

Der Einkommensbegriff in neuen schweizerischen Steuergesetzen

Autor(en): **His, Eduard**

Objektyp: **Article**

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

Band (Jahr): **43 (1924)**

PDF erstellt am: **28.06.2024**

Persistenter Link: <https://doi.org/10.5169/seals-895850>

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Inhalten der Zeitschriften. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern.

Die auf der Plattform e-periodica veröffentlichten Dokumente stehen für nicht-kommerzielle Zwecke in Lehre und Forschung sowie für die private Nutzung frei zur Verfügung. Einzelne Dateien oder Ausdrucke aus diesem Angebot können zusammen mit diesen Nutzungsbedingungen und den korrekten Herkunftsbezeichnungen weitergegeben werden.

Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Die systematische Speicherung von Teilen des elektronischen Angebots auf anderen Servern bedarf ebenfalls des schriftlichen Einverständnisses der Rechteinhaber.

Haftungsausschluss

Alle Angaben erfolgen ohne Gewähr für Vollständigkeit oder Richtigkeit. Es wird keine Haftung übernommen für Schäden durch die Verwendung von Informationen aus diesem Online-Angebot oder durch das Fehlen von Informationen. Dies gilt auch für Inhalte Dritter, die über dieses Angebot zugänglich sind.

Der Einkommensbegriff in neuen schweizerischen Steuergesetzen.

Von Prof. EDUARD HIS, Zürich.

Inhaltsübersicht.

Einleitung	45
1. Die Bedeutung der Steuergerechtigkeit	47
2. Der Begriff des steuerbaren Einkommens	51
a) Ertrag und Einkommen	52
b) Gesamteinkommen und blosses Erwerbseinkommen .	54
c) Regelmässiges Einkommen und „einmalige“ Einnahmen	57
d) Das „wirkliche“ Einkommen (sog. Reineinkommen) .	63
Abzug der Vermögensverluste	65
Abzug der Betriebskosten i. w. S.	73
Abzüge für persönliche Bedürfnisse (Angehörige) . .	81
Steuerfreies Existenzminimum	85
e) Nutzungsrechte als Einkommensquellen.	88
Wohnen im eigenen Hause	90
3. Verhältnis des Einkommens zum Vermögen	92
4. Verhältnis von Einkommen und Vermögen zur Steuer-	
periode	97
Schluss	104

Die mit der Schwere der Steuerbelastung während der letzten Jahre stets zunehmende Bedeutung des Steuerrechts rechtfertigt wohl ohne weiteres eine eingehendere Bearbeitung dieser Materie durch die Juristen. Dem Umstande, dass eine wirtschaftswissenschaftliche Disziplin, die Finanzwissenschaft, sich mit verdienstlichem Eifer der theoretischen Grundlegung und dem praktischen Ausbau des Steuerrechts gewidmet hat, ist es zuzuschreiben, dass die Rechtswissenschaft die Bearbeitung sich zur Hauptsache hat entgleiten lassen.¹⁾ Mit Anwendung wirtschafts-

¹⁾ Eine Ausnahme bildete Herr Prof. P. Speiser, der an der Basler Universität seit 1898 juristische Vorlesungen über Steuerrecht hielt.

wissenschaftlicher Methoden wurde zwar seitens der Finanzwissenschaftler eine „wirtschaftliche Gerechtigkeit“ zu begründen gesucht, zugleich aber das Steuerrecht vermengt mit Grundsätzen der Sozialpolitik, Produktionspolitik, Bevölkerungspolitik und einer einseitigen Fiskalpolitik. Aufgabe der Juristen wäre es gewesen, diese Tendenzen auf ein berechtigtes Mindestmass zurückzudrängen, die Steuergesetzgebung mit juristischer Logik und formaler Präzision zu erfüllen und vor allem den Grundsätzen einer von der Tages- und Parteipolitik unabhängigen Steuergerechtigkeit zum Durchbruche zu verhelfen. Allerdings ist das „Einkommen“ ein wirtschaftlicher Begriff; es hat aber für den Juristen seine besondere Bedeutung als Basis eines umfassenden Steuersystems.

Die vorliegende Betrachtung beschränkt sich auf die Einkommensbesteuerung der natürlichen Personen und prüft die Frage der dieser Materie zugrunde liegenden Gerechtigkeit an Hand von sechs der neuesten schweizerischen Erlasse über Staatssteuern, nämlich des eidg. Kriegssteuerbeschlusses (1919/20) und der Gesetze von Zürich (1917), Bern (1918), Basel-Stadt (1922), Genf (1923) und Luzern (1923).^{1a)}

Voran stellen wir eine kurze theoretische Erörterung über das Wesen der Steuergerechtigkeit.

^{1a)} Vgl. Bundesbeschluss betr. Erlass eines Artikels der Bundesverfassung über die Erhebung einer neuen ausserordentlichen Kriegssteuer, vom 14. Februar 1919 und Bundesbeschluss betr. die neue ausserordentliche Kriegssteuer, vom 28. September 1920. Zürich: Gesetz betr. die direkten Steuern, vom 25. November 1917; dazu Kommentar von Dr. W. Wettstein (2. Aufl. 1919), und Kommentar von Emil Richard (1923); Bern: Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, vom 7. Juli 1918; dazu Kommentar von Prof. F. Volmar und Prof. E. Blumenstein (1920); Basel-Stadt: Gesetz über die direkten Steuern, vom 6. April 1922; dazu Kommentar von Prof. F. Göttinger (1922); Genf: Loi sur les Contributions publiques, du 24 mars 1923; dazu ein ausgezeichnetes Exposé des motifs von Albert Gampert (1921/22). Für die Zusendung der Materia-

1. Die Bedeutung der Steuergerechtigkeit.

Seit Adam Smith (1776) vor allem haben die Staats- und Wirtschaftstheorien stets betont, die Steuer müsse „gerecht“ sein. Dieses Postulat der sog. Steuergerechtigkeit erschöpfte sich indes nach zwei Seiten; es wurde gefordert die Allgemeinheit der Steuer (d. h. die Auferlegung der Besteuerung auf die Gesamtheit der Wirtschaftssubjekte, ohne Befreiungsprivilegien für einzelne Kreise derselben) und die Gleichmässigkeit der Steuer (d. h. die Veranlagung der Steuern in einer die Einzelnen verhältnismässig gleich schwer belastenden Weise). Diese beiden Prinzipien sind in der Tat für einen demokratischen Staat mit Rechtsgleichheit die Grundlagen einer richtigen Besteuerung.

Aber die moderne Rechtstheorie erkennt in der Gerechtigkeit ein Postulat von viel grösserer Tragweite als der genannten. Die Gerechtigkeit ist der Masstab des nach menschlichem Ermessen ethisch Vollkommenen, der überhaupt an alle rechtlich erheblichen Verhältnisse angelegt werden kann und soll, und der sich daher im Steuerrecht durchaus nicht auf die Allgemeinheit und Gleichmässigkeit beschränkt. Die Probleme der Steuergerechtigkeit beziehen sich vor allem auf die folgenden rechtlichen Beziehungen.

Materiell gerechtfertigt nach Zweck und Mitteln muss einmal sein die Tatsache der Besteuerung der Privatwirtschaft seitens des Trägers der Steuerhoheit (Staat). Unser moderner Staat, der sich den Schutz des Privateigentums zur Aufgabe macht (im Gegensatze zum sozialistischen und kommunistischen Staat), ist daher

lien zum Genfer Gesetz bin ich dessen Schöpfer, Herrn Notar A. Gampert, zu warmem Dank verpflichtet. Das Steuergesetz von Luzern vom 22. September 1922 ist erst am 28. Januar 1923 in der Volksabstimmung angenommen worden und soll gemäss § 108 am 1. Januar 1924 in Kraft treten. Eine Vollziehungsverordnung war zur Zeit der Abfassung dieser Abhandlung noch nicht erschienen.

gesetzlich zu binden an ein quantitatives Mass der Besteuerung, das bestimmt wird durch seinen finanziellen Bedarf. Zweck der Steuer ist Deckung des Finanzbedarfs. Ist dieser letztere aus irgend welchem Grunde (z. B. wegen der Verwerflichkeit der Art der Verwendung der Finanzen) nicht gerechtfertigt, so ist die Besteuerung selbst unbegründet; daraus kann indessen nicht der juristische Schluss gezogen werden, die Steuer sei in diesem Falle formalrechtlich nicht geschuldet. Denn die Steuerschuld ist nicht abhängig von irgend einem dem Steuerpflichtigen von seiten des Staates zukommenden Vorteil, wie es die Aequivalenz- und die Assekuranztheorie behaupteten.²⁾ Die Befolgung von sog. Nebenzwecken mit der Besteuerung lehnen wir ab, zumal den sozialpolitischen Zweck des Ausgleiches der verschiedenen Vermögen oder der Wegsteuerung der grösseren Vermögen; dies wäre eine im Widerspruch zur Privateigentumsordnung stehende Konfiskation, sofern sie über den Finanzbedarf hinausginge.³⁾ Mit Recht ist (gegen die Theorie von Adolph Wagner) betont worden, der Staat solle zu sozialpolitischen Massnahmen nötigenfalls andere Mittel verwenden als die der Erhebung von Steuern.⁴⁾

Ebenfalls nach dem Masstabe der Gerechtigkeit zu beurteilen ist das Verhältnis der einzelnen Steuerarten unter sich. Theoretisch ist die gesamte Belastung des Einzelnen mit verschiedenen Steuern als eine Einheit aufzufassen, die der Belastung der anderen Einzelnen an Schwere entsprechen soll. Dies lässt sich natürlich nur

²⁾ Vgl. Gustav Schmoller: Die Lehre vom Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprinzipien der Steuerlehre. Zeitschr. f. d. ges. Staatswissenschaft Bd. 19 (1863) S. 45f.; und Bernhard Fuisting: Grundzüge der Steuerlehre (1902) in Bd. IV von: Die preussischen direkten Steuern. S. 8 f.

³⁾ Vgl. Alb. Delatour: art. „impôt“ im Dictionnaire des Finances von Léon Say, tome II p. 361. Vgl. auch den Entscheid des schweiz. Bundesgerichts in „Praxis“ XII, Heft 3, S. 90.

⁴⁾ Vgl. Rob. Meyer: Die Prinzipien der gerechten Besteuerung in der neuern Finanzwissenschaft (1884). S. 397 f.

annähernd erreichen. Das radikale Postulat der Physiokraten, nur eine einzige Steuer zu erheben, scheint praktisch kaum durchführbar.⁵⁾ Dagegen ist in der Finanzwissenschaft das Bestreben erkennbar, die Ungerechtigkeit, die in der Vielheit mehrerer, unzusammenhängender Spezialsteuern, Objektsteuern usw. liegt, dadurch zu beheben, dass eine die Leistungsfähigkeit der Einzelnen möglichst voll erfassende Steuer als Hauptsteuer⁶⁾ mit stärkeren Ansätzen ausgebaut wurde; neben dieser sollten die übrigen Steuerarten mehr nur als Nebensteuern mit leichter Belastung figurieren.⁷⁾

Im modernen Steuerrecht ist stets mehr die Einkommenssteuer als Hauptsteuer ausgebaut worden, etwa ergänzt durch eine Vermögenssteuer, während die übrigen Steuerarten (auch die Erbschaftssteuer) eine geringere Last bildeten.⁸⁾ Dadurch erwächst der Finanzpolitik die schwierige Aufgabe, die direkten und indirekten Nebensteuern in ein gerechtes Verhältnis zur Hauptsteuer zu bringen. Vor allem sollen nicht dieselben Objekte in unbegründeter Weise doppelt — durch zwei Steuern — gleichzeitig belastet werden. So gilt grundsätzlich die Auffassung, dass Erbschaftsanfälle nicht der Einkommenssteuer zu unterstellen seien, wenn sie durch eine besondere Erbschaftssteuer erfasst werden. Richtigerweise sollten wohl auch Sondersteuern auf Tantiemen (Krstb.

⁵⁾ Vgl. Roger Dollfus: Über die Idee der einzigen Steuer (Basel, 1897). Eine einzige direkte progressive Einkommenssteuer (neben einer indirekten Erbschaftssteuer) war seit 1869 ein Postulat der deutschen Sozialdemokratie.

⁶⁾ Diesen Ausdruck gebraucht z. B. Fuisting, Grundzüge, 304.

⁷⁾ Sog. gemischte Steuersysteme, vgl. J. Lehr: Kritische Bemerkungen zu den wichtigsten für und wider den progressiven Steuerfuss vorgebrachten Gründen. Jahrbücher f. Nat.ök. u. Stat., Bd. 29 (1877) S. 50 f.; R. Meyer, a. a. O. S. 318.

⁸⁾ In der Schweiz wurde die allgemeine Einkommenssteuer durch Basel-Stadt schon 1840 eingeführt und 1866 ergänzt durch eine Vermögenssteuer. 1870 führte Zürich ein ähnliches System ein.

Art. 20), die schon der Einkommenssteuer unterliegen, oder auf Grundstücken, die schon der allgemeinen Vermögenssteuer unterworfen sind, oder andere direkte Objektsteuern, gemäss dem Grundsatz der Gleichmässigkeit nicht mehr eingeführt werden.⁹⁾ Das gleiche gilt von den Sondersteuern, die gewissen polizeilichen Prohibitionszwecken dienen oder mit solchen verknüpft sind (z. B. Spekulationsgewinnsteuern, Hundesteuern).

Die schwierigste Aufgabe des Steuerrechts und der Finanzwissenschaft besteht endlich darin, eine gerechte Ausgestaltung des Verhältnisses der einzelnen Steuerpflichtigen unter sich durchzuführen, d.h. die Einzelnen in allen steuerrechtlichen Beziehungen nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit zu behandeln.¹⁰⁾ Die Finanzwissenschaft glaubt nun einen für alle Wirtschaftssubjekte gleichen Masstab zur Belastung darin gefunden zu haben, dass sie das Einkommen als geeignetstes Objekt zur Bemessung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Steuerfähigkeit) erklärt.¹¹⁾ Allerdings haftet dieser Besteuerung des Einkommens der Mangel an, dass sie auf einen rein materiellen Wert abstellt und somit die ideellen, geistigen Werte nur soweit berücksichtigt, als diese zugleich sich in materiellen Momenten auswirken.¹²⁾

⁹⁾ Genf kennt z. B. einen impôt immobilier complémentaire von 1 bzw. $\frac{1}{2}\text{‰}$ von allen im Kanton gelegenen Grundstücken (loi 1923, art. 74).

¹⁰⁾ Dieser Grundsatz der Gleichmässigkeit — als Postulat de lege ferenda aufgefasst — ist weitergehend als der durch die bundesgerichtliche Judikatur geschützte Grundsatz der Rechtsgleichheit (BV 4; OG 178); denn das BG berücksichtigt hierbei bloss die wesentlichen oder erheblichen (somit nicht alle) Ungleichheiten.

¹¹⁾ B. Fuisting nennt das Einkommen den „vollkommensten Ausdruck der persönlichen Leistungsfähigkeit“. (Die Einkommensbesteuerung der Zukunft usw. 1903. S. 1.)

¹²⁾ Vgl. Schmoller a. a. O. 50 f.; Schäffle (Mensch und Gut in der Nat.ök., Deutsche Vierteljahrsschr. 1861) wollte auch die geistigen und physischen Faktoren berücksichtigt wissen. (R. Meyer, a. a. O. 126 f.).

Mit der Zugrundelegung der materiellen Leistungsfähigkeit soll aber des Weiteren auch ausgedrückt werden, dass die Steuerbelastung gegenüber dem Einzelnen eine Grenze finden müsse an dessen „Fähigkeiten“; diesen darf somit nicht zuviel zugetraut werden. Die Selbsterhaltung des Einzelnen darf nicht gefährdet werden; die zum ausreichenden (nach einigen Schriftstellern zum standesgemässen) Lebensunterhalt notwendigen Güter müssen dem Einzelnen belassen und dürfen durch die Besteuerung ihm nicht entzogen werden. Das ist die dem Staate gegenüber dem Einzelnen gesteckte Schranke.¹³⁾

Ausser der Gleichheit in der wirtschaftlichen Belastung muss aber die gerechte Gleichbehandlung auch durchgeführt sein in den übrigen Beziehungen des Staates zu den Einzelnen, also ausser in der Veranlagung auch im Bezugsverfahren, im Beschwerdeverfahren usw.

Nicht weiter reden wir hier vom Problem der Steuerüberwälzung, in der Meinung, diesem auf wirtschaftlichen Machtfaktoren beruhenden Phänomen vermöge die Steuergesetzgebung doch nicht bestimmend zu begegnen. Auch dies ist ein Grund dafür, dass die Steuergesetze nicht zu wirtschafts- oder sozialpolitischen Massnahmen missbraucht werden sollen.¹⁴⁾

2. Der Begriff des steuerbaren Einkommens.

Wir versuchen nun, den von der modernen Finanzwissenschaft gewonnenen Einkommensbegriff zu umschreiben und auf sein Verhältnis zu den Grundsätzen der Gerechtigkeit zu prüfen. Gleichzeitig sollen die oben genannten schweizerischen Steuergesetze auf ihre Übereinstimmung zum wissenschaftlichen Einkommensbegriff untersucht werden.

¹³⁾ Delatour a. a. O. p. 361; Lehr a. a. O. 193 f., Fusting, Grundzüge, S. 12.

