Steuer und Moral

Von Dr. *Salome Schneider*, Bern

I.

Auf allen Gebieten der Wissenschaft, in den Denk- wie den Seinswissenschaften, wird heute in Disziplinen und Fächern gearbeitet und gedacht. Der wissenschaftlich Arbeitende rechnet sich zur Ehre an, dass er es tut und dass er keine Übergriffe in fremde Wissenschaftsgebiete sich zuschulden kommen lässt. So ist die Summe wissenschaftlichen Erkennens aufgeteilt, systematisiert. Die Unterteilung der Wissensgebiete, die weitere Abspaltung von neuen Teilgebieten hat in den letzten Jahrzehnten, besonders im Gebiet der Seinswissenschaften, durch die Herausbildung der technischen Wissenschaften (biologische, psychologische und soziologische Technik) stark zugenommen [1]). Angesichts der weitgehenden Trennung der Wissensgebiete, die auf diese Weise eingetreten ist, muss die Verbindung von «Finanzwirtschaft» und «Moral» als Gegenstand einer wissenschaftlichen Untersuchung Befremden erwecken. Was haben Steuer und Moral für die Wissenschaft miteinander gemein? Die Steuerlehre ist Teil der durchaus ethik-freien Finanzwissenschaft, die den Seinswissenschaften zugehört; die Moral, an sich überhaupt nicht Wissenschaft, sondern praktisches Verhalten, ist in wissenschaftlicher Betrachtung dem Ethos zuzuteilen, das neben Recht und Gemeinschaft die dritte Hauptgruppe im System der Geisteswissenschaften darstellt [2]). Nach der heutigen Wissenschaftssystematik beurteilt, ist «Steuer und Moral» eine durchaus unwissenschaftliche Fragestellung.

Aber hart im Raume stossen sich die Sachen, welche die wissenschaftliche Systematik in Teilgebieten säuberlich eingereiht hat, aufs engste verbindet das Leben, was die Wissenschaft als unvereinbar trennt. Der Praktiker der Steuer weiss von der engen Verbindung von Steuer und Moral, der Steuerzahler weiss noch mehr von den innern Zusammenhängen, die für das Leben des Staates zu einem Problem geworden sind. An diesem Punkte ist letzten Endes «die Krise des Steuerstaates» verwurzelt, der Kampf zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Fiskus geht um Sein oder Nichtsein des Steuerstaates. Und so erhebt sich die Frage: kann eine unwissenschaftliche Fragestellung bedingen, was das Leben aufs engste verbindet, wenn Aufgabe der Seinswissenschaft ist, das Sein zu erklären? Darf die Wissenschaft, auf die Einheitlichkeit ihres Systems

[1]) Im Gebiet der Seins- oder Gestaltswissenschaften sind aus den sogenannten organischen Wissenschaften: Biologie, Psychologie und Soziologie die ihnen entsprechenden Techniken als technische Wissenschaften ausgeschieden worden.

[2]) Die Geisteswissenschaften werden gegliedert in eine theoretische Reihe: Wissenschaft, Kunst und Metaphysik und in die praktische Reihe: Recht, Gemeinschaft und Ethos. Vgl. Tillich: «Das System der Wissenschaften nach Gegenständen und Methoden». Göttingen 1923.

sich berufend, abseits stehend erklären: diese Dinge sind wissenschaftlicher Untersuchung und Erklärung nicht zugänglich?

Wo das Leben verbindet, darf die Wissenschaft endgültig nicht trennen. Wohl kann sie in ihren Teilgebieten, zu Zwecken der Analyse, weitgehend spezialisieren, sie wird aber stets im ganzen wieder aufbauen. Auch ist bei dem hier vorliegenden Gegenstand die Synthese möglich. Die Steuerlehre ist eine Theorie des Lebens, da sie nicht allein zum Gegenstande hat die Steuer als wichtigste Einnahme des Steuerstaates, sondern auch in ihr zum Ausdruck gelangen die Grundprinzipien des Staates selbst. Die Steuerlehre ist nicht ablösbar von Staatslehre, Rechtspolitik und Gesellschaftsphilosophie, die alle die Steuer mitgestalten. So finden auch allgemeine Staatsgrundsätze (in der Demokratie z. B. der Gleichheitsgedanke) im Steuerwesen Ausdruck. Und das Ingrediens staatlichen Lebensgehaltes, der auch in der Finanzwirtschaft in Erscheinung tritt, darf die Finanzwissenchaft nicht unberücksichtigt lassen. Denn gerade dieses ist es, was die Finanzwirtschaft im Staate begründet, was sie teilhaben lässt an der Idee des Staates selbst: es ist der nicht zweckhafte Bestandteil der Finanzwirtschaft, der speziell staatliche Teil, die innere Form, die der Mittelbeschaffung, als dem speziellen Zweck der Finanzwirtschaft, aufgeprägt ist. — Diese organische, blutmässige Verbindung der Finanzwirtschaft als einem Gliede mit dem Ganzen des Staates wird nicht übersehen, wer das staatliche Leben als Ganzes, nicht in seinen zweckhaften Teilen betrachtet. Steuerlehre ist sowohl Teil der Staatslehre wie auch einer, einzig das Zweckhafte der Finanzwirtschaft behandelnden, Finanzwissenschaft. Wer nicht Lebendiges atomistisch zertrennt: hier Staat als Zweckhaftes, mit einer vom Individuum aus bestimmten Ethik — hier autonomes Individuum eigner sittlicher Bestimmung —, wer vielmehr die sittliche Forderung als eine, als Absolutes über den verschiedenen Relativismen der untergeordneten Lebensgebiete stehendes betrachtet (Gemeinsamkeiten der Wirtschaft usw.), ferner wer zugibt, dass, wenn es eine Ethik im praktischen Sinne gibt, was auch die alte Wissenschaft nicht bestritt, es eine solche auch für den Staat im Sinne einer Lehre vom richtigen Leben geben muss: der wird bei Betrachtung der heutigen Verhältnisse in der Staatswirtschaft mit Notwendigkeit zu der Frage geführt: Steht dieser Teil der staatlichen Wirklichkeit im Einklang mit dem, was die staatliche Gemeinschaft als Ganzes will? Wie verhalten sich die Glieder der Gemeinschaft zu den verschiedenen Teilen des Ganzen, z. B. zur Steuerwirtschaft des Staates? Entspricht ihr Verhalten dem von Gliedern eines lebendigen Organismus? Entspricht auch die staatliche Wirtschaft der Idee des Staates selbst, gilt für sie, was als Seinsollendes den Staat als Ganzes bestimmt? Mit einem Worte: ist der Staat ein lebendiger Organismus, steht die Form in innerem Einklang mit dem Wesen[1])?

[1]) Hier erhebt sich die methodologische Frage nach der Daseinsberechtigung des Massstabes auf dem Gebiet der Seinswissenschaft. Vgl. Max Weber: «Die Objektivität sozialwissenschaftlicher und sozialpolitischer Erkenntnisse» in den «Gesammelten Aufsätzen zur Wissenschaftslehre». Tübingen 1922. Ferner Altmann: «Das Problem der Gerechtigkeit der Besteuerung», Arch. f. Soz. Politik 1921, und Bank: «Zur Frage der finanzwissenschaftlich methodologischen Berechtigung der Finanzpolitik», Jahrb. f. Nat. 127.

Diese Fragen stellen heisst, Seinsollendes anerkennen, sie beantworten heisst, die Gemeinschaft an einer Norm messen, heisst «werten». Also wertende Wissenschaft? — Gewiss gibt es Wissenschaftsgebiete, in denen nicht gewertet werden muss (es sind die Teilgebiete einer Wissenschaft); aber die Frage, die hier zur Erörterung steht, kann ausserhalb einer wertenden Wissenschaft nicht gelöst werden. Welches aber wäre dann der Massstab einer solchen wertenden Wissenschaft? Es kann, da es sich um Wissenschaft handelt, nur eine Theorie vom Staate sein.

Aber nicht jede Staatstheorie kann Ausgangspunkt sein. In der alten Wissenschaft geht hinsichtlich der Frage nach dem Verhältnis von Politik und Ethik durch Jahrhunderte der Gegensatz von ideal- und realphilosophischer Einstellung. Die verneinende Position (Machiavell, Schopenhauer) lautet: Politische Fragen sind Machtfragen, wer die Macht hat, hat das Recht, ja jeder Staat hat genau soviel Recht als er Macht hat, d. h. jeder Staat hat ein absolutes Recht, zu tun, was er kann. Eine Bindung an ein Sittengesetz besteht nicht. Und die Gegenposition verlangt, unter der Voraussetzung, dass der Staat Persönlichkeitscharakter besitze, dass der Staat das Sittengesetz, das er selbst für das Verhalten der Einzelnen untereinander anerkennt und schützt, für sein eigenes Verhalten nicht zur Seite stelle, um frei von Gut und Böse seine Wege zu gehen. Diese letzte Anschauung ist die der praktischen Politik von heute geworden oder wird doch für sie von weiten Kreisen postuliert. Heute wird erneut und mit den grössten Mitteln die Wirklichkeit des Staates beeinflusst und umgestaltet auf Grund ethischer Postulate. Internationale Verträge, Schiedsgerichtsbarkeit, die ganze nicht wirtschaftliche Arbeit des Völkerbundes können nicht aus machtpolitischen Bestrebungen restlos erklärt und verstanden werden. «Der Geist Machiavells ist durch den Geist Grotius' abgelöst worden [1].» Das ist die Wurzel der anscheinend modernen, praktisch-staatlichen Bestrebungen; heute erst wird die Staatslehre eines früheren Jahrhunderts in die Wirklichkeit übertragen. Die Tendenz zur Moralisierung des Staatslebens, unverkennbar in den Jahren seit dem Kriege, kommt auch in den Worten des österreichischen Bundeskanzlers Seipel, die anlässlich der Ablehnung Österreichs, Italien beim Völkerbunde einzuklagen, 1928 gesprochen wurden, zum Ausdruck: «Wir können uns zu der Auffassung nicht bekennen, dass das letzte Recht das geschriebene Recht ist, das sich ein Volk selbst gibt, wir glauben an höhere Rechte, und wir glauben auch, dass eine internationale Moral über einem internationalen Rechte steht [2].»

---

[1]) Charles E. Payne, Preisschrift der New Yorker «Nation» für den besten Essay über das Verhältnis Englands und Amerikas, in welchem die Vereinigten Staaten als der Träger des neuen Geistes des Grotius' gesehen werden.

[2]) Dieselbe Tendenz zur Moralisierung des Staatslebens zeigt sich in einem die Schiedsgerichtsbarkeit anerkennenden Passus der Rede Briands auf der Völkerbundsversammlung 1929. Der Passus bezieht sich auf das vom Haager Gericht in der Zonenfrage gefällte Urteil: Kein Land, das auf solche Weise die Lösung von Konflikten anstrebe, setzte sich damit herab. Jede Nation, die einen Krieg vermeide, selbst wenn sie darob einen Prozess verliere, habe einen Sieg errungen. Und im gleichen Sinne ist gehalten, was Briand zugunsten eines Sanktionssystems anführt: es genüge nicht, den Krieg moralisch zu verurteilen, man müsse ihn auch bestrafen.

Die Begründung dieser Position erfolgt rationalistisch etwa wie folgt: Das im Staate organisierte Volk ist nicht eine Summe auseinanderstrebender Individuen mit Sonderzwecken, sondern ein mit Vernunft und Willen begabtes, nach Zwecken handelndes Wesen. Nennt man solche Wesen persönliche, so ist auch dem Staat Persönlichkeit nicht abzusprechen. Der Staat als Person wird daher auch die Züge sittlicher Tüchtigkeit aufweisen, die den einzelnen auszeichnen: zu seinem Wesen gehören Weisheit, Tapferkeit, Klugheit, besonnene Selbstbeherrschung, wie auch ihre Gegensätze: Torheit, Feigheit, Anmassung, Masslosigkeit. Das aber heisst: der Staat hat nach dem Vorbilde des Individuums sittlichen Charakter. — Mit dieser formalen Artung des Staates würde übereinstimmen sein Sinn und Zweck: die Vollendung des Lebens eines Volkes. Diesen letzten Zweck erreicht der Staat nach dieser Auffassung nur indirekt. Die Verwirklichung des geistig-sittlichen Lebens, ist nicht das unmittelbare Ziel seiner Tätigkeit, kann es nicht sein, weil Sitte, Kunst, Religion und Wissenschaft Dinge sind, die der Staat mit den heutigen Mitteln: Recht und Zwang, nicht erreicht. Aber er schafft die Existenzbedingungen für diese letzten Dinge, durch die Aufrechterhaltung des Friedens, die Durchführung seiner Rechtsordnung, durch die soziale Gesetzgebung und Verwaltung, durch die Förderung der Wirtschaft, durch seine Beteiligung an der Erziehung des Volkes. So stehe der Staat im Dienste sittlicher Zwecke. Wenn aber der Zweck letzten Endes ein sittlicher sei, so könne auch die einzelne staatliche Handlung, das Mittel zu solchem Zwecke, nicht anders denn sittlich geartet sein. Jede einzelne staatliche Handlung, sei sie legislatorischer, rechtsprechender, verwaltender Art, sei nach dem Zwecke des Staates selbst geartet, unterstehe der Norm, die im Staatszweck gesetzt sei, könne also bei dem sittlichen Zweck des Staates dem Sittengesetz nicht widersprechen. So wäre der Staat durch seinen Endzweck gebunden zu sittlichem Handeln, sittlicher Politik, Gesetzgebung und Verwaltung.

Diese Argumentation ist logisch und innerhalb des Bereiches des Rationalen und Zweckhaften wohl richtig. Sie krankt aber an dem Fehler jeder rationalen Staatstheorie: sie gründet die ethische Forderung auf das Utilitätsprinzip und überträgt eine individualistische Ethik auf den Staat. — Wie der einzelne bestenfalls gemäss dem Pflichtbegriff handelt, sich notgedrungen dem andern gegenüber Beschränkung auferlegt, so gibt es auch für den Staat vertraglichen Verzicht auf Lebensraum, so ist es auch für ihn geboten, Verträge zu halten dem einzelnen wie andern Staaten gegenüber, weil sonst für alle Teile Schaden entstehen könnte. Eine rein negative Haltung diktiert aus Gründen der Selbsterhaltung, des Wohlbefindens bei Erfüllung der gesetzten Zwecke.

Dass der Individualismus ausserstande ist, eine Theorie sozialer Sittlichkeit zu begründen, zeigen alle Versuche der an sich ganz heterogenen Staatstheorien, eine Ethik des Staates wissenschaftlich darzutun [1]). Sie haben fast alle gemeinsam,

[1]) Herbert Kraus: «Staatsethos im internationalen Verkehr», Schriften der Königsberger gelehrten Gesellschaft, Deutsche Verlagsgesellschaft für Politik und Geschichte, Berlin 1927, sucht einen Ausweg durch die Spaltbarkeit der Moral nach den Adressaten. — Vgl. auch die Verhandlungen des Internationalen Kirchenkongresses in Prag 1928, wo die Übertragung individueller Ethik auf das Staatsleben postuliert wurde.

dass sie irgendeine Individualethik auf den Staat anzuwenden suchen. Dass dies ein unrichtiges, weil dem Wesen des Staates widersprechendes Vorgehen ist, ist seit Spann wieder eindrücklich geworden. Jede Theorie, die wie die vorgetragene, den Staat als Mittel betrachtet — und die in der heutigen Politik verwirklichten gehören alle hierher —, ist mit einer ganzheitlichen Auffassung des Staates nicht vereinbar. Die staatliche Gemeinschaft ist nicht Mittel zur Erreichung irgendwelcher, sei es auch noch so hoher Zwecke, sondern ist das höhere Ganze, in dem jede Gemeinschaft, um wirklich Gemeinschaft zu sein, begründet ist. Gemeinschaft ist ihrer Natur, nicht ihren Zwecken nach sittlich und nur sittlich, und ausserhalb der Gemeinschaft gibt es keine Sittlichkeit. Der Staat, in dem alle Gemeinschaft begründet ist, kann (als Seinsollendes) nicht anders denn sittlich sein. Darum ist es verfehlt, irgendeine Ethik auf ihn anwendbar zu erklären. Es ist wie wenn das Mass, die Norm selbst, mit einem Masse gemessen würde. Er ist als höchste Gemeinschaft, seiner Substanz nach selbst das Sittliche, und aus ihm allein kann soziale Sittlichkeit fliessen. Spann hat wieder lebendig gemacht, dass das innere Lebensgesetz des Objektiv-Geistigen das Sittengesetz ist, dass das Geistige nur in der Gemeinschaft verwirklicht wird, dass der einzelne sittlich daher nur ist, soweit er an dem Objektiv-Geistigen teil hat. Für den einzelnen gelten die gleichen Bedingungen geistigen Lebens, die der Gemeinschaft eigentümlich sind; das sittliche Verhalten des einzelnen quillt aus dem Sittlichen des Staates als dem primären. Daher kann auch nur da, wo der Staat als Ganzes lebt, sich ein sittliches Verhalten des einzelnen zum Staate ergeben. Wo diese Gemeinschaft nur als dekadenter Teil, als ein rein Zweckhaftes, vorhanden, da gibt es keine Sittlichkeit in bezug auf den Staat, da kann auch Steuermoral niemals erreicht werden. Es ist ohne weiteres sichtbar, wie unrichtig die Übertragung individueller Ethik auf den Staat ist. Die Ethik des privaten Gewissens ist in diesem, nicht in machiavellistischen Sinne, für den Staat durchaus belanglos, liegt ausserhalb der Sphäre, in der das staatliche Gemeinschaftsleben sich abspielt.

