

A 22836:3

# Grundsteuer und Steuersystem

Von

Dr. Heinz L. A. Müller

Diplom-Volkswirt

---

Kallmünz

Buchdruckerei von Michael Laßleben

1934

336.2

2120

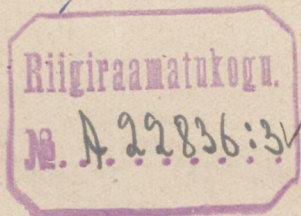
# Grundsteuer und Steuerfystem

Von

Dr. Heinz L. A. Müller

Diplom=Volkswirt

sf. 912 ✓



7. V. 35.

Kr. 3.75

Org.

---

Kallmünz

Buchdruckerei von Michael Laßleben

1934

DENEN, die ich liebe

## Inhaltsverzeichnis.

Inhaltsverzeichnis.	V
Abkürzungen.	VII
Vorwort.	VIII
I. Teil: Allgemeine Darstellung der Grundsteuer.	1
A. Einführung in die Grundsteuerproblematik.	1
B. Die Versuche zur Klassifizierung der Grundsteuerformen.	2
I. Der steuertheoretische Lösungsversuch.	2
1. Die Untersuchungen Lampes.	2
2. Die grundsätzlichen Grundsteuertypen.	3
a) Die älteren Grundsteuern.	3
b) Die Grundsteuern.	5
c) Die Landwirtschaftssteuern.	7
3. Zusammenfassung.	8
II. Der steuertechnische Lösungsversuch.	9
1. Die Untersuchungen Bräuers.	9
2. Die technischen Grundsteuertypen.	9
a) Die Grundertragssteuer.	9
b) Die Grundwertsteuer.	10
3. Ergänzende Bemerkungen zur Steuertechnik.	11
4. Zusammenfassung.	12
III. Ergebnis der Untersuchungen.	13
C. Der Zusammenhang zwischen Grundsteuer und Finanzbedarfsdeckungssystem und die Arten der Finanzbedarfsdeckungssysteme.	13
II. Teil: Stellung, Charakter und Ausbildung der Grundsteuer im Gesamtsteuersystem.	18
A. Die Steuersystemarten.	18
B. Stellung, Charakter und Ausbildung der Grundsteuer: 19	
I. im Objektsteuersystem.	19
II. im Subjektsteuersystem.	23

1. Partielle Einkommenssteuer.	24
2. Allgemeine Einkommenssteuer.	29
a) mit ergänzenden Ertragssteuern.	30
b) mit ergänzender allgemeiner Vermögenssteuer.	33
1. mit zusätzlichen Ertragssteuern.	33
2. ohne zusätzliche Ertragssteuern.	37
c) Zusammenfassender Überblick.	37
III. Exkurs: Landwirtschaftssteuer.	38
C. Zusammenfassung der Ergebnisse.	44
III. Teil: Der Steuergläubiger der Grundsteuer im Gesamtsteuersystem.	55
A. Die Finanzausgleichsprobleme.	55
B. Grundsteuer und Steuergewalten.	57
I. Die Grundsteuer als reine Staatssteuer.	57
II. Die Grundsteuer als teilweise Staatssteuer.	58
1. Das Zuschlagssystem.	58
2. Das Überweisungssystem.	60
3. Das unechte Trennsystem.	61
III. Die Grundsteuer als reine Unterverbandssteuer:	62
1. im Einheitsstaat.	62
2. im Bundesstaat.	63
C. Überblick und Entwicklungstendenzen.	65
IV. Teil: Zusammenfassender Überblick.	71
A. Die Gesamtentwicklungstendenzen der Grundsteuer im Rahmen des Steuersystems.	71
B. Die gegenwärtige Verbreitung der Grundsteuer.	73
C. Das Schicksal der Grundsteuer.	79
Literaturverzeichnis.	80

## Abkürzungen.

- B.A. = Bank-Archiv.  
D.St. = Deutsche Steuerzeitung.  
F.A. = Finanz-Archiv.  
FAG = Finanzausgleichsgesetz.  
Ffm.Diss. = Frankfurter Dissertation.  
H.d.F. = Handbuch der Finanzwissenschaft.  
H.d.R. = Handbuch des Reichssteuerrechts.  
H.d.St. = Handwörterbuch der Staatswissenschaften.  
NVO = Notverordnung.  
RAO = Reichsabgabenordnung.  
RBWG = Reichsbewertungsgesetz.  
RGBl. = Reichsgesetzblatt.  
Sch.d.V.f.S. = Schriften des Vereins für Sozialpolitik.  
St.u.W. = Steuer und Wirtschaft.  
W.d.V. = Wörterbuch der Volkswirtschaft.  
W.u.St. = Wirtschaft und Statistik.

## Vorwort.

Die vorliegende Arbeit soll im wesentlichen eine theoretisch-finanzwissenschaftliche sein. Es kommt dem Verfasser hier nicht in erster Linie darauf an, eine Schilderung der geschichtlichen Entwicklung und der speziellen Zustände zu geben. Es sollen vielmehr ganz generell die Zusammenhänge zwischen Grundsteuer und Steuersystem geklärt werden, ohne daß dabei jedoch der Zusammenhang mit Geschichte und Gegenwart verloren geht.

Die Gesetzgebung und die statistischen Veröffentlichungen fanden in der Arbeit bis 1. IX. 1933 Berücksichtigung, während das Abschlußdatum für die verwendete Literatur der 1. 1. 1934 ist.

Die Arbeit entstand in diesem Rahmen auf Grund einer Anregung von Herrn Prof. Dr. Gerloff-Frankfurt a/M.

Für das an meiner Arbeit stets bekundete Interesse und für die mannigfachen wertvollen Anregungen möchte ich Herrn Prof. Dr. Gerloff auch an dieser Stelle aufrichtigen Dank sagen.

Frankfurt a./M. im Juni 1934.

Heinz Leo Müller.

## Erster Teil:

### Allgemeine Darstellung der Grundsteuer.

#### A. Einführung in die Grundsteuerproblematik.

Die Grundsteuer ist eine der ältesten Abgabearten. Ihrem Wesen nach ist sie, „gleichgültig in welcher Form sie zur Erhebung gelangt, eine Abgabe gewisser Teile des Bodenertrages . . . den Fiskus“.<sup>1</sup> Die Schwierigkeiten liegen bei der so verständlich erscheinenden Steuerform darin, daß es eine einheitliche Grundsteuer nicht gibt. Das beweist ein Blick auf die praktisch vorkommenden Grundsteuern. Die Mannigfaltigkeit der Formen ist sehr groß und scheint einer systematischen Klärung zu spotten.

In der finanzwissenschaftlichen Literatur ist diese Grundfrage des Grundsteuerwesens nur selten ausführlich behandelt worden. Die meisten Autoren begnügen sich mit einem kurzen Überblick, der nur die allgemeinen Grundzüge hervorhebt, die allen Grundsteuerformen gemeinsam sind. Für unsere Betrachtungen genügt jedoch nicht eine Darstellung dessen, was alle unter dem Oberbegriff „Grundsteuer“ zusammengefaßten Steuerformen miteinander gemeinsam haben. Hier muß auch das Trennende, das, was die einzelnen Steuerformen voneinander unterscheidet, genau analysiert werden.

In dieser Richtung sind nur wenige Untersuchungen gemacht worden. Neuerdings wurden von zwei verschiedenen Seiten aus Lösungsversuche unternommen:

Bräuer<sup>2</sup> hat die bereits von anderen Autoren<sup>3</sup> angedeuteten Unterschiede, die steuertechnisch zwischen den einzelnen Grundsteuerformen bestehen, zum Ausgangspunkt einer Klassifizierung gemacht. Lampe<sup>4</sup> hat dagegen bei seinen Untersuchungen die Frage nach dem steuertheoretischen Charakter der einzelnen Grundsteuerformen in den Mittelpunkt gestellt.

Jede dieser beiden Untersuchungen bietet für sich allein betrachtet insoweit eine einseitige Lösung, als zwischen Steuertheorie und Steuertechnik ein notwendiger Zusammenhang besteht. „Die

1. Vgl. K. Bräuer: Art. „Ertragssteuern“, i/H. d. F., Bd. II, Tübingen 1927, S. 10.

2. Vgl. K. Bräuer: Art. „Grundsteuer“, H. d. St. 4. Aufl., Bd. IV, Jena 1927, S. 242 ff, und Art. „Ertragssteuern“, H. d. F., Bd. II, Tübingen 1927, S. 1 ff.

3. z. B. A. Wagner, K. Th. v. Eheberg und A. Schäffle.

4. Vgl. A. Lampe: Art. „Grundsteuer“, W. d. V., 4. Aufl., Bd. II, Jena 1932, S. 238 ff.



Steuertechnik“, sagt Meisel,<sup>5</sup> „ist nicht nur um ihrer selbst willen da, sondern um der Steuer willen.“ Das besagt, Aufgabe der Steuertechnik ist es, den steuertheoretischen Charakter der betreffenden Steuer in der Praxis zur Geltung zu bringen. Umgekehrt beeinflusst die steuertechnische Ausbildung dann wieder den steuertheoretischen Charakter. Es besteht also zwischen Steuertheorie und Steuertechnik ein wechselseitiger Zusammenhang.

Deshalb soll im weiteren Verlauf der Untersuchung jeweils im Anschluß an Lampe und Bräuer die Grundsteuer einmal steuertheoretisch, zum anderen steuertechnisch zergliedert werden.

Angriffspunkt bei der kritischen Erforschung des steuertheoretischen Wesens ist die Frage nach dem Steuerobjekt. Entscheidend für die Steuertechnik ist dagegen die Frage nach der Bemessungsgrundlage. Beide Untersuchungen ergeben dann mit ihren Ergebnissen die Beantwortung der Frage nach der systematischen Ordnung und der genauen Umschreibung der Erscheinungsformen der Grundsteuer. So unendlich vielgestaltig die positiven Regelungen der Grundsteuer dann auch in örtlicher und zeitlicher Hinsicht und in bezug auf ihre spezielle, historisch bedingte, ökonomische Motivierung sein mögen, so beruht doch die sachliche Gesamtentwicklung auf ganz einfachen Elementen. Sind diese klargestellt, dann ordnet sich die Mannigfaltigkeit der Grundsteuerformen von selbst, und man wird sich dann über Charakter und Ausbildung der Grundsteuer wenn auch kein einheitliches, so doch ein klares Bild machen können.

## B. Die Versuche zur Klassifizierung der Grundsteuerformen.

### I. Der steuertheoretische Lösungsversuch.

#### 1. Die Untersuchungen Lampes.

Ansatzpunkt für die kritische Erforschung der Grundsteuer in bezug auf ihren Charakter ist die Frage nach dem Steuerobjekt. Steuerobjekt der Grundsteuer ist der Ertrag des Grund und Bodens. Jedoch ist dieser Ertrag verschieden bestimmt.

Lampe, an dessen Untersuchungen wir uns anlehnen, unterscheidet Grundsteuern im engeren Sinne und Grundsteuern im weiteren Sinne.<sup>6</sup> Hier soll die Gliederung von Lampe etwas erweitert übernommen werden. Wir wollen unterscheiden:

---

5. Vgl. W. Meisel: Art. „Steuertechnik“ H. d. F., Bd. I, Tübingen 1926, S. 508.

1. ältere Grundsteuern,
2. Grundsteuern (Grundsteuern i.e.S.),
3. Landwirtschaftssteuern (Grundsteuern i.w.S.).

## 2. Die grundsätzlichen Grundsteuertypen.

### a) Die älteren Grundsteuern.

Die Grundsteuer gehört, wie schon erwähnt, zu den ältesten, überhaupt bekannten Abgaben. Sie ist entstanden in einer Zeit, in der der Grund und Boden die sichtbarste und wichtigste Vermögensart und zugleich auch die Grundlage politischer Rechte war. Leicht begreiflich, daß alle ökonomischen Lasten auf das Grundvermögen gelegt wurden und deshalb der Grund und Boden, insbesondere der landwirtschaftlich benutzbare, jahrhundertlang im Vordergrund d.r. Besteuerung stand.

Der Ursprung der Grundsteuer ist jedoch im einzelnen äußerst umstritten. Er ist allgemein überhaupt nicht festzustellen, denn es bestehen große örtliche und zeitliche Verschiedenheiten.

Entstanden ist die Grundsteuer zuerst, indem man von denjenigen, denen die Benutzung eines Grundstückes überlassen war, mit verschiedenen Begründungen ein fortlaufendes Entgelt verlangt.

Das war besonders in den ältesten Zeiten bei kriegerischen Eroberungen der Fall. Die Sieger verlangten von den in ihrem Besitz gelassenen, unterworfenen Grundherren eine feste Abgabe. „Wo ein Gebiet zur unterworfenen Provinz gemacht wurde“, sagt F. J. Neumann,<sup>7</sup> „da galt nach altem Brauch der Boden als verfallen. Man ließ ihn der heimischen Bevölkerung oder gab ihn an Kolonisten, aber in beiden Fällen nur gegen eine Abgabe von eben diesem Boden.“ So entstanden Grundsteuern im alten Ägypten, in Persien und in Griechenland.

Als eine Bodenbenutzungsgebühr entstanden die Grundsteuern auch dort, wo der Grund und Boden Gemeingut war und der jeweilige Nutznießer ebenfalls eine Gebühr für die Grundstücksnutzung entrichten mußte.<sup>8</sup> Das läßt sich für Teile Germaniens und für Vorderindien feststellen.

Schließlich ergab sich die Begründung einer solchen Abgabe vom Bodenertrage auch aus der Tatsache des Obereigentums des

6. Vgl. A. Lampe: Art. „Grundsteuer“, W. d. V., 4. Aufl., Bd. II, Jena 1932, S. 239.

7. Vgl. F. J. Neumann: Die persönlichen Steuern vom Einkommen, verbunden mit Ertrags- oder mit Vermögenssteuern, Tübingen 1896, S. 1.

8. Vgl. P. Leroy-Beaulieu: *Traité de la science des finances* 4. Aufl., Bd. I, Paris 1888, S. 288.

Königs bzw. Staates.<sup>9</sup> So entstanden zahlreiche Grundsteuern im Mittelalter.

Alle diese Arten gehen von dem einheitlichen Gedanken aus: Der Besitzer des Grund und Bodens hat diesen gegen eine Benutzungsgebühr überlassen bekommen.

Daneben entstanden Grundsteuern aus einer Aufgliederung vorhandener allgemeiner Vermögenssteuern in Steuern auf die einzelnen Vermögensbestandteile. „Dieser Zerbröckelungsprozeß“, sagt G. v. Schanz,<sup>10</sup> „wurde gerade dadurch eingeleitet, daß man wenigstens das Vermögen des Grund und Bodens sicher zu erfassen suchte.“ Auf diese Art entwickelten sich besonders in Deutschland (z. B. Württemberg)<sup>11</sup> und Oberitalien (z. B. Venedig) zahlreiche der älteren Grundsteuern.

Späterhin entstanden Grundsteuern auch noch aus der geldwirtschaftlichen Ablösung der Lehnspflichten.

Die in Deutschland im Verlauf dieser Entwicklung in den einzelnen Landesgebieten entstandenen Grundsteuern wurden als „Petitio“, „Taille“, „Bede“, „Schoß“, „Schatz“, „Landsteuer“ usw. bezeichnet. Sie waren dem Grundgedanken nach Vermögenssteuern, tatsächlich wurde jedoch in der Regel nur der Grundbesitz berücksichtigt.<sup>12</sup> Dazu kamen dann noch die Steuern, die sich aus den nur bei außerordentlichen Gelegenheiten bewilligten Schatzungen entwickelten. Auch diese stellten meist Grundsteuern dar.

Insgesamt ergibt sich somit eine äußerst mannigfaltige Entstehungsgeschichte der Grundsteuer. Zusammenfassend kann man deshalb sagen: Die zahllosen älteren Grundsteuern aus Altertum und Mittelalter, nach manchen Richtungen hin modifiziert und verwischt, zum Teil auch mit anderen grundherrlichen Abgaben vermengt, haben keine einheitliche Entstehungsursache. Sie blieben im weiteren lange Zeit unverändert und wurden deshalb allmählich zur Reallast.

Mit dem im Laufe der Jahrhunderte andauernden Steigen des Finanzbedarfs und der damit Hand in Hand gehenden wirtschaftlichen Entwicklung erwiesen sie sich, wenigstens in dieser Form, als unbrauchbar, besonders infolge ihrer mangelnden Allgemeinheit, Gleichmäßigkeit und Elastizität. So wurden sie entweder praktisch abgeschafft, indem man sie zur ablösbaren Reallast erklärte — berühmtes Beispiel: die englische „land-tax“ — oder sie wurden

---

9. Vgl. A. Held: Die Einkommenssteuer, Bonn 1872, S. 23.

10. Vgl. G. v. Schanz: Art. „Ertragssteuern“, H. d. St. 4. Aufl. Bd. III, Jena 1926, S. 843.

11. Vgl. W. Gerloff: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Deutschlands, H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929, S. 12.

12. Vgl. G. v. Below: Art. „Bede“, H. d. St. 4. Aufl., Bd. II, Jena 1924, S. 448 ff.

beibehalten, indem sie mit Hilfe der sogen. Grundsteuerregulierungen eine Neuregelung erfuhren. Durch die Grundsteuerregulierung wurde eine einheitliche und gleichmäßige Regelung erreicht. In diesem Augenblick entstand die moderne Grundsteuer. Sie ist allein für unsere weiteren Betrachtungen von Wichtigkeit.

## b) Die Grundsteuern.

1. Vorbemerkungen: Die Grundsteuern halten sich nur an den Bodenertrag. Dieser Bodenertrag ist dabei allerdings sehr verschieden abgegrenzt. Grundsätzlich sind zwei Typengruppen von Grundsteuern zu unterscheiden: Die theoretischen und die praktischen Idealtypen.

Die theoretischen Grundsteuerformen sind aus wissenschaftlichen Überlegungen entstanden. Lampe unterscheidet folgende Formen:<sup>13</sup>

1. Die physiokratische Grundsteuer.<sup>14</sup> Diese geht vom wirtschaftswissenschaftlichen Ergebnis der Physiokraten aus, daß nur die Natur, d. h. der Grund und Boden, einen „produit net“ hervorbringen könne. Daraus entsteht die Forderung der „impôt unique.“ Diese einzige Steuer ist eine Grundsteuer. Die praktische Durchführung dieser Grundsteuerform ist unmöglich, außerdem gehen die Physiokraten von falschen Prämissen aus.

2. Die Grundrentensteuer. Sie wird zuerst von Ricardo<sup>15</sup> und Thünen<sup>16</sup> erwähnt. Die Grundrentensteuer will den Bodenertrag treffen, weil er ein ohne Zutun des Menschen gewonnener Ertrag sei. Überspitzt drückten die sogen. Bodenreformer diesen Gedankengang aus.<sup>17</sup> Die einleuchtenden theoretischen Überlegungen der Grundrentensteuer scheitern jedoch an der Unmöglichkeit, in der Praxis die reine Bodenrente rechnerisch aus dem gesamten landwirtschaftlichen Ertrag auszuschneiden.<sup>18</sup>

3. Die Vorbelastungssteuer. Sie beruht auf dem angreifbaren „Argument von der Fundiertheit der landwirtschaftlichen Einkünfte.“<sup>19</sup> Selbst wenn dieses Argument richtig wäre,

13. Vgl. A. Lampe: Art. „Grundsteuer“, W. d. V., 4. Aufl., Bd. II, Jena 1932, S. 239.

14. Vgl. R. Dollfuß: Über die Idee der einzigen Steuer, (Diss.) Basel 1897.

15. Vgl. D. Ricardo: Principles of political economics and taxation (3. Aufl. 1828), herausgeg. v. E. C. K. Gönner London 1911, Kap. IX—XII.

16. Vgl. J. H. v. Thünen: Der isolierte Staat, 2. Teil, 2. Abteilung, Rostock 1863, S. 74 ff.

17. Vgl. H. George: Progreß und Poverty, 4. Aufl., New York 1904. — A. Damaschke: Ein Weg aus der Finanznot, Jena 1920. — K. Diehl: Art. „Bodenbesitzreform“, H. d. St. 4. Aufl., Bd. II, Jena 1925, S. 935 ff.

18. Vgl. B. Moll: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Berlin 1930, S. 414.

19. Vgl. A. Lampe: a. a. O. S. 241.

so müßte die Vorbelastungssteuer in ihrem Umfang ausschließlich auf die Realkapitalinvestition beschränkt bleiben.<sup>20</sup> Damit aber ergeben sich auch bei dieser Steuerform praktisch unlösbare Zurechnungsschwierigkeiten.

Diese drei Formen haben zusammen gemeinsam, daß sie aus rein theoretischen Überlegungen entstanden sind. „Ihrer praktischen Durchführung stehen jedoch unüberwindliche Hindernisse entgegen.“<sup>21</sup> Aus diesem Grunde ist die theoretisch-systematische Gliederung von Lampe für unsere Untersuchungen nur insoweit von Vorteil, als sie die Klärung der vielfachen und verworrenen Grundsteuerarten in grundsätzlicher Hinsicht erleichtert.

Die praktischen Grundsteuerformen sind aus der finanzpolitisch notwendigen Vereinheitlichung der zahlreichen älteren Grundsteuern entstanden. Bis zu einem gewissen Grade sind sie durch wissenschaftliche Gedankengänge beeinflusst. Im Anschluß an Lampes theoretische Unterscheidungen können wir daher zwei praktische Grundsteuerarten unterscheiden: Die einfache Grundsteuer und die Vorbelastungssteuer.

2. Die einfache Grundsteuer. Entstanden aus den ursprünglichen Grundsteuern, ist diese Grundsteuerform eine Steuer vom wichtigsten, in der Landwirtschaft genutzten fixen Kapital, dessen Reinertrag sie belastet. Das Ideal wäre, nur den Ertrag zu belasten, der den „ursprünglichen und unzerstörbaren Kräften des Bodens“ (Ricardo) zuzurechnen ist. Praktisch ist jedoch die Ausscheidung dieses Ertragsteiles nicht möglich. Man hat deshalb bei der einfachen Grundsteuer eine theoretische Zergliederung des landwirtschaftlichen Ertrages in Zins des stehenden und umlaufenden Kapitals, Rente, Lohn und Unternehmergewinn nur insoweit vorgenommen, als dies ohne besondere Schwierigkeiten durchführbar oder zweckmäßig war. Daraus ergibt sich im einzelnen eine ganz verschiedene Abgrenzung des Ertragsteiles, der der einfachen Grundsteuer unterliegt.

Teilweise hat man lediglich die Grundrente und den Zins für das Meliorationskapital durch die Grundsteuer belasten lassen. Das ist z. B. in Frankreich der Fall. Zuweilen wurde die Verzinsung des toten und lebenden Inventars miteinbezogen. Diese Regelung ist in Italien getroffen. In anderen Fällen erfaßt der Reinertrag die Verzinsung des Betriebskapitals, die Grundrente und außerdem noch den Unternehmerlohn. Beispiel dafür sei die ehemalige württembergische Regelung (Ges. v. 28. IV. 1873). In Bayern und einigen anderen deutschen Staaten ließ man endlich Besitz- und Arbeits-

---

20. Vgl. A. Lampe, a. a. O. S. 241.

21. Vgl. A. Lampe: a. a. O. S. 242.

einkommen durch die Grundsteuer belasten, während man die Verzinsung des Betriebskapitals in anderem Rahmen steuerlich erfaßt.

So ergeben sich im einzelnen äußerst verschiedene Abgrenzungen des Umfanges der einfachen Grundsteuer. Ursache dafür sind die Zurechnungsschwierigkeiten, die man auf verschiedene Art zu lösen versuchte. Gemeinsam miteinander haben alle diese Formen, daß sie einen Teil des Reinertrags, den der Boden abwirft oder abwerfen kann, für den Staat in Anspruch nehmen.

3. Die Vorbelastungssteuer. Die Vorbelastungssteuer geht im Anschluß an ihre rein theoretische Form davon aus, daß der Bodenertrag gegenüber anderen Erwerbsarten in zwei Richtungen bevorzugt sei. Einmal sei das Bodenkapital sicher und unzerstörbar, zum anderen bringe es verhältnismäßig konstante Erträge.

Der Vorbelastungsgedanke im Rahmen der landwirtschaftlichen Erträge ist angreifbar. Richtig ist zwar, daß das Grundstück der Vernichtung weniger ausgesetzt ist, aber davon, daß der Grundstücksertrag oder der Grundstückswert besonders belastungsfähig sei, kann keine Rede sein. „Denn der Boden“, sagt Lampe,<sup>22</sup> „ist für den Landwirt nicht so sehr Kapital als Arbeitsinstrument.“ Außerdem sind die Bodenerträge nur wenig konstant. Die Sicherheit des landwirtschaftlichen Einkommens ist also keine besonders qualifizierte.

Abgesehen von diesen grundsätzlichen Schwierigkeiten ergeben sich jedoch auch Hindernisse bei der Abgrenzung des Steuergegenstandes. Diese Abgrenzung ist verschieden geregelt. Die ideale Vorbelastungssteuer dürfte nur die Realkapitalinvestition belasten. Diese aus den übrigen landwirtschaftlichen Ertragsteilen auszuscheiden, ist jedoch nicht möglich. Man belastet deshalb in der Praxis meist den ganzen Bodenertrag. (So in Österreich und in der Tschechoslowakei). Manchmal trifft die Grundsteuer auch den ganzen landwirtschaftlichen Ertrag schlechthin mit Ausnahme des Arbeitsertrages. Das ist in Polen und Australien der Fall. In anderen Fällen ist auch der Arbeitsertrag mit in den Ertragsbegriff einbezogen (teilweise z. B. in Japan). Auch bei der Vorbelastungssteuer ergeben sich demnach im einzelnen verschiedene Abgrenzungen ihres Umfanges. Gemeinsamer Grundgedanke dieser Steuerform ist dabei, den Bodenertrag als fundiertes Einkommen zusätzlich zu belasten.

### c) Die Landwirtschaftssteuern.

Im Rahmen der Landwirtschaftsteuer hat man die Folgerungen aus der Erkenntnis gezogen, daß es sich bei der Ertragsbesteuerung der Grundsteuer nur teilweise um die Besteuerung aus-

22. Vgl. A. Lampe: a. a. O., S. 241.

gesprochener Erträge des Grund und Bodens handelt.<sup>23</sup> Von der Unlösbarkeit der Aufgabe in diesem Sinne überzeugt, hat man der Grundsteuer den gesamten landwirtschaftlichen Ertrag als Steuerobjekt zugewiesen.

Die Landwirtschaftssteuer sucht durch diese neue Abgrenzung die Schwierigkeiten, die sich bei den Grundsteuern bei der Abgrenzung des Umfangs ergaben, mit einem Schlage zu lösen. Die Schwierigkeiten liegen bei dieser Steuerform jedoch darin, daß man genau so wenig, wie es möglich ist, den Gesamtertrag in seine einzelnen Teile zu zerlegen, auch nicht alle erdenklichen mitwirkenden Faktoren und Umstände bei der Feststellung des steuerpflichtigen Ertrages berücksichtigen kann. Hier ergeben sich steuer-technische Hindernisse.

Daraus ergibt sich, daß auch die einzelnen Landwirtschaftssteuern den gesamten landwirtschaftlichen Ertrag je nach den Umständen bald enger, bald weiter erfassen.

### 3. Zusammenfassung.

Das Ergebnis ist, wenn wir wieder zum Ausgangspunkt, der Frage nach dem Steuerobjekt zurückkehren, daß dieses nicht generell charakterisiert werden kann. Infolgedessen muß man verschiedene Grundsteuertypen unterscheiden. Von den erwähnten Grundsteuerformen sind die rein theoretischen Lampes, ebenso die historischen Formen der älteren Grundsteuern praktisch ohne Bedeutung. Aus diesem Grunde sind sie auch für unsere weiteren Betrachtungen wertlos.

Für die weiteren Untersuchungen kommen nur die praktisch relevanten Typen in Frage. Daraus ergibt sich, daß man in der Steuerpraxis in bezug auf den Grundsteuercharakter drei Idealtypen unterscheiden kann:

- |                               |                |
|-------------------------------|----------------|
| 1. die einfache Grundsteuer,  | } Grundsteuern |
| 2. die Vorbelastungssteuer,   |                |
| 3. die Landwirtschaftssteuer. |                |

Diese Arten sind entstanden aus Erfordernissen der Steuerpraxis und aus historischen Gegebenheiten. Bis zu einem gewissen Grade sind sie auch durch theoretische Überlegungen beeinflusst. Sie stellen in dieser Form, wie bereits betont, wissenschaftliche Hilfskonstruktionen dar, d. h. Idealtypen, die in der Praxis nie rein vorkommen. Immerhin zeigt dieses konstruierte Bild das Grundsätzliche.

23. Vgl. A. Lampe: a. a. O. S. 241. — Ähnliche Gedanken finden sich bereits bei W. Vocke: Grundzüge der Finanzwissenschaft, Leipzig 1894, S. 286 ff.

## II. Der steuertechnische Lösungsversuch.

### 1. Die Untersuchungen Bräuers.

Die Grundlage der Grundsteuerausgestaltung bildet die Wahl der Bemessungsgrundlage. Das ist auch der Ansatzpunkt für unsere Untersuchungen. Die Wahl der Bemessungsgrundlage bildet besonders bei der Grundsteuer eine schwer zu lösende Aufgabe, weil hier Sachgüter den Gegenstand der Besteuerung bilden. Diese Tatsache hat bei der Grundsteuer zu verschiedenen Ausbildungsversuchen geführt.

Bräuer<sup>24</sup> unterscheidet, wie vor ihm bereits Wagner, Eheberg u. a., als die entscheidenden Bemessungsgrundlagen Ertrag und Vermögenswert. Je nachdem, welcher Ertrag (Roh- oder Reinertrag) oder welcher Wert (Ertrags- oder Verkehrswert) benutzt wird, bestehen freilich erhebliche Verschiedenheiten.<sup>25</sup>

### 2. Die technischen Grundsteuertypen.

#### a) Die Grundertragssteuer.

Wählt man den Ertrag als Bemessungsgrundlage, dann versucht man den Maßstab in rein äußeren, dem Objekt anhaftenden Merkmalen zu finden.

