

# vbw

Die bayerische Wirtschaft



Studie

## Regionalisierung von Steuern

Eine vbw Studie, erstellt von Michael Thöne / FiFo Köln

Stand: Oktober 2014

[www.vbw-bayern.de/Steuern](http://www.vbw-bayern.de/Steuern)



# Vorwort

## Steuerautonomie und wachstumsorientierte Politik der Länder

---

Deutschlands Länder haben umfassende Aufgaben, politische Gestaltungsräume und finanzielle Verpflichtungen. Steuerrechtliche Möglichkeiten, mit denen sie die Einnahmen auch zur Finanzierung wegweisender Zukunftsprojekte eigenständig gestalten könnten, sind jedoch nur marginal vorhanden. Anders als Bund und Kommunen können die Länder ihre Einnahmen nur über die Aufnahme von Krediten in signifikantem Umfang autonom beeinflussen. Allerdings fällt der Zugang zum Kapitalmarkt mit der Schuldenbremse sukzessive weg. Spielraum verschaffen können sich die Länder dann kurzfristig nur über hohe Ausgabendisziplin, mittel- und langfristig über erfolgreiche Wachstumsstrategien. Der steuerliche Ertrag des Landes aus solchen Wachstumsstrategien wird allerdings im heutigen Ausgleichssystem überproportional abgeschöpft.

Diese Situation wird vielfach als Korsett empfunden und kann zu zusätzlichen Umverteilungswünschen finanziell schwacher Länder führen – also zu höheren Ansprüchen an Leistungen des Bundes oder an den Länderfinanzausgleich. Jeder dieser Wege mündet in einen Teufelskreis, der am Ende nur Verlierer kennt.

Eine bisher in Deutschland kaum ernsthaft diskutierte weitere Option bietet eine höhere Steuerautonomie der Länder. Richtig angelegte Steuerautonomie gibt den Ländern neue Handlungsmöglichkeiten und setzt neue Anreize für einen investitions- und wachstumsorientierten Kurs der jeweiligen Landespolitik. Allerdings muss sehr sorgfältig geprüft werden, welche Steuerarten sich hierfür eignen und welche Rahmenbedingungen ein konstruktiver föderaler Steuerwettbewerb braucht.

Die vorliegende Studie wurde für die vbw vom Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstitut an der Universität zu Köln erstellt. Sie arbeitet Bedingungen heraus, unter denen föderale Steuerautonomie funktioniert, untersucht drei Steuerarten – Einkommenssteuer, Erbschaftsteuer und Grundsteuer – auf ihr spezifisches Föderalisierungspotenzial und erläutert, wie föderale Steuerautonomie eingeführt werden kann, ohne Verlierer zu produzieren. In diesem Zusammenhang warnt sie auch vor Fehlanreizen, wie sie die bereits regionalisierte Grunderwerbsteuer setzt. Diese ist so in den Länderfinanzausgleich eingepasst, dass ein ständiger Anreiz zur Steuererhöhung entsteht. Solche Effekte können und müssen vermieden werden.

Die vbw will mit dieser Studie die konstruktive Auseinandersetzung mit den Chancen, die in einer höheren Steuerautonomie der Länder liegen, weiter anstoßen und befördern.

Bertram Brossardt  
24. Oktober 2014



# Inhalt

---

<b>1</b>	<b>Steuerautonomie für handlungsfähige Länder.....</b>	<b>1</b>
1.1	Budgetpolitische Notwendigkeit: Ein neues Ventil.....	2
1.2	Föderale Selbstverständlichkeit.....	6
1.3	Steuerwettbewerb.....	10
<b>2</b>	<b>Arten von Steuerautonomie .....</b>	<b>13</b>
2.1	Formenlehre Steuerautonomie.....	13
2.2	Lösungen für den deutschen Föderalismus .....	16
<b>3</b>	<b>Internationale Erfahrungen.....</b>	<b>17</b>
<b>4</b>	<b>Kriterienraster für die Steuerregionalisierung.....</b>	<b>19</b>
4.1	Zentrale Kriterien für potenziell gute Regionalsteuern .....	21
4.1.1	Regionale Radizierbarkeit .....	21
4.1.2	Spürbarkeit für die Landesbevölkerung.....	22
4.1.3	Spürbare Aufkommenswirkung im Landeshaushalt .....	22
4.1.4	Gleichmäßige Aufkommenswirkung im Ländervergleich.....	23
4.1.5	Geringe negative Anreiz- und Wettbewerbswirkungen .....	23
4.1.6	Geringe Gestaltungs- und Umgehungsmöglichkeiten .....	23
4.1.7	Tolerable Bürokratiekosten für Steuerbelastete und –intermediäre .....	24
4.2	Ergänzende Kriterien für potenziell gute Regionalsteuern .....	24
4.2.1	Vorhersehbare verteilungspolitische Inzidenz .....	24
4.2.2	Integrierbarkeit in einen modernen Länderfinanzausgleich.....	24
4.2.3	Tolerable Erhebungskosten für die Finanzbehörden.....	24
4.2.4	Vereinbarkeit mit EU-Steuerharmonisierung .....	25
4.2.5	Geringer Änderungsbedarf im deutschen Gesamtsteuersystem.....	25
4.2.6	Steuerhistorische Vorprägung .....	25
<b>5</b>	<b>Schnelltest auf Regionalisierbarkeit.....</b>	<b>27</b>
<b>6</b>	<b>Vertiefungsanalysen der ausgewählten Steuern.....</b>	<b>31</b>
6.1	Das Augenmerk der vertieften Betrachtung .....	31
6.1.1	Konkretisierung der steuertechnischen Ausgestaltung .....	31
6.1.2	Bürokratiekosten bei Unternehmen und Haushalten.....	32
6.1.3	Indikative Modellrechnungen:.....	32
6.2	Einkommensbasierte Regionalsteuern.....	32
6.2.1	Regionale Radizierbarkeit .....	32

6.2.2	Spürbarkeit für die Landesbevölkerung.....	33
6.2.3	Spürbare Aufkommenswirkung im Landeshaushalt .....	33
6.2.4	Gleichmäßige Aufkommenswirkung im Ländervergleich.....	33
6.2.5	Landeseinkommensteuer - das Königsmodell.....	36
6.2.6	Zuschlagsteuern: Ersatz des Solidaritätszuschlages .....	46
6.3	Landesgrundsteuer.....	50
6.4	Erbschaft- und Schenkungsteuer .....	55
<b>7</b>	<b>Regionalisierte Steuern im Finanzausgleich .....</b>	<b>63</b>
<b>8</b>	<b>Die Befunde in der Zusammenschau .....</b>	<b>71</b>
	Glossar / Literaturverzeichnis etc. ....	74
	Abbildungsverzeichnis .....	76
	Ansprechpartner / Impressum .....	77

# 1 Steuerautonomie für handlungsfähige Länder

## Das Für und Wider einer Selbstverständlichkeit

---

Die Bundesrepublik Deutschland ist ein demokratischer und sozialer Bundesstaat. Die in Artikel 20 Absatz 1 des Grundgesetzes festgeschriebene Staatsziele sind uns in vielerlei Hinsicht zur gelebten Selbstverständlichkeit geworden. Doch mit der Bundesstaatlichkeit tut sich Deutschland schwer. Verfassungsrechtlich besteht natürlich kein Zweifel an der Bundesstaatlichkeit der aus sechzehn Ländern gebildeten Republik. Verfassungspolitisch dürfen aber durchaus Zweifel angemeldet werden.

Das vorliegende Kurzgutachten betrachtet den deutschen Föderalismus mit besonderem Augenmerk auf die regionale Steuerautonomie der Länder – beziehungsweise deren nahezu vollständiges Fehlen. No taxation without representation! Mit dem Gründungsruf einer der ältesten Föderationen im Ohr könnte man für den deutschen Föderalismus die umgekehrte Frage stellen: Representation without taxation?

Die Untersuchung wird die Argumente betrachten, die dafür sprechen, dass mehr Steuerautonomie der Länder sinnvoll beziehungsweise teilweise auch notwendig ist. Folgende Qualitäten von Steuerautonomie sollen hier im Vordergrund stehen:

- Steuerautonomie als Stärkung der demokratischen Kontrolle und der demokratischen Konsenssuche innerhalb der einzelnen Länder, was mittelfristig zu einer allgemeinen Stärkung des Politischen in der heute stark administrativ überformten landespolitischen Praxis führen kann;
- Steuerautonomie als Instrument des politischen Wettbewerbs zwischen den Ländern;
- Steuerautonomie als notwendige Ergänzung zu einer funktionierenden Schuldenbremse auf Landesebene (Stichwort: Eröffnen eines einnahmenseitigen Ventils);
- Steuerautonomie als folgerichtige Ergänzung zu einer Reform des Finanzausgleichs, um die Verbesserungen der Anreizwirkungen des Systems wirkungsvoll umsetzen zu können.

Es versteht sich von selbst, dass in der Untersuchung die möglichen Vorteile einer Steuerregionalisierung auch mit etwaigen Risiken und Nachteilen konfrontiert werden. Hier wird insbesondere auf etwaige Schädwirkungen eines Steuerwettbewerbs und auf destabilisierenden Wettbewerb unter unfairen Startbedingungen einzugehen sein. Eine bedingungslose Zustimmung zu weitgehender Steuerautonomie der Länder ist nicht zu erwarten. Vielmehr wird deutlich werden, dass die Vorteile einer Steuerautonomie an eine Reihe von Rahmenbedingungen geknüpft sind, die institutionell zu gewährleisten sind. Diese Bedingungen und die passenden Steuern werden herausgearbeitet.

## 1.1 Budgetpolitische Notwendigkeit: Ein neues Ventil

Ab dem Jahr 2020 müssen sich die Länder an die grundgesetzliche Schuldenbremse der 2009 neu gefassten Artikel 109 und 115 GG halten. Im Gegensatz zum Bund, dem ein strukturelles Defizit von 0,35 Prozent des BIP sowie in Aufschwungphasen wieder zu tilgende konjunkturelle Defizite erlaubt sein werden, müssen die Länderhaushalte zunächst einmal ganz ohne Nettokreditaufnahme auskommen. Die eher groben Vorgaben des Grundgesetzes für die Länder müssen von diesen jeweils noch im Landesrecht ausgeformt werden; dabei können sie Vorkehrungen für temporäre konjunkturelle Defizite und für die Schuldenaufnahmen im Falle von Krieg, Katastrophen und anderen singulären Ereignissen treffen. Strukturell aber müssen die Länderhaushalte ausgeglichen sein. Auf die mittlere Frist ist die schwarze Null die Untergrenze für die Budgetsalden.

Ob dies allen Ländern bis 2020 gelingen wird, ist derzeit eher zweifelhaft. Projektionen für die nach gegenwärtigen Weichenstellungen zu erwartenden Ländereinnahmen und -ausgaben geben ein gemischtes Bild. Aufgabe des nach Art. 109a GG eingesetzten Stabilitätsrates von Bund und Ländern ist es unter anderem, aus den tatsächlichen Überschüssen und Defiziten der Länderhaushalte die konjunkturbereinigten strukturellen Finanzierungssalden zu ermitteln und zu bewerten. Die nachstehende Abbildung 1 gibt die im Jahr 2013 für das laufende Haushaltsjahr berechneten strukturellen Saldi der Länder an. Wie anhand der Pro-Kopf-Daten deutlich wird, ist der Weg zum strukturellen Haushaltsausgleich für einige Länder noch sehr weit, während andere das Ziel schon ganz oder beinahe schon erreicht haben. Sachsen sticht hier besonders positiv heraus; auch Sachsen-Anhalt, Mecklenburg-Vorpommern und Thüringen haben den strukturellen Haushaltsausgleich geschafft.

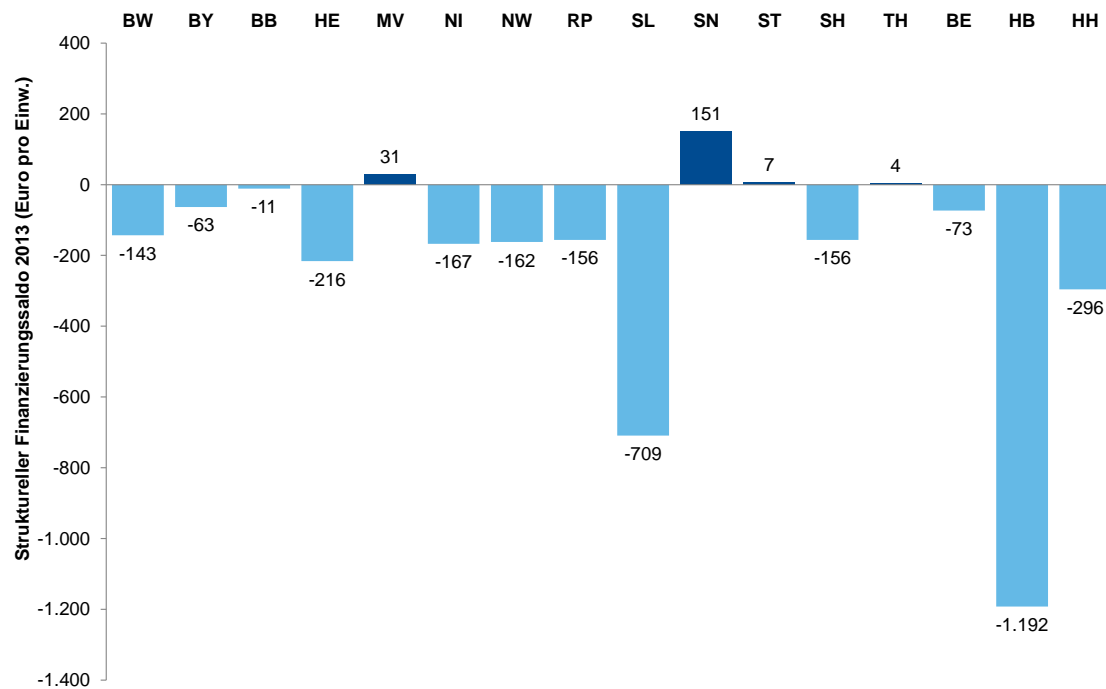
Zahlreiche andere Länder jedoch haben noch einen weiten Weg zum Haushaltsausgleich vor sich. Die Kennziffern für das Saarland und für Bremen sollten dabei nicht das Bild verzerren: Die beiden trotz vielfacher Hilfsbemühungen notorisch überschuldeten Länder sind gewiss besonders dramatische Problemfälle. Insgesamt zeigen aber aktuelle Untersuchungen<sup>1</sup>, dass auch ein Großteil der anderen Länder noch deutlich zulegen muss, um im Jahr 2020 die Anforderungen der Schuldenbremse zu erfüllen. Mit Blick auf gegenwärtige und zukünftige Belastungssituationen gehen Detemple, Michels und Schramm davon aus, dass insgesamt zehn von 16 Ländern auf merkliche zusätzliche Anstrengungen angewiesen sind.

---

<sup>1</sup> Brügemann, Lindner und Schaefer (2013) und Detemple, Michels und Schramm (2013)



Abbildung 1  
**Strukturelle Defizite und Überschüsse der Länder (2013)**

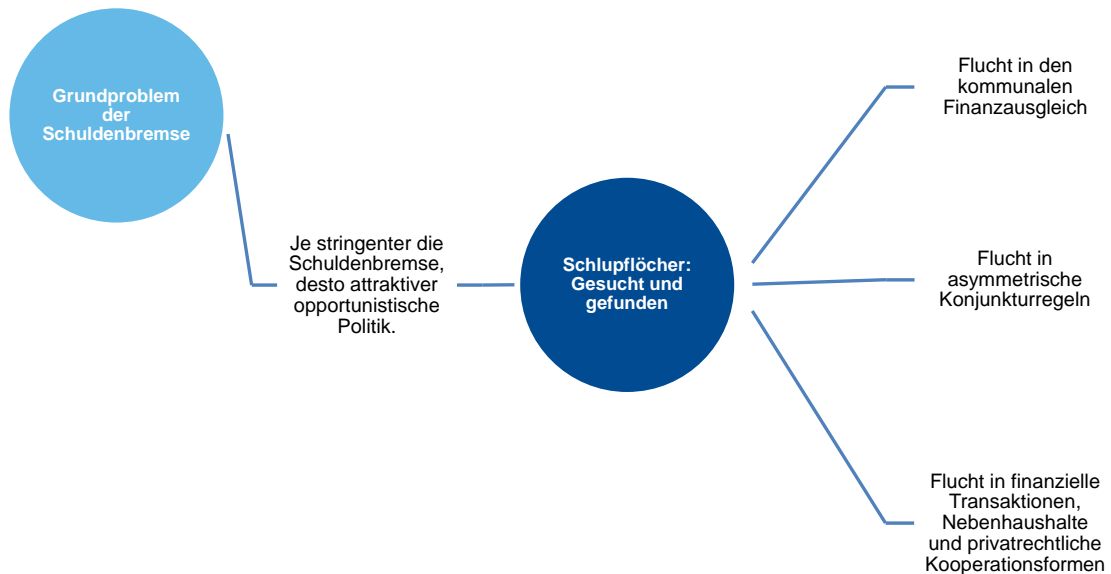


Quelle: Stabilitätsrat (2013); eigene Darstellung.

Vor diesem Hintergrund ist ungewiss, ob sich alle Länder auf den steinigen Weg der weiteren Konsolidierung durch Ausgabenkürzungen und Effizienzverbesserungen begeben werden. Denn alternativ stehen ihnen potenziell sehr ergiebige Umgehungsmöglichkeiten offen.

Die Nutzung der Schlupflöcher könnte durchaus bewirken, dass die Schuldenbremsen auf Länderebene keine spürbaren fiskalischen Restriktionen darstellen. Man kann diese Konstellation als ein durch die Schuldenbremsen selbst provoziertes Dilemma darstellen: Je stärker die Finanzpolitik eines Landes durch die Auflagen der Schuldenbremse beschränkt wird, desto attraktiver wird die Suche nach Umgehungsmöglichkeiten. Da es den einzelnen Ländern aufgetragen ist, die konkreten Umsetzungsbedingungen des Defizitverbots für sich selbst zu kodifizieren, eröffnen sich prinzipiell drei große Umgehungsmöglichkeiten, die parallel nutzbar wären (Abbildung 2).

Abbildung 2

**Das Dilemma der Schuldenbremse**

Quelle: Eigene Darstellung.

Die drei potenziellen Schlupflöcher – die Verschiebung von Finanzlasten auf die Kommunen, die Nutzung asymmetrischer Konjunkturregel und die Flucht aus dem regulären Haushalt – sind sehr reale Gefahren für das Gelingen der Schuldenbremse.<sup>2</sup> Je härter die Sparforderungen sind, desto größer sind diese Gefahren. Es stellt sich die Frage, ob ein höherer Grad an Steuerautonomie nicht ein zentraler Weg sein könnte, um die Umgehungsgefahr zu mildern.

Umgehung der Verschuldungsgrenze war in der Länderfinanzpolitik vor der Schuldenbremse kein Thema. In der Zeit vor der Schuldenbremse galt die Neuverschuldungsgrenze des Art. 115 GG a.F., nach deren Maßgabe jährliche Defizite im Volumen der geplanten Bruttoinvestitionen zulässig waren. Im Übergang bis zur Geltung der Schuldenbremse 2020 ist für die Länder weiterhin dieser Art. 115 GG in der alten Fassung maßgeblich. Dessen investitionsorientierte Begrenzung ist, da Abschreibungen hier nicht gegengerechnet werden, nur äußerlich der goldenen Regel des pay as you use ähnlich. In der praktizierten Form ließ (und lässt) die alte Defizitobergrenze erkleckliche

<sup>2</sup> Vgl. ausführlich Fuest / Thöne (2013).

Spielräume für die Haushaltspolitik der Länder offen. Im Haushaltsvollzug wurde – gewissermaßen verfassungskonform – noch oft genug gegen diese Regel verstoßen.<sup>3</sup> Weil sich die Verfassungsregel nur auf Haushaltspläne bezieht, ist diese Form der Defizit-Finanzierung weitgehend unbemerkt abgelaufen. Selbst wenn Haushaltsgesetze verabschiedet wurden, die schon verfassungswidrige Verschuldung in der Planung vorsahen, versprach der Rechtsweg einer Normenkontrollklage durch die jeweilige Landtagsopposition nur eine verspätete, zudem sanktionslose Rüge. Als im Frühjahr 2010 in Nordrhein-Westfalen der dortige Verfassungsgerichtshof aufgrund zu hoch geplanter Verschuldung eine einstweilige Verfügung gegen den laufenden (Nachtrags-)Haushalt erließ, war die Überraschung ob dieses finanzpolitischen Novums groß. Am generellen Befund recht laxer Neuverschuldungsbegrenzung durch Art. 115 GG a.F. ändert dieses Einzelbeispiel aber nichts. Das zeigt auch die über die Jahre in fast allen Ländern kontinuierlich gewachsene Gesamtverschuldung.

Dieser Weg wird mit Schuldenbremsen gemäß Art. 109 und 115 GG n.F. nun geschlossen. Angesichts der hohen Bestandsschulden und der in der Beamtenversorgung der meisten Länder lauernden Zusatzlasten für die Zukunft ist das Neuverschuldungsverbot für die Länder ein notwendiger erster Schritt in Richtung einer nachhaltigen und generationengerechten Finanzpolitik. Die Schuldenbremse schließt aber auch das einzige Ventil das einer Landesregierung offensteht, wenn die regulären Einnahmen partout nicht ausreichen, um entstehende Ausgaben zu decken.

Im weiteren Verlauf der Betrachtung wird noch deutlich werden, dass die Länder keinen nennenswerten autonomen Einfluss auf ihre Einnahmen haben. Über den Bundesrat bestimmen die Länderregierungen kollektiv zwar die Gemeinschaftssteuern mit. Ein einzelnes Land in einer eigenen finanzpolitischen Bredouille kann aber allenfalls den Steuersatz der Grunderwerbsteuer verändern. Jenseits dieser mit der ersten Föderalismusreform 2006 eröffneten, finanziell aber eher marginalen Option auf der Einnahmenseite haben die Länder autonomen Einfluss nur auf ihre *Staatsausgaben*. Und auch hier sind, wenn auch aus anderen Gründen, die kurzfristigen Einflussmöglichkeiten des Haushaltsgesetzgebers sehr begrenzt. Länderhaushalte setzen sich typischerweise zu 80 bis 90 Prozent aus Ausgaben zusammen, die kurzfristig nicht flexibel und disponibel sind. Hintergrund sind hier unter anderem die hohen Personalkostenanteile in den Länderausgaben und die Finanzierungspflichten gegenüber der kommunalen Ebene. Flexible Ausgaben dagegen sind oftmals solche, die ökonomisch nicht als erste eingespart werden sollten, nämlich (Ersatz-) Investitionen.

Zusammen mit dem oben angesprochenen Wegfall der Defizitautonomie führt das zu der Notwendigkeit, mehr Steuerautonomie zu etablieren.<sup>4</sup> Geschieht dies nicht, so

---

<sup>3</sup> Kitterer und Groneck (2006) zeigen für die Jahre 1991 bis 2005, dass die Länder in dieser Zeit insgesamt 68-mal im Vollzug des Haushaltes mehr Neuverschuldung aufgenommen als für Bruttoinvestitionen ausgegeben haben (Der Bund immerhin noch 7-mal in 15 Jahren).

<sup>4</sup> Vgl. Fuest und Thöne (2009).

werden Länder in einem finanzpolitischen Engpass, die – gut oder schlecht gegründet – kurzfristig keine Ausgabenkürzungen durchführen, ohne Not zur Umgehung der Schuldenbremse auf den oben skizzierten Fluchtwegen (Abbildung 2) gedrängt. Um hier gar nicht erst äußere Rechtfertigungen für derartige Präzedenzfälle zu schaffen, empfiehlt es sich, die Steuerautonomie der Länder so schnell wie möglich zu stärken. Dies sollte deutlich vor 2019 passieren, schon bevor die notwendigen Anpassungspfade auf dem Weg zur Schuldenbremse einzelne Länder an das Umgehungskalkül heranzuführen.

Aber nicht nur als Überdruckventil im Fall eines drohenden Defizits werden Elemente der regionalen Steuerautonomie benötigt. Auf der anderen, der entspannten Seite der Finanzpolitik der Länder sind sie als Überflussventile ebenso vonnöten. Länder wie zum Beispiel die Freistaaten Bayern oder Sachsen kombinieren heute schon niedrige Defizite beziehungsweise laufende Überschüsse mit sehr geringen Schuldenständen. Entstehende Haushaltsüberschüsse können sinnvoll zur Schuldentilgung und mitunter auch zur Schaffung von Rücklagen für demografische und andere Haushaltsrisiken genutzt werden. Spätestens aber wenn diese Ziele erreicht sind – und mitunter schon früher – schaffen fortgesetzte Budgetüberschüsse politische Anreize, viel Steuergeld für Zwecke auszugeben, die eigentlich nicht hoch genug auf der Landesagenda stehen. Durch fehlende Steuerautonomie erzwungene Überschüsse werden für Zwecke ausgegeben, welche die Bürger bei ausgeglichenen Haushalten nicht fordern würden. In diesem Fall ist Steuerautonomie ein notwendiges Korrektiv gegen eine ineffiziente Aufblähung des Staates.

## 1.2 Föderale Selbstverständlichkeit

Die Reform der Defizitgrenzen der Länder erzwingt weitere Reformen bei den Länder-einnahmen, ein höherer Grad von Steuerautonomie der Länder ist anzustreben. Diese Beobachtung ist wenig überraschend: Mit der Schuldenbremse wird ein großes Rad im Räderwerk des deutschen Finanzföderalismus gänzlich neu gestaltet. Dass nun die anderen Zahnräder – die Steuern, aber auch der Finanzausgleich<sup>5</sup> – neu darauf eingestellt oder gar ausgewechselt werden müssen, ist eine logische Schlussfolgerung. Ob alle Akteure der zweiten Stufe der Föderalismusreform dies nun vorhergesehen haben oder nicht, kann heute nicht mehr festgestellt werden. Fest steht aber, dass mit der Entscheidung für diese Schuldenbremse (zumindest implizit) auch eine Entscheidung für weitere, hierzu kompatible Reformschritte gefallen ist.

Doch eigentlich muss es erstaunen, dass es für ein Mehr an regionaler Steuerautonomie überhaupt dieses verfassungspolitischen Vorlaufs bedarf. In demokratischen Staaten mit parlamentarischer und exekutiver Gewalt auf mehreren Ebenen ist das Haus-

---

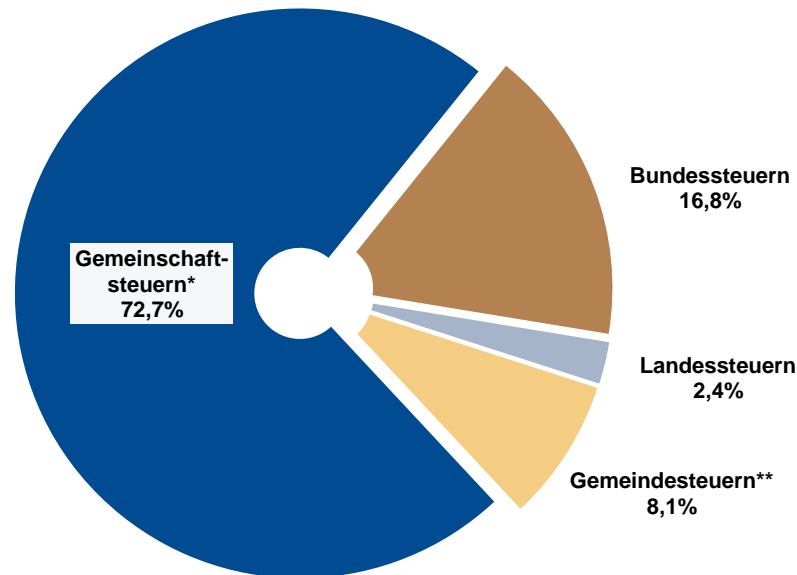
<sup>5</sup> Siehe unten Abschnitt 7.

haltsrecht jedes einzelnen zugehörigen Parlaments die Essenz eben dieser demokratischen Staatlichkeit. Öffentliche Haushalte haben eine Einnahmen- und eine Ausgabe-seite; eigenständiger Einfluss auf jede dieser Seiten ist eine eigentlich selbstverständliche Eigenschaft jedes Fiskus. Mit Blick auf die Kommunen wird oft genug ein spürbarer Mindestbestand an freiwilligen Selbstverwaltungsaufgaben und der zugehörigen freien Spitze bei den Ausgaben als Kriterium genutzt, um die Einhaltung der verfassungsrechtlichen Selbstverwaltungsgarantie gemäß Art. 28 II GG zu beurteilen. Wird hier eine bestimmte Untergrenze unterschritten – die Rede ist oft von fünf bis zehn Prozent der laufenden kommunalen Ausgaben –, so wird eine verfassungskritische Situation erreicht.

