

# § 34 EStG: Kritik de lege lata und Vorschläge ad legem ferendam

**Prof. Dr. Heiner Richter**

[heiner.richter@fh-stralsund.de](mailto:heiner.richter@fh-stralsund.de)

**Vortrag 31. Mai 2000**

**FH Kiel**

# Zusammenfassung

- Die Regelung des § 34 EStG führt zu ungewollten Ergebnissen. Grenzsteuersätze bis zu 265 % auf das verbleibende zu versteuernde Einkommen (vzvE) sind in der Literatur schon frühzeitig nachgewiesen worden.
- Durch Verwendung von Differenzsteuersatzfunktionen wäre eine konsistente Lösung der Progressionsglättung bei außerordentlichen Einkünften durchaus und in einfacher Weise möglich.
- Eine simple Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts gemäß § 32 b EStG würde ebenfalls bereits helfen, die ärgsten Unsäglichkeiten des § 34 EStG zu vermeiden.

# Zusammenfassung

- Die Regelung des § 34 EStG führt zu ungewollten Ergebnissen. Grenzsteuersätze bis zu 265 % auf das verbleibende zu versteuernde Einkommen (vzvE) sind in der Literatur schon frühzeitig nachgewiesen worden.
- Durch Verwendung von Differenzsteuersatzfunktionen wäre eine konsistente Lösung der Progressionsglättung bei außerordentlichen Einkünften durchaus und in einfacher Weise möglich.
- Eine simple Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts gemäß § 32 b EStG würde ebenfalls bereits helfen, die ärgsten Unsäglichkeiten des § 34 EStG zu vermeiden.

# Zusammenfassung

- Die Regelung des § 34 EStG führt zu ungewollten Ergebnissen. Grenzsteuersätze bis zu 265 % auf das verbleibende zu versteuernde Einkommen (vzvE) sind in der Literatur schon frühzeitig nachgewiesen worden.
- Durch Verwendung von Differenzsteuersatzfunktionen wäre eine konsistente Lösung der Progressionsglättung bei außerordentlichen Einkünften durchaus und in einfacher Weise möglich.
- Eine simple Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts gemäß § 32 b EStG würde ebenfalls bereits helfen, die ärgsten Unsäglichkeiten des § 34 EStG zu vermeiden.

Da nun ausschließlich *Altbekanntes* referiert wird, war das weitaus Schwierigste an meinem Vortrag also ...

Da nun ausschließlich Altbekanntes referiert wird, war das weitaus Schwierigste an meinem Vortrag also ...

... der lateinische Titel.<sup>1</sup> 😊

---

<sup>1</sup>Hoffentlich hat der kleine **Stowasser**, [12], wenigstens geholfen, hierbei Fehler zu vermeiden.

# Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>Einleitung</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>Ziel der Progressionsglättung</b>	<b>8</b>
<b>3</b>	<b>Problem der Durchschnittsbetrachtung</b>	<b>10</b>
<b>4</b>	<b>Lösung mit Hilfe der Differenzbetrachtung</b>	<b>13</b>
<b>5</b>	<b>Versuch einer Gesetzesformulierung</b>	<b>21</b>
<b>6</b>	<b>Lösung mit Hilfe des Progressionsvorbehalts</b>	<b>23</b>
<b>7</b>	<b>Versuch einer Gesetzesformulierung</b>	<b>27</b>

# 1 Einleitung

Die frühere Regelung des § 34 Abs. 1 EStG, der halbe Durchschnittsteuersatz auf die außerordentlichen Einkünfte, ging nach der Gesetzesbegründung „über das bezweckte Ziel hinaus“ und war willkürlich, weil unabhängig von einer tatsächlich eingetretenen Progressionswirkung.



# 1 Einleitung

Die frühere Regelung des § 34 Abs. 1 EStG, der halbe Durchschnittsteuersatz auf die außerordentlichen Einkünfte, ging nach der Gesetzesbegründung „über das bezweckte Ziel hinaus“ und war willkürlich, weil unabhängig von einer tatsächlich eingetretenen Progressionswirkung.

Die neue<sup>1</sup> Progressionsglättung für außerordentliche Einkünfte nach § 34 EStG ist bereits in der Entwurfsphase analysiert und – vor allem wegen der Grenzsteuerbelastungen von bis zu 265 % auf das verbleibende zu versteuernde Einkommen – kritisiert worden.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup>Die Einkommensteuer auf Vergütungen für mehrjährige Tätigkeit nach § 34 Abs. 3 EStG a. F. war allerdings ähnlich geregelt.

<sup>2</sup>Vgl. Henning/Hundsdoerfer/Schult, [5], S. 131 ff.

Im Rahmen des Vortrags soll Zweierlei erreicht werden:

- Durch Anwendung von **Differenzsteuersatzfunktionen**<sup>1</sup> soll eine konsistente Lösung hinsichtlich der Progressionsglättung bei außerordentlichen Einkünften gezeigt werden.
- Nimmt man eine nicht vollständig konsistente Lösung hinsichtlich der Progressionsglättung bei außerordentlichen Einkünften – bei gleichzeitiger Verfolgung der unterstellten Ziele des Gesetzgebers – in Kauf, so soll gezeigt werden, daß der **Progressionsvorbehalt nach § 32 b EStG** hilfreich sein kann, ungewollte Steuerwirkungen zu vermeiden.

