

# Die Lohnsteuer

Theorie und Technik beim Steuerabzug  
vom Arbeitslohn

Von

Dr. rer. pol. Erich Rinner

Diplom-Volkswirt

Mit 2 Abbildungen



Springer-Verlag Berlin Heidelberg GmbH

1929

# Die Lohnsteuer

Theorie und Technik beim Steuerabzug  
vom Arbeitslohn

Von

Dr. rer. pol. **Erich Rinner**

Diplom-Volkswirt

Mit 2 Abbildungen



Springer-Verlag Berlin Heidelberg GmbH 1929

ISBN 978-3-662-32357-1      ISBN 978-3-662-33184-2 (eBook)  
DOI 10.1007/978-3-662-33184-2

Alle Rechte, insbesondere das der Übersetzung  
in fremde Sprachen, vorbehalten

## Vorwort.

Solange die deutsche Lohnsteuer besteht, ist sie in außerordentlichem Maße Gegenstand politischer Auseinandersetzungen gewesen. Nicht nur ihre Einführung ist unter schweren politischen Kämpfen zustande gekommen, auch ihre Entwicklung hat ständig unter dem starken Einfluß der Parteipolitik gestanden. Hierfür waren vor allem zwei Gründe maßgebend: 1. die Lohnsteuer belastet den einzelnen Steuerpflichtigen zum Unterschied von den Verkehrs- und Verbrauchssteuern fühlbar; der Arbeitnehmer findet sie auf der Lohntüte berechnet; und 2. die Erträge der Lohnsteuer sind sichtbar, sie können von Monat zu Monat aus den Ausweisen über die Reichssteuereinnahmen abgelesen werden. Beide Umstände wirkten insbesondere seit der Stabilisierung in der gleichen Richtung. Infolge der steigenden Löhne mußten die Arbeitnehmer feststellen, daß jede Lohn-erhöhung selbsttätig eine Vermehrung der Steuerbelastung nach sich zog, und diese gesteigerte Belastung wirkte sich dann deutlich in allmonatlich wachsenden Erträgen der Lohnsteuer aus. Besonders der letzte Umstand hat dazu beigetragen, das politische Interesse der Parteien am Lohnsteuerabzug dauernd wachzuhalten. Wäre die Besteuerung des Arbeitslohnes nur ein Teil der allgemeinen Einkommensteuer gewesen, wie z. B. vor dem Kriege in Preußen, so hätte sich die Öffentlichkeit erst nach Vorlegung der Einkommensteuerstatistik, d. h. etwa ein Jahr nach Abschluß der Veranlagung, ein zuverlässiges Urteil über den Anteil der Besteuerung des Arbeitslohnes am Gesamtertrag der Einkommensteuer bilden können. Zweifellos wäre in diesem Falle die wiederholte und das Maß der Lohnsteigerungen überschreitende Ermäßigung der Lohnsteuer seit der Stabilisierung niemals möglich gewesen.

In dieser Entwicklung ist um die Wende des Jahres 1927 ein bedeutsamer Wandel eingetreten. Bis dahin war für die mehr-

maligen Senkungen der Lohnsteuer entscheidend der Ausfall, den sie für die Reichsfinanzen bringen würden, und um die Höhe dieses Ausfalles ging der politische Kampf. Ihren gesetzlichen Niederschlag fand diese Tatsache in dem Erlaß eines Gesetzes über die Beschränkung der Einnahmen aus der Lohnsteuer — der sogenannten Lex BRÜNING. Aber dieses Gesetz ist niemals durchgeführt, sondern geändert worden, als die Voraussetzungen für seine Anwendung erfüllt waren. Maßgebend dafür war nicht die Lage der Reichsfinanzen, sondern der Zusammenhang der Lohnsteuer mit dem Finanzausgleich. Bisher hatte man die Ermäßigung der Lohnsteuer hauptsächlich durch Erhöhungen des steuerfreien Lohnbetrages vorgenommen, die stärker waren als die jeweils eingetretenen Lohnsteigerungen und die daher einen wachsenden Kreis von Arbeitnehmern von der Steuerzahlung befreiten, während sie den übrigen auch prozentual eine Ermäßigung ihrer Belastung brachten. Auf diese Weise wurde der steuerfreie Lohnbetrag, der im Dezember 1924 noch 50 M. monatlich betragen hatte, vom 1. Januar 1926 ab auf 100 M. monatlich erhöht.

Da aus politischen Gründen bei jeder Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrages jeweils eine annähernd gleichgroße Erhöhung der Freibeträge bei der veranlagten Einkommensteuer gewährt wurde, führte dieses Verfahren dazu, daß insbesondere auf dem Lande der Kreis der Steuerpflichtigen immer kleiner wurde. Denn der Ausgleich, der in den Städten größtenteils durch die wachsenden Löhne und Gehälter eintrat, kam auf dem Lande wegen der Notlage der Landwirtschaft nicht zustande. Die Folge war, daß ganze Landgemeinden von Steuerzahlern entblößt wurden und daß das Aufkommen an Einkommensteuer in vorwiegend agrarischen Ländern, wie z. B. Bayern und Mecklenburg, erheblich unter den Reichsdurchschnitt sank. Diese Rückwirkungen auf den Finanzausgleich haben den Reichsrat in wachsendem Maße zum entschiedenen Gegner weiterer Lohnsteuersenkungen gemacht. Während daher bis zum Jahre 1926 die Lohnsteuer stärker ermäßigt worden war, als die Löhne gestiegen waren, wurden die Ermäßigungen vom Dezember 1927 und Juli 1928 so gering bemessen, daß sie nicht einmal die inzwischen eingetretenen Lohnsteigerungen und die dadurch bewirkte prozentuale Mehrbelastung der Lohnsteuerpflichtigen ausglich.

Auch die Art der Ermäßigung wurde mit Rücksicht auf den

Finanzausgleich geändert. Während bisher Erhöhungen des steuerfreien Lohnbetrages vorgenommen worden waren, ging man im Dezember 1927 zum erstenmal zur Senkung des Steuersatzes über, allerdings in verschleierte und abgeschwächter Form. Man hielt aus technischen Gründen den allgemeinen Satz von 10% aufrecht und gewährte von der errechneten Steuer einen prozentualen Abschlag, der ab Januar 1928 auf 15%, höchstens jedoch auf 2 M. monatlich, ab Oktober 1928 auf 25%, höchstens auf 3 M. monatlich, festgesetzt wurde. Diese Art der Ermäßigung kommt bei den unteren Einkommen der Senkung des Steuersatzes um 15 und 25%, also von 10% auf 8,5 und 7,5%, gleich. Sie vermeidet die Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrages und verhindert dadurch, daß weitere Schichten von Steuerpflichtigen steuerfrei werden. Da aber in den letzten zwei Jahren die Löhne und Gehälter um durchschnittlich 15% gestiegen sind, bedeutet das tatsächlich eine Verringerung des Existenzminimums.

Diese beiden Ermäßigungen der Lohnsteuer stellen einen bedenklichen sozialen und technischen Rückschritt dar. Sie bringen nur den Einkommen etwa zwischen 200 und 300 M. monatlich eine angemessene Senkung der Belastung, während sie sie gleichzeitig den untersten Einkommen versagen. Nicht minder schwer wiegt die unglückliche technische Form. Die Lohnsteuer war nur solange einfach und jedermann verständlich, als sie neben dem einheitlichen Steuersatz von 10% lediglich feste Ermäßigungen aufwies. Die Gesetze vom Dezember 1927 und Juli 1928 haben aber das doppelte Ermäßigungssystem, das seit 1925 bereits für die Familienermäßigung bestand, auch auf die Ledigen ausgedehnt. Während die Familienermäßigungen bei den unteren Einkommen in festen, bei den oberen in prozentualen Beträgen gewährt werden, wird seit Dezember 1927 noch eine allgemeine Ermäßigung gutgebracht, die umgekehrt bei den kleineren Einkommen in Prozentsätzen, bei den höheren in festen Beträgen berechnet wird. Das ist ebenso unsozial wie technisch umständlich, und doch wird sich die Rückkehr zum ursprünglichen einfachen System solange nicht durchführen lassen, als die Hindernisse des Finanzausgleiches und damit die Widerstände der Länder und Gemeinden nicht beseitigt sind. Denn ohne Erhöhung der festen Ermäßigungen sowohl für den Ledigen als auch den Verheirateten ist eine solche Reform der Lohnsteuer politisch nicht

durchführbar, weil nur auf diese Weise eine Mehrbelastung der mittleren Einkommen durch den Systemwechsel vermieden werden kann.

Damit scheint die Entwicklung der Lohnsteuer vorerst zum Stillstand gekommen zu sein. Es ist leicht möglich, daß infolgedessen die Steuer, die jahrelang die Finanzpolitik der Parteien aufs lebhafteste beschäftigt hat, jetzt für diese an Interesse verliert. Sind aber einmal die Parteien bereit, die Lohnsteuer aufzugeben, so könnte sie sich wegen ihrer jetzigen technisch äußerst umständlichen Ausgestaltung nicht mehr lange halten. Die grundsätzliche Frage nach dem Bestande der deutschen Lohnsteuer, die damit auftaucht, erfährt in anderem Zusammenhange noch eine besondere Beleuchtung.

Die deutsche Steuerpolitik der Kriegs- und Nachkriegszeit ist nicht nur bei der Heranziehung des Besitzes, sondern auch bei der Besteuerung der breiten Massen grundsätzlich andere Wege gegangen als die englische. In England ließ man die unteren Einkommen in großem Umfange nach wie vor von der Income Tax frei und begnügte sich in der Hauptsache damit, die Besteuerung der alkoholischen Getränke zu verschärfen. In Deutschland suchte man das Heil in neuen Steuern, vor allem in der Umsatzsteuer und der Lohnsteuer. Beide Steuern wurden in rechtlicher und technischer Beziehung in bisher unbekanntem Maße entwickelt, denn auch England hat einen Steuerabzug vom Arbeitslohn in unserem Sinne nie gehabt. Zieht man aber heute einen zahlenmäßigen Vergleich, so ergibt sich, daß England mit seinen soviel einfacheren Mitteln etwa dasselbe erreicht hat wie wir. Im Rechnungsjahre 1927 hat der Ertrag der englischen Alkoholsteuern den der deutschen annähernd um die Summe überstiegen, die die deutsche Umsatz- und Lohnsteuer aufgebracht haben. Abgesehen von der politischen Umstrittenheit der beiden deutschen Steuern legt das auch eine wissenschaftliche Nachprüfung darüber nahe, ob wir mit unserer Massenbesteuerung auf dem richtigen Wege sind, oder ob es sich nicht empfiehlt, unser Steuersystem durch Beseitigung der Umsatzsteuer und der Lohnsteuer sowie durch Erhöhung der Alkoholsteuern nach dem englischen Vorbilde umzubauen. Für die Lohnsteuer will die vorliegende Arbeit diese Frage beantworten, indem sie Wesen und Wert dieser Steuer sowohl vom Standpunkt der Steuertheorie

als auch vom Standpunkt der Steuertechnik untersucht. Dabei führt die theoretische Untersuchung zu einem Querschnitt durch den wichtigsten Teil der allgemeinen Steuerlehre, während die technische sich insbesondere mit den Forderungen der Arbeitgeber auf Vereinfachung und denjenigen der Arbeitnehmer auf Ausgestaltung der Lohnsteuer auseinandersetzen muß.

Die Arbeit ist im wesentlichen im Sommer 1927 abgeschlossen, jedoch sind Gesetzesänderungen und statistische Daten bis Ende 1928 berücksichtigt.

Der Verfasser schuldet Herrn Prof. Dr. J. JASTROW für vielseitige wissenschaftliche Förderung außerordentlichen Dank.

Berlin, im Januar 1929.

ERICH RINNER.

# Inhaltsverzeichnis.

	Seite
Vorwort . . . . .	III
Einleitung . . . . .	1
Neue Besteuerungsgrundsätze in der Nachkriegszeit. — Steuerabzug und Einfachheit der Erhebung. — Erste Änderung: Anpassung an die Leistungsfähigkeit. — Zweite Änderung: Aufhebung des Veranlagungszwanges. — RABBETHGES Vorschläge. — Aufgabe und Plan der Arbeit.	

## Erster Teil

### Die Lohnsteuer und die Einfachheit der Erhebung.

I. Lohnsteuer oder Arbeitgebersteuer? . . . . .	8
Der technische Vorgang des Steuerabzuges. — Die Arbeitsbelastung der Arbeitgeber. — Ist sie unbillig? — Die Entschädigungsfrage. — Vereinfachungsmöglichkeiten. — Die Wirtschaftlichkeit der Erhebung. — Lohnkopf- und Lohnsummensteuer; RABBETHGE. — Erfahrungen mit der Lohnsummensteuer. — Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als wirtschaftliches Prinzip.	
II. Die Überwälzungsfrage . . . . .	23
Induktive oder deduktive Methode? — Die allgemeine Überwälzungsregel. — Die Überwälzung der Lohnsteuer. — Induktive Untersuchungen. — Der Einfluß der Steuer-technik. — Die Überwälzung einer Arbeitgebersteuer.	
III. Die Stellung der Lohnsteuer im Steuersystem . . .	34
Massen- und Besitzsteuern 1924—28. — Belastung des notwendigen Massenverbrauchs. — Die Stellung der Lohnsteuer innerhalb der Einkommensteuer. — Der Einfluß der Erhebungstechnik.	

## Zweiter Teil

### Die Lohnsteuer und die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

I. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit . .	42
Die geschichtliche Stellung des Leistungsfähigkeitsprinzips. — Leistungsfähigkeit und Opfergleichheit; die Grenznutzenlehre. — AMONN. — Die praktischen Forderungen.	
II. Der steuerfreie Lohnbetrag . . . . .	49
1. Die theoretischen Grundlagen . . . . .	49
Das Existenzminimum kein fester Begriff. — Die große finanzielle Bedeutung des Freibetrages.	
2. Die praktische Ausgestaltung . . . . .	54
Die Abhängigkeit des steuerfreien Lohnbetrags vom Staatsbedarf. — Die Höhe der Freibeträge. — Die Ausgleichsfunktion des Existenzminimums. — Verbrauchssteuerabbau vor Lohnsteuerabbau.	

3. Gemeindebesteuerung und Existenzminimum . . . . .	60
Steuerfreies Existenzminimum und allgemeines Wahlrecht. — Verschiedenheit der Lebenshaltungskosten in Stadt und Land. — Gemeindegzuschläge zur Reichseinkommensteuer. — Selbstverantwortung und Leistungsfähigkeitsprinzip. — HENSEL. — Die psychologische Frage. — Die Erfassung der unterschiedlichen Existenzbedingungen. — Technische Gegengründe.	
III. Der Steuersatz . . . . .	70
1. Die Progressionstheorie . . . . .	70
Die Grenznutzenuntersuchungen. — Die Mitwirkung des Mathematikers. — Stufentarife und Durchstaffelung. — Staffelung der steuerfreien Abzüge.	
2. Die Degression bei der Lohnsteuer . . . . .	75
Der Verlauf der Degression. — Lohnsteuerdegression und Einkommensteuerprogression. — Voraussetzungen für eine Beurteilung.	
3. Progression oder Degression ? . . . . .	81
Die formalen Mängel. — Die Schwierigkeiten bei der Durchstaffelung.	
IV. Die Familienermäßigung . . . . .	85
1. Die theoretische Begründung . . . . .	85
a) Die Grenzen der Ermäßigung . . . . .	85
Ablehnung der bevölkerungspolitischen Begründung. — Familienstand und Leistungsfähigkeit. — Familienexistenzminimum.	
b) Feste oder prozentuale Ermäßigungen ? . . . . .	88
c) Wachsende oder abnehmende Ermäßigungen ? . . . . .	91
Das Verhältnis der Ermäßigungen untereinander.	
d) Die Junggesellensteuer . . . . .	94
2. Das geltende System . . . . .	97
Ablehnung des doppelten Systems. — Gegen die Staffelung nach der Kinderzahl. — Übergangsschwierigkeiten.	
V. Die Berücksichtigung besonderer Verhältnisse . . . . .	102
Die Erhöhung der Freibeträge. — Die Erstattungen wegen Verdienstausschlag. — Juristische und technische Bedenken. — Die Lohnsteuerpolitik im Jahre 1925. — Die Bedeutung der allgemeinen Ermäßigungen.	
Schluß . . . . .	110
Die Grenzen der Steuertechnik. — Die Krise der Einkommensteuer. — Möglichst genaue Erfassung der übrigen Einkommen, keine sehr starke Anspannung der Lohnsteuer.	
Anhang: Die Lohnsteuerstatistik 1926 . . . . .	114
Literaturverzeichnis . . . . .	118

## Einleitung.

Als nach Kriegsende der Finanzbedarf des Reiches plötzlich in ungeahntem Umfange wuchs, wurde man sich bald darüber klar, daß in der Steuerwirtschaft mit den bisherigen Mitteln nicht auszukommen war. Während in der Vorkriegszeit die ganze Weisheit der Reichssteuerpolitik in dem Satze gipfelte, daß die Einkommensteuer den Bundesstaaten vorbehalten bleiben müsse<sup>1</sup>, tat die ERZBERGERSche Steuerreform von 1919/1920 mit Entschiedenheit den naturnotwendigen Schritt, die Einkommensteuer in den Mittelpunkt des neuen Reichssteuersystems zu stellen. Wenn man die Hartnäckigkeit betrachtet, mit der bis dahin in der Politik die alte Formel von der Einkommensteuer als dem Vorbehaltsgut der Bundesstaaten immer wiederholt worden war, so wird man diesen Schritt der ERZBERGERSchen Steuerreform nicht anders als eine Kapitulation der Praxis vor der Forderung der Wissenschaft bezeichnen können. So deutlich danach der grundlegende Einfluß der Wissenschaft auf das neue Reichssteuersystem ist, so wenig ging dieses Reformwerk auf die zahlreichen Vorschläge ein, die ganz neue Wege zur Befriedigung des Reichsbedarfes weisen zu müssen glaubten. Zwar hielt sich die große Finanzwissenschaft zurück<sup>2</sup>, aber in Broschüren, Aufsätzen und Zeitungsartikeln entstand eine umfangreiche Literatur an Vorschlägen für eine mehr oder weniger weitgehende Umgestaltung des Steuersystems. Gemeinsam war dieser Literatur der Ausgangspunkt, daß in der Beurteilung der Besteuerungsgrundsätze ein Wandel eintreten müsse. Insbesondere müßten die sozialpolitischen Grundsätze hinter den wirtschaftspolitischen zurücktreten. Nicht die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sollte der Grundgedanke des Steuersystems sein, sondern die möglichste Förderung der volkswirtschaftlichen Pro-

<sup>1</sup> Vgl. hierzu die eingehende Darstellung bei JASTROW: Gut und Blut, S. 110ff.

<sup>2</sup> Es ist ihr deshalb der Vorwurf nicht erspart geblieben, daß sie versagt hätte: MEISEL: Geschichte, I, S. 287f.

duktivität einerseits und die möglichst einfache und billige Erhebung der Steuern andererseits<sup>1</sup>.

Von diesen Lösungsversuchen ging nur sehr wenig in die ERZBERGERSche Steuerreform über. Weder Produktivitätssteigerung der Volkswirtschaft noch Einfachheit der Steuererhebung standen im Mittelpunkt dieser Reform, sondern der Neubau des Steuersystems sollte wieder auf dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit errichtet werden. Zwar übernahm diese Reform mit der Kriegssteuergesetzgebung auch so widerspruchsvolle Tendenzen, wie sie in Kohlensteuer und Umsatzsteuer zum Ausdruck kommen<sup>2</sup>, aber ihr Kernstück, die Reichseinkommensteuer, sollte die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gewährleisten<sup>3</sup>. In einem bedeutsamen Punkte jedoch wurde gerade innerhalb der Einkommensteuer das Leistungs-fähigkeitsprinzip zugunsten der Einfachheit in der Erhebung durchbrochen: beim Steuerabzug vom Arbeitslohn. Ohne Rücksicht auf die Höhe des Einkommens und auf sonstige die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen beeinträchtigende Umstände, wie z. B. den Familienstand, sollten bei jeder Lohnzahlung 10% als Steuerabzug einbehalten werden. Allerdings stellte dieser Lohnabzug keine endgültige Steuerleistung dar, sondern war nur als Abschlagszahlung auf die nach Jahresschluß bei den Arbeitnehmern in gleicher Weise wie bei anderen Steuerpflichtigen zu veranlagende Einkommensteuer gedacht, der auch die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit vorbehalten blieb. Aber wenn man auch die Anpassung der Steuerleistung an die Leistungsfähigkeit nur hinausschob, so kam das doch einem teilweisen Verzicht auf ihre Berücksichtigung gleich. Denn infolge des einheitlichen zehnprozentigen Lohnabzugs mußten sehr viele Arbeitnehmer zunächst eine höhere Steuer zahlen, als sich bei ihrer nachträglichen Veranlagung ergab, da alle Steuerpflichtigen Anspruch auf Freilassung eines Existenzminimums und Ge-

---

<sup>1</sup> Vgl. z. B. v. PISTORIUS: Steuern und Ertragsanteil, S. 3, 11, 15. KONIETZKO S. 4. RABBETHGE: Wirtschaft und Finanzen 1921, S. 2. BERNHARD, GEORG: Probleme, S. 39; auch BERNHARDS Vorschlag zur Bildung von „Steurgemeinschaften“ gehört hierher. Im Gegensatz hierzu trat CALWER (S. 46f) für die Einkommensteuer nach der Leistungsfähigkeit als einzige Steuer ein.

<sup>2</sup> Vgl. JASTROW: Gut und Blut, S. 126.

<sup>3</sup> Vgl. ERZBERGER: Reden, S. 5, 104, 123.

währung von Familienermäßigungen hatten, während sich die Progression des Tarifs nur bei den höher bezahlten Arbeiterschichten auswirkte<sup>1</sup>. Vor allem für die untersten Einkommen bedeutete daher der Lohnabzug — auch wenn man den Einfluß der Geldentwertung außer Betracht läßt — eine Benachteiligung. Während die Steuertheorie in der Vorkriegszeit gefordert hatte, die Leistungsfähigkeit müsse um so mehr berücksichtigt werden, je tiefer die Steuer hinabreicht, glaubte die ERZBERGERSche Steuerreform, gerade bei den kleinsten Einkommen den Leistungsfähigkeitsgedanken hinter der Forderung nach einfachster Erhebung zurücktreten lassen zu können. Aber die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erwies sich als das stärkere Prinzip.

Die Arbeiterschaft setzte der Durchführung des Steuerabzugs vom Arbeitslohn heftigen Widerstand entgegen. Das Erfurter Programm der Sozialdemokratischen Partei hatte die „stufenweis steigende Einkommen- und Vermögensteuer zur Bestreitung aller öffentlichen Ausgaben, soweit diese durch Steuern zu decken sind“, gefordert<sup>2</sup>, jetzt wollte sich die Arbeiterschaft nicht damit abfinden, daß vom geringsten wie vom höchsten Arbeitseinkommen derselbe Prozentsatz abgezogen werden sollte. Unter dem Druck des Widerstandes sah sich der Reichstag genötigt, schon nach wenigen Wochen in aller Eile durch eine grundlegende Änderung der Abzugsbestimmungen das Leistungsfähigkeitsprinzip nachträglich in den Steuerabzug hineinzuarbeiten. Diese Änderungen vom 21. Juli 1920<sup>3</sup> beseitigten die schematische Einbehaltung von 10% des Arbeitslohnes und schrieben vor, daß bei jedem Abzug ein Existenzminimum sowie Pauschbeträge für Werbungskosten und Familienstand steuerfrei zu lassen sind. Diese „steuerfreien Abzüge“, die ursprünglich erst bei der Veranlagung zur Einkommensteuer berücksichtigt werden sollten, ermöglichten es, die Steuerbelastung von vornherein nach Lohnhöhe und Familienstand abzustufen, also die Leistungsfähigkeit unmittelbar beim Lohnabzug zu berücksichtigen. Andererseits war aber dadurch die Einfachheit des Lohnabzugs

---

<sup>1</sup> §§ 20, 21 Einkommensteuergesetz vom 29. 3. 1920 (RGBl. S. 359).

<sup>2</sup> Vgl. das Protokoll des Erfurter Parteitages von 1891, Berlin: Vorwärts-Verlag 1891, S. 6.

<sup>3</sup> RGBl. S. 1423; vgl. auch die Drucksachen des Reichstages I 1920, Nr 15, 16, 125.

größtenteils aufgegeben. Ein Teil der Aufgaben, die vordem den Veranlagungsbehörden zufallen sollten, wurde den Arbeitgebern übertragen, die in bisher ungekanntem Maße als Steuereinnahmer für den Staat tätig werden mußten. Gleichwohl sollte der Lohnabzug weiter nur als Abschlagszahlung auf die Einkommensteuer gelten und die endgültige Anpassung an die Leistungsfähigkeit erst bei der Veranlagung zur Einkommensteuer erfolgen.

Diese tiefgreifende Umgestaltung der Lohnabzugsbestimmungen war nicht mehr als ein Versuch, von dem man nicht wissen konnte, ob er sich bewähren würde. Denn in keinem ausländischen Steuersystem waren Vorbilder dafür vorhanden. Zwar gab es in England, den Vereinigten Staaten von Amerika und Italien bereits einen Lohnabzug; aber regelmäßig lag die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit der nachfolgenden Veranlagung ob. Erst in Deutschland war das Problem der unmittelbaren Anpassung des Lohnabzugs an die Leistungsfähigkeit aufgetaucht, weil erst hier der Abzug bis hinunter in die Massen der ungelerten Arbeiter durchgeführt werden sollte. Doch der Versuch glückte über Erwarten. Nachdem die Leistungsfähigkeit beim Steuerabzug im Prinzip berücksichtigt war, wurde auch von der Arbeiterschaft anerkannt, daß die Vorzüge der Erhebungsform sich nur aufrechterhalten ließen, wenn man sich mit der Berücksichtigung der durchschnittlichen Leistungsfähigkeit begnügte und auf die genaue Anpassung verzichtete. Diese Erkenntnis setzte sich schließlich auch in der Finanzverwaltung durch, und nachdem der Lohnabzug etwa ein Jahr praktisch durchgeführt war, wurde der Veranlagungszwang für den größten Teil der Lohn- und Gehaltsempfänger aufgehoben und damit die Veranlagungsbehörden von einer kaum zu bewältigenden Arbeit befreit. Nur das Recht des Steuerpflichtigen, seine Veranlagung zu beantragen, wurde aufrechterhalten. Während aber dieser Veranlagungsanspruch bei der englischen Einkommensteuer den Zweck hat, die Anpassung der Steuerbelastung an die Leistungsfähigkeit überhaupt erst zu ermöglichen, sollte er beim deutschen Lohnabzug nur dazu dienen, in den Ausnahmefällen, in denen die Leistungsfähigkeit beim Abzug selbst aus technischen oder persönlichen Umständen nicht vollständig berücksichtigt werden konnte, die nachträgliche volle Berücksichtigung sicherzustellen.

Mit dieser zweiten Reform vom 11. Juli 1921<sup>1</sup> war der Übergang vom Lohnabzug zur Lohnsteuer, der materiell bereits ein Jahr früher erfolgt war, auch formell vollzogen. Zugleich aber wurde dadurch die Frage, ob die Einfachheit der Erhebung oder die Anpassung der Belastung an die Leistungsfähigkeit den Vorrang haben sollte, endgültig zugunsten des letzten Grundsatzes entschieden. Es hatte sich bestätigt, daß die neue Erhebungsform nur aufrechtzuerhalten war, wenn sie mit dem alten Geiste der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erfüllt wurde. Dennoch blieb diese Lösung nicht unangefochten. An Stelle des Widerstandes der Arbeitnehmer gegen die Lohnsteuer trat der der Arbeitgeber, die durch die Berechnung des Abzuges in der neuen Form erheblich belastet wurden. Hinzukam, daß nach wie vor die Reichsfinanzreformen von 1920 und 1921 von Wirtschaft und Wissenschaft die heftigste Kritik erfuhren; je mehr sich die finanzielle Entwicklung zuspitzte, um so häufiger wurden die Forderungen nach einem Umbau des Steuersystems unter dem Gesichtspunkt einfacher Erhebung. Durch das Fortschreiten der Geldentwertung, die die Erhebung der Steuern erschwerte und ihren Ertrag schmälerte, schienen diese Forderungen an Berechtigung zu gewinnen. Unter ihrem Einfluß gestaltete sich auch die Berechnung des Lohnabzuges immer schwieriger<sup>2</sup>, und als es dann unter dem Eindruck der allgemeinen Wirtschafts- und finanzpolitischen Verwirrung zu den vielbesprochenen Reformvorschlägen RABBETHGES<sup>3</sup> kam, tauchte darin auch der Plan auf, die Lohnsteuer in eine Arbeitgebersteuer umzuwandeln. Dieser Plan verzichtete ganz auf die Bemessung der Steuerbelastung nach der Leistungsfähigkeit und war ausschließlich auf möglichste Vereinfachung der Steuererhebung gerichtet. Aber die Lohnsteuer wurde durch diese Reformbewegung in ihrem grundsätzlichen Aufbau nicht erschüttert. Während das Steuernotrecht nach der Stabilisierung bei der Einkommen- und Vermögenssteuer vorübergehend den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit außer Kraft setzte, wurde er bei der Lohnsteuer in allen

---

<sup>1</sup> Gesetz über die Einkommensteuer vom Arbeitslohn (RGBl. S. 845); vgl. auch die Drucksachen des Reichstages I 1920/21, 11. Ausschuß, Nr 35 und I 1921, Nr 2253.

<sup>2</sup> Während des Jahres 1923 mußten die Freibeträge schließlich wöchentlich der Geldentwertung angepaßt werden.

<sup>3</sup> Verfall oder Rettung, Oktober 1923.

wesentlichen Punkten aufrechterhalten: die Abstufung der Belastung nach der Einkommenshöhe und nach dem Familienstand blieb bestehen; nur der Veranlagungsanspruch wurde beseitigt. Als dann die Steuerreform vom August 1925 das ganze Reichsteuersystem von neuem auf die Grundlage des Leistungsprinzips stellte, wurde auch diese Einschränkung in der Anpassung der Lohnsteuer an die Leistungsfähigkeit wieder ausgeglichen.

Nach sechsjähriger Entwicklung steht fest, daß die Lohnsteuer ihrem Wesen nach grundlegend gewandelt ist: aus einer Abschlagszahlung auf die Einkommensteuer ohne Rücksichtnahme auf die Leistungsfähigkeit ist die Einkommensteuer der Lohn- und Gehaltsempfänger geworden, die im wesentlichen die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit unmittelbar beim Abzug ermöglicht. Damit ist aber zugleich aus dem Wirrwarr der Steuerkämpfe in der Nachkriegszeit eine neue Steuertechnik hervorgegangen, die in den alten Steuerverfassungen ohne Beispiel ist. Diese Technik konnte nur geschaffen werden durch Zusammenwirken aller Beteiligten: die Lohn- und Gehaltsempfänger begnügten sich mit einer durchschnittlichen Anpassung an die Leistungsfähigkeit, die Arbeitgeber übernahmen die Berechnung und Abführung der Steuer, und der Steuerfiskus verzichtete auf eine kleinliche Nachprüfung der einzelnen Steuerkraft. Praktisch ist die Zweckmäßigsfrage dieser Entwicklung bereits entschieden: von allen Steuerschöpfungen der Kriegs- und Nachkriegszeit hat nur die Lohnsteuer Aussicht, dauernd ein wesentlicher Bestandteil unseres Steuersystems zu bleiben. Die Kohlensteuer und die Luxussteuer sind aufgehoben; die Umsatzsteuer geht ihrer langsamen Beseitigung entgegen; die Kapitalertragssteuer als Sonderbelastung der Kapitalrente ist zum Steuerabzug vom Kapitalertrage geworden, der auf die Einkommensteuer angerechnet wird. Die Lohnsteuer aber ist grundsätzlich immer weiter in der Richtung ausgebaut worden, die ihre erste Reform von 1920 gewiesen hatte.

Dieser Ausbau und damit die Frage, ob beim Lohnabzug die Einfachheit der Erhebung oder die Anpassung an die Leistungsfähigkeit ausschlaggebend sein sollte, ist in politischen Kämpfen entschieden worden, in denen die Arbeitnehmer diese, die Arbeitgeber jene Forderung vertraten. Die Lohnsteuer ist zudem

in mehr als einer Beziehung das Produkt außergewöhnlicher Umstände. Wie die englische Einkommensteuer als Kriegsteuer ist sie als Nachkriegsteuer entstanden, und wie jene konnte sie sich nur durchsetzen unter dem Eindruck eines unerhörten Staatsbedarfs. Ihre Umgestaltung und ihr Ausbau aber ist unmittelbar unter dem „Druck der Straße“ erfolgt, und bei keiner anderen Steuer hat die Initiative der Parteien so weitgehend auch ihre technische Gestaltung bestimmt. Und wenn sie alle politischen und wirtschaftlichen Wirren überstanden hat, so ist das ihrer großen und regelmäßigen Ertragsfähigkeit zu danken, die sie zu einer unentbehrlichen Einnahmequelle für das Reich machte. Nachdem aber diese außergewöhnlichen Umstände an Bedeutung für die Lohnsteuer eingebüßt haben und nachdem insbesondere sowohl die Theorie wie die Praxis der Besteuerung zu den alten Grundsätzen — und zu den alten Mitteln — zurückgekehrt sind, scheint der Zeitpunkt gekommen, um das Ergebnis der politischen Kämpfe wissenschaftlich zu beurteilen. Dazu müssen die Argumente der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer einer Nachprüfung unterzogen werden. Die Untersuchung muß daher nach zwei Richtungen hin durchgeführt werden: Erstens ist zu prüfen, ob die Kompromißlösung der heutigen Lohnsteuer den Forderungen nach Einfachheit und Wirtschaftlichkeit der Erhebung gerecht wird. In diesem Teil wird also die Untersuchung sich mit den Forderungen der Arbeitgeber auseinandersetzen haben. Zweitens muß untersucht werden, ob die Lohnsteuer dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit hinreichend Geltung verschafft. Hier wird somit vom Standpunkt der Arbeitnehmer aus zur Lohnsteuer Stellung zu nehmen sein. Da die Angriffe der Arbeitgeber mehr gegen das System der Lohnsteuer, die Forderungen der Arbeitnehmer mehr auf ihre Ausgestaltung im einzelnen gerichtet sind, ergibt sich daraus zugleich, daß die Untersuchung sich im ersten Teil mit den Grundgedanken der Lohnsteuer zu beschäftigen hat, während sie sich im zweiten Teil ihren wichtigsten Einzelvorschriften zuwenden muß.

## Erster Teil.

# Die Lohnsteuer und die Einfachheit der Erhebung.

### I. Lohnsteuer oder Arbeitgebersteuer?

Der technische Vorgang des Steuerabzugs vom Arbeitslohn zerfällt in seiner gegenwärtigen Gestalt im wesentlichen in folgende fünf Phasen<sup>1</sup>: 1. Die Gemeindebehörde stellt auf Grund der Personenstandslisten für jeden Arbeitnehmer ihres Bezirks eine Steuerkarte aus, auf der dessen Personalien, insbesondere sein Familienstand, angegeben sind. Sie übersendet die Steuerkarte dem Arbeitnehmer, der sie zu Beginn des Kalenderjahres oder bei Antritt einer Stellung seinem Arbeitgeber aushändigt. 2. Der Arbeitgeber berechnet unter Verwertung der Angaben auf der Steuerkarte bei jeder Lohnzahlung den Steuerabzug. Er hat insbesondere — in der Regel unter Anwendung von Tabellen — die allgemeinen Ermäßigungen zu berücksichtigen: steuerfreier Lohnbetrag, Werbungskosten- und Sonderleistungspauschale und Familienermäßigungen. Außerdem hat er zu prüfen, ob steuerfreie Bezüge (Aufwandsentschädigungen) zur Auszahlung kommen. 3. Der Arbeitgeber führt die einbehaltenen Steuerbeträge an die zuständige Finanzkasse ein- oder zweimal im Monat ohne Angabe der einzelnen Arbeitnehmer ab. Kleinbetriebe mit nicht mehr als drei Arbeitnehmern kleben und entwerten in Höhe des Steuerbetrags Steuermarken. Einmal im Monat ist der Finanzkasse eine Bescheinigung darüber einzureichen, daß die abgeführten Steuerbeträge mit den einbehaltenen übereinstimmen. 4. Der Arbeitgeber führt für jeden Arbeitnehmer ein Lohnkonto, in das er die Lohn- und Steuerbeträge einzeln einträgt. Nach Schluß des Jahres stellt er auf Grund dieses Kontos für

---

<sup>1</sup> Vgl. hierzu die Durchführungsbestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn vom 5. September 1925 (Reichsministerialblatt S. 1186).

jeden Arbeitnehmer, den er im Laufe des Jahres beschäftigt hat, eine Bescheinigung (Lohnsteuer-Überweisungsblatt) über den Gesamtbetrag des gezahlten Lohnes und der einbehaltenen Steuer aus, von der er eine Ausfertigung dem Finanzamt übersendet, die zweite dem Arbeitnehmer aushändigt und die dritte als Beleg zurückbehält. Die Summenzahlen der Überweisungsblätter aller in einer Gemeinde wohnhaften Arbeitnehmer trägt er in eine Nachweisung ein, die aufzurechnen ist. — Auf Verlangen des Arbeitnehmers muß der Arbeitgeber außerdem als Unterlagen für die Erstattungen wegen Verdienstaufschlag besondere Bescheinigungen über Lohn, Steuer, Dauer der Erwerbslosigkeit, Krankheit eines Arbeitnehmers usw. ausstellen. 5. Das Finanzamt prüft laufend die Handhabung des Lohnabzugs durch Entsendung von Beamten in die Betriebe seines Bezirks (Außenkontrolle) sowie die eingehenden Bescheinigungen des Arbeitgebers und die von den Arbeitnehmern nach Jahresschluß abzuliefernden Steuermarken (Innenkontrolle) und verarbeitet diese Unterlagen für die Zwecke der Veranlagung, des Finanzausgleichs und der Kirchensteuer. Es erledigt die Anträge der Steuerpflichtigen auf Erhöhung der steuerfreien Beträge und auf teilweise oder volle Erstattung des einbehaltenen Steuerabzugs zum Ausgleich von Härten.

Aus dieser Übersicht geht hervor, daß der Hauptteil der Arbeit den Arbeitgebern zufällt; die Gemeinden üben lediglich eine vorbereitende Tätigkeit aus; in den Händen der Finanzämter liegen nur Kontrolle und Härtenausgleich. Diese Arbeitslast der Arbeitgeber ist mit der Ausgestaltung des Lohnabzugs vermehrt worden: die Berücksichtigung von Ermäßigungen gestaltet die Berechnung ungleich schwieriger als bei einem schematischen zehnprozentigen Abzug; dieser Nachteil kann durch die Verwendung von Tabellen nur teilweise aufgehoben werden. Insbesondere schafft das durch das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 eingeführte doppelte System bei den Familienermäßigungen sowie die durch das Änderungsgesetz vom 22. Dezember 1927 zum ersten Mal angewendete Ermäßigung des Steuerbetrages außerordentliche Schwierigkeiten. Andererseits ist aber im Wege der verwaltungstechnischen Durchbildung eine Reihe von Vereinfachungen gelungen, die die Arbeit der Berechnung und Abführung des Lohnabzugs wesentlich erleichtert haben. Die Einführung der Pauschalsätze für Werbungskosten und

Sonderleistungen, die Feststellung des Familienstandes durch die Gemeindebehörde, die Einschränkung des Markenverfahrens und insbesondere der Verzicht auf mehrmalige Nachweisungen und Bescheinigungen in einem Jahre gehören hierher<sup>1</sup>. Die Berechnung ist durch Verwendung von Tabellen, durch Vorschriften über Kleinbeträge und Abrundung sowie durch Pauschalierung der wichtigsten Aufwandsentschädigungen (Monteurauslösungen, Heimarbeiterzuschläge, Nachtarbeitszulagen) vereinfacht, die Ausschreibung von Erstattungsbescheinigungen durch Mitverwendung der allgemeinen Nachweisungen (Überweisungsblätter) für diese Zwecke größtenteils in Wegfall gekommen<sup>2</sup>. Weiter ist neuerdings auch die Abführung der Steuer erleichtert worden, indem an Stelle der bisherigen dreimaligen Abführung im Monat für kleinere Unternehmungen die einmalige, für die übrigen die zweimalige getreten ist<sup>3</sup>. Außerdem hätte ein Teil der Arbeiten des Arbeitgebers auch bei Veranlagung der Arbeitnehmer gefordert werden müssen: die Nachweisungen über die Höhe des gezahlten Arbeitslohns, Auskunft über den Wohnsitz des Arbeitnehmers usw.<sup>4</sup>. Schließlich kommt hinzu, daß die angeforderten Bescheinigungen und Nachweisungen zum großen Teil nicht allein für Zwecke der Besteuerung des Arbeitslohns, sondern des Finanzausgleichs und der Kirchensteuer bestimmt sind. Insgesamt aber erlegt die Lohnsteuer den Arbeitgebern Pflichten in einem Umfang auf wie kein anderes Steuergesetz vorher. Es kann daher nicht wundernehmen, wenn sie sich gegen die Belastung wehren. Und solange der Lohnabzug besteht, ist von den Arbeitgebern immer wieder versucht worden, die Belastung durch diese Arbeit

<sup>1</sup> Vgl. über die vereinfachte Einreichung der Belege über den Steuerabzug vom Arbeitslohn die Erlasse des Reichsfinanzministers vom 19. Januar 1926 — IIIe 60 —, 23. Juli 1926 — IIIe 4100 —, 1. September 1926 — IIIe 4900 — und 18. November 1926 — IIIe 9300 —.

<sup>2</sup> Durch das Gesetz zur Vereinfachung der Lohnsteuer vom 26. Februar 1926 (RGBl. I, S. 107) und den Erlaß des Reichsfinanzministers vom gleichen Tage — IIIe 1050 — ist die Ausstellung besonderer Lohnbescheinigungen für das Erstattungsverfahren in Wegfall gekommen. Für das Jahr 1927 hat das Reichsfinanzministerium erneut auf die Ausschreibung der Lohnsteuer-Überweisungsblätter verzichtet.

<sup>3</sup> Vgl. die Verordnung vom 19. Februar 1927 zur Änderung der Durchführungsbestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Reichsministerialblatt S. 77, Reichssteuerblatt S. 96) und den Erlaß vom 19. Februar — IIIa 555 — über Entlastung der Finanzämter im Jahre 1927 (Reichssteuerblatt S. 94).

<sup>4</sup> Vgl. § 66 der Ausführungsbestimmungen zum Einkommensteuergesetz.

entweder als unbillig oder als unwirtschaftlich hinzustellen. Wegen der Unbilligkeit der Belastung ist die Zahlung einer Entschädigung, wegen der Unwirtschaftlichkeit die Ersetzung der Lohnsteuer durch eine Steuer des Arbeitgebers gefordert worden.

Dem ersten Einwand der Arbeitgeber, daß die Arbeitsbelastung durch den Lohnabzug unbillig sei und daher entschädigt werden müßte, stehen die Artikel 132, 133 Abs. I der Reichsverfassung entgegen, die alle Staatsbürger nach Maßgabe der Gesetze zur Übernahme ehrenamtlicher Tätigkeiten und Leistung persönlicher Dienste für Staat und Gemeinde verpflichten. Solche private Mitwirkung in der öffentlichen Verwaltung kann auch auf dem Gebiet der Besteuerung nicht entbehrt werden. In der Form der Selbstverwaltung hat sie gerade durch die Entwicklung des modernen Steuersystems eine bedeutende Steigerung erfahren. Mit Recht hat MROZEK<sup>1</sup> betont, daß insbesondere die Einkommensteuer als modernes Verwaltungsgesetz auf dem Grundsatz der Selbstverwaltung beruht. In England lag die Veranlagung zur Income-tax ursprünglich fast ausschließlich in den Händen von Selbstverwaltungsinstanzen, und erst in den letzten Jahrzehnten ist das Berufsbeamtentum in wachsendem Maße in diesen Verwaltungszweig eingedrungen<sup>2</sup>, so daß es jetzt die entscheidende Rolle spielt. In Deutschland hatte Freiherr vom STEIN schon 1808 bei der ostpreußischen Einkommensteuer das Selbstverwaltungselement durch Beteiligung von Steuerausschüssen an der Veranlagung eingeführt<sup>3</sup>; und die deutsche Entwicklung der Einkommensteuer von der Klassensteuer über die preußische zur Reichseinkommensteuer ist auf allen Stufen von der Wirksamkeit der Steuerausschüsse begleitet, die auch hier freilich an Bedeutung immer mehr hinter das Berufsbeamtentum zurückgetreten sind<sup>4</sup>. Aber auch über die Einkommensteuer hinaus hat die Selbstverwaltung Eingang in die moderne Steuertechnik gefunden: so bei der Veranlagung der Realsteuern durch die Bildung von Grund-

---

<sup>1</sup> S. 270.

<sup>2</sup> POPITZ S. 470.

<sup>3</sup> LEHMANN S. 24f.

<sup>4</sup> Über den Erfolg dieser Entwicklung bestanden schon in der Vorkriegszeit weitgehende Zweifel; MROZEK (S. 276) empfahl damals als Heilmittel gegen die bei der preußischen Einkommensteuer bestehenden Übelstände vollständigen Bruch mit dem Bureaukratismus und freieste Entfaltung der Selbstverwaltung.

und Gewerbesteuerausschüssen und neuerdings auch bei der Vermögensbewertung durch die Einsetzung von Grundwert- und Gewerbeausschüssen<sup>1</sup>.

Der sonstigen privaten Mitwirkung bei der Besteuerung begegnet man seit langem auf allen Steuergebieten. Die all-gemeinste und unersetzlichste Mitwirkung dieser Art ist die Steuer-erklärung, aber auch Steuerbuchführung und Verpflichtung zur Auskunftserteilung gehören hierher, ferner die vorschußweise Ent-richtung von zur Abwälzung bestimmten Verbrauchssteuern sowie die Verwendung von Steuerzeichen (Stempelmarken, Ban-derolen)<sup>2</sup>. Diese Entwicklung ist in England noch einen Schritt weitergetrieben worden, indem man auch die Kontrolle über die Abführung der Steuerbeträge in die Hände der Steuerpflichtigen gelegt hat. Denn diese Bedeutung hat schließlich die kluge ADDINGTONSche Erfindung, die Steuerzahlung nicht durch den Steuerträger selbst, sondern durch einen Dritten, sie vom Schuld-ner für den Gläubiger vornehmen zu lassen. Erst hundert Jahre später wurde dieser Schritt in Deutschland gewagt und die „Quel-lenerfassung“ wenigstens beim Steuerabzug vom Arbeitslohn und vom Kapitalertrag durchgeführt<sup>3</sup>.

