Linde
www.lindeverlag.at

FESTSCHRIFT REINHOLD BEISER

DOCENDO DISCIMUS

Steuerrecht
Verfassungs- und Unionsrecht
Gesellschafts-, Sozialversicherungs- und Strafrecht

Festschrift Reinhold Beiser

Docendo discimus

Steuerrecht
Verfassungs- und Unionsrecht
Gesellschafts-, Sozialversicherungs- und Strafrecht

herausgegeben von

StB assoz. Prof. MMag. Dr. Verena Hörtnagl
Universität Innsbruck

DDr. Thomas Kühbacher
Universität Innsbruck

SC Univ.-Prof. DDr. Gunter Mayr
BMF, Universität Wien

StB Prof. MMag. Dr. Peter Pülzl, LL.M.
Universität Innsbruck

Sen.-Präs. i.R. Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn
Universität Innsbruck

Linde

Zitiervorschlag: *Autor:in*, Beitragstitel, in FS Beiser (2024) Seite

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über http://dnb.d-nb.de abrufbar.

Hinweis: Aus Gründen der leichteren Lesbarkeit wird auf eine geschlechtsspezifische Differenzierung verzichtet. Entsprechende Begriffe gelten im Sinne der Gleichbehandlung für alle Geschlechter.

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die Rechte der Verbreitung, der Vervielfältigung, der Übersetzung, des Nachdrucks und der Wiedergabe auf fotomechanischem oder ähnlichem Wege, durch Fotokopie, Mikrofilm oder andere elektronische Verfahren sowie der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, dem Verlag vorbehalten.

Es wird darauf verwiesen, dass alle Angaben in diesem Fachbuch trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung der Herausgeber, der Autor:innen oder des Verlages ausgeschlossen ist.

ISBN 978-3-7073-4934-4

© Linde Verlag Ges.m.b.H., Wien 2024
1210 Wien, Scheydgasse 24, Tel.: 01/24 630
www.lindeverlag.at

Druck: Hans Jentzsch & Co GmbH
1210 Wien, Scheydgasse 31
Dieses Buch wurde in Österreich hergestellt.

Gedruckt nach der Richtlinie des Österreichischen Umweltzeichens „Druckerzeugnisse", Druckerei Hans Jentzsch & Co GmbH, UW-Nr. 790

PRINTED IN AUSTRIA

Der Umgang mit der inflationsbedingten Steuerprogression im Einkommensteuerrecht

Roman Seer

1. **Einführung**
2. **Nominalwertprinzip versus Leistungsfähigkeitsprinzip**
3. **Einkommensteuertarif und Leistungsfähigkeitsprinzip**
4. **Anpassungen des deutschen Einkommensteuertarifs an die Inflation**
5. **Anpassungen des österreichischen Einkommensteuertarifs an die Inflation**
6. **Bewertung der in Deutschland und Österreich getroffenen Maßnahmen**

1. Einführung

Die umfangreichen, weitgefächerten Arbeiten *Reinhold Beisers* weisen ihn als einen Steuergeneralisten aus, der Detailfragen nicht ausweicht. Er ist dem Systemgedanken verpflichtet.[1] Für die Einkommensteuer will er diesen aus dem Belastungsgrund der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit bei der Erfassung des Markteinkommens folgerichtig entfalten.[2] Das dabei gezeigte Grundverständnis eines systemgeleiteten Steuerrechts eint den Verfasser und den Jubilar. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist mittlerweile wohl sowohl in der deutschen als auch in der österreichischen Rechtswissenschaft als systemtragendes Prinzip der Einkommensteuer weitgehend anerkannt.[3] Was insoweit steuerbares Einkommen ist und auf welche Weise dieses besteuert werden darf, ist eine juristische Belastungsentscheidung, die im ökonomischen Kontext zu treffen ist. Das zeigt sich besonders unter den Rahmenbedingungen der jeweiligen Geldwertstabilität.[4] Mit der pandemiebedingten Lieferkettenstörung und vor allem mit dem kriegerischen Überfall Russlands auf die Ukraine hat die komfortable Dekade einer Niedriginflation[5] bis auf Weiteres ein jähes Ende gefunden. Die am Maßstab des Verbraucherpreisindexes gemessene Inflationsrate bewegte sich in Deutschland im arithmetischen Mittel des Zeitraums Juni 2022 bis Juni 2023 um 7,6 %.[6] In Österreich ist eine vergleichbare Entwicklung zu konstatieren. Auch dort wurde die

1 Siehe nur *Beiser*, Steuern – Ein systematischer Grundriss[20] (2022) passim.

2 *Beiser*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – Irrweg oder Richtschnur? ÖStZ 2000, 413 (entspricht dem Referat auf dem 14. ÖJT, Wien, Bd III/2, 9 ff); *ders* (FN 1) Rz 6 ff; aA *Gassner/M.Lang*, Gutachten 14. ÖJT, Wien, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2000) Bd III/1, 7 ff (*dies*, Die mangelnde Leistungsfähigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips, ÖStZ 2000, 643 [Replik auf *Beiser*, ÖStZ 2000, 413]).

3 *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht[24] (2021) Rz 3.40 ff: *„allgemein anerkanntes Fundamentalprinzip gerechter Besteuerung"*; *Kirchmayr/Bodis/Hammerl* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd I[12] (2019) Rz 22 ff.

4 Zu dem Problem aus der Perspektive eines Niedrigzinses *Seer*, Geldwert und Steuern, StuW 2019, 212.

5 https://de.statista.com/statistik/daten/studie/1046/umfrage/inflationsrate-veraenderung-des-verbraucherpreisindexes-zum-vorjahr: Im Zeitraum zwischen 2010 und 2020 schwankten die Inflationsraten in Deutschland zwischen 0,5 % und 2,2 % (im arithmetischen Mittel: 1,25 %).

6 https://de.statista.com/statistik/daten/studie/1045/umfrage/inflationsrate-in-deutschland-veraenderung-des-verbraucherpreisindexes-zum-vorjahresmonat.

Phase der Niedriginflation[7] abgelöst. Die Inflationsrate lag in Österreich im letzten Jahr sogar auf einem noch höheren Niveau zwischen 8 % und 11,2 % (im arithmetischen Mittel: 9,8 %).[8] Diese signifikanten Veränderungen haben sowohl in Deutschland als auch in Österreich die Diskussion um die Wirkungen der sog kalten Steuerprogression befeuert. Beide Länder haben gesetzliche Maßnahmen zu deren Vermeidung getroffen,[9] die im Vergleich den Anlass und Gegenstand dieses Beitrages zu Ehren des Jubilars bilden.