---

<sup>1</sup>Vgl. Schult/Richter, [19], S. 379 ff.; Richter, [13], S. 16 ff.; ders., [14], S. 21 ff.

Handlungsempfehlungen an den Gesetzgeber zu formulieren, seien sie auch noch so oft durch dessen Ignoranz gestraft, ist eine im Rahmen der ökonomischen Analyse des Steuerrechts anfallende (Teil-)Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.<sup>1</sup> Nur diese Empfehlungen sollen nachfolgend entwickelt werden, während im Hinblick auf steuergestalterische Empfehlungen auf recht umfangreiche Literatur<sup>2</sup> verwiesen werden kann.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup>Vgl. Richter/Wilke, [16], S. 3 f.

<sup>2</sup>Vgl. Winkeljohann/Pickhardt, [22], S. 241 ff.; Richter, [17], S. 1937 ff.; Korn/Strahl, [10], S. 11761 ff.; Djanani/Brähler/Hartmann, [3], S. 701 f.; Herzig/Förster, [6], S. 711 ff.; Wendt, [21], S. 333 ff.; Urban, [20], S. 781 ff.; Kaminski, [9], S. 1238 ff. Juchum, [8], S. 343 ff.

<sup>3</sup>Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Regelung vgl. Birk/Kulosa, [1], S. 433 ff. (440), sowie jüngst Jahndorf/Lorscheider, [7], S. 433 ff.

## 2 Ziel der Progressionsglättung

Das Ziel des § 34 EStG ist es, Härten aufgrund der Progression des Einkommensteuertarifs, die sich bei einer unterschiedslosen Behandlung von laufenden und außerordentlichen Einkünften ergeben würden, zu mildern.<sup>1</sup>

Dieses Ziel der Progressionsglättung versucht der Gesetzgeber (für den Normalfall ohne negatives vzvE) in § 34 Abs. 1 EStG 1999<sup>2</sup> wie folgt zu erreichen:

---

<sup>1</sup>Seeger, in: L. Schmidt, [18], § 34 EStG Rn. 1.

<sup>2</sup>Eine vergleichbare Regelung war schon in den Petersberger Steuerreformvorschlägen, (III.2.c. ee.) NJW 1997, Beil. zu Heft 13, S. 7, und im Gesetzentwurf für ein StReformG (§ 61 Abs. 1), BTDrucks. 13/7480, S. 50, 201, der Vorgängerkoalition vorgesehen.

»Die für die außerordentlichen Einkünfte anzusetzende Einkommensteuer beträgt das Fünffache des Unterschiedbetrags zwischen der Einkommensteuer für das um diese Einkünfte verminderte zu versteuernde Einkommen (verbleibendes zu versteuerndes Einkommen) und der Einkommensteuer für das verbleibende zu versteuernde Einkommen zuzüglich eines Fünftels dieser Einkünfte.«

»Die für die außerordentlichen Einkünfte anzusetzende Einkommensteuer beträgt das Fünffache des Unterschiedbetrags zwischen der Einkommensteuer für das um diese Einkünfte verminderte zu versteuernde Einkommen (verbleibendes zu versteuerndes Einkommen) und der Einkommensteuer für das verbleibende zu versteuernde Einkommen zuzüglich eines Fünftels dieser Einkünfte.«

Formal stellt sich die Berechnung<sup>1</sup> wie folgt dar:

$$\text{ESt}_{\text{aoE}} = 5 \cdot \left( \text{ESt}_{\text{vzvE} + \frac{\text{aoE}}{5}} - \text{ESt}_{\text{vzvE}} \right) \quad (1)$$

---

<sup>1</sup>Vgl. zu den Ermittlungsschritten Grefe, [4], S. 202.

### 3 Problem der Durchschnittsbetrachtung

Der Steuerpflichtige soll augenscheinlich so gestellt werden, als seien die außerordentlichen Einkünfte nicht in einer Summe im Veranlagungszeitraum zugeflossen, sondern **gleichmäßig verteilt** in (sinnvollerweise den letzten) fünf Veranlagungszeiträumen.

### 3 Problem der Durchschnittsbetrachtung

Der Steuerpflichtige soll augenscheinlich so gestellt werden, als seien die außerordentlichen Einkünfte nicht in einer Summe im Veranlagungszeitraum zugeflossen, sondern **gleichmäßig verteilt** in (sinnvollerweise den letzten) fünf Veranlagungszeiträumen.

Das Problem liegt darin, daß als Schätzbasis für die nichtbegünstigten Einkünfte der **vergangenen Veranlagungszeiträume** die nichtbegünstigten Einkünfte des **aktuellen Veranlagungszeitraums** herangezogen werden.



### 3 Problem der Durchschnittsbetrachtung

Der Steuerpflichtige soll augenscheinlich so gestellt werden, als seien die außerordentlichen Einkünfte nicht in einer Summe im Veranlagungszeitraum zugeflossen, sondern **gleichmäßig verteilt** in (sinnvollerweise den letzten) fünf Veranlagungszeiträumen.

