



Bundesministerium
der Finanzen

Kommission von Bundestag und Bundesrat
zur Modernisierung
der Bund-Länder-Finanzbeziehungen
Kommissionsdrucksache
009

2007 DE

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Kommission von Bundestag und Bundesrat
zur Modernisierung der
Bund-Länder-Finanzbeziehungen
-Sekretariat -
c/o Deutscher Bundestag
Platz der Republik 1
11011 Berlin

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

BEARBEITET VON RD Andreas Reimeier
FöKo II

TEL +49 (0) 1888 682-4793 (oder 682-0)

FAX +49 (0) 1888 682-3213

E-MAIL andreas.reimeier@bmf.bund.de

TELEX 886645

DATUM 30. März 2007

GZ **FöKo II - FV 1080/0**

DOK 2007/0137896

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

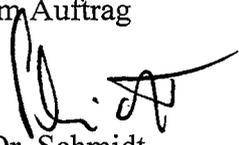
Sehr geehrte Damen und Herren,

als Anlage übersende ich den Abschlussbericht einer Studie zur „Quantifizierung der im Falle einer Bundessteuerverwaltung bzw. einer verbesserten Kooperation, Koordination und Organisation der Länderverwaltungen zu erwartenden Effizienzgewinne“, die von der Fa. Kienbaum Management Consultants GmbH in Zusammenarbeit mit Prof. Dr. Roman Seer, Ruhr-Universität Bochum – Lehrstuhl für Steuerrecht, im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen erstellt worden ist. Ich bitte, die Studie als Kommissionsdrucksache für die Beratungen zur Verfügung zu stellen.

Die Studie ist auf der Homepage des Bundesministeriums der Finanzen unter „Aktuelles“ auch in elektronischer Form als Download bereitgestellt.

Mit freundlichen Grüßen

Im Auftrag


Dr. Schmidt

Abschlussbericht

- » Quantifizierung der im Falle einer Bundessteuerverwaltung bzw. einer verbesserten Kooperation, Koordination und Organisation der Länderverwaltungen zu erwartenden Effizienzgewinne

(Forschungsaufträge Nr. 8/05 und Nr. 22/05)

Kienbaum Management
Consultants GmbH
Grolmanstraße 36
D-10623 Berlin

Tel.: 030/88 01 98 - 22
Fax: 030/88 01 98 - 93

Berlin, den 28. Dezember 2006

Inhaltsverzeichnis

1	Auftrag und Zielsetzung	11
1.1	Auftrag	11
1.2	Zielsetzung	13
2	Inhaltliches und zeitliches Vorgehen	15
2.1	Inhaltliches Vorgehen	15
2.2	Zeitliches Vorgehen	17
3	Verfassungsrechtlicher Rahmen und Organisation der Steuerverwaltung	20
3.1	Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Ausgestaltung der Steuerverwaltung	20
3.1.1	Bundesauftragsverwaltung von Gemeinschaftsteuern	20
3.1.2	Überblick über den Verfassungsrahmen für die Verwaltung von Gemeinschaftsteuern	21
3.1.3	Spielräume der Direktionsmacht des Bundes	22
3.1.3.1	Organisationsrechtliche Spielräume	22
3.1.3.2	Spielräume bei der Bundesaufsicht	24
3.1.4	Der Streit um die Reichweite des Weisungsrechts des Bundesministers der Finanzen	26
3.1.4.1	Einzelweisungen	27
3.1.4.2	Allgemeine Weisungen des Bundesministers der Finanzen und allgemeine Verwaltungsvorschriften der Bundesregierung (Art. 108 Abs. 7 GG)	29
3.1.5	Zwischenfazit zu den Gestaltungsspielräumen bei der Ausgestaltung der Steuerverwaltung	36

3.1.6	Stand der Diskussion der Reform zum Steuerverwaltungsföderalismus	38
3.1.7	Die Kooperations- und Delegationsklausel des Art. 108 Abs. 4 GG als Grundlage einfach-gesetzlicher Reformmaßnahmen	40
3.2	Organisation der Steuerverwaltung	46
4	Methode zur Berechnung der Effizienzpotenziale	50
4.1	Definition der verwendeten Begriffe	50
4.2	Beschreibung der Datengrundlagen	52
4.3	Berechnungsmethode	55
4.3.1	Vorgehensweise zur Entwicklung der Methode	55
4.3.2	Methodenüberblick	57
4.3.2.1	Ansatz zur Berechnung der strukturbedingten Mindereinnahmen	59
4.3.2.2	Ansatz zur Berechnung des rechnerischen Minderausgabenpotenzials	64
4.3.2.3	Ansatz zur Berechnung des rechnerischen Mehreinnahmenpotenzials	69
4.3.2.4	Ansatz zur Berechnung der realisierbaren Mehreinnahmen- und Minderausgabenpotenziale	70
4.3.2.5	Ansatz zur Berechnung der föderalismusbedingten Mindereinnahmen und Mehrausgaben	71
4.3.3	Validierung der Ergebnisse	72
5	Quantifizierung der realisierbaren Mehreinnahmen- und Minderausgabenpotenziale	75
5.1	Vorgehensweise zur Beschreibung der Organisationsmodelle	75
5.1.1	Definition der Modelle	75

5.1.2	Definition von Kriterien zur Beschreibung der Modelle	78
5.1.3	Berechnung der realisierbaren Mehreinnahmen-/Minderausgaben- potenziale.....	82
5.2	Optimiertes Länder-Modell	83
5.2.1	Beschreibung des Modells	84
5.2.1.1	Strategieentwicklung.....	84
5.2.1.2	Controlling.....	85
5.2.1.3	Fachaufsicht.....	87
5.2.1.4	Normsetzung.....	88
5.2.1.5	Risikomanagement	89
5.2.1.6	Servicemanagement	90
5.2.1.7	Fachablauforganisation.....	91
5.2.1.8	Fachaufbauorganisation	92
5.2.1.9	Informationstechnik.....	93
5.2.1.10	Aus- und Fortbildung.....	95
5.2.1.11	Personalmanagement.....	96
5.2.1.12	Haushaltsmanagement.....	97
5.2.2	Zusammenfassung der Ergebnisse	97
5.3	Bund-Länder-Modell	99
5.3.1	Beschreibung des Modells	100
5.3.1.1	Normsetzung.....	100
5.3.1.2	Fachaufbauorganisation	101

5.3.1.3	Informationstechnik.....	103
5.3.1.4	Aus- und Fortbildung.....	104
5.3.2	Zusammenfassung der Ergebnisse	105
5.4	Bundessteuerverwaltung	106
5.4.1	Darstellung einer Organisationsstruktur der Bundessteuerverwaltung	106
5.4.2	Beschreibung des Modells	112
5.4.2.1	Strategieentwicklung.....	112
5.4.2.2	Controlling.....	113
5.4.2.3	Fachaufsicht.....	114
5.4.2.4	Normsetzung.....	115
5.4.2.5	Risikomanagement	116
5.4.2.6	Servicemanagement	117
5.4.2.7	Fachablauforganisation.....	118
5.4.2.8	Fachaufbauorganisation	119
5.4.2.9	Informationstechnik.....	121
5.4.2.10	Aus- und Fortbildung.....	122
5.4.2.11	Personalmanagement.....	122
5.4.2.12	Haushaltsmanagement.....	123
5.4.3	Beschreibung der Variante A (Gemeinschaftsteuern).....	124
5.4.4	Beschreibung der Variante B (Gemeinschaftsteuern und Landessteuern)	125
5.4.5	Zusammenfassung der Ergebnisse	127

5.5	Vergleichende Darstellung und Erläuterung der Potenzialfaktoren	129
5.5.1	Strategieentwicklung	129
5.5.2	Risikomanagement	131
5.5.3	Informationstechnik	133
5.5.4	Zusammenfassung	135
6	Gesamtbewertung und -beurteilung der Modelle	137
6.1	Quantifizierung der föderalismusbedingten Mindereinnahmen und Mehrausgaben	137
6.2	Beschreibung der Auswirkungen auf die Bürgerorientierung und Mitarbeitermotivation	138
6.3	Rechtlicher Änderungsbedarf bei den einzelnen Modellen	140
6.3.1	Rechtlicher Änderungsbedarf beim Optimierten Länder-Modell	140
6.3.2	Rechtlicher Änderungsbedarf beim Bund-Länder-Modell	145
6.3.3	Rechtlicher Änderungsbedarf beim Modell der Bundessteuerverwaltung	151
6.4	Gesamtbeurteilung der Modelle	161

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1.:	Inhaltliches Vorgehen.....	15
Abb. 2.:	Zeitliches Vorgehen	18
Abb. 3.:	Grundstruktur der Bundes- und Landesfinanzbehörden	46
Abb. 4.:	Gesamtüberblick über die verwendete Methode	58
Abb. 5.:	Beispiel zur Ermittlung der Korrekturfaktoren.....	61
Abb. 6.:	Beispiel zur Ermittlung der Minderausgabenpotenziale	66
Abb. 7.:	Definition der Modelle	76
Abb. 8.:	Definition von Kriterien zur Beschreibung der Modelle.....	78
Abb. 9.:	Darstellung einer Organisationsstruktur der Bundessteuerverwaltung	107
Abb. 10.:	Potenzialfaktoren des Moduls „Strategieentwicklung“	129
Abb. 11.:	Potenzialfaktoren des Moduls „Risikomanagement“	131
Abb. 12.:	Potenzialfaktoren des Moduls „Informationstechnik“	133
Abb. 13.:	Gesamtübersicht der Potenzialfaktoren	135
Abb. 14.:	Strukturbedingte Mindereinnahmen der Länder	164
Abb. 15.:	Validierung der rechnerischen Mehreinnahmenpotenziale	168
Abb. 16.:	Validierung der rechnerischen Mehreinnahmenpotenziale über Stützjahre	169
Abb. 17.:	Sensitivitätsanalyse zu den ermittelten Barwerten	184

Tabellenverzeichnis

Tab. 1.:	Meilensteine	19
Tab. 2.:	Beschreibung der verwendeten Indikatoren A, C und E.....	62
Tab. 3.:	Definition der Kriterien.....	80
Tab. 4.:	Optimiertes Länder-Modell – Modul „Strategieentwicklung“ – Kalkulationsannahmen.....	85
Tab. 5.:	Optimiertes Länder-Modell – Modul „Controlling“ – Kalkulationsannahmen	86
Tab. 6.:	Optimiertes Länder-Modell – Modul „Fachaufsicht“ – Kalkulationsannahmen	88
Tab. 7.:	Optimiertes Länder-Modell – Modul „Normsetzung“ – Kalkulationsannahmen	89
Tab. 8.:	Optimiertes Länder-Modell – Modul „Risikomanagement“ – Kalkulationsannahmen.....	90
Tab. 9.:	Optimiertes Länder-Modell – Modul „Servicemanagement“ – Kalkulationsannahmen.....	91
Tab. 10.:	Optimiertes Länder-Modell – Modul „Fachablauforganisation“ – Kalkulationsannahmen.....	92
Tab. 11.:	Optimiertes Länder-Modell – Modul „Fachaufbauorganisation“ – Kalkulationsannahmen.....	93
Tab. 12.:	Optimiertes Länder-Modell – Modul „Informationstechnik“ – Kalkulationsannahmen.....	95
Tab. 13.:	Optimiertes Länder-Modell – Modul „Aus- und Fortbildung“ – Kalkulationsannahmen.....	96
Tab. 14.:	Optimiertes Länder-Modell – Modul „Personalmanagement“ – Kalkulationsannahmen.....	96

Tab. 15.:	Optimiertes Länder-Modell – Modul „Haushaltsmanagement“ – Kalkulationsannahmen.....	97
Tab. 16.:	Ergebnis der kassenmäßigen Betrachtung „Optimiertes Länder-Modell“	98
Tab. 17.:	Bund-Länder-Modell – Modul „Normsetzung“ – Kalkulationsannahmen ...	101
Tab. 18.:	Bund-Länder-Modell – Modul „Fachaufbauorganisation“ – Kalkulationsannahmen.....	103
Tab. 19.:	Bund-Länder-Modell – Modul „Informationstechnik“ – Kalkulationsannahmen	104
Tab. 20.:	Bund-Länder-Modell – Modul „Aus- und Fortbildung“ – Kalkulationsannahmen.....	105
Tab. 21.:	Ergebnis der kassenmäßigen Betrachtung „Bund-Länder-Modell“	106
Tab. 22.:	Aufgabenverteilung im Rahmen der Bundessteuerverwaltung	109
Tab. 23.:	Bundessteuerverwaltung – Modul „Strategieentwicklung“ – Kalkulationsannahmen.....	113
Tab. 24.:	Bundessteuerverwaltung – Modul „Controlling“ – Kalkulationsannahmen	114
Tab. 25.:	Bundessteuerverwaltung – Modul „Fachaufsicht“ – Kalkulationsannahmen	115
Tab. 26.:	Bundessteuerverwaltung – Modul „Normsetzung“ – Kalkulationsannahmen	116
Tab. 27.:	Bundessteuerverwaltung – Modul „Risikomanagement“ – Kalkulationsannahmen.....	117
Tab. 28.:	Bundessteuerverwaltung – Modul „Servicemanagement“ – Kalkulationsannahmen.....	118
Tab. 29.:	Bundessteuerverwaltung – Modul „Fachablauforganisation“ – Kalkulationsannahmen.....	119
Tab. 30.:	Bundessteuerverwaltung – Modul „Fachaufbauorganisation“ – Kalkulationsannahmen.....	120

Tab. 31.:	Bundessteuerverwaltung – Modul „Informationstechnik“ – Kalkulationsannahmen.....	121
Tab. 32.:	Bundessteuerverwaltung – Modul „Aus- und Fortbildung“ – Kalkulationsannahmen.....	122
Tab. 33.:	Bundessteuerverwaltung – Modul „Personalmanagement“ – Kalkulationsannahmen.....	123
Tab. 34.:	Bundessteuerverwaltung – Modul „Haushaltsmanagement“ – Kalkulationsannahmen.....	124
Tab. 35.:	Ergebnis der kassenmäßigen Betrachtung „Bundessteuerverwaltung“ (Variante A)	127
Tab. 36.:	Ergebnis der kassenmäßigen Betrachtung „Bundessteuerverwaltung“ (Variante B)	128
Tab. 37.:	Kassenmäßige Gesamteffekte der Modelle im Überblick.....	137
Tab. 38.:	Kassenmäßige föderalismusbedingte Effizienz Nachteile	138
Tab. 39.:	Prüfungsergebnisse der Prüffahre 2000-2005	167
Tab. 40.:	Ergebnis der Barwertbetrachtung „Optimiertes Länder-Modell“	178
Tab. 41.:	Ergebnis der Barwertbetrachtung „Bund-Länder-Modell“	179
Tab. 42.:	Ergebnis der Barwertbetrachtung „Bundessteuerverwaltung“ (Variante A)	179
Tab. 43.:	Ergebnis der Barwertbetrachtung „Bundessteuerverwaltung“ (Variante B)	180
Tab. 44.:	Barwerte der alternativen Organisationsmodelle	181
Tab. 45.:	Föderalismusbedingte Mindereinnahmen	182
Tab. 46.:	Föderalismusbedingte Mehrausgaben	183

Aus Gründen der Lesbarkeit wird im folgenden Text auf geschlechtsspezifische Formulierungen verzichtet; die verwendeten Begriffe beziehen die weibliche, wie die männliche Form ein.

1 Auftrag und Zielsetzung

1.1 Auftrag

Zum finanziellen Ausmaß der Effizienzverluste, die durch die föderale Struktur der deutschen Steuerverwaltung und ihre praktische Handhabung bedingt sind, gibt es nur Indizien oder Einzelfeststellungen. Eine umfassende Analyse und systematische Aufbereitung ist bisher nicht erstellt worden. Das Bundesministerium der Finanzen hat der Kienbaum Management Consultants GmbH daher die inhaltlich zusammenhängenden Forschungsaufträge Nr. 08/05 und 22/05 erteilt.

Der Forschungsauftrag Nr. 08/05 lautet „Quantifizierung der durch die föderale Struktur der deutschen Steuerverwaltung bedingten Effizienznachteile (Einnahmeausfälle und erhöhte Erhebungskosten) und der zu erwartenden Effizienzgewinne im Falle einer Bundessteuerverwaltung für die Gemeinschaftsteuern¹“ und bezieht sich im Wesentlichen² auf

- » die Identifizierung und Quantifizierung der „föderalismusbedingten“ Einnahmeausfälle und zusätzlichen Erhebungskosten,
- » die realistische Abschätzung des Potenzials möglicher Einnahmeverbesserungen und Kostensenkungen im Falle einer Bundessteuerverwaltung bzw. einer verbesserten Kooperation, Koordination und Organisation der Länderverwaltungen,
- » die Berücksichtigung der Verzerrung durch wirtschaftsstrukturelle Unterschiede zwischen den Ländern anhand von Kennzahlen sowie die Absicherung der Ergebnisse durch eine makroökonomische Analyse,
- » die Berücksichtigung relevanter Prüfungsfeststellungen der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder,

¹ Inkl. Einkommensteuer (Lohnsteuer, Veranlagte Einkommensteuer, Nicht veranlagte Steuern vom Ertrag und Zinsabschlag), Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer, exkl. Einfuhrumsatzsteuer

² Die Versicherungssteuer ist als Bundessteuer (Art. 106 Abs. 1 Nr. 4 GG) weder Gemeinschaftsteuer noch Landessteuer. Bei Einführung einer umfassenden Bundessteuerverwaltung spricht – gerade mit Rücksicht auf die wiederholten Beanstandungen des Bundesrechnungshofes – viel dafür, Ertrags- und Verwaltungskompetenz beim Bund zu vereinigen.

- » die rechtliche Beurteilung der Rahmenbedingungen der verschiedenen Modelle sowie die Beurteilung der Modelle anhand internationaler Vergleiche und
- » die intensive Einbeziehung der Länder zur Validierung der Daten und der Modelle.

Der Forschungsauftrag Nr. 22/05 lautet „Quantifizierung der im Falle einer Bundessteuerverwaltung bzw. einer verbesserten Kooperation, Koordination und Organisation der Länderverwaltungen im Bereich der Gemeinschaftsteuern zu erwartenden Effizienzgewinne – Erweiterungsoption“ und beinhaltet

- » die Erweiterung des Modells der Bundessteuerverwaltung um eine Bewertung der Kostensenkungs- und Einnahmeverbesserungspotenziale für die Landessteuerverwaltungen, soweit sie Landessteuern³ verwalten, die bundesgesetzlich geregelt sind,
- » eine rechtliche Beurteilung der Rahmenbedingungen für diese Erweiterung,
- » die Erweiterung der Untersuchung um eine neue Modellvariante „Bundessteuerverwaltung für Gemeinschaftsteuern und bundesgesetzlich geregelte Landessteuern“ sowie
- » eine rechtliche Beurteilung der Rahmenbedingungen für diese Erweiterung (inkl. Frage der Kostenerstattung durch die Länder, soweit der Bund Ländersteuern verwaltet).

Darüber hinaus sind – neben einer Betrachtung der Wirtschaftlichkeit – auch die Auswirkungen auf die Bürgerorientierung und die Mitarbeitermotivation, die aufgrund der Umsetzung der insgesamt skizzierten Modelle zu erwarten sind, in die Untersuchung einzubeziehen.

Auftragnehmer ist die Kienbaum Management Consultants GmbH. Für die Beurteilung der verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen sowie die rechtliche Beurteilung alternativer Organisationsmodelle der Steuerverwaltung hat Kienbaum Herrn Professor Dr. jur. Roman Seer und Herrn PD Dr. jur. Klaus-Dieter Drüen, Lehrstuhl für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum, beauftragt.

³ Gewerbesteuer, Grundsteuer, Grunderwerbsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Feuerschutzsteuer, Kraftfahrzeugsteuer, Rennwett- und Lotteriesteuer

1.2 Zielsetzung

Die aus den Forschungsaufträgen Nr. 08/05 und 22/05 abgeleiteten inhaltlichen Ziele der Untersuchung können wie folgt definiert werden:

- » Quantifizierung der „föderalismusbedingten“ Mindereinnahmen und Mehrausgaben,
- » Quantifizierung der realisierbaren Mehreinnahmen- und Minderausgabepotenziale im Falle einer Bundessteuerverwaltung bzw. einer verbesserten Kooperation, Koordination und Organisation der Länderverwaltungen,
- » Beschreibung der alternativen Organisationsmodelle für die Bundessteuerwaltung bzw. für eine verbesserte Kooperation, Koordination und Organisation der Länderverwaltungen,
- » Beurteilung der rechtlichen Rahmenbedingungen für die Umsetzung der alternativen Organisationsmodelle sowie
- » Beurteilung der Auswirkungen auf die Bürgerorientierung und Mitarbeitermotivation aufgrund der Umsetzung der alternativen Organisationsmodelle.

Die Beschreibung der alternativen Organisationsmodelle erfolgt in dem Umfang, welcher für eine Quantifizierung der realisierbaren Mehreinnahmen- und Minderausgabepotenziale erforderlich ist. Es ist explizit kein Untersuchungsziel, detaillierte oder „umsetzungsreife“ Organisationsmodelle zu beschreiben. Dies könnte und müsste Gegenstand weitergehender Überlegungen oder Planungen sein.

Basis dieser Untersuchung ist der Bezugszeitraum 2004. Insofern handelt es sich um eine statische Analyse. Um die Umsetzung der alternativen Organisationsmodelle realistisch abzubilden wird der Zeitraum 2007 bis 2016 betrachtet. Eine dynamische Analyse der ökonomischen und rechtlichen Rahmenbedingungen während des Umsetzungszeitraums findet nicht statt.

Bei der Entwicklung von Organisationsmodellen werden exemplarisch auch internationale Steuerverwaltungsstrukturen analysiert. Gegenstand ist allerdings nur ein punktueller Vergleich mit anderen föderalen Steuerverwaltungssystemen bzw. zentralistischen Modellen. Im Einklang mit dem Forschungsauftrag wurde kein Rechtsvergleich der

Steuerverwaltungen⁴ angestrebt, der angesichts der Heterogenität der verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen für die Verwaltungsorganisation nur wenig Aussagekraft hätte. Ziel des Vergleiches ist es vielmehr, Anregungen für die Modellbildung zu gewinnen und dabei Referenzelemente sowie im Ausland gewonnene Praxiserfahrungen einfließen zu lassen.

Die Beurteilung der rechtlichen Rahmenbedingungen für die Umsetzung alternativer Organisationsmodelle konzentriert sich auf organisations- und verfassungsrechtliche Aspekte. Eine detaillierte Darstellung der personalrechtlichen Problemstellungen der einzelnen Modelle (z. B. Problematik der Überleitung von Landesbediensteten in die Bundesverwaltung) ist nicht Gegenstand der rechtlichen Würdigung der Modelle.

Formale Ziele der Untersuchung sind:

- » Der Forschungsauftrag wird – entsprechend dem Stand der Forschung – auf der Grundlage anerkannter wissenschaftlicher Methoden durchgeführt.
- » Die verwendeten Begriffe werden verständlich definiert.
- » Die Berechnungsmethoden sowie die verwendeten Datengrundlagen und Quellen werden offen gelegt.
- » Für die Berechnungen werden die aktuellsten, zur Verfügung stehenden Daten verwendet.
- » Sofern erforderlich, erfolgt eine Validierung der Berechnungsergebnisse über die Durchführung von Zeitvergleichen.
- » Methodische Besonderheiten und statistische Unsicherheiten werden in angemessener Weise im Bericht dargestellt.

⁴ Dazu weitere Hinweise, insbesondere auf Österreich und Kanada, bei *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 GG Rn. 181-183 (Nov. 1999).

2 Inhaltliches und zeitliches Vorgehen

2.1 Inhaltliches Vorgehen

Das inhaltliche Vorgehen orientiert sich an den in Kapitel 1.2 beschriebenen inhaltlichen Zielen der Untersuchung und kann in sieben Abschnitte gegliedert werden. Eine ausführliche Darstellung des methodischen Vorgehens zur Berechnung der Effizienzpotenziale erfolgt in Kapitel 4.

Die Gesamtstruktur des inhaltlichen Vorgehens kann der folgenden Abbildung entnommen werden.

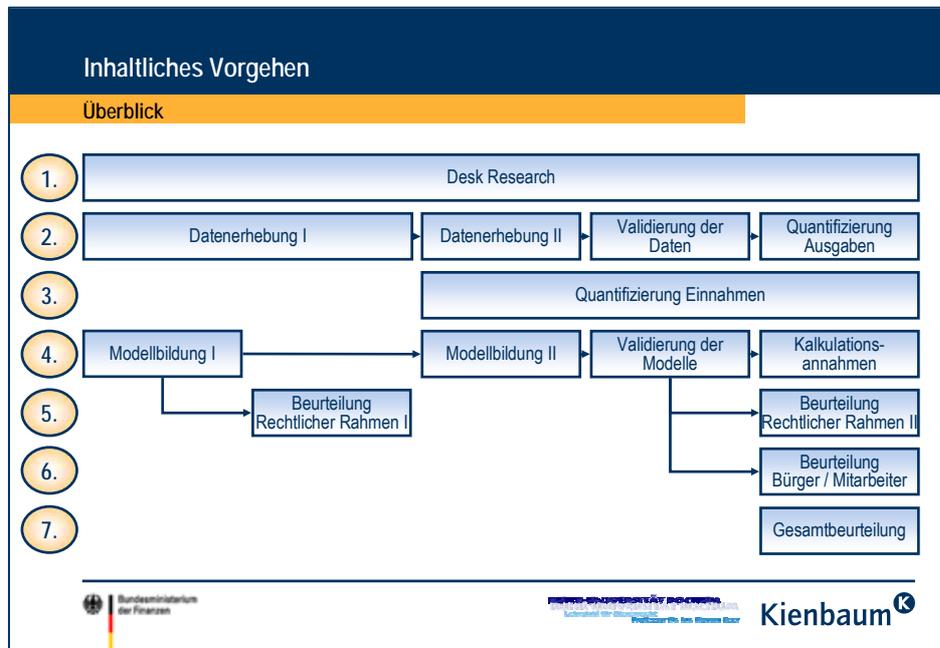


Abb. 1.: Inhaltliches Vorgehen

Die einzelnen Abschnitte des inhaltlichen Vorgehens können folgendermaßen beschrieben werden:

- » **Abschnitt 1 „Desk Research“:** Im gesamten Verlauf der Untersuchung, insbesondere jedoch zu Beginn, wurde sog. „Desk Research“ betrieben. Hierzu zählt u. a. die Recherche relevanter Studien zur Effizienz der Steuerverwaltung, Einzelfeststellungen des Bundes- und der Landesrechnungshöfe, verwaltungsspezifischer bzw. makroökonomischer Statistiken sowie internationaler Organisationsmo-

delle der Steuerverwaltung. Eine Gesamtdarstellung der recherchierten Quellen findet sich in Kapitel 4.

- » **Abschnitt 2 „Quantifizierung der Ausgabenseite“:** Da keine aktuellen bzw. detaillierten Daten über den Personaleinsatz und die Ausgaben der Landessteuerverwaltungen (getrennt nach Steuerarten, Verwaltungsebenen sowie Besoldungs- und Vergütungsgruppen) vorlagen, wurde ein entsprechender Erhebungsbogen entwickelt (Datenerhebung I). Nach dem Versand des Erhebungsbogens ergab sich ein allgemeiner Informationsbedarf auf Seiten der Länder bzgl. der Ziele und Inhalte der Untersuchung sowie ein genereller Klärungsbedarf bzgl. der Beteiligung der Länder an der Erhebung. Nach der Präsentation des Zwischenstandes der Untersuchung in einer Sitzung der Referatsleiter Organisation sowie der Abteilungsleiter Steuern des Bundes und der Länder hat die Finanzministerkonferenz (FMK) beschlossen, dass sich die Länder an der Untersuchung beteiligen. Anschließend wurde der Erhebungsbogen überarbeitet und den Ländern zugesandt (Datenerhebung II). Nach der Rücksendung der Erhebungsbögen erfolgte eine Validierung der Daten im Rahmen von Vor-Ort-Gesprächen mit Vertretern der jeweiligen Landessteuerverwaltungen (i. d. R. Zentralabteilungsleitung und/oder Abteilungsleitung Steuern, Referatsleitungen Organisation, Personal und Haushalt und/oder Referatsleitungen Steuern sowie ggf. Vertreter der Mittelbehörden). Abschließend wurde die Quantifizierung der Ausgabenseite vorgenommen.
- » **Abschnitt 3 „Quantifizierung der Einnahmenseite“:** Zur Vorbereitung der Quantifizierung wurden zunächst eine umfangreiche Literaturrecherche sowie eine Sichtung der relevanten Feststellungen des Bundes- und der Landesrechnungshöfe bzw. der relevanten Berichte und Statistiken vorgenommen (vgl. Abschnitt 1). Auf dieser Basis ist eine Methode zur Quantifizierung der Einnahmenseite entwickelt worden. Das entsprechende Vorgehen wird in Kapitel 4.3.1 im Detail dargestellt. Nach der Methodenentwicklung erfolgte die konkrete Quantifizierung der Einnahmenseite.
- » **Abschnitt 4 „Entwicklung und Kalkulation der Modelle“:** Nach dem in Kapitel 6.1 ausführlich dargestellten Vorgehen ist zunächst ein erster Entwurf der Berechnung zu Grunde gelegten Organisationsmodelle erstellt worden (Modellbildung I). Dieser Entwurf basierte zum einen auf Erkenntnissen aus verschiedenen Kienbaum-Projekten im Bereich der deutschen Steuerverwaltung und zum anderen auf einer Recherche ausländischer Organisationsmodelle. Anschließend wurde der Entwurf, aufgrund von Erhebungen zu abgeschlossenen, laufenden und geplanten Reformmaßnahmen der deutschen Steuerverwaltung sowie zum Vollzug der bundesgesetzlich geregelten Landessteuern, weiter entwickelt (Modellbildung II). Der Erhebungsbogen zu Reformmaßnahmen wurde im Rahmen der Datenerhebung I, der Erhebungsbogen zum Vollzug der Landessteuern im Rahmen der Datenerhe-

bung II entwickelt und eingesetzt. Eine Überprüfung der Modelle auf Praxistauglichkeit erfolgte in den o. g. Vor-Ort-Gesprächen mit den Ländern (vgl. Abschnitt 2). Im Anschluss an die Validierung und ggf. Überarbeitung der Modelle sind die für eine Kalkulation der Ausgaben- und Einnahmenseite erforderlichen Annahmen getroffen worden.

- » **Abschnitt 5 „Beurteilung des rechtlichen Rahmens“:** Die erste, grobe Beurteilung des rechtlichen Rahmens bzw. des rechtlichen Umsetzungsaufwandes ist nach der Erstellung des ersten Entwurfes der alternativen Organisationsmodelle, die zweite, detaillierte Beurteilung nach der Weiterentwicklung, Validierung und Überarbeitung dieser Organisationsmodelle vorgenommen worden.
- » **Abschnitt 6 „Beurteilung der Bürgerorientierung und Mitarbeitermotivation“:** Nach der Fertigstellung der Organisationsmodelle erfolgte eine grobe, qualitative Beurteilung der Auswirkungen auf die Bürgerorientierung bzw. Mitarbeitermotivation, die bei der Umsetzung der alternativen Organisationsmodelle zu erwarten sind.
- » **Abschnitt 7 „Gesamtbeurteilung“:** Die Gesamtbeurteilung der Untersuchungsergebnisse basiert auf der Quantifizierung der Ausgaben- und Einnahmenseite, der Beurteilung der rechtlichen Voraussetzungen sowie der Auswirkungen auf die Bürgerorientierung bzw. Mitarbeitermotivation im Falle der Umsetzung der alternativen Organisationsmodelle.

2.2 Zeitliches Vorgehen

Das zeitliche Vorgehen ist an das in Kapitel 2.1 geschilderte inhaltliche Vorgehen der Untersuchung angelehnt und kann – im Überblick – der folgenden Abbildung entnommen werden.

