

# Gerechtigkeit im Steuerrecht – Gegenwartsauftrag oder intellektueller Traum?

*Fragen zum Vortrag von Prof. Dr. Paul Kirchhof, Katholische Akademie 20. 10. 2011*

*von Prof. Dr. Markus Vogt, LMU München*

## 1. Würdigung

Die radikale Vereinfachung, Transparenz und Kohärenz des Heidelberger Entwurfs eines Bundessteuergesetzbuches (BStGB), das Paul Kirchhof im Frühjahr 2011 vorgelegt hat, ist ein Vorschlag von **historischem Rang**, an dem künftig keine Diskussion um Gerechtigkeit im deutschen Steuerrecht vorbei kommen wird. Selbst für einen steuerjuristischen Laien ist die systematische Begründung des Entwurfs in der 37seitigen Einführung spannend zu lesen, weil das Recht auf allgemein einsichtige Prinzipien zurückgeführt wird. Damit wird jede rechtspositivistische Verengung aufgesprengt. Besonders eindrücklich ist für mich der starke demokratiethoretische Anspruch, der vom Bestreben, Recht und Sittlichkeit wieder stärker zusammenzuführen, getragen ist. Das Steuerrecht wird aus der Sphäre hermetischer Fachdiskussion befreit und als ein Kernbereich der Staatsverfassung entfaltet, der jeden Steuerzahler und Bürger angeht. Kirchhofs Beschwörung der demokratischen Reformfähigkeit erinnert mich an Obamas Erweckungsruf „yes, we can“.

Die konsequente Streichung aller Ausnahme-, Lenkungs- und Privilegientatbestände erscheint wie das Ausmisten des Stalls des Augias: eine Herkulestat. Allerdings glaube ich nicht, dass das Vorhaben im Rhythmus üblicher Reformen als isoliertes Projekt gelingen kann. Wahltaktisch ist das umfassende Vorhaben riskant. In der Verwaltung dominieren in der Regel Beharrungstendenzen. Der nötige politische Wille wird nur durch starken äußeren Druck zustande kommen. Vielleicht schaffen **die tiefen Umwälzungen im Finanzwesen und im Europarecht**, wie sie sich derzeit abzeichnen, neue Konstellationen, die für Änderungen des Steuerrechts genutzt werden können. Für die Umsetzungschancen der radikalen Reformen, die Paul Kirchhof eben so faszinierend vorgetragen hat, ist die steuerjuristische Fachdiskussion deshalb aus meiner Sicht notwendig, aber nicht hinreichend. Ebenso maßgeblich kommt es auf allgemeine finanzpolitische, gesellschaftliche und sozialetische Zusammenhänge an (Wiemeyer 2004, 245). Deshalb wage ich es als steuerrechtlicher Laie dazu Stellung zu nehmen und mich in die Debatte einzumischen.

Mein Beitrag zur Diskussion des BStGB ist bescheiden, ich werde mich auf die **Topografie einiger ethischer Fragen** im Steuerrecht beschränken. Aus sozialetischer Sicht ist die Diskussion im Spannungsfeld zwischen den drei Polen der Freiheit, der Gleichheit und der Solidarität zu verorten: Die Steuern dürfen nicht zu hoch sein, damit sich individuelle Initiative und die Interaktion zwischen den Gesellschaftsmitgliedern, auf die der Staat angewiesen ist, frei entfalten kann. Die Gleichbehandlung aller muss rechtlich sichergestellt sein. Die Solidarität zugunsten der schwächeren Mitglieder der Gesellschaft ist auch für das Steuersystem ein unaufgebbarer Gestaltungsanspruch. Klassisch kann man diese drei Aspekte mit den **Grunddimensionen der Gerechtigkeit**

nach Aristoteles und Thomas v. Aquin verknüpfen: Legalgerechtigkeit, Verteilungsgerechtigkeit, Tauschgerechtigkeit.

Damit habe ich eine gerechtigkeitstheoretische Systematik für meine Anmerkungen zur ethischen Topografie der Steuerdiskussion gewonnen, wobei ich zur Legal-, Verteilungs- und Tauschgerechtigkeit jeweils nur ein oder zwei für Paul Kirchhof charakteristische oder bei ihm aus meiner Sicht nicht hinreichend entfaltete Aspekte herausgreifen werde. Abschließend werde ich kurz auf die Titelfrage unserer Tagung nach dem Gegenwartsauftrag bzw. den Umsetzungschancen solcher „intellektueller Träume“ eingehen.