Das Problem liegt darin, daß als Schätzbasis für die nichtbegünstigten Einkünfte der **vergangenen Veranlagungszeiträume** die nichtbegünstigten Einkünfte des **aktuellen Veranlagungszeitraums** herangezogen werden.

Die **Durchschnittsbetrachtung** ist Grund für die extrem hohe Steuerbelastung des **vzvE**; denn jede positive/negative Veränderung der – **aktuellen** – nichtbegünstigten Einkünfte schlägt **fünffach** auf die Steuerbelastung durch.

## Beispiel 1:

*Ein lediger Stpfl. erzielt im VZ 1999 einen Veräußerungsgewinn aus einer Betriebsveräußerung i. H. v. 1 000 000 DM. Sein vzvE betrage 10 000 DM.*

## Beispiel 1:

*Ein lediger Stpfl. erzielt im VZ 1999 einen Veräußerungsgewinn aus einer Betriebsveräußerung i. H. v. 1 000 000 DM. Sein vzvE betrage 10 000 DM.*

*Die ESt beträgt somit (ohne 54 DM-Rundung):*

## Beispiel 1:

*Ein lediger Stpfl. erzielt im VZ 1999 einen Veräußerungsgewinn aus einer Betriebsveräußerung i. H. v. 1 000 000 DM. Sein vzvE betrage 10 000 DM.*

*Die ESt beträgt somit (ohne 54 DM-Rundung):*

$$5 \cdot \underbrace{\left( 0,53 \cdot \left( 10\,000 + \frac{1\,000\,000}{5} \right) - 22\,886 \right)}_{88\,414} = 442\,070 \text{ DM}$$

## Beispiel 2:

*In Abwandlung des Bsp. 1 gelingt es dem Stpfl. nun, sein  $vzvE$  zu senken; es betrage jetzt neu 6 000 DM.*

## Beispiel 2:

*In Abwandlung des Bsp. 1 gelingt es dem Stpfl. nun, sein  $vzvE$  zu senken; es betrage jetzt neu 6 000 DM.*

*Die ESt beträgt somit (ohne 54 DM-Rundung):*

## Beispiel 2:

*In Abwandlung des Bsp. 1 gelingt es dem Stpfl. nun, sein vzvE zu senken; es betrage jetzt neu 6 000 DM.*

*Die ESt beträgt somit (ohne 54 DM-Rundung):*

$$5 \cdot \underbrace{\left( 0,53 \cdot \left( 6\,000 + \frac{1\,000\,000}{5} \right) - 22\,886 \right)}_{86\,294} = 431\,470 \text{ DM}$$

## Beispiel 2:

In Abwandlung des Bsp. 1 gelingt es dem Stpfl. nun, sein *vzvE* zu senken; es betrage jetzt neu 6 000 DM.

Die *ESt* beträgt somit (ohne 54 DM-Rundung):

$$5 \cdot \underbrace{\left( 0,53 \cdot \left( 6\,000 + \frac{1\,000\,000}{5} \right) - 22\,886 \right)}_{86\,294} = 431\,470 \text{ DM}$$

Durch die Verminderung<sup>1</sup> seines *vzvE* um 4 000 DM spart der Stpfl. Einkommensteuer i. H. v. 10 600 DM. Das entspricht einem Differenzsteuersatz von  $10\,600/4\,000 = 265\%$ .

---

<sup>1</sup>Cato, [2], S. 619, empfahl dazu, doch einfach Geld zum Fenster ´raus zu werfen oder die Kasse zu verbrennen.



## 4 Lösung mit Hilfe der Differenzbetrachtung

Konsistent wäre es, die tatsächlichen zu versteuernden Einkommen der letzten fünf Veranlagungszeiträume heranzuziehen, und zwar zur Ermittlung der entsprechenden Differenzsteuersätze.

