

2,46 % höher festgelegt als für den VZ 2021, in dem er 9.744 € betrug. Die tatsächliche Inflationsrate des Jahres 2021 habe jedoch 3,1 % betragen. Eine Erhöhung des Grundfreibetrags vom VZ 2021 zum VZ 2022 in diesem Ausmaß hätte zu einem Wert von 10.046 € geführt. Das StEntlG 2022 geht jedoch darüber hinaus und erhöht den Grundfreibetrag um weitere 3 % in Höhe der für das Jahr 2022 erwarteten Inflationsrate auf 10.347 €.

- ▷ **Veranlagungszeiträume 2023 und 2024:** Die (weiteren) Anhebungen des Grundfreibetrags folgen dem 14. Existenzminimumbericht (BTDrucks. 20/4443) und entsprechen grds. der üblichen Vorgehensweise (s. § 32a Anm. 10 und 21). Allerdings berücksichtigt der 14. Existenzminimumbericht die zum 1.1.2023 greifenden Änderungen im Sozialrecht, insbes. die Einführung des Bürgergelds (Bürgergeld-Gesetz v. 16.12.2022, BGBl. I 2022, 2328). Dadurch ergibt sich im Vergleich zum bisherigen Recht ein höherer Regelsatz, ua. auch wegen eines geänderten – nun zweistufigen – Fortschreibungsmechanismus (vgl. § 28a SGB XII idF des Bürgergeld-Gesetzes v. 16.12.2022, BGBl. I 2022, 2328). Dies wirkt sich auch auf das mittels Grundfreibetrag stl. freizustellende Existenzminimum aus. Die relative Anhebung der übrigen Tarifeckwerte – mit Ausnahme des unveränderten Eckwerts, ab dem der Reichensteuersatz greift (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5) – entspricht der in der Herbstprojektion der BReg. prognostizierten Inflationsrate für die Jahre 2022 (+ 7,2 %) und 2023 (+ 6,3 %). Damit soll die kalte Progression ausgeglichen werden. Nähere Auskunft hierüber gibt der Fünfte Steuerprogressionsbericht (BTDrucks. 20/4444).
- ▷ **Solidaritätszuschlag in den Veranlagungszeiträumen 2023 und 2024:** Erstmals erfolgt im Zuge einer Tarifierpassung auch eine Erhöhung des EStBetrags, ab dem ein Stpfl. zum SolZ herangezogen wird. Die entsprechenden Beträge in § 3 SolZG werden für den VZ 2023 um rund 3,46 % und für den VZ 2024 um weitere rund 3,35 % erhöht.
- ▶ **Bedeutung der Änderungen:** Angesichts der hohen Preissteigerungen, die sich nicht nur in der Inflationsrate, sondern auch in der Berechnung des Existenzminimums niederschlagen, fallen die Tarifierpassungen ungewöhnlich hoch aus. Im oberen Tarifbereich lösten sie gar eine Debatte innerhalb der Regierungskoalition aus, ob es einer solchen Entlastung für Gutverdiener bedurfte, denn der Koalitionsvertrag (Mehr Fortschritt wagen – Bündnis für Freiheit, Gerechtigkeit und Nachhaltigkeit, Koalitionsvertrag 2021–2025 zwischen der Sozialdemokratischen Partei Deutschlands [SPD], BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und den Freien Demokraten [FDP]) trifft keine Aussage zum Ausgleich der kalten Progression (zur Definition s. § 32a Anm. 6; Vorschläge, wie Steuerentlastungen allein auf kleine und mittlere Einkommen konzentriert werden könnten, diskutieren *Jarass*, BB 2021, 2718; *Stöwhase/Teuber*, BB 2022; 93). Allerdings gilt es zu bedenken, dass der Ausgleich der kalten Progression keine reale

Entlastung darstellt, sondern lediglich eine Fortschreibung des bestehenden Tarifgefüges aufgrund eines erhöhten Preisniveaus. Die zuvor getroffene Belastungsentscheidung wird substantiell beibehalten und lediglich an veränderte Rahmenbedingungen angepasst.

