

Articles de Fond

BEGRIFF UND WESEN DER BESTEUERUNG

Von

Prof. Dr. F. NEUMARK (Istanbul)

I.

Die Tatsache, dass die Frage nach Begriff und Wesen der Besteuerung immer wieder — und zwar nicht nur im Rahmen systematischer Lehrbücher der Finanzwissenschaft, sondern auch in monographischen Untersuchungen — neu zu beantworten versucht wird, hat nichts Erstaunliches an sich ; denn die materiellen und ideologischen Grundlagen des Besteuerungsvorgangs unterliegen einem ständigen Wandel, dem eine realistische Steuertheorie Rechnung tragen muss. Es ändern sich im Laufe längerer oder kürzerer Zeit die ökonomischen, es ändern sich die soziologisch-politischen Daten, die für die Steuerpolitik massgebend sind: die Wirtschaftsstruktur und -ordnung, der Machtbereich des Staates, die Auffassungen über die «richtige» oder «gerechte» Aufteilung des Sozialprodukts zwischen öffentlicher und privater Wirtschaft, die Ansichten über das innere Verhältnis von Staat und Bürgern usw. Alle diese Wandlungen spiegeln sich in Veränderungen der tatsächlichen funktionalen Bedeutung der Besteuerung sowie der Theorien über Wesen, Grund und Zweck der Steuer wider — ja, sie greifen wohl auch auf das terminologische Gebiet über, wie das [1] aus den geschichtlichen Untersu-

[1] Neumann: Die Steuer, Leipzig 1887. - Seligman: Essays in Taxation, 9. Aufl., New-York 1923, p. 1 ff. - Jones: The Nature and First Principle of

chungen von Neumann, Seligman, Jones u. a. hinlänglich bekannt ist.

Die terminologischen Fragen sollen uns hier nicht beschäftigen. In dieser Hinsicht wollen wir uns mit der Feststellung begnügen, dass der Name « Steuer » (impôt; imposta; tax; vergi) heute zwar zum herrschenden Terminus geworden ist, dass aber gewisse Abgaben, die material Steuercharakter tragen, gelegentlich noch — aus Tradition oder administrativem Missverständnis — als « Gebühren » (taxes; redevances; tasse; duties, fees, rates, levies; harçlar usw.) bezeichnet werden.

Für uns ist « Steuer » alles das, was wesens- und funktionsmässig Mittel (Instrument) der Besteuerung ist, und unsere folgenden Betrachtungen gelten der Ueberprüfung der im Titel hervorgehobenen Frage, was richtiger- und zweckmässigerweise als Begriff und Wesen der Besteuerung, speziell der der Gegenwart, anzusehen ist.

Wir sagen « richtiger- und zweckmässigerweise », um anzudeuten, dass eine **Definition der Besteuerung** — und auf die Herausarbeitung und Begründung einer solchen Definition laufen diese Betrachtungen in der Hauptsache hinaus — einmal, wie selbstverständlich, ihrem Gegenstande adäquat sein muss, dass aber zum andern dabei eine Konzentration auf das Wesentliche zu erfolgen hat, damit dieses umso schärfer hervortritt und man mit dem Begriff auch theoretisch und praktisch fruchtbare Arbeit zu leisten vermag. Es gilt also, den Besteuerungsbegriff nicht nur « richtig » zu gestalten, sondern auch ihn von allen nichtwesentlichen Elementen freizuhalten.

Schliesslich sei noch betont, dass unser Bestreben in erster Linie auf die Erkenntnis der **finanzwirtschaftlichen** Bedeutung der Besteuerung gerichtet ist. Dass diese von einem Juristen oder Soziologen unter anderem Blickwinkel gesehen wird und demgemäss anders definiert werden kann oder muss [1a], versteht sich von selbst. Jedoch auch eine primär finanzwirtschaftlich orientierte Betrachtung kann nicht völlig einer Berücksichtigung des juristischen, politischen und soziologischen Aspekts entraten, den die Besteuerung als Phänomen der öffentlichen Finanzwirtschaft wesensmässig aufweist [2].

[1a] So auch *Trotabas: Précis de Science et Législation fin.*, 3. éd. Paris 1933, p. 137.

[2] Der politische Aspekt der finanzwirtschaftlichen Erscheinungen ist

II.

Bemüht man sich, den Tatbestand der Besteuerung zunächst schlicht gegenständlich zu erfassen, so zeigt sich, dass es sich dabei um eine **Uebertragung ökonomischer Werte** handelt. Das spezifische Wesen dieses Uebertragungsvorgangs kann erst dann erkannt werden, wenn — zumindest — folgende Fragen ihre Beantwortung gefunden haben :

- a) Wer nimmt die Uebertragung vor ?
- b) An wen (zu wessen Gunsten) erfolgt sie ?
- c) Warum und zu welchem Zwecke findet sie statt ?
- d) Wie erfolgt sie ?
- e) Wie und durch wen werden die **Uebertragungsmodalitäten** festgesetzt, also namentlich Uebertragungsanlass und -zeitpunkt sowie Inhalt und Mäss der zu übertragenden Werte ?

Bevor an eine Beantwortung dieser Fragen herangetreten wird, sei noch erwähnt, dass, wie bekannt, die Werte, um deren Uebertragung es sich hier handelt, heute ganz überwiegend aus **Geld** bestehen, dass jedoch **naturale Werte** (Sachgüter und Dienstleistungen) in der Vergangenheit die Regel waren und selbst in der Gegenwart noch hier und da vorkommen. Im Hinblick darauf ist hier zunächst ganz allgemein von «Werten» gesprochen worden ; jedoch kann dieser Ausdruck ohne grosse Bedenken durch den einfacheren: «Geldbeträge» ersetzt werden, da diese heute als regelmässige repräsentative Verkörperung der fraglichen Werte zu gelten haben.

a) Die Frage nach der Person desjenigen, der die hier näher zu bestimmende Werte- oder Geldübertragung vorzunehmen hat, ist im Laufe der Geschichte — nur zum Teil in Konsequenz einer entsprechenden faktischen Gestaltung der Dinge — verschieden beantwortet worden, und selbst in der Gegenwart lautet die Ant-

kel auch von *Rath* betont worden. Dass daneben die *rechtliche* Seite - und zwar insbesondere bei der Besteuerung - ebenfalls von entscheidender Bedeutung ist, hebt - neben *Jèze* - namentlich die jüngere italienische Finanztheorie hervor (*Griziotti, Pugliese*); dagegen vertrat *Say* (*Traité d'Economie Politique*, t. III, Paris 1826, p. 144) vor 100 Jahren noch den Standpunkt: «l'im-

wort, sofern die Frage nicht überhaupt in der Besteuerungsdefinition übergangen wird, keineswegs einheitlich.

Häufig findet sich die Ansicht vertreten [3], die die Werteübertragung vornehmenden Personen, d.h. also die («passiven») **Steuer-subjekte**, seien identisch mit den «**Staatsbürgern**», «**Einwohnern**» «**Staatsangehörigen**» usw. des Landes, in dem die Besteuerung stattfindet. Dass diese Feststellung, weil zu eng, unzutreffend ist, liegt auf der Hand. Bekanntlich werden heute **Ausländer** nicht nur, wie seit je, mittels «indirekter» Steuern aller Art zu steuerlichen Werteübertragungen herangezogen (was jene Theorie vielleicht mit dem Hinweise darauf abtun könnte, die Ausländer seien in derartigen Fällen zwar Steuerträger, nicht aber Steuerzahler im Sinne eines rechtlichen **Steuersubjekts**); sie sind vielmehr auch in mehr oder minder weitem Umfange «direkten» Steuern unterworfen. Infolgedessen ist es nicht richtig, den Kreis der **Steuersubjekte** auf diejenigen Personen einzuschränken, die **rechtlich** Staatsangehörige oder -bürger sind. **Kaizl** [4] hat, ähnlich wie schon vor ihm **L. von Stein** [5], hervorgehoben, dass entscheidend die «**factische** "wirtschaftliche" Zugehörigkeit» eines Individuums zu einem Staate sei, und heute wird insbesondere von den Steuerjuristen [6] der Begriff der «**steuerrechtlichen Zugehörigkeit**» so formuliert, dass er alle Einzel-

[3] Vgl. beispielsweise von der älteren Literatur (neben *Murhard*, *Proudhon* u. a.) *Umpfenbach*: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, I, Erlangen 1859, S. 103. - *Maurus*: Die moderne Besteuerung, Heidelberg 1870, S. 17. - *Leroy-Beaulieu*: Précis d'Economie Politique, 5. éd., Paris 1897, p. 359; von der neueren *Colson*: Les Finances Publiques, Cours d'Ec. Pol., Livre Cinquième, éd. déf., Paris 1931, p. 238, und *De Viti de Marco*: Grundlehren der Finanzwirtschaft, Tübingen 1932, S. 65.

