



Hochschule für öffentliche
Verwaltung und Finanzen
Ludwigsburg
University of Applied Sciences

Was bedeutet die Kalte Progression?

BACHELORARBEIT FÜR DIE
Prüfung zum Bachelor of Laws (LL.B.)

IN DER
Fakultät II
Steuer- und Wirtschaftsrecht

DER
Hochschule für öffentliche
Verwaltung und Finanzen
Ludwigsburg

VERFASSER: Lukas Bestle
FINANZAMT: Musterstadt
ABGABETERMIN: 15.02.2019


PRÜFER: Prof. Dr. Lars Zipfel
HAUPTSTUDIUM: 2019 (2016)
AG: xx/16



Über diese Arbeit




In meiner Bachelorarbeit werden die Grundlagen der Tarifgestaltung und die Problematik der Kalten Progression durch praxisnahe Beispiele und interaktive Darstellungen anschaulich gemacht.

Interaktive Darstellungen lassen sich natürlich nicht ausdrucken – daher finden sich diese auf der CD sowie in der Online-Fassung.

Inhaltlich sind alle drei Fassungen bis auf die zusätzlichen Erkenntnisse in den interaktiven Fassungen gleich. Wenn Sie lieber auf Papier lesen, die interaktiven Darstellungen aber nicht verpassen möchten, achten Sie auf das  Hand-Symbol am rechten Seitenrand. Mit der dort angegebenen Zahl können Sie die interaktive Version der jeweiligen Darstellung direkt aufrufen. Natürlich kann die Arbeit auch komplett am PC oder Tablet gelesen werden.

Eine weitere Funktion in der CD- und Online-Fassung ist das erweiterte Literaturverzeichnis. Neben den üblichen bibliographischen Angaben enthält es zusätzlich ISBN-/ISSN-Nummern, Bibliothekssignaturen der HVF Ludwigsburg sowie Links zu den Gerichtsentscheidungen, Drucksachen und Internetquellen. Letztere sind zudem zum Stand ihres Abrufs als PDF-Dateien hinterlegt.

Außerdem ist den interaktiven Fassungen der Programmcode zur Tarifberechnung als Anlage beigefügt. Auf einen Ausdruck dieser Anlage wird aufgrund des hohen Umfangs verzichtet.

| |  Print |  CD |  Online |
|---------------------------------------|--|--|--|
| Interaktive Darstellungen | | ✓ | ✓ |
| Erweitertes Literaturverzeichnis | | ✓ | ✓ |
| Programmcode zur Tarifberechnung | | ✓ | ✓ |
| Dokumentierter Stand zum Abgabetermin | ✓ | ✓ | |
| Offline lesen | ✓ | ✓ | |
| Auf dem Tablet/Ultrabook lesen | | | ✓ |

ERSTELLT MIT: Kirby (getkirby.com) & Prince (princexml.com)

COPYRIGHT: 2019 Lukas Bestle (lukasbestle.com)

VERSION: 20190820-8qrf5j

Online-Fassung (PC/Tablet):

bachelor.lukasbestle.com



Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|-----------|
| Über diese Arbeit | II |
| Abkürzungsverzeichnis | V |
| | |
| 1. Einleitung | 1 |
| 2. Verfassungsrechtliche Grundlagen der Einkommensbesteuerung | 2 |
| 2.1. Allgemeiner Gleichheitssatz, Leistungsfähigkeits- und Äquivalenzprinzip..... | 3 |
| 2.2. Horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit | 4 |
| 2.3. Gebot der Freistellung des Existenzminimums..... | 5 |
| 3. Der deutsche Einkommensteuertarif | 6 |
| 3.1. Begriff des Steuertarifs | 6 |
| 3.2. Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer: Das zu versteuernde Einkommen | 6 |
| 3.3. Der Grundfreibetrag im Kontext des Existenzminimums | 7 |
| 3.4. Durchschnitts- und Grenzsteuersatz..... | 8 |
| 3.5. Progression | 9 |
| 3.5.1. Funktionsweise der Progression | 9 |
| 3.5.2. Die Progression im Kontext der vertikalen Steuergerechtigkeit | 12 |
| 4. Kaufkraft und ihre Veränderung | 14 |
| 4.1. Die Inflation als Indikator für die Veränderung der Kaufkraft | 14 |
| 4.2. Ausgleich der Inflation durch Einkommenserhöhungen: Begriff des Realeinkommens | 16 |
| 5. Definition der Kalten Progression | 17 |
| 5.1. Grundproblematik der Kalten Progression | 17 |
| 5.2. Überblick über die verbreiteten Definitionen | 18 |
| 5.3. Leistungsfähigkeit im Zeitverlauf..... | 19 |
| 5.3.1. Leistungsfähigkeit des Einzelnen..... | 20 |
| 5.3.2. Leistungsfähigkeit im gesellschaftlichen Vergleich | 21 |
| 5.3.3. Zwischenfazit | 21 |
| 5.4. Kritik an der Definition der Kalten Progression im engeren Sinn | 22 |
| 5.4.1. Verringerung des Umverteilungseffekts der Progression..... | 22 |
| 5.4.2. Steigendes Steueraufkommen..... | 22 |
| 5.4.3. Auseinandersetzung mit der Kritik | 23 |
| 5.5. Zwischenfazit zur Definition der Kalten Progression..... | 24 |

| | |
|--|-----------|
| 6. Auswirkung der Kalten Progression auf den Einzelnen | 25 |
| 6.1. Berechnung der Auswirkung..... | 25 |
| 6.2. Auswirkung bei unverändertem Einkommensteuertarif | 27 |
| 6.3. Tatsächliche Auswirkung im Zeitraum 2008–2017..... | 28 |
| 7. Ausgleich der Kalten Progression im Einkommensteuertarif | 29 |
| 7.1. Zulässigkeit der Pauschalierung mit der Inflationsrate | 30 |
| 7.2. Überblick über die bisherigen Maßnahmen des deutschen Gesetzgebers | 30 |
| 7.3. Wirksamkeit verschiedener Ausgleichsmethoden im progressiven Tarif | 31 |
| 7.3.1. Anhebung des Grundfreibetrags..... | 31 |
| 7.3.2. Verringerung der Grenzsteuersätze..... | 33 |
| 7.3.3. Rechtsverschiebung des Tarifs | 33 |
| 7.3.4. Deflationierung des zu versteuernden Einkommens | 35 |
| 7.4. Mögliche Ausgleichsmethoden außerhalb des direkt progressiven Tarifs | 35 |
| 8. Der „Tarif auf Rädern“: Automatische Anpassung des Tarifs an die Kalte Progression | 36 |
| 8.1. Regelungen in anderen Staaten am Beispiel der schweizerischen direkten Bundessteuer..... | 37 |
| 8.2. Diskussion im Kontext des deutschen Einkommensteuertarifs | 37 |
| 8.2.1. Vorteile des Tarifs auf Rädern..... | 38 |
| 8.2.2. Nachteile des Tarifs auf Rädern..... | 38 |
| 8.2.3. Zwischenfazit zum Tarif auf Rädern..... | 39 |
| 9. Gesamtfazit & Ausblick | 40 |
| | |
| Literaturverzeichnis | 42 |
| Darstellungsverzeichnis | 47 |
| Erklärung..... | 48 |

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|---------------|---|
| Abs. | Absatz |
| Art. | Artikel |
| BFH | Bundesfinanzhof |
| BFHE | Entscheidungen des BFH (Entscheidungssammlung) |
| BGBI. | Bundesgesetzblatt |
| BMF | Bundesfinanzministerium |
| BMG | Bemessungsgrundlage |
| BR | Bundesrat |
| BStBl. | Bundessteuerblatt |
| BT | Bundestag |
| BVerfG | Bundesverfassungsgericht |
| BVerfGE | Entscheidungen des BVerfG (Entscheidungssammlung) |
| Dar. | Darstellung |
| Drs. | Drucksache |
| Est | Einkommensteuer |
| ESTG | Einkommensteuergesetz |
| FG | Finanzgericht |
| GG | Grundgesetz |
| Hrsg. | Herausgeber(in) |
| i.e.S. | im engeren Sinn |
| i.H.v. | in Höhe von |
| i.S.d. | im Sinne des |
| i.w.S. | im weiteren Sinn |
| LSt | Lohnsteuer |
| m.w.N. | mit weiteren Nachweisen |
| Rn. | Randnummer |
| S. | Seite; bei Gesetzesziten Satz |
| SGB | Sozialgesetzbuch |
| Stpfl. | Steuerpflichtige(r) |
| stRspr. | ständige Rechtsprechung |
| VZ | Veranlagungszeitraum |
| zvE | zu versteuerndes Einkommen |

1. Einleitung

Folgt man der Prognose des Arbeitskreises Steuerschätzung, werden die Steuereinnahmen von Bund, Ländern und Gemeinden in den nächsten Jahren weiter sprudeln. Die Bundesregierung möchte den sich daraus bis zum Jahr 2022 ergebenden finanziellen Spielraum von 10,8 Milliarden Euro auch dafür nutzen, der Kalten Progression „wirksam zu begegnen“¹. Jedoch habe sich die Kalte Progression laut dem zweiten und dritten Steuerprogressionsbericht der Bundesregierung durch die bisher schon vorgenommenen Korrekturen am ESt-Tarif in den letzten Jahren ohnehin nur gering ausgewirkt, für 2018 und 2019 sei es sogar zu einer Überkompensation gekommen.²

Doch was ist die Kalte Progression überhaupt? Grundsätzlich handelt es sich dabei um eine heimliche Erhöhung der ESt, ohne dass sich dies durch eine erhöhte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Stpfl. begründen lässt. Hinsichtlich des Umfangs dieser Steuererhöhung wird in der wissenschaftlichen Diskussion zwischen der Kalten Progression i.e.S. und der Kalten Progression i.w.S. unterschieden.³ Durch die jeweilige Definition wird versucht, den Effekt der Kalten Progression von anderen Effekten abzugrenzen. Daher ist die verwendete Definition entscheidend, wenn dann in der *politischen* Diskussion über die tatsächliche Auswirkung und damit über die politische Bedeutung der Kalten Progression gesprochen wird.

Ziel dieser Arbeit ist es, zu definieren, welcher Teil der „heimlichen Steuererhöhung“ aufgrund unveränderter wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit tatsächlich illegitim ist. Hieraus soll dann eine Definition der Kalten Progression abgeleitet werden, die diesen illegitimen Teil möglichst genau beschreibt. Mit der so entwickelten Definition kann die Auswirkung der Kalten Progression bestimmt sowie ein möglicher Lösungsansatz gefunden werden.

In den Abschnitten 1–4 werden zunächst die hierfür notwendigen Grundlagen erläutert. Hierzu gehört insbesondere der momentane ESt-Tarif im Kontext der verfassungsrechtlichen Grundlagen der Einkommensbesteuerung. Auch auf die Begriffe der Kaufkraft und der Inflation sowie auf deren Auswirkung wird zum besseren Verständnis kurz eingegangen.

Auf Basis dieser Grundlagen kann anschließend der Begriff der Kalten Progression definiert und in die zuvor vorgestellten Grundlagen eingeordnet werden. Hierzu sollen die verbreiteten Definitionen der Kalten Progression vorgestellt und mit Hinblick auf ihre Folgen für die Grundsätze der Einkommensbesteuerung diskutiert werden.

1 BMF (Hrsg.), Ergebnisse Arbeitskreis Steuerschätzungen (Internet).

2 Vgl. BT-Drs. 18/10221 vom 02.11.2016, S. 3 sowie BT-Drs. 19/5450 vom 09.11.2018, S. 4.

3 Vgl. Dorn u.a., Heimliche Steuererhöhungen, 2016, S. 1 f.

Anhand der so entwickelten Definition der Kalten Progression kann daraufhin die Berechnung ihrer Auswirkung dargestellt und die Auswirkung zunächst grundsätzlich und dann auf Basis der tatsächlichen Werte des Zeitraums 2008–2017 bestimmt werden. Anschließend wird diese Definition verwendet, um verschiedene Ausgleichsmethoden hinsichtlich ihrer Wirkung zu überprüfen.

Schließlich soll am Beispiel des Schweizer „Tarifs auf Rädern“ diskutiert werden, ob statt der momentanen flexiblen Anpassung des ESt-Tarifs durch den Gesetzgeber eine automatische Anpassung des Tarifs an die Kalte Progression notwendig und sinnvoll ist.

Auch die Höhe der Freibeträge und Freigrenzen bei der Ermittlung des zVE wirkt sich auf die Kalte Progression aus. Hinsichtlich des Umfangs dieser Arbeit kann auf diese Auswirkung allerdings nicht eingegangen werden. Die Betrachtung wird insofern auf den ESt-Tarif beschränkt.

Es wird nur auf die Folgen der Kalten Progression für den Einzelnen eingegangen. Folgen für die Gesamtgesellschaft sowie für den öffentlichen Haushalt werden dabei nur insoweit angesprochen, wie dies für die Betrachtung erforderlich ist.

2. Verfassungsrechtliche Grundlagen der Einkommensbesteuerung

Im Rechtsstaat gilt der Grundsatz des Vorrangs der Verfassung. In Deutschland ist dieser allgemein in Art. 20 Abs. 3 GG und konkret für den Bereich der Grundrechte in Art. 1 Abs. 3 GG geregelt. Danach gelten die Grundrechte unmittelbar und haben unbedingten Vorrang gegenüber einfachen Gesetzen wie dem EStG. Daher sind die Grundrechte elementar, wenn es um die Einkommensbesteuerung geht.

Besonders relevant sind dabei der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG), das „Gebot der sozialen Steuerpolitik, die auf die Belange der schwächeren Schichten der Bevölkerung Rücksicht zu nehmen hat“⁴ (aus Art. 20 Abs. 1 GG) sowie das Gebot der Freistellung des Existenzminimums (aus Art. 1 Abs. 1 GG). Die Diskussion zu den verfassungsrechtlichen Grundlagen der Einkommensbesteuerung ist äußerst umfangreich, daher wird die folgende Darstellung auf die für diese Arbeit wesentlichen Punkte beschränkt.

4 BFH-Urteil vom 08.06.1990, III R 14–16/90, Rn. 37 m.w.N.

2.1. Allgemeiner Gleichheitssatz, Leistungsfähigkeits- und Äquivalenzprinzip

Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG besagt, dass wesentlich gleiche Sachverhalte gleich und wesentlich ungleiche Sachverhalte ungleich behandelt werden müssen.⁵ Im Steuerrecht wurde dieses Grundrecht zum Grundsatz der steuerlichen Lastengleichheit konkretisiert: Steuerpflichtige müssen rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden. So ist gewährleistet, dass sich dem Steuergesetz „kein Stand und keine Person entziehen kann“⁶.

Auf diesem Grundsatz basiert das Leistungsfähigkeitsprinzip.⁷ Nach diesem soll jeder im Verhältnis seiner Mittel zum Staatshaushalt beitragen.⁸

Einen anderen Ansatz wählt das in der Rechtsordnung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip gleichgestellte Äquivalenzprinzip. Nach diesem Prinzip sind Abgaben das Entgelt für einen Nutzen des Stpfl. bzw. für eine Leistung, die dieser vom Staat erhält.⁹ Für *Lang* haben beide Prinzipien einen eigenständigen Anwendungsbereich.¹⁰ Da die ESt hauptsächlich der allgemeinen Deckung des staatlichen Finanzbedarfs dient¹¹, kann bei ihr das Äquivalenzprinzip nicht zur Anwendung kommen, sie unterliegt dem Anwendungsbereich des Leistungsfähigkeitsprinzips.

Anders als in der Weimarer Republik hat das Leistungsfähigkeitsprinzip keinen Verfassungsrang, sondern wird aus dem allgemeinen Gleichheitssatz abgeleitet.¹²

Der steuerliche Begriff der Leistungsfähigkeit ist daher abstrakt und wurde vom BVerfG auch nicht konkretisiert. Im Rahmen dieser Arbeit soll die Definition von *Walzer* herangezogen werden. Nach seiner Definition hat eine nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip gestaltete Steuerverteilung wirtschaftliche Grundgüter wie das Einkommen oder das Vermögen als Argument der BMG, ein steuerfrei gestelltes Existenzminimum und einen mit der BMG ansteigenden Durchschnittssteuersatz.¹³ Diese Definition lässt sich mit der im Folgenden vorgestellten vertikalen Steuergerechtigkeit und dem Gebot der Freistellung des Existenzminimums begründen.

5 Vgl. BVerfG-Beschluss vom 21.06.2006, 2 BvL 2/99, Rn. 70; stRspr.

6 BVerfG-Urteil vom 27.06.1991, 2 BvR 1493/89, Rn. 102 ff. m.w.N.

7 Vgl. BVerfG-Beschluss vom 21.06.2006, 2 BvL 2/99, Rn. 70 f. m.w.N.

8 Vgl. Hey, *Steuersystem*, 2018, § 3 Rn. 40.

9 Vgl. *Walzer*, *Steuergerechtigkeit*, 1987, S. 103 sowie *Lang*, *BMG der ESt*, 1988, S. 100 f.

10 Vgl. *Lang*, *BMG der ESt*, 1988, S. 101.

11 Vgl. *Lang*, *BMG der ESt*, 1988, S. 103.

12 Vgl. *Lang*, *BMG der ESt*, 1988, S. 124 sowie *Hey*, *Steuersystem*, 2018, § 3 Rn. 40.

13 Vgl. *Walzer*, *Steuergerechtigkeit*, 1987, S. 99.

2.2. Horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit

Die Ausrichtung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist nach dem BVerfG ein „grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit“¹⁴. Doch was ist Steuergerechtigkeit?

Walzer definiert sie als eine distributive (verteilende) Gerechtigkeit. Sie befasse sich also mit der gerechten Lastenverteilung, unabhängig von der Verfolgung finanz-, wirtschafts- oder sozialpolitischer Zwecke.¹⁵

Für *Weber* ist die gerechte Lastenverteilung ein „persönliches oder politisches Werturteil, das einer wissenschaftlichen Analyse nicht zugänglich ist“¹⁶.

Das BVerfG unterscheidet zwischen der horizontalen und der vertikalen Steuergerechtigkeit: „Im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit muss darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Besteuerung niedrigerer Einkommen angemessen ausgestaltet werden muss“¹⁷. Welche Besteuerung *angemessen ausgestaltet* ist, bleibt beim Begriff der vertikalen Steuergerechtigkeit aber wiederum offen. Er bedarf daher einer Wertekonkretisierung.¹⁸ Nach *Weber* erfordert vertikale Steuergerechtigkeit jedoch lediglich eine Steuerbelastung, die „mit steigender Bemessungsgrundlage streng monoton wächst“¹⁹. Dieser Auffassung kann gefolgt werden, wenn davon ausgegangen wird, dass mit dem Steuertarif keine dem Steuerrecht fremde Zwecke verfolgt werden.

Im deutschen Verfassungsrecht gilt allerdings das Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG). Nach *Jachmann* hat jeder Einzelne für seine sozialstaatliche Einbindung eine Verantwortung für das Gemeinwohl und ist damit zur Staatsfinanzierung verpflichtet. Nach ihr „korrespondiert [der höheren Leistungsfähigkeit] im Sozialstaat eine höhere soziale Verantwortung“²⁰. Gleichzeitig muss auf die Belange der schwächeren Bevölkerungsschichten Rücksicht genommen werden.²¹ Der Begriff der vertikalen Steuergerechtigkeit erfährt durch das Sozialstaatsprinzip also eine

14 BVerfG-Urteil vom 03.11.1982, 1 BvR 1104/79, 1 BvR 363/80, Rn. 72 m.w.N.; vgl. auch Hey, *Steuersystem*, 2018, § 3 Rn. 48.