Zeitliches Vorgehen												
Überblick												
Nr.	Abschnitt	Aug 05	Sep 05	Okt 05	Nov 05	Dez 05	Jan 06	Feb 06	März 06	Apr 06	Mai 06	Jun 06
1	Desk Research											
2	Quantifizierung der Ausgabenseite											
3	Quantifizierung der Einnahmenseite											
4	Entwicklung und Kalkulation der Modelle											
5	Beurteilung des rechtlichen Rahmens											
6	Beurteilung der Bürgerorientierung und Mitarbeitermotivation											
7	Gesamtbeurteilung											

Abb. 2.: Zeitliches Vorgehen

Die wichtigsten Meilensteine des Untersuchungsverlaufs sind:

30.06.2005	Erteilung des Forschungsauftrages Nr. 08/05 „Quantifizierung der durch die föderale Struktur der deutschen Steuerverwaltung bedingten Effizienz Nachteile (Einnahmeausfälle und erhöhte Erhebungskosten) und der zu erwartenden Effizienzgewinne im Falle einer Bundessteuerverwaltung für die Gemeinschaftsteuern“
01.08.2005	Durchführung des 1. forschungsbegleitenden Gespräches im BMF
14.10.2005	Abgabe des 1. Zwischenberichtes an das BMF
25.10.2005	Durchführung des 2. forschungsbegleitenden Gespräches im BMF
09.11.2005	Präsentation und Diskussion des Zwischenstandes der Untersuchung im Rahmen einer Sitzung der Referatsleiter Organisation (Steuerverwaltung)
22.11.2005	Präsentation und Diskussion des Zwischenstandes der

	Untersuchung im Rahmen einer Sitzung der Abteilungsleiter Organisation (Steuerverwaltung)
26.01.2006	Beschluss zur Beteiligung der Länder an der Untersuchung durch die Finanzministerkonferenz (FMK)
03.02.2006	Erteilung des Forschungsauftrages Nr. 22/05 „Quantifizierung der im Falle einer Bundessteuerverwaltung bzw. einer verbesserten Kooperation, Koordination und Organisation der Länderverwaltungen im Bereich der Gemeinschaftsteuern zu erwartenden Effizienzgewinne – Erweiterungsoption“
07.03.2006	Diskussion der Datenerhebung und der Zeitplanung im Rahmen einer Sitzung der Referatsleiter Organisation
17.03.2006 – 31.03.2006	Durchführung der Datenerhebung
04.04.2006 – 19.05.2006	Durchführung der Vor-Ort-Gespräche in den Ländern zur Validierung der Erhebungsdaten und der Organisationsmodelle
24.05.2006	Durchführung des 3. forschungsbegleitenden Gespräches im BMF
31.05.2006 – 01.06.2006	Präsentation und Diskussion der bisherigen Untersuchungsergebnisse im Rahmen einer Sitzung der Referatsleiter Organisation (Steuerverwaltung)
30.06.2006	Erstellung und Versand des Berichtsentwurfes
12.07.2006 – 13.07.2006	Präsentation und Diskussion des Berichtsentwurfes im Rahmen einer Sitzung der Referatsleiter Organisation (Steuerverwaltung)
31.07.2006	Erarbeitung von Stellungnahmen der Länder zum Berichtsentwurf (ggf.)
02.08.2006	Durchführung des 4. forschungsbegleitenden Gespräches im BMF
28.12.2006	Abgabe des Abschlussberichtes

Tab. 1.: Meilensteine

3 Verfassungsrechtlicher Rahmen und Organisation der Steuerverwaltung

Im ersten Schritt wird der verfassungsrechtliche Rahmen der Steuerverwaltungshoheit abgesteckt (Kapitel 3.1), bevor anschließend – kurz – die derzeitige, organisatorische Ausgestaltung der Steuerverwaltung sowie häufig zitierte Defizite dargestellt werden (Kapitel 3.2).

3.1 Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Ausgestaltung der Steuerverwaltung

Um die (verfassungs-)rechtlichen Spielräume der Steuerverwaltung – gerade im Hinblick auf alternative Modellbildungen – abschätzen zu können, sind die verfassungsrechtlichen Grundlinien der Verwaltung der Gemeinschaftsteuern darzulegen.

3.1.1 Bundesauftragsverwaltung von Gemeinschaftsteuern

Art. 108 GG normiert die Steuerverwaltungshoheit und verteilt sie auf Bund und Länder, wobei er Spezialregeln gegenüber den Art. 83 ff. trifft⁵. Den thematischen Rahmen der Untersuchung der Steuerverwaltung steckt bereits der Begriff der Gemeinschaftsteuern ab, die Art. 106 Abs. 3 GG mit der Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer abschließend aufzählt. Diese Steuern werden nach Art. 108 Abs. 3 Satz 1 GG durch die Länder im Auftrag des Bundes verwaltet⁶. Dabei ist die Auftragsverwaltung der Länder für den Bund eine Form der Landesverwaltung⁷, bei der die Länder Landesstaatsgewalt ausüben⁸. Art. 85 GG ist die den Typus der Bundesauftragsverwaltung kennzeichnende „Grundnorm“, die durch Art. 108 GG erheblich modifiziert wird⁹. Art.

⁵ BVerfG, Beschl. v. 27.06.2002 – 2 BvF 4/98, BVerfGE 106, 1 (20).

⁶ Die Gewerbesteuer als Gemeindesteuer zählt nicht zu den Gemeinschaftsteuern, die nach Art. 108 Abs. 3 GG im Auftrag des Bundes verwaltet werden (näher *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 GG Rn. 96, 77 [Nov. 1999]). Dasselbe gilt für die Versicherungssteuer als Bundessteuer (Art. 106 Abs. 1 Nr. 4 GG).

⁷ Allgemeine Ansicht vgl. *Janz*, Das Weisungsrecht nach Art. 85 Abs. 1 GG, 2003, S. 86 mit umf. N.

⁸ BVerfG, Urt. v. 19.02.2002 – 2 BvG 2/00, BVerfGE 104, 249 (264).

⁹ *Janz*, Das Weisungsrecht nach Art. 85 Abs. 1 GG, 2003, S. 85.

108 Abs. 3 GG macht die Landesfinanzbehörden nicht zu Bundesbehörden, obwohl sie sich für das Weisungsrecht des Bundes von Bundesbehörden nicht unterscheiden¹⁰. Das Bundesverfassungsgericht teilt die Verwaltungskompetenz bei der Bundesauftragsverwaltung in Wahrnehmungs- und Sachkompetenz¹¹. Dabei hat das Land die unentziehbare Wahrnehmungskompetenz als Landesangelegenheit, während die Sachkompetenz dem Land „nur unter dem Vorbehalt ihrer Inanspruchnahme durch den Bund“ zusteht. Bei der Bundesauftragsverwaltung ist die Verwaltungskompetenz der Länder demnach schon nach der ursprünglichen Zuweisung eingeschränkt¹². Das Bundesverfassungsgericht hat allgemein folgende Leitlinie für die Bundesauftragsverwaltung aufgestellt: Der Bund dürfe im Rahmen der Bundesauftragsverwaltung alle Aktivitäten entfalten, die er für eine effektive und sachgerechte Vorbereitung und Ausübung seines grundsätzlich unbeschränkten Direktions- und Weisungsrechts für erforderlich halte, soweit er dadurch nicht die Wahrnehmungskompetenz der Länder verletze¹³. Welche Schranken dem Handeln des Bundes bei der Bundesauftragsverwaltung gezogen sind, ist in erster Linie bereichsspezifisch festzulegen.

3.1.2 Überblick über den Verfassungsrahmen für die Verwaltung von Gemeinschaftsteuern

Die Verfassungsmaßstäbe für die Verwaltung von Gemeinschaftsteuern ergeben sich aus der Zusammenschau von Art. 108 Abs. 3 GG mit den weiteren Spezialregelungen der Steuerverwaltungshoheit in Art. 108 GG und dem partiellen Rückgriff auf die allgemeinen Vorgaben der Art. 84 und 85 GG. Das Verhältnis von Art. 108 Abs. 2 Satz 1 GG zu Art. 108 Abs. 3 Satz 1 GG entspricht dem Verhältnis von Art. 84 GG zu Art. 85 GG¹⁴. Gesetzesvollzug im Auftrag des Bundes und ländereigene Ausführung von Bundesge-

¹⁰ *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 GG Rn. 94 (Nov. 1999).

¹¹ Grundlegend BVerfG, Urt. v. 22.05.1990 – 2 BvG 1/88, BVerfGE 81, 310 (332); daran anknüpfend BVerfG, Urt. v. 19.02.2002 – 2 BvG 2/00, BVerfGE 104, 249 (264 f.); ebenso zuletzt *Burgi*, Überführung der Atomaufsicht in Bundeseigenverwaltung?, 2005, S. 10.

¹² BVerfG, Urt. v. 22.05.1990 – 2 BvG 1/88, BVerfGE 81, 310 (332); BVerfG, Urt. v. 19.02.2002 – 2 BvG 2/00, BVerfGE 104, 249 (264).

¹³ BVerfG, Urt. v. 19.02.2002 – 2 BvG 2/00, BVerfGE 104, 249 (265).

¹⁴ Hierzu und zum Folgenden *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 GG Rn. 94 (Nov. 1999) m.w.N.

setzen unterscheiden sich danach allein in der verstärkten Einwirkungsmöglichkeit des Bundes. Bei der Bundesauftragsverwaltung steigert sich die Intensität der Einwirkungsmöglichkeiten des Bundes zu einer umfassenden Direktionsmacht des Bundes¹⁵. Dabei lassen sich organisationsrechtliche und fachliche Direktionsmacht trennen:

Die in Art. 108 Abs. 2 Satz 2 und 3 GG verankerten Rechte des Bundes bestehen für die gesamte Landesfinanzverwaltung und damit erst recht, wenn diese sogar im Auftrag des Bundes tätig wird. Danach können vor allem der Aufbau der Landesfinanzbehörden und die einheitliche Ausbildung der Beamten durch Bundesgesetz mit Zustimmung des Bundesrates geregelt werden. Die fakultative Regelungsbefugnis des Bundes für den Behördenaufbau überlagert also Art. 85 Abs. 1 GG ebenso wie Art. 84 Abs. 1 GG. Gegenüber Art. 85 Abs. 2 Satz 2 GG ist Art. 108 Abs. 2 Satz 2 GG *lex specialis*. Art. 85 Abs. 2 Satz 3 GG zur Bestellung der Leiterin bzw. der Leiter der Mittelbehörden entspricht Art. 108 Abs. 2 Satz 3 GG. Wie weit die organisationsrechtlichen Spielräume des Bundes reichen, ist unter 3.1.3.1 auszuloten.

Art. 85 Abs. 2 Satz 1 GG entspricht Art. 108 Abs. 7 GG, wonach die Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrats für die Länderfinanzbehörden allgemeine Verwaltungsvorschriften erlassen darf. Eine eigenständige Relevanz für die Steuerverwaltung besitzen mithin praktisch nur die Weisungs- und Aufsichtsrechte des Bundes (Art. 85 Abs. 3 und 4 GG), was Art. 108 Abs. 3 Satz 2 GG durch seine Verweisung deutlich macht. Art. 108 Abs. 3 Satz 2 GG ist allerdings insoweit *lex specialis*, als an die Stelle der Bundesregierung der Bundesminister der Finanzen tritt¹⁶. Die Reichweite der Bundesaufsicht im Einzelnen wird unter 3.1.3.2 dargestellt.

3.1.3 Spielräume der Direktionsmacht des Bundes

3.1.3.1 Organisationsrechtliche Spielräume

Da auch die Bundesauftragsverwaltung eine Form der Landesverwaltung ist, liegt die Organisationsgewalt nach Art. 30, 70 Abs. 1 GG grundsätzlich bei den Ländern. Die sich daraus an sich ergebende weitgehende Gestaltungsfreiheit der Länder schränkt Art. 108 Abs. 2 Satz 2 GG aber zugunsten des Bundesgesetzgebers auch für den Be-

¹⁵ *Lerche*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 85 Rn. 70 ff. (Jan. 1987).

¹⁶ Ebenso Dreier/*Heun*, GG, 2000, Art. 108 Rn. 16.

reich der Bundesauftragsverwaltung ein¹⁷. Art. 108 Abs. 2 Satz 2 GG verleiht dem Bund im Bereich der Länderfinanzverwaltungen eine Gesetzgebungskompetenz, die mit der konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz des Art. 72 Abs. 1 GG vergleichbar ist, ohne an die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG gebunden zu sein¹⁸. Für den dort bezeichneten Regelungsbereich erhält der Bund eine fakultative Regelungsbefugnis, die er mit dem Anspruch auf Ausschließlichkeit (Art. 31 GG) an sich ziehen kann. Macht der Bund von seiner Regelungsbefugnis Gebrauch, verbleibt eine Regelungsbefugnis der Länder nur, soweit das Bundesgesetz dafür Raum lässt. Soweit die Länder die Organisation ihrer Finanzbehörden selbst regeln, bedarf es hierfür aber nicht unbedingt eines förmlichen Gesetzes. Art. 108 Abs. 2 Satz 2 GG beschränkt die Gesetzgebungskompetenz des Bundes auf den Aufbau der Landesfinanzbehörden und befugt den Bundesgesetzgeber dazu, die wesentlichen Organisationsregelungen für die Steuerverwaltungen der Länder zu erlassen¹⁹, d.h. den nach außen hin erkennbaren Stufenaufbau der Finanzbehörden und deren Zuständigkeiten²⁰. Art. 108 Abs. 2 Satz 2 GG will einerseits eine gleichmäßige Besteuerung sichern, indem er die Grundlage für eine vergleichbare, im Aufbau gleichgesichtige Steuerverwaltung der Länder schafft. Andererseits will Art. 108 Abs. 2 Satz 2 GG die Organisationsgewalt der Länder nicht völlig derogieren. Für die Regelung des internen Aufbaus der Landesfinanzbehörden überlässt er das Feld vielmehr den Ländern, die auf (insbesondere regionalbeeinflusste) Änderungen der jeweiligen Verwaltungsbedingungen schneller und flexibler reagieren können. Der Bund hat von seiner Gesetzgebungskompetenz durch das Finanzverwaltungsgesetz (FVG) Gebrauch gemacht, das als Organisationsgesetz ein „umfassendes Ausführungsgesetz zu Art. 108 GG“ ist²¹. Darum bedürfen die neu konzipierten Modelle der Änderung dieses Bundesgesetzes und der Zustimmung des Bundesrats, soweit sie vom Status quo des FVG abweichen. Das setzt freilich eine Detailanalyse der Modelle und Module voraus.

¹⁷ Seer, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 GG Rn. 94, 80 (Nov. 1999).

¹⁸ Heintzen, in v. Münch/Kunig, GG⁵, 2003, Art. 108 Rn. 28; Maunz/Dürig, Art. 108 GG, Rn. 37 (April 1983).

¹⁹ Müller/Zeitler, Zuständigkeit bei der Verwaltung der Finanzen durch den Bund und die Länder, DSzIA 1975, S. 467 (469); Maunz/Dürig, Art. 108 GG, Rn. 37 (Mai 1983); Bonsels, Einwirkungs- und Mitwirkungsrechte des Bundes bei der Verwaltung der Steuern durch die Länder, 1995, S. 54 f.

²⁰ Seer, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 GG Rn. 81 (Nov. 1999).

²¹ So Schlette, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3⁵, 2005, Art. 108 Rn. 46.

Darüber schränkt Art. 108 Abs. 2 Satz 2 GG die Organisationsgewalt der Länder – über die Rahmenkompetenz des Bundes nach Art. 75 Abs. 1 Nr. 1 GG hinaus – auch durch die fakultative Gesetzgebungskompetenz des Bundes über die einheitliche Ausbildung der Beamten bei der Ausführung der Steuergesetze durch Landesfinanzbehörden ein²². Dabei ist der Bund nicht an die engen Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG gebunden. Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes steht im Dienste einer gleichmäßigen Besteuerung, die nur dann voll gewährleistet werden kann, wenn ein qualifiziertes und einheitlich ausgebildetes Personal die steuerrechtlichen Bestimmungen im gesamten Bundesgebiet einheitlich anwendet²³. Danach eröffnet Art. 108 Abs. 2 Satz 2 GG auch insoweit Spielräume, von denen der Bund derzeit durch Erlass des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes (StBAG) und der darauf fußenden Ausbildungs- und Prüfungsordnung für Steuerbeamte (StBAPO) Gebrauch gemacht hat.

3.1.3.2 Spielräume bei der Bundesaufsicht

Die Bundesaufsicht durch den Bundesminister der Finanzen (Art. 108 Abs. 3 Satz 2 i. V. m. Art. 85 Abs. 4 GG) beschränkt sich bei der Auftragsverwaltung nicht auf die Rechtmäßigkeit, sondern erstreckt sich darüber hinaus auf die Zweckmäßigkeit der Ausführung der Bundesgesetze (Art. 85 Abs. 4 Satz 1 GG). Die Bundesaufsicht geht daher über eine auf Kontrolle der Rechtmäßigkeit beschränkte Rechtsaufsicht hinaus, indem der Maßstab der Kontrolle und Steuerung auf für die Fachaufsicht typische Gesichtspunkte ausgedehnt wird²⁴. Je nach präferierter Terminologie findet demnach bei der Bundesauftragsverwaltung neben der Rechtsaufsicht auch eine Fachaufsicht statt²⁵, oder aber die Bundesaufsicht verdichtet sich zur Fachaufsicht²⁶. Jedenfalls ist

²² Dazu und zum Folgenden *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 GG Rn. 83 ff. (Nov. 1999).

²³ *Bonsels*, Einwirkungs- und Mitwirkungsrechte des Bundes bei der Verwaltung der Steuern durch die Länder, 1995, S. 76; *Schlette*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3⁵, 2005, Art. 108 Rn. 57.

²⁴ Allgemein Wolff/Bachofl/*Stober*, Verwaltungsrecht, Bd. 3⁵, 2004, § 94 Rn. 160.

²⁵ So *Degenhardt*, Staatsrecht I²⁰, 2004, Rn. 174; *Heintzen*, in v. Münch/Kunig, GG⁵, 2003, Art. 108 Rn. 32.

²⁶ v. *Danwitz*, Bundesauftragsverwaltung und Bundesingerenzen nach Art. 85 Abs. 4 GG, DVBl. 1992, S. 1005 (1011); *Sachs/Dittmann*, GG³, 2003, Art. 85 Rn. 31; *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 GG Rn. 112 (Nov. 1999).

die Bundesaufsicht insoweit „global“, als sie weit über eine Rechtsaufsicht hinausgeht²⁷. Diese Intensität der Bundesaufsicht unterstreicht die umfassende Sachkompetenz des Bundes. Ebenso wie die Wahrnehmungskompetenz für die Auftragsverwaltung jedoch bei den Ländern liegt, verbleibt auch für diesen Bereich die Dienstaufsicht und damit die Verantwortung für die personelle, innerorganisatorische und geschäftsordnungsmäßige Gestaltung der Verwaltung stets bei den Ländern²⁸. Dem Bund steht also bei der Bundesauftragsverwaltung nicht die Dienstaufsicht zu²⁹. Die Einwirkungsmöglichkeit des Bundes beschränkt sich insoweit auf die in Art. 108 Abs. 2 Sätze 2 und 3 GG normierten Befugnisse. Das Mängelrügeverfahren des Art. 84 Abs. 4 GG gilt im Rahmen der Bundesaufsicht nach Art. 85 GG nicht³⁰.

Als Aufsichtsmittel nennt Art. 85 Abs. 4 Satz 2 GG zunächst die Möglichkeit, zur Überprüfung der Gesetz- und Zweckmäßigkeit des Gesetzesvollzugs Bericht und Vorlage der Akten zu verlangen. Diese Informationsrechte dienen sowohl der präventiven Beobachtungsaufsicht als auch der Vorbereitung repressiver Aufsichtsmaßnahmen. Als repressive Aufsichtsmaßnahme kommt vor allem die Weisung nach Art. 85 Abs. 3 GG in Betracht (näheres im Folgeabschnitt), die sich als Instrument der Bundesaufsicht im weiteren Sinne verstehen lässt³¹. Die Aufsichtsmaßnahmen, Berichterstattung und Aktenvorlage zu verlangen, können je nach ihrem Einsatz präventiven oder repressiven Charakter haben³². Der Bundesminister der Finanzen kann als ein weiteres Aufsichtsmittel Beauftragte nicht nur – wie im Fall des Art. 84 Abs. 3 Satz 2 GG – zu den Obersten Landesfinanzbehörden, sondern zu „allen“ Behörden, also auch zu Finanzämtern, entsenden. Diese Möglichkeit wird nicht dadurch obsolet,

²⁷ *Lerche*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 85 Rn. 6 (Jan. 1987).

²⁸ *Lerche*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 85 Rn. 73 (Jan. 1987); *Bonsels*, Einwirkungs- und Mitwirkungsrechte des Bundes bei der Verwaltung der Steuern durch die Länder, 1995, S. 163.

²⁹ *Lerche*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 85 Rn. 73 (Jan. 1987); *Jarass/Pieroth*, GG⁸, 2006, Art. 85 Rn. 8.

³⁰ Näher zur Begründung *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 GG Rn. 113 (Nov. 1999).

³¹ Zutreffend *Tschentscher*, Inhalt und Schranken des Weisungsrechts des Bundes aus Art. 85 Abs. 3 GG, 1988, S. 66 f.

³² Zu Einzelheiten vgl. *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 GG Rn. 102, 114, 116 (Nov. 1999).

dass das FVG den Oberfinanzpräsidenten als Doppelbeamten, der zugleich Bundesinteressen wahren muss, installiert hat³³. Art. 108 Abs. 3 Satz 2, 85 Abs. 4 Satz 2 GG wollen dem Bundesminister der Finanzen die Möglichkeit geben, unabhängig von den seitens der Länderfinanzbehörden zur Verfügung gestellten Materialien eigenständig die nötigen Informationen zu gewinnen. Auf ein solches Mittel muss er vor allem dann zurückgreifen können, wenn das Vertrauen in eine loyale Berichtsabfassung und Informationsübermittlung durch die Länder fehlt und der Bundesminister der Finanzen darauf angewiesen ist, Informationen an Ort und Stelle einzuholen³⁴.

3.1.4 Der Streit um die Reichweite des Weisungsrechts des Bundesministers der Finanzen

Aus dem Kreis der Aufsichtsmittel bei der Bundesauftragsverwaltung verdienen die Weisungsrechte detaillierte Betrachtung³⁵. Die Bundesauftragsverwaltung ist Landesverwaltung und der Bund besitzt weder ein Selbsteintrittsrecht (Evokationsrecht) noch ein Recht zur Ersatzvornahme³⁶. Ein „Durchgriffsrecht“ in dem Sinne, dass der Bund im Außenverhältnis zum betroffenen Bürger die Verwaltungsentscheidung selbst herbeiführen kann, eröffnet das Weisungsrecht nicht³⁷. Der Bund hat vielmehr – verglichen mit Art. 84 GG – erheblich verstärkte Einwirkungsmöglichkeiten auf die Landesverwaltungen. Ausdruck dessen ist das Weisungsrecht des Bundesministers der Finanzen (Art. 108 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. Art. 85 Abs. 3 GG). Im Gegensatz zu Art. 84 Abs. 5 GG ist das Weisungsrecht des Bundes grundsätzlich unbeschränkt und bedarf keiner spezialgesetzlichen Grundlage. Der Bund kann die Sachkompetenz aufgrund einer originären Entscheidung an sich ziehen, ohne dass es hierzu irgendwelcher Tatbestandsvoraussetzungen bedürfte. Art. 85 Abs. 3 GG sieht für die Ausübung des Weisungsrechts keine verfassungsrechtlichen Voraussetzungen vor. Es ist nicht auf Ausnahmefälle beschränkt und auch nicht weiter rechtfertigungsbedürftig, sondern als reguläres Mittel gedacht, damit sich bei Meinungsverschiedenheiten das hier vom Bund zu definierende Gemeinwohlinteresse durchsetzen kann³⁸.

Wie weit das Weisungsrecht des Bundesministers der Finanzen bei der Bundesauftragsverwaltung von Steuern reicht, ist freilich seit langem umstritten³⁹. Die nachfolgenden verfassungsrechtlichen Ausführungen entspringen der rechtlichen Über-

³³ Dazu *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 GG Rn. 115 (Nov. 1999).

³⁴ v. *Danwitz*, DVBl. 1992, S. 1005 (1010). Zum bisherigen Verzicht auf die Aktualisierung des Aufsichtsmittels des Bundesbeauftragten und seinen Ursachen näher *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 GG Rn. 115 (Nov. 1999).

zeugung der Verfasser, während andere Autoren zum Teil konkurrierende Rechtsansichten vertreten. Verbindliche Klärung kann nur das Bundesverfassungsgericht herbeiführen, sofern es zu dieser Frage angerufen wird, was in den vergangenen Jahrzehnten kooperativer Vollzugspraxis zwischen Bund und Ländern indes sorgsam vermieden wurde⁴⁰.

3.1.4.1 Einzelweisungen

Trotz allen Streits fällt unter den Begriff der „Weisung“ jedenfalls die sog. Einzelweisung. Diese treffen für einen konkreten Sachverhalt des Verwaltungsgeschehens rechtsverbindliche Aussagen, ohne auf eine unmittelbare Rechtswirkung nach außen hin gerichtet zu sein⁴¹. Gegenstand der Einzelweisung kann sowohl eine nach außen hin zu treffende verfahrensabschließende Entscheidung wie auch das ihrer Vorbereitung dienende Verwaltungshandeln sein. Sie kann sowohl auf Art und Umfang der Sachverhaltsermittlung und -beurteilung, wie auch auf eine bestimmte Gesetzesausle-

³⁵ Kurzüberblick bei *Seer*, in *Tipke/Lang, Steuerrecht*¹⁸, 2005, § 21 Rn. 35 f.

³⁶ *Heintzen*, in v. Münch/Kunig, *GG*⁵, 2003, Art. 108 Rn. 33; näher, auch zum Folgenden *Seer*, in *Bonner Kommentar zum GG*, Art. 108 GG Rn. 97 ff. (Nov. 1999).

³⁷ Zur im hiesigen Kontext auszuklammernden Frage der Zulässigkeit informalen Verwaltungshandelns des Bundes gegenüber betroffenen Privaten vgl. BVerfG, *Urt. v. 19.02.2002 – 2 BvG 2/00*, BVerfGE 104, 249 (266) sowie die krit. Würdigung von *H. Jochum*, *Die Bundesauftragsverwaltung im Umbruch: Wie weit reicht die Sachkompetenz des Bundes?*, *DÖV* 2003, S. 16 ff.

³⁸ BVerfG, *Urt. v. 22.05.1990 – 2 BvG 1/88*, BVerfGE 81, 310 (332); BVerfG, *Urt. v. 19.02.2002 – 2 BvG 2/00*, BVerfGE 104, 249 (265); zuvor bereits *Lerche*, in *Maunz/Dürig, GG*, Art. 85 Rn. 57 (Jan. 1987).

³⁹ Vgl. eingangs nur *Löwer*, *Verfassungsrechtsfragen der Steuerauftragsverwaltung*, *BMF-Schriftenreihe Heft 70*, 2001, S. 90 ff., insbesondere S. 130 ff., mit eingehender Darstellung der Entwicklung.

⁴⁰ Die Weisungsstreitigkeiten zwischen Bund und Ländern vor dem BVerfG wurde vor allem im Atomrecht ausgetragen (Analyse bei *Janz*, *Das Weisungsrecht nach Art. 85 Abs. 1 GG*, 2003, S. 162 ff.).

⁴¹ *Lerche*, in *Maunz/Dürig, GG*, Art. 85 Rn. 51 (Jan. 1987).

gung oder eine sonstige Frage der Rechtsanwendung gerichtet sein⁴². Soweit der Bundesminister der Finanzen im Rahmen einer Einzelweisung einzelfallübergreifende Ausführungen macht, nähert sich die Einzelweisung indessen einer allgemeinen Weisung an⁴³. Adressat der Einzelweisung ist nach Art. 85 Abs. 3 Satz 2 GG grundsätzlich die Oberste Landesfinanzbehörde (Landesfinanzminister, -senatoren). Nur wenn der Bundesminister der Finanzen (Art. 108 Abs. 3 Satz 2 GG) es für dringlich erachtet, kann er die Weisung auch unmittelbar an nachgeordnete Landesfinanzbehörden (Oberfinanzdirektionen, Finanzämter) richten. Über die Dringlichkeit entscheidet nach Art. 108 Abs. 3 Satz 2 GG allein der Bundesminister der Finanzen, wobei die Oberste Landesfinanzbehörde ihm insoweit nachgeordnet ist. Sie muss gemäß Art. 85 Abs. 3 Satz 3 GG den Vollzug der Weisung durch die ihr nachgeordneten Behörden sicherstellen. Die Oberste Landesbehörde ist für das Land „verantwortlich“. Die Geschlossenheit des Landes als Verwaltungskörper soll damit möglichst weitgehend erhalten bleiben.

Die Weisung ist für das angewiesene Land verbindlich. Seine Landesbehörden werden durch die Weisung dem Willen des Bundes untergeordnet. Hält das angewiesene Land die Weisung für inhaltlich rechtswidrig, so hat es gleichwohl der Weisung zu folgen. Denn das Weisungsrecht dient gerade auch bei Meinungsverschiedenheiten über die Rechtslage der Durchsetzung der Auffassung des Inhabers der Weisungskompetenz⁴⁴. Das Land hat dem Bund gegenüber kein einforderbares Recht, dass dieser seine im Einklang mit der Verfassung in Anspruch genommene Weisungsbefugnis inhaltlich rechtmäßig ausübt oder gar einen Verfassungsverstoß, insbesondere eine Grundrechtsverletzung, unterlässt⁴⁵. Das Bundesverfassungsgericht erkennt lediglich eine äußerste Grenze in dem Extremfall an, dass eine zuständige Oberste Bundesbehörde unter grober Missachtung der ihr obliegenden Obhutspflicht das Land zu einem Tun oder Unterlassen anweist, welches im Hinblick auf die damit einhergehende allgemeine Gefährdung oder Verletzung bedeutender Rechtsgüter (z. B. Leben, Gesundheit)

⁴² BVerfG, Urt. v. 22.05.1990 – 2 BvG 1/88, BVerfGE 81, 310 (335); BVerfG, Urt. v. 10.04.1991 – 2 BvG 1/91, BVerfGE 84, 25 (31).

⁴³ Zutreffend *Lerche*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 85 Rn. 51 (Jan. 1987).

⁴⁴ BVerfG, Urt. v. 22.05.1990 – 2 BvG 1/88, BVerfGE 81, 310 (333); BVerfG, Urt. v. 10.04.1991 – 2 BvG 1/91, BVerfGE 84, 25 (31): zuvor bereits *Lerche*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 85 Rn. 53 (Jan. 1987); a.A. *Schulte*, Zur Rechtsnatur der Bundesauftragsverwaltung, VerwArch. Bd. 81 (1990), S. 415 (427 ff.) m.w.N.

⁴⁵ Sachs/*Dittmann*, GG³, 2003, Art. 85 Rn. 23.

schlechterdings nicht mehr verantwortet werden kann⁴⁶. Insoweit unterliegt die Weisung einer Missbrauchskontrolle⁴⁷.

Überdies eröffnet das Weisungsrecht auch minderintensive Maßnahmen, die seiner Vorbereitung dienen⁴⁸. Art. 85 Abs. 3 und 4 GG stehen in engem Zusammenhang. Wenn Art. 85 Abs. 4 Satz 2 i. V. m. Art. 108 Abs. 3 Satz 2 GG die Möglichkeit vorsieht, dass der Bundesminister der Finanzen als Aufsichtsmittel Berichte und die Vorlage der Akten von den Landesfinanzbehörden verlangen kann, so gilt dies auch im Vorfeld einer Weisung. Ebenso kann der Bundesminister der Finanzen den Ländern gegenüber statt der konfrontativen Weisung auf bestimmte Sachprobleme gerichtete Zustimmung-, Einvernehmens- und Anhörungsvorbehalte machen⁴⁹. Überhaupt verwehrt es Art. 85 Abs. 3 GG dem Bund nicht, anstelle der Weisung durch laufende Konsultationen und Abstimmungen mit den Ländern einen kooperativen Verwaltungsstil zu pflegen und im Konsens „Weisungen“ zu formulieren, welche die Länder freiwillig in ihre Verwaltungspraxis umsetzen.

3.1.4.2 Allgemeine Weisungen des Bundesministers der Finanzen und allgemeine Verwaltungsvorschriften der Bundesregierung (Art. 108 Abs. 7 GG)

Der Streit um die Reichweite des Weisungsrechts des Bundesministers der Finanzen entzündet sich an allgemeinen Weisungen. Ihre Zulässigkeit ist seit jeher umstritten⁵⁰. Jedenfalls lässt sie sich nicht auf die Entstehungsgeschichte des Grundgesetzes, eine „ursprüngliche Bundesaufgabe“ oder „materielle“ Erstzuständigkeit des Bundes bei der

⁴⁶ BVerfG, Urt. v. 22.05.1990 – 2 BvG 1/88, BVerfGE 81, 310 (334).

⁴⁷ Näher *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 GG Rn. 100 f. (Nov. 1999).

⁴⁸ Vgl. bereits *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 GG Rn. 102 (Nov. 1999).

⁴⁹ Im Ergebnis ebenso *Lerche*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 85 Rn. 56 (Jan. 1987).

⁵⁰ Aus jüngster Zeit *Brodersen*, Weisungen des Bundes in der Steuerauftragsverwaltung, in Festschrift Selmer, 2004, S. 600 (602 ff.); *Nose*, Die Schreiben des Bundesministers der Finanzen (BMF-Schreiben) – Eine verfassungsrechtliche Untersuchung, Diss. Halle-Wittenberg, 2006, S. 32-35 m.w.N.

Auftragsverwaltung von Steuern stützen⁵¹. Während Art. 84 Abs. 5 Satz 1 GG für die landeseigene Verwaltung nur von Einzelweisungen spricht, verwendet Art. 85 Abs. 3 GG den allgemeineren Begriff „weisungen“. Aus dem Vergleich beider Vorschriften (Umkehrschluss aus Art. 84 Abs. 5 Satz 1 GG) folgern der Bundesminister der Finanzen, der Bundesrechnungshof, der Bundesgerichtshof und ein Teil der Literatur, dass das Weisungsrecht nach Art. 85 Abs. 3 GG sowohl einzelne wie generelle Weisungen umfasst, wofür auch historische Argumente sprechen⁵². So kommt *Wolfgang Löwer* bei seiner rechtsgutachterlichen Untersuchung zu dem Ergebnis, dass die Entstehungsgeschichte „eindeutig“ für ein allgemeines Weisungsrecht des Bundes spricht⁵³. Die dem Bundesfinanzminister durch Art. 112 und 114 GG im Bundeskabinett eingeräumte besondere Ressortmacht dient der Hemmung der Ausgabefreudigkeit der Fachressorts und dem Schutze des Steuerpflichtigen vor einer Überbelastung⁵⁴, ohne dass aus der Sonderstellung innerhalb der Bundesregierung auf eine Intensivierung der Weisungsmacht im Bund-Länder-Verhältnis geschlossen werden kann.