Eine analoge Diskussion für die Länder, nur hier auf der Einnahmenseite, fehlt gänzlich. Da man argumentieren kann, dass zur vollen Staatlichkeit nicht nur das Recht gehört, Steuermittel möglichst sinnvoll auszugeben, sondern diese zuvor auch demokratisch legitimiert bei den eigenen Bürgerinnen und Bürgern einzutreiben, muss das Fehlen dieser verfassungspolitischen Diskussion eigentlich verwundern. Gewiss, rational wiederwahlorientierte Politiker haben selten ein großes Interesse, sich mit ihren Bürgerinnen und Bürgern über Steuern auseinanderzusetzen. Das politische Eigennutzkalkül lässt erwarten, dass Politiker nur mehr eigene Steuerkompetenzen fordern sollten, wenn und solange sie Steuersenkungen in Aussicht stellen können. Doch Konfliktarmut für politische Akteure ist kein legitimes Ziel für die gerechte Verfassungsgestaltung.

Eine zentrale Ursache für die einnahmeseitige Unselbständigkeit der Länder liegt im gewachsenen Steuersystem mit seiner mittlerweile drückenden Dominanz von Gemeinschaftsteuern. Deutschland ist steuerpolitisch sehr stark auf die Bundesebene ausgerichtet. Das Steueraufkommen wird 2012 mit einem Anteil von 72,7 Prozent von bundesgesetzlich determinierten Gemeinschaftsteuern geprägt, danach folgen Bundessteuern (zum Beispiel Energiesteuer, Tabaksteuer, neuerdings auch die Kraftfahrzeugsteuer) mit 16,8 Prozent (Abbildung 3). Das auf der jeweiligen Ebene verbleibende Aufkommen aus gemeindlichen Steuern oder Landesteuern fällt demgegenüber klein aus, bei den Kommunalsteuern sind es 8,1 Prozent, bei den Ländern sogar nur 2,4 Prozent am deutschen Gesamtaufkommen.

Abbildung 3

**Gemeinschafts- und Trennsteuern am Gesamtaufkommen (2012)**

\* Einschl. Gewerbesteuerumlage; \*\* ohne Gewerbesteuerumlage.

Quelle: StBA, eigene Berechnungen.

In dieser Aufteilung erschöpft sich die korporatistische Prägung des Steuersystems aber noch nicht.<sup>6</sup> Auch die Gesetzgebungshoheit über Länder- und Kommunalsteuern wird im Wesentlichen durch den Bundesgesetzgeber ausgeübt. Die Länderregierungen beeinflussen zwar gemeinschaftlich über den Bundesrat die Steuergesetzgebung des Bundes. Doch der Bundesrat ist ein Organ der Gesetzgebung des Bundes. Das kollektive Mitspracherecht der Länderregierungen hat wenig mit gliedstaatlicher Steuerautonomie zu tun, da die Gesetzgeber einzelner Länder keinen Einfluss auf die Steuergesetze haben. Im Bundesrat wird mit einfachen Mehrheiten abgestimmt, so haben die Regierungen einzelner Länder keine definitive Entscheidungsmacht über die Steuern. Zum Vergleich sei darauf hingewiesen, dass jeder EU-Mitgliedstaat im Rat der Europäischen Union in Steuerangelegenheiten ein Vetorecht hat.

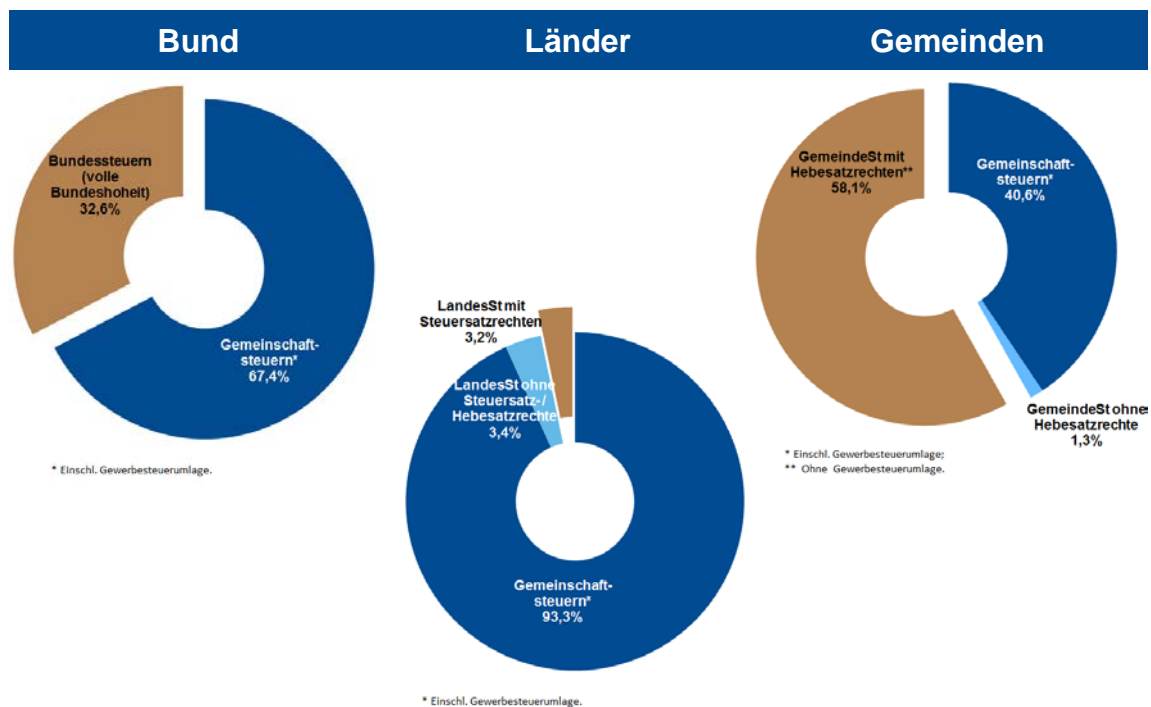
Nur bei der Grunderwerbsteuer können die Länderparlamente seit der Föderalismusreform I 2006 den Steuersatz selbst festlegen. Der Bund ist weiterhin für die Bemes-

<sup>6</sup> Vgl. Fuest und Thöne (2013).

sungsgrundlage zuständig. Zwischenzeitlich haben 14 von 16 Ländern die Gelegenheit genutzt, den Grunderwerbsteuersatz autonom anzuheben. Lediglich Bayern und Sachsen nutzen noch den Steuersatz von 3,5 Prozent, der bei Einstieg in die partielle Autonomie 2006 galt. Bremen, das Saarland und Schleswig-Holstein haben den Steuersatz zwischen 2011 und 2014 schon zweimal angehoben, das Land Berlin setzt zum 1. Januar 2014 seine nunmehr dritte Erhöhung des Grunderwerbsteuersatzes um. Fiskalisch ist die politische Nachfrage nach Steuern mit autonom beeinflussbaren Steuersätzen bei den meisten Ländern offensichtlich durchaus hoch.

Abbildung 4

**Anteile selbst- und fremdbestimmter Steuereinnahmen (2012)**



Quelle: StBA, eigene Berechnungen.

Die Nachfrage nach eigenständig beeinflussbaren Steuerquellen trifft allerdings, wie Abbildung 4 zeigt, auf ein sehr kleines Angebot. Innerhalb Deutschlands sind die Länder ein echter Sonderfall.

Auch der Bund finanziert sich zu gut zwei Drittel aus Gemeinschaftsteuern, die der Bundestag nicht allein determinieren kann. Die Bundessteuern allerdings, bei denen der Bundesrat kein Mitspracherecht hat, belaufen sich immerhin auf ein knappes Drittel der gesamten steuerlichen Einnahmen des Bundes. Die Einnahmenautonomie des Bundes ist also durch Energie- und Tabaksteuer und deren kleine Geschwister gewährleistet. Bei den Städten und Gemeinden ist der Befund noch deutlicher; ihre grundgesetzlich garantierten Hebesatzrechte bei den Realsteuern Gewerbe- und

Grundsteuer bringen es mit sich, dass immerhin 58 Prozent der kommunalen Steuereinnahmen unter den Vorzeichen der Steuersatzautonomie erfolgen. Nur die Länder haben nahezu keinen nennenswerten länderindividuellen Einfluss auf ihre Steuereinnahmen. Das kleine Autonomiefenster, das den Ländern mit der Föderalismusreform I im Jahr 2006 bei der Grunderwerbsteuer eröffnet wurde, verschafft ihnen Landeseinfluss auf gerade einmal 3,2 Prozent ihrer gesamten Steuereinnahmen. Die häufigen Erhöhungen der Grunderwerbsteuer in den letzten Jahren weisen auf einen potenzielle Überbelastung dieser kleinen Steuerquelle hin, verursacht durch den Mangel an Alternativen.

Wie deutlich wird, ist die Einnahmensituation der Länder schon innerhalb Deutschlands ein Sonderfall. Dieser Fall bedürfte im föderalen Kontext einer besonderen Rechtfertigung – die jedoch nicht vorliegt. Der unselbständige Sonderfall der Länder besteht aber nicht nur im Vergleich mit den anderen föderalen Ebenen Deutschlands, sondern auch beim Blick über die Grenzen Deutschlands hinweg, wie ihn Abschnitt drei unten werfen wird: Im Gros der normalen Föderalstaaten ist regionale Steuerautonomie innerhalb bestimmter, individuell gesetzter Grenzen eine Selbstverständlichkeit.

### 1.3 Steuerwettbewerb

Mehr Steuerautonomie für die Länder heißt auch mehr Steuerwettbewerb, so wie mehr föderale Freiheiten immer mehr Wettbewerb bedeuten. Wie ist mit dem Mehr an Steuerwettbewerb umzugehen?

Steuerwettbewerb ist einer der Hauptgegenstände der finanzwissenschaftlichen Forschung der letzten Dekaden. Die Untersuchungsgegenstände reichen dabei vom interkommunalen Steuerwettbewerb zwischen benachbarten Gemeinden bis hin zum globalen Steuerwettbewerb um multinationale Konzerne. Zu dem Thema – zu dem Problem – liegt eine sehr reichhaltige ökonomische Literatur vor, die sich dem Steuerwettbewerb teils in theoretischer Analyse, teils mit empirischen Mitteln nähert.

Will man nun die Essenz der zahlreichen Forschungen zum Steuerwettbewerb erhalten und für die Frage nach einem optimalen Design von Regionalsteuern nutzbar machen, so geht das nicht ohne starke Vereinfachungen und die Reduktion stilisierter Forschungsergebnisse auf wenige, gut nutzbare Faustregeln.

Bezüglich der Intensität und einer eventuellen Dominanz des Steuerwettbewerbs gehen die Befunde auseinander. Eine recht klare Unterscheidung aber kann getroffen werden zur Art des Steuerwettbewerbs in Abhängigkeit vom Steuerobjekt. Für ertragsabhängige Unternehmensteuern ist eher klassischer Steuerwettbewerb um mobile Bemessungsgrundlagen zu attestieren. Das heißt, relativ niedrige Steuer- beziehungsweise Hebesätze attrahieren Unternehmensansiedlungen und Erweiterungsinvestitionen bestehender Unternehmen; hohe Steuer- beziehungsweise Hebesätze verdrängen die Steuerbasis partiell, weil Neu- und Erweiterungsinvestitionen nicht im angestammten Gebiet stattfinden. Diese Art des Steuerwettbewerbs führt zu positiven fiskalischen



Externalitäten, da die Steuersatzerhöhung der einen Gebietskörperschaft zu Zuwächsen der Steuerbasis bei anderen Gebietskörperschaften führt.

Mit dem Steuerwettbewerb um mobile Bemessungsgrundlagen wird zugleich die Befürchtung verknüpft, die betroffenen Regionen könnten sich in Steuersenkungen überbieten, um ihre Einwohnerzahl zu steigern oder mehr Unternehmen anzusiedeln. Das Ergebnis wäre ein Race to the Bottom, an dessen Ende die Steuereinnahmen erodieren und öffentliche Leistungen nicht mehr oder nur suboptimal finanziert werden können.

Bei anderen Steuern, insbesondere der Grundsteuer, ist die Steuerbasis weniger oder gar nicht mobil. Auch wenn hier die Immobilien nutzenden Bürger und Unternehmen die potenziell mobile Bemessungsgrundlage sind, wird für den interkommunalen Steuerwettbewerb bei der Grundsteuer in der Forschungsliteratur eher das Modell des Yardstick-Wettbewerbs bestätigt. Grundbesitzer und Mieter ziehen bei steigenden Grundsteuerhebesätzen nicht um, sondern sie stellen die lokalen Politiker unter verstärkten Rechtfertigungsdruck. Hier werden die (niedrigeren) Hebesätze anderer Gemeinden als augenfälliger Vergleichsmaßstab (yardsticks) genutzt. Der Yardstick-Wettbewerb zeigt seine Wirkung, wenn Steuerpolitik mit Blick auf die Steuerpolitik anderer Gebietskörperschaften gemacht wird und nicht nur mit Blick auf eigene fiskalische Bedürfnisse.

In der Bewertung des horizontalen Steuerwettbewerbs gehen die Ansichten auseinander. In einer neoklassisch wohlfahrtsökonomischen Perspektive wird Steuerwettbewerb insoweit als schädlich angesehen, als er den Gebietskörperschaften verwehrt, die für ihr optimales Leistungspaket benötigten Steuern zu erheben. Andere, politökonomisch geprägte Sichtweisen sehen eher gesunden Steuerwettbewerb am Werk, der Gebietskörperschaften davon abhält, ihren Bürgern und Unternehmen höhere Steuern abzuverlangen als unbedingt nötig.

Neben diesen beiden Prototypen horizontalen Steuerwettbewerbs ist mit Blick auf die Steuerregionalisierung auch noch der vertikale Steuerwettbewerb zu berücksichtigen. Ein solcher Wettbewerb zwischen Fiscis verschiedener gebietskörperschaftlicher Ebenen droht, wenn mehrere Ebenen unabhängig voneinander Abgaben beim selben Steuerobjekt erheben. Geschieht dies unabgestimmt, also autonom, können dabei negative fiskalische Externalitäten entstehen: Jede Besteuerung verteuert besteuerte Aktivität, was unmittelbar nach sich zieht, dass die Aktivität eingeschränkt wird. Mit derartigen Substitutionseffekten muss optimale Steuerpolitik umgehen. Bei vertikalem Steuerwettbewerb bemisst jede Ebene ihren eigenen Steuersatz womöglich nur mit Blick auf die selbst generierten Substitutionseffekte. Unbeachtlich bleiben in diesem Kalkül negative Wirkungen auf die (identische) Steuerbasis der anderen Gebietskörperschaft. Die Folge könnte eine zu hohe Besteuerung im Vergleich zum optimalen Benchmark sein.

Wenn der horizontale Steuerwettbewerb tendenziell die Gefahr ineffizient niedriger Besteuerung betont, während vertikaler Steuerwettbewerb eher auf ineffizient hohe

Besteuerung hinweist, kann für die Steuerregionalisierung keine unmittelbare Schlussfolgerung gezogen werden. Um dennoch die Risiken des Steuerwettbewerbs für die Regionalisierung einzudämmen, werden dabei zwei einfache Faustregeln genutzt:

- Je mobiler die Bemessungsgrundlage, desto zurückhaltender sollte die regionale Steuerautonomie gestaltet werden.
- Mit Rücksicht auf etwaigen vertikalen Steuerwettbewerb sollten an einem (ökonomischen) Steuerobjekt nicht mehr als zwei Ebenen autonome Steuersätze ansetzen.

## 2 Arten von Steuerautonomie

Ein breites Spektrum an Möglichkeiten steht offen

---

Die Debatte um Steuerautonomie für die deutschen Länder leidet zuweilen an polarisierender Vereinfachung. Dem (fast) vollständigen Fehlen nennenswerter Steuerrechte wird als Alternative nur die radikale Steuerautonomie des vollständigen Trennsteuermodells gegenübergestellt. Aus dessen offensichtlichen Schwächen (für Deutschland) kann man in dieser Ganz oder gar nicht-Perspektive die Diskussion um regionale Steuerautonomie scheinbar leicht abtun. In Wirklichkeit bietet ein breites Spektrum fein gestufter Gestaltungsoptionen die Chance, pragmatische Steuerlösungen für jede Art des Föderalismus zu finden.

### 2.1 Formenlehre Steuerautonomie

Kommt es zu der Entscheidung, mehr Steuerautonomie auf Ebene der Länder zu etablieren, müssen noch Art und Grad der steuerlichen Selbständigkeit festgelegt werden. Zwischen den beiden Extrempolen eines reinen Zentralsteuersystems ohne geringste regionale Mitspracherechte auf der einen Seite und eines unkoordinierten, vollautonomen Trennsteuersystems mit völliger Selbstbestimmung für jede föderale Ebene auf der anderen Seite gibt es ein breites und fein ausdifferenzierbares Spektrum von Mischformen zwischen gemeinsamen Elementen, koordinierten Elementen und eigenbestimmten Elementen regionaler steuerpolitischer Autonomie.

In Debatten zur Steuerautonomie entsteht zuweilen der Eindruck, jeder Schritt in Richtung von mehr Steuerautonomie wäre immer mit der Umsetzung des reinen Trennsteuersystems gleichzusetzen. Dieser Eindruck ist – gleichgültig ob als Schreckbild oder als Heilsversprechen – falsch und in der Vereinfachung auch schnell polemisch.

Im Folgenden wird derartigen Missverständnissen vorgebeugt, indem gezeigt wird, dass Überlegungen zu mehr Eigenständigkeit kein steuerpolitischer Separatismus sind und damit auch nicht zwingend aus einem Geist der fehlenden Solidarität geboren werden. Steuerautonomie bedeutet in der Praxis nicht die völlige Freiheit einer Gebietskörperschaft, mit Abgaben umzugehen wie es ihr beliebt. Es geht in mehrgliedrigen Staaten immer um ein Mehr oder Weniger an Steuerautonomie und nicht um die Frage Steuerautonomie: Ja oder Nein?

Die OECD (1999) unterscheidet im föderalen Kontext fünf verschiedene Grade zwischen vollständiger und gänzlich fehlender Steuerautonomie eines Gliedstaates. Diese graduelle Abstufung wird mit Blick auf Deutschland von vornherein zusätzlich differenziert. Die Finanzierung der Länder mit Steuermitteln speist sich in Deutschland aus zwei Quellen: Vorwiegend aus Gemeinschaftsteuern und – in geringerem Umfang –

aus Landessteuern. Die nachstehende Abbildung 5 gibt einen Überblick über die jeweils grundlegenden Grade der Steuerautonomie.

Abbildung 5

### Arten regionaler Steuerautonomie

Landessteuer	Gemeinschaftsteuer
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Land bestimmt <b>nichts</b>, erhält lediglich das Aufkommen.</li> <li>• Land bestimmt <b>nur Bemessungsgrundlage</b>.</li> <li>• Land bestimmt <b>nur Steuertarif</b> (uneingeschränkt/eingeschränkt).</li> <li>• Land bestimmt <b>Steuertarif und Bemessungsgrundlage (BMG)</b>.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nur <b>zentrale Entscheidungen</b> zu BMG, Tarif und Aufteilung.</li> <li>• Nur <b>Kollektiventscheidungen</b> zu BMG, Tarif und Aufteilung.</li> <li>• Land hat <b>Abweichungsrecht in Bemessungsgrundlage</b>.</li> <li>• Land hat <b>Abweichungsrecht beim Steuertarif</b>.</li> <li>• Land hat <b>Abweichungsrecht bei Tarif und BMG</b>.</li> </ul>

Quelle: Eigene Darstellung.

Innerhalb dargestellten Spektrums vorstellbarer Ausprägungen abgestufter Steuerautonomie werden einige Formen im Folgenden noch stichpunktartig vertieft.

Alle in den folgenden Tabellen genannten Typen sind in beschränkter oder unbeschränkter Form, mit oder ohne bundesgesetzliche Ober- und Untergrenzen gestaltbar.

Tabelle 1

**Steuerautonomie in Landessteuern**

<i>Grundsatz</i>	<i>Ausprägung</i>
Land bestimmt nur Steuertarif	Echtes Tarifrecht: Das Land legt auf einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage einen eigenen Tarif fest, der in Progression oder in einzelnen Belastungsstufen (Steuerklassen) von anderen Ländern abweichen kann. Zuschlag-/ Hebesatzrecht: Land hat das Recht, Zu- oder Abschläge zu einer bundesgesetzlich definierten Standardsatz zu definieren. Ausprägungen: – Erhöhung / Senkung des Standard-Steuertarifs (wie Grunderwerbsteuer). – Multiplikativer Hebesatz auf standardmäßige Steuerpflicht unter Beibehaltung der Tarifstruktur (zum Beispiel ein progressiver Tarif).
Land bestimmt Tarif und Bemessungsgrundlage	Erhöhung / Senkung des Standard-Steuertarifs (wie etwa bei der Grunderwerbsteuer) Multiplikativer Hebesatz auf standardmäßige Steuerpflicht. Die bestehende Tarifstruktur – zum Beispiel ein progressiver Tarif – wird erhalten.

Tabelle 2

**Steuerautonomie in Gemeinschaftsteuern**

<i>Grundsatz</i>	<i>Ausprägung</i>
Kollektiventscheidungen zu Bemessungsgrundlage, Tarif und Aufteilung	Einzelne Länder können beim Bundesgesetzgeber für sich abweichende Steuersätze beantragen beziehungsweise dies unter definierten Bedingungen einfordern. Eine solche Autonomie auf Antrag mutet zunächst paradox an. Gleichwohl wäre sie innerhalb des Gemeinschaftssteuersystems der erste Schritt zu mehr regionaler Autonomie.
Land hat Abweichungsrecht in der Bemessungsgrundlage	Beispielsweise wird ein Opt-out oder Opt-in bei Steuervergünstigungen festgelegt. In Gemeinschaftsteuern sind gemeinsame Steuersubventionen kein Muss, es bedarf nur geeigneter Verrechnungsregeln. Subventionstransparenz und –effizienz steigen, wenn jeweils nur eine Ebene die volle Verantwortung für Steuervergünstigungen trägt und andere kompensiert. <sup>7</sup>
Land hat Abweichungsrecht beim Steuertarif	Multiplikativer Zuschlag auf Steuerschuld (mit / ohne Kappung). Beispiel: Solidaritätszuschlag oder Kirchensteuer. Hebesatzrecht auf Steuermessbetrag: Beispiel Vorschlag eines eigenen Landesanteils an der Grundsteuer (Landesgrundsteuer). Paralleles Tarifrecht auf gemeinsame Bemessungsgrundlage (uneingeschränkt / eingeschränkt): Beispiel: Landeseinkommenssteuer.

<sup>7</sup> Dieses an sich wichtige Thema wird in der Kurzstudie wegen ihres anders gelagerten Fokus nicht vertieft.

## 2.2 Lösungen für den deutschen Föderalismus

Die Föderalismusreform hat 2006 ein erstes Element von Steuerautonomie der Länder dadurch eingeführt, dass der Steuersatz bei der Grunderwerbsteuer von den Ländern verändert werden kann. Auch wenn die Länder mittlerweile davon weidlich Gebrauch gemacht haben, ist das erreichte Ausmaß an Steuerautonomie noch nicht sehr groß. Bei einer Erweiterung der Steuerautonomie sind unterschiedliche Strategien denkbar.

Ein sehr weitgehender Schritt würde darin bestehen, vom derzeitigen System der Gemeinschaftsteuern zu einem Trennsystem überzugehen, bei dem Gesetzgebungs- und Ertragshoheit der indirekten Steuern, also vor allem der Umsatzsteuer, beim Bund liegen würde, während die Länder die Gesetzgebungs- und Ertragshoheit bei den direkten Steuern, also der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer, erhalten würden. Wie weit die Gesetzgebungshoheit der Länder dabei tatsächlich gehen könnte, ist eine offene Frage. Es ist schwer vorstellbar, dass es sich um eine umfassende Gesetzgebungshoheit handeln könnte, die auch die Gestaltung der Bemessungsgrundlage oder die Beziehungen zum Ausland (zum Beispiel Doppelbesteuerungsabkommen) beinhaltet. Es wäre naheliegend, diese Aspekte des Steuersystems bundeseinheitlich zu regeln.

Gegen ein Trennsystem wird vorgebracht, dass das lokale Steueraufkommen sich bei den direkten Steuern unter den Ländern erheblich unterscheidet, so dass ein Finanzausgleich große Finanzkraftdifferenzen auszugleichen hätte. Bei den indirekten Steuern, vor allem der Umsatzsteuer, liegt von Anfang an keine eindeutige regionale Zuordnung des Aufkommens vor, so dass hier Aufteilungsregeln gewählt werden können, die zu einer gleichmäßigeren Aufkommensverteilung führen. Hinzu kommt, dass der Umstellungsaufwand bei der Einführung eines Trennsystems erheblich wäre.

Ein erhebliches Maß an dezentraler Steuerautonomie kann auch mit weniger weitgehenden Reformen erreicht werden, wie im Folgenden noch zu erläutern ist. Ein Übergang zu einem Trennsystem wird derzeit in Deutschland nicht ernsthaft diskutiert und soll auch hier nicht weiter behandelt werden.

Steuerautonomie für die Länder kann auch unter Beibehaltung des Systems der Gemeinschaftsteuern eingeführt werden. Eine kleine Lösung würde darin bestehen, den Ländern die Gesetzgebungshoheit oder zumindest das Recht zur Bestimmung des Steuertarifes bei den Steuern zu geben, bei denen sie ohnehin die volle Ertragshoheit haben, also den Ländersteuern. Bei der Grunderwerbsteuer ist das schon geschehen, die Erbschaftsteuer könnte im Prinzip folgen. Gegen eine Beschränkung der Steuerautonomie auf die Ländersteuern spricht, dass deren Ergiebigkeit letztlich sehr begrenzt ist.

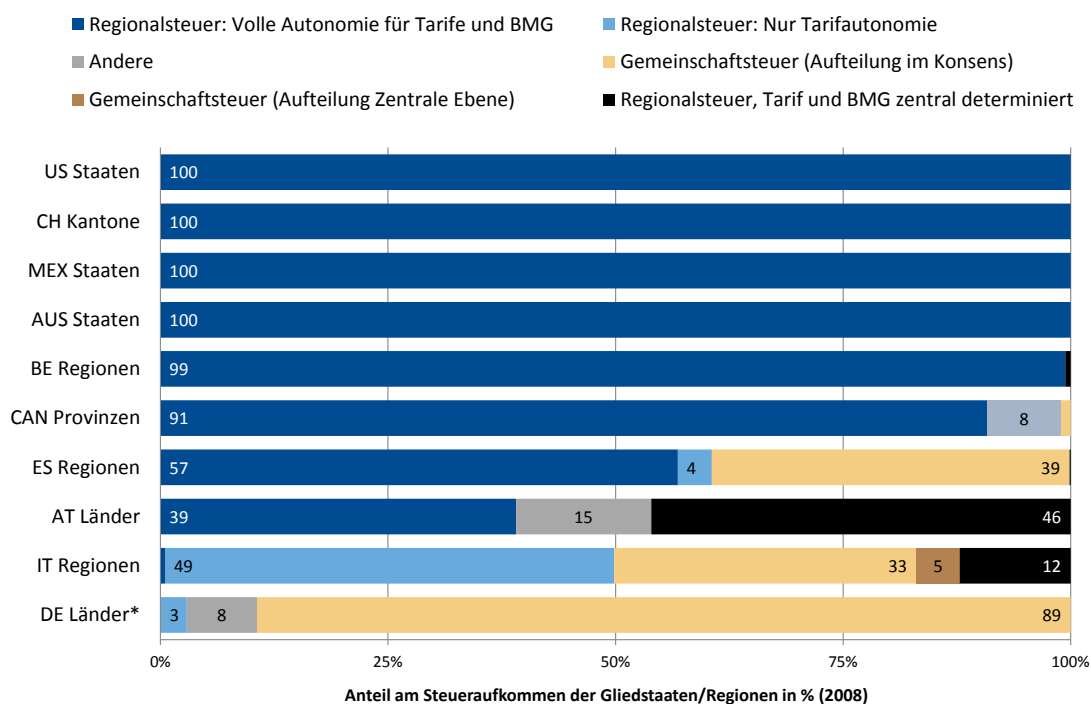
Aus diesem Grund ist es naheliegend, für die Länder auch Steuersatzrechte, Zuschlags- beziehungsweise Abschlagsrechte bei den direkten Gemeinschaftsteuern zu prüfen.

### 3 Internationale Erfahrungen

Eigene Besteuerungsrechte sind für Bundesstaaten selbstverständlich

Wie machen es die anderen? In diesem Abschnitt wird ein kurzer Blick über den Teller-  
 rand geworfen. Internationale Beispiele zeigen, dass in föderalen Staaten eine Mi-  
 schung gemeinsamer und regionaler Steuern Normalität ist, häufig dominieren die  
 selbstbestimmten Einnahmen klar.

Abbildung 6  
**Steuerarten auf regionaler Ebene (OECD)**



Quelle: OECD, Fiscal Decentralization Database; eigene Darstellung. \* Eigene Korrektur (Aufnahme GrEst D).

