

Ekkehart Reimer

Inflationsgerechtigkeit im Einkommensteuerrecht

Statement

erstellt im Auftrag der

Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft

Heidelberg, im Juni 2013

Vorwort

Das Steuerrecht gehört zu den schwierigen Politikfeldern. Es muss Regeln für ein Transfersystem bereitstellen, das den enormen Finanzbedarf des Staates und der hinter ihm stehenden parastaatlichen und überstaatlichen Institutionen decken kann; und zugleich muss es fundamentale Gerechtigkeitsfragen im Staat-Bürger-Verhältnis berücksichtigen und beantworten: Was ist steuerwürdig, was nicht? Wer darf belastet werden, wer nicht? Wie kann ein Steuerrecht so neutral ausgestaltet werden, dass es grundrechtlich und grundfreiheitlich geschützte Entscheidungen des Einzelnen nicht verzerrt oder verhindert? Wie lässt es sich gegen die politisch nur schwer zu beeinflussenden, der demokratischen Kontrolle fast vollständig entzogenen Geldentwertung abschirmen?

Die hier vorgelegte Kurzstudie legt die Anfälligkeit des geltenden Einkommensteuerrechts für die Gefahren der Inflation offen. Sie erschließt steuerrechtliche Handlungsoptionen, die der Gesetzgeber erwägen kann. Im Mittelpunkt steht die Einführung eines Steuerinflationsindex (Stinfix), der zahlreiche Defizite in der Zeitgerechtigkeit des geltenden Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts lösen könnte.

Der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft danke für die Anregung zum Verfassen dieser Kurzstudie, für gründliche Diskussionen und für die große Offenheit, mit der sie diese rechtswissenschaftlichen Impulse aufgegriffen hat.

Heidelberg, im Juni 2013

Ekkehart Reimer

Inhalt

Vorwort	2
Inhalt	3
I. Das Problem der kalten Progression.....	4
II. Das Problem fester Euro-Beträge in den Einkunftsermittlungsvorschriften des EStG	6
1. Erwerbssphäre	6
2. Privatsphäre	7
III. Das Problem der Scheingewinnbesteuerung und Scheinverlustberücksichtigung	8
IV. Lösung: Kopplung des Tarifs an einen Steuerinflationsindex (Stinflix)	9
1. Normhierarchische Verankerung des Stinflix	9
a. Einfache Verordnungslösung.....	10
b. Verordnungslösung mit gelegentlicher Gesetzesanpassung.....	11
c. Abschied vom ewigen EStG	11
2. Funktionen und Anwendungsbereich.....	12
3. Zugänglichkeit durch Stinflix-Tabelle.....	13
4. Verfahren.....	14
V. Fazit.....	14

I. Das Problem der kalten Progression

Von zentraler Bedeutung ist aber die Vermeidung der sog. „kalten Progression“. Im geltenden Recht sind sowohl die in den Tarif eingearbeiteten Freibeträge, die die Grundlage einer Besteuerung auf Basis des subjektiven Nettoprinzips bilden (§ 32a Abs. 1 und Abs. 5 EStG), als auch die Beträge, die die Übergänge zwischen den einzelnen Zonen des geltenden Einkommensteuertarifs in § 32a Abs. 1 EStG markieren, fix in Euro bemessen. Unter den Bedingungen der Inflation nimmt ihr realer Wert (das Kaufkraftäquivalent) kontinuierlich ab.

Im historischen Normalfall schleichender Geldentwertung (Inflation) führen die Tarifvorschriften des § 32a EStG deshalb dazu, dass jede nominelle Anpassung von Einnahmen und Ausgaben des Steuerpflichtigen an ein neues Preisniveau im Überschuss-/Gewinnfall progressionsverschärfend wirkt, auch wenn die nominelle Einkommenssteigerung nur die Inflation ausgleicht, aber nicht mit einem Zuwachs an Kaufkraft einhergeht. Im Verlustfall setzt die Mindestbesteuerung¹ immer früher ein. In dem – historisch seltenen, aber jedenfalls regional gelegentlich zu beobachtenden – Fall einer Deflation führt das statische Design der Tarifvorschriften umgekehrt zu unverdienten Progressionsvorteilen des Steuerpflichtigen, denen – sachlich nicht begründete, aber krisenverschärfend wirkende – Aufkommensrückgänge des Fiskus gegenüber stehen. Mit ihrer Anknüpfung an betragsmäßig fixierte Freibeträge und Tarifmarken sind die Tarifvorschriften des geltenden Rechts damit zwar äußerlich blind für die Phänomene von Inflation und Deflation, lösen wirtschaftlich aber gerade durch diese Blindheit die sog. „kalte Progression“ aus.

