anteilig nach dem Verhältnis der jeweiligen Einkünfte zu den gesamten freigestellten Einkünften.<sup>96</sup> Auskunft hierzu gibt die folgende Übersicht. Es wurden nun nur noch Fälle betrachtet, in denen das Steueraufkommen von null verschieden ist.

<sup>94</sup> Diese Aussage gilt allerdings lediglich unter Einschränkung, da ja der Datensatz teilweise auch schon saldierte Werte enthält. So kann es durchaus sein, dass per Saldo positive per DBA freigestellte Einkünfte in einem Fall vorliegen, in diesen dennoch auch negative freigestellte Einkünfte enthalten sind.

<sup>95</sup> Ein ähnliches Ergebnis ergibt sich im Anonymisierungsbereich vier, vgl. FN 93.

<sup>96</sup> Dies kann dazu führen, dass in der Summe das Aufkommen von jenem in geringfügig abweicht.

	Anzahl	Summe	Mittelwert	Standardabweichung
pos. Lohnersatzleistungen	4.057.013	1.561.311.459€	384,84€	390,28€
neg. Lohnersatzleistungen	3.757	-1.349.818€	-359,31€	692,47€
pos. ATE-Einkünfte	55.243	92.828.832€	1.680,37€	1.895,69€
neg. ATE-Einkünfte	891	-303.463€	-340,46€	1.059,46€
pos. DBA-Einkünfte	164.211	44.267.565€	269,57€	1.014,07€
neg. DBA-Einkünfte	3.636	-4.295.105€	-1.181,32€	10.146,34€
pos. EK bei beschr. Steuerpfl.	3.420	8.129.046€	2.377,03€	3.040,22€
neg. EK bei beschr. Steuerpfl.	54	-8.040€	-148,89€	247,63€

**Tabelle 6: durch den Progressionsvorbehalt ausgelöstes Steueraufkommen nach Art der Einkünfte**

Ersichtlich wird, dass in annähernd 95% der Fälle das Steueraufkommen des positiven Progressionsvorbehalts durch steuerfreie Lohnersatzleistungen bewirkt wird. So kommt den per DBA freigestellten Einkünften im Rahmen des Progressionsvorbehalts nur eine untergeordnete Bedeutung zu, wenn auch Mittelwert und Standardabweichung dokumentieren, dass die Werte hier deutlich größer ausfallen und stärker streuen. Hinsichtlich des negativen Progressionsvorbehalts bei Bezug von Sozialleistungen und DBA-Einkünften entsprechen sich die Anzahl der Fälle in etwa bei. Durch das JStG 2009 wurden aus fiskalischen Gründen diverse Änderungen im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts vorgenommen. Die Zahlen belegen, dass sich der negative Progressionsvorbehalt zumindest in der Vergangenheit keineswegs massiv auf das Steueraufkommen ausgewirkt hat, sodass die genannten fiskalischen Gründe nicht recht überzeugen.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass insbesondere steuerfreie Sozialleistungen zu dem gesamten Steueraufkommen aus dem Progressionsvorbehalt beitragen. Damit bestätigt sich der Wandel des Anwendungsbereiches dieses Instrumentes, welches in seiner Urfassung eigentlich für ausländische Einkünfte konzipiert wurde.

### **5.3. Empirische Analyse der Tarifverwerfungen des negativen Progressionsvorbehalts**

Im ersten Teil der Untersuchung konnten analytisch Verwerfungen des negativen Progressionsvorbehalts aufgezeigt werden. In diesem Unterkapitel soll nun untersucht werden, ob derartige Verwerfungen auch empirisch zu belegen sind. Hierzu wird der Grenzsteuersatz nach den Einkünften *zve* bzw. *pv* ermittelt. Es wird weiterhin von der Tarifstruktur 2001 ohne Rundungsvorschriften ausgegangen. Darüber hinaus wurde der Tarif 2001 verstetigt, sodass insbesondere an den Grenzen der abschnittsweise definierten Tariffunktion keine Definitionslücken bei nicht ganzzahligen Werten entstehen. Für die

Ermittlung der Grenzsteuersätze wurde auf die im vorherigen Kapitel berechneten Werte für das regulär zu steuernde Einkommen und die freigestellten Einkünfte zurückgegriffen.

Die folgende Tabelle stellt statistische Lageparameter der Grenzsteuersätze dar. Es wurden nur solche Fälle betrachtet, in denen der Grenzsteuersatz von null verschieden ist.

	Anzahl	Maximum	Mittelwert	Standardabweichung
Grenzsteuersatz der Einkünfte <i>pv</i>	4.308.048	108,04%	12,08%	3,15%
Grenzsteuersatz der Einkünfte <i>zve</i>	4.318.930	122,84%	24,75%	7,74%

**Tabelle 7: Übersicht der Grenzsteuersätze der Einkünfte *pv* bzw. *zve***

Erwartungsgemäß liegt der Grenzsteuersatz bei den Einkünften *zve* im Mittel deutlicher höher. Darüber hinaus verdeutlicht die Tabelle, dass die steuerfreien Einkünfte im Mittel mit 12% moderat besteuert werden. Weiterhin wird ersichtlich, dass bezogen auf die Einkünfte *zve* der Mittelwert deutlich unter dem Spitzensteuersatz liegt. Dies erscheint mit der vorherigen Analyse konsistent, da sich der weitaus überwiegende Teil der Fälle mit Progressionseinkünften auf die steuerfreien Lohnersatzleistungen erstreckt, die im Durchschnitt wohl eher im unteren bis mittleren Einkommensfeld anzusiedeln sind.

Im Jahr 2001 lag der Spitzensteuersatz bei 48,5 %. Lassen sich Fälle identifizieren, deren Grenzsteuersatz höher ausfällt, so sind diese Fälle von den beschriebenen unsystematischen Belastungswirkungen betroffen. Hinsichtlich der Einkünfte *pv* lassen sich insgesamt fünf Fälle identifizieren. Die Grenzsteuersätze liegen hierbei zwischen 50,4% und 108,04%. Auffällig dabei ist, dass in allen Fällen der Steuerpflichtige per DBA freigestellte Einkünfte bezieht. Darüber hinaus ist aus der folgenden Tabelle zu entnehmen, dass die entsprechenden positiven regulär zu steuernden Einkünfte keineswegs „exotisch“ sind. Vielmehr handelt es um jene Fälle, die ausländische Verluste erzielt haben, die in ihrem Umfang annähernd den regulär zu steuernden Einkünften entsprechen, was im Ergebnis auch der theoretischen Analyse entspricht.

Progressionseinkünfte	regulär zu steuernde Einkünfte	Welteinkommen	Grenzsteuersatz auf Einkünfte <i>pv</i>
-260.874€	296.743€	35.869€	108,04%
-125.574€	152.619€	27.045€	81,60%
-134.038€	164.473€	30.435€	74,26%
-134.038€	173.384€	39.346€	56,55%
-199.850€	303.095€	103.245€	50,46%

**Tabelle 8: Fälle mit Grenzsteuersätzen über 48,5% bezogen auf die Einkünfte *pv***

Darüber hinaus ist zu erkennen, dass – wie bereits theoretisch analysiert – das Welteinkommen nicht genau in Höhe des Grundfreibetrags<sup>97</sup> liegen muss, sondern dieses auch deutlich übersteigen kann. Dies verifiziert erneut die Aussage, dass die theoretisch ermittelten Verwerfungen innerhalb eines bestimmten Intervalls und nicht nur punktuell auftreten.

Analog zu vorherigen Überlegungen sei nun der Grenzsteuersatz hinsichtlich der Einkünfte *zve* betrachtet. Insgesamt lassen sich hier 1.260 Fälle finden, in denen der Spitzensteuersatz überschritten wurde. Informationen hierüber gibt die folgende Tabelle, die die Daten klassiert darstellt.

Klasse	Mittelwert des Grenzsteuersatzes auf die Einkünfte <i>zve</i>	Standardabweichung	Anzahl
]48,5%;50%[	48,71%	0,3%	1182
[50%;60%[	52,04%	2,12%	70
[60%;100%[	75,19%	12,06%	7
>100%	122,84%	0,00%	1

**Tabelle 9: Fälle mit Grenzsteuersätzen über 48,5% bezogen auf die Einkünfte *zve***

Die Tabelle verdeutlicht, dass hinsichtlich *zve* – wie aufgrund der obigen Analyse erwartet – deutlich mehr Fälle identifiziert werden können, in denen Verwerfungen auftreten.<sup>98</sup> Die Verwerfungen erfassen diesmal nicht ausschließlich DBA-Fälle, sondern z.B. auch solche, in denen Lohnersatzleistungen bezogen werden. Dennoch überwiegen erneut die DBA-Fälle, wie aus nachstehender Tabelle ersichtlich wird.

	Anzahl	Prozent
Gesamtfälle	1260	100,00%
Lohnersatzleistungen	235	18,61%
ATE-Einkünfte	182	14,44%
DBA-Einkünfte	1085	86,07%
teilw. beschr. Steuerpflicht	112	8,85%

**Tabelle 10: Aufteilung der Fälle mit Verwerfungen auf unterschiedliche Arten von freigestellten Einkünften**

<sup>97</sup> Im vorliegenden Fall ist es dies der doppelte Grundfreibetrag, da in allen Fällen der Splittingtarif zur Anwendung kommt.

<sup>98</sup> Darüber hinaus können erneut unter Verwendung der Umkehrfunktion zum Einkommensteuertarif weitere 206 Fälle in dem Anonymisierungsbereich 4 identifiziert werden, in denen Grenzsteuersätze zwischen 48,5% und 54,96% vorliegen.

Im Ergebnis ist damit festzuhalten, dass Fälle identifiziert werden können, in denen die analytisch ermittelten Verwerfungen auftreten. Insbesondere bei den regulär zu steuernden Einkünften ist die Fallanzahl nicht nur auf einzelne wenige beschränkt. Auch wenn die überwiegende Mehrzahl der Fälle solche darstellt, in denen DBA-Einkünfte vorliegen, sind auch Fälle mit steuerfreien Sozialleistungen betroffen.

Die skizzierten empirischen Ergebnisse sind zudem unter den folgenden Einschränkungen zu verstehen: Die Ergebnisse stellen eine Untergrenze dar, denn es konnten keine Aussagen über die Anonymisierungsbereiche 5 und 6 getroffen werden. Vermutlich werden auch in diesen Anonymisierungsbereichen Verwerfungen vorliegen, und es ist wahrscheinlich, dass die Steuerpflichtigen in diesem Anonymisierungsbereich, die hohe Einkommen erzielen, besonders häufig ausländische Einkünfte beziehen werden. Darüber hinaus sind die Daten vergangenheitsbezogen. Gerade die aktuelle wirtschaftliche Entwicklung lässt vermuten, dass der Progressionsvorbehalt weitaus häufiger zur Anwendung kommt. So wurde z.B. die Zahlung des Kurzarbeitergeldes auf 24 Monate verlängert und zudem ein Elterngeld in 2006 neu eingeführt.

Nachdem der Progressionsvorbehalt isoliert analysiert wurde, soll nun in den folgenden Kapiteln eine Analyse bei Zusammentreffen der §§ 32b und 34 EStG erfolgen. Erneut erfolgt eine Untergliederung in einen theoretischen und empirischen Teil.

## **6. Zusammenspiel des Progressionsvorbehaltes mit weiteren Tarifnormen**

### ***6.1. Analyse des Zusammentreffens von außerordentlichen und dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünften***

§ 34 EStG sieht eine besondere Besteuerung von außerordentlichen Einkünften vor. Zu diesen gehören gemäß § 34 Abs. 2 EStG u.a. Veräußerungsgewinne nach §§ 14, 16, 18 EStG (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG) als auch Entschädigungen und Vergütungen für mehrere Tätigkeiten. Die Sondertarifvorschrift des § 34 EStG soll eine Progressionsmilderung für diese zusammengeballten Einkünfte bewirken. Hierzu stehen alternativ zum regulären Tarif zwei unterschiedliche Sondertarife zur Verfügung: die Fünftelmethode nach § 34 Abs. 1 EStG oder die Besteuerung mit 56% des Durchschnittssteuersatzes (§ 34 Abs. 3 EStG). Die zweite Alternative hat engere Voraussetzungen.<sup>99</sup> Für Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten steht nach § 34 Abs. 3 S. 1 EStG als Sondertarif lediglich Fünftelmethode zur Wahl.

Es sei kurz auf die formale Darstellung der Fünftelmethode eingegangen. Im Folgenden bezeichne  $v_{zve}$  die verbleibenden zu versteuernden Einkünfte (zu versteuerndes Einkommen abzüglich der außerordentlichen Einkünfte). Weiterhin seien mit  $aoe$  die außerordentlichen Einkünfte umschrieben. Die Funktion  $S^{32a}(\cdot)$  repräsentiert die aktuelle Tariffunktion nach § 32a EStG. Die Fünftelmethode bewirkt eine Milderung der Progression, indem sie die

---

<sup>99</sup> Es sei darauf hingewiesen, dass der Mindeststeuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG (15%) nicht im Rahmen der Senkung des Eingangssteuersatzes angepasst wurde. Die Bundesregierung hat mittlerweile diesen Fehler bestätigt und beabsichtigt eine Korrektur im JStG 2010. Vgl. Hechtner (2009) S. 233.



außerordentlichen Einkünfte fiktiv auf 5 Jahre linear verteilt. Die sich hierbei für ein Jahr ergebende Mehrsteuer wird dann mit fünf multipliziert und stellt die Belastung der außerordentlichen Einkünfte dar. Für die Berechnung wird weiterhin unterstellt, dass die übrigen Einkünfte  $vzve$  in allen fünf Jahren konstant sind und den aktuellen Einkünften entsprechen. Durch die lineare Verteilung der Einkünfte und die dann vorgenommene Vervielfältigung erfolgt eine Progressionsminderung, da in allen fünf Perioden nun ein geringerer Durchschnittssteuersatz zur Anwendung kommt. Die Fünftelmethode stellt sich formal wie folgt dar:<sup>100</sup>

$$(47) \quad S^{32a,34} = S(vzve) + 5 \cdot \underbrace{\left( S^{32a} \left( vzve + \frac{1}{5} aoe \right) - S^{32a}(vzve) \right)}_{S^{34}}$$

Ausdruck (47) lässt sich vereinfachen zu

$$(48) \quad 5 \cdot S^{32a}(vzve + 0,2 \cdot aoe) - 4 \cdot S^{32a}(vzve).$$

Hundsdoerfer/Hennig/Schult haben gezeigt, dass dieser Tarif zu Grenzsteuersätzen über 100% auf zusätzliche Einkünfte  $vzve$  führen kann.<sup>101</sup> Die Ableitung von (48) ermittelt sich als

$$(49) \quad \frac{\partial S^{32a,34}}{\partial vzve} = 5 \cdot \frac{\partial S^{32a}(vzve + 0,2 \cdot aoe)}{\partial vzve} - 4 \cdot \frac{\partial S^{32a}(vzve)}{\partial vzve}.$$

Fällt die Bemessungsgrundlage des ersten Summanden  $(vzve + 0,2 \cdot aoe)$  in die oberste Proportionalzone, hingegen die Bemessungsgrundlage des zweiten Summanden in den Grundfreibetrag, so stellen sich Grenzbelastungen in Höhe des Fünffachen des Spitzensteuersatzes auf die regulär zu steuernden Einkünfte ein. Nach den hier ermittelten Anforderungen an einen systematischen Tarif sind solche Grenzbelastungen abzulehnen.<sup>102</sup>

Treten nun zu den laufenden steuerpflichtigen Einkünften ( $vzvE$ ) und den außerordentlichen Einkünften ( $aoe$ ) noch dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfende laufende Einkünfte ( $pV$ ) hinzu, so stellt sich die Frage, wie (47) zu modifizieren ist. Da der Sondertarif nach § 32b EStG auf die gesamte reguläre Bemessungsgrundlage anzuwenden ist, verdrängt er insoweit § 32a EStG. Dies ist insoweit unstrittig. Wie indes die Berechnung genau aussieht, kann dem Gesetz nicht entnommen werden. In § 32a Abs. 1 S. 2 EStG heißt es lediglich, „sie [die Einkommensteuer] beträgt vorbehaltlich der §§ 32b, 32d, 34, 34a, 34b und 34c ...“. Das Vorbehaltlich kann m.E. also nur darauf hinweisen, dass neben § 32a EStG noch weitere Tarifvorschriften zu berücksichtigen sind. Keinesfalls kann hierdurch aber eine Rangfolge oder eine Beziehung zwischen § 32b und § 34 EStG abgeleitet werden. Ähnlich sind die Ausführungen in R 2 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 EStR zu verstehen. Dort wird lediglich auf die „Wahl“ zwischen § 32a EStG und § 32b EStG hingewiesen. Die Summe aus allen einzelnen

<sup>100</sup> Diese Darstellung gilt lediglich für den Fall, in dem die Einkünfte  $vzve$  positiv sind. Andernfalls ist die Einkommensteuer nach § 34 Abs. 1 S. 3 zu ermitteln.

