

Eigenständigkeit des Steuerrechts

Herausgegeben von
MICHAEL DROEGE
und CHRISTIAN SEILER

Mohr Siebeck

Eigenständigkeit des Steuerrechts



Eigenständigkeit des Steuerrechts

Herausgegeben von
Michael Droege und Christian Seiler

Mohr Siebeck

Michael Droege ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Verwaltungsrecht, Religionsverfassungs- und Kirchenrecht sowie Steuerrecht an der Eberhard Karls Universität Tübingen.

Christian Seiler ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Staats- und Verwaltungsrecht, Finanz- und Steuerrecht an der Eberhard Karls Universität Tübingen.

Die Arbeit der Autoren wurde gefördert mit Mitteln des Zukunftskonzepts der Eberhard Karls Universität Tübingen (Deutsche Forschungsgemeinschaft, ZUK 63)

ISBN 978-3-16-155771-2 / eISBN 978-3-16-158324-7
DOI 10.1628/978-3-16-158324-7

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

© 2019 Mohr Siebeck Tübingen. www.mohrsiebeck.com

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für die Verbreitung, Vervielfältigung, Übersetzung und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Buch wurde von Computersatz Staiger in Rottenburg/N. aus der Minion gesetzt, von Gulde Druck in Tübingen auf alterungsbeständiges Werkdruckpapier gedruckt und gebunden.

Inhalt

Vorwort	VII
<i>Otfried Höffe</i> Steuer-Moral?	1
<i>Christian Seiler</i> Vernachlässigte Vorfragen als Grund steuerrechtlicher Sonderwege?	19
<i>Andreas Thier</i> Steuerrecht in der konstitutionellen Monarchie	33
<i>Simon Kempny</i> „Probebohrungen“ auf der Suche nach fortwirkenden Vermächtnissen aus der ersten Blütezeit der deutschen Steuerrechtswissenschaft bis 1933	49
<i>Christian Waldhoff</i> Die alte Frage nach der Steuerrechtfertigung – im Verfassungsstaat neu gestellt	63
<i>Paul Kirchhof</i> Das Verfassungsrecht – Auftrag und Grenze staatlicher Besteuerungsgewalt .	79
<i>Klaus-Dieter Drüen</i> Eigenständigkeit und Methodik des Steuerrechts	95
<i>Rainer Hüttemann</i> Steuerrechtliche Rechtsanwendung zwischen Eigenständigkeit und Maßgeblichkeit des Zivilrechts	115
<i>Michael Droege</i> Steuerrecht als besonderes Verwaltungsrecht: Zur Geschichte einer disziplinären Entfremdung und zu den Potentialen einer Wiederannäherung	127

<i>Ferdinand Kirchhof</i>	
Gerichte als Akteure der Steuerrechtsordnung	161
<i>Marcel Krumm</i>	
Realisierungsbedingungen des Steuerrechts im Massenvollzug	171
<i>Moris Lehner</i>	
Rückkoppelungen des internationalen Rechts im Spektrum internationaler Steuergerechtigkeit	197
<i>Ulrich Schreiber</i>	
Das Steuerrecht der Unternehmen aus ökonomischer Sicht: Neutralität der Besteuerung und Steuerwettbewerb	213
Verzeichnis der Herausgeber und Autoren	245

Vorwort

Der moderne Staat ist Steuerstaat, finanziert sich also dem Grundsatz nach und im Schwerpunkt durch die Gemeinlast der Steuer. Diese fundamentale Weichenstellung und mit ihr die prinzipielle Absage an alternative Modelle der Staatsfinanzierung prägen das Bild des Verfassungsstaates entscheidend mit, indem sie die individuelle Freiheit schonen, demokratisches Gestalten ermöglichen und dank ihrer umverteilenden Wirkung eine Solidargemeinschaft der Belasteten und Begünstigten konstituieren. Die Besteuerung legt so die Grundlagen allen Staatshandelns und nicht zuletzt jeder Unterstützung bei sozialer Bedürftigkeit. Ohne Steuern ist kein Staat zu machen.

Ungeachtet dieser grundlegenden Bedeutung scheint die Besteuerung in der Rechtswissenschaft eine disziplinäre Eigenständigkeit zu genießen. Zwar besteht heute Einigkeit über die Erstreckung des Rechts als Gestaltungsmittel des modernen Staates auch auf seine Finanzierung, was einen Gleichlauf von allgemeinen und steuerspezifischen Rechtsmaßstäben nahelegen sollte. Jedoch hat sich die rechtswissenschaftliche Befassung mit diesem Gegenstand in eigene Diskurse verlagert, die gelegentlich auch inhaltliche und methodische Sonderwege beschreiten. Diese nach wie vor unklare Verortung trifft nun auf eine allgemeine Tendenz der jüngeren Rechtswissenschaft, ihre Grundlagen und Eigenheiten zu hinterfragen. Veröffentlichungen, die sich auf die Suche nach dem Proprium der Rechtswissenschaft, nach der Identität der Disziplin oder nach einer zeitgemäßen Rechtswissenschaftstheorie begeben, weisen auf Prozesse intensiver Selbstreflexion hin¹. Die Steuerrechtswissenschaft spielt in diesem Diskurs bislang noch keine prominente Rolle, wiewohl sie in den letzten Jahren daran Anschluss sucht². Vor diesem Hintergrund wollen die in diesem Band versammelten Beiträge dem Desiderat nach Selbstvergewisserung der Steuerrechtswissenschaft nachgehen und die Eigenarten der Steuerrechtswissenschaft und ihres Gegenstandes aus unterschiedlichen disziplinären Zugriffen und Perspektiven erörtern.

