

FiFo-Berichte

Nr. 1 März 2005

FiFo-Reports

No. 1 March 2005



## Gemeindefinanzreform

Hintergründe, Defizite, Alternativen

Clemens Fuest

Michael Thöne

Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln

FiFo Köln is a Member of the  
Cologne Center for Public Economics

[www.fifo-koeln.de](http://www.fifo-koeln.de)

### Zu den FiFo-Berichten

Mit den FiFo-Berichten werden Studien und Gutachten aus der Arbeit des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts an der Universität zu Köln in elektronischer Form vorgelegt. Die Reihe erscheint erstmals im Jahr 2005.

FiFo-Berichte zeigen in der Regel monographischen Charakter. Die Reihe umfasst vor allem aktuelle Studien. Es werden hier aber auch ältere Studien veröffentlicht, die zuvor nicht oder nicht in angemessener Form publiziert werden konnten.

### About FiFo-Reports

In the new "Reports" FiFo, the Research Institute within the Cologne Center for Public Economics, publishes many of its studies in electronic format. FiFo-Reports start appearing in 2005.

Usually, FiFo-Reports are monographs that feature current work. Yet, also older studies will be reprinted here, especially when they could not be published in an appropriate way before.

## Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln

Adresse/address:

Zülpicher Straße 182  
D-50937 Köln

Tel. (0)221 – 42 69 79

[www.fifo-koeln.de](http://www.fifo-koeln.de)

Postanschrift/postal address

Postfach 420 520  
D-50899 Köln

Fax. (0)221 – 42 53 23

ISSN 1860-6679

Das FiFo Köln wird rechtlich und wirtschaftlich von der Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung e.V., Köln, getragen. Urheber- und Verwertungsrechte des vorliegenden FiFo-Berichts liegen bei der Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung.

Von den Autoren dieses Berichts vertretene Auffassungen spiegeln nicht notwendigerweise die Ansichten der Trägergesellschaft oder ihrer Organe wider.

Dieser Bericht kann kostenlos unter [www.fifo-koeln.de](http://www.fifo-koeln.de) oder <http://kups.ub.uni-koeln.de/> heruntergeladen werden.

Die Wiedergabe zu erzieherischen, wissenschaftlichen und anderen nicht-kommerziellen Zwecken ist nur gestattet, wenn die Quelle angegeben wird.

Alle Rechte vorbehalten.

© Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung e.V., Köln, 2005.

The Cologne-based Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung e. V. (Society for the Advancement of Research in Public Finance) serves as the legal subject and financial agent of FiFo Köln. Thereby, the copyrights of this report pertain to the Gesellschaft.

The views expressed in this report do not necessarily reflect those of the Gesellschaft zur Förderung der finanzwissenschaftlichen Forschung or any of its bodies.

This report can be downloaded without charge from: [www.fifo-koeln.de](http://www.fifo-koeln.de) or <http://kups.ub.uni-koeln.de/>.

Reproduction for educational and non-commercial purposes is permitted provided that the source is acknowledged.

All rights reserved.

# Gemeindefinanzreform

Hintergründe, Defizite, Alternativen

Gutachten im Auftrag des  
Deutschen Bundestages

vorgelegt dem

Büro für Technikfolgen-Abschätzung  
beim Deutschen Bundestag (TAB)

Endfassung (abgeschlossen im April 2004)

Clemens Fuest<sup>\*</sup>

Michael Thöne<sup>\*\*</sup>

\* Direktor des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts und Professor für Wirtschaftliche Staatswissenschaften an der Universität zu Köln. [clemens.fuest@uni-koeln.de](mailto:clemens.fuest@uni-koeln.de).

\*\* Geschäftsführer des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts an der Universität zu Köln. [thoene@fifo-koeln.de](mailto:thoene@fifo-koeln.de).

**Zusammenfassung***Gemeindefinanzreform*

In kurzem Abstand sind in den Jahren 2000 und 2003 große politische Initiativen gescheitert, die wichtigsten deutschen Gemeindesteuern, die Grund- und die Gewerbesteuer, zu reformieren.

Die Studie fasst die diskutierten Reformmodelle zusammen und verweist auf die fortbestehende Notwendigkeit einer Reform der Gemeindesteuern. Die Defizite und Lücken der bisherigen Reformbemühungen werden analysiert und Alternativen entwickelt.

Dabei werden besonders die bislang unbeachteten Vorteile der simultanen Reform von Gewerbe- und Grundsteuer gezeigt, die den meisten Gemeinden deutlich höhere Flexibilität eröffnet, reformbedingte Umverteilungseffekte abzufedern.

**Schlagworte:**

Steuerreform, Gewerbesteuer, Grundsteuer

**JEL-Classification:** H25, H71

**Abstract***Local Tax Reform in Germany*

Within a few years, two major political initiatives to reform the most important German local taxes failed successively, in 2000 the reform of the real estate tax, in 2003 the reform of the trade tax (a special local business tax).

The report offers a short survey of the reform discussion and the tax models discussed. With a view to the still pressing need for reform, we analyse the deficits and loopholes of the hitherto discussion and elaborate alternatives.

Especially, we illustrate the benefits of a simultaneous reform of both local taxes: Mainly, local authorities gain flexibility to cushion unwanted redistributive effects of reform.

**Keywords:**

tax reform, trade tax, real estate tax

## Inhalt

<b>I.</b>	<b>Einleitung: Gemeindefinanzreform oder Gemeindesteuerreform?</b>	<b>7</b>
<b>II.</b>	<b>Die großen Gemeindesteuern – traditionell reformbedürftig</b>	<b>11</b>
1.	Gewerbsteuer	12
2.	Grundsteuer	18
<b>III.</b>	<b>Anforderungen an ein rationales kommunales Steuersystem</b>	<b>24</b>
1.	Fiskalziel	24
2.	Interessenausgleich / Äquivalenz	24
3.	Kommunale Finanzautonomie	25
4.	Bezug zur lokalen Wirtschaftskraft	26
5.	Neutralität der Besteuerung	27
6.	Standortpolitische Aspekte	28
7.	Praktikabilität / Administrierbarkeit	28
<b>IV.</b>	<b>Der Kommissionsbericht: Inhalt und Kritik</b>	<b>29</b>
1.	Reformkonzepte im Kommissionsbericht	29
1.1	Das Modell der kommunalen Spitzenverbände	29
1.2	Das BDI/VCI-Modell	30
2.	Zu den Prüffeldern und Kriterien der Kommission	30
3.	Bewertung der Ergebnisse	34
<b>V.</b>	<b>Die Gemeindegewerbesteuer</b>	<b>38</b>
1.	Konzeption der Gemeindegewerbesteuer	38
2.	Beurteilung der Gemeindegewerbesteuer	39
<b>VI.</b>	<b>Alternative Reformkonzepte</b>	<b>41</b>
1.	Die Wertschöpfungssteuer	41
2.	Zuschlagssysteme	42
2.1	Das Konzept von Fuest/Huber	42
2.2	Das Konzept des Bundes der Steuerzahler	44
3.	Das Konzept der Bertelsmann-Stiftung	45
3.1	Die Bürgersteuer	46
3.2	Die Wirtschaftssteuer	46
3.3	Die reformierte Grundsteuer B	47
4.	Das Konzept des Kronberger Kreises	47
4.1	Die allgemeine Bürgersteuer	47
4.2	Die allgemeine Betriebssteuer	48
4.3	Die Bodenwertsteuer	49
5.	Weitere Reformvorschläge	50
<b>VII.</b>	<b>Reformkonzepte für die Grundsteuer</b>	<b>52</b>
1.	Leitbilder der Grundbesteuerung	52
2.	Gebäudewert- und Bodenwertsteuer	55
3.	Bodenwertsteuer	57
4.	Flächensteuer	60
5.	Flächennutzungssteuer	62

6.	Kombinationsmodelle	66
6.1	Kombinierte Bodenwert- und Flächensteuer	66
6.2	Kombinierte Flächennutzung- und Bodenwertsteuer	68
<b>VIII.</b>	<b>Gemeinsamkeiten der Reformkonzepte und strittige Punkte</b>	<b>76</b>
1.	Zur Beteiligung der Wohnbevölkerung an der Finanzierung kommunaler Aufgaben	76
2.	Das Problem der Streuung des lokalen Steueraufkommens in Zuschlagsmodellen	78
3.	Gewinnunabhängige Elemente bei der Besteuerung der Wirtschaft	80
4.	Die Rolle der Grundsteuer	83
4.1	Aufkommensneutralität und Aufkommensveränderungen bei Gemeindesteuerreformen	84
4.2	Eine höhere Grundsteuer?	89
<b>IX.</b>	<b>Zusammenfassung der Ergebnisse</b>	<b>105</b>
<b>X.</b>	<b>Literatur</b>	<b>108</b>
<b>XI.</b>	<b>Synopse der berücksichtigten Reformkonzepte</b>	<b>112</b>

### Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Gewerbsteuer – Reales Bruttoaufkommen 1972-2002	12
Abbildung 2:	Gewerbsteuer – Steueranspannung 1977-2002	16
Abbildung 3:	Gewerbsteuer – Brutto, Netto und Umlage 1972-2002	17
Abbildung 4:	Grundsteuer – Reales Aufkommen 1972-2002	19
Abbildung 5:	Grundsteuer – Steueranspannung 1977-2002	22
Abbildung 6:	Kombinierte Flächennutzungs- und Bodenwertsteuer: Varianten der Steuermesszahlen in statischer Betrachtung	70
Abbildung 7:	Aufteilung der kommunalen Realsteuereinnahmen 1975-2002	89
Abbildung 8:	Grundsteuer im internationalen Vergleich	90
Abbildung 9:	ESt-KSt-Zuschlagsätze in Abhängigkeit vom Grundsteueraufkommen (ohne Anpassungsreaktionen)	96
Abbildung 10:	ESt-KSt-Zuschlagsätze in Abhängigkeit vom Grundsteueraufkommen mit Anpassungsreaktionen	100
Abbildung 11:	Hebesätze Flächennutzungssteuer mit Anpassungsreaktionen	101
Abbildung 12:	Verteilung der Zuschlag- und Hebesätze vor und nach Glättung	103

### Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Gewerbsteuer – Aufkommenselastizitäten 1972-2002	14
Tabelle 2:	Grundsteuer – Aufkommenselastizitäten 1972-2002	20
Tabelle 3:	Entwicklung der Wohnflächen 1992-2001	22
Tabelle 4:	Prototypische Elemente einer Grundsteuerbemessungsgrundlage	54
Tabelle 5:	Steuerklassen der Flächennutzungssteuer	63
Tabelle 6:	Kombinierte Flächennutzungs- und Bodenwertsteuer: Varianten der Steuermesszahlen in dynamischer Betrachtung	74
Tabelle 7:	Flächennutzungssteuer in den Modellierungen	94
Tabelle 8:	Startkombinationen Zuschlag- und Hebesätze	98

## Abkürzungsverzeichnis

Abs. ....	Absatz	gg. ....	gegenüber
AdV .....	Arbeitsgemeinschaft der Vermessungsverwaltungen der Länder	GrEst .....	Grunderwerbsteuer
Art. ....	Artikel	GrStG .....	Grundsteuergesetz
BauGB .....	Baugesetzbuch	i.S. ....	im Sinne
BDI .....	Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.	ifo .....	Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München
BIP .....	Bruttoinlandsprodukt	IfW .....	Institut für Weltwirtschaft Kiel
BMF .....	Bundesministerium der Finanzen	KFA .....	Kommunaler Finanzausgleich
BMVBW .....	Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen	KSt .....	Körperschaftsteuer
Difu .....	Deutsches Institut für Urbanistik, Berlin	LSt .....	Lohnsteuer
DIW .....	Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Berlin	m <sup>2</sup> .....	Quadratmeter
DVW .....	Deutscher Verein für Vermessungswesen e.V.	Mio. ....	Million(en)
ErbSt .....	Erbschaftsteuer	Mrd. ....	Milliarde(n)
ESt .....	Einkommensteuer	NABU .....	Naturschutzbund Deutschland e.V.
EStG .....	Einkommensteuergesetz	NO .....	Nordost
EUR .....	Euro	NW .....	Nordwest
FMK .....	Finanzministerkonferenz	OECD .....	Organisation for Economic Cooperation and Development
GemWiStG ..	Gemeindefinanzsteuergesetz	R <sup>2</sup> .....	Determinationskoeffizient
GewStG .....	Gewerbesteuerengesetz	SO .....	Südost
GG .....	Grundgesetz	StBA .....	Statistisches Bundesamt
		SW .....	Südwest
		UBA .....	Umweltbundesamt Berlin
		VCI .....	Verband der Chemischen Industrie



## I. Einleitung: Gemeindefinanzreform oder Gemeindesteuerreform?

Die vorrangige Aufgabe des kommunalen Finanzsystems ist es, die dauerhafte Versorgung der Gemeindebürger mit kommunalen öffentlichen Gütern und die dafür notwendige dauerhafte Finanzierung zu gewährleisten. Zu dieser Finanzierung tragen neben gemeindlichen Steuern und Anteilen aus Gemeinschaftssteuern auch Gebühren und Beiträge sowie der Finanzausgleich bei, den das jeweilige Land für seine Gemeinden organisiert. Hinzu kommt noch – wenn auch zurzeit in sehr geringem Umfang – die Nettokreditaufnahme als mögliche Finanzierung für investive kommunale Maßnahmen. Diese Einnahmen der deutschen Gemeinden beliefen sich im Jahr 2002 zusammen auf knapp 145 Milliarden Euro; Schätzungen für 2003 zeigen nahezu die gleiche Summe (vgl. Karrenberg/Münstermann (2003), S. 77).

Das vorliegende Gutachten betrachtet die einnahmenseitigen Ansätze zur Erneuerung dieses Systems, welche bis Ende 2003 unter dem Stichwort „Gemeindefinanzreform“ diskutiert worden sind.<sup>1</sup> Konkret werden dabei zwei separat geführte Diskussionen aufgegriffen. Zum Einen ist dies die u.a. in der *Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen* kontrovers debattierte Gewerbesteuerreform, die mit dem „Gesetz zur Änderung der Gewerbesteuer und anderer Gesetze“ vom 23. Dezember 2003 vorerst allenfalls aufgeschoben worden ist. Zum Anderen wird die rund zwei Jahre früher ebenso ergebnislos verstummte Diskussion zur Reform der Grundsteuer untersucht. Gewerbesteuer und Grundsteuer sind die beiden wichtigsten Stützen der kommunalen Finanzautonomie. Bei den beiden Realsteuern haben die Gemeinden über ihre grundgesetzlich garantierten Hebesatzrechte größere Spielräume zur Gestaltung der eigenen Steuereinnahmen als die Länder, welche – abgesehen von einigen Marginalien – gänzlich von der bundesgesetzlichen Steuergesetzgebung abhängen. Insofern betreffen die auch aus finanzwissenschaftlicher Perspektive überfälligen Reformen der beiden großen Gemeindesteuern durchaus das Herzstück des Gemeindefinanzsystems.

Trotzdem ist die durch die Reformkommission popularisierte Bezeichnung „Gemeindefinanzreform“ für die Revision der großen Gemeindesteuern insofern irreführend, als das gemeinsame Aufkommen aus Gewerbe- und Grundsteuer aktuell nur rund 23 Prozent der genannten 145 Milliarden Euro gemeindliche Gesamteinnahmen ausmacht. Der Rest setzt sich vor allem zusammen aus Anteilen an Gemeinschaftssteuern, aus Gebühren sowie aus frei verfügbaren oder zweckgebundenen Zuweisungen vorrangig der Länder im Rahmen des kommunalen Finanzausgleichs. Insofern dreht sich die aktuelle Diskussion eher um eine Reform der bundesgesetzlich geregelten Gemeindesteuern als um eine umfassende Gemeindefinanzreform. An der Konzentration auf die steuerliche Seite ändern auch neuere Vorschläge nichts, die den kommunalen Einkommensteueranteil in die Reformüberlegungen einbeziehen.

---

<sup>1</sup> Die Reformfragen auf der Ausgabenseite, also vorrangig die von der Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen behandelte effizientere Gestaltung der unterschiedlichen Transfersysteme Arbeitslosenhilfe und Sozialhilfe, sind nicht Gegenstand unserer Untersuchung.

Die Unterscheidung zwischen Reform des kommunalen Steuersystems oder des kommunalen Finanzsystems wäre natürlich bedeutungslos, wenn Steuern die einzigen Elemente des kommunalen Einnahmesystems wären, die für eine Reform von Interesse wären. Die Unterscheidung wäre zudem weniger virulent, wenn es sich in beiden Fällen um dieselben Reformakteure handelte. Betrachtet man die Arbeitsschwerpunkte der Gemeindefinanzreform-Kommission, so kann man eine Relevanz der Unterscheidung ohne weiteres negieren. Selbst wenn die Kommission die kurz zuvor zum Stillstand gekommene Grundsteuerreformdiskussion sofort wieder aufgegriffen hätte – ihre Arbeit hätte sich nur auf Steuern bezogen. Gewerbesteuerreform, unter Umständen auch Grundsteuerreform, eventuell sogar der kommunale Einkommensteueranteil – jeweils wäre derselbe potenzielle Reformakteur angesprochen gewesen, der Bundesgesetzgeber (gem. Art. 105 GG).

Eine ganz andere Perspektive entsteht, wenn das Gemeindefinanzsystem als Anreizmuster für individuelles und/oder kommunales Handeln in Fragen der langfristigen, nicht nur finanziellen Nachhaltigkeit betrachtet wird. Hier stehen die quantitativen und qualitativen Schadwirkungen ausufernden Flächenverbrauchs für Siedlungs-, Gewerbe- und Verkehrsflächen im Vordergrund des Interesses. Neben den unmittelbaren und mittelbaren Wirkungen des kommunalen *Steuer*-systems geht es hier um die Anreizeffekte, welche die *Zuweisungssysteme* in Bezug auf den Flächenverbrauch tatsächlich setzen bzw. setzen sollen.

Die Berücksichtigung des aktiven kommunalen Finanzausgleichs ist in umfassenden Analysen des kompletten fiskalischen Anreizmusters für kommunale Flächenpolitik schon allein wegen der hier bewegten Finanzmassen sehr wichtig. Bei einem solchen breiteren Ansatz kann dann mit sehr viel mehr Recht von Überlegungen zur *Gemeindefinanzreform* gesprochen werden. Zugleich müsste aber von Reformen gesprochen werden. Mit Einbeziehung des kommunalen Finanzausgleichs vervielfacht sich der Analysegegenstand schlagartig, denn in keinem der sechzehn Länder werden die Kommunen auf dieselbe Art und Weise finanziert.

Sechzehn Länder nutzen vierzehn verschiedene Finanzausgleichsgesetze (die Stadtstaaten Hamburg und Berlin haben – anders als der Zwei-Städte-Stadtstaat Bremen – keine separate kommunale Ebene). Die unterschiedlichen Finanzausgleiche lassen sich zwar grob in mehrere Haupttypen unterteilen, doch die fiskalischen Differentialeffekte von Flächenverbrauch versus Flächenschutz hängen entscheidend vom konkreten Finanzausgleichsgesetz vor Ort ab. Ob und wie viel zum Beispiel eine Gemeinde mit der Ausweisung eines Neubaugebietes „verdienen“ kann, hängt unter anderem ab von: (a) Nutzung und Progression einer Hauptansatzstaffel, (b) Art und Zahl der anderen (Neben-) Ansätze, (c) Ausgleichsgrad zwischen Bedarfs- und Steuerkraftkennziffer, (d) berücksichtigten kommunalen Einnahmen und separaten Transfers. So weisen manche Länder ihren Gemeinden das örtliche Aufkommen der den Ländern zustehenden Grunderwerbsteuer unmittelbar zu, andere nicht. Schon allein dieser Aspekt kann – je nach Wirkung des sonstigen Finanzausgleichs – entscheidende Unterschiede für die fiskalischen Rückwirkungen kommunaler Flächenausweisungspolitik bedeuten.

Die Vielzahl der Untersuchungsgegenstände bedingt es, dass das gegenwärtige Wissen über die umwelt- und flächenpolitischen Anreizwirkungen des kommunalen Finanzausgleichs noch lückenhaft ist.<sup>2</sup> Gleichwohl liegt das Problem weniger hierin; wichtige Lücken könnten durch weitere Forschung ohne weiteres geschlossen werden. Problematisch ist vielmehr der oben schon hervorgehobene Plural bei den Gemeindefinanzreformen. Stehen anstelle der bisher auf politischer Ebene debattierten Steuereinnahmen der Gemeinden auch die Zuweisungssysteme zur Gemeindefinanzierung gleichgewichtig in der Reformdiskussion, geht der Fokus auf einen primären Reformakteur, den Bundesgesetzgeber, verloren.

Die Länder werden wichtige Akteure in der Rahmensetzung für die flächenpolitischen Spielräume der Gemeinden sein müssen. Dies gilt nicht nur für die kommunalen Finanzausgleiche und daran angelehnte Zuweisungssysteme, sondern wahrscheinlich mehr noch für neuartige ökonomische Instrumente zur Mengensteuerung dezentraler Flächenausweisung und -nutzung, wie z. B. handelbare Flächenausweisungsrechte. Auch einige der im vorliegenden Gutachten vorgestellten Steuerreformvorschläge sehen eine stärkere Beteiligung der Länder in der konkreten Ausgestaltung reformierter Grundsteuern vor, die vom Bund nur noch als Rahmengesetzgebung gestaltet werden.

Aber auch wenn die Rolle der Länder in der Flächenschutzpolitik im Zweifelsfall noch gestärkt werden sollte, wird sich das vorliegende Gutachten primär mit den Gemeindefinanzfragen beschäftigen, die auf Bundesebene zu klären sind. Wo unter anderem Defizite der bisherigen Ansätze zur einer Gemeindefinanzreform aufgedeckt und mögliche Alternativen skizziert werden sollen, muss es offensichtlich um die Diskussion gehen, die mit Blick auf den Bundesgesetzgeber (inklusive Bundesrat) geführt worden ist und wieder zu führen sein wird. Damit steht notwendigerweise die Gemeindesteuerreform im Mittelpunkt der weiteren Betrachtung.

Neben diesem prozeduralen Anlass, die Gemeindesteuern in den Mittelpunkt zu stellen, spricht auch die finanzwissenschaftliche Standardsystematik dafür, Steuern nicht gleichrangig mit Finanzausgleichszuweisungen zu betrachten. Steuern sind primäre Einnahmequellen, während Zuweisungen in einem System, das auf der demokratischen Autonomie der Gebietskörperschaften aufbaut, nur eine ergänzende, sekundäre Rolle spielen sollen. Wo dies hinsichtlich der bewegten Finanzvolumina nicht zutrifft und Zuweisungen und andere exogene Finanzquellen zu überwiegen beginnen, entsteht ein weiterer Anlass für eine Gemeindefinanzreform, die bei den Steuereinnahmen ansetzt und diese stärkt.

Das Gleiche gilt für mögliche Anzeizeffekte, die von reformierten Gemeindesteuern ausgehen sollen. Der fiskalischen Nachhaltigkeit der kommunalen Haushalte dienen verbesserte und gleichmäßigere Anreize zur Pflege der gemeindlichen Steuerquellen, die von einem Nachfolger der Gewerbesteuer ausgehen sollten. Der ökologischen Nachhaltigkeit wird gedient, wenn eine reformierte Grundsteuer lokales Wirtschafts- und Einwohnerwachstum vom Flächenverbrauch

---

<sup>2</sup> Empirische Befunde in diesem Feld bieten: Junkernheinrich (1994), Bizer/Ewringmann/Bergmann et al. (1998); Bergmann et al. (1998), Ring (2001), Perner/Thöne (2002), Krips/Thöne (2002),.

entkoppelt. Die kommunalen Finanzausgleiche nehmen zwar zum Teil deutlichen Einfluss auf gewollte und ungewollte Anreizwirkungen der kommunalen Besteuerung – zumindest auf die Anreize gegenüber den lokalen politischen Akteuren. Aber das Wissen um mögliche Finanzausgleichseffekte kann nichts an der Prioritätenliste in der Gemeindefinanzreform ändern: Zunächst müssen die unmittelbaren Primärwirkungen der Steuern ins Lot gebracht werden. Erst dann ist es Aufgabe der einzelnen Länder zu prüfen, welche Wirkungen der reformierten Steuern nach Finanzausgleich noch verbleiben und welche Konsequenzen daraus in der Gestaltung der Zuweisungsgesetze zu ziehen sind.

Im Folgenden sollen die bislang unter dem Titel *Gemeindefinanzreform* angestellten Überlegungen zur Reform der kommunalen Steuern kritisch gewürdigt und mit weiteren Alternativen sowohl hinsichtlich des Ersatzes der Gewerbesteuer, als auch mit Blick auf eine Reform der Grundsteuer konfrontiert werden. Die zentrale Aufgabe der weiterhin ausstehenden Gemeindesteuerreform wird darin bestehen, eine Kombination von Einnahmequellen zu entwickeln, die unter Nachhaltigkeitsaspekten erwünschte Substitutionseffekte unterstützen, ohne die Dauerertragbarkeit des Systems zu gefährden. Mit Blick auf diese Ziele werden dabei die Steuervarianten herausgearbeitet, die versprechen, die doppelte Anforderung ökonomischer und ökologischer Nachhaltigkeit für die Gemeindefinanzierung am besten zu verwirklichen. Besonderes Augenmerk soll dabei auch möglichen Synergieeffekten simultaner Reformen von Grund- und Gewerbesteuerreformen gelten.

## II. Die großen Gemeindesteuern – traditionell reformbedürftig

Neben einer Reihe kleinerer Aufwand- und Verbrauchsteuern (Hunde-, Vergnügung-, Zweitwohnungsteuer etc.) gibt es nur die zwei großen und hergebrachten Gemeindesteuern, die Gewerbe- und die Grundsteuer. Beide Realsteuern wurden als objektbezogene Ertragsteuern mit der Einführung der personalen Einkommensbesteuerung durch die Miquelschen Reformen (1891/93) in Preußen nicht etwa abgeschafft, sondern der kommunalen Ebene zugeordnet. Die Renaissance der „alten“ Ertragsteuern als kommunale Einnahmenquellen setzte sich in der Folge in immer mehr deutschen Staaten durch und fand ihren Abschluss mit der Realsteuerreform von 1936, in der die Aufkommenshoheit für die von da an reichseinheitlichen Gewerbe- und Grundsteuern zwingend den Gemeinden zugeordnet wurde.<sup>3</sup>

Das Bonner Grundgesetz wies 1949 dem Bund die konkurrierende Gesetzgebungshoheit über die Realsteuern zu, den Gemeinden wiederum die Ertragshoheit wie auch das Hebesatzrecht. Spätestens seit dieser Zeit können die beiden großen Realsteuern als „traditionell reformbedürftig“ gelten, denn als objektbezogene (Soll-) Ertragsteuern wurden sie im Vergleich zu dem moderneren Personalsteuersystem zunehmend zu steuersystematischen Fremdkörpern. Auch wenn es nicht sinnvoll wäre, ein konkretes Jahr zu benennen, sind die Realsteuern doch seit rund einem halben Jahrhundert Gegenstand regelmäßig wiederkehrender Reformforderungen. Nicht jede steuersystematisch, finanzwissenschaftlich oder steuerjuristisch begründete Forderung nach Realsteuerreformen hat auch eine *politische* Diskussion anstoßen können. Gleichwohl sind die großen Reformdiskussionen für die Grundsteuer zwischen 1998 und 2001 und für die Gewerbesteuer mit vorläufigem Abschluss im Dezember 2003 bei weitem nicht die ersten hochrangigen Bemühungen um eine grundlegende Neuordnung der kommunalen Steuern gewesen.

Wir wollen an dieser Stelle (noch) keinen Blick auf die vielschichtigen systematischen, theoretischen oder praktischen Argumente für und wider die Reform der Realsteuern werfen. Solche Argumente sind wichtig, und werden unten wieder angesprochen werden. Die Verläufe der aktuellen Reformdiskussionen – insbesondere der Umstand, dass in jüngster Zeit nur noch über der Gewerbesteuer, nicht mehr über die Grundsteuer gesprochen worden ist – können u.E. jedoch weniger durch die Qualität dieser Auseinandersetzungen erklärt werden als durch die Leistungsfähigkeit der Realsteuern in ihrer primären Aufgabe, den Gemeinden frei verfügbare Haushaltsmittel zu verschaffen.

Auch wenn es für andere Steuerreformdiskussionen nicht zutreffen mag, so kann man für die beiden großen Gemeindesteuern doch recht deutlich feststellen, dass die Intensität der Reformbemühungen negativ mit den Aufkommenstrends der Steuern korreliert ist. Mit anderen Worten, solange eine Realsteuer aktuell sehr ergiebig ist und dies auch in mittlerer Frist zu bleiben verspricht, werden noch so berechtigte steuersystematische Einwände keine politisch relevante

---

<sup>3</sup> Vor 1936 stand es den einzelnen Ländern frei, ob sie die Ertragshoheit ihrer Grund- und Gewerbesteuern den Kommunen überließen oder selbst ausschöpften.

Reformdiskussion anstoßen können. Für eine dauerergiebige Gemeindesteuer scheint der alt-ehrwürdige Canardsche Leitsatz (1801), dass eine alte Steuer auch eine gute Steuer sei, weiterhin Geltung zu haben.

Im Folgenden werden kurz die Aufkommensentwicklungen von Gewerbesteuer und Grundsteuer auf der aggregierten Ebene referiert, um die fiskalischen Hintergründe der gegenwärtigen Diskussionen – und deren Schwerpunkte – zu beleuchten.

### 1. Gewerbesteuer

Nach Abschaffung der fakultativen Lohnsummensteuer zum 1. Januar 1980 und der Abschaffung der – in den neuen Ländern gar nicht erst erhobenen – Gewerbekapitalsteuer zum 1. Januar 1998 ist von der ehemaligen Trias gewerbebezogener Realbesteuerung nur noch die Gewerbeertragsteuer übrig geblieben. Auch wenn damit der ergiebigste Teil erhalten blieb, erklärt die Aufkommensentwicklung nicht erst seit 2001 das starke Drängen der Gemeinden auf eine Verbesserung ihrer wirtschaftsbezogenen Einnahmelmöglichkeiten.

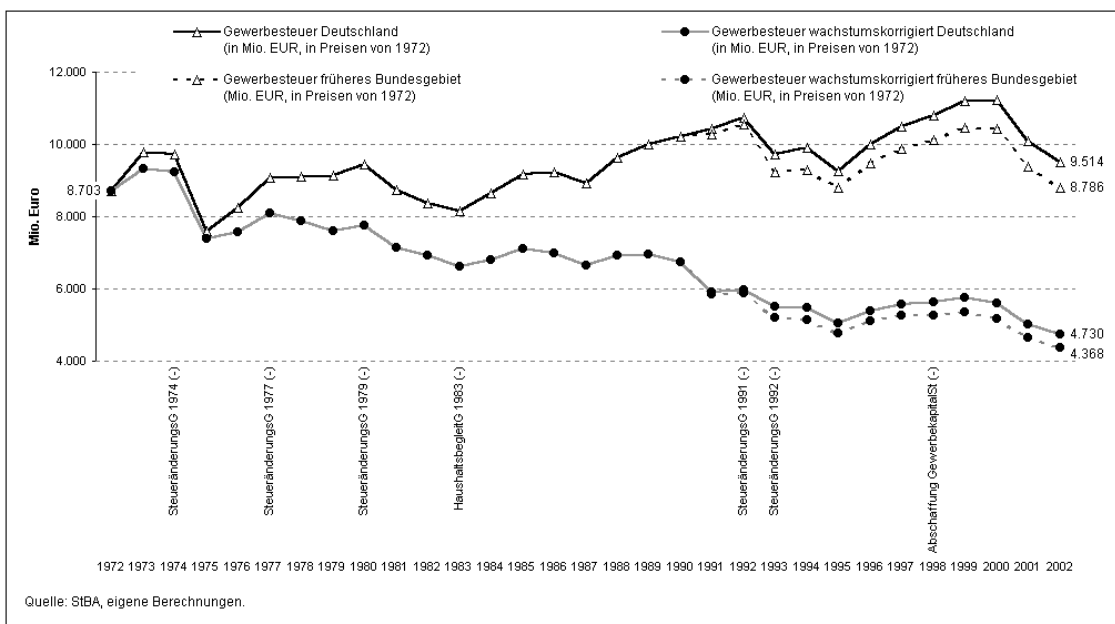


Abbildung 1: Gewerbesteuer – Reales Bruttoaufkommen 1972-2002

In Abbildung 1 sind zwei Aufkommenspfade der Gewerbesteuer von 1972 bis einschließlich 2002 dargestellt, jeweils für Gesamtdeutschland und separat für das frühere Bundesgebiet (letzteres, um über eine zeitliche Vergleichsmöglichkeit auf einheitlichem Gebietsstand, d.h. unter Ceteris paribus-Bedingungen zu verfügen).

Das inflationsbereinigte Ist-Aufkommen der Gewerbesteuer (vor Abzug der Gewerbesteuerumlage) in Preisen von 1972<sup>4</sup> unterlag im Verlauf der vergangenen drei Jahrzehnte heftigen Schwankungen, hat aber langfristig nicht zugenommen. Tatsächlich lag das Realaufkommen der Gewerbesteuer in den alten Ländern im Jahr 2002 nur knapp 1% über dem realen Aufkommen im ersten Jahr unserer Betrachtung, 1972.

Aus Sicht der kommunalen Einnahmensicherung ist jedoch nicht das „nur“ inflationsbereinigte Realaufkommen, sondern das zudem dargestellte, *wachstumskorrigierte* Realaufkommen die entscheidende Größe.<sup>5</sup> Dieser um die Wachstumsraten des Bruttoinlandsprodukts bereinigte Aufkommenspfad zeigt, ob die Steuer einen konstanten Beitrag zu einem fiktiven Gemeindesteueraufkommen mit einer Aufkommenselastizität von 1 hätte erbringen können – ein Wert, der eine dauerergiebige Steuer kennzeichnet (siehe unten). Dies wäre der Fall, wenn der wachstumskorrigierte Graph horizontal verlief.

Wie Abbildung 1 zeigt, hat das wachstumskorrigierte Realaufkommen der Gewerbesteuer zwar ebenfalls noch konjunkturelle Schwankungen gezeigt, im Trend aber Stück für Stück abgenommen. Im Jahr 2002 betrug dieser Aufkommensindikator für das frühere Bundesgebiet mit 50,2% nur noch die Hälfte seines Pendantes von 1972.

Die Ursachen für diesen merklichen Bedeutungsverlust sind vielfältig und sollen an dieser Stelle nicht in extenso diskutiert werden. Ein wichtiger Faktor ist gleichwohl in Abbildung 1 aufgenommen: In der betrachteten Zeit ab 1972 kam es zu sieben Änderungen des Gewerbesteuergesetzes, die nennenswerten Einfluss auf das Aufkommen genommen haben (vgl. BMF 2000).<sup>6</sup> Jedes Mal führten diese Änderungen zu einer Abnahme der Gewerbesteuereinnahmen gegenüber den nach vorhergegangenem Recht erwarteten Aufkommen.<sup>7</sup> Wie aus der Grafik deutlich wird, bedeutete dies nicht selbstverständlich auch eine Verschlechterung des Gewerbesteueraufkommens im Zeitablauf. Insbesondere in konjunkturell belebten Phasen wurden Ceteris paribus-Verschlechterungen der Einnahmekraft der Gewerbesteuer vorerst überkompensiert. Bemerkenswert auch, dass der Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer Anfang 1998 drei Jahre wachsenden Realaufkommens folgten. Doch kurzfristige konjunkturelle Effekte konnten auch nichts daran ändern, dass die beschriebenen Steueränderungen mittel- und langfristig zu der Verschlechterung der Ertragskraft der Gewerbesteuer beigetragen haben.

---

<sup>4</sup> Dargestellt in Euro, rekursiv umgerechnet.

<sup>5</sup> Zur Methodik siehe: Thöne (2001), Abschnitt D.2.2.

<sup>6</sup> Kleinere Arrondierungen, die Änderungen des Gesamtaufkommens der Gewerbesteuer im einstelligen Millionen-DM-Bereich nach sich zogen, sind nicht berücksichtigt.

<sup>7</sup> In Abbildung 1 durch eingeklammerte Minuszeichen „(-)“ gekennzeichnet.

**Tabelle 1: Gewerbesteuer – Aufkommenselastizitäten 1972-2002**

Stützperiode	Deutschland		Früheres Bundesgebiet			
	Aufkommens- elastizität*	R <sup>2</sup>	Aufkommens- elastizität*	R <sup>2</sup>	Bemessungs- grundlagen- elastizität	R <sup>2</sup>
1972-1981	0,68	83,1%	0,68	83,1%		
1973-1982	0,61	77,6%	0,61	77,6%		
1974-1983	0,64	78,2%	0,64	78,2%		
1975-1984	0,75	87,6%	0,75	87,6%		
1976-1985	0,67	87,3%	0,67	87,3%		
1977-1986	0,62	86,8%	0,62	86,8%	0,37	66,5%
1978-1986	0,65	86,3%	0,65	86,3%	0,37	63,3%
1979-1988	0,75	87,2%	0,75	87,2%	0,46	66,6%
1980-1989	0,85	89,8%	0,85	89,8%	0,61	75,9%
1981-1990	0,96	96,9%	0,96	96,9%	0,77	93,0%
1982-1991	0,82	93,8%	0,93	97,1%	0,81	96,6%
1983-1992	0,77	94,5%	0,93	97,4%	0,83	97,5%
1984-1993	0,66	93,9%	0,79	94,3%	0,72	94,6%
1985-1994	0,59	94,6%	0,69	92,1%	0,62	89,9%
1986-1995	0,53	90,0%	0,61	84,1%	0,52	76,3%
1987-1996	0,51	89,1%	0,59	81,7%	0,47	70,0%
1988-1997	0,48	88,0%	0,52	78,5%	0,37	62,5%
1989-1998	0,49	81,2%	0,52	71,8%	0,31	50,7%
1990-1999	0,59	72,2%	0,62	67,1%	0,35	42,6%
1991-2000	0,84	75,0%	0,74	69,2%	0,42	44,0%
1992-2001	0,79	61,2%	0,64	52,5%	0,37	31,1%
1993-2002	0,71	45,4%	0,56	38,0%	0,33	22,4%

\* Jeweils ermittelt für das Istaufkommen (= Bruttoaufkommen) der Gewerbesteuer.

Quelle: Eigene Berechnungen (Basisdaten StBA).

Die schlechte Dauerergiebigkeit der Gewerbesteuer bestätigt sich bei einem Blick auf die steuerlichen Elastizitäten. Tabelle 1 gibt die Aufkommenselastizitäten des Gewerbesteueraufkommens für Deutschland und für das frühere Bundesgebiet wieder. Die Aufkommenselastizität wird häufig als empirischer Maßstab für die Dauerergiebigkeit von Einzelsteuern oder eines Steuersystems genutzt. Sie wird als Quotient aus der marginalen und der durchschnittlichen Steuerquote berechnet und lässt sich auch als das Verhältnis zwischen relativer Änderung der aggregierten individuellen Steuerbeträge (des Steueraufkommens) und relativer Änderung des Sozialprodukts ausdrücken (mit  $T$  = Steueraufkommen und  $Y$  = BIP):

$$\eta_{T,Y} = \frac{dT}{dY} \cdot \frac{T}{Y} = \frac{dT}{T} \cdot \frac{dY}{Y} \tag{II-1}$$

Die Aufkommenselastizität zeigt, ob das Steueraufkommen langsamer oder schneller als das Wirtschaftswachstum gestiegen ist. Eine Aufkommenselastizität von  $\eta_{T,Y} = 1$  heißt entsprechend, dass beide Größen im gleichen Tempo gewachsen sind, was – bezogen auf die gesamte Besteuerung – ceteris paribus erlauben würde, die Staatsquote konstant zu halten. Eine Auf-



kommenselastizität von  $\eta_{T,Y} \geq 1$  dient, wie erwähnt, oft als Daumenregel, um dauerergiebige Einzelsteuern bzw. ein solches Steuersystem zu charakterisieren (siehe z.B. Schmolders/Hansmeyer (1980), S. 123). Ermittelt wurden die dargestellten Aufkommenselastizitäten mit dem bewährten Verfahren als lineare Regressionen in doppelt logarithmierter Form für gleitende Stützperioden von zehn Jahren (vgl. grundlegend Körner (1974)).

Die Aufkommenselastizitäten der Gewerbesteuer zeigen, wie Tabelle 1 dokumentiert, über den ganzen Betrachtungszeitraum von 1972 bis 2002 keine Phase, in der ein Wert von 1 erreicht oder überschritten worden wäre. Dieser Befund bestätigt sich gleichermaßen für Gesamtdeutschland, wie auch für das separat wiedergegebene frühere Bundesgebiet. Mit Aufkommenselastizitäten zwischen 0,5 und 0,7 in der jüngeren Vergangenheit<sup>8</sup> bestätigt sich die oben schon konstatierte, sehr unbefriedigende Dauerergiebigkeit der Gewerbesteuer. Die langfristige Aufkommenselastizität der Gewerbesteuer für den gesamten Zeitraum 1972 bis 2002 liegt bei 0,66. (Zum Vergleich: Die langfristige Aufkommenselastizität des Gesamtsteuersystems lag in der Periode 1972-2002 bei 0,97.)

Die Dauerergiebigkeit der Gewerbesteuer war nicht immer so schwach, auch wenn die Werte in Tabelle 1 für den Großteil der letzten drei Jahrzehnte das Gegenteil zeigen. In den frühen Jahren der Bundesrepublik firmierte die Gewerbesteuer durchaus unter den sehr dauerergiebigen Steuern. So zeigte sie für die Periode 1950-1973 eine langfristige Aufkommenselastizität von 1,13 (vgl. Körner (1974) und Rürup et al. (1976)).

Die Aufkommenselastizität ist die Zielgröße bei der Beurteilung der Dauerergiebigkeit. Zur vertieften Analyse einzelner Steuern ist sie jedoch insofern nur bedingt geeignet, als in der betrachteten Größe, dem Steueraufkommen, alle steuerpolitischen Eingriffe in Tarif und Bemessungsgrundlage vermischt abgebildet sind. Daher lohnt sich die Betrachtung einer vorgelagerten Elastizitätskennziffer: Die Aufkommenselastizität *einzelner* Steuern lässt sich als Produkt zweier Teilelastizitäten darstellen, der Steuerbetragselastizität und der Bemessungsgrundlagenelastizität. Die Steuerbetragselastizität  $\eta_{T,X}$  stellt die Änderungsrate des Aufkommens einer Steuer in Bezug zur Änderungsrate ihrer Bemessungsgrundlage. Bei der Gewerbesteuer zum Beispiel fließen hier u.a. die Wirkungen von Hebesatzänderungen ein.

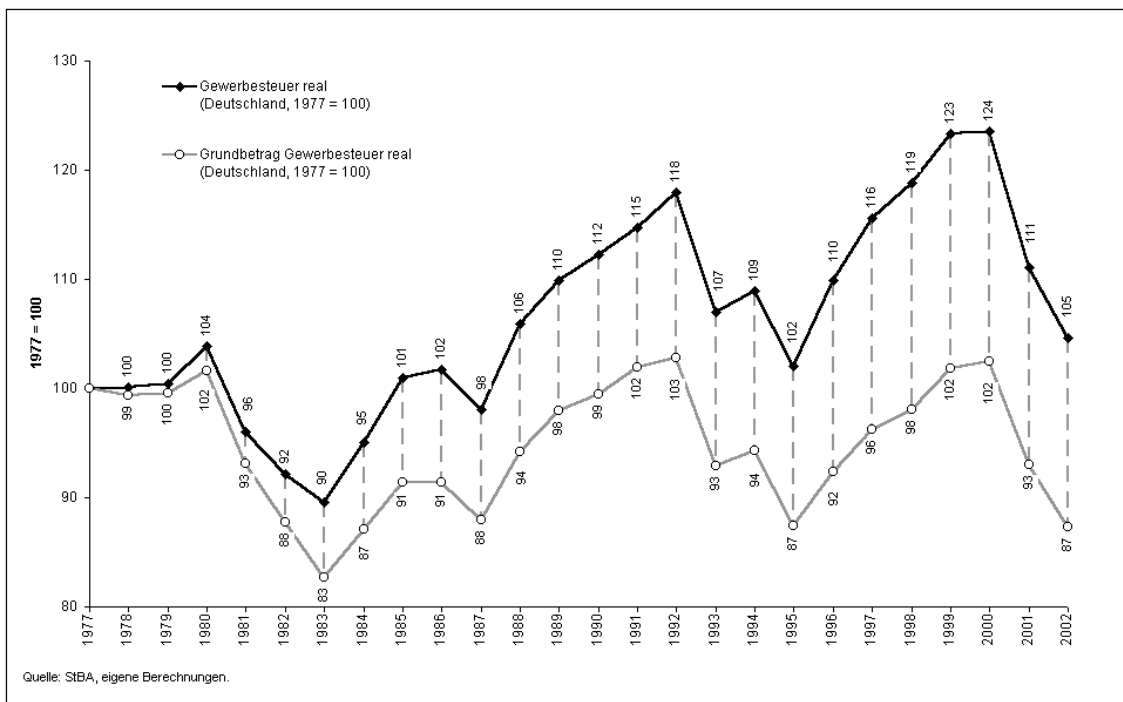
Die Bemessungsgrundlagenelastizität  $\eta_{X,Y}$  zeigt das Verhältnis von relativer Änderung der Steuerbemessungsgrundlage  $X$  und relativer Änderung des Bruttoinlandsprodukts  $Y$ :

$$\eta_{X,Y} = \frac{dX}{X} \bigg/ \frac{dY}{Y} \quad (\text{II-2}).$$

---

<sup>8</sup> Dass die Aufkommenselastizitäten in Tabelle 1 für die jüngsten Perioden steigen, steht nur scheinbar im Widerspruch zu den in Abbildung 1 dargestellten, deutlichen Aufkommensminderungen nach dem Jahr 2000. In den für Zehn-Jahres-Perioden ermittelten, mittelfristigen Aufkommenselastizitäten schlagen sich aktuelle Entwicklungen naturgemäß nur verzögert und abgeschwächt nieder. Unterjährige Aufkommenselastizitäten zu bilden, wäre dennoch keine Alternative, da solche Kennziffern i.d.R. sehr stark schwanken und damit für Analysen und Projektionen ungeeignet sind.

Sie ist für die Fragen nach der Dauerergiebigkeit besonders interessant. Zeigt eine Steuer eine Bemessungsgrundlagenelastizität von  $\eta_{X,Y} \geq 1$ , kann sie hinsichtlich ihrer Dauerergiebigkeit sehr positiv bewertet werden. In einem solchen Fall wird an eine Bemessungsgrundlage angeknüpft, die mindestens mit dem Tempo der volkswirtschaftlichen Entwicklung wächst, so dass dauerhafte Ergiebigkeit auch ohne Eingriffe in den Tarif und ohne „kalte Progression“ erreicht ist.



