

## Gerechtfertigte Besteuerung von Vermögen und Erbschaften? Leitbilder für eine Steuerpolitik angesichts sozialer Ungleichheiten

Wird nach dem Verhältnis von Vermögensungleichheit und Steuerpolitik gefragt, dann rücken besonders zwei Steuerarten in den Fokus der Aufmerksamkeit und beide sind vom Bundesverfassungsgericht verhandelt worden, nämlich die ausgesetzte Vermögenssteuer (Urteil 1995) und die derzeit verhandelte Erbschaftssteuer (Urteile 1995a, 2006, 2014). Es wird zu prüfen sein, welche Rolle die Steuerpolitik als Ursache von Vermögensungleichheit und als Instrument zu deren Minderung tatsächlich einnimmt und welche sie einnehmen könnte. Dabei scheint es mir zwar nicht sinnvoll, sich allein auf Vermögens- und Erbschaftsteuer zu fixieren, weil vor allem das Einkommen zur Vermögensbildung führt und insofern nur eine Gesamtbetrachtung der für soziale Ungleichheiten relevanten Aspekte innerhalb der Steuer- und Abgabenpolitik weiterführend ist. Innerhalb dieses Themen-

heftes möchte ich mich jedoch auf die Vermögens- und Erbschaftsungleichheiten beschränken und verweise ergänzend auf Ausführungen an anderer Stelle zur Gesamtbelastung an Steuern und zu Reformvorschlägen bei der Besteuerung von Einkommen (Fisch 2016).

Im *ersten Kapitel* stelle ich die Ungleichverteilung von Vermögen und Erbschaften dar.

Im *zweiten Kapitel* werden angesichts der vorgestellten Ungleichheiten vier Leitbilder für ein gerechtfertigtes Steuersystem entworfen, um sozialetische und steuerrechtliche Orientierungen in Form von neun Kriterien abzuleiten.

Im *dritten Kapitel* werden diese Orientierungen in die gesellschaftlich relevanten und aktuellen Diskurse zu Reformen bei Vermögens- und Erbschaftssteuern eingebracht. Daraus werden Desiderate

---

**Andreas Fisch**, geb. 1971 in München, Dr. theol., Studium der Katholischen Theologie und Volkswirtschaftslehre für das „Diplom in Christlichen Sozialwissenschaften“ in Münster, seit 2007 Referent für Wirtschaftsethik und Kirchliche Dienstgeber/innen an der Kommende Dortmund, Sozialinstitut des Erzbistums Paderborn.

Neuere Veröffentlichungen: Zu den arbeitsmarktbezogenen Ursachen der Spaltung in Arm und Reich. Chancengleichheit im Bildungssektor als Antwort?, in: ETHICA. Wissenschaft und Verantwortung 1/2016. Ein Wahlrecht nur für viele? Argumente gegen den Ausschluss von Minderjährigen sowie von bestimmten Behinderten, Kranken und Strafgefangenen, in: Fischer u.a. (Hg.): Demokratie und Partizipation im 21. Jahrhundert, (2016). Die Spaltung in Arm und Reich - mitverursacht durch private Entscheidungen? Zu einigen Lösungsansätzen zwischen Wahlfreiheit und Bedarfsorientierung, in: Amosinternational 2/2015.

**GND:** 174042434

---

**DOI:** [10.18156/eug-1-2016-art-6](https://doi.org/10.18156/eug-1-2016-art-6)

für steuerpolitische Reformanliegen gewonnen und konkretisiert.

⇒ 1 Die bestehende Ungleichheit beim Vermögen und seine Vererbung

⇒ 1.1 Darstellung der Vermögensverhältnisse

Vermögen umfasst Immobilien, Unternehmen(santeile), Finanzvermögen und Wertgegenstände. Schulden und Verbindlichkeiten werden abgezogen. In der nachfolgenden Tabelle 1 fasse ich folgende Studien zur Vermögensungleichheit zusammen: eine Studie des SOEP (Grabka/Westermeier 2014) für 2012 unter Hinnahme, dass exorbitant wohlhabende Familien mit den üblichen statistischen Methoden schwer zugänglich und darum unterrepräsentiert sind.<sup>1</sup> Daneben stelle ich zwei weitere Studien für die Jahre 2011 (Bach/Thiemann 2016) und 2012 (Westermeier/Grabka 2015), die diese schwer zugänglichen und geschützten Daten mittels (unsicherer) Zuschätzungen<sup>2</sup> ergänzen.

	2012 (ohne Zuschätzungen)	2011 (mit Zuschätzungen)	2012 (mit Zuschätzungen)
Untersten 7 %	mehr Schulden als Besitz	keine Angabe (k.A.)	k.A.
Untersten 28 %	0 %	k.A.	k.A.
Untersten 70 %	9 %	k.A.	k.A.
Obersten 10 %	60 % (217.000)	63 %	63 - 74 %
Oberste 1 % (400.000 Haushalte)	25 % (817.000)	32 %	20 - 33 %
Oberste 0,1 %	keine Angabe	16 %	14 - 16 %
Geschätztes Gesamtnettovermögen der Privathaushalte	6.278 Mrd. €	8.600 Mrd. €	7.742 bis 10.000 Mrd. €

Tabelle 1: Verteilung des Nettovermögens nach drei unterschiedlichen Studien; Anteil am Gesamtnettovermögen pro Individuum (Minimum des absoluten Werts in €)

(1) Sehr wohlhabende Personen sind bei Befragungen nicht aussagefreudig und bei Ämtern unterliegen ihre Daten dem Datenschutz, weil ihre wenigen Fälle kaum anonymisiert vermittelt werden können. Bessere Daten sind etwa in Spanien verfügbar.

(2) Durch den Datensatz Private Haushalte und ihre Finanzen (PHF) der Nationalbanken aller Euroländer, diverse Reichenstatistiken und andere Quellen.

Ergibt sich im Zeitablauf nun eine steigende Ungleichheit? 2012 war Deutschland im Euroraum Spitzenreiter bei der Vermögensungleichheit (Grabka/Westermeier 2014). Für die Interpretation der Ungleichheitswerte der betrachteten Jahre ist jedoch eine Studie (Frick/Grabka 2010) für das Jahr 2007 aufschlussreich. In dieser Studie wurden erstmalig die Rentenanwartschaften und das Alterssicherungsvermögen mit einbezogen. Systematisch macht dies Sinn, weil Selbstständige vor allem durch eigenes (Betriebs)Vermögen und Immobilien die eigene Alterssicherung betreiben, während Angestellte und Arbeitnehmer dies durch die Gesetzliche Altersversicherung leisten und Beamten Pensionen zustehen. Daher ist es folgerichtig, diese Ansprüche als Vermögen einzubeziehen, auch wenn sie nur „fiktive Vermögenswerte“ darstellen, die sich nicht aktuell konsumieren oder veräußern lassen. Werden diese breit gestreuten Werte in die Berechnung einbezogen, so sinkt der Gini-Koeffizient, also die gemessene Ungleichheit im Jahr 2007 von 0,80 (Gini/obere Grenze; bei 1 besäße eine Person alles, bei 0 wäre alles gleich verteilt), um ca. 20 % auf den immer noch hohen Wert von 0,64.<sup>3</sup>

Betrachtet man die Vermögensungleichheiten von 2002 bis 2012, so sind diese nicht signifikant gestiegen, die Top-Vermögen nahezu konstant geblieben: Der Gini/obere Grenze beträgt 0,77 (2002), 0,80 (2007) und 0,79 (2012) (Grabka/Westermeier 2014, 159). Leider bezieht das *Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung* (DIW) in den zitierten Studien das Alterssicherungsvermögen nicht mehr ein. Entsprechend wären bei dem vom DIW berechneten Gini für 2002/2007/2012 geschätzte 20 % abzuziehen.

Die Konstanz der Vermögensungleichheit hängt wahrscheinlich auch mit realisierten und Buchverlusten, aber vor allem mit Vorabübertragungen als Schenkungen an jüngere Generationen und Vermögensübertragungen an Stiftungen zusammen (Grabka/Westermeier 2015, 731). Der hohe Anteil an Schenkungen (ebd. 735) lässt sich mit einer strategischen (und im jetzigen Steuersystem legalen) Steuervermeidung erklären, die Freibeträge alle 10 Jahre voll auszunutzen. Somit kann spekuliert werden, dass die Ungleichheit deshalb nicht gestiegen ist, weil das Vermögen durch Schenkung und Erbschaften auf mehrere Familienmitglieder, also unterschiedliche Haushalte innerhalb von Großfamilien, verteilt und auf Stiftungen übertragen worden ist.

(3) Zum Vergleich: Beim Haushaltseinkommen liegt der Gini-Koeffizient deutlich geringer bei 0,49 (2012; Goebel u.a. 2015), 0,50 (2013; Krause 2015) und 0,52 (2014; Bach u.a. 2016, 71).

Maßgebliche Faktoren beim Vermögensaufbau sind ein hohes Einkommen und regelmäßiges Sparen, auch in Form von Tilgungen, ferner Wertsteigerungen, Erbschaften und Schenkungen (Grabka/Westermeier 2015, 727). Begünstigt wird der Vermögensaufbau durch die Entwicklung der Immobilienpreise, die quantitativ die wichtigste Vermögenskomponente bei privatem Vermögen in Deutschland ausmachen, und die Kapitalakkumulation mit ihrer Eigendynamik. 4 % aller Personen besitzen Betriebsvermögen, das knapp 10 % des gesamten Nettovermögens ausmacht. Am wenigsten Vermögen besitzen Alleinerziehende mit zwei oder mehr Kindern. Mit einem höheren Nettoeinkommen ist in der Regel auch das Vermögen höher (Grabka/Westermeier 2014, 158; 161-162). Ein Vermögen der privaten Haushalte über 500.000 € geht zu 33 % auf Erbschaften und Schenkungen zurück. Erbschaften tragen also erheblich zur Vermögensbildung bei, sind aber *keine dominierende* Ursache für Vermögensbildung in dieser Höhe. Der Anteil des geerbten Vermögens am Reichtum des obersten 1 % beträgt dagegen etwa 80 %. Erbschaften und Schenkungen sind damit für diese Gruppe *dominierend* bei der Vermögensbildung (Bönke u.a. 2015, 32-35). Entscheidend ist dabei die Art und die Summe von Erbschaften bzw. Schenkungen. Sie sind zum Aufbau sehr hoher Vermögen wesentlich und fördern die Vermögensbildung auch deshalb, weil mit Produktivvermögen und mit Kapital für die Selbständigkeit das Potenzial vererbt wird, sich als Unternehmer oder Selbständiger Zugang zu den Erwerbsformen zu verschaffen, die die größte Wahrscheinlichkeit haben, große Vermögen mit mindestens 1,2 Millionen € („fragiler Reichtum“) zu erwirtschaften. Größerer Reichtum entsteht zur Hälfte durch das Zusammenwirken von Erwerbstätigkeit und Erbschaften. Andere (fundierte) Einkommensquellen ergänzen die Erwerbseinkünfte durch Mieteinnahmen, Zinserträge, Gewinnbeteiligungen usw. und verstärken die Vermögensbildung. „Ohne den Vorsprung, den eine Erbschaft gewährt, ist demnach selbst für Unternehmer stabiler Reichtum nicht leichter erreichbar als für andere“ (Böwing-Schmalenbrock 2012, 204). Entscheidend ist die Erbschaftsart. Die Chancen auf höhere Reichtumsgrade erhöhen vor allem geerbtes Produktivvermögen als „geerbte Selbständigkeit“ und erhaltene Erbschaften in der Summe von über einer Million € (Böwing-Schmalenbrock 2012, 63-98, 161-204).

#### ⇒ 1.2 Erbschaften und wer welche erhält

Entsprechend der Vermögensverteilung verteilen sich auch die Erbschaften. Sie sind in Deutschland gekennzeichnet durch hohe Freibe-

träge, eine besonders niedrige Progression der Erbschaftssteuer bei direkten Familienangehörigen und ein Einsetzen der höchsten Progressionsstufe bei Erbschaften in Höhe von 26 Millionen €. Die Freibeträge gelten je Erblasser oder Schenkendem und werden alle 10 Jahre erneuert, so dass bei Schenkungen, ausreichend vorhandenes Vermögen bei Großeltern und Eltern vorausgesetzt, alle 10 Jahre 1,6 Millionen € (= 2x 400.000 € + 4x 200.000 €) steuerfrei geschenkt werden dürfen. Bei zwei Kindern summiert sich eine solche Summe bis zum 31. Lebensjahr auf steuerfrei übertragene 12,8 Millionen €.

Schätzungen gehen von 200 bis 300 zu vergebenden Milliarden € aus, die in den nächsten Jahren jährlich vererbt werden, davon etwa 30 bis 40 Milliarden € in Form von Unternehmensübertragungen. Dabei ist die Verteilung der Erbschaften und Schenkungen in einer Simulation für die Jahre 2011-2020 stark konzentriert, wie Tabelle 2 verdeutlicht (zusammengefasst nach Bach/Thiemann 2016, 67):

Wert der Erbschaften und Schenkungen (E&S)	Anteil der Fallzahl aller E&S	Anteil am Gesamtvolumen aller E&S	Anmerkungen
unter 50.000 €	56,38 %	9,39 %	92,66 % der Fälle bei 48,18 % des Volumens
50.000 - 200.000 €	36,28 %	38,79 %	
200.000 - 300.000 €	3,72 %	10,01 %	7,36 % der Fälle bei 51,82 % des Volumens
300.000 - 500.000 €	2,14 %	8,67 %	
500.000 - 20 Mio. €	1,49 %	25,06 %	
über 20 Mio. €	0,01 %	8,08 %	

Tabelle 2: Anteil an Fällen und am Gesamtvolumen im Verhältnis zum Wert von Erbschaften und Schenkungen

Hohe Erbschaften über 300.000 € sind auf die obersten 3,5 % konzentriert, die 42 % des gesamten Erbschafts- und Schenkungsvermögens erhalten. Die Unternehmensübertragungen sind noch stärker konzentriert, weil die sehr großen Vermögen vor allem aus Unternehmen und Unternehmensbeteiligungen bestehen: Das reichste 1 % erhält gut 50 % der Unternehmensübertragungen. Schenkungen dürften bei den Wohlhabenden einen deutlich höheren Anteil ausmachen. Untersucht man, welches Alter Erben haben, so zeigt sich, dass fast 50 % der Erbschaften für Erben im Alter von 45 bis 64 Jahren anfallen. Bei den 21-35 Jährigen erben etwa 22 %, diese jüngere Generation erhält darum öfter Schenkungen (Bach/Thiemann 2016).

Wert der Erwerbe (vor Abzügen, Erstfestsetzungen)	2012 - Effektive Steuerbelastung (vor Abzügen)	2013 - Effektive Steuerbelastung (vor Abzügen)	Abzüge an Erwerben (2012 / 2013)
unter 5.000 €	7,5 %	7,1 %	16 % / 38 %
5.000 - 10.000 €	5,1 %	5,0 %	8 % / 10 %
10.000 - 50.000 €	7,6 %	7,4 %	6 % / 6 %
50.000 - 100.000 €	13,0 %	13,0 %	8 % / 8 %
100.000 - 200.000 €	14,7 %	14,5 %	10 % / 11 %
200.000 - 300.000 €	11,7 %	11,9 %	14 % / 15 %
300.000 - 500.000 €	7,7 %	8,0 %	18 % / 19 %
500.000 - 2,5 Mio. €	8,5 %	8,1 %	32 % / 36 %
2,5 Mio. - 5 Mill. €	9,4 %	7,8 %	48 % / 58 %
5 Mio. - 10 Mill. €	7,5 %	6,7 %	63 % / 69 %
10 Mio. - 20 Mill. €	5,9 %	4,3 %	75 % / 83 %
über 20 Mio. €	1,5 %	2,9 %	96 % / 91 %
Insgesamt	6,7 %	6,7 %	71 % / 55 %

Tabelle 3: Steuerpflichtige Erwerbe (= Erbschaften, Schenkungen), effektive Steuerbelastung, Abzüge (2012/2013)

Tabelle 3 (zusammengefasst nach Bach 2015, 117) verdeutlicht beim Vererben und Schenken, dass im mittleren Bereich von 50.000 bis 300.000 € die prozentual höchste Steuerbelastung anfällt. Die geringste Belastung erfahren die Bezieher der geringsten und der höchsten Erwerbe. Dies ist bei geringen Erbschaften mit Freibeträgen, bei den höchsten Erbschaften mit vorab erfolgten Abzügen, also Steuerbefreiungen für Betriebsvermögen, zu erklären. Steuerprivilegien für Firmenübertragungen sind 2008 eingeführt und seit 2009 ausgeweitet worden. Dabei steigt der in der vierten Spalte ausgewiesene steuerfreie Anteil bei Erbschaften/Schenkungen über 300.000 € stark an: Ab einem Erbschaftswert von 5 Millionen steuerfrei zu 50 % und ab 20 Millionen € steuerfrei zu über 90 %.<sup>4</sup>

Nach der Einkommensgröße erhalten von den obersten vier Dezilen immerhin etwa 50 % überhaupt Erbschaften, bei den untersten beiden Dezilen nur etwa 25 %. Wenn Immobilien vererbt werden, dann in der Regel auch Geld (Braun 2015, 7-8). Einkommensstarke Haushalte erben die höheren Vermögen zu dem selbst erarbeiteten Vermögen hinzu. Da sie ohnehin schon sehr viel besitzen, relativiert sich damit jedoch die Bedeutung der Erbschaften für die oberen Haushalte und offenbart nebenbei Mittel zur Begleichung etwaiger Erbschaftssteuern. Vermögen aus dem eigenen Einkommen und zusätzlich aus Erb-

(4) Von 2009 bis 2013 wurden Unternehmen im Wert von 278 Milliarden € vererbt, davon 105 Milliarden € steuerfrei, davon 90 Milliarden € als Schenkungen; die Steuerausfälle belaufen sich auf 25 bis 30 Milliarden € (Bach 2015, 111-116).

schaften zu bilden, bleibt unteren Einkommensklassen zunehmend verwehrt, die bei der Vermögensbildung doppelt benachteiligt sind, da sie zu wenig Einkommen zum Sparen erzielen und keine nennenswerten Erbschaften erhalten (Westermeier u.a. 2016).

### ⇒ 1.3 Verstärkung, Verstetigung oder Verminderung von Ungleichheit?

Die umfassenden Ausnahmeregelungen für große Vermögen machen diese in ihrer Verteilungswirkung faktisch regressiv, das heißt der Steueranteil sinkt mit höheren Erbschaften (Westermeier u.a. 2016, 385, 387). Für die Untersuchung der Wirkungen auf die soziale Ungleichheit in Deutschland ist jedoch eine kontraintuitive Wirkung von Erbschaften von Interesse, die sich vor allem mathematisch-statistischer Erfassungsmethoden verdankt. Erbschaften *vermindern* trotz der oben diagnostizierten Empfängergruppen die *relative* soziale Ungleichheit, weil selbst kleine Erbschaften für einkommensarme Familien einen - relativ betrachtet - bedeutenden Vermögenszuwachs ausmachen. Gleichwohl steigt aber die *absolute* Vermögensungleichheit. Dies lässt sich schematisch veranschaulichen: Erbt jemand mit einem Besitz von 10 Millionen € noch 5 weitere Millionen € hinzu, jemand mit einem Besitz von 100.000 € 90.000 € dazu und jemand mit keinem nennenswerten Vermögen 5.000 €, so verringert sich die statistisch gemessene *relative* Ungleichheit, obwohl die reicheren Familien *absolut* erheblich mehr erhalten (Kohli u.a. 2006). Das *gebildete und vererbte* Vermögen kann folglich - betrachtet nach den steuerpolitischen Rahmenbedingungen - unvermindert wachsen und besonders bei den obersten 10 % ohne signifikante Verluste an nächste Generationen weitergegeben werden. So lässt sich konstatieren, dass im jetzigen Steuersystem vorhandene Vermögen geschont werden und sich weiter konzentrieren können.

### ⇒ 2 Kriterien für ein gerechtfertigtes Steuersystem

Bei der Besteuerung findet ein pragmatischer Ansatz Anwendung: Besteuert werden feste Einkommen stärker als Kapital und Zinserträge, eher die breite Masse („Mittelstandsbauch“; „kalte Progression“) statt organisierte Lobbygruppen, eher kleine und mittelständische Unternehmen denn große Konzerne, eher Hausbesitzer, die ihren Grund und Boden nicht ins Ausland bringen und die Steuern auf ihre Mieter überwälzen können, als Besitzer anderer Vermögensarten, die sich leichter in sog. „Steueroasen“ und Container voll mit Kunst- und

Wertgegenständen verlagern lassen. Auch wenn ein aufmerksamer politischer Beobachter eine Steuerpolitik konstatieren muss, die vor allem pragmatisch ausgerichtet ist, lohnt es sich, grundsätzliche Überlegungen zu einem gerechtfertigten Steuersystem anzustellen. Es scheint mir eine vernachlässigte Aufgabe unserer Gesellschaft, für sich Leitbilder und Orientierungen zu entwerfen, in welche Richtung Reformen in der Steuerpolitik gehen sollen.