1. Ursprünglich bildete der Rohertrag die Veranlagungs-basis der Grundsteuer. Dies war die einfachste Möglichkeit. Die Grundsteuer wurde dabei roh und schätzungsweise nach Flächenmaßen (Hufen, Morgen usw.), manchmal auch nach der Aussaat veranlagt. Über diese Besteuerung nach dem rohen Flächenertrage sagt E. Allix:<sup>26</sup> „C' est une mode d'impôt usité dans les pays neufs et les colonies où toutes les terres ont, au début à peu près la même valeur et ne se distinguent pas guère les unes des autres, que par leurs dimensions“. Die Mängel der Rohertragsbesteuerung, die erst mit steigender wirtschaftlicher Entwicklung bemerkbar wurden, führten zwangsläufig zu ihrer Abschaffung. Nach Vereinheitlichung und Regulierung der älteren Grundsteuern wurde das stete Ziel der Grundsteuer die Erfassung des Reinertrages.

2. Das Ideal der Besteuerung nach dem Reinertrag wäre, im Anschluß an den jährlichen Reinertrag des Objekts die Veranlagung vorzunehmen. Dies ist jedoch aus praktischen Gründen

24. Vgl. K. Bräuer: „Ertragssteuern“, H. d. F., Bd. II, Tübingen 1927, S. 1 ff.

25. Ausführliche Behandlung dieser Fragen findet sich bei K. Bräuer: a. a. O. S. 10 ff., und bei K. Löwer: Probleme der landwirtschaftlichen Grundsteuer (Ffm. Diss.) Ottweiler/Saar 1932, S. 38 ff.

26. Vgl. E. Allix: Traité élémentaire de science des finances. Paris 1921, S. 479.



unmöglich. Deshalb wird unter Verzicht auf die Ermittlung des wirklichen Reinertrages ein durchschnittlich, nachhaltig erzielbarer angenommen, dessen Festsetzung jedoch infolge der relativ weiten Auslegungsmöglichkeit der Begriffe sehr willkürlich sein kann. Von diesem zwischen Roh- und Reinertrag schwankenden, fiktiven, nachhaltig erzielbaren und als Durchschnitt einer Reihe von Jahren ermittelten Ertrag wird angenommen, daß er in etwa dem Reinertrag des Grund und Bodens entspricht.

3. Der so ermittelte fiktive Reinertrag als Bemessungsgrundlage führt zur Form der Grundertragssteuer. Diese berücksichtigt infolge ihrer Anknüpfung an rein äußerliche Merkmale keinerlei subjektive Tatsachen, ist also eine reine Objektsteuer. Insoweit ist sie der reine und unverfälschte Ertragsteuertyp.

### b) Die Grundwertsteuer.

An Stelle der Ertragsfähigkeit kann man auch den Wert des Grund und Bodens als Bemessungsgrundlage wählen. Durch diese Wahl will man den bei der Reinertragsfeststellung auftauchenden Schwierigkeiten entgehen, indem man andere Faktoren als Bemessungsgrundlage wählt. Dadurch hat man aber nur eine Verschiebung der Schwierigkeiten erreicht. Es entsteht jetzt die Frage: Besteht zwischen Grundstückswert und Grundstücksreinertrag eine feststellbare Relation? Grundsätzlich bestehen zwei Möglichkeiten: Besteuerung nach dem Ertrags- oder Verkehrswert.<sup>27</sup>

1. Unter dem Ertragswert versteht man im allgemeinen den kapitalisierten durchschnittlichen Reinertrag. Das ergibt sich deutlich aus der Definition des Ertragswertes in der deutschen RAO § 152. Hiernach ist der Ertragswert ein Vielfaches des Reinertrages, den die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke bei ordnungsgemäßer und gemeinüblicher Bewirtschaftung, unter gewöhnlichen Verhältnissen, mit entlohnten fremden Arbeitskräften, im Durchschnitt, nachhaltig gewähren können. Auch hier handelt es sich demnach — genau wie beim Reinertrag — um die Feststellung eines fingierten Ertrages. Dadurch ergeben sich auch hier alle Schwierigkeiten der Reinertragsermittlung, insbesondere die mangelnde Bestimmtheit der in die Rechnung einzustellenden Faktoren. Daneben entsteht als neues Problem das des Kapitalisierungsfaktors.

Als „richtigen“ Kapitalisierungsfaktor nimmt man in den Steuergesetzen meist den landesüblichen Zinsfuß an, dessen Höhe gesetzlich

---

27. Vgl. K. Bräuer: Art. „Grundsteuer“, H. d. St. 4. Aufl. Bd. IV, Jena 1927, S. 242.

festgelegt wird. Die berechtigten Einwände gegen diese Wahl im allgemeinen, die Festsetzung seiner Höhe und ihre einheitliche zeitliche und örtliche Regelung, im besonderen sind sehr zahlreich.<sup>28</sup>

2. Die Besteuerung nach dem Verkehrs- oder gemeinen Wert lehnt sich möglichst an die Kaufpreise landwirtschaftlicher Grundstücke an. Dies geht klar aus der Definition der RAO § 138 hervor, nach der der gemeine Wert durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Gegenstandes unter Berücksichtigung aller den Preis beeinflussenden Verhältnisse bei der Veräußerung zu erzielen wäre. Diese Methode ist damit von vornherein an das Vorhandensein einer genügend großen Anzahl von Marktpreisen gebunden, aus denen man die Verkehrswerte ablesen kann. Daran fehlt es jedoch meist, weil landwirtschaftlicher Boden den Eigentümer selten wechselt. Da ferner am landwirtschaftlichen Grundstücksmarkt meist eine Fülle schwer bewertbarer Faktoren mit im Spiel ist, sind auch tatsächlich vorhandene Marktpreise nur mit Vorbehalt zu gebrauchen. Letztlich ist es auch hier wieder wenigstens teilweise notwendig, mit Fiktionen zu arbeiten, da ja der größte Teil der Grundstücke in einem Zeitpunkt bewertet wird, in dem sie gar nicht verkauft werden.

Immerhin hat aber der Verkehrswert marktlich begründete, selbständige Daten als Grundlage, weshalb er den Vorzug vor den konstruierten Daten des Ertragswertes und der Ertragsfähigkeit genießt. Da aber die Voraussetzungen für den gemeinen Wert praktisch nur selten zutreffen, so ist die viel diskutierte Frage, ob der Ertrags- oder der Verkehrswert besser geeignet sei, nicht generell zu beantworten.

3. Die Grundvermögenssteuer, die durch die Verwendung dieser Bemessungsgrundlagen entsteht, ergibt somit keine befriedigende Lösung der Aufgabe. Sie ist rein ausbildungsmäßig ursprünglich eine reine Objektsteuer, hat aber bereits, wozu sie sich infolge ihrer Bemessungsgrundlage besonders eignet, die Tendenz, sich unter Beibehaltung ihres realsteuerartigen Charakters dem Ziel einer Vermögensbesteuerung zu nähern.

### 3. Ergänzende Bemerkungen zur Steuertechnik.

Da die Grundsteuerveranlagung auf einer amtlichen Einschätzung beruht, sind die Einrichtungen zur Ermittlung der für die Steuerbemessung erforderlichen Angaben besonders wichtig. Darunter

28. Vgl. W. Rothkegel: Handbuch der Schätzungslehre für Grundbesitzungen, Bd. I, Berlin 1930, S. 55. —  
M. Bruno: Feststellung des Ertragswertes aus dem gemeinen Werte der Landgüter, Ber. über Landwirtschaft, Jahrg. 1929, S. 1.

fällt die Feststellung der steuerpflichtigen Objekte und die praktische Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage. Beides erfolgt mit Hilfe des Katasters.<sup>29</sup> „Das Kataster ist also ein Register, das die Ergebnisse einer Ertragsfestsetzung feststellt und das für die Zwecke der Besteuerung möglichst genau auf dem Laufenden gehalten wird“.<sup>30</sup>

Jede Katastrierung hat eine technische und eine wirtschaftliche Aufgabe.<sup>31</sup> Die technische Aufgabe besteht in einer genauen Vermessung der Grundstücke. Die wirtschaftliche Seite der Katasterarbeit besteht in der Ermittlung der Bemessungsgrundlage.<sup>32</sup> Je nachdem, was ermittelt werden soll, unterscheidet man Wert- und Ertragskataster.

Das Ertragskataster dient der Durchführung der Grundertragssteuer. Die wichtigste und schwierigste Arbeit bei seiner Herstellung ist die Ertragsermittlung (Klassierung) für die einzelnen Grundstücke und ihre Einreihung auf Grund der Klassierungsergebnisse in mit verschiedenen hohen Steuersätzen belastete Bonitätsklassen.

Das Wertkataster, das der Durchführung der Grundwertsteuer dient, ersetzt die oft der Willkür ausgesetzte Klassierung und Bonitierung durch die Verwendung von Kauf- oder Pachtpreisen. Eine restlos befriedigende Lösung stellt es aber ebenfalls nicht dar.

#### 4. Zusammenfassung.

Die Ausbildung der Grundsteuer zeigt demnach eine Reihe von Schwierigkeiten. Diese bestehen einmal bei der Wahl der Bemessungsgrundlage, zum andern im Anschluß daran bei deren praktischer Feststellung. Diese Schwierigkeiten haben dazu geführt, daß man verschiedene Wege beschritten hat, um sie zu umgehen. Deshalb ist die Ausbildung der Grundsteuer genau so wenig eindeutig zu umreißen wie ihr Charakter. Als Hauptgruppen kann man, unter Ausschaltung der historischen Rohertragssteuern, mit Bräuer Grundertrags- und Grundwert- (Vermögens-)steuern unterscheiden. Wir haben uns auch hier darauf beschränkt, lediglich die Grundtatsachen zur Darstellung zu bringen. In Wirklichkeit haben wir

---

29. Ausführliche Angaben über die Katastertechnik vgl. A. Wagner: Spezielle Steuerlehre, i/Schönbergs Handbuch der politischen Ökonomie, Bd. III, 4. Aufl., Tübingen 1897, S. 339 ff. — L. v. Stein: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, II. Teil, 2. Abt., Leipzig 1886, (5. Auflage), S. 38 ff. — K. H. Rau: Grundsätze der Finanzwissenschaft, 5. Aufl., Leipzig 1865, S. 16 ff.

30. Vgl. K. Bräuer: Art. „Ertragssteuern“, H. d. F., Bd. II, Tübingen 1927, S. 16.

31. Vgl. F. Terhalle: Finanzwissenschaft, Jena 1931, S. 221.

es gerade in der Grundsteuertechnik mit einer bunten Mannigfaltigkeit von Komplikationen zu tun. Insoweit sind die Grundsteuerformen der Grundertrags- und Grundwertsteuer nur wissenschaftliche Hilfskonstruktionen.

### III. Ergebnis der Untersuchung.

Die Grundsteuerformen sind damit nach zwei Richtungen hin systematisch geordnet: Steuertheoretisch wurden unterschieden: Grundsteuern (einfache Grundsteuer und Vorbelastungssteuer) und Landwirtschaftssteuern. Steuertechnisch zerfiel die Grundsteuer dagegen in Grundertrags- und Grundwertsteuer.

Auf Grund dieser wissenschaftlich konstruierten Idealtypen können wir uns ein klares Bild von dem Grundsteuerwesen machen. Denn alle die zahlreichen, praktischen Grundsteuerarten lassen sich irgendwie in dieses Schema eingliedern, indem man ihren steuertheoretischen Charakter und ihre steuertechnische Ausbildung feststellt.

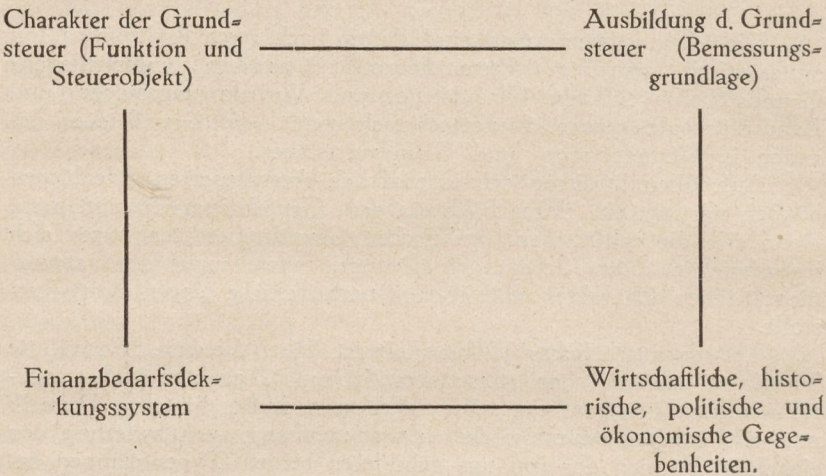
Von grundsätzlicher Wichtigkeit ist dabei die bereits erwähnte Tatsache, daß zwischen steuertheoretischem Charakter und steuertechnischer Ausgestaltung eine Wechselwirkung besteht. Deshalb muß ein solcher steuerlogischer Zusammenhang auch zwischen den einzelnen Formen der von uns gebildeten beiden Typengruppen bestehen. Das ist in der Tat der Fall. Dem Charakter der einfachen Grundsteuer entspricht die Ausbildungsform der Grundertragssteuer, der Vorbelastungssteuer die der Grundwertsteuer. Lediglich für die Landwirtschaftsteuer ist infolge ihres besonderen Charakters eine Relation nicht generell festzulegen.

Es besteht demnach bei den von uns gebildeten Grundsteuertypen ein ursächlicher Zusammenhang zwischen Charakter und Ausbildung. Insofern sind die beiden Teiluntersuchungen von Lampe und Bräuer miteinander verbunden.

### C. Der Zusammenhang zwischen Grundsteuer und Finanzbedarfsdeckungssystem und die Arten der Finanzbedarfsdeckungssysteme.

Wie jede Steuer ist auch die Grundsteuer in ihrem ganzen Charakter und in ihrer Ausgestaltung nur richtig zu verstehen, wenn wir sie im Rahmen des Finanzbedarfsdeckungssystems der in Betracht kommenden Finanzwirtschaft betrachten. Nur aus einem solchen Gesamtüberblick über alle Teile eines gleichen Systems kann man die funktionelle Bedeutung und die Motivierung der Grundsteuer erkennen. Da die Funktion den Charakter der Grundsteuer

bestimmt, vom Charakter aber wieder die Ausbildung abhängig ist und das Finanzbedarfsdeckungssystem selbst wieder in engster, notwendiger Verbindung mit den wirtschaftlichen, kulturellen und historisch-politischen Gegebenheiten steht,<sup>32</sup> so ergibt sich in großen Zügen folgender Zusammenhang:



Dieses Bild, das die Praxis nur andeutungsweise erkennen läßt, zeigt eindringlich den engen steuerlogischen Zusammenhang zwischen Grundsteuer und Finanzbedarfsdeckungssystem.

Die Betrachtung dieses Zusammenhanges wird dadurch erschwert, daß jedes Finanzbedarfsdeckungssystem vom andern verschieden ist. Auch hier müssen wir deshalb konstruierte Idealgruppen bilden, die die praktische Vielfalt systematisch ordnen und uns dadurch wissenschaftliche Betrachtungsweise ermöglichen.

Wir können im Anschluß an Gerloff<sup>33</sup> drei geschichtlich aufeinander folgende Arten von Finanzbedarfsdeckungssystemen unterscheiden:

1. Domonialwirtschaft,
2. Regal- oder Monopolwirtschaft,
3. Steuerwirtschaft.

32. Vgl. W. Gerloff, Art. „Grundlegung der Finanzwissenschaft“, H. d. F., Bd. I, Tübingen 1926, S. 50. — Darauf weist auch Seligman hin, wenn er sagt: „Each age has its own system of public revenue...“. Vgl. E. R. A. Seligman, Essays in taxation, London 1913, S. 1.

33. Vgl. W. Gerloff: Grundlegung der Finanzwissenschaft, H. d. F., Bd. I, Tübingen 1926, S. 50.

Die beiden ersten Typen sind von rein historischer Bedeutung. Während es in der Domonialwirtschaft eine Grundsteuer gar nicht geben konnte, spielte sie in der Regalwirtschaft in der Form der älteren Grundsteuer eine Rolle. Als solche scheidet sie jedoch für unsere Betrachtungen aus. Für unsere Untersuchung bleibt damit nur die sogenannte Steuerwirtschaft. Deren ältere Form, die sogen. privilegierende Steuerwirtschaft,<sup>34</sup> scheidet dabei ebenfalls aus, denn auch in dieser Steuerepoche hat die Grundsteuer Charakter und Ausbildung der älteren Grundsteuer. Erst mit Anbruch der eigentlichen, d. h. der staatsbürgerlichen Steuerwirtschaft entsteht die moderne Grundsteuer. Für unsere Betrachtungen kommt demnach nur diese Art der Finanzbedarfsdeckungssysteme in Betracht.

„Die staatsbürgerliche Steuerwirtschaft beschafft sich ihre fiskalischen Einkünfte überwiegend im Wege der angeordneten allgemeinen und entgeltlosen Leistung der einer öffentlichen Körperschaft eingegliederten oder gelegentlich mit ihr in Berührung kommenden Wirtschaften“.<sup>35</sup> Zur Inanspruchnahme aller Steuerkräfte entsteht in der Steuerwirtschaft eine Reihe verschiedener Steuern, die in ihrer Verbindung ein Steuersystem bilden. Der damit entstehende Begriff des Steuersystems bedeutet „die Gesamtheit der einer öffentlichen Körperschaft eigentümlichen Arten und Formen der Finanzbedarfsdeckung“.<sup>36</sup>

Ein solches Steuersystem ist meist ein historisches, d. h. „es ist das aus bestimmten Wirtschaftsverfassungen, Volkseigentümlichkeiten und anderen Bedingtheiten der Praxis erwachsene und diesen Tatsachen adäquate Steuersystem“.<sup>37</sup> Die historischen Steuersysteme weisen eine Vielzahl von Steuern auf, die infolge des andauernden Wachsens des Finanzbedarfes noch vergrößert wird, da die alten, den veränderten wirtschaftlichen Verhältnissen nicht mehr entsprechenden und in ihren Erträgen unzulänglich gewordenen Steuerformen, die zur Einführung neuer Steuern zwingen, nur selten dabei beseitigt werden. Die Folge davon ist ein unsystematischer Aufbau des historischen Steuersystems, denn in diesem bestehen Steuern nebeneinander, die nach ihrem Charakter, ihrer Rechtfertigung, ihrem Umfang, ihrer zeitlichen Entstehung und ihrer Ausbildung voneinander verschieden sind.<sup>37</sup> Deshalb eignen sich die historischen Steuersysteme schlecht für eine wissenschaftliche Betrachtung.

34. Vgl. W. Gerloff: Grundlegung der Finanzwissenschaft, H. d. F., Bd. I, Tübingen 1926, S. 54.

35. Vgl. W. Gerloff: a. a. O. S. 54.

36. Vgl. W. Gerloff: Art. „Steuerwirtschaftslehre“, H. d. F. Bd. I, Tübingen 1926, S. 479.

37. Vgl. W. Gerloff: a. a. O. S. 479.

Neben diesen historisch-politischen Steuersystemen gibt es solche, die konstruktiven Charakter tragen. „Sie sind von der Theorie für die wissenschaftliche Betrachtung als vereinfachte Abbilder der Praxis geformt und vereinigen, nach logischen Gesichtspunkten gruppiert und in übersichtlicher Darstellung alle überhaupt auftretenden oder unter bestimmten Gesichtspunkten zusammengehörigen Steuern zu einem System“.<sup>38</sup> Wir wollen sie mit Gerloff theoretisch-wissenschaftliche Steuersysteme nennen. Diese sind für unsere Untersuchungen die einzig möglichen.

Die theoretisch aufgebauten Steuersysteme gehen davon aus, daß es so viele Arten der Besteuerung geben muß, als es Arten von Verkehrsakten mit eigenen Einnahmen und Ausgaben gibt, daß aber letztlich alle Steuern aus dem Einkommen bezahlt werden. Diese Tatsache ermöglicht es uns, die auch in einem theoretischen Steuersystem enthaltene Vielheit der Steuern zunächst einmal in zwei große Gruppen zu zerlegen. Je nach der Erhebungsart und der Anknüpfung an die Urquelle aller Steuern, an das Einkommen der Steuersubjekte, unterscheiden wir:<sup>39</sup>

1. die katastrierten oder veranlagten Steuern,
2. die tarifierten oder Gelegenheitssteuern.

Die katastrierten oder veranlagten Steuern halten sich an zständige, bleibende Dinge, während die tarifierten oder Gelegenheitssteuern sich auf Vorgänge gründen, also auf vorübergehende, im voraus nicht übersehbare Erscheinungen. Danach umfassen die ersteren die Ertrags-, Einkommens- und Vermögenssteuern, die letzteren die Aufwands-, Verbrauchs- und Verkehrssteuern.

Beide Teile des Steuersystems ergänzen sich insofern wirksam, als die veranlagten Steuern die erste und wichtigste direkte Belastung vornehmen, während die Gelegenheitssteuern noch einmal ergänzend den schon Besteuerten fast unmerklich und indirekt belasten.

---

38. Vgl. W. Gerloff: a. a. O. S. 479.

39. Mit der Annahme dieser Einteilung, die früher von Neumann, heute von Lotz und modifiziert auch von Gerloff vertreten wird, stellen wir uns auf einen heftig angegriffenen Standpunkt. Wir müssen uns hier jedoch mit dieser Feststellung begnügen. Im übrigen sei verwiesen auf das Schrifttum. Auch aus der Fülle der Literatur sei nur das Hauptsächlichste erwähnt.

Friedr. Jul. Neumann: Die Unterscheidung direkte und indirekte Steuern, Jahrb. f. Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft (Schmoller), Jahrg. 1882, S. 495 ff. — Ders.: Die Steuer und das öffentliche Interesse, Leipzig 1887, S. 441 ff.

K. Bräuer: Versuch einer Neugruppierung der Steuerformen, i/Festgabe für Schanz, Bd. II, Tübingen 1928, Seite 158 ff.

W. Gerloff: Art. „Steuerwirtschaftslehre“, H. d. F., Bd. I, Tübingen 1926, S. 471 ff.

W. Lotz: Finanzwissenschaft, Tübingen 1931, S. 289 ff.

In ihrem inneren Zusammenhang sind aber sonst beide Teile völlig voneinander selbständig.

Da die Grundsteuer ihrer Stellung im Steuersystem nach zweifellos mit den Ertrags-, Einkommens- und Vermögenssteuern zusammen eine Steuergruppe, eben die der veranlagten Steuern bildet, so können wir von den tarifierten Steuern absehen, da sie Stellung, Charakter und Ausbildung der Grundsteuer im Steuersystem in keiner Weise beeinflussen. Dies geschieht nur durch die veranlagten Steuern, die deshalb allein für die weiteren Betrachtungen in Frage kommen.

Wenn wir demnach im Verlaufe unserer Untersuchung vom Steuersystem sprechen, so bezieht sich dies lediglich auf den Teil, der die veranlagten Steuern umschließt. Dabei gilt es zunächst, zwei grundsätzliche Möglichkeiten zu unterscheiden, einmal die Betrachtung des Steuersystems je nach den Steuerformen, aus denen es besteht, und je nachdem diese die Steuerlast ermitteln (d. h. gewissermaßen die horizontale, grundsätzliche Zusammensetzung des Steuersystems), zum andern je nach der Aufteilung dieses Gesamtsteuersystems und seiner Glieder in vertikaler Hinsicht auf einzelne Steuergewalten.

Unsere Aufgabe ist es nun, die Grundsteuer in ihren Beziehungen zu diesen beiden Fragen zu behandeln, die bei einer Gegenüberstellung von Grundsteuer und Steuersystem auftauchen. Einmal die Frage: welche Stellung, welchen Charakter und welche Ausbildung die Grundsteuer in den verschiedenen möglichen Steuersystemen hat, zum andern die Frage: welcher Steuergewalt sie zufällt, wer ihr Steuergläubiger im Steuersystem ist, sein kann und wer sich am besten dazu eignet.



## II. Teil. Stellung, Charakter und Ausbildung der Grundsteuer im Gesamtsteuersystem.

### A. Die Steuersystemarten.

Wenn wir uns zunächst der Betrachtung der Stellung der Grundsteuer in den einzelnen Steuersystemen zuwenden, so sind zwei Gruppen von Steuersystemen zu unterscheiden:

1. das Objektsteuersystem,
2. das Subjektsteuersystem.

Grundsätzlich wollen beide Systeme das gleiche: Das Einkommen belasten. Sie schlagen nur verschiedene Wege zu ihrem gleichen Ziele ein. Der Unterschied liegt in der Feststellung der Steuerlast. Die Objektsteuern versuchen dies, indem sie sich an die einzelnen einkommenspendenden Objekte halten. Wegen der partiellen Erfassung ist dabei das Steuersubjekt nur insoweit von Wichtigkeit, als es die Steuer zahlen soll. Umgekehrt setzen die Subjektsteuern beim Steuersubjekt an und erfassen bei diesem die zersplitterten Einkommensteile unter besonderer Berücksichtigung des Gesamteinkommens, während die einzelnen Steuerobjekte nur sekundäre Bedeutung haben.

In diesen beiden Steuersystemen kann die Grundsteuer in bezug auf die Stellung, die sie in ihnen einnimmt, entweder die Grundlage der betreffenden Finanzwirtschaft sein — wir wollen sie in dieser Stellung als Basissteuer bezeichnen — oder sie kann nur ergänzende Bedeutung haben. Wir bezeichnen sie dann als Ergänzungssteuer. So ergeben sich hier die zwei Hauptgruppen, die wir zur Charakterisierung der Stellung unterscheiden wollen: Basissteuer und Ergänzungssteuer. Diese beiden Gruppen sind für unsere weiteren Ausführungen deshalb von großer Bedeutung, weil die Festlegung der Stellung<sup>1</sup> der Grundsteuer gleichzeitig die grundsätzliche Festlegung ihres Charakters<sup>2</sup> ist, nach dem sich dann wieder die konkrete Ausbildung<sup>3</sup> zu richten hat.

- 
1. Diese wird charakterisiert durch die Arten: Basissteuer und Ergänzungssteuer.
  2. Dieser wird verdeutlicht durch die drei Typen: einfache Grundsteuer, Vorbelastungssteuer und Landwirtschaftssteuer (Vgl. oben S. 6 ff).
  3. Diese wird umschrieben durch die Unterscheidung: Grundwert- und Grundertragssteuer (vgl. oben S. 9 ff).

## B. Stellung, Charakter und Ausbildung der Grundsteuer.

### I. Objektsteuersystem.<sup>4</sup>

1. Das Objektsteuersystem faßt die Besteuerung nicht einheitlich bei der Person zusammen, sondern nimmt eine Veranlagung nach den einzelnen Ertragsobjekten vor. Grundsätzlich wäre dies im Rahmen einer einzigen Ertragssteuer möglich. Aus praktischen Gründen hat man jedoch eine Reihe von Ertragssteuern geschaffen, die einzelne, weiter oder enger zusammengefaßte Ertragsgruppen belasten. Als natürliche Grundlagen solcher Ertragsgruppen erscheinen Grund und Boden, Gewerbe, Kapitalbesitz usw. Meist ergibt sich daraus folgende Zusammensetzung der Basissteuergruppe:<sup>5</sup>

1. Grundsteuer,
2. Gebäudesteuer,
3. Gewerbesteuer,
4. Kapitalertragssteuer,
5. Arbeitsertragssteuer.

Die drei ersten Steuern sind die sogen. alten Ertragssteuern. Das Aufkommen moderner Verdienstmöglichkeiten machte die Hinzufügung der letzteren notwendig.

Die Ertragssteuern sind in ihrem systematischen Zusammenhang ursprünglich reine Objektsteuern. Als solche halten sie sich ohne jede Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des Steuerschuldners an die einzelnen Ertragsquellen.

2. Die Stellung der Grundsteuer im reinen Objektertragssteuersystem ist die einer Basissteuer. Sie ist neben den anderen Ertragssteuern die Grundlage des für uns relevanten Steuersystemteiles. Entsprechend dieser zentralen Stellung ist nun auch ihr Charakter in diesem Steuersystem geformt.

3. Was bei ihrem Charakter zunächst ihre Funktion anbelangt, so richtet sich diese nach dem jeweiligen Aufbau des Objektsteuersystems. Die ideale Grundsteuer hat die engste Abgrenzung. Sie soll nur die Bodenrente treffen. Da das jedoch infolge der Zurechnungsschwierigkeiten unmöglich ist, so trifft die Grund-

---

4. Vgl. dazu: G. v. Schanz: Art. „Ertragssteuern“, H. d. St., 4. Aufl., Bd. III, Jena 1926, S. 842 ff. — K. Bräuer: Art. „Ertragssteuern“, H. d. F., Bd. II, Tübingen 1927, S. 1 ff. A. Lampe: Art. „Ertragssteuern“, W. d. V., 4. Aufl., Bd. I, Jena 1931, S. 715 ff.

5. Jedoch sind nicht immer gerade fünf Glieder ausgebildet. So hatte Mecklenburg vor dem Kriege sieben Ertragssteuern, Belgien z. B. dagegen nur drei.

steuer, wenn man ihre Aufgabe in dieser Weise abgrenzt, über die Grundrente hinaus einen weiteren Ertrag des Grund und Bodens, hält aber die Fiktion aufrecht, daß sie nur die reine Grundrente treffe. Aus dieser fiktiven Motivierung und der sich daraus ergebenden Unmöglichkeit der Durchführung dieser in der Abgrenzung ergibt sich als zwingende Folge, daß die Landwirtschaft in hohem Maße der Gefahr der Doppelbelastung ausgesetzt ist.<sup>6</sup> Denn die Grundsteuer, die ihrer Funktion nach nur die reine Grundrente treffen soll, belastet ihrem Umfang nach infolge der praktischen Unmöglichkeit der Funktionsverwirklichung den Bodenertrag überhaupt. Dieser enthält aber neben der Grundrente noch eine ganze Reihe anderer Ertragsbestandteile, die infolge der Aufteilung der Ertragsteile den anderen Steuern des Steuersystems unterliegen, faktisch aber auch durch die Grundsteuer belastet werden. Das hat dazu geführt, daß man zunächst einmal überall die Verzinsung des Meliorationskapitals miteinbezogen hat. Zuweilen läßt man auch die Verzinsung des toten und lebenden Kapitals und den Unternehmergewinn durch die Grundsteuer belasten. So ergibt sich eine sehr verschiedenartige Abgrenzung.