[4] *Kaizl*: Finanzwissenschaft, II, Wien 1901, S. 121.

[5] *L. von Stein*: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Leipzig 1871, S. 275. - *Steins* Terminologie ist freilich nicht ganz einheitlich; vgl. dazu etwa noch S. 248-49 und 274.

[6] Vgl. insbesondere *Strutz*: Grundbegriffe des Steuerwesens, 3. Aufl., Berlin 1922, S. 1-2. - *A. Hensel*: Steuerrecht, 2. Aufl., Berlin 1927, S. 50-51. - *Blumenstein*: Die Steuer als Rechtsverhältnis, «Festgabe für Schanz», II, Tübingen 1928, S. 4. - Siehe aber auch *Lotz*: Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Tübingen 1931, S. 271, sowie *Griziotti*: Principii di Politiea, Diritto e Scienza delle

wirtschaften, die der Steuerhoheit eines bestimmten Gemeinwesens unterstehen, ohne Rücksicht auf ihre Nationalität umfasst.

Von den übrigen Autoren, die in der Steuerdefinition der Steuerpflichtigen Erwähnung tun [7], steht weitaus die Mehrzahl auf dem Standpunkt, es handele sich bei den Steuerzahlern um «Einzelne» (Individuen) oder «Einzelwirtschaften» [8]. Dabei bleibt es also offen, wie es um die Staatsangehörigkeit bestellt ist — aber auch ob die fraglichen Einzelwirtschaften «private» oder «öffentliche» sind [9]. Das ist deshalb von Bedeutung, weil zwar private Einzelwirtschaften den weitaus grössten Teil der Steuersubjekte bilden, aber prinzipiell auch öffentliche Unternehmungen usw. steuerpflichtig werden können und faktisch werden, wie namentlich im Falle der sogenannten «gegenseitigen Besteuerung öffentlicher Körperschaften» [10].

Abschliessend sei festgestellt, dass das Subjekt der steuerlichen Werteübertragung eine Einzelwirtschaft ist, wobei es keinen grundsätzlichen Unterschied ausmacht, ob es sich um eine private oder öffentliche Einzelwirtschaft handelt. Fraglich kann nur sein, ob es zweckmässig oder erforderlich ist, in der Definition der Besteuerung ausdrücklich der zur Werteübertragung Verpflichteten Erwähnung zu tun. U. E. dient die Hervorhebung, wenn sie vielleicht auch nicht absolut notwendig ist, der Klarheit und ist deshalb als zweckmässig beizubehalten.

b) Die Frage nach der Person desjenigen, an den und zu dessen

[7] Vgl. etwa *Adams: The Science of Finance*, New-York 1898, p. 302. - *Allix: Traité élémentaire de Science des Finances*, 5. éd., Paris 1927, p. 396 - *Roscher: System der Finanzwissenschaft*, 4. Aufl., Stuttgart 1894, S. 153. - *Moll: Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, Berlin 1930, S. 300.

[8] Der Ausdruck «Einzelwirtschaften» verdient den Vorzug, da ausser Individuen auch juristische Personen, Personenvereinigungen usw. steuerpflichtig sein können.

[9] Darauf weist besonders hin *A. Wagner: Finanzwissenschaft*, II, 2. Aufl., Leipzig 1890, S. 211. - Ausdrückliche Beschränkung auf «*economie private*» bei *Graziani: Istituzioni di Scienza delle Finanze*, 2. Aufl., Torino 1911, p. 269.

[10] Vgl. die Frankfurter Dissertation von *W. Vey: Die gegenseitige*

Gunsten die steuerliche Werteübertragung erfolgt, kann abgekürzt dahin beantwortet werden, dass es sich dabei um den Staat handelt. Dieser ist — zumindest in der Gegenwart — alleiniger Inhaber **ursprünglicher Besteuerungshoheit**, und er ist das typische und praktisch weitaus bedeutendste **Besteuerungssubjekt** — aber freilich nicht das einzige.

In der Literatur finden sich sowohl Steuerdefinitionen, die über die Person des «aktiven Steuersubjekts» schweigen, als auch solche, die entweder lediglich vom Staate oder allgemeiner von «**öffentlichen Körperschaften**» sprechen. Im letzten Falle sind neben dem Staat dessen Untergliederungen : Provinzen, Gemeinden usw., eingeschlossen. Da nun in der Tat auch solche politischen Unterverbände Besteuerungssubjekte sein können, empfiehlt sich die weitere Fassung. Dabei ist jedoch stets zu bedenken, dass jene Unterverbände nur eine vom Staat delegierte, d.h. **abgeleitete Besteuerungsbefugnis** besitzen, die stillschweigend oder ausdrücklich im Rahmen des «Finanzausgleichs» von Staats wegen negativ oder positiv abgegrenzt ist.

Es erhebt sich nun aber die Frage, ob gewisse weitere Werteübertragungen, die in der Gegenwart von Einzelwirtschaften vorgenommen werden, ohne formell als «Steuern» bezeichnet zu sein, diesen material so stark gleichen, dass die Empfänger jener Werte als Besteuerungssubjekte anzusehen sind. Es ist dabei etwa an Kirchen, Sozialversicherungsträger, Handelskammern sowie gewisse politische Parteien zu denken.

Die Beantwortung dieser Frage kann nicht generell und exakt erfolgen ; sie hängt weitgehend davon ab, unter welchem Gesichtswinkel Abgaben an die erwähnten Körperschaften betrachtet werden.

So ist es bei neueren Untersuchungen der Steuerbelastung [11] üblich geworden, zumindest die Zwangsbeiträge zu staatlichen Sozialversicherungen als «steuerähnliche Lasten» aufzufassen ; darü-

[11] Vgl. namentlich «Internationaler Steuerbelastungsvergleich», No. 23 der «Einzelschriften zur Statistik des Deutschen Reichs», Berlin 1933, und Mann: Deutsche Finanzwirtschaft, Jena 1929, S. 88. - Keine Berücksichtigung der Soziallasten und dergl. dagegen bei Angelopoulos: Charges fiscales et dépenses publiques, Paris 1932.

ber hinaus ist gelegentlich die Ansicht vertreten worden [12], eine vollstaendige Erfassung des «Finanzdrucks» müsste « auch andere Belastungen, z. B. durch Zwangsinnungen, Landwirtschaftskammern, Handelskammern, Handwerkskammern usw. berücksichtigen ». Es versteht sich, dass unter dem speziellen Blickwinkel einer Steuerbelastungsuntersuchung auch ein Teil der Gebühren als «steuerähnliche Abgaben» betrachtet werden könnte, da material zwischen zahlreichen Gebühren und gewissen «indirekten Steuern» keine erheblichen Unterschiede bestehen.

Hier jedoch, wo es sich ja gerade darum handelt, die besonderen Eigenarten des Besteuerungsvorgangs möglichst klar herauszuarbeiten, darf nicht allein auf die Wirkungen abgestellt werden. Auch technische und juristische Unterschiede erheischen Beachtung. Im Hinblick darauf aber ist folgendes zu sagen :

Wie wir weiter unten sehen werden, sind für echte Besteuerung Entgeltlosigkeit und Zwang wesentlich. Nun sind zwar **Beiträge zu obligatorischen Sozialversicherungen** « Zwangsabgaben » und in ihren Wirkungen vielfach den Steuern ähnlich. Aber sie sind von diesen doch dadurch unterschieden, dass sie grundsätzlich auf dem **Entgeltsprinzip** aufgebaut sind. Immerhin ist zuzugeben, dass es Situationen geben kann — man denke etwa an die Verhältnisse in der deutschen Arbeitslosenversicherung im Jahre 1932—, in denen der innere Zusammenhang zwischen Beiträgen und Leistungen faktisch zerrissen ist, so dass es zulässig erscheinen mag, die betreffenden Beiträge oder Abgaben den Steuern zuzurechnen.