Eine zentrale Quelle für vergleichende Untersuchungen zur Selbst- und Fremdbestimmung kommunaler und regionaler Besteuerung sind die Daten der Fiscal Decentralization Database der OECD, die den Berechnungen in Abbildung 6 zugrunde liegen. Dargestellt sind diejenigen Mitgliedstaaten der OECD, die in ihren Fiskaldaten eine nennenswerte gliedstaatliche Ebene zwischen der kommunalen und der zentralen Ebene ausweisen. Von den 34 OECD Mitglieder sind dies zehn Länder: Die USA, die Schweiz, Mexiko, Australien, Belgien, Kanada, Spanien, Österreich, Italien und Deutschland.

In der Abbildung sind den Gliedstaaten jeweils die Autonomiegrade der Steuern zugeordnet, aus denen sie ihre Staatseinnahmen bestreiten. Andere Einnahmen (Transfers, Gebühren, Verschuldung, gewerblich Einnahmen) bleiben unberücksichtigt. Die Staffe- lung der Steuern geht von voller Autonomie bis zur vollkommen Fremdbestimmung.

Die internationale Vergleichsbetrachtung bestätigt in bemerkenswerter Eindeutigkeit den Befund, der in Abschnitt 1.2 auch schon im deutschen Vergleich mit Bund und Kommunen festgestellt werden musste: Die deutschen Länder sind mit dem nahezu vollständigen Fehlen von Steuern, auf die sie autonome und eigenverantwortlich Ein- fluss nehmen, ein absoluter Sonderfall, ein Exot im Spektrum der Föderalstaaten.

Stünde nicht Deutschland mit in dieser Liste, könnte man so weit gehen, die Existenz nennenswerter regionaler Steuerautonomie als ein definitorisch notwendiges Kriterium für einen Föderalstaat anzusehen. Je nach Zugang ist diese Aussage auch mit Deutschland in der Liste weiterhin richtig, wenn nämlich Abromeits (1992) viel zitiertes Diktum zutrifft, die Bundesrepublik sei ein „verkappter Einheitsstaat“.



## 4 Kriterienraster für die Steuerregionalisierung

Gute Regionalsteuern müssen zahlreiche Bedingungen erfüllen

---

Eine Überprüfung, welche Steuern in Deutschland sich für welche Art der Regionalisierung eignen, verlangt einheitliche und konsistente Kriterien. Diese stellen sich als ein Prüfkatalog dar, der auf alle theoretisch in Frage kommenden Steuern angewendet wird. Ein solches Kriterienraster zur Bewertung der Dezentralisierungseignung von Steuern fehlt in der Diskussion bislang.

Die Kriterien werden als Schnelltest genutzt, anhand derer in der ersten Runde aus der Gesamtheit der wählbaren Steuern diejenigen herausgesucht werden, die eine vertiefte Betrachtung lohnen. Abbildung 7 gibt einen Überblick über die im Folgenden erläuterten und daraufhin genutzten Kriterien für gute Regionalsteuern.

Abbildung 7

### **Kriterienraster für gute Regionalsteuern**

---



Quelle: Eigene Darstellung.

---

Die Eignung zu einer guten Regionalsteuer steckt nicht in jeder Steuer. Auch werden nicht alle Steuern, die in den anderen Föderalstaaten der Welt de facto als autonome Regionalsteuern genutzt werden, die hier formulierten Kriterien für gute Regionalsteuern erfüllen können. Zwar lässt die deutsche Perspektive mangels nennenswerter steuerlicher Autonomie der Länder nur eine Überprüfung etwaiger zusätzlicher Regio-

nalsteuern sinnvoll erscheinen. Umgekehrt könnten die Kriterien aber ebenso gut genutzt werden, um für Föderalstaaten mit sehr weit gehenden, historisch verwurzelten Trennsystemen zu überprüfen, ob eine Beschränkung nur auf solche Abgaben, die als Regionalsteuern gut geeignet sind, nicht ebenfalls Fortschritte ermöglichen würde. Doch für Deutschland ist, wie gezeigt, nur die Überprüfung aus der anderen Blickrichtung sinnvoll.

Die Kriterien, die wir hier zur Abschätzung der Eignung und Güte einer Regionalsteuer formulieren, sind sehr heterogen. Sie spiegeln die unterschiedlichen Anforderungen wider, die mit Blick auf die Steuergerechtigkeit, die ökonomische Effizienz, die administrative Umsetzbarkeit, die politische Umsetzbarkeit im real existierenden deutschen Föderalismus und – vor allem anderen – mit Blick auf die Vertiefung der föderalen Demokratie zu formulieren sind.

Die folgende Liste von Eignungskriterien für gute Regionalsteuern ist anlässlich der vorliegenden Studie entwickelt worden. Auf Länderebene ist eine solche Betrachtung unseres Wissens ein Novum; sie speist sich allerdings in einigen Aspekten aus den seit langem etablierten Kriterien guter Kommunalbesteuerung, wie sie Zimmermann / Postlep (1980) und der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1982) formuliert haben und wie sie auch in der jüngeren Diskussion weiter maßgeblich sind<sup>8</sup>. Andere Kriterien sind im Lichte der finanz- und steuerwissenschaftlichen Forschung formuliert und beruhen teilweise auf eigenen Vorarbeiten.<sup>9</sup> Hinzu kommen Erfahrungen aus erfolgreichen sowie erfolglosen politischen Initiativen zur Reform des Fiskalföderalismus. In dieser politischen Dimension geht es zum Teil konkret darum, dass die entsprechende Steuer realistischerweise regionalisiert werden kann.

Wie die Liste als Ganzes wird auch mit der Abgrenzung primärer Kriterien und ergänzender Kriterien Neuland betreten, das der weiteren wissenschaftlichen Diskussion offen steht. Insbesondere die Unterscheidung zwischen primären und ergänzenden Kriterien kann a priori nicht trennscharf sein. Einige Kriterien – zum Beispiel die Integrierbarkeit in einen modernen Länderfinanzausgleich oder auch die vorhersehbare verteilungspolitische Inzidenz – können mitunter ebenfalls eine herausgehobene Bedeutung bekommen. Hier wird die Unterscheidung auch nur in einer Hinsicht streng genutzt: Für den Schnelltest, bei welchen Steuern eine vertiefte Überprüfung auf Regionalisierung lohnt, werden nur die primären Kriterien verwendet. Die ergänzenden Kriterien erhalten erst in der zweiten Runde Relevanz.<sup>10</sup>

Eine negative Eigenschaft des Kriterienrasters muss aber von vornherein konstatiert werden: Weder die Gruppe der primären Kriterien noch die Zusammenstellung aller Kriterien verstehen sich als Teile eines Gesamtindikators. Vorstellbar wäre ein solcher

---

<sup>8</sup> Vgl. Fuest / Thöne, (2005).

<sup>9</sup> Vgl. Fuest / Thöne (2009), Fuest / Thöne (2013), Thöne (2013).

<sup>10</sup> Was nicht zwingend heißt, dass sie im vorliegenden Kurzgutachten in jeweils detailliert ausdiskutiert werden.

Indikator gewiss. Kompositindikatoren aus einer Reihe von Teilindikatoren erfreuen sich in zahlreichen Benchmarkingstudien, Warentests und Ähnlichem großer Beliebtheit. Ihre große Stärke besteht darin, dass sie komplexe Zusammenhänge stark vereinfachen und dadurch leicht kommunizierbare Ergebnisse schaffen. Dies ist aber zugleich die große Schwäche von Kompositindikatoren: Sie unterbinden eine abwägende Diskussion zwischen verschiedenen Pro- und Contra-Argumenten, indem sie ein eigenes und formalisiertes Gewichtungsschema für die angewandten Kriterien vorschreiben. Dies geschieht hier nicht, denn eine solche Gewichtung – auch die Gleichgewichtung aller Kriterien – kann für die Steuerregionalisierung nicht nach objektiven Kriterien erfolgen. Unter diesen Bedingungen wäre jedes zentrale Gewichtungsschema ein exogen gesetztes Werturteil.

Das Kriterienraster versteht sich folgerichtig als eine Art Checkliste mit denjenigen Aspekten, die bei der Steuerregionalisierung in Betracht gezogen werden sollen. Nicht jedes Kriterium hat für jede Steuer die gleiche Bedeutung. Auch muss nicht jedes Kriterium auf grün stehen, um eine Steuer zu regionalisieren. Grundsätzlich kann keine in der Praxis verwendete Steuer in allen Aspekten die finanzwissenschaftlichen Anforderungen an eine gerechte, effiziente, ergiebige und steuerpsychologisch gut designte Abgabe erfüllen; alle Steuern sind hier Kompromisse, ebenso das daraus zusammengesetzte Gesamtsteuersystem. Kompromisse zwischen verschiedenen Anforderungen sind im Steuerdesign ebenso unvermeidlich wie alltäglich: Was für das große Ganze gilt, gilt hier auch für die Teilfrage nach der Regionalisierbarkeit.

Im Folgenden werden sieben zentrale Kriterien (Abschnitte 4.1.1 bis 4.1.7) und sechs ergänzende Kriterien (Abschnitte 4.2.1 bis 4.2.6) formuliert, die zur Identifikation potenziell guter Regionalsteuern dienen.

## **4.1 Zentrale Kriterien für potenziell gute Regionalsteuern**

Die zunächst aufgeführten sieben zentralen Kriterien werden im anschließenden Kapitel 5 zu einer Checkliste zusammengefasst, die zu einem Schnelltest aller größeren deutschen Steuern auf Regionalisierbarkeit verwendet werden.

### **4.1.1 Regionale Radizierbarkeit**

Nach dem Grundsatz der örtlichen Radizierbarkeit<sup>11</sup> sollen Steuern räumlich aus der Gebietskörperschaft stammen, der sie zufließen. Steuern, die im Lande *verwurzelt* sind, stellen eine direkte Beziehung zwischen den regionalen Steuerzahlern und dem Landesgesetzgeber sowie der Landesregierung her. Eine räumlich zutreffend radizierte

---

<sup>11</sup> Lat. radix, icis , f., „Wurzel“.

Steuer – so die Hypothese hinter diesem Prinzip – stärkt die kommunikativen Stränge zwischen Einwohnern und Regierung in beide Richtungen: Je enger die Verbindung von Höhe der Steuerzahlung und hieraus finanzierten öffentlichen Leistungen, desto stärker die demokratische Kontrolle, welche die Bürger gegenüber ihrer Regierung ausüben; desto stärker ist aber das politische Feedback zurück an die Bürger: Volumen und Qualität der gewünschten beziehungsweise der bereitgestellten öffentlichen Leistungen haben direkt ihren Steuerpreis.

Diese Verwurzelung kommt darin zum Ausdruck, dass der Zensit – die natürliche oder juristische Person, die die Steuerlast tragen soll – seinen Wohn- beziehungsweise Firmensitz in der Gebietskörperschaft hat. Dies betrifft vor allem Steuern auf Einkommen und Vermögen.

Gut radiziert sind aber auch solche Steuern, bei denen die besteuerte Aktivität Leistungen derjenigen Gebietskörperschaft mit sich bringt, der die Steuereinnahmen zufallen. Statt Leistungen können auch besondere Belastungen für eine Gebietskörperschaft beziehungsweise für deren Einwohner am Steuerobjekt anknüpfen. Als naheliegende Beispiele gelten hier unter anderem die Hundesteuer, die Vergnügungsteuer, aber auch die Grundsteuer.

#### **4.1.2 Spürbarkeit für die Landesbevölkerung**

Eine Steuer soll als Abgabepreis für spezifische Landesleistungen sichtbar sein oder als politisches Feedback für die Leistungsfähigkeit der Landesfinanzpolitik dienen. Der Zusammenhang zwischen öffentlichen Leistungen und Steuerlasten würde für die Wähler deutlicher als bisher, und politische Parteien könnten sich in Landtagswahlkämpfen durch unterschiedliche Pakete aus Steuern und öffentlichen Leistungen klarer positionieren als unter den aktuellen Bedingungen.

Um auf diesem Wege die demokratische Kontrolle zu stärken, sollte die Steuer nicht nur eine kleine Minderheit der Einwohner / Wahlbürger belasten, das heißt, sie soll breit inzidieren. Beispielsweise würde eine Erhöhung der Grunderwerbsteuer kurzfristig nur die relativ kleine Gruppe derjenigen treffen, die Grundvermögen verkaufen oder erwerben wollen. Man kann davon ausgehen, dass bei einer Maßnahme, die für die breite Mehrheit der Bevölkerung keine spürbare Belastung mit sich bringt, auch der beabsichtigte demokratische Kontrolleffekt nicht eintritt.

Dieses Kriterium kann im Prinzip auch durch eine Kombination mehrerer Einzelsteuern erfüllt werden.

#### **4.1.3 Spürbare Aufkommenswirkung im Landeshaushalt**

Steuerregionalisierung soll eine merkliche Verbesserung der Einnahmenautonomie des Landes erreichen. Dazu braucht es eine Steuer oder mehrere Steuern in Kombination, deren regionale Variation einen spürbaren Einfluss auf die Haushaltseinnahmen hat.

Das schließt Bagatellsteuern der Länder nicht gänzlich aus, weist ihnen aber ihre übliche Rolle als Ergänzung und Arrondierung größerer Ländersteuern zu.

#### **4.1.4 Gleichmäßige Aufkommenswirkung im Ländervergleich**

Wenn Steuern bei identischer Steuersatz-Erhöhung eine ähnliche prozentuale Steigerung der Landes-Steuereinnahmen bewirken, bieten sie eine gute Voraussetzung, um als Instrument des nützlichen politischen Yardstick-Wettbewerbs (S. 11) zu wirken: Äußerlich ähnliche Steuersatzveränderungen haben auch eine vergleichbare fiskalische Substanz. Steuerpolitik ist leichter vergleich- und bewertbar.

Auch politisch dürfte die Akzeptanz von Regionalisierungsoptionen steigen, wenn deutlich wird, dass sie überall ähnliche fiskalische Ziel-Mittel-Relationen aufweisen.

#### **4.1.5 Geringe negative Anreiz- und Wettbewerbswirkungen**

Wie jede gute Steuerpolitik soll auch regionale Steuerautonomie möglichst geringe negative Anreizwirkungen provozieren. Beispielsweise wird befürchtet, dass Steuererhöhungen die wirtschaftliche Entwicklung eines Landes beeinträchtigen können. Wenn Einkommen- oder Unternehmensteuern signifikant erhöht werden, kann es dazu kommen, dass Steuerzahler mit hohem Einkommen oder Unternehmer in andere Länder abwandern. Das kann die wirtschaftliche Entwicklung eines Landes beeinträchtigen und sich dann, abhängig von der Gestaltung des Finanzausgleichs, auch negativ auf die öffentlichen Haushalte auswirken.

Entsprechend soll die konkrete Ausgestaltung der Steuerregionalisierung wenig Raum für die schädlichen Aspekte des Steuerwettbewerbs bieten, während die nützlichen Elemente des politischen Yardstick-Wettbewerbs entfaltet werden sollen. In der steuerpolitischen Umsetzung können Art und Intensität des entstehenden Steuerwettbewerbs nicht genau vorausgeplant werden, vielmehr erfolgt die Risikoeindämmung für den Steuerwettbewerb anhand zweier einfacher Faustregeln:

- Je mobiler die Bemessungsgrundlage, desto zurückhaltender sollte die regionale Steuerautonomie gestaltet werden.
- Mit Rücksicht auf etwaigen vertikalen Steuerwettbewerb sollten an einem (ökonomischen) Steuerobjekt nicht mehr als zwei Ebenen autonome Steuersätze ansetzen.

#### **4.1.6 Geringe Gestaltungs- und Umgehungsmöglichkeiten**

Steuerregionalisierung – wie gute Besteuerung generell – soll wenig Anreize bieten, zum Zweck der Steuerentlastung und -umgehung wirtschaftliche Aktivitäten, Rechtsformen oder ähnliches anders zu gestalten als dies ohne die Steuer geschehen wäre.

#### **4.1.7 Tolerable Bürokratiekosten für Steuerbelastete und –intermediäre**

Steuerregionalisierung soll keine großen zusätzlichen bürokratischen Belastungen für Steuerzahler beziehungsweise die Steuerintermediäre (insbesondere Unternehmen) bringen. Ein gewisses Maß an Mehrbelastung kann aber nur selten vermieden werden, denn Regionalisierung ist gleichbedeutend mit einem Mehr an Differenzierung, was – besonders in der Einführung – einen gewissen Mehraufwand schafft. Ziel muss es sein, diesen Mehraufwand bei Bürgern und Unternehmen möglichst klein zu halten.

### **4.2 Ergänzende Kriterien für potenziell gute Regionalsteuern**

Als ergänzende Kriterien für gute Regionalsteuern sollten zudem die in den Abschnitten 4.2.1 bis 4.2.6 erörterten Aspekte Berücksichtigung finden.

#### **4.2.1 Vorhersehbare verteilungspolitische Inzidenz**

Für die Länder, die regionalisierte Steuern nutzen, stellen Änderungen am Steuertarif – seien es Senkungen, seien es Erhöhungen, seien es aufkommensneutrale Modifikationen der Tarifstruktur – im Vergleich zum Status quo ein umso größeres Risiko dar, je weniger Informationen sie zu der absehbaren (Verteilungs-)Wirkung einer erwogenen Steueränderung haben. Je mehr und bessere Informationen zur verteilungspolitischen Inzidenz für eine Steuer vorliegen, desto aufgeklärter können Entscheidungen zur Änderung oder Nicht-Änderungen der Tarife erfolgen.

#### **4.2.2 Integrierbarkeit in einen modernen Länderfinanzausgleich**

Eine regionalisierte Steuer der Länder sollte in einen modernen Länderfinanzausgleich integrierbar sein. Auf Seiten der Steuern sind hier jedoch eher die kleineren Anforderungen zu erfüllen. Vor allem müssen auf Seiten des Finanzausgleichs geeignete Vorkehrungen getroffen werden, um diesen für regionalisierte Steuern fit zu machen.

#### **4.2.3 Tolerable Erhebungskosten für die Finanzbehörden**

Neben geringen Bürokratiekosten für Unternehmen und Bürger (Abschnitt 4.1.7) soll Steuerregionalisierung auch so ausgestaltet werden, dass Vollzugskosten bei den Finanzbehörden nicht ungebührlich anwachsen. Die Nettoergiebigkeit der unterschiedlichen Abgaben im deutschen Steuersystem ist heute schon ein kritisches Thema. Die Steuerregionalisierung sollte vor diesem Hintergrund möglichst schlank umsetzbar sein. Gleichwohl gilt, wie schon anlässlich der Bürokratiekosten der Zensiten und Steuerintermediäre ausgeführt, dass Regionalisierung immer ein Mehr an Differenzierung bringt, was auch einen gewissen Mehraufwand schafft.

#### **4.2.4 Vereinbarkeit mit EU-Steuerharmonisierung**

Steuerregionalisierung muss vereinbar sein mit höherstehendem Recht, insbesondere mit der Steuerharmonisierung auf europäischer Ebene. Diese Anforderung kann vorstellbare Regionalisierungsoptionen für die Umsatzsteuer und die speziellen Verbrauchsteuern beschränken.

#### **4.2.5 Geringer Änderungsbedarf im deutschen Gesamtsteuersystem**

Die Etablierung von mehr Steuerautonomie sollte möglichst wenig weiteren Änderungsbedarf im gesamten Steuersystem nach sich ziehen. Dieses prozedurale Kriterium weicht ab von den sonst eher systematischen Kriterien. In der prinzipiellen Betrachtung sind minimalinvasive Reformen nicht unbedingt den großen Reformvorhaben vorzuziehen. Wo die Gestaltungsdefizite groß sind, ist eine weit greifende Reform die fachlich angemessene Antwort. Sie ist jedoch auch eine Antwort, die dann leicht gar nicht umgesetzt wird. Die politische Dynamik von Reformprozessen lehrt – wie auch die Föderalismusreformen 2006 und 2009 eindrucksvoll gezeigt haben –, dass kleine und in ihren Wechselwirkungen mit anderen Subsystemen überschaubare Reformpakete eine überproportional höhere Umsetzungschance haben als „große Würfe“.

#### **4.2.6 Steuerhistorische Vorprägung**

Steuersysteme sind gewachsene Systeme, die in ihrer Zusammensetzung nicht am grünen Tisch entworfen sind. Ansätze zur Steuerregionalisierung müssen das Prozesshafte der Steuergestaltung berücksichtigen. Das betrifft zum Beispiel bestimmte Zeitfenster: Wenn eine Steuer erst in jüngere Vergangenheit in anderer Hinsicht reformiert wurde, ist sie politisch für eine Weile tabu.





## 5 Schnelltest auf Regionalisierbarkeit

Nur wenige Steuern eignen sich zur guten Regionalsteuer

Anhand der im vorangegangenen Kapitel formulierten Kriterien wurden alle wichtigen deutschen Steuern einem Schnelltest auf ihre Regionalisierbarkeit unterzogen. Im Mittelpunkt steht dabei jeweils die reine Tarifautonomie; nur in einigen Ausnahmen können auch Elemente der vollen Steuerautonomie über Tarif und Bemessungsgrundlage in der Betrachtung berücksichtigt werden.

Abbildung 8 gibt einen Überblick über die Befunde für alle relevanten deutschen Steuern. Nicht berücksichtigt sind hier lediglich Exoten wie die Kernbrennstoffsteuer sowie die so genannten Bagatellsteuern. Letztere, die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, sind lediglich wegen ihrer geringen fiskalischen Masse nicht berücksichtigt, ansonsten zeigen sie hinsichtlich ihrer Eignung vielfach ein durchaus positives Profil als Regionalsteuern (die sie zum Teil auch sind).

Abbildung 8

### Anwendung des Kriterienrasters

	ES/LSt	KSt	USt	VSt	ErbSt	GrESt	RennSt	GrSt	GewSt	VersSt	EnergieSt	StromSt	KfzSt	TabakSt	AlkoholSt
Radizierbarkeit	+	o	-	+	+	+	+	+	o	-	-	-	o	-	-
Spürbarkeit Landesbevölkerung	+	-	+	o	o	-	-	+	-	+	+	+	+	o	+
Aufkommenswirkung HH	+	+	+	o	o	o	-	+	+	o	+	+	+	+	-
Gleichmäßigkeit Aufk. zw. Ländern	+	-	+	-	-/0*	o	-	+	-	-	+	+	+	+	+
Steuerwettbewerb	o	-	-	o	-/+*	o	-	+	-	-	-	o	-	-	-
Wenig gestaltungsanfällig	o	o	-	-	o	+	+	+	o	o	o	-	o	+	+
Tolerable Bürokratiekosten	+	+	-	-	o	+	+	o	-	o	-	-	+	+	+
<b>Vertiefende Prüfung</b>	<b>X</b>				<b>X</b>	**		<b>X</b>							

\* Bewertung hängt stark vom angewandten Steuertarif ab. \*\* Regionalisierung 2006 vollzogen.

Quelle: Eigene Darstellung.

Dem Charakter eines Schnelltests folgend wird hier nicht jedes Kriterium für jede einzelne Steuer eingehend erläutert. Die dargestellten Bewertungen zu den verschiedenen Primärkriterien wurden in Expertengesprächen überprüft und validiert.

Die Betrachtung des Kriterienrasters und der Bewertungen, welche die einzelnen Steuern im Schnelltest erhalten haben, führt nicht auf direktem Weg zu den einzelnen Steuern, für die eine vertiefende Prüfung angezeigt wird. Wollte man beispielsweise vor allem die positiv (+) bewerteten Kriterien auszählen, müssten die meisten Verbrauchsteuern vertieft betrachtet werden. Tatsächlich wird aber keine einzige Verbrauchsteuer im Folgenden näher betrachtet. Auch kann man anhand des Kriterienraster die Einbeziehung der Erbschaft- und Schenkungssteuer in die vertiefende Prüfung bei gleichzeitigem Ausschluss der Körperschaftsteuer nicht unmittelbar nachvollziehen.

Wie oben in Abschnitt 4 erläutert, mündet das Kriterienraster nicht in einen Gesamtdikator, mit dem die Auswahl der vertieft zu prüfenden Steuern automatisiert wird. Vielmehr wird hier deutlich, dass einzelnen Kriterien ein sehr hohes Gewicht zukommt, insbesondere dem Kriterium des Steuerwettbewerbs.

Bei den oben aufgeführten Steuern auf spezielle Güter, namentlich in der Mineralölbesteuerung, der Tabak- und Alkoholbesteuerung sowie bei der Rennwett- und Lotteriesteuer und der Kraftfahrzeugsteuer ist die Gefahr, dass ein Steuerwettbewerb in seiner schädlichen und ineffizienten Form auftritt, besonders virulent. Bei den transportablen Gütern provozieren auch heute schon unterschiedliche Verbrauchsteuersätze Tanktourismus und Cross-Border-Shopping, ohne dass damit Effizienzvorteile verbunden wären. Bei den nicht transportablen Leistungen (Kraftfahrzeuganmeldungen, Glücksspiel) sprechen drohende große Verlagerungen der steuerbaren Aktivitäten beziehungsweise Steuergestaltung tendenziell gegen eine vertiefte Prüfung der Regionalisierbarkeit.

Auch bei der Körperschaftsteuer gibt die Bewertung hinsichtlich des Steuerwettbewerbs den Ausschlag dafür, dass diese an sich für die Regionalisierung nicht unattraktive Steuer hier (zumindest eigenständig) nicht vertieft betrachtet wird. Diese Entscheidung muss auf den ersten Blick irritieren: In den rund alle zehn Jahre geführten Diskussionen zur Reform der Gewerbesteuer werden als alternative Form der lokalen Unternehmensbesteuerung immer wieder auch Hebesatz- beziehungsweise Zuschlägsätze zu Körperschaftssteuer vorgeschlagen. Auch in der letzten politischen Reformdiskussion im Jahr 2010 war ein solches Körperschaftsteuert-Hebesatzmodell explizit Bestandteil des offiziellen Prüfmodells. Wenn nun also sogar eine mit eigenem Steuersatzrecht kommunalisierte Körperschaftsteuer als ernst zu nehmende Alternative diskutiert wird, warum dann nicht ein vergleichbares Modell auf der höheren Ebene der Länder? Was kommunalisierbar ist, sollte doch auch regionalisierbar sein?

Prinzipiell trifft das auch zu. Die Absage an die Körperschaftsteuer erfolgt daher auch nur bedingt; konkret unter der Bedingung, dass den Städten und Gemeinden auf Dauer eine mit eigenem Hebesatzrecht ausgestattete, an den Erträgen (oder der Wertschöpfung) der örtlichen Unternehmen anknüpfende Steuer zugeordnet ist. Nach Maßgabe der grundgesetzlichen Realsteuergarantie (Art. 106 VI GG) ist hiervon auszugehen.

Solange dies der Fall ist und solange zugleich die Körperschaftsteuer eine durch den zentralstaatlichen Gesetzgeber – unter Umständen mit zunehmender supranationaler Koordinierung – zu regelnde Abgabe ist, ist der Raum für ein zusätzliches, auf Dauer eingeführtes Hebesatzrecht der Länder sehr beschränkt. Hier greift die oben formulierte Faustregel, dass angesichts des vertikalen Steuerwettbewerbs in der Regel nicht mehr als zwei Ebenen gleichzeitig die autonome Steuersatzgestaltung für das gleiche Steuerobjekt zugestanden werden sollte.<sup>12</sup>

Würde ein föderal gegliedertes Steuersystem am grünen Tisch komplett neu entworfen, so sähe das anders aus. Angesichts des horizontalen Steuerwettbewerbs spräche heute nur wenig dafür, ausgerechnet den teilweise nur wenige hundert Einwohner starken Gemeinden mit allenfalls einer Handvoll Gewerbetreibenden ein eigenes Steuersatzrecht auf die mobile Bemessungsgrundlage Erträge des Produktionsfaktors Kapital zuzuordnen. Wäre den Kommunen im Zuge der Steuergeschichte also eine andere ergiebige (und weniger unzuverlässige) Einnahmenquelle als die Gewerbesteuer zugekommen, stünde der Regionalisierungsprüfung für die Körperschaftsteuer nichts im Wege. Aber das ist nicht der Fall.<sup>13</sup>

Die steuerhistorische Vorprägung in Kombination mit der Nicht mehr als zwei-Faustregel zum vertikalen Steuerwettbewerb kommt auch bei der einkommensbasierten Regionalsteuer zum Einsatz, hier aber unter umgekehrten Vorzeichen. Neben den Hebesatzrechten bei den Realsteuern sieht das Grundgesetz in Art. 106 V GG auch die Option vor, den Gemeinden ein Hebesatzrecht auf ihren Einkommensteueranteil einzuräumen. Diese Möglichkeit müsste durch Bundesgesetz eröffnet werden. Das ist bisher nicht geschehen. Mit Blick auf die Ziele einer Gemeindesteuerreform mag dieser Umstand bedauert werden. Diese Unterlassung ist aber zugleich eine wichtige Voraussetzung, um die Regionalisierung der Lohn- und der veranlagten Einkommensteuer auf Länderebene als eines der zentralen Prüfmodelle zu betrachten. Gäbe es ein kommunales Hebesatzrecht auf den gemeindlichen Einkommensteueranteil, wäre damit die Diskussion einer länderautonomen Gestaltung des Steuersatzsatzes für den ESt-Länderanteil natürlich nicht gänzlich tabu. Die Rechtfertigung eines neben Gemeinden und Bund dann dritten Steuersatzrechts fiele allerdings schwer.

