

**Progressionsvorbehalt: Auch geringes Einkommen darf belastet werden**

Es ist mit dem Grundgesetz vereinbar, dass auch ein Einkommen, das den steuerlichen Grundfreibetrag nicht überschreitet, dadurch mit Steuern belegt wird, dass steuerfreie Lohnersatzleistungen (etwa Arbeitslosen- und Krankengeld) über den Progressionsvorbehalt einbezogen werden.

Quelle: Wolfgang Büser

**Verfassungsrechtliche Bedenken ; Anwendung des Progressionsvorbehalts ; Zu versteuerndes Einkommen ; Grundfreibetrag der Einkommensteuer**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 09.08.2001

**Aktenzeichen:** III R 50/00

**Entscheidungsform:** Urteil

**Referenz:** JurionRS 2001, 13395

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Münster

**Rechtsgrundlagen:**

§ 32a Abs. 1 S. 2 EStG

§ 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG

§ 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EStG

Art. 2 Abs. 1 GG

Art. 3 Abs. 1 GG

Art. 12 Abs. 1 GG

Art. 14 Abs. 1 GG

**Fundstellen:**

BFHE 196, 185 - 191

BB 2001, 2258 (amtl. Leitsatz)

BB 2001, 2306-2308 (Volltext mit amtl. LS)

BFH/NV 2001, 1655-1657

BStBl II 2001, 778-780 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2001, 2324-2326 (Volltext mit amtl. LS)

DStR 2001, 1835-1838 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2001, 1218 (amtl. Leitsatz)  
DStZ 2001, 837 (Kurzinformation)  
EStB 2001, 414  
FR 2001, 1228-1230  
HFR 2002, 22-24  
INF 2001, 731-732  
KFR 2002, 21  
KÖSDI 2001, 13046-13047 (Kurzinformation)  
NJW 2002, 464 (amtl. Leitsatz)  
RdW 2002, 263-266  
stak 2001  
SteuerBriefe 2002, 49  
STFA 2002, 30

---

## BFH, 09.08.2001 - III R 50/00

### Amtlicher Leitsatz:

Es begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, dass wegen der in § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG angeordneten vorrangigen Anwendung des Progressionsvorbehalts des § 32b EStG auch ein zu versteuerndes Einkommen unterhalb des Grundfreibetrags der Einkommensteuer unterliegt.

### Gründe

- 1 I.  

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist verheiratet. In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 beantragte sie getrennte Veranlagung. Sie erklärte Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 75 465 DM, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 8 252 DM, Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 657 DM und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von -66 229 DM. Da sie vom 1. Februar 1998 bis 31. August 1998 arbeitslos war, erhielt sie Arbeitslosen- und Übergangsgeld in Höhe von 29 203 DM. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ermittelte im Einkommensteuerbescheid 1998 vom 22. September 1999 ein zu versteuerndes Einkommen der Klägerin in Höhe von 9 739 DM. Er setzte die Einkommensteuer auf 1 882 DM fest. Dabei bezog er die Lohnersatzleistungen nach § 32b Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in die Berechnung des Steuersatzes ein.
- 2  

Mit ihrer nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage machte die Klägerin geltend, die Anwendung des § 32b EStG auf ein unter dem Grundfreibetrag liegendes zu versteuerndes Einkommen widerspreche dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 25. September 1992 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91 (BVerfGE 87, 153, BStBl II 1993, 413), wonach das Existenzminimum von der Steuer zu verschonen sei. § 32a Abs. 1 EStG sei im Sinne der Verfassung dahin auszulegen, dass § 32b EStG dem § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG nicht im Range vorgehe, so dass die Freistellung des zu versteuernden Einkommens bis zur Höhe des Grundfreibetrages auch im Rahmen des § 32b EStG zu beachten sei. Die Klage war erfolglos. Das

Gericht war der Ansicht, die Anwendung des Progressionsvorbehaltes im Streitfall entspreche dem Gesetz. Aus dem Beschluss des BVerfG, das Existenzminimum von der Steuer zu verschonen, folge nichts Gegenteiliges. Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei gewährleistet, wenn bei der Ermittlung des individuellen Einkommensteuersatzes steuerfreie Einnahmen berücksichtigt würden.

