

Beste Studienarbeit im Schwerpunktbereich Steuerrecht 2023

Die Steuerrechtswissenschaftliche Vereinigung Heidelberg e.V. zeichnet jährlich die beste Studienarbeit im Schwerpunktbereich Steuerrecht an der Juristischen Fakultät der Universität Heidelberg aus.

Der nachfolgende Beitrag basiert auf der Studienarbeit des Preisträgers des Jahres 2023, *Noah Rauth*.

Ertragsteuerrecht und Inflation

Noah Rauth

I.	Inflation – ein stetes Problem für das Ertragsteuerrecht	160
II.	Auswirkungen der Inflation auf das Ertragsteuerrecht	161
1.	„Heimliche Steuererhöhungen“	161
a.	Nominalwertprinzip.....	162
b.	Der progressive Steuertarif, § 32a Abs. 1 EStG.....	163
c.	Nominal fixierte Beträge	164
d.	Lösung des Problems im Einkommensteuergesetz	165
2.	„Scheingewinne“	165
a.	Entstehung	165
b.	Lösung des Problems im Einkommensteuergesetz	166
III.	Verfassungsrechtliche Bedenken	168
1.	Heimliche Steuererhöhungen durch Tarifverlauf.....	168
a.	Eigentumsfreiheit, Art. 14 Abs. 1 GG	168
aa.	Eingriff in den Schutzbereich	168
bb.	Rechtfertigung	170
(1)	Verhältnismäßigkeitsprinzip als wirksamer Maßstab.....	170
(2)	Abweichende Verhältnismäßigkeitsgrenze für niedrige Einkommen	171
(a)	Opfertheorie.....	172
(b)	Sozialstaatsprinzip	172
(3)	Konkretisierung der Verhältnismäßigkeitsgrenze für niedrige Einkommen ...	173
cc.	Zwischenergebnis	175
b.	Leistungsfähigkeitsprinzip, Art. 3 Abs. 1 GG	175
aa.	Horizontale Leistungsfähigkeit.....	176
bb.	Vertikale Leistungsfähigkeit	176
(1)	Rechtfertigungsbedürftigkeit des progressiven Steuertarifs	176
(2)	Fehlende Rechtfertigung mangels sozialstaatlicher Umverteilung	177
cc.	Zwischenergebnis	178
c.	Parlaments- und Gesetzesvorbehalt	178
aa.	Parlamentsvorbehalt	179
bb.	Gesetzesvorbehalt	179
(1)	Kenntnis des Gesetzgebers.....	180
(2)	Rechtsstaatliche Verpflichtung bei Unkenntnis	180
(3)	Praktische Relevanz.....	181
cc.	Zwischenergebnis	181
2.	Heimliche Steuererhöhungen durch nominal fixierte Beträge	181
a.	Verfassungsrechtlich zwingende Freibeträge	182
b.	Sonstige nominal fixierte Beträge.....	183
3.	Scheingewinne.....	183
a.	Bisheriger Stand der Rechtsprechung.....	183
b.	Eigentumsfreiheit, Art. 14 Abs. 1 GG	184

c.	Leistungsfähigkeitsprinzip, Art. 3 Abs. 1 GG.....	187
aa.	Ungleichbehandlung	187
bb.	Rechtfertigung.....	188
(1)	Rechtfertigende Gründe	188
(a)	Kontinuität des Einkommensteuerrechts.....	188
(b)	Nominalwertprinzip als verfassungsimmanenter Grundsatz	189
(c)	Praktikabilität durch Typisierung.....	190
(d)	Rechtssicherheit	191
(e)	Gesamtwirtschaftliche Stabilität.....	192
(2)	Abwägung	194
(aa)	Vereinfachungswirkung	194
(bb)	Gesamtwirtschaftliche Stabilität.....	195
(cc)	Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips	196
(dd)	Abwägung und Ergebnis	197
cc.	Zwischenergebnis	197
IV.	Ausblick für das Einkommensteuergesetz	197
1.	Heimliche Steuererhöhungen	198
a.	Notwendigkeit.....	198
b.	„Tarif auf Rädern“	199
c.	Flat Tax.....	199
2.	Scheingewinne	200
V.	Zusammenfassung in Thesen	201

I. Inflation – ein stetes Problem für das Ertragsteuerrecht

Die Auswirkungen der Inflation auf das Ertragsteuerrecht sind kein neues oder unbekanntes Phänomen. Vielmehr waren diese in den letzten Jahrzehnten im Fokus der Rechtsprechung,¹ rechtswissenschaftlicher Literatur², politischer Diskussion³ und der Gesetzgebung⁴. Dies spricht für ein hohes Maß an steuerrechtlicher und -politischer Relevanz, umso mehr bei den aktuell hohen Inflationsraten⁵: Während sich die Inflationsrate in

¹ BVerfGE 50, 57; BFHE 89, 422; BFHE 112, 546.

² S. nur: W. Eckhardt, DStR 1973, 487; V. Stern, DStZ 2003, 294; R. Seer, StuW 2019, 212.

³ S. nur: BT-Plenarprotokoll 15/91 v. 12.02.2004, S. 8048, 8058; BT-Plenarprotokoll 17/172 v. 29.03.2012, S. 20262 ff.; vgl. auch: K. Tipke, StuW 2014, 273 (282 f.).

⁴ Zuletzt: Inflationsausgleichsgesetz v. 08.12.2022, BGBl. I 2022, S. 2230 ff.; Gesetzeserwägungen: BT-Drucks. 20/3496.

⁵ „Inflationsrate“ wird hier und im Folgenden synonym zur Veränderung des Verbraucherpreisindex (VPI) zum Vorjahr verwendet. Zur Berechnung des VPI s. Hinweise des

Deutschland zwischen 2000 und 2020 zwischen 0,3 % und 2,6 % bewegte, schoss sie 2021 (3,1 %) und 2022 (6,9 %) regelrecht in die Höhe.⁶ Auch in den Monaten Januar bis August 2023 blieb die Inflationsrate weiter auf historisch hohem Niveau (zwischen 8,7 % und 6,1 %), auch wenn seit Anfang des Jahres eine mehr oder weniger konstant fallende Inflationsrate zu verzeichnen ist.⁷ Die Auswirkungen solcher Inflationsraten auf das Einkommensteuerrecht sind erheblich.⁸ Insbesondere die Diskussion um die „kalte Progression“ wurde damit erneut entfacht.

Die Arbeit wird sich dieser Auswirkungen der Inflation auf das Ertragsteuerrecht annehmen und deren verfassungsrechtliche Dimension beleuchten. Dabei werden zunächst die inflationsbedingten Erhöhungen des Steuerbetrages im Einkommensteuerrecht aufgrund von „heimlichen Steuererhöhungen“ sowie von „Scheingewinnen“ aufgezeigt (II.). Anschließend wird die Verfassungsmäßigkeit der durch die Inflation erhöhten Ertragsteuerbelastung geprüft (III.). Zuletzt erfolgt ein Ausblick auf mögliche Änderungen des Einkommensteuerrechts, die die gezeigten inflationsbedingten Steuerbelastungen vermeiden können (IV.).

II. Auswirkungen der Inflation auf das Ertragsteuerrecht

1. „Heimliche Steuererhöhungen“

Wenn die Auswirkungen der Inflation auf das Ertragsteuerrecht behandelt werden, sind oftmals die „heimlichen Steuererhöhungen“ (z.T. auch:

Statistischen Bundesamtes: <https://www.destatis.de/DE/Themen/Wirtschaft/Preise/Verbraucherpreisindex/inhalt.html> (zuletzt aufgerufen: 07.09.2023, 14:25 Uhr).

⁶ Quelle: Statistisches Bundesamt, Darstellung unter: <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/4917/umfrage/inflationsrate-in-deutschland-seit-1948/> (zuletzt aufgerufen: 07.09.2023, 14:25 Uhr).

⁷ Quelle: Statistisches Bundesamt, Darstellung unter: <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/1045/umfrage/inflationsrate-in-deutschland-veraenderung-des-verbraucherpreisindexes-zum-vorjahresmonat/> (zuletzt aufgerufen: 07.09.2023, 14:25 Uhr).

⁸ Nach M. Blömer/F. Dorn/C. Fuest, ifo Schnelldienst 2/2023 (76), 1 (9), sollen die rein inflationsbedingten Steuermehreinnahmen im Jahr 2022 7,2 Mrd. Euro betragen.

„Kalte Progression“⁹ der zentrale Begriff innerhalb der Diskussion.¹⁰ Heimliche Steuererhöhungen in diesem Sinne bezeichnen einen steuersystembedingten Anstieg der realen Steuerbelastung aufgrund eines (inflationbedingt) nominal, aber nicht real steigenden Einkommens.¹¹ Aus dieser Definition lässt sich ableiten, dass eine Ursache der heimlichen Steuererhöhungen die Bemessung des Einkommens in Nominal- und nicht in Realwerten ist, sog. Nominalwertprinzip (**II.1.a.**).¹² Daneben muss ein Steuersystem gewisse Eigenschaften aufweisen, um heimliche Steuererhöhungen auszulösen. Oft wird hierbei auf einen progressiven Einkommensteuertarif verwiesen.¹³ Neben dem oder anstelle des progressiven Tarif(s) können allerdings auch nominal fixierte Freigrenzen sowie Frei- und Pauschbeträge zu heimlichen Steuererhöhungen führen.¹⁴ Im deutschen Einkommensteuerrecht finden sich sowohl ein progressiver Steuertarif (§ 32a Abs. 1 EStG) als auch nominal fixierte Grenzen und Beträge (etwa: § 23 Abs. 3 S. 5; § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1; § 9a EStG), sodass die Auswirkungen sowohl des progressiven Steuertarifs (**II.1.b.**) als auch der nominal fixierten Beträge (**II.1.c.**) zu beachten sind.

a. *Nominalwertprinzip*

Dem Einkommensteuergesetz liegt das Nominalwertprinzip zugrunde, d.h., dass für alle Geldwerte der zahlenmäßige (*nominale*) Wert und nicht

⁹ Die Begrifflichkeiten werden nicht einheitlich verwendet. Teilweise wird die „kalte Progression“ nur für die Beschreibung der Effekte der Inflation auf den Steuerbetrag aufgrund des progressiven Tarifs verwendet, so etwa: G. Weber, Inflationserücksichtigung in der Einkommensteuer, 2012, S. 54 f. Teilweise werden unter den Begriff aber auch die Effekte aufgrund von nominal fixierten Beträgen gefasst, etwa: C. Djanani/T. Grossmann, StuW 2015, 33. Hier sollen beide Effekte unter dem Begriff „heimliche Steuererhöhung“ gefasst werden. „Kalte Progression“ beschreibt im Folgenden nur die Auswirkungen der Inflation durch den progressiven Tarif.

¹⁰ S. etwa: J. Hey, in: Tipke/Lang, 24. Aufl. 2021, Rn. 8.807.

¹¹ F. Hechtner, StuW 2014, 132 (137).

¹² L. Lammers, Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund, 2008, S. 212: „Ursprung der kalten Progression“.

¹³ Etwa: V. Stern, DStZ 2003, 294; H. Tappe, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, 337. EL 08.2023, § 32a Rn. A.142.

¹⁴ H. H. von Arnim, BB 1973, 621 (622); M. Broer, DStZ 2012, 792 (793).

die Kaufkraft (*realer Wert*) maßgeblich ist (Grundsatz: 1 Euro = 1 Euro).¹⁵ Die Anwendung des Nominalprinzips führt dazu, dass rein inflationsbedingte Einkommenssteigerungen steuerrechtlich zu einem höheren Einkommen, folglich zu einer höheren Bemessungsgrundlage führen.

b. Der progressive Steuertarif, § 32a Abs. 1 EStG

Dies allein zieht allerdings keine höhere reale Steuerbelastung nach sich. In einem Steuersystem mit einem proportionalen Steuertarif (sog. Flat Tax) und ohne nominal fixierte Freibeträge stiege die Steuerbelastung zwar nominal mit dem höheren Einkommen. Wegen der proportional zum Einkommen gleichbleibenden Steuerbelastung wäre diese aber nur nominal, nicht real höher.¹⁶ Allerdings sieht § 32a Abs. 1 EStG für das zu versteuernde Einkommen (mit Ausnahme für Kapitalerträge, § 32d EStG) einen sog. progressiven Stufentarif vor. Dieser bezweckt i.E.¹⁷, dass der Durchschnittssteuersatz ab Erreichen der Freibetragsgrenze mit wachsender Bemessungsgrundlage stetig steigt, allerdings größere „Tarifsprünge“ bei Eintritt in eine höhere Tarifzone ausbleiben.¹⁸ Aufgrund des der Berechnung der Bemessungsgrundlage zugrundeliegenden Nominalwertprinzips führt ein nominal steigendes Einkommen unter Anwendung des § 32a Abs. 1 EStG jenseits der Grenze des Grundfreibetrags daher zu einem höheren Steuertarif. Insoweit der nominale Anstieg des Einkommens inflationsbedingt ist,¹⁹ wird der Steuerpflichtige bei real gleichbleibender Kaufkraft anteilig höher und somit nominal *und* real stärker belastet.²⁰

¹⁵ BVerfGE 50, 57 (92); BFHE 89, 422 (433 ff.).

¹⁶ Vgl.: G. Bopp, DStR 1978, 183 (186).

¹⁷ Zur Berechnung des anzuwendenden Steuertarifs: T. Siegel, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, 319. EL 07.2023, § 32a EStG Rn. 20.

¹⁸ Ausführlich mit Vergleich zu anderen Steuertarifen: T. Siegel (Fn. 17), § 32a EStG Rn. 5.

¹⁹ Sofern man eine heimliche Steuererhöhung auch dann annimmt, wenn die Steuerbelastung aufgrund gesamtwirtschaftlichen Wachstums für real steigende Einkommen wächst („kalte Progression i.w.S.“), ist die Mehrbelastung noch höher. Hier werden allerdings nur die steuerlichen Effekte aufgrund inflationsbedingter Einkommenssteigerungen untersucht („kalte Progression i.e.S.“). Vgl. zu den Begriffen: H.-G. Petersen, Personelle Einkommensbesteuerung und Inflation, 1977, S. 21 f.

²⁰ Statt vieler: V. Stern, DStZ 2003, 294 (295).

c. *Nominal fixierte Beträge*

Das Nominalwertprinzip wirkt sich aber auch i.V.m. den nominal fixierten Beträgen des Einkommensteuergesetzes auf den Steuerbetrag aus.²¹ Diese Auswirkungen sind je nach Ausgestaltung des Betrages unterschiedlich.

Bei der Überschreitung von Freigrenzen (etwa: § 23 Abs. 3 S. 5 EStG) erhöht sich die Bemessungsgrundlage aufgrund des „Alles-oder-Nichts-Prinzips“²² der Freigrenzen nicht nur um die über die Freigrenze hinausgehenden Einkünfte, sondern um die gesamten Erträge. Erfolgt diese Überschreitung inflationsbedingt, so wirkt sich die Inflation deshalb nicht nur durch die Besteuerung des inflationsbedingten (Mehr-)Ertrags, sondern auch durch die gesamte auf diese Einkünfte entfallende Steuerlast aus. Wird die Freigrenze hingegen nicht oder nicht inflationsbedingt überschritten, wirkt die Inflation insoweit nicht nachteilig.²³ Bei nominal fixierten Freibeträgen führen jegliche inflationsbedingte Mehreinkünfte, sobald sie die Freibetragsgrenze (etwa: § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG)²⁴ übersteigen, zur Erhöhung der Bemessungsgrundlage. Anders als bei Freigrenzen kommt es aber insoweit nur zu inflationsbedingten Einkommenssteigerungen, da Einkünfte unterhalb der Freigrenze steuerfrei bleiben.²⁵ Den Freigrenzen und -beträgen ist allerdings gemein, dass sie bei fehlenden Inflationskorrekturen auf Dauer „entwertet“ werden.