2. Nominalwertprinzip versus Leistungsfähigkeitsprinzip

Sowohl das deutsche als auch das österreichische Einkommensteuerrecht folgen seit jeher dem Nominalwertprinzip. Das BVerfG hält es für eine verfassungsrechtlich – jedenfalls im Grundsatz – gerechtfertigte gesetzgeberische Systementscheidung und ein „tragendes" Ordnungsprinzip, das gerade auch im Einkommensteuerrecht Geltung beanspruche.[10] Das BVerfG betont in seinen Entscheidungen dabei vor allem die Klarheit und Handhabbarkeit des Rechts, dh die Rechtssicherheit. Ältere Entscheidungen der deutschen Fachgerichtsbarkeit hielten das Nominalwertprinzip sogar für verfassungsrechtlich nicht überprüfbar.[11] Ohne seine Aussage ökonomisch-empirisch abzusichern,[12] betrachtete etwa das BVerwG das Nominalwertprinzip als nicht nur der Staatsautorität und dem Ansehen der deutschen Währung dienlich, sondern auch als ein Mittel, das selbst unmittelbar zur Geldwertstabilität als grundlegendes, unverzichtbares Prinzip unserer Rechts- und Wirtschaftsordnung beitrage.[13] Deutlich distanzierter geht demgegenüber der österreichische VfGH in seiner Entscheidung vom 3.3.2017 mit dem Nominalwertprinzip um.[14] Der öVfGH erkennt zwar an, dass auch die geltende österreichische Einkommensteuer auf dem Prinzip der Besteuerung zu Nominalwerten beruht. Der Gerichtshof sieht den Grund dafür allerdings im Wesentlichen in *Praktikabilitätsgesichtspunkten* und weist kritisch darauf hin, dass die Besteuerung nach dem Nominalwertprinzip zur Besteuerung von bloßen Scheingewinnen führen könne, die allein durch die Geldentwertung bedingt sind, nicht der realen Wertsteigerung entsprechen oder sogar einen realen Wertverlust verdecken. Gleichwohl hat auch der öVfGH dem Gesetzgeber einen weiten Gestaltungsspielraum bei der Ausgestaltung der Einkommensteuer im Hinblick auf die Berücksichtigung der Geldentwertung eingeräumt.[15]

---

7 https://de.statista.com/statistik/daten/studie/217415/umfrage/inflationsrate-in-oesterreich: Im Zeitraum 2012–2021 schwankte die Inflationsrate zwischen 0,8 % und 2,8 % (im arithmetischen Mittel: 1,8 %).

8 https://de.statista.com/statistik/daten/studie/288914/umfrage/inflationsrate-in-oesterreich-nach-monaten: Zeitraum Juni 2022 bis Juni 2023.

9 In Deutschland: Inflationsausgleichsgesetz v 8.12.2022, dBGBl I 2022, 2230; in Österreich: Teuerungs-Entlastungspaket II v 27.10.2022, öBGBl I 2022/163.

10 BVerfG 19.12.1978 – 1 BvR 335/76 ua, BVerfGE 50, 57 (77 ff); BVerfG 15.12.1989 – 2 BvR 436/88, WM 1990, 287 (288) – Kammerbeschluss; BVerfG 7.7.2010 – 2 BvL 14/02 ua, BVerfGE 127, 1 (31).

11 BFH 27.7.1967 – IV 300/64, BStBl III 1967, 690 (696); sa BFH 27.6.1996 – VIII B 102/95, Rz 5 (juris) mwN.

12 Es finden sich in den Gründen nur lapidare Bezugnahmen auf zwei ältere Beiträge von *Fögen*, NJW 1953, 1321 u BB 1958, 1259.

13 BVerwG 3.10.1972 – I C 36.68, BVerwGE 41, 1 (5).

14 ÖVfGH 3.3.2017, G 3-4/2017-9, ECLI:AT:VFGH:2017:G3.2017, unter 5.2 (abgerufen unter https://www.ris.bka.gv.at).

15 ÖVfGH 3.3.2017 (FN 14), unter 5.3. im Hinblick auf die Berücksichtigung der Inflation bei der Bemessung von Grundstücksveräußerungsgewinnen.

Die uneingeschränkte Billigung des Nominalwertprinzips durch die Rechtsprechung wurde und wird in der deutschen Rechtswissenschaft schon seit einiger Zeit kritisiert. Vor allem wird ein Verstoß gegen die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konstatiert.[16] *Klaus Tipke* bezeichnete das Nominalwertprinzip in seiner „Steuerrechtsordnung" plastisch als ein wirtschaftliches „*Schönwetterprinzip*" und ordnete es – wie offenbar später auch der österreichische VfGH – als ein bloß technisches, der Steuervereinfachung dienendes Prinzip ein.[17] Dem ist zu folgen. Das Nominalwertprinzip ist nicht etwa Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips, sondern steht gegenteilig in einem Spannungsverhältnis zu diesem Fundamentalprinzip.[18] Das Prinzip der Besteuerung nach der Ist-Leistungsfähigkeit fragt nach den wirtschaftlichen Realitäten. Es ist ein *Realwert- und kein Nominalwertprinzip.*[19] Scheingewinne generieren keine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit; dieses Prinzip setzt die Existenz von Realeinkünften voraus. Deshalb darf das Einkommensteuerrecht das Phänomen der Geldentwertung nicht einfach ausblenden, sondern hat es – soweit praktisch möglich – normativ einzufangen.[20]

Gegen diese Folgerungen hat jüngst *Christian Waldhoff* aus einer rein verfassungsrechtlichen Perspektive eingewandt, der Realitätsbezug wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit bestehe nur darin, dass das tatsächliche Einkommen als Ist-Einkommen und nicht als potenzielles Einkommen besteuert werde. Weder sei die Kapitalerhaltung ein Problem der Einkommensbesteuerung noch werde eine bestimmte Kaufkraft zum Maßstab der Einkommensbesteuerung genommen.[21] Das Leistungsfähigkeitsprinzip erschöpft sich jedoch nicht in seiner gleichheitsrechtlichen Funktion als Vergleichsmaßstab („tertium comparationis"). Es ist nicht nur ein tragfähiges Ordnungsprinzip, aus dem systemgerechte (folgerichtige) Lösungen abgeleitet werden können.[22] Vielmehr besitzt das Leistungsfähigkeitsprinzip zudem darüber hinausgehend eine die Freiheitsgrundrechte schützende Ausrichtung.[23] Gerade dort, wo der Fiskalzweck als den Steuereingriff begrenzender Maßstab ausscheidet,[24] bedarf es alternativer Schranken. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist hier nicht nur Zugriffs-, sondern auch *Schutzprinzip*. Es beschränkt den Eingriff in die Freiheitsgrundrechte auf Leistungsfähige nach Maßgabe deren individueller Leistungsfähigkeit und fordert im Zusammenwirken mit dem Subsidiaritätsprinzip,[25] dass der Steuer-

16 Siehe etwa *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (Habilitationsschrift 1981/88), 176; jüngst hat *Hundsdoerfer*, StuW 2023, 295 (297 ff) gezeigt, dass das Nominalwertprinzip nicht nur gegen das objektive Nettoprinzip verstößt, sondern die dadurch entstehende „kalte Steuerprogression" ihrerseits inflationsstimulierend wirkt.