**Abbildung 2: Gewerbesteuer – Steueranspannung 1977-2002**

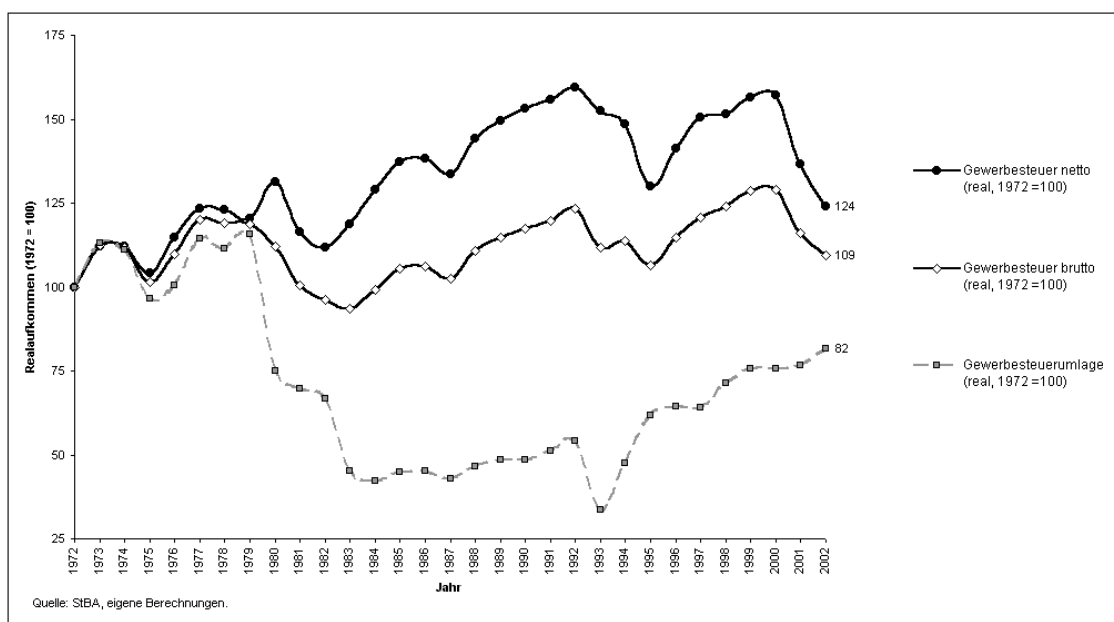
Die Bemessungsgrundlagenelastizität der Gewerbesteuer, wie sie in den rechten Spalten von Tabelle 1 dargestellt ist, wurde ermittelt auf Basis der Gewerbesteuergrundbeträge ab dem Jahr 1977 im früheren Bundesgebiet.<sup>9</sup> Es zeigt sich, dass die Bemessungsgrundlagenelastizität hier durchweg noch niedriger war als die Aufkommenselastizität für dieses Gebiet.<sup>10</sup> Die Gewerbesteuer ist also *inhärent* sehr wenig dauerergiebig, weil sie an eine Bemessungsgrundlage anknüpft, die allenfalls halb so schnell wächst wie das allgemeine Wirtschaftswachstum. Dass das

<sup>9</sup> Da die eigentliche Bemessungsgrundlage, die Summe der Steuer**mess**eträge, statistisch nicht erhoben wird, wurden an deren Stelle in den Regressionen die Steuer**grund**eträge genutzt. Der Grundbetrag wird für jede Gemeinde nach der Formel:  $\text{Grundbetrag} = \frac{\text{Istaufkommen} \times 100}{\text{Hebesatz}}$  berechnet. Siehe hierzu z. B. StBA: Fachserie 14, Reihe 10.1 „Realsteuervergleich“, Wiesbaden.

<sup>10</sup> Wobei für die Bemessungsgrundlagenelastizität und die in Tabelle 1 dargestellten Aufkommenselastizitäten jeweils gilt, dass die jüngsten Daten wegen ihrer niedrigen Determinationskoeffizienten  $R^2$  nicht allzu belastbar sind.

Steueraufkommen nicht ganz so deutlich hinterhergehinkt ist, kann nur auf eine Hebesatzpolitik zurückgehen, die die Steueranspannung peu à peu erhöht hat.

Dieser Zusammenhang wird noch einmal in Abbildung 2 illustriert, wo die Pfade des realen Gewerbesteueraufkommens (brutto) und des Gewerbesteuer-Grundbetrags für die vergangenen fünfundzwanzig Jahre einander gegenübergestellt sind (jeweils normiert auf 1977 = 100). Der Abstand zwischen beiden Graphen ist ein empirisches Maß für die wachsende Steueranspannung. Interessant ist dabei nicht nur die nahezu kontinuierliche Steigerung der Steueranspannung über die dargestellten Jahre, sondern auch deren *Sinken* in den letzten Jahren. Lag der Abstand zwischen den beiden Graphen im Jahr 1999 noch bei 21,5 Normpunkten, so waren dies im Jahr 2002 nur noch 17,3 Normpunkte.<sup>11</sup> Offensichtlich waren in den Augen der durchschnittlichen Gemeinden die Grenzen der Belastbarkeit der lokalen Gewerbebetriebe erreicht, so dass trotz der massiven kommunalen Finanzprobleme die Steueranspannung bei der Gewerbesteuer leicht zurückgenommen worden ist.



**Abbildung 3: Gewerbesteuer – Brutto, Netto und Umlage 1972-2002**

Die unzureichende Dauerertragsfähigkeit der Gewerbesteuer wird für die Gemeinden allerdings insofern abgemildert, als sie über die seit 1970 erhobene Gewerbesteuerumlage Bund und Länder an der schwachen Aufkommensdynamik teilhaben lassen. Damit kann aus kommunaler Sicht, wie Abbildung 3 zeigt, das damit verbundene Problem zumindest teilweise externalisiert werden. Dargestellt sind die Pfade des realen Bruttoaufkommens der Gewerbesteuer, der realen

<sup>11</sup> Das zeigt auch eine Betrachtung der durchschnittlichen Hebesätze der Gewerbesteuer: Lagen diese 1998 noch bei 390%, so sanken sie über noch bei 389% (1999 und 2000) auf 385% im Jahr 2001 bzw. im Jahr 2002 auf 386% (Daten nach: StBA, Fachserie 14, Reihe 10.1).

Gewerbsteuerumlage und des resultierenden realen Nettoaufkommens der Steuer, das den Kommunen verbleibt (jeweils normiert auf 1972 = 100).

Wie auch schon in Abbildung 1 dargestellt wurde, ist das (nicht wachstumskorrigierte) reale Bruttoaufkommen der Gewerbesteuer in Deutschland zwischen 1972 und 2002 nur um rund neun Prozent gewachsen. Wegen der häufigen Schwankungen in der gesetzlichen Höhe der abzuführenden Gewerbsteuerumlage<sup>12</sup> hat sich diese Entwicklung jedoch nicht gleichmäßig bei den Gemeinden und bei den Empfängern der Umlage, Bund und Ländern, ausgewirkt. Besonders die als Ausgleich für anderweitige Kürzungen bzw. Streichungen beschlossenen Umlagenenkungen 1980 und 1983 haben bewirkt, dass das bei den Gemeinden verbleibende Nettoaufkommen merklich dynamischer gewachsen ist als das Gewerbesteuer-Bruttoaufkommen. Spiegelbildlich ist das Realaufkommen der Gewerbsteuerumlage geschrumpft.

In den neunziger Jahren haben mehrere Erhöhungen des zur Festlegung der Gewerbsteuerumlage genutzten Vervielfältigers allmählich einen Gegentrend eingeläutet, so dass die reale Umlage in den Jahren 2001 und 2002 sogar gewachsen ist, während das Bruttoaufkommen der Steuer beträchtlich geschrumpft ist (siehe Abbildung 3). Dieser Trend dürfte auch für die 2003er Daten anhalten, da der Vervielfältiger gegenüber 2002 um 12% (alte Länder) bzw. 18% (neue Länder) gestiegen ist.

## 2. Grundsteuer

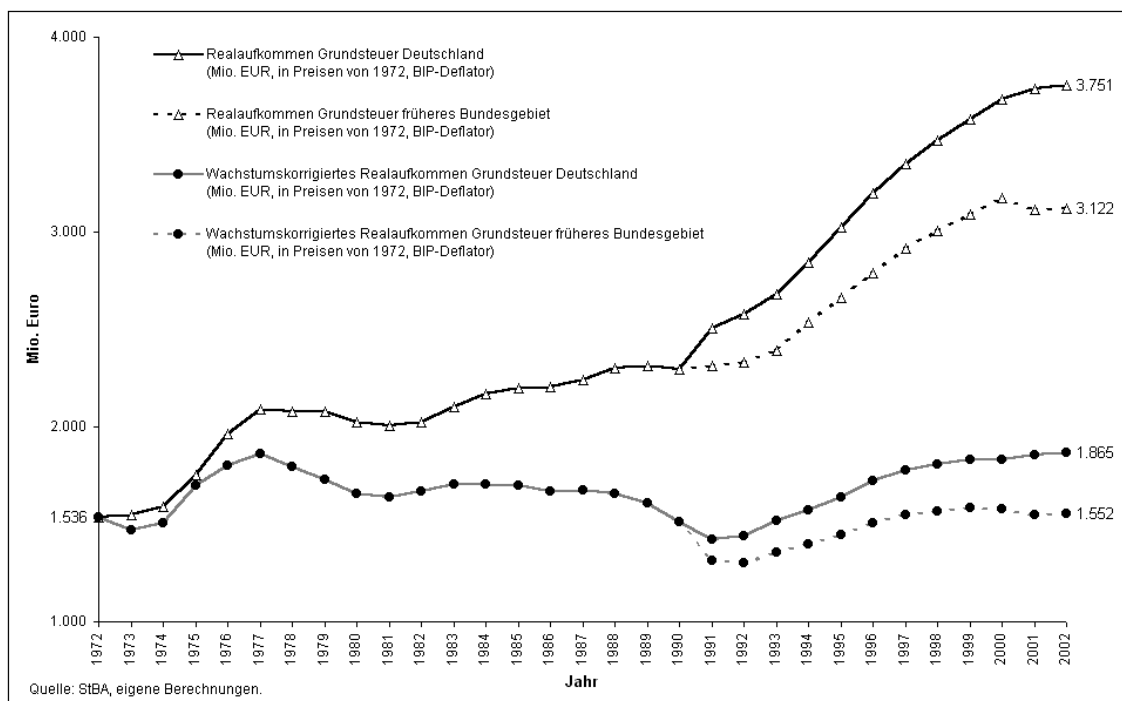
Im Gegensatz zur Gewerbesteuer hat die zweite Realsteuer, die Grundsteuer, in den letzten Jahrzehnten eine – zumindest von Seiten des Gesetzgebers – wenig bewegte Geschichte hinter sich. Nach der kurzen Episode 1961 und 1962, in der als Grundsteuer C eine Baulandsteuer zur Mobilisierung zusätzlichen Baulandes neben die Grundsteuer A (land- und forstwirtschaftliches Grundvermögen) und Grundsteuer B (anderes Grundvermögen) trat, hat sich an dieser Gemeindesteuer seit dreißig Jahren, d.h. seit dem Gesetz zur Reform des Grundsteuerrechts vom 7. August 1973, strukturell und formal nichts Nennenswertes geändert.

Diese Feststellung sollte jedoch nicht darüber hinweg täuschen, dass sich auf der Aufkommenseite der Grundsteuer bemerkenswerte und auch wenig erwartete Dinge abgespielt haben. Denn lange Zeit galt die Grundsteuer als Einnahmequelle, die hinsichtlich ihrer Dauerergiebigkeit ebenso kritisch zu bewerten ist wie die aktuelle Gewerbesteuer (vgl. vorstehenden Abschnitt). Seit rund zehn Jahren kann davon nicht mehr die Rede sein. Die Grundsteuer zeigt in der jüngeren Vergangenheit eine bemerkenswerte Aufkommensdynamik, welche in erster Linie die Frage aufwirft, ob dieser Wandel von Dauer ist oder nur auf temporäre Sonderfaktoren zurückzuführen ist.

---

<sup>12</sup> Mit Wirkung 01.01.2003 ist der im früheren Bundesgebiet zur Festlegung der Gewerbsteuerumlage anzuwendende Gesamt-Vervielfältiger zum siebzehnten Mal seit Einführung der Umlage 1970 geändert worden.

In Abbildung 4 sind (analog zu Abbildung 1 für die Gewerbesteuer) zwei Pfade des realen Grundsteueraufkommens für die Zeit von 1972 bis 2002 dargestellt, jeweils für Gesamtdeutschland und separat für das frühere Bundesgebiet.



**Abbildung 4: Grundsteuer – Reales Aufkommen 1972-2002**

Das inflationsbereinigte Aufkommen der Grundsteuer in Preisen von 1972 ist – abgesehen von einer „Schwächephase“ zwischen 1976 und 1981 – bis zum Jahr 2000 stetig gewachsen. In Gesamtdeutschland trifft dieser Befund auch bis einschließlich 2002 zu, während das Realaufkommen allein in den alten Ländern ab 2001 leicht gesunken ist.

Wiederum betrachtet Abbildung 4 nicht allein das „nur“ inflationsbereinigte Realaufkommen, sondern auch einen zusätzlich um die Wachstumsraten des Bruttoinlandsprodukts bereinigte Aufkommenspfad. Diese Größe zeigt, ob die Steuer einen konstanten Beitrag zu einem fiktiven Gemeindesteueraufkommen mit einer Aufkommenselastizität von 1 hätte erbringen können. Wenn der zugehörige Graph in Abbildung 4 genau horizontal verlief, wäre das der Fall.

Dieser Graph macht deutlich, warum die Grundsteuer unter fiskalischen Aspekten lange einen so „schlechten Ruf“ gehabt hat. Wieder<sup>13</sup> beginnend mit dem Jahr 1977 sinkt das wachstumskorrigierte Realaufkommen bis 1991/92 recht kontinuierlich. Der unter Ceteris paribus-Bedingungen relevante Graph für die alten Länder erreicht mit € 1.302 Mio. im Jahr 1992 den Tiefpunkt, der deutlich unter dem Startwert von 1972 liegt (€ 1.536 Mio.). Danach wendet

<sup>13</sup> In der Zeit von 1950 bis 1973 hatte die Grundsteuer auch nur eine langfristige Aufkommenselastizität von 0,53 (vgl. Körner, 1974); sie steht in dieser Hinsicht also schon seit längerem in der Kritik.

sich der Trend, das wachstumskorrigierte Realaufkommen zeigt – unerwartete – Dynamik und wächst bis 2000 auf € 1,580 Mio. (früheres Bundesgebiet). Mit einem Endwert von € 1.552 Mio. pendelt sich das reale und zudem wachstumskorrigierte Grundsteueraufkommen in den alten Ländern etwa auf dem Wert ein, bei dem unsere Vergleichsbetrachtung im Jahr 1972 begann. Bezieht man die neuen Länder in die Betrachtung ein, zeigt auch der wachstumskorrigierte Graph einen weiterhin ungebrochenen Aufwärtstrend.

Der Befund wird noch deutlicher, wenn man die Aufkommenselastizitäten direkt betrachtet. Die nachstehende Tabelle 2 gibt die Aufkommenselastizitäten des Grundsteueraufkommens für Gesamtdeutschland und für das frühere Bundesgebiet wieder. Ermittelt wurden sie wiederum für gleitende Stützperioden von 10 Jahren (siehe oben)

**Tabelle 2: Grundsteuer – Aufkommenselastizitäten 1972-2002**

Stützperiode	Deutschland		Früheres Bundesgebiet			
	Aufkommens-elastizität	R <sup>2</sup>	Aufkommens-elastizität	R <sup>2</sup>	Bemessungsgrundlagen-elastizität*	R <sup>2</sup>
1972-1981	1,20	97,7%	1,20	97,7%		
1973-1982	1,14	93,1%	1,14	93,1%		
1974-1983	1,02	90,9%	1,02	90,9%		
1975-1984	0,87	91,0%	0,87	91,0%		
1976-1985	0,81	95,4%	0,81	95,4%		
1977-1986	0,82	95,9%	0,82	95,9%	0,67	98,2%
1978-1986	0,91	95,3%	0,91	95,3%	0,71	98,7%
1979-1988	0,97	97,1%	0,97	97,1%	0,74	99,3%
1980-1989	0,96	98,5%	0,96	98,5%	0,74	99,1%
1981-1990	0,83	98,1%	0,83	98,1%	0,66	97,3%
1982-1991	0,70	95,6%	0,70	95,8%	0,58	96,8%
1983-1992	0,68	96,9%	0,65	98,0%	0,53	97,7%
1984-1993	0,72	98,8%	0,68	96,6%	0,53	97,9%
1985-1994	0,78	97,6%	0,75	93,3%	0,55	96,6%
1986-1995	0,86	96,0%	0,85	90,0%	0,60	94,3%
1987-1996	0,95	94,1%	0,97	87,3%	0,67	91,5%
1988-1997	1,07	91,9%	1,14	86,8%	0,77	90,1%
1989-1998	1,24	90,3%	1,38	90,0%	0,91	91,7%
1990-1999	1,52	90,4%	1,70	95,5%	1,12	96,1%
1991-2000	2,00	98,7%	1,87	97,6%	1,28	98,9%
1992-2001	2,03	98,4%	1,71	94,4%	1,29	98,9%
1993-2002	1,87	97,7%	1,46	93,9%	1,19	98,9%

\* Nur für Grundsteuer B; ermittelt anhand der Grundbeträge.  
 Quellen: Eigene Berechnungen (Basisdaten StBA).

Der Blick auf das frühere Bundesgebiet zeigt, dass die Aufkommenselastizitäten zwischen 1975-84 und 1987-96 unter 1 gesunken waren, wenn auch selten so niedrig wie in der – immer

noch gern zitierten – ifo-Studie für die Zeit von 1950-1971 festgestellt wurde: Dort lagen die Aufkommenselastizitäten der Grundsteuer zwischen minimal 0,33 und maximal 0,69 (vgl. Körner (1974), S. 123). Beginnend mit dem Stützbereich 1988-1997 steigt die Aufkommenselastizität dann über 1. Der Höhepunkt war für die alten Länder in der Periode 1991-2000 mit einer Aufkommenselastizität von 1,87 erreicht. Für Gesamtdeutschland erreichte die Aufkommenselastizität der Grundsteuer in den Perioden 1991-2000 und 1992-2001 sogar Wert von bzw. über 2.

Mit einem Wert von 1,87 in der jüngsten Zehn-Jahresperiode liegt die Grundsteuer derzeit an dritter Stelle unter den Steuern mit den höchsten Aufkommenselastizitäten in Deutschland. Besser sind in dieser Hinsicht derzeit nur die Erbschaftsteuer (Aufkommenselastizität 1993-2002: 3,17) und die Grunderwerbsteuer (Aufkommenselastizität 1993-2002: 2,52).<sup>14</sup>

So gute Aufkommenselastizitäten gäben – zumindest aus fiskalischer Sicht – wenig Anlass, eine Reform der Grundsteuer zu fordern. Voraussetzung wäre dann natürlich, dass die Aufkommenselastizität so hoch bleibt oder zumindest einen Wert von 1 nicht unterschreitet. Ein Blick auf die Ursachen der sehr guten Ergiebigkeit der Grundsteuer wirft allerdings Zweifel auf, ob die positive Entwicklung von Dauer sein wird.

Grundsätzlich könnte die dynamische Aufkommensentwicklung der Grundsteuer auf zwei Faktoren zurückzuführen sein: Überdurchschnittlich starke Steigerung der Hebesätze und/oder verstärktes Wachstum der Bemessungsgrundlage.

Tatsächlich ist die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer seit 1990 merklich stärker gewachsen als in den Jahren davor. Tabelle 2 illustriert dies mit Hilfe der Bemessungsgrundlagenelastizität der Grundsteuer B für das frühere Bundesgebiet ab 1977.<sup>15</sup> Diese Elastizitätskennziffern sind in den 1990er Jahren massiv gestiegen; der Wert von knapp 1,3 für die Stützperioden 1991-2000 und 1992-2001 könnte als „kleine Sensation“ für diese Steuer gelten.

Dahinter dürfte in erster Linie der durch die geburtenstarken Jahrgänge ausgelöste Bauboom im Wohnungsmarkt stehen: Zwischen 1992 und 2001 ist der Wohnungsbestand in den alten Ländern (gemessen in m<sup>2</sup>) *jedes Jahr* durchschnittlich um 1,5 Prozent gewachsen. In den neuen Ländern lag die jährliche Wachstumsrate zur selben Zeit wegen des in diesen Jahren in die Tat umgesetzten Nachholbedarfs sogar bei knapp zwei Prozent (siehe Tabelle 3). Im Grundsteuer-aufkommen schlägt sich das dann am stärksten nieder, wenn „auf der grünen Wiese“ gebaut wird, also bisher nach Grundsteuer A besteuerte Flächen unter die Grundsteuer B fallen.

---

<sup>14</sup> Ergebnisse eigener Berechnungen auf der Grundlage von StBA-Basisdaten. Der Determinationskoeffizient  $R^2$  genannte für die ErbSt-Aufkommenselastizität liegt bei 93,3%;  $R^2$  für die GrESt-Aufkommenselastizität bei 61,8%.

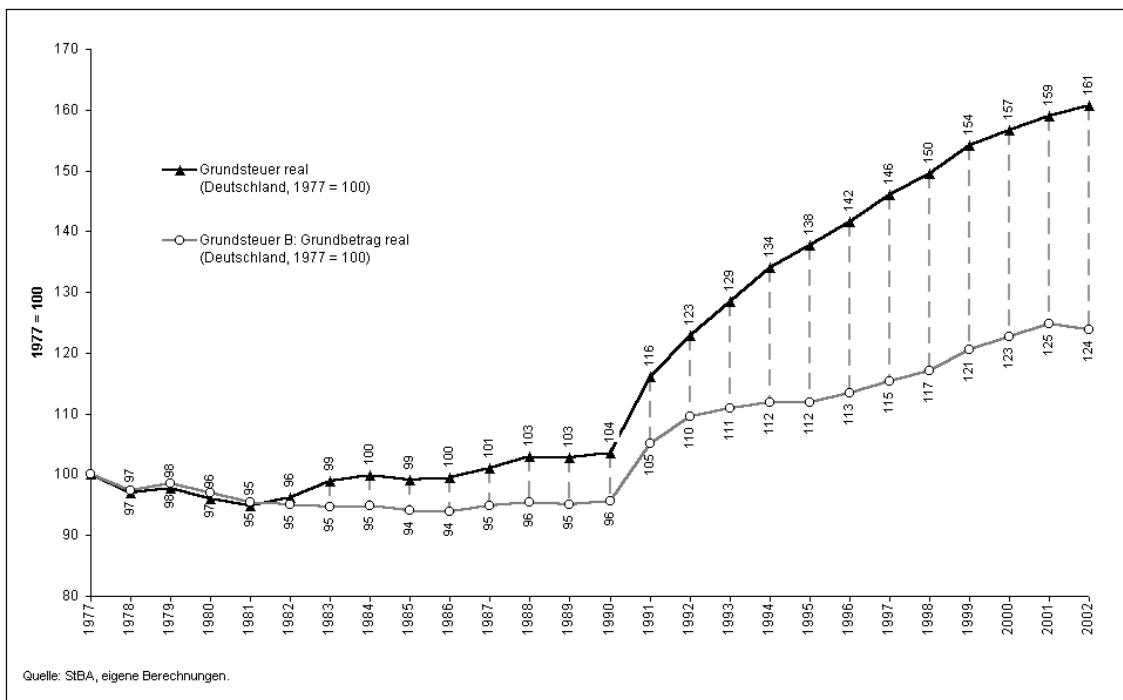
<sup>15</sup> Wiederum werden anstelle der eigentliche Bemessungsgrundlage, der Summe der Steuer**mess**eträge die Steuer**grund**eträge genutzt (siehe Fußnote 9).

**Tabelle 3: Entwicklung der Wohnflächen 1992-2001**

Jahr	Alte Länder		Neue Länder		Gesamtdeutschland	
	Wohnfläche Mio. m <sup>2</sup>	Zunahme gg. Vorjahr	Wohnfläche Mio. m <sup>2</sup>	Zunahme gg. Vorjahr	Wohnfläche Mio. m <sup>2</sup>	Zunahme gg. Vorjahr
1992	2.385,2	+ 1,43%	454,5	+ 0,26%	2.839,7	+ 1,24%
1993	2.423,7	+ 1,61%	456,7	+ 0,48%	2.880,4	+ 1,43%
1994	2.469,4	+ 1,89%	483,5	+ 5,87%	2.952,9	+ 2,52%
1995	2.513,3	+ 1,78%	492,2	+ 1,80%	3.005,5	+ 1,78%
1996	2.550,8	+ 1,49%	503,5	+ 2,30%	3.054,3	+ 1,62%
1997	2.588,7	+ 1,49%	517,6	+ 2,80%	3.106,3	+ 1,70%
1998	2.625,7	+ 1,43%	528,2	+ 2,05%	3.153,9	+ 1,53%
1999	2.664,4	+ 1,47%	537,2	+ 1,70%	3.201,6	+ 1,51%
2000	2.700,5	+ 1,35%	545,0	+ 1,45%	3.245,5	+ 1,37%
2001	2.730,2	+ 1,10%	550,1	+ 0,94%	3.280,3	+ 1,07%
<b>Durchschnitt 1992-2002:</b>		<b>+ 1,50%</b>		<b>+ 1,97%</b>		<b>+ 1,58%</b>

Quelle: Stat. JB Deutschland, div. Jg., "Wohnungen in Wohn- u. Nichtwohngebäuden".

Es ist nicht zu erwarten, dass sich diese Entwicklung langfristig fortsetzen wird. Der Aufholbedarf in den neuen Ländern dürfte bald gesättigt sein, und die demographische Entwicklung in Gesamtdeutschland dürfte langfristig ebenfalls zu einer Abschwächung des Wohnflächenwachstums führen. Hierfür sprechen die allmählich sinkenden Zuwachsraten ab 1997 in Tabelle 3. Lediglich das ungebrochene Wachstum der Pro-Kopf-Wohnflächen könnte hier einen Gegen-trend setzen.



**Abbildung 5: Grundsteuer – Steueranspannung 1977-2002**



Aber nicht allein das Wachstum der Grundsteuerbemessungsgrundlagen hat die bemerkenswerten Steigerungen des Grundsteueraufkommens in den 1990er Jahren bewirkt. Dies wird im Vergleich von Aufkommenselastizitäten und Bemessungsgrundlagenelastizitäten aus Tabelle 2 unmittelbar ersichtlich: Die Grundsteuer-Aufkommenselastizitäten für das alte Bundesgebiet liegen durchweg höher als die Bemessungsgrundlagenelastizitäten.<sup>16</sup> Dazwischen liegt die zunehmende Steueranspannung der Grundsteuer, wie sie in Abbildung 5 für das vergangene Vierteljahrhundert dargestellt ist.

Ursache der steigenden Steueranspannung war offensichtlich die kommunale Finanzkrise der jüngeren Vergangenheit. Interessant ist dabei auch der Vergleich mit der Steueranspannung der Gewerbesteuer (siehe oben Abbildung 2). Dort gingen Steueranspannung und Hebesätze in der jüngsten Vergangenheit wieder leicht zurück, was man als erste Reaktionen auf steigende Steuerwiderstände deuten kann. Nicht so bei der Grundsteuer. Wie am Abstand zwischen den beiden Graphen in Abbildung 5 augenfällig wird, nimmt die Steueranspannung bislang weiter zu. Dies bestätigt sich auch bei einem direkten Blick auf die Zuwachsraten der Grundsteuerhebesätze von 1985 bis 2002 (vgl. BMF 2003b): Weder bei Grundsteuer A, noch bei Grundsteuer B, weder in den alten, noch in den neuen Ländern gab es je eine Abnahme der durchschnittlichen Hebesätze, wie sie für die Gewerbesteuer seit 2000 streckenweise zu verzeichnen war. Eine zeitweilige Stagnation der Durchschnittshebesätze der Grundsteuer B in den alten Ländern in den Jahren 1999 bis 2001 könnte zwar als erstes Indiz für die Wirksamkeit erster Steuerwiderstände interpretiert werden. Dagegen spricht aber der erneute Anstieg der dortigen Hebesätze im Jahr 2002 um durchschnittlich 1,1% gegenüber dem Vorjahr.

Zusammenfassend fällt das Urteil zur mittel- und langfristigen Ergiebigkeit der hergebrachten Grundsteuer derzeit also notwendigerweise zwiespältig aus. Die ungewöhnliche Dynamik der Bemessungsgrundlage des vergangenen Jahrzehnts, hervorgerufen vorrangig durch Nachholbedarf in den neuen Ländern und Eigenheimerwerb der Babyboom-Generation in den alten Ländern, dürfte sich so nicht fortsetzen. Früher lagen die Bemessungsgrundlagenelastizitäten deutlich unter 1; aktuell beginnen sie langsam wieder zu sinken. Ob und in welchem Ausmaß auf der anderen Seite die Steueranspannung über die Hebesätze weiter angehoben werden kann, ist ungewiss. Offensichtlich sind die Steuerwiderstände bei dieser Gemeindesteuer geringer oder weniger durchsetzungsfähig als bei der Gewerbesteuer.

Im Vergleich der Aufkommensentwicklungen von Grundsteuer und Gewerbesteuer wird unzweideutig klar, warum sich die aktuellen Gemeindefinanzreformbemühungen auf die Gewerbesteuer konzentriert haben. Für die weitere Reformdiskussion hieße es dennoch, sich in falscher Sicherheit zu wiegen, wollte man die Grundsteuer weiterhin unbeachtet lassen. Die gegenwärtige Grundsteuer kann durchaus wieder auf ihre unergiebigsten Strukturen zurückfallen. Außerdem ist sie auch noch aus anderen, nicht aufkommensseitigen Gründen reformbedürftig

---

<sup>16</sup> Dass die Aufkommenselastizität der gesamten Grundsteuer (A und B) der Bemessungsgrundlagenelastizität nur der Grundsteuer B gegenübergestellt wird, ist angesichts des geringen Volumens der Grundsteuer A vertretbar.

### III. Anforderungen an ein rationales kommunales Steuersystem

In der finanzwissenschaftlichen Analyse und Bewertung des kommunalen Steuersystems, einzelner gemeindlicher Steuern sowie der vorgetragenen Reformvorschläge hat sich seit längerem die Nutzung eines spezifischen, auf kommunale Bedürfnisse und Restriktionen eigens zugeschnittenen Kriterienrasters bewährt (vgl. z.B. Zimmermann/Postlep (1980), Wissenschaftlicher Beirat (1982)). Die daraus auch für eine Reform der kommunalen Steuern ableitbaren Kriterien lassen sich wie folgt zusammenfassen:<sup>17</sup>

- Erfüllung des Fiskalziels;
- Beachtung des Äquivalenzprinzips und des Interessenausgleichs;
- Gewährleistung der Finanzautonomie der Gemeinden;
- Bezug zur lokalen Wirtschaftskraft;
- Neutralität der Besteuerung;
- standortpolitische Aspekte;
- praktische Umsetzbarkeit.

Diese Anforderungen sind primär an das kommunale Steuersystem als Ganzes zu stellen. Die einzelnen Gemeindesteuern müssen wesentlich zur Erfüllung dieser einzelnen Anforderungen beitragen, doch nicht jede Steuer muss oder kann die gleichen Schwerpunkte setzen. Vor allen anderen gilt das für die Anforderung „Bezug auf die lokale Wirtschaftskraft“, die naturgemäß mehr auf die Gewerbesteuer bzw. deren Nachfolger gerichtet ist als auf die Grundsteuer.

#### 1. Fiskalziel

Oberstes und zugleich wohl „trivialstes“ Ziel einer Gemeindesteuer ist es, den Gemeinden ein dauerhaftes und stetiges Aufkommen zur Finanzierung ihrer kommunalen Aufgaben zu sichern. Wie schon in Abschnitt II deutlich geworden ist, lässt sich diese Anforderung konkreter formulieren als proportionale Wachstumsreagibilität – also eine Aufkommenselastizität  $\geq 1$ , im günstigsten Fall auch eine Bemessungsgrundlagenelastizität  $\geq 1$ . Die Forderung nach hoher Stetigkeit übersetzt sich in das Kriterium geringer Konjunkturreakibilität einer Gemeindesteuer.

#### 2. Interessenausgleich / Äquivalenz

Eine der wesentlichen Funktionen autonomer staatlicher Einheiten auf lokaler Ebene liegt aus ökonomischer Sicht in der effizienten Berücksichtigung interregional unterschiedlicher Präfe-

---

<sup>17</sup> In der Darstellung angelehnt an: Fuest/Huber (2001), S. 12 ff.

renzen der Bürger für lokale öffentliche Güter. Dies setzt neben kommunaler Demokratie vor allem fiskalische Äquivalenz voraus: Die öffentlichen Güter, über die auf lokaler Ebene entschieden wird, die dort angeboten und von den Bürgern genutzt werden, müssen auch aus örtlich erbrachtem Steuer- oder Gebührenaufkommen finanziert werden. Fiskalische Äquivalenz selbst wiederum erhöht die Anreize zur aktiven Partizipation in der kommunalen Politikformulierung.

Wo Äquivalenz als trennscharfes Leistungs-Gegenleistungs-Verhältnis zwischen anbietender Gemeinde und nachfragendem Haushalt gewährleistet werden kann, ist die Finanzierung über Gebühren oder Beiträge geboten. Beispiele für gebührenfinanzierte kommunale Leistungen bieten vor allem Ver- und Entsorgungsleistungen (Wasser, Abwasser, Abfallbeseitigung usw.). In der Regel sind kommunale Leistungen aber nicht trennscharf auf die einzelnen Nutzer zurechenbar. Hier fällt die Umsetzung des individuellen, quasi-marktlichen Äquivalenzprinzips entsprechend schwer. An dessen Stelle tritt der Gedanke der kostenmäßigen Gruppenäquivalenz, wie er vom Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1982, S. 32 ff.) mit dem Grundsatz des internen Interessenausgleichs formuliert wurde.

Der Grundsatz des Interessenausgleichs betrachtet die potenziellen Empfänger und Finanziere kommunaler Leistungen als Mitglieder verschiedener Gruppen mit unterschiedlichen Interessen. Zumeist werden vor allem zwei Gruppen betrachtet, die Wohnbevölkerung auf der einen Seite und das lokale Gewerbe bzw. die lokalen Unternehmen und unternehmerisch Tätigen auf der anderen Seite.<sup>18</sup> Ein Gemeindesteuersystem, das dem Interessenausgleich dient, ermöglicht es, solche kommunalen Leistungen, die vorrangig der einen Gruppe zukommen, aus den von dieser Gruppe gezahlten Gemeindesteuern zu finanzieren.

Der Gedanke der gruppenmäßigen Äquivalenz schließt damit keineswegs aus, dass die verschiedenen Gruppen steuerlich auch unterschiedlich belastet werden. Sofern sie kommunalen Leistungen in unterschiedlichem Ausmaß nutzen, ist eine solche Differenzierung vielmehr sogar geboten. Umgekehrt sollen von den beiden Gruppen gemeinsam genutzte Leistungen auch gemeinsam bzw. anteilig finanziert werden. Einschränkend ist anzumerken, dass in der Praxis der Interessenausgleichsgrundsatz ebenfalls nicht trennscharf umsetzbar ist, sondern mehr als grobe – gleichwohl wichtige – Richtschnur verstanden werden sollte.

### 3. Kommunale Finanzautonomie

Ein reformiertes Gemeindesteuersystem soll die kommunale Finanzautonomie mindestens in der gegenwärtigen Form gewährleisten oder aber erhöhen. Finanzautonomie hat dabei zwei

---

<sup>18</sup> Wo es sachlich geboten ist, können natürlich auch andere Gruppen mit homogenen Interessen unterschieden werden. In sehr ländlich geprägten Gemeinden zum Beispiel kann es bei weitgehendem Fehlen lokaler Gewerbebetriebe sinnvoll sein, als Gruppen eher die Wohnbevölkerung einerseits und die Landwirte andererseits zu betrachten. Ebenso lässt sich der Interessenausgleichs-Gedanke u.U. räumlich interpretieren, wenn eine Gemeinde aus weit auseinander liegenden Ortsteilen besteht, die wesentliche Teile der angebotenen kommunalen Leistungen nicht gemeinsam konsumieren.

Seiten für die Gemeinden: Zum Einen müssen die Gemeinden über genügend Finanzmittel zur Erfüllung ihrer Aufgaben verfügen. Dabei sollte ein hinreichend großer Teil dieser Mittel nicht zweckgebunden sein, um der autonomen Setzung von dezentralen Ausgabenprioritäten Raum zu geben. Dieser finanzielle Ausdruck der mit Art. 28 Abs. 2 GG auch durch die Verfassung garantierten kommunalen Eigenverantwortung zur Regelung aller „Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft“ erschöpft sich jedoch nicht in der volumenbezogenen Forderung nach ausreichenden freien Mitteln. Dieser Teilanforderung könnte u.U. auch durch großzügig bemessene Schlüsselzuweisungen im kommunalen Finanzausgleich Genüge getan werden.

Ebenso wichtig für die kommunale Finanzautonomie ist eigener und unmittelbarer Einfluss der Gemeinden auf die Höhe ihrer Einnahmen. Dies wird erreicht, wenn die Gemeinden ein Hebesatzrecht für die wichtigsten Gemeindesteuern oder auch für den gemeindlichen Anteil an der Einkommensteuer (Art. 106 Abs. 5 S. 3 GG) innehaben. Nur in diesem Fall können die Gemeinden den lokalen Präferenzen wirklich folgen: Dort, wo diese Präferenzen ein umfangreiches Angebot kommunaler Leistungen nach sich ziehen, können die Gemeinden das benötigte überdurchschnittliche Ausgabenvolumen durch entsprechend höhere örtliche Steuereinnahmen finanzieren. Wo dagegen die lokalen Präferenzen nur relativ wenige oder kostengünstige öffentliche Leistungen erforderlich machen, werden die örtlichen Steuer- bzw. Hebesätze niedriger angesetzt. Durch die Stärkung der – grundgesetzlich geschützten – kommunalen Hebesatzhoheit bei den Gemeindesteuern steigt zudem die Transparenz politischer Entscheidungsprozesse und die demokratische Partizipation, denn die Kommunalpolitik muss sich gegenüber den Bürgern nicht mehr nur für Art und Höhe der Ausgabenpolitik rechtfertigen, auch Höhe und Dynamik der zugehörigen Steuerpolitik stehen auf dem Prüfstand.

#### **4. Bezug zur lokalen Wirtschaftskraft**

Schon in der Wiedergabe des Grundsatzes des Interessenausgleichs war für eine Steuer plädiert worden, die das Finanzierungsäquivalent der gegenüber den lokalen Unternehmen erbrachten, kommunalen Leistungen darstellt. Mit dem Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 20. Oktober 1997 wurde die Garantie einer solchen Steuer neu in die Verfassung aufgenommen, indem Artikel 28 Abs. 2 S. 3 „Die Gewährleistung der Selbstverwaltung umfasst auch die Grundlagen der finanziellen Eigenverantwortung“ ergänzt wurde um den Nachsatz: „(...)“; zu diesen Grundlagen gehört eine den Gemeinden mit Hebesatzrecht zustehende wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle.“

Unabhängig von dieser verfassungsseitigen Anforderung ist ein enger Konnex zwischen lokaler Wirtschaftskraft und kommunalen Einnahmen auch aus ökonomischen Gründen sinnvoll. Nur wenn Gemeinden einen positiven finanziellen Anreiz haben, sich um die Ansiedlung von neuen und die Standortpflege für die schon bestehenden Unternehmen zu bemühen, werden sie diese mühevollen und auch mit Lasten verbundenen Aktivitäten auch auf sich nehmen. Wenn ein kommunales Einnahmensystem keinen Bezug zur örtlichen Wirtschaft hat, verstärkt sich der Anreiz für einzelne Gemeinden, sich allein als angenehmer Wohn- und Freizeitstandort zu etab-

lieren. In einer solchen Konstellation würden Gewerbe- oder gar Industrieansiedlungen und die damit u.U. einhergehenden Beeinträchtigungen (hinsichtlich Umweltqualität, Verkehr, Stadt- und Landschaftsbild) von den einzelnen Gemeinden schnell als ein klassisches „NIMBY“-Problem angesehen – also als eine Notwendigkeit, die zwar anerkannt wird, die aber am besten „*not in my backyard*“ stattfinden möge. Es ist offensichtlich, dass das Gemeindesteuersystem solche Rationalitätenfallen, wie sie vor allem von Flughäfen, Gefängnissen und ähnlichen *überörtlichen* Kollektivgütern bekannt sind, nicht auch mit Blick auf „ganz normale“ Unternehmen verstärken sollte.

Das Gemeindesteuersystem soll jedoch auch keine Anreize *für* Umwelt- und Landschaftsbeeinträchtigungen begründen. Entsprechend bedarf das Kriterium des Bezugs zur lokalen Wirtschaftskraft eines Konterparts mit der Anforderung der Neutralität der Besteuerung, welche unter anderem die Internalisierung negativer Umwelteffekte erfasst.

## 5. Neutralität der Besteuerung

Die Neutralität der Besteuerung im strengen Sinn ist ein Ideal, dass sich in der Wirklichkeit selten bis nie verwirklichen lässt. Eine allokativ neutrale Steuer mindert zwar das Einkommen des Steuerzahlers, verzerrt aber ansonsten keine seiner Entscheidungen. In der Praxis sind steuerliche Verzerrungen der Entscheidungen von Haushalten und Unternehmen in Gänze nicht zu vermeiden.

Von dieser Unmöglichkeit behauptung gibt es nur zwei Ausnahmen, darunter nur eine realistische. Als einzige Steuer ohne Verhaltensanreize (*lump sum tax*) gilt gemeinhin die Kopfsteuer, die wegen ihrer regressiven Verteilungswirkung in modernen Gesellschaften keine Anwendung findet.<sup>19</sup>

Als zweite Ausnahme kann die Pigousteuer gelten (nach Arthur Cecil Pigou (1960)). Hier ist die Ausgangssituation *vor* Steuererhebung durch negative externe Effekte verzerrt, d.h. nicht alle Nutzeneinbußen, die durch eine bestimmte Aktivität bei Dritten verursacht werden, sind in den Kosten dieser Aktivität erfasst. Das klassische Beispiel sind Umweltschäden. Im theoretischen Idealfall internalisiert eine Pigousteuer diese externen Kosten derart, dass durch die Steuererhebung allokativ Neutralität hergestellt wird. Auch wenn in der Praxis die richtige Höhe einer Pigousteuer nicht bestimmbar ist, können Second-best-Abgaben nach Standard-Preis-Ansatz (Baumol/Oates 1988), die auch nur zur partiellen Internalisierung unstrittiger negativer Externalitäten führen, als Allokationsverbesserung und ein Schritt zur Herstellung von neutraler Besteuerung gelten. Für die Gemeindesteuerreform stehen hier vor allem die unkompenzierten Schadefekte hohen Siedlungs-, Gewerbe und Verkehrsflächenwachstums im Vordergrund. Dies

---

<sup>19</sup> Die 1989 in Schottland und 1990 in England erstmals seit dem 17. Jahrhundert wieder erhobene, als Kopfsteuer angelegte *poll tax* war Anlass für die sog. *poll tax-riots* im Mai/Juni 1990. Sie werden als einer der Hauptgründe angesehen, warum die Konservative Partei bald darauf Margaret Thatcher zum Rücktritt vom Amt der Premierministerin drängte. Die *poll tax* wurde 1993 durch eine weniger regressive Gemeindesteuer ersetzt.

nicht nur wegen des unmittelbaren Ressourcenverbrauchs (Landschaft und Boden), sondern auch, weil Flächenverbrauch darüber hinaus als Schlüsselindikator gesehen wird, „der (...) für eine ganze Reihe ökologischer Belastungen (Verkehrswachstum, Zerschneidung von Landschaften, Luftschadstoff- und Lärmemissionen usw.) und ökonomischen Mehraufwendungen (technische und soziale Infrastruktur, Verkehr usw.) steht.“ (Apel et al. (2000), S. 251),

Jenseits des konkreten Anwendungsfalls auf Umweltschädigungen muss sich die Neutralitätsforderung an Gemeindesteuern darauf beschränken, dass vermeidbare Verzerrungen unterbleiben sollen bzw. beseitigt werden. Hierunter kann man zum Beispiel sachlich nicht gerechtfertigte Beschränkungen der Steuerpflichten auf bestimmte Unternehmensgrößen und -typen verstehen.

## **6. Standortpolitische Aspekte**

Dieses Kriterium spielt vor allem bei der Besteuerung der Unternehmen eine Rolle. Heutzutage sind Unternehmen in ihrer Standortwahl nicht nur interregional und national mobil, sondern zunehmend auch international. Die steuerlichen Rahmenbedingungen sind bei der Standortwahl von Unternehmen und Unternehmensteilen nur in den seltensten Fällen der einzig ausschlaggebende Faktor; ein wichtiger entscheidungsrelevanter Parameter sind sie dagegen häufig. Von daher sollten in einer Reform der Gemeindesteuern solche Abgaben vermeiden werden, die die Standortbedingungen Deutschlands unnötig verschlechtern.

## **7. Praktikabilität / Administrierbarkeit**

Zu einer Gemeindesteuer, welche die kommunale Finanzautonomie stützt, gehört auch, dass sie von den Kommunen mit vertretbarem Ausmaß administriert werden kann. Dem Kriterium der Praktikabilität ist überdies gedient, wenn sich neue Steuern unproblematisch in das bestehende föderale Steuer- und Finanzsystem einfügen lassen, ohne „Folgereformen“ zwingend nach sich zu ziehen.

## IV. Der Kommissionsbericht: Inhalt und Kritik

### 1. Reformkonzepte im Kommissionsbericht

Die Kommission zur Reform der Kommunalfinanzen hat sich in ihrer Arbeit auf zwei Reformkonzepte konzentriert, obwohl sie durchaus davon Kenntnis genommen hat, dass eine große Zahl unterschiedlicher Reformkonzepte für die kommunalen Finanzen vorliegt. Die Beschränkung auf zwei Konzepte erfolgte mit der plausiblen Begründung, dass der Aufwand bei der Quantifizierung der Reformwirkungen und der Abschätzung der Administrierbarkeit in Grenzen gehalten werden sollte. Die Auswahl der beiden näher zu prüfenden Konzepte wird aber in den vorliegenden Berichten der Arbeitskreise nicht *inhaltlich* begründet. Bei den beiden Konzepten handelt es sich um

1. das Modell der kommunalen Spitzenverbände und
2. das Konzept des BDI/VCI.

#### 1.1 Das Modell der kommunalen Spitzenverbände

Das Modell der kommunalen Spitzenverbände (Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände (2003)) sieht vor, die Gewerbesteuer beizubehalten und ihre bekannten Schwächen dadurch auszugleichen, dass der Kreis der Steuerpflichtigen ausgeweitet und die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer verbreitert wird. Der Kreis der Steuerpflichtigen soll ausgeweitet werden, indem die Selbständigen im Sinne des § 18 EStG in die Gewerbesteuerpflicht einbezogen werden. Die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage soll durch eine erweiterte Hinzurechnung von Zinsen, Mieten, Pachten und Leasingraten erfolgen. Während nach diesem Konzept Zinsen zu 100% hinzugerechnet werden, soll dies bei Mieten, Pachten und Leasingraten nur für den enthaltenen Finanzierungsanteil gelten. Die Höhe des Finanzierungsanteils soll pauschal bestimmt werden (25% bei beweglichen Wirtschaftsgütern, 75% bei Immobilien). Bei den Hinzurechnungen soll zur Entlastung kleiner und neu gegründeter Unternehmen ein Freibetrag von 25.000 Euro gelten.

Der bisherige Staffeltarif, nach dem für Personengesellschaften für die ersten 48.000 Euro reduzierte Messbeträge gelten, soll abgeschafft werden. Der Freibetrag der Gewerbesteuer in Höhe von 25.000 Euro soll bis zu einem Gewinneinkommen von 50.000 Euro „abgeschmolzen“ werden. Um die aus diesen Maßnahmen resultierende zusätzliche Belastung der Steuerpflichtigen zu begrenzen, sollen die Steuermesszahlen der Gewerbesteuer gesenkt werden und zwischen Kapital- und Personengesellschaften differenzieren.