Zugleich wirken sie gesamtwirtschaftlich tendenziell auch ihrerseits inflationstreibend. Das zeigt sich insbesondere an den Ergebnissen von Tarifverhandlungen: Mit der kalten Progression verpflichtet das geltende Steuerrecht diejenigen Gehaltsempfänger, deren Einkünfte unterhalb der Grenzen liegen, ab denen der Spitzensteuersatz eingreift, zur Abführung eines überhöhten Teils der Gehaltssteigerung an den Fiskus. Selbst wenn die Nettogehälter lediglich an die gestiegenen Lebenshaltungskosten angepasst werden sollen, müssen sich die Tarifparteien dazu wegen der kalten Progression auf Gehaltssteigerungen oberhalb der Inflationsrate einigen.

Bemühungen in der 17. Legislaturperiode, mit einem „Tarif auf Rädern“ die kalte Progression einzudämmen, haben nicht die Zustimmung des Bundesrates gefunden. Stattdessen hat sich die **Bundesregierung** verpflichtet, **regelmäßige Berichte zum Stand der kalten Progression** zu veröffentlichen. Mit diesem Instrument demokratischer Rückkopplung knüpft der Gesetzgeber an Modelle an, die sich auf anderen Politikfeldern – etwa der Gefahrenabwehr, der sozialen Integration oder

¹ § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG (Verlustrücktrag); § 10d Abs. 2 Satz 1 (Verlustvortrag).

der weiteren Daseinsvorsorge – bewährt haben². Mit den regelmäßigen Progressionsberichten soll die Problematik zumindest latent steuerpolitische Aufmerksamkeit behalten. Auf diese Weise wird allerdings die **notwendige Reformgesetzgebung** durch die bloße Aufrechterhaltung von **demokratischem Reformdruck** ersetzt. Im Unterschied zu anderen Politikfeldern, in denen das Berichtswesen politische Berechtigung besitzt und auch die verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Bundesgesetzgebung wahrt, weil das Grundgesetz dem Gesetzgeber dort ein volles Gestaltungsmessen einräumt, kann die Handlungsform des Berichtswesens im Steuerrecht das Untermaßverbot verletzen. Da sich die Preisentwicklung jedenfalls überwiegend der Kontrolle des demokratischen Gesetzgebers entzieht, sind die Effekte der kalten Progression schon in ihrer demokratischen Legitimation fragwürdig. Die mangelnde Inflationsanpassung wirft aber auch entscheidende grundrechtliche Fragen auf.

Steuerrecht ist Eingriffsrecht. Der staatliche (Zwangs-)Eingriff in die private Vermögenssphäre bedarf nach Grund und Höhe **demokratischer Entscheidung** und **grundrechtlicher Rechtfertigung**; der Eingriff steht deshalb gleichsam unter einem doppelt strengen Vorbehalt des Gesetzes. Bei gleichbleibendem Gesetzestext drängt der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) auf eine Gleichheit der Steuerbelastung über die Zeit. Den Tarif darf nur der **Gesetzgeber im parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren** ändern. Ohne Textänderung hat derjenige, der heute Jahreseinkünfte im aktuellen Gegenwert eines typischen (Jahres-)Warenkorbs hat, einen grundrechtlichen Anspruch darauf, nicht höher besteuert zu werden als derjenige, der im Vorjahr Jahreseinkünfte im damaligen Gegenwert dieses Warenkorbs erzielt hat.

Für eine subkutane, demokratisch nicht ad hoc beschlossene und in diesem Sinne auch nicht vertextete Progressionsschärfung ist keine verfassungsrechtliche Rechtfertigung ersichtlich. Insbesondere ist der – politökonomisch plausible – Wunsch des Gesetzgebers, sich durch die kalte Progression **Verteilungsmasse für „Steuer geschenke“** zu verschaffen oder sich selber mit generös kommunizierten Erhöhungen von Freibeträgen oder Senkungen von Steuersätzen in ein **positives Licht** zu setzen, verfassungsrechtlich irrelevant. In Ermangelung eines Rechtfertigungsgrundes gilt daher: Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) garantiert die **Inflationsneutralität des Steuertarifs**.

Mit der vom Bundesrat erzwungenen Beschränkung auf bloße Berichtspflichten täuscht die Politik deshalb Bewegungsspielräume vor, die sie von Verfassungs wegen nicht hat. Das Problem der kalten Progression bedarf einer gesetzlichen Lösung in der Sache.