¹ *Hilgendorf/Schulze-Fielitz* (Hrsg.), *Selbstreflexion der Rechtswissenschaft*, Tübingen 2015. S. a.: *Engel/Schön* (Hrsg.), *Das Proprium der Rechtswissenschaft*, Tübingen 2007; *Grimm*, *Das Öffentliche Recht vor der Frage nach seiner Identität*, Tübingen 2012; *Jestaedt/Lepsius* (Hrsg.), *Rechtswissenschaftstheorie*, 2008.

² *Droege*, *Eigenheiten der Steuerrechtswissenschaft*, 2016; *Drüen*, *Über Steuerrechtswissenschaft und Steuerrechtsprechung*, *StuW* 2013, S. 72 ff.; *Schön*, *Grenzüberschreitungen der Steuerrechtswissenschaft*, *StuW* 2018, S. 201 ff.

Den Beiträgen liegen Vorträge zu Grunde, die im Juni 2018 auf einem von den Herausgebern und Martin Ruf, Tübingen, veranstalteten Symposium in Tübingen gehalten wurden. Als interdisziplinärer Auftakt widmet sich Otfried Höffe auf dem Boden einer kantianischen Tugendlehre philosophischen Grundlagen der Besteuerung und damit der Steuergerechtigkeit als Erwartung an Steuerschuldner und Steuergläubiger. Hiernach versucht Christian Seiler, vernachlässigte Vorfragen der Steuerrechtswissenschaft aufzuspüren, und beleuchtet insbesondere ihren noch unzureichend betrachteten Schlüsselbegriff der „Leistungsfähigkeit“. Zwei weitere Beiträge blicken sodann auf die geschichtliche Entwicklung des Steuerrechts und seiner Wissenschaft zurück. Andreas Thier widmet sich dem allmählichen Ausbau des Steuerrechts in der deutschen konstitutionellen Monarchie des 19. Jahrhunderts. Simon Kempny legt den Fokus auf die Zeit der Weimarer Republik als erste „Blütezeit“ der deutschen Steuerrechtswissenschaft. Die beiden nächsten Beiträge werfen ein verfassungsrechtliches Schlaglicht auf die Besteuerung. Christian Waldhoff stellt die Frage nach der grundsätzlichen Rechtfertigung der Steuer als Gemeinlast und spürt möglichen Beiträgen der Verfassung zu ihrer Beantwortung nach. Hierin trifft er sich mit den Beobachtungen Paul Kirchhofs zur Steuer als Preis der Freiheit und damit zur zweiseitigen Funktion der Verfassung als Grund und Grenze staatlicher Besteuerungsgewalt. Drei Beiträge beschäftigen sich mit der methodischen Eigenständigkeit des Steuerrechts und seiner Verortung im Feld der juristischen Teildisziplinen. Klaus-Dieter Drüen geht auf die Methode steuerrechtlicher Entscheidungsfindung ein und plädiert für eine folgerichtige Ausrichtung an den Belastungsentscheidungen des Gesetzgebers. Rainer Hüttemann betrachtet das Steuerrecht im Spannungsfeld von zivilrechtlicher Maßgeblichkeit und steuerrechtlicher Eigenständigkeit. Michael Droege widmet sich dem Charakter des Steuerrechts als Eingriffsverwaltungsrecht und erzählt dessen Verhältnisbestimmung zum besonderen Verwaltungsrecht nach. Zwei weitere Beiträge wählen die Perspektive der richterlichen und finanzbehördlichen Rechtsanwendung. Ferdinand Kirchhof geht der Rolle der Gerichte als Akteure im Zusammenspiel verschiedener Gerichtsbarkeiten und im Verhältnis zum Gesetzgeber nach. Marcel Krumm widmet sich den Anforderungen des Steuerrechts als Massenfallrecht und den Instrumenten, seine Vollzugstauglichkeit zu sichern. Die Perspektive erweitert sodann Moris Lehner, indem er die Rückwirkungen des Internationalen Steuerrechts auf die nationale Steuergesetzgebung und -rechtsanwendung betrachtet. Den Kreis schließt in interdisziplinärer Weise Ulrich Schreiber, der die Besteuerung der Unternehmen aus ökonomischer Sicht beleuchtet und so wertvolle Erträge der betriebs- und wirtschaftswissenschaftlichen Befassung mit diesem Gegenstand einbringt.

Die dieser Publikation zugrundeliegende Tagung wurde von der Universität Tübingen im Rahmen der Exzellenzinitiative mit Mitteln der Deutschen Forschungsgemeinschaft gefördert. Hierfür ist ebenso zu danken wie dem Verlag für die Aufnahme des Werkes und die wie immer hervorragende verlegerische Betreuung.

Schließlich danken wir den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern unserer Lehrstühle für das außerordentliche Engagement bei der Vorbereitung und Begleitung der Tagung und für die Übernahme redaktioneller Arbeiten im Publikationsprozess. Besonders hervorgehoben seien an dieser Stelle Frau Jacqueline Debus und Herr Joel Straub, deren großer Einsatz diese Tagung und dieses Buch erst ermöglicht hat.

Tübingen, im Mai 2019

Michael Droege
Christian Seiler

Steuer-Moral?

Otfried Höffe

I. Einige Vorbemerkungen	1
II. Warum überhaupt Steuern?	3
III. Warum so hohe Steuern?	5
IV. Steuerehrlichkeit des Steuerbürgers	13
V. Steuerehrlichkeit des Steuerstaates?	16

I. Einige Vorbemerkungen

Üblicherweise versteht man unter Steuermoral die Einstellung der Steuerpflichtigen zum Steuerrecht: Bei hoher Moral zahlen sie ihre Steuern ehrlich und verurteilen sie Steuersünder. Bei scheinbar idealer Moral, vertreten vom damaligen Finanzminister Schäuble, entrichten sie ihre Steuern sogar gern. Aber auch dann sind die Steuern keine freiwilligen Geschenke, sondern Zwangsabgaben, die ein Staat von den natürlichen und juristischen Personen seines Gebietsbereiches verlangt. Daher ist es zwar zulässig, auch wenn es einen Hautgout der Moralisierung mit sich führt, von einer Gewissenspflicht, aber doch nicht von einer inneren Neigung zu reden. Einem Eingriff in seine persönliche und seine Eigentumssphäre, einem Zwang, unterwirft sich kein freier Mensch mit Vergnügen.