Abgesehen von dieser Schwierigkeit ist die Grundsteuer im Ertragssteuersystem ihrem Wesen nach reine Objektsteuer ohne jede Berücksichtigung subjektiver Merkmale. Ihr Charakter ist der einer einfachen Grundsteuer.

4. Die Ausbildung der Grundsteuer ist von ihrer Stellung im Steuersystem und den sich daraus ergebenden Folgerungen abhängig. Entscheidend für die Ausbildung ist die Bemessungsgrundlage. Diese ist der durchschnittliche, nachhaltig erzielbare Grundreinertrag; dessen Ermittlung erfolgt mit Hilfe des auf Grund der Ertragsfähigkeit der einzelnen Grundstücke angelegten Grundertragskatalogs. In ihrer weiteren Ausbildung ist die Grundsteuer im Objektsteuersystem streng objektiv. Sie berücksichtigt in keiner Weise die persönliche Leistungsfähigkeit. Auch insofern entspricht die Ausbildung dem Charakter einer reinen Objektsteuer.

5. Zusammenfassend kann man die Grundsteuer im Objektsteuersystem durchaus folgerichtig als Basissteuer ihrer Stellung nach, als einfache Grundsteuer ihrem Charakter nach und als Grundertragssteuer ihrer Ausbildung nach bezeichnen. Schwierigkeiten ergeben sich bei der Abgrenzung des steuerpflichtigen Ertrages. Das weist uns auf die Schwierigkeiten hin, die das Ertragssteuersystem überhaupt bietet und die besonders in der inneren Unein-

---

6. Zu dieser Frage der Doppelbelastung einer Steuerquelle innerhalb desselben Steuersystems vgl. W. Lotz: Finanzwissenschaft, 2. Aufl., Tübingen 1931, S. 353 ff.

heitlichkeit der einzelnen Teilsteuern und in den Abgrenzungsschwierigkeiten ihren Ausdruck finden. Diese Schwierigkeiten führen zusammen mit anderen im Verlaufe der zunehmenden Komplizierung des Wirtschaftslebens zur Abschaffung oder Degradierung des Ertragssteuersystems.

6. Daraus ergibt sich, daß zu dieser Gruppe in der reinsten Form gegenwärtig keine Beispiele mehr bestehen. Wir müssen deshalb zurückgreifen.

Als Beispiel für ein rationelles Ertragssteuersystem möge dasjenige der süddeutschen Staaten vor ihrem Übergang zur Personalbesteuerung dienen, wenn man die Einkommenssteuer Bayerns, die Dienst- und Berufseinkommenssteuer Württembergs und die Klassensteuer Badens, wie es auch tatsächlich angebracht ist, als Ertragssteuern auffaßt.

Bayern<sup>7</sup> hatte in der Zeit von 1856—1912 ein reines Ertragssteuersystem. Dieses war aus den 1828 eingeführten drei alten Ertragssteuern (Grund-, Haus- und Gewerbesteuer) und den 1847/48 eingeführten, 1856 nochmals reformierten neuen Ertragssteuern (Kapital- und Arbeitsertragssteuer) entstanden. — Die Stellung der bayrischen Grundsteuer als Basishauptsteuer in diesem System verdeutlichen die folgenden Zusammenstellungen:<sup>8</sup>

Der Gesamtbetrag der Ertragssteuern verteilte sich in v. H. auf:

Jahr	Grund=	Haus=	Gewerbe=	Kapital=	Einkom=
	steuer				
1910	20,83	21,00	29,18	17,56	11,43
1911	20,73	21,56	28,43	17,56	11,72

Grundsteueraufkommen in:

Jahr	Mill. Mk.	von Hundert der		
		Staatsein=	Staatssteuer=	veranlagten
1908	10,4	1,90	7,91	21,98
1909	10,4	1,92	8,12	21,88
1910	12,6	1,90	8,10	20,83
1911	12,6	1,07	7,39	20,73

7. Vgl. dazu G. v. Schanz: Das bayerische Ertragssteuersystem und seine Entwicklung, F. A. Jahrg. 1900, S. 25 ff.

8. Zu den Zahlenangaben vgl. H. Reiner: Die direkten Steuern in Bayern 1905—1921, Zeitschr. d. bayr. stat. Landesamts, Jg. 1922, S. 363 ff.

Dieser bedeutungsvollen Stellung im Steuersystem entsprach der Charakter der bayrischen Grundsteuer. Sie war eine einfache Grundsteuer mit der Aufgabe, außer dem Renteneinkommen auch das Arbeitseinkommen der Landwirtschaft fiskalisch zu belasten. Das letztere war der Fall, weil die spezielle Einkommenssteuer das landwirtschaftliche Arbeitseinkommen nicht erfaßte. In ihrer Ausbildung schließlich war die bayrische Grundsteuer eine objektive Grundertragssteuer.

Württemberg<sup>9</sup> besaß ebenfalls eine Zeit lang (1821—1903) ein reines Ertragssteuersystem. Auch hier hatte die Grundsteuer die Stellung einer Basishauptsteuer und den Charakter einer einfachen Grundsteuer. Jedoch sollte diese nicht, wie in Bayern, Besitz- und Arbeitseinkommen belasten. In Württemberg unterlag ihr außer dem Renteneinkommen nur noch der Unternehmensgewinn. Ausbildungstechnisch war die württembergische Grundsteuer ebenfalls eine echte Grundertragssteuer ohne jede Berücksichtigung subjektiver Momente. Statistische Angaben:<sup>10</sup>

Der Gesamtbetrag der Ertragssteuern verteilte sich in v. H. auf

Jahr	Grund-	Gebäude-	Gewerbe-	Kapital-	Dienst- u. Berufseinkom.-
	steuer				
1895	23,99	16,00	21,12	21,73	9,16
1900	19,57	16,33	23,27	28,13	12,69

Jahr	Grundsteueraufkommen in		
	Mill. Mk.	von Hundert der	
		Staatssteuer- einnahmen	veranlagten Steuern
1896	3,7	11,74	20,95
1897	3,7	11,81	21,44
1898	3,7	10,85	20,78
1899	3,7	10,33	20,00
1900	3,7	10,11	19,57

Abschließend ist an dieser Stelle noch auf Baden<sup>11</sup> hinzuweisen, das von 1848—1884 ein Ertragssteuersystem besaß, in dessen Rahmen die Grundsteuer Basissteuer war. — Gegenwärtig hat nur noch

Litauen<sup>12</sup> ein Ertragssteuersystem. Die Zusammensetzung des Systems

9. Vgl. W. Gerloff: Der Staatshauhalt und das Finanzsystem Deutschlands, H. d. F. Bd. III, Tübingen 1929, S. 12.
10. Vgl. Württembergische Jahrbücher für Statistik und Landeskunde, Stuttgart (jährlich).
11. Vgl. Staatl. Grund- und Gewerbesteuer in Baden, bearb. v. Bad. Stat. Landesamt, Karlsruhe 1930.
12. Vgl. I. Audickas: Direkte und indirekte Steuern im litauischen Staats-

und das Verhältnis der einzelnen Ertragssteuern untereinander zeigt die folgende Tabelle:<sup>13</sup>

Jahr	Der Gesamtbetrag der Ertragssteuern verteilt sich in v. H. auf			
	Land- und Wald-	Stadt-Immo- bilien-	Gewerbe- u. freie Berufe	Kapital-
	steuern			
1929	52,2	14,7	30,6	2,5
1930	51,3	16,0	31,5	1,2
1931	50,0	17,5	31,5	1,0
1932	49,0	17,5	32,5	1,0

Die Land- und Waldsteuer Litauens ist als objektive Grundertragssteuer ausgebildet und nimmt die Stellung einer Basishauptsteuer innerhalb des Steuersystems ein. Ihre Bedeutung ergibt sich aus folgenden Angaben:<sup>13</sup>

Jahr	Grundsteueraufkommen in v. H. der	
	Staatseinnahmen	veranlagten Steuern
1929	6,8	47,6
1930	6,4	46,6
1931	6,1	44,8
1932	6,8	45,5

Daraus ergibt sich, daß ein solch verhältnismäßig rückständiges System der veranlagten Besteuerung hier noch besteht, weil im litauischen Finanzbedarfsdeckungssystem die veranlagten Steuern nur eine geringe Rolle spielen.

## II. Im Subjektsteuersystem.<sup>14</sup>

Im Subjektsteuersystem werden bei der Steuerveranlagung auch die persönlichen Verhältnisse berücksichtigt. Grundsätzlich kann man im Anschluß an Popitz, Teschemacher u. a. zwei Arten unterscheiden:

budget, i. d. Wirtschaftl. Informationen des Finanzdepartements der Republ. Litauen, Jg. 1929. — Das Steuersystem Litauens, i. Osteuropamarkt, Jg. 1930.

13. Vgl. Lietuvas valstybes 1932 m. Biudzetas. Kaunas 1932. S. 512 f.

14. Vgl. dazu: J. Popitz, Art. „Einkommenssteuer“, H. d. St., 4. Aufl., Bd. III, Jena 1926, S. 407 ff. —

H. Teschemacher: Art. „Einkommensteuer“, H. d. F., Bd. II, Tübingen 1927, S. 65 ff. —

A. Lampe: Art. „Einkommenssteuer“, W. d. V., 4. Aufl., Bd. I, Jena 1931, S. 606 ff.

1. die partielle oder analytische Einkommensteuer,
2. die allgemeine oder synthetische Einkommensteuer.

### 1. Partielle Einkommenssteuer.

1. Die partielle Einkommenssteuer stellt sich als ein mehr oder weniger versubjektiviertes Ertragssteuersystem dar, wobei man die zusammenfassende Besteuerung der einer Person zufließenden Erträge durch eine rein subjektive Dacheinkommenssteuer zu ersetzen sucht. Es werden hier die verschiedenen Einkommensarten in ein System selbständig nebeneinander bestehender, zum Teil noch überwiegend objektsteuerartigen Charakter besitzender Schemensteuern eingeordnet. Die verschiedenen Einkommensarten erfahren dabei sowohl hinsichtlich der Bemessungsgrundlage als auch hinsichtlich des Steuertarifs eine unterschiedliche, ihrer verschiedenen Fundierung Rechnung tragende Behandlung, sodaß hier jede ergänzende Belastung wegfallen kann. Es bleibt demnach mit Ausnahme der subjektiven modernen Ausbildung grundsätzlich die Regelung des Ertragssteuersystems. In dieser Hinsicht stellt die Ertragseinkommensteuer ein Zwischending zwischen der allgemeinen Einkommenssteuer und dem Ertragssteuersystem dar. Von der ersteren hat sie die subjektive Ausgestaltung und die Ergänzungssteuer auf das Gesamteinkommen, von dem letzteren die nach Quellen aufgeteilte Erfassung des Einkommens.

2. Die Stellung der Grundsteuer ist im Ertragseinkommenssteuersystem die einer Basissteuer, allerdings nicht mehr die einer reinen Basissteuer, da in diesem modernen System der Anteil des Einkommens aus landwirtschaftlichem Grundbesitz am Gesamteinkommen nur noch gering ist. Die Grundsteuer ist eine Art Nebensteuer geworden, die aus Vollständigkeitsrücksichten beibehalten wurde, sie zählt aber infolge der eigentümlich einheitlichen Konstruktion der analytischen Einkommenssteuer noch zur Basissteuergruppe.

3. Ihre Funktion ist ebenso wie im Ertragssteuersystem nicht einheitlich festzulegen. Diese richtet sich nach dem jeweiligen Aufbau des Ertragseinkommenssteuersystems. Ihrer idealen Funktion, nur das Renteneinkommen zu belasten, kann sie auch hier nicht gerecht werden. Immer ist ihr Bereich wenigstens auf die Grundrente i.w.S. ausgedehnt. Dadurch hat sie auch die Verzinsung des Meliorationskapitals zu belasten. — Die Grundsteuer unterscheidet sich in dieser Hinsicht von der Grundsteuer im reinen Ertragssteuersystem nur dadurch, daß hier eine Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse erfolgt, wie sie im reinen Objektsteuersystem nicht anwendbar ist. Ihrem Wesen nach kann man die Grundsteuer

im Ertragssteuersystem als subjektiv ausgestaltete einfache Grundsteuer bezeichnen.

4. Die Ausbildung geht von der Bemessungsgrundlage der Ertragsfähigkeit (oft auch von den Pachtpreisen) aus. Im einzelnen ist die Ausgestaltung mehr oder weniger subjektiv, um die Anpassung an die übrigen Systemteile zu wahren. Die Ertragsermittlung erfolgt zunächst entsprechend den auf Grund der Ertragsfähigkeit bzw. der Pachtpreise festgestellten Ergebnissen mit Hilfe moderner Grundertragskataster. Dann aber wird in der weiteren Ausgestaltung eine weitgehende subjektive Ausbildung der Grundertragssteuer dadurch erreicht, daß man den Steuersatz progressiv ausgestaltet, ein steuerfreies Existenzminimum einschaltet und auch sonst in jeder Beziehung die Grundertragssteuer in ihrem Wesen durch ihr eigentlich fremde Faktoren verfälscht. Dadurch versucht man eine Anpassung an das Steuersystem zu erreichen.

5. Zusammenfassend kann man die Grundsteuer im Ertrags-einkommenssteuersystem dahingehend charakterisieren, daß im wesentlichen weitgehende Übereinstimmung mit der Grundsteuer im reinen Objektsteuersystem besteht. Allerdings ist sie in der Quallen-einkommenssteuer von geringerer Bedeutung und gleichzeitig in subjektiver Richtung entwickelt. Ihrer Stellung nach ist sie eine Basissteuer von untergeordneter Bedeutung (Basisnebensteuer), der Charakter ist der einer mit subjektiven Merkmalen durchsetzten einfachen Grundsteuer, und folgerichtig ist ihre Ausbildung die einer subjektiv ausgestalteten Grundertragssteuer.

6. Während jedoch das reine Ertragssteuersystem praktisch bedeutungslos ist, haben wir in der Steuerpraxis der Gegenwart für das Ertragseinkommenssteuersystem eine ganze Reihe von Beispielen, die hier mehr oder weniger gut einzureihen sind:

Frankreich<sup>15</sup> bildete sein aus den Jahren 1790—98 stammendes Ertragssteuersystem in den Jahren 1917—26 in ein zweigliedriges Ertragseinkommenssteuersystem um, das aus den teilweise subjektiv ausgestalteten Ertragsteuern („impôts cédulaires“ des „impôt général sur les revenus“) und der Ergänzungseinkommenssteuer („impôt complémentaire sur l'ensemble de revenu“) besteht. — Die Grundsteuer („contribution foncière des propriétés non bâties“) ist hier eine Nebenbasissteuer. Das zeigen die folgenden Übersichten:<sup>16</sup>

---

15. Wir müssen uns hier — das gilt auch für alle weiteren praktischen Beispiele — mit Andeutungen der großen Grundgedanken begnügen. Einzelheiten vgl. bei: E. Allix und M. Lecerclé: *Les impôts français*, Bd. I, Paris 1926. — I. Lemke: *Die Vorgeschichte und die gegenwärtige Gestaltung des französischen Steuersystems*, Jena 1927. — W. Oualid: *Das Budget und das Finanzsystem Frankreichs*, H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929, S. 103 ff. —

16. Vgl. *Annuaire statistique de la France*, Paris (jährl.)



Das französische Einkommenssteuersystem besteht aus:	Ertrag 1929 in v. H. der Eink. Steuer
1. Steuer auf unbebaute Grundstücke	6,5
2. Steuer auf bebaute Grundstücke	13,5
3. Bergwerksabgabe	0,9
4. Steuer auf die Gewinne aus Handel und Industrie	30,2
5. Steuer auf Einkommen aus beweglichem Kapital	18,6
6. Steuer auf Einkommen aus Schuldforderungen, Depots und Kautionen	6,7
7. Steuer auf das landwirtschaftliche Arbeitseinkommen	1,2
8. Steuer auf die Gewinne nicht kaufmännischer Berufe	1,1
9. Steuer auf Löhne, Gehälter und Pensionen	4,8
10. Ergänzungssteuer auf das Gesamteinkommen	16,5
insgesamt	100,0

Tragende Steuern dieses Systems sind die Gebäude-, die Kapital-, die Handel- und Industrie- und die Ergänzungssteuer, die zusammen rd. 80 v. H. der Einnahmen aufbringen. Die restlichen Teiltsteuern, darunter auch die Grundsteuer, sind von untergeordneter Bedeutung.

Jahr	Grundsteueraufkommen in:		
	Mill. frcs.	v. H. der	
		Staatssteuereinnahm.	veranlagten Steuern
1928	512,0	1,32	3,81
1929	488,6	0,88	3,04
1930	487,3	0,95	3,43
1931	485,2	0,96	4,31
1932 <sup>17</sup>	372,0	0,96	3,08

In ihrer Stellung im Steuersystem ist die Grundsteuer demnach nur noch von geringer Bedeutung. Die Grundsteuer hat im französischen Steuersystem die Funktion, nur das landwirtschaftliche Besitzeinkommen zu belasten. Deshalb besteht auch eine Steuer auf das landwirtschaftliche Arbeitseinkommen. Bemessungsgrundlage ist die Ertragsfähigkeit, die mit Hilfe des um 75 v. H. erhöhten durchschnittlichen Nettopachtwertes („valeur locative normale“) ermittelt wird. Nichtverpachtete Grundstücke werden durch den „tarif des évaluations“ oder durch Vergleich mit verpachteten eingeschätzt.<sup>18</sup> Die weitere Ausbildung ist, was den Steuersatz, der proportional ist, anbelangt, objektiv, jedoch ist Schuldenabzug erlaubt, und es besteht eine geringe Steuerfreigrenze.

17. Etatsziffer.

18. Das Katastrierungsverfahren mit Hilfe des „tarif des évaluations“ ist äußerst kompliziert. Näheres darüber s. Lemke: a. a. O. S. 49 ff.

Rumänien<sup>19</sup> hat sich bei seinem durch die allgemeine Steuerreform vom 3. 1. 1923 neu aufgebauten direkten Steuersystem eng an das französische Vorbild gehalten. Die rumänische Quelleneinkommenssteuer besteht aus sechs partiellen Ertragssteuern und einer Globaleinkommenssteuer. Bemessungsgrundlage der Grundsteuer ist der durchschnittliche Pachtwert („valeur locative normale“). Statistische Angaben:<sup>20</sup>

Jahr	Grundsteueraufkommen in			
	Mill. Lei	v. H. der		
		Staatseinnahmen	Staatssteuereinnahmen	veranlagten Steuern
1928	1 168,1	3,5	6,3	15,5
1929	1 205,9	3,2	6,4	14,6
1930	1 450,0	3,6	5,4	16,3
1931	1 335,0	3,5	4,7	14,5
1932	1 008,0	2,9	4,9	13,8

Ebenso hat Jugoslawien<sup>21</sup> seit der Steuerreform vom 8. Februar 1933 ein dem französischen angenähertes, stark subjektiv ausgestaltetes Ertragssteuersystem.

Belgien.<sup>22</sup> Auch in Belgien ist die Grundsteuer Glied einer analytischen Einkommenssteuer. Die belgische „contribution foncière“ gleicht weitgehend der französisch-rumänischen Grundsteuer. Das ergibt sich aus folgenden Angaben:<sup>23</sup>

Das belgische Einkommenssteuersystem besteht aus:	Ertrag 1931 in v. H. der Eink. Steuer
1. Grund- und Gebäudesteuer	16,1
2. Erwerbssteuer	37,4
3. Kapitalertragssteuer	34,3
4. Ergänzungssteuer auf das Gesamteinkommen	12,2
insgesamt	100,0

19. Vgl. G. N. Leon: Der Staatshaushalt und das Steuersystem Rumäniens. H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929, S. 273 ff.

20. Vgl. Bulletin de statistique et de documentation. Banque Nationale de Roumanie, Bukarest, (monatlich).

21. Vgl. G. Kurilo, Die Reform der direkten Steuern in Jugoslawien, F. A. Jahrg. 1928, S. 160 ff.

22. Vgl. R. I. Lemoine: Budgets und Steuern in Belgien nach dem Kriege. F. A., Jahrg. 1928, S. 148 ff. —

Ders.: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Belgiens, H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929, S. 392 ff.

23. Vgl. Annuaire Statistique de la Belgique, Brüssel (jährlich).

Jahr	Grund- und Gebäudesteueraufkommen in		
	Mill. frcs.	v. H. der	
		Staatssteuer- einnahmen	veranlagten Steuern
1928	430,0	5,18	13,24
1929	430,0	4,50	17,63
1930	405,0	4,15	13,50
1931	400,0	4,13	13,00
1932 <sup>24</sup>	450,0	4,73	17,63

Italien.<sup>25</sup> Auch das italienische Steuersystem ähnelt dem französischen. Es besteht aus drei mehr oder weniger subjektiv ausgestalteten Schedulensteuern und einer Globaleinkommensteuer. Die Grundsteuer („imposta sui terreni“) soll das Besitzeinkommen der Landwirtschaft vollständig zur Besteuerung heranziehen. Die Grundsteuer ist in Italien Nebenbasissteuer mit der Bemessungsgrundlage der Nettopachtpreise und beruht auf einem erst teilweise vollendeten Ertragskataster. In ihrer weiteren Ausgestaltung ist sie nur wenig subjektiv ausgebildet. Vorübergehende Progression der Steuersätze (1916—24) wurde wieder abgeschafft. Diese Sachlage unterstreichen die folgenden Übersichten:<sup>26</sup>

Das italienische Einkommensteuersystem besteht aus:	Ertrag 1930/ 31 in. v. H. d. Eink. Steuer
1. Grundsteuer	3,71
2. Gebäudesteuer	8,05
3. Mobiliarertragssteuer	80,81
4. Ergänzungssteuer auf das Gesamteinkommen	7,43
insgesamt	100,00

Jahr	Grundsteueraufkommen in		
	Mill. Lire	v. H. der	
		Staatssteuer- einnahmen	veranlagten Steuern
1927/28	113,5	0,24	2,08
1928/29	112,7	0,43	2,21
1929/30	113,9	0,54	2,48
1930/31	138,2	0,56	3,07
1931/32	145,3	1,10	4,51

24. Etatsziffer.

Während die Grundsteuer in den oben dargestellten Ertragseinkommenssteuersystemen als Basisnebensteuer besteht, ist sie in anderen mit den übrigen Ertragsteilsteuern zusammen zu einer einheitlichen Steuer vereinigt. Das Einkommenssteuersystem besteht auch in diesem Falle aus zwei Gliedern, jedoch sind es hier eine einheitliche, subjektiv ausgestaltete Ertragssteuer und eine ergänzende Dacheinkommensteuer. Die Grundsteuer besteht als selbständige Steuer in dieser Art der analytischen Einkommensteuer nicht mehr. Das ist der Fall in:

**Groß-Britannien.**<sup>27</sup> Die ältere englische Landwirtschaftsbesteuerung geht, wie in allen Ländern, von der Grundsteuer aus. Diese „land-tax“, 1688 eingeführt, wurde jedoch 1798 in eine durch 3%ige Consols ablösbare Reallast umgewandelt. In England gibt es deshalb heute keine gesonderte landwirtschaftliche Grundbesteuerung mehr. Die steuerliche Belastung des Bodenertrages geschieht in dem aus einzelnen zum Teil stark subjektiven Schedules und einer „sur-tax“ bestehenden britischen Steuersystem durch die Schedules a und b.

**Brasilien.**<sup>28</sup> Zum Abschluß sei noch einer der südamerikanischen Großstaaten erwähnt, der sich im Jahre 1924 ein Einkommenssteuersystem schuf, das aus einer proportionalen Basissteuer und einer progressiven Globalsteuer besteht. Auch hier hat die Grundsteuer keine Stelle mehr.

## 2. Allgemeine Einkommenssteuer.

Während die partielle Einkommenssteuer die Methode der Ertragsbesteuerung teilweise übernommen hat, erreicht erst die allgemeine Einkommenssteuer das Einkommenssteuerideal. Hier wird tatsächlich zusammenfassend bei einem Wirtschaftssubjekt alles das zu erfassen versucht, was diesem als Ergebnis seiner Teilnahme am Wirtschaftsprozeß aus allen möglichen Einnahmequellen zufließt.

Die allgemeine Einkommenssteuer erfaßt grundsätzlich durch ihre Abgrenzung alle Einkommensarten, übernimmt damit auch restlos neben der Besteuerung des landwirtschaftlichen Arbeitseinkommens die Besteuerung des Bodenertrages. Diese Steuerform kann deshalb alle die feinen Unterschiede und theoretischen Kategorien der Einkommensarten mehr oder weniger vernachlässigen, die bei der Ertrags- und Ertragseinkommensteuer immer zu Schwierigkeiten bei der Abgrenzung der einzelnen Steuern führten. Insofern ist sie diesen vorzuziehen. Immerhin ergibt sich hier die Notwendigkeit einer ergänzenden Besteuerung, da die allgemeine Einkommenssteuer schon allein aus technischen Gründen nicht in der Lage ist, gleichzeitig in einem Rahmen alles Einkommen zu erfassen und dabei noch nach den verschiedenen Einkommensarten

---

25. Vgl. G. Fasolis: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Italiens. H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929, S. 143 ff. — A. de Viti de Marco: Grundlehren der Finanzwirtschaft, Tübingen 1932.

26. Vgl. Anuario Statistico Italiano, Rom (jährlich).

27. Vgl. F. Heyer: Das britische Finanzsystem, Jena 1930.

28. Vgl. W. Schück: Das Finanzwesen und das Steuersystem des brasilianischen Bundes. F. A. Jahrg. 1930, S. 709 ff.

und deren verschiedener Fundierung die Steuerlast zu differenzieren. Aus diesem Grunde hat das allgemeine Einkommenssteuersystem regelmäßig zur Belastung des Besitzeinkommens eine ergänzende Besitzsteuer, die das fundierte Einkommen zusätzlich belastet. Um diese Ergänzungsaufgabe durchzuführen, sind drei Möglichkeiten gegeben:

1. Ergänzende Ertragssteuern, die auf das fundierte Einkommen gelegt werden.
2. Eine allgemeine Vermögenssteuer und zusätzliche Ertragssteuern.
3. Eine allgemeine Vermögenssteuer.

a) Mit ergänzenden Ertragssteuern.

1. Im allgemeinen Einkommenssteuersystem, das keine ergänzende allgemeine Vermögenssteuer besitzt, kann die Vorbelastungsfunktion durch die alten Ertragssteuern übernommen werden.<sup>29</sup> Dadurch hat auch die Grundsteuer eine neue Lebensmöglichkeit in diesem modernen System der Besteuerung erhalten.

2. Allerdings ist dadurch ihre Stellung im Steuersystem wesentlich verändert. Von einer Basissteuer ist sie zu einer Ergänzungssteuer geworden, die eine Ergänzung der Einkommensbesteuerung verwirklichen soll.

3. Des weiteren wird durch diese grundlegende Änderung des Steuersystems und der Stellung in diesem ihr Charakter entsprechend verändert. Was zunächst ihre Funktion anlangt, so soll sie jetzt das Einkommen aus Grundvermögen zusätzlich belasten, weil man dieses als fundiertes und damit als besonders leistungsfähiges Einkommen bezeichnet. Ihrem Umfang nach trifft sie dabei den gesamten Bodenertrag ohne Rücksicht darauf, daß, wenn schon die angreifbare Fundierungstheorie richtig ist, doch eigentlich nur die Real kapitalinvestition belastet werden dürfe. Da diese jedoch nicht vom übrigen Bodenertrag getrennt werden kann, so entsteht auch hier ein Zwiespalt. Ihr Umfang ist größer, als es ihrer Funktion entspricht. Ihrem Wesen nach ist die Grundsteuer infolge dieser entscheidenden Veränderung keine reine Ertragssteuer mehr, sondern, das entspricht ganz ihrer ergänzenden Stellung, eine Steuer mit vermögenssteuerähnlichen Zielen. Man kann sie deshalb ihrem Charakter nach als Vorbelastungssteuer bezeichnen.

---

29. W. Gerloff (Vgl. Art „Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Deutschlands“, H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929, S. 51) bezeichnet diesen Typus der veranlagten Staatsbesteuerung als österreichisches System, da er zuerst in Österreich durch die Reform des Staatssteuersystems im Jahre 1896 ausgebildet wurde.

4. Die Ausbildung der Grundsteuer wird durch diese Veränderung selbstverständlich ebenfalls grundlegend beeinflusst. Was dabei die Bemessungsgrundlage anbetrifft, so ist diese der Grundwert oder das Grundvermögen, wobei man entweder den Verkehrs- oder den Ertragswert zugrundelegen kann. Die Wertermittlung erfolgt dann mit Hilfe eines Wertkatasters. Die weitere Ausbildung geht hier, ganz der Stellung im Steuersystem entsprechend, in subjektiver Richtung, da die Grundsteuer in diesem die Funktion der Vermögenssteuer übernommen hat.

5. Zusammenfassend kann man die Grundsteuer im allgemeinen Einkommenssteuersystem mit ergänzenden Ertragssteuern ihrer Stellung nach als alleinige Ergänzungssteuer (Ergänzungshauptsteuer) bezeichnen. Ihr Charakter ist der einer Vorbelastungssteuer; ihre Ausbildung die einer in subjektiver Richtung ausgestalteten Grundvermögenssteuer.

6. Für diese Sachlage gibt es in der Steuerpraxis folgende Beispiele:

Australien.<sup>30</sup> Das australische Bundessteuersystem besteht aus einer allgemeinen Einkommenssteuer als Hauptsteuer. Die Grundsteuer („land-value-tax“) hat hier die Funktion, das Besitzeinkommen aus Grund und Boden stärker zu belasten, und zwar als Ersatz für eine allgemeine Vermögenssteuer, der sie deshalb in ihrer Ausbildung angenähert ist. Bemessungsgrundlage ist der gemeine Wert („unimproved land value“). Des weiteren ist sie stark subjektiv ausgestaltet, sie kennt Progression der Steuersätze, Existenzminimum und Schuldenabzug. In den sechs Einzelstaaten der Commonwealth of Australia ist die Grundsteuer noch älter, im übrigen von gleicher Stellung als Hauptergänzungssteuer und entsprechendem Charakter und Ausbildung. Ihre zahlenmäßige Bedeutung ergibt sich aus folgenden Übersichten:<sup>31</sup>

Die veranlagten australischen Steuern bestehen aus:	Ertrag 1930/31 in v. H. d. veranl. Steuern	Bemerkungen
1. Allgemeiner Einkommenssteuer	83,7	Basissteuer
2. Grundsteuer	16,3	Ergänzungs-
insgesamt	100,0	hauptsteuer

30. Vgl. R. C. Mills: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Australiens. H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929, S. 465 ff.

