

Dieter Dziadkowski*

Plädoyer und Vorschlag für einen verfassungsnahen Grundfreibetrag und transparenten Einkommensteuertarif

Anmerkungen zu 25 Jahre Thesen der Einkommensteuerkommission

Das Bundesverfassungsgericht legte mit seiner Entscheidung vom 25. September 1992 den Grundstein für einen verfassungsnahen Einkommensteuertarif. Der Grundfreibetrag, der das Existenzminimum vor dem Entzug durch Einkommensteuer verschonen soll, sollte realitätsnah bestimmt und der Einkommensteuertarif ausgewogen ohne Tarifsprünge gestaltet werden. Die Neuregelungen, die am 1. Januar 1996 in Kraft traten, sind im Jahr 2020 zum Teil wieder reformbedürftig.

Durch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 25. September 1992 wurde der Grundstein für einen verfassungsnahen Einkommensteuertarif gelegt. Das Bundesverfassungsgericht hatte entschieden, dass der Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 EStG, der das Existenzminimum vor dem Entzug durch Einkommensteuer verschonen soll und als Nullzone in den Tarif eingebettet ist, realitätsnah bestimmt und der Einkommensteuertarif ausgewogen ohne Tarifsprünge gestaltet werden muss.

Zur Vorbereitung der gesetzlichen Neuregelungen berief der Bundesfinanzminister eine Sachverständigenkommission, die Einkommensteuerkommission, ein. Diese wurde nach ihrem Vorsitzenden auch Bareis-Kommission genannt. Im November 1994 legte diese Kommission eine gutachtliche Stellungnahme – die »Thesen zur Freistellung des Existenzminimums und zur Reform der Einkommensteuer« – vor.

Schwerpunkte dieser Thesen bildeten ein Vorschlag zur realitätsnahen Bestimmung des Grundfreibetrags nach § 32a Abs. 1 EStG sowie Vorschläge zur Gestaltung eines ausgewogenen Tarifs. Außerdem unterbreitete die Kommission Anregungen zur Überarbeitung bestimmter Vorschriften des EStG.

Der Gesetzgeber griff die Vorschläge und Anregungen zum Teil auf. Die Neuregelungen traten per 1. Januar 1996 in Kraft. Per 1. Januar 2020 zeigt sich, dass ein Teil dieser Neuregelungen wieder reformbedürftig geworden ist, da insbesondere die notwendigen laufenden Anpassungen, die später vorgenom-

men wurden, inzwischen wieder realitätsferne Ausmaße wie vor 1992 angenommen haben.

Der Verfasser und Eckart Bomsdorf (2020) unterbreiten daher Vorschläge zur verfassungsnahen Bestimmung des Grundfreibetrages und zu einem ausgewogenen Tarif in Gestalt des Kölner Tarifs unter besonderer Berücksichtigung des geplanten Solidaritätszuschlags.

DIE VERFASSUNGSRECHTLICHEN VORGABEN ZUR FREISTELLUNG DES EXISTENZMINIMUMS UND ZUR GESTALTUNG DES EINKOMMENSTEUERTARIFS

Das BVerfG hatte in den 1990er Jahren einige Entscheidungen zur Einkommensbesteuerung gefällt, die das Fundament einer verfassungskonformen bzw. verfassungsnahen Besteuerung bilden. Bedauerlicherweise sind diese Leitlinien in jüngeren Gesetzesvorhaben in Vergessenheit geraten. Es ist somit die Notwendigkeit entstanden, diese verfassungsrechtlichen Vorgaben ins Gedächtnis zurückzurufen und durch die jüngste Rechtsprechung zum Mindestbedarf von Sozialleistungsempfängern anzureichern.

