

Dezentrale Steuerverwaltung und interregionaler Wettbewerb im deutschen Finanzföderalismus

Martin Altemeyer-Bartscher, Götz Zeddies

Ein optimal ausgestalteter Steuervollzug sollte die gesamtwirtschaftliche Effizienz des Steuersystems sicherstellen. In einem föderalen Staat stellt sich daher auch die Frage, in welchem Verantwortungsbereich die Finanzverwaltung angesiedelt sein sollte, um dieser Funktion möglichst gerecht zu werden. Es wird verdeutlicht, dass es im deutschen Finanzföderalismus unter Berücksichtigung des gegenwärtig geltenden Finanzausgleichsgesetzes einen eindeutigen komparativen Vorteil weder für eine Finanzverwaltung in Verantwortung des Bundes noch für eine solche in Verantwortung der Länder gibt.

Ansprechpartner: Martin Altemeyer-Bartscher (Martin.Altemeyer-Bartscher@iwh-halle.de)

JEL-Klassifikation: H77, H11, H21, H26

Schlagwörter: Länderfinanzausgleich, Steuervollzug, Föderalismusreform, interregionaler Wettbewerb

Die Steuerverwaltung liegt seit Bestehen der Bundesrepublik überwiegend im Verantwortungsbereich der Bundesländer. Als Dienstherren der Finanzämter können die Bundesländer durch eine bestimmte Schwerpunktsetzung bei der Wahrnehmung der Aufgaben beziehungsweise durch die Bestimmung der spezifischen Personal- und Sachausstattung einen wesentlichen Einfluss auf die Intensität und Qualität der Steuerprüfung nehmen.¹ In den letzten Jahren wurde auf politischer Bühne allerdings wiederholt über eine Zentralisierung des Steuervollzugs nachgedacht. Als Argument hierfür wird vorgebracht, dass der Länderfinanzausgleich sowohl für Geber- als auch für Nehmerländer die Anreize mindert, Steuern einzutreiben, weil sie einen Großteil der zusätzlichen Steuereinnahmen sofort wieder abgeben müssen.² Schätzungen zufolge entgehen dem deutschen Staat aufgrund der dadurch hervorgerufenen Ineffizienzen in der Steuerverwaltung Jahr für Jahr über zehn Mrd. Euro an Steuereinnahmen.³ Gleichwohl sprechen auch ei-

nige Argumente dafür, an der dezentralen Steuerverwaltung festzuhalten. Im Folgenden sollen zunächst die problematischen Wirkungen des deutschen Länderfinanzausgleichs dargestellt werden, aus denen sich die Forderung nach mehr Zentralisierung ableitet. Im Anschluss daran wird aufgezeigt, welche Wirkungen sich demgegenüber selbst im bestehenden Ausgleichssystem aus einem Wettbewerb zwischen den Ländern im Bereich des Steuervollzugs ergeben.

Steuerverwaltung und Finanzföderalismus in Deutschland

Durch den vierstufigen Länderfinanzausgleich, der Finanzkraftunterschiede zwischen den Ländern stark nivelliert, verbleibt nur ein geringer Teil der Mehreinnahmen, die aus einem verbesserten Steuervollzug resultieren, im betreffenden Bundesland. Bereits auf der ersten Stufe des Finanzausgleichs führt die Steuererlegung bei einigen Bundesländern dazu, dass ein Teil der Einnahmen aus wichtigen Gemeinschaftssteuern an andere Länder zurückgegeben werden muss.⁴ Zudem wird beim Umsatzsteuervorgangsausgleich ein Teil des den Ländern zustehenden Umsatzsteueraufkommens (maximal 25%) nach Bedürftigkeit an die Länder verteilt.

¹ Vgl. hierzu Bönke, T.; Jochimsen, B.; Schröder, C.: [Fiscal Federalism and Tax Administration – Evidence from Germany](#). DIW Discussion Paper No. 1307, 2013.

² Vgl. Bönke, T.; Jochimsen, B.; Schröder, C.: [Fiscal Equalization and Regions' \(Un\)Willingness to Tax: Evidence from Germany](#). Economics Working Paper No. 2011/06. Christian-Albrechts-Universität zu Kiel: Kiel 2011.

³ Vgl. [Bundesministerium der Finanzen: Monatsbericht März 2007](#), 75-86.

⁴ Im Rahmen der Steuererlegung werden die Einnahmen der Länder aus der Lohn- und der Körperschaftsteuer gemäß dem Wohn- bzw. Betriebsstättenprinzip neu zugeordnet.