## 1.2 Das BDI/VCI-Modell

Im Gegensatz zum Modell der kommunalen Spitzenverbände sieht das BDI/VCI-Modell eine Abschaffung der Gewerbesteuer vor (BDI/VCI (2001)). Sie soll durch kommunale Zuschläge zur Einkommen- und Körperschaftsteuer ersetzt werden, deren Höhe jede Gemeinde autonom bestimmen kann. Ein wichtiger Aspekt des Vorschlags besteht darin, dass nicht vorgesehen ist, die Zuschlagsätze bei der Körperschaftsteuer und der Einkommensteuer oder zwischen unterschiedlichen Einkünften i.S. von § 2 Abs. 1 EStG zu differenzieren. Der kommunale Zuschlag soll dabei als proportionaler Zuschlag auf die festzusetzende Einkommen- und Körperschaftsteuer konzipiert werden, und nicht, wie in anderen Konzepten vorgesehen, als proportionale kommunale Steuer auf das steuerpflichtige Einkommen. Das wird mit der Zielsetzung begründet, auch bei der kommunalen Einkommensbesteuerung Aspekte der individuellen Leistungsfähigkeit der Steuerzahler zu beachten. Um eine Doppelbesteuerung von Dividenden zu vermeiden, wird vorgeschlagen, Dividenden beim Anteilseigner von der kommunalen Besteuerung auszunehmen.

Maßgeblich für die Höhe des anzuwendenden Zuschlagsatzes soll der Satz der Gemeinde sein, in welcher der betroffene Steuerzahler seinen Wohnsitz hat bzw. das betreffende Unternehmen eine Betriebsstätte unterhält. Wenn natürliche Personen über Einkünfte aus Gewerbebetrieb und andere Einkünfte verfügen und der Gewerbebetrieb in einer anderen Gemeinde als der Wohnsitzgemeinde liegt, ist für die Bestimmung der kommunalen Zuschläge die Einkommensteuer nach dem Anteil der beiden Einkunftsarten an der Summe der Einkünfte aufzuteilen und mit den jeweiligen kommunalen Zuschlägen zu belasten.

Das Konzept des BDI/VCI sieht außerdem vor, den bisherigen kommunalen Einkommensteueranteil in Höhe von 15% abzuschaffen. Gleichzeitig sollen der bisherige Einkommensteuertarif linear gesenkt und die Körperschaftsteuer erhöht werden. Im Ergebnis sollen unter Berücksichtigung der lokalen Zuschläge zur Einkommen- und Körperschaftsteuer sowohl das Steueraufkommen insgesamt als auch die tarifliche Belastung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften unverändert bleiben. Eventuelle Verwerfungen in der Aufkommensstreuung zwischen den Gemeinden sollen durch eine Erhöhung und entsprechende Verteilung des kommunalen Umsatzsteueranteils ausgeglichen werden.

## 2. Zu den Prüffeldern und Kriterien der Kommission

Die vergleichende Bewertung der beiden Reformvorschläge ist im Rahmen der Arbeitsgruppe ‚Kommunalsteuern‘ auf der Grundlage eines Katalogs von „Prüffeldern“ durchgeführt worden, der die folgenden Punkte beinhaltet (hier in der Reihenfolge dargestellt, in der sie im Bericht des Arbeitskreises Kommunalsteuern behandelt werden):



### **1) Vereinbarkeit mit übergeordnetem Recht**

Hier geht es um die Vereinbarkeit der Vorschläge mit dem Grundgesetz, mit EU-Recht und mit bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen.

### **2) Interessenband zwischen Kommunen und Wirtschaft**

In diesem Prüffeld geht es darum zu klären, ob ein kommunales Finanzierungssystem dafür sorgt, dass die einzelnen Kommunen ein Interesse daran haben, wirtschaftliche Aktivität zu attrahieren. Daraus folgt, dass der Kreis der Steuerpflichtigen die lokale Wirtschaft möglichst umfassend abbilden sollte, gebietsfremde Ertragsfaktoren hingegen sollten ausgeschlossen sein. Welche Implikationen dieses Kriterium für die Bemessungsgrundlage der kommunalen Steuer hat, ist weniger eindeutig und wird im Folgenden näher diskutiert.

### **3) Hebesatzrecht der Kommunen**

Die kommunale Finanzautonomie verlangt, dass die Kommunen über eine Steuerquelle verfügen, die mit einem von der einzelnen Kommune variierbaren Hebesatz ausgestattet ist.

### **4) Aufkommenswirkungen**

Für die Beurteilung der Reformvorschläge spielen die Aufkommenswirkungen eine zentrale Rolle. Dabei sind die Aufkommenswirkungen für alle Gebietskörperschaften einzubeziehen. Eine geeignete Kommunalsteuer sollte nach diesem Kriterium im Vergleich zu der bestehenden Aufkommensverteilung keine zu großen Verwerfungen verursachen. Außerdem wird verlangt, dass die kommunalen Steuereinnahmen erstens möglichst wenig konjunkturreagibel sein sollten und zweitens bei der Aufkommensentwicklung mit dem allgemeinen Wirtschaftswachstum Schritt halten.

### **5) Verteilungswirkungen zwischen den Gebietskörperschaften**

Neben den aggregierten Aufkommenswirkungen ist die Verteilung des Steueraufkommens zwischen den Gebietskörperschaften ein weiterer Aspekt bei der Beurteilung der Reformvorschläge, dem die Kommission viel Gewicht zugemessen hat.

### **6) Beitrag verschiedener Gruppen zur kommunalen Steuerbasis**

Dieses Prüffeld konzentriert sich auf die Frage, in welchem Umfang einzelne Gruppen unter den Steuerpflichtigen in einer Gemeinde in den verschiedenen Reformmodellen zur Finanzierung des kommunalen Haushalts beitragen würden. Dabei wird zwischen Kapitalgesellschaften, Personenunternehmen, Selbständigen und sonstigen Einkommensteuerpflichtigen unterschieden. Die Berechnungen basieren auf den empirischen Gewichten der verschiedenen Gruppen.

### **7) Be- und Entlastungswirkungen für die Steuerpflichtigen**

Hier wird anhand von Rechnungen für Beispielfälle untersucht, welche Belastungsänderungen sich für verschiedene Typen von Steuerpflichtigen bei den geprüften Reformkonzepten ergeben

würden. Betrachtet werden Kapitalgesellschaften, Personenunternehmen (GmbH&CoKG), Einzelunternehmen, Selbständige und Arbeitnehmer. Die Analyse beruht auf verschiedenen Annahmen über die Höhe des Einkommens, die Struktur der Gesellschafter usw.

### **8) Breite der Bemessungsgrundlage**

Die Breite der Bemessungsgrundlage wird als eigenes Prüffeld aufgeführt. Betrachtet wird hier die personelle Breite (Kreis der Steuerpflichtigen) und die sachliche Breite (Einkunftsarten und Hinzurechnungen in der Bemessungsgrundlage der kommunalen Steuer) der Bemessungsgrundlage. Die Frage, wie die Bemessungsgrundlage in sachlicher Hinsicht gestaltet werden sollte, ist allerdings umstritten und wird im Folgenden noch diskutiert.

### **9) Rechtsvereinfachung**

Hier geht es um die Frage, inwiefern einzelne Elemente der Reformkonzepte zu einer Vereinfachung bzw. einer Verkomplizierung des Steuerrechts führen.

### **10) Gestaltungsanfälligkeit**

Das Prüffeld der Gestaltungsanfälligkeit dreht sich um die Frage, in welchem Umfang die Steuerpflichtigen durch eine gezielte Rechtsformwahl, bestimmte Finanzierungsformen und andere Wahlrechte ihre Steuerlast verringern können. Eine geeignete Kommunalsteuer sollte möglichst wenig gestaltungsanfällig sein.

### **11) Administrierbarkeit**

In diesem Prüffeld geht es darum zu klären, ob die Reformkonzepte mit vertretbarem Aufwand administrativ umsetzbar sind. Dabei geht es sowohl um die Administrierbarkeit aus der Sicht der Steuerbehörden als auch um den Verwaltungsaufwand der Steuerpflichtigen.

### **12) Standortqualität**

Das Kriterium der Standortqualität besagt, dass eine kommunale Steuer so gestaltet werden sollte, dass der Standort Deutschland im internationalen Wettbewerb möglichst konkurrenzfähig bleibt.

Die Kriterien für die Bewertung der Resultate, die sich in den verschiedenen Prüffeldern ergeben haben, ergeben sich größtenteils aus der Erläuterung der Prüffelder. Die Arbeitsgruppe Kommunalsteuern hat dennoch einen separaten Kriterienkatalog vorgelegt, der die Bewertungsmaßstäbe in einigen Punkten konkretisiert:

1. Verstetigung der gemeindlichen Steuereinnahmen.
2. Wahrung der kommunalen Gestaltungsmöglichkeiten vor Ort durch eine aufkommensstarke, mit Hebesatzrecht versehene Steuer bei Vermeidung steuerbedingter Verwerfungen.
3. Verminderung der Konjunkturresistenz der kommunalen Steuereinnahmen.
4. Verringerung der Abhängigkeit der Einnahmen von wenigen Steuerzahlern vor Ort.

5. Reduzierung der horizontalen Streuung der kommunalen Steuerkraft.
6. Abbildung der Auswirkungen auf das Stadt-Umland-Verhältnis.
7. Erhalt der Administrierbarkeit des Gemeindesteuersystems.
8. Vereinbarkeit mit Art. 28 Abs. 2 GG, d. h. insbesondere Garantie einer wirtschaftskraftbezogenen Gemeindesteuer mit Hebesatzrecht.
9. Stärkung des Bandes zwischen der ortsansässigen Wirtschaft insgesamt und der Standortgemeinde:
  - Einbeziehung aller örtlichen Unternehmen einschließlich der freien Berufe und
  - Ausschluss gemeindegebietsfremder Ertragsfaktoren.
10. Möglichkeit der Nutzung des gewonnenen Aufkommenspotenzials auch zur Entlastung der heutigen Gewerbesteuer-„Vollzahler“ durch Ausweitung des Kreises der Steuerpflichtigen/Verbreiterung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer.
11. Stärkung des Äquivalenzgedankens und Herstellung größerer Belastungsgerechtigkeit, insbesondere durch die Einschränkung steuermindernder Gestaltungsmöglichkeiten.
12. Vermeidung einseitiger Belastungsverschiebungen (z. B. von Unternehmen auf Arbeitnehmer).
13. Reduzierung der Abhängigkeit der Steuereinnahmen der Kommunen von Steuerzahlungen einzelner oder eines einzigen Unternehmens.

Die Beurteilung dieses Katalogs von Prüffeldern und Kriterien ergibt sich teilweise anhand eines Vergleichs mit dem im Abschnitt III angegebenen Kriterienkatalog. Dabei ist zunächst festzustellen, dass das Prinzip der fiskalischen Äquivalenz und des Interessenausgleichs eine Einbindung der Wohnbevölkerung in die Finanzierung des kommunalen Haushalts verlangt. Der derzeitige kommunale Anteil an der Einkommensteuer leistet dies nicht, weil die einzelne Gemeinde die Höhe der von der Wohnbevölkerung gezahlten Steuern nicht beeinflussen kann. Darüber hinaus fehlt es an der Fühlbarkeit und Transparenz. Dieser Aspekt wurde im Bericht der Arbeitsgruppe Kommunalsteuern nicht als Prüffeld oder Kriterium aufgeführt. Darin liegt zweifellos ein Mangel des verwendeten Kriterienkatalogs.

Es ist offensichtlich, dass die Forderung nach der Einbindung der Wohnbevölkerung in die Finanzierung öffentlicher Leistungen vom BDI/VCI-Modell zumindest vom Prinzip her erfüllt wird. Ob diese Einbindung auf sachgerechte Art und Weise erfolgt, ist im Folgenden noch zu klären (siehe hierzu Abschnitt VIII.1). Das Konzept der kommunalen Spitzenverbände hingegen müsste um eine von der Wohnbevölkerung zu entrichtenden Steuer ergänzt werden.

Das Prinzip der fiskalischen Äquivalenz und des Interessenausgleichs verlangt ferner eine Einbeziehung der Grundeigentümer in einer Gemeinde in die Finanzierung des kommunalen Haushalts. Gegenwärtig wird dies durch die Grundsteuern B und in geringerem Ausmaß durch die Grundsteuer A geleistet, die allerdings nach vorherrschender Auffassung (siehe Abschnitt VII)

reformbedürftig sind. Das Thema Grundsteuer wird im Bericht der Arbeitsgruppe Kommunalsteuern ausgeklammert. Ausgeklammert wurde ebenso der gesamte Aspekt der flächenpolitischen Komponente des kommunalen Finanzierungssystems.

### 3. Bewertung der Ergebnisse

Der Bericht des Arbeitskreises Kommunalsteuern enthält zu jedem der im vorangehenden Abschnitt beschriebenen Prüffelder Ergebnisse, die sich teilweise auf Berechnungen des Arbeitskreises Quantifizierung stützen. In einer Reihe von Prüffeldern sind die Ergebnisse eindeutig und auch hinsichtlich der Bewertung nicht weiter umstritten. Das betrifft folgende Resultate:

1. Die Vereinbarkeit mit übergeordnetem Recht führt bei keinem der Konzepte zu größeren Hindernissen (Prüffeld 1).
2. Beide Konzepte enthalten ein Hebesatzrecht (Prüffeld 3).
3. Die Ergebnisse des Prüffeldes 8 (Breite der Bemessungsgrundlage) ergeben sich im Wesentlichen unmittelbar aus der Konstruktion der Reformvorschläge. Welche Bemessungsgrundlage für das kommunale Finanzierungssystem besser geeignet wäre, ist umstritten.
4. Beide Konzepte führen in bestimmten Bereichen zu Rechtsvereinfachungen, erfordern aber auch neue Regelungen, die das Steuerrecht verkomplizieren. (Prüffeld 9)
5. Beide Konzepte werfen verschiedene verwaltungstechnische Probleme auf, sie sind aber im Prinzip administrativ handhabbar, wobei bei einer Umsetzung des BDI/VCI-Modells eine längere Vorbereitungszeit erforderlich wäre (Prüffeld 11).

Innerhalb der Kommission bzw. der Arbeitsgruppe Kommunalsteuern umstritten sind die Ergebnisse zur Erhaltung des Interessenbandes zwischen Kommunen und Wirtschaft (Prüffeld 2) sowie zur Frage der Auswirkungen der beiden Modelle auf die Konjunkturresilienz (Prüffeld 4) und die Standortqualität (Prüffeld 12).

Bei der Frage der Erhaltung bzw. Stärkung des Interessenbandes zwischen Kommunen und Wirtschaft liegt der Konflikt in der Beantwortung der Frage, wie die verstärkte Einbeziehung gewinnunabhängiger Elemente in die Bemessungsgrundlage das Interessenband zwischen Kommunen und lokaler Wirtschaft beeinflusst. Während die kommunalen Spitzenverbände der Meinung sind, dass die gewinnunabhängigen Elemente das Interesse der Kommunen an der Gewerbeansiedlung erhöhen, geben die Vertreter der Wirtschaft zu bedenken, dass das Interessenband zwischen Gemeinden und lokaler Wirtschaft beschädigt werden könnte, wenn es in Folge der Substanzbesteuerung zu Insolvenzen kommt. Diese Diskussion wird in Abschnitt VII aufgegriffen und bewertet.

Auch bei der Frage der Konjunkturresilienz (Prüffeld 4) bestehen unterschiedliche Auffassungen über die Wirkungen gewinnunabhängiger Elemente. Ihre Befürworter sind der Meinung, dass gewinnunabhängige Elemente gerade im Konjunkturabschwung stabilisierend wirken, weil sie die kommunalen Steuereinnahmen stabilisieren und damit, so die Argumentation, auch das

kommunale Ausgabenverhalten weniger prozyklisch ausfallen würde. Dem wird entgegengehalten, dass weniger konjunkturreagible Steuereinnahmen auch die automatische Stabilisierungswirkung des Steuersystems verringern und insofern Konjunkturschwankungen verstärkt werden können, vor allem dann, wenn es in Folge der Besteuerung zu Insolvenzen kommt. Auch dieser strittige Punkt wird im Abschnitt VII noch einmal aufgegriffen.

Nicht strittig sind die Resultate aus der Analyse der aggregierten Aufkommenswirkungen (Prüffeld 4), der Wirkungen auf die Verteilung zwischen den Gebietskörperschaften (Prüffeld 5), auf den Beitrag der verschiedenen Gruppen (Prüffeld 6) und der Be- und Entlastungswirkungen für die verschiedenen Steuerpflichtigen (Prüffeld 7). Einige dieser Ergebnisse spielen für den weiteren Diskussionsverlauf über die kommunale Finanzreform aber eine entscheidende Rolle und sind deshalb hier ausführlicher zu erläutern. Dabei handelt es sich um folgende Punkte:

#### **a) Das Kernstadt-Umland-Problem**

Wenn die Kommunen im Rahmen des BDI/VCI-Vorschlags ihre Zuschlagssätze so festlegen, dass die Reform für die einzelnen Kommunen (annähernd) aufkommensneutral ist, ergibt sich eine erhebliche Streuung der Zuschlagssätze. Die Kernstädte in Agglomerationsräumen müssen mit 28% den höchsten Zuschlagssatz erheben, während die Umlandgemeinden sich mit 18,9% auf einen deutlich niedrigeren Satz beschränken können. Entsprechend würden bei im Aggregat aufkommensneutralen, aber einheitlichen Zuschlagssätzen die Kernstädte stark an Steueraufkommen verlieren, während die Umlandgemeinden gewinnen. Dieses Ergebnis resultiert aus der Vorgabe, dass das Aufkommen aus dem Zuschlag zur Einkommensteuer mit Ausnahme der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Wohnsitzgemeinde zufließt und eine Differenzierung der Zuschlagssätze nach Einkommensarten nicht vorgesehen ist. Das BDI/VCI-Konzept beinhaltet den Vorschlag, die Benachteiligung der Kernstädte durch eine geänderte, auf Betriebsstättenbasis konzipierte Verteilung des kommunalen Anteils an der Umsatzsteuer auszugleichen. Dieser Vorschlag wurde in der Berechnung zur Streuung des Aufkommens nicht weiter berücksichtigt. Im Modell der kommunalen Spitzenverbände ergibt sich keine solche Verschiebung der Steuerbasis zu Lasten der Kernstädte.

#### **b) Die Be- und Entlastungswirkungen für die Steuerzahlergruppen**

Die Kommission hat sich im Rahmen der Prüffelder 6 und 7 mit der Frage beschäftigt, in welchem Umfang verschiedene Steuerzahlergruppen in den betrachteten Reformkonzepten zur Finanzierung der kommunalen Haushalte herangezogen würden. Dabei zeigt sich im Fall des BDI/VCI-Modells, dass den Kommunen weit weniger Aufkommen als bisher von den Unternehmen zufließt, während der Anteil der Gruppe der Arbeitnehmer zunimmt. Das Modell der kommunalen Spitzenverbände hat die entgegengesetzte Wirkung. Hier nimmt die Bedeutung der Unternehmen für die kommunale Steuerbasis zu. Vor allem die Gruppe der Selbständigen, die bisher nicht gewerbesteuerpflichtig waren, trägt in diesem Modell weit stärker zur Finanzierung der Kommunen bei als im status quo.

Aus diesen Überlegungen lassen sich keine Schlüsse über die Veränderung in der Gesamtbelastung der einzelnen Gruppen ziehen. Die Veränderung der Gesamtbelastung hängt vor allem davon ab, in welchem Gemeindetyp die betreffenden Steuerpflichtigen ansässig sind. Außerdem sind natürlich die Höhe des Einkommens, die Gewinn- bzw. Verlustsituation eines Unternehmens sowie die Höhe der Hinzurechnungen bei der aktuellen Gewerbesteuer maßgeblich. Wegen der vielen unterschiedlichen Konstellationen, die auftreten können, sind allgemeine Aussagen über die Belastungswirkungen der Gruppen nicht möglich. Dennoch sind folgende Resultate zu spezifischen Fällen hervorzuheben:

Im Modell der kommunalen Spitzenverbände ergeben sich gegenüber dem status quo steigende Belastungen vor allem für Unternehmen (Kapital- und Personengesellschaften), die Verluste machen. Das ist eine Konsequenz der Ausweitung gewinnunabhängiger Teile der Bemessungsgrundlage. Beim BDI/VCI-Modell hingegen ergibt sich in diesen Fällen eine leichte Entlastung, weil die Hinzurechnungen im Rahmen der aktuellen Gewerbesteuer entfallen. Die Gruppe der Selbständigen hätte bei der Umsetzung des Modells der kommunalen Spitzenverbände erhebliche Mehrbelastungen zu erwarten. Das gilt besonders im Verlustfall. Das BDI/VCI-Modell ist für die Selbständigen bei durchschnittlichem Zuschlagssatz hingegen weitgehend belastungsneutral.

Die Gruppe der Arbeitnehmer schließlich würde im Modell der kommunalen Spitzenverbände besteuert wie im status quo. Im BDI/VCI-Modell würde die Belastung bei durchschnittlichem Zuschlagssatz ebenfalls ungefähr konstant bleiben. Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang das Ergebnis, dass Arbeitnehmer (verheirateter Alleinverdiener, 2 Kinder) bei einem Zuschlagssatz von 28%, dem bei aufkommensneutraler Umstellung erforderlichen Zuschlagssatz in Kernstädten, eine zusätzliche Belastung pro Jahr in Höhe von 408 Euro zu erwarten haben. Bei einem in diesem Szenario für Umlandgemeinden zu erwartenden Zuschlagssatz von 19% ergibt sich eine jährliche Entlastung in Höhe von 306 Euro. Diese Zahlen sind nicht nur aufgrund distributiver Überlegungen wichtig. In der Debatte über kommunale Autonomie bei der Besteuerung der Wohnbevölkerung wird auch immer wieder diskutiert, ob sich bei Unterschieden in der Höhe der Gemeindesteuern Anreize für Wohnsitzverlagerungen ergeben. In dem betrachteten Beispielfall erscheint dies wenig realistisch.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass der Bericht der Arbeitsgruppe Kommunalsteuern folgende strittige Punkte enthält, die in der weiteren Reformdiskussion eine zentrale Rolle spielen werden:

1. Bewertung der Einbeziehung gewinnunabhängiger Elemente in die kommunale Wirtschaftssteuer.
2. Lösung des Stadt-Umland-Problems.
3. Auswirkungen der Kommunalsteuern auf die Standortqualität.

Nicht geklärt ist außerdem die Frage, welche Rolle das Ziel einer direkten Beteiligung der Wohnbevölkerung an der Finanzierung der kommunalen Leistungen in der kommunalen Fi-

nanzreform spielen soll. Darüber hinaus haben flächenpolitische Zielsetzungen für die Kommissionsarbeit keine Rolle gespielt. Es ist zu klären, ob die Berücksichtigung dieses Aspektes im Rahmen der Diskussion über die Reform der Kommunalfinanzen erforderlich ist.

## V. Die Gemeindegewerbesteuer

Nachdem die Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen sich nicht auf ein gemeinsames Reformkonzept verständigen konnte, hat das Bundesfinanzministerium unter Berücksichtigung der in der Kommission angestellten Überlegungen ein eigenes Modell für eine reformierte kommunale Gewerbesteuer entwickelt, die „Gemeindegewerbesteuer“.

### 1. Konzeption der Gemeindegewerbesteuer

Der Beschluss des Bundeskabinetts vom 13. August 2003 sieht vor, die Gewerbesteuer durch eine Reihe von Modifikationen umzubauen. Erstens sollen mit Ausnahme der Gesellschafter-Fremdfinanzierung sämtliche Hinzurechnungen und Kürzungen der bisherigen Gewerbesteuer gestrichen werden, es sei denn, sie dienen dazu, eine steuerliche Doppelbelastung zu vermeiden oder in- und ausländische Gewinne abzugrenzen. Nach den Vorstellungen der Bundesregierung soll die Bemessungsgrundlage der Gemeindegewerbesteuer also im Kern dem steuerpflichtigen Gewinn entsprechen.

Zweitens ist vorgesehen, den Kreis der Steuerpflichtigen um die Selbständigen gemäß § 18 EStG zu erweitern. Drittens soll der Abzug der Gemeindegewerbesteuer als Betriebsausgabe abgeschafft werden und zur Kompensation der Mehrbelastung die Steuermesszahl von 5% auf 3% sinken. Dabei handelt es sich um eine Maßnahme zur Steuervereinfachung. Viertens soll der Staffeltarif für die Gewerbesteuer-Messzahlen entfallen. Stattdessen ist ein Freibetrag für Personenunternehmen in Höhe von 25.000 Euro vorgesehen, der bis zu einem Gewinn in Höhe von 50.000 Euro abgeschmolzen wird. Fünftens ist eine Einschränkung des Verlustausgleichs geplant. Bei Erträgen, die 100.000 Euro überschreiten, soll nur die Hälfte mit Verlusten aus Vorperioden zu verrechnen sein. Sechstens soll die pauschale Anrechenbarkeit der Gemeindegewerbesteuer auf die Einkommensteuer gemäß § 35 EStG auf das 3,8fache des Messbetrags ausgedehnt werden.

Dieses Reformkonzept unterscheidet sich deutlich von den Modellen, die im Rahmen der Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen diskutiert wurden. Einzelne Anliegen dieser Reformmodelle sind aber durchaus in das Konzept des Bundesfinanzministeriums eingegangen. So kommt der Verzicht auf gewinnunabhängige Elemente in der Bemessungsgrundlage (abgesehen vom beschränkten Verlustausgleich) der Konzeption des BDI/VCI-Modells entgegen, während die Erweiterung des Kreises der Steuerpflichtigen um die Selbständigen und die Abschaffung des Staffeltarifes bei der Messzahl der Forderung der kommunalen Spitzenverbände nach einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage entgegenkommen. Die Streichung der Hinzurechnung jeglicher Fremdkapitalzinsen (abgesehen vom Sonderfall der Gesellschafter-Fremdfinanzierung) weist freilich in die entgegengesetzte Richtung.

Das Konzept des Finanzministeriums ist vor allem bei den kommunalen Spitzenverbänden auf erheblichen Widerstand gestoßen, in erster Linie wegen des völligen Verzichts auf eine Einbeziehung gewinnunabhängiger Komponenten in die Bemessungsgrundlage. Der im Bundestag



nach Behandlung im Finanzausschuss letztlich verabschiedete Gesetzentwurf sieht gegenüber dem Modell des Finanzministeriums daher die folgenden Änderungen vor:

1. Die hälftige Hinzurechnung der Dauerschuldzinsen (§ 8Abs. 1 GewStG) bleibt erhalten.
2. Hinzugerechnet wird ferner der in der Zahlung von Mieten, Pachten und Leasingraten *zwischen verbundenen Unternehmen* enthaltene Finanzierungsanteil (pauschaliert).
3. Der für Personengesellschaften vorgesehene Freibetrag von 25.000 Euro wird nicht abgeschmolzen.
4. Bei Personenunternehmen gilt für die ersten 10.000 Euro des (um den unter 2. erwähnten Freibetrag gekürzten) Betriebsertrags eine Steuermesszahl in Höhe von 1,6%, für darüber hinaus gehende Beträge 3,2%.

## **2. Beurteilung der Gemeindewirtschaftssteuer**

Vor allem durch die Änderungen im parlamentarischen Verfahren nach der Vorlage des Regierungsentwurfs ist die Gemeindewirtschaftssteuer der bestehenden Gewerbesteuer wieder stark angenähert worden. Die grundlegende Konstruktion der Bemessungsgrundlage mit ihrer Einbeziehung der Hälfte der Dauerschuldzinsen bleibt bestehen. Der Staffeltarif bei den Messzahlen ist verändert worden, bleibt aber vom Grundsatz her bestehen.

Ein höchst problematischer Aspekt der Gemeindewirtschaftssteuer liegt in der Beschränkung der Verlustverrechnung (§ 10a GemWiStG). Damit wird das Ziel verfolgt, für eine stetigere Entwicklung des Steueraufkommens zu sorgen. Tatsächlich verlagert die Beschränkung des Verlustausgleichs Steuerzahlungen von der Zukunft in die Gegenwart, was einer Steuererhöhung für Unternehmen mit temporären Verlusten gleichkommt. Eine Einschränkung der Verlustverrechnung ist sowohl aus steuersystematischer Sicht als auch unter allokativen Gesichtspunkten abzulehnen. Diskriminiert werden durch derartige Regelungen vor allem Investitionen, die besonders riskant sind – das sind häufig innovative Investitionsprojekte, die für die wirtschaftliche Entwicklung und die Schaffung neuer Arbeitsplätze eine Schlüsselrolle spielen. In diesem Punkt verstößt die Gemeindewirtschaftssteuer unnötig gegen das Neutralitätsgebot der Besteuerung.

Weitere wichtige Änderungen liegen in der Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Steuer als Betriebsausgabe und der Einbeziehung der Selbständigen in die Steuerpflicht im Rahmen der Gemeindewirtschaftssteuer. Die Abschaffung der Abzugsfähigkeit wird in ihrer Belastungswirkung durch die Senkung der Messzahl auf 3,2% ungefähr ausgeglichen, allerdings nur unter der Voraussetzung, dass die Hebesätze konstant gehalten werden. Der Wegfall der Abzugsfähigkeit wird allerdings dafür sorgen, dass Veränderungen in den Hebesätzen sich stärker in einer veränderten Belastung der lokalen Steuerpflichtigen niederschlagen. Das wird den Steuerwettbewerb zwischen den Kommunen verstärken, aber auch den Widerstand der betroffenen Steuerpflichtigen gegen anstehende Steuererhöhungen.

Die Einbeziehung der Selbständigen in die Steuerpflicht geht einher mit einer Verbesserung der pauschalierten Anrechnung der Gewerbesteuer im Rahmen der Einkommensteuer (§ 35 EStG). Für Selbständige in Gemeinden mit unterdurchschnittlichem oder durchschnittlichem Hebesatz (der durchschnittliche Hebesatz lag im Jahr 1998 bei 390%) ergeben sich damit keine zusätzlichen Belastungen. Selbständige in Gemeinden mit überdurchschnittlichen Hebesätzen werden durch die Neuregelung aber zusätzlich belastet.

Insgesamt stellt die Gemeindefinanzsteuer keine dauerhafte Lösung für das kommunale Finanzsystem dar. Es ist zwar anzunehmen, dass die Steuereinnahmen der Kommunen im Konjunkturverlauf zukünftig etwas weniger schwanken werden. Positiv fällt auch ins Gewicht, dass die Finanzausstattung der Kommunen sich verbessert, vor allem durch die Einbeziehung der Selbständigen in die Steuerpflicht. Letzteres geht jedoch größtenteils auf Kosten des Bundes und der Länder. Im Fall der Umsetzung würden die Gemeinden im Jahr 2004 voraussichtlich zusätzliche Steuereinnahmen in Höhe von 2,5 Mrd. Euro erzielen. Davon resultieren 2 Mrd. Euro aus einer reinen Umverteilung an Steuereinnahmen zwischen den Gebietskörperschaften, denn Bund und Länder werden voraussichtlich je 1 Mrd. Euro an Einnahmen verlieren – eine Folge der ausgeweiteten Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer, die durch den Wegfall der Abzugsfähigkeit der Gemeindefinanzsteuer nicht ausgeglichen wird.<sup>20</sup> Es bleibt abzuwarten, ob die Länder eine solche Umverteilung zu ihren Lasten im Bundesrat akzeptieren.

Den bescheidenen Vorteilen der Gemeindefinanzsteuer stehen aber auch einige gravierende Mängel gegenüber. Zum Einen ist hier die Beschränkung des Verlustausgleichs zu nennen. Zum Anderen verfehlt die Reform, indem sie sich auf die Besteuerung der Wirtschaft beschränkt, das Ziel, die Wohnbevölkerung im Rahmen einer beweglichen und fühlbaren Kommunalsteuer an der Finanzierung der Gemeindehaushalte zu beteiligen.

Der Bundesrat hat den Gesetzentwurf für eine Gemeindefinanzsteuer zunächst abgelehnt und an den Vermittlungsausschuss verwiesen. Dort konnte ebenfalls keine Einigung erzielt werden. Mit den am 19.12.2003 auf Empfehlung des Vermittlungsausschusses von Bundestag und Bundesrat beschlossenen Maßnahmen bleibt die Gewerbesteuer nahezu unverändert in Kraft. Zur Entlastung der Gemeinden wird die an Länder und Bund abzuführende Gewerbesteuerumlage ab 2004 in zwei Schritten gesenkt.

Eine grundlegende Reform der Kommunalfinanzien bleibt damit weiterhin auf der Tagesordnung. Aus den gezeigten Gründen könnte die Gemeindefinanzsteuer hier allenfalls eine Übergangslösung sein. Selbstredend wäre angezeigt, in der anstehenden Gemeindesteuerreform unmittelbar eine dauerhafte Alternative zur Gewerbesteuer umzusetzen.

---

<sup>20</sup> Vgl. Deutscher Bundestag, Drucksache 15/1727 vom 15.10.2003.

## VI. Alternative Reformkonzepte

Im Rahmen der aktuellen Diskussion über die Reform der Kommunalfinanzen und insbesondere den Ersatz der Gewerbesteuer ist eine große Zahl an Reformkonzepten vorgelegt worden, die im Rahmen der Kommission zur Reform der Kommunalfinanzen nicht berücksichtigt worden bzw. keiner ausführlichen Prüfung unterzogen worden sind. Im Folgenden werden die wichtigsten dieser Reformvorschläge dargestellt, wobei insbesondere die Unterschiede zu den bislang diskutierten Konzepten hervorgehoben werden sollen.

### 1. Die Wertschöpfungssteuer

Als wirtschaftsbezogene kommunale Steuerquelle, die an die Stelle der Gewerbesteuer treten könnte, wird seit langem die Wertschöpfungssteuer diskutiert (Wissenschaftlicher Beirat des Bundesministeriums der Finanzen (1982)).<sup>21</sup> Das Konzept der Wertschöpfungssteuer beruht auf der Überlegung, dass eine am Äquivalenzgedanken orientierte kommunale Steuer möglichst alle Komponenten der Wertschöpfung in die Bemessungsgrundlage einbeziehen sollte, also nicht nur Gewinneinkünfte, sondern auch die Lohnsumme sowie Mieten, Pachten und Zinsen. In der Praxis lässt sich die Bemessungsgrundlage der Wertschöpfungssteuer nach zwei Methoden ermitteln, die letztlich zum gleichen Ergebnis führen. Bei der additiven Methode wird die Wertschöpfung ermittelt, indem die in einem Unternehmen entstehenden Einkommen addiert werden, also die gezahlten Löhne, die Mieten, die Zinsen und der Gewinn. Bei der subtraktiven Methode wird die Bemessungsgrundlage bestimmt, indem vom Umsatz die von anderen Unternehmen bezogenen Vorleistungen und die Abnutzung von Investitionsgütern abgezogen und eventuelle Lagerbestandserhöhungen addiert bzw., Senkungen des Lagerbestandes subtrahiert werden.

Die Wertschöpfungssteuer hat verschiedene Vorzüge. Erstens stärkt sie die Finanzautonomie der Kommunen und schafft ein Interesse der Kommunen an der Ansiedlung von Unternehmen. Zweitens kann sie einen weiten Kreis Steuerpflichtiger erfassen, also nicht nur Gewerbebetriebe, sondern auch Freiberufler und sonstige Selbständige sowie nicht gewinnorientierte Unternehmen und öffentliche Einrichtungen. Drittens verzerrt sie den Faktoreinsatz nicht, weil sie die Einkommen aller Produktionsfaktoren gleichmäßig erfasst, die relativen Faktorpreise also nicht verändert. Viertens ist die Wertschöpfungssteuer fiskalisch ergiebig. Fünftens schließlich schwankt das Aufkommen wegen der breiten Bemessungsgrundlage im Konjunkturzyklus relativ wenig.

Dem stehen allerdings einige Nachteile gegenüber. Zum Einen ist eine Wertschöpfungssteuer nicht investitionsneutral, weil sie die Sachkapitalbildung belastet. Darüber hinaus steigert sie die

---

<sup>21</sup> Auch der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung hat die Wertschöpfungssteuer verschiedentlich unterstützt, so etwa in seinem Jahresgutachten 1995/1996, favorisiert aber mittlerweile einen kommunalen Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, vgl. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2001), Ziffer 374ff.

Abgabenlast des Faktors Arbeit, weil die Lohnsumme Bestandteil der Bemessungsgrundlage ist. Verschiedene Autoren haben daher vorgeschlagen, einzelne Komponenten der Wertschöpfung aus der Bemessungsgrundlage herauszunehmen, so etwa einen Teil der Lohnsumme (Bach und Vesper (2002), siehe hierzu Abschnitt VI.5 unten) oder die Normalverzinsung des Kapitals – mit dem Ziel, Investitionsneutralität herzustellen (Homburg (1996)). Ein weiterer Einwand gegen die Wertschöpfungssteuer setzt daran an, dass die Bemessungsgrundlage gewinnunabhängige Elemente enthält. Vor allem in Phasen konjunktureller Krisen können gewinnunabhängige Elemente in der Besteuerung dazu führen, dass die Anzahl der Unternehmenszusammenbrüche in Folge der Besteuerung zunimmt.

Neben dieser eher grundsätzlichen Kritik an dem Konzept der Wertschöpfungssteuer gibt es eine Reihe von Einwänden, die die praktische Umsetzung betreffen. Anders als Konzepte, die an bestehenden Steuern anknüpfen, impliziert die Idee der Wertschöpfungssteuer, dass eine völlig neue, in der Praxis nicht erprobte Steuer eingeführt wird. Dabei entstehen verschiedene administrative Probleme. So kann es bei der Besteuerung verbundener Unternehmen leicht zu unerwünschter Doppelbesteuerung oder Steuerbefreiung kommen.<sup>22</sup> Auch bei Unternehmen mit mehreren Betriebsstätten sowie Firmen in der Finanzbranche wirft die Anwendung einer Wertschöpfungssteuer teils erhebliche administrative Probleme auf, die im Folgenden im Rahmen der Diskussion aktueller Reformkonzepte mit Bezug zur Wertschöpfungssteuer noch näher erläutert werden.

Angesichts der im Abschnitt III beschriebenen Kriterien für ein angemessenes Finanzierungssystem der Gemeinden ist es darüber hinaus offensichtlich, dass die Wertschöpfungssteuer allein für die Gestaltung eines kommunalen Steuersystems unzureichend ist, denn sie bezieht die lokale Wohnbevölkerung nicht ein. In der aktuellen Diskussion zur Reform der Kommunal Finanzen spielt die Wertschöpfungssteuer insofern eine bedeutende Rolle, als viele Reformkonzepte wirtschaftsbezogene kommunale Steuern beinhalten, die letztlich Varianten einer Wertschöpfungssteuer darstellen.

## **2. Zuschlagssysteme**

Unter den alternativen Reformkonzepten sollen in diesem Abschnitt zwei Modelle vorgestellt werden, die – wie der BDI/VCI-Vorschlag – auf Zuschlagslösungen basieren, sich aber in wichtigen Punkten von BDI/VCI-Vorschlag unterscheiden.

### **2.1 Das Konzept von Fuest/Huber**

Der Vorschlag zur Reform der Kommunal Finanzen von Fuest und Huber (2001) sieht wie das BDI/VCI-Konzept vor, die Gewerbesteuer abzuschaffen und als Ersatz einen kommunalen Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer einzuführen. Es ist ebenfalls vorgesehen, einen

---

<sup>22</sup> Siehe hierzu etwa Fuest und Huber (2001).

Zuschlag auf die Einkommensteuerschuld zu erheben. Der wichtigste Unterschied liegt darin, dass im Konzept von Fuest und Huber eine Differenzierung der Zuschlagsätze zwischen den Einkunftsarten zulässig sein soll. Vorgesehen ist eine Differenzierung zwischen zwei Gruppen von Einkünften. Die erste Gruppe umfasst die Gewinne von Kapitalgesellschaften und die gewerblichen Einkünfte natürlicher Personen. Die zweite Gruppe umfasst die sonstigen Einkünfte. Für jede der beiden Einkommensgruppen legt jede Gemeinde einen Zuschlagssatz fest, der nicht einheitlich sein muss.

Auf der Ebene der Steuerzahler bedeutet dies, dass im Rahmen der Einkommensteuer die gewerblichen Einkommen zunächst von der Zuschlagsbesteuerung ausgenommen werden. Der Anteil der gewerblichen Einkommen an der Steuerschuld wird dann mit dem Zuschlagssatz belastet, der von der Betriebsstättengemeinde für Gewinne von Kapitalgesellschaften und gewerbliche Einkünfte festgelegt worden ist. Das Steueraufkommen fließt an die Betriebsstättengemeinde. Dabei wird der Anteil der gewerblichen Einkommen an der Steuerschuld durch den Anteil der gewerblichen Einkünfte an der Summe der Einkünfte gemäß § 2 EStG bestimmt.

Die differenzierte Besteuerung von Kapitalgesellschaften und gewerblichen Einkommen einerseits und sonstigen Einkommen andererseits hat zum Einen den Vorteil, dass die Steuerlast zwischen der lokalen Wirtschaft und der Wohnbevölkerung nach Maßgabe des Äquivalenzprinzips und des Interessenausgleichs flexibel verteilt werden kann. Im Allgemeinen ist davon auszugehen, dass der Interessenausgleich eine unterschiedliche Besteuerung und damit auch divergierende Zuschlagssätze erfordert.

Ein weiterer Vorteil der Differenzierung besteht darin, dass die Umverteilung von Steueraufkommen zu Lasten der Betriebsstättengemeinden weniger deutlich ausfällt, wenn für gewerbliche Einkünfte ein höherer Zuschlagssatz erhoben wird. Dabei ist allerdings zu beachten, dass bei starker Differenzierung der steuerlichen Belastung Anreize zur Steuerarbitrage entstehen – beispielsweise Verlagerungen zwischen Gewinneinkommen und Einkommen aus abhängiger Beschäftigung. Das gilt allerdings auch im bestehenden System, sofern die Gewerbesteuer zu Belastungsunterschieden zwischen Gewinneinkommen und Einkommen aus abhängiger Beschäftigung führt.<sup>23</sup>

Ein dritter Vorteil schließlich liegt darin, dass ein differenzierter Hebesatz es erlaubt, eine zusätzliche Belastung der Bezieher von Einkommen aus abhängiger Beschäftigung auch in Kernstädten zu vermeiden. Die Kehrseite dieses Aspektes besteht allerdings darin, dass die Differenzierung der Hebesätze für Gemeinden die Möglichkeit eröffnet, die Belastung mit Gemeindesteuern einseitig auf Unternehmen zu konzentrieren, während die Wohnbevölkerung keine oder geringe Steuern zahlt. Das ist vor allem dann zu erwarten, wenn die Eigentümer der Unternehmen nicht in der Betriebsstättengemeinde wohnen. Dieses Argument betont der BDI/VCI (2001) und sieht hier eine wichtige Schwäche auch der bestehenden Gewerbesteuer. Dem steht aller-

---

<sup>23</sup> Das gilt wegen der pauschalierten Anrechnung gem. § 35 EStG beispielsweise für Personengesellschaften in Städten mit überdurchschnittlichem Gewerbesteuer-Hebesatz.

dings entgegen, dass der Wettbewerb der Gemeinden um die Ansiedlung von Unternehmen die Besteuerung in Grenzen halten dürfte.

## **2.2 Das Konzept des Bundes der Steuerzahler**

Das Reformkonzept des Bundes der Steuerzahler (Karl Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (2002)) sieht ebenfalls die Abschaffung der Gewerbesteuer und die Einführung eines kommunalen Zuschlags zur Einkommen- und Körperschaftsteuer vor. Hinzu kommt jedoch eine Erhöhung der Körperschaftsteuer und eine deutliche Erhöhung des Anteils der Kommunen am Aufkommen der Umsatzsteuer, verbunden mit einem neuen Konzept zur Verteilung des Umsatzsteueraufkommens zwischen den Gemeinden.

Die kommunale Finanzreform soll dabei in mehreren Schritten erfolgen. Im ersten Schritt soll die Gewerbesteuer abgeschafft werden. Da die Gewerbesteuer bei Personengesellschaften gemäß § 35 EStG pauschaliert auf die Einkommensteuer angerechnet wird, entsteht durch die Abschaffung der Gewerbesteuer zunächst ein Steuervorteil für Kapitalgesellschaften gegenüber Personengesellschaften. Um dies zumindest teilweise auszugleichen, sieht das Konzept des Bundes der Steuerzahler vor, den Körperschaftsteuersatz auf 37% zu erhöhen. Gleichzeitig soll ein kommunaler Anteil an der Körperschaftsteuer in Höhe von 15% geschaffen werden, analog zum kommunalen Einkommensteueranteil. Der Wegfall der Gewerbesteuer und die Erhöhung der Körperschaftsteuer führen bei Bund und Ländern zu Mehreinnahmen, während die Gemeinden Steuereinnahmen verlieren. Der Bund der Steuerzahler schlägt vor, dies durch eine Ausweitung des kommunalen Umsatzsteueranteils auszugleichen.

### **Die Verteilung des erhöhten Umsatzsteueranteils zwischen den Gemeinden**

Ein wichtiges Element des Reformkonzeptes betrifft die vorgesehene Verteilung des Umsatzsteueranteils auf die Gemeinden. Bis einschließlich 2003 wird der kommunale Anteil der Gemeinden an der Umsatzsteuer nach einem komplizierten Schlüssel verteilt, in den unter anderem die historische Verteilung des Gewerbesteueraufkommens zwischen den Gemeinden eingeht.<sup>24</sup> Vom 1.1.2004 an wird ein neuer, fortschreibungsfähiger Schlüssel verwendet, in den die Zahl der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten in einer Gemeinde, die Sachanlagen und Vorräte sowie die Lohnsumme der lokalen Unternehmen eingehen.<sup>25</sup>

Das Konzept des Bundes der Steuerzahler betont, dass der Verteilungsschlüssel für das Umsatzsteueraufkommen so gestaltet werden sollte, dass eine Gemeinde ein Interesse daran hat, Unternehmen zu attrahieren. Der gewählte Verteilungsschlüssel soll außerdem sicherstellen, dass Betriebsstättengemeinden, die anders als Wohnsitzgemeinden vom Wegfall der Gewerbesteuer betroffen sind, einen direkten Ausgleich erhalten. Beides soll erreicht werden, indem als Schlüssel für die Verteilung der örtliche Nettoumsatz verwendet wird, also die Differenz zwischen

---

<sup>24</sup> Siehe hierzu §5a-c Gemeindefinanzreformgesetz.

<sup>25</sup> Siehe hierzu §5d Gemeindefinanzreformgesetz.

Umsatz und Vorleistungen. Der Nettoumsatz wird im Rahmen der Umsatzsteuerstatistik erfasst und stellt damit eine statistisch leicht verfügbare Größe dar. Der Netto-Umsatz unterscheidet sich von der Wertschöpfung nur dadurch, dass die Wertschöpfung zusätzlich Abschreibungen, Lagerbestandsveränderungen und selbst erstellte Anlagen enthält.

