

# Tarifverwerfungen beim Zusammentreffen von Progressionsvorbehalt und Besteuerung außerordentlicher Einkünfte: Theoretische und empirische Befunde zu arbiträren Grenzsteuersatzverläufen

Frank Hechtner

Fachbereich Wirtschaftswissenschaft

Diskussionsbeiträge

FACTS

2015/34

# **Tarifverwerfungen beim Zusammentreffen von Progressionsvorbehalt und Besteuerung außerordentlicher Einkünfte: Theoretische und empirische Befunde zu arbiträren Grenzsteuersatzverläufen**

Frank Hechtner\*

**Zusammenfassung:** Der vorliegende Beitrag analysiert das Zusammentreffen von Progressionsvorbehalt und Besteuerung von außerordentlichen Einkünften. Bei dieser Fallkonstellation greifen mehrere Tarifvorschriften ineinander, so dass die Berechnung der gesamten tariflichen Einkommensteuer nicht trivial erscheint. In dem vorliegenden Beitrag wird theoretisch und empirisch analysiert, ob in der beschriebenen Konstellation Tarifverwerfungen identifiziert werden können. Diese werden angenommen, wenn die Grenzsteuersätze negativ sind oder über 100% liegen. Die theoretische Analyse verdeutlicht, dass derartige arbiträre Grenzsteuersatzverläufe existieren. Anhand der empirischen Auswertung der Einkommensteuerstatistik kann gezeigt werden, dass die theoretischen Überlegungen auch in der Realität vorzufinden sind. Ferner belegt die empirische Analyse, dass das Zusammentreffen von Progressionsvorbehalt und Besteuerung von außerordentlichen Einkünften im Veranlagungsverfahren keineswegs exotisch ist. Vielmehr werden hier wohl Fälle angesprochen, in denen ein Arbeitnehmer mit Zahlung einer Abfindung aus der Berufstätigkeit ausscheidet und danach für eine gewisse Zeit noch Lohnersatzleistungen bezieht. Bei dieser Fallkonstellation muss dann aber konstatiert werden, dass sich nicht gewollte Tarifeffekte einstellen können.

**Schlüsselwörter:** Grenzsteuersatz, Progressionsvorbehalt, außerordentliche Einkünfte, Tarifverwerfung, Mikrosimulation

**JEL-Classification:** H21, H24, K34

---

\* Prof. Dr. Frank Hechtner, Juniorprofessur für Steuerwirkungslehre, Freie Universität Berlin, Garystraße 21, 14195 Berlin, Tel.: 030/838-52213, E-Mail: frank.hechtner@fu-berlin.de

# **Tarifverwerfungen beim Zusammentreffen von Progressionsvorbehalt und Besteuerung außerordentlicher Einkünfte: Theoretische und empirische Befunde zu arbiträren Grenzsteuersatzverläufen**

## **1. Einleitung**

Im Deutschland werden Einkünfte von natürlichen Personen einem synthetischen Einkommensteuertarif unterworfen. Die Tarifformel nach § 32a EStG sieht hierbei einen direkt linear progressiven Tarif vor. Daneben existieren weitere Tarifvorschriften, die an das Vorliegen bestimmter Tatbestände (Einkünfte) anknüpfen. Zu nennen sind hier die §§ 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). Gerade im Zuge der letzten großen Unternehmensteuerreform wurde der dargestellte Katalog der Tarifvorschriften stark ausgedehnt.

Bei der Ermittlung der konkreten Einkommensteuer können dann Problemstellungen auftreten, wenn mehrere Tarifvorschriften gleichzeitig anzuwenden sind. Hierbei ist es dann bedeutend, welche konkreten Tarifvorschriften wie zusammentreffen. Der vorliegende Beitrag widmet sich einer solchen nicht unbedeutenden Fallkonstellation, in der drei Tarifvorschriften zusammentreffen. Es handelt sich um das Zusammentreffen von dem Progressionsvorbehalt mit der Besteuerung von außerordentlichen Einkünften und der regulären Besteuerung der übrigen Einkünfte.

Warum ist nun diese Kombination und daraus resultierende Fragestellungen von besonderer Bedeutung bei der Analyse von Tarifvorschriften? Zum einen hat die Rechtsprechung eben zu dieser Frage nun abschließend geurteilt, wie die Einkommensteuer zu ermitteln ist. Bisher war dies unklar und die Berechnung wurde auch wohl nicht immer einheitlich vollzogen. Ferner fehlt es bisher an einer umfassenden Analyse zu der nun festgelegten Berechnungsmethodik.

Weiterhin besitzt die beschriebene Fallkonstellation empirische Relevanz. Dies erklärt sich aus dem folgenden Umstand: häufig treten Fälle auf, in denen ein Steuerpflichtiger (teilweise nicht aus freiwilligen Gründen) sein Arbeitsverhältnis beendet und hierbei noch eine Abfindung erhält. Diese unterliegt der Besteuerung nach § 34 Abs. 1 EStG. Gleichzeitig werden mit Beendigung des Arbeitsverhältnisses Lohnersatzleistungen gezahlt, solange noch keine neue Tätigkeit aufgenommen wurde. Diese unterliegen der Besteuerung nach § 32b EStG. Es handelt sich vermutlich also um Fälle, in denen nach Bezug der Abfindung der Arbeitnehmer eine begrenzte Zeit arbeitslos ist und daher Lohnersatzleistungen bezieht.

Als letzter Grund für die Forschungsfrage ist anzuführen, dass erst jetzt jüngere empirische Veranlagungsdaten aus der jährlichen Steuerstatistik verfügbar sind, mit deren Hilfe die beschriebenen Fälle eingehend untersucht werden können.

Die hier behandelte Forschungsfrage erstreckt sich auf eine theoretische und empirische Tarifanalyse mit Bezug zu der beschriebenen Fallkonstellation. Im theoretischen Teil des Beitrags soll eine ökonomische Analyse der geltenden Rechtslage bei Bezug von Progressionseinkünften und außerordentlichen Einkünften vorgenommen werden. Hierbei gilt es zu untersuchen, inwieweit sich bei der Anwendung von mehreren Tarifvorschriften Verwerfungen ergeben können, die zu unsystematischen ökonomischen Ergebnissen führen. Weiterhin soll empirisch mittels Daten aus der Einkommensteuerstatistik untersucht werden, in welchem Ausmaß die dargestellten Einkommenskombinationen in der Realität vorkommen, zu welchen fiskalischen Mindereinnahmen die Steuerbegünstigung nach § 34 EStG führt und inwieweit die theoretisch abgeleiteten Verwerfungen in der Realität auch wirklich zu beobachten sind.

Der Beitrag gliedert sich daher wie folgt: Kapitel zwei führt in die Problemstellung ein und stellt hierzu das geltende Geflecht an Tarifnormen im Einkommensteuergesetz dar. Ferner wird ein Überblick über geeignete Kriterien zur Beurteilung von Tarifverwerfungen gegeben und es wird hierzu ein kurzer Literaturüberblick dargestellt. Kapitel drei stellt die theoretische Analyse der zusammengesetzten Tarifvorschrift dar. Hierzu werden mögliche Tarifverwerfungen anhand der Grenzbelastungen von Progressionseinkünften und außerordentlichen Einkünften abgeleitet. Kapitel vier nimmt eine empirische Auswertung vor. Es wird analysiert, inwieweit die theoretisch abgeleiteten Tarifverwerfungen auch empirisch beobachtet werden können. Zudem werden die fiskalischen Effekte durch die Begünstigung der außerordentlichen Einkünfte abgeleitet. Weiterhin wird analysiert, in wie vielen Fällen der Progressionsvorbehalt und die Besteuerung von außerordentlichen Einkünften zugleich auftreten. Der Beitrag schließt mit einem Fazit in Kapitel fünf.

## 2. Problemstellung und Literaturüberblick

### 2.1. Das Tarifgefüge im Einkommensteuergesetz als Ursache für mögliche Tarifverwerfungen

Im Zuge der Unternehmenssteuerreform wurde die Anzahl der unterschiedlichen Tarifvorschriften drastisch ausgeweitet. Neben der Grundtarifvorschrift des § 32a EStG existieren noch fünf weitere Tarifnormen, die entweder kumulativ oder exklusiv gegenüber § 32a EStG als Grundnorm anzuwenden sind. Darüber hinaus kann das Splittingverfahren auch als eigene Tarifvorschrift aufgefasst werden, womit sich § 32a EStG (und ggf. andere Sondertarifvorschriften) weiter untergliedern. Die folgende Tabelle stellt die derzeitigen Tarifvorschriften im EStG und deren Wechselwirkungen exemplarisch dar<sup>1</sup>:

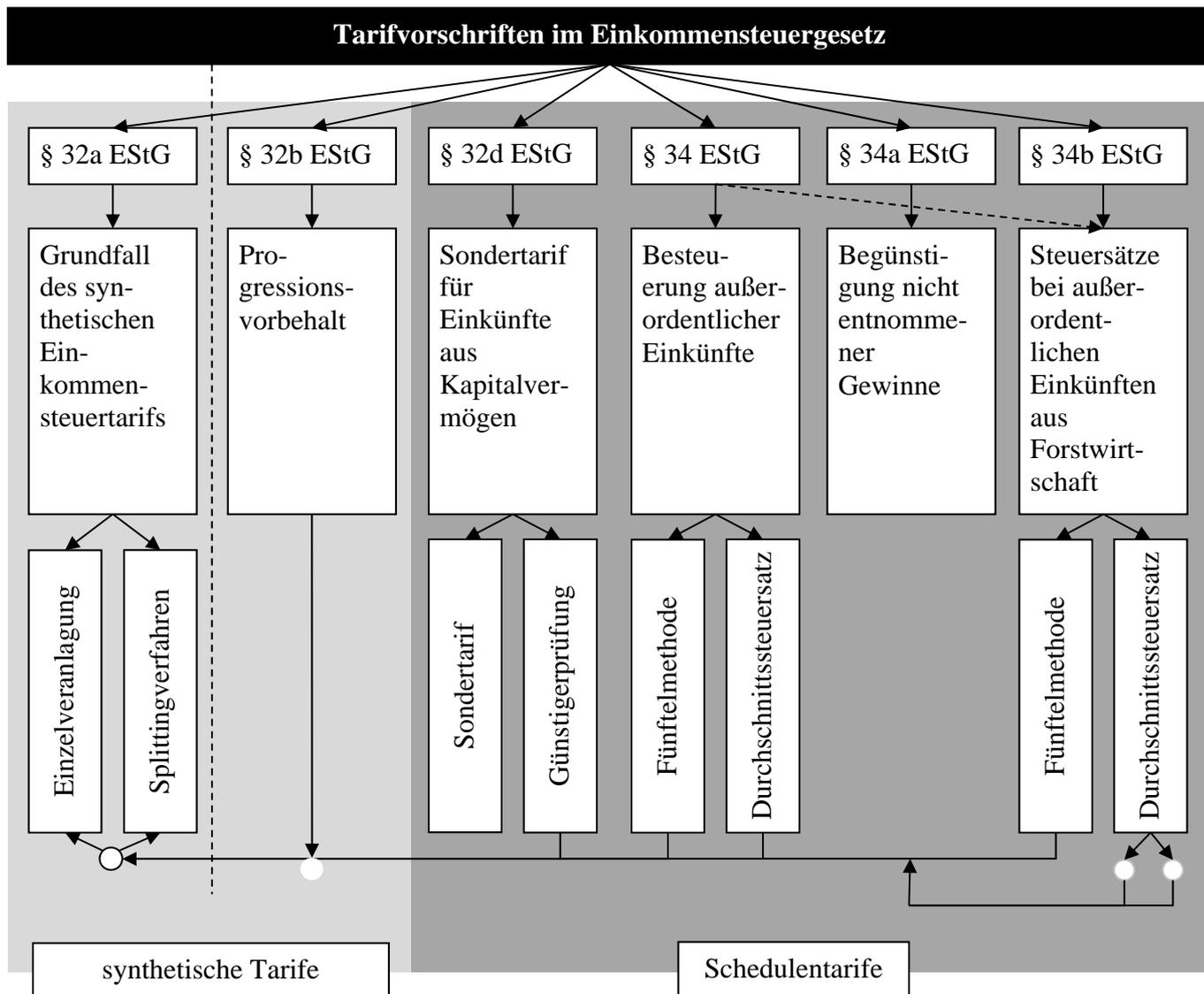


Abbildung 1: Tarifnormen im Einkommensteuergesetz

Aus der Übersicht wird deutlich, welche Komplexität das Steuersystem im Rahmen der Tarifvorschriften aufweist. So existieren z.B. im Rahmen von § 34 EStG gleich zwei

<sup>1</sup> Vgl. z.B. Hechtner (2010), S. 26. 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.

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 in der Abbildung 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 oder auf Antrag bzw. als Missbrauchsvermeidungsvorschrift nach § 32d Abs. 2 EStG).

Die dargestellten Tarifnormen unterscheiden sich dadurch, dass sie entweder auf alle Einkünfte (synthetischer Tarif) oder nur auf ausgewählte Einkünfte (Schedulentarif) anzuwenden sind. Ferner kann danach differenziert werden, inwieweit ein Schedulentarif eine eigenständige Tarifzuordnungsvorschrift enthält (z.B. einen konstanten Steuersatz) oder per Verweis die Tarifzuordnungsvorschrift des § 32a EStG analog anwendet. So bezieht sich sowohl § 34 EStG als auch § 34b EStG auf den regulären Tarif nach § 32a EStG. Beide Tarifformen ordnen an, dass in Abhängigkeit von der Steuerbelastung unter Anwendung des Regeltarifs eine Vergünstigung erfolgen soll. Die Vergünstigung knüpft an unterschiedliche Maße an (Differenzsteuer, durchschnittlicher Steuersatz). Letztendlich soll eine Progressionsminderung erreicht werden.

Bei Anwendung mehrerer Tarifvorschriften können Anwendungsprobleme entstehen, wenn unklar ist, in welcher Reihenfolge einzelne Tarifvorschriften wie anzuwenden sind. Die Tarifvorschriften der §§ 32a und 32b EStG schließen sich gegenseitig aus, sodass hier gegenseitige Verwerfungen nicht entstehen können.<sup>2</sup> 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 aus. Folglich können auch hier keine Verwerfungen bei der gleichzeitigen Anwendung weiterer Tarifnormen entstehen.<sup>3</sup> Ein Zusammenspiel von § 34 Abs. 3 EStG und § 34a EStG wird bereits per Gesetz ausgeschlossen (§ 34a Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG). Die Verwaltung leitet hieraus auch ein Wahlrecht hinsichtlich § 34 Abs. 1 EStG und § 34a EStG ab. 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 auch nicht mit den §§ 32b, 34 EStG kollidieren, so dass auch hier keine zusätzlichen Verwerfungen auftreten sollten.

Verwerfungen können im Umkehrschluss folglich u.a. dann auftreten, wenn die Sondertarifnormen §§ 32b, 34, 34b EStG zusammen zur Anwendung kommen.<sup>4</sup> So hat das Zusammenspiel von § 32b und § 34 EStG (zusammen mit dem Grundtarif nach § 32a EStG)

---

<sup>2</sup> Vielmehr verweist § 32b EStG implizit auf § 32a EStG.

<sup>3</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 mit einbezogen. Demzufolge unterscheidet sich dann der Fall nicht mehr im Vergleich zur regulären Besteuerung.

<sup>4</sup> Hierbei sei darauf hingewiesen, dass auch die einzelnen Tarifnormen des § 34 Abs. 1, 3 EStG im Zusammenspiel auftreten können, was ebenfalls zu Verwerfungen führen kann. Vgl. zu dieser Problematik ausführlich *Houben* (2006), S. 200-207.

in den letzten Jahren die Rechtsprechung und die Literatur beschäftigt.<sup>5</sup> Dies kann nicht verwundern, da dieses Zusammenspiel theoretisch erst einmal geeignet ist, neue Fragestellungen aufzuwerfen. Weiterhin bildet eben diese Fallkonstellation auch einen in der Realität nicht selten auftretenden Fall ab.

Die theoretische Problemstellung, die entsteht, wenn eben die drei beschriebenen Tarifnormen (hier also die §§ 32a, 32b, 34 EStG) zusammen anzuwenden sind, kann wie folgt skizziert werden: 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 aber wiederum unter Anwendung von § 32b EStG und § 34 EStG zu ermitteln, so dass gegenläufige Wirkungen zu berücksichtigen sind. Während über § 32b EStG bei positiven steuerfreigestellten Einkünften die Progression erhöht werden soll, will demgegenüber § 34 EStG die Progression auf die begünstigten Einkünfte mindern. Beide Normen beziehen sich also auf den Progressionsgrad. Dieser wiederum hängt aber zumeist auch von der Höhe der jeweiligen weiteren Einkünfte ab. Damit entsteht dann aber bei der Ermittlung der Einkommensteuer eine Pfadabhängigkeit, in welcher Reihenfolge die jeweiligen Normen anzuwenden sind. Das Gesetz indes enthält keine weiteren Ausführungen, wie das Zusammenspiel von § 32b EStG und § 34 EStG rechentechnisch zu lösen ist, so dass es nicht verwundert, dass diese Frage erst durch Gerichte endgültig geklärt wurde.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob die nun gefundene Berechnungsmethode zu ökonomischen Verwerfungen führt. Hierzu bedarf es allerdings einer Klärung, welche Anforderungen an einen systematischen Tarif zu stellen sind, damit keine Verwerfungen entstehen. Im Folgenden soll daher dargestellt werden, welche Anforderungen an einen systematischen Tarif zu stellen sind. Diese Anforderungen werden dann im nächsten Hauptkapitel auf das Zusammenspiel von § 32b EStG und § 34 EStG angewendet.