## 4 Lösung mit Hilfe der Differenzbetrachtung

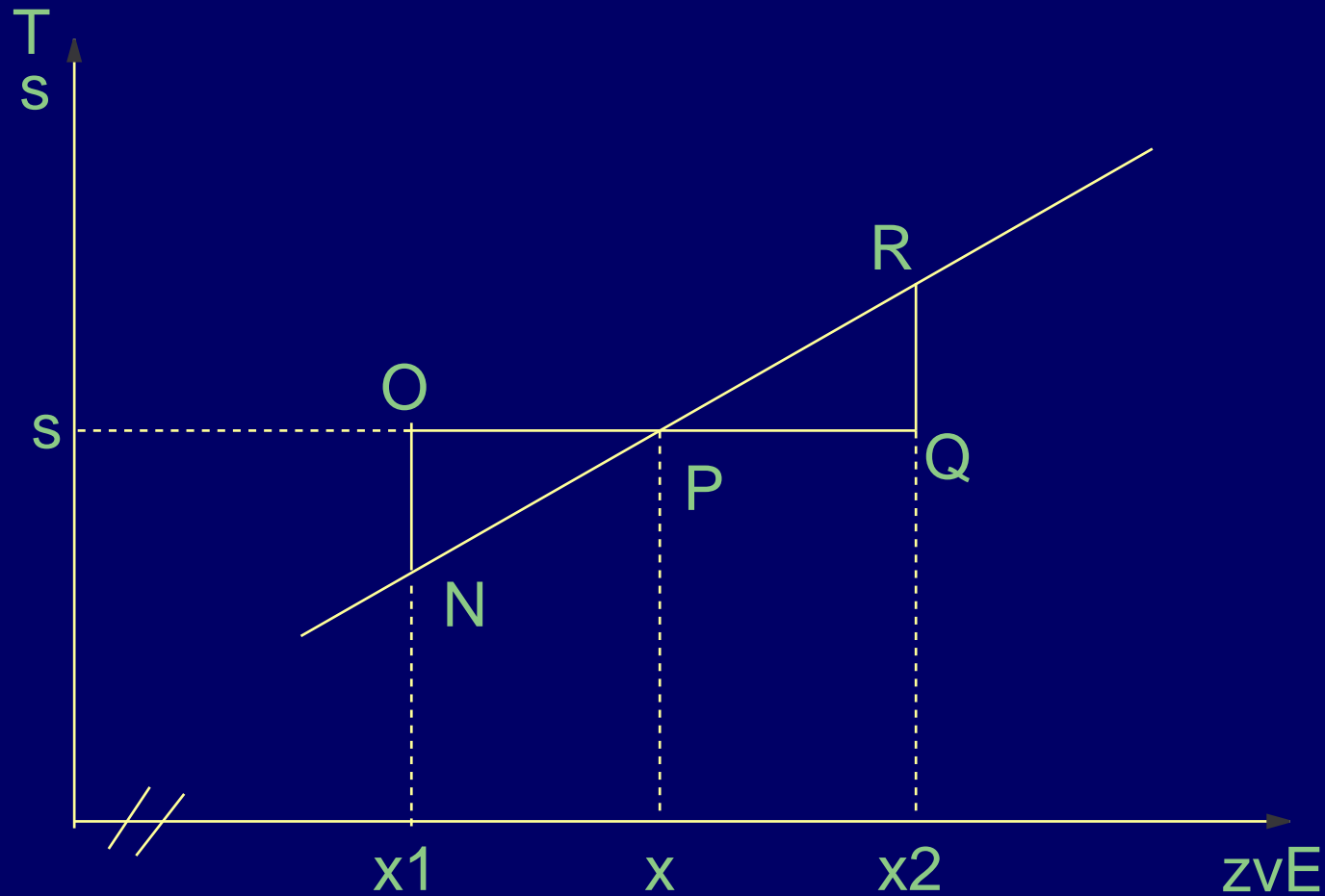
Konsistent wäre es, die tatsächlichen zu versteuernden Einkommen der letzten fünf Veranlagungszeiträume heranzuziehen, und zwar zur Ermittlung der entsprechenden Differenzsteuersätze.

Diese Differenzsteuersätze lassen sich in einem linear-progressiven Einkommensteuertarif aus den Grenzsteuersätzen errechnen.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>Hierzu etwa Richter, [13], S. 16 ff.

Das verdeutliche folgende Zeichnung:



**Abbildung 1:** Graphische Entwicklung der Differenzsteuersätze aus den Grenzsteuersätzen im Progressionsbereich des Einkommensteuertarifs

Differenzsteuersätze lassen sich also aus Grenzsteuersätzen berechnen, indem man diese unter Berücksichtigung der **halben Bemessungsgrundlagenänderung** ermittelt.

Differenzsteuersätze lassen sich also aus Grenzsteuersätzen berechnen, indem man diese unter Berücksichtigung der **halben Bemessungsgrundlagenänderung** ermittelt.

Es gilt:<sup>1</sup>

$$\text{ESt} = ax^2 + bx - c \quad (2a)$$

$$T = 2ax + b \quad (2b)$$

$$\curvearrowright s_{\Delta} = 2a(x + \Delta/2) + b \quad (2c)$$

$$= T + a \cdot \Delta \quad (2d)$$

mit  $a, b, c =$  Tarifkoeffizienten;  $\Delta = \frac{\text{aoE}}{5}$ ;  $x = \text{zvE}$ ;

$T =$  Grenzsteuersatz;  $s =$  Differenzsteuersatz

---

<sup>1</sup>Vgl. hierzu Richter, [15] S. 29.

Bildet man nun jeweils das Produkt aus der Bemessungsgrundlagenänderung (ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte) und dem darauf entfallenden Differenzsteuersatz, so erhält man unter **Annahme gleichbleibender Tarifkoeffizienten** über alle Veranlagungszeiträume nach wenigen Umformungen als Ergebnis die Einkommensteuer auf die außerordentlichen Einkünfte:

Bildet man nun jeweils das Produkt aus der Bemessungsgrundlagenänderung (ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte) und dem darauf entfallenden Differenzsteuersatz, so erhält man unter **Annahme gleichbleibender Tarfkoeffizienten** über alle Veranlagungszeiträume nach wenigen Umformungen als Ergebnis die Einkommensteuer auf die außerordentlichen Einkünfte:

$$\text{ESt}_{\text{aoE}} = \sum_{j=1}^5 T_j \cdot \frac{\text{aoE}}{5} + \frac{a}{5} \cdot \text{aoE}^2 \quad (3)$$

$$\text{mit } T_{1...4} = T_{\text{zvE}}; T_5 = T_{\text{vzvE}}$$

Bildet man nun jeweils das Produkt aus der Bemessungsgrundlagenänderung (ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte) und dem darauf entfallenden Differenzsteuersatz, so erhält man unter **Annahme gleichbleibender Tarfkoeffizienten** über alle Veranlagungszeiträume nach wenigen Umformungen als Ergebnis die Einkommensteuer auf die außerordentlichen Einkünfte:

$$\text{ESt}_{\text{aoE}} = \sum_{j=1}^5 T_j \cdot \frac{\text{aoE}}{5} + \frac{a}{5} \cdot \text{aoE}^2 \quad (3)$$

$$\text{mit } T_{1\dots 4} = T_{\text{zvE}}; T_5 = T_{\text{vzvE}}$$

So vereinfacht lassen sich die Differenzsteuersätze und damit die Einkommensteuer auf die außerordentlichen Einkünfte allerdings leider nur **innerhalb einer Progressionszone** ermitteln.



Allgemein gilt:

Allgemein gilt:

$$s_{\Delta} = \frac{\text{Einkommensteueränderung}}{\text{Bemessungsgrundlagenänderung}} \quad (4)$$

Allgemein gilt:

$$s_{\Delta} = \frac{\text{Einkommensteueränderung}}{\text{Bemessungsgrundlagenänderung}} \quad (4)$$

Daraus folgt:

$$\text{ESt}_{\text{aoE}} = \sum_{j=1}^5 s_j \cdot \frac{\text{aoE}}{5} \quad (5)$$

Werden diese Differenzsteuersätze auf die gefünftelten außerordentlichen Einkünfte angewendet, so erhält man auch ohne Schattenveranlagungen das von Henning, Hundsdorfer und Schult<sup>1</sup> als „Vergangenheitslösung“ beschriebene Ergebnis. Der Gesetzgeber hätte zusätzlich die Möglichkeit, die Differenzsteuersätze nach dem jeweils aktuellen Einkommensteuertarif zu ermitteln.

---

<sup>1</sup>A. a. O. (FN 2), S. 135.

## Beispiel 3:

*Der Stpfl. habe folgende zvE bzw. vzvE:*

## Beispiel 3:

*Der Stpfl. habe folgende zvE bzw. vzvE:*

$zvE_1$	$zvE_2$	$zvE_3$	$zvE_4$	$vzvE_5$
70 000	75 000	90 000	80 000	10 000

### Beispiel 3:

*Der Stpfl. habe folgende zvE bzw. vzvE:*

	$zvE_1$	$zvE_2$	$zvE_3$	$zvE_4$	$vzvE_5$
	70 000	75 000	90 000	80 000	10 000
<i>ES<sub>t</sub></i>	18 010	19 939	26 180	21 943	0

### Beispiel 3:

Der Stpfl. habe folgende  $zvE$  bzw.  $vzvE$ :

	$zvE_1$	$zvE_2$	$zvE_3$	$zvE_4$	$vzvE_5$
	70 000	75 000	90 000	80 000	10 000
$ES_t$	18 010	19 939	26 180	21 943	0
$T_j$	0,380	0,390	0,440	0,410	—



### Beispiel 3:

Der Stpfl. habe folgende  $zvE$  bzw.  $vzvE$ :

	$zvE_1$	$zvE_2$	$zvE_3$	$zvE_4$	$vzvE_5$
	70 000	75 000	90 000	80 000	10 000
$ES_t$	18 010	19 939	26 180	21 943	0
$T_j$	0,380	0,390	0,440	0,410	—
$s_j$	0,511	0,515	0,523	0,518	0,440

### Beispiel 3:

Der Stpfl. habe folgende  $zvE$  bzw.  $vzvE$ :

	$zvE_1$	$zvE_2$	$zvE_3$	$zvE_4$	$vzvE_5$
	70 000	75 000	90 000	80 000	10 000
$ES_t$	18 010	19 939	26 180	21 943	0
$T_j$	0,380	0,390	0,440	0,410	—
$s_j$	0,511	0,515	0,523	0,518	0,440

Daraus errechnet sich:

$$ES_{t_{aoE}} = (0,511 + 0,515 + 0,523 + 0,518 + 0,44) \cdot 200\,000 = 501\,400 \text{ DM.}$$

### Beispiel 3:

Der Stpfl. habe folgende  $zvE$  bzw.  $vzvE$ :

	$zvE_1$	$zvE_2$	$zvE_3$	$zvE_4$	$vzvE_5$
	70 000	75 000	90 000	80 000	10 000
$ES_t$	18 010	19 939	26 180	21 943	0
$T_j$	0,380	0,390	0,440	0,410	—
$s_j$	0,511	0,515	0,523	0,518	0,440

Daraus errechnet sich:

$$ES_{t_{aoE}} = (0,511 + 0,515 + 0,523 + 0,518 + 0,44) \cdot 200\,000 = 501\,400 \text{ DM.}$$

## Beispiel 4:

*Dem Stpfl. gelinge es wieder, sein  $vzvE$  auf 6 000 DM zu drücken.*

## Beispiel 4:

*Dem Stpfl. gelinge es wieder, sein vzvE auf 6 000 DM zu drücken.*

*Dann errechnet sich:*

$$ESt_{aoE} = (0,511 + 0,515 + 0,523 + 0,518 + 0,43) \cdot 200\,000 = 499\,400 \text{ DM.}$$