### **Der kommunale Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer**

Durch die erhöhte Beteiligung der Gemeinden am Aufkommen der Umsatzsteuer soll zunächst sichergestellt werden, dass die Aufkommensverluste der Gemeinden durch den Wegfall der Gewerbesteuer auch ohne Rückgriff auf Zuschläge zur Einkommen- und Körperschaftsteuer ausgeglichen werden können. Natürlich kann die erweiterte Umsatzsteuerbeteiligung nicht sicherstellen, dass die kommunale Finanzautonomie aufrechterhalten bleibt, denn die Umsatzsteuerbeteiligung kann nicht ohne weiteres mit einem kommunalen Hebesatzrecht ausgestattet werden.<sup>26</sup>

Dies müssen die vorgesehenen Zuschlagsrechte zur Einkommen- und Körperschaftsteuer leisten. Der Bund der Steuerzahler hält aber eine Nutzung dieser Zuschlagsrechte nur unter der Bedingung für sinnvoll, dass die Gesamtbelastung mit Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht zunimmt. Das soll wie folgt erreicht werden. Zunächst wird die tarifliche Einkommensteuer im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung wie bisher ermittelt. Dann wird die Einkommenssteuer um den bisherigen Gemeindeanteil in Höhe von 15% verringert. Dadurch entsteht Spielraum für die Anwendung eines kommunalen Zuschlags zur Einkommensteuer. Dieser soll als kommunale Steuer auf alle Einkünfte mit Ausnahme von Dividenden erhoben werden. Letztere sollen ausgenommen werden, weil sie im Rahmen der Körperschaftsteuer bereits vom kommunalen Hebesatzrecht erfasst werden. Dieses Konzept hat den administrativen Vorzug, dass die bisherige Erhebung der Einkommensteuer einschließlich der Quellensteuerverfahren beibehalten werden können. Der in den Lohnsteuern und Einkommensteuervorauszahlungen enthaltene kommunale Anteil in Höhe von 15% wird als Vorauszahlung für die lokale Einkommensteuer erhoben. Da der Bund der Steuerzahler den bisherigen Einkommensteueranteil als Obergrenze für zulässige kommunale Zuschläge festschreiben will – jedenfalls soll das gelten, so lange es nicht zu weiteren Tarifsenkungen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer kommt – ergeben sich in Folge der Festsetzung der lokalen Einkommensteuer nur Steuererstattungen.<sup>27</sup>

### **3. Das Konzept der Bertelsmann-Stiftung**

Das Konzept der Bertelsmann-Stiftung (Bertelsmann-Stiftung (2003)) sieht vor, das derzeitige System der Gemeindefinanzierung grundlegend zu reformieren, indem die Gewerbesteuer, die

---

<sup>26</sup> Ein Konzept zur Kombination der Umsatzsteuerbeteiligung mit einem lokalen Hebesatzrecht wird von Krause-Junk (1989) entwickelt. Dieser Vorschlag kommt jedoch der (Wieder-)Einführung einer kommunalen Lohnsummensteuer sehr nahe und wird hier nicht näher behandelt.

<sup>27</sup> Das Konzept setzt voraus, dass die nivellierende Sockelbetragsregelung gemäß §3 Absatz 1 Gemeindefinanzreformgesetz entfällt.

Grundsteuer A, der Anteil der Gemeinden an der Umsatzsteuer sowie der kommunale Anteil an der Einkommensteuer einschließlich der Kompensationszahlungen wegen des Familienlastenausgleichs abgeschafft werden. Stattdessen soll ein neues Finanzierungssystem entwickelt werden, das auf drei Säulen beruht. Dabei handelt es sich um eine Bürgersteuer, eine lokale Wirtschaftssteuer und eine neu konzipierte Grundsteuer, die an die Stelle der bisherigen Grundsteuer B tritt.

### **3.1 Die Bürgersteuer**

Bei der Bürgersteuer handelt es sich um eine proportionale lokale Einkommensteuer. Die Bemessungsgrundlage entspricht der Bemessungsgrundlage der geltenden Einkommensteuer abzüglich des Grundfreibetrags. Es ist vorgesehen, dass die Bürgersteuer den Gemeindeanteil an der Lohn- und Einkommensteuer ersetzt. Die Höhe des Steuersatzes soll von der einzelnen Gemeinde festgelegt werden, während Abweichungen von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer nicht vorgesehen sind. Die Steuer soll durch die jeweilige Wohnsitzgemeinde erhoben werden, die auch das Aufkommen erhält. Wenn keine Identität von Wohnsitzort und Arbeitsort vorliegt, soll eine nicht näher spezifizierte Aufteilung zwischen den beiden Gemeinden erfolgen.

Die Bertelsmann-Stiftung betont, dass die Bürgersteuer nicht isoliert, sondern nur in Kombination mit der lokalen Wirtschaftssteuer eingeführt werden sollte. Von der Gestaltung der lokalen Wirtschaftssteuer soll es auch abhängen, wie die Aufteilung des Steueraufkommens zwischen Wohnsitzgemeinde und Arbeitsort- bzw. Betriebsstädtengemeinde erfolgt.

Bei einer Verteilung nach dem Wohnsitzprinzip erwarten die Autoren eine im Vergleich zum gegenwärtigen Einkommensteueranteil etwas größere Streuung des lokalen Aufkommens aus der Bürgersteuer zwischen den Gemeinden. Die Streuung soll aber gegenüber dem Modell eines kommunalen Zuschlags auf die Einkommensteuerschuld kleiner sein. Für die Höhe des durchschnittlichen Steuersatzes erwarten die Autoren ein Niveau von 3,5%.

### **3.2 Die Wirtschaftssteuer**

Zweite Säule des kommunalen Finanzsystems soll eine Wirtschaftssteuer sein, die auch Freiberufler und die Land- und Forstwirtschaft einschließt. Die genaue Ausgestaltung der Wirtschaftssteuer wird offen gelassen. Die neue Steuer soll aber die folgenden Kriterien erfüllen:

1. Der Kreis der Steuerpflichtigen soll breit gezogen werden und alle einbeziehen, die im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Betätigung kommunale Leistungen in Anspruch nehmen.
2. Die Bemessungsgrundlage der Wirtschaftssteuer soll möglichst breit sein und nicht nur am Ertrag ansetzen, sondern auch gewinnunabhängige Elemente beinhalten.

Der Einschluss gewinnunabhängiger Elemente soll eine geringere Konjunkturabhängigkeit des Steueraufkommens sichern. Die breite Bemessungsgrundlage und der weite Kreis der Steuer-



pflichtigen sollen es ermöglichen, vergleichsweise niedrige Steuersätze zu erheben. Insgesamt handelt es sich bei der geplanten Wirtschaftssteuer letztlich um eine im Detail noch zu konkretisierende Variante der Wertschöpfungssteuer.

### **3.3 Die reformierte Grundsteuer B**

Wegen der Immobilität des Steuergegenstands halten die Autoren die Grundsteuer für eine sehr gut geeignete Kommunalsteuer und empfehlen, sie als dritte Säule des kommunalen Finanzierungssystems zu konzipieren. Dazu soll die Grundsteuer A abgeschafft werden und in der Wirtschaftssteuer aufgehen. Die Grundsteuer B soll hingegen verstärkt genutzt werden, Die Ergiebigkeit der Steuer soll gesteigert werden, indem die Bewertung von Grundstücken an den Bodenrichtwerten der Gutachterausschüsse orientiert wird. Gebäude sollen auf der Basis von Ertragswerten bewertet werden.

Die Bertelsmann-Stiftung betont, dass sie ihr Reformkonzept als Gesamtpaket verstanden wissen will, das neben der Reform der Gemeindefinanzierung auch Änderungen bei der Bestimmung der kommunalen Aufgaben verlangt. So wird etwa betont, dass die direkte Beteiligung der Bürger an der Finanzierung des kommunalen Budgets nur dann wirklich vorteilhaft sei, wenn die Kommunen gleichzeitig ein hinreichendes Maß an Autonomie in der Gestaltung des kommunalen Leistungsbündels besitzen. Wenn die kommunalen Aufgaben hingegen zum überwiegenden Teil durch Gesetze der Länder oder des Bundes bestimmt würden, so die Einschätzung der Bertelsmann-Stiftung, könnten die Vorteile der kommunalen Finanzautonomie nicht genutzt werden.

## **4. Das Konzept des Kronberger Kreises**

Ähnlich wie die Bertelsmann-Stiftung will auch der Kronberger Kreis die kommunalen Einnahmen aus einer reformierten Grundsteuer, einer Steuer auf die lokale Wirtschaft und einer von der Wohnbevölkerung zu entrichtenden Steuer bestreiten (Kronberger Kreis (2003)). In der vorgesehenen Ausgestaltung der Steuern bestehen jedoch einige Unterschiede.

### **4.1 Die allgemeine Bürgersteuer**

Zur Einbindung der Wohnbevölkerung in die Finanzierung der kommunalen Haushalte soll eine allgemeine Bürgersteuer geschaffen werden. Der Kreis der Steuerpflichtigen soll die gesamte Wohnbevölkerung umfassen. Bei Bürgern mit mehreren Wohnsitzen soll der Erstwohnsitz maßgeblich sein. Was die Ausgestaltung der Steuer angeht, vertritt der Kronberger Kreis die Position, dass es sich bei der Bürgersteuer um eine konsequent am Äquivalenzprinzip orientierte Steuer handeln sollte. Wenn man davon ausgeht, dass alle Bürger in ähnlichem Umfang kommunale Leistungen in Anspruch nehmen, dann folgt daraus, so die Argumentation des Kronberger Kreises, dass eine Kopfsteuer das angemessene Finanzierungsinstrument wäre. Wegen der

negativen Erfahrungen mit dem Versuch der Einführung einer Kopfsteuer in Großbritannien („Poll Tax“) – sie wurde angesichts massiver politischer Widerstände kurz nach ihrer Einführung abgeschafft – schlägt der Kronberger Kreis jedoch vor, eine am Einkommen orientierte Steuer zu wählen. Dabei ist allerdings nicht vorgesehen, das steuerpflichtige Einkommen gemäß § 2 Abs. 5 EStG als Bemessungsgrundlage zu wählen, sondern die Summe der Einkünfte gemäß § 2 Abs. 1-3 EStG. In diesem Punkt unterscheidet sich das Modell des Kronberger Kreises vom Konzept der Bertelsmann-Stiftung.

Die Wahl der Summe der Einkünfte als Bemessungsgrundlage der allgemeinen Bürgersteuer begründet der Kronberger Kreis mit der Zielsetzung, die Steuer möglichst weitgehend am Äquivalenzprinzip zu orientieren. Das zu versteuernde Einkommen unterscheidet sich von der Summe der Einkünfte vor allem dadurch, dass verschiedene Freibeträge abgezogen werden, die vor allem Aspekte der Leistungsfähigkeit berücksichtigen.<sup>28</sup> Nach der Auffassung des Kronberger Kreises haben derartige, aus distributiven Gründen gewährte Kürzungen der Bemessungsgrundlage in einem kommunalen Finanzierungssystem keinen Raum. Auf die Summe der Einkünfte der Wohnbevölkerung erhebt jede Kommune einen vom jeweiligen Stadtrat zu wählenden Steuersatz.

Die Bürgersteuer soll an die Stelle des Anteils der Gemeinden an der Einkommensteuer treten. Um das gleiche Aufkommen zu erzielen, müsste nach Berechnungen des Kronberger Kreises, die sich auf das Jahr 2001 beziehen, im Durchschnitt ein Steuersatz in Höhe von 2,3% erhoben werden.

## 4.2 Die allgemeine Betriebssteuer

An die Stelle der bisherigen Gewerbesteuer und des Anteils der Gemeinden an der Umsatzsteuer tritt eine allgemeine Betriebssteuer. Der Kreis der Steuerpflichtigen ist im Vergleich zur bisherigen Gewerbesteuer deutlich weiter gefasst. So sollen neben Gewerbebetrieben auch Freiberufler, landwirtschaftliche Betriebe, aber auch kommunale Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform einbezogen werden. Ferner soll die Betriebssteuer auch von Schulen, Universitäten, Museen, Krankenhäusern und anderen öffentlichen Einrichtungen erhoben werden, unabhängig von der Rechtsform. Das wird damit begründet, dass nicht nur erwerbswirtschaftlich ausgerichtete Unternehmen, sondern auch Unternehmen ohne Erwerbszweck und Behörden die kommunale Infrastruktur in Anspruch nehmen.

Als Bemessungsgrundlage soll der Produktionswert des jeweiligen örtlichen Betriebes dienen, also der Verkaufserlös, vermindert um Ausgaben für Vorleistungen einschließlich der Investitionen. Wenn es sich um nicht gewinnorientierte Steuerpflichtige handelt, bei denen der Produktionswert nicht aus der Differenz von Verkaufserlösen und Vorleistungen zu bestimmen ist, also beispielsweise Behörden, Schulen oder Universitäten, ist die Lohnsumme als Bemessungs-

---

<sup>28</sup> Dabei handelt es sich unter anderem um den Altersentlastungsbetrag, den Freibetrag für Land- und Forstwirte gemäß §13(3) EstG, die Sonderausgaben gemäß §10 EstG sowie Kinder- und Haushaltsfreibeträge.

grundlage vorgesehen. Bei gewinnorientierten Betrieben, in denen der Produktionswert ebenfalls nicht aus der Differenz zwischen Verkaufserlösen und Vorleistungen zu ermitteln ist – vor allem Banken und Versicherungen – soll die Lohnsumme zuzüglich des zinsbereinigten Gewinns als Bemessungsgrundlage dienen.

Der Kronberger Kreis kommt in Berechnungen zu den Aufkommenswirkungen der Betriebssteuer zu dem Ergebnis, dass der Steuersatz der Betriebssteuer 2,0% betragen müsste, um das Aufkommen aus der Gewerbesteuer (ohne Umlage) und dem Umsatzsteueranteil der Gemeinden zu ersetzen.

Der Kronberger Kreis äußert sich auch zur Frage einer eventuellen Anrechenbarkeit der neuen Betriebssteuer auf die Einkommensteuerschuld, die analog zur derzeitigen Anrechenbarkeit der Gewerbesteuer im Rahmen der Einkommensteuer gemäß § 35 EStG eingeführt werden könnte. Eine solche Anrechenbarkeit für die Betriebssteuer hält der Kronberger Kreis nicht für sachgerecht. Ob die Betriebssteuer als Betriebsausgabe von der Bemessungsgrundlage der Einkommen- und Körperschaftsteuer abzugsfähig sein soll, wird nicht explizit diskutiert, aus den vorgelegten Berechnungen lässt sich aber schließen, dass eine Abzugsfähigkeit der Betriebssteuer offenbar vorgesehen ist.

### **4.3 Die Bodenwertsteuer**

Als drittes Element des kommunalen Finanzierungssystems soll die existierende Grundsteuer zu einer Bodenwertsteuer weiterentwickelt werden. Da Qualität und Umfang kommunaler Leistungen die Höhe von Mieten und Pachten sowie den Nutzen aus selbstgenutztem Immobilieneigentum beeinflussen, hält der Kronberger Kreis es aus der Perspektive des Äquivalenzprinzips für sinnvoll, die Grundsteuer als ein wichtiges Element in die Gemeindefinanzierung einzubeziehen. Im Wesentlichen aus verwaltungstechnischen Gründen präferiert das Konzept eine Grundsteuer in der Form einer Bodenwertsteuer. Dabei soll der Grundstückswert auf der Basis der vorhandenen Bodenrichtwerte bestimmt werden. Bei bebauten Grundstücken wird der Gebäudewert pauschal hinzugerechnet. Auf den so ermittelten Steuermessbetrag wird eine Grundsteuermesszahl angewendet, die zwischen unbebauten und bebauten Grundstücken differenziert. Daraus resultiert für jedes Grundstück eine Grundsteuermesszahl, auf die jede Gemeinde dann einen Hebesatz anwenden kann.

Der Kronberger Kreis betont, dass die Grundsteuer zwar ein wichtiges Element der kommunalen Finanzierung darstellt, vertritt aber auch die Auffassung, dass die Grundsteuer nicht zu einer dominierenden kommunalen Steuerquelle entwickelt werden kann und sollte, im Wesentlichen aus zwei Gründen. Zum Einen hätte eine massive Erhöhung der Grundsteuern erhebliche Umverteilungseffekte, die einem tiefen Eingriff in die bestehende Vermögensverteilung gleichkommen. Das ist mit dem Prinzip des Vertrauensschutzes kaum vereinbar. Darüber hinaus sieht der Kronberger Kreis die Kehrseite der Immobilität der Bemessungsgrundlage bei der Grundsteuer darin, dass sie es den Kommunen erlaubt, Steuern zu erhöhen, ohne die kommunalen Leistungen entsprechend zu verbessern, denn die Bemessungsgrundlage kann nicht abwan-

dern. Vor diesem Hintergrund hält der Kronberger Kreis es für sinnvoll, die Bodenwertsteuer so zu gestalten, dass sie ein signifikantes, aber letztlich begrenztes Steueraufkommen ermöglicht.

## 5. Weitere Reformvorschläge

Neben den in den vorangehenden Abschnitten dargestellten Konzepten existiert eine große Zahl weiterer Reformkonzepte, die größtenteils Elemente der bereits beschriebenen Ansätze beinhalten und neu kombinieren. So hat das Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung (DIW) vorgeschlagen (vgl. Bach und Vesper, 2002), die Gewerbesteuer durch eine Wertschöpfungssteuer zu ersetzen. Außerdem soll ein kommunaler Zuschlag zur Einkommensteuer an die Stelle des kommunalen Anteils am Aufkommen der Einkommensteuer treten. Darüber hinaus ist vorgesehen, die Grundsteuer zu einer auf Bodenrichtwerten basierenden Bodenwertsteuer weiterzuentwickeln. Die Analyse von Bach und Vesper (2002) geht von einem zusätzlichen Finanzbedarf der Kommunen in Höhe von 5 Mrd. Euro pro Jahr aus. Nach ihren Berechnungen, die sich auf das Jahr 2001 beziehen, könnten 3 Mrd. Euro durch die Einführung der Wertschöpfungssteuer erzielt werden. Dazu wäre ein Steuersatz erforderlich, der bei voller Einbeziehung der Lohnsumme bei 1,8%, bei nur hälftiger Einbeziehung der Lohnsumme bei 2,7% liegen müsste. Weitere 2 Mrd. Euro zusätzliches Steueraufkommen wären durch die Einführung der Bodenwertsteuer zu erreichen.

Der Bayerische Städtetag hat einen von Lorenz Jarass und Gustav M. Obermair erarbeiteten Reformvorschlag eingebracht (Bayerischer Städtetag (2003)), in dem die Weiterentwicklung der Gewerbesteuer zu einer „Kommunalen Betriebssteuer“ mit verbreiteter Bemessungsgrundlage vorgesehen ist. Das Reformkonzept geht aus von der bisherigen Gewerbesteuer und schlägt die folgenden Änderungen vor. Zunächst soll der Kreis der Steuerpflichtigen ausgedehnt werden und zukünftig alle Selbständigen einschließlich der Freiberufler umfassen. Die Betriebe der Land- und Forstwirtschaft werden ebenfalls einbezogen. Darüber hinaus wird die Bemessungsgrundlage gegenüber der Gewerbesteuer erweitert. Die wichtigste Erweiterung besteht darin, dass alle Schuldzinsen in vollem Umfang zur Bemessungsgrundlage hinzugerechnet werden. Das gilt auch für den in Mieten, Pachten oder Leasingraten enthaltenen impliziten Zinsanteil, der pauschalierend bestimmt werden soll. Darüber hinaus ist es vorgesehen, die intertemporale Verlustverrechnung einzuschränken und die gewerbesteuerliche Organschaft abzuschaffen. Der Reformvorschlag verfolgt letztlich das Ziel, die gesamte Wertschöpfung mit Ausnahme der Löhne in die Besteuerung einzubeziehen.

Der Finanzminister des Landes Hessen, Karlheinz Weimar, hat ebenfalls ein Konzept zur Neuordnung der Kommunalfinanzen vorgelegt (Hessisches Ministerium der Finanzen (2002)). Es sieht vor, die Gewerbesteuer durch eine „Gemeindefinanzsteuer“ zu ersetzen. Außerdem soll die Grundsteuer reformiert und durch eine „Ausgleichsabgabe“ für öffentliche Gebäude ergänzt werden. Änderungen bei der Besteuerung der Wohnbevölkerung sind nicht vorgesehen.

Das Konzept sieht vor, den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer aufrechtzuerhalten.

Bei der Gemeindegewerbesteuer, die an die Stelle der Gewerbesteuer treten soll, besteht die Neuerung darin, dass der Kreis der Steuerpflichtigen auf alle Bezieher von Gewinneinkünften im Sinne von § 2 (2) Nr. 1 EStG ausgedehnt wird, also neben Gewerbetreibenden auch Freiberufler, sonstige Selbständige und Land- und Forstwirte beinhaltet. Die Bemessungsgrundlage soll eine Kombination der Elemente Lohnsumme, Gewinn, Sachanlagevermögen und Stamm- bzw. Grundkapital beinhalten. Bei der Gewichtung dieser Komponenten sollen Aspekte der „politischen Akzeptanz“, der Wettbewerbsneutralität und der Steuergerechtigkeit maßgeblich sein. Auf diese, im Detail noch zu bestimmende Bemessungsgrundlage soll eine proportionale Steuer erhoben werden, deren Höhe von der Gemeinde festgelegt wird.

Die neue Grundsteuer soll als Flächensteuer konzipiert werden, die auf der Grundstücksgröße und bei bebauten Grundstücken zusätzlich auf der baurechtlich zulässigen Wohn- und Nutzfläche beruht. Steuerpflichtig sind alle Eigentümer von Grundbesitz, außer den bisher Ausgenommenen, also etwa juristischen Personen öffentlichen Rechts, gemeinnützigen Vereinen oder Kirchen. Die Gemeinde bestimmt den Hebesatz der Grundsteuer. Als Ergänzung zu dieser reformierten Grundsteuer ist eine Ausgleichsabgabe vorgesehen, die von Grundeigentümern zu entrichten ist, die nicht der Grundsteuer unterliegen. Die Höhe der Abgabe soll sich an der Grundsteuer orientieren. Die Gemeinden sollen bei dieser Abgabe aber kein Hebesatzrecht erhalten.

Ein weiterer Reformvorschlag geht zurück auf den CDU-Bundestagsabgeordneten Jochen-Konrad Fromme, der das Konzept einer ebenfalls als „Gemeindegewerbesteuer“ bezeichneten kommunalen Steuer vertritt, die an die Stelle der Gewerbesteuer treten soll (vgl. Jochen-Konrad Fromme (2003)). Dabei sollen die gesamten Einkünfte der in einer Gemeinde ansässigen juristischen und natürlichen Personen steuerpflichtig sein. Ausgenommen sind allerdings Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, Kapitalerträge, Renten und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft werden einbezogen, dafür entfällt die Grundsteuer A. Kennzeichnend für diesen Reformvorschlag ist, dass es abgelehnt wird, gewinnunabhängige Elemente in die Bemessungsgrundlage der Steuer zu integrieren. Außerdem wird die Kombination der Gemeindegewerbesteuer mit der Einführung eines kommunalen Hebesatzrechtes auf die Einkommensteuer als mögliche Erweiterung erwähnt, aber nicht im Detail diskutiert.

## VII. Reformkonzepte für die Grundsteuer

Die jüngste politische Initiative zur Reform der Grundsteuer ging Ende 1997/Anfang 1998 von der Finanzministerkonferenz (FMK) aus. Das Beratungsgremium der Länderfinanzminister beauftragte eine „AG Grundsteuer“ mit der Entwicklung einer neuen Bemessungsgrundlage für die alte Gemeindesteuer. (Einzelne der dort diskutierten Modelle werden – neben anderen – im Folgenden kurz vorgestellt.) Nach längeren internen Diskussionen einigte sich die FMK schließlich auf ein gemeinsames Modell. Die empfohlene Boden- und Gebäudewertsteuer zeichnete sich vor allem durch eine besonders geringe Differentialinzidenz zur bestehenden Grundsteuer aus. Wegen dieser vergleichsweise geringen interpersonellen und interkommunalen Umverteilungswirkungen gegenüber der bestehenden Grundsteuer versprach man sich von diesem Modell hohe Akzeptanz und wenig Widerstände in der Umsetzung (vgl. Bizer/Mackscheidt (2002), S. 12). Ohne die Gründe und Beteiligten hier im Einzelnen entwirren zu wollen – diese Erwartung trug. Das von der Finanzministerkonferenz wegen seiner vermutet hohen Konsensfähigkeit favorisierte Modell erwies sich als nicht konsensfähig. Damit kam die politische Reformdiskussion zur Grundsteuer Ende des Jahres 2000 de facto zum Stillstand; es folgten „nur“ noch weitere Reformvorschläge aus der Wissenschaft und von einigen Verbänden.

Dieses Scheitern änderte nichts an der Notwendigkeit, die gegenwärtige, schon lange unzeitgemäße Grundsteuer durch eine neue und bessere Form der kommunalen Besteuerung von Grund und Boden abzulösen. Die ab 2002 tagende Arbeitsgruppe „Kommunalsteuern“ der Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen hat sich ausschließlich auf die Gewerbesteuer konzentriert. Neben der höheren fiskalischen Dringlichkeit bei der Gewerbesteuer (siehe Abschnitt II.1), dürfte diese Schwerpunktsetzung auch auf die ernüchternden Erfahrungen mit Bemühungen um eine Grundsteuerreform zu erklären sein.

Nachdem nun Ende 2003 die neuesten Bemühungen um eine Gemeindefinanzreform auf der steuerlichen Seite ebenfalls als in der Sache gescheitert angesehen werden können, sind die Ausgangspositionen für beide großen Gemeindesteuern wieder gleich. Da beide Steuern weiterhin dringend reformbedürftig sind, sollten in allen weiteren Reformbemühungen auch beide berücksichtigt werden. Unter Umständen kann man das Scheitern zweier Anläufe, jeweils nur *eine* Realsteuer separat reformieren zu wollen, auch als Empfehlung verstehen, beide simultan und im Kontext anzugehen. Darauf wird im vorliegenden Gutachten noch zurückzukommen sein. Zunächst jedoch werden kurz die Alternativen für eine Reform der Grundsteuer vorgestellt.

### 1. Leitbilder der Grundbesteuerung

Steuern auf Grund und Boden gehören zu den ältesten Steuern überhaupt, schon im alten Ägypten und Griechenland wurde diese Form der Abgabe erhoben. Im Römischen Reich wurde die Grundsteuer detaillierter ausgebaut, zum Beispiel wurden Grundstücke eigens zum Zwecke der Steuererhebung vermessen (Brands et al. (2001), S. 50). Die Römer haben die Grundbesteue-

rung auch im deutschen Raum eingeführt. Diese Abgabenform wurde später von den Franken übernommen, um dann lange Zeit durch grundherrliche und kirchliche Grundzehnten und -zinsen ersetzt zu werden. Erst im hohen Mittelalter wurde die Grundsteuer in Deutschland als hoheitliches Einnahmeargument „wiederentdeckt“.

In agrarischen Gesellschaften liegt es nahe, Grund und Boden in ihrer Funktion als primäre Quelle von Einkommen und Erträgen auch als Steuergegenstand zu nutzen. Ein großer Vorteil für die Steuererhebung war in vormoderner Zeit, dass Grund und Boden im wahrsten Sinne des Wortes *immobil* sind. Steuerumgehung fällt hier sehr schwer, da der besteuerte Vermögensgegenstand vergleichsweise leicht durch seine äußere, nicht zu verbergende Gestalt erfasst werden kann.

Schon in diesem kurzen historischen Abriss tauchen die beiden Elemente auf, in deren spannungsvollem Verhältnis sich auch die meisten aktuellen Reformvorschläge prototypisch charakterisieren lassen: Das äußere Merkmal *Fläche* einerseits und der „innere“, ökonomische *Wert* bzw. das Vermögen auf der anderen Seite. Bei nahezu allen Reformvorschlägen stehen der proportionale Steuertarif und das den Gemeinden zu erhaltende Hebesatzrecht nicht im Zweifel. Die Grundsteuerreformen beschränken sich i.d.R. also auf eine Reform der Bemessungsgrundlage. Bei den Umgestaltungen der Grundsteuer-Bemessungsgrundlage stellt sich immer wieder die Frage, in welchem Verhältnis jeweils Flächen- und Wertbezug zueinander stehen. Dabei stehen Flächen- und Wertbezug der Grundsteuer nicht notwendigerweise in einem Konkurrenzverhältnis. Insbesondere historische Grundsteuern nutzen Flächendaten und u.U. Immobiliencharakteristika als operationale Näherungsgröße für den ökonomischen bzw. Ertragswert von Grund und Boden.

Hierauf basiert auch das erste von den im Folgenden betrachteten drei Leitbildern der Grundbesteuerung, die *ertragsorientierte Grundsteuer*. Wie auch die gegenwärtige Grundsteuer steht dieses Leitbild insofern in der Tradition historischer Realbesteuerung, als die Bemessungsgrundlage die potenzielle Ertragskraft des Steuergegenstandes erfassen soll. Ein Grundstück ist ein Vermögensgegenstand, dessen potenzieller bzw. Sollertrag unter normalen Umständen im Marktwert abgebildet ist. Diesen Marktwert würde eine ideale ertragsorientierte Grundsteuer als Bemessungsgrundlage nutzen. Da der wahre Marktwert allerdings nur bei Veräußerung des betreffenden Grundstücks am Markt ermittelt werden kann, ist er für die steuerliche Praxis nicht operational. Alle Bestrebungen, die aus dieser Perspektive die Grundsteuerreform angehen, richten sich – vereinfacht gesprochen – auf eine „technische“ Erneuerung der mit den fortgeschriebenen Einheitswerten von 1964 (Westdeutschland) bzw. 1935 (Ostdeutschland) nicht mehr praktikablen bisherigen Bemessungsgrundlage. Wie auch immer eine solche Erneuerung im Detail angegangen wird, das Leitbild macht es auf jeden Fall erforderlich, Näherungsgrößen für Bodenwerte *und* Gebäudewerte einzubeziehen.

Die zwei anderen Leitbilder der Grundbesteuerung sind „reine“, konsequent aus sachpolitischen Zielen abgeleitete Reformkonzepte, zum Einen die „reine Bodenwertsteuer als Beispiel einer

baupolitisch orientierten Grundsteuer, zum Anderen die „reine“ Flächennutzungssteuer als Beispiel einer *umweltpolitisch orientierten Grundsteuer*.<sup>29</sup>

Wir wollen an dieser Stelle noch nicht speziell auf diese beiden Zielgruppen eingehen; hinsichtlich der Typisierung der Elemente von Grundsteuerreformen interessiert wiederum das Verhältnis von Flächenbezug zu Wertbezug der Bemessungsgrundlagen. Die Bodenwertsteuer unterscheidet sich von der ertragsorientierten Grundsteuer in dieser Hinsicht durch die Nichtberücksichtigung der Bebauung der besteuerten Grundstücke. Die reine Flächennutzungssteuer dagegen ist – wie der Name nahe legt – eine Form des unverfälschten Flächenbezugs in der Grundsteuerbemessungsgrundlage. Da unterschiedliche Formen der Nutzung von Bodenflächen berücksichtigt werden, müssen zwingend nicht nur Grundstücksflächen, sondern auch Gebäudegrundflächen berücksichtigt werden.

Mit den beiden Fragen „Wertbezug oder Flächenbezug?“ und „Berücksichtigung von Gebäuden?“ kann man in einem einfachen Schema der prototypischen Elemente der Bemessungsgrundlage alle Reformoptionen für die Grundsteuer darstellen, wie in Tabelle 4 skizziert.

**Tabelle 4: Prototypische Elemente einer Grundsteuerbemessungsgrundlage**

		Boden in der Bemessungsgrundlage	
		Flächenbezogen	Wertbezogen
Gebäude in der Bemessungsgrundlage	nein	Bodenflächensteuer	Bodenwertsteuer
	ja Flächen- bezogen	Reine Flächennutzungssteuer	Gebäudeflächen- und Bodenwertsteuer („unechte“ Gebäudewert- und Bodenwertsteuer)
		Gebäude- und Bodenflächensteuer	
ja Wert- bezogen		Gebäudewert- und Bodenwertsteuer	

Diese einfache Gliederung lässt zwar noch einige Ambivalenzen zu. Zum Beispiel ist die konkrete Operationalisierung des doppelten Flächenbezugs bei der reinen Flächennutzungssteuer eine gänzlich andere als bei der Gebäude- und Bodenflächensteuer. Davon abgesehen lässt Tabelle 4 aber eine schnelle Orientierung innerhalb des möglichen Spektrums von Reformvorschlägen für die Grundsteuer zu.

<sup>29</sup> In der Gegenüberstellung der beiden „reinen“ Reformkonzepte folgen wir Bizer/Mackscheidt (2002), S. 5 ff.



Der Übersichtlichkeit wegen sind in Tabelle 4 die vorgeschlagenen oder zumindest diskutierten Kombinationsmodelle nicht aufgenommen, weil sie gemäß ihrer hybriden Natur jeweils in zwei Feld hinüberreichen würden. Konkret handelt es sich hierbei um den Vorschlag eine Flächennutzungssteuer mit ergänzenden Bodenwertzonen (Bizer/Lang 2000), die von Rodi (2002) vorgeschlagene Multiplikation von Flächennutzungs- und Bodenwertelementen, und die kombinierte Bodenwert-Flächensteuer, die vom Deutschen Institut für Urbanistik (Difu) seit 1995 als Reformweg für die Grundsteuer vorgeschlagen wird.

## 2. Gebäudewert- und Bodenwertsteuer

Die Gebäudewert- und Bodenwertsteuer war eines der ausgewählten Reformmodelle, die im Auftrag der Finanzministerkonferenz Ende der neunziger Jahre von der „AG Grundsteuer“ geprüft worden sind. Die FMK hat sich diesen Vorschlag schließlich zu Eigen gemacht und in einem Formulierungsvorschlag für ein Gesetz zur Reform der Grundsteuer am 4. Mai 2000 verabschiedet.<sup>30</sup>

Die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer soll in diesem Modell an den Sollertrag gebunden bleiben. Erträge aus der Nutzung des Bodens und den mit dem Boden verbundenen Anlagen werden wertorientiert erfasst. Konkret bleibt zunächst der Unterscheid zwischen Grundsteuer A und Grundsteuer B erhalten. Die land- und forstwirtschaftlichen Flächen sollen nach dem so genannten „Nutzerprinzip“ zur Grundsteuer A herangezogen werden. Allerdings werden nur nach wenigen Nutzungsarten gegliederte, ertragsbezogene Flächenwerte angesetzt. Für landwirtschaftliche Flächen sind diese aus Pachtpreisstatistiken unter Berücksichtigung der Bodenschätzergebnisse abgeleitet.

Die Grundsteuer B erfasst alle sonstigen Grundstücke, die zugehörigen Gebäude, sowie die land- und forstwirtschaftlichen Wohn- und Wirtschaftsgebäude. Der Grundsteuerwert unbebauter Grundstücke wird nach dem jeweiligen Bodenrichtwert (§ 196 BauGB) und der Grundstücksfläche ermittelt. Bei bebauten Grundstücken fließt der Bodenrichtwert zu 70% in die Bemessungsgrundlage ein. Gebäude werden in einem vereinfachten Sachwertverfahren mittels eines typisierten Gebäudewertes hinzugerechnet. Diese Hinzurechnung erfolgt allerdings nur, wenn die Summe aus vermindertem Bodenrichtwert und Gebäudeansatz den vollen Bodenwert übersteigt.

Der Gebäudewert ergibt sich aus der Multiplikation der Wohn-/Nutzfläche und nach Gebäudeart gestaffelten typisierten Wertansätzen.<sup>31</sup> Sie sehen eine sehr einfache Staffelung vor:

---

<sup>30</sup> Unsere Darstellungen folgen dem in Lehmbrock/Coulmas (2001), S. 197 ff. abgedruckten Gesetzentwurf zur Neuregelung der Grundsteuer sowie dem dort ebenfalls wiedergegebenen Entwurf zu der notwendigen Änderung des Bewertungsgesetzes.

<sup>31</sup> Die gestaffelten Flächenpreise je Gebäudeart stellen einfache Erfahrungswerte in Anlehnung an das vom Bundesministerium der Finanzen in Zusammenarbeit mit den Ländern erarbeitete Wohn-/Nutzflächenverfahren (vgl. BR-Drucks. 390/96, S. 44 f.) dar.

- Generell bei Wohn-, Büro- oder sonstigen Gebäuden: 1.000 € je Quadratmeter Wohn- bzw. Nutzfläche. Jedoch:
- Wohnungen in Gebäuden mit mehr als zwei Wohnungen (ausgenommen Wohneigentum), Wochenend- und Ferienhäuser oder –wohnungen: 750 €/ m<sup>2</sup>;
- Fabrikhallen, Werkstatt- und Lagerhallen, Kühlhäuser, Großmärkte, Gartencenter Parkhäuser und ähnliches: 500 €/ m<sup>2</sup>;
- Tennishallen, Textilbauten, Garagen: 250 €/ m<sup>2</sup>;
- land- und forstwirtschaftliche Wirtschaftsgebäude, Reithallen, Zeltbauten, Baracken, Schuppen u.ä.: 125 €/ m<sup>2</sup>.

Diese „Gebäudewerte“ werden alle sechs Jahre neu festgelegt, wenn nennenswerte bauliche Veränderungen eine Neuerfassung der berücksichtigten Gebäudeflächen notwendig erscheinen lässt. In der Festsetzung des Grundsteuerwertes wird von den Gebäudewerten eine Alterswertminderung abgezogen (1% pro Jahr, höchstens jedoch 50% insgesamt).

Eine (ggf. pauschalierte) Anpassung der Gebäudewerte im Zeitablauf ist nicht vorgesehen. Insofern ist die Einordnung dieses Reformmodells als „wertorientierte“ Steuer, genau genommen, nur in Bezug auf die Bodenwerte richtig. Bei der Besteuerung von Bauwerken dagegen kann man hinsichtlich der Nichtberücksichtigung bau- und lagespezifischer Wertparameter und hinsichtlich der intertemporalen Unbeweglichkeit der Steuerwerte die „Gebäudewertsteuer“ als faktisch flächenorientierte Mengensteuer charakterisieren. Lediglich der Abschlag für das Gebäudealter erhält eine gewisse Wertbezogenheit aufrecht.

Das FMK-Modell entspricht damit *cum grano salis* der in Tabelle 4 genannten Gebäudeflächen- und Bodenwertsteuer („unechte“ Gebäudewert- und Bodenwertsteuer). Dieses Herangehen ist angesichts der durch die gegenwärtige Grundsteuer hinreichend belegten, praktischen Schwierigkeiten, flächendeckend zeitnahe Gebäudewerte zu erheben, als administrative Vereinfachung per se nicht zu kritisieren. Die unterschiedliche Behandlung von Bodenwerten und Gebäudewerten in dem Modell hat jedoch langfristig eine Verschiebung des Aufkommens in Richtung der Bodenwerte zur Folge. Diese werden in regelmäßigen Abständen – z.B. alle sechs Jahre – anhand der Bodenrichtwerte neu festgelegt. Damit werden die lagespezifischen und die inflationsbedingten Bodenpreisänderungen in der Grundsteuerbemessungsgrundlage erfasst. Die „Gebäudewertsteuer“ dagegen unterliegt dem sog. *fiscal anti-drag*,<sup>32</sup> d.h. sie unterliegt der inflationsbedingten Entwertung der nominal fixierten Bemessungsgrundlage im Zeitablauf. Auch bei moderater Inflation ist *fiscal anti-drag* durchaus nicht vernachlässigenswert: So führt zum Beispiel eine durchschnittliche Preissteigerung von zwei Prozent im Jahr dazu, dass der reale Wert eines nominal fixierten Geldbetrags binnen zwanzig Jahren auf zwei Drittel, binnen 35 Jahren auf die Hälfte sinkt.

---

<sup>32</sup> Bekannter als *fiscal anti-drag* ist dessen Gegenstück, *fiscal drag*. Bei „kalter Progression“ bewirkt Inflation bei progressiven, nicht vollständig indextierten Wertsteuern wie der Einkommensteuer *ceteris paribus* das reale Wachstum des Steueraufkommens im Zeitablauf.

Dem kann nur auf zwei Wegen vorgebeugt werden: Die nominale Fixierung wird durch Indexklauseln in eine reale Fixierung überführt. Indexierung jedoch gilt in Deutschland traditionell als „Schwungrad der Inflation“ und ist weiterhin verpönt (ganz im Gegensatz zur Praxis in vielen Partnerländern in der europäischen Währungsunion).<sup>33</sup> Da sich hieran kurzfristig nichts ändern dürfte, bleiben zur Behebung der Folgen der inflationsbedingten Entwertung regelmäßige *gesetzliche* Anpassungen der Steuermessbeträge. Mit Blick auf die bisherige Zurückhaltung des Gesetzgebers bei Grundsteuererhöhungen – die letzte nennenswerte Änderung liegt über dreißig Jahre zurück<sup>34</sup> – darf allerdings ernsthaft bezweifelt werden, ob es dazu käme. In der Konsequenz würde sich die Gebäudewert- und Bodenwertsteuer langfristig immer mehr der reinen Bodenwertsteuer angleichen.

Wie bei allen nachfolgend vorgestellten Grundsteuerreformvorschlägen soll auch im FMK-Modell das gemeindliche Hebesatzrecht voll gewährleistet werden. Neben dem regulären Hebesatz sollen in diesem Vorschlag die Gemeinden zudem die Möglichkeit erhalten, für zwei Grundstückstypen Hebesatzzonen festzulegen, in denen dann andere Hebesätze zur Anwendung kommen. Dies sind einerseits Grundstücke, die überwiegend Wohnzwecken dienen und mehr als zwei Wohnungen enthalten, und andererseits unbebaute baureife Grundstücke. Für unbebaute Grundstücke ist auch schon von Gesetzes wegen ein höherer Steuermessbetrag vorgesehen als für bebaute. Wenn sich die Gemeinden in ihrer Hebesatzgestaltung diesen gesetzlichen Vorprägungen anschließen, können sie mit der Grundsteuer also versuchen, Anreize zum verdichteten Bauen zu setzen.

Der Gesetzentwurf erlaubt es den Gemeinden theoretisch aber ebenso, die höhere Steuermesszahl für unbebaute Grundstücke durch zonierte, *niedrigere* Hebesätze auszugleichen. Bei gleichzeitigem Verzicht auf niedrigere Hebesätze im verdichteten Wohnbau steht es den Gemeinden hier also offen, *keine* speziellen Steueranreize zur Allokation von Bauaktivitäten im Gemeindegebiet zu setzen. Lediglich die zu erwartende, langfristige Anpassung an die reine Bodenwertsteuer würde zu einer entsprechenden Ausformung der Grundsteueranreizstruktur führen (siehe Abschnitt VII.3).

### 3. Bodenwertsteuer

Die Idee der Bodenwertsteuer ist schon alt, erste Ansätze wurden während der Bodenreformbewegung um 1900 entwickelt (Apel et al. (2000), S. 242). Seitdem hat es eine Reihe von konkreten Bodenwertsteuervorschlägen gegeben, die jedoch die gleichen Grundzüge tragen. Steuergegenstand ist das Grundstück, wobei Eigentumswohnungen und andere grundbuchrechtlich abgegrenzten Gegenstände von Sondereigentum ebenfalls als Grundstücke gelten. Steuerschuldner sind die im Grundbuch eingetragenen Eigentümer. Bemessungsgrundlage einer Bodenwertsteuer ist allein die Fläche des Grundstücks, multipliziert mit einem Ansatz, der möglichst lagege-

---

<sup>33</sup> Kritisch zum Ruf der Indexierung schon Vaubel/Ahnefeld (1974).

<sup>34</sup> Gesetz zur Reform des Grundsteuerrechts vom 07.08.1973.

treu und zeitnah den Verkehrswert des Bodens (in €/ m<sup>2</sup>) erfassen soll. Gebäude sind nicht Gegenstand der Steuer.

In den aktuelleren Vorschlägen wird der Verkehrswert des unbebauten Bodens über die Bodenrichtwerte ermittelt. Die von Gutachterausschüssen ermittelten Bodenrichtwerte sind grundsätzlich auf unbebaute Grundstücke bezogen. Ein bebautes Grundstück ist nach § 196 BauGB mit dem Wert zu ermitteln, der sich ergeben würde, wenn es unbebaut wäre. Der Bodenrichtwert wird als der durchschnittliche Lagewert des Bodens für Grundstücke einer Zone definiert, für die im Wesentlichen gleiche Nutzungs- und Wertverhältnisse vorliegen. Er bezieht sich auf ein definiertes Richtwertgrundstück, welches für die jeweilige Zone typisch ist. Soweit einzelne Grundstücke von den Eigenschaften des Richtwertgrundstückes abweichen, kann der nach Bodenrichtwerten bestimmte Bodenwert allerdings nur als Approximation für die Verkehrswerte dienen.

Mit der Bodenwertsteuer wurden im Zeitablauf eine Reihe von Zielen in Verbindung gebracht (vgl. statt vieler Dieterich/Dieterich-Buchwald (1983), S. 115 ff. und Lang (1993), S. 211 ff. sowie S. 339 ff.). Zunächst einmal ist hier ein Äquivalenzgedanke zu nennen: Im Bodenwert kommt die Lagegunst zum Ausdruck und damit auch die kommunalen Leistungen, die hierauf eingewirkt haben. Dahinter stand in der Bodenreformbewegung auch der Gedanke, dass Wertzuwächse des Bodens nicht auf individuelle Leistungen des Eigentümers zurückgehen, weshalb diese Sondervorteile auch zum Teil abgeschöpft werden könnten. Der Gebäudewert dagegen wird als Ausdruck individueller Leistungen angesehen, wegen fehlender Äquivalenz zu kommunalen Leistungen und um die private Vermögensbildung nicht zu verzerren. Die Gebäudebesteuerung wird zuweilen auch abgelehnt, weil damit eine Substanzbesteuerung des vom Bürger selbst geschaffenen Vermögens einhergehe.

Es liegt auf der Hand, dass eine solche Unterscheidung nur dort gut greift, wo Grundstücke über längerer Zeit in einer Hand bleiben. Für den Neukäufer eines bebauten Grundstücks ist die Unterscheidung zwischen Boden und Gebäude weniger stringent. Zudem kann man aus moderner ökonomischer Sicht die Annahme in Frage stellen, die Lagegunst und daraus folgende Wertentwicklung sei nur von der Kommune beeinflusst. Hier dürften autonom wirkende Externalitäten als „Austrahlungseffekte“ der Umgebung einen nennenswerten Einfluss haben.<sup>35</sup> Doch die grundlegenden Erläuterungen in Abschnitt III haben gezeigt, dass das Äquivalenzprinzip ohnehin nicht trennscharf anwendbar ist. Insoweit wäre es unangemessen, hier derart feine Differenzierungen zu fordern.

Die Bodenwertsteuer soll darüber hinaus nicht genutztes Bauland mobilisieren. Über die Erhöhung der Haltungskosten sollen unbebaute und mindergenutzte Bodenflächen als Kapitalanlage uninteressanter werden. Auf den Bodenflächen käme es zu einer verdichteten Nutzung, die zu einer reduzierten Flächennachfrage bei Neuausweisungen führen könnte. Gleichzeitig würde die

---

<sup>35</sup> Man denke zum Beispiel an die subsidiäre, kaum gemeindlich beeinflusste Entstehung und Wanderung von „In-Vierteln“ in Großstädten.

Steuer einen stärkeren Anreiz geben, bestehende Bausubstanz zu bewahren und zu erneuern, da die Eigentümer ein wachsendes Interesse hätten, ihre (Netto-)Erträge zu erhalten.