<sup>101</sup> Vgl. Hundsdoerfer/Hennig/Schult (1999) S. 131.

<sup>102</sup> Vgl. Kap. 2.2.

Teilsteuerbeträgen ergibt die tarifliche Einkommensteuer. Hieraus folgt bereits, dass alle einzelnen Vorschriften und nicht bloß § 32a EStG *Tarifvorschriften* darstellen, mithin also eine Beziehung zwischen Bemessungsgrundlage und Steuer (= Tarif) herstellen.

Sowohl vor Gerichten als auch in der Literatur wurde heftig über die beschriebene Problematik diskutiert. Die folgende Tabelle verdeutlicht die unterschiedlichen Fallkonstellationen:

$aoE > 0$		$vzve$	
		$> 0$	$\leq 0$
$pv$	$> 0$	1: BFH vom 22.09.2009 - IX R 93/07	3: BFH vom 01.04.2009 - IX R 87/07, 17.01.2008 - VI R 44/07
	$\leq 0$	2: BFH vom 15.11.2007 - VI R 66/03	4:

**Abbildung 7: Fallkonstellationen beim Zusammentreffen von § 32b EStG und § 34 EStG**

Die Sonderregelung des § 34 EStG ist nur auf positive Werte an außerordentlichen Einkünften anzuwenden ( $aoe > 0$ ). Entsprechende negative Werte werden können folglich „regulär“ entlastet werden.

In den Fällen 1, 2 und 3 hat der BFH sich bereits geäußert. Lediglich der Fall 4 wurde bis jetzt noch nicht höchstrichterlich behandelt. Die Komplexität der Problemstellung verdeutlichen bereits die einzelnen Urteile. So konnte bislang keine allgemeingültige Rechenmethodik abgeleitet werden.<sup>103</sup> Vielmehr argumentierte der BFH im Fall 3 mit sogenannten Günstigerprüfungen. Es wurden unterschiedliche Rechenmethoden „ausprobiert“ und jene mit der geringsten Steuerschuld sollte dann Geltung haben. Auch die Urteile der Vorinstanzen zeigen, dass keine einheitliche Meinung bei der Berechnung herrscht.<sup>104</sup> Offenkundig kann eine Lösung dem Gesetz nicht direkt entnommen werden. Demzufolge kann es nur sachgerecht sein, eine solche Rechenmethodik zu präferieren, die keine Verwerfungen im Tarifgefüge bewirkt. Darüber hinaus sollte die einmal gefundene Rechenmethodik eindeutig sein (eindeutige Zuordnung von Bemessungsgrundlage und Steuer), sodass sie für die jeweilige Fallkonstellation Allgemeingültigkeit besitzt.

Der BFH vertritt in seinem jüngsten Urteil die Ansicht, dass (48) bei Anwendung des Progressionsvorbehalts wie folgt zu ermitteln sei:<sup>105</sup>

<sup>103</sup> Vgl. zu den unterschiedlichen Urteilen z.B. Siegel (2008) S. 389; Siegel (2009) S. 255.

<sup>104</sup> Vgl. Siegel (2009) S. 255.

<sup>105</sup> Vgl. BFH v. 22.09.2009 - IX R 93/07.

$$S^{32a,32b,34} = \frac{S^{32b}(vzve + pv)}{vzve + pv} \cdot vzve +$$

$$(50) \cdot \left( \underbrace{\frac{S^{32a}(vzve + pv + 0,2 \cdot aoe)}{vzve + pv + 0,2 \cdot aoe}}_{S^{32b}} \cdot (vzve + 0,2 \cdot aoe) - \frac{S^{32b}(vzve + pv)}{vzve + pv} \cdot vzve \right).$$

Hierbei bezeichne die Funktion  $S^{32b}(\cdot)$  die Tariffunktion des § 32b EStG. Hingegen wurde in der Literatur und auch von Finanzgerichten vorgeschlagen, die Einkünfte  $pv$  lediglich mit einem Anteil von 0,2 (und damit nicht voll) in die Bemessungsgrundlage einfließen zu lassen.<sup>106</sup>

Der BFH hingegen argumentiert, dass nur für die außerordentlichen Einkünfte die Fünftelung im Gesetz vorzufinden sei.<sup>107</sup> Durch die volle Berücksichtigung der Progressionseinkünfte werde der Idee des Progressionsvorbehalt Rechnung getragen, das nicht steuerfreigestellte Einkommen einer höheren Belastung zu unterwerfen. Der Progressionsvorbehalt führe lediglich zu einer Erhöhung der ansonsten begünstigten Besteuerung der außerordentlichen Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG, dies jedoch entsprechend der gesteigerten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit infolge des Bezugs auch steuerfreier Einkünfte. Weiterhin läge infolge von Grenzsteuersätzen über 100% (bei isolierter Betrachtungsweise von § 34 EStG) auch keine verfassungswidrige Besteuerung vor, denn hierzu sei nicht auf den Grenz-, sondern auf den Durchschnittssteuersatz abzustellen. Demzufolge will der BFH für die Frage der konfiskatorischen Besteuerung stets auf das gesamte Einkommen abstellen.

In der Literatur wurde der Meinung des BFH entgegengetreten. Vor allem Theodor Siegel hat sich mit der Problematik intensiv beschäftigt.<sup>108</sup> Er zeigt auf, dass die vom BFH de lege lata favorisierte Berechnung zu einem fünffachen Ansatz der Progressionseinkünfte führt. Hieraus können Fallkonstellationen entstehen, in denen die Grenzbelastung auf die steuerfreigestellten Einkünfte über dem Spitzensteuersatz liegt.<sup>109</sup> Die von ihm favorisierte alternative Berechnungsmethodik (additive Methode) zeigt einen Lösungsansatz auf, welcher derartige Verwerfungen vermeidet.

In den folgenden zwei Kapiteln soll auf die beschriebene Problemstellung eingegangen werden. Hierbei wird die vom BFH vorgeschlagene Berechnungsmethodik einer Analyse unterzogen. Diese soll klären, inwieweit Verwerfungen auftreten können. Anschließend wird empirisch überprüft, inwieweit die beschriebene Fallkonstellation (Zusammentreffen von § 32b EStG und § 34 EStG) in der Praxis beobachtet werden kann und ob in diesen Fällen Verwerfungen auftreten.

<sup>106</sup> Vgl. zu den Lösungsansätzen im Detail Diller (2006) S. 1139; Siegel (2008) S. 389; Siegel (2009) S. 255.

<sup>107</sup> Vgl. z.B. BFH v. 22.09.2009 - IX R 93/07.

<sup>108</sup> Vgl. z.B. Siegel/Diller (2008) S. 178; Siegel (2008) S. 389; Siegel (2009) S. 255.

<sup>109</sup> In dem jüngsten vor dem BFH entschiedenen Verfahren betrug die Grenzbelastung auf die steuerfreien Einkünfte 75%. Vgl. Siegel (2009) S. 257.

## 6.2. Theoretische Analyse der Berechnungsmethodik des BFH bei Zusammentreffen der §§ 32b und 34 EStG

Fraglich ist, ob die steuerfreigestellten Einkünfte  $pv$  voll (so die Meinung des BFH<sup>110</sup>) oder nur zu 20% (Meinung aus der Literatur<sup>111</sup>) für die Ermittlung der Steuer auf die außerordentlichen Einkünfte gem. § 34 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen sind. Die Steuerschuld bei Zusammentreffen von § 32b und § 34 EStG ermittelt sich nach Ansicht des BFH bei analoger Vereinfachung zu (48) als

$$(51) \quad S^{32a,32b,34} = 5 \cdot \frac{S^{32a}(vzve + pv + 0,2 \cdot aoe)}{vzve + pv + 0,2 \cdot aoe} \cdot (vzve + 0,2 \cdot aoe) - 4 \cdot \frac{S^{32b}(vzve + pv)}{vzve + pv} \cdot vzve.$$

Die Belastung zusätzlicher Einkünfte  $pv$  stellt sich demzufolge dar als

$$(52) \quad \frac{\partial S^{32a,32b,34}}{\partial pv} = \frac{4 \cdot vzve \cdot S^{32a}(pv + vzve)}{(pv + vzve)^2} - \frac{5 \cdot (0,2 \cdot aoe + vzve) \cdot S^{32a}(0,2 \cdot aoe + pv + vzve)}{(0,2 \cdot aoe + pv + vzve)^2} \\ - \frac{4 \cdot vzve \cdot \frac{dS^{32a}(pv + vzve)}{dpv}}{pv + vzve} + \frac{5 \cdot (0,2 \cdot aoe + vzve) \cdot \frac{dS^{32a}(0,2 \cdot aoe + pv + vzve)}{dpv}}{0,2 \cdot aoe + pv + vzve}.$$

Ausdruck (52) lässt sich in eine übersichtlichere Form überführen. Hierbei bezeichne weiterhin  $s'$  den Grenzsteuersatz und  $s$  den Durchschnittssteuersatz des Regeltarifs nach § 32a EStG, jeweils an der Stelle  $\cdot$ . Der Ausdruck (52) besteht insgesamt aus vier Summanden. Die Summanden eins und zwei werden durch Aufnahme des Durchschnittssteuersatzes, die Summanden drei und vier durch Einfügen des Grenzsteuersatzes vereinfacht. Damit ergibt sich dann

$$(53) \quad s_{pv}^{r32a,32b,34} = 4 \cdot \frac{vzve}{pv + vzve} \cdot s_{pv+vzve} - 5 \cdot \frac{0,2 \cdot aoe + vzve}{0,2 \cdot aoe + vzve + pv} \cdot s_{0,2 \cdot aoe + vzve + pv} \\ - 4 \cdot \frac{vzve}{pv + vzve} \cdot s'_{pv+vzve} + 5 \cdot \frac{0,2 \cdot aoe + vzve}{0,2 \cdot aoe + vzve + pv} \cdot s'_{0,2 \cdot aoe + vzve + pv}.$$

Ausdruck (53) lässt sich weiter vereinfachen zu

$$(54) \quad s_{pv}^{r32a,32b,34} = \underbrace{5 \cdot \frac{0,2 \cdot aoe + vzve}{0,2 \cdot aoe + vzve + pv} \cdot (s'_{0,2 \cdot aoe + vzve + pv} - s_{0,2 \cdot aoe + vzve + pv})}_{\text{belastende Wirkung}} - \underbrace{4 \cdot \frac{vzve}{pv + vzve} \cdot (s'_{pv+vzve} - s_{pv+vzve})}_{\text{entlastende Wirkung}}.$$

Anhand der ermittelten Ableitung kann nun die Auswirkung der freigestellten Einkünfte auf die gesamte Steuerschuld analysiert werden: In den Klammerausdrücken steht jeweils die Differenz aus Grenz- und Durchschnittssteuersatz. Infolge des progressiven Tarifs ist diese Differenz immer größer oder gleich null.<sup>112</sup> Gleiches gilt für die beiden Brüche in (54). Der

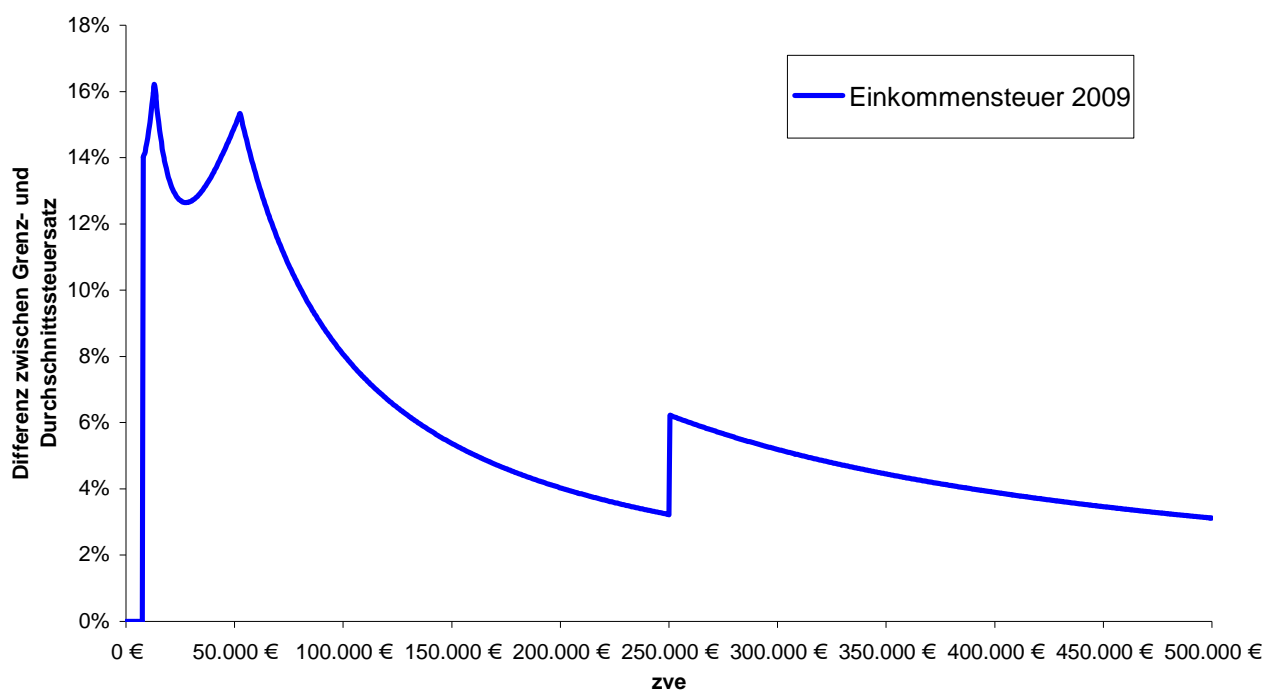
<sup>110</sup> Vgl. z.B. BFH v. 22.09.2009 - IX R 93/07.

<sup>111</sup> Vgl. z.B. Siegel (2008) S. 389; Siegel (2009) S. 255.

<sup>112</sup> Vgl. Kap. 2.2.

gesamte Ausdruck (54) besteht aus zwei Summanden, die jeweils eine be- und eine entlastende Wirkung entfalten. Es gilt zu analysieren, welche minimalen und maximalen Grenzsteuersätze abgeleitet werden können, um die Frage zu beantworten, ob der Tarifverlauf zu Verwerfungen führt.

Für die Analyse sei vorab auf die Differenz zwischen Grenz- und Durchschnittssteuersatz eingegangen (jeweils Klammerausdruck in (54)), da diese für die weitere Analyse bedeutend ist. Diese Differenz wird in der Literatur auch als ein Progressionsmaß angesehen.<sup>113</sup> Bei sehr hohen Einkünften konvergiert der Ausdruck gegen null, da sich hier der Durchschnittssteuersatz dem Grenzsteuersatz annähert. Liegen die Einkünfte unter dem Grundfreibetrag, so stellt sich ebenfalls ein Wert von null ein, da hier keine Besteuerung erfolgt. Die Differenz aus Grenz- und Durchschnittssteuersatz ist im Bereich geringer Einkünfte am größten, da hier der Progressionseffekt am stärksten ausfällt. Der genaue Verlauf kann der folgenden Abbildung entnommen werden. Es wurde hier der Tarif für 2009 unterstellt (Einzelveranlagung).



**Abbildung 8: Differenz zwischen Durchschnitts- und Grenzsteuersatz (Progressionsmaß)**

Der Maximalwert von 16,3058% wird bei einer Einkommenshöhe von 13.139€ erreicht. Demzufolge entfaltet der Tarif nach § 32a EStG – ausweislich dieses Progressionsmaßes - hier die stärkste Progressionswirkung. Der Einkommensbetrag von 13.139€ stellt zugleich das Ende der zweiten Tarifzone dar (§ 32a Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Es soll nun analysiert werden, welche maximalen Grenzsteuersätze unter Geltung von (54) entstehen können. Ein maximaler Wert von (54) entsteht allgemein dann, wenn die belastende Wirkung sehr hoch (erster Summand von (54)), hingegen die entlastende Wirkung sehr gering

<sup>113</sup> Vgl. z.B. Brümmerhoff (2007) S. 391. Weitere Progressionsmaße finden sich z.B. bei Eichhorn (1994) oder Pfähler/Lambert (2002) S. 281.

