



Freiheit für die kommunale Einnahmenpolitik!

Klaus Mackscheidt*

1. Die Selbstverwaltungs idee in Theorie und Praxis

Bund, Länder und Gemeinden bieten den Bürgern öffentliche Güter an und finanzieren ihre jeweiligen öffentlichen Haushalte durch öffentliche Einnahmen; aber sie tun das auf unterschiedliche Weise und mit unterschiedlicher Rechtfertigung. Fragt man nach Maßstäben oder Indikatoren für diese Unterschiede, so bekommt man von allen zuständigen wissenschaftlichen Disziplinen die nahezu gleichlautende Antwort: Für die Gemeinden ist es ideal, wenn sie für die Befriedigung von Bedürfnissen zuständig sind, die dem Rang genau der Kollektivgüter entsprechen, die in ihrer speziellen Gemeinde und von ihren speziellen Bürgern begehrt werden. Eine kommunale Demokratie kann die Einigung über den Versorgungsgrad mit den kommunalen Kollektivgütern herbeiführen; nahtlos gehört dabei zur Autonomie über das Ausgabenspektrum im kommunalen Haushalt auch die Finanzautonomie auf der Einnahmenseite des Budgets.

Das ist doch nur eine Fiktion und nicht die Gestaltungsrealität in Deutschland, könnte man einwenden. – Aber durchaus nicht. Denn im Prinzip ist die Gemeindeautonomie sogar ein im Grundgesetz verankertes Ideal und Gebot. Allerdings haben die Skeptiker in der Realität auch recht, weil das Ideal der autonomen Verfügung über Einnahmen und Ausgaben auf der kommunalen Ebene immer wieder so überaus stark in der Praxis der gesamtpolitischen Wahrnehmung und Handlung preisgegeben wird.

Nun fehlt es nicht an großen Ermahnungen und groß aufgebauten Konzepten zur Sicherung oder zur Rückgewinnung von Autonomie für die kommunale Finanzwirtschaft. Aber der Erfolg der Konzepte ist bisher ausgeblieben.

Beleuchten wir den Hintergrund: Seit der „Selbstverwaltungs idee“ des Freiherrn von Stein (1808) haben Staatsphilosophie und Demokratiep politik keinen Zweifel mehr an der Richtigkeit einer Gemeindeautonomie gelassen, keinen Zweifel auch an der dazu gehörenden Finanzautonomie. Aber zu allen Zeiten war man auch der Tatsache eingedenk, dass die Selbstverwaltungs idee vor praktisch-politischen Überlagerungen in

* Univ.-Prof. Dr. Klaus Mackscheidt ist Direktor des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts an der Universität zu Köln.

Schutz genommen werden musste – und zwar auf allen Ebenen. Das beginnt auf der Seite der Gemeindeaufgaben und endet beim drohenden Verlust der Gemeindefinanzautonomie. Daher dürfen Wissenschaft und Politik nicht müde werden, für die Freiheit kommunaler Einnahmenpolitik einzutreten.

Das Spannungsverhältnis zwischen reiner Idee und politischer Praxis ist sowohl von der Politik als auch von der Wissenschaft immer aufmerksam registriert worden. Ich möchte dazu zwei Beispiele von kenntnisreichen und aufmerksamen Beobachtern wiedergeben; das erste Beispiel aus einer aktuellen Publikation, das zweite Beispiel aus ferner Vergangenheit. 1997 schreibt der Staatsrechtler Albert von Mutius in der Festschrift zu Ehren Manfred Rommels zur *Aufgabenautonomie*:

„Denn eine Analyse der tatsächlichen Aufgaben der Gemeinden, Städte und Kreise in der Bundesrepublik ergibt, dass rein mengenmäßig die ganz überwiegende Zahl der Aufgaben rechtstechnisch keine Selbstverwaltungsaufgaben darstellen, sondern Fremdaufgaben, also Aufgaben zur Erfüllung nach Weisung oder Auftragsangelegenheiten aufgrund landes- oder bundesrechtlicher Zuordnung. Und selbst im eigenen Wirkungskreis sind heute viele Angelegenheiten pflichtig zu erfüllen, so dass sich die Eigenverantwortlichkeit in den Grenzen des Grundsatzes der Gleichbehandlung aus Art. 3 Abs. 1 GG sowie der haushaltsrechtlichen Restriktionen nur noch auf geringfügige Modalitäten bezieht. Gleichwohl erscheint es sachgerecht, in den Mittelpunkt kritischer Überprüfung von Anspruch und Wirklichkeit den Gedanken der Selbstverwaltung zu stellen; denn erst als sich die Idee der Selbstverwaltung im Laufe des vergangenen Jahrhunderts als funktionsfähig erwies, ist der Staat mehr und mehr dazu übergegangen, eigene Aufgaben zusätzlich zu übertragen, also die Selbstverwaltungskörperschaften für den Vollzug der eigenen Angelegenheiten zu nutzen. Kommunale Selbstverwaltung als ‘mittelbare Staatsverwaltung’ dokumentiert also trotz klarer Trennung der Verantwortlichkeiten die Zusammengehörigkeit mehrstufiger Aufgabenerledigung in einer dezentralen Verwaltungsorganisation. Insoweit kommt hier zum Ausdruck, was seit nunmehr rund 200 Jahren (...) zu den wesentlichen Strukturelementen unseres modernen Verfassungsstaates gehört.

Dies entspricht auch der Wahrnehmung der Bürgerinnen und Bürger in unseren Gemeinwesen. Sie erleben den Staat nicht primär in Ministerien oder Oberbehörden des Bundes und der Länder, sondern vor Ort, also dort, wo sie ihre Anträge stellen, Leistungen insbesondere der Daseinsvorsorge entgegennehmen, Baugenehmigungen, Gewerbekonzessionen, Einwohnermeldebescheinigungen usw. erhalten oder Einrichtungen der Infrastruktur benutzen. Vor diesem Hintergrund ist es für die Entwicklung auch des Staatsverständnisses von elementarer Bedeutung, dass kommunale Dienststellen ‘Selbstverwaltung’ nicht nur als Etikett verwenden, sondern als Philosophie, die die Praxis der Verwaltung vor Ort bestimmt.“¹

Wie alt das gleiche Thema indessen ist, können wir einer historisch weit zurückliegenden Fundstelle entnehmen. 1921 schreibt der Bürgermeister von Hannover, Dr. Bucerius, in einem Aufsatz über ‘Neue Ziele der städtischen Finanzwirtschaft’ zur *Einnahmenautonomie* (am Beispiel der Gewerbesteuer):