- ▷ **Veranlagungszeitraum 2022:** Eine nachträgliche Erhöhung des Grundfreibetrags ist ungewöhnlich. Auch wenn die BReg. in ihrem Gesetzentwurf zum StEntlG 2022 (BTDrucks. 20/1333, 12) dies nicht explizit benennt, erscheint die Anhebung notwendig, um die Steuerfreistellung des Existenzminimums im Kontext des stark gestiegenen Preisniveaus sicherzustellen (entsprechende Hinweise auch von *Dziadkowski*, BB 2022, 856; *Dziadkowski* BB 2022, 1882). Auch dass im Laufe des Jahres 2022 Sozialhilfeempfänger zusätzlich zum Regelsatz eine Einmalzahlung von 200 € erhielten (SofortzuschlG v. 23.5.2022, BGBl. I 2022, 760), die naturgemäß im Regelbedarf des letzten Existenzminimumberichts (BTDrucks. 19/22800) für 2022 noch nicht berücksichtigt ist, deutet klar in diese Richtung. Allerdings ist der angestellte Vergleich der letzten Grundfreibetragserhöhung ausgehend vom VZ 2021 zum VZ 2022 (+ 2,46 %) mit der Inflationsrate 2021 (+ 3,1 %) ungeeignet, um den Anpassungsbedarf treffgenau zu ermitteln, denn keine einzige Komponente des stl. Existenzminimums (Regelsatz, Kosten der Unterkunft, Heizkosten) wird üblicherweise im Zuge der Existenzminimumberichte mit der (allgemeinen) Inflationsrate fortgeschrieben. Daher könnten Zweifel aufkommen, ob diese Methode eine Unterdeckung wirklich ausschließen kann. Diese Frage kann jedoch offenbleiben, da zusätzlich eine Erhöhung um die zu diesem Zeitpunkt erwartete Inflationsrate 2022 von 3 % erfolgt. Das schafft einen hinreichenden Sicherheitspuffer.

Die übrigen für den VZ 2022 maßgeblichen Tarifeckwerte erfahren durch das StEntlG 2022 im Vergleich zur Fassung des 2. FamEntlG keine Änderung. Die Anpassungen in den Steuerberechnungsformeln in Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 bis 5 dienen lediglich dazu, die durch die Anhebung des Grundfreibetrags gewährte Entlastung auch für darüber liegende zVE zu berücksichtigen.

- ▷ **Veranlagungszeiträume 2023 und 2024:** Die Anpassung der Herleitung des stl. freizustellenden Existenzminimums an die geänderten sozialrechtl. Regelungen ist offenkundig zwingend. Doch auch im Kontext des Ausgleichs der kalten Progression (s. § 32a Anm. 6) gibt es – wenn auch weniger sichtbar – eine Neuerung. Bisher wurde die kalte Progression üblicherweise am Beispiel einer die Inflation ausgleichenden Lohnerhöhung definiert. Obwohl hier die Kaufkraft real unverändert bleibt, steigt aufgrund des progressiven Tarifs der relative Anteil der StBelastung – also der Durchschnittssteuersatz – an. In der Vergangenheit war dies eine tragfähige Begr. Allerdings geht die Herbstprojektion der BReg. davon aus, dass das Nominallohnwachstum in 2022 (+ 4,0 % bezogen auf den Bruttolohn je ArbN) hinter der

4. von 66 761 Euro bis 277 825 Euro:

$$0,42 \cdot x - 10\,602,13;$$

5. von 277 826 Euro an:

$$0,45 \cdot x - 18\,936,88.$$

³Die Größe „y“ ist ein Zehntausendstel des den Grundfreibetrag übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. ⁴Die Größe „z“ ist ein Zehntausendstel des 17 005 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. ⁵Die Größe „x“ ist das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete zu versteuernde Einkommen. ⁶Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden.