(zweiter Summand (54)) ausfällt. Der zweite Summand (entlastende Wirkung) nimmt einen Wert von null an, wenn der zweite Faktor dieses Summanden (Differenz von Grenz- und Durchschnittssteuersatz an der Stelle  $pv + vzve$ ) ebenfalls null ist. Dieser Fall tritt dann ein, wenn die Summe aus den Einkünften  $pv$  und  $vzve$  unterhalb des Grundfreibetrags ( $gfb$ ) liegen:

$$(55) \quad vzve + pv \leq gfb.$$

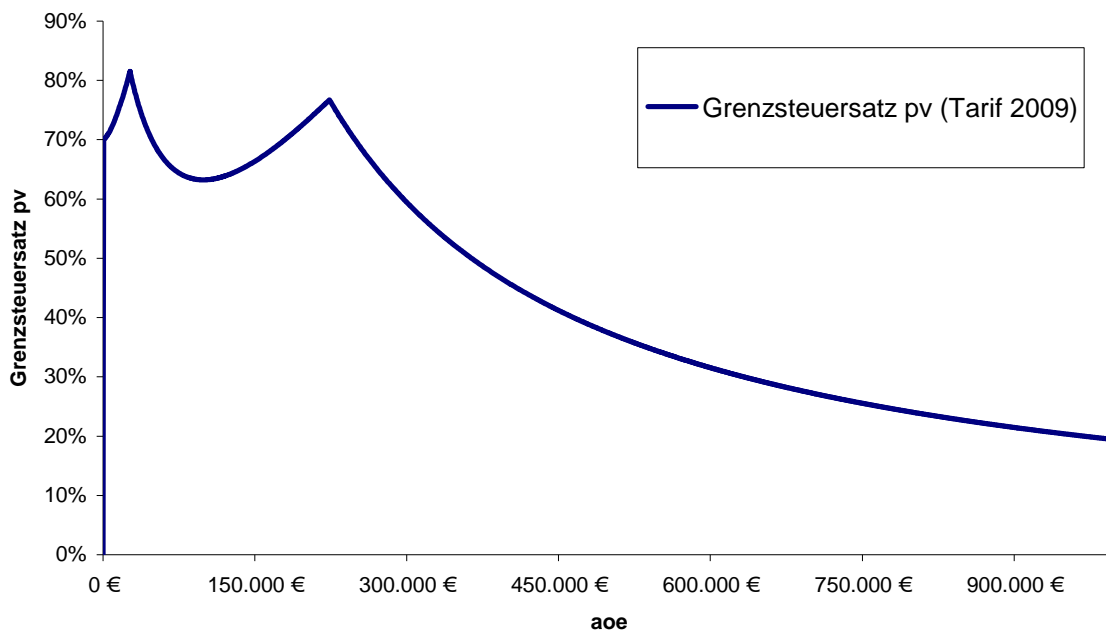
Hier vereinfacht sich die weitere Analyse, da für den maximalen Grenzsteuersatz nun nur noch der erste Summand von (54) zu betrachten ist,

$$(56) \quad s_{pv, \max}^{r32a, 32b, 34} = 5 \cdot \frac{0,2 \cdot aoe + vzve}{0,2 \cdot aoe + vzve + pv} \cdot \left( s'_{0,2 \cdot aoe + vzve + pv} - s_{0,2 \cdot aoe + vzve + pv} \right).$$

Anhand des Bruchs (zweiter Faktor) kann beurteilt werden, welche Werte (56) für einen hohen Grenzsteuersatz annehmen muss: Die Einkünfte  $vzve$  sollten unter Beachtung von (55) hoch ausfallen, so dass die Einkünfte  $pv$  damit zugleich gering ausfallen. In einem solchen Fall konvergiert der Bruch (zweiter Faktor) in (56) gegen den Wert eins. Damit stellt sich nun noch die Frage, welche Werte  $aoE$  annehmen muss, um ein globales Maximum von (56) zu erreichen. Hierbei sind zwei Effekte zu beachten, da  $aoE$  sowohl auf den zweiten Faktor (Bruch) als auch auf den dritten Faktor (Differenz) wirkt. Der dritte Faktor von (56) (Differenz zwischen Grenz- und Durchschnittssteuersatz) wird bei einem Wert von ca. 13.139€ maximal. Demzufolge wäre ein Maximum zu vermuten, wenn die Bedingung

$$(57) \quad 0,2 \cdot aoe = 13.139 - \underbrace{vzve + pv}_{gfb}$$

gilt. Hierbei ist aber noch die Wechselwirkung von  $aoe$  auf das gesamte Produkt in (56) zu beachten. Die gesamte Auswirkung von  $aoe$  auf den Grenzsteuersatz (Gesamteffekt) ist in folgender Grafik abgebildet. Auf der Ordinate ist (56) in Abhängigkeit von den Einkünften  $aoe$  abgetragen. Für  $vzve$  wurde ein Wert von 7.834 gewählt. Demzufolge wird gem. (55) für  $pv$  ein Wert von null gewählt.



**Abbildung 9: Grenzsteuersatz auf die Einkünfte  $pv$  in Abhängigkeit der außerordentlichen Einkünfte (positive Grenzsteuersätze)**

Bei einem Wert für  $aoe$  von ca. 132.500€ liegt die maximale Grenzbelastung auf eine zusätzliche Erhöhung der Einkünfte  $pv$  (diese werden dann von null auf z.B. 1€ erhöht) bei ca. 81,5%. Dieser Wert erscheint nach (56) plausibel, da er ungefähr dem Fünffachen der Differenz aus Grenz- und Durchschnittssteuersatz entspricht ( $5 \cdot 16,3058\% = 81,79\%$ ).

Die folgende Tabelle stellt exemplarisch die Grenzsteuersätze für unterschiedliche Werte von  $vzve$  (bzw.  $pv$ ) und  $aoe$  dar.

$vzve$	5.000€		7.000€		1.000€
$pv$	2.834€		834€		6.834%
$aoe$	25.000€	50.000€	25.000€	50.000€	50.000€
Grenzsteuersatz $pv$	62,71%	58,36%	75,33%	66,15%	42,80%

**Tabelle 11: Berechnung der Grenzsteuersätze auf die Einkünfte  $pv$  für ausgewählte Fallkonstellationen (positive Grenzsteuersätze)**

Die Tabelle verdeutlicht, dass sich für geringe  $pv$  und  $vzve$  die Grenzsteuersätze auf die Einkünfte  $pv$  deutlich über dem Spitzensteuersatz von 45% bewegen.

Die gefundenen Ergebnisse sind wie folgt zu bewerten: Es konnte gezeigt werden, dass die Grenzsteuersätze auf die Einkünfte  $pv$  den Wert von 100% nicht übersteigen. Eine der in dieser Arbeit abgeleiteten Anforderungen an einen systematischen Tarif wird insoweit eingehalten. Fraglich bleibt allerdings, ob dieses Ergebnis sachgerecht ist. Abbildung 2 hat verdeutlicht, dass die Grenzsteuersätze bei isolierter Anwendung des Progressionsvorbehalts

maximal Werte von ca. 16,5% annehmen können.<sup>114</sup> Die vom BFH favorisierte Regelung kann nun zu Grenzsteuersätzen führen, die dem Fünffachen dieses Wertes entsprechen. Es erscheint willkürlich, wenn der Progressionsvorbehalt im Zusammenspiel mit § 34 EStG eine fünffach stärkere Wirkung entfalten soll als bei isolierter Betrachtung. Darüber hinaus erscheint es geradezu paradox, wenn eigentlich steuerfreie Einkünfte eine zusätzliche Steuer auslösen können, die deutlich über dem aktuellen Spitzensteuersatz liegt. Insofern ist die bereits von Theodor Siegel geäußerte Kritik berechtigt, dass der volle Ansatz der Progressionseinkünfte bei der Ermittlung der Steuer auf die begünstigten *aoe* gemäß § 34 EStG als Ergebnis der Integration von § 34 und § 32b abzulehnen ist.<sup>115</sup>

Nachdem analysiert wurde, welcher maximale Grenzsteuersatz möglich ist, soll nun der Fokus auf den minimalen Grenzsteuersatz (auf die Einkünfte *pv*) gelegt werden. Hierzu sei erneut Formel

$$s'_{pv}{}^{32a,32b,34} =$$

$$(58) \quad 5 \cdot \underbrace{\frac{0,2 \cdot aoe + vzve}{0,2 \cdot aoe + vzve + pv} \cdot (s'_{0,2 \cdot aoe + vzve + pv} - s_{0,2 \cdot aoe + vzve + pv})}_{\text{belastende Wirkung}} - 4 \cdot \underbrace{\frac{vzve}{pv + vzve} \cdot (s'_{pv + vzve} - s_{pv + vzve})}_{\text{entlastende Wirkung}}$$

betrachtet. Der Grenzsteuersatz wird dann minimal, wenn die belastende Wirkung gering, die entlastende Wirkung hingegen hoch ausfällt. Es sei zuerst die entlastende Wirkung betrachtet. Diese fällt hoch aus, wenn die Differenz aus Grenz- und Durchschnittssteuersatz maximal ist und ferner der zweite Faktor des zweiten Summanden (Bruch) in (58) gegen eins konvergiert. Die erste Anforderung ist dann erfüllt, wenn die Summe aus den Einkünften *pv* und *vzve* 13.139€ ergibt.<sup>116</sup> Weiterhin nimmt der zweite Faktor des zweiten Summanden (Bruchs) ungefähr den Wert eins an, wenn die gesamten Einkünfte  $pv + vzve = 13.139€$  (Nenner des Bruchs) überwiegend aus den Einkünften *vzve* bestehen (Zähler des Bruchs).

Eine Minimierung der belastenden Wirkung (erster Summand in (58)) kann wie folgt erreicht werden. Es gilt, die Differenz aus Grenz- und Durchschnittssteuersatz zu minimieren. Dies wird dann erreicht, wenn zu den Einkünften *pv* und *vzve* noch hohe außerordentliche Einkünfte *aoe* hinzutreten. In diesem Fall entspricht der Durchschnittssteuersatz  $s_{0,2 \cdot aoe + vzve + pv}$  ungefähr dem Grenzsteuersatz  $s'_{0,2 \cdot aoe + vzve + pv}$ , womit die Differenz aus beiden annähernd null beträgt. Der Bruch des ersten Summanden konvergiert dann zwar gegen eins, was aber infolge der geringen Differenz aus Grenz- und Durchschnittssteuersatz sich kaum auswirkt (erster Summand in (58)). Im Ergebnis konvergiert der gesamte erste Summand dann gegen null. In diesem Fall tritt dann ein paradoxes Ergebnis auf: der Grenzsteuersatz auf zusätzliche Einkünfte *pv* nimmt negative Werte an! Eine Ausweitung dieser Einkünfte führt folglich zu einer Verringerung der Steuer. Der negative Steuersatz konvergiert gegen

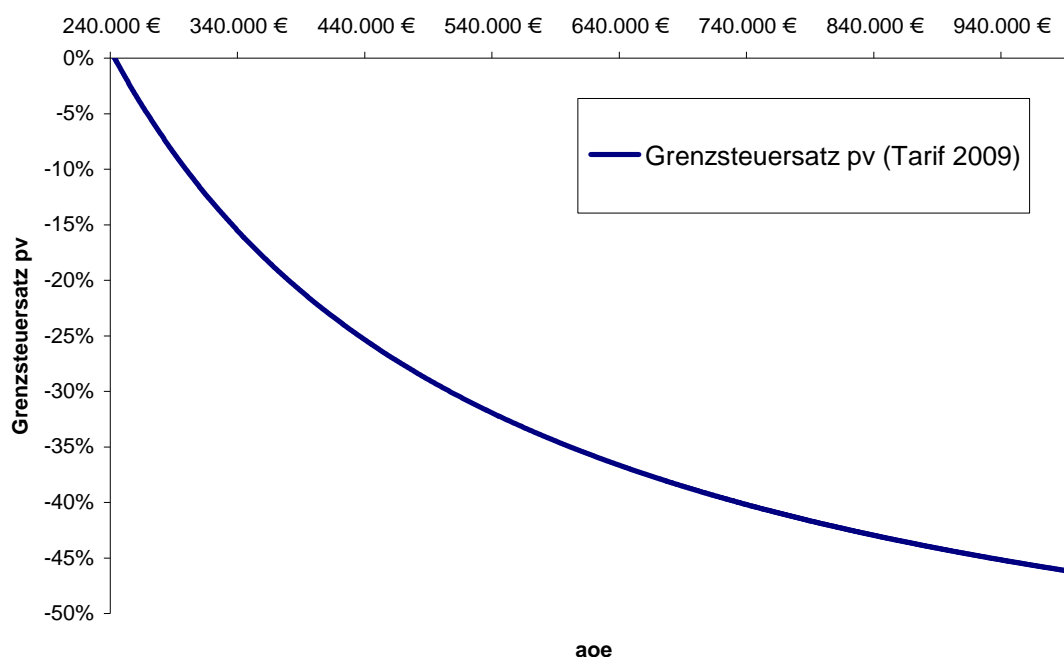
<sup>114</sup> Der Maximalwert wurde hier am Ende des zweiten Tarifabschnitts erreicht (13.139€).

<sup>115</sup> Vgl. Siegel (2008) S. 389; Siegel (2009) S. 255.

<sup>116</sup> Abbildung 2 hatte bereits verdeutlicht, dass an dieser Stelle für den Tarif 2009 die Differenz aus Grenz- und Durchschnittssteuersatz maximal ist (16,3%).



$-4 \cdot 16,3058\% = -65,5\%$ . Dieses Ergebnis sei anhand der folgenden Abbildung verdeutlicht. Als Einkünfte  $vzve$  wurde ein Betrag von 13.139€ gewählt. Demzufolge betragen die Einkünfte  $pv$  null. Die auf der Ordinate abgetragenen negativen Grenzsteuersätze drücken also die *Entlastung* der ersten zusätzliche Euros an Einkünften  $pv$  aus.



**Abbildung 10: Grenzsteuersatz auf die Einkünfte  $pv$  in Abhängigkeit der außerordentlichen Einkünfte (negative Grenzsteuersätze)**

Zu erkennen ist, wie der Grenzsteuersatz stetig gegen das Minimum von ca. -65,65% konvergiert. Diesem Wert nähert sich der Grenzsteuersatz allerdings erst sehr langsam an, sodass sehr hohe außerordentliche Einkünfte nötig sind. Grund hierfür ist der Verlauf der Differenz aus Grenz- und Durchschnittssteuersatz. Diese Differenz konvergiert auch nur sehr langsam gegen null (Annäherung des Durchschnittssteuersatzes an den Grenzsteuersatz).

Die folgende Tabelle exemplifiziert die abgeleiteten Ergebnisse:

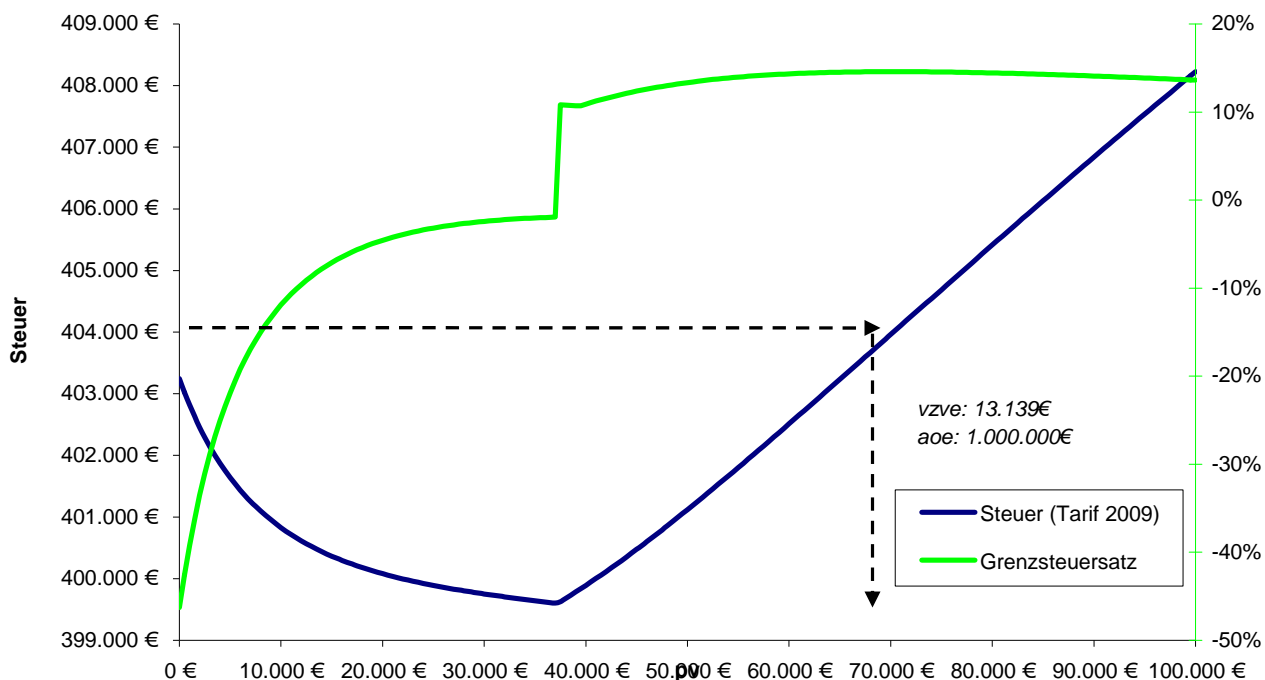
$vzve$	20.000€	12.000€	8.000€	15.000€
$pv$	1.000€	1.139€	5.139€	1.000€
$aoe$	1.000.000€	350.000€	600.000€	500.000€
Grenzsteuersatz $pv$	-31,84%	-11,73%	-10,59%	-20,22%

**Tabelle 12: Berechnung der Grenzsteuersätze auf die Einkünfte  $pv$  für ausgewählte Fallkonstellationen (negative Grenzsteuersätze)**

Die Tabelle verdeutlicht, dass sich für unterschiedliche Konstellationen negative Grenzsteuersätze ergeben können. Hierbei kann durchaus die Summe aus den Einkünften  $vzve$  und  $pv$  über dem Wert von 13.139€(Grundfreibetrag) liegen.

