



Die Vorschrift des § 3 Zinsvortrags-Übergangsv regelt nicht explizit, zu welchem Zeitpunkt das Vorhandensein des Vermögens in der Gruppe, dem der Zins- oder EBITDA-Vortrag zugeordnet werden kann, zu prüfen ist. In den Materialien zum Verordnungsentwurf wird diesbezüglich auf den Umgründungsstichtag abgestellt. Auch im Entwurf des UmgrStR-WE 2022 Rz 255e wird der Umgründungsstichtag als relevanter Zeitpunkt genannt. Da die Bestimmungen der Zinsvortrags-Übergangsv an § 4 Z 1 lit a und c UmgrStG angelehnt sein sollen und dieser sich ebenfalls auf den Umgründungsstichtag bezieht, ist diese Interpretation uE systematisch richtig.

5. Zusammenfassung

Die Zinsvortrags-Übergangsverordnung brachte umfassende, klarstellende Regelungen für den umgründungsbedingten Übergang eines Zins- oder EBITDA-Vortrags iSd § 12a Abs 6 KStG. Wenngleich einige umstrittene Bestimmungen aus dem Entwurf der VO im Zuge der Begutachtung eliminiert werden konnten, enthält die finale Fassung punktuelle Schwachstellen. Insb hervorzuheben ist dabei die sinngemäße Anwendung des Objektbezuges gem § 4 Z lit a

und c UmgrStG, die nicht zum Konzept der Zinsschrankenregelung passt. Es bleibt abzuwarten, welche weiteren Ausführungen der Wartungserlass 2022 der Umgründungssteuerrichtlinien bringt.



Der Autor:

Dr. Jan Knesl, MSc (WU) ist externer Lektor am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen (Abteilung für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre) der WU Wien sowie Mitarbeiter einer Steuerberatungskanzlei in Wien.

✉ jan.knesl@wu.ac.at

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Knesl/Jan

Foto: privat



Der Autor:

Mag. Pavel Knesl ist Universitätsassistent am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen, Abteilung für Rechnungswesen, Steuern und Jahresabschlussprüfung an der Wirtschaftsuniversität Wien.

✉ pavel.knesl@wu.ac.at

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Knesl/Pavel

Foto: WU Wien

Martin Klokár, MSc (WU), LL.B. (WU), BSc (WU) • WU Wien

Nominalwertprinzip und Inflation im Steuerrecht

Über die Scheingewinnbesteuerung und die kalte Progression aus rechtlicher und rechtspolitischer Sicht

» ÖStZ 2022/391

Das österreichische Steuerrecht hält seit jeher am Nominalwertprinzip fest. Demgemäß folgen die Steuergesetze dem Grundsatz „1 Euro = 1 Euro“. In Zeiten einer höheren Inflationsrate gerät dieses Grundprinzip wieder verstärkt in den Fokus. Auf die Geldentwertung zurückzuführende Scheingewinne werden ohne Korrektur besteuert und die kalte Progression führt dazu, dass die zu einem bestimmten Zeitpunkt in der Vergangenheit getroffene leistungsfähigkeitsorientierte Belastungsentscheidung des Steuergesetzgebers immer weniger mit der aktuellen Belastungswirkung der Einkommensbesteuerung zu tun hat. Das österreichische Steuersystem vernachlässigt das Problem der Inflation. Der Beitrag* untersucht zunächst auf abstrakter Ebene die Inflationseffekte und –folgen im Steuerrecht, bevor dann konkret auf das österreichische Einkommensteuerrecht eingegangen wird. Dabei werden aus juristischer und rechtspolitischer Perspektive nicht nur die bereits in diesem Kontext abgeschafften und bestehenden Regelungen – vor allem im Hinblick auf das Verfassungsrecht – analysiert, sondern auch mögliche Lösungs-

ansätze zur Berücksichtigung der schleichenden Geldentwertung im Lichte der aktuellen Diskussion aufgezeigt.

1. Die Bedeutung des Nominalwertprinzips und der Inflation im Steuerrecht

1.1. Nominalwertprinzip

Die geltende Steuerrechtsordnung ist nach dem Nominalwertprinzip¹ konzipiert, wonach der Grundsatz „1 Euro = 1 Euro“ gilt.²

* Dieser Beitrag ist meinem Vater, Herrn StB Mag. Hermann Klokár, zu seinem 60. Geburtstag herzlich gewidmet. Der Beitrag wurde im Rahmen des Steuerrechtstages 2022 in Pörtlach am Wörthersee präsentiert. Den Teilnehmerinnen und Teilnehmern des Steuerrechtstages danke ich herzlich für die anregende Diskussion und Herrn Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer zusätzlich für die Durchsicht des Manuskripts.

¹ In der Literatur und Rechtsprechung werden die Begriffe „Nominalismus“, „Nominalwertprinzip“, „Nennwertprinzip“ oder „Euro-gleich-Euro-Prinzip“ als Synonym verwendet. Siehe Weber, Inflationserücksichtigung in der Einkommensteuer (2012) 26.

² Vgl zum Nominalwertprinzip aus österreichischer Perspektive mwN Kofler, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsermittlung, Gutachten 19. ÖJT IV/1 (2015)

Nach diesem Prinzip ist eine Geldeinheit unabhängig von der Entwicklung ihrer Kaufkraft im Zeitablauf stets mit einer Geldeinheit gleichzusetzen.³ Im Unterschied dazu sind nach dem Realwertprinzip Geldeinheiten zu verschiedenen Zeitpunkten nicht unmittelbar vergleichbar, sondern durch Berücksichtigung ihrer unterschiedlichen Kaufkraft auf einen Nenner zu bringen. Das Nominalwertprinzip gilt über das Steuerrecht hinaus als „*tragendes Ordnungsprinzip der geltenden Rechts- und Wirtschaftsordnung*“⁴ und verwirklicht in erster Linie Vereinfachungszwecke.⁵

Die Rechtsnormen des Steuerrechts knüpfen (fast) durchgängig an nominale Werte an. Maßgebend ist somit nicht die reale Kaufkraft der Geldeinheit, sondern der nominelle Wert der Geldeinheit. Das Steuerrecht kennt grundsätzlich keinen Anpassungsmechanismus, der die Nominalwerte den Realwerten des Euro anpasst. Während dieser Vorgang bei neu festgesetzten Preisen, Löhnen oder Sozialleistungen wie Pensionen üblich ist, ist eine Anpassung an das veränderte Preisniveau dem Steuerrecht fremd. Der Faktor der Geldentwertung (Inflation) oder Geldaufwertung (Deflation) wird nicht berücksichtigt. Im Falle einer Minderung der Kaufkraft des Geldes führt diese Entwicklung zu einer Veränderung der Belastungsfunktion der Ertragsteuer.⁶ *Joachim Lang* fasst in seinem Opus magnum „Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer“ die Problematik zur vergleichbaren deutschen Rechtslage wie folgt zusammen: „Die Unverzichtbarkeit des sog. Nominalwertprinzips für die Geldrechnung einerseits, die Verfälschung der Geldrechnung durch die Inflation andererseits gehört zu den größten, ungelösten Problemen einer wirtschaftlich maßvollen, insbesondere eigentumsschonenden Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.“⁷

1.2. Inflation

Die Inflation als (dauerhafte) wirtschaftliche Erscheinung beeinflusst auch das Steuerrecht.⁸ In Zeiten, in denen zunehmend

Geldwertverluste auftreten, ist das Zusammenspiel zwischen dem Steuerrecht und der Inflation umso bedeutender.⁹ Inflation wird verbreitet als anhaltende Erhöhung des allgemeinen Preisniveaus und als Minderung der Kaufkraft des Geldes angesehen, auch wenn sich in der Wissenschaft bisher keine einheitliche Definition des Begriffs durchgesetzt hat.¹⁰ Strittig ist, ob die Frage, nach welchem Preisindex der Anstieg des Preisniveaus zu bemessen ist.¹¹ Da das Problem der Indexauswahl für die Analyse der Wechselwirkungen zwischen der Inflation und dem Steuerrecht nur von sekundärer Bedeutung ist, wird auf eine nähere Analyse dahingehend verzichtet.

Die Inflation wird je nach Stärke und Tempo der Preissteigerung als „*schleichend*“ oder „*drastisch*“ bezeichnet. In diesem Beitrag wird der Begriff „Inflation“ im Kontext eines mäßigen aber kontinuierlichen Kaufkraftverlustes und somit einer schleichenden Geldentwertung als dauerhafte Begleiterscheinung unserer Wirtschaftsordnung gesehen. Durch Ausnahmesituationen verursachte seltene Hyperinflationen¹² sind nicht Gegenstand dieser Analyse.

Die Inflationwirkungen auf das Steuerrecht im Lichte des Nominalwertprinzips sind sowohl für Steuerpflichtige als auch für den Fiskus von hoher Relevanz. *Hans Georg Ruppe* befasste sich bereits eingehend mit dieser Thematik.¹³ Seine Überlegungen werden in diesem Beitrag aufgegriffen und fortgeführt.

prinzip und Einkommensteuerrecht – Unter besonderer Berücksichtigung des Gewinnsteuerrechts (1980); *Arnim*, Der ausgebeutete Geldwertsparer, ZRP 1980, 201; *Grotherr*, Die Scheingewinnbesteuerung im internationalen Vergleich – Analyse der steuerlichen Lösungsansätze in System der Bundesrepublik Deutschland, Frankreich, Großbritannien, Japan und den USA (1987); *Völlmin*, Grundrechtsschutz bei inflationsverzerrtem Steuerrecht (1988); *Rützel*, Handels- und Steuerbilanz in Zeiten schleichender Inflation – Dargestellt am Beispiel von Deutschland, den Niederlanden und der Europäischen Gemeinschaft (1995); *Wiswesser*, Einkommens- und Gewinnbesteuerung bei Inflation – Analyse bestehender Steuersysteme und Entwicklung eines Reformvorschlages (1997); *Esser*, Ertragsbesteuerung und Geldentwertung – das Problem des „Scheingewinns“, IfSt-Schrift Nr. 374 (1999); *Stern*, Der Tarif muss auf Räder – Heimliche Steuererhöhungen vermeiden (2002); *Berninghaus*, Das Gestaltungsermessen des Gesetzgebers bei der steuerlichen Erfassung privater Veräußerungsgewinne (2006); *Kleinmanns*, Besteuerung inflationsbedingter Scheingewinne im System des deutschen Einkommensteuerrechts und ihre verfassungsrechtliche Rechtfertigung (2010); *Weber*, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer; *Seer*, Geldwert und Steuern – Inflation und Niedrigzins als Herausforderungen für den Steuergesetzgeber, StuW 2019, 212.