15 Vgl. *Walzer*, *Steuergerechtigkeit*, 1987, S. 39 f.

16 *Weber*, *Vereinfachung des ESt-Rechts*, 2012, S. 71; auch *Schöberle* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, *EStG* (Loseblatt, 2018), § 32a Rn. A 4.

17 BVerfG-Beschluss vom 21.06.2006, 2 BvL 2/99, Rn. 71; stRspr.

18 Vgl. *Jachmann*, *Steuergesetzgebung*, 2000, S. 10 sowie *Lang*, *Besteuerung von Einkommen*, 2001, S. 57 f.

19 *Weber*, *Vereinfachung des ESt-Rechts*, 2012, S. 82; auch *Homburg*, *Allgemeine Steuerlehre*, 2010, S. 80.

20 *Jachmann*, *Steuergesetzgebung*, 2000, S. 10 f.

21 Vgl. *BFH-Urteil* vom 08.06.1990, III R 14–16/90, Rn. 37 m.w.N.

Einschränkung. Es bleibt dennoch offen, welche Form der Tarifgestaltung tatsächlich gerecht ist, dazu auch Abschnitt 3.5.2, S. 12.

2.3. Gebot der Freistellung des Existenzminimums

Der Begriff des Existenzminimums stammt aus dem Bereich der Sozialhilfe. Nach § 1 S. 1 SGB XII ist deren Aufgabe, „den Leistungsberechtigten die Führung eines Lebens zu ermöglichen, das der Würde des Menschen entspricht“. Dieser Grundsatz geht aus der durch Art. 1 Abs. 1 GG geschützten Menschenwürde hervor.

Aus diesem Begriff entstand das Gebot der Freistellung des Existenzminimums von der ESt. Nach dem BVerfG bildet das sozialhilferechtlich definierte Existenzminimum die „Grenze für das einkommensteuerliche Existenzminimum, die über-, aber nicht unterschritten werden darf“²². Dieses Prinzip wird im Steuerrecht auch als subjektives Nettoprinzip bezeichnet. Es handelt sich um ein „Verfassungsgebot“²³.

Das subjektive Nettoprinzip konkretisiert gemeinsam mit dem objektiven Nettoprinzip (Berücksichtigung der Erwerbsausgaben bei der Berechnung des Einkommens²⁴) das Leistungsfähigkeitsprinzip weiter. Die Leistungsfähigkeit wird demnach am Einkommen gemessen, das nach Abzug der Erwerbsausgaben und der unentbehrlichen Konsumausgaben noch übrig ist.

Nach dem BFH ist dabei eine typisierende, also pauschale Bestimmung des Existenzminimums zulässig, solange der Betrag „in möglichst allen Fällen den entsprechenden Bedarf [abdeckt]“²⁵. Dies ist nachvollziehbar, da die Steuerverwaltung nicht für eine individuelle Prüfung sozialhilferechtlicher Fragen ausgelegt ist und diese Prüfung daher in der Verwaltungspraxis einen sehr hohen Aufwand bedeuten würde. Der BFH begründet die Pauschalierung auch mit der vom Sozialrecht abweichenden Zielsetzung des Steuerrechts. Da es nur auf die Bestimmung der Leistungsfähigkeit und nicht auf das konkrete Bedürfnis ankäme, sei die Pauschalierung nicht zu beanstanden.²⁶

22 BVerfG-Beschluss vom 10.11.1998, 2 BvL 42/93, Rn. 65.

23 BVerfG-Beschluss vom 04.12.2002, 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, Rn. 51 ff. m.w.N.

24 Vgl. Jachmann, Steuergesetzgebung, 2000, S. 11.

25 BFH-Urteil vom 18.11.2009, X R 34/07, Rn. 89.

26 Vgl. BFH-Urteil vom 27.07.2017, III R 1/09, Rn. 20 m.w.N.

3. Der deutsche Einkommensteuertarif

3.1. Begriff des Steuertarifs

Ein Steuertarif ist eine „Funktion, die jeder Bemessungsgrundlage einen Steuerbetrag zuordnet“²⁷. Diese Funktion wird gesetzlich geregelt und schafft damit bei Verwaltung und Stpfl. Klarheit über den für eine bestimmte BMG zu zahlenden Steuerbetrag. Nach *Homburg* muss eine rechtsstaatlich erhobene Steuer aus diesem Grund tarifiert (also durch einen Tarif bestimmt) sein, da die Steuererhebung sonst willkürlich wäre.²⁸

Der deutsche ESt-Tarif ist primär in § 32a Abs. 1 EStG geregelt. Er wird durch Regelungen in den §§ 32a Abs. 5/6, 32b, 34, 34a, 34b und 34c EStG ergänzt. Auch gibt es einen gesonderten Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen, der in § 32d EStG geregelt ist. Zusätzlich gibt es verschiedene Steuerermäßigungen, die nach der Berechnung der tariflichen Einkommensteuer zum Zug kommen und damit keine Auswirkung auf den Tarifverlauf haben. Auf alle diese Sonderregelungen kann hier nicht eingegangen werden. Die Tarifgestaltung in § 32a Abs. 1 EStG ist in Abschnitt 3.5.1, S. 9 genauer beschrieben.

3.2. Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer: Das zu versteuernde Einkommen

Neben dem Tarif spielt für die Steuerbelastung auch die BMG eine große Rolle, da auf sie der Tarif angewendet wird. Die BMG der ESt ist das zu versteuernde Einkommen (zvE). Nach *Hey* ist dieses im Wesentlichen zweistufig aufgebaut und ermittelt sich als die Summe der Einkünfte abzüglich des indisponiblen Teils des Einkommens, also des Betrags, der zur Steuerzahlung nicht zur Verfügung steht.²⁹

Dieser Teil des Einkommens besteht nach *Hey* aus privaten Abzügen i.S.d. § 2 Abs. 4 und 5 EStG (bspw. Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, bestimmte persönliche Freibeträge). Dass diese Abzüge nicht Teil der BMG sind, stellt gemeinsam mit dem Grundfreibetrag das subjektive Nettoprinzip sicher.³⁰

27 Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 2010, S. 61.

28 Vgl. Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 2010, S. 61.

29 Vgl. Hey, Steuersystem, 2018, § 3 Rn. 72 f.

30 Vgl. Hey, Steuersystem, 2018, § 3 Rn. 72 sowie Weber, Vereinfachung des ESt-Rechts, 2012, S. 78 m.w.N.

Beispiel 1

A hat einen Gesamtbetrag der Einkünfte (GdE) i.H.v. 40.000 € sowie Vorsorgeaufwendungen i.H.v. 10.000 €. B hingegen hat einen GdE i.H.v. 36.000 € und Vorsorgeaufwendungen i.H.v. 6.000 €.

Die Vorsorgeaufwendungen gehören zum indisponiblen Teil des Einkommens und müssen vom GdE abgezogen werden. In der Folge haben A und B ein zvE von je 30.000 € und gelten als steuerlich gleich leistungsfähig. Ohne das subjektive Nettoprinzip hätte A eine höhere ESt-BMG als B. Durch das subjektive Nettoprinzip kommt es hingegen zur Umverteilung.

Nach meiner Auffassung gehört auch der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende und teilweise auch der Altersentlastungsbetrag zum indisponiblen Teil des Einkommens und nicht bereits zur ersten Stufe des Erwerbseinkommens. Diese persönlichen Freibeträge werden aufgrund von § 2 Abs. 3 EStG bei der Berechnung des Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen. *Hey* ordnet diesen Absatz jedoch fälschlicherweise bereits dem „Tatbestand Summe der Einkünfte“³¹ zu.

Ob die BMG der ESt nach der objektiven oder nach der subjektiven Leistungsfähigkeit bestimmt werden sollte, ist umstritten. Nach *Weber* werde die subjektive Leistungsfähigkeit insbesondere von Steuerrechtswissenschaftlern bevorzugt. Ökonomen würden diese ablehnen, da Umverteilungszwecke sachlich nicht zum Steuerrecht gehörten und damit unsystematisch seien. Das geltende Recht erfasst die subjektive Leistungsfähigkeit.³² Dieser Status quo soll im Folgenden als vorausgesetzt gelten, da eine Veränderung in diesem Bereich durch andere politische Maßnahmen außerhalb des Themas dieser Arbeit ausgeglichen werden müsste.

Es lässt sich festhalten, dass in das zvE wesentliche Überlegungen zur Leistungsfähigkeit eingehen. Daher ist sie ein wirksamer Indikator der Leistungsfähigkeit für Zwecke der ESt. Wer gleich leistungsfähig ist, hat (den gleichmäßigen Gesetzesvollzug vorausgesetzt) das gleiche zvE und damit dieselbe BMG der ESt zu unterwerfen. Dies stellt die horizontale Steuergerechtigkeit sicher.

3.3. Der Grundfreibetrag im Kontext des Existenzminimums

Bei einem zvE unter dem Existenzminimum würde das Einkommen besteuert werden, das zur Führung eines menschenwürdigen Lebens notwendig ist. Nach *Hey* widerspräche eine solche Besteuerung der Einheit der Rechtsordnung, denn man

³¹ Hey, *Steuersystem*, 2018, § 3 Rn. 72.

³² Vgl. *Weber*, *Vereinfachung des ESt-Rechts*, 2012, 79 f.; auch *Hey*, *Steuersystem*, 2018, § 3 Rn. 73 m.w.N.

nähme dem Steuerpflichtigen das weg, „was ihm mit den Mitteln des Sozialrechts sogleich wieder zurückgegeben werden müsste“³³, der Stpfl. soll „nicht in existenzielle Nöte“³⁴ gebracht werden. Nach dem BVerfG ist dies auch durch die allgemeine Handlungsfreiheit aus Art. 2 Abs. 1 GG begründet – ein Steuergesetz dürfe keine erdrosselnde Wirkung haben.³⁵

Das BVerfG hat dabei offengelassen, ob und inwieweit das Existenzminimum auch dann zu berücksichtigen ist, wenn das zVE über dem Existenzminimum liegt.³⁶ Nach den vorgestellten Grundsätzen wäre es jedoch ungerecht, das gesamte zVE zu besteuern. Ansonsten wären auch die unentbehrlichen Konsumausgaben mit der ESt belastet, obwohl dieser indisponible Teil des Einkommens nicht zur Besteuerung zur Verfügung steht.

Aus diesem Grund wird im Rahmen des ESt-Tarifs ein Grundfreibetrag berücksichtigt. Er wird bei der Gesetzgebung auf Basis der regelmäßigen Existenzminimumberichte der Bundesregierung in die Tarifformeln eingearbeitet. Nach der ständigen BFH-Rechtsprechung ist diese Vorgehensweise zulässig.³⁷ Alternativ wäre auch ein Abzug eines Freibetrags vom zVE oder der Abzug eines bestimmten Betrags von der Steuerschuld denkbar.³⁸ Die Berücksichtigung als Freibetrag wäre auch systematisch richtig.³⁹ Der deutsche Gesetzgeber hat sich jedoch zulässigerweise dafür entschieden, den Betrag direkt im Tarif zu berücksichtigen.

3.4. Durchschnitts- und Grenzsteuersatz

Genau wie bei der konkreten Umsetzung des Grundfreibetrags sind auch viele verschiedene Tarifgestaltungen theoretisch denkbar. Sie unterscheiden sich primär in der Entwicklung ihrer Durchschnitts- und Grenzsteuersätze.⁴⁰

Der Durchschnittssteuersatz gibt die prozentuale Besteuerung des gesamten zVE an. Der Grenzsteuersatz bezieht sich hingegen auf die prozentuale Besteuerung eines Mehrbetrags in der BMG und ist damit insbesondere nützlich, um die steuerliche Auswirkung eines einzelnen Geschäftsvorfalles zu berechnen.⁴¹

33 Hey, Steuersystem, 2018, § 3 Rn. 161.

34 Walzer, Steuergerechtigkeit, 1987, S. 100 f.

35 Vgl. BVerfG-Beschluss vom 25.09.1992, 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, Rn. 64.

36 Vgl. BVerfG-Beschluss vom 25.09.1992, 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, Rn. 65 ff.

37 Vgl. BFH-Beschluss vom 11.08.2016, III B 88/16, Rn. 14 sowie BFH-Urteil vom 27.07.2017, III R 1/09, Rn. 31.

38 Vgl. Blümich, EStG (Loseblatt, 2018), § 32a Rn. 25.

39 Vgl. Horlemann in: Lademann, EStG (Loseblatt, 2018), § 32a Rn. 67 m.w.N.

40 Vgl. Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 2010, S. 62 ff.

41 Vgl. Hey/Seer, ESt, 2018, § 8 Rn. 806.

Beispiel 2

Bei einer BMG von 10.000 € ist nach einem fiktiven Steuertarif eine Steuer von 1.000 € zu zahlen. Der Durchschnittssteuersatz beträgt damit:

$$\frac{\text{Gesamtsteuer}}{\text{Gesamt-zvE}} = \frac{1.000 \text{ €}}{10.000 \text{ €}} = 10 \%$$

Wenn aufgrund eines zusätzlichen Geschäftsvorfalles die BMG auf 11.000 € ansteigt, ergibt sich hier im fiktiven Tarif aufgrund der überproportional ansteigenden Steuerbelastung eine Steuer von 1.200 €. Der Durchschnittssteuersatz beträgt nun:

$$\frac{1.200 \text{ €}}{11.000 \text{ €}} = 10,91 \%$$

Der Grenzsteuersatz auf diesen Geschäftsvorfall beträgt:

$$\frac{\text{Mehrsteuer}}{\text{Mehr-zvE}} = \frac{200 \text{ €}}{1.000 \text{ €}} = 20 \%$$

Dass der Grenzsteuersatz tatsächlich die steuerliche Auswirkung des Geschäftsvorfalles darstellt, zeigt sich, wenn die Gesamtsteuerbelastung aus den beiden Teilen der BMG zusammengesetzt berechnet wird:

$$10.000 \text{ €} \cdot 10 \% + 1.000 \text{ €} \cdot 20 \% = 1.200 \text{ €}$$

In der Praxis wird der Grenzsteuersatz meist als punktueller Wert angegeben, er ist dann die Ableitung der Tariffunktion an dieser Stelle. Bei der Kalten Progression spielt besonders der Durchschnittssteuersatz eine Rolle, da dieser die steuerliche Gesamtbelastung des Stpfl. darstellt.

3.5. Progression

Ein progressiver Steuertarif ist ein Tarif, bei dem der Durchschnittssteuersatz wie im obigen Beispiel mit der BMG steigt. Der Durchschnittssteuersatz ist dabei nach oben begrenzt, sodass sich bei sehr hohen Einkommen keine Auswirkung der Progression mehr feststellen lässt. Im Gegensatz dazu ist ein proportionaler Steuertarif ein Tarif, bei dem der Durchschnittssteuersatz konstant bleibt.⁴²

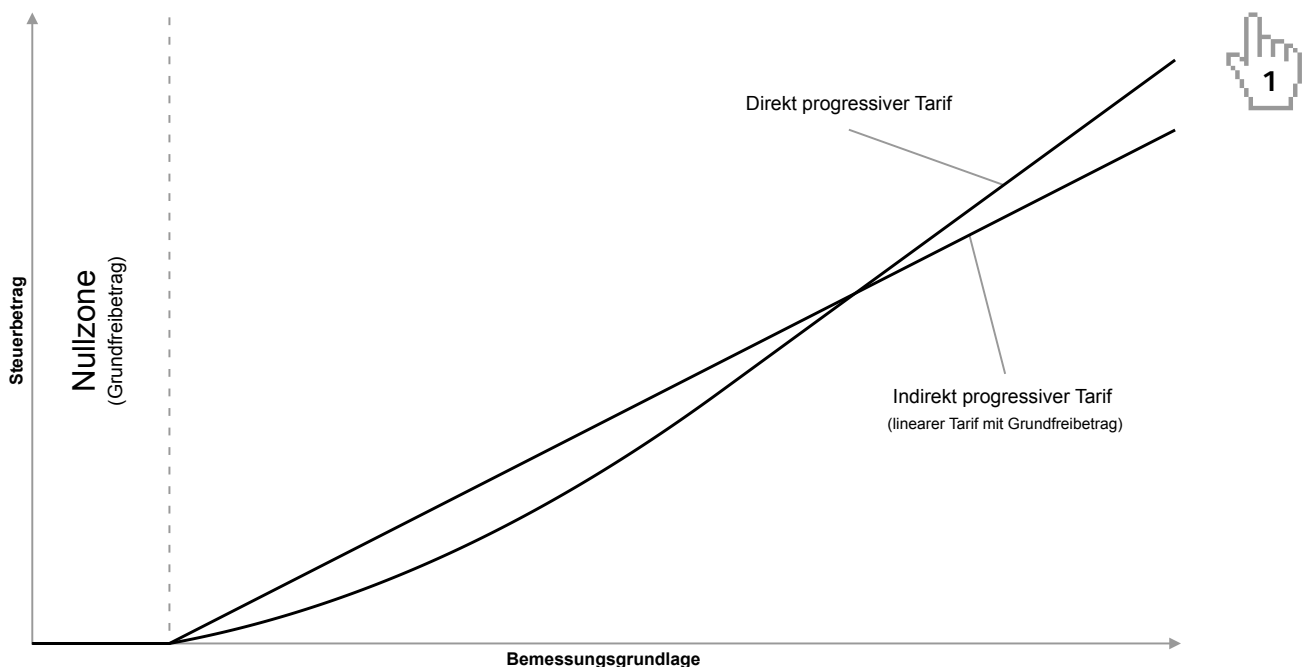
3.5.1. Funktionsweise der Progression

Bei den progressiven Tarifen wird unterschieden zwischen der direkten und der indirekten Progression. Bei direkt progressiven Tarifen steigt mit der BMG auch der Grenzsteuersatz an, die Progression ist *direkt* im Tarif eingebaut. Im Gegensatz

⁴² Vgl. Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 2010, S. 62 f.

dazu ist der indirekt progressive Steuertarif im Kern ein proportionaler Tarif, bei dem der steigende Durchschnittssteuersatz nur *indirekt* durch einen Grundfreibetrag entsteht. Es handelt sich bei indirekt progressiven Tarifen damit um lineare Tarife. Sie zeichnen sich dadurch aus, dass der Grenzsteuersatz konstant bleibt (auch Flat Tax genannt).⁴³

Dieser Unterschied zwischen den Progressionsarten wird besonders deutlich, wenn man die Entwicklung des Steuerbetrags im jeweiligen Tarif betrachtet (Dar. 1). Im indirekt progressiven Tarif verläuft die Steuerbetragskurve nach der Nullzone linear, während sie im direkt progressiven Tarif im Verhältnis zur BMG überproportional ansteigt. Auch zeigt sich der Umverteilungseffekt der direkten Progression – bis zum Schnittpunkt ist die absolute Steuerbelastung niedriger als bei der indirekten Progression, ab diesem Punkt dafür höher.