„Die preußische Regelung ist diejenige, die allein imstande ist, dem wirtschaftlichen Begriff der Selbstverwaltung gerecht zu werden; diese Regelung, die vollkommene Freiheit der Gemeinden in der autonomen Ausgestaltung dieser Steuer, muss als Vorbild gelten. Aber auch in Preußen ist dieser vorbildliche Zustand ernstlich gefährdet. Zunächst hat die preußische Staatsregierung angekündigt, dass sie die Gewerbesteuer für sich in Anspruch nehmen müsse, wenn ihr der Landtag die geforderte Grundsteuer

versage. Ein solches Beginnen hätte jedoch nur dann Sinn, wenn Aussicht bestände, dass der Staat in der Lage wäre, aus dieser Steuer mehr Ertrag zu erzielen als die Gesamtheit der Gemeinden. Das Gegenteil ist aber der Fall. Aus der Gewerbesteuer den höchsten Ertrag ohne Erdrückung der Steuerzahler zu erzielen, ist nur denkbar im Wege einer mannigfaltigen, jeder örtlich besonderen Lage gerecht werdenden, individuellen Ausgestaltung der Steuer.“²

Den hier bereits deutlich zum Ausdruck kommenden Effizienzgedanken bei der Erfüllung öffentlicher Angelegenheiten können wir staatsrechtlich als Subsidiaritätsprinzip begreifen oder finanzwissenschaftlich als Prinzip der fiskalischen Äquivalenz bezeichnen. In beispielhafter Harmonie kommen die staatsrechtlichen Anschauungen und die finanzwissenschaftliche Analyse zu einer einheitlichen Föderalismustheorie, in der die kommunale Verwaltungs- und Finanzautonomie einen hohen Rang beanspruchen darf. Das eigentlich Erstaunliche – ja fast Paradoxe – ist jedoch, dass diese Autonomie zu allen Zeiten und vielleicht heute besonders wieder durch die Vorgänge in der politischen Praxis gefährdet ist. Aber: Die theoretische Rechtfertigung der Selbstverwaltungsidee und die permanente Vernichtung der Selbstverwaltung in der Praxis stehen sich nicht mit gleicher Stärke gegenüber, denn die Praxis gewinnt die Oberhand, wenn man ihr nicht Einhalt oder Umkehr gebieten kann.

2. Ursachen für den Verlust der Selbstverwaltungshoheit und Konzepte zu deren Rückgewinnung

Die eine Ursache liegt in der Verletzung des Konnexitätsprinzips, das Verfassungsrecht und Finanzwissenschaft zwar in gleicher Weise theoretisch begründet fordern, aber genauso gleichzeitig beobachten müssen, wie dieses Prinzip großzügig von der Praxis missachtet wird. Der Finanzwissenschaftler Horst Zimmermann hat kürzlich zwei der bekanntesten Beispiele für eine Verletzung des Konnexitätsprinzips, das Kindergartengesetz und die Praxis der Sozialhilfe kritisch wie folgt kommentiert:

„Kindergärten bereitzustellen ist zweifelsfrei eine gemeindliche Aufgabe. Seit 1994 gab es, angestoßen durch die Vorlage des Schwangeren- und Familienhilfeänderungsgesetzes, detaillierte Überlegungen des Bundes (...) für die Bereitstellung von Kindergartenplätzen. Gleichzeitig wurde vorgesehen, dass die Gemeinden diese zusätzlichen Kindergartenplätze finanzieren müssen. Der Bundesrat hat gegen dieses Gesetz keinen Einspruch erhoben, so dass die Bundesländer eine starke Mitverantwortung für diesen Vorgang trifft.

Welche Alternativen hätten bestanden? Zunächst einmal ist klar auszusprechen, dass der Bund sich, wie auch in den vorherigen 46 Jahren der Bundesrepublik Deutschland, aus diesem Gebiet hätte heraushalten können. Ob dann die Länder ein Kindergartengesetz erlassen, ist ihre Sache, und die Lösung hätte zumindest gewisse Differenzierungen zwischen den Bundesländern erlaubt, die jetzt in diesem Maße nicht mehr möglich sind. Eine zweite Lösung hätte darin bestanden, dass der Bund, wenn er schon über seinen unmittelbaren politischen Verantwortungsbereich hinaus so detailliert Handlungsvorgaben macht, auch einen erheblichen Teil der damit einhergehenden zusätzlichen Kosten trägt. Desgleichen hätte man vorsehen sollen, dass auch die Länder einen Anteil mitfinanzieren. Unter diesen Bedingungen wären die finanziellen Anreize anders verteilt gewesen, und die Parlamente und Finanzminister von Bund und Ländern hätten vermutlich sehr viel länger überlegt, ob in diesem Umfang und zu diesem Zeitpunkt in diesem Bereich so viel hätte geschehen müssen. Nur wenn eine erhebliche Mitfinanzierungspflicht für die zusätzlich beschlossenen Ausgaben auch für

Bund und Land bestanden hätte, wäre insoweit die fiskalische Äquivalenz gesichert gewesen und hätten diese beiden Ebenen die zusätzlich wünschenswerten Ausgaben mit den zusätzlich erforderlichen Einnahmen gegeneinander abgewogen.

Allgemein muss man sagen, dass, wenn eine Ebene sich schon mit der sozialen Tat schmückt, sie auch die Kosten hierfür in entsprechendem Umfang tragen sollte, statt der anderen Ebene 'die Rechnung vor die Tür zu legen'.

Während dieses Beispiel in seiner Struktur noch verhältnismäßig klar ist und eine Schelte des Bundes und der Länder vermutlich auf viel Zustimmung stößt, ist dies beim zweiten und weitaus gewichtigeren Fall, der Sozialhilfe, weniger sicher. Die Sozialhilfe ist ein Teil der Verteilungspolitik, und aus Sicht der ökonomischen Theorie des Föderalismus würde man Verteilungspolitik eher als zentrale Aufgabe (aber nicht nur) vorsehen. Außerdem ist die Sozialhilfe der sensibelste Ausschnitt der Verteilungspolitik, denn sie betrifft, wenn man einmal die möglichen Mißbrauchsfälle herausläßt, die wirklich Bedürftigen einer Gesellschaft. Daher wäre in diesem Land eine volle autonome Entscheidung der kommunalen Ebene über Ob und Höhe der Sozialhilfe zweifellos nicht hinnehmbar.