## Beispiel 4:

*Dem Stpfl. gelinge es wieder, sein vzvE auf 6 000 DM zu drücken.*

*Dann errechnet sich:*

$$ESt_{aoE} = (0,511 + 0,515 + 0,523 + 0,518 + 0,43) \cdot 200\,000 = 499\,400 \text{ DM.}$$

Durch die Verminderung seines vzvE um 4 000 DM spart der Stpfl. Einkommensteuer i. H. v. jetzt nur noch 2 000 DM. Das entspricht einem Differenzsteuersatz von  $2\,000/4\,000 = 50\%$ .

## 5 Versuch einer Gesetzesformulierung

Um für ungerecht erachtete Progressionsspitzen abzubauen, die sich durch die Realisation von stillen Reserven in einem Veranlagungszeitraum ergeben, indem die außerordentlichen Einkünfte auf die letzten Veranlagungszeiträume fiktiv verteilt werden,<sup>1</sup> muß der entsprechende Anteil der außerordentlichen Einkünfte mit dem Differenzsteuersatz, ermittelt nach Gleichung (4), multipliziert werden. Daraus resultiert folgende Gesetzesformulierung:

---

<sup>1</sup>Diese fiktive Verteilung ist zu unterscheiden von der gegenwärtigen Fiktion, daß in den vergangenen Jahren die im aktuellen VZ erzielten vzvE in gleicher Höhe vorlägen. Vgl. [Kroschel/Löbl/Wellisch](#), [11], S. 2387 ff. (2395).

»Die für außerordentliche Einkünfte anzusetzende Einkommensteuer berechnet sich als Produkt der außerordentlichen Einkünfte und einem Fünftel der Summe der Differenzsteuersätze aus den vier dem Veranlagungszeitraum vorangegangenen Veranlagungszeiträumen sowie diesem Veranlagungszeitraum. Differenzsteuersätze sind in den vier dem Veranlagungszeitraum vorangegangenen Veranlagungszeiträumen die Differenz zwischen der Einkommensteuer und der Einkommensteuer für das um ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte vermehrte zu versteuernde Einkommen sowie im Veranlagungszeitraum die Differenz zwischen der Einkommensteuer für das um die außerordentlichen Einkünfte verminderte zu versteuernde Einkommen und der Einkommensteuer für das um vier Fünftel der außerordentlichen Einkünfte verminderte zu versteuernde Einkommen jeweils im Verhältnis zu einem Fünftel der außerordentlichen Einkünfte.«



## 6 Lösung mit Hilfe des Progressionsvorbehalts

Eine zwar in bezug auf die zeitliche Dimension des Anfalls der stillen Reserven wenig konsistente Lösung könnte immerhin versuchen, die dem Gesetz bei teleologischer Auslegung zu unterstellenden Ziele zu verfolgen und dennoch die gezeigten negativen Steuerwirkungen zu vermeiden:

## 6 Lösung mit Hilfe des Progressionsvorbehalts

Eine zwar in bezug auf die zeitliche Dimension des Anfalls der stillen Reserven wenig konsistente Lösung könnte immerhin versuchen, die dem Gesetz bei teleologischer Auslegung zu unterstellenden Ziele zu verfolgen und dennoch die gezeigten negativen Steuerwirkungen zu vermeiden:

- Stpfl., die ohnehin der Spitzenbesteuerung unterliegen, sollen keinen Vorteil haben.
- Eine Variation des vzvE soll keine Erdrosselungssteuer zur Konsequenz haben.

## 6 Lösung mit Hilfe des Progressionsvorbehalts

Eine zwar in bezug auf die zeitliche Dimension des Anfalls der stillen Reserven wenig konsistente Lösung könnte immerhin versuchen, die dem Gesetz bei teleologischer Auslegung zu unterstellenden Ziele zu verfolgen und dennoch die gezeigten negativen Steuerwirkungen zu vermeiden:

- Stpfl., die ohnehin der Spitzenbesteuerung unterliegen, sollen keinen Vorteil haben.
- Eine Variation des  $vzvE$  soll keine Erdrosselungssteuer zur Konsequenz haben.

Hierzu ist es ein Einfaches, die in § 34 EStG 1999 verankerte fehlerhafte Differenzbetrachtung zu korrigieren. Man müßte nur die Einkommensteuer auf das vzvE unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts ermitteln. Denn gegenwärtig erfolgt diese Differenzbetrachtung (Ermittlung des Unterschiedsbetrags) immer „von unten“ statt, wie es richtig wäre, „von oben“. Dies sollte durch Einfügen eines neuen § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG möglich sein.

Hierzu ist es ein Einfaches, die in § 34 EStG 1999 verankerte fehlerhafte Differenzbetrachtung zu korrigieren. Man müßte nur die Einkommensteuer auf das vzvE unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts ermitteln. Denn gegenwärtig erfolgt diese Differenzbetrachtung (Ermittlung des Unterschiedsbetrags) immer „von unten“ statt, wie es richtig wäre, „von oben“. Dies sollte durch Einfügen eines neuen § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG möglich sein.

