

Finanzwissenschaft

von

Dr. Heinz Kolms

o. Professor an der Universität Kiel

III

Besondere Steuerlehre

Zweite, verbesserte und ergänzte Auflage



Sammlung Göschel Band 776/776a

Walter de Gruyter & Co. · Berlin 1966

vormals G. J. Göschel'sche Verlagshandlung · J. Guttentag,
Verlagsbuchhandlung · Georg Reimer · Karl J. Trübner · Veit & Comp.

Die Gesamtdarstellung umfaßt folgende Bände:

- Band I: Grundlegung. Öffentliche Ausgaben
(Band 148)
- Band II: Erwerbseinkünfte, Gebühren und Beiträge. Allgemeine Steuerlehre (Band 391)
- Band III: Besondere Steuerlehre (Band 776/776a)
- Band IV: Öffentlicher Kredit. Öffentlicher Haushalt. Finanzausgleich (Band 782/782a)



Copyright 1966 by Walter de Gruyter & Co., vormals G. J. Göschen'sche Verlagshandlung - J. Guttentag, Verlagsbuchhandlung - Georg Reimer - Karl J. Trübner - Veit & Comp., Berlin 30. — Alle Rechte, einschl. der Rechte der Herstellung von Fotokopien und Mikrofilmen, von der Verlagshandlung vorbehalten. — Archiv-Nr. 7521662. — Satz und Druck: Paul Funk, Berlin 30. — Printed in Germany.

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Kapitel VII. Besondere Steuerlehre	6
§ 1. Einkommensteuern	7
1. Begriff und Arten	7
a) Begriff	7
b) Arten	8
2. Würdigung der Einkommensteuern	10
a) Mittelbeschaffung	11
b) Einkommensredistribution	15
c) Beschäftigungs- und konjunkturpolitische Zielsetzungen	17
3. Zur Geschichte der Einkommensbesteuerung	19
a) Vorbemerkungen	19
b) Deutschland	20
c) Frankreich	24
d) Großbritannien	25
e) Vereinigte Staaten von Amerika	27
f) Sowjetunion	27
4. Die Steuern vom Einkommen in der Bundesrepublik Deutschland	29
a) Einkommensteuer	29
b) Körperschaftsteuer	39
c) „Satellitensteuern“	45
5. Problematik der Einkommensbesteuerung	47
a) Zu hohe Belastung	47
b) Nichtneutrale Sondervergünstigungen	48
c) Dualismus Einkommensteuer — Körperschaftsteuer	48
§ 2. Vermögensteuern	51
1. Begriff und Arten	51
2. Würdigung der Vermögensteuern	53
3. Entwicklung der Vermögensteuern	56
§ 3. Erbschaftsteuern	62
1. Begriff und Arten	62
a) Begriff	62
b) Arten	63
2. Würdigung der Erbschaftsteuern	64
a) Begründungen, die an der Tatsache des Erbübergangs orientiert sind	64
b) Begründungen, die sich an der Person des Erblassers orientieren	66
c) Begründungen, die sich an der Person des Erben orientieren	67
3. Entwicklung und Verbreitung der Erbschaftsteuern	68
§ 4. Ertragsteuern	70
1. Begriff und Arten	70
a) Begriff	70
b) Arten	70

	Seite
2. Würdigung der Ertragsteuern	72
a) Fiskalische Gesichtspunkte	72
b) Finanz- und wirtschaftspolitische Bezüge	73
c) Die Bedeutung der Ertragsteuern als Gemeindesteuern	76
3. Entwicklung und Verbreitung der Ertragsteuern	78
4. Die deutsche Grund-(und Gebäude-)steuer	80
5. Die deutsche Gewerbesteuer	83
§ 5. Zuwachssteuern	87
1. Begriff und Arten	87
a) Begriff	87
b) Mehreinkommensteuern	88
c) Vermögenzuwachssteuern	89
d) Wertzuwachssteuer	90
2. Würdigung	91
a) Fiskalische Begründung	91
b) Steuergerechtigkeit	91
c) Marktwirtschaftliche Bezüge	95
3. Derzeitiger Stand der Zuwachsbesteuerung in der Bundesrepublik Deutschland	96
a) Bodenwertzuwachssteuern	96
b) Zuwachssteuern im Zusammenhang mit der Lastenausgleichsgesetzgebung	97
c) Besteuerung von Spekulationsgewinnen	99
§ 6. Verkehrsteuern	100
1. Begriff und Arten	100
a) Begriff	100
b) Arten	100
c) Abgrenzungsprobleme	106
2. Würdigung der Verkehrsteuern	109
a) Würdigung der Realverkehrsteuern	109
b) Würdigung der Nominalverkehrsteuern	123
3. Einzelne Verkehrsteuern	124
(1) „Allgemeine“ Umsatzsteuer	124
(2) Grunderwerbsteuer	134
(3) Kapitalverkehrssteuern	135
(a) Gesellschaftsteuer	135
(b) Wertpapiersteuer	136
(c) Börsenumsatzsteuer	137
(4) Wechselsteuer	137
(5) Versicherungssteuer	138
(6) Feuerschutzsteuer	139
(7) Rennwett- und Lotteriesteuer	139
(8) Beförderungsteuer	140
§ 7. Verbrauchsteuern und Zölle	141
1. Begriff und Arten	141
a) Begriff	141
b) Arten	143

Inhaltsverzeichnis

5

Seite

2. Würdigung der Verbrauchsteuern und Zölle	146
a) Steuerwirkungen	146
b) Zielsetzungen	149
3. Zur geschichtlichen Entwicklung der Verbrauchsteuern und Zölle	153
a) Verbrauchsteuern	153
b) Zölle	154
4. Verbrauchsteuern und Zölle in der Bundesrepublik Deutschland	164
a) Verbrauchsteuern	164
(1) Biersteuer	164
(2) Branntweinbesteuerung	165
(3) Schaumweinsteuer	166
(4) Tabaksteuer	167
(5) Besteuerung von Zündwaren	168
(6) Kaffeesteuer	169
(7) Teesteuer	169
(8) Salzsteuer	169
(9) Zuckersteuer	170
(10) Süßstoffsteuer	170
(11) Leuchtmittelsteuer	170
(12) Spielkartensteuer	171
(13) Mineralölsteuer	171
(14) Kraftfahrzeugsteuer	172
b) Zölle	174
§ 8. Kommunale Aufwandsteuern	176
(1) Getränkesteuern	176
(2) Schankerlaubnissteuer	177
(3) Vergnügungsteuern	177
(4) Sonstige kommunale Aufwandsteuern	177
(a) Hundesteuer	178
(b) Jagdsteuern	178
(c) Luxuspfede- und Motorbootsteuern	178
(5) Diskussion über weitere gemeindliche Aufwandsteuern	178
Tabellenanhang	179
Literaturhinweise	183
Sachregister	199
Namensregister	205

Kapitel VII. Besondere Steuerlehre

In der nun folgenden Besonderen Steuerlehre werden die einzelnen Steuern, wie bereits in Band II, § 5 angedeutet, grundsätzlich nach dem Steuerobjekt gegliedert behandelt, da die Wahl des Steuerobjekts als Gliederungskriterium einer Systematisierung der Vielfalt der bestehenden Steuerarten am förderlichsten erschien. Andere Gliederungsmöglichkeiten wurden, soweit zweckmäßig, ergänzend herangezogen.