Basierend auf den skizzierten Grundelementen sind viele Varianten der Bodenwertsteuer denkbar und zum Teil auch schon vorgeschlagen worden. Wir beschränken uns hier beispielhaft auf die aktuellsten Bodenwertsteuerentwürfe, das Modell von Josten (2000) und den im Auftrag des Bundesministeriums für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen von Groth/von Feldmann/Streck (2000) erstellten Entwurf. Beide Modelle unterscheiden sich in vielen steuertechnischen Details; in den Grundzügen ähneln sie einander jedoch stark. Jostens Vorschlag verzichtet auf ein gemeindliches *Hebesatzrecht* und setzt an dessen Stelle ein (in diesem Fall) wirkungsäquivalentes kommunales *Steuersatzrecht*. Groth und Kollegen halten sich dagegen an das tradierte Modell, in dem vom Gesetzgeber das Zustandekommen der Steuermesszahl vorgeschrieben wird und die Gemeinde, wie bisher, einen eigenen Hebesatz auf das Produkt dieser Messzahl und der Bemessungsgrundlage anwendet.

Beide Vorschläge sehen eine Differenzierung der Steuer- bzw. Hebesätze zwischen gewerblicher und Wohnnutzung vor, um reformbedingte Belastungsverlagerungen zwischen diesen beiden Gruppen gering zu halten. Josten (2000, S. 129 ff.) schlägt auf der Basis von Proberechnungen als Höchststeuersätze 2,5% des Bodenwertes für Wohnnutzung und 3,25% für Gewerbenutzung vor.<sup>36</sup> Bei Groth et al. wird diese Differenzierung über das Recht operationalisiert, Geschäftsgrundstücke in von der Gemeinde festgelegten Zonen mit einem separaten Hebesatz zu belegen. Groth et al. sehen überdies noch ein zoniertes Hebesatzrecht für unbebaute, aber baureife Grundstücke vor, um den Gemeinden die Möglichkeit einzuräumen, die Baulandmobilisierung voranzutreiben.

Misst man die Bodenwertsteuer an den Zielen für eine Gemeindesteuer, so kann ihr zunächst attestiert werden, dass aus ihr eine durchaus dauerergiebige Steuer werden könnte. Die Bodenwertsteuer wird voraussichtlich nach einer Anlaufphase in ihrem Aufkommen etwas zurückgehen, um sich dann zu stabilisieren und schließlich mit der Wertentwicklung anzusteigen oder zu sinken. Das Aufkommen wird damit nicht im gleichen Maße konjunkturunabhängig sein wie das der Grundsteuer, da Verkehrswerte im Gegensatz zu den Einheitswerten je nach Marktsituation schwanken (Bizer/Mackscheidt (2002), S. 7). Inwieweit solche Schwankungen auf das Steueraufkommen durchschlagen, hängt auch vom Feststellungsverfahren der Bodenwertsteuer ab. Durch die Wertorientierung entwickelt sich das Aufkommen aber langfristig deutlich dynamischer als bei der Grundsteuer oder flächenorientierten Bemessungsgrundlagen, da die Bodenwertentwicklung in der Regel enger an die Wachstumsentwicklung gebunden ist.

Die administrative Praktikabilität hängt in erster Linie von der Art der Umsetzung der Steuer ab. An Stelle der Einzelbewertung wird in den aktuellen Vorschlägen nur noch die Bewertung auf der Basis der Bodenrichtwerte favorisiert. Diese ist erheblich weniger aufwendig als eine neue

---

<sup>36</sup> Die Ausnutzung dieser Obergrenzen würde mit einer starken Ausdehnung der Grundsteuerbelastung einhergehen, denn der aufkommensneutrale Steuersatz liegt in Deutschland bei etwa 0,4% des Bodenwertes (siehe Apel et al. (2001), S. 246).

Einheitsbewertung, wäre aber auch weniger exakt. Zudem sind die Bodenrichtwerte auf ihrem derzeitigen Erhebungsstand nicht ausreichend genug systematisiert und flächendeckend vorhanden, als dass sie für steuerliche Zwecke uneingeschränkt zur Verfügung ständen. Auch hier ist ein gewisser Ersterhebungs- bzw. Systemisierungsaufwand noch zu leisten. Hier gibt es allerdings Bestrebungen die Bodenrichtwerte für steuerliche Zwecke handhabbar zu machen, mittlerweile liegt eine Mustervorschrift zur Standardisierung der Bodenrichtwerte vor, die von Vertretern der meisten Länder, dem BMVBW, dem BMF, dem Deutschen Städtetag, der Arbeitsgemeinschaft der Vermessungsverwaltungen der Länder (AdV) und dem Deutschen Verein für Vermessungswesen (DVW) gemeinsam erarbeitet wurde (vgl. Mürle/Treppschuk (2001)).

Die Bodenwertsteuer wäre insofern eine wesentliche Vereinfachung gegenüber der gegenwärtigen Grundsteuer, als eine Bewertung der Gebäude nicht mehr erforderlich ist. Gleichwohl leidet die Bodenwertsteuer unter dem Mangel, dass eine permanente Bewertung des Grund und Bodens erforderlich ist. Auch der Verkehrswert des unbebauten Bodens bedarf ständiger Aktualisierung und ist häufig nicht realitätsgerecht zu erfassen. Besonders in Gebieten mit geringen oder lange Zeit fehlenden Grundstückskäufen sind hohe Unsicherheiten in der Bewertung unvermeidlich. Wie Krips/Thöne (2002) auf Basis von Expertengesprächen mit kommunalen Praktikern zeigen, dürfte auch die Aufteilung eines Gemeindegebietes in homogene Richtwertzonen vielfach eine sehr große Zonenanzahl erforderlich machen, was die Kommunen vor Schwierigkeiten nicht nur in der administrativen Umsetzung sondern auch in der Bürgerkommunikation stellen kann.

Umweltpolitische Zielbeiträge kann die Bodenwertsteuer nur hinsichtlich eines allgemeinen Flächensparziels leisten. Innerhalb einer recht homogenen Gemeinde kann die Steuer eine verdichtete Bebauung bewirken und darüber indirekt die Neuausweisung vermindern. Sie ist jedoch nicht in der Lage, differenzierte umweltpolitische Anreize für die Art und Weise der Nutzung zu geben. So versagt die reine Bodenwertsteuer gerade in der Lenkung des Siedlungsverhaltens im Stadt-Umland-Verhältnis, d.h. an einem für die Zersiedlungsdiskussion besonders kritischen Punkt. Im Vergleich zu den Städten sind die Bodenpreise in den Randzonen der Ballungsräume sehr niedrig. Dieses Preisgefälle wird durch eine reine Bodenwertsteuer nicht vermindert. Das heißt, dass die Bodenwertsteuer ausgerechnet dort unzureichende Anreize für sparsamen Flächenverbrauch setzt, wo die Siedlungsentwicklung hauptsächlich stattfindet (vgl. Apel et al. (2000), S. 242).

#### **4. Flächensteuer**

Eine Bodenflächensteuer in Reinform nutzt als Bemessungsgrundlage allein die Grundstücksfläche in Quadratmetern. Die Steuer setzt damit einen gewissen Anreiz zur intensiveren Nutzung von Grundstücken, denn der Preis pro Quadratmeter steigt. Anders als bei der Bodenwertsteuer wird dieser Anreiz jedoch über eine Mengensteuer gegeben, die pro Flächeneinheit einen bestimmten Steuermessbetrag nominal fest vorgibt. Damit steht die Bodenflächensteuer grundsätzlich vor demselben Entwertungsproblem (*fiscal anti-drag*) wie die gegenwärtige

Grundsteuer. Wollen die Gemeinden dem entgegenwirken, sind sie gezwungen, durch regelmäßige Anpassungen der Hebesätze gegenzusteuern.

Ein erweitertes Konzept der Flächensteuer ist als Gesetzentwurf des Freistaats Bayern in die um den Jahrtausendwechsel laufende Reformdiskussion eingebracht worden.<sup>37</sup> Vorrangiges Ziel war es, ein Grundsteuermodell zu entwerfen, das den Verwaltungsaufwand der Steuererhebung radikal reduziert, indem allein vorhandene oder leicht messbare Daten in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden.

Das bayerische Reformmodell stellt sich im Kern als kombinierte Bodenflächen- und Gebäudeflächensteuer vor. Jede der beiden Bestandteile der Bemessungsgrundlage wird mit einer eigenen (von den Ländern zu bestimmenden) Steuermesszahl multipliziert. Konkret betrug die erste Steuermesszahl im Vorschlag 0,10 € pro Quadratmeter Grundstücksfläche und die zweite Steuermesszahl 0,50 €/m<sup>2</sup> Wohn- bzw. Nutzfläche. Alternativ können hier auch Geschossflächen herangezogen werden. Eine Messbetragsdifferenzierung nach Gebäudetypen oder Nutzungsarten ist nicht vorgesehen.

Im einfachsten Fall werden die beiden Steuermesszahlen jeweils mit ihren Bemessungsgrundlagen multipliziert. Auf die Summe der beiden Produkte wendet die Gemeinde dann ihren Hebesatz an. Allerdings kann die Gemeinde für bestimmte, räumlich abgegrenzte Gemeindeteile abweichende Steuermesszahlen je Quadratmeter festsetzen. Die Abgrenzung und der Umfang dieser Zonen sollen anhand der von den Gutachterausschüssen ermittelten Bodenrichtwerte erfolgen. Im Mittel soll aber für sämtliche in der Gemeinde liegenden Grundstücke eine Annäherung an den vom Land vorgegebenen Steuermessbetrag (hier 0,10 €/m<sup>2</sup>) erfolgen. Durch diese Regelung kann, wenn es die Gemeinde wünscht, ein Anreiz zur Nutzungsintensivierung bei höherwertigen Grundstücken gesetzt werden.

Nach dem Gesetzentwurf soll auf die Grundsteuer im Bereich Land- und Forstwirtschaft gänzlich verzichtet werden. Dies soll auch für die Wirtschaftsgebäude und die davon nicht leicht zu trennenden Wohngebäude gelten. Begründet wird dies mit dem seit langem tendenziell zurückgehenden Anteil der Grundsteuer A am gesamten Grundsteueraufkommen und der nicht mehr zeitgemäßen Ausrichtung der bisherigen Steuer an einer Optimierung des Ertrags.

Der bayerische Vorschlag einer Boden- und Gebäudeflächensteuer steht unter dem Primat der Verwaltungsvereinfachung. Der (relativ) geringe administrative Aufwand bei Feststellung und Fortschreibung der Bemessungsgrundlage hat allerdings einen hohen Preis, wenn man auf die anderen Anforderungen an eine taugliche Gemeindesteuer blickt. Die langfristige Dauerergiebigkeit einer Flächensteuer – sei es nun die reine Bodenflächensteuer, sei es das bayerische Modell – hängt bei dieser Mengensteuer nur am Willen des Gesetzgebers, die Steuermesszahlen regelmäßig anzupassen, oder an den Möglichkeiten der einzelnen Gemeinden in der kompensatorischen Hebesatzpolitik. Nach bisheriger Erfahrung hängt es also voraussichtlich nur an den Gemeinden.

---

<sup>37</sup> Wir beziehen uns hier Abdruck des Gesetzentwurfs bei Lehmbrock/Coulmas (2001), S. 186 ff.

Dieser Nachteil wird nicht durch andere Vorteile aufgewogen, wie etwa einer treffsicheren flächenpolitischen Lenkungsfunktion. Die Flächensteuer nach bayerischem Modell eignet sich ausschließlich zur Unterstützung eines pauschal-quantitativen Flächensparziels; eine differenzierte Verfolgung weiter reichender Ziele, wie etwa der Versiegelungsreduzierung, ist mit ihr nicht möglich.

## 5. Flächennutzungssteuer

Das Konzept einer Flächennutzungssteuer ist im Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstitut entwickelt worden (vgl. z.B. Bizer (1995)). Die folgende Kurzdarstellung des Konzepts bezieht sich in erster Linie auf das von Kilian Bizer zusammen mit dem Steuerrechtler Joachim Lang entwickelte Modell (vgl. Bizer/Lang (2000)).

Bei der Flächennutzungssteuer stehen neben den traditionellen Zielen der Grundsteuer die Nachhaltigkeitsziele einer sparsamen Flächennutzung im Mittelpunkt. Danach soll ein Anreiz gegeben werden, mit Flächen quantitativ und qualitativ schonend umzugehen. Um diese Ziele zu erfüllen, sind Steuerklassen zu bilden, die grob klassifizierend Flächennutzungen nach ihrer Naturbeeinträchtigung ordnen. Für unterschiedliche Flächennutzungen sollen über entsprechend differenzierte Steuersätze Anreize gegeben werden, auf umwelt- und naturschonendere Nutzungen umzusteigen. Im Gegensatz zur Bodenwertsteuer (Abschnitt VII.3) oder der Flächensteuer (Abschnitt VII.4) verfolgt die Flächennutzungssteuer damit kein reines Flächensparziel, sondern gibt auch den Anreiz, innerhalb der ausgewiesenen Siedlungs- und Verkehrsfläche flächenschonend 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.

Neben der Naturbeeinträchtigung, die von der Flächennutzung ausgeht, soll in der Kategorisierung der Steuerklassen auch eine möglichst leichte Administrierbarkeit berücksichtigt werden: Die Steuerklassen sollen bei der Erfassung keinen sehr hohen Verwaltungsaufwand verursachen. Deshalb wird nach Möglichkeit an bestehenden Verwaltungsakten, Zertifizierungen bzw. Katastern angeknüpft. Tabelle 5 stellt sieben nach diesen Anforderungen geeignete Steuerklassen dar.<sup>38</sup>

---

<sup>38</sup> Die Siebenstufigkeit der Flächennutzungssteuer sollte als Beispiel für ein ökologisch besonders fein differenziertes Modell verstanden werden. Andere, etwas „schlankere“ Modell arbeiten z.B. mit fünf Steuerklassen (vgl. Krips/Thöne (2002), Fuest/Thöne (2002), diess. (2003) und – in leicht abweichender Klassenaufteilung – Rödi (2002)).



**Tabelle 5: Steuerklassen der Flächennutzungssteuer**

<b>I</b>	<b>Naturbelassene Flächen:</b> Weitgehend naturbelassene Flächen. Auch Flächen, die im Sinne des Natur- und Landschaftsschutzes gepflegt und entwickelt werden, ohne sie wirtschaftlich zu nutzen (z.B. Flächen, deren Nutzung im Vertragsnaturschutz auf Pflegemaßnahmen beschränkt sind).
<b>II</b>	<b>Naturschonend genutzte Flächen:</b> Flächen, die nachweislich nach anerkannten Verfahren naturschonend bewirtschaftet werden.
<b>III</b>	<b>Forstwirtschaftlich genutzte Flächen:</b> Waldfläche, soweit sie bewirtschaftet wird und nicht gesondert als ökologischer Waldbau zertifiziert ist.
<b>IV</b>	<b>Sonstige Freiflächen:</b> Alle Freiflächen des Außen- und Innenbereichs, die nicht den Steuerklassen I, II und III zugeordnet werden.
<b>V</b>	<b>Versiegelte Flächen im Außenbereich:</b> Vor allem nach § 35 BauGB privilegierte Vorhaben, wenn sie nicht der Steuerklasse VII unterfallen.
<b>VI</b>	<b>Versiegelte Flächen im Innenbereich:</b> Versiegelte Flächen des Innenbereichs, die nicht der Steuerklasse VII zuzuordnen sind.
<b>VII</b>	<b>Besonders naturschädlich genutzte Flächen:</b> Besonders naturschädliche Nutzung ist im Außenbereich und im Innenbereich möglich. Der Steuerklasse VII sind alle Verkehrsflächen aber auch Hochhäuser von mehr als fünf Stockwerken zuzuordnen. Bis zu fünf Stockwerken kann das Argument beachtet bleiben, dass die Konzentration des Wohnens mehr naturbelassene Freiflächen schaffen kann. Die Kriterien der Steuerklasse VII können partiell der Gemeinde überlassen werden.

Nach Bizer/Lang (2000), S. 67.

Steuerklasse I erfasst die naturbelassenen Flächen, also z. B. Flächen in Naturschutzgebieten, Nationalparks oder in Kerngebieten von Biosphärenreservaten. Diese Steuerklasse sollte nach Möglichkeit mit einem Null-Steuersatz belegt werden, weil hier keine steuerliche Lenkung hin zu einer anderen Nutzungsart vorgesehen ist. Auch die Ertraglosigkeit dieser ungenutzten Flächen spricht für eine Steuerbefreiung. Steuerklasse II fasst die naturschonend genutzten Flächen zusammen. Mangels scharfer Abgrenzungskriterien sollte hier vorrangig der ökologische Landbau nach EWG 2092-91/EWG 2078-92 einbezogen werden. Auch zertifizierter ökologischer Waldbau könnte berücksichtigt werden. Steuerklasse III umfasst andere forstwirtschaftlichen Flächen. In Steuerklasse IV werden die übrigen Freiflächen zusammengefasst, zu denen hauptsächlich der konventionelle Landbau, aber auch die unversiegelten Flächen von Wohngrundstücken zählen. In Steuerklasse V werden die versiegelten Flächen im baurechtlichen Außenbereich zusammengefasst. Steuerklasse VI berücksichtigt die versiegelten Flächen im baurechtlichen Innenbereich. Und Steuerklasse VII fungiert als Auffangklasse für alle besonders naturschädlichen Flächennutzungen wie z. B. Verkehrsflächen.

Die Bemessungsgrundlage der Flächennutzungssteuer ist die Fläche, wobei einzelne Grundstücke mitunter in verschiedene Teilflächen zergliedert werden müssen, um die verschiedenen Steuerklassen anwenden zu können. Dennoch ist die Fläche als physische Größe deutlich einfacher zu erfassen als Wertkomponenten.

Abgesehen davon, dass die Steuerklassen mit aufsteigenden steuerlichen Lasten einhergehen sollen, kann sich der Gesetzgeber aus der Ausdifferenzierung der Steuermesszahlen zurückhal-

ten und es den Ländern überlassen, die Struktur vorzugeben.<sup>39</sup> Die Ermittlung des Steuerbetrages folgt dem bisherigen dreistufigen Aufbau. Nach Feststellung der Bemessungsgrundlage „Fläche“ bzw. „versiegelte Fläche“ in der jeweiligen Steuerklasse wird diese mit der vorgegebenen Steuermesszahl der Klasse verknüpft. Auf den so ermittelten Steuermessbetrag wendet die Gemeinde schließlich ihren Hebesatz an.

So weit geht die Darstellung der „reinen“ Flächennutzungssteuer. Die ausschließliche Orientierung der Steuer an Flächennutzungen könnte jedoch dort von steuerjuristischer Seite in die Kritik geraten, wo die Forderung erhoben wird, jede *einzelne* Steuer eines multiplen Steuersystems müsse am Leistungsfähigkeitsprinzip<sup>40</sup> ausgerichtet sein, und wo zugleich noch die Auffassung vertreten wird, der mit Flächennutzung einhergehende Ressourcenverbrauch sei kein hinreichender Indikator für Leistungsfähigkeit im steuerrechtlichen Sinne. Wenn diesen zwei Vorbehalten Entscheidungsrelevanz zukommt, sollten ergänzende Wertmaßstäbe in eine Flächennutzungssteuer inkorporiert werden. Ergänzende Wertkomponenten können auch aus fiskalischen Gründen dort sinnvoll sein, wo die unterschiedliche Ertragskraft von Grundstücken in städtischen Innenbereichen die Nutzung eines ausgleichenden Parameters nahe legt.

Eine solche „Beimischung“ von Wertkomponenten sollte nur in den Steuerklassen VI und VII erfolgen. Bizer und Lang (2000, S. 77) schlagen vor, den Gemeinden das Recht einzuräumen, „in der Steuersatzung durch kartenmäßigen Ausweis die Gebiete auszuweisen, für die nach Maßstab der Ertragskraft unterschiedliche Hebesätze festgelegt werden. Das bedeutet, dass die Gemeinde befugt ist, den ihr zugewiesenen Hebesatzspielraum, nach dem Maßstabe der Ertragskraft unterschiedlich auszuschöpfen. Eine Verpflichtung hierzu sollte nicht angeordnet werden.“

Die ökologisch relevanten Wirkungen der Flächennutzungssteuer werden sich voraussichtlich in Grenzen halten – insbesondere, wenn Steuermesszahlen und Hebesätze so gestaltet werden, dass die Flächennutzungssteuer kein höheres Aufkommen als die gegenwärtige Grundsteuer erbringen soll. Gleichwohl gibt die Flächennutzungssteuer einen strukturellen Anreiz für Flächennutzungsentscheidungen, im Sinne der umweltpolitischen Ziele zu handeln. Der Beitrag der Flächennutzungssteuer besteht deshalb auch vornehmlich darin, den Entscheidungsträgern zu signalisieren, dass bestimmte Formen der Flächennutzung mit ökologischen Folgen einhergehen, die grundsätzlich nicht erwünscht sind. Berücksichtigt man zusätzlich, dass „No regret“-Potenziale beste-

---

<sup>39</sup> In Bizer/Lang (2000, S. 81 ff.) wird für die Modellrechnungen folgendes Verhältnis genutzt: Die Steuerklasse I bleibt unbelastet; zwischen den Steuerklassen II bis V beträgt das Verhältnis 1:10:100:1000 und zwischen den Steuerklassen VI und VII 1:2.

<sup>40</sup> Objekt- bzw. Realsteuern, wie die gegenwärtige Grundsteuer und alle hier dargestellten Reformmodelle, knüpfen nicht an die persönlichen Lebensumstände und damit an die individuelle Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners an. Damit scheidet – zumindest aus ökonomischer Sicht – eine Begründung einer solchen Steuer nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip auf den ersten Blick aus (vgl. Schneider/Vieregge (1969), S. 63). In Teilen des juristischen Schrifttums dagegen gilt Leistungsfähigkeit auch dann als berücksichtigt, wenn sie indirekt über die Bemessungsgrundlage einfließt. So wird bei der gegenwärtigen Grundsteuer die Wertberücksichtigung als Ausdruck der Leistungsfähigkeit angesehen, da mit höherem Einheitswert des Objektes auch höhere Erträge vermutet werden bzw. ein höherer Verkaufswert einhergeht.

hen, könnte der Signaleffekt der Flächennutzungssteuer auch deutliche Lenkungsbeiträge hervorrufen.

Was die wirksame Eindämmung der Flächenversiegelung auf nachhaltigkeitsverträgliche Qualitäten und Quantitäten angeht, kann jede Form einer lenkenden Steuer (nicht nur die Flächennutzungssteuer) nur eine unterstützende Funktion übernehmen. Der Lenkungsanreiz einer Flächennutzungssteuer richtet sich unmittelbar nur auf die Steuerzahler bzw. die Träger der Steuerlast. Eine akteurspezifische Betrachtung zeigt unmittelbar, dass eine kohärente Flächenschutzpolitik noch weitere Instrumente einsetzen sollte, um das Planungs- und Flächenausweisungsverhalten der Kommunen mit dem Flächenschutzziel in Einklang zu bringen. Eine separat eingeführte Flächennutzungssteuer setzt gegenüber den Gemeinden den paradoxen fiskalischen Anreiz, bevorzugt hoch besteuerte, d.h. umweltschädliche Flächennutzungen auszuweisen.<sup>41</sup> Ein gemischtinstrumenteller Ansatz unter Nutzung auch von handelbaren Flächenausweisungsrechten korrigiert die Anreizsituation für die kommunalen Akteure und verspricht darüber hinaus auch eine höhere Akzeptanz als ein einzelinstrumenteller Lenkungsansatz (vgl. Bizer/Ewringmann/Bergmann (1998), 125 ff.).<sup>42</sup>

Mit Blick auf die anderen Kriterien für eine rationale kommunale Steuer, die auf die Grundbesteuerung anwendbar sind (siehe Abschnitt III oben), kann der Flächennutzungssteuer trotz ihrer sehr eigenen Staffelung die Erfüllung der fiskalischen Äquivalenz und des Interessenausgleichs attestiert werden. Dies gilt grundlegend für die meisten Formen der Grundbesteuerung: Viele kommunale Leistungen kommen den Eigentümern und Nutzern der in der Gemeinde gelegenen Grundstücke zu Gute. Darüber hinaus aber kann auch die Art der Flächennutzung als Anknüpfungspunkt für die dadurch bei den Gemeinden entstehenden Kosten und Opportunitätskosten genutzt werden. Einige Beispiele: Aufgrund der zunehmenden Versiegelung können viele Gemeinden ihre Wasserversorgung nicht mehr selbst sicherstellen und sind auf Fremdbezug angewiesen. Flächenintensive Bebauung kann auch dazu führen, dass die Abfallentsorgung auf dem Gemeindegebiet nicht mehr möglich ist. Wo sich der Freiflächenschutz und Naturschutz auf kleine „Restflächen“ beschränkt, müssen Gemeinden kostenintensive Maßnahmen ergreifen, um ein Minimum an lokalen Schutzgütern und Erholungsgebieten zu gewährleisten. Den Gemeinden entstehen also durch Bodennutzung spezifische Kosten, die durchaus gruppenäquivalent zurechenbar sind (Fuest/Thöne (2003), S. 165 f.).

Die administrative Praktikabilität der Flächennutzungssteuer ist deutlich höher als die der gegenwärtigen Grundsteuer, nimmt aber mit der Differenzierung der Steuerklassen ab. Daraus ergibt sich ein – wenn auch begrenzter – Zielkonflikt zwischen der administrativen Praktikabilität und dem Umweltziel.

---

<sup>41</sup> Wobei der Konflikt hier insofern zumeist latent bleiben dürfte, als sich die Flächenachfrage steuerinduziert von derartigen Flächen weg bewegen sollte.

<sup>42</sup> Wobei dem kommunalen Finanzausgleich in erster Linie die auxiliäre Rolle der ökologischen Flächenaufwertung zukommen kann, während eine wirksame Eindämmung der quantitativen Flächenversiegelung im Rahmen auch optimistischer Zuweisungsvolumina kaum möglich erscheint (vgl. die Modellrechnungen von Perner/Thöne (2002)).

Ob eine Flächennutzungssteuer in der dargestellten Form das Fiskalziel langfristig in zufriedenstellender Weise erfüllen kann, hängt – wie bei anderen Mengensteuern – in erster Linie von der Bereitschaft des Gesetzgebers ab, die Steuermesszahlen regelmäßig anzupassen. Andernfalls hängt es allein an den Gemeinden, die inflationsbedingte Reduktion der Bemessungsgrundlage durch regelmäßige Hebesatzanpassungen zu korrigieren. Wenn keiner dieser beiden Akteure zum unpopulären Mittel der „Steuererhöhung“ greifen möchte, könnte es bei den Gemeinden, die wertbezogene Elemente in den oberen Steuerklassen nutzen, u.U. zu einer schleichenden Aufkommensverlagerung weg vom Flächenbezug kommen. Hinzu kommen die Lenkungseffekte der Flächennutzungssteuer. Dabei ist allerdings zu beachten, dass die Bemessungsgrundlage der Steuer nicht in größerem Ausmaß erodieren kann. Ein nicht geringes Maß an Flächenversiegelung ist unvermeidbar, insbesondere im Bestand.

## **6. Kombinationsmodelle**

Die in Tabelle 4 skizzierten „Prototypen“ alternativer Grundsteuermodelle sind in den vorangegangenen Abschnitten VII.2 bis VII.5 skizziert worden. Dabei wurde deutlich, dass keines dieser – mehr oder minder – „reinen“ Reformmodelle die Kriterien für eine rationale Gemeindesteuer voll erfüllen kann und zugleich auch einen Beitrag zu einer nachhaltigkeitsorientierten Flächenschutzpolitik leisten kann. Können Kombinationsmodelle bzw. Kompromissvorschläge, die prototypische Elemente der Reinformen verknüpfen, deren Schwächen mildern oder sogar kompensieren, so dass hier eine Lösung möglich ist, die allen Kriterien einer rationalen und nachhaltigkeitsverträglichen Grundsteuer entspricht? Unter der Vielzahl technisch möglicher Kombinationen (vgl. Krips/Thöne (2002)) sollen hier beispielhaft zwei Modelle vorgestellt werden, die als konkrete Vorschläge in die Diskussion eingebracht worden sind: Das sind das Difu-Modell einer kombinierten Bodenwert- und Bodenflächensteuer von 1995 (Abschnitt VII.6.1) und Überlegungen zur Kombination von Bodenwert- und Flächennutzungssteuer (Abschnitt VII.6.2).

### **6.1 Kombinierte Bodenwert- und Flächensteuer**

Der Vorschlag, die Bodenwertsteuer mit der Bodenflächensteuer zu kombinieren, wurde erstmals 1995 vom Deutschen Institut für Urbanistik (Difu) vorgestellt (vgl. Apel/Henckel et al (1995), aktualisiert in: Apel et al. (2000)). Im November 2003 hat sich der Naturschutzbund Deutschland (NABU) e.V. dieses Modell als Grundsteuerreformvorschlag zu eigen gemacht.

Er kombiniert eine Bodenwertsteuer mit einer reinen Bodenflächensteuer. Mit der Bodenwertkomponente sollen die oben schon für das „reine“ Modell genannten Ziele verfolgt werden, insbesondere der Gedanke, dass sich eine besondere fiskalische Äquivalenz zwischen der Lagegunst bzw. dem Bodenwert eines Grundstücks und den hierauf einwirkenden kommunalen Leistungen ableiten lasse. Die Flächenkomponente soll die der Bodenwertsteuer attestierte, unzureichende ökologische Lenkungsfunktion – insbesondere das Abgabengefälle vom Stadtkern zum

Stadtrand (siehe Abschnitt VII.3 oben) – korrigieren. Durch ihre Ausgestaltung als reine Bodenflächensteuer, kann sie nur auf ein quantitativ geprägtes Flächensparziel gerichtet sein. Die im Vergleich zur reinen Bodenwertsteuer bessere Lenkungswirkung soll daraus folgen, dass der Steuerbetrag in Gebieten niedriger Bodenrichtwerte durch die Flächenkomponente erhöht wird.

Die beiden Elemente, Bodenwertsteuer und Flächensteuer, sollen *additiv* verknüpft werden. Apel et al. (2000, S. 248 ff.) leiten das Verhältnis entsprechend folgender, die Gewichtung bestimmender Ziele ab:

- Eine angemessene Besteuerung des Grundbesitzes als Äquivalent für kommunale Leistung soll erreicht werden.
- Im Bereich relativ niedriger Bodenwerte soll eine stärkere Lenkungsfunktion entfaltet werden.
- Für stark verdichtete innenstädtische Wohn- und Arbeitsstandorte sollte die Steuerlast nicht über das heutige Niveau hinausgehen.
- Eine aufkommensneutrale Ausgestaltung ist nicht beabsichtigt, da sonst aufgrund zu geringer absoluter Steuerbeträge kaum eine Lenkungswirkung entfaltet werden kann.

Dem folgend wird eine Aufteilung zwischen Steuermesszahl und Messbetrag konstruiert, die den Vorgaben zumindest annähernd gerecht werden soll. Zusätzlich soll die Zweiteilung einer differenzierten Veranlagung für Wohn- und Gewerbegrundstücke, wie bei den oben dargestellten Vorschlägen zur Bodenwertsteuer, eingeführt werden. Zudem soll das Grundsteueraufkommen gegenüber dem aktuellen auf rund das Doppelte wachsen, nicht zuletzt um die Lenkungseffekte der Flächenkomponente zu stärken.

Konkret folgen aus diesen Zielen zwei Steuersätze: Für Wohngrundstücke wird vorgeschlagen, 0,5% des Bodenwerts mit rund fünfzig Cent pro Quadratmeter Grundstücksfläche zu addieren. Für gewerblich genutzte Grundstücke sollen 0,6% des Bodenwerts und rund ein Euro pro Quadratmeter Grundstücksfläche addiert werden.<sup>43</sup> Von einem gemeindlichen Recht, die Hebe- bzw. Steuersätze selbst zu bestimmen, ist in der Aktualisierung des Difu-Vorschlags durch Lehmbrock und Coulmas (2001) keine Rede. Dies mag nur eine Auslassung sein. Zugleich kann die vorgeschlagene Verdoppelung des Grundsteueraufkommens *direkt* nur ohne Berücksichtigung des gemeindlichen Hebesatzrechtes erreicht bzw. berechnet werden. *Mit* Hebesatzrecht muss erläutert werden, wie der *Gesetzgeber* eine so deutliche Steuererhöhung bewerkstelligen soll, denn es sind die *Gemeinden*, die über die endgültige Höhe des Grundsteueraufkommens entscheiden.

Jeder Reformvorschlag für eine Grundsteuer ohne gemeindliches Hebe- oder Steuersatzrecht disqualifiziert sich selbst wegen dieses eklatanten Verstoßes gegen das Kriterium der Wahrung der kommunalen Finanzautonomie. Zudem verstieße ein solches Ansinnen gegen Art. 106 Abs. 6 Satz 2: „Den Gemeinden ist das Recht einzuräumen, die Hebesätze der Grundsteuer und

---

<sup>43</sup> Die flächenbezogenen Steuersätze sind gerundete Werte, ursprünglich haben Apel et al. (2001, S. 248) hier 1,00 DM bzw. 2,00 DM vorgeschlagen.

Gewerbesteuer im Rahmen der Gesetze festzusetzen.“ Insofern erscheint es angebracht, die darüber hinausgehende Bewertung einer kombinierten Bodenwert- und Flächensteuer nur unter der Prämisse durchzuführen, dass diese Steuer *mit* Hebesatzrecht eingeführt werden würde.<sup>44</sup>

Auch unter dieser „nachträglich“ ergänzten Bedingung fällt die Bewertung der kombinierten Bodenwert- und Flächensteuer gemischt aus. Die beabsichtigte Stärkung des pauschalen Flächenparanreizes gegenüber der reinen Bodenwertsteuer (vgl. Abschnitt VII.3) gelingt dort, wo die Bedingungen tatsächlich den als vorrangig angesehenen Problemfällen entsprechen, d.h. bei entgegengesetztem Bodenrichtwert- und Grundstücksflächenverhältnis: Ein Stadtrandgrundstück mit relativ geringem Bodenrichtwert und großer Grundstücksfläche wird über die Flächenkomponente relativ stärker belastet als ein Stadtkerngrundstück mit hohem Bodenrichtwert und geringer Grundstücksgröße. Für gleich große Wohngrundstücke in unterschiedlichen Bodenrichtwertlagen kann dagegen keine nennenswerte Anreizkorrektur erfolgen: Die Unterschiede im Steuerbetrag ergeben sich nur durch Unterschiede in den Bodenrichtwerten. Die Flächenkomponente hat hier nur einen dämpfenden Einfluss auf die Steuerdifferenz, wenn man es mit einer reinen Bodenwertsteuer gleichen Aufkommens vergleicht.

Hinsichtlich des Verwaltungsaufwandes ergibt sich bei der kombinierten Bodenwert- und Flächensteuer keine Mehrbelastung im Vergleich zur reinen Bodenwertsteuer, da die Bemessungsparameter dieselben sind, nur unterschiedlich gewichtet werden.

Durch die additive Integration eines Mengensteurelements verschlechtert sich die langfristige Ergiebigkeit des Kombinationsmodells gegenüber der reinen Bodenwertsteuer. Die Flächensteuer unterliegt einem *fiscal anti-drag*, d.h. ohne regelmäßige gesetzliche Anpassung der Steuermesszahl wird der flächenbezogene Aufkommensanteil einer solchen Grundsteuer gegenüber dem wertbezogenen Aufkommensanteil langsam, aber kontinuierlich sinken (vgl. analog Abschnitt VII.2). Da die beiden Anteile in einem festen, additiv gebildeten Verhältnis die Grundsteuerbemessungsgrundlage bilden, können die Gemeinden eine solche Entwicklung selbst durch aktive Hebesatzpolitik nicht verhindern. Ob der Gesetzgeber bei einer Steuer, die wegen ihres wertbezogenen Elements auch langfristig „halbwegs“ akzeptable Aufkommensdynamik zeigen wird, trotzdem bereit wäre, regelmäßige Anpassungen der flächenbezogenen Steuermesszahl vorzunehmen, kann bezweifelt werden. Insofern steht die kombinierte Bodenwert- und Flächensteuer stetig in der Gefahr, langfristig zur Bodenwertsteuer zu regredieren.

## 6.2 Kombinierte Flächennutzung- und Bodenwertsteuer

Die Genese der kombinierten Flächennutzung- und Bodenwertsteuer als Vorschlag in der Grundsteuer-Reformdiskussion hat den entgegengesetzten Weg genommen wie die kombinierte Bodenwert- und Flächensteuer. Diese wurde von Deutschen Institut für Urbanistik entwickelt,

---

<sup>44</sup> Dafür, dass auch der aktuelle Difu-Vorschlag „eigentlich“ ein Hebesatzrecht umfassen soll, spricht der Umstand, dass eine explizit an Apel et al. (2001) angelehnte, ebenfalls vom Difu durchgeführte Modellrechnung die kombinierte Bodenwert- und Flächensteuer *mit* Hebesatz darstellt (siehe Lehmbruck/Coulmas (2001), S. 36).

um die umweltpolitischen Defizite der reinen Bodenwertsteuer zu korrigieren (vgl. Abschnitt VII.6.1). Umgekehrt bei der kombinierten Flächennutzungs- und Bodenwertsteuer: Hier steht die „reine“ Umweltsteuer am Anfang der Entwicklung, und die Wertkomponente wird – motiviert vor allem durch steuerjuristische Gesichtspunkte – ergänzend hinzugefügt. Eine solche freiwillige Option sieht schon der Vorschlag von Bizer/Lang (2000) vor (siehe Abschnitt VII.5). Wegen der oben dargestellten Probleme mit der praktischen Erfassung der Gebäudewerte und wegen der in Abschnitt VII.3 genannten systematischen Vorteile liegt es nahe, als Wertkomponente zur Ergänzung der Flächennutzungssteuer auf das Grundkonzept der Bodenwertsteuer zurückzugreifen, welches über Bodenrichtwerte für die Praxis operationalisiert wird.

Hierauf greift auch Rodi (2002, S 167 ff.) in seinem Vorschlag für eine kombinierte Flächennutzungs- und Bodenwertsteuer zurück, die er als Flächennutzungssteuer nach Bizer-Lang'schen Ansatz betrachtet, in der aber der Leistungsfähigkeitsgedanke stärker berücksichtigt werden soll als im Original. Hierzu schlägt Rodi vor, nicht nur zonierte, sondern durchgehend Bodenwertelemente in der Bemessung der Flächennutzungssteuer zu berücksichtigen. Die Zahl der Flächennutzungsklassen soll von sieben bei Bizer/Lang auf fünf reduziert werden.<sup>45</sup>

Nicht diese kleine Vereinfachung oder andere Detailvariationen gegenüber dem Bizer-Lang-Modell begründen die separate Betrachtung von Rodis Vorschlag an dieser Stelle. Wie oben schon angesprochen, sind aus ökonomischer Sicht die steuerjuristischen Argumente, mit denen Leistungsfähigkeitselemente bei Objektsteuern verlangt werden, nur bedingt überzeugend.<sup>46</sup> Aus ökonomischer Perspektive interessant wird Rodis Vorschlag durch die *Technik*, mit der Bodenwertbezüge in die Flächennutzungssteuer einfließen. Da solche finanzwissenschaftlichen Aspekte in Rodis rechtswissenschaftlichem Beitrag im Hintergrund bleiben, sollen sie hier ergänzend aufgearbeitet werden. Damit präsentiert sich die kombinierte Flächennutzungs- und Bodenwertsteuer als ernsthafter Konkurrent zu den bislang dargestellten, „etablierten“ Reformvorschlägen.

Die Kombination von Flächennutzungssteuer und Bodenwertsteuer erfolgt *multiplikativ*, nicht additiv wie zum Beispiel beim Difu-Modell einer kombinierten Bodenwert-Flächensteuer (Abschnitt VII.6.1). Konkret schlägt Rodi damit eine Grundsteuer nach folgender Berechnungsformel vor:

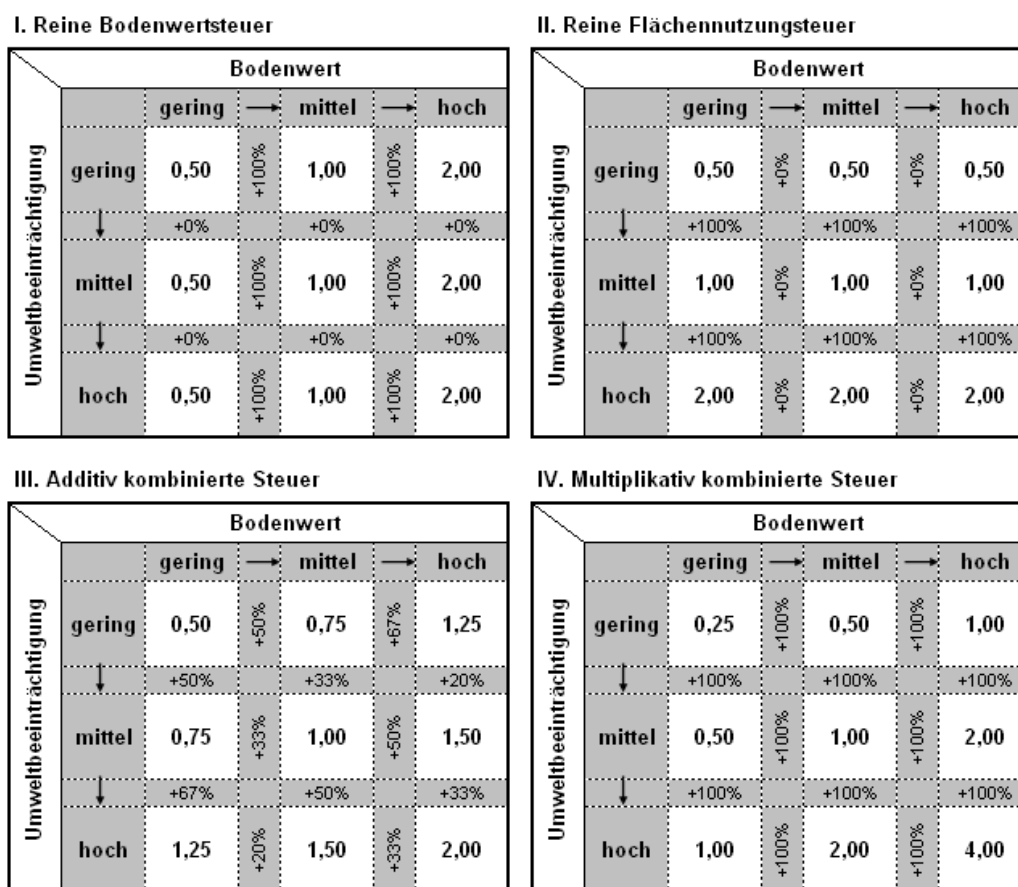
$$\begin{aligned}
 \text{Steuer} &= \text{Bodenwert pro m}^2 \text{ (auf Grundlage der Bodenrichtwerte)} \\
 &\quad \times \text{Fläche (in m}^2\text{)} \\
 &\quad \times \text{Multiplikator der jeweiligen Flächennutzungs-klasse} \\
 &\quad \times \text{Steuermesszahl} \\
 &\quad \times \text{Hebesatz}
 \end{aligned}
 \tag{VI-1}$$

<sup>45</sup> Das sind (in Klammern die von Rodi genannten „möglichen Gewichtungsfaktoren“): 1. Naturschutz, naturnahe Bodennutzung einschl. ökologischer Landwirtschaft (0); 2. konventionelle Landwirtschaft (0,1), 3. plangemäß bebaute und genutzte Flächen (1); planwidrig nicht bzw. zu extensiv bebaute Flächen (2); 5. unerwünschte Versiegelung (3). Siehe Rodi (2002), S. 167.

<sup>46</sup> Vgl. Abschnitt VII.5, insbesondere Fußnote 40.

Eine additive Verknüpfung von Flächennutzungssteuer und Bodenwertsteuer wäre gewiss ebenso vorstellbar. Hierbei allerdings würde es sich – darin der Bodenwert-Flächensteuer sehr ähnlich – in erster Linie um eine hälftige Kombination der Vor- und Nachteile beider Elemente handeln, in der die Stärken ebenso wie die Schwächen abgemildert werden, ohne dass etwas Neues entsteht. Vor allem wäre eine additiv verknüpfte Kombination von Flächennutzungssteuer und Bodenwertsteuer durch das mehrfach beschriebene Problem des partiellen *fiscal anti-drag* bedroht, d.h. die flächenbezogene Komponente schwächt sich im Zeitablauf ab.

Aber auch schon in statischer Hinsicht werden ökonomisch sehr wichtige Unterschiede zwischen additiv und multiplikativ verknüpfter Flächennutzungs-Bodenwertsteuer deutlich, wie Abbildung 6 vereinfachend zeigt.



Die Steuermesszahlen sind jeweils im beidseitig mittleren Belastungsbereich auf 1 normiert.  
Quelle: eigene Darstellung.

**Abbildung 6: Kombinierte Flächennutzungs- und Bodenwertsteuer: Varianten der Steuermesszahlen in statischer Betrachtung**

In Abbildung 6 sind die Unterschiede zwischen den zwei „reinen“ Reformmodellen und den beiden mathematischen Verknüpfungsoptionen in vereinfachter Form dargestellt. Wir beschränken uns auf drei Flächennutzungsklassen, denen drei Bodenwertlagen für die Bodenwertsteuer gegenübergestellt werden: Geringer Bodenwert/gering umweltschädliche Bodennutzung, mittlerer



Bodenwert/mittelstark umweltschädliche Bodennutzung und hoher Bodenwert/hochgradig umweltschädliche Bodennutzung. Die genutzten Steuermesszahlen sind in den „Reinmodellen“ jeweils im mittleren Belastungsbereich auf 1 normiert und ansonsten in einfachen Verdoppelungsschritten skaliert (siehe Felder I und II in Abbildung 6). Um eventuellen Missverständnissen vorzubeugen: Die Bodenwertsteuer ist eine *proportionale* Steuer auf den Bodenrichtwert des betreffenden Grundstücks. Hinter den in Abbildung 6 dargestellten Steuermesszahlen für die Bodenwertsteuer (Feld I) stehen also entsprechend proportionale Wertunterschiede zwischen den Steuergegenständen.<sup>47</sup>

Die beiden Kombinationsmodelle sind ebenfalls auf die einfachstmögliche Weise erstellt: Die Steuermesszahlen im additiven Kombinationsmodell III sind die halbierten Summen der entsprechenden Steuermesszahlen aus I und II. Die Steuermesszahlen im multiplikativen Kombinationsmodell IV sind das Produkt der zugehörigen Steuermesszahlen aus I und II. Wegen der allgemeinen Normierung aller Steuermesszahlen sind hier keine weiteren Anpassungen nötig.

Zwischen den Steuermesszahlen sind bei allen vier Steuermodellen in Abbildung 6 jeweils die Grenzsteuersätze dargestellt, die beim Wechsel zur nächsthöheren Steuermesszahl anfallen. In Bezug auf die Flächennutzungskomponente geben sie Auskunft darüber, wie stark der Anreizcharakter des Steuertarifs bzw. der steuerliche Lenkungsimpuls zum Umsteigen auf schonende Formen der Bodennutzung ist. In Bezug auf die Bodenwertkomponente gibt der Grenzsteuersatz ebenfalls die Art der Steuerprogression an: Da es sich, wie beschrieben, um eine proportionale Steuer handelt, entsprechen die in Feld I aufgeführten Grenzsteuersätze von 100% auch dahinter stehenden Wertunterschieden von 100%. In dieser Form der Darstellung ist also ein Grenzsteuersatz *über* 100% ein Zeichen für einen progressiven Steuertarif der Bodenwertsteuer; entsprechend kennzeichnet ein Grenzsteuersatz *unter* 100% einen regressiven Tarif.