Formal würde sich die Berechnung wie folgt darstellen:<sup>1</sup>

$$ESt_{aoE} = 5 \cdot \left( ESt_{vzvE + \frac{aoE}{5}} - ESt_{vzvE}^{\S 32 b \text{ EStG}} \right) \quad (6)$$

---

<sup>1</sup>Mein Dank an StB Horst Richter, Köln, für diese Anregung.

## Beispiel 5:

*Der Stpfl. habe im VZ wiederum ein vzvE von 10 000 DM und aoE von 1 000 000 DM.*

## Beispiel 5:

*Der Stpfl. habe im VZ wiederum ein vzvE von 10 000 DM und aoE von 1 000 000 DM.*

*Daraus errechnet sich:*

$$ESt_{aoE} = 5 \cdot \left( 0,53 \cdot 210\,000 - 22\,886 - \frac{0,53 \cdot 210\,000 - 22\,886}{210\,000} \cdot 10\,000 \right)$$

## Beispiel 5:

*Der Stpfl. habe im VZ wiederum ein vzvE von 10 000 DM und aoE von 1 000 000 DM.*

*Daraus errechnet sich:*

$$ESt_{aoE} = 5 \cdot \left( 0,53 \cdot 210\,000 - 22\,886 - \frac{0,53 \cdot 210\,000 - 22\,886}{210\,000} \cdot 10\,000 \right)$$

$$ESt_{aoE} = 421\,019 \text{ DM}$$



## Beispiel 5:

*Der Stpfl. habe im VZ wiederum ein vzvE von 10 000 DM und aoE von 1 000 000 DM.*

*Daraus errechnet sich:*

$$ESt_{aoE} = 5 \cdot \left( 0,53 \cdot 210\,000 - 22\,886 - \frac{0,53 \cdot 210\,000 - 22\,886}{210\,000} \cdot 10\,000 \right)$$

$$ESt_{aoE} = 421\,019 \text{ DM}$$

## Beispiel 6:

*Dem Stpfl. gelinge es wieder, sein vzvE auf 6 000 DM zu drücken.*

## Beispiel 5:

*Der Stpfl. habe im VZ wiederum ein vzvE von 10 000 DM und aoE von 1 000 000 DM.*

*Daraus errechnet sich:*

$$ESt_{aoE} = 5 \cdot \left( 0,53 \cdot 210\,000 - 22\,886 - \frac{0,53 \cdot 210\,000 - 22\,886}{210\,000} \cdot 10\,000 \right)$$

$$ESt_{aoE} = 421\,019 \text{ DM}$$

## Beispiel 6:

*Dem Stpfl. gelinge es wieder, sein vzvE auf 6 000 DM zu drücken.*

*Dann errechnet sich:*

$$ESt_{aoE} = 5 \cdot \left( 0,53 \cdot 206\,000 - 22\,886 - \frac{0,53 \cdot 206\,000 - 22\,886}{206\,000} \cdot 6\,000 \right)$$

## Beispiel 5:

*Der Stpfl. habe im VZ wiederum ein vzvE von 10 000 DM und aoE von 1 000 000 DM.*

*Daraus errechnet sich:*

$$ESt_{aoE} = 5 \cdot \left( 0,53 \cdot 210\,000 - 22\,886 - \frac{0,53 \cdot 210\,000 - 22\,886}{210\,000} \cdot 10\,000 \right)$$

$$ESt_{aoE} = 421\,019 \text{ DM}$$

## Beispiel 6:

*Dem Stpfl. gelinge es wieder, sein vzvE auf 6 000 DM zu drücken.*

*Dann errechnet sich:*

$$ESt_{aoE} = 5 \cdot \left( 0,53 \cdot 206\,000 - 22\,886 - \frac{0,53 \cdot 206\,000 - 22\,886}{206\,000} \cdot 6\,000 \right)$$

$$ESt_{aoE} = 418\,902 \text{ DM}$$

## Beispiel 5:

*Der Stpfl. habe im VZ wiederum ein vzvE von 10 000 DM und aoE von 1 000 000 DM.*

*Daraus errechnet sich:*

$$ESt_{aoE} = 5 \cdot \left( 0,53 \cdot 210\,000 - 22\,886 - \frac{0,53 \cdot 210\,000 - 22\,886}{210\,000} \cdot 10\,000 \right)$$

$$ESt_{aoE} = 421\,019 \text{ DM}$$

## Beispiel 6:

*Dem Stpfl. gelinge es wieder, sein vzvE auf 6 000 DM zu drücken.*

*Dann errechnet sich:*

$$ESt_{aoE} = 5 \cdot \left( 0,53 \cdot 206\,000 - 22\,886 - \frac{0,53 \cdot 206\,000 - 22\,886}{206\,000} \cdot 6\,000 \right)$$

$$ESt_{aoE} = 418\,902 \text{ DM}$$

Durch die Verminderung seines vzvE um 4 000 DM spart der Stpfl. Einkommensteuer i. H. v. jetzt nur noch 2 117 DM. Das entspricht einem Differenzsteuersatz von  $2\,117/4\,000 = 53\%$ .