Es besteht übrigens Veranlassung, darauf hinzuweisen, daß es bei der Bestimmung des Objektes einer Steuer eindeutig um eine ökonomische Frage geht, nämlich um die Feststellung des ökonomischen Tatbestandes, an den das Gesetz die Leistungspflicht der Zensiten knüpft. Einleitende Legaldefinitionen in Steuergesetzen über den Gegenstand der Steuer sind dabei oft nicht hinreichend, diesen ökonomischen Tatbestand exakt zu charakterisieren; vielmehr muß dazu gelegentlich das betreffende Steuergesetz als Ganzes ökonomisch interpretiert werden. Ferner ist zu sagen, daß die Bestimmung des Steuerobjektes den wichtigsten Zugang zur wesentlichsten aller Einsichten über eine Steuer bildet, nämlich zum Urteil über ihre Auswirkungen, weil vor allem aus dem Steuergegenstand heraus die Steuerabwehrreaktionen der Zensiten erklärt werden können. Selbstverständlich ist daneben für eine zureichende Aussage über die Wirkungen einer bestimmten Steuer auch die Kenntnis der bei einer Steueränderung etwa gleichzeitig erfolgenden Veränderungen anderer finanzpolitischer Parameter, in der Regel der öffentlichen Ausgaben, möglicherweise auch sonstiger Steuern usw. erforderlich.

An dieser Stelle ist noch einmal festzustellen, daß nach der Auffassung des Verfassers in den Staatsfinanzen vor allem ein Instrument zur Erreichung politischer Zielsetzungen zu sehen ist. Deshalb wird die Würdigung der einzelnen Steuern hinsichtlich dieser ihrer Bedeutung einen geeigneten Platz einzunehmen haben, der lediglich durch Raummangel eingegrenzt wird. Dabei ist die Lehre von den Steuerwirkungen, die bereits in Band II in ihren allgemeinen Bezügen behandelt wurde, in zweifacher Hinsicht von Bedeutung: Einmal in dem Sinne, ob und wie weit die von einer bestimmten Steuer ausgehenden Wir-

kungen den gedachten Zielsetzungen entsprechen und zum anderen, ob nicht Nebenwirkungen eintreten, die das Erreichen der gesetzten Ziele beeinträchtigen oder gar verhindern. Die in dieser Weise begrenzte Berücksichtigung der Steuerwirkungslehre bei den einzelnen Steuern äußert sich z. B. bei der Problematik der Steuerüberwälzung derart, daß eine Erörterung nur insoweit erfolgt, als eine mögliche Überwälzung geeignet erscheint, gesetzte wirtschaftspolitische Ziele (z. B. Einkommens- oder Vermögensredistribution) negativ zu beeinflussen.

Daneben müssen selbstverständlich auch die institutionellen Gegebenheiten wesentlicher Bestandteil der folgenden Betrachtung sein. Im Vordergrund stehen die deutschen Steuern, jedoch ist auch im Rahmen des Möglichen ein Blick auf die ausländische Gesetzgebung zu werfen.

Erschwerend wirkt der gerade in letzter Zeit in der deutschen Steuergesetzgebung festzustellende ständige Wandel. Dadurch bedingt besteht die Gefahr, daß manches, was in diesem Rahmen als gegeben geschildert wird (Stand Mai 1966), inzwischen geändert wurde.

Für ihre Hilfe bei der Materialsammlung zur Ergänzung und Verbesserung des Textes der zweiten Auflage bin ich meinen Mitarbeitern, den Herren Dr. H. Bydekarken, Dr. N. Thissen, Dipl.-Volkswirt D. Meyer-Pries und Dipl.-Volkswirt K. Schneider zu Dank verpflichtet.

§ 1. Einkommensteuern

1. Begriff und Arten

a) Begriff

Einkommensteuern sind Abgaben, deren Gegenstand unmittelbar das Einkommen ist, eine auf die Person bezogene Größe, mit dem Ziele, die im Wirtschaftserfolg liegende Leistungsfähigkeit unter Berücksichtigung der persönlichen Umstände zu belasten.

Von den Vermögensteuern (vgl. § 2), die ebenfalls die persönlichen Umstände berücksichtigen, unterscheiden sich

die Einkommensteuern durch die Dimension des Steuergegenstandes: Das Einkommen ist eine Stromgröße, da es die einer Person im Laufe einer Zeitperiode zugeflossenen Werte umfaßt, im Gegensatz zur Bestandsgröße Vermögen, welches durch den in einem Zeitpunkt vorhandenen Bestand an Werten bestimmt ist. Dementsprechend hat das Einkommen die Dimension: Werteinheit pro Zeiteinheit, z. B. DM/Jahr, während das Vermögen die Dimension einer Werteinheit, z. B. DM, hat. Die Ertragsteuern (§ 4), die zwar mit den Einkommensteuern die Dimension des Steuerobjekts (Stromgröße) gemeinsam haben, unterscheiden sich andererseits dadurch von den Einkommensteuern, daß sie zielmäßig nicht die Person, sondern ein bestimmtes ertragbringendes Objekt belasten.

b) Arten

Innerhalb dieser Abgrenzung können die Einkommensteuern, abgesehen von der Tarifgestaltung, im Hinblick auf die Definition des Steuerobjekts und des Steuersubjekts unterschiedlich ausgestaltet sein.

α) In bezug auf das *Steuerobjekt* sind die Einkommensteuern nach der *inhaltlichen* Definition des Einkommensbegriffs und der *Länge* der zugrunde gelegten *Periode* zu unterscheiden.

