**Zeitschrift:** Zeitschrift für schweizerisches Recht = Revue de droit suisse = Rivista di diritto svizzero = Revista da dretg svizzer : Halbband II. Referate und Mitteilungen des SJV

**Herausgeber:** Schweizerischer Juristenverein

**Band:** 73 (1954)

**Artikel:** Die Kunst der Besteuerung

**Autor:** Wackernagel, Jacob

**DOI:** https://doi.org/10.5169/seals-895795

**Nutzungsbedingungen**

Die ETH-Bibliothek ist die Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften auf E-Periodica. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Zeitschriften und ist nicht verantwortlich für deren Inhalte. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern beziehungsweise den externen Rechteinhabern. Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen sowie auf Social Media-Kanälen oder Webseiten ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Mehr erfahren

**Conditions d'utilisation**

L'ETH Library est le fournisseur des revues numérisées. Elle ne détient aucun droit d'auteur sur les revues et n'est pas responsable de leur contenu. En règle générale, les droits sont détenus par les éditeurs ou les détenteurs de droits externes. La reproduction d'images dans des publications imprimées ou en ligne ainsi que sur des canaux de médias sociaux ou des sites web n'est autorisée qu'avec l'accord préalable des détenteurs des droits. En savoir plus

**Terms of use**

The ETH Library is the provider of the digitised journals. It does not own any copyrights to the journals and is not responsible for their content. The rights usually lie with the publishers or the external rights holders. Publishing images in print and online publications, as well as on social media channels or websites, is only permitted with the prior consent of the rights holders. Find out more

**Download PDF:** 11.01.2026

**ETH-Bibliothek Zürich, E-Periodica, https://www.e-periodica.ch**

# Die Kunst der Besteuerung[1]

Von Prof. Jacob Wackernagel, Basel

## I.

Als im Januar 1840 im Kanton Basel-Stadt das später international berühmt gewordene Gesetz über eine allgemeine Einkommens- und Erwerbssteuer im Großen Rate zur Debatte stand und über das darin vorgesehene, für diese Zeit neuartige System einer Steuerprogression beraten wurde, da machte der damalige Ratsherr Bernhard Socin, welcher die Vorlage zu vertreten hatte, in einer vor dem Ratsplenum verlesenen Erklärung zur Begründung dieser Besteuerungsart die unbedachte Bemerkung, der Staat müsse zur Deckung seines Finanzbedarfes eben diejenigen in Anspruch nehmen, welche zahlen könnten. Daraufhin rief ihm ein Ratsmitglied empört zu: «Das ist die Sprache eines Räuberhauptmanns»[2].

---

[1] Der obige Text ist die erweiterte Fassung eines Vortrags, den der Verfasser in der Reihe der alljährlichen von der Basler Universität veranstalteten Aulavorträge am 27. Januar 1953 gehalten hat.

Es mag das, bei der Weitschichtigkeit des Problems, erklären, daß auf eine ins einzelne gehende Begründung der vorgetragenen Ansichten mitunter verzichtet werden mußte, daß ferner Kontroversen mit Vertretern abweichender Meinungen bewußt vermieden wurden, und daß schließlich bei Verweisen auf die einschlägige, überaus umfassende Literatur eine Beschränkung angezeigt schien.

[2] Vgl. Georg Schanz, Die Steuern der Schweiz, II, S. 32. – Riggenbach, Bernhard Socin, ein Basler Ratsherr aus der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts (1889), S. 26.

Eigentümlicherweise treffen wir in der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts noch verschiedentlich auf Äußerungen ganz ähnlicher Art. So bezeichnet z. B. John Stuart Mill die progressive Besteuerung

Diese Äußerung richtete sich wohl weniger gegen das damals in Aussicht genommene – im Vergleich mit heute mehr als bescheidene – Progressionsschema, als vielmehr gegen seine lakonische Begründung. Die Äußerung berührt sich immerhin mit einem in der heutigen Zeit bei vielen Steuerzahlern vorhandenen Gefühl, daß es sich bei der jetzigen in ihrem Aufbau und Ausmaße so unübersichtlich gewordenen Besteuerung nicht mehr um etwas grundsätzlich Richtiges und Sinnvolles handle. Der einzelne, welcher so und so oft im Jahre höhere Geldbeträge als Steuern an den Fiskus abzuführen hat, sieht in den Steuergesetzen sehr oft nur noch das mehr oder weniger zufällige Ergebnis eines politischen Machtkampfes und keineswegs mehr eine nach sachlichen Grundsätzen gestaltete vernünftige Ordnung.

Dieser Umstand hat mit zu einem in der Öffentlichkeit häufig erörterten Steuermalaise geführt, das sich in der letzten Zeit in verschiedenen Volksabstimmungen über Steuervorlagen sehr eindeutig Luft gemacht hat. Dieses Steuermalaise hat, wenn man den Ausdruck richtig versteht, nichts damit zu tun, daß schließlich niemand gern Steuern zahlt, sondern hat seinen Grund vielmehr darin, daß die Überzeugung, die heutige Art und Weise der Besteuerung sei im großen und ganzen eine richtige Besteuerung, vielerorts ins Wanken gekommen ist.

Schon diese Tatsache legt es der Steuerwissenschaft nahe, sich wieder in vermehrtem Maße mit dem Problem, wie richtigerweise besteuert werden soll – d.h. eben mit der Kunst der Besteuerung – zu befassen. Man wird davon ausgehen: Welche Ziele und Zwecke werden mit der Besteuerung effektiv verfolgt und welche besonderen Methoden, Kunstmittel, Techniken gelangen dabei zur An-

---

selbst, bei der also der Steuersatz mit steigendem Einkommen bzw. Vermögen seinerseits ansteigt, als eine «milde Form der Räuberei», «als gesetzmäßigen Diebstahl». Der bekannte Publizist Friedrich von Gentz spricht von Straßenraub. Vgl. Gerloff, Handbuch der Finanzwissenschaft (2. A.) I 198, wo weitere Zitate angeführt sind.

wendung? Und dabei wird man sich dann erneut fragen, ob diese Zwecke mit den bestehenden Methoden effektiv auch erreicht werden, bzw. ob dadurch nicht Nachteile anderer Art eintreten können, welche die Richtigkeit der besonderen Zweckverfolgung wieder in Frage stellen. Abgesehen davon wird ferner zu untersuchen sein, inwieweit diese oder jene heute im Vordergrund stehenden Steuerzwecke und inwieweit die bei der Besteuerung angewendeten Methoden überhaupt zu billigen sind[3].

Das Steuerwesen gehört bekanntlich zu den hauptsächlichen Betrachtungsgegenständen der Finanzwissenschaft. In dieser Disziplin wird wiederum der Fragenkomplex, welche Steuern richtigerweise zu erheben seien und wie sie richtig zu erheben seien, einem Spezialgebiet, der sog. praktischen Finanzwissenschaft oder Finanzpolitik, zugewiesen. Gerade in diesem Zusammenhang ist vor allem die Abhandlung zu erwähnen, welche Eugen Großmann in der Festgabe Fritz Fleiner (1937) unter dem gleichen Titel, der auch die Überschrift dieser Abhandlung bildet, veröffentlicht hat[4].

Man darf nun aber nicht übersehen, daß die Frage der richtigen Besteuerung nicht nur ein finanzwissenschaftliches, sondern auch ein juristisches Problem ist.