Bei Pauschbeträgen ist zu unterscheiden: Verwendet das Gesetz unwiderlegbare pauschale Höchstabzugsbeträge (etwa: § 20 Abs. 9 EStG), wirken diese in Hinblick auf die Inflation wie ein Freibetrag; die steuerlichen Belastungswirkungen sind insoweit identisch. Widerlegbare pauschale Höchstabzugsbeträge (etwa: § 9a EStG) führen bei Geldentwertung hingegen nicht zu einer höheren Steuerbelastung, da Ausgaben, die inflationsbedingt

²¹ S. bereits Fn. 14.

²² Begriff nach J. Hey, FS Djanani, 2008, S. 109 (121).

²³ C. Djanani/T. Grossmann, StuW 2015, 33 (35 ff.); R. Seer, StuW 2019, 212 (215).

²⁴ Der Grundfreibetrag wird teilweise im Zusammenhang mit den tariflichen Auswirkungen der Inflation behandelt, etwa: G. Weber (Fn. 9), S. 54. Dies verstellt allerdings den Blick darauf, dass der Grundfreibetrag nicht wie der Steuertarif zur Disposition des Gesetzgebers steht (s. genauer: III.2.a.). Überzeugender ist es daher, den Grundfreibetrag getrennt vom Tarif zu betrachten. Ausführlich: Dziadkowski, BB 1991, 805 (807 ff.).

²⁵ C. Djanani/T. Grossmann, StuW 2015, 33 (35 ff.); Wiswesser, Besteuerung bei Inflation, S. 34.

den Pauschbetrag übersteigen, noch immer geltend gemacht werden können.²⁶

d. Lösung des Problems im Einkommensteuergesetz

Eine systematische gesetzliche Lösung für die aufgezeigten Probleme gibt es im Einkommensteuergesetz nicht. Der Gesetzgeber nimmt lediglich immer wieder unsystematische Anpassungen insbesondere des Tarifs nach § 32a Abs. 1 S. 2 EStG vor.²⁷ Diese sind oft nicht weitgehend genug, um die reale Geldentwertung in voller Höhe auszugleichen.²⁸

2. „Scheingewinne“

a. Entstehung

Die Inflation kann auch steuerrechtliche „Scheingewinne“ herbeiführen. Scheingewinne entstehen, wenn Vermögen zum Ertrag von Einkünften eingesetzt wird, dieser Einsatz und der Ertrag zeitlich auseinanderfallen und der Ertrag aufgrund der Inflation eine niedrigere Kaufkraft aufweist, als er zum Zeitpunkt des Vermögenseinsatzes aufgewiesen hätte.²⁹ Der dadurch erzielte nominale Gewinn korrespondiert nicht mit dem realen Vermögenszuwachs.³⁰ Es lassen sich die folgenden Fälle unterscheiden:³¹

- 1.) Realer Gewinn nach Steuern < 0 , wenn: $I > (1-X) \times R$
- 2.) Realer Gewinn nach Steuern $= 0$, wenn: $I = (1-X) \times R$

²⁶ R. Seer, StuW 2019, 212 (215); C. Djanani/T. Grossmann, StuW 2015, 33 (38 f.).

²⁷ T. Siegel (Fn. 17), § 32a EStG Rn. 6; P. Bareis, DB 2012, 995 (1000).

²⁸ S. zuletzt: M. Blömer/F. Dorn/C. Fuest, ifo Schnelldienst 2/2023 (76), 1 (9); Pausch- und Freibeträge sowie Freigrenzen werden noch unregelmäßiger angepasst, vgl.: C. Djanani/T. Grossmann, StuW 2015, 33 (40).

²⁹ G. Weber (Fn. 9), S. 42.

³⁰ F. Kleinmanns, Besteuerung inflationsbedingter Scheingewinne im System des deutschen Einkommensteuerrechts und ihre verfassungsrechtliche Rechtfertigung, 2009, S. 20, 47; J. Hey (Fn. 10), Rn. 8.56.

³¹ I: Inflationsrate; X: Steuersatz; R: Rendite [jeweils in %].

3.) Realer Gewinn nach Steuern > 0 , wenn: $I < (1-X) \times R$

Der Steuerpflichtige muss also eine vom Steuersatz abhängige Rendite größer der Inflationsrate erzielen, um keine realen Verluste zu erleiden. Selbst aber im **Fall 3** sind die Gewinne zumindest der Höhe nach durch die Inflation zu Lasten des Steuerpflichtigen verfälscht. Der in diesen Fällen gezahlte *Realsteuersatz* (Quotient aus Steuerbetrag und realem Gewinn) ist höher als der *Nominalsteuersatz* (Quotient aus Steuerbetrag und nominalem Gewinn).

Das Problem der Scheingewinne fußt ebenfalls auf dem Nominalwertprinzip und tritt überall dort auf, wo Einkünfte durch Einsatz von Kapital erzielt werden (sog. fundierte Einkünfte).³² Denkbar sind Scheingewinne grundsätzlich in allen Einkunftsarten, wobei sie vermehrt bei den „kapitalintensiven“ Einkünften³³ wie bspw. bei Kapitaleinkünften nach § 20 EStG³⁴ auftreten.

b. Lösung des Problems im Einkommensteuergesetz

Eine umfassende Verhinderung der Scheingewinnbesteuerung ist im geltenden Einkommensteuergesetz nicht vorgesehen. Allerdings sind einige Regelungen vorhanden, die die Scheingewinnbesteuerung betreffen.

So wird teilweise der niedrigere Abgeltungssteuersatz des § 32d Abs. 1 S. 1 EStG als typisierende Inflationsberücksichtigung gesehen.³⁵ Nach den soeben aufgestellten Gleichungen kann aber auch ein Steuersatz von 25 % zu Realsteuersätzen nahe oder über 100 % führen; der Abgeltungssteuersatz ist daher selbst bei typisierender Betrachtung ungeeignet, die Inflation auszugleichen.³⁶ Gleiches gilt für Freibeträge, Pauschbeträge und Freigrenzen (etwa: § 16 Abs. 4; § 17 Abs. 3; § 23 Abs. 3 S. 5; § 20 Abs. 9 EStG). Diese

³² G. Weber (Fn. 9), S. 43 ff.

³³ Ebd.

³⁴ Dazu etwa: BVerfGE 50, 57.

³⁵ Andeutungsweise: BVerfGE 84, 239 (282 f.); J. Lang, StuW 2006, 22 (30).

³⁶ J. Englisch, StuW 2007, 221 (228 f.); R. Seer, StuW 2019, 212 (216).

treffen, wenn überhaupt, lediglich zufällig den nur nominellen Mehrerlös.³⁷

Hingegen können steuerlich freigestellte Einkünfte eine Gegenmaßnahme zu inflationsbedingten Scheingewinnen darstellen. So führen etwa die Spekulationsfristen des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 (zehn Jahre bei Grundstücksveräußerung) bzw. Nr. 2 EStG (ein Jahr bei beweglichen Wirtschaftsgütern) dazu, dass Scheingewinne bei der Veräußerung dieser Wirtschaftsgüter nach Ablauf der Spekulationsfristen nicht besteuert werden. Umgekehrt führte erst die Einführung des § 20 Abs. 2 EStG zu einer umfassenden Erfassung von Scheingewinnen etwa aus Wertpapierveräußerungen.³⁸

Daneben haben Vorschriften, die die Besteuerung zeitlich hinauszögern, einen Effekt auf die Besteuerung von Scheingewinnen. So bieten die §§ 6b, 6c EStG die Möglichkeit, stille Reserven auf ein neues Wirtschaftsgut zu übertragen. Damit wird die Aufdeckung der stillen Reserven und somit deren Besteuerung hinausgezögert. Insoweit es zu einer inflatorischen Geldentwertung bis zur Aufdeckung der stillen Reserven kommt, mindert dies den Geldwert der zu entrichtenden Steuer, was der Besteuerung von Scheingewinnen entgegenwirkt.³⁹ Gleiches gilt für die in der Verwaltungspraxis anerkannte Rücklage für Ersatzbeschaffungen (vgl. R 6.6 EStR).⁴⁰

Schließlich wird für das LiFo-Verfahren aus § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2a EStG diskutiert, ob dieses der Scheingewinnbesteuerung entgegenwirken soll.⁴¹ Unabhängig davon, ob diese Regelung die Minderung von Scheingewinnen beabsichtigt,⁴² wirkt die LiFo-Methode jedenfalls faktisch der Schein-

³⁷ Vgl. zu § 16 Abs. 4 EStG: *H.-J. Kanzler*, FR 2003, 1 (5); zum Sparer-Freibetrag: *H. H. von Arnim*, Die Besteuerung von Zinsen bei Geldentwertung, 1978, S. 79; insgesamt: *F. Kleinmanns* (Fn. 30), S. 75 ff.

³⁸ *F. Kleinmanns* (Fn. 30), S. 70 ff.; *G. Weber* (Fn. 9), S. 71 f.

³⁹ *F. Kleinmanns* (Fn. 30), S. 101 ff. Zu weit geht indes die Annahme, der Steuerstundungseffekt würde die Scheingewinne gänzlich ausschließen. Selbst bei wiederholter Übertragung von stillen Reserven werden diese spätestens mit Betriebsbeendigung oder -veräußerung aufgedeckt, sodass es dann zu deren (real geminderter) Besteuerung kommt.

⁴⁰ *G. Weber* (Fn. 9), S. 68.

⁴¹ Dafür: *H. Richter*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, 319. EL 07.2023, § 6 EStG Rn. 631.

⁴² Dagegen: BFHE 192, 502 (507 ff.), entgegen der ausdrücklichen gesetzgeberischen Absicht in BT-Drucks. 11/2536, S. 47: „Die Besteuerung eines preissteigerungsbedingten

gewinnbesteuerung entgegen, weil bei später angeschafften Wirtschaftsgütern die inflationsbedingt höheren Anschaffungskosten die Bildung von Scheingewinnen mindern.⁴³

Damit zeigt sich, dass nur wenige, einzeln aufzufindende Vorschriften die Vermeidung oder Minderung inflationsbedingter Scheingewinne betreffen. Ein gesamtgesetzlich kohärentes Konzept ist nicht vorhanden.⁴⁴

III. Verfassungsrechtliche Bedenken

Die Auswirkungen der Inflation auf den Steuerbetrag steigen mit zunehmenden Inflationsraten und lohnen daher gerade gegenwärtig einer verfassungsrechtlichen Kontrolle.⁴⁵ Für eine genaue Untersuchung sind die Wirkungen der heimlichen Steuererhöhungen durch den Tarifverlauf (III.1.), der heimlichen Steuererhöhungen durch nominal fixierte Beträge (III.2.) sowie der Scheingewinne (III.3.) zu unterscheiden.

1. Heimliche Steuererhöhungen durch Tarifverlauf

a. Eigentumsfreiheit, Art. 14 Abs. 1 GG

Zunächst kommt ein Verstoß des Tarifverlaufs gem. § 32a Abs. 1 EStG gegen die Eigentumsfreiheit nach Art. 14 Abs. 1 GG in Betracht.

aa. Eingriff in den Schutzbereich

Die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG gewährleistet, Sach- und Geldeigentum zu besitzen, zu nutzen, zu verwalten und darüber zu verfügen.⁴⁶ Ob hiervon auch das Einkommen als Gegenstand des Vermögens erfasst ist und somit eine Auferlegung staatlicher Geldleistungspflichten

Scheingewinn wird dadurch vermieden, so daß auf die Preissteigerungsrücklage verzichtet werden kann.“

⁴³ Vgl.: F. Schindler, in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 22. Aufl. 2023, § 6 Rn. 113a.

⁴⁴ Drastisch: F. Kleinmanns (Fn. 30), S. 106; G. Weber (Fn. 9), S. 67.

⁴⁵ S. bereits: D. Dziadkowski, BB 1991, 805 (808); jüngst: ders., BB 2022, 2583.

⁴⁶ BVerfGE 97, 350 (370); BVerfGE 115, 97 (110 f.).

einen Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG darstellt, wurde in der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung bisher uneinheitlich beantwortet.

Während das BVerfG lange Zeit in ständiger Rechtsprechung davon ausging, dass ein Eingriff in die Eigentumsfreiheit aufgrund von Geldleistungspflichten erst ab einer übermäßigen Belastung („erdrosselnde Wirkung“) vorliegt,⁴⁷ geht es – seit dem Beschluss zur Vermögensteuer⁴⁸ – davon aus, dass ein Eingriff aufgrund des Steuerzugriffs vorliegt, gleichzeitig eine Verletzung der Eigentumsfreiheit aufgrund einer übermäßigen („erdrosselnden“) Belastung eine Frage der Verhältnismäßigkeit sei.⁴⁹ Dieser neueren Rechtsprechung des BVerfG ist der Vorzug zu geben: Zum einen löst sie den Widerspruch der älteren Rechtsprechung auf, dass das besteuerte Einkommen grundsätzlich nicht von Art. 14 Abs. 1 GG geschützt sein soll, gleichzeitig aber eine Verletzung ebendieser (von Art. 14 Abs. 1 GG ungeschützten) Freiheit vorliegen soll, wenn sie übermäßig beeinträchtigt wird.⁵⁰ Zum Anderen belässt sie Abwägungsfragen hinsichtlich des zulässigen Maßes einer Freiheitsverkürzung – wie nach allgemeiner Dogmatik üblich – in der Angemessenheitsprüfung. Dies verhindert nicht nur eine schwer nachvollziehbare dogmatische Ausnahme, sondern erlaubt auch den Einbezug der für die Eigentumsfreiheit spezifischen Verhältnismäßigkeitsüberlegungen⁵¹.

⁴⁷ BVerfGE 14, 221 (241); BVerfGE 38, 61 (102); BVerfGE 63, 312 (327); BVerfGE 70, 219 (229 f.); BVerfGE 78, 232 (243 f.); BVerfGE 95, 267 (300 f.).

⁴⁸ Die Formulierung in BVerfGE 93, 121 (137) nimmt zwar Art. 14 GG in Bezug, verweist sodann aber auf den „Kernbestand“ sowie die „Substanz“ des Eigentums. Dies lässt Stimmen im Schrifttum (*H.-J. Papier/F. Shirvani*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 100. EL 01.2023, Art. 14 Rn. 282, Fn. 2) sowie das BVerfG selbst (BVerfGE 95, 267 (300 f.)) annehmen, dass auch bei dieser Entscheidung die bis dahin st. Rspr. zugrunde gelegt wurde.

⁴⁹ Seit: BVerfGE 93, 121 (137); bestätigt durch: BVerfGE 115, 97 (110 ff.); dafür i.E. auch: *P. Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, HStR Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rn. 117 (m.w.N.).

⁵⁰ *G. Weber* (Fn. 9), S. 123; *F. Becker*, in: Stern/Becker, Grundrechte-Kommentar, 3. Aufl. 2019, Art. 14 GG Rn. 99; vgl. dazu auch: *R. Wendt*, Eigentum und Gesetzgebung, 1985, S. 41 f.

⁵¹ S. zu diesen näher **III.1.a.bb.(2)**.

bb. Rechtfertigung

Der Eingriff durch die Erhebung der Einkommensteuer ist gerechtfertigt, wenn er verhältnismäßig ist. § 32a Abs. 1 EStG konkretisiert die tarifliche Einkommensteuer und verfolgt i.V.m. den Vorschriften über die Bemessungsgrundlage den legitimen Zweck, den staatlichen Finanzbedarf zu decken. Vorschriften zur Verfolgung dieses Zweckes sind grundsätzlich immer geeignet und erforderlich.⁵² Der festgelegte Tarif könnte allenfalls unangemessen sein.