Damit ist das Seinsollende jedes Staates umschrieben: die Gemeinschaft durch und durch sittlich ihrem Wesen nach. Damit ist auch das Postulat für das Verhalten des einzelnen gegeben. — Wie aber verhält sich das Seiende zu diesem Seinsollenden? Dies in den Grundzügen allein und für einen Ausschnitt staatlichen Gemeinschaftslebens: die staatliche Steuerwirtschaft, aufzuzeigen, ist die Aufgabe der folgenden Ausführungen. Denn die ungeheure Diskrepanz zwischen der Theorie und der gegebenen politischen Realität liegt auf der Hand.

II.

Die heutige Gestaltung der Steuerwirklichkeit und die Tragweite der ethischen Forderung im Steuerwesen sind durch zwei Momente bedingt: die Entwicklung zum Steuerstaate und die Herausbildung der direkten Steuern innerhalb dieses Steuerstaates.

Die Entwicklung zum Steuerstaate, welche die meisten europäischen Staaten in den letzten hundert Jahren durchgemacht haben, kennzeichnet sich durch das starke absolute Anwachsen innerhalb der staatlichen Wirtschaft aller Steuereinnahmen, durch das relative (manchmal auch absolute) Zurücktreten aller nicht

steuerlichen Einnahmen. Der Umschwung ist vom gesamten Haushalt aus betrachtet ein ausserordentlicher: während die meisten Staaten, auch unsere Kantone, ins 19. Jahrhundert hineingegangen sind mit einer ausgesprochenen Vermögenswirtschaft, die in mittelalterlichen Formen: Regalen, Gebühren, in der Domänen- und endlich der reinen Vermögenswirtschaft in Form von Kapitalfonds zum Ausdruck kam, ist schon in der ersten Hälfte des Jahrhunderts durch den starken Ausbau der Ertragsbesteuerung ein erster Schritt zum Steuerstaat getan worden. Der Anteil des Steueraufkommens an den Staatseinnahmen ist seither stetig im Wachsen. Als dann die subjektive Einkommensbesteuerung die objektive Ertragssteuer allmählich ersetzte, erhöhte sich die Quote der Steuereinnahmen endgültig auf 70, 80 ja 90 % aller Staatseinnahmen. Die verbleibenden vermögenswirtschaftlichen Einnahmen, die zuvor das Rückgrat der Finanzwirtschaft gebildet hatten, sinken auf 30, 20 und weniger Prozent. Es wird der grösste Teil der Staatsausgaben im Steuerstaate nunmehr durch Steuern gedeckt.

Bedeutet die Entstehung der Steuerwirtschaft an sich schon ein starkes Abhängigwerden der staatlichen Wirtschaft von der privaten Erwerbswirtschaft, eine bestimmtere Gestaltung von Beziehungen, die zuvor durch die Gebühren und andere Abgaben nur lose geknüpft waren, so hat sich aus der Art und speziellen Richtung des weitern Steuerausbaus eine in mancher Hinsicht intensive Verkoppelung von staatlicher und privater Wirtschaft ergeben. Dies zuerst durch die Bevorzugung der direkten Personalsteuer der objektiven Ertragssteuer gegenüber. Denn während bei Fundierung der Finanzwirtschaft auf Ertragssteuern der Fiskus einzig abhängig ist von der faktischen Lage der Volkswirtschaft, d. h. ihren objektiven Erträgen — oder selbst von den wirtschaftlichen Gegebenheiten durch spezielle Veranlagungsverfahren wie Pauschalierung, Steuerbemessung nach mutmasslichen und geschätzten Erträgen, sich zu emanzipieren vermag —, während er bei den Ertragssteuern mit dem Wirtschafter, dem die Erträge als Einkommen zufliessen, wenig in Berührung kommt, musste dagegen der Fiskus bei der Einkommensbesteuerung an die Einkommensempfänger selbst herantreten, weil die Erträge Einkommen erst in der Wirtschaft des einzelnen werden. Die Einkommensbezüger traten als die eigentlichen Steuerträger zum erstenmal deutlich in Erscheinung. Nicht allein musste nun die Gesetzgebung der wirtschaftlichen und sozialen Lage der Einkommensbezüger Rechnung tragen, wodurch ein System von Abzügen vom Ertrage entstand, sondern der einzelne Wirtschafter trat selbst als handelnde Person in das Steuerverhältnis ein: er hatte eine Steuererklärung abzugeben, hatte im Steuerverfahren Auskünfte zu geben, Belege vorzulegen, während zuvor der Ertrag fast ohne seine Mithilfe, auf Grund einer Berechnung festgestellt worden war. Der Staat wurde so weitgehend auf seine Mitarbeit angewiesen. Unter solchen Umständen war nicht mehr gleichgültig die Einstellung des Steuerzahlers, seine Auffassung vom Staate und seinen Aufgaben, seine Moral dem Staate gegenüber. All dies, irrelevant bei den reinen Ertragssteuern, war mit zu einem wirkenden Bestandteil der Steuerwirtschaft geworden. Der Steuerwirtschaft, deren Ausbau zunächst als eine Frage reiner Quantität erschien, wurde so, weil dieser Ausbau in der

Richtung der subjektiven Besteuerung verlief, ein qualitatives Moment von grosser Tragweite einverleibt: der Steuermensch selbst.

Die demokratische Bewegung hatte die Einkommenssteuer als «gerechteste» Steuer fast in allen Finanzwirtschaften eingeführt. Die Finanzverwaltungen, an Ertragssteuern seit Jahrzehnten gewöhnt und auf diese grundlegende Neuerung in keiner Weise vorbereitet, suchten vielfach Methoden der Ertragsbesteuerung auf die neue Personalsteuer anzuwenden, und die Finanzwissenschaft konnte mit Recht in bezug auf das Problem Fiskus/Steuermensch von sich sagen, dass alles Menschliche ihr fremd sei. Heute erst beginnt eine entstehende Finanzsoziologie die zentrale Bedeutung des Problemes zu würdigen, heute erst haben sich Volkswirtschafter und Steuertechniker an die Untersuchung der menschlich-ethischen Seite des Steuerverhältnisses gemacht. Warum dies erst heute geschieht? Weil hundert Jahre Einkommenssteuer gezeigt haben, dass der Steuergedanke, diese Errungenschaft der Finanzwissenschaft des 19. Jahrhunderts, nach seinem ethischen Gehalt sich in der Wirklichkeit nicht durchgesetzt hat. Der Gedanke ist eigentlich noch nie lebendig geworden, nur die Steuertechnik hat sich zu höchster Stufe entwickelt. Der Steuerzahler hat nicht die Einstellung zum Staate, welche die personale Einkommenssteuer voraussetzt. Daher die Gefährdung des Steuerstaates von seiner Wurzel aus.

III.

Die Idee der Moral in der Steuerwirtschaft ist eine dreifache: sie erstreckt sich auf: 1. den Steuerzahler, 2. die Steuerverwaltung, 3. den Steuergesetzgeber.

1. Für den Steuerpflichtigen bedeutet Steuermoral ganz einfach Steuerwilligkeit, d. h. die aus der seelisch richtigen Einstellung zu Staat und Gemeinschaft fliessende Gesinnung, deren selbstverständlicher Handlungsausdruck ein Verhalten ist, das dem Staat gibt, was des Staates ist, das Verhalten eben welches das Steuergesetz voraussetzt. Insbesondere ist im demokratischen Staate Steuermoral zu charakterisieren als das lebendige, in der Steuerhandlung sich äussernde Verantwortungsgefühl dem Gesetz gegenüber. Da vielfach angenommen wird, dass das Gesetzesverantwortungsgefühl in der Demokratie besonders lebhaft ist, so wäre zu erwarten, dass eine gute Steuermoral den demokratischen Staat auszeichnete. Schanz [1]) wirft die Frage auf und meint, die Kleinheit der Kantone und die demokratische Selbstbestimmung bringe dem einzelnen den Staat so nahe, dass man eine freudige und gewissenhafte Erfüllung der Steuerpflicht erwarten könne. Aber die Daten der Steuergeschichte, die Schanz beibringt und auf die wir uns im folgenden stützen, zeigen deutlich, dass diese theoretische Annahme durch die Wirklichkeit widerlegt wird. Einen Vorsprung bedeutet demokratische Verfassung hinsichtlich der subjektiven Steuermoral auf keinen Fall.

2. Für die Steuerverwaltung liegt die Moral in der möglichst reinen Verwirklichung des Steuergedankens. Die Moral der Verwaltung ist mitbedingt durch

[1]) Schanz; Die Steuern der Schweiz. I.

die Steuermoral des Gesetzgebers. Als ausführendes Organ hat die Verwaltung den Grundsatz ihres Verhaltens abzuleiten aus dem Willen und der Absicht des Gesetzgebers. Ihr Wollen ist nicht autonom, sondern gegeben mit der Aufgabe, die das Gesetz ihr stellt. Sie hat alles zu tun, was der Verwirklichung des Steuergedankens dient, alles zu lassen, was diese Verwirklichung hindert. Dabei hat sie auf die innere Absicht des Steuergesetzes abzustellen und nicht auf formale Auslegung und Anwendung sich zu beschränken. Im Zweifelsfall wird für sie die sittliche Idee des Staates und nicht das unmittelbare fiskalische Interesse der Finanzwirtschaft massgebend sein, wenn sie sich gegenwärtig hält, dass die ganze Finanzwirtschaft letzten Endes nur Mittel, nicht Zweck des Staates ist und dass, wo beide innerhalb der Finanzwirtschaft sich widerstreiten, das übergeordnete, höhere Prinzip den Ausschlag geben muss.

Unter «Verwirklichung des Steuergedankens» ist natürlich nicht die allgemeine Aufgabe der Finanzwirtschaft: die Mittelbeschaffung, zu verstehen. Diese allgemeine Aufgabe hat nicht so sehr die Steuerverwaltung, als vielmehr die allgemeine Haushaltführung im Auge zu halten. Wohl ist die Mittelbeschaffung naturgemäss der letzte Zweck der Steuer vom Haushalt aus gesehen, von diesem Zweck aber ist der Gedanke eines speziellen Steuergesetzes scharf zu trennen. Der Steuergedanke äussert sich einzig in der besondern Modalität, nach welcher die Geldmittel zu beschaffen sind, und auf diese Modalität kommt es für die Steuerbehörde einzig an, nicht auf das Beschaffungsproblem an sich. Aus diesem Grunde ist reiner Fiskalismus, der einzig den Ertrag der Steuer im Auge hat, nicht gleichzusetzen mit Verwirklichung des Steuergedankens, ja ist mit der Aufgabe der Steuerverwaltung unvereinbar. Denn der letzte Zweck der Steuer, ihr Haushaltzweck, liegt jenseits des Arbeitsbereiches der Steuerverwaltung, die nicht auf das «Wieviel» sondern auf das «Wie» ihr Augenmerk zu richten hat. Dieses «Wie» hat dem Gesetz völlig zu entsprechen, dieses «Wie» stellt die spezifische Aufgabe der Steuerverwaltung dar.

3. Für den Steuergesetzgeber ist oberstes Prinzip: die austeilende Gerechtigkeit, die im Steuersystem zu verwirklichen ist. Austeilende Gerechtigkeit aber heisst in der Demokratie, die keine Hierarchie der Werte, folglich auch keine Behandlung nach dem Werte der Person kennt, Austeilung allein nach wirtschaftlichem Gesichtspunkt. Bei der Steuer: Belastung entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Austeilende Gerechtigkeit in diesem demokratischen Sinne sieht sich vor zwei Hauptprobleme gestellt: einmal die Aufteilung des gesamten Steuersolls des Staates auf die einzelnen Glieder des Steuersystemes, zum andern eine solche Festsetzung der Normen, dass bei einem Maximum finanzwirtschaftlicher und technischer Zweckmässigkeit auch ein Maximum sozialer Gerechtigkeit erreicht werde. Zur immanenten, im Gesetz selbst zu verwirklichenden Gerechtigkeit tritt somit die jenseits des Gesetzes, im System, zu realisierende Gerechtigkeit, die beispielsweise im Verhältnis der Einkommensertrags- und Vermögenssteuern zu den Verbrauchs- und Aufwandsteuern, in der ergänzenden Besteuerung des Luxus, in der Massenverbrauchsbesteuerung und ähnlichem zum Ausdruck kommen mag.

IV.

Zur Steuermoral des Steuerpflichtigen. Steuermoral als durchaus Subjektives ist beim einzelnen objektiv nicht messbar. Es besteht aber ein objektives Korrelat, sozusagen ein Spiegelbild des subjektiven Verhaltens, in der statistisch messbaren Massenerscheinung, welche die Statistik der Steuerwerte und Steuerobjekte wiedergibt. Ausser dieser statistisch-analytischen Methode, die auf eine quantitative Erfassung geht, besteht eine zweite Methode, die man als die idealtypische bezeichnen kann, da sie aus dem einzelnen Steuerfall in Verbindung mit dem Steuergedanken ein Bild der Moral des Steuerzahlers zu gewinnen sucht.

Die statistisch-analytische Methode geht aus einerseits von den Angaben der Steuerstatistik: der Zahl der Pflichtigen, den besteuerten Objekten, d. h. ihren Werten und den Steuererträgen, andrerseits von der Statistik des Volkseinkommens- und Vermögens. Sie sucht in erster Linie die steuerlich erfassten Werte: Einnahmen aus Grundbesitz, aus Kapitalanlagen, aus Dienstbezügen usw. wie auch die der Steuer unterworfenen Vermögen jeder Art nach den einzelnen wirtschaftlichen Gruppen von Steuerzahlern zu erfassen. Wenn die Steuerstatistik so ausgebaut ist, dass die einzelnen Vermögenswerte und Einkommen für die Gruppen der Landwirtschaft, der Industrie, des Gewerbes und für das reine Renteneinkommen getrennt in Erscheinung treten, wenn andrerseits auf Grund der Statistik des Volksvermögens und -einkommens die Teile des Volkseinkommens festzustellen sind, welche auf diese Gruppen jeweils entfallen, dann lässt sich durch statistische Analyse, durch den Vergleich des faktischen und versteuerten Einkommens und Vermögens darlegen, in welchem Umfang die vorhandenen Objekte zur Steuer gemäss gesetzlicher Vorschrift wirklich herangezogen worden sind, in welchem Umfang sie der Steuer entgehen. Auf Grund des statistischen Vergleichs ist man in der Lage, sich ein Bild der durchschnittlichen, d. h. nicht individuellen Steuermoral zu machen, vor allem festzustellen, in welchen Steuerzahlergruppen die Moral vergleichsweise das höhere Niveau erreicht hat. Diese Methode ist in glänzender Weise von Meisel ausgebaut und angewandt worden [1]).

Diese Methode kann aber für die Schweiz heute noch nicht in Frage kommen, da eine genügend verfeinerte Steuerstatistik, zum mindesten für das gesamte Gebiet der Schweiz, gänzlich fehlt.

Demgegenüber sucht die idealtypische Methode nicht eine quantitative, sondern eine qualitative Erfassung der Steuermoral. Sie geht gegenüber der die Massenerscheinung erfassenden Statistik individualisierend und charakterisierend vor. Ihr Material ist die Steuerrechtsprechung, der sie den einzelnen Fall entnimmt. Aus den Gegebenheiten des Rechtsfalles im Vergleich mit den Vorschriften des Steuergesetzes, besonders des Steuerstrafrechts, dem Niveau der Steuerverwaltung, den allgemeinen wirtschaftlichen und kulturellen Verhältnissen sucht sie Anhaltspunkte für die Beurteilung der individuellen Steuermoral zu gewinnen. Ein Blick in die Steuerrechtsprechung der Länder, die Einkommenssteuern erheben, zeigt, dass die Methode äusserst fruchtbar sein könnte.

---

[1]) Meisel: «Britische und deutsche Einkommenssteuer. Ihre Moral und ihre Technik.» 1925.

Wenn bei der zuerst genannten Methode die Fehlerquellen besonders in den statistischen Unterlagen zu suchen sind, so ist die Gefahr der zweiten Methode die der Verallgemeinerung. Der Einzelfall darf natürlich nicht verallgemeinert werden, vielmehr liegt der Sinn der Methode gerade in der Typisierung, diese aber erfordert keineswegs, was eine Verallgemeinerung rechtfertigen könnte: eine grosse Anzahl gleicher oder ähnlicher Fälle, sondern vielmehr eine möglichst umfassende Charakterisierung des Einzelfalles.

Diese zwei Methoden, welche die Finanzwissenschaft auszubauen haben wird, können durch die Geschichte der Steuergesetzgebung wie der Steuerpolitik ergänzt werden. Sie ist besonders aufschlussreich, wo es sich um die Erkenntnis der Steuermoral des Gesetzgebers selbst handelt, aber sie liefert auch Material für die Beurteilung der individuellen Steuermoral, die ja meist durch die Gesetzgebung und Politik weitgehend bestimmt wird.