## **2.2. Anforderungen an ein systematisches Tarifsystem zur Beurteilung von Tarifverwerfungen**

Im Folgenden sei kurz skizziert, anhand welcher Kriterien mögliche Verwerfungen bei der Tarifstruktur beurteilt werden sollen.<sup>6</sup> Da diese Fragestellung bereits in anderen Arbeiten ausführlich diskutiert wurde, seien hier nur die wesentlichen Überlegungen dargestellt.<sup>7</sup>

Zur Analyse von ökonomischen Verwerfungen sei im Folgenden auf den Grenzsteuersatz abgestellt, der sich als Ableitung der Tariffunktion  $T$  nach der Bemessungsgrundlage  $Z$  darstellt. Keine ökonomische Verwerfung liegt vor, wenn der Grenzsteuersatz sich im Intervall von 0 bis 1 bewegt, mitunter also gilt

$$(1) \frac{dT}{dZ} \in [0;1].$$

Die genannte Forderung wird auch im Rahmen der Optimalsteuertheorie erhoben.<sup>8</sup> Ebenso wird sie häufig als minimale Anforderung an einen systematischen Tarif gestellt. Der genaue

---

<sup>5</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; Hechtner/Siegel (2010), S. 1593-599.

<sup>6</sup> Vgl. zur Tarifstruktur allgemein z.B. Bareis (1999), S. 87-95; Bareis (1991), S. 405.

<sup>7</sup> Vgl. für die folgenden Ausführungen z.B. Bräuer (1927), S. 10-20; Bareis (1991), S. 409; Bareis (1997), S. 7; Bareis/Siegel (2004), S. 51, 113; Förster (2010), S. 113-115; Hechtner (2011), S. 1145-1147; Schaumburg/Schaumburg (2013), S. 67-69.

<sup>8</sup> Vgl. z.B. Mirrless (1971), S. 178; Salanie (2002), S. 96; Kakwani/Lambert (1998), S. 371.

Verlauf des Grenzsteuersatzes (mitunter der Grad der Progression<sup>9</sup>) wird hier zumeist anhand des gewünschten Grades der Umverteilung ermittelt. Auf den genauen Verlauf der Grenzsteuersatzfunktion sei im Folgenden nicht weiter eingegangen.<sup>10</sup>

Es kann gezeigt werden, dass unter Verletzung der Annahme aus (1) nicht gewollte Effekte auftreten können, was im Folgenden verbal begründet werden soll. Die Argumentation gegen Steuersätze unter 0% oder über 100% kann hierbei juristisch oder ökonomisch geführt werden. Es sei zu beiden Argumentationslinien der Kernpunkt dargestellt. Welche Begründung schlüssiger erscheint, liegt im Auge des Betrachters.

Aus Artikel 3 des Grundgesetzes leitet das BVerfG Forderungen über die horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit ab.<sup>11</sup> Horizontale Gleichmäßigkeit der Besteuerung bedeutet, dass Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch besteuert werden.<sup>12</sup> Darüber hinaus werden aus Art. 14 GG Forderungen hinsichtlich der maximalen Besteuerung abgeleitet. Das Recht auf Eigentum schließt eine erdrosselnde Besteuerung aus.<sup>13</sup> Nimmt der Grenzsteuersatz negative Werte an, so führt dies dazu, dass im Vergleich von zwei Einkommen dem höheren Einkommen eine geringere Steuerschuld zugewiesen wird. Mitunter sinkt also die Steuerschuld mit steigendem Einkommen. Dies widerspricht allerdings im Umkehrschluss dem Postulat der horizontalen Steuergerechtigkeit, da unterschiedlichen Einkommen gleiche Steuerbeträge zugewiesen werden. Die genaue Umkehr der Reihenfolgen der Steuerbelastungen verstößt dann gegen die vertikale Steuergerechtigkeit, da höhere Einkommen niedriger besteuert werden.

Liegen demgegenüber Steuersätze über 100% vor, so werden zusätzliche Einkünfte vollständig von der Steuer aufgezehrt. Ist der (Grenz-) Steuersatz über alle Einkommensteile über 100%, so würde das komplette Einkommen von der Steuer aufgezehrt, was gegen das Recht auf Eigentum nach Art. 14 GG steht und einer Enteignung gleichkäme.<sup>14</sup> Treten die Grenzsteuersätze über 100% nur innerhalb eines Intervalls auf, so lassen sich Einkommenskombinationen finden, bei denen zwei Steuerpflichtige mit unterschiedlichen Einkommen identische Steuerzahlungen aufweisen. Auch dies widerspricht implizit dem Postulat der horizontalen Steuergerechtigkeit.<sup>15</sup>

Wie angedeutet, 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>16</sup>) definiert ist. Ein Investor würde also unter Berücksichtigung von Steuern Projekte ablehnen, die in einer Welt ohne Steuern zu

---

<sup>9</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>10</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>11</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 *Mellinghof* (2005), S. 180; *Förster* (2010), S. 113, 114.

<sup>12</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>13</sup> Vgl. BVerfG v. 31.05.1988, 1 BvL 22/85, BVerfGE 78, 232-249.

<sup>14</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 Eigentumsgarantie ab. Vgl. BVerfG v. 31.05.1988, 1 BvL 22/85, BVerfGE 78, 232-249. Streng genommen müsste daher in Gleichung (1) der Steuersatz von 100% bereits ausgeschlossen werden.

<sup>15</sup> Vgl. z.B. *Vogel* (1996), S. 9; *Lammers* (2008), S. 109; *Förster* (2010), S. 114. Es wird hier auf eine mögliche Umkehrung der Reihenfolge in der Steuerbelastung der Steuerpflichtigen hingewiesen, was gegen die vertikale Steuergerechtigkeit verstößt.

<sup>16</sup> Zu den Überlegungen des ökonomischen Gewinns vgl. z.B. *Schneider* (1963), S. 467.

präferieren wären. Gleiches Argument gilt, wenn Grenzsteuersätze unter 0% akzeptiert werden.

Die dargestellten Überlegungen haben sich auf den Verlauf des Grenzsteuersatzes bezogen. Die Überlegungen können gleichwohl auf den Verlauf des Differenz- oder Durchschnittssteuersatzes ausgeweitet werden.<sup>17</sup> Differenz- und Durchschnittssteuersatz nähern sich asymptotisch dem Verlauf des Grenzsteuersatzes an. Im Übrigen lassen sich die Argumente ausweiten auf Fälle, in denen der Grenzsteuersatz unter 100% aber oberhalb des Spitzensteuersatzes liegt.

In den nächsten Hauptkapiteln wird untersucht, inwieweit sich Grenzsteuersätze theoretisch oder empirisch ableiten lassen, die außerhalb des Intervalls von 0% bis 100% liegen. Können derartige Konstellationen theoretisch nicht ausgeschlossen werden, dann kann der Tarif zu Verwerfungen führen. Inwieweit diese theoretische Problematik dann auch empirisch Relevanz hat, wird durch die Auswertung der Einkommensteuerstatistik in einem weiteren Kapitel beantwortet. Zuvor sei kurz auf die relevante Literatur eingegangen.

### 2.3. Ausgewählte Literatur zu Tarifanalysen

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre unterscheidet im Rahmen der Steuerbelastungsmessung zwischen Bemessungsgrundlagen-, Zeit- und Tarifeffekten.<sup>18</sup> Tarifeffekte wurden in jüngster Vergangenheit nur vereinzelt analysiert.<sup>19</sup> Gerade nach Umsetzung der Unternehmensteuerreform 2008 wurden die neu eingeführten Tarifnormen verstärkt einer Analyse unterzogen. Dies betrifft die Arbeiten von *Diller* (2006), *Siegel* (2007), *Diller/Siegel* (2008) sowie *Siegel* (2009) zu § 34 EStG, *Homburg/Houben/Maiterth* (2008), *Houben/Maiterth* (2008), *Knirsch/Schanz* (2008), *Hechtner/Hundsdoerfer/Sielaff* (2011) zu § 34a EStG oder *Hechtner/Hundsdoerfer* (2009) zu § 32d EStG. Hierbei standen zumeist Fragestellungen der Steuerplanung im Vordergrund.

Die Tarifnormen nach §§ 32b und/oder 34 EStG wurden z.B. in den Arbeiten von *Vogel* (1996), *Wotschofsky* (1998), *Henning/Schult/Hundsdoerfer* (1999), *Wotschofsky/Pasch* (2001) und *Förster* (2010) analysiert. In den Arbeiten stehen zumeist Tarifverwerfungen und die Ableitung von Grenzbelastungen über 100% im Vordergrund. *Diller* (2006), *Siegel* (2007), *Diller/Siegel* (2008) sowie *Siegel* (2009) analysieren Verwerfungen bei Zusammentreffen des Progressionsvorbehalts mit § 34 EStG. Hierbei werden auch Vorschläge für eine systematische Neugestaltung von § 34 EStG unterbreitet. Das Zusammenspiel von § 34 EStG und den unterschiedlichen Begünstigungstatbeständen (§ 34 Abs. 1, 3 EStG) wird von *Houben* (2006) analysiert. Es werden hier Tarifverwerfungen aufgezeigt und es wird dargelegt, wie die Berechnung zu erfolgen hat, wenn beide Begünstigungen (§ 34 Abs. 1, 3 EStG) zusammen auftreten. Die Entscheidung der Rechtsprechung und die dort gefundene Rechenmethodik zu dem Zusammenwirken der §§ 32b, 34 EStG wurde bisher von *Hechtner/Siegel* (2010) kommentiert.

Empirische Aussagen zu dem Aufkommen aus dem Progressionsvorbehalt finden sich bei *Müller* (2004) und *Hechtner* (2011). Fiskalische Effekte aus der Anwendung des § 34 EStG wurden bisher nur von *Müller* (2004) abgeleitet.

---

<sup>17</sup> Vgl. *Förster* (2010), S. 114; *Hechtner* (2011), S. 1146.

<sup>18</sup> Vgl. z.B. *Niemann/Kastner* (2009), S. 131; *Wagner* (2005), S. 454; *Wagner* (1984), S. 211.

<sup>19</sup> Einen Forschungsüberblick der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre geben *Hundsdoerfer/Kiesewetter/Sureth* (2008), S. 61-108.

### 3. Zusammenspiel des Progressionsvorbehaltes mit außerordentlichen Einkünften

#### 3.1. Formalisierung der Problemstellung

§ 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. Für Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten steht nach § 34 Abs. 3 S. 1 EStG als Sondertarif lediglich die Fünftelmethode zur Wahl. Im Folgenden wird die Besteuerung nach dem Durchschnittssteuersatz nicht weiter betrachtet.

Für die Analyse sei kurz auf die formale Darstellung der Fünftelmethode eingegangen. Im Folgenden bezeichne  $vzve$  die verbleibenden zu versteuernden Einkünfte (zu versteuerndes Einkommen abzüglich der außerordentlichen Einkünfte). Weiterhin seien mit  $aoe$  die außerordentlichen Einkünfte, mit  $pv$  die Progressionseinkünfte umschrieben. Die Funktion  $S^{32a}(zve)$  repräsentiert die aktuelle Tariffunktion nach § 32a EStG. Wird im Folgenden von der Ableitung der Tariffunktion nach  $zve$  gesprochen, so meint dies die Ableitung der (äußeren) Funktion.

Die Fünftelmethode bewirkt eine Milderung der Progression, indem sie die 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 implizit 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>20</sup>

$$(2) S^{32a,34} = S(vzve) + 5 \cdot \underbrace{\left( S^{32a} \left( vzve + \frac{1}{5} aoe \right) - S^{32a}(vzve) \right)}_{S^{34}}.$$

Ausdruck (2) lässt sich vereinfachen zu

$$(3) 5 \cdot S^{32a} \left( vzve + 0,2 \cdot aoe \right) - 4 \cdot S^{32a} (vzve).$$

*Hundsdoerfer/Hennig/Schult* (1999) haben gezeigt, dass dieser Tarif zu Grenzsteuersätzen über 100% auf zusätzliche Einkünfte  $vzve$  führen kann.<sup>21</sup>

Treten nun zu den laufenden steuerpflichtigen Einkünften ( $vzve$ ) und den außerordentlichen Einkünften ( $aoe$ ) noch dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfende Einkünfte ( $pv$ ) hinzu, so stellt sich die Frage, wie (2) zu modifizieren ist. Sowohl vor Gerichten als auch in der Literatur wurde heftig hierüber gestritten. Infolge der ergangenen Rechtsprechung zu der beschriebenen Fallkonstellation wurde dann abschließend die Rechenmethodik festgelegt. Die gemeinsame Tarifformel stellt sich damit wie folgt dar:

<sup>20</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, was hier nicht näher betrachtet wird.

<sup>21</sup> Vgl. *Hundsdoerfer/Hennig/Schult* (1999), S. 131.

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

$$(4) \quad 5 \cdot \left( \frac{S^{32a}(vzve + pv + 0,2 \cdot aoe)}{vzve + pv + 0,2 \cdot aoe} \cdot (vzve + 0,2 \cdot aoe) - \frac{S^{32a}(vzve + pv)}{vzve + pv} \cdot vzve \right)$$

Die Formel wurde von der Rechtsprechung wie folgt begründet:<sup>22</sup> Durch die volle Berücksichtigung der Progressionseinkünfte werde der Idee des Progressionsvorbehalts Rechnung getragen, dass nicht steuerfreigestellte Einkommen einer höheren Belastung zu unterwerfen sind. 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.<sup>23</sup>

### 3.2. Theoretische Analyse der Tarifstruktur bei Progressionsvorbehalt und außerordentlichen Einkünften

#### 3.2.1. Darstellung der untersuchten Fallkonstellationen

Im Folgenden soll analysiert werden, inwieweit (4) zu ökonomischen Verwerfungen führen kann. Hierbei werden die steuerfreien Progressionseinkünfte und die außerordentlichen Einkünfte getrennt untersucht. Es wird jeweils für beide Einkunftsgruppen getrennt analysiert, inwieweit sich negative oder positive über 100% liegende Grenzsteuersätze ergeben können. Liegen derartige Fallkonstellationen vor, so wird von Tarifverwerfungen gesprochen.

Als relevante Einflussgrößen der abgeleiteten Ergebnisse ergeben sich die drei Einkommensgrößen  $vzve$ ,  $aoe$  und  $pv$ . Die ersten beiden Größen können nur positive Werte annehmen, wenn Ausdruck (4) zur Anwendung kommt.<sup>24</sup> Demgegenüber kann  $pv$  sowohl positive als auch negative Werte annehmen. Dadurch steigt die Anzahl der unterschiedlichen Fallkonstellationen. Um bei der folgenden Analyse die unterschiedlichen Fallgruppen überschaubar zu halten, werden nicht in jedem Unterkapitel sämtliche möglichen Fallkonstellationen angesprochen. Auch zeigt sich, dass einige der analysierten Ausdrücke gewisse Ähnlichkeiten aufweisen, so dass bestimmte Fallkonstellationen zusammengefasst werden können.

Die weitere Analyse in den folgenden Unterkapiteln richtet sich daher nach der folgenden Matrix:

	Grenzsteuersatz über 100%	Negativer Grenzsteuersatz
Progressionseinkünfte	Kapitel 3.2.1	Kapitel 3.2.2
Außerordentliche Einkünfte	Kapitel 3.3.3	Kapitel 3.3.4

<sup>22</sup> Vgl. z.B. BFH v. 22.09.2009 - IX R 93/07.

<sup>23</sup> In der Literatur wurde bereits die Frage erörtert, welche Konsequenzen sich aus einem fünffachen Ansatz der Progressionseinkünfte ergeben können. Vgl. z.B. *Siegel/Diller* (2008), S. 178; *Siegel* (2008), S. 389; *Siegel* (2009), S. 255. In dem vor dem BFH entschiedenen Verfahren betrug die Grenzbelastung auf die steuerfreien Einkünfte 75%, vgl. *Siegel* (2009), S. 257.

<sup>24</sup> Werden für  $vzve$  auch negative Werte zugelassen, so sieht das Gesetz eine andere Formel vor. Negative  $aoe$  können demgegenüber nicht „begünstigt“ besteuert werden.