(1) Verhältnismäßigkeitsprinzip als wirksamer Maßstab

Im Schrifttum wird der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz teilweise für die Grenze einer Übermaßbesteuerung als „zahnlos“ dargestellt, da sich eine Zweck-Mittel-Relation deshalb nicht bilden lasse, da der Fiskalzweck ein „maßloser Zweck“ sei, der letztlich *immer* die Belange des Steuerpflichtigen übersteige.⁵³ Dem kann allerdings nicht beigeplichtet werden. Die Grundrechte setzen im Grundsatz jedem staatlichen Handeln eine Grenze. Selbst wenn der Fiskalzweck an sich eine Konstante in einer Abwägung bildet und dabei ein hohes Gewicht aufgrund der Allgemeininteressen annimmt, fehlt es an einer sachlichen Begründung, warum entgegen diesem Grundsatz gerade der Fiskalzweck keiner verfassungsrechtlichen Abwägung zugänglich sein soll. Eine fehlende Abwägung würde einer willkürlichen und übermäßigen Belastung „Tür und Tor öffnen“, hätte mit einer freiheitlichen (Eigentums-)Verfassung nichts gemein.⁵⁴

Dies erkennt i.d.S. auch das BVerfG seit jeher – zunächst i.R.d. der Eingriffsprüfung, nunmehr i.R.d. Verhältnismäßigkeitsprüfung – an, indem es davon ausgeht, dass die Steuererhebung die Eigentumsfreiheit verletzt, wenn der wirtschaftliche Erfolg grundlegend beeinträchtigt wird und nicht

⁵² BVerfGE 115, 97 (114 f.); *H.-J. Papier*, DVBl. 1980, 787 (793); dieser Zweck wird von Steuergesetzen ausnahmsweise nicht erreicht, wenn die Fortsetzung der Erzielung von Einkommen faktisch unterbunden wird, BVerfG, Kammerbeschl. v. 22.7. 1991 – 1 BvR 313/88.

⁵³ Insbesondere: *H.-J. Papier/F. Shirvani* (Fn. 48), Art. 14 Rn. 293; *H.-J. Papier*, DVBl. 1980, 787 (792 f.); *M. Lehner*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, 1993, S. 404 f.

⁵⁴ *P. Kirchhof* (Fn. 49), § 118 Rn. 131.

mehr angemessen zum Ausdruck kommt.⁵⁵ Mit dem sog. „Halbteilungsgrundsatz“⁵⁶ konkretisierte das BVerfG diese Grenze dahingehend, dass die *kumulierten Ertragsteuern* eine Belastung von 50 % nicht übersteigen dürfen. Dies wurde allerdings in der jüngeren Rechtsprechung verworfen; ohne weitere Konkretisierung der Verhältnismäßigkeitsgrenze hält das BVerfG nunmehr jedenfalls eine *Ertragsteuerbelastung durch Einkommen- und Gewerbesteuer* von 59,5 % für verhältnismäßig.⁵⁷

Der höchste Grenzsteuersatz liegt gem. § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 5 EStG bei 45 %, womit die höchstmögliche Durchschnittssteuerbelastung gegen 0,45 geht. Damit ergibt sich freilich nach beiden Maßstäben des BVerfG grundsätzlich kein unverhältnismäßiger Eingriff, da sich die Inflation auf den Tarif nur insoweit erhöhend auswirken kann, dass der Durchschnittsteuersatz näher an den Grenzsteuersatz von 45 % gebracht wird. Es ließe sich deshalb annehmen, dass die kalte Progression nicht zu einer unverhältnismäßigen (Ertrag-)Steuerbelastung führen kann.⁵⁸

(2) Abweichende Verhältnismäßigkeitsgrenze für niedrige Einkommen

Das würde allerdings voraussetzen, dass die Höchststeuerbelastung für jedes Einkommen bei derselben Steuerbelastung eintritt. Eine solche Betrachtung liegt *prima facie* nahe: Für niedrige Einkommen wird lediglich die Belastung des Existenzminimums thematisiert;⁵⁹ eine Ertragsteuerhöchstbelastung wird ausschließlich auf denkbare absolute Höchststeuersätze hin betrachtet.⁶⁰ Zudem ist der Fiskalzweck in der Abwägung der Verhältnismäßigkeit eine Konstante; geht man davon aus, dass das Eigentum

⁵⁵ BVerfGE 30, 250 (271 f.); BVerfGE 95, 267 (300 f.); BVerfGE 115, 97 (116 f.), wo explizit herausgestellt wird, dass unklar ist, ob im Ergebnis ein Abweichen von der alten Rspr. vorliegt, BVerfGE 115, 97 (113).

⁵⁶ BVerfGE 93, 121 (138).

⁵⁷ BVerfGE 115, 97 (117 f., 106).

⁵⁸ Dafür: K. Wagner, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 167. EL 05.2023, § 32a EStG Rn. 37; G. Weber (Fn. 9), S. 158; bereits auf Ebene des Schutzbereichs: L. Lammers (Fn. 12), S. 215.

⁵⁹ BVerfGE 87, 153; BVerfGE 99, 216; BVerfGE 99, 246.

⁶⁰ BVerfGE 93, 121; BVerfGE 115, 97.

für alle Einkommensklassen denselben Stellenwert in der Verhältnismäßigkeitsabwägung hat, wäre ein konstanter verfassungsrechtlicher Höchststeuersatz nur folgerichtig.

(a) *Opfertheorie*

Betrachtet man allerdings die der Verhältnismäßigkeitsprüfung zugrundeliegenden gegenübergestellten Interessen der Privat- (Art. 14 Abs. 1 GG) und der Gemeinnützigkeit des Eigentums (Art. 14 Abs. 2 GG),⁶¹ lässt sich mit dem Ansatz der – i.R.d. Leistungsfähigkeit diskutierten – von *Jean-Jacques Rousseau* in seinem „*Discours sur l'économie politique*“ (1755) entworfenen Opfertheorie⁶² ein höherer Stellenwert niedrigerer Einkommen in der Verhältnismäßigkeitsprüfung ableiten. Nach dieser Ansicht muss niedriges Einkommen in deutlich höheren Anteilen zur Befriedigung der Grundbedürfnisse aufgezehrt werden.⁶³ Steigendes Einkommen habe, unter dem Aspekt zunehmender Bedürfnisbefriedigung, einen abnehmenden Grenznutzen.⁶⁴ Wendet man den Blick hierbei von der Leistungsfähigkeit auf die freiheitsrechtliche Dimension, gelangt man zu dem Schluss, dass niedriges Einkommen in höherem Maße zur Entfaltung persönlicher Freiheit genutzt wird.⁶⁵ Dies wiederum führt zu einer höheren Eigennützigkeit niedrigen Einkommens, folglich zu einem stärkeren Gewicht in der Verhältnismäßigkeitsabwägung.⁶⁶ Damit können nur weniger intensive Eingriffe gerechtfertigt werden.

(b) *Sozialstaatsprinzip*

Daneben kann sich das Sozialstaatsprinzip auf die rechtfertigbare Eingriffsintensität auswirken. Bei Eingriffen in die Eigentumsfreiheit durch Steuererhebung kann der Staat neben dem Fiskalzweck auch sozialstaatlich

⁶¹ BVerfGE 115, 97 (113 f.).

⁶² Vgl.: *J. Lang*, FR 1993, 661 (668 f.).

⁶³ *R. Walz*, Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1980, S. 89; *H. Becker*, FS Klein, 1994, S. 379 (387 ff.); *F. Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, S. 176 ff.

⁶⁴ *H. Haller*, Die Steuern, 3. Aufl. 1982, S. 77 ff.; krit.: *C. Suttmann*, Die Flat Tax, 2007, S. 164 ff.

⁶⁵ *R. Walz* (Fn. 63), S. 89.

⁶⁶ Vgl.: BVerfGE 42, 64 (76 f.); BVerfGE 50, 290 (340 f.); *S. Kempny*, in: Dreier, Bd. I, Grundgesetz, 4. Aufl. 2023, Art. 14 Rn. 193.

motivierte Umverteilung anstreben.⁶⁷ Solch eine sozialstaatliche Umverteilung muss dabei die höheren Einkommen stärker belasten als die niedrigeren. Höhere Einkommen werden also vom Sozialstaatsprinzip stärker in die Pflicht genommen. Art. 14 Abs. 2 GG ist Ausfluss des Sozialstaatsprinzips für die Eigentumsverfassung.⁶⁸ Grundsätzlich müssen daher höhere Einkommen unter Umverteilungsgesichtspunkten einer höheren Gemeinnützigkeit unterliegen als niedrigere Einkommen. Nach dem soeben zur *Opfertheorie* Gesagten, hat auch nach diesem Ansatz niedriges Einkommen im Vergleich zu höherem Einkommen daher ein höheres Gewicht in der Angemessenheitsabwägung.⁶⁹

(3) Konkretisierung der Verhältnismäßigkeitsgrenze für niedrige Einkommen

Unabhängig davon, welchen der beiden Ansätze man wählt,⁷⁰ ist damit gezeigt, dass bei geringeren Einkommen das Abwägungsergebnis innerhalb der Verhältnismäßigkeit anders sein muss als bei höheren Einkommen, d.h. nur ein geringerer Steuersatz noch verhältnismäßig sein kann.⁷¹ Steigen die Steuersätze für real gleichbleibende Einkommen durch die kalte Progression, besteht die Möglichkeit, dass niedrige Einkommen in einen für sie unverhältnismäßigen Steuersatz „hineinwachsen“. Für welche Einkommen ab welchem Steuersatz dies der Fall ist, ist verfassungsrechtlich

⁶⁷ Ausführlich: *H.-J. Papier*, *Der Staat* 1972, 483 (499 ff.); *C. Osterloh-Konrad*, *StuW* 2017, 305 (308 f.); a.A.: *P. Kirchhof* (Fn. 49), § 118 Rn. 125.

⁶⁸ *B.-O. Bryde/A. Wallrabenstein*, in: v. Münch/Kunig, *Grundgesetz*, 7. Aufl. 2021, Art. 14 Rn. 98.

⁶⁹ Unklar hierzu: *M. Lehner* (Fn. 53), S. 406 f., der oberhalb des Existenzminimums zwar von sozial gebundenem Eigentum ausgeht, gleichzeitig von einer verfassungsrechtlichen „*Regelungstendenz*“ zu einer höheren Belastung höherer Einkommen spricht.

⁷⁰ Beiden Ansätzen folgend etwa: *R. Walz* (Fn. 63), S. 89 f.; *H. Haller* (Fn. 64), S. 95 ff. S. zur Diskussion auch **III.1.b.bb.(1)**.

⁷¹ In diese Richtung auch: *P. Kirchhof*, *StuW* 2002, 3 (16); *F. Knaupp*, in: *FS Kirchhof*, 2013, S. 1721 (1730, Rn. 26); *H. Becker* (Fn. 63), S. 379 (387 ff.); *BVerfGE* 115, 97 (117: „hohe Einkommen auch hoch zu belasten“).

schwer zu konkretisieren, da das Grundgesetz keinen konkreten Tarifverlauf vorgibt.⁷² Allerdings ist eine gewisse Konkretisierung notwendig, um den Grundrechtsschutz operabel zu machen.⁷³

Als Orientierung böte sich an, besonders niedrige Einkommen (d.h.: Einkommen deutlich unter einem Durchschnittseinkommen) nicht bereits mit dem Grenzsteuersatz von 42 % zu belasten. Das bedeutete bei derzeitiger Tarifgestaltung zwar „nur“ eine Durchschnittsteuerbelastung von 26,12 %; allerdings wird der Durchschnittssteuersatz bei solchen Einkommen schon deshalb niedrig ausfallen, weil das Einkommen zu einem großen Anteil durch den Grundfreibetrag gänzlich steuerlich freigestellt ist. Vielmehr muss der Blick deshalb auf das Einkommen oberhalb des Grundfreibetrags gerichtet werden. Denn es wäre auch nicht überzeugend, bspw. bei einem einheitlich geltenden proportionalen Steuersatz von 95 % für ein zu versteuerndes Einkommen von 11.000 Euro keine unverhältnismäßige Steuerbelastung anzunehmen, nur weil der Durchschnittssteuersatz wegen des Grundfreibetrags i.H.v. 10.908 Euro (§ 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG) bei 0,79 % läge, für ein zu versteuerndes Einkommen von 1.000.000 Euro hingegen schon, weil der Durchschnittssteuersatz bei 93,96 % läge. Anders gewendet: Art. 14 Abs. 1 GG schützt nicht nur vor einer zu hohen Durchschnittsbelastung des Einkommens, sondern auch davor, dass der Zuegwin von Einkommen über dem Existenzminimum nicht übermäßig wegbesteuert wird.

Gegenwärtig ist die o.g. Grenze gewahrt, denn selbst Durchschnittsverdiener werden (noch) nicht mit einem Grenzsteuersatz von 42 % belastet.⁷⁴ Ein Hineinwachsen niedriger Einkünfte in den Spitzensteuersatz ist aber nicht fernliegend. Setzte der Spitzensteuersatz 1968 noch beim 21-fachen des Durchschnittseinkommens ein,⁷⁵ liegt dieser Faktor inzwischen unter

⁷² BVerfGE 115, 97 (116 f.); U. Kischel, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 55. Edition 05.2023, Art. 3 Rn. 147.

⁷³ Vgl.: P. Kirchhof (Fn. 49), § 118 Rn. 138.

⁷⁴ Laut Statistischem Bundesamt lag der durchschnittliche Monatsbruttoverdienst eines vollzeitbeschäftigten Arbeitnehmers im April 2022 bei 4.105 € (hochgerechnet 49.260 € p.a.): <https://www.destatis.de/DE/Themen/Arbeit/Verdienste/Verdienste-Branche-Berufe/Tabellen/vierteljaehrliche-verdienste.html> (zuletzt aufgerufen: 07.09.2023, 14:55 Uhr). Dieser liegt damit sogar ohne Abzüge wie Sozialbeiträge unter der Eintrittsschwelle in den Spitzensteuersatz.

⁷⁵ Vgl.: M. Elicker, StuW 2000, 3 (4).

1,5.⁷⁶ Der Gesetzgeber ist deshalb gut beraten, den Steuertarif auch oberhalb des Existenzminimums weiterhin inflationsbedingt anzupassen.⁷⁷

cc. *Zwischenergebnis*

Die kalte Progression verstößt nicht gegen Art. 14 Abs. 1 GG. Ein Verstoß kommt je nach Entwicklung der Inflationsraten allerdings in Betracht.

b. *Leistungsfähigkeitsprinzip, Art. 3 Abs. 1 GG*

Denkbar ist daneben ein Verstoß des Steuertarifs gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Im Steuerrecht wird der allgemeine Gleichheitssatz durch das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisiert. Dieses verlangt in der horizontalen Dimension, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch zu besteuern, und in vertikaler Dimension, dass die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich zu der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen angemessen ist.⁷⁸ Dabei knüpft das Leistungsfähigkeitsprinzip als *Realwertprinzip* an die realen Einkünfte an.⁷⁹ Dagegen könnte die kalte Progression verstoßen, da sie Steuererhöhungen herbeiführt, die nicht mit der Erhöhung der Leistungsfähigkeit einhergehen.⁸⁰

⁷⁶ Krit. Dazu: R. Seer, *StuW* 2019, 212 (214). Allerdings hat der Gesetzgeber den Spitzen- und Eingangssteuersatz in dieser Periode auch abgesenkt (vgl. C. Esser, in: Bordenwin/Brandt, *Einkommensteuergesetz*, 445. EL 08.2023, § 32a Rn. 25, Tabelle 1; Rn. 32, Tabelle 2). Die Verminderung des Faktors geht zudem auch auf real wachsende Einkünfte aufgrund eines gesamtwirtschaftlichen Wachstums zurück.