Vergleicht man nun die beiden Optionen zur Kombination von Flächennutzungs- und Bodenwertsteuer, so werden die Unterschiede und Gemeinsamkeiten von additiver (Feld III) und multiplikativer Verknüpfung (Feld IV) offensichtlich:

- (a) Die Ceteris paribus-Grenzsteuersätze zwischen den Flächensteuerkomponenten sinken im additiven Kombinationsmodell deutlich ab (Betrachtung in Nord-Süd-Richtung). Sie liegen insbesondere in hohen Bodenwertzonen auf einem Niveau, von dem kaum mehr Lenkungsanreize erwartet werden können.

Bei multiplikativer Kombination bleiben die Ceteris paribus-Grenzsteuersätze und die allokativen Lenkungsfunction der Flächensteuerkomponente dagegen unverändert.

- (b) Analog zeigt die Betrachtung der Ceteris paribus-Grenzsteuersätze der Bodenwertsteuerkomponente (West-Ost-Richtung), dass im additiven Kombinationsmodell ein regressiver

---

<sup>47</sup> Für die Flächennutzungssteuer kann eine solche Aussage nicht getroffen werden, weil die Natur- und Umweltschädlichkeit einer bestimmten Form der Bodennutzung in der Praxis nicht exakt monetär zu beziffern ist. Entsprechend lässt sich für das Verhältnis der Steuermesszahlen in den verschiedenen Klassen jeder Flächennutzungssteuer nicht genau beurteilen, ob es sich um eine insgesamt proportionale, progressive oder womöglich sogar regressive Steuer handelt.

Steuertarif beim Wertanteil genutzt wird. Dieser unter Verteilungs- und Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten sehr fragwürdige Tarif kommt gerade im Bereich hochgradig natur- und umweltschädlicher Bodennutzung zum Tragen.

Im multiplikativen Kombinationsmodell wiederum zeigt die Betrachtung der Ceteris paribus-Grenzsteuersätze, dass der proportionale Charakter des Bodenwertelements erhalten bleibt.

- (c) Gibt man die Ceteris paribus-Betrachtung auf und analysiert simultane Veränderungen beider Bestandteile des Kombinationsmodells, d.h. betrachtet man die vier Felder diagonal in NW-SO-Richtung, belegen die zugehörigen, in Abbildung 6 nicht dargestellten Grenzsteuersätze, dass hier die additive Verknüpfung näher an der Originalen ist. Bei den reinen Steuermodellen (Felder I und II) liegen auf der NW-SO-Diagonale von „gering/gering“ zu „hoch/hoch“ die Grenzsteuersätze notwendigerweise bei 100%. Dies ist im additiven Kombinationsmodell ebenso.

Im multiplikativen Kombinationsmodell (Feld IV) dagegen liegen die Grenzsteuersätze bei simultaner Veränderung beider Bestandteile teilweise sehr hoch: Entlang der NW-SO-Diagonale von „gering/gering“ zu „hoch/hoch“ versechzehnfacht sich die Steuermesszahl, während der Abstand von der niedrigsten zur höchsten Steuermesszahl in den Feldern I bis III jeweils nur das Vierfache beträgt. Diese Eigenschaft des multiplikativen Modells folgt zwingend daraus, dass die Anreiz- bzw. Verteilungswirkungen aus der Ceteris paribus-Betrachtung unverändert erhalten bleiben.

- (d) Beide Kombinationsmodelle sind Kompromissmodelle. Daraus folgt eine wesentliche Gemeinsamkeit: In der anderen Diagonale (NO-SW) werden Tatbestände, die in der Partialbetrachtung unterschiedlich sind, zumeist gleich besteuert. Dies kann dann auch den Partialzielen, die mit den beiden „reinen“ Steuermodellen verfolgt werden, zuwiderlaufen. So gibt es beispielsweise bei beiden Kombimodellen keinen steuerlichen Anreiz, der einem Umzug aus einer hochpreisigen, aber flächenschonenden Wohngegend (NO) in eine preisgünstige, aber sehr umweltschädliche Siedlungsform (SW) entgegenwirken würde. Eine reine Flächensteuer hätte einen solchen Anreiz setzen sollen. Die reine Bodenwertsteuer aber setzt den entgegengesetzten Anreiz. Dass die Kombinationsmodelle solche widerstreitenden Anforderungen neutralisieren, muss nicht weiter verwundern.

Die tragfähigeren Argumente (a) und (b) sprechen für das multiplikative Kombinationsmodell. Die Argumente (c) und (d) runden zwar das Gesamtbild des Vergleiches ab, sind aber u.E. nur begrenzt relevant: Simultane „diagonale“ Schritte in beiden Dimensionen einer kombinierten Flächennutzung-Bodenwertsteuer sind nur dann bewertungsrelevant, wenn sie unvermeidbar sind. Sind sie vermeidbar, d.h. teilbar in zwei separate Entscheidungen in „vertikaler“ und „horizontaler Richtung“, kommen die Anreiz- und Verteilungseffekte aus den Ceteris paribus-Betrachtungen (a) und (b) wieder zum Tragen. Greifen wir das Beispiel aus Punkt (d) noch einmal auf: Einem Umzug aus einer hochpreisigen, aber flächenschonenden Wohngegend in eine preisgünstige, aber umweltschädliche Siedlungsform können die Kombimodelle nicht durch

entsprechende Anreizsetzung entgegenwirken. Natürlich sind preisgünstigere Wohngegenden nicht automatisch umweltschädlicher als teure. Die Entscheidung für eine preisgünstige, z. B. ländliche Wohngegend schließt i.d.R. nicht die Entscheidung für oder gegen eine umweltschonende Siedlungsform aus. In der zweiten, *separaten* Wahl hängt es von der Anreizkraft allein der flächenpolitischen Komponente ab, ob ein wirksamer steuerlicher Lenkungsimpuls zustande kommen kann. Unter den beiden alternativen Kombinationsmodellen verspricht nur die multiplikative Verknüpfung entsprechend starke Allokationswirkungen.

Tabelle 6 vergleicht schließlich noch einmal kurz die dynamischen Eigenschaften von additiver und multiplikativer Verknüpfung der Flächennutzungs- und Bodenwertkomponente mit denen der „reinen“ Modelle. Einander gegenüber gestellt werden die normierten Steuermesszahlen in mittleren Bodenwertlagen für alle drei Flächennutzungsklassen (siehe Abbildung 6). Die Steuermesszahlen werden für einen Zeitraum von 10 Jahren mit folgenden Annahmen dynamisiert:

- Es findet keine Steueränderung oder –anpassung statt.
- Die nominalen Bodenwerte steigen um acht Prozent im Jahr. Dieser Wert ist der Anschaulichkeit wegen zwar recht hoch gewählt, aber nicht unrealistisch: Die nominalen Kaufwerte für Bauland in Gesamtdeutschland sind in den zehn Jahren von 1992 bis 2001 von 25,09 Euro auf 50,18 Euro, also – zufällig – genau auf das Doppelte, gestiegen. Dies entspricht einer durchschnittlichen Wachstumsrate von acht Prozent im Jahr.<sup>48</sup>
- Die Steuermesszahlen werden in realen Werten des Ausgangsjahres  $t = 1$  dargestellt. Hierzu wird die Preisentwicklung des Inlandsprodukts (BIP-Deflator) genutzt. Der Wert von zwei Prozent nähert das langjährige Mittel an.
- Es sind keine steuerlichen Lenkungswirkungen berücksichtigt.

Die realen Steuermesszahlen in Tabelle 6 illustrieren die dynamische Überlegenheit der multiplikativ kombinierten Flächennutzung-Bodenwertsteuer deutlich. Die reine Bodenwertsteuer (Feld I) vollzieht die realen Bodenwertsteigerungen von rund sechs Prozent exakt nach, aber zeigt selbstverständlich keinerlei Lenkungsimpuls zwischen den drei Flächennutzungsklassen (Grenzsteuersätze jeweils 0%). Umgekehrt sieht es bei der reinen Flächennutzungsteuer aus (Feld II). Hier bleiben die Grenzsteuersätze zwischen den Flächennutzungsklassen im gesamten Zeitraum unverändert hoch bei 100%. Als reine Mengensteuer allerdings unterliegt die Flächennutzungsteuer einem *fiscal anti-drag*: Das reale Aufkommen der Steuer sinkt inflationsbedingt um sechzehn Prozent (vorausgesetzt, die hier nicht berücksichtigte, gemeindliche Hebesatzpolitik steuert nicht dagegen).

---

<sup>48</sup> Daten nach Angaben des Statistischen Bundesamtes. Durchschnittliche Kaufwerte für „Bauland insgesamt“ bieten eine zulässige Approximation für Bodenrichtwerte, da letztere auf der Basis von Kaufpreisen ermittelt werden.

**Tabelle 6: Kombinierte Flächennutzungs- und Bodenwertsteuer: Varianten der Steuermesszahlen in dynamischer Betrachtung**

<b>Reale Steuermesszahlen mit:</b>				
Nominaler Bodenwertzuwachs p.a.:	+8,0%	und	BIP-Deflator p.a.:	+2,0%

**I. Reine Bodenwertsteuer**

		Mittlerer Bodenwert									
		t=1	t=2	t=3	t=4	t=5	t=6	t=7	t=8	t=9	t=10
Umweltbeeinträchtigung	gering	1,00	1,06	1,12	1,19	1,26	1,33	1,41	1,49	1,58	1,67
	↓	+0%	+0%	+0%	+0%	+0%	+0%	+0%	+0%	+0%	+0%
	mittel	1,00	1,06	1,12	1,19	1,26	1,33	1,41	1,49	1,58	1,67
	↓	+0%	+0%	+0%	+0%	+0%	+0%	+0%	+0%	+0%	+0%
	hoch	1,00	1,06	1,12	1,19	1,26	1,33	1,41	1,49	1,58	1,67

**II. Reine Flächennutzungssteuer**

		Mittlerer Bodenwert									
		t=1	t=2	t=3	t=4	t=5	t=6	t=7	t=8	t=9	t=10
Umweltbeeinträchtigung	gering	0,50	0,49	0,48	0,47	0,46	0,45	0,44	0,44	0,43	0,42
	↓	+100%	+100%	+100%	+100%	+100%	+100%	+100%	+100%	+100%	+100%
	mittel	1,00	0,98	0,96	0,94	0,92	0,91	0,89	0,87	0,85	0,84
	↓	+100%	+100%	+100%	+100%	+100%	+100%	+100%	+100%	+100%	+100%
	hoch	2,00	1,96	1,92	1,88	1,85	1,81	1,78	1,74	1,71	1,67

**III. Additiv kombinierte Steuer**

		Mittlerer Bodenwert									
		t=1	t=2	t=3	t=4	t=5	t=6	t=7	t=8	t=9	t=10
Umweltbeeinträchtigung	gering	0,75	0,77	0,80	0,83	0,86	0,89	0,93	0,96	1,00	1,05
	↓	+33%	+32%	+30%	+28%	+27%	+25%	+24%	+23%	+21%	+20%
	mittel	1,00	1,02	1,04	1,06	1,09	1,12	1,15	1,18	1,22	1,25
	↓	+50%	+48%	+46%	+44%	+42%	+40%	+39%	+37%	+35%	+33%
	hoch	1,50	1,51	1,52	1,54	1,55	1,57	1,59	1,62	1,64	1,67

**IV. Multiplikativ kombinierte Steuer**

		Mittlerer Bodenwert									
		t=1	t=2	t=3	t=4	t=5	t=6	t=7	t=8	t=9	t=10
Umweltbeeinträchtigung	gering	0,50	0,53	0,56	0,59	0,63	0,67	0,70	0,75	0,79	0,84
	↓	+100%	+100%	+100%	+100%	+100%	+100%	+100%	+100%	+100%	+100%
	mittel	1,00	1,06	1,12	1,19	1,26	1,33	1,41	1,49	1,58	1,67
	↓	+100%	+100%	+100%	+100%	+100%	+100%	+100%	+100%	+100%	+100%
	hoch	2,00	2,12	2,24	2,37	2,51	2,66	2,82	2,98	3,16	3,35

Keine Steueränderungen /-anpassungen  
Quelle: eigene Darstellung.

Die additive Kombination von Flächennutzungs- und Bodenwertsteuer (Feld III in Tabelle 6) zeigt auch in dynamischer Perspektive, dass sie allenfalls ein schwacher Kompromiss der beiden reinen Modelle ist. Die hier ohnehin schon schwachen ökologischen Anreizwirkungen zwischen den drei Flächennutzungsklassen in der statischen Betrachtung (siehe oben Abbildung 6) schwächen sich hier durch den im Zeitablauf zunehmenden Bodenwertanteil noch weiter ab.

Die Grenzsteuersätze zwischen den unterschiedlichen Flächennutzungen sinken von 33%/50% auf 20%/33% und verlieren ihre Lenkungsfunktion weitgehend. Ein Kompromiss auch auf der Aufkommenseite: Wegen der besonders hohen Bodenwertsteigerungen steigt zwar in den betrachteten zehn Jahren das Realaufkommen der Steuer. Es bleibt aber weit hinter dem der reinen Bodenwertsteuer zurück.

Lediglich die multiplikativ kombinierte Flächennutzung-Bodenwertsteuer zeigt sich den beiden hier betrachteten Anforderungen der dynamischen Betrachtung gewachsen: Die ökologischen Lenkungsanreize der Flächennutzungskomponente bleiben kontinuierlich auf dem hohen Niveau des Originals, wie Grenzsteuersätze von jeweils 100% zeigen. Zugleich zeigt das Kombinationsmodell die gleiche intertemporale Aufkommensdynamik wie die reine Bodenwertsteuer.

Eine multiplikative Verknüpfung von Flächennutzung- und Bodenwertsteuer, wie sie Rodi (2002) vorschlägt und hier etwas weiter ausgearbeitet worden ist, war – im Gegensatz zu allen zuvor dargestellten Reformvorschlägen – bislang nicht Gegenstand von vertiefenden Untersuchungen oder vergleichenden Modellrechnungen (vgl. Lehmbruck/Coulmas (2001) und Krips/Thöne (2002)). Entsprechend liegen noch keine Erkenntnisse zur voraussichtlichen interpersonellen und interkommunalen Inzidenz dieses speziellen Mischmodells vor. Die oben für ein stark vereinfachtes Anschauungsmodell festgestellten, vielversprechenden Eigenschaften empfehlen, die multiplikativ verknüpfte Flächennutzung-Bodenwertsteuer in der weiteren Grundsteuer-Reformdiskussion vertieft zu untersuchen und den anderen Reformoptionen gegenüberzustellen.

## VIII. Gemeinsamkeiten der Reformkonzepte und strittige Punkte

### 1. Zur Beteiligung der Wohnbevölkerung an der Finanzierung kommunaler Aufgaben

Die direkte und fühlbare Beteiligung der Wohnbevölkerung ist aus finanzwissenschaftlicher Perspektive ein unentbehrliches Element eines rationalen kommunalen Finanzierungssystems (siehe Abschnitt III). Im gegenwärtigen System der Gemeindefinanzierung fehlt eine sachgerechte Beteiligung der Wohnbevölkerung an der Finanzierung kommunaler Aufgaben. Der Anteil der Gemeinden an der Einkommensteuer ist unzureichend, weil die Gemeinden keinen Einfluß auf die Höhe der Besteuerung haben. Dadurch und durch die nivellierende Sockelregelung bei der Verteilung des Einkommensteueraufkommens erhält die Beteiligung der Gemeinden an der Einkommensteuer faktisch den Charakter einer Finanzzuweisung.

Sowohl das BDI/VCI-Konzept als auch die Mehrzahl der diskutierten alternativen Reformvorschläge beinhalten eine von den Gemeinden veränderbare Steuer, die von der lokalen Wohnbevölkerung erhoben wird. Dabei herrscht die Auffassung vor, dass es sich um eine Steuer handeln sollte, die an der existierenden Lohn- und Einkommensteuer anknüpft. Bei der Ausgestaltung im Detail – beispielsweise der Frage, wie die Bemessungsgrundlage genau aussehen sollte – bestehen zwar unterschiedliche Auffassungen. Diese sind jedoch gegenüber der Grundsatzfrage der Einführung einer kommunalen Steuer auf die Wohnbevölkerung nachrangig. Gegen eine solche Steuer werden verschiedene Kritikpunkte ins Feld geführt.

Erstens wird darauf hingewiesen, dass eine solche Steuer gegenüber der aktuellen Lösung zu administrativem Mehraufwand führt.<sup>49</sup> Seit der Einführung EDV-gestützter Buchhaltungs- und Verwaltungssysteme hat dieses Argument jedoch seine Durchschlagskraft eingebüßt. Die Prüfung durch die Kommission zur Gemeindefinanzreform hat festgestellt, dass ein kommunaler Zuschlag zur Einkommensteuer administrativ handhabbar ist. Dafür spricht im Übrigen auch, dass lokale Einkommensteuern im Ausland vielfach problemlos erhoben werden, so etwa in Belgien, Dänemark, Schweden und der Schweiz.

Ein zweiter Einwand setzt an der kommunalen Streuung des Steueraufkommens an. Dieses Argument ist von erheblicher praktischer Bedeutung und wird im Abschnitt VII gesondert untersucht. Dabei wird sich allerdings zeigen, dass die Frage der kommunalen Streuung bei sachgerechter Gestaltung der Steuer kein Hindernis für ihre Einführung darstellt.

Drittens stellt sich bei einem Ersatz der aktuellen Gewerbesteuer durch eine Steuer, die zumindest unter anderem die lokale Wohnbevölkerung trifft, die Frage, ob die Reform eine Umverteilung der Steuerlast von Unternehmen auf private Haushalte bewirkt, die unerwünscht sein mag.

---

<sup>49</sup> Das war neben der interkommunalen Verteilungswirkung auch für den Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1982) der entscheidende Grund, eine solche Steuer nicht zu empfehlen.

Dazu ist zunächst festzustellen, dass Steuerlasten letztlich immer und ausschließlich von privaten Haushalten getragen werden müssen, denn Steuern, die Unternehmensgewinne schmälern, verringern letztlich das Einkommen der Teilhaber oder Eigentümer. Dennoch ist es denkbar, dass mit der Abschaffung der Gewerbesteuer eine Umverteilung zu Lasten von Haushalten geht, die vornehmlich Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit beziehen und im Durchschnitt einkommensschwächer sind.

Grundsätzlich ist die Auffassung, dass eine Gemeindefinanzreform nicht zu Verwerfungen bei der interpersonellen Einkommensverteilung führen sollte, sicherlich gerechtfertigt. Es ist aber fraglich, ob das Gemeindefinanzsystem ein geeignetes Instrument darstellt, um distributive Ziele der Steuerpolitik aktiv zu verfolgen. Aus ökonomischer Sicht sollte bei der Gestaltung des kommunalen Finanzsystems das Prinzip der fiskalischen Äquivalenz und des Interessenausgleichs im Vordergrund stehen (siehe Abschnitt III). Das setzt allerdings voraus, dass im Rahmen der Steuerpolitik des Bundes und der Länder, vor allem im Rahmen der allgemeinen Einkommensteuer, unerwünschte Verteilungswirkungen einer Reform der Kommunalfinanzen neutralisiert werden. Das BDI/VCI-Konzept und einige der beschriebenen alternativen Reformkonzepte beinhalten eine solche Kompensation. Ein tragendes Argument gegen eine kommunale Besteuerung der Wohnbevölkerung liefern distributive Überlegungen nicht.

Des Weiteren wird häufig behauptet, eine mit kommunalem Hebesatz ausgestattete Steuer auf die lokale Wohnbevölkerung sei nicht sachgerecht, so lange ein Großteil der kommunalen Ausgaben durch Bundes- und Landesgesetze bestimmt werde. Dieses Argument verweist auf die Diskussion über das Konnexitätsprinzip. Es ist zweifellos richtig, dass kommunale Finanzautonomie auf der Einnahmenseite nur dann Sinn hat, wenn die Gemeinde auch über die Struktur und Höhe ihrer Ausgaben eigene Entscheidungen fällen kann. Soweit Kommunen Aufgaben erfüllen, die sich aus Landes- und Bundesgesetzen ergeben, sollte die angemessene Finanzausstattung vom Veranlasser mitgeliefert werden.<sup>50</sup> In den letzten Jahren sind die Kommunen durch derartige Aufgaben immer mehr in Anspruch genommen worden. Ein entsprechender finanzieller Ausgleich hat aber zumindest nach der Auffassung der Kommunalverbände nicht stattgefunden. Dennoch besteht für die Kommunen nach wie vor ein gewisser Spielraum bei der Gestaltung ihrer Ausgaben. Es mag durchaus sein, dass dieser Spielraum zu gering ist. Die Existenz einer gewissen Belastung der kommunalen Budgets mit Aufgaben, die von den Ländern und vom Bund vorgegeben sind, spricht aber nicht grundsätzlich gegen eine gegenüber dem status quo erweiterte kommunale Finanzautonomie auf der Einnahmenseite, sondern eher für eine Neuordnung der vertikalen Finanzbeziehungen zwischen den föderalen Ebenen.

---

<sup>50</sup> Dies sollte aus Gründen der Anreizkompatibilität aber keine generelle Kostenerstattung implizieren, sondern eher eine pauschale Verbesserung der Finanzausstattung, die beispielsweise die, im Durchschnitt der Kommunen entstehenden (größennormierten) Kosten der Aufgabenerfüllung beinhaltet, siehe hierzu auch Huber und Lichtblau (1999).

## **2. Das Problem der Streuung des lokalen Steueraufkommens in Zuschlagsmodellen**

Eine wichtige Anforderung an die kommunale Finanzreform besteht darin sicherzustellen, dass es bei der Verteilung des Steueraufkommens nicht zu unerwünschten Verwerfungen kommt. Die Berechnungen der Kommission zur Reform der Kommunal Finanzen haben gezeigt, dass die Einführung eines Zuschlags zur Einkommen- und Körperschaftsteuer (BDI/VCI-Modell) dazu führen würde, dass vor allem Kernstädte in Agglomerationsräumen relativ hohe Zuschlagssätze erheben müssten, um ihre Steuereinnahmen konstant zu halten, während Umlandgemeinden mit deutlich niedrigeren Steuersätzen auskämen. Diese Ergebnisse bestätigen Resultate anderer Studien zu diesem Thema (Broer (2003), Fuest und Huber (2001), Fuest und Thöne (2002)).

Das Kernstadt-Umland-Problem lässt sich auf unterschiedliche Weise lösen. Besonders naheliegend sind folgende Ansätze:

- a) Verringerung der Streuung durch Umverteilung im Rahmen des kommunalen Finanzausgleichs.
- b) Neuregelung der Verteilung des kommunalen Anteils an der Umsatzsteuer.
- c) Differenzierung der Zuschlagssätze nach Einkommensart.
- d) Stärkere Betonung des Betriebsstättenprinzips bei der primären Verteilung des Aufkommens.

### **a) Verringerung der Streuung durch Umverteilung im Rahmen des kommunalen Finanzausgleichs**

Prinzipiell wäre es denkbar, auf eine Neuregelung des kommunalen Finanzausgleichs zurückzugreifen, um unerwünschte interkommunale Umverteilungseffekte zu neutralisieren. Dabei besteht jedoch die Gefahr, dass der kommunale Finanzausgleich überlastet wird. Vor allem hätte eine verstärkte Nivellierung der Finanzkraft durch den kommunalen Finanzausgleich erhebliche negative Anreizeffekte. Das spricht dafür, zunächst nach anderen Lösungen zu suchen und den kommunalen Finanzausgleich nur als letztes Mittel zur Korrektur der regionalen Aufkommensstreuung einzusetzen.

### **b) Neuregelung der Verteilung des kommunalen Anteils an der Umsatzsteuer**

Eine weitere Möglichkeit zur Korrektur von Verwerfungen in der Aufkommensverteilung läge in einer Neuregelung der Verteilung des Umsatzsteueranteils zwischen den Kommunen. Dies entspricht dem Vorschlag des BDI/VCI. Um die Steuerreinnahmen der Betriebsstädtengemeinden zu steigern, könnte der kommunale Umsatzsteueranteil nach Maßgabe der Lohnsumme oder nach anderen, an den Betriebsstätten orientierten Schlüsseln verteilt werden. Dies ist jedoch bereits heute der Fall, auch nach der ab 2004 geltenden Regelung (§ 5d Gemeindefinanzreformgesetz). Damit aus dieser Verteilung des Umsatzsteueraufkommens ein signifikanter Umverteilungseffekt zu Gunsten der Betriebsstädtengemeinden eintritt, muss der kommunale Umsatz-



steueranteil deutlich erhöht werden. Dies entspricht auch dem Vorschlag des Bundes der Steuerzahler (Karl Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (2002)), der in seinem Reformkonzept die Erhöhung des Umsatzsteueranteils der Gemeinden als wichtigen Bestandteil vorsieht. Obwohl eine Quantifizierung der interkommunalen Verteilungswirkungen einer solchen Lösung noch aussteht, spricht viel dafür, dass hier ein gangbarer Weg zur Lösung des Kernstadt-Umland-Problems liegt.

### **c) Differenzierung der Zuschlagsätze nach Einkommensart**

Eine weitere Möglichkeit zur Entschärfung des Kernstadt-Umland-Problems besteht darin, eine Differenzierung der Zuschlagsätze nach gewerblichen Einkünften und Einkünften von juristischen Personen einerseits und sonstigen Einkünften andererseits zu gestatten, wie in dem oben diskutierten Reformkonzept von Fuest und Huber (2001) vorgesehen. In diesem Konzept fällt die Umverteilung zu Lasten der Kernstädte umso geringer aus, je mehr der Zuschlagssatz auf die erste Einkommensgruppe – Einkommen juristischer Personen und gewerbliche Einkommen – die Zuschläge auf die sonstigen Einkommen übersteigt.<sup>51</sup> Dabei ist allerdings zu beachten, dass die Möglichkeiten der Steuerarbitrage und der Verlagerung von Einkommen der Differenzierung der Zuschlagssätze Grenzen setzen.

### **d) Stärkere Betonung des Betriebsstättenprinzips bei der primären Verteilung des Aufkommens**

Eine weitere Möglichkeit zur Begrenzung der Steueraufkommensverluste der Kernstädte darin könnte liegen, das Aufkommen aus dem Zuschlag zur Einkommensteuer nicht allein nach dem Wohnsitzprinzip zu verteilen, sondern anteilig nach dem Betriebsstättenprinzip. Eine quantitative Analyse dieses Vorschlags für die Stadtstaaten Berlin, Bremen und Hamburg bietet Broer (2003). Er nimmt an, dass die Gewerbesteuer abgeschafft wird und der kommunale Anteil an der Einkommensteuer erhalten bleibt. Ferner wird angenommen, dass die gegenwärtige Gewerbesteuer zu 58% von juristischen Personen und zu 42% von natürlichen Personen aufgebracht wird. Die Analyse geht außerdem davon aus, dass die Zuschläge zur Körperschafts- und Einkommensteuer unterschiedlich sein können und so festgelegt werden, dass die beiden Gruppen die Aufkommensverluste durch den Wegfall der Gewerbesteuer zu den oben genannten Prozentsätzen ausgleichen.

Auf dieser Basis ergeben sich bei einer Zerlegung nach dem Wohnsitzprinzip erforderliche Zuschläge zur Einkommensteuer in Höhe von 4,21% (Berlin) bis 7,06% (Hamburg). Bei den Zuschlägen zur Körperschaftsteuer liegen die Zuschlagssätze zwischen 37,73% (Hamburg) und 41,63% (Bremen).<sup>52</sup> Erfolgt die Zerlegung hingegen je zu 50% nach dem Betriebsstätten- und dem Wohnsitzprinzip, dann sinken die erforderlichen Zuschlagssätze bei der Einkommensteuer

---

<sup>51</sup> Abweichungen ergeben sich in dem Ausmaß, in dem die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer von den Bemessungsgrundlagen der Einkommen- und Körperschaftsteuer abweicht.

<sup>52</sup> Die Zuschläge zur Körperschaftsteuer erscheinen unrealistisch hoch, es ist aber zu bedenken, dass die tarifliche Belastung der juristischen Personen durch die Abschaffung der Gewerbesteuer auf 25% sinkt.

auf Werte zwischen 3,47% (Berlin) und 4,46% (Hamburg). Diese Resultate zeigen, dass eine stärkere Gewichtung des Betriebsstättenprinzips das Kernstadt-Umland-Problem deutlich entschärfen kann.

Als Fazit lässt sich festhalten, dass das Kernstadt-Umland Problem im Rahmen von Zuschlagsmodellen gezielte Maßnahmen erfordert, um eine Umverteilung zu Lasten der Kernstädte zu vermeiden. Es gibt, wie in diesem Abschnitt erläutert wurde, verschiedene Möglichkeiten, dies in der Praxis umzusetzen. Dabei ist eine Kombination der genannten Maßnahmen vermutlich sinnvoll. Es sollte betont werden, dass eine Lösung dieses Problems allein oder vorrangig über den kommunalen Finanzausgleich nicht erforderlich ist.

### **3. Gewinnunabhängige Elemente bei der Besteuerung der Wirtschaft**

Ein besonders strittiger Punkt in der aktuellen Diskussion liegt in der Frage, ob die Besteuerung der lokalen Wirtschaft im Rahmen des kommunalen Finanzierungssystems gewinnunabhängige Elemente beinhalten sollte. In dieser Frage liegt nicht nur ein Konfliktpunkt innerhalb der Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen. Auch in der allgemeinen Reformdiskussion bestehen hierzu unterschiedliche Auffassungen. Als gewinnunabhängige Elemente, die in die Bemessungsgrundlage einer lokalen wirtschaftsbezogenen Steuer eingehen könnten, werden vor allem die sonstigen Faktorentgelte in Betracht gezogen, also Löhne und Fremdkapitalzinsen, aber auch die in Mieten, Pachten und Leasingraten enthaltenen Finanzierungsanteile. Darüber hinaus kommen als gewinnunabhängige Elemente Steuern auf das Kapital eines Unternehmens oder auf den eingesetzten Grund und Boden in Frage.

Der wichtigste ökonomische Nachteil gewinnunabhängiger Steuern besteht darin, dass sie – ähnlich wie Beschränkungen des intertemporalen Verlustausgleichs – in besonderer Weise riskante Investitionen treffen und damit vor allem die Gründung und die Entwicklung kleinerer und neu gegründeter Unternehmen behindern, die besonders häufig innovative und daher sehr riskante Investitionen tätigen. Diese Investitionen spielen für das Wachstum und die Beschäftigungsentwicklung in einer Volkswirtschaft eine Schlüsselrolle und sollten nicht durch das Steuersystem diskriminiert werden.

Für die Einbeziehung gewinnunabhängiger Elemente in die Bemessungsgrundlage werden folgende Argumente ins Feld geführt:

1. Die Umsetzung des Prinzips der fiskalischen Äquivalenz und des Interessenausgleichs erfordert gewinnunabhängige Elemente in der Bemessungsgrundlage.
2. Geringere Konjunkturabhängigkeit des Aufkommens.
3. Geringere Gestaltungsanfälligkeit.

## **1. Erfordert die Umsetzung des Prinzips der fiskalischen Äquivalenz und des Interessenausgleichs gewinnunabhängige Elemente in der Bemessungsgrundlage?**

Wie bereits im Abschnitt III erläutert wurde, sollten nach dem Prinzip der fiskalischen Äquivalenz und des Interessenausgleichs öffentliche Leistungen, die der lokalen Wirtschaft zu Gute kommen, auch von den betreffenden Unternehmen finanziert werden. Im Fall einzelwirtschaftlicher Äquivalenz kann auf Gebührenfinanzierung zurückgegriffen werden. Im Fall einer eher gruppenorientierten Äquivalenz ist eine lokale Steuer zu erheben. Die Forderung nach gewinnunabhängigen Elementen in der Bemessungsgrundlage lokaler, wirtschaftsbezogener Steuern verweist darauf, dass auch Unternehmen, die Verluste erleiden, die lokale Infrastruktur in einer Gemeinde nutzen und daher auch Steuern entrichten sollten. Analog wird darauf verwiesen, dass auch kommunale Gebühren unabhängig von der Ertragssituation eines Unternehmens gezahlt werden müssen.

Es liegt allerdings in der Natur öffentlicher Leistungen, dass es schwierig ist, festzustellen, in welchem Umfang welche Unternehmen von diesen Leistungen profitieren und folglich zu ihrer Finanzierung beitragen sollten. Insofern ist es problematisch, allein auf der Basis des Äquivalenzgedankens zu versuchen, eine geeignete Bemessungsgrundlage für eine lokale Wirtschaftssteuer abzuleiten. Es ist keineswegs gesichert, dass die Nutzung öffentlicher Infrastruktur durch ein Unternehmen proportional zum Kapitalstock oder proportional zu seiner Wertschöpfung ist. Beispielsweise könnte ein Unternehmen, das nur eine geringe Wertschöpfung hat, weil es in erheblichem Umfang Vorleistungen bezieht, die lokale Infrastruktur stark belasten, wenn beispielsweise in großem Umfang Transporte anfallen. In diesem Fall wäre eher der Umsatz des Unternehmens als seine Wertschöpfung als Indikator geeignet. Da es also schwierig ist, überzeugende Indikatoren für eine am Äquivalenzprinzip orientierte Besteuerung zu bestimmen, erscheint es sinnvoll, bei der Gestaltung kommunaler Unternehmenssteuern zwar die lokale Wirtschaft durchaus möglichst umfassend einzubeziehen. Bei der sachlichen Gestaltung der Bemessungsgrundlage sollten jedoch eher allgemeine Kriterien für ein rationales Steuersystem in den Vordergrund gestellt werden.

## **2. Geringere Konjunkturabhängigkeit des Aufkommens**

Es ist sicherlich richtig, dass gewinnunabhängige Komponenten kommunaler Steuern dazu führen, dass das Steueraufkommen im Konjunkturverlauf weniger schwankt. Dies als Vorteil darzustellen, ist allerdings nicht sachgerecht. Dem weniger konjunkturanfälligen Aufkommen steht eine stärker prozyklische Belastung der Unternehmen gegenüber, die nun in Rezessionsphasen höhere Steuern und in Phasen des wirtschaftlichen Aufschwungs geringere Steuern zahlen müssen. Damit wird die Last der Anpassung an Konjunkturkrisen vom öffentlichen in den privaten Sektor verschoben. Anders formuliert werden die automatischen Stabilisatoren des Steuersystems durch gewinnunabhängige Komponenten des Steuersystems ausgeschaltet. Konjunkturelle Risiken werden also lediglich verlagert und nicht etwa aus der Welt geschafft.

Eine volkswirtschaftlich sinnvolle Verteilung der Risiken hängt von vielfältigen Faktoren ab, die im Rahmen dieses Gutachtens nicht erschöpfend diskutiert werden können. Ein wichtiger

Faktor für die Risikoallokation ist aber die Fähigkeit öffentlicher Haushalte einerseits und privater Unternehmen andererseits, Einnahmeschwankungen durch Kreditaufnahme auszugleichen. Vor allem bei kleinen und mittleren Unternehmen ist der Kapitalmarktzugang häufig durch Informations- und Anreizprobleme erschwert. Daher droht gerade diesen Unternehmen in Phasen wirtschaftlicher Stagnation der Konkurs.<sup>53</sup>

Der öffentliche Sektor hat im Allgemeinen besseren Kapitalmarktzugang. Die Möglichkeiten gerade der Gemeinden, konjunkturell bedingte Einnahmeschwankungen durch Kreditfinanzierung in Rezessionen und Überschussbildung in Boomphasen auszugleichen, sind allerdings, zumindest was die Kreditfinanzierung angeht, institutionell beschränkt. Der Vermögenshaushalt bietet zwar durchaus Möglichkeiten des intertemporalen Einnahmenausgleichs, die Haftung der Länder für die Schulden der Gemeinden führt aber dazu, dass die Verschuldungsspielräume im Rahmen der Kommunalaufsicht begrenzt werden.

Eine vorausschauende kommunale Finanzpolitik sollte allerdings in Jahren mit überdurchschnittlichen Einnahmen Überschüsse bilden, die dann in Jahren sinkender Steuereinnahmen verhindern, dass die Ausgaben dem Konjunkturereinbruch folgen und entsprechend sinken müssen.

Wenn das nicht umsetzbar ist, spricht viel dafür, im Rahmen der Kommunalaufsicht mehr Spielräume für eine Glättung der Einnahmen über den Kapitalmarkt zuzulassen. Aber selbst ohne derart erweiterte Verschuldungsspielräume der Gemeinden ist es nicht sinnvoll, durch ertragsunabhängige Besteuerung die Last der Anpassung an Konjunkturschwankungen allein dem privaten Sektor aufzubürden. Bei ertragsabhängiger Besteuerung wird die Last der Anpassung an konjunkturelle Schwankungen geteilt. Das ist sicherlich die effizientere Lösung. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass die Entwicklung der Unternehmen und ihrer Erträge in einer Gemeinde sicherlich stärkeren Schwankungen unterliegen kann und schwerer prognostizierbar ist als die gesamtwirtschaftliche Konjunkturentwicklung. Das spricht dafür, den Anteil der Unternehmenssteuern auf Bundes- und Landesebene zu erhöhen und ihn auf der Ebene der Gemeinden gegenüber dem status quo eher zu verringern.

### **3. Geringere Gestaltungsanfälligkeit**

Ein eher pragmatisches Argument zu Gunsten einer an gewinnunabhängigen Elementen ansetzenden Besteuerung liegt in der geringeren Anfälligkeit für Gestaltungen mit dem Ziel der Steuerlastminimierung. Das Anliegen, die Steuervermeidungsmöglichkeiten durch gezielte steuerliche Gestaltungen zu begrenzen, ist sicherlich legitim. Viele Länder haben in den letzten Jahren eine Steuerpolitik verfolgt, in der tendenziell die Bemessungsgrundlagen erweitert und die Steuersätze gesenkt wurden. Das lässt sich unter anderem damit erklären, dass durch breite Bemessungsgrundlage und niedrige Steuersätze Anreize entfallen, Gewinne durch Fremdfinanzierung

---

<sup>53</sup> Verschiedentlich wird vorgeschlagen, bei Unternehmen mit Verlusten Steuerstundungen zu gestatten, siehe etwa Junkernheinrich (2003), S. 435. Das ist jedoch schwierig umzusetzen und würde kommunale Einnahmen wieder stärker konjunkturabhängig machen.

oder Transferpreise international zu verlagern. Die Einführung beispielsweise einer Wertschöpfungssteuer könnte mit ähnlichen Argumenten begründet werden.

Es handelt sich allerdings um eine extreme Form der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, die angesichts der oben erwähnten Nachteile gewinnunabhängiger Steuern weit über das Ziel hinausschießt. Die Bekämpfung der Steuervermeidung und internationalen Einkommensverlagerung aus steuerlichen Gründen ist ein Problem der allgemeinen Einkommens- und Gewinnbesteuerung. Dieses Problem muss im Rahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer gelöst werden und steht durchaus im Mittelpunkt von Reformbemühungen auf dieser Ebene. Es ist wenig erfolgversprechend, diese Frage isoliert im Rahmen des kommunalen Finanzsystems anzugehen.

Insgesamt ist festzustellen, dass die Argumente für gewinnunabhängige Elemente bei der kommunalen Unternehmensbesteuerung nicht so überzeugend sind, dass es gerechtfertigt erscheint, die mit gewinnunabhängigen Elementen verbundenen Nachteile – vor allem die Diskriminierung kleinerer Unternehmen und riskanter Investitionen – in Kauf zu nehmen.<sup>54</sup> Daraus folgt, dass die kommunale Unternehmensbesteuerung zwar bezüglich des Kreises der Steuerpflichtigen die lokale Wirtschaft möglichst vollständig abbilden sollte. Bei der Gestaltung der sachlichen Bemessungsgrundlage sollte sie jedoch allgemeinen Prinzipien einer rationalen Besteuerung folgen und sich insofern an der allgemeinen Einkommen- und Körperschaftsteuer orientieren. Diese Steuern sind aus guten Gründen vornehmlich ertragsorientiert.

#### 4. Die Rolle der Grundsteuer

In den Diskussionen zur Grundsteuerreform wird neben den Fragen zu Ausgestaltung und Wirkungen eines alternativen Steuermodells (siehe Abschnitt VII) ein Aspekt immer mit einem gewissen Unbehagen angesprochen: die Frage nach dem Aufkommen einer reformierten Grundsteuer. Spätestens mit der Ökosteuerdiskussion der 1990er Jahre hat sich in Deutschland eine Art praktizierter Konsens herausgebildet, über Steuerreformvorhaben nur noch unter der Prämisse der Aufkommensneutralität (oder der Steuersenkung) zu sprechen. Wo Steuern erhöht wurden, handelte es sich entweder um eher unmerkliche Abgaben (sehr beliebt: die Versicherungsteuer) oder um Abgaben, die von einem großen Teil der Bürger nicht oder nur sehr selten gezahlt werden (Tabaksteuer, Grunderwerbsteuer, Erbschaftsteuer). Diese Steuererhöhungen waren zudem *nicht* Folge einer längeren öffentlichen Steuerreformdiskussion, sondern wurden recht kurzfristig umgesetzt, zum Teil zur Finanzierung neu aufgetauchter Bedarfe (z.B. Terrorbekämpfung).

Wo allerdings eine öffentliche, steuersystematisch geprägte Reformdiskussion geführt werden kann, wird Aufkommensneutralität bisweilen wie eine *conditio sine qua non* behandelt. Damit

---

<sup>54</sup> Auch in der juristischen Literatur wird die gewinnunabhängige Besteuerung von Unternehmen sehr kritisch gesehen, siehe hierzu etwa Tipke und Lang (2002), §4 Rz. 100ff. und die dort zitierte Literatur sowie, unter Bezug auf die Gemeindesteuerreform, Jachmann (2003).

soll deutlich gemacht werden, dass die Steuerreformdiskussion nicht zugleich eine Steuererhöhungsdiskussion ist. Steuerpsychologisch ist die Trennung der systematischen Diskussion von der Aufkommensfrage zweifellos umsichtig. Aufkommensneutralität oder Steuersenkung ist angesichts der Gesamtsteuerbelastung überdies eine *pauschal* sehr begrüßenswerte Prämisse. Wo Aufkommensneutralität aber strikt auf einzelne Steuern bezogen wird, kann die umsichtige Selbstbeschränkung in der Reformdiskussion mitunter schnell zum schädlichen Tabu werden.

Die im vorliegenden Gutachten analysierte Diskussion zur Gemeindefinanzreform ist bislang – zumindest was ihren politisch relevanten Teil angeht – getrennt geführt worden: Zunächst wurden Grundsteuerreformkonzepte gegeneinander abgewogen, ohne dass die Gewerbesteuer Thema gewesen wäre. Beinahe zeitgleich mit dem Stillstand der Grundsteuerreformversuche nahm die AG „Kommunalsteuern“ in der Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen die Arbeit auf. Die Kommission hat sich – vor dem Hintergrund der gerade gescheiterten Bemühungen um die Grundsteuer nur zu verständlich – ausschließlich um eine Reform der bzw. einen Ersatz für die Gewerbesteuer gekümmert. Beide „Teildiskussionen“ wurden, wenn auch nicht streng, so doch überwiegend unter der Prämisse der Aufkommensneutralität allein der zu reformierenden Steuer geführt. Bevor im nächsten Abschnitt VIII.4.2 auf eventuelle Potenziale für eine simultane Reform der beiden großen Realsteuern eingegangen wird, sei kurz die Frage gestellt, was Aufkommensneutralität bei einer Kommunalsteuer mit Hebesatzrecht überhaupt bedeuten kann.

#### **4.1 Aufkommensneutralität und Aufkommensveränderungen bei Gemeindesteuerreformen**

##### **Die vermeintlich unabdingbare Prämisse der Aufkommensneutralität**

In einer Hinsicht spielt Aufkommensneutralität eine wichtige Rolle in der Diskussion um eine Reform der Gemeindesteuern: Bei der quantitativen Modellierung verschiedener Reformoptionen. In der theoretischen Analyse wird *fiktive* Aufkommensneutralität genutzt, um einzelne Reformvorschläge vom Aufkommen her vergleichbar zu machen und interkommunale Umverteilungswirkungen und unterschiedliche Betroffenheiten unter *Ceteris paribus*-Bedingungen – also „in Reinform“ – betrachten zu können.

In der Praxis hingegen ist die Anforderung der Aufkommensneutralität für eine Gemeindesteuer mit Hebesatzrecht sehr problematisch.<sup>55</sup> In der theoretischen Betrachtung kann eine neue Gemeindesteuer zwar als aufkommensneutral simuliert werden. Diese Bedingungen umfassen aber

---

<sup>55</sup> Grundsätzlich hat *jede* praktische Steuerreform Probleme, angestrebte Aufkommensneutralität auch zu erreichen. Bei grundlegenden Reformen ist zumeist die neue Bemessungsgrundlage nicht exakt statistisch erfasst, was erste Unsicherheiten in den Aufkommensprojektionen begründet. Neben diesem datentechnischen Problem sind die Anpassungsreaktionen der Wirtschaftssubjekte und (potenziellen) Steuerzahler der wesentliche Unsicherheitsfaktor für die Aufkommensprojektion: Auch wenn gewisse empirische Erkenntnisse zu den bisherigen Anpassungsreaktionen vorliegen sollten, sind verlässliche Vorausberechnungen insbesondere bei tiefgreifenden Steuerreformen sehr schwierig. Diese allgemeinen Probleme, angestrebte Aufkommensneutralität auch umzusetzen, bestehen bei jeder Steuerreform. Oben geht es nur um die *zusätzlichen*, spezifischen Problemen bei Gemeindesteuern mit Hebesatzrecht.

unter anderem die Prämisse, dass die Gemeinden keinerlei Anpassungsreaktionen auf reformbedingte Veränderungen zeigen, gleichgültig wie viel Aufkommen sie gegenüber der gegenwärtigen Realsteuer verlieren oder gewinnen. Entsprechend kann diese Prämisse für Aufkommensneutralität umformuliert werden zu: Den Gemeinden wird das Hebesatzrecht genommen bzw. beschnitten.

Zwei Wege zur – vom Gesetzgeber, nicht notwendigerweise auch von den Gemeinden gewollten – Aufkommensneutralität sind theoretisch vorstellbar: *Gesamtaufkommensneutralität* auf zentraler Ebene kann erreicht werden, indem der Gesetzgeber den Gemeinden die Verwendung der bisherigen Hebesätze (oder eines einheitlichen Satzes) auch für die reformierte Steuer vorschreibt und – vollkommene Information unterstellt – die Steuermessbeträge mit einem Multiplikator so festlegt, dass im Ergebnis das *Gesamtaufkommen* erreicht wird, das auch bei Fortführung der gegenwärtigen Steuer realisiert werden würde. Kurzum, das Hebesatzrecht würde abgeschafft. Denn andernfalls würden zumindest die Gemeinden, die reformbedingt an Aufkommen verlieren, ihr Hebesatzrecht nutzen, um diese Verluste zu kompensieren.

Der zweite Weg zur (anfänglichen) Aufkommensneutralität greift weniger radikal in das Hebesatzrecht ein. Hier würde mit der Steuerreform den Gemeinden „nur“ das Recht genommen, den *Anfangshebesatz* zu bestimmen. Dieser würde stattdessen so angepasst, dass jede einzelne Kommune nach der Reform das gleiche Aufkommen erhielte, das sie bei der bisherigen Steuer realisiert hätte. Danach würde den Gemeinden wieder das normale Hebesatzrecht auf die neue Steuer zugestanden. Es wäre zunächst nicht nur Gesamt-, sondern auch *Gemeindeaufkommensneutralität* hergestellt. Auf den ersten Blick hätte keine Gemeinde einen unmittelbaren Anreiz, die vorgegebenen Hebesätze zu verändern, denn keine hätte durch die Reform an Aufkommen verloren.

