

## Steuervereinheitlichung und Steuergerechtigkeit

Zu den ganz wenigen Einzelheiten, die Leo XIII. hinsichtlich des Eigentums ausdrücklich festgelegt hat, gehört diese, daß der Staat nicht durch übermäßige Steuern und Auflagen das Privateigentum aushöhlen dürfe<sup>1</sup>. Gegenüber dieser durch die höchste kirchliche Autorität eingeschränkten klaren Forderung des Naturrechts steht die zufolge der Macht der Tatsachen ebenso unausweichliche Forderung des Versailler Vertrages, daß das deutsche Steuersystem mindestens ebenso drückend sein müsse wie dasjenige irgend eines von Deutschlands Gläubigerstaaten<sup>2</sup>. Für Deutschland bedeutet das die Aufgabe, sein Steuersystem sozusagen einzuzwängen zwischen eine Ober- und Untergrenze, die einander so nahe kommen, daß kaum ein Zwischenspielraum zu bleiben scheint, möchte man doch fast zu der Meinung kommen, die von den Siegerstaaten vorgeschriebene Untergrenze (wie sie praktisch verstanden wird!), liege sogar noch über der naturrechtlich zulässigen Obergrenze.

In Wahrheit dürfte es sich so verhalten. Jene Steuerbelastung, die übernommen werden muß, um den drückenden Reparationsverpflichtungen im äußersten Rahmen des Möglichen nachzukommen, kann seitens der Staatsgewalt den Staatsbürgern vor dem Naturgesetz und dem christlichen Gewissen erlaubter- und berechtigterweise auferlegt werden. Die Erfüllung der eingegangenen Reparationsverpflichtungen, soweit diese Erfüllung überhaupt eben noch möglich und nicht offensichtlich unmöglich ist, gehört nach Lage der Dinge zum Allernotwendigsten, was durch das Gemeinwohl erfordert wird. Es ist ja überhaupt nicht abzusehen, welche verheerenden Folgen die Feststellung eines Verstoßes gegen die Reparationsverpflichtungen oder auch nur eines Mangels an gutem Willen zu ihrer Erfüllung aufseiten Deutschlands für unsere Gesamtwirtschaft und für jeden einzelnen haben würde. Wenn, wie die Ereignisse um die Monatswende Oktober/November gezeigt haben, ein Stirnrunzeln des Reparationsagenten genügt, um eine so tiefgehende wirtschaftliche Beunruhigung hervorzurufen, daß eine Börsenkrise eintrat und von einer Wirtschaftskrise gesprochen wurde, dann mag man sich ausdenken, was ein ernstliches Zerwürfnis mit den Reparationsgläubigern wegen (wirklich oder angeblich) vorsätzlicher Nichterfüllung bedeuten würde: Wirtschaftskrise, Wirtschaftsstillstand, Zerschlagung unserer Wirtschaftsorganisation und unseres Wirtschaftsapparates selbst, ein Ende mit Schrecken. Angesichts solcher Aussichten ist eine Besteuerung, die bis an die äußersten Grenzen dessen geht, was die Wirtschaft

<sup>1</sup> „Ut privatus census ne exhauriatur immanitate tributorum et vectigalium . . . Faciat igitur iniuste atque inhumane, si de bonis privatorum plus aequo, tributorum nomine, detraxerit“: *Rerum novarum*, n. 33 (nach der Zählung in der Ausgabe der *Codicis Iuris Canonici Fontes*).

<sup>2</sup> „Die Kommission (d. i. die Repko) wird . . . das deutsche Steuersystem prüfen. . . um die Gewißheit zu erlangen, daß das deutsche Steuersystem verhältnismäßig genau so drückend ist wie das irgend einer in der Kommission vertretenen Macht“: Versailler Vertrag, Art. 244, Anl. II, § 12, Abs. 2 b.



noch eben erträgt, ohne zu erliegen, immer noch das kleinere Uebel. Sie bedeutet in diesem Falle nicht einen Übergriff des Staates in das Privateigentum, sondern umgekehrt den Loskauf des Privateigentums von Zerstörung und Untergang. Verstehen wir unter Gemeinwohl jene Voraussetzungen und Bedingungen, allgemeiner oder öffentlicher Art, von denen das Wohl aller einzelnen abhängt, ohne die das Wohlergehen jedes einzelnen vereitelt wird, so erhellt, daß für dieses so verstandene Gemeinwohl kein Opfer zu hoch sein kann, und daß die Staatsgewalt als verantwortliche Hüterin des Gemeinwohles nach dieser Richtung nicht so leicht in Gefahr kommt, die Obergrenze der zulässigen Belastung zu überschreiten. Was infolge unabänderlicher Tatsachen sein muß, damit die private Wirtschaft und das Privateigentum überhaupt erhalten werden kann, ist Verteidigung, nicht Aushöhlung des Privateigentums!

Die Steuerlasten, insoweit sie sich als Zwangsläufigkeiten des verlorenen Krieges darstellen und nicht auf willkürlichen Ausgabenerhöhungen beruhen, sind daher als Gegebenheiten hinzunehmen. Nichtsdestoweniger bleibt die Forderung des Sittengesetzes und der natürlichen Rechtsordnung an die Staatsgewalt, daß diese durch ihre Steuerforderungen das Privateigentum nicht aushöhle, in voller Kraft. Kommt sie hinsichtlich der Höhe der Gesamtlast nicht zur Auswirkung (weil zufolge gemachter Annahme diese Gesamtlast der Staatsgewalt selber von außen aufgenötigt, nicht von ihr frei bestimmt ist), so wirkt sie sich mit ihrer ganzen Kraft aus in der Richtung der Lastenverteilung. Je höher die Gesamtlast, je näher sie der äußersten Grenze des Tragbaren liegt, um so dringlicher wird die möglichst gerechte Verteilung dieser Last. Es ist keine Übertreibung, zu sagen, daß eine geschickte und gerechte Verteilung die Grenze des Tragbaren ganz erheblich nach oben zu rücken vermag. Eine starre Grenze des für die Wirtschaft äußerstenfalls Tragbaren gibt es eben nicht. Gewisse Eigentümlichkeiten der privatwirtschaftlich-kapitalistischen Kalkulation bringen es mit sich, daß nicht nur derselbe Steuerbetrag in ganz verschiedener Weise wirtschaftshemmend wirkt je nach der zu seiner Aufbringung gewählten Steuerart, sondern auch dieselbe Steuerart, je nach ihrer speziellen technischen Ausgestaltung in ganz verschiedener Weise sich wirtschaftlich auswirkt, z. B. Kapitalbildung hemmend oder nicht, Produktionskosten verteuern oder Preise senkend. Ein sehr großer Teil dieser Auswirkungen vollzieht sich im Wege der in der Wirtschaft üblichen Kalkulationsmethoden oder besser gesagt Kalkulationsgewohnheiten, so daß es bis zu einem gewissen Grade richtig ist, zu sagen: die für die Wirtschaft tragbare Steuerhöchstbelastung bestimmt sich nach dem Grade der Anpassung des Steuersystems an die Kalkulationsgewohnheiten der Wirtschaft. — Die Frage, wie weit durch zweckmäßige Verwendung des Steueraufkommens, d. h. dessen richtige Wiederhineinleitung in die Wirtschaft, die steuerliche Leistungsfähigkeit der Wirtschaft gehoben werden kann, tritt dagegen hier an Bedeutung zurück, da ja von einer Steuerlast die Rede ist, die zu einem erheblichen Teile zur Befriedigung ausländischer Gläubigerstaaten der Wirtschaft abverlangt werden muß, so daß insoweit die aufgebrachten Steuerbeträge der Volkswirtschaft endgültig entzogen werden. — Daß auch die psychologische Wirkung auf Unternehmungsgeist, Arbeitsfreudigkeit, Sparsamkeits-