¹⁴⁾ R. Meyer, a. a. O. 228 ff.

a) *Ertrag und Einkommen*. Die theoretische Terminologie unterscheidet Ertrag und Einkommen. Ertrag ist die Einnahme (der Vermögenszuwachs), der in objektiver Beziehung aus einer Sache, einer Einnahmequelle fließt; er umfasst somit nicht notwendigerweise die Gesamtheit der dem Subjekt (subjektiv) zufließenden Einnahmen, weil das Subjekt dabei nicht als Einheit restlos berücksichtigt wird. Der als bloße Einnahme festgestellte Ertrag eines Objekts heisst Rohertrag; werden hievon die Vermögensteile rechnerisch abgezogen, die zur Gewinnung dieses Rohertrags geopfert werden mussten, so gewinnt man den Begriff des Reinertrags.¹⁵⁾

Einkommen nennt man dagegen die Gesamtheit der Einnahmen in subjektiver Beziehung, d. h. eines einheitlichen Subjekts, ohne Rücksicht auf bestimmte Objekte (Einkommensquellen). Auch hier nennt man Roheinkommen die Gesamtheit der Einnahmen als solche, Reineinkommen dagegen die Einnahmen des Subjekts nach Abzug der zur Gewinnung dieser Einnahmen gemachten Ausgaben und der die Leistungsfähigkeit mindernden Faktoren.¹⁶⁾

Da die Auferlegung einer Hauptsteuer die gesamte Leistungsfähigkeit des Subjekts berücksichtigen soll, muss das subjektive Einkommen zu ihrer Grundlage genommen werden. Denn die Besteuerung von bloss objektiven Ertragsquellen würde der Leistungsfähigkeit nicht voll gerecht, weil die nicht als Steuerobjekte im Gesetz genannten Ertragsquellen von der Besteuerung nicht betroffen würden. Es müssten zur Erfassung der subjektiven Leistungsfähigkeit alle denkbaren Ertragsquellen als Steuerobjekte

¹⁵⁾ Betragen die zur Gewinnung geopferten alten Güter mehr, als der damit erzielte Ertrag neuer Güter, so ergibt die genannte Subtraktion ein Minus, d. h. einen Verlust. B. Fuisting: Einkommensbesteuerung der Zukunft, S. 9 ff. Georg Schanz: Der Einkommensbegriff und die Einkommenssteuergesetze. Finanzarchiv, Bd. 13 (1896), bes. S. 1, 5 usw.

¹⁶⁾ Schmoller, a. a. O. S. 52 f. Fuisting: Einkommensbesteuerung S. 9 ff.

zum voraus genannt werden (Vermögen, Arbeit, usw.), wobei riskiert werden müsste, dass doch nicht alle vorausgesehen werden könnten. Mit der Besteuerung des objektiven Ertrages erzielt man somit keine so feine Anpassung an die subjektive Eigenart, wie mit der Einkommensbesteuerung. Gleichwohl ist die Ertragssteuer bei uns nichts Seltenes; sie ist wegen ihrer einfacheren Feststellung durch die Steuerpflichtigen besonders in stabilen landwirtschaftlichen Verhältnissen beliebt, in denen der zum Einkommen zählende Eigenkonsum des Landwirts in der Regel nicht oder nur schwer festgestellt werden kann.¹⁷⁾ Das Genfer Gesetz trägt dieser Eigenart durch Sonderbestimmungen für landwirtschaftliche Betriebe Rechnung, indem es dabei z. T. auf den blossen Ertrag abstellt.¹⁸⁾

Der Kriegssteuerbeschluss (1920) und die genannten kantonalen Steuergesetze besteuern im übrigen alle als Hauptobjekt das ganze Einkommen oder einen Teil desselben und noch daneben ganz oder teilweise das Vermögen. Einzig Zürich durchbricht den Grundsatz der Einkommensbesteuerung, indem es als Minimalgrenze wohl subsidiär (obwohl dies nicht ausdrücklich gesagt ist) den Aufwand (die Lebensunterhaltsausgaben) des Steuerpflichtigen zugrunde legt (Ges. 1917, §§ 13, 19). Diese Lösung und ihre gesetzliche Formulierung ist recht unglücklich und gibt der Verwaltung die Möglichkeit zu Willkür in die Hand.¹⁹⁾ Die Praxis hat diese aus fiskalischem Begehren geschaffene Verquickung von Einkom-

¹⁷⁾ Schmoller, a. a. O. S. 73.

¹⁸⁾ Nach Art. 18 des Genfer Gesetzes (1923) gelten („sont considérés“) als Einkommen aus landwirtschaftlichen Grundstücken der Mietwert (nach dem Mietertrag berechnet, art. 19) unter Hinzurechnung des selbstverzehrten Lebensmittelertrags. Befindet sich auf dem Grundstück eine industrielle oder kaufmännische Unternehmung, so wird die Steuer bemessen vom wirklichen Ertrag („produit effectif“, art. 19 Abs. 4).

¹⁹⁾ Die Oberrekurskommission entschied daher (8. Juli 1920), die Besteuerung nach dem Aufwand sei erst zulässig, wenn

menssteuer und Aufwandsteuer sinngemäss zugunsten der ersteren gelöst.

b) *Gesamteinkommen und blosses Erwerbseinkommen.* In der Finanzwissenschaft wurde die Frage aufgeworfen, ob unter die Einkommenssteuer nur das aus wirtschaftlicher Tätigkeit des Subjekts stammende Einkommen (der „Erwerb“) fallen solle, oder auch der ohne besondere Erwerbstätigkeit erlangte „Gewinn“. Vocke, Roscher u. A. wollten nur das aus Tätigkeit eingehende Arbeitseinkommen besteuert wissen; dadurch wären die bloss vom Kapitalertrag lebenden Personen (Rentiers, Erwerbsunfähige) geschützt und wäre die Kapitalbildung erleichtert worden, weil vor allem der Kapitalertrag steuerfrei geblieben wäre. Zum Schutze dieser wirtschaftlichen Faktoren liesse sich diese Auffassung einigermassen rechtfertigen.

Die herrschende Meinung ²⁰⁾ hat aber richtig erkannt, dass wenn die Leistungsfähigkeit des Subjekts einheitlich erfasst werden soll, die Beschränkung auf das blosses Erwerbseinkommen ein ungenügendes Steuerobjekt schaffe. Es entspricht der Steuergerechtigkeit in der Tat besser, wenn auch die ohne Arbeitstätigkeit fliessenden Einkommensquellen berücksichtigt werden, weil auch sie dem Subjekt einen Vermögenszuwachs (somit eine Steigerung der Leistungsfähigkeit) bringen. Mit der Beschränkung auf das Arbeitseinkommen (den Arbeits„ertrag“) gewänne man bloss eine beschränkte Objektsteuer, während doch die subjektive (objektiv unbeschränkte) Leistungsfähigkeit erfasst werden soll. Der vom Zinsertrag seines Kapitals, vom Mietertrag seiner Häuser usw. lebende Private hat dieselbe mögliche Leistungsfähigkeit, wie der von seiner Besoldung lebende Beamte und der vom Ge-

die Feststellungsmittel zur Ermittlung von Einkommen und Vermögen eines Steuerpflichtigen erfolglos erschöpft seien. Vgl. E. Richard, Komm. S. 73.

²⁰⁾ Vgl. Schanz: Einkommensbegriff S. 8. Fuisting: Einkommensbesteuerung der Zukunft, S. 9 f.

schäftsgewinn lebende Kaufmann. Theoretisch widerspricht daher die Beschränkung der Einkommenssteuer auf das Erwerbs- oder Arbeitseinkommen dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Steuer; zudem würde durch diese Beschränkung die Arbeitsfreudigkeit, der Fleiss, der Unternehmungsgeist mehr belastet und die Untätigkeit privilegiert.²¹⁾

Anders verhält es sich, wenn neben der Besteuerung des blossen Erwerbseinkommens noch eine Besteuerung des Vermögensertrags oder des Vermögensbesitzes oder irgendwelcher nicht durch Tätigkeit erworbener Einkommen (z. B. Glücksgewinn, Schenkung usw.) erfolgt; dadurch wird die genannte Ungleichmässigkeit behoben.

Der eidg. Kriegssteuerbeschluss (1920) unterwirft der Einkommenssteuer ausdrücklich jeden „Erwerb aus einer Tätigkeit“ (Art. 38) und schliesst damit bewusst den Kapitalertrag aus; auch der Spekulationsgewinn wird nur soweit besteuert, als er die Folge einer darauf gerichteten Erwerbstätigkeit ist. Mit dieser Regelung verzichtet der Bund auf die volle Erfassung der individuellen Leistungsfähigkeit, wohl in Anlehnung an eine veraltete Theorie und an das in zahlreichen Kantonen geltende System. Die Ungleichheit wird auch hier aufgewogen durch eine nebenhergehende Besteuerung des Vermögens (Art. 23).²²⁾

Die oben genannten Kantone stehen alle auf dem gegenteiligen Standpunkt.²³⁾ Zürich (Ges. 1917, § 8) nennt als

²¹⁾ Schmoller, a. a. O. S. 37. Rob. Meyer, S. 337.

²²⁾ Ebenso trifft die eidg. Militärpflichtersatzsteuer bloss das aus einer Tätigkeit stammende Einkommen (BGes. vom 28. Brachmonat 1878, Art. 5).

²³⁾ Auch die Kantone Basel-Land (Staatsverf. vom 4. April 1892 § 45 al. g., 46, 57; Gesetz vom 25. August 1919), Solothurn (Verf. vom 23. Oktober 1887 Art. 62, Gesetz vom 17. März 1895), Uri (Ges. vom 31. Oktober 1915) und Luzern (Ges. vom 22. September 1922) kennen die allgemeine Einkommenssteuer, während in den meisten übrigen Kantonen Erwerbs- und Vermögenssteuern die Regel bilden.

„steuerpflichtiges“ Einkommen „die gesamten Einkünfte . . . aus Erwerbstätigkeit, Vermögenszuwachs oder anderen Einnahmequellen“ und zählt nachfolgend auf unter anderem („insbesondere“) Arbeitslohn, Einkünfte aus der Ausübung eines Berufs, Kapital-, Pacht- und Mietzinse, Dividenden von Aktien, Kapitalgewinn auf Vermögensobjekten, Nutzniessungen, Pensionen usw. Basel-Stadt, dessen früheres Steuergesetz dem Zürcher Gesetzgeber hierin wohl vorbildlich war, formuliert das Einkommen in seinem neuen Gesetz (1922, §§ 14, 17) ähnlich; die Steuer ist zu entrichten vom „sämtlichen . . . Einkommen, Erwerb und Gewinn“ (§ 14); in § 17 folgt ebenfalls eine beispielsweise Aufzählung („namentlich“), wobei auch „Einkommen von Zinseingängen auf Vermögensobjekten, insbesondere auf Grundstücken und Wertpapieren und Kapitalien“, „Kapitalgewinn und Kapitalzuwachs“ (durch Verkauf oder Höhererschätzung) genannt sind. Bern (Ges. 1918, Art. 19) trennt die beiden Einkommensarten scharf, unterwirft aber beide der Einkommenssteuer. Als Einkommen I. Klasse, das einem niedrigeren Steuersatz unterliegt (vgl. Art. 31), wird aufgeführt „jedes Erwerbseinkommen“ und die „Einkommen aus Pensionen“, die auf einem früheren Dienstverhältnis beruhen; zum Einkommen 2. Klasse, das höher besteuert wird, zählen Einkommen aus Kapitalien irgendwelcher Art“ (sofern für diese nicht die Vermögenssteuer gezahlt wird, Art. 20), „Einkommen aus Leibrenten und Pensionen“ (soweit nicht in der 1. Klasse), „aus Schleissnutzungen, Spekulationsgewinne und Kapitalgewinne jeder Art und in jeder Form“. Diese Formulierung sucht somit in scharfer Weise die einzelnen Arten und Bestandteile von Einkommen auseinander zu halten und begnügt sich nicht mit einer bloss beispielsweise Angabe. Aber die wesentlichsten Arten von Vermögensertrag fallen doch nicht unter die Einkommenssteuer (2. Klasse,) weil sie der Vermögenssteuer unterstehen und weil eine Belastung desselben Objekts mit beiden Steuerarten ausdrücklich ver-

boten ist (Art. 3, 4). Dennoch darf die Berner Steuer nicht als blosser Erwerbsteuer bezeichnet werden. Genf (loi 1923, art. 16) folgt dem Muster der beiden erstgenannten Kantone, indem es als Objekt der Einkommenssteuer umschreibt „l'ensemble des revenus nets annuels des contribuables. Sont notamment considérés comme revenus: . . .“ etc. Der Schlussabsatz von Art. 16 lautet: „Et généralement tous les produits et bénéfices, tant en argent qu'en nature, provenant du travail, de l'industrie et de l'activité du contribuable, ainsi que tous produits des biens et capitaux appartenant au contribuable ou dont il a la jouissance.“ Luzern (Ges. 1922, § 4) zählt zum Einkommen „alle Einkünfte aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder andern Erwerbsquellen.“

Jedes dieser kantonalen Steuergesetze kennt aber, wie gesagt, neben der Besteuerung des Vermögensertrags noch eine ergänzende Besteuerung des Vermögensbesitzes als solchen.

c) *Regelmässiges Einkommen und „einmalige“ Einnahmen (Vermögensanfall)*. Ein weiterer Streitpunkt über den steuerrechtlichen Einkommensbegriff betrifft die Frage, ob nur das aus regelmässigen, dauernden Einnahmequellen fliessende Einkommen steuerbar sei, oder auch das aus unregelmässigen, gelegentlichen, zufälligen, „einmaligen“ Quellen stammende.

Fuisting²⁴⁾ bemerkt, es sollten nur die dauernden Quellen der Gütererzeugung von der Einkommenssteuer betroffen werden, nicht aber einmalige Vermögensvermehrungen, die schon durch eine Vermögenssteuer belastet werden. Auch Ad. Wagner setzt eine Regelmässigkeit des Einkommens voraus. Schanz²⁵⁾ bemerkt aber theoretisch wohl zutreffender, dass auch der sog. einmalige Vermögenszuwachs als Teil des Einkommens zu betrachten sei; denn auch dieser erhöht die wirtschaftliche Leistungs-

²⁴⁾ Die Einkommensbesteuerung der Zukunft in Anknüpfung an das preussische Einkommenssteuergesetz, 1903, S. 9 f.

²⁵⁾ Einkommensbegriff, S. 24.

fähigkeit des Subjekts. Dagegen sollte der einmalige Vermögenszuwachs nicht auf mehrere Steuerperioden angerechnet werden, sondern nur für eine möglichst kurze Periode (ein Steuerjahr). Auf diesem Wege lässt sich, z. B. Jahr für Jahr, die Leistungsfähigkeit auf Grund der unmittelbar vorangegangenen Periode genau und gerecht feststellen und zwar unter Berücksichtigung aller, auch der gelegentlichen, zufälligen, einmaligen Vermögenszugänge, z. B. der Erbschafts- und Vermächtnisempfänge, anrechnungspflichtiger Vorempfänge und Mitgiften, Schenkungsempfänge, Konjunktur- und Spekulationsgewinne u. a. Keine richtige Berechnung der Leistungsfähigkeit erfolgt aber, wenn ein einmaliger (und verhältnismässig beträchtlicher) Vermögenszuwachs bestimmend wird für mehrere Steuerperioden; die Einmaligkeit soll auch nur einmal steuerrechtlich zur Geltung kommen.

Dagegen kann mit Recht gefragt werden, ob die bloss unregelmässigen, „einmaligen“ Einkommensarten nicht richtiger einer besondern Steuerart unterstellt und der allgemeinen Einkommensbesteuerung entzogen werden. Dies ist in der Tat der Weg, der von den meisten Gesetzgebungen beschritten wird. So finden wir oft eine Sondersteuer für Erbschaften und Schenkungen und den Ausschluss dieser Objekte von der allgemeinen Einkommensbesteuerung; das bietet den Vorteil der speziellen Anpassung an den Fall des Erbschafts-, Vermächtnis- oder Schenkungserwerbs, unter Abstufung etwa nach besondern Verwandtschaftsgraden zwischen Geber und Empfänger. Ungerecht wäre es somit, den Erbschafts- und Schenkungserwerb sowohl dieser Spezialsteuer als auch der allgemeinen Einkommenssteuer zu unterwerfen.

Schwieriger gestaltet sich die Sonderbestimmung der Konjunkturgewinne, da dieser Begriff nicht leicht abzugrenzen ist von dem des regelmässigen Vermögenszuwachses aus Kapitalgewinn, Grundstücksgewinn u. dgl. Hier findet sich daher auch die gleichzeitige Unterstellung dieser Gewinne sowohl unter die allgemeine Einkommens-

steuer als auch, als Zuschlag hiezu gedacht, unter eine besondere Gewinnsteuer. Ähnlich wären zu behandeln Glücksgewinne, die als einmalige Vermögenszuwächse nur einmal berücksichtigt werden sollten.

Es lässt sich darüber streiten, ob eine höhere Besteuerung der sog. Konjunkturgewinne und auch der Glücksgewinne gerecht sei oder ob diese nicht eher der allgemeinen Einkommenssteuer unterstellt werden sollten. Ihre höhere Besteuerung mag begründet werden mit dem Hinweis auf den ohne Anwendung persönlicher Arbeitskraft erzielten Gewinn, auf die Leichtigkeit des Gewinns. Meist spielt auch der sozialpolitische Grund mit, dass Spekulationen aus volkswirtschaftlichen Rücksichten erschwert werden sollen. Gegen die Höherbesteuerung spricht aber die Erwägung, dass auch Konjunkturgewinne sehr oft nur auf Grund angestrenzter Tätigkeit, d. h. der sachgemässen Berechnung der Konjunkturchancen, erzielt werden können, dass sie oft Ausgleich eines früheren Verlustes sind und dass sozialpolitische Ziele, wie oben betont, nicht auf steuerpolitischem Wege verfolgt werden sollen. Gewichtiger als diese politischen Motive sollte der feste Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sein, der unserem Gerechtigkeitsbewusstsein trotz seines gelegentlich etwas starren Formalismus immer noch am besten entspricht. Wir halten daher die neuere Entwicklung, welche eine Durchbrechung der allgemeinen und gleichmässigen Einkommensbesteuerung durch zahlreiche Spezialsteuern auf Grundstücksgewinne, Kapitalgewinne u. dgl. bringt, für unerfreulich; vom rein fiskalischen Standpunkt sind sie allerdings erwünscht.

