



Zusammentreffen von außerordentlichen Einkünften und steuerfreien Progressionsvorbehaltseinkünften – Gesetzesinterpretation und Belastungsanalyse

Von Markus Diller

Überblick

- Die Regelung des § 34 Abs. 1 EStG ermöglicht eine Abschwächung der Einkommensteuerprogression, indem bestimmte (außerordentliche) Einkünfte fiktiv auf fünf Jahre verteilt werden.
- Ziel der Regelung des § 32b EStG ist es, eine gestiegene Leistungsfähigkeit aufgrund steuerfreier (oder nicht steuerbarer) Einnahmen in einem erhöhten Steuersatz zu berücksichtigen. Es wird ein Durchschnittssteuersatz unter Einbezug dieser dem so genannten Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte berechnet, welcher sodann auf das steuerpflichtige Einkommen angewendet wird.
- Treffen beide Vorschriften in einem Veranlagungszeitraum aufeinander, ist die Vorgehensweise der Steuerberechnung äußerst unklar; so gibt es diesbezüglich allein drei voneinander abweichende Finanzgerichtsurteile. Eine Entscheidung des BFH steht bislang aus.
- Im nachfolgenden Artikel wird versucht, mit Methoden der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre eine sinnvolle Rechenmethode zu identifizieren und somit einen Beitrag zur Rechtsauslegung aus betriebswirtschaftlicher Sicht zu leisten.

Eingegangen: 05. Oktober 2005

StB Dr. Markus Diller, Wissenschaftlicher Assistent am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Passau, Innstraße 27, 94032 Passau.

ZfB
ZEITSCHRIFT FÜR
BETRIEBSWIRTSCHAFT
© Gabler-Verlag 2006

A. Einleitung¹

Beim Zusammentreffen von Fünftelregelung im Rahmen der Besteuerung außerordentlicher Einkünfte (§ 34 Abs. 1 EStG) und Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG) ist die Berechnung der Einkommensteuer höchst umstritten. Es existieren drei beim BFH anhängige Finanzgerichtsurteile, welche jeweils unterschiedliche Berechnungsmethoden vorgeben; die Literatur wartet mit einer weiteren Vorgehensweise der Integration beider Sonderregelungen auf. Im folgenden Beitrag werden die verschiedenen Methoden zunächst kurz skizziert und anschließend im Rahmen einer teleologischen Gesetzesinterpretation mittels Verfahren der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre auf ihre Eignung überprüft. Schließlich wird ein eigener Lösungsvorschlag vorgestellt.

B. Berechnungsmethoden

Die Fünftelregelung des § 34 EStG ist unterschiedlich ausgestaltet, je nachdem, ob das nach Abzug der außerordentlichen Einkünfte verbleibende zu versteuernde Einkommen (zvEink) positiv oder negativ ist.

I. Positives verbleibendes zu versteuerndes Einkommen

Ist das verbleibende zu versteuernde Einkommen positiv, beträgt gem. § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG die Einkommensteuer auf die außerordentlichen Einkünfte (aoEink)² das Fünffache des Unterschiedsbetrags zwischen der Einkommensteuer auf das verbleibende zu versteuernde Einkommen und der Einkommensteuer auf Letzteres zuzüglich eines Fünftels der außerordentlichen Einkünfte. Für ein zu versteuerndes Einkommen (zvEink) i.H.v. € 130.000, welches außerordentliche Einkünfte i.H.v. € 100.000 und folglich ein verbleibendes zu versteuerndes Einkommen i.H.v. € 30.000 enthält, ergibt sich folgende, anhand von Durchschnittssteuersätzen ($s_e(\text{Eink})$) dargestellte Steuerbelastung:

$$\begin{aligned} \text{ESt} &= s_e(30.000) \cdot 30.000 + \left[s_e(30.000 + 20.000) \cdot 50.000 - s_e(30.000) \cdot 30.000 \right] \cdot 5 = \\ &0,194 \cdot 30.000 + \left[0,262 \cdot 50.000 - 0,194 \cdot 30.000 \right] \cdot 5 = 42.220 \end{aligned}$$

§ 34 EStG enthält selbst also keine Tarifvorschrift, sondern kodifiziert lediglich ein Verfahren zur Berechnung der auf die außerordentlichen Einkünfte entfallenden Einkommensteuer. Der im Rahmen dieser Vorschrift anzuwendende Steuersatz bestimmt sich ausschließlich nach den Regeln des § 32a EStG.

Liegen steuerfreie Progressionsvorbehaltseinkünfte (pvEink) vor,³ so modifizieren diese gem. § 32b EStG („besonderer Steuersatz“) den Regeltarif des § 32a EStG; es wird ein Durchschnittssteuersatz unter Einschluss der steuerfreien Progressionsvorbehaltseinkünfte berechnet, welcher schließlich nur auf die steuerpflichtigen Einkünfte angewendet wird.

Bezogen auf die Fünftelregelung bedeutet dies nach Auffassung der Finanzverwaltung, dass bei jedem Berechnungsschritt der Einkommensteuer gem. § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG die Progressionsvorbehaltseinkünfte vollständig in einem erhöhten Durchschnittssteuersatz zu berücksichtigen sind.⁴ Siegel spricht hierbei von der integrativen Lösung.⁵ Für obiges Beispiel ergeben zusätzliche Progressionsvorbehaltseinkünfte i.H.v. € 20.000 folgende veränderte Steuerbelastung:

$$\text{ESt} = s_c(30.000 + 20.000) \cdot 30.000 + [s_c(50.000 + 20.000) \cdot 50.000 - s_c(50.000) \cdot 30.000] \cdot 5 = 0,262 \cdot 30.000 + [0,307 \cdot 50.000 - 0,262 \cdot 30.000] \cdot 5 = 45.310$$

Ein alternativer Vorschlag stammt von Siegel, der im Rahmen seiner additiven Lösung die Steuerzahlungen der Spezialvorschriften getrennt voneinander berechnet und schließlich aufsummiert.⁶ Es wird also zu obiger Steuerbelastung ohne Progressionsvorbehaltseinkünfte (€ 42.220) die Steuererhöhung aufgrund von Progressionsvorbehaltseinkünften hinzugerechnet, die sich unter Vernachlässigung der Fünftelregelung ergäbe. In diesem Fall beträgt das zu versteuernde Einkommen € 130.000 und wird für Zwecke des Progressionsvorbehalts auf € 150.000 erhöht.

$$\text{ESt} = 42.220 + [s_c(150.000) - s_c(130.000)] \cdot 130.000 = 42.220 + [0,367 - 0,359] \cdot 130.000 = 43.260$$

II. Negatives verbleibendes zu versteuerndes Einkommen

Im Fall der Anwendung der Regelung des § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG (negatives verbleibendes zu versteuerndes Einkommen) wird die Einkommensteuer als Fünffaches der auf ein Fünftel des zu versteuernden Einkommens entfallenden Einkommensteuer berechnet. Unter Verwendung der Durchschnittssteuersatzfunktion s_c werden die verschiedenen Berechnungsmethoden für diesen Fall in Abbildung 1 grafisch dargestellt (zvEink € 100.000; pvEink € 20.000) und anschließend kurz skizziert.

- Der 1. Senat des FG Düsseldorf⁷ erlaubt eine vollständige Vernachlässigung der Progressionsvorbehaltseinkünfte. Die Einkommensteuer berechnet sich somit als Fünffaches der Steuer bei einem Einkommen von € 20.000 bzw. als Produkt von zu versteuerndem Einkommen und Durchschnittssteuersatz bei diesem Einkommen:

$$\text{ESt} = 5 \cdot s_c(0,2 \cdot \text{zvEink}) \cdot 0,2 \cdot \text{zvEink} = s_c(0,2 \cdot \text{zvEink}) \cdot \text{zvEink} = s_c(20.000) \cdot 100.000 = 0,143 \cdot 100.000 = 14.300 \quad (\text{Fläche I})$$

- Der 15. Senat des FG Düsseldorf⁸ sowie die Finanzverwaltung halten eine vollständige Berücksichtigung der Progressionsvorbehaltseinkünfte bei der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes im Rahmen der Fünftelregelung für geboten; d.h. die Progressionsvorbehaltseinkünfte werden zwar nicht besteuert, sie erhöhen jedoch den für

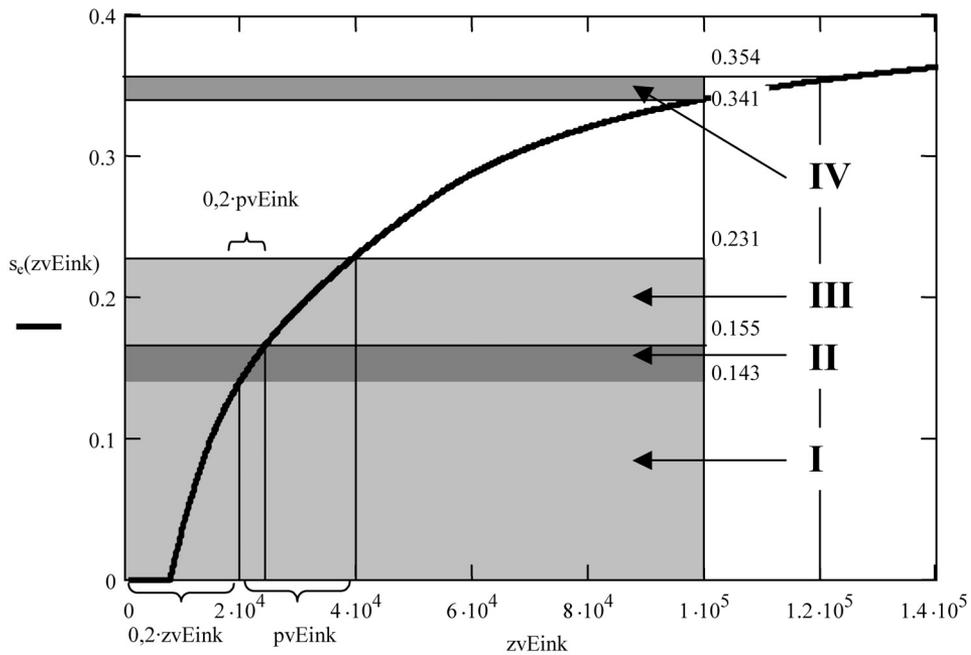


Abb. 1: Darstellung der Steuerbelastung der Berechnungsalternativen anhand der Durchschnittssteuersatzfunktion 2006

die steuerpflichtigen Einkünfte zur Anwendung kommenden Durchschnittssteuersatz. Letzterer ergibt sich daher nicht bei einem Einkommen von € 20.000, sondern bei € 40.000:

$$\begin{aligned} \text{Est} &= 5 \cdot s_c(0,2 \cdot \text{zvEink} + \text{pvEink}) \cdot 0,2 \cdot \text{zvEink} = s_c(0,2 \cdot \text{zvEink} + \text{pvEink}) \cdot \text{zvEink} = \\ &= s_c(40.000) \cdot 100.000 = 0,231 \cdot 100.000 = 23.100 \quad (\text{Fläche I+II+III}) \end{aligned}$$