- 3 Mit ihrer vom Finanzgericht (FG) wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassenen Revision verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Zur Begründung trägt sie im Wesentlichen vor: Das Urteil verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) sowie gegen den BVerfG-Beschluss in BVerfGE 87, 153, BStBl II 1993, 413. Nach dem Wegfall der Übergangsregelung in § 32d EStG sei § 32a Abs. 1 EStG verfassungskonform dahin gehend auszulegen, dass § 32b EStG dem § 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht im Range vorgehe und die danach geregelte Freistellung des zu versteuernden Einkommens bis zur Höhe des Grundfreibetrages auch im Rahmen des § 32b EStG zu beachten sei. Das BVerfG habe in seinem Beschluss in BVerfGE 87, 153, BStBl II 1993, 413 den Gesetzgeber dazu verpflichtet, ab dem Veranlagungszeitraum 1996 die Steuerfreistellung des Existenzminimums neu zu regeln. Das Gericht habe ausgeführt, dass steuerfreie Leistungen des Berufsausbildungsförderungsgesetzes ( BAföG ) und anderer Leistungen, die nach §§ 3 bis 3b EStG in vollem Umfang von der Besteuerung freigestellt seien, auf die Freistellung des Existenzminimums nicht angerechnet werden dürften, weil sie nur einzelne Gruppen entlasteten. Das gemäß § 3 Nr. 2 EStG von der Einkommensteuer befreite Arbeitslosen- und Überbrückungsgeld habe das Gericht nicht ausdrücklich hiervon ausgenommen. Es sei daher nicht anders zu behandeln als die übrigen steuerfreien Einnahmen und steuerlichen Entlastungen. Durch diesen Beschluss wie auch die Schaffung des § 32d EStG sei der Maßstab für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit neu definiert worden.
- 4 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid und die Einspruchsentscheidung dahin gehend abzuändern, dass die Einkommensteuer 1998 auf 0 DM herabgesetzt wird.
- 5 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 6 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 7 II.  
  
Die Revision ist unbegründet.
- 8 Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG die Anwendung des Progressionsvorbehalts in § 32b EStG nicht ausschließt.
- 9 1. Nach § 32a Abs. 1 Satz 1 EStG bemisst sich die tarifliche Einkommensteuer nach dem zu versteuernden Einkommen. § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG in der im Streitjahr gültigen Fassung bestimmt, dass die Einkommensteuer für ein zu versteuerndes Einkommen bis 12 365 DM 0 DM beträgt. Dieser sog. Grundfreibetrag bezweckt die Freistellung des Existenzminimums von der Einkommensteuer und ist damit Ausdruck des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 1. August 1986 VI R 181/83 , BFHE 147, 360, BStBl II 1986, 902).
- 10 Zu Recht sind bei der Berechnung des Steuersatzes, der auf das zu versteuernde Einkommen der Klägerin anzuwenden ist, die nach § 3 Nr. 2 EStG steuerfreien Lohnersatzleistungen einbezogen worden, denn die Tarifvorschriften des § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG sind nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nur "vorbehaltlich der §§ 32b, 34 und 34b" anzuwenden. Das bedeutet, dass der Progressionsvorbehalt des § 32b EStG dem § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG im Range vorgeht (so schon BFH in BFHE 147, 360, BStBl II 1986, 902).