α₁) Die *inhaltliche Definition* des Einkommens kann der Quellentheorie oder der Vermögenszugangstheorie folgen. Nach der *Quellentheorie* (nicht zu verwechseln mit dem Prinzip des Quellenabzugs, eines Instruments der Steuertechnik) sollen zum Einkommen alle aus dauernden Quellen fließenden Einkünfte gerechnet werden; der Begriff des Einkommens wird hierbei mit bestimmten Ertragsquellen verknüpft, aus denen Einkünfte regelmäßig fließen, wie z. B. Arbeit, Unternehmungen und ertragbringendes Vermögen. Nach der *Vermögenszugangstheorie* in konsequenter Anwendung gilt als Einkommen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Vermögen am Ende eines Wirtschaftsjahres und dem Vermögen am Ende des vorangegangenen Wirt-

schaftsjahres, d. h. sämtliche, auch einmalige, das Reinvermögen erhöhende Vermögenszugänge wie Veräußerungsgewinne, Erbschaften und Lotteriegewinne sollten der Belastung durch die Einkommensteuer unterliegen. Das Einkommen kann aber auch nach dem *Enumerationsprinzip*, durch Aufzählung von bestimmten steuerrechtlich relevanten Tatbeständen — unter Verzicht auf eine allgemeine Definition — bestimmt werden.

In Einzelfällen ist darüber hinaus denkbar, daß nicht die tatsächlich erzielten Einkommen, sondern fingierte oder Schätzungsgrößen der Besteuerung zugrunde gelegt werden, oder daß bei der Feststellung des steuerpflichtigen Einkommens sogar gewisse Sollsteuerpraktiken auftreten.

α₂) Der Steuergegenstand kann auch im Hinblick auf die *Einkommensperiode* unterschiedlich definiert sein. Steuerobjekt kann das während eines Jahres erzielte Einkommen sein (*Jahresperiodizitätsprinzip*), aber auch zum Ausgleich hoher Spitzenbelastungen der Einkommensdurchschnitt mehrerer Jahre (*Durchschnittsprinzip*).

Dem Durchschnittsprinzip kann auch bei einer grundsätzlich dem Periodizitätsprinzip folgenden Ermittlung des Einkommens dadurch Eingang gewährt werden, daß entstandene Verluste mit Gewinnen früherer oder zukünftiger Perioden ausgeglichen werden dürfen.

Die heute in der Bundesrepublik Deutschland gültige Einkommensteuer basiert grundsätzlich auf dem Periodizitätsprinzip; wegen der, wenn auch begrenzten Vortragsfähigkeit von Verlusten beinhaltet sie jedoch auch Merkmale des Durchschnittsprinzips.

β) Die einzelnen Einkommensteuern können auch nach dem *Steuersubjekt* unterschieden werden. Nicht nur natürliche, sondern auch juristische Personen, nicht rechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen können von der Einkommensbesteuerung erfaßt werden.

β₁) Bei der Besteuerung der *natürlichen* Personen ergeben sich mögliche Unterschiede insofern, als Subjekt ein-

mal Einzelpersonen, zum anderen aber auch Haushalte mit dem gesamten Einkommen der in ihnen lebenden Personen sein können. Im letzten Fall erfolgt die Subjektivierung im Hinblick auf die Leistungsfähigkeit des Haushalts, während im ersten Fall die persönlichen Momente jedes einzelnen Einkommensbeziehers berücksichtigt werden.

β₂) Bei den *juristischen* Personen und Zweckvermögen ist infolge ihrer Eigenart die Subjektivierung von geringerer Bedeutung; sie kann immerhin dadurch erfolgen, daß z. B. — wie bei der deutschen Körperschaftsteuer der Gegenwart — die Höhe des Gesellschaftskapitals (Nennwert) und die Besitzverhältnisse bei der Höhe der Belastung berücksichtigt werden. Verschiedentlich wird darauf hingewiesen, daß die Besteuerung juristischer Personen ertragsteuermäßige Züge aufweist (vgl. § 4), da sie als Steuer auf den Ertrag des Betriebsvermögens anzusehen sei. Dieser Auffassung kann man sich dann nicht anschließen, wenn man diesen Institutionen eine eigene Rechtspersönlichkeit zubilligt und die Subjektivierung auf diese Rechtsperson bezieht.

β₃) Unterschiedliche Formen im Rahmen der Einkommensbesteuerung ergeben sich auch daraus, daß die steuerpflichtige Person nach ihrer politischen oder ihrer ökonomischen Zugehörigkeit zum *Steuerhoheitsgebiet* erfaßt werden kann, d. h. mit ihrem gesamten oder nur mit ihrem im Inland erzielten Einkommen. Im letzteren Falle tendiert die Steuer dazu, gewisse ertragsteuerartige Merkmale anzunehmen, weil nicht das die persönliche Leistungsfähigkeit bedingende Gesamteinkommen belastet wird, sondern nur bestimmte aus inländischen Quellen fließende Einkünfte.

2. Würdigung der Einkommensteuern

Mit der Einkommensteuer werden heute vor allem drei Zielsetzungen verbunden:

(1) Mittelbeschaffung für den Staatshaushalt, (2) einkommensverteilungspolitische Zielsetzungen, (3) beschäftigungs- und konjunkturpolitische Zielsetzungen.

Die Einkommensteuer wurde als „Königin der Steuern“ (Popitz) bezeichnet. Dieses Prädikat behält auch heute noch seine Berechtigung, wenn zwei Gesichtspunkte anerkannt werden: Einmal, daß die genannten Zielsetzungen (1), (2) und (3) für ein modernes Staatswesen von zentraler Bedeutung sind. Zum anderen, daß die Einkommensteuer geeignet erscheint, in besonderer Weise zu einer gleichzeitigen Erreichung der genannten Zielsetzungen beizutragen. Das ist im folgenden darzustellen.