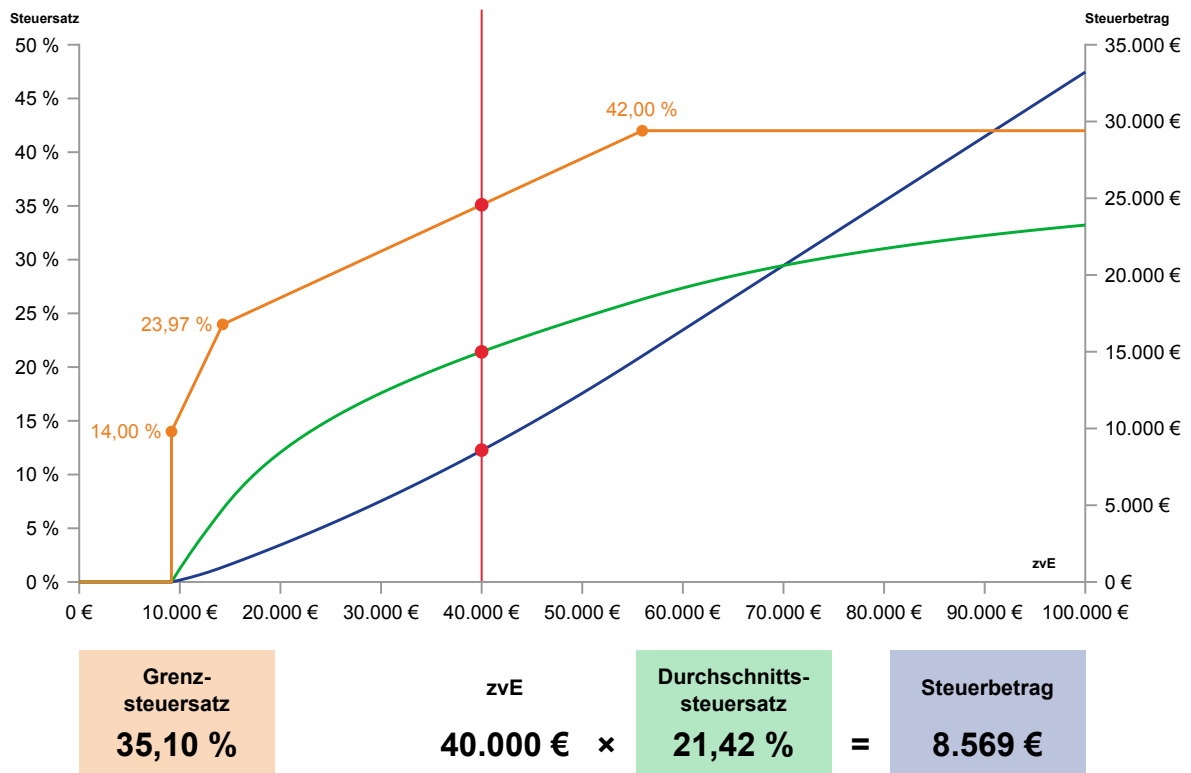
Dar. 1: Entwicklung des Steuerbetrags im direkt und indirekt progressiven Tarif

In der interaktiven Darstellung werden diese beiden Tarifformen mit einem proportionalen Tarif verglichen. Es wird gezeigt, welche Auswirkung der fehlende Grundfreibetrag auf den Tarif hat. Außerdem kann für alle Tarifformen auch die Grenz- und Durchschnittssteuersatzkurve betrachtet werden.

Die folgende Dar. 2 zeigt den deutschen ESt-Tarif 2019 aus § 32a Abs. 1 EStG in der Fassung des *Familienentlastungsgesetzes* vom 29.11.2018 (BGBl. I 2018, S. 2210). Die Berechnung erfolgte mittels der Herleitung von *Pfeifer*.⁴⁴ Der Splitting-Tarif, der Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer bleiben hier unberücksichtigt.

⁴³ Vgl. Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 2010, S. 65.

⁴⁴ Vgl. Pfeifer, ESt-Tarif – Herleitung (Internet).



Dar. 2: Entwicklung von Steuerbetrag, Grenz- und Durchschnittssteuersatz im Est-Tarif 2019

An der Durchschnittssteuersatzkurve wird sichtbar, dass es sich beim deutschen Est-Tarif um einen progressiven Steuertarif handelt. Da der Grenzsteuersatz mit dem zvE ansteigt, handelt es sich um einen direkt progressiven Tarif. Aufgrund des linearen Anstiegs des Grenzsteuersatzes ist der Tarif linear-progressiv. Im Gegensatz zum ebenso denkbaren Stufentarif werden durch den linearen Verlauf ungerichtete Belastungssprünge zwischen verschiedenen Tarifstufen vermieden.⁴⁵

Der Tarif ist in fünf Tarifzonen aufgeteilt, die direkt ineinander übergehen: Die Nullzone (Grundfreibetrag) sowie die zwei Progressions- und die zwei Proportionalzonen. Innerhalb der Progressionszonen steigt der Grenzsteuersatz linear an, innerhalb der Proportionalzonen bleibt er jeweils konstant.⁴⁶ Die zweite Proportionalzone beginnt im Est-Tarif 2019 bei 265.326 € und ist deshalb nicht dargestellt. In dieser Zone erhöht sich der Grenzsteuersatz von 42 % auf 45 % (sog. *Reichensteuer*).

Unter der Darstellung ist exemplarisch die Berechnung für ein zvE von 40.000 € dargestellt. Es zeigt sich erneut, dass der Durchschnittssteuersatz konkret mit dem Steuerbetrag zusammenhängt.

In der interaktiven Darstellung erfolgt ein Vergleich der Est-Tarife von 2007 bis 2020. Es wird gezeigt, wie sich der Tarif in diesem Zeitraum verändert hat und wie so die Veränderungen alle Einkommensgruppen betreffen.

⁴⁵ Vgl. Hey/Seer, ESt, 2018, § 8 Rn. 800 sowie Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 2010, S. 76.

⁴⁶ Vgl. Niemeier u.a., ESt, 2018, S. 1431.

3.5.2. Die Progression im Kontext der vertikalen Steuergerechtigkeit

Für die Gestaltung des Einkommensteuertarifs ist insbesondere die vertikale Steuergerechtigkeit entscheidend. Wie in Abschnitt 2.2, S. 4 festgestellt wurde, wird durch diesen Grundsatz kein bestimmter Tarifverlauf vorgegeben. Hier hat der Gesetzgeber also grundsätzlich mehrere Möglichkeiten wie den linearen Tarif (konstanter Grenzsteuersatz; Flat Tax) oder den direkt progressiven Tarif (je höher das Einkommen, desto höher der Grenzsteuersatz).

Bereits 1891 wurde in Preußen ein progressiver Steuertarif eingeführt. Maßgebend hierfür war insbesondere die Opfertheorie nach Jean-Jacques Rousseau (1755): „Er legte dar, dass die Steuer nach der Größe des Vermögens abgestuft werden müsste. Je größer das Vermögen sei, desto entbehrlicher werde es für die Befriedigung der Lebensbedürfnisse“⁴⁷. Im 1. Parteispendenurteil von 1958 vertrat das BVerfG aus demselben Grund ebenfalls noch die Auffassung, ein progressiver Tarif sei aufgrund der verhältnismäßigen Gleichheit der einzige gerechte Steuertarif.⁴⁸

Nach *Wagner* ist diese Entscheidung wegen ihrer geringen Argumentationstiefe überholt.⁴⁹ Auch *Weber* sieht keinen wissenschaftlich nachprüfbaren Grund für einen bestimmten Tarifverlauf.⁵⁰ Daher spricht nun auch das BVerfG dem Gesetzgeber einen weitgehenden Entscheidungsspielraum bei der Tarifgestaltung zu und verlangt dabei lediglich die folgerichtige Umsetzung sowie die Sicherstellung der Privatnützigkeit des Einkommens.⁵¹

Zum optimalen ESt-Tarif werden in der Literatur unterschiedliche Auffassungen vertreten. Es kann unterschieden werden zwischen Befürwortern der Flat Tax, Befürwortern des derzeitigen direkt progressiven Tarifs sowie Kompromissvorschlägen.

Homburg stellt dar, dass die Progression aufgrund der Abschnittsbesteuerung zur Ungleichbehandlung schwankender Einkünfte gegenüber gleichmäßig verteilter Einkünfte führe. Da die Lebens-Leistungsfähigkeit in beiden Fällen identisch sei, stelle dies einen Verstoß gegen den Grundsatz der horizontalen Steuergerechtigkeit dar. Er sieht als optimalen Steuertarif daher eine „Flat Tax mit Grundfreibetrag und konstantem Grenzsteuersatz“⁵². Nach *Hey* sei die Progression lediglich ein Instrument sozialstaatlicher Umverteilung. Sie habe dabei auch Nachteile, u.a. da sie aufgrund der höheren Besteuerung zusätzlichen Einkommens leistungshemmend

47 Hey/Seer, ESt, 2018, § 8 Rn. 801.

48 Vgl. BVerfG-Urteil vom 24.06.1958, 2 BvF 1/57, Rn. 41.

49 Vgl. Wagner in: Blümich, EStG (Loseblatt, 2018), § 32a Rn. 32.

50 Vgl. Weber, Vereinfachung des ESt-Rechts, 2012, 81 f.

51 Vgl. BVerfG-Beschluss vom 30.09.1998, 2 BvR 1818/91, Rn. 23; stRspr.; BVerfG-Beschluss vom 21.06.2006, 2 BvL 2/99, Rn. 72; dazu Jachmann, Steuergesetzgebung, 2000, S. 23 f.

52 Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 2010, S. 223.

wirke⁵³ und dazu führe, dass unwirtschaftliche Investitionen getätigt werden, um den persönlichen Steuersatz zu reduzieren. Außerdem würden persönliche Freibeträge wie der Grundfreibetrag und die privaten Abzüge Spitzenverdiener aufgrund des höheren Steuersatzes stärker entlasten (sog. Degressionswirkung⁵⁴). Allerdings sei „eine Absenkung des Einkommensteuertarifs in die Richtung einer ‚flat tax‘ mit niedrigem Einheitssteuersatz [...] für Sozialstaaten fiskalisch nicht verkräftbar, da die Spitzenverdiener die Hauptlast der Einkommensteuer tragen“⁵⁵. Für Hey sind damit weder die Flat Tax noch der progressive Tarif optimal.

Nach dem Satz von Jakobsson kommt es durch den progressiven Tarif zur Umverteilung, da dieser eine gleichmäßigere Verteilung der Nettoeinkommen als die der Bruttoeinkommen hat.⁵⁶ Für Weber ist daher die Progression erforderlich, um die Umverteilungsgerechtigkeit sicherzustellen, die aus sozialer Perspektive zu fordern sei.⁵⁷ Nach Wagner sei aufgrund des Gleichheitssatzes ausschließlich eine möglichst gleichmäßig ansteigende Steuerbelastung erforderlich⁵⁸, die auch durch einen proportionalen Tarif sichergestellt werden könne. Vor dem Hintergrund des gesetzgeberischen Entscheidungsspielraums ließe sich die Progression aber durch das Sozialstaatsprinzip rechtfertigen.⁵⁹

Eine hohe Bedeutung des Sozialstaatsprinzips sieht auch Siegel. Für ihn käme eine Kopfsteuer (derselbe Steuerbetrag für alle Stpfl.) nicht in Betracht, der Staat könne also nicht ganz auf Umverteilung verzichten. Er sieht auch bei einer Flat Tax einen Umverteilungseffekt, weil „ein Stpfl. bei Besteuerung eines hohen Einkommens wohl relativ weniger Nutzen aus den Staatsausgaben zieht als ein Empfänger eines niedrigen Einkommens“⁶⁰. Egner/Gries legen den Schwerpunkt auf die leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung: „Auch ein proportionaler Tarif (‚Flat Tax‘) berücksichtigt letztendlich die individuelle Leistungsfähigkeit durch Anwendung auf eine leistungsabhängige Bemessungsgrundlage“⁶¹.

Es zeigt sich, dass progressive Tarife durchaus auch erkennbare Nachteile haben, die mit dem bezweckten Umverteilungseffekt abgewogen werden müssen. Da dieser Umverteilungszweck auch (in abgemilderter Form) mit einer Flat Tax erreicht werden kann und das BVerfG dem Gesetzgeber nach der neuen Rechtsprechung

53 Vgl. auch Schöberle in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG (Loseblatt, 2018), § 32a Rn. A 136 f.

54 Vgl. auch Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 2010, S. 66 f.

55 Hey/Seer, ESt, 2018, § 8 Rn. 802 ff.

56 Vgl. Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 2010, S. 73 f.

57 Vgl. Weber, Vereinfachung des ESt-Rechts, 2012, S. 72.

58 Anders Siegel in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG (Loseblatt, 2018), § 32a EStG Rn. 8.

59 Vgl. Wagner in: Blümich, EStG (Loseblatt, 2018), § 32a Rn. 33 m.w.N.

60 Siegel in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG (Loseblatt, 2018), § 32a EStG Rn. 6.

61 Egner/Gries in: Kanzler/Kraft/Bäumli, EStG, 2018, § 32a Rn. 17.

einen großen Entscheidungsspielraum lässt, wäre auch eine solche Flat Tax denkbar, die aber wiederum haushaltspolitische Probleme nach sich ziehen kann.

Eine nach allen Kriterien optimale Tarifgestaltung gibt es somit nicht. Auch hängt sie durch den Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers stark von der politischen Zielsetzung ab. Zumindest kann festgehalten werden, dass die derzeitige direkt progressive Tarifgestaltung nach den verfassungsrechtlichen Vorgaben vertretbar ist. Wie die Progression konkret verlaufen soll, bleibt jedoch weiter offen.

4. Kaufkraft und ihre Veränderung

Geldsummen werden im Alltag stets mit ihrem Nominal- oder Nennwert angegeben, also mit dem Wert, der auf den Geldscheinen aufgedruckt und auf den Münzen aufgeprägt ist. Dieser Wert sagt allerdings nichts darüber aus, wie viele Güter man für diese Geldsumme erhält. Um die individuelle Leistungsfähigkeit von Stpfl. bestimmen zu können, ist aber ganz entscheidend, wie viel diese mit ihrem zVE (das ebenfalls stets als Nominalwert angegeben wird) tatsächlich *leisten*, also konsumieren können. Daher soll im Folgenden der Begriff der Kaufkraft betrachtet werden.

„Die Kaufkraft des Geldes gibt an, welche Gütermenge mit einer Geldeinheit oder einem bestimmten Geldbetrag gekauft werden kann“⁶². Da auch der Wert von Gütern nur mit deren Nominalwert (hier: Verkaufspreis) angegeben werden kann, bringt die isolierte Betrachtung von Werten zu einem bestimmten Zeitpunkt keine Erkenntnisse. Die Kaufkraft kann daher nur über ihre zeitliche Veränderung angegeben werden.

4.1. Die Inflation als Indikator für die Veränderung der Kaufkraft

Um die zeitliche Veränderung der Kaufkraft zu ermitteln, müssen vergleichbare Werte zu verschiedenen Zeitpunkten bestimmt werden. Die Preise einzelner Güter (bspw. Nahrungsmittel, Energie oder Wohnkosten) können jedoch erheblich schwanken. Daher ist es notwendig, alle Güter zu einem sog. Warenkorb zusammenzufassen und gemeinsam zu betrachten. Die Bedeutung verschiedener Güter unterscheidet sich allerdings stark. So fallen regelmäßige Wohnkosten deutlich stärker ins Gewicht als die Kosten für seltenere Anschaffungen. Aus diesem Grund wird bei der Zusammenstellung des Warenkorbs eine Gewichtung vorgenommen, die dem durchschnittlichen Konsumverhalten der Bevölkerung möglichst genau entspricht. Für die im Warenkorb enthaltenen Güter kann nun zu jedem Zeit-

62 Bundeszentrale für politische Bildung (Hrsg.), Kaufkraft (Internet).

punkt ein Wert bestimmt werden, der über die Zeit vergleichbar bleibt. Dieser Wert ist der Verbraucherpreisindex.⁶³

Beispiel 3

Im Jahr 01 kostete ein fiktiver Warenkorb 2.000 €. Hierfür wurde als Basiswert ein Verbraucherpreisindex von 100 festgelegt. Da Wohnkosten im Warenkorb besonders stark gewichtet sind, führte eine kräftige Erhöhung der Mieten im Jahr 02 dazu, dass der Warenkorb nun 2.100 € kostet. Der Verbraucherpreisindex für das Jahr 02 beträgt somit:

$$\frac{\text{Warenkorb}_{02}}{\text{Warenkorb}_{01}} \cdot \text{Index}_{01} = \frac{2.100 \text{ €}}{2.000 \text{ €}} \cdot 100 = 105$$

Die Werte können nun miteinander verglichen werden. Zunächst ist zu beachten, dass der Nominalwert des Geldes konstant blieb. Geldscheine mit dem Nominalwert von 2.000 € sind auch im Jahr 02 noch 2.000 € wert. Allerdings ist die Kaufkraft dieser Geldscheine gesunken, man kann mit demselben Geld weniger konsumieren. Der Realwert (der tatsächliche Geldwert) beträgt:

$$\text{Nominalwert} \cdot \frac{\text{Index}_{01}}{\text{Index}_{02}} = 2.000 \text{ €} \cdot \frac{100}{105} = 1.904,76 \text{ €}$$

Es wäre nicht praktikabel, die Veränderung der Kaufkraft direkt mit dem Verbraucherpreisindex anzugeben, da dieser immer auf Basis eines bestimmten Basisjahres festgelegt wird und somit mit dem Index die Veränderung der Kaufkraft seit diesem Jahr angegeben wird.⁶⁴ Der übliche Indikator für die Verringerung der Kaufkraft ist daher die Inflationsrate. Sie gibt die „prozentuale Veränderung des Verbraucherpreisindex gegenüber dem Vorjahreszeitraum“⁶⁵ an und macht damit die Veränderung der Kaufkraft im Zeitverlauf auf den ersten Blick vergleichbar. Inflation liegt dabei vor, wenn sich „das Preisniveau in einer Wirtschaft dauerhaft erhöht“⁶⁶.

Beispiel 4

Im obigen Beispiel hat sich der Verbraucherpreisindex innerhalb eines Jahres von 100 auf 105 erhöht. Die Inflationsrate beträgt:

$$\frac{\text{Index}_{02} - \text{Index}_{01}}{\text{Index}_{01}} = \frac{105 - 100}{100} = 5 \%$$

⁶³ Vgl. Theiler, Makroökonomie, 2012, S. 46 ff. sowie Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Verbraucherpreisindex (Internet).

⁶⁴ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Basisjahrumstellung (Internet).

⁶⁵ Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Inflationsrate (Internet).

⁶⁶ Zenthöfer, Makroökonomik, 2006, S. 55.

Laut den Zahlen des Statistischen Bundesamts entwickelte sich die Inflationsrate im Zeitraum 2008–2017 wie folgt:⁶⁷

| 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 |
|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| 2,6 % | 0,3 % | 1,1 % | 2,1 % | 2,0 % | 1,5 % | 0,9 % | 0,3 % | 0,5 % | 1,8 % |

Dar. 3: Entwicklung der deutschen Inflationsrate im Zeitraum 2008–2017

Die persönliche Inflation weicht aufgrund der nach Durchschnittswerten festgelegten Warenkörbe von der veröffentlichten Inflation ab:

Beispiel 5

Die veröffentlichte Inflation eines Jahres ermittelt sich aus einem fiktiven Warenkorb, der zu 50 % aus Wohnkosten und zu 50 % aus Kosten für Nahrungsmittel besteht. Die Wohnkosten sind im betrachteten Zeitraum um 3 %, die Kosten für Nahrungsmittel um 1 % gestiegen. So ergibt sich als gewichtetes Mittel eine Inflation von $50 \% \cdot 3 \% + 50 \% \cdot 1 \% = 2 \%$.