Die übrigen mindestens 75% des den Ländern zustehenden Umsatzsteueraufkommens werden nach der Einwohnerzahl auf die Länder verteilt, wodurch die Finanzkraft von Ländern mit relativ geringen Pro-Kopf-Einkommen und Pro-Kopf-Konsumausgaben nochmals angehoben wird.

Tabelle 1:
Grenzbelastungen der Bundesländer im Länderfinanzausgleich im Jahr 2011
- in % -

| Bundesland | Lohnsteuer | Körperschaftsteuer |
|------------------------|------------|--------------------|
| Bayern | 72,65 | 79,01 |
| Baden-Württemberg | 71,63 | 77,49 |
| Berlin | 90,92 | 96,9 |
| Brandenburg | 87,65 | 92,88 |
| Bremen | 88,64 | 93,74 |
| Hamburg | 68,47 | 74,95 |
| Hessen | 76,84 | 82,99 |
| Mecklenburg-Vorpommern | 88,15 | 93,32 |
| Niedersachsen | 88,03 | 94,47 |
| Nordrhein-Westfalen | 62,15 | 68,90 |
| Rheinland-Pfalz | 90,85 | 97,14 |
| Saarland | 88,48 | 93,70 |
| Sachsen | 86,72 | 91,96 |
| Sachsen-Anhalt | 87,75 | 92,95 |
| Schleswig-Holstein | 87,24 | 92,84 |
| Thüringen | 87,81 | 93,00 |

Quellen: www.laenderfinanzausgleich.com (Universität Würzburg); Berechnungen des IWH.

Außerdem mindert der *Finanzausgleich im engeren Sinne* die Anreize der Länder, mehr Steuern einzutreiben, weil ein Großteil der erzielten Mehreinnahmen im Rahmen des Finanzausgleichs wieder abgeführt werden muss. Tabelle 1 zeigt die Grenzbelastungen der Bundesländer für die Lohn- und die Körperschaftsteuer im Jahr 2011. Die Grenzbelastung gibt an, welcher Anteil einer zusätzlichen Million Euro an Steuereinnahmen jedem einzelnen Bundesland im Rahmen des Länderfinanzaus-

gleichs wieder verlorengelht.⁵ Mit Ausnahme von Bayern, Baden-Württemberg, Hamburg, Hessen und Nordrhein-Westfalen liegen die Grenzbelastungen bei sämtlichen Bundesländern über 85%.⁶

Fehlanreize des Länderfinanzausgleichs

Die Anreize der Landesregierungen, die örtliche Steuerprüfung durch Investitionen in die Ausstattung der Finanzämter auszubauen, dürften bei hohen Grenzbelastungen relativ gering ausfallen. So zeigen empirische Analysen, dass die Grenzbelastung einen signifikant negativen Einfluss auf die Höhe der Steuereinnahmen hat.⁷ Dies wird auf geringere Anstrengungen der Länder beim Steuervollzug zurückgeführt.

Eine Auswertung neuerer Daten aus den Steuerverwaltungen der Bundesländer untermauert diese Hypothese. Im Rahmen einer Benchmarking-Analyse wurden über einen Zeitraum von fünf Jahren hinweg vom Land Bremen Daten aller 16 Bundesländer zu Kosten, Leistungen und der Effizienz öffentlicher Aufgabenwahrnehmung in verschiedenen Bereichen gesammelt und ausgewertet. Für die Finanzverwaltung liegen für die Jahre 2004 bis 2008 unter anderem Daten zur Personalausstattung der Finanzämter, zu Betriebsprüfungen (Prüfungsturnus für große und mittlere Betriebe, Personalausgaben und zur Verfügung stehende Zeit je geprüfem Betrieb, Ausgaben-Ertragsquote) sowie zu den Kosten der Steuerverwaltung (in % der Einnahmen und je Einwohner) vor. Eine weitergehende Analyse der Daten zeigt eine teils signifikante Korrelation zwischen der Grenzbelastung der Bundesländer im Länderfinanzausgleich und den Leistungs-

⁵ Die Berechnungen wurden mit dem Programm „Finanzausgleich zum Selberrechnen“ durchgeführt.