Der zweite Titelbegriff, die Moral, bezeichnet die Gesamtheit unbedingter Verbindlichkeiten. Bei ihnen ist der Anteil, deren Anerkennung die Menschen einander schulden, die Rechtsmoral, auch Gerechtigkeit genannt, von den verdienstlichen, aber freiwilligen Mehrleistungen der Tugendmoral zu unterscheiden. Leib und Leben der Mitmenschen und deren Eigentum zu respektieren, zählen zur geschuldeten Rechtsmoral, Wohltätigkeit, auch Dankbarkeit zur freiwilligen Tugendmoral.

Ein dritter moralischer Leitgedanke, die Solidarität, ist seiner Verbindlichkeitsart nach ein Zwischenphänomen, nicht geschuldet wie die Gerechtigkeit, aber auch nicht eine bloß rein freiwillig zu erbringende Mehrleistung. Gemäß der Wendung „Einer für alle und alle für einen“ gehört zu dem heute inflationär beschworenen Gedanken die Wechselseitigkeit begrifflich unverzichtbar hinzu. Bei einer Hilfe, für die keine Gegenhilfe vorgesehen ist, findet nicht Solidarität, sondern Wohltä-

tigkeit statt. Gegen Steuern, national oder EU-bezogen, die sich auf Solidarität berufen, ist daher Skepsis erlaubt.

Nehmen wir die vier Aufgaben, die bei den heutigen Steuern im Vordergrund stehen: die Bereitstellung von öffentlichen Leistungen (Allokation), die Umverteilung (Redistribution) bzw. Sozialpolitik, die Wirtschaftspolitik einschließlich Arbeitsmarktpolitik und die Umweltpolitik. Vor allem bei der zweiten Aufgabe beruft man sich ebenso gern wie pauschal auf die Solidarität der wirtschaftlich Stärkeren mit den wirtschaftlich Schwächeren. Über dem Pathos der Solidaritätsbeschwörung vergißt man aber häufig, nähere Argumente für die erforderliche Wechselseitigkeit anzuführen. Aus diesem Grund verzichte man besser auf den bequemen Universalschlüssel für Steuerforderungen, die Solidarität, und konzentriere sich auf die Rechtsmoral, ergänzt um Überlegungen eines mündigen Steuerbürgers.

Unter die Rechtsmoral fällt nicht nur die Pflicht, Steuern zu zahlen, sondern ebenso der Anspruch, Steuern einzufordern. Auch darauf verweist das Fragezeichen meines Titels: Eine gründliche philosophische Betrachtung gibt sich nicht mit dem positivrechtlichen Tatbestand zufrieden, daß Staaten nun einmal Steuern erheben. Weil dessen verfassungsrechtliche Basis, der Abschnitt X des Grundgesetzes „Das Finanzwesen“, keine legitimierenden Kriterien anführt¹, ist zu überlegen, mit welchem Recht überhaupt Steuern erhoben werden? Bei positiver Antwort: „ja, es besteht dieses Recht“, stellt sich die Anschlußfrage: Warum in der bekannten Höhe? Vom österreichischen Bühnenschriftsteller Johann Nestroy ist das Bonmot überliefert: „Die Phönizer haben das Geld erfunden. Warum aber so wenig?“ Die Variante für dieses Symposium liegt auf der Hand: „Die Staaten haben die Steuern erfunden? Warum aber fallen sie so hoch aus?“

Nach dem üblichen Verständnis, der Definition des Steuerpsychologen Günter Schmolders, besteht die Steuermoral im Wesentlichen nur in der Steuerehrlichkeit². In meinen Fragen klingen jedoch drei Bedeutungen an, die ihrerseits die Gliederung vorgeben. Ich beginne mit der Grundfrage zur Steuermoral: Was berechtigt den Staat, Zwangsabgaben zu erheben? Daran schließt sich eine Frage an, die sich mit der Rechtfertigungsfrage überschneidet: Warum dürfen die Steuern so hoch ausfallen? Erst im dritten Schritt komme ich zum üblichen, jedoch sehr verengten Verständnis, der Steuerehrlichkeit. Auch bei diesem Stichwort erweitere ich den Fragehorizont, spreche nämlich nicht bloß über die Ehrlichkeit der Steuerzahler, sondern auch, vierter Argumentationsschritt, über die Ehrlichkeit der die Steuern einfordernden Staaten. Zuvor erwähne ich noch zwei Irritationen, eine von innen, von mir als Steuerbürger, eine von außen, von mir als Philosophen.

Aufmerksame Steuerbürger sind irritiert, weil trotz sprudelnder Steuereinnahmen die öffentlichen Haushalte klamm sind, viele Straßen und Brücken marode

¹ Zur uferlosen Debatte vgl. *H. Kube/R. Mellinghoff/G. Morgenthaler u. a.* (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts. Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag*, 2013.

² *G. Schmolders*, *Einführung in die Geld- und Finanzpsychologie*, 1975.

und die Hochschulen unterfinanziert sind. „Zum Ausgleich“ kürzen zahlreiche Kommunen die Zuschüsse für Kindergärten, Schulen und Volkshochschulen, für Sportstätten einschließlich Schwimmbäder, für Bibliotheken, Musikschulen, Orchester und Theater. Und als weiteren „Ausgleich“ erhöhen sie die Gebühren.