Der individuelle Warenkorb des Feinschmeckers F besteht jedoch nur zu 25 % aus Wohnkosten, dafür zu 75 % aus Kosten für Nahrungsmittel. Die persönliche Inflation von F beträgt damit nur $25 \% \cdot 3 \% + 75 \% \cdot 1 \% = 1,5 \%$.

Ein weiterer Effekt ist die gefühlte Inflation. So nehmen Verbraucher die Inflation häufig als stärker wahr, als nach dem Verbraucherpreisindex zahlenmäßig zu erwarten wäre.⁶⁸

4.2. Ausgleich der Inflation durch Einkommenserhöhungen: Begriff des Realeinkommens

Aufgrund der Inflation kommt es zu einem stetigen Kaufkraftverlust. Ohne Ausgleich der Inflation könnten sich die Verbraucher immer weniger leisten, der Konsum würde immer weiter sinken.

In der Praxis erfolgt der Ausgleich der Inflation durch Einkommenserhöhungen. In öffentlichkeitswirksamen Tarifrunden sowie bei nicht tarifgebundenen Beschäftigten direkt zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber werden kontinuierlich höhere Löhne und Gehälter vereinbart. Selbständige und Unternehmer sorgen durch Anpassung

⁶⁷ Vgl. Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Verbraucherpreise (Internet).

⁶⁸ Vgl. Theiler, Makroökonomie, 2012, S. 52 f. sowie Europäische Zentralbank (Hrsg.), Inflation (Internet).

ihrer Preise ebenfalls dafür, dass ihr Gewinn mit der allgemeinen Preisentwicklung ansteigt. Durch alle diese Maßnahmen wird die Inflation kompensiert.

Beispiel 6

Die Arbeitnehmerin A hatte im Jahr 01 ein monatliches Gehalt von 4.000 € und konnte damit sich und ihre Familie versorgen. Im Jahr 02 hat sich die Kaufkraft dieses Gehalts aufgrund einer Inflation von 2 % auf $\frac{4.000 \text{ €}}{102 \%} = 3.922 \text{ €}$ verringert. A vereinbart nun mit ihrem Arbeitgeber eine Gehaltserhöhung um 2 % auf 4.080 €. Die Kaufkraft bleibt damit konstant bei 4.000 €.

Es zeigt sich, dass bei Einkommen genauso wie beim Geldwert zwischen dem Nominal- und dem Realwert unterschieden werden kann. Entsprechend gibt es auch den Begriff des Realeinkommens.⁶⁹

5. Definition der Kalten Progression

Der Begriff der Kalten Progression wird erstaunlicherweise von einigen Literaturquellen nicht oder nicht konkret definiert, sondern als bekannt vorausgesetzt. Da die Zielsetzung zum Ausgleich der Kalten Progression entscheidend von der genauen Begriffsdefinition abhängt, soll im Folgenden eine Definition der Kalten Progression entwickelt werden.

5.1. Grundproblematik der Kalten Progression

Alle Definitionen aus den vorliegenden Literaturquellen haben gemeinsam, dass es sich bei der Kalten Progression um eine Erhöhung der Steuerbelastung der Stpfl. handelt, die sich nicht durch eine erhöhte Leistungsfähigkeit begründen lässt. Bei der durch die Kalte Progression verursachten Steuererhöhung handelt es sich damit um eine illegitime Steuererhöhung, die der Steuergerechtigkeit widerspricht.⁷⁰

Die Kalte Progression wird auch als „heimliche Steuererhöhung“ bezeichnet, da die schleichende Erhöhung der Steuerbelastung vielen Stpfl. nicht auffällt.⁷¹

Um diese Steuererhöhung auszugleichen, muss eine Anpassung des progressiven ESt-Tarifs erfolgen. Neben dem ESt-Tarif als solches sind auch alle in Euro bestimmten Beträge in der BMG wie Freibeträge (bspw. der Ehrenamtsfreibetrag) und Freigrenzen (bspw. für Sachbezüge) sowie Abzugshöchstgrenzen (bspw. bei den

⁶⁹ Vgl. Zenthöfer, Makroökonomik, 2006, S. 57.

⁷⁰ Vgl. Lemmer, Wirtschaftsdienst 12/2014, S. 872 f.

⁷¹ Vgl. Altemeyer-Bartscher/Zeddies, Wirtschaftsdienst 2/2017, S. 112; Dorn u.a., Heimliche Steuererhöhungen, 2016, S. 23.

Vorsorgeaufwendungen) betroffen. Auch diese müssten demnach an die Kalte Progression angepasst werden, da sonst das zvE nicht mehr die korrekte Leistungsfähigkeit darstellt.⁷² Zur Vereinfachung konzentriert sich die folgende Betrachtung auf den Tarif als solches, die Feststellungen lassen sich aber auf die Abzugsbeträge übertragen.

5.2. Überblick über die verbreiteten Definitionen

Die Definitionen aus den vorliegenden Literaturquellen unterscheiden sich im genauen Umfang der Kalten Progression.

Einigkeit besteht darüber, dass das Zusammenspiel von Inflation und dem progressiven ESt-Tarif eine Ursache für die Kalte Progression ist (sog. Kalte Progression im engeren Sinn). Danach führen Einkommenserhöhungen, die lediglich die Inflation ausgleichen und damit nicht zu einem Anstieg des Realeinkommens führen, aufgrund des progressiven ESt-Tarifs zu einer Erhöhung des Durchschnittssteuersatzes.⁷³ Nach dieser, insbesondere auch von der Bundesregierung vertretenen Definition gehören Einkommenssteigerungen, die über die Inflationsrate hinausgehen, *nicht* zur Problematik der Kalten Progression.⁷⁴

Manche Autoren sehen den Umfang der Kalten Progression weiter. Nach ihnen entsteht die Kalte Progression allein durch den Anstieg der *Nominaleinkommen*, unabhängig von der Inflation (sog. Kalte Progression im weiteren Sinn oder Reale Progression).⁷⁵

Während die Kalte Progression i.e.S. also nur *konstante* Realeinkommen umfasst, ist nach der Definition der Kalten Progression i.w.S. vollkommen unbeachtlich, ob und wie sich das Realeinkommen verändert. Es sei auch der gesamtgesellschaftliche *Anstieg* der Realeinkommen eine Ursache der Kalten Progression.⁷⁶

⁷² Vgl. Finanzausschuss des BT, Wortprotokoll 19/19 (Internet), S. 24, 51.

⁷³ Vgl. Niemeier u.a., ESt, 2018, S. 1429; Altemeyer-Bartscher/Zeddies, Wirtschaftsdienst 2/2017, S. 111; Breidenbach/Kasten, Wirtschaftsdienst 6/2015, S. 372; BMF (Hrsg.), Monatsbericht 02/2012 (Internet); Schweizerische Steuerkonferenz (Hrsg.), Kalte Progression (Internet), S. 3, 7.

⁷⁴ Vgl. BT-Drs. 19/5450 vom 09.11.2018, S. 2; inhaltlich unverändert seit BT-Drs. 18/3894 vom 30.01.2015, S. 1 sowie BT-Drs. 18/10221 vom 02.11.2016, S. 1.

⁷⁵ Vgl. Boss, WiSt 5/2015, S. 252; Nacke in: Littmann/Bitz/Pust, ESt-Recht (Loseblatt, 2018), § 32a Rn. 15.

⁷⁶ Vgl. Dorn u.a., Heimliche Steuererhöhungen, 2016, S. 2.

Beispiel 7

Die Arbeitnehmerin A aus Beispiel 6, S. 17 hatte vor ihrer Gehaltserhöhung einen monatlichen Arbeitslohn von 4.000 €. Davon wurde nach einem fiktiven ESt-Tarif LSt i.H.v. 400 € einbehalten, sodass sich ein Durchschnittssteuersatz von $\frac{400 \text{ €}}{4.000 \text{ €}} = 10 \%$ ergibt. Nach ihrer 2 %-igen Gehaltserhöhung auf nominale 4.080 € hat sich die fiktive Belastung mit LSt auf 420 € erhöht. Dies ist 5 % mehr als die LSt auf den alten Arbeitslohn. Der Durchschnittssteuersatz beträgt nun $\frac{420 \text{ €}}{4.080 \text{ €}} = 10,29 \%$. Obwohl durch die Gehaltserhöhung exakt die Inflation ausgeglichen werden sollte, bleibt A wegen der höheren Steuerbelastung ein geringeres Netto-Realeinkommen, um sich und ihre Familie zu versorgen.

Um diesen Effekt zu vermeiden, hätte sich die LSt nur genau wie das Gehalt um 2 % erhöhen dürfen. Der Durchschnittssteuersatz wäre dann ebenfalls gleich geblieben. Dass dieser sich erhöht hat, ist der Effekt der Kalten Progression i.e.S., der durch den progressiven Tarif entsteht. In einem proportionalen Tarif wäre hingegen stets sichergestellt, dass der Durchschnittssteuersatz bei Erhöhungen des Einkommens unverändert bleibt.

Es kann auch gezeigt werden, dass es zur Kalten Progression i.e.S. auch dann gekommen wäre, wenn A nur eine Gehaltserhöhung um 1 % erhalten hätte. Der Begriff der Kalten Progression i.e.S. umfasst daher alle Mehrbelastungen, die *bis* zur Erhöhung des Nominaleinkommens auf das identische Realeinkommen entstehen. Hätte bei konstanter Inflation von 2 % die Gehaltserhöhung jedoch bspw. 3 % betragen, würde es sich beim übersteigenden Teil von einem Prozent *nicht* um die Kalte Progression i.e.S. handeln, da sich insoweit das Realeinkommen erhöht hätte.

Nach der Definition der Kalten Progression i.w.S. ist die steuerliche Mehrbelastung aus allen drei Szenarien durch die Kalte Progression veranlasst, da es nicht auf das Realeinkommen ankommt und es deshalb keine Rolle spielt, ob die Gehaltserhöhung geringer oder höher als die Inflationsrate ist oder ob die Gehaltserhöhung die Inflation exakt ausgleicht. Insbesondere das *erhöhte* Realeinkommen ist von der Definition der Kalten Progression i.w.S. umfasst, nicht aber von der Definition der Kalten Progression i.e.S.

5.3. Leistungsfähigkeit im Zeitverlauf

Die Kalte Progression entsteht nach beiden Definitionen erst im Zeitverlauf. Verglichen wird hier somit das (Real-)Einkommen eines Stpfl. zu zwei verschiedenen Zeitpunkten.

Würde man die Leistungsfähigkeit anhand des *Nominaleinkommens* definieren, wäre der Zeitverlauf unbeachtlich – die Inflation und der Anstieg der Realeinkommen haben auf das Nominaleinkommen schließlich keine Auswirkung. Es gäbe nach dieser Definition der Leistungsfähigkeit also auch keine Kalte Progression.⁷⁷

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist jedoch ein Realwertprinzip und basiert damit auf Realwerten, nicht auf Nominalwerten. Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt beim progressiven Tarif eine zeitlich gleichbleibende Relation zwischen Realeinkommen und Steuerlast.⁷⁸ Im deutschen ESt-Recht gilt hingegen das Nominalwertprinzip, da alle Beträge mit ihrem Nominalwert angegeben und berechnet werden.⁷⁹ Dies erzeugt einen Konflikt, der vom Gesetzgeber nur durch eine Tarifierfassung gelöst werden kann.

Grundgedanke für diese Tarifierfassung muss die in Abschnitt 2.2, S. 4 vorgestellte horizontale und vertikale Steuergerechtigkeit sein. Berücksichtigt man diese, so muss die Steuerbelastung im Zeitverlauf genau dann gleich bleiben, wenn sich die Leistungsfähigkeit nicht verändert hat. Erhöht sich die Leistungsfähigkeit im Zeitverlauf, muss die Steuerbelastung hingegen steigen.

Hierfür ist zunächst zu bestimmen, wie Leistungsfähigkeit im Zeitverlauf ausgedrückt werden kann. Diese Betrachtung hängt direkt von der jeweiligen Definition der Kalten Progression ab.

5.3.1. Leistungsfähigkeit des Einzelnen

Zunächst soll die wirtschaftliche Auswirkung von Einkommenserhöhungen auf die Stpfl. betrachtet werden.

Wie in Abschnitt 4.2, S. 16 festgestellt wurde, ist für den Einzelnen nicht das Nominal-, sondern das Realeinkommen entscheidend. Bleibt dieses konstant, bleibt auch die Kaufkraft und damit die steuerliche Leistungsfähigkeit konstant. Hingegen führt eine Erhöhung des Realeinkommens zu einer Erhöhung der Kaufkraft und damit auch zu einer Erhöhung der steuerlichen Leistungsfähigkeit.⁸⁰

Berücksichtigt man allein den einzelnen Stpfl., so kommt man also zum Schluss, dass die Leistungsfähigkeit im Zeitverlauf am Realeinkommen gemessen werden sollte, die Anpassung des ESt-Tarifs sollte damit nach der Inflationsrate erfolgen. Dies entspricht genau der Definition der Kalten Progression i.e.S.

⁷⁷ Vgl. Rietzler/Truger, IMK Policy Brief 01/2018, S. 2.

⁷⁸ Vgl. Hey, Steuersystem, 2018, § 3 Rn. 65 sowie Siegel in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG (Loseblatt, 2018), § 32a EStG Rn. 6.

⁷⁹ Vgl. Hechtner, StuW 2/2014, S. 142; Lemmer, Wirtschaftsdienst 12/2014, S. 873.

⁸⁰ Vgl. Hechtner, StuW 2/2014, S. 138; Schweizerische Steuerkonferenz (Hrsg.), Kalte Progression (Internet), S. 2.

5.3.2. Leistungsfähigkeit im gesellschaftlichen Vergleich

Diese Definition der Leistungsfähigkeit widerspricht sich jedoch mit der Definition der Kalten Progression i.w.S., da diese auch dann auftritt, wenn das Realeinkommen steigt. Bezogen auf den Einzelnen kann jedoch bei gestiegenem Realeinkommen keine identische Leistungsfähigkeit vorliegen, da dies das Prinzip der vertikalen Steuergerechtigkeit verletzen würde. Um dieses Prinzip sicherzustellen, muss daher bei gestiegenem Realeinkommen ein Vergleich mit der gesamtgesellschaftlichen Erhöhung der Realeinkommen erfolgen. Nur das über diese allgemeine Erhöhung hinaus gestiegene Realeinkommen würde dann die Leistungsfähigkeit erhöhen, während ein mit der gesamtgesellschaftlichen Entwicklung gestiegenes Realeinkommen zu gleicher Leistungsfähigkeit und damit zum Effekt der Kalten Progression i.w.S. führen würde.⁸¹

Anders als bei der Kalten Progression i.e.S. muss für die Kalte Progression i.w.S. damit nicht nur die Leistungsfähigkeit des Einzelnen im Vergleich zum Vorjahr betrachtet werden, sondern zusätzlich auch die Leistungsfähigkeit des Einzelnen im Vergleich zu anderen Stpfl.

Für diesen Fremdvergleich wird ein Indikator benötigt. Die Befürworter der Definition der Kalten Progression i.w.S. schlagen vor, den Tarif nach der gesamtgesellschaftlichen Erhöhung der Realeinkommen anzupassen.⁸² Dieser Wert lässt sich statistisch ermitteln und wäre (wie die Inflationsrate bei der Kalten Progression i.e.S.) ein praktikabler Indikator für die Auswirkung der Kalten Progression i.w.S.

Allerdings ist zu beachten, dass eine vergleichende Definition der Leistungsfähigkeit auch auf andere Bereiche des ESt-Rechts angewendet werden müsste, um die verfassungsrechtlich gebotene Folgerichtigkeit (siehe Abschnitt 3.5.2, S. 12) sicherzustellen. Die Leistungsfähigkeit nur im ESt-Tarif als vergleichenden Maßstab zu sehen, bei der ESt-BMG jedoch weiterhin individuell für jeden Stpfl., würde diesem Grundsatz widersprechen. Man könnte also auch bei anderen Regelungen mit vergleichender Tendenz (wie bei der 66 %-Grenze des § 21 Abs. 2 EStG) fordern, einen realistischen Indikator zu verwenden, anstatt im Gesetz einen pauschalen Wert festzulegen. Anstelle der 66 %-Grenze wäre bspw. die ortsübliche Mietpreisspanne zu bestimmen. Dies würde die Komplexität des ESt-Rechts weiter erhöhen.

5.3.3. Zwischenfazit

Es zeigt sich, dass sich die Auffassungen der Autoren vor allem in der jeweiligen Beurteilung der steuerlichen Leistungsfähigkeit unterscheiden. Für die Befürworter

⁸¹ Vgl. Dorn u.a., Heimliche Steuererhöhungen, 2016, S. 2.

⁸² Vgl. Dorn u.a., Heimliche Steuererhöhungen, 2016, S. 25.

der Definition der Kalten Progression i.e.S. ist die Leistungsfähigkeit am Realeinkommen als solches zu messen, für die Befürworter der Definition der Kalten Progression i.w.S. am Realeinkommen im Vergleich zum Realeinkommensniveau der Gesamtgesellschaft.

Es kann festgehalten werden, dass sich die Leistungsfähigkeit aus Praktikabilitätsgründen am Realeinkommen des Einzelnen orientieren muss. Mit dieser Definition der Leistungsfähigkeit kann nur die Definition der Kalten Progression i.e.S. begründet werden, ohne den Grundsatz der vertikalen Steuergerechtigkeit zu verletzen.

5.4. Kritik an der Definition der Kalten Progression im engeren Sinn

Im progressiven Tarif erhöht sich die durchschnittliche Steuerbelastung des Einzelnen durch Erhöhungen des Realeinkommens ebenfalls (siehe Beispiel 7, S. 19). Anders ausgedrückt, führt eine Einkommenserhöhung dazu, dass der Stpfl. in einen höheren Tarifbereich rutscht. Erhöht sich das allgemeine Einkommensniveau, ist von dieser Steuererhöhung auch der durchschnittliche Stpfl. betroffen.

Aus dieser Problematik leiten die Befürworter der Definition der Kalten Progression i.w.S. zwei Argumente ab, auf die im Folgenden eingegangen werden soll:

5.4.1. Verringerung des Umverteilungseffekts der Progression

Zunächst wird kritisiert, dass sich die Umverteilungswirkung des Tarifs immer weiter reduziert, wenn dieser lediglich an die Kalte Progression i.e.S., nicht aber an die Kalte Progression i.w.S. angepasst wird. Dies kann mit den festen Tarifzonen des ESt-Tarifs begründet werden (siehe Abschnitt 3.5.1, S. 9). Erfolgt keine Anpassung an das Einkommensniveau, sind die Einkommensbereiche der einzelnen Tarifzonen irgendwann so gering, dass sich alle Stpfl. in der obersten Tarifzone befinden. Hierdurch wird der Umverteilungseffekt des progressiven Tarifs immer weiter reduziert, bis er schließlich ganz verschwindet.⁸³

5.4.2. Steigendes Steueraufkommen

Ein weiterer Effekt der gesamtgesellschaftlichen Steuererhöhung durch die Kalte Progression i.w.S. ist das steigende Steueraufkommen. Da aufgrund der Inflation die Staatsausgaben wie auch die Konsumausgaben der Verbraucher mit der Zeit ansteigen, ist dies grundsätzlich auch gerechtfertigt.

⁸³ Vgl. Lemmer, Wirtschaftsdienst 12/2014, S. 873, 878 sowie Schwarz, Reale Progression (Internet), S. 8, 20.

Beispiel 8

Der Gebäudereinigungs-Unternehmer G wird vom Land BW regelmäßig beauftragt, die Räume und Flure in den Finanzämtern des Landes zu reinigen.