a) Mittelbeschaffung

α) Um das Ziel (1), d. h. Mittelbeschaffung für den Staatshaushalt, möglichst wirksam zu erreichen, ist die Forderung zu stellen, daß die Besteuerung ergiebig sei. Das ist für die Einkommensteuer gegeben, weil sie eine ziemlich weitgehende Differenzierung und damit Anpassung an die ökonomischen Verhältnisse der einzelnen Zensiten gestattet, d. h. ihre „Leistungsfähigkeit“ weitgehend auszuschöpfen in der Lage ist. Leistungsfähigkeit soll dabei als die Fähigkeit verstanden werden, aus tatsächlich erzielten Einkommen Geldleistungen an den Staat zu erbringen. Diese Fähigkeit, aus freien Mitteln, die zur Konsumtion oder zur Vermögensneubildung zur Verfügung stehen, Zahlungen zu leisten, findet eine Reihe von Grenzen. Zunächst die ohne weiteres naheliegende, daß die Besteuerung nicht die Voraussetzungen der Erzielung von Einkommen gefährden darf. Das gilt für die persönliche Schaffenskraft wie für die Ertragsfähigkeit des Vermögens. Beide müssen nicht nur, sei es durch Konsum, sei es durch Ersatz, erhalten, sondern erweitert werden, wie es bei weitergehender technischer Entwicklung nicht nur für die persönliche Schaffenskraft, sondern auch für die sachliche Ertragsfähigkeit erforderlich ist. Die besondere Qualität der Einkommensteuer wird nun darin gesehen, daß sie diese — zwar gewiß variable, immer aber gegebene — Grenze in stärkerem Maße einhalten kann als andere Steuern, weil sie die Umstände der einzelnen Zensiten, die ihre Zahlungsfähigkeit ausmachen oder beeinflussen, in besonderem Maße berück-

sichtigt, wozu noch das Argument tritt, daß die durch die Einkommensteuer in Anspruch genommenen Mittel in der Regel liquider sind als das bei anderen Steuern, z. B. Vermögen-, Erbschaftsteuern usw. der Fall ist.

β) Das so gestützte Argument der Ergiebigkeit darf allerdings nicht darüber hinwegtäuschen, daß gerade die Eigenschaft, die die Einkommensteuer so ertragreich zu machen vermag, nämlich ihre Differenziertheit, erheblichen Arbeitsaufwand und damit Kosten beim Fiskus und bei den Zensiten entstehen läßt, von den allen Beteiligten gestellten geistigen und moralischen Anforderungen ganz zu schweigen. Sehen wir von den mit der Veranlagung zusammenhängenden Kosten bei den Zensiten einmal ab, so bleibt jedenfalls eine fiskalische Ertragsschmälerung zu vermerken, die bei sehr erheblichen Komplizierungen der Einkommensteuergesetzgebung eine mögliche Nettoertragssteigerung beim Fiskus in starkem Maße beeinträchtigen mag. Mit wachsender Differenziertheit und Höhe der Einkommensteuer gewinnen ferner die fiskalischen Einwirkungen in die private Sphäre der Zensiten an Bedeutung, was zu Steuerwiderständen, zu „Steuerabwehr“ auf politischer Ebene (pressure groups) und möglicherweise zu verstärkter Steuerhinterziehung führen mag.

Eine weitere Grenze, die Erhöhungen der Einkommensteuer mit dem Ziel einer fiskalischen Ertragssteigerung gesetzt ist, wird sichtbar, wenn die aktuelle Zahlungsfähigkeit der Zensiten in derartiger Weise in Anspruch genommen wird, daß die potentielle darunter leidet. Das erfolgt dann, wenn die Möglichkeit des Anschmiegens an die Zahlungsfähigkeit durch hohe Steuersätze soweit wahrgenommen wird, daß die persönlichen Anreize, mühevoll Einkommen zu erzielen, dadurch geschmälert werden (Anreizproblematik). Die Sollsteueridee hat daraus ihre nachhaltigsten Antriebe erhalten. Die neuere Entwicklung hat zwar gezeigt, daß es genügend Mittel auch im Rahmen der Einkommensbesteuerung gibt, um Anreize auch bei hohen Steuersätzen zu belassen (s. u. Abschnitt 4, a, β₁), andererseits ist die Frage nicht zu unterdrücken, ob dabei nicht

der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dadurch verletzt wird, daß nur bestimmte Kreise von Zensiten (oft gerade die leistungsfähigsten) von gewissen Sonderbestimmungen profitieren.

Es sei beiläufig vermerkt, daß in den beiden zuletzt erwähnten Argumenten, die gegen die Erhöhung der Sätze der Einkommensteuer über gewisse Grenzen hinaus vorgebracht werden, der wesentliche Grund dafür liegt, daß die Einkommensteuer, bei allen ihren Vorzügen, als einzige Steuer nicht infrage kommt. Würde man nämlich die notwendigen Steuereinnahmen nur durch Einkommensteuern zu decken versuchen, so würde die erforderliche Erhöhung der Steuersätze mit großer Wahrscheinlichkeit die erwähnten Grenzen übersteigen müssen.

y) Die bisherigen Ausführungen lassen die Frage völlig offen, ob ein proportionaler oder progressiver Steuertarif zu wählen ist. Es ist zu überlegen, ob durch das oben charakterisierte Prinzip der Leistungsfähigkeit diese Frage gelöst werden kann.

Die Differenziertheit der Einkommensteuer, die es gestattet, die persönlichen Umstände des Zensiten zu berücksichtigen, wirkt sich durch die Gewährung von persönlichen und Familienfreibeträgen, die das Existenzminimum gewährleisten sollen, von Altersfreibeträgen, Werbungskosten und bestimmten Sonderausgaben usw. dahingehend aus, daß nach Abzug dieser Freilassungen die dem Zensiten verbleibende Summe, das steuerliche Einkommen, nahezu die volle Leistungs- oder Belastungsfähigkeit des Zensiten im Sinne seiner faktischen Zahlungsfähigkeit zum Ausdruck bringt.

Wieviel nun von dieser Leistungsfähigkeit bei verschiedener Höhe des Einkommens vom Staat in Anspruch genommen werden soll, ist nur durch Gerechtigkeitsvorstellungen zu beantworten. Ganz gleich, ob man der Meinung ist, daß die Steuerbelastung proportional dieser Leistungsfähigkeit oder bei größerer Leistungsfähigkeit überproportional steigen soll, immer bedarf es eines führenden

Postulats. Davon ist im Rahmen der Zielsetzung (2) (s. u. b) zu sprechen.