Wenn aber die deutsche Steuertechnik bei dem Ausbau des Steuerabzugs vom Arbeitslohn über das englische Vorbild weit hinausgegangen, bei der Besteuerung der Kapitalrente jedoch dahinter zurückgeblieben ist, so erklärt sich das aus den günstigen Bedingungen, die sie dafür beim Lohnabzug vorfand. TESCHE-MACHER<sup>4</sup> hat die Notwendigkeit betont, von der steuertech-nischen Verwertung der Unternehmerstellung in wach-sendem Maße Gebrauch zu machen, da die Hauptmasse der Ein-kommen letzten Endes aus den Unternehmungen fließt. Nirgends

<sup>1</sup> §§ 50ff., 65ff. des Reichsbewertungsgesetzes vom 10. August 1925, RGBI. I, S. 214.

<sup>2</sup> SCHÄFFLE: Die Steuern I, S. 114/5.

<sup>3</sup> Die Ausdrücke Quellenprinzip, Quellenabzug, Quellenerfassung und Schöpfen an der Quelle werden in folgenden gleichbedeutend mit der in England üblichen Wendung: stoppage at source gebraucht, sie bedeuten daher nicht nur die gesonderte Erfassung der einzelnen Einkommensquellen, sondern gleichzeitig die dem englischen System eigentümliche Zahlung der Steuer des Gläubigers durch den Schuldner. Das ist heute der einheitliche wissenschaftliche Sprachgebrauch; vgl. z. B. DIETZEL S. 5f., MEISEL: Britische und deutsche Einkommensteuer, S. 101, STRUTZ: Kommentar, S. 57, POPITZ S. 466.

<sup>4</sup> S. 73f.

aber sind die Voraussetzungen für eine solche Ausnützung der Unternehmerstellung so günstig wie bei der Besteuerung des Arbeitseinkommens. Eine so weitgehende Verfeinerung der Technik der Quellenerfassung durch Anpassung an die Leistungsfähigkeit wie bei der Lohnsteuer hätte bei der Kapitalertragsteuer niemals erfolgen können, weil sie sich an einen viel weiteren und zu verschiedenartigen Kreis von Steuerzahlern wendet, dem eine solche Aufgabe nicht übertragen werden kann. Schließlich haben auch die außergewöhnlichen politischen Umstände mit dazu beigetragen, daß die Mitwirkung der Arbeitgeber so stark ausgedehnt werden konnte. Nicht nur der Druck des ungeheuren Finanzbedarfs, auch die breite Welle sozialen Fortschritts, die Deutschland in den ersten Nachkriegsjahren durchwogte, haben auf einem wichtigen Gebiet eine neue Steuerverfassung möglich gemacht, die von der Zusammenarbeit zwischen Arbeitgeber, Arbeitnehmer und Steuerverwaltung getragen wird.

So gesehen erscheint auch die fortgesetzte Kritik, die die Lohnsteuer von seiten der Arbeitgeber erfahren hat, nur als natürliche Folge ihres besonderen Aufbaus. Bei jedem Steuergesetz wird die Anteilnahme der Öffentlichkeit an der Durchbildung seiner Technik um so reger sein, je mehr von seinem Vollzug in ihre Hände gelegt ist. Deshalb ist die Kritik der Arbeitgeber an der Lohnsteuer auch ständig wach erhalten worden, und deshalb braucht diese Kritik nicht grundsätzlich gegen die Lohnsteuer gerichtet zu sein. Andererseits könnte auch die Frage, ob den Arbeitgebern eine Entschädigung für ihre Selbstverwaltungstätigkeit zugebilligt werden soll, ebenso entschieden werden wie die Entschädigungsfrage bei den Mitgliedern der Steuer- und Bewertungsausschüsse. Wie diese Mitglieder heute eine Aufwandsentschädigung erhalten, könnte man sie auch den Arbeitgebern gewähren. Aber der praktischen Verwirklichung dieses Gedankens stellen sich zu große Schwierigkeiten entgegen. Wenn die Berechnung des Lohnabzugs nicht weiter erschwert werden soll, käme nur in Frage, die Entschädigung in der Form eines einheitlichen Prozentsatzes der abgeführten Steuersumme zu gewähren, wie es auch von seiten der Arbeitgeber gefordert wird<sup>1</sup>. Je höher

---

<sup>1</sup> Bei den Beratungen des Steuerausschusses des Reichstags über den Entwurf des Einkommensteuergesetzes von 1925 stellte die demokratische Fraktion folgenden Antrag: „Der Arbeitgeber erhält für die ihm beim Lohn-

die Lohnsumme und damit die Steuer eines Unternehmens ist, desto höher würde dann die Entschädigung sein. Oft steht aber die durch den Steuerabzug verursachte Arbeit in entgegengesetztem Verhältnis zu den Lohnsummen zweier Betriebe. In einem Bankgeschäft, in dem nur Monatsgehälter gezahlt werden, verursacht der Steuerabzug weitaus weniger Kosten als in einem gewerblichen Betrieb mit der gleichen Anzahl wöchentlich entlohnter Arbeiter. Da aber die Lohn- und Steuersumme im Bankgeschäft größer wäre als in dem gewerblichen Betrieb, so wäre auch die Entschädigung größer<sup>1</sup>. Diese Schwierigkeiten wären auch nicht dadurch zu beseitigen, daß etwa der Fiskus den Arbeitgebern einen einheitlichen Prozentsatz der Steuer als Entschädigung zuwiese und die Verteilung auf die einzelnen Unternehmen einem Ausschuß der Empfänger überließe. Die Verteilung der Entschädigung auf diesem Wege wäre vielmehr noch kostspieliger und daher noch unlohnender. Es müßten besondere Listen angelegt werden; das Finanzamt müßte der Verteilungsstelle den Gesamtbetrag der im Überweisungsverfahren abgeführten Lohnsteuer für jedes einzelne Unternehmen mitteilen, während bei Kleinbetrieben, die den Steuerabzug im Markenverfahren vornehmen, die entrichtete Lohnsteuer überhaupt erst ermittelt werden müßte. Da die Entschädigung nur 1—2 Prozent von der durchschnittlich 3proz. Lohnsteuer betragen könnte, stände der Aufwand für die Verteilung außer Verhältnis zu ihrem Gegenstand.

Kann deshalb eine Entschädigung nicht gewährt werden, so muß um so mehr alles getan werden, um die Technik des Steuerabzugs soweit zu vereinfachen, wie es ohne Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips geschehen kann. Über die letzten Vereinfachungsmaßnahmen des Reichsfinanzministeriums hinaus<sup>2</sup> müssen vor allem die im Dezember 1927 eingeführte Ermäßigung

---

steuerabzugsverfahren erwachsenden Unkosten eine Entschädigung von 1% der jeweils abgeführten Steuerbeträge. Er ist berechtigt, diese Summe von den abzuführenden Steuerbeträgen einzubehalten.“ Der Antrag wurde gegen die Stimmen der Demokraten und der Deutschen Volkspartei abgelehnt (vgl. den Bericht des 6. Ausschusses, Reichstag III, 1924/25, Drucksache Nr 1229, S. 29); ferner BUTZ S. 296; auch DIETZEL S. 59.

<sup>1</sup> Schon aus diesem Grunde haben auch alle Berechnungen und Schätzungen, die von Arbeitgeberseite über die Höhe der Belastung durch die Abzugsarbeiten angestellt worden sind, einen zweifelhaften Wert. Vgl. JÄHNEL S. 149; HEMPEL S. 182 ff.; BARKOWSKI S. 173; RIEWALD S. 620.

<sup>2</sup> S. o. S. 10.

des Steuerbetrags sowie die Familienermäßigungen vereinfacht werden. Beide Verfahren erschweren die Steuerberechnung bedeutend, während sie vom Standpunkt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit kaum aufrechterhalten werden können. Die Rückkehr zum System der einfachen festen Ermäßigungen, wie es vor der zweiten Steuernotverordnung galt, ist sowohl aus Gründen der Vereinfachung wie der Anpassung an die Leistungsfähigkeit ebenso zu fordern wie die Rückkehr zur Steuerenkung im Wege der Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrags.

Wie man sich aber auch unter Würdigung dieser Gesichtspunkte zu der Frage stellen mag, ob die Berechnung und Abführung der Lohnsteuer die Arbeitgeber in unbilliger Weise belastet, man wird die Lohnsteuertechnik verteidigen müssen, wenn festgestellt werden kann, daß sie die zweckmäßigste Art der Besteuerung des Einkommens aus unselbständiger Arbeit darstellt. Und die Arbeitgeber selbst werden sich dieser Aufgabe nicht entziehen können, wenn sie damit wesentlich zur Rationalisierung der Steuerverwaltung beitragen. Diese Frage beantworten heißt aber zugleich zu den weitergehenden Forderungen der Arbeitgeber auf Ersetzung der Lohnsteuer durch eine Veranlagung der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer oder durch eine Belastung der Arbeitgeber mit einer Gewerbesteuer (Lohnsummensteuer) Stellung zu nehmen.

Die Wirtschaftlichkeit der Steuer entscheidet über ihren Fortbestand, genauer gesagt: die volkswirtschaftliche Zweckmäßigkeit einer Steuer entscheidet darüber. Es kommt nur auf die volkswirtschaftlichen Gesamtkosten an; die Kostenverteilung, die Frage, ob die Privatwirtschaften oder die öffentliche Wirtschaft den Hauptanteil davon tragen, spielt dabei keine Rolle. Es ist die Verteilung zwischen privat- und öffentlich-wirtschaftlichen Steuererhebungskosten zu wählen, die das Minimum an volkswirtschaftlichen Gesamtkosten ergibt. Alle Kosten einer Steuererhebung aber sind volkswirtschaftlich gesehen Kosten der zwangsweisen Übertragung von Kaufkraft aus Privatwirtschaften auf die öffentliche Wirtschaft. Die Widerstände, die sich dieser Übertragung entgegenstellen, auf die wirtschaftlichste Weise zu überwinden, ist Aufgabe der Steuertechnik. MEISEL<sup>1</sup> betont

---

<sup>1</sup> Steuertechnik S. 534.

mit Recht, daß die Problematik der Steuertechnik in der richtigen Rationalisierung der Steuervorgänge liegt. Diese Rationalisierung hat ihre verwaltungstechnische und ihre volkswirtschaftliche Seite. Die verwaltungstechnischen Vorzüge des Quellenprinzips gegenüber dem Empfängerprinzip<sup>1</sup> der veranlagten Steuern sind oft hervorgehoben worden: sie liegen in der Ersparung der Veranlagung und in der Erhebung. Die Ermittlung des Jahreseinkommens auf Grund der Lohnnachweisungen der Arbeitgeber und die Festsetzung der Steuer wird erspart; sodann aber auch die Erhebung all der kleinen Einzelbeträge<sup>2</sup>. Statt einer Unzahl kleiner Beträge nachlaufen zu müssen, hat die Steuerkasse nur mit wenigen großen Summen zu tun, die pünktlicher und genauer eingehen, weil die Steuerentrichtung in geübten Händen liegt<sup>3</sup>. Das Überweisungsverfahren bei der Lohnsteuer hat gegenüber der bei kleinen Einkommensteuerzahlern noch immer üblichen Barzahlung außerdem alle Vorzüge des bargeldlosen Verkehrs<sup>4</sup>. Schließlich haben die Arbeiten F. J. NEUMANNs schon vor einem halben Jahrhundert gezeigt, daß die Beitreibungskosten einer veranlagten Einkommensteuer bei geringem Einkommen besonders hoch sind<sup>5</sup>. Bei der großen Unsicherheit des Arbeitsmarktes in der Nachkriegszeit würde dieser Umstand besonders stark ins Gewicht fallen, denn die Arbeiterschaft ist unter diesen Verhältnissen oft bei bestem Willen nicht in der Lage, den Betrag für eine vierteljährliche Einkommensteuerzahlung zurückzulegen<sup>6</sup>. In dieser Hinsicht stellt der Quellenabzug zugleich eine erhebliche volkswirtschaftliche Ersparnis dar.

Der alte Grundsatz von der Bequemlichkeit in der Besteuerung hat nicht nur eine finanzpolitische, sondern auch eine volkswirtschaftliche Bedeutung. Er bedeutet nicht nur die Übertragung des wirtschaftlichen Prinzips auf die Steuerverfassung<sup>7</sup>, und seine Befolgung führt nicht nur zur Erhöhung des Reinertrags einer

<sup>1</sup> DIETZEL S. 7.

<sup>2</sup> Auf diesen Vorteil hat besonders DIETZEL (S. 30, 59) hingewiesen; er gewinnt um so mehr an Bedeutung, je weiter die Bildung von Großbetrieben fortschreitet; vgl. ferner HEMPEL S. 163.

<sup>3</sup> Vgl. auch BARKOWSKI S. 171.

<sup>4</sup> HEMPEL S. 126.

<sup>5</sup> Vgl. Progressive Einkommensteuer S. 156ff.

<sup>6</sup> Vgl. Begründung zum Einkommensteuergesetz von 1925, Reichstag III 1924/25, Drucksache Nr 795, S. 34.

<sup>7</sup> WAGNER, AD.: Finanzwissenschaft, T. II, S. 467.

Steuer, sondern vermindert auch unnötige Reibungen bei der Steuerleistung<sup>1</sup>. Je mehr Zwangsbeitreibungen eine Steuer erforderlich macht, um so größer sind die Störungen, die sie dem Steuerzahler verursacht. JASTROW und MEISEL haben darauf hingewiesen, daß alle unnötigen Reibungen, all die kleinen Widerstände gegen eine Steuer nicht nur ihre Erhebungskosten steigern und ihren Reinertrag mindern müssen, sondern darüber hinaus zu volkswirtschaftlichen Kräfteverlusten führen, denen im Steuerertrag kein Ausgleich gegenüber steht. Da der Quellenabzug diese Störungen auf ein Mindestmaß herabsetzt, ist er auch in dieser Beziehung wirtschaftlicher als die Veranlagung des Arbeitseinkommens. Fragt sich nur, ob nicht die Einsparungen, die durch die Lohnsteuer in verwaltungstechnischer und volkswirtschaftlicher Hinsicht erzielt werden, wieder dadurch aufgehoben werden, daß die Arbeitgeber in unwirtschaftlicher Weise durch Berechnung und Abführung der Lohnsteuer belastet werden. Das aber wird von den Arbeitgebern behauptet, und darauf stützen sie ihre Forderung nach Umwandlung der Lohnsteuer in eine Arbeitgebersteuer.

In den Vorschlägen für eine Arbeitgebersteuer wird zwar niemals davon gesprochen, daß es sich hierbei um die Ersetzung der Lohnsteuer durch eine Gewerbesteuer handelt<sup>2</sup>, daß aber die Lohnkopf- oder Lohnsummensteuer tatsächlich als Gewerbesteuer gedacht ist, ergibt sich aus der theoretischen Begründung, die ihre Verfechter ihr zu geben versuchen. RABBETHGE greift auf den Grundsatz der Besteuerung nach Leistung und Gegenleistung zurück. Die Lohnkopfsteuer erscheint ihm „gerecht“, weil der Staat für Erziehung und Erhaltung jedes Staatsbürgers Aufwendungen gemacht habe, die demjenigen zugute kommen, der sich die Arbeitskraft eines Staatsangehörigen nutzbar macht<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> JASTROW: Gut und Blut, S. 124, 128.

<sup>2</sup> Vgl. BARKOWSKI S. 216; Begründung zu Nr 795, S. 34.

<sup>3</sup> Verfall oder Rettung, S. 30. Diese Begründung entspricht dem Prinzip der Besteuerung nach Leistung und Gegenleistung, das für die allgemeine staatliche Besteuerung von der Wissenschaft längst aufgegeben worden ist. Vielleicht hielt RABBETHGE sie für ausreichend, weil er glaubte, daß die von ihm vorgeschlagene fünfprozentige Lohnsummensteuer gegenüber dem zehnprozentigen Lohnabzug eine Ermäßigung der Belastung darstellte. Er wußte offenbar nicht, daß die Belastung durch den Lohnabzug infolge der steuerfreien Beträge auch in der Inflationszeit durchschnittlich 4—6 % nicht überschritten hat.

KULENKAMPPF geht von dem Gedanken aus, der sich schon bei KLEINWÄCHTER<sup>1</sup> findet, die Unternehmung als Quelle alles wirtschaftlichen Reichtums zur alleinigen Steuerträgerin zu machen. Es sei gleichgültig, ob Arbeitgeber oder Arbeitnehmer eine Steuer zahlten, denn „aufbringen tut sie weder der Unternehmer, noch der Arbeitnehmer, sondern die wirtschaftliche Dreiheit: Unternehmer, Arbeitnehmer, Werk“<sup>2</sup>.

Alle Vorschläge stellen sich bewußt in Gegensatz zu dem Grundgedanken der modernen Steuersysteme, der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, denn sie entweder als Neidstandpunkt bezeichnen<sup>3</sup> oder für einen Luxus erklären, den wir uns nicht leisten könnten<sup>4</sup>. Da nach dieser Auffassung der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, die Verwirklichung des Neidstandpunktes, einer zweckmäßigen Verteilung der Steuerlasten nur im Wege ist, wird die Beseitigung aller Vorschriften bei der Lohnsteuer gefordert, die die Anpassung an die Leistungsfähigkeit ermöglichen, und damit entsteht aus der individuellen Lohnsteuer die summarische Arbeitgebersteuer. Die Steuer des Arbeitgebers soll entweder einen bestimmten Prozentsatz der ausgezahlten Lohnsummen oder einen festen Betrag auf den Kopf jedes beschäftigten Arbeiters betragen. Die Löhne sollen bei der Abschaffung der Lohnsteuer um den Prozentsatz ihrer Belastung gekürzt werden, ein Abzug der Arbeitgebersteuer soll dagegen nicht erfolgen<sup>5</sup>. Merkwürdig ist nur, daß sich hinterherum doch wieder eine teilweise Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit einschleicht. Entweder schlägt man vor, die Lohnkopfsteuer für weibliche und jugendliche Arbeitnehmer gegenüber dem Normalsatz zu ermäßigen, und kommt damit zu einer Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit der Unternehmen, soweit sie

<sup>1</sup> S. 90 ff.

<sup>2</sup> PEER: Deutschenspiegel, S. 499; vgl. auch S. 458, 496. Daß sich hinter dem Decknamen PEER tatsächlich der volksparteiliche Reichstagsabgeordnete KULENKAMPPF verbirgt, geht aus einem Zitat bei JÄHNEL (S. 150) hervor.

<sup>3</sup> RABBETHGE (Verfall oder Rettung S. 16) urteilt darüber: „Unser Steuersystem geht nicht aus auf Deckung der Staatsbedürfnisse auf dem erfolgreichsten, einfachsten, zweckmäßigsten und wenigst störenden und schädlichen Wege, sondern darauf, daß jeder, der es wagt, fleißiger, tüchtiger, ehrlicher und sparsamer zu sein als der diesbezüglich am tiefsten stehende Teil des Volkes, für die Betätigung jener Eigenschaften bestraft wird.“ Vgl. ferner PEER: Deutschenspiegel, S. 497.

<sup>4</sup> JÄHNEL S. 149.

<sup>5</sup> Vgl. JÄHNEL S. 152; ferner MÜLLER S. 281 ff.

sich in der Höhe der gezahlten Lohnsummen ausdrückt<sup>1</sup>, oder man überläßt die Aufrechterhaltung der durch die Lohnsteuer geschaffenen Belastungsunterschiede bei den Arbeitnehmern den künftigen Tarifverhandlungen<sup>2</sup>.

Alles in allem muß der Gedanke, die Lohnsteuer in eine Arbeitgebersteuer umzuwandeln, als das Ergebnis mißverständener Besteuerungsgrundsätze gewertet werden. Man kann nicht lediglich aus Gründen der Vereinfachung eine Personalsteuer durch eine Realsteuer ersetzen und von der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zur Besteuerung nach Leistung und Gegenleistung übergehen. Das beweisen die Erfahrungen, die 1923 mit der Arbeitgeberabgabe gemacht worden sind. Als Teil der Notsteuergesetzgebung vom 11. August 1923 legte die Arbeitgeberabgabe<sup>3</sup> den gewerblichen und Handelsbetrieben eine Steuer in doppelten Beträge der abgeführten Lohnsteuer auf, führte also neben der Lohnsteuer eine Lohnsummensteuer ein. Der Hauptmangel der Steuer, daß sie die verschiedenen Gewerbezweige je nach der Höhe der Arbeitslöhne verschieden belastete, also die Industrie schwerer traf als den Handel, und insbesondere die Qualitätsarbeit benachteiligte, hat dazu geführt, daß sie vorzeitig mit Wirkung vom 1. Januar 1924 wieder aufgehoben wurde<sup>4</sup>. Aber auch als eigentliche Gewerbesteuer hat sich die Lohnsummensteuer nicht bewährt. Die Lohnsumme ist in Preußen Ende 1923 als Besteuerungsgrundlage, die wahlweise an Stelle des Gewerkekapitals neben dem Gewerbeertrag zugrunde gelegt werden kann, eingeführt worden<sup>5</sup> und hat hier in Übereinstimmung mit dem Grundsatz der Besteuerung nach Leistung und Gegenleistung

<sup>1</sup> Vgl. RABBETHGE S. 30f.

<sup>2</sup> Diese Patentlösung findet sich bei JÄHNEL (S. 152): „Dafür, daß diese Unterschiede nicht ganz wegfallen, hätten die künftigen Tarifverhandlungen zu sorgen, nicht die Steuergesetzgebung“. Also: Abbürdung der Steuerbemessungskämpfe auf die Lohnverhandlungen, ein Vorschlag, über den kein Urteil gefällt zu werden braucht.

<sup>3</sup> Artikel II des Gesetzes über die Besteuerung der Betriebe (RGBl. I, S. 769).

<sup>4</sup> Artikel XIX, § 2 der 2. Steuernotverordnung vom 19. Dezember 1923 (RGBl. I, S. 1205). Da die Abgabe von Anfang an als Notmaßnahme gedacht war, war ihre Erhebung ohnehin bis zum 29. Februar 1924 befristet. (Artikel II, § 3 des Gesetzes über die Besteuerung der Betriebe.)

<sup>5</sup> Vgl. jetzt § 4 Abs. 2 der preußischen Gewerbesteuerverordnung am 6. Mai 1926 (GS. S. 149); ähnlich auch § 2 des hamburgischen Gewerbesteuergesetzes vom 10. März 1926 (Gesetz- und Verordnungsblatt S. 109).

den Zweck, den Gemeinden die steuerliche Heranziehung auch ertragloser Unternehmen zu ermöglichen. Trotz dieses beschränkten Rahmens wird die Belastung der Unternehmen durch die Lohnsummensteuer als drückend empfunden, und ihre Einschränkung gehört zum Programm der Wirtschaft für die Reform der Gewerbesteuer<sup>1</sup>. Gilt das von einer Lohnsummensteuer, die neben der Lohnsteuer besteht, so haben sich auch maßgebende Vertreter der Arbeitgeber gegen eine an Stelle der Lohnsteuer einzuführende Lohnsummensteuer gewandt<sup>2</sup>, so daß der Gedanke politisch als erledigt angesehen werden kann<sup>3</sup>.

Aber auch von der Finanzwissenschaft ist eine ähnliche weitgehende Kritik an der Lohnsteuer geübt worden<sup>4</sup>, und diese Kritik geht auf denselben grundsätzlichen Irrtum zurück, der dem Vorschlage der Arbeitgeber zugrunde liegt. Dieser Irrtum besteht in der Auffassung, als handele es sich bei dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nur um ein Gerechtigkeitspostulat<sup>5</sup>. Nur dadurch war es einerseits möglich, von dem „Luxus“ oder dem „Neidstandpunkt“ einer solchen Auf-

---

<sup>1</sup> Vgl. HAUSSMANN S. 1181/83, 1203; ferner in den Leitsätzen der Spitzenverbände „Gewerbesteuer und Finanzausgleich“: ENNO BECKER S. 30 und HENSEL S. 91f., 102.

<sup>2</sup> Vgl. die Ausführungen, die SYBEL und SOGEMEIER als Vertreter des Reichslandbundes und des Reichsverbandes der Deutschen Industrie auf der 47. Mitgliederversammlung des Vereins der Steuer- und Wirtschaftsreformer (22. Febr. 1926) zu dieser Frage gemacht haben (Stenographischer Bericht S. 40 und 45).

<sup>3</sup> Ein abschließendes finanzwissenschaftliches Urteil kann allerdings erst gefällt werden, wenn die Erfahrungen allgemein geprüft sind, die die Gemeinden 1893—1914 mit den auf Grund des § 29 des Kommunalabgabengesetzes besonders im rheinisch-westfälischen Industriegebiet eingeführten Lohnkopfsteuern gemacht haben. Vgl. hierzu insbesondere OEHLER S. 30ff., 40f., 70ff., der zugleich die Ergebnisse einer Umfrage bei Gemeindeverwaltungen und Steuerpflichtigen im rheinisch-westfälischen Industriegebiet verwertet; ferner SCHAPPACHER S. 209ff., ROHDE-BEUCK S. 101, LOHMANN S. 101ff., AUST S. 86ff.

<sup>4</sup> Schon 1921 glaubte KUCZYNSKI (Sozialisierungskommission S. 230) feststellen zu können, daß zwischen dem Lohnabzug und einer vom Arbeitgeber zu tragenden Gewerbesteuer kein wesentlicher Unterschied besteht, wobei er allerdings verkannte, daß der Steuerabzug schon seit fast einem Jahr unter sofortiger Gutbringung persönlicher Ermäßigungen für den Steuerpflichtigen durchgeführt worden war. Vor allem aber haben neuerdings zwei gute Kenner der Steuertechnik, v. PISTORIUS (Die Einkommensteuerlüge S. 1300) und MEISEL (Britische und deutsche Einkommensteuer S. 457), die Lohnsteuer als unwirtschaftliches Gebilde abgelehnt.

<sup>5</sup> Vgl. z. B. H. SCHMIDT S. 63, 65.

fassung zu sprechen, während andererseits dann die ganze Frage der finanzwissenschaftlichen Beurteilung entzogen wäre, weil sie in das Gebiet der Ethik gehörte<sup>1</sup>. Tatsächlich aber steht das Leistungsfähigkeitsprinzip mit Recht im Mittelpunkt der Lehre von der Steuerverteilung, denn es ist — und für die Finanzwissenschaft allein — ein wirtschaftliches Prinzip.

Im Gegensatz zur ethischen Auffassung des Leistungsfähigkeitsprinzips sind in der neueren finanzwissenschaftlichen Literatur die wirtschaftlichen Zusammenhänge herausgearbeitet worden. Zuerst hat JASTROW<sup>2</sup> darauf hingewiesen, daß die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit eine wesentliche Voraussetzung für die dauernde Ergiebigkeit einer Steuer ist. Je höher die Steuerlast ist, um so genauer muß sie an die Leistungsfähigkeit angepaßt werden. Nur wenn sich die hohe Steuer an Höhen und Tiefen der individuellen Leistungsfähigkeit möglichst genau anschmiegt, kann sie auf die Dauer getragen werden, sonst bricht die Steuerfassung zusammen. Damit ist die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit unmittelbar aus dem wirtschaftlichen Prinzip in der Besteuerung abgeleitet — ein Zusammenhang, der dann auch von DALTON<sup>3</sup> und FRITZ KARL MANN<sup>4</sup> erkannt worden ist. Erst hierdurch ist eine Basis geschaffen, auf der man die Streitfrage entscheiden kann, ob die möglichst einfache Erhebung einer Steuer oder ihre möglichst genaue Anpassung an die Leistungsfähigkeit den Ausschlag geben soll. Solange die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als ethisches Postulat aufgefaßt wird, fehlt jede Möglichkeit, beide Forderungen gegeneinander abzuwägen, da sie verschiedenen Wissenschaftszweigen angehören. Erst wenn man die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als wirtschaftliche Kategorie ableitet, ergibt sich eine Lösung und diese lautet: technische Einfachheit der Erhebung und individuelle Anpassung an die Leistungsfähigkeit sind keine Gegensätze, sondern nur verschiedene Seiten des einen Grundproblems, der Wirtschaftlichkeit der Besteuerung. Einfachheit in der Erhebung ist Wirtschaftlichkeit des einzelnen Besteuerungsvorganges;

<sup>1</sup> Vgl. AMONN: Lastenverteilung S. 180.

<sup>2</sup> Gut und Blut S. 127.

<sup>3</sup> S. 113.

<sup>4</sup> Grundsätze S. 36, 77; vgl. auch SAX: Progressivsteuer S. 87; Wertungstheorie S. 223; SCHÖNHEYDER S. 444f.; AMONN: Lastenverteilung S. 167ff.; GERLOFF S. 450.

Anpassung an die Leistungsfähigkeit ist wirtschaftlichste Ausnutzung der Steuergrundlage und damit Wirtschaftlichkeit auf lange Sicht. Beide Prinzipien widerstreiten sich nicht, sondern ergänzen einander. In welchem Verhältnis sie aber nebeneinander zur Geltung kommen müssen, damit die größte Wirtschaftlichkeit erreicht wird, hängt bei der einzelnen Steuer vor allem von zwei Vorfragen ab: erstens von dem Verhältnis zwischen Steuerzahler und Steuerträger, also von der Frage der Überwälzung, und zweitens von der Steuertechnik und dem Steuerobjekt und damit von der Stellung der einzelnen Steuer im Steuersystem. Bei einer Steuer, die größtenteils überwältzt wird, bei der daher Steuerzahler und Steuerträger selten zusammenfallen, wäre es überflüssig, die Steuer an die Leistungsfähigkeit des Steuerzahlers anzupassen, weil die Leistungsfähigkeit der Steuerträger wahrscheinlich eine ganz andere sein wird. Hier muß und kann daher die Einfachheit der Erhebung für die Gestaltung der Steuer ausschlaggebend sein. Andererseits kann die Stellung einer bestimmten Steuer in einem Steuersystem die Anpassung an die Leistungsfähigkeit besonders notwendig machen, weil es entweder das Steuerobjekt besonders erfordert oder weil Grenzen und Möglichkeiten der Steuertechnik dazu nötigen, die Leistungsfähigkeit zum Ausgleich für die mangelhafte Berücksichtigung in anderen Teilen des Steuersystems bei dieser Steuer um so mehr in Betracht zu ziehen.

Die Prüfung dieser beiden Vorfragen erscheint gerade im Hinblick auf die Kritik der Arbeitgeber an der Lohnsteuer erforderlich. Das Verlangen, die Lohnsteuer durch eine Arbeitgebersteuer zu ersetzen, die von der Anpassung an die Leistungsfähigkeit möglichst wenig, von der Einfachheit der Erhebung möglichst viel verwirklichen soll, heißt das Verhältnis zwischen beiden Prinzipien fordern, das schon rein logisch wahrscheinlich am wenigsten richtig sein wird. Die Arbeitgeber setzen aber für ihre Forderung auch eine bestimmte Entscheidung über eine der Vorfragen bereits voraus, während sie die andere vollständig übersehen. Das erste gilt von der Frage der Überwälzung, das letzte von der Stellung der Lohnsteuer im Steuersystem. Ausgesprochen oder nicht, gehen alle Vorschläge auf Umwandlung der Lohnsteuer in eine Arbeitgebersteuer von der Ansicht aus, daß einerseits die Lohnsteuer in der Regel vom Arbeitnehmer auf den Arbeit-

geber überwältzt wird<sup>1</sup>, und daß es andererseits dem Arbeitgeber gelingen werde, eine Lohnkopf- oder Lohnsummensteuer auf den Arbeitnehmer oder den Verbraucher zu überwälzen<sup>2</sup>. Über die Stellung der Lohnsteuer im Steuersystem und über den Einfluß, den ihre Umwandlung in eine Arbeitgebersteuer auf die Verteilung der Gesamtsteuerlast ausüben würde, gibt man sich dagegen überhaupt keine Rechenschaft. Aber erst, wenn beide Fragen geprüft sind, kann ein abschließendes Urteil über die wirtschaftliche Zweckmäßigkeit der Lohnsteuer gefällt werden.

## II. Die Überwälzungsfrage<sup>3</sup>.

Nicht nur die Arbeitgeber, auch Vertreter der Wissenschaft haben wiederholt behauptet, daß die Lohnsteuer auf die Arbeitgeber überwältzt würde<sup>4</sup>. Fast nirgends ist aber der Beweis angetreten worden. Nach dem Stande der allgemeinen Überwälzungsforschung schien es auch zeitweise unmöglich, etwas über die Überwälzung bei der Lohnsteuer auszusagen. LOTZ hat in seiner Finanzwissenschaft<sup>5</sup> die Anwendung der deduktiven Untersuchungsmethode gegenüber der induktiven für veraltet erklärt. Induktive Untersuchungen aber waren durch die Geldentwertung ungeheuer erschwert. In den letzten Jahren ist jedoch ein erfreulicher Wandel in der Beurteilung der Methoden der Überwälzungsforschung eingetreten, und die jüngsten Untersuchungen auf diesem Gebiet haben sich fast ausschließlich der deduktiven Methode bedient. Dabei hat sich herausgestellt, daß über die in der Vorkriegszeit gewonnenen Ergebnisse hinaus noch manches Wesentliche gesagt werden konnte. Hatte schon AD. WAGNER<sup>6</sup> im Hinblick auf die Mängel sowohl der deduktiven als auch der induktiven Methode gefordert, daß ihre Anwendung sich nach Möglichkeit ergänzen müßte, so grenzte jetzt AMONN<sup>7</sup> die Aufgabe

<sup>1</sup> Vgl. RABBETHGE: *Wirtschaft und Finanzen*, S. 17; *Verfall oder Rettung*, S. 31; JÄHNEL S. 151f.; PEER: *Die Politik*, S. 929.

<sup>2</sup> Vgl. auch v. SYBEL S. 40.

<sup>3</sup> Dieser Abschnitt ist in Anlehnung an meinen Aufsatz: „Fragen der Steuerüberwälzung“ (*Gesellschaft*, April 1927) geschrieben.

<sup>4</sup> So v. PISTORIUS: *Einkommensteuerlüge*, S. 1313; RITSCHL S. 96; TERHALLE S. 51.

<sup>5</sup> S. 221.

<sup>6</sup> *Finanzwissenschaft*, T. II, S. 342.

<sup>7</sup> *Lastenverteilung* S. 181.

der beiden Methoden dahin ab, daß zunächst auf deduktivem Wege die kausalen und funktionellen Zusammenhänge der Überwälzung allgemein zu ermitteln sind und damit der induktiven Methode die Richtung gewiesen wird, in der sie diese dann im einzelnen Fall zu suchen hat. Unter Isolierung von allen unwesentlichen Begleitumständen soll danach die deduktive Methode die allgemeinen Gesetze der Überwälzung feststellen, während die Erforschung der konkreten Wirkungen einer bestimmten Steuer der induktiven Methode vorbehalten bleibt.

Aber die Ergebnisse der allgemeinen Überwälzungsforschung sind noch nicht so schlüssig, daß ohne eine grundsätzliche Stellungnahme hierzu die Frage der Überwälzung der Lohnsteuer entschieden werden könnte. Es scheint insbesondere erforderlich, nachzuprüfen, inwieweit die zweifache Isolierung der Überwälzungserscheinungen als Verkehrsvorgänge von privatwirtschaftlichen Vorgängen und als Steuerwirkungen von den allgemeinen Preisbildungsvorgängen gelungen ist. Vorweg eine allgemeine methodologische Bemerkung. Die deduktive Untersuchungsmethode muß hier wie bei anderen nationalökonomischen Problemen von der Voraussetzung ausgehen, daß der wirtschaftende Mensch sich frei von psychologischen Hemmungen ausschließlich von wirtschaftlichen Gesichtspunkten leiten läßt. Sie muß voraussetzen, daß er die wirtschaftlichen Möglichkeiten seiner Lage bereits voll ausgenutzt hat und nicht erst durch die Auflegung einer Steuer dazu veranlaßt wird oder umgekehrt sich durch andere Umstände dazu bewegen läßt, auf die Wahrnehmung eines wirtschaftlichen Vorteils zu verzichten. Sie muß daher unterstellen, daß die Überwälzung in allen Fällen versucht wird, und sich darauf beschränken, zu prüfen, unter welchen Bedingungen die Überwälzung möglich ist<sup>1</sup>.

AD. WAGNER<sup>2</sup> brachte die herrschende Meinung seiner Zeit zum Ausdruck, wenn er folgende allgemeine Überwälzungsregel aufstellte: Die Steuer wird fortgewälzt, wenn die Steuerzahler das Angebot der besteuerten Ware beschränken können, so daß ein kleineres Angebot der gleichen Nachfrage gegenübersteht und dadurch der Preis um den Betrag der Steuer steigt.

---

<sup>1</sup> Vgl. dagegen MANN: Verhandlungen, S. 288.

<sup>2</sup> Finanzwissenschaft, T. II, S. 352.

Etwas genauer hat neuerdings DALTON<sup>1</sup> diese Regel dahin formuliert, daß sich die Steuer auf irgendeine Ware zwischen Käufer und Verkäufer „im Verhältnis der Elastizität des Angebots der besteuerten Ware zur Elastizität der Nachfrage“ verteilt<sup>2</sup>. Danach wird eine Steuerüberwälzung durch Angebotsverkürzung nur zustande kommen, wenn die dem Angebot gegenüberstehende Nachfrage nicht im selben Umfang und nicht ebenso leicht verkürzt werden kann. Die Elastizität im Überwälzungskampf ist also die Fähigkeit eines Angebots oder einer Nachfrage, dadurch vor der Steuer auszuweichen, daß sie sich entweder einem unbesteuerten Vorgang zuwendet oder — wenn das wegen der Allgemeinheit der Steuer nicht möglich ist — die steuerpflichtige Handlung unterläßt<sup>3</sup>. Genau betrachtet hängt also die Überwälzung nicht vom Verhalten derjenigen ab, die die Steuer zahlen, sondern von denen, die ihr ausweichen<sup>4</sup>. Nur wo die Möglichkeit der Steuerausweichung gegeben ist, besteht auch die Möglichkeit der Steuerüberwälzung. In allen Fällen, in denen die Überwälzung als eine „wirtschaftliche Machtfrage“ bezeichnet worden ist<sup>5</sup>, handelt es sich daher um die Macht, einen wirtschaftlichen Akt zu unterdrücken. Allerdings braucht es nicht in allen Fällen zur tatsächlichen Steuerausweichung zu kommen, sondern vielfach wird schon die Möglichkeit hierzu den Preis entsprechend beeinflussen, wie etwa an Warenbörsen die Preise schon infolge eines Gerüchts über Ernterückgang usw. anziehen. Dann liegt nur scheinbar eine „Bereitwilligkeit“ der Gegenpartei vor, die „Steuer zu übernehmen“, während sie tatsächlich unter dem drohenden Zwang handelt.

Dadurch ist zunächst klargestellt, daß die Überwälzung einen Verkehrsvorgang darstellt, daß also diese Steuerwirkung nicht durch den Willen des einzelnen hervorgerufen werden kann. Darüber hinaus muß aber die Überwälzung als Steuerwirkung von den sonstigen Vorgängen der Preisbildung und Einkommensverteilung isoliert werden, und diese Aussonderung wird meist versäumt. Insbesondere ist es herrschende Ansicht, daß der Stand

<sup>1</sup> S. 45.

<sup>2</sup> Vgl. auch MANN: Verhandlungen, S. 290; TWERDOCHLEBOFF S. 489; PFAU S. 127.

<sup>3</sup> MILDSCHUH S. 495.

<sup>4</sup> MILDSCHUH S. 497.

<sup>5</sup> Vgl. z. B. v. FALCK S. 191; SELIGMAN S. 297.

der Konjunktur für das Gelingen der Überwälzung von entscheidendem Einfluß sei<sup>1</sup>. Wenn behauptet wird, bei guter Konjunktur gelänge die Überwälzung leichter als bei schlechter, so ist das einmal theoretisch unrichtig. Wenn infolge einer guten Konjunktur eine Preissteigerung eintritt, so geschieht das ohne Rücksicht auf die bestehende Steuerbelastung. Wird dann eine neue Steuer aufgelegt, so könnte man von ihrer Überwälzung erst sprechen, wenn sie eine weitere Preissteigerung über das Maß des durch die Konjunktur Bedingten verursachen würde. Denn es ist natürlich dasselbe, ob eine Steuer einen Teil eines gleichbleibenden Gewinns oder einer Gewinnerhöhung fortnimmt. Eine solche zusätzliche Preissteigerung ist aber bei guter Konjunktur nicht anders und nicht leichter möglich als bei schlechter, nämlich nur durch Einschränkung des Angebots. Praktisch ist aber eine Angebotseinschränkung bei guter Konjunktur wenig wahrscheinlich, so daß — im Gegensatz zur herrschenden Auffassung — die Steuer bei guter Konjunktur am ehesten getragen und meist nicht einmal der Versuch der Überwälzung gemacht werden wird<sup>2</sup>.

Auf dieser theoretischen Grundlage hatte schon ADOLPH WAGNER<sup>3</sup> die Untersuchung über die Überwälzung einer Lohnsteuer auf die Frage abgestellt, ob es möglich ist, eine Einschränkung des Angebots an Arbeitskräften vorzunehmen. Er hatte diese Möglichkeit grundsätzlich bejaht, aber betont, daß sie nur auf einem sehr langwierigen, schwierigen und verlustreichen Wege ausgenutzt werden könne. Neuerdings hat AMONN den Standpunkt vertreten, daß eine solche Einschränkung des Arbeitsangebots im großen und ganzen nicht stattfindet<sup>4</sup>. Ähnlich wie das Angebot an Boden sei das an Arbeit eine „von Natur“ gegebene Größe, die nicht verringert werde, wenn der Ertrag sinkt oder

<sup>1</sup> Vgl. z. B. SCHÄFFLE: Grundsätze S. 182; LOTZ S. 221; POPITZ S. 402; TERHALLE S. 50; sowie die Begründung zum Entwurf des Einkommensteuergesetzes von 1925, Reichstag III, 1924/25, Drucksache Nr 795, S. 33; richtig dagegen RIEWALD S. 619.

<sup>2</sup> Dem steht allerdings die Erfahrung gegenüber, daß bei steigenden Preisen weitere Preissteigerungen leichter durchgesetzt werden können. In unserer deduktiven Untersuchung, die in allen Fällen das unbeeinflusste wirtschaftliche Handeln voraussetzt, kann jedoch dieser Umstand nicht berücksichtigt werden, denn er besagt, daß bei steigenden Preisen die Gegenseite eher bereit ist, weitere Preissteigerungen hinzunehmen, also vom rein wirtschaftlichen Handeln abzuweichen.

<sup>3</sup> Finanzwissenschaft, T. II, S. 658.

<sup>4</sup> Lastenverteilung S. 183ff.

gekürzt wird; daraus folgt notwendig, daß eine Steuer vom Arbeitseinkommen nicht überwältzt werden kann. Nur für besonders hoch qualifizierte Arbeitskräfte will AMONN eine — unwichtige — Ausnahme von dieser Regel machen.

Gegen diese Auffassung hat MANN<sup>1</sup> den Einwand erhoben, daß die angebotene Arbeitsmenge nicht starr sei, sondern nach der Lohnhöhe schwanke. 1. Bei steigenden Löhnen drängten sich bisher Untätige, wie Frauen und Jugendliche, zur Arbeit, die sie bei sinkenden Löhnen wieder aufgeben. 2. Bei Lohnsenkungen finde eine Abwanderung in andere Berufe statt, z. B. von Männern zum Heeresdienst und von Frauen zur selbständigen Heimarbeit. MANN hat jedoch selbst zugegeben, daß eine Lohnsteigerung auch die entgegengesetzte Wirkung haben kann dadurch, daß sie Frauen und Jugendliche in die Lage versetzt, der Erwerbsarbeit fernzubleiben. Andererseits erscheint es wenig wahrscheinlich, daß im Falle der Lohnsenkung die angeführten Abwanderungsberufe so aufnahmefähig sind, daß eine Wirkung auf den Arbeitsmarkt hervorgerufen wird. Aber nicht die Beschränkbarkeit oder Unbeschränkbarkeit des Arbeitsangebots entscheidet über die Möglichkeit der Überwälzung, sondern die Elastizität der Beschränkung der Arbeitsnachfrage. Trotz der wachsenden Festlegung ist aber die Elastizität des Kapitals regelmäßig größer als die der Arbeit<sup>2</sup>. Einer durch Angebotsbeschränkung hervorgerufenen Lohnsteigerung würde das Kapital entweder durch Abwanderung ins Ausland oder durch vermehrte Verwendung arbeitsparender Maschinen begegnen. Beide Maßnahmen würden die Nachfrage nach Arbeit vermindern, so daß die Einschränkung des Arbeitsangebots ausgeglichen würde.

Bleibt noch der Einwand, daß die Überwälzung einer Lohnsteuer durch den monopolistischen Einfluß der Gewerkschaften auf den Arbeitsmarkt ermöglicht werde<sup>3</sup>. Daß die Gewerkschaften einen Einfluß auf den Arbeitsmarkt und damit auf die Höhe des Arbeitslohns ausüben, steht außer Zweifel, aber dieser Einfluß reicht nicht aus, um eine Überwälzung der Lohnsteuer durchzusetzen. Da die Überwälzung nur möglich ist durch Verkürzung des Angebots an Arbeit, könnten sie die Gewerkschaften

<sup>1</sup> Handbuch der St.Wiss. S. 358; ähnlich auch WICKSELL S. 67.

<sup>2</sup> Vgl. RITSCHL S. 99 Anm.

<sup>3</sup> Vgl. hierzu AMONN: Lastenverteilung, S. 190f.

nur herbeiführen, wenn sie dauernd einen so großen Teil der Arbeiterschaft vom Arbeitsmarkt fernhalten, daß eine der Steuer entsprechende Lohnerhöhung eintreten muß. Auch hier kann man sich vorstellen, daß es nicht zum Streik zu kommen braucht, sondern daß die bloße Möglichkeit die Lohnerhöhung herbeiführt. Aber mag die Überwälzung nun auf dem einen oder anderen Wege fürs erste geglückt sein, so läßt sie sich doch auf die Dauer nicht halten<sup>1</sup>. Denn auch in diesem Fall entscheidet, daß das Kapital durch Auswanderung oder Verwendung arbeitssparender Maschinen in höherem Maße die Möglichkeit hat, sich der Steuerüberwälzung zu entziehen. Sinkt dann die Nachfrage nach Arbeit, so sinkt der Lohn und die Steuer fällt wieder auf die Arbeitnehmer zurück. Noch ehe aber diese Entwicklung zum Abschluß gekommen ist, sind Kurzarbeit und Erwerbslosigkeit die Folgen, so daß die Arbeiterschaft als Ganzes trotz eines einstweilen noch höheren Lohnsatzes bereits eine Lohnleinbuße in Höhe der überwälzten Steuer erleiden würde<sup>2</sup>.

Allgemein anerkannt ist, daß eine Überwälzung zwangsläufig eintreten muß, wenn die Steuer das Existenzminimum belastet<sup>3</sup>. Aber einig ist man auch darin, daß hierzu nur ein Weg voll der größten Entbehrungen und Opfer führt, denn nur durch erhöhte Sterblichkeit und verringerte Volksvermehrung kommt hier die Verminderung des Arbeitsangebots und damit zwangsläufig die Überwälzung zustande, und beide Mittel können erst nach einer Reihe von Jahren wirksam werden. Leider wird dieses „eherne und grausame Gesetz“ — denn in diesem Falle wirkt in der Tat das eherne Lohngesetz — nicht selten zur Anwendung kommen. Wenn auch die Einkommensteuern in der Regel das Existenzminimum steuerfrei lassen, so muß doch dieselbe Wirkung in allen Fällen eintreten, in denen eine Steuer auf Gegenstände des notwendigen Bedarfs das Existenzminimum verkürzt. Die deutsche Zuckersteuer und Umsatzsteuer, die auch den Ärmsten der Armen nicht verschonen, haben diese grausame Wirkung.