17 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung Bd I² (2000) 513.

18 *Seer*, StuW 2019, 212 (213).

19 *Tipke* (FN 17) 512 ff; dem folgt auch *Gröpl*, Das Nominalwertprinzip im Steuerrecht, Festschrift für Kußmaul (2022) 411 (417 ff).

20 *Seer*, StuW 2019, 212 (213).

21 *Waldhoff*, FR 2023, 485 (487 f).

22 Darauf stellt *Beiser*, ÖStZ 2000, 413 (sa Referat auf dem 14. ÖJT, Bd III/2 [2000] 9 [13 ff]), in Auseinandersetzung mit dem die Relevanz des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Einkommensbesteuerung in Frage stellenden Gutachten von *Gassner/M. Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 14. ÖJT, Bd III/1 (2000) 7 ab.

23 Dazu grundlegend *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen (Habilitationsschrift 1983) 126 ff, 179 ff; 202 ff; *Lehner*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht (Habilitationsschrift 1993) 337 ff.

24 Ausf *Birk* (FN 23) 187 ff.

25 Zum Subsidiaritätsprinzip s *Seer*, DStJG Bd 23 (2000) 87 (103 ff).

pflichtige nach dem Steuereingriff auch weiterhin leistungsfähig bleibt.[26] Aus diesem Blickwinkel kann das Nominalwertprinzip auch auf verfassungsrechtlicher Ebene in eine Konfliktlage mit dem Grundrechtsschutz geraten.[27]

3. Einkommensteuertarif und Leistungsfähigkeitsprinzip

Der progressive Einkommensteuertarif ist historisch mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt worden. Entsprechend der Dringlichkeit der Einkommensteile für die freiheitliche Entfaltung der Person und deren menschenwürdiges Dasein sei die Steuer mit steigender Höhe der Bemessungsgrundlage progressiv zu gestalten.[28] Es bedeute eine gleiche relative Einbuße der Bedürfnisbefriedigung, wenn mit steigendem Einkommen ein wachsender Anteil des Einkommens von der Steuer erfasst werde.[29] Dies entsprach zunächst auch noch der Ansicht des BVerfG.[30] Heute geht die ganz überwiegende Meinung jedoch davon aus, dass sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip allein nur eine proportionale Besteuerung folgern lässt, ein progressiver Tarif seine Rechtfertigung aufgrund seines Umverteilungszwecks allein aus dem *Sozialstaatsprinzip* erhält.[31]

Der opfertheoretischen Idee entsprach der deutsche Einkommensteuertarif 1958. Ausweislich seiner Gesetzesbegründung[32] war er darauf angelegt, dass annähernd 95 % aller zu besteuernden Personen zum Proportionalsatz von damals 20 % besteuert wurden. Die Proportionalbesteuerung sollte der *Normalfall* sein. Nur die bestverdienenden 5 % der Steuerpflichtigen sollten überhaupt der progressiven Besteuerung unterfallen. Die obere Proportionalzone (der Spitzensteuersatz) setzte demgemäß erst bei einer Größenordnung ein, die dem 21-Fachen (!) des Durchschnittseinkommens entsprach.[33] Der deutsche Gesetzgeber hat dann aber eine lange Zeit die Tarifstufen – ungeachtet der schleichenden Inflation – nicht verschoben. Die Tarifgrenze für das Ende der linearen Progression hatte sich seit 1958 (damals DM 110.040, Spitzensteuersatz 53 %)[34] über Jahrzehnte hinweg praktisch nicht verändert. Die bedeutendsten Tarifänderungen lagen in den vom BVerfG[35] erzwungenen regelmäßigen Erhöhungen des das steuerliche Existenz-

26 *Liesenfeld*, Das steuerfreie Existenzminimum und der progressive Tarif als Bausteine eines freiheitlichen Verständnisses des Leistungsfähigkeitsprinzips (Dissertation 2005) 128 ff, begründet das Leistungsfähigkeitsprinzip sogar originär aus den Freiheitsgrundrechten.

27 Von *Waldhoff*, FR 2023, 485 (488 f), immerhin für die Behandlung des steuerlichen Existenzminimums anerkannt.

28 *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik (1970) 177 f; krit *Knaupp*, Der Einkommensteuertarif als Ausdruck der Steuergerechtigkeit (Dissertation 2004) 41 ff; *Lammers*, Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund (Dissertation 2007) 70 ff.

29 Siehe auch *Lehner*, StuW 1986, 59 (62); aus rein ökonomischer Perspektive *Hinterberger/Müller/Petersen*, „Gerechte" Tariftypen bei alternativen Opfertheorien und Nutzenfunktionen, FinArch 45 (1987) 45.

30 BVerfG 24.6.1958 – 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51 (68 f).

31 *Tipke* (FN 17) 403 ff; *Elicker*, StuW 2000, 3 (17); *Hey* in *Tipke/Lang* (FN 3) Rz 8.802; *Beiser* (FN 1) 37; *Siegel* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, dEStG/KStG § 32a dEStG Anm 6 mwN (Februar 2021).

32 Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts, BT-Drucks 3/260, 37, 43.

33 *Esser*, Die neuen Einkommensteuertarife 2000 bis 2005, Ifst-Schrift Nr 383, 2000, 19.