31. Vgl. O. Schwarz: Die Finanzen der wichtigsten europäischen und außer-europäischen Staaten. F.A. Jg. 1928—1932. (jährlich).

Jahr	Grundsteueraufkommen in			
	Mill. £	v. H. der		
		Bundes- einnahmen	Bundes- steuern	veranlagten Bundessteuern
1927/28	3,07	4,0	5,0	23,4
1928/29	2,98	3,7	5,3	22,5
1929/30	2,84	2,6	3,1	20,3
1930/31	2,84	2,7	4,9	16,3
1931/32	2,75	2,5	4,6	23,3

Ähnlich wie in Australien ist auch in der Tschechoslowakei<sup>32</sup> die Grundsteuer eine subjektiv ausgestaltete Ergänzungssteuer mit vorbelastender Funktion.

Japan.<sup>33</sup> Hier liegen die Dinge ganz ähnlich. Die japanische Grundsteuer hat die Aufgabe, das durch die allgemeine Einkommensteuer bereits erfaßte landwirtschaftliche Einkommen zusätzlich zu belasten. Sie ist in ihrer neuesten, 1924 geregelten Ausbildung eine Grundwertsteuer, die durch Berücksichtigung subjektiver Momente (geringe Progression der Steuersätze, Existenzminimum) von dem reinen Grundwertcharakter abweicht und eine Art Vermögensteilsteuer darstellt. Neuerdings ist sie nicht mehr so eindeutig festzulegen, da jetzt die niedrigen landwirtschaftlichen Einkommen von der Einkommenssteuer befreit sind und nur noch der Grundsteuer unterliegen, wodurch diese teilweise zu einer Landwirtschaftsteuer wurde. Statistische Angaben:<sup>34</sup>

Die veranlagten japanischen Steuern bestehen aus:	Ertrag 1930/31 in v. H. der veranlagt. Steuern	Bemerkungen
1. Allgemeiner Einkommensteuer	58,32	} Basissteuer Ergänzungshauptsteuern
2. Grundsteuer	19,50	
3. Gewerbesteuer	17,64	
4. Kapitalsteuer	4,54	
insgesamt	100,00	

32. Vgl. A. Spitaler: Zehn Jahre Tschechoslovakische Steuerpolitik, Reichenberg 1929, S. 138 ff.

33. Vgl. S. Shiomi: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Japans. H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929, S. 489 ff. — M. Kambe: Grundzüge des japanischen Steuersystems der Gegenwart. Jena 1926.

34. Vgl. Résumé de statistique de l'empire Japon, Tokio (jährlich).

Jahr	Grundsteueraufkommen in			
	Mill. Yen	v. H. der		
		Staats- einnahmen	Staatssteuer- einnahmen	veranlagten Steuern
1927/28	67,5	3,3	7,4	18,1
1928/29	67,8	3,3	7,4	19,1
1929/30	67,5	3,9	7,5	19,1
1930/31	67,8	3,9	7,6	19,5
1931/32 <sup>35</sup>	64,8	3,8	7,8	21,9

b) mit ergänzender allgemeiner Vermögenssteuer.

1. mit zusätzlichen Ertragssteuern.

1. Im allgemeinen Einkommenssteuersystem mit einer ergänzenden allgemeinen Vermögenssteuer, deren Funktion subjektive Ergänzung der Einkommenssteuer ist, hat die Grundsteuer weiter an Bedeutung eingebüßt.

2. Sie tritt hier als eine zusätzliche Vorbelastungssteuer auf. Die Grundsteuer ist danach zwar auch hier noch eine Ergänzungssteuer, jedoch als solche neben der allgemeinen Vermögenssteuer nur noch von geringer Bedeutung.

3. Dementsprechend ist auch ihr Charakter geformt. Ihre Funktion und Motivierung ist genau dieselbe wie ohne die allgemeine Vermögenssteuer, nur muß sie diese jetzt in Konkurrenz mit der Vermögenssteuer ausüben, die sich für Vorbelastungszwecke besser eignet. Auch der Umfang der Grundsteuer wird durch das Vorhandensein einer allgemeinen Vermögenssteuer nicht weiter beeinflusst. Ihrem Wesen nach ist sie infolgedessen weiterhin eine Vorbelastungssteuer mit vermögenssteuerartigen Zielen.

4. Ihre Ausbildung entspricht mit Modifikationen ebenfalls der der Grundsteuer mit alleiniger belastender Funktion. Sie wird jedoch insoweit durch ihre neue, nur noch sekundär zusätzliche Stellung beeinflusst, als sie jetzt, einmal um sich erfolgreich neben der subjektiv ausgestalteten Vermögenssteuer halten zu können, zum ändern zu deren wirksamer Ergänzung, in objektiver Richtung ausgestaltet ist. Sie ist damit ihrer Ausbildung nach eine möglichst objektive Grundwertsteuer, die sich auf ein Wertkataster stützt, und stellt somit eine Art Vermögensobjektsteuer dar.

5. Zusammenfassend kann man sie an dieser Stelle ihrer Stel-

35. Etatziffer.



lung nach als Ergänzungsnebensteuer bezeichnen. Ihr Charakter ist der einer einfachen Vorbelastungssteuer, ihre Ausbildung die einer objektiven Grundwertsteuer.

6. In dieser Ausgestaltung ist die Grundsteuer noch in vielen Steuersystemen vertreten. Zunächst wäre hier zu erwähnen:

Dänemark.<sup>36</sup> Das dänische Steuersystem besteht aus einer allgemeinen Einkommenssteuer mit ergänzender allgemeiner Vermögenssteuer. Die Grundsteuer (Grundskyld) soll eine stärkere Belastung des bereits durch die Einkommenssteuer erfaßten Besitzeinkommens, und zwar teilweise, d. h. für höhere Beträge, in Konkurrenz mit der Vermögenssteuer, erreichen. Sie ist als solche Ergänzungsnebensteuer mit der Bemessungsgrundlage des Verkehrswertes. Die dänische Grundwertsteuer stützt sich auf ein sorgfältig aufgebautes, oft revidiertes Wertkataster und ist in ihrer weiteren Ausbildung streng objektiv. Sie verkörpert am besten den modernen ergänzenden Grundsteuertyp. Statistische Angaben:<sup>37</sup>

Die veranlagten dänischen Steuern bestehen aus:	Ertrag 1930/31 in v. H. d. veranl. Steuern	Bemerkungen
1. Allgemeiner Einkommensteuer	65,7	Basissteuer Ergänzungshauptsteuer Ergänzungsnebensteuern
2. Allgemeiner Vermögenssteuer	21,2	
3. Grund- und Gebäudesteuer	10,1	
4. Gewerbesteuer	3,0	
insgesamt	100,0	

Jahr	Grund- und Gebäudesteueraufkommen in		
	Mill. Kr.	v. H. der	
		Staatssteuereinnahmen	veranlagten Steuer
1927/28	11,41	3,37	10,0
1928/29	11,41	3,65	10,5
1929/30	11,75	3,14	10,6
1930/31	11,70	3,44	10,1
1931/32	11,53	3,49	10,1
1932/33 <sup>38</sup>	11,53	3,72	11,0

36. Vgl. C. Olsen: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem der skandinavischen Länder. A: Dänemark. H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929, S. 324 ff.

37. Vgl. Statistik Aarbog for Danmark, Kopenhagen (jährlich).

38. Etatsziffer.

Island<sup>39</sup> hat die dänische Regelung übernommen und durch Gesetz vom 27. 6. 1921 eine moderne Grundwertsteuer geschaffen („Fasteignaskattur“). Das Gleiche gilt für Norwegen.<sup>40</sup> Auch hier ist die Grundsteuer eine objektiv ausgestaltete Grundwertsteuer mit der Aufgabe, neben Einkommens- und Vermögenssteuer das fundierte Einkommen zu belasten.

Deutschland.<sup>41</sup> Auch das deutsche Steuersystem stützt sich in seiner Gesamtheit auf die drei Steuergruppen: allgemeine Einkommenssteuer, allgemeine Vermögenssteuer, alte Ertragssteuern. Die Grundsteuer hat zunächst die gleiche Funktion wie in Dänemark. Sie ist Ergänzungsnebensteuer und ihrem Charakter nach einfache Vorbelastungssteuer. Ihre Ausbildung, die zunächst in den einzelnen Ländern äußerst verschieden war, ist durch die allerdings noch nicht praktisch durchgeführte Notverordnung vom 1. 12. 1930 eindeutig und klar bestimmt.<sup>42</sup> Sie ist dadurch einheitlich als Grundwertsteuer mit der Bemessungsgrundlage des Ertragswertes geregelt, und zwar werden die Grundsätze des RBWG für bindend erklärt.<sup>43</sup> Die Grundwertsteuer ist in ihrer weiteren Ausbildung ohne Berücksichtigung subjektiver Momente.

Getrübt wird hier das Bild dadurch, daß — ähnlich wie in Japan — die Landwirtschaft teilweise<sup>44</sup> von der Einkommenssteuer und Vermögenssteuer befreit ist und allein der Grundsteuer unterliegt. Insoweit ist die Grundsteuer teilweise Ersatzsteuer, was jedoch bis jetzt ihre weitere Ausgestaltung nicht beeinflusste.

Zusammenfassend kann man also sagen, daß die Grundsteuer in Deutschland nicht eindeutig festzulegen ist. Sie hat einmal die allgemeine Funktion der alleinigen Belastung des landwirtschaftlichen Einkommens (soweit ist sie Ersatzsteuer), teilweise in Konkurrenz mit der allgemeinen Einkommensteuer (soweit ist sie Ergänzungshauptsteuer), teilweise in Konkurrenz mit allgemeiner Einkommenssteuer und allgemeiner Vermögenssteuer (soweit ist sie Ergänzungsnebensteuer). Statistische Angaben:<sup>45</sup>

Jahr	Grund- und Gebäudesteuereinnahmen der gesamten öffentlichen Verwaltung <sup>46</sup> in		
	Mill. RM.	v. H. der	
		Steuer- einnahmen	veranlagten Steuern
1928/29	1 163,1	8,1	14,3
1929/30	1 213,4	8,4	15,0
1930/31	1 420,9	10,4	18,1
1931/32	1 389,6	11,5	21,2
1932/33	1 300,0	12,7	27,4

39. Vgl. Federal and State tax systems. 4. Aufl., Chicago 1933.

40. Vgl. C. Olsen: a. a. O. B: Norwegen. H. d. F., Bd. III. Tübingen 1929, S. 339.

41. Auch auf die deutsche Regelung kann nur in großen Zügen eingegangen werden. Zur Geschichte der Grundsteuer in Deutschland vgl. E. Prohasel: Die Grund- und Gebäudebesteuerung der deutschen Einzelstaaten in der Vergangenheit und Gegenwart, Jena 1923. — Zu den neuen Regelungen vgl. H. Sudau: Die geplante Reichsrahmenregelung der Grund- und Gewerbesteuer, Berlin 1930. — F. Scholz: Das Grund-

Österreich.<sup>47</sup> Im heutigen österreichischen Steuersystem, dessen Mittelpunkt eine von einer allgemeinen Vermögenssteuer ergänzte allgemeine Einkommensteuer ist, hat die Grundsteuer als Ergänzungsnebensteuer die Funktion der zusätzlichen Belastung des fundierten Einkommens in Konkurrenz mit der Vermögenssteuer. Sie ist in den einzelnen Ländern verschieden ausgestaltet, meist jedoch als Grundertragssteuer. Als solche beruht sie auf dem veralteten Vorkriegskataster. In ihrer weiteren, in den einzelnen Gebieten äußerst uneinheitlichen Ausbildung, ist die Grundsteuer teilweise subjektiv ausgestaltet. In ihrer Gesamtausbildung entspricht sie ihrer Stellung im Steuersystem keinesfalls.

Polen.<sup>48</sup> Während Polen ein modernes allgemeines Einkommenssteuersystem besitzt, beruht die Grundsteuerregelung noch auf der Gesetzgebung der Vorkriegszeit. Die Grundsteuer soll das Besitzeinkommen zusätzlich belasten und hat außerdem nichtfiskalische, bodenpolitische Zwecke. In ihrer Ausgestaltung ist sie je nach den verschiedenen Teilgebieten der Republik Polen und deren früherer staatlicher Zugehörigkeit verschieden.

Zusammenfassend kann man sie als eine Grundertragssteuer bezeichnen, die vom durchschnittlichen Reinertrag auf Grund veralteter Kataster oder unzulänglicher Katastersurrogate erhoben wird. Die dringende Revision zu der Form einer einheitlichen Grundwertsteuer wird in der letzten Zeit energisch angestrebt, nachdem bis jetzt Reformversuche immer an den technischen Schwierigkeiten und an den hohen Kosten scheiterten. Statistische Angaben:<sup>49</sup>

Jahr	Grund- und Gebäudesteueraufkommen in		
	Mill. Zloty	v. H. der	
		Staatssteuer- einnahmen	veranlagten Steuern
1929/30	96,9	3,2	10,4
1930/31	102,0	3,3	9,8
1931/32	108,0	3,6	10,1
1932/33 <sup>50</sup>	126,0	5,3	16,3

steuerrahmengesetz, i/Steuer und Wirtschaft, Jg. 1931, S. 365 ff. — Außerdem die ausführliche Darstellung von K. Löwer: a. a. O. S. 88 ff.

42. Vgl. NVO v. I. 12. 1930 (RGBl. I 1930 S. 517 ff.), Dritter Teil, Kap. I und II.

43. Vgl. RBWG v. 10. 8. 1925 (RGBl. I 1925 S. 214 ff.) und den Art. „RBWG“ von G. Strutz, H. d. R. 3. Aufl., Berlin und Wien 1927, S. 148 ff.

44. Die Landwirtschaft ist einkommenssteuerfrei bis zu 6000 RM Reineinkünften und vermögenssteuerfrei bis zu einem Vermögen von 20 000 RM.

45. Vgl. W. u. St. Berlin, Jahrg. 1933, Sonderbeilage zu Heft Nr. 20 (I. 10. 1933).

46. Reich, Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände.

47. Vgl. W. Löwenfeld: Die österreichischen Steuern, Wien 1928. — P. Szende: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Österreichs-Ungarns. H. d. F. Bd. III, Tübingen 1929, S. 191 ff. — O. Wittschieben: Das Besteuerungssystem Österreichs, Jena 1930.

48. Vgl. M. Michalski: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Polens. H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929, S. 236 ff. — E. Taylor: Finanzpolitik und Steuersystem der Republik Polen, Jena 1928.

Als zusätzliche Ertragssteuer ist die Grundsteuer demnach in der Praxis noch oft anzutreffen, allerdings manchmal in gänzlich unzulänglicher Ausbildung. Hier ist die Sachlage zum Teil so, daß man die vorhandenen Ertragssteuern bestehen ließ und ohne Rücksicht und ohne Zusammenhang mit ihnen ein modernes Steuersystem aufbaute. Nachdem man die daraus entstehenden Mängel erkannt hatte, strebte man Reformen an, die, wie z. B. in Deutschland, bereits durchgeführt sind; oft scheiterten diese aber bis jetzt an den technischen und finanziellen Schwierigkeiten einer solchen Umstellung. In einer Reihe von Staaten hat man deshalb die letzte Konsequenz gezogen. Man hat die unzulängliche Grundsteuer nicht mehr reformiert, sondern einfach abgeschafft. Das ist der Fall in den Staaten, die die allgemeine Einkommenssteuer lediglich durch eine allgemeine Vermögenssteuer ergänzen.

## 2. Ohne zusätzliche Ertragssteuern.

Hier werden die Aufgaben der Grundsteuer von den beiden anderen veranlagten Steuern (Einkommens- und Vermögenssteuer) übernommen. Sie selbst hat keinen Platz im Steuersystem mehr. Das ist der Fall in

Schweden,<sup>51</sup> wo sie bereits 1904 zur Reallast erklärt wurde.

Finnland<sup>52</sup> besitzt das gleiche Steuersystem wie Schweden (allgemeine Einkommenssteuer mit ergänzender allgemeiner Vermögenssteuer) und hat ebenfalls keine Grundsteuer mehr.

Vereinigte Staaten von Nordamerika.<sup>53</sup> Auch hier ist die Grundsteuer in der allgemeinen Einkommenssteuer bzw. allgemeinen Vermögenssteuer aufgegangen, teilweise kam sie überhaupt nie richtig zur Entwicklung.

### c) Zusammenfassender Überblick.

Abschließend ist festzustellen, daß die Grundsteuer im Subjektsteuersystem gegenüber ihrer Stellung im Objektsteuersystem von viel geringerer Bedeutung ist. Sie ist im Subjektsteuersystem eine Nebensteuer von meist untergeordneter Bedeutung; je nach dem Auf-

49. Vgl. O. Schwarz: Die Finanzen der wichtigsten europäischen und außer-europäischen Staaten. F. A. Jg. 1928—32. (jährlich).

50. Etatziffer.

51. Vgl. C. Olsen: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem der skandinavischen Länder, C.: Schweden. H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929, S. 350 ff.

52. Vgl. C. Ballod: Die Finanzen der Ostseerandstaaten, H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929, S. 247 ff.

53. Vgl. R. E. A. Seligman: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem der Vereinigten Staaten von Nordamerika, H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929, S. 419 ff. — Federal and State tax systems, 4. Aufl., Chicago 1933.

bau und den Ausgestaltungsmöglichkeiten ist dann im einzelnen Stellung, Charakter und Ausbildung der Grundsteuer verschieden gestaltet.

Sie hält sich u. a. im Subjektsteuersystem, das zweifellos die vollkommenste Gestalt der Besteuerung darstellt, bisher noch deshalb, weil sie an leicht faßbare Merkmale anknüpft und auf die verwickelten Zusammenhänge des Gesamteinkommens nicht eingeht und daher Lücken der Einkommensbesteuerung gut ausfüllen kann. Mit dem Ausbau der Steuertechnik wird sie jedoch in dieser Beziehung immer mehr von der allgemeinen Vermögenssteuer verdrängt, die das gegebene Korrelat zur Einkommenssteuer darstellt.

Eine Lücke vermochte das Subjektsteuersystem bis jetzt aber noch nicht wirkungsvoll zu schließen. Das ist die Besteuerung der Landwirtschaft. Diese Tatsache führte neben anderen zur Entwicklung der Landwirtschaftssteuer.

### III. Exkurs: Landwirtschaftssteuer.

1. Die Schwierigkeiten, die schon im Ertragssteuersystem hinsichtlich der Besteuerung der Landwirtschaft bestehen, sind im Subjektsteuersystem, gleich wie es ausgestaltet sein mag, noch erhöht worden. Am stärksten sind sie bei der synthetischen, das gesamte Einkommen zusammenfassenden Einkommenssteuer gewesen. Denn für die Landwirtschaft, die sich nur in einem kleinen Teil der modernen Entwicklung angepaßt hat, bedeutet die neuzeitliche Personalbesteuerung immer einen gewissen Zwang. Man hat deshalb, um diesen Schwierigkeiten auszuweichen, die Besteuerung der Landwirtschaft als komplexer Erwerbsart aus dem im übrigen einheitlichen Steuersystem herausgenommen und unterwirft sie einer zur „Landwirtschaftssteuer“ erweiterten Grundsteuer, die — meist von Bodenerträgen ausgehend — die gesamte Landwirtschaft als einzige veranlagte Steuer treffen soll. Diese Landwirtschaftssteuer steht damit in jeder Beziehung isoliert da. Sie hat die Beziehung zu dem übrigen Steuersystem gelöst und ist so in ihrem Charakter und in ihrer Ausbildung von diesem weitgehend unabhängig.

2. Was zunächst das Steuersystem anbetrifft, in dem sie steht, so ist festzustellen, daß sie grundsätzlich in jedem der von uns untersuchten Steuersystemtypen stehen kann. Am wenigsten besteht das Bedürfnis nach ihrer Einführung im Ertragsteuersystem, am meisten im allgemeinen Einkommenssteuersystem. Durch diese neue, vollständig selbständige Stellung im Steuersystem sind die Vorbedingungen natürlich grundlegend geändert. Die Grundsteuer ist jetzt weder eine richtige Basissteuer, noch eine richtige Ergän-

zungssteuer. Wir wollen sie in dieser Stellung im Steuersystem als Ersatzsteuer bezeichnen. Sie soll ohne Zweifel eine ersatzweise Belastung der Landwirtschaft und damit des Grund und Bodens ermöglichen, da diese von der Basissteuer des Systems (meist Subjektsteuersystem) befreit ist.

3. Durch diese neue Stellung wird der Charakter der Grundsteuer ebenfalls stark verändert. Denn jetzt hat die Grundsteuer das ganze landwirtschaftliche Einkommen, den Grund- und Arbeitsertrag, sowie das gesamte Einkommen aus Nebenbetrieben zu belasten. Sie soll damit eine Art Einkommenssteuer der Landwirtschaft sein. Man hat gerade die Grundsteuer für diese Funktion ausersehen, weil ihre objektive Feststellungsweise den teilweise noch vorkapitalistischen Verhältnissen und der vorherrschenden Eigenbedarfsdeckung der Landwirtschaft am besten entspricht. Man hat sie gleichzeitig durch Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit mit dem restlichen Steuersystem in etwa zu verbinden gesucht. Sie hat somit die Aufgabe, das gesamte landwirtschaftliche Einkommen zu erfassen. Ihrem Wesen nach ist diese Grundsteuer eine Teileinkommenssteuer mit objektiven Erhebungsmethoden, die dem Steuerobjekt angepaßt sind. Sie hat den Charakter der von uns als Landwirtschaftsteuer bezeichneten Steuerform.

4. Ihrer Funktion als Ersatzsteuer wird sie am besten mit der Bemessungsgrundlage der Ertragsfähigkeit, und zwar des Reinertrages, also als Grundertragssteuer gerecht, der dann in beliebigem Maße subjektsteuerartige Elemente eingefügt werden. Allerdings ergibt sich bei der Ausbildung die eine Schwierigkeit, welchen Reinertrag man zur Bewertung feststellen soll. Soll man einseitig von Ackererträgen ausgehen — das würde wohl dem ganzen Sinne der Steuer zuwiderlaufen — oder soll man alle in Frage kommenden Ertragsteile bei der Bewertung berücksichtigen? Das letztere wäre das Ideale, trifft aber auf große technische Schwierigkeiten, die die Erreichung des eigentlichen Zieles, die Besteuerung des wirklichen Reinertrages, nur teilweise erlauben.

5. Zusammenfassend kann man die Landwirtschaftsteuer als eine Ersatzsteuer bezeichnen, die den Charakter einer partiellen Einkommenssteuer hat, und die gemäß diesem ihrer Ausbildung nach eine subjektiv ausgestaltete Grundertragssteuer ist. Grundsätzlich könnte sie in jedem Steuersystem ihren Platz haben. — Bei Betrachtung der Landwirtschaftsteuer in der Praxis werden wir deshalb zunächst zweckmäßig unterscheiden zwischen Landwirtschaftsteuer im Objekt- und im Subjektsteuersystem.

6. Für eine Landwirtschaftsteuer im Rahmen eines Ertragssteuersystems bestehen keine Beispiele. Jedoch waren die teilweisen Versuche, durch die Grundertragssteuer Arbeits- und Besitz-

einkommen der Landwirtschaft belasten zu lassen (z. B. Bayern, Baden), Vorläufer solcher Gedankengänge. Es bleibt also hier nur das Subjektsteuersystem zu untersuchen, wobei wir dies tunlichst im Anschluß an unsere bisherige Gliederung in partielle und allgemeine Einkommensteuer zerlegen.

### 1. Die Landwirtschaftssteuer neben einer partiellen Einkommenssteuer.

Vorbemerkung: Im Ertragseinkommenssteuersystem ist die Grundsteuer als landwirtschaftliche Alleinsteuern selten anzutreffen, da hier infolge des Systemaufbaues die Besteuerung viel eher der Landwirtschaft angepaßt werden kann. Immerhin ist es hier möglich, die Landwirtschaft von allen Schenkungssteuern und der Globalsteuer zu befreien und sie allein durch eine erweiterte Grundsteuer belasten zu lassen. Maßgebend ist dabei der Versuch, die sich bei der Besteuerung landwirtschaftlicher Erträge ergebenden Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden. Beispiele dafür sind:

Spanien.<sup>54</sup> Das spanische Steuersystem ähnelt im Aufbau dem französischen, noch mehr dem italienischen, ohne dabei deren Qualität zu erreichen. Die Grundsteuer ist hier zur Ersatzsteuer geworden, da die 1922 eingeführte „contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliare“ das landwirtschaftliche Einkommen nicht trifft. Als Ersatzsteuer hat sie die Funktion, das gesamte landwirtschaftliche Einkommen steuerlich zu erfassen. Sie ist in ihrer veralteten Ausbildung dieser Aufgabe kaum gewachsen. Bemessungsgrundlage ist der durchschnittliche Reinertrag, der mit Hilfe eines erst teilweise fertiggestellten Katasters bzw. der „cartillas evaluatorias“ und dem „amillarimiento rustico“ ermittelt wird. Das sind veraltete katasterähnliche Aufzeichnungen, die da noch in Kraft sind, wo die Katasteranlage noch nicht vorgenommen ist. Nach ihnen wird die Steuer durch das „sistema de cupo“ repartiert. Die spanische Grundsteuer ist also je nach ihrer Grundlage teils Repartitions-, teils Quotitätssteuer. In ihrer weiteren Ausbildung ist sie objektiv, doch gibt es einen Zuschlag für Luxusgrundstücke, der progressiv ausgestaltet ist, außerdem zahlreiche Ermäßigungen und Steuerbefreiungen zur Hebung der Bodenkultur. Statistische Angaben:<sup>55</sup>

Jahr	Grund- und Gebäudesteueraufkommen in		
	Mill. Peseten	v. H. der	
		Staats-einnahmen	veranlagten Steuern
1928	333,9	10,4	27,8
1929	364,6	9,6	31,3
1930	370,2	9,9	30,7
1931	372,5	9,9	29,0
1932 <sup>56</sup>	403,7	9,0	30,4

54. Vgl. G. Hünlich: Das Steuersystem Spaniens in Geschichte und Gegenwart, Jena 1932. —

J. Gascon y Marin: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Spaniens, H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929, S. 407 ff.

55. Vgl. Anuario estadístico de España, Madrid (jährlich.).

Griechenland<sup>57</sup> hat nach dem Weltkrieg in enger Anpassung an Frankreich ein doppelgliedriges Einkommenssteuersystem entwickelt, das aus sieben Schedulensteuern und einer synthetischen Gesamteinkommenssteuer besteht. Die in diesen Rahmen eingebaute Grundertragssteuer ist völlig mißlungen, sodaß man nach verschiedenen Reformversuchen 1927 zu einer Flächensteuer übergang, die durch einige Spezialsteuern für Korinthen und Oliven ergänzt wird. Die Flächensteuer ist aber sonst vorläufig die einzige veranlagte Steuer der Landwirtschaft. Sie ist ihrer Ausbildung nach eine Grundertragssteuer, die vom Rohertrag erhoben wird. Es bestehen starke Reformbestrebungen, denn in jedem Falle bedeutet die Einführung der Flächensteuer die Rückkehr zu einer alten und primitiven Grundsteuerform.

Wie in Spanien und Griechenland, so ist auch in Bulgarien<sup>58</sup> und in Britisch-Indien<sup>59</sup> die Landwirtschaft von der analytischen Einkommenssteuer befreit und die Grundsteuer zur Ersatzsteuer erklärt worden. In diesen beiden Ländern ist die Grundsteuer eine primitive Grundertragssteuer, die mangels zuverlässiger Kataster repartiert wird.

## 2. Die Landwirtschaftssteuer neben einer allgemeinen Einkommenssteuer.

Vorbemerkung: Es besteht hier ein allgemeines Einkommenssteuersystem, von dem die Landwirtschaft befreit ist, da — das ist meistens in Staaten mit noch bedeutender und hauptsächlich auf Klein- und Mittelbetrieben beruhender und damit relativ primitiver Landwirtschaft der Fall — diese nur unter großen Schwierigkeiten anzuwenden wäre. Beispiel dafür ist:

Rußland.<sup>60</sup> Die Grundsteuer war in Rußland in der zaristischen Zeit nur gering und äußerst rückständig entwickelt. Nach dem Umsturz hatte man in Rußland zunächst mit der Geldverfassung auch das Steuersystem abgeschafft. In der Praxis aber zeigte es sich, daß man die Geldverfassung nicht entbehren konnte. — So baute die U.d.S.S.R. 1923 auch ihr Steuersystem wieder auf, dessen Basis eine Art allgemeine Einkommenssteuer ist, der die Landwirtschaft jedoch nicht unterliegt. Diese wird allein durch die „einzige Landwirtschaftssteuer“ steuerlich erfaßt. Ihre Funktion ist, das Arbeitseinkommen der Landwirtschaft und das Betriebskapital zu belasten, soweit noch Privateigentum an diesem besteht. Dazu kommt dann noch die außerfiskalische Funktion, Mittel der Sowjetpolitik zu sein. Dadurch wird ihre Ausbildung stark beeinflußt. Grundsätzlich wird bei der Besteuerung unterschieden zwischen dem kollekti-

56. Etatsziffer.

57. Vgl. N. G. Photias: Das System der direkten Besteuerung in Griechenland (Diss.) Königsberg 1929. —

P. B. Dertilis: Le système de l'impôt sur les revenus en Grèce; i/Revue de science et de législation financières. Paris Jg. 1932, S. 541 ff.

58. Vgl. I. Bainoff: Das bulgarische Steuersystem, F. A. Jg. 1928, S. 151 ff. P. Theodoroff: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Bulgariens, H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929, S. 263 ff.