Ethische Orientierungen müssen innerhalb eines Referenzrahmens geeignete Kriterien ausfindig machen. Überwiegend befassen diese sich mit Fragen der Einkommensteuer, weil diese Steuerart traditionell und länderübergreifend einen beachtlichen Teil des Steueraufkommens ausmacht, haben aber schon immer auch die Besteuerung von Vermögen, Erbschaften und Umsatzsteuern reflektiert. Neben der allgemeinen Staatsaufgabe möchte ich drei wesentliche Prinzipien für ein gerechtfertigtes Steuersystem (Leistungsfähigkeitsprinzip, Sozialstaatsprinzip, demokratische Gleichheit) und einige weitere Orientierungen gerechtfertigter Besteuerung (freiheitsschonend, verdienstgerecht, ohne ungerechtfertigte Privilegien) analysieren. Dabei wird der renommierte Steuerrechtler Klaus Tipke eine wichtige, wenn auch nicht unhinterfragte Referenz sein und liberale Positionen deshalb als Bezugsgröße einbezogen, weil die größten Widerstände sich aus dieser Philosophie speisen. In der Auseinandersetzung mit freiheitlichen Vorstellungen will ich hinterfragen, welchen angemessenen Platz Freiheit und Verdienstgerechtigkeit einnehmen können.

## ⇒ 2.1 Die Aufgaben eines demokratischen Rechtsstaats und seine Finanzierung

Bürger und Bürgerinnen gestalten über den Staat ihre gemeinsamen Belange. Der Staat hat dabei den Auftrag, für das Gemeinwohl zu sorgen, ist den Menschenrechten und den Prinzipien der Demokratie verpflichtet. Auf diese Weise trägt er zum gesellschaftlichen Zusammenhalt bei, bewahrt die Gleichwertigkeit der Lebensverhältnisse in den Bundesländern, sichert soziale Teilhabe und politische Beteiligung ab. Für die Erfüllung dieser Aufgaben benötigt der Staat finanzielle Mittel. In einer Marktwirtschaft kann er diese nicht selber erwirtschaften und ist daher über Steuern auf Beiträge der Bürger und Bürgerinnen angewiesen. Diese tragen die von ihnen mitbestimmte Politik durch gezahlte Steuern auch finanziell.

Steuern berühren jedoch das Recht auf Eigentum in der eigenen Verfügungsgewalt. Das Recht auf Eigentum bezieht seine Legitimität *erstens* als Abwehrrecht, das *formale Freiheit* realisiert, um vor willkürli-

cher Enteignung zu schützen. *Zweitens* rechtfertigt sich das Recht auf Privateigentum und an Produktivmitteln durch seine vorausgesetzte Funktion, eine effizientere und damit verantwortlichere Nutzung von Eigentum zu ermöglichen. Neben diesen gängigen Deutungen des Rechts auf Eigentum als Recht, das an Gütern zu behalten, was man sich redlich angeeignet hat, bezieht das Recht auf Eigentum seine Legitimität *drittens* daraus, dass es *konkrete Freiheit* durch soziale Anspruchsrechte zugänglich macht (vgl. Spieß 2004). Eigentum ist in gewissem Umfang Voraussetzung zur Entfaltung der je eigenen Freiheit und nötig, um reale Freiheiten mit einem tatsächlich verwirklichtbaren Zugang zu Grundfreiheiten (Sen 2012) leben zu können, etwa eine gewisse wirtschaftliche Unabhängigkeit als Grundlage für politische Beteiligung. Können diese Mittel nicht aus eigener Kraft erwirtschaftet werden, so sind diese als Voraussetzung konkret gelebter Freiheit zur Verfügung zu stellen.

Steuern haben in diesem Zusammenhang eine ambivalente Funktion: Einerseits greifen sie in die Vermögensverhältnisse - verstanden als Vermögenszugang, Vermögensverwendung und ruhendem Vermögen - der Bürger/innen ein, indem sie deren Vermögen ihrer uneingeschränkten Verfügungsgewalt entziehen. Andererseits finanziert der Staat über Steuern soziale und andere Leistungen und gesellschaftliche Rahmenbedingungen, die die freiheitliche Entfaltung überhaupt erst im ausreichenden Maße möglich machen, etwa indem gravierende Notlagen vermieden und die „gewisse wirtschaftliche Unabhängigkeit“ gewährt wird, indem öffentliche Güter wie Sicherheit und Infrastruktur durch den Staat effizienter und verantwortungsvoller *für alle* bereitgestellt und geschützt werden als es rein private Initiativen könnten. Die Beachtung der Freiheit seiner Bürger/innen führt dazu, dass ein Staat trotz dieser sinnvollen Aufgaben für das Gemeinwohl *nicht willkürlich, nicht ungerechtfertigt* in die persönlichen Freiheiten seiner Staatsbürger/innen, auch nicht über sein Steuersystem eingreifen darf. Daraus folgt:

*(A) Der Staat muss das für ihn und seine Aufgaben Notwendige an Steuern erheben, die Höhe der notwendigen Staatsausgaben ist abhängig von seinen Aufgaben als Sozialstaat und kann nur im Hinblick auf das Gemeinwohl bestimmt werden. Die Höhe der Steuern soll jedoch um der Freiheit seiner Bürger/innen willen auf das Notwendige beschränkt bleiben.*

## ⇒ 2.2 Gleiche Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Das Grundgesetz hält den Grundsatz „Eigentum verpflichtet. Sein Gebrauch soll zugleich dem Wohle der Allgemeinheit dienen“ in Artikel Art. 14(2) fest und ist über den allgemeinen Gleichheitssatz (GG Art. 3) als Leistungsfähigkeitsprinzip bei der Besteuerung eingegangen.

## ⇒ 2.2.1 Das Leistungsfähigkeitsprinzip

Die Gleichheit der Besteuerung konkretisiert sich in der gleichen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als qualitativ gleiche Verantwortung gegenüber dem Staatswesen bei quantitativ unterschiedlichen Voraussetzungen, Beiträge abführen zu können (Tipke 2000, 469-498). Darüber rechtfertigt sich traditionell, bei einer höheren individuellen ökonomischen Leistungsfähigkeit, höhere Beiträge zur Finanzierung staatlicher Aufgaben einzuziehen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip richtet sich nach dem erzielten Ergebnis beim Vermögenszugang, der Vermögensverwendung und (abweichend von Tipkes Ansatz) dem ruhenden Vermögen.

Neben diese grundlegende, etwa von Tipke herausragend vertretene steuerrechtlichen Position, möchte ich einige, auch traditionelle, jedoch mit neuen Begründungen versehene Ansätze einbringen, auch weil das abstrakte Prinzip der Leistungsfähigkeit in seiner grundlegenden Begründung durch unterschiedliche Zugangsweisen anschaulicher und letztlich einsichtiger wird.

## ⇒ 2.2.2 Zusätzliche Begründungen des Leistungsfähigkeitsprinzips

*Gewinn aus staatlichen Rahmenbedingungen:* Ein höherer Gewinn aus den gesellschaftlichen Gegebenheiten verpflichtet auch zu höheren Rückflüssen an eben diese Gesellschaft, die mit ihren Rahmenbedingungen diesen Erfolg möglich gemacht hat. Internationale Vergleiche legen nahe, dass ein entscheidender Faktor für den eigenen Wohlstand im internationalen Vergleich vor allem darin liegt, in einem bestimmten Land geboren zu werden. In einer Untersuchung von Milanovic (2012, 12-13; Milanovic 2016) gehören in einer Skala, die die Weltbevölkerung nach Einkommensklassen ordnet, selbst die Ärmsten in den Industrieländern noch zum oberen Viertel in der Reihung der Weltbevölkerung. Insofern tragen im weltweiten Vergleich der Zufall der Geburt und die damit verbundene Staatszugehörigkeit er-

heblich mehr zum späteren Einkommen und Lebensstandard bei als das persönlich zurechenbare Verdienst eines Einzelnen. Wie stünde es um den erreichten Wohlstand und den persönlichen Erfolg bei gleicher genetischer Ausstattung, aber in Ausbildung, Infrastruktur, Rahmenbedingungen für das Wirtschaften usw. gehemmt durch den alleinigen Umstand in einem zerfallenen Staat wie Somalia oder einem Bürgerkriegsland wie Syrien geboren worden zu sein? Zwar sind diese Kategorien zu grob, um das eigene Verdienst innerhalb des jeweiligen Landes differenziert zu messen, denn immerhin gibt es auch innerhalb eines Landes große Unterschiede im erzielten Erfolg und im weltweiten Vergleich sind Unterschiede im oberen Viertel riesig. Doch wird durch diesen Referenzrahmen deutlich, dass die nationale Sozialverstrickung ein maßgeblicher Faktor für das Ausgangsniveau des erreichbaren Wohlstands ist.<sup>5</sup>

*Schutz des Vermögens durch den Staat:* Die Bedeutung der gesellschaftlichen Rahmenbedingungen umfasst auch Absicherung und Erhalt des Vermögens. Alle polizeilichen Schutzmaßnahmen vor Raub und Diebstahl schützen den Vermögensbestand ebenso wie eine Sozialpolitik, die präventiv kriminelle Lebenswege vermeiden hilft. Alle politischen Maßnahmen zur Erhaltung des sozialen Zusammenhalts und des Friedens in der Europäischen Union und weltweit sichern den Bestand fundamental ab. Wer einmal Kriegsflüchtlinge befragt hat, deren Firma und deren Haus zerbombt oder von Rebellen oder Putschisten besetzt worden ist, erhält eine Ahnung, wie schnell sicher geglaubte Vermögenswerte komplett enteignet oder zerstört werden können. Vermögenswerte verdanken sich in ihrer Gewinnung und ihrem Bestand folglich auch gesellschaftlichen Rahmenbedingungen, die nicht minder kostspielig zu realisieren sind. Es macht daher Sinn, einen Anteil als den gesellschaftlichen Rahmenbedingungen geschuldet zu deuten und nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu besteuern.<sup>6</sup>

(5) Mit Tipke hat diese Argumentation, die in einer Variation auch Paul Kirchhof vertritt, ausgedient, weil es nicht um die genaue oder typisierte Aufrechnung des „Wert[s] der das Einkommen mitproduzierenden Staatsleistung“ (Tipke 2003, 616) ginge. Dem lässt sich mit den ihm unbekanntem Untersuchungen von Milanovic entgegenhalten, dass nicht die im Einzelnen „mitproduzierende Staatsleistung“, sondern die fundamentale Bedeutung des Heimatlandes das Argument liefert.

(6) Allerdings zeigen empirische Studien (Liebig; Mau 2005), dass Vorstellung eines als gerecht empfundenen Steuersystems sich nicht aus den bereit gestellten Leistungen speist. Das wirft die Frage auf, ob diese Zusammenhänge unzureichend bekannt gemacht worden sind oder durch Skandale staatlicher Steuerverschwendung (Stichworte: Berliner Flughafen und Hamburger Elbphilharmonie) verunklart werden oder vorteilhafte gesellschaftliche

*Einkommen als nicht nur individuelles Verdienst:* Bei aller Wertschätzung des Verdienstgedankens spiegelt die Höhe des Lohns und von Bonuszahlungen oft das Ergebnis von Verhandlungsmacht und Status (von Gewerkschaften, Managern,...) wider denn einem individuell zuordenbaren Verdienst. Einkommen sind auch beeinflusst durch „Start- und Chancenungleichheiten, durch wirtschaftliche Übermachtposition, durch Zufälligkeiten der jeweiligen Marktsituation, durch Spekulationismus, ja auch durch Skrupellosigkeit und Übervorteilung“ (Tipke 2000, 415; vgl. auch Gosepath 2004, 381-397). Mit den vorgebrachten Argumenten lässt sich rechtfertigen, moderat in diese primäre Verteilung einzugreifen, denn faktisch erzielte Einkünfte spiegeln nicht in Gänze das eigene Verdienst, sondern zusätzlich eine ganze Reihe an unverfügbaren Faktoren wider. Dieser Anteil am Einkommen lässt sich zumindest nicht durch den Bezug auf das Verdienst schützen. Inwieweit Verdienstgerechtigkeit auf der anderen Seite der Besteuerung auch Grenzen setzt, wird in Kapitel 2.5.2 ausgeführt.

### ⇒ 2.2.3 Zur Bestimmung der Gesamtheit der Leistungsfähigkeit

Einer alten, sozialetischen Einsicht von Oswald von Nell-Breuning (1954) folgend, gibt es keine alleinige vorzugswürdige Steuerart, sondern die Gesamtheit der Steuern muss Bezugsrahmen sein, um die Gerechtigkeit im Steuersystem zu beurteilen, auch wenn es selbstverständlich bereichsspezifische Gerechtigkeitskriterien gibt.

Dagegen hat das Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil 1995 die Gleichmäßigkeit *bereichsspezifisch* untersucht (1995, C.II.a). Bezieht man die Leistungsfähigkeit auf die gesamte steuerliche Belastung, dann ist es ein grobes Versäumnis, wenn nicht die Verhältnismäßigkeit der Gesamtverteilung der Steuerlast, also auch zwischen Vermögenden/Leistungsfähigen und weniger Vermögenden/weniger Leistungsfähigen, in die Beurteilung einfließt. Die politische Entscheidung, die Vermögenssteuer auslaufen zu lassen, hat dazu geführt, die bereichsspezifische Ungerechtigkeit bei der Besteuerung von Vermögenden, nämlich die Bevorteilung von Vermögenden mit Grundstücken gegenüber solchen mit anderen Vermögenswerten, abzuschaf-

Zustände allzu schnell selbstverständlich werden. Ein diese Aspekte ignorierendes Verständnis spiegelt sich beim sogenannten „Steuerzahlergedenktag“ des *Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.* wider, der die vorher bezahlten Steuern und Sozialabgaben als an den Staat abgeführt inszeniert, ohne die empfangenen und bereit gestellten Leistungen zu berücksichtigen und wertzuschätzen.

fen.<sup>7</sup> Zugleich wurde dadurch die Verteilung der Finanzierungslasten für das Gemeinwesen von einer Gruppe besonders Leistungsfähiger, nämlich Vermögender, zu Ungunsten von weniger Leistungsfähiger ohne Vermögen hin verlagert, denn mit geringeren Steuereinnahmen müssen zwangsläufig andere Steuereinnahmequellen aufgetan oder weniger Leistungen finanziert werden. Die Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlung mit einer kategorialen bereichsspezifischen Betrachtungsweise überzeugt nicht. Doch welche Sachverhalte bestimmen die Leistungsfähigkeit von Individuen und Haushalten? Und ist es überhaupt legitim ruhendes Vermögen zu besteuern?

Systematisch bieten sich drei Besteuerungsphasen an (BVerfG 1995, Böckenförde 1995):

(a) beim Vermögenszugang über den Erwerb, Zinsen, Erbschaften usw. besteuert durch Einkommenssteuer, Abgeltungssteuer, Kapitalertragssteuer, Erbschaftssteuer usw.

(b) bei der Verwendung des Vermögens besteuert durch Umsatz-, Verkehrs- und weitere Steuern

(c) und beim Ruhen des Vermögens als gespeichertes Einkommen durch die frühere Vermögenssteuer und die noch gültige Grundsteuer.<sup>8</sup>

Eine Doppelbesteuerung von bereits versteuertem Einkommen ist weder die Vermögenssteuer noch die Erbschaftssteuer. Dies wäre nur der Fall bei einer zweifachen Besteuerung *durch eine gleichartige Steuer* der oben aufgeführten drei Besteuerungsphasen. Dürfte jedes eingenommene Geld nach einem eng gefassten Verständnis von Doppelbesteuerung nur einmal besteuert werden, dann wäre bereits die Umsatzsteuer (seit 1967 gleichbedeutend mit der Mehrwertsteuer) eine Doppelbesteuerung, denn bezahlt wird mit bereits versteuertem Geld. Wer jegliche Doppelbesteuerung durch *unterschiedliche Steuerarten* vermeiden will, muss die eine Steuerart benennen, die für das gesamte Steueraufkommen sorgen soll. Es ist wohl stimmig, das Arrangement unterschiedlicher Steuerarten als Teil eines Gesamtsteuersystems aufzufassen, das sein Aufkommen auf unterschiedliche Steuerarten verteilt. Der systematische Unterschied zwischen Er-

(7) Die Vermögenssteuer ist Ende 1996 durch Unterbleiben einer Reaktion der Politik auf das Bundesverfassungsgerichtsurteil 1995 schlichtweg ausgelaufen. Hintergrund war das jahrzehntelange Versäumnis der unterschiedlichen Regierungskonstellationen von 1964 bis 1996 (und bis heute) ein Gesetz zu erlassen, das Grundbesitz nah am marktnahen Verkehrswert bewertet, um eine gleichmäßige Besteuerung aller Vermögensarten zu ermöglichen.

(8) Im Artikel 106(2) des Grundgesetzes ist die Vermögenssteuer ausdrücklich erwähnt („Das Aufkommen der folgenden Steuern steht den Ländern zu: 1. die Vermögensteuer, ...“).

werbs- und Umsatzsteuern zu Vermögenssteuern ist lediglich, dass die beiden ersteren dynamisch im Wechsel des Geldes von einer Person zu einer anderen Person anfallen, während die Vermögenssteuer auf ruhendes Vermögen zugreift. Grundsätzlich sind alle drei Vermögensphasen Ausdrucksweisen von Leistungsfähigkeit, so dass diese in ihrer Gesamtheit zu berücksichtigen sind. Dabei ist Grundbesitz gleichermaßen Vermögen und die Grundsteuer genauso zu behandeln wie die Vermögenssteuer.

Selbst Tipke, dessen Steuersystem die Leistungsfähigkeit an laufenden Einkünften und tolerierend bei der weltweit üblichen Umsatzsteuer festmacht, und somit die Besteuerung von ruhendem Vermögen als nicht gerechtfertigt ansieht (Tipke 2003, 914-952),<sup>9</sup> bewertet besonders große Privatvermögen, die „auch bei größtem Fleiß niemals erarbeitet worden sein können“, unter Berufung auf das Sozialstaatsprinzip (Kapitel 2.3) anders und zwar als mit einer Sondersteuer belastbar (Tipke 2000a, 24).

#### ⇒ 2.2.4 Die besondere Leistungsfähigkeit von fundierten Einkommen und ruhendem Vermögen

Die Fundustheorie mit langer Tradition im Steuerrecht, vom Gesetzgeber allerdings nie aufgegriffen, fand ihren Niederschlag 1974 in der Feststellung, dass der Bestand des Vermögens eine „steuerlich relevante Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen darstellt“ (Böckenförde 1995, II.3). Fundierte Einkommen sind solche, die Einkommen generieren, ohne eigene Arbeit abzufordern.

Zieht man die liberale Prämisse eines gesellschaftlichen Leitbilds einer Leistungsgesellschaft heran, dann sollte das Steuersystem so ausgestaltet sein, dass sich Investitionen in die eigene Ausbildung, Fleiß, Einsatz und Risikobereitschaft und die Übernahme von Verantwortung für ein Unternehmen und seine Mitarbeitenden spürbar lohnen. Aus dieser Prämisse wäre - idealtypisch und damit ganz konträr zu der pragmatischen gegenwärtigen Besteuerung! - verdienstlose

(9) Nur dort zu besteuern, „wo es noch etwas zu holen gibt“ wäre Willkür und aus Tipkes Verständnis der Leistungsfähigkeit nicht prinzipientreu abgeleitet. Ein Gegenbeispiel von Tipke, dass durch eine Vermögenssteuer derjenige im Vorteil sei, der sein Geld ausgibt statt es für eine teure, spätere Ausgabe aufzuwenden, lässt sich widerlegen: Zum einen unterliegen auch erstandene Vermögenswerte der Vermögenssteuer, zum anderen sind durch die hohen Freibeträge landläufige Ansparungen für teure Käufe geschützt, denn ab einer bestimmten Preishöhe wird selten „bar und auf einen Schlag“ bezahlt, sondern über einen Kredit oder Ratenzahlung.

bzw. unverdiente, sogenannte fundierte Einkommen wie Erbschaften, Schenkungen und Kapitalerträge und Erträge ruhenden Vermögens höher zu besteuern. Nach dem Menschenbild, selber auch im Rahmen seiner Möglichkeiten zu seinem Lebensunterhalt beizutragen, stünde es jedem, der von seinen fundierten Einkünften nicht das Leben führen kann, das ihm/ihr vorschwebt, offen, sich durch eigener Hände Arbeit und eigene Ideen mehr zu verdienen, um persönliche Lebenspläne zu verwirklichen. Diese Option haben arbeitende Menschen, die von ihrem Lohn nicht sich und ihre Familie ernähren können, schlichtweg deshalb nicht, weil sie ihre Zeit maximal einer Vollzeitbeschäftigung mit einigen Hinzuverdiensten widmen können. Sie könnten - zynisch formuliert! - nur auf einen Lottogewinn hoffen, den andere durch ihre Geburt in eine Familie mit Vermögen bereits gewonnen haben.

Böwing-Schmalenbrock (2012, 23-46) differenziert extremen Reichtum nach seiner Funktion, potenziell unabhängig von Erwerbsarbeit zu machen, und legt damit - ohne ihre Überlegungen in diesen Kontext zu stellen - eine moderne Variante der Fundustheorie auf, ausgehend von der Höhe des Vermögens. Sie differenziert in ihrem Reichtumskonzept:

(a) *Wohlstand* steht für einen hohen Lebensstandard, der aber gleichwohl auf die Einkünfte aus der Erwerbstätigkeit angewiesen bleibt (bei einem monatlichen Nettoeinkommen von 4.500 €),

(b) *fragiler Reichtum* sichert diesen Lebensstandard allein durch Einkünfte aus den Vermögensbeständen ab (Haushaltsgesamtvermögen mindestens 1,2 Millionen €), allerdings werden diese Einkünfte vollständig konsumiert und würden bei einem Vermögenseinbruch zur Notwendigkeit von Arbeitseinkommen führen.