Im Jahr 01 verlangte er dafür 20 € pro Stunde, wovon 50 % (also 10 €) auf seine Lohnkosten entfallen. Im Jahr 02 kam es zu einer tariflichen Lohnerhöhung um 3 % auf 10,30 €. Die Kosten für Reinigungsmittel und Geräte sind gleichzeitig um die Inflationsrate von 2 % gestiegen, fallen jedoch bei der lohnintensiven Tätigkeit der Gebäudereinigung nicht ins Gewicht.

Da G seine Gewinnmarge konstant halten möchte, gibt er die Mehrkosten durch die Lohnerhöhung an seinen Auftraggeber weiter. Das Land BW muss nun 20,60 € pro Stunde für die Reinigungsarbeiten bezahlen. Um dies zu finanzieren, benötigt es ein um ebenfalls 3 % gestiegenes Steueraufkommen.

Aus dem Beispiel ergibt sich, dass das Steueraufkommen linear mit den Einkommen steigen muss, um den öffentlichen Haushalt zu finanzieren. In der Realität spielt auch die Inflation eine Rolle, da die Staatsausgaben zwar zu einem großen Teil aus Löhnen, Gehältern und Bezügen bestehen, jedoch auch Kosten eine Rolle spielen, die nicht genauso stark steigen. Es ist daher davon auszugehen, dass das Steueraufkommen etwas langsamer als das Einkommensniveau steigen muss.

In jedem Fall würde sich das reale Steueraufkommen durch einen Ausgleich der Kalten Progression i.w.S. zumindest nicht *verringern*, denn die Durchschnittssteuersätze auf die Realeinkommen würden nach dieser Definition konstant bleiben. Es käme also zur gewünschten linearen Erhöhung des Steueraufkommens.⁸⁴

Gleicht man hingegen nur die Kalte Progression i.e.S. aus, obwohl das Realeinkommensniveau der Gesamtgesellschaft ansteigt, erhöht sich aufgrund der Progression mit der Zeit die Steuerquote.⁸⁵ Der Staatshaushalt wird immer weiter aufgebläht. Dies wird von den Befürwortern der Definition der Kalten Progression i.w.S. kritisiert, da ein sparsamer Umgang mit den Steuereinnahmen nur dann gewährleistet sei, wenn der Staatshaushalt möglichst knapp bemessen wird.⁸⁶

5.4.3. Auseinandersetzung mit der Kritik

Beide Argumente für den Ausgleich der Kalten Progression i.w.S. sind nachvollziehbar. Es erscheint geboten, ihre Auswirkung auszugleichen, um den Umvertei-

⁸⁴ Vgl. Dorn u.a., Heimliche Steuererhöhungen, 2016, S. 25; BMF (Hrsg.), Monatsbericht 02/2012 (Internet).

⁸⁵ Vgl. Dorn u.a., Heimliche Steuererhöhungen, 2016, S. 4.

⁸⁶ Vgl. Schwarz, Reale Progression (Internet), S. 12.

lungseffekt des Tarifs beizubehalten und den Staatshaushalt auf einem konstanten Niveau zu halten.

Es ist jedoch nicht schlüssig, diese Argumente mit dem Effekt der Kalten Progression zu begründen. Wie in Abschnitt 5.1, S. 17 festgehalten wurde, ist die durch die Kalte Progression verursachte Steuererhöhung illegitim. Im Umkehrschluss kann eine Steuererhöhung also nur dann durch die Kalte Progression verursacht sein, wenn sie illegitim ist.

In Abschnitt 3.5.2, S. 12 hat sich bereits gezeigt, dass der ESt-Tarif ein Gebiet politischer Gestaltung ist und dass verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten logisch mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip begründet werden können. Auch hängt die Tarifgestaltung von weiteren Faktoren ab. So kann eine Steuererhöhung bspw. bei schlechter Haushaltslage mit der „schwarzen Null“ begründet werden. Genauso könnte der Gesetzgeber das Steueraufkommen zwischen Steuerarten verschieben, wenn er die Steuerbelastung unterschiedlicher Lebensbereiche verändern möchte (bspw. höhere Gewerbesteuer, dafür niedrigere ESt oder höhere Tabaksteuer, dafür niedrigere Umsatzsteuer). Alle diese Gestaltungen sind legitim, sofern die verfassungsrechtlichen Grundsätze beachtet werden.

Aus diesem Grund können sowohl die genaue Ausprägung der im progressiven Tarif verankerten Umverteilung als auch eine Erhöhung der Einkommensteuerquote nicht per se illegitim sein. Beide Argumente greifen damit nicht, wenn es um die Problematik der Kalten Progression geht und sollten aus dieser Diskussion herausgehalten werden. Dies ändert nichts daran, dass ein Ausgleich des Effekts steigender Realeinkommen erfolgen sollte, um die Probleme im Bereich der Umverteilung und des Staatshaushalts auszugleichen. Dieser Ausgleich muss jedoch nicht im Rahmen des Ausgleichs der Kalten Progression erfolgen, sondern kann vom Gesetzgeber unabhängig davon vorgenommen werden.

5.5. Zwischenfazit zur Definition der Kalten Progression

Anders als beim Grundfreibetrag, der zur Sicherstellung des Existenzminimums zwingend angepasst werden muss (siehe Abschnitt 2.3, S. 5), ist die Anpassung an die Kalte Progression verfassungsrechtlich betrachtet nicht zwingend erforderlich, da der Gesetzgeber an keinen bestimmten Tarifverlauf gebunden ist (siehe Abschnitt 2.2, S. 4).⁸⁷ Die Anpassung ist jedoch geboten, um eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung sicherzustellen.

⁸⁷ Vgl. auch FG Nürnberg vom 03.07.2013, 3 K 448/13, Rn. 22; Wagner in: Blümich, EStG (Looseblatt, 2018), § 32a Rn. 37; BT-Drs. 19/5450 vom 09.11.2018, S. 1; Finanzausschuss des BT, Wortprotokoll 19/19 (Internet), S. 18.

Aus dem Blickwinkel der verfassungsrechtlichen Grundsätze der Einkommensbesteuerung betrachtet überzeugt die Definition der Kalten Progression i.e.S., da sie sich umfassend mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip begründen lässt. Die Überlegungen, die in die Kalte Progression i.w.S. eingehen, sind Fragen politischer Gestaltung und lassen sich nicht mit verfassungsrechtlichen Grundsätzen begründen oder widerlegen.⁸⁸ Daher sollten diese Überlegungen auch nicht mit der Kalten Progression vermengt werden.

Die Kalte Progression wird damit für die weitere Betrachtung wie folgt definiert:

Die Kalte Progression bezeichnet die heimliche Erhöhung des ESt-Durchschnittssteuersatzes bei konstantem Realeinkommen aufgrund der fehlenden Inflationsanpassung der nominal im Tarif und in der BMG festgelegten Beträge.

6. Auswirkung der Kalten Progression auf den Einzelnen

6.1. Berechnung der Auswirkung

Nach der eben festgelegten Definition ist jede Erhöhung des Durchschnittssteuersatzes bei konstantem Realeinkommen der Effekt der nicht (vollständig) ausgeglichenen Kalten Progression. Mit dieser Erkenntnis kann nun die Auswirkung der Kalten Progression auf den Einzelnen berechnet werden.

Gemäß Beispiel 6, S. 17 ist das Realeinkommen im Vergleich zum Vorjahr genau dann konstant, wenn das Nominaleinkommen dem Nominaleinkommen des Vorjahres multipliziert mit der Inflationsrate + 100 % entspricht. Bei einer Inflationsrate von 2 % muss das Nominaleinkommen des Vorjahres also mit 102 % multipliziert werden, um das angepasste Nominaleinkommen des aktuellen Jahres zu erhalten.

Die BMG des ESt-Tarifs ist das zVE. Wie in Abschnitt 3.2, S. 6 festgestellt wurde, werden bei dessen Berechnung private Abzüge berücksichtigt. Auch diese steigen mit der Zeit an, da sie entweder an das Einkommen gekoppelt sind (wie Sozialversicherungsbeiträge) oder selbst von der Inflation betroffen sind (wie sonstige Vorsorgeaufwendungen).

Um die Gesamtauswirkung der Kalten Progression zu bestimmen, ist es daher nicht ausreichend, lediglich das zVE mit der Inflationsrate anzupassen.⁸⁹ Für eine umfassende Berechnung wird ein vollständiges Simulationsmodell des ESt-Rechts benötigt.⁹⁰ Da ein solches nicht vorliegt und die Darstellung der Berechnung zu umfang-

⁸⁸ Vgl. auch Schwarz, Reale Progression (Internet), S. 33.

⁸⁹ Vgl. Boss, WiSt 5/2015, S. 253.

⁹⁰ Vgl. BT-Drs. 19/5450 vom 09.11.2018, S. 2.

reich wäre, beschränkt sich die folgende Betrachtung auf die Auswirkung des progressiven Tarifs als solches. Hierfür ist eine Erhöhung des zvE um die Inflationsrate zutreffend. Die Berücksichtigung der Faktoren innerhalb der BMG würde hier sogar zu einer Verfälschung des Ergebnisses führen.

Damit steht nun fest, wie das angepasste zvE als Eingabewert der Berechnung ermittelt wird. Nun muss noch bestimmt werden, wie das Ergebnis – der Verlust aus der Kalten Progression – anzugeben ist. Hierfür muss zunächst der Steuerbetrag berechnet werden, der sich bei einem umfassenden Ausgleich der Kalten Progression hätte ergeben müssen. Mit diesem fiktiven Steuerbetrag muss sich ein identischer Durchschnittssteuersatz ergeben.⁹¹ Der Verlust aus der Kalten Progression in absoluten Zahlen ist nun der tatsächlich auf das angepasste zvE zu zahlende Steuerbetrag abzüglich des fiktiven Steuerbetrags.

Die absolute Mehrsteuer ist jedoch kein geeignetes Maß für die Auswirkung der Kalten Progression, da diese bei hohen Einkommen naturgemäß höher ausfällt. Sinnvoll ist eine prozentuale Angabe im Verhältnis zum zvE. Dieser Anteil berechnet sich wie der Durchschnittssteuersatz und stellt die Mehrbelastung aus der in Abschnitt 5.5, S. 24 definierten Kalten Progression damit zutreffend dar.⁹²

Die Berechnung kann in folgenden Formeln ausgedrückt werden:

Für den VZ 01 wird der Steuerbetrag S_{01} auf das zvE X_{01} ermittelt. Das zvE X_{01} wird nun um die Inflationsrate I erhöht: $X_{02} = X_{01} \cdot (1 + I)$. Genauso wird der Steuerbetrag S_{01} erhöht: $S_{02I} = S_{01} \cdot (1 + I)$. Der angepasste Steuerbetrag S_{02I} hat für das erhöhte zvE X_{02} denselben Durchschnittssteuersatz wie S_{01} für X_{01} , denn es gilt:

$$\text{Durchschnittssteuersatz} = \frac{\text{Steuerbetrag}}{\text{BMG}} = \frac{S_{02I}}{X_{02}} = \frac{S_{01} \cdot (1 + I)}{X_{01} \cdot (1 + I)} = \frac{S_{01}}{X_{01}}$$

Die tatsächliche Steuer S_{02T} für den VZ 02 weicht jedoch aufgrund der Kalten Progression ab. Die Differenz der beiden Beträge $V = S_{02T} - S_{02I}$ ist der Verlust aus der Kalten Progression. Er wird prozentual angegeben mit $V\% = \frac{V}{X_{02}}$.

Beispiel 9

Die Stpfl. S hatte im VZ 01 ein zvE von $X_{01} = 35.000 \text{ €}$. Die Steuer hierauf beträgt $S_{01} = 7.000 \text{ €}$. Um die fiktive Inflationsrate von 2 % erhöht ergeben sich die Beträge $X_{02} = 35.700 \text{ €}$ und $S_{02I} = 7.140 \text{ €}$. Die tatsächlich für den VZ 02 festzusetzende Steuer beträgt jedoch $X_{02T} = 7.200 \text{ €}$, es ergibt sich ein Verlust $V = 7.200 \text{ €} - 7.140 \text{ €} = 60 \text{ €}$. Er beträgt $V\% = \frac{60 \text{ €}}{35.700 \text{ €}} = 0,17 \text{ \%}$ des zvE.

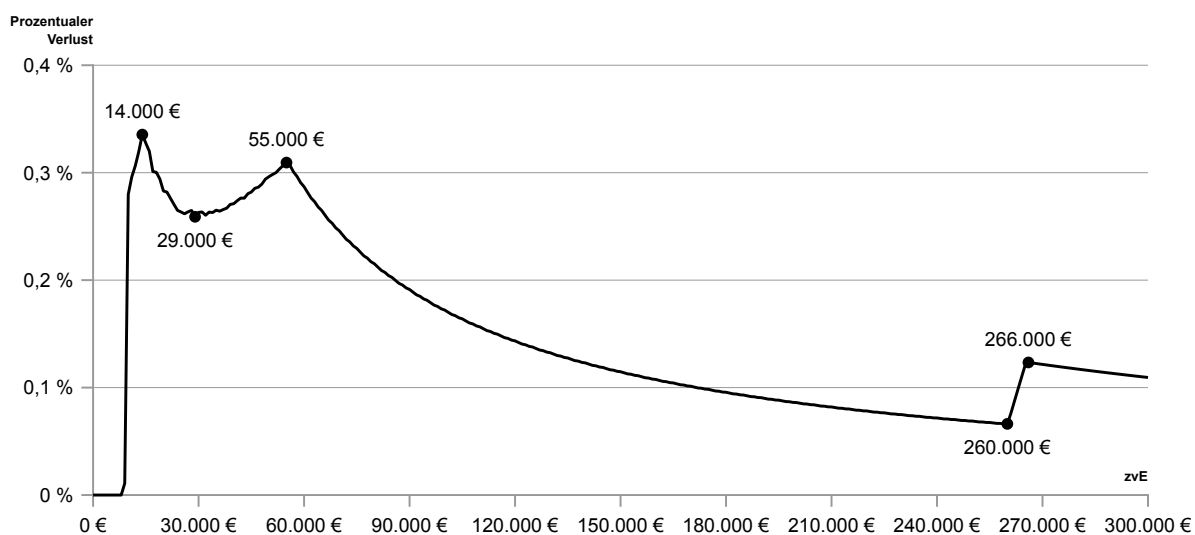
⁹¹ Vgl. BT-Drs. 18/2529 vom 12.09.2014, S. 35; BT-Drs. 19/5450 vom 09.11.2018, S. 3.

⁹² Vgl. Schwarz, Reale Progression (Internet), S. 21.

6.2. Auswirkung bei unverändertem Einkommensteuertarif

In diesem Abschnitt wird zunächst von einem unveränderten ESt-Tarif ausgegangen. Wendet man diesen auf die mit der Inflation gestiegenen Einkommen an, so erhält man nach obiger Berechnung den Verlust aus der Kalten Progression. Insbesondere kann mit dem unveränderten Tarif die Auswirkung der Kalten Progression auf unterschiedliche Einkommensgruppen betrachtet werden und daraus abgeleitet werden, welche Einkommensgruppen besonders durch den Effekt der Kalten Progression belastet sind.

Dar. 4 zeigt den prozentualen Verlust aus der Kalten Progression, der sich ergibt, wenn das jeweilige zvE um eine Inflationsrate von 2 % erhöht wird. Die Berechnung basiert auf dem unveränderten ESt-Tarif 2019.



Dar. 4: Auswirkung der Kalten Progression bei unverändertem ESt-Tarif

Es zeigt sich, dass alle Einkommensgruppen durch die Kalte Progression belastet werden. Dies ist nachvollziehbar, da der deutsche ESt-Tarif stetig progressiv ist und es keine regressiven Zonen gibt, in denen ein höheres zvE eine *niedrigere* Durchschnittssteuerbelastung ergibt.

Allerdings unterscheidet sich die prozentuale Belastung zwischen den Einkommensgruppen. Die Bezieher geringer und mittlerer Einkommen an den Tarifzonen-grenzen (siehe Dar. 2, S. 11) werden besonders stark durch die Kalte Progression belastet.

Dies ist damit begründet, dass der Grenzsteuersatz bei hohen Einkommen in den Proportionalzonen konstant bleibt. Dadurch nähert sich der Durchschnittssteuersatz immer weiter diesem konstanten Grenzsteuersatz an. Wie in Abschnitt 3.5, S. 9 festgestellt wurde, wirkt sich die Progression und damit auch die Kalte Progression in diesen Zonen daher nur gering aus.

Lediglich nahe der Zonengrenze zwischen den beiden Proportionalzonen lässt sich aufgrund des dort von 42 % auf 45 % steigenden Grenzsteuersatzes eine Mehrbelastung feststellen, die aber im Vergleich zur Mehrbelastung geringer und mittlerer Einkommen nicht genauso stark ins Gewicht fällt.

In der interaktiven Darstellung kann die Inflationsrate variiert werden. Es wird gezeigt, dass die durch die Kalte Progression besonders belasteten Einkommensbereiche nicht von der Inflation abhängen, die prozentuale Mehrbelastung allerdings proportional mit der Inflationsrate steigt.

6.3. Tatsächliche Auswirkung im Zeitraum 2008–2017

Im Folgenden soll nun die tatsächliche Auswirkung in den letzten Jahren bestimmt werden. Hierfür sind die tatsächlich jeweils geltenden Tarifvorschriften sowie die Inflationsraten der jeweiligen Jahre (siehe Dar. 3, S. 16) zu berücksichtigen. Der berechnete Verlust aus der Kalten Progression ist dann der *verbleibende* Verlust nach dem Ausgleich durch Tarifänderungen. Wurde der Effekt der Kalten Progression durch Tarifänderungen überkompensiert, kann es auch zu einem Gewinn kommen.

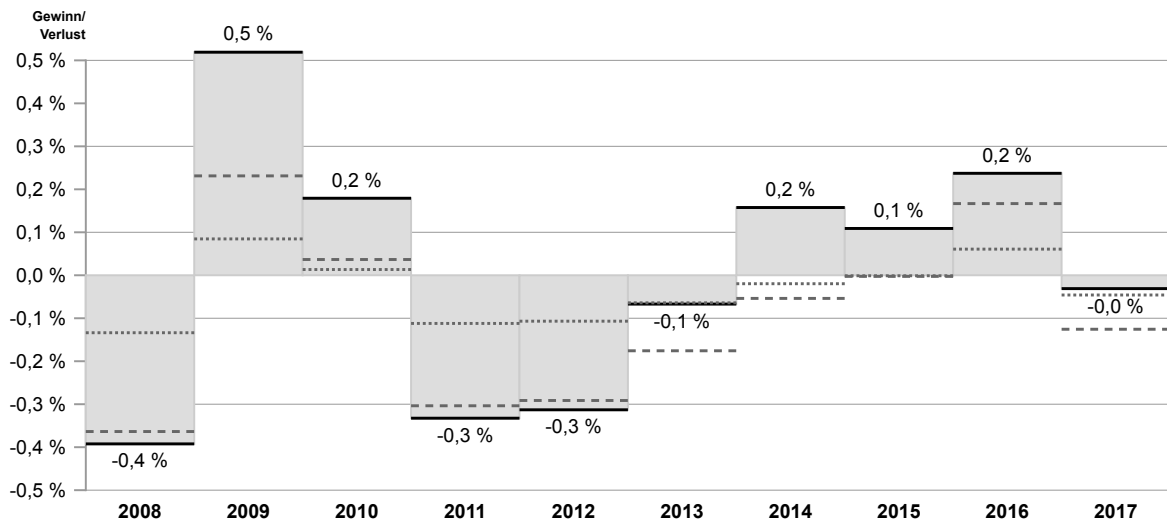
Zunächst ist der Betrachtungszeitraum festzulegen. Es ist angebracht, dass im gewählten Zeitraum keine wesentlichen Tarifreformen enthalten sind, da umfassende Reformen meist mit Änderungen an anderer Stelle einhergehen, die bei der reinen Betrachtung des Tarifs ausgeblendet werden würden. Solange dies sichergestellt ist, hat der genaue Betrachtungszeitraum keine Auswirkung auf das Ergebnis. Er sollte jedoch so lang wie möglich sein, um zu vermeiden, dass kurzfristige Schwankungen das Ergebnis verfälschen.

