

Stellungnahme zu dem Gesetzentwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 2022 (BT-Drucks. 20/1333)

Univ.-Prof. Dr. Frank Hechtner

1. Allgemeine Vorbemerkungen

Mit dem Steuerentlastungsgesetz 2022 sollen wesentliche Punkte zur Entlastung der Steuerpflichtigen unecht rückwirkend für den VZ 2022 umgesetzt werden. Hierzu zählen u.a. die Anhebung des Grundfreibetrages, die Anhebung des Arbeitnehmer-Pauschbetrages und die temporäre Anhebung der Entfernungspauschale ab dem 21. Kilometer. **Im Übrigen hat das BMF bereits den Entwurf zur Änderung des Programmablaufplans zur Erhebung der Lohnsteuer veröffentlicht, was im Hinblick auf die administrative Umsetzung zu begrüßen ist. Insgesamt sind die dargestellten Entlastungselemente zu begrüßen, obgleich sie in Teilen die aktuellen Mehrbelastungen infolge von Preissteigerungen und die damit verbundenen Sondereffekte nur in Teilen abmildern können.** Insofern können diese Maßnahmen nur einen ersten Schritt darstellen für weitere vorzunehmende Maßnahmen mit Blick für die Zukunft ab dem Jahr 2023 und die damit verbundenen allgemeinen Überprüfungen des Einkommensteuertarifs.

Weiterhin sollen mit dem Steuerentlastungsgesetz 2022 eine einmalige Energiepreispauschale in Höhe von 300€ sowie eine einmalige Sonderzahlung zum Kindergeld (Kinderbonus 2022) in Höhe von 100€ gewährt werden. **Abseits der positiven ökonomischen Wirkung ist insbesondere das Instrument der Energiepreispauschale mit einer Verankerung im Einkommensteuergesetz kritisch zu hinterfragen.** Die Umsetzung wirft vielfältige Fragen auf, im Übrigen besteht bei der derzeitigen Ausgestaltung in bestimmten Fällen (u.a. bei Minijobs) eine verstärkte Gefahr der missbräuchlichen Anwendung der relevanten Regelungen.

2. Ausgewählte Entlastungsmaßnahmen

2.1. Anhebung des Grundfreibetrags

Nach dem Gesetzentwurf soll der Grundfreibetrag von derzeit 9.984€ auf 10.347€ (+363€) nochmals gegenüber der bisherigen Anhebung (im Vergleich 2022 zu 2021 um +240€) angehoben werden. Die Anhebung soll unecht rückwirkend durchgeführt werden, so dass hiervon alle Steuerpflichtigen mit Wirkung ab dem 01.01.2022 profitieren. Insgesamt ergibt sich damit eine Anhebung um 6,19% gegenüber 2021. Die erhöhte Anhebung berücksichtigt eine gestiegene Preissteigerung bereits im Jahr 2021 und eine anhaltende Preissteigerung im Jahr 2022. Der Vierte Steuerprogressionsbericht hatte für das Jahr noch eine Preissteigerung von 1,17% angenommen. Zwar ist zu berücksichtigen, dass die allgemeine Preissteigerung nicht vollends deckungsgleich ist mit den Effekten einer Preissteigerung im Hinblick auf den Grundfreibetrag, allerdings zeigt sich, dass die prognostischen Werte aus damaliger Sicht zu gering angesetzt wurden. **Insofern ist die nun beabsichtigte Korrektur zu begrüßen.** Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerfreistellung des Existenzminimums

verfassungsrechtlich geboten ist. **Vor diesem Hintergrund erscheint es sinnvoll, dass der Gesetzgeber proaktiv auf diesen Umstand der Preissteigerung unterjährig reagiert.** Diese Anhebung wird allerdings nicht identisch in § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG nachvollzogen; hierzu gibt es allerdings verfassungsrechtlich wohl auch keinen Anlass, obgleich es wünschenswert gewesen wäre.

