Werk

Titel: Stellung und Aufgabe der Verkehrssteuern im Systeme der Finanzwissenschaft

Autor: Vogel, Emanuel Hugo

Ort: Tübingen

Jahr: 1912

PURL: https://resolver.sub.uni-goettingen.de/purl?345616871_0068|log54

Kontakt/Contact

Digizeitschriften e.V.
SUB Göttingen
Platz der Göttinger Sieben 1
37073 Göttingen

info@digizeitschriften.de

STELLUNG UND AUFGABE DER VERKEHRSSTEUERN IM SYSTEME DER FINANZWISSENSCHAFT[1]).

Von

Priv.-Doz. Dr. EMANUEL HUGO VOGEL, Wien.

Die wissenschaftliche Behandlung und systematische Einreihung der Verkehrssteuern hat seit jeher die größten Schwierigkeiten verursacht und zählt wohl zu einem der meist umstrittenen Gebiete der Finanzwissenschaft.

Es handelt sich hier zunächst um einen nicht so sehr vom praktischen Leben als vielmehr von der wissenschaftlichen Theorie geprägten Begriff, während Gesetzgebung wie Literatur in ihrer Terminologie überaus schwanken und gerade dadurch die bestehende Verwirrung in einer für die theoretische, wie wirtschafts- und steuerpolitische Beurteilung sehr nachteiligen Weise vermehrt haben. Unserer Untersuchung möge ein kurzer Ueberblick über die bisherige Literatur der Verkehrssteuern vorangehen.

I. Das Problem der Verkehrssteuern in der finanzwissenschaftlichen Literatur [2]).

Für die ältesten Perioden der finanzwissenschaftlichen Literatur ist zunächst festzustellen, daß die Verkehrssteuern überhaupt noch nicht als eine selbständige Gruppe von Steuern anerkannt waren,

[1]) Vorliegende Abhandlung ist durch Erweiterung eines vom Verfasser am 6. Juli 1911 in Wien in wissenschaftlichen Kreisen gehaltenen Vortrages auf Grund der hiefür gesammelten Materialien entstanden.

2) Näheres siehe insbes. in *Heckel's* Abhandlung: »Zur Lehre von den Verkehrssteuern«, Finanzarchiv VII. Bd. S. 401 f. — Auch die Literaturnachweise bei *Hausmann*, »Verkehrssteuern«, Berlin 1894 S. 23.

sondern lediglich als Bestandteile der großen Gruppe der Gebühren oder Aufwandsteuern behandelt werden.

Dies gilt zunächst von der kameralistisch-merkantilistischen Schule, wobei der Grundsatz, daß der Staat zur Erreichung der allgemeinen wie individuellen Wohlfahrt möglichst regelnd in das Wirtschaftsleben einzugreifen habe, an sich der Ausbildung eines vielgestaltigen Abgabensystems nicht ungünstig war.

Das physiokratische Wirtschaftssystem, welches auf dem Boden der »Einheitssteuer« vom produit net als der einzigen Steuerquelle stand, verhielt sich gegen ein spezialisiertes System von Abgaben auf den wirtschaftlichen Verkehr, von seinem vorwiegend agrarische Verhältnisse berücksichtigenden Standpunkte, naturgemäß ablehnend. Tatsächlich sind aber auch die Physiokraten, so insbesondere *Quesnay*, *Mirabeau, Le Trosne* u. a., aus rein finanzpolitischen Gründen insbesondere für handeltreibende Staatswesen zum Vorschlag einer Mehrheit von Steuern, darunter Zölle, Verkehrsabgaben, Salz-, Tabaksteuern usf. gekommen.

Erst die Theoretiker der wirtschaftsliberalen, auf den Grundlagen der Kameralistik fortbauenden Epoche in der 1. Hälfte des 19. Jahrhunderts, also in der Zeit der Verselbständigung der Finanzwissenschaft und ihrer systematischen Ausgestaltung beschäftigen sich intensiver auch mit Stellung und wissenschaftlicher Begründung der Verkehrssteuern.

In dieser Beziehung sind drei Richtungen zu unterscheiden:

Jacob [1]) und *Malchus* [2]) und im Anschluß an sie die Franzosen *Garnier* [3]) und *Cherbulliez* [4]) reihen die Verkehrssteuern in die Gruppe der Aufwand- und Verbrauchssteuern ein.

Im Gegensatz dazu haben einige ältere Schriftsteller die Verkehrssteuern zu den direkten Steuern gerechnet, so der Spanier *Condè* [5]) als »Steuern auf Personen und Sachen«, dann der Franzose *Audiffret* [6]) hinsichtlich der französischen Registerabgaben.

Eine weitere und zwar die weitaus stärkste Gruppe von Schriftstellern betrachtet die Verkehrssteuern als eine Untergruppe

---

1) Staatsfinanzwissenschaft, 1821 §§ 689 f.

2) Handbuch d. Finanzwissensch. u. Finanzverwaltung, 1830 I S. 299 f.

3) Elements des finances, 1883 p. 68.

4) Précis de la science économique, 1862 II p. 389.

5) Examen de la hacienda publica, Madrid 1853.

6) Système financier, Paris 1863.

der Gebühren und begründet sie aus dem Prinzipe der »Leistung nach der Gegenleistung« der »speziellen Entgeltlichkeit«. Hieher gehört vor allem *Rau* [1]), welcher überhaupt nicht zu einem selbständigen Begriff der Verkehrssteuern kommt, übrigens die Erhebungsform dieser Abgaben im Wege des Stempels als das unterscheidende Kriterium gegenüber den Steuern ansieht.

Die Vertreter der Freihandelsschule haben zwar die Verkehrssteuern bereits als eine besondere Gattung von Steuern betrachtet, leiten sie jedoch entsprechend ihrer ganzen Auffassung vom Grund und Zweck der Steuer (individualistische Staats- und Rechtslehre, Steuer als »Zwangstausch«, privatwirtschaftliche Auffassung des Verhältnisses zwischen Staat und Steuersubjekt) ebenfalls aus dem Prinzip der Leistung nach der Gegenleistung, nach dem Interesse an den Staatstätigkeiten ab. Gerade in diesem Gedankengange mußten die Verkehrssteuern in der Form von »Gebühren« besonders geeignet erscheinen, um das »Entgelt« für den bei jedem einzelnen Verkehrsakte zutage tretenden staatlichen Rechtsschutz zu bilden.

Am vollständigsten und konsequentesten kommt diese Theorie bei *Faucher* [2]) und *Alexander Meyer* [3]) zum Ausdruck. Aehnlich begründet der Russe *Besobrasoff* [4]) die Verkehrssteuern. Letzterer lehrt, daß die Auflage für die spezielle »Gewähr für Personen und Sachen« entrichtet werde. Dieser Rechtsschutz sei entweder ein präventiver, in den Handlungen des Verkehrs sich äußernder: Verkehrssteuern, oder ein regressiver, im Wege der Gerichtsgewalt geübter: Gerichtsgebühren.

Die individualistische Lehre hat bekanntlich in Frankreich besonders tiefe Wurzeln geschlagen und beherrscht auch heute noch so ziemlich Theorie und Steuerpolitik. Hier ist es vor allem *Parieu* [5]), welcher unter dem Begriff »impôt sur les actes« alle Arten von Steuern auf menschliche Handlungen, also Gebühren und Verkehrssteuern zusammenfaßt und das Gemeinsame in der Schriftlichkeit der einzelnen Verkehrsakte findet.

---

1) Grundsätze der Finanzwissenschaft, I S. 341 f.

2) »Staats- u. Kommunalbudgets«, Volkswirtschaftl. Vierteljahrsschr. 1863, II, 184.

3) »Ueber Stempelsteuern« ebenda, 1864 S. 51 f.

4) »Impôts sur les actes«, Memoires de l'Academie Imperiale, Petersburg VII, Tome X.

5) Traité des impôts, Paris 1863 p. 165 f.

Auf ähnlichem Standpunkte steht *Leroy-Beaulieu* [1]). Auch er findet die wissenschaftliche Begründung der Verkehrssteuern, die er zu den »Gebühren« rechnet, darin, daß der Staat der Garant aller Verkehrshandlungen im sozialen Körper ist, also aus der uralten Rechtsschutzidee.

Die eigentlichen Grundlagen einer modernen Theorie von den Verkehrssteuern hat erst *Lorenz v. Stein* [2]) geschaffen. Er hat zum ersten Male eine selbständige Begründung derselben als einer besonderen Steuergruppe versucht. In den ersten Auflagen seines Lehrbuches erblickt er den gemeinsamen Rechtsgrund aller Verkehrssteuern in einem Mehrwert, einem Wertgewinn, dessen Erzielung die ratio jedes Verkehrsaktes sei und der durch den Uebergang des Kapitales vermittelt wird. Da aber die Erwerbsbesteuerung bereits den Ertrag der regelmäßigen Wirtschaftstätigkeit erfasse, sei es Aufgabe der Verkehrssteuern, die aus den Verkehrsgeschäften neben dem regelmäßigen Erwerbe erzielten Gewinne zu treffen. Dies sei aber nur der Fall, wo ein Wertverkehr stattfindet und davon ein Gewinn gemacht wird. Dieser Wertgewinn der Verkehrsgeschäfte sei Grund und Quelle der Verkehrssteuern.

Interessant ist, daß *Stein* diese seine ursprüngliche Lehre in den letzten Auflagen seines Werkes wieder vollständig aufgegeben und sich der Auffassung zugewendet hat, daß die Verkehrssteuern bei Bestand einer Ertrags- und Einkommensbesteuerung unter allen Umständen eine Doppelbesteuerung herbeiführen. So verzweifelt er denn geradezu daran, die Verkehrssteuern rationell zu begründen, und kommt zu dem Schlusse: »Die Verkehrssteuer kann nie durch die Wissenschaft, sondern nur durch das Bedürfnis des Staates erklärt werden.« Sohin legt er ihr ausschließlich fiskalische Momente zugrunde.