34 Steueränderungsgesetz 1958 v 18.7.1958, dBGBl I 1958, 473 (492: Anlage zu § 32a dEStG).

35 BVerfG 25.9.1992 – 2 BvL 5/91, BVerfGE 87, 153 (172). Das BVerfG erklärte mit dieser Entscheidung die frühere Höhe des Grundfreibetrages (bis 1995: umgerechnet nur EUR 2.871) für verfassungswidrig und verpflichtete den Steuergesetzgeber, den sozialhilferechtlich bestimmten existenznotwendigen Lebensbedarf steuerfrei zu belassen.

minimum freistellenden sog Grundfreibetrags nach § 32a Abs 1 Satz 1 Nr 1 dEStG und in der stufenweisen Absenkung des Spitzensteuersatzes bis auf 42 % (zum Veranlagungszeitraum 2005 ab EUR 52.152 zu versteuerndem Einkommen).[36] Die regelmäßige Erhöhung des Grundfreibetrages richtet sich mittlerweile nach den Erkenntnissen eines jeweils zu aktualisierenden Existenzminimumberichts der Bundesregierung, zu dessen Erstellung der Deutsche Bundestag die Bundesregierung mit Beschluss vom 2.6.1995 verpflichtet hat.[37] Dagegen wurde die Progressionszone der Geldwertentwicklung nicht angepasst, sondern umgekehrt sogar weiter gestaucht. Dies geschah einerseits zugunsten unterer Einkommen (durch eine deutliche Erhöhung des Grundfreibetrages) und andererseits hoher Einkommen (durch eine signifikante Senkung des Spitzensteuersatzes). Der letztgenannte Effekt wurde allerdings durch die Einführung eines zweiten proportionalen Spitzensteuersatzes in Höhe von 45 % (ab dem Veranlagungszeitraum 2007: Tarifsprung von 42 % auf 45 % bei damals EUR 250.000)[38] wieder relativiert. Wenn sogar Durchschnittsverdiener aufgrund mangelnder Anpassung der Tarifgrenzen bereits von der Progression erfasst werden und die Progressionszone statt beim 21fachen bereits beim 1,5fachen Durchschnittsverdienst[39] endet, hat dies mit einem abnehmenden Grenznutzen der progressiv besteuerten Steuerpflichtigen sicher nichts mehr zu tun. Aber auch das Sozialstaatsprinzip vermag das „kalte Hineinwachsen" von Durchschnittsverdienern in die Steuerprogression durch keinen Umverteilungszweck mehr zu rechtfertigen.

4. Anpassungen des deutschen Einkommensteuertarifs an die Inflation

Das deutsche Einkommensteuergesetz enthält seit 1955 anstelle eines Stufentarifs einen progressiven Formeltarif. Der Unterschied besteht darin, dass ein Formeltarif die Steuerhöhe in einer komplexen mathematischen Formel (hier einem Polynom zweiten Grades) ausdrücken kann, während den anderen Tarifformen nur lineare Beziehungen zur Verfügung stehen.[40] Der Vorteil eines Formeltarifs mit linear-progressiver Tarifzone liegt darin, dass er eventuelle Leistungshemmungen an den Stufeneingängen vermeidet. Kommt es lediglich zur Erhöhung des nominalen Einkommens, ohne dass damit auch die Kaufkraft steigt, ist der Steuerpflichtige nicht real leistungsfähiger geworden. Wenn dessen ungeachtet durch die Progression eine steuerliche Zusatzlast eintritt, verstößt dies gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip.[41] Darüber hinaus ist die inflationsbedingte kalte Steuerprogression auch im Hinblick auf das Demokratieprinzip problematisch.

36 Steuersenkungsgesetz v 23.10.2000, dBGBl I 2000, 1433 (1450).

37 Es sind mittlerweile 14 Existenzminimumberichte erstattet worden, s zuletzt BT-Drucks 20/4443 v 2.11.2022.

38 Steueränderungsgesetz 2007 v 19.7.2006, dBGBl I 2006, 1652 (1654).

39 Der durchschnittliche Bruttoverdienst eines vollzeitbeschäftigten Arbeitnehmers betrug 2018 in Deutschland monatlich EUR 3.880 (ca EUR 48.000 pa), so https://de.statista.com/statistik/daten-/studie/237674/umfrage/durchschnittlicher-bruttomonatsverdienst-eines-arbeitnehmers-in-deutschland. Der Koeffizient von 1,5 ergibt sich nach Abzug des Arbeitnehmer-Pauschbetrages (§ 9a S 1 Nr 1 EStG) iHv EUR 1.000 sowie der Zwangsbeiträge zur Sozialversicherung als Sonderausgaben (§ 10 Abs 1 Nr 2, 3 EStG).

40 *Siegel* (FN 31) § 32a dEStG Anm 5 (Februar 2021).

41 So bereits *von Arnim*, BB 1973, 621 (622 f); aus jüngerer Zeit s *Houben*, DStJG 37 (2014) 321 (323 f), *Djanani/Grossmann*, StuW 2015, 33 (34); *Seer*, StuW 2019, 212 (214); *Gröpl* (FN 19) 411 (417 f).

pflichtige nach dem Steuereingriff auch weiterhin leistungsfähig bleibt.[26] Aus diesem Blickwinkel kann das Nominalwertprinzip auch auf verfassungsrechtlicher Ebene in eine Konfliktlage mit dem Grundrechtsschutz geraten.[27]

3. Einkommensteuertarif und Leistungsfähigkeitsprinzip

Der progressive Einkommensteuertarif ist historisch mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt worden. Entsprechend der Dringlichkeit der Einkommensteile für die freiheitliche Entfaltung der Person und deren menschenwürdiges Dasein sei die Steuer mit steigender Höhe der Bemessungsgrundlage progressiv zu gestalten.[28] Es bedeute eine gleiche relative Einbuße der Bedürfnisbefriedigung, wenn mit steigendem Einkommen ein wachsender Anteil des Einkommens von der Steuer erfasst werde.[29] Dies entsprach zunächst auch noch der Ansicht des BVerfG.[30] Heute geht die ganz überwiegende Meinung jedoch davon aus, dass sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip allein nur eine proportionale Besteuerung folgern lässt, ein progressiver Tarif seine Rechtfertigung aufgrund seines Umverteilungszwecks allein aus dem *Sozialstaatsprinzip* erhält.[31]

Der opfertheoretischen Idee entsprach der deutsche Einkommensteuertarif 1958. Ausweislich seiner Gesetzesbegründung[32] war er darauf angelegt, dass annähernd 95 % aller zu besteuernden Personen zum Proportionalsatz von damals 20 % besteuert wurden, Die Proportionalbesteuerung sollte der *Normalfall* sein. Nur die bestverdienenden 5 % der Steuerpflichtigen sollten überhaupt der progressiven Besteuerung unterfallen. Die obere Proportionalzone (der Spitzensteuersatz) setzte demgemäß erst bei einer Größenordnung ein, die dem 21-Fachen (!) des Durchschnittseinkommens entsprach.[33] Der deutsche Gesetzgeber hat dann aber eine lange Zeit die Tarifstufen – ungeachtet der schleichenden Inflation – nicht verschoben. Die Tarifgrenze für das Ende der linearen Progression hatte sich seit 1958 (damals DM 110.040, Spitzensteuersatz 53 %)[34] über Jahrzehnte hinweg praktisch nicht verändert. Die bedeutendsten Tarifänderungen lagen in den vom BVerfG[35] erzwungenen regelmäßigen Erhöhungen des das steuerliche Existenz-

26 *Liesenfeld*, Das steuerfreie Existenzminimum und der progressive Tarif als Bausteine eines freiheitlichen Verständnisses des Leistungsfähigkeitsprinzips (Dissertation 2005) 128 ff, begründet das Leistungsfähigkeitsprinzip sogar originär aus den Freiheitsgrundrechten.