Die vorhergehenden Ausführungen gelten auch für formal freiwillige **Beiträge an Einheitsparteien** in Diktaturstaaten und ihre sozialen u. ä. Einrichtungen (z. B. «Deutsche Arbeitsfront»). Es kann zwar nicht geleugnet werden, dass vielfach der Austritt aus bzw. der Nichtbeitritt zuderartigen Organisationen wegen der damit verknüpften wirtschaftlichen und politischen Nachteile faktisch unmöglich ist, jene Beiträge also material Zwangscharakter besitzen ; dennoch lässt sich wegen der gebotenen Gegenleistungen auch hier nicht von Steuern sprechen.

Etwas anders steht es um «**Kirchensteuern**». Terhalle [13] hat

[12] *Mann*: op. cit., S. 80. - Vgl. in diesem Zusammenhange auch die Arbeit des *Mann* - Schülers *W. Herrmann*: Intermediäre Finanzgewalten, Jena 1936.

darauf hingewiesen, dass ein grundlegender Unterschied zwischen Staats- und Kirchensteuern insofern besteht, als man letzteren durch Austritt aus der kirchlichen Gemeinschaft ausweichen kann, während bekanntlich der Austritt aus einem Staatsverbände keine entsprechenden steuerrechtlichen Folgen zeitigt. Es ist jedoch nicht zu vergessen, dass dort, wo das Staatskirchenprinzip herrscht, der Austritt aus dem Religionsverband wenn nicht gesetzlich unmöglich, so doch faktisch mit derartig schwerwiegenden Nachteilen verbunden ist, dass den fraglichen Abgaben Zwangs- und damit Steuercharakter nicht wohl abzustreiten ist. Abgesehen von diesen Fällen aber ist zu sagen, dass kirchliche Abgaben nur in beschränktem Umfang, nämlich lediglich für die Angehörigen der betreffenden Religionsgemeinschaft obligatorisch und damit «Steuern» sind und überdies die Besonderheit besitzen, dass man sich ihnen durch einseitigen Willensakt zu entziehen vermag. Voraussetzung für diese Art von « Steuerentlastung » ist aber natürlich, dass ein « Austritt » aus jeglicher Religionsgemeinschaft erfolgt, nicht nur ein Übertritt zu einer anderen, wie etwa von der protestantischen zur katholischen Kirche, wodurch allenfalls eine Steuerersparnis erreicht werden kann.

In diesem Zusammenhang sei auf eine interessante Einrichtung hingewiesen, die lange Zeit in muselmanischen Ländern bestand. Eine der dort kraft Scheriatrechts erhobenen Steuern, die sogen. «*ci-zye*» [14], traf ausschliesslich die Nichtmohammedaner, die wegen ihrer Befreiung vom Kriegsdienst dieser kopfsteuerartigen Abgabe unterworfen waren, sich ihr aber durch Übertritt zum Islam zu entziehen vermochten. Es scheint sogar, dass die solcherart zu erreichende materielle Vergünstigung teilweise geradezu ein bewusst angewendetes Mittel der Religionspolitik gebildet hat, um «Nichtgläubige» zur Konversion zu veranlassen. Auch bei der Grundsteuer [14a] fanden sich erhebliche Belastungsunterschiede, die durch die Zugehörigkeit bzw. Nichtzugehörigkeit des ursprünglichen Bodenbesit-

[14] Vgl. u. a. *Heidborn*: *Les Finances Ottomanes*, Vienne - Leipzig 1912, S. 1 ff. - *Aghnides*: *Mohammedan Theories of Finance*, New-York 1916, p. 200 ff. - *Ahmed El Emary*: *La conception de l'impôt chez les musulmans*, Paris 1930, p. 24 und 81 ff. - *Ibrahim Fazıl Pelin*: *Finans İlimi*, I, İstanbul 1937 p. 307, 310.

[14a] Vgl. - ausser *Heidborn* - namentlich *Pelin*: op. cit., p. 307 ff., und *El Emary*: op. cit., p. 92 ff.

zers zum Islam begründet wurden. Und schliesslich gab es eine Art primitiver Vermögensteuer (vom Besitz an Vieh, Edelmetallen usw.), den sogen. «zekât», dem lediglich Muselmanen unterworfen waren. Der «zekât» war ursprünglich — vor Entstehung des muselmanischen Staates — eine nur kraft Tradition gezahlte «freiwillige Gabe» («sadaka»), die im Orient weit verbreitet war; nach seiner Anerkennung durch den Koran verwandelte er sich jedoch faktisch bald in eine echte obligatorische Steuer zugunsten charitativer Zwecke, indem die anfänglich ausschliesslich religiös-moralische Sanktion der Leistung durch politisch-materiellen Zwang ergänzt wurde [15]. Bei alledem ist natürlich stets zu bedenken, dass in den muselmanischen Ländern bis in die jüngste Vergangenheit hinein Identität zwischen Staat und Religionsgemeinschaft herrschte.

Als Ergebnis ist festzustellen, dass der finanzwirtschaftliche Charakter von Abgaben an kirchliche Körperschaften nicht generell bestimmt werden kann, dass es vielmehr von den Besonderheiten des Einzelfalls abhängt, ob es sich bei jenen Abgaben um «Steuern» handelt oder nicht.

Was schliesslich Beiträge zu Handels-, Landwirtschaftskammern usw. anlangt, so wird, Beitritts- und Abgabezwang vorausgesetzt, vielfach von einer echten (wenn auch natürlich abgeleiteten) Besteuerungsbefugnis gesprochen werden können; denn eine direkte Beziehung zwischen Beitrag und Gegenleistungen jener Organisationen pflegt nicht gegeben zu sein. Dennoch dürften die fraglichen Abgaben zumeist einen Charakter haben, der ihnen einen mittleren Platz zwischen Steuern und Gebühren zuweist.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass als Besteuerungssubjekt neben dem Staate die von diesem mit (abgeleiteten) Steuerhoheiten ausgestatteten untergeordneten Gebietskörperschaften sowie gelegentlich andere Körperschaften, wie Religionsgemeinschaften und obligatorische Berufsvertretungen (Handelskammern usw.) in Frage kommen.

c) Die Frage nach dem «Warum» und «Wozu» des Besteuerungsvorgangs gehört zu den umstrittensten Problemen der Finanztheorie. Es kommt hinzu, dass selbst bei einer befriedigenden Beantwortung weiter gefragt werden kann, ob eine ausdrückliche Erw

nung des Besteuerungsgrunds und -zwecks in der Definition erforderlich ist oder nicht.

Vielleicht hätten sich manche Diskussionen vermeiden lassen, wenn man von vorneherein klar gesagt hätte, unter welchem Gesichtswinkel sie geführt würden. In der Tat wird die Antwort auf unsere Frage sehr verschieden ausfallen, je nachdem ob man diese unter politisch-soziologischem, juristischem oder wirtschaftlich-finanziellem Aspekt aufrollt.

aa) Aus welchen rechtlichen Gründen, so fragen wir zunächst, findet jene Übertragung ökonomischer Werte von Einzelwirtschaften auf den Staat statt, die wir als Besteuerung bezeichnen ?

Die einfache, ja banale Antwort auf diese Frage hat offenbar zu lauten : weil jene Übertragung gesetzlich angeordnet ist. Mag sein, dass diese Feststellung für frühere Epochen der Steuergeschichte nicht gültig ist — für die Gegenwart jedenfalls dürfte ihre Richtigkeit nicht zu bestreiten sein. Ohne auf juristische Detailprobleme einzugehen — etwa die Frage, ob und inwieweit anstelle eines formellen Gesetzes ein Dekret, eine « Notverordnung » oder dgl. treten kann —, sei erwähnt, dass heute im allgemeinen zur Steuererhebung die Fixierung einer generellen Steuerverpflichtung mittels eines — differenzierende Willkür ausschliessenden — Gesetzes genügt ; nur in wenigen Ländern wird zusätzlich eine — zeitlich begrenzte — Generalermächtigung durch das Budgetgesetz für erforderlich erachtet [16]. Wie die Steuergesetze ihrerseits im einzelnen zustande kommen, ist für unsere Betrachtungen unerheblich. Angesichts der neueren Entwicklung in gewissen Staaten (Deutschland, Italien), wo den Vertretern der Steuerpflichtigen überhaupt keine oder nur eine Schein-Teilnahme an der Gesetzgebung gestattet ist, lässt sich jedenfalls nicht mehr mit de Viti de Marco [17] behaupten, dass das Bewilligungsrecht der Steuerzahler « der wirtschaftlich bedeutendste Inhalt des modernen Verfassungsrechts und ein unentbehrlicher Bestandteil der modernen Steuertheorie ist. »

Zweifellos ist die Tatsache, dass die steuerliche Werteübertragung gesetzlich angeordnet ist, diejenige, die den privaten Steuer-

[16] Vgl. Jèze: *Le Budget*, Paris 1910, p. 76 ff. - Jèze-Neumark: *Allgemeine Theorie des Budgets*, Tübingen 1927, S. 35-36.

