

der historisch überkommenen Verhältnisse. Dass man in die Lage kommen sollte, ein Steuersystem für eine einzelne Steuergewalt oder gar für sämtliche Steuergewalten eines Staatswesens unter Überbordwerfung der gesamten früheren Besteuerung von Grund aus neu zu bilden, dürfte ausgeschlossen erscheinen, obgleich eine derartige Steuersystembildung für die Durchführung einer gerechten Steuerverteilung weitaus das Einfachste und Günstigste sein würde. Gerade in der Besteuerung wird man grundsätzlich das Überkommene und von altersher Bestehende besonders zu achten haben, wenn man nicht weitgehende Schwierigkeiten und eventuell auch Misstände zeitigen will; es kommt hier der in einer entsprechenden Beschränkung immerhin als zutreffend anzuerkennende Satz, dass jede alte Steuer besser sei als eine neue, zur Geltung.

Alle Änderungen im Steuersystem, welche sich mit der Entwicklung der rechtlichen, wirtschaftlichen und sozialen Verhältnisse behufs Beibehaltung bzw. Durchführung des Prinzips der gerechten Steuerverteilung vermöge der historischen Relativität des letzteren notwendig vollziehen müssen, werden sich regelmässig auf der bisherigen Besteuerung, diese tunlichst aber jedenfalls bis zu einem gewissen Grade schonend, aufzubauen haben. Dass hierdurch bei dem Mangel der Einheitlichkeit und der Unmöglichkeit, das historisch zu Übernehmende den Verhältnissen der Gegenwart in allen Einzelheiten und mit der gleichen Vollkommenheit wie eine Neubildung anzupassen, grössere Schwierigkeiten für die Durchführung unseres Prinzips erwachsen müssen, ja dass dieselbe dadurch nach einzelnen Richtungen hin sogar beeinträchtigt werden kann, braucht kaum näher nachgewiesen zu werden. Die Schwierigkeiten und Beeinträchtigungen werden natürlich um so grösser, je verschiedener die Kulturepochen, welche die Umgestaltung des Steuersystems bedingen, sich voneinander abheben. Unter Umständen wird man sich damit helfen können, die Umgestaltung nach und nach in gewissen Zwischenräumen und dann insgesamt um so einschneidender zu vollziehen; dem steht allerdings wieder entgegen, dass grundsätzlich gesetzliche Eingriffe in die bestehende Besteuerung so wenig wie möglich vorgenommen werden sollen. Nach der ungünstigen Seite verschärfend muss endlich noch der Umstand einwirken, dass durch die vermöge der kulturellen Weiterentwicklung notwendigen Umgestaltungen der Besteuerung die Steuersysteme alle der einzelnen Steuergewalten des Staatswesens gleichzeitig teils schon an und für sich teils durch ihren gegenseitigen Zusammenhang unter einander berührt werden.

9. Verhältnis der obersten Steuerprinzipien zu einander.

Bislang sind die in der Hauptsache mehr äusserlichen Momente für die Bildung des Steuersystems unter dem Gesichtspunkte des gerechten Steuerverteilungsprinzips erörtert; dabei ist davon ausgegangen, dass das uns hier interessierende Prinzip der Gerechtigkeit in der Steuerverteilung in den Steuersystemen der Steuergewalten, allein und zusammengefasst, und eventuell auch in den einzelnen Steuerarten durch eine möglichst weitgehende Beobachtung der obersten Steuergrundsätze, welche wir in den Anfang gestellt hatten, zum Durchbruch gebracht werden müsste. Die obersten Steuerprinzipien werden aber weder an und für sich noch für unsere besondere Frage untersichs gleichwertige zu erachten sein, ebenmässig sind sie nicht derart, dass sie überall neben einander, wenn auch nur mehr oder weniger weitgehend, zur Anwendung kommen könnten; es treten vielmehr in ihnen oder wenigstens in einzelnen von ihnen immerhin gewisse innere Gegensätze zur Erscheinung, welche, wenngleich nur in Einzelbeziehungen, eine entgegengesetzte Stellung und ein gegenseitiges Ausschliessen bedingen. Wie hierdurch unsere Frage, die Gerechtigkeit in der Steuerverteilung, näher berührt werden muss, wie mithin die einzelnen obersten Steuerprinzipien für diese Frage in besonderer Weise zu bewerten und eventuell gegeneinander in ihren Einzelbeziehungen abzuwägen sind, werden wir nunmehr darzulegen haben; wir müssen uns aber auch hier wieder auf die grossen Grundzüge beschränken ohne auf die vielfachen Einzelbeziehungen, welche für die verschiedenen Steuerarten in Betracht kommen können, näher einzugehen.