Gegen ein allgemeines Weisungsrecht des Bundesministers der Finanzen führen die Länder und ein Teil der Literatur sowohl das systematische Verhältnis von Art. 108 Abs. 7 und Abs. 3 Satz 2 GG als auch den Schutzzweck des Zustimmungsvorbehalts in Art. 108 Abs. 7 GG an⁵⁵. Denn auf der verfassungsrechtlichen Tatbestandsseite stößt der Versuch, von allgemeinen Weisungen (Art. 85 Abs. 3 Satz 1 GG als Kontrast zur Einzelweisung nach Art. 84 Abs. 5 Satz 1 GG) „allgemeine“ Verwaltungsvorschriften i.S.d. Art. 85 Abs. 2 Satz 1, 108 Abs. 7 GG, als „besonders“ abstrakt-generelle Regelungen abzugrenzen, auf unüberwindliche Schwierigkeiten⁵⁶. Auch auf der Rechtsfol-

⁵¹ So, aber wenig überzeugend *Heitsch*, Die Ausführung der Bundesgesetze durch die Länder, 2001, S. 260 ff., 327 f.

⁵² Nachweise bei *Seer*, in Bonner Kommentar, Art. 108 Rn. 103 (Nov. 1999).

⁵³ *Löwer*, Verfassungsrechtsfragen der Steuerauftragsverwaltung, BMF-Schriftenreihe Heft 70, 2001, S. 91 ff., 133 ff., wörtlich S. 136.

⁵⁴ Näher *P. Kirchhof*, Finanzverwaltung und Grundgesetz, in Vogelsang (Hrsg.), Perspektiven der Finanzverwaltung, 1992, S. 1 (8).

⁵⁵ *Seer*, in Bonner Kommentar, Art. 108 Rn. 104 ff., 106 (Nov. 1999); zustimmend *Heintzen*, in v. Münch/Kunig, GG⁵, 2003, Art. 108 Rn. 3; *Schlette*, in von Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3⁵, 2005, Art. 108 Rn. 71 f.

⁵⁶ A.A. aber *Sachs/Siekmann*, GG³, 2003, Art. 108 Rn. 24, der die hier vertretene Ansicht als nicht zwingend einstuft.

genseite lässt sich das *argumentum ad absurdum* gegen ein allgemeines Weisungsrecht anführen, weil es auf der Bundeseite beim Erlass allgemeiner Verwaltungsvorschriften mit Bundesregierung und Bundesminister der Finanzen zwei konkurrierende Kompetenzträger gäbe, wobei die Bundesregierung als das höherrangige Bundesorgan nach Art. 108 Abs. 7 GG der Zustimmung des Bundesrats bedarf, während der ihr nachgeordnete Bundesminister der Finanzen dieselbe Befugnis ohne jede Mitwirkung der Länder hätte. Ein allgemeines Weisungsrecht des Bundesministers der Finanzen muss verfassungsrechtlich mit Art. 108 Abs. 7 und Abs. 3 Satz 2 GG und dem Schutzzweck des Zustimmungsvorbehalts in Art. 108 Abs. 7 GG in Einklang gebracht werden. Diesen Schutzzweck und die Umgehungsgefahr hat das Bundesverfassungsgericht für Vorgaben des Bundes an die Länder nach Art. 85 Abs. 2 GG deutlich erkannt⁵⁷: Danach können allgemeine Verwaltungsvorschriften für den Vollzug der Bundesgesetze ausschließlich von der Bundesregierung als Kollegium mit Zustimmung des Bundesrates erlassen werden. Im konkreten Fall hat das Bundesverfassungsgericht atomrechtliche Leitlinien, die das zuständige Bundesministerium nach Anhörung der zuständigen Obersten Landesbehörden erlassen konnte, als allgemeine Verwaltungsvorschriften qualifiziert⁵⁸. Zum Teil stuft die Literatur im Lichte dieser Entscheidung die Annahme genereller Weisungsrechte wegen der Umgehungsgefahr als nicht mehr vertretbar ein⁵⁹. Auch wenn man nicht so weit gehen will oder Besonderheiten bei der Steuerverwaltung nach Art. 108 GG sieht, muss eine Kollisionsgefahr des Weisungsrechts mit den Lenkungsbefugnissen der Obersten Finanzbehörden der Länder vermieden werden. Gerade beim Steuervollzug bestehen zwischen den in landeseigener Verwaltung (Art. 108 Abs. 2, Art. 84 GG) und den in Auftragsverwaltung (Art. 108 Abs. 3, Art. 85 GG) erhobenen Steuern eine Fülle von Überschneidungen und Verzahnungen und das Verfahrensrecht der Abgabenordnung gilt für beide Gruppen von Steuern gleichermaßen. Insgesamt sprechen nach Ansicht der Verfasser des rechtlichen Teils dieser Forschungsaufträge die besseren Argumente gegen ein allgemeines Weisungsrecht des Bundes.

Die Gegenansicht von *Löwer* erkennt die referierten systematischen-teleologischen Argumente als schlüssig und plausibel an⁶⁰, betont indes die Entstehungsgeschichte

⁵⁷ BVerfG, Beschl. v. 02.03.1999 – 2 BvF 1/94, BVerfGE 100, 249 (261 ff.).

⁵⁸ BVerfG, Beschl. v. 02.03.1999 – 2 BvF 1/94, BVerfGE 100, 249 (258).

⁵⁹ *Sommermann*, Grundfragen der Bundesauftragsverwaltung, DVBl. 2001, 1549 (1554).

⁶⁰ Explizit *Löwer*, Verfassungsrechtsfragen der Steuerauftragsverwaltung, BMF-Schriftenreihe Heft 70, 2001, S. 137, 140.

sowie das „Interesse der Effektivität zur Durchsetzung des Bundeswillens um der Gleichmäßigkeit der Besteuerung willen“⁶¹. Das ist eine Wertungsfrage. So spricht *Löwer* von „Dilemmata“, in die beide Auslegungsweisen führen, verwirft dritte Wege und betont, dass eine verbindliche Entscheidung zwischen beiden „Auslegungsfractionen“ nur vom Bundesverfassungsgericht zu erlangen ist⁶².

Bislang haben indes Bund und Länder den Auslegungsstreit nicht vor das Bundesverfassungsgericht getragen. Unter Festhalten an ihren Positionen haben sich Bund und Länder vielmehr auf die Bund-Länder-Vereinbarung vom 15.01.1970⁶³ verständigt (dazu sogleich), deren Rechtsnatur umstritten ist⁶⁴. Die Bundesregierung versteht darauf gestützte BMF-Schreiben als allgemeine Weisungen⁶⁵, was freilich nicht unumstritten ist⁶⁶.

Der Erlass allgemeiner Verwaltungsvorschriften beruht ebenso wie die Erteilung von Einzelweisungen auf einer ungeschriebenen Regelungsgewalt der Verwaltungsbehörden innerhalb der Verwaltungshierarchie. Im Hinblick auf die Bundesfinanzverwaltung war daher keine ausdrückliche Zuständigkeitsbestimmung zugunsten des Bundes erforderlich. Die Kompetenz der Bundesregierung zum Erlass allgemeiner Verwaltungsvorschriften erstreckt Art. 108 Abs. 7 GG auch auf den Bereich der Länderfinanzverwaltungen. Dadurch soll die Einheitlichkeit der Steuererhebung in allen Ländern sichergestellt werden⁶⁷. Die geringe Steuerungskraft der Steuergesetze⁶⁸ birgt Gefah-

⁶¹ Ebenda, S. 137. Für eine „maximierende“ Interpretation der Ingerenzrechte des Bundes auch *Weyhausen*, *Steuerverwaltung und bundesstaatliche Verfassungsordnung*, 1982, S. 128.

⁶² *Löwer*, *Verfassungsrechtsfragen der Steuerauftragsverwaltung*, BMF-Schriftenreihe Heft 70, 2001, S. 137-140.

⁶³ Abgedruckt bei *Seer*, in *Bonner Kommentar*, Art. 108 Rn. 107 (Nov. 1999) sowie bei *Nose*, *Die Schreiben des Bundesministers der Finanzen (BMF-Schreiben)*, 2006, S. 36 f.

⁶⁴ Zuletzt eingehend *Nose*, *Die Schreiben des Bundesministers der Finanzen (BMF-Schreiben)*, 2006, S. 59-71.

⁶⁵ Vgl. BT-Drucks. 14/6716, S. 1 f.

⁶⁶ Dezidiert und weiterhin a.A. *Kruse/Drüen*, in *Tipke/Kruse*, *AO/FGO*, § 4 AO Tz. 80 (Okt. 2001); *Seer*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*¹⁸, 2005, § 21 Rn. 35 m.w.N.

⁶⁷ *Dreier/Heun*, *GG*, 2000, Art. 108 Rn. 24; *Sachs/Siekman*, *GG*³, 2003, Art. 108 Rn. 34.

ren für den einheitlichen, gleichmäßigen Vollzug der Steuergesetze und kann zum Steuergefälle im Bundesstaat trotz einheitlicher Steuergesetze führen⁶⁹. Darum werden allgemeine, bundesweit geltende Verwaltungsvorschriften als für einen einheitlichen Vollzug der Steuergesetze unerlässlich angesehen⁷⁰. Art. 108 Abs. 7 GG ist lex specialis zu Art. 84 Abs. 2, 85 Abs. 2 Satz 1 GG und erfasst demgemäß vor allem die im Auftrag des Bundes verwalteten Gemeinschaftsteuern. Als bloße „Kann“-Vorschrift stellt Art. 108 Abs. 7 GG es dem Regierungsermessens im Sinne einer fakultativen Regelungsbefugnis anheim, ob und in welchem Umfang sie allgemeine Verwaltungsvorschriften erlassen will. Macht sie von dieser Kompetenz Gebrauch, so genießen ihre allgemeinen Verwaltungsvorschriften nach Art. 108 Abs. 7 GG Vorrang vor konkurrierenden Verwaltungsvorschriften der Länder. Da durch die Einwirkung auf die Länderfinanzverwaltungen Landesinteressen berührt sind, bedürfen die allgemeinen Verwaltungsvorschriften – nicht anders als in Art. 84 Abs. 2, 85 Abs. 2 Satz 1 GG – der Zustimmung des Bundesrats. Allgemeine Verwaltungsvorschriften für die Verwaltung von Gemeinschaftsteuern sind die Einkommen-, die Körperschaft- und Umsatzsteuersteuer-richtlinien.

Zuständig für den Erlass der allgemeinen Verwaltungsvorschriften des Bundes ist die Bundesregierung als Kollegialorgan. Anders als im Bereich der bundeseigenen Verwaltung besitzt der Bundesminister der Finanzen hierzu im Bereich der Länderfinanzverwaltungen keine Kompetenz; dies auch nicht unter dem Mantel einer sog. allgemeinen Weisung. Ansonsten würden die Mitwirkungsrechte der Länder im Bundesrat umgangen. Verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden sind demgegenüber solche in Einzelsteuergesetzen enthaltenen Ermächtigungen, wonach der Bundesminister der Finanzen nur im Einvernehmen mit den Obersten Landesfinanzbehörden handeln darf⁷¹. Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG lässt eine derartige Zusammenarbeit auf Bund-

⁶⁸ Vgl. *Seer*, in Bonner Kommentar, Art. 108 Rn. 167 (Nov. 1999); eingehend zur begrenzten Steuerfähigkeit des Steuerrechts *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 1999, S. 300 ff.

⁶⁹ *Heintzen*, in v. Münch/Kunig, GG⁵, 2003, Art. 108 Rn. 3; dazu monographisch *H. Vogel*, Ungleichheiten beim Vollzug von Steuergesetzen im Bundesstaat. Juristische und ökonomische Analyse, 2000.

⁷⁰ *Schlette*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3⁵, 2005, Art. 108 Rn. 113.

⁷¹ Vgl. dazu ausführlich *Bonsels*, Einwirkungs- und Mitwirkungsrechte des Bundes bei der Verwaltung der Steuern durch die Länder, 1995, S. 128 ff.; a.A. *Schick*, Die Steuererklärung, StuW 1988, S. 301 (306).

Länder-Ebene zu. Soweit auf Bund-Länder-Ebene abgestimmte Schreiben des Bundesministers der Finanzen ergehen, liegen keine allgemeinen Verwaltungsvorschriften vor.

Wegen des bereits erwähnten Streits um das vom Bundesminister der Finanzen beanspruchte Recht, gegenüber den Landesfinanzbehörden allgemeine Weisungen erlassen zu dürfen, das die Länder seit jeher bestreiten, haben sich beide Seiten trotz ihrer gegensätzlichen Standpunkte bereits kurz nach Inkrafttreten des Finanzreformgesetzes zum 01.01.1970 auf ein Verfahren zur Lösung der Streitfrage in der Praxis in Gestalt der Bund-Länder-Vereinbarung vom 15.01.1970 verständigt, der mittlerweile auch die Finanzminister der neuen Bundesländer beigetreten sind.

Danach werden im Rahmen der Auftragsverwaltung getroffene Entscheidungen als Schreiben des Bundesministers der Finanzen an die Obersten Finanzbehörden der Länder herausgegeben (sog. BMF-Schreiben). Durch das in Abstimmung mit den Ländern zustande gekommene „Schreiben“ wird der Gesetzesvollzug in den Ländern mehrseitig-konsensual zusammen mit den Ländern gesteuert⁷². Die Entscheidungen werden nach der Bund-Länder-Vereinbarung vom 15.01.1970 in Koordinierungsgremien (Bund-Länder-Gremien) getroffen, die auf den drei Hierarchiestufen Referats-, Abteilungsleiter und Finanzminister existieren⁷³.

Die rechtliche Qualifikation dieser „pragmatischen Kompromisslösung“⁷⁴ ist umstritten. Die Kandidaten reichen vom Verwaltungsabkommen über einen Vertrag bis zum „soft law“⁷⁵. Da es an einem mehrseitigen Rechtsbindungswillen fehlt, handelt es sich um eine rechtlich unverbindliche Verwaltungsabsprache⁷⁶, die nur eine tatsächliche,

⁷² Vgl. nur *Orlopp*, Auftragsverwaltung im Steuerrecht, in Festschrift F. Klein, S. 597 (606) und *Felix*, KÖSDI 1995, S. 10212.

⁷³ Zur Schilderung des Verfahrens vgl. *Flockermann*, Zur Umsetzung von Steuergesetzen, in Festschrift Meyding, 1994, S. 105 (112); ebenso der frühere Abteilungsleiter (Steuern) im Bundesfinanzministerium *Uelner*, Der Finanzminister im System der sog. Gewaltenteilung, in Festschrift Friauf, 1996, S. 217 (225).

⁷⁴ *Schlette*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3⁵, 2005, Art. 108 Rn. 73.

⁷⁵ So *Heintzen*, in v. Münch/Kunig, GG⁵, 2003, Art. 108 Rn. 35.

⁷⁶ Ebenso *Bonsels*, Einwirkungs- und Mitwirkungsrechte des Bundes bei der Verwaltung der Steuern durch die Länder, 1995, S. 122 f.; *Müller/Zeitler*, DSZ 1975/A, S. 467 (474); *Schlette*, in

verwaltungspsychologische Wirkung entfaltet⁷⁷. Dass diese faktisch der Bindungswirkung eines Vertrages mindestens gleichkommen, sie sogar übersteigen kann, zeigt die über dreißigjährige Praxis, in der die Verwaltungsabsprache penibel eingehalten wurde und – zumindest in der Außensicht – „reibunglos“ funktioniert⁷⁸. Alle Beteiligten sind darauf bedacht, das sich im Laufe der Jahre verfestigte Vertrauensverhältnis nicht zu stören. Der Bund hat seinen Standpunkt zum Weisungsrecht nie aktuell werden lassen⁷⁹, während umgekehrt die Länder stets eng mit dem Bund zusammengearbeitet haben. In bemerkenswerter Einmütigkeit wird festgestellt, dass sich das in der Verwaltungsabsprache festgelegte Verfahren bewährt habe⁸⁰. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen den Inhalt der Bund-Länder-Vereinbarung⁸¹ sind im Bereich der Bundesauftragsverwaltung nach Art. 108 Abs. 3 GG jüngst in einer Dissertation aufgegriffen und zusammengefasst worden⁸². Bislang sah die Literatur diese jedoch nicht als durch-

v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3⁵, 2005, Art. 108 Rn. 74; *Tschentscher*, Inhalt und Schranken des Weisungsrechts des Bundes aus Art. 85 Abs. 3 GG, 1988, S. 239.

⁷⁷ *Seer*, in Bonner Kommentar, Art. 108 Rn. 108 (Nov. 1999).

⁷⁸ So *Heintzen*, in v. Münch/Kunig, GG⁵, 2003, Art. 108 Rn. 35; *Schlette*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3⁵, 2005, Art. 108 Rn. 75.

⁷⁹ Zu den Gründen für die Zurückhaltung des Bundes instruktiv *Orlopp*, in Festschrift F. Klein, 1994, S.597 (608 f.).

⁸⁰ Vgl. das positive Echo bei *Bonsels*, Einwirkungs- und Mitwirkungsrechte des Bundes bei der Verwaltung der Steuern durch die Länder, 1995, S. 115; *Flockermann*, in Festschrift Meyding, 1994, S. 105 (111 ff.); *Juchum*, Verwaltungsvorschriften im Einkommensteuerrecht, ZG 1991, S. 56 (64); *Oeter*, Thür. VBl. 1997, S. 27 (30 ff.); *Orlopp*, in Festschrift F. Klein, 1994, S. 597 (608); *Maunz/Dürig*, GG, Art. 108 Rn.44 (April 1983); *Uelner*, in Festschrift Friauf, 1996. S. 217 (225).

⁸¹ *Juchum*, ZG 1991, S. 56 (64); *Felix*, BMF-Schreiben: Ohne ausreichende Rechtsgrundlage, jedoch faktisches, staats-kooperatives Steuerungsinstrument, KÖSDI 1995, S. 10212; *Bonsels*, Einwirkungs- und Mitwirkungsrechte des Bundes bei der Verwaltung der Steuern durch die Länder, 1995, S. 121 f.

⁸² *Nose*, Die Schreiben des Bundesministers der Finanzen (BMF-Schreiben), 2006, S. 89 ff. *Nose* gelangt dagegen zu dem Ergebnis, dass BMF-Schreiben unter allen denkbaren Konstruktionen gegen die jeweiligen verfassungsrechtlichen Anforderungen verstoßen und sowohl Vorbehalt als auch Vorrang des Gesetzes verletzt seien (zusammenfassend S. 251-254) Dabei schlägt die Verfasserin keine Verfassungsänderung (so aber zuvor *Bonsels*, Einwirkungs- und

schlagend an⁸³. Diese Frage erscheint nicht abschließend geklärt und es bestehen durchaus verfassungsrechtliche Unsicherheiten hinsichtlich der derzeitigen Praxis. Ein klärendes Wort könnte de constitione lata nur das Bundesverfassungsgericht oder aber der verfassungsändernde Gesetzgeber sprechen. Denn die verfassungsrechtliche Streitfrage um die Reichweite des Weisungsrechts wird durch die Bund-Länder-Vereinbarung nicht entschieden oder gelöst, sondern pragmatisch umgangen⁸⁴. Auch die Bund-Länder-Vereinbarung erscheint damit nicht als verfassungsrechtlich alternativlos. Im Rahmen der Modellentwicklung für eine künftige Steuerverwaltung ist darum eine Fortentwicklung und Neujustierung der Weisungsrechte des Bundes zu erwägen (dazu 6.3.1).

3.1.5 Zwischenfazit zu den Gestaltungsspielräumen bei der Ausgestaltung der Steuerverwaltung

Die auf die verfassungsrechtlichen Grundlinien beschränkte Analyse des verfassungsrechtlichen Rahmens für die Bundesauftragsverwaltung von Gemeinschaftsteuern beleuchtet Einwirkungsmöglichkeiten des Bundes, die Art. 108 GG eröffnet, die indes in praxi zum Teil nicht ausgeschöpft werden⁸⁵. Die seit Jahrzehnten gepflegte kooperative Vollzugspraxis zwischen Bund und Ländern, folgt dabei nicht bereits aus dem Typus der Bundesauftragsverwaltung wie das Kontrastbeispiel der Atomverwaltung untermauert⁸⁶. Das Streitfeld der Atomaufsicht ist die Quelle der zentralen Entscheidungen des

Mitwirkungsrechte des Bundes bei der Verwaltung der Steuern durch die Länder, 1995, S. 174 f.), sondern den Erlass eines auf Art. 108 Abs. 4 GG gestützten, zustimmungspflichtigen Gesetzes vor, dass die bisherige Praxis absichert, sowie eine uneingeschränkte Selbstverpflichtung der Publikation von BMF-Schreiben (*Nose*, ebenda, S. 255 f.).

⁸³ Übereinstimmend *Heintzen*, in v. Münch/Kunig, GG⁵, 2003, Art. 108 Rn. 35; *Löwer*, Verfassungsrechtsfragen der Steuerauftragsverwaltung, BMF-Schriftenreihe Heft 70, 2001, S. 141 ff., 194; *Schlette*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3⁵, 2005, Art. 108 Rn. 77; *Seer*, in Bonner Kommentar, Art. 108 Rn. 109 (Nov. 1999).

⁸⁴ Sachs/*Siekmann*, GG³, 2003, Art. 108 Rn. 25; Dreier/*Heun*, GG, 2000, Art. 108 Rn. 17 m.w.N.

⁸⁵ Näher *Nose*, Die Schreiben des Bundesministers der Finanzen (BMF-Schreiben), 2006, S. 178 ff.

⁸⁶ Dazu jüngst *Burgi*, Überführung der Atomaufsicht in Bundeseigenverwaltung?, 2005, S. 16 ff.

Bundesverfassungsgerichts zur Bundesauftragsverwaltung und zum Weisungsrecht⁸⁷. Versteht man den Verwaltungstyp der Bundesauftragsverwaltung als „spezifisches Konfliktbewältigungsprogramm“, in dessen Rahmen auch politische Konflikte zwischen dem Bund und den Ländern ausgetragen werden können⁸⁸, so markieren die Gegenpole von Steuerverwaltung und Atomaufsicht die Endpunkte von kooperativer und konfrontativer Konfliktbewältigung. Die Verfassung eröffnet demnach mit dem Verwaltungstyp der Bundesauftragsverwaltung einen Rahmen, der einerseits aufgabenspezifisch auszufüllen ist⁸⁹, der aber andererseits auch Raum für verschiedene „Grundphilosophien“ für die Aktualisierung des Zusammenwirkens von Bund und Ländern lässt⁹⁰. Das Grundgesetz schreibt demnach den bisher praktizierten Status quo der Auftragsverwaltung von Gemeinschaftsteuern weder fest noch punktgenau vor, sondern eröffnet Raum für eine alternative Ausgestaltung der Steuerverwaltung. Über die allgemeinen Gestaltungsspielräume, die aus der Gestaltungs Offenheit des Verwaltungstyps der Bundesauftragsverwaltung resultieren, eröffnet speziell Art. 108 Abs. 4 GG weitere Gestaltungsfreiheiten für die Ausgestaltung der Steuerverwaltung. Denn bereits der Verfassungsgeber hat einen – wie es *Fischer-Menshausen* treffend formuliert hat⁹¹ – „Beweglichkeitsfaktor“ in die Steuerverwaltungshoheit eingebaut, der eine kompetenzrechtliche Flexibilität im Bund-Länder-Verhältnis eröffnet, die ganz im Dienste der Verbesserung oder Erleichterung des Vollzugs der Steuergesetze steht. Bevor die Voraussetzungen dieser verfassungsrechtlichen Ermächtigungsgrundlage für die Kooperation von Bund und Ländern beleuchtet werden (dazu 3.1.7), sollen die Reformüberlegungen zunächst in die Diskussion zur Reform des Steuerverwaltungsföderalismus eingeordnet werden.

⁸⁷ Insbesondere BVerfG, Urt. v. 22.05.1990 – 2 BvG 1/88, BVerfGE 81, 310; BVerfG, Urt. v. 19.02.2002 – 2 BvG 2/00, BVerfGE 104, 249.

⁸⁸ So *Burgi*, Überführung der Atomaufsicht in Bundeseigenverwaltung?, 2005, S. 10, 19.

⁸⁹ Ebenso *Burgi*, Überführung der Atomaufsicht in Bundeseigenverwaltung?, 2005, S. 19 f.

⁹⁰ Die Flexibilität dieses Verwaltungstyps betont auch *Sommermann*, DVBl. 2001, 1549 (1552).

⁹¹ *Fischer-Menshausen*, in v. Münch/Kunig, GG³, 1996, Art. 108 Rn. 4; zustimmend *Schlette*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3⁵, 2005, Art. 108 Rn. 79.

3.1.6 Stand der Diskussion der Reform zum Steuerverwaltungsföderalismus

Wenngleich der Verwaltungsföderalismus in neuerer Zeit Gegenstand von Diskussionen ist⁹², kann die folgende Untersuchung zur Fortentwicklung der Steuerverwaltungshoheit nicht auf praktisch verwertbare Vorarbeiten aufbauen. Denn seit dem Finanzreformgesetz 1969 werden Änderungen des Art. 108 GG kaum ernsthaft diskutiert⁹³. Auch in der Diskussion über die Föderalismusreform konzentriert man sich weitgehend⁹⁴ auf Reformvorschläge zur Steuergesetzgebungs- und -ertragshoheit der Art. 105 bis 107 GG⁹⁵.

Eine Ausnahme ist die mehrfach diskutierte Frage der Zusammenlegung von Verwaltungs-, Sozial- und Finanzgerichtsbarkeit⁹⁶, die jüngst durch den Entwurf des Bundesrats eines „Zusammenführungsgesetzes“⁹⁷ aktualisiert wurde, wobei zugleich die Aufhebung von Art. 108 Abs. 6 GG vorgeschlagen wurde⁹⁸. Von der Neuorganisation der

⁹² Stellvertretend *G. Färber*, Effizienzprobleme des Verwaltungsföderalismus, DÖV 2001, 485 ff.

⁹³ *Schlette*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3⁵, 2005, Art. 108 Rn. 27 m.w.N.

⁹⁴ Am Rande hat sich *Kloepfer*, Bemerkungen zur Föderalismusreform, DÖV 2004, S. 566 (570), allgemein für die Abschaffung der Bundesauftragsverwaltung ausgesprochen. Demgegenüber sieht *Sommermann*, DVBl. 2001, 1549 (1556), in Zukunft weitere Anwendungsfelder für die Bundesauftragsverwaltung.

⁹⁵ Dazu exemplarisch *Badura*, Der Bundesstaat und die Frage seiner „Modernisierung“, in Festschrift Ress, 2005, S. 1123 (1129, 1131 ff.); *G. Färber*, Finanzverfassung, in 50 Jahre Herrenchiemseer Verfassungskonvent, 1999, S. 89 ff.; *Schanengel*, Die Malaise des deutschen Bundesstaates, DÖV 2004, S. 553 (559 f.); *Scholz*, Zur Reform des bundesstaatlichen Systems, in Festschrift Badura, 2004, S. 491 (505 ff.).

⁹⁶ Dazu zuletzt *Schild/Weth*, Aus fünf mach zwei – einige Gedanken zur geplanten Zusammenlegung der Gerichtsbarkeiten, in Festschrift Ress, 2005, S. 1555 ff.; *Wittreck*, Auftakt zu einer neuen Runde: die Vereinheitlichung der öffentlich-rechtlichen Fachgerichtsbarkeiten, DVBl. 2005, S. 211 ff.

⁹⁷ Entwurf eines Gesetzes zur Öffnung des Bundesrechts für die Zusammenführung von Gerichten der Verwaltungs-, Sozial- und Finanzgerichtsbarkeit in den Ländern, BT-Drucks. 16/1040 v. 23.03.2006.

⁹⁸ Entwurf des Bundesrates eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 92 und 108), BT-Drucks. 16/1034 v. 23.03.2006, S. 2.

Gerichtsbarkeit, versprechen sich die Länder „in Zeiten immer knapper werdender Haushaltsmittel“ eine Einsparung der Personalkosten der Justizhaushalte und eine flexiblere „Personalsteuerung“ in den öffentlich-rechtlichen Fachgerichtsbarkeiten⁹⁹. An dieser Stelle ist nur auf die Gefahren einer „Entspezialisierung“ der steuerrechtlichen Fachgerichtsbarkeit wegen der Komplexität des materiellen Steuerrechts¹⁰⁰ hinzuweisen. Inzwischen sprechen angesichts der Komplexität selbst Finanzgerichte von einem „Steuerchaos“¹⁰¹. Für den Steuerstaat ist ein gleich- und gesetzmäßiger Steuervollzug essentiell, so dass der Gesetzgeber die Frage des adäquaten Steuerrechtsschutzes nicht auf die Personalkosteneinsparungspotenziale reduzieren darf. Auch im eigenen Interesse sollte der Steuerstaat die fachliche „Augenhöhe“ der richterlichen Spruchkörper mit spezialisierten Steuerfachleuten in der Finanzverwaltung und Steuerberatung gewährleisten, weshalb es für eine flexible Personalrochade Grenzen gibt. Der Steuergesetzgeber und die Ministerialbürokratie, die die Steuergesetze maßgeblich vorbereitet, sollten den Nutzen einer auch organisatorisch eigenständigen Spezialgerichtsbarkeit für das steuerliche Massenfallrecht betonen¹⁰², die neben der Gleichheitsgewähr auch eine Orientierungsfunktion für die Steuerpraxis erfüllt und legislatorischen Korrekturbedarf offen legt¹⁰³. Der Reformvorschlag einer Öffnungsklausel, wonach die Länder „einheitliche Oberfachgerichte“ mit „Senaten für Finanzsachen“ einrichten können (§ 4 Abs. 3 Zusammenführungsgesetz-E), hat unmittelbar noch keine Konsequenzen für den Steuervollzug im Bundesstaat und seine Kontrolle. Soweit Länder mit der Zusammenführung der Gerichtsbarkeiten den fachlichen Standard und die Effektivität des Steuerrechtsschutzes absenken würden, könnte dies zu gehäuften und längeren Verfahren vor dem Bundesfinanzhof führen, aber auch Rückwirkungen auf den Steuervollzug haben, die sich derzeit kaum abschätzen lassen. Darum bleibt dieser Änderungsvorschlag, dessen mögliche Konsequenzen nicht seriös zu quantifizieren sind, für diesen Forschungsauftrag außen vor.

⁹⁹ BT-Drucks. 16/1040, S. 1 f.

¹⁰⁰ Statt vieler *Seer*, Reform des (Lohn-)Steuerabzugs, FR 2004, S. 1037 m.w.N.

¹⁰¹ So FG Niedersachsen, Urt. v. 10.12.2003 – 4 K 508/01, EFG 2004, 506 (508).

¹⁰² Zum systematischen Zusammenhang von Steuerverwaltungshoheit und Finanzgerichtsbarkeit vgl. *Seer*, in *Bonner Kommentar zum GG*, Art. 108 Rn. 51, 149 (Nov. 1999).

¹⁰³ Immerhin spricht auch die Bundesregierung in ihrer Stellungnahme zu den Gesetzesinitiativen des Bundesrates (BT-Drucks. 16/1040 v. 23.03.2006, Anlage 2) von „Gründen, die für eine Beibehaltung eigenständiger Fachgerichtsbarkeiten sprechen“, ohne diese aber zu benennen.

Bislang ist der politische Vorschlag der Einführung einer Bundessteuerverwaltung¹⁰⁴ in der Literatur kaum aufgegriffen¹⁰⁵ und in der Wissenschaft – soweit ersichtlich – noch nicht vertieft diskutiert worden¹⁰⁶. Jüngst hat aber *Klaus Tipke* am Rande die Position vertreten, eine einheitliche Bundessteuerverwaltung sei dem Status quo als weniger kostenaufwendig und effizienter vorzuziehen¹⁰⁷. Konkrete Umgestaltungsvorschläge liegen indes nicht auf dem Tisch, soweit man nicht auf historische Vorbilder einer Steuerzentralverwaltung¹⁰⁸ zurückgreifen will.

3.1.7 Die Kooperations- und Delegationsklausel des Art. 108 Abs. 4 GG als Grundlage einfach-gesetzlicher Reformmaßnahmen

Nachdem der verfassungsrechtliche Rahmen für die Ausgestaltung der Steuerverwaltung bereits abgesteckt ist (vgl. 3.1), wird im Folgenden zunächst dargestellt, inwieweit die modellartig untersuchte Verbesserung oder Erleichterung des Vollzugs der Steuergesetze allgemein auf die verfassungsrechtliche Ermächtigungsvorschrift des Art. 108 Abs. 4 GG¹⁰⁹ gestützt werden kann. Im Anschluss daran ist der rechtliche Änderungsbedarf für die einzelnen Modelle unter Hervorhebung besonders wichtiger Module zu analysieren (dazu 6.3.3).

¹⁰⁴ Befürwortend auch Bundesrechnungshof, Bemerkungen 2005, S. 102 f.

¹⁰⁵ Eine Ausnahme aus der Perspektive der Länder ist *Mittler*, Politische Perspektiven für ein gerechteres Steuerrecht unter den Bedingungen der föderalen Struktur Deutschlands, in Brandt (Hrsg.), Zweiter Deutscher Finanzgerichtstag 2005, S. 17 (27 f.).

¹⁰⁶ Im Feuilletonstil und kritisch *Streck*, Der unausrottbare Irrtum, eine Steuerzentralverwaltung sei effizienter, NJW-Editorial in Heft 44/2004; primär aus ökonomischer Sicht *H. Vogel*, Ungleichheiten beim Vollzug von Steuergesetzen im Bundesstaat. Juristische und ökonomische Analyse, Diss. Hohenheim, 2000, S. 293 ff.

¹⁰⁷ *Tipke/Kruse*, § 85 AO Tz. 12 f. (April 2006).

¹⁰⁸ Nämlich das *Erzberger'sche* Modell (dazu *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, S. 9 f. und eingehend zur Reichsfinanzverwaltung in der Weimarer Republik *Seer*, in Bonner Kommentar, Art. 108 Rn. 6 ff. [Nov. 1999].m.w.N.),

¹⁰⁹ BVerfG, Beschl. v. 27.6.2002 – 2 BvF 4/98, BVerfGE 106, 1 (21) spricht von einer „in Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG verankerten Kooperationsermächtigung“.