### 3.2.2. Positive Grenzsteuersätze auf die Steuerfreigestellten Progressionseinkünfte

Die Steuerschuld bei Zusammentreffen von § 32b und § 34 EStG ermittelt sich bei analoger Vereinfachung von (3) als

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

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

$$(6) \frac{\partial S^{32a,32b,34}}{\partial pv} = \frac{4 \cdot vzve \cdot S^{32a}(pv + vzve)}{(pv + vzve)^2} - \frac{5 \cdot (0,2 \cdot aoe + vzve) \cdot S^{32a}(0,2 \cdot aoe + pv + vzve)}{(0,2 \cdot aoe + pv + vzve)^2} - \frac{4 \cdot vzve \cdot \frac{dS^{32a}(zve)}{dzve} (pv + vzve)}{pv + vzve} + \frac{5 \cdot (0,2 \cdot aoe + vzve) \cdot \frac{dS^{32a}(zve)}{dzve} (0,2 \cdot aoe + pv + vzve)}{0,2 \cdot aoe + pv + vzve}.$$

Ausdruck (6) lässt sich in eine übersichtlichere Form überführen. Hierbei bezeichne  $s'$  den Grenzsteuersatz und  $s$  den Durchschnittssteuersatz des Regeltarifs nach § 32a EStG. Der Tiefindex gibt an, an welcher Stelle die jeweilige Funktion betrachtet wird. Der Ausdruck (6) 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

$$(7) s_{pv}^{r32a,32b,34} = 4 \cdot \frac{vzve}{pv + vzve} \cdot s_{pv+vzve} - 5 \cdot \frac{0,2 \cdot aoe + vzve}{0,2 \cdot aoe + vzve + pv} \cdot s_{0,2 \cdot aoe + vzve + pv} - 4 \cdot \frac{vzve}{pv + vzve} \cdot s'_{pv+vzve} + 5 \cdot \frac{0,2 \cdot aoe + vzve}{0,2 \cdot aoe + vzve + pv} \cdot s'_{0,2 \cdot aoe + vzve + pv}.$$

Ausdruck (7) lässt sich weiter vereinfachen zu

$$(8) s_{pv}^{r32a,32b,34} = \underbrace{5 \cdot \frac{0,2 \cdot aoe + vzve}{0,2 \cdot aoe + vzve + pv} \cdot (s'_{0,2 \cdot aoe + vzve + pv} - s_{0,2 \cdot aoe + vzve + pv})}_{\text{belastende Wirkung}} - \underbrace{4 \cdot \frac{vzve}{pv + vzve} \cdot (s'_{pv+vzve} - s_{pv+vzve})}_{\text{entlastende Wirkung}}.$$

Anhand der ermittelten Ableitung kann nun die Auswirkung der freigestellten Einkünfte auf die gesamte Steuerschuld analysiert werden. Es sei in diesem Unterabschnitt verstärkt auf den Fall der positiven Progressionseinkünfte eingegangen.

In den Klammerausdrücken steht jeweils die Differenz aus Grenz- und Durchschnittssteuersatz. Infolge des progressiven Tarifs ist diese Differenz immer größer oder gleich null.<sup>25</sup> Gleiches gilt für die beiden Brüche in (8). Der gesamte Ausdruck (8) besteht aus zwei Summanden, die jeweils eine be- und eine entlastende Wirkung entfalten.

Da in beiden Summanden jeweils als zweiter Faktor die Differenz aus Grenz- und Durchschnittssteuersatz vorzufinden ist (jeweils Klammerausdruck in (8)), sei zuerst hierauf eingegangen. Diese Differenz wird in der Literatur auch als ein Progressionsmaß angesehen.<sup>26</sup> Bei sehr hohen Einkünften konvergiert diese Differenz gegen null, da sich hier der Durchschnittssteuersatz dem Grenzsteuersatz annähert. Für hohe Einkünfte nimmt folglich der Grad der Progression ab. Liegen die Einkünfte unter dem Grundfreibetrag, so stellt sich

<sup>25</sup> Diese Bedingung lässt sich aus dem Tarifverlauf nach § 32a EStG ableiten, da der Grenzsteuersatz stets größergleich dem Durchschnittssteuersatz ist.

<sup>26</sup> Vgl. z.B. Brümmerhoff (2007), S. 391. Weitere Progressionsmaße finden sich z.B. bei Eichhorn (1994) oder Pfähler/Lambert (2002), S. 281.

ebenfalls ein Wert von null ein, da hier keine Besteuerung erfolgt, der Grad der Progression beträgt ebenfalls null, da keine Steuern anfallen. Dagegen ist die Differenz aus Grenz- und Durchschnittssteuersatz im Bereich geringer Einkünfte am größten, der Progressionseffekt fällt hier am stärksten aus. Der genaue Verlauf kann der folgenden Abbildung entnommen werden. Es wurde hier und für die folgenden Abbildungen und Beispiele der aktuelle Einkommensteuertarif für 2014/2015 verwendet, um zu dokumentieren, dass die gefundenen Effekte nicht nur dem historischen Tarif nach § 32a EStG geschuldet sind.

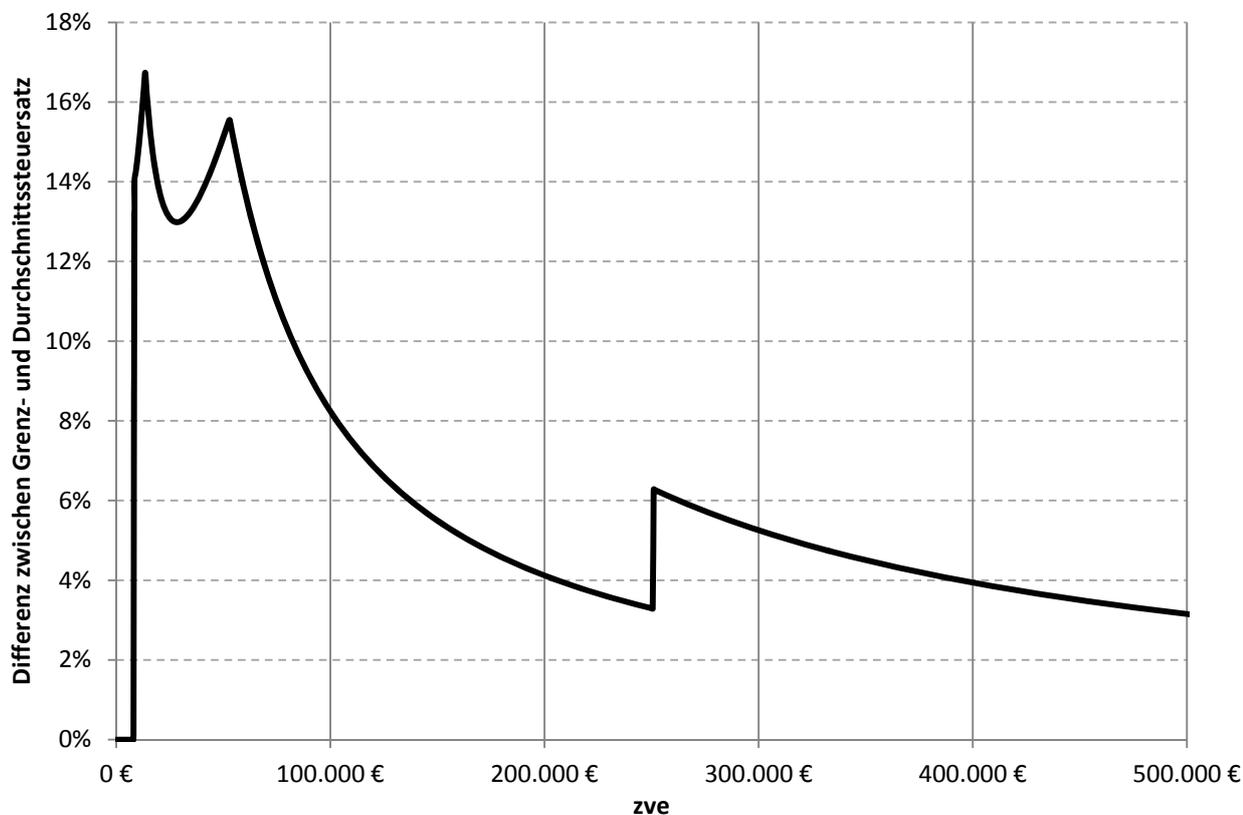


Abbildung 2: Differenz zwischen Durchschnitts- und Grenzsteuersatz (Progressionsmaß)

Der Maximalwert von 16,76% wird bei einer Einkommenshöhe von 13.469€ erreicht, was dem zweiten Tarifeckwert nach § 32a Abs. 1 Nr. 2 EStG entspricht. Demzufolge entfaltet der Tarif nach § 32a EStG – ausweislich dieses Progressionsmaßes - hier die stärkste Progressionswirkung.

Es soll nun analysiert werden, welche maximalen Grenzsteuersätze unter Geltung von (8) entstehen können. Ein maximaler Wert von (8) entsteht allgemein dann, wenn die belastende Wirkung sehr hoch (erster Summand von (8)), hingegen die entlastende Wirkung sehr gering (zweiter Summand (8)) 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 ( $gfb$ ) liegt oder sehr hohe Werte für  $pv + vzve$  vorliegen. Liegen allerdings sehr hohe Werte für  $pv + vzve$  vor, so nimmt auch der erste Summand sehr kleine Werte an, was insgesamt nach Ausdruck (8) zu geringen Grenzsteuersätzen führt.

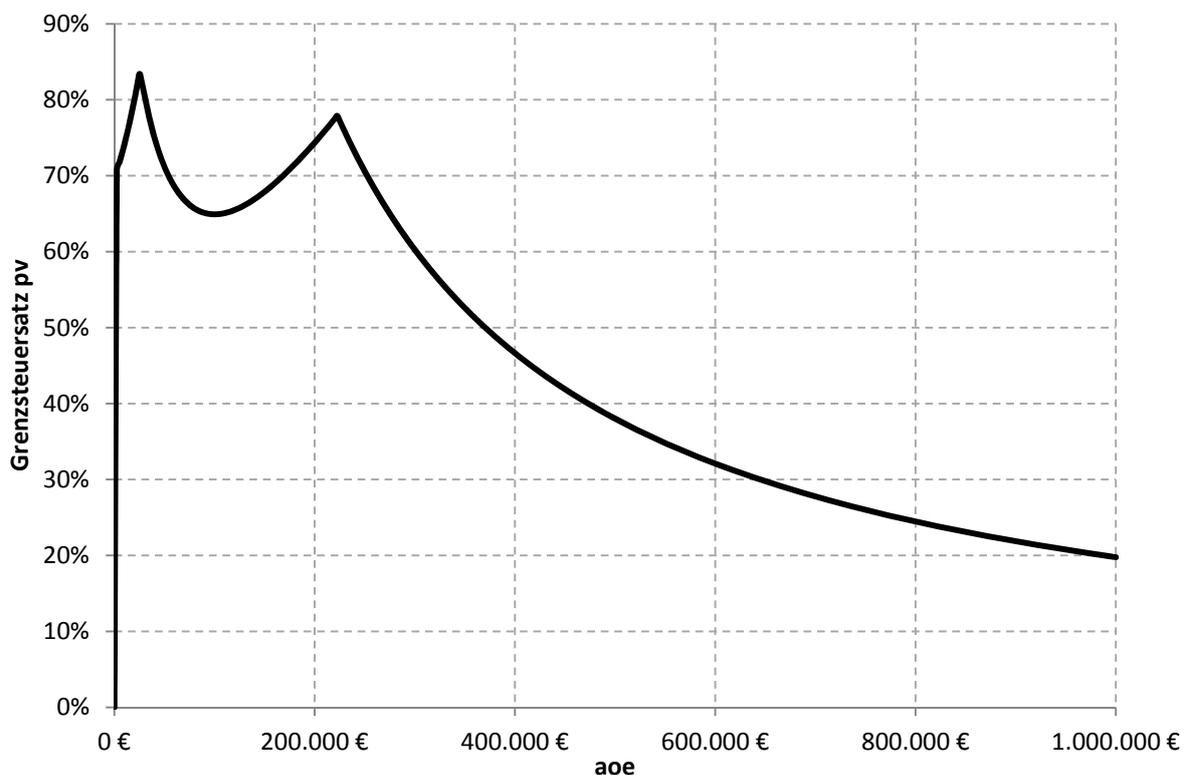
Im Folgenden sei daher die Konstellation betrachtet, dass  $pv + vzve$  geringe Werte annimmt. Dann aber vereinfacht sich (8), da für den maximalen Grenzsteuersatz nun nur noch der erste Summand bedeutend ist:

$$(9) s_{pv,max}^{r32a,32b,34} = 5 \cdot \frac{0,2 \cdot aoe + vzve}{0,2 \cdot aoe + vzve + pv} \cdot \left( s'_{0,2 \cdot aoe + vzve + pv} - s_{0,2 \cdot aoe + vzve + pv} \right).$$

Hohe Werte ergeben sich dann, wenn zum einen die Differenz aus Grenz- und Durchschnittssteuersatz maximiert wird (dritter Faktor) und zum anderen der zweite Faktor ebenfalls hohe Werte annimmt. Da aber  $aoe$ ,  $vzve$  und  $pv$  in den letzten beiden Faktoren in (9) vorkommen, determiniert letztendlich eine bestimmte Kombination dieser Einkünfte, die die Differenz zwischen Grenz- und Durchschnittssteuersatz maximiert (dritter Faktor), zugleich auch die Höhe des zweiten Faktors.

Zuvor wurde dargestellt, dass die Differenz aus Grenz- und Durchschnittssteuersatz bei einem Einkommen von 13.469€ maximal ausfällt. Bei einer Einkommenskombination aus  $0,2 \cdot aoe$ ,  $vzve$  und  $pv$ , die zu einem solchen Einkommen führt, sollte ferner  $vzve$  im Verhältnis zu  $pv$  hoch sein. Dann ist sichergestellt, dass der zweite Faktor (Bruch) tendenziell eher höhere Werte annimmt und nahe eins liegt.

Der konkrete Grenzsteuersatz hängt dann u.a. von den individuellen Werten von  $aoe$  ab. Tendenziell nimmt der gesamte Grenzsteuersatz mit steigenden Werten für  $aoe$  wieder ab, da zum einen die Differenz zwischen Grenz- und Durchschnittssteuersatz sinkt (dritter Faktor), zum anderen aber auch der zweite Faktor (Bruch) kleiner wird. Die skizzierten Überlegungen können der folgenden Abbildung entnommen werden. Auf der Abszisse sind die  $aoe$  abgetragen. Für  $vzve$  wurde ein Wert von 8.354€ (Grundfreibetrag für 2014/2015), für  $pv$  wurde ein Wert von null gewählt.



**Abbildung 3: Grenzsteuersatz auf die Einkünfte  $pv$  in Abhängigkeit der außerordentlichen Einkünfte (positive Grenzsteuersätze)**

Bei einem Wert für  $aoe$  von ca. 25.575€ liegt die maximale Grenzbelastung auf eine zusätzliche Erhöhung der Einkünfte  $pv$  (diese werden dann von null auf z.B. 1€ erhöht) bei ca. 83,8%. Dieser Wert erscheint nach (9) plausibel, da er ungefähr dem Fünffachen der Differenz aus Grenz- und Durchschnittssteuersatz entspricht ( $5 \cdot 16,76\% = 83,8\%$ ).

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

<i>vzve</i>	7.000€		1.000€	
<i>pv</i>	1.000€		7.000€	
<i>aoe</i>	25.000€	50.000€	25.000€	50.000€
Grenzsteuersatz <i>pv</i>	75,85%	67,78%	37,92%	43,86%

**Tabelle 1: 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, gleichwohl noch unter 100% liegen. Ferner ist die Abhängigkeit des Grenzsteuersatzes von dem Verhältnis *vzve* zu *pv* zu erkennen. Diese Ergebnisse gelten allerdings nur, wenn keine negativen Werte von *pv* zugelassen werden.

Werden negative Werte zugelassen, so lassen sich Grenzsteuersätze über 100% ableiten. Der Grund liegt hier in dem Wert des zweiten Faktors (Bruch). Sind alle Werte *aoe*, *vzve* und *pv* positiv, so konvergiert der Bruch bei bestimmten Einkommenskombinationen (von unten) gegen eins. Werden für *pv* auch negative Werte zugelassen, dann kann der Bruch theoretisch jeden beliebigen Wert über eins annehmen.<sup>27</sup>

Bisher konnte folglich gezeigt werden, dass die Grenzsteuersätze auf die Einkünfte *pv* den Wert von 100% nicht übersteigen, wenn für *pv* nur positive Werte zugelassen werden. Eine der in dieser Arbeit abgeleiteten Anforderungen an einen systematischen Tarif wird insoweit eingehalten. Fraglich bleibt allerdings, ob dieses Ergebnis sachgerecht ist. Bei isolierter Anwendung des Progressionsvorbehalts können maximal Werte von ca. 16,5% auf die Steuerfreigestellten Einkünfte auftreten.<sup>28</sup> Die analysierte 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.

### 3.2.3. Negative Grenzsteuersätze auf die Steuerfreigestellten Progressionseinkünfte

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 die Formel

$$s_{pv}^{r32a,32b,34} = (10) \underbrace{5 \cdot \frac{0,2 \cdot aoe + vzve}{0,2 \cdot aoe + vzve + pv} \cdot (s'_{0,2 \cdot aoe + vzve + pv} - s_{0,2 \cdot aoe + vzve + pv})}_{\text{belastende Wirkung (b)}} - \underbrace{4 \cdot \frac{vzve}{pv + vzve} \cdot (s'_{pv + vzve} - s_{pv + vzve})}_{\text{entlastende Wirkung (a)}}$$

betrachtet. Der Grenzsteuersatz wird dann minimal, wenn die entlastende Wirkung (a) hoch (Subtrahend), die belastende Wirkung (b) hingegen gering (Minuend) ausfällt:

- a) 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 Subtrahenden (Bruch) in (10) gegen eins konvergiert oder Werte über eins annimmt. Die erste Anforderung (Maximierung der Differenz) ist dann erfüllt, wenn die Summe aus den Einkünften *pv* und *vzve* 13.469€ ergibt.