Die Anhebung des Grundfreibetrags gleicht nur einen Teil der Preissteigerungseffekte und damit auch der Effekte aus der kalten Progression aus. Zwar profitieren alle Steuerpflichtigen von der Anhebung des Grundfreibetrags, allerdings ist zu berücksichtigen, dass die Effekte aus der kalten Progression auch oberhalb des Grundfreibetrages wirken. **Insofern ist es geboten, diese Effekte aus der kalten Progression spätestens in 2023 auszugleichen. Vor diesem Hintergrund ist zeitnah der Fünfte Steuerprogressionsbericht vorzulegen.** Hierbei ist zu betonen, dass die Effekte aus der kalten Progression alle Steuerpflichtigen treffen. Aus systematischen Gründen ist es daher geboten, die Tarifeckwerte spätestens für den Tarif 2023 ebenfalls für den gesamten Tarifverlauf anzupassen. Hiervon ist die steuerpolitische Frage zu trennen, inwieweit aus Gründen der Einkommensverteilung nicht über alle Bereiche die Effekte aus der kalten Progression auszugleichen sind.

2.2. Anhebung des Arbeitnehmer-Pauschbetrages

Die Anhebung des Arbeitnehmer-Pauschbetrages um 200€ auf nunmehr 1.200€ führt ebenfalls zu einer zusätzlichen Entlastung der Steuerpflichtigen. Insgesamt wird hiermit eine stärkere Pauschalierung ermöglicht, obgleich eine solche Entlastung wenig zielgenau wirkt. Vielmehr kommen damit jene Steuerpflichtigen in den Genuss der Entlastung, die keine tatsächlich höheren Werbungskosten aufweisen. Insofern wirkt das Instrument einzelfallabhängig. **Im Übrigen tritt hierüber in Abhängigkeit von dem Einzelfall aber auch eine Entlastung ein, was zu begrüßen ist.**

2.3. Einmaliger Kinderbonus 2022

Das Steuerentlastungsgesetz 2022 sieht die Gewährung eines einmaligen Kinderbonus von 100€ vor. Das Instrument orientiert sich in § 66 Abs. 1 EStG an dem Kinder-Coronabonus 2021 in Höhe von 150€ und ist technisch analog umgesetzt. **Die Regelung ist insgesamt zu begrüßen. Über den Familienleistungsausgleich (und die damit verbundene Verrechnung mit den nicht erhöhten Kinderfreibeträgen) wird ferner erreicht, dass der Kinderbonus sozial gestaffelt wird.**

Die folgende Tabelle gibt jene kritischen Werte (zu versteuerndes Einkommen, zvE) in Abhängigkeit von der Anzahl der Kinder unter Anwendung des neuen Einkommensteuertarifs an, bis zu welchem Betrag (Splitting) noch das Kindergeld inkl. des einmaligen Bonus gezahlt wird.

Kinder	Kindergeld	Σ Freibeträge	zvE
1	219 €	8.388 €	75.477 €
2	219 €	8.388 €	83.865 €
3	225 €	8.388 €	96.411 €
4	250 €	8.388 €	122.125 €
5	250 €	8.388 €	130.513 €
6	250 €	8.388 €	138.901 €

Die Auszahlung des Kinderbonus über das Kindergeld bewirkt zudem, dass der Kinderbonus 2022 bei den Familien zeitnah ankommt.

2.4. Temporäre Anhebung der Entfernungspauschale

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass die erhöhte Entfernungspauschale von 0,38€ ab dem 21. Kilometer, bisher geplant ab 2024 und befristet bis 2026, zeitlich vorverlegt wird. Der erhöhte Satz findet damit bereits in 2022 Anwendung. Im Übrigen ändert sich die Regelung nicht, insbesondere gilt dieser erhöhte Satz nur für die Fernpendler ab dem 21. Kilometer. **Die Anhebung ist insgesamt zu begrüßen, kompensiert allerdings die aktuellen Preissteigerungen bei Benzin und Treibstoffen in einem nur geringen Umfang. Im Übrigen basiert dieses System weiterhin auf einer verkehrsmittelunabhängigen Lösung, kann damit also für bestimmte Formen des ökonomisch und ökologisch erwünschten Pendels keinen zusätzlichen ökonomischen Anreiz bieten.**

Im Übrigen herrscht eine Wechselwirkung mit der Anhebung des Arbeitnehmer-Pauschbetrages. Bei unterstellten 230 Arbeitstagen bewirkt die Pendlerpauschale erst ab dem 15. Kilometer eine Entlastung. Nach Anhebung des Arbeitnehmer-Pauschbetrages wirkt sich die Entfernungspauschale erst ab dem 18. Kilometer aus.