## **2. Recht und Sittlichkeit: Elemente des Ordoliberalismus im Ansatz von Kirchhof**

Die Erfahrung, dass der Ehrliche der Dumme ist, untergräbt das Rechtsempfinden. Daher ist das undurchschaubare Dickicht des gegenwärtigen deutschen Steuerrechts nicht nur ein rechtliches, verwaltungstechnisches und finanzpolitisches Defizit, sondern auch ein moralisches Ärgernis. Durch die zahlreichen Möglichkeiten des Steuersparens wird es zum „Sport“, dass Bürger und Unternehmen versuchen, so viel als möglich am Staat vorbei für sich zu behalten. Das Zahlen hoher Steuern wird als Defizit an kluger Steuergestaltung erlebt.

Das Problem ist nicht neu. Bereits 1946 hat der Moraltheologe Werner Schöllgen eine eindringliche Studie über „**Grenzmoral**“ verfasst, die sich mit der Frage nach Recht und Sittlichkeit im Steuerwesen und anderen staatsbürgerlichen Pflichten auseinandersetzt (Schöllgen 1946). Nach dieser Analyse bemisst sich die Zahlungsbereitschaft der Bürger nach der mit dem Strafmaß multiplizierten Wahrscheinlichkeit, bei Betrug erwischt zu werden. Steuerhinterziehung ist ein allgemeines moralisches und rechtliches Problem, das beispielsweise in den moraltheologischen Lehrbüchern immer wieder reflektiert wird (z. B. R. Wagner: Die sittlichen Grundsätze der Steuerpflicht, Regensburg 1908; O. v. Nell-Breuning: Sittliche Grundsätze zu Steuerrecht und Steuermoral, Rothenburg 1954; B. Haering: Das Gesetz Christi, 1959, S. 1264ff). Auch die Pastoralkonstitution „Gaudium et spes“ geht darauf ein: „Viele scheuen sich nicht, durch Betrug und Schliche sich gerechten Steuern oder anderen der Gesellschaft geschuldeten Leistungen zu entziehen.“ (Nr. 30).

Heute hat das Phänomen der **Steuergestaltung in einem Graubereich zwischen Legalität und Betrug** aufgrund der Komplexität und inhärenten Widersprüchlichkeit des Systems jedoch neue Dimensionen angenommen. Steuerhinterziehung kann heute weder durch tugendethische Appelle, noch durch drakonische Strafen noch durch eine Verharmlosung als „Kavaliersdelikt“ angemessen beantwortet werden. Der staatliche Ankauf von CDs mit Steuerdaten Schweizer Banken, um die Arithmetik des bürgerlichen Vorteilskalküls zugunsten der öffentlichen Kassen zu verschieben, ist auf Dauer keine ethisch tragbare Lösung. Die Ausbreitung der Grenzmoral ruft nach einer tiefer gehenden Reflexion und Reform hinsichtlich des Verhältnisses von Staat und Bürger im Steuerbereich. Der grundlegende Ansatz von Paul Kirchhof, der sich wohltuend sowohl von moralisierend-tugendethischen wie von rein fachjuristisch-positivistischen Ansätzen

unterscheidet, weist hier aus sozialem ethischer Sicht den einzig möglichen und weiterführenden Weg.

Dennoch fällt das moralische Pathos, mit dem Paul Kirchhof auf eine sittliche Erneuerung durch veränderte Gesetze und Rahmenordnungen hofft, auf. Das Steuerrecht soll „wieder zu einer Quelle allgemeinen Rechtsbewusstseins“ werden, damit „der ehrbare Bürger, der redliche Kaufmann“ auch im Steuerrecht „wieder verlässlich wissen, was sich gehört“ (Kirchhof 2011, 37). Diese Hoffnung auf eine radikale sittliche Erneuerung durch verändertes Recht erinnert an den **Ordoliberalismus**, der vorwiegend von protestantischen Ökonomen (Röpke, Dietze, Rüstow u. a.) auf Veranlassung Dietrich Bonhoeffers in den 1940er Jahren in Freiburg entworfen wurde (Manow 2008). Ihr Leitziel war es, durch die Rahmenordnung der Sozialen Marktwirtschaft, die zugleich auf Freiheit und Verantwortung setzt, zur moralischen Erneuerung der Gesellschaft beizutragen. Insbesondere die demokratietheoretischen Passagen bei Paul Kirchhof können dazu veranlassen, seinen Entwurf als eine moderne, steuerrechtliche Variante des Ordoliberalismus zu verorten.