² Vgl. exemplarisch den Waldschadensbericht der Bundesregierung, den Armutsbericht der Bundesregierung und den Bericht der Bundesregierung zur Lage behinderter Menschen.

II. Das Problem fester Euro-Beträge in den Einkunftsermittlungsvorschriften des EStG

1. Erwerbssphäre

Veränderungen des Geldwerts führen daneben zu zahlreichen Verwerfungen auf der Ebene der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage. Dies gilt zunächst für alle gesetzlichen Freibeträge, Freigrenzen, aber auch die untergesetzlichen Nichtaufgriffsgrenzen und weitere Schwellenwerte, die für die Ermittlung der Einkünfte von Bedeutung sind. Zu nennen sind vor allem³

- die sog. Übungsleiterpauschale (§ 3 Nr. 26 EStG),
- der Freibetrag für nebenamtliche Tätigkeit bei öffentlichen oder gemeinnützigen Einrichtungen (§ 3 Nr. 26a EStG),
- der Freibetrag für die Produktionsaufgaberente und das Ausgleichsgeld nach dem Gesetz zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit (§ 3 Nr. 27 EStG),
- der Freibetrag für geldwerte Vorteile im Bereich von Gesundheitsschutz und Gesundheitsförderung (§ 3 Nr. 34 EStG),
- der Freibetrag für Sachprämien im Rahmen von Kundenbindungsprogrammen (§ 3 Nr. 38 EStG),
- der Freibetrag für Vermögensbeteiligungen der Arbeitnehmer (§ 3 Nr. 39 EStG),
- der Sockelbetrag für unternehmerisch veranlasste Geschenke, ab dem das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG eingreift,
- die Pauschsätze für die Verpflegungsmehraufwendungen (§ 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG),
- der Sockelbetrag des Zinsüberschusses, innerhalb dessen die Zinsschranke nicht eingreift (§ 4h Abs. 2 lit. a EStG),
- die Grenzen, bis zu der geringwertige Wirtschaftsgüter (gWG) anzunehmen sind (§ 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG),
- der Höchstbetrag i.R.d. § 6b-Rücklage für Gewinne aus Beteiligungsveräußerungen (§ 6b Abs. 10 EStG),
- die Grenzen der Größenklassen bei Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibungen (§ 7g EStG),
- die Freigrenze für steuerfreie Sachbezüge (§ 8 Abs. 2 Satz 9 und Abs. 3 Satz 2 EStG),
- die Entfernungspauschalen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Nr. 5 EStG) einschließlich der Höchstgrenze für die Abziehbarkeit von Fahrten zwischen Wohnung

³ Aufzählung nicht abschließend; Beschränkung auf Beträge, die von mehr als technischer Bedeutung sind.

- und Arbeitsstätte in Fällen, in denen der Steuerpflichtige keinen Pkw benutzt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG),
- der Arbeitnehmerpauschbetrag, die Werbungskostenpauschale für Versorgungsempfänger (§§ 9a Satz 1 Nr. 1, 39a EStG) und die Höchstbeträge für den dynamischen Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2 Satz 3 EStG),
 - die Werbungskostenpauschale für Rentner und bestimmte weitere sonstige Einkünften (§§ 9a Satz 1 Nr. 3 i.V.m. 22 Nummern 1, 1a, 1b, 1c und 5 EStG),
 - die Sockelbeträge, innerhalb derer die Mindestbesteuerung beim Vor- und Rücktrag von Verlusten (Verlustabzug) unterbleibt (§ 10d Absätze 1 und 2 EStG),
 - die Freibeträge für laufende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 Abs. 3 EStG; abschmelzend) und für die Veräußerung bestimmter land- und forstwirtschaftlicher Betriebe (§ 14a EStG),
 - der Freibetrag für die Realisierung stiller Reserven bei Betriebsaufgabe und –veräußerung im Alter (§ 16 Abs. 4 EStG; abschmelzend),
 - der Freibetrag für Veräußerung wesentlicher Beteiligungen aus dem Privatvermögen (§ 17 Abs. 3 EStG; abschmelzend),
 - die Sparer-Pauschbeträge (§ 20 Abs. 9 EStG),
 - die Freigrenze für sonstige Einkünfte aus Leistungen i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG,
 - die Freigrenze für sonstige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§§ 22 Nr. 2 i.V.m. 23 Abs. 3 Satz 5 EStG),
 - die Höchstgrenze für die pauschal besteuerten Sachbezüge (§ 37b EStG),
 - die sonstigen in Euro bemessenen Höchst- und Schwellenbeträge, die für das Lohnsteuerabzugsverfahren gelten und Einfluss auf die Höhe der Lohnsteuer haben (§§ 39b, 39c Abs. 3, 40, 40a und 40b EStG),
 - die De-minimis-Grenze, unterhalb derer Einkünfte gebietsfremder Unternehmer aus der Vermittlung von Berufssportlern nicht als „inländisch“ qualifiziert und dadurch in Deutschland steuerbar werden (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. g EStG).