Die finanzpolitischen Prinzipien und die Steuerverwaltungsprinzipien wollen wir in eins zusammenfassen und vorwegstellen. Obwohl diese Prinzipien stets die notwendige Voraussetzung für eine gute Besteuerung und in letzterer auch für die

Gerechtigkeit in der Steuerverteilung bilden, so ist ihre unmittelbare Einwirkung auf diese Gerechtigkeit doch nur von untergeordneter Art. In der Hauptsache stehen sie unserer Frage etwa in der gleichen Weise gegenüber, wie nach den obigen Ausführungen die Gesetzmässigkeit in der Besteuerung den obersten Steuerprinzipien in ihrer Gesamtheit. Unter Umständen kann jedoch eine unmittelbare Berührung bis zu einem gewissen Grade gegeben sein. Durch eine der Finanzbedarf nicht entsprechende Besteuerung wird sogleich oder in der Folge vermöge eines ungenügenden Ausbaues des Steuersystems oder einzelner Steuerarten die Gerechtigkeit in der Steuerverteilung in Mitleidenschaft gezogen werden können, wie ebenso die gleiche Möglichkeit vorliegt, wenn wegen der Unbeweglichkeit in der Besteuerung diese den Verschiebungen in den allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnissen zu folgen nicht in der Lage ist. Auch durch Mängel bezüglich der Bestimmtheit oder der Bequemlichkeit in der Besteuerung wie ebenfalls durch zu hohe Erhebungskosten werden möglicherweise die einzelnen Klassen der Steuerträger in einem verschiedenen Grade getroffen, wodurch gleicherzeit die Gerechtigkeit in der Steuerverteilung beeinflusst werden würde. Es sind dieses jedoch immerhin nur Einwirkungen untergeordneter Art; man wird deshalb die unmittelbare Bedeutung der finanzpolitischen und der Steuerverwaltungsprinzipien für die Gerechtigkeit in der Steuerverteilung nur als eine geringfügigere anzusehen haben, welche keinesfalls mit der der beiden anderen Prinzipiengruppen in Vergleich gestellt werden kann.

Die volkswirtschaftlichen und die Gerechtigkeits-Prinzipien stehen für unsere Frage wiederum in einem engen Zusammenhang zu einander und zwar der Hauptsache nach in dem Verhältnis, dass die volkswirtschaftlichen Prinzipien die breitere Grundlage abgeben, auf der allein erst vermöge der Prinzipien der Gerechtigkeit die Gerechtigkeit in der Steuerverteilung aufzubauen ist.