Ähnlich wie die **EKD-Studie zur Steuergerechtigkeit**, die 2009 unter dem Titel „Transparenz und Gerechtigkeit“ publiziert wurde (EKD 2009), versteht Kirchhof die Steuermoral als einen Kernbereich der bürgerlichen Tugenden. Die Botschaft der EKD-Studie unterscheidet sich jedoch markant von derjenigen Kirchhofs: Wir haben in näherer Zukunft nicht mit einer Steuersenkung zu rechnen. Vorrang haben (1) die Senkung der Staatsschulden, (2) die Aufgaben der sozialen Integration, (3) staatliche Investition für strukturelle Anpassungen. Zu Recht hat sich der Fokus der öffentlichen Sorge in den letzten Jahren auf die Frage nach der Stabilität der Staatsfinanzen und nach der Integration der weniger wohlhabenden Bürger verschoben. Deshalb ist es aus dieser Perspektive nicht zeitgemäß, wenn Paul Kirchhof Steuersenkung verspricht und in seinem Vortrag immer wieder hervorhebt.

Auf dem Weg zum hehren Ziel einer Hebung der Steuermoral setzt Paul Kirchhof vor allem auf das Prinzip der **Einfachheit**: Entscheidend ist, dass der Dschungel von Ausnahmetatbeständen drastisch reduziert bzw. abgeschafft wird. Den von Kirchhof genannten Gründen kann man aus wissenschaftstheoretischer und sozialem ethischer Sicht weitere hinzufügen: (1) Einfachheit ist ein Kriterium für wissenschaftliche Klarheit und Transparenz. Sie hält ein System und Theoriegebäude entwicklungsfähig. (2) Klare und einfache Regeln ermöglichen Verfahrensgerechtigkeit und erhöhen damit deutlich die Möglichkeit, den formalen Ansprüchen der Legalgerechtigkeit zu entsprechen.

Man muss dem Steuerrecht allerdings zugute halten, dass es vor allem deshalb so kompliziert ist, weil es die **Lebenswirklichkeit der Menschen abzubilden** und der individuellen Besonderheit der Interessen, Lebenslagen und Lebensstile gerecht zu werden versucht (vgl. Wiemeyer 2004, 249, mit Berufung auf den Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung). Ein überdehntes Streben nach Einfachheit birgt die Gefahr, dass man alles über einen Leisten schlägt und Ungleiches gleich behandelt, was ungerecht wäre. Als ethisches Kriterium ist Einfachheit kein Selbstzweck, sondern ein Mittel für Verständlichkeit und Klarheit. Es führt von daher zu Verwirrung, wenn Paul Kirchhof (wie eben zu Beginn seines Vortrags) in der Architektur seiner Argumentation Verstehbarkeit, sprachliche Gestaltung, Einfachheit

und Verlässlichkeit auf die gleiche Stufe stellt wie Gleichheit und Freiheit, obwohl die ersten Aspekte eher formale Gesichtspunkte sind, während die zuletzt genannten inhaltliche Basiskriterien des Gerechten darstellen. Inhaltlich sind alle Aspekte plausibel, aber sie geben in der von Kirchhof zusammengestellten Reihung keine Systematik der Gerechtigkeit und verdecken das Fehlen wichtiger Aspekte.

Einfachheit im Steuerrecht ist vor allem eine Frage des Abbaus von Ausnahmetatbeständen und Subventionen. Aus einem Forschungsprojekt zur Gerechtigkeit im internationalen Agrarhandel – einem Paradebeispiel für extrem hohe, in der Lenkungswirkung oft kontraproduktive **Subventionen** – weiß ich, wie schwer der Schritt vom theoretischen Konsens über die Streichwürdigkeit von Subventionen zur tatsächlichen Durchsetzung ist: Häufig haben wir es mit gewachsenen Strukturen zu tun, die man aus Gründen der Sozialverträglichkeit und gesellschaftlichen Stabilität nur mühsam, Schritt für Schritt abbauen kann. Schon der Begriff der Subventionen wird sehr heterogen verwendet (Bär u.a. 2011, 7). Das Ziel der Vereinfachung sowie der Refinanzierung von Steuersenkung durch Subventionsabbau halte ich für ehrenwert, aber nicht – wie beabsichtigt – in allen Bereichen auf einen Schlag für realisierbar. Damit steht aber zugleich das Versprechen der Refinanzierung von Steuersenkungen auf wackligen Füßen.

### 3. Verteilungsgerechtigkeit und Steuerprogression

Der sozialethisch und wohl auch politisch entscheidende Diskussionspunkt zur von Paul Kirchhof vorgeschlagenen Reform ist die Frage der **Steuerprogression**. Sie ist Ausdruck der Verteilungsgerechtigkeit, die eine besondere Verantwortung für die Schwachen fordert – und zwar nicht nur nach christlichem Maßstab, sondern auch als Konsequenz des Sozialstaatsprinzips unserer Verfassung (Art. 20 Abs. 1; Art. 28 Abs. 1 GG) sowie des Modells der Sozialen Marktwirtschaft (Vogt 2010).

