



Sachstand

Fragen zum Progressionsvorbehalt

Funktion, (Teil-) Verzicht, volle Besteuerung, Situation in anderen Ländern

Fragen zum Progressionsvorbehalt

Funktion, (Teil-) Abschaffung, volle Besteuerung, Situation in anderen Ländern

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 093/20
Abschluss der Arbeit: 03.09.2020
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	4
2.	Welche Funktion hat der Progressionsvorbehalt? Weshalb sind steuerfreie Einnahmen dennoch bei der Ermittlung des Steuersatzes zu berücksichtigen?	4
2.1.	Anwendungsbereich des Progressionsvorbehalts	4
2.2.	Funktion und Zweck des Progressionsvorbehalts	5
3.	Wäre ein Verzicht auf den Progressionsvorbehalt möglich bzw. wäre es möglich, bestimmte, abschließend in § 32b EStG aufgezählte Leistungen und Einnahmen vom Progressionsvorbehalt auszunehmen? Welche Auswirkungen wären mit einem Verzicht oder Teilverzicht auf den Progressionsvorbehalt und der Einführung der vollen Steuerpflicht für diese Einkünfte verbunden? Was müsste man dabei beachten?	7
3.1.	(Teil-) Verzicht auf den Progressionsvorbehalt	7
3.1.1.	Gesetzgebungskompetenz	7
3.1.2.	Verfassungsrechtliche Aspekte eines (Teil-)Verzichts	7
3.2.	Einführung einer vollen Besteuerung	8
3.2.1.	Steuerfreie Einnahmen aus Doppelbesteuerungsabkommen	8
3.2.2.	Steuerfreie Einnahmen aus Sozial- oder Lohnersatzleistungen	9
3.3.	Mögliche Auswirkungen eines (Teil-) Verzichts und Einführung der vollen Besteuerung	10
3.3.1.	Veranlagungspflicht	10
3.3.2.	Steuerlast und Steueraufkommen	11
4.	Gibt es Erfahrungen aus anderen Ländern, die den Progressionsvorbehalt im Einkommensteuerrecht in der Vergangenheit abgeschafft und die volle Steuerpflicht für diese Einkünfte eingeführt haben?	12
5.	Zusammenfassung	13

1. Einleitung

Dem folgenden Sachstand liegen im Wesentlichen Fragen zu drei Themenkomplexen zu Grunde.

Zunächst sollen Funktion, Sinn und Zweck des Progressionsvorbehalts aus § 32b EStG untersucht werden.

Daraufhin soll die Frage beantwortet werden, ob ein (Teil-) Verzicht auf den Progressionsvorbehalt möglich wäre und ob stattdessen eine volle Besteuerung möglich ist. In diesem Zusammenhang wird untersucht, welche Aspekte insbesondere aus verfassungsrechtlicher Sicht dabei zu beachten sind und welche Auswirkungen ein (Teil-) Verzicht und bzw. oder eine Einführung einer vollen Besteuerung haben kann.

Schließlich soll noch untersucht werden, ob auch andere Staaten den Progressionsvorbehalt kennen und ob es insbesondere Erfahrungswerte bei der Abschaffung des Progressionsvorbehalts gibt.

2. Welche Funktion hat der Progressionsvorbehalt? Weshalb sind steuerfreie Einnahmen dennoch bei der Ermittlung des Steuersatzes zu berücksichtigen?

2.1. Anwendungsbereich des Progressionsvorbehalts

§ 32b EStG ist Rechtsgrundlage der Anwendung des Progressionsvorbehalts.

Nur die in § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–5 EStG genannten steuerfreien Einkünfte oder Leistungen werden durch den Progressionsvorbehalt erfasst, soweit sie nicht durch § 32b Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG wieder von der Anwendung des Progressionsvorbehalts ausgeschlossen sind.