59. Vgl. K. Theill: Das Steuersystem Britisch-Indiens, F. A., Jg. 1928, S. 491 ff. —

S. G. Beri and G. B. Jathar: Indian economics, 2. Aufl., 2. Bd., Bombay 1931.

60. Vgl. P. Hänsel: Das Steuersystem Sowjet-Rußlands, Berlin 1928. — A. Vilkow: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Rußlands, H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929, S. 292 ff. — G. Y. Šokolnikow: Sovjet policy in public finance. 1917—1928, London 1931.



vierten und dem privatwirtschaftlichen Sektor. Der erstere wird begünstigt. Im letzteren nehmen die Kulaken (Großbauern) wieder eine Sonderstellung ein. Sie werden fast prohibitiv besteuert. Dagegen werden die sog. „Dorfarmut“ und die Mittelbauern nur mäßig belastet. Die einzige Landwirtschaftssteuer hat als Bemessungsgrundlage die durchschnittliche Ertragsfähigkeit; die detaillierte Ausgestaltung ist äußerst kompliziert und in den einzelnen Unionsrepubliken verschieden.<sup>61</sup> Da kein Kataster besteht, wird die Steuer repartiert. Im übrigen ist sie stark mit subjektiven Zügen durchsetzt, tendiert also entsprechend ihrer Ersatzstellung zu einer partiellen Einkommenssteuer hin, die dem Charakter der Landwirtschaft angepaßt ist. Die große Bedeutung, die die einzige Landwirtschaftssteuer im Rahmen der wenigen russischen veranlagten Steuern (Einkommenssteuer, Kapitalsteuer, Gewerbesteuer) hat, ergibt sich aus folgender Übersicht:<sup>62</sup>

Jahr	Landwirtschaftssteueraufkommen in			
	Mill. Rubel	v. H. der		
		Staats- einnahmen	Staatssteuer- einnahmen	veranlagten Steuern
1928/29	400,0	5,3	10,4	41,2
1929/30	415,0	3,6	7,2	46,4
1930/31	500,0	2,3	4,5	50,2
1931/32	600,0	2,1	3,2	86,4

In der Türkei<sup>63</sup> ist die Regelung fast die gleiche wie in Rußland. Neuseeland:<sup>64</sup> Seit 1923 ist hier die Landwirtschaft von der Einkommenssteuer befreit und der seit 1891 bestehenden, subjektiv ausgestalteten „land-tax“ (Grundwertsteuertyp) als Ersatzsteuer unterworfen.

Ecuador:<sup>65</sup> Hier wird ebenfalls seit dem 27. 12. 1927 das ländliche Einkommen von der allgemeinen Einkommenssteuer nicht belastet und unterliegt einer subjektiv ausgestalteten Grundwertsteuer als einziger veranlagter Steuer.

Zusammenfassend kann man sagen, daß der Gedanke der Landwirtschaftssteuer bereits große Verbreitung gefunden hat, besonders in den Staaten, in denen die Landwirtschaft auch heute noch eine führende Rolle spielt, die aber trotzdem bereits ein modernes Subjektsteuersystem besitzen. Da scheint der Gedanke, die Landwirtschaft einfach aus diesem herauszunehmen und sie einer ihr adäquaten Steuerform zu unterwerfen, ganz einleuchtend.

61. Vgl. darüber die erschöpfende Darstellung von G. Dobbert: Die Grundzüge der neuen Steuerverfassung der U. d. S. S. R., F. A. Jg. 1932, S. 510 ff.
62. Vgl. O. Schwarz: Die Finanzen der wichtigsten europäischen und außer-europäischen Staaten, F. A. Jg. 1928—32, (jährlich).
63. Vgl. H. Tahsin-Bey: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem der Türkei, H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929, S. 291 ff.
64. Vgl. D. B. Copland: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Neuseelands, H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929, S. 482 ff.
65. Vgl. Federal and state tax systems, 4. Aufl., Chicago 1933.

Durch die Herauslösung der Landwirtschaft aus dem Steuersystem sollen die Schwierigkeiten umgangen werden, die bei einer auf individueller Basis begründeten Besteuerung der Landwirtschaft bestehen. Dadurch entstehen aber neue Schwierigkeiten. Zunächst wird durch diese Abtrennung eine steuerliche Sonderbehandlung eines Erwerbszweiges sehr erleichtert, außerdem wird die Verbindung mit dem übrigen Steuersystem und damit mit der Besteuerung der übrigen Wirtschaft kurz über lang verloren gehen, so daß dann die Landwirtschaftssteuer ein Fremdkörper im Systembau ist. Dazu kommen dann noch die Schwierigkeiten, die bei der Feststellung des gesamten landwirtschaftlichen Ertrages entstehen und die gerade wegen der modernen Differenzierung der Landwirtschaft zu solchen Fiktionen und Schätzungen zwingen, daß dadurch nur eine geringe Anpassung an die Wirklichkeit erzielt wird. Deshalb wird die Landwirtschaftssteuer sich auf die Dauer nicht halten können und später einmal der Einkommenssteuer ihren Platz abtreten, wenn auch bis in die letzten landwirtschaftlichen Betriebe moderne Wirtschaftsführung eingedrungen ist. Der beste Beweis dafür ist, daß die modernen Großagraraarstaaten (Kanada, Brasilien, U.S.A.) die Grundsteuer nicht kennen und ihre Landwirtschaft im Rahmen der Einkommenssteuer besteuern, weil in den dort bestehenden landwirtschaftlichen Großbetrieben bereits die Vorbedingungen für eine moderne Besteuerung der Landwirtschaft gegeben sind. Diese letzten Feststellungen fordern weitere Fragestellungen heraus. Einmal entsteht die Frage wie die Landwirtschaft in der Einkommenssteuer behandelt wird, zum anderen die Frage ob nicht diese Besteuerung der Landwirtschaft im Rahmen der Einkommenssteuer weiterhin eine Art versteckter Landwirtschaftssteuer darstellt. Beide Fragen gehen aber bereits über den Rahmen dieser Arbeit hinaus, sie führen zu dem Problem der „Besteuerung der Landwirtschaft“ überhaupt.<sup>66</sup> Immerhin wäre hier dazu ganz kurz folgendes anzudeuten. Die Landwirtschaft wird im Rahmen der Einkommenssteuer wie die anderen Berufe zu dieser veranlagt. Soweit sie jedoch, wie das oft der Fall ist, bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens besondere Vergünstigungen genießt, ist es zweifelhaft, ob nicht im Rahmen der Einkommenssteuer als ein Teilglied derselben eine Landwirtschaftssteuer besteht. Musterbeispiel für diese Sachlage ist die Bundeseinkommenssteuer der Vereinigten Staaten, der die Landwirtschaft nur mit ihrem Geldeinkommen unterliegt, während der Eigenverbrauch nicht angerechnet wird.

---

66. vgl. dazu W. Gerloff: Entwicklungstendenzen in der Besteuerung der Landwirtschaft, Festgabe für Grünberg, Leipzig 1932.

## C. Zusammenfassung der Ergebnisse.

Überblickt man abschließend die Gesamtheit der Möglichkeiten der Beziehungen zwischen Grundsteuer und Steuersystem in dieser Hinsicht, so ergibt sich bei einer zusammenfassenden Darstellung folgendes Bild von Stellung, Charakter und Ausbildung der Grundsteuer in den verschiedenen möglichen Steuersystemen.

(Vgl. Übersicht auf S. 45.)

Diese Einteilung faßt noch einmal unsere Ergebnisse in sachlicher Hinsicht zusammen. Die Grundsteuer zerfällt demnach, wenn man von allen Einzelheiten absieht, zunächst in zwei große Gruppen, die, vom jeweiligen Steuersystem bestimmt, notwendigerweise zusammenhängenden steuerlogischen Aufbau zeigen:

1. im Ertrags- und Ertragseinkommenssteuersystem — Basissteuer — einfache Grundsteuer — Grundertragssteuer.
2. im allgemeinen Einkommenssteuersystem — Ergänzungssteuer — einfache Vorbelastungssteuer — Grundwertsteuer.

Dazu kommt als dritte Gruppe noch eine Mischart, die grundsätzlich in jedem Steuersystem entstehen kann, meist jedoch im allgemeinen Einkommenssteuersystem entsteht und die dann folgerichtig aufgebaut ist als Ersatzsteuer — Landwirtschaftssteuer — Grundertrags-(Wert)steuer.

Hier ist also der bereits zu Beginn entwickelte Grundsteuerkreislauf bis ins letzte Glied zu verfolgen. In der Praxis ist dieser theoretische Zusammenhang nicht immer gewahrt. Somit ergibt sich bei dem Versuch, diese Normen an beliebige praktische Beispiele anzulegen, daß keine restlose Übereinstimmung herrscht. Das zeigt sofort die Problematik dieser schematischen Einteilung auf, die die unendliche Mannigfaltigkeit der Praxis nicht erfassen kann und die als wissenschaftliche Hilfskonstruktion das auch nicht soll. Sie ist nicht mehr als ein Führer durch die Abarten und Verschiedenheiten der Praxis. Unter Ausschluß aller unnötigen Einzelheiten und Nebensächlichkeiten sollten hier die großen Entwicklungslinien aufgezeigt werden, mit deren Hilfe man dann die praktischen Formen irgendwie festlegen kann. Wir haben uns dabei darauf beschränkt, mehr die allgemein theoretischen Züge der verschiedenen Möglichkeiten und die Haupttypen herauszustellen. Dem jeweiligen Beurteiler muß es dann überlassen bleiben, die ihm begehrenden praktischen Gegebenheiten in dieses Schema einzureihen und sie mit seiner Hilfe zu analysieren.

Die sachliche Gruppierung der Grundsteuer in ihrer Beziehung zum Steuersystem haben wir damit zusammenfassend gekennzeichnet. Bleibt als letztes noch die Aufzeigung ihrer zeitlich-historischen

Grundsteuer					
	Basissteuer		Ersatzsteuer	Ergänzungssteuer	
	Hauptsteuer	Nebensteuer		Hauptsteuer	Nebensteuer
Stellung im Steuersystem	Ertragssteuer= system	Ertragseinkom= menssteuersystem	grundsätzlich alle vier Möglichkeiten	allgemeines Ein= kommenssteuer= system	allgemeines Ein= kommenssteuersy= stem m. ergänzender allg. Vermögensst.
Charakter	einfache Grundsteuer		Landwirtschafts= steuer	einfache Vorbelastungssteuer	
Ausbildung	Grundertragssteuer		grundsätzlich beide Möglichkeiten	Grundwertsteuer	
Beispiele	Ertragssteuer	subjektiv	subjektiv	subjektiv	objektiv
	Litauen	Frankreich	partielle Ein= kommenssteuer	partielle Ver= mögenssteuer	Vermögensobjekt= steuer
Entwicklungstendenzen		immer mehr ver= subjektiviert auf= gehend in d. Eink. Steuer	Rußland	Australien	Dänemark
Beispiele		Großbritannien	Die Landwirtschaft wird hier vollkom= men v. Steuersy= stem losgelöst	immer mehr versubjektiviert aufgehend in der Vermögenssteuer	
				Schweden	



Es ergibt sich daraus, daß die Grundsteuer sich in voller Entwicklung befindet. Die Richtung dieser Entwicklung geht parallel mit der der Landwirtschaft. Leicht erklärlich, weil die Landwirtschaft Hauptsteuerggegenstand der Grundsteuer ist. Zuerst war die Bewirtschaftung des Grund und Bodens die einzige, dann die fast ausschließliche, späterhin nur noch die vorherrschende Erwerbsart. Nach und nach verlor die Landwirtschaft in dem Maße weiter an Bedeutung, in dem andere moderne Erwerbsarten aufkamen. Steigender Handel, wachsende Industrialisierung und zunehmende Verflechtung in die Weltwirtschaft drängten die Landwirtschaft immer mehr zurück. Ihr Anteil am Volkseinkommen wurde immer geringer.

Gleichzeitig bedingten nun diese Veränderungen einen grundlegenden Neuaufbau des Steuersystems. Das Aufkommen moderner Gewinnmöglichkeiten in Handel und Industrie machte die Änderung des Steuersystems notwendig, wenn man den andauernd steigenden Finanzbedarf ökonomisch decken wollte. Beide Faktoren, Bedeutungsverlust der Landwirtschaft und Änderung des Steuersystems, der eine durch den anderen bedingt, führen zu einem Bedeutungsverlust der Grundsteuern.

Zunächst war die Grundsteuer zeitweise die einzige veranlagte Steuer gewesen. Ein System veranlagter Steuern war noch nicht ausgebildet. Allmählich wurde die Grundsteuer jedoch im Laufe der Entwicklung, bedingt durch die Entstehung neuer Erwerbsarten und durch das andauernde Steigen des Finanzbedarfs, durch andere Steuern ergänzt. Mit diesen bildete sie dann das Ertragssteuersystem, das erste moderne System veranlagter Steuern. In diesem mußte die Grundsteuer ihre Stellung als Basissteuer mit den anderen Ertragssteuern teilen. Von diesen war sie zunächst die weitaus wichtigste. Im weiteren Verlaufe der dann mit aller Kraft einsetzenden kapitalistischen Entwicklung ging ihre Bedeutung jedoch nach und nach zurück. In gleichem Maße stieg die Bedeutung der anderen veranlagten Steuern. Die einzelnen Ertragssteuern standen sich gleichberechtigt gegenüber, schließlich wurde die Grundsteuer von den anderen Basissteuern sogar überflügelt.

Diese Entwicklung ist deutlich zu beobachten in den folgenden Zusammenstellungen:

Der Gesamtbetrag der Ertragssteuern verteilte sich in Bayern<sup>68</sup> in v. H. auf:

Jahr <sup>71</sup>	Grund=	Haus=	Gewerbe=	Kapital=	Einkom=
	steuer				
1837/38	69,59	8,04	11,50	5,24	5,63
1848/49	62,06	8,46	11,27	11,44	6,77
1855/56	70,55	8,49	12,28	5,91	2,77
1865/66	65,44	9,70	14,88	6,77	3,19
1875	58,09	10,62	16,02	8,95	5,72
1885	43,94	16,25	20,31	13,22	6,28
1895	36,96	18,84	21,79	14,45	7,96
1905	25,56	22,69	27,24	15,28	9,23
1910	20,83	21,10	29,18	17,56	11,48
1911	20,73	21,56	28,43	17,56	11,72

Der Gesamtbetrag der Ertragssteuern verteilte sich in Belgien<sup>72</sup> in v. H. auf:

Jahr	Grund= und	Gewerbe=	Personal=
	steuer		
1835	62,57	9,16	28,37
1850	59,14	10,00	30,86
1880	51,13	14,57	34,30
1900	45,11	17,60	37,29
1913	37,87	29,05	33,08

Die Beispiele dieser Art lassen sich beliebig vermehren. Die dabei zu erkennenden Entwicklungstendenzen zeigen sich in fast allen Ertragssteuersystemen. Schnelligkeit und Abschluß der Entwicklung waren allerdings verschieden.

Die Fortsetzung dieser verschieden weit fortgeschrittenen Abwärtsentwicklung der Grundsteuer wurde nämlich durch die Änderung des Steuersystems unterbrochen. Das Ertragssteuersystem in seiner Gesamtheit mußte dem Subjektsteuersystem weichen. Die Personalsteuern stellten nun die Basissteuergruppe im Steuersystem dar, die Ertragssteuern und mit diesen die Grundsteuern waren aus ihrer

68. Vgl. Statistische Jahrbücher für das Königreich Bayern, München (jährlich ab 1895).

69. Bis 1848/49 Dominikalsteuer; von 1848/49 bis 1855/56 Dominikalsteuer und Kapitalrentensteuer; von dann ab nur Kapitalrentensteuer.

70. Bis 1848/49 Familiensteuer; von 1848/49—1855/56 allgemeine Einkommenssteuer; ab 1855/56 spezielle Einkommenssteuer (Arbeitsertragsteuer).

71. Bis 1865/66 Verwaltungsjahr, dann Kalenderjahr.

72. Vgl. Annuaire statistique de la Belgique, Brüssel (jährlich).

Stellung verdrängt. Diese Umbildung des Steuersystems erfolgte jedoch nicht einheitlich, sondern verlief in zwei Richtungen.

Auf der einen Seite gestaltete man das Ertragssteuersystem subjektiv aus, indem man in die ursprünglich rein objektive Ertragsbesteuerung subjektive Elemente mit hineinnahm und sie durch eine rein subjektive Dacheinkommenssteuer ergänzte. So entstand die zweigliedrige analytische oder partielle Einkommenssteuer. Das war der Fall in Belgien, Frankreich und England, sowie in einer Reihe von anderen Staaten.

Die andere Regelung ließ das alte Ertragssteuersystem ohne jede Änderung bestehen, soweit es sogen. fundierte Erwerbsarten belastete, und baute daneben eine neue einheitliche Basissteuer auf. Diese entstand zumeist aus einer primitiven Personalsteuer. Beispiel für diese Entwicklung sei die Umbildung des Steuersystems in Preußen, Finnland und Schweden. Daneben auch die Entstehung der Einkommenssteuer in den süddeutschen Staaten und in einer Reihe anderer Länder.

Je nach der Methode, die man zwecks Berücksichtigung des persönlichen Momentes verfolgte, war nun die weitere Entwicklung der Grundsteuer verschieden.

In der Ertragseinkommenssteuer ändert sich Charakter und Ausbildung der Grundsteuer zunächst nur wenig. Die Grundsteuerentwicklung geht weiter abwärts. Die Grundsteuer ist zwar noch Basissteuer, jedoch nur eine solche von untergeordneter Bedeutung. Das ist gegenwärtig der Fall in Frankreich, Belgien, Italien, Rumänien, Portugal und anderen Staaten. Verdeutlicht wird dieses weitere Absinken der Grundsteuer auch im Ertragseinkommenssteuersystem durch folgende Übersicht:

Jahr	Der Gesamtbetrag der Ertragseinkommenssteuer verteilte sich in Belgien <sup>73</sup> in v. H. auf:			
	Grund- und Gebäude	Gewerbe-	Personal-	Ergänzungs-einkommen-
	steuer			
1920	22,21	25,08	32,59	20,12
1925	18,68	27,10	32,71	21,51
1930	16,61	36,81	34,98	11,30
1931	16,12	37,32	34,46	12,10

Die einheitliche Entwicklungslinie der Grundsteuer im belgischen Ertragssteuersystem (bis 1919) und im Ertragseinkommens-

73. Vgl. Annuaire statistique de la Belgique, Brüssel (jährlich).



steuersystem wird noch deutlicher, wenn wir sie in Meßziffern ausdrücken, wobei 1835 das Basisjahr sein soll. Dann ergibt sich:

Der Anteil der Grund- und Gebäudesteuer an den veranlagten Steuern in Belgien:	
Jahr	1835 = 100
1835	100,0
1850	94,3
1880	81,6
1900	72,0
1913	60,5
1919	<u>Einführung der partiellen Einkommenssteuer</u>
1920	33,6
1925	29,8
1930	26,3
1931	25,7

Zu dieser Zusammenstellung ist noch zu bemerken, daß der wirkliche Bedeutungsverlust der Grundsteuer noch größer war, da hier Grund- und Gebäudesteuer zusammen aufgeführt werden, die Gebäudesteuer aber die Grundsteuerentwicklung teilweise kompensiert, da die Gebäudesteuer teilweise an Bedeutung gewinnt. Immerhin ist die Entwicklung deutlich erkennbar. Sie läßt sich auch in anderen Ertragseinkommenssteuersystemen verfolgen. Das zeigen folgende Angaben:

Der Anteil der Grundsteuer an den veranlagten Steuern in	
Jahr	Frankreich <sup>74</sup> : 1880 = 100
1880	100,0
1913	49,2
1931	7,9
	Italien <sup>75</sup> : 1905/06 = 100
1905/6	100,0
1910/11	81,6
1930/31	14,8

Die weitere Entwicklung der partiellen Einkommensteuer scheint nun dahin zu gehen, die Zweiteilung in proportionale Basissteuer und progressive Ergänzungssteuer beizubehalten, die einzelnen selbstän-

74. Vgl. *Annuaire statistique de la France*, Paris (jährlich).

75. Vgl. *Annuario statistico italiano*, Rom (jährlich).

digen Schenkungssteuern jedoch zu einer einheitlichen, aus einzelnen Abteilungen bestehenden Ertragssteuer zusammenzufassen. Das ist z. B. in Großbritannien festzustellen. Ähnlich ist der Verlauf aber auch in Luxemburg und Brasilien. Ergebnis dieser Entwicklung ist auf jeden Fall: Die Grundsteuer geht in der einheitlichen Basissteuer auf. Sie hat damit aufgehört als selbständige Steuer zu bestehen. Ihr Schicksal hat sich erfüllt. Deutlich ist dies, wie erwähnt, in Großbritannien zu beobachten, wo die Grundsteuer nur noch als Reallast besteht. Eine eindeutige Sprache reden die folgenden Zahlen:

Anteil der Grundsteuer an den Gesamtsteuereinnahmen in Großbritannien <sup>76</sup> :		
Jahr	in v. H.	1696 = 100
1696	rd. 40,0	100,0
1750	" 23,0	57,5
1920	" 1,02	2,5
1933	0,54	1,2

In der allgemeinen Einkommenssteuer ist die Grundsteuer auch keine Basissteuer von untergeordneter Bedeutung mehr. Sie hat hier nur noch die Möglichkeit, neben der Basissteuergruppe zu bestehen, weil man sie mit einer neuen Funktion versehen hat. Die Grundsteuer hat jetzt die Aufgabe, den Ertrag des Grund und Bodens zusätzlich zu belasten. Die Grundsteuer ist dadurch zur Ergänzungssteuer degradiert worden. Aber auch in dieser Stellung zeigt die weitere Entwicklung abwärts. Das ergibt sich aus folgenden Angaben:

Der Gesamtertrag der veranlagten Steuern verteilte sich in Bayern<sup>77</sup> in v. H. auf:

Jahr	Grund=	Haus=	Gewerbe=	Kapital= <sup>78</sup>	Einkommens= <sup>79</sup>
	steuer				
1912	7,59	9,70	6,00	8,31	68,40
1915	7,52	10,20	6,40	8,57	67,31
1919	3,41	4,22	7,15	7,15	80,60
1925	3,28	16,30	7,29		73,73
1930	3,39	17,32	7,75		71,54
1931	2,54	14,16	7,98		78,47

76. Vgl. Statistical abstract for the British Empire, London (jährlich).

77. Vgl. Statistische Jahrbücher für das Königreich bzw. den Freistaat Bayern, München (jährlich).

78. Bis 1919 Kapitalrentensteuer, dann in der Reichskörperschaftssteuer aufgegangen.

79. Bis 1919 bayerische allgemeine Einkommensteuer, dann Reichseinkommenssteuer, d. h. Überweisungen aus dieser an den Staat Bayern.

Auch hier besteht demnach eine einheitliche Entwicklungslinie. Diese verläuft in Bayern folgendermaßen:

Der Anteil der Grundsteuer an den veranlagten Steuern in Bayern:		
Jahr	1837/38 = 100	
1837/38	100,00	} im Ertragssteuersystem
1911	30,11	
1912	<u>Einführung der allgemeinen Einkommenssteuer.</u>	
1912	10,31	} im allgemeinen Einkommenssteuersystem:
1919	5,12	
1930	4,83	

Diese Entwicklung im Rahmen einer synthetischen Einkommenssteuer ist ebenfalls in einer Reihe anderer Staaten deutlich festzustellen. So in Australien, in der Tschechoslowakei und besonders klar in Japan, da sich hier die ganze Entwicklung auf wenige Jahre zusammengedrängt. Hier ist der Verlauf folgender:<sup>80</sup>

Anteil der Grundsteuer an den veranlagten Steuern in Japan:		
Jahr	in v. H.	1898/99 = 100:
1898/99	83,1	100,00
1900/01	79,0	95,1
1905/06	67,3	80,9
1910/11	57,8	69,5
1913/14	54,2	65,2
1925/26	19,8	23,9
1930/31	19,5	23,4

Mit der Einführung einer ergänzenden allgemeinen Vermögenssteuer neben der allgemeinen Einkommenssteuer verliert die Grundsteuer weiter an Bedeutung. Sie muß jetzt ihre Vorbelastungsfunktion zusammen mit der Vermögenssteuer ausüben. Da diese aber sich für Vorbelastungszwecke besser eignet, bedeutet ihre Einführung ein weiteres Absinken der Grundsteuerbedeutung. Die Grundsteuer wird zur Nebenergänzungssteuer. Das ist der Fall beispielsweise in Deutschland, Dänemark, Norwegen, Österreich, Polen, in den Niederlanden und anderen Staaten.

Letzte Konsequenz ist schließlich, daß man sich, wie das in einer ganzen Reihe von Steuersystemen der Fall ist, mit einer syn-

80. Vgl. Finanzielles und wirtschaftliches Jahrbuch für Japan, Tokio (jährlich von 1900—1912). — Résumé statistique de l'empire Japon, Tokio (jährlich).

thetischen Einkommenssteuer und einer vorbelastenden allgemeinen Vermögenssteuer begnügt. Das bedeutet, daß die Grundsteuerfunktionen völlig von diesen beiden Steuern übernommen werden. Die Grundsteuer selbst verschwindet. Diese Entwicklung ist festzustellen in Schweden, Finnland, U.S.A. usw. Ihr zahlenmäßiger Verlauf in Finnland war folgender:

Die veranlagten Steuern in Finnland <sup>81</sup> . Ertrag in v. H.			
	1913	1925	
Grundsteuer	58,7	93,5	Allgemeine Einkommensst. u. Körperschaftssteuer Allg. Vermögenssteuer
Gewerbsteuer	7,4	6,5	
Personalsteuer	33,9		
insgesamt	100,0	100,0	

In beiden Arten des Subjektsteuersystems, in der partiellen und in der allgemeinen Einkommenssteuer, geht also die Grundsteuer allmählich in anderen moderneren Steuerformen auf. Sie befindet sich in stetiger Abwärtsentwicklung. Diese endet mit ihrer Auflösung.

Die Form der Landwirtschaftssteuer macht davon nur scheinbar eine Ausnahme. Die Landwirtschaftssteuer entsteht infolge der Schwierigkeiten, die sich bei einer Anwendung der Subjektbesteuerung in der Landwirtschaft ergeben. Zwar wird durch die Erweiterung der Grundsteuer zur Landwirtschaftssteuer diese zur Ersatzsteuer, d. h. zur einzigen veranlagten Steuer der Landwirtschaft und damit wieder von größerer Bedeutung im Steuersystem, wie die nachfolgende Tabelle zeigt:

Anteil der Grundsteuer an den veranlagten Steuern in Bulgarien <sup>82</sup>		
Jahr	in v. H.	1913 = 100
1913	33,3	100,0
1928/29	22,2	66,6
1931/32	34,0	102,0

Ähnlich liegen die Verhältnisse in Rußland, Spanien, in der Türkei und in Ecuador. Jedoch ergibt sich, daß die Schwierigkeiten, die diese Steuerform bietet, kaum geringer sind als die bei der Sub-

81. Vgl. Statistik Arsbok för Finland, Helsingfors (jährlich).

82. Vgl. O. Schwarz: a. a. O. F. A., Jg. 1928—1932. — Finanzen und Steuern im In- und Ausland, Berlin 1930, S. 808.

jektbesteuerung. Außerdem wird die Landwirtschaftsteuer durch ihre spezielle Motivierung, Einkommenssteuer der Landwirtschaft zu sein, immer wieder nach der Einkommenssteuer hingedrängt. Sie stellt eine Zwischenlösung dar, die nur solange besteht, bis die Schwierigkeiten, die zu ihrer Einführung trieben, beseitigt sind. Das zeigt schon die Tatsache, daß in Agrarländern, wie Brasilien, Kanada und U.S.A., weder eine Grundsteuer noch eine Landwirtschaftsteuer besteht. Hier wird die Landwirtschaft allein durch Einkommens- und Vermögenssteuer belastet. Das ist hier deshalb möglich, weil die landwirtschaftlichen Betriebe weitgehend den modernen Wirtschaftsbedingungen angepaßt sind, und weil damit auch die Vorbedingungen für eine Besteuerung der Landwirtschaft durch moderne Subjektsteuern gegeben sind. So führt auch die Landwirtschaftsteuer nicht zu neuer Grundsteuerblüte, sondern auf Umwegen zur Grundsteuerauflösung. Die Grundsteuer ist eben eine Steuer, die anderen Wirtschaftsverhältnissen entspricht. Heute ist sie veraltet und hat ihre Bedeutung eingebüßt. Alle Reformversuche können ihre teilweise schon vollzogene Auflösung nicht aufhalten.

Die Grundsteuer verliert demnach immer mehr an Bedeutung und ist in ständiger Abwärtsentwicklung begriffen. Aus diesem Grunde ist sie als Steuer nur noch von untergeordneter Bedeutung. Das führt in einer Reihe von Staaten zur direkten Abschaffung der Grundsteuer, in anderen zu einer Beibehaltung, jetzt aber unter gänzlicher Änderung ihrer Stellung im Gesamtsteuersystem. War ihre Bedeutung bis dahin im horizontalen Aufbau des Gesamtsteuersystems andauernd gesunken, so gab man ihr jetzt dadurch eine neue Sonderfunktion, daß man sie von den Hauptsteuern der beherrschenden Steuerkörperschaft lostrennte und sie den im Gesamtsteuersystemaufbau gewissermaßen in vertikaler Richtung eingebauten untergeordneten Steuerkörperschaften zuwies. Damit wurden ganz grundsätzlich neue Gesichtspunkte für die Grundsteuer und ihre Beziehungen zum Steuersystem geschaffen. Jedoch ist dabei zu betonen, daß im übrigen auch jetzt noch ihr Charakter und ihre Ausbildung allein von dem horizontalen Aufbau des Gesamtsteuersystems entscheidend beeinflußt wird. Die bisher ermittelten Tatsachen werden somit durch diese neue Entwicklung nicht geändert, sondern nur ergänzt.