- Gemäß Sächsischem Finanzgericht⁹ ist lediglich ein Fünftel der Progressionsvorbehaltseinkünfte (analog zur Fünftelregelung) in die Berechnung des „besonderen Steuersatzes“ einzubeziehen:

$$\begin{aligned} \text{Est} &= s_c(0,2 \cdot \text{zvEink} + 0,2 \cdot \text{pvEink}) \cdot \text{zvEink} = s_c(24.000) \cdot 100.000 = \\ &= 0,155 \cdot 100.000 = 15.500 \quad (\text{Fläche I+II}) \end{aligned}$$

- Siegel¹⁰ fordert im Rahmen seiner additiven Lösung, die Wirkungen beider Regelungen getrennt voneinander zu berechnen und aufzusummieren (vgl. oben). Zunächst wird die Einkommensteuer unter Vernachlässigung der Progressionsvorbehaltseinkünfte gemäß der Fünftelregel berechnet (Fläche I) und sodann um denjenigen Betrag erhöht, den der Einbezug der Progressionsvorbehaltseinkünfte ohne Fünftelregelung bewirkt

hätte (Fläche IV), also die Erhöhung des Durchschnittssteuersatzes von s_e (zvEink) auf s_e (zvEink + pvEink) multipliziert mit dem Einkommen:

$$\text{ESt} = s_e(0,2 \cdot \text{zvEink}) \cdot \text{zvEink} + [s_e(\text{zvEink} + \text{pvEink}) - s_e(\text{zvEink})] \cdot \text{zvEink} = \\ [0,143 + (0,354 - 0,341)] \cdot 100.000 = 15.600 \quad (\text{Fläche I+IV})$$

C. Teleologische Interpretation

Es handelt sich bei gegebenem Problem um eine Kombination zweier Gesetzesvorschriften. Aus diesem Grund müssen im Rahmen einer teleologischen Analyse die Rechenmethoden auf die Erfüllung der Zielsetzungen beider Vorschriften überprüft werden.

I. Aus Sicht des § 34 EStG

Der Gesetzgeber will den Progressionseffekt einer geballten Realisation von außerordentlichen Einkünften in einer Periode abschwächen, indem er hierfür eine Steuerlast berechnet, welche bei einer (fiktiven) gleichmäßigen Verteilung dieser Erträge auf einen Zeitraum von fünf Jahren anfiel. Hierbei unterstellt er – mangels besseren Wissens – die übrigen, nicht begünstigten Einkünfte, die in der betrachteten Periode angefallen sind (vzvEink), als konstant für den Zeitraum der fiktiven Verteilung und bezieht sie als Basis in die Berechnung der Steuer auf die außerordentlichen Einkünfte ein. Diese Behandlung steuerpflichtiger Einkünfte kann man im Analogieschluss auch für steuerfreie Progressionsvorbehaltseinkünfte unterstellen. Dieser Auffassung entspricht bei Existenz eines positiven zu versteuernden Einkommens die integrative Lösung der Finanzverwaltung. Negative Einkünfte neben den außerordentlichen Einkünften (negatives verbleibendes zu versteuerndes Einkommen) wirken sich aufgrund der Sonderregelung des § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG nur in Höhe eines Fünftels aus, d.h. der Gesetzgeber fingiert auch die nicht begünstigten Einkünfte eines Steuerpflichtigen im negativen Fall als begünstigte. Die steuersenkende Wirkung negativer Einkünfte wird also fiktiv auf fünf Jahre verteilt, indem diese zunächst nur in Höhe eines Fünftels in die Bemessungsgrundlage eingehen und das Ergebnis anschließend verfünffacht wird. Konsequenterweise muss dieses Verfahren dann auch auf die steuerfreien Progressionsvorbehaltseinkünfte angewendet werden; aus teleologischer Sicht muss daher bei Existenz eines negativen verbleibenden zu versteuernden Einkommens dem sächsischen FG gefolgt werden und ein Einbezug der Progressionsvorbehaltseinkünfte zu einem Fünftel gefordert werden.¹¹

Allerdings ist es jedoch nicht zwingend erforderlich, diese Einkünfte analog zu den steuerpflichtigen Einkünften in die Berechnung der Steuer auf die außerordentlichen Einkünfte einzubeziehen und somit als konstant für die nächsten Perioden zu fingieren. Sowohl der Gesetzestext in § 34 EStG als auch die zugrunde liegende fiktive Verteilung der außerordentlichen Einkünfte lassen es mindestens genauso sinnvoll erscheinen, davon auszugehen, dass steuererhöhende Effekte, die sich nicht direkt aus dem zu versteuernden Einkommen ableiten lassen (wie z.B. Progressionsvorbehaltseinkünfte, welche nicht Bestand-

teil des zu versteuernden Einkommens sind), lediglich für die aktuelle Periode unterstellt werden. Zu den Konsequenzen, die sich hieraus ergeben, vgl. Gliederungspunkt C II 3.

II. Aus Sicht des § 32b EStG

Der Progressionsvorbehalt gem. § 32b EStG findet seine Begründung im Leistungsfähigkeitsprinzip, welches eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen fordert. Der Bezug von steuerfreien oder nicht steuerbaren Progressionsvorbehaltseinkünften erhöht diese Leistungsfähigkeit, was in einem erhöhten Steuersatz für das Resteinkommen Berücksichtigung finden sollte. Die Rechtmäßigkeit dieser Vorgehensweise wurde vom BFH bereits mehrfach bestätigt.¹²

Die Vorschrift des § 32b EStG kann daher aus teleologischer Sicht belastungsorientiert ausgelegt werden, d.h. der Einbezug von steuerfreien Progressionsvorbehaltseinkünften soll, der Intention des Gesetzgebers entsprechend, eine höhere Steuer auf die steuerpflichtigen Einkünfte bedingen. Obwohl die Progressionsvorbehaltseinkünfte weiterhin formell steuerfrei sind, lösen sie somit materiell eine Steuererhöhung aus; man kann ihnen daher eine fiktive Grenzsteuerbelastung zuordnen. Diese muss positiv sein, da andernfalls das Ziel der Vorschrift verfehlt würde. Gleichzeitig darf diese fiktive Grenzsteuerbelastung der Progressionsvorbehaltseinkünfte jedoch nicht höher sein als diejenige steuerpflichtiger Einkünfte, da sonst die Steuerfreiheit Ersterer ad absurdum geführt würde.¹³

Der Einbezug von Progressionsvorbehaltseinkünften sollte folglich zu einer Erhöhung der Steuerlast führen (positive Grenzsteuerbelastung), die maximal so groß ist wie die Grenzsteuerbelastung steuerpflichtiger Einkünfte. Besitzen Letztere eine Grenzbelastung von null (Grundfreibetrag), so muss dies auch für die Progressionsvorbehaltseinkünfte gelten. Es wird daher im Folgenden zunächst generell die Grenzsteuerbelastung von steuerfreien Progressionsvorbehaltseinkünften als Teil der Grenzsteuerbelastung steuerpflichtiger Einkünfte dargestellt und sodann die Erfüllung der belastungserhöhenden Funktion des § 32b EStG im Rahmen der Fünftelregelung überprüft.

1. Die fiktive Grenzsteuerbelastung der Progressionsvorbehaltseinkünfte

Bei einer Erhöhung des Einkommens um € 20.000 (ΔEink) ausgehend von einem Einkommen von € 60.000 zeigt sich in Abbildung 2 eine zusätzliche Belastung in Höhe der schraffierten Flächen (die ESt berechnet sich vor und nach Einkommenserhöhung jeweils als rechteckige Fläche um die Durchschnittssteuersatzfunktion).

Fläche I ergibt sich aus der Multiplikation der Einkommenserhöhung (ΔEink) mit dem neuen (erhöhten) Durchschnittssteuersatz ($s_{e,\text{neu}}$); Fläche II berücksichtigt, dass sich der Durchschnittssteuersatz stets auf das Gesamteinkommen bezieht, und beschreibt die Steuererhöhung, welche aus dem erhöhten Durchschnittssteuersatz auch für das Alteinkommen (Einkommen vor ΔEink , Eink_{alt}) resultiert. Diese Fläche stellt gleichzeitig diejenige Steuererhöhung dar, die entsteht, falls es sich bei den zusätzlichen Einkünften um steuerfreie Progressionsvorbehaltseinkünfte handelt. Denn in diesem Fall wird der Durchschnittssteuersatz beim um diese Einkünfte erhöhten Einkommen berechnet und sodann mit dem Alteinkommen multipliziert.