Der Anwendungsbereich lässt sich grob in zwei Teile aufteilen: Die ausländischen Einkünfte sowie inländische Sozial- oder Lohnersatzleistungen. Dabei handelt es sich um grundsätzlich steuerfreie Einnahmen gem. § 3 EStG.¹

In Deutschland gibt es gem. § 32a EStG einen progressiven Steuertarif. Danach steigt in den sog. Progressionszonen bei höheren Einkünften der Grenzsteuersatz. Wenn bestimmte Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage herausgenommen sind, bewirkt dies neben einem Steuerausfall für diese Einkünfte auch die Anwendung eines niedrigeren Steuersatzes bei den übrigen Einkünften. Dem wirkt der Progressionsvorbehalt durch Anwendung eines gem. § 32b Abs. 2 EStG „besonderen Steuersatzes“ entgegen.²

1 Hey in: Tipke/Lang Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 8 Rn. 80 ff.

2 Pfirrmann in: Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 19. Auflage 2020, § 32b EStG Rn. 2; Hey in: Tipke/Lang Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 8 Rn. 808 ff.

Die Vorschrift wurde durch das Einkommensteuer-Reformgesetz (EStRefG) v. 5.8.74³ als Grundlage für den Progressionsvorbehalt nach den Doppelbesteuerungsabkommen eingefügt. Dies ist auch der vorrangige Anwendungsbereich des Progressionsvorbehalts. Ausländische Einkünfte unterliegen dem Progressionsvorbehalt, wenn sie nach einem Doppelbesteuerungsabkommen im Quellenstaat besteuert werden und im Inland steuerfrei gestellt sind.⁴

Durch das 2. Haushaltsstrukturgesetz (HStruktG) v. 22.12.81⁵ wurde die Vorschrift mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 1982 auf Arbeitslosengeld, Kurzarbeitergeld, Schlechtwettergeld sowie Arbeitslosenhilfe ausgedehnt. Dabei handelt es sich um staatliche Sozial- oder Lohnersatzleistungen, die gem. § 3 EStG steuerfrei sind.⁶

In der Folge haben zahlreiche Gesetzesänderungen dazu geführt, dass § 32b EStG redaktionell angepasst wurde. Des Weiteren wurde der Anwendungsbereich auf weitere steuerfreie Einnahmen erweitert, sodass zuletzt u.a. das Elterngeld dem Anwendungsbereich des Progressionsvorbehalts unterworfen wurde.⁷

2.2. Funktion und Zweck des Progressionsvorbehalts

Durch den Progressionsvorbehalt verfolgt der Gesetzgeber das Ziel der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (das sog. Leistungsfähigkeitsprinzip). Nach dem Sinn des Gesetzes erhöhen auch steuerfreie Einnahmen die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen.⁸

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist als ein fundamentales und übergeordnetes Prinzip der Besteuerung anerkannt. Grundsätzliches Ziel des Steuerrechts ist demnach die Besteuerung der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, um eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung zu gewährleisten.⁹

Der Progressionsvorbehalt soll verhindern, dass durch die Nichtberücksichtigung nicht zu versteuernde Einnahmen bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens dieses durch einen unangemessen niedrigen Steuersatz besteuert wird.¹⁰ Damit soll sichergestellt werden, dass die

3 BGBl I 74, 1769.

4 Hey in: Tipke/Lang Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 8 Rn. 809.

5 BGBl I 81, 1523.

6 Hey in: Tipke/Lang Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 8 Rn. 810.

7 BT-Drs. 16/1889 S. 3.; Pfirrmann in: Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 19. Auflage 2020, § 32b EStG Rn. 6;

8 Nachfolgend wird die grammatisch maskuline Form verallgemeinernd verwendet und schließt männliche und weibliche Personen gleichermaßen ein.

9 Hey in: Tipke/Lang Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 3 Rn. 42.

10 Heinicke in: Schmidt EStG § 32b EStG Rn. 1.

Steuerfreiheit einzelner Einkünfte, die sich durch den progressiven Tarif verstärkt auswirkt, nicht auch noch im Hinblick auf die steuerpflichtigen Einkünfte begünstigt wird.¹¹

In der entsprechenden Beschlussempfehlung des Haushaltsausschusses¹² wird zur Begründung der Erweiterung des Progressionsvorbehalts auf Sozial- oder Lohnersatzleistungen im Jahr 1981 allgemein ausgeführt:

„Im Hinblick auf das Leistungsbilanzdefizit, den Umstrukturierungsbedarf der deutschen Wirtschaft und die geld- und kapitalmarktpolitischen Erfordernisse und damit zur langfristigen Sicherung der Arbeitsplätze ist es notwendig, die Investitionstätigkeit anzuregen, die Dynamik öffentlicher Ausgaben zu begrenzen und die Neuverschuldung der öffentlichen Haushalte zurückzuführen.“

Die Einbeziehung von Sozial- und Lohnersatzleistungen in den Progressionsvorbehalt wird in der Literatur teilweise kritisiert.