### III. Teil: Der Steuergläubiger der Grundsteuer im Gesamtsteuersystem.

#### A. Die Finanzausgleichsprobleme.

Haben wir bis jetzt das Steuersystem insgesamt betrachtet und seine Beziehungen zur Grundsteuer untersucht, so muß jetzt die Tatsache berücksichtigt werden, daß „das Steuersystem“ nicht nur in seiner horizontalen Zusammensetzung, sondern auch in seinem vertikalen Aufbau eine Abstraktion ist. In Wirklichkeit bestehen eine ganze Reihe von Steuersystemen nebeneinander. Als Steuergewalt kommt nicht nur der Staat oder in einem Bundesstaat der Zentralstaat und die ihn bildenden Gliedstaaten in Frage, sondern ebenso seine mit der Erfüllung von Staatsaufgaben beauftragten Unterverbände, insbesondere die Gemeinden.

Die Gestaltung des Steuersystems bildet in bezug auf diese Tatsachen große Schwierigkeiten. Diese entstehen besonders deshalb, weil die nebeneinander bestehenden Steuerkörperschaften mehr oder weniger auf den gleichen Kreis von Objekten und Subjekten angewiesen sind.<sup>1</sup> Alle diese Interessen durch richtige Abgrenzung der finanziellen Kompetenzen zu regeln, ist Aufgabe des Finanzausgleichs.<sup>2</sup> Eine der Hauptaufgaben des Finanzausgleichs ist dabei die Einnahmeverteilung unter die nebeneinander wirkenden Finanzwirtschaften. Er bewirkt damit die planmäßige Ausschöpfung und Verteilung der Finanz-, insbesondere der Steuerquellen.

Die Art und Weise dieser Aufteilung steht in engstem Zusammenhang mit der staats- und verwaltungsrechtlichen Struktur. Deshalb unterscheidet man zweckmäßig:

1. den steuerlichen Finanzausgleich im Einheitsstaat. Hier liegen die Dinge am günstigsten, da dieser als zentrale oberste Instanz mehr oder weniger autoritativ den gordischen Knoten zerschlägt. Das gleiche gilt für den Einnahmeausgleich zwischen den Gliedstaaten eines Bundesstaates und ihren Unterverbänden.

---

1. Vgl. W. Gerloff: „Steuerwirtschaftslehre“, H. d. F., Bd. I, Tübingen 1926, S. 480.

2. Über das Finanzausgleichsproblem vgl.:  
J. Popitz: Art. „Finanzausgleich“, H. d. St., 4. Aufl., Bd. III, Jena 1925, S. 1017 ff.

Ders.: Art. „Finanzausgleich“, H. d. F., Bd. II, Tübingen 1927, S. 338 ff.  
J. Jessen: Art. „Finanzausgleich“, W. d. V., 4. Aufl., Bd. I, Jena 1931, S. 786 ff.

2. den steuerlichen Finanzausgleich im Bundesstaat. Hier liegen die Dinge am schwierigsten, da der Zentralstaat nur teilweise oberste Instanz ist. Je nach den mehr unitaristischen oder föderalistischen Tendenzen wird die Regelung verschieden sein.

Weiterhin ist beim Einnahmeausgleich zu unterscheiden zwischen Steuerhoheit (Normsetzung und Verwaltung) und Steuerbezug. Die Regelung der Steuerhoheit ist mehr formeller Natur. Sie kann jeweils zentral oder lokal geregelt sein. Die wichtigste und ausschlaggebende Frage ist die, wer den Steuerertrag erhält, wer der Steuer gläubiger ist. Der Bezug der Steuer kann verschieden geregelt sein. Grundsätzlich<sup>3</sup> bestehen zunächst zwei Möglichkeiten: das Trennsystem und das Mischsystem.

Unter Trennsystem verstehen wir die Aufteilung der einzelnen Steuerquellen unter die einzelnen Steuerkörperschaften mit selbständiger, jedoch staatlich normierter Bewirtschaftung. Das sogen. gebundene Trennsystem — der sogen. freie Finanzausgleich ist praktisch ein Unding — ist in der Praxis nur schwer durchzuführen, da es herkömmlicherweise an genügend ertragreichen Steuern fehlt.

Während das Trennsystem die Steuersysteme der in Frage stehenden Steuergewalten trennt, besteht beim Mischsystem diese klare Scheidung nicht. Hier herrscht gemeinsamer Bezug aus den einzelnen Steuergruppen. Das kann entweder geschehen durch das System der Zuschläge oder durch das Überweisungssystem.

Das Zuschlagssystem beruht darauf, daß auf die einheitlich geregelte und von einer Stelle verwaltete Steuer von einer anderen Steuergewalt mit Genehmigung der ersteren Zuschläge erhoben werden. Beim Überweisungssystem behält der Regler und Verwalter der Steuer das Steueraufkommen nicht ganz für sich al'ein, sondern überweist einen, meist fest bestimmten Anteil an eine oder mehrere andere Steuerkörperschaften.

Sonderfälle der Einnahmeausgleichsmöglichkeiten sind:

1. das sogen. unechte Trennsystem. Es gehört materiell zum Mischsystem und stellt hier meist eine Abart des Zuschlagssystems dar. Man spricht von einem unechten Trennsystem, wenn zwei selbständig erhobene und veranlagte Steuern gleicher Art nebeneinander bestehen, die jedoch einheitlich normiert sind. Diese Regelung besteht bei einigen Steuern z. B. in Polen und Australien.
2. das sogen. unechte Zuschlagssystem. Es stellt eine Abart des Trennsystems dar und besteht darin, daß die Stammsteuer außer

---

3. Vgl. J. Popitz: Art. „Finanzausgleich“, H. d. F., Bd. II, Tübingen 1927, S. 354.

Hebung gesetzt wird und nur noch die Zuschlagssteuer bestehen bleibt. Beispiel: Miquelsche Realsteuerreform in Preußen.

3. das sogen. unechte Überweisungssystem. Es gehört ebenfalls materiell zum Trennsystem. Es besteht darin, daß aus ökonomischen und verwaltungstechnischen, oft auch aus politischen Gründen eine Steuer von einer Steuerkörperschaft normiert, verwaltet und eingezogen wird, dann aber unter Abzug der Verwaltungs- und Erhebungskosten in voller Höhe an eine andere überwiesen wird. Das unechte Überweisungssystem ist z. B. in Rußland oft angewandt.

Es ergibt sich demnach folgendes Schema der Einnahmeausgleichsmöglichkeiten:

#### I. Trennsystem.

1. echtes Trennsystem,
2. unechtes Zuschlagssystem,
3. unechtes Überweisungssystem.

#### II. Mischsystem.

1. Zuschlagssystem,
2. Überweisungssystem,
3. unechtes Trennsystem.

Auf Vor- und Nachteile der einzelnen Lösungsmöglichkeiten können wir nicht eingehen. Zu erwähnen ist hier nur, daß eine allgemein gültige Entscheidung nicht zu treffen ist.

Wir zerlegen nun die Vielheit der Steuerkörperschaften in zwei sich gegenüberstehende Gruppen: Staatssteuersystem und Unterverbandssteuersystem. Zu der letzteren zählen dabei die Steuersysteme der Gliedstaaten im Bundesstaat in ihrem Verhältnis zu diesem, außerdem die weiteren Unterverbände und deren Steuersysteme. Dann ergeben sich je nach den verschiedenen Finanzausgleichsregelungen folgende Möglichkeiten:

1. die Steuer ist reine Staatssteuer.
2. die Steuer ist teilweise Staats-, teilweise Unterverbandssteuer.
3. die Steuer ist reine Unterverbandssteuer.

Diese verschiedenen Stellungen kann auch jeweils die Grundsteuer einnehmen.

### B. Grundsteuer und Steuergewalten.

#### I. Die Grundsteuer als reine Staatssteuer.

Reine Staatssteuer ist die Grundsteuer nur bei einfachen wirtschaftlichen Verhältnissen und bei ebenso einfachen fiskalischen Gegebenheiten. Die Folge davon ist, daß praktische Beispiele für die Grundsteuer in dieser Stellung nur noch selten anzutreffen sind. Es wären hier anzuführen:



Spanien:<sup>4</sup> Hier ist die Grundsteuer reine Staatssteuer. Das entspricht ganz der rückständigen Ausbildung des dortigen ertragssteuerartigen Einkommenssteuersystems, der Bedeutung der Landwirtschaft im Verhältnis zu den anderen Erwerbszweigen und der Stellung der Grundsteuer als Ersatzsteuer.

Ebenfalls reine Staatssteuer ist die Grundsteuer in Neuseeland und in Ecuador. Auch in diesen beiden Staaten ist die Grundsteuer Landwirtschaftssteuer und hat hier deshalb wieder eine neue, relativ große Bedeutung erlangt.

Als reine Staatssteuer entspricht die Grundsteuer also zunächst den von uns in bezug auf ihre Stellung und Ausbildung ermittelten Tatsachen. Jedoch ist sie reine Staatssteuer nur solange, als sie relativ hohe Einnahmen liefert. Das ist jedoch wieder nur solange der Fall, als sie Landwirtschaftssteuer oder im Ertragssteuersystem wichtigste und zentrale Steuer ist. In dem Augenblick aber, in dem sie an Bedeutung verliert, verliert sie auch gleichzeitig für den Staat an Interesse als Einnahmequelle. Der Staat wendet sich neuen zu. Die Grundsteuer wird immer mehr in den Hintergrund gedrängt, bis sie ihrer Funktion nach eigentlich überflüssig geworden ist, da Einkommens- und Vermögenssteuer ihr diese abgenommen haben. Da sie ihrem Wesen nach jedoch nur schwer abgeschafft wird, führt das im Rahmen der Subjektbesteuerung zu ihrer allmählichen Abschaffung als Staatssteuer. Zunächst einmal zur Einführung der Quellenbeteiligung für die übrigen Körperschaften in Form entweder von Zuschlägen oder von Überweisungen aus dem Steueraufkommen. Insoweit haben unsere bisherigen Betrachtungen von der Wirklichkeit abstrahiert.

## II. Die Grundsteuer als teilweise Staatssteuer.

### I. Das Zuschlagssystem.

Die Grundsteuer ist als Zuschlagssteuer meist so geregelt, daß der Staat Steuererheber ist, die Unterverbände aber Zuschläge erheben. Das Zuschlagssystem bedeutet somit Parallelbesteuerung ein und desselben Steuerobjektes durch Staat und Unterverband. Der große Vorzug der Grundsteuer als Zuschlagssteuer ist dabei für die Unterverbände der, daß sie die Anpassung der Zuschläge an ihre Steuerbedürfnisse selbst in der Hand haben. Dem entsprechen auf der anderen Seite als Nachteil für den Staat die Gefahren, die aus allzu autonomer Finanzgebarung der Unterverbände entstehen können. Diese bestehen vor allem darin, daß einmal allzu große Steuerniveauunterschiede je nach der Finanzlage der Gemeinden entstehen (Steueroasen), zum andern, daß sich in Notzeiten eine Über-

---

4. Vgl. I. Gascon y Marin: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Spaniens, H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929, S. 407 ff.

schreitung des zulässigen Steuerdruckes ergeben kann. Trotzdem ist die Regelung der Beteiligung der Unterverbände am Grundsteueraufkommen in dieser Form fast in allen Staaten festzustellen, besonders in denen mit dem Typ der analytischen Quelleneinkommenssteuer, wie folgende Beispiele beweisen:

Frankreich:<sup>5</sup> Die Grundsteuer ist in Frankreich in großem Ausmaße durch das Zuschlagsrecht der „centimes additionels“ den Unterverbänden zur Ausschöpfung überlassen, wie die folgende Tabelle beweist:<sup>6</sup>

Jahr	Grundsteueraufkommen in Mill. frs.	davon entfallen in v. H. auf:	
		Staat	Departements u. Gemeinden
1928	963,0	53,3	46,7
1929	1 057,0	46,2	53,8
1930	1 111,6	43,8	56,2
1931	1 620,7	29,9	70,1
1932	1 451,8	25,6	74,4

Die Bedeutung der Einnahmen aus den Grundsteuerzuschlägen für die Gemeinden und Departements zeigt folgende Zusammenstellung:

Jahr	Art des Unterverbandes	Grundsteueraufkommen in		
		Mill. frs.	v. H. der	
			Steuer-einnahmen	veranlagten Steuern
1929	Departements Gemeinden	372,6	12,9	14,1
		215,9	4,5	6,5
1930	Departements Gemeinden	374,8	12,8	14,3
		249,4	4,6	6,8

Durch das Zuschlagssystem beteiligen außerdem Belgien, Jugoslawien, Portugal und Rumänien ihre Unterverbände an dem Grundsteueraufkommen.

Italien:<sup>7</sup> Die Gemeinden und Provinzen haben ein weitgehendes Zuschlagsrecht („sovrimposta“). Wie weitgehend die Grundsteuer den Unterverbänden als Finanzbedarfsdeckungsmittel überlassen ist, zeigt folgende Übersicht:<sup>8</sup>

5. Vgl. H. Rollitz: Das Problem der Steuer- und Finanzreform in Frankreich, F. A. Jg. 1930, S. 629 ff. — G. Lecarpentier: Le problème des finances locale en France, Paris 1932. — F. Preuß: Die Finanzverwaltung der Gemeinden u. Departements in Frankreich und die Pläne zu deren Reform. Jena 1933.

6. Vgl. Annuaire statistique de la France, Paris (jährl.).

7. Vgl. H. Rösch: Der Finanzausgleich in Italien (Ffm. Diss.), Berlin 1932.

8. Vgl. Annuario statistico italiano, Rom (jährlich).

Jahr	Grundsteueraufkommen in Mill. Lire	davon entfallen in v. H. auf:		
		Staat	Provinzen	Gemeinden
1927	1 176,3	13,0	33,6	53,4
1928	1 077,3	10,5	35,9	53,6
1929	1 058,7	10,7	36,1	53,2
1930	1 064,5	10,6	30,6	52,8
1931	1 132,6	15,0	34,3	50,7
1932	947,0	15,3	21,2	63,5

Dänemark:<sup>9</sup> Die lokalen Unterverbände (Land-, Amts- und Stadtgemeinden) haben seit dem 31. März 1926 das Recht Zuschläge in Höhe bis zu 200% zu der staatlichen „Grundskyld“ zu erheben.

Das Gleiche gilt für die Tschechoslowakei und Japan. In beiden Staaten ist die Grundsteuer durch Einrichtung autonomer Unterverbandszuschläge wichtiger Faktor des Finanzausgleichs.

Die Grundsteuer ist demnach in der Ausbildung als Zuschlagssteuer relativ weit verbreitet. Die weitere Entwicklung ist in der Praxis dann meist die, daß bei der Zuschlagssteuer die staatliche Grundsteuer nicht mehr erhoben wird. Das ist dann das unechte Zuschlagssystem. Diese Regelung war in Preußen vor dem Kriege bereits einmal durchgeführt; sie ist jetzt in Frankreich im Verlaufe der Gemeindefinanzreform geplant.

## 2. Das Überweisungssystem.

Beim Überweisungssystem erfolgt gemeinsame Normierung und Verwaltung der Steuer beim Steuerinhaber, der bestimmte Quoten an andere Steuergewalten abgibt. Für den Staat liegen, soweit er Steuerinhaber ist, in diesem System gewisse Vorteile. Das hat natürlich Nachteile für die Unterverbände zur Folge. Beim Überweisungssystem sind gerade deshalb Spannungen zwischen den einzelnen Beteiligten besonders dann, wenn die Steuerdecke knapp ist, unvermeidlich. Praktisch kommt das Überweisungssystem meist in Staaten mit allgemeiner Einkommenssteuer vor, jedoch ist es insgesamt bei der Grundsteuer nur selten angewandt:

Bulgarien:<sup>10</sup> Das Grundsteueraufkommen wird hier zum Teil den Unterverbänden überwiesen.

Russische Gliedstaaten:<sup>11</sup> Die Föderativrepubliken der U. d. S.

9. Vgl. C. Olsen: a. a. O. H. d. F., Tübingen 1929, Bd. III, S. 324 ff.

10. Vgl. P. Theodoroff: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Bulgariens, H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929, S. 263 ff.

11. Vgl. G. Dobbert: Die lokale Finanzwirtschaft in der U. d. S. S. R., F. A., Jg. 1929, S. 118 ff.

S.R. überweisen große Beträge der Landwirtschaftssteuer an die lokalen Unterverbände. Statistische Angaben:<sup>12</sup>

Die Landwirtschaftssteuer verteilte sich		
Jahr	in v. H. auf:	
	Föderativrepubliken	Unterverbände
1930/31	36,7	63,3
1931/32	37,4	62,2

Von der echten Überweisung, die nur wenig verbreitet ist, kommt man dann zur sog. unechten Überweisung, bei der die ganze Steuer zwar vom Staat normiert, veranlagt und bezogen wird, dann aber in ihrem ganzen Betrage an die Unterverbände geht, und zwar meist unter Abzug eines geringen Prozentsatzes für Verwaltungs- und Erhebungskosten. Praktisch ist damit in diesem Falle bereits eine reine Unterverbandssteuer vorhanden. Beispiele dafür sind:

Rußland:<sup>13</sup> Zuschläge der Unterverbände zur einzigen Landwirtschaftssteuer wurden hier nicht erhoben, doch wurden beträchtliche Quoten von dieser den Föderativrepubliken überwiesen. Seit 1927 geht sie in vollem Umfang an diese. Diese Tatsache unterstreichen die statistischen Angaben:<sup>14</sup>

Jahr	Landwirtschaftssteueraufkommen in Mill. Rubel	davon entfallen in v. H. auf:		
		U.d.S.S.R.	Föderativrepubliken	Gemeinden
1929/30	415,0	1,0	99,0	
1930/31	500,0	1,0	36,4	62,6
1931/32	600,0	1,0	38,1	60,9

Niederlande:<sup>15</sup> Auf Grund des Finanzausgleichsgesetzes vom 15. 7. 1929 (vgl. Staatsblad Nr. 338) ist die Grundsteuer ab 1. 1. 1931 unter Abzug geringer Erhebungskosten den Unterverbänden überlassen worden.

### 3. Das unechte Trennsystem.

Das unechte Trennsystem ist ein Sonderfall der gemeinsamen Bewirtschaftung einer Steuerquelle. An Stelle der Zuschläge oder Überweisungen tritt hier eine meist staatlich normierte, jedoch selbst-

12. Vgl. O. Schwarz: a. a. O., F. A. Jg. 1932, S. 352.

13. Vgl. G. Dobbert: Der Finanzausgleich in der U. d. S. S. R. i. Wirtschaftsdienst, Jg. 1928, S. 1758 ff.

14. Vgl. O. Schwarz: a. a. O. F. A., Jg. 1928—1932 (jährlich).

15. Vgl. V. Ronert: Das holländische Steuerwesen i. Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbandes der deutschen Industrie, Jg. 1931, S. 241 ff.

ständig veranlagte und erhobene Unterverbandssteuer. Formell bestehen demnach zwei selbständige Steuern. Materiell stellt diese Regelung jedoch eine gemeinsame Bewirtschaftung dar, weshalb sie in diesen Zusammenhang gehört. Das unechte Trennsystem ist nur selten anzutreffen. Es ist bei der Grundsteuer angewandt in:

Polen:<sup>16</sup> Hier haben die Unterverbände ein hohes Zuschlagsrecht. Dieses kann ersetzt werden durch eine kommunale Grundsteuer in gleicher Höhe. Von dieser Möglichkeit ist weitgehend Gebrauch gemacht worden. Es bestehen dadurch in Polen gegenwärtig eine staatliche und eine kommunale Grundsteuer nebeneinander.

Australien:<sup>17</sup> Die Regelung der gemeinsamen Bewirtschaftung des Grundsteueraufkommens ist hier ähnlich. Es besteht eine Bundesgrundsteuer, Grundsteuern der einzelnen Gliedstaaten und „local rates“ der kommunalen Unterverbände. (Ausnahme: Neusüdwales.)

In der weiteren Entwicklung wird beim unechten Trennsystem die staatliche Grundsteuer immer mehr von der Unterverbandsgrundsteuer zurückgedrängt, bis schließlich nur noch eine Unterverbandsgrundsteuer besteht.

### III. Die Grundsteuer als reine Unterverbandssteuer.

Hier ist die Grundsteuer infolge ihrer geringen Bedeutung ganz aus dem Staatssteuersystem ausgeschieden. Als reine Unterverbandssteuer hat die Grundsteuer verschiedenartige Stellung und Bedeutung, je nachdem, ob sie dies im Einheits- oder Bundesstaat ist.

#### 1. Im Einheitsstaat.

Im Einheitsstaat ist die Grundsteuer als Unterverbandssteuer den lokalen Verwaltungseinheiten überlassen. Das ist praktisch der Fall in

Griechenland:<sup>18</sup> Die Flächensteuer wird hier nach staatlichen Normen von den Gemeinden veranlagt und bezogen.

Norwegen<sup>19</sup> hat ebenfalls seine Grundsteuer vollständig den Unterverbänden überlassen.

Lettland und Estland haben eine ähnliche Regelung.

Britisch-Indien:<sup>20</sup> Seit der Montague-Chelmsford Reform der Jahre 1919/20 ist die „land revenue“ fast vollständig den Provinzen überlassen. Statistische Angaben:<sup>21</sup>

16. Vgl. G. Michalski: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Polens. H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929, S. 236 ff.

17. Vgl. R. C. Mills: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Australiens seit 1900. H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929, S. 465 ff.

18. Vgl. N. G. Photias: Das System der direkten Besteuerung in Griechenland (Diss.) Königsberg 1929.

19. Vgl. C. Olsen: a. a. O., H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929, S. 339 ff.

20. Vgl. S. G. Beri and G. Jathar: Indian economics, II. Bd. 2. Aufl., Bombay 1931.

21. Vgl. S. G. Beri and G. B. Jathar: a. a. O. S. 122.

Das Grundsteueraufkommen verteilte sich		
Jahr	in v. H. auf:	
	Zentralstaat	Provinzen
1927/28	1,1	88,9
1928/29	1,0	99,0

Die Bedeutung der „land revenue“ für die Provinzialfinanzen ergibt sich aus der folgenden Zusammenstellung:

Jahr	Das Grundsteueraufkommen in v. H. der	
	Gesamtsteuereinnahmen	veranlagten Steuern
1927/28	46,4	98,7
1928/29	46,2	98,5

China:<sup>22</sup> Die chinesische Grundsteuer ist seit 1930 als Ersatz für die Aufhebung des „likin“ (Inlandzoll) den Gemeinden vollständig überlassen.

## 2. Im Bundesstaat.

Im Bundesstaat ist die Grundsteuer als reine Unterverbandssteuer zunächst einmal den Gliedstaaten überlassen. Von diesen ist sie dann entweder als reine Staatssteuer behandelt oder teils als Überweisungs-, teils als Zuschlagssteuer, teils als reine Unterverbandssteuer geregelt. Das Verteilungssystem wiederholt sich demnach hier in engerem Rahmen zwischen den Gliedstaaten des Bundesstaates und deren Unterverbände. Diese Sachlage trifft zu auf:

Deutschland:<sup>23</sup> Durch das Landessteuergesetz vom 30. 3. 1920 in seiner Fassung als Finanzausgleichsgesetz<sup>24</sup> (letzte Fassung von 1930) wurden die Länder gezwungen, die zum Teil schon vollständig den Gemeinden überlassene Grundsteuer wieder in Hebung zu setzen. Die Grundsteuer ist damit in Deutschland gegenwärtig Gliedstaatssteuer mit bundesstaatlicher Rahmenregelung. Im einzelnen ergibt sich folgende Verteilung des Grundsteueraufkommens:<sup>25</sup>

22. Vgl. O. Schwarz: a. a. O., F. A. Jg. 1931, S. 155.

23. Vgl. zur Vorkriegsregelung:

B. Birnbaum: Die gemeindlichen Steuersysteme in Deutschland, Berlin 1912. Zur heutigen Regelung:

W. Markull: Kommentar zum FAG, Berlin 1923.

Ders.: Finanzausgleichsgesetz, i. Koppe, Jahrb. d. dt. Steuerrechts, Jg. 1932, S. 182 ff.

F. W. Koch: FAG mit Nebengesetzen. Ausführungs- und Durchführungsbestimmungen des Reiches, sowie Ausführungsbestimmungen Preußens, Bayerns und Sachsens, München 1926.

24. Vgl. FAG vom 23. 6. 1923 (RGBl. I 1923, S. 483 ff.).

25. Vgl. W. u. St. Berlin, Jg. 1933, Sonderbeilage zu Heft Nr. 20 (1. 10. 1933).

Jahr	Grund- und Gebäudesteuer- einnahmen d. öf. Verwaltung in Mill. RM	davon entfielen in v. H. auf:			
		Reich	Länder	Gemeinden u. -verbände	Hansestädte
1928/29	1 163,1	—	29,8	66,4	3,8
1929/30	1 213,4	—	28,1	68,2	3,4
1930/31	1 420,9	—	31,5	65,3	3,2
1931/32	1 389,6	—	31,3	65,6	3,1
1932/33	1 300,0	—	30,7	66,3	3,0

In den deutschen Gliedstaaten besteht also eine weitgehende Beteiligung der Unterverbände an der gliedstaatlichen Grundsteuer. Die Höhe des Zuschlagsrechtes ist dabei in den einzelnen Ländern verschieden geregelt. Im Rechnungsjahr 1930/31 war der Anteil der Gemeinden am Grund- und Gebäudesteuereinkommen am größten in Bayern mit 77,6 v. H., am niedrigsten in Baden mit 35,9 v. H. Die Bedeutung der Grund- und Gebäudesteuer für die Länder- und Gemeindefinanzen ergibt sich aus der folgenden Schlußzusammenstellung:

Steuergläubiger.	Verteilung des Grund- u. Gebäudesteuereinkommens in v. H.			Das Grund- und Gebäudesteuereinkommen in v. H. der					
				Gesamtsteuern			veranlagten Steuern		
	1913 /14	1929 /30	1930 /31	1913 /14	1929 /30	1930 /31	1913 /14	1929 /30	1930 /31
<b>Preußen:</b> <sup>26</sup>									
Land	—	28,4	33,3	—	13,9	10,3	—	15,4	12,5
Gemeinden und -verbände	100,0	71,6	66,7	25,0	18,7	21,7	28,8	22,3	26,8
<b>Bayern:</b> <sup>27</sup>									
Land	21,8	28,4	22,4	10,1	5,4	5,3	16,5	7,3	12,0
Gemeinden und -verbände	78,4	71,6	77,6	28,9	23,0	26,0	33,0	28,8	33,1
<b>Deutsche Gliedstaaten insgesamt:</b> <sup>28</sup>									
Länder:	6,3	28,4	31,5	1,8	12,0	15,8	4,1	13,3	18,3
Gemeinden und -verbände	87,1	68,2	65,3	25,2	18,8	21,4	28,9	22,6	25,8
Hansestädte	6,7	3,4	3,2	22,4	10,6	12,6	24,8	11,7	13,9

26. Vgl. Statistische Jahrbücher für den Freistaat Preußen, Berlin (jährlich).

27. Vgl. Statistische Jahrbücher für den Freistaat Bayern, München (jährlich).

Österreich:<sup>29</sup> Durch das Wiederaufbaugesetz (Abschnitt C § 1) vom 27. 11. 1922 und das Abgabenteilungsgesetz (§ 6) wurde die Grundsteuer zu einer ausschließlichen Abgabe der Länder. Die Regelung ähnelt also weitgehend der deutschen, wie folgende Tabelle zeigt:<sup>30</sup>

Jahr	Die Grund- und Gebäudesteuereinnahmen verteilen sich in v. H. auf:		
	Bund	Länder	Gemeinden und Bezirke
1927	—	52,8	47,2
1928	—	54,9	45,1
1929	—	45,6	54,4
1930	—	44,6	55,4

Die Verteilung der Einnahmen zwischen den Ländern und deren Unterverbänden erfolgt durch das Zuschlagssystem. Die Zuschläge der Gemeinden und Bezirke schwanken zwischen 50 und 200 v. H. der Stammsteuer. Die Bedeutung der Grund- und Gebäudesteuereinnahmen für die österreichischen Unterverbände ist verschieden. Während sie für die rein agrarischen Länder relativ sehr groß ist, ist sie für die Gemeinden mit Wien nur sehr gering.

### C. Überblick und Entwicklungstendenzen

Zusammenfassend ist festzustellen, daß die Grundsteuer zum großen Teil den Unterverbänden zumindest teilweise überlassen ist. Diese teilweise oder gänzliche Preisgabe der Grundsteuer an die Unterverbände versuchte man nun auch irgendwie theoretisch zu fundieren. Man hat deshalb zunächst einmal eine sog. Kommunalsteuertheorie aufgebaut, die im großen und ganzen die Äquivalenztheorie wieder zu Ehren bringen will. Das ist jedoch ein offener Bruch mit dem grundsätzlich anerkannten Prinzip der speziellen Unentgeltlichkeit der Steuerleistung.

Daß die Äquivalenztheorie nicht anwendbar ist, hat schon G. v. Schanz nachgewiesen.<sup>31</sup> Ihm schließen sich v. Eheberg<sup>32</sup>

Vgl. W. Gerloff: Die Steuerliche Belastung in Deutschland während der letzten Kriegsjahre. Berlin 1916, S. 64/65.

28. Vgl. Statistische Jahrbücher für das Deutsche Reich, Berlin (jährlich).

29. Vgl. R. Pfandler, M. Weinzierl, O. Lind-Gapp: Das österreichische Gemeindefiskusrecht und das Abgabenrecht der Länder, 2. Aufl., Wien 1927. R. Pfandler: Der Finanzausgleich in Österreich, sein System, seine Begründung und seine Durchführung, Wien 1931.