Zusammenfassend ergibt sich, daß die Überwälzung einer Lohnsteuer nur gelingen kann, wenn eine Einschränkung des Ar-

<sup>1</sup> RITSCHL S. 97.

<sup>2</sup> LANSBURGH: Lohnsteuer S. 201.

<sup>3</sup> Vgl. WAGNER: Finanzwissenschaft, T. II, S. 362, 689; SCHÄFFLE: Grundsätze, S. 183; v. FALCK S. 191 Anm.; SELIGMAN: Shifting, S. 297; WICKSELL S. 67.

beitsangebots erfolgt. Eine solche Einschränkung ist regelmäßig nicht durchführbar, nur im Falle einer Besteuerung des Existenzminimums muß die Überwälzung zwangsläufig eintreten. Dieses Ergebnis muß man festhalten, wenn man den Versuch machen will, auf induktivem Wege die Überwälzungsfrage bei der Lohnsteuer zu prüfen. Insbesondere muß bei der Anwendung der induktiven Methode das eine beachtet werden: Die Überwälzung kann nur durch Vorgänge auf der Angebotsseite zustandekommen. Deshalb ist die Voraussetzung für jede induktive Überwälzungsuntersuchung, daß in den Preiskämpfen einer bestimmten Zeit die Vorgänge auf der Angebotsseite von denen auf der Nachfrageseite getrennt, d. h. daß die Überwälzungsvorgänge aus den allgemeinen Preisbildungsvorgängen ausgesondert werden können. Die Vorgänge auf der Nachfrageseite haben mit der Überwälzung nichts zu tun, und auch hier muß alles, was mit der Konjunktur zusammenhängt, ausscheiden. Außerdem werden induktive Untersuchungen nur zum Erfolge führen, wenn sie sich auf die unmittelbaren Wirkungen beschränken, die die Neueinführung oder die Erhöhung einer Steuer auslösen. Denn dort sind die Überwälzungsvorgänge am deutlichsten von den allgemeinen Preisbildungsvorgängen zu unterscheiden. Für die Lohnsteuer kämen daher nur die Jahre 1920—1923 in Frage, da seitdem die Steuerbelastung durch wiederholte Erhöhung der Ermäßigungsbeträge fortgesetzt gesenkt worden ist. Infolge der Geldentwertung mußten aber gerade in diesen Jahren die Steuerwirkungen in der ständigen Umwälzung aller übrigen Preisbildungsfaktoren völlig untergehen, so daß jede induktive Überwälzungsuntersuchung für die Inflationszeit aussichtslos sein muß. Um so mehr mußte es überraschen, daß nach den Ausführungen von F. K. MANN auf der Wiener Tagung des Vereins für Sozialpolitik sorgfältige Untersuchungen eines seiner Schüler<sup>1</sup> den Nachweis erbracht haben sollten, daß der deutsche Lohnabzug zunächst von einer Reihe von Arbeitergruppen fortgewälzt worden ist<sup>2</sup>.

Eine Nachprüfung dieser Untersuchungen hat ergeben, daß von einem solchen Nachweis nicht die Rede sein kann<sup>3</sup>. Es ist

---

<sup>1</sup> BARKOWSKI, BRUNO: Die deutsche Lohnsteuer. Eine finanzwissenschaftliche Studie. Königsberg 1924; ungedruckte Diss.

<sup>2</sup> Verhandlungen S. 294.

<sup>3</sup> Vgl. hierüber meinen Artikel in der Gesellschaft S. 362 ff.

dem Verfasser nicht einmal möglich gewesen, in den untersuchten fünf Fällen die Absicht der Überwälzung nachzuweisen, geschweige das Gelingen. Daß diese aussichtslose Arbeit überhaupt gemacht worden ist, daß ihre Ergebnisse nicht vom Verfasser selbst als belanglos erkannt worden sind, kann nur daraus erklärt werden, daß der Verfasser die Voraussetzungen für eine solche Untersuchung nicht gekannt hat und daß er weder über die Grenzen der induktiven noch über die Ergebnisse der deduktiven Methode unterrichtet gewesen ist. Die Untersuchung war nur dadurch möglich, daß sie auf den beiden Hauptirrtümern aufbaute, die schon bei der deduktiven Methode aufgezeigt worden sind: einmal werden Absicht und Möglichkeit der Überwälzung nicht getrennt, und andererseits werden die Überwälzung als Steuerwirkung und die anderen Preisbildungsvorgänge nicht auseinandergehalten<sup>1</sup>. Sie ist daher nur ein deutliches Beispiel dafür, wie induktive Überwälzungsforschungen nicht betrieben werden dürfen, und es bleibt unverständlich, wie MANN auf Grund ihrer

---

<sup>1</sup> BARKOWSKI wendet zur Feststellung der Überwälzungsvorgänge folgende Methode an: Er untersucht 1., ob zur Zeit der Einführung des Lohnabzugs im Sommer 1920 die Arbeitnehmer bei Lohnverhandlungen eine entsprechende Lohnerhöhung zur Ausgleichung der Steuerbelastung gefordert haben, und 2., ob die in dieser Zeit erfolgten Lohnerhöhungen über die gleichzeitigen Preissteigerungen hinausgegangen sind, ob also eine Realloohnerhöhung gegenüber der Zeit vor der Einführung des Lohnabzugs erreicht worden ist. Wo sich auf Grund der Reichsindexziffer eine solche Reallohnsteigerung ergibt, spricht er von „verhüllter“ Überwälzung des Lohnabzugs. Diese Methode findet sich bereits in der 1922 bei Prof. KARL BRÄUER in Breslau eingereichten Dissertation von JOHANNES HEMMPEL: „Der Steuerabzug von Lohn und Gehalt unter besonderer Berücksichtigung der Reichseinkommensteuer“. HEMMPEL bezeichnet ebenfalls jede nach der Einführung des Lohnabzugs erfolgte Realloohnerhöhung als „verhüllte“ Überwälzung. Er versucht, diese bei den Breslauer Metallarbeitern und Bankangestellten nachzuweisen, muß aber zugeben, daß anlässlich der Einführung des Lohnabzugs keine Lohnerhöhung eingetreten, sondern erst später die Löhne stärker gestiegen sind als die Breslauer Teuerungszahlen. Eine einfache Überlegung hätte aber ergeben müssen, daß diese Realloohnerhöhungen durch die Geldentwertung bedingt waren und daß es unmöglich sein mußte, neben ihrem übermächtigen Einfluß die Einwirkung der Lohnsteuer gesondert nachzuweisen. Denn wenn, wie BARKOWSKI berechnet, im Sommer 1920 die Reallöhne z. B. der Buchdrucker um 40%, die der Maurer um 35% hinter den Friedenslöhnen zurückblieben, so liegt darin allein schon ein so starker Antriebsimpuls zu Lohnforderungen auch in einer Zeit vorübergehender Stabilität der Lebenshaltungskosten, daß die Steuerwirkungen daneben nicht in Frage kommen. Die Lohnerhöhungen im Sommer 1920 wären auch ohne die Einführung des Lohnabzugs erfolgt.

Ergebnisse behaupten konnte, daß sie den Nachweis für die Überwälzung der Lohnsteuer erbracht hätte<sup>1</sup>.

Wenn somit das deduktiv gewonnene Ergebnis, daß die Lohnsteuer nicht überwälzt werden kann, durch induktive Untersuchungen bis jetzt nicht erschüttert worden ist<sup>2</sup>, so bleibt noch der Einfluß zu behandeln, den die Steuertechnik auf die Überwälzung hat. In der neuen Überwälzungstheorie ist für die Vorstellung kein Raum mehr, daß eine irgendwie geartete Steuertechnik die Überwälzung verhindern kann. Deshalb gilt heute der Satz: alle Steuern sind überwälzbar. Ob es zu einer Überwälzung kommt, richtet sich nicht nach der Steuerart, sondern nach dem Steuerobjekt. Dennoch ist die Steuertechnik für die Überwälzungsfrage nicht bedeutungslos: sie kann zwar die Überwälzung nicht verhindern, aber sie kann sie erschweren oder erleichtern. Da sich die Überwälzung in den Preiskämpfen am Markt vollzieht, wird sie praktisch um so leichter zustande kommen, je mehr und je schneller sich ganze Wirtschaftsgruppen in dem Bestreben zusammenfinden, sich ihrer Steuerlast zu entledigen. Nicht der einzelne Steuerzahler, sondern nur eine Gruppe kann auf die Gestaltung der Marktverhältnisse Einfluß gewinnen und die Überwälzung durchsetzen. Auf die Bildung solcher Gruppen aber hat die Steuertechnik einen Einfluß: sie kann sie erleichtern, indem sie die Steuern mit einem einheitlichen Prozentsatz erhebt und sie nach einem Werte bemißt, der auch für den Preiskampf maßgebend ist<sup>3</sup>, sie kann sie erschweren, indem sie die Steuern nach Gesichtspunkten differenziert, die mit ihrer objektiven Grundlage möglichst wenig übereinstimmen. Das erste Verfahren

---

<sup>1</sup> Genau genommen wird die Methode, durch Vergleichung der Preise einer Ware vor und nach der Steuerauflegung auch bei Vermeidung aller grundsätzlichen Fehler kein befriedigendes Ergebnis zeitigen. Denn mit Recht betont DALTON (S. 59), daß die Wirkungen einer Steuer auf den Preis in der Regel hinter den Wirkungen anderer Faktoren an Größe zurücktreten und daß man den Preis der Ware einschließlich der Steuer mit dem Preis der Ware ohne die Steuer am selben Ort und zur selben Zeit vergleichen müßte, um ein exaktes Ergebnis hinsichtlich der Überwälzung zu erzielen. Da es eine solche Statistik nicht geben kann, verwirft er nahezu alle statistischen Argumente als wertlos.

<sup>2</sup> Daß solche Untersuchungen auch für die Zeit nach der Stabilisierung keinen Erfolg versprechen, erhellt aus der Tatsache, daß sich in den Jahren 1924/26 eine Lohnsteigerung um mehr als 50% und eine Senkung der Lohnsteuerbelastung im gleichen Umfange gegenüberstanden.

<sup>3</sup> TWERDOCHLEBOFF S. 489.

wird angewendet bei der Umsatzsteuer, das zweite bei der Einkommensteuer. Es ist kennzeichnend für die Mängel der älteren Überwälzungsforschung, daß sie die Einkommensteuer wegen der Gleichmäßigkeit, mit der sie die Steuerpflichtigen belastet, für unüberwältzbar erklärte, denn so entstehe bei niemandem das Bestreben, sich der Steuer zu entledigen<sup>1</sup>. Dagegen gilt heute eine nach der Leistungsfähigkeit abgestufte, progressive veranlagte Einkommensteuer gerade wegen der Ungleichmäßigkeit, mit der sie gleichgroße Bestandteile verschieden hoher Einkommen trifft, als schwer überwältzbar<sup>2</sup>. Da sich die Steuerbelastung eines Jahres nach der Höhe des Gesamteinkommens richtet, ist die auf ein Produkt entfallende Quote beim großen Unternehmer größer als beim kleinen<sup>3</sup>, und da die Steuer erst nach Ablauf des Jahres festgesetzt wird, kann sie im voraus nicht genau in den Preis eines Produktes eingerechnet werden. Das alles macht die Überwälzung nicht unmöglich, aber es erschwert sie, weil es die Gruppenbildung am Markte nur selten aufkommen läßt.

Aus diesem Tatbestand sind wichtige Schlüsse auch für die Steuern zu ziehen, die nach der Natur ihrer Objekte unüberwältzbar sind, wie z. B. die Lohnsteuer. Weil die Überwälzung, auch wenn sie aussichtslos ist, vom Steuerträger versucht werden wird, kommt es darauf an, das Bestreben zur Überwälzung möglichst zu vermindern und die Führung von Überwälzungskämpfen zu erschweren. Denn diese nutzlosen Kämpfe bedeuten schwere Störungen des volkswirtschaftlichen Organismus, die immer Kräfteverluste — nicht zuletzt für die aktive Gruppe — mit sich bringen. Solche Gegenmaßregeln sind vor allem notwendig, wenn der allgemeine technische Aufbau einer Steuer den Versuch der Überwälzung besonders nahelegt, wie es bei der Lohnsteuer infolge des Quellenabzugs der Fall ist. Sie können bei der Lohnsteuer ebenso wie bei der veranlagten Einkommensteuer nur darin bestehen, die Steuer möglichst an die individuelle Leistungsfähigkeit anzupassen.

Die Prüfung der Überwälzungsfrage hat ergeben, daß die Lohnsteuer — abgesehen von der Besteuerung des Existenz-

<sup>1</sup> HELD (S. 467f.). Nach dieser Auffassung entscheiden über die Überwälzung nicht die Marktgesetze, sondern die Absichten der einzelnen Steuerpflichtigen; vgl. die Widerlegung bei v. FALCK, S. 189 ff.

<sup>2</sup> TWERDOCHLEBOFF S. 489.

<sup>3</sup> POPITZ S. 402.

minimums — nicht überwältigt werden kann, daß es sich aber aus technischen Gründen empfiehlt, auch den Versuch der Überwälzung durch Anpassung der Steuer an die Leistungsfähigkeit möglichst zu erschweren. Mit diesem Ergebnis entfällt die eine Voraussetzung für die Umwandlung der Lohnsteuer in eine Arbeitgebersteuer, während daraus zugleich ein neuer Grund für die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit beim Lohnabzug folgt. Aber die Bestrebungen der Arbeitgeber gehen nicht nur davon aus, daß die Lohnsteuer regelmäßig überwältigt wird, sie sind auch von der Erwartung geleitet, daß es ihnen gelingen wird, eine Arbeitgebersteuer zu überwälzen.

Nach dem vorher Gesagten ist kein Zweifel, daß die Arbeitgebersteuer hinsichtlich der Überwälzung das genaue Gegenstück der Lohnsteuer sein muß. Infolge seiner größeren Elastizität würde es dem Kapital regelmäßig gelingen, die Steuer auf die Arbeit zu überwälzen. Diese Überwälzung würde in der Weise vor sich gehen, daß das Kapital entweder an Stelle der durch die Lohnkopf- oder Lohnsummensteuer verteuerten Arbeitskraft zur vermehrten Anwendung von Maschinen übergeht oder zur Abwanderung ins Ausland veranlaßt wird<sup>1</sup>. Infolge der Nachfrage- minderung muß der Arbeitslohn um den Betrag der Steuer sinken. Die Steuer gelangt also dahin, wohin man sie durch eine Lohnsteuer unmittelbar legen könnte, und diese Entwicklung würde sich um so leichter vollziehen, als die Steuer eine gleichmäßige Verteuerung der Arbeitskraft hervorrufen, gemeinschaftliches Handeln am Markt also nicht erschweren würde. Theoretisch ist es somit gleichgültig, ob man die Verwertung der Arbeitskraft beim Arbeitgeber oder beim Arbeitnehmer besteuert, die Steuer wird immer auf den Arbeitnehmer fallen. Daraus folgt logisch, daß man die Steuer auch beim Arbeitnehmer erheben sollte. Aber auch technisch muß diese Folgerung gezogen werden.

Gewiß kann die Erhebung einer Arbeitgebersteuer technisch viel einfacher gestaltet werden als die einer Lohnsteuer, aber da die Steuer doch zum einzelnen Arbeitnehmer gelangen soll und wird, müssen bei einer Arbeitgebersteuer den Erhebungskosten die Kosten der Überwälzung zugeschlagen werden, die aus den

---

<sup>1</sup> Daneben käme noch eine Abwanderung von Kapital in Produktionszweige in Betracht, die mit geringerem Aufwand an Arbeitskräften — oder niedriger entlohnten — arbeiten.

praktischen Schwierigkeiten der Überwälzung erwachsen<sup>1</sup>. Bei dem Wege, der über die Kapitalabwanderung ins Ausland zur Überwälzung führt, sind diese Schwierigkeiten und die damit verbundenen Kosten augenfällig. Sie beruhen auf der mehr oder weniger großen Festlegung des Kapitals im Inlande, auf der größeren Unsicherheit seiner Anlage im Ausland usw. Aber auch bei dem anderen Wege der Überwälzung, der erhöhten Maschinenanwendung, sind die Umstellungsschwierigkeiten nicht geringer. Geht man davon aus, daß vor der Erhebung der Steuer die Kosten für Verwendung von Maschinen und Arbeitskräften gleich groß waren, so beeinflußt die Steuer dieses Verhältnis doch nicht einseitig zu ungunsten der Arbeitskraft. Denn infolge der erhöhten Nachfrage nach Maschinen müssen zunächst die Maschinenpreise steigen, dann aber auch die Löhne bestimmter Arbeitergruppen, für die jetzt der Maschinenbau eine größere Nachfrage als bisher entfalten muß. Diese Marktverschiebungen und die daraus entstehenden Überwälzungskosten müssen um so größer sein, je größer der Arbeitsanteil in einem Produktionszweig ist, je mehr Arbeit also durch Maschinen ersetzt werden muß. Und diese Überwälzungskosten sind nicht einmalig, sondern treten mit jeder Vermehrung der beschäftigten Arbeiter und jeder Lohnerhöhung von neuem auf, da damit auch die zu überwälzenden Steuersummen steigen<sup>2</sup>. Die Arbeitgebersteuer würde infolgedessen zu einer Quelle dauernder Beunruhigung der Volkswirtschaft, so daß es auch vom Standpunkt der Arbeitgeber zweckmäßiger erscheint, die Erhebungskosten des Steuerabzuges in der bestehenden Form zu tragen, als sich mit einer Arbeitgebersteuer die Überwälzungskämpfe und ihre Folgen aufzubürden.

### III. Die Stellung der Lohnsteuer im Steuersystem.

Die Untersuchungen über die Frage, ob die Lohnsteuer in eine Arbeitgebersteuer umzuwandeln sei, haben ergeben, daß die Be-

<sup>1</sup> Vgl. MANN: Verhandlungen S. 284; JASTROW: Gut und Blut, S. 119.

<sup>2</sup> Deshalb ist es ein Irrtum, zu glauben, die Überwälzungs-Schwierigkeiten könnten dadurch beseitigt werden, daß der Arbeitgeber gesetzlich ermächtigt wird, bei der Einführung der Steuer die Löhne um einen entsprechenden Betrag zu kürzen. Diese Kürzung müßte bei jeder Lohnerhöhung erneut erfolgen, und dann wäre man wieder auf dem Wege zum regelrechten Lohnabzug. — Hierzu kämen noch besondere Schwierigkeiten in den Fällen, in denen überwiegend Naturallohn gezahlt wird; vgl. SYBEL S. 40.

rücksichtigung der Leistungsfähigkeit bei der Lohnsteuer mit Notwendigkeit aus den Grundsätzen der wirtschaftlichen Steuer-  
verteilung folgt, daß aber das Verhältnis, in dem das Leistungs-  
fähigkeitsprinzip neben dem Prinzip der einfachsten Erhebung  
zur Geltung kommen muß, einerseits von den Überwälzungs-  
verhältnissen und andererseits von der Stellung der Lohnsteuer  
im Steuersystem abhängt. Nachdem die Prüfung der Über-  
wälzungsfrage gezeigt hat, daß die verkehrswirtschaftlichen Ent-  
lastungskämpfe die Anpassung der Lohnsteuer an die Leistungs-  
fähigkeit nicht überflüssig, sondern wünschenswert erscheinen  
lassen, bleibt noch zu untersuchen, welche Folgerungen aus der  
Stellung der Lohnsteuer im Steuersystem für unser Problem zu  
ziehen sind.

Über diese Stellung gibt nachstehende Übersicht Aufschluß:

## Reichssteuereinnahmen 1924—27.

Rechnungsjahr:	1924	1925	1926	1927	1928 (amtl. Schätzung)
in Millionen Reichsmark					
Gesamtaufkommen....	<b>7323</b>	<b>6856</b>	<b>7174</b>	<b>8490</b>	<b>9028</b>
davon Lohnsteuer.....	1332	1368	1095	1348	1360
Umsatzsteuer.....	1798	1338	865	878	1050
Beförderungssteuer..	312	318	312	349	350
Zölle u. Verbrauchsst.	1550	1963	2461	2941	2887
Veranl.Einkommenst.	863	803	1064	1301	1460
Körperschaftsteuer .	314	187	382	478	600
Steuerabzug vom					
Kapitalertrag ....	19	82	95	135	170
Vermögenssteuer ...	499	270	359	442	520
Erbschaftssteuer ....	26	27	35	72	75

In dieser Übersicht sind für die Rechnungsjahre 1924 bis 1927 die gesamten Reichssteuereinnahmen sowie die Erträge der wichtigsten Reichssteuern aufgeführt. Hierbei sind einerseits die Steuern, die vorwiegend die breiten Massen belasten, andererseits die Steuern, die im wesentlichen die besitzenden Schichten treffen sollen, zusammengestellt<sup>1</sup>. Aus dieser Gegenüberstellung geht die

<sup>1</sup> Diese Einteilung der Reichssteuern ist bisher nur zu politischen Zwecken verwendet worden (vgl. Jahrbuch der Deutschen Sozialdemokratie 1926, S. 227 ff., und GEORG SCHREIBER: Politisches Jahrbuch 1926 — Zentrumsparlei — S. 551); sie wird hier aufgenommen, weil sie am besten die Zusammensetzung des Steuersystems charakterisiert. Die amtliche Einteilung der Reichssteuern in: A. Besitz- und Verkehrssteuern und B. Zölle

grundsätzliche Verschiedenheit in der Zusammensetzung der beiden Steuergruppen hervor. Innerhalb der Massenbelastung ist die Lohnsteuer die einzige veranlagte Steuer. Von den 4,7—5,5 Milliarden, die jährlich aus dieser Steuergruppe aufkommen, entfallen nur 1100—1300 Millionen auf die Lohnsteuer. Nur bei einem Viertel der gesamten Massenbelastung kann also die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit technisch durchgeführt werden. Rechnet man andererseits die nach Abzug der Massensteuern verbleibenden Reichssteuererträge zur Besitzbelastung, so ergibt sich hier das umgekehrte Bild. Von den 2—3 Milliarden der gesamten Besitzbelastung in den einzelnen Rechnungsjahren entfallen jeweils  $\frac{3}{4}$  bis  $\frac{4}{5}$  auf veranlagte Steuern, so daß die Leistungsfähigkeit hier bei dem überwiegenden Teil der Steuerbelastung unmittelbar berücksichtigt werden kann. Gleichwohl braucht es kein Mangel des Steuersystems zu sein, wenn die Lohnsteuer innerhalb der Massenbelastung alleiniger Träger des Leistungsfähigkeitsprinzips ist. Es ist ein anerkannter finanzwissenschaftlicher Grundsatz, daß die Anpassung an die Leistungsfähigkeit nicht bei jeder Steuer durchgeführt zu werden braucht. Es genügt, wenn diese Anpassung, sei es durch geeignete Zusammensetzung des Steuersystems, sei es durch entsprechende Ausgestaltung einer Steuer bei der Wirkung des ganzen Systems gesichert ist<sup>1</sup>. Wenn damit einer Steuer die Aufgabe einer Ausgleichsbelastung zufällt, so kann das regelmäßig nur die Einkommensteuer sein, weil sie die genaueste Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit ermöglicht. Im deutschen Steuersystem tritt, soweit es sich um die Belastung der breiten Massen handelt, an die Stelle der Einkommensteuer die Lohnsteuer.

Es ist aber hier noch eine Einschränkung zu machen: nicht alle Steuern, die in dieser Übersicht der Massenbelastung zugerechnet worden sind, kommen für die Ausgleichung durch die Lohnsteuer in Betracht. Vielmehr müssen die großen Verbrauchssteuern auf Tabak, Bier und Branntwein dabei ausscheiden. Nach SCHÄFFLE<sup>2</sup> erfüllen diese Steuern auf den entbehrlichen Massen-

und Verbrauchsabgaben entspricht dem Behördenaufbau der Reichsfinanzverwaltung; sie sagt nur etwas über die Erhebungsart, aber nichts über die Belastungsverteilung.

<sup>1</sup> Vgl. JASTROW: Gut und Blut, S. 130; ZIMMERMANN Sp. 857.

<sup>2</sup> Die Steuern I, S. 357; II, S. 41 f.; vgl. auch v. PISTORIUS: Einkommensteuerlüge, S. 1307.

konsum die wichtige Aufgabe, daß sie dem Steuerpflichtigen freistellen, sich durch Verschaffung der besteuerten Genußmittel entweder selbst zu belasten oder sich durch Verzicht darauf zu entlasten, und erst durch diese Selbstbelastung und -entlastung wird es möglich, auch jene feinen Unterschiede in der Leistungsfähigkeit zu erfassen, die nicht in der Höhe des Einkommens oder des Verbrauchs, sondern nur in Art und Richtung des Verbrauchs zum Ausdruck kommen. Ohne Berücksichtigung der Tabak-, Bier- und Branntweinbesteuerung bleibt dann noch folgende Belastung für die Ausgleichung durch die Lohnsteuer übrig:

Steuerbelastung des notwendigen Massenverbrauchs 1924—27<sup>1</sup>.

Rechnungsjahr:	1924	1925	1926	1927	1928 (amtl. Schätzung)
	in Millionen Reichsmark				
Umsatzsteuer .....	1798	1338	865	878	1050
Beförderungssteuer ....	312	318	312	349	350
Zölle .....	357	590	940	1251	1200
Zuckersteuer .....	219	236	285	225	150
Salzsteuer .....	5	7	1	—	—
Insgesamt .	<b>2691</b>	<b>2489</b>	<b>2403</b>	<b>2703</b>	<b>2750</b>
Lohnsteuer .....	1332	1368	1095	1348	1360

Diese Übersicht ergibt, daß auch ohne Berücksichtigung der großen Genußmittelsteuern die breiten Massen etwa doppelt so

<sup>1</sup> Diese Übersicht ist in dreifacher Beziehung ungenau: 1. Sie umfaßt die vollen Erträge der einzelnen Steuern, obgleich sie sich auf dasjenige Aufkommen beschränken müßte, das von den Lohnsteuerpflichtigen aufgebracht wird. Es ist aber nicht möglich, den Anteil der Einkommensteuerpflichtigen oder auch nur der Einkommensbezieher über 8000 M. exakt zu bestimmen. Vielleicht kann man folgende Überlegung anstellen: Da die Lohnsteuer zu 90% von den Einkommen unter 8000 M. aufgebracht wird (vgl. u. Anhang S. 114ff.), und da die Lohnsteuerpflichtigen rund 85% der gesamten Einkommensteuerpflichtigen umfassen, so kann man daraus schließen, daß Zölle und Verbrauchssteuern mindestens zu 75% von den Lohnsteuerpflichtigen getragen werden. ZIMMERMANN (Sp. 861) schätzt den Anteil der „minderbemittelten Klassen“ an den Steuern auf Umsatz, Lebens- und Genußmittel ohne nähere Begründung auf 85%. 2. Bei der Umsatzsteuer und den Zöllen müßten weiter von dem Anteil, der auf die Lohnsteuerpflichtigen entfällt, die Erträge ausgeschieden werden, die aus der Belastung des verzichtbaren Verbrauchs wie Kaffee, Tee usw. stammen. Aber auch hierfür fehlt es an Anhaltspunkten. Es ist ferner zu beachten, daß bei den Zöllen die Belastung höher ist als die Zolleinnahme, und zwar beim Getreidezoll so viel höher, daß die Zolleinnahme keinen Maßstab für die Zollbelastung mehr abgibt. 3. Die Übersicht enthält schließlich nicht die kleinen Verbrauchssteuern, wie Zündwaren- und Süßstoffsteuer, deren geringe Erträge gegenüber den übrigen Fehlerquellen nicht ins Gewicht fallen.

hoch wie durch die Lohnsteuer durch Abgaben auf den lebensnotwendigen Verbrauch belastet werden, die keine Rücksicht auf die Leistungsfähigkeit nehmen, vielmehr ein Einkommen um so schwerer treffen, je mehr es zur Bestreitung des notwendigen Lebensunterhalts verwendet werden muß. Wenn daher bei diesen Steuerpflichtigen eine Verteilung der Gesamtsteuerlasten nach der Leistungsfähigkeit durchgeführt werden soll, so muß dieses Prinzip bei der Lohnsteuer in besonders hohem Maße zur Geltung kommen.

Aber nicht nur die Stellung der Lohnsteuer im Steuersystem, auch ihre Stellung innerhalb der Einkommensteuer ist für ihre Anpassung an die Leistungsfähigkeit von Bedeutung. Man kann mit rechtlichen Gründen darüber streiten, ob die Lohnsteuer eine Einkommen- oder eine Ertragssteuer oder ein Mittelding zwischen beiden ist<sup>1</sup>, wirtschaftlich gesehen ist sie die Einkommensteuer der Lohn- und Gehaltsempfänger. Bei jeder Einkommensteuer aber muß man sich von der Vorstellung frei machen, als ob durchgängig das Einkommen den alleinigen Maßstab der Leistungsfähigkeit darstelle und ihre Berücksichtigung auf Grund anderer Merkmale ausschließe<sup>2</sup>. Schon den ersten Verfechtern der Einkommensteuer ist mit Recht der grundsätzliche Einwand entgegengehalten worden, der heute wieder eine Rolle spielt: nicht die Höhe des Einkommens ist der allgemeine Maßstab für seine Steuerfähigkeit, sondern die Art seiner Verwendung<sup>3</sup>. In negativer Hinsicht ist das bereits durch die erwähnten, von SCHÄFFLE ausgehenden Bestrebungen anerkannt, die mit der Einkommensteuer nur die durchschnittliche Leistungsfähigkeit erfassen und ihre individuelle Berücksichtigung durch zweckentsprechend ausgewählte und aufgebaute Verbrauchssteuern ermöglichen wollen. Aber auch positiv erheischt dieser Zusammenhang Anerkennung innerhalb der Einkommensteuer selbst. Denn das Einkommen ist als Maßstab der Leistungsfähigkeit verschieden geeignet, je nachdem es groß oder klein ist.

Daß die Aufgabe der Einkommensteuer bei der Erfassung von

---

<sup>1</sup> Vgl. z. B. v. PISTORIUS: Einkommensteuerlüge, S. 1300; BARKOWSKI S. 132.

<sup>2</sup> Vgl. z. B. NASSE S. 13.

<sup>3</sup> Vgl. J. G. HOFFMANN S. 37 f.; MEISEL: Britische und deutsche Einkommensteuer, S. 51; LINDAHL S. 204.

niedерem Einkommen grundsätzlich eine andere ist als bei höherem, hatten die preußischen Steuertechniker schon vor 80 Jahren erkannt<sup>1</sup>. Bei den höheren Einkommen findet die Leistungsfähigkeit fast ausschließlich ihren Ausdruck in der Größe des Einkommens. Je geringer aber das Einkommen ist, um so mehr wird die Leistungsfähigkeit durch Umstände beeinflusst, die in den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen begründet liegen<sup>2</sup>. Es sind dies vor allem der Familienstand und besondere wirtschaftliche Verhältnisse, die durch Unterhalt und Erziehung der Kinder, Unterhaltung mittelloser Angehöriger, Krankheit, Unglücksfälle, Verschuldung usw. hervorgerufen werden. Während diese Umstände die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen mit hohem Einkommen kaum beeinträchtigen, beeinflussen sie die der kleinen Einkommenbezieher oft so stark, daß die Unterschiede in der Höhe des Einkommens daneben zurücktreten. Bei den oberen Einkommen braucht sich daher die Einkommensteuer fast nur an die Höhe des Einkommens als den einzigen Maßstab der Leistungsfähigkeit zu halten<sup>3</sup>; bei den unteren dagegen muß sie neben der Größe des Einkommens die Art seiner Verwendung berücksichtigen. Da es sich bei der Lohnsteuer vorwiegend um die Belastung von niedерem Einkommen handelt, folgt daraus, daß auch sie die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen nicht unbeachtet lassen darf.

Ein ähnlicher Unterschied wie zwischen der Belastung von niedерem und höherem Einkommen liegt bei der Besteuerung des Arbeitseinkommens im Vergleich zu den anderen Einkommensarten vor. Die Einkommensteuer will das Einkommen, also die Gesamtsumme der Einkünfte einer Person nach Abzug der Un-

---

<sup>1</sup> In der Denkschrift, die der Vorlage über die Einführung einer Einkommensteuer an den Vereinigten Landtag vom Jahre 1847 beigegeben war, wurde die vorgeschlagene Beibehaltung der Klassensteuer für die beiden unteren Hauptklassen damit begründet, daß die Feststellung des tatsächlichen Einkommens bei diesen Steuerpflichtigen ungenügend sei (vgl. BLEICH S. 49), weil bei den unteren Einkommenstufen die Höhe des Einkommens am wenigsten einen richtigen Maßstab der Leistungsfähigkeit darstelle. Diese Begründung hat auch heute noch volle Bedeutung.

<sup>2</sup> Ebenso FUSTING: Preußisches Einkommensteuergesetz, S. 79.

<sup>3</sup> Eine Ausnahme gilt nur für die Fälle, in denen eine Besteuerung nach dem Verbrauch angezeigt ist, weil anders die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht zu erfassen ist. Vgl. § 49 des Einkommensteuergesetzes von 1925.

kosten, versteuern. Daß Einkommen immer „Reineinkommen“ ist, „Roheinkommen“ dagegen nur eine Rechnungsgröße darstellt, aus der das Einkommen erst ermittelt werden muß<sup>1</sup>, ist für gewerbliches Einkommen von Anfang an klar gewesen, weil der Kaufmann von jeher mit Hilfe seiner Buchführung sein Einkommen aus der Summe seiner Einnahmen durch Abzug seiner Unkosten ermittelt hat. Daß ebenso den Beziehern von Arbeitseinkommen das Recht zustand, von ihren Roheinnahmen die „Werbungskosten“ abzuziehen, war zwar nach dem preußischen Einkommensteuergesetz nicht zu bestreiten, aber die Steuerverwaltung wendete noch jahrzehntelang unter der Herrschaft des neuen Gesetzes die auf ganz anderen Voraussetzungen beruhenden Vorschriften der Klassensteuer über die Besteuerung feststehender Einnahmen an und leugnete daher die Zulässigkeit dieser „Abzüge“. Es ist das Verdienst JASTROWS, als einziger gegen diese klare Rechtsbeugung der Bürokratie Einspruch eingelegt und schließlich durchgesetzt zu haben, daß das Reichseinkommensteuergesetz von 1920 seine Forderungen nach steuerfreien Abzügen nahezu vollständig verwirklicht hat<sup>2</sup>. Bei der Lohnsteuer ist die Steuerfreiheit der Werbungskosten in der Weise sicher gestellt, daß ein einheitlicher Pauschbetrag für „Werbungskosten und Sonderleistungen“ vom Abzug freigelassen wird, der bei Nachweis höherer tatsächlicher Aufwendungen für den einzelnen Steuerpflichtigen erhöht wird.

Ein dritter Grund für die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit ergibt sich schließlich aus der Stellung, die die Lohnsteuer in der Erhebungstechnik der Einkommenbesteuerung einnimmt. Schon einer veranlagten Einkommensteuer gelingt die Erfassung des Arbeitseinkommens auf Grund der Lohnnachweisungen der Arbeitgeber viel besser als die der anderen Einkommensarten. Diese genauere Erfassung hat schon vor dem Kriege bei der preußischen Einkommensteuer zu einem Mißverhältnis in den Erträgen geführt, das lebhafte Kritik herausgefordert hat<sup>3</sup>. Die Quellenerfassung bei der Lohnsteuer auf der

---

<sup>1</sup> Vgl. JASTROW: Gut und Blut, S. 142ff.

<sup>2</sup> Vgl. hierzu die Würdigung von FISCHER, ALFRED: Die Einkommensteuer der geistigen Arbeiter und die zulässigen Abzüge.

<sup>3</sup> Vgl. MEISEL: Moral und Technik, S. 290; Britische und deutsche Einkommensteuer, S. 89ff.

einen, die mangelhafte Ausbildung der Veranlagungstechnik auf der anderen Seite haben nach dem Kriege dieses Mißverhältnis noch verschärft. Seit der Stabilisierung<sup>1</sup> hat der Anteil der Lohnsteuer am Gesamtaufkommen der Einkommensteuer in den Rechnungsjahren 1924 und 1925 je 61%, 1926 52% und 1927 noch 48% betragen. In welchem Umfange dieses Verhältnis der tatsächlichen Steuerkraft entspricht, wird sich zwar erst nach Vorliegen einer Einkommensteuerstatistik feststellen lassen; der Einfluß der schärferen Erfassung des Arbeitseinkommens durch den Quellenabzug ist aber auch ohnedies unverkennbar<sup>2</sup>. Gewerkschaften und Wissenschaft sind sich darüber einig, daß diese schärfere Erfassung auf die Dauer nur gerechtfertigt werden kann, wenn auch die volle Heranziehung der übrigen Einkommen mit allen Mitteln angestrebt wird<sup>3</sup>. Da aber die Veranlagungstechnik niemals die gleiche Genauigkeit in der Erfassung erreichen kann wie der Quellenabzug, so wird — soll die Lohnsteuer von den Lohn- und Gehaltsempfängern nicht als Ausnahmerecht empfunden werden — auch aus diesem Grunde die möglichst gleichmäßige Verteilung der Steuerlast, d. h. die Anpassung an die Leistungsfähigkeit, mit besonderem Nachdruck gefordert werden müssen.

Aus der Stellung der Lohnsteuer im Steuersystem haben sich somit weitere Gründe für die Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit ergeben, die die Arbeitgeber bei ihren Forderungen auf Vereinfachung der Lohnsteuer regelmäßig übersehen haben. Zusammen mit den Ergebnissen der Überwälzungsuntersuchung nötigen sie zu dem Schluß, daß bei der Lohnsteuer — unter Wahrung des Quellenprinzips — nicht die größte Einfachheit der Erhebung, sondern die möglichste Anpassung an die Leistungsfähigkeit das Höchstmaß an Wirtschaftlichkeit in der Besteuerung des Arbeitseinkommens sichert.

---

<sup>1</sup> In der Zeit der Geldentwertung stieg der Anteil der Lohnsteuer am Gesamtaufkommen der Einkommensteuer im Rechnungsjahre 1923 auf 90%.

<sup>2</sup> Vgl. v. PISTORIUS: Einkommensteuerlüge, Sp. 1294f.

<sup>3</sup> Vgl. Jahrbuch 1925 des Allgemeinen Deutschen Gewerkschaftsbundes S. 49; ferner POPITZ S. 431.

## Zweiter Teil.

# Die Lohnsteuer und die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

### I. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

Im ersten Teil der Arbeit ist der Nachweis versucht worden, daß die Lohnsteuer — soweit es die technischen Schranken erlauben — an die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen angepaßt werden muß. Hierbei ist die Theorie von der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zunächst als feststehend vorausgesetzt und daher ihr Inhalt bisher nicht erläutert worden. Das ist nicht unabsichtlich geschehen, denn wenn jetzt die Frage beantwortet werden soll, was unter Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu verstehen ist, so muß man die überraschende Feststellung machen, daß es in der Theorie über diesen von der Praxis allgemein anerkannten Besteuerungsgrundsatz keine einheitliche Meinung gibt. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist vielmehr eine Streitfrage, die die neuere Theorie wiederholt beschäftigt hat, ohne daß es zu einer überzeugenden Lösung gekommen wäre.

Wenn man die Formel „Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit“ auf ihren Inhalt untersuchen will, muß man beachten, daß sich dieser Grundsatz ebenso wie die älteren Besteuerungsprinzipien unter dem Einfluß staatspolitischer und wirtschaftspolitischer Ideen entwickelt hat. In dieser Hinsicht erscheint das Leistungsfähigkeitsprinzip als das Glied einer Kette, die sich von der Steuerverfassung des ausgehenden Mittelalters bis zu den steuerpolitischen Problemen der Gegenwart spannt. Es entsprach dem Sinne der Lehnsverfassung, daß die Lehnsleute zur Kampfgefolgschaft, die übrigen Bevölkerungsschichten zur geldlichen Kriegsunterstützung verpflichtet waren. Als das Lehnswesen zerfiel, die persönliche Kampfgefolgschaft aufhörte, aber die Geldleistungspflicht der unteren Volkskreise aufrechterhalten wurde, blieb jene einseitige Steuerverfassung übrig, die die Wohlhabenden steuerfrei ließ und die Armen allein belastete. Unter dem Einfluß des Naturrechts und des Merkantilismus entstand dann die Ansicht, daß die Steuer eine Gegenleistung des ein-

zelen für seinen Anteil an den Staatsleistungen darstelle. Die Vorstellung von der umfassenden wirtschaftlichen Aufgabe des Staates führte zu der Forderung, die Mittel, die er zur Erfüllung dieser Aufgaben benötigte, nach dem Grade des Nutzens zu bemessen, den der einzelne von einer solchen Tätigkeit des Staates hatte.

In gleicher Weise entwickelte auch der Liberalismus seine Besteuerungsgrundsätze aus den Auffassungen über die Rolle des Staates in der Wirtschaft. Fand der Merkantilismus den Maßstab der Steuerbelastung in der Leistung des Staates, so sucht ihn die Zeit des „Laissez faire“, die Schule des Individualismus, in der Person des einzelnen Bürgers. Der Liberalismus stellt also seine Theorie von der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit der merkantilistischen Äquivalenztheorie gegenüber. Daher hatte das Leistungsfähigkeitsprinzip zunächst den einfachen Sinn: jeder soll nach seinen Kräften steuern und nicht nach seinem Anteil an den Staatsleistungen. Darüber hinaus war der Liberalismus bestrebt, auch für die Besteuerung eine Form zu finden, die das freie Spiel der Kräfte am wenigsten beeinträchtigt. Liegt es nun einmal im Wesen der Steuer, daß der Staat in die private Wirtschaft eingreift, um seinen Bedarf zu decken, so soll dieser Eingriff wenigstens derart gestaltet sein, daß er die in der freien Wirtschaft entstandene Ordnung der Einkommensverhältnisse so wenig wie möglich beeinflusst<sup>1</sup>.

So stellt sich die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als eine rein individualistische Theorie dar. Kein Wunder, daß dieses Prinzip nicht mehr restlos befriedigte, als die Entwicklung auf den Gebieten der Sozial- und Handelspolitik und schließlich der allgemeinen Wirtschaftspolitik zu wachsenden Eingriffen des Staates in die private Wirtschaft führte. ADOLPH WAGNERS Lehre von dem sozialpolitischen Zweck der Besteuerung war der erste Versuch, an Stelle der vom Liberalismus überkommenen individualistischen Steuertheorie eine volkswirtschaftliche zu setzen und damit dem Staat auch auf diesem Gebiet freie Bahn für wirtschaftspolitische Eingriffe zu schaffen. In der Nachkriegszeit haben diese Bestrebungen einen kräftigen Auftrieb erfahren.

---

<sup>1</sup> Noch in jüngster Zeit hat diese grundsätzliche Einstellung des Liberalismus einen beredten Verfechter in ALFRED AMONN gefunden. (Zur Frage der steuerlichen Lastenverteilung.)

Denn alle Forderungen, die Steuerverteilung so einzurichten, daß z. B. die Produktivität oder die Kapitalbildung oder der Übergang des Grundeigentums in die Hände des besten Wirtes (Aereboe) gefördert wird, schließen das Verlangen nach einem bestimmten wirtschaftspolitischen Eingreifen des Staates auch bei der Besteuerung in sich. Von diesen volkswirtschaftlichen Besteuerungstheorien bis zu den sozialistischen ist nur ein Schritt. Verfolgen jene das Ziel, die kapitalistische Ordnung durch bestimmte Staatsmaßnahmen bei der Besteuerung aufrechtzuerhalten, so bedarf es nur der Umkehrung des Programms, um der Besteuerung die Aufgabe zuzuweisen, durch Ausgleichung der Einkommen sozialistische Bestrebungen zu unterstützen. Trotzdem ist bis heute keine ausgeprägte sozialistische Besteuerungstheorie entstanden, die zugleich berufen wäre — wenn sie zum Erfolg führte — das Schlußglied in der Kette der Steuerprinzipien zu bilden.

Läßt sich danach mit hinreichender Deutlichkeit die Stellung umschreiben, die die Leistungsfähigkeitstheorie in der Reihe der Besteuerungsgrundsätze einnimmt, so bereitet es doch Schwierigkeiten, ihren Inhalt genauer zu erfassen. Es ist geschichtlich gesehen nicht richtig, wenn die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als ein leerer Begriff<sup>1</sup> oder gar als ein Schlagwort<sup>2</sup> bezeichnet wird. Es ist kein leerer, aber ein ungeklärter Begriff, und die Bemühungen der Theorie gehen seit langem dahin, ihm eine klarere Fassung zu geben. Die Frage: was ist Leistungsfähigkeit?<sup>3</sup> wurde hierbei ganz verschieden beantwortet. Zunächst erwies sich schon die Fragestellung nicht als geeignet. Auch wenn man unter Leistungsfähigkeit die „wirtschaftliche“ Leistungsfähigkeit, also die Gesamtheit der wirtschaftlichen Kräfte eines Individuums, verstand und demnach zwischen Leistungsfähigkeit und Steuerfähigkeit unterschied<sup>3</sup>, blieb es unmöglich, die Vielfältigkeit aller Bedingungen zu umfassen, von denen danach die Höhe der Steuerleistung abhängig gemacht werden müßte. Deshalb ging die Theorie den Weg, nicht den Begriff der Leistungsfähigkeit unmittelbar zu erklären, sondern ihn nur mittelbar durch einen anderen Begriff, den der Opfergleichheit, zu be-

---

<sup>1</sup> SCHMOLLER: Die Lehre vom Einkommen (1863), zustimmend zitiert von LINDAHL, S. 179.

<sup>2</sup> SAX: Wertungstheorie, S. 238.

<sup>3</sup> Vgl. z. B. SCHÖNHEYDER S. 448.

stimmen<sup>1</sup>. Danach soll nicht die Leistungsfähigkeit, sondern ihre Verminderung durch das Opfer gemessen werden, das die Steuerzahlung dem einzelnen auferlegt, und wenn die Steuerlasten so verteilt werden, daß diese Opfer einander gleich sind, dann ist die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erreicht. Die Opferfähigkeit wurde also zum Maßstab der Leistungsfähigkeit und damit mittelbar zum Maßstab der Steuerleistung gemacht, und es wurde vorausgesetzt: gleiche Opfer bedeuten eine gleiche Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit.