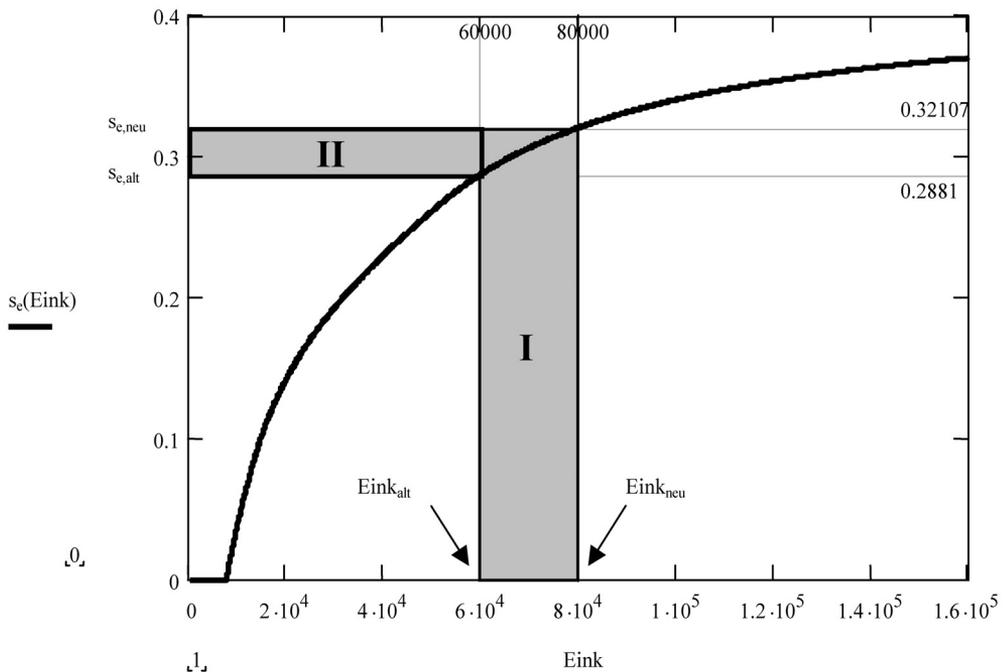


Abb. 2: Zusätzliche Steuerbelastung dargestellt anhand von Durchschnittssteuersätzen

Mathematisch lässt sich obiger Sachverhalt wie folgt beschreiben:

$$\Delta \text{ESt} = \text{I} + \text{II} \Rightarrow$$

(1)

$$\Delta \text{ESt} = \Delta \text{Eink} \cdot s_{e,\text{neu}} + \text{Eink}_{\text{alt}} \cdot (s_{e,\text{neu}} - s_{e,\text{alt}})$$

Als Steuerbelastung bezogen auf die zusätzlichen Einkünfte (ΔEink) und somit als Differenzsteuersatz ergibt sich

$$(2) \quad \frac{\Delta \text{ESt}}{\Delta \text{Eink}} = s_{e,\text{neu}} + \frac{(s_{e,\text{neu}} - s_{e,\text{alt}})}{\Delta \text{Eink}} \cdot \text{Eink}_{\text{alt}}$$

und als Grenzsteuerbelastung¹⁴ (Erhöhung der ESt bei Erhöhung des Einkommens um eine marginale Einheit, $\Delta \text{Eink} \rightarrow 0$)

$$(3) \quad \frac{\delta \text{ESt}}{\delta \text{Eink}} = \sigma'_e = s_e + s'_e \cdot \text{Eink}$$

Bezieht ein Steuerpflichtiger zusätzliche steuerfreie Progressionsvorbehaltseinkünfte, so beschränkt sich – wie bereits erwähnt – die Steuererhöhung auf die Teilfläche II:

$$(4) \quad \Delta \text{ESt} = \text{Eink}_{\text{alt}} \cdot (s_{e,\text{neu}} - s_{e,\text{alt}})$$

Dies führt zu einer fiktiven Steuerbelastung bezogen auf die zusätzlichen Progressionsvorbeltseinkünfte von

$$(5) \quad \frac{\Delta \text{ESt}}{\Delta \text{pvEink}} = \text{Eink}_{\text{alt}} \cdot \frac{(s_{e,\text{neu}} - s_{e,\text{alt}})}{\Delta \text{pvEink}}$$

bzw. in der Grenzbetrachtung

$$(6) \quad \frac{\delta \text{ESt}}{\delta \text{pvEink}} = s'_e \cdot \text{Eink}$$

Die „normale“ Grenzsteuerbelastung gemäß Gleichung (3) kann somit als Summe von Durchschnittssteuerbelastung und (fiktiver) Belastung der Progressionsvorbeltseinkünfte gesehen werden:

$$(7) \quad \frac{\delta \text{ESt}}{\delta \text{Eink}} = \sigma'_e = s_e + \frac{\delta \text{ESt}}{\delta \text{pvEink}}$$

Abbildung 3 veranschaulicht die Zusammenhänge anhand des aktuellen Einkommensteuertarifs:

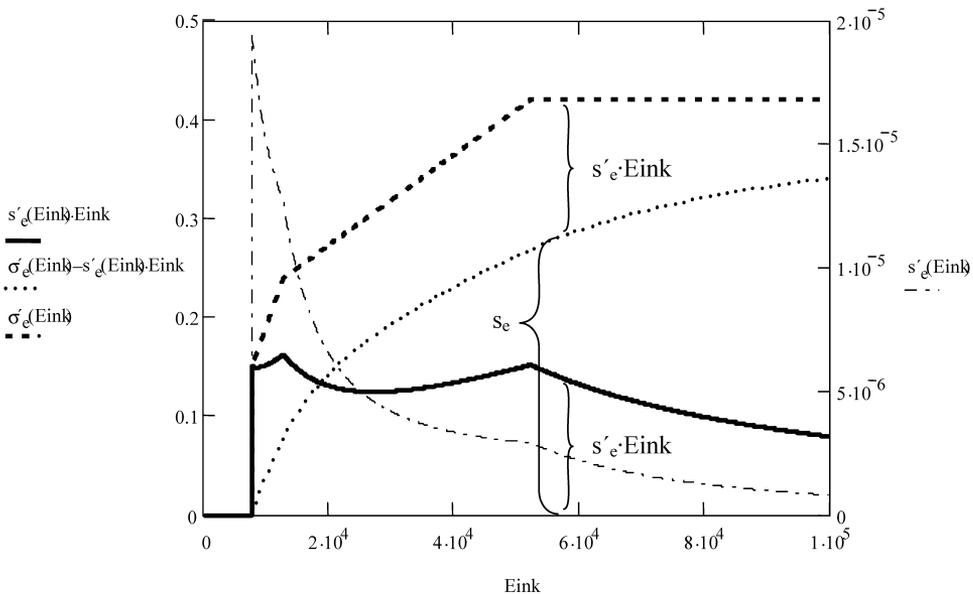


Abb. 3: Grafische Darstellung der (fiktiven) Grenzsteuerbelastung steuerpflichtiger Einkünfte sowie steuerfreier pvEink

Aufgrund der äußerst niedrigen Werte ist die Ableitung der Durchschnittssteuernfunktion (s'_c) auf der rechten Ordinate abgetragen. Die linke Ordinate zeigt die Werte für die „normale“ Grenzsteuersatzfunktion (σ'_c) sowie für die marginale Belastung der Progressionsvorbehaltseinkünfte, nämlich s'_c -Eink. Anhand der in der Grafik eingezeichneten geschweiften Klammern soll verdeutlicht werden, dass sich aus der Differenz der beiden Funktionen aufgrund des in Gleichung (7) beschriebenen Zusammenhangs die Durchschnittssteuersatzfunktion (s_c) ergibt.

2. Die (fiktive) Grenzsteuerbelastung von zusätzlichen Einkünften bei Vorliegen von außerordentlichen Einkünften

Im Folgenden werden die (fiktiven) Grenzsteuerbelastungen von zusätzlichen Einkünften bei Existenz von außerordentlichen Einkünften vorgestellt; hierbei werden neben den Belastungen steuerfreier Progressionsvorbehaltseinkünfte auch diejenigen steuerpflichtiger Einkünfte beschrieben, da sie als Referenzpunkt für die anschließende Beurteilung der Rechenmethoden anhand obiger Kriterien notwendig sind. Wiederum muss danach unterschieden werden, welches Vorzeichen das verbleibende zu versteuernde Einkommen aufweist:

a) Positives verbleibendes zu versteuerndes Einkommen

Ist das verbleibende zu versteuernde Einkommen positiv, so berechnet sich die Steuer auf die außerordentlichen Einkünfte gem. § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG als Fünffaches des Unterschiedsbe-

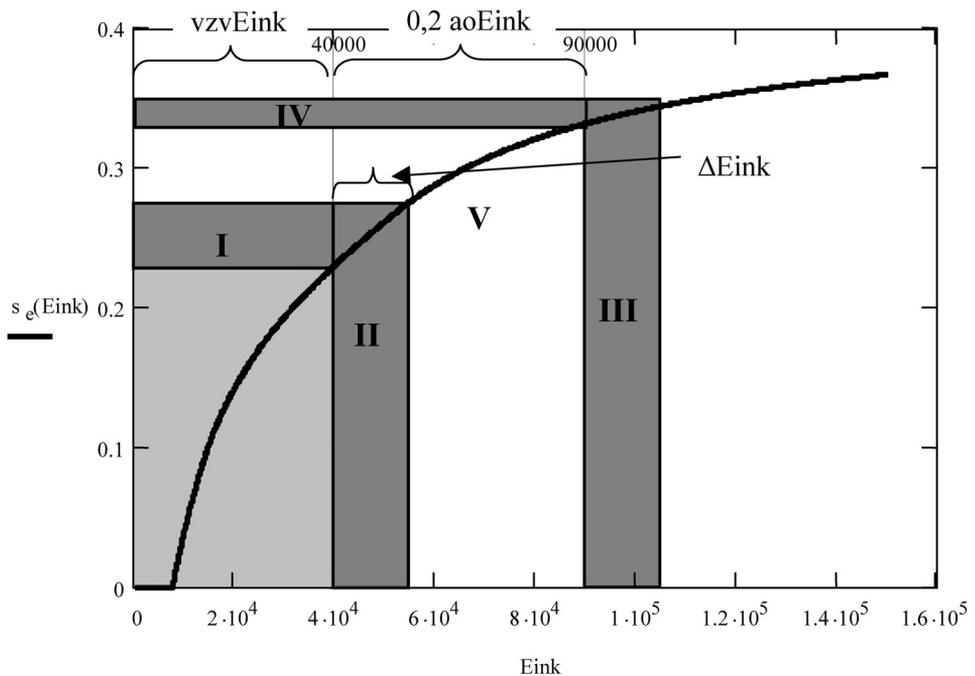


Abb. 4: Steuerbelastung von zusätzlichen Einkünften im Rahmen der Fünftelregelung bei positivem vzvEink (§ 34 Abs. 1 Satz 2 EStG)

trags zwischen der Steuer auf das verbleibende zu versteuernde Einkommen zzgl. eines Fünftels der außerordentlichen Einkünfte und der Steuer ohne diese Hinzurechnung. Abbildung 4 zeigt die Belastung, welche entsteht, wenn bei gegebenen außerordentlichen Einkünften zusätzliche Einkünfte erzielt werden (Ausgangssituation: vzvEink: € 40.000; aoEink: € 250.000).