(c) Bei *stabilem Reichtum* reichen die Einkünfte aus, um sowohl den hohen Lebensstandard zu halten als auch noch zusätzlich den Vermögensstamm auszubauen (mindestens 2,4 Millionen €).

Verknüpft man dieses Reichtumskonzept mit der Einsicht, dass stabiler Reichtum nur durch das Zusammenspiel mit anderen und zwar fundierten Einkunftsarten wie Kapitalerträge, Erbschaften, Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung usw. entsteht, so wird ersichtlich, dass nach dem Reichtumskonzept von Böwing-Schmalenbrock sehr große Vermögen eine besondere Leistungsfähigkeit begründen, denn sehr großes ruhendes Vermögen generiert eigenständig Einnahmen (Zinsen, Gewinne, Mieteinnahmen usw.), eine Funktion, die ansonsten nur der menschlichen Arbeit zukommt.

Ansätze zur Schonung der Wohlhabenden (zum Beispiel: „Sie zahlen einen absolut hohen Betrag“ oder „Sie sind die Leistungsträger der

Gesellschaft“) überzeugen vor dem Maßstab einer Besteuerung nach Leistungsfähigkeit gerade nicht, weil eine progressive Besteuerung und nicht der absolute Beitrag relevant sind und weil ‚Leistungsträger‘ mit ihrem Vermögen gerade um ihrer Leistungsfähigkeit willen stärker besteuert werden dürfen.

Die gemeinwohlschädlichen Nachteile einer zu hohen Besteuerung von Arbeitseinkünften (Demotivation zur Arbeit) existieren bei der Besteuerung von Privatvermögen, Erbschaften und Kapital nicht. Mit einer Verlagerung der Besteuerung vom Faktor Arbeit und Unternehmen zu Kapital und Erbschaften würde gesellschaftlich der sehr wünschenswerte Anreiz gesetzt, dass sich die Initiative zu Arbeit und Unternehmertum im Vergleich zu Erben und Anlegen von Kapital steuerlich lohnt. Die Grenzen „fragilen“ und „stabilen Reichtums“ können hier zusätzliche Eckwerte liefern, um progressiv gestuft zu besteuern.

#### ⇒ 2.2.5 Die Umgehung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch die Bemessungsgrundlage, Abzüge und Freibeträge

Auf eine häufige Praxis der ungerechtfertigten Privilegierung und Umgehung des Leistungsfähigkeitsprinzips weist Tipke hin. Die sachgerecht berücksichtigte Leistungsfähigkeit drücke sich in erster Linie nicht im Tarif aus, sondern in der Bemessungsgrundlage. Die Bemessungsgrundlage, die durch Befreiungen geschmälert wird, muss zuerst sachlich bestimmt werden, bevor der Tarif bzw. Steuersatz darauf aufsetzt (Tipke 2003, 747-754). Der Vorrang der Bemessungsgrundlage gegenüber Forderungen nach einem stärker progressiven Tarifverlauf begründet sich damit, dass jeder Tarif, der nicht auf einer sachgerechten und gleichen Bemessungsgrundlage aufruht, Verzerrungen und Bevorteilungen nach sich zieht. „Die vielen den Gleichheitssatz strapazierenden, ungerechtfertigten Steuervergünstigungen machen zwar den progressiven Tarif zur Farce, sie höhlen die Tarifwahrheit aus. Das richtige Mittel dagegen ist aber nicht die Einführung eines proportionalen Tarifs, sondern die Aufhebung der ungerechtfertigten Vergünstigungen“ (Tipke 2000, 416).

Wie sehr dies nicht nur auf die Bemessungsgrundlage beim Einkommen, sondern auch auf Erbschaften zutrifft, verdeutlicht Tabelle 3 (Kapitel 1.2). Das dies auch für ruhendes Vermögen zutrifft, das bezeugen die seit 1964 politisch verschleppte Bestimmung der Immobilienwerte, der Versuch, mit dem sogenannten „Halbteilungsgrundsatz“ ausdrücklich ruhendes Vermögen zu privilegieren (Kapital 3.1.1), und politische Diskussionen, ruhendes Vermögen gänzlich von der Besteuerung auszuschließen.

⇒ 2.2.6 Kurzfassung der Ergebnisse: „Starke Schultern sollen den höheren Anteil an der Staatsfinanzierung tragen“

*(B1) Die Steuerhöhe soll nach der Leistungsfähigkeit bemessen werden. Alle Einkunftsarten und Vermögensphasen (Vermögenszugang, Vermögensverwendung, ruhendes Vermögen) eines Haushalts bestimmen zusammen die umfängliche Leistungsfähigkeit.*

*(B2) Sehr hohe ruhende Vermögen stellen eine besondere Leistungsfähigkeit dar. Die Einkommensarten Kapitalerträge und Erbschaften zeichnen sich als fundierte Einkommen prinzipiell dafür aus, im Vergleich zum Erwerbseinkommen höher besteuert zu werden, weil sie die Option zur Arbeitsaufnahme belassen.*

*(B3) Vom Leistungsfähigkeitsprinzip wird abgewichen, wenn nicht zu rechtfertigende Steuervergünstigungen in die Bemessungsgrundlage integriert werden, also schon vor der Besteuerung die Höhe des zu versteuernden Vermögens(zugangs) mindern.*

Eine solche Position mag durch das Leitbild „Starke Schultern sollen den höheren Anteil an der Staatsfinanzierung tragen“ gesellschaftlich getragen werden. Es wendet sich gegen eine für die konkrete Belastung blinde Besteuerung nach festen absoluten Beiträgen. Stattdessen richtet sich bei gleicher Verantwortung für das Staatswesen die Gleichheit der steuerlichen Belastung an der jeweiligen Leistungsfähigkeit („ability-to-pay“) aus.

⇒ 2.3 Das Sozialstaatsprinzip und die Begründung einer progressiven Besteuerung

Bis hierher ist die systematisch naheliegende Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip begründet. Bei Steuerrechtlern wie Klaus Tipke begründet es nur eine proportionale, nicht jedoch eine progressive Besteuerung.<sup>10</sup> Zu einer progressiven Besteuerung kommt Tipke erst, wenn er das Leistungsfähigkeitsprinzip mit dem Sozialstaatsprinzip ergänzt. „Die Bundesrepublik Deutschland ist ein demokratischer und sozialer Bundesstaat“ (Art. 20 I GG). Dies ist der verfassungs-

(10) Andere Ansätze, die die Progression bereits im Leistungsfähigkeitsprinzip begründet sehen, verweisen auf die Opfergleichheit und die systemische Ungerechtigkeit eines nicht-progressiven Steuersystems. Sie und andere werden in ihren früheren Ausprägungen von Tipke verworfen. Ich lasse zumindest die genannten beiden Ansätze, angereichert um moderne Begründungselemente in den Kapiteln 2.3.2 und 2.3.3. zur Begründung der Progression einfließen.

rechtliche Ausgangspunkt für das Sozialstaatsprinzip. Das Sozialstaatsprinzip als geläufiges Prinzip in der steuerrechtlichen Diskussion beinhaltet die Verwirklichung sozialer und gemeinwohlorientierter Ziele. Wie lässt sich davon ausgehend eine nicht nur proportionale, sondern auch progressive Besteuerung begründen?

⇒ 2.3.1 Moderate Umverteilung durch eine progressive Besteuerung

Tipke zählt als inhärente Aufgaben des Sozialstaatsprinzips die Sicherung eines menschenwürdigen Existenzminimums und den Ausgleich gravierender, sozialer Differenzen durch die Abmilderung materieller Ungleichheiten. Der Gesetzgeber hat einen „erheblichen rechtlichen Spielraum“ (Tipke 2000, 401) bei der Verwirklichung dieser Ziele. Diese Umverteilung kann sowohl die materielle Versorgung direkt betreffen als auch Bedingungen von Chancengleichheit bei der Verwirklichung persönlicher Lebenspläne finanzieren. Chancengleichheit ist durch persönliche und familiäre Voraussetzungen, aber auch durch unternehmerische Initiative, Bildung und Ausbildung und weiteres mehr bestimmt. Vor allem beim staatlich organisierten bzw. verantworteten Bildungsbereich ist die Verantwortung des Staates weitgehend unstrittig. Eingenommene Steuern entwickeln eine freiheitsfördernde Wirkung, wenn sie zur Finanzierung struktureller Maßnahmen zur Förderung Benachteiligter eingesetzt und in Bildungsangebote für Bildungsferne investiert werden. Investitionen in die Bildung sollen Hindernisse bei der Chancengleichheit beiseiteschaffen, um junge Menschen ungeachtet ihrer Herkunft zu fördern und soziale Ungleichheiten über ein höheres Arbeitseinkommen abzumildern (Fisch 2016a). Erst durch bestmögliche Chancengleichheit kann sich das Verdienstprinzip voll entfalten. Erst dann sind die erwirtschafteten Erträge, auch in Differenz und im Vergleich zu anderen, angemessen angeeignet worden.

Eine progressive Besteuerung dient dieser moderaten Umverteilung, um extreme Ausschläge in den Lebensverhältnissen einzudämmen und den sozialen Zusammenhalt zu wahren (vgl. hierzu den Überblick sozialetischer Positionen in Fisch 2016b, 98-100). Sie ist eine Konkretion der politisch festzulegenden Lenkungsfunktion von Steuern. Darüber hinaus sprechen auch volkswirtschaftliche Gründe für den Ausgleich einer zu stark ausgeprägten Ungleichheit. Setzt eine gewisse Ungleichheit noch positive Anreize zum Wettbewerb und belohnt individuelle Unterschiede im Verdienst, so bremst eine zu starke Polarisierung Wachstum aus (OECD 2015, 23-28; Aghion u.a. 1999).

Tipke lässt in seinem Konzept nur die Begründung nach dem Sozialstaatsprinzip für die Progression gelten. Dennoch will ich die klassischen Konzepte als Begründung anführen und durch moderne Elemente ergänzen, da sie helfen, die differenzierte Bedeutung eines Freiheitsentzugs durch Steuern besser zu durchdringen.

### ⇒ 2.3.2 Opfergleichheit beim Freiheitsentzug durch Steuern

Steuersätze haben auch eine *freiheitsentziehende* Wirkung für den Steuerzahler, weil der Entzug der Verfügungsgewalt über Vermögen ganz konkreten Freiheitsentzug bei der Verwendung der Mittel bedeuten kann. Dabei ist nicht zu vergessen, dass die Verwendung der Steuern für Infrastruktur, Bildungssystem, Sicherheit und vieles andere mehr eine ganz erhebliche *freiheitsfördernde* Wirkung für alle Bürger(innen) entfaltet. Allerdings ist schon die Behauptung von der freiheitsentziehenden Wirkung nach den je persönlichen Umständen zu differenzieren. Freiheit ist nicht abstrakt und allgemein zu denken, sondern auf reale Zugänge zu wesentlichen Lebensbereichen zu beziehen.

Selbst absolut große und progressiv steigende Beträge von Gutverdienern, Kapitalbesitzern und Vermögenden beeinträchtigen deren individuelle Lebensführung kaum. Selbst eine hohe Besteuerung erhält nicht die Qualität, die Arbeitsmotivation in diesem Kontext zu beeinträchtigen. Bezieher sehr hoher Einkommen lassen sich durch Steuern weniger vom Arbeitseinsatz demotivieren. Eine Reihe positiver Anreize zum Arbeiten bei einem mehr als auskömmlichen Einkommen werden durch die Besteuerung nicht gemindert.<sup>11</sup> Als zusätzlicher Beleg lässt sich die empirische Glücksforschung beibringen, die belegt, dass Geld zwar glücklich macht, aber bei 5.000 € netto im Monat eine Grenze erreicht ist, bei der eine monetäre Steigerung keinen wesentlichen Mehrwert erbringt. Die Zufriedenheit erklärt sich vor allem mit der erreichten Stellung und dem relativen Vergleich des Erreichten innerhalb der Gesellschaft (Köcher/Raffelhüschen 2011, 71-90). Wenn die damit finanzierbaren Bedürfnisse abgedeckt und gesichert sind, treten andere Faktoren an die Stelle des Geldes, die

(11) Die erlebte Anerkennung im Betrieb und im Konzern motiviert genauso wie die gesellschaftliche Aufmerksamkeit, der Respekt des Freundeskreises und der Familie. Beruflich Tätige mit anspruchsvollen und gut vergüteten Aufgaben erzielen Satisfaktion auch durch den Anspruch der vor ihnen liegenden und durch sie zu bewältigenden Aufgabe. Die Lohnhöhe ist von Relevanz, um durch persönliche internationale Vergleiche die Messlatte zu bestimmen, in welcher „Liga“ jemand „spielt“, doch da dies mit dem Bruttogehalt erfolgen kann, generiert eine progressive Steuerbelastung in dieser Hinsicht keine Opfer.

Zufriedenheit wachsen lassen: Zeit mit der Familie, Freunden, geliebten Freizeitbeschäftigungen usw. Obwohl es Anfragen an diese Konzepte gibt, sind die Untersuchungen zum Glücks- und Zufriedenheitsempfinden in Relation zum verfügbaren Einkommen ein weiterer Indikator, der eine progressive Besteuerung als Opfergleichheit plausibel macht, weil ab einer bestimmten Höhe andere Faktoren als „noch mehr Geld“ die Zufriedenheit mit dem eigenen Leben steigern.<sup>12</sup>

Diejenigen dagegen, die bereits mit Einschränkungen in zentralen Lebensbereichen leben müssen, also die (relativ) Armen, Benachteiligten und Geringverdiener spüren selbst bei absolut geringeren Steuerabgaben diese Einschränkungen in ihrer alltäglichen Lebensführung deutlich. Die freiheitsentziehende Wirkung ist angesichts der verfügbaren Mittel und Kräfte unterschiedlich zu bewerten und begründet die Angemessenheit einer nicht nur proportionalen, sondern progressiven Besteuerung.

### ⇒ 2.3.3 Die Ungerechtigkeit nicht progressiver Steuern

Ein weiterer, inhärenter Grund, dass Leistungsfähigere einen progressiv höheren Anteil an der Steuerlast tragen, liegt in der Steuersystematik selbst begründet. Eine geringere Belastung höherer Leistungsfähiger müsste in der Konsequenz (bei angenommenem gleichen Steueraufkommen) eine höhere Belastung der weniger Leistungsfähigen in Kauf nehmen, was sich gegen Ansätze mit nur proportionalem Steuersatz einwenden lässt. So liegt es nahe, dass gleich mehrere Ansätze die Progression auch aus der liberalen Vertragstheorie von John Rawls ableiten (z.B. Wiemeyer 2004; Siegel 2009). Da dieses Argument bis zu Nivellierung auf gleiche Einkommen jedoch immer gilt, müssen auch legitime Differenzen bei Vermögensverhältnissen beachtet werden (vgl. dazu Kapitel 2.5.2).

Folgt man Tipkes Ausführungen zum Sozialstaatsprinzip und bezieht die zusätzlich genannten Begründungen mit ein, so ergibt sich konsequent die Angemessenheit eines progressiv und nicht nur proportional steigenden Steuertarifs. Mit Tipke lässt sich die Progression als zulässiges, nicht jedoch als zwingendes Mittel zur Verwirklichung sozialer Gerechtigkeit durch das Sozialstaatsprinzip als Sozialzwecknorm begründen (Tipke 2000, 403-410), legitimiert durch den Grad der Um-

(12) Tipke ist Recht zugeben, dass Arbeitsleid, Freizeit, Risiko usw. nicht als Maßstäbe taugen, vgl. Tipke 2003, 634-638, auch Tipke zu „Grenznutzen des Einkommens“ und „Nutzenopfer“, in Tipke 2000, 403, der allerdings die hier zusätzlich vorgebrachten Argumente nicht gekannt hat.

verteilung innerhalb bestimmter Grenzen. Die Anerkennung der Progression entspricht einerseits der steuerrechtlich herrschenden Meinung von Fachleuten. Sie ist aber auch in der deutschen Gesellschaft weitgehend unstrittig. Wie Umfragen ergeben haben, wird die Progression überwiegend als fair erachtet (Falk 2001, 14; Jonas u.a. 1999) und hat damit eine Hürde der gesellschaftlichen Anerkennung genommen.

⇒ 2.3.4 Kurzfassung der Ergebnisse: „Gesellschaftlicher Zusammenhalt durch sozialen Ausgleich“

*(C) Die höhere und progressiv steigende Besteuerung von besonders Leistungsfähigen ist auch gemeinwohlorientiert begründet als Preis gesellschaftlichen Friedens, der sich mit der Existenz sehr polarisierter sozialer Ungleichheit nicht vereinbaren lässt und eine gewisse Umverteilung benötigt. Zu vermeiden sind daher zudem Steuerelemente, die soziale Ungleichheiten verstärken.*

Eine solche Position mag durch das Leitbild „Gesellschaftlicher Zusammenhalt durch sozialen Ausgleich“ gesellschaftlich getragen werden. Ein solches Leitbild wendet sich gegen Ausgrenzung und soziale Spaltung zwischen Gesellschaftsgruppen. Es befürwortet gesellschaftspolitisch eine moderate Umverteilung, um den sozialen Zusammenhalt zu festigen. Damit sind Maßnahmen zu finanzieren, die einen sozialen Ausgleich, Chancengleichheit und gleichwertige Lebensverhältnisse erreichen helfen.<sup>13</sup> Für die Finanzierung dieser Maßnahmen und zugleich als Abmilderung der sozialen Ungleichheiten ist eine Verpflichtung der Leistungsfähigeren zu progressiv steigenden steuerlichen Abgaben angemessen.

⇒ 2.4 Demokratie und politische Gleichheit

Über Tipke hinaus möchte ich eine Begründung nach Maßstäben der Demokratie einführen, nämlich Machtakkumulationen zu vermeiden, die demokratische Prinzipien gefährden.

(13) Dieses gesellschaftliche Leitbild ergänzt das Leitbild „Wirtschaftlicher Erfolg durch eigene Arbeit“ mit seiner Prämisse des Verdienstprinzips (Kapitel 2.5.4) über den Schutz menschenwürdiger Lebensverhältnisse durch finanzielle Zuwendungen, wenn keine geeignete Arbeit zur Verfügung steht oder aus anderen Gründen nicht ergriffen werden kann.

### ⇒ 2.4.1 Gefährdung der Gleichheit als Bürger/innen durch polarisierende Vermögensungleichheit?

Dem Staat obliegt der Auftrag, jedem Bürger, jeder Bürgerin den prinzipiell gleichen politischen Einfluss bei gleicher Stimme zu bewahren. Alle Ämter sollen grundsätzlich jedem zugänglich sein. Die Gleichheit bei Wahlen darf nicht durch andere Formen eines einseitigen politischen Einflusses, etwa über extrem polarisierte Vermögensverhältnisse zerstört werden. Bürgern und Bürgerinnen in sozial schwachen Milieus mit hoher Arbeitslosenquote machen seltener von ihrem aktiven Wahlrecht Gebrauch. Neuere Studien erkennen in solchen Umständen nicht Unwillen, sondern „immense faktische Zugangsbeschränkungen zur Wahlteilnahme“ (Kaeding u.a. 2016, 31-61, 121; auch Schäfer 2015, 73-90) vor allem durch Arbeitslosigkeit. Um dem zu begegnen braucht es Bildung, aufsuchende Bürgerbeteiligung und eventuell eine Wahlteilnahmepflicht, um sich politisch mit gleichem Recht und gleichem Gewicht an zivilgesellschaftlichen und politischen Diskursen beteiligen zu können, denn „[j]e ungleicher die verfügbaren Haushaltseinkommen zum Zeitpunkt einer Wahl verteilt sind, desto niedriger fällt die individuelle Wahlbeteiligung aus“ (Schäfer 2015, 87). Demokratietheoretisch beunruhigend ist dies deshalb, „weil eine Wirkungskette aus wachsender sozialer Ungleichheit, ungleicher politischer Partizipation und schließlich Entscheidungen zugunsten der politisch Aktiven entstehen könnte“ (ebenda, 88).

Auf der anderen Seite können Eigentümer großer Besitzstände aufgrund ihrer wirtschaftlichen Position und ihren finanziellen Möglichkeiten einen größeren Einfluss auf die öffentliche Meinung und die Politik ausüben. In einer Demokratie ist es eine bedenkliche Machtkonzentration gegenüber der Mehrheit, wenn der Einfluss sehr wohlhabender Familien, Unternehmensverbände und Konzerne signifikant höher ist. Um in dieser Konstellation die Freiheit im politischen System zu erhalten, müssen exorbitante Machtakkumulationen in Form von Kapitalakkumulationen vermieden werden.

