

# Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags (BT-Drucks. 18/4649)

Prof. Dr. Frank Hechtner (Freie Universität Berlin)

## 1. Zu dem Gesetzentwurf allgemein

Mit dem Gesetzentwurf soll der Einkommensteuertarif (Grundfreibetrag) für die Jahre 2015 und 2016 angepasst werden. Weiterhin soll der Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG und das Kindergeld nach § 66 Abs. 1 EStG erhöht werden. Anpassungsbedarf bei dem Existenzminimum von Erwachsenen und Kindern haben sich nach den Berechnungen des 10. Existenzminimumberichts ergeben. Dieser wurde am 30.01.2015 auf BT-Drucks. 18/3893 vorgelegt. Die vorgesehenen Anpassungen sollen die verfassungsrechtlich gebotene Freistellung der Existenzminima garantieren.

Der Gesetzentwurf auf BT-Drucks. 18/4649 wurde am 20.04.2015 vorgelegt. **Es ist zu kritisieren, dass der Gesetzentwurf erst spät vorgelegt wurde. Die Änderungen an dem Tarif für 2015 müssen nun unterjährig durchgeführt werden, was zu zusätzlichen Bürokratiekosten u.a. für Wirtschaft und Arbeitnehmer führt.** Die verzögerte Vorlage des Gesetzentwurfs hängt nicht zuletzt mit einer ebenfalls verzögerten Vorlage des 10. Existenzminimumberichts zusammen. Insgesamt sind durch die Verzögerungen diverse Unsicherheiten bei den Steuerpflichtigen und der Wirtschaft entstanden, die vermeidbar gewesen wären. Nicht zuletzt die strittige Frage über eine geeignete Entlastung der Alleinerziehenden hat die zügige Umsetzung der gebotenen Tarifentlastung behindert. **Kritisch ist anzumerken, dass eine einzige politische Streitfrage (hier die Entlastung der Alleinerziehenden) letztendlich die gebotene Steuerentlastung von Millionen von Steuerpflichtigen und Kindern in 2015 zeitlich massiv verzögert hat. Ausdrücklich ist es daher zu begrüßen, dass das federführende Ressort und der Bundesfinanzminister die gebotene Entlastung nun auf den Weg gebracht und einen entsprechenden Gesetzentwurf vorgelegt hat,** obgleich die Frage einer steuerlichen Entlastung von Alleinerziehenden im Gesetzentwurf noch nicht angesprochen wird. Die Entlastung der Alleinerziehenden sollte im Rahmen der weiteren parlamentarischen Beratungen umgesetzt werden. Die Koalitionsfraktionen haben hierzu einen Entwurf vorgelegt.

## 2. Zu dem Gesetzentwurf

### 2.1. Anhebung des Grundfreibetrags

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass in 2015 und 2016 jeweils der Grundfreibetrag angehoben wird. Die Abhebung des Grundfreibetrags orientiert sich an den Berechnungen zur Höhe des steuerlich zu verschonenden Existenzminimums nach den Berechnungen im 10. Existenzminimumbericht. Die übrigen Tarifeckwerte sollen nach dem Gesetzentwurf nicht angehoben werden. Durch die isolierte Anhebung des Grundfreibetrags wird auch ein wesentlicher Teil der kalten Progression für die Jahre 2015 und 2016 – jedenfalls für untere und mittlere Einkommen – beseitigt.

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass in 2015 der Grundfreibetrag von 8.352€ auf 8.472€ (+120€, +1,34%) und in 2016 abermals von 8.472€ auf 8.652€ (+180€, +2,21%) steigt (Steigerung über zwei Jahre von 300€, +3,60%).

Die prozentuale Steigerung des Grundfreibetrags liegt damit über der Veränderung des (prognostizierten) Verbraucherpreisindex (VPI). Ursächlich hierfür ist der Umstand, dass der VPI auf einen gemischten Warenkorb abstellt, der von den Gütern und Dienstleistungen abweicht, die bei der Berechnung des Existenzminimums vornehmlich berücksichtigt werden (hier insbesondere der Mindestbedarf nach dem Sozialhilferecht ausgedrückt durch den Regelbedarf, die Miete und die Heizkosten).

Die konkreten Berechnungen ergeben sich aus dem 10. Existenzminimumbericht und orientieren sich an den verfassungsrechtlichen Vorgaben. Die ermittelten Werte wurden prognostisch errechnet und stellen damit eine ex ante Betrachtung für die Jahre 2015 und 2016 dar. Diese fußt folglich auf Annahmen für die Zukunft, wodurch die prognostizierten Werte mit einer gewissen Unsicherheit behaftet sind. **Hierbei ist hervorzuheben, dass neben den Regelbedarfen auch die Heizkosten auf den Ergebnissen der Einkommens- und Verbraucherstichprobe (EVS) 2008 basieren. Bei der Ermittlung der Heizkosten hat die Bundesregierung gegenüber den Berechnungen aus dem 9. Existenzminimumbericht die Fortschreibungsraten deutlich gesenkt. Im 9. Existenzminimumbericht wurde noch mit einer jährlichen Erhöhung der Heizkosten von 4,9% gerechnet, nunmehr werden die Werte aus 2008 einheitlich mit einer deutlich geringeren Wachstumsrate von 2,3% fortgeschrieben. Auf welcher Datengrundlage die Absenkung der Fortschreibungsraten basiert, ist unklar. Es wäre daher zu überlegen, dass mit Verfügbarkeit der kompletten EVS 2013 die Ergebnisse noch einmal überprüft werden.**

## 2.2. Anhebung des Kinderfreibetrags

Der Staat ist verfassungsrechtlich verpflichtet, ein Einkommen des Steuerpflichtigen steuerfrei zu stellen, so dass dieser mit dem steuerunbelasteten Einkommen ein menschenwürdiges Dasein führen kann (Existenzminimum).<sup>1</sup> Dieses verfassungsrechtliche Gebot gilt für alle Familienmitglieder.<sup>2</sup> Der Staat hat folglich die geminderte steuerliche Leistungsfähigkeit der Eltern infolge der Unterhaltspflicht gegenüber den Kindern als auch die Mehrbelastung infolge der Versorgung und der Betreuung und der Erziehung der Kinder im Steuerrecht adäquat abzubilden. Im derzeitigen Familienleistungsausgleich wird dies durch die alternierenden Instrumente Freibetrag für das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag) und Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (BEA) oder durch das Kindergeld bewirkt. Die Berechnungsmethodik zur Bestimmung des Existenzminimums der Kinder unterscheidet sich dabei nicht grundsätzlich von der Berechnungsmethodik zur Bestimmung des Existenzminimums bei Erwachsenen.<sup>3</sup>

Der derzeitige Gesetzentwurf sieht einen Anpassungsbedarf für die Höhe des Kindesexistenzminimums in den Jahren 2015 und 2016 vor. Eine (rückwirkende) Erhöhung des

<sup>1</sup> Vgl. BVerfG vom 29.05.1990, 1 BvL 20, 26/84, 1 BvL 4/86, Rz. 104, BVerfGE 82, 60.