Schon hinsichtlich der Formulierung war diese Wendung der theoretischen Fragestellung nicht glücklich. Es sprechen psychologische und wirtschaftliche Überlegungen dagegen, die Steuerleistung als ein Opfer zu bezeichnen<sup>2</sup>. Aber auch in methodologischer Beziehung war dadurch nicht viel gewonnen. An Stelle des Begriffs der Leistungsfähigkeit mußte jetzt der der Opfergleichheit bestimmt werden. Wenn aber gleichgroße Opfer eine gleichschwere Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit darstellen, dann ist offenbar die Größe des Opfers von der Größe der Leistungsfähigkeit abhängig. Dieser Zusammenhang mußte vor allem bei den genaueren Untersuchungen hervortreten, die mit Hilfe der Grenznutzenlehre über das Prinzip der Opfergleichheit angestellt worden sind. Die Größe des Opfers findet danach ihren Ausdruck in der individuellen Bewertung der aufgeopferten Bedürfnisbefriedigungen<sup>3</sup>, und dieser subjektive Wert des Steueropfers ist um so größer, je wichtiger die Bedürfnisse sind, die infolge der Steuerleistung nicht mehr befriedigt werden können. Da die Intensität der Bedürfnisse mit wachsendem Einkommen ständig abnimmt, hat bei einem größeren Einkommen ein größerer Steuerbetrag nur denselben subjektiven Wert wie ein kleinerer bei einem geringeren Einkommen<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Über die einzelnen Vertreter dieser Lehre vgl. die Darstellung bei LINDAHL, S. 183ff.

<sup>2</sup> Vgl. SAX: Progressivsteuer, S. 87f.

<sup>3</sup> LINDAHL S. 193.

<sup>4</sup> Vgl. SAX: Wertungstheorie, S. 224. Auf das Ziel der SAXschen Darstellung, die wirtschaftlich zulässige absolute Höhe der Steuerbelastung aus den Wertungsvorgängen bei den Steuerzahlern abzuleiten, braucht hier ebensowenig eingegangen zu werden, wie auf den Versuch LINDAHLs, die Leistungsfähigkeitstheorie mit der Besteuerung nach Leistung und Gegenleistung zu verquicken, da beide Eigentümlichkeiten für die Lösung des in Rede stehenden Problems bei beiden Autoren ohne Bedeutung sind.

Aber auch diese nähere Bestimmung des Opferprinzips führte nicht weiter. Die subjektiven Werte der Steueropfer sind ebenso wenig objektiv vergleichbar wie diese Opfer selbst. Der einzelne kann sich wohl Rechenschaft darüber geben, in welchem Wertverhältnis eine bestimmte Menge bestimmter Güter zu einer anderen Menge anderer Güter für ihn selbst steht, aber es läßt sich nicht feststellen, in welchem Wertverhältnis diese Gütermengen bei verschiedenen Individuen zueinander stehen<sup>1</sup>. Das wird auch von den Vertretern dieser Theorie im Grunde selbst zugegeben. Denn sie räumen ein, daß es sich bei der Bestimmung des Steueropfers nur um eine gutachtliche Frage handeln kann<sup>2</sup>, die nur in der Weise zu beantworten ist, daß sich ein jeder in die Lage eines anderen hineinversetzt und nachzuempfinden versucht, wie schwer ihn ein bestimmtes Steueropfer treffen würde<sup>3</sup>. Da aber darauf eine Steuer-

<sup>1</sup> Vgl. AMONN: Franz Oppenheimers Neubegründung, S. 24.

<sup>2</sup> SCHÖNHEYDER S. 462.

<sup>3</sup> Vgl. LINDAHL (S. 194). Für die Lohnsteuerpflichtigen würde sich die Bemessung des Steueropfers nach den subjektiven Werten der aufgeopferten Bedürfnisbefriedigungen noch aus einem anderen Grunde als undurchführbar erweisen. Die Voraussetzung, daß der einzelne wenigstens seine eigenen Bedürfnisse „innerhalb gewisser Grenzen“ genau kennen muß, bezeichnet LINDAHL selbst als nur unvollkommen gegeben (S. 195f.). Dagegen scheint er als selbstverständlich vorauszusetzen, daß der einzelne auch die Größe des Steueropfers kennt, das von ihm verlangt wird. Aber gerade diese Voraussetzung trifft bei dem lohnsteuerpflichtigen Arbeiter nur in geringem Umfange zu. Das liegt vor allem daran, daß die Belastung durch Umsatzsteuer, Zölle und Verbrauchssteuern, die bei der großen Masse der Lohnsteuerpflichtigen den überwiegenden Teil der Steuerleistung darstellt, dem einzelnen in ihrer tatsächlichen Höhe nicht bewußt wird und von ihm auch nicht berechnet werden könnte. Ähnliches gilt aber auch von der Lohnsteuer selbst. Infolge des Quellenabzugs ist der Arbeiter nicht genötigt, mit dem abgezogenen Steuerbetrag zu rechnen. Wenn er es doch tut, so berechnet er sich bestenfalls seine Wochensteuer; aber er hat durchweg keinen Überblick über seine jährliche Steuerleistung. Denn er ist nicht gewohnt, Jahresrechnungen aufzustellen; die schwankende Arbeitsmarktlage, die Ungewißheit dauernder Beschäftigung machen es ihm schwer, zur Vorstellung eines Wirtschaftsjahres zu kommen. Wenn z. B. ein Arbeiter nach der Abrechnung auf seiner Lohntüte feststellt, daß er bei 50 M. Wochenlohn 2,20 M. Steuer zu entrichten hat, so hat es für ihn nicht viel Sinn, sich auszurechnen, daß bei einem Jahreseinkommen von 2600 M. seine jährliche Steuerleistung 114,40 M. betragen würde. Denn er weiß nicht, ob er das ganze Jahr hindurch Arbeit haben oder ob sich nicht wenigstens bei einem Wechsel der Arbeitsstelle auch sein Lohn ändern wird. Deshalb vermag der Arbeiter auch seine Steuerleistung nicht in Vergleich zu den der höheren Einkommen zu setzen, die nach dem Jahresergebnis bestimmt wird. Gewiß kann diese Schwierigkeit in den Kreisen der Angestellten und der kleinen Beamten schon überwunden werden, aber für die große Masse der Arbeiter

verteilung praktisch nicht aufzubauen ist, müssen sie ebenfalls zu den objektiven Merkmalen ihre Zuflucht nehmen, in denen die Größe der aufzuopfernden Bedürfnisintensität zum Ausdruck kommt. Diese objektiven Merkmale werden dann in der Größe des Besitzstandes einerseits und des Bedürfnisstandes andererseits gefunden. Der Besitzstand entspricht dem Einkommen und Vermögen, der Bedürfnisstand ist abhängig von der Größe der Familie, vom Vorliegen besonderer wirtschaftlicher Verhältnisse, wie Krankheit, Belastung durch Unterhaltsverpflichtungen usw.<sup>1</sup> Wenn aber diese objektiven Merkmale letzten Endes über die Höhe der Steuerlast entscheiden, dann ist offenbar die mit vieler Mühe hergestellte subjektive Wertungsgrundlage aufgegeben und nicht einzusehen, welcher Vorteil erreicht sein soll. Denn in Besitz- und Bedürfnisstand spiegelt sich die Leistungsfähigkeit ebenso wie der subjektive Wert des Steueropfers<sup>2</sup>.

Erweist sich die Zuhilfenahme der Grenznutzenlehre nicht als fruchtbar, die Frage nach dem Inhalt der Leistungsfähigkeit befriedigend zu lösen oder einen besser geeigneten Maßstab für die Steuerverteilung zu finden, so hat auch ein von AMONN<sup>3</sup> auf anderer Grundlage unternommener Versuch in dieser Richtung keinen Erfolg gezeitigt. Ausgehend von dem Grundsatz, daß die ideale Steuer dem Staat die notwendigen Einnahmen verschaffen muß, ohne die Einkommensverteilung zu verändern, gelingt es ihm zwar, wichtige Steuergrundsätze, die von der Finanzwissenschaft meist nur als Gerechtigkeitsforderungen vertreten werden, aus dem Wesen der Besteuerung abzuleiten. Aber bei der näheren

macht sie eine „subjektive Erfassung“ der Größe des Steueropfers tatsächlich unmöglich.

<sup>1</sup> SAX: Wertungstheorie, S. 224 f.

<sup>2</sup> VOGEL, E. H. (S. 126 f., 138 f.) hat gegen die Grenznutzenlehre den weiteren Einwand erhoben, daß sie von ihrem Standpunkt aus nur die objektiven Merkmale der Leistungsfähigkeit in Betracht ziehen könne, die auf die subjektive Wertung des Steueropfers einen erkennbaren Einfluß ausüben, daß sie aber alle andern objektiven Momente, wie die Herkunft des Einkommens (fundiert oder unfundiert) oder den Eintritt bestimmter Verkehrsakte unberücksichtigt lassen müsse, aus denen die moderne Steuertechnik Schlüsse auf die Größe der Leistungsfähigkeit zieht. Entgegen dieser Ansicht ließe sich aber z. B. der Unterschied zwischen fundiertem und unfundiertem Einkommen durch die Annahme in die Grenznutzenlehre einbeziehen, daß bei unfundiertem Einkommen vorab ein hochqualifiziertes Bedürfnis auf Erhaltung der Arbeitskraft, Versorgung für das Alter usw. in Rechnung zu stellen wäre, das bei fundiertem Einkommen nicht auftritt.

<sup>3</sup> Lastenverteilung S. 172 ff.

Bestimmung des Steuerbetrages, der danach dem einzelnen zugemessen werden muß, kommt er über das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht hinaus. Nachdem er festgestellt hat, daß weder das Nominal- noch das Realeinkommen als Maßstab der Steuerverteilung dienen können, glaubt er diesen in dem „Gesamtwohlfahrtszustand“ gefunden zu haben, in dem er die „Summe der Genüsse“ zusammenfaßt, die dem einzelnen auf Grund seines Einkommens zur Verfügung stehen. Aber dieser „Gesamtwohlfahrtszustand“ ist ein noch weniger bestimmter Begriff als die Leistungsfähigkeit.

Wenn es auch bisher nicht gelungen ist, dem Leistungsfähigkeitsbegriff eine befriedigende Deutung zu geben, so besteht doch seit langem Einigkeit darüber, daß sich aus diesem Besteuerungsgrundsatz folgende praktische Forderungen ergeben: 1. Berücksichtigung der Höhe des Einkommens. Bei den kleinsten Einkommen, die nur zur Bestreitung des notwendigen Lebensbedarfs ausreichen, ist eine Leistungsfähigkeit nicht vorhanden; daraus folgt die Forderung nach einem steuerfreien Existenzminimum. Oberhalb des Existenzminimums wächst dann die Leistungsfähigkeit nicht im selben, sondern in stärkerem Maße als das Einkommen; daraus ergibt sich die Notwendigkeit der Progression. 2. Berücksichtigung der Verwendung des Einkommens. Die Leistungsfähigkeit ist abhängig von der Zahl der Personen, die sich in seinen Genuß teilen müssen; die Besteuerung muß daher Rücksicht auf den Familienstand nehmen. Die Leistungsfähigkeit kann ferner von einer Reihe von Umständen, wie Krankheit, Verschuldung, Unglücksfälle usw. beeinträchtigt werden, die somit ebenfalls bei der Bemessung der Steuerlast berücksichtigt werden müssen. Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist ein Name für diese praktischen Forderungen, und wenn im folgenden geprüft werden soll, ob die Lohnsteuer diesem Grundsatz hinreichend Geltung verschafft, so muß das auf die Untersuchung hinauslaufen, inwieweit sie jenen Forderungen Rechnung trägt.

## II. Der steuerfreie Lohnbetrag.

### 1. Die theoretischen Grundlagen.

Unter Bezugnahme auf die Leistungsfähigkeitstheorie ist die Steuerfreiheit des Existenzminimums mit wechselnder Begründung<sup>1</sup> und in verschiedenem Ausmaße<sup>2</sup> gefordert worden, regelmäßig aber hat diesen Forderungen die Vorstellung zugrunde gelegen, daß das Existenzminimum ein fester Begriff, ein wenigstens theoretisch eindeutig festzustellender Betrag ist, der dem Zugriff des Staates entzogen ist. Dem widerspricht schon die begriffliche Feststellung, daß auch in dem physiologischen Existenzminimum ein Beitrag zum Staatsbedarf enthalten sein müßte, weil die Erhaltung des Staates auch für die kleinsten Einkommen lebensnotwendig ist<sup>3</sup>; dem widersprechen vor allem eine Reihe anderer Steuergrundsätze in Theorie und Praxis, die zum Teil ebenfalls aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgen.

Die Forderung auf Freilassung des Existenzminimums bezieht sich naturgemäß auf die Befreiung von sämtlichen Steuern. Dem steht entgegen, daß die Steuerfreiheit des Existenzminimums nur bei der Einkommensteuer, nicht auch bei den Verbrauchs- und Verkehrssteuern technisch durchgeführt werden kann. Trotzdem hat die Praxis nicht die einzig logische Folgerung gezogen und die Steuern auf den lebensnotwendigen Verbrauch beseitigt, sondern noch heute findet man in allen Steuersystemen die Zuckersteuer, in den meisten die Umsatzsteuer, die Salzsteuer und den Getreidezoll. Infolgedessen kann von einer Steuerfreiheit des Existenzminimums praktisch nicht die Rede sein. Nun ist bereits dargestellt worden, daß die Theorie aus dem Umstand, daß die Verbrauchssteuern die Einkommen im umgekehrten Verhältnis zur Leistungsfähigkeit belasten, die Forderung herleitet, daß dafür durch entsprechende Bemessung der Einkommensteuer ein Ausgleich zu erfolgen habe<sup>4</sup>. Diese Ausgleichsfunktion muß beim

<sup>1</sup> Vgl. z. B. J. ST. MILL S. 268; SAX: Progressivsteuer, S. 62, 96; LINDAHL S. 208.

<sup>2</sup> Die Freilassung des physischen Lebensbedarfs fordern SAX, LINDAHL (a. a. O.), SCHÄFFLE: Die Steuern, S. 278, NAUMANN S. 53, die des standesgemäßen CASSEL S. 483, MOLL: Veredelung S. 94, BRUCK S. 259f.

<sup>3</sup> JASTROW: Gut und Blut, S. 182.

<sup>4</sup> S. o. S. 36.

Existenzminimum beginnen und zu einer Heraufsetzung der Freigrenze bei der Einkommensteuer über die Summe des physiologischen Lebensbedarfs hinaus führen. Ein solcher Ausgleich verlangt, daß der Betrag, der vom Existenzminimum an Verbrauchssteuern einbehalten wird, aber nach der Theorie nicht erhoben werden dürfte, voll auf die Einkommensteuer angerechnet wird. Wenn also z. B. bei einer zehnpromzentigen Einkommensteuer ein steuerfreies Existenzminimum von 1000 M. besteht, das mit 50 M. durch Verbrauchssteuern vorbelastet ist, so müßte die Einkommensteuer bis zum Betrage von 50 M. unerhoben bleiben, d. h. das steuerfreie Existenzminimum auf 1500 M. erhöht werden<sup>1</sup>.

Das steuerfreie Existenzminimum bei der Einkommensteuer wird also bei Berücksichtigung der Ausgleichsfunktion zu einem Betrag, der von der jeweiligen Verbrauchsbelastung abhängig ist. Aber damit ist die Steuerfreiheit des Existenzminimums im Grunde ebensowenig durchgeführt wie vorher. Denn den Vorteil von der Ausgleichung haben nur die Einkommen zwischen der ersten und der zweiten Freigrenze, in unserm Beispiel die zwischen 1000 und 1500 M.<sup>2</sup> Daraus ergeben sich ernste Bedenken gegen die Vorschläge, unter Aufrechterhaltung der Besteuerung des lebensnotwendigen Verbrauchs zur Entlastung der kleinen Einkommen eine Erhöhung der Freigrenze bei der Einkommensteuer vorzunehmen<sup>3</sup>. Je weiter sich auf diese Weise die Freigrenze vom Existenzminimum entfernt, um so mehr gestaltet sich diese Maßnahme zu einer Sondervergünstigung für vielleicht leistungsfähige Einkommen, während sie eine Überlastung des Existenzminimums nicht mildert. Der Ausgleichsfunktion der Einkommensteuer sind also enge Grenzen gezogen, wenn sie nicht, anstatt die Verteilung der Gesamtsteuerlast nach der Leistungsfähigkeit zu verbessern, das Gegenteil bewirken soll.

<sup>1</sup> Es genügt also nicht, daß das Existenzminimum um den Betrag der Verbrauchsbelastung, also in unserem Beispiel auf 1050 M. heraufgesetzt wird. JESSEN (Existenzminimum, S. 1413) und NAUMANN (S. 32) scheinen diese Meinung zu vertreten, denn sie weisen darauf hin, daß in das Existenzminimum bei den direkten Steuern bereits die Belastung durch die Verbrauchssteuern eingerechnet sei, da diese in den Preisen enthalten seien, nach denen das Existenzminimum berechnet wird.

<sup>2</sup> Wenn das steuerfreie Existenzminimum bei allen Einkommen freigelassen wird, haben naturgemäß auch alle höheren Einkommen diesen Vorteil.

<sup>3</sup> Z. B. hatte SCHÖLER unter dieser Begründung schon vor dem Kriege eine Erhöhung des Existenzminimums von 900 M. auf 1500 M. gefordert (S. 30).

Der zweite Einwand, der gegen den Begriff eines starren Existenzminimums geltend gemacht werden muß, ergibt sich aus der Besteuerung des verzichtbaren Konsums. Es ist bereits ausgeführt worden<sup>1</sup>, daß nach herrschender Meinung den großen Genußmittelsteuern die Aufgabe zufällt, im Wege der Selbstbe- und Entlastung die durch die Einkommensteuer nicht zu erfassenden Reste der Leistungsfähigkeit heranzuziehen. Da im Existenzminimum keine steuerliche Leistungsfähigkeit enthalten ist, müßte es auch von diesen Steuern freibleiben, und das könnte nur dadurch geschehen, daß die Bezieher solcher Einkommen auf den Verbrauch von Genußmitteln verzichten. Demgegenüber lehrt aber die Erfahrung, daß die große Masse der untersten Einkommenbezieher nicht nach dieser Theorie handelt. Auch von dem kleinsten Einkommen wird noch ein kleiner Betrag für den verzichtbaren Verbrauch verwendet, auch vom Existenzminimum wird immer noch ein Betrag für billigen Tabak und billiges Bier aufgewendet und damit der Besteuerung unterworfen. Das hat seinen Grund darin, daß in gewissem Umfange Tabak und alkoholische Getränke allgemeine Bedarfsgegenstände geworden sind, auf die die große Masse auch wirtschaftlicher Weise nicht verzichten kann<sup>2</sup>. Da also das Existenzminimum auch durch Genußmittelsteuern belastet wird, müßte folgerichtig hierfür als Ausgleich eine weitere Erhöhung der Freigrenze bei der Einkommensteuer erfolgen.

Schließlich spricht gegen ein starres Existenzminimum ein wichtiger praktischer Gesichtspunkt: die Festsetzung des steuerfreien Existenzminimums bei der Einkommensteuer hat eine besonders große finanzielle Bedeutung, und schon kleine Verschiebungen üben einen großen Einfluß auf den Steuerertrag aus, weil sie die große Masse der Steuerzahler betreffen. Daß dieser Umstand fast von der gesamten Vorkriegsliteratur übersehen wurde<sup>3</sup>, läßt sich nicht durch einen Hinweis auf die damaligen

---

<sup>1</sup> S. o. S. 36f.

<sup>2</sup> Ob dies ein wünschenswerter Zustand ist oder nicht und ob ein solcher Verzicht aus andern als wirtschaftlichen Gründen vorteilhaft erscheint, muß hier außer Betracht bleiben.

<sup>3</sup> Eine Ausnahme macht nur v. SCHEEL. Nach seiner Meinung wird man die unteren Klassen immer höher belasten müssen, als nach dem Grundsatz der Steuerfähigkeit eigentlich zulässig wäre, weil sich die Pyramide des Volkseinkommens nach oben hin schnell verjüngt (S. 293 Anm.).

niedrigen Steuerlasten<sup>1</sup>, sondern nur daraus erklären, daß vor den Erfahrungen mit der deutschen Lohnsteuer nicht allgemein bekannt war, welche hohen Erträge auch bei sehr niedrigen Steuersätzen aus diesen untersten Einkommenstufen herausgeholt werden können.

Wenn man aber die große finanzielle Bedeutung des Existenzminimums anerkennt, darf man nicht in den entgegengesetzten Fehler verfallen und das Existenzminimum in ein einseitiges Abhängigkeitsverhältnis anstatt zum physiologischen Lebensbedarf, zum jeweiligen Staatsbedarf setzen<sup>2</sup>. Das Existenzminimum ist nur ein, wenn auch sehr wesentlicher Faktor des Steuerertrags, dessen Größe daneben noch von zahlreichen anderen Umständen abhängt. Der Einfluß dieser Umstände auf den Steuerertrag wirkt daher auch auf die finanzielle Bedeutung des Existenzminimums zurück, so daß bei gleichgroßem Staatsbedarf sehr verschiedene Existenzminima freigelassen werden können. Die finanzpolitisch mögliche Höhe des steuerfreien Minimums bei der Einkommensteuer hängt demgemäß in der Hauptsache von folgenden Umständen ab: 1. vom Steuerbedarf, und zwar einerseits von der Höhe des Einkommensteuersolls und andererseits von der Verteilung des restlichen Steuerbedarfs auf die übrigen Steuern. Je höher das Einkommensteuersoll ist, das aufgebracht werden muß, um so geringer muß das Existenzminimum sein, das freigelassen werden kann. Je größer aber andererseits die Belastung der Einkommensteuerpflichtigen durch Umsatz- und Verbrauchssteuern ist, um so wichtiger ist das Existenzminimum als Ausgleich für diese Belastung. 2. Von der Steuerkraft der Bevölkerung; diese ist wiederum von der Höhe und der Verteilung des Volkseinkommens abhängig. Das Existenzminimum kann um so höher sein, je größer das Volkseinkommen im

<sup>1</sup> Noch 1919 empfahl LINDAHL (S. 208) die Ausdehnung der Steuerfreiheit auf das kulturelle Existenzminimum, weil die auf den Unterschiedsbetrag von physiologischem und kulturellem Existenzminimum entfallende Steuer nach dem Grundsatz der Opfergleichheit zu gering sein müßte, als daß sie noch fiskalisch lohnend sein könnte.

<sup>2</sup> Auf dieser irrigen Meinung beruht GÜNTHERS Untersuchung: „Existenzminimum und Steuermaximum“, Berlin 1925, in der auf Grund eines starren Verhältnisses zwischen Existenzminimum und Staatsbedarf versucht wird, eine Formel für die Höhe des Existenzminimums aufzustellen. GÜNTHERS Vorschläge haben neuerdings eine eingehende Widerlegung durch BRÄUER (Umrisse S. 148—159) erfahren.

Verhältnis zum Gesamtstaatsbedarf ist. 3. Von der Steuertechnik sowohl bei der Ausgestaltung des Tarifs wie bei der Veranlagung und Erhebung. Ein hoher Anfangssteuersatz erfordert ein hohes Existenzminimum; eine stärkere Progression ermöglicht es. Die Gewährung des Existenzminimums in Form eines für alle Steuerpflichtigen freibleibenden Freibetrags ist kostspieliger als die Anwendung einer Freigrenze, nach deren Überschreitung die Steuerpflicht des vollen Einkommens eintritt. Ferner kann das Existenzminimum um so höher sein, je geringer die Verwaltungskosten der Steuern sind; umgekehrt vermindert ein hohes Existenzminimum diese Verwaltungskosten, weil dadurch die Zahl der Steuerpflichtigen verringert und die Anpassung an die Leistungsfähigkeit erleichtert wird; schließlich ist ein höheres Existenzminimum möglich, wenn es gelingt, alle übrigen Einkommen schärfer zu erfassen und Steuerumgehungen zu verhindern<sup>1</sup>.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß theoretische und praktische Gründe dagegen sprechen, das steuerfreie Existenzminimum nach der herrschenden Anschauung als einen starren Betrag aufzufassen, dessen Höhe nur von den Lebensbedingungen der untersten Einkommenschicht abhängig ist. Es kann nur soviel gesagt werden: um die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durchzuführen, müssen die kleinsten Einkommen von der Einkommensteuer und der Besteuerung des lebensnotwendigen Verbrauchs befreit werden. Bis zu welcher Grenze man dabei zu gehen hat, hängt von der Höhe und der Verteilung der Steuerlast ab. Es kann dem Staat in Zeiten finanzieller Notlage nicht verwehrt werden, auch das Existenzminimum vorübergehend zu Steuern heranzuziehen, wenn es dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entspricht. Umgekehrt muß aber auch der steuerfreie Betrag über das physiologische Existenzminimum hinaus festgesetzt werden, wenn es die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erfordert.

---

<sup>1</sup> Von diesen Umständen berücksichtigt GÜNTHER nur drei: Gesamtsumme des Volkseinkommens und des Einkommensteuersolls sowie die Gesamtzahl der Steuerpflichtigen. Es kann niemals gelingen, alle diese vielfältigen Beziehungen in eine Formel zu bringen. Aber auch wenn GÜNTHERS Formel richtig wäre, würde praktisch damit nichts gewonnen sein, der politische Kampf ginge dann anstatt um das Existenzminimum ausschließlich um die Festsetzung des Sollaufkommens jeder einzelnen Steuer.

## 2. Die praktische Ausgestaltung.

Ausgehend von diesen theoretischen Überlegungen ist bei der Lohnsteuer nicht so sehr zu prüfen, ob der steuerfreie Betrag das physiologische Existenzminimum erreicht oder nicht, als vielmehr festzustellen, inwieweit der Freibetrag unter Berücksichtigung des Staatsbedarfs und der Steuerverteilung dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entspricht. Gerade die Entwicklung des steuerfreien Lohnbetrags bei der Lohnsteuer hat gezeigt, wie stark die Höhe des sogenannten Existenzminimums von der Höhe des Steuerbedarfs abhängig ist, und wie wenig es als eine feste untere Grenze für die Steuerbelastung angesehen werden kann. Bei den Steuerberatungen der letzten Jahre hat nicht das Existenzminimum in irgendeiner vorher bestimmten Höhe eine Rolle gespielt, sondern immer nur die Größe des Einnahmefalls, der durch die Erhöhung des steuerfreien Betrags entstehen mußte. Seit der Stabilisierung ist in diesen Beratungen nicht ein einziges Mal auf KUCZYNSKIS Existenzminimum Bezug genommen worden<sup>1</sup>, und tatsächlich hat die Steuerbelastung auch vor dem äußersten physiologischen Existenzminimum nicht haltgemacht. Vom 1. Januar bis 30. November 1924 galt ein steuerfreier Lohnbetrag von 50 M. monatlich oder 600 M. jährlich, der zugleich zur Abgeltung der Werbungskosten bestimmt war. Als dann im Jahre 1925 bei den Beratungen über das Steuerüberleitungsgesetz und das neue Einkommensteuergesetz auch die Forderungen auf Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrags zur Verhandlung kamen, wehrte sich nicht nur die Regierung gegen die Erhöhung aufs heftigste unter Hinweis auf die daraus zu erwartenden Einnahmefälle, sondern auch die Opposition der Sozialdemokraten arbeitete nicht mit dem Begriff „Existenzminimum“, sondern war allein darauf gerichtet, die Ausfallschätzungen der Regierung zu widerlegen<sup>2</sup>. Der Kampf um das Existenzminimum war tatsächlich ein Kampf um die Höhe des

<sup>1</sup> Im Gegensatz dazu fordert NAUMANN (S. 37f.) die Anlehnung an KUCZYNSKI und einen entsprechenden Ausbau der Indexziffern zu diesem Zwecke. Vgl. auch seinen Artikel in der Frankfurter Zeitung vom 15. April 1925, 1. Morgenblatt, Nr 276.

<sup>2</sup> Vgl. Bericht des 6. Ausschusses des Reichstags über den Entwurf des Steuerüberleitungsgesetzes (Drucksache Nr. 934) S. 2ff. und die als Anlage 3 beigelegten Ausfallschätzungen der Regierung (S. 41ff.).

Steueraufkommens. Er fand seinen vorläufigen Abschluß dadurch, daß die Regierung durch ein Gesetz — die sogenannte *Lex BRÜNING* — verpflichtet wurde, die steuerfreien Beträge und die Familienermäßigungen weiter heraufzusetzen, wenn der Ertrag der Lohnsteuer in zwei aufeinanderfolgenden Kalendervierteljahren 600 Millionen Mark überschritten hat<sup>1</sup>. Die Regierungsparteien konnten also die sofortige Erhöhung der steuerfreien Beträge nur dadurch verhindern, daß sie die zukünftige Erhöhung für den Fall versprachen, daß die Erträge der Lohnsteuer — wie von der Opposition behauptet — den Voranschlag im Reichshaushaltplan überschritten.

Noch deutlicher als beim Zustandekommen der *Lex BRÜNING* ist die Abhängigkeit des Existenzminimums von der Größe des Staatsbedarfs bei dem Schicksal hervorgetreten, das dieses Gesetz bald darauf gehabt hat. Zwar erfolgte schon Ende 1925, noch ehe die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt waren, im Hinblick auf die steigenden Lohnsteuererträge auf Vorschlag der Regierung selbst eine Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrags in dem von der sozialdemokratischen Reichstagsfraktion geforderten Ausmaße<sup>2</sup>. Aber als in der Zeit vom April bis Oktober 1927 zum ersten Male diese Voraussetzungen gegeben waren, weil der Ertrag der Lohnsteuer die Grenze von 600 Millionen um 40 Millionen Mark überschritten hatte, dachten weder die Regierung noch die Regierungsparteien daran, die *Lex BRÜNING* durchzuführen. Die Regierung fühlte sich überhaupt nicht dazu verpflichtet, sondern erklärte sich in der Begründung zu dem Gesetzentwurf über die weitere Ermäßigung der Lohnsteuer großzügig bereit, „entsprechend ihren wiederholt gegebenen Erklärungen . . . dieses Gesetz jetzt auch durchzuführen“<sup>3</sup>. Tatsächlich war sie nicht einmal dazu bereit, sondern entschlossen, das Gesetz nicht zu erfüllen. Obgleich sein klarer Wortlaut verlangte, daß der Ertrag der Lohnsteuer auf 1200 Millionen jährlich gesenkt werden mußte, erklärte die Regierung in derselben Begründung, daß sie den Ertrag nur auf 1300 Millionen herabsetzen könne, da ein entsprechender An-

<sup>1</sup> Gesetz zur Beschränkung der Einnahmen aus der Lohnsteuer vom 3. September 1925 RGBl. I, S. 331.

<sup>2</sup> Gesetz über die Senkung der Lohnsteuer vom 19. Dezember 1925, RGBl. I, S. 469.

<sup>3</sup> Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes; Reichstag III, 1924/27, Drucksache Nr 3772; S. 4.

satz bereits im Haushaltsentwurf für 1928 vorgesehen sei. Diese offene Nichterfüllung der gesetzlichen Verpflichtung sollte ohne Aufhebung der Lex BRÜNING erfolgen, und es bedurfte erst des Druckes der Opposition, um wenigstens ihre Änderung herbeizuführen<sup>1</sup>. Wenn sich die Regierung zur Begründung ihres Vorgehens darauf berief, daß sich das Verhältnis zwischen den Erträgen der Lohnsteuer und der veranlagten Einkommensteuer seit dem Erlaß der Lex BRÜNING verschoben habe, so konnte dieser Einwand — nachdem einmal das Gesetz rechtsgültig zustandegekommen war — niemals zu einer solchen „Auslegung“ berechtigen. Er ist auch sachlich nicht stichhaltig, denn das Verhältnis der Lohnsteuer zur veranlagten Einkommensteuer kann nur zusammen mit der Verteilung der übrigen Steuerbelastung zutreffend beurteilt werden.

Ein halbes Jahr später hat dann die neue Regierung durch das Gesetz vom 23. Juli 1928<sup>2</sup> unter Berufung auf die geänderte Lex BRÜNING eine erneute Senkung der Lohnsteuer vorgenommen. Allerdings erfolgte die Ermäßigung, obgleich die formellen Voraussetzungen der Lex BRÜNING in der Fassung vom Dezember 1927 noch nicht erfüllt waren, denn danach hätte erst der Ablauf des Kalenderjahres abgewartet werden müssen. Aber andererseits gelang es auch nicht, die Lex BRÜNING in ihrer ursprünglichen Gestalt wiederherzustellen, weil das am Widerstand der Länder

---

<sup>1</sup> Die ursprüngliche Fassung des Gesetzes über Beschränkung der Einnahmen aus der Lohnsteuer lautete: „Übersteigt das Aufkommen aus der Lohnsteuer in der Zeit vom 1. Oktober 1925 bis zum 31. März 1926 oder später in einem Zeitraum von zwei aufeinanderfolgenden Kalendervierteljahren den Betrag von 600 Millionen RM., so hat die Reichsregierung einen Gesetzentwurf vorzulegen, der eine Erhöhung der Abzüge bei kinderreichen Familien und des steuerfreien Betrages herbeiführt.“

Durch Artikel IV des Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 22. Dezember 1927 (RGBl. I, S. 485) hat es folgende Fassung erhalten: „Übersteigt das Aufkommen aus der Lohnsteuer im Kalenderjahre 1928 oder in einem späteren Kalenderjahr den Betrag von 1300 Millionen RM., so hat die Reichsregierung einen Gesetzentwurf vorzulegen, der eine Senkung der Lohnsteuer herbeiführt.“

Die Änderung bezieht sich auf drei Punkte: 1. Die Ertragsgrenze wird von 1200 auf 1300 Millionen M. jährlich erhöht, 2. die Senkung der Lohnsteuer kann jeweils nur nach Ablauf eines Kalenderjahres und nicht schon eines halben Jahres erfolgen, und 3. die Regierung ist nicht mehr an eine bestimmte Art der Senkung gebunden. Vgl. im übrigen die eingehende Darstellung bei SCHANZ.

<sup>2</sup> RGBl. I, S. 290.

gescheitert wäre und angesichts der bedrohlichen Finanzlage im Rechnungsjahre 1929 unmöglich schien.

Bei der Würdigung des „Existenzminimums“ in der gegenwärtigen Höhe muß beachtet werden, daß nicht der gesamte steuerfreie Lohnbetrag von 1200 M. jährlich als Existenzminimum gelten kann, da hierin noch zwei Pauschbeträge von zusammen 480 M. zur Abgeltung der Werbungskosten und Sonderleistungen enthalten sind. Allerdings wirken diese Pauschsätze in der Regel wie eine Erhöhung des „Existenzminimums“, da die tatsächlichen Aufwendungen vor allem der unteren Lohn- und Gehaltsempfänger für Werbungskosten und Sonderleistungen diese Beträge meist nicht erreichen<sup>1</sup>. Über die Höhe dieser Freibeträge kann jetzt noch kein Urteil gefällt werden, weil die beiden wichtigsten Faktoren, der Gesamtsteuerbedarf und die Stellung der Lohnsteuer im Steuersystem, in der nächsten Zukunft noch starken Veränderungen unterworfen sein dürften. Um die vollen Reparationslasten aufzubringen, wird es nötig werden, bestehende Steuern zu erhöhen; wahrscheinlich wird es aber gelingen, durch Verbesserung der Steuertechnik aus den bestehenden Steuern erhöhte Erträge herauszuholen. Das gilt insbesondere von der Einkommen- und Körperschaftssteuer, deren Erträge nicht so sehr von der Höhe der Steuersätze wie von der Schärfe und Genauigkeit der Veranlagung abhängen. Das Aufkommen der beiden Steuern hat im Rechnungsjahr 1925 nur 990 Millionen Mark betragen, ist im Rechnungsjahre 1926 schon auf 1446 Millionen Mark gestiegen und hat im Rechnungsjahr 1927 sogar 1779 Millionen erreicht; im Rechnungsjahre 1928 wird mit einem Ertrag von 2060 Millionen gerechnet. Andererseits hat die Lohnsteuer, die im Rechnungsjahr 1925 noch 1368 Millionen Mark aufbrachte, im Rechnungsjahr 1926 aber auf 1095 Millionen Mark sank, nach Überwindung der Wirtschaftskrise bereits im Rechnungsjahr 1927 wieder einen Ertrag von 1348 Millionen gebracht; für das Rech-

---

<sup>1</sup> Um den Quellenabzug möglichst zu vereinfachen, werden diese Pauschbeträge jeweils so festgesetzt, daß die tatsächlichen Aufwendungen nur in Ausnahmefällen darüber hinausgehen, so daß ein Antrag auf entsprechende Erhöhung der Pauschsätze gestellt werden kann. Es bleibt aber zu beachten, daß die wichtigsten Werbungskosten des Arbeiters entweder unmeßbar sind — wie die jährliche Abnutzung seiner Arbeitskraft — oder ausdrücklich für steuerpflichtig erklärt sind — wie die Lebenshaltungskosten (§ 18 Abs. 1 Nr 2 des Einkommensteuergesetzes).

nungsjahr 1928 wird das Aufkommen auf 1360 bis 1380 Millionen geschätzt<sup>1</sup>.

Eine besondere Beleuchtung erfährt bei der Lohnsteuer die Ausgleichsfunktion des Existenzminimums. Es ist bereits gezeigt worden<sup>2</sup>, daß ein tatsächlicher Ausgleich für die Belastung des Existenzminimums durch Verbrauchssteuern im Wege der Freilassung von der Einkommensteuer nicht erzielt werden kann, und daß diese Maßnahme, je mehr sie ausgedehnt wird, schließlich die Steuerverteilung nach der Leistungsfähigkeit nicht mehr verbessert, sondern verschlechtert. Deshalb erscheint ein so hohes Existenzminimum, wie es von der englischen und amerikanischen Einkommensteuer gewährt wird, nicht als eine zweckmäßige Lösung. Zwischen Einkommen von 3000 M. und von 1500 M. jährlich sind so große Unterschiede nicht nur in der Leistungsfähigkeit, sondern auch in der relativen Belastung durch Verbrauchs- und Umsatzsteuern, daß auf ihre Berücksichtigung nicht verzichtet werden kann. Das kann nur durch Beseitigung der Verbrauchsbelastung geschehen. In Deutschland ist dieses Problem ungleich drängender als in England, weil bei uns der notwendige Bedarf außer durch Zuckersteuer und Zuckerzoll noch durch Umsatz- und Beförderungssteuer<sup>3</sup> und Lebensmittelzölle ungleich höher belastet wird. Bei uns ist aber auch die Lösungsmöglichkeit größer.

Die Aufhebung der Belastung des notwendigen Verbrauchs wird gerade durch die Lohnsteuer besonders erleichtert. Denn bei der Lohnsteuer bestehen nicht jene Schwierigkeiten, die sich bei der Heranziehung sehr kleiner Einkommen zur veranlagten Einkommensteuer ergeben und die dort zu Ratenzahlungen, fruchtlosen Zwangsmaßnahmen usw. führen müssen.<sup>4</sup> Der Quellenabzug ist bei einem Wochenlohn von 25 M. ebenso leicht vorzunehmen wie bei 50 M. Es muß nur Rücksicht genommen werden auf die Überwachungsmöglichkeiten. Da eine sachgemäße Überwachung kaum durchgeführt werden kann, wenn der Lohnabzug auch bei den kleinsten Einkommen, wie z. B. bei Hausangestellten, Landarbeitern und Gelegenheitsarbeitern angewendet werden soll,

<sup>1</sup> Vgl. Anlage XVII zum Reichshaushaltsplan 1929, Beilage S. 19.

<sup>2</sup> S. o. S. 49 f.

<sup>3</sup> Auf diese hat besonders ENNO BECKER (Gutachten S. 37) hingewiesen.

<sup>4</sup> Vgl. auch ZIMMERMANN Sp. 856.

so muß zur Umgehung technischer Schwierigkeiten auch bei der Lohnsteuer eine bestimmte untere Grenze der Steuerpflicht gezogen werden<sup>1</sup>. Aber diese Grenze kann erheblich niedriger liegen, als sie wirtschaftlicher Weise bei einer veranlagten Einkommensteuer liegen müßte, die an Stelle der Lohnsteuer erhoben würde. Die Lohnsteuer besitzt also nahezu alle Vorzüge der Verbrauchssteuern, und es gibt keinen Grund mehr, warum neben der Lohnsteuer noch die Belastung des notwendigen Lebensbedarfs aufrechterhalten bleiben soll<sup>2</sup>. Es muß daher in allen Fällen, in denen Verbrauchssteuerabbau oder Lohnsteuerermäßigung zur Wahl steht, auf die weitere Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrags verzichtet werden, bis alle Verbrauchssteuern auf notwendige Bedarfsgegenstände sowie die Umsatzsteuer beseitigt sind.

Die Praxis der letzten zwei Jahre hat dieser Forderung nicht in vollem Umfange entsprochen. Es ist wiederholt eine Heraufsetzung des steuerfreien Lohnbetrags erfolgt, aber nur die Umsatzsteuer ist gleichmäßig abgebaut, die Zuckersteuer auf die Hälfte ermäßigt<sup>3</sup> und die Salzsteuer aufgehoben<sup>4</sup> worden, während die Zölle und einige Verbrauchssteuern sogar erhöht worden sind. Immerhin wird folgender Unterschied zu machen sein: Die Erhöhung des steuerfreien Existenzminimums von 50 auf 100 M. monatlich in der Zeit vom Dezember 1925 bis zum Januar 1926 wirkte fast ebenso wie ein Abbau der Verbrauchsbelastung im gleichen Umfange (d. h. mit denselben Einnahmeausfällen), weil sie nahezu dieselben Schichten betraf, denen eine Ermäßigung der Verbrauchssteuern zugute gekommen wäre. Auch die Ende 1927 von der sozialdemokratischen Reichstagsfraktion erhobene, auf die Lex BRÜNING gestützte Forderung auf weitere Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrags erscheint noch gerechtfertigt. Sie sollte einen Ausgleich bringen 1. für die von Anfang 1926 bis Ende 1927 eingetretene Steigerung der Reichsindexziffer für die Lebens-

---

<sup>1</sup> MEISEL: *Steuertechnik*, S. 518.

<sup>2</sup> Gerade die Fälle, bei denen die Lohnsteuer nicht mit derselben Sicherheit zum Erfolge führt: bei Landarbeitern und Hausangestellten, sind auch durch die Verbrauchsbelastung größtenteils nicht erfaßbar.

<sup>3</sup> Durch Gesetz vom 15. Juni 1927 unter gleichzeitiger Erhöhung des Zuckerzolls um die Hälfte. (RGBl. I, S. 179, 180.)

<sup>4</sup> Durch das Gesetz über Steuermilderungen zur Erleichterung der Wirtschaftslage vom 31. März 1926 (RGBl. I, S. 185).

haltungskosten um 7 Punkte<sup>1</sup>, 2. für die Steigerung der Lohnsteuerbelastung um durchschnittlich 0,5 bis 1% des Lohnes, die durch die gleichzeitig eingetretenen Lohnerhöhungen hervorgerufen worden war, und 3. für die stark angewachsene Belastung durch Zölle und Verbrauchssteuern, die in der Zunahme der Erträge dieser Abgaben ja nur teilweise zum Ausdruck kommt. Trotzdem hat das Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes<sup>2</sup> eine Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrags nicht gebracht, sondern den Steuerbetrag, wie er sich auf Grund der früheren Vorschriften errechnet, um 15%, höchstens jedoch um 2 M. monatlich, ermäßigt. Dieser neue Weg zur Senkung der Lohnsteuer bringt eine Erhöhung des steuerfreien Betrages, die für die unteren Einkommen geringer ist als für die mittleren und oberen. Denn eine monatliche Ermäßigung des Steuerbetrags um 2 M. entspricht — jedenfalls bei den ledigen Steuerpflichtigen — einer monatlichen Erhöhung des Freibetrags um 20 M. Die Ermäßigung von 2 M. monatlich kommt aber nur den Einkommen von 235 M. monatlich aufwärts zugute. Bei einem Monatseinkommen von 200 M. beträgt die 15prozentige Ermäßigung nur 1,50 M., bei 150 M. nur 0,75 M. und bei 110 M. sogar nur 0,15 M. Das entspricht einer Erhöhung des Freibetrags um 15 M., 7,50 M. und 1,50 M. monatlich. Das Gesetz bringt also den untersten Einkommen praktisch keine Erhöhung des steuerfreien Betrags, obgleich sie hier als Ausgleich für gestiegene Lebenshaltungskosten und wachsende Belastung durch Lohnsteuer, Zölle und Verbrauchssteuern am notwendigsten gewesen wäre.

### 3. Gemeindebesteuerung und Existenzminimum.

Wenn zwar gegenwärtig vom Standpunkt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ein Urteil über die Höhe des steuerfreien Lohnbetrags nicht abgegeben werden kann, so genügt es doch nicht, die Beseitigung der Belastung des notwendigen Verbrauchs zu fordern. Weit entfernt, auf diese Weise die Steuerfreiheit des Existenzminimums herzustellen, ist im Gegenteil neuerdings eine Bewegung entstanden, die auch seine bloße Be-

<sup>1</sup> Die Indexziffer stieg von 144,3 im Dezember 1926 auf 151,3 im Dezember 1927.

<sup>2</sup> RGBl. 1927 I, S. 485.

freierung bei der Lohnsteuer wieder beseitigen und die Besteuerung des steuerfreien Lohnbetrags durch die Gemeinden durchsetzen will. Für diese Bestrebungen können ein politischer und ein praktischer Grund angeführt werden. Der politische hängt mit dem allgemeinen Wahlrecht zusammen und bezieht sich auf die Ausgabe- und Einnahmewilligung der Parlamente, der praktische geht auf den Unterschied der Existenzbedingungen in Stadt und Land zurück. Beide Gründe haben Theorie und Praxis schon früher wiederholt beschäftigt.

Die herrschende wissenschaftliche Meinung geht heute dahin, daß es unter dem allgemeinen Wahlrecht unbedingt erforderlich sei, möglichst alle Staatsbürger zur Einkommensteuer heranzuziehen, weil bei den Mehrheiten der gesetzgebenden Körperschaften das notwendige Verantwortungsgefühl nur dadurch hergestellt werden könne, daß die von ihnen vertretenen Volkskreise die Ausgabebewilligungen durch erhöhte Steuerzahlung selbst zu spüren bekommen<sup>1</sup>. Mehrfach ist feierlich gegen die „unsittliche Forderung“ Verwahrung eingelegt worden, „welche — im Gegensatz zu allen Grundsätzen politischer Ethik — fortschreitenden Einfluß im Staate mit fortschreitender Befreiung von der Steuerlast für die Volksmehrheit Hand in Hand gehen läßt“<sup>2</sup> und die dahin führen muß, daß „die steuerfreie Masse die besser situierte Minorität einfach vergewaltigt“<sup>3</sup>. Noch im Kriege ist als Voraussetzung für die Demokratisierung des Wahlrechts gefordert worden, daß die Einkommensteuer in Zukunft so tief hinuntergehen müsse, wie es praktisch noch durchführbar ist<sup>4</sup>.

Andererseits ergibt sich, daß die Verschiedenheiten der Lebenshaltungskosten in Stadt und Land und in den Städten untereinander bei Freilassung eines gleich hohen „Existenzminimums“ eine gleichmäßige Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit ausschließen. Diese Unterschiede führen zumeist auch Unterschiede in der nominalen Lohnhöhe herbei, so daß infolge

<sup>1</sup> JASTROW: Gut und Blut, S. 169ff.; POPITZ S. 420; BECKER S. 33; HENSEL S. 70f.