wille bei verschiedener Ausgestaltung des Steuersystems eine sehr verschiedene sein kann, braucht nur eben erwähnt zu werden. Steuergerechtigkeit aufseiten des Steuersystems übt auch ihren Einfluß auf die Steuermoral der Steuerpflichtigen. Auch das kann entscheidend werden für die Frage, was letzten Endes ohne Zusammenbruch der Wirtschaft an Steuerlast getragen werden kann.

Man könnte nun etwa vermuten, der Forderung, eine Aushöhlung des Privateigentums durch übermäßigen Steuerdruck zu vermeiden, werde am einfachsten und zugleich am vollkommensten dadurch entsprochen, daß man von einer Besteuerung des Vermögens (sei es der Vermögenssubstanz, sei es der Vermögenserträge) gänzlich absteht und statt dessen der Arbeit bzw. dem Arbeitsertrage die ganze Last auflegt. Daß dies nicht der Sinn der naturrechtlichen Forderung, wie Leo XIII. sie versteht, sein kann, erhellt am besten aus dem Zusammenhange, in dem der Papst sie anführt. Der Arbeiter soll aus Ersparnissen von seinem Arbeitsverdienst sich ein Eigentum erwerben können (gedacht ist zunächst an das „eigene Heim“; vgl. die Rede des Nuntius Pacelli auf dem Dortmunder Katholikentag). Dieses Streben nach dem eigenen Heim, nach Verwurzelung in der vaterländischen Erde soll der Staat nicht ertöten, indem er durch übermäßige Steuern das Eigentum „sozialisiert“. Also darf er doch gewiß noch viel weniger das Arbeitseinkommen derart besteuern, daß es nicht nur zu Rücklagen und damit zu Eigentumserwerb überhaupt nicht kommen kann, sondern geradezu das (Aller-)„Eigentliche“ des Menschen, seine persönliche Arbeitskraft selbst „sozialisiert“ erscheint! Die Forderung, das Privateigentum durch Steuern nicht auszuhöhlen, wird ihrem rechten Sinne nach also gerade durch eine solche Ausgestaltung des Steuersystems erfüllt, die das Arbeitseinkommen als die Wurzel und Quelle der „Kapitalbildung“ möglichst schonend behandelt, um sich hauptsächlich an die Vermögenswerte als Steuerobjekte und die Vermögenserträge als Steuerquellen zu halten. Damit ist ausgesprochen, daß Realsteuern ihre grundsätzliche Berechtigung haben. Wenn daher heute mancherorts die Personalsteuern als die vollkommenste und einzig berechtigte Steuerart, Realsteuern dagegen als veraltet und überholt hingestellt werden, so ist dem entschieden zu widersprechen. Richtig allerdings ist, daß die Technik der Personalsteuern sehr vollkommen ausgebildet worden, die Technik der Realsteuern dagegen in der Ausbildung vielfach zurückgeblieben ist. Wenn daher heute in Gestalt des „Entwurfes eines Gesetzes über die Vereinheitlichung des Steuerrechts (Steuervereinheitlichungsgesetz)“<sup>1</sup> uns der Versuch zu einer vollkommeneren Durchbildung der wichtigsten Realsteuern entgegentritt, so muß er gerade auch unter dem Gesichtspunkt der steuerlichen Gerechtigkeit das lebhafteste Interesse wecken.

Der Gedanke, daß eine sehr hohe Anspannung der Steuerkraft nicht nur aus praktischen Gründen, sondern insbesondere auch im Namen der steuerlichen Gerechtigkeit eine möglichst gleichartige und daher für das ganze Reichsgebiet einheitliche Gestaltung der wichtigsten Steuerarten zwingend erfordere, ist so einleuchtend, daß darüber Worte nicht zu verlieren sind. So machtvoll

<sup>1</sup> Reichsrat, Tagung 1927, Drucksachen Nr. 104.



hat sich diese Erkenntnis durchgesetzt, daß man die Vereinheitlichung der beiden großen Personalsteuern (Einkommensteuer und Vermögenssteuer) für das ganze Reich schon in der ersten Zeit nach dem Umsturz in der damals so verworrenen Zeit vornahm, wo doch schwerwiegende Gründe dafür gesprochen hätten, sich vorläufig mit dem Bestehenden zu behelfen und ruhigere Zeiten, übersichtlichere Verhältnisse abzuwarten, ehe man an den völligen Umbau des Steuersystems und des Steuerbehördenapparates heranging. Es hat sich ja denn auch die Notwendigkeit herausgestellt, die damals verreichlichten und vereinheitlichten großen Personalsteuern im Jahre 1925 noch einmal neu zu ordnen, wo man dann dieser Neuordnung den so berühmt gewordenen „relativen Ewigkeitswert“ zudachte. Zugleich mit der Neuordnung der bereits durch die Erzbergersche Steuerreform verreichlichten und vereinheitlichten Personalsteuern begann dann 1925 auch die Vereinheitlichung der Realsteuern.