Seriös zu erkunden und zu belegen wären dabei folgende Bereiche, die für solche Einflussnahmen besonders empfindlich erscheinen: die übermächtige Verhandlungsposition von Konzernen und regional einflussreichen Unternehmen gegenüber Bund, Ländern und Kommunen durch ihre Steuerkraft, die Bereitstellung von Arbeitsplätzen und ihrer Bedeutung für Zuliefererfirmen, ferner die undurchsichtigen rechtlichen Regelungen der Parteienfinanzierung, Lobbyisten in der Politik in Berlin und Brüssel, Gesetze zur Verhinderung und Sanktionierung von Korruption und Einflussnahme auf Regierung und Opposition, wie

2014 das Gesetz zur Verschärfung der Regeln gegen die Abgeordnetenbestechung, unverhältnismäßig hoch entlohnte Nebentätigkeiten, Vorträge und Beratungstätigkeiten („Golden Handshake“) und die Aussicht auf eine Lebenszeitversorgung beim Wechsel von der Politik zu Unternehmen, die während der Amtszeit im Parlament begünstigt worden sind („Drehtür-Effekt“).

In Bezug auf die Prägung der öffentlichen Meinung wären dies die Möglichkeiten, nicht wegen des besseren Arguments bei zivilgesellschaftlichen Diskursen, sondern auf Grund der Finanzmacht mediale Dominanz zu entfalten durch bestens ausgestattete Think Tanks, Stiftungen und Kampagnen, über von Unternehmen vergebene Drittmittel an Lehrstühle und die Macht in Medien durch geschaltete Anzeigen und Spots, mehr noch den Besitz von einflussreichen Medien.<sup>14</sup> In diesem Sinne mahnte OECD-Generalsekretär Angel Gurría eindrücklich: „Politikgestaltung sollte nicht zum Verkauf an den Höchstbieter stehen“<sup>15</sup>.

#### ⇒ 2.4.2 Politische Gleichheit bewahren durch das Steuersystem

Wenn soziale Ungleichheiten und sogar eine Kluft zwischen Arm und Reich an den gesellschaftlichen Rändern durch die Steuerpolitik vermindert werden soll, lassen sich daraus für Steuern und Sozialversicherungsabgaben Orientierungen, wenn auch keine exakten Steuersätze, ableiten. Folglich sind einerseits extreme Marginalisierung und exorbitanter Reichtum durch Besteuerung auszugleichen, also entpolarisierend wirkende Steuerelemente zu fördern.<sup>16</sup> Andererseits sind polarisierend wirkende Steuerelemente zu vermeiden, die einen (absoluten) höheren Gewinn für höhere und oberste Einkommensklassen erbringen, also denjenigen den größten Vorteil bringen, die Vergünstigungen für ihre Freiheitsentfaltung am wenigsten bedürfen (vgl. auch Tipke 2000, 85).

Hohes Geldvermögen verleiht wirtschaftliche und politische Macht, verstärkt entscheidend die ohnehin dominierende Rolle der Herkunft

(14) Vgl. für anfängliche Analysen OECD 2016; Nowak 2016; Möhring-Hesse 2016; Wiemeyer 2016, 41-46; Balsler/Ritzer 2016; Schäfer 2015; Clemens 2015; Mulcahy 2015; GRECO 2014; GRECO 2014a; Speth 2014; Krüger 2013; Schäfer 2010; Klein/Höntzsch 2007.

(15) Zitiert nach <http://derstandard.at/2000030369618/Parteienfinanzierung-OECD-fordert-unabhaengige-Ermittlungsbehoerden>.

(16) Ich vermeide den Begriff ‚egalisierend‘, weil dies eine negativ besetzte „Gleichmacherei“ assoziieren würde. Es bleiben legitime Differenzen, auch bei Einkommen und Vermögen geschützt, aber an den Polen wird ein extremes Auseinanderklaffen verhindert.

beim beruflichen Erfolg und hilft, einen hohen Status zu bewahren statt die gesellschaftlichen Hierarchien dynamisch in Fluss zu halten. Die Verknüpfung von hohem Vermögen und Wirtschaftsmacht mit politischem Einfluss widerspricht demokratischen Prinzipien der Gleichheit der Bürger/innen und dem Respekt vor der Gleichwertigkeit aller Bürger und Bürgerinnen in politischen Angelegenheiten. Diese Gleichheit muss wirksam und vorausschauend auch durch eine stärkere, progressive Besteuerung von exorbitantem Reichtum geschützt werden, um auf Dauer allen den gleichen Zugang zu politischem Einfluss und politischen Ämtern zu erhalten. Die Überzeugungskraft dieses demokratischen Arguments speist sich aus der gesellschaftlichen Aufmerksamkeit für eine zu große soziale Ungleichheit zwischen Existenzminimum und „stabilem Reichtum“ (Kapitel 2.2.4) und dem zuverlässigen Nachweis tatsächlicher gravierender Ungleichgewichte im Einfluss auf Politik, einzelne Politiker/innen und die öffentliche Meinung als vorpolitische Arena. Transparenz beim Verhältnis der Einkommensanteile zu den Steueranteilen (Bach u.a. 2016), aussagefähige Reichtums- und Armutsberichte, Durchschaubarkeit der Parteienfinanzierung und der Lobbyarbeit im politischen System und anderes mehr sind wichtige Elemente, damit eine gesellschaftliche Bewertung überhaupt stattfinden kann.

⇒ 2.4.3 Kurzfassung der Ergebnisse: „Demokratische Gleichheit durch Ausgleich und Machtbegrenzung“

*(D) Exorbitante finanzielle Vermögen verschaffen ihren Besitzer(inne)n Möglichkeiten, unverhältnismäßigen Einfluss auf die Politik und die öffentliche Meinung zu nehmen. Eine besonders intensive Belastung extrem Leistungsfähiger durch entpolarisierend wirkende Steuern rechtfertigt sich mit dem Schutz der Demokratie und der prinzipiell gleichen Einflussmöglichkeit auf die Politik und die öffentliche Meinung.*

Eine solche Position mag durch das Leitbild „Demokratische Gleichheit durch Ausgleich und Machtbegrenzung“ gesellschaftlich getragen werden. Es wendet sich gegen eine demokratisch schwer erträgliche politische Übermacht einiger aufgrund ihrer finanziellen Mächtigkeit und verteidigt Stimmengleichheit und die prinzipielle Einflussgleichheit aller Bürger und Bürgerinnen.

⇒ 2.5 Orientierungen für die Besteuerung: Auswirkung auf Initiative und Mündigkeit – bleibende Differenzen – Rechtfertigung von Privilegien

⇒ 2.5.1 Freiheitsschonend zu Gunsten von Initiative und Mündigkeit

Die Gemeinwohlorientierung und freiheitliche Argumente begründen es, die Motivation von Unternehmern und die Auswirkungen auf die sozialwirtschaftliche Produktivität bei der Festlegung der Steuerhöhe zu beachten. Darüber hinaus gilt es auch, Grenzen der Besteuerung für jene zu markieren, die zum Beispiel als Arbeitslose (belastet durch die Umsatzsteuer) und Geringverdiener (belastet durch Sozialabgaben) existenzielle Herausforderungen zu meistern haben. Auch bei diesen Personenkreisen soll die steuerliche Belastung ihre Arbeitsmotivation nicht nehmen, so dass sich ihr individueller Einsatz für ihre Lebensgestaltung und gegebenenfalls ihre Familie lohnt. Grund dafür ist, dass für die meisten Menschen Arbeit zu finden und damit ein Einkommen zu erzielen zentral für die gesellschaftliche Teilhabe ist. Zudem ist im Arbeitsmarkt und in der Beschäftigung weiterhin die wesentliche Ursache für soziale Ungleichheiten zu finden (Fisch 2016a). Schon bei steuerpolitischen Rahmenbedingungen lassen sich Anreize für die Motivation zum Arbeitseinsatz und zur Einstellung und Beschäftigung setzen. Insgesamt müsste der Faktor Arbeit im Rahmen des Möglichen, vorrangig bei niedrigen und unterdurchschnittlichen Einkommen, weitgehend von Steuern und Sozialabgaben entlastet werden, um dadurch Einstellungen zu erleichtern und den verbleibenden Nettolohn für Arbeitnehmer nicht zu stark durch Steuern und Sozialabgaben zu verringern. Sozialethisch ist dies relevant, weil mit diesen Anreizen zur Bereitstellung und Annahme von Arbeitsplätzen die eigenständige Erwirtschaftung des zum Leben Notwendigen auf dem primären Arbeitsmarkt unterstützt wird.

Für die Besteuerung von bedürftigen Transferempfängern gilt, dass sie nicht zunächst durch die Steuern belastet werden dürfen, um ihnen *anschließend* diese Einnahmen in der zugeschriebenen Rolle als Empfänger wieder zuzuweisen und sie ihre staatlichen Zuwendungen teilweise selber finanzieren (Tipke 2003, 785-796; Tipke 2000, 402). Hier geht Steuerverschonung vor Transferleistung, da eine Entmündigung und ungerechtfertigte Rolle als Empfänger der Würde des Menschen widerspricht.

Die monetären Transfers sollen sich an der Bedürftigkeit (oder parlamentarisch beschlossenen Lenkungen) ausrichten.<sup>17</sup> Ist ein Steuersystem nicht differenziert und einfach zugleich zu gestalten, sollen begleitende Analysen die Verteilungsströme und Umverteilungswirkungen durchschaubar und nachvollziehbar machen, auch um gesellschaftlich ungewollte Transfers von weniger Leistungsfähigen zu stärker Leistungsfähigen sichtbar zu machen.

### ⇒ 2.5.2 Freiheitsschonend unter Bewahrung von Differenzen

Freiheit bedeutet auch die Fähigkeit, seine Ziele im Rahmen seiner persönlichen Möglichkeiten erreichen zu können und entsprechend seiner Talente und seines Fleißes wirtschaftlichen Erfolg im Leben zu haben, oft gekoppelt mit privatem Glück. Vermögen sichert als wirtschaftliche Grundlage die selbst gewählte persönliche Lebensführung ab, ermöglicht Freiheitsräume für die eigenverantwortliche Gestaltung seines persönlichen Lebensbereichs. Eigene Anstrengung und der Einsatz seiner Talente sollen sich (auch) für einen selber lohnen. Es gibt eine ganze Reihe von Anreizen zu Unternehmertum und Arbeits-einsatz und der vorbereitenden Bildung und begleitenden Aus- und Weiterbildung (vgl. Fußnote 11). Um freiwillig seine Talente und seinen Fleiß in eine Initiative für Unternehmen und den Arbeitsmarkt einzubringen, dient auch der monetäre Anreiz, sich im wirtschaftlichen Erfolg von Anderen abzuheben. Soll das Verdienst Beachtung finden, dann muss bei der Besteuerung sichergestellt werden, dass sich vorfindliche Differenzen bei den Erträgen der eigenen Arbeitsleistung auch nach der Besteuerung der Einkommen wiederfinden. Die zu bewahrenden Differenzen beziehen sich hierbei auf das selbst erarbeitete Vermögen, nicht auf das ruhende Vermögen, das in exorbitanten Größen eines „stabilen“ Reichtums (vgl. Kapitel 2.2.4) nicht allein auf eigener Arbeit beruhen kann.

### ⇒ 2.5.3 (Unzureichende) Rechtfertigung von Privilegien

Im Steuerrecht sind grundsätzlich auch lenkende Steuern und sachgerechte Ausnahmen vom Leistungsfähigkeitsprinzip zulässig. Sie ergeben sich durch Begründungen aus gesellschaftlichen Wertsetzungen und politischen Entscheidungen. Vor allem gemeinwohlorien-

(17) Als gerecht empfunden werden nach Untersuchungen neben der Progression vor allem Ausnahmen für Gruppen, die als bedürftig eingeschätzt werden, wie Familien mit Kindern, aber nicht etwa das Ehegattensplitting (Witte/Mölders 2010).

tiert gerechtfertigte Erwägungen wie Umweltschutzziele bilden idealerweise - im Gegensatz zum Lobbyeinfluss auf die Politik! - das Fundament für Lenkungssteuern, Subventionen und Steuernachlässe. Hierzu zählt zum Beispiel der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 %. Gerechtfertigt ist dieser damit, dass die Umsatzsteuer auf (Lebens-) Mittel des täglichen Bedarfs regressiv auf bedürftige Familien wirkt und deren konkrete Freiheit beeinträchtigt, also überproportional große Opfer fordert. Zahlreiche unsinnige Beispiele unter den gut 600 Ausnahmen vom regulären Umsatzsteuersatz von 19 % belegen eine nicht konsequent gemeinwohlorientierte Steuerpolitik. Die Gemeinwohlorientierung alleine reicht jedoch nicht als Begründung aus. Eine staatliche Entlastung muss sich auch als notwendig und verhältnismäßig erweisen. Gruppenspezifische Entlastungen müssen eine angemessene allgemeine Wohlfahrtssteigerung zur Folge haben, ohne zu Lasten ohnehin benachteiligter Gruppen zu gehen, oder ihr muss eine spürbare Besserstellung für besonders benachteiligte Gruppen gegenüber stehen. Diejenigen Steuervergünstigungen und Subventionen, die sich nicht mit einem gemeinwohlorientierten Zweck rechtfertigen lassen, sind (*ungerechtfertigte*) *Privilegierungen* (Tipke 2000, 77-94). Sie verdanken sich wenig stichhaltigen Gründen, sind bestimmten Wähler- und Lobbygruppen geschuldet oder sie sind nach einem Zeitpunkt, zu dem sich die Privilegien haben rechtfertigen lassen, nicht wieder überprüft und nicht als Relikte abgeschafft worden. Ungerechtfertigte Privilegien lassen sich auch nach ihrer Einführung und einem längeren Fortbestand nicht mit dem Verweis auf einen zu erhaltenden Besitzstand nachholend rechtfertigen.

In einer Demokratie sollten darum alle Steuervergünstigungen, ihre jährliche Höhe, ihre Begründung und der Grad der Zielerreichung publik gemacht werden, weil andere Steuerzahler für die Kosten dieser Privilegien aufkommen.<sup>18</sup> Subventionen sollten grundsätzlich befristet und nur nach öffentlicher Prüfung und bewusster politischer Entscheidung verlängert werden, um nicht Subventionen über ihre anfängliche Funktionalität hin zu gewähren, auch wenn pessimistische Einschätzungen prophezeien, dass die Verlängerung durch vorgeschobene Gründe leichtfertig erfolgen würde (Tipke 2003, 858-

(18) 2014 kosteten die existierenden Steuerbefreiungen nach dem 25. *Subventionsbericht* mindestens 32 Milliarden €. Bei dieser Summe fehlen jedoch 28 von 100 Positionen, weil die genauere Berechnung des Steuerausfalls wegen unzureichenden Datenmaterials bzw. wegen besonderer Schwierigkeiten bei der Schätzung nicht möglich ist. 91 von 100 der aufgelisteten Subventionen sind unbefristet. Das erfasste Gesamtvolumen der Subventionen von Bund, Ländern, Gemeinden, Europäischem Wiederaufbauprogramm und Europäischer Union betrug 2014 53,5 Milliarden € (Deutscher Bundestag 2015, 23, 70-84).

859). Neue Subventionen sollten nicht als Steuerbefreiung, sondern als direkte Zuschüsse bzw. als staatliche Übernahme dieser Kosten gewährt werden. Erst ein solches Vorgehen macht Kosten durch entgangene Steuereinnahmen, die ansonsten in vagen und nicht fassbaren Steuernachlässen verschleiert werden, transparent und damit für die fortlaufende Bewertung durch Politik und Gesellschaft zugänglich.<sup>19</sup>

⇒ 2.5.4 Kurzfassung der Ergebnisse: Wirtschaftlicher Erfolg durch eigene Anstrengung

*(E1) Steuerpolitische Rahmenbedingungen sollen unternehmerische Initiative unterstützen und es Unternehmen erleichtern, Arbeitsplätze zu schaffen, weil die Erwerbsarbeit weiterhin zentral für die Erwirtschaftung des Lebensunterhalts ist. Steuerverschonung ist vorrangig zum Empfang von Sozialleistungen, um auf finanzielle Transfers angewiesene Menschen nicht zu entmündigen. In diesem Sinne sollen steuerpolitische Rahmenbedingungen dafür sorgen, dass vor allem untere Lohngruppen nur mäßig mit Steuern und Sozialabgaben belastet werden.*

*(E2) Die Besteuerung beim Vermögenszugang soll dem Verdienstprinzip entsprechen, indem nach der Besteuerung Spreizungen der Vermögensverhältnisse entsprechend des eigenen Verdienstes belassen bleiben und nicht auf ein gleiches Niveau eingeebnet sind. Anteile an exorbitantem Vermögensbesitz, die sich nicht eigener Arbeit verdanken, lassen sich nicht auf dieselbe Weise vor einer Besteuerung, die Vermögensunterschiede abflacht, abschirmen.*

*(E3) Steuerverschonungen müssen gerechtfertigt werden. Sozialstaatsprinzip und Gemeinwohlorientierung können „lenkende“ Ausnahmen vom Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigen, wenn diese erstens mit sachgerechtem Grund erfolgen, zweitens wenn die Privilegierung oder Belastung bestimmter Gruppen zusätzlich als notwendig und verhältnismäßig für das Erreichen eines Gemeinwohlzwecks bestimmt wird und drittens wenn damit überwiegend Vorteile für die Allgemeinheit und besonders benachteiligte Gruppen realisiert werden. Dagegen sind unsachlich begründete Steuerverschonungen ethisch gesehen ungerechtfertigte Privilegien, die abzuschaffen sind.*

(19) Dann bestünde auch die Chance zu erfahren, auf welche Steuereinnahmen Bund und Länder bei den Erträgen der Fußball-Weltmeisterschaft 2006 in Deutschland gegenüber dem hart verhandelnden Weltfußballverband FIFA verzichtet haben. Die entgangenen Steuereinnahmen werden bis heute geheim gehalten.

*Sie müssen durch eine weitgehende Transparenz demokratisch überprüfbar bleiben.*

Eine solche Position mag durch das Leitbild „*Wirtschaftlicher Erfolg durch eigene Anstrengung*“ gesellschaftlich getragen werden. Es schätzt die Marktwirtschaft als Raum der freien Entfaltung im angestellten Beruf und im eigenen Unternehmen. Nach dem Verdienstprinzip sollen sich Investitionen an Geld, Zeit und Mühe in Ausbildung, Ideen und Umsetzung auch im unterschiedlichen wirtschaftlichen Erfolg niederschlagen. Das Leitbild wendet sich jedoch gegen unangemessene steuerliche Bevorzugung und ungerechtfertigte Steuerprivilegien, um den eigenen Erfolg zu erreichen oder finanziell zu steigern.

Manche Unternehmen eignen sich diese Steuerprivilegien durch eine „kreative“ Steuergestaltung und Steuervermeidungspolitik an. Der Paderborner Erzbischof Hans-Josef Becker fragt im Sinne dieses Leitbildes kritisch an:

„Unternehmen erwirtschaften ihren Gewinn durch kluge unternehmerische Entscheidungen, durch das erfolgreiche Eingehen von Risiken, durch Produktinnovationen und durch eine kluge Personalpolitik. Dagegen wäre es eine verkehrte Wirtschaftsordnung - und so scheint es bisweilen! -, wenn die Höhe unternehmerischen Gewinns maßgeblich durch umstrittene Steuergestaltungen bestimmt wird. Im Selbstbewusstsein jedes innovativen Unternehmers und jeder hart arbeitenden Unternehmerin sollte nicht die maximale Steuervermeidung der entscheidende Faktor sein, sondern der mühsam errungene Vorsprung im Wettbewerb. Nicht für das Minimieren des eigenen Anteils an der Finanzierung des Gemeinwesens, sondern für ihre unternehmerische Leistung gebührt den Unternehmern Hochachtung“ (Becker 2015, 13).

⇒ 3. Orientierungen für die Besteuerung: Kontroversen und Umsetzungsvorschläge bei Vermögen und Erbschaften

Parlamentarier/innen stehen vor der Entscheidung, wie sie die Erbschaftssteuer neu regeln und ob sie die Vermögenssteuer wieder in Kraft setzen sollen.

## ⇒ 3.1 Die Besteuerung von ruhendem Vermögen

In diesem Kapitel wird die Begründung des Versuchs, ausgerechnet sehr hohe Vermögen zu privilegieren, widerlegt (Kapitel 3.1.1), werden verschiedene Konzepte unterschiedlich weit gehenden Substanzschutzes (Kapitel 3.1.2) und besondere Voraussetzungen für sogar die Substanz aufzehrende, konfiskatorische Steuern (Kapitel 3.1.3) untersucht, um zu abschließenden Einschätzungen zu gelangen (Kapitel 3.1.4).

## ⇒ 3.1.1 Zum Versuch, ruhendes Vermögen gegenüber dem Vermögenszugang durch den „Halbteilungsgrundsatz“ zu privilegieren

Nun ist zu klären, welche Grenzen der Besteuerung von ruhendem Vermögen gesetzt sein könnten. Dazu sollte der sogenannte „Halbteilungsgrundsatz“ dienen. Das Bundesverfassungsgericht hat diesen in seinem Urteil von 1995 zur Vermögenssteuer in einer umstrittenen<sup>20</sup> Passage erstmalig direkt aus Artikel 3 des Grundgesetzes („Eigentum verpflichtet. Sein Gebrauch soll zugleich dem Wohle der Allgemeinheit dienen“) abgeleitet: Aus dem Wörtchen „zugleich“ wird eine hälftige Teilung von Selbstbehalt und Abgaben, also zwischen Gemeinwohl und eigenem Wohl abgeleitet, so dass die gesamte Besteuerung 50 % nicht überschreiten dürfe.