Vor dem Hintergrund dieser Überlegungen ist aber festzustellen, dass die bestehende Aufgabenverteilung sicherlich die wohl schlechteste Lösung darstellt: Der Bund regelt die gesetzliche Anspruchsberechtigung (weitgehend), und die kommunale Ebene zahlt (weitgehend). Weil aber der Bund hier so weitgehende Regelungsbefugnisse besitzt, könnte man auf den Gedanken kommen, den Bund auch weitgehend, also fast voll, finanzieren zu lassen. Das aber würde die Gemeinden aus der Verantwortung entlassen, sich um die Wiedereingliederung von arbeitsfähigen Sozialhilfeempfängern zu kümmern, Arbeitsplätze vor Ort zu schaffen, ein entsprechend wirtschaftsfreundliches Klima herbeizuführen usw. Da dies aber ein wichtiger Tatbestand in einem föderativen Staat ist, nämlich für eine hohe Akzeptanz für Wirtschaft und Arbeitsplätze in jeder Gemeinde zu sorgen, würde man nur eine teilweise, wenngleich sicherlich erhebliche Bundesfinanzierung in diesem Falle für sinnvoll ansehen. Das Ergebnis ist in keinem Falle voll befriedigend, denn, wie bei vielen anderen Aufgaben auch, ist diese Aufgabe nicht im Sinne einer vollen Zuordnung zu nur einer Ebene zu erfüllen.³

Soweit die Diagnose. Was nun die Konsequenzen angeht, so macht es sich Zimmermann keinesfalls leicht. Er zeigt vielmehr in einer Art Public Choice-Analyse auf, dass es außerordentlicher Anstrengungen bedarf, um den Gemeinden Autonomie zurückzugeben.

Die zweite Ursache für die Einbuße an kommunaler Selbstverwaltungshoheit ist auf entscheidende Defizite bei den kommunalen Einnahmesystemen zurückzuführen.

Die Finanzwissenschaft hat immer schon darauf hingewiesen, dass die Abhängigkeit der Gemeinden von *Zuweisungen* aus den Ländern im vertikalen Finanzausgleich nicht gerade als ein Merkmal von finanzieller Souveränität gelten kann; aber das ist nach so langer Tradition und dank geübten Umgangs der Gemeinden mit diesem Instrument heute kein wirklicher Stein des Anstoßes. Jedoch lässt sich nachweisen, dass die Schlüsselzuweisungen dann überproportional zurückgehen, wenn die Finanzkraft im Bereich der Landeseinnahmen schwächer wird.⁴ Insofern ist die Abhängigkeit von Zuweisungen aus dem kommunalen Finanzausgleich ein guter Grund, die Gemeinden im Bereich ihrer *anderen* Einnahmenquellen zu stärken.

Der Reformbedarf auf der Einnahmeseite liegt auch nicht bei den *Gebühren*. Im Bereich der großen Benutzergebühren wissen die Gemeinden in der Regel sehr wohl,

ihre Finanzierungschancen und –optionen zu nutzen. Wenn eine Diskussion über die wohlfeile Gebührenpolitik entstanden ist, so eher auf dem Feld der angemessenen Gebührenhöhe im Einzelfalle. So schreibt etwa Gawel in seiner Einleitung zu einer finanzwissenschaftlichen und ökologischen Gebührentheorie:

„Die von Städten und Gemeinden erhobenen Vorzugslasten, die unverändert einen beachtlichen Teil an den gesamten kommunalen Einnahmen abdecken, sind in jüngster Zeit erneut verstärkt in die Kritik geraten. Insbesondere mit Blick auf Kalkulation und Gestaltung der Benutzungsgebühren in den klassischen Gebührenhaushalten der Ver- und Entsorgung (Wasser, Abwasser und Abfall) artikuliert sich breites Unbehagen an den geltenden Prinzipien der kommunalen Entgeltermittlung. Verschiedene Ansätze einer Neuorientierung klassischer Entgeldinstrumente von Städten und Gemeinden insbesondere im Bereich ökologisch sensibler kommunaler Dienste verfolgen dabei freilich höchst unterschiedliche Ziele:

So machen sich einerseits Bestrebungen anheischig, die Rolle der Gebühren wieder vermehrt auf klassische Aufgabenfelder *finanzwissenschaftlicher Refinanzierung* zu beschränken, um die Bürgerschuldner vor fiskalisch motivierten Zugriffen der Gemeinden zu schützen, Deformationen der Vorzugslasten zu verdeckten Kommunalsteuern abzuwehren und ‘heimliche’ Gewinnerzielungen der kommunalen Haushaltschaften zu vereiteln.

Das für derartige Gebühren-Vorstellungen maßgebliche Leitbild der Entgeltgestaltung steht allerdings in scharfem Widerspruch zu Ansätzen, kommunale Entgelte als lenkende Kostenpreise zu verstehen, die eine gesamtwirtschaftliche Ressourcenverantwortung der Nachfrager nach kommunalen (Umwelt-)Gütern zutreffend zum Ausdruck bringen sollen.“⁵

Insofern gibt es auch über die kommunale Gebührenpolitik eine Zukunftsdiskussion, aber dabei entsteht keine Gefahr für die Bewahrung der kommunalen Finanzautonomie. Diese Diskussion stärkt eher die Finanzautonomie bzw. sie weist – in der Vision Gawels – auf eine wichtige Erfindungs- und Mitgestaltungskraft der Gemeinden bei der Errichtung gebührenpolitischer Ziele der Zukunft hin.

Der eigentliche und dringende Reformbedarf zur Erhaltung der kommunalen Finanzautonomie liegt bei den gemeindeeigenen *Steuern*.