Wendet man sich um Auskunft an die Steuergeschichte, so wird man finden, dass im ganzen vergangenen Jahrhundert in der Schweiz die Dinge überall ziemlich gleich und nicht viel anders als heute noch liegen. Die Steuergeschichte kann daher als Repräsentant der Gegenwart gelten, was sie uns lehrt, deutet auf die Gegenwartszustände hin. Dies, weil Dinge, die eng mit Sitte und Recht zusammenhängen, nur langsam im Laufe der Jahrhunderte sich wandeln. Wohl sind die gesetzlichen Vorschriften überall verbessert worden, meist unter dem Druck wirtschaftlicher Verhältnisse, d. h. angesichts der Überlegenheit des Steuerzahlers dem Fiskus gegenüber; vor allem ist die Steuertechnik überall verfeinert worden. Doch äussert sich die Einstellung des Pflichtigen unter alter und neuer Gesetzgebung in gleicher Weise. Dafür finden wir eine Fülle von Angaben bei Schanz[1]). Einiges sei hier vergegenwärtigt:

Im Kanton Glarus, wo Vermögenssteuern schon zur Zeit der Burgunderkriege erhoben wurden, wo die Steuer am frühesten zur regelmässigen Institution wurde, wo schon in den vierziger Jahren des letzten Jahrhunderts ein reguläres Steuergesetz funktionierte, wo also die Steuer als eingelebt zu betrachten war, wird noch anfangs der 80er Jahre Klage geführt über die gänzlich ungenügende Erfassung der Steuerkapitalien, und ein Regierungsbericht von 1888 stellt fest, dass nur 50—70 % aller Vermögen zur Steuer herangezogen werden, dass das gesamte Steuerkapital das in Fabrikunternehmungen und Gebäuden investierte Vermögen nicht einmal erreiche, dass mithin das gesamte bewegliche Vermögen der Steuer gänzlich entgehe. Es heisst da: «das ungenügende Versteuern hat sich so in die Sitten eingelebt, dass es mitunter eher als eine Tugend angesehen wird, wenn einer bei seinem Tode besser ausgefallen ist». Der Fehler wird nicht ausschliesslich bei den Pflichtigen, sondern auch im System der Einschätzung gesucht, das dem einzelnen keine Pflicht auferlegte, die Behörden von dem wirklichen Sachverhalt in Kenntnis zu setzen. «Denn», fährt der Bericht fort, «es fehlt jede Möglichkeit der Strafe, ja eine solche ist nicht einmal für den Fall vorgesehen, dass der Pflichtige der Behörde feierlich versichert hat, dass er das

[1]) Schanz: a. a. O., Bd. I—IV.

fragliche Vermögen nicht besitze und das Gegenteil konstatiert wird.» Hier ist deutlich auf einen wunden Punkt des Steuerwesens hingewiesen: dass die Steuerunmoral durch die Gesetzgebung gefördert wird.

Thurgau berichtet Ähnliches. Der Kanton hatte 1803 eine Vermögenssteuer von 2 ‰ eingeführt; doch wurde die Behörde bei Erlass des Dekretes ermahnt, die «Abgabe von den Leuten bescheiden und von jedem nach seinen teuern Bürgerpflichten zu verlangen». Auch wurde damals die Deklaration eingeführt. Da aber die Steuerbehörde keine Mittel hatte, die Selbsteinschätzungen nachzuprüfen, so musste sie an das Verantwortungsgefühl appellieren, zugleich natürlich mit schweren Strafen drohen. Mit unzulänglicher Steuertechnik gehen meist schwere Strafen Hand in Hand. Wenn sich nämlich zeigte, dass die bei den teuren Bürgerpflichten abgegebene Erklärung falsch war, so sollte «die Strafe des Betrugs gegen den Staat den pflichtlosen Bürger am Vermögen und an der Ehre treffen». Dass viele sich durch solche nichtssagenden Strafandrohungen nicht abschrecken liessen, zeigen die Resultate der Gesetzgebung. Schon in den 30er Jahren wies der Kataster weniger kultiviertes Land auf als zu Anfang des Jahrhunderts. Natürlich war das kultivierte Land nicht zurückgegangen, aber es wurde zur Steuer nicht angegeben. Die Behörde war also nicht einmal fähig, Grund und Boden zur Steuer heranzuziehen oder wollte es aus politischen Gründen nicht.

So ist auch St. Gallens Steuergeschichte eine wahre Leidensgeschichte verunglückter Gesetzgebungsversuche. Schon 1803, bei Errichtung des Kantons, setzte man in dem neuen Staatswesen kräftig mit der Steuer ein. Aber das Resultat war derart, dass selbst von Regierungsseite in den 60er Jahren die «Lügenhaftigkeit der Steuerregister» zugegeben wurde. Bei der Vermögenssteuer standen dem gesamten Vermögen von 421 Millionen Franken knappe 182 Millionen versteuertes Vermögen gegenüber. Natürlich bestanden von Gemeinde zu Gemeinde die grössten Ungleichheiten in der Heranziehung zur Steuer. In manchen Gemeinden wurde das Vermögen bis zur Hälfte, in andern nach den vorhandenen Angaben nicht zu einem Sechstel versteuert. Bei der Einkommenssteuer entfielen auf 179.000 Einwohner des Kantons rund 6000 Personen, die ein Einkommen von mehr als Fr. 600 deklariert hatten — und dies in einem stark industrialisierten Kanton. Auch hier die weitestgehenden Unterschiede von Gemeinde zu Gemeinde: der wenig industrielle Bezirk Gaster wies 197 Einkommenssteuerpflichtige auf, das hochindustrialisierte Toggenburg nur 88. — Die Steuerhinterziehung bei Vermögens- und Einkommenssteuer lag auf der Hand. Die Konsequenz, welche die Legislative zog, war ein System moralisch sehr anfechtbarer Protokollerklärungen und drakonischer Nachsteuern. So mussten in Todesfällen oft bis zu einem Viertel des Vermögens an Nachsteuern geopfert werden. Auch die Protokollerklärung leistete der Steuerhinterziehung nur Vorschub: der Pflichtige erklärte einfach vor der Behörde, dass er das angenommene Vermögen nicht besitze, und man liess ihn inskünftig in Ruhe. Bei solcher Moral auch der Gesetzgebung konnten Revisionen kaum Abhilfe schaffen. Als sie endlich nach grossen Anstrengungen erfolgten, ergab die erste Einschätzung nach dem neuen Gesetz, dass an Stelle des zu erwartenden Steuerkapitals von 420 Millionen Franken

ganze 260 Millionen Franken erfasst worden waren — ein Betrag der in den folgenden Jahren nicht einmal festgehalten werden konnte.

Endlich sei noch Zürich erwähnt, das von 1870—1917 wiederholt die grössten Anstrengungen zur Neuordnung seiner direkten Steuern machte. Die ganze Entwicklung ist durch die Darstellung von Cohn und die neueste von Schanz [1]) bekannt geworden. Beide zeigen besonders deutlich den Widerspruch von politischem Bekenntnis und faktischer Gestaltung der Steuerwirklichkeit, und in hohem Masse machen sie deutlich, welche Konsequenzen für die Steuermoral ein den primitivsten Moralbegriffen und jeder demokratischen Staatsräson widersprechendes Verhalten der Legislative haben muss. Auf der einen Seite stehen die stolzen demokratischen Ideale, die den ganzen Mann und Bürger zur Erfüllung seiner Pflichten aufrufen, das Wort von der Demokratie, in der der einzelne in freudiger Hingabe sich wiederfindet, auf der andern Seite die Schlagworte von den gewalttätigen Eingriffen des Staates, die der Egoismus des Privatmenschen diktiert. Dem entspricht die Steuermoral des einzelnen: Fälle, in denen nicht die Hälfte des Verkehrswertes von Grund und Boden zur Steuer herangezogen werden, sind keine Seltenheit. Die Statistik spiegelt die Verhältnisse wieder: im Jahrzehnt 1860—1870 betrug die Summe der amtlich inventarisierten Vermögen 99 Millionen Franken, die Summe der versteuerten Vermögen aber 55 Millionen. Ein Jahrzehnt später wird das inventarisierte Vermögen auf 94 Millionen, das versteuerte Vermögen auf 64 Millionen Franken angegeben. Im Durchschnitt der drei Jahrzehnte 1860—1890 ist durchschnittlich die Hälfte des Vermögens zur Steuer herangezogen worden. — Die angeführten Untersuchungen entwerfen ein klares Bild der Steuerverhältnisse in ihren moralischen Hintergründen, besonders bringt Schanz eine Fülle von Angaben zur Beurteilung auch der Entwicklung seit 1917.

Angesichts der Tatsachen fragt man sich, ob nicht die These, dass die personale Einkommenssteuer für die Demokratie die ungeeignetste Form der Besteuerung sei (Cohn), Wahrheit enthalte. Eines ist ohne weiteres zuzugeben: ein besonderer Konflikt besteht für die Demokratie: der politische Voluntarismus, den die Demokratie voraussetzt, aus dem heraus das Volk sich den Steuerzwang selbst und durch jeweiligen besondern Entschluss auferlegt, steht, wie die Steuerstatistik zeigt, im Widerspruch mit der vorhandenen privaten Gesinnung der Steuerbürger. Steuergesetzgebung ist nur möglich soweit die letztere überwunden werden kann. Wenn aber auch in dieser Weise annehmende Mehrheiten glücklich einmal zustande kommen, so zeigt sich in der Folge meist, dass die nach langen Mühen durch das Gesetz sanktionierte Gesinnung, zu der im Augenblick der Abstimmung eine Mehrheit sich aufzuschwingen vermochte, auf die Dauer nicht aufgebracht wird, dass die Durchführung des Gesetzes andere psychologische Bedingen antrifft, als das Gesetz voraussetzt, dass somit die ethischen Voraussetzungen der Gesetzgebung nicht vorhanden sind und ihre Durchführung

[1]) Cohn: «Die Steuerreform im Kanton Zürich und der Bundeshaushalt der Schweiz.» Finanzarchiv 1884, I. Schanz: «Die neuen Steuerreformen im Kanton Zürich mit Rückblick auf die Vergangenheit.» Finanzarchiv 1929, I.

in ethischer Hinsicht in der Luft hängt. An die Stelle der Gemeinschaftsgesinnung, die die Voraussetzung eines Gesetzes ist, tritt in der Durchführung vielfach Parteieigung und parteipolitische Willkür.

Aber es handelt sich keineswegs ausschliesslich um eine Erscheinung der Demokratie. Die unzulängliche Erfassung der Steuerobjekte ist das ganz allgemeine Symptom, das die Leiden des Steuerstaates anzeigt. Leicht fällt es überall das Einkommen aus Lohn- und Diensteinkommen zu ermitteln, überall aber besteht die Sorge und fast vergebliche Bemühung um die Erfassung aller andern Einkommensarten, ganz besonders des landwirtschaftlichen Einkommens und der Erträge des beweglichen Kapitals. So in England, im frühern Preussen, im heutigen Deutschland, in Österreich, Frankreich und Italien. Das Steuersystem ändert wenig an einer Erscheinung, die eben nicht so sehr durch das Gesetz und seine besondere Modalität als vielmehr durch den Steuermenschen bedingt ist. Dieser ist unter jedem Steuersystem, unter jeder Staatsform, unter allen Breitengraden sich ähnlich. — Diese Verhältnisse einwandfrei nachgewiesen und mit einer Menge statistischer Nachweise belegt zu haben, ist das Verdienst Meisels. Er hat für die einkommenssteuererhebenden europäischen Staaten, mit Ausnahme von Frankreich, den ganzen vorhandenen Veranlagungsstoff statistisch verarbeitet, die Ergebnisse mit den Data der wirtschaftlichen Entwicklung, besonders des Volkseinkommens, verglichen und gefunden, dass überall dasselbe gilt: die Steuererträgnisse sind nirgends im Verhältnis zum Anwachsen des nationalen Einkommens gestiegen; auch die Einkommenssteuer mit verfeinerter Technik hat mit der wirtschaftlichen Entwicklung der Steuerfaktoren nicht Schritt gehalten, hat also in zunehmendem Masse versagt. Nirgends spiegelt die Einkommensverteilung nach der Steuerstatistik die wirkliche Einkommensverteilung des grünen Lebens wieder. In einzelnen Einkommensgruppen, beim Kapitaleinkommen und beim landwirtschaftlichen Einkommen, steht das versteuerte Einkommen weit hinter dem faktischen zurück.

So zeigen alle statistischen Analysen, allgemein gesprochen, immer das eine: dem Steuermenschen stehen viele Wege zur Hinterziehung offen. Selbst wenn der Fiskus die Wege kennt, was vielfach der Fall ist, so kann er ihnen nicht nachgehen, weil die zur Lüftung des Steuergeheimnisses notwendigen Massnahmen technisch meist undurchführbar sind, d. h. ihr Aufwand in keinem rationellen Verhältnis zum Erfolg (Besserung der Moral) noch auch zum fiskalischen Ergebnis steht. Was soll in einem Staate mit Millionen von Einkommenssteuerpflichtigen und einer nur auf die Erledigung der ordentlichen Veranlagung und Erhebungsarbeit beschränkten Steuerverwaltung beispielsweise geschehen mit einer von den Banken durchgeführten, auf ein individuelles Bordereau de Coupon abstellenden Massenerhebung? Natürlich ist technisch-theoretisch die Frage nach der Möglichkeit der Erfassung aller Wertpapiererträge durchaus bejahend zu beantworten, aber die Durchführung stösst auf meist unüberwindliche Schwierigkeiten, die nur in kleinen Staaten oder in Staaten mit schon seit vielen Jahrzehnten völlig durchorganisierten, besonders leistungsfähigen Verwaltungen, bei denen der vermehrte Kostenaufwand sich durch den normalen Ertrag der Steuer rechtfertigt, zu überwinden sind. Nur reiche Länder mit

alter, aber lebensfähiger Einkommenssteuer können sich einen ungeheuren Apparat, wie ihn z. B. die Inland Revenue Englands darstellt, eine Organisation von Tausenden von Beamten für die Millionen von Pflichtigen leisten. Hier fällt eine steuertechnische Verfeinerung, auch wenn sie einige Millionen kostet, nicht ins Gewicht gegenüber einem Tageseingang des englischen Schatzamtes von durchschnittlich 2½ Millionen Pfund, wovon etwa ein Drittel, d. h. 800.000 Pfund oder 20 Millionen Franken, auf die Einkommenssteuer entfallen. Wie aber sollen andere Staaten, welche die Steuer als junge Institution kennen, Staaten, die nicht über den notwendigen Apparat geschulter Beamter verfügen, die der Einkommenssteuer notwendigen technischen Massnahmen durchführen (Italien, Frankreich)? Bis der Apparat hier in Jahrzehnten von Steuerrevisionen geschaffen ist, muss die Steuererhebung naturgemäss unzulänglich sein, unzulänglich angesichts der Einstellung der meisten Steuerzahler. Mit Einsicht in Bücher ist nicht viel geholfen. Dem staatlichen Nichtkennen der Dinge steht überall einem Bollwerk gleich die Heimlichkeit des Besitzes gegenüber.

Es wundert nicht, wenn angesichts des schliesslichen Versagens aller Technik wie auf den ersten Blick begreiflich erscheint, gerufen wird nach Übertragung der noch bestehenden privaten Moral auf die Sphäre des Staates. «Vor allem muss gebrochen werden mit dem Prinzip der doppelten Moral für das politische und private Handeln. Nur die mutige Übernahme der privaten Sittlichkeit in das öffentliche Leben kann weiter helfen [1].» Hinsichtlich unserer Frage müsste aber zuerst der Gedanke lebendig werden, dass die Steuer ins Gebiet des öffentlichen Lebens und nicht in die des privaten Geheimnisses gehört; dann wäre nach dem Bestehen der «privaten» Moral zu fragen. Soweit eine solche besteht, kann sie vielleicht auch im Steuerwesen zum Leben erweckt werden. Wie weit aber besteht sie überhaupt? — Dass die Erweiterung des Herrschaftsbereiches des Sittengesetzes, seine Ausdehnung auf die staatliche Sphäre nicht der Weg ist, dass die Erneuerung vielmehr in entgegengesetzter Richtung zu erfolgen hat, geht aus den Ausführungen der Einleitung hervor.

V.

Zur Steuermoral der Steuerbehörde. Ob und wieweit die als Verwirklichung des Steuergedankens umschriebene Aufgabe der Steuerverwaltung erfüllt wird, ist von zwei Hauptmomenten abhängig: 1. von Art und Qualität des formellen Steuerrechtes, d. h. von der Gesamtheit der Normen, die das Gesetz für das Steuerverfahren aufstellt; 2. von der Art und Qualität der Steuerverwaltung selbst. — Das formelle Steuerrecht, der Inbegriff des Modus der Steuer, charakterisiert die Steuerverwaltung insofern, als es jedes Handeln der Verwaltung umfasst und begründet. Die Verwaltung ist es, welche die auf dem Papiere stehende Steuertechnik aktiviert und damit der Durchführung des Gesetzes ihren Stempel aufdrückt. Die andere Komponente, die Qualität der Steuerverwaltung, kommt zum Ausdruck in der persönlichen und sachlichen Organisation: der Auswahl der in der Verwaltung handelnden Menschen, der Organisation der verschiedenen

[1] Bericht über den Kirchenkongress in Prag. Frankfurter Zeitung, 28. August 1928.