[17] *De Viti de Marco*, cit. S. 74-75.

zahler am stärksten interessiert. Auf die Frage : «Warum zahlst Du Steuern» ?, wird man in 99% aller Fälle die Antwort erhalten : « weil ich muss, d. h. gesetzlich dazu verpflichtet bin». Der Staat befiehlt — der Einzelne gehorcht, da er erfahrungsmässig weiss, dass hinter der staatlichen Forderung der « politische Zwang» steht [18], der ihre Realisierung durchzusetzen vermag : auf diese knappe Formel lässt sich, wie uns scheint, die Antwort auf die Frage nach dem rechtlichen «Warum» der Steuerzahlung bringen.

bb) Wie aber steht es um die ökonomisch-finanziellen Motive der Besteuerung ?

Auch hier können wir uns kurz fassen. Aus Gründen, die zu bekannt sind, als dass hier nochmals auf sie eingegangen werden müsste, ist der Geldbedarf der öffentlichen Körperschaften in ständigem Steigen begriffen, und zwar wächst der Geldbedarf nicht nur absolut, sondern auch relativ, will sagen im Verhältnis zum Volkseinkommen. Die finanztechnische Möglichkeit dieser Entwicklung — und das heisst die Möglichkeit der Herausbildung des modernen Interventions- und Sozialstaates, der an die Stelle des liberalen trat — war ausschliesslich durch die Besteuerung gegeben. Nur die Steuer war, dank ihrer Anpassungsfähigkeit an den kapitalistischen Wirtschaftsprozess und ihrer daraus resultierenden Ertragselastizität, in der Lage, jene gewaltigen zusätzlichen Summen zu liefern, deren die öffentlichen Körperschaften bedurften, um ihre Tätigkeit progressiv auf allen Gebieten des Soziallebens auszudehnen. Einen empirischen Beweis dafür bietet die Tatsache, dass der Anteil der Steuererträge an den ordentlichen Gesamteinnahmen des Staates unablässig stieg und heute überall mindestens 75%, vielfach sogar 90% oder mehr ausmacht.

Bejaht man also die moderne Entwicklung und damit die Zweckmaessigkeit oder Notwendigkeit der heutigen Staats- und Gesellschaftsordnung, so kann man nicht umhin zuzugeben, dass die Erhebung von Steuern ein unentbehrliches Mittel zur Durchführung und Sicherung jener Ordnung darstellt. Darüber hinaus lässt sich mit Gerloff [19] behaupten, dass die Steuer «ihre besondere Recht-

[18]. Vgl. Sultan: Die Staatseinnahmen, Tübingen 1932, S. 85, und R Finanzwissenschaft, Berlin 1929, S. 69. - Siehe auch unten S. 287 ff.

fertigung... darin findet, dass sie in unserer arbeitsteiligen, auf Sondereigentum und Tauschverkehr beruhenden Wirtschaft sich als die ökonomische Form der Bedarfsdeckung öffentlicher Wirtschaften entwickelt, durchgesetzt und erwiesen hat». Einer besonderen Hervorhebung der ökonomisch-finanziellen Gründe der Besteuerung in der Definition bedarf es jedoch m. E. nicht.

cc) Ebenso wie für die Frage des «Warum» der Besteuerung, so gilt auch für die des «Wozu», also des Zweckes der Steuer, dass ihre Beantwortung durch die moderne Finanztheorie keineswegs einheitlich ist.

Ist man sich über den immanenten Sinn jeglicher Finanzpolitik : Mittel zur Durchführung der eigentlichen Staatsaufgaben zu sein, im klaren, so wird man hinsichtlich ihres gegenwärtig wichtigsten Instruments, der Besteuerung, zu dem Schlusse kommen müssen, dass « der weitere Zweck der Steuer... der ist, Mittel des Staatszwecks zu sein » [20]. Eine andere, weniger formale Bestimmung des allgemeinen Zweckes der Besteuerung als solcher — also nicht einer individuellen Steuer — ist offensichtlich nicht möglich. Es wird nur eine andere Seite desselben Sachverhalts hervorgehoben, wenn man sagt, « Hauptzweck » der Besteuerung sei, dem Staate Einnahmen zu verschaffen ; denn diese haben ja ihrerseits nur den Sinn, dem Staate die Durchführung seiner dem Staatszweck dienenden kostenden Massnahmen zu ermöglichen.

Mit dieser einfachen und selbstverständlichen Feststellung aber ist die Frage nach dem «Wozu», soweit diese vom Standpunkt der Steuerdefinition aus interessiert, erschöpfend beantwortet, und eben wegen ihrer Selbstverständlichkeit lässt sich mit Strutz [21] sogar sagen, dass « zum Begriff der Steuer die Zweckbestimmung zur

nanzwirtschaft, Jena 1928, S. 137) meint, die der kapitalistischen Wirtschaftsentwicklung adäquate Gestaltung der Finanzwirtschaft sei dadurch gekennzeichnet, «dass der Verband immer mehr zum Steuerstaat wird», so ist dem gewiss zuzustimmen; nicht aber ist es erlaubt, vom modernen Staate zu sagen, er beziehe «ein abgeleitetes Einkommen als Pensionär der privaten Wirtschaft», weil damit das tatsächliche Verhältnis soziologisch und ökonomisch völlig falsch gedeutet wird.

[20] Gerloff: a. a. O., S. 440 - Vgl. dazu Sultan: a. a. O., S. 89 ff.

[21] Strutz: a. a. O., S. 5-6

Deckung des Finanzbedarfs des ausschreibenden Gemeinwesens nicht gehört», ja dass der Verwendungszweck **insoweit** «gleichgültig» ist.

Daraus folgt zunächst nur, dass so allgemein gehaltene Begriffsmerkmale, wie « zur Bestreitung des Finanzbedarfs » [22], « for the service of the public powers » [23] u. ä. zwar an sich richtig, aber, vom Standpunkte der Definitionserfordernisse aus, **überflüssig** sind. Sobald jedoch Einschränkungen vorgenommen werden, gerät man zwangsläufig auf Abwege. Man übersieht dann, dass die Besteuerung ihrem generellen Wesen nach nichts anderes ist, als eine besondere Technik zwangsweiser Übertragung ökonomischer Werte von Einzelwirtschaften auf den Staat, dass sie mithin reinen **Instrumentalcharakter** besitzt [24]; zwar vermag die Steuer kraft der Tatsache, dass sie zugleich wirtschaftliches und politisches Finanzierungsmittel ist, eigenartige **Wirkungen** zu erzeugen aber diese sind für die **definitoriale** Bestimmung ihres Wesens ohne Belang.

Damit soll natürlich keineswegs geleugnet werden, dass es sogen. «**Nebenzwecke**» der Besteuerung geben kann und dass solche Nebenzwecke in der internationalen Steuerpraxis eine ständig steigende Bedeutung gewinnen. Aber es liegt nicht im Wesen der Besteuerung, dass man mittels ihrer jedenfalls irgendwelche oder bestimmte «Nebenzwecke» bewusst verfolgt bzw. verfolgen soll oder nicht soll; vielmehr laesst sich nur die allgemeine **Möglichkeit** der Realisierung solcher «**ausserfiskalischer Zwecke**» aus Wesen und Wirkung der Steuer deduzieren. Stimmt man der Ansicht zu, dass

[22] *Gerloff*: a. a. O., S. 437. - Aehnlich u. a. auch *Schall* in «*Schönbergs Handbuch der Pol. Oekonomie*», 4. Aufl., III/1, S. 153.

[23] *Bastable*: *Public Finance*, 3. Aufl., London 1922, p. 263.

[24] Der Instrumentalcharakter der Besteuerung ist in neuerer Zeit prinzipiell richtig hervorgehoben worden von *Terhalle* (a. a. O., S. 122), *Pfleiderer* (Die Staatswirtschaft und das Sozialprodukt, Jena 1930, S. 75), *Lampe* (Steuer, im «*Wörterbuch der Volkswirtschaft*», 4. Aufl., III, Jena 1933, S. 479), *Pigou* (The Economics of Welfare, 4. Aufl., London 1932, p. 713) und *Griziotti* (Brevi analisi e sintesi finanziarie, «*Riv. di Diritto Finanz. e Scienza delle Fin.*», 1939, p. 246); letzterer betont zutreffend, dass die öffentlichen Ausgaben das «**strumento immediato (o di prime grado)**» zur Realisierung der Staatszwecke sind.