Art. 108 Abs. 4 GG wurde im Zuge der grundlegenden Reform der Finanzverfassung im Jahre 1969 eingeführt. Die Norm erlaubt durch Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrats bedarf, die Verwaltung von Steuern abweichend von der Regelverteilung in Art. 108 Abs. 1 bis 3 GG auszugestalten. Sie eröffnet in ihren verschiedenen Sätzen und Alternativen unterschiedliche Formen der Kooperation bei der Steuerverwaltung und der Delegation von Steuerverwaltungsaufgaben¹¹⁰. Als Ausprägung eines kooperativen Föderalismus¹¹¹ erlaubt Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG, eine Zuständigkeits- und Aufgabenverflechtung und die Übertragung von Verwaltungszuständigkeiten und -aufgaben, „wenn und soweit dadurch der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert oder erleichtert wird“. Nach dem Willen des verfassungsändernden Gesetzgebers sollte die Neufassung im Jahre 1969 die verfassungsrechtliche Grundlage für damals bereits praktizierte Übertragungen der Steuerverwaltungszuständigkeiten schaffen¹¹². Art. 108 Abs. 4 GG soll nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts mehr Flexibilität verfassungsrechtlich ermöglichen¹¹³. Art. 108 Abs. 4 GG erlaubt nach einheitlicher Ansicht nur „punktuelle Durchbrechungen“ der verfassungsrechtlichen Verteilung der Verwaltungskompetenzen¹¹⁴. Wieweit diese reichen dürfen, erscheint indes fraglich. Eine „Umverteilung größeren Maßstabs“ soll von Art. 108 Abs. 4 GG nicht gedeckt sein¹¹⁵; sie soll auf Teilbereiche¹¹⁶ oder partielle Änderungen¹¹⁷ beschränkt sein.

¹¹⁰ Überblick bei *Schlette*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 35, 2005, Art. 108 Rn. 78-84.

¹¹¹ *Dittmann*, Die Bundesverwaltung, 1983, S. 153; *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 Rn. 32 (Nov. 1999); ebenso *Schlette*, in von Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 35, 2005, Art. 108 Rn. 81.

¹¹² Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Ergänzung des Grundgesetzes (Finanzreformgesetz), BT-Drucks. V/2861, S. 36 ff., 38.

¹¹³ BVerfG, Beschl. v. 27.6.2002 – 2 BvF 4/98, BVerfGE 106, 1 (26).

¹¹⁴ BVerfG, Beschl. v. 27.6.2002 – 2 BvF 4/98, BVerfGE 106, 1 (26); ebenso *Jarass/Pieroth*, GG⁸, 2006, Art. 108 Rn. 10; *Schlette*, in von Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 35, 2005, Art. 108 Rn. 88; *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 Rn. 117 (Nov. 1999) m.w.N.; *Sachs/Siekman*, GG³, 2003, Art. 108 Rn. 11.

¹¹⁵ So *Faber*, in Alternativkommentar zum Grundgesetz, 1984, Art. 108 Rn. 26.

¹¹⁶ *Dreier/Heun*, GG, 2000, Art. 108 Rn. 19; *Maunz/Dürig*, GG, Art. 108 Rn. 10 (April 1983).

¹¹⁷ *Maunz/Dürig*, GG, Art. 108 Rn. 47 (April 1983); *Ruhe*, in Seifert/Hömig, GG⁷, 2003, Art. 108 Rn. 9.

Fraglich erscheint, wo hier die Grenze zu ziehen ist. Das kann nur eine teleologische Betrachtung erhellen.

Modifikationen der Steuerverwaltungshoheit sind nach Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG nur unter der „einschränkenden Voraussetzung“ zulässig, dass der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert oder erleichtert wird¹¹⁸. Diese Begriffe gelten als „schwer justiziabel“¹¹⁹. Der Maßstab für ihre Auslegung liefert aber die systematisch-teleologische Auslegung des Art. 108 GG. Art. 108 GG statuiert an verschiedenen Stellen im Dienste eines gleichmäßigen Steuervollzugs Sicherungen für die Einheitlichkeit trotz der Aufspaltung auf 16 Landessteuerverwaltungen. In mehrfacher Hinsicht ist trotz der Landesverwaltung die Organisationshoheit der Länder bereits kraft geltenden Verfassungsrechts beschränkt. Die Länderfreiheiten aus Art. 30, 70 GG beschneidet Art. 108 GG empfindlich, um über die Verbandsgrenzen hinaus eine Mindesthomogenität des Steuervollzugs zu gewährleisten¹²⁰. Das Ziel des einheitlichen und gleichmäßigen Vollzugs der Steuergesetze im ganzen Bundesgebiet zieht sich durch alle Regelungsbereiche des Art. 108 GG durch¹²¹ und ist damit das wesentliche Ziel des Art. 108 GG¹²². Da die gleichmäßige Anwendung der Steuergesetze von einer das ganze Bundesgebiet erfassenden, einheitlichen Finanzverwaltung eher gefördert, von einer Mehrheit von Finanzverwaltungen eher gefährdet wird¹²³, eröffnet Art. 108 Abs. 4 GG Abweichungen von Art. 108 Abs. 1 bis 3 GG im Dienste eines effektiven und gleichmäßigen Steuervollzugs. Das entspricht auch der subjektiv-teleologischen Auslegung. Denn die historische Gesetzesbegründung stellt maßgeblich auf die Sicherstellung der

¹¹⁸ *Schlette*, in von Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3⁵, 2005, Art. 108 Rn. 86.

¹¹⁹ *Heintzen*, in v. Münch/Kunig, GG⁵, 2003, Art. 108 Rn. 36; *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 Rn. 118 (Nov. 1999), auch zur Kontrollintensität des BVerfG.

¹²⁰ Vgl. auch *Dreier/Heun*, GG, 2000, Art. 108 Rn. 7 f., für den die Erfordernisse der Gleichmäßigkeit und Einheitlichkeit sogar zu einer „zentralisierten, durchgängigen Bundesfinanzverwaltung“ zwingen.

¹²¹ *Schlette*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3⁵, 2005, Art. 108 Rn. 4.

¹²² Explizit *Wendt*, Finanzhoheit und Finanzausgleich, in Isensee/Kirchhof, HStR, Bd. IV, 1990, § 104 Rn. 97, 100; ebenso *Tipke/Kruse*, § 17 FVG Tz. 2a (April 2006).

¹²³ Noch deutlicher *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 1993, S. 1129; *Tipke/Kruse*, § 85 AO Tz. 12 (April 2006).

Gleichmäßigkeit der Besteuerung ab¹²⁴. Dabei sollte Art. 108 Abs. 4 GG gerade nicht innovationsresistent sein. Der verfassungsändernde Gesetzgeber wollte verhindern, dass „eine rationelle und neuzeitliche Verwaltung an der verfassungsrechtlichen Trennung der Aufgabenbereiche durch Ländergrenzen scheitert“¹²⁵. Bereits das angeführte Beispiel der Datenverarbeitung¹²⁶ zeigt, dass die Kooperations- und Delegationsklausel des Art. 108 Abs. 4 GG nicht als statisch, sondern vielmehr als entwicklungs offen gedacht war. Nimmt man mit dem Bundesverfassungsgericht Art. 108 GG insgesamt mit seinen „die bundesstaatliche Finanzverwaltung prägenden Trennungswie auch Verbindungstendenzen gemeinsam in den Blick, so kann von einer weitgehenden Kooperationsermächtigung gesprochen werden“¹²⁷.

Aus subjektiv- und objektiv-teleologischen Gründen spricht darum wenig dafür, diese Ermächtigung auf ohnehin nicht rechtssicher bestimmbare „Teilbereiche“ zu beschränken oder Umverteilungen „größeren Maßstabs“ auszuschließen. Vielmehr kommt es darauf an, ob die einzelne Maßnahme der Kooperation oder Delegation gerechtfertigt ist. Das ist der Fall, wenn sie zur Verbesserung oder Erleichterung des Vollzugs im Sinne einer gleich- und gesetzmäßigen Umsetzung der Steuergesetze beiträgt. Die verbreitete Formulierung von „punktuellen Durchbrechungen“ ist demnach so zu deuten, dass stets eine punktuelle Prüfung der Voraussetzungen des Konditionalsatzes des Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG („wenn und soweit“) erforderlich ist¹²⁸. Jede Maßnahme, die diesem gesteigerten Rechtfertigungsmaßstab entspricht, kann nach Art. 108 Abs. 4 GG eingeführt werden. Bei diesem Verständnis sind konzertierte Abweichungen von der Regelverteilung der Steuerverwaltung, wie sie bei der Einführung der entwickelten Modelle anstehen würden, nicht a priori ausgeschlossen. Die Grenze der Ermächtigung des Art. 108 Abs. 4 GG ist erst dann erreicht, wenn die Steuerverwaltungshoheit durchgreifend gegenüber dem in Art. 108 Abs. 1 bis 3, 5 und 7 GG vorausgesetzten Normalbild umgestaltet wird (dazu 6.3.3.3).

¹²⁴ Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Ergänzung des Grundgesetzes (Finanzreformgesetz), BT-Drucks. V/2861, S. 37, Rn. 163 f.

¹²⁵ BT-Drucks. V/2861, S. 38, Rn. 174.

¹²⁶ BT-Drucks. V/2861, S. 38, Rn. 175.

¹²⁷ BVerfG, Beschl. v. 27.6.2002 – 2 BvF 4/98, BVerfGE 106, 1 (21).

¹²⁸ Vgl. *Schmieszek*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Einl. FVG Rn. 64 (Juni 2002): „Einzelfallprüfung“.

Inhaltlich eröffnet Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG jede Gestaltung des Zusammenwirkens und der Aufgabenübertragung, die zur Effektivierung des Steuervollzugs beiträgt¹²⁹. Dabei ist die Gleichmäßigkeit der Besteuerung als Metazweck des Art. 108 GG der primäre Maßstab für die Verbesserung des Vollzugs der Steuergesetze¹³⁰. Mit dem Ziel der Erleichterung sind direkte administrative Vereinfachungen des Vollzugs angesprochen. Allerdings verbürgt eine Kostenersparnis allein noch keine Verbesserung der Aufgabenerfüllung¹³¹. Hinzutreten muss eine messbare Effizienzsteigerung¹³² im Sinne eines gleich- und gesetzmäßigeren Steuervollzugs¹³³. Die Deutung, Art. 108 GG nehme bei der Organisationsform der Steuerverwaltung Effizienzverluste bewusst in Kauf¹³⁴, lässt sich in dieser Absolutheit mit Rücksicht auf Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG jedoch nicht halten. Kostenüberlegungen der Verwaltung sind allgemein mit dem Prinzip des schonenden Umgangs mit steuerfinanzierten Ressourcen verfassungsrechtlich fundierbar¹³⁵. Überdies nimmt Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG mit der Formulierung „verbessern oder erleichtern“ Effizienz Aspekte ausdrücklich auf, so dass Effizienz insoweit zu einem verfassungsimmanenten Ziel wird¹³⁶.

¹²⁹ *Bonsels*, Einwirkungs- und Mitwirkungsrechte des Bundes bei der Verwaltung der Steuern durch die Länder, 1995, S. 67; *Maunz/Dürig*, GG, Art. 108 Rn. 48 (April 1983); *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 Rn. 119 (Nov. 1999).

¹³⁰ Ähnlich *Schmieszek*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Einl. FVG Rn. 64 a.E. (Juni 2002).

¹³¹ So aber wohl BVerfG, Beschl. v. 27.6.2002 – 2 BvF 4/98, BVerfGE 106, 1 (17).

¹³² Zum Topos der Verwaltungseffizienz s. *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren, 1996, S. 302 f.

¹³³ Vgl. auch *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 Rn. 118 (Nov. 1999), wo dieser Zusammenhang noch nicht so deutlich herausgearbeitet worden ist.

¹³⁴ *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, 2004, S. 37.

¹³⁵ Vgl. *Schmidt-Abmann*, Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, 1998, S. 287.

¹³⁶ Allgemein *Häberle*, Effizienz und Verfassung, AöR 98 (1973), S. 625 (634); vgl. auch *Jarass/Pieroth*, GG⁸, 2006, Art. 108 Rn. 10; *Schlette*, in von Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3⁵, 2005, Art. 108 Rn. 18; *Schmieszek*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Einl. FVG Rn. 64 (Juni 2002); *Sachs/Siekmann*, GG³, 2003, Art. 108 Rn. 11; a.A. *Bonsels*, Einwirkungs- und Mitwirkungsrechte des Bundes bei der Verwaltung der Steuern durch die Länder, 1995, S. 66.

Insgesamt lässt sich Art. 108 Abs. 4 GG – trotz des Wortlautes „kann“ – mit guten Gründen als verfassungsrechtlicher Impuls zur Effektivierung des gleichmäßigen Steuervollzugs begreifen. Denn wenn die Verfassung die Möglichkeit von Kooperation und Delegation eröffnet, um den Vollzug der Steuergesetze erheblich zu verbessern oder zu erleichtern, toleriert sie kaum, dass gewährleistende Reformmaßnahmen dauerhaft nicht ergriffen werden. Aber auch, wenn man nicht so weit gehen will, einen verfassungskräftigen Auftrag der Effektivierung des gleichmäßigen Steuervollzugs anzunehmen¹³⁷, bleibt festzuhalten: Der Verfassungsgeber hat mit der Kooperations- und Delegationsklausel des Art. 108 Abs. 4 GG einen Beweglichkeitsfaktor für die Ausgestaltung der Steuerverwaltung geschaffen, der eine kompetenzrechtliche Flexibilität im Bund-Länder-Verhältnis eröffnet und ein wesentlicher Garant für ein zweckmäßiges und anpassungsfähiges Steuerverwaltungssystem ist¹³⁸. Durch Bundesgesetz mit Zustimmung des Bundesrates können demnach Zuständigkeits- und Aufgabenverflechtung und die Übertragung von Verwaltungszuständigkeiten und -aufgaben ohne Verfassungsänderung eingeführt werden, „wenn und soweit dadurch der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert oder erleichtert wird“. Allerdings gibt es Grenzen: Spezielle Ermächtigungen für Weisungen und allgemeine Verwaltungsvorschriften dürfen nicht umgangen werden¹³⁹. Welche Änderungen auf Art. 108 Abs. 4 GG gestützt werden können, bedarf einer Detailanalyse in Anschluss an die Entwicklung der einzelnen Modelle und Module (dazu 6.3).

¹³⁷ Gegen eine aus Art. 108 Abs. 4 GG erwachsende Pflicht Jarass/*Pieroth*, GG³, 2006, Art. 108 Rn. 10. Auch BVerfG, Beschl. v. 27.6.2002 – 2 BvF 4/98, BVerfGE 106, 1 (21 f.) vermag „eine verfassungsrechtliche Verpflichtung, besonderen Formen der Kooperation zu schaffen oder – generell – beizubehalten“, nicht zu erkennen.

¹³⁸ So bereits *Fischer-Menshausen*, in v. Münch/Kunig, GG³, 1996, Art. 108 Rn. 4, 8; relativierend *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 1993, S. 1131: „Dadurch wird theoretisch eine anpassungsfähige, effiziente Steuerverwaltung ermöglicht.“

¹³⁹ BVerfG, Beschl. v. 02.03.1999 – 2 BvF 1/94, BVerfGE 100, 249 (258, 261 ff.) hat – außerhalb des Anwendungsbereiches von Art. 108 GG – zu Recht allgemeine Verwaltungsvorschriften mit ihrem Zustimmungserfordernis durch den Bundesrat vor Umgehungen geschützt, indem es atomrechtliche Leitlinien, die das zuständige Bundesministerium nach Anhörung der zuständigen Obersten Landesbehörden erlassen konnte, als allgemeine Verwaltungsvorschriften qualifiziert hat. Der Umgehungsgedanke greift u.E. auch im – bislang kaum untersuchten – Verhältnis von Art. 108 Abs. 4 und Abs. 7 GG.

3.2 Organisation der Steuerverwaltung

Die aktuelle Organisation der Steuerverwaltung wird zunächst im Überblick dargestellt (Konzentration auf den Vollzug der Gemeinschaftsteuern).

Die Struktur der Bundes- und Landesfinanzbehörden ist in den §§ 1 und 2 FVG¹⁴⁰ geregelt (vgl. Abb. 3).



Abb. 3.: Grundstruktur der Bundes- und Landesfinanzbehörden

Durch Rechtsverordnung des Bundesministeriums der Finanzen bzw. der zuständigen Landesregierung kann auf Oberfinanzdirektionen als Mittelbehörden der Bundes- bzw. Landesfinanzverwaltungen verzichtet werden (vgl. § 2a FVG). Sofern Oberfinanzdirektionen eingerichtet sind, übernehmen sie zum Teil eine Doppelfunktion und weisen Abteilungen der Bundesfinanzverwaltung („Zoll- und Verbrauchsteuerabteilung“) und der Landesfinanzverwaltung („Besitz- und Verkehrsteuerabteilung“) auf. Verschiedene Bundesländer haben ihre Mittelbehörde aufgelöst (z. B. Hamburg, Mecklenburg-Vorpommern und Schleswig-Holstein) oder bestehende Oberfinanzbezirke zusammengelegt (z. B. Baden-Württemberg, Bayern und Nordrhein-Westfalen).

¹⁴⁰ Finanzverwaltungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung v. 4.4.2006, BSBl. I 2006, 846(1202).

Die für die Finanzverwaltung zuständige Oberste Landesbehörde bestimmt den Bezirk und den Sitz der Finanzämter (vgl. § 17 Abs. 1 FVG). Die Finanzämter sind als örtliche Landesbehörden für die Verwaltung der Steuern zuständig. Sie sind ferner für die ihnen sonst übertragenen Aufgaben verantwortlich. Soweit es sich um Aufgaben der Finanzverwaltung handelt und der Vollzug der Aufgaben verbessert oder erleichtert wird, kann die zuständige Landesregierung durch Rechtsverordnung die Zuständigkeit eines Finanzamtes auf einzelne Aufgaben beschränken sowie einem Finanzamt Zuständigkeiten für die Bezirke mehrerer Finanzämter übertragen (vgl. § 17 Abs. 2 FVG). In den letzten Jahren haben verschiedene Bundesländer eine Neustrukturierung ihrer Finanzamtsbezirke bzw. -zuständigkeiten vorgenommen (z. B. Rheinland-Pfalz: Reduktion der Finanzamtsbezirke von 37 auf 26 zum 01.01.2003).

Zum 01.01.2006 wurden die steuerlichen Aufgaben des Bundesamtes für Finanzen und des Bundesfinanzministeriums in einem Bundeszentralamt für Steuern gebündelt. Ziel des Bundeszentralamtes für Steuern ist es, einen zentralen steuerlichen Dienstleister für die Finanzverwaltungen zu schaffen.¹⁴¹ Die Aufgaben des Bundeszentralamtes für Steuern werden in § 5 FVG beschrieben. Sie bestehen u. a. in der Besteuerung der Inländer mit Auslandseinkünften sowie in der steuerlichen Betriebsprüfung, insbesondere von Großunternehmen. Die Aufgaben des Bundeszentralamtes für Steuern im Bereich der Außenprüfungen sind in § 19 FVG geregelt.

Im Anschluss an das FVG regelt die Geschäftsordnung für die Finanzämter (FAGO) im Wege gleichlautender Erlasse der Obersten Finanzbehörden der Länder¹⁴² die Grundsätze der Organisation in den Finanzämtern. Die Länder können „ergänzende Bestimmungen“ zur allgemeinen Geschäftsordnung für die Finanzämter erlassen (siehe z. B. die ergänzenden Bestimmungen des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen zur Geschäftsordnung für die Finanzämter [ErgBest-FAGO]).

Neben der FAGO sind insbesondere die Grundsätze für die Arbeitsweise in den Veranlagungsstellen der Finanzämter (GNOFÄ 1997)¹⁴³ maßgeblich für die Organisation der Finanzämter bzw. des Besteuerungsverfahrens¹⁴⁴. Sie haben die Form gleichlautender

¹⁴¹ Gesetz zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters v. 22.09.2005, BGBl. I 2005 Nr. 60.

¹⁴² Neufassung BStBl. I 2002, 540.

¹⁴³ BStBl. I 1996, 1391.

¹⁴⁴ Zu Zielsetzung, Entwicklung und Inhalt näher *Hoffmann*, Neue Grundsätze für die Arbeitsweise in den Veranlagungsstellen der Finanzämter (GNOFÄ 1997), DStR 1997, 1189.

Erlasse der Obersten Finanzbehörden der Länder und Rahmencharakter, so dass auf Länderebene ergänzende Regelungen getroffen werden müssen¹⁴⁵ Weitere, insbesondere verfahrensrechtliche Vorschriften enthält die Abgabenordnung (AO).

Stellvertretend für häufig zitierte Defizite der aktuellen Organisation des Steuervollzugs werden im Folgenden „typische“ Bemerkungen der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder angeführt. Das Spektrum der Bemerkungen reicht von der Erkennung von Optimierungsbedarfen, über die Feststellung von zu geringer Personalausstattung bis hin zu der Bemerkung, dass die Steueraufsicht fast vollständig vernachlässigt wird. Vor allem die folgenden Defizite werden von den Rechnungshöfen immer wieder aufgeführt:

- » Zu geringe Personaldecke in den Prüfungsdiensten,
- » Ineffiziente Steuerung der Ressourcen,
- » Unzureichende Beachtung der GNOFÄ-Richtlinien,
- » Ungleiche und teilweise unvollständige Festsetzung der Steuern,
- » Hohe Fehlerquoten in den Prüfungsdiensten,
- » Keine gezielte Fallauswahl/Fallauswahl lediglich unter dem Gesichtspunkt der Personalreduzierung,
- » Keine hinreichende Überwachung der ordnungsgemäßen Bearbeitung der risikobehafteten Steuerfälle,
- » Fehlende „länderübergreifende“ Koordinierung/Zusammenarbeit bei Steuerfällen mit Auslandsbezug bzw. bei verbundenen Unternehmungen,
- » Unzureichende Nutzung der vorhandenen Informationen zu einem Steuerfall,
- » Mangelnde Unterstützung durch moderne Datenverarbeitung,
- » Keine Ahndung von Fristüberschreitungen bei Abgabe der Steuererklärungen.

In dem aktuellen Gutachten „Probleme beim Vollzug der Steuergesetze“¹⁴⁶, das der Präsident des Bundesrechnungshofes, Prof. Dr. Dieter Engels, in seiner Funktion als

¹⁴⁵ Hoffmann, DStR 1997, 1189 (1191 f.).

Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung (BWV) vorgelegt hat, werden die o. g. Defizite zusammenfassend dargestellt.

¹⁴⁶ *BWV*, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, BWV-Schriftenreihe, Band 13, 2006.

4 Methode zur Berechnung der Effizienzpotenziale

Zur Berechnung der föderalismusbedingten Mindereinnahmen und Mehrausgaben wurde eine Methode entwickelt, die auf einer Analyse der länderspezifischen Interventionsquoten basiert. Die Methode, die verwendeten Begriffe und Datengrundlagen werden in diesem Kapitel erläutert. Die konkreten Berechnungen werden anschließend in zwei Schritten dargestellt. Alle Berechnungen, die nicht von der konkreten Organisation der Steuerverwaltung (z. B. Optimiertes Länder-Modell, Bund-Länder-Modell, Bundessteuerverwaltung) abhängig sind, werden im Anhang dargestellt. Hier werden die rechnerischen Minderausgabenpotenziale und das rechnerische Mehreinnahmepotenzial berechnet. Die Ergebnisse dienen als Grundlage für die Berechnungen in Kapitel 5 und 6. Dort wird für jedes Organisationsmodell der Steuerverwaltung quantifiziert, welche Mehreinnahmen oder Minderausgaben voraussichtlich realisiert werden können. Abschließend werden die föderalismusbedingten Mindereinnahmen und Mehrausgaben quantifiziert.

4.1 Definition der verwendeten Begriffe

Die wichtigsten verwendeten Begriffe werden wie folgt definiert:

- » **Interventionsquote:** Die Interventionsquote wird – allgemein – als Verhältnis der Steuerverwaltungsausgaben zu den Steuereinnahmen definiert. In diesem Bericht werden verschiedene Interventionsquoten berechnet, die sich dadurch unterscheiden, welche Ausgaben als Steuerverwaltungsausgaben einbezogen werden und für welche Steuerarten die Steuereinnahmen berücksichtigt werden. Die verwendeten Abgrenzungen sind an den entsprechenden Stellen beschrieben. Die Interventionsquote ist in der von Kienbaum entwickelten Methode die wichtigste Größe. Nach Modifizierung der Einnahmenseite und Optimierung der Ausgabenseite wird über die Interventionsquoten das rechnerische Mehreinnahmepotenzial berechnet, das als Basisgröße für die Ermittlung des realisierbaren Mehreinnahmepotenzials bzw. der föderalismusbedingten Mindereinnahmen dient.
- » **Strukturbedingte Mindereinnahmen:** Die wirtschaftliche Struktur der Bundesländer unterscheidet sich erheblich. Beispielsweise ist festzustellen, dass die Bruttolöhne der Arbeitnehmer in den neuen Bundesländern immer noch deutlich niedriger sind, als in den alten Bundesländern. Daraus resultieren Mindereinnahmen im Steueraufkommen, die nicht von der Steuerverwaltung der Bundesländer beeinflusst werden können. Um die föderalismusbedingten Mindereinnahmen in der von Kienbaum entwickelten Methode zu quantifizieren, ist es notwendig, die strukturbedingten Mindereinnahmen der Steuern zu quantifizieren und auszugleichen. Anhand der später erläuterten Indikatoren wird berechnet, in welcher Höhe die wirt-

schaftsstrukturellen Nachteile der betroffenen Bundesländer ausgeglichen werden müssen.

- » **Rechnerisches Minderausgabepotenzial (Kostenoptimierung):** Die Steuerverwaltungen der Bundesländer sind derzeit unterschiedlich effizient organisiert. Dies erklärt sich durch den unterschiedlichen Aufbau der Steuerverwaltungen, die unterschiedliche Personalstruktur, den unterschiedlichen Einsatz von Automatisierungsverfahren etc. Diese Effizienzunterschiede sind durch die interne Organisation der Steuerverwaltungen bedingt. Um die föderalismusbedingten Mindereinnahmen zu quantifizieren ist es notwendig, diese Effizienzunterschiede herauszurechnen. Anhand der später erläuterten Kennzahlen wird ermittelt, welches rechnerische Minderausgabepotenzial durch eine Optimierung der Steuerverwaltung besteht.
- » **Realisierbares Minderausgabepotenzial:** Das rechnerische Minderausgabepotenzial lässt sich zu einem bestimmten Prozentsatz tatsächlich realisieren. Diese Summe wird als realisierbares Minderausgabepotenzial bezeichnet. Wie hoch diese Summe ist, hängt von der konkreten Ausgestaltung der Steuerverwaltungen ab. Bei der Darstellung der verschiedenen Modelle wird erläutert, warum sich welche Anteile des rechnerischen Minderausgabepotenzials realisieren lassen.
- » **Föderalismusbedingte Mehrausgaben:** Die verschiedenen Modelle der Steuerverwaltung führen zu unterschiedlich hohen Ausgaben. Die föderalismusbedingten Mehrausgaben definieren wir als Differenz der durch die Bundessteuerverwaltung Variante B realisierbaren Minderausgabepotenziale und der durch das Optimierte Länder-Modell realisierbaren Minderausgabepotenziale (vgl. Kapitel 5).
- » **Rechnerisches Mehreinnahmepotenzial:** Das rechnerische Mehreinnahmepotenzial ist die theoretische Obergrenze der durch alternative Organisationsmodelle der Steuerverwaltung realisierbaren Mehreinnahmen.
- » **Realisierbares Mehreinnahmepotenzial:** Das rechnerische Mehreinnahmepotenzial lässt sich zu einem bestimmten Prozentsatz tatsächlich realisieren. Diese Summe wird als realisierbares Mehreinnahmepotenzial bezeichnet. Wie hoch diese Summe ist, hängt von der konkreten Ausgestaltung der Steuerverwaltungen ab. Bei der Darstellung der verschiedenen Modelle wird erläutert, warum sich welche Anteile des rechnerischen Mehreinnahmepotenzials realisieren lassen.
- » **Föderalismusbedingte Mindereinnahmen:** Durch die verschiedenen Modelle der Steuerverwaltung lassen sich unterschiedlich hohe Anteile des rechnerischen Mehreinnahmepotenzials realisieren. Wir definieren die föderalismusbedingten Mindereinnahmen als Differenz der durch die Bundessteuerverwaltung Variante B

realisierbaren Mehreinnahmenpotenziale und der durch das Optimierte Länder-Modell realisierbaren Mehreinnahmenpotenziale (vgl. Kapitel 5).

4.2 Beschreibung der Datengrundlagen

Die Berechnungen in diesem Bericht greifen auf verschiedene Datengrundlagen zurück. Die Datengrundlagen lassen sich in drei verschiedene Klassen einteilen:

- » Öffentlich zugängliche Daten (z. B. Statistiken des Statistischen Bundesamtes),
- » Nicht öffentlich zugängliche Daten (z. B. Betriebsprüfungsstatistik),
- » Daten aus eigenen Erhebungen (insbesondere Befragungen der Bundesländer zum gegenwärtigen Steuervollzug).

Alle wesentlichen für diesen Bericht verwendeten Datengrundlagen werden hier aufgelistet und der entsprechenden Klasse zugeordnet. Es werden folgende öffentlich zugänglichen Daten verwendet:

- » Kassenmäßige Steuereinnahmen 2004: Berücksichtigt werden folgende Einnahmen aus Gemeinschaftssteuern nach Art. 106 Abs. 3 GG (ohne Einfuhrumsatzsteuer¹⁴⁷; vor dem Länderfinanzausgleich):
 - Steuern vom Einkommen: Lohnsteuer¹⁴⁸, veranlagte Steuern vom Ertrag, nicht veranlagte Steuern vom Ertrag (Kapitalertrag), Zinsabschlag, Körperschaftsteuer,
 - Steuern vom Umsatz: Umsatzsteuer,
 - Nicht berücksichtigt wurden: Bundessteuern, Kommunalsteuern, Einfuhrumsatzsteuern und Zölle,

¹⁴⁷ Die Einfuhrumsatzsteuer kann nicht trennscharf Bundesländern zugewiesen werden. Die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuern obliegt dem Zoll.

¹⁴⁸ Vor Abzug von Kindergeld (Familienkassen und steuerliches Kindergeld), einschließlich Pauschsteuer Mini-Jobs und Altersvorsorge.

- Quelle: Statistisches Bundesamt (2005): Finanzen und Steuern, Fachserie 14, Reihe 4, Wiesbaden.
- » Zahl der Großbetriebe 2003: Klassifiziert nach der Empfehlung der Europäischen Gemeinschaft anhand der Anzahl von sozialversicherungspflichtig Beschäftigten (im Wesentlichen 250 und mehr sozialversicherungspflichtig Beschäftigte).¹⁴⁹
 - Quelle: Statistische Ämter des Bundes und der Länder (2005): Unternehmen nach Beschäftigtengrößenklassen. Auswertungen aus dem Unternehmensregister. Wiesbaden.
- » Anzahl umsatzsteuerpflichtiger Unternehmen 2003
 - Quelle: Statistisches Bundesamt (2006): Die Bundesländer. Strukturen und Entwicklungen. Ausgabe 2005. Wiesbaden.
- » Umsätze der umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen ohne Umsatzsteuer 2003
 - Quelle: Statistisches Bundesamt (2006): Die Bundesländer. Strukturen und Entwicklungen. Ausgabe 2005. Wiesbaden.
- » Zahl der Erwerbstätigen 2004 (Inland) im Jahresdurchschnitt
 - Quelle: Statistische Ämter des Bundes und der Länder (2005): Erwerbstätigenrechnung des Bundes und der Länder. Berechnungsstand: August 2005/Februar 2006.
- » Zahl der Arbeitnehmer 2004 (Inland) im Jahresdurchschnitt
 - Quelle: Statistische Ämter des Bundes und der Länder (2005): Erwerbstätigenrechnung des Bundes und der Länder. Berechnungsstand: August 2005/Februar 2006.
- » Zahl der Einwohner 2004 (Deutschland)
 - Quelle: Statistisches Bundesamt: Fortschreibung des Bevölkerungsstandes. Berechnungsstand: August 2005.

¹⁴⁹ Empfehlung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften vom 6.5.2003 (Amtsblatt der EU Nr. L124 vom 20.5.2003. S. 36-41).

- » Bruttolöhne und Gehälter 2004 (Inland) je Arbeitnehmer in Deutschland
 - Quelle: Statistische Ämter des Bundes und der Länder (2005): Arbeitnehmerentgelt, Bruttolöhne und -gehälter in den Ländern und Ost-West-Großraum Regionen Deutschlands 1991-2005. Reihe 1 Länderergebnisse Band 2.
- » Kapitalstock in Deutschland 2002 nach Bundesländern
 - Quelle: Statistische Ämter des Bundes und der Länder (2005, Berechnungsstand August 2004): Kapitalstock nach Bundesländern 1991-2002.
- » Alle frei zugänglichen Jahresberichte 2000 bis 2005 der Landesrechnungshöfe und des Bundesrechnungshofes
- » Verschiedene nationale und internationale Publikationen und Forschungsberichte¹⁵⁰

Es wurden folgende nicht öffentlich zugänglichen Daten verwendet, die im Rahmen des Projektes zur Verfügung gestellt wurden:

- » Jahresstatistik der Betriebsprüfung des Bundesministeriums der Finanzen für die Zeit vom 1. Januar bis 31. Dezember 2004
- » Die Stellenpläne aller Einheiten der Steuerverwaltungen aller Bundesländer für das Jahr 2004
- » Die Kennzahlenwerte und Berechnungsgrundlagen der AG Kernkennzahlen (Bezugszeitraum: 2004)

Es wurden folgende Daten in allen Bundesländern über einen Fragebogen erhoben, der anschließend in Vor-Ort-Gesprächen validiert und ergänzt wurde:

- » Stellenzahl der Ober-, Mittel- und Unteren Behörden differenziert nach Querschnitts- und Fachaufgaben, letztere differenziert nach Gemeinschafts- und Landessteuern
- » Stellenzahl der Bildungs- und Rechenzentren

¹⁵⁰ Die Quellen werden an den entsprechenden Stellen referenziert.