2.1 Die Reform der gemeindeeigenen Steuern

Es ist immer wieder beschrieben worden, wie diese Steuern idealtypisch für die Gemeinden zugeschnitten sein sollten. Am Ideal könnte man zugleich den Weg einer Reformarbeit ausrichten, denn die beiden großen bestehenden Gemeindesteuern – Grund- und Gewerbesteuer – verfehlen das Ideal beträchtlich. Was beinhaltet das theoretisch abgeleitete Ideal gemeindlicher Besteuerung nun? Lässt man die kleineren Lenkungs- und Aufwandsteuern (Hundesteuer, Vergnügungsteuer etc.) einmal außen vor, kann man mit Stefan Homburg von einer notwendigen „Triade der Kommunalsteuern“ sprechen: Kommunale Unternehmenssteuer, kommunale Einwohnersteuer und Grundsteuer.⁶

Kommunale Unternehmensteuer und Einwohnersteuer werden unmittelbar äquivalenztheoretisch abgeleitet, sie verstehen sich jeweils als ein gruppenbezogenes Entgelt für gemeindliche Leistungen, die nicht individuell zugeordnet werden können. Bei Leistungen, die individuell zugeordnet werden können und auch vollständig vom Leistungsempfänger getragen *sollen*, also nicht meritorisiert werden sollen, hat die

Finanzierung natürlich über Gebühren und Beiträge zu erfolgen. Durch die *kommunalen Unternehmensteuer* sollen den Unternehmen die Kosten angelastet werden, die durch ihre Ansiedlung bzw. ihre Arbeit vor Ort bei der Gemeinde entstehen, zum Beispiel im Bereich der gemeindlichen Verkehrsinfrastruktur. Das erzeugt zugleich bei der Gemeinde einen Anreiz, diese Steuerquelle zu pflegen, also durch ihre Leistungen zum Erhalt und zur Schaffung von Beschäftigung beizutragen: „Würde die Ansiedlung nur zu Kosten für Erschließungsmaßnahmen, Verkehr usw. führen, aber keine zusätzlichen Einnahmen erbringen, hätten die Gemeinden an der volkswirtschaftlich wünschenswerten Schaffung neuer Arbeitsplätze wenig Interesse.“⁷ Die kommunale Unternehmenssteuer muss ein Hebesatzrecht beinhalten, denn die zu deckenden unternehmensspezifischen Kosten dürften nach den örtlichen Umfeldbedingungen differieren. Wir sehen, hinsichtlich der grundsätzlichen Rechtfertigung und des Zwecks der Besteuerung unterscheidet sich die kommunale Unternehmenssteuer nicht von der Gewerbesteuer – nur das letztere diesem Ziel (im übrigen von Anfang an) nicht gerecht werden kann.

Die idealtypische *kommunale Einwohnersteuer* rechtfertigt sich ganz analog: Auch sie soll ein gruppenbezogenes äquivalentes Entgelt für kommunale Leistungen erheben, hier den Leistungen gegenüber der kommunalen Bevölkerung. Auch hier führt der Anreiz zur „Pflege der Steuerquellen“ dazu, dass Leistungen angeboten werden, wie sie die Einwohner wünschen, denn anderenfalls würden diese in andere Gemeinden abwandern bzw. es könnten keine neuen Einwohner attrahiert werden. Auch hier dient ein Hebesatzrecht dazu, interkommunale Kostenunterschiede der gemeindlichen Leistungen berücksichtigen zu können.

Nun wird man sich fragen: Wozu noch eine *Grundsteuer*? Mit kommunaler Unternehmens- und Einwohnersteuer hat man die beiden großen Nutznießergruppen gemeindlicher Leistungen erfasst. Wenn es gelänge, mit den beiden Steuern eine äquivalente Finanzierung der jeweiligen Leistungen gegenüber diesen Gruppen zu erreichen, bräuchte es keine zusätzliche Grundsteuer mehr. Dies wird allerdings nur gelingen, wenn die Unternehmen und die Haushalte gänzlich immobil sind. Je mobiler aber Unternehmen und Haushalte in ihrer Ansiedlungsentscheidung zwischen verschiedenen Gemeinden sind – je schärfer also der interkommunale Wettbewerb um diese potenziellen Steuerzahler ist –, desto weniger können Unternehmens- und Einwohnersteuer allein die Finanzierung aller durch die Gemeinde bereitgestellten öffentlichen Leistungen gewährleisten. Im theoretischen Grenzfall – vollkommene Mobilität der Unternehmen und Haushalte – können mit den beiden jeweils nur noch die Grenzkosten zusätzlicher Ballung abgedeckt werden.⁸ Wenn die durchschnittlichen Kosten der Bereitstellung kommunaler öffentlicher Güter höher sind, entsteht eine Finanzierungslücke. Diese lässt sich bei hoher Mobilität nur durch die Besteuerung des einzig immobilien Faktors in dieser Betrachtung füllen: durch eine Steuer auf den Boden, eine *Grundsteuer*. Auch wenn in der Realität weder die Haushalte noch die Unternehmen vollkommen mobil sind, so entsteht tendenziell die Notwendigkeit zu dieser „Ergänzungssteuer“ auch schon bei eingeschränkter bzw. partieller Mobilität.

Kommen wir nun zur Praxis der Kommunalsteuerreform; zunächst zur *kommunalen Unternehmensteuer*. Für die Reform der Gewerbesteuer hat Homburg einen Weg vorgeschlagen, der sich zunächst an den Vorschlag des wissenschaftlichen Beirats mit dem „Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern“ von 1982 anschließt, danach aber eine interessante Variante entwickelt.⁹ Die vom wissenschaftlichen Beirat damals vorgeschlagene Wertschöpfungssteuer ist der bestehenden, viel zu eng gefassten Gewerbesteuer in vieler Hinsicht überlegen. Sie sollte die Nettowertschöpfung aller orts-

ansässigen Unternehmen – d.h. das örtlich entstandene Einkommen – erfassen. Damit wird zugleich der Bemessungsgrundlage wie auch der Kreis der Steuerpflichtigen im Vergleich zur Gewerbebeertragsteuer deutlich ausgeweitet (was natürlich die Möglichkeit eröffnet, niedrigere Steuer- bzw. Hebesätze anzuwenden). Homburg zeigt nun, dass die kommunale Wertschöpfungssteuer ideal wäre, wenn wir sie für eine Volkswirtschaft ohne großen Außenhandelswettbewerb einrichten würden oder wenn die Wertschöpfungssteuer weltweit eingeführt würde. Beides trifft für die deutsche Realität nicht zu. Wenn dagegen Fremdkapitalzinsen und kalkulatorische Eigenkapitalverzinsung aus der Wertschöpfungs Bemessungsgrundlage herausgenommen werden dürften, hätten wir den (internationalen) Standortnachteil heimischer, besonders kapitalintensiver und natürlich besonders kapitalflüchtiger Unternehmen beseitigt, aber dennoch den Vorteil der angewachsenen Bemessungsgrundlage mit der Gewinnung einer allgemeinen Unternehmensteuer (anstelle der jetzigen, sehr speziellen Gewerbesteuer) mit niedrigen Steuersätzen erreicht. Das ist genau das, was man von einer modernen Steuerreform bei den direkten Steuern fordert – tax cut cum base broadening!