Nach einer Ansicht begegne die Extension des Progressionsvorbehalts insbesondere auf das Elterngeld gem. § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Buchst. j EStG verfassungs- und völkerrechtlichen Bedenken.¹³ Darüber hinaus wird vertreten, dass eine Besteuerung nicht erforderlich sei, da die Einnahmen insbesondere durch Lohnersatzleistungen bereits steuerlich vorbelastet seien, weil Berechnungsgrundlage dafür der Nettolohn sei.¹⁴

Dem wird entgegengehalten, dass es sich bei den dem Progressionsvorbehalt unterfallenden steuerfreien Einnahmen dennoch um einen Vermögenszufluss handle. Ohne § 32b EStG würden die jeweiligen Einkünfte nicht nur nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen, sondern aufgrund des progressiven Verlaufs des Einkommensteuertarifs würde sich für den jeweiligen Steuerpflichtigen auch ein niedriger Durchschnittssteuersatz für die steuerpflichtigen Einkünfte ergeben. Insoweit könnten steuerfreie Lohnersatzleistungen und zeitweise bezogener Arbeitslohn in der Summe über dem Nettolohn bei durchgehender Beschäftigung liegen. Dies soll durch den Progressionsvorbehalt verhindert werden.¹⁵ Der Progressionsvorbehalt sei ein Korrektiv auf Ebene der Steuersatzermittlung zur Wahrung einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung.¹⁶

11 Pfirmann in: Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 19. Auflage 2020, § 32b EStG Rn. 2.

12 BT-Drs. 9/971, S. 2.

13 Winhard in DStR, 2008 S. 2144 ff., Verfassungswidrige Einbeziehung des als Sozialtransferleistung gewährten Elterngeldes in den Progressionsvorbehalt; mit weiteren Nachweisen Hey in: Tipke/Lang Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 8 Rn. 810.

14 Müller in: WD 2010, S. 45 ff., Für eine Abschaffung des Progressionsvorbehalts.

15 Wagner in: Blümich EStG § 32b EStG Rn. 15.

16 Winhard in DStR, 2008 S. 2144 ff., Verfassungswidrige Einbeziehung des als Sozialtransferleistung gewährten Elterngeldes in den Progressionsvorbehalt

In einer Entscheidung vom 3.5.1995 hat das BVerfG keine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG oder dem Sozialstaatsprinzip durch die Einbeziehung von Lohnersatzleistungen in den Anwendungsbereich des Progressionsvorbehalts gesehen.¹⁷

3. Wäre ein Verzicht auf den Progressionsvorbehalt möglich bzw. wäre es möglich, bestimmte, abschließend in § 32b EStG aufgezählte Leistungen und Einnahmen vom Progressionsvorbehalt auszunehmen? Welche Auswirkungen wären mit einem Verzicht oder Teilverzicht auf den Progressionsvorbehalt und der Einführung der vollen Steuerpflicht für diese Einkünfte verbunden? Was müsste man dabei beachten?

3.1. (Teil-) Verzicht auf den Progressionsvorbehalt

3.1.1. Gesetzgebungskompetenz

Zunächst ist zu prüfen, wer die Gesetzgebungskompetenz für eine entsprechende Gesetzesänderung inne hätte.

Der Progressionsvorbehalt ist eine Spezialregelung des Einkommensteuertarifs im EStG.

Die Gesetzgebungskompetenz für die Einkommensteuer steht im Rahmen der konkurrierenden Gesetzgebung dem Bund gem. Art. 105 Abs. 2, Art. 106 Abs. 3 GG zu. Die Einkommensteuer gehört zu den Gemeinschaftssteuern, deren Aufkommen Bund und Ländern je zur Hälfte zusteht (Ertragshoheit).

3.1.2. Verfassungsrechtliche Aspekte eines (Teil-)Verzichts

Zu prüfen ist, ob bei einem teilweisen Verzicht auf die Unterwerfung der Einkünfte unter den Progressionsvorbehalt verfassungsrechtliche Aspekte zu berücksichtigen sind.