An dieser Position werden folgende Kritikpunkte angebracht (Böckenförde 1995, Tipke 2000, 437-460, eigene Überlegungen):

(a) Die bisherige Tradition von Verfassungsgerichtsurteilen billigte einen geringfügigen Substanzverlust bei der Besteuerung von Vermögen. Das Urteil zum Halbteilungsgrundsatz bricht mit dieser Tradition just zu dem Zeitpunkt als nach dieser Berechnungsgrundlage die 50 %-Grenze „erreicht“ scheint. Die Privilegierung von Vermögen widerspricht zudem der steuerrechtlichen, wenn auch nicht gesetzgeberischen Tradition, Vermögen als fundierter Steuerkraft sogar eine gesteigerte Leistungsfähigkeit zuzusprechen.

(b) Grundsätzlich wird die „fundamentalistische“ Textinterpretation kritisiert, die keineswegs dem zitierten Artikel des Grundgesetzes und seiner Geschichte entspricht. Zudem beinhaltet der Halbteilungsgrundsatz kein Maß für *entlastende* staatliche Tätigkeiten, etwa Ausbildung, Hochschule, Infrastruktur usw. In ähnlicher Weise „wortge-

(20) Kritisch angemerkt hat Bundesverfassungsrichter Wolfgang Böckenförde, dass sich die Erörterungen nicht durch den verhandelten Fall zur Beantwortung angeboten haben und daher ein Verstoß gegen die Gewaltenteilung darstellen.

treu“ könnte man aus dem Wörtchen „zugleich“ die absurde Zielvorgabe zur Besteuerung von ziemlich genau 50 % ableiten.

(c) Eine Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes ist voraussetzungsreich: Es müsste die Gesamtsteuerbelastung zugrunde gelegt werden, weil sich nur daran Freiheitseinbußen abschätzen lassen. Grundsteuer, Umsatzsteuern und andere Steuern müssten jedoch wegen ihrer Überwälzung auf den Verbraucher bei diesem erfasst werden. Lenkungssteuern und entlastende staatliche Maßnahmen müssten aus der Betrachtung ausgenommen werden. Zudem wäre die Gesamtbetrachtung nur dann redlich, wenn die Lücken bei der Erfassung von Einkommensarten und ihren Bemessungsgrundlagen geschlossen würden.

(d) Die Intensität des Schutzes variiert nicht bei den drei Arten bzw. Phasen der Besteuerung, denn die Gesamtbelastung zeigt sich durch die Besteuerung in allen drei Phasen. Selbstwidersprüchlich argumentiert der Zweite Senat, wenn die Obergrenze die Besteuerung der Erträge aus Vermögen begrenzt, der Senat aber gleichzeitig die Belastung durch andere Steuern einbezieht, um die 50 % zu erreichen (BVerfG 1995, These 3; C.3.c). „Gerade Inhaber von besonders hohem Vermögen werden dadurch gegenüber weniger Vermögenden privilegiert und müssen bei entsprechender Anlage keine Vermögenssteuer mehr zahlen“ (Böckenförde 1995, II.3.c), weil weniger Vermögende, die noch nicht einen hälftigen Anteil an Steuern abgeben haben, zusätzlich besteuert werden können. Die Privilegierung ausgerechnet für sehr Vermögende, widerspricht früheren Urteilen gegen die ungerechtfertigte Privilegierung höherer Einkommen<sup>21</sup> und damit gegen Kriterien B2 (ruhendes Vermögen als besondere Leistungsfähigkeit), C (Vermeidung von Ungleichheit verstärkenden Steuerelementen) und D (Schutz der Demokratie).

(e) Angesichts des Prinzips einer gleichen Besteuerung aller nach ihrer Leistungsfähigkeit erfolgt die Betrachtung eines fixen Prozentsatzes von 50 % proportional, also unabhängig von der Höhe des Einkommens und vernachlässigt dadurch eine angemessene Progression (Widerspruch zu Kriterien B2) und widerspricht dem Sozialstaatsprinzip (Kriterium C).

Ein Zugang über reale Lebensverhältnisse, die Steuerbedarf und Finanzierungsbedingungen des Staats bestimmen, wie in Kriterium A (Aufgaben des Staates) macht den willkürlich gewählten Halbteilungsgrundsatz überflüssig, weil sich ein Gesetzgeber nach den Be-

(21) 1974 ist die Abzugsfähigkeit von Vermögenssteuern von den anderen Steuern als Privilegierung der Reichen abgeschafft worden (nach Böckenförde 1995, 23).

dürfnissen einer Gesellschaft in einer bestimmten Epoche zu richten hat. Im Ergebnis sind die Gegenargumente umfangreich und überzeugend, so dass in der weiteren Diskussion die Idee des „Halbteilungsgrundsatzes“ ignoriert wird - im Einklang mit dem Urteil des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts 2006, das den Halbteilungsgrundsatz angesichts einer sich darauf berufenden Klage zurückweist (BVerfG 2006).

### ⇒ 3.1.2 Ansätze zur Rechtfertigung der Höhe bei der Besteuerung von ruhendem Vermögen

Um die angemessene Höhe und damit auch Grenzen der Besteuerung von ruhendem Vermögen festzulegen, gibt es wenigstens drei Ansätze:

(a) Eine *Besteuerung in engen Grenzen* hat das Bundesverfassungsgericht 1995 für zulässig erklärt, wenn die im Urteil beanstandeten Mängel bei der Bewertung des Wertes von Grundstücken beseitigt werden. Nach diesem Konzept soll bei ruhendem Vermögen dessen Substanz geschützt bleiben, wenn es als ruhendes Vermögen nur ergänzend und im Verhältnis niedriger besteuert wird (0,5 % im Vergleich zu einem damaligen Spitzensteuersatz von 53 % für Erwerbseinkommen!). Die Substanz als „Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich“ (BVerfG 1995, C.II.3.a) wird in dieser Konzeption dadurch geschützt, dass ein Soll-Ertrag nur den erwartbaren Gewinn besteuert, wenn das Vermögen angelegt werden würde (ebd., These 4; C.II.3.b) und somit (fiktiv!) aus den laufenden Einnahmen bestritten werden könnte.

In Böckenfördes Kritik an der vom Senat verfolgten Linie, dass dieser in die gesetzgeberische Verantwortung eingreife und der Staat „ein je nach Situation vielleicht wesentliches Mittel für die Bewerkstelligung eines sozialen Ausgleichs aus der Hand [nehme]. Der Staat kann die Leistungsfähigkeit, die in der Innehabung großer Vermögen liegt, nicht mehr nutzen und wird gegenüber einer möglichen Eigendynamik, die sich aus der Akkumulation von Vermögenswerten ergeben kann, machtlos. Allein auf einen Anteil an den Erträgen [= Soll-Ertrag; d.Verf.] verwiesen, ist der Staat insoweit nicht mehr überlegenausgleichende Instanz, sondern nur noch stiller Beteiligter einer Eigentümer-Erwerbsgesellschaft“ (Böckenförde 1995, II.4). Diese Einschätzung stimmt vornehmlich mit den Ansprüchen der Kriterien C (Sozialstaatsprinzip) und D (politische Gleichheit) überein.

(b) Die zweite Position vertritt Böckenförde als *Substanzbesteuerung ohne grundlegende Änderung der Vermögensverhältnisse* im Ein-

klang mit der bisherigen Rechtsprechung, Vermögen als Indikator einer besonderen Leistungsfähigkeit zu interpretieren (Kriterium B2). Ergänzen möchte ich, dass der Gesetzgeber sich widerspricht, wenn bei Empfängern von Arbeitslosengeld II (seit 2005) das Vermögen als Leistungsfähigkeit (und Gegenteil von Bedürftigkeit) mit angerechnet wird und Bedürftigkeit erst festgestellt wird, wenn dieses bis maximal 9.750 € pro Person plus 750 € Rücklagen aufgezehrt ist, während hohes Vermögen nicht als Leistungsfähigkeit angerechnet wird. Die Steuerpflicht des Steuerschuldners bezieht sich auf seine gesamte Leistungsfähigkeit (Kriterium B1). Ruhendes Vermögen ist hierbei nicht der Steuerschuld entzogen, weder nach Text noch nach Entstehungsgeschichte noch nach Gewährleistungsinhalt in späteren Ausgestaltungen.<sup>22</sup> Eine definitorische Herausnahme des ruhenden Vermögens würde zu einer Privilegierung der Großvermögenden führen und Kriterium E3 und C widersprechen, die nur gemeinwohlorientierte Ausnahmen zulassen. Entsprechend bezieht Böckenförde den Substanzschutz - im Einklang mit Kriterium E2 (Verdienstunterschiede sollen belassen bleiben) - auf alle drei Besteuerungsphasen. Die Besteuerung von Lohn- und Gehaltsforderungen sind ebenfalls Eingriffe in deren Substanz und in ihrer Substanz nur insoweit geschützt, als sie die grundlegenden Verdienstunterschiede nicht auf ein gleiches Niveau nivellieren dürfen. Da *jede* Besteuerung einen Eingriff in die Vermögenssubstanz darstellt, hat jeder Steuerschuldner *geringfügige Substanzverluste* hinzunehmen, muss aber bei einer Gesamtbetrachtung der steuerlichen Belastung *keine grundlegende* Beeinträchtigung seiner Vermögensverhältnisse befürchten. Bei durchschnittlichen Verhältnissen wäre dies auch bei einem Vermögenssteuersatz von 1 % nicht erreicht.

(c) In einem dritten, andere gesellschaftliche Gegebenheiten voraussetzenden Konzept treffen sich Tipke, Böckenförde und das Bundesverfassungsgericht, nämlich in einer *Vermögensbesteuerung nach dem Sozialstaatsprinzip und zur Wahrung der Demokratie*. Beim Bundesverfassungsgericht klingt diese Konzeption in der vagen Formulierung an, dass nicht entschieden worden wäre, ob eine Vermögenssteuer „unter anderen steuerrechtlichen Rahmenbedingungen“ (1995) als Instrument der Umverteilung, also mit weitgehenden Eingriffen in die Substanz, eingesetzt werden könnte. So lässt sich trefflich spekulieren, ob die Absenkung des Spitzensteuersatzes von 53 % auf 42 % andere Rahmenbedingungen setzt. Oder rechtfertigt das Sozial-

(22) Auch nicht nach Art. 14 Abs. 1 GG: „Das Eigentum und das Erbrecht werden gewährleistet. Inhalt und Schranken werden durch die Gesetze bestimmt.“

staatsprinzip ab einer bestimmten Höhe sozialer Ungleichheit, gemessen mit einem der Ungleichheitsmaße Substanzeingriffe?

„Im Eigentum gerinnt die Ungleichheit der freigesetzten Gesellschaft zur Materie und wird Ausgangspunkt neuer Ungleichheiten. Stellt man dieses unter Sicherung von dessen unbegrenzter Akkumulation sakrosankt, besteht die Gefahr, daß sich die Ungleichheit ungezügelt potenzieren kann und sich darüber die freiheitliche Rechtsordnung selbst aufhebt“ (Böckenförde 1995, II. 4; Kriterium D/politische Gleichheit). Gemeinwohlorientiert (mit Kriterium C und D) argumentierend begründet das Sozialstaatsprinzip den Ausgleich extremer sozialer Gegensätze und eine gerechte Sozialordnung, um die freiheitliche Rechtsordnung zu schützen. Darum ist auch die Besteuerung der Substanz legitimiert. Dabei habe der Gesetzgeber einen weiten sozialpolitischen Entscheidungsraum, um „bedrohliche Entwicklungen bei der Eigentumsverteilung zu korrigieren“ (Böckenförde 1995, II.4). So hat es Böckenförde 1995 formuliert, ohne die durchaus angefragten Ausführungen Thomas Pikettys (2016) zur Kapitalakkumulation 20 Jahre später vorauszuahnen.

⇒ 3.1.3 Konfiskatorische Vermögensbesteuerung als einmaliger Akt in besonderen Zeiten

Über die bisherigen Überlegungen hinaus sind sich Tipke, das Bundesverfassungsgericht und Böckenförde einig, dass Zeiten besonderer Umbrüche wie die Nachkriegszeit Regierungen zu einer einmaligen konfiskatorischen, tatsächlich die Vermögenssubstanz angreifenden und die Vermögensverhältnisse verändernden Besteuerung berechtigen. Dies deckt sich mit einer Rechtfertigung besonderer steuerlicher Belastungen um des Gemeinwohls willen (Kriterium A/notwendige Staatsausgaben und C/höhere Leistungsfähigkeit). Das Bundesverfassungsgericht spricht von „staatlichen Ausnahmesituationen“ mit Bezug auf das Reichsnotopfergesetz von 1919 zur Finanzierung der Kosten aus dem Versailler Vertrag oder auf das Lastenausgleichsgesetz von 1952, das denjenigen einen umverteilenden Ausgleich zubilligte, die im 2. Weltkrieg und durch seine Nachwirkungen Vermögensschäden und besondere Nachteile erlitten hatten. Böckenförde führt als verstrichene Gelegenheit zur Anwendung dieser gesetzgeberischen Möglichkeit die besondere Herausforderung durch hohe Arbeitslosigkeit (1995 offiziell 3,6 Millionen bzw. 9,4 %) und die deutsche Wiedervereinigung an. Der Solidaritätszuschlag von 5,5 % auf Einkommen-, Kapitalertrag- und Körperschaftsteuer hätte als einmalige oder zeitlich befristete Vermögensabgabe konzipiert werden

können. Im 3. Jahrtausend ließe sich die internationale Finanzmarktkrise als verstrichene Chance hierfür verstehen.

⇒ 3.1.4 Überlegungen zur Frage, ob die Vermögenssteuer angemessen ist

Der Begründung der Vermögenssteuer nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip im Sinne Böckenfördes ist plausibel (Kriterium B/Gesamtheit der Leistungsfähigkeit). Eine steuerentlastende Differenzierung für ruhendes Vermögen müsste über *gemeinwohlorientierte*, sachlich begründete Ausnahmen und Sonderstellungen gefunden werden (Kriterium E3). Dies ist bei der Vermögensteuer nicht erfolgt und schwerlich möglich. Insofern stünde sozialetisch und verfassungsrechtlich einer Wiederbelebung der Vermögenssteuer zunächst nichts im Wege. Im Urteil von 1995 benennt der Senat politisch zu beschließende Heilungsmöglichkeiten, um die Vermögenssteuer wieder grundrechtskonform in Kraft zu setzen:

(a) wegen der Diskrepanz in der Bewertung neben den 0,5 % für nah am Marktwert bewertete Vermögensarten einen höheren Zinssatz für Grundbesitz als bis heute einheitswertgebundenes Vermögen zu beschließen

(b) *oder* sachlich Ausnahmen zu begründen, etwa für selbstgenutztes Wohneigentum oder Unternehmensbesitz, einhergehend mit einer verkehrswertnahen Besteuerung der anderen Grundstücke,

(c) *oder* periodisch alle 6 Jahre näherungsweise einen marktnahen Wert für Grundstücke festzustellen (BVerfG 1995, A.II.1).

Sogar Tipke, der eine Vermögensbesteuerung aus seinem Konzept einer gleichen Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip klar verneint, kommt unter Berücksichtigung des Sozialstaatsprinzips zur Befürwortung einer Vermögenssteuer auf sehr hohe, nicht durch eigenes Verdienst zu vereinende Vermögenswerte (vgl. Kriterium B2/hohe Vermögen als besondere Leistungsfähigkeit und C/Sozialstaatsprinzip). „Wenn die Freiheiten des Marktes mißbraucht, wenn die Einkommensdisparitäten übermäßig werden, muß der Sozialstaat eingreifen“ (Tipke 2000, 410-416; hier 412). Für eine Einführung der Vermögenssteuer spricht auch die Vielzahl an Mängeln in der Progression (Bach u.a. 2016; Fisch 2016), das Fehlen eines funktionierenden Erfassungssystems für Veräußerungen durch Quellenabzugs- bzw. Meldeverfahren usw. Diese und weitere Mängel würden eine hilfweise Einführung der Vermögenssteuer rechtfertigen (Wiemeyer 2004, 254-255). Sollte eine Vermögenssteuer erwogen werden, so sollten angesichts des „fiktiven Vermögens“ von Anwartschaften auf

die Rente Freibeträge einmal die Anwartschaften, zum anderen deren Äquivalent in anderen Vermögenswerten berücksichtigen. Tröstlich für alle Wohlhabenden ist, dass selbst beim am weitesten in die Vermögenssubstanz eingreifenden Konzept (einmal abgesehen von einmaligen historischen Sondersituationen) immer noch der Schutz der bestehenden Vermögensverhältnisse (Kriterium E2) inbegriffen ist. Eine möglicherweise angestrebte Umverteilungswirkung ist damit vorhanden, aber gering.

Akzeptiert man dagegen die Argumente einer sozialstaatlich notwendigen Umverteilung und einer demokratietheoretisch begründeten Abschmelzung der Kapitalakkumulation als unzulässige Machtakkumulation *und* lassen sich diese Missstände tatsächlich überzeugend belegen und sei es nur als sehr wahrscheinliche Entwicklungstendenzen, denen präventiv zu begegnen ist, dann müssten die Implikationen dieser beiden gewichtigen Argumente ernst genommen werden und eine Vermögenssteuer zumindest bei exorbitantem bzw. „stabilem“ Reichtum auch zu einer Vermögensabschmelzung führen, also spürbare Substanzeingriffe realisieren. Dies setzt jedoch einen gesellschaftlichen Konsens darüber voraus, welches Maß an sozialer und speziell an Vermögensungleichheit eine Gesellschaft aushalten kann und will und wie höhere Einflussmöglichkeiten auf die Politik und öffentliche Meinung stattfinden und begrenzt werden sollten. Bei einem vorrangigen und substanziellen Eingriff bei „stabilem“ Reichtum ist jedoch mit erheblichen Ausweichreaktionen zu rechnen.

Für die Umsetzung praktisch zu bedenken sind zusätzlich die erheblichen Schwierigkeiten einer laufenden Besteuerung von Vermögen, der Aufwand für jährliche Schätzungen bei schwankenden Marktwerten usw. Mit höheren Vermögenssteuersätzen würde jedoch auch der Aufwand im Verhältnis geringer zum Ertrag werden. Eine Wiedereinführung der Vermögenssteuer ist auch mit diesem Aufwand abzuwägen, so dass sich möglicherweise auch andere Arten der Besteuerung zur Beeinflussung einer tatsächlichen progressiven Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (höherer Spitzensteuersatz, Streichung von Abzugsmöglichkeiten in der Bemessungsgrundlage, Reform der Erbschaftssteuer usw.) anbieten, die sich auf die zukünftige Entwicklung der Vermögensungleichheiten auswirken würden (vgl. Fisch 2016).

Kommt man zu dem Schluss, keine Vermögenssteuer zu erheben, dann muss folgerichtig ebenfalls die Grundsteuer abgeschafft werden, weil sie entweder als selbstgenutztes Wohneigentum eine empfehlenswerte Altersvorsorge darstellt oder bei Vermietung diejenigen Mieter besteuert, auf die die Grundsteuer überwälzt wird - Mieter, die

mit hoher Wahrscheinlichkeit weniger verdienen und besitzen als Immobilienbesitzer (gegen Kriterium C).

In der politischen Diskussion quasi nicht ernsthaft erwogen worden ist das Recht, bei besonderen Herausforderungen wie rückblickend bei der Wiedervereinigung und der Finanzkrise eine einmalige konfiskatorische Vermögensbesteuerung als einmaligen Akt zu beschließen.