Dienste, die sie zu verrichten haben. Diese entscheiden weitgehend, und bei keiner andern Steuer so sehr wie bei der Einkommenssteuer, über den Erfolg der Steuer. Von dieser Komponente ist abhängig, ob eine Steuertechnik nicht allein im Gesetz sondern im Leben steht, sie ist auch massgebend für den Geist der Verwaltung, die der Gesetzgeber wiederum nur dem Buchstaben nach zu schaffen vermag.

1. Im *Steuerverfahren* wird erst offenbar, ob ein Gesetz etwas taugt. Die Steuertechnik, die der Gesetzgeber heute der Verwaltung meist gibt, stellt ein sehr feines Werkzeug dar, dessen Gebrauch über das Schicksal der Steuer überhaupt entscheidet (die materiellrechtlichen Bestimmungen erscheinen im Vergleich damit fast belanglos). Da die beste Technik auf dem Papiere stehen kann — zahlreiche Beispiele der Steuergesetzgebung der Kriegsjahre wären dafür anzuführen —, so ist erstes Erfordernis, das die Steuerverwaltung zu erfüllen hat, dass der Apparat funktioniert. Dies ist es, was beispielsweise den Engländer mit seiner Einkommenssteuer, die während der ersten hundert Jahre ihres Bestehens keineswegs populär war, deren gänzliche Aufhebung öfters zur Diskussion stand, immer wieder aussöhnte. «It works», d. h. das Gesetz war nicht leerer Buchstabe; gesetzestechnische Vorschrift und verwaltungsmässige Ausführung entsprachen sich. Das unheilvolle Auseinanderklaffen von gesetzlicher Vorschrift und praktischer Ausführung hat sich, wie Meisel an vielen Beispielen nachgewiesen hat, bei den europäischen Einkommenssteuern, besonders im Gebiet des Steuerstrafrechtes gezeigt: die Steuerstrafrechte sind tot, das Recht wird nicht angewandt [1]). Die Ausführung des Gesetzes in diesem Punkte kommt die Steuerverwaltung meist zu teuer zu stehen, denn wenn sie bei offensichtlicher Hinterziehung das Strafrecht anzuwenden versucht, begegnet sie, wo sie mit dem nicht steuerrechtlich geschulten, nicht staatlich sondern individualistisch-privatwirtschaftlich denkenden Richter zu tun hat, einem Bollwerk von geglaubten und gespielten Argumenten: fiskalische Bedrückung der Kleinen, unrechtmässige Angriffe auf Volkseinkommen und Volksvermögen, Beseitigung uralter freiheitlicher Grundrechte des Volkes usw., und es wird ihr, wo nicht der Verwaltungsrichter spricht, neben einem Übermass der Verständnislosigkeit für die Situation der Verwaltung bestenfalls Belehrung über privatwirtschaftliche Rechte zuteil. Trifft in solchem Verfahren den Steuerhinterzieher dann bestenfalls eine kleine Busse, so erscheint diese nicht allein nicht als Genugtuung für die Verletzung des Gesetzes, sondern in den Augen des fiskalisch eingestellten Steuerverwalters «rentiert» sich die Anwendung des Steuerstrafrechtes auch nicht. Man geht in Zukunft der Strafe aus dem Wege und sucht andere Mittel, die zum Ziele führen: Information, Beanstandung der Deklaration, Verhandlung im Steuerverfahren. Oft führt gerade die Nichtanwendbarkeit des Strafrechtes zur Anwendung ungesetzlicher Mittel [2]). Das Strafrecht als Teil der Gesetz-

[1]) Meisel: «Moral und Technik bei der Veranlagung der preussischen Einkommenssteuer», auch: «Unrecht und Zwang im Finanzwesen», «Das Strafrecht der österreichischen Einkommenssteuer», «Wahrheit und Fiskalismus bei der Veranlagung der modernen Einkommenssteuer», «Das Strafrecht der Reichabgabenordnung, sein Prinzip und seine Technik».

[2]) So eine im Gesetz nicht vorgesehene Verschärfung des Einschätzungsverfahrens, z. B. durch willkürliche Heraufsetzung der Deklarationen als Vorbeugungsmittel gegen Strafverfahren.

gebung ist im folgenden Teil zu besprechen, hier genüge dieser Hinweis. Dagegen bietet besonders das formelle Recht auch der Schweiz eine Reihe Institutionen, die unter dem Gesichtspunkt der Moral zu erwähnen sind.

a) Die Mitwirkung von Gemeinderäten bei der Einschätzung nicht allein der Gemeindesteuern, sondern der staatlichen Steuern mag in informatorischer Hinsicht Vorteile bieten. Diese werden durch die Nachteile aber meist mehr als aufgewogen: die persönliche Anteil- und Einflussnahme zugunsten oder ungunsten des Pflichtigen führt zu einer Ungleichheit der Veranlagung. Für das allzu subjektive Arbeiten dieser Institution bietet die schweizerische Steuergeschichte drastische Beispiele. Auch wird schon in den 40er Jahren des vergangenen Jahrhunderts diese Mitwirkung als Grund für die Abnahme der Steuererträge angeführt. «Die Gemeinderäte scheuten sich,» heisst es in einem sankt-gallischen Regierungsbericht, «die Geschäftstreibenden der Steuer zu unterwerfen und sie in die richtige Klasse zu setzen. Selbst reichen Fabrikanten gegenüber wagten sie nicht, das geringe Maximum der Steuer in Anwendung zu bringen.» Die ganze Steuergeschichte durchzieht die Klage über diese Institution, und es erfolgt in einigen Kantonen schon ziemlich früh (Schaffhausen) die Verlegung der Einschätzung zu den kantonalen Steuern an besondere Organe der Steuerverwaltung (Kommissionen, Kommissäre usw.).

b) Die Steuerabmachung kommt als Teil des materiellen Rechtes, hauptsächlich in ältern Steuerrechten, ausserhalb des Gesetzes auch heute noch da zur Anwendung, wo ein steuererhebendes Gemeinwesen einen Pflichtigen sich erhalten oder zu sich heranziehen will. Rein juristisch ist gegen Steuerabmachung da nichts einzuwenden, wo sie gesetzlich vorgesehen ist. Doch ist sie auch nicht ganz selten, wo eine gesetzliche Grundlage völlig fehlt [1]). In allen Fällen nun, ob gesetzlich zulässig oder nicht, erscheint sie unter ethischem Gesichtspunkt anfechtbar im Hinblick auf ihre Voraussetzungen wie auf ihre Wirkungen. Die Voraussetzung seitens des Pflichtigen, dass die Abmachung zustande kommt, ist doch die, dass die abgemachte Steuersumme den Betrag nicht erreicht, den der Pflichtige — nach eigener Berechnung bei Anwendung der allgemeinen gesetzlichen Bestimmungen — zu entrichten hätte, dass er sich also besser stellt als bei der üblichen Berechnung der Steuer. Die Wirkung der Abmachung aber ist eine, gesetzlich unter Umständen gebilligte, Ungleichheit der Steuerbelastung. Wenn es oberster Grundsatz der personalen Besteuerung ist, dass jeder entsprechend seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zur Steuer herangezogen werde, so bedeutet Steuerabmachung stets eine Aufhebung dieses Grundsatzes. Nun aber wird eine Massnahme, die an sich einem Grundsatz der Besteuerung widerspricht, nicht dadurch ethisch annehmbar, dass sie gesetzlich sanktioniert wird: Steuerabmachung ist, gleichgültig ob sie in- oder ausserhalb des Gesetzes geübt wird, in ethischer Hinsicht zu verwerfen, weil sie die steuerliche Gleichbehandlung wirtschaftlich gleichqualifizierter Subjekte aufhebt, also einer Privilegierung einzelner gleichkommt. Zugleich bedeutet sie eine Überstellung des Interesses des Fiskus wie des privatwirtschaftlichen Einzelinteresses gegenüber dem Prinzip

[1]) Blumenstein: Schweizerisches Steuerrecht. I. S. 57 f. Die Steuerabmachung.

des demokratischen Staates, einen unhaltbaren Widerspruch zwischen der Idee des Staates und dem Verhalten eines ausführenden Staatsteiles. — Vom Standpunkt individueller Gerechtigkeit wird man schliesslich gegen die Steuerabmachung einwenden müssen, dass nicht einzusehen sei, warum der Pflichtige X, wenn er ein gleich grosses Vermögen und Einkommen wie der Pflichtige Y besitze, weniger Steuer entrichten solle, aus dem subjektiven Grunde allein, weil die Verwaltung sich nicht fähig fühle, Einkommen und Vermögen entsprechend der gesetzlichen Vorschrift zu erfassen. Wenn dem X eine Steuerabmachung gewährt werde, so müsse sie, gleiche Verhältnisse vorausgesetzt, auch dem Y zugestanden werden. Dies aber würde einem Eingriff in die Gesetzgebung gleichkommen, der in seinen Folgen zum Zusammenbruch einer Gesetzgebung führen könne [1]). — Solche Erwägungen beurteilen die Steuerabmachung einzig unter finanzwirtschaftlichen Gesichtspunkten. Es gibt natürlich Nebenzwecke der Besteuerung, die eine nicht ausschliesslich finanzwirtschaftliche Einstellung auch des Gesetzgebers rechtfertigen. Erwägungen nicht finanzwirtschaftlicher, sondern wirtschaftspolitischer Art werden vielfach zur Rechtfertigung der Steuerabmachung angeführt und haben zu einer, wenigstens formal-gesetzgeberisch nicht zu beanstandenden Steuerbegünstigungsgesetzgebung geführt, die besonders in Österreich und Frankreich stark ausgebaut worden ist. Man kann wohl sagen, dass die ältere ungesetzliche Steuerabmachung zum Teil der gesetzlichen Steuerbegünstigung aus wirtschaftlichen Gründen Platz gemacht hat. Natürlich steht die gesetzliche Steuerbegünstigungspolitik, im Gegensatz zur ungesetzlichen Steuerabmachung, jenseits aller ethischen Beurteilung. Denn es handelt sich bei der Steuerbegünstigung lediglich um die Überordnung des wirtschaftlichen über den finanzwirtschaftlichen Gesichtspunkt [2]).

c) Die Protokollerklärung ist, wo sie zugleich mit der steuerlichen Inventarisation vorgesehen ist, ein bequemer, in ethischer Hinsicht bedenklicher Ausweg. Der Pflichtige erklärt, ein Steuerobjekt in bestimmtem Ausmass zu besitzen, und erwirkt sich damit seine Ruhe für Jahre, meist bis zu seinem Tode. Die Steuerbehörde aber sagt sich, was aufgeschoben, sei nicht aufgehoben, und tröstet sich, dass sie den Rechtsnachfolger auf alle Fälle erreiche. So wirkt die Protokoll-

[1]) Bemerkenswert sind die Äusserungen von Direktor Blau der eidgenössischen Steuerverwaltung zu der Frage in einem Referate über die Holdingsgesellschaften an der Finanzdirektorenkonferenz 1925: «Wenn ich mir als Verwalter der eidgenössischen Steuern einen Wunsch erlauben darf bei dem gebotenen Anlass, so ist es der, dass im Interesse der Hebung der Steuermoral bei den Pflichtigen, an der der Bund stark interessiert ist, die Kantone möglichst davon absehen möchten, sogenannte Steuerabkommen zu treffen, d. h. einzelnen Pflichtigen oder ganzen Kategorien eine Ausnahmebehandlung oder Steuervergünstigung zu gewähren. Ich sage „möglichst" und bin mir bewusst, dass es Fälle geben kann, wo ein höheres Interesse eine Ausnahme rechtfertigt. Es gibt in meinen Augen nichts, das die Steuerehrlichkeit und den guten Willen zur gewissenhaften Erfüllung der Steuerpflicht so nachteilig zu beeinflussen vermag als die ungleiche Behandlung der Steuerpflichtigen. Der hatte recht, der erklärte, das Steuerzahlen sei deshalb bei den meisten eine so unbeliebte Sache, weil sie den Gedanken nicht los werden, der andere, der liebe Nächste, zahle weniger, komme günstiger weg.»

[2]) Über die Steuervergünstigung im schweizerischen Steuerrecht, vgl. Blumenstein: Schweizerisches Steuerrecht. I. S. 283 f.

erklärung wie eine Einladung zur Steuerhinterziehung, und wenn und soweit sie moralisch nicht korrumpiert — denn einzelne werden sich immer scheuen, falsche Erklärungen abzugeben —, wirkt sie lediglich durch das Mittel von Furcht und Abschreckung. Von der Behörde aus betrachtet erscheint die Protokollerklärung aber als eine Art gesetzlichen Freibriefs für die Hinterziehung bis zu einem bestimmten Zeitpunkte. Dieser Freibrief den gewissermassen die Behörde mit gesetzlicher Befugnis ausstellt, ist eine doppelte Unmoral: die Steuerbehörde nimmt die Erklärung entgegen und lässt damit die Unmoral zu, sie verleiht ihr aber auch Kraft und Geltung. Rein finanzwirtschaftlich betrachtet ist die Sache in Ordnung: eine eventuelle Kürzung der Steuer infolge der Protokollerklärung wird bei Bestehen der Inventarisation im Todesfalle wieder aufgehoben, der Fiskus kommt schliesslich zu seiner Sache. Wie aber sieht die Sache in ethischer Hinsicht aus? Ist der Fiskus moralisch berechtigt, unversteuerte Objekte nachträglich festzustellen und Nach- und Strafsteuern zu erheben, wenn er selbst zuvor durch die Entgegennahme der Protokollerklärung eine Steuererklärung als richtig angenommen hat? Gewiss: es bleibt das zeitliche Moment, die Verwaltung kann sich auf den Standpunkt stellen, dass zur Zeit der Erklärung die Steuerobjekte auch in dem angegebenen Ausmass vorhanden gewesen seien. Dennoch bleibt die grundsätzliche Frage, die durch das Zeitmoment nur kompliziert aber nicht aufgehoben wird.

d) Eine Reihe weiterer Fragen des formellen Steuerrechtes wäre hinsichtlich ihres ethischen Gehaltes zu prüfen. Sie können hier lediglich aufgeführt werden. 1. Viel besprochen wird beispielsweise die Frage der Veröffentlichung der Steuerregister. Die Beantwortung dieser Frage muss sich gründen auf den Volkscharakter, den Stand der Sitten, die Wirtschaftssoziologie, sie wird hier und dort daher mit grundverschiedenen Problemen verbunden sein. Es zeigt in den einzelnen Finanzwirtschaften ihre Erörterung auch ein ganz anderes Bild als in der Schweiz. — Endlich wäre eine Menge kleiner Ungesetzlichkeiten, Unstimmigkeiten in der Gesetzesausführung zu erwähnen, die wohl jeder Verwaltung direkter Steuern zur Last gelegt werden können, Ungesetzlichkeiten, die vielfach durch die Mängel des Gesetzes mitbedingt sind, aber durch sie natürlich nicht entschuldbar werden. Hierher gehören beispielsweise: 2. Die willkürliche Abänderung der Deklarationen, welche Steuerverwaltungen manchmal üben, ohne dass sie hierfür eine gesetzliche Basis hätten. Sie ist ethisch besonders dann unhaltbar, wenn das betreffende Gesetz die Selbsteinschätzung nach bestem Wissen und Gewissen vorsieht, und bedeutet natürlich eine schwere Bezichtigung des Pflichtigen. Ohne ganz bestimmte Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit der Deklaration und ohne sachliche Begründung kann eine Behörde solche Änderungen nicht vornehmen. Diese vielfach geübte schlimme Praxis stammt aus der Zeit der behördlichen Einschätzungen. Gesetze, die sie kennen und die Behörden, die sie weiter üben, übersehen, dass sie im System der Selbsteinschätzung etwas ganz anderes bedeutet und völlig unhaltbar ist, weil sie dem Gedanken der Steuererklärung widerspricht. 3. Die Erhebung der Steuer an der Quelle wird ebenfalls gelegentlich geübt, ohne dass dafür eine gesetzliche Grundlage bestände. Sie beruht dann meist auf einer Abmachung zwischen

der Behörde und der die Einkommen ausbezahlenden Stelle und ist besonders dann bedenklich, wenn sie sich nicht auf die Gesamtheit der Pflichtigen erstreckt. 4. Endlich ist rein administrativer Art, wenn eine Behörde es unterlässt, den Pflichtigen auf die Vorteile aus dem Gesetz hinzuweisen, wenn sie andrerseits doch das Gesetz in seiner ganzen Strenge zuungunsten des Pflichtigen anwendet. Besonders hat in England, wo die sogenannte «legale Steuerumgehung» durch die Spruchpraxis anerkannt wird, dies vielfach zur Kritik an der Verwaltung Anlass gegeben [1]). Dieses letzte, ausserhalb des Steuerrechtes stehende Moment führt schon hinüber in das Gebiet der Qualifikation der Steuerverwaltung selbst. — Für die Ausführung des formellen Rechtes durch die Verwaltung und für die der Handlungsnormen, welche die Verwaltung im eigenen Kompetenzbereich aufstellt, wird der Grundsatz wegleitend sein, dass die Verwaltung die Pflichten des Steuerzahlers nicht unnötigerweise erschwere. Dies war auch der Sinn des Wortes, das kürzlich in einem deutschen Landtag fiel: «Herr Minister, Sie verderben ja den Leuten die Freude am Steuerzahlen.» Gewiss wollte es nicht sagen, dass das Steuerzahlen als Vergnügen betrachtet werde, sondern der zutreffende Gedanke war, dass Anordnungen einer Regierung oder Behörde, die nicht aus steuerwirtschaftlichen Gründen unbedingt notwendig sind, als Ausfluss eines unverständigen Bureaukratismus aufgefasst werden und zur Verärgerung des Pflichtigen führen. Gegen die vielfach willkürlichen Anordnungen der Behörden hat die deutsche Reichsabgabeordnung einen Schutz des Pflichtigen eingeführt, in dem sie in § 283 die Rechtsbeschwerde an den Reichsfinanzhof gegen Beschwerdeentscheide der Finanzämter vorgesehen hat. Dieser hat wiederholt Anordnungen der Steuerverwaltung, die keine gesetzliche Grundlage hatten oder die nicht im Rahmen des pflichthaften Ermessens getroffen worden waren, aufgehoben. Es darf dem Pflichtigen keine Massnahme zugemutet werden, wenn der gleiche Zweck auf einfachere Weise, als sie diese Massnahme vorsieht, erreicht werden kann. So darf z. B. nicht Auskunfterteilung durch den Pflichtigen verlangt werden über die Tatsachen, über die die Steuerverwaltung sich durch Einsicht in die Akten einer andern Behörde rasch Kenntnis verschaffen kann.