2. Privatsphäre

Inflationseffekte ergeben sich aber auch bei Freibeträgen, Freigrenzen, Sockel- und Höchstbeträgen, die das EStG im Rahmen der Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen aus der Privatsphäre des Steuerpflichtigen enthält. Zu nennen sind hier v.a.

- der Höchstbetrag für das Realsplitting (§ 10 Abs. 1 Nr. 1, auch i.V.m. § 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG),
- der Höchstbetrag für den als Sonderausgaben abziehbare Anteil der Kinderbetreuungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG) und der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG),
- der Höchstbetrag für den Abzug der nicht erwerbsbedingten Ausbildungskosten als Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG),

- der Höchstbetrag für den als Sonderausgaben abziehbare Anteil des Schulgelds (§ 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG),
- die Höchstbeträge für den Sonderausgabenabzug für Vorsorgeaufwendungen (§§ 10 Absätze 3 und 4, 10a Absätze 1 und 3 EStG),
- das Stiftungsprivileg (§ 10b Abs. 1a EStG),
- die Höchstbeträge für den Sonderausgabenabzug und die – alternative – Steuerermäßigung für Zuwendungen an politische Parteien (§§ 10b Abs. 2 und 34g Satz 2 EStG),
- den Sonderausgaben-Pauschbetrag (§§ 10c, 39a Abs. 1 Nr. 2 EStG),
- die nach Geburtsjahrgang abgestuften Höchstgrenzen des Altersentlastungsbetrags (§ 24a Satz 5 EStG),
- die Kinderfreibeträge (§§ 32 Abs. 6 und 39a Abs. 1 Nr. 6 EStG),
- die Höchstbeträge für den Abzug außergewöhnlicher Belastungen (Grundtatbestand des § 33a Abs. 1 EStG; Abzug des Sonderbedarfs eines sich in Berufsausbildung befindenden, auswärtig untergebrachten, volljährigen Kindes bei Kindergeld-/freibetragsberechtigung: § 33a Abs. 2 EStG),
- die in Euro bemessenen Pauschbeträge für behinderte Menschen, Hinterbliebene und Pflegepersonen (§§ 33b Abs. 3, Abs. 4 und Abs. 6 i.V.m. 39a Abs. 1 Nummern 3 und 4 EStG),
- der Höchstbetrag für die – einmalige – Gewährung des ermäßigten Steuersatzes für außerordentliche Einkünfte im Alter (§ 34 Abs. 3 EStG),
- die Höchstbeträge für die Steuerermäßigungen bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen (§ 35a Absätze 1 bis 3 EStG).

III. Das Problem der Scheingewinnbesteuerung und Scheinverlustberücksichtigung

In gleicher Weise bedarf die Problematik der Besteuerung inflationsbedingter Scheingewinne (Erhöhungen des Nominal-, nicht aber des Realwerts eines veräußerten Wirtschaftsguts) einer Lösung. Wer ein Wirtschaftsgut – dem Handels- und Steuerbilanzrecht entsprechend – mit den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert und es später mit Gewinn veräußert, muss die volle Differenz zwischen Veräußerungserlös (abzüglich der Veräußerungskosten) und dem historischen Buchwert versteuern. Die Bemessungsgrundlage erstreckt sich damit auch auf den Teil der nominellen Preissteigerung, die sich allein aus der Geldentwertung ergibt. Je länger der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut gehalten hat, desto höher sind diese inflationsbedingten Scheingewinne, die als „windfall profits“ des Fiskus keinerlei Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen abbilden.

Andere Staaten sehen für sog. long-term capital gains Inflationsanpassungen vor – teils auf der Ebene der Bemessungsgrundlage, häufig durch ermäßigte (z.B. halbierte) Steuersätze. Für Deutschland ist auch dieses Problem – einheitlich mit den oben (I., II.) genannten Inflationsproblemen zu lösen.

IV. Lösung: Kopplung des Tarifs an einen Steuerinflationsindex (Stinflix)

Als zentrale Reformoption bietet sich daher – alternativ zur vollständigen Abschaffung des progressiven Tarifs⁴ – die Einführung eines „Tarifs auf Rädern“ an. Er kann zwar weiterhin (abschnittsweise) progressiv verlaufen, muss aber an einen einheitlichen Steuerinflationsindex (Stinflix) anknüpfen. Eine Inflationsindexierung ist schon mit Blick auf die Bemessungsgrundlage erforderlich⁵, entschärft aber die Inflationsproblematik der „kalten Progression“, die sich über die Tarifvorschriften gerade auch für die nichtfundierten Einkünfte – namentlich die Arbeitseinkünfte – ergibt.