Dabei hat die Rechtswissenschaft und speziell die Steuerrechtswissenschaft sich nicht nur deswegen mit dieser Frage zu befassen, weil die Grundlage jeder Besteuerung eine bestimmte rechtliche Ordnung, regelmäßig ein Steuergesetz, ist und infolgedessen auch hier die formalen juristischen Kunstregeln einer richtigen Gesetzgebung bzw. einer richtigen Gesetzesanwendung beobachtet werden müssen.

Die Jurisprudenz ist vielmehr auch in einem inhaltlichen Sinne an der Abklärung der Frage beteiligt, denn für eine richtige Besteuerung dürfen nicht nur diese oder

---

[3] Vgl. auch Terhalle, Finanzwissenschaft (1948), S. 153 ff.

[4] Auch Schmölders, Allgemeine Steuerlehre (1951), widmet auf S. 55 einen Abschnitt der «Kunst der Besteuerung», verwendet aber den Ausdruck in einem etwas andern Sinne.

jene finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen oder sozialpolitischen Zwecke richtunggebend sein, sondern es muß dabei stets auch die Idee der Steuergerechtigkeit ihre Berücksichtigung finden.

Die Allgemeinheit erwartet vom Juristen nicht nur die Kenntnis des positiven Rechts und die Beherrschung der Regeln seiner formal richtigen Gestaltung im Gesetz wie seiner formal richtigen Auslegung, sondern sie setzt bei ihm auch ein Wissen um das, was gerecht ist, voraus, gleichzeitig aber auch eine innere Bereitschaft, im Rahmen des praktisch Möglichen in Gesetzgebung und Gesetzesauslegung für ein gerechtes Recht einzutreten[5].

Bevor wir uns aber mit dem Beitrag des Juristen an die Kunst der Besteuerung befassen, ist ohne jede Absicht auf Vollständigkeit ein kurzer Überblick über einige bekannte finanzwissenschaftliche Gesichtspunkte, welche in der Besteuerungskunst bedeutsam sind, angezeigt.

## II.

Daß bei der Besteuerung der Finanzzweck, d.h. der Zweck, auf diese Weise die für den Staatshaushalt erforderlichen Geldmittel zu beschaffen, im Vordergrund steht, ist selbstverständlich[6].

Diese Verfolgung des Finanzzweckes ist u.a. insofern eine Kunst, als einmal darauf gesehen werden muß, auf welche Weise die Besteuerung mit möglichst geringen Erhebungskosten möglichst ertragreich ausgestaltet wird. Ein

---

[5] Vgl. dazu Wackernagel, Die Aufgabe der Steuerrechtswissenschaft in Festgabe Blumenstein (1946), S. 14 f.

[6] Gerloff spricht in diesem Zusammenhange von Finanzsteuern, a.a.O. I 157.

Dem Bestreben, jeweils den erforderlichen Steuereingang zu gewährleisten, d.h. einen genügenden Steuerbetrag einzubringen, aber auch kein Mehr, m.a.W. keine «Steuern auf Vorrat» zu erheben, dient das Institut der sogenannten Steueranlage. Vgl. darüber Blumenstein, System des Steuerrechts, S. 199 f.

besonders brauchbares Mittel dafür ist z.B. die Verwendung eines progressiven Steuersatzes[6a]. Dazu gehört aber wiederum, daß die Steuerforderung nicht überspannt wird und damit zu einer allmählichen Verflüchtigung der dadurch besonders betroffenen Steuersubjekte bzw. der belasteten Steuerobjekte führt, so daß es zu einem allmählichen Absinken der Steuererträgnisse kommt. L'excès de l'impôt tue l'impôt. Der Gedanke, daß man die Henne, die goldene Eier legt, nicht schlachten solle, wird im finanzpolitischen Schrifttum immer wieder abgewandelt. Ebenso bekannt ist die umgekehrte Erscheinung, daß Senkungen des Steuertarifs, die auf den ersten Blick dem Finanzzweck der Steuer zuwiderzulaufen scheinen, einen starken wirtschaftsbelebenden Effekt haben können, so daß das Steuerobjekt wächst und infolgedessen der gesamte Steuerertrag für den Fiskus größer ist, als er unter einem früheren höheren Steuertarif war.

Daß ferner eine Überspannung des staatlichen Steueranspruchs vor allem bei den sogenannten veranlagten Steuern die allgemeine Steuerwilligkeit und die Steuermoral gefährdet, auf die das Gemeinwesen bei diesen Steuern nun einmal angewiesen ist, gehört ebenfalls zu den Gemeinplätzen finanzpolitischer Erkenntnis. Je höher der Einzelne besteuert wird, desto mehr schwinden seine anfänglich vorhandenen moralischen Bedenken, Steuern zu hinterziehen, jedenfalls dann, wenn er das letztlich Sinnvolle und Richtige der gerade ihn treffenden Steuerbelastung nicht mehr einzusehen vermag. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, daß für die einzelnen Länder große Unterschiede bezüglich der Steuerwilligkeit festzustellen sind. Im weiteren ist das Maß der erforderlichen Schonung der individuellen Steuerwilligkeit bei der Bemessung der Steuerhöhe nicht nur von der angenommenen Stärke staatsbürgerlicher Gesinnung des durchschnittlichen Steuer-

[6a] Daß gerade das Bestreben, den Steuerertrag zu steigern, ein Hauptgrund für den Übergang von der proportionalen zur progressiven Besteuerung war, hebt Amonn hervor, in Festgabe Großmann, S. 11.

pflichtigen in Steuerdingen abhängig, sondern auch von der Güte der Erhebungstechnik und vor allem von der Wirksamkeit und Intensität des mit der Nichterfüllung steuerlicher Pflichten verbundenen Strafensystems[7].

Gerade der Umstand, daß der Fiskus regelmäßig auf die Steuerwilligkeit der Steuerzahler angewiesen ist, hat mit zur Entwicklung von Erhebungstechniken geführt, welche die Steuererhebung für den Pflichtigen unmerklich machen sollen — Techniken, die, wenn man so sagen darf, den Steuerpflichtigen unter Anwendung einer fiskalischen Lokalanästhesie mit Steuern belasten[8]. Es ist namentlich bei den indirekten Steuern in weitem Umfange möglich, den Steuerpflichtigen überhaupt nicht merken zu lassen, daß er Steuern zahlt. Welcher Steuerpflichtige, der sich im Ladengeschäft ein Pfund Kaffee oder eine Tafel Schokolade kauft, überlegt sich schon, daß ein gewisser Prozentsatz des Kaufpreises die Erstattung des auf ihn überwälzten Zollbetrages, also einer indirekten Steuer, ist, die vom Importeur auf der vom Ausland eingeführten Ware bezahlt wurde?