(2) bis (6) *unverändert*

Autor: Peter Mandler, Dipl.-Volksw., Dipl.-Finw. (FH),
Ministerialrat, Hessische Finanzverwaltung, Wiesbaden
Mitherausgeber: Michael Wendt, Rechtsanwalt/Steuerberater,
Vors. Richter am BFH aD, Köln

Schrifttum: Jarass, Steuerentlastung von kleinen und mittleren Einkommen?, BB 2021, 2718; Deutsche Bundesbank, Monatsbericht Juni 2022, 65; Dziadkowski, Einkommensteueranpassungen erforderlich, BB 2022, 856; Dziadkowski, Einkommensteuertarif 2022 evident realitätsfern, BB 2022, 1882; Stöwhase/Teuber, Steuerentlastung von kleinen und mittleren Einkommen – Umsetzungsmöglichkeiten im Rahmen der Tarifformel, BB 2022, 93; Dziadkowski, Neuausrichtung der Einkommensteuer erforderlich, BB 2023, 1.

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderungen: Das StEntlG 2022 erhöht den Grundfreibetrag für den VZ 2022, lässt die übrigen Tarifeckwerte im Vergleich zur Fassung des 2. FamEntlG v. 1.12.2020 (BGBl. I 2020, 2616; BStBl. I 2020, 1347) aber unverändert. Mit dem InfIAusG wird der Grundfreibetrag erneut, diesmal für den VZ 2023 und noch weiter ab dem VZ 2024 erhöht. Zudem hebt das InfIAusG die übrigen Tarifeckwerte an mit Ausnahme der Grenze, ab der der sog. Reichensteuersatz greift (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5). J 23-1

Rechtsentwicklung: J 23-2

► *Zur Gesetzesentwicklung bis 2020* s. § 32a Anm. 2.

► *StEntlG 2022 v. 23.5.2022* (BGBl. I 2022, 749; BStBl. I 2022, 662): Anhebung des Grundfreibetrags schon für den VZ 2022.

► **InflAusG v. 8.12.2022** (BGBl. I 2022, 2230; BStBl. I 2023, 3): Weitere Anhebung des Grundfreibetrags und Rechtsverschiebung der übrigen Tarifeckwerte mit Ausnahme des Tarifeckwerts, ab dem der sog. Reichensteuersatz greift.

J 23-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Anhebung des Grundfreibetrags durch das StEntlG 2022 gilt nach Art. 4 Abs. 1 StEntlG 2022 bereits für den VZ 2022. Der erste Schritt der Tarifanpassungen durch das InflAusG (Art. 2) kommt nach Art. 7 Abs. 1 InflAusG für den VZ 2023 zur Anwendung. Der zweite Schritt (Art. 3) greift nach Art. 7 Abs. 3 InflAusG ab dem VZ 2024.

J 23-4 **Grund und Bedeutung der Änderungen**

► **Grund der Änderungen:** Das StEntlG 2022 hebt den Grundfreibetrag um 363 € an, um den stärker als erwartet gestiegenen Verbraucherpreisen Rechnung zu tragen. Mit dem InflAusG wird der Grundfreibetrag für den VZ 2023 um weitere 561 € und ab dem VZ 2024 nochmals um 696 € erhöht, um auch hier das Existenzminimum stfrei zu stellen. Zudem erhöht das InflAusG die übrigen Tarifeckwerte im Ausmaß der erwarteten Inflationsraten für die Jahre 2022 (maßgeblich für VZ 2023) und 2023 (maßgeblich ab VZ 2024), um die kalte Progression auszugleichen. Der Tarifeckwert, ab dem der sog. Reichensteuersatz einsetzt (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5), bleibt jedoch unangetastet.

Für die einzelnen VZ ergeben sich folgende Eckwerte für den in seiner Struktur (s. § 32a Anm. 20) unveränderten Formeltarif (s. § 32a Anm. 5):

Tarif idF des	2. FamEntlastG	StEntlG 2022	InflAusG	InflAusG
vorgesehen für	VZ 2022	VZ 2022	VZ 2023	VZ 2024
tatsächliche Anwendung	–	VZ 2022	voraussichtlich VZ 2023	voraussichtlich VZ 2024
Grundfreibetrag	9.984 €	10.347 €	10.908 €	11.604 €
Ende 1. Progressionszone	14.926 €	14.926 €	15.999 €	17.005 €
Ende 2. Progressionszone	58.596 €	58.596 €	62.809 €	66.760 €
Ende 1. Proportionalzone	277.825 €	277.825 €	277.825 €	277.825 €

Angehoben werden zudem die EStBeträge, ab denen der SolZ erhoben wird (§ 3 SolZG).