Der sog. Finanzausgleich zwischen Reich und Ländern hatte bei der Inanspruchnahme der großen Personalsteuern für das Reich die Realsteuern den Ländern und Gemeinden belassen. Darin liegt die sehr einfache und einleuchtende Erklärung dafür, daß die Vereinheitlichung der Realsteuern zeitlich so weit zurückblieb. Allmählich aber wurde es immer mehr als widersinnig empfunden, daß dieselben Objekte, die für die Reichssteuern von Reichsbehörden nach einheitlichen Vorschriften bewertet wurden, für die Landes- und Gemeindesteuern von andern Behörden nach ganz andern, auch untereinander wieder erheblich abweichenden Vorschriften zu bewerten waren. Dasselbe Grundstück z. B. wurde für die Vermögenssteuer des Reiches zu einem ganz andern Werte veranlagt als für die Grundsteuer des Landes. Doppelte Arbeit für die Behörden bzw. ein doppelter Behördenapparat für dieselbe Arbeit, doppelte Belästigung für die Steuerpflichtigen, Vervielfältigung der einzulegenden Rechtsmittel usw. So verwundert es nicht, daß die Forderung, dieselbe Bewertung des Steuerobjekts sowohl für die Reichs- als auch für die Landes- usw. Steuern maßgeblich sein zu lassen, allgemein wurde und im Reichsbewertungsgesetz (RBewG.) vom 10. August 1925 ihre erste Verwirklichung fand.

Zwei Mißverständnisse sind hier zu vermeiden:

1. Es wäre durchaus verfehlt, eine Forderung steuerlicher Gerechtigkeit dahingehend annehmen zu wollen, daß derselbe Gegenstand zu allen Steuern nach den gleichen Merkmalen heranzuziehen sei. Es ist sehr wohl denkbar, etwa für eine Steuer an den sog. gemeinen oder Verkehrswert eines Grundstückes oder Gebäudes oder gewerblichen Unternehmens anzuknüpfen, und für eine andere Steuer an den Ertrag oder die Ertragsfähigkeit. Unsinnig dagegen ist es, wenn zwei Steuern an dasselbe Merkmal (z. B. an den sog. Ertragswert) anknüpfen, dieselbe Veranlagung durch zwei Behördenapparate parallel vornehmen zu lassen mit dem Ergebnis, daß die Veranlagungen voneinander abweichen und so für den Bereich des Reichssteuerrechts eine Veranlagung rechtskräftig wird, die der für den Bereich des Landessteuerrechts in Rechtskraft erwachsenden Veranlagung widerspricht.

2. Es wäre ebenso irrtümlich, anzunehmen, das RBewG., dieser erste Versuch, für verschiedene (Reichs- und Landes-) Steuern, die an das Merkmal des Wertes anknüpfen, die sog. „Einheitswertsteuern“, eine einheitliche Be-



wertung zu Grunde zu legen, hätte auch nur für den Bereich des Reichssteuerrechtes allein die einheitliche Bewertung für alle Steuerarten durchgeführt. Neben den Einheitswertsteuern bestehen andere Reichssteuern, die an das Merkmal des Wertes anknüpfend einen vom Einheitswert abweichenden Wert zu Grunde legen. Innerhalb des Reichssteuerrechtes selbst ist nach der heutigen Rechtslage außer mit dem Einheitswert noch mit zwei oder drei andern Bewertungen ein und desselben Steuergegenstandes zu rechnen<sup>1</sup>.

Der mit dem RBewG. in der Richtung der steuerlichen Vernunft und steuerlichen Gerechtigkeit gemachte Fortschritt war unleugbar, aber ebenso unleugbar wies er über sich hinaus. Das RBewG. war ein erster Schritt auf einer Bahn, auf der fortgeschritten werden mußte. Die Freude über die wie eine Erlösung empfundene Vereinfachung trieb weiter vorwärts; die Wahrnehmung der zahlreichen und zum Teil sehr empfindlichen Mängel, mit denen dieser erste Versuch begreiflicherweise behaftet war, trieb zur Überprüfung und Verbesserung.

Beim Vorwärtsdrängen stößt man von selbst auf zwei Fragen:

1. In der Richtung der Realsteuern der Länder: Soll man auch für solche Realsteuern, die bisher nicht an das Merkmal des Wertes, sondern an andere Merkmale (z. B. Ertrag, Bonität) anknüpften, die Anknüpfung an das Merkmal des Wertes reichsrechtlich vorschreiben, um sie auf diesem Wege dem Geltungsbereich der „Einheitswerte“ zu unterwerfen?

2. In der Richtung der Reichssteuern: Will man alle Reichssteuern zu Einheitswertsteuern erklären, mit andern Worten, überall, wo überhaupt im Reichssteuerrecht ein Wert steuerlich von Belang wird, den nach dem RBewG. ermittelten Einheitswert maßgebend sein lassen?

Bei der Überprüfung und dem Streben nach Verbesserung der für die Feststellung der Einheitswerte maßgeblichen Bewertungsvorschriften der Reichsabgabenordnung (RAO.) und des RBewG. ergeben sich von selbst folgende weitere Fragen:

3. Sind die in der RAO. und im RBewG. gegebenen Bewertungsvorschriften als solche wirklich zutreffend und den vom Standpunkte der steuerlichen Gerechtigkeit zu stellenden Anforderungen gleichmäßiger, der Leistungsfähigkeit angemessener Besteuerung entsprechend?