- 11** Nach § 32b Abs. 1 EStG ist auf das nach § 32a Abs. 1 EStG zu versteuernde Einkommen ein besonderer Steuersatz anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige während des Veranlagungszeitraumes u. a. Arbeitslosen- und/oder Übergangsgeld bezogen hat ( § 32b Abs. 1 Nr. 1 a und b EStG ). Wie der besondere Steuersatz zu ermitteln ist, ergibt sich aus § 32b Abs. 2 EStG ; danach ist der Steuersatz anzuwenden, der sich ergibt, wenn bei der Berechnung der Einkommensteuer das nach § 32a Abs. 1 EStG zu versteuernde Einkommen im Fall des Abs. 1 Nr. 1 EStG vermehrt oder vermindert wird um die Summe der Leistungen nach Abzug des Arbeitnehmerpauschbetrages ( § 9a Satz 1 Nr. 1 EStG ), soweit er nicht bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abzuziehen ist.
- 12** Diese Regelung ist auch anzuwenden, wenn das zu versteuernde Einkommen unterhalb des Grundfreibetrages liegt. Auch Einkommensbeträge in diesem Bereich zählen zum zu versteuernden Einkommen i. S. von § 32a EStG . Der Grundfreibetrag ist nicht als sachliche Steuerbefreiung ausgestaltet, sondern ist Teil der Tarifvorschriften. Durch die gesetzlich vorgesehene Hinzurechnung der steuerfreien Einnahmen und die Anwendung des daraus errechneten Steuersatzes bleibt der Grundfreibetrag auch nicht außer Ansatz; er wird vielmehr im Rahmen der Tarifiermittlung --wie für alle anderen Einkommen auch-- berücksichtigt. Diese Auslegung folgt aus Wortlaut und Zweck der Regelung des § 32a und § 32b EStG und entspricht der zu dieser Frage in der Literatur vertretenen herrschenden Meinung (Frotscher, Einkommensteuergesetz, § 32b Rdnrn. 8 a und 17 b; Schmidt/Heinicke, Einkommensteuergesetz, § 32b Rdnr. 1, m. w. N. ; Kübler, Der Betrieb --DB-- 1988, 986; Wied/Blümich, Einkommensteuergesetz, § 32b Rz. 54; Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 32b EStG Rz. 34; Schlüter, DB 2001, 119; FG München, Urteil vom 13. Dezember 2000 1 K 5536/99 , Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst --DStRE-- 2001, 462).
- 13** An dieser Rechtslage haben auch die im Jahre 1996 eingetretenen Gesetzesänderungen nichts geändert. Der aus anderen Gründen (Wegfall der Schattenveranlagung) neu gefasste Einleitungssatz des § 32b Abs. 2 EStG bestätigt diese vielmehr. Danach werden zur Berechnung des besonderen Steuersatzes die steuerfreien Einkünfte nicht mehr "bei der Berechnung der Einkommensteuer einbezogen". Es wird vielmehr "bei der Berechnung der Einkommensteuer das nach § 32a Abs. 1 EStG zu versteuernde Einkommen vermehrt oder vermindert" um die steuerfreien Beträge ohne Rücksicht darauf, ob das zu versteuernde Einkommen unterhalb des Grundfreibetrages liegt oder nicht (FG München in DStRE 2001, 462). Ebenso wenig lässt sich aus dem zwischenzeitlich weggefallenen § 32d EStG i. d. F. des Standortsicherungsgesetzes (StandOG) vom 13. September 1993 (BGBl I, 1569) der Wille des Gesetzgebers ableiten, den Grundfreibetrag auch dann stets unbesteuert zu belassen, wenn der Steuerpflichtige daneben dem Progressionsvorbehalt unterliegende Leistungen oder steuerfreie Einkünfte bezogen hat (a. A. Schmidt/Glanegger, a. a. O. , § 32a Rdnr. 8). Auch bei § 32d EStG war das zu versteuernde Einkommen um die Einkünfte und Leistungen zu erhöhen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen ( § 32d Abs. 2 Nr. 7 EStG ). Die gegenteilige Meinung würde im Übrigen dazu führen, dass der Progressionsvorbehalt, der auf Einkünfte jenseits des Grundfreibetrages anzuwenden wäre, einen mit der vertikalen Steuergerechtigkeit nicht im Einklang stehenden Progressionssprung zur Folge hätte.
- 14** 2. a) Die Anwendung des § 32b EStG führt im Streitfall dazu, dass eine Einkommensteuer von 1 882 DM anfällt, obwohl das zu versteuernde Einkommen der Klägerin lediglich 9 739 DM beträgt und damit unter dem Grundfreibetrag liegt. Diese gesetzliche Folge ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Sie verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG .
- 15** Der allgemeine Gleichheitssatz ist verletzt, wenn der Gesetzgeber eine Gruppe von Normadressaten anders behandelt als eine andere, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten. Daraus folgt für das Gebiet des Steuerrechts, dass die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtet werden muss. Das gilt insbesondere im Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen hin angelegt ist (BVerfG-Beschluss vom 29. Mai 1990 1 BvL 20, 26/84 und 4/86 , BVerfGE 82, 60, BStBl II 1990, 653).