Die Beobachtung der volkswirtschaftlichen Prinzipien stellt sich als die notwendige, unter allen Umständen zu erfüllende Vorbedingung für eine Durchführung der Gerechtigkeit in der Steuerverteilung dar, obwohl diese Durchführung selbst sich eigentlich noch nicht in den volkswirtschaftlichen, sondern erst in den Gerechtigkeitsprinzipien vollzieht. Die volkswirtschaftlichen Prinzipien geben nach unseren obigen Ausführungen die richtige Steuerquelle und den richtigen Steuerträger — durch Auswahl der Steuerarten nach ihrer Wirkung unter Berücksichtigung der Steuerüberwälzung — an; ohne beides ist an eine Gerechtigkeit in der Steuerverteilung nicht zu denken. Die Steuerquelle muss nach Massgabe der jeweiligen Verhältnisse in Volks- und Privatwirtschaft unter zutreffender Abmessung sachgemäss festgelegt sein; ebenso muss der Steuerträger, welchen die Steuerbelastung nach den wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen des Staats zu treffen hat, in zweckentsprechender Weise bestimmt sein. In beiden Beziehungen ist den volkswirtschaftlichen Prinzipien in vollstem Masse Rechnung zu tragen. Erst wenn Steuerquelle und Steuerträger nach dem tatsächlichen Verhältnis auf die wirkliche wirtschaftliche Grundlage des Staats gestellt sind, wie solches durch die Beobachtung der volkswirtschaftlichen Prinzipien geschieht, kann eine Gerechtigkeit in der Steuerverteilung zur Geltung gebracht werden. Dementsprechend bilden für letztere die obersten Steuerprinzipien der Volkswirtschaft stets eine notwendige und unabweisbare Voraussetzung und sind als solche zu bewerten.

Die Prinzipien der Gerechtigkeit sind, wie schon in der Bezeichnung selbst zum Ausdruck kommt, diejenigen, in welchen die Gerechtigkeit in der Steuerverteilung sich nach ihrem spezifischen Gehalt und ihrer inneren Eigenart ausprägt und in vollständiger Weise verwirklicht. In ihnen kann die Gerechtigkeit in der Steuerverteilung überhaupt erst zu einer sachgemässen uneingeengten Durchführung gebracht werden; ohne sie würde eine solche überhaupt nicht denkbar sein; sie bilden die festen Grundpfeiler für dieselbe. Ihre Beobachtung ist daher in Hinsicht auf die Gerechtigkeit in der Steuerverteilung unbedingt als das Wesentlichste anzusehen. Dabei ist aber nicht auf die erste Grundgestaltung, sozusagen auf den Wortlaut jener beiden obersten Steuerprinzipien, sondern auf ihren inneren Gehalt, wie er sich in seinen Einzelheiten unter den derzeitigen rechtlichen, wirtschaftlichen und sozialen Verhältnissen herausgearbeitet hat, Gewicht zu legen; er ist zu berücksichtigen, so wie wir ihn oben zur Darstellung gebracht haben. Dementsprechend ist als der Hauptgrundsatz für die Gerechtigkeit in der Steuerverteilung, in welchem gewissermassen beide Prinzipien ihrem eigentlichen Gehalt nach zum Ausdruck kommen, der Satz



hinzustellen, dass Jeder nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zur Besteuerung heranzuziehen ist. Dem Prinzip der Allgemeinheit in der Besteuerung dürfte damit gleicherweise Rechnung getragen sein, da jeder Leistungsfähige heranzuziehen ist, ein gewisses Mindestmass von Leistungsfähigkeit aber immerhin ausser Betracht gelassen werden kann.

Die Leistungsfähigkeit ist mit allen den einzelnen Verschiedenheiten, die bezüglich ihrer nach den massgebenden Richtungen hin zur Erscheinung kommen, zu berücksichtigen, wobei namentlich nicht ausser acht zu lassen ist, dass mit den grösseren Mitteln die Leistungsfähigkeit nicht nur proportional sondern progressiv anwächst. Die Progressivbesteuerung gewinnt dadurch für die Gerechtigkeit in der Steuerverteilung eine ganz besondere Bedeutung. Gerade in jenen Einzelmomenten, in welchen sich in der Hauptsache der Entwicklungsstand der Jetztzeit geltend macht, liegt, und zwar eben aus diesem Grunde, der springende Punkt; durch sie wird den rechtlichen, wirtschaftlichen und sozialen Verhältnissen der Zeit Rechnung getragen, was als eine Hauptbedingung für die Durchführung der Gerechtigkeit in der Steuerverteilung anzusehen ist. Dadurch müssen die in Frage stehenden beiden obersten Steuerprinzipien noch weiter in den Vordergrund gerückt werden; sie stellen sich als das für die Gerechtigkeit in der Steuerverteilung hauptsächlich Massgebende dar.