1. Normhierarchische Verankerung des Stinflix

Dabei stellen sich allerdings verfassungsrechtliche Fragen, die über die – oben I. behandelte – Frage hinausgehen, ob und inwieweit die Inflationsberücksichtigung verfassungsrechtlich geboten ist. Diese Fragen betreffen vor allem die normhierarchische Verankerung der Meta-Regeln über den Stinflix (Verpflichtung zu seiner Einführung und laufenden Anpassung; Regelung der Zuständigkeiten und der Verfahren; materielle Vorgaben für die Bemessung des Stinflix). Der Kern des Problems besteht hier in folgender Spannung:

- Einerseits steht das Steuerrecht unter strengem Gesetzesvorbehalt⁶, der eine gesetzesfreie Verwaltung ebenso ausschließt wie die Überantwortung belastungsrelevanter Freibeträge und Schwellenbeträge an – unabhängige oder abhängige – Exekutivbehörden.
- Andererseits soll die Inflationsanpassung gerade dem Gesetzgeber entzogen, also gleichsam automatisiert werden; sie bedarf deshalb der Auskopplung aus dem (einfachen) Gesetzesrecht des EStG, das jederzeitiger Änderbarkeit unterworfen ist.

⁴ Oben Fn. **Fehler! Textmarke nicht definiert..**

⁵ Vgl. dazu bereits oben S. 31, S. 36 und S. 46.

⁶ Oben S. 51.

Die klassische Lösung derartiger Spannungen ist die Hochzoning von Regelungen auf die Ebene des (einfachen, unterhalb des Art. 79 Abs. 3 GG angesiedelten) Verfassungsrechts. Mit Blick auf technische Regelungen wie den Stinflix ist diese Option zwar rechtlich zulässig, drängt sich aber unter gesetzgebungspraktischen Gesichtspunkten schon deshalb nicht auf, weil die Zusammensetzung des Warenkorbs und das relative Gewicht seiner einzelnen Bestandteile beweglich bleiben müssen: Die einzelnen Einsatzgrößen sollten mit dem technischen, ökonomischen und sozialen Fortschritt mithalten und deshalb von Zeit zu Zeit nachgeführt werden können. Daher vertragen sie keine verfassungsrechtliche Zementierung.

Vielmehr genügt eine Verankerung der materiellrechtlichen Modalitäten, aber auch der Regelungen von Zuständigkeits- und Verfahrensfragen eines Stinflix im einfachen (Bundes-)Recht i.S.d. Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Abs. 3 GG. Soweit sich ein gesetzlich vorgeschriebener Stinflix auf gesetzliche, d.h. nicht bloß rechtsverordnungs- oder richtlinienrechtliche Beträge beziehen soll, bedürften die Stinflix-Regelungen allerdings einer im Rechtssinne bindenden Selbstverpflichtung des Bundesgesetzgebers. Ob und wie sich derartige horizontale Selbstbindungen unter dem Grundgesetz herbeiführen lassen, ist seit der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum sog. Maßstäbengesetz im Länderfinanzausgleich⁷ Gegenstand kontroverser Debatten, die hier nicht aufgegriffen werden sollen. Möglich und ausreichend sind vielmehr zwei – zueinander alternative - Regelungstechniken, die in den Grenzen des verfassungsrechtlich Zulässigen die Handlungsform der Rechtsverordnung einbeziehen und auf diese Weise die Selbstbindungsproblematik umgehen können.

a. Einfache Verordnungslösung

Die erste Option hält textlich an den – heutigen, d.h. prospektiv zu niedrigen – Frei- und Schwellenbeträgen der einzelnen Sachnormen (namentlich des § 32a Abs. 1 EStG) fest, ergänzt den § 51 EStG aber um eine Verordnungsermächtigung, nach der der Bundesminister der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung die Anordnung zu treffen hat, dass alle Freibeträge und Schwellenbeträge des EStG mit einem Faktor zur laufenden Anpassung an Veränderungen der Kaufkraft zu multiplizieren sind⁸.

Von dieser Delegation müsste der Ordnungsgeber Gebrauch machen; bei der Nachverdichtung der Stinflix-Regelungen und seiner Festsetzung hat der Ordnungsgeber sich strikt im Rahmen der gesetzlichen (§ 51 EStG) Ermächtigung und ihres Regelungsprogramms zu halten.