### ⇒ 3.2 Die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen

Wird die Prämisse einer Leistungsgesellschaft stringent zu Ende gedacht, stellen sich auch Fragen an die Funktion und Anreize, die durch Erbschaften gesetzt werden: In einer Leistungsgesellschaft wäre zu erwarten, dass die primäre Verteilung durch selber geleistete Arbeit dafür sorgt, dass jeder entsprechend seines Arbeitseinsatzes, seiner Talente und seiner glücklichen Wahl bei Schwerpunkten in Ausbildung und Studium sich selber sein eigenes Vermögen Stück für Stück aneignet. Diesem Ideal widerspricht das verdienstfreie und kaum besteuerte Erlangen einer großen Erbschaft, die nicht durch das selber erbrachte Verdienst gerechtfertigt ist, sondern nur durch den Willen externer Personen aus meist familiären Beziehungen. In diesem Kapitel werde ich grundlegende Positionen zur Besteuerung von Erbschaften diskutieren und besonders auf die Vererbung von Betrieben eingehen, weil diese den Knackpunkt der aktuellen Kontroverse ausmachen.<sup>23</sup>

#### ⇒ 3.2.1 Die Erbschaftssteuer als Instrument im Eigentum geronnene Ungleichheit zu bekämpfen und soziale Chancengleichheit herzustellen

In einer „Abweichenden Meinung“ zum Erbschaftssteuer-Urteil des Bundesverfassungsgerichts 2014, die die Begründung inhaltlich er-

(23) Im historischen Rückgriff auf frühere Debatten war dies ähnlich: Bei der Debatte zur Reform der Erbanfallsteuer 1973 machten die wirtschaftlichen Gründe 54,6 % der Begründungen der ablehnenden Redner/innen im Bundestag aus, davon 27,3 % wegen der Auswirkungen auf die landwirtschaftlichen Kleinbetriebe und 9,1 % auf Familienunternehmen, während die Befürworter mit 54,8 % überwiegend Argumente zur politischen Ordnung (Ablehnung von Privilegien durch mühelosen Vermögenszuwachs, Steuergerechtigkeit) beibrachten. Bei der erneuten Debatte 1995/96 zählten für die ablehnenden Redner wiederum zu 46 % wirtschaftliche Gründe. Die Landwirtschaft hatte mit nur noch 2,1 % an Bedeutung verloren, die Familienunternehmen mit 29,2 % gewonnen (Beckert 2004, 275-281).

gänzt, aber offensichtlich nicht im Konsens mit dem 8-köpfigen Senat, erläutern die Bundesverfassungsrichter/in Reinhard Gaier, Johannes Masing und Susanne Baer zusätzliche, sozialetisch relevante Gründe. Mit Bezug auf das Sozialstaatsprinzip und die Gerechtigkeit verstehen sie die Erbschaftssteuer als „Beitrag zur Herstellung sozialer Chancengleichheit, die sich in einer freien Ordnung nicht von selbst herstellt“ (Gaier u.a. 2014, Nr. 1), gerade weil im Eigentum die Ungleichheit der freigesetzten Gesellschaft zur Materie gerinnt und Ausgangspunkt neuer Ungleichheiten wird. Die Erbschaftssteuer ist „zugleich ein Instrument des Sozialstaats, um zu verhindern, dass Reichtum in der Folge der Generationen in den Händen weniger kumuliert und allein aufgrund von Herkunft oder persönlicher Verbundenheit unverhältnismäßig anwächst“ (Gaier u.a. 2014, Nr. 1). Die Rechtfertigungsgründe für diejenigen, die von steuerlichen Belastungen ausgenommen werden, sind umso größer, je mehr gerade sie unter marktwirtschaftlichen Bedingungen leistungsfähiger sind als andere. Als eine Ursache für den mit Daten belegten Anstieg der Ungleichheit lässt sich entsprechend der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung ausmachen, dass Einkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen überdurchschnittlich im Vergleich zu Arbeitnehmerentgelten gewachsen sind. Die Erbschaftssteuer könnte der Gefahr entgegenwirken, dass diese Ungleichheit bei den Mitteln die Chancen auf gesellschaftliche wie politische Teilhabe auseinanderdriften lassen und Einfluss und Macht an Herkunft gebunden werden. Die Erbschaftssteuer soll ungleichen Lebenschancen entgegenwirken, indem ein Ausgleich bei den Mitteln geschaffen wird und die persönliche Freiheitswahrnehmung auch real die Grundlage unserer Ordnung bleibt, in der sich Freiheit und Gleichheit verbinden lassen (Gaier u.a. 2014, Nr. 1-2). Dem ist aus sozialetischer Perspektive, wie in den Kriterien C (Sozialstaatsprinzip) und D (politische Gleichheit) dargelegt, zuzustimmen. Die Frage, wie hoch die Besteuerung von Erbschaften sein müsste, um die aufgeführten Zwecke zu erreichen, überlassen die Bundesverfassungsrichter/in der Politik.

### ⇒ 3.2.2 Erbschaften und Schenkungen als verdienstfreie Einkommen

Die wenigsten Erbschaften sind so groß, dass sie den Rest des Lebens Arbeit, ja noch nicht einmal eine Altersvorsorge überflüssig machen. Deshalb lässt sich die Sorge, dass exorbitant große Erbschaften und Schenkungen keinerlei (monetäre) Anreize zum Arbeiten setzen, bei den derzeit anstehenden Erbschaften und Schenkungen

größtenteils zerstreuen. Dafür spricht das mittlere Alter der überwiegenden Empfänger und dass geerbtes Firmenvermögen tendenziell zur Führung des bestehenden Betriebs motiviert, soweit es die erforschbare, zurückliegende Generation betrifft (auch Böwing-Schmalenbrock 2012, 247). Die Anreizwirkung ändert sich, wenn mehrere Erbschaften oder Schenkungen sich bei einer Person oder einem Haushalt summieren und für ein leidliches Auskommen ausreichen. Anders ist dies auch bei Schenkungen an die Enkelgeneration, die ihre Ausbildung und ihr aktives Berufsleben noch vor sich hat. Große Erbschaften an die Enkel/innen greifen zudem erheblich in das Erziehungsrecht der Eltern ein und laufen auch gesellschaftlichen Interessen an der Berufstätigkeit zuwider, weil sehr große Erbschaften eher Anreize für ein Leben als Rentier denn für Ausbildung und Bildung setzen.

Die wohl gewichtigste Rechtfertigung für soziale Ungleichheit in einer liberalen Leistungsgesellschaft liegt darin, dass soziale Ungleichheiten sich dem Erbringen eines unterschiedlichen Verdienstes verdanken. Erbschaften und Schenkungen konterkarieren die Ideale einer Leistungsgesellschaft, indem sie durch das Element der glücklichen Geburt die Arbeitsleistungen derer entwerten, die sich mit Risiko und Einfallsreichtum, mit Einsatz und Überstunden einer beruflichen Tätigkeit widmen. Aus dieser Position heraus lassen sich konsequent zu Ende gedacht keinerlei Erbschaften rechtfertigen, die somit mit 100 % ohne jegliche Freibeträge besteuert werden müssten. Darüber wäre die umfassendste und radikalste Wertschätzung des individuellen Verdienstprinzips umgesetzt, indem Vermögen ausschließlich aus eigenem Verdienst angehäuft werden sollte. Auch für Reflexionen über den Wert des Geschenks und des Beschenktwerdens wäre in diesem philosophischen Kontext wenig Raum.

So unrealistisch eine restlose Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen derzeit anmutet, so zeigt sie auf, dass auch die Erbschaftssteuer als wesentliche und nicht nur marginale Einnahmequelle des Staates genutzt werden könnte, einhergehend mit der Senkung der anderen Steuerarten, besonders der Einkommens- und der Unternehmenssteuern (mit Kriterium E1) und mit weitreichenden Folgen für das gesellschaftliche Selbstverständnis, für kulturelle Selbstverständlichkeiten und für bestehende Machtverhältnisse.

Ähnlich, wenn auch weniger radikal, verhält es sich mit den oben dargelegten Überlegungen zum fundierten Einkommen (Kriterium B2), die zudem die Kapitalerträge einbeziehen. Die Überlegungen würden zur Konsequenz haben, dass Kapitalerträge, Schenkungen und Erbschaften nicht vollständig, aber im Verhältnis zum Erwerbseinkommen

höher besteuert werden müssten, um Freiheit und Bürde, sich selber seinen Lebensunterhalt zu verdienen, gegenüber den verdienstfreien Einkommensarten zu privilegieren.<sup>24</sup> Das Reichtumskonzept von Böwing-Schmalenbrock (Kapitel 2.2.4) könnte hier obere Schwellenwerte bestimmen, die mit zunehmender Unabhängigkeit von der Erwerbsarbeit progressiv höher besteuert werden könnten.

### ⇒ 3.2.3 Erbschaften, Schenkungen und Kapitalerträge als reguläre Einkommen

„Mit der Erbschaftssteuer wird niemandem etwas entzogen, sondern lediglich ein leistungsfrei erlangter Zugewinn geschmälert“ (Beckert 2013, 155). Der steuerrechtlich konsequente Ansatz bei Erbschaften, bei Schenkungen und bei Kapitalerträgen ist der, sie als Einkommen der Empfänger aufzufassen und den individuellen Steuersatz anzuwenden, der auch beim Arbeitseinkommen angelegt wird, denn Erbschaften, Schenkungen und Kapitalerträge steigern beim Erben, der Erbin die Leistungsfähigkeit. Die Zugehörigkeit zum Adel oder zur Geldaristokratie überzeugen als Argument für Privilegierungen nicht mehr (Beckert 2013, 28-29). Der Gleichheit bei der Besteuerung treu bleibend sind diese Zuwächse an Leistungsfähigkeit regulär zu besteuern.

Eine Herausforderung stellt jedoch vererbtes Betriebsvermögen dar, das einerseits besonders hohe Erbschaften im Besitz von Personen in den höchsten Einkommensperzentilen hervorbringt, das jedoch als Produktivvermögen auch gemeinwohlförderliche Nebenwirkungen zeigt und für das daher eine Sonderrolle beansprucht wird. Eine erste Reflexion betrifft die kontinuierlich kritisierten<sup>25</sup> unverhältnismäßigen und ungerechtfertigten Privilegierungen bestimmter Erbschaften im bestehenden Erbschaftssteuerrecht (Kapitel 3.2.5). Eine zweite Reflexion wägt die Privilegierung von kleinen und mittelständischen Unternehmen wegen ihrer Sicherung von Arbeitsplätzen ab (Kapitel 3.2.6). Zuvor sollen jedoch die bestehenden Privilegien bei Erbschaften jenseits von Betriebsvermögen auf tragfähige Rechtfertigungsgründe untersucht werden (Kapitel 3.2.4).

(24) Politisch umgesetzt würde diese Steuerpolitik zu einem verminderten Einkommenssteuersatz führen, an dem sich dann ein höherer Steuersatz für Erbschaften, Schenkungen und Kapitalerträge orientieren könnte.

(25) In den Urteilen des Bundesverfassungsgerichts 1995, 2006, 2014 und - so wage ich zu prophezeien - einem zukünftigen Urteil.

### ⇒ 3.2.4 Ungerechtfertigte Privilegierungen von reichen Familien bei der Erbschaftssteuer

Um steuerrechtlich und gesellschaftspolitisch Vermögensungleichheiten zwischen Privathaushalten auch durch Erbschaftsregelungen abzumildern, ließen sich zunächst die bestehenden Privilegierungen reicher Familien auf ihre Rechtfertigung hin überprüfen. Schon die Freibeträge bedürfen dieser Rechtfertigung. Nicht überzeugen können Rechtfertigungen wie die landläufige Begründung mit Unterhaltspflichten der Kinder gegenüber ihren Eltern. Zum einen übernimmt der Staat zunehmend Versorgungspflichten, etwa durch die weitgehende Abschaffung des Einbezugs des Einkommens der Kinder bei der Grundsicherung im Alter.<sup>26</sup> Zum anderen ergibt die typisierende Betrachtung der tatsächlichen Verhältnisse bei den konkreten Verpflichtungen, dass sich bei ärmeren Familien nur in Ausnahmefällen genügend finanzielle Mittel zur elterlichen Unterstützung bei den Kindern finden und sehr reiche Familien eine finanzielle Unterstützung durch Verwandte angesichts eigenen Vermögens nicht nötig haben.<sup>27</sup> Es sind vor allem mittelständische Familien, die zum Beispiel bei Pflegebedürftigkeit finanziell in die Pflicht genommen werden. Insofern wäre es absurd, aus den faktisch nur im unteren und mehr noch im mittleren Einkommenssegment tatsächlich vorfindlichen Verpflichtungen Freibeträge abzuleiten, die dann vor allem Familien mit hohem Vermögen bei ihren Erbschaften zu Gute kommen (gegen Kriterium C). Grundsätzlicher ansetzend ist bereits die Aufrechnung der Freibeträge mit Leistungen der Kinder für ihre Eltern im Alter zu hinterfragen. Eltern sind bei ihrer Elternschaft in den ersten zwei bis drei Jahrzehnten in Vorleistung gegangen. Dieser Umstand und nicht Privilegien bei Erbschaften begründen die späteren Verpflichtungen der Kinder für ihre Eltern. Angesichts der Entwicklung bei Familien hin zu Kernfamilien sollten Freibeträge nicht über Ehegatten mit Zuge-

(26) 2003 wurde die Beantragung der *Grundsicherung im Alter* (und bei Erwerbsminderung) von den Verpflichtungen der Nachkommen befreit, um versteckte Armut zu bekämpfen, weil ältere Menschen ihre Rechte nicht in Anspruch genommen haben, um die jüngeren Familienmitglieder nicht zu belasten. Nur wenn das Einkommen von Kindern oder Eltern der oder des Antragsberechtigten sehr hoch ist (mindestens 100.000 Euro jährliches Gesamteinkommen) besteht Anspruch auf Hilfe zum Lebensunterhalt mit der Möglichkeit des Rückgriffs bei den unterhaltspflichtigen Verwandten ersten Grades (Kinder und Eltern).

(27) Während kinderlose Ehepaare und Singles gar keine Kinder mit familiärer Verpflichtung haben.

winngemeinschaft (also ohne Gütertrennung<sup>28</sup>) sowie Eltern und deren Kinder ausdifferenziert werden.<sup>29</sup>

Um Privilegien und Begünstigungen nicht zu vervielfachen sollte sowohl die Gewährung von Freibeträgen *pro Erblasser* als auch die 10-Jahres-Erneuerungsfrist gestrichen werden. Für beides liegen keine schlüssigen und überzeugenden Begründungen vor. Warum sollten vielfache Erben und solche mit reicher Verwandtschaft gegenüber solchen, die nur einmal oder - viel wahrscheinlicher - gar nicht erben, privilegiert werden? Schritte zur Reduzierung bestehender Privilegierungen könnten jeder Person und zwar unabhängig von Verwandtschaftsverhältnissen einen Gesamtfreibetrag zwischen 60.000 € und 300.000 €<sup>30</sup> einräumen. Wenn einem das Glück mehrere Schenkungen und Erbschaften beschert, würden sich die Einzelerbschaften angesichts des gleichbleibenden Freibetrags im Laufe des Lebens summieren und wenn sie die Gesamthöhe übersteigen, auch entsprechend besteuert werden. Mit der ersten Summe von 60.000 € wären fast 60 % aller Erbschaftsfälle steuerfrei, mit einem Freibetrag von 300.000 € wären 97 % freigestellt, sofern eine Person nicht mehrere Erbschaften erhält. Ausnahmen von diesem begrenzten Freibetrag zu Gunsten einer höheren Obergrenze lassen sich schlüssig nur für den Erbschaftsfall und ausschließlich für wirtschaftlich abhängige Personen begründen, wie minderjährige und in Ausbildung befindliche Kinder sowie Ehepartner.

### ⇒ 3.2.5 Ungerechtfertigte Privilegierungen von Unternehmen bei der Erbschaftssteuer

Beim Erbschaftssteuer- und Schenkungssteuergesetz wird nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts (2014) der Gleichheitsgrundsatz bei der Besteuerung grob verletzt. Das Gesetz eröffnet unverhältnismäßige Gestaltungsmöglichkeiten zur Umgehung der Erbschaftssteuer, die in Umfang und Ausmaß so groß sind, dass die Anforderungen an die Rechtfertigung besonders hoch liegen. Unverhältnismäßig ist die Verschonung des Betriebsvermögens größerer Betriebe ohne Einzelfallprüfung, ferner die Privilegierung von Betrieben

(28) Mittelständische Paare haben meist eine Zugewinnsgemeinschaft, während in sehr wohlhabenden Kreisen häufiger Gütertrennung vereinbart wird.

(29) Die Bestimmungen zum Pflichtteil bei Erbschaften lassen sich mit Familienbanden ebenfalls nur ungenügend rechtfertigen, da sie stark in die Verfügungsgewalt über das Eigentum desjenigen eingreifen, der sich dieses Vermögen redlich angeeignet hat.

(30) Vorschläge für Freibeträge nach Beckert 2013, 157, und Hulverscheidt 2013, 57-58.

mit bis zu 20 Beschäftigten durch die Lohnsummenregelung. Begünstigt werden mit 50 % nicht nur notwendige, dem Betrieb dienende Wirtschaftsgüter, sondern auch gewillkürtes Verwaltungsvermögen und uneigentliches Betriebsvermögen, das veräußert werden könnte, wie nicht betrieblich genutzte Grundstücke, Finanzanlagen, Kassenbestände, wertvolle Sammlungen usw. Ohne Rechtfertigungsgrund ist zudem, dass sogar der reine Aktienbesitz begünstigt wird. Es ist unverständlich, dass das private Vermögen und die weiteren Erbschaftsanteile in Form von Geld, Immobilien und anderen Vermögenswerten nicht zur Begleichung der Erbschaftsteuer eines ererbten Unternehmens einbezogen werden. Die empirischen Untersuchungen zu den Empfängern von Erbschaften und besonders zu Betriebsvermögen belegen (bislang), dass diese die Erbschaftsteuer weitgehend oder zum größeren Anteil privat schultern könnten, so dass keineswegs Betriebsvermögen, sondern vielfach privates Vermögen geschont wird. All das privilegiert die ohnehin besonders Leistungsfähigen umfangreich (gegen Kriterium C), versteckt Vergünstigungen in der Bemessungsgrundlage (gegen Kriterium B3) und verkennt die zu berücksichtigende Gesamtleistungsfähigkeit (gegen Kriterium B1). Diese großzügigen, vom Bundesverfassungsgericht mit einem besonders hohen Rechtfertigungsanspruch unterlegten Privilegien können sich noch nicht einmal auf das Gemeinwohl berufen, weil wechselnder Aktienbesitz bei Großunternehmen, ein Wechsel in der Geschäftsführung, Kreditfinanzierung zur Steuerbegleichung usw. keine Arbeitsplätze gefährdet (Ausschluss von Kriterium E3). Die Abschaffung dieser unverhältnismäßigen Übervorteilung wäre schon bei Erlass des Gesetzes Aufgabe einer Regierung gewesen, die sich dem Gemeinwohl verpflichtet gewusst hätte. So stand die Reform der Erbschaftsteuer schon damals unter der Kritik des *Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung* als „verkorkste[s] Reformvorhaben“, das lediglich Partikularinteressen bediene (SVR Wirtschaft 2008, Nr. 376).<sup>31</sup> Die besondere Situation kleiner und mittelständischer Unternehmen wird auf ihre Gemeinwohlorientierung hin im folgenden Abschnitt genauer untersucht.

(31) Eine Abschaffung der Firmenprivilegien könnte das Einkommen mittelfristig von 6,29 Milliarden € (2015) auf 13 Milliarden € erhöhen (Bach 2015, 111).

### ⇒ 3.2.6 Gemeinwohlorientierung von kleinen und mittelständischen (Familien-)Unternehmen?

Zunächst gilt es, die Bedeutung und Sonderrolle von kleinen und mittelständischen Unternehmen zu erfassen. Sie sind ein in Europa einzigartiges Merkmal der deutschen Wirtschaft. Mit einem Anteil von 99,6 % aller Unternehmen und einem Anteil am Umsatz von 35,5 % (= rund 3,62 Millionen €) stellen sie Arbeitsplätze für 59,2 % aller sozialversicherungspflichtig Beschäftigten (= 16,14 Millionen, alle Daten bezogen auf 2013).<sup>32</sup> Die Rechtfertigung von Privilegien für kleine und mittelständische Unternehmen, oft in der Führung über Generationen durch eine Familie, ist deren Beitrag zum Wohl des Gemeinwesens, konkret durch die Schaffung und den Erhalt von Arbeitsplätzen.

Die Bedingung der Gemeinwohlorientierung muss jedoch zusätzlich steuerpolitische Maßnahmen als notwendig und verhältnismäßig ausweisen und die Vorteile für die Allgemeinheit oder besonders benachteiligte Gruppen nachweisen (Kriterium E3).<sup>33</sup> Eine Ausnahme von der Erbschaftssteuer lässt sich erst dann tragfähig rechtfertigen, wenn durch die Zahlung der Erbschaftssteuer die Existenz des Unternehmens und seiner Arbeitsplätze tatsächlich bedroht wäre und die Ausnahme bei der regulären Steuer notwendig macht. Dies ist in Abwägung von bürokratischem Aufwand und Mitnahmeeffekten in der Regel schlüssig nachzuweisen.

Warum soll es überhaupt wertvoll sein, dass Unternehmen in Familienhand verbleiben? Die Betriebsübernahme durch ein Familienmitglied ist - dies schreibe ich bei aller Sympathie für die Verdienste von mir bekannten Familienunternehmen! - nicht immer die unternehmerisch sinnvollste Option. Oft sind Nachfolger aus der Familie nicht einmal unternehmerisch geeignet. Verallgemeinerungen bieten sich jedenfalls nicht an (vgl. die Literaturliste bei Bach 2015, 116, Fußnote 8). Die familiäre Struktur, der eigene Name im Firmenlogo usw. liefern Anreize, langfristig profitorientiert und auch zum Wohle der dem Firmeninhaber bekannten Belegschaft zu wirtschaften. Dies ist einerseits

(32) Daten vom *Institut für Mittelstandsforschung*, Bonn, unter: <http://www.ifm-bonn.org/statistiken/mittelstand-im-ueberblick/#accordion=0&tab=0>.

(33) Eine vorhandene Gemeinwohlorientierung rechtfertigt nicht per se Privilegien, schon weil unzählige andere Bürger/innen diese Privilegien für sich in Anspruch nehmen könnten, etwa für die Erträge einer nachweislich nachhaltigen, also gemeinwohlorientierten Geldanlage. Arbeitnehmer und Aktionäre tragen ebenso ihren Anteil zum Erfolg von Unternehmen bei, der erst Erhalt oder Schaffung von Arbeitsplätzen ermöglicht, ohne dass dies steuerpolitische Privilegien rechtfertigen würde.

nicht zwangsläufig bei allen Familienunternehmen so gegeben, andererseits kann diese Wirkung auch durch ein tragfähiges Management einer gesellschaftlichen Verantwortung von Unternehmen (Corporate Social Responsibility, CSR) auf Nachfolger außerhalb der Verwandtschaft übertragen werden.