3. Einführung einer Energiepreispauschale

Mit dem Steuerentlastungsgesetz 2022 soll eine einmalige Energiepreispauschale von 300€ gewährt werden. Hierdurch soll ausweislich der Begründung eine Preissteigerung bei den erwerbsbedingten Wegeaufwendungen kompensiert werden, u.a. auch bei jenen Steuerpflichtigen, die keine Fernpendler sind. Die Energiepreispauschale soll als Einmalzahlung an Steuerpflichtige mit aktiven Einkünften ausgezahlt werden. Die Energiepreispauschale wirkt damit ökonomisch wie eine Sozialleistung. Infolge der Besteuerung erfolgt eine soziale Staffelung, so dass mit erhöhter steuerlicher Leistungsfähigkeit die Energiepreispauschale gemindert wird.

Ökonomisch bewirkt das Instrument eine temporäre Entlastung bei den Steuerpflichtigen. Allerdings ist das Instrument wenig zielgenau, da es letztendlich jedem Steuerpflichtigen mit aktiven Einkünften gewährt wird und damit nur bedingt die individuelle Situation berücksichtigen kann. Gleichwohl kann die Energiepreispauschale kurzfristig im Sinne eines Sozialtransfers zu einer finanziellen Entlastung der Steuerpflichtigen führen, die zudem eine große Breitenwirkung entfaltet.

Hierbei ist es auch ein sozialpolitisch legitimes Mittel, dass die Energiepreispauschale mit steigendem Einkommen abschmelzen soll. **Allerdings ist die Verortung dieses Instrumentes im Einkommensteuergesetz eher fehl am Platz. Letztendlich stellt die Energiepreispauschale einen Fremdkörper im EStG dar, der zu systematischen Brüchen führt.** Die Einführung und Administration der Energiepreispauschale führt zu erheblichen Mehrbelastungen bei Staat und Wirtschaft. **Im Übrigen entstehen diverse neue Fragen in der Anwendung und Auslegung der relevanten Normen.** Am Beispiel der Energiepreispauschale wird deutlich, dass in Deutschland derzeit kein massentaugliches Verfahren existiert, welches als Instrument für eine Verteilung von (pauschalen)

Sozialleistungen abseits des konkreten Einzelfalls verwendet werden kann. **Zweifelsohne bieten das Steuerrecht und das damit verbundene Verfahren diverse Anknüpfungspunkte, die aktuelle systemische Ausgestaltung des Steuerrechts ist allerdings eher ungeeignet, derartige Fälle und Problemstellungen dauerhaft hier zu implementieren. Perspektivisch wird es notwendig sein, eine direkte und einheitliche Schnittstelle zwischen Bürger und Staat, in Teilen aufbauend auf dem Besteuerungsverfahren und den damit vorhandenen Daten, zu implementieren, über die derartige Maßnahmen abgewickelt werden können.**

Insgesamt ist damit die technische Umsetzung der Energiepreispauschale innerhalb des EStG eher kritisch zu betrachten. Hierbei wird auch deutlich, dass es in Teilen arbiträr wirkt, welche Personen direkt zum 01.09.2022 von der Energiepreispauschale profitieren können. So werden Minijobber in einem haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnis nicht direkt profitieren können. Rentner und Pensionäre wurden bewusst ausgeschlossen, Grenzpendler ebenfalls. Die technischen Friktionen führen dazu, dass gerade bei Einkommensteuervorauszahlungen temporär eine doppelte Entlastung entstehen kann, die erst im Veranlagungsverfahren korrigiert werden kann. **Gerade im Anwendungsgebiet der Minijobs entstehen diverse Probleme, in Teilen bewirken diese ein erhöhtes Missbrauchsrisiko.** Im Einzelnen lassen sich diverse Einzelfragen aufwerfen, wovon einige genannt werden sollen:

- Die Energiepreispauschale ist als Sozialleistung zu verstehen. Es ist diskussionswürdig, inwieweit die Energiepreispauschale abseits von Markteinkommen der Besteuerung unterworfen werden kann. Der Gesetzentwurf fingiert dies, obgleich zugleich ausgeführt wird, dass kein Arbeitseinkommen vorliegt. **Damit könnte es fraglich sein, dass auf die Energiepreispauschale Steuern zu erheben sind.** Es ist damit zu rechnen, dass dies zu finanzgerichtlichen Auseinandersetzungen führt. **Ferner ist offen, ob Arbeitgeber verpflichtend werden können, die Energiepreispauschale auszuführen. So enthält der Gesetzentwurf keine Billigkeitsregelungen für eine Nicht-Implementierung infolge hoher Implementierungskosten.**
- **In der bisherigen Formulierung finden sich diverse Ungenauigkeiten.** So ist es fraglich, wieso in § 113 EStG-E auf den Zufluss abgestellt wird, auch im Hinblick auf Gewinneinkünfte. Einkommensteuer-Vorauszahlungen werden typischerweise nicht für einzelne Einkünfte festgesetzt, sondern nur insgesamt, so dass die Formulierung in § 118 EStG-E unpassend ist.
- **Es lassen sich Fallkonstellationen vorstellen, in denen der Arbeitgeber die sachlichen Voraussetzungen zur Auszahlung der Energiepreispauschale nicht überprüfen kann.** Es besteht damit die Gefahr, dass es zu nicht korrekten Auszahlungen kommt. Es sei beispielhaft auf beschränkt Steuerpflichtige verwiesen, die vom Arbeitgeber nicht erkannt werden. **Gleichzeitig können wiederum Fälle vorliegen, in denen kein aktives Arbeitsverhältnis vorliegt, gleichwohl Arbeitslohn (z.B. nachträgliche Prämienzahlung) vorliegt.**
- **Das Verrechnungsverfahren mit der abzuführenden Lohnsteuer ist nur ungenau beschrieben.** Es stellt sich die Frage, wie der Arbeitgeber konkret eine Verrechnung mit der Lohnsteuer erreichen kann in den Fällen einer Lohnsteuererstattung (Anmeldung einer negativen Lohnsteuer). Bisher würden derartige Fehler zu Nachfragen des Finanzamts führen.
- Es treten diverse Detailfragen im Hinblick auf vorschüssige Lohnzahlungen, abweichende (vom Standardfall) Lohnsteuer-Anmeldungszeiträume, Mitarbeiterentsendungen in das Ausland usw. auf. Es wäre wünschenswert, wenn diese Fragen zeitnah geklärt werden. **Es ist dringend**

anzuraten, dass vergleichbar mit den FAQ „Corona“ (Steuern) des BMF ähnliche FAQ seitens der Finanzverwaltung aufgebaut werden, die derartige Detailfragen zeitnah und rechtssicher regeln. Die zeitliche Umsetzung der Maßnahme auf Seiten der Arbeitgeber ist eher ambitioniert, so dass diese mit ihren Fragestellungen zeitnah unterstützt werden sollten.

- Die Haftungsfrage im Hinblick auf die Auszahlung Energiepreispauschale könnte zur Diskussion führen. **Es ist wohl davon auszugehen, dass über die Verknüpfung zur Lohnsteuer und der damit verbundenen Pflicht zur korrekten Anmeldung und Abführung des Saldos nach Abzug sämtlicher Energiepreispauschalen eine Auszahlung der Energiepreispauschale ohne Anspruchsberechtigung des Steuerpflichtigen seitens des Arbeitgebers eine Haftung auslösen kann.**
- Die Auszahlung der Energiepreispauschale soll nach § 117 EStG-E nur in den Fällen des ersten Dienstverhältnisses geschehen. **Es existieren vielfältige Fallkonstellationen, in denen der Arbeitgeber dies nicht korrekt bestimmen kann, mitunter darüber keine Informationen vorliegen hat.** Eine Korrektur einer doppelten Auszahlung dürfte dann möglich sein, wenn diese Fälle über ELStAM abgewickelt werden. **Erfolgt indes eine Pauschalbesteuerung nach § 40a Abs. 2 EStG (z.B. bei Minijobs im Zusammenhang mit weiteren Beschäftigungsverhältnissen), so besteht m.E. ein hohes Missbrauchspotenzial.** Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Energiepreispauschale mehrfach im Rahmen von Minijobs durch verschiedene Arbeitgeber an eine Person ausgezahlt wird. Typischerweise wird der Arbeitgeber hier auch wenige Möglichkeiten haben, den Sachverhalt im Hinblick auf das erste Arbeitsverhältnis aufklären zu können. Ähnliche Problematik betrifft den Fall eines Minijobs zusammen mit einer Vollzeitbeschäftigung.