Handelt es sich bei den zusätzlichen Einkünften um **steuerpflichtige Einkünfte**, so erhöhen diese zunächst im Rahmen der regulären Besteuerung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens die Steuer um die Flächen (I+II). Dieser direkte Einfluss auf den regulär besteuerten Teil des zu versteuernden Einkommens wird im Folgenden als Primäreffekt bezeichnet. Gleichzeitig ändert sich jedoch auch die Steuer auf die außerordentlichen Einkünfte. Ergab sich die Einkommensteuer auf die begünstigten Einkünfte vor Einkünfteerhöhung als Fünffaches der Flächen (V+I+II), so stellt sie sich nach der Erhöhung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens als Fünffaches der Flächen (V+III+IV) dar. Die Veränderung der Steuerlast auf die außerordentlichen Einkünfte kann somit als fünffache Differenz der Flächen (III+IV) und (I+II) berechnet werden; diese indirekte Belastungswirkung zusätzlicher Einkünfte wird im Folgenden Sekundäreffekt genannt. Beide Effekte führen in der Summe zu folgender Steuererhöhung bei einer Einkommenserhöhung ΔEink

(8)

$$\Delta\text{ESt} = (I + II) + 5 \cdot [(III + IV) - (I + II)] = 5 \cdot (III + IV) - 4 \cdot (I + II)$$

$$\Delta\text{ESt} = 5 \cdot [s_{e2} \cdot \Delta\text{Eink} + (s_{e2} - s_{e1}) \cdot (0,2 \cdot \text{aoEink} + \text{vzvEink})] - 4 \cdot [s_{e4} \cdot \Delta\text{Eink} + (s_{e4} - s_{e3}) \cdot \text{vzvEink}]$$

mit

$$s_{e1} = s_e(0,2 \cdot \text{aoEink} + \text{vzvEink})$$

$$s_{e2} = s_e(0,2 \cdot \text{aoEink} + \text{vzvEink} + \Delta\text{Eink})$$

$$s_{e3} = s_e(\text{vzvEink})$$

$$s_{e4} = s_e(\text{vzvEink} + \Delta\text{Eink})$$

und bezogen auf ΔEink zu folgender Differenzsteuerbelastung:

$$(9) \quad s_{\text{Stpf}}^D = 5 \left[s_{e2} + \frac{(s_{e2} - s_{e1}) \cdot (0,2 \cdot \text{aoEink} + \text{vzvEink})}{\Delta\text{Eink}} \right] - 4 \left[s_{e4} + \frac{(s_{e4} - s_{e3}) \cdot \text{vzvEink}}{\Delta\text{Eink}} \right]$$

Hieraus folgt für ΔEink gegen null folgende Grenzsteuerbelastung:

$$s'_{\text{Stpf}} = 5 [s'_{e1} + s'_{e1} \cdot (0,2 \cdot \text{aoEink} + \text{vzvEink})] - 4 [s'_{e3} + s'_{e3} \cdot (\text{vzvEink})]$$

mit

(10)

$$s'_e = \frac{\delta s_e}{\delta \text{Eink}}$$

$$s'_{e1} = s'_e(0,2 \cdot \text{aoEink} + \text{vzvEink})$$

$$s'_{e3} = s'_e(\text{vzvEink})$$

Handelt es sich bei ΔEink um **steuerfreie Progressionsvorbehaltseinkünfte**, so führt die **Vorgehensweise der Finanzverwaltung** zu einer Zusatzbelastung, bei welcher obige Differenz- bzw. Grenzsteuerbelastung auf die Progressionswirkungen, d.h. auf die Flächen I und IV, beschränkt wird: Zunächst erhöht sich die Steuerbelastung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens aufgrund des Progressionsvorbehalts um die Fläche I (Primäreffekt). Schließlich ist die Steuererhöhung unter Einschluss eines Fünftels der außerordentlichen Einkünfte zu berechnen und zu verfünffachen, wobei jedoch analog zum steuerpflichtigen Fall von einer erhöhten Basis auszugehen ist. Im Ergebnis entspricht dieser zweite Effekt (Veränderung der Steuer auf die außerordentlichen Einkünfte bei Erhöhung der Progressionsvorbehaltseinkünfte, Sekundäreffekt) dem Fünffachen der Differenz der Flächen IV und I. In der Summe zeigt sich folgende Einkommensteuendifferenz:

$$(11) \quad \Delta\text{Est} = 5 \left[(s_{e2} - s_{e1}) \cdot (0,2 \cdot \text{aoEink} + \text{vzvEink}) \right] - 4 \left[(s_{e4} - s_{e3}) \cdot \text{vzvEink} \right]$$

Die Steuerbelastung bezogen auf die zusätzlichen steuerfreien Einkünfte beschreibt:

$$(12) \quad s_{pv}^D = 5 \left[\frac{(s_{e2} - s_{e1}) \cdot (0,2 \cdot \text{aoEink} + \text{vzvEink})}{\Delta\text{Eink}} \right] - 4 \left[\frac{(s_{e4} - s_{e3}) \cdot \text{vzvEink}}{\Delta\text{Eink}} \right]$$

Marginale Änderungen der steuerfreien Progressionsvorbehaltseinkünfte unterliegen damit folgender Grenzsteuerbelastung:

$$(13) \quad s'_{pv} = 5 \left[s'_{e1} \cdot (0,2 \cdot \text{aoEink} + \text{vzvEink}) \right] - 4 \left[s'_{e3} \cdot \text{vzvEink} \right]$$

Bei der fiktiven **Grenzsteuerbelastung steuerfreier Progressionsvorbehaltseinkünfte im Rahmen der additiven Siegelschen Methode** (s'_s) handelt es sich aufgrund der Trennung der Wirkungen um die „normale“ Progressionsbelastung dieser Einkünfte ohne Beachtung der Fünftelregelung; man vernachlässigt (für die Berechnung der Belastungserhöhung durch die Progressionsvorbehaltseinkünfte) die besondere Behandlung der außerordentlichen Einkünfte und erhält als (fiktive) Belastung auf die Progressionsvorbehaltseinkünfte die aus (6) bekannte Grenzsteuerbelastung (mit $\text{aoEink} + \text{vzvEink} = \text{zvEink}$):

$$(14) \quad s'_s = s'_e (\text{aoEink} + \text{vzvEink}) \cdot (\text{aoEink} + \text{vzvEink})$$

b) Erfüllung der Belastungsfunktion des § 32b EStG

Im Folgenden werden die Grenzsteuerbelastungen der Progressionsvorbehaltseinkünfte in den verschiedenen Berechnungsmethoden auf die Erfüllung der beiden in Gliederungspunkt C II aufgestellten Forderungen überprüft. Hierbei wird zunächst auf die integrative **Vorgehensweise der Finanzverwaltung** eingegangen:

Die Forderung einer Belastung der Progressionsvorbehaltseinkünfte, die unterhalb der Belastung steuerpflichtiger Einkünfte liegt, ist hier stets erfüllt, denn aus der Differenz der Grenzbelastungen ((10)/.(13)), nämlich

$$(15) \quad 5 \cdot s_{e1} - 4 \cdot s_{e3},$$

lässt sich erkennen, dass die Belastung steuerpflichtiger zusätzlicher Einkünfte durchweg über derjenigen von steuerfreien Einkünften liegt, da (15) wegen $s_{e1} > s_{e3}$ stets positiv ist.

Ob die Verfahrensweise der Finanzverwaltung ebenfalls sicherstellt, dass Progressionsvorbehaltseinkünfte einer stets positiven fiktiven Grenzsteuerbelastung unterliegen, wird im Folgenden geprüft; aus (13) erhält man als Bedingung für eine negative Steuerbelastung:

$$(16) \quad \frac{5}{4} \cdot \frac{0,2 \cdot \text{aoEink} + \text{vzvEink}}{\text{vzvEink}} < \frac{s'_{e3}}{s'_{e1}}$$

Aus Platzgründen soll lediglich für $\text{vzvEink} > \text{€ } 52.152$ anhand des aktuellen Einkommensteuertarifs gezeigt werden, unter welcher Bedingung (16) erfüllt ist.¹⁵

Die Durchschnittssteuerfunktion in der Proportionalzone lautet:

$$(17) \quad s_e(\text{Eink}) = 0,42 - \frac{7.914}{\text{Eink}}$$

Hieraus folgt $s'_e(\text{Eink})$:

$$(18) \quad s'_e(\text{Eink}) = \frac{7.914}{\text{Eink}^2}$$

Bedingung (16) kann daher wie folgt geschrieben werden:

$$(19) \quad \frac{5}{4} \cdot \frac{0,2 \cdot \text{aoEink} + \text{vzvEink}}{\text{vzvEink}} < \frac{\frac{7.914}{\text{vzvEink}^2}}{\frac{7.914}{(0,2 \cdot \text{aoEink} + \text{vzvEink})^2}} = \left(\frac{0,2 \cdot \text{aoEink} + \text{vzvEink}}{\text{vzvEink}} \right)^2 \Rightarrow$$

$$\frac{5}{4} < \frac{0,2 \cdot \text{aoEink} + \text{vzvEink}}{\text{vzvEink}} = 1 + \frac{0,2 \cdot \text{aoEink}}{\text{vzvEink}}$$

$$1,25 \cdot \text{vzvEink} < \text{aoEink}$$

Im Proportionalbereich der Einkommensteuerfunktion entsteht somit eine negative Grenzbelastung steuerfreier Progressionsvorbehaltseinkünfte, falls die außerordentlichen Einkünfte mindestens 25% über dem verbleibenden zu versteuernden Einkommen liegen; das Kriterium positiver Grenzbelastungen ist somit nicht durchgehend erfüllt.