Der Bund nimmt in der Ausdehnung der Einkommensbesteuerung eine eigenartige Stellung ein. Der Kriegssteuerbeschluss (1920, Art. 38) trifft, wie bemerkt, nur den aus persönlicher Tätigkeit stammenden Erwerb mit der „Erwerbs“steuer, nicht aber Vermögensgewinne (aus Kapitalzuwachs, Grundstücksbewertung u. dgl.). Auch Spekulationsgewinne werden nur insofern von der

Kriegssteuer betroffen, als sie durch unmittelbare persönliche Tätigkeit (Liegenschaftshandel usw.) erzielt sind; im übrigen sind sie aber frei (Art. 38 Abs. 2). Ohne sachliche Anpassung an diesen Einkommensbegriff hat sodann der Bund die Kriegsgewinne besteuert (Bundesratsbeschluss vom 18. Sept. 1916 u. a.). Die Kriegsgewinnsteuer war nach rein fiskalischen Erwägungen ausgebaut und berücksichtigte, weil als vorübergehende Massnahme gedacht, die bewährten Grundsätze der Steuergerechtigkeit kaum. Steuerobjekt war der aus der besondern Kriegskonjunktur erzielte Gewinn, und zwar bei dauernden Geschäftsbetrieben der Betrag, der den durchschnittlichen Reinertrag zweier Vorjahre übersteigt, bei gelegentlichen Handelsgeschäften der ganze Gewinn, unter Abzug der Gewinnungskosten (Art. 6 f.). Sieht man von dieser, zum Glück im Liquidationsstadium befindlichen Kriegsgewinnsteuer ab, so erkennt man, dass der Bund „einmalige“ Einkommen nicht gesondert besteuert; denn zur Besteuerung von Erbschaften, Vermächtnissen und Schenkungen fehlt ihm die verfassungsmässige Kompetenz.

Sehr verschieden hievon sind die genannten kantonalen Steuersysteme. Zürich unterwirft der allgemeinen Einkommenssteuer auch den realisierten Kapitalgewinn auf Vermögenobjekten, besonders Grundstücken und Wertpapieren (§ 8 Ziff. 7); der Konjunkturgewinn wird somit grundsätzlich nicht höher besteuert. Dies gilt aber nicht für den realisierten Grundstücksgewinn, der aus sozialpolitischen und wirtschaftspolitischen Gründen (neben der Einkommenssteuer) einer besondern Besteuerung durch die Gemeinden unterworfen werden kann (Gesetz 1917, §§ 113, 119); es bedeutet dies eine eventuelle Mehrbelastung der Grundstücksbesitzer.²⁶⁾ Ausgeschlossen von der Einkommenssteuer sind die „Einnahmen aus Erb-

²⁶⁾ Ausserdem haben gemäss § 113 f. des Gesetzes die politischen Gemeinden noch die Möglichkeit, eine direkte „Liegenschaftsteuer“ von den Eigentümern oder Nutzniessern der Grundstücke nach deren Verkehrswert zu erheben.

schaften, Vermächtnissen, Schenkungen und ähnlichen einmaligen Zuwendungen“ (§ 12). Erbschaften und Vermächtnisse, vielleicht auch Schenkungen, sollen durch die kommende Erbschaftssteuer betroffen werden (vgl. E. Richard, Komm. S. 71); die diesen „ähnlichen“ einmaligen Zuwendungen (z. B. Vorempfänge, Mitgiften) sind zu unterscheiden von ihnen unähnlichen einmaligen Zuwendungen (z. B. Glücksgewinne), welche der Einkommenssteuer mitunterworfen sind; denn letztere trifft ja nicht bloss das „regelmässige“ Einkommen (§ 8).

Bern unterstellt, ähnlich wie Zürich, auch die Kapital- und Konjunktur-(Spekulations-)gewinne der allgemeinen Einkommenssteuer, namentlich jeden aus Veräusserung von Liegenschaften, Wertschriften oder andern Vermögensobjekten erzielten Mehrwert gegenüber dem Ankaufs- oder Übernahmepreis (Art. 19 II al. c), und zwar als Einkommen 2. Klasse, somit höher besteuert als der ausschliesslich durch Arbeit erzielte Erwerb. Aus diesem Grunde erfolgt daneben nicht noch eine Sonderbesteuerung der Grundstücksgewinne.²⁷⁾ Dagegen unterliegen Einnahmen aus Erbschaften und Schenkungen einer besondern Steuer (Gesetz vom 6. April 1919).

Basel-Stadt besteuert mit der allgemeinen Einkommenssteuer jeden Erwerb und Gewinn, also auch Kapitalgewinn, Spekulationsgewinn aus Grundstücken, Wertschriften usw. (§ 17); die Besteuerung erfolgt in jeder Steuerperiode auf Grund einer Höherwertung, also nicht bloss bei Veräusserung (Realisierung). Schenkungen unterliegen der Einkommenssteuer nur, wenn sie aus remuneratorischen Gründen (als Entgelt für irgendwelche Leistungen) verabfolgt werden; nicht als Entgelt verabfolgte Schenkungen (z. B. freiwillige, nicht pflichtgemässe Unterstützungen) sind dagegen überhaupt steuerfrei.²⁸⁾

²⁷⁾ Die Berner Vermögenssteuer belastet als Objektsteuer vor allem die Grundstücke (Art. 4).

²⁸⁾ Göttinger, Komm. S. 60; ebenso nach der Praxis die Eingänge aus Unterstützungen und aus Versicherungsverträgen.

Für Grundstücks- und Konjunkturgewinne kennt Basel-Stadt keine Sondersteuer und keine Höherbesteuerung. Der Erbschaftssteuer (§ 26 f.) unterliegen die anfallenden Erbschaften, Vermächtnisse (dazu gehören auch „Schenkungen auf den Todesfall“) und Schenkungen, die nach dem Willen des Erblassers von den Erben (ohne rechtliche Verpflichtung dazu) ausgerichtet werden,²⁹⁾ ebenso anrechnungspflichtige Vorempfänge (Aussteuern, Mitgiften).

Das Genfer System gleicht demjenigen Zürichs; unter die allgemeine Einkommenssteuer fällt jeder Gewinn (Art. 16), besonders derjenige aus Grundstücken und Wertschriften; aber er wird erst besteuert, wenn er als Ertrag realisiert (verwirklicht) ist, nicht schon auf Grund blosser Höherwertung (Art. 17). Daneben kennt das Genfer Gesetz (Art. 80 f.) eine Sondersteuer auf dem bei Grundstücksveräußerung erzielten Mehrwert, sofern dieser mehr als 25% über dem früheren Erwerbspreis steht; Objekt ist somit der Überschuss über 25% (impôt sur la plus-value immobilière).³⁰⁾ Diese indirekte Steuer bildet somit auch eine Mehrbelastung des Grundstücksverkehrs.³¹⁾ Die Vermögensübergänge infolge Erbfalls (d. h. allgemein von Todes wegen) unterliegen einer besondern Erbschaftssteuer (droit de succession, art. 101 f.).

Alle diese Gesetze machen somit in ihrem Steuersystem den der Finanzwissenschaft eigenen Unterschied zwischen Einkommen an regelmässig oder einmalig eingehenden Vermögensstücken und Anfall von ganzen Vermögenskomplexen (Erbschaften, Aussteuern usw.), ein Unterschied, der rein juristisch nicht zu umschreiben

²⁹⁾ Göttinger, Komm. S. 108.

³⁰⁾ Ausgenommen sind Grundstücksübertragungen wegen Erbschaft, Schenkung unter Lebenden, mit Hilfe des Staats oder der Gemeinde vorgenommene Zerstückelungen oder Zusammenlegungen, Abtretung unter Ehegatten, Zusprechung infolge Betreibung und Konkurs u. dgl. (Art. 81).

³¹⁾ Ausserdem belastet Genf (Art. 76) alle im Kanton gelegenen Liegenschaften mit einem direkten impôt immobilier complémentaire nach einem Schätzungswert.

ist, weil er z. T. abstellt auf den wirtschaftlichen Umfang des Objekts und die wirtschaftliche Bedeutung desselben für das konkrete Subjekt, z. T. allerdings auch auf einen Rechtsgrund (Erbfall, Heirat).

Nicht zu behandeln sind hier die übrigen indirekten Steuern, die den Verkehr mit Objekten belasten (Stempelsteuern, Handänderungssteuern u. a.), weil diese nicht, wie die Erbschaftssteuern, ein der Einkommenssteuer nicht unterworfenen Gut betreffen und nicht, wie die Grundstücksgewinnsteuern, in einem gewissen ergänzenden Verhältnis zur Einkommenssteuer stehen. Vom Standpunkte der Steuergerechtigkeit sollten allerdings auch diese indirekten Steuern der wirtschaftlichen Gerechtigkeit und Billigkeit in ihrem Verhältnis zu den direkten Hauptsteuern Rechnung tragen.

d) *Das „wirkliche“ Einkommen (sog. Reineinkommen).* Bei der Besteuerung des Einkommens als Maßstabes der subjektiven Leistungsfähigkeit ist es ohne weiteres selbstverständlich, dass der Gerechtigkeit der Besteuerung umso eher Genüge getan wird, je genauer das, was wirklich Einkommen ist, umschrieben und erfasst und das nicht dazu Gehörige ausgeschieden werden kann. Das Ziel der Steuergesetzgebung muss also sein, durch genaue Wertung das zu bestimmen, was für das Subjekt Ertrag, Güterzuwachs bedeutet, und was reale Erhöhung der Leistungsfähigkeit des Subjekts ist; die Träger der Steuerhoheit (Staat, Gemeinde) haben somit allen beim Subjekt vorliegenden wirtschaftlichen Tatsachen soweit nur immer möglich gerecht zu werden, um zur materiellen Gerechtigkeit in der Besteuerung zu gelangen.

Dieses an sich selbstverständliche Ziel der Besteuerung wird bisweilen beeinträchtigt durch das Streben des Trägers der Steuerhoheit nach irgendwelchen weiteren Vorteilen, was aber stets nur auf Kosten der Steuergerechtigkeit geschehen kann. Vor allem wird aus rein fiskalischen Gründen versucht, irgendwelche Objekte zum Einkommen zu zählen, die nicht Einkommen sind; oder es werden

Minderungen der Leistungsfähigkeit, die gerechterweise berücksichtigt werden sollten, unberücksichtigt gelassen, z. B. etwa nicht als abzugsberechtigt erklärt von den Einnahmen; oder es werden gesetzliche Regeln aufgestellt über die Wertung gewisser wirtschaftlicher Vorgänge oder der Vermögensobjekte, welche nur zu einem schematischen, formellen Ergebnis führen, den materiellen, „wirklichen“ Wert aber nicht zu erfassen suchen. Solche Versuche dienen meist der Bequemlichkeit der Steuerverwaltung, der Raschheit und Erleichterung des Veranlagungs- oder Bezugsverfahrens, wenn nicht gar einfach der fiskalischen Bereicherung des Trägers der Steuerhoheit.

Es soll daher hier versucht werden, an einigen der wichtigsten Fälle zu zeigen, in welcher Weise gesetzgeberisch eine der Gerechtigkeit möglichst nahekommende Bestimmung des „wirklichen“ Einkommens erreicht werden kann. Die Gesetzgebungen wenden dabei verschiedene technische Mittel an. Meist wird allgemein bloss gesagt, es sei das „Einkommen“, „Erwerb“, „Gewinn“, sonstige „Einnahmen“ u. dgl. zu versteuern und es werden dabei noch beispielsweise die wichtigsten Bestandteile des Einkommens — nicht erschöpfend — aufgezählt. Dann wird vor allem davon ausgegangen, dass der Steuerpflichtige eine Reihe von tatsächlichen (ev. bloss buchmässigen) Einnahmen macht, deren Gesamtheit nicht sehr zutreffend „Roheinkommen“ (Bruttoeinkommen) genannt wird, obwohl durchaus nicht alle diese Einnahmen auch ein wirkliches wirtschaftliches Einkommen des Subjekts darstellen. Zur Ermittlung des wirklichen oder des steuerbaren ³²⁾ Einkommens, das im Gegensatz hiezu „Reineinkommen“ (Nettoeinkommen) genannt wird, sind dann von der Gesamtheit der äusserlich bestimmbareren Einnahmen (Roh-

³²⁾ Wir verwenden hier für die zu versteuernden Objekte den Ausdruck „steuerbar“ (so auch Basel-Stadt, § 17) und nicht „steuerpflichtig“ (so Zürich, § 8, 12, 13, 22, 23, 29, 30 usw.); denn pflichtig, d. h. zu etwas verpflichtet, kann nach juristischer Terminologie immer nur ein Subjekt sein.

einkommen) gesetzlich bestimmte Objekte in Abzug zu bringen.³³⁾ Die Gesetze zählen daher, meist erschöpfend, die zulässigen „Abzüge“ auf.

Wir sprechen im Folgenden bloss von den „Abzügen“ (d. h. der Abziehbarkeit = Nichtsteuerbarkeit) der Vermögensverluste, der Betriebskosten i. e. S. und gewisser Kosten zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse.

Abzug der Vermögensverluste (Kapitalverluste). Soll das „wirkliche“ Einkommen eines Subjekts erfasst werden, so muss man von der Erkenntnis ausgehen, das Einkommen sei ein gewisser Güterzuwachs, den ein Subjekt erhält in einer bestimmten Steuerperiode im Vergleich zu der vorhergehenden Steuerperiode. Ein am Ende der betreffenden Steuerperiode vorhandenes Plus, ein „Überschuss der Wirtschaft“ (Schmoller a. a. O. 52), ein „Zugang von Reinvermögen in einer Wirtschaft“ (Schanz a. a. O. 7) bedeutet somit das Mass, nach welchem die subjektive Leistungsfähigkeit berechnet werden soll; die Wirtschaft eines Subjekts ist dabei als geschlossene Einheit aufzufassen, die nicht zerstückelt und bloss stückweise berücksichtigt werden darf.

Das Einkommen im genannten Sinne entspringt nun verschiedenen Einkommensquellen; es kann ein Plus sein, das in Arbeitsertrags-, Geld-, Früchteeinnahmen besteht, es kann aber auch ein Plus sein, das sich aus dem veränderten Mehrwert eines Vermögensobjekts, das in der vorherigen Steuerperiode noch weniger wert war, ergibt (Kapitalgewinne). Jeder solche Wertzuwachs erhöht die subjektive Leistungsfähigkeit und wird daher von den Steuergesetzen als steuerbares Einkommen erklärt. Aus dieser durchaus richtigen Einkommensbestimmung ergibt sich nun logischerweise ohne weiteres, dass

³³⁾ Wir würden theoretisch die Ausdrücke „Einnahmen“ (statt Roheinkommen) und „wirkliches Einkommen“ (statt Reineinkommen) vorziehen. Dass das sog. Reineinkommen nicht immer identisch ist mit dem in concreto „steuerbaren“ Einkommen wird noch gezeigt werden.

bei der Besteuerung auch der Fall berücksichtigt werden muss, dass das Subjekt aus einer dieser Quellen kein Einkommen gewann, d. h. wenn es entweder keinen positiven Arbeitsertrag usw. zu gewinnen vermochte und wohl gar Bestandteile der Ertragsquelle verlor, oder wenn es keine Mehrwertung des Vermögens vornehmen konnte, weil dieses im Werte gesunken war. Richtigerweise hat also das Subjekt das Recht, eine in der Steuerperiode eingetretene Verminderung des Vermögens, die sich aus sachlichem Verlust einzelner Vermögensobjekte (z. B. Untergang der Sache, Entwendung derselben, Verbrauch u. dgl.) oder aus Minderbewertung derselben ergibt, von den Einnahmen abzuziehen.³⁴⁾ Beträgt der Verlust eines Subjekts mehr als alle sonstigen Einkommensbestandteile, so hat es überhaupt kein wirkliches Einkommen erzielt und somit auch keine Einkommenssteuern zu zahlen. Die Berechnung dieser Einkommenshöhe unter Berücksichtigung der Verluste hat ganz bilanzmässig zu erfolgen; ³⁵⁾ nur so ist sie gerecht. Die Berechnung des Vermögens (Ertragsquelle) darf nicht von derjenigen des Einkommens getrennt werden. Wir werden aber sehen, dass gerade dieser fundamentale Grundsatz nicht von allen hier betrachteten Steuergesetzen richtig erkannt wird. Damit hängt die weitere Frage zusammen, in welchem Zeitpunkte die infolge Wertminderung eingetretenen Vermögensverluste berücksichtigt („abgeschrieben“) werden dürfen.

Der Grundsatz, dass Kapitalverluste bei der Einkommensbemessung zu berücksichtigen seien, ist am reinsten verwirklicht im Steuergesetze von Basel-Stadt. Dieses stellt sich auf den durchaus kaufmännischen Standpunkt, dass einerseits als Einkommen zu versteuern sei auch jeder Kapitalgewinn, der sich aus Verkauf oder aus Höherwertung von Vermögensstücken (Grundstücken, Wertpapieren usw.) ergebe (§ 17 Abs. 1), dass aber andererseits auch an den Einnahmen abgezogen werden dürften

³⁴⁾ Schanz, a. a. O. S. 46.

³⁵⁾ Schanz, a. a. O., S. 42.

die tatsächlichen Vermögens-(Kapital-)verluste (§ 17 Abs. 2), d. h. einmalige Einbussen am Stammvermögen. Immerhin können nur die im Laufe des letzten Steuerjahres erlittenen Verluste abgezogen werden, nicht früher erlittene Verluste; ³⁶⁾ dies mag unbillig sein, wenn ein Kapitalverlust die Grösse mehrerer Jahreseinkommen hat; aber nur mit diesem Verbot der Übertragung der Verluste auf mehrere Jahre kann eine ständige Verteilung von Verlusten durch den Steuerpflichtigen auf eine Reihe von Jahren zwecks ständiger Herabsetzung oder Ausschliessung der Steuerschuld vermieden werden.³⁷⁾ Der Verlust kann indes nur angerechnet werden, wenn er ein steuerbares oder versteuertes Vermögen betrifft.³⁸⁾

Weniger weit geht der eidg. Kriegssteuerbeschluss (1920). Da durch diesen nur das Erwerbseinkommen steuerbar erklärt wird, lässt Art. 40 Abs. 4 auch nur die „mit der Erwerbstätigkeit verbundenen Verluste“ des betreffenden Geschäftsjahres zum Abzug zu. Der bloss partiellen Einkommenserfassung entspricht somit die partielle Verlustberücksichtigung. Natürlich kann auch das sehr unbillig sein, wenn der Steuerpflichtige ausserhalb seiner Erwerbstätigkeit grosse Verluste erlitten hat, die seine ganze Leistungsfähigkeit herabmindern. Immerhin liegt in dieser Regelung des Bundesrechts noch eine gewisse formale Folgerichtigkeit.