30. Vgl. Statistische Jahrbücher für die Republik Österreich, Wien (jährlich).

31. Vgl. G. v. Schanz: Zur Frage des Steuerprinzips bei den Gemeindesteuern. F. A., Jg. 1915, S. 55 ff. —

32. Vgl. K. Th. v. Eheberg: Finanzwissenschaft, 18./19. Aufl., Erlangen 1922, S. 557 ff.



und andere Autoren an. Jedoch ist die Anwendung des Äquivalenzgedankens heute noch weitgehend üblich. Auch J. Popitz stellt sich auf diesen Standpunkt, wenn er sagt: „Grundbesitz steht in besonders enger Verbindung mit der Gemeinde der Begebenheit. Deshalb ist hier das Prinzip von Leistung und Gegenleistung berechtigt.“<sup>33</sup> Adolph Wagner<sup>34</sup> und mit ihm eine Anzahl anderer Finanzwissenschaftler vertreten ähnliche Anschauungen.<sup>35</sup>

Weiterhin wird angeführt,<sup>36</sup> daß die Grundsteuer sich im Gegensatz zu anderen Steuern gut als Unterverbandssteuer eigne, weil Steuergewalten mit lokal begrenzten Gebieten nur solche Steuergegenstände belasten sollen, die sich dem ausgeübten Druck nur schwer oder garnicht entziehen können. Außerdem würde durch diese Regelung die Frage der Steuerhoheit leicht gelöst und Doppelbesteuerung vermieden. Letzlich sollen Steuerbelastete und politisch für die Besteuerungsregelung verantwortliche Kreise möglichst die gleichen Subjekte sein, und endlich wird die Grundsteuer auch deshalb als Lokalsteuer empfohlen, weil sie durch ihre Nichtberücksichtigung persönlicher Verhältnisse wenig konjunkturrempfindlich sei und starre Erträge liefere.

Demgegenüber ist festzustellen, daß alle diese für die Verteilung der Grundsteuer zwischen mehreren Verbänden genannten, sich zum Teil widersprechenden Regeln teils berechnete, teils angreifbare Erwägungen enthalten, insgesamt aber über eine lückenhafte Motivierung nicht hinauskommen. Denn für die Zuweisung der Grundsteuer als Finanzquelle an untergeordnete Körperschaften spricht eindeutig eigentlich nur die Tatsache, daß in den eng umgrenzten Unterverbänden besser die individuellen Verhältnisse zu übersehen und zu berücksichtigen sind. Das wird jedoch gerade nicht gewünscht. Im Gegenteil, die Unterverbände sehen in der Betonung des objektiven Momentes und der daraus folgenden Starrheit der Steuererträge einen besonderen Vorzug.

Daraus ergibt sich eindeutig, daß weniger theoretische und wirtschaftspolitische oder finanzwissenschaftliche Überlegungen für die Überlassung der Grundsteuer an die Unterverbände maßgebend waren als vielmehr die einfache Tatsache, daß man die für zentrale Finanzbedarfsdeckung unbrauchbar gewordene und deshalb

---

33. Vgl. J. Popitz, Art. „Finanzausgleich“, H. d. F., Bd. II, Tübingen 1927, S. 352.

34. Vgl. A. Wagner: Finanzwissenschaft, II. Teil, Leipzig 1890, S. 345 ff.

35. Wertvolle Untersuchungen enthalten insbesondere die zehn Gutachten des Vereins für Sozialpolitik über die Kommunalsteuerfrage. Vgl. Sch. d. V. f. S. Heft 12, Leipzig 1877.

36. Vgl. A. Lampe: Artikel „Ertragssteuern“, W. d. V., 4. Aufl., Bd. I, Jena 1931, S. 719.

funktionslose Steuer nicht ganz abschaffen wollte und sie so den nach Einnahmequellen immer hungrigen Gemeinden überließ.

Gegen die Auffassung, daß die Grundsteuer, wo sie unzumutbar ist, für die Unterverbände gut genug sei, wendet sich Vocke, indem er ausführt, daß es für die Unterverbände geradezu verletzend sei, wenn sie auf Einnahmequellen verwiesen werden, die einen bereits überwundenen Steuerstandpunkt bezeichnen. Über solche Dinge kümmert sich jedoch die Praxis der Finanzverwaltung wenig. Wie schon erwähnt, ist die Einnahmeverteilung eine reine Angelegenheit der praktischen Machtverhältnisse. Solange und soweit diese beim Staat konzentriert sind, müssen sich die Unterverbände mit dem zufrieden geben, was dieser ihnen freiwillig überläßt. Dabei ist es klar, daß der Staat das Beste für sich behalten wird und das Unzulängliche abgibt, Einnahmen von mittlerer Bedeutung aber mit den Unterverbänden gemeinsam bewirtschaftet.

Aus diesem Stande der Dinge lassen sich einheitliche Entwicklungstendenzen ablesen. Die Entwicklung begann mit dem Entstehen der Unterverbände. Es ergab sich nämlich die Notwendigkeit, diese an den Einnahmequellen des Staates zu beteiligen. Auf diese Weise überließ der Staat u. a. die Grundsteuer zunächst teilweise den Unterverbänden. Diese erste Periode der Entwicklung ist beinahe abgeschlossen. Nur in einigen wenigen Staaten (z. B. Spanien, Ungarn, Neuseeland, Ecuador) ist die Grundsteuer reine Staatssteuer. In den übrigen Staaten ist sie zumindest teilweise Unterverbandssteuer.

Die gemeinsame Bewirtschaftung der Grundsteuer geschieht dabei auf folgende Arten:

1. die Unterverbände erheben Zuschläge zu der Staatssteuer oder umgekehrt. Das ist das sog. **Zuschlagssystem**. Dieses System ist am weitesten verbreitet, was deshalb merkwürdig ist, weil im allgemeinen bei anderen Steuern dieses System dem Überweisungssystem weichen mußte. Das Zuschlagssystem ist bei der Grundsteuer in Frankreich, Italien, Dänemark und anderen Staaten durchgeführt.
2. Der Staat überweist Teile aus dem Steueraufkommen an die Unterverbände und umgekehrt. Das ist das **Überweisungssystem**. Dieses, heute das vorherrschende Beteiligungssystem, ist bei der Grundsteuer nur in Ausnahmefällen angewandt (z. B. in Bulgarien).
3. Es bestehen nebeneinander einheitlich geregelte Grundsteuern des Staates und der Unterverbände. Das ist das **unechte Trennsystem**. Dieses stellt in Wirklichkeit einen Sonderfall des Mischsystems dar. Meist soll es dabei das Zuschlagssystem ersetzen. Das unechte Trennsystem wird nur selten angewandt,

Es ist für die Grundsteuer durchgeführt in Polen und Australien.

Von diesen Arten der gemeinsamen Bewirtschaftung führt die Entwicklung deutlich zu einem einheitlichen Ziel weiter. Und zwar geht die weitere Entwicklung dahin, die Grundsteuer völlig den Unterverbänden zu überlassen.<sup>37</sup>

Dieses Ziel wird beim Zuschlagssystem dadurch erreicht, daß man die Staatssteuer außer Hebung setzt und nur noch die Zuschläge zu der nicht mehr erhobenen Stammsteuer erhebt. (Unechtes Zuschlagssystem.) Diese Regelung ist in Frankreich geplant. Die Tendenzen dazu sind aus der folgenden Tabelle klar zu ersehen.

Jahr	Das Grundsteueraufkommen entfällt in Frankreich <sup>38</sup> in v. H. auf:	
	Staat	Unterverbände
1923	53,5	46,7
1929	46,3	53,7
1930	43,8	56,2
1931	29,9	70,1
1932	25,6	74,4

Im Überweisungssystem geht die weitere Entwicklung dahin, daß man das gesamte Steueraufkommen an die Unterverbände überweist (unechte Überweisung). Das ist deutlich in Rußland zu verfolgen.<sup>39</sup>

Jahr	Das Landwirtschaftssteueraufkommen entfällt in Rußland in v. H. auf:	
	U. d. S. S. R.	Unterverbände
1924/25	27,9	72,1
1925/26	5,8	94,2
1926/27	1,0	99,0
1927/28	1,0	99,0
1931/32	1,0	99,0

Letztlich führt auch das unechte Trennsystem zur reinen Unterverbandssteuer, indem eben die staatliche Steuer aufgehoben wird.

So ergeben sich aus den Arten der gemeinsamen Bewirtschaftung bereits die Ansatzpunkte für die weitere Entwicklung. Diese geht

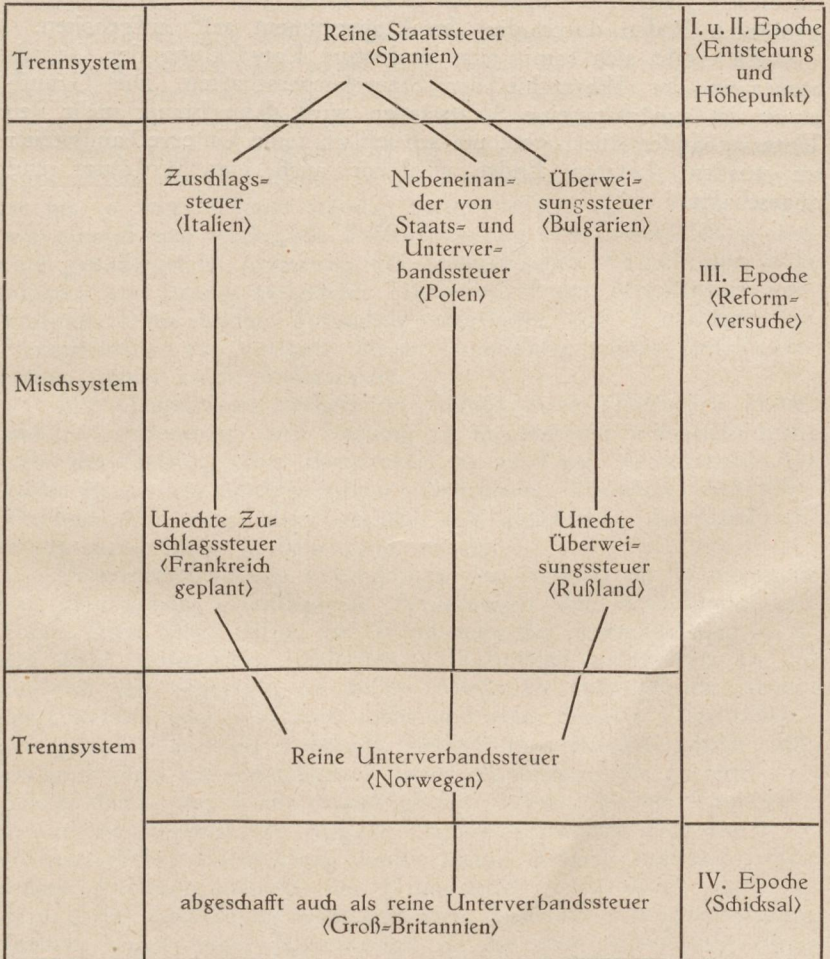
37. Darauf weist neuerdings auch O. Schwarz hin (vgl. O. Schwarz: Problem der Gemeindefinanzreform im In- und Ausland, Bankarchiv Jg. 1933, S. 204 ff.).

38. Vgl. Annuaire statistique de la France, Paris (jährlich).

39. Vgl. G. Dobbert: Der Zentralismus in der Finanzverfassung der U. d. S. S. R., Jena 1930 (Anhang).

dabei, je nach dem staatsrechtlichen Aufbau des in Frage kommenden Landes, verschieden schnell vor sich. Das besagt, sie geht im Einheitsstaat rascher vor sich als im Bundesstaat.

In einigen Staaten ist diese Entwicklung insofern eindeutig abgeschlossen, als hier die Grundsteuer auch formell reine Unterverbandssteuer ist. Das ist z. B. der Fall in Lettland, Norwegen und Griechenland. Insgesamt ergibt sich folgendes Entwicklungsschema:



Letztes Ergebnis der Entwicklung ist demnach, wie sich aus der Übersicht ergibt, die vollständige Abschaffung der Grund-

steuer, wie sie bereits in einer Reihe von Staaten vollzogen ist. Besonders deutlich läßt sich diese Gesamtentwicklung in Großbritannien verfolgen. Hier war die Grundsteuer zur Zeit ihrer Entstehung als reine Staatssteuer geregelt. Später wurde den Unterverbänden ein Beteiligungsrecht gewährt. 1798 wurde die staatliche Grundsteuer zur Reallast erklärt. So wurde die Grundsteuer reine Unterverbandssteuer. Als solche bestand sie bis zum 1. 4. 1929. In diesem Zeitpunkt wurden die „local rates“ vom landwirtschaftlich genutzten Boden durch die „local government act“ aufgehoben.

Es ergibt sich somit eine eindeutige Entwicklung der Grundsteuer in der Hierarchie der Steuerkörperschaften. Die Grundsteuer ist zunächst reine Staatssteuer, wird dann immer mehr den Unterverbänden überlassen, um schließlich reine Unterverbandssteuer zu werden. Letzten Endes wird sie auch hier verdrängt und abgeschafft.

#### IV. Teil: Zusammenfassender Überblick.

##### A. Die Gesamtentwicklungstendenzen der Grundsteuer.

Überblickt man abschließend die Beziehung zwischen Grundsteuer und Steuersystem, so ist dabei zuerst auf den engen Zusammenhang hinzuweisen, der durch das Steuersystem zwischen den wirtschaftlichen Verhältnissen und der Grundsteuer besteht.

Dieser enge Zusammenhang ist die Ursache für die gesamte Entwicklung der Grundsteuer. Denn die Entwicklung der Wirtschaft ist bis in unsere Tage ständig fortgeschritten. Die Folge davon war einmal eine wachsende Differenzierung des Erwerbslebens und eine grundlegende Änderung der ökonomischen Verhältnisse, zum anderen ein ständig steigender Finanzbedarf der öffentlichen Verwaltung. Diese beiden Tatsachen erforderten eine Umbildung des Steuersystems. Im Verlaufe dieser Umbildung wurde das Steuersystem immer mehr modernisiert.

Die Grundsteuer verliert im Ablauf dieser Tatsachen immer mehr an Bedeutung. Ihre Stellung im Steuersystem entspricht nicht mehr der Stellung einer Basissteuer, sie wird zur Nebensteuer. Als solche ist sie von untergeordneter Bedeutung. Verstärkt wird diese Tendenz noch durch die Tatsache, daß gleichzeitig die Landwirtschaft immer mehr an Bedeutung verliert.

Diese entscheidende Veränderung der Stellung im Steuersystem hat naturgemäß grundlegende Änderungen der Ausbildung zur Folge. Diese gehen dahin, die Grundsteuer der neuen Stellung, d. h. den diese bedingenden modernen Verhältnissen anzupassen. In die zunächst rein objektive, an äußere Merkmale anknüpfende Steuerform werden nach und nach mehr und mehr fremde Züge hineingetragen, die anderen modernen Steuerformen charakteristisch sind. Dadurch wird die Grundsteuer diesen angenähert. Sie entfernt sich jedoch damit von ihrem ursprünglichen Wesen, bis sie dann ganz in anderen Steuerformen aufgeht. Daraus ergibt sich: Der durch die wirtschaftliche Entwicklung und deren Folgen notwendig bedingte Auflösungsprozeß der Grundsteuer wird durch die Änderung der Ausbildung nicht nur zum Ausdruck gebracht, sondern darüber hinaus sogar beschleunigt, da die neue Ausbildung schon von sich allein aus Auflösungskeime in das Grundsteuerwesen trägt.

Insgesamt besteht eine eindeutige Entwicklungsrichtung. Die Grundsteuer hat gegenüber allen anderen veranlagten Steuern ab-

nehmende Bedeutung. Dieses Absinken geht auf verschiedenen Wegen und in verschiedenen Phasen vor sich. Alle diese Wege aber führen letzten Endes zu einem Ziel. Dieses Ziel ist die vollständige Grundsteuerauflösung.

Diese Entwicklung der Grundsteuer im horizontalen Aufbau des Steuersystems ist nun gleichzeitig wieder der Anstoß für eine neue Entwicklung, die in ganz anderer Richtung verläuft. Je mehr die Grundsteuer gegenüber den anderen veranlagten Steuern an Bedeutung verliert, desto weniger Bedeutung hat sie als Finanzbedarfsdeckungsmittel für den Staat. Die im Gesamtsteuersystem deshalb bedeutungslos gewordene Steuer erhält nun eine grundsätzlich neue Aufgabe. Sie wird Finanzausgleichsmittel. Der Staat tritt sie an seine Unterverbände ab, da die Grundsteuer im Staatssteuersystem entbehrlich geworden ist. Für die Unterverbände ist die Grundsteuer dann zunächst von Wichtigkeit. Sie verliert jedoch auch hier im Laufe der Zeit an Bedeutung.

Die Grundsteuer verliert demnach nicht nur im horizontalen Aufbau ständig an Boden, sie sinkt auch in der Hierarchie der Steuerkörperschaften immer mehr zu den untergeordneten Verbänden herab. Diese Entwicklung ergänzt die erste insofern, als jetzt ihrem Bedeutungsverlust im horizontalen Aufbau des Steuersystems auch ihre Stellung in dessen vertikaler Zusammensetzung entspricht.

Die Frage nach dem Schicksal der Grundsteuer ist somit dahin

Anteil des staatlichen Grundsteueraufkommens  
an dem Aufkommen an veranlagten Staatssteuern  
im Jahre 1931/32.

Land:	1912/13 = 100
1. Australien	49,8
2. Bayern	32,0
3. Belgien	40,3
4. Britisch-Indien	1,0
5. Bulgarien	102,0
6. Dänemark	44,8
7. Finnland	0,0
8. Frankreich	16,3
9. Japan	14,0
10. Italien	18,6
11. Niederlande	9,0
12. Spanien	68,6
Durchschnitt	23,7

Land	Steuersystem (veranlagte Steuern)	Grundsteuer					Näheres s. Seite	
		Stellung im Steuersystem	Charakter	Aus- bildung	Ertrag in v. H. d. veran- lagten Steu- ern im Durch- schnitt d. Jahre 1928/31 <sup>1)</sup>	Steuer= gläubiger		
Argentinien	Allg. Eink. Steuer und Ertragssteuern	Erg.-Hauptsteuer	Vorbela- stungsst.	subjekt. Wertsteuer	27,55 <sup>2)</sup>	Staat und Unterver- band	—	
Australien	Allg. Eink. Steuer und Ertragssteuer	"	"	"	20,60	"	31,62	
Belgien	Ertragseinkommenssteuer	Basisneben- steuer	einf. Grd. steuer	subj. Er- tragsst.	14,19 <sup>2)</sup>	"	27, 48, 59	
Brasilien	"	Die Grundsteuer ist in diesen aufgegangen.					—	29, 43
Britisch-Indien	"	Ersatzsteuer	Landwirt- schaftsst.	objekt. Ertragst.	2,10	Unter- verband	41, 62	
Bulgarien	"	"	"	"	33,57 <sup>2)</sup>	Staat und Unterverband	41, 53, 60	
Canada	allg. Einkommenssteuer u. Vermögenssteuer	Die Grundsteuer ist in diesen aufgegangen.					—	43
China	—	Basishaupt- steuer	einf. Grdststeuer	objekt. Ertr. St.	—	Unter- verband	63	
Dänemark	allg. Einkommenssteuer u. Vermögenssteuer u. Ertragssteuern	Erg. Neben- steuer	Vorbe- lastgst.	objekt. Wertst.	10,42	Staat und Unterver- band	34, 60	
Danzig	"	"	"	"	"	Unter- verband	—	
Deutschland <sup>3)</sup>	"	"	"	"	3,56 <sup>2)</sup>	"	35, 63	
Ecuador	allg. Einkommenssteuer und Ertragssteuern	Ersatz- steuer	Landwirt- schaftsfr.	subj. Wert- steuer	52,13	Staat	42, 58	
Estland	"	Erg. Hpt.- steuer	Vorbel- steuer	objektiv Wertst.	24,51 <sup>2)</sup>	Unter- verband	62	
Frankreich	Ertragseinkommenssteuer	Basisneben- steuer	einfache Grdst.	subjekt. Ertr. St.	1,03	Staat und Unterver- band	25, 50, 59, 68	
Finnland	allg. Einkommenssteuer und Vermögenssteuer	Die Grundsteuer ist in diesen aufgegangen.					—	37, 53
Großbritannien	Ertragseinkommenssteuer	Die Grundsteuer ist in diesen aufgegangen.					—	29, 51
Griechenland	"	Ersatz- steuer	Landwirt- schaftsfr.	objekt. Ertr. St.	27,0	Unter- verband	41, 62	
Island	allg. Einkommenssteuer und Vermögenssteuer und Ertragssteuern	Erg. Neben- steuer	Vorbel- Steuer	objekt. Wertst.	—	Staat und Unterver- band	35	
Italien	Ertragseinkommenssteuer	Basis- nebensteuer	einfache Grdst.	objekt. Ertr. St.	2,49	"	28, 50, 59	
Japan <sup>3)</sup>	allg. Einkommenssteuer und Ertragssteuern	Erg. Hpt.- steuer	Vorbel- steuer	subjekt. Wertst.	18,95	"	32, 52, 60	
Jugoslawien	Ertragseinkommenssteuer	Basis- nebensteuer	einfache Grdst.	subjekt. Ertr. St.	45,75 <sup>2)</sup>	"	27, 59	
Lettland	allg. Einkommenssteuer und Ertragssteuern	Erg. Hpt.- steuer	Vorbel- steuer	objekt. Wertst.	28,43	Unter- verband	62	
Liechtenstein	allg. Eink. St. u. allg. Vermögenssteuer	Die Grundsteuer ist in diesen aufgegangen.					—	—
Litauen	Ertragssteuersystem.	Basishpt.- steuer	einfache Grdst.	subjekt. Ertr. St.	50,22 <sup>2)</sup>	Staat u. Unterverb.	22	
Luxemburg	Ertragseinkommenssteuer	Die Grundsteuer ist in diesen aufgegangen.					—	—
Neuseeland	allg. Eink. St. u. Ertragsst.	Ers. St.	Landw. St.	subjekt. Wertst.	26,24	Staat	42, 58	
Niederlande	Allg. Eink. St. u. Verm. St. u. Ertragssteuern	Erg. Neben- steuer	Vorbel- Steuer	objekt. Ertrg. St.	—	Unter- verband	61	
Norwegen	"	"	"	obj. W. St.	—	"	35, 62	
Österreich	"	"	"	obj. Ertr. steuer	13,42 <sup>2)</sup>	"	36, 65	
Polen	"	"	"	"	10,10 <sup>2)</sup>	St. u. Unt.	36,62	
Portugal	Ertragseinkommenssteuer	Bas. Neb. Steuer	einf. Grdst.	"	41,59 <sup>2)</sup>	"	59	
Rumänien	"	"	"	subj. Wertst.	15,42	"	27, 59	
Rußland	allg. Eink. St. u. Ertr. St.	Ers. St.	Landw. St.	sub. Ertr. St.	56,05	Unterverb.	41, 60, 61, 68	
Schweden	allg. Eink. St. u. allg. Verm. St.	Die Grundsteuer ist in diesen aufgegangen.					—	37
Schweiz (Kantone)	"	Die Grundsteuer ist in diesen aufgegangen.					—	—
Spanien	Ertragseinkommenssteuer	Ers. St.	Landw. St.	obj. Ertr. St.	29,95 <sup>2)</sup>	Staat	40, 58	
Tschodoslawakei	Allg. Eink. St. u. Ertr. St.	Erg. H. St.	Vorb. St.	subj. Wertst.	5,05	St. u. Uvb.	32, 60	
Türkei	"	Ers. St.	Ldw. St.	obj. Ertr. St.	32,37 <sup>2)</sup>	"	42	
Ungarn	Allg. Eink. Steuer u. Verm.- steuer u. Ertragssteuern	Erg. Neb- benst.	Vorb. St.	"	14,36 <sup>2)</sup>	Staat	—	
U.S.A.	Allg. Eink. St. u. allg. Verm. St.	Die Grundsteuer ist in diesen aufgegangen.					—	37, 43

1) Die Zahlen beziehen sich nur auf die Staatseinnahmen. Für Deutschland, Österreich und Rußland dagegen beziehen sich die v. Hundertsätze auch auf den Anteil des Grundsteueraufkommens an den Gesamteinnahmen der Unterverbände.

2) Grund- und Gebäudesteueraufkommen.

3) Teilweise Ersatzsteuer.



zu beantworten, daß deutlich die Tendenz zur allmählichen Auflösung der Grundsteuer zu beobachten ist. Der Auflösungsprozeß geht dabei in verschiedenen Richtungen und verschieden schnell vor sich. Seine einheitliche Grundrichtung ist jedoch klar erkennbar. Das unterstreicht auch die vorhergehende Übersicht (vgl. Seite 72).

### B. Die gegenwärtige Verbreitung der Grundsteuer.

Die Grundsteuer ist jedoch nicht, wie man vielleicht annehmen könnte, fast völlig oder gänzlich verschwunden. Wie sich bereits aus der vorhergehenden Übersicht und aus den zahlreichen Beispielen für die Grundsteuer in ihren Beziehungen zum Steuersystem ergab, ist der Grundsteuerauflösungsprozeß noch nicht abgeschlossen. Die gegenwärtige Lage der Dinge zeigt die folgende Zusammenstellung (Stichtag 1. 8. 1933). Die Übersicht gibt einen Aufschluß über die Verbreitung der Grundsteuer. Gleichzeitig werden kurze Angaben über Stellung im Steuersystem, Bedeutung, Charakter und Ausbildung gegeben.<sup>1</sup>

Aus diesem Überblick ergibt sich auf den ersten Blick, daß die Grundsteuer noch weit verbreitet ist. Die Grundsteuer ist sogar noch in den Staaten anzutreffen, die bereits ein modernes Steuersystem besitzen. Das scheint ein Widerspruch zu den geschilderten Entwicklungstendenzen. Der Widerspruch ist jedoch nur ein scheinbarer. Das erkennt man, wenn man in einzelnen die Stellung der Grundsteuer in den Steuersystemen untersucht. Dann ergibt sich folgende Verteilung:

Stellung im Steuersystem	Anzahl der Beispiele	Grundsteuerperiode
Basishauptsteuer	3	Höhepunkt
Nebensteuer (Ergänzungs- und Basisnebensteuer)	21	Reformversuche Schicksal
Ersatzsteuer	7	
Abschafft	9	
insgesamt	40	

Der Ausgangspunkt der Grundsteuerentwicklung, d. h. die Grundsteuer in ihrer Stellung als reine Basissteuer im Ertragsteuersystem ist kaum mehr vorhanden. Dagegen ist das Endziel „Grundsteuerauflösung“ bereits in einer Reihe von Staaten erreicht. In

1. Vgl. Übersicht auf S. 72/73.

dem größten Teil der untersuchten Staatssteuersysteme befindet sich die Grundsteuer im vollen Ablauf ihrer dynamischen Entwicklung. Diese ist verschieden weit fortgeschritten. In allen Steuersystemen hat jedoch die Grundsteuer bereits an Bedeutung verloren. Die gegenwärtige Sachlage kann man deshalb dahin charakterisieren, daß die Grundsteuer noch weit verbreitet, ihre Bedeutung jedoch nur noch relativ gering ist. Das ergibt sich auch aus einer Übersicht über die Stellung der Grundsteuer im vertikalen Steuersystemaufbau:

Stellung im Steuersystem	Anzahl der Beispiele	Grundsteuerperiode
Reine Staatssteuer	4	Höhepunkt
teilweise Staats-, teilweise Unterverbandssteuer	16)	Reformversuche Schicksal
Reine Unterverbandssteuer	11)	
Abgeschafft	9	
insgesamt	40	

Hauptursache für die gegenwärtige weite Verbreitung der Grundsteuer ist also die Tatsache, daß der Grundsteuerauflösungsprozeß verschieden schnell vor sich geht. Fast überall hat er in der Praxis schon eingesetzt. Abgeschlossen ist er in der Mehrzahl der Fälle jedoch noch nicht.

Das hat zum Teil auch seine Ursache in einer Reihe von Tatsachen, die den Verlauf der Grundsteuerentwicklung hemmen. Diese Gegenteilstendenzen sind teilweise dauernd, teilweise nur zeitweilig wirkend. Es liegen ihnen folgende Tatsachen zugrunde:

1. Die weitgehende Grundsteueramortisation. Bei der Grundsteuer ergibt sich nämlich, daß sie den Wert des Steuerobjektes um den kapitalisierten Wert sämtlicher künftiger Steuern verringert, wenn man mit dem Fortbestehen der Grundsteuer auch in Zukunft rechnen kann. Diese Wertminderung wird in dem Augenblicke sichtbar, in dem der Eigentümer des Steuerobjektes wechselt. Der neue Eigentümer zahlt die Steuer weiter, er trägt sie jedoch nicht, da sie bereits im Kaufpreis in Anrechnung gebracht wurde. Eine Abschaffung der Grundsteuer würde somit eine direkte Bereicherung des Neubesitzers auf Kosten des früheren zur Folge haben. Das war mit ein Grund dafür, daß man an die direkte Abschaffung der Grundsteuer nur zögernd herangegangen

ist. Dazu kommt dann noch die große Lebensfähigkeit der Grundsteuer überhaupt. Ist die Grundsteuer einmal seit langem in Übung, hat sie einmal feste Wurzeln gefaßt, so ist sie auch dann nur schwer zu beseitigen, wenn die Verhältnisse, in denen ihr Bestehen notwendig und gerechtfertigt war, längst der Vergangenheit angehören.

Beispiel dafür sei die Grundsteuer in Groß-Britannien. Hier hat man die „land tax“ aus diesen Gründen nicht direkt abgeschafft, sondern zur ablösbaren Reallast erklärt. Die englische Grundsteuer besteht deshalb formell auch heute noch. Ihr Aufkommen sinkt jedoch andauernd und beträgt heute nur noch Bruchteile der Staatseinnahmen.