« lo schema di una **imposizione «neutrale»** così come lo immaginava il liberalismo economico, è risultato inapplicabile e costituisce ormai un'utopia » [25], so muss man zugeben, dass **jede** Steuer gewollt oder ungewollt, neben ihren «rein fiskalischen» notwendig zugleich auch andere Wirkungen ausüben muss; die Scheidung zwischen «echten», dh. «rein fiskalischen» Steuern und «Zweck-» oder «Scheinsteuern» [26] ist daher nur insofern berechtigt, als bei letzteren nicht-fiskalische Wirkungen **bewusst** angestrebt werden.

Die bereits flüchtig erwahnte Ausbreitung (bewusster) «Zweckbesteuerung» — auf die Gründe dieser Erscheinung kann hier nicht näher eingegangen werden — hat dazu geführt, dass « ein Steuersystem, dessen Struktur ausschliesslich oder doch ganz überwiegend an dem finanziellen «Hauptzweck» ausgerichtet ist, gegenwärtig als Ausnahme von der Regel zu gelten hat [27] ». Tatsächlich nimmt die Besteuerung heute unter den Mitteln namentlich der Wirtschafts-, Sozial- und Bevölkerungspolitik international einen hervorragenden Platz ein, und zwar eben nicht einfach ihren faktischen, sondern auch ihren bewusst angestrebten Wirkungen nach. Dennoch wäre es, wie gesagt, unrichtig, die «Nebenzwecke» in die Besteuerungsdefinition aufzunehmen. Allenfalls könnte man zwar sagen, dass die Steuer regelmässig irgendwelche ausserfiskalischen Wirkungen erzeugt; eine solche Feststellung wäre jedoch offensichtlich ganz unbestimmt und daher wertlos. Sobald man aber versucht, diesen oder jenen **bestimmten** «Nebenzweck» in der Begriffsbestimmung als essentiell für die Besteuerung besonders hervorzuheben, verstrickt man sich in grösste Schwierigkeiten und Widersprüche.

Dafür bietet noch immer der von **Wagner** betonte «sozialpolitische Zweck» der Steuer [28] das Hauptbeispiel, wobei es nichts zur Sache tut, dass **Wagner** ihn nicht eigentlich als «Nebenzweck»,

[25] *Angelopoulos*: I compiti economici e sociali della politica finanziaria, «Riv. di Diritto Finanz. e Scienza delle Fin.», 1939, p. 172. — Siehe auch *Neumark*: Ausgleichsprobleme usw., «Zeitschr. f. schweiz. Stat. u. Volksw.», 1937, S. 585.

[26] Vgl. *Gerloff*: a. a. O., S. 441, und die bei *Angelopoulos*, op. cit., p. 164 angeführte Literatur.

[27] *Neumark*: Neue Ideologien der Wirtschaftspolitik. Wien 1936. S. 73.

sondern als (dem finanziellen gleichrangigen) zweiten «Hauptzweck» aufgefasst wissen wollte. Wenn Wagner meint, es liesse sich weder die Möglichkeit noch das tatsächliche Vorkommen einer derartigen Zielsetzung bestreiten, so ist ihm darin natürlich vollkommen beizupflichten. Aber damit ist ja noch nicht gesagt, dass die sozialpolitische Funktion « *un elemento organico dell'imposta* » [29] bildet, ebenso wenig wie sich das etwa in Bezug auf eine «konjunkturpolitische Funktion» behaupten liesse, obwohl bekanntlich die Steuer- wie überhaupt die Finanzpolitik als Mittel der allgemeinen Konjunkturpolitik verwendet kann und tatsächlich neuerdings in erheblichen Umfange verwendet wird [30]. Unrichtig ist es aber u. E. auch, wenn u. a. Gerloff [31] meint, durch die sozialpolitische Funktion würde die Steuer « mit einer Aufgabe belastet, die nicht nur ihrem Wesen fremd ist, sondern der sie auch gar nicht gerecht werden kann ». Denn weder ist eine bewusste Ausnutzung des technischen Finanzierungsinstrumentes « Besteuerung » zu sozialpolitischen und anderen « ausserfiskalischen » Zwecken dem Wesen der Steuer fremd — sie bildet nur kein konstitutives Merkmal desselben —, noch kann heute im Hinblick auf die gewollt oder ungewollt eintretenden tatsächlichen Wirkungen behauptet werden, dass steuerpolitische Eingriffe in die Eigentumsordnung « nur mehr oder weniger zufällige Begleiterscheinungen » der Besteuerung darstellten.

Wie dem aber auch immer sei — jedenfalls lässt sich aus der Fülle der sogen. « Nebenzwecke » der Besteuerung nicht dieser oder jener herauslösen und als « wesensnotwendig » hinstellen; und Aehn-

[29] Angelopoulos: op. cit., p. 169. - Aehnlich auch Graziani: op. cit., p. 272.

[30] Vgl. dazu Neumark: Ausgleichsprobleme, a. a. O., S. 582 ff., den Bericht des Autors für den Brüsseler Kongress (1939) des « Institut International de Finances Publiques » (Considérations sur l'attitude de l'Etat vis-à-vis d'un déficit budgétaire conjoncturel; abgedruckt in dieser « Revue », Bd. I., S. 132 ff.) sowie den Generalbericht von Masoin (Les Finances Publiques et la Conjoncture) für denselben Kongress. Siehe auch den Bericht des « Comité Fiscal » des Völkerbundes No. C. 181. M. 110. 1939. II. A, p. 6-16, und Angelopoulos: Finances publiques et conjoncture, « Revue de Science et de Lég. Fin. », t. XXXV 1939 n. 448 ff.

liches gilt auch für die schon kurz erwähnten Versuche, den Begriff der Besteuerung derart einzuschränken, dass einer Abgabe nur bei **Verwendung für bestimmte Zwecke** oder Ausgaben Steuercharakter zuerkannt wird.

Abzulehnen ist zunächst die Auffassung, dass die Steuer lediglich «subsidiäres» Finanzbedarfsdeckungsmittel sei, d. h. «behufs Deckung der durch die übrigen Einnahmen nicht gedeckten oder nicht bedeckbaren Auslagen der öffentlichen Verwaltung» erhoben werde [32]. Zumindest heute, wo die Steuer bekanntlich durchaus primäres Finanzierungsinstrument des Staates ist, ist eine derartige Behauptung unhaltbar. Unzweckmaessig oder unrichtig sind des weiteren aber auch Begrenzungen, die den Steuercharakter einer Abgabe davon abhängig machen, ob diese verwendet wird zur Deckung von «spese necessarie per il mantenimento dei pubblici servizi indivisibili e per la soddisfazione dei bisogni pubblici» [33] oder «dépenses qu'exige l'intérêt commun» [33a], «zur Erhaltung und Verbesserung der Anstalten, welche die Regierungen der Staaten... zur Begründung und Förderung der Wohlfahrt ihrer Untergebenen anordnen und leiten» [34], «zur Deckung der mit der Erfüllung öffentlicher Aufgaben verbundenen Aufwendungen oder öffentlichen Vermögensanamlungen» [35], und dergl. mehr. Alle derartigen restriktiven Feststellungen übersehen den essentiell instrumentalen Charakter der Besteuerung (siehe oben S. 283), demzufolge es für den Begriff keinen Unterschied ausmacht, ob der Steuerertrag für diesen oder jenen Zweck verwendet wird. [36]. Es ist «Sache der Rechts-

[32] *Katzl*: a. a. O., II, S. 117, 124. - Aehnliche Ansichten auch bei *Cossa*, *Helferich* und selbst noch bei *Englis*: Finanzwissenschaft, Brünn 1931, S. 84. Zur Kritik vgl. etwa *M. von Heckel*: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, I, Leipzig 1907, S. 125-26.

[33] *Pugliese*: Imposta. «Nuovo Digesto Italiano», Torino 1938, p. 806.

[33a] *Delatour*: Impôt, in *Say's* «Dictionnaire des Finances», II, Paris 1894, p. 362.

[34] *Hoffmann*: Die Lehre von den Steuern, Berlin 1840, S. 1-2. - Siehe auch die - auf *Cauwès* Bezug nehmende - Definition *Alkiz'* (op. cit., p. 396).