In der teils sehr emotional geführten Diskussion um Verteilungsgerechtigkeit und Steuerprogression ist zunächst – entgegen mancher Polemik – festzuhalten, dass das BStGB die Progression nicht abschafft. „Das BStGB hält an einer Entlastung der Anfangseinkommen durch Progression fest, verlegt diese jedoch in die Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer.“ (Kirchhof 2011, 14) Das Prinzip der Progression wird jedoch deutlich eingeschränkt: Nur unterhalb eines Einkommens von 20.000 € steigt der Steuersatz an (vermittels der im unteren Bereich reduzierten Bemessungsgrundlage). Paul **Kirchhof versteckt den Systembruch** hinter der Rhetorik von „Kontinuität“ und „bewährten Prinzipien des deutschen Steuerrechts“, die „gewahrt“ werden (Kirchhof 2011, 7). Die Vermeidung des Namens „flat tax“, unter dem sich viele eine Einheitssteuer ohne jede Progression vorstellen, kann ich angesichts des Ausnutzens unsachgemäßer Assoziationen in der politischen Debatte gut nachvollziehen (zur differenzierten Reflexion um den Begriff „flat tax“ vgl. Suttman 2007). Schon in dem Prinzip, dass man nicht gleiche Beträge, sondern prozentual gleiche Anteile steuerlich veranschlagt und diese nach unten hin sozial abfedert, steckt eine erhebliche Differenzierung.

Dennoch ist diese aus meiner Sicht nicht hinreichend. Es gibt mindestens acht gewichtige Argumente, die **für ein starkes Progressionsprinzip, wie es in Deutschland seit über hundert Jahren in Geltung ist** (eingeführt von Johannes von Miquel kurz nach Bismarcks Entlassung), sprechen:

- (1) Nach dem Krieg gab es bis Mitte der 1970er Jahre in Deutschland einen Spitzensteuersatz von 53%. Damals verdiente ein Vorstandsmitglied eines Unternehmens etwa das 15- bis 20fache eines einfachen Angestellten, heute ist es oft das Zweihundertfache. Angesichts der zunehmenden **Schere zwischen Arm und Reich** gibt es keinen Anlass, das Progressionsprinzip ausgerechnet heute abzuschwächen.
- (2) Die Schwächung der Steuerprogression ist verteilungspolitisch kontraproduktiv und **verstärkt den „Mittelstandsbauch“** des gegenwärtigen Steuersystems. Gerade bei den mittleren Einkommen würde die Steuerlast unverhältnismäßig stark ansteigen.
- (3) Ein **progressiver Tarif ist Ausdruck der vertikalen Steuergerechtigkeit**. Nach Ansicht von Steuerrechtlern wie Klaus Tipke ist jede Abweichung des Tarifverlaufs von einem linear-progressiven Tarif eine Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG. Kirchhofs Aussage, dass das Ziel des sozialen Ausgleichs nur „die Entlastung der Anfangseinkommen, kaum aber eine Progression als Grundprinzip für alle Einkommen“ (Kirchhof 2011, 15) rechtfertige, halte ich für anzweifelbar, weil die Progression keineswegs das Recht, sich zu unterscheiden, bestreitet.
- (4) Je mehr jemand verdient, desto größer ist der Anteil seines Einkommens, das er zum Sparen verwenden kann. Deshalb ist die Steuerprogression nicht nur eine Frage der Zumutbarkeitsgrenze am unteren Rand, sondern eine der **progressiv steigenden Disponibilität des Einkommens** entsprechende Regelung, die für das gesamte Einkommensspektrum in Geltung zu bringen ist.
- (5) Praktikabilität und **Sicherheit des Staatshaushaltes**: Wenn alle den gleichen Steuersatz bezahlen, ist es sehr **schwer, diesen zu erhöhen**, falls die Finanzen für den Staat nicht reichen, weil für die Menschen am unteren Einkommensrand vermutlich Höherbelastungen kaum zumutbar sein werden.
- (6) Um die Schlupflöcher zu stopfen, reicht der politische Wille der Parlamentarier, dazu braucht man nicht den „Lockvogel der flat tax“ (Eppler).
- (7) Ob die **Vereinfachung gelingt, hängt weniger mit dem Tarifverlauf als mit der gesetzlichen Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage zusammen**. Die Einführung einer Einheitssteuer hat beispielsweise in der Slowakei zu einer Vereinfachung der Steuererklärungen geführt, in Russland hingegen nicht. Ein Progressionsmodell mit fließenden Übergängen ist entgegen mancher Ansicht kein Komplexitätsproblem, sondern kann in der faktischen Umsetzung durch die Finanzverwaltung mit Computerprogrammen ganz einfach gelöst werden.
- (8) In den jungen Marktwirtschaften **Osteuropas** ist die Einheitssteuer auf dem Vormarsch. Zu beachten ist jedoch, dass der Gewinn an Transparenz und Steuerehrlichkeit viele Gründe hat und keinesfalls einfach als Folge der Abschaffung oder Milderung des Progressionsprinzips zu verstehen ist; zugleich ist ein massives Defizit an sozialem Ausgleich in diesen Ländern zu beobachten, das man durch eine stärkere Progression vergleichsweise einfach mildern könnte.