Adolf Wagner [3]) hat *Steins* ursprüngliche Lehre wieder aufgenommen und weiter entwickelt. Er sucht die Verkehrssteuern mit dem System der Erwerbsbesteuerung in inneren Zusammenhang zu bringen und erblickt ihre Aufgabe vor allem in der Ergänzung der Erwerbsbesteuerung überall da, wo diese einerseits »den berufsmäßigen Erwerb tatsächlich nicht ausreichend erfaßt«, andererseits einen durch Verkehrsakte neben dem berufsmäßigen Er-

1) Traité de la science des finances, I p. 501 f.

2) Lehrbuch der Finanzwissensch., 1. Aufl., Leipzig 1860 S. 412.

3) Finanzwissenschaft, 2. Aufl., II S. 547 f., insbes. S. 556.

werb realisierten Gewinn überhaupt nicht nach dem geltenden Steuerrecht trifft. Sie sollen also Lücken und »Extragewinne« aufsuchen und der wirklich gerechten Verteilung der Steuern dienen. Daher leitet er die Verkehrssteuern in letzter Linie als »richtige Konsequenzen« aus den obersten volkswirtschaftlichen und Gerechtigkeitsprinzipien für die Einrichtung und Verteilung der Steuern überhaupt ab. Allerdings handelt es sich auch hier wie so oft im Steuerwesen um die Ermittlung von Durchschnitten und durchschnittlichen Wahrscheinlichkeiten, um die Präsumtion eines Wirtschaftserfolges.

Noch schärfer, aber allerdings infolgedessen nicht für alle Verkehrssteuern anwendbar, faßt diesen Gedanken *Friedberg* [1]), indem er ihnen die Aufgabe zuweist, die außergewöhnlichen Eingänge, welche die auf regelmäßige Einnahmen beschränkten Erwerbssteuern nicht erfassen können, zu treffen.

Schäffle [2]) erklärt sich als Gegner der Verkehrssteuern insbesondere beim Mobiliarverkehr, da sie nicht den Prinzipien der Allgemeinheit und verhältnismäßigen Belastung nach der wirklichen Leistungsfähigkeit entsprechen. Er betrachtet sie als Ergänzungssteuern und verweist sie in sein System der indirekten Steuern.

Bei den neueren Autoren wird den Verkehrssteuern vielfach die Aufgabe zugeschrieben, das Vermögen in seiner Veränderung durch den wirtschaftlichen Verkehr zu erfassen, was die Zurechnung der Verkehrssteuern und insbesondere der Erbschafts- und Schenkungssteuern zu den Vermögenssteuern rechtfertigen würde. Hieher gehören *Schall*, *Conrad*, *Eheberg* u. a. Den Rechtsgrund der Steuerpflicht bildet aber auch bei diesen immer der durch den Verkehrsakt vermittelte materielle Vorteil.

Kleinwächter [3]) weist die Gebühren den privatwirtschaftlichen Einkünften des Staates als eine besondere Unterabteilung zu und gliedert die dadurch verselbständigten Verkehrssteuern in einem weiten Begriffsumfange in solche auf den Rechtsverkehr, in Bereicherungssteuern (Erbschafts-, Schenkungs- und Wertzuwachssteuern) und in Anstellungs- und Konzessionssteuern.

---

1) Zur Theorie der Stempelsteuern, Jahrb. f. Nat.-Oek. u. Statist. Jhrg. XVI S. 69 f. 2) Die Steuern, Leipzig 1897 II S. 362 f.

3) Abhandlung »Gebühren u. Verkehrssteuern«, Jahrb. f. Nat.-Oek. u. Statist. Bd. 29 S. 433 f.

Hausmann [1]) sucht den bei den Verkehrssteuern in der älteren Literatur so häufig vertretenen individualistischen Standpunkt in neuer Form mit der modernen Lehre von der generellen Entgeltlichkeit in Einklang zu bringen. Er meint, die insbesondere von *Wagner* vertretene Ableitung der Verkehrssteuern als Ergänzung einer ungenügenden Ertrags- und Einkommensbesteuerung zur Ausfüllung von Lücken werde in demselben Maße um so unzutreffender, je vollkommener das heutige Erwerbssteuersystem werde. Daher könne auch nicht aus den Prinzipien der Volkswirtschaft und Gerechtigkeit die Begründung der Verkehrssteuern hergeleitet werden, sondern nur aus dem alten Prinzip der Leistung nach dem Interesse an den Staatsleistungen und dem staatlichen Rechtsschutz. Doch will er diese Lehre in eine neue Form bringen, indem er nicht das in dem gesetzlichen Schutz des einzelnen Verkehrsaktes gelegene besondere individuelle Entgelt, sondern das allgemeine generelle Entgelt als Grund und Rechtfertigung der Verkehrssteuern annimmt, also das Prinzip der generellen Entgeltlichkeit, wobei der besondere Rechtsschutz im Einzelfalle nur den Maßstab der Besteuerung zu bilden habe. Die Grenze gegenüber der Erwerbsbesteuerung aber findet er darin, daß jedes Rechtssubjekt ein zweifaches Interesse an dem vollzogenen Rechtsgeschäfte habe, ein materielles und ein formelles. Das materielle Interesse wird durch die Ertrags- und Einkommensteuer, das formelle des genossenen staatlichen Rechtsschutzes aber durch die Verkehrssteuer getroffen [2]).

Unter sämtlichen neueren Schriftstellern hat sich am eingehendsten *Heckel* [3]) mit der Lehre von den Verkehrssteuern beschäftigt und für dieselben eine teilweise völlig neue Begründung gegeben.

Diese Lehre soll auch den Ausgangspunkt für die Ableitung des wirtschaftlichen Grundes und der systematischen Stellung der Verkehrssteuern bilden, welche ich selbst im folgenden versuchen möchte.

---

1) Verkehrssteuern, Berlin 1894, insbes. S. 33 f.

2) Daran knüpft *Hausmann* seine gerade damals aktuellen Vorschläge, speziell für Zwecke der deutschen Reichsfinanzen den Mobiliarverkehr in ähnlich ausgiebiger Weise wie in Frankreich zur Besteuerung heranzuziehen.

3) »Zur Lehre von den Verkehrssteuern«, Finanzarchiv VII/2 S. 401 f.; ferner Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Leipzig 1907 S. 448 f.

Heckel geht sehr richtig von dem wirtschaftlichen Begriffe des »Verkehres« und seiner Bedeutung für die Einkommens- und Vermögensbildung aus. Auf den von *Wagner* und *Stein* geschaffenen Fundamenten weiter bauend fügt er die Verkehrssteuern in sein System der »Erwerbsbesteuerung« mit einer Ersatz- und Ergänzungsfunktion gegenüber der Besteuerung des laufenden Ertrages und Einkommens ein. Er unterscheidet einen aktiven Verkehr, durch gewollte Rechtsgeschäfte und bewußte Handlungen des Wirtschaftssubjektes veranlaßte Aenderungen im Vermögensstande, und einen passiven Verkehr, d. h. ohne Zutun des Wirtschaftssubjektes eintretende Vermögensübergänge und -zugänge. In seinen späteren Schriften scheidet er die Besteuerung dieser passiven Vermögensänderungen aus der Verkehrsbesteuerung aus und behandelt die hieher gehörigen Erbschafts-, Schenkungs- und Wertzuwachssteuern als Gruppe der Vermögenssteuern.

Die Wirkungen des Verkehrs als Substrat der Besteuerung betrachtet er nur an dem sogenannten »relativ flüssigen Wertbestand einer Wirtschaft«, d. h. dem im Erwerbs- und Produktionsprozeß umlaufenden und umgesetzten Kapital.

Die wirtschaftliche Begründung der Verkehrssteuern aber findet *Heckel* darin, daß sie die funktionellen Wirkungen des Verkehrs bei der Einkommens- und Vermögensbildung treffen und die konstitutiven Elemente der Wertbildung und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfassen sollen. Ihr Zusammenwirken mit den Ertrags- und Einkommenssteuern denkt er sich so, daß die Ertragssteuern gleichsam am Ausgangspunkte und die Einkommensteuern am Endpunkte des ganzen Erwerbs- und Produktionsprozesses eingreifen sollen. In den Zwischengliedern aber, bei den unmittelbaren Produktionselementen, wie sie bei der Wertbildung im Wege des Verkehrs zutage treten, sollen die Verkehrssteuern eingreifen.

Letztere hätten also Zwischenstufen der Leistungsfähigkeit zu erfassen, welche später nicht mehr notwendig vorhanden sein müssen, und ähnlich wie *Wagner* rechnet auch er nur mit einem im Verkehrsakte sich wenigstens durchschnittlich äußernden Wirtschaftserfolge, mit einer präsumtiven durchschnittlichen Leistungsfähigkeit.

Nach *Heckel* ist Aufgabe der Verkehrssteuern nicht die Be-

steuerung eines positiv erreichten Wertgewinnes wie bei *Stein*, sondern sie sollen lediglich den wirtschaftlichen, dem Erwerbe zugewendeten, also die Tendenz eines Wirtschaftserfolges tragenden Verkehr steuerpolitisch verwerten, und aus diesem Grunde sei das System der Verkehrsbesteuerung ein selbständiges, koordiniertes Glied der Erwerbsbesteuerung.

Daher nimmt er auch bei Rechtsgeschäften, welche die Einzelwirtschaft von vornherein belasten, wie Schuldaufnahmen, Wechselkredit usf., das Vorhandensein einer wenigstens »produktiven Tendenz« als Rechtsgrund der Steuerpflicht an.

Von diesem Gesichtspunkt ausgehend, gliedert *Heckel* die gesamten Verkehrssteuern in die direkte Erwerbsbesteuerung als Besteuerung des Wirtschaftserfolges neben die Ertrags-, Einkommens- und Vermögenssteuern an vierter Stelle ein.

Als Schlußresultat ergibt sich, daß *Heckel* die Verkehrssteuern als eine Art von »ergänzenden Vermögenssteuern« charakterisiert wissen möchte, welche nicht an das ruhende, sondern an das durch technische Verkehrsvorgänge im Flusse der Bewegung befindliche Vermögen anknüpfen.