<sup>2</sup> COHN, GUSTAV: Finanzwissenschaft, S. 275; Steuerreform in Zürich S. 77.

<sup>3</sup> SCHANZ: Handbuch der Staatswissenschaft, S. 1136; vgl. auch WIRTH: Grundzüge II, 56; SZOMBATHY S. 154; MOLL: Veredelung, S. 89; RIEWALD S. 621.

<sup>4</sup> JASTROW: Gut und Blut, S. 169.

des gleich hohen Freibetrages in verschiedenen Orten verschiedene Kreise von Lohnempfängern aus der Steuerpflicht herausfallen. Die ungelerten Arbeiter, die in Hamburg und im Ruhrbezirk noch größtenteils steuerpflichtig sind, bleiben in Ostpreußen und der Grenzmark fast sämtlich mit ihren Löhnen unterhalb der Freigrenze. Zur Beseitigung dieser Ungleichmäßigkeiten sind bereits vor dem Kriege im In- und Ausland verschiedene Lösungsversuche gemacht worden. In Preußen konnten die Gemeinden auf Grund des § 38 des Kommunalabgabengesetzes vom 14. Juli 1893 die vom Staate steuerfrei gelassenen Einkommen unter 900 M. in drei Stufen zur Steuer heranziehen<sup>1</sup>. Im Ausland besteht noch heute das System, den steuerfreien Betrag von Staats wegen für verschiedene Orte verschieden hoch festzusetzen. Bei der französischen Lohnsteuer und der dänischen Einkommensteuer werden hierbei drei Ortsklassen nach der Einwohnerzahl unterschieden, in Polen deren vier und bei der belgischen Erwerbssteuer noch weitere, während bei der schwedischen Einkommensteuer das Existenzminimum nach den Lebenshaltungskosten in fünf Ortsklassen eingeteilt ist<sup>2</sup>. Die ERZBERGERSche Steuerreform hat dieses ausländische System nicht nachgeahmt, sondern die preußische Regelung wieder aufgenommen und den Gemeinden das Recht zuerkannt, nach Maßgabe der Landesgesetzgebung das reichssteuerfreie Einkommen zu belasten<sup>3</sup>. Auch in der Literatur hat das Problem eine Rolle gespielt. Wiederholt ist die Abstufung des Existenzminimums nach Orten unter Zugrundelegung der Servisklassen für das Beamtenwohnungsgeld oder des ortsüblichen Tagelohns gefordert<sup>4</sup>, und während des Krieges ist der Vorschlag gemacht worden, das Existenzminimum der preußischen Einkommensteuer von 900 M. auf 1200 M. zu erhöhen und die dazwischen liegenden Einkommensstufen für die Gemeindebesteuerung freizugeben<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Gesetzsammlung S. 152; vgl. u. S. 83, Anm. 2.

<sup>2</sup> Vgl. POPITZ: Einkommensteuer, S. 481, 459, 457, 484, 459 r.

<sup>3</sup> § 30 Landessteuergesetz vom 30. März 1920; RGBl. S. 402; vgl. auch die Besteuerung zum Einkommensteuergesetz von 1920, Nationalversammlung 1919, Drucksache Nr 1624, S. 29 f. Der § 30 ist bereits durch die Streichung des § 20 des Einkommensteuergesetzes durch das Gesetz vom 24. März 1921 (RGBl. S. 313) gegenstandslos geworden.

<sup>4</sup> Vgl. MOLL, WALTER: Abgabenrecht, S. 83; Veredelung S. 92 f.; auch BUCK S. 676.

<sup>5</sup> Vgl. ROHDE S. 694, BUCK S. 183 f.

Unmittelbare Bedeutung haben beide Gesichtspunkte, der politische und der praktische, in letzter Zeit anlässlich des Streites um die endgültige Lösung des Finanzausgleiches durch die Verbindung mit der Frage der Gemeindezuschläge zur Reichseinkommensteuer erlangt. Diese Zuschläge werden von den Spitzenverbänden der Wirtschaft und von den Gemeinden gefordert, um einmal die Selbstverantwortung der Gemeindevertretungen und -verwaltungen zu erhöhen und um zugleich den Gemeinden eine neue Einnahmequelle zu erschließen, die sie in die Lage versetzt, die stellenweise sehr stark angespannten Realsteuern abzubauen. Die Spitzenverbände der Wirtschaft sind aber der Auffassung, daß das erstrebte politische Ziel, die Hebung der Selbstverantwortung, nur erreicht werden kann, wenn mit der Ausübung des Zuschlagsrechts die Verpflichtung zur Heranziehung der reichssteuerfreien Einkommensteile verbunden und dadurch sichergestellt wird, daß alle an der Beschlußfassung über die Gemeindeausgaben beteiligten Bevölkerungsschichten zu den Lasten beitragen<sup>1</sup>. Mit dieser Forderung befinden sich die Spitzenverbände der Wirtschaft in Übereinstimmung mit den beiden wissenschaftlichen Gutachten von ENNO BECKER und ALBERT HENSEL, die sie sich zu dieser Frage haben erstatten lassen und die beide nachdrücklich betonen, daß die Heranziehung der reichssteuerfreien Einkommensteile die Voraussetzung für die Gewährung des Zuschlagsrechts an Länder und Gemeinden dar-

---

<sup>1</sup> Vgl. die Denkschrift des Reichsverbandes der Deutschen Industrie (Dezember 1925): „Die Gewährung des Rechts zur selbständigen Festsetzung von Anteilen muß ferner davon abhängig gemacht werden, daß alle Schichten der Bevölkerung, die mittelbar oder unmittelbar an der Beschlußfassung mitwirken, zu den Einnahmen beitragen.“ (S. 14). „Ein geeignetes Mittel zur Verwirklichung dieser Forderung ist die Ausdehnung des Zuschlagsrechts auf die reichseinkommensteuerfreien Teile des Einkommens.“ (S. 34); ferner die Leitsätze der Spitzenverbände der Wirtschaft (S. VIII unter c): „Der Gedanke der Selbstverantwortung bei der Zuschlagsserhebung kann sich nur dann auswirken, wenn diejenigen, die in den Gemeinden über die Steuern zu beschließen haben, auch unmittelbar von einer Erhöhung dieser Steuern mitbetroffen werden.“ (Im Original gesperrt.) Vgl. auch die Mitteilungen der Handelskammer Hamburg, 8. Jahrg., Sonderdruck vom 30. April 1926: „Wirtschaft und Steuern“ (S. 2). — Gegen diese Forderungen hat die Sozialdemokratie in eigenen Leitsätzen Stellung genommen, die unter dem Titel „Sozialdemokratie und Finanzausgleich“ nebst Erläuterungen in der „Gemeinde“, 4. Jahrg., H. 5 (März 1927), S. 195ff. veröffentlicht worden sind.

stellt<sup>1</sup>. Der Plan, der technisch allerdings nicht ausgearbeitet ist, läuft unter Aufrechterhaltung des steuerfreien Lohnbetrags für das Reich auf die Wiederherstellung des preußischen Systems und der ERZBERGERSchen Regelung hinaus.

Für die wissenschaftliche Beurteilung dieser Forderung muß in erster Linie geprüft werden, welchen Einfluß eine Herabsetzung des Existenzminimums auf die Verteilung der Steuerlasten nach der Leistungsfähigkeit ausübt. Das Urteil muß offenbar verschieden lauten, je nachdem diese Verteilung verschlechtert wird oder nicht. Soweit diese Bestrebungen den Sinn haben, an Stelle der indirekten Belastung des notwendigen Massenverbrauchs die direkte Besteuerung des Einkommens zu setzen, wird man sie nur begrüßen können. Wenn Umsatzsteuer, Beförderungssteuer, Zuckersteuer und Lebensmittelzölle aufgehoben würden, ließe sich eine Herabsetzung des steuerfreien Betrags bei der Lohnsteuer sehr wohl rechtfertigen, denn diese Änderung im System würde die Anpassung an die Leistungsfähigkeit wesentlich verbessern. Soweit aber diese Bestrebungen darauf abzielen, den steuerfreien Lohnbetrag bei der Lohnsteuer herabzusetzen, die Belastung des notwendigen Verbrauchs aber im vollen Umfange aufrechtzuerhalten, verschlechtern sie die Anpassung der Gesamtsteuerlasten an die Leistungsfähigkeit in hohem Maße. Da praktisch der zweite Weg beschritten werden soll, entsteht die Frage: Läßt sich durch eine Hebung der Selbstverantwortlichkeit eine Verschlechterung der Anpassung der Steuerbelastung an die Leistungsfähigkeit rechtfertigen?

Um diese Frage zu entscheiden, muß an das angeknüpft werden, was über die Bedeutung des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gesagt worden ist. Es ist auch hier kein Raum für die irrije Vorstellung, als ob die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nur ein sozialpolitischer Luxus sei, der gegenüber wirtschaftlichen Rücksichten zurücktreten müsse, und es muß auch hier betont werden, daß die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit selbst ein wirtschaftlicher Grundsatz ist, der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit in der Steuerbringung auf lange Sicht<sup>2</sup>. Auch hier muß es sich in erster Linie darum handeln, den wirtschaftlichen Wert der Be-

<sup>1</sup> Vgl. BECKER S. 33, 40; HENSEL S. 49, 84.

<sup>2</sup> Vgl. o. S. 21f.

steuerung nach der Leistungsfähigkeit gegen den wirtschaftlichen Wert der erhöhten Selbstverantwortung abzuwägen. Die Selbstverantwortung der Parlamente kann sich bei der Ausgabebewilligung und bei der Einnahmehbeschaffung äußern. Soweit es sich um Erhöhung der Selbstverantwortung bei der Ausgabebewilligung durch Heranziehung des steuerfreien Existenzminimums handelt, gilt folgendes: Um die Wirtschaftlichkeit in der Steuerverwendung zu erhöhen, verschlechtert man die Wirtschaftlichkeit in der Steueraufbringung (Belastung nach der Leistungsfähigkeit). Soweit gefordert wird, die Verantwortung bei der Einnahmehbeschaffung durch Beteiligung auch der kleinsten Einkommen an der Aufbringung der Mittel zu heben, kann das Urteil nur dahin lauten: Weil die wirtschaftliche (gleichmäßige) Steuerverteilung in Gefahr ist, will man sie mit Sicherheit unwirtschaftlich gestalten. In Gefahr ist die Gleichmäßigkeit der Steuerverteilung wegen Überlastung der Besitzinkommen, sicher wäre die Ungleichmäßigkeit bei Besteuerung des Existenzminimums durch die Gemeinden.

Diese Folgerungen werden auch nicht durch einen weiteren Grund entkräftet, den HENSEL für die Besteuerung des Existenzminimums anführt. Er wirft selbst die Frage auf, ob angesichts der bestehenden Belastung der breiten Massen eine weitere Belastungsverschiebung gerechtfertigt werden könnte, befürwortet aber gleichwohl die Besteuerung des Existenzminimums, weil auf diese Weise ein Ausgleich für die Mehrbelastung einzelner Gruppen der Wirtschaft durch die Realsteuern geschaffen werden soll<sup>1</sup>. Ganz abgesehen von der Frage, ob die gegenwärtige Verteilung der Gesamtsteuerlasten überhaupt Anlaß zu einem solchen Ausgleich bietet, liegt hier eine Verwechslung der wissenschaftlichen Möglichkeiten mit den politischen Absichten vor, die die Spitzenverbände der Wirtschaft mit ihrer Forderung auf Erfassung des Existenzminimums verfolgen. Die Spitzenverbände wollen allerdings durch die Erfassung des Existenzminimums die Entlastung der Realsteuern, vor allem der Gewerbesteuer, mög-

---

<sup>1</sup> „Andererseits darf aber nicht vergessen werden, daß diese Belastung des reichseinkommensteuerfreien Existenzminimums ja gerade dazu dienen soll, eine Kompensation durch Belastung der Allgemeinheit für die Belastung nur einzelner Gruppen von Steuerzahlern durch die Realsteuern herbeizuführen . . .“ (S. 82. Im Original gesperrt.)

lich machen, diese Absicht kann aber niemals zu einer besseren (wirtschaftlicheren) Verteilung der Gesamtsteuerlast führen. Die Gewerbesteuer ist eine Realsteuer, die Besteuerung des Existenzminimums eine Personalsteuer; die erste beruht auf dem Grundsatz der Besteuerung nach Leistung und Gegenleistung, die zweite auf dem der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

Es fragt sich aber auch, ob die Heranziehung des steuerfreien Lohnbetrags durch die Gemeindebesteuerung den erwarteten psychologischen Erfolg haben und die Verantwortlichkeit der Gemeindevertretungen steigern würde. Einmal ist die bestehende Belastung des Verbrauchs den Arbeitern dank der politischen Aufklärungsarbeit ebenso genau bekannt wie die Belastung ihres Einkommens durch die Lohnsteuer, wenn sie im einzelnen auch nicht so fühlbar ist. Und außerdem nähert sich die Zahlungsweise der Lohnsteuer sehr stark der der indirekten Steuern, so daß es sehr zweifelhaft erscheint, ob die Lohnsteuer vom Arbeiter in höherem Maße als ein „notwendig erscheinender Teil des Lebensbedarfs“ angesehen wird<sup>1</sup> als die Verbrauchssteuern und ob die Bewilligungsfreudigkeit von Arbeitnehmersvertretern dadurch eingeschränkt würde, daß der Hauptteil der Massenbelastung anstatt durch Zölle, Verbrauchssteuern und Umsatzsteuer durch die Lohnsteuer aufgebracht würde<sup>2</sup>. Insbesondere aber wird nicht genügend beachtet, daß der reichssteuerfreie Lohnbetrag schon jetzt so niedrig ist, daß keine politisch auch nur einigermaßen bedeutsame Schicht allgemein lohnsteuerfrei ist und durch die Herabsetzung des Existenzminimums in die Steuerpflicht einbezogen werden könnte. Denn auch die Gemeinden wären genötigt, für ihre Steuer eine untere Grenze zu ziehen, da sonst die Rentenempfänger aller Art steuerpflichtig würden, denen sie dann mit der einen Hand ein Teil dessen wieder nehmen würden, das sie ihnen mit der anderen gegeben haben<sup>3</sup>. Nimmt man an, daß die Gemeinden mit Rücksicht auf die Unterstützungssätze der Erwerbslosen das Existenzminimum durchschnittlich auf 900 M. jährlich herabsetzen würden, so kämen für die Gemeindebesteuerung nur die Einkommen zwischen 900 und 1200 M. jährlich in Frage, und dadurch würde sich der Kreis der neu erfaßten Steuerpflichtigen

<sup>1</sup> POPITZ S. 420.

<sup>2</sup> Anderer Ansicht RIEWALD S. 621.

<sup>3</sup> Vgl. LOTZ S. 260; HENSEL: Gutachten, S. 82.

erheblich einschränken. Diese verteilen sich zum großen Teil auf Jugendliche, ferner auf Landarbeiter, weibliche Arbeiter, Hausangestellte, Heimarbeiter und ähnliche gering bezahlte Berufe. Da hiervon wiederum die nichtwahlberechtigten Jugendlichen für unsere Frage ausscheiden müssen, könnte die Gemeindebelastung des Existenzminimums schwerlich einen nennenswerten Einfluß auf die Hebung der Selbstverantwortung ausüben<sup>1</sup>.

Zu diesen Gegengründen kommen noch zwei weitere: der Vorschlag ist besonders ungeeignet erstens, weil er an die Einkommensteuer anknüpft, und zweitens, weil er auf die Gemeindefinanzpolitik abzielt. Bei keiner Steuer könnte der Zwang, von einer bestimmten Anspannung ab auch bisher steuerfreie Gemeindeglieder zu belasten, weniger unbequem sein als bei der Einkommensteuer. Bei keiner Steuer ist es parteipolitisch so leicht, eine kleine Belastung der unteren Einkommen in Kauf zu nehmen, wenn man gleichzeitig mit Hilfe der hohen Progression die großen um so mehr treffen kann. Darüber hinaus besteht aber gerade in der Gemeindeverwaltung die Möglichkeit, den kleinen Einkommen ihre Steuerzahlung durch gesteigerte Wohlfahrtsleistungen wieder zurückzugewähren. Es kommt eben in der Gemeindepolitik viel weniger, als die Verfechter dieses Vorschlags glauben, auf die Art der Einnahmen und der Steuerverteilung und viel mehr auf den Charakter der Ausgabewirtschaft an. Leichter als in großen Verbänden wird die Mehrheit einer Gemeinde auch eine Änderung der Steuerverteilung zu ihren Ungunsten ertragen, wenn nur die Verteilung der Ausgaben ihren Interessen entspricht.

Der ganze Fragenkreis hat bereits bei den Ermäßigungen der Lohnsteuer vom Dezember 1927 und Juli 1928 eine Rolle gespielt. Die Ermäßigung des Steuerbetrags an Stelle der Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrags wurde damit begründet, daß im zweiten

---

<sup>1</sup> Von der Heranziehung der bisher Lohnsteuerfreien hängt aber der politisch-psychologische Erfolg des Zuschlagrechts ab. ENNO BECKER befindet sich daher in einem grundsätzlichen Irrtum, wenn er meint, daß die Erfassung dieser Lohnempfänger nicht notwendig wäre (S. 36) und es ist HENSEL zuzustimmen, wenn er sagt (S. 82): „Soll diese Erweiterung der Steuerkraft überhaupt einen Sinn haben, so müßte sie sich selbstverständlich nicht nur auf die schon bisher reichseinkommensteuerpflichtigen Personen, sondern vor allem auch auf diejenigen Einkommensbezieher erstrecken, die nach der gegenwärtigen Gestaltung des Reichssteuerrechts dem Steuerabzug vom Arbeitslohn nicht unterliegen.“

Falle der Kreis der Lohnsteuerpflichtigen sich erweitern würde<sup>1</sup>. Dem ist entgegenzuhalten, daß diese Wirkung nicht eintreten kann, wenn der steuerfreie Betrag stets nur im selben Ausmaß erhöht wird, wie die Löhne gestiegen sind. Da das bei den beiden letzten Ermäßigungen der Lohnsteuer nicht geschehen ist, so ist damit praktisch der Anfang mit der Besteuerung des Existenzminimums gemacht worden.

Ebensowenig Erfolg verspricht die Besteuerung des steuerfreien Lohnbetrags durch die Gemeinden für die Erfassung der unterschiedlichen Existenzbedingungen in Stadt und Land. Die preußische Regelung von 1893 kann hierfür nicht als Vorbild dienen, da sie unter anderen Umständen entstand und nicht zugleich auf die Hebung der Verantwortlichkeit gerichtet war. In Preußen erhielten die Gemeinden das Recht zur Besteuerung des Existenzminimums dadurch, daß der Staat auf die Erhebung der untersten Einkommensteuerstufen verzichtete. Sie waren aber auch nicht zur Heranziehung gezwungen, und da die großen Städte vor dem Kriege fast sämtlich, die kleineren seltener und das platte Land nie auf dieses Recht verzichtet haben<sup>2</sup>, wurde in der Tat die Anpassung der Freigrenze an die Existenzbedingungen in Stadt und Land im wesentlichen erreicht. Heute würde diese erwünschte Wirkung schon durch die geforderte zwangsweise Verkoppelung mit dem Zuschlagsrecht, aber auch durch die vorwiegend in den Großstädten eingetretene starke Bedarfssteigerung unmöglich gemacht. Das hat schon der Mißerfolg gelehrt, den die ERZBERGERSche Steuerreform mit der Übernahme dieses Systems hatte. Dieser Versuch scheiterte gerade daran, daß überwiegend die Großstädte und die Arbeiterwohngemeinden, in denen wegen der hohen Lebenshaltungskosten am wenigsten Spielraum dafür gewesen wäre, von diesem Besteuerungsrecht

<sup>1</sup> Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, Drucksache Nr 3772, S. 5.

<sup>2</sup> BREDT S. 81. Genauere Angaben über die Ausnützung des Besteuerungsrechtes bei JESSEN: Existenzminimum, S. 1413. Der Schlußfolgerung JESSENS, daß damals das Existenzminimum durchschnittlich bei 500 M. jährlich lag und somit das heutige einen erheblichen Fortschritt darstelle, kann allerdings nicht beigetreten werden, denn JESSEN übersieht, daß im heutigen steuerfreien Lohnbetrag der Pauschsatz für Werbungskosten und Sonderleistungen enthalten ist, die bei der preußischen Einkommensteuer gesondert abgezogen werden konnten, und daß gegenüber der Vorkriegszeit eine erhebliche Geldentwertung eingetreten ist.

Gebrauch gemacht, während die kleineren und die Landgemeinden darauf verzichtet hatten<sup>1</sup>. Es müßte sich auch erweisen, daß die Landgemeinden von der Besteuerung des Existenzminimums praktisch keinen Gebrauch machen können, weil es ihnen nicht gelingen dürfte, die Landarbeiter in die Steuerpflicht einzubeziehen. HENSEL<sup>2</sup> meint zu Unrecht, daß die niedrige Bewertung der Naturalentlohnungen der Landarbeiter bei der Lohnsteuer eine besondere Reserve darstelle. Diese Bewertung ist absichtlich niedrig gehalten, um die Landarbeiter größtenteils von der Lohnsteuer freizustellen, weil ihre Heranziehung zu große technische Schwierigkeiten verursachen würde<sup>3</sup>. Die Erfassung an der Quelle erweist sich hier als erschwerender Umstand, weil sie genaue Ermittlung des Einkommens verlangt, während es bei dem Veranlagungsprinzip der preußischen Einkommensteuer möglich war, das Einkommen lediglich zu fingieren und den Steuerbetrag nach der tatsächlichen Leistungsfähigkeit — die ja in kleinen Orten besonders gut bekannt sein muß — festzusetzen<sup>4</sup>.

Das leitet zu den übrigen technischen Gründen über, die gegen eine Gemeindesteuer auf das Existenzminimum sprechen. Technisch kommt allein in Frage, daß diese Steuer ebenso wie die Reichssteuer im Wege des Lohnabzugs durch den Arbeitgeber erhoben wird; die Veranlagung wäre — besonders in größeren Städten — viel zu unwirtschaftlich; es würde sich nicht lohnen, um dieser geringen Beträge willen einen besonderen Veranlagungs- und Erhebungsapparat einzurichten. Bei Anwendung des Quellenprinzips aber wird es unmöglich sein, den Arbeitgeber zu verpflichten, entsprechend den verschiedenen Beschlüssen der Wohnsitzgemeinden bei den einzelnen Arbeitern verschiedene Sätze einzubehalten. Es wird nichts anderes übrigbleiben, als den Steuersatz der Betriebsgemeinden bei allen Arbeitern anzuwenden. Dadurch würden die Wohnsitzgemeinden nicht nur in Abhängigkeit von der Betriebsgemeinde geraten, sondern auch der politisch-

---

<sup>1</sup> Vgl. MARKULL S. 147.

<sup>2</sup> S. 81.

<sup>3</sup> Vgl. z. B. den Fall, in dem der Barlohn eines Landarbeiters für die Zahlung der Steuer nicht ausreicht (§ 69 Abs. 2 Einkommensteuergesetz von 1925); ferner den Fall, in dem ein Jahreslohn vereinbart ist, auf den im Laufe des Jahres nur Abschlagszahlungen geleistet werden (HERTZ = RINNER S. 40).

<sup>4</sup> Vgl. BREDT S. 81.

psychologische Zweck der Besteuerung des Existenzminimums nicht erreicht werden, denn die Beschlüsse einer Gemeindevertretung könnten sich dann bei einem mehr oder minder großen Teil der Bevölkerung nicht auswirken. Dieser Hauptmangel tritt noch deutlicher bei einem Vorschlag hervor, den der Ausschuß des deutschen Städtetages auf seiner Dresdener Tagung 1926 gemacht hat und der darauf abzielt, zur Vereinfachung der Erhebung bei allen Lohn- und Gehaltsempfängern an Stelle der wechselnden Zuschläge einen festen Steuerbetrag zu erheben, der nur nach dem Familienstand abgestuft werden soll. Dann wäre für die Hebung der Selbstverantwortlichkeit gar nichts gewonnen, denn die Lohnsteuerpflichtigen wären nach wie vor unabhängig von den Gemeindebeschlüssen durch einen festen Steuersatz belastet<sup>1</sup>. Weiterhin ergeben sich aus den Vorschriften über die Anpassung der Lohnsteuer an die individuelle Leistungsfähigkeit so große technische Schwierigkeiten, daß diese Vorschriften ernsthaft gefährdet würden<sup>2</sup>. Alle diese Bedenken wachsen ins Ungemessene, wenn man die Möglichkeit erwägt, das Recht zur Besteuerung des Existenzminimums auch den Ländern einzuräumen<sup>3</sup>.

### III. Der Steuersatz<sup>4</sup>.

#### 1. Die Progressionstheorie.

Die Untersuchungen über das Progressionsprinzip mit Hilfe der Grenznutzenlehre haben nähere Aufklärung darüber gebracht, in welchem Maße die steuerliche Gesamtbelastung progressiv mit dem Einkommen anwachsen muß<sup>5</sup>. Ausgehend von der Feststellung, daß der subjektive Wert der Steuerleistung von

<sup>1</sup> Vgl. BECKER S. 37; HENSEL S. 82. — Es ist also nicht daran gedacht, etwa das System der preußischen Klassensteuer wieder einzuführen, bei der der Steuerbetrag in Talern feststand, aber für jedes Jahr bekanntgemacht wurde, wieviel Groschen je Taler erhoben werden sollten. Vielmehr soll der Steuerbetrag unverändert bleiben oder wenigstens nur in längeren Abständen geändert werden.

<sup>2</sup> Vgl. u. S. 104f.

<sup>3</sup> Vgl. HENSEL S. 81.

<sup>4</sup> Vgl. zu diesem Abschnitt das neue Werk von BRÄUER: „Umriss und Untersuchungen zu einer Lehre vom Steuertarif“, das hier nicht mehr verarbeitet werden konnte.

<sup>5</sup> Vgl. hierzu LINDAHL S. 206 ff.; SAX S. 93; SCHÖNHEYDER S. 456 ff.; ähnlich auch AMONN: Lastenverteilung, S. 174f. und bereits LEHR S. 85.

der Wichtigkeit der Bedürfnisse abhängig ist, die infolge der Besteuerung keine Befriedigung mehr erfahren können, kommen sie zu dem Schluß, daß die Steuerbelastung in dem Grade steigen muß, in dem der Grenznutzen des Einkommens abnimmt. Diese Abnahme ist nicht auf allen Stufen des Einkommens gleich groß, sondern vermindert sich ebenfalls mit der Höhe des Einkommens. Der Grenznutzen sinkt mit wachsendem Einkommen, und zwar bei den kleinen langsamer als bei den großen. Der genaue Verlauf der Kurve, in der sich diese Senkung vollzieht, kann zwar nicht festgestellt werden, aus der wachsenden Verwendungsmöglichkeit der entbehrlicheren Güter folgt aber, daß ihr Neigungsgrad im Anfang bei den notwendigsten Bedürfnissen sehr groß, bei den Kulturbedürfnissen kleiner und bei den Luxusbedürfnissen am kleinsten ist<sup>1</sup>. Unter der Voraussetzung, daß der Grenznutzen des Einkommens auf allen Stufen stärker fällt als das Einkommen zunimmt und daher die Steuerbelastung durchgängig progressiv sein muß, ergibt sich daraus, daß die Progression mit wachsendem Einkommen erst schneller, dann langsamer zunehmen muß. Da dieses Ergebnis sich nur auf die Gesamtsteuerbelastung bezieht, da aber die Steuertechnik die Progression nur bei einem Teil der Steuern, in erster Linie bei der Einkommensteuer, durchführen kann, bedarf es noch einer wichtigen Erweiterung. Es ist bereits die besondere Aufgabe behandelt worden, die die Einkommensteuer für die Ausgleichung der Gesamtbelastung durch ein Steuersystem nach dem Maßstabe der Leistungsfähigkeit zu erfüllen hat<sup>2</sup>. Weit stärker als auf die Höhe des Existenzminimums wirkt diese Ausgleichsfunktion auf den Gang der Progression ein. Je nach der Zusammensetzung des Steuersystems, nach der Höhe der Belastung durch proportional oder umgekehrt progressiv wirkende Steuern und nach der Sonderbelastung der höheren Einkommen muß die Progressionskurve bei der Einkommensteuer anders verlaufen<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> LINDAHL S. 209; SCHÖNHEYDER S. 456.

<sup>2</sup> S. o. S. 36.

<sup>3</sup> Die Ausgleichsaufgabe der Einkommensteuer wurde von den grundsätzlichen Gegnern der Progression unter den älteren Theoretikern als alleinige Rechtfertigung für die progressive Einkommensteuer anerkannt (vgl. NASSE S. 14; HELD: Personalbesteuerung, S. 30). Sie wird auch in der jüngeren Theorie durchweg noch besonders betont (vgl. SELIGMAN: Progressive Taxation, S. 300; CASSEL S. 481; SAX: Progressivsteuer, S. 95; LOTZ S. 253).

Diese Zusammenhänge sind der Hauptgrund dafür, daß der Mitwirkung des Mathematikers bei der Aufstellung eines Einkommensteuertarifs enge Grenzen gezogen sind. Ebenso wie auf anderen Gebieten des Tarifwesens muß sie sich auch hier auf die formale Seite, das Bildungsgesetz des Tarifs, beschränken, während die materielle Seite, die Tarifgrundlagen, nur von der Finanzpolitik ermittelt werden kann<sup>1</sup>. Diese materielle Seite umfaßt aber nicht nur die Angaben über Anfangs- und Endsätze des Tarifs und über den Grad der Zunahme der Progression, sondern auch — eben wegen der Bedeutung der Stellung, die die Einkommensteuer im Steuersystem einnimmt — bestimmte Vorschriften über die Abweichungen im Verlaufe der Progression. Auch wenn es gelingen sollte, diese Abweichungen in ein mathematisches Bildungsgesetz des Tarifs zu verarbeiten, so fragt sich doch, ob es sinnvoll wäre. Denn die finanzpolitischen Vorschriften können immer nur mit einer gewissen Willkür aufgestellt werden, da lückenhafte exakte Unterlagen für ein einwandfreies Urteil über die Wirkung eines Gesamtsteuersystems auf die verschiedenen Einkommensklassen nicht vorliegen und auch wohl kaum beschafft werden können. Der Tarif muß daher gerade in seinen Hauptpunkten immer eine mehr oder weniger willkürliche, eine „politische“ Gestaltung haben. Dann muß es aber auch überflüssig erscheinen, für seine exakte Ausarbeitung im kleinen, die allein dem Mathematiker überlassen bleiben kann, große Mühe aufzuwenden. Das ist für die Beurteilung aller Tarifformeln zu beachten. Solche Formeln sind praktisch nicht verwendbar, wenn sie sich auf die Gesamtsteuerbelastung beziehen — denn dann kann sie die Technik nicht durchführen — oder wenn sie sich zwar auf die Einkommensteuer beschränken, aber die Zusammensetzung des Steuersystems außer Betracht lassen<sup>2</sup>. Es erscheint zutreffend, daß die ideale Progression der Gesamtbelastung in Form einer Hyperbel verläuft<sup>3</sup>, aber wie lassen sich praktisch die Abweichun-

<sup>1</sup> VOIGT, ANDREAS, S. 48; vgl. auch BRÄUER: Steuertarife, S. 112ff.

<sup>2</sup> So macht GÜNTHER (Existenzminimum S. 34) den Vorschlag, die Einkommenstufen des Tarifs in geometrischer Progression, die Steuersätze dagegen nur in arithmetischer steigen zu lassen, obgleich SAX (Progression S. 81) die viel älteren gleichlautenden Vorschläge von J. SCHÖN (um 1830) und dem Holländer COHEN STUART (1889) bereits widerlegt hatte. Das gleiche fordern auch A. u. H. REUBER (S. 710).

<sup>3</sup> LEHR (S. 84) und neuerdings wieder NAUMANN (S. 31, 60ff.) haben entsprechende Formeln aufgestellt.

gen, die ein Einkommensteuertarif davon aufweisen muß, in die Form einer mathematischen Kurve bringen? Man kann nur sagen, daß infolge dieser Abweichungen der Steuertarif in der Regel nicht die Form einer Hyperbel haben kann<sup>1</sup>. Die Aufstellung eines mathematischen Formeltarifs hat praktisch keinen Zweck, wohl aber die mathematische Durcharbeitung eines politisch bestimmten Tarifs. Sie zwingt dazu, sich über die „Abweichungen“ möglichst genau Rechenschaft zu geben, und kann die vermeidbaren Irrtümer ausschalten, wie sie bei der mannigfachen Willkür und Zufälligkeit parlamentarischer Abstimmungsergebnisse unterlaufen.

Lehnt man den mathematischen Formeltarif ab, so bleiben für den technischen Aufbau des Tarifs nur die alten Mittel. Die Progression erfordert, daß die prozentuale Belastung mit der Höhe des Einkommens zunimmt. Das kann erreicht werden, entweder durch Staffelung der Steuersätze oder durch Abschläge vom steuerpflichtigen Einkommen. Für die Staffelung der Steuersätze sind in der Hauptsache drei Systeme entwickelt worden: Stufenbildung der absoluten Sätze, Stufenbildung der Prozentsätze und Durchstaffelung. Die Stufenbildung mit den absoluten Steuersätzen, das System der preußischen Einkommensteuer, bewirkt, daß die Steuerbelastung von einer Gruppe zur anderen sprungartig in die Höhe schnell, innerhalb der Gruppe aber wieder unter den Anfangssatz sinkt, so daß bei graphischer Auftragung eine Zickzacklinie entsteht<sup>2</sup>. Die Stufenbildung in Prozentsätzen vermeidet zwar den Rückgang der Belastung innerhalb der Stufen, führt aber ebenfalls zu um so größeren Belastungssprüngen, je breiter die Stufen sind, und dieser Nachteil beider Tarifformen läßt sich nur unvollkommen durch Grenzberichtigungen der verschiedensten Art beheben<sup>3</sup>. Allein wissenschaftlich anerkannt ist die dritte Form: die Durchstaffelung,

<sup>1</sup> Vgl. auch die Versuche von CASSEL (S. 488ff.) sowie (rein mathematisch) GROLMANN (S. 612ff.) und RIEBESELL.

<sup>2</sup> Über die „Verwerfungsstellen“ und sonstigen Unregelmäßigkeiten des preußischen Einkommensteuertarifs vgl. A. VOIGT S. 6, 7, 29—42; JASTROW S. 179; eine graphische Darstellung auch bei GÜNTHER S. 23. Auf die Regression, die innerhalb jeder Stufe eines solchen Tarifs eintritt, hat vor BRÄUER: Steuertarife (S. 1107), ebenfalls schon A. VOIGT (S. 10) hingewiesen.

<sup>3</sup> Als letztes Beispiel hierfür vgl. § 10 Abs. 4 des Erbschaftssteuergesetzes vom 20. 7. 1922.

bei der jedes Einkommen in eine Reihe von Schichten zerlegt wird, denen je ein besonderer Steuersatz zugeordnet wird<sup>1</sup>. Nur dieses System erfüllt die Voraussetzung, daß kein Einkommen niedriger belastet wird als ein geringeres.

Ähnliche Tarifförmern kann man dadurch erzielen, daß man auf alle Einkommen einen gleich hohen Steuersatz anwendet, aber nach der Höhe der Einkommen abgestufte steuerfreie Abzüge vornimmt. Erfolgen die Abzüge für die einzelnen Stufen in festen Beträgen, so kommt eine Belastungskurve zustande, die den Kurven der Stufentarife ähnlich sieht<sup>2</sup>. Sind dagegen die Abzüge in Prozenten des Gesamteinkommens vorzunehmen, so entsteht die Umkehrung eines durchgestaffelten Tarifs, der dieselbe Kurve bildet wie dieser<sup>3</sup>. Diese Progressionssysteme sind die unmittel-

<sup>1</sup> BRÄUER: Steuertarife (S. 1112), nennt sie Teilmengenstaffelung.

<sup>2</sup> Setzt man dabei die steuerfreien Abzüge im Vergleich zur Höhe des Einkommens absolut steigend, aber relativ sinkend fest, so ergeben sich ähnliche Unregelmäßigkeiten wie bei der Stufenbildung mit absoluten Sätzen. Zum Unterschied vom preußischen System, bei dem die prozentuale Belastung innerhalb der einzelnen Stufe unter die Anfangsbelastung sank, fällt hier die Belastung zu Beginn jeder neuen Stufe unter die Belastung am Ende der vorhergehenden. Beträgt z. B. bei einer 10%igen Steuer der steuerfreie Abzug bis zu 4000 M. Einkommen 1500 M., über 4000 M. aber 2000 M., so beläuft sich die Belastung bei 4000 M. auf 6,25%, bei 4001 M. dagegen nur auf 5%. Es ist dies das System, das nach NEUMANN (S. 14ff.) im Kanton Zürich auf Grund eines Gesetzes von 1870 und in Baden nach Gesetzen von 1884, 1900 und 1906 in der Form bestand, daß an Stelle der steuerfreien die steuerpflichtigen Einkommensbeträge für jede Stufe festgesetzt wurden. — Wenn dagegen die steuerfreien Abzüge mit wachsendem Einkommen auch absolut sinken, so ergeben sich ähnliche Nachteile wie bei der Stufenbildung mit prozentualen Steuersätzen. Auch hier steigt die Steuerbelastung von Stufe zu Stufe sprungartig, während sie aber bei der Stufenbildung mit Prozentsätzen innerhalb der Stufen proportional bleibt, steigt sie hier progressiv an. Beträgt z. B. bei einem Steuersatz von 10% der steuerfreie Abzug für Einkommen von 2000—4000 M. 1500 M., von 4000—8000 M. aber nur 1000 M., so steigt die Belastung von 6,4% bei 3999 M. plötzlich auf 7,5% bei 4000 M., während sie sich dann langsam fortsetzt und bei 5000 M. 8%, bei 6000 M. 8,3% erreicht. Dieses System hat bis 1920 bei der englischen Einkommensteuer bestanden; und zwar betrug das „Abatement“ bei Einkommen bis 400 £ 160 £, bei Einkommen von 400—500 £ 150 £, von 500—600 £ 120 £ und von 600—700 £ 70 £; bei Einkommen über 700 £ wurde kein Abzug mehr gewährt. Diese Regelung ist jetzt fallen gelassen worden, es wird nur noch ein einheitliches Existenzminimum von 135 £ gewährt, dafür aber von Einkommen bis zu 225 £ nur der halbe Steuersatz erhoben.

<sup>3</sup> Dieses System ist von CASSEL (S. 483ff.) in Vorschlag gebracht worden; es bestand vor dem Kriege in ähnlicher Form in Frankreich: die ersten 5000 Fr. waren steuerfrei, die nächsten 5000 Fr. waren zu  $\frac{1}{5}$  steuerpflichtig, die weiteren zu  $\frac{2}{5}$  usw., bis bei Einkommen über 25000 Fr. das Gesamt-

bare Fortbildung der ersten Form, in der die Progression in die Einkommenbesteuerung Eingang fand und die durch Freilassung eines für alle Einkommen gleich hohen Betrages bei Anwendung eines einheitlichen Steuersatzes gebildet wurde. Genau genommen beschränkte sich diese erste Progressionsform auf den allgemeinen Abzug eines steuerfreien Existenzminimums, während an der proportionalen Besteuerung des darüber hinausgehenden Einkommens festgehalten wurde. Aber aus der proportionalen Besteuerung dieses „freien Einkommens“ ergab sich von selbst eine Progression, die gerade, weil sie im Grunde unbeabsichtigt, aber auch unvermeidbar, vor allem aber, weil sie an eine unüberschreitbare Obergrenze gebunden war, als einzig wahre und allein zulässige Progression ausgegeben wurde<sup>1</sup>. Im Gegensatz zur Progression, die von einem Anfangssatz ausgeht und zu höheren Sätzen aufsteigt, pflegt man diese Form, die für ein Normaleinkommen einen Normalsatz annimmt und von diesem für die darunter liegenden Einkommen Abschläge vorsieht, technisch als Degression zu bezeichnen<sup>2</sup>.

## 2. Die Degression bei der Lohnsteuer.

Untersucht man nunmehr, inwieweit die Lohnsteuer den theoretischen Anforderungen entspricht, so ist zunächst formal fest-

einkommen steuerpflichtig wurde. — Übrigens hatte schon BIRSACK (1850) einen ähnlichen Vorschlag zur Staffelung der Abzüge gemacht. Um das reine Einkommen bei Arbeitseinkommen zu ermitteln, empfahl er, vorab 200 fl. und vom überschießenden Einkommensteil außerdem die Hälfte als steuerfrei abzuziehen (S. 151).

<sup>1</sup> Erste Vertreter dieser Anschauung sind bereits aus der Zeit der französischen Revolution nachgewiesen worden. (So zitiert GRABEIN S. 44/45 eine diesbezügliche Stelle aus CONDORCET: Sur l'impôt progressif aus dem Jahre 1792.) Nachdem diese Theorie dann zuerst in Deutschland durch RAU (Finanzwissenschaft 1832—37, 5. Aufl. 1864, § 253, T. 2, S. 170, 195) ausgebildet worden war, wurde sie vor allem durch J. ST. MILL vertreten (Principles etc. 1. Aufl. 1847, deutsch von SOETBEER 1852, S. 267 ff.) und beherrschte dann jahrzehntelang die Lehrbücher der Finanzwissenschaft (vgl. z. B. EISENHART S. 106, UMPFENBACH, 2. Aufl., S. 172, VOCKE S. 472 ff. sowie die Übersicht bei SELIGMAN S. 233 ff.). Noch 1887 forderte SOETBEER (S. 45) die Erhöhung des steuerfreien Existenzminimums auf 1500 M. jährlich, um die Einführung eines progressiven Steuersatzes zu umgehen, und 1895 findet die Theorie noch einen Vertreter in GRABEIN (S. 123 f.).

<sup>2</sup> Diese Bezeichnung ist rein technisch, weil diese Methode nicht an die Annahme eines Normaleinkommens gebunden ist, sondern es zuläßt — wie gezeigt worden ist — ähnliche Belastungskurven zu erzielen, wie mit Hilfe der Progression. — Vgl. auch die Begriffsbestimmung bei BRÄUER S. 1103.

zustellen, daß eine Degression vorliegt, die dadurch entsteht, daß von jedem Einkommen der steuerfreie Lohnbetrag abgezogen und nur der Rest dem einheitlichen Steuersatz von 10% unterworfen wird. Da diese Form der progressiven Belastung lange Zeit als einzig mögliche galt und tatsächlich das ganze 19. Jahrhundert überdauert hat, kann man sie bei der Lohnsteuer weder als neu noch als unerheblich bezeichnen. Allerdings forderte die ältere Theorie die Degression bei den unteren Einkommen als einzige Form der Progression, während sie bei der Lohnsteuer nur die Unterstufe eines weitgespannten, bis 40% reichenden, durchgestaffelten Progressionstarifs der veranlagten Einkommensteuer ist, der erst bei den Einkommen über 8000 M. einsetzt.

Die Entwicklung der prozentualen Belastung eines ledigen Steuerpflichtigen in den Jahren 1924—27.

Monats- einkommen RM.	2. StNVO. <sup>1</sup> (50 M. steuerfrei)	2. StMVO. <sup>2</sup> (60 M. steuerfrei)	StÜG. <sup>3</sup> (80 M. steuerfrei)	LStSG. <sup>4</sup> (100 M. steuerfrei)
	%	%	%	%
50	0,0	0,0	0,0	0,0
75	3,3	2	0,0	0,0
100	5	4	2	0,0
125	6	5,2	3,6	2
150	6,6	6	4,7	3,3
175	7,1	6,6	5,4	4,3
200	7,5	7	6	5
225	7,8	7,3	6,4	5,6
250	8	7,6	6,8	6
300	8,3	8	7,3	6,7
350	8,6	8,3	7,7	7,14
400	8,75	8,5	8	7,5
450	8,9	8,7	8,2	7,8
500	9	8,8	8,4	8
600	9,2	9	8,7	8,3
700	9,3	9,1	8,9	8,6

<sup>1</sup> 2. StNVO. = Zweite Steuernotverordnung vom 19. Dezember 1923 (RGBl. I, S. 1205); der monatliche Freibetrag von 50 M. galt vom 1. Januar bis 30. November 1924.

<sup>2</sup> 2. StMVO. = Zweite Steuermilderungsverordnung vom 12. November 1924 (RGBl. I, S. 737); der steuerfreie Lohnbetrag von 60 M. monatlich galt vom 1. Dezember 1924 bis 31. Mai 1925.

<sup>3</sup> StÜG. = Steuerüberleitungsgesetz vom 29. Mai 1925 (RGBl. I, S. 75); der Freibetrag von 80 M. galt vom 1. Juni bis 30. September 1925.

<sup>4</sup> LStSG. = Lohnsteuersenkungsgesetz vom 19. Dezember 1925 (RGBl. I, S. 469); der steuerfreie Lohnbetrag von 100 M. monatlich (24 M. wöchentlich) gilt seit dem 1. Januar 1926.

Aber es handelt sich bei der Lohnsteuer-Degression auch nicht nur um eine Milderung der Belastung bei den kleinsten Einkommen, wie sie jeder durchgestaffelte Tarif durch Freilassung des Existenzminimums zu erreichen versuchen muß, weil die Durchstaffelung der Sätze bis an die unterste Grenze der Steuerpflicht zu umständlich ist, sondern um den Teil des Einkommensteuertarifs, dem rund 80% aller Steuerpflichtigen unterliegen<sup>1</sup>.

Den besten Einblick in den Verlauf der Degression bei der Lohnsteuer gewinnt man, wenn man an Hand der vorstehenden Übersicht und der folgenden graphischen Darstellung

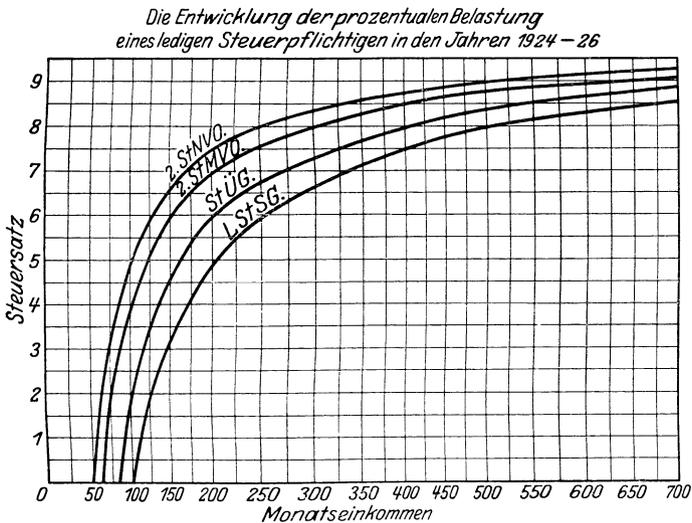


Abb. 1

die Entwicklung der Belastungskurven für einen ledigen Steuerpflichtigen prüft, wie sie sich aus den verschiedenen gesetzlichen Regelungen in den Jahren 1924—1926 ergeben haben.