Eine solche «Umgehung» des Steuerpflichtigen bei der Erhebung des Steuerbetrages kommt nicht nur bei den indirekten Steuern vor, sondern auch bei der Steuererhebung nach dem Quellenprinzip. Die Steuer ist bereits vom Schuldner der dem Steuerpflichtigen zufließenden Vermögensleistung von dieser selbst abzuziehen und an den Fiskus abzuführen. Neben der Verrechnungssteuer, die sich als Beispiel weniger gut eignet, sei hier vor allem auf die

---

[7] Daß bei allgemeiner Steuerunwilligkeit eine Steuer unter Umständen überhaupt nicht erhoben werden kann (sofern nicht zu volksdemokratischen Methoden gegriffen wird) ist bekannt. Als Beispiel wäre etwa auf den Mißerfolg der im Jahre 1934 beschlossenen eidgenössischen Getränkesteuer hinzuweisen, deren Durchführung in der Folge am einhelligen Widerstand der Steuerpflichtigen, namentlich in der Westschweiz, scheiterte und 1937 (mit Ausnahme der Biersteuer) wieder fallen gelassen wurde.

[8] So auch Großmann, in Festgabe Fleiner, S. 319. «Den Steuerzahler gewissermaßen in eine Art fiskalischer Narkose zu versetzen, ist zweifellos ein Bestandteil der Besteuerungskunst.»

Couponsteuer von 5% hingewiesen[9], die nur der äußern Form nach eine indirekte Stempelsteuer ist, in Wahrheit aber eine (direkte) Sondersteuer auf gewissen Kapitalerträgnissen darstellt[10].

In diese Technik, die Steuererhebung für den Pflichtigen möglichst unmerklich zu gestalten, gehört im Grunde auch die Besteuerung der Kapitalgesellschaften, vor allem der Aktiengesellschaften. Denn man darf sich sehr wohl auf den Standpunkt stellen, daß die eigene Rechtspersönlichkeit und damit Steuersubjektivität der Aktiengesellschaft einzig durch die Rechtsordnung künstlich geschaffen wird[11] und daß in Wirklichkeit bei einer Besteuerung von Reingewinn und Kapital der Aktiengesellschaft die Aktionäre, ohne daß sie es zu spüren bekommen, gemäß ihrer Beteiligung an der Gesellschaft belastet werden.

Mit dem primären Finanzzweck können andere, nichtfiskalische Zwecke[12] verbunden sein, oder es können

---

[9] Bundesratsbeschluß über die Verrechnungssteuer vom 1. September 1943 und Bundesgesetz über die Stempelabgabe auf Coupons vom 25. Juni 1921.

[10] Großmann, a.a.O. S. 319, bemerkt hierzu: «Wer am Bankschalter eine durch die Couponsteuer um so und so viele Prozente gekürzte Kapitalrente erhält, murrt zwar vielleicht etwas über die Höhe des Abzugs, hat aber im ganzen doch noch das Gefühl, etwas zu bekommen. Wer dagegen den vollen Zins erhält, nachher aber eine Steuererklärung abgeben, mündliche und schriftliche Verhandlungen mit dem Steuerkommissär führen und schließlich noch von dem schon bezogenen Einkommen wieder einen Teil an den Steuerschalter bringen muß, wird nach Durchführung dieser ganzen Prozedur entschieden schlechterer Laune sein als im ersten Falle.»

[11] Für diese Auffassung sei hier lediglich erwähnt: Genillard, La double imposition en matière des sociétés commerciales (1936), p. 142: «La société n'est qu'un moyen d'exploitation. Le capital social est la réunion des mises de fonds faites par les sociétaires dans cette exploitation et il ne peut appartenir qu'à eux. Le revenu de la société est le rendement de cette exploitation commerciale et il ne peut appartenir également qu'aux sociétaires. La société est une simple collectivité d'administration et d'acquisition.»

[12] Vgl. dazu Dora Schmidt, Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung (1927).

diese nichtfiskalischen Zwecke sogar, wie z.B. bei den Grenzzöllen, den Finanzzweck in den Hintergrund drängen. Daß die Zölle eine indirekte Steuer darstellen, bedarf keiner weiteren Erörterung. Je nach ihrem Zwecke, ob sie hauptsächlich oder ausschließlich der Erzielung von Staatseinnahmen dienen, bzw. im wesentlichen den Schutz der einheimischen Wirtschaft vor ausländischer Konkurrenz gewährleisten, also einen nicht fiskalischen Zweck verfolgen sollen, spricht man von Finanz- bzw. von Schutzzöllen[13].

Diese nichtfiskalischen, namentlich volkswirtschaftlichen Steuerzwecke stellen die Besteuerungskunst ebenfalls vor eine Reihe mitunter nicht leicht zu lösender Aufgaben. Es wird – um nur eines hervorzuheben – sehr oft die Wichtigkeit des Finanzzwecks und des gleichzeitig zu verfolgenden nichtfiskalischen Zweckes gegeneinander abzuwägen sein.

In welcher Weise ferner z.B. die mit dem steuerlichen Finanzzweck verbundene Förderung und Lenkung industrieller Tätigkeit durch steuerpolitische Maßnahmen in dieser und jener Richtung durchgeführt werden kann, dafür sind zahlreiche finanzpolitische Kunstregeln bekannt[14].

Schließlich kann eine Einwirkung bestimmter Art oder dann doch eine besonders gewollte Rücksichtnahme auf bestimmte gesellschaftliche Situationen und Strebungen in diesem oder jenem Sinne mit dem Finanzzweck der Besteuerung durch entsprechende Ausgestaltung der steuergesetzlichen Ordnung verbunden sein. Hierher gehört die an sich sehr begrüßenswerte, in einzelnen Fällen vielleicht aber auch schon zu weit getriebene steuerliche Entlastung der wirtschaftlich schwächeren Bevölkerungsschichten[15]. Zu

---

[13] Immerhin ist die Unterscheidung oft mit Schwierigkeiten verbunden. Vgl. Büchner, Wirtschaftspolitik als Wissenschaft, Festgabe Fleiner (1937), S. 370.

[14] Vgl. vor allem Zweifel, Förderung und Lenkung industrieller Produktion durch steuerpolitische Maßnahmen (1948). – Higy, Konjunkturbedingte Steuerpolitik in der Schweiz?, in Festgabe Großmann (1949), S. 91 ff.

[15] Weil sie im Widerspruch zum Prinzip der Allgemeinheit und Gleichheit der Steuer steht.

erwähnen wäre ferner die steuerliche Förderung der Familie z.B. durch Gewährung sogenannter Kinderabzüge. Die Kunst der Besteuerung besteht auch hier wieder in der Abwägung, wie weit mit solchen steuerlichen Begünstigungen im Hinblick auf den Finanzzweck der Steuer gegangen werden darf. Gleichzeitig aber wird darauf gesehen werden müssen, daß eine solche besondere Berücksichtigung der Familie ihren Zweck erfüllt und nicht durch andere Bestimmungen wieder aufgehoben wird. Das ist gerade bei der Förderung der Familie durch Gewährung von Kinderabzügen nicht selten der Fall, weil die damit beabsichtigte Steuerentlastung durch das allgemein etwas fragwürdig gewordene Prinzip der steuerlichen Einheit der Familie wieder herabgemindert oder illusorisch gemacht wird[16].