Ein großes Hindernis, kleinen und mittelständischen Unternehmen besondere Rechte einzuräumen, ist ferner, dass diese auch von den aufgeführten ungerechtfertigten Privilegien profitieren, etwa die legitime Option, privates Vermögen zur Begleichung der Erbschaftssteuer einzusetzen (Kapital 3.2.5). Tatsächlich ist es bei kleineren und mittelständischen Unternehmen der Fall, dass diese, um die Abhängigkeit von Banken gering zu halten, mit privatem Vermögen haften. Diese Verquickung offenbart, dass die Heranziehung von privatem Vermögen zur Bestreitung eines unternehmerischen Finanzbedarfs nicht unüblich ist, sich nicht schädlich auf das Unternehmen und seinen Wert auswirkt und folglich auch bei der Erbschaftssteuer legitim ist.

Ein grundsätzlicher Einwand differenziert den Vermögensbegriff und verweist darauf, dass Betriebsvermögen als Produktivvermögen - teilweise vergleichbar mit Anwartschaften auf die Altersvorsorge - kein Vermögen im Sinne der Konsumfähigkeit darstellt, das frei zur Verfügung stünde. Diese Aussage ist nur eingeschränkt richtig, weil eine ganze Reihe von Rechten im Rechtsverkehr verliehen wird und zahlreiche Möglichkeiten existieren, Gewinne und sogar Unternehmenssubstanz ins Private zu überführen, etwa durch den Verkauf von Betriebsvermögen an sich als Privatperson zu Preisen weit unter dem Marktwert oder an das eigene Unternehmen zu stark überhöhten Marktpreisen, sogenannte verdeckte Gewinnausschüttungen. Folglich ist Betriebsvermögen zwar Betriebssubstanz, aber gleichwohl als Erbschaft eine Erhöhung der Leistungsfähigkeit des Erben, der Erbin, selbst wenn Produktivvermögen anders bewertet wird als Gewinne und Einkommen.

Eine Reihe von Einwänden wägt vermeintliche negative Folgen einer stärkeren Besteuerung im Erbschafts- und Schenkungsfall ab:

- Oft wird - dramatisch zugespitzt - auf die (internationale) Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen verwiesen, die darauf angewiesen seien zu investieren und zu expandieren. Jede Erbschaftssteuer entzöge Unternehmen Kapital für solche Investitionen. Diese Investitionen können jedoch sowohl der Absicherung als auch der Abschaffung von Arbeitsplätzen dienen, wenn zum Beispiel Investitionen in Maschinen Arbeitskräfte ersetzen oder wenn sie Standortverlagerungen in Billiglohnländer finanzieren. Diesem Argument lässt sich ferner entgegen, dass mehr Liquidität stets wünschenswert scheint, dass also

jede Steuerpflicht, jede Umweltauflage, jede Lohnzahlung, jede Gewinnausschüttung usw. die Investitions- und Expansionsfähigkeit senkt.

- Genannt wird die Gefahr des Aufkaufs durch Großunternehmen. Wer Familienbetrieben Veräußerungen oder Kreditaufnahmen wegen der Erbschaftssteuer ersparen will, muss den Einzelfall prüfen, ob die Erbschaftssteuer auch bei 10-jähriger Stundung mit zinsfreier Ratenzahlung, unter Einbezug des privaten Vermögens und des anderen Erbschaftsvermögens unzumutbar ist. Die Sorge, dass kleine und mittelständische Unternehmen keine Kredite bei Banken erhalten und deshalb von Konzernen mit starker und kurzfristiger Profitorientierung aufgekauft werden, deckt ein Problem im öffentlichen Bankensektor auf, der seine Legitimation genau aus der Finanzierung der Realwirtschaft wie kleinen und mittelständischen Unternehmen bezieht. Ein Defizit im Bankenbereich durch ein Aussetzen der Erbschaftssteuer auszugleichen wäre jedoch gesellschaftlich inakzeptabel. Zudem die Untersuchung bekannter Nachfolgestrategien als die beiden häufigsten Finanzierungswege Eigenmittel und Banken aufführen, bevor auf den nachfolgenden Plätzen ein Darlehen des Schenkenden bzw. Übergebenden, öffentliche Mittel oder ein Darlehen aus dem persönlichen Umfeld in Anspruch genommen worden sind (Moog u.a. 2012, 24-25). Hier erweist sich die finanziell vermögende Familie als wichtige Ressource, die auch zur Finanzierung einer Steuerschuld bei Betriebsübernahmen einspringen kann, ohne die negativen Folgen einer drohenden Übernahme durch Hedgefonds dramatisieren zu müssen. Eine letzte Möglichkeit ist es, den Staat als stillen und vorübergehenden Miteigentümer einzubeziehen bis die Steuerschuld beglichen ist.

- Kapitalflucht und die Verlagerung von Betriebsstätten in ein Land mit einem anderen Besteuerungsregime sind von hohen Hürden verstellt: Erblasser *und* Erben müssten den regelmäßigen Aufenthaltsort und ihr vertrautes Lebensumfeld verlassen. Die Betriebs- und Produktionsstätten würden ihr Zulieferer- und Auslieferungsnetz verlieren, regionale Gebundenheit, ein Markenzeichen von Familienunternehmen, müsste aufgegeben werden, so dass insgesamt ein abweichendes Verhalten keine realistische Drohkulisse abgibt (Beckert 2013, 169).

Als Ergebnis der Betrachtung der möglichen negativen Folgen ist festzuhalten, dass wenn im Einzelfall die Erbschaftssteuer existenzbedrohend wirkt, steuerpolitische Zugeständnisse um des Gemeinwohls willen notwendig sind. An dieser Stelle sei daran erinnert, dass sich die Gewerbesteuer und andere Unternehmenssteuern - ganz im Gegensatz zur Erbschaftssteuer! - steuersystematisch nicht rechtfertigen lassen.

tigen lassen, so dass hier ein steuerrechtlich angemessener Ansatzpunkt zur Entlastung von Unternehmen liegt (Tipke 2003, 1132-1162; vgl. auch zur Körperschaftssteuer und Reformideen 1163-1212).

Einleuchtend ist die Argumentation, dass bei kleinen und mittelständischen Unternehmen eine Erbschaftssteuer in Höhe des Spitzensteuersatzes dazu führen könnte, dass bei angenommenem Steuersatz von 33 % ein über Generationen aufgebautes und organisch gewachsenes Unternehmen sich in kürzester Zeit beachtliche Teile des Unternehmens erneut aneignen, bildlich gesprochen 3 von 10 Filialen erneut finanzieren müsste, und damit finanziell überfordert wäre. Diese Problemlage ist gerade bei über Dekaden und Generationen bestehenden Unternehmen zutreffend und sollte durch besondere Regelungen, die existenzbedrohende Konstellationen ausschließen, berücksichtigt werden, müsste aber nicht zwingend den fast kompletten Wegfall der Erbschaftssteuer zur Folge haben.

Im Folgenden diskutiere ich negative Anreize der jetzigen Erbschaftssteuerregelung:

- Die geltende Lohnsummenregelung zum Erhalt der Arbeitsplätze greift auch bei einer Unternehmensverlegung ins Ausland und widerspricht durch staatliche Eingriffe in genuin unternehmerische Entscheidungen massiv der unternehmerischen Freiheit. Die staatliche Regulierung durch die Lohnsummenregelung zeitigt zudem so absurde Konsequenzen, dass ein Unternehmen, das um des Erhalts oder sinnvoller Sanierungen willen zahlreiche Arbeitsplätze abbauen müsste, in dieser krisenhaften Situation zusätzlich durch die dann anfallende Erbschaftssteuer belastet würde oder notwendige Umstrukturierungen hinausschieben müsste.
- Geringer wiegt noch, dass die durch die Steuerbefreiungen herbeigeführte Flutung mit Kapital zu überhöhten und nicht zielführenden Investitionen führen kann.
- Gravierender sind die Argumente, wenn potenziell zu schaffende Arbeitsplätzen bedacht werden. Bei der Schaffung neuer Arbeitsplätze bieten sich kleine und mittelständische Unternehmen nämlich nicht als erste Adressaten von Fördermaßnahmen an. Im Gegenteil, die Förderung bestehender Unternehmen durch Privilegien bei der Erbschaftssteuer geht stets zu Lasten von jungen Initiativen und Nachwuchsunternehmern (Meincke 1999). Dies ist sozialetisch deshalb von ganz erheblicher Bedeutung, weil Studien nahe legen, dass vor allem junge Firmen wachsen und neue Arbeitsplätze schaffen (Haltiwanger u.a. 2010). Sogar Studien der Mittelstandsforschung bestätigen dies für die Gruppe der Kleinst- und speziell neu gegründeten Kleinunternehmen, mischen diese aber unter die große Summe der

kleinen und mittelständischen Unternehmen, um die These von deren arbeitsmarktpolitischen Bedeutung zu bestätigen (May-Strobl/Haunschild 2013). Dieser Zusammenhang ist geeignet, sogar die gemeinwohlförderliche Wirkung von umfassenden Steuernachlässen für Betriebe nicht beim Erhalt, aber bei der Schaffung von Arbeitsplätzen in Frage zu stellen.

### ⇒ 3.2.7 Ohne Abzüge in der Bemessungsgrundlage ein gemäßigter Erbschaftssteuersatz

Es gibt noch einen anderen, pragmatischen Vorschlag zur Erbschaftssteuer: Einen Erbschaftssteuer-Prozentsatz von 10 % sieht Paul Kirchhof (2011) gerechtfertigt, *wenn* es keine Freibeträge und Ausnahmen bei der Bemessungsgrundlage gibt, verbunden mit der (jetzt schon bestehenden) Möglichkeit, die Steuerschuld auf 10 Jahre zinslos gestundet zu bekommen, so dass 1 % pro Jahr fällig wäre. Bei kleinen Unternehmen könnte die Stundung um des Bürokratieabbaus willen auch ohne Prüfung gewährt werden. In Einzelfällen könnte eine Reduktion der Steuerschuld erwogen werden. Zur Rechtfertigung dieses pragmatischen Vorschlags zählt, dass damit die Gleichbehandlung von Erbschaften (nicht jedoch von unterschiedlichen Formen von Vermögenszugängen, aber durch den Wegfall von Ausnahmen in der Bemessungsgrundlage abgemildert!) erreicht wird, dass vor allem die verzerrenden Gestaltungsmöglichkeiten bei Verschonungsregeln vermieden werden und dass ein erheblicher Teil komplizierter Schätzungen mit den dazugehörigen Kosten wegfällt. Eine Reform in dieser Ausrichtung würde zwar nicht den beschriebenen Systematiken folgen. Der proportionale Steuersatz würde jedoch verbunden mit der Abschaffung der zahlreichen Privilegien die oberen Perzentile im Vergleich zur bisherigen Praxis effektiv höher bzw. überhaupt erst besteuern und Empfänger(innen) der höchsten Erbschaften (= über 20 Millionen €) würden einen angemesseneren Beitrag zum Gemeinwesen nach ihrer Leistungsfähigkeit abführen, wie ein Abgleich mit der derzeitigen durchschnittlichen Erbschaftssteuerhöhe vor Abzügen ausweist (s. Tabelle 3, Kapitel 1.2). Entscheidet sich eine Gesellschaft auf einen größeren Abbau der Ungleichheit bei finanziellen Vermögen, so wäre auch ein höherer Prozentsatz denkbar.<sup>34</sup> So mancher,

(34) Unternehmer und Firmeninhaber teilten mir mit, dass auch 2 % jährlich für 10 Jahre tragbar sein müssten. Im Juli 2016 sprach sich Clemens Fuest, Präsident des Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH (ZEW) in Mannheim, für 8 bis 10 % unter diesen Bedingungen aus; online: <http://www.zew.de/de/das-zew/aktuelles/standpunkt-von-zew->

den diese Fortuna nie beglücken wird, mag sich angesichts von Erbschaften solcher Größenordnung denken: „Ich tät gern Erbschaftsteuer zahlen“ (Bundesfinanzminister Wolfgang Schäuble, SZ vom 26.7.2013, 18).

### ⇒ 3.2.8 Überlegungen zu Erbschaften und Schenkungen

Die konsequente Besteuerung nach dem *Verdienstprinzip* würde Erbschaften, Schenkungen und auch Kapitalerträge zu 100 % besteuern. Die steuerrechtlich konsequente Besteuerung unter Anwendung des *Leistungsfähigkeitsprinzips* würde Erbschaften, Schenkungen und Kapitalerträge als Einkommen mit dem individuellen Einkommenssteuersatz belasten. Alle anderen Regelungen müssen sich vor den Einkommensbeziehern, deren Einkommen ohne diese Ausnahmeregelungen besteuert werden und vor der großen Anzahl derjenigen, die überhaupt keine Erbschaften erhalten, und allen Bürgern und Bürgerinnen rechtfertigen. Jede Abweichung ohne überzeugende Rechtfertigungsgründe beschädigt den Gleichheitsgrundsatz in der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, dies überzeugte schon nicht bei den zahlreichen Privilegien reicher Erben und Erbinnen, deren Erbschaften kein Firmenvermögen umfasst.

Eine unterschiedliche Behandlung von Firmenvermögen wird zu einer „Steuerflucht von Geldvermögen“ hin zu Unternehmen führen und für eine Ungleichbehandlung bei der Besteuerung anderer Vermögensarten sorgen (gegen Kriterium B1). Auch deshalb ist die Regelung der Vererbung von Betriebsvermögen der entscheidende Knackpunkt der Erbschaftsreform.

Hinsichtlich der zentralen Aufgabe, Unternehmen in ihrer Bedeutung für das Gemeinwohl angemessen einzuschätzen, zeigt sich: Die pauschale Steuervergünstigung aller Betriebe ist weder sachgerecht noch immer notwendig noch verhältnismäßig, ja nicht einmal in allen Fällen gemeinwohlförderlich (keine vollständige Erfüllung von Kriterium E3). Insofern lassen sich die sehr weit reichenden Steuervergünstigungen vor den Nicht-Unternehmensbesitzenden nicht rechtfertigen.<sup>35</sup> Zudem

praesident-clemens-fuest-zum-thema-die-erbschaftsteuer-ist-reformbeduerftig/.

(35) Harsch formuliert: „Die volkswirtschaftlich orientierten Einwände sind nach allem in ihrer Mehrzahl als in Gemeinwohlargumente verpackte Standpunkte von Gruppeninteressen zu charakterisieren, die von Verbandsvertretern vorgebracht werden, die sich um die aus ihren Forderungen folgende Mehrbelastung anderer Bevölkerungsgruppen nicht zu kümmern brauchen“ (Meincke 1999, 44-48, Zitat 46; Tipke 2003, 902-904). Insofern stehen auch heute einige Äußerungen von Verbandsvertretern unter dem Verdacht, die ihrer Aufgabe entsprechende Interessensvertretung wahrzunehmen.

steigt der Begünstigungswert mit dem Wert der Erbschaft an und bevorzugt exorbitant Vermögende sehr viel höher (gegen Kriterium C). Besonders schwer wiegt die Absicherung und einseitige Stärkung der etablierten Unternehmen durch den weitgehenden Wegfall der Erbschaftssteuer, weil diese dadurch neu gegründete Kleinunternehmen im Wettbewerb schwächen, obwohl diese nachweislich die treibende Kraft für neue Arbeitsplätze sind.

Plausibler als die nahezu komplette Befreiung von der Erbschaftssteuer sind geeignete Maßnahmen, um tatsächlich vorliegende Schwierigkeiten im Einzelfall tragbar zu machen: Stundungs- und Nachlassmöglichkeiten, Staat mit öffentlichem Kapital als stiller Teilhaber usw. Steuerrechtlich stimmiger noch wäre, Unternehmen durch den Wegfall der Gewerbesteuer und andere Maßnahmen zu fördern.

Von strategischem Vorteil zur Sicherung der speziellen, erwägenswerten Privilegien von Familienunternehmen wäre entscheidend, dass die offensichtlich ungerechtfertigten Privilegien im derzeitigen Erbschaftsrecht (Kapitel 3.2.5) vollständig ausgeräumt würden.

Die besondere Gemeinwohlorientierung kleiner und mittelständischer Familienunternehmen müsste sich in einer umfassenderen Verantwortung für Kunden, Zulieferer, das örtliche Gemeinwesen, Umwelt usw. erweisen, wie dies große Unternehmen und Konzerne durch eine glaubwürdige Corporate Social Responsibility-Strategie ebenfalls könnten. Es müsste der schlüssige Nachweis erfolgen, dass diese größere Gemeinwohlorientierung nachweislich mit großer Plausibilität auf die Unternehmens- bzw. Vermögensform der familiengeführten Unternehmen zurückzuführen ist. Insofern wäre es unter dem Vorzeichen der Gemeinwohlorientierung schlüssiger, Unternehmen dann steuerpolitische Vorteile einzuräumen, wenn sie unabhängig von der Unternehmensform, ein überzeugendes CSR-Konzept implementiert haben, das weit über dem Durchschnitt gemeinwohlorientierte Wirkungen erzeugt.<sup>36</sup>

Alternativ wäre auch der pragmatische Vorschlag eines niedrigen Steuersatzes bei Streichung aller (!) Abzüge in der Bemessungsgrundlage zu erwägen.

⇒ 5 Schlusswort: Vermögensungleichheiten im Steuerstaat

Eine liberale Theorie mit ihren Prämissen ‚Freiheit‘ und ‚Leistungs- bzw. Verdienstgerechtigkeit‘, die ihren Freiheitsbegriff an konkreten

(36) Nach ausgewiesenen CSR-Konzepten oder dem Konzept der Gemeinwohlokonomie (Felber 2012).

gesellschaftlichen Verhältnissen schärft, müsste häufig eine höhere progressive Besteuerung befürworten, etwa der Vermögens- und Erbschaftssteuer, um freiheitliche Werte abzusichern (zur Sicherung konkreter Grundfreiheiten und der demokratischen Freiheit) und verdienstorientierte Werte zu schützen (etwa bei der Besteuerung von verdienstfreien Einkommen), gleichwohl um im Gegenzug bei verdienstbezogenen Einkommen die Steuerlast zu senken und dieses Verdienst zu schützen.

Die sozialetisch und steuerrechtlich angelegten Überlegungen dieses Beitrags zeigen mit einer Vielzahl von steuerpolitischen Einzelmaßnahmen auf, wie ungerechtfertigte Privilegien abgebaut werden könnten. Ob diese die Vermögensungleichheiten nur abmildern oder in den Spitzen tatsächlich abtragen, kann noch nicht seriös eingeschätzt werden. Wie schon erwähnt, müssten diese steuerpolitischen Überlegungen um eine Reflexion zur Verteilung der Lasten bei der Besteuerung beim Vermögenszugang, also dem Einkommen, ergänzt werden (Fisch 2016). Vor allem die Beweggründe des Sozialstaatsprinzips und der Bewahrung demokratischer Gleichheit, derer sich auch die Bundesverfassungsrichter/in in ihren abweisenden Meinungen bedienen, betreffen besonders exorbitanten Reichtum und bedürften, um die angezielte Wirkung zu erreichen, einer substanziellen Besteuerung. Doch vor allem die Belege für die politische Einflussnahme als Gefahr für fundamentale Werte der Demokratie bedürfen über die in Fußnote 14 genannte Einstiegsliteratur einer seriösen empirischen und gründlichen konzeptionellen Aufarbeitung.

Um in Deutschland gesellschaftlich und politisch einen Konsens herzustellen, müssten die hinter den unterschiedlichen Positionen stehenden Leitbilder, also ihre Philosophien, Menschen- und Gesellschaftsbilder, identifiziert und breit diskutiert werden. Die hier vorgeschlagenen vier Leitbilder<sup>37</sup> wollen dazu einen bescheidenen Beitrag leisten und natürlich muss auch dieser Ansatz sich auf blinde Flecken, Einseitigkeiten und Ideologieverdacht überprüfen lassen. Dies ist schon deshalb komplex, weil sich Vorstellungen wie eine einzige vorzugswürdige Steuerart nicht mit der verschlungenen Wirklichkeit und einer Politik, die vielen unterschiedlichen Ansprüchen ausgesetzt ist, übereinbringen lässt. Eben darum versucht dieser Beitrag diese Wirklichkeit in unterschiedlichen Angängen steuerrechtlich (Leistungsfähigkeitsprinzip), sozialpolitisch (Sozialstaatsprinzip), demokratietheo-

(37) „Starke Schultern tragen den höheren Anteil an der Staatsfinanzierung“, „Gesellschaftlicher Zusammenhalt durch sozialen Ausgleich“, „Demokratische Gleichheit durch Ausgleich und Machtbegrenzung“ und „Wirtschaftlicher Erfolg durch eigene Anstrengung“

retisch (politische Gleichheit) und freiheitlich (freiheitsschonend, verdienstgerecht, frei von ungerechtfertigten Privilegien) einzufangen, um sich der dahinter liegenden Frage aus mehreren Blickwinkeln anzunähern: In welcher Gesellschaft wollen wir zusammen leben?

Erst wenn die Progression bei der Besteuerung tatsächlich alle gleich nach der Leistungsfähigkeit erfasst und wenn Unterstützung nicht nach Einfluss, sondern nach Bedürftigkeit gewährt wird, erst wenn Erbschaften fair besteuert werden und wenn Chancengleichheit in sozialer Mobilität erfahrbar wird, erst dann lassen sich auch unterschiedliche Vermögensverhältnisse und moderate soziale Ungleichheiten im Ergebnis gelassener ertragen.