- » Personaldurchschnittsbezüge für höheren, gehobenen, mittleren und einfachen Dienst getrennt nach Beamten und Angestellten sowie die Personaldurchschnittskosten der Arbeiter
- » Versorgungszuschläge der Beamten sowie Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung und zur Zusatzversorgung für Angestellte und Arbeiter
- » Personalnebenausgaben (Beihilfen, Fürsorgeleistungen etc.)
- » Sachausgabenpauschale
- » Weiterhin reale Sachausgaben für folgende Bereiche getrennt nach Oberen, Mittleren und Unteren Behörden für:
 - Datenverarbeitung
 - Aus-, Fort und Weiterbildung
 - Dienstreisen
- » Abgeschlossene, laufende oder geplante Reformvorhaben

Alle genannten Daten wurden für die Berechnungen herangezogen oder dienen zur Validierung der Berechnungen.

4.3 Berechnungsmethode

Dieser Abschnitt stellt die Methode zur Berechnung der föderalismusbedingten Mindererträge und Mehrausgaben dar.

4.3.1 Vorgehensweise zur Entwicklung der Methode

Der hier entwickelten Methode ging eine umfangreiche Literaturrecherche voraus, bei der die nationale und internationale Literatur gesichtet wurde. Es wurden vor allem Studien zur Methodik der Steuerschätzung, zur Bildung von Simulationsmodellen und zur übergreifenden Analyse der Effizienz der Steuerverwaltung ausgewertet.¹⁵¹ Die

¹⁵¹ Vgl. beispielsweise *Bach et al.*, Demographischer Wandel und Steueraufkommen, DIW Materialien 20, 2002, S. 40 ff.; OECD, Tax Administration in OECD Countries. Comparative Info Se-

Analyse ergab, dass für die hier betrachtete Fragestellung keine bestehenden Methoden herangezogen werden konnten. Die föderalismusbedingten Mindereinnahmen sind in ihrer Höhe nicht ansatzweise bekannt, so dass sich keine Verfahren anwenden lassen, die auf einer Fortschreibung oder Prognose bekannter Daten basieren (etwa Methoden der Steuerschätzung). Die Ergebnisse von Simulationsmodellen lassen sich ebenfalls nicht überprüfen, so dass deren Güte nicht eingeschätzt werden konnte und die Schätzparameter nicht justiert werden konnten.

Internationale Vergleichsstudien zur Effizienz der Steuerverwaltung lieferten wertvolle Hinweise für die weiteren Analysen. Vor allem zeigte sich, dass die Interventionsquote prinzipiell ein geeigneter Indikator für Effizienzvergleiche darstellt. Bezüglich der international verfügbaren Daten zeigte sich, dass die Unterschiede der Steuersysteme bzw. der Aufbau der Steuerverwaltungen der Länder zu unterschiedlich sind, als dass sich belastbare quantitative Rückschlüsse im Sinne der Ausgangsfragestellung ziehen lassen.

Parallel zur Literaturrecherche wurden alle öffentlich zugänglichen Berichte der Landesrechnungshöfe und des Bundesrechnungshofes der Jahre 2000 bis 2005 ausgewertet. Es wurden alle relevanten Feststellungen zum Steuervollzug und zur Organisation der Steuerverwaltung gefiltert und analysiert. Die Ergebnisse zeigen, dass der Vollzug der Gemeinschaftssteuern durch die Länder in einigen Bereichen nicht einheitlich ist. Daneben ergeben sich aus den Berichten der Rechnungshöfe verschiedene Ansätze, um die Effizienz und die Effektivität des Steuervollzugs zu verbessern. Die Feststellungen durch die Rechnungshöfe sind jedoch nicht abschließend, d.h. es handelt sich eher um eine anekdotische Sammlung verschiedener Einzelfälle, die nicht zur umfassenden Analyse föderalismusbedingter Mindereinnahmen geeignet ist. Gleichwohl liefern diese Belege wertvolle Hinweise, wo welche Mindereinnahmen im Steuervollzug entstehen. Wir haben die Berichte der Rechnungshöfe daher zur Validierung unserer Ergebnisse herangezogen.

Im Anschluss daran wurde der Jahresbericht 2004 der AG Kernkennzahlen (insbesondere durchschnittliche Abweichungsquoten und Mehrergebnisse) darauf untersucht, ob er Anhaltspunkte zur Berechnung der föderalismusbedingten Mindereinnahmen liefert. Viele Kernkennzahlen liefern hierzu zwar wertvolle Hinweise. Problematisch ist allerdings, dass für das Jahr 2004 – im Bereich der Veranlagung – nicht in allen Ländern

ries 2004, S. 24 ff.; v. *Loeffelholz, Rappen*, Ermittlung von Tax Compliance Costs. Gutachten des RWI im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen, 2003; OECD, Compliance Measurement - Practice Note. OECD Centre for Tax Policy and Administration, Tax Guidance Series, 2001.

durchschnittliche Abweichungsquoten bzw. Mehregebnisse erhoben bzw. dargestellt wurden. Aus diesem Grund haben wir den Jahresbericht 2004 der AG Kernkennzahlen nur zur Validierung unserer Ergebnisse herangezogen.

Der bereits vor Projektbeginn vorhandene und im Rahmen des Projektes kontinuierlich aufgebaute Datenbestand wurde systematisch auf belastbare bzw. einsetzbare Zusammenhänge analysiert.

4.3.2 Methodenüberblick

Als Ergebnis der dargestellten Recherchen haben wir eine Methode entwickelt, die als zentrales Element die Interventionsquote vorsieht. Definitionsgemäß spiegelt die Interventionsquote der einzelnen Bundesländer die Kosten und die Einnahmeseite des Steuervollzugs wider. Damit ist sie als Ausgangspunkt für die Ermittlung der Minderungs- und Mehreinnahmepotenziale grundsätzlich geeignet.

Unterstellt man hypothetisch, dass alle Bundesländer über exakt gleiche Rahmenbedingungen (Einwohner, Unternehmen etc.) verfügen und die Steuererhebung absolut identisch vorgenommen wird, dann wären die Interventionsquoten aller Bundesländer exakt gleich hoch. Die Bundesländer unterscheiden sich jedoch erheblich in ihrer Wirtschaftsstruktur und durch die Organisation der Steuerverwaltung. Die Wirtschaftsstruktur beeinflusst das Steueraufkommen, während die Organisation der Steuerverwaltung die Kosten und die Ergebnisse der Besteuerung bestimmt. Neutralisiert man die Effekte der unterschiedlichen Wirtschaftsstrukturen und der unterschiedlichen Organisation der Steuerverwaltung vollständig, müssten sich identische Interventionsquoten ergeben, wenn die Steuern gleich vollzogen werden.

Unsere Methode sieht daher vor, dass wir die Vollzugskosten und das Steueraufkommen der Länder entsprechend neutralisieren und auf eine einheitliche Bewertungsbasis bringen. Verbleiben anschließend Unterschiede, lassen sich diese nur durch unterschiedliche Praktiken der Länderverwaltungen oder durch unterschiedliche Verhaltensweisen der Steuerpflichtigen erklären.

Im Überblick sehen die zehn Schritte unserer Methode wie folgt aus:

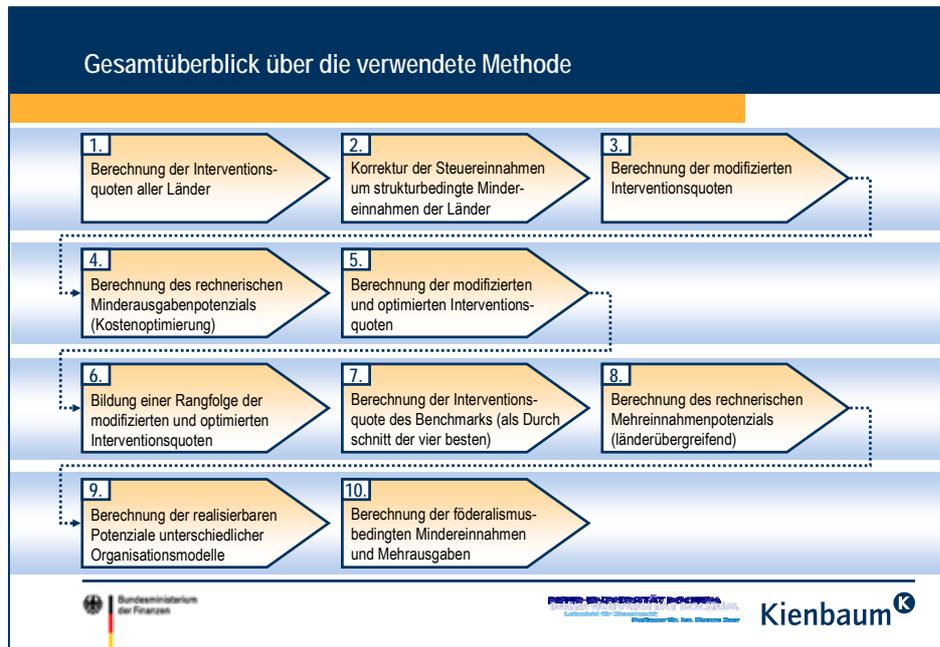


Abb. 4.: Gesamtüberblick über die verwendete Methode

Zunächst wird für jedes Bundesland die Interventionsquote als Quotient der Kosten der Besteuerung und des Steueraufkommens berechnet (Schritt 1). Anschließend wird für jedes Bundesland mittels fünf verschiedener Indikatoren untersucht, ob die Wirtschaftsstruktur spezifische Schwächen aufweist, die zu verringerten Steuereinnahmen führen. Liegen derartige Strukturschwächen vor, werden diese strukturbedingten Mindereinnahmen mittels fünf verschiedener Korrekturfaktoren ausgeglichen (Schritt 2). Die entsprechenden Länder werden so gestellt, als ob keine wirtschaftliche Strukturschwäche vorhanden ist. Das korrigierte Steueraufkommen wird zur Berechnung der modifizierten Interventionsquote verwendet (Schritt 3).

Anschließend wird die Kostenstruktur der Steuerverwaltung auf ihre Effizienz untersucht. Anhand von drei Indikatoren wird die Effizienz bewertet und daraus das rechnerische Minderausgabepotenzial berechnet (Schritt 4). Die Kosten des Steuervollzugs werden um diesen Faktor korrigiert, so dass länderspezifische Effizienzunterschiede der Steuerverwaltungen die weiteren Ergebnisse nicht verfälschen. Die korrigierten Kosten fließen zusammen mit dem korrigierten Steueraufkommen in die Berechnung der korrigierten und optimierten Interventionsquote ein (Schritt 5).

Die vier besten, d. h. niedrigsten Interventionsquoten werden anschließend verwendet, um einen Benchmark zu bilden (Schritt 6 und 7). Für jedes Bundesland wird die Differenz der korrigierten und optimierten Interventionsquoten vom Benchmark errechnet.

Aus der Summe der einzelnen Abweichungen wird schließlich das rechnerische Mehreinnahmepotenzial berechnet (Schritt 8).

Für jede alternative Organisationsform der Steuerverwaltung wird anschließend ermittelt, welche prozentualen Teile bzw. absoluten Beträge dieses rechnerischen Mehreinnahmepotenzials jeweils realisiert werden können. Zugleich wird berechnet, welche Minderausgabenpotenziale sich durch die jeweiligen Modelle realisieren lassen (Schritt 9). Die Differenz der realisierbaren Beträge des Modells der Bundessteuerverwaltung Variante B und des Optimierten Länder-Modells wird als föderalismusbedingte Mindereinnahmen bzw. Mehrausgaben ausgewiesen (Schritt 10).

Die einzelnen Schritte werden in diesem Kapitel detaillierter erläutert; die Ergebnisse für die Schritte 1 bis 8 werden im Anhang und die Ergebnisse für die Schritte 9 bis 10 in den Kapiteln 5 und 6 dargestellt.

Die beschriebene Methode wurde entwickelt, um föderalismusbedingte Mindereinnahmen und Mehrausgaben zu quantifizieren. Hierbei greifen wir auf Einzeldaten der Länder zurück und berechnen länderspezifische Ergebnisse. Diese haben die Qualität von rechnerischen Zwischenergebnissen, die sich einer isolierten Interpretation entziehen. Bei den Berechnungen werden deshalb keine spezifischen Länderdaten ausgewiesen, sondern nur die Summen. Eine isolierte Betrachtung einzelner Länderdaten ist nicht sinnvoll, da die Berechnungen auf länderübergreifende Organisationsänderungen bezogen sind. Einzelne Länder könnten die quantifizierten Effizienzpotenziale daher nicht realisieren.

Die entwickelte Methode liefert Ergebnisse, die als eine konservative Schätzung anzusehen sind. So wird einerseits ein Benchmarkverfahren verwendet, das lediglich Potenziale aufdeckt, die ein Bundesland in Bezug zu „besseren“ Bundesländern aufweist. Es kann keine Aussage darüber getroffen werden, wie gut der Steuervollzug der besseren Bundesländer – aus absoluter Sicht betrachtet – organisiert ist. Darüber hinausgehende – im Außenverhältnis – begründete Potenziale, wie z. B. Potenziale durch eine bessere länderübergreifende Zusammenarbeit, werden durch die Methode ebenfalls nicht berücksichtigt.

4.3.2.1 Ansatz zur Berechnung der strukturbedingten Mindereinnahmen

Die Korrektur strukturbedingter Mindereinnahmen dient dazu, nicht beeinflussbare strukturelle Nachteile einzelner Bundesländer auszugleichen. Dadurch wird vermieden, dass föderalismusbedingte Mindereinnahmen ausgewiesen werden, die tatsächlich auf unterschiedliche Wirtschaftsstrukturen der Länder zurückzuführen sind. Die Korrekturfaktoren müssen so berechnet werden, dass sie die Strukturschwächen der Länder

möglichst genau ausgleichen. Die Berechnung der Korrekturfaktoren ist eine Herausforderung, weil hier auf keine bestehenden Verfahren zurückgegriffen werden kann, sondern nur einzelne Studien zu Teilproblemen vorliegen.¹⁵²

Die Steuereinnahmen eines Landes werden maßgeblich durch die wirtschaftliche Stärke der Unternehmen, der Erwerbstätigen und der vorhandenen Infrastruktur bestimmt. Unser Ansatz verwendet fünf Indikatoren, die den drei genannten Bereichen zuzuordnen sind. Diese Indikatoren weisen jeweils einen sehr guten Zusammenhang über alle Bundesländer zum Steueraufkommen auf. Strukturschwache Länder realisieren niedrigere Steuereinnahmen, als anhand der verwendeten Indikatoren zu erwarten gewesen wäre. Diese Differenzen werden ausgeglichen, da hier von strukturbedingten Steuermindereinnahmen auszugehen ist. Da mehr als ein Indikator bzw. Korrekturfaktor verwendet wird, besteht die Möglichkeit, dass die strukturellen Unterschiede zu stark ausgeglichen werden. Aus diesem Grund werden zwei verschiedene Begrenzungen eingeführt, die in der Summe die theoretisch möglichen strukturbedingten Korrekturen auf etwa 100 % der realen Steuereinnahmen begrenzen¹⁵³. Auf die Korrekturfaktoren für Unternehmen und Erwerbstätige entfallen so etwa 50 % der theoretisch möglichen Korrektursummen, der Rest auf den infrastrukturbezogenen Korrekturfaktor. Die folgende Abbildung stellt anhand eines Beispiels den Ansatz zur Ermittlung der Korrekturfaktoren im Überblick dar.

¹⁵² Vgl. hierzu beispielsweise OECD, Measuring regional economies, 2003; OECD, Alternative Indicators for Territorial Competitiveness, 2002.

¹⁵³ Der Einfluss jedes Korrekturfaktors ist auf 50 % der tatsächlich erzielten Steuereinnahmen begrenzt. Da je zwei Korrekturfaktoren für Unternehmen und Erwerbstätige verwendet werden, werden nur 75 % in die Berechnungen ein. Der Korrekturfaktor Infrastruktur fließt entsprechend zu 100 % in die Berechnungen ein.

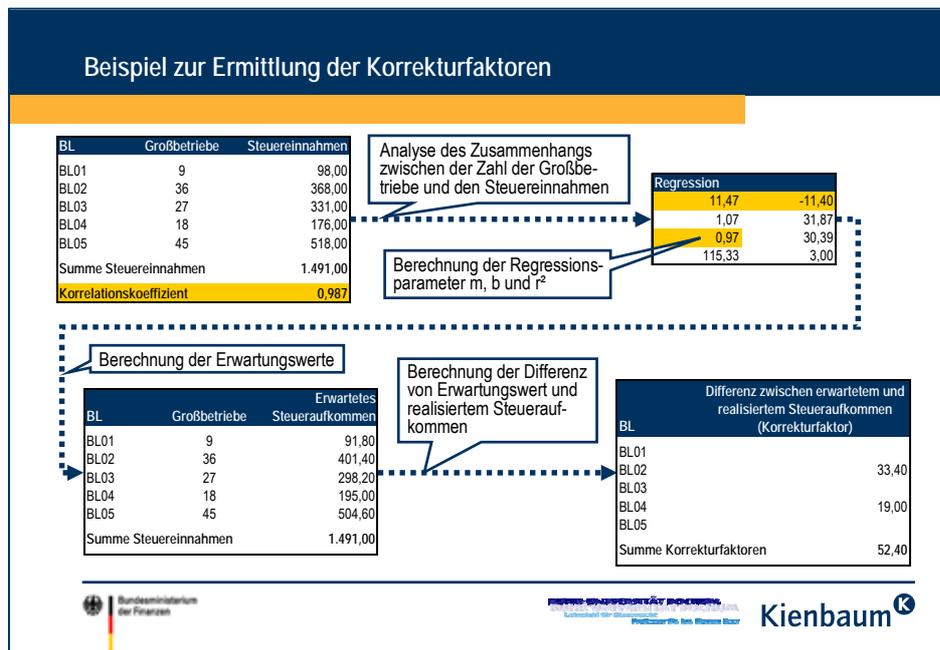


Abb. 5.: Beispiel zur Ermittlung der Korrekturfaktoren

Der Ansatz sieht im Detail wie folgt aus:

- » Zunächst identifizieren wir einen Indikator aus den Bereichen Unternehmen, Erwerbstätige oder Infrastruktur, der über alle Bundesländer einen sehr starken Zusammenhang zum Steueraufkommen aufweist.
- » Anhand weiterer Referenzdaten (z. B. Indizes zur Wirtschaftsstärke¹⁵⁴) überprüfen wir, ob die gezeigten Abweichungen der Erwartungswerte einzelner Länder von den realen Steuereinnahmen tatsächlich auf strukturelle Schwächen zurückzuführen sind.
- » Wenn der Indikator tatsächlich auf strukturelle Schwächen anspricht, gleichen wir die Steuereinnahmen der Länder bis zur Höhe des Erwartungswertes aus. Dazu wird ein Korrekturfaktor definiert, dessen Höhe sich direkt am entsprechenden Indikator orientiert.¹⁵⁵

¹⁵⁴ Vgl. beispielsweise IW Köln, Die Bundesländer im Vergleich, 2006, Köln.

¹⁵⁵ Das Steueraufkommen strukturstarker Bundesländer wird nicht nach unten korrigiert, da davon ausgegangen wird, dass diese Bundesländer ihre Werte beibehalten können und werden.

Auf diese Weise haben wir die Korrekturfaktoren A, C und E identifiziert, die Unterschiede zwischen den erwarteten Steuereinnahmen und den real erzielten Steuereinnahmen ausgleichen. Die Korrekturfaktoren B und D sind ergänzend zu A und C gewählt worden. Die folgende Tabelle listet die Indikatoren A, C sowie E und die jeweils in Beziehung gesetzten Steuereinnahmen auf.

Indikator	Beschreibung des Indikators	Regression des Indikators mit folgenden Steuern	Begründung für die Wahl des Indikators
A	Großbetriebe pro Bundesland	Umsatz- und Körperschaftsteuer	Die Zahl der Großbetriebe bildet sehr gut die strukturelle Stärke eines Landes ab. Es ergeben sich kaum Änderungen an den Ergebnissen, wenn eine andere Größenklasse als Großbetriebe gewählt wird.
C	Zahl der Erwerbstätigen pro Bundesland	Lohnsteuer und veranlagte Einkommensteuer	Die Zahl der Erwerbstätigen bestimmt maßgeblich das Aufkommen der Lohn- und der veranlagten Einkommensteuer.
E	Kapitalstock pro Bundesland	Gemeinschaftssteuern ohne Einfuhrumsatz	Der Kapitalstock wird als Maß für den Einsatz des Produktionsfaktors Kapital verwendet. Ein großer Kapitalstock deutet daher auf einen strukturell starken Standort hin.

Tab. 2.: Beschreibung der verwendeten Indikatoren A, C und E

Der Indikator A beschreibt den Zusammenhang zwischen der Zahl der Großbetriebe in einem Bundesland und dem Aufkommen der Umsatz- und Körperschaftsteuer. Der Zusammenhang zwischen dem gewählten Indikator und den genannten Steuern ist sehr stark (hier: Korrelationskoeffizient 0,96).¹⁵⁶ Wir haben daher eine Regression der Zahl der Großbetriebe und der Körperschaft- und Umsatzsteuer durchgeführt und für jedes Land die erwarteten Ergebnisse mit den erzielten Einnahmen verglichen. Hier zeigt sich, dass die Großbetriebe in den neuen Bundesländern vergleichsweise niedrige Steuern zahlen. Vor dem Hintergrund der bekannten Standortchwäche der neuen

¹⁵⁶ Der Zusammenhang ändert sich marginal, wenn eine andere Unternehmensabgrenzung gewählt wird.

Länder und der immer noch schwachen wirtschaftlichen Situation der ostdeutschen Unternehmen überrascht dieses Ergebnis nicht. Als strukturbedingte Mindereinnahme wird die Differenz des Erwartungswertes der Steuereinnahmen und der realisierten Steuereinnahmen durch Korrekturfaktor A ausgeglichen. Zusätzlich wird über Korrekturfaktor B die Körperschaftsteuer pro Großbetrieb auf den Durchschnitt angehoben. Beide Korrekturfaktoren gleichen die analysierte Ertragsschwäche der Großbetriebe aus, wählen aber einen etwas anderen Ansatz. Korrekturfaktor B bezieht nur die Körperschaftsteuer ein, da diese – im Unterschied zur Umsatzsteuer – direkter von der wirtschaftlichen Lage des jeweiligen Großbetriebs beeinflusst wird.

Der Indikator C beschreibt den Zusammenhang zwischen der Zahl der Erwerbstätigen pro Bundesland und der Lohnsteuer sowie der veranlagten Einkommensteuer. Der Zusammenhang zwischen dem gewählten Indikator und den genannten Steuern ist sehr stark (hier: Korrelationskoeffizient 0,98). In der Regression zeigt sich, dass die Zahl der Erwerbstätigen in einigen Bundesländern zum Teil höhere Steuereinnahmen erwarten lassen würde. Dieses Ergebnis lässt sich beispielsweise über die durchschnittliche Höhe der Bruttolöhne und -gehälter der Arbeitnehmer plausibilisieren: Die Lohnhöhe schwankt hier zwischen etwa 20.500 Euro im Jahr in Thüringen und Mecklenburg-Vorpommern und 30.000 Euro in Hamburg. Die unterschiedliche Lohnhöhe schlägt sich entsprechend im Lohnsteueraufkommen der Länder nieder. Als strukturbedingte Mindereinnahme wird die Differenz des Erwartungswertes der Steuereinnahmen und der realisierten Steuereinnahmen durch Korrekturfaktor C ausgeglichen. Zusätzlich wird – analog zum oben beschriebenen Vorgehen – über Korrekturfaktor D die Lohn- und veranlagte Einkommensteuer auf den Erwartungswert angehoben, der sich bei einem durchschnittlichen Bruttolohn ergeben würde.

Der Indikator E beschreibt den Zusammenhang zwischen dem Kapitalstock und dem Aufkommen der Gemeinschaftsteuern (ohne Einfuhrumsatzsteuer). Der Kapitalstock wird als „Maß für den Einsatz des Produktionsfaktors Kapital im Produktionsprozess verwendet“¹⁵⁷ und zeigt daher, welches Produktivvermögen in einem Bundesland vorhanden ist. Der Zusammenhang zwischen dem gewählten Indikator und den genannten Steuern ist sehr stark (hier: Korrelationskoeffizient 0,96). In der Regression zeigt sich, dass der vorhandene Kapitalstock in einigen Bundesländern zum Teil höhere Steuereinnahmen erwarten lassen würde. Die weitere Analyse der Ergebnisse ergab, dass die Ausstattung mit Kapitalstock pro Erwerbstätigem zwischen den Bundesländern stark schwankt. So beträgt der vorhandene Kapitalstock pro Erwerbstätigem in Sachsen etwa

¹⁵⁷ Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen der Länder, Bruttoanlageinvestitionen in den Ländern und Ost-West-Großraumregionen Deutschlands, 1991–2003, Definition des Faktors „Kapitalstock“, 2006.

212.000 Euro, während er in Rheinland-Pfalz mit 304.000 Euro um fast 50 % höher liegt. Gerade diese unterschiedliche Ausstattung mit Kapitalstock weist auf strukturelle Nachteile einzelner Bundesländer hin, weil das Potenzial zur Erbringung von Wertschöpfung und zur Erzielung entsprechender Steuereinnahmen nicht in gleichem Maße vorhanden ist. In einem ersten Schritt wurden deshalb diejenigen Länder identifiziert, die tatsächlich über eine unterdurchschnittliche Ausstattung mit Kapitalstock verfügen. Bei diesen wurde als strukturbedingte Mindereinnahme die Differenz des Erwartungswertes der Steuereinnahmen (bezogen auf den Kapitalstock) und der realisierten Steuereinnahmen durch Korrekturfaktor E ausgeglichen. Wir gehen davon aus, dass durch die verwendeten Korrekturfaktoren die wesentlichen strukturellen Einflussgrößen ausgeglichen wurden. Natürlich sind weitere Faktoren zur Verfeinerung des Ansatzes denkbar.

Die hier dargestellten Korrekturfaktoren A bis E werden dazu verwendet, um die strukturbedingten Mindereinnahmen der Länder auszugleichen. Die Korrekturfaktoren werden bei der Berechnung der modifizierten Interventionsquote herangezogen. Dazu wird folgende Formel verwendet:

$$\text{modifizierte_Interventionsquote} = \frac{\text{Steuerverwaltungsausgaben}}{\text{Steuereinnahmen} + \text{strukturbedingte_Mindereinnahmen}}$$

Die modifizierte Interventionsquote ist die Grundlage für die folgenden Berechnungen.

4.3.2.2 Ansatz zur Berechnung des rechnerischen Minderausgabenpotenzials

Die Berechnung der rechnerischen Minderausgaben dient zum einen dazu, Effizienzenunterschiede beim Vollzug der Steuern der einzelnen Bundesländer auszugleichen, um die modifizierte und optimierte Interventionsquote zu berechnen. Zum anderen wird hierdurch das rechnerische Minderausgabenpotenzial ermittelt, das den maximalen Rahmen der Kosteneinsparungen für die einzelnen alternativen Organisationsmodelle darstellt. Das tatsächliche Minderausgabenpotenzial wurde über einzelne Maßnahmen (z. B. Zentralisierung der Informationstechnik/Rechenzentren) in den alternativen Organisationsmodellen ermittelt.

Die Berechnung der rechnerischen Minderausgaben erfolgt im ersten Schritt über einen Benchmark der Arbeitszeit. Im zweiten Schritt wird über drei Indikatoren eine Effizienzkennzahl ermittelt, die die Effizienz einer Steuerverwaltung beschreibt und über einen Benchmark die Unterschiede in der Effizienz der einzelnen Bundesländer ermittelt.

Effizienzdefizite im Steuervollzug lassen sich quantifizieren durch

- » unterschiedliche Prozessabläufe,
- » unterschiedliche Ausgestaltungen der Aufbauorganisation,
- » unterschiedliche Ausbildung / Qualifikation der Mitarbeiter,
- » unterschiedliche Arbeitszeiten der Mitarbeiter.

In den Prozessabläufen gibt es zum Beispiel Unterschiede in der Abarbeitung der Einkommensteuerfälle. Hier ist vor allem der unterschiedliche Automationsgrad aufzuführen, mit dem einzelne Steuerfälle abgearbeitet werden. Bei der Aufbauorganisation bestehen wesentliche Unterschiede im zwei- oder dreistufigen Verwaltungsaufbau, so dass es wesentliche Kostenunterschiede bei den so genannten „Overhead“-Bereichen gibt. Beim Mitarbeiterereinsatz gibt es Unterschiede bei der Qualifikation des eingesetzten Personals. Dies führt zum Beispiel zu unterschiedlichen Personalkosten beim Einsatz von Kräften des gehobenen Dienstes und des mittleren Dienstes auf Ebene der Finanzämter, aber auch zu unterschiedlichen quantitativen und qualitativen Arbeitsleistungen pro Mitarbeiter. Unterschiedliche Arbeitszeiten und Arbeitszeitmodelle führen wiederum vor allem zu unterschiedlichen Personalkosten.¹⁵⁸

1. Schritt: Ermittlung des rechnerischen Minderausgabenpotenzials, das durch Ausgleich der Arbeitszeiten zu erklären ist.

Die Grundlage zur Ermittlung der Potenziale durch Ausgleich der Arbeitszeiten bildete ein Benchmark über den Mittelwert der jeweils vier besten Bundesländer im Bereich der Beamten und der Angestellten bezogen auf die jährliche Arbeitszeit. Die Datenbasis für die Ermittlung waren die Angaben der Bundesländer aus dem Kernkennzahlenvergleich.

Alle weiteren Bundesländer wurden auf das Niveau des aus dem Benchmark ermittelten Top-4-Mittelwertes angehoben, und es wurden die dadurch einzusparenden Personalkosten quantifiziert. Grundlage der Berechnung bildeten dabei die landespezifischen Personalkostensätze für die Steuerverwaltung, die im Rahmen dieser Studie erhoben

¹⁵⁸ Vgl. für einen breiten Literaturüberblick *Evans*, Studying the Studies: An overview of recent research into taxation operating costs, in *eJournal of Tax Research* 1(1), 2003, S. 64-92; *Alm*, What is an optimal tax system? In: *National Tax Journal* 49 (1), 1996, S. 117-133.

wurden. Darin enthalten waren die Personaldurchschnittsbezüge, der Versorgungszuschlag¹⁵⁹ bzw. die Sozialversicherungsbeiträge und die Personalnebenausgaben.

2. Schritt: Ermittlung des rechnerischen Minderausgabepotenzials, das durch den unterschiedlichen Vollzug der Steuern zu erklären ist.

Für die Ermittlung der Einsparpotenziale wurde eine Effizienzkennzahl auf Basis der oben genannten Einflussparameter abgeleitet. Unser Ansatz verwendet hierzu drei verschiedene Indikatoren, die insgesamt einen sehr guten Zusammenhang zur Effizienz einer Steuerverwaltung aufweisen. Da mehr als ein Indikator in die Effizienzkennzahl einfließt, besteht die Möglichkeit, dass die Unterschiede im Steuervollzug durch die Methode überzeichnet werden. Aus diesem Grund haben wir eine Begrenzung eingeführt, die die möglichen Potenziale einer Reorganisation auf 50 % der Ist-Kosten begrenzt. Die folgende Abbildung zeigt den Ablauf der Ermittlung der Minderausgabepotenziale anhand eines Beispiels im Überblick.

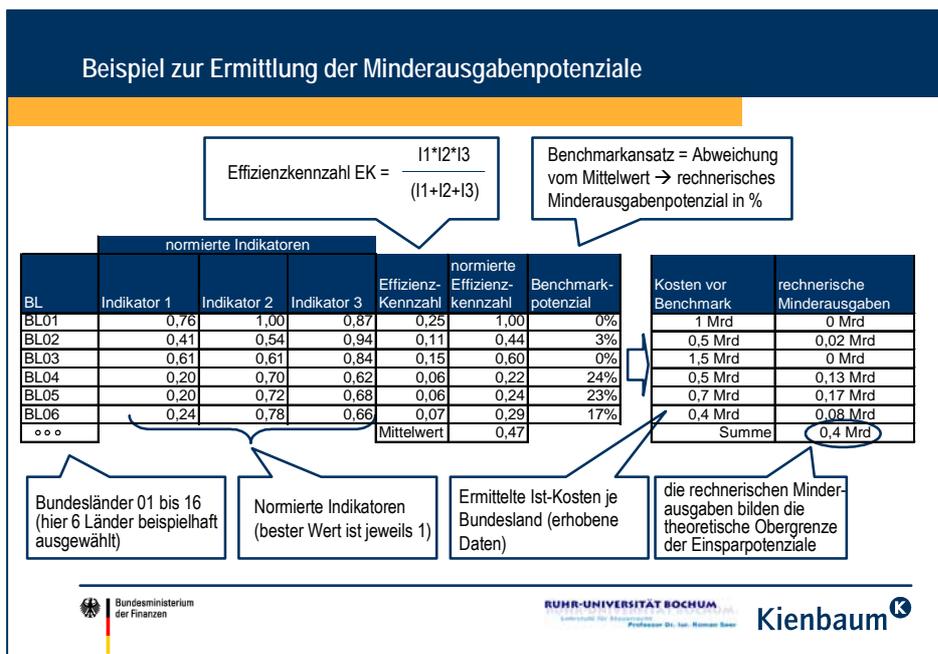


Abb. 6.: Beispiel zur Ermittlung der Minderausgabepotenziale

¹⁵⁹ Für den (kalkulatorischen) Versorgungszuschlag wurde von Kienbaum ein einheitlicher Satz von 30 % festgelegt, da die Datengrundlage der Bundesländer hier nicht einheitlich war.