4. Eignen sich die nach diesen Bewertungsvorschriften ermittelten Einheitswerte dazu, auch auf Steuern erstreckt zu werden, die bisher nicht zu Einheits-

<sup>1</sup> Beim Grunderwerbsteuergesetz ist der vom Einheitswert meist verschiedene sogenannte gemeine Wert maßgebend oder der diesen übersteigende Preis. — Bei der Einkommen- (Körperschafts-) Steuer buchführender Steuerpflichtiger sind hinsichtlich der Abschreibungen auf Gebäude und Einrichtungen die handelsrechtlichen Bewertungen nach Maßgabe besonderer steuerrechtlicher Bestimmungen maßgebend. Es ist keineswegs ausgeschlossen, daß z. B. für die steuerlich abzugsfähigen Abschreibungen auf ein Gebäude von einem Wertansatz für das Gebäude allein auszugehen ist, der den Einheitswert, der für Boden und Gebäude zusammen festgestellt ist, noch übertrifft! — Für die Zuwachssteuer, deren reichsrechtliche Natur zufolge „Inanspruchnahme für das Reich“ (im Sinne des § 2, Abs. 1 Finanz-Ausgl.-Ges.) durch die zeitweise Außerhebungssetzung dieser Steuer für Rechnung des Reichs (gemäß § 26 Verm.-St.-Ges. vom 10. August 1925) und an die Länder gegebener Ermächtigung zur Erhebung von Grundwertzuwachssteuern (§ 1, Abs. 5, Ges. über Änderungen des Finanzwesens vom 3. Juli 1913, § 18 Finanz-Ausgl.-Ges. vom 10. August 1925 i. d. F. d. Bek. vom 27. April 1926) nicht berührt wird, sind wiederum andere Bewertungsgrundlagen reichsrechtlich vorgeschrieben!



wertsteuern erklärt waren, und ist es letzten Endes überhaupt möglich, im gesamten steuerlichen Bereiche mit einer einzigen Bewertung eines Gegenstandes auszukommen?

Der Entwurf eines Steuervereinheitlichungsgesetzes nebst Begründung beantwortet die erste dieser Fragen mit einem entschiedenen Ja; in der Richtung der Realsteuern der Länder drängt er ein kräftiges Stück vorwärts. An den übrigen drei Fragen dagegen geht er stillschweigend vorüber, abgesehen davon, daß die in RD. und RBewG. verstreuten Bewertungsvorschriften mit besserer Übersichtlichkeit und kleinen, im wesentlichen bloß redaktionellen Verbesserungsvollkommenheiten ins RBewG. zusammengezogen werden, während die RD. das gesamte Verfahrensrecht zugewiesen erhält.

Der Vorstoß, den der Entwurf in der Richtung der Vereinheitlichung der Realsteuern unternimmt, hat jedoch nicht zum einzigen Ziele, die Steuerlast durch möglichst gleichartige Gestaltung dieser Steuern im ganzen Reichsgebiete einmal tragbarer zu machen und sodann vergleichbar zu gestalten, vergleichbar sowohl zwischen den deutschen Ländern und Gemeinden untereinander als auch insbesondere mit dem Ausland. Der Entwurf greift darüber hinaus tief hinein in die Systematik des sog. Finanzausgleiches mit Auswirkungen auf das gegenseitige Verhältnis von Reich und Ländern, die weit über das steuerliche Gebiet hinausreichen und im höchsten Maße allgemein-politischer Natur sind. Diese Fragen, die voraussichtlich in den nächsten Monaten immer mehr den Weg aus der Wirtschafts- und Steuer-Fachpresse in die politische Tagespresse finden werden, müssen hier aus der Betrachtung ausscheiden. Hier ist bloß soviel zu sagen, daß unter rein steuerlichen Gesichtspunkten dem Urteil der wirtschaftlichen Spitzenorganisationen zuzustimmen ist, die sich dahin aussprachen, der Fortschritt des Entwurfes zu größerer Einheitlichkeit sei lebhaft zu begrüßen, erscheine aber noch nicht weitgehend genug, um sowohl Doppelarbeit im Veranlagungsverfahren zu ersparen als auch die vom Standpunkt der Wirtschaft wünschenswerte Gleichmäßigkeit der Besteuerung im ganzen Reichsgebiet zu gewährleisten<sup>1</sup>.

Die hier folgenden Ausführungen sollen sich daher mit unserer (nach obiger Zusammenstellung) zweiten bis vierten Frage befassen. Den Angelpunkt bildet unsere dritte Frage, ob der vom RBewG. eingeschlagene Weg wirklich zu Bewertungen führt, die den Anforderungen steuerlicher Gerechtigkeit entsprechen in dem Sinne, daß man für beliebige (heute noch Nicht-Einheitswertsteuern) an die Einheitswerte des RBewG. anknüpfen kann.

Die Bewertungsgrundsätze des RBewG. sind ohne Frage vom Geiste steuerlicher Gerechtigkeit beeinflusst. Bei Erlass dieser Bewertungsvorschriften, die sich stark anlehnen an die Überlieferung des preußischen Steuerrechts, schwebte als Ziel vor, im Wege der Bewertungen ein bestimmtes steuerpolitisches Gerechtigkeitsideal zu verwirklichen. Für die Vermögensbesteuerung (ursprünglich die preußische sog. Ergänzungssteuer) erschien es richtig, die steuerliche Leistungsfähigkeit nicht so sehr in dem bei Veräußerung zu erzielenden Verkaufspreise als in dem bei eigener Bewirtschaftung bzw. Betriebs-

<sup>1</sup> Das ist übrigens auch der Standpunkt des Entwurfes selbst. Die Begründung gibt selbst an, daß für die dem Vereinheitlichungsstreben im Entwurfe auferlegten Beschränkungen außersteuerliche (allgemein-politische) Gründe maßgebend waren.