Als Philosoph wiederum bin ich irritiert, daß in einer 12-bändigen Enzyklopädie der Philosophie mit ihren Abertausenden von Stichworten, dem *Historischen Wörterbuch der Philosophie*, mein erster Titelbegriff, Steuern, gar nicht vorkommt. In der achtbändigen *Encyclopedia of Philosophy* (1967) sieht es nicht anders aus: Zwischen dem Philosophen Edward Taylor und dem Paläoanthropologen und Theologen Pierre Teilhard de Chardin fehlt ein Eintrag zu „taxes“. Bei so enzyklopädischen Denkern wie Kant und Hegel glänzt das Thema ebenfalls durch Abwesenheit. Dieses Defizit bitte ich bei meinen folgenden Überlegungen zu berücksichtigen: Weil die Philosophen das Thema der Steuern kaum diskutiert haben, gibt es noch keine klaren, in scharfen Debatten gehärteten Argumente und Positionen. Im Unterschied zur juristischen Steuerdebatte ist die philosophische derzeit nur zu wenig systematischen Bemerkungen fähig. Mit der Qualität der „Leitgedanken“ des Finanz- und Steuerrechts in dem Ihnen bekannten zweiten Band der Festschrift für Paul Kirchhof³ sind meine Überlegungen nicht annähernd vergleichbar.

Nun endlich zur ersten Frage:

II. Warum überhaupt Steuern?

Das Grundmuster der Antwort ist einfach. Der Staat ist ein Gemeinwesen, der für seine Leitaufgabe, das Gemeinwohl, Leistungen übernimmt, die der Finanzierung und dafür der Zustimmung des Parlaments bedürfen: „No taxation without representation“ lautet der Schlachtruf im US-amerikanischen Freiheitskampf. Die heutige Variante: Nach empirischen Studien weisen Staaten mit mehr Anteilen direkter Demokratie ein höheres Maß an Zustimmung zu den Steuern und an Steuer Ehrlichkeit auf⁴.

Der Finanzbedarf ist aber erst ein notwendiges, kein zureichendes Argument. Die Finanzierung könnte nämlich von großzügigen Stiftern übernommen werden, von Mäzenen, wie wir sie schon aus dem antiken Griechenland kennen. Die jährlichen Theateraufführungen wurden dort von wohlhabenden Bürgern finanziert. Denn nach zwei klassischen Tugenden, der Freigebigkeit (*eleutheriotes*, liberalitas) und deren großem Stil, der Hochherzigkeit (*megaloprepeia*, magnanimitas), ist es ein Zeichen von Freiheit gegen materielle Güter, mit Freuden und ohne Aussicht

³ H. Kube/R. Mellinshoff/G. Morgenthaler u. a. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts. Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, 2013.

⁴ E. Kirchner/B. Maciejovsky, Steuermoral und Steuerhinterziehung, in: D. Frey/L. v. Rosenstiel (Hrsg.), Wirtschaftspsychologie, S. 203–229.

auf materielle Vorteile, also rundum freiwillig, von seinen Besitztümern abzugeben. Wer reich, zumal wer superreich, wer ein sprichwörtlicher Krösus ist, in Annäherung: wer auf der Forbes-Liste der Milliardäre steht, sollte sich als Mäzen betätigen.

Dafür gibt es sogar Anreize, namentlich einen Reputationsgewinn. Seinetwegen ist der „Petroleumkönig“ John Davison Rockefeller wegen seiner humanitären und wissenschaftlichen Stiftungen bis heute hochberühmt. Steuerliche Vorteile kommen häufig hinzu. Und wer dem *Evangelium des Reichtums* aus der Feder des „Stahlkönigs“ Andrew Carnegie folgt: „Wer reich stirbt, stirbt in Schande“, der erwirbt zwar Reichtum, legt ihn aber, sobald er erworben ist, in wohltätigen Stiftungen an. Aus diesem Grund schafft ein kluges Gemeinwesen ein großzügiges Stiftungsrecht.

Die Großzügigkeit von Mäzenen, ihre Wohltätigkeit (*beneficence*), ist freilich in den Worten von Adam Smith, seiner *Theorie der ethischen Gefühle*, nur die „Verzierung, die das Gebäude der menschlichen Gesellschaft verschönt, nicht das Fundament, das es trägt ... Gerechtigkeit dagegen ist der Hauptpfeiler, der das ganze Gebäude stützt“⁵. Der schottische Moralphilosoph und spätere Volkswirtschaftslehrer hat zweifellos Recht. Denn die Gerechtigkeit bzw. Rechtsmoral ist, wie gesagt, der Inbegriff dessen, was die Menschen einander schulden, die Wohltätigkeit hingegen gehört zur verdienstlichen Mehrleistung.

Mindestens drei Gründe sprechen nun gegen die Finanzierung öffentlicher Aufgaben exklusiv durch Mäzene. Zum ersten pflegen Wohltäter ihre Stiftungen auf wenige Aufgaben zu konzentrieren. Darin, daß infolgedessen andere Aufgaben unfinanziert bleiben, deutet sich schon das zweite Gegenargument an: Eine Exklusivfinanzierung durch Mäzene verleiht ihnen ein Steuerungspotential bis hin zu Erpressungsmöglichkeiten, deren kleine Schwester wir aus der US-Wahlkampffinanzierung kennen: Einer Regierung oder einem Präsidentschaftskandidaten, die dem nicht nachkommen, drehen die Mäzene ihren Geldhahn zu. Diese Finanzquelle ist daher unzuverlässig, überdies demokratiefeindlich, denn sie verleiht nichtgewählten Personen zu viel an politischer Macht. Ferner pflegen die öffentlichen Aufgaben zu groß zu sein, um allein durch Mäzene finanziert zu werden. Infolgedessen braucht es für eine erstens thematisch hinreichend breitgestreute, zweitens nicht fremdbestimmte, zudem drittens zuverlässige, zusätzlich viertens üppigere Geldquelle keine bloß private, sondern eine öffentliche Finanzierung, also die üblichen Steuern.