174 ff; vgl auch aus deutscher Perspektive *P. Kirchhof*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen? Gutachten 57. DJT/F (1988) F 37 ff; *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer (1988) 176 ff; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung I² (2000) 497 ff; *Hey* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz (297. Lfg 2020) Einf Est Anm 47.

3 Siehe zur Begriffsbestimmung von Nominalwertprinzip und Realwertprinzip zB *Ruppe*, Inflation und Besteuerung – Generalbericht, in *IFA* (Hrsg), Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXIIa (1977) 15 (19); *Ruppe*, Besteuerung und Inflation, FJ 1978, 23 (23 f).

4 *Ruppe* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz (162. Lfg 1990) Einf Est Anm 550; ähnlich auch *Desens*, Einkommensbegriffe und Einkunftsarten – Wie kann eine Reform gelingen?, in *Jachmann* (Hrsg), Erneuerung des Steuerrechts, DStJG 37 (2014) 95 (108).

5 Siehe zur Praktikabilität *Weber*, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer 112 ff.

6 Vgl *Ruppe* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz (162. Lfg 1990) Einf Est Anm 550.

7 *J. Lang*, Bemessungsgrundlage 176.

8 Zur Thematik bereits zur dt Rechtslage zB *Friauf*, Eigentumsgarantie, Geldentwertung und Steuerrecht, StbJb 1971, 425; *Arnim*, Steuerrecht bei Geldentwertung, BB 1973, 621; *Spanner*, Steuer und Geldentwertung – Verfassungsprobleme, DStR 1975, 475; *Friauf*, Besteuerung von Kapitaleinkünften und Geldentwertung, StuW 1975, 260; *Gurtner*, Inflation, Nominalwert-

9 Als Folge der COVID-19-Pandemie war von einer kommenden Inflation auszugehen. Siehe zB *The Economist*, How rising inflation could disrupt the world's economic policies, 10. 2. 2021; *Brezinschek*, Inflation – Gespenst oder (Struktur-)Wandel? Die Presse 18. 4. 2021. Diese Inflationwirkung wurde von der Kriegssituation in der Ukraine noch verschärft, siehe zB *Kellermann*, Die Inflation ist noch lange nicht fertig mit uns, Wiener Zeitung 28. 4. 2022.

10 Vgl zB *Riese*, Theorie der Inflation (1986) 9; *Steinmann*, Inflationstheorie (1979) 13.

11 Vgl *Böfinger/Reischle/Schächter*, Geldpolitik – Ziele, Institutionen, Strategien und Instrumente (1997) 12 ff, die auf die begrenzte praktische Bedeutung des Problems der Indexauswahl hindeuten.

12 Zur Ausnahmestellung der Inflationen in den 1920er und 1940er Jahren siehe zB *Rasch*, Geldentwertung und langfristige Verträge, BB 1971, 753 (753 f).

13 *Ruppe* in *IFA*, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXIIa 15 ff; *Ruppe*, FJ 1978, 23 ff und 35 ff; *Ruppe* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz (162. Lfg 1990) Einf Est Anm 39.



1.3. Nominalwertprinzip im Spannungsverhältnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Nominalwertprinzip steht in einem Spannungsverhältnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip.¹⁴ Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist – trotz mancher Kritik an der konkreten dogmatischen „Leistungsfähigkeit“ dieses Prinzips bei der Lösung konkreter Rechtsprobleme¹⁵ – als Grundprinzip der Besteuerung von Einkommen in der steuerrechtlichen Dogmatik anerkannt.¹⁶ Das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisiert den Gleichheitssatz für das Steuerrecht¹⁷ und verhindert als „Schutzprinzip“¹⁸ die Beliebigkeit des Steuerergriffs, auch wenn es einer Konkretisierung bedarf.¹⁹ Das Schrifttum stellt die Vereinbarkeit des Nominalwertprinzips mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip in Frage: Zunächst wird aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip generell abgeleitet, dass nur Realeinkünfte erfasst werden dürfen.²⁰ Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Istprinzip verlange nach den wirtschaftlichen Realitäten und sei daher ein Realwertprinzip und kein Nominalwertprinzip.²¹ Zudem verfälscht eine Geldentwertung die Euro-Rechnungsgrößen, weshalb die Maßgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit ebenfalls verfälscht werden:²² Durch die Inflation entstehende Scheingewinne begründen im Gegensatz zu realen Wertsteigerungen keine Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Im Hinblick auf die progressive Einkommensbesteuerung führt eine Senkung der Kaufkraft zu einer Veränderung der Belas-

tungsfunktion der Einkommensteuer, nämlich sowohl durch die Verzerrung der Steuerbemessungsgrundlage als auch durch die Realwertminderung der Steuertarifstufen.²³ Der Steuergesetzgeber kann daher die Inflationseinwirkungen auf das Steuerrecht nicht einfach ignorieren, sondern sollte diese – isD Verhältnismäßigkeit und der praktischen Handhabbarkeit – normativ berücksichtigen.

2. Die Inflationseffekte auf die Besteuerung

2.1. Drei Ebenen der Inflationswirkungen im Überblick

Die Geldentwertung kann sich direkt oder indirekt auf die Steuerbelastung des Steuerpflichtigen und auf das Steueraufkommen des Staates auswirken. Die indirekten Effekte der Inflation, die sich allgemein aus den inflationsbedingten ökonomischen Entscheidungen der Steuerpflichtigen ergeben (zB „Flucht in die Sachwerte“),²⁴ werden im Unterschied zu den direkten Effekten in diesem Beitrag nicht näher behandelt. Die direkten Effekte der Inflation auf die Besteuerung geschehen auf mehreren Ebenen:²⁵ auf Ebene der Bemessungsgrundlage, auf Ebene des Steuertarifs und in Bezug auf den Zeitpunkt der Steuerentrichtung. Die Inflation wirkt sich somit einerseits direkt auf den Steuertatbestand aus. Andererseits beeinflusst die Inflation auch den Steueranspruch im Rahmen des Steuerschuldverhältnisses, wonach der Zeitpunkt von Steuerentstehung und –entrichtung entscheidend ist. Die Inflationswirkungen treten nach dieser Kategorisierung unabhängig von der Steuerart auf.

2.2. Steuerbemessungsgrundlage

Die Steuerbelastung wird zunächst durch die Wirkungen der Inflation auf die Steuerbemessungsgrundlage beeinflusst. Die Inflationsfolgen der Steuerbemessungsgrundlage hängen wiederum von der Art der Steuer und von der Ausgestaltung der Steuerbemessungsgrundlage ab.

Knüpfen Steuern an *wertunabhängige Maßstäbe* an, bleibt bei einer Inflation die nominelle Steuerbelastung konstant, die reale Steuerbelastung sinkt aber („kalte Degression“).²⁶ Die Inflation führt damit zu einem für den Steuerpflichtigen positiven Effekt. Ein Beispiel dafür wäre die motorbezogene Versicherungssteuer (mVSt) für im Inland zugelassene Krafträder, Pkw und Kombinationskraftfahrzeuge. Diese Steuer knüpft an den Hubraum bzw an die Motorleistung an und wird neben der Haftpflichtversicherung eingehoben.

²³ Siehe *Ruppe* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz (162. Lfg 1990) Einf ESt Anm 550.

²⁴ Vgl *Ruppe*, FJ 1978, 23 (24).

²⁵ Siehe dazu und zum Folgenden *Ruppe* in *IFA*, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXIIa 15 (20 ff); *Ruppe* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz (162. Lfg 1990) Einf ESt Anm 39; *Weber*, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer 35 ff.

²⁶ *Ruppe* in *IFA*, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXIIa 15 (21).

¹⁴ Vgl *Tipke*, Steuerrechtsordnung I² 513; *Seer*, StuW 2019, 212 (213).

¹⁵ *Gassner/M. Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Gutachten 14. ÖJT III/1 (2000) 58 ff; dagegen zB *Beiser*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – Irrweg oder Richtschnur? ÖStZ 2000, 413 (413 ff); *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Unternehmenssteuerreform, StuW 2000, 328 (329).

¹⁶ Dazu grundlegend *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen (1983); vgl auch zB *P. Kirchhof*, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, 319 (319 ff); *Tipke*, Steuerrechtsordnung I² 479 ff; *J. Lang*, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, in *Ebling* (Hrsg), Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001) 49 (55 ff); *Drüen*, Prinzipien und konzeptionelle Leitlinien einer Einkommensteuerreform, in *Jachmann*, Erneuerung des Steuerrechts, DStJG 37, 9 (47 ff); *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴ (2021) Rz 3.40 ff; *Kempny*, Gedanken zum „Leistungsfähigkeitsprinzip“ – Rekonstruktion eines Schlüsselbegriffs als Beitrag zur Rationalisierung des Diskurses über Steuergerechtigkeit, StuW 2021, 85 (85 ff).

¹⁷ Zum Gleichheitssatz im Steuerrecht allgemein *Rust/Blum*, Grundrechtsschutz im Steuerrecht, Gutachten 20. ÖJT IV/1 (2018) 23 ff; *Schaunig*, Gleichheitssatz und Abgabenrecht (2022).

¹⁸ *Seer*, StuW 2019, 212 (213).

¹⁹ Vgl statt vieler *J. Lang* in *Ebling*, Besteuerung von Einkommen, DStJG 24, 49 (55 ff).

²⁰ *Tipke*, Einkunftsarten-Kästchendenken versus Systemdenken, StuW 1990, 246 (247); *Jachmann*, Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem – Unterschiedliche Behandlung von Rechtsformen, Einkunftsarten, Werten und Steuersubjekten im Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht, in *Pelka* (Hrsg), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG 23 (2000) 9 (57); *Tipke*, Steuerrechtsordnung I² 512 ff; vgl auch *Moser*, Auf der Suche nach dem „wahren“ steuerlichen Gewinn, SWK 2008, T 171 (T 178); *Kofler*, Gutachten 19. ÖJT, 174 mwN.

²¹ Vgl *Seer*, StuW 2019, 212 (214).

²² Vgl mwN *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴ Rz 8.56.

Werden bei Steuern *historische Stichtagswerte* herangezogen, die vielfach als überholt gelten, sinkt real gesehen ebenfalls die Steuerbelastung.²⁷ Eine solche Wirkung tritt bspw. bei Anwendung der Einheitswerte bei der Grunderwerbsteuer oder bei der Anknüpfung an den Immobilienpreisspiegel bei der Ermittlung des Grundstückswerts zur Berechnung der Grunderwerbsteuer ein. Je weiter die Wertfeststellung von der tatsächlichen Steuerzahlung zeitlich entfernt ist, desto stärker differiert die Steuerbelastung.²⁸ Werden hingegen nur für die Berechnung von Abzugsposten oder Aufwendungen historische Werte herangezogen, tritt der umgekehrte Effekt ein, wonach es zu einer steigenden realen Steuerbelastung kommt.²⁹

Knüpfen Steuern an *nominelle Vermögenszuwächse* an, führen inflationäre Bedingungen zu einer Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage und damit zu einer steigenden realen Steuerbelastung.³⁰ Ein Beispiel dafür ist die Berechnung der Steuer bei privaten Grundstücksveräußerungen (ImmoEST bei „Neu-Grundstücken“), deren Bemessungsgrundlage die Differenz zwischen dem aktuellen Veräußerungserlös und den historischen Anschaffungskosten ist. Die Anknüpfung an einen nominalen Vermögenszuwachs führt zu einer Besteuerung inflationsbedingter Scheingewinne.³¹

Knüpfen Steuern an den jeweiligen *Tageswert* des Steuergegenstandes an (zB Umsatzsteuer), bleibt die reale Steuerbelastung trotz inflationärer Bedingungen für den Steuerpflichtigen annähernd gleich; der Wert des Steuergegenstandes und der Wert der Steuerbelastung steigen nämlich im gleichen Ausmaß nominell an.³² Damit sind solche Steuern inflationsneutral und beinhalten sozusagen eine „eingebaute Inflationsberücksichtigung (*built-in consideration of inflation*)“.^{33, 34}

Die Intensität der Inflationseffekte auf die Besteuerung hängt von der Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage ab. Eine Geldentwertung kann sowohl entlastende als auch belastende Auswirkungen auf die Steuerbemessungsgrundlage entfalten; darüber hinaus kann die Bemessungsgrundlage inflationsneutral sein.³⁵ Bei Steuern mit einer komplexen Bemessungsgrundlage wie bei den Ertragsteuern können die einzelnen Inflationseffekte kumulativ auftreten oder sich gegenseitig aufheben.³⁶ Die Inflationseffekte im Einkommensteuerrecht werden daher in Kapitel 3 genauer untersucht.

2.3. Steuertarif

Inflationäre Bedingungen können über die Belastungsfunktion des Steuertarifs ebenfalls die reale Steuerbelastung verändern.³⁷ Die Inflationseffekte sind dabei abhängig vom Tarifverlauf, der proportional, progressiv oder degressiv ausgestaltet sein kann. Bei einem *proportionalen Tarif* („Flat Tax“) steigt der zu zahlende Steuerbetrag im gleichen Maße wie die Bemessungsgrundlage. Die Inflation führt zwar in so einem Steuersystem zu einer nominell höheren Steuerlast, da jedoch der Realwert der Steuerzahlung durch die Inflation abnimmt, halten sich die Folgen der Geldentwertung die Waage. Die reale Steuerbelastung bleibt bei einem rein proportionalen Tarif unverändert; es entstehen keine inflationsbedingten Verzerrungen.³⁸ Bei einem *progressiven Tarif* steigt der Steuersatz in Abhängigkeit vom zu versteuernden Einkommen oder Vermögen.³⁹ Je höher die Steuerbemessungsgrundlage, desto höher ist auch der Durchschnittssteuersatz. Steigt durch die Inflation die Steuerbemessungsgrundlage, so erhöht sich bei einem progressiven Tarifverlauf die nominelle Steuerbelastung überproportional; die reale Steuerbelastung steigt („nominelle kalte Progression“).⁴⁰ Bei einem (hypothetischen) *degressiven Tarif*⁴¹ sinkt der Steuersatz in Abhängigkeit vom zu versteuernden Einkommen oder Vermögen. Je höher die Steuerbemessungsgrundlage, desto niedriger ist der Durchschnittssteuersatz. Ein degressiver Tarifverlauf wird häufig als verfassungsrechtlich problematisch aufgefasst.⁴² Steigt durch die Inflation die Steuerbemessungsgrundlage, so vermindert sich bei einem degressiven Tarifverlauf die nominelle Steuerbelastung überproportional; die reale Steuerbelastung sinkt („nominelle kalte Degression“).

2.4. Zeitpunkt von Steuerentstehung und Steuerentrichtung

Ein weiterer Inflationseffekt entsteht durch das zeitliche Auseinanderfallen von Steuerentstehung und Steuerentrichtung.⁴³ Das Ausmaß der Inflationseffekte hängt davon ab, welche Zeitspanne zwischen der Verwirklichung des Steuertatbestandes und der Steuerentrichtung liegt. Je weiter der Zeitpunkt der Steuerentrichtung von der Entstehung der Steuerpflicht entfernt ist, desto größer ist der Einfluss der Inflation auf die reale Steuerbelastung.

27 Vgl. Weber, Inflationseffekte in der Einkommensteuer 36 f.; vgl. auch von Wallis, Geldwertänderung und Steuerrecht, DB 1973, 842 (842 ff).
 28 Vgl. von Wallis, DB 1973, 842 (843).
 29 Vgl. Ruppe in IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXIIa 15 (21).
 30 Vgl. Ruppe in IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXIIa 15 (21).
 31 Zu Scheingewinnen ausführlich Kapitel 3.1. Vgl. auch Weber, Inflationseffekte in der Einkommensteuer 37.
 32 Vgl. Weber, Inflationseffekte in der Einkommensteuer 37.
 33 Ruppe in IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXIIa 15 (21).
 34 Siehe Ruppe, FJ 1978, 23 (24); vgl. auch von Wallis, DB 1973, 842 (843); Heinze, Auswirkungen der Inflation auf das Steuerrecht, BB 1975, 1496 (1496).
 35 Vgl. Weber, Inflationseffekte in der Einkommensteuer 37.
 36 So bereits Ruppe in IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXIIa 15 (21).

37 Vgl. Ruppe in IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXIIa 15 (22); Weber, Inflationseffekte in der Einkommensteuer 38.
 38 Siehe mwN Weber, Inflationseffekte in der Einkommensteuer 38.
 39 Neben dem direkt progressiven Tarif ergibt sich bei proportionalem Steuersatz durch Freibeträge oder sonstige Abzugsgrößen eine indirekte Progression. Inflationäre Bedingungen führen in beiden Varianten zu den gleichen Effekten. Vgl. Heinze, BB 1975, 1496 (1496).
 40 Ruppe in IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXIIa 15 (22).
 41 Der degressive Tarif wird auch als regressiver Tarif bezeichnet.
 42 Vgl. Herzog in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (18. Lfg 2016) § 33 Rz 10, der bei einem degressiven Tarif von einem klaren Verstoß gegen eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit spricht.
 43 Vgl. Heinze, BB 1975, 1496 (1496); Ruppe in IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXIIa 15 (22); Weber, Inflationseffekte in der Einkommensteuer 39 f.



Steuern, die direkt an der Quelle mit Abgeltungswirkung erhoben werden, müssen im Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung beglichen werden.⁴⁴ Die steuerliche Belastungswirkung wird damit durch die Inflation nicht beeinflusst. Erfolgt die Steuerentrichtung unter inflationären Bedingungen erst zu einem späteren Zeitpunkt (zB im Zuge der Wegzugsbesteuerung auf Jahre verteilt in Raten), wird die Steuerschuld mit entwertetem Geld, dh mit geringerem Realwert, beglichen. In diesen Fällen profitiert der Steuerpflichtige (Schuldner) von der Inflation auf Kosten des Staates (Gläubiger); das Risiko der Geldentwertung trifft den Staat.⁴⁵

Bei Steuervorauszahlungen und Quellenabzügen ohne Abgeltungswirkung kann der umgekehrte Effekt eintreten:⁴⁶ Sind Vorauszahlungen und Quellenabzüge ohne Abgeltungswirkung zu hoch bemessen, so erfolgt unter inflationären Bedingungen die Rückzahlung oder die Verrechnung mit anderen Steuerschulden mit entwertetem Geld, dh mit geringerem Realwert. In diesen Fällen profitiert der Staat (hier als Schuldner) von der Inflation auf Kosten des Steuerpflichtigen (hier als Gläubiger); das Risiko der Geldentwertung trifft den Steuerpflichtigen.

Im Ergebnis kann sich durch unterschiedliche Zeitpunkte der Steuerentrichtung bei inflationären Bedingungen für den Steuerpflichtigen sowohl eine Erhöhung als auch eine Verminderung seiner realen Steuerbelastung ergeben.

3. Die Inflationsfolgen im österreichischen Einkommensteuerrecht

3.1. Inflationsbedingte Scheingewinne und inflationsbedingte Schuldnergewinne

Der wesentliche Einfluss der Inflation auf die Ertragsbesteuerung im Bereich der Bemessungsgrundlage wird mit dem Begriff der „Scheingewinnbesteuerung“ beschrieben.⁴⁷ Scheingewinne⁴⁸ („illusory gains“)⁴⁹ entstehen, wenn der Vermögenseinsatz (zB als Abschreibungen des Anlagevermögens, als Einsatz der Vorräte oder als Abzugsposten bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns) einerseits und der Vermögensertrag andererseits zeitlich auseinanderfallen und daher in Geldeinheiten mit unter-

schiedlicher Kaufkraft bewertet werden.⁵⁰ Aufgrund des Nominalwertprinzips ergibt sich die Bemessungsgrundlage und in der Folge der Nominalgewinn aus dem (veralteten) Nominalwert einer zeitlich vorausgehenden Investition und dem späteren Nominalwert (Realwert) der Umsätze.⁵¹

Der Begriff des Scheingewinns wird im Schrifttum häufig im Kontext der verschiedenen Unternehmenserhaltungskonzeptionen (Kapital- und Substanzerhaltung)⁵² als Differenz zwischen dem Nominalgewinn und dem — unter Berücksichtigung der Erhaltungserfordernisse des Unternehmens bestimmten — Real- bzw Substanzgewinn, der die Folgen der Geldwertänderung berücksichtigt, angesehen.⁵³ Beim Scheingewinn handelt es sich somit um einen in der Nominalwertrechnung ausgewiesenen Gewinnbestandteil. Der Real- bzw Substanzgewinn ist bei Inflation stets niedriger als der Nominalgewinn. Dieser Beitrag stellt auf den Scheinbegriff ab, der sich auf dem Konzept der realen Kapitalerhaltung begründet, wonach die Inflationsrate als Preisentwicklung eines bestimmten Warenkorbs zugrunde gelegt wird, um den Realgewinn zu ermitteln.