2. *Die sachliche und persönliche Qualität der Verwaltung* umfasst einerseits Organisation und Arbeitsmethoden einer Verwaltung im Rahmen des formellen Steuerrechtes, andrerseits die Frage der Ausbildung, Rekrutierung, der Auswahl und Funktion der Menschen in der Verwaltung. — Die ausschlaggebende Bedeutung, welche der Qualität der Verwaltung zukommt, ist in ihren Folgen für die Steuermoral bis in die jüngste Zeit nicht gewürdigt worden. Es handelt sich um die Frage der Auswirkung des Menschen einmal auf die Finanzwirtschaft selbst, zum andern um seine Auswirkung auf die Psyche des Steuerzahlers. Von dieser letztern ist bedingt die Einstellung des Steuerzahlers zur Steuerbehörde und auch dessen Einstellung zum Staate als Ganzem. Denn in den Menschen der Steuerbehörde tritt dem Bürger der Staat personifiziert entgegen. Deshalb ist

---

[1]) Der Vorwurf wird besonders gegen die Beamten der englischen Zentralverwaltung erhoben, während von den unbezahlten ehrenamtlichen Steuerfunktionären angenommen wird, dass sie auch die Interessen der Pflichtigen besser wahren. (Times, 12. September 1928.)

nicht belanglos, welcher Mensch den Staat repräsentiert [1]). Diesen schwerwiegenden Imponderabilien wurde in der Praxis vielfach nicht das Gewicht verliehen, das sie in Wirklichkeit haben. Der Grund ist darin zu erblicken, dass bei den ältern Steuern, die als Objektsteuern ausgebildet waren, das persönliche Moment zurücktrat. Die beiderseitig handelnden Menschen spielten nicht die Rolle ,die ihnen heute bei der Steuerveranlagung zukommt. Wo, wie bei den ältern Ertragssteuern, das Objekt offen vor Augen liegt, das Grundstück mit seinem Wert im Kataster steht, wo es sich einzig darum handelt, einen Tarif richtig anzuwenden, wie bei den meisten Verbrauchs- und manchen Vermögensverkehrssteuern, wo man zur Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage nicht auf die Mitwirkung des Steuerzahlers angewiesen ist, da ist auch ziemlich gleichgültig, wie der in der Verwaltung handelnde Mensch nach Charakter, Erziehung und Menschenkenntnis beschaffen sei. Wo aber, wie bei allen personalen Steuern, die Verwaltung die Steuerleistung nur mit Hilfe dessen, der zu zahlen hat, zu bestimmen vermag, wo persönliche, wirtschaftliche und soziale Verhältnisse zu berücksichtigen und Dinge ausfindig zu machen sind, die nicht offen liegen, wo mit mangelnder Wahrhaftigkeit, Opposition aller Art zu rechnen ist, kommt für den Erfolg der Verwaltung alles auf die phsychische und charakterliche weit mehr denn auf die intellektuelle Befähigung des Beamten an. Es zeigt sich, dass die Steuerveranlagung in erster Linie von auserwählten Menschen gehandhabt werden muss. [2])

Das soziale und ethische Niveau einer Verwaltung, für das der Pflichtige ein feines Gefühl hat, ist in jedem Volke bedingt durch die soziale Stellung und die gesellschaftliche Geltung, die einer Beamtenschaft in einem Volke zukommt, durch das Mass von Achtung, das breite Schichten des Volkes dem Beamten entgegenbringen. Es wäre nicht uninteressant, in den verschiedenen Finanzwirtschaften den Zusammenhängen zwischen dem Charakter einer Beamtenschaft und den Erfolgen mit der Einkommensbesteuerung nachzugehen; denn ein solcher Zusammenhang besteht. Es ist nicht Zufall, wenn heute in dem Lande, das bisher die grössten Erfolge mit der Einkommenssteuer aufzuweisen hatte, in England, das soziale Niveau der Beamtenschaft ein hohes ist. Es mag das teilweise damit zusammenhängen, dass das sozialethische Niveau des Engländers überhaupt relativ hoch ist. Tatsache ist, dass die englische Finanzverwaltung bewusst einen hohen Standard der Beamtenschaft aufrechterhält. Dem entspricht naturgemäss die Einstellung, die weite Kreise des Volkes zu ihrer Beamtenschaft haben. Es fehlt hier fast ganz der misstrauische, verärgerte, ja feindselige Ton, der

---

[1]) Es handelt sich hier um die sogenannte persönliche Integration, die Erweckung des Bewusstseins staatlichen Zusammenhanges durch gewisse Handlungen und durch Formen des Auftretens. Vgl. dazu Smend, «Verfassung und Verfassungsrecht», 1928.

[2]) Bond, Secretary: of the Treasury, «An open Letter to the American Taxpayer», U. S. A.-Government Printing Office 1929, führt aus, mit welchen organisatorischen Mitteln die Verwaltung einen neuen Geist zwischen Steuerzahler und Behörde schafft. «We have created certain groups that are approaching tax problems in *a spirit that was never dreamed of* 10 years ago. We are trying to instil this spirit into every member of a tremendous organization... There should be no place in our organization for brusqueness, incourtesy, or arrogance. We want the bureau representive to meet the taxpayer and discuss his problems sympathetically, understandingly, frankly and fairly....»

in den kontinentalen Ländern vielfach deutlich spürbar ist. Käme der Unterschied daher, dass England ein besseres Beamtentum überhaupt hätte, d. h. eine bessere Menschenqualität als anderswo dort den Dienst versieht? Drei Momente scheinen ausschlaggebend zu sein:

a) Die psychische Artung des angelsächsischen Menschen. Der Engländer ist der mit Instinkt für den andern Menschen am besten begabte. — Wie Menschen im allgemeinen die physische Beschaffenheit andrer durch ihre Sinne wahrnehmen, so erfasst der Angelsachse seine psychische Artung durch seinen Instinkt. In diesem Sinne allein ist die Behauptung zu verstehen, der Engländer stehe psychisch dem Tiere näher als dem intellektualisierten Europäer [1]). Er hat den Flair eines Tieres für seine menschliche Umgebung. Dieser Instinkt bringt ihn in seelischen Kontakt mit jedem Menschen, mit dem er sich abgibt, er «spürt» den andern seelisch. Daraus ergibt sich die spezifisch englische Begabung der Menschenbehandlung, eine Begabung, die eine wichtige Komponente bei der Schaffung des Imperiums war. Dieselbe psychische Naturkraft ist es auch, die, wenn man alle gute Steuertechnik und vernünftige Gesetzgebung in Anschlag gebracht hat, letztlich die Erfolge des Engländers mit der personalen Steuer erklärt.

b) Das Prinzip der Beamtenauswahl. Es ist für die Beurteilung der Frage von Belang, dass es sich in England um die Verwaltung eines Königreiches handelt [2]). Es gilt hier für die Beamtenauswahl das aristokratische Prinzip. Soziale Stellung und gesellschaftliche Geltung spielen bei Besetzung der führenden Verwaltungsstellen eine Rolle. Weil die Angehörigen alter, kultivierter Familien als Anwärter führender politischer Ämter ihre Ausbildung vielfach in der Verwaltung suchen, steht bei Auswahl der Beamten eine Auslese hervorragender Kräfte zur Verfügung. Daraus ergibt sich schon, dass hinsichtlich Charakter, Lebensart und Umgangsformen wie auch hinsichtlich der speziellen fachlichen Befähigung höhere Anforderungen gestellt werden als in der Demokratie, deren Wesen dieser Ausleseart widerspricht, in der vielmehr parteipolitische Einflüsse und persönliche Einflussnahme einer breiten Mittelmässigkeit den Zugang zu leitenden Stellungen zu eröffnen vermögen. Dazu kommt noch, was die Verwaltung für die hervorragend begabten, sozial günstig gestellten Kräfte in der Demokratie wenig anziehend macht: die niedere soziale Einschätzung des Beamten.

c) Der Umstand, dass die englische Verwaltung eine ehrenamtliche Beamtenschaft kennt und die sogenannte Selbstverwaltung. Die Bedeutung der Selbstverwaltung ist zu bekannt, als dass hier darauf eingegangen werde, dagegen ist die Tatsache des nichtbezahlten Beamtentums, die in diesen Jahren in England wieder zur Diskussion steht, bei der Beurteilung der in Rede stehenden Frage

[1]) Kayserling: «Das Spektrum Europas» 1928, S. 30 sowie das ganze Kapitel, das in zahlreichen Varianten dartut, dass Instinkt und nicht Verstand das Leben des Engländers bestimmen. «Der Engländer lebt aus andern Grundfunktionen heraus als wir. Er ist der Tiermensch.» — «Die ganze Nation als solche hat gegen Denken... ein unüberwindliches Vorurteil.» — «Er ist in politischen Belangen ebenso sicher wie der Vorsteherhund in Rebhuhn-Fragen. Er weiss eben auch in politischen Fragen wie ein solcher Bescheid, nicht wie ein denkender Mensch.»

[2]) Auch hier spielen die Phänomene der funktionellen und persönlichen Integration hinein. — Smend, a. a. O.

wenig beachtet worden. Man weiss, dass die ganze Veranlagungsarbeit in den Händen der unbezahlten Commissioners liegt. Die bezahlten Beamten der Zentralverwaltung der Steuer haben nur für die Überwachung der Veranlagung und dafür zu sorgen, dass bei der Veranlagungsarbeit die Bestimmungen der Gesetze und Ausführungsverordnungen eingehalten werden. Die Masse der Pflichtigen kommt überhaupt nur mit dem unbezahlten Beamten in Berührung. Es besteht allgemein die Ansicht, dass diese Arbeit von unbezahlten Beamten besser und gerechter durchgeführt wird, dass besonders bei der heutigen Ausgestaltung der Einkommenssteuer die Unabhängigkeit des unbezahlten Beamten eine Garantie, einen Schutz für den Pflichtigen darstellt. Es scheint, dass auch die psychische Einstellung des Pflichtigen dem unbezahlten Beamten gegenüber grundsätzlich eine andere ist. Einen Angriff auf das System der unbezahlten Veranlagungsbeamten führte die Revenue Bill 1921 und die Finanzakte 1927, die einige Funktionen der Commissioners an die bezahlten Beamten der Zentralverwaltung (inspectors) übertrug. Gegen die Ausdehnung der Befugnisse der Verwaltung besteht aber eine starke Opposition (National Association of Assessors and Collectors), welche die Neuorganisation des bestehenden Systems im Interesse der Pflichtigen verlangt. Dagegen tritt die zentrale Steuerverwaltung mit dem Argument der «Vereinfachung» der Steuer für die Aufhebung dieses ihr unerwünschten Bindegliedes zwischen ihr und dem Steuerpflichtigen ein, d. h. für die Umwandlung dieser unbezahlten in bezahlte Beamte der Inland Revenue. Zugegeben aber wird auf beiden Seiten, dass die Institution bisher sich bewährt hat.

Die Geschichte der englischen Einkommenssteuer zeigt, dass bei dieser Steuer alles auf den Menschen ankommt, dass die Veranlagungspraxis der englischen Verwaltung praktische Psychologie ist, dass, wo Menschenkenntnis und seelische Anpassung fehlen, die Steuer zu Misserfolgen führen muss. Während im allgemeinen die Pflichtigen den Geist und die Art einer Steuerverwaltung sehr wohl kennen, kennt der Beamte meist den Pflichtigen nicht und hat, psychologisch ungeschult, nicht die Fähigkeit, sich in dessen Psyche schnell zurecht zu finden. Daraus die Unterlegenheit der Verwaltung. Zur Rationalisierung der Steuerverwaltung würde die psychologische Schulung des Veranlagungsbeamten gehören. Dies aber gehört schon ins Gebiet der sachlichen Qualität der Verwaltung.

Die sachliche Qualität der Verwaltung ist bedingt durch die technische Organisation und die Arbeitsmethoden der Verwaltung. Die Organisationsfrage kann generell nicht beantwortet werden, sie ist abhängig vom Steuersystem, von der gesamten Organisation der Finanzverwaltung und einer Reihe technisch-administrativer Fragen. Die Arbeitsmethoden aber schafft die Verwaltung sich selbst. Auch hier muss auf England, das über die Praxis eines Jahrhunderts verfügt, hingewiesen werden. Man weiss, dass, im Gegensatz zu andern Staaten, die andere Methoden ausgebildet haben (so z. B. Frankreich im Gebiet der Vermögensverkehrsbesteuerung die formal-juristische Methode), England eine unformale, auf die wirtschaftlichen Tatsachen sich basierende Methode sich angeeignet hat. Meisel führt geradezu den Steuererfolg Englands einerseits, die Misserfolge anderer Staaten, z. B. Preussens, auf die verschiedenen Arbeitsmethoden

zurück. «Einer der Gründe für die mässigen Fortschritte der Einkommenssteuer in der letzten Epoche auf dem Kontinent liegt darin, dass die Dinge zu wenig wirtschaftlich, zu viel juristisch-logisch aus dem Gesetz heraus behandelt wurden. Hier steckt einer der elementarsten Fehler, ein Fehler, den England gar nicht kennt. Hier ist die ganze Arbeit wirtschaftlich. Die Steuerveranlagung wird vom Engländer nicht als eine rechtliche, sondern als eine geschäftliche Handlung betrachtet [1]).» Dementsprechend ist der Beamte nicht auf eine formaljuristische Methode geschult, sondern er hat Kenntnis vom Leben der Volkswirtschaft. Auch er denkt, wie der Unternehmer, mit dem er zu tun hat, wirtschaftlich. Aus diesem gemeinsamen Denken fliesst das Vertrauen, das Behörde und Pflichtiger sich entgegenbringen. Auf dieser Basis, der Basis des Vertrauens, werden die Steuerfragen als ökonomische, nicht juristische Angelegenheit in geschäftsmässiger Weise erledigt. Es kommt selten zum Steuerstreit, nicht so sehr, weil dieser mit beträchtlichen Kosten verbunden ist, als weil aus der Veranlagungsarbeit der unbezahlten Beamten Streitfälle weniger entstehen. Dass dem so ist, zeigt ein einziger Blick auf die Entscheidliteratur: die obergerichtlichen Entscheide eines Jahrhunderts englischer Steuerpraxis haben in einem Bande Raum, während die Judikatur anderer Einkommenssteuern Bände füllt. Die Streitfälle machen einen ganz kleinen Bruchteil der Zahl der Steuerzahler aus. Auch dies wird mit der Einschränkung der juristischen Methode erklärt. Auch dem Umstand, dass die Zentralsteuerverwaltung keine Abteilung für Streitsachen kennt, während z. B. in der französischen Verwaltung das contentieux einen breiten Raum einnimmt, ist zu entnehmen — wenn er auch wegen der Verschiedenheit der Steuergerichtsbarkeit in den verschiedenen Ländern einen unbedingten Schluss nicht zulässt —, dass der Steuerstreit eine kleine Stelle einnimmt. Jedenfalls ist es Erfahrungstatsache, dass die Meinungsverschiedenheiten hier seltener zum Streite führen; sondern wenn immer möglich durch einen anständigen Ausgleich beigelegt werden.