Meine Überlegungen zur Verteilungsgerechtigkeit lassen sich in folgender Grundsatzfrage bündeln: Darf der Staat die Steuer als Instrument des **sozialen Ausgleichs** nutzen oder nicht? Angesichts der zunehmenden Kluft zwischen Gewinnern

und Verlierern der Gesellschaft sehe ich keinen Anlass dem Staat das seit über hundert Jahren bewährte Instrument der Steuerprogression aus der Hand schlagen bzw. nur auf den Bereich der untersten Einkommensklasse zu begrenzen. Zu beachten ist in dieser Debatte auch, dass es im Heidelberger StGB eine ganze Reihe von weiteren Elementen gibt, die die soziale Komponente schwächen, z. B. die Abschaffung der Unternehmenssteuer oder großzügige Regelungen im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer.

Der zentrale ethische (vielleicht nicht juristische) Bezugspunkt für die Diskussion des Steuersystems ist das **Gemeinwohl**. Eine unverzichtbare Facette hiervon ist der Aspekt der Verteilungsgerechtigkeit und damit des sozialen Ausgleichs. Er ist grundlegend für die Legitimität staatlichen Handelns – und damit auch für die Gestaltung des Steuersystems. Aus sozialetischer Perspektive bestreite ich die Richtigkeit der Aussage von Paul Kirchhof (im ersten Teil seines Vortrags und immer wieder an anderen Orten als Axiom seines Ansatzes), dass es „völlig verkehrt“ sei, der Steuer eine Aufgabe der „Umverteilung“ zuzuschreiben. Schon der Begriff „Umverteilung“ ist eine einseitige Verkürzung als ginge es nur um eine nachträgliche Intervention. Das gesamte Institutionen- und Rechtsgefüge des Staates ist jedoch eine große „Verteilungsagentur“, von der das Steuerrecht ein Teil ist. Sachgemäß sollte man das Präfix „um“ deshalb weglassen. Insofern die Steuer auf das Gemeinwohl bezogen ist und zu dieser auch das Element der Solidarität gehört, ist der soziale Ausgleich ein unverzichtbarer Bestandteil der Steuergerechtigkeit (vgl. dazu auch Giacomo Corneo: „Die Einkommensverteilung korrigieren“, in: Amos international 2/2010, 38-45). Über die Marginalisierung des Progressionsprinzips wird der verteilungspolitische Aspekt des Steuerrechts geschwächt.

Ich halte diese Schwächung des sozialen Aspektes nicht nur für ethisch defizitär und politisch unklug, sondern auch konzeptionell für unnötig. Man kann die Grundanliegen und Baugesetze des Kirchhofschen Vorschlags einer radikalen Steuerreform teilen – was ich ausdrücklich und mit Nachdruck tue – ohne das Prinzip der Steuerprogression dermaßen zu beschneiden. Dies im einzelnen zu entfalten, überschreitet meine Kompetenz; dennoch möchte ich kurz andeuten, in welche Richtung ich mir eine Stärkung der sozialen Komponenten innerhalb der von Kirchhof entworfenen Systematik vorstelle: Wenn man die Progression in die Bemessungsgrundlage verschieben will, warum dann nicht **mehr Stufen einführen**? Man könnte z.B. den Steuersatz mit einem Drittel (also 33% statt 25%) veranschlagen und die Bemessungsgrundlage in sechs Stufen von 40% bei einem Einkommen bis 15.000 €/Jahr auf 100% ab einem Einkommen von 200.000 €/Jahr steigern. Die genaue Abstufung der Bemessungsgrundlagen könnte man daran anpassen, wie es gelingt, durch Subventionsabbau und Streichung von Ausnahmetatbeständen Steuergelder einzusparen. Das ist mein Vorschlag für eine gerechtigkeitskompatible Modifikation des Steuermodells von Paul Kirchhof.

#### **4. Tauschgerechtigkeit: Steuergerechtigkeit im Kontext der Schuldenkrise**

Die **größte Schiefelage des Steuersystems** liegt m. E. in der ungleich geringeren Besteuerung von Kapital/Vermögen im Vergleich zu Arbeit/Einkommen. Das hat zur Folge, dass die Besitzenden überproportional gute Chancen haben, reicher zu werden.