Hier, d. h. im Rahmen der Zielsetzung (1), ist *nur* zu prüfen, ob eine progressive oder proportionale Besteuerung (die Regression kann hier außer acht gelassen werden) vom Standpunkt der fiskalischen Ergiebigkeit vorzuziehen ist. Grundsätzlich ist zu bemerken, daß jeder gewünschte Brutto- oder Nettosteuerertrag (bei dem letzteren sind die mit der Besteuerung anfallenden Erhebungskosten abgezogen) sowohl durch einen proportionalen als auch durch einen progressiven Steuertarif erreicht werden kann. Wie das im einzelnen zu geschehen hat, ist abhängig von der Höhe des gewünschten Steuerertrages wie auch von der Verteilung der Zensiten auf die verschiedenen Bruttoeinkommensklassen. Auch hier scheint also eine Entscheidung für den einen oder anderen Tarif nicht möglich zu sein. Jedoch könnte folgendes Argument für eine Bevorzugung des progressiven Tarifs als „fiskalisch ergiebiger“ in einem besonderen Sinne verwendet werden. Zunächst wäre festzustellen, daß es niemals um einen maximalen Steuerertrag geht, sondern daß stets ein mehr oder weniger bestimmter Steuerertrag als optimal aufgefaßt wird. Gehen wir von diesem Nettosteuerertrag als gegebener Größe aus, so wäre derjenige Steuertarif zu wählen, bei dem die oben erwähnten Steuerwiderstände und mit der Besteuerung zusammenhängenden Kosten möglichst gering sind. Es spricht einiges dafür, daß diese Kosten bei steigendem Einkommen und steigenden Steuerbeträgen unterproportional wachsen, nicht zuletzt deswegen, weil vermutlich auch die oben erwähnten Steuerwiderstände der einzelnen Zensiten nicht von der absoluten Höhe ihrer Steuerschuld, sondern eher von der Höhe ihres Durchschnittssteuersatzes abhängig sein werden. Das Ziel eines möglichst geringen Steuerwiderstandes, und damit auch möglichst geringer Erhebungskosten wäre dann durch eine progressive Besteuerung erreichbar, weil das Aufbringen einer bestimmten Steuersumme aus den oberen Einkommensschichten geringere Kosten verursacht als bei den niedrigeren Einkom-

mensschichten, wenn man auch immer im Auge behalten muß, daß bei der in der Regel „schiefen“ Einkommensverteilung mit sehr vielen kleinen und mittleren Einkommen und wenigen hohen und höchsten Einkommen eine allzu große Steuerermäßigung bei den Einkommensschwächeren, auch bei starker Steuerbelastung der Einkommensstärkeren, das Gesamtsteueraufkommen zurückgehen lassen könnte.

b) Einkommensredistribution

α) Keine Steuer ist so geeignet wie die Einkommensteuer, die *Nettoeinkommensverteilung* (Zielsetzung (2)) wirksam zu beeinflussen. Bei fehlender Überwälzungsmöglichkeit ist das offensichtlich, da unter dieser Bedingung den Zensiten tatsächlich nur das an Einkommen verbleibt, was die Besteuerung ihnen zurückläßt. Berücksichtigen wir die Möglichkeit der Überwälzung, so hat das Ergebnis nicht mehr diesen Grad an Sicherheit. Wir verweisen in diesem Zusammenhang auf die Erörterung der von Carl Föhl versuchten kreislauftheoretischen Lösung der Überwälzungsvorgänge bei der Einkommensteuer, die wir in Band II, Kap. VI, § 9, 4 d, behandelt haben. Immerhin ist dort bereits klar geworden, daß nur unter sehr speziellen Voraussetzungen eine Überwälzbarkeit der Einkommensteuer gegeben ist, so daß der Wert der Einkommensteuer als hervorragendes Mittel zur Beeinflussung der Einkommensverteilung grundsätzlich erhalten bleibt.

β) Obwohl die Steuerrechtfertigungslehren in erster Linie Aussagen über die *gerechte Lastenverteilung* gemacht haben, sind doch prinzipiell damit auch Aussagen über die *gerechte Einkommensverteilung* verbunden. Es sei in diesem Zusammenhang auf die in Band II, Kap. VI, §§ 7 und 8 behandelten Steuerrechtfertigungslehren und Steuergrundsätze verwiesen; hier können wir uns auf einige Andeutungen beschränken. In den wirtschaftspolitischen Postulaten des klassischen Liberalismus kommt durchaus die Vorstellung zum Ausdruck, daß die Besteuerung die Einkommensverteilung, wie sie sich infolge des freien Spiels der Kräfte einstellt, unverändert lassen müsse. Demzufolge

wäre ein proportionaler Tarif anzuwenden. Dem entspricht weitgehend als Basis die Äquivalenztheorie, da man für das liberale Ideal des „Nachtwächterstaates“ annähernd sagen kann, daß die Leistungen des Staates an die Zensiten etwa proportional ihrem Einkommen sind. Eine Gegenposition nimmt die Opfertheorie ein, jedoch werden hier keine konkreten Aussagen über die „richtige“ Lasten- oder Einkommensverteilung gemacht. Die Neoklassik steht unter dem Eindruck der alten liberalen Ideen. Jedoch sind von Vertretern der subjektiven Wertlehre einige Versuche gemacht worden, gegenüber der proportionalen die progressive Einkommensbesteuerung als „gerecht“ zu begründen (vgl. Band II, Kap. VI, § 8, 3 b, γ_2). Bis zu einem gewissen Grade — aber aus anderen Gründen — würde eine progressive Einkommensbesteuerung auch im Rahmen der sozialpolitischen Argumentation des sog. Kathedersozialismus liegen (vgl. Band II, Kap. VI, § 8, 3 b, β_1).

Es sei nochmals betont, daß alle Vorstellungen von einer gerechten Besteuerung wissenschaftlich unbeweisbare, d. h. aber auch unwiderlegbare Wertsetzungen sind. Jedoch läßt sich feststellen, daß heute die progressive Besteuerung von der Allgemeinheit als gerecht empfunden wird. Etwas weniger im Axiomatischen wurzelt die sog. *Kompensationsbegründung* für die Progression: Da die Verbrauchsteuern die ärmeren Einkommensbezieher, die ja einen großen Teil ihres Einkommens konsumieren müssen, im Verhältnis zu ihrem Einkommen viel stärker belasten als die Einkommensstarken, soll die Progression der Einkommensteuer eine gewisse Gegenwirkung ausüben und die Einkommensstarken ausgleichend belasten. Hier würde also selbst das Prinzip einer zum Einkommen proportionalen Gesamtsteuerbelastung eine Progression der Einkommensteuer erforderlich machen. Die stärkere Belastung der oberen Einkommensschichten kann weiterhin gerechtfertigt werden durch die Überlegung, daß bei höherem Einkommen eine entsprechend höhere Sparquote, und damit auch eine größere Vermögensbildung möglich ist. Da nun der Besitz eines größeren Vermögens auch eine größere Chance für

die weitere Einkommenserzielung bietet, mag die Einkommensteuer als gewisser Ausgleich der für den einzelnen ungleichen Einkommenschancen angesehen werden. Dieses Argument erhält offensichtlich um so größeres Gewicht, in je geringerem Maße die Erbschaftsbesteuerung und die Vermögensbesteuerung ausgeprägt sind. Ein weiteres Argument für die „Gerechtigkeit“ einer progressiven Einkommensbesteuerung könnte aus gewissen Erkenntnissen der Konjunkturtheorie gezogen werden. In der Hochkonjunktur können im Rahmen gewisser Inflationserscheinungen Gewinne entstehen, die vorzüglich durch Preissteigerungen, nicht aber durch „Leistungssteigerungen“ der Unternehmer entstanden sind, die sog. windfall-profits.