<sup>2</sup> Vgl. BVerfG vom 29.05.1990, 1 BvL 20, 26/84, 1 BvL 4/86, Rz. 105, BVerfGE 82, 60.

<sup>3</sup> Vgl. u.a. BVerfG vom 10.11.1998, 2 BvL 42/93, Rz. 160, BVerfGE 99, 246.

Kinderfreibetrags für das Jahr 2014 sieht der Gesetzentwurf dagegen nicht vor. Der Anpassungsbedarf für die Jahre 2015 und 2016 orientiert sich an den Berechnungen im 10. Existenzminimumbericht. **Aussagen zu der verfassungsrechtlich gebotenen Höhe des Existenzminimums für Kinder für das Jahr 2014 finden sich im 10. Existenzminimumbericht nicht. Dagegen stellt der 9. Existenzminimumbericht vom 07.11.2012 fest, dass für das Jahr 2014 der Kinderfreibetrag um 36€ pro Elternteil (damit also in der Summe um 72€) zu erhöhen ist, damit die verfassungsrechtlich gebotene Freistellung bei den Eltern bewirkt wird.**

Die jeweiligen Existenzminimumberichte sind prognostisch angelegt. Die im 9. Existenzminimumbericht festgestellte Unterdeckung des Kinderfreibetrags beruhte folglich auf einer ex ante Berechnung. Der Kinderfreibetrag als Wert für das sächliche Existenzminimum für Kinder setzt sich dabei nach den Berechnungen im 10. Existenzminimumbericht aus dem Regelsatz, eines Betrages für Bildung und Teilhabe, eines Betrages für die Kosten der Unterkunft und eines Betrages für die Heizkosten zusammen. Jedenfalls für den Regelsatz und für die Unterkunftskosten liegen gegenüber dem 9. Existenzminimumbericht mittlerweile aktualisierte Werte aus dem 10. Existenzminimumbericht vor, wobei der Regelsatz auch auf der EVS basiert. **Die Heizkosten werden im 10. Existenzminimumbericht weiterhin aus der EVS 2008 abgeleitet, wobei der Wert aus 2008 nun mit einer geringeren Wachstumsrate (hier 2,3%, anstatt bisher 4,9%) fortgeschrieben wird.** Aufgrund welcher Erkenntnisse die Wachstumsrate auch für vergangene Perioden (vor Erscheinen des 9. Existenzminimumberichts in 2012) nach unten korrigiert wurde, bleibt im 10. Existenzminimumbericht offen.

Die aktualisierten Werte zur Bestimmung des sächlichen Existenzminimums für Kinder aus dem 10. Existenzminimumbericht ermöglichen es, den prognostizierten Wert für den Kinderfreibetrag für 2014 zu validieren (ex post Rechnung). **Auf der Grundlage eigener Berechnungen unter Beibehaltung der Rechenmethodik gem. des Existenzminimumberichts ist auch im Zuge einer ex post Rechnung festzustellen, dass – abseits der konkreten Höhe der Wachstumsrate für die Heizkosten – sich ex post eine Unterdeckung des sächlichen Existenzminimums für das Jahr 2014 ergibt.**

Bei der eigenen Berechnung wird der nicht zu beanstandenden Wertung des Gesetzgebers gefolgt, dass ein monatlicher Betrag für Teilhabe und Bildung im Rahmen des sächlichen Existenzminimums für Kinder berücksichtigt wird. Neben des sächlichen Existenzminimums werden pauschaliert Kosten für die Betreuung, Erziehung und Ausbildung durch den BEA berücksichtigt. Eine Steuerfreistellung dieser Komponenten wurde vom Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 10.11.1998 festgestellt.<sup>4</sup> Die Bundesregierung hat seit dem 8. Existenzminimumbericht vom 30.05.2011 den Betrag für die Teilhabe und die Bildung dem sächlichen Existenzminimum zugerechnet. Grund hierfür war eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 09.02.2010 zu Berechnungsmethodik für Sozialleistungen (Regelleistungen nach SGB 2).<sup>5</sup> Der BFH vertritt dagegen mit Beschluss vom 19.03.2014, III B 74/13 (Rz. 24), die Auffassung, dass der Betrag für die Bildung und die Teilhabe bereits adäquat im BEA berücksichtigt wird.

---

<sup>4</sup> Vgl. BVerfG vom 10.11.1998, 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, Rz. 92, BVerfGE 99, 216

<sup>5</sup> Vgl. BVerfG vom 09.02.2010, 1 BvL 1/09, 1 BvL 3/09, 1 BvL 4/09, BVerfGE 125, 175.