Ein Beispiel soll die negative Steuerbelastung verdeutlichen (aoEink: € 300.000; vzvEink: € 50.000; ΔpvEink : € 1.000):

Außerordentliche Einkünfte und steuerfreie Progressionsvorbehaltseinkünfte

Ohne pvEink:

€

vzvEink	50.000
Steuerbetrag auf vzvEink	13.096
vzvEink	50.000
zzgl. 0,2·aoEink	+60.000
Steuerbetrag auf vzvEink zzgl. 0,2·aoEink	38.286
abzgl. Steuerbetrag auf vzvEink	-13.096
Unterschiedsbetrag	25.190
multipliziert mit 5	125.950
zzgl. ESt auf vzvEink	139.046

Mit pvEink i.H.v. € 1.000:

€

vzvEink	50.000
ΔpvEink (§ 32b EStG):	+1.000
Steuer nach Grundtarif	13.509
durchschnittlicher Steuersatz = $\frac{13.509}{51.000} = 0,26488$	
Steuerbetrag auf vzvEink unter Berücksichtigung des PV	13.244
vzvEink	50.000
zzgl. 0,2·aoEink	+60.000
zzgl. pvEink	+1.000
Steuer nach Grundtarif	38.706
durchschnittlicher Steuersatz = $\frac{38.706}{111.000} = 0,3487$	
Steuerbetrag auf vzvEink zzgl. 0,2·aoEink unter Berücksichtigung des PV	38.357
abzgl. Steuerbetrag auf vzvEink	-13.244
Unterschiedsbetrag	25.113
multipliziert mit 5	125.565
zzgl. ESt auf vzvEink	138.809

Die Steuer auf das verbleibende zu versteuernde Einkommen steigt von 13.096 auf 13.244 (Primäreffekt); dieser Belastungserhöhung durch den Einbezug der Progressionsvorbehaltseinkünfte steht jedoch eine Belastungssenkung der außerordentlichen Einkünfte i.H.v. 125.950 ./ 125.565 = 385 gegenüber; dieser Sekundäreffekt fällt aufgrund der Multiplikation mit dem Faktor Fünf deutlich höher aus als der Primäreffekt, wodurch es in der Summe zu einer negativen Steuerbelastung i.H.v. 139.046 – 138.809 = -237 durch die Progressionsvorbehaltseinkünfte kommt.

Überprüft man die **Siegelsche Berechnungsmethode** auf obige Kriterien, so zeigt sich Folgendes:

Aus Gleichung (14) kann man erkennen, dass die Grenzsteuerbelastung der Progressionsvorbehaltseinkünfte im Rahmen der additiven Siegelschen Vorgehensweise nicht negativ werden kann, da s'_c nur positive Werte annehmen kann. Das entsprechende Kriterium ist somit nicht verletzt.

Die Forderung nach einer geringeren Steuerlast als bei voller Steuerpflicht wird auch hier über weite Strecken erfüllt, jedoch kann es unter bestimmten Bedingungen zu einer Verletzung dieses Kriteriums kommen. Denn wie (14) erkennen lässt, entsteht eine Belastung der Progressionsvorbehaltseinkünfte nach dieser Berechnungsmethode sobald die Summe aus außerordentlichen Einkünften und verbleibendem zu versteuerndem Einkommen den Grundfreibetrag übersteigt; (10) hingegen zeigt, dass die Grenzbelastungen im Rahmen steuerpflichtiger Einkünfte erst positive Werte annehmen, wenn die Summe aus $0,2 \cdot \text{aoEink}$ und vzvEink über den Grundfreibetrag steigt.

Es kann festgehalten werden, dass weder die Berechnungsmethode der Finanzverwaltung noch die Methode nach Siegel beide vorgegebenen Kriterien erfüllt. Abschließend werden die behandelten Grenzsteuerbelastungen grafisch einander gegenübergestellt ($\text{aoEink} = \text{€ } 300.000$):

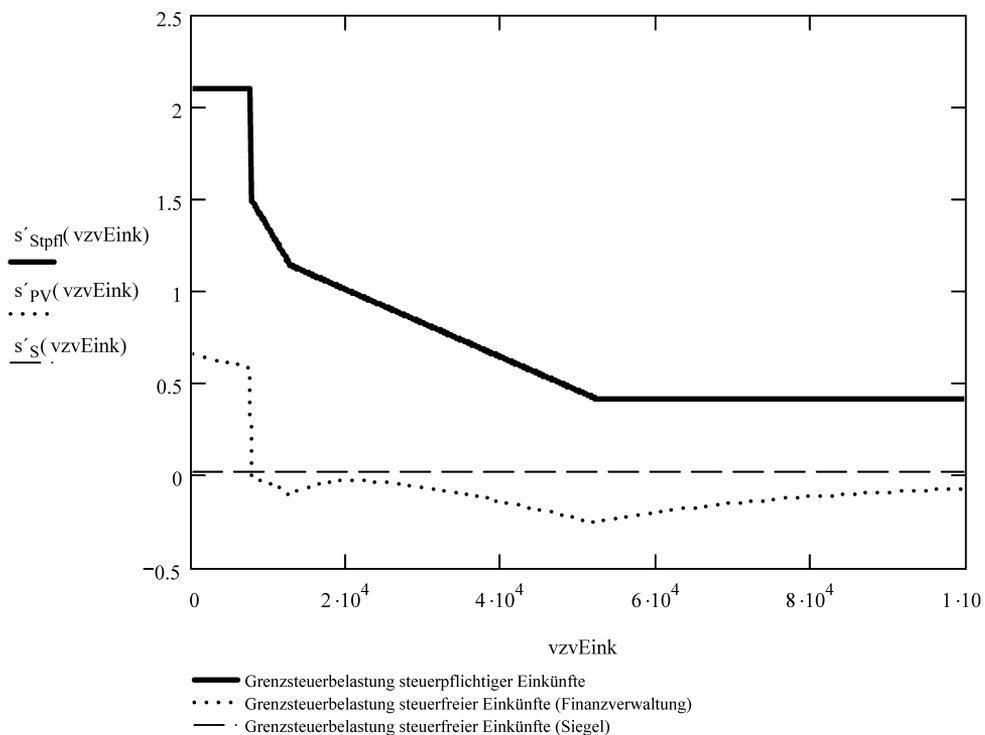


Abb. 5: Grenzsteuerbelastung von zusätzlichen Einkünften im Rahmen der Fünftelregelung bei positivem vzvEink (§ 34 Abs. 1 Satz 2 EStG)

Abbildung 5 zeigt zum einen die Grenzsteuerbelastung von zusätzlich erzielten steuerpflichtigen Einkünften (s'_{Stpfli}); diese weist insbesondere bei niedrigem verbleibendem zu versteuerndem Einkommen enorm hohe Belastungen auf. Ursache hierfür ist der sog. Hebeleffekt: Der Zusatzbelastung, welche durch eine Erhöhung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens zzgl. eines Fünftels der außerordentlichen Einkünfte entsteht, steht keine oder nur eine geringe Entlastung aus einer Erhöhung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens gegenüber, da sich dieses in einer niedrigeren Progressionsstufe befindet. Die Belastungsdifferenz wird schließlich mit fünf multipliziert. Diese Steuerbelastung geht deutlich über den Wert von 100% hinaus; solange sich das verbleibende zu versteuernde Einkommen im Grundfreibetrag befindet, das um ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte erhöhte Einkommen jedoch schon im Spitzensteuersatz, kommt es zu einer Grenzbelastung i.H.d. fünffachen Spitzensteuersatzes, nämlich 210%.¹⁶ Mit steigendem verbleibendem zu versteuerndem Einkommen sinkt diese Belastung und verbleibt bei einem Wert i.H.d. Spitzensteuersatzes von 42%, sobald dieses die Proportionalzone erreicht hat.

Dieser Hebeleffekt ist auch dafür verantwortlich, dass steuerfreie Progressionsvorbehaltseinkünfte (s'_{PV}) im Eingangsbereich im Rahmen der integrativen Berechnungsmethode in Abbildung 5 relativ hohe Steuerbelastungen aufweisen; denn auch hier bleibt die Entlastungswirkung aus, solange sich das verbleibende zu versteuernde Einkommen im Grundfreibetrag bewegt, wodurch sich folgende Belastung ergibt:

$$(20) \quad 5 \left[s'_{\text{ei}} \cdot (0,2 \cdot \text{aoEink} + \text{vzvEink}) \right] - 4 \left[0 \cdot \text{vzvEink} \right] =$$

$$5 \left[s'_{\text{ei}} \cdot (0,2 \cdot \text{aoEink} + \text{vzvEink}) \right]$$

Im weiteren Verlauf weist die Belastungsfunktion negative Werte auf und verstößt somit gegen das Kontrollkriterium der nichtnegativen Grenzbelastungen.

Die Siegelsche Methode (s'_s) erfüllt aufgrund der in obiger Abbildung unterstellten Datenkonstellation sämtliche Prüfkriterien.

c) Negatives verbleibendes zu versteuerndes Einkommen

Ist das verbleibende zu versteuernde Einkommen negativ, das zu versteuernde Einkommen jedoch positiv, so wird nicht mehr zwischen außerordentlichen Einkünften und verbleibendem zu versteuerndem Einkommen unterschieden. Die Einkommensteuer berechnet sich als Fünffaches der auf ein Fünftel des zu versteuernden Einkommens (= $\text{vzvEink} + \text{aoEink}$) entfallenden Einkommensteuer. Zusätzliche steuerpflichtige Einkünfte gehen daher genauso wie außerordentliche Einkünfte zunächst nur zu einem Fünftel in die Steuerberechnung ein; das Ergebnis wird anschließend verfünffacht. Grafisch entspricht die dadurch bewirkte Steuererhöhung dem Fünffachen der Summe der Flächen I und II in Abbildung 6.