Bei den Verkehrssteuern selbst aber unterscheidet er, ob die Kapitalumwandlung, der Güterumsatz die eigentlich steuerpflichtige Tatsache ist: Umsatzsteuern (Besitzwechselabgaben vom Immobiliar-, vom Mobiliarbesitz, Börsensteuer, allgemeine Verkaufssteuern), oder ob sich die Besteuerung lediglich an äußere Begleiterscheinungen des Umsatzgeschäftes (Urkunden u. dgl.), also an Formalakte anschließt und letzteres für die Besteuerung zurücktritt: Steuern vom Wertverkehr, Schriftensteuern. Zu diesen rechnet er insbesonders auch alle Wechsel-, Schuldschein-, Rechnungs-, Quittungs-, Geschäftsbücherstempel usf. einschließlich der Transportsteuern.

Haben wir so die dogmengeschichtliche Entwicklung des Verkehrssteuerbegriffes bis zur Lehre *Heckel*s verfolgt, so möge nunmehr dieser Begriff selbst in seiner zuletzt gewonnenen Gestalt den Gegenstand der weiteren Untersuchung bilden.

II. Inhalt und wirtschaftliche Begründung des Verkehrssteuerbegriffs.

Wir werden hiebei von der für die neuere Finanzwissenschaft grundlegenden Lehre *Heckel*s ausgehen und zunächst jene Be-

denken gegen dieselbe erörtern, welche eine Modifikation mindestens ihrer Begründung wünschenswert erscheinen lassen, woraus sich dann auch einige abweichende Schlüsse auf Stellung und Einreihung der Verkehrssteuern ergeben werden.

Heckel betrachtet, wie erwähnt, den »Verkehr« ausschließlich als konstitutives Element der Einkommens- und Vermögensbildung und leitet daraus die Folgerung ab, daß jede Verkehrssteuer eine Belastung eines wirtschaftlichen Produktionsprozesses darstellt, in einem Zeitpunkte, in welchem Ertrag und Einkommen erst in Bildung begriffen ist, daß sie sich also zwischen Ertrags- und Einkommensbildung einschiebt, um die im Verkehrsakte sich äußernde, als durchschnittlich vorhanden präsumierte Beitragskraft zu erfassen.

Dagegen ist vor allem einzuwenden, daß die Verkehrsbesteuerung bez. der ihr zugrunde liegende Verkehrsakt sich gar nicht notwendig zwischen Ertrags- und Einkommensbildung einschieben muß, derart, daß die Ertragssteuer im Ausgangspunkte, die Einkommensteuer aber im Endpunkte eingreift, sondern unter Umständen in einem Zeitpunkte wirksam wird, in welchem auch von einer Ertragsbildung noch überhaupt keine Rede sein kann, also in den Beginn eines Erwerbs- und Produktionsprozesses überhaupt.

So setzt die Verkehrsbesteuerung z. B. bereits ein, wenn jemand, der überhaupt noch kein Geschäft, keine Ertragsquelle besitzt, sich erst die nötigen Betriebsmittel (darunter auch den sogenannten »relativ festen Wertbestand« im Sinne *Heckels*) im Darlehenswege beschafft, eine Fabrik baut, den Baugrund erwirbt usf. Schon da muß er Darlehensstempel, Uebertragungsgebühren zahlen, wo von einer Ertrags- und Einkommensbildung überhaupt noch keine Rede sein kann.

Doch da taucht sofort auch die weitere Frage auf:

»Ist denn überhaupt die Verkehrsbesteuerung ausschließlich und immer Erwerbsbesteuerung?

Ich möchte diese Frage keinesfalls uneingeschränkt bejahen.

1. Die Verkehrsbesteuerung belastet den Verkehrsakt ganz ohne Rücksicht darauf, ob er bei dem verpflichteten Steuersubjekte im Dienste der Ertrags- und Einkommensbildung, also eines Erwerbs- und Produktionsprozesses steht, oder aber lediglich der außerhalb des letzteren sich vollziehenden Einkom-

mens- und Vermögens v e r w e n d u n g dient. Nicht minder greift die Verkehrssteuer ein, wenn der Geschäftsmann oder Privatier aus seinem verwendungsfreien Einkommen. oder Vermögen Teile dazu benützt, um einen Baugrund für eine Villa zu kaufen, eine Stiftung zu errichten usf., oder aber wenn er für Konsumtionszwecke ein Darlehen aufnimmt u. dergl.

Nur i n d e r R e g e l wird die Verkehrsbesteuerung allerdings konstitutive Elemente der Ertrags- und Einkommensbildung treffen und daher wirklich eine Ersatz- und Ergänzungsfunktion gegenüber einer mangelhaften Ertrags- und Einkommensbesteuerung auszuüben vermögen. Jedenfalls kann aber darin nicht der a u s s c h l i e ß l i c h e steuerpolitische Grund und die Rechtfertigung von Verkehrssteuern liegen.

2. Wenn aber die Verkehrsbesteuerung nicht immer und nicht ausschließlich Erwerbsbesteuerung ist, dann kann die ursprünglich von *Stein* und dann von *Wagner-Heckel* präsumierte Erfassung e i n e s d u r c h s c h n i t t l i c h e n W e r t g e w i n n e s, einer sich im Verkehrsakte äußernden präsumtiven Z w i s c h e n s t u f e der Leistungsfähigkeit in dem Kristallisationsprozeß zu ihrer obersten Erscheinungsform, dem Ertrag und Einkommen, n i c h t d e n a u s s c h l i e ß l i c h e n R e c h t s g r u n d d e r S t e u e r p f l i c h t bilden.

Es gibt eine Reihe von durch Verkehrssteuern belasteten Rechtsgeschäften mit ausschließlich onerosem und verpflichtendem Inhalt oder effektivem Verlustsaldo für das den Verkehrsakt setzende und zur Steuerentrichtung verpflichtete Wirtschaftssubjekt, daß nicht einmal von einer wenigstens künftigen »produktiven Tendenz«, von der Erfassung eines auch nur durchschnittlichen Wirtschaftserfolges überhaupt mit Recht gesprochen werden kann.

Ueberdies dürfte hier wohl auch der U e b e r w ä l z u n g s v o r g ä n g e nicht zu vergessen sein, welche bewirken werden, daß unter Umständen die Verkehrssteuer für denjenigen Erwerbs- und Produktionsprozeß, in welchem der Umsatzakt wirklich Mehrwerte schafft, also gewinnbringend wirkt, gänzlich unwirksam bleibt, weil sie eben auf den andern Kontrahenten, welcher event. bei dem ganzen Geschäft einen Verlust erlitten hat, überwälzt wurde [1]).

---

1) Speziell hinsichtlich der Verkehrsbesteuerung und der in ihrem Gefolge unter Umständen eintretenden Beeinflussung der Preisbildung und Erschwerung des Verkehres durch »Verhinderung der feinen Preisausgleichungen«, behandelt die

Im Einzelfalle der Verkehrsbesteuerung wird also auch gewiß nicht immer eine »Ersatz- und Ergänzungsfunktion« gegenüber der Ertrags- und Einkommensbesteuerung in Frage kommen. Deshalb kann eine solche natürlich unter Umständen denkbar und möglich sein, doch, wie ich glaube, nur mit der für die Gesamtheit des rechtsgeschäftlichen Verkehrs nicht anwendbaren *Stein*schen Begründung des »Wertgewinnes«. Bei den zahlreichen Umsatzgeschäften einer Erwerbswirtschaft werden sich Wertgewinne an den in Umsatz gebrachten Kapitalien als Saldo des Einzelgeschäfts allerdings ergeben, die dann in dem bilanzmäßigen Zusammenhalt mit anderen, vielleicht verlustreichen Geschäften wieder verschwinden und so für die Ertrags- und Einkommensbesteuerung, welche ja nur das bilanzmäßige Endresultat der einzelnen Geschäftsakte in ihrer wechselseitigen Kompensierung und Verdichtung zu Ertrag oder Einkommen zu erfassen vermag, völlig unberücksichtigt bleiben. Hier werden Zwischenstufen der Leistungsfähigkeit, die später nicht mehr vorhanden sind, denkbar sein, und dies wäre ein Rechtsgrund der Steuerpflicht von Verkehrsgeschäften, doch nicht der einzige und ausschließliche, wie dies *Heckel*s Lehre ergeben würde. Sohin kann auf diesem Rechtsgrunde allein auch nicht das ganze System der Verkehrsbesteuerung aufgebaut werden.

Immerhin wird es für jene Hauptgruppe von Umsatzgeschäften einer Erwerbswirtschaft, welche im Zuge eines Erwerbs- und Produktionsprozesses des zur Steuerentrichtung verpflichteten Wirtschaftssubjekts vollzogen werden, zulässig sein, von der Erfassung eines wenigstens durchschnittlichen Wirtschaftserfolges im Einzelgeschäfte, einer produktiven Tendenz, einer Zwischenstufe der Leistungsfähigkeit usf. zu sprechen und darin den Rechtsgrund der Steuerpflicht zu erblicken.

Keineswegs geht dies aber für die vielleicht nicht minder bedeutsame Gruppe von Verkehrsgeschäften an, welche sich außerhalb des Erwerbs- und Produktionsprozesses des verpflichteten Steuersubjektes (und nur auf dieses kommt es an) ereignen.

Vollständig paßt eben diese Begründung vom »Wertgewinne« eigentlich nur auf die sogenannten Bereicherungsab-

Ueberwälzungsfrage: *Leo Petrisch*, »Zur Lehre von der Ueberwälzung der Steuern mit besonderer Beziehung auf den Börsenverkehr«, Graz 1903.

gaben (Erbschafts-, Schenkungs-, Wertzuwachssteuern). Hier liegt zweifellos ein weiterer besonderer Bestimmungsgrund der Leistungsfähigkeit vor, welcher in allen Fällen eine Besteuerung rechtfertigt, obendrein durch die laufende Ertrags- und Einkommensbesteuerung nicht getroffen werden kann, während eine Vermögensbesitzsteuer wieder nur zur Erfassung des ruhenden Vermögens bestimmt sein wird.