Das gesamte Ausmaß der negativen Grenzsteuersätze sei anhand der folgenden Steuerfunktion verdeutlicht. Auf der Abszisse wurden die Einkünfte  $pv$  abgetragen. Auf der primären Ordinate sind die entsprechenden Steuerbeträge abgetragen, wohingegen die

sekundäre Ordinate die entsprechenden Grenzsteuersätze abbildet. Weiterhin wurde für  $v_{zve}$  ein Wert von 13.139 und für  $aoe$  ein Wert von 1.000.000€ gewählt.



**Abbildung 11: Ausmaß der Steuerminderung durch negative Grenzsteuersätze**

Ausgehend von der Einkommenskombination  $v_{zve} = 13.139€$   $aoe = 1.000.000€$  kann der Steuerpflichtige seine Steuerschuld senken, wenn er noch dem Progressionsvorbehalt unterliegende Einkünfte erzielt. In einem Intervall von 0€ bis ca. 65.500€ sinkt die Steuerfunktion. Ein negativer Grenzsteuersatz ist bis zu einem Wert von 37.000€ zu beobachten. Bis zu diesem Wert entlastet jeder zusätzlich erzielte Euro an Progressionseinkünften folglich die erzielten und noch zu erzielenden Einkünfte. Von ca. 37.000€ bis 65.000€ liegen zwar positive Grenzsteuersätze vor, die Gesamtbelastung fällt aber noch geringer aus als ohne die zusätzlichen Einkünfte.

Die vom BFH favorisierte Rechenmethodik führt im Ergebnis zu Grenzsteuersätzen auf die „steuerfreien“ Einkünfte zwischen -65% und 81%, jeweils in Abhängigkeit von den entsprechenden Einkommenskonstellationen. Die ermittelten Grenzbelastungen erscheinen hierbei nahezu willkürlich. Weiterhin verletzen negative Grenzsteuersätze das Postulat der horizontalen und vertikalen Steuergerechtigkeit. Sie ermöglichen, dass unterschiedliche Einkommen gleich hoch besteuert werden.

Im Ergebnis ist damit die vom BFH gefundene Lösung abzulehnen. Bereits die Analyse des maximalen Grenzsteuersatzes zeigte, dass hier Grenzbelastungen auftreten, die über jenen bei regulärer Besteuerung liegen. Der BFH könnte hiergegen einwenden, dass derartige Effekte nur auf kleine Einkommensbereiche beschränkt sind, hingegen dies nicht für die Gesamtbelastung zutrifft. Der BFH führt jedoch in dem Urteil weiter an, dass der Progressionsvorbehalt lediglich zu einer Erhöhung der ansonsten begünstigten Besteuerung der außerordentlichen Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG führt. Dies geschehe entsprechend der gesteigerten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit aufgrund des Bezugs von steuerfreien

Einkünften. Dieses Argument kann jedoch gerade für die Fälle von negativen Grenzsteuersätzen nicht gelten. Vielmehr ist hier ein umgekehrter Effekt zu beobachten: Mit gesteigener Leistungsfähigkeit sinkt die Steuerlast! M.E. belegt damit die Analyse der negativen Grenzsteuersätze, dass die von BFH gefundene Berechnungsmethodik nicht sachgerecht und demzufolge abzulehnen ist.

### 6.3. Empirische Überprüfung der Relevanz des § 34 EStG

#### 6.3.1. Statischer Überblick und Darstellung der Randauswertung nach § 34 Abs. 1 EStG

Die vorstehenden Ausführungen haben aufgezeigt, welche Verwerfungen § 34 EStG sowie das Zusammenspiel von § 34 EStG und § 32b EStG bewirken können. Im Folgenden soll empirisch analysiert werden, welche Bedeutung § 34 EStG in Bezug auf das Steueraufkommen zukommt, von welchen Einflussfaktoren die Steuer nach § 34 EStG abhängt und ob empirische Belege für Verwerfungen im Zusammenhang mit dieser Tarifvorschrift gefunden werden können. Als Datengrundlage dient weiterhin die Einkommensteuerstatistik FAST 2001.<sup>117</sup> Hierbei wird im Folgenden differenziert nach § 34 Abs. 1 EStG und § 34 Abs. 3 EStG (Fünftelregelung, halber Durchschnittssteuersatz).

Einen ersten Überblick über das Verhältnis zwischen den Einkünften nach § 34 EStG und weiteren Einkünften liefert der statistische Überblick über alle Fälle. Die folgende Übersicht stellt die arithmetischen Mittel der Variablen zu versteuerndes Einkommen, zu versteuerndes Einkommen nach Tabelle, Steuer und Steuer nach Tabelle für diejenigen Fälle dar, in denen *keine* Einkünfte nach § 34 EStG zu berücksichtigen sind.<sup>118</sup> Diese Werte geben folglich einen Überblick über den „Durchschnitt“ der Steuerpflichtigen an, für die der Sondertarif nach § 34 EStG keine Anwendung findet.<sup>119</sup>

	Anzahl	Summe	Mittelwert	Standardabweichung
zu versteuern nach der Tabelle	28.480.955,923	723.859.997.934 €	25.416 €	33.344 €
zu versteuerndes Einkommen	28.480.955,923	749.725.593.527 €	26.324 €	33.479 €
Steuer nach Tabelle	28.480.955,923	154.615.227.846 €	5.429 €	12.917 €
Tarifliche Einkommensteuer	28.480.955,923	154.615.826.558 €	5.429 €	12.917 €

**Tabelle 13: Statistik über Fälle ohne außerordentliche Einkünfte**

<sup>117</sup> Vgl. hierzu die Ausführungen in Kapitel 5.1.

<sup>118</sup> Aus der Tabelle wird ersichtlich, dass die arithmetischen Mittel bei den Variablen zu versteuerndes Einkommen und zu versteuerndes Einkommen nach Tabelle abweichen. Ursache hierfür ist, dass neben §§ 34, 34b EStG noch weitere Tarifformen existieren, die die Einkommensteuer nicht nach der Tabelle berechnen.

<sup>119</sup> Zum besseren Vergleich mit den Fällen, in denen § 34 EStG zur Anwendung kommt, wurden nur Fälle der Anonymisierungsbereiche eins bis drei in die Berechnung einbezogen.

Die Variable zu versteuerndes Einkommen nach Tabelle bzw. Steuer nach Tabelle umschreibt hierbei Bemessungsgrundlage und Steuer, wenn lediglich ein synthetischer Tarif, § 32a EStG ggf. in Verbindung mit § 32b EStG, zur Anwendung kommt. Hingegen beinhaltet das zu versteuernde Einkommen, das Bemessungsgrundlage der tariflichen Einkommensteuer ist, auch Einkünfte, auf die Schedularife wie z.B. §§ 34, 34b EStG angewandt werden.

Werden hingegen nur die Steuerfälle betrachtet, in denen § 34 Abs. 1 EStG zur Anwendung kommt, so lassen sich die folgenden Werte ermitteln.<sup>120</sup> Es wurde hierbei zwischen Veräußerungsgewinnen (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG) und weiteren außerordentlichen Einkünften (§ 34 Abs. 2 Nr. 2-4 EStG = im Folgenden als Vergütungen bezeichnet) differenziert.

	Anzahl	Summe	Mittelwert	Standardabweichung
zu versteuerndes Einkommen	489.520,46	23.807.618.531 €	48.635 €	50.165 €
zu versteuerndes Einkommen nach Tabelle	489.520,46	17.983.427.099 €	36.737 €	34.756 €
Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG	489.520,46	5.775.309.890 €	11.798 €	34.186 €
Steuer nach § 34 Abs. 1 EStG	489.520,46	1.645.412.478 €	3.361 €	12.702 €
Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG (Veräußerungsgewinne)	32.868,66	966.678.159 €	29.410 €	65.484 €
Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG (Vergütungen)	458.130,14	4.808.631.731 €	10.496 €	30.169 €
Steuer nach § 34 Abs. 1 EStG (Veräußerungsgewinne)	32.868,66	258.350.188 €	7.860 €	26.163 €
Steuer nach § 34 Abs. 1 EStG (Vergütungen)	458.130,14	1.387.062.290 €	3.028 €	10.987 €

**Tabelle 14: Statistik über Fälle mit außerordentlichen Einkünften**

Ersichtlich wird, dass die arithmetischen Mittel (zu versteuerndes Einkommen und zu versteuerndes Einkommen nach Tabelle) im Vergleich zu den Fällen ohne Anwendung des § 34 EStG deutlich höher ausfallen.<sup>121</sup> Da mit steigenden Einkünften der Progressionseffekt der Einkommensteuer abnimmt<sup>122</sup> (und somit auch die Progressionsmilderung durch § 34 Abs. 1 EStG), tritt infolge der höheren Mittelwerte insofern bei den betrachteten Fällen ein gegenläufiger Effekt ein: Durch die Höhe der Einkünfte wird der Vorteil von § 34 Abs. 1

<sup>120</sup> In der Anonymisierungsklasse 4 werden die Einkünfte nach § 34 Abs. 1, 3 EStG nur noch als Dummy-Variable gespeichert (Binärvariable, ob Einkünfte überhaupt vorhanden sind). In der Anonymisierungsklasse 4 finden sich insgesamt 1770 Fälle, in denen außerordentliche Einkünfte vorliegen. Für die Anonymisierungsbereiche 5 und 6 liegen überhaupt keine Informationen vor. In den Statistiken sind lediglich die Werte für die Anonymisierungsbereiche 1 bis 3 angegeben. Insofern ist zu vermuten, dass die tatsächlichen Werte geringfügig über den hier dargestellten liegen werden, da zu vermuten ist, dass auch in den Klassen 5 und 6 entsprechende Fälle vorzufinden sind.

<sup>121</sup> Ein Mittelwertvergleich (2 Stichproben T-Test) bestätigt diesen Befund auf einem 1% Signifikanzniveau.

<sup>122</sup> Dieser Effekt sei an der ersten Ableitung des Durchschnittssteuersatzes gemessen.

EStG bereits bemindert. Als erstes Ergebnis kann damit festgehalten werden, dass sich Bezieher von außerordentlichen Einkünften hinsichtlich der Einkommensstruktur im Durchschnitt deutlich von den „übrigen“ Steuerpflichtigen unterscheiden.

Das geschilderte Ergebnis spiegelt sich auch in den weiteren Mittelwerten wider. In insgesamt 489.520 Fällen liegen Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG vor. Bezogen auf die Grundgesamtheit von ca. 28,5 Mio. Fällen kommt demnach bei ca. 1,71% aller Steuerfälle (der Anonymisierungsklassen eins bis drei) der Sondertarif zur Anwendung. Die gesamten Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG betragen ca. 5,775 Mrd. €, was zu einem Steueraufkommen von ca. 1,645 Mrd. € führt. Werden diese Werte in Relation zur gesamten Bemessungsgrundlage und Steuer aller Steuerpflichtigen gesetzt, so verursachen die außerordentlichen Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG weitere 0,7978% an Bemessungsgrundlage für den Sondertarif (Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG bezogen auf das gesamte zvE), wodurch der Staat weitere Steuereinnahmen von ca. 1,06% der gesamten tariflichen Einkommensteuer erzielt. Demzufolge generieren die außerordentlichen Einkünfte im Vergleich zur Bemessungsgrundlage der Steuerpflichtigen ohne außerordentliche Einkünfte ein überproportionales Steueraufkommen. Es ist zu vermuten, dass dieser Effekt auf die deutlich höheren Mittelwerte bei den außerordentlichen und übrigen Einkünften zurückzuführen ist.

### **6.3.2. Differenzierung zwischen Veräußerungsgewinnen und weiteren außerordentlichen Einkünften**

Die bisherigen Aussagen sollen nun weiter differenziert werden. Zu diesem Zweck wird für die folgende Untersuchung eine Unterscheidung nach Grund- und Splittingtabelle vorgenommen. Dies erscheint sachgerecht, da bei einem Zweipersonenhaushalt gegenüber einem Einpersonenhaushalt höhere Durchschnittswerte, zumindest bei den übrigen Einkünften, zu erwarten sind. Weiterhin soll eine Differenzierung nach der Art der Einkünfte erfolgen (§ 34 Abs. 2 EStG i.V.m. § 34 Abs. 1 EStG). Die Einkommensteuerstatistik enthält separate Informationen darüber, in welcher Höhe Veräußerungsgewinne vorliegen.<sup>123</sup> Die Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG werden demzufolge in Veräußerungsgewinne und weitere außerordentliche Einkünfte (z.B. Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten = Vergütungen) untergliedert. Die Ermittlung der begünstigten Veräußerungsgewinne erfolgt hier unter den folgenden Annahmen: Weist die Steuerstatistik Veräußerungsgewinne und begünstigte Einkünfte aus, so wird vorrangig davon ausgegangen, dass diese Veräußerungsgewinne auch begünstigte Gewinne sind. Eine mögliche Differenz zwischen beiden Werten (begünstigte Einkünfte > Veräußerungsgewinne) wird als Einkünfte aus Vergütungen gewertet.<sup>124</sup> Die

---

<sup>123</sup> Derartige Informationen liegen nur als Eingabekennziffer (Eingabewert in der Steuererklärung) vor.

<sup>124</sup> Dieses Vorgehen kann die Höhe der Veräußerungsgewinne überschätzen. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass der Steuerpflichtige in der Regel entsprechende Veräußerungsgewinne nach § 34 Abs. 1 EStG besteuern wird (wenn § 34 Abs. 3 EStG nicht greift), da die reguläre Besteuerung derartiger Gewinne zu einer höheren Steuerlast führt.

folgenden Tabellen stellen ausgewählte deskriptive Maße für die beschriebenen Fälle dar (gegliedert nach Grund- und Splittingtabelle).<sup>125</sup>

	Anzahl	Summe	Mittelwert	Standardabweichung
zu versteuerndes Einkommen	12.800,495	592.978.702 €	46.325 €	83.039 €
zu versteuerndes Einkommen nach Tabelle	12.800,495	253.464.161 €	19.801 €	46.896 €
Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG (Veräußerungsgewinne)	12.800,495	325.365.856 €	25.418 €	61.583 €
zusätzlich: Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG (Vergütungen)	296,000	9.615.103 €	32.483 €	50.247 €
Steuer nach § 34 Abs. 1 EStG (Veräußerungsgewinne)	12.800,495	91.807.436 €	7.172 €	26.252 €
Steuer nach § 34 Abs. 1 EStG (Vergütungen)	296,000	2.910.649 €	9.833 €	21.290 €
Alter Männer	6.355,164	-	40,171	11,852
Alter Frauen	4.081,999	-	41,385	13,451

**Tabelle 15: Statistik über Fälle mit außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 1 EStG (Veräußerungsgewinne, Einzelveranlagung)**

---

<sup>125</sup> Dies schließt nicht aus, dass neben den Veräußerungsgewinnen auch noch Vergütungen ausgewiesen werden.

Unter Anwendung der Splittingtabelle stellen sich die folgenden Werte ein.