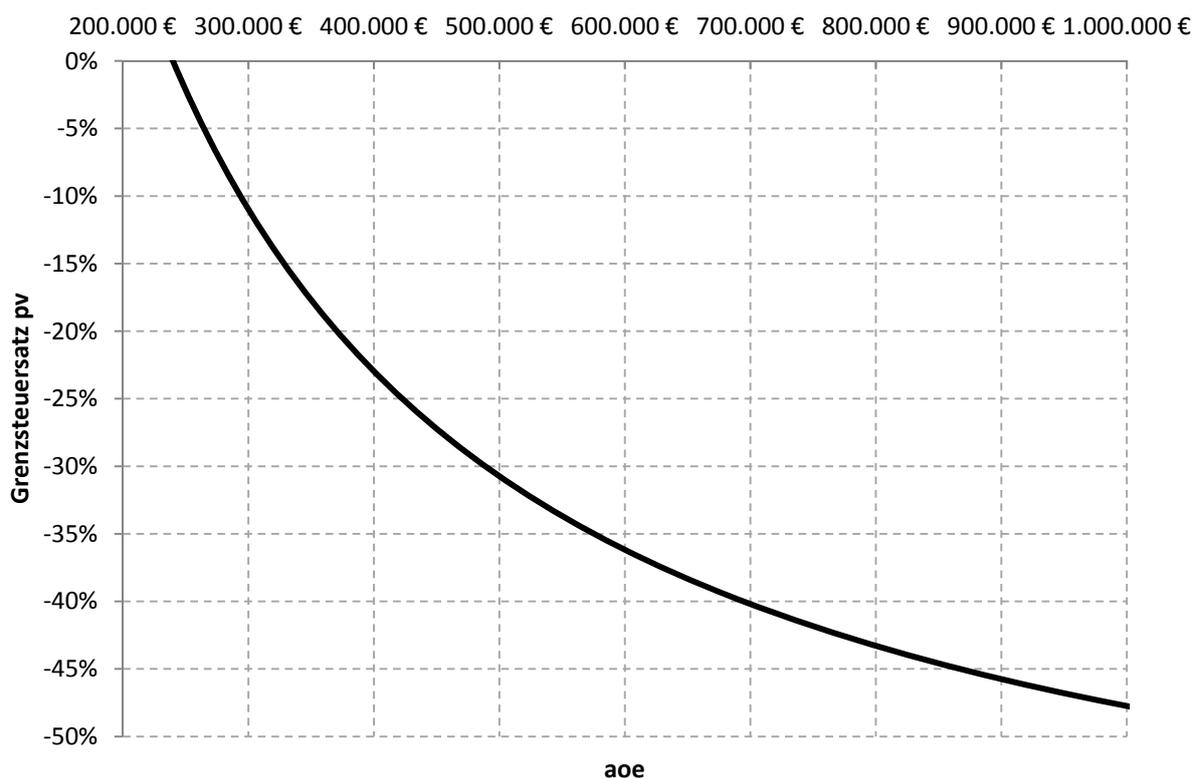
<sup>27</sup> Diese Argumentation wird in 3.2.4 näher ausgeführt.

<sup>28</sup> Vgl. Hechtner (2011), S. 1148.

Die zweite Bedingung kann über das Verhältnis zwischen  $v_{zve}$  und  $pv$  gesteuert werden. Der Bruch nimmt Werte nahe eins an, wenn die gesamten Einkünfte ( $pv + v_{zve} = 13.469\text{€}$  Nenner des Bruchs) überwiegend aus den Einkünften  $v_{zve}$  bestehen (Zähler des Bruchs). Werden negative Werte für  $pv$  zugelassen, dann kann der Bruch auch jeden Wert über eins annehmen.

- b) Eine Minimierung der belastenden Wirkung (Minuend in 10) kann über die Differenz aus Grenz- und Durchschnittssteuersatz „gesteuert werden“. Es gilt, diese zu minimieren. Dies wird dann erreicht, wenn zu den Einkünften  $pv$  und  $v_{zve}$  (siehe (a)) noch hohe außerordentliche Einkünfte  $aoe$  hinzutreten. In diesem Fall entspricht der Durchschnittssteuersatz  $s_{0,2-aoe+v_{zve}+pv}$  ungefähr dem Grenzsteuersatz  $s'_{0,2-aoe+v_{zve}+pv}$ , womit die Differenz aus beiden annähernd null beträgt. Der Bruch des ersten Summanden konvergiert dann zwar gegen eins, was sich aber infolge der geringen Differenz aus Grenz- und Durchschnittssteuersatz kaum auswirkt. Im Ergebnis konvergiert der Minuend dann gegen null, so dass die belastende Wirkung „neutralisiert“ wird.

Sind die Bedingungen aus (a) und (b) erfüllt, dann tritt 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  $-4 \cdot 16,78\% = -67,12\%$ , wenn nur positive Werte für die Einkommensteile  $aoe$ ,  $v_{zve}$  und  $pv$  zugelassen werden. Dieses Ergebnis sei anhand der folgenden Abbildung verdeutlicht. Als Einkünfte  $v_{zve}$  wurde ein Betrag von  $13.469\text{€}$  gewählt, die Einkünfte  $pv$  betragen null. Die auf der Abszisse abgetragenen negativen Grenzsteuersätze drücken also die Entlastung des ersten zusätzlichen Euros an Einkünften  $pv$  aus.



**Abbildung 4: Grenzsteuersatz auf die Einkünfte  $pv$  in Abhängigkeit der außerordentlichen Einkünfte (negative Grenzsteuersätze)**

Zu erkennen ist, wie der Grenzsteuersatz stetig gegen das Minimum von ca.  $-67,12\%$  konvergiert. Diesem Wert nähert sich der Grenzsteuersatz allerdings erst sehr langsam an, so dass 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:

<i>vzve</i>	20.000€	12.000€	8.000€	15.000€
<i>pv</i>	1.000€	1.139€	5.139€	1.000€
<i>aoe</i>	1.000.000€	350.000€	600.000€	500.000€
<i>Grenzsteuersatz pv</i>	-33,17%	-11,65%	-10,64%	-21,70%

**Tabelle 2: Berechnung der Grenzsteuersätze auf die Einkünfte *pv* für ausgewählte Fallkonstellationen (negative Grenzsteuersätze)**

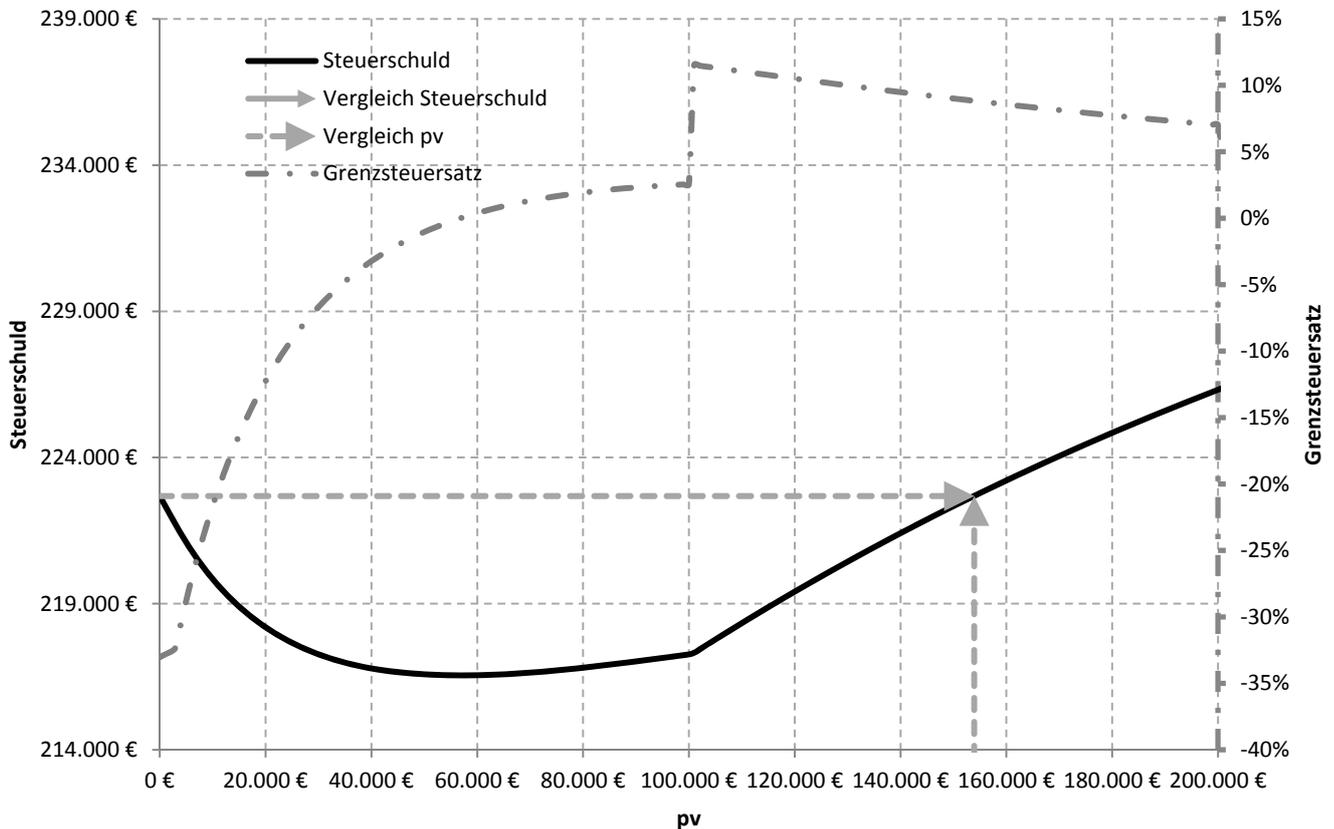
Werden auch negative Werte für *pv* zugelassen, dann kann über die Höhe von *aoe* jeder beliebige negative Grenzsteuersatz erreicht werden. Die Überlegungen werden durch die folgenden Zahlenbeispiele verdeutlicht. Die Summe aus *pv* und *vzve* wurde so gewählt, dass diese dem Grundfreibetrag in 2014/2015 entspricht.

<i>vzve</i>	70.000€				
<i>pv</i>	-61.645€				
<i>aoe</i>	0€	5.000€	20.000€	50.000€	300.000€
<i>Grenzsteuersatz pv</i>	117,29%	75,31%	10,05%	-158,92	-354,55%

**Tabelle 3: Berechnung der Grenzsteuersätze auf die Einkünfte *pv* für ausgewählte Fallkonstellationen (negative Grenzsteuersätze)**

Die Tabelle verdeutlicht, dass sich fasst willkürlich Grenzsteuersätze auf eigentlich steuerfreie Einkünfte von über 100% und unter 0% ergeben. Hierbei wird ferner deutlich, dass einzig über die Höhe von *aoe* jeder beliebige negative Grenzsteuersatz erreicht werden kann, wenn negative Werte für *pv* zugelassen werden. In dem Beispiel aus der letzten Spalte bedeutet dies also, dass der Steuerpflichtige bei einer Einkommenserhöhung von 1€ der steuerfreigestellten Einkünfte 3,54€ weniger Steuern zahlen muss.

Die folgende Abbildung verdeutlicht die Wirkung der negativen Grenzsteuersätze bereits bei positiven Einkünften *pv*. Hier ist dann auch zu erkennen, inwieweit sich die Verwerfung über ein größeres Intervall erstreckt. Auf der Abszisse wurden die Einkünfte *pv* abgetragen. Auf der primären Ordinate sind die entsprechenden Steuerbeträge abgetragen, wohingegen die sekundäre Ordinate die entsprechenden negativen Grenzsteuersätze abbildet. Weiterhin wurde für *vzve* ein Wert von 50.000€ und für *aoe* ein Wert von 500.000€ gewählt.



**Abbildung 5: Ausmaß der Steuerminderung durch negative Grenzsteuersätze**

Ausgehend von der Einkommenskombination  $v_{zve} = 50.000\text{€}$ ,  $aoe = 500.000\text{€}$  kann der Steuerpflichtige seine Steuerschuld senken, wenn er noch dem Progressionsvorbehalt unterliegende Einkünfte erzielt. In einem Intervall von  $0\text{€}$  bis ca.  $58.000\text{€}$  sinkt die Steuerschuld, da hier der Grenzsteuersatz negativ ist. Danach liegt zwar ein positiver Grenzsteuersatz vor, allerdings ist der gesamte Steuerbetrag noch geringer als bei der Ausgangsgröße. Erst bei einem Wert  $pv$  von ca.  $153.000\text{€}$  ergibt sich ein Steuerbetrag, der demjenigen zu Beginn der Ausgangswerte entspricht (verdeutlicht durch die Pfeile). Im Ergebnis zeigt sich also, dass die negativen Grenzsteuersätze auch zu Verwerfungen über ein längeres Einkommensintervall führen können.

Es bleibt festzuhalten, dass sich negative Grenzsteuersätze einstellen können. Werden nur positive Werte für  $pv$  zugelassen, tritt dieser Fall bereits ein, die negativen Werte sind aber auf einen Minimalwert beschränkt. Werden für  $pv$  auch negative Werte zugelassen, so kann theoretisch jeder beliebige negative Wert erzielt werden. Die ermittelten Grenzbelastungen erscheinen hierbei nahezu willkürlich, da sie ohne System zwischen positiven und negativen Werten wechseln können.

### 3.2.4. Positive Grenzsteuersätze auf die außerordentlichen Einkünfte

Der Fokus wird nun auf die außerordentlichen Einkünfte gelegt. Erneut sei zuerst der Fall von positiven Grenzsteuersätzen behandelt. Die Ableitung der Steuerschuld nach den außerordentlichen Einkünften stellt sich wie folgt dar

$$(11) \quad \frac{\partial S^{32a,32b,34}}{\partial aoe} = - \frac{(vzve + 0,2 \cdot aoe) \cdot S^{32a}(vzve + pv + 0,2 \cdot aoe)}{(vzve + pv + 0,2 \cdot aoe)^2} + \frac{S^{32a}(vzve + pv + 0,2 \cdot aoe)}{vzve + pv + 0,2 \cdot aoe} + \frac{(vzve + 0,2 \cdot aoe) \cdot \frac{dS^{32a}(zve)}{dzve} (vzve + pv + 0,2 \cdot aoe)}{vzve + pv + 0,2 \cdot aoe}$$

Der Term kann in eine übersichtlichere Form überführt werden, wenn Grenz- und Durchschnittssteuersatz verwendet werden.

$$(12) \quad \frac{\partial S^{32a,32b,34}}{\partial aoe} = \frac{vzve + 0,2 \cdot aoe}{vzve + pv + 0,2 \cdot aoe} \cdot (s'_{vzve+pv+0,2 \cdot aoe} - s_{vzve+pv+0,2 \cdot aoe}) + s_{vzve+pv+0,2 \cdot aoe}$$

Der erste Summand hat große Ähnlichkeit mit Ausdruck (9). Einziger Unterschied ist, dass hier der Faktor 5 fehlt. Vor diesem Hintergrund gelten die allgemeingültigen Aussagen auch für den in Kapitel 3.2.1 behandelten Fall der Einkünfte  $pv$ , da der Faktor 5 lediglich zu einer linearen Verschiebung führt. Auch zeigt sich, dass für die hier untersuchten Fälle der zweite Summand in (12) annähernd vernachlässigt werden kann, was dann noch einmal die Ähnlichkeit von (9) und (12) aufzeigt.

Fraglich ist nun, inwieweit hier Grenzsteuersätze über 100% entstehen können. Hierzu seien die folgenden Überlegungen angeführt. Für hohe Beträge der Bemessungsgrundlage nähert sich der Grenz- dem Durchschnittssteuersatz an. In diesem Falle wäre dann der erste Summand annähernd null, da der zweite Faktor (Klammerausdruck) ebenfalls annähernd null ist. Der Grenzsteuersatz des gesamten Ausdrucks wird dann annähernd komplett durch den zweiten Summanden determiniert.

Hohe Grenzsteuersätze für den Gesamtausdruck entstehen vielmehr dann, wenn der Klammerausdruck maximal wird. Dies ist der Fall, wenn der Grenzsteuersatz dem Eingangssteuersatz entspricht, da hier der Durchschnittssteuersatz noch sehr gering ist. Die Differenz in der Klammer zwischen Grenz- und Durchschnittssteuersatz wird dann wieder maximal. In diesem Fall kann dann auch der zweite Summand vernachlässigt werden, da der Durchschnittssteuersatz (zweiter Summand) annähernd null ist.

Die Höhe des gesamten Grenzsteuersatzes kann dann über den Faktor des ersten Summanden „gesteuert“ werden. Hierzu bedarf es Werte, die nahe an eins liegen oder größer eins sind. Letzteres lässt sich erreichen, wenn der Nenner kleiner ausfällt als der Zähler. Dies wiederum tritt ein, wenn negative Progressionseinkünfte  $pv$  vorliegen. Liegen diese vor, so kann der gesamte Grenzsteuersatz eben hierüber „gesteuert“ werden und ist nach oben hin nicht beschränkt. Vielmehr treten dann lokale Maxima auf, wenn  $vzve$ ,  $0,2aoe$  und  $pv$  (hier dann negativ) geringfügig über dem Grundfreibetrag liegen. Das folgende Beispiel verdeutlicht die Ergebnisse:

$vzve$	30.000€	100.000€	300.000€	1.000.000€	1.000.000€
$pv$	-21.645€	-91.645€	-291.645€	-991.645€	-991.645€
$aoe$	0€	0€	0€	0€	10.000€
Grenzsteuersatz $aoe$	50,27%	167,57%	502,75%	1675,66%	1436,94%
Grenzsteuersatz $pv$	50,27%	167,56%	502,68%	1675,99%	466,75%

**Tabelle 4: Berechnung der Grenzsteuersätze auf die Einkünfte  $aoe$  und  $pv$  für ausgewählte Fallkonstellationen**

Die Zahlenwerte stellen den Grenzsteuersatz auf den ersten Euro an außerordentlichen Einkünften dar. Der vierten Spalte ist also zu entnehmen, dass ein zusätzlicher Euro an außerordentlichen Einkünfte zu einer zusätzlichen Steuer von 5€ führt. Die Zahlenreihen verdeutlichen weiter, dass die Höhe des Grenzsteuersatzes einzig über die Höhe der Einkünfte bestimmt wird. Es wurde ferner der Grenzsteuersatz auf die Einkünfte  $p_v$  angegeben. Es zeigt sich, dass sich die Grenzsteuersätze in etwa entsprechen, wenn  $v_{zve}$  und  $p_v$  ungefähr dem Grundfreibetrag entsprechen. Kommen weitere  $aoe$  hinzu, dann weichen die Werte stärker voneinander ab. Werden hingegen nur positive Werte für  $p_v$  zugelassen, so übersteigt der Grenzsteuersatz nie den Spitzensteuersatz. Die Anforderungen an einen systematischen Tarif würden in diesem Fall also eingehalten.