führung zu erzielenden Ertrage zu erblicken. Anders ausgedrückt: nicht, was das Vermögen oder ein Vermögensstück mir sein würde, wenn ich es selbst nicht mehr habe, sondern was es mir ist, während ich es habe, erscheint für die steuerliche Leistungsfähigkeit entscheidend. Also wurden die Bewertungen nach dem Ertrage umgebogen. Das war ein Weg, auf dem man das erstrebte Ziel steuerlicher Gerechtigkeit tatsächlich ziemlich vollkommen erreichen konnte, solange es sich um eine bestimmte Steuer handelte, mit Rücksicht auf welche die Zurechtbiegung der Wertansätze vorgenommen wurde. Einfach war das Verfahren allerdings nicht, wie sich gerade bei der Einheitsbewertung landwirtschaftlicher Betriebe erweist, wo die Veranlagungsvorschriften für Kleinbäuerliche Betriebe (insbesondere ABewG. § 15, Abs. 2) und die „Zerlegung“ des für einen landwirtschaftlichen Großbetrieb festgestellten Gesamtwertes auf mehrere beteiligte Gemeinden (GrundStRGes. Entw. §§ 19 ff.) zu nicht unerheblichen Verwicklungen führen. Nichtsdestoweniger ist daran festzuhalten: solange nur eine Steuer bzw. nur eine Gattung gleichartiger Steuern in Frage kommt, ist der Weg, die gerechte Anpassung der Steuerlast an die steuerliche Leistungsfähigkeit durch Zurechtbiegen der Wertansätze zu bewirken, gangbar. Er hört aber auf, gangbar zu sein und führt zu geradezu unmöglichen Verwicklungen, wenn es sich um mehrere Steuern bzw. Steuergattungen handelt, z. B. Personalsteuern und Realsteuern. Sollen einheitlich ermittelte Wertansätze für verschiedene Steuerarten zu Grunde gelegt werden, bei denen ganz verschiedenartige Gesichtspunkte und Zielsetzungen steuerlicher Gerechtigkeit (und überdies vielleicht noch wirtschaftspolitische Zielsetzungen) in Frage kommen, so ist es unmöglich, mittels Zurechtbiegung der Wertansätze zum Ziele zu kommen. Man kann nicht bei dem einsehen, was allen gemeinsam ist, um eine Wirkung zu erreichen, die nur auf ein einzelnes Teilgebiet sich erstrecken soll. Hier führt nur der Weg zum Ziele, daß man die Einheitsbewertung ohne alle Rücksicht auf ihre Auswirkung bei den einzelnen an sie anknüpfenden Steuern rein objektiv vornimmt und alle steuerpolitischen Gesichtspunkte in den Tarif verlegt. Solange ich es mit nur einer Steuer zu tun habe, kann ich ziemlich genau die gleiche Wirkung erreichen durch Staffelung des Tarifes und durch Zurechtbiegung der Wertansätze oder durch beides zugleich. Sobald ich es mit verschiedenartigen Steuern zu tun habe, die alle an dieselbe Einheitsbewertung anknüpfen sollen, steht mir die Wahl nicht mehr frei. Hier kann ich nur durch tarifarische Maßnahmen zum Ziele kommen<sup>1</sup>.

Bei der heute in Frage stehenden Erstreckung der nach dem ABewG. ermittelten Einheitswerte auf die Realsteuern der Länder (Grundsteuerrahmengesetzentwurf und Gebäudesteuerrahmengesetzentwurf) tritt dies bereits augenfällig in die Erscheinung. Die für die Zwecke der Vermögenssteuer zweifellos nicht ganz ungeschickt adaptierten Einheitswerte erweisen sich als recht un-

<sup>1</sup> Selbstverständlich ist es immer noch theoretisch möglich, für eine Steuerart mein Ziel durch Bewertungskorrekturen zu erreichen, aber nur um den Preis, daß ich bei sämtlichen übrigen, an den im Hinblick auf die eine Steuer zurechtgebogenen Wert anknüpfenden Steuerarten diese Verbiegung durch komplizierte tarifarische Maßnahmen wieder zurückbiegen muß; ein aller Vernunft hohnsprechendes Verfahren, das wohl von niemand im Ernste befürwortet werden wird.



geeignet, um als Bemessungsgrundlage der Grundsteuer und Gewerbesteuer zu dienen. Mag vorübergehend — weil vorerst keine besseren, im ganzen Reichsgebiet nach einheitlichen Grundsätzen ermittelten Werte zur Hand sind — das gebieterische Interesse der Steuervereinheitlichung vielleicht keine andere Wahl lassen: man wird sich darüber klar sein müssen, daß die Anknüpfung der Realsteuern an die Einheitswerte heutigen Rechts nur ein Notbehelf sein kann, der ehestens durch besseres zu ersetzen ist. So verlockend es nun wäre, hier tiefer einzugehen auf die Ungeeignetheit unserer heutigen Einheitswerte für die Realsteuern im einzelnen, so muß dies doch hier versagt bleiben, da dies vom Grundsätzlichen der Steuervereinheitlichung ab ganz und gar in die Spezialgebiete der Grundsteuer einerseits, der Gewerbesteuer anderseits hinein-führen würde<sup>1</sup>.

Noch ein ganz anderer Grund spricht entscheidend gegen den im RWVG. eingeschlagenen Weg der steuerpolitischen Zurechtbiegung der Wertansätze, selbst wenn das steuerpolitische Ziel kein anderes ist als die steuerliche Gerechtigkeit und daher als solches unbedingte Zustimmung verlangt. Das heutige steuerpolitisch beeinflusste Bewertungsverfahren verriegelt ein für alle Mal den Weg zu einer Annäherung oder Ineinssetzung von handelsrechtlicher Bilanz und Steuerbilanz. Es wird notwendig sein, hier etwas weiter auszuholen. Nach dem Wirrwarr der Währungsauflösung erwies es sich als gebieterische Notwendigkeit, die in Papiermark sinnlos oder unsinnig gewordene Buchführung auf völlig neue Grundlagen zu stellen. Den buchführungspflichtigen Kaufleuten und Formkaufleuten<sup>2</sup> schrieb die Goldbilanzenverordnung vom 28. Dezember 1923 diese „Umstellung“ vor. So erfolgte allenthalben die Aufstellung der die tatsächlich verloren gegangene Bilanzkontinuität auch formell preisgebenden handelsrechtlichen „Eröffnungsbilanz“. Mit gewissen Abänderungen bzw. Berichtigungen bildete diese Eröffnungsbilanz auch die Grundlage der ersten Veranlagung zur Vermögenssteuer und zur Einkommen- bzw. Körperschaftssteuer nach der Wiederaufrichtung der Währung. Diese mit den besondern steuerlichen Vorschriften in Einklang gebrachte bzw. nach ihnen berichtigte handelsrechtliche Bilanz hieß die steuerrechtliche Eröffnungsbilanz. Es erschien durchaus in der Ordnung, daß dem Kaufmann für seine handelsrechtliche Bilanz gewisse Freiheiten hinsichtlich der Bewertung gelassen wurden, die man steuerlich mit Rücksicht auf die daraus entstehenden Steuerverkürzungen nicht zulassen konnte. Der Dualismus von handelsrechtlicher Bilanz und Steuerbilanz bedeutete keinen wesentlichen Uebelstand, da die beiden leicht miteinander vergleichbar waren. Im Laufe der Zeit verschob sich jedoch das Bild. Die bei der Eröffnungsbilanz sehr leichte Invergleichsetzung wurde schon schwieriger bei der ersten Abschlußbilanz. Gar erst nach einigen Jahren, nachdem mehrmals handelsrechtliche und steuerrechtliche Bilanzabschlüsse mit immer stärkeren Abweichungen voneinander gemacht waren, wurde die Sache so verwickelt, daß die Ableitung der Steuerbilanz aus der auf der letzten handelsrechtlichen

<sup>1</sup> Verfasser beabsichtigt an anderer Stelle hierzu eingehend Stellung zu nehmen und dabei im einzelnen zu zeigen, wo nach seinem Dafürhalten die beiden Rahmengesentwürfe sogar Rückschritte gegenüber dem heutigen Rechtszustande bringen.