4. Ökonomische Entlastungswirkungen

Im Folgenden werden die ökonomischen Entlastungswirkungen aus der Erhöhung des Grundfreibetrags, der Anhebung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags und der Gewährung der Energiepreispauschale quantifiziert (Veranlagung). Die Entlastungen stellen dabei den Vergleich zur bisherigen Rechtslage 2022 dar. Es gelten die BBG West.

Jährliche Entlastung 2022 (gegenüber bisheriger Rechtslage 2022)								
mtl. Einkommen d. ersten Ehepartners	mtl. Einkommen des zweiten Ehepartners (Splitting), 2 Kinder							
	0 €	1.000 €	2.000 €	3.000 €	4.000 €	5.000 €	7.000 €	10.000 €
1.000 €	500 €	800 €	892 €	886 €	882 €	880 €	742 €	660 €
1.500 €	500 €	884 €	888 €	884 €	880 €	878 €	674 €	660 €
2.000 €	500 €	892 €	888 €	884 €	878 €	874 €	672 €	658 €
2.500 €	604 €	888 €	884 €	880 €	876 €	824 €	670 €	654 €
3.000 €	614 €	886 €	884 €	878 €	874 €	772 €	668 €	654 €
3.500 €	612 €	886 €	880 €	876 €	826 €	696 €	666 €	652 €
4.000 €	612 €	882 €	878 €	874 €	774 €	672 €	664 €	660 €
4.500 €	612 €	880 €	876 €	826 €	700 €	672 €	662 €	660 €
5.000 €	610 €	880 €	874 €	772 €	672 €	670 €	660 €	660 €
5.500 €	608 €	876 €	814 €	686 €	672 €	668 €	658 €	660 €
6.000 €	608 €	872 €	764 €	674 €	668 €	664 €	656 €	660 €
6.500 €	606 €	792 €	668 €	670 €	666 €	662 €	654 €	660 €
7.000 €	586 €	742 €	672 €	668 €	664 €	660 €	654 €	660 €
7.500 €	506 €	674 €	670 €	666 €	662 €	656 €	660 €	660 €
8.000 €	424 €	670 €	666 €	664 €	660 €	654 €	660 €	660 €
8.500 €	404 €	670 €	664 €	662 €	656 €	654 €	660 €	660 €
9.000 €	404 €	666 €	662 €	658 €	654 €	660 €	660 €	660 €
9.500 €	404 €	664 €	660 €	656 €	654 €	660 €	660 €	660 €
10.000 €	402 €	660 €	658 €	654 €	660 €	660 €	660 €	657 €
20.000 €	401 €	657 €	657 €	657 €	657 €	657 €	657 €	657 €

Im Falle der Einzelveranlagung ergeben sich folgende Werte, bei der Fallkonstellation Alleinerziehend wird der Person der volle Kinderbonus zugerechnet (Veranlagung).

Jährliche Entlastungen 2022		
mtl. Einkommen	Einzelveranlagung	
	Single (keine Kinder)	Alleinerziehend (1 Kind)
1.000 €	300 €	400 €
1.500 €	347 €	400 €
2.000 €	343 €	445 €
2.500 €	342 €	443 €
3.000 €	339 €	441 €
3.500 €	338 €	439 €
4.000 €	335 €	437 €
4.500 €	333 €	343 €
5.000 €	331 €	336 €
5.500 €	329 €	333 €
6.000 €	327 €	332 €
6.500 €	345 €	329 €
7.000 €	345 €	327 €
7.500 €	345 €	330 €
8.000 €	345 €	330 €
8.500 €	345 €	330 €
9.000 €	345 €	330 €
9.500 €	335 €	330 €
10.000 €	335 €	330 €
25.000 €	333 €	328 €

Berlin, den 22.04.2022

Prof. Dr. Frank Hechtner