- 16 Die Anwendung des Art. 3 Abs. 1 GG verlangt freilich den Vergleich von Lebensverhältnissen, die nicht in allen, sondern stets nur in einzelnen Elementen gleich sein können. Grundsätzlich ist es Sache des Gesetzgebers zu entscheiden, welche von diesen Elementen er als maßgeblich für eine Gleich- oder Ungleichbehandlung ansieht. So hat er bei der Erschließung von Steuerquellen weitgehende Gestaltungsfreiheit. Will er eine bestimmte Steuerquelle erschließen, andere hingegen nicht, dann ist der allgemeine Gleichheitssatz grundsätzlich solange nicht verletzt, als sich die Verschiedenbehandlung mit finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen oder steuertechnischen Erwägungen rechtfertigen lässt (ständige Rechtsprechung des BVerfG, vgl. Beschluss vom 29. November 1989 1 BvR 1402, 1528/87 , BVerfGE 81, 108, 117).
- 17 Der Steuergesetzgeber verfolgte mit der Einführung des Progressionsvorbehaltes das Ziel, Empfänger von Arbeitslosengeld und -hilfe finanziell im Ergebnis nicht besser zu stellen als mit den in § 111 Abs. 1 des Arbeitsförderungsgesetzes (AFG) genannten Teilbeträgen der letzten Nettobezüge. Durch die auf das Kalenderjahr abgestimmte Besteuerung, die Gewährung von auf das Kalenderjahr bezogenen Freibeträgen und die progressive Ausgestaltung des Einkommensteuertarifs werden die während eines Jahres nur zeitweise bezogenen Einkünfte von der Besteuerung entlastet. Vor Einführung des Progressionsvorbehaltes führte dies dazu, dass Steuerpflichtige, die nur während eines Teils des Jahres arbeitslos waren, je nach Dauer der Beschäftigungslosigkeit nahezu das gleiche Nettoeinkommen erreichten wie im Fall der Vollbeschäftigung und damit wesentlich mehr als die im AFG vorgesehenen Vomhundertsätze ihres infolge der Beschäftigungslosigkeit ausfallenden Nettoentgelts (BTDrucks 9/842 S. 67). Der Gesetzgeber hielt es gerade bei diesen Leistungen für erforderlich, dass ein deutlicher Abstand zu dem Einkommen der beschäftigten Arbeitnehmer erhalten bleiben müsse, damit die Bereitschaft zur Arbeitsaufnahme erhalten bleibe.
- 18 Diese Erwägungen rechtfertigen die Einbeziehung der Lohnersatzleistungen bei der Berechnung des Steuersatzes. Der Steuergesetzgeber ist von Verfassungs wegen grundsätzlich nicht gehindert, Einkommenssurrogate in die Besteuerung oder auch nur in den Tarif einzubeziehen, sofern hierbei die Grundsätze der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beachtet werden (BVerfG-Beschlüsse vom 3. Mai 1995 1 BvR 1176/88 , BStBl II 1995, 758, und vom 24. April 1995 1 BvR 231/89, Betriebs-Berater --BB-- 1995, 1624).
- 19 Dies ist hier der Fall. Der Progressionsvorbehalt berücksichtigt das Leistungsvermögen des Steuerpflichtigen in der verfassungsrechtlich gebotenen Weise. Lohnersatzleistungen sind ein geeigneter Maßstab für die Bestimmung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, denn sie decken keinen besonderen Aufwand des Steuerpflichtigen ab, sondern stehen dem Steuerpflichtigen zur Bestreitung seines Lebensunterhalts zur Verfügung. Steuerpflichtige, die im Kalenderjahr neben eigenen Einkünften Lohnersatzleistungen bezogen haben, sind wirtschaftlich leistungsfähiger als Steuerpflichtige, die gleich hohe Einkünfte ohne Lohnersatzleistungen erzielt haben. Es ist daher verfassungsrechtlich unbedenklich, dass Steuerpflichtige, die neben steuerpflichtigen Einkünften Lohnersatzleistungen bezogen haben, bei gleichem zu versteuernden Einkommen eine höhere Einkommensteuer zu leisten haben als Steuerpflichtige, die keine derartigen Leistungen bezogen haben (BVerfG-Beschlüsse in BStBl II 1995, 758, und in BB 1995, 1624).
- 20 b) Die Einbeziehung dieser Einkommenssurrogate in die Berechnung des Steuersatzes verletzt auch nicht die allgemeine Handlungsfreiheit der Klägerin ( Art. 2 Abs. 1 GG ) in deren Ausprägung als persönliche Entfaltung im vermögensrechtlichen oder im beruflichen Bereich ( Art. 14 Abs. 1 , Art. 12 Abs. 1 GG ). Danach dürfen Steuergesetze keine "erdrosselnde Wirkung" haben. Vielmehr darf das geschützte Freiheitsrecht nur so weit eingeschränkt werden, dass dem Steuerpflichtigen ein Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich erhalten bleibt. Der existenznotwendige Bedarf bildet von Verfassungs wegen die Untergrenze für den Zugriff durch die Einkommensteuer, denn dem der Einkommensteuer unterworfenen Steuerpflichtigen muss nach Erfüllung seiner Einkommensteuerschuld von seinem Erworbenen soviel verbleiben, als er zur Bestreitung seines notwendigen Lebensunterhalts benötigt. Der Gesetzgeber ist aber nicht verpflichtet, jeden Steuerpflichtigen vorweg in Höhe eines nach dem Existenzminimum berechneten Freibetrages von der Einkommensteuer zu verschonen, vielmehr ist es seine Sache, in welcher