⁷⁷ Dies ist zuletzt für die Jahre 2023 und 2024 geschehen (Inflationsausgleichsgesetz v. 08.12.2022, *BGBI. I* 2022, S. 2230 ff.).

⁷⁸ BVerfGE 82, 60 (89); D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, 1983, S. 165, 170.

⁷⁹ So zumindest die ganz h.M.: J. Hey (Fn. 10), Rn. 3.65; K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung* Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 512; R. Seer, *StuW* 2019, 212 (214); ausführlich: G. Weber (Fn. 9), S. 91 f.; anders und differenzierend jüngst: C. Waldhoff, *FR* 2023, 485 (487 ff.).

⁸⁰ Krit. Dazu: H. H. von Arnim, *BB* 1973, 621 (622); V. Stern, *DStZ* 2003, 294 (295); J. Lang, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, 1981/1988, S. 177; F. Knaupp, *Der Einkommensteuertarif als Ausdruck der Steuergerechtigkeit*, 2004, S. 61; R. Seer, *StuW* 2019, 212 (214).

aa. Horizontale Leistungsfähigkeit

Allerdings betreffen die Inflationsraten in horizontaler Sicht alle Steuerpflichtigen gleichermaßen, sodass es horizontal zu derselben Steuererhöhung für alle Steuerpflichtigen kommt. Dass ein Steuerpflichtiger durch die kalte Progression in einem Veranlagungszeitraum steuerlich höher belastet wird als gleich leistungsfähige Steuerpflichtige in vorherigen Veranlagungszeiträumen, ist ebenfalls unproblematisch. Dem Gesetzgeber ist es bis zu den Grenzen der unverhältnismäßigen Steuerbelastung unbenommen, Steuererhöhungen zwischen den Veranlagungszeiträumen vorzunehmen.⁸¹ In horizontaler Dimension ist die kalte Progression daher unbedenklich.

bb. Vertikale Leistungsfähigkeit

Wenn die kalte Progression sich allerdings derart auswirkt, dass dem sozialstaatlichen Umverteilungsgedanken nicht mehr Rechnung getragen wird, ist der progressive Steuertarif vor dem vertikalen Leistungsfähigkeitsprinzip nicht mehr gerechtfertigt.

(1) Rechtfertigungsbedürftigkeit des progressiven Steuertarifs

Insbesondere im älteren Schrifttum wurde der progressive Steuertarif unter Anwendung der Opfertheorie (s.o., **III.1.a.bb.(1)(a)**) direkt aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip abgeleitet: Eine progressive Steuer verlange aufgrund des abnehmenden Grenznutzens des Einkommens jedem einzelnen Steuerpflichtigen relativ dieselben Einbußen ab.⁸² Dem schien auch das BVerfG im Parteispendenurteil zu folgen,⁸³ nachdem es aber eine proportionale Steuer in jüngerer Rechtsprechung auch als zulässig erachtet, ist es hiervon abgerückt.⁸⁴

Entgegen dem Vorbringen der Vertreter der Opfertheorie lässt sich ein generell abnehmender Grenznutzen von Geld allerdings nicht herleiten,⁸⁵

⁸¹ Statt aller: *H.-J. Papier*, DVBl. 1980, 787 (795).

⁸² *F. Neumark* (Fn. 63), S. 176 ff.; *H. Haller* (Fn. 64), S. 15, 75 ff.

⁸³ BVerfGE 8, 51 (68 f.).

⁸⁴ BVerfGE 115, 97 (117); vgl. dazu: *C. Suttmann* (Fn. 64), S. 285 f.

⁸⁵ Ausführlich: *C. Suttmann* (Fn. 64), S. 164 ff.

erst recht nicht eine allgemein gültige objektive Nutzenkurve⁸⁶, anhand derer sich ein Steuertarif ableiten ließe. Der Opfertheorie ist daher der Boden entzogen. Richtigerweise verlangt der Grundsatz der Leistungsfähigkeit als Prinzip der *Steuergleichheit* deshalb im Ausgangspunkt, alle Steuerpflichtigen mit dem *gleichen* Steuersatz zu besteuern.⁸⁷ Dem hiervon abweichenden progressiven Steuertarif liegt der Gedanke zugrunde, höhere Einkommen stärker zu belasten, um so das benötigte Staatsaufkommen anteilig (noch) mehr als bei einer proportionalen Steuer von den besser Verdienenden zu erhalten; diese Umverteilung ist Ausfluss des Sozialstaatsprinzips.⁸⁸ Der progressive Tarif ist daher eine durch die sozialstaatlich motivierte Umverteilung rechtfertigbare Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips oder, wie *Klaus Tipke* es ausdrückt, nur mit einem „sozialstaatskonform interpretierten Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar“.⁸⁹

(2) Fehlende Rechtfertigung mangels sozialstaatlicher Umverteilung Würde die kalte Progression dazu führen, dass die sozialstaatliche Umverteilungswirkung wegfällt oder gar eine Umverteilung entgegen sozialstaatlichen Prinzipien („Umverteilung von unten nach oben“) eintritt, wäre der progressive Steuertarif vor Art. 3 Abs. 1 GG nicht mehr zu rechtfertigen.⁹⁰ So wird teilweise vorgebracht, die kalte Progression verkehre die Umverteilungsentscheidungen des Gesetzgebers ins Gegenteil.⁹¹

⁸⁶ Eingestehend: *F. Neumark* (Fn. 63), S. 179.

⁸⁷ *J. Hey* (Fn. 10), Rn. 8.802; *R. Seer*, BB 2004, 2272 (2276); a.A.: *P. Flockermann*, FS Klein, 1994, S. 393 (396), der bei einem proportionalen Einkommensteuersatz eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips sieht, die durch sozialstaatliche Umverteilung gerechtfertigt ist.

⁸⁸ *K. Tipke* (Fn. 79), S. 403 ff.; a.A.: *P. Kirchhof* (Fn. 49), § 118 Rn. 276, der die Progression als Ausgleich zu zufällig vorgefundenen Marktchancen begreift. Anders auch: *M. Elicker*, StuW 2000, 3 (16 f.), der eine nicht sozialstaatliche Umverteilung annimmt.

⁸⁹ *K. Tipke* (Fn. 79), S. 403 ff.; dafür auch: *M. Jachmann*, StuW 1998, 293 (295 f.); *J. Hey* (Fn. 10), Rn. 3.212; *T. Siegel* (Fn. 17), § 32a EstG Rn. 6; *L. Lammers*, in: *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, Einkommensteuergesetz, 2020, § 32a Rn. 25; *ders.* (Fn. 12), S. 34 ff.

⁹⁰ *L. Lammers* (Fn. 12), S. 215; 152 ff.; ähnlich: *R. Seer*, RIW 2001, 664 (666), der allerdings auf eine opfertheoretische Rechtfertigung abstellt.

⁹¹ *D. Völlmin*, Grundrechtsschutz bei inflationsverzerrtem Steuerrecht, 1988, S. 46 f.; in diese Richtung auch: *R. Seer*, StuW 2019, 212 (214).

Schlechter Verdienende werden relativ betrachtet stärker durch die kalte Progression belastet;⁹² insoweit ließe sich eine nachteilige Umverteilung zu deren Lasten annehmen. Allerdings ist zu beachten, dass zurzeit die oberen 27,3 % der Steuerpflichtigen ca. 79,9 % des Einkommensteueraufkommens zahlen, obwohl auf sie lediglich ca. 63,4 % der Einnahmen entfallen.⁹³ Diese Zahlen scheinen auch trotz anhaltender Inflation annähernd gleich zu bleiben.⁹⁴ Empirisch liegt es daher nicht nahe, dass sich die kalte Progression negativ auf die Verteilung von Einkommen auswirkt.⁹⁵ Selbst wenn dies der Fall wäre, zeigen diese Zahlen, dass die Umverteilung des Einkommens höchstens abgeschwächt würde, allerdings keine sozialstaatswidrige Umverteilung besteht.

cc. Zwischenergebnis

Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG kommt nicht in Betracht.

c. *Parlaments- und Gesetzesvorbehalt*

Die heimlichen Steuererhöhungen in Folge der kalten Progression könnten allerdings gegen den Gesetzes- und Parlamentsvorbehalt verstoßen. Diese bezeichnen das aus dem Rechtsstaats- sowie Demokratieprinzip abgeleitete verfassungsrechtliche Gebot, dass Entscheidungen grundsätzlicher Art innerhalb des Parlaments (Parlamentsvorbehalt) und in Gesetzesform (Gesetzesvorbehalt) getroffen werden müssen.⁹⁶ Im Steuerrecht gilt als Eingriffsrecht ein strenger Gesetzes- und Parlamentsvorbehalt;⁹⁷ das Parlament hat deshalb die wesentlichen Merkmale der Steuer (Steuergegenstand, Bemessungsgrundlage, Steuerschuldner und Steuertarif) selbst

⁹² Vgl. mit grafischer Darstellung: F. Hechtner, *StuW* 2014, 132 (139 ff.).

⁹³ Diese Zahlen beziehen sich auf das Jahr 2019, Quelle: Statistisches Bundesamt, <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Lohnsteuer-Einkommens-teuer/Tabellen/gde.html> (zuletzt aufgerufen: 12.09.2023, 15:30 Uhr).

⁹⁴ Vgl.: R. Eckhoff, *StuW* 2016, 207 (221 f.).

⁹⁵ Krit. Auch: L. Lammers (Fn. 12), S. 216.

⁹⁶ BVerfGE 33, 125 (158 f.); BVerfGE 40, 237 (248 ff.); grundlegend dazu: F. Ossenbühl, in: Isensee/Kirchhof, *HStR* Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 101 Rn. 14 f.; H. H. Klein, in: Isensee/Kirchhof, *HStR* Bd. III, 3. Aufl. 2005, § 50 Rn. 22 ff.

⁹⁷ P. Kirchhof, *FS* Kruse, 2001, S. 17 (17 ff., 26 ff.); D. Dziadkowski, *BB* 1991, 805 (808).

in einem Gesetz festzulegen.⁹⁸ Hiermit gerät die kalte Progression in Konflikt. Der Gesetzgeber legt zwar den Steuersatz in § 32a Abs. 1 EStG fest; allerdings verschiebt sich aufgrund der Inflation die reale steuerliche Belastung.

aa. Parlamentsvorbehalt

Insbesondere *Hans-Jürgen Papier*⁹⁹ sieht darin einen Verstoß gegen den Parlamentsvorbehalt. Der Gesetzgeber delegiere die Festsetzung des Steuertarifs in Form eines Ermächtigungsgesetzes an diejenigen außerparlamentarischen Kräfte, die die Inflationsrate wesentlich beeinflussen würden.¹⁰⁰ Eine solche Ansicht überdehnt allerdings das Verständnis des Parlamentsvorbehalts. Die Inflation ist ein hochkomplexes und multikausales Phänomen; sie kann zwar durch gewisse politische Entscheidungen beeinflusst werden, ihre Entstehung kann aber nicht gewissen Akteuren pauschal zugerechnet werden.¹⁰¹ Dass der Gesetzgeber den Inhalt des Steuergesetzes von der Inflation abhängig macht, ist demnach Ausdruck seiner gesetzgeberischen Entscheidungsfreiheit.¹⁰²

bb. Gesetzesvorbehalt

Teile der Literatur bringen zudem vor, bei der kalten Progression handle es sich um Steuererhöhungen ohne gesetzgeberische Entscheidung. Daher sei der Gesetzesvorbehalt verletzt.¹⁰³

⁹⁸ P. Kirchhof (Fn. 97), S. 17 (18); F. Knaupp (Fn. 80), S. 61 Fn. 398.

⁹⁹ H.-J. Papier, DVBl. 1980, 787 (794).

¹⁰⁰ Ebd.; W. Philipp, BB 1975, 337 f.

¹⁰¹ S. grundlegend zum Problem der Ursachen der Inflation: W. O. Coleman, The causes, costs and compensations of inflation, 2007, S. 3-6.

¹⁰² I.E. auch: G. Weber (Fn. 9), S. 163 f.

¹⁰³ Krit. Hierzu: J. Lang (Fn. 80), S. 179 f.; F. Knaupp (Fn. 80), S. 61; R. Brennecke/F. Klamburg, FinArch 1974, 73 (89); W. Philipp, BB 1975, 337 f.; H.-J. Papier, DVBl. 1980, 787 (794 f.); D. Dziadkowski, BB 1991, 805 (808); R. Seer, StuW 2019, 212 (214).

(1) Kenntnis des Gesetzgebers

Wenn seit 1950 die Inflationsrate nur in drei Jahren kleiner als 0 % war,¹⁰⁴ das ESZB ein „symmetrisches mittelfristiges Inflationsziel von 2 %“¹⁰⁵ öffentlich ausgibt und bereits seit Jahrzehnten eine öffentliche Diskussion über die kalte Progression inklusive gesetzlicher Gestaltungen, die diese unterbinden würden, geführt wird, kann man dem Gesetzgeber allerdings kaum eine Unkenntnis der Lage unterstellen. Solange er sich unter diesen Umständen gegen automatisierte Inflationsausgleichsmechanismen entscheidet, muss man von bewussten Steuererhöhungen ausgehen.¹⁰⁶

(2) Rechtsstaatliche Verpflichtung bei Unkenntnis

Von einem nicht vom Gesetzgeber beabsichtigten Steueranstieg lässt sich allerdings sprechen, wenn die Inflationsrate deutlich höher als erwartet ist. In diesem Fall mangelt es an einer gesetzgeberischen Entscheidung für die konkrete Steuererhöhung; das Rechtsstaatsprinzip verpflichtet dann zu einem gesetzgeberischen Tätigwerden.¹⁰⁷ Eine konkrete Inflationsrate in Form einer starren Grenze, ab welcher von einem fehlenden gesetzgeberischen Willen auszugehen ist, lässt sich aber nicht aus der Verfassung ableiten. Der Anstieg zur Inflationsrate von 6,9 % im Jahr 2022 war allerdings derart rapide und empirisch so außergewöhnlich, dass der Gesetzgeber bei der vorhergehenden Änderung des § 32a Abs. 1 EStG¹⁰⁸ nicht davon ausgegangen sein kann. Der daraus folgenden rechtsstaatlichen Pflicht zum Tätigwerden ist der Gesetzgeber mit dem Inflationsausgleichsgesetz¹⁰⁹ nachgekommen. Dass er die Effekte der kalten Progression nicht gänzlich

¹⁰⁴ S. Fn. 6.

¹⁰⁵ S. dazu EZB Pressemitteilung v. 08.07.2021, https://www.ecb.europa.eu/home/search/review/html/ecb.strategyreview_monpol_strategy_statement.de.html (zuletzt aufgerufen: 12.09.2023, 15:30 Uhr). Von 2003 bis dahin lag das Ziel bei einer Inflationsrate von „unterhalb, aber nahe 2 %“, vgl. EuGH, Urt. v. 11.12.2018, C-493/17, EU:C:2018:1000, Rn. 56 – Weiss.

¹⁰⁶ Ähnlich: *L. Lammers* (Fn. 12), S. 217, der in der Ausgestaltung des Tarifs eine (bewusste) Verfolgung fiskalischer Interessen sieht.