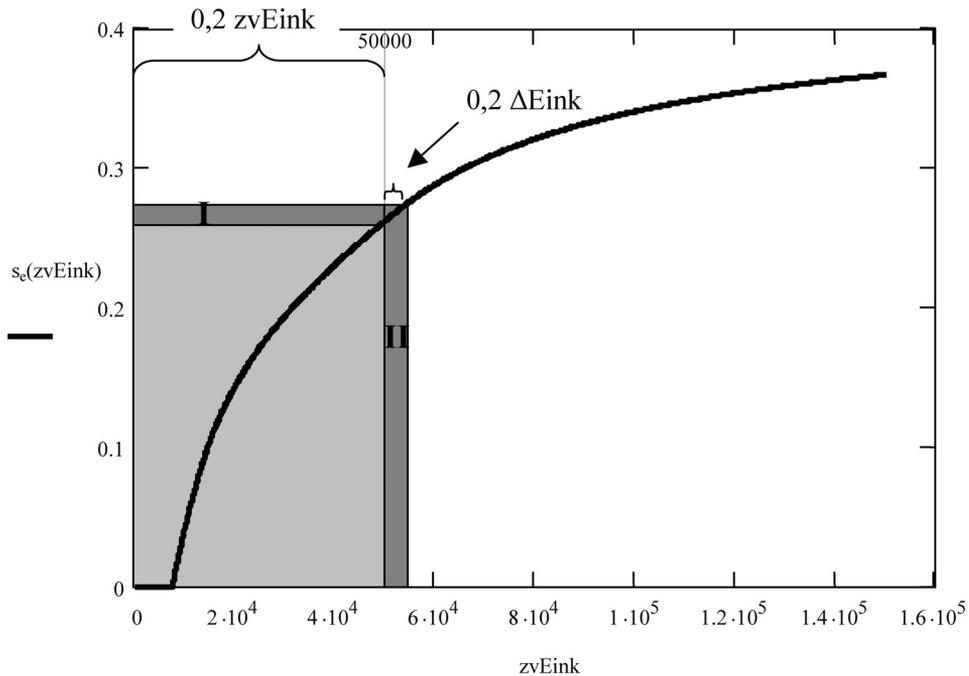


Abb. 6: Steuerbelastung von zusätzlichen Einkünften im Rahmen der Fünftelregelung bei negativem $vzvEink$ (§ 34 Abs. 1 Satz 3 EStG)

Als Steuererhöhung aufgrund zusätzlicher **steuerpflichtiger Einkünfte** ergibt sich daher:

$$\Delta ESt = 5 \left[s_{e2} \cdot 0,2 \cdot \Delta Eink + (s_{e2} - s_{e1}) \cdot 0,2 \cdot zvEink \right]$$

(21) mit

$$s_{e1} = s_e(0,2 \cdot zvEink)$$

$$s_{e2} = s_e \left[0,2 \cdot (zvEink + \Delta Eink) \right] = s_e(0,2 \cdot zvEink + 0,2 \cdot \Delta Eink)$$

Die Differenzsteuerbelastung (22) und die Grenzsteuerbelastung (23) können daher wie folgt beschrieben werden (bei Letzterer muss beachtet werden, dass $\Delta Eink$ bei der Berechnung von s_{e2} lediglich i.H.v. 20% eingeht; aus diesem Grund muss die Ableitung der Durchschnittssteuerfunktion durch fünf geteilt werden):¹⁷

$$(22) \quad s_{St\text{pfl}}^D = s_{e2} + \frac{(s_{e2} - s_{e1}) \cdot zvEink}{\Delta Eink}$$

$$(23) \quad s'_{\text{Stpf}} = s_{e1} + \frac{s'_e(0,2 \cdot \text{zvEink})}{5} \cdot \text{zvEink}$$

Die Auffassung des **Sächsisches FG** erfordert im Fall von steuerfreien Progressionsvorbehaltseinkünften eine Einbeziehung dieser Einkünfte zu lediglich einem Fünftel; hierdurch wird obige Steuererhöhung auf den Progressionseffekt (Teilfläche I) reduziert. Dies führt zu folgender (fiktiven) Differenz- sowie Grenzsteuerbelastung:

$$(24) \quad s_{\text{pv}}^D = \frac{(s_{e2} - s_{e1}) \cdot \text{zvEink}}{\Delta \text{Eink}}$$

$$(25) \quad s'_{\text{pv}} = \frac{s'_e(0,2 \cdot \text{zvEink})}{5} \cdot \text{zvEink}$$

Nach der **Siegelschen Methode** (s'_s) kommt es aufgrund der Trennung der Rechenverfahren zur regulären Belastung von Einkünften, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen. Im Vergleich zu (25) erhöht sich die Belastung dadurch, dass die Progressionsvorbehaltseinkünfte in vollem Umfang in die Berechnung einbezogen werden, gleichzeitig jedoch sinkt die Belastung dadurch, dass die Ableitung der Durchschnittssteuersatzfunktion bei einem höheren Einkommenswert berechnet wird und daher niedriger ist:

$$(26) \quad s'_s = s'_e(\text{zvEink}) \cdot \text{zvEink}$$

Der Rechenweg der **Finanzverwaltung** schließlich vereinigt beide nachteiligen Effekte aus (25) und (26) und führt zu folgender Grenzbelastung steuerfreier Progressionsvorbehaltseinkünfte:

$$(27) \quad s'_f = s'_e(0,2 \cdot \text{zvEink}) \cdot \text{zvEink}$$

Die vollständige Vernachlässigung (**1. Senat FG Düsseldorf**) führt trivialerweise zu einer Steuerbelastung von null. Offensichtlich wird hier der Forderung nach einer positiven Grenzsteuerbelastung nicht genügt, weshalb auf diese Vorgehensweise im Weiteren nicht eingegangen wird.

d) Erfüllung der Belastungsfunktion des § 32b EStG

Bei Einbezug der Progressionsvorbehaltseinkünfte lediglich zu einem Fünftel (**Sächsisches FG**) werden sämtliche Belastungskriterien erfüllt: zum einen zeigt ein Vergleich mit der Grenzsteuerbelastung steuerpflichtiger Einkünfte, dass diese stets in Höhe von s_{e1} über derjenigen steuerfreier Progressionsvorbehaltseinkünfte liegt ((23)./(25)= s_{e1}). Zum anderen weisen Letztere positive Grenzbelastungen auf, sobald auch die steuerpflichtigen Einkünfte einer Belastung unterliegen, da $s'_{\text{pv}} > 0$ wenn $s'_{\text{Stpf}} > 0$.

Sämtliche anderen Vorgehensweisen verletzen eine der aufgestellten Bedingungen; zur Verdeutlichung der nachfolgenden Ausführungen werden die Grenzsteuerbelastungen in Abbildung 7 zunächst grafisch einander gegenübergestellt:

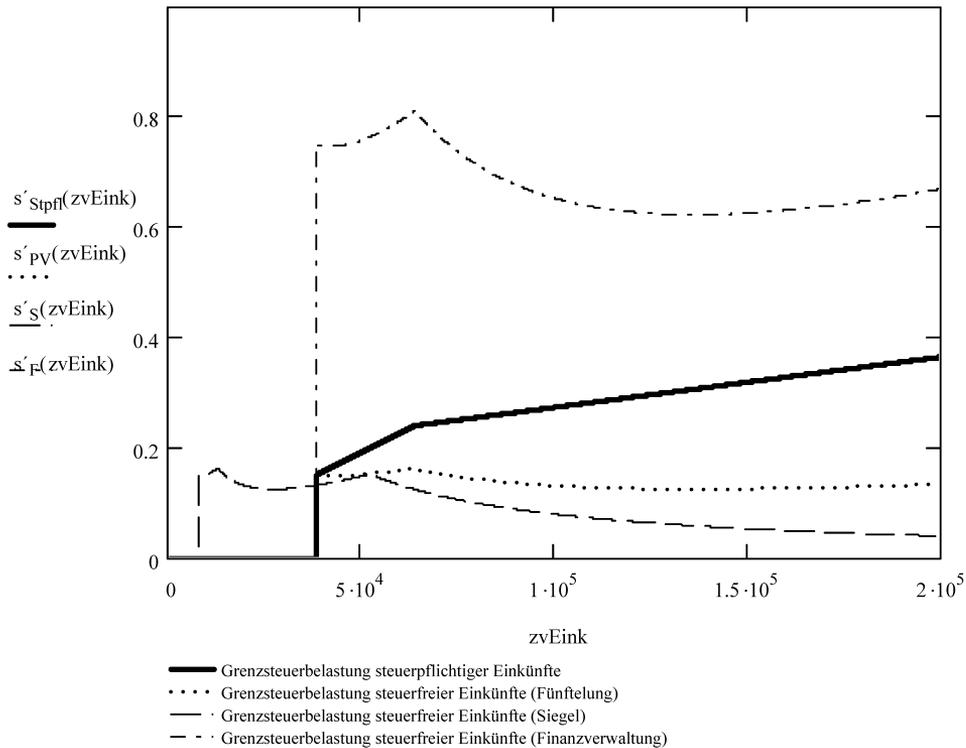


Abb. 7: Grenzsteuerbelastung von zusätzlichen Einkünften im Rahmen der Fünftelregelung bei negativem $vzvEink$ (§ 34 Abs. 1 Satz 3 EStG)

Es fällt auf, dass die Siegelsche Belastungsfunktion (s'_S) deutlich früher positive Werte annimmt als die Steuerbelastung steuerpflichtiger Einkünfte (s'_{Stpfl}), wodurch in diesem Bereich die Forderung nach einer niedrigeren Steuerbelastung als bei steuerpflichtigen Einkünften missachtet wird. Dies liegt daran, dass im Rahmen der Siegelschen Methode die durch den Progressionsvorbehalt hervorgerufene Belastung ohne Beachtung der Fünftelregelung (und somit auch ohne die Verfünfachung des Grundfreibetrags) berechnet wird; wären statt zusätzlicher steuerfreier Einkünfte steuerpflichtige Einkünfte angefallen, so hätten diese – solange das zu versteuernde Einkommen unterhalb von $5 \cdot \text{€ } 7.664 = \text{€ } 38.320$ liegt – nicht zu einer zusätzlichen Steuerlast geführt. Im restlichen Bereich liegt die Belastung nach Siegel, aufgrund der geringen Steigung der Durchschnittssteuersatzfunktion bei hohem Einkommen, deutlich unter allen anderen Belastungen.