**M.E. ist der Sichtweise des BFH nicht zwingend zu folgen. Jedenfalls ergibt sich eine derartige Implikation des BFH nicht aus den Gesetzesmaterialien oder der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts:**

Der BEA wurde letztmalig durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009 erhöht. Die Erhöhung wurde mit der Notwendigkeit zu einer besseren steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen der Familien für die Betreuung und Erziehung oder Ausbildung der Kinder begründet.<sup>6</sup> Die verfassungsrechtlichen Vorgaben zur Berücksichtigung eines Betrages für die Bildung und die Teilhabe gehen (s.o.) auf das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 09.02.2010 zurück.<sup>7</sup> Das Urteil erging also nach der letztmaligen Anpassung des BEA. Sollte der Betrag für die Teilhabe gem. der Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts daher im BEA wiederzufinden sein, dann hätte der Gesetzgeber nach Urteilsverkündung die Höhe des BEA überprüfen und/oder anpassen müssen. Ausweislich der Gesetzesmaterialien ist dies allerdings nicht geschehen. Es erscheint m.E. daher schlüssig, dass der Gesetzgeber die verfassungsrechtlichen Implikationen zur Berücksichtigung des Betrages für die Teilhabe zutreffend bei der Ermittlung des sächlichen Existenzminimums für Kinder berücksichtigt hat, so wie dies auch die Existenzminimumberichte widerspiegeln. Inwieweit eine Berücksichtigung beim BEA seitens des Gesetzgebers (so der BFH) nicht zu beanstanden wäre, kann hier offen bleiben. **Würde allerdings der Betrag für die Teilhabe aus dem Betrag für das sächliche Existenzminimum herausgerechnet (19€ im Monat, 228€ im Jahr), so wäre die Frage, ob bei dem Kinderfreibetrag im Jahr 2014 eine Unterdeckung besteht, anders zu beantworten. Allerdings ergäbe sich dann m.E. im Gegenzug die Pflicht, den BEA der Höhe nach zu überprüfen und adäquat um 228€ zu erhöhen. Andernfalls würde die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 09.02.2010 nicht sachgerecht im Steuergesetz berücksichtigt werden.**

Es ist ferner drauf hinzuweisen, dass sich die Bemessung des Kinderfreibetrags (allgemein des Existenzminimums) an dem Sozialhilferecht zu orientieren hat, Untergrenze sind also die gewährten Sozialleistungen.<sup>8</sup> Das Bundesverfassungsgericht hatte festgestellt, dass sich die Bedarfe der Kinder an den kindlichen Entwicklungsphasen zu orientieren hat:<sup>9</sup> So sei ein zusätzlicher Bedarf vor allem bei schulpflichtigen Kindern zu erwarten. Notwendige Aufwendungen zur Erfüllung schulischer Pflichten seien zu berücksichtigen. **Insgesamt kann die Berücksichtigung eines Betrages für Bildung und Teilhabe bei dem sächlichen Existenzminimum der Kinder damit als methodische Neuausrichtung zur Ermittlung/Berechnung der Regelbedarfe insgesamt (Regelbedarfe und individuelle Sonder- und Mehrbedarfe) verstanden werden. Damit ist aber m.E. nicht (zwangsläufig) davon auszugehen, dass der Betrag für Bildung und Teilhabe Bestandteil des BEA ist, sondern vielmehr die Regelbedarfe um typische Bedarfselemente „ergänzt“.**

**Abseits der verfassungsrechtlichen Würdigung ist die geschilderte Fragestellung infolge der dargestellten unterschiedlichen Sichtweisen letztendlich auch eine steuerpolitische Entscheidung des Gesetzgebers. Diese steuerpolitische Entscheidung zur Erhöhung des Kinderfreibetrags für 2014 wurde von der Bundesregierung in der letzten Legislaturperiode jedenfalls nicht bestritten, sondern vielmehr zugesagt.** So hatte der Bundesfinanzminister mit Pressemitteilung vom 07.11.2012

<sup>6</sup> Vgl. BT-Drucks. 17/15, S. 18.

<sup>7</sup> Vgl. BVerfG vom 09.02.2010, 1 BvL 1/09, 1 BvL 3/09, 1 BvL 4/09, BVerfGE 125, 175.

<sup>8</sup> Vgl. BVerfG vom 10.11.1998, 2 BvR 42/93, BVerfGE 99, 246

<sup>9</sup> Vgl. BVerfG vom 09.02.2010, 1 BvL 1/09, 1 BvL 3/09, 1 BvL 4/09, Rz. 191, BVerfGE 125, 175.

festgestellt: „Hinsichtlich des Kinderfreibetrags hat der 9. Existenzminimumbericht aufgezeigt, dass bis einschließlich 2013 kein Erhebungsbedarf besteht. Erst ab 2014 weist der Kinderfreibetrag eine leichte Unterdeckung von 72 Euro auf, so dass eine Erhöhung erforderlich wird. Auch dies wird die Bundesregierung rechtzeitig gesetzgeberisch auf den Weg bringen.“

**Der Gesetzgeber ist daher angehalten, diese getroffene Entscheidung aus der Vergangenheit nun umzusetzen und den Kinderfreibetrag rückwirkend für 2014 zu erhöhen, auch, um mögliche verfassungsrechtliche Bedenken einer Unterdeckung des Kinderfreibetrags in 2014 auszuräumen.<sup>10</sup> Die Anhebung des Kinderfreibetrags ist rückwirkend für 2014 vorzunehmen und sollte sich auf alle Fälle beziehen.<sup>11</sup> Hinsichtlich der konkreten Höhe sollte dabei auf den Wert aus dem 9. Existenzminimumbericht abgestellt werden (hier 72€ pro Kind).**

Die rückwirkende Anhebung des Kinderfreibetrags für 2014 führt, jedenfalls bei der Einkommensteuer, nur bei höheren Einkommen zu Entlastungen. Gleichwohl wäre in der Vergangenheit zu erwägen gewesen, auch das Kindergeld für 2014 entsprechend anzupassen. **Als Ausgleich für eine nicht vorgenommene entsprechende Anpassung des Kindergelds bei einer Erhöhung des Kinderfreibetrags für 2014 sollte der Gesetzgeber erwägen, die im Gesetzentwurf geplante zweite Stufe der Kindergelderhöhung in 2016 bereits auf das Jahr 2015 vorzuziehen. Damit ergäbe sich eine Erhöhung des Kindergelds in 2015 von 6€ pro Monat und Kind.**

### **2.3. Anhebung des Kindergelds**

Das Gesetzentwurf sieht vor, dass das Kindergeld für 2015 um jeweils 4€ pro Monat und Kind und in 2016 dann nochmals um 2€ pro Monat und Kind erhöht werden soll. **Die Erhöhung des Kindergeldes liegt im Ermessen des Gesetzgebers, da es keine verfassungsrechtlichen Vorgaben gibt, dass das Kindergeld automatisch mit einer Erhöhung des Kinderfreibetrags steigen muss. Der Bundestag hatte am 02.06.1995 allerdings festgehalten, dass das Kindergeld auch steigen soll, wenn der Kinderfreibetrag steigt.** Die Erhöhung sollte dabei in dem Maße erfolgen, dass die Grenze des kritischen Einkommens, bei welchem Kinderfreibeträge und Kindergeld zu identischen Entlastungen führen, nicht verändert wird.