¹⁰⁷ Ähnlich: *J. Lang* (Fn. 80), S. 179 f., der auch auf eine fehlende Konkretisierung abstellt, diese jedoch anhand des Zeitraums des Untätigbleibens festmacht. Deutlich höhere Anforderungen für die Pflicht zum Tätigwerden: *L. Lammers* (Fn. 12), S. 217.

¹⁰⁸ § 32a i.d.F. v. 01.12.2020, geändert durch Zweites Familienentlastungsgesetz v. 01.12.2020, BGBl. I 2020, S. 2616.

¹⁰⁹ Inflationsausgleichsgesetz v. 08.12.2022, BGBl. I 2022, S. 2230 ff.

ausgeglichen hat,¹¹⁰ ist insoweit unproblematisch. Denn solche Steuererhöhungen sind grundsätzlich verfassungsrechtlich legitim.

(3) Praktische Relevanz

Generell dürfte sich das Problem in Zukunft wohl kaum mehr stellen. Im Zuge des zweijährlich gemeinsam mit dem Existenzminimumbericht vorzulegenden Berichts über die Wirkung der kalten Progression,¹¹¹ wird der Bundestag nach der Rechtsprechung des BVerfG zur Steuerfreiheit des Existenzminimums¹¹² zumindest den Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG inflationsbedingt anpassen und somit tätig werden. Dieser Pflicht kommt er *in praxi* nach.¹¹³ Ändert er im Zuge der Anpassung des Grundfreibetrags die übrigen Tarifbereiche des § 32a Abs. 1 EStG nicht, beschließt er zumindest implizit eine inflationsbedingte Steuererhöhung.

cc. Zwischenergebnis

Die kalte Progression verstößt damit nicht gegen den Parlaments- oder Gesetzesvorbehalt. Ein Verstoß kommt für praktische Zwecke nicht in Betracht.

2. Heimliche Steuererhöhungen durch nominal fixierte Beträge

Die Bedeutung der nominal fixierten Beträge des Einkommensteuergesetzes für die heimlichen Steuererhöhungen sind insgesamt beträchtlich und neben den Auswirkungen des progressiven Tarifs keineswegs zu vernachlässigen.¹¹⁴ Allerdings kommt verschiedenen nominal fixierten Beträgen eine unterschiedliche verfassungsrechtliche Bedeutung zu.¹¹⁵

¹¹⁰ S. Fn. 28.

¹¹¹ BT-Drucks. 17/9201, S. 5; Beschl. v. 29.03.2012, BT-Plenarprotokoll 17/172 v. 29.03.2012, S. 20278 ff.

¹¹² S. genauer: **III.2.a.**

¹¹³ Seit 2012 wurde der Grundfreibetrag jährlich angepasst, vgl.: V. Pfirrmann, in: Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz, 22. Aufl. 2023, § 32a Rn. 8.

¹¹⁴ Nach C. Djanani/T. Grossmann, StuW 2015, 33 (50) entfallen für das Jahr 2013 22,6 % der Mehreinnahmen aufgrund heimlicher Steuererhöhungen auf die außertariflicher Regelungen.

¹¹⁵ J. Lang (Fn. 80), S. 177, 202 ff.; R. Seer, StuW 2019, 212 (215).

a. *Verfassungsrechtlich zwingende Freibeträge*

Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG zum Existenzminimum ist der Steuerzugriff des Staates auf solche Einkommensteile untersagt, die zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein notwendig sind.¹¹⁶ Aus Art. 1 Abs. 1 GG i.V.m. dem Sozialstaatsprinzip ergibt sich daher die Pflicht, den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG freizustellen.¹¹⁷ Das BVerfG leitet weiterhin aus Art. 3 Abs. 1 GG unter Berücksichtigung des Art. 6 Abs. 1 GG eine Pflicht ab, die zwingenden familienbezogenen Aufwendungen steuerlich freizustellen; damit sind auch die Freibeträge des § 32 Abs. 6 S. 1 EStG verfassungsrechtlich zwingend steuerlich freizustellen.¹¹⁸

Da die Höhe dieses Existenzminimums von den allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnissen abhängt,¹¹⁹ ist die Inflation bei der Berechnung zu berücksichtigen.¹²⁰ Der Bundestag reagierte hierauf, indem er die Bundesregierung zu einem zweijährlich vorzulegenden Existenzminimumbericht verpflichtete.¹²¹ Auf dieser Basis passt der Gesetzgeber die o.g. Beträge auch anhand der Inflation kontinuierlich an.¹²² Ein Verfassungsverstöß aufgrund einer inflatorischen Entwertung dieser Freibeträge wird damit – sofern die Anpassungen der Geldentwertung entsprechen¹²³ – vermieden.

¹¹⁶ BVerfGE 82, 60 (85); BVerfGE 87, 153 (169 f.); BVerfGE 99, 246 (259 f.); BVerfGE 112, 268 (281); BVerfGE 124, 282 (294).

¹¹⁷ BVerfGE 82, 60 (85).

¹¹⁸ Kinderfreibetrag: BVerfGE 82, 60; Betreuungsbedarf: BVerfGE 99, 216.

¹¹⁹ BVerfGE 87, 153 (170 f.).

¹²⁰ L. Lammers (Fn. 12), S. 216; F. Hechtner, *StuW* 2014, 132 (143).

¹²¹ BT-Drucks. 13/1558, S. 13; zuletzt: 14. Existenzminimumbericht v. 02.11.2023, BT-Drucks. 20/4443.

¹²² Vgl. zum Grundfreibetrag: V. Pfirmann (Fn. 113), § 32a Rn. 8; zum Kinderfreibetrag: Inflationsausgleichsgesetz v. 08.12.2022, BGBl. I 2022, S. 2230; zum Betreuungsbedarf: Zweites Familienentlastungsgesetz v. 01.12.2020, BGBl. I 2020, S. 2616.

¹²³ Krit. In jüngerer Zeit: D. Dziadkowski, *BB* 2019, 1248. Die Bestimmung der konkreten Inflationsrate ist allerdings vielmehr ein tatsächliches als ein rechtliches Problem, vgl. dazu: S. Hagenkört-Rieger/N. Sewald, *WiSta* 1/2021, 19. Rechtlich lässt sich das Verfahren zur Bestimmung des Existenzminimums lediglich einer Vertretbarkeitskontrolle unterziehen, vgl.: BVerfGE 125, 175 (226).

b. Sonstige nominal fixierte Beträge

Die restlichen nominal fixierten Beträge nehmen eine andere Rolle ein. Sie sind verfassungsrechtlich nicht zwingend vorgegeben, sondern dienen entweder durch ihre subventive Wirkung bestimmten Lenkungszwecken oder durch eine Pauschalierung der Verwaltungsvereinfachung.¹²⁴ Daraus folgt, dass der Gesetzgeber diese Beträge verfassungskonform auch gänzlich abschaffen könnte; ihre inflatorische Entwertung ist daher grundsätzlich verfassungsrechtlich unbedenklich.¹²⁵ Freilich können die nominal fixierten Beträge bei schleichender Entwertung ihren intendierten Gesetzeszweck ab einem gewissen Punkt verfehlen.¹²⁶ Da solche Beträge in aller Regel das Prinzip der gleichheitsgerechten Besteuerung beeinträchtigen, sind sie ab diesem Punkt mangels verfassungsrechtlicher Rechtfertigung verfassungswidrig.¹²⁷

3. Scheingewinne

Die aus der Anwendung des Nominalwertprinzips folgenden Scheingewinne (s.o., **II.2.a.**) werfen ebenfalls verfassungsrechtliche Zweifel auf.

a. Bisheriger Stand der Rechtsprechung

Die Vereinbarkeit der Besteuerung von Scheingewinnen mit dem Grundgesetz war bereits Gegenstand von Verfahren vor dem BVerfG und dem BFH. Das BVerfG entschied, dass die Besteuerung von Scheingewinnen durch nominelle Zinseinkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 EStG a.F. mit Art. 14 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sei.¹²⁸ Es bestätigte damit i.d.S. die bis dahin ergangene Rechtsprechung des BFH zu dieser Frage.¹²⁹

¹²⁴ J. Hey, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, 319. EL 07.2023, Einführung zum EstG Rn. 47.

¹²⁵ Ausführlich: R. Seer, StuW 2019, 212 (215).

¹²⁶ H. Froese, FR 1978, 101 (104); J. Hey (Fn. 124), Einführung zum EstG Rn. 47. Der Frage, ab wann dies bei einzelnen Beträgen der Fall ist, kann hier nicht weiter nachgegangen werden, da dies für jeden nominal fixierten Betrag individuell bestimmt werden muss.

¹²⁷ Näher dazu: C. Waldhoff, FR 2023, 485 (489).

¹²⁸ BVerfGE 50, 57. Zu genaueren Erwägungen vgl. unter **III.3.b.** und **c.**

¹²⁹ BFHE 89, 422; BFHE 112, 546.

Letzterer sah in den Ausführungen des BVerfG im Zinsurteil, der Gesetzgeber *könne* die Inflationsanfälligkeit von Einkünften aus Kapitalvermögen bei der Besteuerung berücksichtigen,¹³⁰ wiederum eine Bestätigung dafür, dass Kapitalerträge nicht inflationsbereinigt werden müssen.¹³¹

Allerdings steht diese Rechtsprechung – auch für praktische Zwecke – einer erneuten Überprüfung der Vereinbarkeit der Besteuerung von Scheingewinnen mit Art. 14 Abs. 1 GG und Art. 3 Abs. 1 GG nicht entgegen. Die entscheidungserheblichen Umstände haben sich geändert. Die Inflationsraten zu Beginn des Jahres 2023 übertreffen sogar noch diejenigen der Siebziger Jahre,¹³² das Realzinsniveau in den letzten Jahren ist zudem deutlich niedriger als dasjenige in den entscheidungserheblichen Jahren der Entscheidung des BVerfG.¹³³ Die bereits 2008 erfolgte Unternehmensteuerreform bewirkte mit Einführung des § 20 Abs. 2 EStG n.F. die Aufgabe der strikten Trennung zwischen Vermögens- und Einkunftssphäre bei den Kapitalerträgen, die das BVerfG noch als wesentliche Erwägung heranzog.¹³⁴ Das BVerfG hat seither seine Auffassung zum Eingriff von Steuern in den Schutzbereich des Art. 14 Abs. 1 GG geändert.¹³⁵ All dies spricht für eine Neubewertung des Problems.

b. *Eigentumsfreiheit, Art. 14 Abs. 1 GG*

Die Erhebung der Einkommensteuer ist ein Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG. Auch für diesen Eingriff wird der Fiskalzweck geeignet und erforderlich

¹³⁰ BVerfGE 84, 239 (282 f.).

¹³¹ BFHE 211, 183 (194).

¹³² S. Fn. 6 und 7; zur Neubewertung bei höheren Inflationsraten etwa: *K. Vogel*, NJW 1979, 1158.

¹³³ Zum Vergleich: Während sich der Realzins für Spareinlagen mit dreimonatiger Kündigungsfrist von 1971 bis 1974 zwischen 0,77 % und -2,68 % bewegte, bewegt er sich seit Beginn 2021 zwischen -1,09 % und -7,97 %. Quelle: Deutsche Bundesbank, Realzinssätze auf Bankeinlagen, <https://www.bundesbank.de/de/statistiken/geld-und-kapitalmaerkte/zinssaetze-und-renditen/realzinssaetze-auf-bankeinlagen/realzinssaetze-auf-bankeinlagen-772412> (zuletzt aufgerufen: 07.09.2023, 16:05 Uhr).

¹³⁴ *F. Kleinmanns* (Fn. 30), S. 111 f.

¹³⁵ S. Fn. 47 und 49.

verfolgt. Einzig die Angemessenheit dieses Eingriffs ist fraglich. Ein unverhältnismäßiger Eingriff liegt grundlegend bei dem höchstmöglichen Steuersatz von 45 % (§ 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 5) nicht vor (s.o., **II.1.a.bb.**).

Allerdings liegt das Problem der Besteuerung von Scheingewinnen darin, dass real (der Höhe nach) nicht verzeichnete Gewinne besteuert werden. Ist der Realgewinn dadurch negativ, könnte ein Substanzverzehr des Eigentums¹³⁶ bzw. – wendet man den Blick für die Ertragsteuern auf den Steuersatz – ein unverhältnismäßiger (Real-)Steuersatz von über 100 % vorliegen. Aber auch wenn der Realgewinn null ist (*realer Steuersatz von 100 %*) oder durch die erhobene Steuer praktisch der gesamte reale Gewinn aufgezehrt wird (*realer Steuersatz von nahe 100 %*), könnte ein unverhältnismäßiger Eingriff gegeben sein.¹³⁷

Ob man der Steuer auf den Scheingewinn eine konfiskatorische Wirkung zu- oder absprechen will, hängt von der Betrachtung der den Substanzverlust herbeiführenden Ursache ab. Vertritt man den Standpunkt, dass die Inflation für die Substanzverluste verantwortlich sei, die Erträge hingegen nur als davon getrennter Zufluss zu betrachten seien, gelangt man folgerichtig zu dem Schluss, dass der Steuersatz auf die Erträge nicht unverhältnismäßig ist.¹³⁸ Betrachtet man hingegen die Zinserträge oder nominellen Wertsteigerungen, die der Vermögensgegenstand generiert, als Ausgleich zu den Substanzeinbußen durch die Inflation, so können nur die die Geldentwertung übertreffenden Erträge als Einkünfte betrachtet werden.¹³⁹ Eine unverhältnismäßige Substanzbesteuerung liegt dann jedenfalls ab einem Realsteuersatz von nahe 100 % vor.

¹³⁶ Übertragung der Formulierung der Rspr. zur Vermögensteuer, BVerfGE 93, 121 (137); s. dazu: G. Weber (Fn. 9), S. 216.

¹³⁷ Vgl.: F. Kleinmanns (Fn. 30), S. 121; ähnlich auch: H. H. von Arnim (Fn. 37), S. 70 f.; krit. Hierzu noch: ders., BB 1973, 621 (630).

¹³⁸ BVerfGE 50, 57 (105 ff.); BFHE 89, 422 (441); BFHE 112, 546 (563 ff.); G. Weber (Fn. 9), S. 127 f.; F. Kleinmanns (Fn. 30), S. 126 f.; K. Tipke (Fn. 79), S. 459 f.; H.-J. Papier, AöR 1973, 528 (565 f.); H.-J. Papier/F. Shirvani (Fn. 48), Art. 14 Rn. 306 ff.

¹³⁹ H. H. von Arnim (Fn. 37), S. 70 f.; H. Spanner, DStR 1975, 475 (482); W. Voth, FR 1982, 348 (349); K. Vogel, NJW 1979, 1158 (1159); P. Kirchhof, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, 1973, S. 32 ff.