Es fällt zunächst auf, daß diese Kurven im Umfang sehr stark steigen und gegen Ende verhältnismäßig stark verflachen, und es ist weiter zu beobachten, daß diese beiden Momente um so mehr

<sup>1</sup> Man kann also mit BRÄUER (S. 1119) auch den Tarif der deutschen Einkommensteuer wie den der englischen Income und Super-tax als einen Kombinationstarif bezeichnen, der aus einem degressiven und einem progressiven Teil zusammengesetzt ist.

hervortreten, je geringer der degressive Faktor, der steuerfreie Lohnbetrag ist. Bei einem steuerfreien Lohnbetrag von 50 M., wie er auf Grund der 2. Steuernotverordnung im Jahre 1924 galt, stieg die Belastung eines ledigen Steuerpflichtigen bei einem Einkommen von 100 M. monatlich auf 5%; sie erreichte schon bei 250 M. Monatseinkommen 8%, um erst bei 500 M. auf 9% zu steigen. Bei einem steuerfreien Lohnbetrag von 150 M., wie er durch das Lohnsteuersenkungsgesetz festgesetzt wurde, steigt die Belastung dagegen bei einem Monatseinkommen von 150 M.

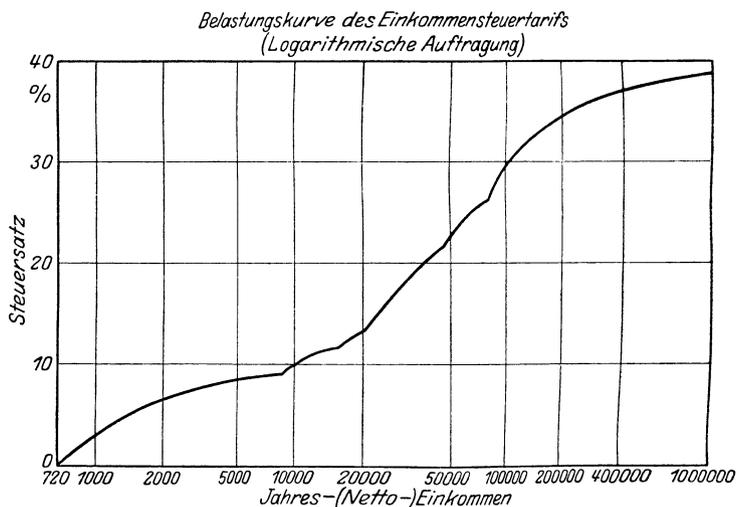


Abb. 2

erst auf 3,3%, erreicht bei 250 M. erst 6% und steigt bis 500 M. noch um weitere 2%. Ein Vergleich der Kurven, die sich unter Zugrundelegung der steuerfreien Lohnbeträge von 50, 60, 80 und 100 M. monatlich ergeben, zeigt, inwieweit die Erhöhungen des Existenzminimums einen günstigen Einfluß auf das Belastungsverhältnis ausüben haben.

Um ein Urteil über die Lohnsteuer-Degression zu gewinnen, muß man sie aber als Teil der ganzen Belastungskurve der Einkommensteuer betrachten, wie sie in der obigen graphischen Darstellung erscheint. Diese Kurve zeigt bei den mittleren Einkommen — etwa von 5000—15000 M. — eine auffallende Abschwächung, so daß sie im Vergleich dazu bei den unteren Ein-

kommen viel zu steil zu verlaufen scheint. Zwischen 2000 und 3000 M. Jahreseinkommen steigt die Belastung bei einem ledigen Steuerpflichtigen um 2% ; zwischen 8000 und 12000 M. nur um 0,8% und zwischen 10000 und 15000 M. nur um 1,3%. Diese Gestalt der Kurve ist das Ergebnis der politischen Machtverhältnisse in der Regierung und im Reichstag<sup>1</sup>; inwieweit sie eine innere Berechtigung hat, kann auch hier nur entschieden werden unter Berücksichtigung der Verteilung der Steuerlast durch das gesamte Steuersystem. Über die Wirkungen des deutschen Steuersystems läßt sich aber gegenwärtig noch kein zuverlässiges Urteil abgeben. Es bestehen hier im wesentlichen drei Schwierigkeiten. 1. Es ist nicht bekannt, wie sich die verschiedenen Steuern auf die einzelnen Einkommenstufen verteilen. Diese Feststellung setzt umfangreiche statistische Untersuchungen voraus. Die statistischen Vorarbeiten müssen bei den veranlagten Steuern ermitteln, welche tatsächliche Belastung sich bei den verschiedenen Einkommen durch die Veranlagung ergeben; sie können nur durch Ausgestaltung der amtlichen Veranlagungsstatistik geleistet werden. Die tatsächliche Belastung durch Verkehrs- und Verbrauchssteuern sowie durch Zölle kann dagegen nur auf Grund zuverlässiger Haushaltsrechnungen festgestellt werden<sup>2</sup>. Die gleichen Ermittlungen müßten auch für die Landes- und Gemeindesteuern vorgenommen werden. 2. Die deutsche Besitzsteuerbelastung befindet sich gegenwärtig noch im Aufbau. Wie aus der Übersicht auf S. 35 hervorgeht, schwanken die Erträge der Einkommen-, Körperschafts- und Vermögenssteuer noch sehr stark von Jahr zu Jahr. Je mehr es gelingt, die Veranlagung zu vervollkommen, um so mehr ist zu erwarten, daß diese Steuern

---

<sup>1</sup> Die Ungleichmäßigkeit der Kurve ist bei den Beratungen des Reichstags über den Entwurf des Einkommensteuergesetzes dadurch verstärkt worden, daß entgegen dem Regierungsvorschlag eine Entlastung der Einkommen zwischen 10000 und 20000 M., dagegen eine Mehrbelastung aller höheren Einkommen zustande gekommen ist. (Vgl. den Bericht des 6. Ausschusses über den Entwurf eines Einkommensteuergesetzes Reichstag III, 1924/25, Drucksache Nr 1229, S. 21 ff., 51, 82, 101.) Die prozentuale Belastung beträgt danach gegenüber dem Regierungsentwurf (in Klammern gesetzt) bei 10000 M. 9,5 (10,1), bei 14000 M. 11,4 (12,1), bei 20000 M. 13,5 (14), bei 25000 M. 15,8 (15,4), bei 50000 M. 23 (20,4), bei 100000 M. 30 (25,3), bei 200000 M. 35 (30,2), bei 500000 M. 38 (33,1).

<sup>2</sup> Vgl. hierzu GERLOFF: Verbrauch und Verbrauchsbelastung kleiner und mittlerer Einkommen in Deutschland um die Wende des 19. Jahrhunderts; ferner WAGNER-DEITE S. 342 ff.

in den nächsten Jahren beträchtlich höhere Erträge aufweisen werden. Andererseits sind die Gewerbesteuern im Augenblick teilweise stark angespannt, und aus der endgültigen Regelung des Finanzausgleichs können sich Belastungsverschiebungen von den Realsteuern zur Einkommen- und Körperschaftssteuer ergeben. 3. Schließlich müßten die Überwälzungsverhältnisse bei den einzelnen Steuerarten einer eingehenden Prüfung unterzogen werden.

Hindern diese Schwierigkeiten einstweilen daran, die Belastungskurve der Lohnsteuer und der Einkommensteuer im Hinblick auf die Verteilung der Gesamtsteuerlasten zu prüfen, so folgt daraus aber zugleich, daß schon jetzt damit begonnen werden muß, die Unterlagen für eine spätere Nachprüfung zu sammeln. Bei der Einführung des Tarifs im Jahre 1925 konnten diese Unterlagen nicht vorhanden sein, um so mehr muß der Regierung zum Vorwurf gemacht werden, daß sie damals dem Reichstag überhaupt keine Rechenschaft darüber gegeben hat, auf Grund welcher Überlegungen und welcher Annahmen sie zu der von ihr vorgeschlagenen Progression gekommen ist, und daß sie nicht die Notwendigkeit einer baldigen Nachprüfung dieses Tarifs hervorgehoben hat. Aber auch der Reichstag hätte diese Rechenschaft fordern müssen und sollte — nachdem das nicht geschehen ist — sich jetzt insbesondere den Ausbau der Steuerstatistik angelegen sein lassen. Der Einwand, daß es auf diese Weise — vor allem wegen der Unübersehbarkeit der Überwälzungsvorgänge — niemals gelingen wird, völlige Klarheit über die Wirkungen unseres Steuersystems zu gewinnen, kann nicht daran hindern, wenigstens die möglichste Klarheit an Stelle der Unklarheit zu setzen<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Der Stand der statistischen Arbeiten ist bei den wichtigsten Steuern folgender: Bei der Lohnsteuer sind zum erstenmal für 1926 die Überweisungsblätter, das statistische Urmaterial, eingefordert worden. Die Bearbeitung im Statistischen Reichsamt steht vor dem Abschluß. Für 1927 hat das Reichsfinanzministerium bedauerlicherweise wieder auf die Einreichung der Überweisungsblätter durch die Arbeitgeber verzichtet. Bei der Einkommen- und Körperschaftssteuer sind für die Veranlagung für 1925 bisher nur vorläufige Ergebnisse veröffentlicht worden (Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich 1927, S. 482f.). — Die Bearbeitung der erstmaligen Veranlagung zur Vermögenssteuer auf Grund des Reichsbewertungsgesetzes nach dem Stande vom 1. Januar 1925 schwebt noch im Statistischen Reichsamt. — Die Umsatzsteuerstatistik, insbesondere für das Jahr 1925, liegt in Band 353 der Statistik des Deutschen Reichs abgeschlossen vor.

### 3. Progression oder Degression?

Fehlt es vorerst an der Möglichkeit, die Grundlagen des Lohnsteuer- und Einkommensteuertarifs zu untersuchen, so bleibt nur zu prüfen, ob nicht wenigstens seine formalen Mängel behoben werden können. Gerade die Form des Tarifs, seine Zusammensetzung aus einem degressiven und einem progressiven Teil, führt zwangsläufig die Unregelmäßigkeit der Belastungskurve herbei. Einmal muß der Endpunkt der Lohnsteuer-Degression immer zugleich auch Anfangspunkt der Einkommensteuer-Progression sein, und außerdem wird das letzte Stück der Lohnsteuerkurve auch das erste der Einkommensteuerkurve beeinflussen, weil man nicht von einer schwachen Steigerung plötzlich zu einer starken übergehen kann. Deshalb wäre wenigstens die formale Freiheit der Tarifpolitik gewonnen, wenn es gelänge, den festen Punkt der jetzigen Belastungskurve zu beseitigen, bei dem gegenwärtig die Lohnsteuerbelastung mit 10% endigen und die Einkommensteuer mit demselben Satz beginnen muß. Dieser Nachteil läßt sich vollständig nur dadurch beseitigen, daß man die Degression bei der Lohnsteuer aufgibt und zur Progression übergeht. Dem stehen aber schwere technische Bedenken entgegen.

Die Anwendung von Stufentarifen würde die bisherigen Mängel nur durch andere ersetzen. Die Stufenbildung mit absoluten Steuersätzen (preußisches System) würde die unerwünschte Folge haben, daß bei der Festsetzung der Löhne und Gehälter auf die Steuerstufen Rücksicht genommen würde. Bei der Stufenbildung mit Prozentsätzen ließe sich dieselbe Wirkung nur durch Härtenausgleichsvorschriften vermeiden, die sich bei der Lohnsteuer als technisch undurchführbar erwiesen haben<sup>1</sup>. Noch größere tech-

---

<sup>1</sup> Der Versuch eines solchen Härtenausgleichs ist im § 24, Abs. 2 des Steuerüberleitungsgesetzes gemacht worden. Obgleich diese Bestimmungen nur einen kleinen Kreis von Steuerpflichtigen betrafen, wurden sie schon nach einem Vierteljahr wieder aufgehoben. (Vgl. HERTZ-RINNER S. 67f.) Diese Erfahrungen haben zugleich die Undurchführbarkeit eines Vorschlages erwiesen, der vom Gewerkschaftsbund der Angestellten (GDA.) zu Anfang des Jahres 1925 dem Reichstag unterbreitet wurde. Dieser Vorschlag ging dahin, an Stelle des einheitlichen Steuersatzes von 10% bei Einkommen bis 2400 M. einen Steuersatz von 6%, bei Einkommen von mehr als 2400 M. bis 8000 M. einen Satz von 8% zu erheben, also die Degression mit einem aus zwei Stufen bestehenden Progressivtarif zu verbinden. Hier wäre ein Härtenausgleich für alle in der Nähe der Stufengrenze liegenden Einkommen und daher bei einer viel größeren Zahl von Steuerpflichtigen nötig geworden

nische Schwierigkeiten stellen sich bei der Anwendung des einzigen theoretisch anerkannten Systems der Progression, der Durchstaffelung, in den Weg. Die Berechnung der Steuer nach einem durchgestaffelten Tarif setzt voraus, daß jedes Einkommen entsprechend den Steuerstufen zerlegt wird, und diese Zerlegung gestaltet sich um so schwieriger, je mehr Stufen gebildet sind. Es wäre unmöglich, die Arbeitgeber zu verpflichten, in jedem einzelnen Falle die Steuer auf Grund des Tarifs zu berechnen, sondern es bliebe nur der Ausweg, ihnen Tabellen auszuhändigen, aus denen der Steuerbetrag ohne weiteres abgelesen werden kann. Nun werden zwar von den Finanzämtern für die Berechnung der Einkommensteuer bereits solche Tabellen verwendet, sie wären aber gleichwohl bei den Arbeitgebern nur schwer einzuführen.

1. Während bei der Einkommensteuer nur eine Tabelle für das Jahreseinkommen benötigt wird, werden bei der Lohnsteuer drei Tabellen für monatliche, wöchentliche, tägliche und stundenweise Entlohnung gebraucht. 2. Während bei der Einkommensteuer die steuerfreien Abzüge für Existenzminimum, Werbungskosten und Familienstand bei den höheren Einkommen fortfallen, müssen sie bei der Lohnsteuer ausnahmslos berücksichtigt werden. Während daher die Einkommensteuertabelle nur zwei Spalten hat (Einkommen und Steuerbetrag), sind bei der Lohnsteuer bis zu zwanzig Spalten erforderlich. 3. Es genügt nicht, daß der Arbeitgeber den Steuerabzug mit Hilfe der Tabellen richtig berechnen kann, der Steuerpflichtige selbst muß die Möglichkeit haben, die Berechnung nachzuprüfen. Es ist aber einerseits nicht möglich, jedem Arbeitnehmer eine Tabelle hierfür auszuhändigen, und andererseits wäre der größte Teil der Steuerpflichtigen nicht in der Lage, den Steuerbetrag lediglich auf Grund der gesetzlichen Vorschriften zu berechnen<sup>1</sup>.

Vielleicht könnte man trotz dieser Erschwerungen daran denken, die Tabellen nach einigen Jahren einzuführen, wenn die Arbeitsbelastung der Unternehmungen bei den übrigen Steuern

---

als auf Grund des Steuerüberleitungsgesetzes. Entsprechende Anträge der demokratischen Reichstagsfraktion sind denn auch wiederholt abgelehnt worden. Vgl. den Bericht des 6. Ausschusses über den Entwurf des Steuerüberleitungsgesetzes, Reichstag III, 1924/25, Drucksache Nr 934, S. 2, 40.

<sup>1</sup> Vgl. die Ausführungen des Abg. Dr. HERTZ in der 106. Sitzung des Reichstags vom 29. Juli 1925 (Stenogr. Bericht S. 3655 D).

durch Vereinfachungen herabgemindert ist<sup>1</sup>. Aber jede Staffe-  
lung des Steuersatzes bei der Lohnsteuer hat noch einen anderen  
Nachteil. Sowohl beim Stufentarif wie bei der Durchstaffelung  
muß vom Jahreseinkommen ausgegangen werden, wenn sich  
bei gleichen Einkommen gleiche Steuerbeträge ergeben sollen.  
Wendet man dagegen, wie es beim Lohnabzug erforderlich wäre,  
die Tarife auf die einzelnen Monats- und Wochenlöhne an, so  
müssen sich auf das ganze Jahr berechnet ganz verschiedene  
Steuerbelastungen ergeben, wenn die Höhe des Lohnes im  
Laufe des Jahres gewechselt oder der Arbeitnehmer  
infolge Krankheit, Erwerbslosigkeit usw. eine Zeitlang keinen  
Lohn bezogen hat<sup>2</sup>. Diese Ungleichheiten könnten am Jahres-  
schluß nur durch besondere Veranlagung beseitigt werden, und

<sup>1</sup> Entgegen der Meinung HEMPELS (S. 213f.) kann dabei die österrei-  
chische Regelung nicht als Vorbild dienen. Die dort in Gebrauch befind-  
lichen amtlich bekanntgemachten Abzugstabellen stellen keine Tabellen  
dar, aus denen der Steuerbetrag abgelesen werden kann, sondern geben nur  
den Tarif unter Berücksichtigung des Pauschalabzugs für Werbungskosten  
wieder. Der Steuerbetrag muß also auf Grund dieser Tabellen erst berechnet  
werden, wobei Steuersätze von 1 %, 2 %, 3 %, 3,6 % und 4 % zur Anwendung  
kommen. Aber auch diese Methode ist nur möglich, weil der österreichische  
Lohnabzug in wichtigen Punkten besonders einfach ist. 1. Es handelt sich  
nur um einen Stufentarif, der daher auch dessen Nachteile hat. 2. Der  
Pauschalabzug für Werbungskosten beträgt bei allen Einkommen gleich-  
mäßig 9 %. Die Steuersätze sind darauf bereits zugeschnitten, denn sie  
betragen vom Bruttoeinkommen 1,1 %, 2,2 %, 3,3 % usw. 3. Die Familien-  
ermäßigungen (für jeden Angehörigen  $\frac{1}{20}$  der Steuer) sind in der Tabelle  
nicht berücksichtigt. (Vgl. Durchführungsverordnung des Bundesministe-  
riums für Finanzen vom 10. März 1924 — Bundesgesetzblatt 1924, Nr 74 —  
sowie die Verordnung vom 4. April 1925 — BGBl. Nr 130 —.)

<sup>2</sup> Zur Erläuterung sei folgender Tarif angenommen: Der Steuerabzug  
beträgt für die ersten 200 M. des Monateinkommens 1 %, für die nächsten  
100 M. 2 %, für die weiteren 100 M. 3 %, für die folgenden 200 M. 4 % usw.  
Dann ergibt sich bei einem Monateinkommen von 200 M. eine Steuerbe-  
lastung von 2 M. monatlich, bei 300 M. von 4 M., bei 400 M. von 7 M. und  
bei 600 M. von 15 M. Es treten dann folgende Belastungsunterschiede auf:  
1. bei wechselnder Lohnhöhe: wenn ein Arbeitnehmer 8 Monate je  
300 M. und 4 Monate je 400 M. verdient, der andere aber 4 Monate je 600 M.  
und 8 Monate je 200 M., so haben sie beide ein Jahreseinkommen von 4000 M.  
gehabt, aber dem ersten sind 60 M. Lohnsteuer einbehalten worden, dem  
zweiten dagegen 76 M.; 2. bei Verdienstausschlag: wenn ein Arbeitnehmer  
8 Monate lang je 300 M. verdient hat und 4 Monate lang erwerbslos war,  
ein anderer 6 Monate lang ein Monatsgehalt von 400 M. und 6 Monate lang  
wegen Krankheit keinen Verdienst gehabt hat, so haben sie zwar beide ein  
Jahreseinkommen von 2400 M., aber der erste hat davon nur 32 M. Steuern  
zu zahlen brauchen, während der zweite 42 M. zahlen mußte. Beim Stufen-  
tarif und bei den durch differenzierte steuerfreie Abzüge gebildeten Pro-  
gressionsformen ergeben dieselben Fälle ähnliche Ungleichmäßigkeiten.

da diese Fälle bei der Mehrheit der Steuerpflichtigen im Laufe des Jahres eintreten dürften, wäre der Lohnabzug wieder auf die Hilfsfunktion einer Abschlagszahlung herabgesunken<sup>1</sup>. Mit diesen beiden Nachteilen, der Erschwerung der Berechnung der Lohnsteuer und der Notwendigkeit einer nachträglichen Veranlagung, wäre aber die formale Freiheit in der Tarifpolitik zu teuer erkauft, so daß es zweckmäßig erscheint, an der Degression in der bestehenden Form festzuhalten.

Eine vom tariftechnischen Standpunkt aus sehr bedenkliche Neuerung ist vom 1. Januar 1928 ab bei der Lohnsteuer eingeführt worden<sup>2</sup>. Durch die seitdem erfolgende Ermäßigung des Steuerbetrages um 15%, höchstens jedoch 2 M. monatlich (0,50 M. wöchentlich), ist die Berechnung der Lohnsteuer außerordentlich erschwert worden. Wie umständlich die Berechnung jetzt ist, dafür zwei Beispiele:

1. Ein verheirateter Arbeitnehmer mit zwei minderjährigen Kindern hat einen Wochenlohn von 42 M. Da das System der festen Familienermäßigungen anzuwenden ist, bleiben davon 33,60 M. steuerfrei (24 M. für den Steuerpflichtigen selbst, 2,40 M. für seine Ehefrau, 2,40 M. für das erste und 4,80 M. für das zweite Kind).  $42,00 - 33,60 = 8,40$  M.; davon 10% = 84 Pf., abgerundet 80 Pf. (Dieser Betrag war vor dem 1. Januar 1928 zu zahlen.) Dieser Betrag ermäßigt sich um 15%, höchstens jedoch um 50 Pf. 15% von 80 Pf. sind 12 Pf.; die Steuer beträgt also  $80 - 12 = 68$  Pf., abgerundet 65 Pf.

<sup>1</sup> An all diesen Schwierigkeiten ist dann auch der Versuch nach kurzer Zeit gescheitert, den die Novelle vom 21. Juli 1920 (RGBl. S. 1463) mit der Durchstaffelung des Lohnsteuerabzugs bis zu 55% entsprechend dem Einkommensteuertarif gemacht hatte; die Durchstaffelung wurde bereits durch die Novelle vom 24. März 1921 (RGBl. S. 313) wieder zugunsten eines einheitlichen Satzes von 10% aufgegeben. — Der österreichische Einkommensteuerabzug von Dienstbezügen sucht das Problem durch einen allgemeinen „Jahresausgleich“ zu lösen, der z. T. von den Arbeitgebern, z. T. von den Steuerbehörden vorgenommen wird und den Zweck hat, „die für ein ganzes Jahr in Abzug gebrachten Steuern jenem Steuerbetrage anzugleichen, der sich bei einer allfälligen Veranlagung unter der Voraussetzung, daß das Diensteinkommen das einzige Einkommen des Dienstnehmers wäre, ergeben würde“. (Artikel 4 Abs. 3 der Durchführungsverordnung vom 10. März 1924 in der Fassung der Verordnung vom 16. Dezember 1925 — BGBl. Nr 429.) Aber auch dieses Verfahren erscheint sehr schwerfällig und nicht geeignet, auf die größeren reichsdeutschen Verhältnisse übertragen zu werden.

<sup>2</sup> Änderungsgesetz vom 22. Dezember 1927, RGBl. I, S. 485.

2. Ein verheirateter Arbeitnehmer mit drei minderjährigen Kindern bezieht einen Wochenlohn von 90 M. Da das System der prozentualen Familienermäßigungen anzuwenden ist, errechnet sich die Steuer wie folgt: 90 M. — 24 M. = 66 M., davon 6% = 3,96 M., abgerundet 3,95 M. (Dieser Betrag war vor dem 1. Januar 1928 zu zahlen.) Als Ermäßigung sind hiervon ebenfalls 15%, höchstens jedoch 50 Pf. abzusetzen. Da 15% von 3,95 M. 59 Pf. sind, so ist die Ermäßigung auf 50 Pf. begrenzt. Die Steuer beträgt also 3,95 M. — 50 Pf. = 3,45 M.

Gegen den Ausweg, auf den sich das Reichsfinanzministerium berufen hat, daß die Steuer aus amtlichen Tabellen abgelesen werden könne, sprechen die oben geltend gemachten Bedenken. Solche Tabellen lassen sich immer nur bei Groß- und Mittelbetrieben einführen, bei kleinen Betrieben werden sie immer fehlen. Über das Änderungsgesetz vom 23. Juli 1928<sup>1</sup> ist trotz der erweiterten Abrundungsmöglichkeit dasselbe zu sagen.

## IV. Die Familienermäßigung.

### 1. Die theoretische Begründung.

#### a) Die Grenzen der Ermäßigung.

Wie das steuerfreie Existenzminimum und die Progression ist auch die Familienermäßigung zwar im Prinzip allgemein anerkannt, aber hinsichtlich ihrer Begründung, ihrer Grenzen und ihrer Ausgestaltung im einzelnen noch immer umstritten<sup>2</sup>. Neben der Ableitung der Familienermäßigung aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit taucht immer wieder auch ihre Begründung mit bevölkerungspolitischen Gesichtspunkten

<sup>1</sup> RGBl. I, S. 290. Es erhöht die Ermäßigung des Steuerbetrages auf 25 0/0, höchstens 3 M. monatlich.

<sup>2</sup> Über die außerordentlich mannigfaltige technische Gestaltung der Familienermäßigungen in den Einkommensteuergesetzen des In- und Auslandes vgl. 1. den Artikel von POPPRZ: Einkommensteuer (Geschichte und geltendes Recht) im H. d. St., 4. Aufl. 1924, S. 437—491; die darin enthaltenen Angaben sind im folgenden auf Grund von Material des Reichsfinanzministeriums auf den Stand des Jahres 1925 gebracht; 2. „Die deutsche Einkommenbesteuerung vor und nach dem Kriege“, Statistik des Deutschen Reiches, Bd. 312, S. 7—23, 3. die Nachweise über die Familienermäßigungen in älteren Einkommensteuergesetzen bei F. J. NEUMANN S. 81 ff.; 4. über Geschichtliches zum Kinderprivileg und zur Junggesellensteuer, BUCK S. 178 ff.

ten auf<sup>1</sup>. Obgleich diese Begründung wiederholt mit Recht zurückgewiesen worden ist<sup>2</sup>, muß daher auch hier grundsätzlich betont werden, daß innerhalb der Finanzwissenschaft die Einräumung einer Familienermäßigung bei der Einkommensteuer nur gerechtfertigt werden kann, wenn sie aus dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit abgeleitet wird, die ja nicht nur von der Höhe eines Einkommens, sondern noch von vielen anderen Umständen abhängt. Ein Umstand, der von der Seite der Verwendung des Einkommens die Leistungsfähigkeit mitbestimmt, ist die Zahl der vom Steuerpflichtigen unterhaltenen Familienmitglieder, die Zahl derjenigen, die von dem einen Einkommen leben wollen. Es ist aber technisch unmöglich, daß die Einkommensteuer alle diese Umstände berücksichtigen kann, und für die Berücksichtigung der Art der Einkommensverwendung kommt noch hinzu, daß die Verwendung die Zweckbestimmung des Einkommens ist, die die Einkommensteuer nicht für steuerfrei erklären darf, wenn sie sich nicht selbst aufheben will<sup>3</sup>. Die Gewährung von Familienermäßigungen ist daher gelegentlich abgelehnt worden, entweder weil es für unzulässig erklärt wurde, aus der Fülle der Umstände einen herauszugreifen<sup>4</sup>, oder weil auch die Ausgaben für die Familie grundsätzlich zum steuerpflichtigen Verbrauch des Einkommens gerechnet wurden<sup>5</sup>. Hiergegen lassen sich aber berechtigte Einwände vorbringen.

Wenn es schon nicht möglich ist, bei der Einkommensteuer alle die Leistungsfähigkeit beeinflussenden Umstände zu berücksichtigen, so ist das kein Grund, deswegen einen besonders hervortretenden Umstand wie die Kopffzahl der Familie unbeachtet zu lassen. Es trifft ferner nicht vollständig zu, daß die Ausgaben für die Familie einen reinen Einkommensverbrauch darstellen, denn die Erziehungskosten der Kinder können — insbesondere wegen ihrer Unterhaltsverpflichtungen — als Amortisationsquote

<sup>1</sup> Vgl. neuerdings BÜHLER: Kinderprivileg.

<sup>2</sup> Vgl. z. B. SCHANZ S. 1136; A. LOTZ S. 90; BUCK S. 308.

<sup>3</sup> Deshalb bestimmt z. B. § 18 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes vom 10. August 1925 ebenso wie schon § 15 des Gesetzes von 1920 ausdrücklich, daß Aufwendungen, die sich als Verwendung des Einkommens darstellen, insbesondere die zur Bestreitung des Haushalts des Steuerpflichtigen und zum Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge, nicht vom steuerpflichtigen Einkommen abgezogen werden dürfen.

<sup>4</sup> Vgl. z. B. v. SCHEEL S. 302 Anm.

<sup>5</sup> Vgl. FUßTING: Grundzüge, S. 208f.; BREDT S. 120.

für die im Laufe des Lebens verbrauchte Arbeitskraft des Steuerpflichtigen angesehen werden. Immerhin ergeben sich aus diesen Zusammenhängen bestimmte Grenzen der Ermäßigung. Da der Familienstand nur einer von vielen die Leistungsfähigkeit beeinträchtigenden Umständen ist, muß bei seiner Berücksichtigung darauf geachtet werden, daß nicht gegenüber der Zurückweisung anderer Umstände eine ungerechtfertigte Bevorzugung eintritt. Da ferner die Aufwendungen für die Familie Einkommensverbrauch darstellen, der ebenso der Einkommenbesteuerung unterliegen muß wie der eigene Verbrauch der Steuerpflichtigen, kann durch die Familienermäßigung nicht der gesamte, insbesondere nicht der standesgemäße Aufwand des Steuerpflichtigen für seine Familie von der Steuer befreit, sondern nur die dadurch bewirkte Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ausgeglichen werden.

Aus der Anknüpfung an das Leistungsfähigkeitsprinzip folgt zunächst zweierlei: die Familienermäßigungen müssen ein bestimmtes Minimum betragen, und sie müssen bei einem Einkommen aufhören, bei dem die Familienausgaben nicht mehr als eine Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit angesehen werden können. Über die obere Grenze der Ermäßigung bedarf es hier keiner Erörterungen, da diese über der Einkommensgrenze liegt, bis zu der die Lohnsteuer an die Stelle der Einkommensteuer tritt. Das Minimum der Ermäßigung muß die Befreiung eines Einkommens sein, bei dem ein Steuerpflichtiger infolge seiner Familienaufwendungen keine steuerliche Leistungsfähigkeit mehr besitzt. Wenn in diesen Fällen der Begriff des persönlichen Existenzminimums durch Einbeziehung der Familienermäßigung zum Familienexistenzminimum erweitert wird<sup>1</sup>, so kann jedoch hierunter nicht die Summe der Existenzminima der einzelnen Familienmitglieder verstanden werden. Für die Bestimmung des Familienexistenzminimums muß vom Familienbedarf in seiner Gesamtheit, wie er von dem einen steuerpflichtigen Einkommen bestritten werden muß, ausgegangen werden, und es ist unzulässig, das Familienexistenzminimum durch Zusammenzählung der Existenzminima der einzelnen Familienangehörigen zu berechnen<sup>2</sup>, mögen

<sup>1</sup> Vgl. z. B. SCHANZ S. 1136; BUCK S. 268.

<sup>2</sup> ROSCHER (S. 194, Anm. 18) setzt z. B. als selbstverständlich voraus, daß das Existenzminimum mit der Zahl der vorhandenen Familienmitglieder multipliziert werden müßte.

diese nun ebenso hoch oder niedriger als das Existenzminimum des Steuerpflichtigen selbst angenommen werden<sup>1</sup>. Für die Freilassung eines Familienexistenzminimums spricht ferner der Umstand, daß die Belastung eines Einkommens durch die Verbrauchssteuern um so höher ist, je größer der Familienstand, je umfangreicher also der besteuerte, lebensnotwendige Verbrauch ist<sup>2</sup>. Da diese Verbrauchsbelastung im umgekehrten Verhältnis zur Leistungsfähigkeit steht, muß die Familienermäßigung, insoweit sie als Ausgleich hierfür gewährt wird, im umgekehrten Verhältnis zur Einkommenshöhe stehen<sup>3</sup>. Aber auch innerhalb dieser Unter- und Obergrenze muß der Umfang der Familienermäßigung nach dem Grade der Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit durch die Familienlasten bemessen werden. Es handelt sich hier in erster Linie um die Fragen, ob die Ermäßigung 1. in festen oder prozentualen Abzügen gewährt und ob sie 2. in geringerem oder stärkerem Verhältnis zur Kinderzahl zunehmen soll.

#### b) Feste oder prozentuale Ermäßigungen ?

Zwischen festen und prozentualen Familienermäßigungen besteht nicht nur ein technischer, sondern auch ein wirtschaftlicher Unterschied. Bei festen Ermäßigungen ist der absolute Betrag für alle Einkommen gleich hoch, relativ aber die Ermäßigung um so größer, je geringer das Einkommen ist. Umgekehrt sind prozentuale Ermäßigungen relativ für alle Einkommen gleich groß, absolut aber um so größer, je höher das Einkommen ist<sup>4</sup>. Für die Familienermäßigungen in der Form prozentualer Abzüge vom Einkommen oder von der Steuer<sup>5</sup> wird vor allem darauf hingewiesen, daß es nur auf diese Weise gelingt, die Familienlasten bei

<sup>1</sup> Vgl. NAUMANN S. 39f.; POPITZ S. 422.

<sup>2</sup> Vgl. FUJSTING S. 200; SCHANZ S. 1137.

<sup>3</sup> Vgl. SCHÖLER S. 55.

<sup>4</sup> Die wirtschaftliche Wirkung der beiden Systeme ließe sich allerdings durch entsprechende Staffelung der Ermäßigungsbeträge aufheben. Diese Methode ist aber technisch so umständlich, daß sie für die Lohnsteuer nicht in Frage kommt, sie ist auch bisher von keiner Einkommensteuer angewendet worden.

<sup>5</sup> Da die Lohnsteuer nur einen einheitlichen Steuersatz von 10% kennt, führt es zum selben Ergebnis, ob man die Ermäßigung für Frau und Kind wie § 17 Abs. 1 der 2. Steuernotverordnung auf je 10% der Steuer oder wie § 70 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes vom 10. Aug. 1925 auf je 10% des Einkommens festsetzt.

den verschiedenen Einkommenstufen gleichmäßig zu berücksichtigen<sup>1</sup>. Es wird als ein sozialer Fortschritt bezeichnet, daß auf diese Weise auch die größeren Ausgaben Steuerfreiheit genießen, die der Steuerpflichtige mit höherem Einkommen für die Berufsausbildung seiner Kinder zu machen pflegt<sup>2</sup>. Die uneingeschränkte Durchführung dieses Systems steht aber im Widerspruch mit der allgemein anerkannten Forderung, daß die Familienermäßigung bei einer bestimmten Einkommenshöhe überhaupt aufhören muß, bei der die Leistungsfähigkeit durch Familienlasten nicht mehr beeinträchtigt wird. Deshalb wird auch von den Anhängern dieses Systems eine Abschwächung der prozentualen Ermäßigungen bei den höheren Einkommen gefordert<sup>3</sup>. Durch eine solche Abschwächung hat man zugleich dem Einwande begegnen wollen, daß der Wohlhabende trotz absolut höherer Familienausgaben dennoch keine so hohe Quote seines Einkommens dafür zu verwenden braucht wie der Arme<sup>4</sup>. Ein weiterer Nachteil des prozentualen Systems liegt darin, daß ein Steuerpflichtiger mit geringem Einkommen auch bei großer Familie nicht völlig von der Steuer befreit wird<sup>5</sup>, sofern nicht ein besonderes erhöhtes Familienexistenzminimum gewährt, also neben der prozentualen die feste Ermäßigung eingeführt wird. Aber abgesehen von diesen Mängeln ist gegen die prozentuale Berücksichtigung von Familienlasten ein grundsätzlicher Einwand zu machen.

Um die prozentuale Bemessung der Familienermäßigung als unrichtig zu widerlegen, kommt es nicht darauf an, festzustellen, daß die Familienausgaben bei höherem Einkommen einen kleineren Teil des Gesamteinkommens beanspruchen als bei geringerem. Das dürfte nur gelingen, wenn man verhältnismäßig große Ein-

---

<sup>1</sup> BUCK S. 274.

<sup>2</sup> KNIEPER S. 1375.

<sup>3</sup> Diese Abschwächung wird entweder in der Form einer Begrenzung der Ermäßigung auf einen festen Höchstbetrag (GÜNTHER: Progressivsteuer, S. 49, 52, und Existenzminimum S. 66) oder durch degressive Staffelung der prozentualen Ermäßigung bei wachsenden Einkommen (BUCK S. 275) vorgeschlagen; sie kann allenfalls auch durch Festsetzung einer Einkommensgrenze erfolgen, bei der die Ermäßigung aufhört. Die letzte Form galt bei der deutschen Lohnsteuer auf Grund der Regelung durch die 2. Steuernotverordnung in den Jahren 1924 und 1925; sie besteht heute nur noch bei der österreichischen Einkommensteuer.

<sup>4</sup> LINDAHL S. 206.

<sup>5</sup> KNIEPER S. 1375.

kommensunterschiede betrachtet. Es ist vielmehr erforderlich, nachzuweisen, daß die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen mit höherem Einkommen durch die Familienlasten weniger beeinträchtigt wird als die der Steuerpflichtigen mit niedrigerem Einkommen. Demgegenüber ist zur Begründung des prozentualen Ermäßigungssystems geltend gemacht worden, daß man nur die Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit durch die Familienlasten bei gleich hohem Einkommen in Betracht ziehen dürfe, da der Einfluß der Einkommenshöhe auf die Leistungsfähigkeit bereits durch die Progression des Tarifs berücksichtigt werde<sup>1</sup>. Die Belastung eines Steuerpflichtigen durch den Unterhalt von Frau und zwei Kindern mindert danach seine Leistungsfähigkeit immer um beispielsweise 3%, gleichgültig, ob er 10000 M. oder nur 1000 M. Einkommen hat. Das trifft aber nicht zu. Wenn ein Mann mit 1000 M. Einkommen eine Frau und zwei Kinder zu unterhalten hat, so wird er dadurch gegenüber einem Ledigen mit demselben Einkommen weitaus stärker belastet, als wenn er 10000 M. Einkommen hätte. Ein Familienvater mit zwei Kindern und nur 1000 M. Einkommen muß, um seine Familie durchzubringen, auf einen großen Teil seiner eigenen notwendigsten Bedürfnisse verzichten, während bei einem Mann mit gleich großem Familienstand, aber 10000 M. Einkommen durch die Unterhaltsausgaben für die Familie überhaupt keine lebenswichtigen Bedürfnisse beeinträchtigt werden, sondern nur ziemlich gehobene Kulturbedürfnisse.

Es führt also zu falschen Schlüssen, wenn man es ablehnt, die Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit bei verschiedenen Einkommen zu vergleichen. Wie mit Hilfe der Grenznutzentheorie festgestellt worden ist, welches Opfer die Auferlegung eines bestimmten Steuerbetrags für die verschiedenen Einkommen bedeutet, so muß auch hier in gleicher Weise ermittelt werden, wie groß das Opfer der Unterhaltung einer Familie von gleicher Größe bei den verschiedenen Einkommen ist. Dementsprechend muß die Ermäßigung so abgestuft werden, daß sie einen um so größeren

---

<sup>1</sup> BUCK (S. 272): „Es kommt nicht darauf an, zu untersuchen, um wieviel leistungsfähiger jemand ist, der 1000 M. Einkommen hat, im Vergleich zu dem, der 10000 M. hat, . . . sondern es kommt darauf an, zu untersuchen, . . . um wieviel leistungsfähiger jemand bei 1000 M. mit 10 Kindern gegenüber dem Alleinstehenden ist und um wieviel leistungsfähiger ein anderer bei 10000 M. Einkommen mit 10 Kindern gegenüber dem Alleinstehenden ist.“

Prozentsatz der tatsächlichen Familienlasten ausmacht, je geringer das Einkommen ist. Bei den kleinsten Einkommen wird sogar der volle Betrag der Familienausgaben durch die Ermäßigung freizulassen sein, weil diese Ausgaben hier so lebenswichtige Bedürfnisse des Steuerpflichtigen beeinträchtigen, daß davon keine Steuer mehr eingefordert werden kann; während bei einer gewissen Einkommenshöhe die Ermäßigungen überhaupt aufhören müssen, weil durch die Familienlasten nur noch so hochstehende Bedürfnisse berührt werden, daß die Steuerleistung vorgeht. Das erste ist der Fall des Familienexistenzminimums, das zweite der Fall des gänzlichen Aufhorens der Familienermäßigung bei einer gewissen Einkommensgrenze.

Diese Anforderungen erfüllt nur das System der festen für alle Einkommen gleich hohen Ermäßigungen. Es bewirkt 1. die Steuerbefreiung des Familienexistenzminimums, 2. die gleichmäßige Degression der Ermäßigung nach der Höhe des Einkommens und bringt 3. für die höheren Einkommen nur noch eine verhältnismäßig so geringe Ermäßigung, daß sie dort ohne Schwierigkeiten beseitigt werden kann. Schließlich bietet es für die Lohnsteuer noch einen bedeutsamen technischen Vorteil: die leichtere Berechnung des Lohnabzugs. Wenn nur feste Familienermäßigungen angewendet werden, ist zwar das Existenzminimum für den Steuerpflichtigen je nach dem Familienstand verschieden, der Steuersatz aber ist immer derselbe. Umgekehrt wäre bei Anwendung des prozentualen Steuersystems zwar das Existenzminimum immer gleich groß, der Steuersatz aber je nach dem Familienstand verschieden. Die Berechnung ist jedoch weit- aus einfacher, wenn zwar die Subtraktion mit verschiedenen Größen erfolgen muß, immer aber vom Rest ein Satz von 10% erhoben wird, als wenn zwar die Subtraktionsaufgabe in allen Fällen die gleiche ist, dafür aber je nach dem Familienstand mit 6, 7, 8% gerechnet werden müßte<sup>1</sup>.

### c) Wachsende oder abnehmende Ermäßigungen?

Die zweite Frage, die unter Anknüpfung an das Leistungsfähigkeitsprinzip zu beantworten ist, lautet: Soll die Ermäßigung

---

<sup>1</sup> Das verkennt BARKOWSKI (S. 99), wenn er meint, daß die prozentuale Ermäßigung den Vorteil leichter Errechnung für sich habe.

im Verhältnis zur Kinderzahl zu- oder abnehmen, soll sie für das dritte und vierte Kind höher oder niedriger sein als für das erste und zweite? Für die Abnahme der Ermäßigung spricht die Erfahrung, daß die Haushaltungskosten nicht im selben Verhältnis wie die Kopfzahl steigen; das erste Kind verursacht eine stärkere Zunahme der Ausgaben als das zweite und so fort<sup>1</sup>. Dem steht entgegen, daß die Höhe der Familienermäßigungen nur mittelbar von der Höhe der Ausgaben, unmittelbar dagegen von der dadurch hervorgerufenen Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen abhängig gemacht werden kann. Die Leistungsfähigkeit wird aber mit wachsender Kinderzahl in wachsender Schärfe beeinträchtigt. In gleichen Einkommensverhältnissen bedeutet das Hinzukommen des sechsten Kindes für den Steuerpflichtigen den Verzicht auf viel dringendere Bedürfnisse als das Hinzukommen des dritten Kindes. Während der Steuerpflichtige im letzten Fall den erhöhten Familienaufwand vielleicht schon durch Einschränkung seines Genußmittelverbrauchs wieder ausgleichen kann, wird er im ersten Fall wahrscheinlich zur Einschränkung seines notwendigen Bedarfs gezwungen sein. Das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt, daß diese verschiedene Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit durch zunehmende Ermäßigungen wieder aufgehoben wird<sup>2</sup>.

Aber dieser Gesichtspunkt kann nicht allein maßgebend sein, denn die Tatsache, daß die absoluten Haushaltsausgaben nicht im selben Verhältnis wachsen wie der Familienstand, bleibt daneben bestehen. Diese entgegengesetzten Einflüsse heben einander wenigstens teilweise auf; ob und in welchem Maße der eine gegenüber dem anderen bevorzugt werden muß, dürfte praktisch schwer zu entscheiden sein. Es kann daher kaum nennenswerte Ungleichheiten

<sup>1</sup> Vgl. UMPFENBACH S. 127ff.; VOCKE S. 464. Bei den Beratungen des Reichstags über den Entwurf des Einkommensteuergesetzes von 1925 ist dieser Gesichtspunkt von dem Abg. SCHNEIDER-Berlin hervorgehoben worden. (Vgl. Stenogr. Bericht der 106. Sitzung vom 29. Juli 1925 — S. 3649 B.) Bei der englischen Einkommensteuer beträgt die Ermäßigung für die Ehefrau 90 £, für das erste Kind 36 £ und für das zweite und jedes folgende Kind 27 £. Die norwegische Einkommensteuer gewährt für die erste und zweite vom Steuerpflichtigen zu unterhaltende Person je 500 Kronen, für die dritte bis siebente je 400 Kronen Ermäßigung; für weitere Personen ist kein Abzug mehr gestattet.

<sup>2</sup> Zunehmende Familienermäßigungen haben GÜNTHER (Existenzminimum S. 62) und BÜHLER (S. 18) gefordert; sie bestehen in Frankreich und der Tschechoslowakei (vgl. POPITZ S. 455, 481).

hervorrufen, wenn vorgeschlagen wird, die Ermäßigung weder abnehmend noch zunehmend zu gestalten, sondern für jedes Kind im gleichen Betrage zu gewähren. Gegen eine solche Regelung spricht auch nicht die Tatsache, daß kinderreiche Familien durch die Verbrauchsbesteuerung besonders schwer belastet werden. Diese Mehrbelastung kann immer nur in proportionalem Verhältnis zum Mehrbedarf stehen, und da dieser selbst mit wachsender Kopfzahl abnimmt, ebenfalls in diesem Umfange steigen.

Nachdem bis jetzt festgestellt ist, daß das System der festen, für jedes Kind gleich hohen Ermäßigungen zu wählen ist, bleibt noch die Frage zu prüfen, in welchem Verhältnis das Existenzminimum für den Steuerpflichtigen selbst, die Frauenermäßigung und die Kinderermäßigung zueinander stehen sollen. Es erscheint nicht angängig, die einzelnen Ermäßigungen nach dem Verhältnis der physiologischen Existenzminima zu bemessen<sup>1</sup>. Nach den Berechnungen von KUCZYNSKI ergäbe sich unter Zugrundelegung des physiologischen Existenzminimums zwischen Existenzminimum des Steuerpflichtigen, Frauenermäßigung und Ermäßigung für jedes Kind ein Verhältnis von  $1:1/3:1/4$ <sup>2</sup>. Es ist aber zu berücksichtigen, daß die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen — auf die es hier allein ankommt — durch die Unterhaltung von Frau und Kind nicht in diesem Verhältnis beeinträch-

<sup>1</sup> Wie es z. B. NAUMANN tut (S. 74, sowie in seinem Artikel: „Das Existenzminimum im neuen Einkommensteuer-Entwurf“, Frankfurter Zeitung vom 15. April 1925, Erstes Morgenblatt Nr 276).