In der letzten Zeit ist der vor allem auf Adolf Wagner zurückgehende Gedanke wieder mehr in den Vordergrund getreten, daß die Besteuerung auch als ein Mittel des Vermögens- und Einkommensausgleichs verwendet werden sollte. Die Technik besteht hier namentlich darin, durch eine steil ansteigende Progressionskurve bei der Einkommens- und Vermögenssteuer und dann vor allem durch eine hohe Erbschaftssteuer dieses Ziel zu erreichen. Dabei wird man aber folgendes nicht aus dem Auge verlieren dürfen: Wenn der Steuereingriff allzu umfassend wird, dann wird damit der für das Gedeihen der Volkswirtschaft unentbehrliche, zur Hauptsache durch individuelles Gewinnstreben getragene Leistungswille des wirtschaftenden Menschen zwangsläufig lahmgelegt. Entsprechend kann die Verfolgung eines solchen Steuerzweckes die volkswirtschaftlich höchst notwendige Bildung neuen Kapitals hintanhalten[17]. Ob bzw. inwieweit allerdings dieser Steuerzweck im Rah-

---

[16] Vgl. dazu die überzeugenden Ausführungen von Imboden, in Festgabe Egger (1945), insbesondere S. 383 ff.

[17] Vgl. dazu vor allem Bickel, Die Steuer als Instrument des Einkommens- und Vermögensausgleichs, in Festgabe Großmann (1949), S. 15 ff.

men einer richtig verstandenen Besteuerungskunst überhaupt Platz finden kann, ist eine Frage, auf die hier nicht eingegangen werden soll.

## III.

Die Kunst der Besteuerung ist nun aber – wie schon oben kurz ausgeführt wurde – auch eine juristische Kunst. Die Besteuerung ist nicht bloß ein tatsächlicher Vorgang, der im Übergang eines bestimmten Geldbetrages vom Steuerpflichtigen an das Gemeinwesen besteht, sondern ist ein rechtlicher Vorgang. Der staatliche Steueranspruch ist ein Rechtsanspruch. Die Pflicht, die Steuer zu bezahlen, ist eine Rechtspflicht, und zwar jeweils Anspruch und Pflicht, die sich aus einer allgemeinen rechtlichen Ordnung, der Steuerordnung, ergeben. Für den Juristen besteht die Kunst der Besteuerung einmal, formal gesehen, in der richtigen Setzung der Steuerordnung und in der richtigen Anwendung dieser Ordnung auf den konkreten Steuerfall. Die dafür bestehenden Grundsätze können zunächst keine andern sein, als wie sie im allgemeinen von der Rechtstheorie über Rechtssetzung und Rechtsanwendung entwickelt worden sind. Diese allgemeinen Grundsätze haben dann noch für einzelne Rechtsgebiete und so auch für das Steuerrecht gewisse besondere Ausprägungen erfahren.

Ohne auf das für den Bereich des gesamten Verwaltungsrechts ziemlich komplexe Problem der Gesetzmäßigkeit, bzw. Rechtmäßigkeit der Verwaltung einzugehen[18], läßt sich für den besonderen Bereich des Steuerrechts folgendes als feste Regel erkennen: Auch für diesen Rechtsbereich gilt das in unserer Rechtsstaatsvorstellung verwurzelte Legalitätsprinzip. Dieser Ausdruck läßt sich nun aber in einem weiteren und einem engeren Sinne verstehen.

---

[18] Vgl. dazu Imboden, Das Gesetz als Garantie rechtsstaatlicher Verwaltung (1953).

Legalitätsprinzip im weiteren Sinne bedeutet, daß alle Maßnahmen der Behörde eine gesetzliche Grundlage haben müssen.

Hingegen ist es nicht notwendig, daß die in Frage stehende Maßnahme selbst im Gesetz vorgesehen ist und sich demnach als unmittelbaren Gesetzesvollzug darstellt. Sondern es kann auch so sein, daß sie den Vollzug einer Verordnung darstellt, deren Erlaß aber auf einer Ermächtigung im Gesetz bzw. der Verfassung beruht. In gleicher Weise wäre für diese Maßnahme eine gesetzliche Grundlage vorhanden, wenn sie zwar aus freiem Ermessen der Behörde erfolgt, diese aber zu einem solchen Ermessenshandeln durch ein Gesetz oder die Verfassung ermächtigt ist[19].

Dieser Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im weiteren Sinne ist eine Gesetzmäßigkeit im engeren Sinne gegenüberzustellen. Diese letztere besteht darin, daß die behördliche Maßnahme selbst vollinhaltlich im Gesetz vorgesehen sein muß, so daß sie sich als unmittelbaren Gesetzesvollzug darstellt. Und eine solche Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im engern Sinne gilt nun für die Steuererhebung. Statt zahlreicher Zitate sei hier auf Blumenstein verwiesen. Er sagt etwa: «Der Bürger schuldet die Steuer, weil sie im Gesetz vorgesehen ist und einzig so, wie sie dort geregelt wird.»[20] Ein so verstandener «Vorbehalt des Gesetzes» hinsichtlich der Steuerauflage findet sich überdies auch in zahlreichen Kantonsverfassungen[21]. Er wurzelt ideengeschichtlich im Gedankengut der französischen Revolution und fand dann,

---

[19] Vgl. dazu Wackernagel, in ZSR NF 51, S. 401 ff.

[20] Archiv für schweizerisches Abgaberecht 8, S. 162. Er betont im gleichen Zusammenhange, daß diejenigen Elemente, welche eine konkrete Steuerforderung begründen, aus dem Gesetz selbst hervorgehen müßten und als abschließend zu betrachten seien, a.a.O. S. 165.

Auf einzelne Ausnahmen vom Legalitätsprinzip aus besonderen Gründen soll hier nicht eingegangen werden.

[21] Vgl. dazu auch Wackernagel, in Festgabe E. Ruck (1952) S. 230.

namentlich in der Regenerationsperiode, Eingang in das kantonale Recht[22].

Der rechtspolitische Sinn dieses Prinzips ist dabei offensichtlich der, daß damit die bürgerliche Freiheit in ihrem ökonomischen Bereich gesichert werden soll. Es steht das, was Hans Nef[23] unter der liberalen Motivierung des Legalitätsprinzips versteht, im Vordergrund. Wenn Steuern nur nach dem Gesetz gefordert werden können, so soll damit eine Sicherung der ökonomischen Individualsphäre vor einem allzu umfassenden Eingriff des Fiskus gewährleistet sein[24]. Der (auslegbare) Gesetzeswortlaut soll die unverrückbare Grenze darstellen, bis zu welcher der staatliche Steuereingriff die individuelle Freiheit einengen darf. Dabei wird von der Annahme ausgegangen, daß das Volk oder seine Repräsentanten niemals Gesetze beschließen würden, welche die ökonomische Freiheit durch Steuervorschriften mehr einengen würden, als für das staatliche Zusammenleben unbedingt notwendig ist. Daß eine solche Erwartung in der politischen Wirklichkeit keineswegs immer in Erfüllung geht, ist allgemein bekannt.

Damit hängt aber noch ein Weiteres zusammen. Diese Schutzfunktion kann das Prinzip der Legalität der Steuerauflage außerdem nur dann verwirklichen, wenn ihre Voraussetzungen und ihr Umfang im Gesetz selbst möglichst genau umschrieben sind. «Wenn das Gesetz dem Bürger nicht genau sagt, wie weit sich die Steueransprüche ihm gegenüber erstrecken dürfen, wird er sich stets mehr oder weniger der Gewalt oder gar der Willkür der Steuerbehör-

---

[22] Vgl. His, Geschichte des schweizerischen Staatsrechts, I 73, II 294, 296.

[23] Vgl. ZSR NF 69, S. 147a ff.