	Anzahl	Summe	Mittelwert	Standardabweichung
zu versteuerndes Einkommen	20.068,16	1.475.369.631 €	73.518 €	101.339 €
zu versteuerndes Einkommen nach Tabelle	20.068,16	758.196.291 €	37.781 €	64.087 €
Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG (Veräußerungsgewinne)	20.068,16	641.312.303 €	31.957 €	67.734 €
Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG (Vergütungen)	1.182,33	44.635.021 €	37.752 €	63.452 €
Steuer nach § 34 Abs. 1 EStG (Veräußerungsgewinne)	20.068,16	166.542.752 €	8.299 €	26.097 €
Steuer nach § 34 Abs. 1 EStG (Vergütungen)	1.182,33	11.779.720 €	9.963 €	23.980 €
Alter Männer	12.226,16	-	47,919	12,830
Alter Frauen	12.264,66	-	45,469	12,624

**Tabelle 16: Statistik über Fälle mit außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 1 EStG (Veräußerungsgewinne, Zusammenveranlagung)**

Die Tabellen verdeutlichen folgende Informationen: In deutlich mehr Splittingfällen (61%) als Einzelveranlagungsfällen (39%) liegen außerordentliche Einkünfte aus Veräußerungen vor. Das Verhältnis zwischen Splitting und Grundtabelle beträgt über alle Fälle (Fälle mit und ohne Anwendung von § 34 EStG) 49,5% zu 50,5%. Damit treten Splittingfälle 23% häufiger auf, wenn außerordentliche Einkünfte vorliegen. Insgesamt lassen sich 32.868 Fälle identifizieren (ca. 6,7% aller Fälle nach § 34 EStG), in denen § 34 Abs. 1 EStG bei Veräußerungsgewinnen zur Anwendung kommt. Im Vergleich mit den Werten aus Tabelle 14 ist demnach § 34 Abs. 1 EStG für die Besteuerung außerordentlicher Veräußerungsgewinne gegenüber weiteren außerordentlichen Einkünften (z.B. Abfindungen) eher unbedeutend. Hierfür lassen sich zwei Ursachen vorstellen: In der Realität könnten zum einen aperiodische Veräußerungsvorgänge gegenüber den weiteren Tatbeständen des § 34 Abs. 2 EStG (insb. Abfindungen) deutlich seltener anfallen. Zum anderen ist wahrscheinlich, dass Veräußerungsvorgänge überwiegend unter § 34 Abs. 3 EStG erklärt werden, da in der Regel die Vergünstigung hier höher ausfällt.

Auffällig ist, dass die Mittelwerte bei den Einkünften nach § 34 Abs. 1 EStG bei Zusammenveranlagten deutlich höher ausfallen.<sup>126</sup> In den Fällen der Zusammenveranlagung werden vermutlich nicht zugleich beide Ehepartner außerordentliche Einkünfte erzielen.<sup>127</sup>

<sup>126</sup> Hinzuweisen ist auf die starke Streuung der Werte.

<sup>127</sup> Entsprechende Informationen enthält die Einkommensteuerstatistik nicht. Lediglich die Veräußerungsgewinne werden nach Ehepartnern getrennt ausgewiesen. Die außerordentlichen Einkünfte hingegen werden als Summe beider Ehepartner in der Statistik genannt. Da eine Aufteilung dieser

Demzufolge kann angenommen werden, dass entsprechende Gewinne aus der einzelnen Veräußerung bei Zusammenveranlagten tatsächlich höher ausfallen. Diese These wird von dem durchschnittlichen Alter der Steuerpflichtigen unterstützt.<sup>128</sup> Dieses liegt bei Zusammenveranlagung deutlich höher, was den Schluss zulässt, dass entsprechende Unternehmungen hier tendenziell später veräußert werden.<sup>129</sup>

Weiterhin wirkt sich das Splittingverfahren auch auf die Höhe der Steuerschuld nach § 34 Abs. 1 EStG aus. So fällt die Höhe der Steuer nach § 34 Abs. 1 EStG bei Anwendung des Splittingverfahrens deutlich höher aus im Vergleich zur Einzelveranlagung (166,517 Mio. € gegenüber 91,433 Mio. €). Dieses Ergebnis erscheint plausibel. So fallen bei den Zusammenveranlagten sowohl die außerordentlichen Einkünfte als auch die weiteren Einkünfte gegenüber der Einzelveranlagung deutlich höher aus. Während die Bemessungsgrundlage nach § 34 Abs. 1 EStG annähernd doppelt so hoch ist wie bei Einzelveranlagung, trifft dies bei der Steuerschuld nach § 34 Abs. 1 EStG nicht zu. Dieses Ergebnis erscheint vor dem Hintergrund plausibel, dass bei den Zusammenveranlagten die übrigen Einkünfte (nach Tabelle) nicht doppelt so hoch ausfallen wie bei Anwendung der Grundtabelle.

---

Einkünfte mit weiteren Annahmen über die entsprechende Höhe der Einkünfte bei den einzelnen Ehepartnern verbunden wäre, wird hiervon Abstand genommen.

<sup>128</sup> Die Anzahl der Fälle, in denen Altersangaben vorliegen, weicht deutlich von der Gesamtheit der Fälle mit außerordentlichen Einkünften ab. Gründe hierfür sind sowohl fehlende Angaben in der Erklärung als auch die Anonymisierung.

<sup>129</sup> Dies impliziert jedoch, dass verheiratete und unverheiratete Unternehmer mit gleichem Alter ihr Unternehmen gründen. Andernfalls wäre die These aufzustellen, dass verheiratete Unternehmer tendenziell erst mit höherem Alter ihre Unternehmung gründen.



Im Folgenden seien die Fälle betrachtet, in denen Einkünfte aus Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten vorliegen.

	Anzahl	Summe	Mittelwert	Standardabweichung
zu versteuerndes Einkommen	131914	4.654.555.017 €	35.285 €	35.083 €
zu versteuerndes Einkommen nach Tabelle	131914	3.391.274.612 €	25.708 €	22.623 €
Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG (Veräußerungsgewinne)	296	8.635.631 €	29.174 €	67.330 €
Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG (Vergütungen)	131914	1.253.577.685 €	9.503 €	26.044 €
Steuer nach § 34 Abs. 1 EStG (Veräußerungsgewinne)	296	2.957.234 €	9.991 €	29.756 €
Steuer nach § 34 Abs. 1 EStG (Vergütungen)	131914	382.882.943 €	2.903 €	9.885 €
Alter Männer	61747	-	43,222	11,598
Alter Frauen	58214	-	46,125	11,903

**Tabelle 17: Statistik über Fälle mit außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 1 EStG (Vergütungen, Einzelveranlagung)**

Für den Fall der Zusammenveranlagung ergibt sich für Vergütungen nach § 34 Abs. 1 EStG folgendes Bild.

	Anzahl	Summe	Mittelwert	Standardabweichung
zu versteuerndes Einkommen	326.216,483	17.219.404.256 €	52.785 €	48.016 €
zu versteuerndes Einkommen nach Tabelle	326.216,483	13.630.735.696 €	41.784 €	34.510 €
Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG (Veräußerungsgewinne)	1.182,333	20.657.078 €	17.471 €	45.391 €
Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG (Vergütungen)	326.216,483	3.555.054.046 €	10.898 €	31.676 €
Steuer nach § 34 Abs. 1 EStG (Veräußerungsgewinne)	1.182,333	6.384.327 €	5.400 €	18.877 €
Steuer nach § 34 Abs. 1 EStG (Vergütungen)	326.216,483	1.004.179.347 €	3.078 €	11.401 €
Alter Männer	228.970,817	-	49,709	10,372
Alter Frauen	229.951,650	-	47,069	10,360

**Tabelle 18: Statistik über Fälle mit außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 1 EStG (Vergütungen, Zusammenveranlagung)**

Insgesamt lassen sich 458.130 Fälle (ca. 94% aller Fälle nach § 34 Abs. 1 EStG) mit außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 1 EStG identifizieren. Erneut findet in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle (67%) das Splittingverfahren Anwendung. Hinsichtlich der Art der Veranlagung unterscheiden sich die durchschnittlichen außerordentlichen Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG nur geringfügig (die Durchschnitte fallen erneut bei Zusammenveranlagung höher aus). So liegen die durchschnittlichen außerordentlichen Einkünfte bei 9.503€ bzw. 10.897€, was zu durchschnittlichen Steuern von 2.902€ bzw. 3.078€ führt. Gegenüber den Veräußerungsgewinnen treten also zwei signifikante Unterschiede auf: die durchschnittlichen außerordentlichen Einkünfte fallen geringer aus und es existiert kein signifikanter Unterschied bei den außerordentlichen Einkünften (Vergütungen) für Grund- und Splittingtabelle. Die geringeren durchschnittlichen Einkünfte deuten darauf hin, dass § 34 Abs. 1 EStG auch von Steuerpflichtigen genutzt wird, die z.B. nur geringe Abfindungen beziehen. Aufgrund der Vielzahl der betrachteten Fälle generieren diese jedoch ein gesamtes Steueraufkommen von ca. 1,387 Mrd. €. Dieses Volumen entspricht ca. 0,90%, bezogen auf die Steuer nach Tabelle (keine außerordentlichen Einkünfte). Die steuermindernde Wirkung nach § 34 Abs. 1 EStG zeigt sich auch an folgender Relation: das Steueraufkommen nach § 34 Abs. 1 EStG für mehrjährige Vergütungen (Anteil von 0,90%) wird von 1,6085% der Fälle (hier 458.130) der gesamten Fälle ohne außerordentliche Einkünfte (28.480.955,923) getragen. Das Steueraufkommen fällt somit deutlich unterproportional aus. Die durchschnittliche Steuerbelastung auf die außerordentlichen Einkünfte liegt in den betrachteten Fällen bei ca. 28,85%. Dies entspricht in etwa dem Wert, der auch bei den Fällen mit Veräußerungsgewinnen vorzufinden ist.

### **6.3.3. Grenzbelastungen auf die regulär zu steuernden Einkünfte**

Die bisherigen Ausführungen haben die empirische Relevanz des § 34 Abs. 1 EStG dargestellt. Theoretisch konnte auch gezeigt werden, dass nach § 34 Abs. 1 EStG Grenzsteuersätze über 100% (auf die regulär zu steuernden Einkünfte *vzve*) möglich sind. Im Folgenden soll der Frage nachgegangen werden, in wie vielen Fällen derartige Grenzsteuersätze ermittelt werden können. Hierzu werden die Werte aus der Einkommensteuerstatistik in die Ableitung nach (54) eingesetzt (Tariffunktion 2001) und mittels Mikrosimulation neu berechnet.

Die folgende Tabelle weist die durchschnittlichen Grenzsteuersätze auf die Einkünfte *vzve* nach der Art der Einkünfte aus.

	Mittelwert (Grundtabelle/Splittingtabelle)	Standardabweichung (Grundtabelle/Splittingtabelle)
Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG (Veräußerungsgewinne)	40,22%/36,12%	44,84%/38,04%
Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG (Vergütungen)	36,12%/31,00%	24,51%/10,36%

**Tabelle 19: Grenzbelastungen auf die Einkünfte *vzve* nach Grund- und Splittingtabelle**

Die Tabelle verdeutlicht einen signifikanten Unterschied bei den Grenzsteuersätzen zwischen Veräußerungsgewinnen und Vergütungen. Tendenziell lassen sich bei den Veräußerungsgewinnen höhere Grenzsteuersätze beobachten. Weiterhin ist ersichtlich, dass bei Anwendung der Grundtabelle die Grenzsteuersätze etwas höher ausfallen.

Im Folgenden soll der Frage nachgegangen werden, ob empirisch Grenzsteuersätze über 100% auf die Einkünfte *vzve* zu beobachten sind. Hierzu werden die Steuerfälle nach den Grenzsteuersätzen klassiert. Die Klassenhäufigkeiten, getrennt nach der Art der Einkünfte, können der folgenden Tabelle entnommen werden.<sup>130</sup>

Klasse	Intervall Grenzsteuersatz	Veräußerungsgewinne		Vergütungen		Gesamt	
		Grundtabelle	Splitting	Grundtabelle	Splitting	Klasse	Gruppe
1	0%	4.276 (0,87%)	6.034 (1,23%)	15.973 (3,26%)	48.821 (9,97%)	74.929	450.576
2	]0%; 48,5%]	5.565 (1,14%)	10.386 (2,12%)	102.663 (20,97%)	257.832 (52,67%)	375.647	
3	]48,5; 50%]	109 (0,02%)	151 (0,03%)	1.459 (0,30%)	1.726 (0,35%)	3.421	38.944 (8 %)
4	]50%; 75%]	659 (0,13%)	911 (0,19%)	5.898 (1,20%)	6.677 (1,36%)	13.994	
5	]75%; 100%]	192 (0,04%)	339 (0,07%)	830 (0,17%)	1.951 (0,40%)	3.261	
6	]100%; 150%]	1.688 (0,34%)	1979 (0,40%)	4.281 (0,87%)	8.531 (1,74%)	16.232	
7	]150%; 200%]	184 (0,04%)	211 (0,04%)	624 (0,13%)	522 (0,11%)	1.517	
8	]200%; 242,5%[	61 (0,01%)	39 (0,01%)	101 (0,02%)	102 (0,02%)	298	
9	242,50%	67 (0,01%)	18 (0,00%)	86 (0,02%)	55 (0,01%)	221	

**Tabelle 20: Grenzsteuersätze auf die Einkünfte *vzve* nach Klassierung**

<sup>130</sup> Die Werte in der Spalte Gesamt entsprechen nicht exakt der Summe der Einzelwerte aus Veräußerungsgewinnen und Vergütungen. Grund hierfür ist der Umstand, dass ein Fall sowohl bei den Veräußerungsgewinnen als auch bei den Vergütungen genannt werden kann, wenn entsprechende Einkünfte vorliegen. Die prozentualen Angaben werden dennoch auf die Gesamtzahl von 489.520 Fällen bezogen.

Mittels der Klassierung lassen sich insgesamt 38.944 Fälle finden (= 8%), in denen der Grenzsteuersatz über dem Spitzensteuersatz von 48,5% liegt. Von diesen Fällen weisen 18.268 Fälle (= 3,7%) einen Steuersatz über 100% auf. In insgesamt 221 Fällen wird der Höchstwert von 242,50% erreicht. Demzufolge lassen sich empirische Belege für das Vorliegen unsystematischer Grenzbelastungen bei Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG finden.

Zu erkennen ist weiterhin, dass insbesondere in den Fällen, in denen Vergütungen (bei Anwendung des Splittingverfahrens) vorliegen, unsystematische Grenzbelastungen vorliegen (Grenzsteuersätze über 48,5%: Anteil von insgesamt 3,64%). In 63,8% der Fälle, in denen die Maximalbelastung erreicht wird, liegen mehrjährige Einkünfte (Einzelveranlagung: 25%, Splitting: 39%) vor. Auffällig ist demzufolge, dass verstärkt bei Vorliegen von Vergütungen unsystematische Grenzbelastungen vorliegen. Demzufolge müssen hier verstärkt Fälle vorliegen, in denen außerordentliche Einkünfte mit geringen weiteren Einkünften zusammentreffen. Zur Verdeutlichung dieser Überlegung werden nun lediglich jene Fälle betrachtet, in denen der Grenzsteuersatz 242,5% beträgt. Die folgende Tabelle stellt diese Fälle untergliedert nach den Einkunftsarten dar. In der Tabelle werden die Gruppenmittelwerte für die regulär zu steuernden Einkünfte (nach Tabelle) und die Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG (Veräußerungen und Vergütungen) ausgewiesen. Hierbei erfolgt eine Unterteilung nach Art der Einkünfte und Veranlagung. Die Spalte Anzahl stellt die Anzahl der Fälle dar (jeweils für Veräußerungsgewinne und Vergütungen). Die Untergliederung in den jeweiligen Zeilen beschreibt folglich die Einkünfte, die der Steuerpflichtige definitiv erzielt hat. Die letzte Spalte verdeutlicht aber, dass auch Fälle existieren, in denen sowohl Veräußerungsgewinne als auch Vergütungen zu berücksichtigen sind.

	zvE Tabelle		aoE aus VG		aoE aus Vergütungen		Anzahl (Veräußer./ Vergüt.)
	Mittelwert	Standard- abweichung	Mittelwert	Standard- abweichung	Mittelwert	Standard- abweichung	
Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG	1.802,62€	3.290,10€	446.858,79€	158.400,40€	163.960,69€	69.080,19€	85/141
Veräußerungs- gewinne (Grundtabelle)	1.321,73€	2.427,03€	414.505,01€	135.165,73€	15.977,50€	8.682,56€	67/2
Veräußerungs- gewinne (Splitting)	4.535,06€	5.766,09€	567.286,72€	183.211,12€	318.105,67€	224.745,27€	18/3
Vergütungen (Grundtabelle)	1.266,95€	2.197,41€	376.648,50€	9.420,78€	411.062,95€	160.810,76€	2/86
Vergütungen (Splitting)	2.426,07€	4.277,02€	267.735,00€	268.594,87€	642.214,02€	123.410,22€	3/50

**Tabelle 21: Statistik über Fälle mit maximaler Grenzbelastung auf die Einkünfte *zvzv* untergliedert nach Veräußerungsgewinnen bzw. Vergütungen und Grund- bzw. Splittingtabelle**

Die Tabellenwerte spiegeln die theoretischen Überlegungen wider. Die Höhe der regulär zu versteuernden Einkünfte liegt immer unterhalb des Grundfreibetrags. Demgegenüber weisen die außerordentlichen Einkünfte Werte auf, die nach Division durch fünf (Fünftelregelung nach § 34 Abs. 1 EStG) in die Proportionalzone fallen. Vor diesem Hintergrund erscheinen die höheren Werte bei Anwendung der Splittingtabelle verständlich. Weiterhin ist zu erkennen, dass im Falle des Splittings ein deutlich höherer Mittelwert bei Vorliegen von Vergütungen vorzufinden ist, wohingegen die die Mittelwerte bei den regulär zu besteuern den Einkünften geringer ausfallen.