Weise er dieser verfassungsrechtlichen Vorgabe Rechnung trägt (BVerfG in BVerfGE 87, 153, BStBl II 1993, 413).

- 21** Diesen Anforderungen ist im Streitfall genügt, denn der Klägerin verbleibt auch nach Abzug der Einkommensteuer ein Betrag von mehr als 24 000 DM zur Bestreitung ihres Lebensunterhalts und demnach erheblich mehr als der Grundfreibetrag in § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG . Aus der vorerwähnten Entscheidung des BVerfG folgt nicht, dass der Gesetzgeber gehindert ist, Lohnersatzleistungen zur Berechnung des Steuersatzes einzubeziehen. Vielmehr unterliegt es grundsätzlich der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, ob er diese insgesamt oder teilweise steuerfrei belässt oder im Rahmen des Progressionsvorbehalts in die Besteuerung einbezieht. Er ist zwar verpflichtet, ein allgemeines, für jedermann typisiertes Existenzminimum steuerlich freizustellen. Dieser Forderung ist der Gesetzgeber aber in § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG nachgekommen. Das Existenzminimum wird auch bei der Klägerin beachtet, denn bei der Berechnung des Tarifs wird zunächst der Grundfreibetrag abgesetzt und der Steuersatz lediglich unter Berücksichtigung der Einkünfte und Lohnersatzleistungen berechnet, die diesen Betrag übersteigen.
- 22** Der Gesetzgeber ist nur gehindert, steuerliche Entlastungen oder Freistellungen, die er an anderer Stelle im Einkommensteuerrecht gewährt und die andere Zielsetzungen verfolgen, gegenzurechnen, es sei denn, diese Entlastung werde allgemein gewährt und erfasse den existenzsichernden Aufwand. Dem Einwand des Steuerpflichtigen, sein Existenzminimum werde besteuert, könnte demnach nicht entgegengehalten werden, sein Existenzminimum werde durch steuerfrei belassene Leistungen wie etwa den Sparerfreibetrag oder sonstiger Freibeträge gesichert, denn damit setzte sich der Gesetzgeber in Widerspruch mit seinen eigenen Wertungen, wie sie im Einkommensteuerrecht ihren Niederschlag gefunden haben. Aus diesen Ausführungen des BVerfG ist aber nicht zu folgern, dass es dem Gesetzgeber untersagt wäre, bislang steuerfrei belassene Zahlungen in den Bereich der Einkommensbesteuerung oder --wie hinsichtlich der Lohnersatzleistungen der Fall-- zumindest zum Zwecke der Berechnung des Steuersatzes einzubeziehen. Der Gesetzgeber wäre hieran nur dann gehindert, wenn diese Freistellungen oder Leistungen einen beruflichen oder privaten unabweislichen Aufwand abgelten sollen oder aus anderen Gründen keinen geeigneten Maßstab für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen darstellten.

**23**