Das neue Luzerner Gesetz (§ 5 Ziff. 5) lässt den Abzug von Geschäftsverlusten zu, beschränkt somit dieses

³⁶⁾ Diese Regelung findet sich schon in dem „berühmt gewordenen“ (Schanz, S. 69) Basler Einkommenssteuergesetz vom 6. April 1840, § 3 Abs. 3.

³⁷⁾ Z. B. ein Steuerpflichtiger mit einem ständigen Berufseinkommen von 10 000 Fr. verliert in einem Jahre von seinem Kapital infolge irgendeiner Katastrophe 50 000 Fr.; er hat somit im folgenden Jahre keine Steuer zu zahlen, wohl aber im 2., 3., 4., 5. usw. Jahre wieder, obwohl er sich vom Verlust vielleicht noch gar nicht erholt, sondern erst im 6. Jahre die früher besessene Leistungsfähigkeit wieder erlangt hat.

³⁸⁾ So Götzinger, Komm. S. 77 unten.

Recht bloss auf Geschäfttreibende, was gegenüber nicht im Geschäftsleben stehenden Personen als ungerecht erscheint.

Höchst eigenartig und vom Standpunkt der Steuergerechtigkeit kaum verständlich ist nun aber die Behandlung der Vermögensverluste in den Gesetzen von Zürich und Bern. Nach Gesetz und Praxis werden in Zürich die Kapitalverluste nicht als voll abziehbar gehalten, unter Berufung auf das Schweigen des Gesetzes³⁹⁾ und die angeblich erschöpfende Aufzählung der Abzüge in § 9. Dagegen kommt die Praxis der Verwaltung einer gerechten Lösung insofern entgegen, als sie den Abzug der Kapitalverluste vom gleichzeitigen Kapitalgewinn (desselben Jahres) zulässt und nur den Kapitalreingewinn der Steuer unterwirft.⁴⁰⁾

Aber auch diese Beschränkung der Abziehbarkeit der Verluste ist ein ungenügender Kompromiss; vielmehr sollten die Verluste am Gesamtroheinkommen abgezogen werden dürfen. In Zürich kann gegen einen Steuerpflichtigen, dessen Verluste grösser waren als seine Einnahmen, ausserdem der fatale § 13 ins Feld geführt werden, wonach er mindestens in der Höhe seines Aufwands ein fiktives Einkommen zu versteuern hat.⁴¹⁾

Von Bern könnte man erwarten, dass der durch

³⁹⁾ Entsch. der Oberrekurskomm., 24. November 1921, bei Richard, Komm. S. 61 f.

⁴⁰⁾ Richard, Komm. S. 48 f.; Kaufmann, Bl. f. zürch. Rspr.

⁴¹⁾ Hat z. B. ein Steuerpflichtiger mit einem sonst regelmässigen Einkommen von 10 000 und einem regelmässigen Aufwand von 9000, einen ausserordentlichen Verlust von 50 000, so wird er ohne Rücksicht auf diesen Verlust nach diesem Aufwand taxiert. Richard, Komm. S. 72, behauptet, diese Aufwandbesteuerung komme nicht in Betracht, wenn Steuerpflichtige genötigt seien, zur Bestreitung des Lebensunterhalts ihr Kapital anzugreifen, sondern nur, wenn keine einwandfreien Feststellungen über das Einkommen möglich seien, also vor allem bei Widerspenstigkeit in der Einschätzung. Diese kluge Lösung ergibt sich indes nicht aus dem Wortlaut des Gesetzes.

Verluste verminderten Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen besser Rechnung getragen werde, da das Gesetz in Art. 21 und 22 erklärt, das „wirkliche Einkommen“ und das „reine Einkommen“ sei zu versteuern und bei Einkommen 2. Klasse (aus Kapitalien, Renten usw.) sei der „tatsächliche Ertrag“ massgebend (Art. 24). Art. 22 Ziff. 5 nennt als abziehbar aber bloss „die Geschäftsverluste des für die Veranlagung massgebenden Geschäftsjahres“. Dadurch wird die „Geschäftswelt“ zwar privilegiert, aber die Beschränkung auf diese ist durchaus ungerechtfertigt.⁴²⁾ Warum sollen Passivsaldoen unberücksichtigt bleiben, die sich ergeben aus Verlusten infolge Verlieren oder Vernichtung von wertvollen Objekten, Vermögenseingriffe zu Rettungsaktionen für verschuldete Verwandte und andere ausserhalb dem Geschäftsleben erfolgende Eingriffe?⁴³⁾

Das Genfer Gesetz, das den Kapitalgewinn ebenfalls zum Einkommen zählt (Art. 16 Abs. 2), enthält keine ausdrückliche Bestimmung über die Abziehbarkeit der Kapitalverluste. Vermutlich hat der Gesetzgeber das Vorbild Zürichs befolgen wollen; es ist aber zu hoffen, die Praxis werde das, was selbstverständlich und gerecht erscheint, bevorzugen, nämlich die Abziehbarkeit der Kapitalverluste; die Handhabe dazu böte Art. 16, wonach die einzelnen „revenus nets annuels“ das Gesamteinkommen bilden. Bedenklich scheint uns aber auch Art. 17 Abs. 2, wonach der Steuerpflichtige, der in dem

⁴²⁾ Aus Art. 24 ergibt sich indes die Abziehbarkeit der Verluste bloss an Einkommen 2. Klasse. (Vgl. Volmar-Blumenstein Komm. S. 115.)

⁴³⁾ Der Härte dieser Regelung trägt immerhin Art. 38 — wenn auch rechtspolitisch ungenügend — Rechnung, der die Möglichkeit der Stundung oder des Nachlasses der Steuerzahlung durch den Regierungsrat vorsieht u. a. in der 2. Klasse „bei einem im Steuerjahr eingetretenen Verlust an Kapital, aus welchem das Einkommen resultiert“ und „beim Vorliegen besonderer Verhältnisse“, unter welchen die Steuerzahlung „eine unverhältnismässig schwere Belastung des Steuerpflichtigen darstellt.“

betreffenden (d. h. vorangegangenen) Steuerjahr gar kein Einkommen hatte (also z. B. wegen Verlusten!), nach dem mutmasslichen Einkommen des folgenden laufenden Jahres eingeschätzt wird; seine vorübergehende verminderte Leistungsfähigkeit wird somit aus fiskalischen Gründen nicht berücksichtigt.

Verschieden von dieser Art Vermögensverluste, die im Verlust der Objekte selbst durch den Eigentümer oder Besitzer beruhen, werden in der Privatwirtschaft diejenigen Verluste behandelt, die in einem blossen Sinken des Werts einer Sache (ohne Verlust des Besitzes) beruhen. Für das Steuerrecht ergibt sich daraus die Frage, ob und wie eine blosser Wertverminderung an Vermögensobjekten zu berücksichtigen sei. Es ist ohne weiteres klar, dass, wenn der wirkliche Wert eines Vermögens und der wirkliche Umfang eines Einkommens festgestellt werden soll, auch solche Wertverminderungen (auf Grundstücken, Wertpapieren, Kunstgegenständen usw.) in Rechnung gezogen werden müssen, da dies allein der Steuergerechtigkeit entspräche. Steuerrecht und Finanzwissenschaft verwenden für diese Anrechnung der Wertverminderung den buchtechnischen Ausdruck Abschreibung. Auch die Behandlung der Abschreibungen in den genannten Steuergesetzen ist sehr verschieden.

Die gerechteste und folgerichtigste gesetzliche Lösung hievon finden wir wiederum in Basel-Stadt. Während § 17 Abs. 1 auch den Kapitalzuwachs aus Höherwertung von Vermögensobjekten zum Einkommen zählt, erklärt § 17 Abs. 3 als abziehbar bei Ermittlung des Gesamteinkommens „die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen auf Vermögensobjekten“. Da jede Abschreibung, die in einer Buchführung und Bilanz aufstellung geltend gemacht werden soll, auf Schätzung des Wertes von Vermögensobjekten beruht, können nur solche Schätzungen als „geschäftsmässig begründet“ angesehen werden, welche den „wirklichen“ Wert des Objekts zu ermitteln suchen, nicht aber z. B. die üblichen mehr wirtschaftspolitischen

Abschreibungen grosser Objekte auf einen fiktiv kleinen Betrag zum Zweck der Anlegung von stillen Reserven u. dgl. (z. B. Grundstücke eines Betriebs auf Fr. 1). Gerechtfertigt sind aber Abschreibungen wegen allmählichem Verbrauch des Objekts, Abnutzung, Minderung der Brauchbarkeit (bis zur Wertlosigkeit), Änderungen im Marktpreis, wachsendem Risiko der Einbringlichkeit von Forderungen, andauerndem Kursrückgang von Wertpapieren usw.⁴⁴⁾ Die Berücksichtigung der Abschreibungen, sofern sie einer tatsächlichen Wertverminderung entsprechen, hat zudem die heilsame volkswirtschaftliche Wirkung, dass jeder Steuerpflichtige (natürliche Person) periodische, regelmässige Berechnungen seiner Vermögensobjekte nach ihrem wahren Werte vornehmen muss.

Die gleichlautende Fassung des ehemals gültigen baselstädtischen Gesetzes vom 14. Oktober 1879 (§ 13 Abs. 3) war vorbildlich für den eidg. Kriegssteuerbeschluss; auch dieser lässt in Art. 40 zum Abzug vom Erwerbe „die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen“ zu.

Das Genfer Gesetz nennt in ähnlicher Weise in Art. 21, 7^o abziehbar: „... les amortissements justifiés par l'usage commercial ou par la dépréciation effective qu'ont subie ces biens (sc. du contribuable) au cours de l'année.“

Luzern (§ 5 Ziff. 5) lässt geschäftsmässig begründete Abschreibungen zu für Minderwert von Liegenschaften, Gebäuden, Werkzeugen, Maschinen, Geschäftsmobiliar, Wertschriften und andern Forderungen.

Die Gesetze von Zürich und Bern weichen auch hierin von diesen Grundsätzen ab.

In Zürich, wo auch der Kapitalgewinn aus Höher-schätzung zum Einkommen zählt, wird nur den „Geschäften und Gewerben“ das Privileg gegeben (§ 9 Ziff. 5), die „geschäftsmässig begründeten ordentlichen Abschrei-

⁴⁴⁾ Vgl. Göttinger, Komm. S. 80 ff., Richard, Komm. S. 59.

bungen“ an Vermögensobjekten vorzunehmen. Die Ausschliessung der nicht in Geschäfts- und Gewerbebetrieben entstehenden Wertverminderungen ist aber keineswegs gerechtfertigt; sie bildet eine materielle Rechtsungleichheit.

Das Berner Gesetz nimmt eine ähnliche Beschränkung der Abschreibungsmöglichkeit vor. Nach Art. 22 Ziff. 3 und 4 sind zulässig „eine Abschreibung auf Warenlagern, Rohvorräten, Maschinen, Werkzeugen und Geschäftsmobiliar, oder entsprechende Einlagen in einen Erneuerungsfonds, welche jedoch auf keinen Fall den Betrag der wirklich eingetretenen Wertverminderung übersteigen darf“ und „Abschreibungen auf Wasserwerkanlagen“ . . . und „auf Fabrikgebäuden mit besonderen Verhältnissen . . .“. Auch hier wird somit die Wertverminderung, die der private Nichtgeschäftsmann erleidet, nicht berücksichtigt.

Auch über den Zeitpunkt der Abzugsmöglichkeit dieser Wertverminderungen gehen die Gesetze auseinander. Nach dem Kriegssteuerbeschluss, dem Basel-städtischen und dem Berner Gesetz kann die Wertverminderung bei der nächsten Einschätzung nach ihrem tatsächlichen Eintritt bzw. ihrer buchmässigen Feststellung (Abschreibung) durch den Steuerpflichtigen steuerrechtlich geltend gemacht werden, sodass hiemit in jeder Steuerperiode eine möglichst genaue, den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechende Bemessung der Leistungsfähigkeit erfolgt. Die auf dem Zürcher Gesetz beruhende Praxis dagegen betrachtet einerseits als Kapitalgewinn nur den „realisierten“, d. h. den anlässlich einer Veräusserung von Vermögensobjekten (Grundstücken, Wertpapieren) sich ergebenden, nicht den bloss auf Schätzung beruhenden Gewinn⁴⁵⁾; der Sprachgebrauch identifiziert hier „realisiert“ und „durch Veräusserung u. dgl. eingenommen“, obwohl „realisiert“ = verwirklicht, d. h. tatsächlich eingetreten bedeuten kann. Andererseits lässt die

⁴⁵⁾ W. Wettstein, Zürch. Steuergesetz, S. 13. Richard, Komm. S. 48 f.

Zürcher Praxis auch nur solche Verluste zum Abzug zu, die in jenem Sinne „realisiert“ sind, was die unbillige Folge hat, dass Wertverluste nicht bei der nächsten Einschätzung nach ihrem Eintritt geltend gemacht werden können, sondern erst, wenn das im Wert gesunkene Objekt (Grundstück, Wertpapier) veräussert worden ist.⁴⁶⁾ So könnte ein Steuerzahler noch jahrelang angehalten werden, einen zu hohen Wert eines Objektes zu versteuern. Das Genfer Gesetz scheint sich beim ersten Anblick an dieses Vorbild anlehnen zu wollen; denn Art. 17 nennt als Grundlage das „revenu réalisé par le contribuable“ und Art. 21 (Ingress) lässt Abzüge zu vom realisierten Roheinkommen, d. h. von den „revenus bruts effectivement réalisés par les contribuables“.⁴⁷⁾ Doch dürfte es sich empfehlen, unter „réalisé“ nicht „anlässlich einer Veräusserung festgestellt“, sondern überhaupt „verwirklicht“ zu verstehen, somit auch durch Schätzung und buchmässige Abschreibung festgestellt. Zu dieser Auslegung führt auch Art. 21 Ziff. 7 (Abschreibung der jährlichen Wertverminderung).

Gegen die Auffassung, bloss „realisierte“ (durch Veräusserung oder durch Verzehrung von Produkten zu Erlös gemachte) Gewinne seien Einkommen und bloss „realisierte“ Verluste seien abzuziehen, wenden sich die namhaftesten Theoretiker, wie Schanz (a. a. O. 39) und Fuisting (Grundzüge der St.l. 142, 146, 173 f. und Einkommenbest. d. Zukunft).

A b z u g d e r B e t r i e b s k o s t e n (i. w. S.)
Die Gegenüberstellung von „Roheinkommen“ und „Reineinkommen“ hat den Sinn, dass wenn ein Einkommensbegriff gesucht werden soll, der nicht die gesamten

⁴⁶⁾ In einem neueren Entscheid der Zürcher Rekurskommission wurde aber bei Verlust an einem Bestand von deutschen Mark und österr. Kronen, die nicht veräussert werden konnten, erkannt, dieser Verlust sei „dauernd“ und könne daher auch ohne Veräusserung berücksichtigt werden. (N. Z. Z., 4. Dez. 1923.)

⁴⁷⁾ Die Fortsetzung „ou fixés par évaluation“ bezieht sich hier bloss auf landwirtschaftliche Verhältnisse, vgl. Art. 18—20.

Einnahmen des Subjekts umfasst, sondern erst nach Abrechnung irgendwelcher Objekte hievon sich ergibt. Roheinkommen ist dann die Gesamtheit der Einnahmen, Reineinkommen ist der Rest, der nach Vornahme jener Abzüge vom Roheinkommen übrigbleibt.

Nun erhebt sich die schwierige Frage, welche Objekte denn überhaupt noch zu gunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt, — welche Abzüge vom Roheinkommen zulässig erklärt werden sollen. Dass dies für jedes Einkommenssteuergesetz einer der wichtigsten Punkte ist, der klar geregelt sein muss, ist einleuchtend. Die Finanzwissenschaft hat hier die verschiedenartigsten Wege vorgeschlagen, sodass es schwer ist, die allgemeinen Grundsätze, die befolgt werden sollen, zu erkennen.

Es wurde behauptet, das Reineinkommen sei der Rest, der nach Abzug aller zum (notwendigen oder standesgemässen) Unterhalt des Subjekts und seiner Angehörigen vorgenommenen Ausgaben von der Gesamtsumme der Einnahmen übrigbleibe, also der „Überschuss der Wirtschaft“, buchtechnisch gesprochen der Aktivsaldo der Gewinn- und Verlustrechnung (nach Abzug des Aktivsaldos des Vorjahres) oder „Reingewinn“.⁴⁸⁾ So wichtig aber für den sorgfältigen Wirtschaftler die regelmässige Feststellung des Reingewinnes ist, so wenig eignet sich dieser als Masstab für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit; denn wieviel bei vorhandenem Gewinn als Reingewinn behalten werden und somit nicht verausgabt werden soll, liegt durchaus im freien Belieben des Wirtschaftlers, der sich nicht regelmässig durch vermehrte Ausgaben der Besteuerung teilweise oder völlig entziehen darf. Es muss daher bei der Auffindung des Begriffs des steuerbaren Einkommens davon abgesehen werden, alle Ausgaben für „persönliche Bedürfnisse“ in Abzug zu bringen, obwohl theoretisch und bei einer wohlgeordneten Einzel-

⁴⁸⁾ Zu diesem Ziel gelangt im Grunde Rob. Meyer, a. a. O., S. 313 ff.

wirtschaft der Reingewinn natürlich der sicherste Massstab ist für die Bemessung der Leistungsfähigkeit.

Die Finanzwissenschaft hat daher andere Wege gesucht zur Aufstellung eines steuerbaren Reineinkommens, die theoretisch weniger klar und befriedigend sein mögen, aber zu zweckmässigeren praktischen Ergebnissen führen. Wohl als die herrschende Meinung kann etwa der Weg bezeichnet werden, den neben andern Fuisting (Grundzüge der Steuerlehre) weist, wenn auch hieran noch im Einzelnen Kritik geübt werden kann.