⁶ Die Ergebnisse in Tabelle 1 zeigen, dass, anders als häufig behauptet, die negativen Anreizwirkungen des Länderfinanzausgleichs für die Geberländer geringer sind als für die Nehmerländer. Dies ist im Wesentlichen darauf zurückzuführen, dass sich die Ansprüche der Nehmerländer an den Länderfinanzausgleich sowie an die Fehlbetrags-Bundesergänzungszuweisungen im Falle höherer Steuereinnahmen deutlich verringern.

⁷ Vgl. hierzu *Baretti, C.; Huber, B.; Lichtblau, K.: A Tax on Tax Revenue – The Incentive Effects of Equalizing Transfers: Evidence from Germany*. CESifo Working Paper No. 333, 2000. – *Bönke, T.; Jochimsen, B.; Schröder, C.: Fiscal Equalization and Regions’ (Un)Willingness to Tax: Evidence from Germany*, a. a. O.

und Effizienzindikatoren der Finanzverwaltung (vgl. Tabelle 2).

Wie Tabelle 2 entnommen werden kann, sind sowohl die Prüfungsintensität als auch die für die Prüfungen eingesetzten finanziellen und zeitlichen Ressourcen umso geringer, je höher die Grenzbelastung im Länderfinanzausgleich ist. Auch zwischen der Effizienz der Betriebsprüfungen insgesamt – gemessen über den (finanziellen) Aufwand in Relation zu den erzielten Mehreinnahmen – und der Grenzbelastung bei der Körperschaftsteuer durch den Länderfinanzausgleich existiert ein signifikant negativer Zusammenhang. Die Auswertung dieser neueren Daten legt nahe, dass die hohen Grenzbelastungen des bundesstaatlichen Länderfinanzausgleichs die Effizienz des Steuervollzugs der Bundesländer beeinträchtigen.

Tabelle 2:
Grenzbelastung^a im Länderfinanzausgleich und Steuervollzug in den Bundesländern

| Indikator | Pearson-Korrelationskoeffizient ^b | t-Statistik |
|--|--|-------------|
| Ausgaben für die Steuerverwaltung je Einwohner | -0,235* | -1,79 |
| Prüfungsturnus Großbetriebe | -0,163 | -1,28 |
| Prüfungsturnus mittlere Betriebe | -0,522*** | -4,54 |
| Personalausgaben je Betriebsprüfung | -0,339*** | -2,67 |
| zur Verfügung stehende Zeit je Prüfung | -0,273** | -2,11 |
| Ausgaben-Ertragsquote bei Betriebsprüfungen | 0,641*** | 6,19 |
| N = 57 | | |

^a Hier wurde die Grenzbelastung bei der Körperschaftsteuer verwendet. Bei Verwendung der Grenzbelastung bei der Lohnsteuer fallen die Ergebnisse ähnlich aus. – ^b Korrelation des jeweiligen Indikators mit der Grenzbelastung bei der Körperschaftsteuer. – *: signifikant zum 10%-Niveau; **: signifikant zum 5%-Niveau; ***: signifikant zum 1%-Niveau.

Quellen: Benchmarking-Berichte des Landes Bremen, diverse Jahrgänge; Berechnungen des IWH.

Hingegen würde in einer Föderation ohne Finanzausgleich, in der die Steuerbasis von Bund und Ländern vollkommen getrennt wäre, durch eine Dezentralisierung der Steuerverwaltung eine

Konnexität zwischen Steuervollzug und Kosten der Besteuerung hergestellt. In diesem Fall würden nämlich die Kosten und Nutzen des Steuervollzugs dem in der Verantwortung stehenden Bundesland auferlegt. Im deutschen Föderalismus würde eine Kompetenzzuweisung des Steuervollzugs an den Bund diese Konnexitätseigenschaft auch nicht erfüllen. Im Rahmen des vertikalen Finanzausgleichs würde nämlich auch der Bund nicht im vollen Umfang von einem auf die Qualität der Steuerverwaltung zurückzuführenden Zuwachs bei den Steuereinnahmen profitieren. Allerdings würden die Grenzbelastungen des Bundes bei einer Zentralisierung der Steuerverwaltung geringer ausfallen als gegenwärtig bei den Ländern.