10. Besondere Schwierigkeiten in der Verwirklichung.

Aus der vorgehenden Erörterung der Bedeutung, welche die obersten Steuerprinzipien für unsere Frage im Verhältnis zu einander haben, ergibt sich, dass bis zu einem gewissen Grade alle die einzelnen Prinzipien auf die Gerechtigkeit in der Steuerverteilung von Einfluss sind. Die obersten Steuerprinzipien lassen sich jedoch bei den einzelnen Steuerarten keineswegs beliebig oder bis zu festliegenden Grenzen gleichmässig zur Anwendung bringen. Die Besonderheiten der einzelnen Steuerarten gestatten vielmehr eine Durchführung der obersten Steuerprinzipien, wie schon berührt, nur in einer sehr verschiedenen Weise oder nach einer stark unterschiedlichen Abstufung. Um so mehr ist es natürlich ausgeschlossen, bei den einzelnen Steuerarten der Gerechtigkeit in der Steuerverteilung auf einer gleichmässigen und übereinstimmenden Grundlage Geltung zu verschaffen, da bei ihr sämtliche Prinzipien und noch dazu nach einer bestimmten abgestuften Bedeutung in Frage kommen. Die einzelnen sich hieraus ergebenden Verschiedenheiten bezüglich aller der zahlreichen Steuerarten näher zu verfolgen, muss ausgeschlossen erscheinen; auf einzelnes haben wir oben hingewiesen; wir können jetzt nur die Tatsache als solche hervorheben, die aber wohl kaum zu Zweifeln Anlass bieten dürfte.

Um zu einer absoluten Gerechtigkeit in der Steuerverteilung zu gelangen, müssten bei der Bildung des Steuersystems alle diese Verschiedenheiten der Steuerarten durch die entsprechende Zusammenfügung derselben vollkommen zum Ausgleich gebracht werden. Nach den tatsächlichen Verhältnissen wird es aber bei der ausserordentlichen Mannigfaltigkeit in den Abweichungen, die sich zugleich dem Grade nach wiederum in der grössten Verschiedenheit abstufen, als vollkommen ausgeschlossen anzusehen sein, überhaupt jemals ein solches Ziel zu erreichen. Wenn Adolph Wagner sagt, dass die Bildung eines rationellen, theoretisch richtigen, praktisch brauchbaren Steuersystems eine in jeder Hinsicht ausserordentlich schwierige und immer nur mehr oder weniger gut zu lösende Aufgabe sei, so muss dieses ebenmässig und wohl noch in einem erhöhten Masse von der Durchführung einer Gerechtigkeit in der Steuerverteilung gelten.

Eine absolute, in allen einzelnen Beziehungen durchschlagende Gerechtigkeit in der Steuerverteilung wird man selbst bei einem rein theoretischen Aufbau eines Steuersystems kaum je erreichen können, denn es dürfte als ausgeschlossen erscheinen, die einzelnen Steuerarten zu dem System gerade so zu vereinigen, dass die für die Gerechtigkeit in der Steuerverteilung massgebenden obersten Steuerprinzipien in ihren bei diesen Steuerarten in verschiedener Weise und nach beiden Seiten hin zur Erscheinung kommenden Abweichungen sich behufs Erzielung der vollen Gerechtigkeit ganz genau und ohne ein Überschreiten nach der einen oder nach der anderen Seite hin ergänzen, dass sozusagen stets das Plus auf der einen Seite durch ein entsprechendes Minus auf der anderen und umgekehrt ausgeglichen wird. Ausserdem kommt in Betracht, dass die bei