Allerdings gäbe es verdeckte Gewinner – Gemeinden, deren Anfangshebesatz gegenüber bisher heruntergesetzt wurde – und verdeckte Verlierer – Gemeinden, deren Anfangshebesatz heraufgesetzt wurde. Je stärker die Hebesatzstrukturen angepasst werden müssten, desto mehr würden sich Gemeinden, die heute „in derselben Liga spielen“ und zur konfliktärmeren Durchsetzung der eigenen Hebesatzpolitik auf ähnliche bzw. benachbarte Gemeinden verweisen können, nach der Reform unterscheiden. Unter solchen Voraussetzungen wird es den verdeckten Gewinnern relativ leicht fallen, unter Verweis auf die höheren Hebesätze bei den bisherigen Vergleichspartnern oder Nachbarn die eigenen Hebesätze nach oben anzupassen. Umgekehrt haben die verdeckten Verlierer keinen großen Anreiz, sich durch Hebesatzsenkungen in echte Verlierer zu wandeln.

Doch diese beiden Wege sind gleichermaßen *fiktiv*: Kein ernstzunehmendes Reformmodell wartet mit dem verfassungswidrigen Vorschlag auf, die individuelle Hebesatz- bzw. Steuersatzwahl der Gemeinden bei Nachfolgern für die Grund- und die Gewerbesteuer abzuschaffen oder auch nur so weitgehend einzuschränken. Beide Wege zu Aufkommensneutralität wären also nicht gangbar.

Bei voller Hebesatzautonomie stellt sich das Problem der Aufkommensneutralität sehr einfach dar: Es gibt sie nicht. Unter den Vorzeichen kommunaler Finanznot würden „Reformverlierer“ alle Möglichkeiten des Hebesatzrechts ausnutzen, um die drohenden Verluste auszugleichen. Umgekehrt erscheint es überaus unwahrscheinlich, dass „Reformgewinner“ – i.d.R. ebenfalls Gemeinden in finanziellen Nöten – Mehreinnahmen durch entsprechende Hebesatzsenkungen zur Gänze wieder aufgeben würden. Durch die Reform einer Gemeindesteuer würde infolge der Anpassungsreaktion der Reformverlierer und der schwachen oder ausbleibenden Reaktion der Gewinner ein sog. „Sperrklinkeneffekt“ auftreten: Je stärker eine Reform die Primäraufkommen interkommunal umverteilt, desto stärker wird das Gesamtaufkommen steigen. Aufkommensneutralität und kommunale Hebesatzautonomie passen nicht zusammen.

Aufkommensneutralität ist nicht zu erwarten, wenn eine Gemeindesteuerreform tatsächliche oder latente interkommunale Umverteilungseffekte mit sich bringt. Lohnt es sich vor diesem Hintergrund, über eventuelle Veränderungen des Aufkommens einer reformierten Grundsteuer und/oder der Gewerbesteuernachfolge zu sprechen? Welchen Einfluss hat der Gesetzgeber auf die Kommunen, auf dass diese eine von ihm beabsichtigte Aufkommensgewichtung auch umsetzen?

### **Aufkommenssteigernde Gemeindesteuerreformen**

Grundsätzlich gilt das für die Aufkommensneutralität Gesagte auch für jede andere Form der zentralen Einflussnahme auf dezentrale Hebesatz- und damit Aufkommensgestaltung. Der Gesetzgeber kann bei Steuern mit dezentralem Hebesatzrecht nicht allein durch Erhöhung der *Steuersätze* (der Steuermesszahlen) auch eine entsprechende Erhöhung des *Steueraufkommens* anstoßen. Hierüber entscheidet jede Gemeinde autonom durch die Wahl ihres individuellen Hebesatzes.

Der Bund und vor allem die jeweiligen Länder sind in dieser Frage dennoch nicht notwendigerweise gänzlich „machtlos“. Nach heutigem Recht haben die Länder die Möglichkeit, ihren Gemeinden für die Hebesätze der Grund- und der Gewerbesteuer jeweils Höchstsätze vorzuschreiben. Zudem können Koppelungsvorschriften festlegen, in welchem Verhältnis die Hebesätze der Grundsteuer A zu denen der Grundsteuer B zu denen der Gewerbesteuer stehen müssen (§ 16 GewStG/§ 26 GrStG). Zudem wurde mit dem „Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze“ vom 23. Dezember 2003 für die Gewerbesteuer ein bundesweit einheitlicher Mindesthebesatz von 200 Prozent etabliert.<sup>56</sup> Damit wurde die bisher durch die Pflicht zur Abführung einer Gewerbesteuerumlage de facto schon bestehenden Mindesthebesätze merklich heraufgesetzt (vgl. von Knobelsdorff (2003)).<sup>57</sup>

---

<sup>56</sup> Ursprünglich sollen Mindesthebesätze für Gewerbesteuer und Grundsteuer schon mit dem für 2003 geplanten, am Widerspruch des Bundesrates gescheiterten Steuervergünstigungsabbaugesetz eingeführt werden.

<sup>57</sup> Eine Gewerbesteuerumlage mussten allein diejenigen Gemeinden nicht abführen, die einen Hebesatz von 0 anwandten. Mit dem neuen Mindesthebesatz werden demnach auch die beiden deutschen „Gewerbesteuerstaaten“, das schleswig-holsteinische Norderfriedrichskoog und das brandenburgische Beiersdorf-Freudenberg, abgeschafft.



Dennoch können Mindest- und Höchsthebesätze nur bei den Kommunen wirken, die sich in oberen oder unteren Hebesatzregionen bewegen. Das dazwischen liegende Gros der Gemeinden wird von solchen Unter- oder Obergrenzen dagegen nicht betroffen. Potenziell wirksamer zur landesseitigen Einflussnahme auf die kommunale Hebesatzpolitik sind dagegen Koppelungsvorschriften, weil sie alle Gemeinden betreffen. Damit wird den einzelnen Gemeinden zwar nicht die Höhe des Aufkommens aus hebesatzberechtigten Steuern vorgeschrieben, allerdings wird ihnen die Möglichkeit genommen, die Gewichtung zwischen Grundsteuer und Gewerbesteuer (bzw. deren Nachfolger) nach gemeindeindividuellen Bedürfnissen zu gestalten. Wegen dieses weitreichenden Eingriffs in die kommunale Finanzautonomie sind Koppelungsvorschriften sowohl heute, wie auch nach einer kommunalen Steuerreform abzulehnen.

Schließlich bleibt den Ländern noch ein indirektes, aber sehr wirksames Instrument zu Beeinflussung der durchschnittlichen kommunalen Hebesatzpolitik bei Grund- und/oder Gewerbesteuer. Die zentralen Normhebesätze, mit denen das Aufkommen der beiden großen Gemeindesteuern im kommunalen Finanzausgleich berücksichtigt wird, gehören zu den wesentlichen Bestimmungsparametern kommunaler Hebesatzpolitik. In Zeiten knapper kommunaler Kassen könnte es sich kaum eine Gemeinde leisten, nach einer Erhöhung des normierten KFA-Hebesatzes nicht auch den eigenen Hebesatz bei der betroffenen Steuer entsprechend nach oben anzupassen. Damit ist den normierten KFA-Hebesätzen in manchen Ländern eine wichtige, aber sehr problematische Rolle zugewachsen. Nur wo diese normierten Sätze formelgebunden als Mittelwerte der tatsächlich von allen Gemeinden eines Landes angewandten Hebesätze ermittelt werden, wird die kommunale Finanzautonomie sachgemäß geschützt. Auch wenn der Verzicht auf Anpassungen dieser KFA-Hebesätze in jüngerer Vergangenheit die Kommunen im Schnitt finanziell entlastet haben dürfte, ist diese diskretionäre Festlegung dieser Sätze als ein systemfremder Eingriff der betreffenden Länder in die kommunale Finanzautonomie abzulehnen.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass der Gesetzgeber bzw. die Länder bei den hebesatzberechtigten Gemeindesteuern zwar potenziell wirksame Instrumente an der Hand haben, um auf die kommunale Aufkommensgestaltung dieser Steuern *einzel*n einzuwirken. Die konsequente Umsetzung der Anforderungen der kommunalen Finanzautonomie fordert jedoch, auf die Anwendung solcher Instrumente zu verzichten.

Als einziges insofern akzeptables Instrument zur Einwirkung auf kommunale Hebesatzpolitik bleibt den Ländern die Festlegung der Schlüsselzuweisungen im kommunalen Finanzausgleich. In den engen Grenzen, die ein rechtmäßiger vertikaler Lastenausgleich lässt, kann pauschal auf die kommunale Finanzpolitik eingewirkt werden. Hier kann aber nur ein allgemeiner Impuls zur Erhöhung oder Senkung der hebesatzberechtigten Gemeindesteuern gesetzt werden. Die konkrete Einflussnahme auf eine bestimmte Steuer ist dagegen nicht möglich.

Wenn im folgenden Abschnitt VIII.4.2 die Frage gestellt wird, welche Konsequenzen eine höhere Gewichtung der Grundbesteuerung innerhalb einer *insgesamt* aufkommensneutralen Gemeindesteuerreform hätte, sollte der *formal* begrenzte Einfluss des Bundesgesetzgebers und der Länder auf gerade eine solche Konstellation nicht außer Acht gelassen werden. Bei voller Ach-

tung der kommunalen Finanzautonomie gibt es keinen verbindlichen Einflusskanal, mit dem den einzelnen Gemeinden eine Erhöhung der reformierten Grundsteuer zugunsten einer gegenüber dem status quo gesenkten Gewerbesteuernachfolge auferlegt werden könnte.

Dennoch erübrigt sich die Diskussion um die fiskalische Rolle einer reformierten Grundsteuer damit nicht. Sollte es zu einer *simultanen* und *grundlegenden* Reform sowohl der Grund- als auch der Gewerbesteuer kommen, ist keineswegs sicher, dass die Gemeinden ihre Hebesätze so anpassen würden, dass im Ergebnis das Aufkommensverhältnis von neuer Grundsteuer zu Gewerbesteuernachfolge wieder der vorherigen Verteilung entspricht. Eine solche Anpassung wäre *eine* mögliche einzelgemeindliche Reaktion. Neben dem vorher realisierten Aufkommen dürften aber noch ein Reihe weiterer Faktoren in der einzelgemeindlichen Hebesatzgestaltung Berücksichtigung finden, zum Beispiel die erwarteten Hebesätze in benachbarten bzw. „konkurrierenden“ Gemeinden<sup>58</sup> oder die resultierenden Spitzensteuersätze. Eine treffsichere Prognose des Anpassungsverhaltens der einzelnen Gemeinden fällt sehr schwer, weil es eine vergleichbar grundlegende Reform des Gemeindesteuersystems in der Bundesrepublik Deutschland noch nie gegeben hat.

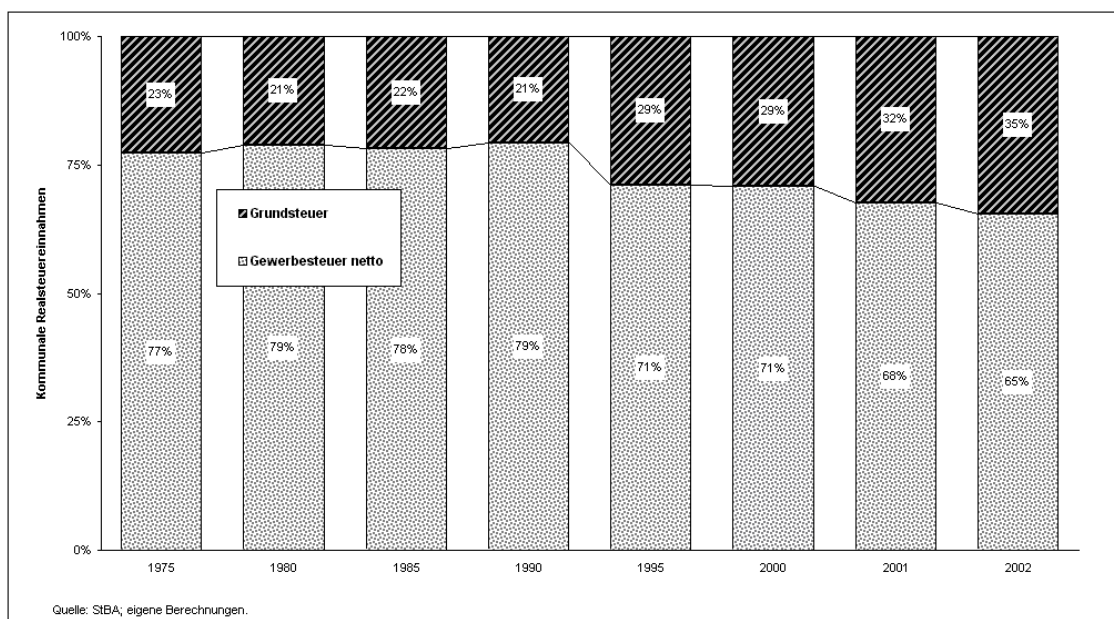
Auch ohne *verbindliche* zentrale Vorgabe könnte die reformbedingte Neukalibrierung des Hebesatzgefüges ein höheres Gewicht des Grundsteueranteils mit sich bringen. Das dürfte insbesondere dann möglich sein, wenn von Seiten des Gesetzgebers eine Grundsteuerreform mit der erklärten Absicht verbunden wird, das Aufkommen dieser Steuer zu erhöhen. Weiterhin ist es jede einzelne Gemeinde, die mit der Festlegung des Hebesatzes autonom entscheidet, ob sie bei einer solchen Erhöhung „mitmacht“. Aber – ein u.E. finanzpsychologisch sehr wichtiger Aspekt – der Bund übernimmt die „symbolische“ politische Verantwortung für Grundsteuererhöhungen. Auch wenn die Gemeinden eine Grundsteuererhöhung (und die parallele Senkung bei der Gewerbesteuernachfolge) in eigener Verantwortung exekutieren, dürfte sie ihre Gestaltungsspielräume in einer solchen Situation tendenziell auch im Sinne des Gesetzgebers ausnutzen.

Der „Trend“ der kommunalen Hebesatzpolitik geht schon heute hin zu einer stärkeren Belastung der immobilien Faktoren Grund und Boden. Diese schrittweise Verlagerung ist schon oben in Abschnitt II dargestellt worden. Abbildung 7 fasst diese Entwicklung zusammen, indem sie die Anteile von Grundsteuer und Netto-Gewerbesteuer an den kommunalen Realsteuereinnahmen von 1975 bis 2002 darstellt.<sup>59</sup>

---

<sup>58</sup> Büttner (2000) zeigt, dass sich Gemeinden in ihrer Hebesatzpolitik stark an Nachbargemeinden orientieren.

<sup>59</sup> Die Darstellung bezieht sich auf Gesamtdeutschland. Auf dem einheitlichen Gebietsstand nur der „alten Länder“ sieht die Entwicklung sehr ähnlich aus.



**Abbildung 7: Aufteilung der kommunalen Realsteuereinnahmen 1975-2002**

#### 4.2 Eine höhere Grundsteuer?

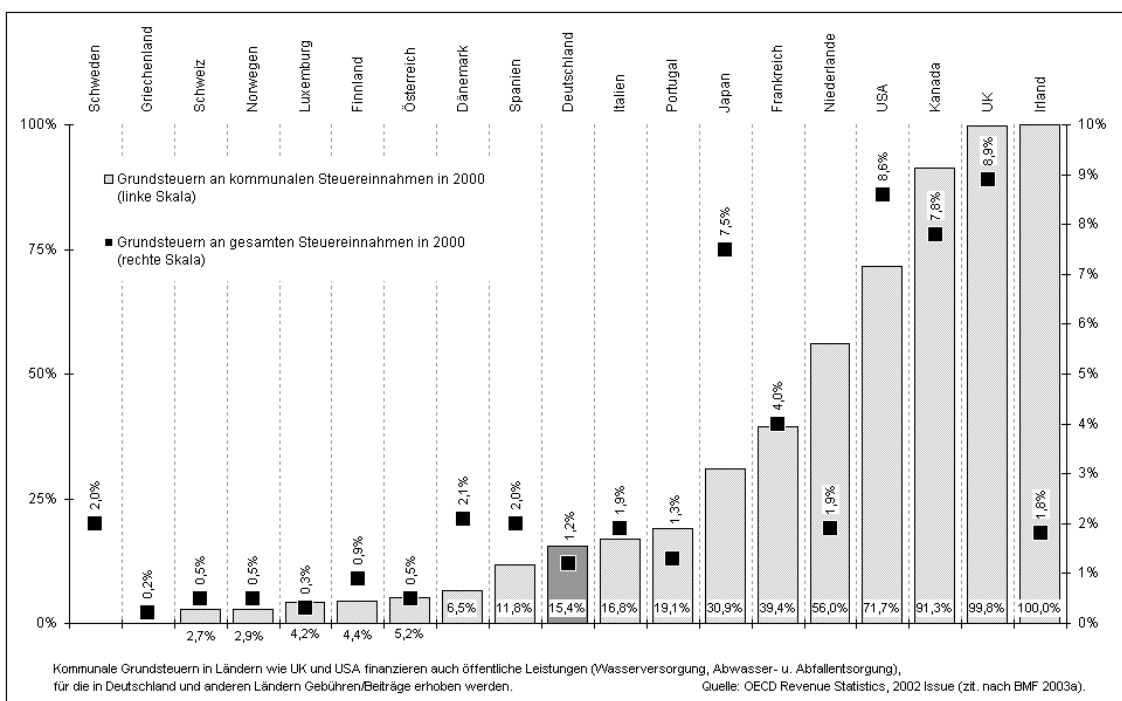
Ob und in welchem Ausmaß zur Sanierung der kommunalen Finanzen Steuererhöhungen notwendig oder gar empfehlenswert sind, ist zwischen den verschiedenen Interessenträgern naturgemäß sehr umstritten. Bei dieser Frage geht es unter anderem um die Angemessenheit der Finanzausstattung zur Gewährleistung der kommunalen Auf- und Ausgaben – d.h. es geht um Aspekte, die den Rahmen des vorliegenden Gutachtens sprengen würden. Folglich muss hier notwendigerweise als Referenzrahmen die – wie dargestellt heikle – Annahme der Aufkommensneutralität genutzt werden. Abweichend von der bisherigen Praxis in der politischen Diskussion um die Reform der Grundsteuer *oder* der Gewerbesteuer kann bei *simultaner* Reform beider Gemeindesteuern auch unter der Prämisse der gemeinsamen Aufkommensneutralität die Frage nach den relativen Gewicht der beiden Reformelemente unter neuen Vorzeichen diskutiert werden.

##### Argumente für eine höhere Grundbesteuerung

Einiges spricht dafür, einer reformierten Grundsteuer ein höheres Gewicht gegenüber der Gewerbesteuernachfolge beizumessen, als es bei den gegenwärtigen Realsteuern der Fall ist. Für eine stärkere relative Belastung von Grund und Boden sprechen zunächst die Erkenntnisse der Steuerwettbewerbsforschung. Deren Ergebnisse legen nahe, dass eine starke dezentrale Besteuerung mobiler Faktoren im faktischen Steuerwettbewerb langfristig nicht durchsetzbar ist. Entsprechend werden dezentrale öffentliche Leistungen verstärkt durch die Besteuerung immobilier Faktoren finanziert werden müssen. Im Vergleich zu Kapital kann der Faktor Arbeit als relativ immobil gelten. Soll oder kann dieser Faktor – auch aus beschäftigungspolitischen Motiven – nicht in zu starkem Maße zur Finanzierung kommunaler Ausgaben herangezogen werden, bleibt

nur die stärkere Besteuerung des immobilien Faktors Boden. Die Grundsteuer ist angesichts ihrer immobilien Bemessungsgrundlage besonders als Steuer für dezentrale Gebietskörperschaften geeignet, da Verzerrungen in Folge der Mobilität von Bemessungsgrundlagen zwischen Kommunen vermieden werden. Das heißt allerdings auch, dass die Vorteile des Steuerwettbewerbs, beispielsweise die Begrenzung verschwenderischer kommunaler Ausgaben, bei der Grundsteuer entfallen.

Ein Ausbau der Grundsteuer als kommunale Einnahmequelle ließe sich dabei auch im internationalen Vergleich rechtfertigen: Während im OECD-Durchschnitt derartige *property taxes* rund 30 Prozent zur Gemeindefinanzierung beitragen, sind es in Deutschland nur gut 15 Prozent (siehe Abbildung 8).



**Abbildung 8: Grundsteuer im internationalen Vergleich**

Bei den Grundsteuermodellen, die einen – mehr oder minder differenzierten – Lenkungsimpuls zur Senkung von Flächen- und Naturverbrauch oder zur Baulandmobilisierung setzen sollen, wird zudem des öfteren konstatiert, dass bei einer aufkommensneutralen Reform allein der Grundsteuer die resultierenden Steuersätze nur eher schwache Anreizwirkungen hervorrufen könnten. Aus diesem Grund regen einige Protagonisten der wissenschaftlichen Grundsteuerreformdiskussion Steuersätze an, die – auch bei Berücksichtigung der resultierenden Lenkungseffekte – das Aufkommen einer neuen Grundsteuer deutlich gegenüber dem bisherigen wachsen lassen dürften.

Bei der *Bodenwertsteuer* plädiert Josten (2000, S. 7) für eine solche stärkere Rolle der Grundbesteuerung in der Gemeindefinanzierung. Im Difu-Modell einer *kombinierten Boden-*

*wert-Flächensteuer* schlagen Apel und Kollegen (2000, S. 248 ff.) Steuersätze vor, die das Grundsteueraufkommen ungefähr verdreifachen könnten (vgl. Michaelis (2002), S. 130). Der Vorschlag für eine *Flächennutzungssteuer* wurde von Bizer und Lang zwar unter der Prämisse der Einzelsteuer-Aufkommensneutralität formuliert. Zugleich betonen die Autoren, dass die Lenkungseffekte ihres Modells *wegen* der aufkommensneutralen Ausgestaltung insgesamt gering ausfallen (Bizer/Lang (2000), S. 180). Aus diesem Grund empfiehlt Rodi (2002, S. 167) in seiner Weiterentwicklung der Flächennutzungssteuer, der multiplikativ *kombinierten Flächennutzung-Bodenwertsteuer*, die Aufkommensneutralität aufzugeben und die neue Grundsteuer zu einer stärkeren Säule der kommunalen Finanzierung auszubauen.

Diese Ermutigungen zur Steuererhöhung sind zumeist eher allgemein gehalten; insbesondere geht der Blick kaum über die Grundsteuerreform i.e.S. hinaus. Rodi (2002) sieht in einer steigenden Grundsteuer einen Beitrag zur Linderung der kommunalen Finanznot. Apel et al. (2000, S. 251) empfehlen, ihre aufkommensstarke kombinierte Bodenwert-Flächensteuer als Teil einer umfassenderen ökologischen Finanzreform anzusehen. Hier soll ganz generell Ressourcenverbrauch – z.B. Energie, Boden, Rohstoffe, Landschaft, Luft, Wasser – schrittweise stärker besteuert werden. Im Gegenzug sollen Abgaben auf das Arbeitseinkommen gesenkt werden. Als Beispiel regen sie an, mit dem Mehraufkommen der Grundsteuer den kommunalen Lohn- und Einkommensteueranteil zu senken.<sup>60</sup>

### **Simultane Gemeindesteuerreformen mit Aufkommensumschichtungen**

Eine solche Gesamtaufkommensneutralität für eine Gemeindesteuerreform mit Erhöhung des Grundsteueranteils haben Fuest und Thöne (2002, dies. 2003) für eine parallele Einführung des kommunalen Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer und der Flächennutzungssteuer modelliert. Die Berechnungen basieren auf zwei bekannten Reformkonzepten, dem Vorschlag von Fuest/Huber (2001) für einen Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer („ESt-KSt-Zuschlag“; siehe Abschnitt VI.2.1 oben) und dem Flächennutzungssteuer-Vorschlag nach Bizer/Lang (2000) (siehe Abschnitt VII.5 oben).

Im Folgenden werden neue, erheblich verbesserte Modellierungen vorgestellt, die auf dem – weiterhin verwendbaren – Datensatz beruhen, der in den genannten Papieren von Fuest/Thöne sowie in Krips/Thöne (2002) zur Anwendung kam. Dieser Datensatz ermöglicht es, verschiedene Kommunalsteuerreformen für alle 396 Städte und Gemeinden Nordrhein-Westfalens, basierend auf dem Jahr 2000, durchzurechnen. Als Beispiele für eine simultane Gemeindesteuerreform seien wiederum ein ESt-KSt-Zuschlag als Gewerbesteuernachfolge und eine neue Grundsteuer in Form der Flächennutzungssteuer genutzt. Im Vordergrund der Betrachtung stehen hier nicht die – oben schon diskutierten – Vor- und Nachteile der einzelnen Reformmodelle. Jetzt geht es vor allem darum, die Interdependenzen einer simultanen Gemeindesteuerreform aufzuzeigen, welche in Modellrechnungen zur Reform der Grundsteuer *oder* der Gewerbesteuer

---

<sup>60</sup> Diese Senkung des kommunalen LSt-ESt-Anteils soll nicht zugunsten der Länder und des Bundes, sondern zugunsten der Steuerzahler erfolgen.

notwendigerweise unbeachtet bleiben. Wie deutlich werden wird, eröffnen sich bei einer simultanen Reform für die Gemeinden Gestaltungsspielräume, die bei zwei zeitlich separierten Reformen der Realsteuern vermutlich nicht genutzt werden könnten. Zwei Problembereiche stehen dabei im Vordergrund:

1. Höhe und Streuung der Zuschlagsätze zur Einkommen- und Körperschaftsteuer sind entscheidende Prüfsteine für die (kommunal-)politische Akzeptanz dieses Reformmodells (siehe Abschnitt VIII.2 oben). Je niedriger diese Zuschlagsätze ausfallen – insbesondere die Spitzensätze –, desto höher sind die Umsetzungschancen dieses Reformmodells. Zugleich spricht Einiges für eine relative Höhergewichtung der Grundsteuer. Zunächst sollen die Modellrechnungen deshalb die möglichen Senkungen der ESt-KSt-Zuschläge in Abhängigkeit von einem steigenden Grundsteueraufkommen darstellen.
2. Unabhängig von etwaigen Aufkommensänderungen eröffnen sich durch eine simultane Reform beider Gemeindesteuern für jede Kommune Spielräume in der wechselseitigen Anpassung der beiden Hebesätze. Wenn zum Beispiel in einer Gemeinde zum Ersatz des bisherigen Gewerbesteueraufkommens nur ein deutlich *unter*durchschnittlicher ESt-KSt-Zuschlag benötigt wird, während zugleich der Ersatz des Grundsteueraufkommens einen deutlich *über*durchschnittlichen Hebesatz der Flächennutzungssteuer erforderlich machen würde, wird diese Gemeinde beide Hebesätze „glätten“, d.h. ihren jeweiligen Mittelwerten annähern. Die verschiedenen Optionen zur individuellen Anpassung werden auch in ihrer kombinierten Wirkung mit Grundsteuererhöhungen betrachtet.

Bevor nun diese beiden Felder für potenzielle Synergieeffekte simultaner Gemeindesteuerreformen näher untersucht werden, müssen noch kurz die nachfolgend genutzten Simulationsmodelle charakterisiert werden.

Die Modellrechnungen beruhen zum Teil auf vereinfachenden Annahmen, da derzeit nicht für alle Gestaltungsparameter der Steuervorschläge geeignete Primärdaten existieren. Alle Einkunftsarten der *Einkommensteuer* müssen mit einem einheitlichen Zuschlagsatz modelliert werden, da eine aktuelle, nach Einkunftsarten differenzierte Statistik auf kommunaler Ebene nicht zur Verfügung steht. Entgegen dem Vorschlag von Fuest/Huber (2001) wird also für die auf gewerbliche Einkünfte entfallende Einkommensteuer kein eigener, unternehmensorientierter Zuschlagsatz berechnet. Damit werden die gewerblichen Einkommensteuer-Anteile zugleich den Gemeinden nach Wohnsitzprinzip zugeordnet, nicht, wie vorgeschlagen, nach Betriebsstätten. Damit verzerren die Modellrechnungen die Steuerverteilung im Stadt-Umland-Verhältnis zulasten der Zentren – ein Aspekt, der für die Interpretation der Ergebnisse sehr wichtig ist.

Bei der *Körperschaftsteuer* kann aus Datengründen nur ein Zuschlagsatz auf die Körperschaftsteuerschuld modelliert werden, nicht der vorgeschlagene Zuschlag auf den körperschaftsteuerpflichtigen *Gewinn*. Es wird angenommen, dass die auf Nordrhein-Westfalen entfallende Kör-

perschaftsteuerschuld<sup>61</sup> zwischen den Kommunen so verteilt ist wie das Gewerbesteueraufkommen. Seit Wegfall der Gewerbekapitalsteuer ähneln sich die Bemessungsgrundlagen beider Steuern stark, insofern erscheint diese Annäherung akzeptabel. Außerdem wird, weil bei der Einkommensteuer kein eigener Zuschlagsatz für gewerbliche Einkünfte modelliert werden kann, hierauf auch bei der Körperschaftsteuer verzichtet. Damit modellieren wir einen pro Gemeinde einheitlichen Zuschlagsatz auf Einkommen- und Körperschaftsteuer.

Bei der reformierten *Grundsteuer* müssen in den Rechnungen die optionalen Wertkomponenten in der Steuerbemessungsgrundlage (siehe Bizer/Lang (2000), S. 76 f.) mangels geeigneter Primärstatistik entfallen; die Steuer wird als reine Flächennutzungssteuer simuliert. Folglich wird insbesondere in Gemeinden mit hohen Bodenwerten das Aufkommen tendenziell zu niedrig geschätzt – wiederum ein Aspekt, der bei der Interpretation der Modellergebnisse zu beachten ist. Zudem können aus Datengründen statt der von Bizer und Lang vorgeschlagenen sieben nur fünf Steuerklassen simuliert werden.<sup>62</sup> Aus Aufkommenssicht bewirkt dies keine nennenswerte Verzerrung, da die erste Steuerklasse belastungsfrei gestellt, die zweite nur sehr schwach belastet werden soll. Tabelle 7 illustriert die modellierte Flächennutzungssteuer. Die dargestellten Steuermesszahlen sind für das Aufkommen der Steuer nur strukturell bedeutsam; die unten modellierten Steuererhöhungen werden über Steigerungen der Hebesätze simuliert.

Für die Simulation wurden diesen Flächennutzungsklassen die nordrhein-westfälischen Katasterflächendaten zugewiesen (vgl. Krips/Thöne (2002), S. 49 ff.). Zur Bestimmung des Versiegelungsanteils einer bestimmten Nutzungsart konnte nicht auf eine differenzierte Datengrundlage zurückgegriffen werden. Daher wurden bei Gemeinden mit weniger als 100.000 Einwohnern auf Bundesebene ermittelte Versiegelungsgrade auf die gemeindliche Struktur übertragen, bei Gemeinden mit mehr als 100.000 Einwohnern wurden für die Stadt Mainz berechnete Versiegelungsgrade als grobe Strukturanpassung genutzt (vgl. Bizer/Lang (2000), S. 93 f.). Mangels differenzierterer Daten muss diese Unterscheidung als grobe Annäherung gemeindegrößenbezogener Unterschiede in der Versiegelungsintensität dienen.

---

<sup>61</sup> In den Modellrechnungen wird nicht die für das Jahr 2000 auf NRW entfallende, vergleichsweise hohe Körperschaftsteuerschuld (nach Zerlegung und vor Verteilung) genutzt, sondern ein inflations- und wachstumsbereinigter Mittelwert der Jahre 1996-2000.

<sup>62</sup> Vgl. hierzu Krips/Thöne (2002).

**Tabelle 7: Flächennutzungssteuer in den Modellierungen**

Art der Flächennutzung	Steuerklasse nach Bizer/ Lang (2000)	Steuermesszahl (hier genutzt) (€ /ha)
Naturbelassene Flächen (u.a. Naturschutzgebiete)	I	0,00 €
Naturschonend genutzte Flächen (u.a. ökologischer Landbau)	II	0,00 €
Forstwirtschaftlich genutzte Flächen (soweit nicht in Steuerklasse I oder II)	III	0,74 €
Sonstige Freiflächen (sonstige Landwirtschaft, §34 BauGB)	IV	7,40 €
Versiegelte Flächen im Außenbereich (soweit nicht in Steuerklasse VII)	V	74,00 €
Versiegelte Flächen im Innenbereich (soweit nicht in Steuerklasse VII)	VI	3.400,00 €
Bes. naturschädlich genutzte Flächen (Hochbauten, Verkehrsflächen)	VII	6.800,00 €

Quelle: Fuest/Thöne (2003)

Die Modellrechnungen umfassen folgende Schritte: Zunächst werden die individuellen Einkommen- und Körperschaftsteuerzuschläge ermittelt, die jede Gemeinde nutzen müsste, wenn sie ihre Nettoeinnahmen aus Gewerbesteuer ersetzen will. Hier wird auch schon berücksichtigt, dass durch eine Abschaffung der Gewerbesteuer die Bemessungsgrundlagen bei Einkommen- und Körperschaftsteuer wachsen würden, folglich auch die Bemessungsgrundlagen der Zuschlagsätze. Zudem steigen die Einnahmen aus dem kommunalen Einkommensteueranteil.<sup>63</sup> Das zieht entsprechende – nicht unbedingt proportionale – Steigerungen beim Aufkommen nach sich. Schemmel (2002, S. 53 ff.) hat diese Rückwirkungen für Deutschland auf Basis der Steuerschätzung für das Jahr 2001 kalkuliert.<sup>64</sup> Umgerechnet auf Nordrhein-Westfalen im Modelljahr würde das Einkommensteueraufkommen um 6,2%, das Körperschaftsteueraufkommen um 21,3% wachsen.

Diese Mehreinnahmen senken die benötigten ESt-KSt-Zuschlagsätze auf zwei Kanälen: Sie erhöhen in vollem Umfang die Bemessungsgrundlage der Zuschlagsätze. Außerdem steigt der 15-prozentige kommunale Einkommensteueranteil, was wiederum den Betrag senkt, der zum Ersatz der Gewerbesteuer mit dem ESt-KSt-Zuschlag aufgebracht werden muss. Außerdem rechtfertigen die induzierten Einkommensteuer- und Körperschaftsteuer-Mehreinnahmen bei Bund und Ländern eine Gegenleistung für die Gemeinden, die hier vereinfachend mit einer Abschaffung der Gewerbesteuerumlage (bzw. ihres denkbaren Nachfolgers) simuliert wird.

<sup>63</sup> Bei der Berechnung des einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens kann gezahlte Gewerbesteuer als Betriebsausgabe geltend gemacht oder bei der Steuerschuld zum Abzug gebracht werden (§§ 4 IV u. 35 EStG). Diese Abzüge entfallen mit einer Abschaffung der Gewerbesteuer.

<sup>64</sup> Das von Schemmel (2002) ebenfalls kalkulierte Mehraufkommen bei der Kapitalertragsteuer bleibt in unseren Rechnungen außer Betracht; ebenso Mehreinnahmen beim Solidarzuschlag.



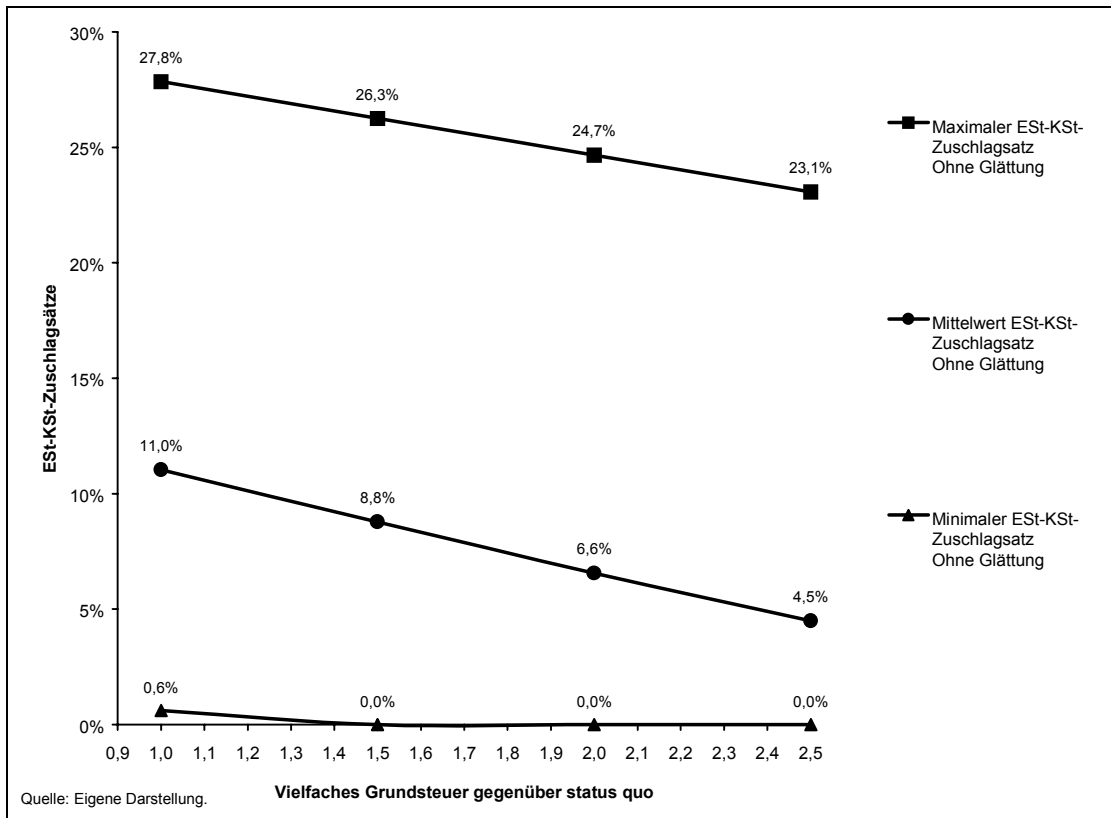
Parallel wird ein Ersatz der Grundsteuer durch die beschriebene, reine Flächennutzungssteuer simuliert. Auch hier simulieren wir zunächst adaptive Hebesatzgestaltung dergestalt, dass jede Gemeinde ihre individuelle Ex ante-Einnahmeposition bei der Grundsteuer nach der Reform wieder erreicht. Die anschließende Simulation verschiedener Grade der Grundsteuererhöhung erfolgt ausschließlich über gleichmäßig variierte Hebesätze. Da – wie im vorangegangenen Abschnitt gezeigt – der Gesetzgeber und die Länder keine Eingriffsinstrumente nutzen sollten, um die Gemeinden zu einer bestimmten Grundsteuerhöhe bzw. –steigerung zu bewegen, sind alle dahingehenden Modellierungen zugleich als pauschaler Test zu verstehen, ob die Kommunen solche Anpassungen aus eigenem Interesse vornehmen würden.

Alle Berechnungen präsentieren rein fiskalische Einnahmenanalysen, verhaltensinduzierte Änderungen der Steuereinnahmen bleiben unberücksichtigt.

### **Die Wirkungen einer steigenden Grundsteuer**

Beide Steuerreformen werden in der Modellierung simultan umgesetzt. Die Wirkungen und Synergieeffekte dieses Doppelschritts werden deutlich, wenn zunächst eine Ausgangssituation betrachtet wird, in der zwar die Gewerbesteuer durch einen ESt-KSt-Zuschlag abgelöst worden ist und die Grundsteuer nun in Form einer Flächennutzungssteuer erhoben wird. Aber die Zuschlag- bzw. Hebesätze werden von den Kommunen so festgelegt, dass Aufkommensneutralität bei beiden Teilsteuern separat gewährleistet ist (beim ESt-KSt-Zuschlag unter Berücksichtigung der ESt-KSt-Mehreinnahmen nach Gewerbesteuerabschaffung und der Minderausgaben nach Abschaffung der Gewerbesteuerumlage). Wie sähen die Steuersätze – vor allem die politisch voraussichtlich sehr „sensiblen“ ESt-KSt-Zuschläge in diesem Fall aus?

In Abbildung 9 sind die zu dieser Ausgangssituation gehörenden kommunalen Zuschlagsätze zur Einkommen- und Körperschaftsteuerschuld links über dem 1,0-Fachen des bisherigen Grundsteueraufkommens dargestellt. Die Spannweite der zum Gewerbesteuerersatz benötigten Zuschlagsätze wird hier durch den kleinsten und den größten in der Simulation entstehenden Satz wiedergegeben; der gewogene Mittelwert aller 396 ESt-KSt-Zuschläge in unserem Modell-NRW charakterisiert die durchschnittliche Belastung durch die neue Steuer.



**Abbildung 9: ESt-KSt-Zuschlagsätze in Abhängigkeit vom Grundsteueraufkommen (ohne Anpassungsreaktionen)**

Wenn die Flächennutzungssteuer in jeder einzelnen Gemeinde nicht mehr Aufkommen erbringt als die von ihr abgelöste hergebrachte Grundsteuer, liegt der gewogene Mittelwert der ESt-KSt-Zuschlagsätze bei elf Prozent. Vierunddreißig Gemeinden benötigen einen Zuschlagsatz über 15%. Der maximale Zuschlagsatz liegt mit 27,8% sehr hoch. Der minimale Zuschlagsatz liegt dagegen mit 0,6% sehr niedrig. Hier – wie bei den in diesem Falle zwölf von 396 Gemeinden mit einem ESt-KSt-Zuschlagsatz unter zwei Prozent – handelt es sich jeweils um bislang sehr gewerbesteuerschwache Kommunen.

Statt nun eine bestimmte Erhöhung des Aufkommens einer reformierten Grundsteuer über das bisherige Niveau vorzuschlagen, wird mit Abbildung 9 gezeigt, in welchem Maße unterschiedliche Grundsteuererhöhungen auf die Höhe der benötigten ESt-KSt-Zuschlagsätze wirken können. Die Grundsteuerhebesätze werden schrittweise um ein gemeinsames Vielfaches (1,1; 1,2 bis 2,5) erhöht. Das entstehende Mehraufkommen dient zur Senkung des ESt-KSt-Zuschlagssatzes, so dass für jede Gemeinde Aufkommensneutralität ihrer steuerlichen Gesamteinnahmen gewährleistet ist. Dabei kann der ESt-KSt-Zuschlagsatz nicht unter 0% fallen. Wo das passieren würde, wird stattdessen der Grundsteuerhebesatz adaptiv gesenkt.

Wie deutlich wird, ermöglicht der stärkere Rückgriff auf die Grundbesteuerung eine deutliche Senkung der mittleren ESt-KSt-Zuschlagsätze. Dabei kommen wir auch schon deutlich vor dem

Extremwert des 2,5-fachen Grundsteueraufkommens auf mittlere ESt-KSt-Zuschlagsätze, die hinsichtlich ihrer Akzeptanz und Anreizwirkungen als unproblematisch gelten können.

Der maximal benötigte Zuschlagsatz sinkt mit wachsender Grundbesteuerung ebenfalls deutlich, allerdings langsamer als die Mittelwerte. Er liegt auch beim Grundsteuer-Vielfachen von 2,5 noch bei problematischen 23,1%. Problematisch wäre hier auch, dass bei einer so weitgehenden Erhöhung der Grundsteuer sehr viele Kommunen gar keinen ESt-KSt-Zuschlag mehr erheben müssten; beim Grundsteuer-Vielfachen von 2,5 ist dies mit 121 Gemeinden schon fast ein Drittel aller Kommunen im Modell-NRW.

### **Wechselseitige Anpassungsspielräume bei simultanen Reformen**

Es ist nicht zu erwarten, dass viele Gemeinden Belastungsspitzen wie die soeben beispielhaft genannten maximalen Zuschlag- und Hebesätze hinnehmen würden bzw. implementieren könnten. Sofern ihnen individuelle Anpassungsspielräume offen stehen, werden sie diese nutzen. Im Rahmen unseres NRW-Modells können lokal oder funktionsräumlich differenzierte Hebesatzpolitiken der Gemeinden, wie zum Beispiel die von Büttner (2000) empirisch festgestellte Orientierung an den Hebesätzen benachbarter Gemeinden, nicht differenziert simuliert werden.

Anstelle solcher räumlicher Signal- und Spillover-Effekte nutzen wir eine einheitliche Anpassungshypothese für alle Gemeinden, die sich durch zwei Vorteile auszeichnet: Zum Einen beruht die Annahme auf einem recht einfachen Muster rationalen Verhaltens. Die hohe „Alltagsplausibilität“ verspricht eine realitätsnähere Simulation als alternativ nutzbare, spieltheoretisch elaborierte Verhaltenshypothesen. Zum Anderen kann für Gemeinden in allen – sehr unterschiedlichen – Ausgangssituationen mit derselben Anpassungsformel gerechnet werden, so dass das Vorgehen anschaulich und transparent bleibt.

Die Ausgangssituation bleibt wie in den vorangegangenen Berechnungen: Zunächst setzt jede Gemeinde ihren neuen ESt-KSt-Zuschlagsatz so fest, dass sie das verlorene Gewerbesteueraufkommen ersetzen kann. Der Hebesatz für die Flächennutzungssteuer wird gleichermaßen so bestimmt, dass das alte Grundsteueraufkommen wieder erreicht werden kann. Bei dieser Einzelsteuer-Aufkommensneutralität kann sich eine einzelne Gemeinde in einer von vier möglichen Ausgangssituationen wieder finden:

1. Der ESt-KSt-Zuschlagsatz liegt *unter* dem Landesdurchschnitt der ESt-KSt-Zuschlagsätze. Gleichzeitig liegt auch der Hebesatz der Flächennutzungssteuer *unter* dem Durchschnitt der Hebesätze der neuen Grundsteuer.
2. Der ESt-KSt-Zuschlagsatz liegt *über* „seinem“ Durchschnitt, der Flächennutzungssteuer-Hebesatz liegt *unter* dem Hebesatzdurchschnitt.
3. Der ESt-KSt-Zuschlagsatz ist *unter*durchschnittlich, der Flächennutzungssteuer-Hebesatz *über*durchschnittlich.
4. Beide Sätze liegen *über* ihrem jeweiligen Durchschnitt.

Tabelle 8 zeigt die Verteilung dieser „Startkombinationen“ von ESt-KSt-Zuschlagsatz und Flächennutzungssteuer-Hebesatz für das modellierte Nordrhein-Westfalen bei doppelter Einzelsteuer-Aufkommensneutralität zum status quo ex ante. Die Einteilungen in „über-“ bzw. „unter-durchschnittlich“ beziehen sich auf den jeweiligen gewogenen Mittelwert.<sup>65</sup>

**Tabelle 8: Startkombinationen Zuschlag- und Hebesätze**

		Est-KSt-Zuschlagsatz	
		unter-durchschnittlich	über-durchschnittlich
Flächennutzungs-Hebesatz	unter-durchschnittlich	<b>65,4%</b>	<b>20,2%</b>
	über-durchschnittlich	<b>10,1%</b>	<b>4,3%</b>

Jeweils auf den gewogenen Mittelwert bezogen. Quelle: Eigene Berechnungen.

Die Gemeinden haben in einer solchen Situation zunächst einmal das fiskalische Interesse, ihre Einnahmenposition nicht zu schwächen; Gesamtaufkommensneutralität ist also eine plausible Mindestanforderung. Unter dieser Prämisse wird angenommen, dass keine Gemeinde ein Interesse daran haben kann, im interkommunalen Vergleich durch besonders hohe Hebesätze kritische Aufmerksamkeit zu erregen. Folglich werden diejenigen rund 30 Prozent der modellierten Gemeinden (Felder SW und NO in Tabelle 8), bei denen der eine Satz anfangs über- und der andere Satz aber unterdurchschnittlich wäre, voraussichtlich den unterdurchschnittlichen Satz heben, um den überdurchschnittlichen zu senken. Ein solches Verhalten muss sich jedoch nicht auf diese beiden Gruppen beschränken. So hat z.B. eine Stadt, deren Flächennutzungssteuer-Hebesatz bei 90% und deren ESt-KSt-Zuschlagsatz bei 40% des Durchschnitts liegt, ebenfalls ein großes Potenzial, eine Angleichung durchzuführen. Für Gemeinden mit beiderseits überdurchschnittlichen Sätzen gilt das Gleiche.