▷ **Veranlagungszeitraum 2022:** Die nachträgliche Erhöhung des Grundfreibetrags für den VZ 2022 begründet die BReg. in ihrem Gesetzentwurf (BTDrucks. 20/1333, 12) mit der unerwartet hohen Inflationsrate. Das 2. FamEntlastG habe den Grundfreibetrag für den VZ 2022 um

prognostizierten Inflationsrate zurückbleibt (+ 7,2 %). Auch für 2023 wird dies erwartet (+ 4,5 % Nominallohnwachstum vs. + 6,3 % Inflation). Doch auch in diesem Szenario tritt kalte Progression auf, denn obwohl der Reallohn und somit die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sinkt, steigt ohne eine Tarifierhöhung die relative StBelastung. Kalte Progression kann sogar ohne Lohnerhöhungen auftreten, wenn ein durch Inflation real gemindert Einkommen unverändert besteuert wird, der Staat dem Bürger also trotz dessen gesunkener Leistungsfähigkeit einen konstanten Anteil des Einkommens abverlangt. Um auch diesen Konstellationen Rechnung zu tragen, wurde im Fünften Steuerprogressionsbericht (BTDrucks. 20/4444) die Definition der kalten Progression entsprechend erweitert.

Die unerwartet hohe Inflationsrate fachte die Diskussion über Für und Wider des Abstellens auf eine Prognose, wie es im Zuge der Steuerprogressionsberichte geschieht, an. Das alternative Konzept wäre eine – ggf. automatische – Bezugnahme auf die tatsächliche Inflationsrate. Nach einer Untersuchung der Bundesbank (*Deutsche Bundesbank*, Monatsbericht Juni 2022, 65) war das bisherige Verfahren seit seiner Einf. mit dem VZ 2013 in einer Gesamtschau in der Lage, die kalte Progression auszugleichen.

- ▷ **Solidaritätszuschlag in den Veranlagungszeiträumen 2023 und 2024:** Bereits durch die Anpassung des EStTarifs steigen die Einkommensgrenzen, ab denen der SolZ greift, denn die in § 3 SolZG genannten EStBeträge fallen dadurch erst bei einem höheren Einkommen an. Die (erstmalige) Anpassung auch dieser Beträge ist also erklärungsbedürftig. Sie war im Regierungsentwurf des InflAusG (BTDrucks. 20/3871) noch nicht enthalten. Das Ausmaß der Anhebung von rund 3,46 % und rund 3,35 % steht dabei – anders als beim EStTarif – nicht in Bezug zur Inflationsrate. Vielmehr beruht sie auf dem mit dem Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 v. 10.12.2019 (BGBl. I 2019, 2115) verfolgten Ziel, 90 % der zuvor mit SolZ belasteten Stpfl. ab dem Jahr 2021 vollständig von dieser Abgabe zu entlasten (vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des FinAussch. des Deutschen Bundestages v. 9.11.2022 zum Entwurf des InflAusG, BTDrucks. 20/4378, 26). Zwar beinhalten die Gesetzesmaterialien keine genauen Berechnungsgrundlagen, doch ist davon auszugehen, dass die Anpassungen so erfolgten, dass auch in den VZ 2023 und 2024 ein entsprechender Anteil der Stpfl. keinen SolZ zahlen muss.

zvE, ab dem SolZ anfällt	Grundtarif	Splittingtarif
VZ 2022	63.999 €	127.998 €
VZ 2023	65.517 €	131.034 €
VZ 2024	68.410 €	136.820 €

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Anpassung des Tarifs zur steuerlichen Freistellung des gestiegenen Existenzminimums und zum Ausgleich der kalten Progression.
- ▶ **Fundstellen:** Steuerentlastungsgesetz 2022 – StEntlG 2022 v. 23.5.2022 (BGBl. I 2022, 749; BStBl. I 2022, 662); Gesetz zum Ausgleich der Inflation durch einen fairen Einkommensteuertarif sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen (Inflationsausgleichsgesetz – InflAusG) v. 8.12.2022 (BGBl. I 2022, 2230; BStBl. I 2023, 3).