Nimmt ein Steuerpflichtiger Fremdkapital auf, sinkt seine Schuld inflationsbedingt im Zeitraum zwischen Aufnahme und Rückzahlung real im Wert. Der Steuerpflichtige kann seine Schuld nämlich zum nominellen Wert begleichen. Gemessen an der Kaufkraft, erleidet der Gläubiger der Geldschuld einen Verlust, den der Schuldner als Gewinn erzielt. Dieser aus dem Wertverlust der nominal gebundenen Schulden resultierende Effekt wird als „inflationsbedingter Schuldnergewinn“ oder „inflationsbedingter Scheinverlust“ bezeichnet.⁵⁴ Der inflationsbedingten Entwertung des Vermögens steht damit spiegelbildlich der sinkende Realwert von nominellen Verbindlichkeiten gegenüber.⁵⁵ Dieser Effekt ist insb bei der Fremdfinanzierung von Immobilien in Inflationszeiten erkennbar.⁵⁶ Gegen die Berücksichtigung von inflationsbedingten Schuldnergewinnen spricht der Verstoß

⁴⁴ Vgl Ruppe in IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXIIa 15 (22).

⁴⁵ Beim Steuerschuldverhältnis (wie bspw beim Steueranspruch) trifft das Risiko der Geldentwertung grundsätzlich den Gläubiger (Staat), wie es auch bei anderen auf Geldleistungen gerichteten Schuldverhältnissen aus dem Zivil- oder Sozialrecht der Fall ist. Es handelt sich um einen Fall des sog „geldschuldrechtlichen Nominalismus“. Siehe Weber, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer 39.

⁴⁶ Vgl Ruppe, FJ 1978, 23 (25); Weber, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer 40 FN 118.

⁴⁷ Zum Begriff des Scheingewinns und der Scheingewinnbesteuerung ausführlich Grotherr, Die Scheingewinnbesteuerung im internationalen Vergleich 51 ff.

⁴⁸ Da inflationsbedingte Verzerrungen der Bemessungsgrundlage nicht nur bei betrieblichen Einkunftsarten (Gewinneinkunftsarten), sondern auch bei außerbetrieblichen Einkunftsarten (Überschusseinkunftsarten) vorkommen können, ist die Bezeichnung als Scheingewinn etwas ungenau, soll aber in dieser Abhandlung dennoch verwendet werden.

⁴⁹ Holmes, The Concept of Income — A multidisciplinary analysis (2001) 341 ff.

⁵⁰ Vgl Ruppe in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz (162. Lfg 1990) Einf ESt Anm 39; Esser, Ertragsbesteuerung und Geldentwertung 9; Weber, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer 42.

⁵¹ Siehe Esser, Ertragsbesteuerung und Geldentwertung 9.

⁵² Die reale Kapitalerhaltung zielt auf die Erhaltung der Kaufkraft des Eigenkapitals ab. Die Substanzerhaltung zielt auf die mengenmäßige Erhaltung des Sachvermögens ab. Dazu ausführlich Havermann, Zur Berücksichtigung von Preissteigerungen in der Rechnungslegung von Unternehmen, WPg 1974, 423 (428 ff und 445 ff); vgl auch Wagner, Substanzerhaltung und Gewinnverwendung bei Publikumsaktiengesellschaften, WPg 1976, 487 (493); Rützel, Handels- und Steuerbilanz in Zeiten schleichender Inflation 31 ff; Esser, Ertragsbesteuerung und Geldentwertung 21; Seicht, Geldentwertung, Gewinnermittlung und Einkommensbesteuerung, in Kleinewidam (Hrsg), Unternehmenspolitik und Internationale Besteuerung — FS Fischer (1999) 207 (212 ff).

⁵³ Vgl Gurtner, Inflation, Nominalwertprinzip und Einkommensteuerrecht: Unter besonderer Berücksichtigung des Gewinnsteuerrechts 87 f; Grotherr, Die Scheingewinnbesteuerung im internationalen Vergleich 51; Kleinmanns, Besteuerung inflationsbedingter Scheingewinne 47; Weber, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer 42.

⁵⁴ Siehe Grotherr, Die Scheingewinnbesteuerung im internationalen Vergleich 67 ff; J. Lang, Bemessungsgrundlage 177; Weber, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer 51 ff mwN; Kofler, Gutachten 19. ÖJT, 174.

⁵⁵ Weber, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer 51.

⁵⁶ Vgl Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁴ Rz 8.56.

gegen das Realisationsprinzip sowie die Auffassung, dass bei nominal gebundenen Verbindlichkeiten ein Inflationsausgleich über den Fremdkapitalzinssatz erfolgt.⁵⁷

3.2. Kalte Progression

Die österreichische Einkommensteuer ist — wie in den meisten Staaten der Welt — als progressive Steuer ausgestaltet (Prinzip der Progression). Sie wird überwiegend nutzentheoretisch („opfertheoretisch“) mit einer überproportionalen Steigerung der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit begründet,⁵⁸ oft aber auch mit sozialpolitischen oder stabilitätspolitischen Überlegungen.⁵⁹ Der Einkommensteuertarif nach § 33 Abs 1 EStG ist ein nominal definierter progressiver Staffeln- bzw. Stufentarif, wonach mit dem Ansteigen der Bemessungsgrundlage die Durchschnittssteuerbelastung steigt.⁶⁰ Damit führt jedes zusätzlich erzielte Einkommen zu einer mehr als proportionalen Erhöhung der individuellen Steuerlast.⁶¹ Bei inflationsbedingten Erhöhungen des nominalen Einkommens (zur Erhaltung der Kaufkraft) steigt also die steuerliche Belastung des Steuerpflichtigen, obwohl dieser nicht über mehr Konsummöglichkeiten verfügt und daher real nicht leistungsfähiger ist.⁶² Dieser Zusammenhang wird als „kalte Progression“⁶³ beschrieben.⁶⁴ Aus fiskalpolitischer Perspektive handelt es sich bei der kalten Progression um eine bequeme Methode, wachsende Staatsausgaben zu finanzieren und auch einen zusätzlichen Freiraum für eine aktive Steuerpolitik zu haben.⁶⁵

Freibeträge (zB Gewinnfreibetrag iSd § 10 EStG) und sonstige Abzugsgrößen, die der Gesetzgeber mit einem festen Geldbetrag

festgesetzt hat,⁶⁶ werden durch die Inflation ebenfalls beeinflusst.⁶⁷ Die Geldentwertung vermindert deren realen Wert. Der vom Gesetzgeber festgesetzte Betrag wird in Folge der Inflation damit verfälscht. Der Effekt der Inflation bei Freibeträgen, die die Steuerbemessungsgrundlage kürzen, gleicht der kalten Progression.⁶⁸ Da der Gesetzgeber auch hier nominale Größen verwendet, deren reale Auswirkung sich durch die Inflation ändert, wird die Wirkung der Inflation auf Freibeträge im Schrifttum auch als Unterfall der kalten Progression eingeordnet.⁶⁹

Die tarifliche Nullzone als Folge der Berücksichtigung des „steuerlichen Existenzminimums“ geht seit dem Jahr 2009 (SteuerreformG 2009) gem § 33 Abs 1 EStG unverändert bis zu einem Betrag iHv 11.000 €. Auch wenn sich diese „Steuerfreigrenze“ mit dem Nullsteuersatz durch diverse Absetzbeträge (zB Alleinverdiener-, Alleinerzieher-, Kinder-, Unterhalts-, Verkehrs- und Pensionistenabsetzbetrag, Familienbonus Plus) im Ergebnis erhöht,⁷⁰ verliert die steuerliche Existenzminimumgrenze bezogen auf das nominal gestiegene Einkommen relativ gesehen an Wirkung.⁷¹ Die Frage nach notwendigen Anpassungen der tariflichen Steuerfreistellung eines pauschalen Existenzminimums stellt sich im Lichte des subjektiven Nettoprinzip unweigerlich.⁷² Die inflationsbedingte Entwertung dieser tariflichen Steuerfreistellung kann ebenfalls als Teilaspekt der kalten Progression aufgefasst werden.⁷³

3.3. Zeitpunkt der Steuerentrichtung

Der Zeitpunkt der Steuerentrichtung hängt bei der österreichischen Einkommensteuer von der Art der Erhebungsform ab. Die prinzipielle Erhebungsart der Einkommensteuer ist gem § 39 Abs 1 EStG die Veranlagung des Jahreseinkommens aufgrund einer Steuererklärung nach Ablauf des Veranlagungszeitraums (Kalenderjahr).⁷⁴ Die Übermittlung der Steuererklärung hat bei

57 Siehe mwN *Grotherr*, Die Scheingewinnbesteuerung im internationalen Vergleich 68 ff.

58 Dazu zB *Kirchmayr/Bodis/Hammerl* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht¹¹² (2019) Tz 28.

59 Vgl *Ruppe* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz (162. Lfg 1990) Einf ESt Anm 35; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴ Rz 8.800 ff; vgl eine umfassende Analyse zur Rechtfertigung der Progression *Lammers*, Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund (2008) 22 ff.

60 Siehe zB *Herzog* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (18. Lfg 2016) § 33 Rz 4 ff; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁵ (2022) § 33 Rz 1 ff.

61 Dies gilt erst nach Erreichen der ersten Steuerstufe, also nach der steuerlichen Nullzone, wovon in dieser Abhandlung ausgegangen wird. Vgl mwN *Djanani/Grossmann*, Kalte Progression aufgrund fehlender Inflationskorrektur außertariflicher Abzüge und Höchstbeträge bei der Einkommensteuer, *StuW* 2015, 33 (34).