Gegen die Beachtung der Substanzverluste wurde insbesondere durch die Rechtsprechung vorgebracht, die Vermögenssphäre sei für die einkommensteuerliche Bewertung der Kapitalerträge unbeachtlich.¹⁴⁰ Diese Argumentation verfährt allerdings nicht. Sie lässt sich nicht auf Scheingewinne im Bereich der Gewinneinkünfte übertragen.¹⁴¹ Zudem ist die Trennung von Vermögens- und Ertragsphäre mit der Einführung des § 20 Abs. 2 EStG aufgegeben worden.¹⁴² Ohnehin lässt die einfachgesetzliche Ausgestaltung des Einkommensteuergesetzes keinen Rückschluss auf den verfassungsrechtlichen Gehalt der Eigentumsfreiheit zu.¹⁴³

Für die Beachtlichkeit der Substanzverluste wird vorgebracht, die Betrachtung, der Substanzverlust sei nur auf die Inflation zurückzuführen, sei formal und nicht sachgerecht; auch die Steuererhebung wirke bei der Substanzbeeinträchtigung mit, vertiefe sie jedenfalls.¹⁴⁴ Die Inflation sei eine „Dauererscheinung“, die das Steuerrecht nicht einfach ignorieren könne.¹⁴⁵ Folgt man dem, so muss man für die Bewertung der Verhältnismäßigkeit darauf abstellen, ob dem Steuerpflichtigen noch ein angemessener Ertrag verbleibt;¹⁴⁶ denn Art. 14 Abs. 1 GG schützt als Ausfluss der Nutzungs- und Gebrauchsgarantie des Eigentums auch einen angemessenen Ertrag aus dem Eigentum und nicht bloß dessen Substanz.¹⁴⁷

Allerdings lässt diese Bewertung außer Acht, dass es nur der Inflation bedarf, um einen Substanzverlust herbeizuführen. Diese Betrachtungsweise ist keineswegs formal. So beschreibt *Florian Kleinmanns* anschaulich, dass ein Wertverlust des Kapitals bei Inflation auch dann eintrete, wenn der Steuerpflichtige sein Vermögen in einem „Spar-strumpf“ versteckt habe, es mithin keiner Steuererhebung bedürfe, dass die Substanz des Eigentums schwinde.¹⁴⁸ Diese Wertung lässt sich zudem verfassungsrechtlich stützen:

¹⁴⁰ BVerfGE 50, 57 (105 f.).

¹⁴¹ G. Weber (Fn. 9), S. 127.

¹⁴² F. Kleinmanns (Fn. 30), S. 126 f.; R. Seer, StuW 2019, 212 (216).

¹⁴³ Krit. Auch: K. Vogel, NJW 1979, 1158.

¹⁴⁴ H. H. von Arnim (Fn. 37), S. 70; W. Rüfner, DVBl. 1970, 881 (883).

¹⁴⁵ W. Rüfner, DVBl. 1970, 881 (883); P. Kirchhof (Fn. 139), S. 33, Fn. 92.

¹⁴⁶ H. H. von Arnim (Fn. 37), S. 70 f.

¹⁴⁷ W. Rüfner, DVBl. 1970, 881 f.; H.-J. Papier, AöR 1973, 528 (557 ff.).

¹⁴⁸ F. Kleinmanns (Fn. 30), S. 127.

Art. 14 Abs. 1 GG umfasst keine Garantie für den Erhalt des Geldwertes.¹⁴⁹ Nimmt der Wert des Vermögens durch Inflation ab, ist diese Substanzverringerung vor dem Hintergrund des Art. 14 Abs. 1 GG deshalb grundsätzlich unbedenklich.¹⁵⁰ Müssten die Erträge des Kapitals, die diesen Wertverlust kompensieren, steuerlich unbelastet bleiben, würde das i.d.S. auf eine in Art. 14 Abs. 1 GG nicht enthaltene Wertgarantie hinauslaufen.¹⁵¹ Richtigerweise ist die Besteuerung von Scheingewinnen damit keine Substanzbesteuerung und deshalb als verhältnismäßiger Eingriff gerechtfertigt. Sie verstößt nicht gegen Art. 14 Abs. 1 GG.

c. *Leistungsfähigkeitsprinzip, Art. 3 Abs. 1 GG*

aa. Ungleichbehandlung

Das Leistungsfähigkeitsprinzip als *Realwertprinzip*¹⁵² verlangt die gleiche Belastung von real gleichen Einkünften. Scheingewinne sind keine realen Gewinne, mithin kein Ausdruck von Leistungsfähigkeit. Insoweit ein Steuerpflichtiger mit Scheingewinnen gleich belastet wird wie andere Steuerpflichtige mit nominal gleichem, aber real höherem Einkommen, liegt darin eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips in vertikaler Dimension. Insoweit dieser mehr belastet wird als Steuerpflichtige, die real gleich viel, nominal aber weniger Einkünfte erzielen, liegt darin eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips in horizontaler Dimension.¹⁵³

¹⁴⁹ S. etwa: BVerfGE 105, 17 (30); P. Kirchhof, FS Leisner, 1999, S. 635 (644 ff.); P. Axer, in: Epping/Hillgruber, BeckOK Grundgesetz, 55. Edition 05.2023, Art. 14 Rn. 54; S. Kempny (Fn. 66), Art. 14 Rn. 77; B.-O. Bryde/A. Wallrabenstein (Fn. 68), Art. 14 Rn. 48 f.

¹⁵⁰ Anders kann dies in Fällen drastischer Inflationsraten i.S.e. Währungsverfalls liegen. S. genauer: H.-J. Papier/F. Shirvani (Fn. 48), Art. 14 Rn. 309; H.-J. Papier, AöR 1973, 528 (540 ff., 566 f.). Solch hohe Inflationsraten sind zurzeit aber nicht zu erwarten.

¹⁵¹ BVerfGE 50, 57 (106); H.-J. Papier/F. Shirvani (Fn. 48), Art. 14 Rn. 308; H.-J. Papier, AöR 1973, 528 (565); ders., Der Staat 1972, 483 (506); G. Weber (Fn. 9), S. 127 f.

¹⁵² S. Fn. 79.

¹⁵³ I.E.: H. H. von Arnim (Fn. 37), S. 32 ff.; F. Kleinmanns (Fn. 30), S. 146 ff.; G. Weber (Fn. 9), S. 91 ff.; R. Seer, StuW 2019, 212 (216).

bb. Rechtfertigung

Die Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips könnte aber gerechtfertigt sein. Dabei ist – entgegen der damaligen Entscheidung des BVerfG zur Scheingewinnbesteuerung¹⁵⁴ – nicht bloß eine Willkürprüfung, sondern nach der neueren Rechtsprechung („neue Formel“)¹⁵⁵ eine Abwägung zwischen verfassungsrechtlichen Gütern i.S.e. Verhältnismäßigkeitsprüfung vorzunehmen. Zwar wird die Willkürprüfung durch das BVerfG teilweise noch angewendet;¹⁵⁶ doch muss die striktere verfassungsrechtliche Kontrolle überall dort angelegt werden, wo das Differenzierungsmerkmal personenbezogen ist.¹⁵⁷ Das Unterscheidungsmerkmal (fundierte bzw. nicht fundierte Einkünfte) ist personenbezogen, weil Steuerpflichtige i.d.R. nicht nach Belieben zwischen diesen Arten der Einkünfteerzielung changieren können.¹⁵⁸

In einem ersten Schritt sind deshalb mögliche Rechtfertigungsgründe zu identifizieren, die durch das Nominalwertprinzip geeignet und erforderlich verfolgt werden (1). Sodann ist eine Abwägung zwischen diesen Zwecken und dem Bedürfnis einer leistungsgerechten Besteuerung vorzunehmen (2).

(1) Rechtfertigende Gründe

(a) *Kontinuität des Einkommensteuerrechts*

Als Rechtfertigungsgrund wird vorgebracht, dass die Abkehr vom Nominalwertprinzip zu einer „grundlegenden Umgestaltung des gesamten Einkommensteuerrechts“¹⁵⁹ möglicherweise sogar weiterer Rechtsgebiete

¹⁵⁴ BVerfGE 50, 57 (77).

¹⁵⁵ BVerfGE 55, 72 (88).

¹⁵⁶ Etwa: BVerfGE 83, 1 (22 f.).

¹⁵⁷ BVerfGE 96, 1 (5 f.).

¹⁵⁸ F. Kleinmanns (Fn. 30), S. 150 f.; G. Weber (Fn. 9), S. 102.

¹⁵⁹ BVerfGE 50, 57 (94 ff.).

führen würde.¹⁶⁰ Allein dieses Vorbringen ist aber noch kein verfassungsrechtliches Argument.¹⁶¹ Denkbar wäre, darin einen Verweis auf ein verfassungsrechtliches Kontinuitätsgebot zu sehen.¹⁶² Aus dem Rechtsstaatsprinzip folgt grundsätzlich die Verpflichtung, ein Mindestmaß an rechtlicher Kontinuität zu erhalten, um die Verlässlichkeit der Rechtsordnung zu wahren.¹⁶³ Allerdings müssen diese Schranken äußerst weit verlaufen, sonst wären dem Gesetzgeber weitgehende Rechtsänderungen *de facto* untersagt.¹⁶⁴ Die Grenzen können nur gezogen werden, wo der Gesetzgeber höchste Rechtsunsicherheit schafft, indem er frequent tiefgreifende Gesetzesänderungen vornimmt, oder ohne sachlichen Grund bereits getroffene Grundsatzentscheidungen umkehrt.¹⁶⁵ Diese Grenzen wären bei einer Abkehr vom Nominalwertprinzip im Einkommensteuerrecht nicht erreicht, da es schon allein wegen der Ungleichbehandlung zwischen fundierten und nicht fundierten Einkünften sachliche Gründe dafür gäbe. Das Kontinuitätsgebot wirkt nicht rechtfertigend.

(b) *Nominalwertprinzip als verfassungsimmanenter Grundsatz*

Teilweise wird dem Nominalwertprinzip selbst Verfassungsrang zuerkannt;¹⁶⁶ damit könnte es „um seiner selbst Willen“ die Gleichheitsbeeinträchtigungen rechtfertigen. Es stellt sich allerdings die Frage, welche Wertungen dem Nominalwertprinzip innewohnen, die es zu einem verfassungsrechtlichen Prinzip werden lassen. Insoweit wird auf die Bedeutung für das Rechnungs- und Wertesystem der Wirtschaft, die Praktikabilität oder die Rechtssicherheit des Nominalwertprinzips abgestellt.¹⁶⁷ Jedoch ist das Nominalwertprinzip selbst ein reines Rechenprinzip, mithin formaler Natur. Es kann daher den zuvor genannten Prinzipien dienen, allerdings

¹⁶⁰ Drastisch: H. Rasch, BB 1971, 753 (754).

¹⁶¹ Deutlich: K. Kröger, JZ 1979, 631 (633).

¹⁶² Mit diesem Verständnis des Arguments: F. Kleinmanns (Fn. 30), S. 154 f.

¹⁶³ H. Schulze-Fielitz, in: Dreier, Bd. II, Grundgesetz, 3. Aufl. 2015, Art. 20 (Rechtsstaat) Rn. 146.

¹⁶⁴ Ähnlich: G. Weber (Fn. 9), S. 105 f.

¹⁶⁵ G. Robbers, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, 220. EL 08.2023, Art. 20 Rn. 2532.

¹⁶⁶ W. Eckhardt, DStR 1973, 487 (492).

¹⁶⁷ Vgl. zu allen Aspekten: H. von Wallis, DStR 1975, 271 (275 f.).

selbst keinen eigenständigen materiellen Gehalt entwickeln.¹⁶⁸ *Guido Weber*¹⁶⁹ formuliert dazu treffend:

„Bezieht das Nominalwertprinzips (sic) sein rechtsethisches Gewicht aber ausschließlich aus anderen Rechtsgrundsätzen, ohne diesen eine eigenständige Bedeutung hinzuzufügen, so ist bei der Abwägung direkt auf die dahinterstehenden Grundsätze zurückzugreifen.“

Das Nominalwertprinzip dient daher selbst nicht als Rechtfertigungsgrund.

(c) *Praktikabilität durch Typisierung*

Das Nominalwertprinzip könnte unter Praktikabilitäts Gesichtspunkten eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips rechtfertigen.

Der Gesetzgeber darf grundsätzlich zur Vereinfachung des Rechts typisierende Regeln erlassen.¹⁷⁰ Gerade im Steuerrecht als Massenverwaltungsrecht sind solche Regeln für die Funktionalität der Vollziehung unabdingbar.¹⁷¹ Typisierungen bilden demnach einen legitimen Grund zur Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips.¹⁷² Diese Beeinträchtigungen dürfen allerdings ein „gewisses Maß nicht übersteigen“, was anhand einer Verhältnismäßigkeitsprüfung kontrolliert wird.¹⁷³

Das Nominalwertprinzip ist als Vereinfachungsregelung geeignet, da es zusätzlichen Rechenaufwand zur Bestimmung realer Veräußerungsgewinne oder sonstigen Erträgen vermeidet. Erforderlich ist das Nominalwertprinzip, wenn bei anderen Regelungen erhebliche verwaltungstechnische Schwierigkeiten entstünden, die nicht durch einfachere, die Betroffenen weniger belastende Regelungen behoben werden könnten.¹⁷⁴ Realgewinne ließen sich nur durch eine Verrechnung mit einem Geldentwertungsindex bestimmen, was bereits eine Verkomplizierung gegenüber dem

¹⁶⁸ *Beisse*, WM Sonderbeilage 1/1969, S. 11.

¹⁶⁹ *G. Weber* (Fn. 9), S. 103.

¹⁷⁰ BVerfGE 87, 153 (172).

¹⁷¹ *J. Hey* (Fn. 10), Rn. 3.145 f.

¹⁷² BFHE 112, 546 (563).

¹⁷³ BVerfGE 117, 1 (31); *Englisch*, in: Stern/Becker, Grundrechte-Kommentar, 3. Aufl. 2019, Art. 3 GG, Rn. 148.

¹⁷⁴ Vgl.: BVerfGE 84, 348 (364).

Nominalwertprinzip darstellen würde. Damit ist das Nominalwertprinzip auch erforderlich.

(d) *Rechtssicherheit*

Weiterhin wird die Rechtssicherheit als rechtfertigender Grund angegeben. Die Besteuerung von inflationsbereinigten Beträgen führe zwangsläufig zu Ungewissheiten bezüglich der Höhe des Steuerbetrags und beeinträchtigt damit die Rechtssicherheit.¹⁷⁵

Der aus dem Rechtsstaatsprinzip abgeleitete Grundsatz der Rechtssicherheit¹⁷⁶ ist ein legitimer Grund für eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Er würde dann geeignet verfolgt, wenn das Nominalwertprinzip Rechtsunsicherheiten durch Unbestimmtheit¹⁷⁷ der gesetzlich vorgegebenen Steuerlast vermeiden würde. Die Abkehr vom Nominalwertprinzip wird für die Bestimmtheit des Gesetzes deshalb als nachteilig erachtet, weil sich die Höhe des Steuerbetrags nur mittels einer Indexierung der Erträge anhand eines Inflationsfaktors feststellen ließe, dieser Faktor aber *ex ante* nicht bestimmbar sei, weil er gerade die im Veranlagungszeitraum eingetretene Inflation abbilden müsse.¹⁷⁸ Der Steuerpflichtige könne zumindest zu Beginn des Veranlagungszeitraums den zu zahlenden Steuerbetrag daher nicht eindeutig erkennen.¹⁷⁹ Das Nominalwertprinzip kann solche Unbestimmtheiten nicht schaffen und ist damit geeignet, die Rechtssicherheit zu wahren.

Es fragt sich allerdings, ob der Gesetzgeber bei der Indexierung von Beträgen nicht ein System schaffen könnte, bei dem der Inflationsfaktor ohne weitere Rechtssicherheitseinbußen bestimmt werden könnte. Hierbei gilt zu beachten, dass der Steuerpflichtige seine Steuerlast schon deshalb nicht im Laufe eines Jahres abschätzen kann, weil er nicht exakt hervorsehen kann, welche Erträge er am Ende des Jahres vereinnahmt haben wird. Eine zusätzliche Rechtsunsicherheit wäre also nur dann geschaffen, wenn ein

¹⁷⁵ BVerfGE 50, 57 (92 f.); eingestehend noch: *H. H. von Arnim*, BB 1973, 621; später relativierend: *ders.* (Fn. 37), S. 55 f.