Seit 2007 gibt es die „Reichensteuer“ von 45 %. Erst seit 2008 gilt sie jedoch für alle Einkunftsarten. Da bis auf die Verschiebung der Tarifzonen seit 2008 keine Veränderungen am Tarif vorgenommen worden sind, ist der Zeitraum ab 2008 ein geeigneter Betrachtungszeitraum. Die Inflationsrate liegt bis einschließlich 2017 vor, daher wird der Zeitraum 2008–2017 betrachtet.

In Dar. 5 ist der verbleibende prozentuale Verlust (negative Werte) bzw. Gewinn (positive Werte) aus der Kalten Progression dargestellt. Dabei werden die Werte von Jahr zu Jahr berechnet, um eine Basisjahrproblematik zu vermeiden.⁹³

In der Print-Fassung ist die verbleibende Belastung für ausgewählte Einkommensgruppen (zvE von 14.000 € durchgezogene Linie, 55.000 € gestrichelt, 150.000 € gepunktet) dargestellt. In der interaktiven Darstellung kann das betrachtete zvE frei eingestellt werden.

⁹³ Vgl. Rietzler/Truger, IMK Policy Brief 01/2018, S. 11–13.



Dar. 5: Tatsächliche Auswirkung der Kalten Progression im ESt-Tarif im Zeitraum 2008–2017

Im Kontext der jeweiligen Inflationsraten (Dar. 3, S. 16) zeigt sich, dass der verbleibende Verlust für alle Einkommensgruppen geringer ist als der in Dar. 4 dargestellte Verlust bei unterbliebener Anpassung. Der Grund hierfür ist die kontinuierliche Rechtsverschiebung des Tarifs (siehe die interaktive Dar. 2, S. 11), durch die auch ohne konkreten Bezug auf die Kalte Progression ein (Teil-)Ausgleich der Kalten Progression erfolgt ist.⁹⁴ So kam es dazu, dass der Effekt der Kalten Progression zeitweise sogar überkompensiert wurde.

Da in den VZ 2013–2015 und 2017 der Grundfreibetrag stärker angepasst wurde als die übrigen Zonengrenzen, ist die Mehrbelastung in diesen Jahren für Bezieher geringer Einkommen besonders niedrig. Im VZ 2009 entstand die starke Entlastung der Bezieher geringer Einkommen insbesondere durch die Senkung des Eingangsteuersatzes.

7. Ausgleich der Kalten Progression im Einkommensteuertarif

Wie in Abschnitt 5.5, S. 24 festgestellt wurde, ist der Ausgleich der Kalten Progression zwar nicht durch die Verfassung vorgeschrieben, aber aufgrund des Leistungsprinzips geboten.

Auch das BMF befürwortet den zeitnahen Ausgleich des Effekts der Kalten Progression, denn die Steuer Mehrbelastungen gingen „letztlich an der Absicht des Gesetzgebers vorbei“⁹⁵. Auch zeige die Bundesregierung mit dem Ausgleich, dass sie

⁹⁴ Vgl. Rietzler/Truger, IMK Policy Brief 01/2018, S. 2, 9.

⁹⁵ BMF (Hrsg.), Monatsbericht 02/2012 (Internet).

kein Interesse an hohen Inflationsraten habe, da „der Staat keineswegs zum Profiteur der Geldentwertung wird“⁹⁶.

Der Tarif (und die in Euro bestimmten Beträge in der BMG, siehe Abschnitt 5.1, S. 17) sind daher anzupassen. Als Anpassungsmaßstab ist die Inflationsrate zu verwenden.⁹⁷ Die folgende Betrachtung beschränkt sich zur Vereinfachung erneut auf den Ausgleich der Kalten Progression im Tarif.

7.1. Zulässigkeit der Pauschalierung mit der Inflationsrate

In Abschnitt 4.1, S. 14 wurde gezeigt, dass jeder Verbraucher eine persönliche Inflationsrate hat. Insbesondere unterscheidet sich die Inflationsrate zwischen verschiedenen Einkommensgruppen.⁹⁸ Die Anpassung mit der statistisch ermittelten Inflationsrate ist daher eine Pauschalierung, deren Zulässigkeit nun zu prüfen ist.

Nach der ständigen BFH-Rechtsprechung ist die Pauschalierung des Existenzminimums mit dem Grundfreibetrag zulässig (siehe Abschnitt 2.3, S. 5). Genau wie die Festlegung des Grundfreibetrags ist auch der Ausgleich der Kalten Progression eine Maßnahme im Bereich des Tarifs, die vom Leistungsfähigkeitsprinzip bestimmt wird. Es spricht damit analog dieser Rechtsprechung nichts gegen eine Pauschalierung der Kalten Progression mit der Inflationsrate.

7.2. Überblick über die bisherigen Maßnahmen des deutschen Gesetzgebers

Der ESt-Tarif wurde in den letzten Jahrzehnten immer wieder verändert und angepasst, insbesondere der Grundfreibetrag sowie die Eckwerte des Tarifverlaufs. Diese Anpassungen hatten ebenfalls Auswirkungen auf den Effekt der Kalten Progression, waren jedoch meist wenig systematisch.⁹⁹ Da sich die Kalte Progression kontinuierlich auswirkt, waren diese unregelmäßigen Anpassungen zudem ungeeignet, um die Kalte Progression vollständig abzubauen, siehe auch Dar. 5, S. 29.¹⁰⁰

Die erste konkrete Maßnahme gegen die Kalte Progression sollte das *Gesetz zum Abbau der Kalten Progression* vom 20.02.2013 (BGBl. I 2013, S. 283) sein. Geplant war eine prozentuale Anpassung des Tarifverlaufs.¹⁰¹ Da diese Anpassung das Steueraufkommen reduziert hätte, kam es schließlich aufgrund von politischem

⁹⁶ BMF (Hrsg.), Monatsbericht 02/2012 (Internet).

⁹⁷ Vgl. BMF (Hrsg.), Monatsbericht 08/2015 (Internet).

⁹⁸ Vgl. Held, WiSta 11/2014, S. 687.

⁹⁹ Vgl. Boss, WiSt 5/2015, S. 256.

¹⁰⁰ Vgl. Lemmer, Wirtschaftsdienst 12/2014, S. 874.

¹⁰¹ Vgl. BT-Drs. 17/8683 vom 15.02.2012, S. 1.

Widerstand der Länder¹⁰² nur insoweit zur Anpassung des Tarifs, wie es verfassungsrechtlich geboten war – der Grundfreibetrag wurde angehoben.

Mit diesem Gesetz hat der Bundestag jedoch eine EntschlieÙung angenommen, mit der die Bundesregierung beauftragt wurde, dem Bundestag alle zwei Jahre einen Steuerprogressionsbericht vorzulegen. Nach dieser EntschlieÙung verbleibt die Entscheidung über Änderungen im Tarifverlauf und damit über den Ausgleich der Kalten Progression beim Bundestag.¹⁰³ Die Steuerprogressionsberichte haben demnach rein informativen Charakter.

Erstmals ab dem VZ 2016 kam es im *Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags* vom 16.07.2015 (BGBl. I 2015, S. 1202) aufgrund einer Empfehlung des Finanzausschusses des BT¹⁰⁴ zu einer Rechtsverschiebung des gesamten Tarifs um die Inflationsrate.

Seitdem wurde der Tarif für jeden VZ jeweils an die voraussichtliche Inflationsrate angepasst, zuletzt für die VZ 2019 und 2020 mit dem *Familientlastungsgesetz* vom 29.11.2018 (BGBl. I 2018, S. 2210). Mit diesem Gesetz wurde die Wirkung der Kalten Progression voraussichtlich überkompensiert, da von zu hohen Inflationsraten ausgegangen worden war.¹⁰⁵

7.3. Wirksamkeit verschiedener Ausgleichsmethoden im progressiven Tarif

Es wurden bereits mehrere Methoden zum Ausgleich der Kalten Progression angewendet. Diese und weitere denkbare Methoden sollen nun betrachtet werden.

7.3.1. Anhebung des Grundfreibetrags

Da sich die Kalte Progression wie in Abschnitt 6.2, S. 27 festgestellt besonders auf geringe bis mittlere Einkommen auswirkt, liegt es nahe, sie durch eine Anhebung des Grundfreibetrags auszugleichen, denn hiervon profitieren insbesondere diese Einkommensgruppen.¹⁰⁶ Diese Methode wurde im *Gesetz zum Abbau der Kalten Progression* angewendet, jedoch hier nur als Kompromiss (siehe oben).

In Dar. 6 ist dargestellt, wie sich der ESt-Tarif 2019 verändert, wenn der Grundfreibetrag (zur Verbesserung der Sichtbarkeit) um 10 % angehoben wird (Tarif 2019 gepunktet).

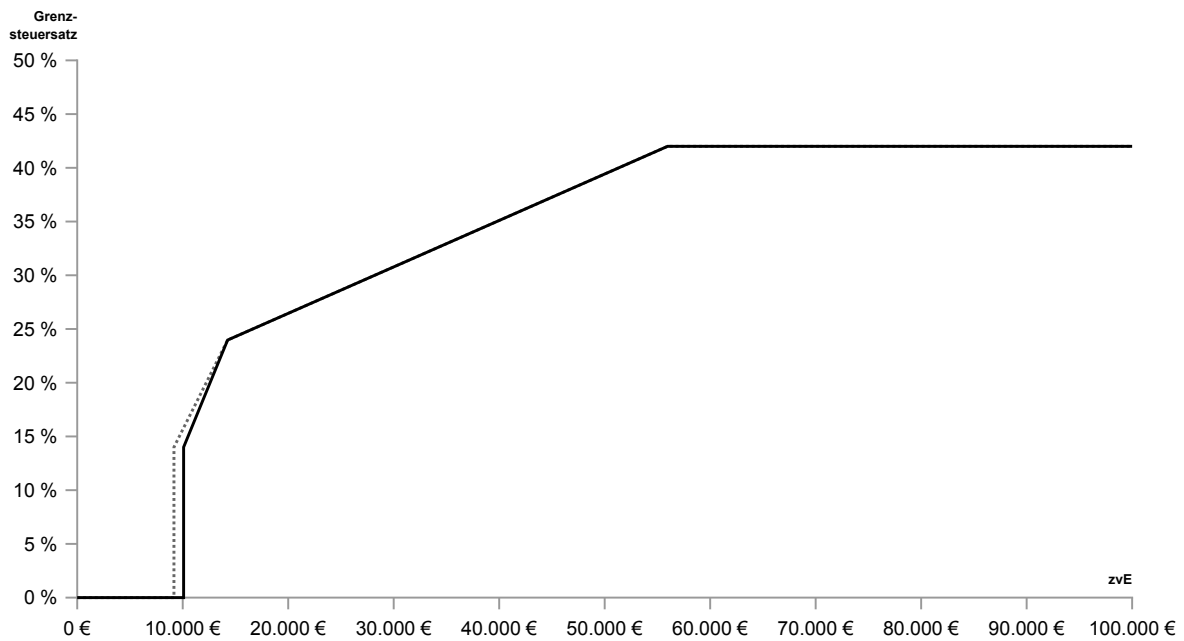
¹⁰² Vgl. BR-Drs. 201/1/12 vom 27.04.2012, S. 2.

¹⁰³ Vgl. BT-Drs. 17/9201 vom 28.03.2012, S. 5.

¹⁰⁴ Vgl. BT-Drs. 18/5244 vom 17.06.2015, S. 2.

¹⁰⁵ Vgl. BT-Drs. 19/5450 vom 09.11.2018, S. 4.

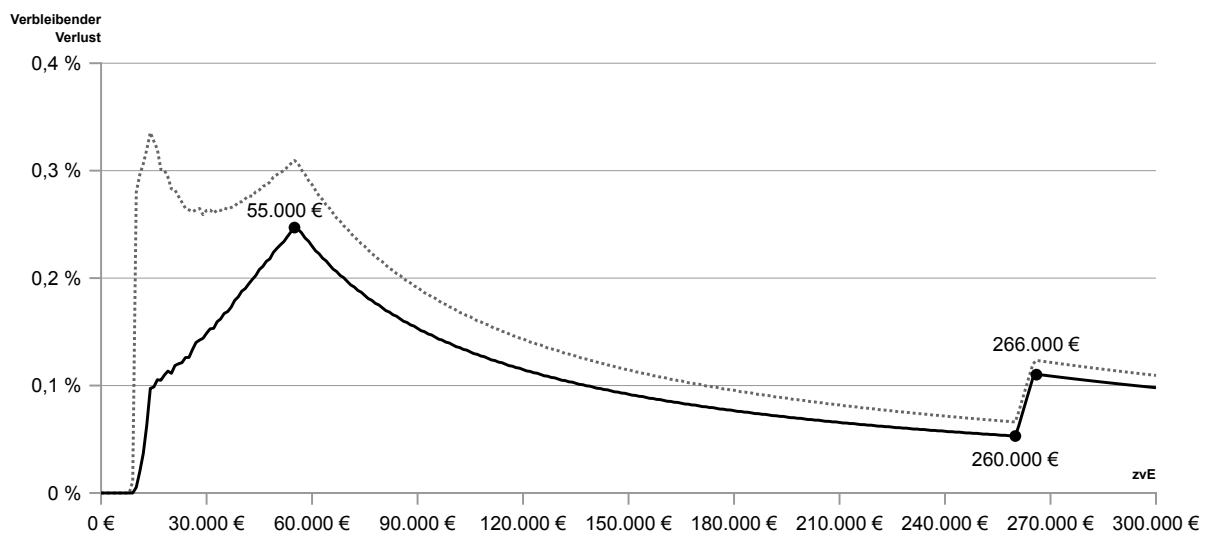
¹⁰⁶ Vgl. Boss, WiSt 5/2015, S. 256.



Dar. 6: Auswirkung der Erhöhung des Grundfreibetrags auf die Tarifkurve

Mit der interaktiven Darstellung wird festgestellt, dass die Anhebung des Grundfreibetrags zur Erhöhung des Progressionsgrads führt.¹⁰⁷ Dies ist ein unerwünschter Nebeneffekt dieser Ausgleichsmethode.

In Dar. 7 ist nun analog der Dar. 4, S. 27 der verbleibende prozentuale Verlust aus der Kalten Progression dargestellt, nachdem die zvE sowie der Grundfreibetrag des ESt-Tarifs 2019 um 2 % erhöht wurden. Der Verlust aus dem unangepassten Tarif ist zum Vergleich gepunktet dargestellt.



Dar. 7: Verbleibender Verlust aus der Kalten Progression nach Erhöhung des Grundfreibetrags

¹⁰⁷ Vgl. Hechtner, StuW 2/2014, S. 136.

Es wird sichtbar, dass durch die Anpassung des Grundfreibetrags die erste Belastungsspitze wegfällt und sich der Verlust aus der Kalten Progression somit für Bezieher geringer Einkommen wie vermutet reduziert. Mittlere und hohe Einkommen sind hingegen nur gering von der Ausgleichsmaßnahme betroffen.

Auch das BMF ist der Auffassung, dass mit der Anhebung des Grundfreibetrags zwar die Kalte Progression insgesamt ausgeglichen werden kann, nicht aber die individuelle tarifliche Mehrbelastung bei jedem Stpfl.¹⁰⁸ Das *Gesetz zum Abbau der Kalten Progression* wurde seinem Namen also nicht gerecht.

Die Anhebung des Grundfreibetrags um die Inflationsrate ist ohnehin problematisch, da sich der Grundfreibetrag an der Veränderung des Existenzminimums orientiert – diese muss aber nicht der Inflationsrate entsprechen.¹⁰⁹ Die Anpassung des Grundfreibetrags sollte damit unabhängig von der Kalten Progression auf Basis der Existenzminimumberichte der Bundesregierung erfolgen.

7.3.2. Verringerung der Grenzsteuersätze

Es ist nun klar, dass die Anpassung des Tarifs gleichmäßig über den gesamten Tarifverlauf erfolgen muss, damit die Kalte Progression für alle Einkommensgruppen ausgeglichen wird.

Zunächst wäre denkbar, die Eckwerte des Tarifs vertikal anzupassen, also die Grenzsteuersätze zu verringern. Dies wäre jedoch unsystematisch, da sich das zVE durch die Inflation *horizontal* auf der Tarifkurve verschiebt. Irgendwann befänden sich alle Stpfl. in der obersten Tarifzone, deren Grenzsteuersatz sich aber immer weiter verringert. Hierdurch ginge nicht nur der Umverteilungseffekt der Progression verloren, auch das Steueraufkommen würde sich immer weiter verringern. Diese Methode führt daher nicht zum Ziel.

7.3.3. Rechtsverschiebung des Tarifs

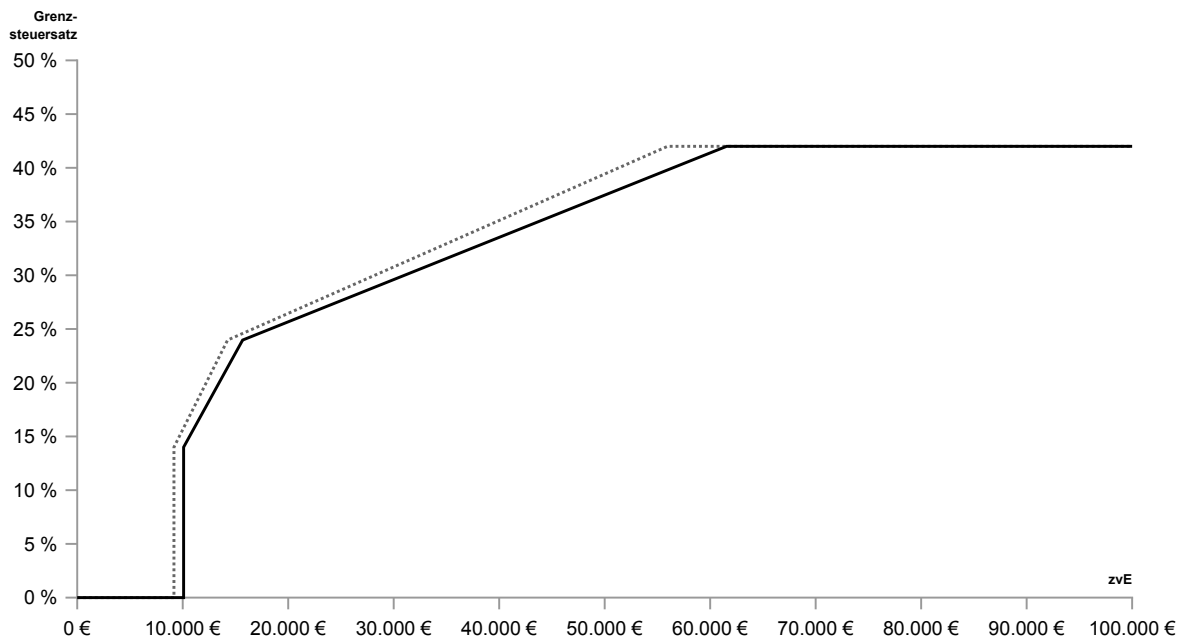
Sinnvoller ist es, die gesamte Tarifkurve wie im *Familienentlastungsgesetz* „nach rechts [zu] verschieben“¹¹⁰, sodass derselbe Steuersatz erst bei einem höheren zVE gilt. Allerdings erfolgt keine Verschiebung um einen absoluten Betrag, sondern um einen Prozentwert. Der Tarif wird also gestreckt.