62 Siehe zB *J. Lang*, Bemessungsgrundlage 177.

63 Oft wird die „kalte Progression“ auch als „heimliche Progression“ oder „heimliche Steuererhöhung“ bezeichnet. Vgl zum Überblick aus österreichischer Perspektive *Herzog* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (18. Lfg 2016) § 33 Rz 9; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁵ § 33 Rz 7.

64 Vgl zuletzt zB *Seer*, *StuW* 2019, 212 (214 f); vgl aus österreichischer Perspektive die Diskussion in zB *Seicht*, „Scheingewinnbesteuerung“ und „kalte Progression“, *SWK* 1997, 139; *Losser*, Zur gegenwärtigen Diskussion über die kalte Progression, *ÖStZ* 2014, 295 (295 f); *Rainer*, Zur kalten Progression der letzten 5 Jahre, *ÖStZ* 2014, 297 (297 ff); *Koneczny*, Das Ende der „kalten Progression“ ist unverzichtbar, *SWK* 2014, 1247 (1247 ff); *Peyerl*, Kalte Progression — Abschaffung nur in der Verfassung von Dauer, *Die Presse* 6. 2. 2017, 14; *Kandler/Steinhauser*, Steuerfreie Arbeitgeberverwendungen im Lichte der Inflation, *SWK* 2019, 667 (667 ff).

65 Vgl *J. Lang*, Bemessungsgrundlage 177; *Doralt*, „Ohne kalte Progression gäbe es keinen Familienbonus“, *BFGjournal* 2019, 146 (146).

66 Darunter können etwa Freigrenzen oder Pauschbeträge verstanden werden. Der Begriff „Freibetrag“ wird als Sammelbezeichnung stellvertretend für alle nominalen Abzugsgrößen verwendet. Siehe auch *Weber*, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer 54 f.

67 Vgl *Ruppe* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz (162. Lfg 1990) Einf ESt Anm 39; *Seer*, *StuW* 2019, 212 (215).

68 Vgl *Wiswesser*, Einkommens- und Gewinnbesteuerung bei Inflation - Analyse bestehender Steuersysteme und Entwicklung eines Reformvorschlags 34 f.

69 Vgl *Arnim*, *BB* 1973, 621 (621); *Papier*, Besteuerung und Eigentum, *DVB* 1980, 787 (794); vgl auch *Weber*, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer 55, der zu Recht darauf hinweist, dass Freibeträge der Einkommensteuerbemessungsgrundlage wegen des progressiven Einkommensteuertarifs eine regressive Wirkung haben und daher begrifflich nicht mit der indirekten Progression vermengt werden sollten.

70 Siehe zu den Absetzbeträgen im Überblick zB *Kirchmayr/Bodis/Hammerl* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht¹¹² Tz 697 ff.

71 Vgl dazu *Seer*, *StuW* 2019, 212 (215); *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴ Rz 8.807.

72 Zur „Subjektivierung“ der Bemessungsgrundlage ausführlich *Kofler*, *Gutachten* 19. ÖJT, 143 ff.

73 So auch *Djanani/Grossmann*, *StuW* 2015, 33 (34); vgl auch *Weber*, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer 54.

74 Zur Veranlagung als Erhebungsform der Einkommensteuer zB *Kirchmayr/Bodis/Hammerl* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht¹¹² Tz 722 ff.



elektronischer Einreichung bis zum 30. Juni des Folgejahres zu erfolgen (§ 134 Abs 1 BAO), bei Vertretung durch einen Steuerberater bestehen Fristverlängerungen („Quotenregelung“). Die Steuer wird erst nach Einreichung der Steuererklärung durch schriftlichen Bescheid festgesetzt (§ 198 BAO). Diese Regelung führt jedenfalls zu einer Zeitdifferenz zwischen der Verwirklichung des Steuertatbestandes und dem Zeitpunkt der Steuerentrichtung, die zu inflationsbedingten Verzerrungen führen kann.⁷⁵ Zu berücksichtigen sind aber natürlich in diesem Zusammenhang die vierteljährlichen Vorauszahlungen der Einkommensteuer (§ 45 EStG).

Im Unterschied dazu kommt es bei bestimmten Einkünften zu einem Quellenabzug, wo die Gefahr einer inflationsbedingten Verzerrung eingeschränkt ist: Bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit wird die Einkommensteuer gem § 47 ff EStG durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer).⁷⁶ Bei bestimmten inländischen Kapitalerträgen wird die Einkommensteuer gem § 93 Abs 1 EStG durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer), der zu einer Endbesteuerung führt.⁷⁷ Die Erhebungsformen der Einkommensteuer unterscheiden sich somit je nach Einkunftsart. Auch wenn es bei der nach dem Veranlagungsprinzip ausgestalteten Einkommensteuer zu vierteljährlichen Vorauszahlungen kommt (§ 45 EStG), zeigen sich durch die Unterschiede im Zeitpunkt der Steuerentrichtung die unterschiedlichen Auswirkungen der Inflation auf die Einkommensbesteuerung.

Maßnahmen der Inflationsanpassung bei Effekten, die sich durch die Zeitdifferenz zwischen der Verwirklichung des Steuertatbestandes und dem Zeitpunkt der Steuerentrichtung ergeben, können weder durch die Anpassung der Bemessungsgrundlage noch durch tarifliche Anpassungsmaßnahmen ersetzt werden. Da die Verzerrungen bei niedrigen Inflationsraten aber sehr gering sind,⁷⁸ sind gesetzgeberische Maßnahmen mE dahingehend nicht erforderlich und wären auch zu komplex in der Anwendung. Adaptierungen zur Verhinderung von möglichen Verzerrungen in diesem Zusammenhang werden deshalb in weiterer Folge auch nicht behandelt.

4. Die Inflationsberücksichtigung im österreichischen Einkommensteuerrecht

4.1. Inflationsberücksichtigung im Moment und in der Vergangenheit

In der geltenden österreichischen Steuerrechtsordnung, die nach dem Nominalwertprinzip konzipiert ist, gibt es grundsätzlich kei-

nen Mechanismus zur Berücksichtigung der Inflation.⁷⁹ Das geltende Steuerrecht kennt Maßnahmen zur Inflationsberücksichtigung nur in Ansätzen. Zwar werden die schedularen, besonderen Steuersätze auf Einkünfte aus Kapitalvermögen (25 % bzw 27,5 %) und aus der Veräußerung von Immobilien (30 %) zum Teil als typisierende Inflationsabgeltung verstanden.⁸⁰ Jedoch geht diese Typisierung, wie bereits von *Kofler* treffend analysiert, an der Realität vorbei: Die kurzfristige Spekulation wird nämlich tariflich gleich der langfristigen Investition behandelt, obwohl Scheingewinne nur bei letzterer auftreten würden.⁸¹ Eine „echte“ Inflationsabgeltung gibt es daher nicht (mehr) im österreichischen EStG.

In der Vergangenheit kam es vereinzelt zu steuerrechtlichen Maßnahmen zur Berücksichtigung der Inflation. Zu den gravierendsten kam es einerseits nach Kriegszeiten⁸² und andererseits bei Währungsumstellungen.⁸³ Die prägendste und wohl auch „umfangreichste“ steuergesetzliche Maßnahme zur Berücksichtigung von Geldwertänderungen in der Zweiten Republik war das Schillingeröffnungsbilanzengesetz (SEBG, BGBl 1954/190).⁸⁴ Diese Maßnahme zur Berücksichtigung der Inflation erfolgte nach Stabilisierung des Geldwerts und nach Klärung von vielen rechtlichen Zweifelsfragen.⁸⁵ Ziel des Gesetzgebers war es, durch eine Neubewertung aller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten „die durch die Änderung der Kaufkraft des Geldes eingetretene Unrichtigkeit der Wertansätze der einzelnen Wirtschaftsgüter in der Bilanz zu berichtigen“.⁸⁶

In jüngerer Vergangenheit gab es mit § 30 Abs 3 TS 2 EStG idF AbgÄG 2012 im Rahmen von Immobilienveräußerungen nach § 30 Abs 3 EStG für Zeiträume ab 1. 4. 2012 bis 31. 12. 2015 einen „echten“ Inflationsabschlag, der die inflationsbedingten Wertsteigerungen im Rahmen der Einkünfteermittlung berücksichtigen sollte. Die Bestimmung sah vor, dass Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen ab dem elften Jahr nach dem

⁷⁹ Siehe dazu bereits *Kofler*, Gutachten 19. ÖJT, 174 f.

⁸⁰ So zB die Gesetzesmaterialien zum 1. Stabilitätsgesetz 2012, ErlRV 1680 BlgNR 24. GP 9 („[...] besonderen Steuersatz, der bereits implizit eine Inflationsabgeltung berücksichtigt [...]“); vgl mWn *Kofler*, Gutachten 19. ÖJT, 176.

⁸¹ *Kofler*, Gutachten 19. ÖJT, 176.

⁸² Nach Ende des Zweiten Weltkriegs kam es in Österreich zu steuerlichen Sondervorschriften, die die steuerlichen Konsequenzen der Inflation entschärfen sollten (zB außerbücherliche Zusatzabschreibungen als steuerlicher Abzugsposten; vom Wert der Vorräte berechnete außerbücherliche Abrechnungsposten; steuerfreie Investitionsrücklagen); siehe dazu *Mayer*, Inflation und Besteuerung — Nationalbericht Österreich, in *IFA*, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXIIa 231 (233 ff); siehe zB auch zu den Maßnahmen in Deutschland ab 1920 die Begründung zum Entwurf des EStG 1925, RT-Drs 1924/25, Bd 400, Nr 795, 19; vgl *Kofler*, Gutachten 19. ÖJT, 176.

⁸³ Siehe zB das Schillingeröffnungsbilanzengesetz (SEBG, BGBl 1954/190). Vgl dazu auch ErlRV 297 BlgNR 7. GP 12 ff und 358 BlgNR 7. GP; dazu auch VfGH 13. 12. 1982, B 193/77, G85/77, VfSlg 9583/1982.

⁸⁴ Vgl dazu *Mayer* in *IFA*, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXIIa 231 (233).

⁸⁵ Vgl *Mayer* in *IFA*, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXIIa 231 (233).

⁸⁶ ErlRV 297 BlgNR 7. GP 12 ff.

⁷⁵ Vgl *Ruppe*, FJ 1978, 23 (38 f); *Weber*, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer 55 f.