27 Von *Waldhoff*, FR 2023, 485 (488 f), immerhin für die Behandlung des steuerlichen Existenzminimums anerkannt.

28 *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik (1970) 177 f; krit *Knaupp*, Der Einkommensteuertarif als Ausdruck der Steuergerechtigkeit (Dissertation 2004) 41 ff; *Lammers*, Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund (Dissertation 2007) 70 ff.

29 Siehe auch *Lehner*, StuW 1986, 59 (62); aus rein ökonomischer Perspektive *Hinterberger/Müller/Petersen*, „Gerechte" Tariftypen bei alternativen Opfertheorien und Nutzenfunktionen, FinArch 45 (1987) 45.

30 BVerfG 24.6.1958 – 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51 (68 f).

31 *Tipke* (FN 17) 403 ff; *Elicker*, StuW 2000, 3 (17); *Hey* in *Tipke/Lang* (FN 3) Rz 8.802; *Beiser* (FN 1) 37; *Siegel* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, dEStG/KStG § 32a dEStG Anm 6 mwN (Februar 2021).

32 Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts, BT-Drucks 3/260, 37, 43.

33 *Esser*, Die neuen Einkommensteuertarife 2000 bis 2005, Ifst-Schrift Nr 383, 2000, 19.

34 Steueränderungsgesetz 1958 v 18.7.1958, dBGBl I 1958, 473 (492: Anlage zu § 32a dEStG).

35 BVerfG 25.9.1992 – 2 BvL 5/91, BVerfGE 87, 153 (172). Das BVerfG erklärte mit dieser Entscheidung die frühere Höhe des Grundfreibetrages (bis 1995: umgerechnet nur EUR 2.871) für verfassungswidrig und verpflichtete den Steuergesetzgeber, den sozialhilferechtlich bestimmten existenznotwendigen Lebensbedarf steuerfrei zu belassen.

Die durch sie bewirkte beträchtliche Steuererhöhung[42] basiert auf keiner ausdrücklichen Entscheidung des Gesetzgebers. Es stellt sich vielmehr „heimlich" eine steuerliche Inanspruchnahme ein, die in ihrer Höhe und Verteilung vom Gesetzgeber ursprünglich nicht gewollt war.[43]

Daher wurde in der deutschen Literatur schon seit längerem nachdrücklich gefordert, den Steuertarif „auf Räder" zu stellen.[44] Auf den in der öffentlichen Debatte erzeugten Druck hat die Bundesregierung schließlich versucht, mit einem „Gesetz zum Abbau der kalten Steuerprogression" vom 20.2.2013 zu reagieren.[45] Die darin damals geregelte prozentuale Anhebung des Grundfreibetrags in Höhe von 4,4 % sollte ab dem Veranlagungszeitraum 2014 an sich auch auf den übrigen Tarifverlauf – mit Ausnahme der sog Reichensteuer – übertragen werden.[46] Die Tarifstreckung scheiterte jedoch trotz Anrufung des Vermittlungsausschusses am Widerstand des Bundesrates.[47] Es blieb damit nur bei der turnusmäßigen Erhöhung des Grundfreibetrags sowie bei einem Beschluss des Deutschen Bundestags, zukünftig alle zwei Jahre einen *Steuerprogressionsbericht* über die Wirkung der kalten Steuerprogression im Tarifverlauf von der Bundesregierung erstellen zu lassen.[48] Seitdem hat diese insgesamt fünf Steuerprogressionsberichte vorgelegt.[49] Erst in deren Folge ist seit dem Veranlagungszeitraum 2016 der deutsche Gesetzgeber der Forderung nach Vermeidung der „kalten Steuerprogression" durch jährliche Änderungen des in § 32a Abs 1 dEStG enthaltenen Steuertarifs durch Tarifmaßnahmen nachgekommen. Der Tarif wurde zum Zweck der Bekämpfung der kalten Steuerprogression für 2016 um 1,48 %[50], für 2017 um weitere 0,73 %, für 2018 um weitere 1,65 %[51], für 2019 um weitere 1,84 % und für 2020 um weitere 1,95 %[52] sowie für 2021 um weitere 1,52 % und für 2022 um weitere 1,5 %[53] nach rechts verschoben. Die jüngsten Anpassun-

42 So schätzten etwa *Djanani/Grossmann*, StuW 2015, 33 (50) für das Jahr 2013 die auf den Tarif einschließlich Grundfreibetrag entfallende heimliche Steuererhöhung auf ca EUR 6,6 Mrd.

43 So bereits *Brennecke/Klanberg*, FinArch.1974, 73 (89); sa *Knaupp*, Der Einkommensteuertarif als Ausdruck der Steuergerechtigkeit (Dissertation 2004) 61; *Hechtner*, StuW 2014, 132 (142 f); *Djanani/Grossmann*, StuW 2015, 33 (34); *Seer*, StuW 2019, 212 (214); *Siegel* (FN 31) § 32a dEStG Anm 6 (Februar 2021); aA *Gröpl* (FN 19), 411 (418 f); *Waldhoff*, FR 2023, 485 (490).

44 Siehe nur *Stern*, DStZ 2003, 294; *ders* in Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 95 der Schriftenreihe (2002).