Demnach wird man vor die Notwendigkeit gestellt, die Ausgaben, welche nicht vom Roheinkommen abgezogen, und diejenigen, welche abziehbar sein sollen, auseinander zu halten. Wenn auch die hiebei zu befolgenden Grundsätze nicht immer leicht zutage treten, so lassen sich doch etwa folgende Unterscheidungsmerkmale erkennen. Nicht abziehbar sind die Ausgaben, welche unmittelbar für die rein persönlichen Bedürfnisse des Steuerpflichtigen und seiner Angehörigen gemacht werden; abziehbar dagegen sind die Ausgaben, welche unmittelbar der Erhaltung der Einkommensquellen (Ertragsquellen) dienen, also vor allem die sog. Betriebskosten im weitesten Sinne. Demnach nennt Fuisting (a. a. O. S. 193 f., 136 f.)⁴⁹⁾ als „selbstverständlich“ nicht abziehbar: die Kosten des Unterhalts der Familie, weil zu deren Unterhalt ja in erster Linie das Einkommen erstrebt und verwendet werde), die Ausgaben für Einkommens- und andere personale Steuern (diese sind wirtschaftlich gesprochen ein Entgelt für die vom Gemeinwesen der Person gewährten Vorteile) und endlich die Ausgaben (bezw. Verschiebungen) zur unmittelbaren Vermehrung und Verbesserung des Vermögens (d. h. zu Neuanschaffungen, Kapitalanlagen und Ver-

⁴⁹⁾ Unverständlich ist, dass Fuisting (S. 194) den Ausgaben für Familienunterhalt und Kapitalbildung solche wegen „höherstehender Verpflichtungen“ entgegenstellt, unter denen er Betriebskosten usw. versteht!

besserungen dieser Anlagen, sofern dies nicht Betriebskosten sind).

Abziehbar erklärt werden demnach nur die Betriebskosten i. w. S. Als solche werden genannt: die Gewinnungskosten (mit Einschluss der Ausgaben für die Personenversicherung), dann die rechtlichen Belastungen des Betriebs oder der Ertragsquellen, die Kosten für Instandhaltung (=Reparaturen usw.) der Ertragsquellen (nicht der Instandsetzung, d. h. Installationen, Vergrößerungen usw.), die Ausgaben für Versicherungen (weil sie der Erhaltung und Sicherung der Ertragsquelle dienen) und endlich allgemein die Verwaltungskosten (sofern sie mit der Ertragsquelle in irgendeinem ursächlichen Zusammenhang stehen). Ebenso werden von ihm als abziehbar genannt (S. 194) die Ausgaben aus dauernden rechtlichen Verpflichtungen (im Gegensatz zu einmaligen, auf Freigebigkeit beruhenden Aufwendungen) und endlich die Ausgaben für Schuldzinsen (sofern unmittelbar der Ertragsquelle dienend) und für Renten.

Diese Lösung ist weit entfernt davon, klar und befriedigend zu sein. Bedenkt man, dass die Ausgaben für die „Person“ ja unmittelbar auch der Erwerbstätigkeit (Ertragsquelle) dienen und umgekehrt die Ausgaben für den „Betrieb“ mittelbar auch der Person zugute kommen, so ergibt sich, dass die Grenzziehung oft nur nach relativen Merkmalen vorgenommen werden kann, je nachdem eine Ausgabe mehr für die persönlichen Bedürfnisse oder mehr für die Ertragsquelle dienlich zu sein scheint. Auch liegt dieser Unterscheidung ein materialistischer Zug zugrunde, weil die materielle Ertragsvermehrung bevorzugt werden soll gegenüber Ausgaben, die z. T. mehr ideeller Natur sind, z. B. die Ausgaben für die Familie, die Erziehung und Bildung und andere soziale oder kulturelle Werte. Aber der Umstand, dass diese Abzüge einem — wenn auch nicht ganz logisch umschriebenen, so doch beachtenswerten — Billigkeitsgefühl entgegenkommen und das Streben nach Ertragsvermehrung fördern, hat

ihnen in verschiedenem Umfang Eingang in unsere Steuergesetze gewährt.

Eine kurze Zusammenstellung möge zeigen, wie sich der Kriegssteuerbeschluss (Art. 39, 40) und die Gesetze von Zürich (§ 9), Bern (Art. 22 und 24), Basel-Stadt (§ 17 Abs. 3—5), Genf (Art. 21 und 23) und Luzern (§ 5—7) zur Frage der Abziehbarkeit der Betriebskosten verhalten.

Alle genannten Erlasse erklären als vom Roheinkommen abziehbar die Unkosten des Betriebs eines Geschäfts, Gewerbes oder Berufes. Bern nennt sie (beim Einkommen 1. Kl.) Gewinnungskosten und zählt dazu auch die vom Pächter für das Pachtobjekt bezahlten Steuern; Genf nennt ähnlich die vom Pächter bezahlten Pachtzinse.

Sodann werden als Betriebskosten besonders genannt die Ausgaben für Gehälter und Löhne von Angestellten und Arbeitern, ebenso die diesen verabfolgten Naturalleistungen. Genf nimmt hievon aus die Dienstboten.

In Kausalzusammenhang mit der Arbeitstätigkeit der Angestellten und Arbeiter stehen die ihnen verabfolgten Renten und Pensionen, die ebenfalls abziehbar erklärt werden (Zürich, Genf). Genf nennt zudem die zugunsten jener Personen gezahlten Versicherungsprämien. Luzern nennt allgemeine Zuwendungen zu Wohlfahrts-einrichtungen für Arbeiter und Angestellte eines Geschäftes.

In Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit steht ferner die Verzinsung der zu Erwerbszwecken als Darlehen aufgenommenen Kapitalien; die Zinsausgaben sind ebenfalls abziehbar, nicht aber die Auszahlungen an Kommanditäre für Kommanditeinlagen (Bern). Unjuristisch und irreführend ist dabei der Ausdruck „Verzinsung von Schulden“ (Zürich), „intérêts des dettes“ (Genf), da nur Darlehensschulden darunter verstanden werden dürfen.⁵⁰⁾

⁵⁰⁾ Unrichtig will Richard, Komm. S. 60 auch die Ausgaben für Steuern unter die nichtabziehbare „Tilgung von Schulden“ einbeziehen.

Auch die Ausgaben für den Unterhalt der Vermögensobjekte werden als abziehbar erklärt (Zürich, Basel-Stadt, Genf, Luzern), doch beschränkt Basel-Stadt dies unbilligerweise auf den Unterhalt der Grundstücke.

Sehr verschieden werden die Steuerzahlungen behandelt. Der Kriegssteuerbeschluss erklärt die Kriegsgewinnsteuer als abziehbar, nicht aber — wie ursprünglich der Ständerat beschlossen hatte — auch die andern direkten Steuern von Kantonen und Gemeinden (Art. 40 Abs. 3). Basel-Stadt schliesst die Steuern ausdrücklich vom Abzug aus, lässt aber die Abziehbarkeit durch besondern Grossratsbeschluss zu, was eine wenig befriedigende, jedenfalls nicht grundsätzliche Lösung ist. Zürich erwähnt die Steuern nicht als abziehbar; die Praxis lässt bloss den Abzug der Objektsteuern (als Betriebsausgaben) zu, was soweit billig erscheint. Genf schliesst alle direkten Steuern von der Abziehbarkeit aus, mit Ausnahme der *taxe professionnelle fixe*; vermutlich sind somit die indirekten Steuern abziehbar. Die Schwierigkeit für eine richtige Lösung besteht in diesen Fällen darin, dass überhaupt nicht leicht ein massgebender Grundsatz gefunden werden kann. Da die Steuer theoretisch als persönliche Zwangsabgabe, nicht aber als Entgelt für irgendwelche vom Staate gewährte Vorteile geschuldet wird, lässt sich hier nicht unterscheiden zwischen Steuern, die für die Person, und solchen, die für die Erwerbstätigkeit geschuldet werden. Daher kann nur eine billige Differenzierung oder dann eine kategorische Lösung durch Erklärung der totalen Abziehbarkeit oder der totalen Nichtabziehbarkeit die Frage entscheiden. Am richtigsten wäre vielleicht, in Anlehnung an die Grundsätze der Abziehbarkeit der Betriebsausgaben und der Nichtabziehbarkeit der persönlichen Ausgaben, die Zahlung der personalen Steuern (Einkommens- und Vermögenssteuern u. dgl.) als zur Hälfte abziehbar, zur Hälfte nicht abziehbar zu erklären.

Mit den genannten Objekten könnte die Liste der Abzüge, welche die Gesetze machen sollten, als erschöpfend

abgeschlossen werden. Mehr zur Erläuterung aber zählen die Gesetze auch noch Objekte auf, die grundsätzlich nicht abgezogen werden sollen. Basel-Stadt nennt, nach Aufzählung der zulässigen Abzüge, als nicht abziehbar „die übrigen Ausgaben, insbesondere . . .“. Bern und Luzern (mit Ausnahme in § 5 Ziff. 3) erwähnen überhaupt keine nichtabziehbaren Objekte. Dagegen werden entsprechend der finanzwissenschaftlichen Theorie als nicht abziehbar aufgezählt die Ausgaben für Anschaffung, Vermehrung und Verbesserung von Vermögensobjekten (Zürich, Genf) und zur Abzahlung oder Rückzahlung von Kapitalschulden, d. h. Darlehensschulden (Zürich „Tilgung von Schulden“; Genf „les sommes affectées au remboursement ou à l'amortissement de dettes“). Genf fügt bei die Zinseinnahmen für das vom Steuerpflichtigen in seinen Handel, sein Gewerbe oder zu seinem Beruf investierte eigene Kapital. Der Kriegssteuerbeschluss nennt ausserdem die an Kollektiv- oder Kommanditgesellschaftler ausbezahlten Gewinnanteile, Gehälter und Zinsen für ihre Gesellschaftsanteile (Art. 39). Allgemein sind nicht abziehbar, wovon noch die Rede sein wird, die Ausgaben für persönliche Bedürfnisse des Steuerpflichtigen, vor allem die Ausgaben für den Lebensunterhalt, den Haushalt und die Wohnungsmiete (Kriegsst., Zürich, Basel-Stadt, Genf).

Die von uns betrachteten Steuererlasse gehen nun aber über diese allgemeinen Grundsätze durchwegs hinaus, indem sie aus sozialpolitischen und produktionspolitischen Erwägungen weitere Abzüge vom Roheinkommen zulassen, und zwar in einer Weise, die vom Standpunkte der Steuergerechtigkeit wohl kaum gerechtfertigt ist.

Sozialpolitisch ist vor allem die Abziehbarkeit der Ausgaben an Prämien für Lebens-, Kranken-, Unfall-, Invaliditäts-, Arbeitslosen- und Altersversicherung und an Witwen-, Waisen- und Pensionskassen; denn diese Ausgaben erfolgen zugunsten der persönlichen Bedürfnisse des Steuerpflichtigen und seiner Angehörigen und

stehen mit der Erwerbstätigkeit höchstens in einem mittelbaren Zusammenhang.⁵¹⁾ Die Einseitigkeit dieser sozialpolitischen Bestrebungen, die nicht einem allgemeinen finanzwissenschaftlichen oder finanzpolitischen Grundsatz entsprechen, wird noch dadurch erhöht, dass sie nur zugunsten der schwächeren Leistungspflichtigen einen Abzug zulassen. So lässt Zürich diese Abzüge nur zu bei Einkommen unter 10 000 Fr. und bis zu einem Gesamtbetrag (des Abzugs) von 300 Fr., ebenso Luzern (§ 6 Ziff. 1); Bern geht hier bloss bis 200 Fr., Basel-Stadt bis 300 Fr., Genf (bloss bei Einkommen bis 10 000 Fr.) bis zum Abzugsbetrag von 500 Fr. Das Unerfreuliche solcher sozialpolitischen Differenzierungen liegt in der Schaffung einer Rechtsungleichheit, die nicht immer materiell gerechtfertigt ist, sondern oft einen gewissen parteipolitischen Anstrich hat. Denn der schwächeren Leistungsfähigkeit wird ja schon durch das Existenzminimum und die Progression Rechnung getragen.

Die produktionspolitischen Erleichterungen einiger Erlasse bezwecken eine besondere Bevorzugung der Arbeits- und Geschäftstätigkeit und der dieser dienenden Kapitalverwendung. Auch das ist übertrieben, unliberal und kaum der materiellen Gleichmässigkeit der Besteuerung entsprechend. So lässt der Kriegssteuerbeschluss am Roheinkommen einen Abzug zu von 5% des im Geschäft des Erwerbers „arbeitenden“ eigenen Kapitals⁵²⁾ (unter Vorbehalt einer Änderung dieses Prozentsatzes durch den Bundesrat, Art. 40 Abs. 2).⁵³⁾ Ähnlich gestattet

⁵¹⁾ Bern fügt auch bei die „Verwandtenbeiträge im Sinne der Armengesetzgebung“.

⁵²⁾ Diese Erleichterung für das Geschäftskapital wird von Dr. W. Wettstein (Eidg. Kriegsst. S. 64) unrichtig damit begründet: „da dieses Kapital durch die Vermögenssteuer erfasst wird.“ Denn auch das Nichtgeschäftskapital unterliegt der Vermögenssteuer.

⁵³⁾ Ähnlich bestimmt das BG betr. den Militärflichtersatz vom 28. Brachmonat 1878 (Art. 5) die Abziehbarkeit von 5% des im Gewerbe arbeitenden Kapitals.

das Berner Steuergesetz den Abzug von 4% des im Geschäftsbetriebe angelegten eigenen Vermögens (sofern von ihm zugleich die Vermögenssteuer entrichtet wird). Darin schaffen diese Erlasse eine ungerechtfertigte, äusserliche Privilegierung der materiellen Arbeit, was besonders ungerecht erscheint gegenüber Personen, die aus physischen oder andern Gründen zu solcher Arbeit unfähig sind, und gegenüber den liberalen, ideellen Berufen, die doch zu ihrer Ausbildung und z. T. zu ihrer Berufsausübung ungleich schwerere Lasten übernehmen müssen.

Das Berner Gesetz geht in der Statuierung solcher Ungleichheiten noch weiter, indem es den Genossenschaftlern (von Selbsthilfeverbänden) den Abzug ihrer Rabatte, Sconti und Rückvergütungen auf Warenbezügen bis zu 4% (dieser Vergütungen) und den Beamten, Angestellten, Bediensteten und Arbeitern den Abzug von 10% der Besoldung oder des Lohnes, bis zum Höchstbetrag (des Abzugs) von 600 Fr. gestattet. Leider nahm sich auch Luzern diese Normen zum Vorbild, indem es den „Kunden“ den Abzug von bis 4% der Rückvergütungen und Rabatte (§ 5 Ziff. 3) und den unselbständig Erwerbenden mit Einkommen bis 6000 Fr. einen Abzug von 10% des Gehalts gestattet. Diese Bestimmungen haben einen hässlichen parteipolitischen Anstrich und verletzen die Grundsätze der Finanzwissenschaft und der Steuergerechtigkeit.

Abzüge für persönliche Bedürfnisse (Angehörige). Würde bei der Einkommensbestimmung abgestellt auf den blossen Reingewinn, so könnten vor allem die Aufwendungen in Abzug gebracht werden, die der Steuerpflichtige für den Unterhalt seiner Person und seiner Familie, für seinen Haushalt, für Nahrung und Wohnung usw. macht. Das brächte aber dem Staat die Gefahr, dass der Steuerpflichtige überhaupt keinen Reingewinn zu erzielen trachtete, sondern seine Einnahmen sofort in vollem Umfang für persönliche Bedürfnisse verausgabte, und brächte der Volkswirtschaft die Gefahr eines Rückgangs der Kapitalbildung. Die Steuergesetze er-

klären daher stets die Haushaltungskosten u. dgl. als nicht abziehbar. Das lässt sich rechtfertigen; denn der Zweck der Gewinnung von Einkommen besteht eben in der Gewinnung von Mitteln für die Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse. Diese Mittel werden durch eine solche Verwendung eventuell alle konsumiert, sodass kein Rest übrigbleibt, der noch Steuerobjekt sein könnte.

Und doch sind die notwendigen Ausgaben für persönliche Bedürfnisse vielleicht der wichtigste Faktor bei der Bemessung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, nur lassen sie sich nicht einheitlich bemessen, da hier notwendige Unterhaltsausgaben und nicht notwendige Luxusausgaben sich untrennbar vermischen. Die Gesetze tragen diesem Umstand dennoch in gewissem Umfange Rechnung.

Die genannten schweizerischen Steuergesetze bekennen sich alle zu dem Grundsatz, dass der Steuerpflichtige nicht bloss individuell besteuert werde, sondern zugleich die Steuerpflicht für die mit ihm zusammenlebende Ehefrau und die von ihm abhängigen minderjährigen Kinder trage. Ausnahmen bestehen bei eigenem Verdienst der Kinder, bei Verdienstlosigkeit schon mehrjähriger, noch im Haushalt des Steuerpflichtigen lebender Kinder und bei Getrenntleben der Ehefrau vom Ehemann. Der tatsächlich bestehende Haushalt wird somit von den Gesetzen als Einheit aufgefasst; die mehreren Einkommen werden zusammengerechnet.⁵⁴⁾

Will man die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen genau und gerecht erfassen, so darf man billigerweise nicht allen seinen persönlichen Bedürfnissen (durch Abzug der hiezu gemachten Aufwendungen) Rechnung tragen, sondern man muss seine familienrechtlichen und familiären sittlichen Verpflichtungen berücksichtigen. Man wird also in erster Linie darauf abstellen müssen, wie viele

⁵⁴⁾ Vgl. Kriegsst.beschl. (1920) Art. 15, 16, 58, 62; Gesetze von Zürich, § 6; Bern Art. 17, 20, Abs. 3; Basel-Stadt § 17 Abs. 8 und 9; Genf Art. 10, 11, 24.