Neben Regionalisierungsoptionen, die an Lohn- und veranlagter Einkommensteuer ansetzen, weist Abbildung 8 noch die Grundsteuer und die Erbschaft- und Schenkungsteuer als Kandidaten für die vertiefte Prüfung aus.

---

<sup>12</sup> Die Bemessungsgrundlage von Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer sind in der abgabentechnischen Ausgestaltung nicht identisch. Ökonomisch sind jedoch die sachlichen Überlappungen der beiden gewinnsteuerlich geprägten Abgaben so groß, dass sie zusammen betrachtet werden sollten.

<sup>13</sup> Wir kommen dennoch noch einmal auf die Körperschaftsteuer zurück, wenn im Rahmen eines Exkurses die Zukunft des Solidaritätszuschlages diskutiert wird.

Bei der Grundsteuer kann diese Entscheidung direkt aus der insgesamt sehr vielversprechenden Vorab-Bewertung im Schnelltest abgeleitet werden.

Die Erbschaftsteuer erfährt eine vertiefte Prüfung, weil hier die konkrete (Tarif-) Gestaltung der gegenwärtigen Erbschaftsteuer sehr große Bedeutung für die Beurteilung der Regionalisierbarkeit hat. Im Grundsatz trifft diese Aussage zwar für alle geprüften Steuern zu: Im Schnelltest wird primär geprüft, ob die jeweilige Steuer in ihrer aktuellen Ausgestaltung Potenzial zur Regionalisierung bietet. Je nach möglicher Abweichung in Tarif und Bemessungsgrundlage kann dann die Bewertung des spezifischen Schnelltest besser oder weniger gut verallgemeinert werden. Bei der Erbschaftsteuer ist die Möglichkeit zur Verallgemeinerung besonders gering, wie deutlich werden wird.

Die schon seit 2006 regionalisierte Grunderwerbsteuer soll hier nicht vertieft geprüft werden. Ihr Stärken-Schwächen-Profil kann aber als Ex-post-Anhaltspunkt dafür dienen, wie die Entscheidung für die Regionalisierung im Lichte der Kriterien zu werten wäre. Der Schnelltest legt nahe, dass die Grunderwerbsteuer ein leidlich gutes Regionalisierungspotenzial zeigt, aber bei weitem nicht oberste Priorität beanspruchen kann.

## 6 Vertiefungsanalysen der ausgewählten Steuern

### Einkommen-, Grund- und Erbschaftssteuer unter der Lupe

---

Mithilfe der neu entwickelten Checkliste wurden im vorherigen Abschnitt die Lohn- und Einkommensteuer, die Grundsteuer und die Erbschaft- und Schenkungsteuer als Kandidaten für die vertiefende Prüfung einer Regionalisierung identifiziert. Neben diesen drei zentralen Ansatzpunkten wird im Folgenden in einem Exkurs kurz auch auf die Frage einer Regionalisierung des Solidaritätszuschlags eingegangen (Abschnitt 6.2.6).

#### 6.1 Das Augenmerk der vertieften Betrachtung

Der vorangegangene Schnelltest auf die Regionalisierbarkeit der deutschen Steuern mündete in einer kurzen Liste mit Prüfaufträgen. Näher betrachtet werden sollen vor allem Formen regionaler Einkommensteuern, eine parallele Grundsteuererhebung durch das Land und die Regionalisierung der Erbschaftsteuer.

Grundsätzlich werden die Optionen dabei nicht als Alternativen betrachtet, sondern als potenziell mehrere Schritte auf dem Weg zur Regionalisierung der Ländereinnahmen. Die Möglichkeit, aus mehreren eigenständig beeinflussbaren Steuern wählen zu können, schüfe dabei noch eine besondere, eigene Qualität in der Steuerregionalisierung.

Die vertiefte Prüfung auf Regionalisierbarkeit der genannten Steuern kann im Rahmen der vorliegenden Kurzstudie nicht bis zur Ausgestaltung aller steuerlichen Details vorangetrieben werden. Dazu müssten jeweils die vorstellbaren Steuergesetze entworfen und in den Einzelregelungen abgewogen und durchgerechnet werden. Dieser Aufwand wird hier nicht geleistet; hier soll vielmehr festgestellt werden, für welche Optionen sich dieser Aufwand lohnt.

Folgende Aspekte interessieren dabei besonders:

##### 6.1.1 Konkretisierung der steuertechnischen Ausgestaltung

Die konkrete Ausgestaltung einer regionalisierten Steuer, zum Beispiel der Ansatzpunkt, die Höhe und der Verlauf des Steuersatzes bei Tarifautonomie, ergibt sich nicht automatisch. Hier gibt es Ausgestaltungsfragen zu diskutieren und gangbare Wege zu skizzieren. Wichtig sind insbesondere folgende Fragen:

- An welcher Bemessungsgrundlage setzt der neue Tarif an?
- Welche Art der tariflichen Verknüpfung wird vorgenommen: multiplikativ oder additiv?

- Gibt es große Sonderregelungen (Steuervergünstigungen), die eine besondere Betrachtung notwendig machen?

### **6.1.2 Bürokratiekosten bei Unternehmen und Haushalten**

Regionalisierung heißt Differenzierung. Differenzierung heißt aus Sicht der Steuerzahler und –intermediäre auch Komplizierung. Dieser in der steuerpolitischen Reformdiskussion oftmals eher stiefmütterlich behandelte Punkt erfährt hier Aufmerksamkeit.

Wichtige Regionalisierungsmodelle dürften, dem bisherigen Verfahren zum Beispiel bei der Kirchensteuer folgend, durch die Arbeitgeber umgesetzt werden müssen. Welcher Zusatzaufwand damit einhergeht, ist ganz entscheidend für die praktischen Umsetzungschancen eines Vorschlages. Entsprechend sollen hier in Anlehnung an die etablierten Standards von Normenkontrolle und Bürokratiekostenmessung vorsichtige Schätzungen für die verschiedenen Kandidaten in der Praxis der Steuererhebung ermittelt werden.

### **6.1.3 Indikative Modellrechnungen:**

Zur Beurteilung der Regionalisierungsoptionen sind Modellrechnungen sehr hilfreich. Hierbei geht es in erster Linie um Abschätzungen der Verteilung der Erstaufkommen. Je nach betrachtetem Steuermodell werden diese Vorausschätzungen eher indikativen Charakter haben, für detaillierte Mikrosimulationsrechnungen oder Ähnliches bietet das Kurzgutachten nicht den Raum. Gleichwohl sollen die Rechnungen einen hinreichend klaren Eindruck von der quantitativen Bedeutung der Optionen bieten.

## **6.2 Einkommensbasierte Regionalsteuern**

Die Prüfung anhand des Kriterienrasters für die Steuerregionalisierung in Abschnitt 5 hat schon den Fingerzeig geliefert, dass in erster Linie die Regionalisierung der Lohn- und Einkommensteuer als der primären, auf die Leistungsfähigkeit bezogenen Bürgersteuer in Betracht gezogen werden sollte.

Anhand zentraler Regionalisierungskriterien soll noch einmal kurz auf wesentliche Argumente eingegangen werden, welche die Eignung der Einkommensteuer als Ansatzpunkt illustrieren. Dabei werden zugleich einige Parameter der weiteren Ausgestaltung dieser Option deutlich.

### **6.2.1 Regionale Radizierbarkeit**

Die Einkommensteuer wird grundsätzlich am Hauptwohnsitz der steuerpflichtigen Personen / Haushalte erhoben beziehungsweise diesem in der Steuererlegung zugewiesen. Dies begründet ihre gute örtliche und regionale Radizierbarkeit. Der Umstand,

dass die Einkommensteuer aber nicht in allen Erhebungsformen den Wohnsitzgemeinden zugeordnet wird, sollte als Gestaltungshinweis auch für die Regionalisierung genutzt werden.

Von den Erhebungsformen der Einkommensteuer eignen sich nur Lohnsteuer und die veranlagte Einkommensteuer gut für die Regionalisierung, die als ESt-Anteil regulär zu 42,5 Prozent den Ländern nach Wohnsitz der Steuerpflichtigen zugeteilt werden. Die nicht veranlagte Steuer vom Ertrag und die Abgeltungsteuer sind erheblich schwerer regional radizierbar beziehungsweise – wenn leidlich radizierbar – nur mit großem Aufwand in differenzierter Form erhebbar (Abgeltungsteuer).

Lohn- und veranlagte Einkommensteuer machten 2012 zusammen 87 Prozent des gesamten Aufkommens der Einkommensteuer aus; der Verzicht auf Einbeziehung der weiteren Erhebungsformen ist also fiskalisch durchaus akzeptabel.

### **6.2.2 Spürbarkeit für die Landesbevölkerung**

Nicht alle Einwohner eines Landes sind zugleich Lohn- und Einkommensteuerzahler. Personen mit niedrigem Einkommen und Empfänger von Transfereinkommen sind zu meist nicht oder nur minimal von der LSt / ESt betroffen. Dennoch gibt es mit Ausnahme der Umsatzsteuer keine Steuer, die einen größeren Anteil der Landesbevölkerung erreicht. Perspektivisch dürfte dieser Anteil sogar noch steigen, denn der Wechsel zur nachgelagerten Rentenbesteuerung und der demografisch bedingte Rückgang der Arbeitslosigkeit bringen absehbar einen noch größeren Anteil der Haushalte in die Einkommensteuerpflicht.

### **6.2.3 Spürbare Aufkommenswirkung im Landeshaushalt**

Der Landesanteil an der Lohn- und veranlagten Einkommensteuer beträgt im Jahr 2012 im gewogenen Bundesdurchschnitt 35 Prozent an den Steuereinnahmen der Länder. Die LSt / ESt ist damit nach der Umsatzsteuer (39 Prozent) die zweitwichtigste Steuerquelle der Länder, sie hat eine spürbare Aufkommenswirkung in allen Länderhaushalten.

### **6.2.4 Gleichmäßige Aufkommenswirkung im Ländervergleich**

Ist die spürbare Aufkommenswirkung von LSt / ESt auch gleichmäßig über alle Länder verteilt? Als Maßstab hierfür nutzen wir die Spreizung der Pro-Kopf-Aufkommen im Ländervergleich, wie sie in Abbildung 9 dargestellt ist. Der den Ländern nach Lohnsteuererlegung zufließende Anteil an der Lohn- und der veranlagten Einkommensteuer liegt im reichsten Bundesland Hamburg um den Faktor 3,0 über dem Pro-Kopf-Aufkommen des in dieser Hinsicht ärmsten Landes, des Freistaats Sachsen.

Der Faktor 3,0 ist gewiss nicht gering; auch die weiteren Ziffern aus Abbildung 9 zeigen ein Bild, das für eine progressive Steuer mit Blick auf die bekannten Einkommens- und Beschäftigungsunterschiede im Ost-West-Vergleich nicht überrascht.

Gleichwohl ist der Faktor 3,0 eher im Mittelfeld verortet. Besser stehen die Kompensation für die Kfz-Steuer (2,0) und die Länderanteile an der Umsatzsteuer (1,8) – beides Steuern, die es aus anderen Gründen nicht in die Runde der vertieften Regionalisierungsprüfung geschafft haben. Der besonders niedrige Wert für die Umsatzsteuer ist zudem insofern verfälscht, als in der Umsatzsteuerverteilung auf die Länder schon zwei Disparitäten als ausgleichende Mechanismen wirken.<sup>14</sup> Ansonsten liegt die Grundsteuer B mit einem Faktor von 2,7 etwas günstiger als die Einkommensteuer. Hier ist aber, wie unten noch deutlich werden wird, nicht das Ist-Aufkommen ausschlaggebend. Maßgeblich sind die von Hebesatzunterschieden unverfälschten Grundbeträge der Grundsteuer; diese zeigen lediglich einen Faktor von 1,9. Die schon regionalisierte Grunderwerbsteuer zeigt für 2012 hingegen einen Faktor von 4,6.<sup>15</sup>

---

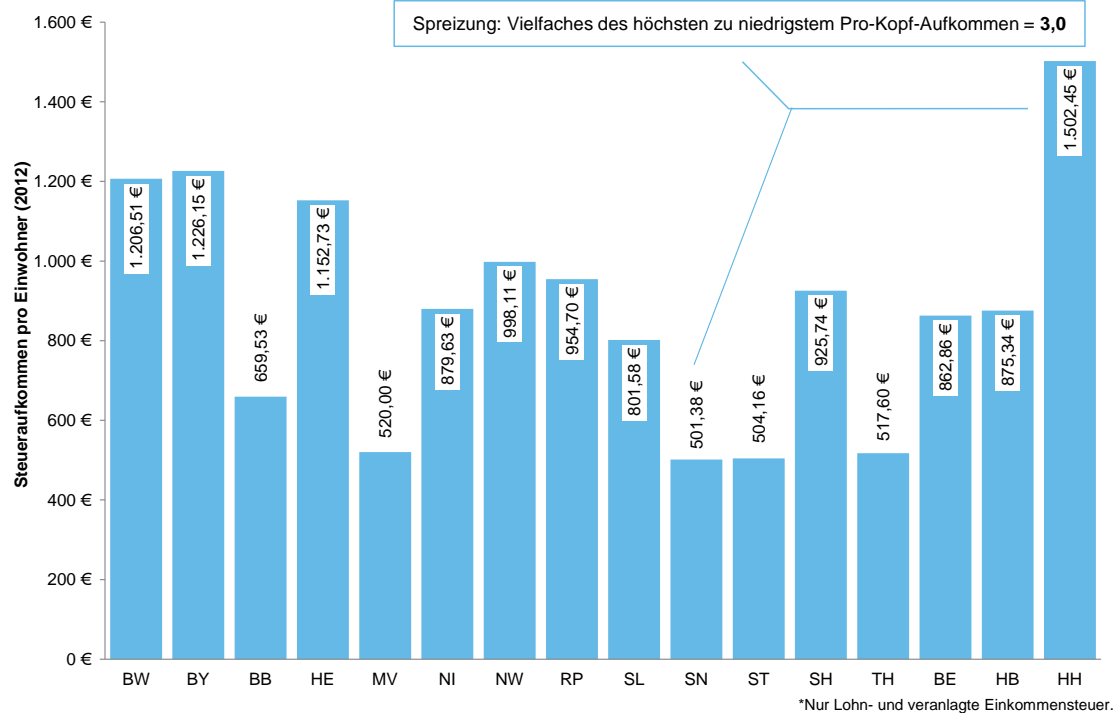
<sup>14</sup> Neben dem Umsatzsteuerausgleich, der explizit finanzschwache Länder begünstigen soll, hat auch schon die gleichmäßige Verteilung der Umsatzsteuer nach Einwohnerzahlen in einem Staat mit hohen regionalen Disparitäten in den individuellen Konsumeinkommen eine nivellierende Wirkung.

<sup>15</sup> Dieser Spreizungsfaktor von 4,6 gilt zufällig sowohl für das Ist-Aufkommen pro Kopf als auch für die gemäß § 7 (1) FAG normierten Steuerkraftzahlen der Grunderwerbsteuer pro Kopf, allerdings für unterschiedliche Länderpaare. Relevant für die Betrachtung oben sind immer die normierten Zahlen, da sie die relativen Unterschiede in der Pro-Kopf-Steuerkraft ohne den Einfluss landesautonomer Änderungen des Steuersatzes anzeigen.



Abbildung 9

**Verteilung der Lohn- und Einkommensteuer zwischen den Ländern (2012)**



Quelle: Daten StBA, eigene Berechnungen.

Diese kurze Sichtung der Kriterien gibt hinreichenden Anlass, den Landesanteil an Lohn- und veranlagter Einkommensteuer als Ansatzpunkt für eine einkommensbasierte Regionalsteuer ins Auge zu fassen. Dabei stehen grundsätzlich zwei verschiedene Herangehensweisen offen:

- Die Landeseinkommensteuer als eine Form der weitgehenden Steuersatzautonomie auf Basis der gemeinschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage.
- Ein multiplikatives Zu- oder Abschlagsrecht (Hebesatzrecht) auf im Bundesland radikalisiertes Einkommen analog zur Praxis beim Solidaritätszuschlag und zur Kirchensteuer.

Bei genauerer Betrachtung wird deutlich werden, dass das Hebesatzrecht (bei Nutzung derselben Steuerbemessungsgrundlage) als ein Spezialfall der Landeseinkommensteuer gesehen werden kann und auch landesautonom so umgesetzt werden könnte. Entsprechend werden sie in dieser Reihenfolge betrachtet.

Vorab kann schon angemerkt werden, dass die Entscheidung zwischen den beiden Varianten nicht eindeutig wird ausfallen können. Welcher der beiden Varianten der Vorzug zu geben wäre, hängt letztlich von den angenommenen politischen Einfüh-

rungsbedingungen ab. Als die demokratie- und steuersystematisch erstrebenswerte Variante wird die Landeseinkommensteuer hervortreten. Doch sie politisch zu erreichen, dürfte nicht leicht sein – ein typisches Risiko bei großen Innovationen und Reformen. Die kleine Variante, der landeseigene Zuschlag auf die Lohn- und Einkommensteuer, dürfte leichter umsetzbar sein, wäre aber nicht ganz so effektiv hinsichtlich der formulierten Kriterien.

### 6.2.5 Landeseinkommensteuer - das Königsmodell

Eine autonome Landeseinkommensteuer sollte von vornherein als harmonisierte Einkommensteuer gestaltet sein. Dem einheitlichen Steuervollzug und der für die demokratische Kontrolle zentralen Transparenz der Besteuerungsunterscheide zwischen den Ländern wären Eingriffe in die gemeinsame Bemessungsgrundlage der bundesgesetzlich beschlossenen Einkommensteuer extrem abträglich. Alle hier entwickelten Regionalisierungsoptionen beruhen auf der Prämisse, dass Steuerautonomie nicht die Vorteile der auf Bemessungsgrundlagen ausgerichteten Steuerharmonisierung gefährden sollte.

Wie kann eine solche Landeseinkommensteuer, die am jeweiligen Landesanteil an der Lohnsteuer und der veranlagten Einkommensteuer anknüpft, konkreter ausgestaltet sein?<sup>16</sup>

#### 6.2.5.1 Tarif einer Landeseinkommensteuer

Im ersten Schritt wird der Tarif der gemeinschaftlichen Lohn- und Einkommensteuer bundeseinheitlich abgesenkt, um Raum für die Landeseinkommensteuer zu schaffen. Die Einbußen bei der Gemeinschaftsteuer werden in der Steuerverteilung komplett zu Lasten des Länderanteils gebucht.

Zugleich wird der entfallende Tarif der Gemeinschaftsteuer auf der fortbestehenden, nun gemeinsamen Bemessungsgrundlage als Landeseinkommensteuer nachgebildet. Als eleganteste Lösung erscheint es dabei, den Tarif der neuen Landeseinkommensteuer zunächst dem Verlauf des entfallenen Gemeinschaftsteueranteils nachzubilden. Beide Einkommensteuern, die gemeinschaftliche und die Landeseinkommensteuer, werden parallel erhoben, in der fiktiven Startsituation erbringen sie zusammen exakt das gleiche Aufkommen wie im Status quo ex ante.

Denn so tritt die Einführung der Landeseinkommensteuer als reine Steuerstrukturreform auf, die weder auf Seiten der Steuerzahler noch bei den Steuergläubigern irgend-

---

<sup>16</sup> Elemente der Vorschläge in Fuest und Thöne (2009), Fuest und Thöne (2013) werden hier aufgegriffen und weiterentwickelt.

welche fiskalischen Rückwirkungen hat: Steuerautonomie wird eingeführt, aber weder die finanzstarken noch die finanzschwachen Länder müssen hierfür die Zeche zahlen. So kann sich jedes Land die Einführung der Steuerautonomie leisten, denn jedwede Abweichung vom Status quo ex ante müsste von ihm selbst entschieden werden.

Wie sollte nun der Tarif gesplittet werden? Diese Frage stellt sich in zwei Dimensionen: Zunächst muss entschieden werden, ob und in welchem Ausmaß die Länder weiterhin auch einen Anteil an der Gemeinschaftsteuer haben sollen. Die zweite, hiervon nicht gänzlich unabhängig zu beantwortende Frage verlangt nach der Festlegung des Start-Tarifverlaufs für die Landeseinkommensteuer über den ganzen Einkommensverlauf hinweg. Mit der Festlegung des Start-Tarifverlaufs der Landeseinkommensteuer wird uno actu auch der Tarifverlauf des verbleibenden Landesanteils an der gemeinschaftlichen Einkommensteuer determiniert – zumindest, wenn sich die Einführung an dem oben skizzierten Modell einer perfekt neutralen Anfangsbesteuerung orientiert.

Zur ersten Frage: Gegenwärtig erhalten die Länder 42,5 Prozent des örtlichen beziehungsweise des ihnen in der Zerlegung als örtlich zugewiesenen Aufkommens aus Lohn- und veranlagter Einkommensteuer. Soll dieser Anteil komplett in die Landeseinkommensteuer überführt werden? Für diese weitgehende Lösung spräche der maximale Gewinn an Gestaltungsfreiheit, den die Länder damit gewinnen, die Steuersatzautonomie der Länder könnte jeweils sehr weit ausbuchstabiert werden. Wäre beispielsweise ein Landesgesetzgeber der Ansicht, die Verteilungs- und Anreizwirkungen der konventionellen Einkommensteuer seien komplett fehlgestaltet, so wäre der landesseitige Hebel, um die Gesamtlast der Einkommensteuer signifikant umzugestalten, umso größer, je weiter die Landeseinkommensteuer reichte. Zugleich böte auch eine komplette Überführung des Landesanteils an der Gemeinschaftsteuer in die autonome Sphäre die Möglichkeit, nichts an der Besteuerung jedes einzelnen Steuerpflichtigen zu ändern und damit weiterhin das gleiche Einkommen zu erzielen.

Es sprechen aber auch gute Gründe gegen eine komplette Überführung des Landesanteils. So lange der Landesanteil partiell Gemeinschaftsteuer bleibt, ist das Land als steuerpolitischer Akteur nicht vollständig in der Situation, die im vertikalen Steuerwettbewerb als das zentrale Problem gilt – die Nichtberücksichtigung der steuerpolitischen Entscheidungen der einen föderalen Ebene bei der anderen. Auch kann ein Fuß in der Tür Gemeinschaftsteuern als Abwehrrecht genutzt werden, um den Bund von einseitigen Umgestaltungen der Bemessungsrundlage zu seinen Gunsten abzuhalten. Eine solche Abwehrmacht benötigen die Länder auch in ihrer Funktion als Sachwalter kommunaler Interessen – denn die Kommunen erhalten in diesem Modell weiterhin 15 Prozent des örtlichen Aufkommens aus der Gemeinschaftsteuer.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> Unter der Vielzahl möglicher Ausgestaltungen einer Regionalisierung der Lohn- und Einkommensteuer wäre auch eine Einbeziehung des 15-prozentigen Gemeindeanteils in die Sphäre der Landesautonomie denkbar. Für einen solchen Ansatz spräche die ohnehin enge fiskalische Verknüpfung der Länder mit ihren Kommunen, die in den stark vertikal geprägten kommunalen Finanzausgleichen der Flächenländer zum Ausdruck kommt. Diesem Ansatz wird hier nicht

Die zweite Frage nach dem genauen Tarifverlauf der Landeseinkommensteuer muss vor dem Hintergrund verteilungspolitischer Argumente entschieden werden. Folgt man dem Standardargument der ökonomischen Theorie des Fiskalföderalismus, so sollte die Hauptarbeit der Umverteilung auf zentralstaatlicher – hier gemeinschaftsteuerlicher Ebene vorgenommen werden. Das spräche dafür, die Landeseinkommensteuer mit einem vergleichsweise flachen, nur leicht progressiven Starttarif zu gestalten. Allerdings kann es politisch sowie (zuweilen) fiskalisch attraktiv sein, an den hohen Einkommensgruppen stärker zu partizipieren. Da dieses Argument für beiden Seiten gilt, muss die konkrete Aufteilung originär politisch entschieden werden.<sup>18</sup>

Im Folgenden nutzen wir zu illustrativen Zwecken einige wenige bestimmte Tarife der Landeseinkommensteuer. Diese sind eine gewissermaßen didaktische Auswahl aus einer mathematisch unendlichen Vielzahl von Ausformungsmöglichkeiten. In Abbildung 10 ist dieser Beispieltarif in der Start-Konstellation dargestellt. Er halbiert den aktuellen Tarifverlauf des Landesanteils exakt. Damit ist er ein Kompromiss in den beiden aufgeworfenen Fragen zur relativen Gewichtung von Landeseinkommensteuer und Gemeinschaftsteuer einerseits. Zudem vermeidet er im Start-Tarif bewusst eine eigene verteilungspolitische Neugewichtung.

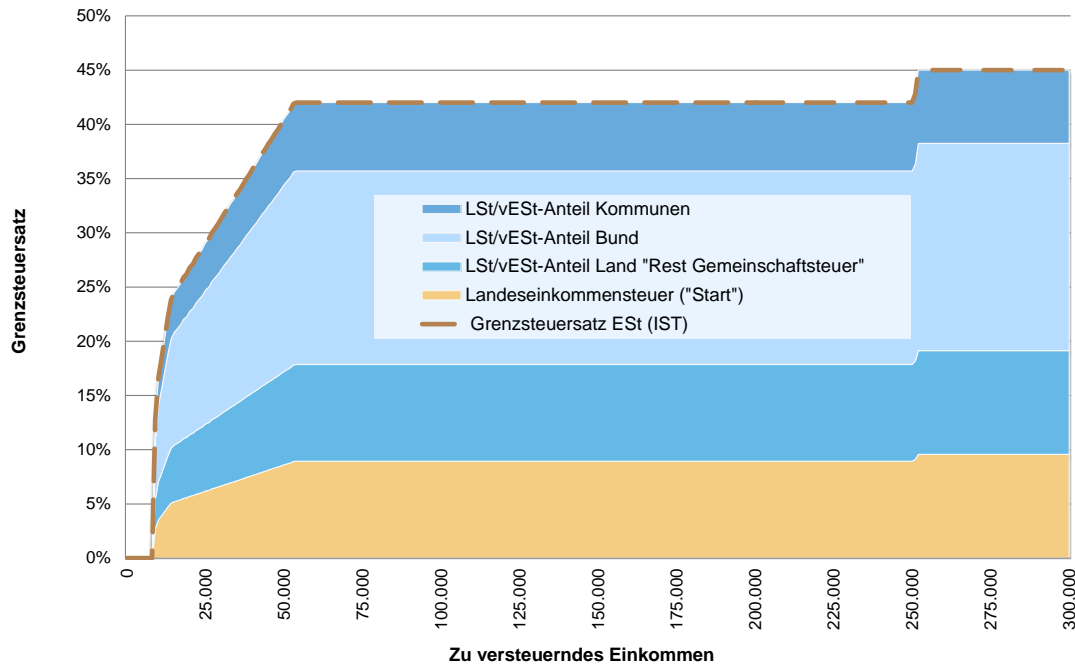
---

gefolgt. Denn diametral gegen ein solches Vorgehen spricht das Ziel, mit erhöhter Steuerautonomie auch die demokratische Kontrolle in der Landespolitik zu verbessern. Das kann nur dann gelingen, wenn politisch initiierte Änderungen bei der Landeseinkommensteuer ganz klar nur der Landesebene zuzurechnen sind. In die Gegenrichtung wird eine ähnliche Isolierung ebenso praktiziert: Durch die Nutzung von Normierungshebesätzen in den kommunalen Finanzausgleich und bei der Gewerbesteuerumlage haben die Gemeinde-individuellen Hebesätze Realsteuern keine (direkten) Auswirkungen auf die Landesfinanzen.

<sup>18</sup> Mit modernen Einkommensteuer-Mikrosimulationsmodellen kann bis auf den (anonymisierten) Steuerzahler genau nachgebildet werden, wie eine Tarifsplittung auszusehen hätte. Damit können die Unsicherheiten vor Einführung des Modells stark gesenkt werden.