45 Deutsches BGBl I 2013, 283.

46 RegBegr zum Gesetzentwurf, BT-Drucks 17/8683, 7 (v 15.2.2012).

47 Deutscher Bundestag, 217. Sitzung, 17.1.2013, Stenografischer Bericht, Plenarprotokoll 17/217, 26796 f.

48 Deutscher Bundestag, 172. Sitzung, 29.3.2012, Stenografischer Bericht, Plenarprotokoll 17/172, 20267 u 20272.

49 1. Bericht für den Zeitraum 2013–2016, BT-Drucks 18/3894 v 30.1.2015; 2. Bericht für den Zeitraum 2016–2017, BT-Drucks 18/10221 v 2.11.2016; 3. Bericht für den Zeitraum 2018–2019, BT-Drucks 19/5450 v 9.11.2018; 4. Bericht für den Zeitraum 2020–2021, BT-Drucks 19/22900 v 26.10.2020; 5. Bericht für den Zeitraum 2022–2023, BT-Drucks 20/4444 v 2.11.2022.

50 Durch das Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlages v 16.7.2015, dBGBl I 2015, 1202 (1203 f), dazu Bericht des Finanzausschusses BT-Drucks 18/5244, 31 (v 17.6.2015).

51 Jeweils durch das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen v 20.12.2016, dBGBl I 2016, 3000 (3010 u 3012); dazu Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks 18/10506, 83 u 84 (v 30.11.2016).

52 Jeweils durch das sog Zweite Familienentlastungsgesetz v 1.12.2020, dBGBl I 2020, 2616 f; dazu Regierungsbegründung, BT-Drucks 19/21988, 19 u 20 (v 4.10.2018).

53 Jeweils durch das sog Familienentlastungsgesetz v 29.11.2018, dBGBl I 2018, 2210 f; dazu Regierungsbegründung, BT-Drucks 19/4723, 19 u 21 (v 31.8.2020).

gen wurden schließlich durch das sog Steuerentlastungsgesetz 2022 vom 23.5.2022[54] und das sog Inflationsausgleichsgesetz vom 8.12.2022[55] vorgenommen. Dadurch wurde der Steuertarif für 2023 um 7,2 % und für 2024 um 6,3 % nach rechts verschoben.

Damit ist der deutsche Gesetzgeber jedoch ausländischen Vorbildern einer *automatischen* Anpassung des Steuertarifs an die Inflationsrate[56] nicht nachgekommen. Es bleibt damit die Unsicherheit, ob er auch in Zukunft den Steuertarifverlauf jeweils an die Geldentwertung anpassen wird. Es ist nämlich steuerpolitisch ein großer Unterschied, ob das Parlament jährlich *diskretionär* neu über die Anpassung entscheidet[57] oder ob es die im Gesetz angeordnete automatische Anpassung durch ein Korrekturgesetz erst wieder außer Kraft setzen muss, um davon abzuweichen. Verfassungsrechtlich wird man dem Parlament allerdings das Recht nicht absprechen können, über die Anpassungsfrage jeweils erneut zu befinden.[58]

5. Anpassungen des österreichischen Einkommensteuertarifs an die Inflation

Die Republik Österreich gehörte bisher – ebenso wie die Bundesrepublik Deutschland – zu den Staaten, die keine automatische Tarifanpassung an die Geldwertentwicklung vorsehen.[59] Sie begnügte sich bisher – ebenso wie die Bundesrepublik Deutschland – damit, von Zeit zu Zeit im Wege von Steuerreformen den durch die Inflation entstehenden effektiven Steuererhöhungen durch Steuerentlastungen zu begegnen. Zwar konnten die Steuerreformen nach einer Untersuchung des *EcoAustria Instituts für Wirtschaftsforschung* die Wirkungen der kalten Steuerprogression mehr oder weniger ausgleichen, sodass die Steuerbelastung bei makro-ökonomischer Betrachtungsweise über die Jahrzehnte hinweg nicht signifikant gestiegen ist.[60] Die Steuerreformen dienten aber nicht systematisch-zielgerichtet der Kompensation der kalten Steuerprogression, sondern verfolgten jeweils unterschiedliche Ziele, sodass sie mikro-ökonomisch punktuell und dabei sehr unterschiedlich wirkten, dh bei bestimmten Steuerpflichtigen die kalte Steuerprogres-

54 Deutsches BGBl I 2022, 749.

55 Deutsches BGBl I 2022, 2230; dazu *Neunzig/Schanz*, StuW 2023, 304, mit einer Analyse der Tarifänderungen im Hinblick auf die Verhinderung der kalten Steuerprogression.

56 Eine Übersicht von Staaten mit einer automatischen Anpassung an die Verbraucherpreisentwicklung bietet *Lemmer*, Indexierung der Einkommensbesteuerung im internationalen Vergleich, Wirtschaftsdienst 2014, 872 (876) Tabelle 3 (zB Belgien, Dänemark, Finnland, Großbritannien, Kanada, Schweden, Schweiz, USA).

57 Es hängt dann letztlich vom jeweiligen politischen Willen ab, ob und inwieweit der kalten Steuerprogression entgegengewirkt wird. So hatte sich in der Diskussion um das sog Inflationsausgleichsgesetz 2022 (FN 55) sogar der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (die sog Wirtschaftsweisen) sich in ihrem Jahresgutachten 2022/2023 plötzlich gegen einen Ausgleich der kalten Steuerprogression (und damit praktisch für eine Steuererhöhung) ausgesprochen (Jahresgutachten „Energiekrise solidarisch bewältigen, neue Realität gestalten" Rz 182 ff, abrufbar unter https://www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de/fileadmin/dateiablage/gutachten/jg202223/JG202223_Gesamtausgabe.pdf). Aufgrund der Beharrlichkeit des deutschen Finanzministers *Lindner* ist das gesetzgeberische Vorhaben (unter Ausklammerung der sog Reichensteuer) aber gleichwohl ohne weitere Einschränkung umgesetzt worden.

58 *J. Lang* (FN 16) 179 f; *Hechtner*, StuW 2014, 132 (143).

59 Einen aktuellen Überblick bietet die Studie der *OECD*, Taxing Wages, Indexation of Labour Taxation and Benefits in OECD Countries (2023) 47 ff. Die Studie vergleicht die Situation in den 38 OECD-Staaten.