Die Vorgehensweise der Finanzverwaltung liefert Belastungen (bis zu 80%), welche im dargestellten Bereich deutlich über denjenigen steuerpflichtiger Einkünfte liegen; diese hohen Grenzsteuerbelastungen resultieren daraus, dass die Ableitung der Durchschnittssteuersatzfunktion an der Stelle $0,2 \cdot zvEink$ benutzt wird, während die Multiplikation mit dem vollen zu versteuernden Einkommen durchgeführt wird. Die Steuerbelastung von Progressionsvorbehaltseinkünften in Abhängigkeit vom zu versteuernden Einkommen

weist jedoch zwei entgegengerichtete Einflussfaktoren auf, welche in der Summe nur dann zu den mäßigen Belastungen aus Abbildung 2 führen, wenn sie auf das gleiche zu versteuernde Einkommen bezogen werden: Zum einen bezieht sich die Erhöhung des Durchschnittssteuersatzes auf ein wachsendes steuerpflichtiges Einkommen und führt daher zu einer erhöhten (fiktiven) Steuerbelastung bezogen auf die Progressionsvorbehaltseinkünfte. Zum anderen nimmt aber diese durch die Progressionsvorbehaltseinkünfte bedingte Erhöhung des Durchschnittssteuersatzes mit wachsendem zu versteuerndem Einkommen ab, da die Durchschnittssteuersatzfunktion einen konkaven Verlauf aufweist. Im Rahmen der Vorgehensweise der Finanzverwaltung wird nun die Änderung des Durchschnittssteuersatzes bei einem niedrigen zu versteuernden Einkommen bestimmt, welche beträchtliche Werte annehmen kann, und sodann auf ein fünffach höheres Einkommen angewendet.

Das Kriterium positiver Grenzbelastungen wird von beiden Verfahren erfüllt.

3. Lösungsmöglichkeiten

Bei Vorliegen eines negativen verbleibenden zu versteuernden Einkommens ist die Vorgehensweise der Finanzverwaltung unbedingt abzulehnen, auch die additive Vorgehensweise weist Schwächen auf. Der Einbezug der Progressionsvorbehaltseinkünfte zu einem Fünftel – und somit die Lösung des Sächsischen FG sowie von Korezkij¹⁸ – liefert hier sowohl aus Sicht des § 34 EStG als auch des § 32b EStG befriedigende Ergebnisse und sollte daher Verwendung finden.

Bei einem positiven zu versteuernden Einkommen ist die integrative Vorgehensweise der Finanzverwaltung die konsequente Fortführung der Idee des § 34 EStG, führt jedoch aus teleologischer Sichtweise des § 32b EStG zu inakzeptablen Ergebnissen. Die additive Vorgehensweise kann auch hier nicht vollständig überzeugen.

Die eigentliche Problematik liegt in der Konstruktion der Fünftelregelung begründet – eine Gesetzesänderung, welche statt der fiktiven Verteilung eine tatsächliche Verteilung der außerordentlichen Einkünfte auf fünf Jahre erlaubt, würde schlagartig die in vorliegendem Beitrag behandelte Problematik beseitigen. Diese Vorgehensweise wäre jedoch mit einem fiskalpolitisch unerwünschten Zinseffekt verbunden, da die Steuerzahlung auf die außerordentlichen Einkünfte auf fünf Jahre gestreckt werden könnte, was einem zinslosen Steuerkredit entspricht. Letzterer könnte vermieden werden, indem man entweder eine Verzinsung der Bemessungsgrundlage kodifiziert oder auf die sog. Vergangenheitslösung¹⁹ abstellt; über Schattenveranlagungen wird hierbei berechnet, welche Steuererhöhung die zusätzlichen Einkünfte in den vergangenen Perioden zur Folge gehabt hätten. Da jedoch nicht davon auszugehen ist, dass in absehbarer Zeit eine derartige Gesetzesänderung vorgenommen wird, ist es notwendig eine Berechnungsmethode zu finden, welche auch für den Fall eines positiven verbleibenden zu versteuernden Einkommens akzeptable Ergebnisse liefert.

Als Referenzpunkt dient hierbei oben beschriebenes Ideal einer tatsächlichen Verteilung der außerordentlichen Einkünfte; da die Annahme gleich bleibender Progressionsvorbehaltseinkünfte während des Verteilungszeitraums (integrative Lösung) aus Sicht des § 32b EStG versagt, wird im Folgenden davon ausgegangen, dass die Progressionsvorbehaltseinkünfte lediglich in der aktuellen Periode anfallen (zur Zulässigkeit dieser Annahme aus

Sicht des § 34 EStG vgl. Gliederungspunkt C I). Als Konsequenz hieraus ergibt sich eine Kombination aus additiver und integrativer Lösung: zum einen ist die Berechnungsmethodik aufgrund der Isolierung des Effekts der Progressionsvorbehaltseinkünfte bzgl. einer einzigen Periode angelehnt an die additive Vorgehensweise; zum anderen werden die beiden Regelungen insofern nicht als voneinander getrennt angesehen und sozusagen ineinander integriert, als sich die Steuererhöhung durch die Progressionsvorbehaltseinkünfte in der aktuellen Periode auf dasjenige Einkommen erstreckt, welches im Rahmen einer Verteilung der außerordentlichen Einkünfte auf fünf Jahre anfiel, nämlich $(vzvEink + 0,2 \cdot aoEink)$. D.h. es wird analog zur additiven Vorgehensweise die Steuererhöhung aufgrund der Progressionsvorbehaltseinkünfte getrennt von der Fünftelregelung berechnet und dieser hinzuzugediert; im Gegensatz zur additiven Vorgehensweise wird diese Berechnung jedoch an der Stelle $(vzvEink + 0,2 \cdot aoEink)$ und nicht beim zu versteuernden Einkommen durchgeführt.

Es zeigt sich folgende Grenzsteuerbelastung steuerfreier Progressionsvorbehaltseinkünfte (s'^*):

$$(28) \quad s'^* = s'_c(0,2 \cdot aoEink + vzvEink) \cdot (0,2 \cdot aoEink + vzvEink)$$

Anhand der Differenz aus Gleichung (10) und Gleichung (28) kann das Kriterium „Niedrigere Steuerbelastung als steuerpflichtige Einkünfte“ überprüft werden. Unter Verwendung der Symbole aus Gliederungspunkt C II 2 a) muss gelten:

(29)

$$(10) ./ (28) \geq 0$$

$$5[s_{e1} + s'_{e1} \cdot (0,2 \cdot aoEink + vzvEink)] - 4[s_{e3} + s'_{e3} \cdot (vzvEink)] - s'_{e1} \cdot (0,2 \cdot aoEink + vzvEink) \geq 0$$

wegen (3) gilt:

$$4 \cdot \sigma_1 - 4 \cdot \sigma_2 + [s_{e1} + s'_{e1} \cdot (0,2 \cdot aoEink + vzvEink)] - s'_{e1} \cdot (0,2 \cdot aoEink + vzvEink) \geq 0$$

$$4 \cdot \sigma_1 - 4 \cdot \sigma_2 + s_{e1} \geq 0$$

mit

$$\sigma_1 = \frac{\delta ESt(0,2 \cdot aoEink + vzvEink)}{\delta zvEink}$$

$$\sigma_2 = \frac{\delta ESt(vzvEink)}{\delta zvEink}$$

Da die Grenzsteuerbelastung bei einem höheren Einkommen (σ_1) stets mindestens so groß ist, wie diejenige bei einem niedrigeren Einkommen (σ_2), und s_{e1} keine negativen Werte annehmen kann, ist obige Bedingung erfüllt; die Steuerbelastung steuerpflichtiger zusätzlicher Einkünfte liegt also durchweg über der nach obigem Verfahren berechneten Steuerbelastung steuerfreier Progressionsvorbehaltseinkünfte.

Des weiteren erkennt man anhand von Gleichung (28), dass die fiktive Grenzsteuerbelastung stets positiv ist, sobald auch die Grenzsteuerbelastung steuerpflichtiger Einkünfte

positiv ist, da beide Faktoren für $(0,2 \cdot \text{aoEink} + \text{zvEink} > \text{Grundfreibetrag})$ nur positive Werte annehmen; beide Prüfkriterien sind somit erfüllt.

Diese Vorgehensweise muss konsequenterweise auch auf den Fall eines negativen verbleibenden zu versteuernden Einkommens übertragen werden; die Progressionsvorbehaltseinkünfte werden also vollständig im Steuersatz berücksichtigt, jedoch wird die sich ergebende Steuererhöhung lediglich auf ein Fünftel des zu versteuernden Einkommens, und somit auf das Einkommen einer Periode, angewendet. Im Rahmen der Lösung des Sächsischen FG hingegen wurden die Progressionsvorbehaltseinkünfte nur zu einem Fünftel in die Berechnung eines Steuersatzes einbezogen, welcher dann jedoch auf das gesamte zu versteuernde Einkommen angewendet wurde. In der Grenzbetrachtung²⁰ entsprechen sich die Belastungen, deren Vereinbarkeit mit den Prüfkriterien bereits in Gliederungspunkt C II 2 d) nachgewiesen wurde:

$$(30) \quad s^* = s'_e(0,2 \cdot \text{zvEink}) \cdot (0,2 \cdot \text{zvEink}) = \frac{s'_e(0,2 \cdot \text{zvEink})}{5} \cdot \text{zvEink}$$

Die vorgestellte Rechenmethode erfüllt sowohl für ein positives als auch für ein negatives verbleibendes zu versteuerndes Einkommen die aufgestellten Kriterien und sollte daher Anwendung finden.