§ 32a Einkommensteuertarif

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366),
zuletzt geändert durch InflAusG v. 8.12.2022
(BGBl. I 2022, 2230; BStBl. I 2023, 3)

[Wortlaut des Absatzes 1 für VZ 2022:]

(1) ¹Die tarifliche Einkommensteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen. ²Sie beträgt ab dem Veranlagungszeitraum 2022 vorbehaltlich der §§ 32b, 32d, 34, 34a, 34b und 34c jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen

1. bis 10 347 Euro (Grundfreibetrag):

0;

2. von 10 348 Euro bis 14 926 Euro:

$(1\,088,67 \cdot y + 1\,400) \cdot y$;

3. von 14 927 Euro bis 58 596 Euro:

$(206,43 \cdot z + 2\,397) \cdot z + 869,32$;

4. von 58 597 Euro bis 277 825 Euro:

$0,42 \cdot x - 9\,336,45$;

5. von 277 826 Euro an:

$0,45 \cdot x - 17\,671,20$.

³Die Größe „y“ ist ein Zehntausendstel des den Grundfreibetrag übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. ⁴Die Größe „z“ ist ein Zehntausendstel des 14 926 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. ⁵Die Größe „x“ ist das auf einen vollen Euro-

§ 32a | Jahreskommentierung 2023

Betrag abgerundete zu versteuernde Einkommen. ⁶Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden.

[Wortlaut des Absatzes 1 für VZ 2023:]

(1) ¹Die tarifliche Einkommensteuer bemisst sich nach dem auf volle Euro abgerundeten zu versteuernden Einkommen. ²Sie beträgt im Veranlagungszeitraum 2023 vorbehaltlich der §§ 32b, 32d, 34, 34a, 34b und 34c jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen

1. bis 10 908 Euro (Grundfreibetrag):

0;

2. von 10 909 Euro bis 15 999 Euro:

$(979,18 \cdot y + 1\,400) \cdot y$;

3. von 16 000 Euro bis 62 809 Euro:

$(192,59 \cdot z + 2\,397) \cdot z + 966,53$;

4. von 62 810 Euro bis 277 825 Euro:

$0,42 \cdot x - 9\,972,98$;

5. von 277 826 Euro an:

$0,45 \cdot x - 18\,307,73$.

³Die Größe „y“ ist ein Zehntausendstel des den Grundfreibetrag übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. ⁴Die Größe „z“ ist ein Zehntausendstel des 15 999 Euro übersteigenden Teils des auf einen vollen Euro-Betrag abgerundeten zu versteuernden Einkommens. ⁵Die Größe „x“ ist das auf einen vollen Euro-Betrag abgerundete zu versteuernde Einkommen. ⁶Der sich ergebende Steuerbetrag ist auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden.

[Wortlaut des Absatzes 1 ab VZ 2024:]

(1) ¹Die tarifliche Einkommensteuer bemisst sich nach dem auf volle Euro abgerundeten zu versteuernden Einkommen. ²Sie beträgt ab dem Veranlagungszeitraum 2024 vorbehaltlich der §§ 32b, 32d, 34, 34a, 34b und 34c jeweils in Euro für zu versteuernde Einkommen

1. bis 11 604 Euro (Grundfreibetrag):

0;

2. von 11 605 Euro bis 17 005 Euro:

$(922,98 \cdot y + 1\,400) \cdot y$;

3. von 17 006 Euro bis 66 760 Euro:

$(181,19 \cdot z + 2\,397) \cdot z + 1\,025,38$;