Die Notwendigkeit einer öffentlichen Finanzierung rechtfertigt allerdings erst einen kleinen Teil der bekannten öffentlichen Ausgaben. Legitimiert sind erst diejenigen Bereiche, die ihrem Wesen nach gar nicht oder höchst schwer privatisierbar, mithin im strengen Sinn öffentliche Güter sind. Dazu gehören klassischer-

⁵ A. Smith, *A Theory of Moral Sentiments*, 1976; dt. *Eine Theorie der ethischen Gefühle*, 2010, Teil II, 2. Abschn., Kap. 3.

weise die Rechtssicherheit samt Polizei und Justiz, ferner der Schutz nach Außen, die Verteidigung und die eigene Währung sowie Orte, an denen Bürger sich frei bewegen und miteinander verkehren können, also öffentliche Gebäude, Plätze und Parks.

Selbst unter dem Blickwinkel der öffentlichen Güter lassen sich viele der bekannten Aufgaben anders als durch Steuern, nämlich durch Gebühren finanzieren. Die Abgabenordnung (§ 3 Abs. 1 AO 1977, im folgenden leicht gekürzt) sagt: „Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden.“ Im Gegensatz dazu sind Gebühren nur für Gegenleistungen und allein für diejenigen fällig, die diese Leistungen in Anspruch nehmen.

Offensichtlich kann man Aufgaben wie Wasser, Strom und Müll, ferner ein Grundbuchamt, auch Straßen, Schulen und Hochschulen durch Gebühren finanzieren. Wir müssen sogar, wenn auch ungern, zugeben, daß die Spitzenuniversitäten der Welt lieber hohe Gebühren erheben. Da die Aufnahme der Studenten „need blind“ erfolgt, können dort selbst Arme studieren, sofern sie denn gut genug sind. In Deutschland hingegen sind in den letzten Jahrzehnten die Pro-Kopf-Abgaben für die Studenten gesunken, und den Dozenten hat man zusätzlich zu der erheblich höheren Lehrverpflichtung noch die Betreuung von mehr Studenten aufgebürdet. Daß trotzdem einige Dozenten mit den weit besser gestellten US-Kollegen konkurrieren können, ist ein Wunder.

Deutschland und andere sozialstaatliche Gemeinwesen begründen die öffentliche Finanzierung mit einem Gerechtigkeitsargument. Für die Achtung von Leib und Leben, Eigentum und einem guten Namen („Ehre“) fällt die einschlägige Begründung leicht. Warum aber schulden die Menschen einander und im Anschluß daran der Staat seinen Bürgern eine gebührenfreie, folglich kostenlose, seit einiger Zeit auch alle Lernmittel einschließende Schulbildung?

III. Warum so hohe Steuern?

Das antike Rom deckte seinen Haushalt vorwiegend durch Tributzahlungen der unterworfenen Völker, zusätzlich durch Kriegsbeute. Weil die Kriegsmächte des 30jährigen Krieges ihren Soldaten nur zum geringen Teil Sold zahlten, waren Plünderungen selbst befreundeter Städte leider keine Seltenheit. Alt-Israel hingegen verlangte die Abgaben von den eigenen Bürgern, dies aber in einer uns heute undenkbar geringen Höhe:

In der Bibel, zum Schluß des Buches *Levitikus*, dem 3. Buch Mose (27, 30–33), ist am Ende der Gesetze für den Alltag und den Gottesdienst von Zehnten die Rede: „Vom Ertrag des Landes und von den Früchten der Bäume gehören dem HERRN 10 Prozent“, später „Feldzehnt“ genannt, ebenso „von Rindern und Schafen, alles, was unter dem Hirtenstab durchgeht“, dem „Blut-Zehnt“. Bekräftigt wird

der Zehnte, eine Naturalabgabe für den Tempeldienst und das Bildungswesen, im 5. Buch Mose, *Deuteronomium* (12, 6; 14, 22 ff.; 26, 12 ff.). Zusammen mit dem jedes dritte Jahr zusätzlich zu entrichtenden Zehnten, dieses mal für rein weltliche Aufgaben, ergibt sich eine Steuerlast von $13\frac{1}{3}\%$. Nur in Klammern: Als einschlägigen Aufbewahrungsort des Feldzehnts kennt man die Zehntscheunen, im Alemannischen „Zehntscheuer“ genannt.

Überspringen wir viele Jahrhunderte und blicken auf das Deutschland der 1950er Jahre: Damals hatte das Gemeinwesen Millionen Flüchtlinge aufzunehmen, zusätzlich hunderte und aberhunderte mitleidlos zerstörte Städte aufzubauen. Für diese beinahe unvorstellbar großen Staatsaufgaben begnügte sich die Bundesrepublik mit einer sogenannten Steuerquote von 33 % des Bruttoinlandproduktes. Heute, in einem längst wohlhabenden Staat, liegt sie um die Hälfte höher, bei ca. 50 %. Bei einer derart hohen Steuerquote muß sich ein Gemeinwesen die Frage gefallen lassen, ob es nicht zu einem Fürsorgestaat degeneriert ist, der das Selbstverständnis als „freiheitlich“ kaum noch verdient. Von den beiden freiheitstheoretischen Grundaufgaben, der Legitimation und der Limitation staatlicher Gewalt, ist jedenfalls hier, bei den Steuern, die Limitation mehr und mehr in den Hintergrund gedrängt worden.