<sup>2</sup> KUCZYNSKIS Angaben (Das Existenzminimum und verwandte Fragen, Berlin 1921) über das Verhältnis des Existenzminimums von Mann, Frau und Kind weichen für Vor- und Nachkriegszeit von einander ab. Auf Grund der Familien-Existenzminima, die für unsere Zwecke allein in Frage kommen, errechnen sich folgende Zahlen für das wöchentliche Existenzminimum für (vgl. S. 16):

	Mann	Frau	Kind
1914:	16,70 M.	5,55 M.	3,75 M.
1920:	160,— M.	77,— M.	43.— M.

so daß sich folgende abgerundete Verhältniszahlen ergeben:

1914:	1	:	$1/3$	:	$1/4$
1920:	1	:	$1/2$	:	$1/4$

Die Verschiebung der Verhältniszahlen beruht auf besonderen Einflüssen der Nachkriegszeit (Rationierung der Lebensmittel, beginnende Inflation), die heute weggefallen sind. Entgegen der Auffassung NAUMANN'S (a. a. O.) können daher nur die Zahlen für 1914 zugrunde gelegt werden.

tigt wird. Mit Recht wird hervorgehoben<sup>1</sup>, daß gerade bei der städtischen Arbeiterschaft, die die große Masse der Lohnsteuerpflichtigen stellt, durch die Verheiratung eine Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit nicht eintritt, weil die Frau ihre eigene Erwerbstätigkeit zunächst noch nicht aufgibt. Erst wenn sich die Frau den Kindern widmen muß, bedeutet auch ihr eigener Unterhalt eine stärkere Belastung für den Steuerpflichtigen. Andererseits steht der Belastung durch Unterhalt und Erziehung der Kinder in städtischen Verhältnissen regelmäßig kein Ausgleich durch eine Hilfeleistung der Kinder gegenüber. Gemessen an der Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit kann daher die Frauenermäßigung geringer sein, als sich auf Grund des physiologischen Existenzminimums ergibt, während die Kinderermäßigung etwas höher angesetzt werden muß, um der Tatsache Rechnung zu tragen, daß gerade mit dem Vorhandensein von Kindern für die große Masse der Steuerpflichtigen auch eine erhöhte Belastung durch die Unterhaltung der Ehefrau entsteht. Mit Rücksicht darauf erscheint das Verhältnis  $1:\frac{1}{4}:\frac{1}{3}$  angemessen, so daß sich bei einem Existenzminimum von 1200 M. jährlich eine Frauenermäßigung von 300 M. und für jedes Kind eine Ermäßigung von je 400 M. ergäbe.

#### d) Die Junggesellensteuer.

Da wir die Familienermäßigung nur als Ausgleich für die Beeinträchtigung der steuerlichen Leistungsfähigkeit anerkannt haben, können wir die Forderung nach einem Junggesellenzuschlag, soweit sie aus bevölkerungspolitischen Gründen erhoben wird, mit wenigen Worten abtun<sup>2</sup>. Daß bevölkerungspolitische und nicht steuerliche Gesichtspunkte für eine solche Forderung maßgebend sind, wird sich regelmäßig daran erkennen lassen, ob der Zuschlag erst nach Überschreiten einer bestimmten Altersgrenze eintreten soll, was offensichtlich mit der Leistungsfähigkeit nichts zu tun hat<sup>3</sup>. Diese ganze bevölkerungspolitische Begründung der Junggesellensteuer beruht auf einer doppelten

<sup>1</sup> POPITZ S. 422.

<sup>2</sup> Eine Junggesellensteuer mit ausgesprochen bevölkerungspolitischer Begründung hat Frankreich, und BÜHLER (S. 19) empfiehlt auch in dieser Beziehung die Übernahme des französischen Systems, womöglich mit erhöhten Zuschlagssätzen.

<sup>3</sup> BUCK S. 313.

Verwendung desselben Arguments: einmal verlangt man mit Rücksicht auf die Familienlasten oder überhaupt nur aus bevölkerungspolitischen Gründen weitgehende Entlastung der Familienväter und dann dreht man dieselben Argumente um und begründet damit gleichzeitig die Forderung nach stärkerer Belastung der Ledigen. Es besteht aber kein Grund, die Steuer der Familienväter zu ermäßigen und gleichzeitig die der Junggesellen zu erhöhen. Wenn bei einer bestimmten Einkommensteuer die Begünstigung der Familienväter nicht ausreichend erscheint, dann ist es logisch richtiger und technisch einfacher, die Familienermäßigungen zu erhöhen, anstatt für Junggesellen einen besonderen Zuschlag einzuführen.

Aber auch wo die Junggesellensteuer nur mit Rücksicht auf die steuerliche Leistungsfähigkeit gefordert wird<sup>1</sup>, muß sie abgelehnt werden<sup>2</sup>. Denn hier erscheint sie als Folgerung aus einer falschen Auffassung von dem Begriff des Familienexistenzminimums. Schon bei den älteren Schriftstellern taucht die Vorstellung auf, das Existenzminimum sei nicht nach den Bedürfnissen des einzelnen, sondern nach dem „durchschnittlichen Notbedarf einer Familie“ zu bemessen<sup>3</sup>, es müsse sich auf eine Durchschnittsfamilie beziehen, weil die Familienwirtschaft, die typische Wirtschaftsform, das Normale sei, worauf allein der Staat aufbauen könne<sup>4</sup>. Hieraus folgern die einen, daß dieses Familienexistenzminimum bei allen Steuerpflichtigen ohne Rücksicht auf den tatsächlichen Familienstand — also auch bei den Ledigen — freibleiben müsse<sup>5</sup>, während die anderen es nur auf die kleinen Familien mit ein bis zwei Kindern beschränkt wissen wollen; darüber hinaus soll einerseits eine weitere Ermäßigung für Ehepaare mit mehr Kindern, andererseits eine Zuschlagbesteuerung für Ledige und kinderlos Verheiratete eintreten<sup>6</sup>. Die Junggesellen- und Kinderlosensteuer erscheint hier deutlich als ein Bestandteil, eine besondere Form des Familienprivilegs, ohne daß

<sup>1</sup> Z. B. BUCK S. 311 ff.

<sup>2</sup> Vgl. hierzu die Begründung zum Entwurf des Einkommensteuergesetzes von 1920, Nationalversammlung 1919, Drucksache Nr 1624 S. 26, 31 f.

<sup>3</sup> EISENHART S. 110.

<sup>4</sup> H. SCHMIDT (S. 72), aber auch neuerdings wieder GÜNTHER: Existenzminimum, S. 60, und MANN: Grundsätze, S. 81 f.

<sup>5</sup> Z. B. H. SCHMIDT S. 6.

<sup>6</sup> GÜNTHER: Existenzminimum, S. 60 ff.

dabei an eine ungerechtfertigte Doppelbelastung der Junggesellen und Kinderlosen gedacht zu sein braucht<sup>1</sup>. Gleichwohl kann man diesen Vorschlägen nicht folgen, weil die Voraussetzung, von der sie ausgehen, falsch ist.

Es trifft für die Besteuerung nicht zu, daß die Familie das Normale, Junggesellen und Kinderlose nur Ausnahmen darstellen. Tatsächlich besteht folgendes Verhältnis: Nach den vorläufigen Ergebnissen der Lohnsteuerstatistik für das Jahr 1926 sind von 100 Steuerpflichtigen 58 verheiratet und 42 ledig. Will man aber nicht einmal von der Gesamtheit der Verheirateten ausgehen, sondern nur von den Familien mit 1 und 2 Kindern, so wählt man als Grundlage einen Kreis von Steuerpflichtigen, der nur etwa 28% der Gesamtzahl umfaßt. Man würde also die Familienermäßigung in diesem Falle nicht auf einem vermeintlichen Normalfall aufbauen, sondern auf einer sehr schmalen Basis. Es hätten dann nur 28% aller Steuerpflichtigen die normale Steuer zu zahlen, während bei allen übrigen Zu- oder Abschläge vorzunehmen wären<sup>2</sup>. Dieser Umstand, der sowohl für die Höhe der Ermäßigungen wie für ihre technische Durchführung bedeutsam ist, muß ausschlaggebend sein, da es keinen Grund gibt, aus dem ein System der Zu- und Abschläge für Junggesellen, Kinderlose und Kinderreiche dem System der einfachen Familienermäßigung vorzuziehen wäre. Tatsächlich können mit dem einfachen Familienprivileg alle die Aufgaben erfüllt werden, die man mit Junggesellensteuer und Sonderbegünstigung der Kinderreichen lösen will, und zwar sicherer und einfacher. Insbesondere gibt es keinen Grund, warum nicht der Junggesellenzuschlag in der Form der Familienermäßigung zum Ausdruck kommen könnte: es braucht nur der normale, von dem Ledigen zu zahlende Steuersatz erhöht und das Familienprivileg erweitert zu werden<sup>3</sup>. Auch

<sup>1</sup> Es ist zu beachten, daß die Einkommensteuer Polens keine Frauenermäßigung, die der Tschechoslowakei keine Ermäßigung für die Frau und das erste Kind und die Frankreichs für die Ehefrau nur die feste Ermäßigung gewährt.

<sup>2</sup> GÜNTHER (Existenzminimum S. 63) ist merkwürdigerweise der Ansicht, daß durch sein System die Summe der Abzüge viel geringer würde, da nach seiner Meinung gegenwärtig „die ungeheure Mehrzahl aller Zensiten“ das Abzugsrecht genießt!

<sup>3</sup> Daß der jetzige Lohnabzug von 10% in diesem Sinn schon eine Junggesellensteuer darstellt, hat der Abg. SCHNEIDER-Berlin hervorgehoben. (Vgl. Stenogr. Bericht der 106. Sitzung vom 29. Juli 1925, S. 3649 D.)

die Junggesellensteuer als Ausgleich für die Minderbelastung der Ledigen durch indirekte Steuern<sup>1</sup> kann in dieser Weise ersetzt werden.

Wenn gleichwohl der Gedanke der Junggesellensteuer immer wieder auftaucht, so hat das einen anderen Grund: Man hofft auf diese Weise den Einnahmeausfall wieder hereinzubringen, der aus der Annahme weitgehender Vorschläge für den Ausbau des Kinderprivilegs entstehen muß<sup>2</sup>. Diese Erwartung beruht auf einer merkwürdigen Auffassung von der Natur der Steuerverteilungskämpfe. Als ob es nur eines Vorwandes wie der Junggesellenbelastung bedürfte, um eine Erhöhung der steuerlichen Belastung bei der Mehrzahl der Steuerpflichtigen durchzusetzen! Als ob es nur auf ein Schlagwort ankäme, um alle Welt davon zu überzeugen, daß die bisherige Steuerverteilung nicht dem tatsächlichen Verhältnis der Leistungsfähigkeit bei Ledigen und Familienvätern entspreche! Dieser kluge Plan hat keinerlei Aussicht auf Erfolg. Wohl kann man oft die Erfahrung machen, daß bei Gewährung von Steuererleichterungen an einen engeren Kreis von Steuerpflichtigen der Mehrheit der nicht begünstigten Steuerzahler nicht voll zum Bewußtsein kommt, daß sie die Kosten dieser Steuerermäßigung zu tragen hat; noch immer aber ist dieses Bewußtsein geweckt worden, wenn der Mehrheit Steuererhöhungen zugunsten der Entlastung einer Minderheit auferlegt werden sollten.

## 2. Das geltende System.

Von den hier aufgestellten Forderungen — feste Abzüge, gleich hoch für alle Einkommen und für jedes Kind, Verhältnis zwischen dem steuerfreien „Existenzminimum“ des Steuerpflichtigen, der Frauenermäßigung und der Ermäßigung für jedes Kind etwa wie  $1 : \frac{1}{4} : \frac{1}{3}$  und Ablehnung eines Junggesellenzuschlags — erfüllt die Lohnsteuer nur die letzte. Dagegen bestehen bei der Lohnsteuer feste und prozentuale Abzüge nebeneinander, und zwar wird jeweils die Ermäßigungsart angewendet, die im einzelnen Falle günstiger wirkt. Das ist bei den unteren Einkommen das System der festen Abzüge, bei den oberen das der prozentualen Ermäßi-

<sup>1</sup> Vgl. BUCK S. 311.

<sup>2</sup> Vgl. GÜNTHER: Existenzminimum S. 63 und BÜHLER S. 19f.

gungen<sup>1</sup>. Während die prozentualen Ermäßigungen für die Ehefrau und jedes Kind gleichmäßig je 10% des steuerpflichtigen Einkommens betragen, sind die festen Abzüge nach der Kinderzahl gestaffelt. Sie betragen für die Ehefrau und das erste Kind je 120 M. jährlich, für das zweite Kind 240 M., das dritte 480 M., das vierte 720 M. und für das fünfte und jedes folgende je 960 M. jährlich<sup>2</sup>. Das Verhältnis zwischen steuerfreiem Lohnbetrag (1200 M.), Frauen- und Kinderermäßigung beginnt also mit  $1 : \frac{1}{10} : \frac{1}{10}$  und endet mit  $1 : \frac{1}{10} : \frac{4}{5}$ . Die wahlweise Anwendung der festen und prozentualen Ermäßigungen unterscheidet das System der deutschen Lohnsteuer wesentlich von dem System, das bei der französischen und bei der belgischen Einkommensteuer gilt<sup>3</sup>. Beim deutschen System wird entweder die eine oder die andere Ermäßigungsart angewendet, beim französischen und belgischen dagegen beide gemeinsam. Wenn auch das französische System die Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit nicht zutreffend berücksichtigt, so ist es doch wenigstens formal einwandfrei und logisch aufgebaut. Das deutsche System dagegen ist auch formal falsch und unlogisch. Niemand wird behaupten wollen, daß dieses System eingeführt worden ist, weil die Leistungsfähigkeit bei den unteren Einkommen nach dem Verhältnis der festen Beträge beeinträchtigt wird, bei den oberen dagegen im prozentualen Verhältnis. Sondern dieses „System“ ist geschaffen worden, weil die alleinige Anwendung der prozentualen Ermäßigungen im Steuerüberleitungsgesetz — insbesondere wegen der Verdoppelung der Ermäßigung für das zweite bzw. dritte und jedes folgende Kind<sup>4</sup> — zu unmöglichen Ergebnissen geführt hatte, die in den Kreisen der Lohnsteuerpflichtigen große Empörung ausgelöst hatten. Aber welcher Ausweg ist gewählt worden? Weil der eine Maßstab als unrichtig erkannt war, deshalb wählt man nicht einen neuen

---

<sup>1</sup> Bei größerer Kinderzahl fallen auch noch die mittleren Einkommen unter die festen Sätze, so z. B. Steuerpflichtige mit 8 Kindern bis zu 611 M. Monatseinkommen.

<sup>2</sup> § 70 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Art. I des Gesetzes über die Senkung der Lohnsteuer vom 19. Dezember 1925 — RGBl. I, S. 469.

<sup>3</sup> Vgl. POPITZ S. 481.

<sup>4</sup> § 22 Abs. 3 des Gesetzes zur Überleitung der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer in das regelmäßige Veranlagungsverfahren (Steuerüberleitungsgesetz) vom 29. Mai 1925 (RGBl. I, S. 75).

richtigen, sondern man legt zwei Maßstäbe an, mißt mit zweierlei Maß in der Hoffnung, daß es niemand merken werde.

Hinsichtlich der Staffelung der Ermäßigungen nach der Kinderzahl soll anerkannt werden, daß das jetzige System einen Fortschritt gegenüber der durch das Steuerüberleitungsgesetz geschaffenen Regelung darstellt. Während heute die Staffelung auf die festen Abzüge beschränkt ist, war durch das Steuerüberleitungsgesetz die Begünstigung der Kinderreichen in Verbindung mit dem prozentualen System so stark ausgebaut worden, daß ein Steuerpflichtiger schon mit 6 Kindern selbst bei 8000 M. Einkommen gänzlich steuerfrei blieb; ein Ergebnis, gegen das sich schließlich selbst die grundsätzlichen Anhänger des Prinzips aussprechen mußten<sup>1</sup>. Gleichwohl weist die jetzige Regelung grundsätzlich denselben Fehler auf. Es entspricht weder dem Verhältnis der tatsächlichen Aufwendungen noch der Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit, wenn für das erste Kind nur eine Ermäßigung in Höhe von  $\frac{1}{10}$  des steuerfreien Lohnbetrags für den Steuerpflichtigen gewährt wird, während die Ermäßigung für das vierte Kind drei Fünftel für das fünfte und jedes folgende sogar vier Fünftel davon beträgt. Für eine Begünstigung der Kinderreichen in diesem Ausmaße können nur bevölkerungspolitische Gründe angeführt werden<sup>2</sup>.

Es steht außer Frage, daß ein System, das so schwerwiegende Mängel ausweist, beseitigt werden muß. Schon bei den Beratungen über das neue Einkommensteuergesetz herrschte im Steuerausschuß des Reichstags Einigkeit darüber, daß es in absehbarer Zeit

<sup>1</sup> Vgl. GÜNTHER: Existenzminimum, S. 65: „Der Mann, der bei 1600 M. Einkommen trotz seiner vier Kinder 44 M. Steuer bezahlen muß, wird niemals einsehen, daß der Mann mit einem fünfmal so großen Einkommen, bloß weil er drei Kinder mehr hat, nicht einen Pfennig Steuer zahlen könne.“

<sup>2</sup> Tatsächlich hat das Zentrum, das sich im Reichstag besonders für diese Regelung eingesetzt hat, die bevölkerungspolitischen Erwägungen zum Teil als Vorwand benutzt. Es brauchte die Begünstigung der Kinderreichen, weil es sich damit vor seinen Wählern für die Teilnahme am Zollkompromiß und an den Verbrauchssteuererhöhungen entschuldigen wollte, die gerade für die kinderreichen Familien neue schwere Lasten im Gefolge haben mußten. Ernstgemeinte bevölkerungspolitische Bestrebungen hätten auch nicht die Begünstigung des fünften und sechsten Kindes, sondern die des zweiten und dritten zum Ziel haben müssen, weil das dritte Kind bevölkerungspolitisch wichtiger ist als das sechste. Diese Forderung wurde jedoch vom Zentrum bezeichnenderweise nicht erhoben, weil sie einen größeren Ausfall an Lohnsteuererträgen hervorgerufen hätte, als man zugestehen wollte.

durch das System der festen Abzüge ersetzt werden muß<sup>1</sup>. Diese Forderung wird wirksam unterstützt durch die technische Kompliziertheit des geltenden Systems. Das Nebeneinander der beiden Ermäßigungsarten macht es heute dem Arbeiter oft unmöglich, sich seinen Steuerabzug selbst zu berechnen oder die Berechnung des Arbeitgebers nachzuprüfen. Den Arbeitgeber aber nötigt dieses System in vielen Fällen, festzustellen, ob die eine oder die andere Ermäßigungsart anzuwenden ist<sup>2</sup>. Das ruft einmal bei den größeren Betrieben eine weitere Beanpruchung von Arbeitskräften für die Lohnsteuerberechnung hervor, während bei den kleineren Betrieben die falschen Abzugsberechnungen überhand nehmen, die zu Schädigungen der Arbeitnehmer, zu Beanstandungen durch die Finanzämter und zur Verärgerung der Arbeitgeber führen. Wenn trotz dieser unbestrittenen Übelstände bisher keine Systemänderung erfolgt ist, so liegt das vor allem an Übergangsschwierigkeiten.

Der Übergang von dem geltenden System der Familienermäßigungen zu dem hier vorgeschlagenen System stößt in erster Linie auf politische Schwierigkeiten, weil dieser Systemwechsel eine große Verschiebung in der Belastung der einzelnen Familien mit sich bringt. Erfahrungsgemäß kommt es aber bei der parlamentarischen Behandlung von Steuerfragen nicht so sehr auf die absolute Höhe der Belastung an als auf die Belastungsveränderung, ihre Erhöhung oder Ermäßigung<sup>3</sup>. Bei Annahme eines steuerfreien Lohnbetrages von 1200 M., einer Frauenermäßigung

<sup>1</sup> Es wurde auch zunächst ein Antrag des Zentrums auf Beseitigung der prozentualen Abzüge unter Zustimmung aller Parteien angenommen. (Vgl. den Bericht des 6. Ausschusses über den Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Reichstag III 1924/25, Drucksache Nr 1229, S. 52 ff., 88.) In der zweiten Beratung im Plenum ist jedoch dann auf Grund eines Antrages der Regierungsparteien das jetzt geltende doppelte System eingeführt worden. (Vgl. Reichstag III 1924/25, Drucksache Nr 1282, und die Rede des Abg. BRÜNING in der 106. Sitzung vom 29. Juli 1925. Stenogr. Bericht S. 3638D ff.)

<sup>2</sup> Vgl. JESSEN S. 1414.

<sup>3</sup> So ist z. B. bei den Beratungen des Reichstages über das Einkommensteuergesetz von 1925 der Übergang von den prozentualen zu den festen Ermäßigungen sogar von den Sozialdemokraten abgelehnt worden, die als erste diese Reform gefordert hatten, weil ihnen die damit verbundene Mehrbelastung weiter Kreise der Lohnsteuerpflichtigen nicht tragbar erschien. (Vgl. die Rede des Abg. Dr. HERTZ in der 103. Sitzung vom 27. Juli 1925, Stenogr. Bericht S. 3534 B.) In den Eingaben des Bundes der Kinderreichen, mit denen der Reichstag in dieser Zeit überschüttet wurde, war ebenfalls immer das entscheidende Gewicht auf die Erhöhung der Belastung gegenüber der Regelung durch das Steuerüberleitungsgesetz gelegt.

von 300 M. und einer Kinderermäßigung von 400 M. ergeben sich im Vergleich mit den geltenden festen Abzügen folgende Freibeträge:

Familienstand	Vorgeschlagene	geltende
	Jahresermäßigung RM.	RM.
Ledig .....	1200	1200
Verheiratet ohne Kinder ..	1500	1320
„ 1 Kind .....	1900	1440
„ 2 Kinder.....	2300	1680
„ 3 „ .....	2700	2160
„ 4 „ .....	3100	2880
„ 5 „ .....	3500	3840
„ 6 „ .....	3900	4800
„ 7 „ .....	4300	5760
„ 8 „ .....	4700	6720
„ 9 „ .....	5100	7680

Diese Gegenüberstellung zeigt, daß die vorgeschlagene Regelung den Familien mit bis zu 4 Kindern eine recht beträchtliche Entlastung bringen würde, den Familien mit mehr Kindern aber eine erhöhte Belastung. Diese würde allerdings nur die Einkommen über 4000 M. treffen, die aber außerdem durch die Beseitigung der prozentualen Ermäßigungen stärker belastet würden. Diese politisch unerwünschte Mehrbelastung der kinderreichen Familien läßt sich nur dadurch auf die höheren Einkommen beschränken, daß die neuen Ermäßigungssätze sehr hoch festgesetzt werden<sup>1</sup>. Gegen diesen Ausweg sprechen aber erhebliche finanzielle Bedenken. Schon bei Durchführung unseres Vorschlags würde sich ein Einnahmeausfall von etwa 66,7 Millionen Mark ergeben<sup>2</sup>, und dieser Ausfall müßte sich bei Erhöhung dieser Sätze

<sup>1</sup> In dieser Richtung bewegt sich ein Vorschlag des Deutschen Beamtenbundes, der neben einem steuerfreien Lohnbetrag von 1200 M. eine Frauenermäßigung von 360 M. und Kinderermäßigungen von 360—1200 M. fordert. (Vgl. „Der Beamtenbund, Zeitschrift des Deutschen Beamtenbundes“, Nr 118 von 8. Dez. 1925.)

<sup>2</sup> Berechnet auf Grund der Anlage zum Entwurf des Lohnsteuergesetzes (Reichstag III 1924/25, Drucksache Nr 1629.) Die Aufkommensverschiebung verteilt sich auf die einzelnen Einkommensgruppen folgendermaßen:

Durchschnittseinkommen 1750 M. :	— 70,2	Mill. M.
„ 3600 „ :	— 26,—	„ „
„ 6600 „ :	+ 15,6	„ „
„ 12000 „ :	+ 6,2	„ „
„ 20000 „ :	+ 7,7	„ „

vervielfachen, da — wenn das vorgeschlagene Verhältnis gewahrt bleiben soll — zugleich der steuerfreie Lohnbetrag erhöht werden müßte. Wann und in welchem Umfange an die Reform der Familienermäßigungen herangegangen werden kann, wird daher von der Lage der Reichsfinanzen im allgemeinen und den Erträgen der Lohnsteuer im besonderen abhängen. Einen ersten Schritt hierzu stellt das Lohnsteuersenkungsgesetz vom 19. Dezember 1925<sup>1</sup> dar, das eine Erhöhung der festen Familienermäßigungen gebracht hat, während die prozentualen unverändert geblieben sind. Dadurch ist der Anwendungsbereich der festen Abzüge erweitert, der der prozentualen eingeschränkt worden. Fährt man auf diesem Wege fort, so kommt man von selbst zu einer Auslöschung des doppelten Systems, die die praktische Bedeutung der prozentualen Abzüge so verringern wird, daß ihre völlige Beseitigung schließlich keine politischen Schwierigkeiten mehr bereitet.

## V. Die Berücksichtigung besonderer Verhältnisse.

Bei der Begründung der Familienermäßigung ist bereits ausgeführt worden, daß eine Einkommensteuer zwar die Einkommensverwendung grundsätzlich für steuerpflichtig erklären muß, daß dieser Grundsatz aber nicht hindert, besonders hervortretende Umstände, die bei der Einkommensverwendung die Leistungsfähigkeit beeinflussen, bei der Bemessung der Steuerhöhe zu berücksichtigen. Neben dem Familienstand gehören hierher besondere wirtschaftliche Verhältnisse, wie Krankheit, Verschuldung, Unglücksfälle, sofern sie die Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen außergewöhnlich beeinträchtigen. Die Notwendigkeit, auf solche Umstände Rücksicht zu nehmen, wurde von der Theorie schon zu einer Zeit anerkannt, als sie noch die allgemeine Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit neben der Höhe des Einkommens ablehnte<sup>2</sup>, und eine entsprechende Vorschrift fand sich schon in dem preußischen Klassen- und klassifizierten Einkommensteuergesetz von 1873, das die Familienermäßigungen noch nicht kannte<sup>3</sup>. Die wissenschaftliche Be-

<sup>1</sup> RGBl. I, S. 469.

<sup>2</sup> Vgl. NASSE S. 13.

<sup>3</sup> Weitere Nachweise in älteren Einkommensteuergesetzen bei F. J. NEUMANN S. 75ff.

urteilung dieser Bestimmung hat sich seitdem nur dahin geändert, daß gefordert worden ist, dem Steuerpflichtigen in diesen Fällen einen Rechtsanspruch auf Steuerermäßigung zu gewähren<sup>1</sup> und die gleichmäßige und einheitliche Handhabung dieser Vorschrift durch die Veranlagungsbehörden sicherzustellen.

Die Reichseinkommensteuer hat im wesentlichen die Bestimmung des preußischen Einkommensteuergesetzes übernommen<sup>2</sup>. Die Steuerpflichtigen haben einen Rechtsanspruch auf Steuerermäßigungen, deren Höhe jedoch in das pflichtmäßige Ermessen der Finanzämter gestellt ist. Infolge des Quellenabzugs besteht bei der Lohnsteuer die technische Besonderheit, daß der Steuerpflichtige entweder von vornherein eine Erhöhung seines steuerfreien Lohnbetrags oder nachträglich eine volle oder teilweise Erstattung der einbehaltenen Lohnsteuer beantragen kann<sup>3</sup>. Die Technik des Quellenabzugs nötigt aber dazu, zwei weitere Umstände besonders zu berücksichtigen, die bei der veranlagten Einkommensteuer im allgemeinen schon in der Höhe des steuerpflichtigen Einkommens ihren Ausdruck finden. Es sind dies: 1. erhöhte Werbungskosten und Sonderleistungen und 2. Verdienstausschlag. Bei der Lohnsteuer können die Werbungskosten und Sonderleistungen anders als bei der veranlagten Einkommensteuer regelmäßig nicht in tatsächlicher Höhe vom Einkommen abgezogen werden, sondern zu ihrer Abgeltung wird ein einheitlicher Pauschalbetrag, der gegenwärtig 480 M. jährlich (40 M. monatlich, 9,60 M. wöchentlich) beträgt<sup>4</sup>, bei jedem Steuerpflichtigen freigelassen. Weist aber ein Steuerpflichtiger nach, daß seine tatsächlichen Aufwendungen für Werbungskosten und Sonderleistungen den Pauschalbetrag übersteigen, so muß das Finanzamt eine entsprechende Erhöhung dieses Betrages vornehmen. Diese Anträge können die Steuerpflichtigen jederzeit

---

<sup>1</sup> Vgl. FUSTING: Grundsätze (S. 208). Die Gleichmäßigkeit kann nur durch Verwaltungsanweisungen herbeigeführt werden, denn es ist nicht möglich, wie NAUMANN (S. 77) fordert, alle in Frage kommenden Umstände gesetzlich festzulegen.

<sup>2</sup> § 56 Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925.

<sup>3</sup> §§ 75 Nr 1, 93 Abs. 1 Nr 2 des Einkommensteuergesetzes vom 10. Aug. 1925 in der Fassung des Gesetzes zur Vereinfachung der Lohnsteuer vom 26. Febr. 1926 (RGBl. I S. 107).

<sup>4</sup> § 70 Abs. 1a, b Einkommensteuergesetz in der Fassung des Gesetzes über die Senkung der Lohnsteuer vom 19. Dez. 1925 (RGBl. I, S. 469).

stellen, die Erhöhung des Pauschsatzes gilt aber erst für die nach der Genehmigung des Antrags erfolgenden Lohnzahlungen.

Beruhet dieser Anspruch der Lohnsteuerpflichtigen darauf, daß der allgemeine Pauschsatz zur Abgeltung ihrer tatsächlichen Aufwendungen nicht ausreicht, so ist die Berücksichtigung eines Verdienstauffalls erforderlich, weil die allgemeinen steuerfreien Abzüge nicht voll gutgebracht worden sind. Infolge des Quellenabzugs ist es bei der Lohnsteuer nur möglich, den steuerfreien Lohnbetrag und die festen Familienermäßigungen für die Zeit zu berücksichtigen, für die Lohn gezahlt und Steuer abgezogen worden ist. Wenn ein Arbeitnehmer aus irgendeinem Grunde, wie z. B. Erwerbslosigkeit oder Krankheit, während eines Teiles des Jahres keinen Lohn bezogen und infolgedessen keinen Steuerabzug gehabt hat, so sind ihm auch für diese Zeit der steuerfreie Lohnbetrag und die festen Familienermäßigungen nicht gutgebracht worden. Hatte z. B. ein verheirateter Arbeiter mit zwei Kindern während des Jahres 1926 nur 40 Wochen gearbeitet, so waren ihm auch die Freibeträge nur für 40 Wochen angerechnet, also nur 40 mal 33,60 M. = 1344 M. freigelassen worden, während er nach dem Gesetz Anspruch auf Freilassung von 1680 M. jährlich hat. Es ist aber technisch nicht möglich, die infolge des Verdienstauffalls nicht gutgebrachten Ermäßigungen bei den nächsten Lohnzahlungen durch den Arbeitnehmer anrechnen zu lassen, weil die meisten Steuerpflichtigen nach Beendigung der Erwerbslosigkeit oder Krankheit eine neue Arbeitsstelle antreten und der neue Arbeitgeber keine Kontrolle darüber hat, für welche Zeit die Freibeträge nicht berücksichtigt worden sind. Es blieb daher kein anderer Weg, als den Arbeitnehmern, die wegen Verdienstauffall zuviel Lohnsteuer gezahlt haben, einen Anspruch auf Erstattung der überzahlten Beträge zu gewähren<sup>1</sup>.

Infolge der großen Erwerbslosigkeit haben die Erstattungen in den letzten Jahren eine unerwartete Bedeutung erlangt.

<sup>1</sup> Auch der „Jahresausgleich“ des österreichischen Einkommensteuerabzuges von Dienstbezügen beruht auf demselben Prinzip. Abweichend vom deutschen Lohnabzug hat hier der Arbeitgeber bei den Arbeitnehmern, die im wesentlichen das ganze Jahr hindurch bei ihm beschäftigt waren, am Jahresschlusse den nichtgutgebrachten Teil der jährlichen Ermäßigungen anzurechnen, und nur die übrigen Arbeitnehmer müssen einen Antrag an die Steuerbehörde stellen. (Art. 4 der Durchführungsverordnung des Bundesministeriums für Finanzen vom 10. März 1924 — Bundesgesetzblatt Nr 74 — und Verordnung vom 4. April 1925 — BGBl. Nr 130 —.)

Die Finanzämter wurden mit Anträgen geradezu überschwemmt, so daß ihr Geschäftsbetrieb unter dieser Arbeitslast zusammenzubrechen drohte. Es war daher erforderlich, das Erstattungsverfahren weitgehend zu vereinfachen. Das Gesetz zur Vereinfachung der Lohnsteuer vom 26. Februar 1926<sup>1</sup> brachte folgende Änderungen: 1. An Stelle der individuellen Berechnung des zu erstattenden Betrages trat die Anwendung von Pauschsätzen, die nur nach dem Familienstand abgestuft sind; 2. ein Nachweis über die Höhe des verdienten Lohnes ist nicht mehr erforderlich; 3. die vierteljährlichen Erstattungen fallen weg, so daß nur noch Erstattungsanträge nach Schluß des Kalenderjahres gestellt werden können; 4. der Erstattungsanspruch wegen höherer Werbungskosten und Sonderleistungen wird beseitigt<sup>2</sup>. — Erst nach diesen Vereinfachungen kam das Erstattungsverfahren in Fluß. Im Jahre 1925 beliefen sich die Erstattungen wegen besonderer wirtschaftlicher Verhältnisse auf rund 8 Millionen Mark, im Jahre 1926 die gesamten Erstattungen auf 45,6 Millionen Mark; im Jahre 1927 sind 61,0 Millionen, im Jahre 1928 64,3 Millionen erstattet worden<sup>3</sup>.

Das jetzige Erstattungssystem ist nicht ohne Bedenken<sup>4</sup>. Vor allem ist bedenklich, daß die Erstattungsmöglichkeiten auf die im Gesetz genannten Fälle beschränkt sind. Es besteht kein allgemeiner Veranlagungsanspruch, wie z. B. bei der englischen Einkommensteuer und kein Rechtsanspruch auf Erstattung, wenn die tatsächlichen Werbungskosten und Sonderleistungen den Pauschbetrag überschritten haben, oder wenn bei einer anderen Einkommensquelle ein Verlust eingetreten ist<sup>5</sup>. Eine Erstattung

<sup>1</sup> RGBl. I, S. 107.

<sup>2</sup> Weitere Vereinfachungen brachte der Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 30. November 1926 — IIIe 9750 — (Reichssteuerblatt S. 343). Für die Erstattungen für 1927 hat der Reichsfinanzminister in einem Rund-erlaß vom 1. Dezember 1927 — IIIe 5050 — (Reichssteuerblatt S. 241) einige kleine Änderungen getroffen. Die Erstattungen für 1928 sind durch den Erlaß vom 13. Dezember 1928 — IIIe 5700 — (Reichssteuerblatt S. 373) geregelt. Der Erlaß setzt die Erstattungsbeträge etwas herab und bringt zum ersten Mal eine Tabelle, aus der ihre Höhe im einzelnen Fall abgelesen werden kann.

<sup>3</sup> Nach Angaben des Reichsfinanzministeriums; im Jahre 1925 sind die Erstattungen wegen Verdienstaufschlags nicht statistisch erfaßt worden.

<sup>4</sup> Vgl. auch die eingehende Darstellung bei WETTER, Sp. 337 ff.

<sup>5</sup> Die Unzulässigkeit des Verlustausgleichs ist durch das Gutachten des Reichsfinanzhofes vom 14. Dez. 1926 — VID 2/26 — (Reichssteuerblatt 1927, S. 57) ausdrücklich festgestellt worden; der Erlaß des Reichsfinanz-

kann auch dann nicht erfolgen, wenn infolge des Quellenabzugs im Laufe eines Jahres mehr an Steuer entrichtet werden mußte, als bei jährlicher Veranlagung zu zahlen wäre. Solche Fälle ergeben sich insbesondere bei stärkeren Einkommensschwankungen innerhalb des Jahres. Hierfür zwei Beispiele:

1. Ein lediger Steuerpflichtiger hat im Jahre 1927 in 35 Wochen je 16 M., zusammen also 560 M. verdient. In dieser Zeit war er steuerfrei, da sein Einkommen die Freigrenze (24 M. wöchentlich) nicht erreichte. In den restlichen 17 Wochen hat er je 40 M., zusammen also 680 M. Arbeitslohn bezogen. In dieser Zeit wurden wöchentlich 1,60 M., in 17 Wochen mithin 27,20 M. Lohnsteuer einbehalten. Würde dieser Steuerpflichtige nach Ablauf des Jahres veranlagt, so hätte er Anspruch auf Freilassung von 1200 M., so daß von seinem Jahreseinkommen von 1240 M. nur 40 M. steuerpflichtig blieben und die zehnpromzentige Steuer davon nur 4 M. ausmachen würde. Durch den Quellenabzug wird die Belastung dieses Steuerpflichtigen fast versiebenfacht!

2. Ein verheirateter Steuerpflichtiger mit zwei Kindern hat im Jahre 1927 9 Monate hindurch je 115 M., insgesamt also 1035 M. verdient. Er war steuerfrei, da die monatliche Freigrenze in diesem Fall 140 M. beträgt. In den übrigen 3 Monaten hat er je 230 M., zusammen also 690 M. Einkommen gehabt. Davon wurden monatlich 9 M. abgezogen, so daß auf das gesamte Jahreseinkommen von 1725 M. 27 M. Lohnsteuer entfallen. Würde dieser Steuerpflichtige veranlagt, so hätte er Anspruch auf Freilassung von 1680 M. jährlich, so daß sich seine Jahressteuer auf 4,50 M. ermäßigen würde.

Diese Fälle kommen in der Zuckerindustrie und in vielen anderen Saisongewerben vor, und zwar überall da, wo die Löhne bei regelmäßiger Arbeitszeit die Freigrenzen nicht erreichen, während der Saison aber infolge von Überstunden stark steigen und oft bis zum doppelten Betrage hinaufschnellen<sup>1</sup>. Diese Mängel sind die stärkste Begründung dafür, daß die Lohnsteuer nicht mehr als Einkommensteuer, sondern nur als Ertragssteuer anzusehen ist<sup>2</sup>.

ministers vom 20. Febr. 1927 — IIIe 600 — hat für diesen Fall nur eine Erstattung aus Billigkeitsgründen zugestanden.

<sup>1</sup> Vgl. hierzu: RINNER: Die Einkommensteuer nach dem dreijährigen Durchschnitt, S. 359f.

<sup>2</sup> Vgl. auch BARKOWSKI S. 107 ff., 118 ff.

Erscheint unter diesen Gesichtspunkten eine Erweiterung der Erstattungsansprüche dringend geboten, so stehen dem vor allem die technischen Einwände entgegen, die schon gegen die bisherige Regelung erhoben werden müssen. Im Gegensatz zur englischen Einkommensteuer ist der leitende Gedanke der Lohnsteuer, die Steuer bereits beim Quellenabzug möglichst so zu bemessen, daß Nachzahlungen und Erstattungen überflüssig sind. Deshalb ist bei der Lohnsteuer das System der unmittelbar beim Quellenabzug zu berücksichtigenden Ermäßigungen eingeführt worden. Bei der Income tax liegen die Erstattungen im Wesen der Methode, bei der Lohnsteuer stellen sie einen Mangel im System dar. Unter dem Eindruck der technischen Schwierigkeiten, die das Erstattungssystem bei der Lohnsteuer für Arbeitgeber und Finanzämter mit sich gebracht hat, fehlte es denn auch nicht an Bestrebungen, die Lohnsteuer einer umfassenden Reform zu unterziehen, und auch der Gedanke, die Lohnsteuer in eine Lohnsummen- oder Lohnkopfsteuer umzuwandeln, hat dadurch wieder neue Nahrung erhalten<sup>1</sup>.

Gegenüber diesen Plänen darf man aber auch die technischen Bedenken gegen das Erstattungsverfahren nicht überschätzen, denn es gibt weniger radikale Wege, um sie erheblich zu vermindern. Es ist hier ein grundsätzlicher Einwand gegen die Lohnsteuerepolitik der Reichsregierung im Jahre 1925 zu machen, aus der neben dem Erstattungsverfahren auch das technisch so umständliche geltende System der Familienermäßigungen hervorgegangen ist. Das starke Steigen der Lohnsteuererträge im ersten Halbjahr 1925 hatte die Regierung in die Lage versetzt, eine umfangreiche Ermäßigung der Lohnsteuer durchzuführen. Dennoch gab sie der von den Gewerkschaften aller Richtungen erhobenen Forderung auf Erhöhung der Freibeträge für Existenzminimum und Werbungskosten nicht nach, weil sie die Einnahmeausfälle nicht entbehren zu können glaubte, die dadurch entstehen mußten. Statt dessen wurden die Familienermäßigungen ausgebaut und die Erstattungsansprüche erweitert, ungeachtet der damit verbundenen technischen Belastung. Diese Politik der kleinen Mittel war einseitig nur darauf bedacht, den Einnahmeausfall für die Reichskasse so gering wie möglich zu halten, be-

---

<sup>1</sup> Vgl. PEER: Preisabbau, S. 2286f. und WETTER Sp. 354f.

achtete aber nicht, welche volkswirtschaftlichen Kosten solche „Reformen“ verursachen mußten. Zu den Kosten kommt aber noch der mittelbare Ausfall, der den Reichsfinanzen infolge der Überlastung der Finanzämter mit der Durchführung des Erstattungsverfahrens bei den veranlagten Steuern erwachsen ist. In den gerade für die Veranlagung zur Einkommensteuer besonders wichtigen Monaten Januar bis Mai 1926 mußte eine beträchtliche Anzahl von Steuerbeamten den Veranlagungsarbeiten entzogen werden, weil die Lohnsteuerabteilungen der Finanzämter die Flut der Erstattungen nicht allein meistern konnten. Auch späterhin mußten Jahr für Jahr Zeitangestellte in größerer Zahl eingestellt werden, um die Erstattungsarbeiten zu bewältigen. Nach diesen Erfahrungen muß die künftige Lohnsteuerpolitik darauf gerichtet sein, durch Ausbau der allgemeinen Freibeträge für Existenzminimum, Werbungskosten und Sonderleistungen die Erhöhungen und Erstattungen in Einzelfällen möglichst einzudämmen, denn dadurch werden die leistungsschwächsten Arbeitnehmer, die das Erhöhungs- und Erstattungsverfahren am meisten belasten müssen, aus der Steuerpflicht herausgenommen. Durch reichlichere Bemessung des Pauschsatzes für Werbungskosten und Sonderleistungen werden insbesondere die Anträge auf Erhöhung im Einzelfall vermindert. Die Einbuße an Steuereinnahmen, die das Reich infolge dieser Maßnahmen erleidet, wird durch die volkswirtschaftlichen Ersparnisse mehr als aufgewogen, die sich bei einem von Härtenausgleichsvorschriften möglichst entlasteten Lohnabzugsverfahren gegenüber einem Gesetz mit umständlichen Ermäßigungsbestimmungen erzielen lassen.

Zugleich kommt man auf diesem Wege zu einer praktischen Einschränkung der individuellen Ermäßigungen und Erstattungen, ohne daß der Kreis dieser Vorschriften weiter eingeengt und die bereits bestehenden juristischen Bedenken noch verstärkt werden müßten. Es wird vielmehr auf diese Weise gelingen, die rechtlich anfechtbarsten Beschränkungen im Laufe der Jahre wieder rückgängig zu machen und sowohl den allgemeinen Veranlagungsanspruch wie den Erstattungsanspruch wegen höherer Werbungskosten und Sonderleistungen wieder einzuführen. Dies wird um so eher möglich sein, als die verwaltungstechnischen Schwierigkeiten zum guten Teil durch das Zusammentreffen der erstmaligen Anwendung der Erstattungs Vorschriften mit der erstmaligen allgemeinen Durch-

führung der Einkommensteuerveranlagung auf Grund des neuen Gesetzes erwachsen sind. In den nächsten Jahren wird sich aber nicht nur das Erstattungsverfahren technisch immer mehr einleben<sup>1</sup>, sondern vor allem die Belastung der Finanzämter durch die Besitzsteuerveranlagungen sehr beträchtlich abnehmen. Das gilt nicht nur von den schwierigeren Veranlagungsarbeiten, wie Bilanz- und Bücherprüfungen, Vermögensbewertungen usw., sondern auch von den vielen Schreibearbeiten, die naturgemäß bei einer erstmaligen Veranlagung sehr umfangreich sein müssen. Es besteht also begründete Aussicht, daß das Problem der individuellen Anpassung der Lohnsteuer an die Leistungsfähigkeit allmählich immer besser gemeistert wird — wenn nicht durch die Gemeindebesteuerung der reichssteuerfreien Einkommensteile eine neue und besonders große Erschwerung eintritt. Diese Besteuerung würde das Heer der Erstattungsberechtigten ungeheuer vergrößern, insbesondere aber die kassentechnische Durchführung der Erstattungen unmöglich machen. Denn es ließe sich in vielen Fällen nicht feststellen, zu Lasten welcher Gemeinde der Erstattungsbetrag gehen müßte. So drohen hier der Anpassung der Lohnsteuer an die Leistungsfähigkeit durch die Gemeindesteuer auf das Existenzminimum noch besondere Gefahren.

<sup>1</sup> Welche Fortschritte die Finanzämter mit der Abwicklung der Erstattungen schon jetzt gemacht haben, läßt sich aus den Angaben des Reichsfinanzministeriums über die monatlich zur Auszahlung gelangenden Erstattungsbeträge ersehen. Es wurden erstattet:

	1926	1927	1928
	In Millionen Mark		
Januar .....	4,3	8,8	11,75
Februar .....	6,8	15,5	18,42
März .....	11,1	16,7	17,25
April .....	9,3	10,6	8,96
Mai .....	8,3	5,7	4,87
Juni bis Dezember .....	5,8	3,7	3,—
<b>Insgesamt</b>	<b>45,6</b>	<b>61,0</b>	<b>64,25</b>

Vergleicht man die einzelnen Monate untereinander, so zeigt sich, daß die Erstattungen nicht nur von Jahr zu Jahr zugenommen haben, sondern, daß sie auch schneller erledigt worden sind, denn die Hauptmasse der Erstattungen drängt sich immer mehr in die ersten Monate des Jahres zusammen.

## Schluß.

Diese Untersuchung ist zu einer Verteidigung der Lohnsteuer geworden. Allerdings konnte ein abschließendes Urteil noch nicht gefällt werden; dazu ist die Steuer noch zu jung, und dazu hat sie während der acht Jahre ihres Bestehens zu sehr unter dem Einfluß außergewöhnlicher Umstände gestanden. Aber das Prinzip konnte als richtig anerkannt und die Angriffe der Arbeitgeber dagegen zurückgewiesen werden. Die Anpassung an die Leistungsfähigkeit als wirtschaftliche Behandlung der Steuergrundlage und die Mitwirkung der Arbeitgeber als Steuererheber sichern der deutschen Lohnsteuer einen besonderen Platz in der Steuer-geschichte und Steuerdogmatik.