Familienangehörige der Steuerpflichtige zu unterhalten hat oder an wie vieler Unterhalt er beizutragen hat. Da aus oben genannten Gründen ein Abzug der vollen Unterhaltskosten vom Reineinkommen nicht zweckmässig erscheint, muss versucht werden, für jede vom Steuerpflichtigen unterhaltene Person eine Erleichterung in Form eines ziffernmässig bestimmten Abzugs zu finden, um auf diese Weise — nicht aus sozialpolitischen Gründen, sondern zur gerechten Bemessung der Leistungsfähigkeit — den Steuerpflichtigen mit Angehörigen wirksam zu entlasten. Unsere Gesetze tragen diesem Erfordernis in verschiedenartigen, z. T. eher unbeholfenen Formulierungen Rechnung.

Der Kriegssteuerbeschluss (1920) lässt nur eine Erhöhung des steuerfreien Existenzminimums (das 2000 bis 4000 Fr. beträgt) zu und zwar im Betrage von je 400 Fr. für jedes Kind unter 18 Jahren oder jede tatsächlich und pflichtgemäss unterstützte Person (Art. 41 Abs. 2). Eine weitere Berücksichtigung des Familienstandes erfolgt hier nicht.

Die kantonalen Gesetze gehen hierin etwas weiter. Zürich erhöht das steuerfreie Existenzminimum (Einkommen bis Fr. 1000) um Fr. 500 zugunsten der Haushaltungskosten von Verheirateten oder, falls sie für Kinder zu sorgen haben, von Verwitweten und Geschiedenen (§ 15 Ziff. 2 nach der Novelle vom 19. Febr. 1922). Ausserdem werden (ohne Abstellen auf das Existenzminimum) als abziehbar erklärt je 300 Fr. für jedes (bis 18jährige) Kind des Steuerpflichtigen und je 300 Fr. für jede von ihm unterhaltene, erwerbsunfähige Person, ausser der Ehefrau (§ 15 Ziff. 3 und 4). Der Abzug erfolgt durch Ausrechnung des Steuerbetrags für die befreite Einkommenssumme und Abzug jenes Steuerbetrags vom Betrag der gesamten Einkommenssteuer (§ 15 Abs. 2). Weitere Erleichterungen bestehen bei der Ergänzungssteuer (§ 21, 25).

Das Berner Gesetz lässt (Art. 20 Ziff. 2) für die Ehefrau und jedes Kind unter 18 Jahren oder jede ver-

mögenslose, erwerbsunfähige Person, die der Steuerpflichtige allein unterhält, einen Abzug von je 100 Fr. vom Einkommen 1. Klasse zu. Wenn aber der Steuerbetrag sich auf über 300 Fr. beläuft, wird der Abzug auf die Hälfte (50 Fr. pro Person) herabgesetzt; wenn der Steuerbetrag höher als 500 Fr. ist, sind diese Abzüge überhaupt ausgeschlossen. Diese Regelung will somit aus sozialpolitischen Gründen die untern Schichten der Steuerpflichtigen bevorzugen.

Basel-Stadt erklärt (§ 16 Abs. 3), dass nur verheiratete, verwitwete oder geschiedene Steuerpflichtige⁵⁵⁾, die für mehr als zwei minderjährige oder erwerbsunfähige Angehörige „in vollem Umfange“ aufkommen, Abzüge am Einkommenssteuerbetrag vornehmen dürfen, und zwar in der Höhe von je 10% des Steuerbetrags pro unterhaltene Person, aber höchstens je 100 Fr. pro Person (vgl. § 15 Abs. 2). Der Abzug erfolgt somit hier nicht am Einkommen selbst, sondern an der Steuer.

Genf (Art. 31) lässt Abzüge vom Einkommen wegen besonderer Familienlasten nur zu, wenn das Einkommen nicht über 12 000 Fr. beträgt. Bei einem Einkommen bis 8000 Fr. kann der verheiratete, mit seiner Ehefrau zusammenlebende Steuerpflichtige 1000 Fr. abziehen, ausserdem noch für jedes Kind und jede unterhaltene erwerbsunfähige Person je 500 Fr. Diese Abzüge reduzieren sich aber bei den höhern Einkommen, und zwar bei denen von über 8000 bis 9000 Fr. um $\frac{1}{5}$, von über 9000 bis 10 000 um $\frac{2}{5}$, von über 10 000 bis 11 000 um $\frac{3}{5}$ und von über 11 000 bis 12 000 um $\frac{4}{5}$ des obigen Betrages. Diese Bestimmungen sind aner kennenswert liberal.

Luzern (§ 6 Ziff. 2) gewährt für den Unterhalt jedes unter 18 Jahre alten Kindes und jeder erwerbsunfähigen

⁵⁵⁾ Damit sollten vor allem die Junggesellen ausgeschlossen und damit schlechter gestellt werden, was nicht gerecht ist, da auch diese die Last des Unterhalts von Angehörigen (alte Eltern, Geschwister usw.) gleich schwer empfinden können, wie z. B. Witwer und Geschiedene.

Person einen Abzug vom Einkommen bis zum Betrage von 300 Fr. für jede Person, begrenzt diese Abziehbarkeit aber auf Einkommen bis 10 000 Fr.

Im allgemeinen sind alle diese Abzüge eher als sozialpolitische Massnahmen gedacht und nicht als grundsätzliche Umgrenzungen des steuerbaren Reineinkommens, die als solche jedem Steuerpflichtigen zugute kommen sollen. Wenn es aber Aufgabe der Einkommenssteuergesetze ist, die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen abstrakt, d. h. ohne Rücksicht auf politische und sozialpolitische Nebenabsichten, zu bestimmen, so sollte als zu berücksichtigender Faktor für jeden Steuerpflichtigen (den bemittelten wie den weniger bemittelten) eine allgemeine Abzugsmöglichkeit pro unterhaltene Person (z. B. Fr. 1000 vom Einkommen oder prozentual abgestuft) festgesetzt werden. Damit könnten zwar nicht die gesamten Unterhaltskosten, die für unterhaltene Personen verwendet werden, steuerfrei werden, aber es könnte doch bei jedem Steuerpflichtigen eine bessere Anpassung an seine wirkliche Leistungsfähigkeit gefunden werden. Eine solche Ausgestaltung des Einkommensbegriffs wäre aber auch vom sozialpolitischen Standpunkte aus durchaus gerechtfertigt; denn sie trüge der notwendigen Lebenshaltung aller „Angehörigen“ in besserem Umfange Rechnung als die bisherige Regelung, die in mancher Richtung als zu eng erscheinen muss.

(Steuerfreies Existenzminimum.) Mit dem eben Gesagten hängt die Frage zusammen, ob nicht irgendwie durch Steuerbefreiung den minimalen Kosten des Lebensunterhalts Rechnung getragen werden solle. Eine solche Befreiung begegnet uns in zwei verschiedenen Formen.

Entweder es wird bei jedem Einkommen eine bestimmte Summe als steuerfrei (abziehbar) erklärt, damit auf diese Weise dem „notwendigen“ Lebensunterhalt des Einzelnen einigermassen Rechnung getragen werde (objektive Begrenzung des Einkommens, d. h. auf allen

Einkommen, sog. Freieinkommen). Dies wird befürwortet mit der angeblichen Schutzwürdigkeit eines für Alle gleichen Minimums von jedem Einkommen. Die Begründung ist aber vom wirtschaftlichen Standpunkt aus nicht stichhaltig. Denn nicht bei jedem Einkommen besteht das notwendige Bedürfnis zur Befreiung einer minimalen Quote, sondern nur bei den niedersten Einkommen bzw. schwächsten Leistungsfähigen. Die Befreiung z. B. von 1000 Fr. bei Einkommen von 3000 Fr. ist für den Pflichtigen eine grosse Erleichterung, dieselbe Befreiung ist aber bei einem Einkommen von 30 000 oder 60 000 Fr. kaum spürbar und jedenfalls kein notwendiges Bedürfnis.

Oder — dies ist die zweite Form — es werden nur die niedrigsten Einkommen bis zu einer zahlenmässig bestimmten Limite als steuerfrei erklärt, d. h. die wenig Bemittelten werden befreit (subjektive Beschränkung der Besteuerung). Dadurch wird nun allerdings der Grundsatz der „Allgemeinheit“ der Besteuerung durchbrochen, indem die am wenigsten Leistungsfähigen steuerfrei werden und nur noch ein Teil (oft ein kleiner Prozentsatz der Einwohner) die Steuerlast allein tragen muss. Dafür entspricht aber diese Befreiung der wenig Bemittelten dem Grundsatz der „Gleichmässigkeit“ der Steuer, indem jeder gleichviel Lasten zu tragen hat entsprechend seiner Leistungsfähigkeit, der Nichtleistungsfähige somit nichts. Ausserdem ist festgestellt, dass bei der Heranziehung auch der wenig Bemittelten die Kosten der Steuererhebung durch die Steuereingänge meist nicht gedeckt würden. Jene Befreiung bringt vielleicht die unerfreuliche moralische Gefahr, dass grosse Massen des Volkes der staatlichen Pflichtentragung entwöhnt werden und von einer Überzahl der Befreiten eine Minderheit Steuerpflichtiger ausgesogen werden kann; man findet zur Durchführung des Prinzips der Allgemeinheit daher gelegentlich eine alle belastende bescheidene Kopfsteuer (Mannssteuer, Aktivbürgersteuer) neben den Haupt-

steuern eingeführt (z. B. Zürich § 102 f., Bern Art. 51). Diese Form der Steuerbefreiung ist aber vor allem darum zu befürworten, weil sie sich auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Einzelnen stützt, somit dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit entspricht. Die Befreiung der wenig Bemittelten reiht sich endlich zwanglos ein in die Progression bei den mehr Bemittelten.⁵⁶⁾

Von den von uns hier betrachteten schweizerischen Steuergesetzen bekennen sich die Gesetze von Zürich und Bern zu der erstgenannten Auffassung des objektiven, allgemeinen Freieinkommens, während der eidg. Kriegsteuerbeschluss und die Gesetze von Basel-Stadt, Genf und Luzern nur die schwächsten Schichten der Wirtschaftssubjekte (subjektiv) steuerfrei erklären, wobei die Grenze stets von verschiedener Höhe ist je nach Vermögensbesitz oder Unterhaltspflichten.⁵⁷⁾

Zürich (§ 15 gemäss Novelle vom 19. Februar 1922) erklärt von der Einkommenssteuer befreit: von jedem Einkommen „die ersten 1000 Fr. für den Steuerpflichtigen“; gemeint ist damit: in Rücksicht auf die persönlichen Bedürfnisse des Steuerpflichtigen selbst, im Gegensatz zu den nachfolgend genannten Angehörigen. Ebenso erklärt Bern (Art. 20) von der Einkommenssteuer befreit jeweils 1000 Fr. vom Einkommen 1. Klasse.

Luzern (§ 8 Abs. 2) erklärt in nicht ganz klarer Formulierung „Beträge unter Fr. 1 pro Einheit werden nicht erhoben“, wodurch wohl die Einkommen bis Fr. 3600 befreit werden.

Der Kriegsteuerbeschluss (Art. 41) befreit von der Erwerbssteuer: a) Personen mit bis 2000 Fr. Erwerb und zugleich mit bis 20 000 Fr. Vermögen, b) Personen mit bis 3000 Fr. Erwerb und zugleich mit bloss über 10 000

⁵⁶⁾ Über die Gründe für und wider vgl. J. Lehr, Krit. Bemerkungen usw., Jahrb. für Nat.ök. und Statistik (von Hildebrand u. Conrad) 29 (1877) S. 193 f.

⁵⁷⁾ Die ähnlichen Steuerbefreiungen bei der Vermögenssteuer lassen wir hier beiseite.

bis 20 000 Fr. Vermögen, c) Personen mit bis 4000 Fr. Erwerb und ohne oder bloss mit bis 10 000 Fr. Vermögen.

In Basel-Stadt (§ 15) beträgt das steuerfreie Existenzminimum für alleinstehende Personen 2000 Fr. Einkommen, für Personen, die für verwandte Angehörige zu sorgen haben, 3500 Fr. (vgl. § 16 Abs. 2).

Genf (Art. 32) befreit von der Einkommenssteuer: Ledige, Witwer und Witwen ohne Unterhaltspflichten bei Einkommen bis 2500 Fr. und die Ledigen und Witwer mit Unterhaltspflicht für mindestens eine Person bei Einkommen bis 2800 Fr.; sodann die zusammenlebenden Eheleute ohne Unterhaltspflicht bei Einkommen bis 3500 Fr. und dieselben sowie die Witwen mit Unterhaltspflicht für mindestens eine Person bei Einkommen bis 4000 Fr. Geschiedene stehen den Verwitweten gleich.

Die drei letztgenannten Erlasse sind hierin liberal und sozial gedacht; da die Lebenshaltungskosten von örtlich verschiedener Höhe sind, darf nicht eine zahlenmässige Gleichheit der Limiten in allen Kantonen postuliert werden.

e) *Nutzungsrechte als Einkommensquellen.* Für den Begriff des Einkommens ist es unerheblich, aus welcher Quelle dieses Einkommen dem Steuersubjekt zufließt⁵⁸⁾; die Tatsache, dass dem Subjekt ein Vermögenszuwachs zukommt, der seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erhöht, genügt.

Darum ist es auch durchaus logisch, wenn der Vermögenszuwachs, der dem Subjekt aus einem Nutznießungsrecht am Eigentum eines Dritten zusteht, als steuerbares Einkommen erklärt wird. Als solche Nutznießungsrechte kommen in Betracht z. B. der gesetzliche Niessbrauch der Eltern am Vermögen unmündiger Kinder (ZGB 192), und die wahlweise Nutznießung des überlebenden Ehegatten an der Hälfte der Erbschaft (ZGB 462, vgl. 473); aber auch der Ertrag aus vertraglichen Nutz-

⁵⁸⁾ Schanz, a. a. O., S. 24 f.

niessungen bildet einen Teil des Einkommens. Der Eigentümer des Nutzungsobjekts selbst hat daher den vom Nutzniesser bezogenen Nutzungsertrag nicht als sein Einkommen zu versteuern. Steuerbar kann selbstverständlich nur der Reinertrag sein; Aufwendungen sind somit abziehbar.

Die hier betrachteten kantonalen Steuergesetze⁵⁹⁾ erwähnen daher durchwegs auch das Einkommen aus Nutzniessungen als steuerbares Einkommen (Zürich § 8 Ziff. 8; Bern Art. 19 Abs. 2b und Abs. 3; Basel-Stadt § 17 Abs. 1, Genf Art. 16 Abs. 1 Ziff. 5 und 8 und Abs. 2; Luzern § 4 Ziff. 3).

Dabei macht aber Bern für „Schleissnutzungen“⁶⁰⁾ die Einschränkung, dass diese nur steuerbar seien, falls der Nutzungsberechtigte für das Objekt nicht die Vermögenssteuer zu bezahlen habe.

Von den Nutzungsrechten an fremdem Eigentum sind nun aber zu unterscheiden die am eigenen Eigentum des Steuersubjekts bestehenden Nutzungsrechte. Aus der Rechtsnatur des Eigentums ergibt sich die Befugnis des Eigentümers, die Sache selbst und ihren Ertrag (Früchte) als Bestandteil des Eigentums zu nutzen (ZGB 642, 643). Sofern der Nutzungsertrag des Eigentums wirtschaftlich einen Vermögenszuwachs darstellt, ist er nun zweifellos zum Einkommen des Eigentümers zu zählen.⁶¹⁾ Nutzungseinkommen ist theoretisch schon der

⁵⁹⁾ Nach dem Kriegssteuerbeschluss (1920) wird bloss der Erwerb aus einer Tätigkeit besteuert; der Erwerb aus Nutzniessung fällt somit ausser Betracht.

⁶⁰⁾ „Schleissnutzung“ oder „Schleiss“ (Kriegsst.beschl. Art. 33) heisst im Kanton Bern eine Realleistung, welche sich der Abtreter bei der Abtretung eines Bauernheimwesens auf Rechnung künftiger Erbschaft vom Übernehmer ausbedingt. Sie besteht entweder in vollständiger Verpflegung oder in der Lieferung von Wohnung, Feuerung und Lebensmitteln oder dgl., seltener auch in Geld. Ihr Kapitalwert wird öfters durch ein Grundpfandrecht sichergestellt, was aber nicht begriffsnotwendig ist (Gütige Mitteilung von Prof. E. Blumenstein in Bern).

⁶¹⁾ Schanz, a. a. O., S. 22 f., 34.

Zinsertrag der Kapitalien. In Analogie hiezu erklären die Steuergesetze auch andere sachliche Erträgnisse aus Eigentum als steuerbar. Zürich z. B. erklärt ausdrücklich die Einkünfte aus der Bewirtschaftung des Grundeigentums (§ 8 Ziff. 4) und den Wert selbstverwendeter Erzeugnisse und Waren des eignen gewerblichen oder landwirtschaftlichen Betriebes (§ 8 Ziff. 9) als steuerbar; ähnlich Genf (Art. 16 Abs. 2).

Auf Grund der finanzwissenschaftlichen Theorie gehen aber die Steuergesetze einen Schritt weiter: sie erklären auch den Mietwert bei Wohnen im eigenen Hause als Teil des Einkommens.⁶²⁾ Dabei denkt man wohl, dies sei eine Analogie zur Nutzung des Kapitals, das im Einnehmen von Kapitalzinsen oder sonstigen Früchten besteht; es wird das Wohnen als „Naturalertrag“ bezeichnet. Das Eigenartige an der Besteuerung des Mietwerts des eigenen, selbstbewohnten Hauses ist aber, dass hier etwas besteuert wird, was gar nicht Einkommen ist, d. h. was gar keinen Güterzuwachs oder Ertrag darstellt; denn die Tatsache, dass das Subjekt Eigentümer eines Hauses ist und dieses während der Steuerperiode bewohnt hat, bildet am Ende der Steuerperiode kein Einkommen für dieses Subjekt und keine Steigerung seiner Leistungsfähigkeit, sondern höchstens die Ersparnis einer Ausgabe für Mieten einer Mietwohnung. Kein Wirtschaftler wird das Wohnenkönnen im eigenen Hause als Einnahme buchen und als Gewinn in die Bilanz stellen. Würde er nun aber für dieses Wohnen im eigenen Hause nicht analog wie ein Einkommenserwerber besteuert, so wäre er für den Nutzwert dieses Vermögensteils (Hauses) besser gestellt als ein Subjekt, das sein Vermögen nicht im eigenen Hause, sondern ertragbringend angelegt hätte und diesen Ertrag als Einkommen versteuern müsste. Wenn somit die Besteuerung des Wohnens im eigenen Hause juristisch unlogisch erscheint (weil kein

⁶²⁾ Fuisting: Grundzüge, S. 112, 159; vgl. Schanz, a. a. O. S. 35; Schmoller a. a. O. S. 52, 76.