Im Falle der Bereicherungsabgaben handelt es sich also eigentlich um eine Sondergruppe von Vermögenssteuern, welche die beim Wirtschaftssubjekt ohne sein Zutun eintretenden passiven Vermögenszugänge erfassen sollen. Gerade diese Steuern, auf welche die Begründung mit dem »Wertgewinne« am besten paßt, möchte ich aber ähnlich wie *Heckel* aus der Verkehrsbesteuerung vollständig ausscheiden und den Vermögenssteuern angliedern, zumal hier ungeachtet der vielfach abweichenden Terminologie der Gesetzgebung (so in Oesterreich: »unentgeltliche Vermögensübertragungsgebühren«) von einem »Verkehrsakte« im technischen Sinne, d. h. einem mit Willen des Rechtssubjektes und unter dessen Mitwirkung herbeigeführten Verkehrsvorgang überhaupt nicht gesprochen werden kann [1]).

Für die verbleibende Gruppe der Verkehrssteuern von aktiven, durch einen Willensakt, in der Regel ein Rechtsgeschäft herbeigeführten Verkehrsvorgängen möchte ich bei Feststellung ihres Begriffes von folgenden Erwägungen ausgehen.

Vollkommen akzeptabel erscheint mir lediglich der Ausgangspunkt *Heckel*s, seine Anknüpfung an den wirtschaftlichen Begriff der Verkehrsvorgänge.

Hecket definiert den Verkehr als »die äußeren auf ein konkretes Ziel hinstrebenden Eingriffe des Wirtschafters, der durch bewußte Handlungen und gewollte Rechtsgeschäfte bestimmte Veränderungen am Vermögensstande seiner Wirtschaft veranlaßt«. »Verkehr« in diesem Sinne ist also nicht bloß lokaler Gütertransport, sondern dem Verkehr liegt begrifflich ein Rechtsgeschäft zugrunde, welches wirtschaftliche Relevanz auf den Güterbestand des den Verkehrsvorgang bewirkenden Wirtschafts-

1) Vollständig abweichend in diesem Punkte trotz gemeinsamen Ausgangspunktes (Hervorhebung des wirtschaftl. Verkehrsaktes) Dr. *Robert Meyer* in Berlin in seiner im übrigen für die neuere Verkehrssteuerlehre besonders bedeutsamen jüngst erschienenen Abhandlung: »Ein Beitrag zur Lehre von den Verkehrssteuern« (Umsatzsteuern) im Finanzarchiv, Bd. XXVII; S. 58 f.

subjektes besitzt. Da wir die passiven Vermögenszugänge von vornherein aus dem Bereiche des Verkehrsbegriffes ausgeschieden haben, so kann es sich also hier nur um Rechtsgeschäfte mit entgeltlichem Charakter, allerdings im weitesten Sinne des Wortes, handeln.

Heckel verengert aber nun sofort seinen Verkehrsbegriff, sowie er an die Umschreibung der Verkehrssteuern geht, denn er nennt den »auf ein konkretes Ziel hinstrebenden Eingriff« sofort das präsumtive Hinstreben nach einem Wirtschaftserfolg, also den präsumtiven Gewinnzweck als Grundlage und Rechtfertigung der Besteuerung. Und ein zweites Mal verengert er den Begriff dadurch, daß er diese Vermögensänderungen nur in ihrem eventuellen Zusammenhange mit dem Erwerbs- und Produktionsprozesse des verpflichteten Steuersubjektes betrachtet, in welchem sie Gewinnzweck haben sollen, dagegen die Fälle der bloßen Einkommens- und Vermögensverwendung durch Vermittlung eines Verkehrsaktes des verpflichteten Steuersubjektes außer Betracht läßt.

Demgegenüber möchte ich für die Fassung des Verkehrssteuerbegriffes von vornherein von dem weiteren Begriffe des Verkehrs ausgehen und auf Grundlage des geltenden Verkehrssteuerrechts sagen:

Inhalt, Zweck und Aufgabe der Verkehrssteuern ist es, das Vermögen eines Wirtschaftssubjektes (d. h. die Gesamtheit der in einem gegebenen Zeitpunkte vorhandenen, für das Wirtschaftssubjekt verfügbaren, in Geld oder Geldeswert bestehenden Gütermasse, also »Vermögen« im weitesten Sinne des Wortes) in den Fällen seiner Veränderung durch vom Wirtschaftssubjekt herbeigeführte Verkehrsvorgänge zu treffen.

Wir haben bereits oben hervorgehoben, daß für diesen Begriff zunächst vollkommen gleichgültig ist, ob die Verkehrsvorgänge im Zuge der Einkommens- und Vermögensbildung, also eines Erwerbsprozesses des zur Abgabenentrichtung verpflichteten Wirtschaftsubjektes oder aber im Zuge der Einkommens- und Vermögensverwendung des letzteren, also eines Aufwandprozesses, erfolgen [1]). Ob das eine oder das andere der Fall, kann wohl stets nur vom Standpunkte des nach der kon-

1) Um so größere Bedeutung erlangt diese Unterscheidung aber allerdings für die Frage nach dem Rechtsgrunde der Steuerpflicht (siehe unten III).

kreten Gesetzgebung zur Abgabenentrichtung verpflichteten Wirtschaftssubjektes beurteilt werden, nicht dagegen vom Standpunkte desjenigen, welcher aus wirtschaftlichen Gründen der faktische Abgabenträger ist.

Fallen nun auch begrifflich zunächst alle Fälle von Vermögensänderungen durch Verkehrsvorgänge in den Rahmen der »Verkehrs«steuern, so wird doch das faktische Anwendungsgebiet der letzteren je nach dem Stande der Gesetzgebung in der Regel ein mehr oder minder engeres sein. Von dieser wird es zumal bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften abhängen, ob beide Teile (z. B. Käufer und Verkäufer, Darlehensgeber und Darlehensnehmer, Versicherer und Versicherter usf.) oder aber nur einer der beiden Kontrahenten (Käufer, Darlehensnehmer, Versicherter usf.) zur Entrichtung der Verkehrssteuer verpflichtet erscheinen. Wirtschaftlich wird im Falle zweiseitig verbindlicher Rechtsgeschäfte in der Regel bei beiden Kontrahenten eine »Vermögensänderung« eintreten (Empfang des Geldes, Empfang der geldwerten Ware u. dergl.). Ob dagegen beide Teile von der Verkehrssteuer getroffen werden, ist eine von der Gesetzgebung verschieden gelöste Frage, wobei sich nur konstatieren läßt, daß, soweit die Gesetze an äußere Formalakte (Urkunde, bücherliche Eintragung usf.) anknüpfen, in der Regel auch beiden Vertragsteilen eine solidarische Abgabenverpflichtung auferlegt wird, jedenfalls aber die Erzielung eines Wertgewinnes überhaupt kein entscheidendes Kriterium bildet. Gerade durch diese Anknüpfung an einen äußerlichen Verkehrsvorgang erlangt die Verkehrssteuer häufig den Anschein einer indirekten Abgabe, ohne jedoch deshalb für die Regel die Beziehung zur individuellen Wirtschaftsführung der Verkehrssubjekte zu verlieren.

Betrachten wir als Beispiel das österreichische Gebührenbez. Verkehrssteuerrecht, wie es durch das Gesetz vom 9. Februar 1850 in seiner noch heute geltenden Form begründet wurde. Hier wird die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabe bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften in der Regel beiden Teilen zu ungeteilter Hand (§§ 64 P. 1 und 68 P. 3), bei einseitig verbindlichen Rechtsgeschäften demjenigen, zu dessen Vorteil die Urkunde errichtet wurde (§ 64 P. 2) oder demjenigen, welcher ein Recht erwirbt (§ 68 P. 2 und 4), auferlegt [1]).

1) Dazu kommen dann noch speziell im österreich. Gebührenrechte die Be-

Dieser gesetzlichen Verteilung der Abgabenverpflichtung steht nun die wirtschaftliche Verteilung der faktischen Abgabenentrichtung gegenüber. Letztere ist ein Produkt der Marktverhältnisse und des freien Spieles der Ueberwälzungsvorgänge. Für die Regel der Fälle wird man sagen können, daß bei zweiseitig verbindlichen Geschäften derjenige, welcher den Verkehrsakt initiiert und auf Grund desselben gegen Uebernahme einer belastenden Verpflichtung Gegenstände, Sachen, Geld erworben hat (z. B. der Käufer, Darlehensnehmer, Versicherungsnehmer, Anstellungswerber, der Erwerber eines Gebrauchs- oder Fruchtgenußrechts usf.) auch derjenige sein wird, welcher wirtschaftlich die Verkehrssteuer trägt, soweit eben nicht die besonderen Verhältnisse des Einzelfalles eine Abweichung bewirken. Auch hier wieder läßt sich nur eines mit Sicherheit sagen, daß jedenfalls nicht die Erzielung eines Wertgewinnes im Einzelgeschäfte dafür entscheidend ist, wer wirtschaftlich die Verkehrssteuer trägt.

Aus all dem ergibt sich nur eine weitere Bestätigung unserer oben vertretenen Auffassung, daß der Verkehrssteuerbegriff von diesem Kriterium als Verpflichtungsgrund unabhängig gemacht und auf andere Basis gestellt werden muß.

Daher scheint es mir nur in dem weitesten, alle wirklichen praktischen Verkehrsvorgänge (aber auch nur diese) einschließenden Rahmen möglich, einen brauchbaren Verkehrssteuerbegriff zu gewinnen. Jede künstliche Begriffsbeschränkung preßt diese Steuerform im Widerspruch mit dem geltenden Rechte in einen engen Rahmen und bewirkt, daß dann eine ganze Reihe von Fällen der realen Wirklichkeit einfach unerklärbar bleibt und den Grund zu berechtigten Angriffen gegen eine mit dem praktischen Leben in Widerspruch stehende Theorie überhaupt bildet.