Für die Ausgestaltung der Lohnsteuer im einzelnen konnten nur wenige greifbare Vorschläge gemacht werden: das seit dem 1. Januar 1928 bestehende Ermäßigungsverfahren muß wieder beseitigt, das doppelte System bei den Familienermäßigungen durch die einfachen festen Ermäßigungen ersetzt und der Anspruch des Steuerpflichtigen auf Veranlagung wieder eingeführt werden. Dagegen mußte die Forderung nach Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrags zurückgestellt werden, bis die Besteuerung des notwendigen Verbrauchs beseitigt ist; während über die Höhe des Steuersatzes und den Verlauf der Degression noch kein Urteil abgegeben werden konnte, weil keine ausreichenden statistischen Unterlagen vorhanden sind. Von dem Ausbau der Statistik und ihrer regelmäßigen Fortführung wird es abhängen, ob Verwaltung, Wissenschaft und Öffentlichkeit ein richtiges Bild davon bekommen, wie die Lohnsteuer arbeitet und wirkt.

Mit diesen Vorbehalten kann gesagt werden, daß die deutsche Steuertechnik mit der Lohnsteuer auf dem richtigen Wege ist. Dieser Weg ist schon größtenteils abgeschritten, die Hauptarbeit der Gesetzgebung ist ebenso getan wie bei den anderen Steuern, und was noch auszubauen und zu verbessern bleibt, ist vorwiegend technische Kleinarbeit der Verwaltung. Die Grenzen dieser technischen Vervollkommnung sind auch die Grenzen der Steuer-

politik. Wie unsere Vorschläge zur Lohnsteuer von der Rücksicht auf die Technik geleitet waren, so muß auch die Politik eine klare Vorstellung davon gewinnen, was man einer Steuer wie der Lohnsteuer technisch zumuten kann, wo ihre Möglichkeiten und ihre Grenzen liegen. Die Einführung der Lohnsteuer war ein glücklicher Griff, ihre spätere Ausgestaltung zeigte nicht immer diese klare Vorstellung; der verfehlte Versuch mit der Progression, das unlogische System der Familienermäßigungen und das neuerdings bevorzugte Senkungsverfahren beweisen das. Den folgeschwersten Verstoß gegen den Geist der Steuertechnik aber würde die Einführung des Zuschlagsrechts und der Besteuerung des Existenzminimums durch die Gemeinden bedeuten. Die Hoffnung auf die Zuschläge ist der naive Glaube an den Steuersatz, der — bei den hohen Einkommen durch die Nachkriegserfahrungen widerlegt — sich jetzt an die niederen klammert und hier ebenso enttäuscht werden muß.

Die schwere Gefahr, die der Lohnsteuer durch die Einführung des Zuschlagsrechts der Gemeinden droht, muß aber auch auf die veranlagte Einkommensteuer zurückwirken. Die große technische Bedeutung, die die Lohnsteuer für die veranlagte Einkommensteuer hat, liegt in der Entlastung des Veranlagungsapparats. Die Erfassung des Arbeitseinkommens war niemals das große Verwaltungsproblem, aber die Arbeitsmenge, die sie verursachte, hinderte vordem daran, daß sich die Steuerverwaltung ihren drängendsten Aufgaben ausreichend widmen konnte. Von dieser Arbeitsmenge ist die Verwaltung — trotz des Erstattungsverfahrens — größtenteils befreit und die Bedeutung dieser Entlastung ist um so höher anzuschlagen, als sie der Verwaltung in einer Zeit zuteil wird, in der die Einkommenbesteuerung offensichtlich einer Krise entgegengeht. Die Entpersönlichung der Unternehmungen, das Eindringen der Körperschaftsform auch in die Schichten der mittleren Einkommen führt in wachsendem Maße zu einer Verflüchtigung des persönlichen Einkommens. Hinzu kommt die alte, immer wieder zutage tretende Unfähigkeit, das landwirtschaftliche Einkommen zutreffend zu ermitteln. Die Verwaltung sucht dem durch die Vervollkommnung der Veranlagungstechnik zu begegnen, die sich vor allem auf das einstweilen noch ungefüge Mittel der Buch- und Betriebsprüfungen stützt. Aber es fragt sich, ob die Einkommenbesteuerung ohne

einen inneren Systemwechsel den Strukturwandlungen in der Wirtschaft wird folgen können.

Wenn der alte individualistische Einkommensbegriff weiter im Mittelpunkt der Einkommensteuer stehen soll, dann ist mit einem Erfolge nur zu rechnen, wenn es gelingt, die Steuermoral zu heben, die Beziehungen zwischen Staat und Privatwirtschaft friedlicher und besser zu gestalten<sup>1</sup>. Dazu ist erforderlich, daß die Machtmittel der Steuerverwaltung gegenüber den Steuerpflichtigen vermehrt werden. Gewiß kann die Steuermoral nur gedeihen, wenn die Verwaltung in der rechtlichen und einwandfreien Anwendung der Gesetze gegen den Steuerpflichtigen vorbildlich ist<sup>2</sup>, aber das Bestreben der Verwaltung, ihre Befugnisse zu überschreiten, rührt gerade aus dem Gefühl der tatsächlichen Machtlosigkeit her. Der pflichteifrige Beamte, dessen Befugnisse nicht ausreichen, um die großen Steuerpflichtigen einigermaßen vollständig zu erfassen, wird versuchen, wenigstens aus den kleinen soviel wie möglich herauszuholen. Deshalb gebe man der Steuerverwaltung erweiterte Machtmittel, und ihre Anwendung wird sich von selbst freier, offener und ehrlicher gestalten. Die Reichsabgabenordnung hat in dieser Richtung schon günstige Wirkungen erzielt. Wenn man aber an eine Hebung der Steuermoral nicht glaubt, dann bleibt nur übrig, an Stelle der persönlichen Steuererklärung die objektive Ermittlung der Bestandteile des Einkommens zur Grundlage der Veranlagung zu machen und damit das Einkommen nach seinen Quellen, nach Wirtschaftszweigen und Betriebsgrößen, gesondert festzustellen. Dann wäre die Lohnsteuer der Anfang zu einer Auflösung der Einkommensteuer in eine Reihe von Ertragssteuern, die vielleicht nach englischem Vorbild durch eine Zusatzbelastung der hohen Einkommen wieder zusammengefaßt werden könnten.

Welchen Weg aber die Technik auch aus dieser Krise der Einkommensteuer finden mag, die Lohnsteuer wird die Lösungsversuche unterstützen, weil sie die Verwaltung in die Lage versetzt, sich auf eine möglichst geringe Zahl von Veranlagungsfällen zu beschränken, die auch schwierige Ermittlungen lohnend er-

<sup>1</sup> Vgl. MEISEL: Britische und deutsche Einkommensteuer, S. 373.

<sup>2</sup> Vgl. JASTROW: Gut und Blut, S. 158: „Ein solches Ziel (wahrheitsgemäße Steuererklärungen) läßt sich nur erreichen, wenn im Verkehr zwischen Steuerpflichtigen und Behörden Treu und Glauben herrscht. Beide erfordern einander. Die Treue leidet, wenn ihr der Glaube nicht bewilligt wird.“

scheinen lassen. Aber die Lohnsteuer erleichtert nicht nur die Überwindung der Einkommensteuerkrise, sie macht sie auch besonders dringlich. Denn die einseitige nahezu restlose Erfassung des Arbeitseinkommens läßt sich nur rechtfertigen, wenn mit allen Mitteln versucht wird, auch die übrigen Einkommen so genau wie möglich zu ermitteln. Da es aber kaum gelingen dürfte, in der Erfassung der übrigen Einkommen denselben Grad von Genauigkeit zu erreichen wie bei der Lohnsteuer, so muß darauf bei der Höhe der Lohnsteuer Rücksicht genommen werden: zu der technischen muß sich die politische Vorsicht gesellen. Die Steuertechnik hat bisher das quantitative Problem der Einkommenbesteuerung immer besser gelöst als das qualitative; solange sich das nicht ändert, darf die Lohnsteuer nicht sehr stark angespannt werden.

## Anhang: Die Lohnsteuerstatistik 1926.

Von der ersten Lohnsteuerstatistik, die für das Kalenderjahr 1926 aufgestellt worden ist, sind bisher nur vorläufige Ergebnisse veröffentlicht worden<sup>1</sup>. Die Statistik gliedert die Gesamtzahl der Steuerpflichtigen in Steuerfreie, Steuerbefreite und Steuerbelastete. Als Steuerfreie gelten diejenigen Arbeitnehmer, die keine Lohnsteuer gezahlt haben, weil ihr Arbeitslohn im Jahre 1926 den steuerfreien Lohnbetrag von 1200 RM. nicht überschritten hat. Als Steuerbefreite werden die Lohnempfänger bezeichnet, deren Arbeitslohn zwar über 1200 RM. hinausging, die aber infolge Anwendung der Familienermäßigungen von der Steuer befreit wurden. Die Steuerbelasteten bilden dann den Rest der Steuerpflichtigen. Danach verteilt sich die Zahl der Steuerpflichtigen folgendermaßen:

Steuerfreie .....	10 391 209
Steuerbefreite .....	362 733
Steuerbelastete .....	12 492 262
<u>Steuerpflichtige .....</u>	<u>23 246 204</u>

Von rund 23 Millionen Steuerpflichtigen entfallen also rund 10,5 Millionen auf Nichtsteuerzahler, 12,5 Millionen auf Steuerzahler. Die Zahl der Steuerfreien, die also überhaupt keine Steuer gezahlt haben, ist wesentlich höher, als man bisher angenommen hatte. Es ist aber zu beachten, daß 1926 ein Jahr besonders großer Arbeitslosigkeit war, wodurch wahrscheinlich die Zahl der Steuerfreien gegenüber den Normaljahren vermehrt worden ist. Über die Verteilung der Steuerzahler auf die verschiedenen Einkommensgruppen gibt die nebenstehende Übersicht Aufschluß.

Aus dieser Übersicht geht hervor, daß insgesamt 12,5 Millionen Steuerzahler bei einem Einkommen von rund 20 Milliarden rund 1 Milliarde Lohnsteuer gezahlt haben. Dabei entfallen auf die Einkommen bis 3000 RM. rund  $\frac{4}{5}$  der Gesamtzahl, über  $\frac{2}{3}$  des Gesamteinkommens und etwa 60 % der Gesamtsteuer. Aber auch hier sind

<sup>1</sup> Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich 1928, S. 543 ff; vgl. auch Wirtschaft und Statistik 1929 Nr. 1 S. 20 ff: „Der Steuerabzug vom Arbeitslohn in den deutschen Großstädten im Jahre 1926“.

die Einwirkungen der Wirtschaftskrise zu berücksichtigen. In dieser Gruppe sind die Steuerpflichtigen enthalten, die zwar zeitweise Lohnsteuer entrichtet haben, deren Jahresverdienst aber wegen Verdienstausfall infolge Erwerbslosigkeit die Freibeträge nicht erreichte, so daß die gezahlte Steuer zu erstatten war. Im allgemeinen wird man sagen können, daß der Anteil der untersten Einkommensgruppe am Gesamteinkommen und an der Gesamtsteuer in Normaljahren höher sein wird, weil Wirtschaftskrise und Arbeitslosigkeit im Jahre 1926 das Einkommen und die Steuerleistung der untersten Einkommensgruppe stärker geschmälert haben dürften als die der übrigen. Daher ist es dringend erforderlich, daß die Reichsfinanzverwaltung, nachdem für das Jahr 1927 bedauerlicherweise keine Lohnsteuerstatistik aufgestellt worden ist, für 1928 eine neue Statistik bearbeiten läßt.

Auf die Einkommensgruppe über 8000 RM. entfallen nach der Übersicht nur 0,20% der Gesamtzahl, 1,09% des Gesamteinkommens und 1,46% der Gesamtsteuer. Dieser geringfügige Anteil erklärt sich daraus, daß in diese Gruppe nur diejenigen Steuerpflichtigen fallen, die zwar mehr als 8000 RM. Jahresverdienst hatten, aber

Statistik der Einkommensgruppen.

Einkommensgruppen	Zahl der Steuerpflichtigen		Höhe des Einkommens		Höhe der Steuer		Einkommen je Kopf	Steuer je Kopf	Be-lastg. je Kopf %
	in 1000	in %	in Mill. M.	in %	in 1000 M.	in %	M.	M.	
1-3000	11 100	88,86	12 941	67,86	595 619	59,71	1 165	54	4,64
3001-5000	1 042	8,34	3 946	20,71	251 443	25,20	3 795	250	6,58
5001-8000	324	2,60	1 972	10,34	136 069	13,63	6 097	419	6,86
über 8000	24	0,20	208	1,09	14 543	1,46	8 330	580	6,96
zusammen	12 490	100,00	19 067	100,00	997 674	100,00	1 525	80	6,26

nicht zur Einkommensteuer veranlagt worden sind, weil nach § 93 der Ausführungsbestimmungen zum Einkommensteuergesetz vom 8. Mai 1926 die Veranlagung vom Arbeitslohn erst erfolgt, wenn er 9200 RM. jährlich übersteigt. Da die Pauschbeträge für Werbungskosten und Sonderleistungen von zusammen 480 RM. bei den einzelnen Einkommensgruppen bereits abgesetzt sind, folgt daraus, daß in der letzten Gruppe nur die Einkommen zwischen 8000 und 8720 RM. enthalten sind. Dies ist auch der Grund dafür, daß die Statistik insgesamt nur ein Steueraufkommen von 997 Millionen M.

ausweist, während der tatsächliche Lohnsteuerertrag im Kalenderjahr 1926 1094 Mill. M. betragen hat. Der Unterschiedsbetrag von rund 100 Mill. M. entfällt demnach auf Steuerpflichtige mit mehr als 8720 M. Reineinkommen, die der veranlagten Einkommensteuer unterliegen und daher statistisch bei dieser erfaßt werden.

Weiterhin bringt die Statistik eine Zergliederung der Steuerpflichtigen nach dem Familienstande. Unter Ausscheidung der Steuerfreien, aber Einbeziehung der Steuerbefreiten ergibt sich folgende Übersicht:

Statistik des Familienstandes.

	Verheiratet		Verwitwet, geschied. oder ledig	
	Zahl der Pflichtigen	in % der Ge- samtzahl	Zahl der Pflichtigen	in % der Ge- samtzahl
Ohne Kinder .....	2 738 946	21,31	5 378 263	41,84
Mit 1 Kind .....	2 103 970	16,37	113 027	0,88
Mit 2 Kindern ....	1 398 590	10,88	41 391	0,32
Mit 3 „ ....	617 095	4,80	14 363	0,11
Mit 4 „ ....	254 536	1,98	5 047	0,038
Mit 5 „ ....	108 375	0,84	1 747	0,013
Mit 6 u. mehr Kind.	78 520	0,61	1 257	0,009
Insgesamt	7 300 032	56,79	5 555 095	43,21

Gesamtzahl der Steuer-  
pflichtigen

12 855 127

Diese Ergebnisse, die übrigens weniger von der ungewöhnlich großen Arbeitslosigkeit des Jahres 1926 beeinträchtigt sind, zeigen vor allem, daß zwischen Verheirateten und Ledigen ein anderes Verhältnis besteht, als man bisher angenommen hatte. Während man früher davon ausgegangen war, daß etwa 60% der Steuerpflichtigen auf Ledige und 40% auf Verheiratete entfallen<sup>1</sup>, ergibt die Statistik nahezu das umgekehrte Verhältnis. Verheiratete und Ledige mit Kindern umfassen rund 58%, Ledige dagegen nur 42% der Gesamtzahl. Hierin liegt ein wesentlicher Grund dafür, daß die früheren Ausfallschätzungen den Ausfall bei Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrages regelmäßig zu hoch angenommen haben. Im übrigen zeigt die Übersicht besonders deutlich, wie der Anteil der

<sup>1</sup> Vgl. Begründung zum Entwurf eines Gesetzes über die Senkung der Lohnsteuer, Reichstag III 1924/5, Drucks. Nr. 1629, S. 3.

einzelnen Familiengrößen mit wachsender Kinderzahl sehr schnell abnimmt. Auf kinderlose Ehepaare entfallen 21% der Gesamtzahl, auf Familien mit 1 Kind 17%, mit 2 Kindern 11%, mit 3 Kindern 5%, mit 4 Kindern 2% usw. Daher verursachen die hohen Ermäßigungen für kinderreiche Familien keinerlei nennenswerten Ausfall.

## Literatur-Verzeichnis.

ALFRED AMONN: Zur Frage der steuerlichen Lastenverteilung. Jb. Nat. Ök. Stat. 123 (III. F. 68), 1925, S. 165—199.

ALFRED AMONN: FRANZ OPPENHELMERS „Neubegründung der objektiven Wertlehre.“ Z. Volkswirtsch. u. Sozialpol., N. F. 4, S. 1—37 (Wien 1924).

ARNTZ: Die Entwicklung des Steuerabzugs vom Arbeitslohn. Wirtsch.-Nachr. a. d. Ruhrbez. Jg. 6, H. 28 (Juli 1925), S. 1103—1105.

OSKAR AUST: Die preußische Gewerbesteuer. 176 S. Berlin: Heymann 1923.  
BRUNO BARKOWSKI: Die deutsche Lohnsteuer. Eine finanzwissenschaftliche Studie. Dissert. Königsberg 1924 (Universitätsbibliothek) ungedruckt. 261 S.

ENNO BECKER: Gewerbesteuer und Finanzausgleich. Gutachten, erstattet den Spitzenverbänden der Wirtschaft. S. 3—40. Berlin: Selbstverlag der Spitzenverbände 1926.

ERWIN VON BECKERATH: Die preußische Klassensteuer und die Geschichte ihrer Reform bis 1851. Staats- u. sozialwiss. Forschungen, herausgegeben von SCHMOLLER und SERING, H. 163. 104 S. München u. Leipzig: Duncker & Humblot 1912.

GEORG BERNHARD: Probleme der Finanzreform. 63 S. Berlin u. Leipzig: Vereinig. wissensch. Verleger 1919.

GEORG BERNHARD: Die Steuergemeinschaft. Ein Weg zur finanziellen Neugestaltung des Reichs. 72 S. Mannheim: Bensheimer 1921.

HEINRICH LUDWIG BIERSACK: Über Besteuerung, ihre Grundsätze und ihre Ausführung. 378 S. Frankfurt a. M.: Brönnner 1850.

EDUARD BLEICH: Der erste Vereinigte Landtag in Berlin 1847. Herausgegeben von — 1. Teil: Königl. Propositionen und Botschaften, Denkschriften usw. Berlin: Reimarus 1847.

KARL BRÄUER: Steuertarife. Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Aufl. 7, S. 1102—1124 (1926).

KARL BRÄUER: Umrisse und Untersuchungen zu einer Lehre vom Steuertarif. 185 S. Jena: Fischer 1927.

JOH. VIKTOR BREDT: Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Ein Beitrag zur Systematik und Reform der direkten Steuern in Preußen und im Reich. 240 S. Leipzig: Deichert 1912.

LUDWIG BUCK: Zur Beleuchtung der Zusammenhänge zwischen steuerfreiem Existenzminimum, Kinderprivileg, Jungesellensteuer und Haushaltsbesteuerung und Möglichkeiten eines Ausbaues der Gesetzgebung. Finanz-Archiv 2, 177—332 (1917).

OTTOMAR BÜHLER: Kinderprivileg, Verheiratetenermäßigung und allgemeine Freigrenze in der Einkommensteuer von Deutschland, England, Frankreich. Soziale und bevölkerungspolitische Forderungen an den deutschen Entwurf. Gutachten, erstattet dem Vorstand des Bundes der Kinderreichen. 20 S. Halberstadt: Meyer 1925.

OTTOMAR BÜHLER: Die englische Einkommensteuer. Ihr heutiger Stand und ihre Handhabung im Vergleich mit der deutschen Einkommenbesteuerung nebst Überblick über das ganze englische Steuersystem. Veröff. der

Steuerstelle des Reichsverbandes der Deutschen Industrie. H. 1. 45 S. Berlin: Heymann 1925.

BUTZ: Die Neugestaltung der Einkommensteuer. Wirtschaftl. Nachr. für Rhein u. Ruhr, März 1925, S. 295—297.

RICHARD CALWER: Wirtschaftsleben und Steuerpolitik. Grundlegende Erörterungen und Schlußfolgerungen. Ausgegeben Ende Juli 1918 vom Wirtschaftsstatistischen Bureau von RICHARD CALWER. 100 S. Als Manuskript gedruckt. Berlin.

GUSTAV CASSEL: The Theory of progressive taxation. The Economic Journal, London **11**, S. 481—491 (1901).

GUSTAV COHN: System der Finanzwissenschaft. 804 S. Stuttgart: Enke 1889.

HUGH DALTON: Einführung in die Finanzwissenschaft, übers. von HANS NEISSER. 182 S. Berlin: Julius Springer 1926.

DEUTSCHE WIRTSCHAFTS- UND FINANZPOLITIK. Veröff. des Reichsverbandes der Deutschen Industrie. H. 29. 67 S. Berlin: Selbstverlag des Reichsverbandes, Dezember 1925.

DEUTSCHLAND UNTER DEM DAWES-PLAN. Die Reparationsleistungen im zweiten Teil des zweiten Planjahres. Berichte des Generalagenten vom 30. November 1926 nebst Sonderberichten der Kommissare und Treuhänder. 349 S. Berlin: Hobbing 1926.

HEINRICH DIETZEL: Englische und preußische Steuerveranlagung. Ein Vergleich des englischen mit dem preußischen System der Einkommensbesteuerung (Quellenprinzip contra Empfängerprinzip). Schriften des Vereins für Sozialpolitik. 157. Bd., 2. Teil. 62 S. München u. Leipzig: Duncker & Humblot 1919.

H. EISENHART: Die Kunst der Besteuerung. 216 S. Berlin 1868.

MATTHIAS ERZBERGER: Reden zur Neuordnung des deutschen Finanzwesens. 136 S. Berlin: Hobbing 1919.

WIE BEZAHLEN WIR DEN KRIEG? Gedanken, die dem englischen Schatzsekretär von der wissenschaftlichen Abteilung der Fabier zur Verfügung gestellt werden. Herausgegeben von der Fabian Society in London. Deutsch von E. JAFFÉ-RICHTHOFEN. 178 S. München u. Leipzig: Duncker & Humblot 1918.

GEORG VON FALCK: Kritische Rückblicke auf die Entwicklung der Lehre von der Steuerüberwälzung seit AD. SMITH. 208 u. VII S. Dorpat 1882.

ALFRED FISCHER: Die Einkommensteuer der geistigen Arbeiter und die zulässigen Abzüge. Ein historischer Überblick über Gesetzgebung und Rechtsprechung in Preußen-Deutschland von 1891—1926. Jb. Nationalökon. u. Stat. **126**, 395—416 (April 1927).

B. FUISTING: Das Preußische Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891 (Kommentar). 605 S. Berlin: Heymann 1892.

B. FUISTING: Die preußischen direkten Steuern. 4. Bd: Grundzüge der Steuerlehre. 445 S. Berlin: Heymann 1902.

WILHELM GERLOFF: Verbrauch und Verbrauchsbelastung kleiner und mittlerer Einkommen in Deutschland um die Wende des 19. Jahrhunderts. Eine konsum- u. finanzstatistische Studie. Jb. Nationalökon. u. Stat., III. F. **35**, 1—44, 145—172 (1908).

WILHELM GERLOFF und FRANZ MEISEL: Handbuch der Finanzwissenschaft. 1. Bd, 547 S. Tübingen: Mohr 1926.

GEWERBESTEUER UND FINANZAUSGLEICH. Leitsätze der Spitzenverbände der Wirtschaft und Gutachten von ENNO BECKER und ALBERT HENSEL. 149 S. Berlin: Selbstverlag der Spitzenverbände 1926.

MAX GRABEIN: Beiträge zur Geschichte der Lehre von der Steuerprogression. Finanz-Archiv **2**, 1—88 (1895); **1**, 119—158 (1896).

RUDOLF GRÄTZER: Zur Geschichte der Einkommen- und Klassensteuer (1812—1851). 81 S. Berlin: Diss. 1884.

ED. GROHMANN: Versuche einer stetig steigenden Skala für die progressive Einkommensteuer. Z. Volkswirtschaft., Sozialpol. u. Verw. **3**, 610 bis 618 (1894).

ERNST GÜNTHER: Progressivsteuer oder Konfiskation? Versuch einer Tarifkonstruktion auf wissenschaftlicher Grundlage. 68 S. Berlin: Puttkammer & Mühlbrecht 1919.

ERNST GÜNTHER: Die Stabilisierung der Einkommensteuer durch einen gleitenden Steuertarif. Finanz-Archiv **1**, 1—69 (1923).

ERNST GÜNTHER: Existenzminimum und Steuermaximum. Von der Willkür zur Gesetzmäßigkeit in der Einkommens- und Vermögensbesteuerung. 99 S. Berlin, Wien: Spaeth & Linde 1925.

FRIEDRICH HARZENDORF: Die Einkommensteuer in England. Z. Staatswiss. 202 S. Tübingen: Laupp 1914.

FRITZ HAUSSMANN: Gewerbesteuern und Finanzausgleich. Steuer u. Wirtschaft **1926**, Sp. 1169—1212.

JOHANNES HEMPEL: Der Steuerabzug vom Lohn und Gehalt unter besonderer Berücksichtigung der Reichseinkommensteuer. Diss. Breslau, ungedruckt (Staatsbibliothek). Abgeschlossen Mitte 1922 (S. 228) 240 S.

ALBERT HENSEL: Gewerbesteuer und Finanzausgleich, Gutachten, erstattet den Spitzenverbänden der Wirtschaft. S. 43—149. Berlin: Selbstverlag der Spitzenverbände 1926.

PAUL HERTZ und ERICH RINNER: Die Lohnsteuer und ihre Ermäßigungen und Erleichterungen. 80 S. Berlin: Verlagsgesellschaft des Allgemeinen Deutschen Gewerkschaftsbundes 1925.

ALEX. HOFFMANN: Der Gerechtigkeitsgedanke in der Reichseinkommensteuer. Z. Sozialwiss., N. F. **12**, 1—20 (9. 3. 1921).

I. G. HOFFMANN: Die Lehre von den Steuern. 459 S. Berlin: Nicolai 1840.

GUSTAV JÄHNEL: Steuerabzug oder Lohnsteuer? Wirtschaftl. Nachr. f. Rhein u. Ruhr **1926**, 149—152.

JAHRBUCH 1925 DES ALLGEMEINEN DEUTSCHEN GEWERKSCHAFTSBUNDES. Berlin: Verlagsgesellschaft des Allgemeinen Deutschen Gewerkschaftsbundes 1926. 237 S.

JAHRBUCH der Deutschen Sozialdemokratie für das Jahr 1926. 520 S. Berlin: I. H. W. Dietz 1927.

J. JASTROW: Studien zur preußischen Einkommensteuer. Untersuchungen über das geltende Recht und seine Fortbildung. Jb. Nationalökon. u. Stat. III. F., **3**, 684—718, 839—870; **4**, 75—96.

J. JASTROW: Gut und Blut fürs Vaterland. Vermögensopfer — Steuerfragen — Erhöhung der Volkswirtschaft. 314 S. Berlin: Reimer 1917.

ARND JESSEN: Das lohnsteuerfreie Existenzminimum im neuen Einkommensteuergesetz. Wirtschaftl. Nachr. f. Rhein u. Ruhr **1925**, 1413—14.

FRIEDRICH KLEINWÄCHTER: Zwei steuertheoretische Fragen. Finanzarchiv III **1886**, 55—136 (509—590).

KONJETZKO: Steuerpolitik und Volkswirtschaft. 20 S. Berlin: Staatspolitischer Verlag 1920.

R. KUCZYNSKI: Das Existenzminimum und verwandte Fragen. S. 137. Berlin: Engelmann 1921.

ALFRED LANSBURGH: Die Lohnsteuer. Die Bank **1925**, 197—204.

ALFRED LANSBURGH: Die gerechte Steuer, ihre Arten und ihre Grenzen. Die Bank 1919 II, 555—570, 641—650, 729—743.

MAX LEHMANN: Der Ursprung der preußischen Einkommensteuer. Preuß. Jb. (Delbrück) 103, 1—37 (1901).

J. LEHR: Kritische Bemerkungen zu den wichtigsten für und wider den progressiven Steuerfuß vorgebrachten Gründen. Jb. Nationalökon. u. Stat. 29, 1—93, 190—229 (1877).

FRANZ VON LILIENTHAL: Steuerreform als wirtschaftliche Nothilfe. 152 S. Berlin: Liebmann 1928.

ERIK LINDAHL (Lund): Die Gerechtigkeit der Besteuerung. Eine Analyse der Steuerprinzipien auf der Grundlage der Grenznutzentheorie. 226 S. Berlin: Prager 1919 (Verlagskommission).

WALTER LOHMANN: Die besonderen direkten Gemeindesteuern in Preußen. 186 S. Jena: Fischer 1913.

A. LOTZ: Zweck und Ziel der Verbesserung der Einkommensteuer. Steuer-Arch. 1916, 90/91.

WALTHER LOTZ: Finanzwissenschaft. 839 S. Tübingen: Mohr 1917.

FRITZ KARL MANN: Die Grundformen der Steuerabwehr. Jb. Nationalökon. u. Stat. 120 (III. F. 65), 497—523 (1923).

FRITZ KARL MANN: Zur Frage der steuerlichen Lastenverteilung. Eine Ergänzung und Entgegnung. Jb. Nationalökon. u. Stat. 124 (III. F. 69), 30—40 (1926).

FRITZ KARL MANN: Grundsätze der Besteuerung (Ein Vortrag.) Schmollers Jb. f. Gesetzgeb. 1926, 55—82.

FRITZ KARL MANN: Wesen und allgemeiner Verlauf der Steuerüberwälzung. Referat auf der Tagung des Vereins für Sozialpolitik am 25. Sept. 1926. Verhandlungen des Vereins für Sozialpolitik in Wien 1926. S. 275 bis 300. München u. Leipzig: Duncker & Humblot 1926.

WILHELM MARKULL: Kommentar zum Gesetz über den Finanzausgleich. 616 S. Berlin: Liebmann 1923.

FRANZ MEISEL: Geschichte der deutschen Finanzwissenschaft im 19. Jahrhundert bis zur Gegenwart. Handbuch der Finanzwissenschaft von Gerloff u. Meisel 1, 245—290. Tübingen: Mohr 1926.

FRANZ MEISEL: Steuertechnik. Handbuch der Finanzwissenschaft von Gerloff u. Meisel 1, 506—534. Tübingen: Mohr 1926.

FRANZ MEISEL: Moral und Technik bei der Veranlagung der preußischen Einkommensteuer. Jb. Gesetzgeb., Verw. u. Volksw. 1911, 285—373.

FRANZ MEISEL: Britische und deutsche Einkommensteuer. Ihre Moral und ihre Technik. 474 S. Tübingen: Mohr 1925.

WILLIBALD MILDSCHUH: Steuerwirkungen. Handbuch der Finanzwissenschaft von Gerloff u. Meisel 1, 490—505. Tübingen: Mohr 1926.

JOHN STUART MILL: Grundsätze der politischen Ökonomie, deutsch von Adolph Soetbeer. 2 Bde, 600 u. 737 S. Hamburg: Perthes-Besser u. Manke 1852.

WALTER MOLL: Entstehung und Ziele der Einkommensbesteuerung. Eine rechtsgeschichtliche und rechtsvergleichende Untersuchung. 185 S. Berlin: Heymann 1911.

WALTER MOLL: Das Abgaberecht im sozialen Staate der Zukunft. 85 S. Berlin: Vahlen 1919.

WALTER MOLL: Steuervereinfachung und Steuergerechtigkeit. Vorschläge zur Neuregelung des Steuerwesens. 46 S. Berlin: Heymann 1925.

WALTER MOLL: Zur Veredelung der preußischen Einkommensteuer. Finanzarch. 1, 1—104 (1918).

PAUL MOMBERT: Besteuerung und Volkswirtschaft. 105 S. Karlsruhe: G. Braun 1922.

MROZEK: Die Mängel der Veranlagung zur Einkommensteuer und Vorschläge zu ihrer Beseitigung. Preuß. Jb. 136, 259—289 (1909).

O. MULERT: Kommunal финанzen und Reichssteuerreform. 70 S. Berlin: Gersbach & Sohn 1925.

MÜLLER: Das heutige Steuersystem, seine Entwicklung und seine Kritik, insbesondere durch RABBETHGE und SPENGLER. Preuß. Gemeindeztg. 1926, 289—294.

E. NASSE: Die Personalbesteuerung. Gutachten auf Veranlassung der Eisenacher Versammlung zur Besprechung der sozialen Frage abgegeben. Schriften des Vereins für Sozialpolitik, Bd. 3, S. 1—21. Leipzig: Duncker & Humblot 1873.

PAUL NEUMANN: Die Methoden und Probleme in der Bemessung der Einkommensteuer. 78 S. Halberstadt: Meyer 1925.

FR. JULIUS NEUMANN: Die progressive Einkommensteuer im Staats- und Gemeindehaushalt. Gutachten über Personalbesteuerung, auf Veranlassung des Vereins für Sozialpolitik, abgegeben von — — —. Schriften des Vereins für Sozialpolitik, Bd. 8, 238 S. Leipzig: Duncker & Humblot 1874.

A. OEHLER: Die besondere Gewerbesteuer in den Gemeinden des rheinisch-westfälischen Industriegebiets. Schriften der Volkswirtschaftl. Vereinigung im rheinisch-westfälischen Industriegebiet. H. 1, 84 S. Jena: Fischer 1922.

PEER: Leerlauf. Deutschen-Spiegel 1925, 496—499.

PEER: Die Politik des „als ob“. Deutschen-Spiegel 1925, 923—931.

PEER: Preisabbau. Deutschen-Spiegel 1925, 2286—2288.

PEER: Lohnsummensteuer. Deutschen-Spiegel 1926, 455—459.

OSCAR PEUCKER: Über die Befreiung einer gewissen Klasse der Staatsbürger von der persönlichen Besteuerung. 41 S. Breslau: Clar 1877.

ELSA F. PFAU: Industriepolitische Gesichtspunkte in der Besteuerung. Finanz- u. volkswirtschaftliche Zeitfragen, herausgegeben von SCHANZ und WOLF. 71. H., 148 S. Stuttgart: Enke 1921.

THEODOR VON PISTORIUS: Steuer oder Ertragsanteil? Schriftenreihe: Deutsche Gemeinwirtschaft. 36 S. Jena: Diederichs 1919.

THEODOR VON PISTORIUS: Die Einkommensteuerlüge. Steuer u. Wirtschaft 1924, Sp. 1286—1322.

JOHANNES POPITZ: Art. Einkommensteuer. A. Allgemeiner Teil. B. Geschichte und geltendes Recht. Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Aufl. 3, 400—491.

E. RABBETHGE: Wirtschaft und Finanzen. 28 S. Magdeburg: Rudolf Goeritz, Inh. H. Angermeier 1921.

E. RABBETHGE: Verfall oder Rettung! 44 S. Magdeburg: Heinrichshofens Buchhandlung 1923.

A. u. H. REUBER: Bemerkungen zur mathematischen Ausgestaltung der Einkommensteuer in Preußen. Ann. des Deutschen Reichs 1912, 708—711.

P. RIEBESELL: Steuermathematik. Die Fehler in den Reichssteuertarifen. 32 S. Hamburg: Henri Grand 1922.

RIEWALD: Arbeitgebersteuer. Wirtschaftl. Nachr. für Rhein u. Ruhr 1926, S. 619—621.

ERICH RINNER: Fragen der Steuerüberwälzung. „Die Gesellschaft“ 4, 356—365 (April 1927).

- ERICH RINNER: Die Einkommenssteuer nach dem dreijährigen Durchschnitt. „Die Arbeit“. Jg. 5 H. 6 (Juni 1928). S. 355—368.
- HANS RITSCHL: Theorie der Staatswissenschaft und Besteuerung. Bonner Staatswissenschaftliche Untersuchungen. 231 S. Bonn u. Leipzig: Schroeder 1925.
- ROHDE: Die Besteuerung der Kriegsgewinne. Preuß. Verw.bl. 1915, 692—696, 705—711.
- H. ROHDE u. W. BEUCK: Die Gemeindeabgaben in Preußen. Bd 2, 413 S. Berlin: Spaeth & Linde 1919.
- WILHELM ROSCHER: System der Finanzwissenschaft. X u. 698 S. Stuttgart: Cotta 1886.
- EMIL SAX: Die Progressivsteuer. Z. Volkswirtsch., Sozialpol. u. Verw. 1, 43—101 (1892). (Wien.)
- EMIL SAX: Die Wertungstheorie der Steuer. Z. Volkswirtsch. u. Sozialpol., N. F. 4, 191—240 (1924).
- ALBERT E. FR. SCHÄFFLE: Die Grundsätze der Steuerpolitik und die schwebenden Finanzfragen Deutschlands und Österreichs. 658 S. Tübingen: Laupp 1880.
- ALBERT E. FR. SCHÄFFLE: Die Steuern. Bd 1: Allgemeiner Teil. 420 S. Bd 2: Besonderer Teil. 633 S. Leipzig: Hirschfeld 1895 u. 1897.
- GEORG SCHANZ: Existenzminimum und seine Steuerfreiheit. Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 3. Aufl. 3, 1135—1142 (1909).
- GEORG SCHANZ: Die Lex Brüning und ihre Schicksale. Finanzarchiv, Jg. 45, Bd. 1 (1928). S. 224—245.
- ALFRED SCHAPPACHER: Moderne Kommunal финанzen im Landkreis Recklinghausen. 231 S. Leipzig: Hirschfeld 1910.
- H. V. SCHEEL: Die progressive Besteuerung. Z. Staatsw. (Tübingen) 31, 273—303 (1875).
- HERMANN SCHMIDT: Die Steuerfreiheit des Existenzminimums. Ein Beitrag zur Theorie der Einkommensteuern. 86 S. Leipzig: Duncker & Humblot 1877.
- HERMANN SCHÖLER: Zur Reform des preußischen Einkommen- und Ergänzungsteuergesetzes. 103 S. Berlin: Simion 1912.
- FRANZ SCHOLZ: Grundriß des französischen Steuerrechts unter besonderer Darstellung des französischen Umsatzsteuerrechts. 184 S. Berlin: Heymann 1925. Veröffentlichungen der Steuerstelle des Reichsverbandes der Deutschen Industrie, H. 4.
- K. SCHÖNHEYDER: Das Progressionsprinzip in der Besteuerung. Jb. Nationalökon. u. Stat., III. F., 41, 441—462 (1911).
- GEORG SCHREIBER: Politisches Jahrbuch 1926. 632 S. M.-Gladbach: Volksvereinsverlag 1927.
- EDWIN R. A. SELIGMAN: The Shifting and Incidence of Taxation. 2. Aufl. 337 S. New York 1899.
- EDWIN R. A. SELIGMAN: Progressive Taxation in Theory and Practice, Second Edition. 334 S. Publications of the American Economic Assoc. Third Series, 9, Nr 4 (1908).
- AD. SOETBEER: Zur Einkommenstatistik von Preußen, Sachsen und Großbritannien, nebst Bemerkungen über Einkommenbesteuerung. Vjschr. Volkswirtsch., Pol. u. Kulturgesch. 4, 124—154 (1887); 1, 19—45 (1888).
- SOGEMEIER: Steuersystem und Industrie. Vortrag auf der 47. Mitgliederversammlung der Vereinigung der Steuer- und Wirtschaftsreformer vom 22. Febr. 1926. Stenogr. Bericht. S. 44—55. Berlin: Selbstverlag der Vereinigung 1926.

SOZIALDEMOKRATIE UND FINANZAUSGLEICH, Leitsätze nebst Erläuterungen in der „Gemeinde“ 1927, 195—212.

GEORG STRUTZ: Kommentar zum Einkommensteuergesetz. 480 S. Berlin: Liebmann 1926, 1. Liefg, 1. Teil Einleitung. III. Abriß der Geschichte der Einkommensteuer. 1. Die Einkommensteuer in England. S. 55ff. 2. Die Einkommensteuer in Deutschland. S. 63ff.

v. SYBEL: Steuersystem und Landwirtschaft. Vortrag auf der 47. Mitgliederversammlung der Vereinigung der Steuer- und Wirtschaftsreformer vom 22. Febr. 1926. Stenogr. Bericht, S. 28—44. Berlin: Selbstverlag der Vereinigung 1926.

OTTO SZOMBATHY: Die österreichische Einkommensteuerreform von 1914. Finanzarch. 2, 101—189 (1915).

FRIITZ TERHALLE: Steuerlast und Steuerkraft. Grundsätzliche und kritische Bemerkungen zu Tagesfragen unserer Finanzwirtschaft. 64 S. Jena: Fischer 1921.

HANS TESCHEMACHER: Die Einkommensteuer. Handbuch der Finanzwissenschaft von Gerloff u. Meisel 2, 65ff. Tübingen: Mohr 1927.

W. TWERDOCHLEBOFF (Leningrad): Einige Worte über die Steuerüberwälzung. Jb. Nationalökon. u. Stat. 123 (III. F. 68), 488—91 (1925).

KARL UMPFENBACH: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 1. Teil. 208 S. Erlangen: Enke 1859.

VERHANDLUNGEN DER SOZIALISIERUNGSKOMMISSION über die Reparationsfragen. 1. Bd. 388 S. Berlin: Engelmann 1921.

VERHANDLUNGEN DES VEREINS FÜR SOZIALPOLITIK in Wien 1926. 363 S. München u. Leipzig: Duncker & Humblot 1926.

WILHELM VÖCKE: Die Abgaben, Auflagen und die Steuer vom Standpunkte der Geschichte und der Sittlichkeit. 625 S. Stuttgart: Cotta 1887.

EMANUEL HUGO VOGEL (Wien): Das Gerechtigkeitsproblem in der Besteuerung. Eine kritische Untersuchung zur werttheoretischen Richtung innerhalb der Finanzwissenschaft. Jb. Nationalökon. u. Stat., 3. F., 63, 97—150 (1922).

ANDREAS VOIGT: Mathematische Theorie des Tarifwesens. Grundlagen der Kritik der Abgaben- und Preistarife mit besonderer Berücksichtigung des preußischen Einkommensteuertarifs. IX u. 73 S. Jena: Fischer 1912.

ADOLPH WAGNER: Finanzwissenschaft. 1. Tl., 3. Aufl., 1883, 792 S. 2. Tl., 2. Aufl., 1890, 814 S. Leipzig: G. Winter.

ADOLPH WAGNER: Finanzwissenschaft. 3. Tl., 2. Aufl., in Gemeinschaft mit HERMANN DEITE, 1. Bd. 502 S. Leipzig: Winter 1910.

WETTER: Zur Frage der Lohnsteuererstattungen. Steuer u. Wirtschaft (Stuttgart, Heß) 1927, Sp. 337—356.

KNUT WICKSELL: Finanztheoretische Untersuchungen nebst Darstellung und Kritik des Steuerwesens Schwedens. 352 S. Jena: Fischer 1896.

E. ZIMMERMANN: Steuerprobleme vom Gesichtspunkt der Volkswirtschaft. Steuer u. Wirtschaft 1926, Sp. 850—864.

**Steuerrecht.** Von Dr. Albert Hensel, Professor an der Universität Bonn. (Band 28 der „Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft“). Zweite, völlig neubearbeitete Auflage. Mit 5 Tabellen. XII, 197 Seiten. 1927. RM 10.50

**Steuer- und Anleihepolitik in England während des Krieges.** Bearbeitet im Reichsschatzamt. Von Professor Dr. W. Prion. 91 Seiten. 1918. RM 3.—

**Kapital und Arbeit im industriellen Betrieb.** Volkswirtschaftliche Studie von M. Haller, Direktor der Siemens & Halske A.-G. und der Siemens-Schuckertwerke G. m. b. H. Zweite Auflage. 20 Seiten. 1926. RM 2.—

**Das Problem der Industriearbeit.** Mechanisierte Industriearbeit, muß sie im Gegensatz zu freier Arbeit Mensch und Kultur gefährden? Von Hugo Borst, Kaufmännischer Leiter der Robert Bosch A.-G.

**Die Erziehung der Arbeit.** Von Dr. W. Hellpach, Staatspräsident und Professor in Karlsruhe.

Zwei Vorträge, gehalten auf der Sommertagung 1924 des Deutschen Werkbundes. V, 70 Seiten. 1925. RM 2.—

**Lebensarbeit in der Industrie und Aufgaben einer europäischen Arbeitsfront.** Von Dr. jur. et phil. Eugen Rosenstock, Professor der Rechte an der Universität Breslau. VI, 88 Seiten. 1926. RM 4.80

**Die Werksgemeinschaft in historischer und soziologischer Beleuchtung.** Von Dr. K. Vorwerk und Prof. D. K. Dunkmann. IV, 130 Seiten. 1928. RM 4.50

**Die wirtschaftsfriedliche Arbeiterbewegung Deutschlands.** Werden, Wesen und Wollen der gelben Organisationen. Von Dr. Hans-Alexander Apolant. VI, 164 Seiten. 1928. RM 4.80

---

---

**Grundriß technisch-wirtschaftlicher Probleme der Gegenwart.** Stoff, Energie und Arbeit, ihr Wesen und ihre Zusammenhänge in der Wirtschaft. Von Dipl.-Ing. Carl T. Kromer. IV, 48 Seiten. 1926. RM 2.40

**Grundzüge der technischen Wirtschafts-, Verwaltungs- und Verkehrslehre.** Von Oberregierungs- und Baurat Prof. E. Mattern, Berlin. Mit 35 Abbildungen im Text. VIII, 350 Seiten. 1925. RM 18.—; gebunden RM 19.50

**Soziale und technische Wirtschaftsführung in Amerika.** Gemeinschaftsarbeit und sozialer Ausgleich als Grundlage industrieller Höchstleistung. Von Prof. Dr.-Ing. W. Müller, Regierungsbaurat a. D. Mit 45 Abbildungen auf Tafeln. VI, 214 Seiten. 1926. RM 7.20; gebunden RM 8.40

**Kartelle als Produktionsförderer** unter besonderer Berücksichtigung der modernen Zusammenschlußtendenzen in der deutschen Maschinenbau-Industrie. Von Dr. H. Müllensiefen. 104 Seiten. 1926. Gebunden RM 5.—

**Neuere monopolistische Tendenzen in Industrie und Handel.** Eine Untersuchung über die Natur und die Ursachen der Armut der Nationen. Von Gustav Cassel, Professor der Nationalökonomie an der Universität Stockholm. V, 78 Seiten. 1927. RM 3.90

**Die Regiebetriebe der Gemeinden.** Eine Kritik der gleichnamigen Broschüre des Verbandes der Gemeinde- und Staatsarbeiter als Beitrag zur Frage der Befähigung der öffentlichen Hand auf wirtschaftlichem Gebiet. Von Dipl.-Ing. Hans Ludewig, Berlin. 60 Seiten. 1927. RM 2.40

**Zentralisation und Dezentralisation,** zugleich ein Beitrag zur Kommunalpolitik im Rahmen der Staats- und Verwaltungslehre. Von Dr. jur. Hans Peters, Privatdozent an der Universität Breslau. IV, 93 Seiten. 1928. RM 2.80

---

---