Zu diesem Weg des anständigen Ausgleichs haben sich die Vereinigten Staaten nach zehn Jahren Einkommenssteuerpraxis grundsätzlich entschlossen. Durch zahlreiche Reformen ist die Gesetzgebung ausserordentlich verfeinert worden, und aus der komplizierten Gesetzgebung ergab sich der Steuerstreit. (Bei insgesamt 4.500.000 Pflichtigen führten die Deklarationen von drei Millionen zu Beanstandung und näherer Prüfung, davon wieder 22.000 zum Steuerstreit. Zur Erledigung dieser Streitfälle brauchten die Steuerjustizbehörden aber fünf Jahre. Es lag auf der Hand, dass ohne Mithilfe der Steuerverwaltung die Steuerjustiz nicht weiter funktionieren konnte.) Aus der Einsicht heraus, dass der «schliessliche Erfolg der Steuer davon abhänge, ob es gelinge, die Steuer aus dem Bereich des Streites heraus, zurück zur Verwaltung zu führen», entstanden die Bestrebungen und Massnahmen, die mit «Away from

[1]) Meisel: «Britische und deutsche Einkommenssteuer.» — Der Abwendung der Veranlagung von der juristischen Technik geht parallel die allgemeine Erscheinung der Abkehr der Rechtswissenschaft vom formalistischen Rechtspositivismus. Vgl. hierzu Giacometti: «Die neue geisteswissenschaftliche Methode in der deutschen Staatsrechtswissenschaft.» Schweizerische Industrie-Zeitung 1928, H. 9.

litigation and back to administration» bezeichnet sind. Diesen Weg gehen die Vereinigten Staaten seit einigen Jahren in der Verwaltung ihrer Steuer: aus den fähigsten Beamten haben sie eine besondere, mit weitgehenden Kompetenzen ausgerüstete Abteilung geschaffen, die alle Streitfälle vor Übergang an die Justizbehörde nochmals prüft und die versucht, ob nicht der Streit vermieden werden könnte («to get together across the table»). Dieses «Special Advisory Committee» soll die Einstellung des Geschäftsmannes, nicht die des Atorney in das Verfahren tragen, es soll Konzessionen machen dürfen, die mit dem Geist des Gesetzes verträglich sind. Sie hört auch den Pflichtigen an und hat besonders den Vorteil, dass sie in jeden Fall einen neuen Menschen bringt («the important thing is that it brings to each case a new man with an open mind, who studies the case in the earnest endeavour to reach an adjustment without further delay or expense»). Diese Kommission hat mit grossem Erfolg gearbeitet: im ersten Jahre ihres Bestehens hat sie von 8549 Streitfällen 5391 aus der Welt geschafft. — In der Hauptsache also: die Einschaltung einer Behörde zwischen ordentlicher Veranlagung und Justiz, einer Behörde, die nicht an den formalen Wortlaut gebunden ist. Dies aus der Einsicht heraus, «dass ein Verfahren, das zum Streit einlädt, wie es das ordentliche Steuerverfahren tut, keine zweckmässige Methode für die Verwaltung einer so komplizierten und weitschichtigen Steuer ist» [1]).

Überall aber, auch in England, erscheint das Moment eines geschulten Fachbeamtentums ein notwendiges Erfordernis zum Erfolg der Einkommenssteuer. Spezialisierung nach Sonderkenntnissen ist heute die Voraussetzung für die Durchführung einer aus wirtschaftlichen Gründen komplizierten Einkommenbesteuerung. Wo Schedularrechte bestehen, ist die Spezialisierung besonders weitgehend — kann es sein, weil hier keine Einheitlichkeit der Besteuerungsgrundsätze zu wahren ist, wie dies die allgemeine Einkommenssteuer erfordert. Aber auch hier ist der Fachbeamte notwendig. Man kann wohl sagen, wenn man sämtliche Momente, die für den Erfolg der Steuer wesentlich sind, beachtet: Fachbeamtentum und menschliche Qualität der Behörde sind die zwei konstitutiven Elemente, auf denen die Stärke einer Steuerverwaltung in erster Linie beruht. In zweiter Linie erst fällt ins Gewicht die Güte oder Minderwertigkeit des Gesetzes. Denn selbst das schlechteste Gesetz kann durch die Art seiner Anwendung — und diese ist mit dem Menschen, die es anwenden, gegeben — erträglich gemacht werden, ein sachlich und menschlich minderwertiges Beamtentum aber wird auch einer erstklassigen Gesetzgebung nur Misserfolge bereiten.

VI.

Zur Steuermoral des Gesetzgebers. Ist, wie ausgeführt, die Aufgabe des Steuergesetzgebers die Verwirklichung der Gerechtigkeit in der Steuer, so ist auch sogleich ersichtlich, dass der Erfüllung dieser Aufgabe grosse Hindernisse entgegenstehen. Einmal ist wissenschaftlich nur schwer feststellbar, welches System, welche spezielle Kombination von Steuern in einer gegebenen Volkswirtschaft

[1]) Bond: «An open Letter to the American Taxpayer.»

die Postulate abstrakter Gerechtigkeit erfüllen kann; sodann ist, auch wenn noch festzustellen wäre, was gerecht ist, diese objektive Gerechtigkeit äusserst schwer zu erreichen, weil ihre Verwirklichung stets politisches Handeln, d. h. Handeln unter dem einseitigen Gesichtspunkt der Macht, bedeutet. Das Ethos des auf Steuergerechtigkeit gerichteten Gesetzgebers findet also seine Schranke am Machtprinzip, wie es im Abstimmungsvolk, in den Parteien, den wirtschaftlichen Interessengruppen verkörpert ist. Der Entscheid darüber, was gerecht ist, fällt im parlamentarischen Staate (hier vielleicht weniger noch als in andern Staaten) nicht nach sachlich-wissenschaftlicher Einsicht, nicht nach dem absoluten Gerechtigkeitsstandpunkt, sondern nach dem einen Machtfaktor: der Ansicht der Mehrheit. Das sich ergebende Gesetz entspricht daher höchstens der Gerechtigkeitsauffassung dieser Majorität. Auch dies nicht vollkommen: denn soll ein Gesetz eine Majorität finden, so sind Konzessionen an die Auffassung der Minorität unvermeidlich. Das Gesetz stellt deshalb einen Kompromiss dar, den die Majorität mit der Minderheit zu schliessen gezwungen war, und es sind in ihm stets auch Elemente der Minderheitsauffassung mitenthalten. Es handelt sich also im Steuergesetz der Demokratie nicht mehr um sachliche Findung und gesetzliche Institution des steuerlich unter gewissen Verhältnissen «Gerechten», sondern um die Bildung eines Kompromisses verschiedener Anschauungen darüber, was gerecht ist, Anschauungen, von denen schliesslich keine rein im Gesetz zum Ausdruck gelangt. «Gerecht» ist nicht das objektiv Gerechte, sondern das gesetzgeberisch Erreichte hat als gerecht zu «gelten».

Zu beachten ist, dass der politische Kampf um das, was bei der Steuer als gerecht zu gelten hat, auf den beiden erwähnten Gebieten: dem der Systembildung wie dem der speziellen Gesetzgebung, ausgetragen wird. Im einen Falle dreht sich der Kampf hauptsächlich um die Verteilung der gesamten Steuerlast auf die beiden Hauptgruppen der Vermögens- und Einkommenssteuer einerseits, der Verbrauchssteuern andrerseits; im andern Falle um den sogenannten sozialen Teil des Steuergesetzes.

Der Umstand, dass nicht ein Gerechtseiendes, sondern nur ein politisch als Gerechtgeltendes in der Steuerwirtschaft massgebend werden kann, kann aber nicht heissen, dass das Gerechte nicht wissenschaftlich erkennbar wäre. Besteuerungsgrundsätze können von der Wissenschaft unter ganz bestimmten Normen aufgestellt werden[1]). Sie sind politisch durchführbar, wenn die Norm des Staates, unter der sie stehen, anerkannt wird (in der Demokratie braucht es die auf parteipolitischem Wege zustande kommende Anerkennung durch eine Majorität). So werden in einem Staatsleben, das auf dem Prinzip austeilender Gerechtigkeit beruht, andere Besteuerungsgrundsätze gelten, wird das Steuersystem einen andern Charakter aufweisen als in einem modernen, auf dem Prinzip der Gleichheit aller Individuen aufgebauten Staate. In welcher Weise das Wesen des Staates als die geltende Norm die Grundsätze der Besteuerung, die Finanzwirtschaft und das Steuersystem bestimmt, kann nicht näher

[1]) Andreae: «Bausteine einer universalistischen Steuerlehre», 1927. Heidrich: «Die Lehre von den obersten Steuerprinzipien», 1929.

ausgeführt werden. Die Geschichte der Steuersysteme veranschaulicht, wie mit dem Wesen eines Staates dessen Steuersystem sich wandelt. Gerecht ist stets, was der Idee eines Staates entspricht.

Wenn auch, wie ausgeführt, durch die Politik die ethische Forderung in der Gesetzgebung eingeschränkt und gewandelt wird, so bleibt dem Gesetzgeber doch ein weites Gebiet für die Verwirklichung ethischer Postulate. Denn einmal gibt es Forderungen der Sittlichkeit, die alle Parteien gemeinsam vertreten und die so nicht Gegenstand des Parteikampfes werden. Zu andern gibt es bestimmte Gebiete der Gesetzgebung, Teile der Steuertechnik gehören hierher, die politisch nicht belangreich erscheinen, auf denen deshalb politische Kämpfe sich selten abspielen. Ein solches Gebiet ist das des Steuerstrafrechtes.

Auf die zahlreichen Fragen der Steuergesetzgebung in ethischer Hinsicht kann nicht eingetreten werden. Es sei nur auf zwei davon hingewiesen: die Frage des Steuerstrafrechtes und die der Doppelbesteuerung.

1. *Das Problem des Steuerstrafrechtes* hängt mit der parlamentarischen Legislative eng zusammen. Es ist bekannt, wie Parlament und Volk als Gesetzgeber mit dem Strafrecht umzugehen pflegen. Es fehlt ihnen das sachliche Verständnis und meist auch die Einsicht in die Tragweite der Steuerstrafrechtsfragen: dass die Wirksamkeit oder Unwirksamkeit eines Strafrechtes über den Erfolg einer Steuer entscheidet. Nicht dass das Steuerstrafrecht besser wäre, wenn der Laie sich mehr darum bekümmerte, aber die parlamentarische Behandlung wirkt leicht zurück auf die diese Teile der Gesetzgebung vorbereitenden Stellen: die Bedeutung einer Materie, welche in der parlamentarischen Beratung leicht als Nebensache behandelt wird, die meist niemand versteht und keinen etwas anzugehen scheint, einer Materie endlich, die leicht nach dem Geschmack der Parteien, die in den Kämpfen um die wichtigen Positionen des Gesetzes den Ausschlag geben, erledigt wird — die Bedeutung einer solchen Materie muss dem Verfasser des Gesetzes gering erscheinen. So kommt es, dass die Kulturstaaten keine Strafgesetzbücher für das Finanzunrecht besitzen, dass bestenfalls rudimentäre Teile einer solchen Gesetzgebung bestehen (Österreich). Und soweit in der Nachkriegszeit die Steuerjustiz prinzipiell neu geordnet wurde, so z. B. vom Deutschen Reiche für das Gebiet der Reichsabgaben in der Reichsabgabeordnung, halten diese neuen Rechte berechtigter Kritik nicht stand [1]).

Dass hier für den Ethiker ein weites Arbeitsgebiet liegt, braucht nicht nachgewiesen zu werden: Steuerpraxis und Wissenschaft erklären einmütig, dass die bestehenden Strafrechte grossenteils versagen, dass nicht gestraft wird, wo gestraft werden sollte. Ein Recht aber, das versagt, ein totes Recht, widerspricht der Ethik. Denn der Sinn des Rechtes ist, dass es gelte, des Gesetzes Wesen, dass es erfüllt werde. Unsittlich ist ein Strafrecht, und wäre es formal das beste, das nur dem Buchstaben nach existiert, und sittlicher wäre gar kein Recht, denn ein solches.

Es ist das Verdienst Meisels, den ganzen Fragenkomplex der ungenügenden Versteuerung in allen ihren Formen wie auch das Steuerstrafrecht untersucht,

---

[1]) Meisel: «Das Strafrecht der Reichsabgabeordnung, sein Prinzip und seine Technik.» Ferner Waldecker: «Steuerrecht oder Fiskalismus.» Finanzarchiv 1925. I.

die Prinzipien des Finanzstrafrechtes herausgearbeitet zu haben. Er hat das Postulat der Trennung von Finanzjustiz und aller andern Justiz aufgestellt; er hat gezeigt, dass das Finanzunrecht ein Unrecht sui generis ist, dass die Finanzstrafgesetzgebung ein Teil der Verwaltungsgesetzgebung zu sein hat. Er hat auch die grundlegenden Unterschiede aufgezeigt, welche jedes Finanzunrecht vom kriminellen Delikt scheiden, und hat das Steuerdelikt, das sich ausschliesslich gegen die Gebote und Verbote des Steuergesetzes richtet, in seinem finanzrechtlichen Charakter geschildert. Er hat endlich eine vollständige Systematik des Finanzunrechtes geschaffen, die verschiedenen Formen des Finanzunrechtes klargestellt (Ordnungswidrigkeit, Steuerverheimlichung und Steuerhinterziehung), hat sie objektiv und subjektiv charakterisiert und gegeneinander abgetrennt [1]).

In ethischer Hinsicht wird die Hauptfrage des Steuerstrafrechtes stets sein: nach welcher Norm die Strafe festzusetzen, nach welchem Prinzip die Strafe zu bemessen sei. Meisel hat ausgeführt, dass die Strafe Mittel zum Zweck sei, dass der Staat strafe, um die Rechtsordnung aufrechtzuerhalten. In dieser staatlichen Notwendigkeit liege der Sinn der Strafe, und diesem Zweck entsprechend sei auch die Strafnorm aufzustellen. Nicht überall sei die Durchführung der Rechtsordnung mit den gleichen Schwierigkeiten verbunden. In diesem Punkte unterschieden sich die personalen von den Objektsteuern wesentlich, die Veranlagung geschehe bei den ersten unter Zuziehung der Personen, die die Rechtsordnung umgehen können oder zu umgehen trachteten. Nach dieser Lehre hätte da, wo die Gefahr für den Staat am grössten ist, auch die Strafe für die Gefährdung der Rechtsordnung am höchsten zu sein. Die Norm läge also in der Gefahrgrösse, in der der Staat sich befindet. Dies ist individual-ethisch damit zu rechtfertigen, dass dem Maximum an Hilfsbedürftigkeit des Staates ein Maximum an moralischer Anforderung an den Pflichtigen und, bei Verletzung der Rechtsordnung, ein Maximum an Strafe entspreche. Nach diesem Prinzip muss die personale Einkommensbesteuerung, die mehr als jede andere Steuer an das Pflichtbewusstsein appelliert und moralische Intaktheit voraussetzt, die höchsten Strafen aufweisen. Denn je grösser das Nichtwissen, die Unsicherheit und Schutzbedürftigkeit des Staates, um so mehr fällt die Pflicht, die Wahrheit zu sprechen, ins Gewicht, um so mehr muss die Ausnützung der ungünstigen Situation des Staates bestraft werden. Allgemein würde die Strafnorm danach lauten: die Strafe ist direkt proportional den pflichtmässigen Anforderungen, welche die einzelne Steuer stellt. Das heisst, dass das Ausmass der Strafe in erster Linie abhängt von der Art der Steuer, weil die Anforderungen an den Pflichtigen, die Gefahr, in der der Staat ist, je nach der Steuerart verschieden sind. Innerhalb einer bestimmten Steuer aber wird das Strafmass durch die Schwere des Steuerdeliktes bestimmt. Die generelle Norm aber ergibt sich stets aus dem Charakter eines Steuergesetzes. Das Versagen des ältern Strafrechtes erklärt sich zum Teil aus dem Mangel an Anpassung der Strafe an die Steuerart. Man übersah die innere Beziehung von Strafe und Art der Steuer und übertrug vielfach die bei den Objektsteuern aus-

[1]) Meisel: «Das Strafrecht der österreichischen Einkommenssteuer.» — Zum schweizerischen Steuerstrafrecht vgl. Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht. I.

gebildeten Strafnormen auf die personalen Steuern. Objektsteuern können und müssen nach ihrem Wesen mit leichtern Strafen auskommen als Personalsteuern, weil sie den Pflichtigen nicht zu intensiver Mitarbeit heranziehen, ihn damit moralisch weniger verpflichten. Unter diesem Gesichtspunkt betrachtet, kann es nicht verwundern, dass beispielsweise das englische Einkommenssteuerrecht verhältnismässig schwere Strafen, viel schwerere als die kontinentalen Steuerrechte der Vorkriegszeit, die an die ältern Strafrechte der Objektsteuern angeknüpft haben, vorsieht. Das englische Recht betrachtete die Steuerveranlagung von Anfang an als eine weitgehend persönlich verpflichtende Angelegenheit. Mit dieser Auffassung stimmt auch überein, dass die schwersten Strafen auf die Rechtsverletzungen der Steuerverwaltung resp. ihrer Organe, nicht der Pflichtigen, gesetzt sind.