⁷ BVerfG, Urt. v. 11.11.1999 – 2 BvF 2/98, 3/98, 1/99 und 2/99 –.

⁸ S. näher unten S. 55 unter 2.

b. Verordnungslösung mit gelegentlicher Gesetzesanpassung

Die Lesbarkeit und damit die Zugänglichkeit des Steuerrechts würden aber erleichtert, wenn die inflationsangepassten Beträge gelegentlich oder sogar regelmäßig aus der Rechtsverordnung in das EStG übernommen werden. Diese Begründung führt zu einer normhierarchischen Hochzoning des konkreten Betrags von der Rechtsverordnungs- auf die Gesetzesebene; auf die konkrete Steuerbelastung wirkt sich das aber nicht aus und ist insofern rein deklaratorisch. Der Gesetzgeber braucht deshalb im Rechtssinne nicht zu der Betragsübernahme verpflichtet zu sein.

c. Abschied vom ewigen EStG

Als dritte Option kommt die Aufgabe der alten Fiktion ewiger Geltung des EStG in Betracht. Bislang gehen sämtliche Steuergesetze einschließlich der meisten steuerlichen Nebengesetze von der (notwendigen?) Utopie unbefristeter, d.h. insbesondere veranlagungszeitraumübergreifender Geltung aus. Mit Blick auf die historische Funktion der Steuern als Deckungsmittel für den konkreten Finanzbedarf der öffentlichen Hand in einer Haushaltsperiode ist dieses Ewigkeitsparadigma keineswegs zwingend.

Denkbar ist die Umstellung der Steuergesetzgebung auf Jahressteuergesetze, also gewissermaßen die Vervielfältigung des EStG in ein EStG 2013, ein EStG 2014, ein EStG 2015 usw. Die verfassungsrechtlichen Kontinuitätsgebote, namentlich der grundrechtliche und rechtsstaatliche Vertrauensschutz, garantieren dabei ein hohes Maß an Kontinuität; Ausgangspunkt für jedes neue EStG ist der Wortlaut des vorangegangenen. Dadurch wird deutlicher als bisher, dass die Gesamtsteuerbelastung nicht „einmal für immer“ beschlossen und bewilligt ist, sondern zu den Kosten der Aufgabenerfüllung in Beziehung stehen muss und in der Demokratie einer periodischen Neulegitimierung durch die Repräsentanten der heute Rechtsunterworfenen bedarf.

Die Steuergesetzgebung würde auf diese Weise zu einer grundsätzlichen „sunset legislation“; sie gewänne aber auch Vereinfachungspotenzial: Die periodische Erneuerung der Steuergesetze böte noch stärker als die Steuervereinfachungsgesetze der Gegenwart⁹ Grund und Anlass zur Streichung überflüssig oder entbehrlich gewordener Vorschriften, zur Normzusammenführung und –konzentration. Die monströsen Vorschriften des intertemporalen Rechts (§§ 52 ff. EStG) könnten radikal gekürzt werden.

⁹ Exemplarisch *Ekkehart Reimer*, Schnecke mit Spoiler. Das Steuervereinfachungsgesetz 2011, in: FR 2011, S. 649 ff.

Allein § 52 EStG hat heute 154 Absätze – mehr als jede andere Vorschrift des EStG und wohl auch mehr als jeder andere Paragraph des deutschen Rechts. § 52 Abs. 24a kommt sogar doppelt vor: als „Absatz 24“ und „Absatz 24 (doppelt)“. Insgesamt umfasst § 52 EStG knapp 100.000 Zeichen; allein diese Vorschrift macht damit mehr als 10 Prozent des gesamten EStG aus.

Allerdings kann diese dritte Lösung – eine Periodisierung und laufende Erneuerung des Steuerrechts – die spezifische Anforderung der Inflationsneutralität nur verlässlich erfüllen, wenn dem (Jahres-)Steuergesetzgeber die inflationsgerechte Fortschreibung der gesetzlichen Frei- und Schwellenbeträge zur Pflicht gemacht wird. Lässt man die – nicht vorzugswürdige – Option einer verfassungsrechtlichen Verankerung dieser Pflicht außer Betracht, verlangt diese Aufgabe dem Gesetzgeber nach traditioneller Auffassung die Quadratur des Zirkels ab. Das Problem lässt sich denklogisch nur durch Einfügen einer zusätzlichen normhierarchischen Ebene lösen, die unterhalb der Verfassung, aber oberhalb des (Jahres-)Steuergesetzes anzusiedeln ist und die Vorgaben enthält, die der einfache (Jahres-)Steuergesetzgeber bei Zusammensetzung und Wirkungsweise des Stinflix zu beachten hat. Ungeachtet von Spurenelementen dieser mittleren normhierarchischen Ebene bereits im geltenden (Finanz-)Verfassungsrecht und der neueren Verfassungsinterpretation¹⁰ empfiehlt sich eine Verfassungsänderung, die insoweit die nötige Rechtssicherheit schafft. Die mittlere Ebene muss dabei als Teil der (dort eng verstandenen) „verfassungsmäßigen Ordnung“ i.S.d. Art. 20 Abs. 3 GG eingeordnet werden, so dass ihre Regelungen den einfachen Steuergesetzgeber von Verfassung wegen binden können.