[35] *Terhalle*: a. a. O., S. 124.

[36] Mit Recht weist *Pugliese* (a. a. O.) selbst darauf hin, dass die Kategorie der «bisogni pubblici» nicht «da un punto di vista tecnico o razionale,

norm », meint **Englis**, [37], «welchem Zwecke sie die einzelnen Steuern vorbehalten will»; und wir fügen hinzu, dass das finanztechnische und -wirtschaftliche Wesen einer Steuer—ungeachtet der wichtigen Unterschiede bezüglich der **Wirkungen** — nicht dadurch berührt wird, dass im einen Falle der Ertrag zu wirtschaftlich oder politisch «nützlichen» Zwecken, z. B. Wegebau oder Unterrichtswesen, im andern zur Aufrechterhaltung einer verschwenderischen, prunkhaften Hofhaltung u. ä. verwendet wird; denn in beiden Fällen ist die Steuer begrifflich nichts anderes als Instrument der zwangsweisen Übertragung wirtschaftlicher Werte von Einzelwirtschaften auf den Staat bzw. dessen Repraesentanten.

d) Die Frage nach dem « Wie » des Besteuerungsvorgangs ist verhältnismässig einfach zu beantworten. Es genügt die Feststellung, dass die in Frage stehende Werteübertragung einerseits zwangsweise, anderseits entgeltlos erfolgt.

aa) Was den **Zwangscharakter** der Besteuerung betrifft, so wird er in den meisten Definitionen ausdrücklich hervorgehoben oder doch zumindest angedeutet; nur gelegentlich — so etwa bei **Schäffle** und **Graziani** — wird ein solcher Hinweis als überflüssig erklärt, ohne dass jedoch die für diese Ansicht vorgebrachten Argumente zu überzeugen vermöchten [38].

Neuerdings hat **Ritschl** [39] eine Theorie entwickelt, derzufolge

[37] **Englis**: a. a. O., S. 75-76.

[38] **Schäffle**: Die Steuern, I, Leipzig 1895, S. 22-23. - **Graziani**: op. cit. p. 273. - *Dagegen* mit Recht **Pugliese** (op. cit., p. 808): «La coazione è infatti una della caratteristiche salienti ... dell'imposta», und **Nicholson** (Principles of Political Economy, 1893, zit. nach **Jones**, op. cit., p. 252): «The most general feature of taxation, that marks it off plainly from other payment ... is, that the payment is compulsory».

[39] **Ritschl**: Theorie der Staatswirtschaft und Besteuerung, Bonn 1925, S. 55 ff., 74 und passim; ferner **Ritschl**: Staatswirtschaft und kapitalistische Marktwirtschaft, Tübingen 1931, S. 40. - Zur Kritik der «Gemeinsinn» - Theorie - neben **Sultan** - namentlich **Jecht** (a. a. O., S. 66, und: Die Entwicklung der Problemstellung usw., «Finanz-Archiv N. F. 1, S. 202); siehe auch die (von **J.** erwähnten) kritischen Bemerkungen **A. Wagners** (Grundlegung der pol. ... Leipzig 1892, S. 763) gegenüber **Roscher** (Grundlagen

nicht der Zwang das konstitutive Element der Staatswirtschaft ist, sondern der «Gemeinsinn der Bürger». Zwar sei Zwang nötig, «da nicht in allen Gliedern der Geist der Gemeinschaft in gleichem Masse lebendig ist», so dass mancher Bürger gezwungen werden müsste, «so zu handeln, als ob (!) er den Gemeinsinn habe»; aber **Ritschl** fügt hinzu, der Zwang vermöge «einen fehlenden Gemeinsinn immer nur für einen Teil zu ersetzen». U. E. bringt diese Lehre in Wirklichkeit kaum etwas Neues [40]. Wenn sie sich auch idealistisch gibt, so kann sie doch nicht umhin zuzugestehen, dass **realiter** der Zwang Grundlage der Steuerleistungen ist. Ein Blick auf die Steuergeschichte zeigt jedenfalls, dass freiwillige Beiträge der Bürger nirgendwo erheblich ins Gewicht gefallen sind; es genügt, in diesem Zusammenhange an die französischen «contributions volontaires» von 1926 oder die italienischen «Goldopfer» anlässlich des Abessinienkrieges zu erinnern: zweifellos ethisch aner kennenswerte patriotische Leistungen, die von echtem Gemeinsinn zeugen — aber eben doch Leistungen, deren budgetmässige Bedeutung im Vergleich zu der von Zwangsabgaben nahezu Null war. Dass selbst eine religiös verankerte, ursprünglich freiwillige Abgabe wie der islamische «zekât» relativ schnell weltlichen Zwang erforderte, ist oben (S. 279) erwähnt worden. Und was schliesslich die formal freiwilligen «Spenden» zum deutschen «Winterhilfswerk» anlangt, so ist bekannt, dass ihre Leistung jedenfalls zu einem erheblichen Teil unter materiellem Zwang erfolgt; überdies aber ist auch hier zu bedenken, dass der absolute Betrag der «Spenden» (1937-38 reichlich 400 Mill. RM) gewiss beachtlich ist, aber im Vergleich zu den gleichzeitigen Erträgen der staatlichen und kommunalen Steuern (18,6 Milliarden RM) nur eine relativ bescheidene Bedeutung besitzt (2,33%).

So wenig geleugnet werden kann und soll, dass die innere Haltung der Steuerpflichtigen gegenüber dem Besteuerungssubjekt — mag man sie «Gemeinsinn», «Staatsbewusstsein», «Opfergeist» oder wie immer nennen — finanzwirtschaftlich von erheblichem Belang sein kann (wir kommen darauf am Schlusse dieser Abhandlung nochmals kurz zurück), so sehr muss doch betont werden, dass der obligatorische Charakter für das Wesen moderner Besteuerung derartig

[40] So finden sich z. B. den **Ritschl'schen** verwandte Gedankengänge u. a. bei **Vocke**: Die Abgaben usw., Stuttgart 1887, S. 174-75, und namentlich **Vocke**: Grundzüge der Finanzwissenschaft, Leipzig 1894, S. 172 u. pass. (dazu kritisch **Schäffle**: a. a. O., I, S. 23).

bestimmend ist, dass seine ausdrückliche Hervorhebung in der Definition zweckmässig oder sogar notwendig erscheint.

Um Missverständnissen bezüglich des« Zwangs» - Charakters der Besteuerung vorzubeugen, sei den vorhergehenden Ausführungen noch folgendes hinzugefügt :

Bisweilen findet sich in der älteren wie der neueren Literatur die Behauptung, «indirekte», speziell **Verbrauchssteuern** seien «in some measure voluntary» [40a]. Selbst wenn das richtig wäre, so würde daraus kein Gegenargument gegen unsere These vom generellen Zwangscharakter der Steuern zu schmieden sein. Denn diese meint ja nur, dass, **wenn** es überhaupt zu steuerlichen Werteübertragungen kommt, diese obligatorisch sind, d. h. unter Zwang erfolgen. Dass der Einzelne der obligatorischen Leistung u. U. legal entgehen kann, steht auf einem ganz anderen Blatte. In dieser Hinsicht gibt es gewiss graduelle Unterschiede zwischen den verschiedenen Abgabearten, und es kann nicht geleugnet werden, dass man etwa einer Tabaksteuer leichter auszuweichen vermag als einer allgemeinen Einkommen- oder Vermögensteuer. Dennoch ist es nicht richtig — wie u. a. auch Jéze [40b] schon hervorgehoben hat — zu behaupten, dass alle Verbrauchsabgaben «freiwillige» Leistungen seien, ja es gilt dies nicht einmal für Steuern auf nicht lebensnotwendige Gegenstände. Lässt man den Fall des Tabak- oder Alkoholgegners beiseite und beschränkt sich auf die Betrachtung der «virtuellen» Steuersubjekte derartiger Abgaben, so ist zu sagen, dass der Zwang der Besteuerung auch bei bewussten Steuerabwehrmassnahmen wirksam wird : nur eben nicht in Richtung einer «**positiven**» Werteübertragung an den Staat, sondern eines **negativen**, aber nichtsdestoweniger nicht spontan freiwilligen, vielmehr durch die Steuer **erzwungenen** Konsumenthaltungsakts. M. a. W. : auf alle Fälle führen Verbrauchssteuern, selbst wenn sie im Einzelfalle «vermieden» werden, durch ihre blosse Existenz zu **heteronom** bestimmten Umgestaltungen der ursprünglichen Bedarfs- und Verbrauchsskalen der Einzelwirtschaften, die durch die Steuergesetzgebung in ihrer autonomen Dispositionsfähigkeit eingeschränkt werden.