Dem ist zunächst voranzustellen, dass die Abschaffung eines Steuertatbestandes grundsätzlich keinen Eingriff in grundrechtlich geschützte Rechtspositionen darstellt. Vielmehr stellt die Abschaffung die Beseitigung eines Eingriffs dar.

Sofern jedoch lediglich einzelne Positionen des § 32b EStG von der Besteuerung ausgenommen werden sollen, ist dies im Licht des Art. 3 Abs. 1 GG dem Gleichbehandlungsgrundsatz zu beurteilen.

Nach der sog. „neuen Formel“ des BVerfG ist das Gleichheitsgrundrecht „vor allem dann verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten“.¹⁸

17 BVerfG v. 03.05.1995 1 BvR 1176/88 (juris).

18 BVerfGE v. 07.10.1980 55, 72 (88); Nußberger in: Sachs Grundgesetz, Art. 3 GG Rn. 13.

Das BVerfG erkennt dem Gesetzgeber eine weitgehende Gestaltungsfreiheit hinsichtlich der Erschließung von Steuerquellen zu. Es sei demnach grundsätzlich Sache des Gesetzgebers zu entscheiden, welche Sachverhalte er als gleich im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG werten will. Will er eine bestimmte Steuerquelle erschließen, andere hingegen nicht, dann ist der allgemeine Gleichheitssatz solange nicht verletzt, als die Differenzierung auf sachgerechten Erwägungen, beispielsweise finanzpolitischer, volkswirtschaftlicher, sozialpolitischer oder steuertechnischer Natur, beruht.¹⁹

Eine Änderung des bestehenden Systems dürfte daher zumindest gesetzgeberischen Begründungsaufwand erfordern.

Dazu führt das BVerfG in seiner bereits zitierten Entscheidung aus dem Jahr 1995 zur Unterwerfung des Arbeitslosengeldes unter den Progressionsvorbehalt aus, dass der Gesetzgeber eine Einschätzungsprärogative zur Beurteilung der Zweckmäßigkeit einer Vorschrift habe, die von vielfältigen Faktoren beeinflusst wird. Er betont, dass der jeweils betroffene Sachbereich besonderen Einfluss hat, um entscheiden zu können, ob eine Ungleichbehandlung vorliegt. Bzgl. des Arbeitslosengeldes führt das BVerfG wie folgt aus:²⁰

„So unterliegt etwa der Arbeitsmarkt unablässig Veränderungen, etwa unter dem Einfluss gesamtwirtschaftlicher Bedingungen oder der konjunkturellen Entwicklung im einzelnen. Auch ist der Arbeitsmarkt nicht homogen, sondern weist in örtlicher und persönlicher Hinsicht - Alter, Geschlecht oder Qualifikation - erhebliche Unterschiede auf, die selbst bei einem starken Anstieg der Arbeitslosigkeit im Übrigen und einem damit einhergehenden Rückgang an offenen Stellen die Annahme rechtfertigen können, die Höhe des Arbeitslosengeldes bzw. der Arbeitslosenhilfe sei geeignet, die Bereitschaft zur Wiederaufnahme einer Arbeit zu beeinflussen. Mit dem steuerrechtlichen Instrument wird im vorliegenden Falle nur ein Ausschnitt einer höchst komplexen Materie geregelt.“

Demzufolge sei es gerade nicht willkürlich, das Arbeitslosengeld dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen, vielmehr unterstütze diese Herangehensweise die Bereitschaft zur Wiederaufnahme einer Arbeit.

3.2. Einführung einer vollen Besteuerung

3.2.1. Steuerfreie Einnahmen aus Doppelbesteuerungsabkommen

Zunächst ist hinsichtlich der dem Progressionsvorbehalt unterfallenden Einnahmen zwischen denen gem. § 3 EStG steuerfreien Einnahmen und den durch Doppelbesteuerungsabkommen steuerfreien Einnahmen zu unterscheiden.

Eine Einführung einer vollen Besteuerung der durch Freistellung nach Doppelbesteuerungsabkommen erzielten steuerfreien ausländischen Einkünfte begegnet Bedenken hinsichtlich der Be-

19 BVerfG v. 03.05.1995 1 BvR 1176/88 (juris) Rn. 6.

20 BVerfG v. 03.05.1995 1 BvR 1176/88 (juris) Rn. 8.

mühungen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung. Es ist gerade Zweck der Doppelbesteuerungsabkommen eine solche Besteuerung zu verhindern. Eine solche Änderung ist zunächst abkommenswidrig und dürfte überdies aufgrund des Anwendungsvorrangs der Grundfreiheiten unionsrechtlich bedenklich sein.