Dar. 8 zeigt die Veränderung des ESt-Tarifs 2019, wenn er (erneut zur besseren Sichtbarkeit) um 10 % gestreckt wird (Tarif 2019 gepunktet).

¹⁰⁸ Vgl. BMF (Hrsg.), Monatsbericht 08/2015 (Internet); bestätigt in BT-Drs. 18/10221 vom 02.11.2016, S. 3 und BT-Drs. 19/5450 vom 09.11.2018, S. 4.

¹⁰⁹ Vgl. Wagner in: Blümich, EStG (Loseblatt, 2018), § 32a Rn. 29.

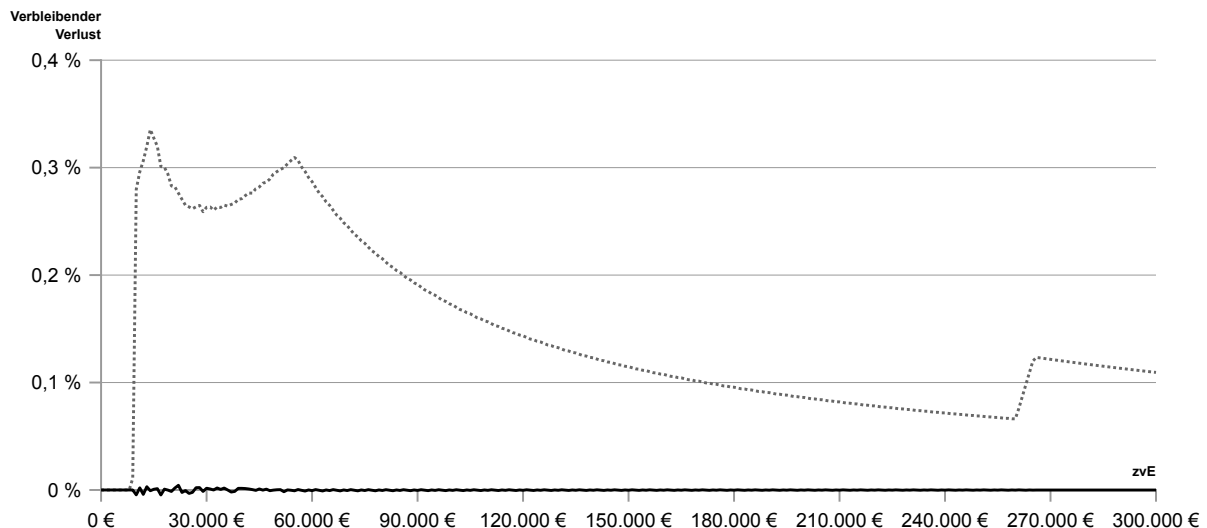
¹¹⁰ BMF (Hrsg.), Monatsbericht 08/2015 (Internet).



Dar. 8: Auswirkung der Rechtsverschiebung auf die Tarifkurve

Durch die prozentuale Anpassung wird der Tarif im oberen Bereich in absoluten Zahlen stärker gestreckt als im unteren Bereich. Dies ist auch gewünscht, denn ein prozentualer Anteil eines großen zvE ist größer als derselbe prozentuale Anteil eines kleinen zvE.

Die Rechtsverschiebung (hier der zvE und des Tarifs um je 2 %) wirkt sich wie folgt auf den verbleibenden Verlust aus der Kalten Progression aus:



Dar. 9: Verbleibender Verlust aus der Kalten Progression nach Rechtsverschiebung

Durch die Rechtsverschiebung wird die Kalte Progression für alle Einkommensgruppen bis auf durch § 32a Abs. 1 S. 6 EStG verursachte Rundungsfehler vollständig ausgeglichen. Dabei kommt es nicht darauf an, wie stark man den Tarif anpasst. Die Höhe der Inflationsrate ist also für die Wirkung des Ausgleichs unbeachtlich,

solange die Anpassung der tatsächlichen Inflationsrate entspricht. Die Rechtsverschiebung ist somit der richtige Weg zum Ausgleich der Kalten Progression.

7.3.4. Deflationierung des zu versteuernden Einkommens

Dasselbe Ergebnis ließe sich erzielen, wenn nicht der Tarif verändert wird, sondern stattdessen das zvE deflationiert wird, also auf den Geldwert des Jahres zurückgerechnet wird, zu dem der geltende Tarif verabschiedet wurde. Die auf dieser Basis ermittelte Steuer würde dann wieder auf den aktuellen Geldwert umgerechnet werden.¹¹¹ Dieses Verfahren wäre der Regelung zum Ehegattensplitting in § 32a Abs. 5 EStG technisch sehr ähnlich, da auch hier das zvE zur Berechnung der Steuer erst halbiert und die Steuer anschließend wieder verdoppelt wird. Lediglich der Divisor wäre bei der Deflationierung zum Ausgleich der Kalten Progression nicht 2, sondern die Inflationsrate.

Im Gegensatz zur Rechtsverschiebung des Tarifs ist für diese Methode keine Gesetzesänderung¹¹², sondern lediglich die Veröffentlichung der anzuwendenden Inflationsrate in einer Verordnung notwendig. Diese Methode erfordert jedoch einen höheren administrativen Aufwand und ist schwerer verständlich.¹¹³ Daher sollte die Rechtsverschiebung als einmaliger Aufwand des Gesetzgebers bevorzugt werden.

7.4. Mögliche Ausgleichsmethoden außerhalb des direkt progressiven Tarifs

Gemäß Abschnitt 3.5.2, S. 12 wären lineare ESt-Tarife (Flat Tax) prinzipiell ebenfalls zulässig. Da das Existenzminimum freigestellt werden muss, scheint es jedoch unumgänglich, im Tarif einen Grundfreibetrag vorzusehen. Der deutsche ESt-Tarif muss demnach mindestens indirekt progressiv gestaltet werden.

Da der Progressionsgrad eines indirekt progressiven Tarifs allerdings geringer ist als der des derzeitigen direkt progressiven Tarifs, wäre die Auswirkung der Kalten Progression ebenfalls geringer. Würde man eine Flat Tax einführen, könnte man demnach eher auf den Ausgleich der Kalten Progression verzichten. Wie in Abschnitt 3.5.2, S. 12 festgestellt wurde, hätte ein solcher Tarif jedoch auch Nachteile.

Es wäre theoretisch auch denkbar, die Kalte Progression durch politische Maßnahmen *außerhalb* des Steuerrechts auszugleichen. So könnte die Inflation durch geldpolitische Maßnahmen auf null gesenkt werden, wodurch die Kalte Progression gar

¹¹¹ Vgl. Dorn u.a., Heimliche Steuererhöhungen, 2016, S. 6 sowie Boss, WiSt 5/2015, S. 255.

¹¹² Vgl. Dorn u.a., Heimliche Steuererhöhungen, 2016, S. 7.

¹¹³ Vgl. Schweizerische Steuerkonferenz (Hrsg.), Kalte Progression (Internet), S. 13; Dorn u.a., Heimliche Steuererhöhungen, 2016, S. 7.

nicht erst entstehen kann. Eine solche Maßnahme hätte jedoch große wirtschaftliche Auswirkungen. Alternativ könnten die durch die Kalte Progression geringeren Netto-Realeinkommen durch Lohnerhöhungen ausgeglichen werden. Wenn man bedenkt, dass ein Ausgleich der Kalten Progression direkt im Steuertarif möglich ist, erscheinen beide Maßnahmen (ganz abgesehen von der Frage, ob sie überhaupt durchführbar sind) jedoch geradezu absurd.

8. Der „Tarif auf Rädern“: Automatische Anpassung des Tarifs an die Kalte Progression

Im Gesetzgebungsverfahren des *Familienentlastungsgesetzes* wurde von den Bundestagsfraktionen der FDP sowie der AfD gefordert, einen Tarif auf Rädern einzuführen.¹¹⁴ Worum handelt es sich dabei?

Als Tarif auf Rädern wird ein Steuertarif bezeichnet, der sich automatisch anpasst, um die Kalte Progression im Zeitverlauf auszugleichen.¹¹⁵ Der Ursprung des Begriffs ist die Methode der Rechtsverschiebung: Die Tarifkurve *fährt* nach rechts.

Aufgrund des Rechtsstaatsprinzips muss diese Anpassung gesetzlich mit einer sog. Indexklausel geregelt sein. Sie bestimmt, dass es unter bestimmten Voraussetzungen zur Indexierung, also Anpassung des Tarifs an die Inflationsrate kommt. Es wird unterschieden zwischen folgenden Methoden:¹¹⁶

- *Automatische Indexierung*: Es erfolgt eine jährliche Anpassung an die jeweilige Inflationsrate. Der neue Tarif muss dann lediglich deklaratorisch (ohne also selbst neue Tatsachen zu schaffen) von der zuständigen Behörde berechnet und in einer Verordnung festgehalten werden.
- *Obligatorische Indexierung*: Die Voraussetzungen für die Anpassung sind durch die Indexklausel eingeschränkt. Eine Anpassung erfolgt bspw. erst ab einer bestimmten Höhe der Inflationsrate oder nach Verstreichen einer bestimmten Zeit.
- *Fakultative Indexierung*: Die zuständige Instanz (Gesetzgeber oder auch eine ermächtigte Behörde) erhält lediglich die Kompetenz, die Kalte Progression auszugleichen, ist hierzu aber nicht verpflichtet.

Aufgrund der regelmäßig dem BT vorgelegten Steuerprogressionsberichte gibt es in Deutschland faktisch bereits eine fakultative Indexierung des ESt-Tarifs. Die FDP und die AfD fordern jedoch, eine automatische Indexierung einzuführen, wie sie in der deutschen Rechtsordnung an verschiedenen Stellen bereits vorgesehen ist,

¹¹⁴ Vgl. BT-Drs. 19/5583 vom 07.11.2018, S. 9 ff.

¹¹⁵ Vgl. Dorn u.a., Heimliche Steuererhöhungen, 2016, S. 2.

¹¹⁶ Vgl. Schweizerische Steuerkonferenz (Hrsg.), Kalte Progression (Internet), S. 11 f.

so bspw. bei der Beitragsbemessungsgrenze der Rentenversicherung oder bei der Jahresarbeitsentgeltgrenze der gesetzlichen Krankenversicherung.¹¹⁷

8.1. Regelungen in anderen Staaten am Beispiel der schweizerischen direkten Bundessteuer

Von den OECD-Staaten haben u.a. die Schweiz (bei der direkten Bundessteuer sowie bei einigen kantonalen Einkommensteuern), die skandinavischen Staaten, Belgien, Großbritannien, die USA und Kanada einen Tarif auf Rädern. Die genaue Umsetzung unterscheidet sich.¹¹⁸ Im Folgenden soll exemplarisch der Tarif auf Rädern im Schweizer Bundesrecht betrachtet werden.

Die direkte Bundessteuer der Schweiz sieht zum Ausgleich der Kalten Progression seit 2011 einen Tarif auf Rädern mit automatischer Indexierung auf Basis der Inflationsrate vor. Davor gab es bereits eine Regelung zur obligatorischen Indexierung.¹¹⁹ Der Tarif auf Rädern hat Verfassungsrang (Art. 128 Abs. 3 BV).

Anders als der deutsche ESt-Tarif hat der Tarif der schweizerischen direkten Bundessteuer stellenweise einen *fallenden* Grenzsteuersatz.¹²⁰ Aufgrund des dennoch stetig steigenden Durchschnittssteuersatzes hat diese Besonderheit jedoch keine Bedeutung für die Kalte Progression, denn für jede BMG ergibt sich bei Erhöhung der BMG eine höhere oder zumindest gleiche Durchschnittssteuerbelastung. Es kann somit nicht vorkommen, dass einzelne Stpfl. durch die Kalte Progression begünstigt werden. Der Tarif der direkten Bundessteuer ist damit für Zwecke dieser Betrachtung mit dem deutschen ESt-Tarif vergleichbar.

Da die automatische Indexierung in der Schweiz bereits seit einiger Zeit im Einsatz ist und eine Abschaffung nicht geplant ist, ist davon auszugehen, dass sie oder zumindest die obligatorische Indexierung grundsätzlich auch für den deutschen ESt-Tarif denkbar wäre.

8.2. Diskussion im Kontext des deutschen Einkommensteuertarifs

Über den Tarif auf Rädern werden in der wissenschaftlichen und politischen Diskussion unterschiedliche Meinungen vertreten, die nun vorgestellt werden sollen. Dabei werden die automatische und die obligatorische Indexierung aufgrund ihrer ähnlichen Wirkung zusammengefasst.

¹¹⁷ Vgl. Bültmann, Positionspapiere Nr. 6, 2014, S. 5.

¹¹⁸ Vgl. Lemmer, Wirtschaftsdienst 12/2014, S. 876.

¹¹⁹ Vgl. Schweizerische Steuerkonferenz (Hrsg.), Kalte Progression (Internet), S. 12.

¹²⁰ Vgl. Siegel in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG (Loseblatt, 2018), § 32a EStG, Rn. 4.

8.2.1. Vorteile des Tarifs auf Rädern

Nach *Altemeyer-Bartscher/Zeddies* führe eine unregelmäßige Anpassung an die Kalte Progression zu Schwankungen in der Steuerbelastung, die aus verteilungspolitischer Sicht fragwürdig seien und Leistungsanreize mindern würden. Außerdem könne es zu Problemen aufgrund der Schuldenbremse kommen, da die Auswirkung der Kalten Progression im öffentlichen Haushalt momentan nicht berücksichtigt und damit die entstehende Steuererhöhung bereits fest eingeplant wird, wodurch eine Korrektur der Kalten Progression durch andere Maßnahmen im Haushalt gegenfinanziert werden muss.¹²¹ Nach dem *Bund der Steuerzahler* sei eine automatische Indexierung hingegen rechtzeitig kalkulierbar, sodass sie bei den Steuerschätzungen bereits berücksichtigt werden könne und die Mehreinnahmen gar nicht erst bei der Aufstellung künftiger Haushalte verplant werden könnten.¹²² Dem kann entgegengehalten werden, dass der Gesetzgeber den Effekt der Kalten Progression auch ohne Indexierung im Haushaltsplan berücksichtigen könnte – abhängig davon, ob und inwieweit ein Ausgleich der Kalten Progression tatsächlich geplant ist.

Da eine Indexierung bei den Beiträgen zur Sozialversicherung erfolgt (hier *steigt* die nominale Beitragsbelastung mit der Zeit), sei es nach *Bültmann* folgerichtig, die Steuerbelastung so zu indexieren, dass sich die Kalte Progression nicht auswirkt, ansonsten betreibe der Staat „Rosinenpicken“¹²³. Auch hier gilt jedoch: Solange der Ausgleich der Kalten Progression erfolgt, ist das Ergebnis dasselbe – unabhängig davon, ob per automatischer/obligatorischer Indexierung oder fakultativ.

Eine automatische Indexierung würde jedoch sicherstellen, dass die Anpassung an die Kalte Progression auch bei einer Veränderung der politischen Mehrheitsverhältnisse oder bei schlechter Haushaltslage durchgeführt wird.¹²⁴ *Warneke* vom *Bund der Steuerzahler* sieht die Indexierung daher als „starkes Signal der Verlässlichkeit der Politik“¹²⁵. Nach der FDP-Fraktion im Bundestag werde durch eine Indexierung vermieden, dass der Steuerzahler „jedes Jahr zum Bittsteller werde“¹²⁶.

8.2.2. Nachteile des Tarifs auf Rädern

Steuersenkungen werden immer wieder als Wahlversprechen eingesetzt, auch sonst spielt die Veränderung der Steuerbelastung in der politischen Debatte eine große Rolle. Würde man einen Tarif mit automatischer/obligatorischer Indexierung

121 Vgl. *Altemeyer-Bartscher/Zeddies*, Wirtschaftsdienst 2/2017, S. 111, 114; auch *Bültmann*, Positionspapiere Nr. 6, 2014, S. 8; *Lemmer*, Wirtschaftsdienst 12/2014, S. 874.

122 Vgl. Finanzausschuss des BT, Wortprotokoll 19/19 (Internet), S. 47.

123 *Bültmann*, Positionspapiere Nr. 6, 2014, S. 5

124 Vgl. *Lemmer*, Wirtschaftsdienst 12/2014, S. 875.

125 Finanzausschuss des BT, Wortprotokoll 19/19 (Internet), S. 16.

126 BT-Drs. 19/5583 vom 07.11.2018, S. 8.

introduce, remaining only a small volume for tax cuts, because this will be all the more so, the longer the adjustment is postponed.¹²⁷

Also, the Cold Progression could be kept open as a potential source of revenue in bad times¹²⁸, so that new expenditure needs could be financed¹²⁹ and the scope would be increased, other economic, financial and social policy objectives such as stability policy would be met. So with an indexing no anti-cyclical fiscal policy can be implemented.¹³⁰ All these justifications for a temporary waiver of the adjustment of Cold Progression would be problematic because of the principle of proportionality (which is not compatible with such arbitrary exceptions) but they provide a convincing explanation, why there is no tax on wheels at the moment.

According to the BMF the Parliament would lose part of its budgetary sovereignty. Moreover, there is a danger that further regulations within and outside of tax law (e.g. also collective agreements) will also be indexed and thus inflationary tendencies will be reinforced or encouraged.¹³¹

8.2.3. Zwischenfazit zum Tarif auf Rädern

It shows that the arguments for the tax on wheels are not compelling, because a tax on wheels is in the end effect only a self-imposed obligation of the legislator. This would be particularly relevant when a change of government comes and the new government is not willing to offset the Cold Progression. A tax on wheels with constitutional rank (as in Switzerland) would make it only with great effort possible to waive the adjustment. In a simple legal regulation a justified suspension of the adjustment would still be possible.¹³²

The Cold Progression is only a political problem among many. It appears therefore problematic, to restrict the possibilities of the legislator. This is especially so, because the ESt together with the LSt is the highest tax in Germany¹³³, from which the public budget depends very much.

¹²⁷ Vgl. Boss, WiSt 5/2015, S. 257; Altemeyer-Bartscher/Zeddies, Wirtschaftsdienst 2/2017, S. 112.

¹²⁸ Vgl. Breidenbach/Kasten, Wirtschaftsdienst 6/2015, S. 372.

¹²⁹ Vgl. Finanzausschuss des BT, Wortprotokoll 19/19 (Internet), S. 35.

¹³⁰ Vgl. BT-Drs. 19/5757 vom 13.11.2018, S. 2; Schwarz, Reale Progression (Internet), S. 14 f.

¹³¹ Vgl. BMF (Hrsg.), Monatsbericht 08/2015 (Internet); BT-Drs. 19/5757 vom 13.11.2018, S. 2.

¹³² Vgl. Finanzausschuss des BT, Wortprotokoll 19/19 (Internet), S. 16.

¹³³ Vgl. BMF (Hrsg.), Steuerspirale (Internet).