**Diese kritische Grenze liegt unter Anwendung des Tarifs 2014 bei einem Kind und Berücksichtigung des Splittingverfahrens bei einem zu versteuerndem Einkommen von 63.391,42€.<sup>12</sup> Erzielt der Steuerpflichtige ein höheres Einkommen, dann werden die Kinderfreibeträge angesetzt, da diese in der Summe eine steuerliche Entlastung bewirken, die über dem jährlichen Betrag des Kindergeldes liegen. Wird diese kritische Einkommensgrenze fixiert und der Tarif für 2016 (gem. Gesetzentwurf) angewendet, so wäre die dargestellte Indifferenzbedingung nur erfüllt, wenn das Kindergeld insgesamt um 6,14€ angehoben würde.**

---

<sup>10</sup> Hieraus ergeben sich nach Berechnungen der Bundesregierung auf BT-Drucks. 18/3813, Seite 12, Steuermindereinnahmen von ca. 110 Mio. €.

<sup>11</sup> In Einzelfällen können dies auch Fälle sein, die verfahrensrechtlich bereits abgeschlossen sind. Eine begünstigende Änderung ist gleichwohl zulässig. Im Übrigen ist davon auszugehen, dass ein Großteil der Veranlagungen noch nicht (verfahrensrechtlich) abgeschlossen sind.

<sup>12</sup> Eine mathematisch exakte Lösung ist nur möglich, wenn die Rundungsvorschriften des § 32a EStG vernachlässigt werden.

Würde dagegen ein Tarif in 2016 unterstellt, bei welchem die übrigen Tarifeckwerte bereits um 1,5% gegenüber den Werten aus 2015 nach rechts verschoben wurden (Ausnahme: der Grundfreibetrag – hier ergibt sich ein Wert von 8.472€), **dann fiel die theoretisch notwendige Gesamterhöhung des Kindergeldes geringer aus. Der Wert beträgt dann nur noch 4,91€.** Bei einer Verschiebung sämtlicher Tarifeckwerte und einer Erhöhung des Kindergelds um insgesamt 6€ pro Monat und Kind nimmt folglich bei gegebenem Einkommen die „Sozialkomponenten“ des Kindergeldes zu.

#### 2.4. Bürokratiekosten durch die rückwirkende Anhebung in 2015

Die Anhebung des Grundfreibetrags und des Kinderfreibetrags für 2015 erfolgt unecht rückwirkend. Nach Veröffentlichung der entsprechenden Programmablaufpläne haben die Arbeitgeber bei der Erhebung der Lohnsteuer dann die neue Tarifvorschrift zu berücksichtigen. Nach § 41c Abs. 1 Satz 2 EStG ist der Arbeitgeber, wenn er elektronische Lohnabrechnungssysteme einsetzt, verpflichtet, die für die Vergangenheit zu viel erhobene Lohnsteuer zu erstatten. Dies kann u.a. durch eine Korrektur der vergangenen Lohnabrechnungszeiträume erfolgen.

**Durch die verspätete Gesetzesvorlage entstehen im Ergebnis zusätzliche Bürokratiekosten für die Wirtschaft, da diese millionenfach Lohnabrechnungen korrigieren muss. Vor diesem Hintergrund ist die Aussage des Nationalen Normenkontrollrates unverständlich, dass der Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft nur mit „geringen Auswirkungen“ zu beziffern ist.** M.E. wird die Wirtschaft durch die rückwirkende Korrektur wirtschaftlich zusätzlich belastet. Diese zusätzlichen Bürokratiekosten wären durch einen rechtzeitigen Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens in 2014 vermeidbar gewesen.

### 3. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

#### 3.1. Anhebung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende

Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b EStG soll pauschalierend die höheren Kosten für die eigene Lebens- und Haushaltsführung der Alleinerziehenden berücksichtigen. Alleinerziehende können entgegen Eltern, die gemeinsam einen Haushalt führen, keine Synergieeffekte bei der Führung des Haushalts realisieren. Derartige Synergieeffekte ergeben sich u.a. in der Aufteilung, welche Personen in welcher Höhe zu dem Erwerbseinkommen beitragen. Daneben ergeben sich bei Haushalten, in denen beide Elternteile leben, Synergieeffekte bei der Betreuung und Erziehung der Kinder. Derartige teilweise auch nicht monetäre Synergieeffekte sollen insgesamt durch den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende berücksichtigt werden.

Das Bundesverfassungsgericht hat offen gelassen, ob die Regelung eine reine Sozialzwecknorm darstellt oder im Rahmen des subjektiven Nettoprinzip tatsächlich Mehrbelastungen der Alleinerziehenden pauschalierend berücksichtigt.<sup>13</sup> Jedenfalls sei die Regelung in ihrer derzeitigen Ausgestaltung verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Da der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende auch Mehrbelastungen im Bereich der Betreuung und Erziehung pauschalierend berücksichtigen soll, flankiert die Regelung die übrigen Normen, die diesbezüglich im Steuergesetz vorzufinden sind. Dies sind insbesondere die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für die

---

<sup>13</sup> Vgl. BVerfG vom 22.05.2009, 2 BvR 310/07, BVerfGK 15, 521.

Betreuung von Kindern (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG) sowie der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (§ 32 Abs. 6 EStG).

Der Änderungsantrag der Koalitionsfraktionen sieht eine deutliche Erhöhung des Entlastungsbetrags und eine Staffelung nach Kindern vor. Der jährliche Entlastungsbetrag soll um 600€ von 1.308€ auf 1.908€ erhöht werden. Der jährliche Entlastungsbetrag soll sich für jedes weitere Kind (ab dem zweiten Kind) um jeweils 240€ erhöhen. Mit der Änderung wird eine Forderung aus dem Koalitionsvertrag erfüllt.