ZUR BEWAHRUNG DES EXISTENZMINIMUMS VOR DEM STEUERZUGRIFF

In dem grundlegenden Beschluss vom 25. September 1992¹ entschied das BVerfG:

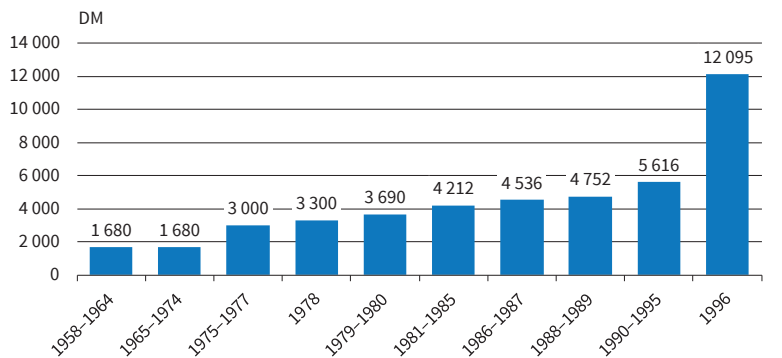
»Die Höhe des steuerlich zu verschonenden Existenzminimums hängt von den allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnissen und dem in der Rechtsgemeinschaft anerkannten Mindestbedarf ab. Der

* Prof. Dr. Dieter Dziadkowski war u.a. von 1970 bis 1973 wissenschaftlicher Mitarbeiter beim Finanzausschuss des Deutschen Bundestages und später u.a. Vorsitzender der Vereinigung zur wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts e.V., Regensburg/München, sowie Mitglied der Ursprungslandkommission und der Einkommensteuer-(Bareis-)Kommission.

¹ Vgl. BVerfG vom 25. September 1992 – 2 BvL 5/91, BStBl. II 1993, 413.

Abb. 1

Entwicklung des Grundfreibetrags



Quelle: Berechnungen des Autors.

© ifo Institut

Steuergesetzgeber muss dem Einkommensbezieher von seinen Erwerbsbezügen zumindest das belassen, was er einem Bedürftigen zur Befriedigung seines notwendigen Bedarfs aus öffentlichen Mitteln zur Verfügung stellt.

Bei einer gesetzlichen Typisierung ist das steuerlich zu verschonende Existenzminimum grundsätzlich so zu bemessen, dass es in möglichst allen Fällen den existenznotwendigen Bedarf abdeckt, kein Steuerpflichtiger also infolge einer Besteuerung seines Einkommens darauf verwiesen wird, seinen existenznotwendigen Bedarf durch Inanspruchnahme von Sozialleistungen zu decken.«

Bekanntlich hatte der Gesetzgeber seit Einführung des Splittingtarifs im Jahr 1958 in den Tarifen jeweils einen Grundfreibetrag berücksichtigt, der im Laufe der Zeit immer weiter hinter dem sozialhilferechtlichen Existenzminimum zurücklag, da Anpassungen nur sporadisch vorgenommen worden waren. Abbildung 1 zeigt die Entwicklung des Grundfreibetrags.

Bis zum Jahr 1995 hatte sich der Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 EStG im Verhältnis zum sozialhilferechtlichen Existenzminimum mehr als halbiert. 1992 betragen die entsprechenden Werte 5 616 DM zu 13 910 DM.

Nachdem drei Finanzgerichten Zweifel an der Verfassungskonformität des jeweiligen § 32a Abs. 1 EStG gekommen waren, richteten sie Vorlagen an das Bundesverfassungsgericht. In seiner zusammengefassten Entscheidung fasste das BVerfG den vorerwähnten Beschluss vom 25. September 1992. Es ist anzumerken, dass die konkrete Ausgestaltung des Tarifs eine politische Entscheidung ist, die sich weitgehend richterlicher Kontrolle entzieht. Im Hinblick auf die Privatnützigkeit des Einkommens muss lediglich gewährleistet sein, dass nach Abzug der Steuerbelastung ein angemessenes frei verfügbares Einkommen verbleibt.

Allerdings gibt es einen Bereich des Tarifgebildes, der einer verfassungsrechtlichen Kontrolle zugänglich ist. Dabei handelt es sich um den Grundfreibetrag, der als Nullzone in die Tarifstruktur eingebettet ist. Zu der

Streitfrage, ob die Aufnahme des Grundfreibetrags in den Tarif sachgerecht ist oder ob der Grundfreibetrag als Minderung der Bemessungsgrundlage verstanden werden sollte, wird an dieser Stelle nicht Stellung genommen.