Wir haben bisher im weitesten Sinne festgestellt, daß die Verkehrsbesteuerung die von einem Wirtschaftssubjekte durch bewußte Handlungen und gewollte entgeltliche Rechtsgeschäfte

---

stimmungen über die sachliche Haftung für die unmittelbar zu entrichtende Gebühr, welche die übertragenen Gegenstände, Forderungen und Rechte selbst trifft und allen aus Privatrechtstiteln entspringenden Forderungen vorgeht. (§ 72 Geb.-Ges.). — Endlich kommt noch eine persönliche Haftung in Betracht, welche je nach Sachlage nicht nur denjenigen trifft, welcher etwas erwirbt, sondern unter gewissen Voraussetzungen auch den Uebergeber der Sache. (§ 73 Geb.-Ges).

herbeigeführten Aenderungen seines Vermögensstandes zu erfassen hat. Das Schwergewicht des Verkehrssteuerbegriffs liegt in seiner Beziehung zu dem zugrundeliegenden wirtschaftlichen Verkehrsakte, Umsatzakt bez. entgeltlichen Rechtsgeschäfte.

Es ist ein ganz besonderes Verdienst der in jüngster Zeit erschienenen Abhandlung: »Ein Beitrag zur Lehre von den Verkehrssteuern« [1]) von Dr. *Robert Meyer* in Berlin, auf diesen Zusammenhang hingewiesen zu haben. Dr. *Meyer* stellt den Verkehrssteuerbegriff unter Ablehnung der Gewinntheorie in ähnlicher Weise, wie dies hier geschieht, vor allem auf den zugrundeliegenden »Umsatzakt« ab, indem er als den »Endzweck der Verkehrssteuern die Besteuerung wirtschaftlicher Vorgänge« ansieht und sodann das Verhältnis zwischen Umsatzakt und dessen äußerer Erscheinungsform, Rechtsgeschäft an Hand der ausländischen Gesetzgebung, im Detail verfolgt. Trotz dieser Uebereinstimmung im Ausgangspunkte gelangt *Meyer* zu einer im einzelnen wesentlich verschiedenen Abgrenzung der zu den Verkehrssteuern zu zählenden Abgaben, worauf im Verlaufe unserer Darstellung zurückzukommen sein wird.

Aus unserem Verkehrssteuerbegriffe ergeben sich folgende essentielle Begriffsmerkmale:

1. Es muß ein vom Wirtschaftssubjekt veranlaßter, also aktiver Verkehrsvorgang mit in Geld oder Geldeswert bestehenden wirtschaftlichen Gütern oder Rechten vorliegen.

2. Es muß sich um Aenderungen im Vermögensstande im Wege entgeltlicher Rechtsgeschäfte, also um Uebertragungen, Erwerbung, Begründung, Befestigung, Aufhebung, Veränderung von Vermögensrechten usf. handeln. Als wirtschaftlicher Ausdruck wird hiefür in der Regel der Begriff »Umsatzgeschäft« in synonymer Bedeutung mit entgeltlichem Rechtsgeschäft gebraucht, wiewohl dieser Ausdruck in vieler Beziehung wesentlich enger ist. Mindestens müssen in demselben nicht nur die Fälle der realen Güterübergabe, sondern ebenso auch jene des Giroverkehrs, der bücherlichen Umschreibung, des ohne Uebergabe sich vollziehenden Börsenverkehrs einbezogen werden.

Dieser »Umsatzakt« bez. Verkehrsvorgang bildet die wirtschaftliche Grundlage und Voraussetzung für das Eingreifen einer Verkehrsbesteuerung im technischen Sinne.

1) Finanzarchiv XXVII/1 S. 58.

3. Es muß sich um die bewußte und gewollte Zusammenwirkung zweier Rechts- und Wirtschaftssubjekte handeln, welche zwar nicht beide gleichzeitig in Aktion treten müssen, aber immerhin erst durch ihre beiderseitigen Willensakte den gesamten Inhalt des Rechtsgeschäftes setzen.

Gerade in diesem letzteren Punkte stehe ich in vollem Gegensatze zu *Meyer*s Abhandlung [1]). Im Sinne der letzteren genügt auch der lediglich passive Uebergang bei Erbschafts- und Schenkungsanfällen, um ein »Verkehrsgeschäft« zu konstituieren, da es für den Begriff desselben nicht erforderlich sei, daß beide Parteien bei dem Zustandekommen des Umsatzaktes »körperlich«, d. h. wohl persönlich, tätig werden. Das als Vergleich und Beweisgrund angezogene Beispiel einer Hypothekenbestellung, für welche nach deutschem Reichsrecht nur der Antrag des Grundeigentümers nötig ist und der Hypothekargläubiger gar nicht in Aktion treten muß, möchte ich nicht als stichhaltig anerkennen. Sofern die Hypothekenbestellung nicht etwa in Ausübung eines Schenkungsaktes unter Lebenden oder auf den Todesfall erfolgt, was nach unserer Auffassung nicht hieher gehört, liegt doch wohl stets ein zweiseitiges, auf beiderseitigem Willensakte beruhendes entgeltliches Rechtsgeschäft vor, für welches der Umstand, ob beide Teile gleichzeitig in Aktion treten oder ein Teil überhaupt außer dem jedenfalls vorauszusetzenden Ausdruck des rechtsgeschäftlichen Willens sonst keine aktiven Handlungen zu vollziehen hat, irrelevant ist. Nur im Falle von Erbschaften, Schenkungen usf. liegt eben ein ohne jedwedes Zutun des erwerbenden Rechtssubjekts sich vollziehender Vermögensübergang vor, welcher keinen Umsatzcharakter trägt. Daß auch hier der Bedachte unter Umständen Verbindlichkeiten erfüllen muß, ist eine meiner Anschauung nach sekundäre Sache, welche nicht als Gegenleistung des Erwerbers gelten und den Erbschafts- oder Schenkungsakt selbst zu einem entgeltlichen Rechtsgeschäfte (Umsatzakt) stempeln kann. Diese sekundären Verbindlichkeiten, welche einseitig gesetzte oder aber gesetzlich bestimmte Bedingungen für die Annahme der Erb- und Schenkungsanfälle bilden, stellen, im ersteren Falle bei ihrer Uebernahme, wieder selbständige, auf beiderseitigem Willensakt beruhende, eventuell ebenfalls der Verkehrssteuer unterliegende Rechtsgeschäfte dar.

Da der privatwirtschaftliche Vorgang der Güterübertragung

1) Finanzarchiv XXVII/1 S. 66.

bez. Rechtsveränderung unter Umständen schwer kontrollierbar und für Steuerzwecke faßbar ist, so knüpfen die Gesetzgebungen meist nicht unmittelbar an den »Umsatzakt«, sondern an dessen äußere Verdichtung in einem Rechtsgeschäfte an. Dieses letztere, welches alle erforderlichen Daten des zugrundeliegenden wirtschaftlichen Verkehrsaktes enthält, bildet sohin das Medium für die steuerliche Heranziehung des Umsatzaktes und spielt zugleich, wie *Meyer* in seiner mehrfach zitierten Abhandlung treffend hervorhebt, die »Rolle einer von den Kontrahenten freiwillig ausgestellten Deklaration wirtschaftlicher Verkehrsvorgänge«. Die Aufstellung eines Deklarationszwanges dagegen würde dem Prinzip der Verkehrsfreiheit widersprechen, übrigens auch steuertechnische Schwierigkeiten bereiten und ist nur bei den auch in dieser Hinsicht sich von den Verkehrssteuern unterscheidenden Erbschafts-, Schenkungs- und Wertzuwachssteuern in der Gesetzgebung durchgeführt.

Aber auch das Rechtsgeschäft an sich vermag nicht in allen Fällen ein taugliches Substrat der Verkehrsbesteuerung zu bilden, vielmehr knüpft die Besteuerung in der Regel an die Konkretisierung desselben in einem Formalakt, in einer Rechtsurkunde, Eintragung in die öffentlichen Bücher, Register, gerichtliche Anhängigmachung usf. (siehe die österreichischen Gebühren von Rechtsveränderungen aller Art, die französischen Register- und Prozeßabgaben usw.).

Gerade diese äußerliche Anknüpfung an einen Formalakt hat die früher herrschende Anschauung, die Verkehrssteuern seien »Steuern auf Handlungen«, »Urkundensteuern«, und als solche lediglich in die Gruppe der Gebühren zu verweisen, begründet.

Nichtsdestoweniger handelt es sich in allen diesen Fällen nur um das äußere formale Substrat der Verkehrsbesteuerung, während ihr eigentliches Steuerobjekt doch nur der in der Regel vorangehende wirtschaftliche Verkehrsvorgang, der Umsatzakt ist. Gerade dies möchte ich als das Charakteristikum echter Verkehrssteuern bezeichnen, daß ihr Steuerobjekt immer nur der in Bewegung gesetzte Wert der zugrundeliegenden Gütermengen sein kann und ihr Steuerfuß in irgendeiner Form zu diesem Werte in Beziehung stehen muß. Daher möchte ich prinzipiell als Verkehrssteuern nur solche Steuern von Verkehrsvorgängen und ihren äußeren Erschei-

nungsformen, d. i. Rechtsgeschäften, anerkennen, welche vom Werte der zugrundeliegenden Gütermengen und Vermögensrechte bemessen werden.

Daraus ergeben sich die wichtigsten Konsequenzen für eine zweckentsprechende Abgrenzung der Verkehrssteuern von andersartigen, aber verwandten Abgabengruppen.

III. Abgrenzung der Verkehrssteuern gegenüber verwandten Abgabengruppen unter besonderer Berücksichtigung des österreichischen Steuerrechts.

Der Zug der Gesetzgebung geht in der neueren Zeit mehr und mehr dahin, Schwerpunkte und Grundlage der Verkehrsbesteuerung in die Erfassung der eigentlichen wirtschaftlichen Umsatzgeschäfte zu verlegen, mag auch aus steuertechnischen Gründen der äußere Anschluß an das »Rechtsgeschäft« und seine Formalisierung nach wie vor geboten erscheinen. Dies kommt beispielsweise in dem preußischen Stempelsteuergesetze, den städtischen »Umsatzsteuerordnungen« nicht minder zum Ausdruck, wie in dem italienischen Stempelsteuergesetze (tassa di bollo vom 4. Juli 1897) und in dem österreichischen Effektenumsatzsteuergesetze vom 9. März 1897.