Abbildung 10

**Einkommensteuertarif: Startpunkt Landeseinkommensteuer**



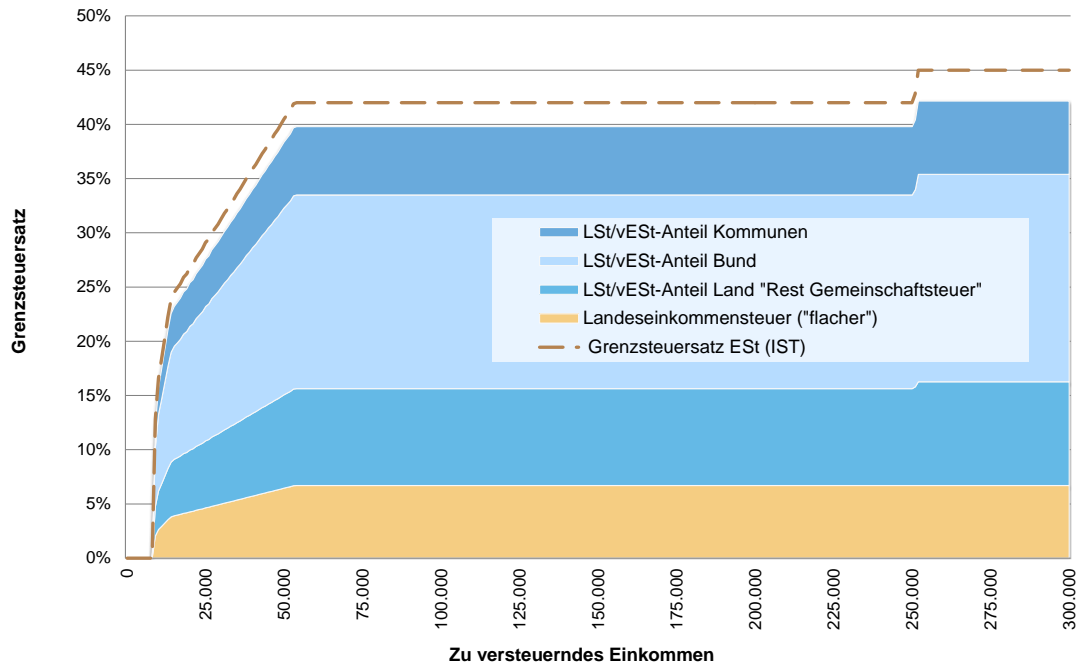
Quelle: Eigene Darstellung.

In Abbildung 10 ist der gesamte Tarifverlauf der Einkommensteuer – dargestellt im Grundtarif für nicht verheiratete beziehungsweise getrennt veranlagte Personen – proportional auf die föderalen Ebenen aufgeteilt: Vom Grenzsteueraufkommen an jedem Einkommenspunkt erhalten der Bund 42,5 Prozent, das Wohnsitzland jeweils 21,25 Prozent Anteil an der Gemeinschaftsteuer und Landeseinkommensteuer sowie die Kommunen 15 Prozent.

Da der Tarifverlauf der Landeseinkommensteuer in diesem Start-Beispiel als proportionaler Anteil des Gesamttarifverlaufs gewählt ist, liegen die Unterschiede bei den Pro-Kopf-Aufkommen der Landeseinkommensteuer in den gleichen Relationen, wie oben in Abbildung 9 dargestellt.

Nachdem mit der Einführung der Landeseinkommensteuer der Status quo ex ante – eventuell nur für eine logische Sekunde – wiederhergestellt worden ist, haben die Länder von da an die vollkommene Tarifhoheit über ihren Steueranteil. Sie können die Belastung für ihre Bürger senken oder erhöhen, sie können vor allem über den Grad der Progression beziehungsweise Proportionalität in der Landeseinkommenssteuer selbst entscheiden.

Abbildung 11

**Einkommensteuertarif: Landeseinkommensteuer mit flacherem Tarif**

Quelle: Eigene Darstellung.

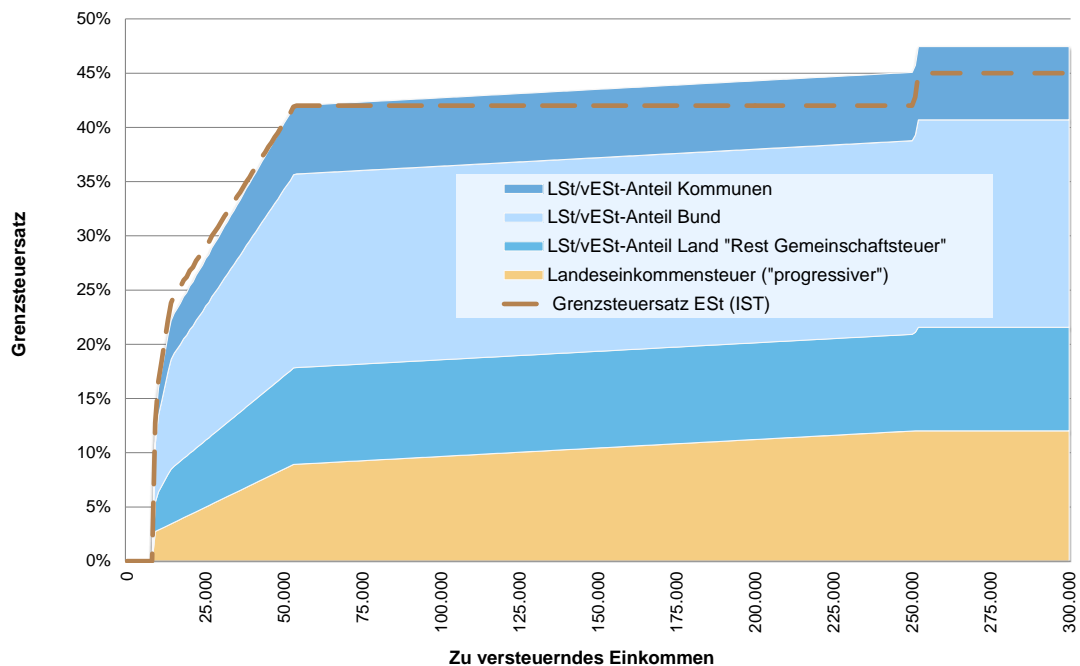
Aus der großen Menge vorstellbarer eigener Tarife für die Landeseinkommensteuer stellen Abbildung 11 und Abbildung 12 zwei konträre Beispiele dar:

- In Abbildung 11 ist ein flacherer Tarif dargestellt, mit dem das betreffende Land die Steuerprogression senkt, ebenso die Steuerlast. Der gesamte Tarif der Landeseinkommensteuer wird auf 3/4 des Ursprungssatzes gesenkt, zudem wird die „Reichensteuer“ jenseits 250.000 Euro Jahreseinkommen gestrichen. Weil in jeder Stufe der Steuersatz gesenkt wurde, muss auch die gesamte Steuerlast sinken.
- In Abbildung 12 ist ein progressiver Tarif dargestellt, mit dem das betreffende Land im Bereich bis zum Tarif-Knick bei 52.881 Euro die Progression im Mittelstandsbereich abflacht, danach aber eine steilere Progression nutzt, die bei einem Spitzensteuersatz der Landeseinkommensteuer von 12 Prozent landet (statt 9,6 Prozent). Ob in diesem Land das Aufkommen steigt oder fällt, kann nicht allgemein beantwortet

tet werden, es hängt von der Relation von Entlasteten zu zusätzlich Belasteten ab. Das kann von Bundesland zu Bundesland unterschiedlich ausfallen.<sup>19</sup>

Abbildung 12

**Einkommensteuertarif: Landeseinkommensteuer mit progressiverem Tarif**



Quelle: Eigene Darstellung.

6.2.5.2 Zuschlagsteuer als Sonderfall der Landeseinkommensteuer

An dem Beispiel des flacheren Tarifs in Abbildung 11 oben lässt sich auch noch zeigen, dass Hebesätze beziehungsweise multiplikative Zuschlagsätze auf die Steuerschuld als ein Sonderfall der dargestellten Landeseinkommensteuer betrachtet werden können. Wäre in diesem Beispiel am Ende des Tarifs hier nicht auch das Element der „Reichensteuer“ entfallen, so wäre der gesamte ursprüngliche Landeseinkommensteuertarif auf 3/4 des Ursprungssatzes gesenkt worden; anders formuliert, er wäre mit

<sup>19</sup> Derartige Fragen können gut mit modernen Einkommensteuer-Mikrosimulationsmodellen beantwortet werden. Eine solche Betrachtung würde den Rahmen der vorliegenden Untersuchung jedoch sprengen.

0,75 multipliziert worden. Dieser Multiplikator ist mathematisch ein Hebesatz auf die Landeseinkommensteuer. Da die Landeseinkommensteuer in der hier genutzten Modellspezifikation wiederum als proportionaler Anteil an der Gemeinschaftsteuer definiert wurde, ist das Ergebnis identisch mit einem Hebesatz auf die Gemeinschaftsteuer.

Auch wenn die Landeseinkommensteuer nicht als proportionaler Anteil des Gemeinschaftsteueranteils definiert werden sollte, könnte Änderungen beim Steuersatz der Landeseinkommensteuer so ausgestaltet werden, dass sie in ihrem Belastungs- oder Entlastungsprofil einem Hebesatz-Modell auf die Gemeinschaftsteuer entsprechen. Dazu müssten aber komplizierte Formeln zur Gegenrechnung genutzt werden.

Die Option, die Landeseinkommensteuer als Äquivalent zu einem Hebesatz auf die gemeinschaftliche Einkommensteuer zu gestalten, schafft allerdings nur einen zusätzlichen Freiheitsgrad für den Landesgesetzgeber, wenn sie einfach umsetzbar und transparent vermittelbar ist. Das ist nur dann der Fall, wenn die Landeseinkommensteuer wie in unserem Vorschlag anfangs als proportionaler Anteil der tariflichen Belastung des Gemeinschaftsteueranteils festgelegt worden ist. Gerade für steuerpolitische Entscheidungen des Landes, die hauptsächlich zur fiskalischen Be- oder Entlastung dienen sollen, kann es politisch attraktiv sein, das relative Verteilungsprofil der Einkommensteuer unangetastet zu lassen, indem die Hebesatz-Analogie umgesetzt wird.

### 6.2.5.3 Kritikpunkt Komplexität

Gegen die Einführung einer solchen Landeseinkommensteuer können auch einige Einwände vorgebracht werden. Das ist zum einen der Hinweis, dass ein solches Modell die Komplexität des Steuerrechts steigert und den Verwaltungsaufwand sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Steuerbehörden erhöht.

Die Kritik trifft zu, stellt aber keinen gewichtigen Einwand gegen eine Landeseinkommensteuer dar. Die Steigerung der Komplexität des Steuersystems hält sich in sehr engen Grenzen, da auf Abweichungen bei der Bemessungsgrundlage verzichtet wird.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> Der Verzicht auf landesindividuelle Abweichungen bei der Bemessungsgrundlage ist in der Tat primär damit gerechtfertigt, dass die Komplexität nicht steigen soll. Die identische Bemessungsgrundlage von gemeinschaftlicher Einkommensteuer und Landeseinkommensteuer schließt aus, dass es in Steuerverwaltung und –vollzug zu irgendwelchen Änderungen kommt, die für die Steuerzahler und die Steuerbehörden spürbaren Mehraufwand bedeuten sollte. Auch ist es eher als Stärke anzusehen, dass Gemeinschaftsteuer und Landeseinkommensteuer auf einem gemeinsamen Grundbegriff steuerlicher Leistungsfähigkeit aufbauen. Einen Nachteil allerdings bringt der Verzicht auf landesindividuelle Abweichungen in der Bemessungsgrundlage mit sich: Die meisten Steuervergünstigungen setzen an der Bemessungsgrundlage an; sie betreffen anteilig also auch die Landeseinkommensteuer. Steuervergünstigungen in Gemeinschaftsteuern bilden, wie die Evaluation der zwanzig größten Steuersubventionen gezeigt hat, als „versteckte Gemeinschaftsaufgaben“ (Thöne / Næss-Schmidt / Heinemann, 2009, S. 42. ff.) eine Hürde für eine Steuer- und Haushaltspolitik, die weniger Politikverflechtung, klare Governance-Strukturen und verbesserte demokratische Kontrolle umsetzen will. In dieser Perspektive wäre es wünschenswert, wenn die Landeseinkommensteuer von den Entscheidungen des Bundesgesetzgebers zur Schaffung etwaiger neuer Steuervergünstigungen unberührt bleibe. Dies ist im hier vorgeschlagenen, einfachen Modell nicht möglich. Umgekehrt wird den Ländern so aber auch keinerlei Möglichkeit gegeben, in der Landeseinkommensteuer eigene Steuersubventionen zu implementieren. Dies könnte sich – wenn man nur einen



Dass jeder Steuerzahler dem Land einen eigenen Steuerbeitrag nach Maßgabe eines einfachen Tarifs schuldet, ist wesentlich leichter verständlich als viele andere Aspekte des Einkommensteuersystems.

#### 6.2.5.4 Kritikpunkt Erfüllungsaufwand

Es trifft auch zu, dass der Aufwand der Unternehmen bei der Abführung der Lohnsteuer zunimmt. Je nach Wohnsitz des Angestellten kann die Lohnsteuer sich unterscheiden, entsprechend müssen die Unternehmen den Wohnsitz als neues Lohnsteuermerkmal aufnehmen und Wohnsitzwechsel der Beschäftigten nachhalten. Vor allem größere Unternehmen müssten stets über die aktuellen Zuschlagsätze informiert sein und diese berücksichtigen. Das ist im Zeitalter einer ohnehin größtenteils automatisierten und von elektronischer Datenverarbeitung geprägten Lohnbuchhaltung jedoch gut zu bewältigen. Hier mag auch das Beispiel der zahlreichen unterschiedlichen Krankenkassenbeiträge, die Unternehmen vor Einführung des Gesundheitsfonds über viele Jahre für ihre Beschäftigten abführten, illustrieren, dass unterschiedliche Lohnsteuertarife kaum ein nennenswertes Problem darstellen können.

Will man diesen Verwaltungsaufwand bei den Unternehmen beziffern, so bietet es sich an, die Schätzung mithilfe des eigens für diese Zwecke entwickelten Standardkostenmodells vorzunehmen. Zum Lohnsteuerverfahren sind die Bürokratiekosten heute schon in der Datenbank erfasst, welche die Bundesregierung mit dem Ziel des Bürokratieabbaus etabliert hat.<sup>21</sup> Die Datenbank illustriert die geschätzten Befolgungskosten, die aus vielen Spezialregeln auch, aber nicht nur des Steuerrechts bei den Bürgern und Unternehmen entstehen. Ermittelt werden diese Kostenschätzungen, indem ein Mengengerüst aus tatsächlichen oder geschätzten Arbeiten infolge staatlicher Informationspflichten mit Kostensätzen aus dem Standardkostenmodell multipliziert wird. Wir nutzen hier als Basismodell die auf das Jahr 2012 datierende Kostenschätzung für die Anmeldung der Lohnsteuer nach § 41a Abs. 1 EStG. Hierfür werden als wiederkehrender (jährlicher) Aufwand bei den Unternehmen in Deutschland insgesamt 42 Millionen Euro geschätzt.<sup>22</sup> In analoger Anwendung des Verfahren schätzen wir als einmaligen Aufwand bei Einführung des zusätzlichen Lohnsteuermerkmals Wohnsitz einen Betrag von rund 165 Millionen Euro; als wiederkehrenden Aufwand für das Nachhalten der Wohnsitze bestehender und neuer Mitarbeitern zudem rund acht Millionen Euro im Jahr.<sup>23</sup>

---

beispielhaften Blick auf die entgegengesetzte Praxis in den US-amerikanischen Bundesstaaten wirft – als eine wesentliche Stärke des hier formulierten Vorschlags herausstellen.

<sup>21</sup> Siehe <https://www-skm.destatis.de/webskm/online>

<sup>22</sup> 17 Millionen Fälle × 5,1 Minuten pro Fall × 29,06 Euro Stundenlohn = 41,99 Millionen Euro.

<sup>23</sup> 17 Millionen Fälle × 20 Minuten pro Fall × 29,06 Euro Stundenlohn = 164,67 Millionen Euro.

Maximal 1,7 Millionen Fälle × 10 Minuten pro Fall × 29,06 Euro Stundenlohn = 8,23 Millionen Euro.

#### 6.2.5.5 Kritikpunkt Steuerwettbewerb

Als weiterer Kritikpunkt an einer länderautonom zu beeinflussenden Lohn- und veranlagten Einkommensteuer wird angeführt, es könne dadurch zu einem unerwünschten Steuerwettbewerb kommen.<sup>24</sup> Dieses Argument hat verschiedene Facetten.

Zunächst wird häufig befürchtet, es könnte zu einem Steuerwettbewerb kommen, in dem die Länder sich wechselseitig mit Steuersenkungen auszustechen versuchen, um ihre Einwohnerzahl zu steigern oder mehr Unternehmen anzusiedeln. Das Ergebnis wäre ein Race to the Bottom, an dessen Ende die Steuereinnahmen erodieren und öffentliche Leistungen nicht mehr finanziert werden können.

Ein solcher Steuersenkungswettlauf ist bei der Landeseinkommensteuer aus mehreren Gründen nicht zu erwarten. Zunächst zeigt die Erfahrung anderer Länder mit dezentraler Steuerautonomie wie etwa der Schweiz, dass dezentrale Gebietskörperschaften im Steuerwettbewerb durchaus versuchen, sich vorteilhaft zu positionieren. Das beinhaltet aber nicht einseitig nur Steuersenkungen, sondern eher ein attraktives Bündel aus Steuern und öffentlichen Leistungen. Hinzu kommt, dass manche Orte aus anderen als steuerlichen Gründen attraktiv sind, beispielsweise weil sie verkehrsgünstig gelegen sind, einen hohen Erholungswert haben oder weil sie eine hohe Konzentration bestimmter wirtschaftlicher Aktivitäten aufweisen. Diese Vorteile erlauben es, höhere Steuern zu verlangen, ohne eine unerwünschte Abwanderung wirtschaftlicher Aktivität befürchten zu müssen.

In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass es neben Anreizen zu Steuersenkungen auch Anreize zu höherer Besteuerung entstehen können. Diese Wirkung vertikalen Steuerwettbewerbs tritt dann auf, wenn mehrere staatliche Ebenen unabhängig voneinander auf die gleiche Bemessungsgrundlage zugreifen. In einem solchen Fall, so das steuertheoretische Modell, berücksichtigt die eine Ebene in ihren Festlegungen zum Steuertarif nicht, dass eine Erhöhung des eigenen Tarifs über entsprechende negative Anreizwirkungen die gemeinsame Bemessungsgrundlage und automatisch auch damit die Steuereinnahmen der anderen Ebenen reduziert werden und umgekehrt. Das führt dazu, dass in der Kumulation eher zu hoch besteuert wird. Im konkreten Fall des geprüften Modells einer Landeseinkommensteuer besteht diese von Seiten der Theorie formulierte Gefahr allerdings kaum. Das exemplarische Modell beruht darauf, dass das Land auch einen signifikanten Gemeinschaftsteueranteil behält – anfangs ist er genauso groß wie die Landeseinkommensteuer. Hinzu kommt der gemeindliche Einkommensteueranteil, den das Land angesichts seiner Finanzierungspflicht gegenüber den Kommunen ebenfalls im Blick behält. Angesichts dieser weiterhin engen Anbindung an den gemeinschaftsteuerlichen Teil ist nicht zu befürchten, dass eine Einführung der vorgeschlagenen Ländereinkommensteuer zu nennenswert

---

<sup>24</sup> Das Folgende angelehnt an Fuest und Thöne (2009).

anderen Anreizen im vertikalen Finanzverhältnis führt als die gegenwärtige Gemeinschaftsteuer.

Ein weiteres Argument gegen eine Steuerautonomie der Länder besteht darin, dass vor allem für Steuerzahler mit hohem Einkommen Anreize entstehen könnten, ihren wahren Wohnsitz zu verschleiern und sich in Ländern mit niedrigen Steuersätzen anzumelden. Derartige Bemühungen um Vermeidung wird man nicht gänzlich ausschließen können. Allerdings ist derartige Steuerumgehung eben genau das: Sie ist mühevoll. Hinzu kommt das Entdeckungsrisiko. Beide Faktoren weisen klar darauf hin, dass dieses Problem erst bei großen Steuerlastdifferenzen virulent wird. Das bestätigen auch die Fälle, die im Verhältnis zum Ausland auftreten. Hier sind die Steuerlastdifferenzen und entsprechend die Anreize für die Wohnsitzverschleierung deutlich größer, als sie es im vorgeschlagenen Modell zwischen den Ländern unter realistischen Bedingungen überhaupt werden könnten.

Auch besteht die Befürchtung, Steuerwettbewerb begünstige reiche und benachteilige arme Länder. Vor allem aus Sicht der finanzschwachen Länder könnte man argumentieren, die Ausgangsbedingungen in einem Steuerwettbewerb seien für sie so ungünstig, dass der Wettbewerb nicht funktioniere. Die Frage, welche Konsequenzen eine Steuerautonomie für das wirtschaftliche Gefälle unter den Ländern hat, ist sicherlich von erheblicher Bedeutung. Die These, es müsse mit einem Steuersenkungsdruck seitens der finanzstarken Länder gerechnet werden, überzeugt jedoch nicht. Dabei ist zu bedenken, dass die Transfers im Rahmen des Finanzausgleichs, die für eine annähernd gleiche Finanzausstattung pro Kopf sorgen, auch nach Einführung eines Einkommensteuerzuschlags fortbestehen würden. Es besteht keinerlei Veranlassung, wegen der hier skizzierten Einführung der Ländereinkommensteuer den Länderfinanzausgleich zu ändern. Vielmehr müssen nur – sehr einfach umsetzbare – Vorkehrungen getroffen werden, die landesspezifischen Wirkungen autonomer Steuersatzänderungen vom Finanzausgleich zu *isolieren*. Insofern kann man nicht behaupten, dass die finanzschwachen Länder höhere Steuern erheben müssen als die finanzstarken. Ganz unabhängig hiervon besteht aber durchaus Anlass, den Länderfinanzausgleich zu überprüfen und ihn zu reformieren. Aus Sicht der Etablierung partieller Steuerautonomie ist dabei vor allem zu gewährleisten, dass er allen Ländern eine Startposition gewährt, die sie auf gleicher Augenhöhe in einen – dann auch fairen — Steuerwettbewerb treten lässt. Das sechste Kapitel (unten) geht auf diese Zusammenhänge noch einmal kurz ein.

Welche Konsequenzen hat dies für die Anreize finanzstarker oder finanzschwacher Länder, im Steuerwettbewerb hohe oder niedrige Steuersätze der Landeseinkommensteuer zu erheben? Hier sind zwei Aspekte wichtig. Erstens sind in finanzstarken Ländern die Einnahmen aus der Einkommensteuer pro Kopf üblicherweise höher als in finanzschwachen Ländern, weil die Bemessungsgrundlage größer ist. Wenn ein finanzstarkes Land nun seinen Ländereinkommensteuertarif senkt, ist der damit verbundene Verlust an Steueraufkommen größer als in einem finanzschwachen Land, in dem die Einkommen geringer sind (siehe Abbildung 9 oben). Daher ist nicht zu erwarten, dass die finanzschwachen Länder mit einer aggressiven Steuersenkungspolitik der

finanzstarken Länder konfrontiert werden. Wenn überhaupt, dann haben eher die finanzschwachen Länder Anreize zu einer solchen Politik, denn sie verlieren dadurch weniger an Einnahmen. Umgekehrt bedeutet dies allerdings auch, dass eine Landeseinkommensteuer den finanzschwachen Ländern relativ geringere Möglichkeiten bietet, zusätzliche Einnahmen zu generieren. Auch das spricht dafür, dass die finanzschwachen Länder sich eher als Länder mit niedriger Steuer positionieren.

Erfahrungen mit dem Steuerwettbewerb in anderen Bereichen scheinen zu bestätigen, dass Länder mit geringeren Einkommen sich eher als Niedrigsteuerländer positionieren. Beispielsweise sind es im Steuerwettbewerb in Europa eher die Mitgliedstaaten mit niedrigen Pro-Kopf-Einkommen, die eine Politik niedriger Steuerlasten verfolgen und so die anderen Staaten unter Steuersenkungsdruck setzen. Ähnlich ist die Situation im Steuerwettbewerb auf kommunaler Ebene, bei der Gewerbesteuer. Wirtschaftlich besonders starke Städte wie beispielsweise Hamburg, München oder Frankfurt/Main verfolgen keine Niedrigsteuerstrategien, ganz im Gegenteil gehören ihre Hebesätze zu den höchsten in Deutschland.

Insgesamt zeigt sich, dass die Sorge angesichts der Steuerautonomie der Länder nicht gerechtfertigt ist, jedenfalls dann nicht, wenn es sich um eine begrenzte Steuerautonomie in Form einer Landeseinkommensteuer handelt, die sinnvoll in das System des Finanzausgleichs eingebettet wird.

## **6.2.6 Zuschlagsteuern: Ersatz des Solidaritätszuschlages**

Als Alternative zu echten Landeseinkommensteuern wie der oben skizzierten werden in der Literatur sehr häufig Zuschlags- beziehungsweise Hebesatzrechte allein auf die Einkommenssteuer oder auf die Kombination von Einkommen- und Körperschaftsteuer diskutiert. Diese Modelle werden nicht nur mit Blick auf mehr Ländersteuerautonomie betrachtet, auch für die Gemeindesteuerreform sind immer wieder Zuschlagmodelle geprüft worden.

Hier soll die Betrachtung insofern nur ergänzenden Charakter haben, als Zuschlagmodelle unter bestimmten Voraussetzungen als Sonderfälle einer Landeseinkommensteuer betrachtet werden können (siehe Abschnitt 6.2.5.2).

### **6.2.6.1 Einkommensteuerzuschlag statt Landeseinkommensteuer?**

In Deutschland werden gegenwärtig zwei Zuschlagsteuern genutzt, die jeweils an der Steuerschuld ansetzen (echte Zuschlagsteuer), nicht an einem Steuermessbetrag. Der Solidaritätszuschlag bezieht sich auf die meisten Erhebungsformen der Einkommenssteuer sowie auf die Körperschaftsteuer. Die Bemessungsgrundlage der Kirchensteuer orientiert sich traditionell nur an der Einkommensteuer und begleitet diese über Höhen und Niederungen. Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2001 und der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens (ab 2008: Teileinkünfteverfahren) wurde die Bemessungsgrundlage der Kirchensteuer in dieser Hinsicht angepasst: Um alle Einkunftsar-

ten, auch die Dividendeneinkünfte und Einkünfte aus Gewerbebetrieb, in voller Höhe und gleichmäßig der Kirchensteuer zu unterwerfen, greift §51a II EStG hier in die Bemessungsgrundlage ein. Ob sich die Bemessungsgrundlage für einen Einkommenssteuerzuschlag an der Kirchensteuer orientieren soll, oder ob Dividenden- und Gewerbeeinkünfte genauso behandelt werden wie in der normalen Einkommensteuer, ist letztlich eine Detailfrage. Wichtig ist in unserem Kontext die Feststellung, dass es für beide Abgrenzungen bereits eine klare und erprobte Ausgestaltungsvariante gibt.

Wird nun Steuertarifautonomie auf Länderebene anstelle in Form einer Landeseinkommensteuer in Form eines Zuschlagsmodells eingeführt, so kann dies wie folgt umrissen werden:

- Das autonome Landeselement kann als Zu- und Abschlag auf die spezifisch ermittelte (fiktive) Einkommensteuerschuld gestaltet werden.
- Als Tarif kann ein proportionaler Zu- oder Abschlag gewählt werden. Da hier aber keine Notwendigkeit besteht, exogen und einheitlich einzugreifen, kann ebenso gut landesindividuell von der Proportionalität abgewichen werden, um zum Beispiel nach Vorbild des Solidaritätszuschlags niedrige Einkommen zu entlasten oder auch, wie in der Kirchensteuer in vielen Ländern praktiziert, die tarifliche Belastung bei sehr hohen Einkommen wieder herunterzufahren. Gewiss würde eine solche multiplikative Verknüpfung zweier unterschiedlich progressiver Tarife die steuerpolitische Transparenz nicht gerade erhöhen. Allerdings dürfte ein normaler Bürger auch heute schon seine Durchschnitts- und Grenzsteuerbelastung bei der progressiven Einkommensteuer mit Solidaritätszuschlag und gegebenenfalls Kirchensteuerzuschlag nicht ganz leicht nachvollziehen können.
- Als echte Zuschlagsteuer ist das Aufkommen abhängig von den steuerpolitischen Veränderungen bei der zugrunde liegenden Gemeinschaftsteuer. Das schwächt den autonomen Charakter dieser Abgabe; auch schafft es Interferenzen zwischen den steuerpolitischen Strategien einer Landesregierung als autonomer Gesetzgeber für die Zuschlagsteuer und als Teil des Gesetzgebers für die Einkommensteuer als Gemeinschaftsteuer.
- Weil die autonome Steuer als Multiplikator gestaltet ist, muss für die Gemeinschaftsteuer bei Einführung des neuen Instruments keine extra Tarifsenkung vorgenommen werden. Das senkt den politischen Verhandlungsbedarf zur Einführung des Modells deutlich. Der Nachteil dieses Modells ist aber, dass die landesautonome Abgabe nur ausgewiesen wird, wenn das Land über oder unter dem Bundesdurchschnitt agiert. Realisiert es eine durchschnittliche Einkommensteuerbelastung, verschwindet die eigene Einkommensteuer des Landes. Diese Eigenschaft ist dann als klarer Nachteil zu betrachten, wenn die Steigerung der demokratischen Kontrolle durch ein Steuerband zwischen Regierung und Steuerzahlern als ein wichtiges Ziel von mehr Landessteuerautonomie gesehen wird.