[24] Daraus ergibt sich dann aber auch wieder, daß überall da, wo keine eigentlichen Eingriffsnormen in Frage kommen, das Steuerrecht sich mit einer Legalität im weiteren Sinne, also mit dem Vorhandensein einer bloßen «gesetzlichen Grundlage» begnügen kann. Vgl. dazu Wackernagel, in Festgabe E. Ruck, S. 230.

den ausgeliefert fühlen.»[25] Der Bürger soll eben nicht bloß die Sicherheit besitzen, daß der Steuereingriff nur bis zu einer durch das Gesetz festgelegten Grenze gehen darf, sondern es muß sich aus dem Gesetz auch möglichst genau und eindeutig ergeben, wie die Grenze im einzelnen verläuft. Der Steuereingriff soll für den einzelnen voraussehbar und vorausberechenbar sein. Diese Feststellung richtet sich vor allem gegen die in den Steuergesetzen etwa vorkommende, allzu unbestimmte Umschreibung des gesetzlichen Steuertatbestandes[26].

Die Voraussehbarkeit des Steuereingriffs ist auch aus wirtschaftlichen Gründen notwendig. Vorausschauendes Wirtschaften ist nur möglich, wenn das Steuergesetz dem wirtschaftenden Menschen eine einigermaßen genaue Berechnung künftiger Steuerbelastungen, die ja für sein Wirtschaften einen wesentlichen Kostenfaktor darstellen, erlaubt. Diese Forderung ist im Grunde nur eine Wiederholung des zweiten der in der Finanzwissenschaft oft zitierten obersten Grundsätze für die Besteuerung von Adam Smith, nämlich des Grundsatzes der Bestimmtheit der Steuer[27].

Das Steuergesetz kann diese seine Schutzfunktion zu gunsten der bürgerlichen Freiheit aber nur erfüllen, wenn auch die Gesetzesanwendung auf den gleichen Gedanken ausgerichtet ist. Zwar gelten für die Auslegung der Steuergesetze zunächst die allgemeinen Auslegungsregeln. Hingegen ergibt sich aus der Schutzfunktion des Gesetzes, daß z.B. eine Ergänzung der gesetzlichen Norm auf dem Wege der Analogie, die vielfach als ausdehnende Gesetzes-

---

[25] Blumenstein, Das statische und das dynamische Moment in der schweizerischen Steuergesetzgebung, in Festgabe für Eugen Großmann (1949), S. 38. – Vgl. dazu auch Jöhr, Die verwaltungsgerichtliche Überprüfung des administrativen Ermessens (1931), S. 28.

[26] Vgl. dazu Wackernagel, Steuerumgehung (1949), S. 71 ff.

[27] Wealth of Nations, 5. Buch, 2. Kap., 2. Teil. Vgl. dazu Mann, Grundsätze der Besteuerung, Schmollers Jahrbuch, 50. I. Heft, S. 56 ff.

auslegung verstanden wird, jedenfalls dann nicht zuzulassen ist, wenn sie zu einer Mehrbelastung des Steuerpflichtigen führen würde[28]. Auch die mehr für zivilrechtliche Verhältnisse entwickelten Regeln über das Verbot des Rechtsmißbrauchs, bzw. über das Treu-und-Glauben-Gebot, und die darin liegenden Möglichkeiten, sich über den ausgelegten Gesetzeswortlaut hinwegzusetzen, sollten zu Ungunsten des Steuerpflichtigen nicht zur Anwendung gelangen[29].

Man könnte ja auch umgekehrt sagen, Treu und Glauben im Steuerrecht verlange gerade, daß das Gemeinwesen sich bei dem von ihm selbst erlassenen Gesetze behaften lasse. Der Staat als Gesetzgeber müsse wissen, was er wolle und wie er das Gewollte richtig in Gesetzesform kleide[30]. Aus dem Treu-und-Glauben-Prinzip ergebe sich zwingend, der Einzelne solle sich darauf verlassen dürfen, daß der Umfang seiner Steuerpflicht im Gesetz erschöpfend geregelt sei. Es widerspreche deshalb Treu und Glauben, wenn die Behörde hinterher komme und das Gesetz über den Gedankeninhalt hinaus, den es nach dem Wortlaut noch haben kann, im Sinne einer steuerlichen Höherbelastung ausdehne. Gewiß, die Behörde darf auch eine den Steuerpflichtigen belastende Vorschrift in dem Sinne «extensiv» interpretieren, als sie an sich bis an die Grenze dessen gehen darf, was die Bestimmung nach dem Wortlaut noch bedeuten kann. Der noch mögliche Wortsinn ist aber die absolute Grenze, die, ohne Verletzung des Legalitätsprinzips, nicht überschritten werden darf.

## IV.

Von einer wesentlich größeren Bedeutung als diese formale Seite der Rechtssetzung und der Rechtsanwendung

---

[28] Vgl. dazu Wackernagel, Steuerumgehung, S. 90 ff., Blumenstein, Archiv 8, S. 169. «Das Steuergesetz ist zwingender Natur; es kann auch da, wo seine Normierung nicht ausreicht, nur ausgelegt, nicht ergänzt werden.»

[29] Vgl. im einzelnen Wackernagel, ZSR NF 51, S. 434 ff.

[30] Vgl. Wackernagel, Steuerumgehung, S. 106.

ist jedoch für den Juristen, im Rahmen der ihm in der Besteuerungskunst zufallenden Aufgabe, die Steuergesetzgebung und die Anwendung der Steuergesetze auf die objektive Gerechtigkeit hin zu orientieren[31, 32].

Das Problem einer gerechten Besteuerung ist alt. Es hat aber in der heutigen Zeit wieder an Bedeutung gewonnen. Dies vor allem aus dem Grunde, weil das Maß steuerlicher Belastung gegenüber früher sich stark erhöht hat und deshalb Ungerechtigkeiten, die man ehedem bei kleinen Steuersätzen noch in Kauf nehmen konnte, heute viel stärker fühlbar werden.

In der letzten Zeit allerdings tritt dieser Fragenkomplex in der Steuertheorie etwas in den Hintergrund. Gewiß nicht deswegen, weil er heute geringere Aktualität besäße als früher. Das Gegenteil ist der Fall. Aber die Finanzwissenschaft zweifelt mehr denn je daran, wirklich objektive Maßstäbe für eine gerechte Besteuerung zu finden[33].

Wenn auch die Finanzwissenschaft, besonders in letzter Zeit, manchmal zögert, sich mit dem Problem, wie eine gerechte Besteuerung auszugestalten sei, zu befassen, so darf doch die Rechtswissenschaft und speziell die Steuerrechtswissenschaft sich der Behandlung gerade dieser Frage nicht entziehen.

Der Jurist darf, ob er sich nun theoretisch oder praktisch mit dem Rechte befaßt, nie vergessen, daß er als ein «Kenner desjenigen, was gerecht ist und was ungerecht»[34], zu

---

[31] Vgl. auch I. Blumenstein, Die Steuergerechtigkeit in der Rechtsordnung, in Archiv f. schweiz. Abgaberecht, 9, 273 ff.

[32] Vgl. dazu Wackernagel, Die Aufgabe der Steuerrechtswissenschaft, in Festschrift Blumenstein S. 15.