⁷⁶ Zum Lohnsteuerabzug als Erhebungsform der Einkommensteuer zB *Kirchmayr/Bodis/Hammerl* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹² Tz 727 ff.

⁷⁷ Zur Kapitalertragsteuer als Erhebungsform der Einkommensteuer zB *Kirchmayr/Bodis/Hammerl* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹² Tz 749 ff.

⁷⁸ Aufgrund der Anspruchszinsenregelung gem § 205 BAO kommt es zudem faktisch zu einer Linderung der Problematik.

Zeitpunkt der Anschaffung oder späteren Umwidmung um 2 % jährlich, höchstens jedoch um 50 % zu vermindern sind.⁸⁷ Im betrieblichen Bereich war der Inflationsabschlag auf den Grund und Boden beschränkt (§ 4 Abs 3a Z 3 lit b EStG).⁸⁸ Dieser als das Nominalwertprinzip durchbrechende „Fremdkörper im Ertragsteuersystem“⁸⁹ bezeichnete Inflationsabschlag wurde damit begründet, dass aufgrund von oft langen Behaltdauern von Grundstücken ein wesentlicher Teil des Veräußerungsgewinns auf die Geldentwertung zurückzuführen sei.⁹⁰ Die Regelung war von Anfang an starker Kritik im Schrifttum ausgesetzt.⁹¹ Kofler sah diesen Inflationsabschlag als „nicht nur steuertechnisch irregeleitet, sondern [...] auch deswegen problematisch, weil er bloß punktuell für das Immobilienvermögen erfolgt, im Übrigen die Inflation aber nicht berücksichtigt wird, obwohl Arbeitnehmer, Sparer und Investoren davon typischerweise härter betroffen sind.“⁹² Der Gesetzgeber reagierte auf die Kritik und hob die Bestimmung durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 (BGBl I 2015/118) wieder auf.⁹³ Im Nachhinein wurde die Bestimmung zudem aufgrund der unsachlichen Berechnung des Inflationsabschlags vom VfGH als verfassungswidrig aufgehoben.⁹⁴

4.2. VfGH: Berücksichtigung der Geldentwertung im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers

Im Gegensatz zu den im Schrifttum geäußerten Bedenken,⁹⁵ entnimmt die Rsp des VfGH aus dem leistungsfähigkeitsorientier-

ten Belastungsziel der Einkommensteuer keine Notwendigkeit, Scheingewinne zu eliminieren.⁹⁶ In mehreren Judikaten wurde das Nominalwertprinzip — im Ergebnis entsprechend der dt Rsp des BVerfG und BFH⁹⁷ — als allgemein zulässig erachtet.⁹⁸ Die Grenze der Zulässigkeit, die Geldentwertung nicht zu berücksichtigen, liege in vom VfGH nicht näher definierten „besonderen Umständen“, die sich aus den „vorherrschenden wirtschaftlichen Gegebenheiten“ ableiten lassen.⁹⁹ Kofler weist zu Recht darauf hin, dass sich diese verfassungsgerichtliche Judikatur womöglich im Hinblick auf die Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung insofern begründen ließe, als die dem Nominalwertprinzip zugrundeliegende Bestandsgarantie durch das Währungsrecht,¹⁰⁰ nicht aber durch das Steuerrecht erreicht werden sollte.¹⁰¹ Das Einkommensteuergesetz stehe demnach vor der Frage, ob und wie „etwaige Rechtsfehler bei der Stabilisierungspolitik durch steuerliche Gegenmaßnahmen kompensiert werden dürfen oder müssen.“¹⁰² Der VfGH lässt dem Gesetzgeber dabei jedenfalls einen großen Spielraum.

Der VfGH setzte sich zuletzt im Jahr 2017 in der bereits erwähnten Entscheidung zum Inflationsabschlag bei der Immobilienertragsteuer ausführlich mit dem Nominalwertprinzip und der Inflation auseinander:¹⁰³ Für den VfGH liegt die Begründung des Nominalwertprinzips „im Wesentlichen in Praktikabilitätsgesichtspunkten, da die Ermittlung des Einkommens auf einer Geldrechnung beruht.“ Die Besteuerung nach dem Nominalwertprinzip bedinge ua, „dass nominelle Vermögenswertsteigerungen, die

87 Der Inflationsabschlag von 2 % orientierte sich einerseits an historischen Werten für Österreich (zwischen 1999 und 2010 lag die durchschnittliche, jährliche Inflationsrate bei rd 1,87 %) sowie andererseits am impliziten Inflationsziel der Europäischen Zentralbank, wonach die Inflationsrate geringfügig unter 2 % liegen soll. Bei einem maximalen Inflationsabschlag sollte laut den Materialien die Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 1 einem effektiven Steuersatz von 12,5 % entsprechen (siehe ErlRV 1680 BlgNR 24. GP 9); vgl für Details zB *Kanduth-Kristen*, Zweifelsfragen zum Inflationsabschlag gem § 30 Abs 3 EStG, SWK 2014, 354 (354 ff).

88 Kritisch dazu *Beiser*, Die Ertragsbesteuerung von Immobilien im Licht des Gleichheitssatzes, SWK 2012, 826 (829 ff).

89 So *Doralt* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ (2013) Tz 124; ähnlich *Kirchmayr/Achatz*, Zur neuen Immobilienbesteuerung, taxlex 2012, 77 (77).

90 Siehe ErlRV 1680 BlgNR 24. GP 9; vgl auch *Mühlhauser*, Ausmessung inflationsbedingter Scheingewinne bei Grundstücken im Allgemeinen – und der Immobilienertragsteuer auf Betriebsvermögen im Besonderen, FJ 2012, 105 (105 ff); *Kofler*, Gutachten 19. ÖJT, 176 f.

91 Vgl zB *Beiser*, SWK 2012, 826 (829 ff); *Kirchmayr/Achatz*, Zur neuen Immobilienbesteuerung, taxlex 2012, 77 (77); *Doralt* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ (2013) Tz 124; *Urtz*, Verfassungsrechtliche Probleme der neuen Immobilienbesteuerung, in *Urtz* (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer² (2014) 489 (492 f); *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (17. Lfg 2014) § 30 Rz 246; *Kofler*, Gutachten 19. ÖJT, 176 f.

92 *Kofler*, Gutachten 19. ÖJT, 177; ähnlich *Mühlhauser*, Ausmessung inflationsbedingter Scheingewinne bei Grundstücken im Allgemeinen – und der Immobilienertragsteuer auf Betriebsvermögen im Besonderen, FJ 2012, 105 (107); vgl auch *Beiser*, SWK 2012, 826 (830 f); *Doralt* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ (2013) Tz 124; *Beiser*, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Licht der Reinvermögenstheorie – neue Antworten auf alte Fragen, RdW 2013, 167 (168).

93 Siehe ErlRV 684 BlgNR 25. GP 1 und 20.

94 VfGH 3. 3. 2017, G3/2017 ua (G3-4/2017-9), VfSlg 20.136/2017.

95 Siehe die Argumente und Nachweise bereits in Kapitel 1.3.

96 *Kofler*, Gutachten 19. ÖJT, 175.

97 BFH 27. 7. 1967, IV 300/64, BStBl III 1967, 690 (zur Besteuerung von Zinsen bei Inflation); BVerfG 19. 12. 1978, 1 BvR 335, 427, 811/76, BVerfGE 50, 57 ff (grundlegend zur Besteuerung von Zinsen bei Inflation). Zum Nominalprinzip in der dt Rsp ausführlich *Weber*, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer 25 ff, wonach sowohl das BVerfG als auch der BFH allgemein von der Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung nach dem Nominalwertprinzip ausgehen.

98 VfGH 17. 3. 1976, B 165/75, VfSlg 7770/1976 (zur Besteuerung von Zinsen); 31. 1. 1980, B 213/77, VfSlg 8727/1980 (zur Rentenbesteuerung); 13. 12. 1982, B 193/77, G85/77, VfSlg 9583/1982 (zur Bewertung von Wirtschaftsgütern eines Betriebsvermögens bei der Gewinnermittlung); 6. 12. 1986, B 228/86, VfSlg 11.164/1986 (zu Einkünften aus Wertsicherungsvereinbarungen); 3. 3. 2017, G3/2017 ua (G3-4/2017-9), VfSlg 20.136/2017 (zum Inflationsabschlag bei der Immobilienertragsteuer).

99 VfGH 6. 12. 1986, B 228/86, VfSlg 11.164/1986; vgl auch 13. 12. 1982, B 193/77, G85/77, VfSlg 9583/1982.

100 Zur Zielsetzung der Preisniveaustabilität des Europäischen Systems der Zentralbanken in der Eurozone siehe Art 27 Abs 1 AEUV.

101 So *Kofler*, Gutachten 19. ÖJT, 175 f unter Verweis auf *P. Kirchhof*, Gutachten 57. DJT/F, F 38; *P. Kirchhof* in *P. Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG § 2 Rn A 104, A 169 und A 219.

102 *P. Kirchhof*, Gutachten 57. DJT/F, F 38; vgl auch *P. Kirchhof* in *P. Kirchhof/Söhn/Mellinghoff*, EStG § 2 Rn A 104; *Kofler*, Gutachten 19. ÖJT, 175 f.