Zur Gestaltung *einer kommunalen Einwohnersteuer* können wir uns die Forderung von Horst Zimmermann zu eigen machen. Er betont zunächst, dass die Gemeinden ja längst einen eigenen Anteil an der Einkommensteuer haben, der aber in der jetzigen Form weder für die Gemeindeverwaltung noch für deren Bürgerinnen und Bürger als merklicher Gemeindefinanzierungsbeitrag fungiert.¹⁰ Deshalb fordert Zimmermann:

„Allerdings sollte aus dem Einkommensteueranteil eine vollwertige Steuer gemacht werden (jedoch ohne das Recht der Gemeinden, auf die Bemessungsgrundlagen Einfluss zu nehmen). Daher ist das grundgesetzlich bereits vorgesehene Hebesatzrecht (Art. 106 Abs. 5 GG) endlich zu realisieren. In internationalen Seminaren zum Föderalismus wird immer wieder Unverständnis geäußert, wenn man sich über das deutsche System informiert und feststellt, dass hier keine größere auf den Bürger bezogene Gemeindesteuer mit Steuersatzrecht besteht. Es ist zweifellos eines demokratischen Staates mit Betonung einer starken Gemeindeebene nicht würdig, hier kein Steuersatzrecht vorzusehen.“¹¹ Dieselbe Forderung finden wir auch bei Rolf Peffekoven¹² und vielen anderen Finanzwissenschaftlern.

Eine derartige Reform des kommunalen Einkommensteueranteils wäre auch ein guter Anlass, ein spezielles Problem zu berücksichtigen, das heute schon die Zuweisung des kommunalen Einkommensteueranteils belastet: Die Frage, wie „Pendler“ zu behandeln sind. Das Bestreben, in der Stadt zu arbeiten und die kulturelle und sozialen Angebote dort in Anspruch zu nehmen, gleichzeitig aber „im Grünen“, also im Umland zu leben, prägt schon seit langem die Siedlungsentwicklung in Deutschland und wirkt ungebrochen fort. Nun wird aber die Einkommensteuer ausschließlich nach „Wohnsitzprinzip“ erhoben.¹³ Das heißt, die Städte können aus der Einkommensteuer für ihre Leistungen gegenüber Arbeits- und Freizeitpendlern keine äquivalenten Finanzierungsbeiträge erhalten. Heute wird dieses Ungleichgewicht – wenn auch nicht ursachengerecht – dadurch grob kompensiert, dass größeren Gemeinden in den meisten Kommunal-Finanzausgleichsgesetzen ein höherer durchschnittlicher Finanzbedarf zugestanden wird. Wenn es allerdings darum geht, durch eine Reform der kommunalen Einkommensteueranteile die finanzielle Autonomie der Gemeinden zu stärken, also auch ihre Abhängigkeit von Landeszuweisungen (etwas) zu verringern, wird man nicht umhinkommen, sich der Stadt-Umland-Problematik des einkommensteuerlichen Wohnsitzprinzips zu widmen.

Dieses eine Beispiel macht schon deutlich: Auch eine „große“ Reform der kommunalen Besteuerung wird wohl kaum mit „elegant“ einfachen Lösungen vonstatten gehen kön-

nen. Das zeigt sich exemplarisch auch an einem jüngst veröffentlichten Vorschlag des Bundesverbandes der Deutschen Industrie (BDI) für eine kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer als Ablösung für die Gewerbesteuer.¹⁴ Sieht man einmal von dem verteilungspolitischen Konfliktpotenzial ab, so ist der BDI-Vorschlag dem vorhandenen System konzeptionell zweifellos überlegen. Er strahlt überdies eine gewissen „Charme der Einfachheit“ aus, denn die vorgeschlagenen neuen Abgaben knüpfen jeweils an bestehende Steuern an (Einkommen- und Körperschaftsteuer). Es müsste keine gänzlich neue Steuer entworfen werden. Doch auch hier steckt der Teufel im Detail, die geplante Einfachheit bewirkt erhebliche Komplikationen. Ein Beispiel ist die „ortsscharfe“ Zuteilung der Steuererträge der Körperschaftsteuer. Gegenwärtig werden die Länderanteile an dieser Steuer nach Betriebsstätten „zerlegt“, wenn ein Unternehmen Betriebe in mehreren Ländern unterhält. Das Verfahren ist jetzt schon recht grob – die Zerlegung greift erst bei Steuerzahlungen von mehr als 1 Mio. DM im Jahr – und zudem sehr verwaltungsaufwendig. Eine „Kommunalisierung“ von Körperschaftsteueranteilen würde eine Vervielfachung der zu bearbeitenden Fälle nach sich ziehen: Einerseits müssten nicht nur die länderübergreifenden Unternehmen erfasst werden, sondern alle Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen, die Betriebe in mehreren (Nachbar-) Gemeinden innerhalb desselben Landes unterhalten. Andererseits wäre die Abschnittsgrenze für die Zerlegung deutlich unter 1 Mio. DM Steuerpflicht zu senken, um eine für Kommunen adäquate Verteilung der Steueranteile zu erreichen.¹⁵