Wird der Grundfreibetrag zu niedrig bemessen, ist er unter den Bedingungen, die das BVerfG festgelegt hat, als verfassungswidrig einzustufen. Wann dies der Fall ist, kann nur unter erschwerten Tatsachenabwägungen beantwortet werden.

wortet werden.

Nach der Entscheidung des BVerfG vom 25. September 1992 hatte der Bundesfinanzminister eine unabhängige Einkommensteuer-Kommission, die auch nach ihrem Vorsitzenden Bareis-Kommission genannt wurde, eingesetzt.

Diese sollte Vorschläge zur verfassungskonformen Freistellung des Existenzminimums nach § 32a Abs. 1 EStG und zur Gestaltung eines ausgewogenen Tarifs ohne Tarifsprünge erarbeiten.

VORSCHLÄGE DER BAREIS-KOMMISSION

Die Kommission² legte sodann im November 1994 eine gutachtliche Stellungnahme in Thesenform vor. Die Höhe des Freistellungsbetrags wurde mit etwa 13 000 DM ermittelt. Grundlage bildeten die Sozialhilfeleistungen. Diese setzten sich aus dem Regelsatz, einmaligen Leistungen und den Aufwendungen für die Wohnung, die im Sozialhilferecht allerdings in angemessener tatsächlicher Höhe übernommen werden, zusammen. Für das Jahr 1994 ergab sich auf der Basis der Erhebungen des Bundesamts für Statistik ein Betrag von 11 812 DM. Für 1996 wurde dieser Betrag auf 13 000 DM hochgerechnet.

Für die Gestaltung des Einkommensteuertarifs 1996 unterbreitete die Kommission mehrere Vorschläge (T 96/1 bis T 96/3). Die Kommission hatte eine Vielzahl von Tarifmodellen geprüft. Die alternativen Vorschläge führten nach der sog. Nullzone (= Grundfreibetrag) in eine linear-progressive Zone mit unterschiedlichem Steigungsmaß. Es wurde entsprechend den Vorgaben des BVerfG und des BMF Wert daraufgelegt, dass kein Steuerpflichtiger gegenüber dem geltenden Recht schlechter gestellt wurde.

Das Ergebnis fiel zunächst nicht auf fruchtbaren Boden. Hatten sich doch die Differenzbeträge zur bisherigen gesetzlichen Regelung in kaum noch überschaubarer Höhe aufgetürmt. Für jeden Veranlagungszeitraum war die Überbesteuerung gewach-

² Vgl. Einkommensteuerkommission (1995). Mitglieder waren: P. Bareis (Vorsitzender), K. Offerhaus (stellv. Vorsitzender), K. Althoefer, D. Dziadkowski, J. Körner, B. von Maydell, D. Pohmer und S. Reinhardt.

sen. Der Gesetzgeber wollte daher die Anpassung so gering wie möglich halten. Schließlich rang sich das BMF zu einer Erhöhung durch, die nicht mehr als offensichtlich verfassungswidrig erschien. Der Tarif wurde in gesetzgeberischer Gestaltungsfreiheit angepasst.³ Da es keine wissenschaftlichen Grundlagen für eine »gerechte« Tarifbildung gibt, begnügte sich der Gesetzgeber mit einem erneuerten Tarif »ohne Elemente eines Buckeltarifs«. Hierbei wurden die Anmerkungen des BVerfG berücksichtigt. Die Entwicklung seit 1996 soll nachstehend beleuchtet werden.

DIE ENTWICKLUNG DER GRUNDFREIBETRÄGE SEIT 1996

Bekanntlich folgte das BMF und der Gesetzgeber den Vorschlägen der Bareis-Kommission nur mit Einschränkungen. Der Grundfreibetrag wurde per 1. Januar 1996 lediglich auf 12 095 DM angehoben, obwohl inzwischen die Lebenshaltungskosten weiter gestiegen waren. Wie Arndt und Schumacher (1994) bereits befürchtet hatten, erlagen das BMF und der Gesetzgeber der Versuchung, den Grundfreibetrag an der untersten Grenze des Mindestbedarfs anzusiedeln.