### 3.2.5. Negative Grenzsteuersätze auf die außerordentlichen Einkünfte

Nun sei der Fall von negativen Grenzsteuersätzen auf die außerordentlichen Einkünfte betrachtet. Wird erneut Ausdruck (12) betrachtet, so können nur dann negative Werte entstehen, wenn der erste Summand negativ ist, da der Durchschnittssteuersatz immer positiv ist. Der erste Summand wird dann negativ, wenn einer der Faktoren negative Werte annimmt. Der zweite Faktor, die Differenz aus Grenz- und Durchschnittssteuersatz, ist nach der Definition des progressiven Tarifs stets positiv oder null. Der erste Faktor würde dann negative Werte annehmen, wenn im Zähler oder Nenner negative Werte auftreten. Tritt im Nenner ein negativer Wert auf, so wäre das gesamte steuerpflichtige Einkommen negativ, womit keine Steuer entsteht. In diesem Fall aber wäre die Differenz aus Grenz- und Durchschnittssteuersatz null, so dass insgesamt die betrachtete Ableitung den Wert von null annimmt. Der Zähler des ersten Faktors könnte negative Werte annehmen, wenn  $aoe$  oder  $v_{zve}$  negativ wird. Ist aber  $aoe$  negativ, so kann die Tarifformel nach § 34 Abs. 1 EStG gar nicht angewendet werden, das Gesetz schließt die Anwendung von § 34 EStG aus. Ist hingegen  $v_{zve}$  negativ, so bestimmt sich die Begünstigung für die außerordentlichen Einkünfte nach einer anderen Formel, die in § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG kodifiziert ist. Hierauf soll nicht näher eingegangen werden. Insgesamt kann damit festgehalten werden, dass negative Grenzsteuersätze auf die außerordentlichen Einkünfte nicht auftreten können. Die Anforderungen an einen systemgerechten Tarif werden also diesbezüglich eingehalten.

### 3.2.6. Zusammenfassung der theoretischen Ergebnisse

Die theoretisch abgeleiteten Ergebnisse können abschließend der folgenden Tabelle entnommen werden.

	Grenzsteuersatz über 100%	Negativer Grenzsteuersatz
Progressionseinkünfte	Möglich und nach oben hin nicht beschränkt	Möglich und nach oben hin nicht beschränkt
Außerordentliche Einkünfte	Möglich und nach oben hin nicht beschränkt	Nicht möglich

**Tabelle 5: Übersicht der Ergebnisse zu den Grenzsteuersätzen**

Es zeigt sich, dass in drei der vier betrachteten Fälle Grenzsteuersätze ermittelt werden können, die nicht mehr als systemgerecht gelten. Hierbei offenbart sich auch, dass teilweise die Grenzsteuersätze über geeignete Wahl der Einkünfte nach oben oder unten hin nicht beschränkt sind. Maßgeblich wird dies gesteuert, inwieweit negative Werte für  $p_v$  zugelassen werden. Es erscheint fast willkürlich, wenn zugleich Grenzsteuersätze unter 0% und über 100% auf die eigentlich steuerfreien Einkünfte  $p_v$  auftreten können. Im Folgenden soll nun untersucht werden, inwieweit die theoretischen Ergebnisse sich auch in den Veranlagungsfällen wiederfinden lassen.

## 4. Empirische Analyse

### 4.1. Datengrundlage

Im Folgenden soll untersucht werden, welche empirische Relevanz die Besteuerung von außerordentlichen Einkünften und das Zusammenspiel von außerordentlichen Einkünften und Progressionsvorbehalt besitzt. Ferner soll untersucht werden, inwieweit die zuvor beschriebenen Tarifverwerfungen in der Realität beobachtet werden können. Um diese Fragen zu beantworten, erfolgt eine Analyse von historischen Veranlagungsdaten mit Fokussierung auf die zuvor beschriebenen Fallkonstellationen. Bevor in die eigentliche Analyse eingestiegen wird, soll kurz der Datensatz beschrieben werden.

Die folgenden Ergebnisse beruhen auf der Auswertung der Einkommensteuerstatistik. Diese erscheint u.a. als Bundesstatistik alle 3 Jahre.<sup>29</sup> Die Bundesstatistik umfasst die für das Steuererhebungs- bzw. Veranlagungsverfahren notwendigen Daten der einzelnen Steuerpflichtigen für den jeweiligen Veranlagungszeitraum. Der Wissenschaft steht für Auswertungen eine 10%-Stichprobe dieser Statistik zur Verfügung, die entweder in anonymisierter Form (FAST) oder per Fernrechen genutzt werden kann.<sup>30</sup>

Neben dieser dreijährigen Bundesstatistik existiert noch die jährliche Einkommensteuerstatistik auf Basis der Geschäftsstatistik.<sup>31</sup> Die Bundesländer übermitteln hierzu die aus dem automatisierten Besteuerungsverfahren erhobenen Daten der Veranlagung. Diese Daten werden zentral beim Statistischen Bundesamt gesammelt und zu einer Statistik zusammengeführt. Hinsichtlich der übermittelten Variablen existieren zwischen der Geschäftsstatistik und der Bundesstatistik annähernd keine Unterschiede. In beiden Fällen werden ausgewählte Variablen, die Auskünfte über die Einkünftestruktur und bestimmte Zwischenpositionen (Summe der Einkünfte, zu versteuerndes Einkommen usw.) sowie über die sozioökonomischen Merkmale der Steuerpflichtigen geben, übermittelt.<sup>32</sup> Wesentlicher Unterschied beider Statistiken ist zum einen die Periodizität und zum anderen die Aufbereitung und Kontrolle der Daten.<sup>33</sup> Es werden seitens des statistischen Bundesamtes bei der jährlichen Geschäftsstatistik geringere Anforderungen an die gelieferten Daten hinsichtlich der Plausibilitätsprüfungen gestellt. Dies liegt vornehmlich daran, dass derzeit einzig die Bundesstatistik für bestimmte fiskalpolitische Fragestellungen (z.B. Ermittlung von Zerlegungsanteilen im Rahmen des Länderfinanzausgleichs) verwendet wird. Daneben dürfte die aufwendige Kontrolle zu weiteren kapazitären Zusatzbelastungen beim Statistischen Bundesamt führen. Weiterhin finden sich in der Geschäftsstatistik gegenüber der Bundesstatistik keine reinen Lohnsteuerfälle (Nicht-Veranlagungsfälle).

Für die folgenden Analysen wurde auf die Geschäftsstatistik des Jahres 2008 Rückgriff genommen. Bei Antragstellung war dies das aktuell verfügbarste Jahr. Da für die hier vorgenommene Analyse ohnehin nur Veranlagungsfälle in Betracht kommen, ergeben sich keine Nachteile aus dem Umstand, dass die Nicht-Veranlagungsfälle nicht in der Statistik enthalten sind.

Auf die Daten wird mittels Fernrechen zurückgegriffen. Hierdurch wird die Analyse nicht durch mögliche Anonymisierungen beeinträchtigt, was typischerweise ein Nachteil bei der Arbeit mit dem Datensatz FAST ist. Die analysierten Daten liegen ferner als Vollerhebung

---

<sup>29</sup> Durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.06.2013 wurde bestimmt, dass ab dem Berichtsjahr 2012 die Daten als Bundesstatistik jährlich erfasst werden.

<sup>30</sup> Vgl. z.B. *Merz/Vorgrimler/Zwick* (2004), S. 1079 f.

<sup>31</sup> Vgl. *Lietmeyer/Kordsmeyer/Grüb/Vorgrimler* (2005), S. 671-675; *Vorgrimler/Grüb/Kriete-Dodds* (2006), S. 3.

<sup>32</sup> Vgl. zum Datenmaterial z.B. *Zwick* (1998), S. 568-572; *Zwick* (2001), S. 640-642 sowie *Merz/Vorgrimler/Zwick* (2004), S. 1081-1083.

<sup>33</sup> Vgl. *Lietmeyer/Kordsmeyer/Grüb/Vorgrimler* (2005), S. 672 f.

vor, so dass auf Hochrechnungen für die Grundgesamtheit verzichtet werden kann. Dies stellt einen weiteren Vorteil der Geschäftsstatistik dar.

Es wurde bewusst von einer Fortschreibung der Daten abgesehen. Grund hierfür sind jüngere Steueränderungen, deren Wirkung erst ex post beurteilt werden kann. Die abgeleiteten Ergebnisse beziehen sich also einzig auf das Berichtsjahr. Diese Einschränkung mindert allerdings nicht die Aussagequalität der Analyse. Existieren allgemeingültig Tarifverwerfungen, dann sollten diese unabhängig vom Berichtsjahr zu identifizieren sein. Letztendlich liegt der Fokus primär in der Entdeckung solcher Tarifverwerfungen. Die genaue Fallzahl solcher Verwerfungen ist eher untergeordnet und dürfte ohnehin mit dem Berichtsjahr und der damit verbundenen wirtschaftlichen Situation schwanken.

Die Eckwerte der verwendeten Daten (Grundgesamtheit) können der folgenden Tabelle entnommen werden.<sup>34</sup> Es werden hier die 7 Einkunftsarten (EK, in Reihenfolge gem. § 2 Abs. 1 EStG) sowie die Summenpositionen (Summe der Einkünfte = SdE, Gesamtbetrag der Einkünfte = GdE, zu versteuerndes Einkommen = zvE) zur Ermittlung der Einkommensteuer dargestellt. Bemessungsgrundlage und Steuer werden jeweils in Euro ausgedrückt. Die Übersicht differenziert nach dem Grund- und dem Splittingtarif.

Variable	Tarif	Fälle	Summe	Mittelwert	Standardabw.	Median
EK aus L+F	Grundtabelle	181.435	1.930.393.632€	10.640€	67.773€	2.614€
	Splitting	419.929	7.010.467.715€	16.694€	54.105€	3.437€
	Grundt.+Splitting	601.364	8.940.861.347€	14.868€	58.632€	3.152€
EK aus G	Grundtabelle	2.118.974	42.558.910.981€	20.085€	521.374€	4.216€
	Splitting	2.783.082	75.958.751.278€	27.293€	723.691€	3.465€
	Grundt.+Splitting	4.902.056	118.517.662.259€	24.177€	644.092€	3.816€
EK aus S	Grundtabelle	927.890	21.635.176.641€	23.317€	140.953€	5.121€
	Splitting	1.178.887	48.104.027.025€	40.805€	108.456€	5.000€
	Grundt.+Splitting	2.106.777	69.739.203.666€	33.102€	124.128€	5.045€
EK aus N	Grundtabelle	10.926.052	287.479.457.027€	26.311€	31.804€	23.111€
	Splitting	11.162.631	524.474.423.701€	46.985€	61.970€	39.411€
	Grundt.+Splitting	22.088.683	811.953.880.728€	36.759€	50.476€	29.836€
EK aus Kap	Grundtabelle	3.720.637	13.217.859.028€	3.553€	88.765€	718€
	Splitting	4.121.776	22.727.788.373€	5.514€	111.977€	860€
	Grundt.+Splitting	7.842.413	35.945.647.401€	4.583€	101.632€	780€
EK aus V+V	Grundtabelle	1.911.295	4.399.094.756€	2.302€	30.446€	548€
	Splitting	3.292.862	7.683.752.490€	2.333€	30.987€	542€
	Grundt.+Splitting	5.204.157	12.082.847.246€	2.322€	30.790€	544€
sonst. EK	Grundtabelle	2.428.871	15.447.603.109€	6.360€	22.663€	5.751€
	Splitting	3.345.025	26.388.149.851€	7.889€	21.949€	6.791€
	Grundt.+Splitting	5.773.896	41.835.752.960€	7.246€	22.265€	6.347€
SdE	Grundtabelle	13.731.913	386.550.177.180€	28.150€	217.666€	21.719€
	Splitting	12.657.753	712.348.455.921€	56.278€	359.077€	41.970€
	Grundt.+Splitting	26.389.666	1.098.898.633.101€	41.641€	294.440€	30.006€
GdE	Grundtabelle	13.609.080	383.951.624.314€	28.213€	218.725€	21.708€
	Splitting	12.643.179	709.282.322.658€	56.100€	359.304€	41.806€
	Grundt.+Splitting	26.252.259	1.093.233.946.972€	41.643€	295.245€	29.944€
Einkommen	Grundtabelle	13.796.688	334.301.567.923€	24.231€	213.872€	18.169€

<sup>34</sup> Im Folgenden wird von Fällen gesprochen. Hierunter kann sowohl eine Einzelveranlagung als auch eine Zusammenveranlagung von zwei Personen zu verstehen sein.

	Splitting	12.663.530	618.266.332.245€	48.823€	354.089€	35.598€
	Grundt.+Splitting	26.460.218	952.567.900.168€	36.000€	289.837€	24.920€
zvE	Grundtabelle	13.796.731	330.235.489.798€	23.936€	213.819€	18.072€
	Splitting	12.663.536	602.945.416.815€	47.613€	353.824€	35.553€
	Grundt.+Splitting	26.460.267	933.180.906.613€	35.267€	289.643€	24.853€
zvE nT	Grundtabelle	13.762.640	323.689.008.121€	23.519€	189.440€	18.016€
	Splitting	12.642.287	589.249.483.160€	46.609€	234.365€	35.375€
	Grundt.+Splitting	26.404.927	912.938.491.281€	34.575€	212.453€	24.756€
Steuer nT	Grundtabelle	13.764.057	72.357.237.913€	5.257€	83.847€	2.378€
	Splitting	12.642.867	125.471.745.283€	9.924€	73.081€	4.602€
	Grundt.+Splitting	26.406.924	197.828.983.196€	7.492€	78.911€	3.262€
tarifl. Steuer	Grundtabelle	13.796.731	74.279.843.619€	5.384€	88.831€	2.387€
	Splitting	12.663.536	129.390.713.019€	10.218€	108.286€	4.638€
	Grundt.+Splitting	26.460.267	203.670.556.638€	7.697€	98.651€	3.280€
fest. Steuer	Grundtabelle	13.103.438	72.116.228.720€	5.504€	81.385€	2.678€
	Splitting	12.235.995	127.286.919.299€	10.403€	74.631€	4.805€
	Grundt.+Splitting	25.339.433	199.403.148.019€	7.869€	78.235€	3.520€

**Tabelle 6: Empirische Eckwerte der Einkommensteuerstatistik 2008**

In dem Datensatz sind annähernd 26,5 Millionen Fälle erfasst, die ein Steueraufkommen von ca. 199,5 Mrd. € (festgesetzte Steuer) erzielen. Die Positionen zvE und zvE nT unterscheiden sich hinsichtlich der angewandten Tarifvorschrift. Die Position zvE nT enthält lediglich die Bemessungsgrundlage, die dem Regeltarif nach § 32a EStG (nT = nach Tabelle) unterworfen wird. Dagegen werden unter der Position zvE auch jene Beträge erfasst, die den Sondertarifvorschriften wie z.B. § 34 EStG unterliegen. Die gleiche Unterscheidung gilt für die Positionen Steuer nT und tarifliche Steuer. Die leicht abweichenden Fallzahlen beider Positionen drücken aus, dass auch einige Fälle existieren, in denen einzig Einkünfte vorliegen, die einer Sondertarifvorschrift unterliegen.

Steuerfreie Einkünfte, auch wenn sie dem Progressionsvorbehalt unterliegen, finden sich nicht in den ausgewiesenen Bemessungsgrundlagen wieder. Die Position festgesetzte Steuer berücksichtigt die Abzugspositionen, die nach der tariflichen Steuer noch abgezogen werden können, wie z.B. Abzüge für haushaltsnahe Dienstleistungen oder die Anrechnung ausländischer Steuern. Folglich fällt die gesamte Summe hier gegenüber der tariflichen Steuer geringer aus. Der Mittelwert der festgesetzten Steuer fällt gleichwohl höher aus als jener bei der tariflichen Steuer. Dies liegt an dem Umstand, dass die Fallzahlen bei der festgesetzten Steuer geringer sind. Führen die Abzüge von der tariflichen Steuer dazu, dass die festgesetzte Steuer null beträgt, so wird dies in der Statistik mit einem fehlenden Wert (missing) ausgedrückt. Dies erklärt dann die geringere Fallzahl bei der festgesetzten Steuer.

## **4.2. Darstellung der Einkünftestruktur an Progressions- und außerordentlichen Einkünften**

### **4.2.1. Einkünftestruktur von Progressionseinkünften**

In diesem Unterkapitel soll die Einkünftestruktur der Progressionseinkünfte dargestellt werden. In der Einkommensteuerstatistik werden die Progressionseinkünfte differenziert nach

steuerfreien Lohnersatzleistungen und steuerfreien Einkünften aus dem Ausland dargestellt.<sup>35</sup> Daneben existieren noch weitere eher seltene Fallgruppen. So findet der Progressionsvorbehalt auch Anwendung, wenn von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht gewechselt wird. Hierauf soll aber nicht weiter eingegangen werden.