Ein Tarif auf Rädern wird nicht benötigt, sofern der Gesetzgeber die Kalte Progression bei seinen Gesetzgebungsvorhaben angemessen und zeitnah berücksichtigt. Da derzeit bereits regelmäßige Steuerprogressionsberichte vorgelegt werden und diese bei der Gesetzgebung berücksichtigt werden, ist hiervon auszugehen. Es bleibt zu hoffen, dass sich der Trend der letzten Gesetzgebungsverfahren zum Ausgleich der Kalten Progression fortsetzt.

9. Gesamtfazit & Ausblick

Da es zum Begriff der Kalten Progression keine herrschende Meinung gibt und weil die Berechnung nicht offensichtlich ist, handelt es sich um einen Effekt, der für die Stpfl. höchst intransparent ist.¹³⁴ Gerade deshalb sollte die Kalte Progression kontinuierlich ausgeglichen werden.

Es hat sich jedoch gezeigt, dass es ähnlich der gefühlten Inflation auch eine gefühlte Kalte Progression zu geben scheint. So lässt sich erklären, dass die öffentliche Aufmerksamkeit für dieses Thema weitaus größer ist als die zahlenmäßige Bedeutung. Denn die Kalte Progression wurde nicht nur durch ausdrückliche Ausgleichsmaßnahmen abgemildert, auch allgemein lässt sich feststellen, dass der Durchschnittssteuersatz in den letzten Jahrzehnten immer weiter gesunken ist.¹³⁵

Wie festgestellt wurde, handelt es sich bei Maßnahmen gegen die Kalte Progression nicht um klassische Steuersenkungen, sondern lediglich um den Ausgleich einer Steuererhöhung. Dennoch wird der Ausgleich der Kalten Progression von Teilen der Politik als strukturelle Steuersenkung betrachtet und mit Verweis auf die Folgen für den öffentlichen Haushalt kritisch gesehen.¹³⁶ Auch wird die Auffassung vertreten, der Ausgleich der Kalten Progression entlaste vor allem die Bezieher hoher Einkommen.¹³⁷ Dies trifft unstreitig auf die in Euro angegebene absolute Mehrbelastung durch die Kalte Progression zu. Wie in Abschnitt 6.2, S. 27 gezeigt wurde, sind jedoch die Bezieher geringer und mittlerer Einkommen prozentual am stärksten belastet. Darauf – und nicht auf die absolute Mehrbelastung – kommt es schließlich an (siehe Abschnitt 6.1, S. 25).

Klar wurde, dass es keine eindeutige Antwort zum „richtigen“ ESt-Tarif gibt. Der Tarif ist demnach besonders offen für verschiedene Werturteile und damit für politische Gestaltung. Da der ESt-Tarif jeden veranlagten Stpfl. sowie über die Verknüpfung der LSt mit der ESt (§ 39b Abs. 2 S. 6 EStG) auch jeden Arbeitnehmer betrifft

¹³⁴ Vgl. Boss, WiSt 5/2015, S. 255.

¹³⁵ Vgl. Broer, Wirtschaftsdienst 10/2011, S. 698.

¹³⁶ Vgl. BR-Drs. 373/1/18 vom 10.09.2018, S. 1 f.

¹³⁷ Vgl. BR-Drs. 373/1/18 vom 10.09.2018, S. 3; BT-Drs. 19/5583 vom 07.11.2018, S. 8, 13.

und sich stark auf die festgesetzte Steuer auswirkt, gehört der ESt-Tarif zu den zentralsten Punkten politischer Gestaltung im Steuerrecht.

Der Ausgleich der Kalten Progression wird in der politischen Diskussion insbesondere von denen gefordert, die einen schlanken Staat bevorzugen und dafür allgemeine Steuersenkungen erreichen möchten.¹³⁸ Der Kalten Progression kann aber nicht jede Mehrbelastung in die Schuhe geschoben werden, sondern nur der verfassungsrechtlich problematische Teil. Weitergehende Entlastungen sind nicht ausgeschlossen, sollten aber mit anderen Argumenten begründet werden. Genauso kann es auch politisch nachvollziehbar sein, Umverteilungsmaßnahmen zu fordern. Auch diese können jedoch nicht mit der Kalten Progression begründet werden.¹³⁹

Die Kalte Progression ist somit ein Teilstück bei steuerlichen Entlastungen im Bereich der Einkommensteuer. Ihr Ausgleich trägt dazu bei, die ESt-Belastung nicht immer weiter steigen zu lassen.

Die Veränderung des Rechts ist ein iterativer Prozess. Bei Reformen wird stets auf dem aufgebaut, was zuvor war. So bleibt die Grundausrichtung des Steuerrechts relativ konstant, auf dieser stabilen Basis können jedoch dennoch neue Entwicklungen berücksichtigt werden. Aufgrund der hohen Bedeutung des ESt-Tarifs ist eine solche vorsichtige Veränderung auch geboten. Die aktuell vorgesehene regelmäßige Anpassung des Tarifs an die Inflation ist daher der richtige Ansatz.

Die Maßnahmen im *Familienentlastungsgesetz* gehen in die richtige Richtung. Zukünftig sollten allerdings auch die in Euro bestimmten Beträge in der BMG angepasst werden, da nur so ein umfassender Ausgleich gewährleistet ist. Die Bundesregierung plant dazu jedoch derzeit keine Gesetzesinitiativen.¹⁴⁰

Langfristig wären auch ganz andere Tarifsysteme wie ein indirekt progressiver Tarif in Form eines linearen Tarifs mit Grundfreibetrag denkbar. Da eine Umstellung viele rechtliche und gesellschaftliche Folgen nach sich ziehen wird, die erst genauer erforscht werden müssen, ist hiermit aber nicht in naher Zukunft zu rechnen.

Ein weiteres denkbare Forschungsthema wäre die Auswirkung der Deflation auf die Kalte Progression. Es wäre zu prüfen, inwieweit die Kalte Progression dann in die andere Richtung zu korrigieren wäre – der Indexierungsmechanismus der schweizerischen direkten Bundessteuer tut dies nicht¹⁴¹ – und welche Folgen dies für die wirtschaftliche und gesellschaftliche Entwicklung hätte.

¹³⁸ Vgl. Finanzausschuss des BT, Wortprotokoll 19/19 (Internet), S. 21, 35.

¹³⁹ Vgl. Finanzausschuss des BT, Wortprotokoll 19/19 (Internet), S. 35.

¹⁴⁰ Vgl. BT-Drs. 19/6779 vom 28.12.2018, S. 2 ff.; BT-Drs. 19/6780 vom 28.12.2018, S. 2 ff.

¹⁴¹ Vgl. Schweizerische Steuerkonferenz (Hrsg.), Kalte Progression (Internet), S. 14.

Literaturverzeichnis

Monographien, Beiträge in Handbüchern und anderen Sammelwerken sowie Artikel in Periodika

Altemeyer-Bartscher, Martin/Zeddies, Götz: Kalte Progression wird nach Einführung der Schuldenbremse ein zunehmendes Problem, in: Wirtschaftsdienst 2/2017, S. 111–114.

Blümich: Heuermann, Bernd/Brandis, Peter (Hrsg.): Kommentar zum Einkommensteuergesetz, München (Loseblatt, Stand: 141. Lieferung 2018).

Boss, Alfred: Die „kalte Progression“: Was ist zu tun?, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium 5/2015, S. 252–258.

Breidenbach, Philipp/Kasten, Tanja: Endlich nachhaltige Steuerpolitik?, in: Wirtschaftsdienst 6/2015, S. 372.

Broer, Michael: Kalte Progression in der Einkommensbesteuerung, in: Wirtschaftsdienst 10/2011, S. 694–698.

Bültmann, Barbara: Die kalte Progression: Dem Bürger lassen, was des Bürgers ist!, Positionspapiere der Stiftung Marktwirtschaft Nr. 6, 2014.

Dorn, Florian u.a.: Heimliche Steuererhöhungen – Belastungswirkungen der Kalten Progression und Entlastungswirkungen eines Einkommensteuertarifs auf Rädern, München, 2016.

Hechtner, Frank: Das Gesetz zum Abbau der kalten Progression: Baut die Anhebung des Grundfreibetrags die kalte Progression vollständig ab?, in: Steuer und Wirtschaft 2/2014, S. 132–144.

Held, Benjamin: Sind ärmere Haushalte stärker von Inflation betroffen?, in: Wirtschaft und Statistik 11/2014, S. 680–691.

Hey, Johanna/Seer, Roman: Einkommensteuer, in: Steuerrecht, Tipke, Klaus/Lang, Joachim, 23. Aufl., Köln, 2018, § 8, S. 313–540.

Hey, Johanna: Steuersystem und Steuerverfassungsrecht, in: Steuerrecht, Tipke, Klaus/Lang, Joachim, 23. Aufl., Köln, 2018, § 3, S. 65–148.

Herrmann/Heuer/Raupach: Hey, Johanna/Prinz, Ulrich/Wendt, Michael (Hrsg.): Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Köln (Loseblatt, Stand: 286. Lieferung 2018).

Homburg, Stefan: Allgemeine Steuerlehre, 6. Aufl., München, 2010.

Jachmann, Monika: Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, Stuttgart u.a., 2000.

Kanzler, Hans-Joachim W./Kraft, Cornelia/Bäumli, Swen Oliver u.a. (Hrsg.): Einkommensteuergesetz – Kommentar, 3. Aufl., Herne, 2018.

Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.): Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Heidelberg (Loseblatt, Stand: 288. Lieferung 2018).

Lademann: Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Stuttgart/Heidelberg (Loseblatt, Stand: 236. Lieferung 2018).

Lang, Joachim: Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, in: DStJG 24: Besteuerung von Einkommen, Ebling, Iris, Köln, 2001, S. 49–153.

Lang, Joachim: Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln, 1988.

Littmann, Eberhard/Bitz, Horst/Pust, Hartmut (Hrsg.): Das Einkommensteuerrecht, Stuttgart (Loseblatt, Stand: 128. Lieferung 2018).

Lemmer, Jens: Indexierung der Einkommensbesteuerung im internationalen Vergleich, in: Wirtschaftsdienst 12/2014, S. 872–878.

Niemeier, Gerhard u.a.: Einkommensteuer, 24. Aufl., Achim, 2018.

Rietzler, Katja/Truger, Achim: Kalte Progression: Ein weiterhin überbewertetes Problem, IMK Policy Brief 01/2018.

Theiler, Walter: Grundlagen der VWL: Makroökonomie, Konstanz/München, 2012.

Walzer, Klaus: Steuergerechtigkeit: eine entscheidungstheoretische Interpretation, Berlin, 1987.

Weber, Jan: Vereinfachung des Einkommensteuerrechts, Hamburg, 2012.

Zenthöfer, Andreas: Grundlagen der Makroökonomik, Kiel, 2006.

Internetquellen

BMF (Hrsg.): Monatsbericht 02/2012: Gesetzentwurf zum Abbau der kalten Progression. <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2012/02/Artikel/analysen-und-berichte/b05-Gesetzentwurf-zum-Abbau-der-kalten-Progression/Gesetzentwurf-zum-Abbau-der-kalten-Progression.html>, 25.05.2018.

BMF (Hrsg.): Monatsbericht 08/2015: Der Effekt der kalten Progression bei der Einkommensteuer. <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2015/08/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-2-effekt-der-kalten-progression.html>, 25.05.2018.

BMF (Hrsg.): Ergebnisse der 153. Sitzung des Arbeitskreises „Steuerschätzungen“ vom 7. bis 9. Mai 2018 in Mainz. <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2018/05/2018-05-09-pm-steuerschaetzung.html>, 10.12.2018.

BMF (Hrsg.): Steuerspirale: Schätzung für 2018. <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Bilderstrecken/Infografiken/Infografiken-Steuern-Allgemein/2018-05-07-Steuerspirale.html>, 03.01.2019.

Bundeszentrale für politische Bildung (Hrsg.): Kaufkraft. <https://www.bpb.de/nachschlagen/lexika/lexikon-der-wirtschaft/19958/kaufkraft>, 06.12.2018.

Europäische Zentralbank (Hrsg.): Was ist Inflation?. <https://www.ecb.europa.eu/ecb/educational/hicp/html/index.de.html>, 06.12.2018.

Finanzausschuss des Deutschen Bundestags: Wortprotokoll der Sitzung 19/19. <https://www.bundestag.de/blob/580632/8b026dbf7239faae9a4d44fa7b973421/protokoll-data.pdf>, 22.12.2018.

Pfeifer, Andreas: Einkommensteuertarif – Herleitung der Zahlenwerte. <https://www.fbmh.de/~pfeifer/Einkommensteuertarif.pdf>, 27.12.2018.

Schwarz, Peter: Reale Progression: Definition, ökonomische Folgen und Möglichkeiten der Korrektur. https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/allgemein/Dokumentation/Zahlen_fakten/berichte/2017/RealeProgression-49554-Schwarz.pdf.download.pdf/RealeProgression-49554-Schwarz.pdf, 16.12.2018.

Schweizerische Steuerkonferenz (Hrsg.): Steuerbegriffe: Die kalte Progression. https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/allgemein/Dokumentation/Publikationen/dossier_steuerinformationen/e/Die%20kalte%20Progression.pdf.download.pdf/e_kalte_progression_d.pdf, 27.05.2018.

Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Wann erfolgt eine Basisjahrumstellung?. <https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesamtwirtschaftUmwelt/Preise/FAQ/Verbraucherpreise/Basisjahrumstellung.html>, 06.12.2018.

Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Was bedeutet „Inflationsrate“?. <https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesamtwirtschaftUmwelt/Preise/FAQ/Verbraucherpreise/Inflationsrate.html>, 06.12.2018.

Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Verbraucherpreise. https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesamtwirtschaftUmwelt/Preise/Verbraucherpreisindizes/Tabellen/_VerbraucherpreiseKategorien.html, 04.01.2019.

Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Verbraucherpreisindex. <https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesamtwirtschaftUmwelt/Preise/Verbraucherpreisindizes/Methoden/verbraucherpreisindex.html>, 06.12.2018.

Entscheidungen oberster Gerichte und Finanzgerichte

BFH-Urteil vom 08.06.1990, III R 14–16/90, BFHE 161, S. 109 (Verfassungsmäßigkeit Grundfreibetrag; Gebot sozialer Steuerpolitik).

BFH-Urteil vom 18.11.2009, X R 34/07, BFHE 227, S. 99–137 (Verfassungsmäßigkeit Grundfreibetrag; typisierende Betrachtung).

BFH-Beschluss vom 11.08.2016, III B 88/16, BFH/NV 2017, S. 149–150 (Verfassungsmäßigkeit Grundfreibetrag auf Basis des Existenzminimumberichts).

BFH-Urteil vom 27.07.2017, III R 1/09, BFHE 259, S. 279–294 (Verfassungsmäßigkeit Grundfreibetrag).

BVerfG-Urteil vom 24.06.1958, 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, S. 51–71 (1. Parteipendenerurteil).

BVerfG-Urteil vom 03.11.1982, 1 BvR 1104/79, 1 BvR 363/80, BVerfGE 61, S. 319–357 (Ehegattensplitting für Alleinstehende mit Kindern; Leistungsfähigkeitsprinzip).

BVerfG-Urteil vom 27.06.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, S. 239–285 (Steuerliche Lastengleichheit; hier: Durchsetzung der Besteuerung von Kapitaleinkünften).

BVerfG-Beschluss vom 25.09.1992, 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, S. 153–181 (Verfassungsmäßigkeit Grundfreibetrag).

BVerfG-Beschluss vom 30.09.1998, 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, S. 88–100 (Ausschluss der Verlustverrechnung; Gestaltungsraum des Gesetzgebers im Steuerrecht).

BVerfG-Beschluss vom 10.11.1998, 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, S. 246–268 (Freistellung des Existenzminimums von der ESt).

BVerfG-Beschluss vom 04.12.2002, 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, S. 27–58 (Zwangsläufiger Aufwand; Leistungsfähigkeitsprinzip).

BVerfG-Beschluss vom 21.06.2006, 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, S. 164–202 (Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte; Anforderungen an die Tarifgestaltung).

FG Nürnberg vom 03.07.2013, 3 K 448/13, Bayern.Recht (Verfassungsmäßigkeit Tarifverlauf; Kalte Progression).

Drucksachen von Bundesrat und Bundestag

BR-Drs. 201/1/12 vom 27.04.2012 (Empfehlungen der Ausschüsse zum „Gesetz zum Abbau der kalten Progression“).

BR-Drs. 373/1/18 vom 10.09.2018 (Empfehlungen der Ausschüsse zum Familienentlastungsgesetz).

BT-Drs. 17/8683 vom 15.02.2012 (Regierungsentwurf zum „Gesetz zum Abbau der kalten Progression“).

BT-Drs. 17/9201 vom 28.03.2012 (Beschlussempfehlung des Finanzausschusses zum „Gesetz zum Abbau der kalten Progression“).

BT-Drs. 18/2529 vom 12.09.2014 (Schriftliche Fragen).

BT-Drs. 18/3894 vom 30.01.2015 (Erster Steuerprogressionsbericht).

BT-Drs. 18/5244 vom 17.06.2015 (Beschlussempfehlung des Finanzausschusses zum „Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags“).

BT-Drs. 18/10221 vom 02.11.2016 (Zweiter Steuerprogressionsbericht).

BT-Drs. 19/5450 vom 09.11.2018 (Dritter Steuerprogressionsbericht).

BT-Drs. 19/5583 vom 07.11.2018 (Beschlussempfehlung des Finanzausschusses zum Familienentlastungsgesetz).

BT-Drs. 19/5757 vom 13.11.2018 (Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage der FDP zu Tarifanpassungen im ESt-Recht).

BT-Drs. 19/6779 vom 28.12.2018 (Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage der FDP zu Freibeträgen bei der ESt).

BT-Drs. 19/6780 vom 28.12.2018 (Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage der FDP zu Freigrenzen bei der ESt).

Darstellungsverzeichnis

Hinweis: Alle Darstellungen wurden selbst erstellt. Sofern Rohdaten aus Fremddatenquellen verwendet wurden, sind diese im Text bei der Darstellung benannt.

| | |
|---|----|
| Dar. 1: Entwicklung des Steuerbetrags im direkt und indirekt progressiven Tarif | 10 |
| Dar. 2: Entwicklung von Steuerbetrag, Grenz- und Durchschnittssteuersatz im ESt-Tarif 2019..... | 11 |
| Dar. 3: Entwicklung der deutschen Inflationsrate im Zeitraum 2008–2017 | 16 |
| Dar. 4: Auswirkung der Kalten Progression bei unverändertem ESt-Tarif | 27 |
| Dar. 5: Tatsächliche Auswirkung der Kalten Progression im ESt-Tarif im Zeitraum 2008–2017 | 29 |
| Dar. 6: Auswirkung der Erhöhung des Grundfreibetrags auf die Tarifkurve..... | 32 |
| Dar. 7: Verbleibender Verlust aus der Kalten Progression nach Erhöhung des Grundfreibetrags | 32 |
| Dar. 8: Auswirkung der Rechtsverschiebung auf die Tarifkurve..... | 34 |
| Dar. 9: Verbleibender Verlust aus der Kalten Progression nach Rechtsverschiebung | 34 |

Lukas Bestle
Musterstr. 1
12345 Musterstadt

Erklärung

Ich versichere hiermit, dass ich die vorgelegte Bachelorarbeit mit dem Thema

Was bedeutet die Kalte Progression?

selbst verfasst und technisch umgesetzt habe und keine anderen als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel verwendet habe.

Musterstadt, 15.02.2019

Ort, Datum

Unterschrift