3.2.2. Steuerfreie Einnahmen aus Sozial- oder Lohnersatzleistungen

Sofern die bisher dem Progressionsvorbehalt des § 32b EStG unterfallenden grundsätzlich gem. § 3 EStG steuerfreien Sozial- oder Lohnersatzleistungen der vollen Besteuerung unterworfen werden sollen, bedarf ein solches Vorgehen einer Änderung des § 3 EStG.

Auch hierfür liegt entsprechend der obigen Ausführungen die Gesetzgebungskompetenz beim Bund.

Die in § 3 EStG enthaltenen steuerfreien Einnahmen lassen sich im Wesentlichen in 3 Kategorien aufteilen: Sozialzwecknormen, Fiskalzwecknormen und Vereinfachungszwecknormen.²¹

Die Steuerbefreiung von Sozial- oder Lohnersatzleistungen gem. § 3 Nrn, 2, 2a, 4, 5 verfolgt einen sozialen Zweck.

Insofern ist die Einführung der vollen Besteuerung dieser Leistungen im Lichte des Sozialstaatsprinzips aus Art. 20 GG zu betrachten.

Der Anwendungsbereich des Sozialstaatsprinzips ist nicht klar abgrenzbar, sondern vielmehr flexibel. Das BVerfG berücksichtigt das Sozialstaatsprinzip in unterschiedlichen Konstellationen. Ausgangspunkt ist die allgemeine Verpflichtung, „für eine gerechte Sozialordnung zu sorgen“. Dieser Grundsatz lässt sich in seiner inhaltlichen Weite und Unbestimmtheit auf neu entstehende Problemstellungen beziehen. Eingegrenzt wird der Anwendungsbereich durch die Orientierung auf den „Schutz des Schwächeren“, insbesondere in wirtschaftlicher Hinsicht, und das Ziel eines menschenwürdigen Daseins für alle in den Grenzen des Territorialprinzips. Dem entspricht die Sorge um vom Schicksal besonders Benachteiligte, der Schutz bei Krankheit oder die Garantie des Existenzminimums.²²

Das BVerfG führt hinsichtlich der Unterwerfung von Sozial- oder Lohnersatzleistungen unter den Progressionsvorbehalt wie folgt aus:²³

„Der Gesetzgeber ist von Verfassungs wegen nicht gehindert, auch Arbeitslosenbezüge oder sonstige Einkommenssurrogate im Rahmen der Besteuerung zu berücksichtigen, sofern - wie bei vorliegender Regelung der Fall - die Grundsätze der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beachtet werden.“

21 Hey in: Tipke/Lang Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 8 Rn. 137.

22 Sachs in: Sachs Grundgesetz Art. 20 GG Rn 46.

23 BVerfG v. 03.05.1995 1 BvR 1176/88 Rn. 11 (juris).

Der Progressionsvorbehalt stellt jedoch gegenüber der vollen tariflichen Besteuerung eine verminderte Steuerbelastung des Steuerpflichtigen dar. Dies hat zu Folge, dass die Steuerlast für den Steuerpflichtigen geringer ist als bei einer vollständigen Berücksichtigung in der Bemessungsgrundlage.

Es können sich bei der Einführung einer vollen Besteuerung für Sozial- oder Lohnersatzleistungen insbesondere durch den verfolgten Sozialzweck Bedenken im Licht des Sozialstaatsprinzips ergeben.

Im Ergebnis dürfte die Einführung einer vollen Besteuerung zu einer Mehrbelastung für Empfänger von Sozial- oder Lohnersatzleistungen führen. Insofern könnte ein Konflikt zum Leistungsfähigkeitsprinzip bestehen, weil bereits fraglich sein dürfte, ob nicht bereits bei Empfang von Sozial- oder Lohnersatzleistungen die Grenze der Belastung der Leistungsfähigkeit erreicht ist. Dabei spielt jedoch die Belastungswirkung durch die konkrete gesetzliche Regelung und die Auslegung des zu erlassenden Gesetzes eine entscheidende Rolle. Eine pauschale Aussage zur Verfassungsmäßigkeit ist an dieser Stelle nicht möglich.