Im Einzelnen setzt sich die Effizienzkennzahl aus den folgenden Indikatoren zusammen:

» **Kassenmäßiges Aufkommen im Verhältnis zu den Vollzugskosten**

Die Höhe der Vollzugskosten, die anfallen, um ein bestimmtes Steueraufkommen zu realisieren, ist Indiz dafür, wie effizient die Prozesse im Steuervollzug bei der Umsetzung wahrgenommen werden.

Die unterschiedliche Wirtschaftskraft in den einzelnen Bundesländern führt dazu, dass das kassenmäßige Aufkommen in strukturschwachen Gebieten eher gering ausfällt. Es kann daher vermutet werden, dass die Vollzugskosten im Verhältnis zu dem kassenmäßigen Aufkommen in strukturschwachen Ländern hoch sind. Über Automation und ein geeignetes Risikomanagement lässt sich aber eine Verbesserung dieser Relation erreichen.

Bei dem gewählten Ansatz haben wir die bestehenden gesetzlichen Grundlagen des Steuervollzugs ausgeklammert. Dies war notwendig, da der Benchmark-Ansatz nur unter dieser Prämisse zielführend ist. Es ist aber unumstritten, dass z. B. die Automation im Steuervollzug ihre Grenzen hat und der Grundsatz des gleichmäßigen Steuervollzugs durch unterschiedliche Automationsgrade in einzelnen Bundesländern schwieriger einzuhalten ist. Trotzdem haben wir bei der Methode zur Berechnung des rechnerischen Minderausgabenpotenzials die gesetzlichen Aspekte ausgeklammert, und erst im Rahmen der Ermittlung der realistischen Minderausgabenpotenziale der alternativen Organisationsmodelle berücksichtigt. Dies verdeutlicht, dass die Größe „rechnerisches Minderausgabenpotenzial“ von theoretischer Natur ist.

» **Anzahl der Signale im Verhältnis zu den Mitarbeitern der Steuerverwaltung**

Die Aufbauorganisation der einzelnen Steuerverwaltungen lässt sich über den Indikator Signalzahl abbilden. Je weniger Signale pro Mitarbeiter anfallen, desto höher ist tendenziell der Overhead in der Steuerverwaltung, d. h. diejenigen Mitarbeiter, die nicht direkt mit der Bearbeitung der Steuerfälle betraut sind. Aus bisherigen Untersuchungen ist bekannt, dass die Prüfungszeit und -intensität je Fall und damit die Produktivität der Mitarbeiter durch die Verwaltung bestimmt bzw. maßgeblich beeinflusst werden kann (z. B. durch Zielvereinbarungen).

Anhand des Indikators lassen sich dadurch Unterschiede im Verwaltungsaufbau (zwei- bzw. dreistufiger Aufbau) beurteilen. Die Ermittlung wurde fokussiert auf die Signalzahlen aus dem Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerbereich. Der Umsatzsteuerbereich wurde nicht mit einbezogen, da hier bei der Fallbearbeitung keine Rückschlüsse auf die Effizienz des Verwaltungsaufbaus getroffen werden konnten.

» Gewichtete Quote der Betriebsprüfung

Als letzter Indikator wurde zur Beurteilung der Qualität des Steuervollzugs die gewichtete Quote der Betriebsprüfung herangezogen. Diese leitet sich aus der Summe der prozentualen Anteile des Mehrergebnisses multipliziert mit der Prüfquote für Groß-, Mittel-, Klein- und Kleinstbetriebe ab. Je höher dieser Wert ist, desto besser gelingt es der Steuerverwaltung Mehrergebnisse über die richtige Fallauswahl und -bearbeitung zu erzielen.

» Ermittlung der Effizienzkenzahl und der Minderausgabenpotenziale

Die drei Indikatoren wurden normiert und über eine Berechnungsvorschrift¹⁶⁰ zu der Effizienzkenzahl zusammengeführt. Die Grundlage zur Ermittlung der Potenziale durch Ausgleich des unterschiedlichen Vollzugs der Steuern bildete ein Benchmark über den Mittelwert der Effizienzkenzahlen aller Bundesländer. Die Datenbasis für die Ermittlung waren:

- » die Angaben der Bundesländer aus dem Kernkennzahlenvergleich,
- » die Betriebsprüfungsstatistik,
- » die detaillierten Abfragen der Stellenzahl für die einzelnen Funktionsbereiche bei den Steuerverwaltungen der Länder,
- » die Angaben des Statistischen Bundesamtes zur Höhe des kassenmäßigen Steueraufkommens.

Alle Bundesländer mit einer Effizienzkenzahl unterhalb des Mittelwerts wurden auf das Niveau des aus dem Benchmark ermittelten Mittelwerts angehoben und die dadurch einzusparenden Personal- und Sachkosten quantifiziert. Grundlage der Berechnung bildeten dabei die landespezifischen Personalkostensätze und die Sachkostenpauschalen für die Steuerverwaltungen, die ebenfalls im Rahmen dieser Untersuchung erhoben wurden.

Das rechnerische Minderausgabenpotenzial quantifiziert die rechnerischen Einsparmöglichkeiten bei den Steuerverwaltungen der Länder. Es wird bei der Berechnung der modifizierten und optimierten Interventionsquote herangezogen. Dazu wird folgende Formel verwendet:

¹⁶⁰ Effizienzkenzahl $EK = \frac{I1 * I2 * I3}{I1 + I2 + I3}$

$$\text{modifizierte_und_optimierte_Interventionsquote} = \frac{\text{Steuerverwaltungsausgaben} - \text{rechnerisches_Minderausgabenpotenzial}}{\text{Steuereinnahmen} + \text{strukturbedingte_Mindereinnahmen}}$$

Die modifizierte und optimierte Interventionsquote ist die Grundlage für die folgenden Berechnungen.

4.3.2.3 Ansatz zur Berechnung des rechnerischen Mehreinnahmenpotenzials

Zur Berechnung des rechnerischen Mehreinnahmenpotenzials werden die modifizierten und optimierten Interventionsquoten aller Länder herangezogen. Gegenüber der ursprünglichen Interventionsquote (d. h. dem Quotienten der Steuerverwaltungsausgaben und der Steuereinnahmen) wurden für die Berechnung der modifizierten und optimierten Interventionsquoten

- » Effizienzunterschiede der Steuerverwaltungen bereinigt, so dass alle Steuerverwaltungen optimierte Kostenstrukturen aufweisen und
- » Mindereinnahmen einzelner Länder durch strukturelle Nachteile ausgeglichen, so dass die Steuereinnahmen der Länder nicht mehr von externen Faktoren tangiert werden.

Wie im Abschnitt 4.3.2 dargelegt, müssten die Länder bei gleichem Vollzug der Steuern einheitliche Interventionsquoten aufweisen. Dies ist erwartungsgemäß nicht der Fall, so dass über die verbleibenden Differenzen der Interventionsquoten die rechnerischen Mehreinnahmenpotenziale berechnet werden können. Dazu werden zunächst die modifizierten und optimierten Interventionsquoten der Höhe nach in eine Rangfolge gebracht. Die besten, d. h. die niedrigsten, vier Quoten werden für die Berechnung der Benchmarks verwendet.¹⁶¹ Der Benchmark wird als gewichtetes Mittel der vier identifizierten Quoten berechnet. Die Gewichtung erfolgt nach der Zahl der Einwohner des jeweiligen Landes, um die Interventionsquoten kleinerer Bundesländer bei der Bildung des Benchmarks nicht unangemessen zu berücksichtigen. Die modifizierte und opti-

¹⁶¹ Ein Land wird hierbei als Ausreißer nicht berücksichtigt, da sowohl die Interventionsquote als auch die modifizierte und optimierte Interventionsquote aufgrund der spezifischen Situation des Landes extrem niedrig sind. Zur Berechnung eines realistischen, d. h. ambitionierten aber grundsätzlich erreichbaren Benchmarks ist diese Interventionsquote nicht geeignet.

mierte Interventionsquote eines großen, d. h. einwohnerstarken Landes wird also proportional stärker berücksichtigt, als die eines kleinen Landes.

Aus der Summe der einzelnen Abweichungen wird schließlich das rechnerische Mehreinnahmenpotenzial berechnet. Dazu wird ermittelt, welche Steuereinnahmen ein Land haben müsste, damit es ebenfalls die Benchmark-Interventionsquote erreicht:

$$\text{Interventionsquote_Benchmark} = \frac{\text{Steuerverwaltungsausgaben} - \text{rechnerisches_Minderausgabenpotenzial}}{\text{Steuereinn.} + \text{strukturbedingte_Mindereinn.} + \text{rechnerisches_Mehreinn.potenzial}}$$

Durch Umformung und Summierung der Teilergebnisse lässt sich das gesamte rechnerische Mehreinnahmenpotenzial über alle Länder berechnen:

$$\text{rechnerisches_Mehreinn.pot.} = \sum_{\text{Land 1}}^{\text{Land 16}} \frac{\text{Steuerverw.ausg.} - \text{rechn.Minderausgabenpot.}}{\text{Interventionsquote_Benchmark}} - (\text{Steuereinn.} + \text{strukturbed.Mindereinn.})$$

Das rechnerische Mehreinnahmenpotenzial ist die Grundlage für die folgenden Berechnungen.

4.3.2.4 Ansatz zur Berechnung der realisierbaren Mehreinnahmen- und Minderausgabenpotenziale

Das rechnerische Mehreinnahmenpotenzial ist die theoretische Obergrenze für die durch unterschiedliche Organisationsmodelle realisierbaren Mehreinnahmen. Analog dazu ist das rechnerische Minderausgabenpotenzial die theoretische Obergrenze für die durch Optimierung der Steuerverwaltung erzielbaren Minderausgaben. Über die Umsetzung der alternativen Organisationsmodelle lassen sich unterschiedliche Anteile der rechnerischen Mehreinnahmen- und Minderausgabenpotenziale tatsächlich realisieren. Um die realisierbaren Mehreinnahmen- und Minderausgabenpotenziale zu bestimmen, haben wir die alternativen Organisationsmodelle über Module beschrieben und bewertet. Die nähere Beschreibung der alternativen Organisationsmodelle sowie der dazugehörigen Module erfolgt in Kapitel 5.

Um einen Vergleich der Modelle aus quantitativer Sicht herstellen zu können, haben wir eine Barwertberechnung durchgeführt. Die Barwertberechnung (auch Kapitalwertmethode genannt) ist ein Instrument der dynamischen Investitionsrechnung. Das Verfahren zeichnet sich dadurch aus, dass es den zeitlichen Anfall der Zahlungsströme

mittels Zinseszins-Rechnung gewichtet. Alle Zahlungsströme werden auf einen Betrachtungszeitraum t_0 hin abgezinst. Somit können die verschiedenen Organisationsmodelle unabhängig von ihrer (zeitlichen) Ausgestaltung anhand eines einzigen Wertes auf ihre Wirtschaftlichkeit hin bewertet werden, wobei qualitative Aspekte nicht in die Betrachtung einfließen. Der Barwert eines Organisationsmodells stellt somit den geldwerten Nutzen der Umsetzung dieses Modells – bezogen auf den gewählten Betrachtungszeitraum – dar. Barwerte größer „null“ sind ein Indikator für die Vorteilhaftigkeit einer Investition. Je höher der Barwert ausfällt, desto vorteilhafter ist die Investition zu beurteilen.

Für die Bewertung der alternativen Organisationsmodelle haben wir einen Untersuchungszeitraum von zehn Jahren angesetzt. Hierbei werden die Effizienzpotenziale der Jahre 2007 bis 2016 auf das Betrachtungsjahr 2007 abgezinst. Als Zinssatz haben wir den für Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen des Bundes üblichen Kalkulationszinssatz von 4,3 % nominal angesetzt¹⁶². Die Länge des Untersuchungszeitraums begründet sich durch die teilweise sehr langen Umsetzungszeiträume für die einzelnen Maßnahmen/Projekte. Bei einem alternativen 5-jährigen Betrachtungszeitraum würden vielfach die Effekte der einzelnen Maßnahmen noch nicht greifen. Ein längerer Untersuchungszeitraum erschien uns nicht angemessen, da die Unsicherheit über die zu erzielenden Effekte zu groß werden würde.

4.3.2.5 Ansatz zur Berechnung der föderalismusbedingten Mindereinnahmen und Mehrausgaben

Wir definieren die föderalismusbedingten Mindereinnahmen/Mehrausgaben als Differenz der durch die Bundessteuerverwaltung Variante B realisierbaren Mehreinnahmen-/Minderausgabenpotenziale und der durch das Optimierte Länder-Modell realisierbaren Mehreinnahmen-/Minderausgabenpotenziale. Diese Abgrenzung wurde gewählt, weil das Optimierte Länder-Modell die gegenwärtigen Anstrengungen der Länder aufnimmt und konsequent weiterführt. Es gibt damit einen guten Hinweis, welche Mindereinnahmen und Mehrausgaben sich durch Optimierung bei weitgehender Beibehaltung des gegenwärtigen Steuervollzugs erzielen lassen.

¹⁶² BMF, Kalkulationszinssätze für Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen (Stand 8. Nov. 2005) – Auf die Berücksichtigung von Inflation sowie Personalkostensteigerungen haben wir zur Verringerung der Komplexität verzichtet.

4.3.3 Validierung der Ergebnisse

Die Methode zur Berechnung der rechnerischen Effizienzpotenziale ist dadurch geprägt, dass sie ausgehend von den tatsächlichen Steuereinnahmen und korrespondierend dazu den Aufwendungen für den Steuervollzug – über einen Benchmarking-Ansatz – Effizienzpotenziale offen legt. Hierfür wurden auf der Einnahmeseite makroökonomische Korrekturfaktoren gebildet, um strukturelle Unterschiede der Bundesländer auszugleichen. Auf der Ausgabenseite wurden Indikatoren gebildet, um die Effizienz des Steuervollzugs zu beschreiben und zu berechnen.

Zentraler Punkt dieses Kapitels ist die Validierung der Ergebnisse. Dies geschieht hier zunächst nur für die Einnahmeseite. Für die Kostenseite werden bei der Beschreibung der alternativen Organisationsformen die realisierbaren Minderausgabenpotenziale für jede Alternative ermittelt.

Die Validierung der rechnerischen Mehreinnahmenpotenziale haben wir in drei Bereiche unterteilt.

- » Synopse der Bemerkungen des Bundesrechnungshofes und der Landesrechnungshöfe zum Steuervollzug für die Jahre 2000-2005,
- » Ermittlung von rechnerischen Mehreinnahmenpotenzialen anhand der Auswertung von Leistungsdaten aus dem Kernkennzahlenvergleich,
- » Überprüfung der für das Stützjahr 2004 ermittelten Ergebnisse anhand anderer Stützjahre/Stützzeiträume.

Weiterhin haben wir für die Barwertberechnung der alternativen Organisationsmodelle eine Sensitivitätsrechnung durchgeführt. Hierfür haben wir an Stelle des für Wirtschaftlichkeitsberechnungen vorgegebenen Zinssatzes von 4,3 % nominal die alternativen Zinssätze 2 % und 6 % verwendet.

- » Synopse der Bemerkungen des Bundesrechnungshofes und der Landesrechnungshöfe

Die Fundierung der Ergebnisse zu den rechnerischen Mehreinnahmenpotenzialen haben wir anhand der Bemerkungen der Rechnungshöfe vorgenommen. Da von den Rechnungshöfen jeweils nur punktuelle Missstände aufgeführt und oftmals auch nur qualitativ bzw. im Rahmen einer Stichprobe quantitativ erhoben wurden, haben wir eine synoptische Zusammenstellung der wesentlichen Bemerkungen vorgenommen, um damit unsere Ergebnisse abzustützen.

- » Ermittlung von rechnerischen Mehreinnahmenpotenzialen anhand der Auswertung von Leistungsdaten aus dem Kernkennzahlenvergleich

Zur weiteren Abstützung unserer Ergebnisse haben wir die Leistungsdaten des Kernkennzahlenvergleichs ausgewertet. Im Mittelpunkt standen dabei die Auswertung der Daten der Betriebsprüfung, der Umsatzsteuersonderprüfung und der Lohnsteuer Außenprüfung. Für diese Bereiche haben wir die Prüfquoten und die durchschnittlichen Mehrergebnisse der einzelnen Länder gegenübergestellt und über einen Benchmark-Ansatz rechnerische Mehreinnahmenpotenziale ermittelt.

Für die Ermittlung der rechnerischen Mehreinnahmenpotenziale wurde zunächst für jeden der drei genannten Prüfdienste folgender Indikator gebildet:

$$I_{BI(1,\dots,16)} = \frac{\text{durchschnittliches_Mehrergebnis} * \text{Prüfquote}}{\text{veranlagte_Steuer/Signal}}$$

Anschließend wurde der Mittelwert der Indikatoren der vier besten Bundesländer gebildet (Benchmark), und es wurden die durchschnittlichen Mehrergebnisse der übrigen Bundesländer auf das Niveau des Benchmarks angehoben. Abschließend haben wir für jeden Prüfdienst die jeweilige Signalzahl mit den korrigierten durchschnittlichen Mehrergebnissen multipliziert, um die rechnerischen Mehreinnahmenpotenziale zu ermitteln. Da für den Veranlagungsbereich keine ausreichenden Datengrundlagen aus dem Kernkennzahlenvergleich verfügbar waren, wurde das durchschnittliche prozentuale Mehrergebnis in den Prüfdiensten durch Benchmarking auf den Veranlagungsbereich angewendet.

Für die Ermittlung der rechnerischen Mehreinnahmenpotenziale über den Benchmark der Prüfquoten haben wir für jeden Prüfdienst den Mittelwert der Prüfquoten der vier besten Bundesländer gebildet und die durchschnittlichen Prüfquoten der weiteren Bundesländer auf das Niveau des Benchmarks angehoben. Anhand der korrigierten Prüfquoten haben wir eine korrigierte Fallzahl für jeden Prüfdienst ermittelt und die Differenz der tatsächlichen Fallzahl zur korrigierten Fallzahl mit dem korrigierten durchschnittlichen Mehrergebnis (aus dem Mehrergebnis-Benchmark) multipliziert.

- » Überprüfung der für das Stützjahr 2004 ermittelten Ergebnisse anhand anderer Stützjahre/Stützzeiträume

Zur weiteren Absicherung der Ergebnisse haben wir verschiedene alternative Stützjahre betrachtet und die daraus resultierenden rechnerischen Mehreinnahmenpotenziale

berechnet. Dies wurde für die Jahre 2002 und 2003 sowie für eine Durchschnittsbetrachtung der Jahre 2002-2004 vorgenommen.

5 Quantifizierung der realisierbaren Mehreinnahmen- und Minderausgabenpotenziale

5.1 Vorgehensweise zur Beschreibung der Organisationsmodelle

5.1.1 Definition der Modelle

Über die Identifizierung und Quantifizierung „föderalismusbedingter“ Mindereinnahmen und Mehrausgaben hinaus besteht der Forschungsauftrag darin, das Potenzial möglicher Mehreinnahmen und Minderausgaben im Falle einer Bundessteuerverwaltung bzw. einer verbesserten Kooperation, Koordination und Organisation der Länderverwaltungen realistisch abzuschätzen (vgl. Kapitel 1).

Zu diesem Zweck werden zunächst alternative Organisationsmodelle der Steuerverwaltung grob beschrieben und voneinander abgegrenzt. Danach werden einheitliche Kriterien zur vergleichenden Betrachtung der Modelle definiert. Daraufhin erfolgt eine Darstellung des Vorgehens zur Berechnung der realisierbaren Mehreinnahmen- und Minderausgabenpotenziale. Schließlich werden die Modelle im Detail vorgestellt.

Alternativ zur Ist-Lösung werden im Folgenden vier Modelle zur Organisation der Steuerverwaltung (Organisationsmodelle) skizziert: Es handelt sich dabei um ein „Optimiertes Länder-Modell“, ein „Bund-Länder-Modell“ sowie zwei Modelle der Bundessteuerverwaltung (für Gemeinschaftsteuern sowie für Gemeinschaftsteuern und bundesgesetzlich geregelte Landessteuern).

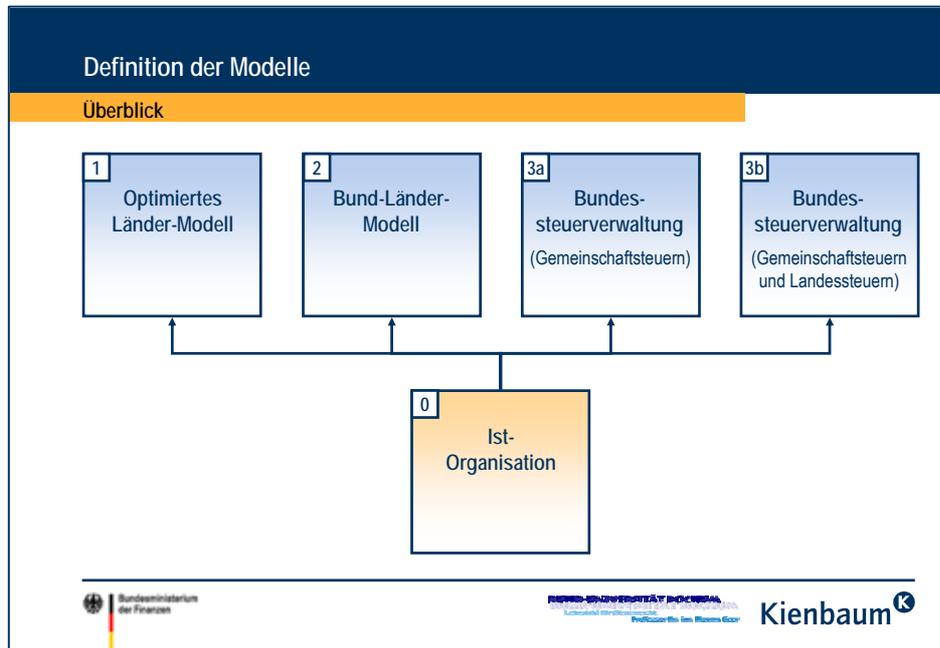


Abb. 7.: Definition der Modelle

Die vier, alternativen Organisationsmodelle weisen folgende charakteristische Merkmale auf:

» **Optimiertes Länder-Modell:**

Das Optimierte Länder-Modell zeichnet sich dadurch aus, dass am Steuervollzug durch die Länder – im Rahmen der Bundesauftragsverwaltung – festgehalten wird. Dies bedeutet, dass keine Änderungen des Grundgesetzes beabsichtigt sind und allenfalls einfachgesetzliche Änderungen in Frage kommen, um das Modell umzusetzen (vgl. Kapitel 6.3).

Das Modell ist ferner dadurch charakterisiert, dass in verschiedenen Bereichen eine verstärkte Kooperation der Länder sowie eine verstärkte Koordination durch den Bund stattfinden. Keine entsprechenden Veränderungen erfolgen allerdings auf den landesintern geregelten Gebieten der Fachaufbauorganisation sowie des Haushalts- und des Personalmanagements.

Bei der verstärkten Kooperation der Länder sowie der verstärkten Koordination durch den Bund werden vorhandene länderübergreifende Reformansätze aufgegriffen und fortgeschrieben (z. B. die Bund-Länder-Arbeitsgruppen „Bp-Strategie“, „Leistungsvergleich zwischen Finanzämtern“, „Kernkennzahlen“, „RMS-GNOFÄ“ oder das Vorhaben „KONSENS“). – Die Reformansätze weisen unterschiedliche

Entwicklungs- und unterschiedliche Umsetzungsstadien und somit auch unterschiedliche Effizienzpotenziale auf, die noch realisiert werden können.

In das Optimierte Länder-Modell werden schließlich die durch das Föderalismus-reformbegleitgesetz eingeführten Änderungen des Finanzverwaltungsgesetzes (FVG) übernommen.

» **Bund-Länder-Modell:**

Im Bund-Länder-Modell bleibt der Steuervollzug durch die Länder – im Rahmen der Bundesauftragsverwaltung – ebenfalls grundsätzlich erhalten. Allerdings beinhaltet das Modell Kompetenzverschiebungen von den Ländern auf den Bund, die nicht nur einfachgesetzliche, sondern auch grundgesetzliche Änderungen zur Folge haben können (vgl. Kapitel 6.3).

Konkret sieht das Modell in folgenden Bereichen eine Übertragung von Ausführungs- und Entscheidungskompetenzen vor: Normsetzung, Fachaufbauorganisation, Informationstechnik sowie Aus- und Fortbildung.

Die Ausgestaltung der übrigen Bereiche des Bund-Länder-Modells entspricht derjenigen des Optimierten Länder-Modells.

» **Bundessteuerverwaltung – Variante A (Gemeinschaftsteuern):**

In diesem Modell findet eine vollständige Verschiebung der Kompetenzen für den Vollzug der Gemeinschaftsteuern von den Ländern auf den Bund statt, d. h. die Gemeinschaftsteuern werden im Rahmen einer Bundeseigenverwaltung vollzogen. Hierdurch wird eine völlige Neukonzeption der entsprechenden Artikel des Grundgesetzes erforderlich (vgl. Kapitel 6.3). Des Weiteren setzt die Realisierung der Bundessteuerverwaltung für die Gemeinschaftsteuern einfachgesetzliche Änderungen voraus. Der Vollzug der bundesgesetzlich geregelten Landessteuern (Gewerbsteuer, Grundsteuer, Grunderwerbsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Feuerschutzsteuer, Kraftfahrzeugsteuer sowie Rennwett- und Lotteriesteuer) bleibt Aufgabe der Länder.

» **Bundessteuerverwaltung – Variante B (Gemeinschaftsteuern und bundesgesetzlich geregelte Landessteuern):**

In diesem Modell erfolgt eine vollständige Verschiebung der Kompetenzen für den Vollzug der Gemeinschaftsteuern und der bundesgesetzlich geregelten Landessteuern von den Ländern auf den Bund (siehe oben). Hierdurch wird eine völlige Neukonzeption der entsprechenden Artikel des Grundgesetzes erforderlich. Des

Weiteren setzt die Realisierung dieses Modells einfachgesetzliche Änderungen voraus (vgl. Kapitel 6.3).

Abschließend kann gesagt werden, dass das Spektrum der denkbaren und möglichen Organisationsmodelle der Steuerverwaltung (von der Ist-Lösung über zwei Zwischenstufen – das „Optimierte Länder-Modell“ und das „Bund-Ländermodell“ – bis zur Bundessteuerverwaltung) ausreichend abgedeckt wird.

5.1.2 Definition von Kriterien zur Beschreibung der Modelle

Insgesamt sind zwölf Kriterien zur Beschreibung der in Kapitel 5.1 grob definierten und abgegrenzten Organisationsmodelle definiert worden. Jedes Kriterium bezieht sich auf ein sog. „Modul“, d. h. einen bestimmten Aufgabenbereich, sowie geeignete Leitfragen, nach denen eine ausführliche Beschreibung von Aufgaben, Kompetenzen und Verantwortlichkeiten erfolgen kann.

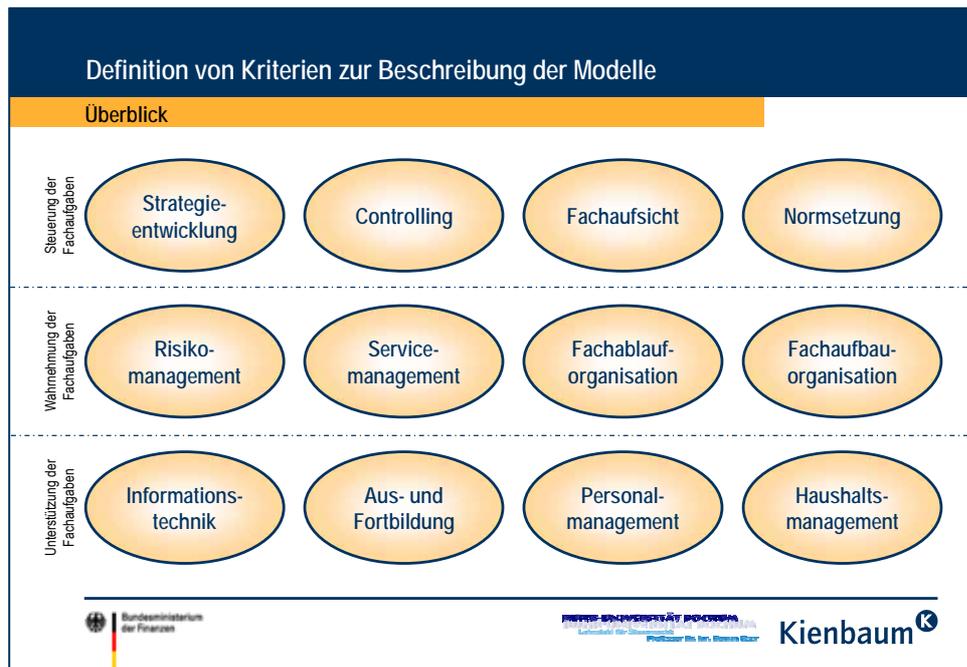


Abb. 8.: Definition von Kriterien zur Beschreibung der Modelle

In der folgenden Tabelle werden die Kriterien (= Module + Leitfragen) kurz vorgestellt. Anschließend erfolgt eine Erläuterung der Zusammenhänge zwischen den einzelnen Kriterien.

Nr.	Modul	Leitfragen
1	Strategieentwicklung	<ul style="list-style-type: none"> » Wer entwickelt allgemeine Rahmenstrategien bzw. spezifische Rahmenstrategien für einzelne Fachaufgaben? » Wer entwickelt konkrete Standards für einzelne Kennzahlen (Zielvereinbarungen)?
2	Controlling	<ul style="list-style-type: none"> » Wer entwickelt ein umfassendes Controllingsystem (Kennzahldefinitionen, Berichtsmuster, etc.)? » Wer ist für die Umsetzung und den Betrieb des Controllingsystems verantwortlich?
3	Fachaufsicht	<ul style="list-style-type: none"> » Wer übt die Fachaufsicht (= Kontrolle der Recht- und Zweckmäßigkeit) im Rahmen der Steuerverwaltung aus? » Welche Mittel, Instrumente oder Maßnahmen, können bzw. sollen im Rahmen der Fachaufsicht ergriffen werden?
4	Normsetzung	<ul style="list-style-type: none"> » Wer ist für die Erarbeitung von steuerrechtlichen Verwaltungsnormen verantwortlich?
5	Risikomanagement	<ul style="list-style-type: none"> » Wer entwickelt ein umfassendes Risikomanagementsystem für alle Fachaufgaben? » Wer ist für die Umsetzung und den Betrieb des Risikomanagements verantwortlich?
6	Servicemanagement	<ul style="list-style-type: none"> » Wer legt die Art und den Umfang des Serviceangebotes fest? » Wer setzt die Serviceleistungen um und bietet sie an?

7	Fachablauforganisation	» Wer definiert die fachliche Ablauforganisation (Kernprozesse) der Steuerverwaltung?
8	Fachaufbauorganisation	» Wer definiert die fachliche Aufbauorganisation der Steuerverwaltung?
9	Informationstechnik	» Wer entwickelt und betreibt die Fachverfahren (Software) der Steuerverwaltung?
10	Aus- und Fortbildung	» Wer legt die Ziele, Inhalte und Strukturen der Aus- bzw. Fortbildung fest und wer ist für die Durchführung zuständig?
11	Personalmanagement	» Wer hat die Verantwortung für das Personalmanagement (Planung, Gewinnung, Beurteilung, Abrechnung, Entwicklung, etc.)?
12	Haushaltsmanagement	» Wer hat die Verantwortung für das Haushaltsmanagement (Planung, Bewirtschaftung und Abschluss)?

Tab. 3.: Definition der Kriterien

Die Kriterien 1 bis 4 umfassen Module, die auf die Steuerung, Planung und Kontrolle der Steuerverwaltung bezogen sind. Das Modul „Strategieentwicklung“ bezieht sich auf die Entwicklung von (Zukunfts-)Plänen, d. h. Strategien und Zielen, die im Zuständigkeitsbereich der Verwaltung bzw. der politischen Führung der Verwaltung angesiedelt sind; gesetzliche Vorgaben bleiben hiervon unberührt. Das Modul „Controlling“ umfasst führungsunterstützende Koordinationsfunktionen und dient der planerischen Informationsversorgung der Verwaltungsführung. Das Modul „Fachaufsicht“ erstreckt sich auf die Kontrolle der Verwaltung im Bezug auf die Einhaltung von Recht und Gesetz (= Kontrolle der Rechtmäßigkeit) sowie die Art und Weise der Aufgabenerfüllung (= Kontrolle der Zweckmäßigkeit) und wird grundsätzlich von der vorgesetzten Dienstbehörde ausgeübt. Das Modul „Normsetzung“ umfasst die Erarbeitung steuerrechtlicher Verwaltungsnormen und stellt somit eine wesentliche Grundlage für die Ausübung der Fachaufsicht dar.