γ) Außer aus „Gerechtigkeitsgründen“ mögen bestimmte, durch die Besteuerung beeinflusste Einkommensstrukturen noch aus anderen Gründen erwünscht erscheinen: Hier ist vor allem auf diejenigen Zielsetzungen hinzuweisen, die eine Einkommensredistribution dann befürworten, wenn damit im Rahmen einer gegebenen gesamtwirtschaftlichen Lage „erwünschte“ *Nachfrageeffekte* hervorgerufen werden. Insbesondere die keynesianische Theorie hat darauf hingewiesen, daß eine gleichmäßigere, d. h. die unteren Einkommensschichten stärker als bisher historisch gegeben, begünstigende Einkommensverteilung in der Lage sei, die Konsumnachfrage zu heben, und damit denkbare gesamtwirtschaftliche Stagnationserscheinungen zu überwinden (vgl. Band II, Kap. VI, § 10, 2 c), wobei die Multiplikatoreffekte ihre bekannte Rolle spielen.

c) *Beschäftigungs- und konjunkturpolitische Zielsetzungen*

Mit diesen Überlegungen sind wir bereits in die Erörterung der beschäftigungs- und konjunkturpolitischen Zielsetzungen (3) eingetreten. Unter dem Stichwort „*antizyklische Finanzpolitik*“ wurde bereits in Band II, Kap. VI, § 10, 2 eine der grundlegenden Ideen der neueren finanzpolitischen Theorie, und bis zu einem gewissen Grade auch schon der finanzpolitischen Praxis, geschildert. Das Grund-

sätzliche sei hier noch einmal wiederholt: Erstens ist es möglich, durch eine progressive Gestaltung der Einkommensteuer eine gewisse *automatische* antizyklische Wirkung zu erreichen; zweitens, durch von Fall zu Fall, je nach der Konjunkturlage zu variierende Steuersätze, eine *gesteuerte* antizyklische Politik durchzuführen¹⁾. Es ist zu betonen, daß die Einkommensteuer an einem zentralen Punkt der wirtschaftlichen Entscheidungen der Zensiten ansetzt.

Hier ist allerdings noch ein besonderer Gesichtspunkt zu berücksichtigen: Infolge steuertechnischer Gegebenheiten mögen zeitliche Verschiebungen („lags“) zwischen Einkommensentstehung und Steuerzahlung auftreten, wodurch die Wirksamkeit der geschilderten finanzpolitischen Konzeptionen beeinträchtigt werden kann. Das trifft insbesondere für die deutsche veranlagte Einkommensteuer zu. Die Beseitigung, zumindest aber eine Verkürzung dieser lags und damit die rasche Anpassung der Steuerzahlungen könnte jedoch durch besondere institutionelle Maßnahmen angestrebt werden: Einmal durch die Anpassung der Vorauszahlungen, die oft hinter der tatsächlichen Entwicklung zurückbleiben. Für eine Beurteilung könnten z. B. die Umsatzsteuerzahlungen herangezogen werden. Zum anderen könnte eine möglichst zeitnahe Veranlagung angestrebt werden. Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesfinanzministerium hat die in den USA geübte Selbstveranlagung sofort nach Abschluß des Geschäftsjahres vorgeschlagen. Im Fall einer Zuniedrigveranlagung sollte der Zensit die Verpflichtung zur Verzinsung der verbleibenden Steuerschuld haben. Umgekehrt würde bei zu hoher Veranlagung eine Gutschrift der entsprechenden Zinsen erfolgen. Soweit der Vorschlag des Wissenschaftlichen Beirats. Es bleibt festzustellen, daß der Anreiz für den Zensiten, die Steuerzahlungen möglichst weit hinauszuschieben, darin liegt, praktisch einen zinslosen Kredit zur Verfügung zu haben. Um eine wirksamere Anpassung der Steuerzahlungen an den Konjunkturverlauf zu erzielen, wäre daher zu erwägen, Zinsen nicht nur für die Zeitspanne Selbstveranlagung — endgültige Veranlagung, sondern bereits für die Zeit nach den quartalsmäßigen Voraus-

¹⁾ Dies ist in indirekter Weise auch dadurch möglich, daß bei gleichbleibenden Steuersätzen die Bestimmungen, die im Einzelfalle die Höhe der steuerrechtlich relevanten Bemessungsgrundlage Einkommen umgrenzen, variiert werden. Dabei ist u. a. an eine Variation der Steuerfreibeträge, der steuerrechtlich relevanten Sonderausgaben und der Abschreibungen zu denken.

zahlungen zu berechnen. U.U. könnten die bei zu niedrigen Vorauszahlungen zu berechnenden Zinsen höher als die geltenden Bankzinsen angesetzt werden. Damit würde für den Zensiten jeder Reiz, die Steuerzahlungen hinauszuschieben, vernichtet werden. Die Möglichkeit, bereits im Zeitpunkt der Vorauszahlungen das Ergebnis richtig einzuschätzen, ist, wie bereits erwähnt, auf Grund der Umsatzsteuerzahlungen gegeben. Darüber hinaus bieten Quartals(handels)bilanzen, die zumindest von größeren, wirtschaftspolitisch relevanten Unternehmen aufgestellt werden, für diesen Kreis von Zensiten eine sehr gute Schätzungsgrundlage.