2. Funktionen und Anwendungsbereich

Die zentrale Funktion des Stinflix ist die laufende Anpassung aller Freibeträge und Schwellenbeträge des EStG an Veränderungen der Kaufkraft. Entsprechende Regelungen empfehlen sich auch für alle anderen Steuergesetze, soweit dort Personensteuern geregelt sind – namentlich KStG, GewStG und ErbStG. Im EStG werden dadurch v.a.

- die oben¹¹ genannten Frei- und Schwellenbeträge aus der Erwerbssphäre und aus der Privatsphäre sowie
- sämtliche Tarifschwelle der §§ 32a, 32b und 32c EStG dynamisiert

Konsequent muss sich der Stinflix aber auch auf Beträge auf der Einnahmenseite erstrecken, in denen sich das Fehlen einer Inflationsanpassung im bisherigen Recht zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkt. Das gilt für

¹⁰ Prominent BVerfG, Urt. v. 11.11.1999 – 2 BvF 2/98, 3/98, 1/99 und 2/99 –.

¹¹ S. 6 ff. (unter II.).

- innerhalb des EStG: die mit steigender Tonnage sinkenden Cent-Beträge bei der Besteuerung der Hochseeschifffahrt (§ 5a EStG) und die standardisierten Hektarerträge bei der Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen
- im Bereich der Verwaltungsanweisungen: sämtliche in Euro ausgewiesenen Beträge in der Richtsatzsammlung.

Verfassungsrechtlich zulässig, aber nicht zwingend ist eine Dynamisierung steuerlicher Nebenleistungen, soweit die Steuergesetze¹² einschließlich der AO für sie absolute Beträge einschließlich Mindest- oder Höchstgrenzen vorsieht. Diese Beträge sind keine Steuerbelastung i.e.S.; sie sind deshalb nicht in die Betrachtung der Stetigkeit und – intertemporalen – Gleichmäßigkeit der Besteuerung einzubeziehen. Entsprechendes gilt für Bußgelder (z.B. §§ 39 Abs. 9, 50e Abs. 1 und 50f EStG).

Die Dynamisierung kann auch für alle stark verfahrensrechtlich geprägten, die materielle Einkommensteuerschuld nicht unmittelbar beeinflussenden Schwellenwerte unterbleiben. Zu nennen sind exemplarisch die Veranlagungsschwellen bei Arbeitnehmern (§ 46 Absätze 2 und 3 EStG), die Schwellenwerte für Vorauszahlungen (§ 37 Abs. 5 EStG), für die Pflicht des Arbeitgebers zum Lohnsteuereinbehalt (§ 41a Abs. 2 EStG), für die Pflicht des Bestellers zum Einbehalt der Bauabzugsteuer (§ 48 Abs. 2 EStG) und für die Pflicht zum Einbehalt der Künstler-, Sportler- und Aufsichtsratssteuer (§ 50a Abs. 2 EStG).

3. Zugänglichkeit durch Stinflix-Tabelle

Der Stinflix ist so darzustellen, dass man aus jedem beliebigen Veranlagungszeitraum der Vergangenheit mühelos vor- und zurückrechnen kann. Hierfür bietet sich eine zweidimensionale Matrix in Tabellenform an. Wenn das Gesetz – wie bisher – einen in Euro bemessenen Freibetrag, eine Freigrenze oder einen Schwellenbetrag enthält, gilt dieser nur für das Ausgangsjahr – also z.B. für das Jahr, in dem der Stinflix eingeführt wird. Ändert der Gesetzgeber für spätere Veranlagungszeiträume den Wortlaut des Gesetzes nicht, ist der alte Freibetrag mit dem Stinflix für das konkrete „Zieljahr“ zu multiplizieren, der sich aus der Tabelle ergibt.