103 VfGH 3. 3. 2017, G3/2017 ua (G3-4/2017-9), VfSlg 20.136/2017. Dazu *Moser*, Inflationsabgeltung grundsätzlich verfassungskonform? taxlex 2017, 230 (230 ff); *Novosel/Patloch-Kofler*, Pauschale Berücksichtigung eines Inflationsabschlags bei der Ermittlung von Veräußerungsgewinnen gem § 30 Abs 3 EStG verfassungswidrig, immolex 2017, 312 (312 ff); *Stöger*, VfGH hebt Inflationsabschlag bei der Immobilienertragssteuer wegen unsachlicher Berechnungsweise auf, ÖBA 2017, 647 (647 ff); *Pamperl*, VfGH hebt Inflationsabschlag auf – ist damit das letzte Wort zur Verfassungskonformität der Immobilienertragsteuer gesprochen? ecotax 2017, 564 (564 ff); *Zorn*, Regelung über die Berechnung des Inflationsabschlages verfassungswidrig, ÖStZB 2018, 177 (177 ff).



im Zuge einer Veräußerung eines Wirtschaftsgutes realisiert werden, sog. Scheingewinne enthalten können, die allein durch die Geldentwertung bedingt sind und nicht der realen Wertsteigerung entsprechen, oder auch einen realen Wertverlust verdecken können.“ Es liege „im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers“, zu entscheiden, „ob und inwieweit er die Geldentwertung im Rahmen der Einkommensbesteuerung berücksichtigt“. Inhaltliche Schranken setze lediglich der Gleichheitssatz, „der es verbietet, sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen.“

Der VfGH stellt mit dieser Entscheidung klar, dass es dem Steuergesetzgeber grundsätzlich überlassen ist, ob und wie die Inflation im Rahmen der Einkommensbesteuerung zu berücksichtigen ist. Fraglich ist aber, ob es dem Steuergesetzgeber unter allen Umständen frei steht, bei der Besteuerung bestimmter Veräußerungsgewinne eine Besteuerung inflationsbedingter Scheingewinne zuzulassen oder ob es in manchen Fällen hingegen geboten erscheint, eine Besteuerung der Realgewinne anstelle der Nominalgewinne durchzuführen, um der Ertragsfähigkeit des Vermögens Rechnung zu tragen und eine Besteuerung der Vermögenssubstanz zu verhindern.¹⁰⁴ Der VfGH hält jedenfalls fest, dass Maßnahmen zur Vermeidung der Besteuerung von Scheingewinnen wie zB Inflationsabschläge nicht verfassungswidrig sind.¹⁰⁵ Die Übertragung von stillen Reserven gem § 12 EStG verfolgt zB eine derartige Zielrichtung.

Im Ergebnis räumt der VfGH dem Gesetzgeber die Möglichkeit ein, die Inflation im Rahmen der Einkommensbesteuerung gesetzgeberisch zu berücksichtigen. Eine entsprechende Pflicht ergibt sich jedoch aus der VfGH-Judikatur nicht.

4.3. Mögliche Inflationsberücksichtigung in der Zukunft

4.3.1. Punktuelle Berücksichtigung inflationärer Wertminderungen unter Beibehaltung des Nominalwertprinzips

Eine Inflationsberücksichtigung im österreichischen Einkommensteuerrecht wird — aus den bereits bekannten Gründen — schon lange gefordert.¹⁰⁶ Bisher ist diese zT vom Gesetzgeber

zwar versucht worden (zB Inflationsabschlag bei Immobilienveräußerungen), aber im Ergebnis unzureichend erfolgt. Auch wenn es nach der VfGH-Judikatur verfassungsrechtlich keine generelle Pflicht zur Berücksichtigung der Geldentwertung zu geben scheint, sprechen rechtspolitisch gute Gründe dafür, Inflationseffekte durch Anpassungen des Ertragsteuerrechts (zumindest tw) zu neutralisieren. Inflationsanpassungen würden dem Ziel der Gleichmäßigkeit der Besteuerung einen Schritt näher kommen, weil die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen in realen und nicht in nominellen Werten gemessen werden sollte.¹⁰⁷

Gleichzeitig muss aber eingeräumt werden, dass eine Berücksichtigung der Inflation allein bei der Besteuerung aufgrund des in der (fast) gesamten Rechts- und Wirtschaftsordnung geltenden Nominalwertprinzips zu gewissen systematischen Brüchen führen könnte.¹⁰⁸ Darüber hinaus wären die Konsequenzen solcher Anpassungen für den öffentlichen Haushalt spürbar. Nicht zu unterschätzen ist weiters die durch die Abkehr vom Nominalwertprinzip verursachte erhebliche Steigerung der Komplexität.¹⁰⁹ Doralt verweist im Hinblick auf die Diskussion der Abschaffung der kalten Progression auch auf die steuerpolitische Komponente von Inflation:¹¹⁰ Eine kalte Progression bzw die Budgetreserven daraus seien Voraussetzung für eine aktive Steuerpolitik.

Eine vollständige Berücksichtigung der Geldentwertung im Ertragsteuerrecht würde jedenfalls umfangreiche Anpassungsmaßnahmen erfordern.¹¹¹ Diese sind im Kontext der Verhältnismäßigkeit und Praktikabilität zu werten. Eine flächendeckende Inflationsbereinigung ist daher aus diesen Gründen abzulehnen. Einzelmaßnahmen zur Inflationsberücksichtigung unter Beibehaltung des Nominalwertprinzips erscheinen hingegen notwendig, bergen aber natürlich die Gefahr in sich, Verzerrungen zu verursachen und neue Ungleichheiten herzustellen. Eine punktuelle Berücksichtigung der Inflation muss daher mit besonderem Augenmaß erfolgen. Angesichts der vergangenen Judikatur des VfGH zum Nominalwertprinzip und zur Inflation scheinen aber punktuelle Maßnahmen zur Berücksichtigung der Geldentwertung verfassungsrechtlich zulässig.

4.3.2. Eliminierung inflationsbedingter Scheingewinne und Erfassung inflationsbedingter Schuldnergewinne

Neben der Eliminierung inflationsbedingter Scheingewinne zB durch Indexierung der Anschaffungs- und Herstellungskosten, wäre umgekehrt eine Erfassung inflationsbedingter Schuldnergewinne — verursacht durch den Wertabfall von passiven Wirtschaftsgütern — wohl aus systematischen Gründen ebenfalls

¹⁰⁴ Zweifelnd auch Pamperl, *ecolex* 2017, 564 (565 ff).

¹⁰⁵ Vgl Hirschler/Horkel-Wytrzens in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG (68. Lfg 2019) § 4 Rz 7.

¹⁰⁶ Siehe zB Ruppe zitiert in Heidinger/Lacina/Samer, Vorschläge der Unterkommission I (Einkommensteuer), in Helige (Hrsg), Dokumentation zur Steuerreformkommission II (1980-1983) (1980) 116 (77 ff); Ivanka, Schlußbericht des Arbeitsausschusses „Eigenkapitalbildung und Investitionsbegünstigung für Vorräte (Scheingewinn)“, in Helige, Dokumentation zur Steuerreformkommission II (1980-1983) 77 (117 ff); Konecny, SWK 2014, 1247 (1247 ff); Kofler, Gutachten 19. ÖJT, 174 ff; vgl bezogen auf das deutsche EStG zB Ruppe in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz (162. Lfg 1990) Einf Est Anm 39; Tipke, Steuerrechtsordnung¹² 512 ff; Englisch, Die Duale Einkommensteuer — Reformmodell für Deutschland? Ifst-Schrift Nr. 432 (2005) 100 ff; Hey in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz (297. Lfg 2020) Einf Est Rz 47; vgl auch international zB Goode, *The Individual Income Tax* (1965) 192 ff; Thuronyi, *Adjusting Taxes for Inflation*, in Thuronyi (Hrsg), *Tax Law Design and Drafting*, Vol 1

(1996) 434 (434 ff), der verschiedene Möglichkeiten einer Inflationsanpassung aufzeigt; Holmes, *The Concept of Income* 342 ff.

¹⁰⁷ Vgl Hey in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz (297. Lfg 2020) Einf Est Anm 47.

¹⁰⁸ Bereits Ruppe in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz (162. Lfg 1990) Einf Est Anm 19.

¹⁰⁹ Siehe auch P. Kirchhof, Gutachten 57. DJT/F, F 38 f.

¹¹⁰ Doralt, BFGjournal 2019, 146 (146).

¹¹¹ Siehe das folgende Kapitel.

notwendig.¹¹² Für eine solche Inflationsbereinigung der Bemessungsgrundlage bräuchte es Anpassungen bei den Abschreibungen, eine Aufwertung des Vorratsvermögens sowie eine Aufwertung bei Veräußerung von Wirtschaftsgütern. Außerdem müsste die Senkung des Realwerts von Forderungen und Verbindlichkeiten als negativer bzw. positiver Einkommensbestandteil angesehen werden; Zinseinkommen und -aufwendungen müssten ebenfalls um die Inflation bereinigt werden.¹¹³

Insgesamt wären umfassende und komplexe Anpassungsmaßnahmen bei der Bemessungsgrundlage notwendig, um die Geldentwertung angemessen zu berücksichtigen. Solche gravierenden Rechtsänderungen erscheinen zwar auf den ersten Blick folgerichtig, bei näherer Betrachtung jedoch unpraktikabel und unverhältnismäßig.¹¹⁴ Zu bedenken ist auch, dass eine partielle Berücksichtigung von Maßnahmen einer Inflationsbereinigung der Bemessungsgrundlage neben der Unübersichtlichkeit des Systems für den Rechtsanwender auch zu Verzerrungen führen würde, die ihrerseits wiederum Ungleichmäßigkeiten zur Folge hätte. Sollte der österreichische Gesetzgeber die Eliminierung inflationsbedingter Scheingewinne und Erfassung inflationsbedingter Schuldnergewinne dennoch in Erwägung ziehen, wäre dieses Ziel durch Indexierungen, eine konsumorientierte Besteuerung oder durch Typisierungen erreichbar.¹¹⁵ Vorstellbar wäre aber etwa eine Inflationskorrektur von Veräußerungsgeschäften (zB von privaten Grundstücksveräußerungen) über eine Indexierung der historischen Anschaffungskosten.