[33] Zu verweisen ist hier auf die gute Darstellung der finanzwissenschaftlichen Lehrmeinungen bei R. Wilhelm, Der Gedanke der Steuergerechtigkeit in der neuern Finanzwissenschaft (1951), vgl. insbesondere S. 18 ff. – Amonn, Gerechtigkeit und Zweckmäßigkeit in der Besteuerung, in Festgabe für Eugen Großmann (1949), S. 3 ff.

[34] Sokrates im Kriton, vgl. Stammler, Richtiges Recht, S. 155.

gelten hat, mag eine solche Erkenntnis auch oft ungenau und mit menschlicher Unvollkommenheit behaftet sein. Gleichzeitig aber wird er sich stets dessen bewußt bleiben, daß es ihm nie ausschließlich um die Verwirklichung der absoluten Gerechtigkeit gehen kann, sondern daß damit stets eine gewisse Rücksichtnahme auf das praktisch Mögliche zu verbinden ist[35]. Daß bei einem solchen Kompromisse dem Gerechtigkeitspostulat im Verhältnis zum Erfordernis der Praktikabilität stets das größere Gewicht innewohnt, sei ausdrücklich festgestellt.

In diesem Sinne besteht, wie schon oben bemerkt, die gesetzgeberische Arbeit des Juristen nicht nur darin, eine bestimmte Absicht des Gesetzgebers in eine formal richtige Systematik zu bringen und in Paragraphen zu gliedern, sondern gleichzeitig im Rahmen des praktisch Möglichen eine gerechte Ordnung zu entwerfen.

Jedermann erwartet von der Tätigkeit des Richters nicht nur, daß er das Gesetz formal richtig anwende, sondern daß er es auch im Rahmen der gegebenen Auslegungsmöglichkeiten und unter Berücksichtigung der praktischen Lebensverhältnisse gerecht anwende, d.h. eben ein «gerechter Richter» sei.

Entsprechendes gilt von der Rechtswissenschaft. Sie ist in diesem Sinne, mag das auch von einzelnen Richtungen bestritten werden, eine moralische Wissenschaft[36]. Zur juri-

---

[35] Wackernagel, Aufgabe der Steuerrechtswissenschaft, S. 15: «Eine bloß ‚gerechte', d.h. dem Gerechtigkeitsideal entsprechende Auslegung kann kompliziert, unpraktisch und unrationell sein. Das Recht soll aber nicht nur eine möglichst gerechte, sondern gleichzeitig auch eine das Zusammenleben der Menschen nach praktischen Gesichtspunkten erleichternde Ordnung sein. Das richtige Recht wäre also stets eine mit Bezug auf bestimmte Lebensverhältnisse gedachte Regelung, welche möglichst gerecht und gleichzeitig möglichst praktisch ist.» – Vgl. zur Frage vor allem auch H. Nef, Gleichheit und Gerechtigkeit (1941), S. 117 ff.

[36] So auch Röpke, Civitas Humana (1944), S. 155. – Daß innerhalb eines demokratischen Staatssystems eine solche Orientierung des Rechtsdenkens auf die Gerechtigkeit besonders wichtig ist,

stischen Begabung gehört nun einmal ein Wissen um das richtige Recht, d.h. um ein die praktischen Erfordernisse des Lebens berücksichtigendes, gerechtes Recht[37].

Dabei soll nicht verkannt werden, daß es auch wertfreie Rechtsgebiete, m.a.W. gerechtigkeitsneutrales Recht, gibt. Man denke etwa an zahlreiche verkehrsrechtliche Vorschriften. Ob im Straßenverkehr die Regel des Rechtsausweichens und des Linksvorfahrens oder die umgekehrte Regel gilt, ist vom Standpunkt der Gerechtigkeit aus vollkommen gleichgültig.

## V.

In den nachfolgenden Ausführungen soll der Versuch unternommen werden, gewisse Grundlagen dieses Wissens des Juristen um die Gerechtigkeit, unter spezieller Bezugnahme auf das Steuerrecht, objektiv zu erkennen. Daß es sich in diesem Zusammenhang nur um kurze und zum Teil vorläufige Hinweise handeln kann, liegt auf der Hand.

Die Frage nach der Gerechtigkeit in der Besteuerung läßt sich in zwei Hauptfragen unterteilen, einmal in die Frage nach einer gerechten Verteilung der Steuerlast und in die Frage nach einer gerechten Grenze der steuerlichen Inanspruchnahme des Einzelnen. In welchem Ausmaße darf der Bürger gerechterweise noch mit Steuern belastet werden? Die beiden Fragen sind im übrigen miteinander konnex. Auf jeden Fall kann das Gerechtigkeitsproblem bei der Besteuerung nicht ausschließlich ein Problem der Steuerverteilung sein.

Es liegt nun nahe, zur teilweisen Abklärung dieser beiden Fragen nach der gerechten Verteilung der Steuerlast und

---

betont Wilson, Ethics in the study of democratic politics, in American economic review, 1944, suppl. p. 44.

[37] Im ähnlichen Sinne bedeutet, nach Blumenstein, Steuergerechtigkeit «das Gebot einer Anpassung der gesamten Steuergesetzgebung und -anwendung an die leitenden Prinzipien des modernen Rechtsstaats». Vgl. Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 4, S. 341.

nach der gerechten Begrenzung des staatlichen Steueranspruchs auf gewisse unser liberales rechtsstaatliches Verfassungssystem tragende Ideen zurückzugreifen, und zwar auf die Idee der Gleichheit und auf die Idee der Eigentumsfreiheit.

Gleichheit (Rechtsgleichheit) und Eigentumsfreiheit sind bekanntlich Ausdrücke, die zunächst einmal ganz bestimmte Gedankeninhalte unseres positiven Verfassungsrechts besitzen. Nicht mit diesen Begriffsinhalten jedoch, die sie in bestimmten positivrechtlichen Ausprägungen gewonnen haben, sollen Gleichheit und Eigentumsfreiheit hier verstanden sein. Sondern Gleichheit und Eigentumsfreiheit sind hier lediglich als allgemeine verfassungsideologische Grundsätze aufzufassen, welche wichtige Teilstücke der politisch-weltanschaulichen Grundlage unseres Staatslebens sind, an die wir glauben und aus der wir leben.

Lassen sich, so ist weiter zu fragen, aus der Idee der Rechtsgleichheit gewisse Erkenntnisse über eine gerechte Verteilung der Steuerlast, bzw. läßt sich aus der Idee der Eigentumsfreiheit eine durch die Gerechtigkeit gebotene Begrenzung des staatlichen Steueranspruchs gegenüber dem Individuum gewinnen?

Dabei zeigt sich, daß dem Bestreben, aus der Gleichheitsidee Prinzipien der Steuergerechtigkeit abzuleiten, verschiedene Schwierigkeiten entgegenstehen. Dies vor allem aus dem Grunde, weil der Gleichheitsgedanke sich in zwei Gleichheiten auflöst, die gemäß der herrschenden Lehre, im Anschluß an Aristoteles, bald zu einer ausgleichenden, bald zu einer austeilenden Gerechtigkeit führen[38]. Nach der einen soll jeder ohne Ansehen der Person gleich behandelt werden, gleich berechtigt und verpflichtet sein. Man könnte sie auch die formale Gleichheit nennen. Streng genommen soll kein Unterschied gemacht werden zwischen Mann und Frau, zwischen arm und reich, zwischen Ausländer und Inländer.