<sup>2</sup> d. i. juristischen Personen, denen kraft Gesetzes die Pflichten der Kaufleute obliegen, auch wenn sie keinen gewerblichen oder kaufmännischen Erwerbsbetrieb führen.



Bilanz sich aufbauenden Buchführung immer schwieriger wurde und die Ausbildung außerordentlich künstlicher buchhaltungstechnischer Verfahren notwendig machte. Eine sehr beachtliche Strömung will nun diesen Schwierigkeiten dadurch begegnen, daß der Unterschied von handelsrechtlicher Bilanz und Steuerbilanz beseitigt oder wenigstens weitgehend gemildert wird. Die Angelegenheit, deren Erörterung in lebhaftem Flusse sich befindet, ist zweifellos zur Zeit noch nicht spruchreif. Ihr Schwergewicht liegt zudem nicht auf steuerlichem, sondern auf bilanzrechtlichem Gebiete, da die Annäherung oder gar Ineinssetzung von handelsrechtlicher Bilanz und Steuerbilanz viel mehr durch eine Verschärfung der handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften (Einschränkung der handelsrechtlichen Bilanzierungsfreiheit) als durch Lockerung der steuerlichen Bewertungsvorschriften (Erweiterung der steuerlichen Bilanzierungsfreiheit) sich vollziehen müßte. Mag man nun am „Veruf unserer Zeit zur Gesetzgebung“ auf bilanzrechtlichem Gebiete angesichts der gegenwärtig sich vollziehenden stürmischen Umwälzung bilanztheoretischer Vorstellungen und Überzeugungen billig zweifeln; auf jeden Fall wird man es als geboten erachten, daß der Weg nicht verbaut werde, der einmal zur Annäherung oder Ineinssetzung von handelsrechtlicher Bilanz und Steuerbilanz führen soll.

Nun steht dieses fest: die handelsrechtliche Bilanzierung kann nicht an die Einheitswerte des RBewG. angeschlossen werden. Das ist ja von dem gegenwärtig geltenden Reichssteuerrecht selbst in der Weise anerkannt, daß es gegebenenfalls in der kaufmännischen Erfolgsrechnung andere, vom Einheitswerte abweichende Bewertungen nicht nur zuläßt, sondern von sich aus erzwingt! So z. B. schreibt das RBewG. die einheitliche Bewertung von Boden und Gebäude zusammen vor (meist nach dem Ertragswert); für die Einkommen-(Körperschafts-)Steuerveranlagung müssen dagegen um der Abschreibungen willen, die nur auf die Gebäude allein zulässig sind<sup>1</sup>, Boden und Gebäude getrennt bewertet werden, und zwar das Gebäude nach dem Herstellungswert abzüglich Abnutzung. Hier klappt ein oft bemerkter, sehr auffallender Widerspruch zwischen den Einheitsvorschriften und den steuerlichen Notwendigkeiten der Einkommen-(Körperschafts-)Steuer.

Von viel weittragenderer Bedeutung ist jedoch eine andere Gegensätzlichkeit, die sich ebenfalls nicht nur zwischen den Einheitswerten des RBewG. einerseits und den nach handelsrechtlichen Grundsätzen vorzunehmenden Bewertungen andererseits, sondern wiederum auch innerhalb des Reichssteuerrechtes selbst auswirkt. Es handelt sich um die Bewertung der einem Betriebe oder einer Unternehmung dauernd gewidmeten Gegenstände oder Vermögensstücke. Jedermann weiß, daß der Gesamtwert eines Unternehmens, mit andern Worten der bei Veräußerung unter gemeingewöhnlichen Umständen dafür erzielbare Preis, keineswegs sich deckt mit der Wertsumme der dem Unternehmen zugehörigen Vermögensstücke. In gewissen Fällen, bei glänzend rentierenden Unternehmungen, kann der Wert des Unternehmens als Ganzes über dem für sämtliche zum Unternehmen gehörigen Gegenstände oder Vermögensstücke zusammengenommen aufzuwendenden Anschaffungspreise liegen; im allgemeinen

<sup>1</sup> So schon Preuß. Ob.-Verw.-Ger. II 64; XIV 136.



wird er sich unterhalb des bei Veräußerung der einzelnen Vermögensstücke insgesamt zu erzielenden Veräußerungspreises bewegen. Von der andern Seite betrachtet kommt also dem einzelnen Gegenstand in seiner Zugehörigkeit zum Betrieb oder Unternehmen regelmäßig eine andere Bewertung zu als ohne Rücksicht auf diese Zugehörigkeit. Die Widmung des Gegenstandes an das Unternehmen, seine Bestimmung, dem Unternehmen zugehören und ihm zu dienen, ist von Erheblichkeit für seinen Wert und damit für seine Bewertung. Nach handelsrechtlichen Grundsätzen (HGB. §§ 39 40 261), von denen insbesondere auch für die Einkommen-(Körperschafts-)Steuerveranlagung auszugehen ist (EinkStG. § 13, KStG. § 13), ist nun Gesamtbewertung unzulässig, vielmehr Einzelbewertung zwingend vorgeschrieben<sup>1</sup>. Die für die Bewertung so bedeutsame Zugehörigkeit der einzelnen Gegenstände oder Vermögensstücke zum Betriebe oder Unternehmen kann alsdann auf zwei verschiedenen Wegen berücksichtigt werden. Entweder erfährt jeder einzelne Wertansatz diejenige proportionale Korrektur, die erforderlich ist, um die Summe der Einzelwerte mit dem Gesamtwerte in Einklang zu bringen, oder man führt die Einzelbewertung ohne jede Rücksicht auf die Widmung der Gegenstände an das Unternehmen durch und stellt nachträglich die Übereinstimmung mit dem Werte des Gesamtunternehmens her durch einen Wertberichtigungsposten, die sog. Gesamtabschreibung. Der Reichsfinanzhof hat in seiner Rechtsprechung die diesbezüglichen Grundsätze sehr fein durchgebildet. Die einkommen-(Körperschafts-)steuerliche Bedeutung der Sache liegt u. a. darin, daß hier dem buchführenden Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben wird, beim Vermögensvergleich zu Anfang und zu Ende des Steuerabschnittes den nichtrealisierten Konjunkturverlust in Abzug zu bringen, während er den nichtrealisierten Konjunkturgewinn in der Steuerbilanz nicht erscheinen zu lassen braucht, ja nach allgemeinen handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätzen im allgemeinen nicht einmal ausweisen darf. Diese Errungenschaft handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Gesetzgebung und höchststeuergerichtlicher Rechtsprechung ist ebenso im Sinne solider Bilanzierungspraxis als auch billiger, vernünftiger Steuerpolitik unbedingt festzuhalten. Die Bindung an den nach den Vorschriften des RBewG. festgestellten Einheitswert würde hier zu einem gewaltigen Rückschritt führen.