## ⇒ Literaturverzeichnis

Aghion, Philippe; Caroli, Eve; García-Peñalosa, Cecilia (1999): Inequality and Economic Growth. The Perspective of the New Growth Theories, in: Journal of Economic Literature 4, 1615-1660.

Bach, Stefan (2015): Erbschaftssteuer. Firmenprivilegien begrenzen, Steuerbelastungen strecken, in: DIW Wochenbericht 7, Berlin: DIW, 111-121.

([https://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw\\_01.c.496882.de/15-7-1.pdf](https://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.496882.de/15-7-1.pdf)).

Bach, Stefan; Beznoska, Martin; Steiner, Viktor (2016): Wer trägt die Steuerlast in Deutschland? Verteilungswirkungen des deutschen Steuer- und Transfersystems. Endbericht vom 21. September 2015 (im Erscheinen).

Bach, Stefan; Thiemann, Andreas (2016): Hohe Erbschaftswelle, niedriges Erbschaftsaufkommen, in: DIW Wochenbericht 3, Berlin: DIW, 63-71

([http://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw\\_01.c.524690.de/16-3-1.pdf](http://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.524690.de/16-3-1.pdf)).

Balsler, Markus; Ritzer, Uwe (2016): Lobbykratie. Wie die Wirtschaft sich Einfluss, Mehrheiten, Gesetze kauft, München: Droemer.

Becker, Hans-Josef (2015): Steuern, Gemeinwohl, Gerechtigkeit. Leitlinien für eine redliche Finanzpolitik, in: k.punkt spezial vom 25. Oktober 2015, 10-13 ([http://www.kommende-dortmund.de/kommende\\_dortmund/medien/1666/original/97/K-Punkt-Spezial.pdf](http://www.kommende-dortmund.de/kommende_dortmund/medien/1666/original/97/K-Punkt-Spezial.pdf)).

Beckert, Jens (2004): Unverdientes Vermögen. Soziologie des Erbrechts, Frankfurt a.M.: Campus.

Beckert, Jens (2013): Erben in der Leistungsgesellschaft, Frankfurt a.M.: Campus.

Böckenförde, Wolfgang (1995): Abweichende Meinung, in: Bundesverfassungsgericht, Beschluß des Zweiten Senats vom 22. Juni 1995, - 2 BvL 37/91

([http://www.bfh.simons-moll.de/bfh\\_1995/XX950655.HTM](http://www.bfh.simons-moll.de/bfh_1995/XX950655.HTM)).

Bönke, Timm; Corneo, Giacomo; Westermeier, Christian (2015): Erbschaft und Eigenleistung im Vermögen der Deutschen. Eine Verteilungsanalyse, Berlin: FU ([http://www.wiwiss.fu-berlin.de/fachbereich/vwl/boenke/forschung/publikationen/discpaper2015\\_10.pdf](http://www.wiwiss.fu-berlin.de/fachbereich/vwl/boenke/forschung/publikationen/discpaper2015_10.pdf)).

Böwing-Schmalenbrock, Melanie (2012): Wege zum Reichtum. Die Bedeutung von Erbschaften, Erwerbstätigkeit und Persönlichkeit für die Entstehung von Reichtum, Wiesbaden: Springer.

Braun, Reiner (2015): Erben in Deutschland 2015-24. Volumen, Verteilung und Verwendung, Berlin: DIA ([http://www.dia-vorsorge.de/fileadmin/userfolders/downloads/pdf/DIA\\_Studie\\_Erben\\_in\\_Deutschland\\_LowRes.pdf](http://www.dia-vorsorge.de/fileadmin/userfolders/downloads/pdf/DIA_Studie_Erben_in_Deutschland_LowRes.pdf)).

BVerfG, Bundesverfassungsgericht (1995): Beschluß des Zweiten Senats vom 22. Juni 1995, - 2 BvL 37/91 ([http://www.bfh.simons-moll.de/bfh\\_1995/XX950655.HTM](http://www.bfh.simons-moll.de/bfh_1995/XX950655.HTM)).

BVerfG, Bundesverfassungsgericht (1995a): Beschluß vom 22.6.1995 (2 BvR 552/91). ([http://www.bfh.simons-moll.de/bfh\\_1995/XX950671.HTM](http://www.bfh.simons-moll.de/bfh_1995/XX950671.HTM)).

BVerfG, Bundesverfassungsgericht (2006): Beschluss des Ersten Senats vom 7. November 2006 - 1 BvL 10/02. ([https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2006/11/ls20061107\\_1bvl001002.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2006/11/ls20061107_1bvl001002.html)).

BVerfG, Bundesverfassungsgericht (2006a): Beschluss des Zweiten Senats vom 18. Januar 2006 - 2 BvR 2194/99 - Rn. (1-50) ([https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2006/01/rs20060118\\_2bvr219499.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2006/01/rs20060118_2bvr219499.html)).

BVerfG, Bundesverfassungsgericht (2014): Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014, - 1 BvL 21/12 - Rn. (1-7) ([http://www.bverfg.de/e/ls20141217\\_1bvl002112.html](http://www.bverfg.de/e/ls20141217_1bvl002112.html)).

Clemens, Elisabeth (2015): The Democratic Dilemma. Aligning Fields of Elite Influence and Political Equality, in: Morgan, Glenn; Hirsch, Paul; Quack, Sigrid (Hg.): Elites on Trial, Bingley: Emerald, 223-242.

Deutscher Bundestag (2015): Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2013 bis 2016 (25. Subventionsbericht) ([http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche\\_Finzen/Subventionspolitik/2015-08-26-subventionsbericht-25-vollstaendig.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche_Finzen/Subventionspolitik/2015-08-26-subventionsbericht-25-vollstaendig.pdf?__blob=publicationFile&v=3)).

Falk, Amin (2001): Homo Oeconomicus versus Homo Reciprocans. Ansätze für ein Neues Wirtschaftspolitisches Umfeld?, Zürich: IEW (<http://e-collection.library.ethz.ch/eserv/eth:25582/eth-25582-01.pdf>).

Felber Christian (2012<sup>2</sup>): Gemeinwohlökonomie (aktualisierte und erweiterte Neuauflage), Wien: Deuticke.

Fisch, Andreas (2016): Faire Besteuerung von Arbeitseinkommen. Überlegungen ausgehend von der Gesamtbelastung durch Steuern, in: Vogt, Markus, Schallenberg, Peter (Hg.): Soziale Ungleichheiten. Von der empirischen Analyse zur gerechtigkeitsethischen Reflexion, Paderborn: Schöningh (im Erscheinen).

Fisch, Andreas (2016a): Zu den arbeitsmarktbezogenen Ursachen der Spaltung in Arm und Reich. Chancengleichheit im Bildungssektor als Antwort?, in: ETHICA. Wissenschaft und Verantwortung 1, 13-40.

Fisch, Andreas (2016b): Die gleiche Besteuerung aller nach Leistungsfähigkeit und ihre Grenzen. Kirchliche Reflexionen über Steuergerechtigkeit, in: Alt, Jörg; Zoll, Patrick (Hg.): Wer hat, dem wird gegeben? Besteuerung von Reichtum. Argumente, Probleme, Alternativen, Würzburg: echter, 97-107.

Frick, Joachim R.; Grabka, Markus (2010): Alterssicherungsvermögen dämpft Ungleichheit - aber große Vermögenskonzentration bleibt bestehen, in: DIW Wochenbericht 3, Berlin: DIW, 2-15 ([https://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw\\_01.c.345838.de/10-3-1.pdf](https://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.345838.de/10-3-1.pdf)).

Gaier, Reinhard; Masing, Johannes; Baer, Susanne (2006): Abweichende Meinung, in: Bundesverfassungsgericht: Urteil des Ersten Senats vom 17. Dezember 2014, - 1 BvL 21/12 ([http://www.bverfg.de/e/ls20141217\\_1bvl002112.html](http://www.bverfg.de/e/ls20141217_1bvl002112.html)).

Goebel, Jan; Grabka, Markus; Schröder, Carsten (2015): Einkommensungleichheit in Deutschland bleibt weiterhin hoch - junge Alleinlebende und Berufseinsteiger sind zunehmend von Armut bedroht, in: DIW Wochenbericht 25, Berlin: DIW, 571-585  
([https://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw\\_01.c.508489.de/15-25-1.pdf](https://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.508489.de/15-25-1.pdf)).

Gosepath, Stefan (2004): Gleiche Gerechtigkeit. Grundlagen eines liberalen Egalitarismus, Frankfurt a.M.: suhrkamp.

Grabka, Markus; Westermeier, Christian (2014): Anhaltend hohe Vermögensungleichheit in Deutschland, in: DIW Wochenbericht 9, Berlin: DIW, 151-164.  
([https://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw\\_01.c.438710.de/14-9-1.pdf](https://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.438710.de/14-9-1.pdf)).

Grabka, Markus; Westermeier, Christian (2015): Reale Nettovermögen der Privathaushalte in Deutschland sind von 2003 bis 2013 geschrumpft, in: DIW Wochenbericht 34, Berlin: DIW, 727-739  
([https://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw\\_01.c.512636.de/15-34-1.pdf](https://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.512636.de/15-34-1.pdf)).

GRECO (2014): Dritte Evaluierungsrunde. Dritter Vorläufiger Umsetzungsbericht zu Deutschland („Kriminalisierung (SEV Nrn. 173 und 191, Leitlinie 2)“ und „Transparenz der Parteienfinanzierung“) ([http://www.coe.int/t/dghl/monitoring/greco/evaluations/round3/GrecoRC3%282014%2919\\_3rd\\_Interim\\_Germany\\_D.pdf](http://www.coe.int/t/dghl/monitoring/greco/evaluations/round3/GrecoRC3%282014%2919_3rd_Interim_Germany_D.pdf)).

GRECO (2014a): Vierte Evaluierungsrunde. Korruptionsprävention in Bezug auf Abgeordnete, Richter und Staatsanwälte  
([http://www.coe.int/t/dghl/monitoring/greco/evaluations/round4/Eval%20IV/GrecoEval4%282014%291\\_Germany\\_D.pdf](http://www.coe.int/t/dghl/monitoring/greco/evaluations/round4/Eval%20IV/GrecoEval4%282014%291_Germany_D.pdf)).

Haltiwanger, John C.; Jarmin, Ron S.; Miranda, Javier (2010): Who Creates Jobs? Small vs. Large vs. Young, Cambridge: NBER  
(<http://www.nber.org/papers/w16300.pdf>).

Hulverscheidt, Claus (2013): Eine Frage der Gerechtigkeit. Ein Plädoyer für ein faires Steuersystem, München: SZ.

Jonas, Eva; Heine, Klaus; Frey, Dieter (1999): Ein Modell der Steuerzufriedenheit - psychologische Grundlagen (un)ökonomischen Han-

delns, in: Fischer, Lorenz; Kutsch, Thomas; Stephan, Ekkehard (Hg.): Finanzpsychologie, München u.a.: Oldenbourg, 160-187.

Kaeding, Michael; Haußner, Stefan; Pieper, Morten (2016): Nichtwähler in Europa, Deutschland und Nordrhein-Westfalen. Ursachen und Konsequenzen sinkender Wahlbeteiligung, Wiesbaden: Springer VS.

Kirchhof, Paul (2011): Bundessteuergesetzbuch. Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, Heidelberg u.a.: Müller.

Klein, Heidi; Höntzsch, Tillmann (2007): Fliegende Wechsel - die Drehtür kreist. Zwei Jahre danach - Was macht die Ex-Regierung Schröder II heute?, Köln: LobbyControl  
(<https://www.lobbycontrol.de/download/drehtuer-studie.pdf>).

Köcher, Renate; Raffelhüschen, Bernd (2011): Glücksatlas Deutschland 2011, München: Knaus.

Kohli, Martin; Künemund, Harald; Schäfer, Andrea; Schupp, Jürgen; Vogel, Claudia (2006): Erbschaften und ihr Einfluss auf die Vermögensverteilung, in: Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung 75, 58-76 (<http://ejournals.duncker-humblot.de/doi/pdf/10.3790/vjh.75.1.58>).

Krause, Peter (2015): Einkommensungleichheit in Deutschland, in: Wirtschaftsdienst 8, 572-574  
(<http://archiv.wirtschaftsdienst.eu/jahr/2015/8/einkommensungleichheit-in-deutschland/>).

Krüger, Uwe (2013): Meinungsmacht. Der Einfluss von Eliten auf Leitmedien und AlphaJournalisten – eine kritische Netzwerkanalyse, Köln: Halem.

Liebig, Stefan; Mau, Steffen (2005): Wann ist ein Steuersystem gerecht? Einstellungen zu allgemeinen Prinzipien der Besteuerung und zur Gerechtigkeit der eigenen Steuerlast, in: Zeitschrift für Soziologie 6, 468-491  
(<http://www.zfs-online.org/index.php/zfs/article/viewFile/1206/743>).

May-Strobl, Eva; Haunschild, Ljuba (2013): Der nachhaltige Beschäftigungsbeitrag von KMU. Eine sektorale Analyse unter besonderer Berücksichtigung der FuE- und wissensintensiven Wirtschaftszweige, Bonn: IfM

([http://www.ifm-bonn.org/uploads/tx\\_ifmstudies/IfMMaterialien-206\\_01.pdf](http://www.ifm-bonn.org/uploads/tx_ifmstudies/IfMMaterialien-206_01.pdf)).

Meincke, Jens Peter (1999): Rechtfertigung der Erbschaft- und Schenkungsteuer, in: Birk, Dieter (Hg.): Steuern auf Erbschaft und Vermögen, Köln: Otto Schmidt, 39-72

(<http://www.dstjg.de/tagungsbaende/5108863-9783504620226.pdf>).

Milanovic, Branko (2012): Global Income Inequality by the Numbers. In History and Now. An Overview, o.O.: World Bank.

Milanovic, Branko (2016): Global Inequality. A New Approach for the Age of Globalization, Cambridge/MA u.a.: Belknap. [erscheint Oktober 2016 auf Deutsch: Die ungleiche Welt. Migration, das eine Prozent und die Zukunft der Mittelschicht, Berlin: suhrkamp].

Möhring-Hesse, Matthias (2016): Die Besteuerung der Superreichen durch den demokratischen Staat, in: Alt, Jörg; Zoll, Patrick (Hg.): Wer hat, dem wird gegeben? Besteuerung von Reichtum. Argumente, Probleme, Alternativen, Würzburg: echter, 67-76.

Moog, Petra; Kay, Rosemarie; Schlömer-Laufen, Nadine; Schleppehorst, Susanne (2012): Unternehmensnachfolgen in Deutschland - Aktuelle Trends, Bonn: IfM (<https://www.wiwi.uni-siegen.de/rsbe/publications/ifm-materialien-216.pdf>).

Mulcahy, Suzanne (2015): Lobbying in Europe. Hidden Influence, Privileged Access, Berlin: TI Deutschland ([https://www.transparency.de/fileadmin/pdfs/Themen/Politik/Lobbying\\_web.pdf](https://www.transparency.de/fileadmin/pdfs/Themen/Politik/Lobbying_web.pdf)).

Nowak, Andreas (2016): Bestechung und Bestechlichkeit sichtbar machen und sich ihnen entgegenstellen. Korruption und Compliance aus Sicht von Transparency International, in: *Amosinternational 2* (Themenheft: Korruption und Compliance), 6-13.

OECD (2015): In It Together. Why Less Inequality Benefits All, Paris: OECD (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264235120-en>) Zusammenfassung unter (<http://www.tarki.hu/download/OECD2015-In-It-Together-Chapter1-Overview-Inequality.pdf>).

OECD (2016): Financing Democracy. Funding of Political Parties and Election Campaigns and the Risk of Policy Capture, Paris: OECD ([http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/governance/financing-democracy\\_9789264249455-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/governance/financing-democracy_9789264249455-en#page1)).

Piketty, Thomas (2016): Das Kapital im 21. Jahrhundert, München: Beck.

Schäfer, Armin (2010): Die Folgen sozialer Ungleichheit für die Demokratie in Westeuropa, in: Zeitschrift für Vergleichende Politikwissenschaft 4, 131-156 ([http://www.mpifg.de/pu/mpifg\\_ja/ZVPW\\_4\\_2010\\_Schaefer.pdf](http://www.mpifg.de/pu/mpifg_ja/ZVPW_4_2010_Schaefer.pdf)).

Schäfer, Armin (2015): Der Verlust politischer Gleichheit. Warum die sinkende Wahlbeteiligung der Demokratie schadet, Frankfurt/M.: Campus.

Sen, Amartya (2012): Die Idee der Gerechtigkeit, München: dtv.

Siegel, Theodor (2009): Steuern, in: Ethik wirtschaftlichen Handelns in Unternehmen, privaten Haushalten, Interessenverbänden, gemeinnützigen Organisationen und öffentlichen Einrichtungen. Handbuch der Wirtschaftsethik. Band 3, Berlin: University, 354-398.

Speth, Rudolf (2014): Lobbying in Deutschland, Berlin: TI Deutschland ([https://www.lobbycontrol.de/wp-content/uploads/Lobbying\\_in\\_Deutschland\\_2014.pdf](https://www.lobbycontrol.de/wp-content/uploads/Lobbying_in_Deutschland_2014.pdf)).

Spieß, Christian (2014): Sozialethik des Eigentums. Philosophische Grundlagen, kirchliche Sozialverkündigung, systematische Differenzierung (ICS-Schriften 51), Münster: Lit.

SVR Wirtschaft, Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2008): Die Finanzkrise meistern - Wachstumskräfte stärken. Jahresgutachten 2008/09, Wiesbaden: Statistisches Bundesamt ([http://www.sachverstaendigenratwirtschaft.de/fileadmin/dateiablage/download/gutachten/ga08\\_ges.pdf](http://www.sachverstaendigenratwirtschaft.de/fileadmin/dateiablage/download/gutachten/ga08_ges.pdf)).

Tipke, Klaus (2000<sup>2</sup>): Die Steuerrechtsordnung. Band I: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, Köln: Otto Schmidt.

Tipke, Klaus (2000a): Besteuerungsmoral und Steuermoral, Wiesbaden: Westdeutscher.

Tipke, Klaus (2003<sup>2</sup>): Die Steuerrechtsordnung. Band II: Steuerrecht-fertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, Köln: Otto Schmidt.

von Nell-Breuning, Oswald (1954): Sittliche Grundsätze zu Steuerrecht und Steuermoral, Rottenburg: Akademie.

Westermeier, Christian; Grabka, Markus (2015): Große statistische Unsicherheit beim Anteil der Top-Vermögenden in Deutschland, in: DIW Wochenbericht 7, Berlin: DIW, 123-133  
([https://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw\\_01.c.496886.de/15-7-3.pdf](https://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.496886.de/15-7-3.pdf)).

Westermeier, Christian; Tiefensee, Anita; Grabka, Markus (2016): Erbschaften in Europa. Wer viel verdient, bekommt am meisten, in: DIW Wochenbericht 17, Berlin: DIW, 375-387  
([https://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw\\_01.c.532410.de/16-17-1.pdf](https://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.532410.de/16-17-1.pdf)).

Wiemeyer, Joachim (2004): Sozialethische Impulse für eine Steuerreform, in: StdZ 4, 244-256.

Wiemeyer, Joachim (2016): Korruptionsbekämpfung muss in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Sektor ansetzen. Ethische Überlegungen zur Unternehmenskorruption, in: *Amosinternational* 2 (Themenheft: Korruption und Compliance), 39-46.

Witte, Erich H.; Mölders, Christina (2010): Gerechtigkeit im Einkommensteuergesetz. Eine wirtschaftspsychologische Perspektive, in: *Amosinternational* 2, 23-32.

**Zitationsvorschlag:**

**Andreas Fisch** (2016): Gerechtfertigte Besteuerung von Vermögen und Erbschaften? Leitbilder für eine Steuerpolitik angesichts sozialer Ungleichheiten. (Ethik und Gesellschaft 1/2016: Vermögensungleichheit).

Download unter:

<https://dx.doi.org/10.18156/eug-1-2016-art-6> (Zugriff am [Datum]).



**ethikundgesellschaft**  
**ökumenische zeitschrift für sozialethik**

**1/2016: Vermögensungleichheit**

Julian Bank

Leerstelle in der wirtschaftspolitischen Debatte? Die Piketty-Rezeption und Vermögensungleichheit in Deutschland

Hartmut Elsenhans

Polarisierung gefährdet Kapitalismus

Johannes Schmidt

Makroökonomische Wirkungen der Vermögenskonzentration

Eckhard Hein

Verteilungstendenzen im finanzdominierten Kapitalismus und ihre makroökonomischen Folgen

Dierk Hirschel

Soziale Ungleichheit, politische Ungleichheit und die Rolle der Stiftungen

Andreas Fisch

Gerechtfertigte Besteuerung von Vermögen und Erbschaften? Leitbilder für eine Steuerpolitik angesichts sozialer Ungleichheiten

Ulrich Klüh

Kapitalakkumulation durch Kapitalbesteuerung?  
 Eine kontextuelle Analyse der Vermögensbesteuerung

Giacomo Corneo

Öffentliches Kapital: Ein evolutionäres Programm für mehr Demokratie und Wohlstand