#### 6.3.4. Empirische Relevanz des § 34 Abs. 3 EStG

Abschließend seien die Einkünfte nach § 34 Abs. 3 EStG betrachtet. Die folgenden Tabellen stellen untergliedert nach der Art der Veranlagung entsprechende Werte dar.<sup>131</sup>

	Anzahl	Summe	Mittelwert	Standardabweichung
zu versteuerndes Einkommen	1347	300.622.120 €	223.207 €	198.582 €
zu versteuerndes Einkommen nach Tabelle	1347	68.372.020 €	50.765 €	75.821 €
Einkünfte nach § 34 Abs. 3 EStG	1347	230.525.313 €	171.161 €	183.327 €
Steuer nach § 34 Abs. 3 EStG	1347	52.013.294 €	38.619 €	43.261 €
Alter Männer	167	-	62,6997	7,52638
Alter Frauen	124	-	64,6961	9,51595

**Tabelle 22: Statistik über Fälle mit außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 3 EStG (Einzelveranlagung)**

<sup>131</sup> In den genannten Fällen liegen teilweise auch außerordentliche Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG vor. Entsprechende Werte wurden hier aber nicht aufgeführt. Insofern sind einige der hier dargestellten Fälle bereits in den vorherigen Darstellungen enthalten.

Für die Splittingtabelle ergeben sich folgende Werte.

	Anzahl	Summe	Mittelwert	Standardabweichung
zu versteuerndes Einkommen	4802	1.139.083.885 €	237.219 €	192.955 €
zu versteuerndes Einkommen nach Tabelle	4802	361.380.626 €	75.259 €	83.186 €
Einkünfte nach § 34 Abs. 3 EStG	4802	765.864.028 €	159.494 €	171.326 €
Steuer nach § 34 Abs. 3 EStG	4802	164.653.380 €	34.290 €	38.818 €
Alter Männer	545	-	63,7583	7,46496
Alter Frauen	558	-	60,0681	7,46459

**Tabelle 23: Statistik über Fälle mit außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 3 EStG (Zusammenveranlagung)**

Insgesamt lassen sich 6.149 Fälle beobachten. Diese generieren ein Steueraufkommen von ca. 216,667 Mio. € Dieses Aufkommen liegt über jenem nach § 34 Abs. 1 EStG für Veräußerungsgewinne, ist jedoch gegenüber dem Steueraufkommen aus den Vergütungen nach § 34 Abs. 1 EStG deutlich geringer. Weiterhin fallen die hier ausgewiesenen Durchschnitte für die Bemessungsgrundlage und die Steuer deutlich höher aus als nach § 34 Abs. 1 EStG. Demzufolge kann obige Vermutung gestützt werden, wonach entsprechende Veräußerungsgewinne vornehmlich nach § 34 Abs. 3 EStG besteuert werden. Korrespondierend hierzu (Voraussetzung für die Anwendung von § 34 Abs. 3 EStG) liegt das durchschnittliche Alter der Steuerpflichtigen auch über 55 Jahre. Auffällig ist auch die Höhe der weiteren Einkünfte (nach Tabelle). Diese fallen deutlich höher aus als nach § 34 Abs. 1 EStG. Im Fall der Zusammenveranlagung liegt der Durchschnitt sogar innerhalb der Proportionalzone. Vor diesem Hintergrund erscheint es plausibel, außerordentliche Einkünfte nach § 34 Abs. 3 EStG zu besteuern, da eine Progressionsmilderung nach § 34 Abs. 1 EStG (Fünftelregelung) gegenüber dem halben Durchschnittssteuersatz nur einen geringen Vorteil bewirken würde. Im Ergebnis kann damit festgehalten werden, dass die Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG gegenüber § 34 Abs. 1 EStG deutlich häufiger zu Anwendung kommt. Gleichwohl ist die Veräußerungsgewinnbesteuerung im gesamten Gefüge des § 34 EStG eher unbedeutend. In der Mehrzahl der Fälle liegen keine Veräußerungsgewinne, sondern Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten vor.

### **6.3.5. Zusammentreffen von § 32b EStG und § 34 Abs. 1 EStG**

Die bisherigen Ausführungen haben § 34 EStG bei isolierter Anwendung betrachtet. Erzielt der Steuerpflichtige neben den außerordentlichen Einkünften noch dem Progressionsvorbehalt unterliegende Einkünfte, so sind die §§ 32b, 34 EStG gemeinsam anzuwenden.

Die genannte Fallkonstellation findet sich im Datensatz FAST 2001 insgesamt in 118.064 Fällen. Bezogen auf alle Fälle, in denen § 34 EStG zur Anwendung kommt (489.520 Fälle), kommt es in ca. jedem vierten Fall (24,1%) zu einem Zusammentreffen von § 32b EStG und

§ 34 EStG. Die beschriebene Fallkonstellation ist damit nicht selten vorzufinden. Detaillierte Informationen liefern die beiden folgenden Tabellen, die nach der Art der Veranlagung (Grundtabelle, Splitting) differenzieren.

	Anzahl	Summe	Mittelwert	Standardabweichung
zu versteuerndes Einkommen	26.560	902.014.493 €	33.961 €	37.639 €
zu versteuerndes Einkommen nach Tabelle	26.560	528.199.618 €	19.887 €	21.455 €
Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG	26.560	373.458.704 €	14.061 €	27.712 €
Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG (Veräußerungen)	635	18.536.823 €	29.200 €	74.320 €
Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG (Vergütungen)	25.967	354.921.881 €	13.668 €	25.247 €
Progressionseinkünfte insgesamt	26.475	147.961.565 €	5.589 €	23.602 €
Progressionseinkünfte (Lohnersatzleistungen)	25.472	118.310.128 €	4.645 €	3.929 €
Progressionseinkünfte (ausländische Einkünfte)	1.001	16.480.671 €	16.459 €	112.964 €

**Tabelle 24: Statistik über Fälle mit außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 1 EStG und § 32b EStG (Einzelveranlagung)**

Bei Anwendung des Splittingtarifs ergeben sich die folgenden Werte.

	Anzahl	Summe	Mittelwert	Standardabweichung
zu versteuerndes Einkommen	91504	4.591.999.562 €	50.183 €	46.714 €
zu versteuerndes Einkommen nach Tabelle	91504	3.322.688.013 €	36.312 €	30.417 €
Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG	91504	1.261.919.959 €	13.791 €	31.222 €
Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG (Veräußerungen)	2872	77.939.093 €	27.138 €	66.731 €
Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG (Vergütungen)	89061	1.183.980.866 €	13.294 €	29.142 €
Progressionseinkünfte insgesamt	91409	599.656.891 €	6.560 €	20.552 €
Progressionseinkünfte (Lohnersatzleistungen)	88187	501.134.624 €	5.683 €	5.802 €
Progressionseinkünfte (ausländische Einkünfte)	2768	26.094.251 €	9.428 €	89.778 €

**Tabelle 25: Statistik über Fälle mit außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 1 EStG und § 32b EStG (Zusammenveranlagung)**

Für den Splittingtarif lassen sich 3,5 mal so viele Fälle identifizieren wie für die Einzelveranlagung. Bei beiden Veranlagungsarten liegen in der Mehrzahl der Fälle Vergütungen und Lohnersatzleistungen vor. Veräußerungsgewinne und ausländische Einkünfte sind eher untergeordnet. Die geschilderte Kombination deutet auf Fälle hin, in denen zum einen Abfindungen gezahlt werden und hieran anschließend Lohnersatzleistungen fließen. Das durchschnittliche Alter der Steuerpflichtigen liegt bei beiden Veranlagungsarten im Bereich Mitte 40. Weiterhin ist zu erkennen, dass sich die durchschnittlichen Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG unter den Veranlagungsarten nur geringfügig unterscheiden, hingegen deutlichere Unterschiede bei den Progressionseinkünften vorzufinden ist.

In Kapitel 6.2 wurde bereits dargelegt, dass sowohl negative als auch über dem Spitzensteuersatz liegende Grenzsteuersätze auf den freigestellten Einkünften lasten können. Im Folgenden soll der Frage nachgegangen werden, ob derartige Fälle auch empirisch wiedergefunden werden können. Im arithmetischen Mittel werden die steuerfreien Einkünfte mit 12,1% (Grundtabelle) bzw. 11,9% (Splitting) belastet. Gleichwohl verändert sich das Bild, wenn positive und negative Grenzsteuersätze separiert werden. Es sei zuerst auf die negativen Grenzsteuersätze eingegangen.

Insgesamt lassen sich für die Grundtabelle 279 und für die Splittingtabelle 175 Fälle finden, in denen negative Grenzsteuersätze vorliegen. Die arithmetischen Mittel der negativen Grenzsteuersätze betragen -3,4% bzw. -6,2%. In den entsprechenden Fällen treten zumeist Vergütungen und Lohnersatzleistungen zusammen auf. Um einen besseren Überblick über die Verteilung der Grenzsteuersätze zu bekommen, wurden die entsprechenden Steuerfälle in 10%-Schritte klassiert (negative Grenzsteuersätze). Hierbei ergeben sich die folgenden Werte.

Intervall Grenzsteuersätze	Anzahl	Anteil	kumulierter Anteil
] $-0,5\%$ ; $-0,4\%$ ]	1	0,36%	0,36%
] $-0,3\%$ ; $-0,2\%$ ]	4	1,43%	1,79%
] $-0,2\%$ ; $-0,1\%$ ]	19	6,81%	8,60%
] $-0,1\%$ ; $0\%$ [	255	91,40%	100,00%
Gesamt	279	100,00%	100,00%

**Tabelle 26: Statistik über Fälle mit außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 1 EStG und § 32b EStG (negative Grenzsteuersätze, Einzelveranlagung)**

Die Intervallgrenze  $]-0,4\%; -0,3\%$  wurde nicht in die Tabelle 26 aufgenommen, da hier keine entsprechenden Fälle beobachtet werden konnten. Gleiches gilt für den Bereich  $]-\infty; -0,6\%$ .



Unter Anwendung des Splittingtarifs ergibt sich folgendes Bild.

Intervall	Anzahl	Anteil	kumulierter Anteil
$] -\infty; -0,6\% ]$	1	0,57%	0,57%
$] -0,6\%; -0,5\% ]$	1	0,57%	1,15%
$] -0,4\%; -0,3\% ]$	1	0,57%	1,72%
$] -0,3\%; -0,2\% ]$	7	4,01%	5,73%
$] -0,2\%; -0,1\% ]$	20	11,46%	17,19%
$] -0,1\%; 0\% [$	145	82,81%	100,00%
Gesamt	175	100,00%	100,00%

**Tabelle 27: Statistik über Fälle mit außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 1 EStG und § 32b EStG (negative Grenzsteuersätze, Zusammenveranlagung)**

Ersichtlich wird, dass die negativen Grenzsteuersätze hauptsächlich im Intervall zwischen -20% und 0% liegen. Obgleich absolut unter Anwendung des Splittingtarifs weniger Fälle vorzufinden sind, lassen sich jedoch hier auch Grenzsteuersätze finden, die in der Nähe des theoretischen Maximums liegen. Vor diesem Hintergrund kann empirisch belegt werden, dass die theoretischen Überlegungen zum Vorhandensein negativer Grenzsteuersätze sich auch in der Realität wiederfinden lassen.

Abschließend sei noch der Fall positiver Grenzsteuersätze auf die steuerfreigestellten Einkünfte betrachtet. Wie bereits der Mittelwert angedeutet hat, liegen zumeist Grenzsteuersätze im Intervall 0% bis 20% vor. Jedoch lassen sich gerade unter Anwendung der Grundtabelle auch Fälle vorfinden, in denen die Grenzsteuersätze über dem Spitzensteuersatz liegen. Insgesamt lassen sich 26 Fälle identifizieren (Grund- und Splittingtabelle), in denen der Grenzsteuersätze über 50% beträgt.

Im Ergebnis kann damit festgehalten werden, dass sich die theoretisch hergeleiteten Effekte auch in der Veranlagungspraxis wiederfinden, und dies nicht nur in seltenen Einzelfällen.

## 7. Fazit

Der vorliegende Beitrag hat den Progressionsvorbehalt einer theoretischen und empirischen Analyse unterzogen. Hierzu wurde einleitend auf die Entwicklung des Progressionsvorbehalts eingegangen. Das aus dem internationalen Steuerrecht stammende Instrument findet derzeit vermehrt Anwendung bei Bezug von steuerfreien Lohnersatzleistungen.

Im Rahmen der theoretischen Analyse wurden schwache Anforderungen an einen systematischen Tarifverlauf erarbeitet und auf den Tarif des Progressionsvorbehalts angewendet. Es konnte hierbei gezeigt werden, dass lediglich der positive Progressionsvorbehalt diesen Anforderungen genügt. Der negative Progressionsvorbehalt führt hingegen zu unsystematischen Belastungswirkungen: der Grenzsteuersatz auf die regulär zu besteuerten und freigestellten Einkünfte ist hier nicht nach oben hin begrenzt. Theoretisch kann jeder Steuersatz über 100% entstehen. Durch Konstruktion einer geeigneten Maßzahl konnte weiter gezeigt werden, dass derartige Verwerfungen sich über breite Intervalle des zu versteuernden Einkommens und nicht nur punktbezogen erstrecken können.

Im empirischen Teil des Beitrages wurde die Bedeutung des Progressionsvorbehalts anhand des hierdurch generierten Steueraufkommens beurteilt. Es zeigt sich, dass mit ca. 1,7 Mrd. € Aufkommen der Progressionsvorbehalt eine nicht nur untergeordnete Bedeutung hat. Insbesondere steuerfreie Sozialleistungen tragen zum Aufkommen bei. Darüber hinaus konnte empirisch belegt werden, dass die theoretisch aufgezeigten Verwerfungen auch in der Realität vorkommen. Vor diesem Hintergrund sind alternative Verlustverrechnungsmöglichkeiten bei Anwendung des negativen Progressionsvorbehalts zu erwägen. Hierzu wurde eine quellenbezogene Verlustverrechnungsbeschränkung aufgezeigt.

Daneben konnte gezeigt werden, welche Auswirkungen das Zusammentreffen von § 32b EStG und § 34 EStG hat. In einer theoretischen Analyse wurde belegt, zu welchen Verwerfungen die derzeitige Ansicht des BFH führt: Auf steuerfreien Einkünften, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, können sowohl negative als auch positive über dem Spitzensteuersatz liegende Grenzsteuersätze lasten. Unter Geltung der hier abgeleiteten Anforderungen an einen systematischen Tarif sind die aufgezeigten Effekte zu beseitigen. Demzufolge ist die vom BFH gefundene Berechnungsmethodik nicht zielführend.

Neben den theoretischen Anmerkungen wurde in dem Beitrag auch die empirische Bedeutung des § 34 EStG gezeigt. Die bereits in der Literatur geäußerten unsystematischen Fallkonstellationen (Grenzbelastungen in Höhe des Fünffachen des Spitzensteuersatzes) konnten empirisch belegt werden. Derartige Fallkonstellationen finden sich in nicht wenigen Fällen. Überdies zeigte die durchgeführte Mikrosimulation, dass entsprechend den theoretischen Überlegungen auch unsystematische Grenzbelastungen bei Zusammentreffen von § 32b EStG und § 34 EStG empirisch zu finden sind. So können Fallkonstellationen auftreten, in denen negative Grenzsteuersätze vorliegen. Die gestiegene wirtschaftliche

Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen führt also zu einer Minderung der Steuerlast. Demzufolge sollte die Berechnungsmethodik bei Zusammentreffen von § 32b EStG und § 34 EStG abermals einer juristischen Überprüfung unterzogen werden.

## Literatur

**Bach, Stefan/ Steiner, Viktor (2006)**, Analyseergebnisse auf Basis der anonymisierten Steuerdaten, in: Schmollers Jahrbuch, 2006, S. 387-403.

**Bareis, Peter (1991)**, Existenzminimum, Bemessungsgrundlage und Tarifstruktur bei der Einkommensteuer, in: Finanz-Rundschau, S. 405-412.

**Bareis, Peter (1999a)**, Leistungsfähigkeit, Existenzminimum, Progression und Staatshaushalt, in: Die Betriebswirtschaft, 1999, S. 555-558.

**Bareis, Peter (1999b)**, Systematisierung der Einkommensteuer, in: Henke, Klaus-Dieter, Zur Zukunft der Staatsfinanzierung, Baden-Baden, 1999, S. 87-101.

**BMF (2008)**, Anwendungsschreiben zur Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne (§ 34a EStG), IV C 6 - S 2290-a/07/10001.

**Bönke, Timm/ Corneo, Giacomo (2006)**, Was hätte man sonst machen können? Alternativszenarien zur rot-grünen Einkommensteuerreform, in: Schmollers Jahrbuch, 2004, S. 489-519.