Mit Rücksicht auf die eingehende Darstellung, welche diese Entwickelung in der Abhandlung *Meyer*s für das ausländische Steuerrecht, insbesondere aber für das hier besonders interessante System der französischen Register- und Prozeßabgaben gefunden hat, kann ich darauf verzichten, hierauf in diesem Rahmen näher einzugehen, möchte aber dafür das dort nicht näher berührte und in dieser Hinsicht nicht minder interessante österreichische »Gebührenrecht« einer kurzen Untersuchung unterziehen.

Das auch heute noch der Hauptsache nach geltende »provisorische« Gebührengesetz vom 9. Februar 1850 faßt unter dem Sammelbegriff der »Gebühren« eine Reihe der verschiedenartigsten Abgaben zusammen, so daß unter Zugrundelegung der soeben gekennzeichneten Grundsätze erst die Gruppe der Verkehrssteuern unter den Gebühren ausgesondert werden muß. Aehnlich wie das Reichs- und einzelstaatliche Steuerrecht Deutschlands lehnt auch das österreichische Gebührenrecht die Abgabenpflicht enge an die äußere Erscheinungsform der wirtschaftlichen Verkehrsvorgänge, das Rechtsgeschäft und dessen Formalisierung in der Beurkundung an. Das österreichische Ge-

bührengesetz ist von vornherein von der Tendenz durchdrungen, im Unterschiede von dem vorangegangenen Stempel- und Taxpatente vom Jahre 1840, das formale Element, d. h. die bloße unterschiedlose Belastung der Urkunde mittels eines fixen Stempels, zugunsten einer mehr an das Rechtsgeschäft sich anschließenden nach dem Werte der in Verkehr gesetzten Gegenstände bemessenen Gebühr zurückzudrängen.

So lassen sich denn von vornherein im Gebührengesetze zwei Hauptarten von »Gebühren« unterscheiden: diejenigen, welche bei Inanspruchnahme von Behörden und Aemtern für Eingaben, Protokolle, amtliche Ausfertigungen usf. gezahlt werden müssen und jene, welche auf die »Festsetzung, Erwerbung, Anerkennung, Befestigung, Ausübung oder Aufhebung eines Zivilrechtes« gelegt sind. Diese letztere Gruppe hat schon nach dem einleitenden Vortrage zum Gebührengesetze mit dem Werte des Gegenstandes in angemessenem Verhältnis zu stehen.

Die hieher gehörigen Fälle der »Gebühren« werden zwar noch nicht unter dem Namen von »Verkehrssteuern« in inneren Zusammenhang gebracht, aber immerhin als Abgaben, die auf den »Rechtsverkehr« gelegt sind, vor den anderen gekennzeichnet. Diese Besteuerung des Rechtsverkehrs umfaßt nun völlig verschiedenartige Abgaben. Als Gruppe der Verkehrssteuern möchte ich hievon nun alle jene Fälle zusammenfassen, in denen entsprechend dem oben aufgestellten Begriffe einerseits ein Verkehrsgeschäft die wirtschaftliche Unterlage des der Besteuerung unterzogenen Formalaktes bildet, andererseits die Besteuerung mittels einer »Wertgebühr«, d. h. einer nach dem Werte der zugrundeliegenden Gütermenge oder Vermögensrechte bemessenen Gebühr erfolgt, sei dies nun eine Skalengebühr in vorausbestimmten, jedoch nach dem Werte steigenden Beträgen oder eine proportionale oder progressive Prozentualgebühr.

Nach Ausscheidung sämtlicher »Bereicherungsabgaben«, d. i. Erbschafts-, Schenkungs-, Gewinnsteuern usf., als in die Kategorie der Vermögenssteuern gehörig, fallen sohin unter die Kategorie der Verkehrssteuern i. e. S.:

1. die nach dem Werte bemessene Vermögensübertragungsgebühr auf Grund des Gesetzes vom 18. Juni 1901 hinsichtlich der über unbewegliche Güter abgeschlossenen entgeltlichen Rechtsgeschäfte, durch welche das Eigentum, die Dienst-

barkeit des Fruchtgenusses oder Gebrauches übertragen wird;

2. die gleichen entgeltlichen Rechtsgeschäfte hinsichtlich beweglicher Sachen, von denen jedoch nur dann eine nach dem Werte bemessene Abgabe erhoben wird, wenn hierüber eine Rechtsurkunde ausgefertigt wurde [1];

3. die nach dem Werte der zugrundeliegenden Geldbeträge bemessenen Abgaben vom Kreditverkehr: Darlehensverträge, Vorschüsse auf Wertpapiere oder Waren, Schuldverschreibungen (Emissionsstempel, Kuponstempel), Wechsel und kaufmännische Anweisungen, ausgenommen die Fälle fixer und Blanquettgebühren, die Steuer vom Kontokorrentverkehr;

4. die nach dem Werte bemessenen Abgaben von Gesellschaftsverträgen, soweit hiebei Güter in die Gesellschaft eingebracht werden (also vom Werte der bedungenen Vermögenseinlagen);

5. die nach dem Werte des befristeten Rechtes bemessenen Abgaben von Bestandverträgen, sofern darüber eine Urkunde errichtet wurde [2];

6. die nach dem Werte der übertragenen in Geld schätzbaren Berechtigungen bemessenen Abgaben von Versicherungs- und Rentenverträgen aller Art, Glücksverträgen, Uebernahme von Bürgschaften, Bestellung von Hypotheken, Faustpfändern, Umänderung von Rechten (Novationen), Vergleiche, Zessionen, Verzichtleistungen, Kompensationen usf.

Die Gruppe der Abgaben von nicht staatlichen, beurkundeten Dienstverleihungen und Dienstverträgen, welche nach österreichischem Rechte auf Grund eines allerdings nur mechanisch veranschlagten Wertes der wiederkehrenden Leistungen bemessen werden, kann man immerhin ebenfalls zu den Verkehrssteuern zählen, da hier zwar das Substrat eines eigentlichen Verkehrsgeschäftes, die Uebertragung von sachlichen Gütern und Vermögensrechten zu fehlen scheint, jedoch an deren Stelle die menschliche Arbeitskraft wenigstens in übertragenem Sinne als Objekt des Verkehrs angesehen werden kann.

Mit Rücksicht auf den mangelnden Anschluß der Besteuerung an den zugrundeliegenden wirtschaftlichen Umsatzakt, welcher gegenüber dem Formalakte vollständig in den Hintergrund tritt,

1) Nicht hieher gehört dagegen der nebstbei zu entrichtende fixe Urkunden- und Eingabenstempel.

2) Sonst sind dieselben überhaupt nicht gebührenpflichtig.

eventuell auch überhaupt fehlen kann bez. mangels einer Bemessung der Abgabe nach dem Werte der zugrundeliegenden Güter, wären prinzipiell zu den »Gebühren im finanzwissenschaftlichen Sinne« (also als Entgelt für die Inanspruchnahme einer speziellen Leistung des Gemeinwesens oder für den Gebrauch öffentlicher Rechts- oder Verwaltungseinrichtungen) [1]) zu rechnen:

1. Abgaben von Urkunden, Schriften und Behelfen aller Art, soweit sie mit einem fixen Stempel entrichtet werden. Hieher gehört das große Gebiet der Stempel von Rechnungen, Kontis, Noten, Ausweisen, Geschäftsbüchern, Korrespondenzen, Empfangsbestätigungen (soweit nicht Wertgebühr), Zeugnissen, Eingaben, Rekursen, Protokollen usf.;

2. alle Abgaben von Amtshandlungen und amtlichen Ausfertigungen, Eintragungen in die öffentlichen Bücher, gerichtlichen Urteilen, soweit die Abgabe nicht nach dem Werte zu bemessen ist.

Heckel rechnet bekanntlich diese sämtlichen »Schriftensteuern« (im Sinne *Koczynskis*) zu den Verkehrssteuern im weiteren Sinne, doch stellen dieselben lediglich Belastungen des geschäftlichen Lebens im allgemeinen, nicht dagegen der Vermögensänderungen durch Umsatzgeschäfte im besonderen dar. Sie setzen überhaupt nicht notwendig ein »Verkehrsgeschäft« voraus, mindestens stehen sie aber mit dem letzteren in keinem steuerlich relevanten Zusammenhange.

Dagegen haben subsidiäre Verkehrssteuerfunktion und sind daher in die Gruppe der Verkehrssteuern einzubeziehen:

1. unter gewissen Voraussetzungen die Gebühren von gerichtlichen Urteilen, nämlich soweit sie nach dem Werte des Streitgegenstandes bemessen werden, eine Rechtsveränderung hinsichtlich einer geldwerten Sache zum Inhalte haben und nicht mit einer Verkehrssteuer von dem zugrundeliegenden oder auf Grund des Urteiles zu vollziehenden wirtschaftlichen Uebertragungsakte konkurrieren [2]). Aehnlich wie die französischen »droits de con-

---

1) Siehe auch *v. Wieser*, Artikel »Gebühren« im österr. Staatswörterbuche, 2. Aufl., Wien 1905.

2) Also z. B. Urteile, womit das Eigentum auf Grund einer Ersitzung zuerkannt wird.

Nur in diesem sehr beschränkten Umfange wird Urteilsgebühren eine subsidiäre Verkehrssteuerfunktion zuzuerkennen sein. Mit Rücksicht auf die durch die neue

damnation« treffen sie jene Vermögensänderungen, welche durch Ausspruch des Gerichts bewirkt werden und in ihren wirtschaftlichen Beziehungen Verkehrsvorgängen gleichkommen;

2. die Gebühren von Eintragungen in die öffentlichen Bücher, welche nach österreichischem Rechte dann vom Werte des zugrundeliegenden Objektes bemessen werden, wenn das bezügliche Rechtsgeschäft noch keiner »Vermögensübertragungsgebühr« unterzogen wurde;

3. das Gebührenäquivalent, welches nur scheinbar eine Abgabe vom ruhenden Vermögen, in Wahrheit aber ein Ersatz für den Entgang an Verkehrssteuern bei einem in seiner Verkehrsfunktion durch die Person des Besitzers oder die Besitzform gebundenen Vermögen ist.