**Es ist zu begrüßen, dass der den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende angehoben und zudem nach der Anzahl der Kinder gestaffelt wird.** Hinsichtlich der konkreten Höhe der Anhebung des Entlastungsbetrags steht dem Gesetzgeber ein weitreichender Gestaltungsspielraum zu. Jedenfalls ist der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende m.E. nicht dahingehend zu verstehen, dass hierdurch eine Art „Familiensplitting“ gewährt werden soll. **Demzufolge muss sich m.E. die Höhe des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende nicht an der Höhe des Grundfreibetrags orientieren.**

**Der Entlastungsbetrag wird nach der Summe der Einkünfte in Abzug gebracht, der Entlastungsbetrag setzt somit an der Bemessungsgrundlage an. Demzufolge ergibt sich eine progressive Entlastung aus dem Entlastungsbetrag mit der Höhe des Einkommens. Aus systematischen Gründen sollte m.E. an dieser Methode festgehalten werden.** Die damalige Gesetzesbegründung bei Einführung des Entlastungsbetrags deutet m.E. darauf hin, dass der Entlastungsbetrag vornehmlich die tatsächlichen Mehrbelastungen der Alleinerziehenden abdecken soll. **Ferner setzten ähnliche Instrumente (Kinderbetreuungskosten, BEA) ebenfalls an der Bemessungsgrundlage an. Im Ergebnis ist daher m.E. bereits aus systematischen Erwägungen ein Abzug von der Steuerschuld nicht zu präferieren, jedenfalls dann nicht, wenn der Sozialzweck nicht im Vordergrund steht.** Durch einen Abzug von der Steuerschuld würden im Übrigen auch jene Steuerpflichtigen nicht profitieren, die ohnehin keine Steuern zu zahlen haben. Typischerweise führen die Abzugsbeträge von der Steuerschuld zu keiner Steuererstattung.

**Dem Gesetzgeber steht es indes frei, die Förderung der Alleinerziehenden aus sozialpolitischen Gründen stärker auszuweiten. Dann aber sollte eine Förderung eher im Bereich der Sozialgesetze umgesetzt werden.**

### 3.2. Höhe der Entlastungswirkung

Zur Berechnung der Entlastung wird das Veranlagungsverfahren 2015 simuliert. Es wird hierbei die Steuerschuld ermittelt, die sich unter Anwendung der derzeitigen Rechtslage und unter Anwendung der geplanten Änderung ergibt. Bei der Veranlagungssimulation wird von der geltenden Rechtslage 2015 ausgegangen, es gilt damit der Tarif nach § 32a EStG zum Stand 01.01.2015 (damit ohne geplante Anhebung des Grundfreibetrags). Es wird ferner angenommen, dass die alleinerziehende Person nicht dem Splittingtarif unterworfen wird. Weiterhin wird angenommen, dass das Kindergeld jeweils hälftig der steuerpflichtigen Person (alleinerziehend nach § 24b EStG) zusteht. Eine Übertragung der Kinderfreibeträge auf insgesamt eine Person wird nicht angenommen (§ 32 Abs. 6 Sätze 6, 8 EStG). Die dargestellten Entlastungen berücksichtigen die Einkommensteuer und den Solidaritätszuschlag, Transferleistungen werden nicht berücksichtigt. Sollte sich der Gesetzgeber

entschließen, sämtliche Tarifeckwerte in 2016 linear nach rechts zu verschieben, so werden sich geringere Entlastungen ergeben.

Die Spalte Bruttolohn stellt den monatlichen Bruttolohn des Steuerpflichtigen (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) dar. In den Spalten drei bis fünf wird die jährliche Entlastung durch die Erhöhung des Freibetrags ausgewiesen. Mit steigender Anzahl der Kinder steigt die zusätzliche Entlastung durch die Erhöhung des Entlastungsbetrags. Die maximale Entlastung bei zwei Kindern beträgt z.B.  $(600\text{€} + 240\text{€}) \cdot 45\% \cdot (1 + 5,5\%) = 398,79\text{€}$  (Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag). Die Entlastung wird erst spürbar, wenn das zu versteuernde Einkommen über dem Grundfreibetrag liegt. Unter den hier gesetzten Annahmen tritt dies bei einem monatlichen Einkommen von 1.069€ auf.

**Insgesamt belegt die Tabelle, dass durch die angedachte Erhöhung des Entlastungsbetrags auch im Bereich mittlerer Einkommen bereits spürbare Entlastungen für Alleinerziehende bewirkt werden.**

Die einzelnen Entlastungen ergeben sich wie folgt:

Bruttolohn (monatlich)	Bruttolohn (jährlich)	Entlastung (1 Kind)	Entlastung (2 Kinder)	Entlastung (3 Kinder)
1.000€	12.000€	0€	0€	0€
1.250€	15.000€	102€	141€	178€
1.500€	18.000€	131€	182€	232€
1.750€	21.000€	149€	208€	267€
2.000€	24.000€	185€	217€	279€
2.250€	27.000€	171€	238€	292€
2.500€	30.000€	179€	249€	304€
2.750€	33.000€	186€	259€	359€
3.000€	36.000€	194€	270€	345€
3.250€	39.000€	201€	280€	359€
3.500€	42.000€	198€	277€	355€
3.750€	45.000€	207€	274€	354€
4.000€	48.000€	213€	284€	364€
4.250€	51.000€	222€	295€	373€
4.500€	54.000€	229€	307€	376€
4.750€	57.000€	237€	319€	390€
5.000€	60.000€	246€	329€	405€
5.250€	63.000€	254€	341€	420€
5.500€	66.000€	263€	352€	435€
5.750€	69.000€	266€	364€	449€
6.000€	72.000€	266€	372€	464€
10.000€	120.000€	266€	371€	479€
20.000€	240.000€	266€	371€	479€
25.000€	300.000€	285€	399€	513€
30.000€	360.000€	285€	399€	513€



### 3.3. Betroffene Fälle

Deskriptive Angaben über die Einkommenssituation von steuerpflichtigen Alleinerziehenden können der Einkommensteuerstatistik entnommen werden. Für die folgende Analyse wurde die anonymisierte Version (FAST) des Jahres 2007 verwendet. Infolge der Anonymisierung liegen nicht für alle Fälle Werte vor. Insbesondere bei sehr hohen Einkommen fehlen Angaben über den Status Alleinerziehend. Ferner muss berücksichtigt werden, dass Alleinerziehende mit Bruttoeinkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht zur Veranlagung verpflichtet sind. Die Veranlagung dieser Steuerpflichtigen in der Lohnsteuerklasse II ist daher optional. Bei der Darstellung von deskriptiven Aussagen ist daher danach zu differenzieren, ob die ausgewerteten Daten sich auf Veranlagungsfälle oder Nicht-Veranlagungsfälle beziehen.