**Brümmerhoff, Dieter (2007)**, Finanzwissenschaft, 9. Auflage, Wiesbaden 2007.

**Buchholz, Wolfgang (1985)**, Die Wirkung progressiver Steuern auf die Vorteilhaftigkeit riskanter Investitionen, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 1985, S. 882-890.

**Busch (1935)**, Rechtsprechung – Teil IV Einkommensteuergesetz, in: Steuer und Wirtschaft, 1935, Sp. 1695-1996.

**Buschle, Nicole (2007)**: Faktische Anonymisierung der Steuerstatistik (FAST) - Lohn- und Einkommensteuer 2001, abrufbar unter [http://www.forschungsdatenzentrum.de/bestand/lest/suf/2001/fdz\\_fast2001\\_suf\\_anonymisierungskonzeption.pdf](http://www.forschungsdatenzentrum.de/bestand/lest/suf/2001/fdz_fast2001_suf_anonymisierungskonzeption.pdf).

**Dehne, Barbara (2003)**, Obergrenzen und Untergrenzen der Steuerbelastung in europäischer Sicht, Berlin 2004.

**Diamond, Peter (1998)**, Optimal Income Taxation: An Example with a U-Shaped Pattern of Optimal Marginal Tax Rates, in: The American Economic Review, 1998, S. 83-95.

**Diller, Markus (2006)**, Zusammentreffen von außerordentlichen Einkünften und steuerfreien Progressionsvorbehaltseinkünften - Gesetzesinterpretation und Belastungsanalyse, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 2006, S. 1139-1162.

**Dorn, Herbert (1926)**, Der deutsch-italienische Doppelbesteuerungsvertrag, in: Steuer und Wirtschaft, 1926, Sp. 97-118.

**Dorn, Herbert (1927)**, Das Recht der internationalen Doppelbesteuerung, in: Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1927, S. 189-249.

- Eichhorn, Wolfgang (1994)**, Models and Measurement of Welfare and Inequality, Berlin 1994.
- Elschen, Rainer (1991)**, Entscheidungsneutralität, Allokationseffizienz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, in: Steuer und Wirtschaft, 1991, S. 99-115.
- Föhl, Carl (1953)**, Das Steuerparadoxon, in: Finanzarchiv , 1953, S. 1-37.
- Föhl, Carl (1956)**, Kritik der progressiven Einkommensbesteuerung, in: Finanzarchiv, 1956, S. 88-109.
- Haller, Heinz (1970)**, Probleme der progressiven Besteuerung, Tübingen 1970.
- Hechtner, Frank (2009)**, Das neue Zusammenspiel von besonderer Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 2a EStG und Progressionsvorbehalt durch das JStG 2009: Progressionsvorbehalt nur noch für steuerfreie Sozialleistungen und Immobilienfondsanleger, in: Deutsche Steuer-Zeitung, 2009, S. 47-51.
- 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 (2010)**, Eine theoretische und empirische Studie über Einkommensteuertarife aus Sicht der Wirtschaftswissenschaft – Progressionswirkungen der synthetischen Einkommensteuer, Schedulesbesteuerung und Vermeidung von Doppelbesteuerungen, Berlin 2010.
- Hechtner, Frank/ Hundsdoerfer, Jochen (2009)**, Schedulesbesteuerung von Kapitaleinkünften mit der Abgeltungsteuer: Belastungswirkungen und neue Problemfelder, in: Steuer und Wirtschaft, 2009, S. 23-41.
- Hendricks, Michael (2004)**, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, Köln 2004.
- Henning, Michael/ Hundsdoerfer, Jochen/ Schult, Eberhard (1999)**, Die Progressionsglättung für außerordentliche Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStGEntwurf: Steuersätze bis zu 265 %, in: Deutsches Steuerrecht 1999, S. 131-136.
- Henning, Michael/ Hundsdoerfer, Jochen/ Schult, Eberhard (1999)**, Die Progressionsglättung für außerordentliche Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStGEntwurf: Steuersätze bis zu 265 %, in: Deutsches Steuerrecht 1999, S. 131-136.
- Höhne, Jörg/ Sturm, Roland/Vorgrimler, Daniel (2003)**, Konzept zur Schutzwirkung faktischer Anonymisierung, in: Wirtschaft und Statistik, 2003, S. 287-292.
- Homburg, Stefan (2007)**, Allgemeine Steuerlehre, München 2007.
- Homburg, Stefan/ Houben, Henriette/ Maiterth, Ralf (2008)**, Optimale Eigenfinanzierung der Personenunternehmen nach der Unternehmensteuerreform 2008/2009, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 2008, S. 29-47.

**Houben, Henriette (2006)**, Das Zusammenwirken von Fünftelregelung nach § 34 Abs. 1 und ermäßigtem Steuersatz nach Abs. 3EStG bei außerordentlichen Einkünften - Beratungsbedarf bei Grenzsteuersätzen zwischen -23 und +322 Prozent, in: Deutsches Steuerrecht, 2006, S. 200-207.

**Hundsdoerfer, Jochen/ Kiesewetter, Dirk/ Sureth, Carren (2008)**, Forschungsergebnisse in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – eine Bestandsaufnahme, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 2008, S. 61-139.

**Isay, Ernst (1934)**, Internationales Finanzrecht, Stuttgart 1934.

**Kakwani, Nanak/ Lambert, Peter (1998)**, On measuring inequity in taxation: a new approach, in: European Journal of Political Economy, 1998, S.369-380.

**Kirchhof, Paul (2000)**, Besteuerung im Verfassungsstaat, Tübingen 2000.

**Kirchhof, Paul (2000)**, Die Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht, in: Steuer und Wirtschaft, 2000, S. 316-327.

**Kirchhof, Paul (2006)**, Die freiheitsrechtliche Struktur der Steuerrechtsordnung, in: Steuer und Wirtschaft, 2006, S. 3-14.

**Knirsch, Deborah/ Schanz, Sebastian (2008)**, Steuerreformen durch Tarif- oder Zeiteffekte? Eine Analyse am Beispiel der Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 2008, S. 1231-1250.

**Kudert, Stephan/ Husmann, Sven (2006)**, Transnationale Ergebnisausweispolitik bei unter Progressionsvorbehalt freigestellten ausländischen Einkünften, in: Steuer und Wirtschaft, 2006, S. 165-172.

**Ley, Ursula (2008)**, Tarifbegünstigung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 34a EStG – Eine erste Analyse ausgewählter Teile des im Entwurf vorliegenden BMF-Schreibens, in: Die Unternehmensbesteuerung, 2008, S. 13-23.

**Maiterth, Ralf (2004)**, Verteilungswirkungen alternativer Konzepte zur Familienförderung, in: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, 2004, S. 696-730.

**Mann, Fritz Karl (1937)**, Steuerpolitische Ideale, Jena 1937.

**Mellinghoff, Rudolf (2005)**, Verfassungsgebundenheit des Steuergesetzgebers, in: Siegel, Theodor/ Kirchhof, Paul/ Schneeloch, Dieter/ Schramm, Uwe, Steuertheorie Steuerpolitik und Steuerpraxis, Stuttgart 2005, S. 171-198.

**Merz, Joachim/ Vorgrimmler, Daniel/ Zwick, Markus (2004)**, Faktisch anonymisiertes Mikrodatenfile der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 1998, in Wirtschaft und Statistik, 2004, S. 1079-1090.

**Mirrlees, James (1971)**, An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation, in: Review of Economic Studies, 1971, S. 175-208.

- Müller, Heiko (2004)**, Das Aufkommen der Steuern vom Einkommen in Deutschland, Wiesbaden 2004.
- Musgrave, Richard/ Thin, Tun (1948)**, Income Tax Progression 1929-48, in: The Journal of Political Economy, 1948, S. 498-514.
- Niemann, Rainer/ Kastner, Christoph (2009)**, Wie streitanfällig ist das österreichische Steuerrecht? Eine Empirische Untersuchung der Urteile des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs nach Bemessungsgrundlagen-, Zeit- und Tarifeffekten, in: Steuer und Wirtschaft, 2009, S. 128-138.
- Phäler, Wilhelm/ Lambert, Peter (1992)**, Die Messung von Progressionswirkungen, in: Finanzarchiv 1992, S. 281-374.
- Phäler, Wilhelm/ Lambert, Peter (1992)**, Die Messung von Progressionswirkungen, in: Finanzarchiv 1992, S. 281-374.
- Pollak, Helga (1980)**, Steuertarife, in: Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft, 1980, S. 239-266.
- Pollak, Helga (2001)**, Die Besteuerung des Einkommens aus ökonomischer Sicht, in: Kirchhof, Paul/ Neumann, Manfred, Freiheit, Gleichheit, Effizienz, 2001, S. 49-58.
- Salanie, Bernard (2002)**, The Economics of Taxation, Cambridge 2002.
- Schaumburg, Harald (1995)**, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: Lang, Joachim, Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Köln 1995, S. 125-183.
- Schiffers, Joachim (2008)**, Anmerkungen zum Anwendungsschreiben zur Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG, in: Deutsches Steuerrecht, 2008, S. 1805-1814.
- Schmidt, Ludwig (2009)**, Einkommensteuergesetz – Kommentar, München, 28. Auflage 2009.
- Schmidt, Lutz/ Heinz, Carsten (2009)**, Neues zur Betriebsstättenbesteuerung im Jahressteuergesetz 2009 – Unstimmigkeiten und Empfehlungen, in: Internationales Steuerrecht, 2009, S. 43-47.
- Schneider, Dieter (1963)**, Bilanzgewinn und ökonomische Theorie, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1963, S. 457-474.
- Schneider, Dieter (2005)**, Steuerlast und Steuerwirkung, München 2002.
- Schult, Eberhard (1976)**, Grenzsteuerrechnung versus Differenzsteuerrechnung, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1976, S. 376-386.
- Seiler, Christian (2005)**, Das Steuerrecht unter dem Einfluss der Marktfreiheiten, in: Steuer und Wirtschaft, 2005, S. 25-36.
- Siegel, Theodor (1973)**, Zur Zielfunktion und Problemlösung bei der Ertragsteuerplanung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 1973, S. 265-294.

- Siegel, Theodor (1999)**, Existenzminimum und Leistungsfähigkeit, in: Die Betriebswirtschaft, 1999, S. 558-560.
- Siegel, Theodor (2007)**, Stellungnahme zum Beitrag „Zusammentreffen von außerordentlichen Einkünften und steuerfreien Progressionsvorbehaltseinkünften Gesetzesinterpretation und Belastungsanalyse“, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 2007, S. 1093-1099.
- Siegel, Theodor (2008)**, Außerordentliche Einkünfte und Progressionsvorbehalt: Systematik der Besteuerung und Analyse der Rechtsprechung, in: Die Finanz-Rundschau 2008, S. 389-404.
- Siegel, Theodor (2008)**, Außerordentliche Einkünfte und Progressionsvorbehalt: Systematik der Besteuerung und Analyse der Rechtsprechung, in: Finanz-Rundschau 2008, S. 389-404.
- Siegel, Theodor (2009)**, Zum Aufeinandertreffen von § 34 Abs. 1 und § 32b EStG - Fünffacher Ansatz der Progressionsvorbehaltseinkünfte?, in: Zeitschrift für Steuern & Recht, 2009, S. 255-260.
- Siegel, Theodor/ Diller, Markus (2008)**, Fünftelregelung und Progressionsvorbehalt: Eine Stellungnahme, in: Deutsches Steuerrecht, 2008, S. 178-182.
- Spahn, Paul Bernd (1992)**, Mikrosimulation in der Steuerpolitik, Heidelberg 1992.
- Spitaler, Armin (1948)**, Die fortschritte der internationalen Ausgleichung der Systeme der direkten Steuern seit 1939, in: Steuer und Wirtschaft, 1948, Sp. 8-58.
- Spitaler, Armin (1967)**, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, Köln 1967.
- Tipke, Klaus (2000)**, Die Steuerrechtsordnung, Köln, 2. Auflage 2000.
- Vogel, Klaus (1985)**, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, Köln 1985.
- Vogel, Klaus (2003)**, Progressionsvorbehalt, Progressionserhöhung und Progressionserstreckung, in: Internationales Steuerrecht, 2003, S. 419-420.
- Wagner, Franz (1984)**, Grundfragen und Entwicklungstendenzen der betriebswirtschaftlichen Steuerplanung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 1984, S. 201-221.
- Wagner, Franz (1986)**, Der gesellschaftliche Nutzen einer betriebswirtschaftlichen Steuervermeidungslehre, in: Finanz-Archiv, 1986, S. 32-54.
- Wagner, Franz (2005)**, Besteuerung, in: Bitz/Domsch/Ewert/Wagner, Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 25, 2005, S. 409-477.
- Wagner, Franz (2008)**, Steuerforschung: Welche Probleme finden Ökonomen interessant, und welche sind relevant?, in: Steuer und Wirtschaft, 2008, S. 97-116.
- Weber, Rudolf (1982)**, Staatsverträge im Internationalen Steuerrecht, Tübingen 1982.



**Wosnitza, Michael/ Treisch, Corinna (1999)**, Leistungsfähigkeitskonzeptionen und steuerliche Behandlung des Existenzminimums, in: Die Betriebswirtschaft, 1999, S. 351-368.

**Wotschofsky, Stefan (1998)**, Der Progressionsvorbehalt, Hamburg 1998.

**Wotschofsky, Stefan/ Pasch, Helmut (2001)**, Zur quantitativen Wirkung des Progressionsvorbehaltes, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 2001, S. 77-93.

**Zwick, Markus (1998)**, Einzeldatenmaterial und Stichproben innerhalb der Steuerstatistiken, in: Wirtschaft und Statistik, 1998, S. 566-572

**Zwick, Markus (2001)**, Individual tax statistics data and their evaluation possibilities for the scientific community, in: Schmollers Jahrbuch, 2001, S. 639-648.

Bislang erschienene **arqus** Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 1

Rainer Niemann / Corinna Treisch: Grenzüberschreitende Investitionen nach der Steuerreform 2005 – Stärkt die Gruppenbesteuerung den Holdingstandort Österreich?

*März 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 2

Caren Sureth / Armin Voß: Investitionsbereitschaft und zeitliche Indifferenz bei Realinvestitionen unter Unsicherheit und Steuern

*März 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 3

Caren Sureth / Ralf Maiterth: Wealth Tax as Alternative Minimum Tax ? The Impact of a Wealth Tax on Business Structure and Strategy

*April 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 4

Rainer Niemann: Entscheidungswirkungen der Abschnittsbesteuerung in der internationalen Steuerplanung – Vermeidung der Doppelbesteuerung, Repatriierungspolitik, Tarifprogression –

*Mai 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 5

Deborah Knirsch: Reform der steuerlichen Gewinnermittlung durch Übergang zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung – Wer gewinnt, wer verliert? –

*August 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 6

Caren Sureth / Dirk Langeleh: Capital Gains Taxation under Different Tax Regimes

*September 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 7

Ralf Maiterth: Familienpolitik und deutsches Einkommensteuerrecht – Empirische Ergebnisse und familienpolitische Schlussfolgerungen –

*September 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 8

Deborah Knirsch: Lohnt sich eine detaillierte Steuerplanung für Unternehmen? – Zur Ressourcenallokation bei der Investitionsplanung –

*September 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 9

Michael Thaut: Die Umstellung der Anlage der Heubeck-Richttafeln von Perioden- auf Generationentafeln – Wirkungen auf den Steuervorteil, auf Prognoserechnungen und auf die Kosten des Arbeitgebers einer Pensionszusage

*September 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 10

Ralf Maiterth / Heiko Müller: Beurteilung der Verteilungswirkungen der "rot-grünen" Einkommensteuerepolitik – Eine Frage des Maßstabs –  
*Oktober 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 11

Deborah Knirsch / Rainer Niemann: Die Abschaffung der österreichischen Gewerbesteuer als Vorbild für eine Reform der kommunalen Steuern in Deutschland?  
*November 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 12

Heiko Müller: Eine ökonomische Analyse der Besteuerung von Beteiligungen nach dem Kirchhof'schen EStGB  
*Dezember 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 13

Dirk Kiesewetter: Gewinnausweispolitik internationaler Konzerne bei Besteuerung nach dem Trennungs- und nach dem Einheitsprinzip  
*Dezember 2005*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 14

Kay Blaufus / Sebastian Eichfelder: Steuerliche Optimierung der betrieblichen Altersvorsorge: Zuwendungsstrategien für pauschaldotierte Unterstützungskassen  
*Januar 2006*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 15

Ralf Maiterth / Caren Sureth: Unternehmensfinanzierung, Unternehmensrechtsform und Besteuerung  
*Januar 2006*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 16

André Bauer / Deborah Knirsch / Sebastian Schanz: Besteuerung von Kapitaleinkünften – Zur relativen Vorteilhaftigkeit der Standorte Österreich, Deutschland und Schweiz –  
*März 2006*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 17

Heiko Müller: Ausmaß der steuerlichen Verlustverrechnung - Eine empirische Analyse der Aufkommens- und Verteilungswirkungen  
*März 2006*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 18

Caren Sureth / Alexander Halberstadt: Steuerliche und finanzwirtschaftliche Aspekte bei der Gestaltung von Genussrechten und stillen Beteiligungen als Mitarbeiterkapitalbeteiligungen  
*Juni 2006*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 19

André Bauer / Deborah Knirsch / Sebastian Schanz: Zur Vorteilhaftigkeit der schweizerischen Besteuerung nach dem Aufwand bei Wegzug aus Deutschland

*August 2006*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 20

Sebastian Schanz: Interpolationsverfahren am Beispiel der Interpolation der deutschen Einkommensteuertariffunktion 2006

*September 2006*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 21

Rainer Niemann: The Impact of Tax Uncertainty on Irreversible Investment

*Oktober 2006*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 22

Jochen Hundsdoerfer / Lutz Kruschwitz / Daniela Lorenz: Investitionsbewertung bei steuerlicher Optimierung der Unterlassensalternative und der Finanzierung

*Januar 2007, überarbeitet November 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 23

Sebastian Schanz: Optimale Repatriierungspolitik. Auswirkungen von Tarifänderungen auf

Repatriierungsentscheidungen bei Direktinvestitionen in Deutschland und Österreich

*Januar 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 24

Heiko Müller / Caren Sureth: Group Simulation and Income Tax Statistics - How Big is the Error?