Die Kriterien 5 bis 8 beziehen sich auf die eigentliche Wahrnehmung, d. h. Art, Umfang und Organisation der Fachaufgaben der Steuerverwaltung. Das Modul „Risikoma-

nagement“ umfasst die Messung, Analyse und Bewältigung des Risikos, dass sich der Steuerpflichtige in seinem Abgabe-, Erklärungs- oder Zahlungsverhalten nicht ordnungsgemäß verhält. Das Modul „Servicemanagement“ bezieht sich auf Planung, Angebot und Kontrolle aller pflichtgemäßen und freiwilligen sowie allgemeinen und individuellen Dienstleistungen für den Steuerpflichtigen und seinen Vertreter. Das Modul „Fachaufbauorganisation“ beschreibt die strukturelle Gliederung der Fachverwaltung sowie die allgemeine Aufgabenverteilung innerhalb dieser Struktur. Das Modul „Fachablauforganisation“ ist auf die Entwicklung und Umsetzung fachlicher Geschäftsprozesse ausgerichtet; die prozessuale Gestaltung der Querschnittsbereiche, wie z. B. Organisation, Personal und Haushalt, steht nicht im Fokus dieses Kriteriums.

Die Kriterien 9 bis 12 erstrecken sich auf die Tätigkeiten zur Unterstützung der Fachaufgaben der Steuerverwaltung. Das Modul „Informationstechnik“ umfasst im Wesentlichen die Entwicklung und den Betrieb der Steuerfachverfahren sowie den elektronischen, länderspezifischen und länderübergreifenden Informationsaustausch. Das Modul „Aus- und Fortbildung“ wird – aufgrund der hohen Aus- und Fortbildungsintensität der Steuerverwaltung – nicht in das Personalmanagement integriert, sondern als eigenständiges Kriterium bezeichnet. Das Modul „Personalmanagement“ umfasst somit alle „klassischen“ Aufgaben des Personalmanagements ohne Aus- und Fortbildung. Das Modul „Haushaltsmanagement“ beschreibt die Aufgaben im Zusammenhang mit der Planung, der Bewirtschaftung und dem Abschluss des Haushalts.

Insgesamt stellen die o. g. zwölf Kriterien ein umfassendes Kriterienbündel dar, das grundsätzlich sowohl für die Beschreibung unterschiedlicher Organisationsmodelle der Steuerverwaltung, als auch für die Beschreibung von Organisationsmodellen anderer Verwaltungen geeignet ist.

Die Beschreibung der einzelnen Modelle erfolgt grundsätzlich anhand der in Kapitel 5.2 definierten Kriterien. Im Optimierten Länder-Modell werden dabei alle zwölf Module behandelt; beim Bund-Länder-Modell erfolgt eine Konzentration auf die Module, die gegenüber dem Optimierten Länder-Modell verändert worden sind.

Da das Optimierte Länder-Modell und das Bund-Länder-Modell im Wesentlichen auf Basis des aktuellen, strukturellen Verwaltungsaufbaus gestaltet werden, erscheint für diese Modelle eine Beschreibung anhand der o. g. Kriterien ausreichend. Für die Modelle der Bundessteuerverwaltung ist es jedoch notwendig und sinnvoll, zunächst eine mögliche Aufbauorganisation darzustellen, bevor diese Organisationsform detailliert, d. h. kriteriengestützt, beschrieben wird. Hierbei wird davon ausgegangen, dass beiden Modellen der Bundessteuerverwaltung (für Gemeinschaftsteuern bzw. für Gemeinschaftsteuern und bundesgesetzlich geregelte Landessteuern) die gleiche Organisationsform zu Grunde gelegt werden kann.

5.1.3 Berechnung der realisierbaren Mehreinnahmen-/Minderausgabepotenziale

Nach der Beschreibung der Module werden die jeweiligen Annahmen zur Kalkulation der realisierbaren Effizienzpotenziale dargestellt. Die Kalkulationsannahmen beziehen sich sowohl auf die Einnahmen-, als auch auf die Ausgabenseite:

» Einnahmen:

Für jedes Modul wird der Effekt auf die Einnahmesituation qualitativ beschrieben. Außerdem wird ein Prozentsatz geschätzt, zu dem die im Anhang 1 dargestellten, rechnerischen Mehreinnahmepotenziale durch die Umsetzung des Moduls voraussichtlich realisiert werden können („Potenzialfaktor“). Dabei wird davon ausgegangen, dass direkte Auswirkungen auf die Verbesserung der Einnahmen nur von den drei Modulen „Strategieentwicklung“, „Risikomanagement“ und „Informationstechnik“ ausgehen. Die übrigen neun Module leisten – zum Teil – Unterstützung für die Realisierung von Mehreinnahmepotenzialen durch die Umsetzung der drei Module „Strategieentwicklung“, „Risikomanagement“ und „Informationstechnik“. Diese Teilbeträge werden im Rahmen der Kalkulationsannahmen qualitativ beschrieben.

Grundsätzlich kann gesagt werden, dass für die Höhe der Potenzialfaktoren zum gegenwärtigen Zeitpunkt lediglich **qualifizierte Schätzungen**, nicht aber exakte Berechnungen vorgenommen werden können, da diese eine konkrete inhaltliche und zeitliche Planung für die Umsetzung der Module bzw. Projekte erfordern würden, die im Rahmen dieser Untersuchung weder geleistet werden kann noch soll. Darüber hinaus sind die Länder bzw. der Bund bei der Umsetzung von Reformmaßnahmen in den Modulen „Strategieentwicklung“, „Risikomanagement“ und „Informationstechnik“ insgesamt noch nicht so weit fortgeschritten, dass bereits aus abgeschlossenen oder laufenden Projekten (z. B. Einführung von Zielvereinbarungssystemen zwischen Finanzämtern und vorgesetzter Dienstbehörde oder Einführung von Risikomanagementsystemen im Bereich der Veranlagung) gesicherte und übertragbare Erkenntnisse vorlägen. Eine Validierung der Schätzungen kann also letztlich nur durch die Umsetzung der einzelnen Module und die (Zwischen-) Evaluation der Umsetzung erfolgen.

Die qualifizierte Schätzung erfolgte sowohl „top-down“, als auch „bottom-up“. So wurde zunächst – top-down – die Annahme getroffen, dass die Summe der modulbezogenen Potenzialfaktoren eines Modells 50 % nicht überschreitet, da die rechtliche und organisatorische Umsetzung der Module i. d. R. einen Mehrjahreszeitraum umfasst und die Betrachtung der Effizienzgewinne lediglich auf einen 10-Jahres-Zeitraum angelegt ist. Im Rahmen der **Bottom-up**-Betrachtung wurde vor

allem Wert darauf gelegt, dass die Verhältnisse der modulspezifischen Potenzialfaktoren innerhalb eines Modells sowie die Potenzialfaktoren eines bestimmten Moduls modellübergreifend realistisch bzw. „stimmig“ sind.

Im Rahmen der Kalkulationsannahmen werden auch die Umsetzungszeiträume angegeben, bis die Potenzialfaktoren zu 100 % erreicht werden.

Da die Lohnsteuer und die Umsatzsteuer weitgehend automatisiert angemeldet und abgeführt werden, konzentrieren sich die Maßnahmen zur Realisierung der Mehreinnahmepotenziale im Wesentlichen auf folgende Aufgabenbereiche: Einkommensteuerveranlagung, Körperschaftsteuerveranlagung, Lohnsteueraußenprüfung, Umsatzsteuersonderprüfung und Betriebsprüfung.

» **Ausgaben:**

Für jedes Modul werden zum einen die (einmaligen und laufenden) Umsetzungskosten qualitativ beschrieben und Annahmen für eine entsprechende Quantifizierung getroffen. Die Umsetzungskosten werden in Euro, in Personentagen (PT), in Vollzeitäquivalenten (VZÄ) oder in Stellenbedarfsansätzen (nach Laufbahngruppen) angegeben.

Die Erläuterung der Kalkulationsannahmen erfolgt in den Kapiteln 5.2 bis 5.4 jeweils, graphisch abgesetzt, in einem gesondert umrandeten Kasten.

Eine vergleichende Darstellung und Erläuterung der Potenzialfaktoren wird in Kapitel 5.5 vorgenommen.

Die Ergebnisse der Kalkulation werden jeweils, nach den Beschreibungen der einzelnen Module eines Modells, zusammenfassend dargestellt.

5.2 Optimiertes Länder-Modell

In diesem Kapitel wird die modulspezifische Ausgestaltung des Optimierten Länder-Modells beschrieben. Darüber hinaus werden die entsprechenden Kalkulationsannahmen dargestellt und – in Kapitel 6.2.2 – die durch das Optimierte Länder-Modell realisierbaren Effizienzpotenziale zusammengefasst.

5.2.1 Beschreibung des Modells

5.2.1.1 Strategieentwicklung

Im Optimierten Länder-Modell erfolgt eine länderübergreifende Zusammenarbeit bei der Entwicklung allgemeiner Rahmenstrategien (z. B. Gesamtstrategie zur Förderung der Tax Compliance, Teilstrategien für Risiko- und Servicemanagement). Des Weiteren kooperieren die Länder bei der Entwicklung spezifischer Rahmenstrategien für einzelne Fachaufgaben (Veranlagung, Erhebung, Außenprüfung) und Querschnittsaufgaben (Informationstechnik, Aus- und Fortbildung, etc.). Schließlich entwickeln die Länder gemeinsame Standards für einzelne Kennzahlen (Richtgrößen, ggf. mit Korridoren zur Berücksichtigung struktureller Besonderheiten).

Der Bund koordiniert die länderübergreifende Zusammenarbeit bei der Strategieentwicklung durch die Leitung entsprechender Bund-Länder-Arbeitsgruppen. Zum Teil kann hierbei auf vorhandene Arbeitsgruppen aufgesetzt werden (z. B. AG „RMS-GNOFÄ“ zur Entwicklung einer Risikomanagementstrategie oder AG „Bp-Strategie“ zur Entwicklung länderübergreifender Arbeitsschwerpunkte in der Betriebsprüfung). Die allgemeinen und spezifischen Rahmenstrategien sowie die gemeinsamen Standards für einzelne Kennzahlen werden im Rahmen der Arbeitsgruppen entwickelt und vom Bund – mit Zustimmung der Länder – festgelegt. Die Zustimmung gilt als erteilt, wenn nicht eine Mehrheit der Länder widerspricht.

Die Festlegung konkreter Standards für einzelne Kennzahlen kann auch als Zielvereinbarung zwischen dem Bund und den Ländern bezeichnet werden. Eine Zielvereinbarung im Bereich der Steuerverwaltung sollte grundsätzlich ganzheitlich, d. h. auf verschiedene Zieldimensionen (Auftragserfüllung, Wirtschaftlichkeit, Kundenzufriedenheit und Mitarbeiterzufriedenheit) ausgerichtet sein. Es stellt sich jedoch die Frage, wie spezifisch und verbindlich die Ziele im Rahmen des Optimierten Länder-Modells festgelegt werden können oder sollen. Mit „spezifisch“ ist gemeint, ob gleiche oder unterschiedliche Ziele zwischen dem Bund und den einzelnen Ländern abgeschlossen werden. „Verbindlich“ bedeutet, ob und inwieweit die Erreichung/Nicht-Erreichung der Ziele mit positiven/negativen Sanktionen verbunden ist. Für das Optimierte Länder-Modell wird davon ausgegangen, dass zunächst gleiche Ziele als unverbindliche Richtgrößen mit allen Bundesländern vereinbart werden. Denkbar ist jedoch, dass die Zielvereinbarungen Schritt für Schritt spezifischer und verbindlicher gestaltet werden. Die denkbaren Sanktionsoptionen im Rahmen des Optimierten Länder-Modells konzentrieren sich allerdings auf Maßnahmen der Öffentlichkeitsarbeit und der Fachaufsicht (vgl. Kapitel 5.2.1.3).

Die Entwicklung einheitlicher Rahmenstrategien sowie gemeinsamer Standards ist geeignet, den gleichmäßigen Vollzug der Steuern zu unterstützen. Darüber hinaus wird die Rolle des Bundes als „Auftraggeber“ gestärkt und ein transparenter Rahmen für die Wahrnehmung der Fachaufsicht des Bundes gegenüber den Ländern geschaffen.

Optimiertes Länder-Modell	Modul „Strategieentwicklung“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen:	
» Erhöhung der Mehrergebnisse bei allen Steuerarten durch eine Orientierung am Benchmark	
» Potenzialfaktor: 10 % (Realisierungszeitraum: 6 Jahre)	
Ausgaben:	
» Aufbau eines Zielvereinbarungssystems zwischen Bund und Ländern sowie innerhalb der Länder: 200 PT (einmalig)	
» Abschluss der Zielvereinbarungen zwischen Bund und Ländern sowie innerhalb der Länder: 3 PT je FA, ggf. 5 PT je Mittelbehörde, 20 PT je Bundesland, 50 PT beim Bund (laufend)	

Tab. 4.: Optimiertes Länder-Modell – Modul „Strategieentwicklung“ – Kalkulationsannahmen

5.2.1.2 Controlling

Voraussetzung für eine länderübergreifende Zusammenarbeit bei der Strategieentwicklung ist die Entwicklung eines einheitlichen Controllingsystems. Hierzu zählen vor allem:

- » einheitliche Kennzahldefinitionen und Erhebungsverfahren,
- » einheitliche Berichtsmuster und -verfahren.

Außerdem ist eine länderübergreifende Zusammenarbeit bei der Strategieentwicklung nicht denkbar, ohne dass regelmäßig eine gemeinsame Prüfung und Analyse der Berichtsdaten vorgenommen wird (Plausibilitätsprüfung, Abweichungs- und Ursachenanalyse).

Im Optimierten Länder-Modell koordiniert der Bund die länderübergreifende Zusammenarbeit bei der Entwicklung eines einheitlichen Controllingsystems sowie bei der gemeinsamen Prüfung und Analyse der Berichtsdaten durch die Leitung einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe. Hierfür erscheint die bestehende AG „Kernkennzahlen“ geeignet, die derzeit von der Finanzbehörde Hamburg geleitet wird und seit 2001 mit der Entwicklung einheitlicher Kennzahldefinitionen, Erhebungsverfahren und Berichtsmuster bzw. -verfahren befasst ist. Im Jahr 2005 wurde darüber hinaus begonnen, Kennzahlenberichte zu überprüfen und zu analysieren. Die Grundlagen des einheitlichen Controllingsystems werden vom Bund – mit Zustimmung der Länder – festgelegt. Die Zustimmung gilt als erteilt, wenn nicht eine Mehrheit der Länder widerspricht.

Durch ein einheitliches Controllingssystem – auf der Basis von Kernkennzahlen – wird die Planung, Steuerung und Kontrolle der Zielerreichung, ein gleichmäßiger Steuervollzug und die Fachaufsicht durch den Bund gestärkt. Darüber hinaus werden Doppelarbeiten bei der Entwicklung landesspezifischer Controllingssysteme vermieden.

Optimiertes Länder-Modell	Modul „Controlling“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen: <ul style="list-style-type: none"> » keine direkte Auswirkung auf die Einnahmen (indirekte Auswirkung durch Unterstützung des Moduls „Strategieentwicklung“) » Potenzialfaktor: 0 % 	
Ausgaben: <ul style="list-style-type: none"> » Aufbau eines Controllingsystems in den Ländern (Entwicklung bzw. Weiterentwicklung einheitlicher Kennzahldefinitionen und Erhebungsverfahren bzw. Berichtsmuster und -verfahren): 200 PT (einmalig) » Integration der Erhebungsverfahren in bestehende Steuerfachverfahren bzw. Haushalts- oder KLR-Verfahren (Durchschnittswert, da unterschiedliche Ausgangslagen in den Ländern; zukünftig Vereinfachung durch KONSENS-Verfahren – vgl. Kapitel 5.2.1.9): 150 PT je Land (einmalig) » Beschaffung und Einrichtung eines Auswertungstools für Berichte: 50.000 Euro (einmalig) + 20 % pauschal für Wartungsaufwand » Aufbau einer Controllingstelle „Steuerverwaltung“ im BMF: 1 x hD + 2 x gD (laufend) 	

Tab. 5.: Optimiertes Länder-Modell – Modul „Controlling“ – Kalkulationsannahmen

5.2.1.3 Fachaufsicht

Im Rahmen des Optimierte Länder-Modells kooperieren die Länder bei der Umsetzung von Empfehlungen des Bundes- und der Landesrechnungshöfe, um die landesinterne Fachaufsicht zu stärken. Denkbar sind z. B. der (strukturierte) Austausch von Berichten oder Feststellungen der Landesrechnungshöfe sowie entsprechender Maßnahmen bzw. Erfolge umgesetzter Maßnahmen.

Dem Bund stehen verschiedene Instrumente der Fachaufsicht gegenüber den Ländern zur Verfügung, u. a.:

- » Anforderung von Berichten bzw. Akten,
- » Entsendung von Beauftragten,
- » Erteilung von Einzelweisungen,
- » Erteilung allgemeiner Weisungen.

Im Optimierte Länder-Modell macht der Bund in größerem Umfang als bisher von diesen Instrumenten Gebrauch (einzeln oder gestaffelt, d. h. zunächst Anforderung von Berichten bzw. Akten, dann ggf. Entsendung von Beauftragten und Erteilung von Einzelweisungen). Insbesondere das Instrument der Entsendung von Beauftragten wird verstärkt, indem das BMF eine eigene Einheit für die Beauftragten einrichtet. Diese Einheit kann nach Bundesländern und/oder Aufgabenbereichen organisiert werden.

Gegenüber der Fachaufsicht der Länder hat die Fachaufsicht des Bundes den Vorteil, sich laufend einen Überblick über die Entwicklung in allen Landessteuerverwaltungen zu verschaffen. Darüber hinaus ist die Fachaufsicht des Bundes geeignet, die Umsetzung der Zielvereinbarungen zwischen dem Bund und den Ländern zu unterstützen. Außerdem erhält der Bund durch die (verstärkte) Entsendung von Beauftragten einen regelmäßigen Einblick in die Umstände und Probleme des Steuervollzugs „vor Ort“.

Optimiertes Länder-Modell	Modul „Fachaufsicht“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen: <ul style="list-style-type: none"> » keine direkte Auswirkung auf die Einnahmen (indirekte Auswirkung durch Unterstützung des Moduls „Strategieentwicklung“) » Potenzialfaktor: 0 % 	

Ausgaben:

- » Aufbau einer Einheit „Bundesbeauftragte“ im BMF: 1 x hD + 2 x gD je Land (Durchschnittsbetrachtung) → 1 x hD + 32 gD (laufend)

Tab. 6.: Optimiertes Länder-Modell – Modul „Fachaufsicht“ – Kalkulationsannahmen

5.2.1.4 Normsetzung

Um die Erarbeitung steuerrechtlicher Verwaltungsnormen zu verbessern, werden im Optimierten Länder-Modell Kompetenzzentren für bestimmte Rechtsgebiete bei einzelnen Bundesländern angesiedelt. Aufgabe der Kompetenzzentren ist es, die Umsetzung der Steuergesetze in Verwaltungsnormen so vorzunehmen, dass diese grundsätzlich nicht nur für das eigene, sondern auch für alle anderen Länder verwendet werden können.

Der Bund koordiniert die Erarbeitung steuerrechtlicher Verwaltungsnormen dadurch, dass er die Arbeit der Kompetenzzentren aufeinander abstimmt und die Ergebnisse sammelt, dokumentiert und allen Bundesländern zur Verfügung stellt. Darüber hinaus hat der Bund die Möglichkeit, allgemeine Verwaltungsvorschriften in Zusammenarbeit mit den Ländern zu erarbeiten (vgl. Kapitel 6.3.3.1).

Die Bildung von Kompetenzzentren für einzelne Rechtsgebiete ermöglicht einen effizienten und effektiven Nachvollzug der Gesetzesentwicklung im Steuerbereich. Zum einen entfällt die 16-fache Erstellung steuerrechtlicher Verwaltungsnormen, zum anderen wird eine einheitliche Auslegung der Steuergesetze – und somit ein gleichmäßiger Steuervollzug – gefördert. Schließlich ermöglicht die Bildung von Kompetenzzentren die Spezialisierung der Länder auf bestimmte Rechtsgebiete.

Optimiertes Länder-Modell	Modul „Normsetzung“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen:	
<ul style="list-style-type: none"> » keine direkte Auswirkung auf die Einnahmen (indirekte Auswirkung durch Unterstützung des Moduls „Strategieentwicklung“) » Potenzialfaktor: 0 % 	
Ausgaben:	
<ul style="list-style-type: none"> » Wegfall der regelmäßigen, 16-fachen Erstellung steuerrechtlicher Verwaltungs- 	

<p>normen: Wegfall von 1 x gD je Land (Durchschnittsbetrachtung) → 16 x gD (laufend)</p> <p>» Reduktion des länderübergreifenden Abstimmungsaufwands bzw. des Aufwands für Bund-Länder-Arbeitsgruppen auf 25 % (insbesondere im steuerfachlichen Bereich, durch die Auflösung bzw. Zusammenlegung einzelner Arbeitsgruppen sowie die Verringerung des Sitzungsturnus' und der durchschnittlichen Sitzungsdauer)</p> <p>» Reduktion des Personalbedarfs um 1 x gD je Land</p>
--

Tab. 7.: Optimiertes Länder-Modell – Modul „Normsetzung“ – Kalkulationsannahmen

5.2.1.5 Risikomanagement

Im Optimierten Länder-Modell findet eine länderübergreifende Weiterentwicklung des Risikomanagements statt. Das Konzept des Risikomanagements ist grundsätzlich auf alle Aufgabenbereiche (Veranlagung, Erhebung, Außenprüfung) und Management-schritte (Festlegung der Strategie, Analyse der Risiken, Steuerung der Risiken, Überwachung des Prozesses) ausgerichtet. Die Länder kooperieren außerdem bei der Umsetzung des Risikomanagementkonzeptes. Hierbei sind insbesondere Schnittstellen zu folgenden Modulen des Optimierten Länder-Modells zu berücksichtigen: Servicemanagement, Fachablauforganisation, Informationstechnik sowie Aus- und Fortbildung.

Die Weiterentwicklung des Risikomanagements (RMS) wird durch die sog. „Steuerungsgruppe Organisation“ (sechs Länder + Bund) aus organisatorischer Sicht koordiniert. Die Verantwortung tragen die Auftrag nehmenden Länder. Bei der Weiterentwicklung des RMS-Konzepts sind die Bund-Länder-Arbeitsgruppen „RMS-GNOFÄ“, „Bp-Strategie-Umsetzung“ und „Umsatzsteuerkontrolle“ einzubeziehen. Die informationstechnische Umsetzung des RMS-Konzepts erfolgt im Wesentlichen im Rahmen des Vorhabens „KONSENS“ (Kapitel 5.2.1.9).

Nach anfänglicher, dezentraler Entwicklung des Risikomanagements kooperieren die Länder nun relativ eng bei der Weiterentwicklung und Umsetzung des Risikomanagements (mit Unterstützung des Bundes). Allerdings ist festzuhalten, dass weite Teile eines umfassenden Risikomanagements erst ansatzweise vorliegen und eine IT-technische Realisierung des Risikomanagements erst teilweise gelungen ist.

Ein umfassendes und einheitliches Risikomanagement ermöglicht die Verringerung des Steuerausfalls, die Optimierung des Ressourceneinsatzes sowie die gleichmäßige Rechtsanwendung durch einheitliche Risikokriterien und -parameter. In Verbindung mit dem Servicemanagement ist das Risikomanagement geeignet, die Compliance der Steuerpflichtigen zu verbessern.

Optimiertes Länder-Modell	Modul „Risikomanagement“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen: <ul style="list-style-type: none"> » Verringerung des Einnahmeausfalls durch laufende Anpassung der Risikokriterien und ggf. der -parameter sowie die Konzentration der Personalressourcen auf die Bearbeitung der risikoreichen Steuerfälle » Potenzialfaktor: 5 % (Realisierungszeitraum: 7 Jahre) 	
Ausgaben: <ul style="list-style-type: none"> » Weiterentwicklung des Risikomanagementkonzeptes: 1.000 PT (einmalig) » IT-technische Umsetzung des Konzeptes: siehe Modul „Informationstechnik“ » Einrichtung einer Einheit „Risikomanagement“ beim Bund: 3 x hD, 3 x gD (laufend) 	

Tab. 8.: Optimiertes Länder-Modell – Modul „Risikomanagement“ – Kalkulationsannahmen

5.2.1.6 Servicemanagement

Zur Optimierung des Servicemanagements kooperieren die Länder bei der Entwicklung von Konzepten und (Mindest-)Standards für bestimmte Serviceleistungen. Denkbar ist z. B., dass die Länder – evtl. nach der Durchführung landesspezifischer Pilotprojekte – gemeinsame Konzepte zur Gestaltung von Service-Centern, Call-Centern, Broschüren oder Internet-Angeboten erarbeiten. Die vorgenannten Konzepte enthalten auch (Mindest-)Standards für das Angebot der jeweiligen Serviceleistungen.

Der Bund koordiniert die Entwicklung von Konzepten und (Mindest-)Standards für bestimmte Serviceleistungen durch die Leitung einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe. Analog der AG „RMS-GNOFÄ“ für das Risikomanagement wird hierzu eine AG „Servicemanagement“ eingerichtet. Die Konzepte und (Mindest-)Standards für bestimmte Serviceleistungen werden vom Bund – mit Zustimmung der Länder – festgelegt. Die Zustimmung gilt als erteilt, wenn nicht eine Mehrheit der Länder widerspricht.

Durch die gemeinsame Entwicklung bestimmter Servicekonzepte werden Doppelarbeiten in den Ländern vermieden. Außerdem kann durch gleiche (Mindest-)Standards allen Steuerbürgern in Deutschland ein definiertes Serviceangebot garantiert werden.

Optimiertes Länder-Modell	Modul „Servicemanagement“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen:	
» keine direkte Auswirkung auf die Einnahmen (indirekte Auswirkung durch Unterstützung des Moduls „Risikomanagement“)	
» Potenzialfaktor: 0 %	
Ausgaben:	
» Kostensenkung durch einmalige Entwicklung von Konzepten und (Mindest-)Standards: 16 x 20 PT durch Wegfall von Entwicklungsaufwand (z. B. für Pilotprojekte) und 16 x 10 PT für länderübergreifende Weiterentwicklung der Konzepte und (Mindest-)Standards	
» Einrichtung einer Einheit „Servicemanagement“ beim Bund: 1 x hD und 1 x gD für Koordination	

Tab. 9.: Optimiertes Länder-Modell – Modul „Servicemanagement“ – Kalkulationsannahmen

5.2.1.7 Fachablauforganisation

Auf Basis der bundesweiten, allgemeinen Festlegungen zum Risiko- bzw. Servicemanagement (vgl. Kapitel 5.2.1.5 und 5.2.1.6) werden im Optimierten Länder-Modell einheitliche Kernprozesse für alle Aufgabenbereiche (Veranlagung, Erhebung, Außenprüfung) entwickelt.

Aufgrund des engen inhaltlichen Zusammenhangs werden einheitliche Kernprozesse im Rahmen des Projektes „KONSENS“ entwickelt. Hierbei erfolgt eine laufende Abstimmung mit der AG „RMS-GNOFÄ“, der AG „Servicemanagement“ und der AG „Kernkennzahlen“. Die Entwicklung einheitlicher Kernprozesse wird durch den Bund koordiniert. Der Bund legt darüber hinaus die erarbeiteten Kernprozesse – mit Zustimmung der Länder – fest. Die Zustimmung gilt als erteilt, wenn nicht eine Mehrheit der Länder widerspricht.

Einheitliche Kernprozesse stellen die Grundlage für einheitliche Steuerfachverfahren und Controllingssysteme dar. Außerdem unterstützen einheitliche Kernprozesse die Gleichmäßigkeit des Steuervollzugs.

Optimiertes Länder-Modell	Modul „Fachablauforganisation“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen:	
» keine direkte Auswirkung auf die Einnahmen (indirekte Auswirkung durch Unterstützung des Moduls „Risikomanagement“)	
» Potenzialfaktor: 0 %	
Ausgaben:	
» Entwicklung und Weiterentwicklung einheitlicher Kernprozesse in allen Aufgabenbereichen: 600 PT (einmalig),	
» Anpassung der Ablauforganisation in den Ländern an die KONSENS-Verfahren: 50 PT je Land und Jahr (bis zur vollständigen Einführung der KONSENS-Verfahren, mindestens 10 Jahre)	
» Aufbau einer Einheit „Kernprozesse“ im BMF: 3 x gD (laufend)	

Tab. 10.: Optimiertes Länder-Modell – Modul „Fachablauforganisation“ – Kalkulationsannahmen

5.2.1.8 Fachaufbauorganisation

Im Optimierten Länder-Modell ist es – wie im Status quo – Aufgabe der Länder, den Aufbau der Steuerverwaltung zu gestalten. Im Rahmen des Grundgesetzes (GG), des Finanzverwaltungsgesetzes (FVG) und der Geschäftsordnung für die Finanzämter (FAGO) entscheiden die Länder eigenständig, ob die Verwaltung zwei- oder dreistufig aufgebaut wird, wie viele Finanzamtsbezirke gebildet werden, ob bestimmte Ämter mit Spezialaufgaben ausgestattet werden, ob Sonder-Finanzämter eingerichtet werden, wie die Ämter intern strukturiert sind, etc.

Bei der Gestaltung der Aufbauorganisation orientieren sich die Länder an den Zieldimensionen Auftragserfüllung, Kundenzufriedenheit, Mitarbeiterzufriedenheit und Wirtschaftlichkeit. Außerdem tauschen sich die Länder hinsichtlich ihrer Erfahrungen mit unterschiedlichen Aufbaustrukturen der Steuerverwaltung aus. Insgesamt wird jedoch – im Optimierten Länder-Modell – keine länderübergreifende Standardsetzung bei der aktuellen Aufbauorganisation vorgenommen (Beibehaltung des Status quo bzw. eigenständige Weiterentwicklung durch die Länder).

Optimiertes Länder-Modell	Modul „Fachaufbauorganisation“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen:	
» keine direkte Auswirkung auf die Einnahmen	
» Potenzialfaktor: 0 %	
Ausgaben:	
» keine direkte Auswirkung auf die Ausgaben	

Tab. 11.: Optimiertes Länder-Modell – Modul „Fachaufbauorganisation“ – Kalkulationsannahmen

5.2.1.9 Informationstechnik

Seit Beginn der 90er Jahre kooperieren die Finanzverwaltungen der Länder und des Bundes mit dem Ziel, eine einheitliche Steuersoftware zu entwickeln. Anfang 2001 wurde hierzu die fiscus GmbH gegründet. Die fiscus GmbH hatte die Aufgabe, Beratungs- und Softwaredienstleistungen für die Steuerverwaltung, die zu einer schrittweisen Modernisierung und Vereinheitlichung der Anwendungslandschaft führen sollten, bereitzustellen. In ihrer Sitzung am 23.06.2005 haben die Finanzminister der Länder jedoch beschlossen, die fiscus GmbH aufzulösen.

Die bereits entwickelten fiscus-Produkte sowie die Produkte bestehender Programmierverbände oder einzelner Bundesländer sollen nun in das neue Vorhaben „KONSENS“ (= Koordinierte neuere Software-Entwicklung der Steuerverwaltung) einfließen. Das Vorhaben „KONSENS“ bezieht sich vor allem auf die arbeitsteilige Entwicklung und Pflege, die Beschaffung sowie den Einsatz einheitlicher Software für das Besteuerungsverfahren einschließlich Steuerstraf- und Bußgeldverfahren (Software für ausschließlich vom Bund verwaltete Steuern ist nicht Gegenstand des Projektes). Darüber hinaus besteht die Option, die einheitliche Software von sog. „Zentralen Produktions- und Servicestellen“ (ZPS) einzusetzen bzw. zu administrieren.

Zur Organisation von KONSENS sind verschiedene Gremien gebildet worden. Der sog. „Steuerungsgruppe Informationstechnik“ (Stgr-IT) gehören Vertreter des Bundes und der Länder Baden-Württemberg, Bayern, Hessen, Niedersachsen und Nordrhein-Westfalen an. In diesen fünf Ländern sind die Entwicklungsstandorte für die Softwareprodukte angesiedelt. Andere Länder können mit Programmierarbeiten beauftragt

werden. Die sog. „Geschäftsstelle für IT-Entwicklung im Besteuerungsverfahren“ (GS-IT) ist im Geschäftsbereich des BMF angesiedelt.

Im Optimierte Länder-Modell wird auch das Vorhaben „KONSENS“ berücksichtigt. Die Länder kooperieren bei der Entwicklung und dem Einsatz einheitlicher Softwareprodukte. Die Koordinierung erfolgt durch die „Steuerungsgruppe IT“. Verantwortung tragen die fünf vorgenannten Länder und der Bund gemeinsam (Einstimmigkeitsprinzip). Bund und Länder haben gleichberechtigt Stimm- und Initiativrechte. Der Bund hat gemäß § 20 Abs. 1 Sätze 2 und 3 FVG ein Weisungsrecht. Er bestimmt – mit Zustimmung der Länder – den Einsatz bestimmter Softwareprodukte. Die Zustimmung gilt als erteilt, wenn nicht eine Mehrheit der Länder widerspricht. Neben der Vereinheitlichung der Software wird im Optimierte Länder-Modell die Anzahl der Rechenzentren auf fünf (= Anzahl der Entwicklungsstandorte) reduziert.

Einheitliche IT-Verfahren unterstützen die Entwicklung eines einheitlichen Risikomanagementsystems sowie eines einheitlichen Controllingsystems. Des Weiteren sind standardisierte Softwareprodukte förderlich für einen vereinfachten Datenaustausch zwischen den Ländern und dadurch für eine länderübergreifende Betrugsbekämpfung. Durch einheitliche Steuerfachverfahren wird schließlich ein gleichmäßiger Ablauf der Prozesse und somit ein gleichmäßiger Vollzug der Steuern gefördert. Die Reduktion der Entwicklungs- und Betriebsstandorte verbessert die Wirtschaftlichkeit des IT-Managements.