Die österreichische Effektenumsatzsteuer (Gesetz vom 9. März 1897) trägt von vornherein den Charakter einer echten Umsatz- bez. Verkehrssteuer. Grundlage und Voraussetzung der Besteuerung ist das Vorhandensein eines Umsatzgeschäftes [1]), wofür natürlich effektive Lieferung nicht essentiell ist. Zufolge der mit Finanzministerialerlaß vom 6. Oktober 1897 Zl. 50 206 ergangenen Instruktion bildet nicht der Abschluß des Geschäftes, sondern der als die Erfüllung des Geschäftes sich darstellende Umsatz von Effekten [2]) den Gegenstand der Steuer. Ausdrücklich wird hier auch die von uns als Begriffsmerkmal einer Verkehrssteuer angesehene Beteiligung zweier verschie-

Ordnung der Gerichtsgebühren mit kaiserlicher Verordnung vom 26. XII. 1897 R. 305 aufrechterhaltene Anmerkung 7 zu Tarifpost 103 Geb.-Ges. werden dagegen im übrigen die Gerichtsgebühren im österreichischen Rechte als reine »Gebühren im finanzwissenschaftlichen Sinne« aufzufassen sein. Zufolge dieser letzteren Bestimmung können, wie auch *Koczynski* richtig hervorhebt (siehe »Einführung« XII. Bd., II. Teil der Manzschen Gesetzausgabe), die Urteilsgebühren schon deshalb für die Regel nicht »Verkehrssteuerfunktion« haben, weil sie von der Entrichtung der »Verkehrssteuer« für den vorangehenden oder nachfolgenden Uebertragungsakt nicht entheben, wie sie auch von der Realisierung des Urteils unabhängig sind. Dazu kommt, daß auch von rein deklaratorischen Urteilen, dann Präjudizial- und abweislichen Urteilen, sowie solchen über unschätzbare Streitgegenstände die Gebühr zu entrichten ist.

1) Siehe § 1 des Ges.: »Der Umsatz von Effekten unterliegt nach den Bestimmungen dieses Gesetzes einer besonderen Steuer.« In den folgenden Absätzen werden allerdings die einzelnen Rechtsgeschäfte als äußeres Substrat der Besteuerung besprochen.

2) Dagegen hat der steuerpflichtige Effektenumsatz einen damit verbundenen baren Geldumsatz oder Effektenübergabe nicht zur Voraussetzung, vielmehr genügt auch eine Gutschrift oder Belastung im Kontokorrente.

dener Rechtssubjekte als mit einander in rechtsgeschäftlichen Verkehr tretender Kontrahenten [1]) vorausgesetzt. Für den Beginn der Frist zur Zahlung der Steuer ist nicht der Tag des Geschäftsabschlusses, sondern derjenige der Erfüllung maßgebend. Wo sohin reelle Lieferung von Effekten erfolgt, ist die Steuer am dritten Werktage nach Ablieferung zu entrichten. Vor der Lieferung stornierte Geschäfte sind in der Regel (ausgenommen Prämiengeschäfte) nicht steuerpflichtig. Daraus geht die unzweifelhafte Tendenz des Gesetzes hervor, nur den effektiven Umsatzakt, nicht dagegen dessen äußere Erscheinungsform steuerlich zu erfassen.

Von selbst ergibt sich, daß die auf den lokalen Transport von Menschen und Waren gelegten Transportsteuern (Wege-, Brücken-, Flußabgaben, Stempel von Frachtscheinen, Fahrkartensteuer usf.), da sie von jedweder Beziehung zu einem bestimmten wirtschaftlichen Verkehrsvorgange losgelöst sind, nicht zu den Verkehrssteuern in dem hier entwickelten Sinne gerechnet werden können. Ihre Aehnlichkeit mit den Verkehrssteuern ist nur eine rein äußerliche, indem sie ebenfalls an einen »Verkehrsvorgang«, jedoch nicht im Sinne eines wirtschaftlichen Umsatzaktes, sondern einer lokalen Ortsveränderung anknüpfen. Diese Abgaben, welche ja ursprünglich wirklich ein Entgelt für Benützung und Instandhaltung von Verkehrswegen bildeten, haben zwar mitunter steuerlichen Charakter erlangt, sind aber doch stets nur aus Anlaß eines lokalen Verkehrsvorganges erhobene »Gebühren« im eigentlichen Sinne, nicht dagegen auf einen wirtschaftlichen Verkehrsakt gelegte Steuern. Der gegenteiligen Auffassung *Heckels*, welcher auch die Transportsteuern zu den Verkehrssteuern rechnen will, da sie »die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit in ihrem Entstehungsprozesse aufsuchen«, kann ich in keiner Weise beipflichten.

Weniger offensichtlich, dafür aber theoretisch wie steuerpolitisch nicht minder tiefgehend ist der Unterschied zwischen den Verkehrssteuern und den von uns als »Bereicherungsabgaben« von Vermögenszugängen zu den Vermögenssteuern gerechneten Wertzuwachssteuern. Auch bei der Wertzuwachssteuer wird die Besteuerung regelmäßig an ein Rechtsgeschäft anknüpfen, sofern diese Besteuerung technisch nur im Anschluß an Realisie-

1) Daher bilden z. B. interne Transaktionen zwischen Hauptniederlassung und Filiale einer und derselben Firma keinen Gegenstand der Effektenumsatzsteuer.

rungsakte vorgenommen wird. Deshalb ist aber hier Bemessungsgrundlage und Steuerobjekt doch stets nur der Wertzuwachs selbst, d. i. also der Vermögenszugang, dagegen handelt es sich nicht um die Besteuerung eines Verkehrsaktes, welcher ja die Werterhöhung nur äußerlich in Erscheinung bringt und eventuell nebenbei (wie z. B. in Oesterreich) durch eine Vermögensübertragungsgebühr, also Verkehrssteuer getroffen wird. Zweck und Gegenstand der Wertzuwachssteuer ist vielmehr ausschließlich die Erfassung des Wertgewinnes, die eventuell ohne Zutun des Wirtschaftssubjektes eingetretene Aenderung des Vermögenswertes, gewöhnlich im Anschluß an diesen Wertzuwachs und unter Abstufung nach Maßgabe desselben sowie der Besitzdauer. Schon aus diesen steuertechnischen Elementen geht die grundsätzliche Verschiedenheit von den Verkehrssteuern klar hervor [1]).

IV. Rechtsgrund der Steuerpflicht.

Aus der neueren literaturgeschichtlichen Entwickelung des Verkehrssteuerbegriffes hat sich ergeben, daß im allgemeinen das Gewinnmoment, also der bei dem einzelnen Verkehrsakte wenigstens präsumtiv oder durchschnittlich zu erzielende Mehrwert und die darin zum Ausdruck gelangende Leistungsfähigkeit als Grund der Steuerpflicht angesehen wird.

Anders gestaltet sich die Beantwortung dieser Frage bei der hier vorgeschlagenen erweiterten Fassung des Verkehrssteuerbegriffes.

Wir haben als Verkehrssteuern jene Abgaben erkannt, welche das Vermögen eines Wirtschaftssubjektes in seiner Veränderung durch vom Wirtschaftssubjekte bewußt herbeigeführte Verkehrsvorgänge, entgeltliche Rechtsgeschäfte i. w. S., mit einem nach dem Werte der in Verkehr gesetzten Gütermenge bemessenen Steuerbetrage erfassen.

Ist nun in der bloßen Vornahme von Veränderungen am Vermögensbestande durch Verkehrsgeschäfte schon eine Aeußerung der Leistungsfähigkeit zu erblicken?

Diese Frage kann gewiß nicht von vornherein bejaht werden.

---

1) Damit ist die Unterscheidung der Verkehrssteuern von den Gebühren, Bereicherungsabgaben, insbes. Wertzuwachssteuern und Transportsteuern klargestellt. Die noch erübrigende Abgrenzung gegenüber der großen Gruppe der Aufwandsteuern wird im nächsten Abschnitt bei Besprechung des »Rechtsgrundes der Steuerpflicht« erfolgen.

Vielmehr wird die in der Gesetzgebung regelmäßig ohne Unterscheidung von Grund und Zweck angeordnete Erfassung aller Verkehrsvorgänge, soweit sie nur in dem vom Gesetze vorausgesetzten formalen Substrat (Rechtsgeschäft, Urkunde, öffentlichen Eintragung usf.) Ausdruck gefunden haben, im allgemeinen auf drei typische Funktionen der Verkehrssteuern zurückzuführen sein, welchen auch je ein verschiedener Rechtsgrund der Steuerpflicht zugrunde liegt.

1. Die erste und wichtigste, für die Regel der Fälle in Betracht kommende Funktion ist es, jene Vermögensänderungen infolge von Verkehrsvorgängen zu treffen, welche im Zuge eines Erwerbs- oder Produktionsprozesses des verpflichteten Wirtschaftssubjektes eintreten.

Hier wird im Sinne der Lehre *Heckels* als Rechtsgrund der Steuerpflicht zwar nicht der im Einzelfalle etwa erzielte Wertgewinn, wohl aber der ein normales Ziel der Wirtschaftsführung bildende, präsumtive durchschnittliche Wirtschaftserfolg als konstitutives Element der Einkommens- und Vermögensbildung angesehen werden können.

Es handelt sich also hier, wie schon früher erwähnt, um Zwischenstufen der Leistungsfähigkeit, welche bei der Ungewißheit über den schließlichen Ausgang des Erwerbs- und Produktionsprozesses später event. nicht mehr erfaßt werden können.

2. Soweit es sich jedoch um Verkehrsakte handelt, welche nicht im Zuge eines Erwerbsprozesses erfolgen, sondern an Konsumtionsakte des zur Abgabenentrichtung verpflichteten Wirtschaftssubjektes, also an die Einkommens- und Vermögensverwendung anschließen, kann wohl die Funktion der Verkehrssteuern eben lediglich in der Erfassung dieses Aufwandsaktes, wie er im Verkehrsgeschäfte zum Ausdruck kommt, erblickt werden. Der Rechtsgrund der Steuerpflicht liegt hier in dem allerdings genau so wie bei wirklichen Aufwandsteuern höchst unvollkommenen Rückschlusse aus der Verwendung von Einkommens- und Vermögensteilen zu einem Verkehrsakte, aus der äußeren Erscheinung einer Vermögensänderung, auf das Vorhandensein einer individuellen Leistungsfähigkeit.