60 *Berger/Strohner/Höslinger*, Endbericht – Volkswirtschaftliche Auswirkungen einer Abschaffung der kalten Progression (Juli 2022) 1–3 (Betrachtungszeitraum 1975–2020).

sion über-, bei anderen unterkompensierten.[61] Das aktuelle österreichische Einkommensteuergesetz fußt auf dem Einkommensteuergesetz vom 7.7.1988[62] und enthält einen Teilmengenstaffeltarif. Mit dem Steuerreformgesetz 2005[63] wurde der progressive Steuertarif des § 33 öEStG auf insgesamt nur vier Zonen (bis EUR 10.000: EUR 0; von EUR 10.001 bis EUR 25.000: 38,33 %, von EUR 25.001 bis EUR 51.000: 43,6 %, über EUR 51.000: 50 %) reduziert. Diese weitete das Steuerreformgesetz 2009[64] zur Bekämpfung der kalten Steuerprogression wie folgt aus: bis EUR 11.000: EUR 0; von EUR 11.001 bis EUR 25.000: 36,5 %, von EUR 25.001 bis EUR 60.000: 43,2 %, über EUR 60.000: 50 %. Diesen Tarif verfeinerte das Steuerreformgesetz 2015/2016[65] sodann um drei weitere Stufen: bis EUR 11.000: EUR 0; von EUR 11.001 bis EUR 18.000: 25 %, von EUR 18.001 bis EUR 31.000: 35 %, von EUR 31.001 bis EUR 60.000: 42 %, von EUR 60.001 bis EUR 90.000: 48 %, von EUR 90.001 bis EUR 1 Mio: 50 %, über EUR 1 Mio: 55 % (zunächst befristet für 2016 bis 2020). Diese Tarifstufen sind bis zur Neuorientierung der Bekämpfung der kalten Steuerprogression durch das Teuerungs-Entlastungspaket II unverändert geblieben.[66] Lediglich das Konjunkturstärkungsgesetz 2020[67] hat den Eingangs-Grenzsteuersatz von 25 % auf 20 % abgesenkt und den befristeten Spitzensteuersatz von 55 % („Reichensteuer") bis zum Kalenderjahr 2025 verlängert. Außerdem hat das Ökosoziale Steuerreformgesetz 2022 Teil I[68] die Grenzsteuersätze der mittleren Tarifstufen von 35 % auf 30 % und von 42 % auf 40 % reduziert.

An die Stelle dieser Einzelmaßnahmen hat der österreichische Gesetzgeber mit dem Teuerungs-Entlastungspaket II[69] ein grundlegendes Konzept zur steuertariflichen Kompensation der kalten Steuerprogression gesetzt. Es handelt sich dabei um eine *Kombination von automatischer und diskretionärer* Anpassung des Steuertarifs an die Geldwertentwicklung. Nach § 33 Abs 1a öEStG nF unterliegen die Einkommensteile bis zu einer EUR 1 Mio (also unterhalb der „Reichensteuer") einer jährlichen Inflationsanpassung. Diese teilt sich gem § 33a öEStG nF in zwei Elemente auf. Nach § 33a Abs 4 öEStG nF sind die unterhalb von EUR 1 Mio liegenden Tarifschwellen um zwei Drittel der positiven Inflationsrate, die § 33a Abs 3 öEStG n.F. näher definiert, automatisch anzupassen. Beträgt die Inflationsrate etwa 6 %, sind die unter EUR 1 Mio liegenden Tarifstufen um 4 % zu erhöhen. Über den noch verbleibenden Teil von einem Drittel der Inflationsrate (im Beispiel: 2 %) hat die österreichische Bundesregierung bis zum 15.9. eines jeden Jahres einen Ministerratsbeschluss zu fassen, der in dem noch nicht erfassten Umfang der kalten Progression Entlastungsmaßnahmen für Bezieher von Einkünften, vor allem im Bereich der Einkommensteuer, zum Gegenstand hat. Grundlage dafür soll ein bis zum 31.7. jeden Jahres vorzulegender *Progressionsbericht* (zum Inhalt s § 33a Abs 6 öEStG nF)

61 Siehe auch *Kucsera/Lorenz*, Möglichkeit zur Kompensation der kalten Progression: Wirkung in Österreich, Wirtschaftsdienst 2016, 748, wo sie von einer Zusatzbelastung der Lohnsteuerpflichtigen durch die kalte Progression seit der Steuerreform 2015/16 bis 2021 von EUR 6,2 Milliarden ausgingen.
62 ÖBGBl 1988/400.
63 ÖBGBl I 2004/57 v 4.6.2004.
64 ÖBGBl I 2009/26 v 31.3.2009.
65 ÖBGBl I 2015/118 v 14.8.2015.
66 Zur kalten Steuerprogression der Jahre 2009–2013 s *Rainer*, ÖStZ 2014, 297.
67 ÖBGBl I 2020/96 v 24.7.2020.
68 ÖBGBl I 2022/10 v 14.2.2022.
69 ÖBGBl I 2022/163 v 27.10.2022.

sein, der auch dem Parlament vorzulegen ist. Die zuständigen Bundesminister haben Gesetzesvorschläge auszuarbeiten, die zum 1.1. des folgenden Kalenderjahres wirksam werden. Dieses kombinierte Verfahren war erstmalig im Jahr 2023 mit Wirkung zum 1.1.2024 anzuwenden.[70]

6. Bewertung der in Deutschland und Österreich getroffenen Maßnahmen

Das mit dem sog Teuerungs-Entlastungspaket II geschaffene kombinierte, automatisch-diskretionäre Konzept besitzt einen *Kompromisscharakter*, in dem zwischen einem systematisch-folgerichtigen Anpassungsmechanismus (Zwei-Drittel-Anteil, s § 33a Abs 4 öEStG nF) und einem verbleibenden steuerpolitischen Gestaltungsspielraum (Drittel-Anteil, s § 33 Abs 5 nF öEStG) zur Bekämpfung der kalten Steuerprogression unterschieden wird. Die damit verbundene Selbstverpflichtung des österreichischen Gesetzgebers soll mit dieser Umschreibung nicht kleingeredet werden, geht sie doch deutlich über das hinaus, was der deutsche Gesetzgeber mit einer bloßen Verpflichtung zur laufenden Steuerprogressionsberichterstattung verwirklicht hat, aus der je nach fiskalischer Haushaltslage Konsequenzen gezogen werden können oder auch nicht. Nicht konsequent ist es jedoch, die Inflationsanpassung nach § 33 Abs 1a öEStG nF nur für Einkommensanteile bis zu EUR 1 Mio vorzunehmen, dh die letzte Tarifstufe mit einer Grenzsteuerbelastung von 55 % (sog Reichensteuer, s vorstehend unter 5.) unangetastet zu lassen. Als Rechtfertigung mag man vordergründig gelten lassen, dass diese Reichensteuer nur einen zeitlich befristeten Geltungsbereich bis 2025 besitzt. Jedenfalls dann, wenn die höchste Tarifstufe zu einem Dauerzustand werden sollte, wäre sie in die Inflationsanpassung einzubeziehen, um den auch insoweit eintretenden Wirkungen der „kalten" Steuerprogression zu begegnen.