Wettbewerb regionaler Finanzverwaltungen

Es bleibt die Frage offen, auf welche Art und Weise im *bestehenden* Finanzföderalismus die dezentrale Steuerverwaltung durch interregionalen Wettbewerb um Standortvorteile geprägt wird. In einem derartigen Wettbewerbsumfeld werden sowohl geringe effektive Steuerbelastungen als auch niedrige Transaktionskosten der Besteuerung wichtige Standortfaktoren darstellen.⁸ Allerdings wird die Reagibilität einer Standortnachfrage auf eine steuerliche Vergünstigung maßgeblich von den Steuerinstrumenten abhängen, welche den Ländern zur Verfügung stehen. Im gegenwärtigen System sind die Bundesländer de facto nur für den Vollzug der Steuer verantwortlich.⁹ Dementsprechend kann auf der Ebene der Bundesländer ein Standortwettbewerb um möglichst günstige Kosten der Besteuerung ausschließlich über die Intensität der Steuerprüfung bzw. die Serviceorientierung der Finanzämter geführt werden.

Wie oben bereits dargelegt, werden die Einnahmeausfälle bei den Steuern, die durch geringe Prüfungsintensität entstehen, zwar zu einem wesentlichen Teil durch den Finanzausgleich nivelliert. Es ist allerdings fraglich, ob eine Herabsetzung der Intensität bei Steuerprüfungen tatsächlich einen von Investoren und Haushalten wahrgenommenen

⁸ Vgl. *Slemrod, J.; Yitzhaki, S.: Tax Avoidance, Evasion, and Administration*, in: A. J. Auerbach, M. Feldstein (eds), *Handbook of Public Economics*, Ed. 1, Vol. 3, Chapter 22, 1423-1470.

⁹ Eine Ausnahme stellt die Grunderwerbssteuer dar, deren Satz von den Ländern bestimmt werden kann.

Standortfaktor darstellen kann. Zum einen sind bundeslandspezifische Prüfungsintensitäten für Investoren und Haushalte kaum beobachtbar. Zum anderen haben die Landesregierungen keine Möglichkeit, die Prüfungsintensität als steuerlichen Standortfaktor glaubhaft zu kommunizieren.

Im Gegensatz dazu kann eine Serviceorientierung der Steuerverwaltungen mit Unterstützung geeigneter Informationsplattformen eine valide Größe in einem Fremdvergleichswettbewerb darstellen. In jüngster Zeit spricht einiges dafür, dass die Bundesländer für einen derartigen Fremdvergleichswettbewerb hinsichtlich der Qualität der Finanzverwaltungen bereits sensibilisiert wurden. Ein erster Anhaltspunkt ist beispielsweise eine gemeinsame Initiative der Länder Bayern, Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen, die darauf abzielt, mit Hilfe einer Informationsplattform die Leistungen der örtlichen Steuerverwaltungen für Außenstehende transparenter dazustellen.¹⁰ Die Bewertungskriterien dieses Leistungsvergleichs sind unter anderem die Kundenzufriedenheit und die Wirtschaftlichkeit der Steuerprüfung. Ein Wettbewerb um Standorte mit geringeren Entrichtungskosten könnte in Zukunft durch eine weitere Verbesserung der Informationslage intensiviert werden.

Ein intensiver Wettbewerb, der bei dezentraler Steuerverwaltung Ineffizienzen im Steuerverwaltungsprozess verhindert und ein exzessives Überwälzen von Lasten des Steuervollzugs auf den Steuerzahler begrenzt,¹¹ könnte einen wesentlichen Einfluss auf die Effizienz des Steuersystems haben. So werden die Gesamtkosten des Steuervollzugs in Deutschland nach einer Studie des Rheinisch-Westfälischen Instituts für Wirtschaftsforschung (RWI) aus dem Jahr 2003 auf 4,7% des Steueraufkommens geschätzt.¹² Dabei wird der größte

Teil dieser Kosten von den Steuerzahlern im Zuge der Entrichtung ihrer Steuerschuld getragen.

Im Allgemeinen setzen sich die auf Seiten des Steuerzahlers anfallenden Entrichtungskosten aus Informationskosten (z. B. zu Strategien der Steuervermeidung), Einigungskosten (z. B. Kosten der Mitarbeit in Verbänden) und Vollzugskosten (z. B. Kosten der Erstellung von Steuererklärungen) zusammen. Der Anteil der im privaten Sektor auftretenden Steuerentrichtungskosten wird wahrscheinlich noch einmal gestiegen sein, nachdem im Jahr 2006 die Absetzbarkeit von Entrichtungskosten, beispielsweise für Steuerberatungshonorare, eingeschränkt wurde. Zudem beschränken sich die Entrichtungskosten keinesfalls allein auf gut dokumentierte monetäre Größen, wie z. B. Honorarzahlingen für Steuerberatung oder Ausgaben für notwendige Soft- und Hardware zur Steuerdeklaration. Ein nicht zu vernachlässigender Anteil der Entrichtungslasten umfasst nichtmonetäre Größen, wie beispielsweise Opportunitätskosten, die mit dem Sammeln und Ordnen von Steuerbelegen, der Erstellung einer Steuerplanung oder der Unterstützung einer betrieblichen Steuerprüfung verbunden sind. Auch nach der Einführung von elektronischen Steuererklärungen und einem umfangreichen Angebot an technischen Hilfsmitteln zur Vereinfachung der Steuerdeklaration stellen diese Kosten wesentliche Zusatzlasten der Besteuerung dar.