¹⁷⁶ BVerfGE 2, 380 (403 f.).

¹⁷⁷ Vgl. zur Bestimmtheit als Ausfluss der Rechtssicherheit: *M. Sachs*, in: *Sachs*, Grundgesetz, 9. Auf. 2021, Art. 20 Rn. 122, 126 ff.

¹⁷⁸ Vgl.: *G. Weber* (Fn. 9), S. 109.

¹⁷⁹ BVerfGE 50, 57 (92 f.).

Indexierungsfaktor am Ende des Jahres noch nicht feststünde und der Steuerpflichtige trotz feststehender Erträge seine Steuerlast nicht erkennen könnte. Davon abgesehen, dass Inflationsraten bereits wenige Tage nach Ablauf des Bezugszeitraumes (vorläufig) berechnet werden können,¹⁸⁰ könnte der Gesetzgeber bei der Festlegung des Inflationsfaktors auch ein System wählen, bei dem dieser bereits vor Ende des Veranlagungszeitraums anhand der durchschnittlichen Inflationsrate der vorhergehenden zwölf Monate festgelegt wird (Bsp.: Festsetzung des Inflationsfaktors zum Monat Oktober anhand der durchschnittlichen Inflationsrate des Zeitraums Oktober des Vorjahres bis September des laufenden Jahres).¹⁸¹ Ein solches Verfahren würde – jedenfalls in der Totalperiode – ohne weitere Rechtsunsicherheit die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit besser wahren als das Nominalwertprinzip.

Das Nominalwertprinzip ist daher nicht erforderlich, um die Rechtssicherheit der Besteuerung zu wahren.

(e) Gesamtwirtschaftliche Stabilität

Als Rechtfertigungsgrund könnte zuletzt die Bedeutung des Nominalwertprinzips für die gesamtwirtschaftliche Stabilität dienen.

Die gesamtwirtschaftliche Stabilität ist in Art. 109 Abs. 2 GG als Staatszielbestimmung ausgestaltet und kann daher als legitimer Zweck die Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips rechtfertigen.¹⁸²

Das Nominalwertprinzip muss geeignet sein, der gesamtwirtschaftlichen Stabilität zu dienen. Die gesamtwirtschaftliche Stabilität umfasst u.a. die

¹⁸⁰ Vgl. etwa: Pressemitteilung Nr. 003 des Statistischen Bundesamtes v. 03.01.2023, abrufbar unter: https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2023/01/PD23_003_611.html (zuletzt aufgerufen: 12.09.2023, 15:40 Uhr). Schon deshalb ließe sich eine (substantiell erhebliche) Rechtsunsicherheit bei der Festlegung von Inflationsfaktoren verneinen. In diese Richtung: *H. H. von Arnim* (Fn. 37), S. 55 f.; *H. Berninghaus*, Das Gestaltungsermessen des Gesetzgebers bei der steuerlichen Erfassung privater Veräußerungsgewinne, 2006, S. 49 f.; *K. Kröger*, JZ 1979, 631 (633).

¹⁸¹ Ein solches System sieht bspw. der § 33a Abs. 3 ÖEStG für eine Indexierung des Steuertarifs vor, vgl. dazu: *G. Mayr*, BB 2022, 2839 (2840).

¹⁸² Vgl.: *H. Kube*, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 100. EL 01.2023, Art. 109 Rn. 86, 91; *M. Heintzen*, in: v. Münch/Kunig, Grundgesetz, 7. Aufl. 2021, Art. 109 Rn. 18 f.; *M. Rodi*, in: Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, 220. EL 08.2023, Art. 109 Rn. 147 f.

Stabilität des Preisniveaus.¹⁸³ Teilweise wird die Auffassung vertreten, dass der Nominalismus für die Stabilität des Preisniveaus nicht notwendig sei, da es in Zeiten lang anhaltender Inflation ohnehin kein Vertrauen in die Geldwertstabilität gäbe, das durch eine Indexierung erschüttert werden könne.¹⁸⁴ Die Rechtsprechung und andere Teile der Literatur betrachten den Nominalismus hingegen als ein Prinzip der Geldwertstabilität.¹⁸⁵ Die Indexierung im Einkommensteuerrecht könne sich auf andere Rechtsbereiche ausweiten und wäre in der Folge ein „*autonomes Schwungrad der Inflation*“.¹⁸⁶

Das Problem der verfassungsrechtlichen Kontrolle solcher Prognosen liegt darin, dass bei jeder Prognose eine Unsicherheit über den tatsächlichen späteren Verlauf nicht auszuräumen ist.¹⁸⁷ Dem Gesetzgeber wird in solchen Fällen deshalb ein Prognosespielraum zugestanden.¹⁸⁸ Dabei variiert die Prüfungsdichte der verfassungsrechtlichen Kontrolle von einer Evidenzkontrolle über eine Vertretbarkeitskontrolle bis hin zu einer intensivierten inhaltlichen Kontrolle.¹⁸⁹ Für komplexe Fragen innerhalb der wirtschaftlichen Ordnung, wie sie die Wirkung des Nominalwertprinzips auf die Inflation darstellt, wird höchstens eine Vertretbarkeitskontrolle vorgenommen, denn bei solchen nur schwer übersehbaren Zusammenhängen ist eine zuverlässige Einschätzung geradezu unmöglich.¹⁹⁰ Für die Anwendung dieses Maßstabs bei der Frage der Bedeutung des Nominalwertprinzips für die gesamtwirtschaftliche Stabilität spricht, dass selbst *ex post* die

¹⁸³ BVerfGE 79, 311 (338 f.); *W. Heun*, in: Dreier, Bd. III, Grundgesetz, 3. Aufl. 2018, Art. 109 Rn. 27 (m.w.N.).

¹⁸⁴ *K. Kröger*, JZ 1979, 631 (633); *ders.*, NJW 1974, 2305 f.; *H. H. von Arnim* (Fn. 37), S. 56 ff.

¹⁸⁵ BVerfGE 50, 57 (97 ff.); BFHE 89, 422 (440 f.); *M. Reimer*, Die steuerliche Erfassung privater Veräußerungsgewinne, 2001, S. 152 f.; *M. Güntsch*, DB 1981, 2568 (2570); *P. Kirchhof*, Gutachten DJT 57 (1988), F 38 f.; *H.-J. Papier*, JuS 1974, 477 (480); krit. zur Abkehr vom Nominalismus auch: *D. Pohmer*, FS Brandt, 1983, S. 383 (393).

¹⁸⁶ *J. Kaiser*, FS Huber, 1973, S. 237 (242 f.).

¹⁸⁷ *F. Ossenbühl*, FS 25 Jahre Bundesverfassungsgericht, 1976, S. 458 (501).

¹⁸⁸ St. Rspr.: BVerfGE 77, 84 (106 f.); BVerfGE 99, 341 (354 f.); BVerfGE 110, 141 (157); BVerfGE 121, 317 (350), jeweils m.w.N.

¹⁸⁹ BVerfGE 50, 290 (332 f.).

¹⁹⁰ BVerfGE 50, 290 (333 f.); s. auch: *H. Kube* (Fn. 182), Art. 109 Rn. 109; besonders weit: *W. Heun* (Fn. 183), Art. 109 Rn. 31.

Folgen einer Indexierung im Ausland teilweise als inflationshemmend,¹⁹¹ teilweise als inflationstreibend¹⁹² betrachtet werden. Aus dieser Unsicherheit folgt auch, dass die Einschätzung des Gesetzgebers, das Nominalwertprinzip stütze die Geldwertstabilität, jedenfalls vertretbar ist. Das Nominalwertprinzip ist somit geeignet, das Ziel der Währungsstabilität zu verfolgen.¹⁹³ Die ebenfalls im Prognosebereich liegende Erforderlichkeitseinschätzung¹⁹⁴ des Gesetzgebers ist ebenso vertretbar.

(2) Abwägung

Für die Prüfung der Angemessenheit i.e.S. sind demnach die Vereinfachungswirkungen des Nominalwertprinzips und das Bedürfnis nach gesamtwirtschaftlicher Stabilität den Nachteilen für das Leistungsfähigkeitsprinzip gegenüberzustellen.

(aa) Vereinfachungswirkung

Die Vereinfachungswirkungen des Nominalwertprinzips lassen sich durch die Betrachtung feststellen, welche Verkomplizierungen scheinengewinnminimierende Maßnahmen mit sich bringen würden. Die Maßnahmen hierfür werden im Einzelnen jedenfalls als praktisch umsetzbar erachtet: So wären etwa Inflationskorrekturen bei Veräußerungsgeschäften – zumal unter dem Aspekt des technischen Fortschritts¹⁹⁵ – praktikabel vorzunehmen, indem die Anschaffungskosten indexiert werden.¹⁹⁶ Eine Indexierung des Startkapitals bei Kapitalerträgen wäre gleichsam möglich.¹⁹⁷ Jedenfalls als praktisch umsetzbar wird auch die Inflationsbereinigung bei Bilanzierenden, etwa durch Abzinsung des Eigenkapitals erachtet.¹⁹⁸ Für die Einkünfte

¹⁹¹ I.E.: E. Lagemann/M. Rose/R. Wiswesser, Besteuerung im Auf und Ab der Inflation, Das brasilianische Experiment, 1997, S. 39 f.

¹⁹² M. Güntsch, DB 1981, 2568 (2570); M. Reimer (Fn. 185), S. 152 f.

¹⁹³ I.E.: G. Weber (Fn. 9), S. 118 f.

¹⁹⁴ Vgl.: BVerfGE 102, 197 (218).

¹⁹⁵ Zu diesem Aspekt bereits: D. Dziadkowski, BB 1991, 1831 (1834).

¹⁹⁶ So etwa: § 28 Abs. 1 Kölner E-EStG; dazu: J. Hey (Fn. 124), Einführung zum EStG Rn. 47; dies. (Fn. 10), Rn. 8.57.

¹⁹⁷ Dafür in Form eines Geldentwertungsfreibetrages: R. Seer, StuW 2019, 212 (224).

¹⁹⁸ F. Kleinmanns (Fn. 30), S. 33 f.; ausführlich zur Herangehensweise: D. Pohmer (Fn. 185), S. 383 (388 ff.); differenzierend: R. Seer, StuW 2019, 212 (217).

aus Vermietung und Verpachtung werden etwa recht unkompliziert zu berechnende angepasste AfA-Raten für Gebäude oder andere Wirtschaftsgüter angedacht.¹⁹⁹ Komplexer stellt sich zwar eine Lösung bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG dar;²⁰⁰ selbst dort ließe sich aber etwa unter der Abzinsung eines Nettobetriebsvermögens²⁰¹ eine umsetzbare Lösung finden.

Allerdings muss beachtet werden, dass diese partiellen Lösungen die Scheingewinnbesteuerung nicht *vollständig* verhindern können; selbst wenn einzelne Regelungen womöglich praktikabel sind, bleibt die vollumfängliche Verhinderung von Scheingewinnen nur durch umfängliche Indexierung aller einkommensteuerrechtlich relevanten Beträge möglich. Eine solche vollumfängliche Indexierung ist jedenfalls praktisch und normtechnisch höchst aufwendig.²⁰² Das Nominalwertprinzip bietet deshalb eine besonders hohe Vereinfachungswirkung.²⁰³

(bb) Gesamtwirtschaftliche Stabilität

Die Vorteile des Nominalwertprinzips für die gesamtwirtschaftliche Stabilität müssen i.R.d. Angemessenheit ebenfalls im Lichte der Einschätzung des Gesetzgebers beziffert werden.²⁰⁴ D.h., es muss die vertretbare Einschätzung des Gesetzgebers zugrunde gelegt werden, inwieweit Art. 109 Abs. 2 GG durch das Nominalwertprinzip gefördert wird.

Die wirtschaftliche Stabilität des Landes ist Grundlage einer Wirtschaftsnation, wie sie Deutschland ist. Sie betrifft jeden in erheblichem Maße, indem sie sich unmittelbar auf den Wohlstand und die Lebensqualität aller Bürger auswirkt.²⁰⁵ Legt man die Prognose zugrunde, dass ein Abweichen vom Nominalwertprinzip zur Inflationsbeschleunigung führen würde, ist dem Erhalt des Nominalwertprinzips verfassungsrechtlich daher eine überragende Stellung einzuräumen. Dies gilt umso mehr in den aktuellen

¹⁹⁹ Dazu: *D. Pohmer* (Fn. 185), S. 383 (391 f.).

²⁰⁰ *G. Weber* (Fn. 9), S. 64.

²⁰¹ Eingehend: *C. Esser*, IFSt-Schrift Nr. 374 (1999), S. 61 ff.; von einer „Quasi-Bilanz“ sprechend: *F. Eggesiecker/E. Ellerbeck*, DB 2004, 839 (840).

²⁰² *J. Hey* (Fn. 124), Einführung zum EStG Rn. 47; *G. Weber* (Fn. 9), S. 58 f.

²⁰³ *G. Weber* (Fn. 9), S. 114: „Der Vereinfachungseffekt [...] liegt dabei auf der Hand“.

²⁰⁴ *B. Grzeszick*, in: *Dürig/Herzog/Scholz*, Grundgesetz, 100. EL 01.2023, Art. 20 VII Rn. 124.

²⁰⁵ Ähnlich: *G. Weber* (Fn. 9), S. 119.

Zeiten hoher Inflationsraten; denn gerade dann ist es wichtig, die Geldentwertung nicht noch weiter voranzutreiben.

(cc) Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips

Dagegen stehen Scheingewinne, die für die Steuerpflichtigen gerade bei den derzeit hohen Inflationsraten ohne Weiteres zu weit erhöhten Realsteuersätzen von 100 % oder mehr führen können.²⁰⁶ Gerade in Hinblick auf das am Kapitalmarkt angelegte Geld, welches in den letzten Jahren historisch hohen negativen Realzinsen unterlag,²⁰⁷ wirkt die Besteuerung eines realen Verlustes ggü. einer Besteuerung realer Gewinne aus nicht fundierten Einkünften besonders ungleich.

Diese Ungleichbehandlung ist schon ihrer Intensität nach nicht vernachlässigbar, denn der Realsteuersatz von tatsächlichen Gewinnen kann höchstens nahe 45 % liegen. Gleichzeitig ist die benachteiligte Gruppe (fundierte Einkünfteerzieler) keine kleine Anzahl von Personen.²⁰⁸ Die Inflation und daraus folgende Scheingewinne sind insbesondere für kapitalintensive Einkünfte keine „besonders gelagerten Ausnahmefälle“.²⁰⁹ So zeigen *Christiana Djanani, Andreas Krenzin* und *Thimo Grossmann* für Kapitalerträge,²¹⁰ dass der Realsteuersatz *regelmäßig* merklich über dem Nominalsteuersatz liegt und dass insbesondere für kurzfristiges Sparkapital sogar in 41,84 % der Fälle (Zeitraum: 1960 bis 2013) eine negative Nachsteuerrendite entstand, die schon denklogisch den Realsteuersatz tatsächlicher Gewinne um mehr als 50 Prozentpunkte übersteigen muss. All dies spricht für eine erhebliche Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips, die mit steigender sowie langanhaltender Inflation immer stärker wird.

²⁰⁶ C. Djanani/A. Krenzin/T. Grossmann, *StuW* 2014, 145 (151 f.); F. Eggesiecker/ E. Ellerbe, *DB* 2004, 839; K. Vogel, *NJW* 1979, 1158 (1159).

²⁰⁷ S. dazu Fn. 133.

²⁰⁸ Vgl. dazu: BVerfGE 100, 138 (174).

²⁰⁹ Vgl. dazu: BVerfGE 13, 331 (341).