Es kann somit, unter den genannten Einschränkungen, gesagt werden, daß zwischen den Zielsetzungen (1), (2) und (3) kaum nennenswerte Widersprüche auftreten, so daß die Einkommensteuer als ein wirklich glückliches Instrument der Wirtschaftspolitik erscheint. Die Ergiebigkeit der Einkommensteuer (Ziel 1) zeigt sich durchaus im Rahmen einer progressiven Besteuerung verträglich mit den Vorstellungen einer „gerechten“ Einkommensbesteuerung (Ziel 2) und ebenfalls im Gleichklang mit den Erfordernissen einer (automatischen) antizyklischen Fiskalpolitik (Ziel 3). Einschränkung ist allerdings zu bemerken, daß eine durch zu große Konsumnachfrage bewirkte Konjunkturüberhitzung eine verschärfte Besteuerung der Einkommensschichten mit geringerem Einkommen erforderlich machen könnte, so daß damit die Ziele (2)¹⁾ und (3) in Widerspruch geraten könnten. Diese Einschränkung gilt jedoch insoweit nicht, als die Konjunkturüberhitzung auf eine erhöhte Investitionsnachfrage zurückzuführen ist.

3. Zur Geschichte der Einkommens- besteuerung

a) Vorbemerkungen

Einkommensteuern treten geschichtlich erst verhältnismäßig spät in Erscheinung. Das hat verschiedene Gründe: Wirtschaftsgeschichtlich war Voraussetzung für die Einkommensbesteuerung die Entfaltung der Geldwirtschaft und der mit ihr verbundenen „Rechenhaftigkeit“ des Wirtschafts-

¹⁾ Besonders im Rahmen einer gesteuerten Politik.

ergebnisses. Steuertechnisch mußten zur Ermittlung des Einkommens und zur genügenden Aufhellung der persönlichen Umstände des Zensiten ebenfalls erst die Voraussetzungen geschaffen werden. Wesentliche ideengeschichtliche Voraussetzung ist die Überwindung ständischen Denkens gewesen, das im ancien régime in der Steuerprivilegierung des Adels einen charakteristischen Ausdruck fand. Daß das demgegenüber von der nationalökonomischen Klassik vertretene Gleichmäßigkeitspostulat allein als Begründung für die Einführung einer Einkommensteuer noch nicht ausreichte, zeigt die zunächst weitgehend ablehnende Haltung ihrer Vertreter gegenüber einer Einkommensbesteuerung, zumindest aber gegenüber einer progressiven Belastung. Die Überwindung dieser ablehnenden Haltung ist im finanztheoretischen Raume durch die Anwendung von Gedankengängen der subjektiven Wertlehre erleichtert worden, gestützt durch einen starken Einschluß sozialpolitischen Denkens, initiiert auch durch die inzwischen eingetretene Wirtschafts- und Sozialentwicklung mit ihren wachsenden Spannungen zwischen Bürgertum und Lohnarbeiterschaft. Es ist nicht zu übersehen, daß die politisch nach „links“ tendierende soziale Bewegung sich zum stärksten Förderer der Einkommensbesteuerung gemacht hat.

Nicht zu vergessen ist allerdings, daß neben solchen Gesichtspunkten auch die fiskalische Notwendigkeit, insbesondere in Kriegszeiten, nach neuen Steuerquellen zu suchen, bei der Einführung von Einkommensteuern eine entscheidende Rolle gespielt hat.

Wenn cum grano salis gesagt werden darf, daß die Einkommensbesteuerung heute, zumindest in allen entwickelten Staaten, eine bedeutende Rolle spielt, so ist doch andererseits zu betonen, daß ihre Entwicklung in den einzelnen Ländern zeitlich und inhaltlich durchaus unterschiedlich verlaufen ist.

b) Deutschland

Für Deutschland — in gewissem Umfange auch für andere Länder — ist die preußische Einkommensbesteuerung Schrittmacher gewesen. 1808 wurde als kriegsbedingte

Notmaßnahme im damaligen Restpreußen eine vom Freiherrn vom Stein empfohlene Einkommensteuer eingeführt, die bereits eine Verkörperung des reinen persönlichen Einkommensteuertyps darstellte. Ihre praktische Durchführung scheiterte jedoch vor allem am Fehlen einer ausreichenden Steuererhebungstechnik. Der gegenüber dieser Frühform der persönlichen Einkommensteuer sehr unvollkommenen Klassensteuer von 1820, bei der die Zensiten nach ihrer „Stellung in der bürgerlichen Gesellschaft“ klassifiziert und besteuert wurden, folgte als Übergangsstadium die Klassen- und klassifizierte Einkommensteuer von 1851, die schließlich 1891 unter Finanzminister Miquel durch eine echte persönliche Einkommensteuer ersetzt wurde. Obgleich in anderen, kleineren deutschen Einzelstaaten eine personale Einkommensteuer bereits früher eingeführt wurde, so 1869 in Hessen, 1874 in Sachsen und 1884 in Baden, ist die preußische Einkommensteuer von 1891 für die weitere Entwicklung in Deutschland bestimmend gewesen.

Steuersubjekt waren sowohl natürliche Personen als auch Erwerbsgesellschaften. Bei letzteren wurde jedoch zwecks Abschwächung der „Doppelbesteuerung“ von Gesellschaft und Gesellschaftern bei der Berechnung des Einkommens ein Abzug von 3,5 % des Anlagekapitals vorgenommen. Steuerobjekt war das aus den im Gesetz genannten Einkommensquellen (Quellentheorie): Kapitalvermögen, Grundvermögen, Handel und Gewerbe sowie gewinnbringende Beschäftigung (geistige und körperliche Arbeit), fließende Einkommen, von dem gewisse Ausgaben, vor allem Werbungskosten und Schuldzinsen abgezogen wurden. Dem Gesichtspunkt der personenbezogenen Besteuerung wurde weiterhin durch Gewährung eines Existenzminimums (900 Mk) und von Kinderabzügen Rechnung getragen sowie durch Anwendung eines progressiven Stufenbetragstarifs, der bis zu einem Einkommen von 100 000 Mk progressiv verlief und dann proportional wurde, bei einer maximalen Durchschnittsbelastung von 4 %. Für Steuerpflichtige mit einem Einkommen von über 3000,— Mk bestand Dekla-

rationspflicht. Im Jahre 1909 wurde ein Staatssteuerzuschlag eingeführt, wodurch die Höchstsätze für physische Personen auf 5 %, bei Aktiengesellschaften usw. auf 6 % anstiegen. Dazu kamen Gemeindezuschläge. Sie betrugen vor dem Ersten Weltkrieg im Durchschnitt 180 % von der Steuer ohne Staatszuschläge. Infolge unterschiedlicher Höhe der Zuschläge konnte die Belastung in den Gemeinden recht unterschiedlich sein und somit Abstoß- oder Anziehungswirkungen (Steuerroasen) gerade von für die Finanzkraft einer Gemeinde wichtigen einkommenstarken Bürgern ausüben.