Ertrag vorliegt), so ist sie doch eine folgerichtige wirtschaftliche Analogie, wenn auch bloss mit der Fiktion eines Einkommens.⁶³⁾ Diese Ersparnis konnte aber nur dadurch erlangt werden, dass das Subjekt einen Teil seines Vermögens im Besitz eines Hauses anlegte und somit nicht in anderer, ertragbringender Weise verwenden konnte. Mit den gleichen Gründen könnten aber auch weitere Vorteile, die der Steuerpflichtige von dem Gebrauch seines Eigentums hat, z. B. den Nutzwert von Pferden, Kutschen, Autos, Kleidern, Möbeln, Hausrat usw., als Einkommen betrachtet werden. Es wäre dies in gleicher Weise die Fiktion eines nicht wirklichen Einkommens. Anders verhält es sich natürlich mit derjenigen Nutzung von Eigentum, deren Ertrag einen realen Vermögenszuwachs, d. h. ein wirkliches Einkommen, darstellt (Früchte im Rechtssinne).

Die Finanzwissenschaft gelangt daher bisweilen der genannten Theorie zu lieb zu mehr oder weniger verworrenen Definitionen des Einkommens, nur um diesen Genuss des Eigentums mit einbeziehen zu können. Fuisting definiert (Grundzüge S. 110 vgl. S. 133) das Einkommen nach der besonderen Zweckbestimmung zwar wohl zutreffend als „die Gesamtheit der Sachgüter, welche in einer bestimmten Periode (Jahr) dem Einzelnen als Erträge dauernder Quellen der Gütererzeugung zur Bestreitung der persönlichen Bedürfnisse . . . zur Verfügung stehen“, und als solche „Sachgüter“ werden auch „Naturalbezüge jeglicher

⁶³⁾ Man nehme als Beispiel zwei Subjekte, A und B; A hat 100 000 in einem Hause angelegt, das er selbst bewohnt; er hat von diesem Vermögen keinen andern Nutzen. B. hat 100 000 ertragbringend angelegt (z. B. in Wertpapieren) und bezieht davon jährlich ein steuerbares Einkommen von 5000, muss aber, um wohnen zu können, 5000 Mietzinse zahlen. Da scheint es gerecht, den A in gleicher Weise für den Nutzwert (Mietwert) seines Hauses (5000) zu besteuern. — Eine andere Lösung für den Gesetzgeber läge darin, die Mietzinsausgaben des Mieters als abziehbar (vom Roheinkommen) und gleichzeitig das Wohnen im eigenen Hause als nicht steuerbar zu erklären.

Art“ bezeichnet (S. 111). Der Bewohner des eigenen Hauses genieße „insoweit einen Naturalertrag des Hauses als einer zu seiner Verfügung stehenden Quelle der Güterbildung“; wirtschaftlich (nicht rechtlich) könne man sagen, er sei sein eigener Mieter (S. 112). Wir halten das Wohnen nicht für einen „Ertrag“ und die Einbeziehung unter die Einkommenssteuer daher bloss nach der genannten Analogie für gerechtfertigt.

Entsprechend der genannten finanzwissenschaftlichen Theorie erklärt das Zürcher Gesetz (§ 8 Ziff. 9) als steuerbares Einkommen den „Mietwert der Wohnung im eigenen Hause“; ähnlich Basel-Stadt (§ 17 Abs. 2), Genf (Art. 16 Ziff. 8) und Luzern (§ 4 Ziff. 3). Nach der baselstädtischen Praxis hat der Steuerpflichtige für eine Werkstätte, eine Fabrik, ein Lagerhaus u. dgl. auf eigenem Grund und Boden den Miet- oder Pachtwert als Einkommen zu versteuern.⁶³⁾ Das Berner Gesetz dagegen besteuert das Wohnen im eigenen Hause nicht mit der Einkommenssteuer.

Gerechtfertigt ist andererseits auch die Besteuerung der freien Amts- und Dienstwohnung, falls diese einen Teil des dem Bediensteten gewährten Entgelts für die Arbeitstätigkeit bildet; denn hier liegt Verrechnung mit einem Teil der Besoldung (d. h. Einkommen) vor.⁶⁴⁾

3. Verhältnis des Einkommens zum Vermögen.

Die Hauptsteuer, welche die persönliche Leistungsfähigkeit als Einheit erfassen soll, muss der wirtschaftlichen Tatsache Rechnung tragen, dass der Besitzer eines Vermögens (Stammvermögens, Kapitals) eine grössere Leistungsfähigkeit besitzt, als der blosser Einkommens-träger, der sein Einkommen für seine Lebenshaltung konsumiert, ohne einen Teil davon zur Kapitalbildung verwenden zu können. Der Hauptzweck der Ersparung oder Erhaltung eines Vermögens liegt darin, dass eine dauernde Ertragsquelle geschaffen werden soll, die ohne weitere

⁶⁴⁾ Zürich § 8 Ziff. 9; Basel-Stadt § 17 Abs. 2; Genf Art. 16 Ziff. 8.

Arbeitstätigkeit, bloss dank zweckmässiger Anlage und Verwaltung, einen regelmässigen Ertrag abwirft (das sog. fundierte Einkommen). In zweiter Linie dient das Kapital als Reserve zur Verwendung in ausserordentlichen Notfällen.

Aus dieser Zweckbestimmung des Vermögens ergibt sich, dass es bei regelrechter, ordentlicher Verwaltung nicht angetastet werden soll,⁶⁵⁾ sondern nur in Notfällen. Folglich soll auch eine dauernde direkte Besteuerung nicht derart sein, dass der Steuerpflichtige bei sorgfältigem Wirtschaften zur Steuerzahlung einen Kapitaleingriff vornehmen muss⁶⁶⁾; die Folgen hievon wären unerfreuliche.⁶⁷⁾ Die Steuer soll ordentlicherweise aus dem Einkommen bezahlt werden können; der Steueransatz hat sich diesem Erfordernis anzupassen.⁶⁸⁾ Weiter folgt daraus, dass die Besteuerung den allfällig eintretenden totalen oder partiellen Vermögensverlusten Rechnung tragen und diese z. B. am Roheinkommen abziehbar erklären muss (s. o.).

Die Finanzwissenschaft vertritt heute allgemein die Ansicht, eine etwas höhere Besteuerung des fundierten Einkommens (oder des Vermögensbesitzes) gegenüber der Besteuerung des Erwerbseinkommens sei wirtschaftlich gerechtfertigt und entspreche der richtigen Erfassung der Leistungsfähigkeit, obwohl darin eine ungleiche Behandlung der beiden Einkommensarten liegt.⁶⁹⁾ Die Vermögensbesteuerung trifft z. T. unproduktive Kräfte,

⁶⁵⁾ Vgl. Schmoller a. a. O. S. 52.

⁶⁶⁾ So Gampert, Exposé des motifs S. 4. Das Luzerner Gesetz begrenzt daher die Steuer maximal auf 30% des Gesamteinkommens. (§ 76.)

⁶⁷⁾ Z. B. Überwälzung der Steuer u. dgl. s. Rob. Meyer a. a. O. S. 198.

⁶⁸⁾ Dass die Vermögenssteuer der Höhe nach aus dem Ertrag, nicht aus dem Vermögen selbst, soll entrichtet werden können, wenn sie nicht konfiskatorisch wirken soll, wird ausgesprochen vom Schw. Bundesgericht i. S. Filsur c. Graubünden, 9. Dezember 1922, vgl. Praxis XII, Nr. 44, S. 90.

⁶⁹⁾ R. Meyer, a. a. O. S. 337. Bei arbeitsunfähigen Rentnern mag diese Ungleichheit unbillig sein.

Luxusgegenstände ohne dauernden Ertrag (Villen, Ziergärten, Luxusperde u. dgl.), die bei der blossen Einkommensbesteuerung nur unvollkommen oder gar nicht erfasst werden. Die Besteuerung des Erwerbseinkommens dagegen belaste die produktive Arbeitskraft; diese soll aus moralischen und wirtschaftspolitischen Gründen (gegenüber der Untätigkeit, dem arbeitslosen Einkommen) bevorzugt werden. Fuisting ⁷⁰⁾ gibt als annähernd billiges und zweckmässiges Verhältnis der Besteuerung von Arbeitseinkommen und von Vermögensertrag an das Verhältnis von 3 zu 4 oder 4 zu 5.

Gesetzestechisch gibt es mehrere Möglichkeiten, diese Mehrbelastung des fundierten Einkommens oder des Vermögensbesitzes durchzuführen. Einmal kann entweder der Betrag des Vermögens selbst Steuerobjekt sein (reine Vermögenssteuer), oder der Vermögensertrag ist Steuerobjekt (Einkommenssteuer). Daher kann gesetzgeberisch 1. bloss der Vermögensertrag als Einkommen besteuert und hiefür ein höherer Steueransatz vorgesehen werden; dann bleibt die Steuer bloss Einkommenssteuer. Oder es kann 2. das bloss Arbeitseinkommen mit einer Erwerbssteuer und der Vermögensbesitz daneben getrennt mit einer selbständigen Vermögenssteuer belastet werden. Oder es kann 3. Arbeitseinkommen und Vermögensertrag mit einer allgemeinen Einkommenssteuer und daneben noch der Vermögensbesitz (nicht -ertrag) mit einer ergänzenden und demnach niederen Vermögenssteuer (Ergänzungssteuer) belastet werden.⁷¹⁾ Mit allen drei Modalitäten lässt sich derselbe wirtschaftliche Erfolg erreichen.

Mit der erstgenannten Modalität begnügt sich keiner der von uns betrachteten Steuererlasse; sie kennen alle eine kombinierte Belastungsart.

Der Kriegssteuerbeschluss (1920) entspricht der zweitgenannten Modalität. Er sieht einesteils vor eine

⁷⁰⁾ Grundzüge, S. 203.

⁷¹⁾ Vgl. Fuisting, Grundzüge, S. 275 f.

blosse Erwerbssteuer (Art. 20 f.) ohne Einschluss des Vermögensertrags, daneben aber eine allgemeine Reinvermögenssteuer (Art. 20, 23). Da der Vermögensertrag hierbei als Steuerobjekt nicht erfasst wird, konnte der Ansatz für das Reinvermögen relativ hoch gesetzt werden. Der Erwerbssteuer (für die vierjährige Bezugsperiode) von 0,4% bis 20% steht eine Reinvermögenssteuer (für die vierjährige Periode) von 1‰ bis 25‰ gegenüber.

Eigenartig ist das Berner Gesetz, das bis zu einem gewissen Grade der dritten Modalität entspricht. Es unterwirft der Einkommenssteuer den Ertrag der „Kapitalien irgendwelcher Art“, sowie (bedingt) den aus Leibrenten, Pensionen und Schleissnutzungen und endlich Spekulations- und Kapitalgewinn (Art. 19). Damit ist allerdings nicht allgemein der Vermögensertrag erfasst, sondern bloss ein Teil desselben. Dagegen belastet das Berner Gesetz diese Erträge, die es Einkommen 2. Klasse nennt, (im Gegensatz zum Einkommen 1. Klasse, das mit einer Tätigkeit zusammenhängt) insofern höher, als es in Art. 31 für beide Klassen feste Einheitsansätze aufstellt und zwar für die 1. Klasse 1,50 Fr. per 100 Fr., für die 2. Klasse 2,50 Fr. per 100 Fr. Es muss stets dieselbe Zahl Einheitsansätze für alle Steuerarten festgesetzt werden (Art. 2). Ausser dieser Mehrbelastung eines Teils des Vermögensertrags kennt aber das Berner Gesetz noch eine teilweise, nicht allgemeine Vermögenssteuer (Art. 4) und zwar auf drei verschiedenen Objekten: 1. auf Grundeigentum; 2. auf nutzbar gemachten Wasserkraften; 3. auf grundpfandversicherten Kapital- und Rentenforderungen. Die Vermögensbesteuerung dieser Objekte schliesst die Einkommensbesteuerung der in Art. 19 (2. Klasse) genannten Objekte aus. Auch für die Vermögenssteuer ist ein fester Einheitsansatz gegeben im Betrage von 1‰ (Art. 31). Ein Vorzug dieser Regelung liegt darin, dass durch die Aufnahme der Einheitssätze die Einkommenssteuer und die Vermögenssteuer in ein dauernd festes Verhältnis zu einander gebracht sind (vgl. Art. 2). Im allgemeinen ist

aber die Komplikation in diesem System gewiss unerfreulich und nur daraus zu erklären, dass das Gesetz aus einem parteipolitischen Kompromiss entstanden ist.

Die Gesetze von Basel-Stadt, Zürich, Genf und Luzern endlich entsprechen genau der drittgenannten Modalität.

In Basel-Stadt fällt unter die allgemeine Einkommensteuer auch der gesamte Vermögensertrag (Gewinn) und Vermögenszuwachs (infolge Wertsteigerung); der Steuerfuss für das gesamte Einkommen ist einheitlich 0,5 bis 12,5% (§ 16, 17). Um nun das fundierte Einkommen bezw. dessen Quelle, das Vermögen, mehr zu belasten, kennt Basel-Stadt eine ergänzende Reinvermögenssteuer, bemessen nach dem Betrag, nicht nach dem Ertrag (§ 20). Der Steuerfuss für diese Vermögenssteuer ist ebenfalls progressiv und wächst von 1⁰/₁₀₀ bis 6⁰/₁₀₀ (§ 22).⁷²⁾ Obwohl diese Steuer Vermögenssteuer heisst, ist sie nicht zu verwechseln mit den gleichnamigen Hauptsteuern, wie sie noch eine Anzahl Kantone kennen, sondern sie ist ihrer Natur nach reine „Ergänzungssteuer“⁷³⁾ neben der Einkommenssteuer als Hauptsteuer.

Dasselbe System weist das Zürcher Gesetz auf. Neben der allgemeinen Einkommenssteuer (1 bis 6%) als Hauptsteuer, die auch den Vermögensertrag und Vermögenszuwachs (Wertsteigerung) umfasst (§ 8, 14), steht eine „Ergänzungssteuer“ genannte Vermögenssteuer im Betrage von 1½⁰/₁₀₀ bis 2½⁰/₁₀₀ (§ 16, 26).⁷⁴⁾

Ebenso kennt das Genfer Gesetz neben dem allgemeinen impôt sur le revenu im Betrage von 1% bis 12% (Art. 1, 33), der auch den Vermögensertrag erfasst, ein

⁷²⁾ Nach dem Steuergesetz vom 14. Oktober 1897 betrug die Vermögenssteuer 1 bis 3⁰/₁₀₀.

⁷³⁾ Diese Bezeichnung stammt aus dem preussischen Gesetz von 1893.

⁷⁴⁾ Der genannte Steuerfuss wurde eingeführt durch Novelle vom 19. Februar 1922; das Gesetz von 1917 kannte einen einheitlichen Ansatz von 1½⁰/₁₀₀ (ohne Progression). Ausnahmen für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke und Gärten gemäss § 18.

ergänzendes impôt sur la fortune vom Reinvermögen im Betrage von 1⁰/₀₀ bis 10⁰/₀₀ (Art. 1, 34, 39, 51).

Das Luzerner Gesetz stellt der allgemeinen Einkommenssteuer im Betrage von 1—5% eine Vermögenssteuer zur Seite im Betrage von 1,5⁰/₀₀ bis 2,2⁰/₀₀ (§ 8, 22).

Die vier letztgenannten Gesetze haben rein und säuberlich die von der Finanzwissenschaft aufgestellte Theorie von der grössern Leistungsfähigkeit der Vermögensbesitzer zu verwirklichen gesucht. Nach den Ansätzen bemessen sind diese „Vermögenssteuern“ nur als „ergänzende“ Mehrbelastung gedacht. Daher wird auch nicht auf den Vermögensertrag abgestellt (den die Steuer nie überschreiten dürfte), sondern auf das Reinvermögen, d.h. die Ertragsquelle in ihrer Substanz.

4. Verhältnis von Einkommen und Vermögen zur Steuerperiode.

Das Steuerobjekt ist theoretisch und gesetzgeberisch nicht bloss zu umgrenzen hinsichtlich seiner sachlichen Zusammensetzung (Substanz), sondern auch hinsichtlich seines zeitlichen Bestandes. Das Steuerobjekt ist eine Einheit, die notwendigerweise zu einer Zeiteinheit in Beziehung gebracht werden muss. Es fragt sich z. B., welche zeitliche Dauer für ein Einkommen, oder welcher zeitliche Stichtag für den Vermögensbestand massgebende Bemessungsgrundlage sein soll; man nennt diese Zeiteinheiten Steuerperiode (Steuerjahr und Steuerzeitpunkt).⁷⁵⁾

⁷⁵⁾ Damit ist nicht zu verwechseln die zeitliche Begrenzung der Steuerhoheit gegenüber einer andern Steuerhoheit hinsichtlich eines Steuerpflichtigen (etwa bei Wohnsitzwechsel innert eines Steuerjahres); diese Materie bildet das intertemporale Steuerrecht, das hier nicht berührt werden soll. Ebenso wenig berücksichtigen wir hier die örtliche Begrenzung der Steuerhoheit (etwa bei gleichzeitigem Besitz von Bestandteilen des Steuerobjekts in mehreren Staaten), d. h. die Materie des internationalen (auch interkantonalen) Steuerrechts oder Doppelbesteuerungsrechts.

Die Finanzwissenschaft, die sich mit dieser Frage weniger eingehend beschäftigt als mit der sachlichen Umgrenzung des Objekts, hat gleichwohl einige mehr gesetzestechnische und wirtschaftspolitische Grundsätze aufgestellt und verfochten.