Der Einheitswert nach dem RBewG. ist nämlich Einheitswert in einem ganz eigentümlichen Doppelsinn. Der erste Sinn ist: einheitlicher Wert, der mehreren Steuern als Bemessungsgrundlage dient. Der zweite Sinn aber ist dieser: Wert, der für eine wirtschaftliche Einheit oder eine Betriebseinheit, Unternehmungseinheit festgestellt wird. Der Einheitswert in diesem Sinne ist also ein Gesamtwert und der vom RBewG. zu seiner Ermittlung vorgeschriebene Weg ist in sehr vielen Fällen ebenfalls der Weg der Gesamtbewertung unter weitgehendem Ausschluß der Einzelbewertung<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Vgl. auch RAD. §§ 137 ff.

<sup>2</sup> Der nach § 31, Abs. 1 und 2 bestehende Schein, als gelte wenigstens für (gewerbliches) Betriebsvermögen die Einzelbewertung innerhalb wirtschaftlicher Einheiten im Sinne der §§ 137 138 RAD., §§ 40 261 HGB. ist durchaus trügerisch. Der dort ausgesprochene Grundsatz erleidet sehr starke Durchbrechungen. § 31, Abs. 4 in Verbindung mit §§ 40—43 RBewG. führen sogar dazu, daß Aktiengesellschaften zu steuerlichen Bewertungen gezwungen werden,



Das ist das gerade Gegenteil dessen, was für den buchführenden Steuerpflichtigen sowohl handelsrechtlich als auch einkommen- (körperschafts-) steuerrechtlich vorgeschrieben ist. Nimmt man noch hinzu, daß für landwirtschaftliches (forstwirtschaftliches, gärtnerisches) Vermögen, für Grundvermögen sowie für Wertpapiere und Anteile überdies die Bewertung von der Buchführung des Steuerpflichtigen ganz und gar unabhängig gemacht ist, die Bewertungen vielmehr „oktroiiert“ werden (und dies zum sehr großen Teile als Pauschalwertel), so ist es offenbar keine Übertreibung, festzustellen, daß hier der größte Zwiespalt klappt zwischen der Einheitsbewertung des ABewG. einerseits und dem in der Steuerbilanz anzuwendenden Bewertungsrecht andererseits.

Der Einheitsbewertung haftet alles in allem eine Schwerfälligkeit und gerade heraus gesagt Rückständigkeit im Vergleich zu der bei zwei der wichtigsten Steuern (Einkommensteuer und Körperschaftsteuer) anzuwendenden Bewertung im Sinne des Handelsrechtes (HGB. §§ 40 261) und der Reichsabgabenordnung (RAO. § 137 ff.) an, daß hier ein unüberbrückbarer Gegensatz besteht. Will man daher auch nur innerhalb des Reichssteuerrechtes selbst den Geltungsbereich der Einheitswerte weiter erstrecken oder gar auf das ganze Reichssteuerrecht ausdehnen, so ist eine Fortbildung der Einheitsbewertung unerläßlich in dem Sinne, daß von dem völlig preiszugebenden alten Ertragswertprinzip weitergeschritten wird zur Einzelbewertung nach dem gemeinen Wert unter dem<sup>1</sup> Gesichtspunkte der Gesamtbewertung; ebenso hätte die „Oktroiiierung“ von Einheitswerten zu fallen<sup>2</sup>.

Will man (über eine bloße Neutralität hinaus) den vorerwähnten und jedenfalls nicht unbeachtlichen Bestrebungen, die auf Annäherung oder Zueinssetzung von Steuerbilanz und handelsrechtlicher Bilanz hinielen, positiv entgegenkommen, so erheben sich diese Forderungen noch viel dringlicher und gebieterischer. Auf alle Fälle aber gilt es, sich den Blick nach dieser Richtung offenzuhalten und den Weg wenigstens nicht zu verbauen.

Bis zu einem gewissen Grade könnte es den Anschein haben, als ob die vorstehenden Ausführungen über handelsrechtliche Bilanz und Steuerbilanz, handelsrechtliche und steuerrechtliche Bewertung stärker unter dem Gesichtspunkte der Steuervereinheitlichung als unter dem der Steuergerechtigkeit stünden. Mit Rücksicht auf diesen nicht wegzuleugnenden Schein ergibt sich daher die Notwendigkeit, das Interesse der Steuergerechtigkeit an diesen Dingen noch eigens ins Licht zu stellen. An erster Stelle sei einem Einwand Rechnung getragen oder vielmehr zuborgekommen, der gerade unter der Rück-

---

die ihnen nach § 261, Abs. 1 HGB. bilanzrechtlich verboten sind. Die Anwendbarkeit der Einheitswerte im Bereich der Einkommen-(Körperschafts-)Steuer würde hier die Versteuerung nichtrealisierter Konjunkturgewinne erzwingen, die nach gleichfalls zwingender handelsrechtlicher Vorschrift bilanzmäßig überhaupt nicht ausgewiesen werden dürfen!

<sup>1</sup> von der RAO. § 137, Abs. 2, § 139, Abs. 1 bereits betonten, vom RGH. in seiner Rechtsprechung weiter durchgebildeten, von der auf der Höhe der Zeit stehenden kaufmännischen Bilanzpraxis gehandhabten!