[38] Vgl. insbesondere Nef, Gleichheit und Gerechtigkeit (1941), S. 92 ff. – Mann, in Festgabe Georg Schanz (1928), II S. 118.

Wollte man beispielsweise aus der Idee einer solchen ausgleichenden Gerechtigkeit ein Steuerprinzip ableiten, so käme man zunächst zur Regel der Allgemeinheit der Steuer und hinsichtlich der Besteuerungsart vorzüglich zu einer Personaltaxe oder Kopfsteuer. Schon eine proportionale Einkommens- bzw. Vermögenssteuer würde dieser justitia commutativa widersprechen, weil dadurch Verschiedenheiten der wirtschaftlichen Situation bei der Besteuerung mitberücksichtigt würden.

Nach der zweiten Gleichheitskonzeption, die wir auch die subjektdifferenzierte Gleichheit nennen können, ist es so, daß unter bestimmten Voraussetzungen die einzelnen Menschen gemäß gewisser bei ihnen vorhandener ökonomischer, sozialer, physiologischer oder psychologischer Verschiedenheiten zur Verwirklichung der Gleichheit entsprechend verschieden behandelt werden sollen, was dann zur sogenannten austeilenden Gerechtigkeit führt.

Diese subjektdifferenzierte Gleichheit prägt sich im positiven Steuerrecht etwa in der uns durchaus gewohnten Weise aus, daß die Steuerbelastung gemäß der verschiedenen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der einzelnen Steuerpflichtigen verschieden hoch bemessen wird. Es sei der Gleichheitsidee gemäß, wenn bei der direkten Besteuerung die wirtschaftlichen Verschiedenheiten der Steuerpflichtigen im Sinne einer höheren Besteuerung der ökonomisch leistungsfähigeren Personen berücksichtigt würden.

In welchem Ausmaße aber bei den direkten Steuern eine in einer Personaltaxe oder Kopfsteuer zum Ausdruck kommende formale Gleichheit gerecht ist, bzw. inwieweit eine auf dem Gedanken der subjektdifferenzierten Gleichheit aufgebaute Proportional- bzw. Progressivsteuer gerecht ist, darüber gibt uns das Gleichheitsprinzip zunächst keine Auskunft.

Es sagt z.B. auch nichts darüber aus, ob eine Proportionalsteuer oder ob eine Progressivsteuer gerechter sei, und es sagt namentlich nichts darüber, welcher Progressionssatz gerecht ist, wenn man sich einmal im Prinzip für die pro-

gressive Besteuerung entschieden hat. Mit dem Gesagten soll aber keineswegs behauptet werden, daß es nicht möglich wäre, aus einem weiteren Durchdenken der Gleichheitsidee in ihrer Bedeutung für das Steuerrecht zu inhaltlich genaueren Prinzipien der Steuergerechtigkeit zu gelangen[38a].

Positiver kann unseres Erachtens die Antwort auf die Frage lauten, ob sich nicht aus der Idee der Eigentumsfreiheit gewisse allgemeine Prinzipien bezüglich der Höhe der Besteuerung ableiten lassen. Der in der Idee der Eigentumsfreiheit liegende Gedanke, daß der Staat dem Einzelnen das, was ihm an Sachen bzw. an vermögenswerten Rechten zugehört, überhaupt nicht oder doch nur gegen volle Entschädigung entziehen darf, ist zunächst eindeutig. Er steht ferner nicht für sich allein da, sondern befindet sich in notwendigem Konnex mit den übrigen Freiheitsidealen, der Freiheit der Person, der Glaubens- und Gewissensfreiheit, der politischen Freiheit. Diesen Freiheiten dient die Eigentumsfreiheit als notwendiger Unterbau. In letzter Zeit hat vor allem Emil Brunner[39] auf diesen Zusammenhang hingewiesen. Er sagt u.a.: «Aber nicht nur die Verfügungsgewalt über Leib und Glieder ist dem Menschen ursprünglich von Schöpfungs wegen zugeteilt, sondern auch ‚Eigentum'. Wer über nichts verfügt, kann auch nicht frei handeln. Ist er doch bei allem, was er tun will, auf die Erlaubnis anderer angewiesen, die ihm also, wenn es ihnen so gefällt, jedes konkrete Handeln in der Welt unmöglich machen können. Ohne Eigentum gibt es kein freies Personenleben. Wem nichts gehört, der hat auch kein ‚Vermögen'. Wer bei jeder Bewegung, die er macht, auf fremden Boden tritt, an fremdes Eigentum rührt, ist kein freier Mensch. Und zwar muß das Wort Eigentum durchaus wörtlich, als Eigen-tum, also, wie wir heute sagen, als Privat-

---

[38a] Vgl. insbesondere Blumenstein, Der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz im schweizerischen Steuerrecht, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 4, S. 329 ff.

[39] Emil Brunner, Gerechtigkeit, eine Lehre von den Grundgesetzen der Gesellschaftsordnung (1943), S. 70 f.

eigentum verstanden werden. Ohne Privateigentum gibt es keine Freiheit.»

Deshalb handeln auch die totalitären Staatssysteme von ihrem Standpunkte aus durchaus folgerichtig, wenn sie zum Zwecke, die individuelle Freiheit überhaupt zu zerstören, ihre ökonomische Voraussetzung, nämlich das Privateigentum, gerade auch durch konfiskatorische Besteuerung, systematisch angreifen und sogar vernichten.

Entschieden abzulehnen ist deshalb die z.B. von Duguit und andern vertretene Auffassung, daß die Rechtfertigung des Privateigentums vorzüglich in seiner fonction sociale zu erblicken sei[40]. Demgegenüber muß – im Zuge einer höchst notwendigen Revalorisierung der Idee der Eigentumsfreiheit – hier die Funktion des Privateigentums als Fundament der individuellen Freiheit, also seine – wenn man so will – liberale Funktion, in den Vordergrund gestellt werden. Gerade in diesem Sinne darf man sehr wohl auch in einer früher gewohnteren Wortverbindung von einer Heiligkeit des Privateigentums sprechen. Der diesem Gedanken gelegentlich entgegengehaltene Einwand, daß von der Heiligkeit des Privateigentums gerade diejenigen am meisten sprächen, denen sonst nichts heilig sei, mag zwar geistreich klingen, ist aber sicherlich verkehrt.

Diese allgemeine Freiheitsfunktion, die das Eigentum besitzt, verbietet es aber gleichzeitig, die Eigentumsfreiheit da anzurufen, wo das Eigentum nicht mehr der Freiheitssicherung des Einzelnen dient, sondern zur unzulässigen Machtausübung über andere verwendet wird, sich m.a.W. freiheitsfeindlich auswirkt[41]. Die Eigentumsfreiheit ist ein Ausdruck des Gerechtigkeitsgedankens, insoweit das Eigentum der notwendigen ökonomischen Unterbauung der persönlichen Freiheit dient. Insoweit das Eigentum zum unzulässigen Machtmittel des einen über

[40] Vgl. dazu René Gonnard, La propriété dans la doctrine et dans l'histoire (1943), p. 42 ss. – Georges Ripert, Le déclin du droit (1949), p. 189 ss.