Mittels der statistischen Daten soll eine Aussage über den durchschnittlichen Bruttoarbeitslohn (vor Werbungskosten) getroffen werden. Hierzu werden die historischen Daten aus dem Jahr 2007 unter Anwendung des Reallohnindex des statistischen Bundesamtes bis 2014 (aktuellster Wert) fortgeschrieben. Die Wachstumsrate beträgt hierbei insgesamt 16,67%. Unter den dargestellten Annahmen können folgende Aussagen getroffen werden über Anzahl der Fälle und das durchschnittliche Arbeitseinkommen (Einnahmen nach § 19 EStG). Es wird bei den Veranlagungsfällen weiterhin nach Einzelveranlagung und Splitting differenziert.

Die folgende Tabelle stellt die Anzahl der Steuerpflichtigen dar, die im steuerlichen Sinne Alleinerziehend sind. Insgesamt lassen sich 1,256 Mio. Steuerpflichtige identifizieren, die steuerlich als alleinerziehend geltend und den Freibetrag nach § 24b EStG beansprucht haben. Die Anzahl der Kinder bezieht sich dabei auf Kinder im Sinne des § 32 EStG.

Anzahl Kinder	Veranlagungsfälle			Nicht-Veranlagungsfälle Grundtabelle	Summe
	Einzelveranlagung	Splitting	Summe		
1 Kind	539.277	3.720	542.997	298.639	841.636
2 Kinder	269.478	2.618	272.096	29.853	301.949
3 Kinder	49.696	745	50.441	2.672	53.113
4 und mehr Kinder	58.421	330	58.751	1.008	59.759
Summe	916.872	7.413	924.285	332.172	1.256.457

Anzahl der Alleinerziehenden im Sinne des § 24b EStG

Bei den dargestellten Fällen ist zu berücksichtigen, dass nicht in jedem der Fälle auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen. Teilweise erzielen die Steuerpflichtigen auch Gewinneinkünfte aus selbständigen Tätigkeiten (§§ 13, 15, 18 EStG). Die dargestellten Fälle enthalten auch solche, bei denen der Freibetrag nur teilweise oder gar nicht wirkt, da infolge eines geringen Einkommens ohnehin keine Steuerzahlungen anfallen.

Die folgende Tabelle stellt die durchschnittlichen Bruttoeinkommen für Steuerpflichtige dar, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen. Die deskriptiven Mittelwerte beziehen sich dabei nicht auf die zuvor dargestellten Fallzahlen, da nun nur noch Steuerpflichtige, die Arbeitnehmer sind, berücksichtigt werden.

	Veranlagungsfälle			Nicht- Veranlagungsfälle	Summe (nur Grund- tabelle)
	Einzel- veranlagung	Splitting	Summe	Grundtabelle	
Mittelwert	32.705€	43.400€	32.790€	17.642€	28.309€
Standardabweichung	27.011€	38.129€	27.133€	14.340€	25.041€

Durchschnittliches Arbeitseinkommen für Alleinerziehende im Sinne des § 24b EStG

Tendenziell fällt der durchschnittliche Betrag der Bruttoeinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei den Veranlagungsfällen höher aus. Die Splittingfälle betragen an allen Fällen ca. 0,8%.

### 3.4. Einschränkungen der entlastenden Wirkung durch den Entlastungsbetrag

**Durch die Anhebung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende werden Alleinerziehende spürbar von der Steuer entlastet. Hierbei ist allerdings darauf hinzuweisen, dass Alleinerziehende im Sinne des § 24b EStG nur eine Teilmenge aller Alleinerziehenden darstellen.** So wird der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nur einem Elternteil gewährt, auch wenn beide Eltern annähernd in gleichem Umfang sich in getrennten Haushalten der Erziehung der Kinder widmen. **Wird also der Entlastungsbetrag der Alleinerziehenden Mutter gewährt, so kann der Alleinerziehende Vater den Betrag nicht mehr in Anspruch nehmen, was verfassungsrechtlich als zulässig erachtet wird.** Der Entlastungsbetrag kann also nicht Fallkonstellationen berücksichtigen, in denen „wechselseitige“ Alleinerziehende, also beide Elternteile, vorliegen. Ferner ist Voraussetzung für die Anwendung von § 24b EStG, dass in dem Haushalt der alleinerziehenden Personen nur Kinder iSd § 32 EStG leben dürfen. Erfüllt eine Person nicht mehr die „Kindesanforderungen“ des § 32 EStG, so fällt der Entlastungsbetrag weg.

**Insgesamt kommt damit der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b EStG nur einer Teilmenge aller Alleinerziehenden zu Gute. Ein solches Ergebnis ergibt sich allerdings zwangsläufig, wenn das beschriebene Instrument als steuerliche Vorschrift ausgestaltet ist. Wenn der Gesetzgeber eine Förderung aller Alleinerziehenden vornehmen und/oder diese Förderung progressionsunabhängig ausgestalten möchte, dann sollten entsprechende Instrumente vornehmlich in den einschlägigen Sozialgesetzen umgesetzt werden und nicht im Steuerrecht.**

### 3.5. Detailfragen der Umsetzung

**Der Entlastungsbetrag soll zukünftig nicht mehr verwitweten Steuerpflichtigen gewährt werden in dem Jahr, in dem diese dem Splittingverfahren unterliegen. Dies stellt eine Benachteiligung gegenüber der bisherigen Gesetzeslage dar, auch wenn diese Änderung aus systematischen Gründen erwogen werden kann.**

Die Erhöhung des Entlastungsbetrags ab zwei Kindern wird nur dann berücksichtigt, wenn der Steuerpflichtige dies beantragt. Dieser Umstand ist der programmtechnischen Umsetzung geschuldet. Es kann allerdings nicht ausgeschlossen werden, dass dies zu zusätzlichen

Bürokratiekosten führt. Demgegenüber dürfte es m.E. nicht möglich sein, im Lohnsteuerabzugsverfahren eine „automatische“ Erhöhung des Entlastungsbetrags vorzusehen.