Alle vier in Tabelle 8 dargestellten Fallgruppen können sich desselben Verfahrens bedienen. Die „Hebesatzanspannung“ sei der gemeindeindividuelle Hebesatz dividiert durch den (gewogene) Durchschnittshebesatz der zugehörigen Steuer. Die wechselseitige Glättung von Hebesatzspitzen erfolgt nun nach einem sehr einfachen Verfahren: Die beiden Hebesatzanspannungen einer Gemeinde werden gleichgesetzt. Konkret verläuft diese Anpassung wie folgt: Die

<sup>65</sup> Eine mittelwertorientierte Anpassungsstrategie würde sich in der Praxis vermutlich auf *ungewogene* arithmetische Mittelwerte der Zuschlag- bzw. Hebesätze beziehen, weil diese leichter zu ermitteln sind und auch die politische Diskussion eher prägen. Gewogene Mittelwerte werden hier aus simulationstechnischen Gründen genutzt, da nur mit ihnen unkompenzierte Über- oder Unterdeckungen in den Rechnungen vermieden werden können.

betrachteten Gesamteinnahmen der beiden relevanten Steuern in der Gemeinde  $i$ ,  $T_{toti}$ , setzen sich zusammen aus den Einnahmen aus der reformierten Grundsteuer,  $T_{Gi}$ , und den Einnahmen aus dem ESt-KSt-Zuschlag,  $T_{EKi}$ .  $T_{toti}$  sei konstant, um Gesamtaufkommensneutralität zu wahren:

$$T_{Gi} + T_{EKi} = T_{toti}, \quad \text{mit } T_{toti} = \text{konstant} \quad (\text{VII-1}),$$

beziehungsweise:

$$\underbrace{t_{Gi}}_{\text{Hebesatz}} \cdot \underbrace{X_{Gi}}_{\text{Steuermessbetrag}} + \underbrace{t_{EKi}}_{\text{Zuschlagsatz}} \cdot \underbrace{X_{EKi}}_{\text{Steuermessbetrag}} = T_{toti} \quad (\text{VII-2}).$$

Werden in (VII-2) die beiden Hebesatzanspannungen  $\vartheta_{Gi} = \frac{t_{Gi}}{\bar{t}_G}$  und  $\vartheta_{EKi} = \frac{t_{EKi}}{\bar{t}_{EK}}$  eingesetzt, erhalten wir:

$$\vartheta_{Gi} \cdot (\bar{t}_G \cdot X_{Gi}) + \vartheta_{EKi} \cdot (\bar{t}_{EK} \cdot X_{EKi}) = T_{toti} \quad (\text{VII-3}).$$

Die wechselseitige Glättung der Hebesatzanspannungen wird erreicht, indem beide Anspannungen gleichgesetzt werden. Daraus folgt die gemeinsame und optimale Hebesatzanspannung der Gemeinde  $i$ ,  $\vartheta_i^*$ :

$$\vartheta_{Gi} = \vartheta_{EKi} = \vartheta_i^* \quad (\text{VII-4}).$$

Daraus können unmittelbar die optimal geglätteten Hebe- bzw. Zuschlagsätze für Flächennutzungssteuer und ESt-KSt-Zuschlag ermittelt werden:

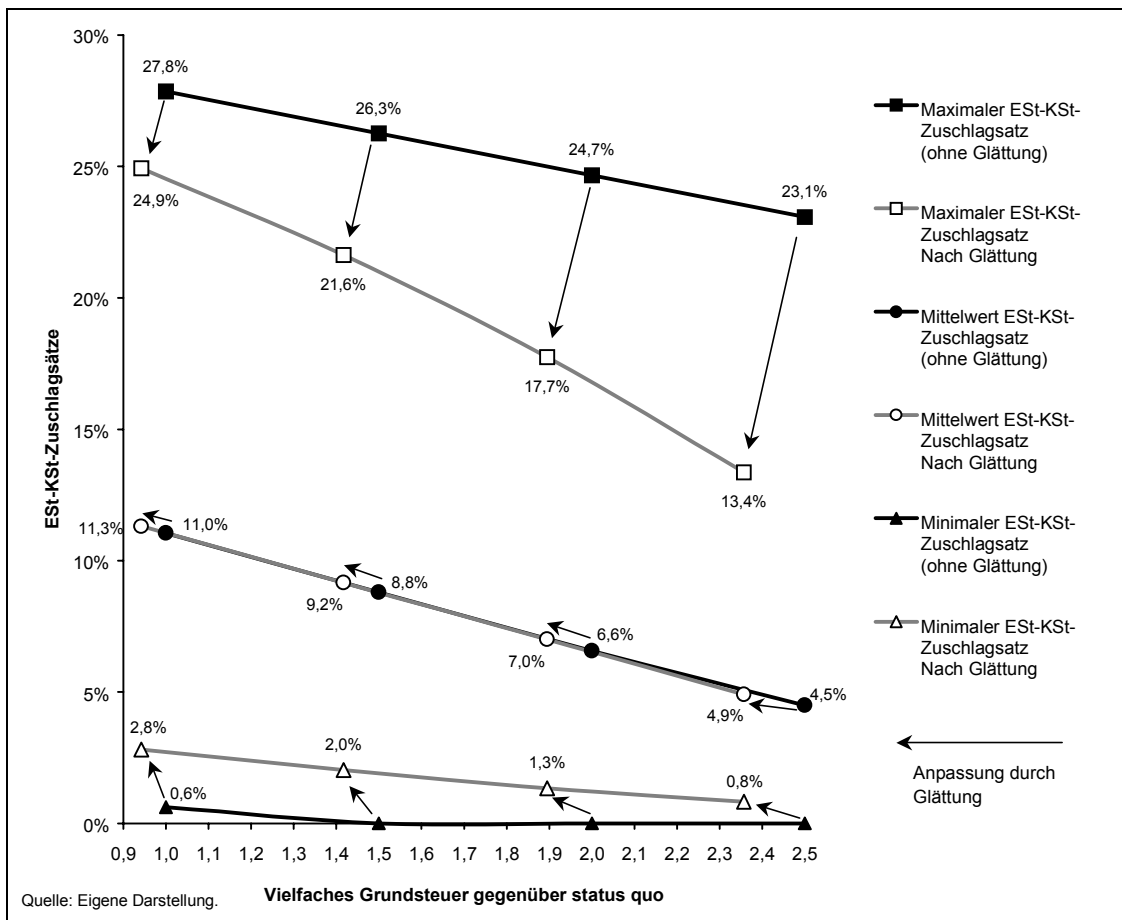
$$\vartheta_i^* = \frac{T_{toti}}{\bar{t}_G \cdot X_{Gi} + \bar{t}_{EK} \cdot X_{EKi}} \quad (\text{VII-5}),$$

$$t_{Gi}^* = \vartheta_i^* \cdot \bar{t}_G \quad \text{und} \quad t_{EKi}^* = \vartheta_i^* \cdot \bar{t}_{EK} \quad (\text{VII-6}).$$

Diese einfache Anpassungshypothese führt in der konkreten Anwendung auf die obigen Modellrechnungen zu bemerkenswerten Glättungserfolgen, insbesondere beim ESt-KSt-Zuschlag. Da derselbe Mechanismus, der hier zunächst für die Ausgangssituation beidseitiger Einzelsteuer-Aufkommensneutralität formuliert wurde, auch für die anfängliche Vervielfältigung des Grundsteueraufkommens angewendet werden kann, werden die wesentlichen Ergebnisse für die Glättung der Hebesatzanspannungen zusammen dargestellt. Abbildung 10 für den ESt-KSt-Zuschlag präsentiert sich damit auch als Ergänzung bzw. Fortsetzung von Abbildung 9.

Auf der linken Seite oberhalb des 1,0-Fachen der bisherigen Grundsteuer sind die Effekte für anfängliche Einzelsteuer-Aufkommensneutralität dargestellt. Die „Glättung“ führt hier eindeutig zu der erwarteten geringeren Streuung der ESt-KSt-Zuschlagsätze. Der minimale kommunale Zuschlagsatz zur Einkommen- und Körperschaftsteuerschuld steigt von 0,6% auf 2,8%, während der maximale Zuschlagsatz von 27,8% auf 24,9% sinkt. Die Glättung allein führt insgesamt zu einer leichten Abnahme des Grundsteueranteils am gemeinsamen Gesamtaufkommen,

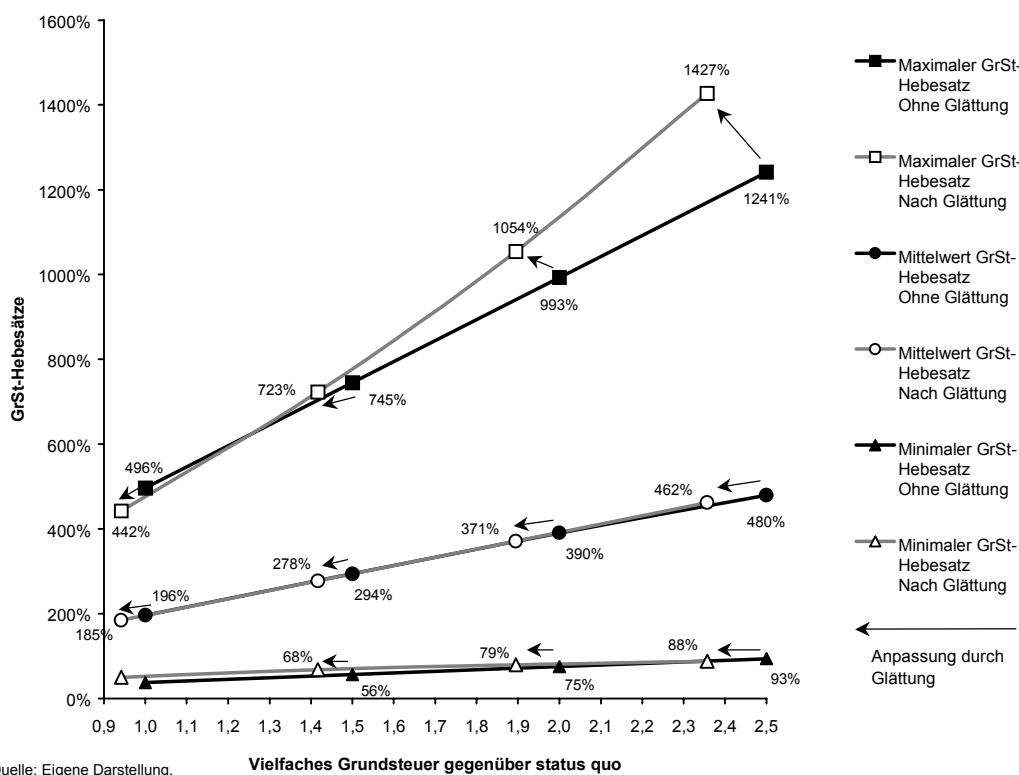
wie am Steigen des mittleren ESt-KSt-Zuschlagsatzes um 0,3 Prozentpunkte auf 11,3 Prozent deutlich wird.



**Abbildung 10: ESt-KSt-Zuschlagsätze in Abhängigkeit vom Grundsteueraufkommen mit Anpassungsreaktionen**

Die Synergieeffekte simultaner Gemeindesteuerreform und der daraus erwachsenden Anpassungsspielräume werden noch deutlicher, wenn anstelle der Einzelsteuer-Aufkommensneutralität das anfängliche Grundsteueraufkommen peu à peu vervielfacht wird. Nicht nur die – ohnehin wenig realitätstauglichen – minimalen Null-Zuschlagsätze beim ESt-KSt-Zuschlag verschwinden komplett. Die maximal notwendigen ESt-KSt-Zuschlagssätze, die oben als einer der politisch voraussichtlich besonders heiklen Elemente dieses Konzepts herausgestellt wurden, sinken durch die Glättung der Hebesatzanspannungen noch einmal massiv gegenüber den ohnehin durch Grundsteuererhöhungen niedrigeren Werten. Am deutlichsten wird dies beim äußersten Wert der Betrachtung, dem (zunächst) 2,5-fachen der bisherigen Grundsteuer. Hier sinkt der maximal notwendige ESt-KSt-Zuschlagsatz durch Glättung um beinahe zehn Prozentpunkte auf moderate 13,4%. Die Glättung selbst bringt dabei die oben schon angesprochene, leichte Abnahme des Grundsteueranteils am gemeinsamen Gesamtaufkommen mit sich. Ent-

sprechend liegt der maximale Zuschlagsatz von 13,4% „nur noch“ bei einem Flächennutzungs-  
teueraufkommen vom 2,36-Fachen des ursprünglichen Grundsteueraufkommens.



**Abbildung 11: Hebesätze Flächennutzungssteuer mit Anpassungsreaktionen**

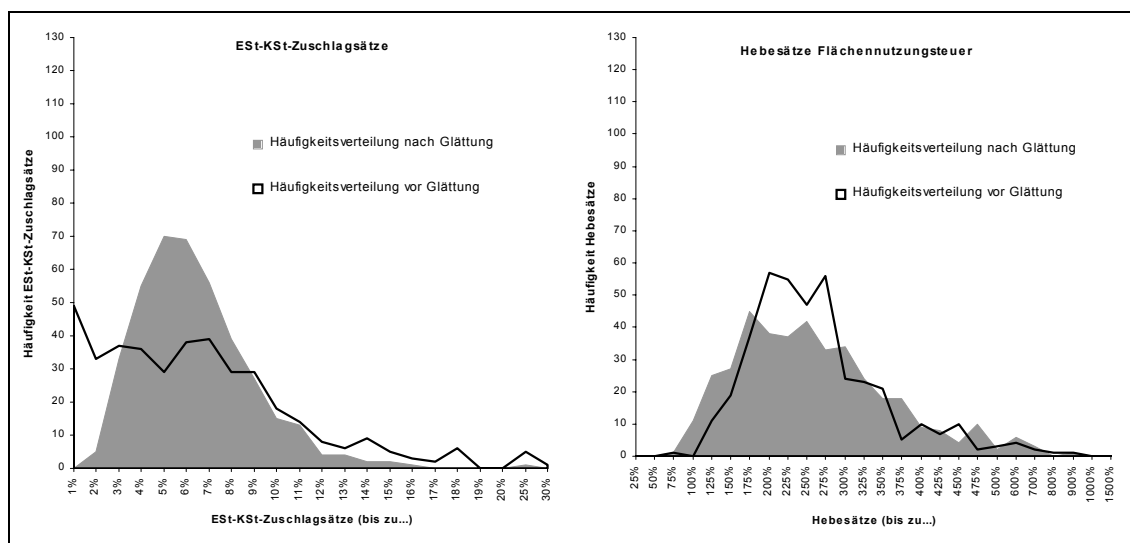
Abbildung 11 stellt die Hebesätze der Flächennutzungssteuer in der Modellierung vor und nach Glättung und hinsichtlich der Auswirkungen von Grundsteuererhöhungen dar; bietet also den Konterpart zu Abbildung 10. Die Entwicklung *vor* Glättung der Hebesatzanspannungen bedarf nur geringer Erläuterung. Die Vervielfältigung des ursprünglichen muss über die Hebesätze erfolgen. Entsprechend steigen die minimalen, durchschnittlichen und maximalen Hebesätze mit wachsendem Grundsteuer-Vielfachen. Auch die Streuung der Flächennutzungssteuer-Hebesätze ist im Vergleich zu der Streuung der ESt-KSt-Zuschlagsätze recht unspektakulär. So beträgt zum Beispiel bei beidseitiger Einzelsteuer-Aufkommensneutralität (also dem 1,0-Fachen der ursprünglichen Grundsteuer) der maximale ESt-KSt-Zuschlagsatz das 45-fache des minimalen Zuschlagsatzes. Bei der Flächennutzungssteuer spreizen die Hebesätze in der gleichen Situation nur höchstens auf das 13-Fache. Dies bleibt auch so bei allmählicher Vervielfachung des Grundsteueraufkommens. (Beim ESt-KSt-Zuschlag dagegen wächst der analoge Wert schnell gegen unendlich).

Die entsprechenden Flächennutzungssteuer-Hebesätze *nach* wechselseitiger Glättung der Hebesatzanspannungen (Abbildung 11) entsprechen in zweierlei Hinsicht dem für diese Steuer gewünschten Bild: Die Glättung bewirkt, dass die minimal notwendigen Hebesätze leicht steigen.

Zugleich sinken die durchschnittlichen Hebesätze nur moderat; eben in dem Ausmaß, das durch die anpassungsbedingte, leichte Abnahme des Grundsteueranteils am gemeinsamen Gesamtaufkommen herbeigeführt wird. Da die Flächennutzungssteuer nicht nur eine Fiskalzweck-, sondern auch eine ökologische Lenkungssteuer wäre, ist das Steigen der niedrigsten Hebesätze und die nur moderate Abnahme der mittleren Sätze ein begrüßenswertes Ergebnis der Anpassungsreaktionen.

Eine leicht konzentrierende Wirkung auf die Spreizung der insgesamt genutzten Hebesätze hat der Anpassungsmechanismus auch auf die maximal benötigten Hebesätze (Abbildung 11). Dies allerdings nur in den unteren Bereichen der Grundsteuererhöhungen. Wird die Grundsteuer um mehr als das 1,6-Fache des früheren Aufkommens erhöht, kippt der Mechanismus und der maximal benötigte Flächennutzungssteuer-Hebesatz steigt – trotz Glättung der Hebesatzanspannungen. Obwohl der Glättungsmechanismus prinzipiell in die Gegenrichtung wirkt, kann es zu einem solchen auf den ersten Blick paradoxen Effekt kommen. Der maximale Flächennutzungssteuer-Hebesatz wird im Modell-NRW von einer Stadt erhoben, die zugleich einen überdurchschnittlichen ESt-KSt-Zuschlagsatz nutzen muss. Da es in dieser Situation nur zu einer relativen Glättung der weiterhin überdurchschnittlichen Hebe- und Zuschlagsätze kommen kann, muss die Steuer mit der *relativ* niedrigeren Hebesatzanspannung nach oben angepasst werden. Konkret handelt es sich bei der Stadt mit dem modellierten höchsten Flächennutzungssteuer-Hebesatz um die Landeshauptstadt Düsseldorf. Durch die – im Extremfall – Steigerung des Flächennutzungssteuer-Hebesatzes von 1.241% (Hebesatzanspannung: 259%) auf 1.427% gelingt es dieser Kommune, den ESt-KSt-Zuschlagsatz von 15,6% (Hebesatzanspannung: 346%) auf 13,4% zu senken. Der Blick auf die Hebesatzanspannungen zeigt aber, dass es sich bei diesem Vorgang um eine normale Glättung handelt. Gleichwohl bleiben solche extremen Beispiele die seltene Ausnahme: In der Modellierung ist Düsseldorf zum Beispiel die einzige Kommune, wo beide Hebesätze nicht nur überdurchschnittlich, sondern auch noch so hoch sind, dass sie mehr als das Doppelte des jeweiligen Mittelwerts betragen.





**Abbildung 12: Verteilung der Zuschlag- und Hebesätze vor und nach Glättung**

Abbildung 12 bestätigt noch einmal, dass die Glättung der Hebesatzanspannungen nicht dazu führen muss, dass es bei *beiden* betroffenen Steuern zu einer deutlichen Abnahme der Hebesatzstreuung kommen muss. Das Beispiel beruht auf den Daten für das anfänglich 1,7-Fache des ursprünglichen Grundsteueraufkommens. Während es hier durch die Glättung zu einer deutlichen Ballung der Est-KSt-Zuschlagsätze um ihren Mittelwert kommt, nimmt die Streuung der Flächennutzungssteuer-Hebesätze zu. Grundsätzlich ist a priori offen, welche der beiden Steuern beim Glättungsmechanismus eher stärker und welche eher schwächer streuen wird; es hängt von der Ausgangsverteilung der Bemessungsgrundlagen ab.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass schon ein relativ simpler Anpassungsmechanismus wie die hier genutzte Glättung der Hebesatzanspannungen massive Verbesserungen insofern herbeiführt, als die politisch heiklen Spitzensätze beim Zuschlag zur Einkommen und Körperschaftsteuer deutlich gesenkt werden können, während die wesentlichen Anreizeffekte der Flächennutzungssteuer nicht gefährdet werden.

Es bleibt eine – wenn auch geringe – Zahl von Gemeinden, die relativ hohe Est-KSt-Zuschlagsätze *und* Flächennutzungssteuer-Hebesätze nutzen müssten, um ihre bisherige Gesamteinnahmenposition wieder zu erreichen. Dies sind vorrangig Großstädte oder Städte mit relativ hoher (vorheriger) Gewerbesteuerkraft. Hier bringen Anpassungsspielräume, die durch eine simultane Gemeindesteuerreform entstehen, zwar etwas Entlastung, können die Probleme aber letztlich nicht lösen.

Genau diese Art von Kommunen dürften am ehesten von zwei Aspekten der Reformvorschläge profitieren, die in den Modellrechnungen nicht berücksichtigt werden konnten: Die auf gewerbliche Einkünfte entfallenden Est-Anteile mussten den Gemeinden in den Modellrechnungen

nach Wohnsitzprinzip zugeordnet werden. Werden diese, wie beabsichtigt, nach Entstehungsort zugeordnet, vermindern sich auch die durch Pendler verursachten Verzerrungen.

Ebenso konnte in den Modellrechnungen nicht berücksichtigt werden, dass die Flächennutzungssteuer durch Wertkomponenten in der Steuerbemessung ergänzt werden kann. Hiervon werden Städte mit relativ hohen Boden- und Immobilienwerten am meisten profitieren – also tendenziell wiederum die Gemeinden, die sich in den Modellrechnungen (noch) als Problemfälle darstellen. In diesem Zusammenhang empfiehlt sich insbesondere auch die multiplikativ verknüpfte Flächennutzung-Bodenwertsteuer (siehe Abschnitt VII.6.2) zur vertieften Prüfung.

## IX. Zusammenfassung der Ergebnisse

Das vorliegende Gutachten betrachtet die einnahmenseitigen Ansätze zur Erneuerung dieses Systems, welche bis Ende 2003 unter dem Stichwort „Gemeindefinanzreform“ diskutiert worden sind. Konkret werden dabei zwei separat geführte Diskussionen aufgegriffen. Zum Einen ist dies die u.a. in der *Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen* kontrovers debattierte Gewerbesteuerreform, die mit dem „Gesetz zur Änderung der Gewerbesteuer und anderer Gesetze“ vom 23. Dezember 2003 vorerst allenfalls aufgeschoben worden ist. Zum Anderen wird die rund zwei Jahre früher ebenso ergebnislos verstummte Diskussion zur Reform der Grundsteuer untersucht. Gewerbesteuer und Grundsteuer sind die beiden wichtigsten Stützen der kommunalen Finanzautonomie, selbst wenn sich dies in ihren Beiträgen zur Finanzierung der Gemeinden nur unzureichend widerspiegeln mag.

Bei der Vorgehensweise der Kommission zur Reform der Kommunalfinanzen besteht ein zentraler Kritikpunkt darin, dass bei der Auswahl der näher zu prüfenden Reformkonzepte zu wenig Aufwand betrieben wurde. Es ist nicht erkennbar, dass die Auswahl systematisch, auf der Basis relevanter inhaltlicher Kriterien erfolgt wäre. Damit ist die Diskussion unnötig verengt worden. Das hat die Erfolgsaussichten der ansonsten sehr detaillierten und sorgfältigen Arbeit der Kommission unnötig verringert.

In dem Gesetzentwurf zur Reform der Kommunalfinanzen, den die Bundesregierung letztlich vorgelegt hat, spielen die Ergebnisse der Kommissionsarbeit nur eine marginale Rolle. Durch die weiteren Änderungen im parlamentarischen Prozess hat letztlich ein Gesetz den Bundestag passiert, das gegenüber dem status quo der Gewerbesteuer kaum noch größere Änderungen beinhaltet, wenn man davon absieht, dass die Freiberufler in die Gewerbesteuerpflicht integriert werden sollten. Selbst wenn das Gesetz im Bundesrat nicht gescheitert wäre, hätte es keine dauerhaft tragbare Lösung für das Problem der kommunalen Steuern gebracht.

Ein neuer Anlauf zu einer Reform der kommunalen Steuern sollte einen breiteren Ansatz wählen und erheblich mehr Sorgfalt auf die Auswahl der dann näher zu prüfenden Modelle verwenden. Die alternativen Reformkonzepte, die im Rahmen dieses Gutachtens diskutiert wurden, haben bei erheblichen Unterschieden im Detail die Gemeinsamkeit, dass sie an einem oder mehreren der folgenden drei Ansatzpunkte für die kommunale Besteuerung anknüpfen: *Erstens* an der lokalen Wirtschaft, *zweitens* am Grundeigentum und *drittens* an der Wohnbevölkerung. Die wichtigsten Kontroversen liegen in den folgenden Punkten:

### **(1) Sollte eine kommunale Steuer auf die lokale Wohnbevölkerung eingeführt werden, deren Höhe von der Kommune veränderbar ist?**

Dieses Gutachten kommt zu dem Ergebnis, dass eine solche Steuer ein zentrales Element eines rationalen kommunalen Finanzierungssystems ist. Ohne eine derartige Steuer können die großen Vorteile der Dezentralisierung staatlichen Handelns nicht zum Tragen kommen.

## **(2) Das Problem der lokalen Streuung des Steueraufkommens (Stadt-Umland-Problem)**

Vor allem Reformmodelle, die einen kommunalen Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer vorsehen, werden mit dem Argument kritisiert, dass sie zu einer unerwünschten lokalen Streuung des Steueraufkommens führen. Vor allem sei bei einem Übergang zu Zuschlagssystemen damit zu rechnen, dass die Kernstädte gegenüber dem status quo deutlich an Steueraufkommen einbußen.

Das vorliegende Gutachten kommt zu dem Ergebnis, dass eine Lösung des Kernstadt-Umland Problems im Rahmen von Zuschlagsmodellen in der Tat gezielte Maßnahmen erfordert, um eine Umverteilung zu Lasten der Kernstädte zu vermeiden. Das sollte in erster Linie durch eine Differenzierung der Zuschlagssätze nach Einkommensarten und einer stärkeren Betonung des Betriebsstättenprinzips bei der primären Verteilung des Aufkommens geschehen. Ein Rückgriff auf den kommunalen Finanzausgleich ist ergänzend denkbar. Dergleichen sollte aber erst erwogen werden, wenn bekannt ist, ob nicht schon eine simultane Grundsteuerreform den notwendigen Ausgleich schaffen kann.

Insgesamt ist das Kernstadt-Umland-Problem also ein bedeutender Faktor bei der Gestaltung des kommunalen Finanzierungssystems, ein überzeugendes Argument gegen Zuschlagsmodelle liefert es aber nicht.

## **(3) Sollte die Besteuerung der lokalen Wirtschaft gewinnunabhängige Elemente beinhalten?**

Vor allem wegen der Konjunkturabhängigkeit des Aufkommens gewinnabhängiger Steuern, aber auch unter Verweis auf Äquivalenzüberlegungen wird verschiedentlich gefordert, eine lokale Wirtschaftssteuer sollte gewinnunabhängige Elemente beinhalten.

Das vorliegende Gutachten kommt zu dem Ergebnis, dass derartige gewinnunabhängige Elemente abzulehnen sind. Der geringeren Konjunkturabhängigkeit der Einnahmen aus einer solchen Steuer steht der Nachteil gegenüber, dass sie Unternehmen in wirtschaftlich schwierigen Phasen vermehrt belastet. Damit stellt sich die Frage einer ökonomisch sinnvollen Risikoverteilung zwischen dem öffentlichen und dem privaten Sektor. Gewinnunabhängige Steuern stellen eine Extremlösung dar, bei der das gesamte Risiko unvorhersehbarer wirtschaftlicher Entwicklungen von den Unternehmen zu tragen ist. Auch das Äquivalenzprinzip als Leitidee für die Gestaltung lokaler Steuersysteme liefert keine überzeugende Rechtfertigung für gewinnunabhängige Elemente bei der Besteuerung der Wirtschaft.

## **(4) Ausgestaltung und Gewicht der Grundsteuer**

Eine reformierte Grundsteuer wird eine Doppelfunktion übernehmen müssen. Einerseits soll die langfristige Ergiebigkeit dieser wegen der Immobilität der Bemessungsgrundlage besonders gut als Gemeindesteuer geeigneten Abgabe gesichert werden. Andererseits sollte die Grundsteuer zu einem ökonomischen Instrument zur Eindämmung des ausufernden Flächenverbrauchs und der Bodenversiegelung umgestaltet werden.

Am zielgenauesten in dieser zweiten Dimension arbeitet die Flächennutzungssteuer nach Bizer/Lang, weil sie Bodennutzungen funktionsräumlich und flächenspezifisch differenziert, sich also nicht wie ihre Konkurrenten nur auf rein quantitative Flächensparziele beschränkt. Das Difu-Modell einer Bodenwert-Flächensteuer muss hinsichtlich der ökologischen Lenkungswirkungen deutlich gröber wirken. Durch die Einbeziehung eines auf Bodenrichtwerte bezogenen Elements zeichnet sich dieser Vorschlag aber durch voraussichtlich höhere langfristige Aufkommensdynamik aus. Eine kombinierte Flächennutzungssteuer-Bodenwertsteuer in der Form, wie sie von Rodi in Anlehnung an Bizer/Lang vorgeschlagen worden ist, könnte ein – noch wirksameres – dynamisches Moment auch in eine Flächennutzungssteuer einbringen. Dieses Modell bedarf allerdings noch der vertieften Prüfung, da es im Gegensatz zu allen anderen Grundsteuerreformvorschlägen bislang nicht quantitativ modelliert worden ist.

Ob eine im ökologischen Sinne reformierte Grundsteuer allein die Flächenausweisung im gewünschten Umfang in den Griff bekommen könnte, ist fraglich. Bei den als separate Grundsteuerreformen formulierten Ursprungsentwürfen der Flächennutzungssteuer war offensichtlich, dass Steuersätze, welche die Neuversiegelungsraten deutlich und schnell senken können, wohl so hoch wären, dass sie auf wenig Akzeptanz stoßen würden. Auch dürften die Gemeinden derart hohe Hebesätze kaum in die Tat umsetzen. Die in diesem Zusammenhang mitunter diskutierte Alternative, den Gemeinden zur Stärkung der ökologischen Lenkungswirkung Mindesthebesätze zentral vorzuschreiben, verstößt gegen die Grundsätze der kommunalen Autonomie, die im Zuge einer Gemeindesteuerreform gestärkt und nicht geschwächt werden sollte. In diesem Sinne ist der Mindesthebesatz, der mit dem Gewerbesteueränderungsgesetz vom 23.12.2003 eingeführt worden ist, als schlechtes Beispiel zu sehen.

Die weiteren Überlegungen haben gezeigt, dass es unter geeigneten Vorzeichen aber durchaus auch zu autonomen Grundsteuererhöhungen von Seiten der Gemeinden kommen kann. Dies dürfte vor allem dann der Fall sein, wenn parallel eine die Wohnbevölkerung belastende Steuer eingeführt wird. Im Gutachten wurde dies am Beispiel der simultanen Einführung einer Flächennutzungssteuer und des Zuschlags zu Lohn- und Einkommensteuer gezeigt. Die simultane Reform der wichtigen Gemeindesteuern schafft ein freies Handlungsfeld, auf dem sich Neugewichtungen der Aufkommensanteile leichter umsetzen lassen als bei separaten und nacheinander durchgeführten Reformen.

Kommt es bei einer Simultanreform zu Erhöhungen der Grundsteuer, werden auch die potenziellen ökologischen Lenkungseffekte stärker als bei auf die einzelne Steuer bezogene Aufkommensneutralität. In Abhängigkeit von der entstehenden Höhe der Grundsteuer ist dann über die Dimensionierung anderer ökonomischer Instrumente zur weitergehenden Flächenlenkung und aktorspezifischen Anreizgestaltung gegenüber der Kommunalpolitik zu entscheiden. Auch bei einer lenkungsstarken, ökologisch und fiskalisch nachhaltigen Grundsteuer wäre – außerhalb des Gemeindefinanzsystems – die ländersseitige Einführung von handelbaren Flächenausweisungsrechten eine wichtige und wohl auch notwendige Ergänzung zur wirksamen Eindämmung des Flächenverbrauchs.

## X. Literatur

- Apel, D., D. Henckel et al. (1995): Flächen sparen, Verkehr reduzieren. Möglichkeiten zur Steuerung der Siedlungs- und Verkehrsentwicklung, Difu-Beiträge zur Stadtentwicklung Bd. 16, Berlin.
- Apel, D. et al. (2000): Szenarien und Potentiale einer nachhaltig flächensparenden und landschaftsschonenden Siedlungsentwicklung, UBA-Berichte 1/00, Berlin.
- Bach, S. und D. Vesper (2002): Finanz- und Investitionskrise erzwingt grundlegende Reform der Kommunal Finanzen, DIW-Wochenbericht 31/02.
- Baumol, W. J. und W. E. Oates (1988): The Theory of Environmental Policy, 2. Aufl., Cambridge u. a. O.
- Bayerischer Städtetag (2003): Reform der Gewerbesteuer: Anforderungen und ihre Auswirkungen, Endbericht, München, Januar 2003.
- BDI/VCI (2001): Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer: Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, Frankfurt a.M. und Berlin.
- Bergmann, E. et al. (1998): Einbau ökologischer Komponenten in den kommunalen Finanzausgleich, Forschungsvorhaben UFOPLAN 108 01 128, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln.
- Bertelsmann-Stiftung (2003): Reform der Gemeindefinanzen – ein Vorschlag der Bertelsmann Stiftung, Gütersloh, im Februar 2003.
- Bizer, K. (1995): Von der Grundsteuer zur Flächensteuer, in: D. Ewringmann (Hrsg.): Ökologische Steuerreform: Steuern in der Flächennutzung, Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten, N.F., Bd. 63, Berlin, S. 137-179.
- Bizer, K., D. Ewringmann, E. Bergmann et al. (1998): Mögliche Maßnahmen, Instrumente und Wirkungen einer Steuerung der Verkehrs- und Siedlungsflächennutzung, hg. von der Enquête-Kommission „Schutz des Menschen und der Umwelt“ des 13. Deutschen Bundestages, Berlin u.a.O.
- Bizer, K. und J. Lang (2000): Ansätze für ökonomische Anreize zum sparsamen und schonenden Umgang mit Bodenflächen, UBA-Texte 21-00, Berlin.
- Bizer, K. und K. Mackscheidt (2002): Die Rolle der Politikberatung bei der Grundsteuerreform, sofia-Diskussionsbeiträge zur Institutionenanalyse Nr. 02-5, Darmstadt.
- Brands, C., M. Gradtke-Hanzsch und M. Olschewski (2001): 140 Jahre Grundsteuerreform – Am 21. Mai 1861 wurde das Gesetz betreffend die anderweite Regelung der Grundsteuer verkündet, in: Vermessung Brandenburg Nr. 2/2001, S. 50-55.
- Broer, M. (2001): Ersatzvorschläge für die Gewerbesteuer – Darstellung und Vergleich einiger häufig genannter Ansätze, Wirtschaftsdienst XII/2001, S. 713-721.
- Broer, M. (2003): Wirkungen des kommunalen Zuschlags zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, Wirtschaftsdienst IX/2003, S. 599-607.
- Bundesministerium der Finanzen (2000): Übersicht über die Steuerrechtsänderungen seit 1964/1965, BMF, Referat IA5, Berlin.
- Bundesministerium der Finanzen (2003a): Anteil der Grundsteuern an Gesamtsteuern, Anlage 6-3 zum Bericht der Arbeitsgruppe ‚Kommunalsteuern‘ vom 20. Juni 2003, Berlin.

- Bundesministerium der Finanzen (2003b): Entwicklungen der Realsteuern seit 1985, Referat V A 3, Berlin.
- Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände (2003): Vorschlag für eine Modernisierte Gewerbesteuer, Arbeitspapier, Köln.
- Büttner, T. (2000): Steuerwettbewerb im Föderalstaat: Eine empirische Analyse der kommunalen Hebesatzpolitik, in: ders. (Hrsg.): Finanzverfassung und Föderalismus in Deutschland und Europa. Baden-Baden, S. 61-87.
- Canard, N. F. (1801): Principes d'economie politique: revu, corrige et augmente par l'auteur, Paris (Zit. nach: Grundsätze der Staatswirtschaft, deutsch – französisch, Veröffentlichungen der Wirtschaftshochschule Mannheim, Reihe 1, Abhandlungen 5, Stuttgart 1958).
- Dieterich, H. und B. Dieterich-Buchwald (1983): Lösung der Bodenprobleme durch eine Bodenwertsteuer, in: Zeitschrift für deutsches und internationales Baurecht, 6. Jg. H. 3,4 und 5, S. 113-119, 180-185, 213-220.
- Dieterich, H. und R. Josten (1999): Die Bodenwertsteuer, in: Westdeutsche Immobilien Holding GmbH (Hrsg.): Die Novellierung der derzeitigen Grundsteuer – Immobilienwirtschaftliche Auswirkungen, Düsseldorf, S. 12-22.
- Ewringmann, D. (Hrsg.) (1995): Ökologische Steuerreform: Steuern in der Flächennutzung, Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten N.F. Bd. 63, Berlin.
- Fromme, J.-K. (2003): Gemeindefinanzsteuer statt Gewerbesteuer, überarbeiteter Vortrag im Rahmen des Seminars „Wege aus der Verflechtungsfalle – zur Reform der Gemeindefinanzen, Evangelische Akademie Loccum, 22.-24. Januar 2003.
- Fuest, C. und B. Huber (2001): Zur Reform der Gewerbesteuer, Gutachten, erstellt im Auftrag des Ministeriums für Wirtschaft im Saarland.
- Fuest, C. und B. Huber (2002): Neue Wege bei der Finanzierung der Kommunen: Zuschlagsrechte statt Gewerbesteuer, Wirtschaftsdienst V/2002, S. 260-265.
- Fuest, C. und B. Huber (2003) Lösungsmöglichkeiten und Probleme bei der Gewerbesteuerreform, Wirtschaftsdienst IX/2003, S. 560-565.
- Fuest, C. und M. Thöne (2002): Substitution der Gewerbesteuer: Eine Kombination aus Zuschlägen zur Einkommen- und Körperschaftsteuer und reformierter Grundsteuer, Referat auf dem Symposium „Kommunale Steuer- und Finanzreform“ des Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstituts an der Universität zu Köln am 6.12.2002, Köln, URL: <http://www.fifo-koeln.de>.
- Fuest, C. und M. Thöne (2003) Ein modifiziertes Zuschlagsmodell zur Reform der Gemeindesteuern, Wirtschaftsdienst III/2003, S. 164-169.
- Groth, K.-M., P. von Feldmann und C. Streck (2000): Möglichkeiten der Baulandmobilisierung durch Einführung einer bodenwertorientierten Grundsteuer, unveröffentlichtes Gutachten im Auftrag des Bundesministeriums für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen, Kanzlei Gaßner, Groth, Siederer & Collegen, Berlin [zit. nach: Lehmbruck/Coulmas (2001)].
- Hessisches Ministerium der Finanzen (2002): Vorschlag zur Neuordnung der Gemeindesteuern von Staatsminister Karlheinz Weimar, Wiesbaden, 3. Juli 2002.
- Homburg, S. (1996): Eine kommunale Unternehmensteuer für Deutschland, Wirtschaftsdienst 76. Jg., S. 491-496.

- Huber, B. und K. Lichtblau (1999): Reform der deutschen Finanzverfassung – die Rolle des Konnexitätsprinzips, *Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik* 44, S. 69-93.
- Jachmann, M. (2003): Der Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Reform der Gewerbesteuer, *Wirtschaftsdienst* IX/2003, S. 568-571.
- Josten, R. (2000): Die Bodenwertsteuer – eine praxisorientierte Untersuchung zur Reform der Grundsteuer, Dortmund.
- Junkernheinrich, M. (1994): Wohnen versus Gewerbe? Fiskalische Effekte von Baulandausweisungen, in: *Informationen zur Raumentwicklung*, H. 1/2-1994; S. 61-73.
- Junkernheinrich, M. (2003): Reform des Gemeindefinanzsystems: Mission Impossible?, *Vierteljahreshefte zur Wirtschaftsforschung*, 72. Jg., S. 423-443.
- Karl Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (2002): Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau, Heft 94, Wiesbaden.
- Karrenberg, H. und E. Münstermann (2003): Gemeindefinanzbericht 2003, in: *der städtetag*, H. 9/2003, S. 4-101.
- Körner, J. (1974): Die Aufkommenselastizität des deutschen Steuersystems 1950–1973, *ifo-Studien zur Finanzpolitik* Nr. 16, München.
- Krause-Junk, G. (1989): Noch ein Vorschlag für eine Gemeindesteuerreform, *Wirtschaftsdienst*, 69. Jg., S. 380-382.
- Krips, R. und M. Thöne (2002): Reform der Grundsteuer – Konkurrierende Einzelvorschläge und umweltgerechtes Mischkonzept, Gutachten im Auftrag des Bundesumweltministeriums, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Köln. (Veröffentlichung geplant.)
- Kronberger Kreis (2003): Gute Gemeindesteuern, Stiftung Marktwirtschaft – Frankfurter Institut, Schriftenreihe Band 40.
- Lang, J. (1993): Entwurf eines Steuergesetzbuches, Schriftenreihe beim BMF, Heft 49, Bonn.
- Lehmbrock, M. und D. Coulmas (2001): Grundsteuerreform im Praxistest. Verwaltungsvereinfachung, Belastungsänderung, Baulandmobilisierung, *Difu-Beiträge zur Stadtforschung* Bd. 33, Berlin.
- Michaelis, P. (2002): ökonomische Instrumente zur Steuerung des Flächenverbrauchs, in: *ZUR – Zeitschrift für Umweltrecht*, Sonderheft 2002, S. 129-135.
- Mürle, M. und R. Treppschuh (2001): Musterrichtlinie über Bodenrichtwerte, in: *Zeitschrift für Vermessungswesen*, H. 1/01, S. 49 ff.
- Perner, A. und M. Thöne (2002): Naturschutz im Finanzausgleich – Erweiterung des naturschutzpolitischen Instrumentariums um finanzielle Anreize für Gebietskörperschaften, Gutachten im Auftrag des Bundesamtes für Naturschutz (BfN), Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln. (Veröffentlichung durch das BfN in Vorbereitung).
- Pigou, A. C. (1960): *Economics of Welfare*, 4. ed. repr., London.
- Ring, I. (2001): Ökologische Aufgaben und ihre Berücksichtigung im kommunalen Finanzausgleich, in: *Zeitschrift für Angewandte Umweltforschung*, Sonderheft 13, S. 236-249.



- Rodi, M. (2002): Die Grundsteuer als Instrument einer Flächenhaushaltspolitik, in: ZUR – Zeitschrift für Umweltrecht, Sonderheft 2002, S. 164-169.
- Rürup, B. et al. (1976): Die wichtigsten deutschen Steuern, in: WISU – Das Wirtschaftsstudium, 5 Jg., Studienblatt 8.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (1995): Im Standortwettbewerb, Jahrgutachten 1995/96, Stuttgart.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2001): Für Stetigkeit – gegen Aktionismus, Jahrgutachten 2001/02, Stuttgart.
- Schemmel, L. (2002): Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 94, Wiesbaden.
- Schmölders, G., und K.-H. Hansmeyer (1980): Allgemeine Steuerlehre, 5. Aufl., Berlin.
- Thöne, M. (2001): Vereinbarkeit von Lenkungsbesteuerung mit der Tragfähigkeit der Finanzpolitik, Gutachten im Auftrage des Bundesministeriums der Finanzen, Köln.
- Tipke, K. und J. Lang (2002): Steuerrecht, 17. Aufl., Köln.
- Vaubel, R. und A. Ahnefeld (1974): Indexklauseln auf dem Index? Einwände, Missverständnisse – nicht genutzte Chancen, Kieler Diskussionsbeiträge Nr. 34, IfW, Kiel.
- von Knobelsdorff, C. (2003): Steuervergünstigungsabbaugesetz: Mindesthebesätze für Gewerbe- und Grundsteuer, in: IHK-Steuerinfo März 2003, Berlin, S. 3-4.
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1982): Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern, Bonn.
- Zimmermann, H. (1999): Kommunal финанzen, Baden-Baden.
- Zimmermann, H., Postlep, R.-D. (1980): Beurteilungsmaßstäbe für Gemeindesteuern, in: Wirtschaftsdienst, 60. Jg., S. 248-253.

## XI. Synopse der berücksichtigten Reformkonzepte

Reformkonzept	Besteuerung der Wohnbevölkerung	Besteuerung der Wirtschaft	Grundsteuer	Besonderheiten
<b>Gewerbesteuerreform bzw. -ersatz</b>				
Kommunale Spitzenverbände	keine Änderung	Revitalisierte Gewerbesteuer		
BDI/CI	Zuschlag zur ESt	Zuschlag zur ESt und KSt		Zuschlag zur Steuer-schuld
Gemeindegewirtschaftssteuer (Gesetzentwurf)	keine Änderung	Reformierte Gewerbesteuer, Selbständige steuerpflichtig		
Wertschöpfungssteuer	Keine Änderung	Steuer auf alle Komponenten der Wertschöpfung		
Fuest/Huber	Zuschlag zur ESt	Zuschlag zur ESt und KSt		Differenzierte Zuschlagsätze für gewerbliche und sonstige Einkünfte
Bund d. Steuerzahler	Zuschlag zur ESt	Zuschlag zur ESt und KSt		Erhöhung des Gemeindeanteils and der Umsatzsteuer, Verteilung nach dem örtlichen Nettoumsatz
<b>Grundsteuerreform bzw. -ersatz</b>				
Finanzministerkonferenz			Boden- und Gebäudewertsteuer	
Bay. Staatsministerium d. Finanzen			Boden- und Gebäudeflächensteuer	
Difu Berlin			Komb. Bodenwert-Flächensteuer	
Bizer/Lang			Flächennutzungssteuer	Mit Bodenwerten in speziellen Zonen
Josten sowie Groth et al.			Bodenwertsteuer	
Rodi			Komb. Flächennutzungs- und Bodenwertsteuer	
<b>Simultane Reform beider Realsteuern</b>				
Bertelsmann-Stiftung	Bürgersteuer (Bemessungsgrundlage wie ESt)	Wirtschaftssteuer	Boden- und Gebäudewertsteuer	
Kronberger Kreis	Bürgersteuer (Bemessungsgrundlage Summe der Einkünfte)	Betriebssteuer (Wertschöpfungssteuer)	Boden- und Gebäudewertsteuer	
DIW (Bach/Vesper)	Zuschlag zur Einkommensteuer	Wertschöpfungssteuer	Boden- und Gebäudewertsteuer	
Bayerischer Städte-tag	Keine Änderungen	Revitalisierte Gewerbesteuer	Keine Änderung	
K.-H. Weimar (Hess. Finanzministerium)	Keine Änderungen	Wirtschaftssteuer mit gewinnunabhängigen Elementen	Reformierte Grundsteuer	Ausgleichsabgabe bei öffentlichen Gebäuden
J.K. Fromme (CDU-MdB)	Hebesatz auf die ESt	Gemeindegewirtschaftssteuer ohne gewinnunabhängige Elemente	Abschaffung der Grundsteuer A	