3.3. Mögliche Auswirkungen eines (Teil-) Verzichts und Einführung der vollen Besteuerung

Zu prüfen ist, welche Auswirkungen sowohl ein (Teil-) Verzicht des Progressionsvorbehaltes als auch die Einführung der vollen Besteuerung haben könnte. Dabei sind folgende Aspekte von besonderer Relevanz:

3.3.1. Veranlagungspflicht

§ 32b EStG ist im Zusammenhang mit der sich aus § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG ergebenden Pflicht zur Veranlagung zu sehen. Sofern ein Steuerpflichtiger Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn zu unterwerfen waren i.H.v. mehr als 410 EUR, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, erzielt, löst dies eine Veranlagungspflicht aus. In diesem Fall ist der Steuerpflichtige verpflichtet, eine Steuerklärung abzugeben.

Welche konkreten steuerlichen Auswirkungen die Abschaffung des Progressionsvorbehalts mit sich bringen würde, können die Wissenschaftlichen Dienste wegen fehlender statistischer Modelle nicht abschließend beurteilen.

Als Anhaltspunkt kann aber die Lohn- und Einkommensteuerstatistik aus dem Jahr 2016 herangezogen werden. Aus dieser ergibt sich, dass im Jahr 2016 insgesamt in rund 6,7 Millionen Fällen steuerpflichtige Lohn- und Einkommensersatzleistungen veranlagt wurden.²⁴

Es kann daher lediglich festgehalten werden, dass ein Wegfallen der Veranlagungspflicht durch Verzicht auf den Progressionsvorbehalt für viele Steuerpflichtige zu einer Verfahrensvereinfachung führen dürfte.

24 Statistisches Bundesamt, Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2016, Wiesbaden 2020.

Auch aus Sicht der Finanzverwaltung dürfte ein erheblicher Verwaltungsaufwand entfallen, wenn angesichts steigender Fälle, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, die Veranlagungspflicht entfielen.

Die Einführung der vollen Besteuerung hat demgegenüber zumindest für manche Sozial- oder Lohnersatzleistungen die Konsequenz, dass die Einkünfte bereits im Rahmen der Lohnsteuerberechnung berücksichtigt werden können, indem sie in die Steuerbemessungsgrundlage einfließen. Das ist abhängig davon, welche Stelle die Sozial- oder Lohnersatzleistungen auszahlt.

Das Kurzarbeitergeld bspw. wird vom Arbeitgeber ausgezahlt, der gegenüber der Bundesagentur einen Rückerstattungsanspruch hat und fließt dementsprechend in die Lohnsteuerberechnung ein. Sofern diese Einnahmen wie die übrigen Einkünfte aus unselbständiger Arbeit zu versteuern wären, d.h. der vollen Besteuerung unterliegen, könnte dies bereits bei der Berechnung der Lohnsteuer berücksichtigt werden. Eine gesonderte Veranlagung entfielen demzufolge, was ebenfalls zur einer Verfahrens- und Verwaltungsvereinfachung führen dürfte.

Betrachtet man dagegen das Elterngeld, welches von den Familienkassen als Zahlstelle gezahlt wird, führt die Einführung einer vollen Besteuerung nicht zwingend zu einer Verfahrensvereinfachung. Es bleibt entweder beim bisherigen Verfahren, dass Elterngeldbezieher veranlagungspflichtig bleiben und das Elterngeld lediglich höher zu versteuern ist oder bereits die Zahlstelle müsste die Steuer abführen, sodass lediglich ein um die Steuer verminderter Betrag ausgezahlt werden kann.

3.3.2. Steuerlast und Steueraufkommen

Eine Änderung des bisherigen Systems entweder durch (Teil-)Verzicht oder durch Einführung der vollen Besteuerung wird Auswirkungen auf die Steuerlast des Steuerpflichtigen und das Steueraufkommen des Staates haben.