D. Zusammenfassung

Die fiktive Verteilung der außerordentlichen Einkünfte auf einen Zeitraum von fünf Jahren führt zu Hebelwirkungen, die schon im Fall ohne Progressionsvorbehaltseinkünfte problematisch sind. Liegen zusätzlich Letztere vor, so zeigen sich bei bestimmten Berechnungsmethoden teilweise paradoxe Wirkungen. Diese galt es durch Anwendung von Prüfkriterien zu vermeiden und eine schlüssige Berechnungsmethode zu bestimmen.

Von den bereits existierenden Berechnungsmethoden zur Berücksichtigung dieser Einkünfte im Rahmen der Fünftelregelung konnte lediglich für den Fall eines negativen verbleibenden zu versteuernden Einkommens eine mit den aufgestellten Kriterien übereinstimmende Lösung identifiziert werden. Es wurde daher ein eigener Vorschlag vorgestellt, welcher durch die Beschränkung des Progressionseffektes auf eine Periode stets befriedigende Ergebnisse liefert. Langfristig wäre es jedoch wünschenswert, die Fünftelregelung derart abzuändern, dass eine tatsächliche Verteilung der außerordentlichen Einkünfte auf fünf Jahre möglich ist, da es nicht angehen kann, dass die Komplexität des deutschen Steuerrechts durch aufwendige Gesetzesinterpretationen verunglückter Regelungen zusätzlich erhöht wird.

Anmerkungen

- 1 Der Autor bedankt sich bei zwei anonymen Gutachtern für die hilfreichen Kommentare und Hinweise zu einer früheren Version dieses Beitrags.
- 2 Bei außerordentlichen Einkünften handelt es sich um Betriebsveräußerungsgewinne (§§ 14, 14a Abs. 1, 16, 18 Abs. 3 EStG), Entschädigungen i.S.d. § 24 Nr. 1 EStG, Nutzungsvergütungen und Zinsen i.S.d. § 24 Nr. 3 EStG, soweit sie für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren nachbe-

zahlt wurden, Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten sowie Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen (§ 34b Abs. 1 Nr. 1 EStG).

- 3 Nachfolgend soll stets von positiven Progressionsvorbehaltseinkünften ausgegangen werden; ein negativer Progressionsvorbehalt wird aus Gründen der Komplexitätsreduktion vernachlässigt.
- 4 Vgl. H 198 EStR.
- 5 Vgl. Siegel (2004), S. 916.
- 6 Vgl. Siegel (2004), S. 916. Nicht betrachtet wird im Folgenden eine Berechnungsmethode von Wendt, vgl. Wendt (1999a), S. 339. Dieses Verfahren ist in sich widersprüchlich und kaum nachvollziehbar, vgl. hierzu die Kritik von Urban (1999), S. 783f., Wendt (1999b), S. 787f.
- 7 Vgl. FG Düsseldorf v. 13. 5. 2002, 1 K 5072/00 E, DStRE 2002, 1378, Rev. unter BFH-Az. XI R 15/02 anhängig.
- 8 Vgl. H 198 EStR; FG Düsseldorf v. 9. 9. 2004, 15 K 6843/01 E, EFG 2005, 49; Rev. unter BFH-Az. XI R 48/04 anhängig.
- 9 Vgl. Sächsisches FG v. 14. 2. 2002, 2 K 2084/00, DStRE 2002, 1178, Rev. unter BFH-Az. VI R 35/02 anhängig.
- 10 Vgl. Siegel (2004), S. 914, Siegel/Korezkij (2005), S. 577.
- 11 Die unterschiedliche Behandlung der pvEink in Abhängigkeit von der Höhe des vzvEink findet ihre Ursache in der Differenzierung im Bereich der steuerpflichtigen Einkünfte.
- 12 Vgl. BFH v. 11.09.1987, VI R 19/84, BStBl. 1987 II, S. 856; BFH v. 01.08.1986, VI R 181/83, BStBl. 1986 II, S. 902.
- 13 Diese Argumentation findet sich auch in der Urteilsbegründung des Sächsischen FG, vgl. Sächsisches FG v. 14. 2. 2002, 2 K 2084/00, DStRE 2002, 1180.
- 14 Diese wird regelmäßig in Steuerbelastungsrechnungen als s'_c (hier σ'_c) bezeichnet; in vorliegendem Beitrag beschreibt s'_c jedoch nicht die Ableitung der Einkommensteuerfunktion nach dem Einkommen, sondern die Ableitung der Durchschnittssteuersatzfunktion nach dem Einkommen.
- 15 Bei vzvEink > € 52.152 befindet man sich sowohl im Rahmen der Berechnung der Einkommensteuer auf vzvEink als auch auf vzvEink zzgl. 0,2·aoEink in der Proportionalzone der Einkommensteuer.
- 16 Vgl. Henning/Hundsdoerfer/Schult (1999), S. 131.
- 17 Die Multiplikation der $s'(e)$ -Funktion mit 0,2 kann formal anhand des Differentialquotienten

erläutert werden; im Folgenden bezeichnet $a \cdot x + b - \frac{c}{x}$ die Einkommensteuerdurchschnittssteuersatzfunktion. Die Variablen a, b und c sind von der entsprechenden Zone der Einkommensteuerfunktion abhängig (für die Proportionalzone gilt z.B. a = 0; b = 0,42; c = 7.914):

$$s_c(x) = a \cdot x + b - \frac{c}{x} \quad \rightarrow \quad s'_c(x) = a + \frac{c}{x^2}$$

$$\begin{aligned} s'_{e_{-0,2}}(x) &= \lim_{\Delta x \rightarrow 0} \frac{s_c(x+0,2 \cdot \Delta x) - s_c(x)}{\Delta x} = \lim_{\Delta x \rightarrow 0} \frac{a \cdot (x+0,2 \cdot \Delta x) + b - \frac{c}{(x+0,2 \cdot \Delta x)} - a \cdot x - b + \frac{c}{x}}{\Delta x} = \\ &= \lim_{\Delta x \rightarrow 0} \frac{a \cdot (x+0,2 \cdot \Delta x) - a \cdot x}{\Delta x} + \lim_{\Delta x \rightarrow 0} \frac{-\frac{c}{(x+0,2 \cdot \Delta x)} + \frac{c}{x}}{\Delta x} = \\ &= \lim_{\Delta x \rightarrow 0} \frac{a \cdot x + a \cdot 0,2 \cdot \Delta x - a \cdot x}{\Delta x} + \lim_{\Delta x \rightarrow 0} \frac{-\frac{c \cdot x}{(x+0,2 \cdot \Delta x) \cdot x} + \frac{c \cdot (x+0,2 \cdot \Delta x)}{x \cdot (x+0,2 \cdot \Delta x)}}{\Delta x} = \\ &= a \cdot 0,2 + \lim_{\Delta x \rightarrow 0} \frac{c \cdot x + c \cdot 0,2 \cdot \Delta x - c \cdot x}{x \cdot (x+0,2 \cdot \Delta x) \cdot \Delta x} = 0,2 \cdot a + \lim_{\Delta x \rightarrow 0} \frac{c \cdot 0,2 \cdot \Delta x}{x \cdot (x+0,2 \cdot \Delta x) \cdot \Delta x} = 0,2 \cdot a + \frac{0,2 \cdot c}{x^2} = \\ &= 0,2 \cdot s'_c(x) \end{aligned}$$

18 Vgl. Siegel/Korezkij (2005), S. 580f.

19 Vgl. Henning/Hundsdoerfer/Schult (1999), S. 135.

20 Bei nichtmarginaler Betrachtung liegt die Belastung s^* aufgrund der degressiven Durchschnittssteuersatzfunktion unterhalb derer von s_{PV} .

Literatur

Henning, Michael/Hundsdoerfer, Jochen/Schult, Eberhard (1999), Die Progressionsglättung für außerordentliche Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG-Entwurf, in: Deutsches Steuerrecht 37, 1999, S. 131–136.

Siegel, Theodor (2004), Einkommensteuer bei Zusammentreffen von Progressionsvorbehalt und Fünftelregelung, in: Betriebs-Berater 59, 2004, S. 914–920.

Siegel, Theodor/Korezkij, Leonid (2005), Zur Beziehung zwischen Fünftelregelung und Progressionsvorbehalt – Zufallsprinzip oder Relevanz der Wirkung bei Lückenfüllung im Steuerrecht?, in: Deutsches Steuerrecht 43, 2005, S. 577–581.

Urban, Johannes (1999), Der Antrag nach § 34 EStG 1999 als Steuerfalle?, in: Finanzrundschau 81, 1999, S. 781–787.

Wendt, Michael (1999a), Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 – Änderungen bei betrieblichen und privaten Veräußerungsgeschäften, in: Finanzrundschau 81, 1999, S. 333–355.

Wendt, Michael (1999b), Einige Bemerkungen zum Aufsatz von Urban, in: Finanzrundschau 81, 1999, S. 787–788.

Zusammentreffen von außerordentlichen Einkünften und steuerfreien Progressionsvorbehaltseinkünften – Gesetzesinterpretation und Belastungsanalyse

Zusammenfassung

Der Beitrag hatte zum Ziel, verschiedene Methoden der Steuerberechnung bei einem Aufeinandertreffen der Regelungen des § 34 EStG und des § 32b EStG auf ihre Vereinbarkeit mit den Zielen dieser Vorschriften zu untersuchen. Es zeigte sich, dass aufgrund der verunglückten Vorschrift des § 34 EStG lediglich für den Fall eines negativen verbleibenden zu versteuernden Einkommens bereits eine befriedigende Lösung existiert; schließlich stellt der Autor einen eigenen Lösungsvorschlag vor.

Computing Income Tax in the Case of a Concourse of § 34 EStG and § 32b EStG

Summary

The paper aimed at analysing different methods of tax-computing in the case of a concurrence of § 34 EStG and § 32b EStG concerning the compatibility with the goals of these rules. It turned out, that – because of the insufficiency of § 34 EStG – there is a satisfying solution only in the case of a negative remaining taxable income; finally the author suggests a solution to the problem.

Keywords: tax-computing, negative remaining taxable income

JEL: H24, H20, H21