²¹⁰ C. Djanani/A. Krenzin/T. Grossmann, *StuW* 2014, 145 (151 f.). Dies gilt i.Ü. auch für die Zeit nach Einführung des Abgeltungssteuersatzes von 25 % für Kapitalerträge, der sich zumindest für höhere Einkommensklassen deutlich positiv auswirkt.

(dd) Abwägung und Ergebnis

Die Quantifizierung der sich gegenüberstehenden Interessen hat gezeigt, dass auf beiden Seiten besonders erhebliche Belange stehen. Auch wenn die Ungleichbehandlung durch die Besteuerung nominaler Gewinne besonders tiefgreifend ist, vermögen die ihr gegenüberstehenden Interessen einer praktikablen Vereinfachung des Steuerrechts sowie der überragende Belang gesamtwirtschaftlicher Stabilität diese Ungleichbehandlung noch zu rechtfertigen.

Sollte sich das extreme Realnegativzinsniveau allerdings weiter verfestigen und zu einem „strukturellen Negativzinsniveau“ werden, kann diese Abwägung anders ausfallen. Dann ließe sich – in Anlehnung an das Vollverzinsungsurteil des BVerfG²¹¹ – annehmen, dass dem Nominalwertprinzip eine derart unzutreffende Typisierung der Leistungsfähigkeit zugrunde liegt, dass diese willkürlich erscheint und nicht mehr vom gesetzgeberischen Einschätzungsspielraum gedeckt ist. Insbesondere ist denkbar, dass der Gesetzgeber dann partielle inflationsausgleichende Maßnahmen²¹² zumindest bei solchen Einkunftsarten treffen muss, die besonders kapitalintensiv sind und bei denen deshalb eine besondere, strukturelle Ungleichbehandlung vorliegt.

cc. Zwischenergebnis

Die Scheingewinnbesteuerung verstößt zurzeit nicht gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip aus Art. 3 Abs. 1 GG.

IV. Ausblick für das Einkommensteuergesetz

Auch wenn die Inflationseffekte auf die Ertragsteuern zurzeit verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden sind, wird von vielen Stimmen deren Beseitigung gefordert. Verschiedene Lösungsmöglichkeiten stehen hierfür im Raum.

²¹¹ Vgl. dazu: BVerfGE 158, 282 (366 ff.), wobei dort (373 ff.) ein strukturelles Niedrigzinsniveau ab einem Zeitraum von fünf Jahren angenommen wurde.

²¹² S. dazu näher: **IV.2.**

1. Heimliche Steuererhöhungen

a. *Notwendigkeit*

Zunächst stellt sich aber die Frage, weshalb die Inflationseffekte – sind sie doch verfassungskonform – beseitigt werden sollten. I.R.d. Bearbeitung hat sich gezeigt, dass die Steuerpflichtigen zusätzlich zu den durch die Inflation steigenden Preisen auch steuerlich härter belastet werden. In Zeiten historisch hoher Inflationsraten und Abgabenquoten²¹³ kann dies zur Überlastung der Steuerzahler führen.²¹⁴ Das lässt abseits der rechtlichen Schranken unter Gerechtigkeits- und Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten am derzeitigen Einkommensteuersystem zweifeln.²¹⁵ Dies scheint inzwischen auch die Gesetzgebung, die den Tarif sowie gewisse Freibeträge immer wieder unsystematisch anpasst, bemerkt zu haben. Diese „freiwilligen“ Korrekturen werden im Schrifttum teilweise als genügend erachtet, da der Gesetzgeber seine Freiheit zur Tarifgestaltung behalten müsse.²¹⁶ Diese Argumentation verstellt allerdings den Blick darauf, dass gerade die *Nichtanpassung* des Tarifs seine Veränderung bedeutet. Möchte der Gesetzgeber eine Steuererhöhung umsetzen, so hat er hierzu stets die Freiheit – er sollte diese aber in einem parlamentarischen Prozess begründen, sie ausdrücklich benennen und sich dazu nicht heimlich der Inflation bedienen. Dass das Vertrauen auf freiwillige Inflationsanpassungen nicht gerechtfertigt ist, zeigt die Vergangenheit: Die Korrekturen der heimlichen Steuererhöhungen gleichen die Geldentwertung insgesamt nicht ausreichend aus und erzeugten darüber hinaus den seit Langem kritisierten Mittelstandsbauch.²¹⁷ Zudem machen Teile der Politik den Inflationsausgleich im Steuerrecht immer

²¹³ Laut BMF lagen die Steuer- und die Abgabenquote zuletzt auf einem Rekordhoch, abrufbar unter: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2022/03/Inhalte/Kapitel-6-Statistiken/6-1-14-entwicklung-der-steuer-und-abgabequoten.html> (zuletzt aufgerufen: 12.09.2023, 14:45 Uhr).

²¹⁴ So bereits: V. Stern, DStZ 2003, 294 (297).

²¹⁵ Statt vieler: R. Seer, StuW 2019, 212 (214).

²¹⁶ F. Hechtner, StuW 2014, 132 (143); für eine Begründungspflicht bei Nichtanpassung: C. Djanani/T. Grossmann, StuW 2015, 33 (51).

²¹⁷ C. Esser, DStR 2009, 821 (822 ff.); krit. zum Mittelstandsbauch unter dem Aspekt der Folgerichtigkeit: K. Tipke, StuW 2013, 97 (99); aus ökonomischer Sicht wird dieser dagegen teilweise als unbedenklich erachtet: H. Houben/J. Baumgarten, StuW 2011, 341 (351 f.).

wieder zum Gegenstand der Diskussion, bezeichnen dabei Tarifkorrekturen als Steuersenkungen²¹⁸ oder behaupten, die kalte Progression sei nicht existent.²¹⁹ Teilweise werden Ausgleichsmaßnahmen aus sachfremden Erwägungen abgelehnt.²²⁰

b. „Tarif auf Rädern“

Wünschenswert wäre daher ein steuerrechtliches System, welches die Geldentwertung automatisiert und vollumfänglich berücksichtigt. Es wird dafür vorgeschlagen, den Steuertarif, aber auch die nominal fixierten Beträge²²¹ des Einkommensteuergesetzes zu indexieren („Tarif auf Rädern“).²²² Mithilfe eines „Inflationsfaktors“ ließen sich die Tarifeckwerte, Freibeträge, Freigrenzen und Pauschbeträge des Einkommensteuergesetzes jährlich an die Inflation anpassen. Ein Blick ins Ausland zeigt, dass sich Deutschland damit dem positiven Beispiel einiger OECD-Staaten anschließen würde.²²³

Wie genau der Index zu berechnen wäre, insbesondere ob die kalte Progression i.w.S. oder i.e.S. ausgeglichen werden sollte,²²⁴ muss Gegenstand einer ökonomischen Analyse sein. Jedenfalls würde sich der „Tarif auf Rädern“ in das bestehende Einkommensteuersystem einfügen lassen und somit schnell Abhilfe schaffen. Er ist daher als kurz- und langfristige Lösung geeignet.

c. Flat Tax

Wie eingangs erwähnt (s.o., II.1.b.), würden grundsätzlich auch bei einer Flat Tax die tarifbedingten heimlichen Steuererhöhungen nicht eintreten.

²¹⁸ Vgl. etwa: C. Esser, DStR 2009, 821 (823, Fn. 22).

²¹⁹ Vgl. dazu: G. Weber (Fn. 9), S. 78.

²²⁰ Anschaulich dazu: K. Tipke, StuW 2014, 273 (282 f.).

²²¹ Vgl. dazu: B. Bültmann, DStR 2017, 1 (2 f.).

²²² S. insbesondere: V. Stern, DStZ 2003, 294 (300); C. Esser, DStR 2009, 821 (825 f.).

²²³ So hat jüngst Österreich einen gesetzlichen Automatismus zum Ausgleich der heimlichen Steuererhöhungen beschlossen. Daneben gilt bspw. in Frankreich, der Schweiz, in Kanada und den USA schon länger eine automatische Anpassung, vgl.: G. Mayr, BB 2022, 2839.

²²⁴ Zu den Begriffen bereits Fn. 19.

Angemerkt sei allerdings, dass selbst ein Flat-Tax-System einer gewissen Indexierung bedürfte, um die heimlichen Steuererhöhungen gänzlich abzuwenden. Denn ein rein proportionaler Steuertarif wird jedenfalls für Deutschland nicht vorgeschlagen. Zumindest eine indirekte Progression durch den Grundfreibetrag ist vorgesehen,²²⁵ daneben werden eine Verlagerung der Progression in die Bemessungsgrundlage²²⁶ oder Steuersätze mit moderaterer Progression und einer früher einsetzenden Proportionalzone²²⁷ diskutiert. All diesen Modellen ist gleich, dass der Durchschnittssteuersatz von einem oder mehreren nominal fixierten Beträgen abhängt. Selbst im Falle einer Flat Tax bedürfte es daher *zusätzlich* regelmäßigen Inflationsanpassungen ebendieser Beträge.

Die Vor- und Nachteile einer Flat Tax zu erörtern, würde den Rahmen der Bearbeitung sprengen.²²⁸ Unabhängig aller Gründe, die für eine Proportionalsteuer sprechen, darf ihre politische Durchsetzbarkeit aber bezweifelt werden. Wenn überhaupt käme sie i.R.e. umfassenden Steuerrechtsreform und daher nur als langfristige Lösung in Betracht. Zumindest auf nähere Sicht scheint die Indexierung nominal fixierter Größen im Einkommensteuergesetz konsensfähiger.

2. Scheingewinne

Für die Eliminierung der Scheingewinnbesteuerung sind in der wissenschaftlichen Diskussion viele mehr oder weniger weitgehende Lösungen diskutiert worden, die hier nicht im Detail behandelt werden können. Aktuell hat sich der Gesetzgeber für das Nominalwertprinzip entschieden, schafft aber hin und wieder Abmilderungen für die Scheingewinnbesteuerung (s.o., **II.2.b.**). Dies zeigt das Dilemma, vor welches die Scheingewinne den Gesetzgeber stellen: Einerseits ist deren Beseitigung ungleich komplexer als etwa eine Vermeidung der heimlichen Steuererhöhungen. Zudem

²²⁵ Vgl.: R. Seer, BB 2004, 2272 (2276).

²²⁶ Dazu: P. Kirchhof, StuW 2002, 3 (16); §§ 43 Abs. 4 S. 1, 48 Bundessteuergesetzbuch, Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, Kirchhof *et al.*, 2011.

²²⁷ So etwa: § 16 Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, Kirchhof *et al.*, 2001; J. Mitschke, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts, 2004, § 27 Rn. 79.

²²⁸ S. genauer etwa: C. Suttmann (Fn. 64), *passim*.

bestehen Bedenken zu den Auswirkungen einer umfassenden Indexierung aller einkommensteuerrechtlichen Gewinne auf die gesamtwirtschaftliche Stabilität sowie auf die Praktikabilität des Steuerrechts. Dies führt zu der Einsicht, die Scheingewinnbesteuerung in gewissem Umfang hinnehmen zu müssen.²²⁹ Andererseits spricht einiges dafür, zumindest gewisse Scheingewinne der Besteuerung zu entziehen, wenn sich hohe Inflationsraten immer weiter kumulieren und das Leistungsfähigkeitsprinzip stark beeinträchtigt wird.

Eine Lösung hierfür könnte sein, Scheingewinne bei „inflationsanfälligen“, kapitalintensiven Einkünften durch partielle Regelungen zu verhindern.²³⁰ So ließe sich bei Kapitalerträgen ein Abzug eines „Geldentwertungsfreibetrags“ (Eingesetztes Kapital x Inflationsfaktor) recht unkompliziert vornehmen.²³¹ Für Bilanzierende böte sich die Freistellung der Eigenkapitalverzinsung in Form eines Inflationsfreibetrags an.²³² Für private Veräußerungsgewinne besteht mit der Spekulationsfrist in § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bzw. 2 EStG bereits ein wirksamer Schutz vor Scheingewinnbesteuerung. Mit diesen Regelungen dürften die empirisch bedeutendsten Fälle der Scheingewinne erfasst sein, ohne dass das Einkommensteuergesetz weiterhin übermäßig verkompliziert würde und das Nominalwertprinzip zu Lasten der Geldwertstabilität aufgegeben wäre. Freilich bliebe zu untersuchen, ob solche partiellen Lösungen vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips und des Prinzips der Folgerichtigkeit zulässig wären, oder ob verfassungsrechtlich nur eine umfassende Lösung zulässig wäre.²³³

V. Zusammenfassung in Thesen

1. Die Inflation führt durch das Nominalwertprinzip, den progressiven Steuertarif und die gleichbleibenden Pausch- und Freibeträge sowie Freigrenzen zu heimlichen Steuererhöhungen. Eine gesetzliche Regelung, die diesen Effekt verhindert, gibt es zurzeit nicht.

²²⁹ So auch: P. Kirchhof (Fn. 185), F 38 f.

²³⁰ Vgl. dazu: G. Weber (Fn. 9), S. 137 f.

²³¹ Dafür: R. Seer, StuW 2019, 212 (224).

²³² Eingehend: C. Esser (Fn. 201), S. 58 ff.

²³³ S. eingehend dazu: G. Weber (Fn. 9), S. 129 ff.

2. Die kalte Progression ist verfassungskonform. Bei niedrigeren Einkommen ist bereits bei niedrigeren Steuersätzen ein unverhältnismäßiger Eingriff in die Eigentumsfreiheit gem. Art. 14 Abs. 1 GG anzunehmen als bei höheren Einkommen. Dass Bezieher niedriger Einkünfte aufgrund der kalten Progression in unverhältnismäßige Steuersätze „hineinwachsen“, ist für die Zukunft nicht ausgeschlossen.
3. Die Freibeträge zur Wahrung des Existenzminimums werden vom Gesetzgeber regelmäßig angepasst und ein Verfassungsverstoß dadurch vermieden. Die restlichen Pausch- und Freibeträge sowie Freigrenzen müssen aus verfassungsrechtlicher Sicht grundsätzlich nicht angepasst werden.
4. Trotz der Verfassungsmäßigkeit der heimlichen Steuererhöhungen sollte der Gesetzgeber den Einkommensteuertarif und sämtliche nominal fixierte Pausch- und Freibeträge sowie Freigrenzen indexieren.
5. Die Inflation und das Nominalwertprinzip führen zur Besteuerung von sog. Scheingewinnen. Eine einheitliche gesetzliche Regelung zur Vermeidung der Scheingewinnbesteuerung ist nicht gegeben.
6. Die Scheingewinnbesteuerung verstößt nicht gegen Art. 14 Abs. 1 GG. Die Besteuerung des Ertrags ist nicht als Substanzbesteuerung zu werten, da Art. 14 Abs. 1 GG keine Werterhaltgarantie kennt.
7. Die Scheingewinnbesteuerung verstößt zurzeit nicht gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip aus Art. 3 Abs. 1 GG. Dessen Beeinträchtigung kann durch die Vereinfachungswirkung des Nominalwertprinzips und dessen Bedeutung für die Geldwertstabilität gerechtfertigt werden. Bleiben die Inflationsraten allerdings langanhaltend hoch, so ist ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip aufgrund fehlerhafter Typisierung der Leistungsfähigkeit durch das Nominalwertprinzip nicht ausgeschlossen.
8. Das Problem der Scheingewinnbesteuerung sollte jedenfalls nicht mit einer umfassenden Abkehr vom Nominalwertprinzip gelöst werden. Im Bereich der Kapitalerträge bietet sich allerdings an, einen Betrag in Höhe des inflatorischen Geldwertverlustes freizustellen. Für Bilanzierende könnte das Eigenkapital indiziert werden.