Die Einführung einer *Reichseinkommensteuer* ist schon zur Zeit der Reichsgründung im Gespräch gewesen, wurde von Wissenschaftlern wie Adolph Wagner gefordert, dann von den Sozialdemokraten und Freisinnigen. Solche Pläne kamen jedoch wegen der Opposition der Bundesstaaten gegen direkte Reichssteuern überhaupt und aus innenpolitischen Gründen — auch Bismarck war ein erklärter Gegner der Einkommensbesteuerung — nicht zum Zuge. Es ist zu vermerken, daß erst im Jahre 1913 bei dem aus besonderem Anlaß neuer Heeresvorlagen beschlossenen einmaligen Wehrbeitrag zum erstenmal u. a. auch das Einkommen als Steuermaßstab Eingang in ein Reichssteuergesetz gefunden hat.

Erst nach dem Ersten Weltkrieg wurde die Finanzhoheit auf dem Gebiet der Einkommensteuern von den Staaten, nunmehr Ländern, auf das Reich übertragen; die Länder wurden aber am Ertrage der Steuer beteiligt. Durch das unter Erzberger eingeführte erste Reichseinkommensteuergesetz vom 29. 3. 1920 wurde, in Annäherung an die Reinvermögenszugangstheorie, der Einkommensbegriff weiter ausgelegt. Bei einzelnen Einkunftsarten, so beim Lohneinkommen und beim Kapitalertrag (zeitweilig besondere Steuer) wurde das Quellenabzugsverfahren nach englischem Muster angewandt. Die Belastung wurde mit Sätzen von 10—60 % beträchtlich erhöht. Steuersubjekt der Einkommensteuer waren nunmehr nur noch physische Personen, während die Einkommen nichtphysischer Personen durch

eine besondere Körperschaftsteuer (Gesetz vom 30. 3. 1920), ohne Rücksicht auf eine Doppelbesteuerung, belastet wurden. Der Steuersatz betrug zunächst 10 % des Einkommens zuzüglich eines Zuschlages von 2—10 % auf ausgeschüttete Gewinne. Während der Inflationszeit wurden die Sätze erhöht.

Nach der den Inflationswirren folgenden Stabilisierungsära mit dem ihr eigenen Ausweichen auf Sollertragssteuerpraktiken folgte mit den Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzen vom 10. 8. 1925 eine Neufassung der Materie. Der Einkommensbegriff wurde nunmehr durch erschöpfendes Aufzählen der Einkommensarten bestimmt (Enumerationsprinzip). Der Einkommensteuertarif war in Teilmengen gestaffelt (Stufengrenzsatztarif) mit Sätzen von 10—40 %, enthielt ein Existenzminimum sowie steuerfreie Einkommensteile und berücksichtigte Familienstand und besondere wirtschaftliche Verhältnisse des Zensiten. Für nichtphysische Personen galt einheitlich ein Körperschaftsteuersatz von 20 % ohne Zuschläge auf ausgeschüttete Gewinne.

Während der Weltwirtschaftskrise wurde — rückschauend vielfach als „Parallelpolitik“ verurteilt — durch Krisensteuern die Belastung verschärft. Im Jahre 1934 wurden die Einkommensteuergesetze neu gefaßt. Nachdem bereits vor dem zweiten Weltkriege die Körperschaftsteuer wegen einer zumindest äußerlich gezeigten Animosität des NS-Regimes gegenüber dem „anonymen“ Kapital erhöht worden war, erfolgte während des Krieges eine Verschärfung der Einkommensbesteuerung durch Kriegszuschläge und Sondervorschriften, denen sich nach der Besetzung Deutschlands weitere äußerst schwere Belastungen anschlossen. So sind durch die Kontrollratsgesetzgebung einerseits eine Reihe von Vergünstigungen, die bestimmten wirtschafts- und bevölkerungspolitischen Zielsetzungen entsprachen, abgeschafft worden, andererseits sind zur Abschöpfung überschüssiger Kaufkraft die Einkommensteuersätze derart erhöht worden, daß nahezu eine konfiskatorische Wirkung eintrat. Der Einkommensteuertarif war in Teilmengen gestaffelt und

führte zu Grenzsteuersätzen bis zu 95 % des steuerpflichtigen Einkommens. Bei der Körperschaftsteuer wurden, je nach der Höhe des Einkommens, unterschiedliche Sätze von 35 %—65 % angewandt. Mit schrittweiser Übernahme der Finanzhoheit sind in der Bundesrepublik Deutschland seit 1949 zunächst eine Reihe von Sondervergünstigungen zur Förderung des wirtschaftlichen Wiederaufbaus durch Spar- und Investitionsanreize und später, bei gleichzeitigem teilweisem Abbau der Vergünstigungen, Tarifsenkungen eingeführt worden.

c) Frankreich

In Frankreich ist die Entwicklung anders verlaufen. Man mag meinen, daß den Grundsätzen der französischen Revolution, nach denen jeder Staatsbürger „en raison de ses facultés“ besteuert werden sollte, die Hinwendung zur persönlichen Einkommensteuer entsprochen hätte. Zu ihrer Einführung kam es jedoch zunächst nicht, vielmehr wurde ein System von Ertragsteuern entwickelt (Grundsteuer, Personal-Mobiliarsteuer, Gewerbesteuer, Tür- und Fenstersteuer), die vorzüglich nach äußeren Merkmalen berechnet wurden. Versuche, wie insbesondere bei der Personal-Mobiliarsteuer, sie durch eine Durchsetzung mit subjektiven Momenten besser der persönlichen Leistungsfähigkeit anzupassen, führten nicht zum Ziele. Von der Linken wurde zwar immer wieder die Einführung einer progressiven Einkommensteuer gefordert, so vor allem nach den Revolutionen von 1848 und 1871, ohne aber Erfolg zu haben. Erst kurz vor dem ersten Weltkriege (Juli 1914) und im Kriege selbst (1917) sind erste Schritte zu einer personellen Einkommensteuer getan worden durch die Einführung einer „Globalsteuer“ (Impôt général sur le revenu), die als „Dachsteuer“ auf ein System von z. T. neuen Ertragsteuern (acht sog. Schedulensteuern) gesetzt wurde und die personellen Umstände des Zensiten weitgehend berücksichtigen sollte. Durch eine Reform im Jahre 1948 wurde dieses Steuersystem beseitigt und durch zwei nebeneinander erhobene Einkommensteuern ersetzt. Es handelt sich da-