Vor allem wird stets betont, dass die Steuerperiode dem Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerschuld möglichst nahe gerückt sein soll; es soll nicht ein zeitlich weit zurückliegender wirtschaftlicher Zustand als Grundlage der Steuerbemessung angenommen werden.⁷⁶⁾ Liegt die Steuerperiode vom Fälligkeitsdatum zu weit ab, so kann entweder der Staat zu kurz kommen, wenn sich inzwischen die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen wesentlich verbessert haben, oder aber der Steuerpflichtige selbst wird schwer benachteiligt, wenn seine Verhältnisse sich inzwischen wesentlich verschlechtert haben. Auch ist zu berücksichtigen, dass in der Privatwirtschaft in der Regel jährlich die Überschüsse des Einkommens zum Vermögen geschlagen werden; eine doppelte Belastung eines Teils des Einkommens als Einkommen und zugleich als Teil des Vermögens sollte vermieden werden.

Sodann wird betont, die Grundlage der Steuerbemessung müsse der unmittelbar verflossenen Vergangenheit angehören, weil diese allein gerechte Anhaltspunkte biete; dagegen dürfe nicht die unsichere Schätzung eines zukünftigen Steuerobjekts als Grundlage angenommen werden (etwa das im Bezugsjahre „zu erwartende“ Einkommen).⁷⁷⁾

Für die zeitliche Begrenzung des Einkommens wird daher mit Recht meistens das unmittelbar vorangegangene Kalenderjahr — oder eventuell Geschäfts- oder Wirt-

⁷⁶⁾ Vgl. Fuisting, Grundzüge, S. 115 f., 130; R. Meyer (a. a. O. S. 216) weist auf die Nachteile der zu späten Steuererhebung oder Nachtragserhebung hin, die eine Störung der regelmässigen Wirtschaft des Einzelnen bedeuten.

⁷⁷⁾ So Fuisting, Grundzüge, S. 116.

schaftsabschlussjahr — als geeignet erklärt.⁷⁸⁾ Bei jährlicher Erhebung der Steuer empfiehlt sich die jährliche Berechnung des Objekts auf Grund der nächst zurückliegenden Jahresperiode. Da einzelne Privatwirtschaften ihre Buchführung, Inventare, Bilanzen oder landwirtschaftlichen Berechnungen oft auf ein Datum abschliessen, das nicht mit dem Ende des Kalenderjahres zusammenfällt, ist eine Anpassung an dieses private Wirtschaftsjahr zu empfehlen. Die jährliche Berechnung und der jährliche Bezug der Einkommenssteuer ist aber auch darum erwünscht, weil dadurch die beste und gerechteste Anpassung an die schwankenden wirtschaftlichen Verhältnisse, an unregelmässige „einmalige“ Gewinne, kurz an die schwankende Leistungsfähigkeit erfolgen kann; deshalb ist diese Anpassung vor allem ein Gebot der Steuergerechtigkeit. Wirtschaftspolitisch hat sie zudem den Vorzug, den Privaten zur Vornahme jährlicher Berechnungen zu nötigen.

Mit guten Gründen lehnt daher Fuisting⁷⁹⁾ die künstlichen Berechnungsmethoden ab, die meist den Durchschnitt aus einer Mehrheit vergangener Jahre zugrunde legen. Denn nicht massgebend soll das finanzpolitische Motiv sein, dass der Staat durch diese Durchschnittsberechnungen die schwankenden Höhen des gesamten Steuerertrags ausgleicht, um zu stabilen Einnahmen zu gelangen; ebensowenig, dass der Steuerverwaltung Arbeit erspart werden soll. Vielmehr soll der Grundsatz der „gerechten“ Erfassung der jeweiligen „wirklichen“ Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen überwiegen. Durch die jährliche Wiederholung der Bemessung verteilt sich auch die Arbeitslast der Steuerverwaltung viel besser.

Es dürfte von Interesse sein, zum Schluss einen Blick zu werfen auf die beträchtlichen Abweichungen, die sich in den von uns behandelten schweizerischen Steuergesetzen

⁷⁸⁾ Schanz, a. a. O. S. 17; Fuisting, Grundzüge S. 115 f.

⁷⁹⁾ Grundzüge, S. 121 f.

in dieser Hinsicht vorfinden. Die genannten Grundsätze finden wir wohl am reinsten verwirklicht in den Steuergesetzen von Basel-Stadt, Genf und Bern.

In Basel-Stadt bestimmt § 18 des Gesetzes, die Steuererklärung über die Einkommenssteuer sei jährlich (im März) abzugeben über das Einkommen des vergangenen Kalender- oder Geschäftsjahres, worauf die Steuerzahlung in drei Raten (im April, August und November des laufenden Jahres) zu erfolgen habe.⁸⁰⁾ Auch die Abzüge für Familienangehörige sind zu berechnen nach dem Familienstand am letzten Tage des vorangegangenen Jahres (§ 15 Abs. 3). Vermögensverluste dürfen nur am Einkommen des verflossenen Jahres abgezogen, nicht aber auf andere Jahre übertragen werden (§ 17 Abs. 6).⁸¹⁾ Da die Vermögensbestände stabiler sind als die Einkommen, erfolgt die Bemessung des Vermögens bloss alle zwei Jahre; in diesem Falle hat der Steuerpflichtige gleichzeitig mit der Erklärung über das Einkommen (im März) die Erklärung über das Vermögen abzugeben. Immerhin besteht — bei wesentlichen Veränderungen — die Möglichkeit zu jährlichen Zwischenerklärungen (§ 23, Verordnung § 15). Massgebend ist die Höhe des Vermögens im Zeitpunkt der Steuererklärung (§ 22). Die Zahlung der Vermögenssteuer hat jährlich im Oktober zu erfolgen (§ 24).

Das Genfer Gesetz gleicht in dieser Hinsicht dem baselstädtischen. Die Einkommenssteuer wird bemessen nach dem jährlichen Reineinkommen im unmittelbar vorangegangenen Kalender- oder Geschäftsjahre (Art. 16 und 17 Abs. 1 und 3). Wenn aber der Steuerpflichtige in diesem Jahre kein Einkommen hatte, so wird (nach dem Vorbild des Berner Gesetzes und des Kriegssteuerbeschlusses) das voraussichtliche Einkommen des laufenden

⁸⁰⁾ Vgl. Verordnung vom 26. Juni 1922, § 7, 13, 21.

⁸¹⁾ In der Beschränkung der Abziehbarkeit der Kapitalverluste auf bloss ein Jahr kann eine Härte liegen, wenn die Verluste das Mehrfache der jährlichen Einkommen betragen, wodurch ein Erholen des Verlustträgers erschwert wird.

Jahres zugrunde gelegt, — eine durchaus ungerechtfertigte Bestimmung (Art. 17 Abs. 2). Auch die Vermögenssteuer wird jährlich erhoben (Art. 34). Für das Mobiliarvermögen ist dabei sein Bestand am 30. Dezember des vorangegangenen Jahres, für das Immobilienvermögen sind komplizierte Schätzungen nach dem Jahresertrag u. dgl. massgebend (Art. 48).

Auch das Berner Gesetz legt das Einkommen des vorangegangenen Kalender- oder Geschäftsjahres zugrunde und, wenn kein Einkommen erzielt worden war, das voraussichtliche Einkommen des laufenden Jahres (Art. 21); der Steuerbezug erfolgt durch jährliche Zahlung, eventuell in Raten (Art. 34; Dekret betr. Veranlagung zur Einkommenssteuer vom 22. Januar 1919, § 55). Ebenso wird der Vermögenssteuer eine jährliche Feststellung zugrunde gelegt, die sich aber bei Grundstücken auf die behördlichen Grundsteuerschätzungen stützt (Art. 8, 10 Abs. 3, 15; Dekret betr. Veranlagung der Vermögenssteuer, vom 23. Januar 1919, § 10).

Wesentliche Abweichungen von den in diesen drei Gesetzen festgehaltenen Grundsätzen über die jährliche Steuerperiode, die sowohl der Steuergerechtigkeit als auch den praktischen Erfahrungen nach Möglichkeit zu entsprechen suchen, finden wir im Zürcher und im Luzerner Steuergesetz und im eidg. Kriegssteuerbeschluss (1920).

Das Zürcher Gesetz unterscheidet bei der Einschätzung die Einkommen im Betrage bis 6000 Fr. von denjenigen über 6000 Fr., eine Unterscheidung, die bereits einigen bürokratischen Beigeschmack verrät. Für Einkommen, die nur bis 6000 Fr. betragen, erfolgt eine Einschätzung nur alle vier Jahre (§ 40 Ziff. 1); dabei wird zugrunde gelegt das Einkommen des dem Jahre der Fälligkeit („Steuerjahr“) unmittelbar vorangegangenen Kalender- oder Geschäftsjahres (Verordnung vom 24. Juni/18. November 1918, § 45). Diese Anpassung an die Leistungsfähigkeit der schwächern Leistungsfähigen ist somit

sehr mangelhaft; es wird bloss je das vierte Jahr massgebend erklärt. — Für die Einkommen über 6000 Fr. erfolgt die Einschätzung alle zwei Jahre; dagegen ist hier nicht das Einkommen des Vorjahres massgebend, sondern das durchschnittliche Einkommen der drei letzten Jahre (Gesetz § 40 Ziff. 2; 41; Verordnung § 45 f.). Mit Recht wurde schon darauf hingewiesen, dass diese Durchschnittsberechnung der Tatsache des eventuellen Sinkens des Einkommens nicht genügend Rechnung trägt und daher für den Steuerpflichtigen sehr hart sein kann.⁸²⁾ Die Begründung dieser Regelung war auch hier einseitig fiskalisch. — Über die Ergänzungssteuer erklärt § 43 Abs. 2 des Gesetzes, das Vermögen sei bei der Selbsteinschätzung nach dem Bestande des letzten Jahres anzugeben. Da aber eine Einschätzung nur alle vier bzw. zwei Jahre erfolgt (§ 40), kommt jeweils als „letztes Jahr“ nur das vierte bzw. zweite Jahr in Betracht. Da Gesetz und Verordnung darüber schweigen, welcher Zeitpunkt für die Bestimmung des Vermögensstandes zugrunde gelegt werden solle, entschied die Oberrekurskommission (12. Januar 1923),⁸³⁾ es könne das Ende des letzten Jahres als massgebend angenommen werden. Die Bezahlung sowohl der Einkommens- als der Ergänzungssteuer erfolgt jährlich gleichzeitig in vier Raten.

Das Luzerner Gesetz macht eine merkwürdige Unterscheidung zwischen „frei erwerbenden“ und „unselbständig erwerbenden“ Steuerpflichtigen. Bei ersteren wird für die Festsetzung des Arbeits- und Berufseinkommens das Durchschnittseinkommen der letzten vier Jahre zugrunde gelegt, bei letzteren für dieselbe Einkommensart aber das Einkommen des Vorjahres (§ 31). Welchen Sinn dies hat ist nicht recht ersichtlich; wahrscheinlich sollten dadurch der Steuerverwaltung Erleichterungen verschafft werden.

Noch stärker sind die Abweichungen von den oben-

⁸²⁾ Richard, Komm. S. 130.

⁸³⁾ Vgl. Richard, Komm. S. 138.

genannten finanzwissenschaftlichen Grundsätzen, die wir im Kriegssteuerbeschluss (1920) vorfinden, was allerdings z. T. mit der besondern politischen und staatsrechtlichen Eigenart dieser Steuer zusammenhängen mag. Die Kriegssteuer soll „in vierjährigen Perioden“ so oft erhoben werden, bis ein bestimmter Betrag (Mobilisationsschuld) gedeckt sein wird (Verf.art. Ziff. 2; Krstb. Art. 3). Jede „Periode“ ist die Grundlage einer Steuereinheit (Art. 4). Die erste Periode umfasst die Jahre 1921 bis 1924, die zweite 1925 bis 1928, die dritte 1929 bis 1932 usw. Die Bezahlung jeder Steuereinheit erfolgt in vier Raten, deren Fälligkeitstermin das eidg. Finanzdepartement bestimmt (Art. 111); die Zwischenräume brauchen nicht gleichmässig zu sein, vielmehr können „Schonjahre“ im Interesse der kantonalen Steuerhoheit eingeschaltet werden. In der ersten Periode sind z. B. Fälligkeitstermine der 1. Mai 1922, 1. Februar 1923, 1. Januar 1924 und 1. Dezember 1924.

Als massgebende Steuerperiode für die Erwerbssteuer bestimmt nun der Kriegssteuerbeschluss ebenfalls eine Mehrheit von Vorjahren. Der durchschnittliche Erwerb der letzten vier Jahre vor Beginn der Steuerpflicht (= 1. Januar des ersten Jahres der Periode) soll steuerbar sein (Art. 60 Abs. 1); hatte der Steuerpflichtige keinen Erwerb, so ist auch hier der mutmassliche Erwerb des laufenden Jahres zugrunde zu legen (Art. 60 Abs. 2). Durch Annahme des vierjährigen Durchschnittserwerbs wird auch hier eine genaue Anpassung an die wechselnde Leistungsfähigkeit ausgeschlossen. Bei der vierjährigen Bemessungsperiode und der nachfolgenden Bezugsperiode kann sich z. B. die unerfreuliche Erscheinung zeigen, dass ein hoher Erwerb im Jahre 1917 (erstes Jahr der Berechnungsperiode), auf das dann schlechte Jahre folgten, den Steuerpflichtigen noch im Jahre 1924 (letztes Jahr des Bezugs) in harter Weise belastet.

Der Bemessungszeitpunkt für die Vermögenssteuer ist der Zeitpunkt des Beginns der Steuerpflicht, d. h. der

1. Januar des ersten Jahres der vierjährigen Steuerperiode oder der erste Tag der Begründung des neuen Steuerwohnsitzes (Krstb. Art. 10, 26, 56).⁸⁴⁾

Der hier zum Abschluss gebrachte Überblick sollte darlegen, wie im neuern schweizerischen Steuerrecht starke Bestrebungen zutage treten nach einer vermehrten Anpassung der steuergesetzlichen Grundsätze an die allgemein anerkannten Lehren der Finanzwissenschaft. Diese Entwicklung ist gewiss erfreulich; ihr treten aber bisweilen konservativ retardierende Tendenzen entgegen, die von bisherigen, anscheinend bewährten Grundsätzen nicht abweichen wollen. Soweit solche Tendenzen eine Anpassung an besondere lokale, wirtschaftliche oder historische Besonderheiten und Notwendigkeiten befürworten (z. B. an besondere landwirtschaftliche oder naturalwirtschaftliche Zustände), mögen sie gerechtfertigt sein. Im Allgemeinen ist aber gerade da, wo das materielle, in Geldeswert messbare Verhältnis des Staates zum Steuerpflichtigen zu regeln ist, eine bis zu einem gewissen Grade rationalistische und formalistische Ausgestaltung unumgänglich, will man nicht den Postulaten irgendwelcher partei- oder interessenpolitischer Richtungen verfallen. Daher hat vor allem auch der Juristenstand die (bisher oft vernachlässigte) Aufgabe, dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit in allen steuerrechtlichen Beziehungen zum Durchbruch zu verhelfen.

Die hier gegebenen Ausführungen haben wohl erkennen lassen, dass die gesetzliche Umschreibung des Einkommensbegriffs (und ergänzenden Vermögensbegriffs) nach festen theoretischen Grundsätzen kann vorgenommen

⁸⁴⁾ Der Wert der Nutzniessungen wird auch hier nach dem durchschnittlichen Wert der letzten vier Jahre bemessen; Krstb. Art. 34 Abs. 2.

werden; diese bilden diejenigen Bestimmungen eines Steuergesetzes, an denen — als einem festen Bestande — nicht gerüttelt werden sollte. Sind diese Grundsätze einmal als richtig anerkannt, so können sie das dauernde, starre Gerippe des Steuersystems werden, das sorgsam vor jeder Vermischung mit rein politischen, fiskalischen oder bürokratischen Bestimmungen geschützt werden muss.

Die berechtigten Interessen des Fiskus beanspruchen in einem Steuergesetz natürlich auch ihre Berücksichtigung. Vom wirtschaftlichen Standpunkt aus muss jede Steuer einträglich und ausreichend sein, d. h. eine genügende Einnahmequelle des Staates bilden. Dieser Zweck der Steuer muss nur mit den richtigen Mitteln zu erreichen versucht werden. Als zulässige Mittel nennen wir vor allem die gesetzlich zu normierenden Bestimmungen über die periodische Häufigkeit der Besteuerung, über die Höhe des Steuerfusses und über das Mass der Progression (und eventuell Degression) des Steuerfusses. Diese Normen haben sich in stetem Wechsel dem jeweiligen Finanzbedarf anzupassen; sie gehören also nicht zum festen Gerippe des Steuergesetzes. Dagegen halten wir als unzulässige Mittel der staatlichen Einnahmenvermehrung all das Suchen nach kleinlichen Vorteilen, das bisweilen in Steuergesetzen anzutreffen ist, wie die Ausdehnung des Einkommensbegriffs auf Nicht-einkommen, die nicht richtige Beschränkung des Einkommensbegriffs auf das „wirkliche“ Einkommen durch Ausschaltung der notwendigen Abzüge für Unterhaltungspflichten, für Vermögensverluste, Wertabschreibungen u. dgl., die Mehrbelastung oder Überlastung der stärkeren Leistungsfähigen mittelst verschiedener, angeblich sozial- oder produktionspolitischer Nachteile zum Schaden der Gleichheit und überhaupt die Überspannung der Steuerlast bei den höhern Leistungsfähigen. Endlich darf eine Verfeinerung der gesetzlichen Anpassung an die individuelle Leistungsfähigkeit auch nicht dadurch hintangehalten werden, dass das Gesetz der Bequemlichkeit der Steuer-

verwaltung bei der Steuerveranlagung und beim Steuerbezug in zu weit gehendem Masse Rechnung trägt.

Eine einsichtsvolle Staatspolitik wird sich stets bewusst sein, dass ein in allen Einzelheiten gerecht ausgebautes Steuersystem eines der wertvollsten Mittel ist zur Erreichung einer möglichst sauberen Steuermoral und auch — in unserer materialistisch denkenden Zeit — zur Erhaltung einer möglichst staatsgetreuen Gesinnung der Volksgenossen.