*Januar 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 25

Jens Müller: Die Fehlbewertung durch das Stuttgarter Verfahren – eine Sensitivitätsanalyse der Werttreiber von Steuer- und Marktwerten

*Februar 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 26

Thomas Gries / Ulrich Prior / Caren Sureth: Taxation of Risky Investment and Paradoxical Investor Behavior

*April 2007, überarbeitet Dezember 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 27

Jan Thomas Martini / Rainer Niemann / Dirk Simons: Transfer pricing or formula apportionment? Taxinduced distortions of multinationals' investment and production decisions

*April 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 28

Rainer Niemann: Risikoübernahme, Arbeitsanreiz und differenzierende Besteuerung

*April 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 29

Maik Dietrich: Investitionsentscheidungen unter Berücksichtigung der Finanzierungsbeziehungen bei Besteuerung einer multinationalen Unternehmung nach dem Einheitsprinzip

*Mai 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 30

Wiebke Broekelschen / Ralf Maiterth: Zur Forderung einer am Verkehrswert orientierten Grundstücksbewertung –Eine empirische Analyse

*Mai 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 31

Martin Weiss: How Well Does a Cash-Flow Tax on Wages Approximate an Economic Income Tax on Labor Income?

*Juli 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 32

Sebastian Schanz: Repatriierungspolitik unter Unsicherheit. Lohnt sich die Optimierung?

*Oktober 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 33

Dominik Rumpf / Dirk Kiesewetter / Maik Dietrich: Investitionsentscheidungen und die Begünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a EStG

*November 2007, überarbeitet März 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 34

Deborah Knirsch / Rainer Niemann: Allowance for Shareholder Equity – Implementing a Neutral Corporate Income Tax in the European Union

*Dezember 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 35

Ralf Maiterth/ Heiko Müller / Wiebke Broekelschen: Anmerkungen zum typisierten Ertragsteuersatz des IDW in der objektivierten Unternehmensbewertung

*Dezember 2007*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 36

Timm Bönke / Sebastian Eichfelder: Horizontale Gleichheit im Abgaben-Transfersystem: Eine Analyse äquivalenter Einkommen von Arbeitnehmern in Deutschland

*Januar 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 37

Deborah Knirsch / Sebastian Schanz: Steuerreformen durch Tarif- oder Zeiteffekte? Eine Analyse am Beispiel der Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften

*Januar 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 38

Frank Hechtner / Jochen Hundsdoerfer: Die missverständliche Änderung der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG durch das Jahressteuergesetz 2008 – Auswirkungen für die Steuerpflichtigen und für das Steueraufkommen  
*Februar 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 39

Alexandra Maßbaum / Caren Sureth: The Impact of Thin Capitalization Rules on Shareholder Financing  
*Februar 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 40

Rainer Niemann / Christoph Kastner: Wie streitanfällig ist das österreichische Steuerrecht? Eine empirische Untersuchung der Urteile des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs nach Bemessungsgrundlagen-, Zeit- und Tarifeffekten  
*Februar 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 41

Robert Kainz / Deborah Knirsch / Sebastian Schanz: Schafft die deutsche oder österreichische Begünstigung für thesaurierte Gewinne höhere Investitionsanreize?  
*März 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 42

Henriette Houben / Ralf Maiterth: Zur Diskussion der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG  
*März 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 43

Maik Dietrich / Kristin Schönemann: Steueroptimierte Vermögensbildung mit Riester-Rente und Zwischenentnahmemodell unter Berücksichtigung der Steuerreform 2008/2009  
*März 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 44

Nadja Dwenger: Tax loss offset restrictions – Last resort for the treasury? An empirical evaluation of tax loss offset restrictions based on micro data.  
*Mai 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 45

Kristin Schönemann / Maik Dietrich: Eigenheimrentenmodell oder Zwischenentnahmemodell – Welche Rechtslage integriert die eigengenutzte Immobilie besser in die Altersvorsorge?  
*Juni 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 46

Christoph Sommer: Theorie der Besteuerung nach Formula Apportionment – Untersuchung auftretender ökonomischer Effekte anhand eines Allgemeinen Gleichgewichtsmodells  
*Juli 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 47

André Bauer / Deborah Knirsch / Rainer Niemann / Sebastian Schanz: Auswirkungen der deutschen Unternehmensteuerreform 2008 und der österreichischen Gruppenbesteuerung auf den grenzüberschreitenden Unternehmenserwerb  
*Juli 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 48

Dominik Rumpf: Zinsbereinigung des Eigenkapitals im internationalen Steuerwettbewerb – Eine kostengünstige Alternative zu „Thin Capitalization Rules“?  
*August 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 49

Martin Jacob: Welche privaten Veräußerungsgewinne sollten besteuert werden?  
*August 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 50

Rebekka Kager/ Deborah Knirsch/ Rainer Niemann: Steuerliche Wertansätze als zusätzliche Information für unternehmerische Entscheidungen? – Eine Auswertung von IFRS-Abschlüssen der deutschen DAX-30- und der österreichischen ATX-Unternehmen – *August 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 51

Rainer Niemann / Caren Sureth: Steuern und Risiko als substitutionale oder komplementäre Determinanten unternehmerischer Investitionspolitik? – Are taxes and risk substitutional or complementary determinants of entrepreneurial investment policy?  
*August 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 52

Frank Hechtner / Jochen Hundsdoerfer: Steuerbelastung privater Kapitaleinkünfte nach Einführung der Abgeltungsteuer unter besonderer Berücksichtigung der Günstigerprüfung: Unsystematische Grenzbelastungen und neue Gestaltungsmöglichkeiten  
*August 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 53

Tobias Pick / Deborah Knirsch / Rainer Niemann: Substitutions- oder Komplementenhypothese im Rahmen der Ausschüttungspolitik schweizerischer Kapitalgesellschaften – eine empirische Studie  
*August 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 54

Caren Sureth / Michaela Üffing: Proposals for a European Corporate Taxation and their Influence on Multinationals' Tax Planning  
*September 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 55

Claudia Dahle / Caren Sureth: Income-related minimum taxation concepts and their impact on corporate investment decisions  
*Oktober 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 56

Dennis Bischoff / Alexander Halberstadt / Caren Sureth: Internationalisierung, Unternehmensgröße und Konzernsteuerquote  
*Oktober 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 57

Nadja Dwenger / Viktor Steiner: Effective profit taxation and the elasticity of the corporate income tax base – Evidence from German corporate tax return data  
*November 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 58

Martin Jacob / Rainer Niemann / Martin Weiß: The Rich Demystified – A Reply to Bach, Corneo, and Steiner (2008)  
*November 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 59

Martin Fochmann / Dominik Rumpf: – Modellierung von Aktienanlagen bei laufenden Umschichtungen und einer Besteuerung von Veräußerungsgewinnen  
*Dezember 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 60

Corinna Treisch / Silvia Jordan: Eine Frage der Perspektive? – Die Wahrnehmung von Steuern bei Anlageentscheidungen zur privaten Altersvorsorge  
*Dezember 2008*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 61

Nadja Dwenger / Viktor Steiner: Financial leverage and corporate taxation Evidence from German corporate tax return data  
*Februar 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 62

Ute Beckmann / Sebastian Schanz: Investitions- und Finanzierungsentscheidungen in Personenunternehmen nach der Unternehmensteuerreform 2008  
*Februar 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 63

Sebastian Schanz/ Deborah Schanz: Die erbschaftsteuerliche Behandlung wiederkehrender Nutzungen und Leistungen – Zur Vorteilhaftigkeit des § 23 ErbStG  
*März 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 64

Maik Dietrich: Wie beeinflussen Steuern und Kosten die Entscheidungen zwischen direkter Aktienanlage und Aktienfondsinvestment?  
*März 2009*



**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 65

Maik Dietrich / Kristin Schönemann: Unternehmensnachfolgeplanung innerhalb der Familie: Schenkung oder Kauf eines Einzelunternehmens nach der Erbschaftsteuerreform?

*März 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 66

Claudia Dahle / Michaela Bäumer: Cross-Border Group-Taxation and Loss-Offset in the EU - An Analysis for CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base) and ETAS (European Tax Allocation System) -

*April 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 67

Kay Blaufus / Jochen Hundsdoerfer / Renate Ortlieb: Non scholae, sed fisco discimus? Ein Experiment zum Einfluss der Steuervereinfachung auf die Nachfrage nach Steuerberatung

*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 68

Hans Dirrigl: Unternehmensbewertung für Zwecke der Steuerbemessung im Spannungsfeld von Individualisierung und Kapitalmarkttheorie – Ein aktuelles Problem vor dem Hintergrund der Erbschaftsteuerreform

*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 69

Henriette Houben / Ralf Maiterth: Zurück zum Zehnten: Modelle für die nächste Erbschaftsteuerreform

*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 70

Christoph Kaserer / Leonhard Knoll: Objektivierete Unternehmensbewertung und Anteilseignersteuern

*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 71

Dirk Kiesewetter / Dominik Rumpf: Was kostet eine finanzierungsneutrale Besteuerung von Kapitalgesellschaften?

*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 72

Rolf König: Eine mikroökonomische Analyse der Effizienzwirkungen der Pendlerpauschale

*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 73

Lutz Kruschwitz / Andreas Löffler: Do Taxes Matter in the CAPM?

*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 74  
Hans-Ulrich Küpper: Hochschulen im Umbruch  
*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 75  
Branka Lončarević / Rainer Niemann / Peter Schmidt: Die kroatische Mehrwertsteuer  
– ursprüngliche Intention, legislative und administrative Fehlentwicklungen  
*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 76  
Heiko Müller / Sebastian Wiese: Ökonomische Wirkungen der  
Missbrauchsbesteuerung bei Anteilsveräußerung nach Sacheinlage in eine  
Kapitalgesellschaft  
*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 77  
Rainer Niemann / Caren Sureth: Investment effects of capital gains taxation under  
simultaneous investment and abandonment flexibility  
*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 78  
Deborah Schanz / Sebastian Schanz: Zur Unmaßgeblichkeit der Maßgeblichkeit  
– Divergieren oder konvergieren Handels- und Steuerbilanz?  
*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 79  
Jochen Sigloch: Ertragsteuerparadoxa – Ursachen und Erklärungsansätze  
*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 80  
Hannes Streim / Marcus Bieker: Verschärfte Anforderungen für eine Aktivierung von  
Kaufpreisdifferenzen – Vorschlag zur Weiterentwicklung der Rechnungslegung vor  
dem Hintergrund jüngerer Erkenntnisse der normativen und empirischen Accounting-  
Forschung  
*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 81  
Ekkehard Wenger: Muss der Finanzsektor stärker reguliert werden?  
*Mai 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 82  
Magdalene Gruber / Nicole Höhenberger / Silke Höserle / Rainer Niemann:  
Familienbesteuerung in Österreich und Deutschland – Eine vergleichende Analyse  
unter Berücksichtigung aktueller Steuerreformen  
*Juni 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 83  
Andreas Pasedag: Paradoxe Wirkungen der Zinsschranke  
*Juli 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 84

Sebastian Eichfelder: Bürokratiekosten der Besteuerung: Eine Auswertung der empirischen Literatur

*Juli 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 85

Wiebke Broekelschen / Ralf Maiterth: Gleichmäßige Bewertung von Mietwohngrundstücken durch das neue steuerliche Ertragswertverfahren? Eine empirische Analyse

*September 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 86

Ute Beckmann / Sebastian Schanz: Optimale Komplexität von Entscheidungsmodellen unter Berücksichtigung der Besteuerung – Eine Analyse im Fall der Betriebsveräußerung

*September 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 87

Wiebke Broekelschen/ Ralf Maiterth: Verfassungskonforme Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern nach der Erbschaftsteuerreform 2009?– Eine empirische Analyse

*September 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 88

Martin Weiss: How Do Germans React to the Commuting Allowance?

*October 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 89

Tobias Pick / Deborah Schanz / Rainer Niemann: Stock Price Reactions to Share Repurchase Announcements in Germany – Evidence from a Tax Perspective

*October 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 90

Wiebke Broekelschen: Welche Faktoren beeinflussen die Gleichmäßigkeit der Bewertung von Mietwohngrundstücken?

*November 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 91

Caren Sureth / Pia Vollert: Verschärfung der Verlustabzugsbeschränkung durch § 8c KStG und deren Einfluss auf den Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften

*November 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 92

Martin Fochmann / Dirk Kiesewetter / Abdolkarim Sadrieh: The Perception of Income Taxation on Risky Investments – an experimental analysis of different methods of loss Compensation –

*November 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 93

Nadja Dwenger: Corporate taxation and investment: Explaining investment dynamics with firm-level panel data

*Dezember 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 94

Kristin Schönemann: Finanzierungsstrategien und ihre Auswirkungen auf den Unternehmenswert deutscher Immobilien-Kapitalgesellschaften

*Dezember 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 95

Henriette Houben / Ralf Maiterth: Inheritance tax-exempt transfer of German businesses: Imperative or unjustified subsidy? – An empirical analysis

*Dezember 2009*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 96

Markus Diller / Andreas Löffler: Erbschaftsteuer und Unternehmensbewertung

*Februar 2010*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 97

Georg Schneider / Caren Sureth: The Impact of Profit Taxation on Capitalized Investment with Options to Delay and Divest

*Februar 2010*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 98

Andreas Löffler / Lutz Kruschwitz: Ist Steuerminimierung irrational?

*Februar 2010*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 99

Martin Fochmann / Dirk Kiesewetter / Kay Blaufus / Jochen Hundsdoerfer / Joachim Weimann: Tax Perception – an empirical survey

*März 2010*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 100

Tasja Klotzkowski / Alexandra Maßbaum / Caren Sureth: Zinsabzugsbeschränkung durch die Zinsschranke, Fremdkapitalsteuerschild und unternehmerische Kapitalstrukturentscheidungen

*April 2010*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 101

Frank Hechtner / Jochen Hundsdoerfer / Christian Sielaff: Zur Bedeutung von Progressionseffekten für die Steuerplanung – Eine Analyse am Beispiel der Thesaurierungsbegünstigung

*April 2010*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 102

Henriette Houben / Ralf Maiterth: ErbSiHM 0.1

*April 2010*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 103

Ralf Ewert / Rainer Niemann: Haftungsbeschränkungen, asymmetrische Besteuerung und die Bereitschaft zur Risikoübernahme – Weshalb eine rechtsformneutrale Besteuerung allokativ schädlich ist  
*Mai 2010*

**arqus** Diskussionsbeitrag Nr. 104

Frank Hechtner: Zur Bedeutung von Grenzsteuersätzen bei der Beurteilung von Tarifverwerfungen – Eine theoretische und empirische Analyse am Beispiel von § 32b EStG und § 34 EStG

**Impressum:**

**Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre, arqus, e.V.**

Vorstand: Prof. Dr. Jochen Hundsdoerfer,  
Prof. Dr. Dirk Kiesewetter, Prof. Dr. Ralf Maiterth  
Sitz des Vereins: Berlin

Herausgeber: Kay Blaufus, Jochen Hundsdoerfer, Dirk  
Kiesewetter, Rolf J. König, Lutz Kruschwitz, Andreas  
Löffler, Ralf Maiterth, Heiko Müller, Rainer Niemann,  
Deborah Schanz, Caren Sureth, Corinna Treisch

**Kontaktadresse:**

Prof. Dr. Caren Sureth, Universität Paderborn, Fakultät  
für Wirtschaftswissenschaften,  
Warburger Str. 100, 33098 Paderborn,  
[www.arqus.info](http://www.arqus.info), Email: [info@arqus.info](mailto:info@arqus.info)

ISSN 1861-8944