Eine demokratische Politik könnte sich auf entsprechende Verlangen der Bürger berufen. In Wahrheit stehen gemäß einer neueren Umfrage zu den Faktoren, die das Vertrauen in den Staat begründen, die Rechtsstaatlichkeit mit 7 von 10 möglichen Punkten an der Spitze, eine gute Infrastruktur mit 4 und gute Ausbildungsmöglichkeiten mit 3 Punkten in der Mitte, während die Sozialausgaben mit einem Siebentel, nämlich 1 von 10, das Schlußlicht bilden. Trotzdem sind die Sozialausgaben von 1991 bis 2018 von knapp 400 Milliarden Euro auf fast das Dreifache, 1.000 Milliarden Euro, und bezogen auf das Bruttoinlandsprodukt immerhin noch um ein Fünftel gestiegen⁶. Eine Politik, die ihre Legitimationsgrundlage ernst nimmt, daß alle Gewalt vom Volk, der Gesamtheit der Staatsbürger, ausgeht, verhält sich bei einem politisch so sensiblen Thema wie den Steuern deutlich bürgerfreundlicher. In ihrem Haushalt gibt sie der Rechtsstaatlichkeit mehr, der Sozialstaatlichkeit dagegen weniger Gewicht als bisher.

Vor dem Hintergrund der gewaltigen Steigerung der Steuerquote habe ich in einem Interview mit der *Süddeutschen Zeitung* einmal, bewußt zugespitzt, den Staat „die gierigste Instanz der Weltgeschichte“ genannt⁷. Fragen dürfen wir jedenfalls, wieso konnte, wieso durfte die Abgabenlast so enorm wachsen?

In seiner für mehr als tausend Jahre maßgeblichen Schrift *De civitate dei* (*Vom Gottesstaat*, Buch IV, Kapitel 4) stellt der Autor, ein überragender Theologe und

⁶ Hier nach R. Hank, Kontrollverlust. Deutschland hat zu viel Sozialstaat, aber zu wenig Staat, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, 17. Juni 2018, S. 23.

⁷ O. Höffe, Der Staat ist die gierigste Instanz der Weltgeschichte, in: Süddeutsche Zeitung, Wissen, 22. Juli 2013.

Philosoph, die rhetorisch gemeinte Frage: „Remota iustitia quid sunt regna nisi magna latrocinia?“ – „Was anders sind [König]-Reiche, sofern ihnen Gerechtigkeit fehlt, als große Räuberbanden?“ Heute darf man fragen, ob unsere Staaten mit ihrer Abgabenquote dem Bild der Räuberbande nahekommen: Sind deren immens hohe Steuerforderungen noch gerecht?

Das Bündel der herrschenden Antworten ist bekannt: Der Staat braucht seine finanziellen Ressourcen als erstes für die ihrem Wesen nach öffentlichen Güter, als da sind: innere und äußere Sicherheit, das Justizwesen, die eigene Währung, öffentliche Räume. Es folgen Güter, die nicht notwendig, auch nicht unstrittig, vermutlich aber vernünftigerweise öffentlich finanziert werden: ein Kern der materiellen Infrastruktur (von Kanalisation, Telefonnetzen und Eisenbahnwegen, auch Straßen, aber mautpflichtige Straßen ausgenommen), weiterhin ein Kern der kulturellen Infrastruktur, namentlich der Bildung, einschließlich öffentlicher Bibliotheken und Museen, hier warum nicht auch Musikschulen, nicht zuletzt der Kern des Gesundheitswesens.

Jeder dieser Aufgabenbereiche erfordert eine gründliche Überlegung von Pro- und Contra-Argumenten und deren Abwägung. Überdies, so meine Vermutung, gibt es keine universal gültige Antwort, vielmehr spielen politische Grundannahmen und Voraussetzungen, ferner Erfahrungen, Mentalitäten und andere länderspezifische Gründe eine Rolle. Ein deutliches Beispiel: Obwohl in Großbritannien und den USA eine weit größere Ungleichheit als in Deutschland herrscht, pflegen die dortigen Bürger mehrheitlich die Freiheit für wichtiger als die Gleichheit zu halten, in Deutschland hingegen trotz der höheren Gleichheit steht das Interesse an Freiheit hinter dem an Gleichheit.

Die folgende exemplarisch gemeinte Argumentation operiert mit zwei Hinsichten, einmal mit einem rechtsmoralischen Grundgedanken, dem steuerrechtlichen Gleichheitsgebot bzw. Diskriminierungsverbot, zum anderen mit einem Blick auf die westliche Staatsform, die konstitutionelle Demokratie, also mit einer demokratiefunktionalen Überlegung.

Zunächst eine Bemerkung zur Grenze des Gleichheitsgebotes: Bekanntlich gibt es sehr unterschiedliche Lohn- und Einkommenssteuermodelle. Bei der Flat Tax zahlen alle den gleichen Anteil, bei der Kopfsteuer alle den gleichen Beitrag und bei der Steuerprogression geben die Mehrverdienenden einen höheren Prozentsatz ab als die geringer Verdienenden. Keines dieser Modelle dürfte dem Gleichheitsgebot widersprechen.