Auch 2018 war noch kein verfassungsnaher Grundfreibetrag vom Gesetzgeber bestimmt worden. So beklagt Johanna Hey (2018, S. 342) zwei Jahrzehnte später die fehlende realitätsgerechte Berücksichtigung der Existenzminima. Sie stellt u.a. fest, dass die Annahme, das Markteinkommen sei der »richtige« Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit und private Umstände seien irrelevant, »schlichtweg falsch!« ist.

Entwicklung von 1996 bis 2020

Seit der Anhebung des Grundfreibetrags in Anlehnung an den Vorschlag der Einkommensteuer-Kommission per 1. Januar 1996 auf 12 095 DM wurde der das steuerfreie steuerliche »Existenzminimum« verschonende Betrag kontinuierlich an das jeweilige sog. sächliche Existenzminimum angepasst. Tabelle 1 zeigt die Entwicklung seit dem Jahr 1997, in dem eine Anpassung unterblieb.

Bemerkenswert und jeglicher Lebenserfahrung widersprechend ist die Tatsache, dass in einigen Jahren gar keine Anpassungen vorgenommen wurden. So stieg der Grundfreibetrag in der Euro-Zeit im Jahresdurchschnitt um lediglich ca. 100 Euro. Die unterstellten Erhöhungen der Lebenshaltungskosten entstammen offensichtlich der Region »Fata Morgana«. Selbst ein Steuerzahler, der nur die Grundrechenarten beherrscht, dürfte überrascht sein, wie preiswert das Leben in Deutschland geblieben ist.

Aus dieser Übersicht ist aber auch zu entnehmen, dass die realitätsfernen Anhebungen der Grundfrei-

Tab. 1

Anhebung des Grundfreibetrags

	Höhe	Anhebung um
1996	12 095 DM	6 379 DM
1997	12 095 DM	0 DM
1998	12 365 DM	270 DM
1999	13 067 DM	702 DM
2000	13 499 DM	432 DM
2001	14 039 DM	540 DM
2002	7 325 Euro	ca. 300 Euro
2003	7 325 Euro	0 Euro
2004	7 664 Euro	339 Euro
2005	7 664 Euro	0 Euro
2006	7 664 Euro	0 Euro
2007	7 664 Euro	0 Euro
2008	7 644 Euro	0 Euro
2009	7 834 Euro	170 Euro
2010	8 004 Euro	170 Euro
2011	8 004 Euro	0 Euro
2012	8 004 Euro	0 Euro
2013	8 130 Euro	126 Euro
2014	8 354 Euro	224 Euro
2015	8 472 Euro	118 Euro
2016	8 652 Euro	180 Euro
2017	8 820 Euro	168 Euro
2018	9 000 Euro	180 Euro
2019	9 168 Euro	168 Euro
2020	9 408 Euro	240 Euro

Quelle: Zusammenstellung des Autors.

beträge den Gesetzgeber nunmehr zum Handeln zwingen bzw. die Gerichtsbarkeit zu einer verfassungsrechtlichen Überprüfung anregen sollten.

ZUR TARIFPROGRESSION

Der Einkommensteuertarif ist seit jeher progressiv gestaltet. Die konkrete Ausgestaltung ist eine politische Entscheidung, die sich weitgehend richterlicher Kontrolle entzieht. Allerdings wurden Tarifsprünge oder andere Verwerfungen vom BVerfG kritisiert. Daher wurde der Bareis-Kommission auch der Auftrag erteilt, im Rahmen von Tarifvorschlägen darauf zu achten, dass sich keine Tarifsprünge ergeben. Der geradlinige Verlauf des damals geltenden Tarifs sollte erhalten und eine Verschärfung der Grenzbesteuerung vermieden werden.