Dabei können die Auswirkungen auf die Steuerlast des einzelnen Steuerpflichtigen unterschiedlich sein. Es kann durch den Progressionsvorbehalt bzw. den Verzicht darauf konstellationsabhängig sowohl zu Steuernachzahlungen als auch zu Steuererstattungen kommen.²⁵

Wie bereits der oben zitierten Beschlussempfehlung bei Einführung des Progressionsvorbehalts für Sozial- oder Lohnersatzleistungen zu entnehmen ist, wird durch die, wenn auch verminderte Besteuerung zumindest auch ein Fiskalzweck zur staatlichen Einnahmenerzielung verfolgt.

Hinsichtlich des gesamten Steueraufkommens kann lediglich in Grundzügen skizziert werden, welche Auswirkungen folgen können.

25 Dazu ausführlich und mit Rechenbeispielen: Jarass in: BB 2020, S. 1111 ff., Mehr Einkommen bei Kurzarbeitergeld wegen Steuererstattung; Jarass in: BB 2020, S. 1374 ff., Wann drohen Steuernachzahlungen wegen Kurzarbeit?.

Der Progressionsvorbehalt führt gegenüber einer vollen Besteuerung lediglich zu einer verminderten Steuerlast. Bei Einführung der vollen Besteuerung von bisher steuerfreien und dem Progressionsvorbehalt unterfallenden Einnahmen dürfte dies zu einer Erhöhung des gesamten Steueraufkommens führen.

Ein Verzicht auf den Progressionsvorbehalt dürfte demgegenüber zu sinkenden Einnahmen führen.

Auch hier kann die Lohn- und Einkommensteuerstatistik aus dem Jahr 2016 als Anhaltspunkt herangezogen werden. Nach dieser Erhebung sind im Jahr 2016 i.H.v. 25,6 Milliarden EUR steuerpflichtige Lohn- und Einkommensersatzleistungen angefallen.²⁶ Zu der konkreten Frage, wie sich ein Verzicht auf den Progressionsvorbehalt auf das Steueraufkommen auswirkt, fehlt es laut Statistischem Bundesamt an statistischen Untersuchungen und Erhebungen.

Als weiterer Anhaltspunkt kann der Entwurf eines Gesetzes zur Einführung des Elterngeldes herangezogen werden. Dort wird durch den Progressionsvorbehalt, dem das Elterngeld gem. § 32 Abs. 1 S. 1 Nr. Buchst. j EStG unterliegt mit Mehreinnahmen i.H.v. 230 Mio. Euro kalkuliert, wovon 42,5 Prozent auf den Bund entfallen.²⁷

4. Gibt es Erfahrungen aus anderen Ländern, die den Progressionsvorbehalt im Einkommensteuerrecht in der Vergangenheit abgeschafft und die volle Steuerpflicht für diese Einkünfte eingeführt haben?

Gängige Praxis in zahlreichen OECD Mitgliedsstaaten ist die Anwendung des Progressionsvorbehaltes für ausländische Einkünfte, sofern diese, wie bereits oben beschrieben nach der Freistellungsmethode besteuert werden.²⁸ Es gibt keine Anhaltspunkte, dass dieses international etablierte System zur Vermeidung von Doppelbesteuerung verändert werden soll oder in der Vergangenheit verändert worden ist.

Eine Ausweitung des Anwendungsbereiches des Progressionsvorbehaltes auf steuerfreie Sozial- oder Lohnersatzleistungen und die damit verbundene tarifliche Korrektur, wie sie das deutsche Steuersystem vorsieht, ist im internationalen Vergleich unüblich.

Üblich ist es, Sozial- oder Lohnersatzleistungen entweder von der Besteuerung gänzlich zu befreien oder sie voll in die Steuerbemessungsgrundlage einfließen zu lassen.

26 Statistisches Bundesamt, Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2016, Wiesbaden 2020.

27 BT-Drs. 16/1889 S. 3.

28 Seer in: Tipke/Lang Steuerrecht, 23. Auflage 2018, § 1 Rn. 92 ff.; Wilke/Weber Lehrbuch internationales Steuerrecht, 15. Auflage 2020, Rn. 564 ff.; Vgl. beispielhaft van Helvoirt in: Mennel/Förster Steuern in Europa Amerika und Asien Ordner 2, Niederlande, 122. Lieferung 2020, Rn. 279; Hellwege in: Mennel/Förster Steuern in Europa Amerika und Asien, Ordner 3, Spanien, 121. Lieferung 2019, Rn. 287.