Die dritte Steuer im Verbund des kommunalsteuerlichen Reformpaketes ist die *Grundsteuer*. Ihre Last aus der Vergangenheit sind die veralteten Einheitswerte. Ihre auch heute noch gültige Brauchbarkeit leitet sich ab aus ihrer zwar schwachen, aber herstellbaren Äquivalenzbeziehung zu kommunalen Leistungen an die Grundstückseigentümer, die nicht schon durch die kommunalen Benutzungsgebühren abgegolten sind. Greifen wir noch einmal auf Homburgs Ausführungen zurück: „Die Rechtfertigung der Grundsteuer ergibt sich (...) daraus, dass kommunale Leistungen letztlich immer dem immobilien Faktor Boden zugute kommen und nicht den mobileren Faktoren Arbeit und Kapital: Eine Gemeinde, die durch ihre Leistungen attraktiv ist, zieht Unternehmen und Einwohner an, und über den Preismechanismus kommt es zu einem Anstieg der Bodenpreise.“¹⁶ Diesen Grundgedanken, nämlich dass der Anstieg der Bodenpreise ein Reflex attraktiver kommunaler Leistungen auf dem Gebiet der regionalen Infrastruktur oder örtlicher Wohnumweltverbesserung sein könnte, hat sich auch der Verband für Wohnungswesen, Städtebau und Raumordnung e.V. jüngst zu eigen gemacht. In seinem kurz vor der Veröffentlichung (Frühjahr 2002) stehenden Gutachten über „Strategien zur Senkung von Wohnnebenkosten“ diskutiert die Kommission unter der wissenschaftlichen Leitung von Johann Eekhoff den Reformbedarf bei der Grundsteuer. Da die bestehende Grundsteuer gravierende Fehler aufweist, ist ihre Reform unausweichlich. Zwar bieten vorhandene Reformmodelle (z.B. Modell A oder Modell B der Finanzministerkonferenz) auf jeden Fall eine Verbesserung, von einer – in dieser Perspektive – optimalen Lösung sind sie aber noch zu weit entfernt. Zu diesen Lösungen dringt man erst durch, wenn man die *Grundstücksbebauung* ganz aus der Bemessungsgrundlage für eine Grundsteuer herausnimmt. So entsteht die Hinwendung zu einer Bodenwertsteuer. Ermittelt werden soll jedoch nicht der jeweilige Verkehrswert eines Grundstücks – daran war ja die alte Grundsteuer gescheitert –, sondern der Bodenrichtwert. Rein technisch gesehen ist das natürlich für eine Wertermittlung nur eine second best Lösung. Aber im Vergleich zum gescheiterten Vorhaben eines aktuell zu haltenden, grundstücksindividuell ermittelten Verkehrswertes ist das eine eher redliche und vernünftige Ausgangsposition. Örtliche Defizite und veraltete Bewertungen gibt es allerdings auch beim Bodenrichtwert. Im Streit um die Akzeptanz dieser Bemessungs-

grundlage für eine Grundsteuer kommt es auf den Blickwinkel an: Gemessen am Ideal einer zeitnah und umfassend richtigen Wertermittlung ist diese neue Bemessungsgrundlage gewiss nicht perfekt, aus der Sicht der historischen Einheitswerte und dem unerfüllbaren Aufwand, zeitnahe plus vollständige Verkehrswerte zu ermitteln, sind Bodenrichtwerte hingegen ein gewaltiger Fortschritt.

Umso stärker sich nun kommunale Leistungen auf die Wertsteigerung des immobilien Faktors Boden auswirken, umso stärker kann die alte äquivalenztheoretische Rechtfertigung der Grundsteuer aufrecht erhalten werden. Interessant dürfte aber sein, dass man gut über diese ältere Rechtfertigung hinausgehen kann, wenn man zum Beispiel die Wirkung externer Effekte betrachtet. So ist es beispielsweise bekannt, dass von kommunalen Sanierungsmaßnahmen sog. spill-in's in benachbarte Regionen ausgehen, die dort die Grundstücke wertvoller werden lassen. Im Gegensatz zum bisher geübten Verfahren, würde in solchen Fällen die Gemeinde mit der reformierten Grundsteuer über die steigenden Bodenpreise und entsprechend angepasste Bodenrichtwerte gleichsam automatisch in den erweiterten Mitgenuss der von ihr ausgelösten Sanierungsmaßnahmen kommen. Natürlich geschieht das mit Zeitverzögerungen, aber es wird auf die Dauer nicht ausbleiben. Das könnte für andere Formen von Umweltschadensrentabilitäten ebenso der Fall sein. Man sieht, dass trotz mancher Bedenken gegen die Unzulänglichkeit der Bodenrichtwerte, die Ausgangssituation für diesen Reformansatz so schlecht nicht ist. Für den Verband für Wohnungswesen, Städtebau und Raumordnung ist indessen diese Argumentationslinie nicht die entscheidende; den Kommissionsmitgliedern geht es vielmehr um die dadurch erhoffte Wirkung einer optimalen Bodennutzung, dem die alte Grundsteuer sehr im Wege steht.

Spricht man jedoch schon von der „optimalen Bodennutzung“, so sind die in den Marktpreisen nicht reflektierten Umweltfolgekosten von Flächennutzungen zu berücksichtigen. Aus dieser Perspektive ist auf einen ganz anders gelagerten Ansatz zur Reform der Grundsteuer aufmerksam zu machen. Dieser Ansatz ist nämlich theoretisch, wie auch politisch eine interessante Alternative. Es handelt sich um die Idee einer umweltpolitischen Reform der Grundsteuer in Gestalt einer Flächennutzungssteuer. Zwar trägt auch die Bodenwertsteuer zur Realisierung umweltpolitischer Ziele bei, weil sie einen sparsameren und effizienteren Umgang mit der knappen Ressource Boden bewirkt, aber eine Flächennutzungssteuer in der Konzeption von Bizer und Lang kann dem Umweltziel ungleich stärker Rechnung tragen, ja sie ist direkt in Richtung auf ein Umweltziel abgestellt, indem sie auf differenzierte Weise deutliche Anreize zu einem umweltschonenderen Gebrauch von Bodenflächen erzeugt. Damit erhält diese reformierte Grundsteuer eine neue Rechtfertigung, die gegebenenfalls auch in der politischen Diskussion entsprechend vorrangig verwendet werden könnte. Wichtiger ist aber in unserem Zusammenhang, dass sowohl das fiskalische Ziel der Steuerergiebigkeit als auch das kommunalpolitische Ziel der Finanzautonomie völlig ungefährdet bewahrt. Gerade darauf wurde in dem Gutachten¹⁷ von Kilian Bizer (Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln) und Joachim Lang (Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln) größter Wert gelegt. Unter der Überschrift VI.1 „Grundlegende Merkmale einer Flächennutzungssteuer“ heißt es:

„Mit der Flächennutzungssteuer wird vor allem das umweltpolitische Ziel einer differenzierteren Lenkung von Flächennutzungen verfolgt. Für unterschiedliche Klassen von Flächennutzungen können über separate Steuersätze Anreize gegeben werden, auf umweltschonendere Nutzungen umzusteigen. Im Gegensatz zur Bodenwertsteuer oder der Bodenflächensteuer verfolgt die Flächennutzungssteuer damit kein reines Flächensparziel, sondern gibt neben dem Anreiz zu einer stärkeren Verdichtung auch einen

Impuls, flächenschonend innerhalb der ausgewiesenen Siedlungs- und Verkehrsfläche zu verdichten. Das Umweltziel für Freiflächen ist eine möglichst naturnahe Nutzung bzw. die Naturbelassenheit. Für Siedlungs- und Verkehrsflächen lautet das Ziel, die Versiegelungsrate zu senken.