[40a] Hume: Essays, II, 1741 (zit. nach Jones, op. cit., p. 71).

[40b] Boucard-Jéze: *Éléments de la Science des Finances*, Paris 1904,

bb) Die Steuern bilden nur eine Untergruppe der «Zwangsabgaben» i. w. S., und um sie insbesondere von den «Gebühren» scheiden zu können, hat man bekanntlich auf die Art der **Entgeltlichkeit** abgestellt und behauptet, Steuern seien, im Gegensatz zu den vom Prinzip der «speziellen Entgeltlichkeit» beherrschten Gebühren, «generelle Entgelte und Kostenersätze» [41]. Jedoch: es handelt sich bei der Steuer «überhaupt nicht um Entgelt» [42], und daher ist es irreführend, wenn Autoren, die dem prinzipiell gewiss zustimmen würden, den Terminus «generelles Entgelt» durch die Fassung «ohne besonderes Entgelt» [43], «keine Gegenleistung für eine spezielle öffentliche Leistung» [44] u. ä. ersetzen; denn logisch ist bei solchen Formulierungen die generelle Entgeltlichkeit impliziert [45], während im Hinblick auf die politischen Eigenarten der Besteuerung eben nur schlechthin von **Entgeltlosigkeit** gesprochen werden kann.

Erst durch die Betonung der prinzipiellen Entgeltlosigkeit der Steuerleistungen wird der erforderliche scharfe Trennungsstrich zwischen markt- und staatswirtschaftlichen Einnahmebeschaffungsmethoden gezogen und jede Möglichkeit genommen, den grundsätzlich autoritativ bestimmten politischen Bestimmungsvorgang irgendwie mit dem vertraglich geregelten ökonomischen Tausch in Parallele zu setzen, wie das die bekannten älteren Theorien zur Begründung und Rechtfertigung der Besteuerung [46] zu tun versuchten. Selbstver-

[41] *Wagner*: Finanzwissenschaft, op. cit., S. 37, 210 und passim. - Erstaunlicherweise findet sich die «allgemeine Entgeltlichkeit» selbst bei einem Autor wie *Andreae*: Grundlegung einer neuen Staatswirtschaftslehre, Jena 1930, S. 138.

[42] So richtig *Sultan*: a. a. O., S. 83. - Früher schon zutreffend betont von *Vocke*: Die Abgaben, op. cit., S. 173-74, und *Schäffle*: a. a. O., S. 25.

[43] *Gerloff*: a. a. O., S. 437.

[44] *Terhalle*: a. a. O., S. 124. - Ähnlich auch *Ball*: Einführung in das Steuerrecht, 4. Aufl., 1927, S. 1, und *Weddigen*: Allgemeine Finanzwissenschaft, Leipzig 1938, S. 62, 87.

[45] Das wird vollkommen verkannt von *Boesler* in seiner Kritik der *Andreaeschen* «Staatswirtschaftslehre» (Zeitschr. f. d. gesamte Staatswissenschaft, Bd. 90, 1931, S. 318).

[46] Vgl. darüber u. a. *Gerloff*: a. a. O., S. 444 ff., und *Mann*: Steuerpolitische Ideale, Jena 1937 (dazu die Besprechung von *Neumark* in «Oesterr. Zeitschr. f. d. gesamte Staatswissenschaft», Bd. 97, 1937, S. 100).

ständig bedeutet jene «Entgeltlosigkeit» nicht, dass den Werteübertragungen der Einzelwirtschaften an den Staat keine Neuschöpfung von Werten durch diesen, an denen die Gesamtheit teilnimmt, entspreche. Aber die Steuer als solche ist «une prestation *inconditionnée*» [47], und die mittels Steuern finanzierten öffentlichen Leistungen «stellen weder den Grund der Steuerzahlung dar, noch befinden sie sich in einer direkten Beziehung zu dieser» [48]. Überdies aber ist zu bedenken, dass selbst bei völligem Fehlen der — im allgemeinen gegebenen — «indirekten» Reproduktivität der Besteuerung deren finanztechnisches Wesen sich nicht ändert.

Mit der Charakterisierung der Steuerleistungen als obligatorische und entgeltlose Abgaben ist u. E. alles Erforderliche zur Frage des «Wie» der Besteuerung gesagt. Alle anderen Begriffselemente, die man hier und da noch zusätzlich erwähnt findet, sind lediglich historisch gültig oder gehen auf bestimmte Postulate der Verfasser zurück. Das trifft beispielsweise für die Behauptung **Vockes** [49] zu, es könne keine Abgabe «als Steuer gelten, welche nicht... auf die persönliche Leistungsfähigkeit Rücksicht nimmt», woraus **Vocke** dann bekanntlich die Folgerung gezogen hat, «dass die Verbrauchsaufgaben trotz ihrer Bezeichnung als indirekte Steuern doch nie wirkliche Steuern werden können». Es gilt weiter auch für die **Sax'** sche Theorie von der «Steuer als Wertungsvorgang» [50] und **En-**

[47] *Nitti*: Principes de Science des Finances, éd. française, I, Paris 1928, p. 322.

[48] *Neumark*: Probleme der Steuerbelastung, «Mitteilungen des Verbandes oesterr. Banken», XVII, 1935, S. 213. - Ähnliche Auffassungen u. a. bei *Jones* (op. cit., p. 14: «A tax carries with it no guarantee of services in return. The individual who pays cannot stipulate what he will have for it»; cf. auch S. 29, 43 und 242), *Pierson* (Principles of Economics, II, London 1912, p. 375-76), ferner *Cauman*, *Chapman*, *Conrad*, und neuerdings namentlich *Griziotti* (Breve analisi, op. cit., p. 249, 257-58). Letzterer betont zutreffend einerseits «l'indipendenza delle prestazioni dell'atto di una contraprestazione da parte dell'ente pubblico», andererseits die «correspondenza *indiretta*» zwischen den öffentlichen Interessen und denen der Steuerzahler; seiner Begründung vermögen wir uns allerdings nicht vollständig anzuschließen.

[49] *Vocke*: Die Abgaben, a. a. O., S. 177, 507.

[50] *Sax*: Grundlegung der theoretischen Staatswirthschaft, Wien 1887,

glis' Definition, Steuern seien «Abgaben... nach der Tragfähigkeit der Steuerträger» [51].

e) Als letzter Punkt sei die Frage erörtert, **wie und durch wen die Festsetzung der Modalitäten steuerlicher Werteübertragungen erfolgt.**

Die übliche Antwort auf diese Frage lautet, dass Anlass, Mass, Zeitpunkt usw. der Steuerzahlungen stets **einseitig** durch das Besteuerungssubjekt, vor allem also : den Staat, mittels eines Gesetzes fixiert würden. So findet sich u. a. bei **Wagner** [52] das Begriffsmerkmal : « in einseitig bestimmter Weise und Höhe », und ähnlich spricht **Moll** [53] von einer « einseitig autoritativen » Festsetzung. Selbstverständlich steht damit nicht in Widerspruch, dass sehr häufig bei der Abfassung der Steuergesetze, also der **generellen Normen**, Vertreter der Steuerpflichtigen — im Parlament — entscheidend mitwirken. Die obige Feststellung bezieht sich lediglich auf die Fixierung der **individuellen Steuerschuld**, von der etwa **Jèze** sagt, sie entstände «en vertu d'une manifestation unilatérale de l'autorité publique», niemals aber «d'un contrat» [54].

Nun ist natürlich nicht zu bestreiten, dass 1) die generellen Voraussetzungen für die Entstehung bestimmter Steuerpflichtungen im Gesetze selbst geregelt sind und 2) die Fixierung der individuellen Steuerschuld durch «Steuerbescheid» — sofern ein solcher überhaupt nötig ist — mittels eines **formell stets einseitigen Verwaltungsakts** [54a] erfolgt. Dennoch ist zu beachten, dass — wie ich an anderer Stelle näher nachgewiesen habe [55] — heute in gar nicht mehr seltenen Fällen «**Steuervereinbarungen**» zwischen Fiskus und Steuerpflichtigen vorkommen, die **materiell** auf eine vertragliche und damit zweiseitige Festsetzung der individuellen Steuerver-

[51] *Englis*: op. cit., S. 84.