Beispielhaft kann das spanische Steuerrecht herangezogen werden. Dort gibt es steuerfreie Sozialleistungen (*rentas exentas*) in Form von z.B. Entschädigungen, die steuerfrei sind,²⁹ wohingegen Leistungen der Sozialversicherung z.B. der Krankenversicherungsleistungen voll in die Berechnungsgrundlage zur Einkünfteermittlung für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einfließen.³⁰

In Österreich werden Sozialleistungen insbesondere das Arbeitslosengeld wiederum teilweise anders behandelt. Dort ist das Arbeitslosengeld grundsätzlich gem. § 3 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a EStG 1988 steuerbefreit. Es findet jedoch als Ausgleich gem. § 3 Abs. 2 EStG 1988 bei Bezug von lediglich jahresanteiligem Arbeitslosengeld eine Hochrechnung auf das ganze Jahr statt, sodass ein fiktives Einkommen ermittelt wird, wobei der jeweils günstigere Steuersatz des fiktiven oder tatsächlichen Einkommens (Günstigerprüfung) maßgeblich ist.

Bereits diese Beispiele zeigen, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip in anderen Staaten unterschiedlich umgesetzt wird. Eine Vergleichbarkeit zwischen den unterschiedlichen nationalstaatlichen Steuersystemen scheiterte daher bereits an dem sich stark von der deutschen Regelung unterscheidenden Anwendungsbereich des Progressionsvorbehalts.

Aufgrund jeweils international unterschiedlicher Besteuerungsmodalitäten und unterschiedlicher Sozialsysteme ist ein Rückgriff auf Erfahrungen aus anderen Ländern daher hinsichtlich Erfahrungswerten zur Abschaffung des Progressionsvorbehalts kaum möglich.³¹

5. Zusammenfassung

Der Progressionsvorbehalt dient der leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung. Sein Anwendungsbereich erstreckt sich auf ausländische, steuerfreie Einkünfte und nationale Sozial- und Lohnersatzleistungen.

Einem Verzicht auf den Progressionsvorbehalt stehen grundsätzlich keine Bedenken entgegen. Bei einem Teilverzicht hinsichtlich bestimmter Sozial- oder Lohnersatzleistungen ist der Gleichbehandlungsgrundsatz aus Art. 3 Abs. 1 GG zu beachten.

Sofern bisher steuerfreie bzw. dem Progressionsvorbehalt unterworfenene Einkünfte voll in die steuerliche Bemessungsgrundlage einfließen sollen, kann bzgl. der Sozial- und Lohnersatzleistungen das Sozialstaatsprinzip aus Art. 20 GG zu beachten sein.

29 Hellwege in: Mennel/Förster Steuern in Europa Amerika und Asien, Ordner 3, Spanien, 121. Lieferung 2019, Rn. 261.

30 Hellwege in: Mennel/Förster Steuern in Europa Amerika und Asien, Ordner 3, Spanien, 121. Lieferung 2019, Rn. 155.

31 Bereits die Ergebnisse einer ausführlichen Recherche zu dieser Fragestellung haben diesbezüglich keine Anhaltspunkte liefern können. Die einschlägige Literatur zum internationalen Steuerrecht insbesondere die Recherche zu einzelnen Ländern im Mennel/Förster (FN 28) verlief ergebnislos. Auch ein Rechercheauftrag sowohl an die Bibliothek des Hauses als auch beim Statistischen Bundesamt blieb hinsichtlich Erfahrungen zur Abschaffung des Progressionsvorbehalts in anderen Staaten ergebnislos.

Sowohl ein Teilverzicht als auch ein vollständiger Verzicht sowie der Unterwerfung unter die volle Besteuerung können Auswirkungen auf die Finanzverwaltung, die Steuerlast der Steuerpflichtigen und das Steueraufkommen haben.

Im internationalen Vergleich findet der Progressionsvorbehalt lediglich auf ausländische, steuerfreie Einkünfte im Zusammenhang mit Doppelbesteuerungsabkommen Anwendung. Eine Ausweitung auf steuerfreie Sozial- oder Lohnersatzleistungen findet nicht statt. Reformansätze mit dem Ziel einer Abschaffung des Progressionsvorbehaltes sind in diesem Zusammenhang nicht zu ermitteln.

* * *