Die folgende Tabelle stellt die Höhe der Progressionseinkünfte nach den beschriebenen Gruppen dar. Die Variable *pv* stellt dabei sämtliche Progressionseinkünfte bei unbeschränkter Steuerpflicht über den gesamten Veranlagungszeitraum dar. Die Variable *lohnersatz* gibt Auskunft über die Höhe der Progressionseinkünfte aus Lohnersatzleistungen nach § 32 Abs. 1 EStG. Hierunter fallen z.B. Zahlungen als Arbeitslosengeld I, Elterngeld, Krankengeld, Kurzarbeitergeld oder Mutterschaftsgeld. Die Variable *dba* gibt Auskunft über die Höhe der aus dem Ausland stammenden steuerbefreiten Einkünfte. Die Steuerbefreiung resultiert hier vornehmlich aus der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen. In der Position sind aber auch die steuerfreigestellten Einkünfte aus Arbeitnehmertätigkeit im Ausland enthalten, die per Außentätigkeitserlass freigestellt werden.

Variable	Tarif	Fälle	Summe	Mittelwert	Standardabw.	Median
pv	Grundtabelle	1.900.563	9.303.327.329€	4.895€	76.752€	2.061€
	Splitting	3.173.564	19.151.955.530€	6.035€	391.579€	2.997€
	Grundt.+Splitting	5.074.127	28.455.282.859€	5.608€	313.222€	2.617€
lohnersatz	Grundtabelle	1.672.476	5.860.447.492€	3.504€	3.986€	2.206€
	Splitting	2.927.764	13.491.643.069€	4.608€	4.751€	3.157€
	Grundt.+Splitting	4.600.240	19.352.090.561€	4.207€	4.519€	2.767€
dba	Grundtabelle	249.886	3.442.879.837€	13.778€	211.195€	624€
	Splitting	292.745	5.660.312.461€	19.335€	1.289.118€	577€
	Grundt.+Splitting	542.631	9.103.192.298€	16.776€	957.647€	597€

**Tabelle 7: Höhe der steuerfreigestellten Progressionseinkünfte**

Es zeigt sich, dass sich die gesamten Progressionseinkünfte zum größten Teil aus den Lohnersatzleistungen zusammensetzen. Werden Grund- und Splittingtabelle zusammen betrachtet, so liegt der Anteil der Lohnersatzleistungen an allen Progressionseinkünften bei 68%. Wird auf die reinen Fallzahlen abgestellt, so ergibt sich sogar ein Anteil von knapp 91%. Dieser Unterschied zwischen Steueraufkommen und Fallzahl drückt sich dann auch im Mittelwert aus. Im Durchschnitt liegen die steuerfreien Einkünfte aus dem Ausland deutlich über dem Durchschnitt der Lohnersatzleistungen. Auch zeigt sich bei den ausländischen Einkünften eine deutlich stärkere Streuung.

In den theoretischen Analysen wurden häufig Fallkonstellationen betrachtet, in denen die Einkünfte *pv* negativ sind. Aus diesem Grund stellt die folgende Tabelle deskriptive Parameter der negativen Progressionseinkünfte dar. Da in den Daten allerdings nur die Gesamtsumme der Progressionseinkünfte statisch erfasst wird, können nur solche Fälle identifiziert werden, in denen insgesamt negative steuerfreigestellte Einkünfte vorliegen.

<sup>35</sup> Es handelt sich hierbei um die Kennziffern c66200 bis c66205. Die hierzu korrespondierenden Eingabekennziffern aus den Formularen wurden für die Analyse nicht verwendet.

Variable	Tarif	Fälle	Summe	Mittelwert	Standardabw.	Median
pv	Grundtabelle	12.872	-195.429.612	-15.183	702.271	-828
	Splitting	20.235	-254.894.178	-12.597	540.142	-1.093
	Grundt.+Splitting	33.107	-450.323.790	-13.602	608.325	-959
lohnersatz	Grundtabelle	1.773	-4.723.271	-2.664	4.615	-842
	Splitting	3.782	-12.171.197	-3.218	5.305	-1.205
	Grundt.+Splitting	5.555	-16.894.468	-3.041	5.101	-1.096
dba	Grundtabelle	11.961	-192.095.466	-16.060	728.517	-802
	Splitting	18.892	-247.163.083	-13.083	559.007	-873
	Grundt.+Splitting	30.853	-439.258.549	-14.237	630.148	-849

**Tabelle 8: Höhe der steuerfreigestellten negativen Progressionseinkünfte**

Insgesamt beträgt die Summe der negativen Progressionseinkünfte ca. -440 Mio. € Ferner wird ersichtlich, dass die negativen Progressionseinkünfte zum großen Teil aus Fällen resultieren, in denen DBA-Einkünfte vorliegen.

Der Vergleich der Fälle mit und ohne Progressionseinkünfte zeigt, dass im Durchschnitt sowohl das zu versteuernde Einkommen als auch die daraus resultierende Steuerschuld bei den Fällen mit Progressionseinkünften geringer ausfällt. Diese Beobachtung passt zu den vorherigen Überlegungen, da in den meisten Fällen die Progressionseinkünfte Lohnersatzleistungen darstellen und diese zumeist positiv sind. Diese kompensieren dann aber nur einen Teil des weggefallenen Arbeitseinkommens. Die folgende Tabelle fasst die Ausführungen zusammen.

	zVE	tarifl. Est	fest. Est
PV Einkünfte	32.035€	6.783€	6.704€
keine PV Einkünfte	35.172€	7.674€	7.812€

**Tabelle 9: Vergleich der Gruppen mit und ohne Progressionseinkünfte, Werte in Euro**

#### 4.2.2. Einkünftestruktur von außerordentlichen Einkünfte

Es sei nun die Einkünftestruktur bei Bezug von außerordentlichen Einkünften betrachtet. Die Einkommensteuerstatistik erfasst die außerordentlichen Einkünfte getrennt nach den Begünstigungsnormen § 34 Abs. 1 EStG und § 34 Abs. 3 EStG.<sup>36</sup> Die vorherigen theoretischen Analysen hatten sich nur auf die erste Gruppe dieser Einkünfte konzentriert. Zur Vollständigkeit sei im Folgenden auch die zweite Gruppe angesprochen. Die folgende Tabelle stellt die Höhe der außerordentlichen Einkünfte dar.

Mit der Variable *aoe* werden sämtliche außerordentliche Einkünfte bezeichnet. Die Variable *aoeI* stellt die nach § 34 Abs. 1 EStG (z.B. Abfindungen) begünstigten Einkünfte dar. Die Variable *aoeIII* enthält die nach § 34 Abs. 3 EStG begünstigten Einkünfte. Hierunter fallen z.B. die Begünstigungen bei der Veräußerung eines Betriebes (Personenunternehmen).

<sup>36</sup> Die Informationen hierzu finden sich in den Kennziffern c65549 und c65585.

Variable	Tarif	Fälle	Summe	Mittelwert	Standardabw.	Median
aoe	Grundtabelle	229.493	3.991.173.288€	17.391€	148.038€	2.500€
	Splitting	417.220	8.688.973.433€	20.826€	137.611€	3.000€
	Grundt.+Splitting	646.713	12.680.146.721€	19.607€	141.409€	2.852€
aoel	Grundtabelle	227.431	3.350.356.499€	14.731€	122.129€	2.490€
	Splitting	410.663	6.733.899.258€	16.398€	99.425€	2.931€
	Grundt.+Splitting	638.094	10.084.255.757€	15.804€	108.068€	2.743€
aoeIII	Grundtabelle	2.131	640.816.789€	300.712€	680.472€	73.657€
	Splitting	6.838	1.955.074.175€	285.913€	657.939€	83.263€
	Grundt.+Splitting	8.969	2.595.890.964€	289.429€	663.354€	81.132€

**Tabelle 10: Darstellung der steuerbegünstigten Einkünfte nach § 34 Abs. 1, 3 EStG**

Die Auswertung zeigt, dass ca. 638.000 Fälle zu beobachten sind, die die Begünstigung nach § 34 EStG in Anspruch nehmen. Das sind ca. 2,44% aller veranlagten Fälle in 2008. Insgesamt unterliegen der Begünstigung ca. 12,68 Mrd. € an Einkünften. Dies entspricht einem Anteil von 1,39% an dem zu versteuerndem Einkommen nach Tabelle, damit also ohne die betrachteten Einkünfte.

Das jeweilige Steueraufkommen aus den außerordentlichen Einkünften kann der folgenden Tabelle entnommen werden.

Variable	Tarif	Fälle	Summe	Mittelwert	Standardabw.	Median
aoel	Grundtabelle	218.039	1.017.864.190€	4.668€	54.917€	560€
	Splitting	391.498	2.013.219.835€	5.142€	43.411€	660€
	Grundt.+Splitting	609.537	3.031.084.025€	4.973€	47.846€	625€
aoeIII	Grundtabelle	2.131	152.074.451€	71.363€	169.959€	14.425€
	Splitting	6.837	444.711.739€	65.045€	163.073€	14.846€
	Grundt.+Splitting	8.968	596.786.190€	66.546€	164.748€	14.784€

**Tabelle 11: Darstellung der Steuer aus den steuerbegünstigten Einkünfte nach § 34 Abs. 1, 3 EStG**

Trotz Begünstigung der außerordentlichen Einkünfte wird insgesamt ein Steueraufkommen von ca. 3,628 Mrd. € erzielt. Der größte Teil dieses Steueraufkommens resultiert aus den Einkünften *aoeI*, was auf die deutlich höhere Fallzahl zurückzuführen ist. Pro Fall liegt das Steueraufkommen nach *aoeIII* höher, was bereits aus den Mittelwerten aus Tabelle 7 ersichtlich wird. Das gesamte Steueraufkommen aus den außerordentlichen Einkünften entspricht einem Anteil von ca. 1,83% des gesamten Steueraufkommens nach Tabelle, damit also ohne die betrachteten Fälle. Dieser Wert liegt leicht höher als der Anteilswert bei dem Vergleich der außerordentlichen Einkünfte (1,39%). Die leicht abweichenden Fallzahlen in Tabelle 8 zu Tabelle 7 sind damit zu erklären, dass Fälle mit einer Steuer von null (bei vorhandenen außerordentlichen Einkünften) nicht gezählt werden.

Aus den beiden Tabellen wird ferner ersichtlich, dass die begünstigten Einkünfte insgesamt zum Großteil auf die Begünstigungsnorm nach § 34 Abs. 1 EStG entfallen. Werden Grund- und Splittingtabelle zusammen betrachtet, so beträgt der Anteil der begünstigten Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG gemessen an den Fallzahlen ca. 99% und gemessen an den deklarierten Einkünfte ca. 80% an allen außerordentlichen Einkünften. Die Tarifvorschrift nach § 34 Abs. 1 EStG ist also diejenige, die in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle zur Anwendung kommt. Dies verwundert nicht, da die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der begünstigten Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG deutlich enger sind als bei Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG. So kann § 34 Abs. 3 EStG nur in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat. Auch ist die Höhe der begünstigten Einkünfte nach oben hin beschränkt.

Die Tabelle verdeutlicht weiterhin, dass die Mittelwerte pro Fall bei der Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG deutlich höher liegen. Es ist zu vermuten, dass gerade Betriebsveräußerungen mit der Aufdeckung von stillen Reserven unter diese Norm fallen. Hier dürften die aufgedeckten stillen Reserven dann tendenziell eher höher ausfallen als z.B. die empfangenen Abfindungen, die unter § 34 Abs. 1 EStG fallen. Dieses Ergebnis spiegelt sich auch darin wider, dass der Anteil der Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG gemessen an der Höhe der Einkünfte mit 80% deutlich geringer ausfällt als der Anteil der Fälle. Mit Blick auf die durchschnittliche Höhe der Einkünfte ist die Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG bedeutender als die Besteuerung nach § 34 Abs. 1 EStG.<sup>37</sup>

Die Einkommensteuerstatistik differenziert bei den Summenpositionen nicht weiter, inwieweit die Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG auf Veräußerungsgewinne oder z.B. Abfindungen entfallen. Eine derartige Differenzierung kann in Grenzen selber ermittelt werden. Hierzu sind der Einkommensteuerstatistik die für die Berechnung der außerordentlichen Einkünfte notwendigen Informationen zu entnehmen. Diese entstammen den jeweiligen Eingabekennziffern, also jenen Werten, die der Steuerpflichtige direkt erklärt hat.

Welcher konkrete Wert aber dann die Bemessungsgrundlage bildet, kann aus den Eingabekennziffern nicht direkt abgelesen werden. Hierzu bedarf es einer Mikrosimulation zur Ermittlung der außerordentlichen Einkünfte: So ist bei den Bruttoeinkünften (z.B. Gewinn aus Veräußerung eines Einzelunternehmens) noch der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG zu berücksichtigen.<sup>38</sup> Dieser wiederum hängt von dem Alter des Steuerpflichtigen ab, inwieweit dieser im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist und in welcher Höhe der Gewinn vor Freibetrag vorliegt. Der gesundheitliche Status des Steuerpflichtigen kann allerdings nicht aus der Einkommensteuerstatistik abgeleitet werden. Weiterhin müssen aus dem Gewinn aus Veräußerung jene Einkünfte herausgerechnet werden, die dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen. Für diese Einkünfte scheidet eine Begünstigung nach § 34 EStG aus. Erschwerend für die Mikrosimulation ist, dass die relevanten Beträge in unterschiedlichen Eingabekennziffern vorzufinden sind, die sich wiederum nach der Einkunftsart richten.<sup>39</sup> Dies ist darin begründet, dass die Betriebsveräußerung auch für den Fall einer selbständigen Tätigkeit gelten kann.

Mittels der zuvor beschriebenen Simulation wurde ermittelt, wie viele Fälle sich identifizieren lassen, in denen Veräußerungsgewinne vorliegen. Die Ergebnisse sind unter den zuvor beschriebenen Einschränkungen zu verstehen. Die folgende Tabelle stellt jene Fälle dar, in denen mit Sicherheit Veräußerungsgewinne (Bezeichnung: aoeI nur VG) vorliegen.

---

<sup>37</sup> In der Einkommensteuerstatistik lassen sich 350 Fälle finden, in denen beide Begünstigungsnormen des § 34 EStG zusammen zur Anwendung kommen. Auf diese Kombination wird im Folgenden nicht weiter eingegangen.

<sup>38</sup> Weist die Steuerstatistik Veräußerungsgewinne und begünstigte weitere Einkünfte aus, so wird vorrangig davon ausgegangen, dass diese Veräußerungsgewinne auch begünstigte Gewinne sind. 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.

<sup>39</sup> Für die Analyse relevante Kennziffern sind c22024, c22025, c45024, c45025, c22028, c22029, c45030 und c45031. Weiterhin sind die hierzu korrespondierenden Kennziffern zu berücksichtigen, die Auskunft über die Höhe der Einkünfte geben, die dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt.

Variable	Tarif	Fälle	Summe	Mittelwert	Standardabw.	Median
aoel	Grundtabelle	227.431	3.350.356.499€	14.731€	122.129€	2.490€
	Splitting	410.663	6.733.899.258€	16.398€	99.425€	2.931€
	Grundt.+Splitting	638.094	10.084.255.757€	15.804€	108.068€	2.743€
aoel (nur VG)	Grundtabelle	15.231	882.879.574€	57.966€	598.116€	8.850€
	Splitting	23.991	1.572.861.919€	65.561€	505.363€	10.087€
	Grundt.+Splitting	39.222	2.455.741.493€	62.611€	543.271€	9.919€

**Tabelle 12: Darstellung der Steuer aus den steuerbegünstigten Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG für Veräußerungsgewinne**

Es zeigt sich, dass bezogen auf die reine Fallanzahl in den meisten Fällen des § 34 Abs. 1 EStG keine Veräußerungsgewinne vorliegen. So lassen sich nur ca. 6,15% der Fälle identifizieren, in denen die Veräußerungsgewinne nach § 34 Abs. 1 EStG vorliegen. Vermutlich sind dies jene Fälle, die die Voraussetzungen der günstigeren Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG nicht erfüllen. Gleichwohl ist die Höhe der Einkünfte, die diese Fälle generieren, gemessen an allen außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 1 EStG mit 24,35% deutlich höher als 6,15%. Es zeigt sich somit erneut, dass bei Betriebsveräußerungen tendenziell pro Fall die Einkünfte höher ausfallen als bei den anderen begünstigten Tatbeständen, wie z.B. dem Bezug von Abfindungen.

Die dargestellten Ergebnisse belegen insgesamt, dass die Tarifnorm nach § 34 Abs. 1 EStG deutlich häufiger zur Anwendung kommt als die Tarifnorm nach § 34 Abs. 3 EStG. Die empirischen Befunde stützen damit das hier gewählte Vorgehen, die Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG größtenteils auszublenden. In den folgenden Analysen wird daher nur die Besteuerung nach § 34 Abs. 1 EStG weiter beleuchtet.