2. Das Unterverbandssteuerproblem. Ebenfalls eine zeitweilige Verlangsamung der Grundsteuerauflösung ergibt sich aus der Tatsache, daß die Grundsteuer in der Hierarchie der Steuerkörperschaften ständig herabsinkt. Diese Entwicklung wurde durch die abnehmende Bedeutung der Grundsteuer ausgelöst. Sie hemmt nun den weiteren Bedeutungsverlust, als dessen Folge sie entstand. Die Grundsteuer wird nämlich durch die Entwicklung zu den untergeordneten Steuerkörperschaften wohl erneut degradiert. Ihre vollständige Abschaffung wird dadurch jedoch zumindest hinausgeschoben. Denn die Unterverbände werden bestrebt sein, das Steuer-aufkommen so hoch wie möglich zu gestalten. Das hat zur Folge, daß zumindest eine Stagnation eintritt, wenn nicht sogar die Bedeutung der Grundsteuer wieder ansteigt. Diese Bedeutung und damit die Außerkraftsetzung der Entwicklungstendenzen wird solange anhalten, bis die Unterverbände an anderen, besseren Finanz-

Jahr	Grundsteuer- aufkommen in Frankreich 1928/29=100	Grundsteueraufkommen in Frankreich 1928/29 = 100		
		in v. H. d. veranlagten Steuern	verteilte sich auf	
			Staat	Unterverbände
1928/29	100,0	100,0	100,0	100,0
1929/30	109,8	98,3	85,0	115,0
1930/31	115,4	100,2	79,7	120,3
1931/32	168,2	126,8	49,9	150,1

quellen beteiligt werden. Deutlich zeigen diese Hemmung der Entwicklung im Verlaufe der Überlassung der Grundsteuer an die Unterverbände die folgenden Tabellen:<sup>2</sup>

2. Vgl. Annuaire statistique de la France, Paris (jährlich).

Jahr	Grundsteueraufkommen in den Niederlanden <sup>3</sup>		
	in v. H. der veranlagten Steuern	verteilte sich auf	
		Staat	Unterverbände
1905/09	27,1	68,8	31,2
1910/14	23,7	67,3	32,7
1915/19	11,4	66,9	33,1
1919/24	6,9	59,3	40,7
1925/29	9,0	58,2	41,8
1930/31	10,2	39,7	60,3
1931/32	10,4	11,9	88,1

Besonders in der letzteren Zusammenstellung kann man deutlich zwei Perioden unterscheiden, die diese Entwicklung anzeigen:

1. 1905—1924. Abnehmende Bedeutung, als Folge dessen Sinken zu den Unterverbänden.
2. 1924—1932. Fast ganz den Unterverbänden überlassen, als Folge dessen Hemmung des Bedeutungsverlustes.

Es ist somit in Frankreich und in den Niederlanden in dem Maße, in dem die Grundsteuer den Unterverbänden mehr und mehr überlassen wird, eine wachsende Bedeutung gegenüber den anderen veranlagten Steuern unverkennbar. Zumindest wird der andauernde Abstieg aufgehalten.

3. Das Problem der Landwirtschaftsbesteuerung. Eine weitere Gegenwirkung gegen die Entwicklungstendenzen der Grundsteuer ergibt sich aus den Schwierigkeiten, denen die Anwendung der Subjektbesteuerung in der Landwirtschaft begegnet. Theoretiker und Praktiker sehen sich auf steuerlichem Gebiete bei keinem Wirtschaftszweig solch schwierigen Fragen gegenübergestellt wie bei der Besteuerung der Landwirtschaft. Solange die Landwirtschaft noch teilweise auf vorkapitalistischer Grundlage beruht, solange moderne Wirtschaftsführung noch nicht ganz in die landwirtschaftlichen Betriebe eingedrungen ist, so lange ist auch die Grundsteuer zur einigermaßen zutreffenden Erfassung der landwirtschaftlichen Steuerkraft unentbehrlich. Diese Tatsache hat zum Teil dazu geführt, daß man die Grundsteuer zur Landwirtschaftssteuer ausgebaut hat. Sie wurde dadurch die einzige veranlagte Steuer der Landwirtschaft. Daß diese Stellung ebenfalls der Abwärtsentwicklung entgegenwirkt, geht aus der folgenden Zusammenstellung hervor:

3. Vgl. Jaarcyfers voor Nederland, S'Gravenhage 1932.

Jahr	Anteil der Grundsteuer an den veranlagten Steuern (1913/14 = 100) in:	
	Bulgarien <sup>4</sup>	Spanien <sup>4</sup>
1913/14	100,0	100,0
1928/29	66,6	68,2
1931/32	102,0	74,5

Es ergibt sich in Bulgarien ein Halten des Ergebnisses, in Spanien ein verlangsamtes Absinken. Beide Ziffern haben sich auf jeden Fall in einem Zeitraum von 20 Jahren nur unwesentlich zu Ungunsten der Grundsteuer verschoben, während sonst im allgemeinen der Bedeutungsverlust innerhalb der gleichen Zeitspanne sehr viel größer war.<sup>5</sup>

4. Die gegenwärtige Krise. Auch die jetzige Krise ergibt für die Grundsteuer Wirkungen, die ihre Auflösenden ausschalten. Denn in der Krise versagen so fein ausgebaute Steuern wie die Einkommenssteuer mehr oder minder. Ursache dafür ist gerade ihre Vollkommenheit. Diese hat nämlich eine äußerste Konjunktur reagibilität zur Folge. Deshalb ist die Einkommenssteuer in ihren Erträgen sehr empfindlich. Für die Grundsteuer gilt das Gegenteil. Sie wird wegen ihres objektiven Charakters durch die Konjunktur in ihren Erträgen nur wenig beeinflusst. Verstärkt wird diese Wirkung dadurch, daß man, meist um die sinkenden Einnahmen der modernen Subjektsteuern auszugleichen, gleichzeitig auf die Grundsteuer und andere rohe Besteuerungsformen in stärkerem Maße zurückgreift.

Diese Tatsachen sind nur schwer zahlenmäßig festzuhalten. Einmal sind sie erst andeutungsweise erkennbar, zum andern ergeben sich statistische Schwierigkeiten in jeder Beziehung. Immerhin ist der Einfluß der gegenwärtigen Krise in einigen Ländern deutlich festzustellen, wie die folgenden Angaben beweisen:

#### In Australien<sup>6</sup>

Jahr	Grundsteueraufkommen 1927/28 = 100	Anteil an den veranlagten Steuern	
		in v. H.	1930/31 = 100
1927/28	100,0	23,4	143,5
1928/29	97,0	22,5	136,2
1929/30	94,4	20,3	124,5
1930/31	94,4	16,3	100,0
1931/32	91,5	23,3	142,9

Bis 1930/31 geht also eine eindeutige Abwärtsentwicklung der Grundsteuer vor sich, dann, obwohl das absolute Aufkommen weiter sinkt, ergibt sich jedoch ein plötzlicher Aufstieg. Ähnlich ist die Entwicklung in Belgien, Dänemark und Polen. Insgesamt zeigt sich für diese Länder folgendes Bild:

Land	Anteil des Grundsteueraufkommens 1931/32 an den veranlagten Steuern in v. H.	Aufkommen der Grund- steuer 1931/32
	1930/31 = 100	
Australien	142,9	96,4
Belgien	132,1	112,5
Dänemark	108,9	100,0
Polen	134,6	114,7

Daraus ersieht man, daß von 1930/31 auf 1931/32 der Anteil der Grundsteuer an den veranlagten Steuern steigt, obwohl das Grundsteueraufkommen fällt oder nur geringer steigt. Folglich muß zu gleicher Zeit eine Verminderung der Einnahmen aus den übrigen veranlagten Steuern, insbesondere der allgemeinen Einkommenssteuer bzw. in Belgien der Personal- und Ergänzungssteuer, vor sich gegangen sein. Diese Schrumpfung des Aufkommens der Einkommenssteuer ist aber, da keine steuertechnischen Änderungen erfolgten, auf die Krise zurückzuführen. Folglich hat hier die gegenwärtige Krise die Grundsteuer in ihrer Entwicklung, die in allen vier untersuchten Ländern bis 1930/31 scharf nach unten zeigte, gebremst. Außerdem ergibt sich aus der Zusammenstellung daß man in Belgien und Polen die Grundsteuerbelastung bereits, wie oben erwähnt, schärfer angespannt hat. Die Bedeutungszunahme war jedoch überdurchschnittlich. In Australien und Dänemark hat man dagegen die Steuerbedingungen nicht verändert.

Es ergibt sich demnach, daß insgesamt eine ganze Reihe von Tatsachen die Grundsteuerentwicklung so beeinflussen, daß ihre eigentliche Entwicklung dadurch abgeschwächt, zum Teil sogar aufgehalten wird. Von diesen Tatsachen ist jedoch nur die weitgehende Amortisation und die Lebensfähigkeit der Grundsteuer von dauernder Wirkung. Die drei anderen beeinflussen nur zeitweilig die Grundsteuer. Heute allerdings sind sie alle zusammen wirksam und hemmen so den Ablauf der Grundsteuerentwicklung.

4. Vgl. O. Schwarz: a. a. O., F. A., Jg. 1928—1932, (jährlich).

5. Vgl. Übersicht auf S. 72.

6. Vgl. O. Schwarz: a. a. O., F. A. Jg. 1928—1932.

### III. Das Schicksal der Grundsteuer.

Die vollständige Abschaffung der Grundsteuer haben somit in der Steuerpraxis bisher fiskalische Wünsche, finanzpolitische Überlegungen, teilweise auch materielle Notwendigkeiten und allgemein wirkende Tatsachen verhindert. Das Zusammenwirken dieser Faktoren hat jedoch insgesamt nur eine Verlangsamung des Auflösungsprozesses zur Folge. Das Schicksal der Grundsteuer wird dadurch nicht abgewendet.

Die Grundsteuer ist eine sterbende Steuerform. Seit einem Jahrhundert ist ihre Abwärtsentwicklung deutlich festzustellen. Sie verteidigt zwar zähe Stellung um Stellung; heute fristet jedoch die ehemals beherrschende Steuerform im Schatten der Personalsteuern meist nur noch ein kümmerliches Dasein. Daran ändern auch alle Reformen nichts. Im Gegenteil, diese beschleunigen zum Teil die Grundsteuerauflösung.

Allerdings geht diese Entwicklung dank der Gegentendenzen nur langsam vor sich. Noch ist die Stellung der Grundsteuer nicht überall abbaureif. Teilweise hat sie sich in der letzten Zeit sogar verbessert. Daraus ergibt sich, daß sich die vollständige Grundsteuerauflösung noch lange hinausziehen kann. Die eindeutige Entwicklungsrichtung bleibt deshalb doch bestehen. Man kann sie durch folgende Thesen verdeutlichen:

1. Je vollkommener das Steuersystem, desto geringer die Bedeutung der Grundsteuer.
2. Mit abnehmender Bedeutung sinkt die Grundsteuer gleichzeitig in der Hierarchie der Steuerkörperschaften.
3. Im vollkommenen modernen Subjektsteuersystem ist die Grundsteuer überflüssig. Sie ist deshalb abzuschaffen.
4. Diese vollständige Auflösung wird durch Gegentendenzen hinausgezögert.
5. In der Praxis ist die Grundsteuer deshalb gegenwärtig noch weit verbreitet. Ihre Bedeutung ist jedoch nur noch gering.
6. Endpunkt der Grundsteuerentwicklung bleibt deshalb: „Auflösung der Grundsteuer“.

## Literaturverzeichnis.<sup>1</sup>

### A. Bücher und Aufsätze.

- Aereboe, F.: Die Beurteilung von Landgütern und Grundstücken. 2. Aufl., Berlin 1924.
- Allix, E.: *Traité élémentaire de science des finances et de législation financières française*. 4. Aufl., Paris 1921.
- Allix, E. und M. Lecerclé: *Les impôts français*. Bd. I, Paris 1926.
- Audickas, I.: Direkte und indirekte Steuern im litauischen Staatsbudget, i. Wirtschaftliche Informationen des Finanzdepartements der Republik Litauen. Jahrgang 1929, Heft 10.
- Bainoff, J.: Das bulgarische Steuersystem, F. A., Jahrgang 1928.
- Ballod, C.: Die Finanzen der Ostseerandstaaten, H. d. F. Bd. III, Tübingen 1929.
- Bastable, C. F.: *Public finance (Book IV)* 3. Aufl., London 1922.
- Below, E. v.: Artikel „Bede“, H. d. St., 4. Aufl., Bd. II, Jena 1924.
- Beri, S. G. und Jathar, G. B.: *Indian economics*. II. Bd., 2. Aufl., Bombay 1931.
- Birnbaum, B.: Die gemeindlichen Steuersysteme in Deutschland. Berlin 1914.
- Boesler, F.: Ertragswert und gemeiner Wert in der deutschen Vermögensbesteuerung. Leipzig 1925.
- Bräuer, K.: Artikel „Ertragssteuern“, H. d. F., Bd. II, Tübingen 1927.
- Artikel „Grundsteuer“, H. d. St., Bd. IV, 4. Aufl., Jena 1927.
- Versuch einer Neugruppierung der Steuerformen, i. Festgabe für Schanz, II. Bd., Tübingen 1928.
- Artikel „land taxation“, i. *The „Encyclopaedia of the political sciences“*, Bd. IX, New York 1933.

---

1. Das Alter und die allgemeine Verbreitung der Grundsteuer bringen es mit sich, daß die Literatur über dieselbe eine sehr reichhaltige ist. Sie bildet insbesondere seit Smith und Ricardo einen ständigen Abschnitt in allen, die Steuerlehre behandelnden Werken der in- und ausländischen Literatur; deren erschöpfende Aufzählung ist natürlich unmöglich. Daneben ist aber auch die Grundsteuerspezialliteratur äußerst umfangreich. Es wird deshalb nur ein Teilausschnitt aus der Fülle des Schrifttums gegeben, und zwar werden insbesondere die für die Themastellung der vorliegenden Arbeit wichtigen Werke aufgezählt.



- Bruno, M.: Feststellung des Ertragswertes aus dem gemeinen Werte der Landgüter, i. Berichte über Landwirtschaft, Jahrgang 1929.
- Copland, D. B.: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Neuseelands. H. d. F. Bd. III, Tübingen 1929.
- Damaschke, A.: Ein Weg aus der Finanznot. Jena 1920.
- Das Steuersystem Litauens. i. Osteuropamarkt, Jahrg. 1930.
- Dertilis, P. B.: Le système de l'impôt sur les revenus en Grèce, i. Revue de science et de législation financières. Jahrgang 1932.
- Die Kommunalsteuerfrage. Schriften d. V. f. S., Bd. XII, Leipzig 1877.
- Diehl, K.: Artikel „Bodenbesitzreform“, H. d. St., 4. Aufl., Bd. II, Jena 1925.
- Dobbert, G.: Der Finanzausgleich in der U. d. S. S. R., i. Wirtschaftsdienst, Jahrgang 1928.
- Die lokale Finanzwirtschaft in der U. d. S. S. R., F. A. Jahrgang 1929.
- Der Zentralismus in der Finanzverfassung der U. d. S. S. R., Jena 1930.
- Die Grundzüge der neuen Steuerverfassung der U. d. S. S. R., F. A., Jahrgang 1932.
- Dollfuß, R.: Über die Idee der einzigen Steuer (Diss.) Basel 1897.
- Dziegalowski, E.: Grundvermögenssteuer, Halle 1933.
- Eheberg, K. Th. v.: Finanzwissenschaft, 18./19. Aufl., Erlangen 1922.
- Englis, K.: Finanzwissenschaft, Prag 1931.
- Fasolis, G.: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Italiens. H. d. F. Bd. III, Tübingen 1929.
- Findlay-Shirras, G.: The science of public finance. London 1924.
- George, H.: Progreß and poverty; an inquiry in to the cause of industrial depressions and of increase of want with increase of wealth. 4. Aufl., New York 1904.
- Gerloff, W.: Die steuerliche Belastung in Deutschland während der letzten Friedensjahre. Berlin 1916.
- Grundlegung der Finanzwissenschaft, H. d. F. Bd. I, Tübingen 1926.
- Steuerwirtschaftslehre, H. d. F. Bd. I, Tübingen 1926.
- Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Deutschlands. H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929.
- Entwicklungstendenzen der Besteuerung der Landwirtschaft, i. Festgabe für Grünberg, Leipzig 1932.

- Die Besteuerung der Landwirtschaft vor und nach dem Kriege.  
i. Berichte über Landwirtschaft, 50. Sonderheft: Die deutsche  
Landwirtschaft unter volks- und weltwirtschaftlichen Gesichts-  
punkten, herausgegeben von M. Sering, Berlin 1932.
- Grimpel, V.: „Contribution foncière“, i. Dictionnaire des finances  
(Ed. par M. L. Say), Bd. II, Paris 1894.
- Hänsel, P.: Das Steuersystem Sowjetrußlands, Berlin 1928.
- Heckel, M. v.: Artikel „Grundsteuer“, W. d. V., 2. Aufl., Bd. I,  
Jena 1911.
- Held, A.: Die Einkommenssteuer. Finanzwissenschaftliche Studien  
zur Reform der direkten Steuern in Deutschland. Bonn 1872.
- Heyer, F.: Das britische Finanzwesen. Jena 1930.
- Hünlich, G.: Das Steuersystem Spaniens in Geschichte und  
Gegenwart. Jena 1932.
- Jathar, G. B. und Beri, S. G.: Indian economics. II. Bd.,  
2. Aufl., Bombay 1931.
- Jessen, J.: „Finanzausgleich“, W. d. V., 4. Aufl., Bd. I, Jena  
1931.
- Jèze, G.: Cours élémentaire de science des finances et de légis-  
lation financière française. Paris 1922.
- Kambe, M.: Die Grundzüge des japanischen Steuerwesens der  
Gegenwart. Jena 1926.
- Koch, F. W.: FAG mit Nebengesetzen, Ausführungs- und Durch-  
führungsbestimmungen des Reiches, sowie Ausführungsbestim-  
mungen Preußens, Bayerns und Sachsens, München 1926.
- Kurilo, G.: Die Reform der direkten Steuern in Jugoslawien.  
F. A. Jahrgang 1928.
- Lampe, A.: Artikel „Einkommenssteuer“, W. d. V., 4. Aufl. Bd. I,  
Jena 1931.  
— Artikel „Ertragssteuern“, W. d. V., 4. Aufl., Bd. I, Jena 1931.  
— Artikel „Grundsteuer“, W. d. V., 4. Aufl., Bd. II, Jena 1932.
- Lecarpentier, G.: Le problème des finances locale en France.  
Paris 1932.
- Lecerclé, M. und Allix, E.: Les impôts françaises. Bd. I,  
Paris 1926.
- Lemke, A.: Entwicklung und Gestaltung des französischen Steuer-  
systems der Gegenwart, Jena 1926.
- Lemoine, R. G.: Budgets und Steuern in Belgien nach dem Kriege.  
F. A. Jahrgang 1928.  
— Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Belgiens. H. d. F.,  
Bd. III, Tübingen 1929.
- Leon, G. N.: Der Staatshaushalt und das Steuersystem Rumäniens,  
H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929.

- Leroy-Beaulieu, P.: *Traité de la science des finances*. Bd. I, 4. Aufl., Paris 1888.
- Lind-Gapp, O., Pfaundler, R., Weinzierl, M.: *Die österreichische Gemeindegesetzgebung und das Abgaberecht der Länder*. 2. Aufl., Wien 1927.
- Lotz, W.: *Finanzwissenschaft*, 2. Aufl., Tübingen 1931.
- Löwenfeld, W.: *Die österreichischen Steuern*. Wien 1928.
- Löwer, K.: *Probleme der landwirtschaftlichen Grundsteuer* (Ffm. Diss.) Ottweiler-Saar 1932.
- Marin, J. G. Y.: *Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Spaniens*. H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929.
- Markull, W.: *FAG, i. Koppe Jahrbuch des deutschen Steuerrechts*. Berlin, Jahrgang 1932.
- *Kommentar zum FAG*. Berlin 1923.
- Meisel, F.: *Artikel „Steuertechnik“*, H. d. F., Bd. I, Tübingen 1926.
- Michalski, G.: *Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Polens*. H. d. F., Bd. II, Tübingen 1929.
- Mills, R. C.: *Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Australiens seit 1900*. H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929.
- Moll, D.: *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*. Berlin 1930.
- Neumann, F. J.: *Die Unterscheidung direkte und indirekte Steuern, i. Jahrbücher für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft im Deutschen Reich, Jahrgang 1882*.
- *Die Steuer und das öffentliche Interesse. Eine Untersuchung über das Wesen der Steuer und die Gliederung der Staats- und Gemeindeeinnahmen*. Leipzig 1887.
- *Die persönlichen Steuern vom Einkommen, verbunden mit Ertrags- oder mit Vermögenssteuern*. Tübingen 1896.
- Olsen, C.: *Der Staatshaushalt und die Finanzsysteme der skandinavischen Länder (Dänemark, Norwegen, Schweden)*. H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929.
- Oualid, W.: *Das Finanzsystem und das Budget Frankreichs*. H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929.
- Pfaundler, R.: *Der Finanzausgleich in Österreich. Sein System, seine Begründung und Durchführung*. Wien 1931.
- Pfaundler, R., Weinzierl, M., Lind-Gapp, O.: *Die österreichische Gemeindegesetzgebung und das Abgaberecht der Länder*. 2. Aufl., Wien 1927.
- Photias, N. G.: *Das System der direkten Besteuerung in Griechenland*. (Diss.) Königsberg 1929.
- Popitz, J.: *Artikel „Einkommenssteuer“*, H. d. St., 4. Aufl., Bd. III, Jena 1926.

- Artikel „Finanzausgleich“, H. d. St., 4. Aufl., Bd. III, Jena 1926.
- Artikel „Finanzausgleich“, H. d. F., Bd. II, Tübingen 1927.
- Preuß, P.: Die Finanzverwaltung der Gemeinden und Departements in Frankreich und die Pläne zu deren Reform. Jena 1933.
- Prohasek, E.: Die Grund- und Gebäudebesteuerung der deutschen Einzelstaaten in Vergangenheit und Gegenwart. Jena 1923.
- Rau, K. H.: Grundsätze der Finanzwissenschaft, 5. Aufl., Leipzig und Heidelberg 1865.
- Reiner, H.: Die direkten Steuern in Bayern von 1905 bis 1921. i. Zeitschrift d. bayr. stat. Landesamtes, Jahrgang 1922.
- Ricardo, D.: Principles of political economics and taxation (3. Aufl. 1821), herausgegeben von E. C. K. Gönner, London 1911.
- Rollitz, H.: Das Problem der Steuer- und Finanzreform in Frankreich. F. A. Jahrgang 1930.
- Ronert, V.: Das holländische Steuerwesen, i. Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbandes der deutschen Industrie, Jahrgang 1931.
- Rösch, H.: Der Finanzausgleich in Italien (Ffm. Diss.) Berlin 1932.
- Rothkegel, W.: Handbuch der Schätzungslehre, für Grundbesitzungen. Berlin 1930.
- Schäffle, A. E. F.: Die Steuern. Leipzig 1895/97.
- Schanz, G. v.: Das bayerische Ertragssteuersystem und seine Entwicklung. F. A., Jahrgang 1900.
- Zur Frage des Steuerprinzips bei den Gemeindesteuern, F. A., Jahrgang 1915.
- Artikel „Ertragssteuern“, H. d. St., 4. Aufl., Bd. III, Jena 1926.
- Scholz, F.: Das Grundsteuerrahmengesetz, i. St. u. W., Jahrgang 1931.
- Schück, W.: Finanzwesen und Steuersystem des brasilianischen Bundes. F. A., Jahrgang 1930.
- Schwarz, O.: Die Finanzen der wichtigsten europäischen und außereuropäischen Staaten. F. A. Jahrgang 1928—1932 (jährlich).
- Probleme der Gemeindefinanzreform im In- und Ausland. B. A. Jahrgang 1933.
- Seligmann, E. R. A.: Der Staatshaushalt und das Steuersystem der U. S. A., H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929.
- Essays in taxation. 8. Aufl., London 1913.
- Shiomi, S.: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Japans. H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929.

- Sokolnikow, G. Y. (and Associates): Soviet policy in public finance. 1917—1928. London 1931.
- Spitaler, A.: Zehn Jahre tschechoslovakische Steuerpolitik. Reichenberg 1929.
- Späth, J. L.: Abhandlung über die Grundsteuer nach dem rohen und reinen Ertrag der Stücke. München 1818.
- Stein, L. v.: Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 5. Aufl., Leipzig 1886.
- Strutz, G.: Das RBWG, i. H. d. R., Berlin und Wien 1927.
- Sudau, H.: Die geplante Reichsrahmenregelung der Grund- und Gewerbesteuer. Berlin 1930.
- Szende, P.: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Österreich-Ungarns. H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929.
- Tahsin-Bey, H.: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem der Türkei. H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929.
- Taylor, E.: Finanzpolitik und Steuersystem der Republik Polen. Jena 1928.
- Terhalle, F.: Finanzwissenschaft. Jena 1930.
- Teschemacher, H.: Artikel „Die Einkommenssteuer“, H. d. F., Bd. II, Tübingen 1927.
- Theill, K.: Das Steuersystem Britisch-Indiens. F. A., Jahrgang 1928.
- Theodoroff, P.: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Bulgariens. H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929.
- Thünen, J. H. v.: Der isolierte Staat in Beziehung auf Landwirtschaft und Nationalökonomie. 2. Aufl., Rostock 1842.
- Vilkow, A.: Der Staatshaushalt und das Steuersystem Rußlands. H. d. F., Bd. III, Tübingen 1929.
- Viti de Marco, A. de: Grundlehren der Finanzwirtschaft. Tübingen 1932.
- Vocke, W.: Die Grundzüge der Finanzwissenschaft, Leipzig 1894.
- Wagner, Ad.: Finanzwissenschaft. 4. Hauptabteilung des Lehr- und Handbuchs der politischen Oekonomie. I.—IV. Teil, Leipzig 1890 ff. Jahre.
- Artikel „Spezielle Steuerlehre“, i. Schönbergs Handbuch der politischen Oekonomie, 4. Aufl., Bd. III, Tübingen 1897.
- Weinzierl, M., Pfaundler, R., Lind-Gapp, O.: Die österreichische Gemeindegesetzgebung und das Abgabenrecht der Länder. 2. Aufl., Wien 1927.
- Wittschieben, O.: Das Besteuerungssystem Österreichs. Jena 1928/30.

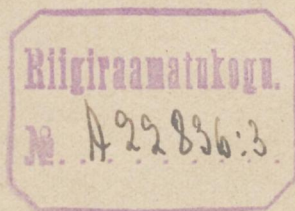
B. Nachschlagewerke, Sammelwerke und amtliche Quellen.

- Annuaire statistique de la France. Paris (jährlich).  
Annuaire statistique de la Belgique, Brüssel (jährlich).  
Anuario estadístico de Espana. Madrid (jährlich).  
Annuario statistico italiano. Rom (jährlich).  
Beiträge zur Statistik des Königreichs bzw. des Freistaates Bayern, München.  
Bulletin de statistique et de documentation. Banque Nationale de Roumanie, Bukarest (monatlich).  
Dictionnaire des finances (ed. M. L. Say). Paris 1894.  
Die Besteuerung der Landwirtschaft. (Einzelschriften zur Statistik des Deutschen Reiches Nr. 12). Berlin 1930.  
Encyclopaedia of the political sciences (Editor in Chief: E. R. A. Seligmann, Associate editor: A. Johnson), New-York 1930 u. folg. Jahre.  
Federal and states tax systems. By the tax research foundation (Prepared under the direction of the New York state tax commission Mark Graves, President, John J. Mill and John P. Hennessey), 4. Aufl. Chicago 1933.  
Festgabe für Grünberg, Leipzig 1932.  
Festgabe für Schanz, Tübingen 1928.  
Finanzielles und wirtschaftliches Jahrbuch für Japan. Herausgegeben vom Finanzministerium, 1900—1914 (jährlich).  
Finanzen und Steuern im In- und Ausland. (Herausgegeben vom Statistischen Reichsamte). Berlin 1930.  
Handbuch der Finanzwissenschaft. Herausgegeben von W. Gerloff und F. Meisel. Tübingen 1926 u. folg. Jahre.  
Handbuch der politischen Oekonomie. Herausgegeben von G. v. Schönberg. 4. Aufl., Tübingen 1896 u. folg. Jahre.  
Handbuch des Reichssteuerrechtes. Herausgegeben von G. Strutz. 3. Aufl. Berlin und Wien 1927.  
Handwörterbuch der Staatswissenschaften. 4. Aufl., herausgegeben von L. Elster, A. Weber, F. Wieser. Jena 1923 u. folg. Jahre.  
Jaarcijfers voor Nederland, S'Gravenhage (jährlich).  
Lietuvas valstybes m. 1932 Biudzetas Kaunas. 1932.  
Reichsgesetzblatt.  
Résumé statistique de l'empire Japon. Tokio (jährlich).  
Revue de science et de législation financières. Paris (vierteljährlich).  
Statistical abstract for the british empire. London (jährlich).  
Statistik aarvog for Danmark. Kopenhagen (jährlich).  
Statistik arsbok för Finland. Helsingfors (jährlich).  
Statistisches Jahrbuch für das Deutsche Reich. Berlin (jährlich).

- Statistisches Jahrbuch für das Königreich bzw. den Freistaat Bayern.  
München (jährlich).  
Statistisches Jahrbuch für den Freistaat Preußen. Berlin (jährlich).  
Statistisches Jahrbuch für die Republik Österreich. Wien (jährlich).  
The statesman's yearbook. London (jährlich).  
Wörterbuch der Volkswirtschaft. Herausgegeben von L. Elster.  
Jena: 2. Aufl. 1906 ff. Jahre, 3. Aufl. 1911 ff. Jahre, 4. Aufl.  
1931 ff. Jahre.  
Württembergische Jahrbücher für Statistik und Landeskunde, Stutt-  
gart (jährlich).

### C. Zeitschriften.

- Bankarchiv.  
Berichte über Landwirtschaft. Zeitschrift für Agrarpolitik und in-  
ternationale Landwirtschaft, herausgegeben vom Reichsmini-  
sterium für Ernährung und Landwirtschaft.  
Deutsche Steuerzeitung. Monatsschrift auf dem Gebiete des Steuer-  
wesens.  
Finanz-Archiv. Zeitschrift für das gesamte Finanzwesen, begründet  
von G. v. Schanz, herausgegeben von H. Teschemacher. N. F.  
seit Jahrgang 1932.  
Jahrbuch des deutschen Steuerrechts (herausgegeben von Koppe).  
Jahrbuch für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft im  
Deutschen Reich. (Schmollers Jahrbuch.)  
Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbands der deutschen  
Industrie.  
Osteuropamarkt.  
Schriften des Vereins für Sozialpolitik.  
Steuer und Wirtschaft.  
Wirtschaftliche Informationen des Finanzdepartements der Republik  
Litauen.  
Wirtschafts-Dienst.  
Wirtschaft und Statistik.  
Zeitschrift des bayrischen Statistischen Landesamtes, München  
(monatlich).



SL

A 22.836:3

EESTI RAHVUSRAAMATUKOGU



1 0100 00394498 6