[41] Vgl. dazu Brunner, a.a.O. S. 205 ff.

den andern wird und damit dessen Freiheit übermäßig beschränkt, hat die Eigentumsfreiheit mit Gerechtigkeit nichts mehr zu tun. Dabei soll keineswegs verkannt werden, daß in der Wirklichkeit die Frage nicht immer leicht zu entscheiden sein wird, ob ein bestimmter privater Eigentumskomplex vorwiegend der Freiheitssicherung des Eigentümers oder einer nicht mehr zulässigen Machtausübung über andere dient.

## VI.

Welche Grundsätze lassen sich aus dem Ideengehalt der Eigentumsfreiheit hinsichtlich der Beantwortung der Frage ableiten, wie weit bei der Besteuerung gerechterweise gegangen werden darf?

Eine inhaltlich einigermaßen präzise Antwort auf diese Frage ist keineswegs unmöglich. Aber sie kann keine auf eine kurze Formel gebrachte Antwort sein. Denn die Antwort muß naheliegenderweise für die verschiedenen Arten von Steuern verschieden lauten. Es soll daher, unter Verzicht auf jede Vollständigkeit und lediglich beispielsweise, für einen bestimmten Fall eine kurze Darlegung der durch die Gerechtigkeit gebotenen Grenze der Besteuerung unternommen werden.

Als selbstverständlich mag vorausgeschickt werden: Mit der Idee der Eigentumsfreiheit ist es ohne weiteres vereinbar, daß der Einzelne aus den Erträgnissen seiner Arbeit und seines Kapitals die direkten Steuern entrichtet, die das Gemeinwesen von ihm fordert. Er soll sich also eines Teils seines Eigentums zugunsten des Staates entäußern. Und es darf diese Pflicht sehr wohl auch zur Folge haben, daß er wegen seiner Steuerleistungen eine gewisse Einschränkung seiner persönlichen Lebenshaltung in Kauf nehmen muß, bzw. daß er sich gezwungen sieht, den durch die Steuerleistungen entstandenen Ausfall an Vermögenswerten, die er sonst für sich verbrauchen könnte, durch vermehrte auf Einkommensgewinnung gerichtete Arbeit wieder auszugleichen.

Hingegen wird es im allgemeinen der Idee der Eigentumsfreiheit und damit der Steuergerechtigkeit widersprechen, wenn ein solches staatliches Beteiligtsein am privaten Einkommen so hoch wird, daß die Lebenshaltung, innerhalb der dem Steuerpflichtigen zumutbaren Einschränkungen bzw. trotz der ihm zumutbaren Mehrarbeit zur Ausgleichung der Steuerleistung, aus dem verbleibenden Einkommen auf die Dauer nicht mehr bestritten werden kann. Die Besteuerung wird dann wegen ihrer Höhe ungerecht. Sie wird namentlich auch dann ungerecht, wenn infolge der Besteuerung entweder zur Fristung des Alter und Stand entsprechenden Lebensunterhaltes oder dann zur Abtragung der Steuerschuld dauernd auf ein vorhandenes Vermögen gegriffen werden muß und dieses mit der Zeit allmählich aufgezehrt, besser gesagt, auf direktem oder indirektem Wege allmählich weggesteuert wird. Das ist zurzeit nicht ganz selten bei der Besteuerung der wegen Alter oder Arbeitsunfähigkeit zu Rentnern gewordenen Steuerpflichtigen der Fall.

Eine derartige, das Vermögen des Steuerpflichtigen allmählich zerstörende Besteuerung widerspricht der Idee der Eigentumsfreiheit und ist darum ungerecht. Man führe dagegen nicht etwa das Argument ins Feld, es handle sich hier in der Regel um alte Leute. So lange sie lebten, sei immer noch genug da, und wenn nun auch infolge der auf ihnen liegenden Steuerlast ihr kleines Sparvermögen allmählich schwinde, so geschehe niemandem ein Leid. Denn der Zwang, zur Bestreitung der Steuerforderung die Vermögenssubstanz anzugreifen, die bei niedrigerer Besteuerung erhalten geblieben wäre, ist nun einmal, weil im Widerspruch zur Idee der Eigentumsfreiheit, ungerecht und widerspricht damit gleichzeitig den Regeln der Besteuerungskunst.

Lediglich in streng umgrenzbaren Ausnahmefällen ist ein Steuereingriff in die Vermögenssubstanz der Steuerpflichtigen vertretbar: Wenn der Staat sich in wirklicher Gefahr befindet, seine Existenz z.B. durch kriegerischen Angriff oder Kriegsdrohung von außen her gefährdet ist, dann darf

er vom Bürger ökonomische Leistungen, die seiner Verteidigung dienen, auch in Form von Vermögensabgaben fordern, also ganz bewußt auch einen Steuereingriff in die private Vermögenssubstanz vornehmen. In diesem Falle hat das Gebot der Eigentumsfreiheit vor der sittlichen Notwendigkeit der Erhaltung des Staates zurückzutreten. Die beiden in der Schweiz erhobenen Wehropfer gehören in diesen Zusammenhang. Ebenso eindeutig wird man aber alle Versuche ablehnen müssen, steuerpolitisch an solchen Vorstellungen auch in Zeiten, da kein wirklicher Staatsnotstand mehr vorhanden ist, festzuhalten[42].

Man wird auch in andern Zusammenhängen hinsichtlich der Einkommens- und Vermögensbesteuerung auf die Idee der Eigentumsfreiheit greifen können, um daraus gewisse Erkenntnisse über die Steuergerechtigkeit abzuleiten. So soll z.B. nicht nur die Erhaltung des einmal erworbenen, sondern auch die Schaffung neuen Vermögens durch Anlegung von Ersparnissen und vor allem vermittelst einer auf die Bildung neuen Vermögens gerichtete wirtschaftliche Tätigkeit, durch die Besteuerung nicht allzusehr behindert oder gar verunmöglicht werden. Auch das würde (ganz abgesehen von volkswirtschaftlichen Gründen, welche dagegen sprechen) der Idee der Eigentumsfreiheit und damit der Steuergerechtigkeit zuwiderlaufen.

Ferner wird mit Bezug auf andere Steuern – man denke hier vor allem auch an die Erbschafts- und Schenkungssteuern mit ihren zum Teil sehr hohen Steuersätzen – eine Untersuchung darüber angezeigt sein, inwieweit sie noch dem aus der Idee der Eigentumsfreiheit abgeleiteten Gerechtigkeitsgedanken entsprechen.

Bei einer solchen Untersuchung wird man nie vergessen dürfen, daß eine bestimmte ins Auge gefaßte Steuer regelmäßig Teil eines staatlichen Steuersystems ist, und man

---

[42] So wie nach Beendigung des zweiten Weltkrieges zeitenweise noch für eine weitere Vermögensabgabe, das sogenannte Friedensopfer, Propaganda gemacht worden ist.

wird deshalb stets auch prüfen müssen, ob sie, in diesem Zusammenhang gesehen, als gerecht angesprochen werden kann[43].

Weiter darf nie außer acht bleiben: Auch in einer gerechten Steuerordnung werden sich einzelne der Gerechtigkeitsidee widersprechende Rücksichtnahmen auf die Praktikabilität dieser Ordnung kaum je vermeiden lassen. Nur müssen es eben Ausnahmen bleiben und dürfen, im ganzen betrachtet, der Gerechtigkeit, wie sie für uns hier in der Idee der Eigentumsfreiheit zum Ausdruck kommt, nicht zuwider sein.

---

[43] Vgl. dazu R. Wilhelm, a.a.O. S. 55.