Wie steht es in bezug auf die Organisation der Steuerjustiz in der Schweiz? Ist hier die Forderung der Angliederung der Steuerjustiz an die Verwaltungsrechtspflege erfüllt? Die ganze Materie des geltenden formellen Rechtes ist zum erstenmal und in klassischer Weise durch Blumenstein in seinem «Schweizerischen Steuerrecht» zur Darstellung gelangt. Aus Blumensteins Ausführungen geht hervor, dass die Steuerstrafjustiz als Teil der Steuerjustiz in der Mehrzahl der Kantone nicht, wie aus der rechtssystematischen Zugehörigkeit zur Verwaltungsjustiz sich ergäbe, einen Teil der Verwaltungsrechtspflege bildet. Nur drei Kantone, Aargau, Basel-Stadt, Bern, besitzen überhaupt Verwaltungsgerichte. Vielmehr ist man bei uns, bei der Rückständigkeit der Verwaltungsgerichtsbarkeit, vielfach den Weg der Schaffung besondrer Steuerjustizbehörden gegangen [1]). Die beiden Wege: Steuerjustiz als Teil der allgemeinen Verwaltungsjustiz wie die Ausgestaltung einer speziellen Steuerjustiz, können in ethischer Hinsicht durchaus gleichwertig sein, insoweit beide die strikte Loslösung der Rechtsprechung in Steuerstrafsachen von der ordentlichen Strafgerichtsbarkeit einerseits, vom Steuerveranlagungsverfahren andrerseits bedingen und damit prinzipiell eine sachlich kompetente, unabhängige Rechtsprechung garantieren. Missstände aus einer ungenügenden Trennung von Veranlagung und Steuerjustizverfahren können sich, wie Blumenstein darlegt, auch da ergeben: wenn einerseits die richterliche Behörde Veranlagungsfunktion hat, oder andrerseits die Veranlagung zum Teil der Formen des Prozessverfahrens sich bedient. Letzteres ist da der Fall, wo kein Einspracheverfahren besteht — ein gesetzgeberischer Mangel des formellen Steuerrechtes im System der personalen Steuern. Blumenstein, von rechtstheoretischen Erwägungen ausgehend, erklärt, das Steuerjustizverfahren müsse, wenn es seinen Zweck erfüllen solle, vom Veranlagungsverfahren organisch geschieden sein. Der Anschluss des Justizverfahrens an die amtliche Taxation ohne Einspracheverfahren hat aber nicht allein die von Blumenstein geschilderten Unzukömmlichkeiten: Belastung der Steuerjustiz mit der Untersuchung und Beurteilung einer grossen Zahl von Steuerfällen, Unkenntnis der richterlichen Behörde hinsichtlich der wirtschaftlichen Verhältnisse des Pflichtigen, Kostenaufwand des Verfahrens — es wider-

[1]) Blumenstein: Schweizerisches Steuerrecht. II. S. 562.

spricht auch dem Sinn und Geist der personalen Besteuerung, wie sie heute ausgebildet ist. Denn im System personaler Steuern ist die Veranlagung grundsätzlich auf die aktive Mitwirkung des Steuerzahlers angewiesen, und dem Bedürfnis der staatlichen Finanzwirtschaft nach der Mithilfe des Pflichtigen bei der Veranlagung entspricht einzig das Bestehen eines Einspracheverfahrens, die Möglichkeit der Diskussion einer Steuererklärung. Die im Interesse der Finanzwirtschaft wie des Pflichtigen liegende loyale Mitarbeit des Pflichtigen kann aber nicht erwartet werden, wo die einzige Antwort einer Veranlagungsbehörde auf die abgegebene Deklaration die amtliche Taxation ohne vorhergehende Anhörung von Einwänden und die Verweisung auf den Weg des Rechtsstreites mit der Behörde ist. Dem personalen Moment der Einkommensbesteuerung im Gegensatz zu Ertragssteuern entspricht einzig die Einsprache, der offene Meinungsaustausch, der zulässt, dass berechtigten Einwänden beiderseits Rechnung getragen und Irrtümer berichtigt werden. Die Verweigerung des Einspracherechtes durch den Gesetzgeber, die über die Hälfte der schweizerischen Kantone noch kennt, steht im Widerspruch zur Logik der auf Deklaration beruhenden Einkommens- und Vermögensbesteuerung und ist in ethischer Hinsicht mangelhaft, weil sie im Pflichtigen das Gefühl des ungleichen Rechtes und der Benachteiligung gegenüber der Veranlagungsbehörde wachruft. Auch hat es für den Pflichtigen etwas Stossendes, wenn er, nachdem er seine Verhältnisse in der Steuererklärung wahrheitsgemäss dargelegt hat, einer Behörde gegenüber, die bei der amtlichen Einschätzung von dieser Deklaration abweichen kann — und die dies unter Umständen in durchaus willkürlicher Weise, d. h. ohne genaue Angabe der Gründe der Abänderung, tut —, sogleich den Weg des Rekurses einschlagen muss. Wo es sich um kleine Steuerbeträge und dem Steuerstreit abgeneigte Pflichtige handelt, unterbleibt dieser Schritt auch häufig, ja die Veranlagungsbehörde mag bei der Abänderung der Deklaration damit rechnen, dass er unterbleibt, und das Resultat des mangelhaften formellen Rechtes ist dann eine schreiende Ungerechtigkeit an vielen kleinen Steuerzahlern, eine Ungerechtigkeit, die hinsichtlich der Einwirkung auf die Steuermoral reichlich Früchte trägt. Bei dieser und ähnlichen Ausgestaltungen des formellen Rechtes durch den Gesetzgeber tritt sehr deutlich der innere Zusammenhang des formellen Rechtes, der Praxis der Veranlagungsbehörde und der Auswirkung beider auf die psychische Einstellung des Pflichtigen zutage. Wenn dem System der amtlichen Einschätzung zur Einkommenssteuer, wie es auch in modernen Steuerrechten noch vorkommt, der Ausschluss des Einspracheverfahrens entsprechen mag, so entspricht der personalen Besteuerung mit Deklaration einzig die Einschaltung der Einsprache zwischen Deklaration und amtlicher Einschätzung, auch wenn sie, unter formalen Gesichtspunkten betrachtet, dem Verwaltungsrecht widerspricht. — Es ist beachtenswert, dass beispielsweise von der Reichsabgabeordnung als Obersatz des ganzen Veranlagungsverfahrens der Grundsatz aufgestellt ist, dass der Pflichtige zu rechtlichem Gehör komme (§ 205). Eine Verletzung dieses Satzes gilt als wesentlicher Mangel des Veranlagungsverfahrens, ja begründet die Nichtigkeitserklärung des Verfahrens [1]). Damit kann im Pflich-

[1]) Waldecker: «Steuerrecht oder Fiskalismus.» Finanzarchiv 1925. I. S. 74.

tigen das Gefühl erhalten werden, dass es sich um Recht und Gegenrecht in der Steuer handelt. In diesem Punkte des Einspracheverfahrens sind die schweizerischen Gesetzgebungen noch vielfach rückständig[1]). Wo das Gesetz die Verpflichtung zur Deklaration ausspricht, verpflichtet sie damit gewissermassen auch die Steuerbehörde (selbst da, wo sie diese Verpflichtung nicht mit dem Recht auf Einsprache verbindet). Die Behörde hat im System der Deklaration die Pflicht, die Steuererklärung vor allem zu beachten. Sie kann über diese nicht einfach mit einer amtlichen Einschätzung weggehen, weil der Gesetzgeber verlangt und voraussetzt, dass die Steuererklärung der Wahrheit entsprechende Angaben enthalte. Ob dem so sei, muss die Behörde erst nachprüfen, und dies eben hat im Einspracheverfahren zu geschehen. Die Einsprache ist somit die logische Ergänzung der Deklaration[2]).

Der Übertragung der Steuerjustiz an Verwaltungsgerichte und der Ausbildung besonderer Steuerjustizbehörden (Rekurskommissionen) steht entgegen eine Ordnung, welche die Entscheidung der Steuerstreitigkeiten Verwaltungsbehörden einerseits, Zivilgerichten andrerseits überträgt. Die Zivilgerichtsbarkeit in Steuerstreit- und Strafsachen ist die besonders von Meisel kritisierte Organisation, deren Ursprünge, wie Blumenstein ausführt, in einer Fiskaltheorie liegen, welche den Staat in seinem vermögensrechtlichen Belangen personenrechtlich als Fiskus konstruiert hat. Eine auf solchen Grundlagen beruhende Ordnung der Dinge besteht auch in den schweizerischen Kantonen in verschiedenen Formen noch[3]). Die häufigste Form ist die der Angliederung der richterlichen Beurteilung an das Veranlagungsverfahren in der Weise, dass die Zivilgerichte als obere Rekursinstanzen eingesetzt sind. Meisel wendet sich gegen solche Ordnungen hauptsächlich mit dem Einwand, dass den ordentlichen Gerichten die Kenntnis

---

[1]) Zellweger: «Die Verwaltungsjustiz der Kantone im Gebiete ihrer direkten Steuern.» Diss. Bern, S. 41 f. Die Rolle, welche das Einspracheverfahren in der kantonalen Gesetzgebung spielt, geht schon daraus hervor, dass der Verfasser die Einsprache zu Eingang des Kapitels über das Rekursverfahren behandelt.

[2]) Abgesehen von diesem grundsätzlichen Argumente spricht ein eminent praktisches für weitgehenden Ausbau des Einspracheverfahrens: die Unmöglichkeit der Durchführung des Steuerjustizverfahrens in grossen Verhältnissen. Der Ausbau des Einspracheverfahrens steht in engem Zusammenhang mit dem aus bitterer Erfahrung heraus erhobenen Postulat der administrativen Erledigung der Einkommenssteuer. Zum Grundsatz «Weg vom Steuerstreit, zurück zur Verwaltung!» siehe die Ausführungen S. 23.

[3]) Zellweger, a. a. O., hat die verschiedenen in den Kantonen in Kraft stehenden Organisationssysteme der Steuerjustizbehörden ausführlich dargestellt. Unterscheidet man die folgenden drei möglichen Grundformen der Steuerjustiz: 1. System administrateur-juge; 2. justizstaatliches System: Rechtsprechung durch die ordentlichen Gerichte, und 3. besondere Organe (Verwaltungsgericht oder Spezialgericht), so ergibt sich, dass in der Schweiz diese drei Formen in der mannigfachsten Weise kombiniert erscheinen, dass nämlich Träger der Steuerjustiz sind: *a)* nur die Verwaltungsbehörden (in noch 7 Kantonen); *b)* die Verwaltungsbehörden und ordentliche Gerichte (in 3 Kantonen); *c)* Verwaltungsbehörden und Spezialgerichte (in 2 Kantonen); *d)* Verwaltungsbehörden, ordentliche Gerichte und Spezialgerichte (2 Kantone); endlich die Extreme: *e)* nur ordentliche Gerichte als Steuerjustizbehörde und das theoretisch als bestes bezeichnete System: in der Hauptsache nur Spezialgerichte (Verwaltungsgericht oder Rekursinstanzen). In der letzten Gruppe sind insgesamt 8 Kantone.

der modernen Steuer abgeht, dass der Zivilrichter meist nicht gemeinwirtschaftlich, sondern bei privatrechtlicher Schulung privatwirtschaftlich eingestellt sei. Die Neigung zu privatrechtlicher Beurteilung ist psychologisch in der Einstellung des Individualismus verankert: der Richter kann nie völlig sachlich, d. h. hier in gemeinwirtschaftlichem Sinne entscheiden, weil er von seiner individuell-psychischen Einstellung als Steuerzahler dem Fiskus gegenüber nicht loskommen kann. — Blumenstein, der die Nachteile dieser Ordnung in der Kostspieligkeit, der Umständlichkeit und Schwerfälligkeit des Verfahrens sieht, tönt die psychischen Momente an, wenn er ausführt, dass die mangelnde Vertrautheit der Zivilgerichte mit den Grundsätzen des öffentlichen Rechtes sich störend geltend machen kann.

2. Auch mit dem *Problem der Doppelbesteuerung* sind ethische Gesichtspunkte gegeben. Weil die finanzpolitische Forderung: Beseitigung der Doppelbesteuerung durch wirtschaftliche Momente, d. h. die faktisch sich ergebende Höhe der Steuerleistungen in der Nachkriegszeit ihre politische Stosskraft erhalten hat, wird vielfach übersehen, dass diesen Forderungen im Grunde ethische Erwägungen zugrunde liegen. Eine ethische Position bildet den Ausgangspunkt, eine Position, die letzten Endes als «ungerecht» und «unbillig» betrachtet, wenn unter bestimmten Verhältnissen dasselbe Einkommen oder Vermögen mehrfach steuerlich belastet wird, eine Position auch, derzufolge die Besteuerung nicht mehr als reine Machtfrage, sondern als Angelegenheit sozialer Gerechtigkeit gewertet wird. Dies letztere entspricht der allgemein zu konstatierenden Umstellung des politischen Lebens vom Machtstandpunkt zu dem sozialer Gerechtigkeit, eine Umstellung, die auf allen Gebieten eine Moralisierung des staatlichen Lebens und der Gesetzgebung anstrebt. — Dass eine ethische Grundposition allen Bestrebungen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung zugrunde liegt, wird klar, wenn man sich vergegenwärtigt, dass in frühern Zeiten trotz Bestehens recht beträchtlicher Steuerbelastungen solche Bestrebungen nicht bestanden, d. h. die Beseitigung der doppelten Inanspruchnahme nicht als dringend oder ethisch erwünscht betrachtet wurde. Man weiss, dass unter dem früher massgebenden Prinzip der Besteuerung nach der Heimatzugehörigkeit vielfach Doppelbesteuerung in der Schweiz bestand. Sie war nicht durch Gesetz ausdrücklich verboten, und vor Aufnahme des Doppelbesteuerungsverbotes in die Verfassung hat der Bundesrat Beschwerden einzelner Steuerpflichtiger wegen aus dem Heimatprinzip resultierender mehrfacher Belastungen abgewiesen. Klagen wegen Doppelbesteuerung wurden damals nur dann gehört, wenn ein Kanton die Exekution der Ansprüche eines andern Kantons verweigerte. Erst anfangs der 60er Jahre hat die Bundesversammlung diese Misshelligkeit beseitigt, indem erklärt wurde, auch der Einzelbürger sei zur Beschwerdeführung legitimiert wie die Kantone. Dies zeigt, dass ein Wandel in der ethischen Beurteilung der Tatsachen stattgefunden hatte, ein Wandel, der durch die Steuergeschichte auch anderer Länder bestätigt wird. So hat England die Doppelbesteuerung bis in die Kriegsjahre hinein als nicht der Gerechtigkeit widersprechend erklärt. Dies auf Grund der erst bei den Verhandlungen des Finanzkomitees des Völkerbundes aufgegebenen Theorie der doppelten Dienste, die besagt, dass, wo ein mehrfacher Schutz des Eigentums und besondere Vorteile

des Pflichtigen durch den staatlichen Schutz beständen, da auch eine mehrfache Heranziehung zur Steuer sich rechtfertige [1]).

Wenn hier die ethischen Voraussetzungen hervorgehoben werden, so sollen damit die andern Momente nicht geleugnet werden. Dies sind 1. das staatsrechtliche Moment, das als Ordnungsmoment besonders in grossen Reichen, wie z. B. dem britischen Weltreich, wie auch in Bundesstaaten zugunsten irgendeiner Regelung spricht; 2. das wirtschaftliche Moment (Ausmass der Belastung), das meist den Ausgangspunkt für die finanzpolitische Regelung bildet. Daneben wirken in gleicher Richtung die ethischen Erwägungen. Sie sind auch bei den Doppelbesteuerungsverhandlungen im Völkerbunde dadurch zum Ausdruck gekommen, dass als wegleitend für die Untersuchung des ganzen Fragenkomplexes folgender Punkt an erste Stelle gestellt wurde: welches sind die wirtschaftlichen Folgen der Doppelbesteuerung hinsichtlich der gerechten Verteilung der Steuerlasten? Erst in zweiter Linie stand die Frage: welches sind die Folgen der Doppelbesteuerung hinsichtlich des wirtschaftlichen Verkehrs und der freien Kapitalbewegung?

Angesichts dieses Ausgangspunktes bei der Behandlung des finanzpolitischen Problems erhebt sich die Frage, ob und wieweit Regelungen, die bisher getroffen wurden, ethischen Forderungen entsprechen. Hier muss gesagt werden, dass, wenn auch der Gedanke der Beseitigung der Doppelbesteuerung selbst ethisch mitbestimmt ist, doch die praktischen Resultate wie auch die Wege, die zur Erreichung des Zieles eingeschlagen werden, mit Ethik nichts mehr zu schaffen haben: die Methoden, die vorgeschlagen und versucht werden, sind dürftige Behelfe zur Verwirklichung eines als gerecht Anerkannten [2]).

Endlich ist der Inhalt des Doppelbesteuerungsbegriffes in ethischer Hinsicht zu prüfen. In der Praxis der Besteuerung zeigt sich immer wieder, dass der Laie Doppelbelastung mit Doppelbesteuerung im Rechtssinne gleichsetzt. Aus diesem Grunde müssen stets zahlreiche Begehren um Aufhebung einer doppelten Belastung im Verhältnis zum Auslande abgewiesen werden. (Der typische Fall der neueren Steuerpolitik ist der der Umsatzsteuer, die, wo sie neben einer Besteuerung des Ertrages oder Einkommens durch ein anderes Gemeinwesen besteht, als «Doppelbesteuerung» empfunden wird. Im Rechtssinne aber handelt es sich hier nicht um Doppelbesteuerung, da es sich um die mehrfache Belastung eines Ertrages durch ungleichartige Steuern handelt.) Es besteht also ein Widerspruch zwischen dem, was der Pflichtige als Doppelbelastung betrachtet, und dem, was die Theorie als solche anerkennt. — Hier ist die Frage die: wie sind diese Er-

[1]) Die sogenannte «double service theory» entspricht den in England besonders zäh festgehaltenen naturrechtlichen Anschauungen. Diese Theorie ist bei den Verhandlungen des Expertenkomitees des Finanzkomitees aufgegeben worden: «The starting point of the modern theory must be the doctrine of economic allegiance.» Damit wurde die Tauschdoktrin in beiden Formen, sowohl der Kosten- als auch der Vorteilstheorie, aufgegeben.