4.3.3. Berücksichtigung der kalten Progression

Die kalte Progression führt zu einem permanenten, schleichen Anstieg der realen Steuerbelastung („heimliche Steuererhöhung“). Die ursprünglich zu einem bestimmten Zeitpunkt getroffene steuerpolitische Belastungsentscheidung des Gesetzgebers wird damit untergraben. Das Belastungsziel der Einkommensbesteuerung wird durch Zeitablauf ohne neuerliche Entscheidung im Parlament verändert.¹¹⁶ Im Unterschied zu den relativ komplexen, umfassenden inflationsbedingten Anpassungsmaßnahmen bei der Bemessungsgrundlage ist die Korrektur der kalten Progression wesentlich einfacher. Eine Anpassung des Steuertarifs an die Geldentwertung könnte in unterschiedlicher Form erfolgen.¹¹⁷

Der österreichische Gesetzgeber könnte den Steuertarif gesetzlich indexieren („Indexierung des Steuertarifs“).¹¹⁸ Dadurch würde der Tarif bei bestimmten Mindest erhöhungen des Verbraucherpreisindex (oder zB der Zielinflationsrate nach EZB von [maximal] 2 %) oder in bestimmten Zeitabständen „nach oben“ automatisch angepasst werden.¹¹⁹ Es bedürfte keiner weiteren Mitwirkung des Gesetzgebers. Dieses System wenden zB Schweden, Kanada und die USA an.¹²⁰ In der Schweiz hat ebenfalls jährlich eine Inflationsbereinigung der Steuertarife zu erfolgen.¹²¹ Das Schweizer Modell, wonach die Bemessungsgrundlage jährlich durch Berücksichtigung der Inflationsrate der tatsächlichen Kaufkraft angepasst wird, könnte durchaus als Vorbild für eine österreichische Regelung betrachtet werden.¹²² Die Schweizer Regelung steht im Verfassungsrang, was auch bei einer österreichischen Umsetzung wünschenswert wäre, um eine Langfristigkeit der Maßnahme zu garantieren. Eine weitere Möglichkeit wäre, den Bundesfinanzminister über eine Verordnungsermächtigung zu verpflichten, in bestimmten Zeitabständen oder nach Überschreiten einer Schwelle (zB bestimmter Wert des Verbraucherpreisindex) den Steuertarif anzupassen. Es würde damit zu keiner automatischen Anpassung wie bei einer gesetzlichen Indexierung kommen, sondern bedürfte einer Handlung. Dem Gesetzgeber würde die Entscheidung obliegen, wie hoch die Inflationsrate, die zu einer Inflationsanpassung der Steuertarife über den Bundesfinanzminister führt, festgelegt wird. Des Weiteren wurde in der (vorwiegend dt) Literatur eine weitere, weniger weit reichende Möglichkeit zur Berücksichtigung der Inflation vorgeschlagen, nämlich eine gesetzlich determinierte Pflicht zur regelmäßigen Prüfung des Steuertarifs durch den Gesetzgeber.¹²³ Die Überprüfungspflicht unterliegt dabei keinen inhaltlich bindenden Vorgaben, sondern beschränkt sich darauf, dass sich der Gesetzgeber in regelmäßigen Zeitabständen oder nach Überschreiten gewisser Schwellenwerte mit dem Thema der kalten Progression auseinandersetzen muss. Ein Beispiel dafür ist die Regelung in Großbritannien.

In Österreich ist – wie bereits erwähnt – bisher keines der genannten Konzepte umgesetzt, auch wenn seit langer Zeit über die Abschaffung der kalten Progression diskutiert wird. Derzeit liegen jedoch erstmals konkrete Pläne der Bundesregierung vor, die kalte Progression abzuschaffen:¹²⁴ Die Grenzbe-

112 Vgl dazu *Grotherr*, Die Scheingewinnbesteuerung im internationalen Vergleich 68; *Kofler*, Gutachten 19. ÖJT, 174.

113 Grundlegend *Ruppe* in *IFA*, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXIIa 15 (26 ff); siehe auch *Ruppe* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz (162. Lfg 1990) Einf ESt Anm 39.

114 Ähnlich *Weber*, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer 63 ff.

115 Vgl zu den Grundkonzepten der Scheingewinneliminierung ausführlich *Weber*, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer 58 ff.

116 Vgl *Hey* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz (297. Lfg 2020) Einf ESt Anm 47.

117 Siehe ausführlich *Weber*, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer 75 ff.

118 Vgl dazu mwN *Herzog* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (18. Lfg 2016) § 33 Rz 9.

119 Zu den Möglichkeiten der Indexierung des Tarifs einerseits und der Indexierung der Bemessungsgrundlage andererseits *Weber*, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer 75 f.

120 Vgl *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴ Rz 8.807.

121 Siehe zB *Reich*, Steuerrecht³ (2020) § 17 N 24 f.

122 So auch zB *Koneczny*, SWK 2014, 1247 (1248); *Peyerl*, Die Presse 6. 2. 2017, 14, der va die Einordnung als im Verfassungsrang stehendes Gesetz betont.

123 Vgl dazu *Weber*, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer 77 f; *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴ Rz 8.807.

124 Vortrag an den Ministerrat vom 15. Juni 2022, „Großes Entlastungspaket: Kurzfristige und dauerhafte Maßnahmen zur Abfederung der Teuerung“, 22/14, BMF: 2022-433.714.



träge der Progressionsstufen — mit Ausnahme der 55 %-Stufe — sowie negativsteuerfähige Absetzbeträge (Verkehrsabsetzbetrag, Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag, Pensionistenabsetzbetrag, Unterhaltsabsetzbetrag, Alleinerzieher- und Alleinverdienerabsetzbetrag) sollen automatisch um zwei Drittel der Inflation vom Zeitraum Juli bis Juni ab 1. 1. des Folgejahres angehoben werden. Daneben soll die Bundesregierung gesetzlich verpflichtet werden, jährlich im Ausmaß des restlichen Drittels der Wirkung der kalten Progression einen Gesetzesvorschlag an den Nationalrat vorzulegen, der Entlastungsmaßnahmen von Erwerbstätigen und/oder Pensionisten im Ausmaß dieses Volumens beinhaltet. Das Volumen soll jährlich durch einen Progressionsbericht wissenschaftlich festgestellt werden. Die Berechnungsmethodik, die alle zwei Jahre evaluiert werden soll, wird durch Studien des WIFO und des IHS festgelegt. Zusätzlich soll auch eine Valorisierung von Sozialleistungen stattfinden.¹²⁵ Andere, seit langer Zeit bestehende Grenzen (wie zB die Luxustangente) würden weiterhin unverändert bestehen bleiben. Zu hinterfragen ist auch, ob nicht die Existenzminimumgrenze, die seit dem Jahr 2009 unverändert bei 11.000 € liegt, iSd subjektiven Nettoprinzips erhöht werden müsste.¹²⁶

5. Zusammenfassung

Steuergesetze knüpfen primär an nominelle Werte an (Nominalwertprinzip). Der Faktor der Geldentwertung (Inflation) oder Geldaufwertung (Deflation) bleibt daher weitgehend unberücksichtigt. Da das Leistungsfähigkeitsprinzip jedoch nach der wirtschaftlichen Realität verlangt (Realwertprinzip), verfälscht eine Inflation die Maßgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit. Durch die Inflation entstehende Scheingewinne begründen — anders als reale Wertsteigerungen — keine Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Im Hinblick auf die progressive Einkommensbesteuerung führt eine Senkung der Kaufkraft zu einer Veränderung der Belastungsfunktion der Einkommensteuer. Der Steuergesetzgeber kann daher die Inflationseinwirkungen auf das Steuerrecht nicht einfach ignorieren, sondern sollte diese — iSd Verhältnismäßigkeit und der praktischen Handhabbarkeit — normativ berücksichtigen.

Der Einfluss der Inflation auf die Besteuerung erfolgt auf verschiedenen Ebenen: auf Ebene der Steuerbemessungsgrundlage, des Steuertarifs und in Bezug auf den Zeitpunkt der Steuerentrichtung. Aufgrund des Nominalwertprinzips ergibt sich die Steuerbemessungsgrundlage und in der Folge der Nominalgewinn aus dem (veralteten) Nominalwert einer zeitlich vorausgehenden Investition (zB Anschaffungskosten einer Immobilie) und dem späteren Nominalwert (Realwert) der Umsätze (zB den durch Inflation erhöhten Veräußerungserlös einer

Immobilie). Dieser als „Scheingewinnbesteuerung“ bezeichnete Vorgang entsteht durch das zeitliche Auseinanderfallen des Vermögenseinsatzes und Vermögensertrags, wenn also eine Bewertung der Vergleichswerte in Geldeinheiten mit unterschiedlicher Kaufkraft stattfindet. Auf Ebene des Steuertarifs wirkt sich die Inflation durch die progressive Ausgestaltung negativ auf den Steuerpflichtigen aus, weil durch die Geldentwertung die steuerliche Belastung des Steuerpflichtigen ansteigt, obwohl dieser nicht über mehr Konsummöglichkeiten verfügt und daher real nicht leistungsfähiger ist („kalte Progression“). Die seit dem 1. 1. 2009 geltende steuerliche Existenzminimumgrenze iHv 11.000 € verlor durch die schleichende Geldentwertung stark an Wirkung, womit sich eine notwendige Anpassung im Lichte des subjektiven Nettoprinzips unweigerlich stellt. Da es — abhängig von der Art der Erhebungsform — zu einer Zeitdifferenz zwischen der Verwirklichung des Steuertatbestandes und dem Zeitpunkt der Steuerentrichtung kommen kann, kann die Inflation auf dieser Ebene ebenfalls zu inflationsbedingten Verzerrungen führen.

Der VfGH überlässt dem Steuergesetzgeber einen weiten rechtspolitischen Gestaltungsspielraum zur Berücksichtigung der Geldentwertung. Der Steuergesetzgeber kann daher fast ohne Einschränkungen entscheiden, wie und wo die Inflation in der Steuergesetzgebung berücksichtigt wird. Rechtspolitisch wünschenswert wäre eine punktuelle Berücksichtigung inflationärer Wertminderungen unter Beibehaltung des Nominalwertprinzips: Eine automatische Anpassung des Steuertarifs an die Geldentwertung wäre gesetzgeberisch einfach lösbar und iSd Gleichmäßigkeit der Besteuerung einzufordern, was nun auch geschehen soll. Die Erhöhung der tariflichen Nullzone („Existenzminimumgrenze“) wäre im Lichte des subjektiven Nettoprinzips ebenfalls anzudenken. Eine vollständige Eliminierung inflationsbedingter Scheingewinne und Erfassung inflationsbedingter Schuldnergewinne wäre hingegen zu komplex. Eine Inflationskorrektur von Veräußerungsgeschäften (zB von privaten Grundstücksveräußerungen) über eine Indexierung der historischen Anschaffungskosten wäre in diesem Bereich aber denkbar. Eine flächendeckende Inflationsbereinigung ist aus Gründen der Verhältnismäßigkeit und Praktikabilität jedenfalls abzulehnen.

¹²⁵ So auch Bundesfinanzminister *Magnus Brunner* zitiert in *Madner*, Das Aus der heimlichen Steuererhöhungen, Wiener Zeitung 15. 6. 2022.

¹²⁶ Siehe dazu aus deutscher Sicht *Weber*, Inflationsberücksichtigung in der Einkommensteuer 160 f.



Der Autor:

Martin Klokár, MSc (WU), LL.B. (WU), BSc (WU) ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien).

✉ martin.klokar@wu.ac.at

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Klokar/Martin

Foto: Huger