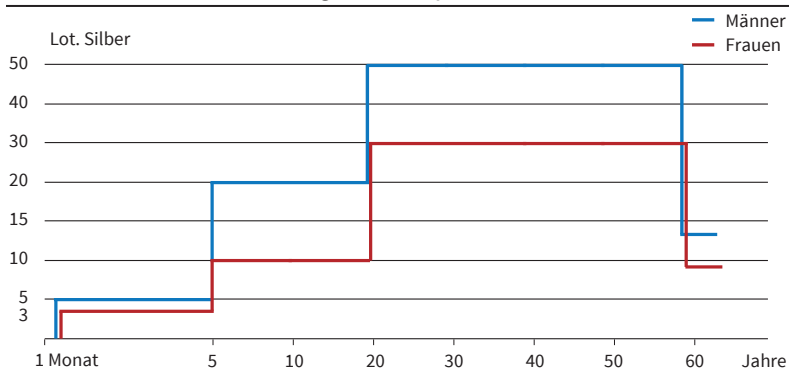
Nach einer missglückten Konzeption eines »Buckeltarifs« wurde schließlich ein verfassungsnaher Tarif hinsichtlich des Progressionsverlaufs in Gesetzesform gegossen. Schwachstelle blieb die unzureichende Bemessung des Grundfreibetrags – insbesondere für Erwerbstätige in städtischen Regionen. Hinzu trat allerdings noch die immer weiter zunehmende Zementierung von Freibeträgen sowie die Begrenzung der Abzugsfähigkeit im Sonderabgabebereich (z.B. Vorsorgeaufwendungen wie Krankenkassenbeiträge) und die Nichtberücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen bei gesetzlich Versicherten.

Durch diese Maßnahmen wird die indirekte Progression gesteigert. Jede Erhöhung der Bemessungsgrundlage durch realitätsferne Entscheidun-

³ Jahressteuergesetz 1996, BStBl. I 1995, 438 (Art. 1 Nr. 29).

Abb. 2

Die erste nachweisbare »Steuerprogression« im jüdisch-christlichen Kulturkreis



Quelle: Darstellung des Autors.

© ifo Institut

gen führt somit zu einer Verschärfung der Progression über die transparente Tarifprogression hinaus.

Im Grunde genommen besteht hinsichtlich einer progressiven Gestaltung des Einkommensteuertarifs keine Uneinigkeit mehr, sofern die Tarifgestaltung nicht durch Mittelstandsbäuche größeren Ausmaßes und andere Unregelmäßigkeiten beeinträchtigt wird (vgl. Hey 2018, S. 511). Da der Einkommensteuertarif auch Bemessungsbasis für Annexsteuern wie z.B. die Kirchensteuer oder den Solidaritätszuschlag bildet, verstärken sich Tarifunregelmäßigkeiten ebenfalls auf diese Steuern. Eine schlüssige Tarifgestaltung sollte auch Aufgabe einer soliden Haushaltsführung sein. Ein neues Tarifkonzept ist daher dringend erforderlich. Die Möglichkeiten waren nie so günstig wie heute, zumal die Steuern weiterhin wachsen und insbesondere die Lohnsteuer in der Zeit vom Januar bis September 2019 erneut um 6,0% gegenüber dem vergleichbaren Vorjahreszeitraum gestiegen ist.

Grundsätzlich bildet eine Progression ein »Naturgesetz«. So findet man bereits im Altertum progressive Steuerregeln. Die erste nachweisbare Steuerprogression im jüdisch-christlichen Kulturkreis kann man dem Alten Testament entnehmen (vgl. Abb. 2).

Die Besteuerung knüpfte an die physische Leistungsfähigkeit an und berücksichtigte die zunehmende wie auch die abnehmende körperliche Leistungsfähigkeit bei Männern und bei Frauen (vgl. Dziadkowski 2013, S. 22). Im dritten Buch Mose, Kapitel 27 »Gelübde« heißt es:

»... Also dass Du seinen Leib schätzen musst, so soll das die Schätzung sein: ein Mannsbild zwanzig Jahre alt bis ins sechzigste Jahr, sollst Du schätzen auf fünfzig Silberlinge nach dem Lot des Heiligtums, ein Weibsbild auf dreißig Silberlinge. Von fünf Jahren bis auf zwanzig Jahre sollst Du ihn schätzen auf zwanzig Silberlinge, wenn's ein Mannsbild ist, ein Weibsbild aber auf zehn Silberlinge. Von einem Monat an bis auf fünf Jahre sollst du ihn schätzen auf fünf Silberlinge, wenn's ein Mannsbild ist, ein Weibsbild aber auf drei Silberlinge. Ist er aber sechzig Jahre alt und darüber, so sollst du ihn schätzen auf fünfzehn