[2]) Es sind bekanntlich die folgenden Methoden hinsichtlich der Beseitigung der Doppelbesteuerung bei den Einkommens-, Ertrags- und Vermögenssteuern vorgeschlagen worden: 1. Ausnahme von der Besteuerung der aus dem Ausland stammenden Einkommen; 2. Ausnahme von der Besteuerung der ins Ausland gehenden Einkommensteile; 3. Teilung der Steuer zwischen den Staaten (englische Methode), und 4. Aufteilung der Steuerquellen und ausschliessliches Besteuerungsrecht eines Staates.

scheinungen ethisch zu werten? Hält der Begriff der Doppelbesteuerung dem Gerechtigkeitspostulat stand? Ist es haltbar, wenn eine doppelte Belastung von Einkommen oder Vermögen durch gleichartige Steuern gleichgeordneter Gemeinwesen als unzulässige Doppelbesteuerung aufgefasst wird, während dieselbe Belastung durch nachgeordnete Gemeinwesen (Staat und Gemeinde) als zulässig gilt? Es ist leicht ersichtlich, dass dem, was hier als rechtens gilt, ein staatliches Ordnungsprinzip, aber auch eine einseitig machtpolitische Setzung der steuererhebenden Gemeinwesen zugrunde liegt, eine Setzung, die frei ist selbst von wirtschaftlichen Erwägungen. Sobald man aber, wie dies bei der Behandlung der Frage durch die Experten des Finanzkomitees des Völkerbundes tatsächlich geschehen ist, den wirtschaftlichen Gesichtspunkt bei der *Beurteilung* der Doppelbesteuerungskonflikte massgebend erklärt, also die ältere naturrechtliche Doktrin fallen lässt, müsste man ganz dasselbe auch hinsichtlich des *Begriffes* der Doppelbesteuerung tun. Das aber hiesse: als Doppelbesteuerung anerkennen, was wirtschaftlich faktisch eine doppelte Belastung eines Ertrages oder eines Vermögens darstellt. Denn wirtschaftlich macht es natürlich keinen Unterschied, ob ein Ertrag zweimal durch Steuern, die sich als Ertragssteuern charakterisieren, belastet wird oder ob dieser Ertrag im gleichen Ausmass durch eine Ertragssteuer, der sich eine allgemeine Umsatzsteuer zugesellt, belastet wird. Die erste Art der Belastung wird, wenn sie im Verhältnis zweier Staaten stattfindet, als Doppelbesteuerung betrachtet, die letztere dagegen nicht. Liesse man nur wirtschaftliche Tatsachen massgebend sein, so müsste die enge Fassung des Begriffes aufgehoben, d. h. das Begriffsmerkmal der Gleichartigkeit der Steuer fallen gelassen werden. Dies würde natürlich eine kaum zu verwirklichende Umwälzung auf dem Gebiet der praktischen Politik bedingen. — Hier soll nur auf die Problemlage hingewiesen werden: die politischen Bestrebungen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung arbeiten mit einem juristischen Begriff, der, wenn man wirtschaftliche Faktoren ernstlich berücksichtigt, zum mindesten als unzulänglich bezeichnet werden muss. Es ist ein Begriff, der aus der staatsrechtlichen Theorie des Machtstaates konzipiert ist: weil zwei Staaten einen wirtschaftlichen Ertrag im Interesse ihres Fiskus mit verschieden bezeichneten, aber wirtschaftlich identisch wirkenden Steuern belegen und diese Heranziehung machtpolitisch durchsetzen können, muss die Theorie erklären, dass es sich hier nicht um Doppelbesteuerung im juristischen Sinne, sondern «nur» um eine doppelte Belastung durch ungleichartige Steuern handle. Es liegt hier ein typischer Fall finanzrechtlicher Konzeption auf Grund einer bestimmten Staatstheorie vor, ein Fall, der die Abhängigkeit juristischer Begriffsbildung von staatsrechtlicher Theorie deutlich macht. Bei der Festlegung des Doppelbesteuerungsbegriffes in diesem formalen Sinne und der Übernahme des gegebenen Begriffs ist es natürlich, dass das Problem der Doppelbelastung im wirtschaftlichen Sinne bei den Studien der genannten Expertenkommission gar nicht in Erwägung gezogen worden ist. Man ging von dem aus, was bisher als Doppelbesteuerung im Rechtssinne galt. — Hinsichtlich der faktischen Gestaltung der Dinge ergibt sich aus dieser Wiedererwägung des Doppelbesteuerungsbegriffes, dass, wenn die Finanzpolitik der europäischen Staaten die Empfehlungen und Vorschläge des Finanzkomitees alle ver-

wirklicht, doch noch die wirtschaftlichen Doppelbelastungen weiter bestehen werden.

Dieselbe an machtstaatlicher Theorie orientierte Auffassung tritt in zahlreichen Regelungen des Doppelbesteuerungsrechtes in Erscheinung. Allgemein gilt, dass Grundvermögen steuerbar sei im Lande der gelegenen Sache. Dies gilt nicht für das bewegliche Vermögen; wenigstens hat sich der Grundsatz der wirtschaftlichen Zugehörigkeit hier nur teilweise durchgesetzt. Auch hier liegt bei der ältern Regelung, die das bewegliche Vermögen eng an die Person des Pflichtigen knüpfte, das Grundvermögen dagegen nicht, das machtpolitische Moment an der Wurzel der Dinge: dass eben die eine Vermögensart in der faktischen Gewalt des Staates der gelegenen Sache sich befindet, dass, wie die Umstände liegen, dieser Staat sich des Objektes bemächtigen kann. Demgegenüber hat man die Besteuerung des beweglichen Vermögens dem Wohnsitzstaate überlassen, weil hier der Zugriff des Staates der Belegenheit nicht tunlich, jedenfalls mit grössern Schwierigkeiten verbunden wäre. Mit hinein in die zugrunde liegenden Erwägungen spielt auch die Anschauung, dass bei Grundvermögen, d. h. bei einem Gegenstande, der das Staatsterritorium mitkonstituiert, eine Art Mitbesitz des Staates bestehe, jedenfalls der Zugriff des Staates, auch der fiskalische, sich eher rechtfertige als bei beweglichem Vermögen. Die Erwägungen, die zu diesen Ordnungen geführt haben, stehen aber im Widerspruch zum Gedanken des Rechtsstaates, wenn dieser Gedanke ausgedehnt wird auch auf das staatliche Leben verschiedener Nationen. Natürlich kann man auch grundsätzlich für die gegenseitigen Besteuerungsverhältnisse das rechtsstaatliche Prinzip anerkennen und dennoch aus praktischen und technischen Erwägungen solche Regelungen wie die der Besteuerung des Grundbesitzes im Staate der Lage wählen. Ein anderes wäre es, ein anerkanntes Prinzip zu verwirklichen.

3. Auf die zahlreichen andern Probleme der Gesetzgebung, die einer Betrachtung unter ethischen Gesichtspunkten im Verfassungs-, Steuer- und Vertragsrecht sich stellen, kann nicht eingetreten werden. Einzelne der Probleme sind, wenn auch in anderm Zusammenhang, von Meisel und andern hervorgehoben worden. Auch die schweizerische Steuergeschichte bietet eine Fülle Materials zur Erörterung. Die neuere deutsche Steuergesetzgebung, besonders der Codex des Verfahrensrechtes für die Reichssteuern, die Reichsabgabeordnung, haben besonders Meisel (hinsichtlich des Strafrechtes) und Waldecker, der ein sehr drastisches Material vorbringt, einer kritischen Prüfung unterzogen [1]). Die hauptsächlichsten Fragen in diesem Zusammenhang betreffen die Prinzipien und Qualität der Gesetzgebung einerseits, die Stellung der Steuerbehörden in der Gesetzgebung andererseits.

a) Man weiss, dass die deutsche Steuergesetzgebung seit 1919/20 als «übereilt und ohne die gerade für den Steuergesetzgeber ganz besonders gebotene Objektivität geprüft und verabschiedet» zu bezeichnen ist [2]). Man gibt zu, dass nicht so

[1]) Meisel: «Das Strafrecht der Reichsabgabeordnung.» Waldecker: «Steuerrecht oder Fiskalismus.» Finanzarchiv 1925. I.

[2]) Strutz: «Handbuch des Steuerrechtes», Einleitung.

sehr der Pflichtige als vielmehr der Gesetzgeber versagt hat, und man hat es aus dem Haschen des Gesetzgebers nach Augenblickserfolgen, aus der ausschliesslich fiskalischen Einstellung erklärt. In formal gesetzgeberischer Hinsicht ist zudem die Autorität des Gesetzgebers geschädigt worden durch die vielfache Begründung der Steuerpolitik auf ein ad hoc geschaffenes Ermächtigungsgesetz und auf das auf Art. 48 der Verfassung gegründete Notverordnungsrecht des Reichspräsidenten. — Natürlich sind auch andern Ländern, nicht zuletzt der Schweiz, solche Dinge nicht fremd [1]), und die Gesetzgebung der Kantone bietet Beispiele für die Überschreitung oder Eliminierung von Verfassung und Gesetz. Dass gesetzliche Bestimmungen auf dem Verordnungswege abgeändert wurden, war in den Kriegsjahren in der Schweiz keine Seltenheit. Die Umstossung der formalen, verfassungs- oder gesetzmässigen Ordnung hat natürlich besonders im Finanzwesen etwas Stossendes. — Die Umkehrung des Falles, dass Organe der Regierung oder Verwaltung sich Gesetzgebungskompetenzen aneignen, ist der in der Steuergeschichte der Demokratie erwähnenswerte, von Schanz [2]) gewürdigte Vorgang, durch den im Kanton Aargau 1877—1886 eine steuerlose Zeit heraufgeführt wurde: die Verfassungsrevision von 1870 hatte die Volksrechte unter anderm dahin ausgedehnt, dass der Genehmigung des Volkes unterworfen wurden nicht allein die Schlussnahmen des Grossen Rates, die eine einmalige Ausgabe von mehr als Fr. 250.000 oder eine Jahresausgabe von mehr als Fr. 25.000 zur Folge hatten, sondern auch «im ersten Jahr jeder Verwaltungsperiode die mutmassliche Steueranlage auf je 4 Jahre unter Vorlage eines summarischen Voranschlages der Einnahmen und Ausgaben während dieser Zeit». Damit war die Steuerverweigerung dem Volk als Waffe in die Hand gegeben, und es folgte eine Periode der Verwerfung zahlreicher Staatssteuerbeschlüsse (1873, 1877, 1878), während welcher die Verwaltung naturgemäss stagnierte und eine geordnete Finanzwirtschaft überhaupt nicht möglich war. Es erscheint wohl nicht zweckmässig, das Referendum so zu gestalten, dass die zur Führung der Finanzwirtschaft notwendigen Mittel verweigert werden können. Auch kommt die Untergrabung der Finanzwirtschaft, auf der jede staatliche Tätigkeit beruht, einer Negierung des Staates selbst gleich.

b) Umgekehrt handelt es sich heute in Deutschland um die Frage der sogenannten Freistellung der Steuerbehörden [3]), d. h. die Verleihung einer weitgehenden «Durchsetzungsmöglichkeit». Diese ist vor allem in der Reichsabgabeordnung angestrebt worden. Man hoffte «das Geschwür der Steuerhinterziehung mit scharfen Messer auszuschneiden». Dieser Absicht kommen die Bestimmungen der R. A. O. entgegen zuungunsten des Pflichtigen, dessen Stellung in diesem Grundgesetz von Waldecker wie folgt skizziert wird: «Wir sehen hier auf den ersten Blick, dass den Steuerbehörden stärkste Durchsetzungsmöglichkeiten gegeben sind, denen gegenüber die Stellung des Zensiten nur zu oft an die des Angeklagten im Strafprozess, d. h. als eines Objektes des Verfahrens, erinnert. Seine Meinungen sind absolut gleichgültig. Entscheidend ist allein die höhere Weisheit

[1]) Verbrauchssteuern in Form von Fiskalzöllen ohne besondere Verfassungskompetenz u. dgl.

[2]) Schanz: «Die Steuern der Schweiz.» Bd. II. S. 225.

[3]) Waldecker, a. a. O.

der Steuerbehörde. Sie schreibt vor, was sie von ihm wissen will. Er hat zu schweigen, seine Angaben wahrheitsgemäss zu machen und erforderlichenfalls deren Richtigkeit nachzuweisen. Der ihm zugestellte Steuerbescheid verpflichtet ihn ohne weiteres, und wäre er noch so ungesetzlich. Rechtsmitteleinlegung suspendiert nicht die Zahlungsverpflichtung und kann sogar zu einer Änderung des Bescheides zuungunsten des Zensiten führen. Der Zensit macht im Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren seine Angaben unter der Gefahr, dass, wenn sie nicht zu Ziele führen, eine Kostenlast für ihn entsteht...[1]).» Es stellt sich die ethisch bedeutsame Frage, ob es richtig ist, psychologische Druckmittel, wie man meint, zur Abschreckung für Steuersünder, gewissermassen als letzte Möglichkeit in einer Gesetzgebung vorzusehen — wie es formuliert wurde: «etwas Zwang im Hintergrunde». Die Erfahrung, die man in Deutschland gemacht hat, scheint dieses polizeistaatliche System bereits ad absurdum geführt zu haben. Die Freistellung der Behörden zu ihrer Durchsetzung zuungunsten des Pflichtigen hat bei der üblichen Beamtenqualität lediglich zu schikanöser Anwendung des Gesetzes (vgl. die Beispiele bei Waldecker), zu einer schädlichen Durchsetzung der Behörde in subjektiver Beziehung, zum Obsiegen der Steuertechnik über das Steuerrecht, andrerseits dadurch zu einer weitern Untergrabung der Steuermoral geführt. Es hat sich erwiesen, dass die Machtposition der Steuerbehörde, ungeeigneten Händen anvertraut, die grösste Gefahr bedeutet, dass sie die Subjektivität der Steuerbehörde, d. h. den Geist des Misstrauens und der Voreingenommenheit, grosszüchtet, das Entstehen aber einer ethisch richtigen Einstellung des Pflichtigen gegenüber der Behörde verunmöglicht.

* * *

Der Gedanke ist vielfach in der Steuerpolitik lebendig, dass man durch starken Ausbau und weitgehende Verfeinerung der Steuertechnik, durch Schaffung von Durchsetzungsmöglichkeiten für die Steuerbehörde ein System ausbilden könne, das für den loyalen Pflichtigen keine besondere Belästigung, für den nicht ehrlichen dagegen einen fast unentrinnbaren Zwang zur Ehrlichkeit darstelle. Also: die Erzielung der Steuermoral durch Technik, durch ein enggespanntes Netz von Vorschriften und Kontrollen, das ein richtiges Verhalten gewissermassen mechanisch erzwingt. Ein System, das aller Ethik entbehren zu können glaubt, das in Furcht vor Strafe und Androhung der Strafe verankert ist. Ein System auch, das sich einzig an negative Kräfte im Menschen wendet. — Demgegenüber erachten wir, dass die Moral eine positive Haltung sei, der natürliche Ausfluss der seelisch richtigen Einstellung zum Staate, der Ausdruck für die Verankerung des Einzelnen im Staate, eine Haltung, die durch psychischen Druck nicht zu erzeugen ist. Kein System technisch-mechanistischer Mittel aber wird je fähig sein, diese positive Einstellung zu erzielen; ohne diese Einstellung aber fehlt die wesentliche Vorbedingung zum Erfolge der personalen Besteuerung. Wohl aber hat gerade der Ausbau der Technik dazu beigetragen,

[1]) Waldecker hat dies nicht allein so dargestellt, sondern auch Belege aus dem Steuerverfahren dafür erbracht. Vgl. den Fall, den er a. a. O. S. 100 f. schildert.

dass diese positive Haltung der staatlichen Finanzwirtschaft gegenüber nicht weiterleben, nicht entstehen konnte. Es kann nicht übersehen werden, dass das Wesentliche der personalen Besteuerung, ohne das die beste Gesetzgebung, die einsichtsvollste Verwaltung, die vollkommenste Steuerorganisation nutzlos sind: das richtige Wollen und die Einsicht des Steuermenschen in staatliche Notwendigkeiten jenseits des Zwangsrechtes des Staates, jenseits aller Gesetzgebung und Finanzwirtschaft liegt. Es bleibt für den Steuerstaat das Dilemma: Steuermoral ist durch keine gesetzliche Vorschrift zu schaffen — und doch ist Steuermoral die Vorbedingung aller gerechten Gesetzesausführung.

Die Steuergeschichte lehrt, dass dies Wesentliche sich nie und nirgends von selbst versteht, dass es als Ausnahme höchstens zu finden ist, wo ein hochentwickeltes Rechtsgefühl lebendig ist; dass es aber als naturhafte, angeborene Gesinnung dem Staate gegenüber nicht mehr vorhanden ist. Diese Gesinnung als Nährboden der Moral ist ein Produkt geistiger Zucht, nichts naturhaft Gewordenes und nichts mechanisch Erzwingbares. Als seelische Haltung ist sie vom Stande der Entwicklung der Kultur und aller jener geistigen Kräfte abhängig, die im Staate zur lebendigen Einheit gestaltet sind. Damit ist auch gesagt, dass das Bestehen der Steuermoral vom Bestehen eines lebendigen Staates abhängt.