Das Fiskalziel kann auch bei dieser Ausgestaltung ohne Schwierigkeiten erreicht werden; auch wenn innerhalb der Siedlungs- und Verkehrsfläche ein gewisser Lenkungseffekt hinsichtlich versiegelter Nebenflächen im Bestand eintreten kann, wird die Bemessungsgrundlage der Steuer nicht vollständig erodieren. Eine gewisse Flächenversiegelung ist unvermeidbar. Die kommunale Finanzautonomie kann über ein Hebesatzrecht gewahrt werden, das für bestimmte Nutzungsklassen einheitlich, aber zwischen den Nutzungen differenzieren kann.¹⁸

Man kann sich im Gutachten und einer weiteren Schrift der beiden Autoren davon überzeugen, dass diese Konzeption eine vollständige Analyse ist, die sowohl die steuerrechtlichen, die finanzwissenschaftlichen und die verwaltungspraktischen Begleitumstände einer eventuellen Implementierung ausgelotet hat. Richtig ist sicher der Kerngedanke, hier zitiert aus der Schrift „Die umweltpolitische Reform der Grundsteuer“: „Darüber hinaus erleichtert die Flächennutzungssteuer auch die Erhebung der Grundsteuer, weil sie auf die Einheitsbewertung vollständig verzichtet und auch keine ersatzweise flächendeckende Bewertung von Grundstücken durchzuführen ist. Für die Erhebung der versiegelten Flächen liegen inzwischen ausgereifte Verfahren der Luftbildkartierung vor, die sich sogar mit elektronischen Liegenschaftskatastern koppeln lassen.“ Vielleicht etwas zu optimistisch geraten ist der Ausklang dieser Schrift mit dem letzten Satz: „Da die Grundsteuerreform stets im Hinblick auf eine große und ebenfalls lange überfällige Gemeindefinanzreform zu betrachten ist, weist die Flächennutzungssteuer einen weiteren Vorteil auf: Aufgrund der geringen Akzeptanzprobleme lässt sie sich vom Aufkommen her durchaus ausbauen. Das bedeutet, dass bei einer Abschaffung der Gewerbebeertragsteuer die Grundsteuer die Aufkommensverluste – soweit sie den Gemeinden zustehen – auffangen könnte.“¹⁹

Ob man sich nun bei der Reform der Grundsteuer eher in Richtung auf den Vorschlag der Finanzministerkonferenz oder die Konzeption des Deutschen Verbandes für Wohnungswesen mit den Bodenrichtwerten oder sogar für eine umweltpolitisch motivierten Flächennutzungssteuer entscheiden wird, ist letztlich eine politische Frage – vielleicht aber auch nur die Besorgnis, wie viel an Umstellungswirkungen man dem Bürger zumuten will. Wie mir gesagt wurde, ist das Modell B der Finanzministerkonferenz nur deshalb so beliebt, weil hier gemäß Modellrechnungen die Belastungsänderungen bei der Umstellung so minimal sind, dass sie für die große Mehrzahl der Veranlagungen und Veranlagten praktisch unmerklich bleiben würden; – das mag so sein, aus finanzwissenschaftlicher Sicht ist das sicher kein gutes Argument. Doch zugleich ist es ein praktisch-steuerpolitisches Argument, mit dem sich die Finanzwissenschaft auseinander zu setzen hat: Denn sie muss sich natürlich fragen, unter welchen Bedingungen ihre Vorschläge für „große“ und gut durchdachte Reformen auch ein Chance zur Umsetzung in die Praxis haben bzw. – umgekehrt – warum so viele gute und notwendige Reformvorhaben in der Vergangenheit gescheitert sind.

2.2 Abschließende Reflektionen: Wann und wodurch gelingen große Steuerreformen ?

Jeder, der sich mit der Geschichte von Steuerreformideen beschäftigt hat, kennt ein Muster: Steuerreformerfordernisse werden mit großen und weitreichenden Steuerre-

formzielen verkündet und verkommen dann jedoch im Akt der Durchführung zu ganz kleinen Steuersystemkorrekturen. Aus der großen Steuerreform – wie sie emphatisch begonnen wurde – wird eine mühevoll, kleine Steuersystemänderung. Aber es gibt auch Ausnahmen; denn die Steuerreformgeschichte – Fritz Karl Mann hat sie als Geschichte der steuerpolitischen Ideale bezeichnet – kennt auch gelungene Steuerreformen. Und die Steuergeschichte weiß vor allem, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit eine große Steuerreform gelingt. In einem Aufsatz, der soeben publikationsreif geworden ist, habe ich versucht, diese Merkmale über eine vergleichende Beschreibung einiger großer historischer Steuerreformideale herauszuarbeiten. Wie man insbesondere an der großen amerikanischen Steuerreform bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer darlegen kann, gehört zu einer großen Steuerreform auf jeden Fall mehr als die Korrektur der Steuertarife, es geht vielmehr und beinahe sogar vorrangig darum, die Steuerbemessungsgrundlagen so neu zu ordnen, dass über die Entfaltung einer sich nunmehr besser entwickelnden Wirtschaftskraft das Steueraufkommen trotz Senkung der Tarife langfristig gesteigert werden kann. Wirtschaftsordnung und Wirtschaftspolitik sind in den Rahmen der Steuerreform einzugliedern, und vice versa: Die Steuerreform muss sich an die gewünschte Wirtschaftsordnung harmonisch anpassen. Erst wenn das alles mitbedacht und in die Handlung einbezogen wurde, gelingt nach historischer Erfahrung eine große Steuerreform.

Zweitens muss die Steuerreform theoretisch und analytisch gut vorbereitet sein, denn es muss mehreres zusammenwirken; Wirkungen dürfen sich nicht hemmen, sondern müssen sich unterstützen. Ich denke, die wissenschaftliche Vorbereitung für eine große Reform der Kommunalfinanzen ist so weit sehr gut; wobei – wie gezeigt – noch einiges zu tun bleibt.

Das dritte Merkmal sind schlicht Druck und Not – und das Erreichen einer Ausgangslage, die allen nur noch Verschlechterung signalisiert. Wer würde heute sagen, dass dieser Punkt noch nicht erreicht ist und wer könnte angesichts der Realität in den Gemeinden auf Selbstheilungskräfte vertrauen?