Während bei einer dezentralen Steuerverwaltung ein Standortwettbewerb dazu beitragen könnte, Kostensenkungspotenziale zu heben, bleiben diese nach einer Zentralisierung durch die fehlende Vergleichsbasis von Kostengrößen im gleichen institutionellen Rahmen möglicherweise verborgen. Da die Höhe der Entrichtungskosten maßgeblich von der Ausgestaltung des Steuerrechts und der Struktur der verwirklichten Steuertatbestände abhängen, werden diesbezüglich internationale Vergleichsstudien nur bedingt Aufschluss über Potenziale für entsprechende Kostensenkungen in Deutschland geben.

Nicht zuletzt könnten Verbesserungen der Serviceleistungen in der Steuerverwaltung neben einer intensiven Steuerprüfung eine wirksame Maßnahme gegen Steuerhinterziehung darstellen. So zeigen neuere verhaltensökonomische Studien, dass die Steuermoral maßgeblich von der Höhe und Art der Entrichtungskosten abhängt, mit denen die Steuersubjekte konfrontiert werden. Ein Verwal-

¹⁰ Die betreffende Informationsplattform der Länder findet man unter <http://www.leistungsvergleich.de>.

¹¹ *Eichfelder* und *Kelgels* zeigen, dass die Steuerverwaltungen einen erheblichen Spielraum haben, bestimmte Verwaltungsaufgaben zur eigenen Arbeiterleichterung auf die Steuerzahler überzuwälzen, vgl. *Eichfelder, S.; Kelgels, C.: Shifting the Red Tape – The Impact of Tax Authority Behavior on Tax Compliance Costs*. Working Paper 09-10, Federal Planning Bureau: Brüssel 2010.

¹² Vgl. *RWI* (Hrsg.): *Ermittlung von Tax Compliance Cost: Gutachten im Auftrag des Bundesministers der Finanzen*. Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung e.V.: Essen 2003.

tungshandeln in Steuerbehörden, welches dem Steuerzahler möglichst geringe Lasten der Steuerentrichtung überwälzt, schafft demnach eine soziale Institution, die zu einer erhöhten Steuerehrlichkeit führt.¹³

Fazit

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass es im deutschen Steuersystem keinen eindeutigen komparativen Vorteil für eine Zentralisierung bzw. Dezentralisierung der Steuerverwaltung gibt. Der Bund hätte bei einer Zentralisierung der Steuerverwaltung im gegenwärtigen Finanzausgleichssystem höhere Anreize für eine intensive Steuerprüfung. Dies liegt an den im Vergleich zu den Ländern geringen Grenzbelastungen im Finanzausgleich, mit denen der Bund konfrontiert sein würde. Ob die Steuerverwaltung besser im Verantwortungsbereich des Bundes oder der Länder liegen sollte, kann letztlich nicht allein von den Grenzbelastungen des Finanzausgleichs abhängen. So könnte im Rahmen der bestehenden dezentralen Steuerverwaltung bei hinreichender Transparenz ein Wettbewerbsumfeld geschaffen werden, welches zur Begrenzung der relativ hohen Vollzugskosten im deutschen Steuersystem beitragen könnte. Desweiteren wird in dieser Frage eine Rolle spielen, inwieweit sich Bund und Länder auf einen neu gestalteten Finanzausgleich einigen können, der die oben dargelegten Fehlanreize auf Länderebene besser begrenzt.

¹³ Vgl. *Feld, L. P.; Frey, B. S.: Tax Evasion, Tax Amnesties and the Psychological Tax Contract*, in: International Center for Public Policy, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University in its series International Center for Public Policy Working Paper Series, at AYSPPS, GSU, Paper 0729, 2007.