Auch im konkreten Vergleich spricht also vieles dafür, einer Zuschlagsteuer die oben skizzierte Landeseinkommensteuer als zweckgerechtere und effizientere Alternative vorzuziehen.

#### 6.2.6.2 Überführung des Solidaritätszuschlags in die Hände der Länder

Falls aber eine Landeseinkommensteuer auf vorerst nicht zu überwindende Hürden stoßen sollte, könnte ein Übergangsmodell attraktiv werden, mit dem mehrere Fliegen mit einer Klappe geschlagen werden könnten: Die Solidaritätszuschlag wird in die Hände der Länder überführt und in ein länderautonomes Zuschlagrecht gewandelt.

Der Solidaritätszuschlag wurde als Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer, Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer im Jahr 1991 eingeführt und wesentlich mit den hohen Kosten der deutschen Einheit begründet. Ursprünglich betrug er 7,5 Prozent der relevanten Steuerschuld, war 1992-94 für 18 Monate ausgesetzt, und wird seit 1998 mit einem Zuschlagsatz von 5,5 Prozent erhoben. Das Aufkommen steht nach Art. 106 Abs.1 Nr. 6 GG allein dem Bund zu; im Jahr 2012 betrug es 13,6 Milliarden Euro. Bis zum Jahr 2018 soll sein Aufkommen nach Maßgaben der Steuerschätzung vom November 2013 auf 17,5 Milliarden Euro anwachsen.

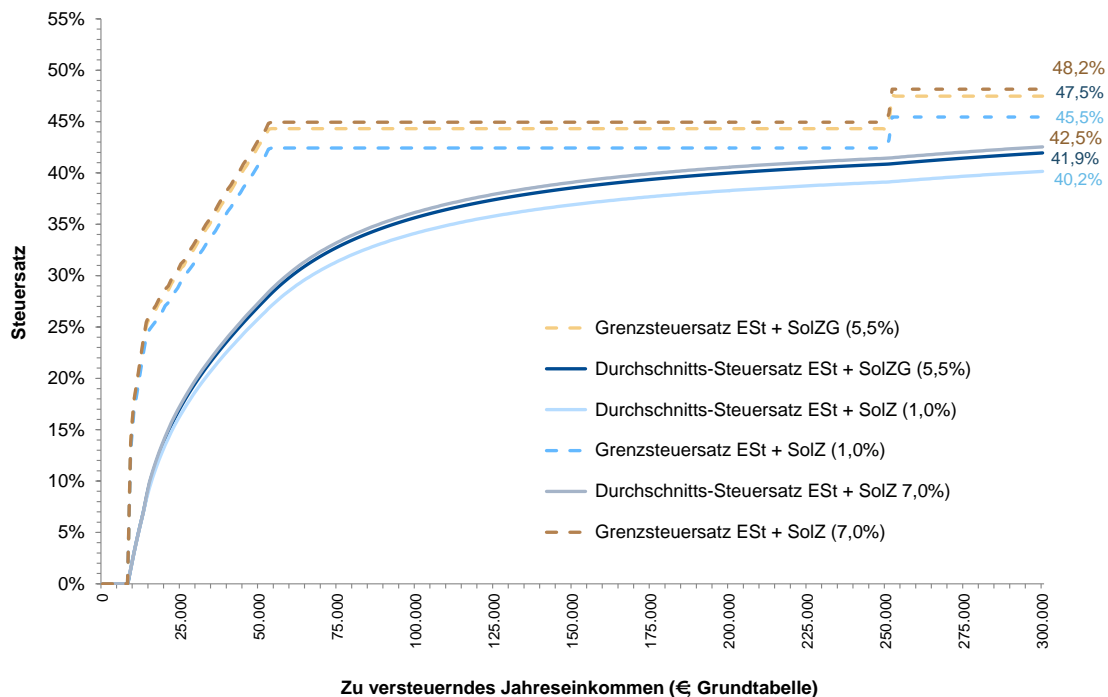
Der Solidaritätszuschlag ist seit langem umstritten: Politisch zunächst nur als Übergangslösung gerechtfertigt, hat er sich klammheimlich zu einer Dauerfinanzierungsquelle des Bundes entwickelt. Vor diesem Hintergrund war die Verfassungsmäßigkeit des Zuschlags lange umstritten. Im Jahr 2010 jedoch hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass Ergänzungsabgaben nicht befristet werden müssen. *Politisch* ist der Solidaritätszuschlag jedoch weiterhin hoch umstritten. In einer Zeit in welcher der Bund auf spürbare Haushaltsüberschüsse zusteuert, fällt es zunehmend schwer, das Sonderopfer auf Dauer zu rechtfertigen.

Auf der anderen Seite sind die Länder und Kommunen von wachsenden kommunalen Sozialkosten belastet, die ursprünglich durch Bundesgesetz veranlasst sind. Derzeit stehen hier vor allem die Kosten der Eingliederungshilfe für Menschen mit Behinderung (SGB XII) im Mittelpunkt der Debatte; sie sind allerdings nur das größte Beispiel. Sie belaufen sich bundesweit für Länder und Kommunen auf jährlich 12,5 Milliarden Euro. Davon soll der Bund gemäß der Festlegungen im Koalitionsvertrag vom 16. November 2013 mittelfristig einen Teil übernehmen.<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> Diese Festlegungen müssen auch berücksichtigt werden, wenn eine partielle Kompensation der Übertragung des Solidaritätszuschlags auf die Länder bei der vertikalen Umsatzsteuerverteilung erwogen wird.

Abbildung 13  
**Steuersätze bei länderautonomer Variation des Solidaritätszuschlags**



Quelle: Eigene Darstellung.

Mit oder ohne Bezug zu den Kosten der Eingliederungshilfe hätte eine Überführung des Solidaritätszuschlags in eine länderautonom zu gestaltende Zuschlagsteuer einige interessante Aspekte. Zunächst sei jedoch auf die Schwächen eines solchen Vorschlags eingegangen:

- Oben wurde ausgeführt, dass Zuschlagsteuern verglichen mit Ländereinkommensteuern nicht die bestmöglichen Instrumente sind. Diese Argumente gelten weiterhin, insofern wäre der regionalisierte Solidaritätszuschlag eine Kompromisslösung.
- Oben wurde ebenfalls begründet, warum die Körperschaftsteuer kein optimaler Ansatzpunkt für eine regionalisierte Steuer wäre. Auch in dieser Hinsicht wäre der Solidaritätszuschlag eine Kompromisslösung.

Aber es brächte auch große Vorteile mit sich, den Ländern den Solidaritätszuschlag als Übergangslösung auf dem Weg zu einer einkommensbasierten Regionalsteuer zu geben:

- Die Einführung des Modells brächte keinerlei Mehrbelastung für die Bürger und Unternehmen mit sich. Das hieße, dass diejenigen Länder, die auf das zusätzliche Aufkommen angewiesen wäre, keine Steuererhöhungen durchführen müssen. Das

dürfte die Akzeptanz dieses Modells stark verbessern. Mittelfristig sollte aber auch die Freiheit bestehen, mit dem Zuschlagsatz über den Normsatz von 5,5 Prozent gehen zu können.

- Auf der anderen Seite könnten Länder mit strukturell ausgeglichenen Haushalten und keinem unmittelbarem Bedarf für die ganzen Mittel, die ihnen zufließen, auch den Zuschlagsatz senken (vgl. Abbildung 13 mit beispielhaften Zuschlagsätzen).
- Damit könnten die ersten Elemente einer stärkeren Steuerautonomie der Länder auf sanftem Wege etabliert werden. Später sollte dieses Modell durch eine Landeseinkommensteuer abgelöst werden.

### 6.3 Landesgrundsteuer

Die Grundsteuer ist eine grundgesetzlich garantierte Steuerquelle der Städte und Gemeinden. Rund um die Welt ist sie eine wichtige, politisch wie auch finanzwissenschaftlich anerkannte Quelle örtlichen, gut radizierbaren Steueraufkommens der Kommunen. Im Schnelltest zeigt die Grundsteuer<sup>26</sup> zugleich zahlreiche Stärken, die eine Landesgrundsteuer ebenfalls als eine vielversprechende Regionalsteuer darstellen. Diese Bewertung muss zunächst wenig verwundern, denn viele der primären Kriterien beschreiben analog auch eine gute Kommunalsteuer.

Ist diese grundsätzliche, vorläufig attestierte Eignung als autonome Regionalsteuer ein hinreichender Grund, die Einführbarkeit einer solchen zusätzlichen Steuer zu prüfen?<sup>27</sup>

Die Antwort auf diese Frage kann nicht ganz eindeutig ausfallen. Wird die Etablierung von mehr Steuerautonomie der Länder durch eine zusätzliche Steuer vollzogen – das heißt, durch eine Steuererhöhung –, so wirft dies ein ungünstiges Bild auf die Motivation der Einführung. Andererseits können viele Länder eine Landesgrundsteuer – vorerst oder auf längere Frist – mit einem Steuersatz von Null einführen, so dass der Konnex zur Steuererhöhung nicht gegeben wäre, sondern lediglich ein steuerpolitischer Freiheitsgrad hinzugewonnen wäre.

Vor diesem Hintergrund sprechen zwei Gründe für die Vertiefung in Richtung Landesgrundsteuer: Zum einen ist die Grundsteuer eine gute Steuer, an der neben der kommunalen auch mehr Länderautonomie anknüpfen könnte: Sie erfasst nahezu jeden Bürger im Lande - entweder als Eigenheimbewohner direkt oder als Mieter in der Nebenkostenabrechnung – sowie jedes Unternehmen nach Maß seiner Ansiedlung. Sie orientiert sich als eine grob vermögensorientierte Abgabe am Prinzip der steuerlichen

---

<sup>26</sup> Wir sprechen hier und im Folgenden nur über die Grundsteuer B. Die Grundsteuer A für land- und forstwirtschaftliche Flächen ist ein problematischer Sonderfall, für den fast alles oben Gesagte nicht gilt.

<sup>27</sup> Elemente dieser Überlegungen finden sich schon in älteren Arbeiten des Autors, vgl. insbesondere Fuest und Thöne (2005), sowie Fuest und Thöne (2013).

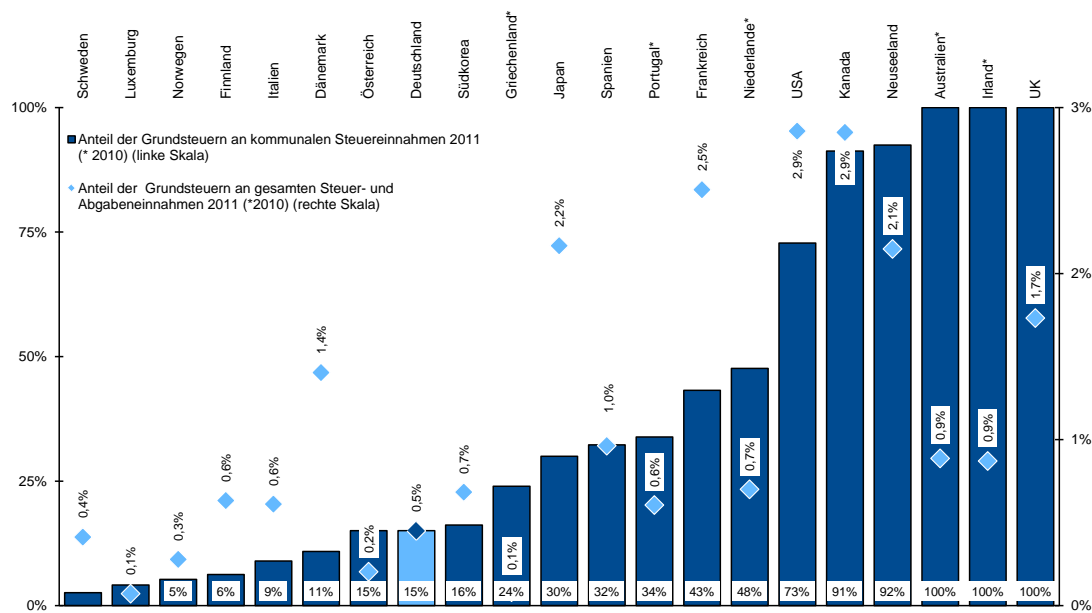


Leistungsfähigkeit. Diese Einordnung gilt – mit Nuancierungen – auch für die derzeit diskutierten Reformmodelle für eine künftige Grundsteuer (siehe unten).

Zum anderen gilt die Grundsteuer als allokativ vergleichsweise vorteilhaft, weil sie zu wenigen Verzerrungen in Form von Ausweichreaktionen führt. Entsprechend wird die Grundsteuer in der Forschungsliteratur hauptsächlich mit dem Yardstick-Wettbewerb in Verbindung gebracht, der eine Vertiefung der demokratischen Kontrolle mit sich bringt.

Diese Vorteile gegenüber den meisten anderen Steuern ergeben im Blick auf das Aufkommen der Grundsteuer den zweiten Grund: Die steuerliche Belastung mit dieser Abgabe ist in Deutschland vergleichsweise niedrig, wie Abbildung 14 illustriert.

Abbildung 14  
**Grundsteuervergleich für die OECD (2011)**



Kommunale Grundsteuern in Ländern wie UK und USA finanzieren auch z.T. Leistungen (Wasserversorgung, Abwasser- u. Abfallentsorgung), für die in Deutschland und einigen anderen Ländern Gebühren / Beiträge erhoben werden.

Quelle: OECD Revenue Statistics, eigene Darstellung.

Dargestellt ist der Anteil der Grundsteuern am kommunalen Steueraufkommen und am gesamtstaatlichen Steueraufkommen in den meisten Mitgliedstaaten der OECD. Sowohl mit Blick auf den Anteil an der lokalen Finanzierung als auch als Anteil am gesamten Steuer-Portfolio liegt die deutsche Grundsteuer vergleichsweise niedrig. Dieser Befund wird noch deutlicher, wenn man sich vergegenwärtigt, dass in zahlreichen anderen Ländern die Steuern auf Immobilienbesitz nicht nur von den kommunalen Ebenen erhoben werden, sondern zusätzlich auch von Bundesstaaten – dies geschieht in der Schweiz, den USA, Kanada, Australien, Mexiko - oder auch von den Zentralregierungen - das geschieht in Korea, Norwegen, Schweden, und im Vereinigten König-

reich.<sup>28</sup> Die Beschränkung nur auf eine föderale Ebene, wie in Deutschland gegenwärtig bei den Städten und Gemeinden, ist international also keineswegs durchgehende Praxis.

Dieser Vergleich impliziert keine Notwendigkeit zur Grundsteuererhöhung. Er liefert aber einen Hinweis auf eine möglicherweise ineffiziente Steuerstruktur: Wenn in einem Land wie Deutschland, das kaum als Niedrigsteuerstandort bezeichnet werden kann, ausgerechnet eine allokativ recht unschädliche Steuer wie die Grundsteuer sehr niedrig ist, müssen allokativ schädlichere Steuern vergleichsweise (zu) hoch sein.

Wie könnte eine Landesgrundsteuer ausgestaltet sein? Grundsätzlich sollte die Grundsteuer der Gemeinden nicht von der Einführung einer Landesgrundsteuer tangiert werden: Die Grundsteuer bleibt wegen ihrer Fühlbarkeit und Radizierbarkeit eine gute kommunale Steuer - daran sollte auch eine Landesgrundsteuer nichts ändern. Entsprechend ungeeignet wäre der Weg, der mit der Gewerbesteuerumlage für die andere große kommunale Realsteuer gegangen wird. Mit dieser Umlage werden seit 1970 Bund und Länder am Aufkommen des gemeindlichen Gewerbesteueraufkommens beteiligt. Die Gewerbesteuer hat damit auch den Charakter einer verborgenen Gemeinschaftsteuer. Eine derartige Heimlichkeit gilt es bei Regionalsteuern zu vermeiden, da sie ihre Legitimation auch aus ihrer unmittelbaren Spürbarkeit bezieht.

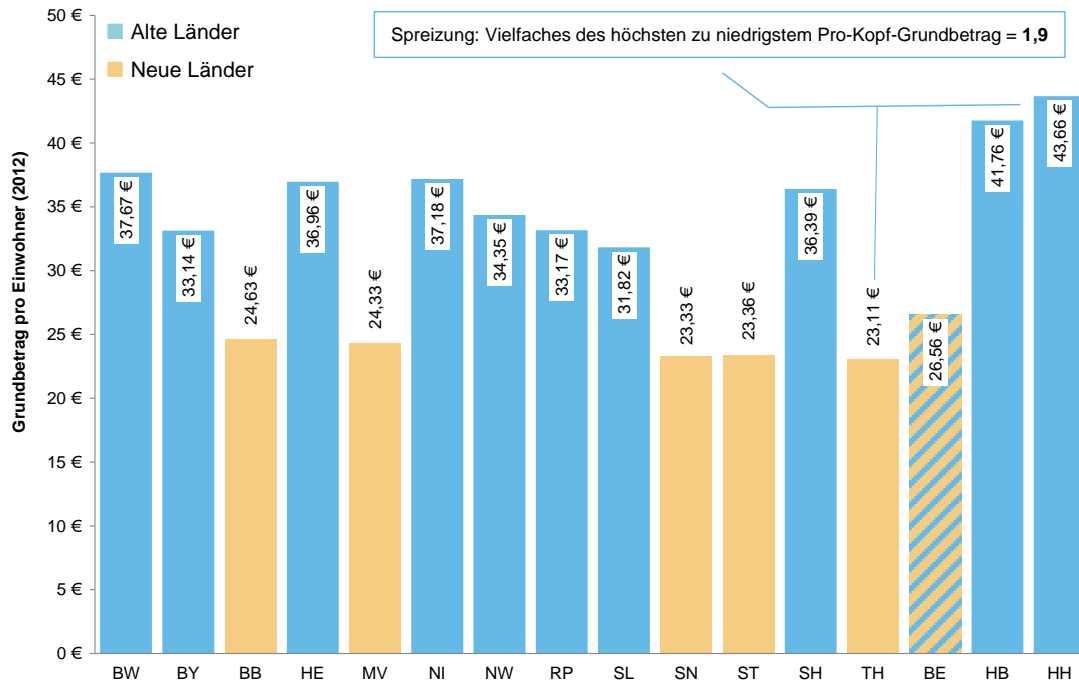
Eine Landesgrundsteuer sollte auf der generell genutzten Bemessungsgrundlage, dem Grundsteuermessbetrag, ansetzen und bei der Berechnung der Steuerschuld sollte neben dem einzelgemeindlichen Hebesatz auch ein separater Landeshebesatz angewendet werden. Die nunmehr zwei Hebesätze und die daraus resultierenden Steuerpflichten würden im Steuerbescheid separat ausgewiesen.

---

<sup>28</sup> Vgl. OECD Revenue Statistics (2012).

Abbildung 15

**Verteilung der Grundbeträge der Grundsteuer B zwischen den Ländern (2012)**



Der statistisch ausgewiesene *Grundbetrag* errechnet sich auf Gemeindeebene durch Division des Ist-Aufkommens durch den örtlichen Hebesatz und anschließende Multiplikation mit 100. Damit ist der Grundbetrag im Ergebnis das 100-Fache der Summe der (im Grundsteuergesetz normierten) Steuermessbeträge in einer Gemeinde.

Quelle: Daten StBA, eigene Berechnungen.

Eine Vorstellung von der Streuung einer solchen Landesgrundsteuer könnte nur gewonnen werden, wenn absehbar wäre, welches Land welchen Hebesatz verwenden würde. Das ist nicht erkennbar; auf die Verwendung von Mindesthebesätzen soll, wie oben angezeigt, verzichtet werden. Will man ein Bild von der Gleichmäßigkeit des Steuerpotenzials gewinnen, müssen die Grundbeträge der Grundsteuer ins Auge gefasst werden (Abbildung 15). Mit einer Spreizung von nur dem 1,9-Fachen zwischen dem Land mit dem höchsten Pro-Kopf-Grundbetrag (Hamburg) und dem mit dem niedrigsten (Thüringen), zeigt sich auch hier eine gute Ausgangsbasis für eine Regionalsteuer. Dies gilt umso mehr, als sich in den Ziffern für die neuen Länder und für die östliche Hälfte Berlins auch die anderen Einheitswerte niederschlagen: Während für Immobilien im Westen die Einheitswerte aus dem Jahr 1964 verwendet werden, werden in den neuen Ländern weiterhin die Werte von 1935 angewandt. Mit einheitlichen Einheitswerten in Ost und West wären die Unterschiede zwischen dem höchsten und dem geringsten durchschnittlichen Grundbetrag noch geringer.

Doch eine Übertragung der 1964er Einheitswerte vom Westen auf den Osten wäre nicht nur unmöglich, sie wäre auch unsinnig. Der Zustand der Grundsteuer ist generell,

wie der Bundesfinanzhof im Jahr 2010 festgestellt hat, nicht hinnehmbar – viel zu weit lägen die gesetzlichen Einheitswerte (auch die von 1964) unter den tatsächlichen Verkehrswerten. Vor diesem Hintergrund wird seit wenigen Jahren wieder intensiver über die Reform der Grundsteuer gesprochen. Es ist tatsächlich absehbar, dass die jahrzehntelange Reformblockade überwunden wird. Derzeit werden zwischen den Landesregierungen drei verschiedene Reformmodelle diskutiert und in Proberechnungen durchgespielt:

- Das Südmodell (Bayern, Baden-Württemberg, Hessen) nutzt einfache physikalische Eigenschaften wie die Fläche des Grundstücks und Gebäudes als Bemessungsgrundlage.
- Das Nordmodell (Bremen, Niedersachsen, Schleswig-Holstein, Sachsen, Berlin) stellt den Versuch dar, am aktuellen Verkehrswert einer Immobilie anzusetzen.
- Das Thüringer Modell (Thüringen) schließlich ist als ein Kompromiss von Nord- und Südmodell gestaltet.

Mit dem Koalitionsvertrag auf Bundesebene werden die Länder aufgefordert, (...) nach Abschluss der laufenden Prüfprozesse rasch zu einer gemeinsamen Position zu kommen.<sup>29</sup> Auch angesichts anhängiger Verfassungsgerichtsbeschwerden ist eine Entscheidung in absehbarer Zukunft vonnöten. Gleichwohl ist Zeitpunkt und Inhalt eines Konsenses zwischen den Ländern derzeit nicht abzusehen. So lange nicht erkennbar ist, wie die zukünftige Grundsteuer aussehen wird, kann die Option einer Ländergrundsteuer als Annex zur gemeindlichen Grundsteuer nur unvollständig diskutiert werden. Wenn eine Einigung auf eine neue Grundsteuer erreicht worden ist, können die Auswirkungen einer autonomen Ländergrundsteuer besser abgeschätzt werden. Grundsätzlich dürften die drei Modelle wie auch die vorstellbaren Kompromisspositionen dazwischen geeignet sein, um hieran eine Ländergrundsteuer anzukoppeln. Würde man die Landesgrundsteuer zeitgleich mit einer neuen Grundsteuer für die Kommunen etablieren – wofür aus steuerpsychologischer Perspektive sehr viel spräche –, könnten zugleich die Bürokratiekosten der Landesgrundsteuer minimiert werden: Da in jedem der vorgeschlagenen Reformmodelle die Steuererhebung ohnehin grundlegend erneuert werden müsste, würden die Vorkehrungen für einen Zusatztarif des Landes keinen nennenswerten Zusatzaufwand mit sich bringen.

Sollte ein Reformkompromiss zwischen den Ländern – der Bund mischt sich hier inhaltlich kaum ein – nicht zu finden sein, könnte ein gangbarer Weg darin bestehen, den Ländern nicht nur Steuersatzautonomie auf eine gemeinsame Grundsteuerbemessungsgrundlage zuzuordnen, sondern ihnen die volle Gesetzgebungshoheit über diese Abgabe für sich selbst und für die eigenen Gemeinden zuzuordnen. Die Vorbehalte, die oben gegenüber derart weitgehenden Autonomieschritten geäußert wurden, gelten

---

<sup>29</sup> Deutschlands Zukunft gestalten, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD vom 16.12.2013, Kap. 3.

für die Grundsteuer mit ihrer naturgemäß immobilien Bemessungsgrundlage noch am wenigsten.

Umsetzbar wäre die Steuerautonomie der Grundsteuer leicht: Hierzu müsste man sich nur eines wenig beachteten, aber leicht wiederzubelebenden Reformschlags der Länder Hessen und Bayern besinnen: Der Entwurf eines Gesetzes zur Rückholung der Gesetzgebungskompetenz bei der Grundsteuer für die Länder vom 17. April 2001 beschränkt sich auf einen Satz zur Ergänzung des Grundsteuergesetzes: Diese Gesetz findet keine Anwendung in einem Land, in dem eine andere landesrechtliche Regelung besteht. Dieser Satz muss lediglich aus dem Dornröschenschlaf wiedererweckt und umgesetzt werden.

#### **6.4 Erbschaft- und Schenkungsteuer**

Die Erbschaftsteuer wird in Deutschland als so genannte Erbanfallsteuer erhoben, besteuert wird der Erbnehmer unter Berücksichtigung seiner steuerlichen Leistungsfähigkeit. Die Erbschaftssteuer ist hier eine (unausgesprochene) Annexsteuer zur Einkommensteuer: Das dem Erbnehmer zufließende Einkommen ist von der Einkommensteuer befreit, stattdessen unterliegt es der in den meisten Fällen deutlich niedrigeren Erbschaftsteuer. Im Gegensatz dazu sind im anglo-amerikanischen Raum Erbschaftsteuern als Nachlasssteuern (death taxes) üblich: Hier wird nicht das Einkommen des Erben in den Mittelpunkt gestellt, vielmehr geht es um die letzte Besteuerung des Erblassers und seiner Leistungsfähigkeit. Um Umgehungen der Erbschaftsteuer zu verhindern, werden Erbschaftsteuern üblicherweise durch ähnlich konstruierte Schenkungsteuern für Vermögenstransfers unter Lebenden sowie durch eine Erbersatzsteuer zur Besteuerung von Stiftungen ergänzt. Schenkungsteuern sind notwendig, weil die Erbschaftsteuer anderenfalls sehr leicht durch Zuwendungen unter Lebenden umgangen werden könnte. Sofern nicht explizit ausgenommen, werden daher im Folgenden Schenkung- und Erbersatzsteuern unter den Erbschaftsteuern subsumiert.

Die beiden Modelle der Erbschaftsteuer, die Erbanfallsteuer und die Nachlasssteuer, liegen in der steuerpolitischen Praxis keineswegs so weit auseinander, wie dies auf den ersten Blick vermutet werden könnte. So wäre es zwar eigentlich folgerichtig, dass nur Erbanfallsteuern verschiedene Verwandtschaftsgrade der Erbnehmer zum Erblasser zu berücksichtigen, um – wie auch in Deutschland – unterschiedlich hohe Verpflichtungsgrade beziehungsweise Versorgungsmotive im zufließenden Vermögen zu berücksichtigen. Manche Nachlasssteuern sehen aber auch eine systemwidrige Sonderbehandlung bestimmter Erben vor, insbesondere in der Ehegattenbesteuerung.<sup>30</sup> Umgekehrt enthalten Erbanfallsteuern zuweilen auch Elemente ihres Gegenstücks, beispielsweise die französische Erbschaftsteuer mit speziellen (Vorweg-)Freibeträgen auf

---

<sup>30</sup> Vgl. Fuest und Thöne (2008).

den Nachlass. In Einzelfällen, wie zum Beispiel in Liechtenstein, werden auch Erbanfallsteuer und Nachlasssteuer (mit jeweils niedrigen Sätzen) nebeneinander erhoben.

In Deutschland folgt die Erbschaftsteuer dem hier für Landessteuern typischen Muster: Die vollständige Gesetzgebungshoheit liegt beim Bund (einschließlich Bundesrat), das Aufkommen fließt komplett den Ländern zu. Damit kommt der Unterscheidung von Erbanfall- und Nachlassbesteuerung für die Steuerregionalisierung insofern Bedeutung zu, als ein Erbfall bei mehreren Erben, die in verschiedenen Ländern gemeldet sind, im Fall einer Regionalisierung gegebenenfalls mit unterschiedlichen Erbschaftsteuersätzen konfrontiert wird.

Abbildung 16

**Erbschaftsteuertarif (seit 2010)**

Wert des Vermögens abzüglich Freibetrag von:	Steuerklasse I				StKI. II	StKI. III
	Ehegatten, Lebenspartner	Kinder	Enkel	Eltern	Geschwister	dritte Personen
	500.000 €	400.000 €	200.000 €	100.000 €	20.000 €	20.000 €
<b>Steuersatz bei einem Vermögen</b>						
bis 75.000 €	7%				15%	
bis 300.000 €	11%				20%	
bis 600.000 €	15%				25%	30%
bis 6.000.000 €	19%				30%	
bis 13.000.000 €	23%				35%	
bis 26.000.000 €	27%				40%	50%
ab 26.000.000 €	30%				43%	

Quelle: ErbStG, eigene Darstellung.