Bei der deshalb erforderlichen Frage, welches Modell trotzdem vorzuziehen ist, verzichtet man lieber auf das große Wort „gerecht“ und bescheide sich mit „gerechtfertigt“. Bei einem vernünftigen Steuersystem stehen zwei Faktoren im Vordergrund, die Bedürfnisse und die Leistung. Nach dem ersten Aspekt sollte man von seinem Einkommen leben können. Die, die weniger Geld haben, müssen deshalb weniger Steuern zahlen. Laut Paul Kirchhof läßt das bei einer Bemessungsgrundlage von 25 % einen proportionalen Tarif zu, der durchaus dem Leistungsfä-

higkeitsprinzip gerecht wird. Folglich braucht es keinen Progressionstarif. Zugunsten der Progression spricht deshalb erst eine politische Ansicht. Diese strebt jene allgemeine Umverteilung an, die über eine Versorgung der Bedürftigen hinausgeht. Begründet wird dies mit dem Sozialstaatsprinzip des Grundgesetzes (Art. 20 Abs. 1). Meines Erachtens – auch Philosophen bringen nämlich eine hermeneutische Kompetenz mit – folgt es aus einem so pauschalen Prinzip nicht mit Notwendigkeit. Politisch mag das eine Mehrheit finden, für ein rein verfassungsrechtlich abzuleitendes Gebot halte ich es nicht. Daß Karlsruhe anderer Ansicht ist, läßt sich ohne politische Hintergrundannahmen schwerlich rechtfertigen. Falls ich Recht habe, wäre kein Verfassungsgericht, sondern das Parlament zuständig zu entscheiden, wie eng oder wie weit die Sozialstaatlichkeit verstanden werden soll⁸.

Zurück zum Hauptargument, daß, über Steuern finanziert, der Bürger sich die Vorteile erkaufte, die ein Staat bietet. Da auch die sehr Armen diese Vorteile genießen, schlage ich als Neuerung vor, sie gemäß dem sprichwörtlichen Scherflein der armen Witwe zu einem symbolischen Beitrag zu verpflichten. Mit ihm zeigen sie zweierlei, zum einen, daß sie froh sind, die Rechtsordnung, das Schulwesen, die materielle und kulturelle Infrastruktur in Anspruch nehmen zu können, daß sie krankenversichert sind und so weiter. Und zum anderen, daß sie die Bezahlung dieser Leistungen nur von anderen Bürgern nicht für selbstverständlich halten.

Die andere Frage jedenfalls, ob es eine Kopfsteuer geben soll oder lieber eine mit dem Einkommen steigende Steuer, mit der Zusatzfrage, ob die Steigerung linear oder progressiv erfolge, schließlich die Frage, wie stark gegebenenfalls die Progression zu gestalten sei, diese politisch relevanten Fragen lassen sich meines Erachtens mit dem steuerrechtlichen Gleichheitsgebot schwerlich beantworten. Infolgedessen brauchen wir die eine Hinsicht, für die ich demokratiefunktionale Überlegungen vorschlage. Für sie dürfte sich meine *erste These* unstrittig festhalten lassen: In der Finanzierung der Justiz und des gesamten Rechtswesens besteht die sachlich erste, demokratiefunktionale Aufgabe von Steuern.

Einen zweiten Kernbereich konstitutioneller Demokratien bilden Wahlen, Parteien und Parlamente, ferner die Debatten sowohl in den Parlamenten als auch in der Öffentlichkeit, nicht zuletzt Bürgerinitiativen und weitere Elemente der Bürgergesellschaft. Was nun brauchen die Bürger für die Beteiligung, von Gebildeten „Partizipation“ genannt, an diesem weitläufigen, politisch lebenswichtigen Aufgabenfeld?

Zweifellos bedarf es eines gewissen Maßes an jenen Gütern und Dienstleistungen, die zusammen das „Existenzminimum“ ausmachen und das wohlhabende, auf die Sozialstaatlichkeit verpflichtete Gemeinwesen großzügig interpretieren. In

⁸ Vgl. meine generellen Bedenken gegen eine in die Politik übergreifende Verfassungsjudikatur in Deutschland: O. Höffe, *Wieviel Politik ist dem Verfassungsgericht erlaubt?*, in: ders. (Hrsg.), *Vernunft und Recht. Bausteine zu einem interkulturellen Rechtsdiskurs*, 1996; auch in: *Der Staat* 38 (1999), S. 171–193, neuerdings O. Höffe, *zwei kleine Fragen an das große Grundgesetz*, in: *Frankfurter Rundschau* 22. Mai 2019, S. 32 f.

der Finanzierung des Existenzminimums liegt jedenfalls, meine *zweite These*, die rangmäßig nächste demokratiefunktionale Aufgabe öffentlicher Abgaben. (Auf die Allzweckwaffe „Menschenwürde“ berufe ich mich erst einmal nicht).

Das materielle Auskommen allein ermöglicht keine Beteiligung. Ob arm oder reich – wer lediglich auf sein finanzielles Auskommen schaut, sucht bestenfalls eine Minimalbeteiligung: Er wählt Personen oder Parteien, von denen er sich Vorteile verspricht, die bewusst zugespitzt für die eine Seite – in einem möglichst großzügigen Existenzminimum, für die andere Seite aber in einer möglichst geringen Steuerbelastung liegt.

Schon für die Frage, wem man für das eine, wem man für das andere vertrauen kann, ebenso für die weitere Frage, ob man auf eine kurzfristige oder aber langfristige Strategie setzt, nicht zuletzt, wem man eine erfolgreiche Durchführung der entsprechenden Strategie zutraut – für all diesen Fragen braucht es einen grundlegend anderen Faktor. Dieser setzt sich aus einem bunten Strauß von Teilfaktoren zusammen, bei denen die Bildung und die Urteilskraft die herausragende Rolle spielen.

Bevor man darauf eingeht, empfiehlt sich ein kurzer Blick auf die beliebte Forderung nach mehr sozialer Gerechtigkeit: Schon heute machen im Bundeshaushalt die zwei Posten „Arbeit und Soziales“ und Zinsen für die Staatsverschuldung etwa die Hälfte aus, so daß von eklatanter Ungerechtigkeit schwerlich die Rede sein kann.