Beispiel: Beträgt ein Freibetrag im Ausgangsjahr 01 nominell 1.000 Euro und herrscht eine konstante Inflation von 2 Prozent p.a., muss der Stinflix – bezogen auf das Ausgangsjahr 01 – folgende Multiplikatoren ausgeben:

¹² Aus dem EStG etwa das Verspätungsgeld bei Verstößen gegen die Pflicht zur rechtzeitigen Übermittlung von Rentenbezugsmitteilungen (§ 22a Abs. 5 EStG).

Für das Zieljahr 02:	1,0200
für das Zieljahr 03:	1,0404
für das Zieljahr 04:	1,0612
usf.	

4. Verfahren

Verfahrensrechtlich sind die Ausgestaltung und die quantitative Feststellung des Stinflex streng voneinander zu trennen. Das Demokratieprinzip, die rechtsstaatliche Gewaltenteilung und der grundrechtliche Vorbehalt des Gesetzes monopolisieren die Entscheidung über die Zusammensetzung des fiktiven Warenkorbs, der dem Stinflex zugrunde liegt, beim parlamentarischen Gesetzgeber.

Die Verantwortung des parlamentarischen Gesetzgebers erstreckt sich dabei einerseits auf die – mindestens grobe – Zusammensetzung des typischen Warenkorbs. Diesen Warenkorb wird der Gesetzgeber in größeren Zeitabständen an den technischen Fortschritt anpassen, wenn neue Produkte oder Dienstleistungen in Deutschland Einzug halten oder bisher typischerweise von Steuerpflichtigen in Anspruch genommene Leistungen sich überholen. Der Gesetzgeber hat andererseits die einzelnen Elemente des Warenkorbs relativ zu gewichten.

Die quantitative Umsetzung in Euro – also die betragsmäßige Ermittlung – kann und sollte dann aber dem Gesetzgeber entzogen sein und ist bei einer verlässlichen unabhängigen Institution (Beispiele: Bundesbank, EZB, DESTATIS) zu verankern. Sie errechnet auf der Grundlage und in voller Bindung (Art. 20 Abs. 3 GG) an das Parlamentsgesetz jährlich die aktuellen Werte des Stinflex und veröffentlicht sie amtlich. Der Bundesminister der Finanzen übernimmt diese Werte und veröffentlicht sie informell – ähnlich dem bisherigen Verfahren bei den Umsatzsteuer-Umrechnungskursen.

V. Fazit

Das geltende Steuerrecht ist in vielfacher Hinsicht anfällig gegen die Inflation. In Zeiten hoher Geldwertstabilität treten diese Anfälligkeiten weniger spürbar zu Tage als in Zeiten mäßiger oder galoppierender Inflation. Gerade das macht eine Bewältigung der Probleme zum gegenwärtigen Zeitpunkt möglich und sinnvoll. Sie nimmt dem Verfassungsstaat das subkutane fiskalische Interesse an der Inflation. Sie wirkt damit inflationsdämpfend, stärkt aber auch die Glaubwürdigkeit der Steuer- und Finanzpolitik und wirkt auf eine nachhaltige Staatsfinanzierung hin.

VI. Executive Summary

1. Dem Einkommensteuerrecht fehlt eine Immunisierung gegen die Inflation. Daraus ergibt sich der Effekt der sog. kalten Progression (S. 4 ff.).
2. Die Inflation entwertet schleichend aber auch die Bedeutung aller gesetzlichen Freibeträge, Freigrenzen, De-minimis-Grenzen, Sockel- und Höchstbeträge. Das gilt nicht nur für die Aufwandsseite, auf der sich die Inflation profiskalisch auswirkt, sondern auch für die Einnahmenseite, soweit – ausnahmsweise – Vorschriften mit Subventionscharakter eine Gewinnermittlung auf der Basis eines Sollertrags vorsieht (S. 6 ff.).
3. Für den unternehmerischen Bereich, die der Abgeltungsteuer unterliegenden Veräußerungsgewinne und die privaten Veräußerungsgeschäfte i.S.d. § 23 EStG führt die Inflation zu einer Scheingewinnbesteuerung (S. 8 ff.).
4. Alle diese Probleme bedürfen von Verfassungs wegen einer Lösung durch den Gesetzgeber.
5. Die einheitliche und elegante Lösung ist die Einführung eines Steuerinflationsindex (Stinflix), der für Zeitgerechtigkeit im Steuerrecht sorgen wird und inflationsdämpfend wirkt. Er reduziert das latente Eigeninteresse des Verfassungsstaats an der Inflation, wird international Vorbildfunktion übernehmen und stärkt damit die Überzeugungskraft der Steuergesetzgebung (S. 9 ff.).