#### **4.2.3. Zusammentreffen von Progressionseinkünften und außerordentlichen Einkünften**

Im Folgenden soll auf jene Fälle eingegangen werden, in denen sowohl Progressionseinkünfte als auch außerordentliche Einkünfte vorliegen. Die folgende Tabelle stellt hierzu die entsprechenden Zahlenwerte dar. Die Fallanzahl bezieht sich auf die Variable tarifliche Einkommensteuer und drückt somit Fälle aus, in denen eine tarifliche Einkommensteuer in der Einkommensteuerstatistik ausgewiesen wurde. Die Tabelle beinhaltet die Höhe der Einkünfte, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen (*pv*), und die Höhe der nach § 34 Abs. 1 EStG begünstigten Einkünfte (*aoel*). Die Kreuztabelle stellt damit einen Überblick über die unterschiedlichen Fallkonstellationen aus Progressionseinkünften und außerordentlichen Einkünften dar. Es wird ferner die entsprechende Höhe der Einkünfte angegeben. Grau hinterlegte Zellen deuten an, dass hier entsprechende Werte nicht vorliegen oder die Werte nicht ermittelt wurden, da sie keine sinnvolle Größe darstellen. Von besonderer Bedeutung ist der hervorgehobene Quadrant, da hier beide Sondertarifnormen zugleich anzuwenden sind.

		keine aoeI Einkünfte	aoeI Einkünfte	Gesamt
keine pv Einkünfte	Fälle	21.013.251	422.212	21.435.463
	tarifl. ESt (Mittel)	161.251.051.464€ 7.674€	7.230.663.442€ 17.126€	168.481.714.906€ 7.860€
	pv			
	aoeI (Mittel)		5.966.994.349€ 14.133€	
pv Einkünfte	Fälle	4.858.128	216.081	5.074.209
	tarifl. ESt (Mittel)	32.950.253.178€ 6.783€	2.763.893.123€ 12.791€	35.714.146.301€ 7.038€
	pv (Mittel)	27.089.347.251€ 5.576€	1.372.128.346€ 6.350€	28.461.475.597€ 5.609€
	aoeI (Mittel)		4.139.776.566€ 19.158€	
Gesamt	Fälle	25.871.379	638.293	26.509.672
	tarifl. ESt (Mittel)	194.201.304.642€ 7.506€	9.994.556.565€ 15.658€	204.195.861.207€ 7.703€
	pv	27.089.347.251€	1.372.128.346€	28.461.475.597€
	aoeI (Mittel)		10.106.770.915€ 15.834€	

**Tabelle 13: Kreuztabelle mit Fällen von Progressionseinkünften und außerordentlichen Einkünften**

Insgesamt lassen sich 216.081 Fälle identifizieren, in denen die hier beschriebene Fallkonstellation anzufinden ist. Das entspricht einem Anteil an der Grundgesamtheit aller Fälle von ca. 1%. Diese Fälle generieren ein Steueraufkommen von ca. 2,76 Mrd. € was einem Anteil am gesamten Steueraufkommen von ca. 1,35% entspricht (tarifliche Einkommensteuer).

Werden nur Fälle betrachtet, in denen außerordentliche Einkünfte vorliegen, so zeigt sich, dass in einem guten Drittel dieser Fälle neben den außerordentlichen Einkünften auch noch Progressionseinkünfte hinzutreten. Wird dagegen nur die Teilgruppe betrachtet, in denen keine außerordentlichen Einkünfte vorliegen, so liegen nur in ca. 19% der Fälle Progressionseinkünfte vor. Dieser Vergleich deutet also darauf hin, dass Progressionseinkünfte fast doppelt so häufig in der Statistik zu beobachten sind, wenn auch außerordentliche Einkünfte vorliegen. Diese Beobachtung stützt die zu Beginn des Beitrags formulierte Behauptung, dass der Progressionsvorbehalt häufig in Kombination mit der Besteuerung von außerordentlichen Einkünften anzutreffen ist.

Weiterhin ist zu erkennen, dass die durchschnittlichen außerordentlichen Einkünfte in der Fallgruppe mit Progressionseinkünften mit 19.158€ deutlich höher liegen als in der Fallgruppe ohne Progressionseinkünfte (hier 14.133€). Gleiches gilt für den Mittelwert der Progressionseinkünfte, wobei der Unterschied hier nicht so deutlich ausfällt (6.350€ mit *aoeI* und 5.576€ ohne *aoeI*). Die durchschnittliche Steuer, wenn Progressionseinkünfte und außerordentliche Einkünfte gleichzeitig erzielt werden, liegt mit 12.791€ auch deutlich höher als die Steuer in der Gruppe ohne jegliche Anwendung der Sondertarifvorschriften (hier dann 7.674€). Dies lässt sich vermutlich damit erklären, dass die aperiodische Vereinnahmung von außerordentlichen Einkünften (z.B. als Abfindung) zu einem einmaligen deutlichen Einkommenssprung führt, auch wenn der Steuerpflichtige nicht das ganze Jahr erwerbstätig war und somit die Progressionseinkünfte nur einen Teil des nicht mehr erzielten Erwerbseinkommens kompensieren können.

Insgesamt belegen die Zahlen, dass die in dieser Arbeit untersuchte Fallkonstellation jedenfalls nicht nur theoretischer Art, sondern auch in der Praxis vorzufinden ist. Es liegt im Auge des Lesers, welche Bedeutung er der Fallkonstellation Progressionseinkünfte und zugleich außerordentliche Einkünfte im Vergleich zu allen Steuerfällen beimisst.

#### **4.3. Fiskalische Effekte aus der Anwendung der Sondertarifvorschriften für außerordentliche Einkünfte**

Es sollen in diesem Unterkapitel die fiskalischen Auswirkungen der Sondertarifvorschrift für außerordentliche Einkünfte untersucht werden. Hierzu wird auf Basis der Veranlagungsdaten eine Mikrosimulation durchgeführt, die die hypothetische Steuerschuld ohne Anwendung der Begünstigungsnorm ermittelt.<sup>40</sup> Um mögliche Fehler zu vermeiden, die entstehen, da nicht alle relevanten Größen zur Berechnung der Steuerschuld in den Veranlagungsdaten vorhanden sind, wird die reale Einkommensteuerschuld unter Beachtung der geltenden Rechtslage für 2008 (begünstigte Besteuerung von außerordentlichen Einkünften) auch per Simulation ermittelt. Durch dieses Vorgehen ist sichergestellt, dass beide zu vergleichenden Steuerbeträge auf der identischen Rechenmethodik beruhen. Der Vergleich der beiden simulierten Steuerbeträge (hypothetische Steuerschuld, reale Einkommensteuerschuld) stellt dann den fiskalischen Effekt der jeweiligen Tarifvorschrift dar.

Die Simulation wird für das Veranlagungsjahr 2008 mit dem dort geltenden Tarif durchgeführt. Die Ermittlung der steuerfreigestellten und der außerordentlichen Einkünfte erfolgt anhand der entsprechenden Kennziffern aus der Einkommensteuerstatistik. Es wird zur Berechnung auf die entsprechenden Rechenkennziffern<sup>41</sup> der Progressionseinkünfte und der außerordentlichen Einkünfte und nicht auf die jeweiligen Eingabekennziffern Rückgriff genommen.<sup>42</sup> Dieses Vorgehen gewährleistet, dass entsprechende Abzüge von den Eingabewerten (z.B. Abzüge durch den Freibetrag bei Betriebsveräußerungen) korrekt berücksichtigt werden. Anhand der Eingabewerte können diese Korrekturen mangels entsprechender Informationen nicht fehlerfrei nachvollzogen werden.<sup>43</sup> Bei der Berechnung wird der historische Einkommensteuertarif 2008 verwendet.<sup>44</sup> Der Vergleich der Steuerbeträge erfolgt auf Basis der tariflichen Einkommensteuer. Ist die Bemessungsgrundlage negativ, so wird eine Steuer von Null angenommen.<sup>45</sup>

Die fiskalischen Effekte wurden für drei Fallkonstellationen getrennten untersucht:

- isolierte Wirkung der begünstigten Besteuerung nach § 34 Abs. 1 EStG,
- isolierte Wirkung der begünstigten Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG und
- komplette fiskalische Wirkung von § 34 Abs. 3 EStG.

Da sich die Tarifnormen nach § 34 Abs. 1, 3 EStG gegenseitig beeinflussen, ist es notwendig, die gesamten Auswirkungen der Begünstigung durch § 34 EStG separat zu betrachten. Dieser

---

<sup>40</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>41</sup> Für den Progressionsvorbehalt sind dies die Kennziffern c66200-c66205, für die außerordentlichen Einkünfte sind die Kennziffern c65549, c65585 relevant.

<sup>42</sup> Es kann in der Einkommensteuerstatistik zwischen Eingabe- und Ausgabe- bzw. Rechenvariablen unterschieden werden. Eingabevariablen sind solche, die der Steuerpflichtige auf den Veranlagungsformularen vermerkt. Ausgabe- bzw. Rechenvariablen werden hingegen von den Rechenzentren der Länder ermittelt und geben Zwischengrößen (z.B. Summe der Einkünfte) bzw. Endgrößen (z.B. tarifliche Einkommensteuer) an.

<sup>43</sup> Vgl. die Ausführungen in Kap. 4.2.2.

<sup>44</sup> Rundungsvorschriften werden nicht beachtet.

<sup>45</sup> In der Einkommensteuerstatistik weisen diese Fälle häufig Missings bei der tariflichen Einkommensteuer auf.

Gesamteffekt ergibt sich rechnerisch nicht exakt als Summe der fiskalischen Einzeleffekte aus § 34 Abs. 1, 3 EStG.

Die folgende Tabelle stellt die fiskalischen Auswirkungen dar.

Variable	Tarif	Fälle	Summe	Mittelwert	Standardabw.	Median
aoe	Grundtabelle	229.493	356.736.681€	1.554€	18.007€	7€
	Splitting	417.220	825.212.508€	1.978€	22.488€	6€
	Grundt.+Splitting	646.713	1.181.949.190€	1.828€	21.008€	7€
aoel	Grundtabelle	227.431	202.161.249€	889€	3.983€	6€
	Splitting	410.663	360.721.984€	878€	4.683€	6€
	Grundt.+Splitting	638.094	562.883.233€	882€	4.446€	6€
aoeIII	Grundtabelle	2.131	158.396.213€	74.330€	169.089€	16.980€
	Splitting	6.838	472.055.721€	69.034€	159.072€	19.006€
	Grundt.+Splitting	8.969	630.451.934€	70.292€	161.514€	18.553€

**Tabelle 14: Fiskalische Effekte aus der Steuerbegünstigung nach § 34 EStG**

Die gesamte Tarifnorm des § 34 EStG führt gegenüber der regulären Besteuerung der außerordentlichen Einkünfte zu Mindereinnahmen von ca. 1,2 Mrd. € Dies entspricht ca. 0,58% des Steueraufkommens aus der Einkommensteuer in 2008. Verglichen mit den bisherigen Steuereinnahmen bezogen auf die begünstigten Einkünfte (vgl. Tabelle 8, ca. 3,628 Mrd. €) würde der Wegfall der Begünstigung das Steueraufkommen auf die begünstigten Einkünfte um ca. 32% erhöhen.

Die Mindereinnahmen teilen sich annähernd hälftig auf die Besteuerung nach § 34 Abs. 1 EStG (48%) und die Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG (52%) auf. Da sich die Fallzahlen dieser beiden Gruppen aber deutlich unterscheiden (99% zu 1%), ergeben sich auch deutliche Unterschiede in den Mittelwerten. Der Mittelwert der Begünstigung für Betriebsveräußerungen (§ 34 Abs. 3 ESt) liegt mit 70.292€ knapp 80 Mal höher als die durchschnittliche Begünstigung u.a. bei Abfindungen mit 882€

Dieses Ergebnis erscheint plausibel, da nach Tabelle 8 die durchschnittlichen außerordentlichen Einkünfte nach § 34 Abs. 3 EStG deutlich höher ausfallen als die Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG. Ferner ist noch zu berücksichtigen, dass der Steuervorteil der Fünftelmethode mit steigenden übrigen Einkünften deutlich abnimmt. Dies ist hingegen bei der Begünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG nicht der Fall, da hier stets ein geminderter Durchschnittssteuersatz auf die außerordentlichen Einkünfte anzuwenden ist.<sup>46</sup>

Weiterhin verdeutlicht der Vergleich von Mittelwert und Median, dass die Verteilung des fiskalischen Effektes beider Begünstigungsnormen sehr schief ist. In beiden Fällen existieren also Einzelwerte, die sich im obersten Dezil befinden, welches wiederum deutlich von Mittelwert und Median abweicht.<sup>47</sup>

#### 4.4. Empirische Evidenz für unsystematische Grenzsteuersätze

Im Folgenden soll untersucht werden, inwieweit sich empirische Evidenz für die theoretischen Ergebnisse der vorherigen Kapitel findet. Konkret wird untersucht, ob Fallkonstellationen im Veranlagungsverfahren auftreten, in denen negative oder über 100%

<sup>46</sup> Der Vorteil wird einzig durch einen Höchstbetrag begrenzt, bis zu welchem § 34 Abs. 3 EStG angewendet werden kann.

<sup>47</sup> Das neunte Dezil für Einzel- und Zusammenveranlagung zusammen beträgt bei der Steuerersparnis nach § 34 Abs. 1 EStG 1.521€ bei der Steuerersparnis nach § 34 Abs. 3 EStG 156.539€ und für die Begünstigung nach § 34 EStG insgesamt 1.891€

liegende Grenzsteuersätze vorzufinden sind. Können derartige Fälle identifiziert werden, so zeigt sich, dass die theoretischen Überlegungen auch praktische Relevanz aufweisen. Für die generelle Frage, ob Tarifverwerfungen existieren, ist es auch nicht erheblich, in welcher Anzahl diese vorkommen. Liegt auch nur eine einzige Verwerfung vor, so kann jedenfalls aus rechtssystematischer Sicht nicht argumentiert werden, dass dieser Effekt zu vernachlässigen ist, da die Anwendung des Steuergesetzes (hier dann die Tarifvorschrift) auch immer eine Einzelfallbetrachtung ist.

Zur Ermittlung der Grenzsteuersätze wurde anhand des historischen Tarifs eine Mikrosimulation durchgeführt. Da die analytische Ermittlung der Grenzsteuersätze mittels einer einheitlichen geschlossenen Ableitung der Tariffunktion erhebliche Schwierigkeiten vor allem in der Programmierung für das Fernrechnen bereitet, wurden die Grenzsteuersätze analytisch über den Differenzsteuersatz von einem Euro ermittelt. Dieses Ergebnis ist für die hier betrachtete Untersuchung hinreichend genau für den untersuchten Grenzsteuersatz. Bei der Ermittlung der Grenzsteuersätze wurden die Rundungsregelungen nach § 32a EStG außer Acht gelassen. Die folgenden Darstellungen differenzieren erneut nach Grund- und Splittingtabelle.

Die folgende Tabelle stellt die Grenzsteuersätze auf die steuerfreien Einkünfte *pv* dar.

Variable	Tarif	Fälle	Mittelwert	Standardabw.	P10	P50
pv<0	Grundtabelle	381	-5,98%	6,33%	-14,29%	-3,74%
	Splitting	357	-5,66%	7,68%	-12,65%	-3,22%
	Grundt.+Splitting	738	-5,83%	7,01%	-13,18%	-3,58%
pv	Grundtabelle	1.900.563	8,92%	5,81%	0,00%	11,08%
	Splitting	3.173.564	10,40%	5,07%	0,00%	11,98%
	Grundt.+Splitting	5.074.127	9,85%	5,41%	0,00%	11,75%
pv>1	Grundtabelle	8	263,81%	235,43%		139,85%
	Splitting	12	137,10%	28,42%		133,96%
	Grundt.+Splitting	20	187,79%	157,94%		136,18%

**Tabelle 15: Grenzsteuersätze auf die steuerfreien Einkünfte *pv***

Zur Verdeutlichung der Extremwerte bei den negativen Grenzsteuersätzen wurde das zehnte Perzentil aufgenommen.<sup>48</sup> In dem Fall von Grenzsteuersätzen über 100% wurden für das 10 Perzentil keine Werte angegeben, da diese aufgrund der geringen Fallzahlen vom Statistischen Bundesamt nicht freigegeben wurden. Ersichtlich wird, dass in insgesamt 738 Fällen negative Grenzsteuersätze vorliegen. Es handelt sich bei diesen Fällen um solche, in denen außerordentliche Einkünfte und Progressionsvorbehaltseinkünfte vorliegen. Im ersten Dezil liegen diese bei ca. -13%. Auch wird deutlich, dass der Wert bei Einzelveranlagung geringfügig geringer ausfällt als bei Anwendung des Splittingverfahrens.

Demgegenüber lassen sich 20 Fälle finden, in denen der Grenzsteuersatz auf die steuerfreigestellten Einkünfte über 100% liegt. Der Mittelwert liegt hier bei 188% über alle Fälle. Werden nur die Fälle bei Einzelveranlagung betrachtet, so beträgt der Mittelwert sogar 264%.<sup>49</sup> Werden lediglich jene Fälle betrachtet, in denen sich der Grenzsteuersatz im Intervall von 0% bis 100% bewegt, so liegt die mittlere Belastung bei ca. 9,9%. Es lassen sich allerdings 7.583 Fälle identifizieren, in denen der Spitzensteuersatz von 45% überschritten

<sup>48</sup> Infolge des Steuergeheimnisses können keine Extremwerte (Minimum, Maximum) angegeben werden. Aussagen über diese Extrema können tendenziell nur mit Hilfe von Dezilen oder Perzentilen getätigt werden, wenn diese statistischen Werte mindestens auf vier unterschiedliche Beobachtungen zurückzuführen sind.