In dieser Hinsicht sind natürlich alle jene Einwendungen gegen die Verkehrssteuern zulässig, welche gegen Aufwandssteuern überhaupt sprechen [1]).

1) Trotz dieser ähnlichen Funktion von Verkehrssteuern besteht jedoch ein grund-

3. Endlich werden die Verkehrssteuern mitunter lediglich Gebührenfunktion haben, insbesondere dann, wenn sie in ihrer Höhe niedrig, vorwiegend nur ein anläßlich des Verkehrsaktes an den Staat entrichtetes Entgelt für die Inanspruchnahme seiner Einrichtungen darstellen, ohne eine tiefergehende Belastung des Wirtschaftsprozesses selbst mit irgend einer Relevanz für Produktionskosten und Erfolgsaussicht zu bewirken [1]). Hieraus ergibt sich von selbst auch der gleiche wie für Gebühren im allgemeinen geltende Rechtsgrund der Steuerpflicht.

In sämtlichen angeführten Fällen handelt es sich aber vorausgesetztermaßen um wirkliche, nach dem Werte der in Bewegung gesetzten Güter bemessene Verkehrssteuern auf Grund von wirtschaftlichen Verkehrsvorgängen und Rechtsgeschäften, welche nur im Einzelfalle eine erwerbsteuerartige, aufwandsteuerartige oder gebührenartige Funktion haben und darnach auf einem verschiedenen Rechtsgrund der Steuerpflicht beruhen. Nicht dagegen werden deshalb schon die Verkehrssteuern selbst zu Aufwandsteuern oder Gebühren. Denn sie behalten ja ihren Grundcharakter, die Belastung eines »Umsatzgeschäftes«, einer Vermögensänderung infolge Rechtsgeschäftes zu vermitteln, unverändert bei. Immer handelt es sich vielmehr nur um den Rechtsgrund der Steuerpflicht, für welchen alle typischen Funktionen der Ver-

legender Unterschied zwischen ihnen und wirklichen Konsum- und Aufwandsteuern sowie Zöllen. Bei den Konsumsteuern bildet nach österreich. Recht der Uebergang des fertigen Produktes aus der amtlichen Kontrolle (z. B. Erzeugungsstätte, Raffinerie, Freilager) in den freien Verbrauch und Verkehr des Inlandes (so z. B. bei der Branntweinsteuer als Konsumabgabe, der Zuckersteuer usf.) den Verpflichtungsgrund. Das gleiche gilt bei Zöllen, gewissen Verzehrungssteuern usw., wo der Uebergang der in das Zollgebiet, den Verzehrungssteuerrayon eingebrachten Waren in den Verbrauch und freien Verkehr den Grund der Abgabenpflicht bildet In allen diesen Fällen handelt es sich aber nie um einen einzelnen bestimmten Verkehrsakt, sondern um den Uebergang aus der steueramtlichen Gebundenheit in den allgemeinen freien Verkehr.

1) Hieher möchte ich insbes. jene Fälle von Verkehrsabgaben rechnen, welche zwar die Merkmale echter Verkehrssteuern (Vorhandensein eines wirtschaftlichen Umsatzaktes, Bemessung nach dem Werte des Gegenstandes) an sich tragen, aber dennoch mit Rücksicht auf ihre Niedrigkeit im Einzelfalle keine andere Funktion als eine gleich hohe fixe Urkundengebühr ausüben. So z. B. nach österreich. Recht bei Wertgebühren von Empfangsbestätigungen; dann bei kaufmännischen, nicht auf Geld lautenden Anweisungen, wo sogar alternativ eine Skalengebühr und eine fixe Gebühr von 1 K., soferne erstere nicht niedriger ist, vorgeschrieben wird. (Tarifpost 11, 2 b des österr. Gebühr.-Gesetzes.)

kehrssteuern und nicht nur eine einzelne, wenn auch hauptsächliche, in Betracht gezogen werden müssen.

Auf dieser Grundlage lassen sich unschwer die leitenden Grundsätze für die Stellung der Verkehrssteuern im System der Finanzwissenschaft erkennen.

V. Stellung der Verkehrssteuern im Systeme der Finanzwissenschaft.

Mit Rücksicht auf Begriff und Funktionen der Verkehrssteuern ist es klar, daß dieselben nicht ausschließlich vom Gesichtspunkte der Erwerbsbesteuerung (*Wagner*, *Heckel*) als Erfassung einer präsumtiven Leistungsfähigkeit behandelt und begründet werden dürfen.

Noch weniger aber geht es an, diese Steuergruppe lediglich mit Rücksicht auf die Form ihrer Erhebung etwa von vorneherein als indirekte Abgabe unter dem Kollektivbegriff der Gebühren (*Rau, Myrbach* u. a.) unterzubringen.

Alle Versuche, die Verkehrssteuern unter ausschließlicher Berücksichtigung einzelner Bestimmungsgründe einseitig in einen bestimmten Rahmen zu pressen, müssen notwendig an der Vielgestaltigkeit, wie vielseitigen Funktion dieser Steuern im Wirtschaftsleben scheitern.

Während wir die Steuern vom passiven Vermögensübergang (Erbschafts-, Schenkungs-, Wertzuwachssteuern) von vornherein als eine Sondergruppe der Vermögenssteuern erkannt haben, möchte ich die Verkehrssteuern in dem vorhin festgelegten Begriffsinhalt so wie *Heckel* in das System der Erwerbsbesteuerung i. w. S. aufnehmen, innerhalb desselben aber als eine vollkommen selbständige Gruppe behandeln, welche die Ueberleitung zum indirekten Abgabensystem und in diesem wieder zu den Aufwandsteuern und Gebühren bildet. Mit Rücksicht auf die Rolle, welche die vorhin an erster Stelle genannte Hauptfunktion der Verkehrssteuern: »die Erfassung der Verkehrsvorgänge im Zuge eines Erwerbs- und Produktionsprozesses«, für die Beurteilung der Verkehrssteuern spielt, erscheint ihre grundsätzliche Einreihung in das direkte Steuersystem, welches ja die Erfassung der wirtschaftlichen Erwerbseinkünfte, sei es unmittelbar, sei es mittelbar im Wege des Vermögensbesitzes oder -verkehrs durch direkte Steueranforderung

an den Perzipienten bez. Besitzer, oder das Verkehrssubjekt bezweckt, wohl vollkommen gerechtfertigt.

Das direkte Steuersystem würde sich dann aus 3 großen Gruppen mit verschiedenen Funktionen, aber der Hauptsache nach gemeinsamem Zweck und Grund der Steuerpflicht, nämlich Erfassung der im wirtschaftlichen Leben vielgestaltigen Erscheinungsformen der individuellen Leistungsfähigkeit, zusammensetzen:

I. Erwerbsbesteuerung i. e. S.: Ertrags- und Einkommensteuern.

II. Vermögensbesteuerung: a) Erfassung des Vermögensbesitzes in seiner Ruhe: Vermögensbesitzsteuern. b) Erfassung passiver Vermögenszugänge: Erbschafts-, Schenkungs-, Wertzuwachs-, Konjunkturengewinnsteuern.

III. Verkehrsbesteuerung: Erfassung des aktiven Vermögensverkehres im Wege von Rechtsgeschäften nach Maßgabe der in Verkehr tretenden Werte: Verkehrssteuern.

In allen drei Gruppen kommen als »Steuerquelle« zunächst die Erwerbseinkünfte, unter Umständen aber insbesondere bei den Erbschafts-, Schenkungs-, Wertzuwachssteuern, sowie den Verkehrssteuern auch das Kapital in Betracht.

Die Stellung, welche den Verkehrssteuern im gesamten Abgabensysteme eingeräumt wird, hat aber nicht nur ein rein theoretisches, sondern auch ein nicht unwesentliches praktisches und steuerpolitisches Interesse. Schon der Umstand, daß den Verkehrssteuern in den modernen Wirtschaftsstaaten eine immer mehr steigende fiskalische Bedeutung zukommt, rechtfertigt es, ihrer Stellung und Aufgabe im System auch theoretisch eine größere Beachtung zu schenken.

Gerade die bisher übliche Vermengung mit dem Sammelbegriffe der »Gebühren« ist auch steuerpolitisch nicht ganz ohne Bedeutung. Nur zu leicht wird darauf vergessen, daß die Verkehrssteuern, soweit sie elementare Geschäfts- und Verkehrsakte des laufenden Erwerbs- und Produktionsprozesses treffen, zugleich auch einen nicht unbeträchtlichen Kostenfaktor des letzteren bilden.

Erst wenn man stets diesen Zusammenhang der Verkehrssteuern mit dem geschäftlichen und gewerblichen Leben im Auge behält, wird jede Ueberspannung dieser Steuergattung als ein Fehler, als ein retardierendes Element in der Wirtschaftsführung erkannt und nicht aus dem Gebührencharakter

heraus als eine »Ersatzleistung« an den Staat entschuldigt werden.

Gerade daraus, daß die Verkehrssteuern im besten Falle nur eine Zwischenstufe der Leistungsfähigkeit im Prozeß der Einkommens- und Vermögensbildung erfassen, folgt bereits, daß sie prinzipiell niedrig sein müssen, soll nicht eine Schwächung dieser Leistungsfähigkeit eintreten.

Steuerpolitisch scheint mir daher gerade die diesen inneren wirtschaftlichen Zusammenhang auch äußerlich kennzeichnende Eingliederung der Verkehrssteuern in das direkte, das Erwerbsleben unmittelbar treffende Steuersystem von größter Wichtigkeit. Insbesondere werden aber dann diese Zusammenhänge aller direkten Steuern und darunter namentlich auch der Verkehrssteuern mit dem gesamten Erwerbs- und Wirtschaftsleben eines Volkes nicht nur bei der Reform dieser letzteren selbst, sondern auch jeder anderen Gruppe der direkten Steuern Beachtung finden müssen. Stets werden daher die Verkehrssteuern mit Rücksicht auf diese gegenseitige Bedingtheit und Beziehung aller einzelnen Glieder in den gesamten Komplex der hiebei zu lösenden Fragen einzubeziehen sein.