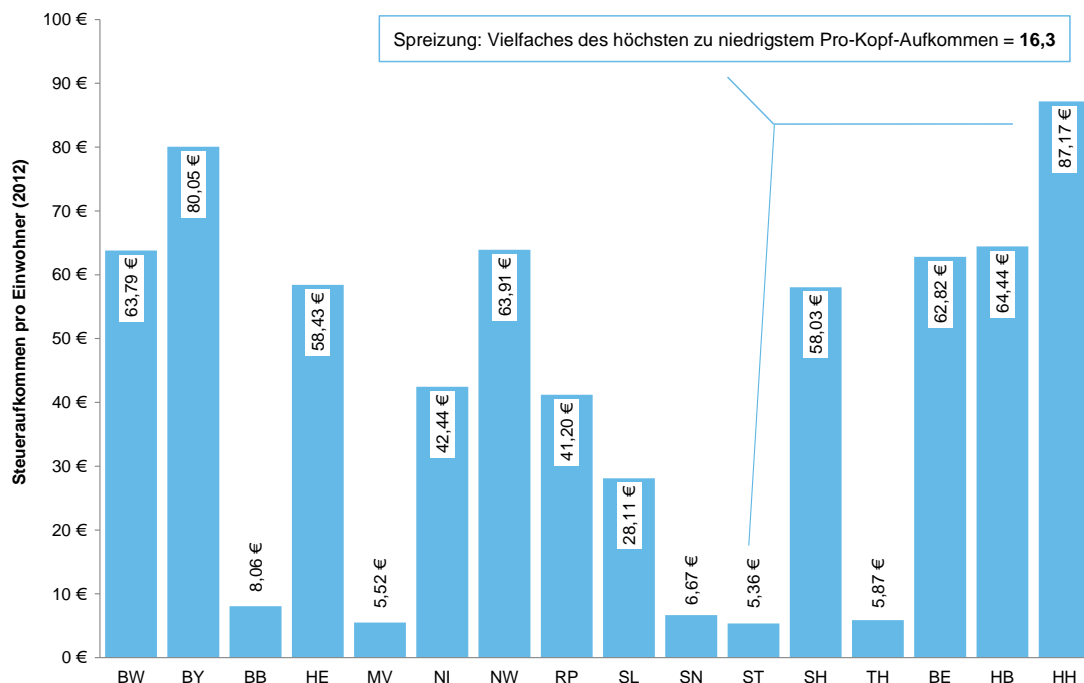
Die Erbschaftsteuer in Deutschland nutzt einen doppelt progressiven Tarif, wie in Abbildung 16 deutlich wird. In einer Dimension wird unterschieden nach Partnerschaft und Verwandtschaftsgrad von Ehegatten / eingetragenen Lebenspartnern über Kinder und weitere direkte Blutsverwandte ersten Grades zu allen anderen Personen (einschließlich entfernterer Verwandter). Diese erhalten unterschiedlich Freibeträge; zudem werden sie in drei Steuerklassen eingeteilt, die klar progressiv gestaffelt sind. Zusätzlich progressiv gestaffelt sind die Steuertarife nach Maßgabe der erworbenen Vermögen (jenseits der Freibeträge).

Diese Tarifgestaltung mit doppelter Progression führt dazu, dass zahlreiche Schenkungs- und Erbfälle unter Normalbürgern ohne Erbschaftsteuerbelastung erfolgen, weil sie unterhalb der Freibeträge bleiben, so zum Beispiel unter Eheleuten das Gros der selbstgenutzte Wohnimmobilien. Jenseits der Freibeträge liegen die Tarife zwischen

sieben Prozent und 50 Prozent. Die Kombination aus umfangreichen Freibeträgen und klarer Progression charakterisiert die Erbschaftsteuer als Abgabe, die auf schmaler Bemessungsgrundlage und mit relativ hohen Steuersätzen operiert. Das wird auch deutlich, wenn man die Summe der Erbschaften und Schenkungen – letztere sind zu- meist vorgezogene Erbschaften – der Summe der Sterbefälle in Deutschland gegen- überstellt: Im Jahr 2011 standen 852.000 Sterbefällen 137.000 erbschafts- und schen- kungssteuerpflichtige Steuerfälle gegenüber. Grob kalkuliert führen mithin 16 Prozent aller Sterbefälle zu einer Erbschaftsteuerzahlung.

Abbildung 17

**Verteilung der Erbschaftsteuer zwischen den Ländern (2012)**



Quelle: Daten StBA, eigene Berechnungen.

Der skizzierte Tarifverlauf der Erbschaftsteuer im Status quo dürfte einen wesentlichen Beitrag zur Erläuterung der extremen Disparitäten liefern, der in Abbildung 17 dargestellt ist. Das Land mit dem höchsten Pro-Kopf-Aufkommen an Erbschaftsteuer, Hamburg, übertrifft das Land mit dem niedrigsten Pro-Kopf-Aufkommen (Sachsen-Anhalt) um den Faktor 16,3. Einkommens- und Vermögensunterschiede zwischen Ost und West, ärmeren und reicheren Regionen werden durch die doppelte Progression, vor allem aber auch durch die Freibeträge noch einmal potenziert. Diese extreme Spreizung wirft erste Zweifel hinsichtlich der Regionalisierbarkeit der gegenwärtigen Erbschaftsteuer auf, denn der Verstoß gegen das Kriterium der (ungefähren) Gleichverteilung der Aufkommen zwischen den Ländern ist hier sehr augenfällig. Freibetrags- und

Tarifstruktur der gegenwärtigen Erbschaftsteuer bewirken automatisch, dass bestehende Vermögensunterschiede beispielsweise im Ost-West-Vergleich zu sehr viel stärker polarisierten regionalen Steueraufkommen potenziert werden.

Auf der anderen Seite bieten die vielen Tarifstufen zahlreiche Ansatzpunkte für die Regionalisierung der Erbschaftsteuer. Das ohnehin aufwendige Erbschaftsteuerverfahren, in das bei etwas komplizierteren Fällen eine ganze Reihe von Finanzämtern eingeschaltet werden muss (Erbschaftsteueramt, Wohnsitzfinanzamt, gegebenenfalls Lagefinanzämter und Betriebsfinanzämter), legt nahe, tunlichst die Freibeträge oder gar die Bemessungsgrundlage unberührt zu lassen. Wird das beherzigt, sind in den Tarifen viele regionale Freiheiten vorstellbar. Zunächst können alle Tarife um den gleichen Faktor proportional gekürzt oder erhöht werden, zum Beispiel gekürzt um die Hälfte, wie im Bayerntarif vorgeschlagen. Aber auch jenseits proportionaler Änderungen sind viele Tarifvariationen vorstellbar, in denen einzelne Ländern zwischen den Steuerklassen und / oder zwischen den Vermögensvolumina eigene (verteilungspolitische) Akzente setzen.

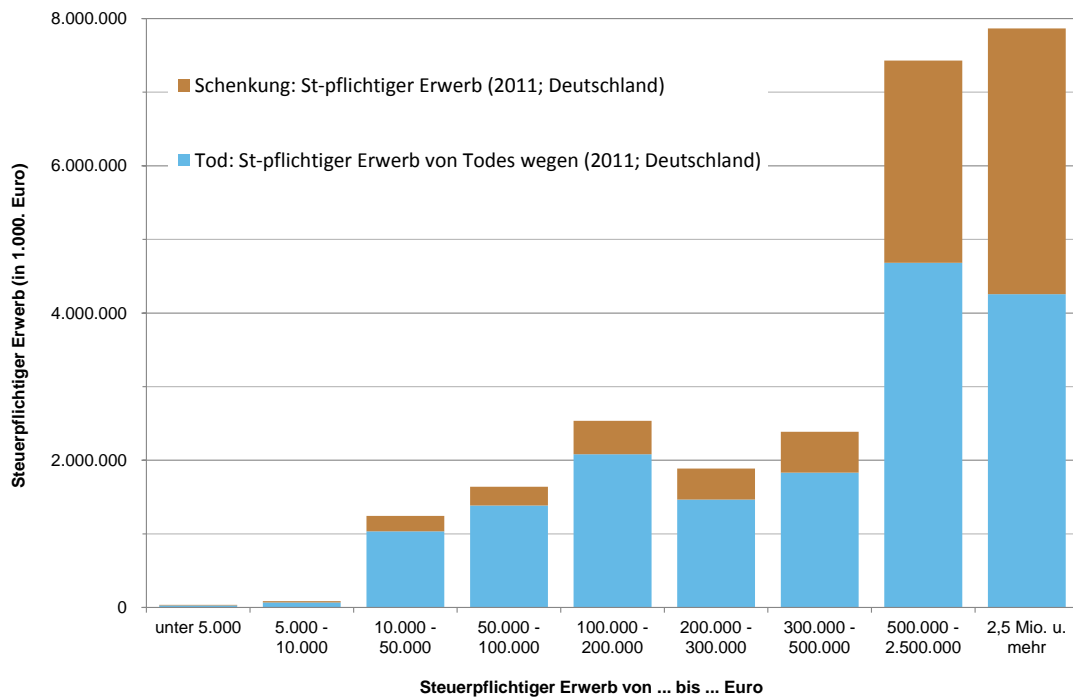
Der administrative Aufwand für eine derart regionalisierte Erbschaftsteuer hielte sich vermutlich in überschaubarem Umfang. Für die Steuerpflichtigen ist nicht erkennbar, dass auf sie ein anderer Bürokratieaufwand zukommen sollte, nur weil auf ihren erbschaftsteuerpflichtigen Vermögenserwerb von den Finanzämtern andere Steuersätze angewendet würden. Der zusätzliche Erfüllungsaufwand für die Finanzämter selbst dürfte ebenfalls überschaubar bleiben. Das Verfahren zur Bestimmung der Erbschaftsteuerpflicht selbst ist durchaus aufwendig. Der Umstand aber, dass die Erbschaftsteuerfinanzämter innerhalb dieses Prozesses mitunter unterschiedliche Steuersätze nutzen müssen, je nachdem wo der Erbe / Beschenkte seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, sollte keinen spürbaren Mehraufwand verursachen, da der Wohnort durch die ohnehin erforderlichen Kontrollmitteilungen an das Wohnsitzfinanzamt bekannt sein muss.

Als Hürde für die Regionalisierung der gegenwärtigen Erbschaftsteuer stellt sich hingegen der zu erwartende horizontale Steuerwettbewerb dar: Die Erbschaftsteuer muss zwingend durch eine Schenkungsteuer ergänzt werden, weil die Steuerpflicht ansonsten durch Übertragungen unter Lebenden leicht umgangen werden kann. Die reine Fallzahl weist Schenkungen dabei eine recht kleine Rolle zu: Im Jahr 2011 gingen 19,5 Prozent der steuerpflichtigen Erwerbe auf Schenkungen zurück, 80,5 Prozent waren die so genannten Erwerbe von Todes wegen. Schenkungen statt Erbschaften sind jedoch, wie die Erbschaftsteuerstatistik zeigt (Abbildung 18), vor allem bei wohlhabenden und reichen Empfängern eine weitverbreitete Form der intergenerativen Vermögensübertragung.



Abbildung 18

**Verteilung Erbschaften und Schenkungen nach der Größe der Erbschaften bzw. Schenkungen (2011)**



Quelle: Quellen: StBA, eigene Berechnungen.

Die Alternative einer Schenkung erhöht die räumliche Mobilität der Bemessungsgrundlagen enorm: Es erscheint unwahrscheinlich, dass der prospektive Erbe eines umfangreichen Vermögens seinen steueroptimalen Wohnsitz auf unbestimmte Zeit wählt, da der Zeitpunkt des Erbfalls in aller Regel ungewiss ist. Im Gegensatz dazu sind Schenkungen zeitlich genau planbar. Bei interregional signifikant unterschiedlichen Erbschaftsteuersätzen auf ein großes zu übertragendes Vermögen kann es sich für einen zu Beschenkenden durchaus sehr lohnen, dem Steuerwettbewerb nachzugeben und in einem erbschaftsteuergünstigen Bundesland seinen (zeitweiligen) Hauptwohnsitz zu wählen. Gerade in Grenzlagen zwischen den Ländern – Mainz oder Wiesbaden?, Kressbronn oder Wasserburg?, Ulm oder Neu-Ulm?, Wannsee oder Griebnitzsee? – könnte die regionalisierte Schenkungsteuer eine solche Art von ineffizientem Steuerwettbewerb befeuern. Im Vergleich zu den insgesamt eher seltenen Umzügen von Superreichen ins Ausland, bei denen auch die Erbschaftsteuer eine Rolle zu spielen scheint, dürften die Schwellenwerte – sowohl hinsichtlich des betroffenen Vermögens, als auch hinsichtlich der Wohnortwahl – für den skizzierten innerdeutschen Schenkungsteuerwettbewerb merklich niedriger liegen.

Wer wären in einem solchen Fall die Antreiber des Steuerwettbewerbs? In dem vom bayerischen Finanzminister 2013 skizzierten Bayern-Tarif wird nahegelegt, dass der Freistaat den ersten Schritt zu einer offensiven Senkung des Steuertarifs machen könnte. Tatsächlich könnte sich Bayern angesichts seiner günstigen fiskalischen Rahmendaten eine deutliche Senkung des Erbschaftsteuertarifs leisten. Als Land mit den zweithöchsten Pro-Kopf-Aufkommen bei dieser Abgabe (siehe Abbildung 17 oben), ginge das aber mit einer erklecklichen Einbuße einher.

Mindestens ebenso wahrscheinlich erscheint ein ganz anderes Szenario, in dem vor allem die neuen Länder mit aggressiven Steuersatzsenkungen auftreten würden. Wie in Abbildung 17 ebenfalls deutlich wird, haben sie kaum Erbschaftsteueraufkommen zu verlieren. Bei ähnlicher Mortalität zwischen West und Ost müssen die geringen Erbschaftsteueraufkommen in den neuen Ländern vor allem auch an einem überproportionalen Mangel an großen, hoch besteuerten Erbschaften liegen. Eine Strategie, beispielsweise jenseits einer zu versteuernden Schenkung von mehr als 600.000 Euro in der Steuerklasse I auf beliebig hohe Übertragungen nur noch 15 Prozent statt 19 bis 30 Prozent Steuer zu erheben, dürfte vor diesem Hintergrund wenig Einbußen im Bestand hervorrufen. Sie könnte aber durchaus eine Reihe sehr reicher Erben beziehungsweise Schenkungsempfänger anlocken: Wenn auf ein Erbe von 30 Millionen Euro statt neun Millionen Euro Schenkungsteuer nur noch 4,5 Millionen Euro fällig werden würde, dürfte so mancher Betroffene seinen Wohnort nach diesen Kriterien wählen.

Die extreme Ungleichverteilung der Erbschaftsteueraufkommen zwischen den Ländern und das große Risiko ineffizienten Steuerwettbewerbs bei mobilen Bemessungsgrundlagen lassen von einer Regionalisierung der gegenwärtigen Erbschaft- und Schenkungsteuer abraten.

Zugleich ist die Erbschaftsteuer aber auch ein gutes Exempel für die Abhängigkeit dieser negativen Regionalisierungsempfehlung von der konkreten Freibetrags- und Tarifgestaltung der Steuer. Wie deutlich geworden ist, gibt es auch Aspekte, die für eine Regionalisierung der ohnehin als Landessteuer ausgestalteten Erbschaftsteuer sprechen. Nutzte Deutschland statt des gegenwärtigen Modells zudem eine Einfachsteuer, die nach der Faustregel „Breite Bemessungsgrundlage, niedrige Steuersätze“ gestaltet wäre,<sup>31</sup> verlören die beiden zentralen Contra-Argumente an Gewicht: Ohne die hohen Freibeträge und Tarife entfielen ein wesentlicher Faktor für die Polarisierung der Pro-Kopf-Erbschaftsteueraufkommen zwischen den Ländern. Gewiss blieben die interregionalen Unterschiede aber größer als bei der Grundsteuer. Ebenso verlöre das Risiko des ineffizienten Schenkungssteuerwettbewerbs an Bedeutung, da die hierfür notwen-

---

<sup>31</sup> Beispielhaft sei hier nur auf die Reformvorschläge des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen (2012) verwiesen, die unter anderem eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage und eine Senkung der Steuersätze der Erbschaftsteuer umfassen.

digen signifikanten Steuersatzunterschiede zwischen den Ländern kaum noch generiert werden könnten.

Die Einschätzung, dass eine Erbschaftsteuer mit breiter Bemessungsgrundlage und niedrigen Steuersätzen im Gegensatz zum gegenwärtigen Modell recht gut regionalisiert werden könnte, führt nicht zwingend zu einer Empfehlung, die Erbschaftsteuer in diesem Sinne zu reformieren. Hier sind noch zahlreiche gewichtige Kriterien – unter anderem Gerechtigkeitsnormen der sozialen Umverteilung, die Effizienz des Gesamtsteuersystems, die Praktikabilität jedes Steuermodells – zu berücksichtigen. Die vorliegende Untersuchung ist nicht der Ort, mögliche Erbschaftsteuerreformen zu diskutieren. Allerdings kann auf Basis der hier vorgestellten Überlegungen empfohlen werden, die Regionalisierungsfähigkeit dieser wichtigen Landessteuer künftig als ein in einer Erbschaftssteuerreform zu betrachtendes Kriterium zu nutzen.



## 7 Regionalisierte Steuern im Finanzausgleich

Steuerregionalisierung und Finanzausgleichsreform bedingen sich nicht gegenseitig

---

Das Verhältnis einer stärkeren Steuerautonomie der Länder und einer notwendigen Reform des Bund-Länder-Finanzausgleichs lädt zu Missverständnissen ein. Beide können bei entsprechender Ausgestaltung derselben Sache dienen: Der Fortführung der Föderalismusreformen in Deutschland mit den Zielen, Politikverflechtung zu reduzieren, Aufgabenzuständigkeiten zu schärfen, Politiktransparenz und demokratische Kontrolle zu erhöhen, sowie eine aufgaben- und anreizgerechte Finanzierung der staatlichen Aufgaben aller Länder zu gewährleisten. Damit können beide wichtige Schritte sein, um die Finanzierungsseite einer (Re-)Vitalisierung des Politischen in der Landespolitik konstruktiv zu gestalten. Entsprechend häufig werden Steuerautonomie und Finanzausgleichsreform in einem Atemzug genannt.

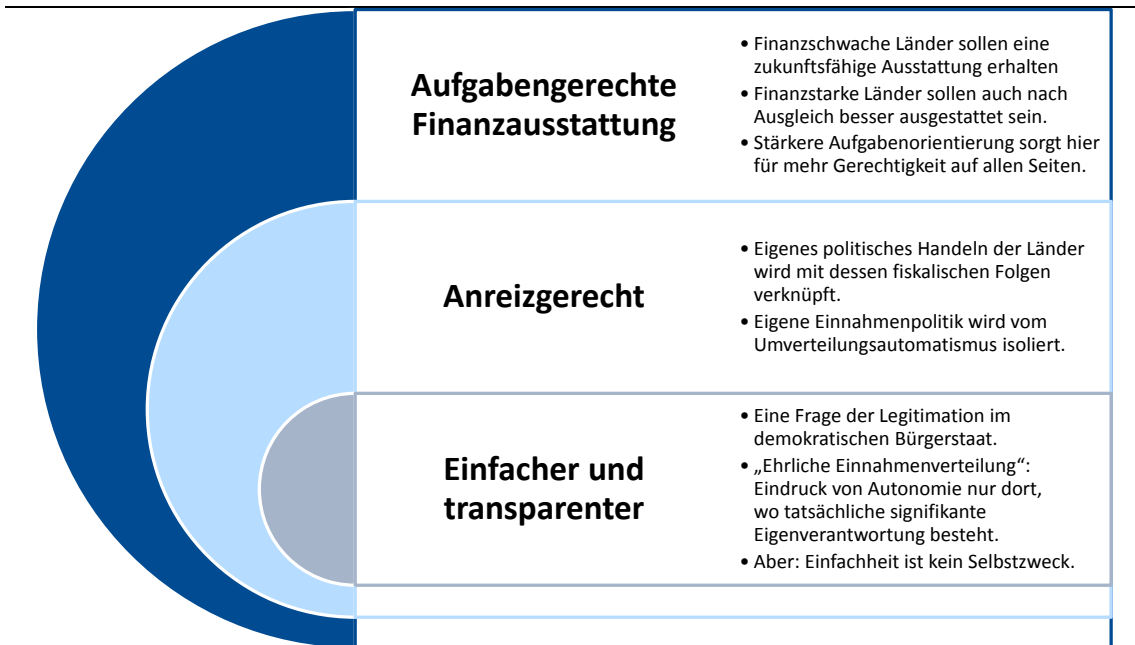
Das ist – mit Blick auf die verfolgten Ziele – gut und richtig. Das heißt aber nicht, dass sich beide Reformen wechselseitig bedingen. Dass der Länderfinanzausgleich reformiert werden könnte, ohne dass den Ländern mehr Autonomie auf Seiten der Steuererhebung zugestanden wird, ist offensichtlich, denn das ist in der Vergangenheit schon mehrfach praktiziert worden. Aber auch für die im vorliegenden Kurzgutachten diskutierte Steuerregionalisierung gilt, dass eine parallele Reform des Finanzausgleichs zwar wünschenswert, aber keineswegs zwingend ist, wie im Folgenden gezeigt wird.

Der Länderfinanzausgleich bedarf dringend der Reform. Wegen seiner unausgewogenen Verteilungsergebnisse haben die Länder Bayern und Hessen im Sommer 2013 vor dem Bundesverfassungsgericht Klage gegen das bundesstaatliche System zum Ausgleich von unterschiedlicher Finanzstärke eingereicht. Aber nicht nur aus distributiven Gründen bedarf der Finanzausgleich der Überarbeitung, weitere zentrale Defizite sind:

- Intransparenz und geringe demokratische Kontrolle;
- Anreizfeindlichkeit;
- unsystematische Akzeptanz von Divergenz;
- inkompatibel zur Schuldenbremse.

Ein reformierter Länderfinanzausgleich sollte entsprechend den Anforderungen in Abbildung 19 genügen.

Abbildung 19

**Drei Kriterien für einen neuen Bund-Länder-Finanzausgleich**

Quelle: In Anlehnung an Thöne (2014).

Für das vorliegende Gutachten ist vor allem der Aspekt der Anreizgerechtigkeit zentral: Eigene Einnahmenpolitik darf nicht unmittelbar in den Umverteilungsmechanismus einfließen.

Hier bedarf es einer Vorkehrung, der zufolge die finanziellen Konsequenzen der Veränderung von autonomen Steuersätzen von dem entsprechend handelndem Land allein getragen werden. Wenn ein Land beispielsweise den Tarif seiner Ländereinkommensteuer absenkt und folglich seine Steuereinnahmen sinken, sollte es für den Verlust an Steuereinnahmen keine Kompensation aus dem Finanzausgleich geben. Umgekehrt soll ein Land nicht deswegen zusätzliche Mittel in den Finanzausgleich einzahlen, weil es seinen eigenen Steuersatz erhöht hat. Im Finanzausgleich sollen nicht die tatsächlich genutzten, sondern nur normierte Steuersätze berücksichtigt werden. Eine solche Vorkehrung ist insbesondere im deutschen Finanzausgleich notwendig, da dieser andernfalls aufgrund seiner hohen Ausgleichsintensität selbst veranlasste Steuer-mehr- oder -mindereinnahmen unmittelbar durch entgegen gerichtete Transferzu- oder -abflüsse größtenteils neutralisieren und damit die Steuerautonomie ad absurdum führen würde. Eine entsprechende Regelung zu Normierungssteuersätzen ist zwar formal im Finanzausgleichsgesetz zu festzuhalten; materiell wirkt sie aber daraufhin, die Auswirkungen der Steuerautonomie und den Finanzausgleich voneinander zu isolieren.

Eine Normierung wird schon für die Einberechnung der Grunderwerbsteuer in den Länderfinanzausgleich genutzt. In den kommunalen Finanzausgleichen sind Nivellie-

rungshebesätze ebenfalls ein Standardinstrument, um unterschiedliche Hebesatzspannungen bei Grund- und Gewerbesteuern vom Ausgleichsmechanismus zu isolieren. Aus den Erfahrungen auf kommunaler Ebene kann man zudem lernen, dass für die konkrete Ausgestaltung des Normierungssteuersatzes durchaus nicht immer die nächstliegende die beste Lösung ist. So haben sich beispielsweise gewogene, aktuelle Durchschnitte nicht als Normierungshebesätze bewährt. Wegen der finanzpsychologisch und -politisch verständlichen Neigung, Normierungshebesätze als Mindesthebesätze zu betrachten, geht von aktuellen Durchschnitten eine sich selbst verstärkende Eigendynamik aus, die zu unnötigen Steuererhöhungen führt.<sup>32</sup>

Auch der Mechanismus zu Einberechnung normierter Einnahmen aus der Grunderwerbsteuern ist so konstruiert: Die Steuerkraftzahl aus Grunderwerbsteuer, die sich jedes Land im Länderfinanzausgleich gemäß § 7 (1) FAG anrechnen lassen muss, entspricht einem fiktiven GrESt-Aufkommen, das bei Nutzung des (gewogenen) Durchschnittssteuersatzes im Land entstünde.<sup>33</sup> Damit sollen zwei eigentlich widersprüchliche Ziele verfolgt werden: Zum einen sollen die Einnahmen eines Landes aus eigenständiger Anhebung<sup>34</sup> des Steuersatzes diesem nicht direkt als Erhöhung seiner Steuerkraft zu gerechnet werden. Zum anderen aber soll – getreu der hergebrachten Systematik des Länderfinanzausgleichs – kein Euro an zusätzlicher Steuerkraft im Finanzausgleich unberücksichtigt bleiben.

Das Ergebnis ist eine problematische Kompromisslösung. Zwar wird die für den Finanzausgleich wichtige Steuerkraft die einzelne Länder tatsächlich weitgehend von den durch eigene Steuererhöhungen generierten Mehreinnahmen entkoppelt. Aber diese Mehreinnahmen fallen nicht gänzlich außer Betracht, wie es für eine echte Neutralisierung notwendig wäre. Vielmehr werden sie allen Ländern – auch dem Urheber – anteilig als fiktive zusätzliche Steuerkraft angerechnet.

Das Ergebnis dieser Regelung kann gut mit einer kleinen Modellrechnung veranschaulicht werden: Wie oben (Abschnitt 1.2) dargestellt haben die meisten Länder von der Steuersatzfreiheit der Grunderwerbsteuer schon Gebrauch gemacht. Seit Einführung der Autonomie im Jahr 2006 haben 14 von 16 Ländern die Steuersätze angehoben, manche schon mehrfach. Betrachtet man die Steuersätze, die im Jahr 2012 und im Jahr 2014 in den einzelnen Ländern zum Einsatz kamen beziehungsweise kommen

---

<sup>32</sup> Vgl. Goerl, Rauch und Thöne (2013, s. 125 ff.) mit einem besonders augenfälligen Beispiel.

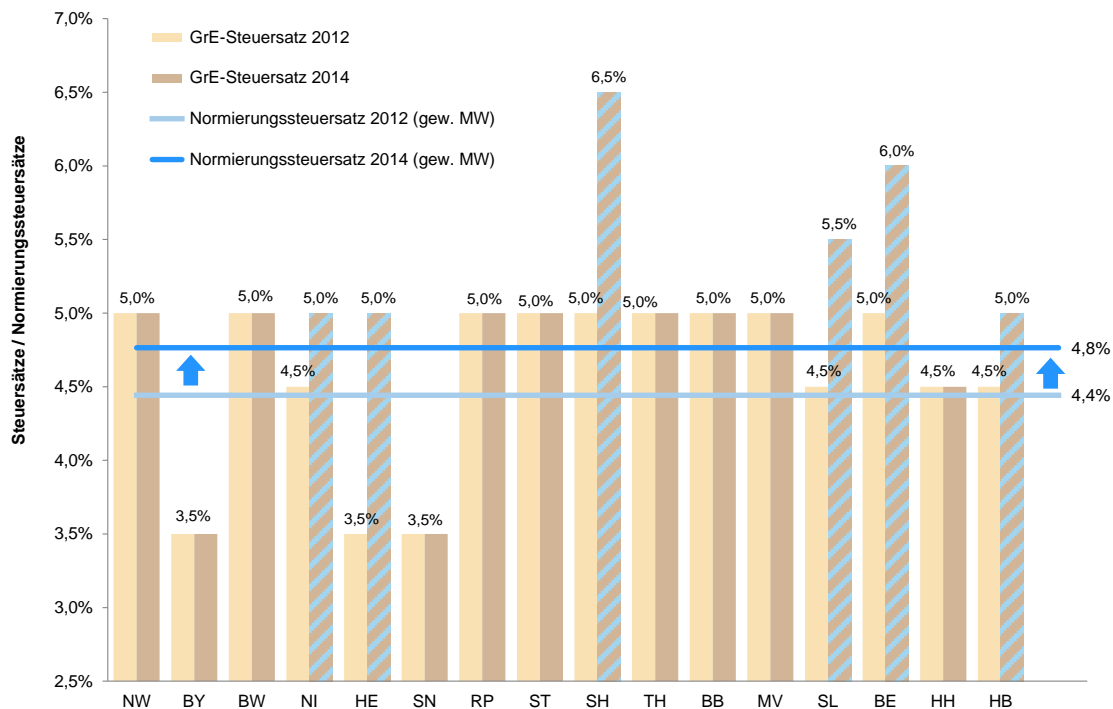
<sup>33</sup> In § 7 (1) FAG: heißt es: "(...) Als Steuereinnahme eines Landes gilt ebenfalls seine Steuerkraftzahl der Grunderwerbsteuer im Ausgleichsjahr. Als Steuerkraftzahlen werden für die einzelnen Länder die Beträge angesetzt, die sich ergeben, wenn die im Bundesgebiet insgesamt im Ausgleichsjahr aufgekommene Grunderwerbsteuer im Verhältnis der dem Aufkommen zu Grunde liegenden länderweisen Steuerbemessungsgrundlagen der Grunderwerbsteuer verteilt wird (...)." Diese Lösung ist mathematisch äquivalent mit der Nutzung eines automatisch aktualisierten, gewogenen Durchschnittssteuersatzes als Normierungssatz.