Silberlinge, wenn's ein Mannsbild ist, ein Weibsbild auf zehn Silberlinge.«

Während ein progressiver Tarif allgemein unstrittig ist (vgl. Tipke 1993, S. 711), bestehen für die konkrete Ausgestaltung unterschiedliche Ansätze. Nachdem die Stimmen für Stufentarife verstummt sind, bilden mathematische Progressionstarife die Grundlage der Einkommensbesteuerung. Im Anschluss stellt Eckart Bomsdorf eine ausgewogene Tarifgestaltung vor und erörtert seinen Vorschlag (vgl. Bomsdorf 2020). Der Rekordüberschuss 2019 bietet Möglichkeiten zu angemessenen Steuersenkungen.

LITERATUR

- Arndt, H-W. und A. Schumacher (1994), »Die Minimierung des Existenzminimums im Einkommensteuerrecht«, *DStR – Deutsches Steuerrecht*, 1219–1221.
- Bareis, P. (1999), »Die Reform der Einkommensteuer vor dem Hintergrund der Tarifentwicklung seit 1934«, in: P. Kirchhof, W. Jakob und A. Beermarin (Hrsg.), *Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, Festschrift für Klaus Offerhaus*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1053–1069.
- Bareis, P. (2013), »Abbau der kalten Progression«, *DB – Der Betrieb*, 8.
- BMF – Bundesministerium der Finanzen (2019), »Entwicklung des Bundeshaushalts bis September 2019«, *Monatsbericht*, Oktober, 51.
- Bomsdorf, E. (2020), »Weg mit dem Soli, her mit einem neuen und transparenten Einkommensteuertarif«, *ifo Schnelldienst* 73(1) 34–39.
- Bundesrat (2013), »Entschließung des Bundesrats zum Abbau der kalten Progression« vom 23. April 2013, BR-Drucks. 304/13.
- Dorn, F. (2017), »Die kalte Progression«, *ifo Schnelldienst* 70(3), 28–39.
- Dorn, F., C. Fuest, B. Kauder, L. Lorenz, M. Mosler und N. Potrafke (2016), *Heimliche Steuerhöhungen – Belastungswirkungen der Kalten Progression und Entlastungswirkungen eines Einkommensteuertarifs auf Rädern*, ifo Forschungsberichte 76, ifo Institut, München.
- Dziadkowski, D. (1991), »Existenzminimum und Einkommensbesteuerung«, *DStR – Deutsches Steuerrecht*, 8–14.
- Dziadkowski, D. (2008), »Verringerung der Überbesteuerung durch heimliche Steuerhöhungen dringend erforderlich«, *ifo Schnelldienst* 61(10), 19–24.
- Dziadkowski, D. (2013), »Zur Regionalisierung weiterer Steuertarife in Deutschland«, *ifo Schnelldienst* 66(5), 20–28.
- Dziadkowski, D. (2018), »Plädoyer für eine realitätsnahe Architektur des Einkommensteuertarifs«, *ifo Schnelldienst* 71(11), 35–47.
- Einkommensteuerkommission (1995), *Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Freistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer*, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 55, BMF, Bonn.
- Fuest, C., B. Kauder und N. Potrafke (2017), »Entlastungen bei der Einkommensteuer möglich«, *Wirtschaftsdienst* 97(6), 388–391.
- Hey, J. (2018), »Einkommensteuer«, in: K. Tipke und J. Lang (Hrsg.), *Steuerrecht*, 23. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 313–537.
- Kirchhof, P. (1993), »Zum Verzicht des Bundesverfassungsgerichts auf die rückwirkende Aufhebung des Grundfreibetrages«, *StVj – Steuerliche Vierteljahresschrift*, 86–87.
- Lang, J. (2016), »Steuergerechtigkeit«, *StuW – Steuer und Wirtschaft*, 101–116.
- Seer, R. (2019), »Geldwert und Steuern – Inflation und Niedrigzins als Herausforderungen für den Steuergesetzgeber«, *StuW – Steuer und Wirtschaft*, 212–221.
- Tipke, K. (1983), *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. I, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.