<sup>2</sup> Technische Einzelheiten wie diese, daß die heute mögliche Divergenz von Steuerabschnitt und Hauptfeststellungszeitraum bzw. Bilanzstichtag und Hauptfeststellungspunkt (im Sinne des ABewG.) ausgeschlossen sein muß, wenn den Einheitswerten allgemeine steuerrechtliche oder gar erst bilanzrechtliche Bedeutung beigelegt werden soll, bedürfen als Nebensächlichkeiten hier keiner weiteren Behandlung.



sicht der Steuergerechtigkeit an den heutigen Einheitswerten für die Vermögenssteuer und die beiden großen Realsteuern (Grundsteuer und Gewerbesteuer) festgehalten wissen möchte. Es ist selbstverständlich, daß die auf die heutige Bewertungsweise zugeschnittenen Tarife fallen müßten. Man kann nicht zur kaufmännischen oder objektiven Bewertung nach gemeinen Verkehrswerten übergehen und dabei an einem Tarife festhalten, der eine steuerpolitisch zurechtgebogene Ertragsbewertung zur Voraussetzung hat. Hat man die steuerpolitischen Gesichtspunkte, insbesondere denjenigen der gerechten Lastenverteilung, bisher auf der Seite der Wertansätze sich auswirken lassen, so muß man beim Übergang zur kaufmännisch-objektiven Bewertung den Tarif entsprechend umarbeiten. Die zweifellos alles in allem sehr erhebliche Erhöhung der Wertansätze würde insbesondere auch eine allgemeine Senkung der Steuersätze fordern, da ja eine Erhöhung der Gesamtbelastung nicht bezweckt wird.

Das positive Interesse der steuerlichen Gerechtigkeit an fortschreitender Steuervereinfachung in der dargelegten Richtung und insbesondere an der „Veredelung“ der Einheitswerte besteht hauptsächlich in einem Doppelten. Zuerst erscheint es gewiß, daß auf diesem Wege eine bedeutende Vervollkommnung der steuerlichen Technik sich erzielen läßt, wodurch die steuerliche Belastung immer feiner der steuerlichen Leistungsfähigkeit angepaßt wird. Das ist gewiß ein Gewinn im Sinne der steuerlichen Gerechtigkeit und trägt — bei notgedrungen außerordentlich hoher Gesamtsteuerbelastung — wesentlich dazu bei, die eingangs dieser Ausführungen betonte naturrechtliche Forderung zu erfüllen, daß der Staat durch seine Steuern das Eigentum nicht aushöhle. Zweitens aber bietet die Verlegung der steuerpolitischen (steuersozialen usw.) Maßnahmen aus der Bewertung heraus in die Tarifgestaltung hinein den im Interesse der Gerechtigkeit nicht hoch genug zu veranschlagenden Vorteil größerer Klarheit und Durchsichtigkeit. Bei dem heutigen Verfahren der steuerpolitischen Zurechtlegung der Besteuerungsgrundlagen (hier der Wertansätze) ist es überaus schwierig und jedenfalls nur dem Steuerspezialisten einigermaßen möglich, sich über die Auswirkungen in der Steuerbelastung ein annähernd zutreffendes Bild zu machen. Für dunkle Machenschaften, für das Einschmuggeln versteckter Steuervorteile durch die Steuersyndici der Interessentenverbände eröffnen sich hier geradezu unbegrenzte Möglichkeiten. Demgegenüber steht die steuerliche Gerechtigkeit sich sozusagen ebenfalls auf Schleich- und Umwege verwiesen, um zu ihrem Ziele zu kommen, nur daß, was Erfahrung und Gewandtheit in solchen Schleich- und Umwegen angeht, die Kinder dieser Welt den Kindern des Lichtes in noch höherem Grade überlegen zu sein pflegen als schon in der gewöhnlichen Klugheit des alltäglichen Lebens. Verlegt man dagegen die Betätigung der steuerpolitischen Gesichtspunkte, an erster Stelle die sozial gerechte Lastenverteilung, in den Tarif (Steuersätze, Staffel), so liegt alles offen und klar zu Tage. Bei Erstrebung steuerpolitischer Ziele hat man sichern Boden unter den Füßen, und die Auswirkungen beabsichtigter Maßnahmen lassen sich zuverlässig überschauen, soweit das in menschlichen Dingen überhaupt im voraus möglich ist. Die Lastenverteilung ist im großen und ganzen übersichtlich, so daß selbst der Nichtfachmann mit einem Blick auf eine tabellarische Zusammenstellung der Steuersätze



sich eine Vorstellung davon verschaffen kann, die von der Wirklichkeit nicht allzuviel abweicht. Dadurch wird eine gewisse Kontrolle der Öffentlichkeit („Publizität“) und die Beteiligung weiterer Kreise an der Erörterung steuerlicher Fragen ermöglicht, die eben nur bei einigermaßen einfachen und durchsichtigen Verhältnissen möglich sind. Auch die wenigstens mittelbar auch im Interesse der steuerlichen Gerechtigkeit gelegene Vergleichbarkeit mit ausländischen Besteuerungssystemen und dem von diesen ausgeübten Drucke wird erleichtert bzw. überhaupt erst ermöglicht. Das Interesse der steuerlichen Gerechtigkeit an fortschreitender Steuervereinheitlichung mit Einschluß der beregten Veredlung der Einheitswerte ist also jedenfalls überaus groß.

Noch läuft für Deutschland die sog. „Schonzeit“ des Dawesplanes bzw. Londoner Abkommens. Erst wenn die Vollaft der Verpflichtungen sich einmal auswirken wird, soll die „Probezeit“ des Planes beginnen, deren Erfahrungen möglicherweise zu einer Herabsetzung der Lasten führen können. Die deutsche Wirtschaft muß sich daher vorerst auf die Tragung des Vollmaßes der Last einrichten, während dem Steuersystem des Reiches die Aufgabe obliegt, die Aufbringung dieser Beträge so zu gestalten, daß sie den Gang der Wirtschaft so wenig wie möglich beeinträchtigt. Dazu gehört vor allem eine möglichst gerechte Lastenverteilung. Arbeiten zur Vertiefung unserer Erkenntnisse in Fragen der Steuergerechtigkeit erscheinen daher heute ein zeitgemäßer Dienst an Volk und Vaterland.

Oswald v. Nell-Breuning S. J.