Die Erhöhung des Entlastungsbetrags als Eintragung eines zusätzlichen Freibetrags hat eine maximale Geltungsdauer von 3 Jahren. Allerdings ist der Steuerpflichtige verpflichtet, den Wegfall der Anspruchsvoraussetzungen zu melden. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass diese Regelung missbräuchlich eingesetzt wird. **Der Steuerpflichtige ist jedenfalls auch bei Berücksichtigung eines zusätzlichen Freibetrags nicht verpflichtet, sich veranlagen zu lassen. Dies ist zu begrüßen.**

**Der Entwurf eines Änderungsantrages erhält keine Ausführungen zum zeitlichen Inkrafttreten, obgleich dies in der Überschrift mit dem Verweis auf § 52 Abs. 31a EStG angedeutet wird.** Der Beschluss der geschäftsführenden Vorstände von SPD und CDU vom 16. April 2015 sollte daher umgesetzt werden, wonach die Erhöhung des Entlastungsbetrags rückwirkend für 2015 vorgenommen wird. Sollte dies infolge des Programmieraufwands für die Programmablaufpläne für die Erhebung der Lohnsteuer 2015 zeitnah nicht möglich sein, **so ist zu erwägen, nur für das Jahr 2015 die Erhöhung des Entlastungsbetrags nur im Veranlagungsverfahren umzusetzen.** Bestehen Umsetzungsprobleme für das Veranlagungsverfahren 2015 (Programmierarbeiten), **so kann überlegt werden, ob die Staffelung nach der Anzahl der Kinder erst in 2016 umgesetzt wird. Die Anhebung des Entlastungsbetrags, hier das Ersetzen von der Zahl 1.308 durch die Zahl 1.908, kann durch eine spezielle Anwendungsvorschrift für den VZ 2015 leicht umgesetzt werden, dies gilt auch für die Programmierung.**

## 4. Abbau der kalten Progression durch Verschiebung der Tarifeckwerte in 2016

### 4.1. Notwendigkeit und Ausgestaltung

Die Koalitionsfraktionen haben den Entwurf eines Änderungsantrags vorgelegt, wonach für 2016 sämtliche Tarifeckwerte zu verschieben sind. Hierdurch sollen Effekte aus der kalten Progression beseitigt werden.

**Es ist zu begrüßen, dass die Bundesregierung eine zusätzliche Entlastung in 2016 bewirken will.** Die jüngsten Steuerschätzungen haben gezeigt, dass durch entsprechende Mehreinnahmen ein zusätzliches Entlastungsvolumen zur Verfügung steht. Trotz eines erweiterten finanziellen Spielraums sollte allerdings jede Steuerentlastung auch fiskalisch verträglich gestaltet werden. Hierbei sind auch fiskalische Risiken in der Zukunft zu berücksichtigen. **Die vorgesehene Entlastung genügt diesen Kriterien und kann daher als fiskalisch ausgewogen bezeichnet werden.**

Dem Umdruck ist zu entnehmen, dass mit der Korrektur der Tarifeckwerte lediglich Effekte aus der kalten Progression beseitigt werden sollen. Die Tarifänderung stellt also keine grundlegende Neuordnung des Tarifsystems dar. Damit aber muss sich die Höhe der Tarifeckwertverschiebungen an dem Ausmaß der Inflation ausrichten. Ein möglicher Indikator zur Messung des Ausmaßes der Inflation ist der Verbraucherpreisindex. **Insgesamt bewegt sich das Ausmaß der Inflation in den vergangenen Jahren auf einem eher niedrigen Niveau.** Ferner ist offen, wie sich die Inflation im Jahr 2015 entwickeln wird. So ist zu vermuten, dass ein Anstieg des Ölpreises und das Ankaufprogramm der EZB zu einem Anstieg der Inflation führen werden.

Die Inflationsrate für 2014 (VPI) lag bei ca. 0,8%. Der Sachverständigenrat rechnet für 2015 mit einer Steigerung der Verbraucherpreise um 1,3%. Dem Umdruck ist zu entnehmen, dass die Tarifeckwerte

um insgesamt 1,482% (dies entspricht einer jährlichen Rate von jeweils 0,74%) als Inflationsausgleich für die Jahre 2014 und 2015 verschoben werden sollen. Unter Beachtung der dargestellten Preisanpassungen ergibt sich eine kumulierte Inflationsrate, die über 1,482% liegt. Demgegenüber ist aber auch zu berücksichtigen, dass der Grundfreibetrag in 2016 gegenüber 2015 bereits um 2,21% steigt, gegenüber 2014 bereits um 3,6%).

**Dem Ersten Steuerprogressionsbericht der Bundesregierung ist zu entnehmen, dass für 2014 keine Effekte aus der kalten Progression erwartet werden, wenn die in dem Bericht genannten Annahmen unterstellt werden. In dem Ersten Steuerprogressionsbericht wird ohnehin nur der jährliche zusätzliche Effekt aus der kalten Progression quantifiziert. Diese Aussage ist m.E. nicht schlüssig zu der Begründung in dem Umdruck, dass eine Anpassung für die Jahre 2014 und 2015 erfolgen muss/soll.**

Insgesamt kann allerdings festgestellt werden, dass durch die geplante Anpassung der Tarifeckwerte die zusätzlichen Effekte aus der kalten Progression aus den Jahren 2014 und 2015 adäquat berücksichtigt werden, jedenfalls wenn einzig die Einnahmeseite betrachtet wird. Somit werden durch die Verschiebung der Tarifeckwerte, jedenfalls aus einer ex ante Perspektive, die zusätzlichen Effekte aus der kalten Progression wohl vollständig beseitigt werden. Hierbei ist auch darauf hinzuweisen, dass durch eine jährlich verbesserte Abzugsmöglichkeit der Vorsorgeaufwendungen weitere Entlastungen in 2016 bewirkt werden (jedes Jahr ca. 1,4 Mrd. €).