Ebensowenig hilft der berühmte Kunstgriff des Gerechtigkeitstheoretikers John Rawls, der Schleier des Nichtwissens⁹. Bei der hier einschlägigen Frage, welches Steuersystem man wählt, wenn man nicht weiß, ob man arm, reich oder im Mittelfeld leben wird, votiert zwar Rawls selbst für ein Bevorteilen der Armen. Dieses Votum setzt aber eine Risikoabneigung voraus, die nicht schlechthin rational ist. Überdies stärkt Rawls' Votum nur den Gesichtspunkt der Umverteilung, aber kaum deren nähere Gestalt. Erneut sollte man gegen die Erwartung entscheidungsfähiger Kriterien skeptisch sein.

Etwas anders aber empfiehlt sich von Rawls zu übernehmen: daß eine Haltung, die man bei der Beurteilung politischer Steuerdebatten nicht unterschlagen sollte, der Neid, genauer: Ressentiment-, nicht Kreativitätsneid, unvernünftig ist. Der Ressentiment-Neid gönnt den Erfolgreichen nicht ihren Erfolg; er will sie herunterziehen. Der Kreativitätsneid hingegen, eine wichtige Antriebskraft der Wirtschaft und Gesellschaft, der Wissenschaft und Kultur, motiviert die Menschen, sich anzustrengen, weil sie auch erreichen wollen, was anderen gelungen ist. Der daraus resultierende Erfolg, eine vielfältige Blüte des Gemeinwesens, kommt allen zugute.

Nicht zuletzt gibt es eine seltsame Parteilichkeit: Den Sportgrößen jubeln die Menschen zu, auch wenn sie aus Steuergründen lieber im Ausland wohnen. Ebenso gönnen wir der Harry Potter-Autorin oder US-Krimi-Autoren ein Riesen-Vermö-

⁹ J. Rawls, *A Theory of Justice*, 1971/1975; dt. *Eine Theorie der Gerechtigkeit*, 1975.

gen. Aber wenn ein Manager Millionen verdient, allerdings nicht immer proportional zu seiner Leistung, so werden wir neidisch, obwohl er für Hunderttausende Arbeitsplätze und die daraus fließenden Steuern Verantwortung trägt.

Demokratiethoretisch ist ohnehin die andere Frage wichtiger, ob Superreiche, wie wir sie aus den Medien kennen, auf die Politik einen übermäßigen Einfluß nehmen. Manche Multimillionäre wie Film- und Fußballstars oder Mega-Autoren wie Joanne K. Rowling haben kaum politischen Einfluß. Das trifft mindestens im Vergleich mit Fernseh- und Zeitungskommentatoren zu. Deshalb, meine *dritte These*: Wichtiger als eine Zusatzsteuer, die Superreiche zur Kasse bittet, ist eine politisch offene Medienlandschaft¹⁰.

Schließlich ist auch dies demokratiethoretisch geboten: daß der eigene Staat ein im globalen Wettstreit konkurrenzfähiges Steuerwesen einrichtet. Wenn Einzelpersonen ohne Unternehmen aus Steuergründen ins Ausland abwandern, entgehen dem Staat nämlich beträchtliche Mittel für seine öffentlichen Aufgaben; bei Unternehmen verliert er zudem ein so kostbares Gut wie Arbeitsplätze.

Nun zum Stichwort Bildung: Die Beteiligung in und an der Demokratie hat in der heutigen Lebenswelt zwei Gesichtspunkte. Außer der unmittelbaren politischen Beteiligung braucht es die Teilnahme in der Berufs- und Arbeitswelt. Denn im Gegensatz zu früheren Epochen, von der Antike über das Mittelalter bis zum britischen Gentleman-Ideal, unterbrochen freilich von der Mönchsregel „ora et labora“, leben wir seit langem nicht mehr in einer Muße-, sondern in einer Berufs- und Arbeitsgesellschaft. Selbstverantwortliche und politikverantwortliche Bürger füllen heute in der Regel beide Rollen aus, nicht nur die „edle Rolle“ des *Citoyen*, sondern auch die schlichte Aufgabe des *Bourgeois*, hier in einem weiten, auch Angestellte und Arbeiter umfassenden Sinn.

Aufgrund einer Entwicklung, deren gesellschafts- und rechtsmoralisches Gewicht man nicht unterschätzen darf, wegen einer ökonomischen und sozialen Demokratisierung, die mit einer geradezu revolutionären Umwertung der Werte einhergeht, hat sich in der gesellschaftlichen Wirklichkeit die ehemalige Trennung eines Reichs der Notwendigkeit von einem Reich der Freiheit längst verflüchtigt.

Für die konstitutionellen Demokratien spielen nun die Erwerbsarbeit und die ihr dienende Ausbildung samt Weiterbildung eine dreifache Rolle: Als eine Einkommensquelle dienen sie dem sicheren, auch angenehmen, vielleicht sogar großzügigen Leben. Weiterhin stimulieren sie die Entfaltung von Kenntnissen, Fertigkeiten und Fähigkeiten, einschließlich von Fach- und Sozialkompetenzen. Zugleich fördern sie die persönliche und soziale Identität. Deshalb ist einer früheren Ansicht zu widersprechen, wer selber arbeite, sei arm. Auf der Ebene des Gemeinwesens schließlich, also drittens, tragen Bildung und Ausbildung zu jenem wirt-

¹⁰ O. Höffe, Brauchen wir eine spezielle Reichensteuer?, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung, 19. Juni 2015, S. 18; ausführlicher *ders.*, Braucht die konstitutionelle Demokratie eine spezielle Reichensteuer?, in: J. Alt/P. Zoll (Hrsg.), Wer hat, dem wird gegeben?, 2016, S. 47–56.