Wer sich dagegen nur durch Arbeit seinen Lebensunterhalt verdienen muss, hat es ungleich schwerer. Kirchhof benennt zwar dieses Problem: „Eine Umsatzsteuer, die die Börse und Finanzumsätze ausnimmt, benachteiligt die Finanzschwachen.“ (Kirchhof 2011, 4). Er entfaltet es aber im BStGB nicht näher, so dass der Zusammenhang zu den durchaus dramatischen Umbrüchen und Schief lagen im Finanzsektor recht blass bleibt.

Die hohen staatlichen Transferzahlungen und Garantien für die „systemrelevanten“ Banken werden aus Steuermitteln bezahlt und damit dem Kollektiv und den künftigen Generationen aufgebürdet, während die Gewinne jahrzehntelang privatisiert wurden und immer noch werden. Das ist in hohem Maß eine Umverteilung von unten nach oben. Der Staat handelte und handelt jedoch unter Zugzwang, da die gesamte Wirtschaft vom Geldkreislauf abhängig ist wie der Körper vom Blutkreislauf (so bereits 1931 die Sozialenzyklika „Quadragesimo anno“, Nr. 105f). Auch die Aufrechterhaltung der wirtschaftlichen Interaktions- und Wettbewerbsfähigkeit ist ein Grundelement der Gerechtigkeit (Tauschgerechtigkeit). Für das **Dilemma** gibt es bisher keine Lösung. Politik muss den anonymen Mächten des Finanzmarktes die Stirn bieten und gerät doch zugleich mit den Rettungsaktionen in eine tiefe Abhängigkeit von den Banken und Finanzmärkten. Die weitgehenden Garantien, die das Parlament beschlossen hat, gehen über den von der deutschen Verfassung gedeckten Bereich hinaus. Sie entziehen möglicherweise auch dem Staat die Legitimitätsgrundlage der Steuerpolitik. Denn diese beruht darauf, dass das durch Steuern eingenommene Geld – im Rahmen einer der Politik wie allen anderen Bereichen auch zuzuerkennenden Fehlertoleranz – für das Gemeinwohl verwendet wird (so bereits Haering 1959, 1264ff).

Es gibt in den Finanzmärkten eine **Besteuerungslücke**. Indem Börsen dazu genutzt werden, mit dem Aufstieg und Niedergang von Unternehmen und Staaten zu spekulieren, gerät das Verhältnis zwischen Wirtschaft und Politik aus dem Gleichgewicht. Nach aktuellen Schätzungen würde die Besteuerung von einem Promille des Börsenumsatzes 15 Milliarden Euro einbringen. Durch Transaktionssteuern könnte zugleich mehr Stabilität und Umverteilung ermöglicht werden. Diese müsste u. a. zugunsten der Entwicklungsländer international genutzt werden (ein Konzept hierfür hat die Initiative „Global Marshallplan“ ausgearbeitet). Da die Not dort teilweise, z. B. durch den Klimawandel bzw. Energieverbrauch, mit unserem Reichtum zusammenhängt, wäre das gerechtigkeits theoretisch gut begründet. Das Konzept der Transaktionssteuer ist im Entwurf des BStGB nicht enthalten. Das ist m. E. eine Lücke.

An anderem Ort hat Kirchhof allerdings sehr deutlich die fundamentalen Zukunfts- und Gerechtigkeitsprobleme des drohenden Staatsbankrotts deutlich gemacht (z. B. Kirchhof 2011b). Warum werden nicht auch Kapitaleinkünfte progressiv besteuert? Das braucht allerdings internationale Absprachen. Die internationale Ächtung von Steueroasen ist ein dringendes Erfordernis der Steuergerechtigkeit (weed 2005). Wenn von der Finanztransaktionssteuer eine Lenkungswirkung ausgehen und Ausweichmöglichkeiten verhindert werden sollen, müssen die EU- und die OECD-Länder kooperieren. Die positive Resonanz – nicht nur von Seiten der Bundeskanzlerin und des Bundesfinanzministers, sondern auch international – auf die kirchlich mitgeprägte Kampagne „Steuern gegen Armut“ könnte eine Chance hierfür sein.

## 5. Durchsetzungschancen: Der Gegenwartsauftrag intellektueller Träume

„Gerechtigkeit im Steuerrecht – Gegenwartsauftrag oder intellektueller Traum?“ ist ein attraktiver Tagungstitel, jedoch weder ethisch noch rechtlich eine echte Frage. Es liegt auf der Hand, dass gegenwärtig strukturelle Erhebungsmängel im Steuerrecht an vielen Punkten zu dessen Unvereinbarkeit mit dem Gleichheitsgrundsatz sowie mit den Ansprüchen von Freiheit und sozialer Gerechtigkeit führen. Daraus ergibt sich „eine gesetzgeberische Pflicht zur Normsanierung“ (Kirchhof 2011, 6). Dieser kommt auch aus sozialetischer Sicht hohe Aktualität und Dringlichkeit zu. Gerechtigkeit im Steuerrecht ist damit ein **ethischer und verfassungsrechtlicher Auftrag**, dessen normative Geltung nicht von der Frage abhängt, welche Chancen man der Umsetzung einräumt. Man kann die Pflicht, sich für Gerechtigkeit einzusetzen, grundsätzlich nicht nach einer Kalkulation der Erfolgsaussichten bemessen.