<sup>34</sup> Die Argumentation gilt analog für *Senkungen* des Grunderwerbsteuertarifs. Eine solche Änderung hat es seit Einführung der Steuersatzautonomie im Jahr 2006 noch nicht gegeben. Bei Einführung der hier vorgeschlagenen, sehr viel weiter gehenden Steuerregionalisierung wäre aber zu erwarten, dass es auf Seiten der Grunderwerbsteuer zu einer Entspannung kommen kann, da diese dann nicht mehr das einzige einnahmeseitige Instrument der Länder wäre.

und berechnet für beide (mangels aktuellerer Daten) mit den steuerpflichtigen Grunderwerben des Jahres 2012 die Wirkungen dieser Normierung, so kommt man zu bemerkenswerten Befunden:<sup>35</sup>

Abbildung 20

### Effekte der Grunderwerbsteuer-Normierung im Länderfinanzausgleich



Quelle: Eigene Berechnungen auf Basis von BMF-Daten.

- Der gewogene Durchschnittsteuersatz liegt in der Modellrechnung 2014 bei 4,8 Prozent. Da sich die interregionale Verteilung der Grunderwerbe von 2012 auf 2014 nicht kurzfristig massiv geändert haben kann, wird die Modellrechnung die reale Situation recht präzise abbilden. Mit dem Normierungssatz von 4,8 Prozent müssen sich alle Länder ihre eigenen Einnahmen aus der Grunderwerbsteuer im Länderfinanzausgleich als Steuerkraft anrechnen lassen (Abbildung 20).

<sup>35</sup> Die Nutzung der Bemessungsgrundlage des Jahres 2012 für die Steuersätze der Jahre 2012 und 2014 bedeutet, dass die Wirkung der Steuersätze unter einer Ceteris-paribus-Annahme überprüft wird, das heißt in Reinform dargestellt werden.



- Immerhin zehn Länder nutzen im Jahr 2014 einen Steuersatz von 5,0 Prozent. Das heißt, die ursprünglichen, nicht koordinierten Bemühungen jedes dieser Länder, eine freie Spitze jenseits des nivellierenden Finanzausgleichs zu erlangen, werden durch den inzwischen kollektiv erreichten Normierungssteuersatz beinahe vollständig neutralisiert.
- Drei Länder nutzen 2014 unterdurchschnittliche Steuersätze: Hamburg 4,5 Prozent, Sachsen und Bayern noch den Satz von 3,5 Prozent, der bei Einführung der Steuerautonomie galt. Diese Länder müssen sich im Finanzausgleich mehr Steuerkraft der Grunderwerbsteuer anrechnen lassen, als sie in der Realität haben. Gerade für Sachsen und Bayern ist die Wirkung besonders augenfällig: Beide haben die Steuersatzfreiheit genutzt, indem sie die Steuersätze nicht verändert haben. Aber durch den Kollektiveffekt des in den anderen Ländern gestiegen Steueraufkommens müssen sich die beiden Freistaaten jeweils 136 Prozent ihrer Einnahmen aus Grunderwerbsteuer als eigene Steuerkraft im Finanzausgleich anrechnen lassen.
- Die potenzielle Eigendynamik dieser Konstruktion kann in der Gegenüberstellung der der Jahre 2012 und 2014 illustriert werden (Abbildung 20). Ab Anfang 2013 oder 2014 haben zusammen sechs Länder ihre Steuersätze (größtenteils erneut) erhöht. Insgesamt wurden damit für 29,8 Prozent der steuerpflichtigen Erwerbe (Basis 2012) die Steuersätze erhöht. Anreiztheoretisch besonders augenfällig sind die Erhöhungen in Niedersachsen und Bremen. Für beide Länder waren in der Ausgangssituation die ursprünglich vorgesehenen überdurchschnittlichen Einnahmen aus einem Steuersatz von 4,5 (statt 3,5) Prozent durch einen Normierungssteuersatz von inzwischen 4,4 Prozent schon nahezu aufgeessen. Insofern kann man die folgenden Steuererhöhungen durchaus auch als Reaktion auf den hohen Normierungssteuersatz deuten. Die bittere Ironie der Erhöhungen der Jahre 2013 und 2014 ist allerdings, dass ihre Wirkung auf den Landeseinnahmen in Bremen und Niedersachsen beinahe vollständig verpufft, weil ihre eigenen Erhöhungen und die ähnlich gelagerten Erhöhungen der vier anderen Länder bewirken, dass der effektive Normierungssteuersatz auf 4,8 steigt. In dieser weitgehenden Neutralisierung liegt, wie oben schon angedeutet, der Keim für eine nächste Erhöhungsrunde, da jetzt zehn von 16 Ländern mit einem Steuersatz von 5,0 Prozent kaum noch etwas von den angestrebten überdurchschnittlichen Einnahmen haben.
- Ähnlich verzerrende Anreize produziert das problematische Normierungssystem auf der anderen Seite bei den unbeteiligten Ländern: So steigt beispielsweise Bayerns Steuerkraftzahl der Grunderwerbsteuer allein aufgrund der fremden Steuererhöhungen 2013 und 2014 um 116 Millionen Euro; Nordrhein-Westfalen muss sich – ohne einen Cent mehr in den Kassen – 104 Millionen Euro zusätzliche Steuerkraft im Länderfinanzausgleich anrechnen lassen.

- Die hier skizzierten Effekte bei der Steuerkraft, also bei einer Eingangsgröße des Finanzausgleichs, werden sich nicht eins zu eins in den Finanzkennziffern nach LFA und Bundesergänzungszuweisungen widerspiegeln. Derart simple Kausalketten lässt der hochkomplexe und intransparente deutsche Finanzausgleich nicht zu. Das allerdings ist kein Trost, vielmehr ein weiterer Grund für eine gründliche Finanzausgleichsreform.

Es liegt auf der Hand, dass das genutzte Normierungsverfahren für die Steuerkraft der Grunderwerb wegen der Nutzung gewogener Durchschnittssätze an der Aufgabe scheitert, die Effekte der Steuerregionalisierung vom Finanzausgleich zu isolieren. Empfehlenswert ist es vielmehr, den Startwert eines Normierungssatzes bzw. eines Normierungstarifes für längere Zeit beizubehalten, und ihn allenfalls dann (nicht-automatisiert) anzupassend, wenn alle Länder mit ihren faktischen Steuersätzen über dem Normierungshebesatz liegen. Der Preis für dieses Verfahren wäre, dass nicht alle Aufkommensvariationen der regionalisierten Steuern summarisch im Finanzausgleich widergespiegelt werden. Dieser Preis wäre tolerabel, denn er entspricht der Natur der Steuerautonomie.

Daneben hat Finanzausgleich zugleich die sehr grundsätzliche Funktion, die Einführbarkeit von Steuerautonomie auf Länderebene zu ermöglichen:

- Steuerautonomie funktioniert nur, wenn sie für alle Länder neben unvermeidlichen Risiken auch merkliche Chancen verspricht.
- Dazu muss der Finanzausgleich faire Startbedingungen herstellen. Die Länder müssen auf gleicher Augenhöhe in die Steuerautonomie hineingehen können.

Den Ländern mehr Steuerautonomie im Gegenzug zu einer merklich geringeren Transferintensität des Finanzausgleichs anzubieten, wäre ein Danaergeschenk. Entsprechend wird sich kein Empfängerland darauf einlassen, sichere LFA-Transfers gegen die Freiheit einzutauschen, bei den eigenen Bürgern sofort die Steuern signifikant erhöhen zu müssen.

Aber nicht nur hinsichtlich der Zustimmungsfähigkeit ist das keine Option, auch polit-ökonomisch liegen die Vorteile einer Steuerautonomie auf gleicher Augenhöhe auf der Hand.

- Schafft der LFA eine hinreichende Grundfinanzierung für alle, so können sich alle Länder – auch die finanzschwachen – dafür entscheiden, ihre autonomen Steueranteile gegenüber dem Status quo ex ante unverändert zu lassen.
- Steuerautonomie hätte einen weichen Einstieg. Zunächst würden nur Steuern umbenannt, ohne dass sich die Steuerbelastung direkt ändern müsste.
- Nimmt eine Landesregierung die autonomen Rechte zur Steigerung oder Senkung ihres Steuertarifs in Anspruch, so wird das an landespolitischen Gründen liegen. Öffentliche Leistungen – womöglich landesspezifische öffentliche Leistungen bei stärker föderalisierten Aufgaben – bekommen ihr eigenes Preisschild.

- Weil er auf gleicher Augenhöhe startet, stehen alle Länder, arme wie reiche, damit auch in derselben Art von politischen Wettbewerb um die besten Konzepte (das heißt, eine Art Yardstick-Wettbewerb).

Ein reformierter Länderfinanzausgleich bietet eine akzeptable Grundausstattung, die nicht immer fein säuberlich nach Änderungen in der Finanzkraft nachgesteuert wird. Der Finanzausgleich beruht im Idealfall stärker auf mittelfristig verlässlichen Einnahmen, die als Fixtransfers mit Blick auf ein empirisch basiertes Aufgabenverständnis der Länder ermittelt wurden.

Sollte es aber (vorerst) die mehrheitliche Wahrnehmung sein, dass es der gegenwärtige Länderfinanzausgleich ist, der die Länder auf eine ausgewogene Finanzausstattung auf gleicher Augenhöhe hebt, so würde das für die Einführung von mehr Steuerregionalisierung keinen Unterschied machen. Solange im Kleingedruckten anreizgerechte Normierungsregeln implementiert werden, kann jeder Finanzausgleich, der von den Beteiligten als gerecht empfunden wird, die Grundlage für eine ausgewogenen Steuerregionalisierung bieten, die allen Länder neue einnahmeseitige Freiheitsgrade verschafft, ohne sie zu Änderungen ihrer Steuerpolitik zu zwingen.



## 8 Die Befunde in der Zusammenschau

Bei richtiger Gestaltung bietet Steuerregionalisierung für alle Länder Vorteile

---

Föderalstaaten definieren sich über die eigenständige politische Gestaltungsfähigkeit der mittleren, föderalen beziehungsweise regionalen Ebene. Neben autonom zu verantwortenden staatlichen Aufgabenfeldern gehören dazu auch regelmäßig eigenständig beeinflussbare Einnahmenpositionen auf der Steuerseite. Spürbare Aufgabenverantwortung, Ausgabenverantwortung und Einnahmenverantwortung bilden den verfassungspolitischen Dreiklang des funktionierenden Föderalismus auf jeder, auch auf der mittleren Ebene. Damit tut sich Deutschland traditionell schwer, leidet aber zugleich an der intensiven Politikverflechtung zwischen den föderalen Ebenen.

Das vorliegende Kurzgutachten konzentriert sich auf die Einnahmenseite der Länder, die geprägt ist durch einen in seinen Mechanismen nur bedingt föderalismustauglichen Finanzausgleich, vor allem aber durch ein Steuersystem, das durch einen nahezu vollständigen Mangel an Eigenständigkeit geprägt ist. International sind regionalisierte Steuern eine Selbstverständlichkeit, in Deutschland wurde mit der Tarifautonomie für die Grunderwerbsteuer ab 2006 gerade einmal ein erstes, fiskalisch sehr zartes Pflänzchen gesetzt. Auch im Vergleich zum Bund und zu den deutschen Kommunen kennzeichnet der nahezu vollständige Mangel an Steuerautonomie die deutschen Länder als internationalen Sonderfall.

Dieser Sonderfall war angesichts des damit einhergehenden Mangels an klarer Politikverantwortlichkeit und demokratischer Kontrolle schon immer ein Problem, auch weil durch die induzierte Homogenität eine wesentliche Stärke des Föderalismus, der föderale Ideen- und Innovationswettbewerb, gehemmt wird. Dieses Problem wird durch die Schuldenbremse – das zentrale Ergebnis der zweiten Föderalismusreform von 2009 – noch einmal massiv verschärft. Die neue Fiskalregel nimmt den Ländern spätestens ab 2020 das letzte nennenswerte, eigenständig zu beeinflussende Ventil auf der Einnahmenseite, die Nettoneuverschuldung. Dass das Schuldenventil geschlossen wird, ist im Sinne einer nachhaltigen, intergenerativ gerechten Finanzpolitik richtig. Doch damit entwickelt sich die Schuldenbremse zum Katalysator weiterer Reformen des deutschen Fiskalföderalismus, denn ohne ein neues Einnahmenventil kommen die Länder nicht aus. Das einzig sinnvolle Ventil ist die föderale Selbstverständlichkeit von mehr, aber wohl dosierter Steuerautonomie - von Steuerregionalisierung.

Zwei große, sehr ernst zu nehmende Sorgen werden mit Blick auf mehr Steuerautonomie für die Länder häufig geäußert: Zum einen befürchten viele, Steuerwettbewerb zwischen den Ländern führe zu einem wechselseitigen Unterbietungswettbewerb, dem *race to the bottom*, der eigentlich für alle, am schnellsten aber für die finanzschwachen Länder ruinös werde. Zum anderen wird Steuerautonomie häufig als ein Substitut für den sehr stark nivellierenden Finanzausgleich wahrgenommen. Aber es wäre ein Danaergeschenk, den Ländern mehr Steuerautonomie im Gegenzug zu geringeren Fi-

nanzausgleichs-Transfers anzubieten. Aus Sicht eines finanzschwachen Landes wäre es schlicht irrational, sichere LFA-Transfers gegen die Freiheit einzutauschen, den eigenen Bürgern die Steuern signifikant erhöhen zu müssen.

Wird Steuerregionalisierung ökonomisch unklug oder verteilungspolitisch einseitig gestaltet, können diese beiden Risiken eintreten. Wird Steuerregionalisierung jedoch mit ökonomischer Umsicht und verteilungspolitisch ausgewogenen Rahmenbedingungen gestaltet, sind die beiden Hauptrisiken kein Problem und die Vorteile der Steuerregionalisierung können voll zum Tragen kommen. Das macht es unter anderem erforderlich, zurückhaltend mit mobilen Bemessungsgrundlagen umzugehen. Zudem sollen – so die hier formulierte Faustregel – an einem ökonomischen Steuerobjekt nicht mehr als zwei von drei föderalen Ebenen mit autonomen Sätzen ansetzen.

Die Studie identifiziert die Bedingungen, die erfüllt sein müssen, damit Steuerregionalisierung für alle Länder Vorteile bringt. Gute Regionalsteuern orientieren sich vor allem an folgenden Kriterien:

- Regionale Radizierbarkeit;
- Positive Spürbarkeit für die Landesbevölkerung;
- Spürbare Aufkommenswirkung im Landeshaushalt;
- Gleichmäßige Aufkommenswirkung im Ländervergleich;
- Geringe negative Anreiz- und Wettbewerbswirkungen;
- Geringe Gestaltungs- und Umgehungsmöglichkeiten;
- Tolerable Bürokratiekosten für Steuerbelastete und –intermediäre.

Ergänzend spielen folgende Kriterien eine Rolle:

- Vorhersehbare verteilungspolitische Inzidenz;
- Integrierbarkeit in einen modernen Länderfinanzausgleich;
- Tolerable Erhebungskosten für die Finanzbehörden;
- Vereinbarkeit mit der EU-Steuerharmonisierung;
- Geringer Änderungsbedarf im deutschen Gesamtsteuersystem;
- Steuerhistorische Vorprägung.

Auf Basis der Kriterien werden alle quantitativ erwähnenswerten deutschen Steuern einem Schnelltest auf ihre Regionalisierungstauglichkeit unterzogen. Nur wenige Steuern bestehen diesen strengen Test; es sind (neben der schon regionalisierten Grunderwerbsteuer) die Einkommen- und Lohnsteuer sowie die Grundsteuer. Die Erbschaftsteuer böte in einem anderen Modell ebenfalls gute Regionalisierungspotenziale; im gegenwärtigen Modell muss von einer Regionalisierung abgeraten werden.

Diese drei Steuern werden näher untersucht. Dabei werden Ansätze gesucht, die aufkommensneutral in die Föderalisierung einsteigen. Veränderungen der Steuerlast sind damit nicht Reformergebnis, sondern Resultat späterer autonomer Entscheidungen des jeweiligen Landes. Da eine entsprechende Flankierung auf Seiten des Finanzausgleichs für einen Einstieg auf Augenhöhe sorgen sollte, hätten die Regionalisierungsmodelle für alle Länder den Charakter eines neu gewonnenen Freiheitsgrades, den man nutzen kann, aber nicht muss.

Für die Einkommensteuer wird (partielle) Länderautonomie über den bereits gegebenen, heute fixen Länderanteil an der Lohn- und Einkommensteuer angedacht. Dazu werden diverse Varianten mit unterschiedlicher Reichweite vorgestellt. Das betrifft sowohl den Umfang des Zugriffs auf den Länderanteil als auch die Freiheiten zur Gestaltung des Tarifs (reiner prozentualer Zu- oder Abschlag oder eigener Tarifverlauf). Die Bemessungsgrundlage bleibt einheitlich. Als Königsmodell wird eine Ländereinkommensteuer entworfen, die völlige Tarifautonomie über den halben Länderanteil an der Einkommensteuer schafft. Als Übergangsmo­dell wird zudem kurz eine Föderalisierung des Solidaritätszuschlags betrachtet. Jede der diskutierten Varianten erlaubt den Ländern, die Steuerlast sowohl zu erhöhen als auch abzusenken.

Für die Grundsteuer wird geprüft, den Ländern das Recht einzuräumen, zusätzlich zur kommunalen Grundsteuer eine Ländergrundsteuer zu erheben. Die Bemessungsgrundlage soll die gleiche wie bei der kommunalen Grundsteuer sein. Es ist davon auszugehen, dass das mit jedem der aktuell diskutierten Reformmodelle zur Grundsteuer funktioniert - selbst dann, wenn die Länder sich für unterschiedliche Modelle entscheiden sollten. Die Länder müssten die Option, eine parallele Grundsteuer zu erheben, nicht umsetzen. Dieses Modell ist für die Steuerzahler kritisch. Denn es bietet keine Option, gegenüber dem Status quo die Steuerlast zu senken, sondern ausschließlich den Weg nach oben.

Für die Erbschaft- und Schenkungsteuer in ihrer aktuellen Form wird von einer Regionalisierung der Steuersätze abgeraten. Für das heutige Modell mit schmaler Bemessungsgrundlage und klarer Steuerprogression ist im Fall der Regionalisierung ein ineffizienter Steuerwettbewerb über die Schenkungsteuer zu erwarten. Auch differieren die Pro-Kopf-Aufkommen der gegenwärtigen Erbschaftsteuer zwischen den Ländern so stark, dass die Mindestanforderungen für eine Regionalisierung nicht erfüllt sind. Für andere, im wissenschaftlichen Raum zum Teil schon diskutierte Modelle mit breiterer Bemessungsgrundlage und niedrigen Steuersätzen gälten diese Vorbehalte gegenüber der Regionalisierung nicht.

Abschließend wird kurz auf den Zusammenhang zwischen Steuerregionalisierung und der Reform des Länderfinanzausgleichs eingegangen. Es wird erläutert, dass Reformen bei diesen beiden Elementen des deutschen Fiskalföderalismus sehr wünschenswert sind, aber einander nicht bedingen. Gerade die Steuerregionalisierung verlangt lediglich kleine Vorkehrungen im Finanzausgleichsgesetz, die den Ausgleichsmechanismus von den Auswirkungen der Steuerautonomie isolieren. Damit stellen sich Finanzausgleichsreform und Einführung von mehr Steuerautonomie für die Länder entgegen der weit verbreiteten Wahrnehmung als zwei wichtige, aber voneinander unabhängige Reformen dar.

Steuerregionalisierung kann damit ohne weiteres so gestaltet werden, dass sie für alle Länder – finanzschwache wie finanzstarke – wesentliche Vorteile bringt, ohne dass sich die Bürger und Steuerzahler vor mehr Steuerfreiheit auf regionaler Ebene fürchten müssten.

**Glossar / Literaturverzeichnis etc.**

---

- Abromeit, H. (1992)** Der verkappte Einheitsstaat, Opladen.
- Bayerische Staatsregierung, Hessische Landesregierung (2001)** Entwurf eines Gesetzes zur Rückholung der Gesetzgebungskompetenz bei der Grundsteuer für die Länder, BR-Drs. 306/01 vom 17.04.01, Berlin.
- Blöchliger, H.-J., J. Rabesona (2009)** The Fiscal Autonomy of Sub-Central Governments: An Update; OECD Network on Fiscal Relations Across Levels of Government, COM/CTPA/ECO/GOV/WP(2009)9, Paris.
- Brügelmann, R., U. Lindner, T. Schaefer (2013)** Konsolidierungsscheck 2012 – Die Schuldenbremse in den Bundesländern, Studie für die Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft, Köln.
- Detemple, P., Y. Michels und T. Schramm (2013)** PwC-Länderfinanzbenchmarking 2013. Eine Untersuchung der Länder- und Kommunalfinanzen vor dem Hintergrund der Schuldenbremse. o.O.
- Dziadkowski, D. (2013)** Zur Regionalisierung weiterer Steuertarife in Deutschland. Der Bayern-Tarif als Starting Point?, in: ifo-Schnelldienst H. 5/2013, 66. Jg., S. 20-28.
- Feld, L., H. Kube und J. Schnellenbach (2013)** Optionen für eine Reform des bundesdeutschen Finanzausgleichs. Gutachten im Auftrag der FDP-Landtagsfraktionen der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen, Freiburg/Mainz.
- Fuest, C. und M. Thöne (2005)** Gemeindefinanzreform – Hintergründe, Defizite, Alternativen, FiFo-Berichte Nr. 1, Köln.
- Fuest, C. und M. Thöne (2008)** Ertragsabhängige und ertragsunabhängige Steuern, FiFo-Berichte Nr. 10, Juli 2008, Köln.
- Fuest, C. und M. Thöne (2009)** Reform des Finanzföderalismus in Deutschland, Kleine Handbibliothek; Bd. 37, Berlin.
- Fuest, C. und M. Thöne (2013)** Durchsetzung der Schuldenbremse in den Bundesländern, Bayerisches Staatsministeriums für Wirtschaft, Infrastruktur, Verkehr und Technologie, Köln/Oxford/München 2013.
- Goerl, C., A. Rauch, M. Thöne (2013)** Weiterentwicklung des kommunalen Finanzausgleichs in Nordrhein-Westfalen. Gutachten im Auftrage des Ministeriums für Inneres und Kommunales des Landes Nordrhein-Westfalen, Köln.
- Kitterer, W. und M. Groneck (2006)** Dauerhafte Verschuldungsregeln für die Bundesländer, in: Wirtschaftsdienst, 86. Jahrgang, Heft 9, S. 559-563.
- OECD (1999)** Taxing Powers Of State And Local Government, OECD Tax Policy Studies No. 1, Paris.
- OECD (2013)** OECD Fiscal Decentralisation Database, Paris. URL: <http://www.oecd.org/tax/federalism/oecdfiscaldecentralisationdatabase.htm>.
- Stabilitätsrat (2013)** Kennziffern zur aktuellen Haushaltslage und zur Finanzplanung im Stabilitätsrat (Berichtsjahr 2013), 8. Sitzung des Stabilitätsrates am 5. Dezember 2013, Berlin.



- Thöne, M. (2008)** Föderalismusreform II: Zur Stärkung des Politischen in der Landespolitik, in: Verflechtung verpflichtet. Die Reform der föderalen Finanzbeziehungen, Loccumer Protokolle 67/07, Rehburg-Loccum 2006, S. 95-104.
- Thöne, M. (2014)** Vertikaler, Transparenter, Aufgabengerechter: Agenda für einen Bund-Länder-Finanzausgleich für das 21. Jahrhundert, in: ifo Schnelldienst 01/2014, S. 26-31.
- Thöne, M., S. Næss-Schmidt und F. Heine-mann (2009)** Gemeinsames Evaluationsschema und Zusammenfassung der Ergebnisse, in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Bd. 1, hrsg. von Michael Thöne, Köln, S. 5-51.
- Wissenschaftlicher Beirat beim BMF(1982)** Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern, Bonn.
- Wissenschaftlicher Beirat beim BMF(2012)** Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, Berlin.
- Zimmermann, H. und R.-D. Postlep (1980)** Beurteilungsmaßstäbe für Gemeindesteuern, in: Wirtschaftsdienst, 60. Jg., S. 248-253.

Darüber hinaus wurden für die Berechnungen zahlreiche Datenquellen des Statistischen Bundesamtes, der statistischen Landesämter und der OECD herangezogen.

## Abbildungsverzeichnis

---

<b>Abbildung 1</b>	Strukturelle Defizite und Überschüsse der Länder (2013)	3
<b>Abbildung 2</b>	Das Dilemma der Schuldenbremse	4
<b>Abbildung 3</b>	Gemeinschafts- und Trennsteuern am Gesamtaufkommen (2012)	8
<b>Abbildung 4</b>	Anteile selbst- und fremdbestimmter Steuereinnahmen (2012)	9
<b>Abbildung 5</b>	Arten regionaler Steuerautonomie	14
<b>Abbildung 6</b>	Steuerarten auf regionaler Ebene (OECD)	17
<b>Abbildung 7</b>	Kriterienraster für gute Regionalsteuern	19
<b>Abbildung 8</b>	Anwendung des Kriterienrasters	27
<b>Abbildung 9</b>	Verteilung der Lohn- und Einkommensteuer zwischen den Ländern (2012)	35
<b>Abbildung 10</b>	Einkommensteuertarif: Startpunkt Landeseinkommensteuer	39
<b>Abbildung 11</b>	Einkommensteuertarif: Landeseinkommensteuer mit flacherem Tarif	40
<b>Abbildung 12</b>	Einkommensteuertarif: Landeseinkommensteuer mit progressiverem Tarif	41
<b>Abbildung 13</b>	Steuersätze bei länderautonomer Variation des Solidaritätszuschlags	49
<b>Abbildung 14</b>	Grundsteuervergleich für die OECD (2011)	51
<b>Abbildung 15</b>	Verteilung der Grundbeträge der Grundsteuer B zwischen den Ländern (2012)	53
<b>Abbildung 16</b>	Erbschaftsteuertarif (seit 2010)	56
<b>Abbildung 17</b>	Verteilung der Erbschaftsteuer zwischen den Ländern (2012)	57
<b>Abbildung 18</b>	Verteilung Erbschaften und Schenkungen nach der Größe der Erbschaften bzw. Schenkungen (2011)	59
<b>Abbildung 19</b>	Drei Kriterien für einen neuen Bund-Länder-Finanzausgleich	64
<b>Abbildung 20</b>	Effekte der Grunderwerbsteuer-Normierung im Länderfinanzausgleich	66

## **Ansprechpartner**

**Dr. Benedikt Rüchardt**  
Abteilung Wirtschaftspolitik

Telefon 089-551 78-252  
Telefax 089-551 78-249  
benedikt.ruechardt@vbw-bayern.de

## **Impressum**

Alle Angaben dieser Publikation beziehen sich grundsätzlich sowohl auf die weibliche als auch auf die männliche Form. Zur besseren Lesbarkeit wurde meist auf die zusätzliche Bezeichnung in weiblicher Form verzichtet.

Herausgeber:

**vbw**  
Vereinigung der Bayerischen  
Wirtschaft e. V.

Max-Joseph-Straße 5  
80333 München

[www.vbw-bayern.de](http://www.vbw-bayern.de)

Autor:

**Dr. Michael Thöne**

Finanzwissenschaftliches  
Forschungsinstitut an der  
Universität zu Köln (FiFo Köln)  
[www.fifo-koeln.de](http://www.fifo-koeln.de)

[thoene@fifo-koeln.de](mailto:thoene@fifo-koeln.de)