## 7 Versuch einer Gesetzesformulierung

»Zur Berechnung des Unterschiedsbetrags ist die Einkommensteuer für das verbleibende zu versteuernde Einkommen mit dem besonderen Steuersatz nach § 32 b Abs. 2 EStG zu ermitteln, der sich ergibt, wenn das verbleibende zu versteuernde Einkommen um ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte vermehrt wird.«

# Literatur

- [1] Dieter Birk und Egmont Kulosa. „Verfassungsrechtliche Aspekte des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002“. In: Finanz-Rundschau 1999 (Jg./Bd. 81), S. 433 ff.
- [2] Cato. „Ceterum censeo: Pecuniam esse delendam“. In: Finanz-Rundschau 1999 (Jg./Bd. 81), S. 619.
- [3] Christiana Djanani, Gernot Brähler und Thomas Hartmann. „Steuerentlastungsgesetz: Entscheidungsregeln für die Wahl zwischen § 32 c und § 34 EStG“. In: Der Betrieb 1999 (Jg./Bd. 52), S. 701 ff.
- [4] Cord Grefe. „Unternehmenssteuern“. Kompendium der praktischen Betriebswirtschaft. Ludwigshafen (Rhein), 4. Aufl. 1999.
- [5] Michael Henning, Jochen Hundsdorfer und Eberhard Schult. „Die Progressionsglättung für außerordentliche Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG-Entwurf: Steuersätze bis zu 265 %“. In: Deutsches Steuerrecht 1999 (Jg./Bd. 37), S. 131 ff.
- [6] Norbert Herzig und Guido Förster. „Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Die Änderung von § 17 und § 34 EStG mit ihren Folgen“. In: Der Betrieb 1999 (Jg./Bd. 52), S. 711 ff.
- [7] Christian Jahndorf und Steffen Lorscheider. „Verfassungswidrige Besteuerung außerordentlicher Einkünfte gem. § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG“. In: Finanz-Rundschau 2000 (Jg./Bd. 82), S. 433 ff.
- [8] Gerhard Juchum. „Zur Reform des § 34 Abs. 1 EStG“. In: Der Betrieb 2000 (Jg./Bd. 53), S. 343 ff.
- [9] Bert Kaminski. „Vorsicht Fußangeln! – Anmerkungen zum Wahlrecht nach § 34 EStG n. F.“ In: Der Betrieb 1999 (Jg./Bd. 52), S. 1238 ff.

- [10] Klaus Korn und Martin Strahl. „Steuerplanungen zum Jahreswechsel 1998/99“. In: Kölner Steuerdialog 1999 (Jg./Bd. 30), S. 11761 ff.
- [11] Jörg Kroschel, Jeannette Löbl und Dietmar Wellisch. „Der Referentenentwurf zur Steuerreform der rot-grünen Bundesregierung: Abkehr von dem Ziel der Vereinfachung des Steuerrechts“. In: Der Betrieb 1998 (Jg./Bd. 51), S. 2387 ff.
- [12] o. V. „Der kleine Stowasser – Lateinisch-deutsches Schulwörterbuch“. München 1960. Bearbeitet von Michael Petschenig.
- [13] Heiner Richter. „Differenzierung von Differenzsteuersätzen – Ein Beitrag zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre“. In: Steuer und Studium 1997 (Jg./Bd. 18), S. 16 ff.
- [14] Heiner Richter. „Ermittlung von Differenzsteuersätzen im Einkommensteuertarif 1998“. Stralsund 1997. Diskussionsbeiträge des Fachbereichs Wirtschaft der Fachhochschule Stralsund, Nr. 8.
- [15] Heiner Richter. „Der Einkommensteuertarif 1999/2000/2002 im Überblick“. In: Betriebs-Berater 1999 (Jg./Bd. 54), S. 29.
- [16] Heiner Richter und Helmuth Wilke. „Zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre“. Stralsund 1997. Diskussionsbeiträge des Fachbereichs Wirtschaft der Fachhochschule Stralsund, Nr. 8.
- [17] Heinz Richter. „Vorteile der geplanten Neuregelung des § 34 EStG für betriebliche Veräußerungsgewinne und Abfindungen“. In: Deutsches Steuerrecht 1999 (Jg./Bd. 37), S. 16 ff.
- [18] Ludwig Schmidt. „EStG Kommentar“. München, 19. Aufl. 2000.
- [19] Eberhard Schult und Heiner Richter. „Zur Ermittlung von Grenz- und insbesondere Differenzsteuersätzen nach der Vereinfachung des Einkommensteuertarifs 1990“. In: Steuer und Studium 1990 (Jg./Bd. 11), S. 379 ff.



- [20] Johannes Urban. „Der Antrag nach § 34 EStG 1999 als Steuerfalle“. In: Finanz-Rundschau 1999 (Jg./Bd. 81), S. 781 ff.
- [21] Michael Wendt. „Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 – Änderungen bei betrieblichen und privaten Veräußerungsgeschäften“. In: Finanz-Rundschau 1999 (Jg./Bd. 81), S. 333 ff.
- [22] Norbert Winkeljohann und Natalie Pickhardt. „Überlegungen zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002“. In: Betriebs-Berater 1999 (Jg./Bd. 54), S. 184 ff. und S. 240 ff.