Die Politik braucht Menschen wie Paul Kirchhof mit einem intellektuellen Traum, einer Idee und Vision von Gerechtigkeit. Es wäre eine Bankrotterklärung der Politik, wenn sie den Mut zu normativen Leitideen, Utopien und über den Tag hinausgehendem intellektuellem Gestaltungsanspruch verlöre und sich nur auf pragmatisches Alltagsmanagement begrenzen würde. Die Finanzkrise und das Steuerrecht zeigen exemplarisch in welche Dilemmata eine Politik dann gerät. Ich halte Paul Kirchhofs intellektuellen Traum von einem transparenten, einfachen und gerechten Steuerrecht nicht für naiv, sondern für einen „**Realismus höherer Ordnung**“, einen Realismus der nicht deshalb Wirkung entfaltet, weil der gerade opportun ist, sondern weil er sachlich wie normativ unausweichliche Realitäten benennt. Oft ist der sogenannte Realismus nicht mehr als der resignative Verlust des Glaubens an die Möglichkeit einer gerechten und freien Gesellschaft. Dieses Streben bleibt freilich stets gewagt und von vielen Gegenkräften umringt. Mit Ben Gurion lässt sich der Resignation entgegenhalten: „Wer nicht an Wunder glaubt, ist kein Realist“.

Bei all dem bleibt jedoch selbstverständlich die Frage nach den Durchsetzungschancen des Herkuleischen Vorhabens einer solch radikalen Steuerreform eine durchaus ethisch relevante Fragestellung. Allerdings könnten Politikwissenschaftler, Ökonomen oder Soziologen hier Kompetenteres sagen, als ausgerechnet ein Vertreter theologischer Ethik, dem von Hause aus der Verdacht des mangelnden Realismus noch viel stärker entgegenschlägt als einem ehemaligen Verfassungsrichter.

Wozu ich etwas sagen kann ist die Frage der **Unterstützung der Kirchhofschen Vorschläge von katholischer Seite**. Diese ist im Prozess einer „vorpolitischen“, jedoch fachlich übergreifenden und gesellschaftlich in allen Schichten verankerten Debatte sicherlich nicht unwichtig. Entscheidend für die Akzeptanz ist hier die Vermittlung mit sozialpolitischen Anliegen unter gleichzeitiger Berücksichtigung der Interessen von Unternehmen bzw. Unternehmerverbänden.

In der **wissenschaftlichen Debatte Christlicher Sozialethik** um Steuergerechtigkeit gibt es in vielen Fragen der Begründung, Transparenz und Vereinfachung sowie der Steuergerechtigkeit für Familien wesentliche Übereinstimmungen mit dem Ansatz von Paul Kirchhof (vgl. z. B. die Internationale Zeitschrift für christliche Sozialethik Amosinternational 2/2010, die dem Thema „Steuern erklären“ gewidmet ist). Markante

Unterschiede sind das ausdrückliche Plädoyer für eine Korrektur der Einkommensverteilung durch Steuern (ebd. 38-45) sowie die Beschäftigung mit Steuerpsychologie und Steuerwettbewerb (ebd. 23-33; Wiemeyer 2004, 253f; weed 2005). Die Analyse widriger Handlungsbedingungen, die möglicherweise Kompromisse, Umwege und Abweichungen von dem Ideal nötig machen, ist ein eigenes Forschungsfeld, das wesentlich dazu beitragen kann, die Durchsetzungschancen des Kirchhofschen Konzeptes näher zu klären.

Von **kirchenrechtlicher Seite** her scheint es – soweit meine begrenzten Informationen hier reichen – breite Unterstützung zu geben, wenngleich diese kaum öffentlich publik gemacht wird, da man fürchtet, dass Änderungen im Steuerrecht derzeit leicht zuungunsten der Kirchen ausfallen könnten. Aus taktischen Gründen hält man hier lieber still. Insofern die Kirchensteuer an “allen Irrungen und Wirrungen zumindest der Einkommenssteuer“ teilhat (Wiemeyer 2004, 244), ist sie ethisch verpflichtet, sich für mehr Steuergerechtigkeit einzusetzen.