<sup>49</sup> Dieser Wert fällt dann auch höher aus als das Fünffache des Spitzensteuersatzes von 45%.

wird, wenn außerordentliche Einkünfte vorliegen. Der Mittelwert des Grenzsteuersatzes beträgt hier 60,14%.<sup>50</sup>

Wird der Fokus auf die außerordentlichen Einkünfte gelegt, so lassen sich im Einklang mit den theoretischen Ergebnissen keine Fälle identifizieren, in denen negative Grenzsteuersätze zu beobachten sind. Die folgende Tabelle stellt daher die statistischen Mittelwerte der Grenzsteuersätze ohne Differenzierung nach der Höhe der Grenzsteuersätze dar.

Variable	Tarif	Fälle	Mittelwert	Standardabw.	Median
aoe	Grundtabelle	227.431	28,30%	11,26%	30,21%
	Splitting	410.663	26,58%	10,79%	28,50%
	Grundt.+Splitting	638.094	27,19%	10,99%	29,04%

**Tabelle 16: Deskriptive Statistiken zu den Grenzsteuersätze auf aoe**

Der durchschnittliche Grenzsteuersatz beträgt 27,2%. Das neunte Dezil beginnt bei einem Grenzsteuersatz von 40,1% (Grund- und Splittingtabelle zusammen). Es lassen sich hier jedoch Fälle identifizieren, in denen die Grenzbelastung über 100% liegt. Entsprechende statistische Angaben wurden aber vom Statistischen Bundesamt gesperrt. Es ist daher zu vermuten, dass die Zahl der Fälle im einstelligen Bereich liegt.<sup>51</sup> Ferner lassen sich 831 Fälle identifizieren, in denen der Grenzsteuersatz auf die außerordentlichen Einkünfte über dem Spitzensteuersatz liegt. Der Spitzensteuersatz wird hierbei jedoch nur leicht (wenige Prozentpunkte) überschritten.

Insgesamt belegen die präsentierten empirischen Ergebnisse, dass auch in der Realität Fallkonstellationen auftreten können, in denen unsystematische Grenzsteuersätze vorliegen. Es liegt im Auge des Betrachters, ob er die Höhe der Fallzahlen als *ökonomisch* unbedeutend ansieht. Können allerdings derartige Fallkonstellationen theoretisch und empirisch nicht ausgeschlossen werden, so erscheint es gerechtfertigt, von Tarifverwerfungen hinsichtlich der untersuchten Fallkonstellationen zu sprechen.

<sup>50</sup> Auf eine tabellarische Darstellung der Werte wurde verzichtet. Der Median beträgt 59,93%, der Wert für das 9. Dezil 72,24% und die Standardabweichung beträgt 9,27%.

<sup>51</sup> Es lassen sich ferner 10.258 Fälle finden, in denen der Grenzsteuersatz auf die verbleibenden Einkünfte *vzve* über 100% liegt. Dieser Effekt wird bei *Henning/Schult/Hundsdoerfer* (1999) ausführlich beschrieben und behält auch bei Zusammentreffen mit weiteren Progressionseinkünften seine Gültigkeit, weswegen in dieser Arbeit hierauf nicht weiter eingegangen wird.

## 5. Fazit

Der vorliegende Beitrag hat sich der Analyse von Tarifvorschriften im Einkommensteuergesetz gewidmet. Konkret wurde der Fall betrachtet, in welchem neben Progressionseinkünften auch noch außerordentlichen Einkünfte vorliegen. Diese Fallkonstellation ist bei Steuerpflichtigen typisch, die aus einem Arbeitsverhältnis mit einer Abfindung ausscheiden und danach noch eine gewisse Zeit Lohnersatzleistungen beziehen.

Im theoretischen Teil der Arbeit wurde analysiert, in welchen Fällen unsystematische Grenzsteuersätze entstehen können. Diese liegen dann vor, wenn sie nicht im Intervall von 0% bis 100% liegen. Außerhalb dieses Intervalls würde eine Einkommenserhöhung um einen Euro zu einer Minderung der Steuerschuld oder zu einer zusätzlichen Steuerschuld von mehr als einem Euro führen. Beides ist aus rechtsdogmatischen und ökonomischen Überlegungen abzulehnen.

Es konnte gezeigt werden, dass derartige Fallkonstellationen theoretisch möglich sind. Für den Fall der positiven Grenzsteuersätze über 100% betrifft dies sowohl die außerordentlichen Einkünfte als auch die Progressionseinkünfte. Es konnte hierbei auch theoretisch abgeleitet werden, dass der Grenzsteuersatz in der Höhe nicht begrenzt ist. Theoretisch ist jeder Grenzsteuersatz über 100% möglich. Gesteuert wird dies einzig über die konkrete Fallkonstellation der Einkünfte. Negative Grenzsteuersätze konnten theoretisch nur bei den Progressionseinkünften abgeleitet werden. Insgesamt zeigte sich ein sehr unsystematisches Bild. Fast willkürlich bewegte sich der Grenzsteuersatz zwischen negativen und positiven Werten, so dass der genaue Verlauf arbiträr erscheint.

Neben den theoretischen Anmerkungen wurde in dem Beitrag auch die empirische Bedeutung des § 34 EStG aufgezeigt. In einer durchgeführten Mikrosimulation zeigte sich, dass entsprechend den theoretischen Überlegungen auch unsystematische Grenzbelastungen bei dem Zusammentreffen von § 32b EStG und § 34 EStG empirisch vorzufinden sind. So konnten über 700 Fälle identifiziert werden, in denen negative Grenzsteuersätze bei den Progressionseinkünften vorliegen. Hier tritt also das paradoxe Ergebnis auf, dass mit steigenden steuerbefreiten Einkünften die Steuerschuld insgesamt sinkt. Auch hat die empirische Auswertung belegt, dass die in dieser Arbeit beschriebene Fallkonstellation, das Zusammentreffen von Progressionsvorbehalt und Besteuerung von außerordentlichen Einkünften, in der Realität bei der Anwendung von Sondertarifvorschriften nicht unbedeutend ist.

Der Beitrag zeigt insgesamt, dass die derzeitige Rechenmethodik beim Zusammentreffen der hier beschriebenen Einzeltarifvorschriften zu überdenken ist. Da die hier beschriebene Rechenmethodik allerdings von der Rechtsprechung so bestätigt wurde, bleibt es fraglich, ob die hier angeführten Argumente zukünftig noch zu einem Überdenken der jetzigen Regelung bei Gesetzgeber und Rechtsprechung führen.

## Literatur

- Bareis, Peter* (1991), Existenzminimum, Bemessungsgrundlage und Tarifstruktur bei der Einkommensteuer, in: Finanz-Rundschau, 1991, S. 405-412.
- Bareis, Peter* (1997), Die Anforderungen an den Einkommensteuertarif in der Diskussion, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 1997, S. 7-14
- Bareis, Peter* (1999b), Systematisierung der Einkommensteuer, in: Henke, Klaus-Dieter (Hrsg.), Zur Zukunft der Staatsfinanzierung, Baden-Baden, 1999, S. 87-101.
- Bareis, Peter/Siegel, Theodor* (2004), Strukturen der Besteuerung, München, 2004.
- Bönke, Timm/Corneo, Giacomo* (2006), Was hätte man sonst machen können? Alternativszenarien zur rot-grünen Einkommensteuerreform, in: Schmollers Jahrbuch, 2004, S. 489-519.
- Bräuer, Karl* (1927), Umriss und Untersuchungen zu einer Lehre vom Steuertarif, Jena, 1927.
- Brümmerhoff, Dieter* (2007), Finanzwissenschaft, 9. Auflage, Wiesbaden, 2007.
- 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.
- Eichhorn, Wolfgang* (1994), Models and Measurement of Welfare and Inequality, Berlin, 1994.
- Föhl, Carl* (1953), Das Steuerparadoxon, in: Finanzarchiv, 1953, S. 1-37.
- Föhl, Carl* (1956), Kritik der progressiven Einkommensbesteuerung, in: Finanzarchiv, 1956, S. 88-109.
- Förster, Guido* (2010), Wirtschaftliche Wirkungen des Progressionsvorbehalts bei ausländischen Betriebsstätteneinkünften, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, ZfB-Special Issue, 2/2010, S. 99-122.
- Haller, Heinz* (1970), Probleme der progressiven Besteuerung, Tübingen, 1970.
- 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* (2011), Enteignende Besteuerung durch steuerfreie Einkünfte? – Paradoxe Wirkungen des Progressionsvorbehalts aus theoretischer und empirischer Sicht, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 2011, S. 1141-1171.
- Hechtner, Frank/Hundsdoerfer, Jochen* (2009), Schedulesbesteuerung von Kapitaleinkünften mit der Abgeltungsteuer: Belastungswirkungen und neue Problemfelder, in: Steuer und Wirtschaft, 2009, S. 23-41.
- Hechtner, Frank/Hundsdoerfer, Jochen/Sielaff, Christian* (2011), Progressionseffekte und Varianten zur optimalen Steuerplanung bei der Thesaurierungsbegünstigung – Eine Abweichungsanalyse, Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 2011, S. 214-239.
- Hechtner, Frank/Siegel, Theodor* (2010), Grenzsteuersätze im Tarifgeflecht der §§ 32a, 32b und 34 Abs. 1 EStG - Sinkende Einkommensteuer bei steigendem Einkommen möglich, in: Deutsches Steuerrecht, 2010, S. 1593-1599.

- Henning, Michael/ Hundsdorfer, 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.
- 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.
- Houben, Henriette/Maiterth, Ralf* (2008), Optimale Eigenfinanzierung der Personenunternehmen nach der Unternehmensteuerreform 2008/2009, Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 2008, S. 29-47.
- Hundsdorfer, Jochen/Kiesewetter, Dirk/Sureth, Carren* (2008), Forschungsergebnisse in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – eine Bestandsaufnahme, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 2008, S. 61-139.
- 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* (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.
- Lammers, Lutz* (2008), Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund, Baden-Baden, 2008.
- Lietmeyer, Volker/Kordsmeyer, Volker/Gräb, Christopher/Vorgrimmler, Daniel* (2005), Jährliche Einkommensteuerstatistik auf Basis der bisherigen Geschäftsstatistik der Finanzverwaltung, in: Wirtschaft und Statistik, 2005, S. 671-681.
- 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* (Hrsg.), 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.
- 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.
- Pollak, Helga* (2001), Die Besteuerung des Einkommens aus ökonomischer Sicht, in: *Kirchhof, Paul/Neumann, Manfred* (Hrsg.), 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* (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Köln, 1995, S. 125-183.
- Schaumburg, Heide/ Schaumburg, Harald* (2013), Steuergerechtigkeit in der Zeit, in: Steuer und Wirtschaft, 2013, S. 61-71.
- Schneider, Dieter* (1963), Bilanzgewinn und ökonomische Theorie, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1963, S. 457-474.
- Schneider, Dieter* (2005), Steuerlast und Steuerwirkung, München, 2002.
- 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.
- Tipke, Klaus* (2000), Die Steuerrechtsordnung, Köln, 2. Auflage, 2000.
- Vogel, Klaus* (1985), Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, Köln, 1985.
- Vogel, Klaus* (1996), Freistellung im internationalen Steuerrecht, München, 1996.
- Vorglimler, Daniel/Gräb, Christopher/Kriete-Dodds, Susan* (2006), Zur Konzeption eines Taxpayer-Panels für Deutschland, in: FDZ-Arbeitspapier Nr. 14, 2006.
- Wagner, Franz* (1984), Grundfragen und Entwicklungstendenzen der betriebswirtschaftlichen Steuerplanung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 1984, S. 201-221.
- Wagner, Franz* (2005), Besteuerung, in: *Bitz/Domsch/Ewert/Wagner* (Hrsg.), Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 25, 2005, S. 409-477.
- Wosnitzer, Michael/Treich, 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.

**Diskussionsbeiträge - Fachbereich Wirtschaftswissenschaft - Freie Universität Berlin**  
**Discussion Paper - School of Business and Economics - Freie Universität Berlin**

2015 erschienen:

- 2015/1      GÖRLITZ, Katja und Christina GRAVERT  
The effects of increasing the standards of the high school curriculum on school dropout  
*Economics*
- 2015/2      BÖNKE, Timm und Clive WERDT  
Charitable giving and its persistent and transitory reactions to changes in tax incentives: evidence from the German Taxpayer Panel  
*Economics*
- 2015/3      WERDT, Clive  
What drives tax refund maximization from inter-temporal loss usage? Evidence from the German Taxpayer Panel  
*Economics*
- 2015/4      FOSSEN, Frank M. und Johannes KÖNIG  
Public health insurance and entry into self-employment  
*Economics*
- 2015/5      WERDT, Clive  
The elasticity of taxable income for Germany and its sensitivity to the appropriate model  
*Economics*
- 2015/6      NIKODINOSKA, Dragana und Carsten SCHRÖDER  
On the Emissions-Inequality Trade-off in Energy Taxation: Evidence on the German Car Fuel Tax  
*Economics*
- 2015/7      GROß, Marcus; Ulrich RENDTEL; Timo SCHMID; Sebastian SCHMON und Nikos TZAVIDIS  
Estimating the density of ethnic minorities and aged people in Berlin: Multivariate kernel density estimation applied to sensitive geo-referenced administrative data protected via measurement error  
*Economics*
- 2015/8      SCHMID, Timo; Nikos TZAVIDIS; Ralf MÜNNICH und Ray CHAMBERS  
Outlier robust small area estimation under spatial correlation  
*Economics*
- 2015/9      GÖRLITZ, Katja und Marcus TAMM  
Parenthood and risk preferences  
*Economics*
- 2015/10     BÖNKE, Timm; Giacomo CORNEO und Christian WESTERMEIER  
Erbschaft und Eigenleistung im Vermögen der Deutschen: eine Verteilungsanalyse  
*Economics*

- 2015/11 GÖRLITZ, Katja und Marcus TAMM  
The pecuniary and non-pecuniary returns to voucher-financed training  
*Economics*
- 2015/12 CORNEO, Giacomo  
Volkswirtschaftliche Bewertung öffentlicher Investitionen  
*Economics*
- 2015/13 GÖRLITZ, Katja und Christina Gravert  
The effects of a high school curriculum reform on university enrollment and the choice of college major  
*Economics*
- 2015/14 BÖNKE, Timm und Carsten SCHRÖDER  
European-wide inequality in times of the financial crisis  
*Economics*
- 2015/15 BÖNKE, Timm; Beate JOACHIMSEN und Carsten SCHRÖDER  
Fiscal federalism and tax enforcement  
*Economics*
- 2015/16 DEMMER, Matthias  
Improving Profitability Forecasts with Information on Earnings Quality  
*FACTS*
- 2015/17 HAAN, Peter und Victoria PROWSE  
Optimal Social Assistance and Unemployment Insurance in a Life-cycle Model of Family Labor Supply and Savings  
*Economics*
- 2015/18 CORNEO, Giacomo, Carsten SCHRÖDER und Johannes KÖNIG  
Distributional Effects of Subsidizing Retirement Savings Accounts: Evidence from Germany  
*Economics*
- 2015/19 BORGONI, Riccardo; Paola DEL BIANCO; Nicola SALVATI; Timo SCHMID und Nikos TZAVIDIS  
Modelling the distribution of health related quality of life of advanced melanoma patients in a longitudinal multi-centre clinical trial using M-quantile random effects regression  
*Economics*
- 2015/20 HELLER, C.-Philipp; Johannes JOHNEN und Sebastian SCHMITZ  
Congestion Pricing: A Mechanism Design Approach  
*Economics*
- 2015/21 BARTELS, Charlotte und Nico PESTEL  
The Impact of Short- and Long-term Participation Tax Rates on Labor Supply  
*Economics*
- 2015/22 JESSEN, Robin; Davud ROSTAM-AFSCHAR und Viktor STEINER  
Getting the Poor to Work: Three Welfare Increasing Reforms for a Busy Germany  
*Economics*

- 2015/23 BLAUFUS, Kay; Matthias BRAUNE; Jochen HUNDSDOERFER und Martin JACOB  
Does Legality Matter? : The Case of Tax Avoidance and Evasion  
*FACTS*
- 2015/24 RENDTEL, Ulrich  
Warum im Zensus die Ergebnisse der Stichprobenmethode keine Benachteiligung  
der großen Gemeinden darstellen: eine Detektivarbeit  
*Economics*
- 2015/25 RENDTEL, Ulrich  
Is there a fade-away effect of initial nonresponse bias in EU-SILC?  
*Economics*
- 2015/26 BÖNKE, Timm; Matthias GIESECKE und Holger LÜTHEN  
The Dynamics of Earnings in Germany: Evidence from Social Security Records  
*Economics*
- 2015/27 GROß, Marcus und Ulrich RENDTEL  
Kernel Density Estimation for Heaped Data  
*Economics*
- 2015/28 DWENGER, Nadja; Frank M. FOSSEN und Martin SIMMLER  
From financial to real economic crisis: Evidence from individual firm-bank  
relationships in Germany  
*Economics*
- 2015/29 HACHULA, Michael und Sebastian HOFFMANN  
The Output Effects of Commodity Price Volatility: Evidence from Exporting  
Countries  
*Economics*
- 2015/30 EICHFELDER, Sebastian; Frank HECHTNER und Jochen HUNDSDOERFER  
Formula apportionment: Factor allocation and tax avoidance  
*FACTS*
- 2015/31 WAGNER, Julia  
EBITDA-Vortrag – cui bono? : Eine Gesetzesevaluation auf Basis einer  
Mikrosimulation  
*FACTS*
- 2015/32 HETSCHKO, Clemens und Malte PREUSS  
Income in Jeopardy: How Losing Employment Affects the Willingness to Take  
Risks  
*Economics*
- 2015/33 EICHFELDER, Sebastian und Mona LAU  
Capitalization of capital gains taxes: (In)attention and turn-of-the-year returns  
*Economics*