Ist vornehmliches Ziel, über alle Einkommensbereiche die Effekte aus der kalten Progression abzubauen, dann erscheint es gerechtfertigt, dass alle Tarifeckwerte verschoben werden. **Demgegenüber kann allerdings auch die Auffassung vertreten werden, dass der Spitzensteuersatz von 45% bei einer festen Grenze beginnen soll, die nicht durch Tarifanpassungen verschoben wird.** Eine solche Sichtweise hatte jedenfalls die Bundesregierung in der letzten Legislaturperiode eingenommen. Das entsprechende Gesetzesvorhaben (Entwurf eines Gesetzes zum Abbau der kalten Progression) auf BT-Drucks. 17/8683 sah vor, dass der oberste Tarifeckwert (Beginn des Spitzensteuersatzes) bei genau 250.000€ liegen sollte (bisher 250.731€). **Es ist daher zu überlegen, ob bei der nun vorgeschlagenen Anpassung der Tarifeckwerte der oberste Tarifeckwert nicht angepasst wird. Auch in der Vergangenheit wurde der oberste Tarifeckwert gegenüber den weiteren Tarifeckwerten eher unterproportional verändert.**

## 4.2. Entlastungswirkung

Die Entlastungen aus einer Verschiebung der Tarifeckwerte können dem Anhang entnommen werden. Es wird hierbei nur die Entlastung ausgedrückt, die sich aus der Anhebung der Tarifeckwerte (inkl. Grundfreibetrag) ergibt. Daneben treten noch weitere Entlastungen durch eine Anhebung des Kinderfreibetrags und des Kindergeldes bei Steuerpflichtigen mit Kindern auf. Die Werte stellen jährliche Entlastungen in Abhängigkeit der monatlichen Bruttolöhne dar. Die Entlastungen basieren auf einer Simulation des Veranlagungsverfahrens unter Geltung der (übrigen) Rechtslage 2015.

Berlin, den 20.05.2015

Prof. Dr. Frank Hechtner

A \ B	(Einzelv.)	0	250	500	750	1.000	1.250	1.500	1.750	2.000	2.250	2.500	2.750	3.000	3.250	3.500
1.000	26	0	0	0	0	52	62	70	82	106	97	99	103	108	110	114
1.250	35	0	0	0	54	62	70	82	108	97	99	103	105	112	114	118
1.500	53	0	0	56	62	70	82	106	97	99	103	105	110	114	118	122
1.750	51	0	56	64	72	82	108	97	101	103	108	110	114	118	124	129
2.000	53	58	64	74	82	106	97	99	103	105	110	114	118	122	129	131
2.250	57	66	74	84	108	97	99	103	108	110	114	118	124	129	131	137
2.500	61	76	84	108	97	99	103	105	110	114	118	122	129	133	137	143
2.750	65	86	108	97	101	103	105	110	114	118	124	129	131	137	143	148
3.000	72	108	97	101	103	108	112	114	118	122	129	133	137	143	148	154
3.250	77	99	101	105	108	110	114	118	124	129	131	137	143	148	154	160
3.500	83	101	103	105	112	114	118	122	129	131	137	143	148	154	160	167
3.750	89	105	108	112	116	118	124	129	133	137	143	148	154	160	167	173
4.000	97	110	112	116	118	122	129	133	137	143	148	154	160	167	173	179
4.250	104	114	116	120	122	129	131	139	141	150	154	160	167	173	179	188
4.500	114	118	120	124	129	133	139	143	148	154	160	167	173	181	186	196
4.750	123	120	127	129	135	139	143	150	154	160	167	173	179	188	196	203
5.000	133	127	131	135	139	143	150	156	162	169	175	181	190	196	205	211
5.250	141	133	135	141	146	152	158	162	169	177	181	190	196	205	213	219
5.500	141	137	141	146	152	158	165	171	177	181	190	198	207	213	222	228
5.750	141	143	148	154	158	165	171	177	184	190	198	205	213	222	230	238
6.000	141	150	154	158	165	171	177	186	192	198	207	215	222	232	241	249
10.000	141	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283
20.000	141	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283
30.000	260	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283
40.000	260	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	312	395
50.000	260	521	521	521	519	521	519	521	521	521	521	519	521	521	519	521

A \ B	3.750	4.000	4.250	4.500	4.750	5.000	5.250	5.500	5.750	6.000	10.000	20.000	30.000	40.000	50.000
1.000	118	122	129	133	139	143	152	158	165	171	283	283	283	283	521
1.250	124	129	131	139	143	150	158	165	171	177	283	283	283	283	519
1.500	129	133	139	143	150	156	162	171	177	186	283	283	283	283	521
1.750	133	137	141	148	154	162	169	177	184	192	283	283	283	283	521
2.000	137	143	150	154	160	169	177	181	190	198	283	283	283	283	521
2.250	143	148	154	160	167	175	181	190	198	207	283	283	283	283	521
2.500	148	154	160	167	173	181	190	198	205	215	283	283	283	283	519
2.750	154	160	167	173	179	190	196	207	213	222	283	283	283	283	521
3.000	160	167	173	181	188	196	205	213	222	232	283	283	283	283	521
3.250	167	173	179	186	196	205	213	222	230	241	283	283	283	312	519
3.500	173	179	188	196	203	211	219	228	238	249	283	283	283	395	521
3.750	177	186	194	203	209	219	228	238	247	257	283	283	283	475	521
4.000	186	194	200	209	219	228	236	247	257	266	283	283	283	519	519
4.250	194	200	209	217	228	236	247	255	266	276	283	283	283	521	521
4.500	203	209	217	228	236	247	255	266	276	283	283	283	283	519	519
4.750	209	219	228	236	247	255	266	276	283	283	283	283	283	521	521
5.000	219	228	236	247	255	266	276	283	283	283	283	283	283	521	521
5.250	228	236	247	255	266	276	283	283	283	283	283	283	283	521	521
5.500	238	247	255	266	276	283	283	283	283	283	283	283	283	521	521
5.750	247	257	266	276	283	283	283	283	283	283	283	283	283	521	521
6.000	257	266	276	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	521	521
10.000	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	519	519
20.000	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	519	519
30.000	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	283	519	519	519
40.000	475	519	521	519	521	521	521	521	521	521	519	519	519	519	519
50.000	521	519	521	519	521	521	521	521	521	521	519	519	519	519	519