Der **KKV** (Katholiken in Kirche und Verwaltung) hat sich als einziger Verband explizit mit Kirchhofs Vorschlag befasst. Unter dem Titel „Nur die große Reform bringt Steuergerechtigkeit“ (Pressemeldung vom 24.6. 2010) wird Paul Kirchhofs Konzept als „ein großartiger Gedanke“ charakterisiert. Von Seiten der **KAB** (Katholische Arbeitnehmerbewegung) gibt es in wesentlichen Aspekten explizit Gegenpositionen zum Konzept von Paul Kirchhof: Die KAB fordert mehr Umverteilung über das Steuersystem („Manifest für Steuergerechtigkeit“ vom März 2008). Die KAB-Bundesvorsitzende Birgit Zenker beruft sich auf die „Sozialpflichtigkeit des Eigentums im Sinne eines ausgleichenden Steuer und Leistungstransfersystems.“ Sozialpolitische Anliegen stehen bei vielen Initiativen und Diskussionen der katholischen Verbände im Vordergrund.

Von der **Bischofskonferenz** gibt es keine Stellungnahme zur Steuergerechtigkeit bzw. zum Steuerkonzept von Paul Kirchhof, jedoch hat ihre Kommission für gesellschaftliche und soziale Fragen in verschiedenen Papieren das Thema gestreift, woraus man zusammenfassend eine weitgehende Unterstützung für Kirchhof ableiten kann, vielleicht sogar die Chance und den Auftrag an kirchliche Gremien oder an das Katholische Büro in Berlin, sich hier vernehmbar und fördernd in den Dialog einzuschalten.

Bei all dem ist jedoch stets zu beachten, dass die katholische **Kirche kein Lobbyverein** ist. Wichtiger als wahltaktische Unterstützung ist die Frage, wie weit der Entwurf von Paul Kirchhof in der christlichen Ethik wurzelt und mit ihr kompatibel ist. Meine knappen Andeutungen zur Geschichte theologischer Ethik haben – so hoffe ich – einige Spuren substantieller Anknüpfungen, die sich für sozialetische Forschung anbieten, aufgezeigt, seien es theologische und tugendethische Aspekte des Ordoliberalismus oder der abwägende Realitätssinn katholischer Kasuistik. Insgesamt steht für mich außer Frage, dass Paul Kirchhof zentrale Anliegen christlicher Ethik in aktuelle Gestaltungsaufgaben von Politik und Recht übersetzt. Sein Konzept verdient jede Unterstützung von theologischer und kirchlicher Seite, wobei diese in einigen Aspekten auch die Form konstruktiver Kritik haben kann und muss.

**Ausgewählte Literatur**

- Amos international. Zeitschrift für Christliche Sozialethik 2/2010 (Steuern erklären).
- Anton, S./Brehe, M./Petersen, H.-G. (2002): Das Konzept der Einfachsteuer im empirischen Test, . Universität Potsdam 2002.
- Bär, Holger et. al. (2011): Abbau umweltschädlicher Subventionen, Bonn.
- EKD (2009): Transparenz und Gerechtigkeit. Aufgaben und Grenzen des Staates bei der Besteuerung (EKD-Texte 106), Hannover 2009.
- Haering, Bernhard (1954): Das Gesetz Christi, Freiburg, 1959, S. 1264ff
- Kirchhof, Paul (2011): Bundessteuergesetzbuch. Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, Heidelberg.
- Kirchhof, Paul (2011b): Jeder Schuldschein sei zerrissen, in: FAZ v. 8.10.2011, S. 33.
- Manow, Philip (2008): Religion und Sozialstaat. Die konfessionellen Grundlagen europäischer Wohlfahrtsregime, Frankfurt/New York.
- Nell-Breuning, Oswald. v. (1954): Sittliche Grundsätze zu Steuerrecht und Steuermoral, Rothenburg .
- Schöllgen, Werner (1946): Grenzmoral, soziale Krise und neuer Aufbau, Düsseldorf.
- Suttman, C. (2007): Die Flat Tax – Bemessungsgrundlage und Tarif im Rahmen einer „flachen“ Einkommenssteuer: Effizienz, Gerechtigkeit und rechtliche Bewertung, Berlin.
- Tipke, Klaus. (2007): Das Nettoprinzip – Angriff und Abwehr, dargestellt am Beispiel des Werktorprinzips, in: BB 28/29 (62. Jg.), 1525-1533.
- Vogt, Markus (2010): Soziale Interaktion und Gerechtigkeit, in: Handbuch der Wirtschaftsethik, hrsg. von W. Korff u.a., Gütersloh 2. Aufl. 2010, Bd. I, 284-309.
- Wagner, R. (1908): Die sittlichen Grundsätze der Steuerpflicht, Regensburg.
- weed [World Economy, Ecology & Development] u.a. (2005). Globalisierung und Steuergerechtigkeit, Berlin.
- Wiemeyer, Joachim (2004): Sozialethische Impulse für eine Steuerreform, in: Stimmen der Zeit 4/2004, 244-256.