© Foto: Peter Mattes, Bergisch Gladbach

Anmerkungen:

* Univ.-Prof. Dr. Klaus Mackscheidt, Direktor des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts an der Universität Köln. Festvortrag aus Anlaß des 50jährigen Bestehens des Fachverbandes der Kämmerer in Nordrhein – Westfalen e. V. am 21. September 2001 im Senatshotel in Köln. Unwesentlich vom Verfasser redaktionell überarbeitet.

¹ A. von Mutius: Kommunen zwischen hohem Anspruch und rauher Wirklichkeit – Reflexionen zum Stellenwert kommunaler Selbstverwaltung, in: G. Seiler (Hrsg.): Gelebte Demokratie. Festschrift für Manfred Rommel, Köln 1997, S. 13-44, S. 13 f.

² W. Bucerius: Neue Ziele der städtischen Finanzwirtschaft, in: P. Mitzlaff, E. Stein (Hrsg.): Die Zukunftsaufgaben der deutschen Städte, Berlin-Friedenau, 1925.

³ H. Zimmermann: Kommunale Finanzautonomie – Reformbedarf und Zukunftsperspektiven, Vortrag auf der Hauptversammlung des Deutschen Städtetages in Hamburg am 3.6.1997. Marburg, 1997 (Druckfassung).

⁴ So kann man für NRW nachweisen, dass es in einem Dezennium starker Wirtschafts- und Steuerkraft nicht nur ein Geberland im horizontalen Finanzausgleich war, sondern auch großzügig mit den Zuweisungen an seine Gemeinden im vertikalen Finanzausgleich verfuhr. Als in einem weiteren Dezennium die Steuerkraft erlahmte – und NRW sogar zeitweilig zum Nehmerland im horizontalen Finanzausgleich wurde –, gingen zwei Positionen im Landeshaushalt relativ zurück: die öffentlichen Investitionen und die Überweisungen an die Gemeinden. Diese Schwäche ist heute in NRW zum Glück wieder überwunden.

⁵ E. Gawel: Die kommunalen Gebühren: Ökonomische, ökologische und rechtliche Ansätze einer gesamtwirtschaftlichen Neuorientierung. Berlin, 1995. (Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten; N. F. Bd. 64)

⁶ S. Homburg: Reform der Gewerbesteuer, in: Archiv für Kommunalwissenschaften, 39. Jg, 2000, Heft 1, S. 42-55, S. 43f. Die nachfolgenden Überlegungen zur optimalen Kommunalbesteuerung orientieren sich an: D. Wellisch: Dezentrale Finanzpolitik bei hoher Mobilität, Schriften zur angewandeten Wirtschaftsforschung Bd. 69, Tübingen 1995.

⁷ S. Homburg, a.a.O., S. 43f.

⁸ D. Wellisch, a.a.O., S. 163.

⁹ S. Homburg, a.a.O., S. 51 ff.

¹⁰ Zimmermann: „Der Bürger weiß meist gar nicht, dass er überhaupt einen Einkommensteueranteil an die Gemeinde abführt, nicht zu reden von der auch nur ungefähren Höhe.“ Wenn diese Bemerkung von Zimmermann zutrifft, ist die Äquivalenz einer kommunalen Einkommensteuer allerdings noch gar nicht genügend präsent gemacht worden. In: H. Zimmermann: Kommunale Finanzautonomie – Reformbedarf und Zukunftsperspektiven, Vortrag auf der Hauptversammlung des Deutschen Städtetages, Hamburg, 3.6.1997. Marburg, 1997 (Druckfassung).

¹¹ Zimmermann, a.a.O.

¹² „Nach dem zuvor Gesagten wäre es konsequent, ein Hebesatzrecht nicht nur bei jenen Steuern zuzulassen, mit denen die örtliche Produktion in die Finanzierung der kommunalen Leistungserstellung eingebunden wird, sondern auch beim kommunalen Einkommensteueranteil, der die entsprechende Funktion in bezug auf die Wohnbevölkerung ausübt. Das Grundgesetz sieht diese Möglichkeit in Art. 106 Abs. 5 GG – allerdings unter der Voraussetzung, dass zuvor ein entsprechendes Bundesgesetz erlassen wird – ausdrücklich vor“. R. Peffekoven: Gemeindesteuersystem und kommunale Selbstverwaltung, in: M. Junkernheinrich u. a (Hrsg.): Neuordnung des Gemeindefinanzsystems, Forum Öffentliche Finanzen Bd. 3, Berlin 1996.

¹³ Die Lohnsteuer wird zwar nach dem Betriebsstättenprinzip erhoben, im Zuge der sog. Zerlegung aber auch pauschalierend nach Wohnorten umverteilt.

¹⁴ BDI: Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer. Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, Frankfurt und Berlin, Juni 2001 (Deutscher Institutsverlag, Köln)

¹⁵ Zudem müsste spätestens dann die Zerlegungssystematik grundlegend reformiert werden. „Eigentlich“ sollen nach gemäß § 2 Abs. 1 Zerlegungsgesetz die zerlegungspflichtigen Körperschaftsteueranteile nach dem Verhältnis der Lohnsummen aufgeteilt werden, die das betreffende Unternehmen in seinen Betriebsstätten in den unterschiedlichen Länder auszahlt. Führt dieser Maßstab aber zu einem offensichtlich „unbilligen“ Ergebnis, wird nach anderen, für den Einzelfall festgelegten Maßstäben verteilt. Der Umstand, dass von dieser Sonderregelung schon in rund 40 % aller Fälle Gebrauch gemacht wird, zeigt nur zu deutlich, dass schon die heutige Körperschaftsteuerzerlegung zwischen den Ländern de facto keinen transparenten und leicht verwendbaren Maßstab mehr kennt. (Vgl. M. Thöne / C. Jacobs: Länderfinanzausgleich in Deutschland, Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten N. F. Bd. 71, Berlin 2001, S. 30).

¹⁶ Homburg, a.a.O., S. 44.

¹⁷ K. Bizer, J. Lang: Ansätze für ökonomische Anreize zum sparsamen und schonenden Umgang mit Bodenflächen. Berlin, 2000 (Texte / Umweltbundesamt; 21/00)

¹⁸ Ebenda, S. 56

¹⁹ Ebenda, letzter Satz auf der letzten Seite