Der vorgenannte, verbleibende Drittel-Anteil des steuerlichen Inflationsausgleichs verbleibt nach § 33a Abs 5 öEStG nF nicht im allgemeinen gesetzgeberischen Ermessen, sondern muss sich immerhin auf weitere Entlastungsmaßnahmen für Bezieher von Einkünften beziehen. Primär ist daran gedacht, im Einkommensteuergesetz zusätzliche Tarifanpassungen vorzunehmen oder Absetzbeträge zu erhöhen.[71] Damit kann der österreichische Gesetzgeber den Steuertarif also weitergehend, ja sogar vollständig (auch für das gesamte weitere Drittel) der Preisentwicklung anpassen. Er könnte dieses Drittel fiskalpolitisch aber auch ganz oder teilweise zur Erhöhung von sog Absetzbeträgen verwenden. *Absetzbeträge* mindern nicht die Bemessungsgrundlage, sondern die *Steuerschuld*. Sie gehen über die im deutschen Einkommensteuerrecht verwendeten Steuerbetragsermäßigungen[72] hinaus, indem sie im Einzelfall sogar zu einer negativen Einkommensteuer führen können.[73] Steuerabsetzbeträge gewährt § 33 öEStG zur Berücksichtigung

70 Für das Kalenderjahr 2023 enthielt § 33a öEStG nF eine Anpassung der beiden unteren Tarifstufen um 6,3 % (EUR 11.693 und EUR 19.134) sowie für die mittleren bzw oberen Tarifstufen um 3,47 % (EUR 32.075, EUR 62.080 und EUR 93.120). Die oberste Tarifstufe iHv EUR 1 Million blieb unangetastet.

71 *Mayr*, RdW 2022, 714 (715); *ders*, FR 2023, 490 (492).

72 Dazu *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht[24] (2021) Rz 6.48.

73 *Doralt/Hohenwarter*, Steuerrecht 2023[24] (2023) Rz 161.

des Familienexistenzminimums (s § 33 Abs 3 bis 4 öEStG), aber auch speziell für Arbeitnehmer (Verkehrsabsetzbetrag nach § 33 Abs 5 öEStG) und für Pensionäre (§ 33 Abs 6 öEStG). Soweit es dabei um die typisierende Verwirklichung des subjektiven oder objektiven Nettoprinzips geht, besitzen diese Steuerabzugsbeträge nach der deutschen Steuerrechtsdogmatik den Charakter von Fiskalzwecknormen (Lastenausteilungsnormen). Im Übrigen sind sie als Sozialzwecknormen einzustufen.[74] Bereits diese Melange von Abzugstatbeständen des § 33 öEStG lässt eine klare folgerichtige Struktur zur Verwirklichung des einkommensteuerrechtlichen Belastungsgrundes vermissen, sodass die Rechtfertigung des jeweiligen Inflationsausgleichs insoweit nicht eindeutig beurteilt werden kann. Ferner sollen nach Auffassung der österreichischen Bundesregierung die Drittel-Ausgleichsmaßnahmen nicht auf die Einkommensteuer beschränkt sein, sondern auch andere Bereiche betreffen können. Die Gesetzesmaterialien sprechen dabei von *„Maßnahmen für Erwerbstätige, wie etwa solche im Bereich der Sozialversicherung, der Förderung der Mobilität von Erwerbstätigen mit öffentlichen Verkehrsmitteln oder der Erleichterung von Erwerbstätigkeit sozial benachteiligter Personengruppen"*[75]. Damit könnte der Inflationsausgleich teilweise auch durch nicht steuerliche Maßnahmen, so etwa des Sozialversicherungsrechts, vorgenommen werden.[76]

Mit den letztgenannten weitgefächerten Maßnahmen verlässt der österreichische Steuergesetzgeber den Pfad eines folgerichtig ausgestalteten einkommensteuerlichen Ausgleichs der kalten Steuerprogression. Bereits die „Kompensation" der zu einem Drittel nicht angepassten Tarifstufen durch die Erhöhung von Steuerabsetzbeträgen führt zu einer Verfälschung der Wirkung der kalten Steuerprogression für die davon individuell Betroffenen. So kann die Anpassung von Steuerabsetzbeträgen bei den davon Begünstigten in der Zusammenschau mit der Zwei-Drittel-Anpassung der Tarifstufen sogar zu einem überkompensierenden Inflationsausgleich führen. Bei den Steuerpflichtigen jedoch, die nicht in den Genuss des jeweiligen Absetzbetrages kommen, bleibt es bei einer unvollständigen steuerrechtlichen Kompensation der Inflation. Die Anpassung von Absetzbeträgen ist eine von der allgemeinen Tarifanpassung zu unterscheidende, selbständige Frage. Ob und inwieweit Steuerabzugsbeträge, aber auch die vorgelagert die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer berührenden Frei- oder Pauschbeträge der Inflation entsprechend erhöht werden,[77] ist grundsätzlich eine Frage des gesetzgeberischen Gestaltungsermessens. Dieses ist bei der Ausgestaltung von Lenkungs-/Subventionsnormen eher weit, bei der Freistellung des sog Familienexistenzminimums jedenfalls in Deutschland aber verfassungsrechtlich begrenzt.[78] Die Beibehaltung, Ausdehnung oder Verringerung von Abzugspositionen und Steuerabsetzbeträgen ist damit für jede einzelne Norm gesondert zu prüfen. Mit der leistungsfähigkeitskonformen, die Eingriffsfunktion realiter ausfüllenden Tarifbelastung hat das nichts zu tun und muss von dieser dogmatisch unterschieden werden. Vorzugswürdig sowohl gegenüber der deutschen als auch gegenüber

74 Zur Abgrenzung s *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht[24] (2021) Rz 3.20 f.
75 ErlRV 1662 BlgNR XXVII. GP 4.
76 So *Kanduth-Kristen*, SWK 2023, 294 (299 f); *Klokar*, taxlex 2023, 147 (150).
77 Dazu *Djanani/Grossmann*, StuW 2015, 33 (50); *Seer*, StuW 2019, 212 (215).
78 So bereits *J. Lang* (FN 16) 177; zuletzt auch *Waldhoff*, FR 2023, 485 (488).

der österreichischen Lösung ist daher die von anderen Staaten (zB Schweiz, USA) schon seit Jahren praktizierte *automatische periodische Anpassung der Tarifstufen an die jeweilige Inflationsentwicklung*. Damit würden sowohl das deutsche als auch das österreichische Einkommensteuergesetz einem eindeutigen Kompass folgen.