[52] *Wagner*: a. a. O., S. 210.

[53] *Moll*: a. a. O., S. 300-01.

[54] *Jèze*: Nature et régime juridique de la créance d'impôt, «Revue de Se. et de Lég. Fin.», XXXIV, 1936, p. 195.

[54a] Vgl. die gründliche Studie von *Niemann*: Der Steuerwaltungsakt, Berlin 1930, besonders S. 12 ff. 23-24.

[55] *Neumark*: L'importance du droit comparé pour la science des finances, «Recueil d'Etudes en l'honneur d'E. Lambert», Paris 1938 T. n. 398-31

pfl ichtungen hinauslaufen. Die allgemeine juristische Möglichkeit dazu resultiert aus der nicht nur deklaratorischen, sondern auch konstitutiven Natur des Steuerbescheides, der ungeachtet seiner Verankerung in den generellen Normen des Steuergesetzes die individuelle Steuerhöhe usw. kraft eigenen Willens festzusetzen vermag.

Faktisch laufen Steuervereinbarungen immer darauf hinaus, dass die Verpflichtungen konkreter Steuersubjekte unterhalb des Betrages festgesetzt werden, der vermutlich oder bestimmt bei strikter Anwendung der gesetzlichen Vorschriften sich errechnen würde. Die Motive derartiger Vereinbarungen — die nicht mit den in manchen Einkommen-, Umsatz- und Verbrauchsteuergesetzen vorgesehenen «Steuerabfindungen» (Pauschalierungen) verwechselt werden dürfen — sind zumeist folgende : entweder will man durch die — gewöhnlich mehrere Jahre gültige — vertragliche Fixierung der individuellen Steuerverpflichtungen eine sonst nicht gewährleistete Bestimmtheit und Regelmässigkeit der Zahlungen bewirken (woran Steuergläubiger und -schuldner gleichmässig interessiert sein können) ; oder es besteht eine Art von «Kopkurrenz» zwischen mehreren Fisci um die Gewinnung eines besonders zahlungsfähigen Steuersubjekts, eine Konkurrenz, die zu förmlichen «Rabatten» auf die gesetzlich sich errechnenden Steuerschuldigkeiten Anlass gibt.

Es ist verständlich, dass es sich bei dem Steuergläubiger in solchen Fällen meist um ein relativ kleines Gemeinwesen handelt, für dessen Budget die Möglichkeit der steuerlichen Heranziehung eines «Grosszahlers» u. U. entscheidende Bedeutung besitzen kann. Beispiele finden sich etwa in preussischen Kommunen der Vor- und Nachkriegszeit [55a] sowie gewissen schweizerischen Kantonen (z. B. Luzern) und zwar ist hier wie dort die Möglichkeit von «Steuervereinbarungen» gesetzlich vorgesehen. Auch da, wo das erwähnte «Konkurrenz» - Motiv keine Rolle spielt, wird es sich bei den fraglichen Steuersubjekten zumeist, abgesehen von «potenten» Einzelpersonen (Rentnern), um grosse Gesellschaftsunternehmungen handeln, bei denen u. a. auch von Bedeutung ist, dass der Wert ihres Vermögens und Gewinns nie ganz exakt feststellbar ist, sondern sich nur, und zwar je nach der Berechnungsmethode verschieden, schät-

[55a] Vgl. u. a. *Haussmann*: Der Rechtsgrundsatz der Gleichmässigkeit im preussischen Kommunalabgabenrecht. Berlin 1917, und für die Nachkriegs-

zen lässt.

Nach allem ist zu sagen, dass die einseitige Steuerschuldfestsetzung zwar die Regel bildet, dass aber hier und da nicht unwesentliche Ausnahmen anzutreffen sind, sodass es angezeigt erscheint, dem durch Einfügung eines «im allgemeinen» oder «zumeist» in das Begriffsmerkmal der einseitigen Festsetzung der Steuerzahlungsmodalitäten Rechnung zu tragen. Darüber hinaus ist **Englis** zuzustimmen, wenn er darauf hinweist [56], dass der Terminus «**autoritativ**» besser als die Bezeichnung «einseitig» zum Ausdruck bringt, dass es sich bei der Besteuerung um eine qualifizierte Einseitigkeit handelt, durch die sich die Steuerfestsetzung von der Fixierung privater Monopolpreise u. dgl. unterscheidet.

III.

Wenn wir nunmehr versuchen, die **Ergebnisse** unserer Betrachtungen zusammenzufassen, so ist folgendes zu sagen :

Besteuerung ist die unter politischem Zwange entgeltlos erfolgende Übertragung ökonomischer Werte (in der Regel : Geldsummen) von Einzelwirtschaften auf den Staat oder andere, kraft staatlicher Delegation über abgeleitete Befugnisse verfügende öffentliche Körperschaften, wobei die Bedingungen, insbesondere Art, Mass, Anlass und Zeitpunkt der zu bewirkenden individuellen Leistungen, im Rahmen genereller Gesetzesnormen zumeist autoritativ durch den Leistungsempfänger festgesetzt werden.

Der — wirtschaftlich-finanzielle — Grund der Besteuerung ist, wie wir sahen, darin zu erblicken, dass der Staat zur Durchführung seiner eigentlichen Aufgaben Kaufkraftsubstrate benötigt, die von ihm bei der herrschenden Wirtschafts- und Rechtsordnung im wesentlichen nur durch steuerlichen Zugriff auf Teile des Privateigentums erlangt werden können.

Zweck der Besteuerung ist, Teile der im volkswirtschaftlichen Produktions- und Verteilungsprozess den Einzelwirtschaften zugeflossenen oder zufließenden Werte zwangsweise der öffentlichen

[56] *Englis*: a. a. O., S. 72.

Finanzwirtschaft zuzuleiten, wodurch diese in den Stand versetzt wird, dem Staat die Durchführung der ihm zufallenden eigentlichen Aufgaben zu ermöglichen. Faktisch hat jede Steuer, wie immer sie motiviert sei oder welche ausserfiskalischen Wirkungen sie immer zeitigen mag, jedenfalls das Ergebnis, derartige Werteübertragungen zu realisieren. Dass im Zuge der letzteren regelmässig auch Wirkungen volkswirtschaftlicher, sozialer usw. Natur eintreten können bzw. müssen, ist eine Konsequenz der steuerpolitisch bewirkten Aufteilung des Sozialprodukts, nicht aber ein konstitutives Merkmal der Besteuerung; ebenso wenig liegt es im Wesen derselben, dass eine bestimmte dieser möglichen Wirkungen bewusst herbeizuführen versucht wird.

Juristisch ist der Besteuerungsvorgang an das Vorhandensein bestimmter genereller Normen in Gesetzesform gebunden. Im Rahmen dieser Normen, an deren Festsetzung faktisch häufig, aber nicht notwendig immer Vertreter der Steuerpflichtigen mitwirken, erfolgt die in der Regel autoritative, bisweilen aber auch vertragliche Fixierung der individuellen Leistungsverpflichtungen derjenigen — zumeist privaten, bisweilen aber auch öffentlichen — Einzelwirtschaften, auf die jene Normen Anwendung finden. Eine prinzipielle Beschränkung der Leistungspflicht auf staatsangehörige Personen findet nicht statt.

Soziologisch entscheidend ist, dass hinter der Steuernorm und der auf dieser basierenden Fixierung der individuellen Leistungsverpflichtungen politische Macht steht und dass die Steuerpflichtigen aus Erfahrung wissen, dass der Staat seine Ansprüche erforderlichenfalls mit Gewalt durchzusetzen bereit und in der Lage ist. Steuerliche Werteübertragungen erfolgen also stets unter — zumindest latentem — Zwang, was natürlich weder besagt, «that all tax revenue is paid unwillingly» [57], noch auch, dass Steuern «stets durch äussere Gewalt beigetrieben werden» [58] müssten. Es wird keineswegs bestritten, dass die innere Haltung der Steuerpflichtigen gegenüber dem Staat im allgemeinen, dem herrschenden Regierungssystem und der geplanten Verwendung der Steuergelder im besonderen von Belang sein kann, und zwar namentlich im Hinblick auf

[57] Bastable: op. cit., p. 263.

die Höhe der Steuererhebungs- und -verwaltungskosten. Auch die Bedeutung der «Steuerideologien» soll nicht unterschätzt werden. Dennoch ist **letztlich** entscheidend die Möglichkeit der Geltendmachung politischen Zwangs, der in politischer Macht gründet.