Optimiertes Länder-Modell	Modul „Informationstechnik“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen: <ul style="list-style-type: none"> » Erhöhung der Mehrergebnisse bei allen Steuerarten durch Verbesserung des länderübergreifenden Informationsaustauschs bzw. durch Verbesserung der länderübergreifenden Betrugsbekämpfung (z. B. Umsatzsteuerbetrug) » Potenzialfaktor: 5 % (Realisierungszeitraum: 5 Jahre) 	

Ausgaben:

- » Wegfall der Entwicklerkapazitäten außerhalb der fünf Kernländer des Projektes „KONSENS“: ca. 375 VZÄ (innerhalb von zehn Jahren)
- » Weitere Reduktion der verbleibenden Personalkapazitäten auf 70 % sowie Reduktion der Anzahl der Rechenzentren auf fünf
- » Umsetzungskosten des Projektes „KONSENS“: 9,3 Mio. Euro pro Jahr (Ansatz 20% der budgetierten 46,3 Mio. Euro pro Jahr, da Personalaufwände herausgerechnet werden müssen)

Tab. 12.: Optimiertes Länder-Modell – Modul „Informationstechnik“ – Kalkulationsannahmen

5.2.1.10 Aus- und Fortbildung

Die Ausbildung des mittleren und gehobenen Dienstes obliegt den Bildungszentren der Länder (Finanzschulen, Fachhochschulen für Finanzen). Die Bildungszentren der Länder führen auch Fortbildungsmaßnahmen für alle Laufbahngruppen, insbesondere für den mittleren und gehobenen Dienst, durch. Zum Teil arbeiten die Länder im Bereich der Aus- und Fortbildung zusammen, z. B.:

- » Berlin – Brandenburg – Sachsen-Anhalt: Ausbildung mD / gD
- » Bremen – Hamburg – Mecklenburg-Vorpommern – Niedersachsen – Schleswig-Holstein: Austausch von Dozenten, Durchführung gemeinsamer Veranstaltungen, Gewährung von Gastplätzen und Abnahme von Prüfungen
- » Rheinland-Pfalz – Saarland: Aus- und Fortbildung mD / gD

Zur gleichmäßigen Durchführung der Ausbildung, der Fortbildung und der Prüfungen ist ein Koordinierungsausschuss eingerichtet worden, der aus einem Vertreter des BMF (als Ausschussvorsitzendem) sowie je einem Vertreter der Obersten Finanzbehörden der Länder zusammengesetzt ist.

Im Optimierten Länder-Modell wird nicht von weiteren, länderübergreifenden Kooperationen ausgegangen, da die Bildungszentren der Steuerverwaltung bereits heute in mehreren Ländern mit den Bildungszentren anderer Ressorts zusammengelegt sind oder eine Zusammenlegung vorgesehen ist. Darüber hinaus sind teilweise andere landesinterne Strukturreformen geplant (Bildung von Akademien, Umstellung der FH-Diplome auf Bachelor-Abschlüsse, etc.).

Optimiertes Länder-Modell	Modul „Aus- und Fortbildung“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen:	
» keine direkte Auswirkung auf die Einnahmen	
» Potenzialfaktor: 0 %	
Ausgaben:	
» keine direkte Auswirkung auf die Ausgaben	

Tab. 13.: Optimiertes Länder-Modell – Modul „Aus- und Fortbildung“ – Kalkulationsannahmen

5.2.1.11 Personalmanagement

Die Verantwortung für das Personalmanagement ist i. d. R. in der Obersten Behörde und, sofern vorhanden, der Mittelbehörde der Landesfinanzverwaltung angesiedelt. Die Vorsteher der Finanzämter übernehmen Teilaufgaben (z. B. Personalbeurteilung, Personaleinsatz, Ansprechpartner für Personalvertretung).

Im Optimierten Länder-Modell werden keine grundlegenden Änderungen an der Gestaltung der Aufgaben, Kompetenzen und Verantwortlichkeiten im Bereich des Personalmanagements vorgenommen.

Optimiertes Länder-Modell	Modul „Personalmanagement“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen:	
» keine direkte Auswirkung auf die Einnahmen	
» Potenzialfaktor: 0 %	
Ausgaben:	
» keine direkte Auswirkung auf die Ausgaben	

Tab. 14.: Optimiertes Länder-Modell – Modul „Personalmanagement“ – Kalkulationsannahmen

5.2.1.12 Haushaltsmanagement

Die Verantwortung für das Haushaltsmanagement ist – wie im Bereich des Personalmanagements – auf die Oberste Behörde und, sofern vorhanden, die Mittelbehörde der Landesfinanzverwaltung verteilt. Die Vorsteher der Finanzämter übernehmen – in einem von Bundesland zu Bundesland unterschiedlichen Umfang – Budgetverantwortung (z. B. für Sach- oder auch Personalausgaben).

Optimiertes Länder-Modell	Modul „Haushaltsmanagement“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen:	
» keine direkte Auswirkung auf die Einnahmen	
» Potenzialfaktor: 0 %	
Ausgaben:	
» keine direkte Auswirkung auf die Ausgaben	

Tab. 15.: Optimiertes Länder-Modell – Modul „Haushaltsmanagement“ – Kalkulationsannahmen

5.2.2 Zusammenfassung der Ergebnisse

In der folgende Tabelle sind die realisierbaren Effizienzpotenziale für das Optimierte Länder-Modell als jährliche kassenmäßige Effekte ausgewiesen (bezogen auf den Betrachtungszeitraum 2007 bis 2016). Die jährlichen kassenmäßigen Effekte stellen Gesamteffekte dar (Saldierung von Einnahmen und Ausgaben). Der Anhang 3 enthält eine Aufstellung der nach der Barwertmethode berechneten Effekte (modulspezifisch sowie nach Einnahmen und Ausgaben getrennt).

jährliche kassenmäßige Effekte in Mio. Euro	Optimiertes Länder-Modell
2007	62
2008	1.357
2009	2.374
2010	3.476
2011	4.684
2012	5.537
2013	5.821
2014	5.821
2015	5.812
2016	5.812
durchschnittliche jährliche kassenmäßige Effekte in Mio. Euro	4.076

Tab. 16.: Ergebnis der kassenmäßigen Betrachtung „Optimiertes Länder-Modell“

Zur Plausibilisierung dieser kassenmäßigen Betrachtung kann eine vereinfachende Rechnung auf der Basis von Leistungswerten durchgeführt werden. Diese Rechnung stellt eher einen „bottom-up-Ansatz“ dar, der aufgrund der Verfügbarkeit von Zahlenmaterial nur für ausgewählte Teilbereiche durchgeführt werden kann. Anhand der Prüfdienste Umsatzsteuersonderprüfung und Betriebsprüfung wird dies nachfolgend exemplarisch dargestellt. Hierbei wird von zwei Annahmen ausgegangen, die im Rahmen eines Zielvereinbarungs- und Controlling-Systems und somit als Bestandteile der Module Strategieentwicklung und Controlling als erreichbar eingestuft werden. Die Annahmen sind sehr vorsichtig gewählt und stellen sich wie folgt dar:

- » Die Prüfquoten der Länder die unterhalb des Durchschnittes aller Länder liegen, werden auf den Durchschnitt angehoben. Aus Gründen der Vorsicht werden die Prüfquoten aller anderen Länder konstant gehalten.
- » Die Anteile der Mehrergebnisse am Aufkommen der jeweiligen Steuerarten der beiden Prüfdienste werden für die unterdurchschnittlichen Länder auf den Durchschnitt aller Länder gesteigert.

Somit setzt sich eine Erhöhung der Einnahmen aus der Angleichung der Prüfquoten der unterdurchschnittlichen Länder auf das Durchschnittsniveau und die Erhöhung des Mehrergebnisanteils der unterdurchschnittlichen Länder auf den Durchschnitt zusammen.

Bei einer solchen vereinfachten Rechnung können folgende Ergebnisse erzielt:

- » Eine Einnahmesteigerung um rund 690 Mio. € pro Jahr im Vergleich zum Basisjahr 2004 kann im Bereich der Umsatzsteuersonderprüfung erzielt werden.
- » Im Bereich der Betriebsprüfung kann rechnerisch eine Einnahmeerhöhung um rund 2,66 Mrd. € pro Jahr im Vergleich zum Basisjahr 2004 erfolgen.

Diesen Einnahmesteigerungen sind natürlich die gestiegenen Personal- und Sachausgaben zur Erhöhung der Prüfquoten und Mehrergebnisse gegenzurechnen. Hiervon wird an dieser Stelle abgesehen, da diese Rechnung nur aufzeigen soll wie die dargestellten kassenmäßigen Effekte abgebildet werden können. Selbst ein vergleichsweise hoher Ansatz von 20% Einnahmen als Zusatzausgaben würde dieses Bild nicht verzerren.

Hierbei bleibt jedoch anzumerken, dass diese Effekte nicht innerhalb eines Jahres zu erzielen sind. Vielmehr wird eine solche Annäherung eher in Zeiträumen von 3 – 5 Jahren zu realisieren sein. Ähnliche Erfahrungen wurden in anderen Einführungsprojekten zu Zielvereinbarungen und innerhalb der Länder gesammelt.

5.3 Bund-Länder-Modell

In diesem Kapitel wird die modulspezifische Ausgestaltung des Bund-Länder-Modells beschrieben, wobei eine Konzentration auf die vier Module erfolgt, die – im Vergleich zum Optimierten Länder-Modell – verändert worden sind (Normsetzung, Fachaufbauorganisation, Informationstechnik sowie Aus- und Fortbildung). Die übrige Ausgestaltung der Module bzw. die Ausgestaltung der übrigen Module des Bund-Länder-Modells entspricht derjenigen im Optimierten Länder-Modell. Über die Beschreibung der Module hinaus werden die entsprechenden, modifizierten Kalkulationsannahmen dargestellt und – in Kapitel 5.3.2 – die durch das Bund-Länder-Modell realisierbaren Effizienzpotenziale zusammengefasst.

5.3.1 Beschreibung des Modells

5.3.1.1 Normsetzung

Im Optimierten Länder-Modell ist vorgesehen, dass bei einzelnen Ländern Kompetenzzentren zur Erarbeitung steuerrechtlicher Verwaltungsnormen in bestimmten Rechtsgebieten gebildet werden, dass der Bund die Arbeit dieser Kompetenzzentren koordiniert, und dass der Bund – in einem konsensualen Verfahren mit den Ländern – allgemeine Verwaltungsvorschriften erlässt.

Im Bund-Länder-Modell hat der Bund (zusätzlich) das Recht, allgemeine Verwaltungsvorschriften zu erlassen, ohne dass den Ländern ein entsprechendes Einspruchsrecht zukommt. Die Länder werden in diesem Modell allerdings obligatorisch konsultiert, d. h. der Bund stellt den Ländern die Entwürfe für neue oder geänderte, allgemeine Verwaltungsvorschriften zur Verfügung und bittet – innerhalb einer angemessenen Frist – um Kommentare. Die Kommentare werden, soweit dies aus Sicht des BMF notwendig und sinnvoll erscheint, in die Entwürfe der allgemeinen Verwaltungsvorschriften eingearbeitet.

Die ungeteilte Kompetenz des Bundes zum Erlass allgemeiner Verwaltungsvorschriften hilft, den Abstimmungsaufwand zu verringern, „suboptimale“ Kompromisslösungen zu vermeiden und die Umsetzung von Strategien und Zielen zu verbessern. Durch die obligatorische Konsultation der Länder wird sichergestellt, dass die praktischen Erfahrungen der Länder bei der Entwicklung der allgemeinen Verwaltungsvorschriften Berücksichtigung finden.

Bund-Länder-Modell	Modul „Normsetzung“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen:	
» keine direkte Auswirkung auf die Einnahmen (indirekte Auswirkung durch Unterstützung des Moduls „Strategieentwicklung“)	
» Potenzialfaktor: 0 %	
Ausgaben:	
» Wegfall der regelmäßigen, 16-fachen Erstellung steuerrechtlicher Verwaltungsnormen: Wegfall von 1 x gD je Land (Durchschnittsbetrachtung) → 16 x gD (laufend)	

- » Reduktion des länderübergreifenden Abstimmungsaufwands bzw. des Aufwands für Bund-Länder-Arbeitsgruppen auf 25 %
- » Reduktion des Personalbedarfs um 1 x gD je Land

Tab. 17.: Bund-Länder-Modell – Modul „Normsetzung“ – Kalkulationsannahmen

5.3.1.2 Fachaufbauorganisation

Im Bund-Länder-Modell sind die Länder grundsätzlich – wie im Status quo und im Optimierten Länder-Modell – für den Vollzug der Gemeinschaftsteuern, d. h. die Veranlagung, Außenprüfung und Erhebung, sowie die Gestaltung der entsprechenden Aufbauorganisation verantwortlich. Allerdings wird im Bund-Länder-Modell die Verantwortung für die Groß- oder Konzern-Betriebsprüfung und die Steuerfahndung von den Ländern auf den Bund übertragen.

Dem Bundeszentralamt für Steuern stehen bereits heute verschiedene Mitwirkungsrechte an Außenprüfungen zu. So kann es verlangen, dass bestimmte von ihm namhaft gemachte Betriebe zu einem bestimmten Zeitpunkt geprüft werden (vgl. § 19 Abs. 1 FVG). Art und Umfang der Mitwirkung des Bundeszentralamtes für Steuern werden von den beteiligten Behörden im gegenseitigen Einvernehmen festgelegt. Die Landesfinanzbehörden machen dem Bundeszentralamt für Steuern auf Anforderung alle den Prüfungsfall betreffenden Unterlagen zugänglich und erteilen die erforderlichen Auskünfte (vgl. § 19 Abs. 2 FVG). Das Bundeszentralamt für Steuern kann – im Einvernehmen mit den zuständigen Landesfinanzbehörden sowie im Auftrag des zuständigen Finanzamtes – Außenprüfungen durchführen. Dies gilt insbesondere bei Prüfungen von Auslandsbeziehungen und Prüfungen, die sich über das Gebiet eines Landes hinaus erstrecken (vgl. § 19 Abs. 3 FVG).

Die Bundesbetriebsprüfer, die im Bundeszentralamt für Steuern angesiedelt sind, wirken derzeit vor allem bei Prüfungen der Großbetriebe oder Konzerne mit. Hinzu kommen international abgestimmte Prüfungen bei international tätigen Großbetrieben oder Konzernen. Die Mitwirkung an Außenprüfungen umfasst i. d. R. die Übernahme in sich geschlossener Prüfungsfelder (vgl. § 20 BpO). Im Bund-Länder-Modell ist der Bund allein verantwortlich für die Planung, die Durchführung und den Abschluss der Groß- oder Konzernbetriebsprüfungen. Die Prüfung von Mittel-, Klein- und Kleinstbetrieben (sog. Amtsbetriebsprüfung) wird weiterhin durch die Länder verantwortet.

Neben der Übertragung der Verantwortung für die Groß- oder Konzernbetriebsprüfung erfolgt im Bund-Länder-Modell auch eine Übertragung der Verantwortung für die Steuerfahndung. In einer späteren Ausbaustufe wäre zudem eine Verlagerung der Bearbei-

tion von Bußgeld- und Strafsachen denkbar, da die Steuerfahndung und die Bußgeld- und Strafsachenbearbeitung eine Vielzahl von Schnittstellen aufweisen.

Die Übertragung der Verantwortung für die Groß- oder Konzernbetriebsprüfung und die Steuerfahndung ermöglichen eine verbesserte Umsetzung der Prüfungs- bzw. Fahndungsstrategie, eine Optimierung der Betrugsbekämpfung und somit des Risikomanagements (insbesondere bei Prüfungen bzw. Fahndungen mit länderübergreifendem oder internationalem Bezug) sowie eine Optimierung der Informationsaustauschs. Als nachteilig könnten sich allerdings die zusätzlichen Schnittstellen herausstellen. Friktionen wären insbesondere zwischen der Groß- oder Konzernbetriebsprüfung des Bundes und den Veranlagungs-Finanzämtern sowie den übrigen Außendiensten der Länder (z. B. beim Informations- oder Personalaustausch) denkbar. Weiterhin sind die Schnittstellen zwischen der Steuerfahndung des Bundes und den Veranlagungs-Finanzämtern, den übrigen Außendiensten der Länder sowie den Strafverfolgungsbehörden der Länder zu beachten. Schließlich ist im Zuge der Umsetzung dieses Moduls zu klären, ob und in welchem Umfang die Veranlagungs-Finanzämter der Länder an die Feststellungen der Bundesbetriebsprüfung gebunden sein sollen.

Bund-Länder-Modell	Modul „Fachaufbauorganisation“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen:	
» keine direkte Auswirkung auf die Einnahmen (indirekte Auswirkung durch Unterstützung der Module „Strategieentwicklung“, „Risikomanagement“ und „Informationstechnik“)	
» Potenzialfaktor: 0 %	
Ausgaben:	
» Überleitung der Groß-/Konzernbetriebsprüfer von den Ländern an den Bund	
» Integration der Groß- bzw. Konzernbetriebsprüfer in die Bundesbetriebsprüfung und Fortschreibung der entsprechenden Organisationsstruktur des Bundeszentralamtes für Steuern: 800 PT (= 2 Jahre à 2 VZÄ)	
» Überleitung der Steuerfahnder von den Ländern an den Bund	
» Aufbau einer entsprechenden Organisationsstruktur beim Bundeszentralamt für Steuern: 400 PT (= 2 Jahre à 1 VZÄ)	
» Deckung des zusätzlichen Personalbedarfs für die Fachaufsicht über die Groß-	

und Konzernbetriebsprüfung beim Bund aus dem übergeleiteten Personal
--

Tab. 18.: Bund-Länder-Modell – Modul „Fachaufbauorganisation“ – Kalkulationsannahmen

5.3.1.3 Informationstechnik

Im Optimierten Länder-Modell ist – im Rahmen von „KONSENS“ – eine länderübergreifende Kooperation bei der Entwicklung und dem Betrieb einheitlicher IT-Verfahren sowie eine entsprechende Koordination durch den Bund vorgesehen.

Im Bund-Länder-Modell werden einheitliche IT-Verfahren vom Bund entwickelt und betrieben. Allerdings wird auch in dieser Variante von je fünf (regional verteilten) Entwicklungsstandorten bzw. Rechenzentren ausgegangen.

Die Vorteile der Entwicklung und des Betriebs einheitlicher IT-Verfahren beim Bund sind zum einen darin zu sehen, dass die Entwicklung der Software und die Konzentration der Betriebsstandorte unter einheitlicher Führung schneller vorangetrieben werden kann als im Optimierten Länder-Modell. Zum anderen ist davon auszugehen, dass der Informationsaustausch im Bund-Länder-Modell besser und umfassender sein wird als im Optimierten Länder-Modell, da hier die Länder grundsätzlich selbst entscheiden, ob und welche Informationen an andere Länder weitergegeben werden.

Bund-Länder-Modell	Modul „Informationstechnik“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen:	
» Erhöhung der Mehrergebnisse bei allen Steuerarten durch Verbesserung des länderübergreifenden Informationsaustauschs bzw. durch Verbesserung der länderübergreifenden Betrugsbekämpfung (z. B. Umsatzsteuerbetrug)	
» Potenzialfaktor: 7 % (Realisierungszeitraum: 5 Jahre)	
Ausgaben:	
» Reduktion der Personalkapazitäten in den Bereichen „Programmierung“ sowie „System- und Anwendungsbetreuung“ auf 70 %	
» Reduktion der Personalkapazitäten im Bereich „Verwaltung“ und „Betrieb“ auf 50 %	
» Umsetzungskosten des Projektes „KONSENS“: 9,3 Mio. Euro pro Jahr (Ansatz	

20% der budgetierten 46,3 Mio. Euro pro Jahr, da Personalaufwände herausgerechnet werden müssen)

Tab. 19.: Bund-Länder-Modell – Modul „Informationstechnik“ – Kalkulationsannahmen

5.3.1.4 Aus- und Fortbildung

Nachdem im Optimierten Länder-Modell – im Vergleich zum Status quo – nicht von weiteren länderübergreifenden Kooperationen im Bereich der Aus- und Fortbildung oder einer verstärkten Koordination dieses Bereichs durch den Bund ausgegangen wird, sieht das Bund-Länder-Modell eine vollständige Übertragung der Verantwortung für die Aus- und Fortbildung von den Ländern an den Bund vor. Konkret wird im Bund-Länder-Modell eine zentrale Aus- und Fortbildungseinrichtung (mit regional verteilten Standorten) für den mittleren und gehobenen Dienst geschaffen.

Die zentrale Aus- und Fortbildungseinrichtung für den mittleren und gehobenen Dienst stellt eine Ergänzung zur Bundesfinanzakademie (BFA) dar. Die BFA dient der Fortbildung von Beamtinnen und Beamten der Bundes- und Landesfinanzverwaltungen, insbesondere des höheren Dienstes. Führungsnachwuchskräfte erhalten in der BFA Gelegenheit, ihre Kenntnisse im Steuerrecht bzw. verwandten Gebieten, wie z. B. Organisation, Informationstechnik, Personal- und Haushaltsmanagement, zu vervollständigen. Den berufserfahrenen Beamtinnen und Beamten bietet die BFA ein Fortbildungsprogramm an, das sich laufbahnübergreifend an alle Führungskräfte in besonderen Funktionen der Finanzverwaltung, wie z. B. Betriebsprüfung oder Steuerfahndung, richtet.

Die Zentralisierung ist geeignet, die Aus- und Fortbildung und somit den Steuervollzug einheitlicher zu gestalten, den länderübergreifenden Personalaustausch zu fördern sowie eine gleichmäßige Auslastung und einen wirtschaftlichen Betrieb der Bildungszentren zu gewährleisten. – Mit der Umsetzung dieses Moduls sind möglicherweise folgende Probleme bzw. Risiken verbunden:

- » Überleitung der Fachhochschulen der Länder zur Ausbildung der Steuerbeamten und -beamtinnen des gehobenen Dienstes in die Zuständigkeit des Bundes bei allgemeinem Rückzug des Bundes aus dem Hochschulbereich im Rahmen der Föderalismusreform,
- » Verringerung der Praxisnähe bei Ansiedlung der Aus- und Fortbildung beim Bund, da eine Rekrutierung nebenamtlicher Dozenten und Dozentinnen in den Ländern bzw. ein Wechsel hauptamtlicher Dozenten und Dozentinnen von den Ländern zum Bund oder umgekehrt erforderlich wäre,

- » Abhängigkeit der auf den Bund übertragenen Bildungszentren vom Einstellungsverhalten der Länder im Rahmen der Ausbildung bzw. Entsendeverhalten der Länder im Rahmen der Fortbildung.

Bund-Länder-Modell	Modul „Aus- und Fortbildung“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen:	
<ul style="list-style-type: none"> » keine direkte Auswirkung auf die Einnahmen » Potenzialfaktor: 0 % 	
Ausgaben:	
<ul style="list-style-type: none"> » Reduktion auf vier Bildungszentren, ggf. mit Außenstellen (Übergang der Bildungszentren von den Ländern an den Bund) » Reduktion der Personalkapazitäten auf 90 % bei Lehrkräften und 50 % bei Verwaltungskräften (Überleitung von Lehr- und Verwaltungskräften von den Ländern an den Bund) 	

Tab. 20.: Bund-Länder-Modell – Modul „Aus- und Fortbildung“ – Kalkulationsannahmen

5.3.2 Zusammenfassung der Ergebnisse

In der folgende Tabelle sind die realisierbaren Effizienzpotenziale für das Bund-Länder-Modell als jährliche kassenmäßige Effekte ausgewiesen (bezogen auf den Betrachtungszeitraum 2007 bis 2016). Die jährlichen kassenmäßigen Effekte stellen Gesamteffekte dar (Saldierung von Einnahmen und Ausgaben). Der Anhang 3 enthält eine Aufstellung der nach der Barwertmethode berechneten Effekte (modulspezifisch sowie nach Einnahmen und Ausgaben getrennt).

jährliche kassenmäßige Effekte in Mio. Euro	Bund-Länder-Modell
2007	42
2008	1.913
2009	3.378
2010	4.942
2011	6.706
2012	7.975
2013	8.392
2014	8.410
2015	8.438
2016	8.439
durchschnittliche jährliche kassenmäßige Effekte in Mio. Euro	5.863

Tab. 21.: Ergebnis der kassenmäßigen Betrachtung „Bund-Länder-Modell“

5.4 Bundessteuerverwaltung

5.4.1 Darstellung einer Organisationsstruktur der Bundessteuerverwaltung

Im Rahmen dieses Modells findet eine vollständige Verschiebung der Kompetenzen für den Vollzug der Gemeinschaftsteuern (Variante A) bzw. der Gemeinschaftsteuern und der bundesgesetzlich geregelten Landessteuern (Variante B) von den Ländern auf den Bund statt, d. h. die Steuern werden im Rahmen einer Bundeseigenverwaltung vollzogen.¹⁶³ Die Versicherungssteuer ist als Bundessteuer (Art. 106 Abs. 1 Nr. 4 GG) weder Gemeinschaftsteuer noch Landessteuer. Bei Einführung einer umfassenden Bundes-

¹⁶³ Mit Übertragung der Verantwortung für den Vollzug der Gemeinschaftsteuern bzw. der Gemeinschaftsteuern und der bundeseinheitlich geregelten Landessteuern von den Ländern auf den Bund erscheint auch die Übertragung der Verantwortung für den Vollzug der im Rahmen dieser Untersuchung nicht betrachteten Versicherungssteuer sinnvoll.

steuerverwaltung spricht – gerade mit Rücksicht auf die wiederholten Beanstandungen des Bundesrechnungshofes¹⁶⁴ – viel dafür, Ertrags- und Verwaltungskompetenz beim Bund zu vereinigen.

Bevor die einzelnen Module dieses Modells beschrieben werden, erscheint es sinnvoll, zunächst eine mögliche, d. h. denkbare und praktikable Organisationsstruktur der Bundessteuerverwaltung zu entwerfen. Somit kann bei der Beschreibung der einzelnen Module auf die zuvor skizzierte Organisationsstruktur zurückgegriffen werden.

Konkret wird dem Modell der Bundessteuerverwaltung die in der folgenden Abbildung dargestellte Organisationsstruktur zu Grunde gelegt. Es wurde darauf geachtet, dass die Organisationsstruktur grundsätzlich für beide Varianten der Bundessteuerverwaltung geeignet ist.

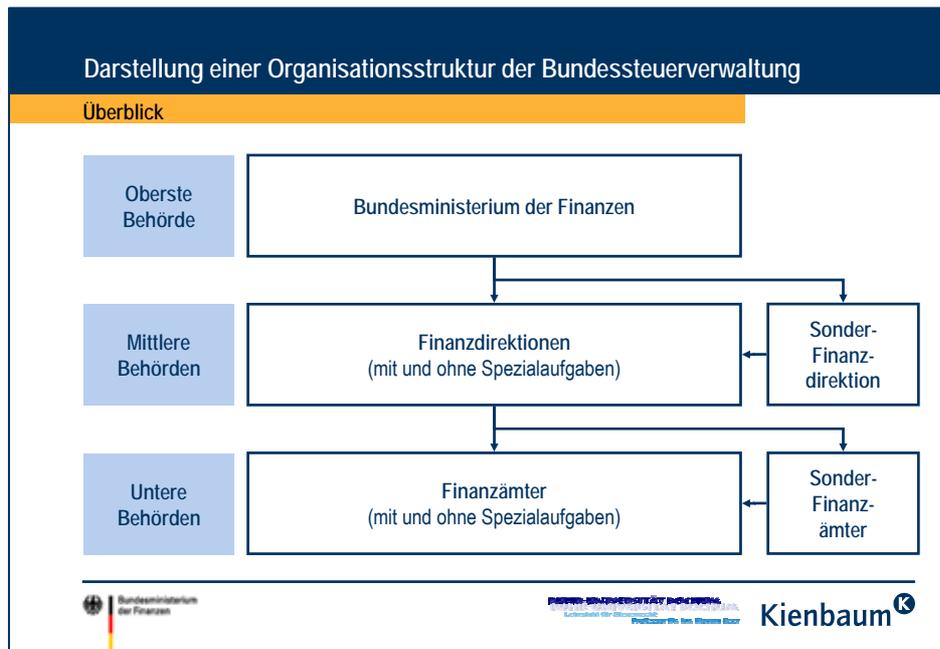


Abb. 9.: Darstellung einer Organisationsstruktur der Bundessteuerverwaltung

Für die Bundessteuerverwaltung wird ein dreistufiger Aufbau gewählt (mit dem Bundesministerium der Finanzen als Oberster Behörde, den sog. „Finanzdirektionen“ als

¹⁶⁴ Vgl. Bundesrechnungshof, Bemerkungen 2001 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung, S. 185 ff., Abschnitt 56 und Bemerkungen 2003 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung, Abschnitt 51.

Mittlere Behörden und den Finanzämtern als Untere Behörden). Finanzdirektionen und Finanzämter können mit Spezialaufgaben ausgestattet werden. Des Weiteren werden eine Sonder-Finanzdirektion und Sonder-Finanzämter eingerichtet, welche bestimmten Aufgaben bundesweit bzw. auf dem Gebiet einer Finanzdirektion bündeln.

Die wesentlichen Aufgaben der einzelnen Verwaltungsebenen können wie folgt zusammengefasst werden:

Verwaltungsebene	Wesentliche Aufgaben
Bundesministerium der Finanzen	<ul style="list-style-type: none"> » Gesetzgebung » Strategieentwicklung, Zentrales Controlling, Fachaufsicht (FD), Normsetzung » Zentrales Risiko- und Servicemanagement, fachliche und organisatorische Unterstützung der FD » Zentrales IT-, Personal- und Haushaltsmanagement
Finanzdirektionen (FD)	<ul style="list-style-type: none"> » Gesetzgebung (Unterstützung) » Strategieentwicklung (Unterstützung), Dezentrales Controlling, Fachaufsicht (FÄ), Normsetzung (Unterstützung) » Dezentrales Risiko- und Servicemanagement, fachliche und organisatorische Unterstützung der FÄ » Dezentrales IT-, Personal- und Haushaltsmanagement
Sonder-Finanzdirektion	<ul style="list-style-type: none"> » Informationstechnik (Rechenzentren) » Aus- und Fortbildung (Bildungszentren) » Personalabrechnung » Steuerliche Aufgaben mit Auslandsbezug (inkl. Informationszentrale)

Finanzämter (FÄ)	» Veranlagung » Erhebung » Außenprüfung
Sonder-Finanzämter	» Groß- und Konzernbetriebsprüfung » Steuerfahndung

Tab. 22.: Aufgabenverteilung im Rahmen der Bundessteuerverwaltung

Einzelne Finanzdirektionen werden mit Spezialaufgaben für das gesamte Bundesgebiet betraut, wie z. B.

- » Bearbeitung steuerrechtlicher Verwaltungsnormen in bestimmten Rechtsgebieten (Kompetenzzentren) oder
- » Bearbeitung der Kapitalertragsteuer sowie verbundener Aufgaben.

Einzelne Finanzämter werden mit Spezialaufgaben für das Gebiet einer Finanzdirektion betraut, wie z. B.

- » Kasse oder
- » Vollstreckung.

Die vorgestellte Organisationsstruktur der Bundessteuerverwaltung baut zum Teil auf vorhandenen und erprobten Strukturen auf:

- » Als **Untere Behörden** bleiben grundsätzlich sog. „Vollfinanzämter“, d. h. Finanzämter mit Veranlagung, Außenprüfung und Erhebung, erhalten.
- » Als **Mittlere Behörden** sind Finanzdirektionen vorgesehen, deren Aufgabenspektrum im Wesentlichen dem der heutigen Oberfinanzdirektionen entspricht (ergänzt um weitere Aufgaben, die zurzeit bei den Obersten Finanzbehörden der Länder angesiedelt sind).
- » Als **Oberste Behörde** fungiert das Bundesministerium der Finanzen, dessen bisherige Aufgaben im Wesentlichen bestehen bleiben (ergänzt um weitere Aufgaben, die zurzeit bei den Oberfinanzdirektionen oder Obersten Finanzbehörden der Länder angesiedelt sind).

Der Entwurf der Organisationsstruktur enthält allerdings auch grundlegende Neuerungen, wie z. B. die Verteilung der Aufgaben des heutigen Bundeszentralamtes für Steuern auf die Finanzämter (Bundesbetriebsprüfung), die Sonder-Finanzdirektion (Steuerliche Aufgaben mit Auslandsbezug) sowie einzelne Finanzdirektionen (Spezialaufgaben, wie z. B. die Bearbeitung der Kapitalertragsteuer).

Insgesamt weist das gewählte Modell der Bundessteuerverwaltung stark dezentrale Strukturen auf, was insbesondere durch die Ebenen und die Aufgaben der Finanzämter, aber auch der Finanzdirektionen unterstrichen wird.

Die folgenden Beispiele aus den Niederlanden und Österreich belegen zudem, dass

- » die Einrichtung von zentralen und regionalen Steuerungs- bzw. Koordinationseinheiten sowie lokalen Ausführungseinheiten,
- » die organisatorische Konzentration von Querschnittsleistungen, wie z. B. Informationstechnik, Aus- und Fortbildung oder Personalmanagement sowie
- » die Reduktion der Anzahl an lokalen Ausführungseinheiten

internationalem Standard entspricht und als Best Practices gelten können.

Der niederländische „Belastingdienst“ ist – nach der Organisationsstruktur vom 01.01.2001 – in drei Direktionsbereiche gegliedert¹⁶⁵:

- » Stabsdirektionen (z. B. für Recht und Interne Revision),
- » Hilfsdirektionen (z. B. für Informationstechnik und Aus- und Fortbildung) und
- » Regionaldirektionen (ausführend, nach Zielgruppen orientiert, mit nachgeordneten Finanzämtern).

Die Zahl der Finanzämter liegt zum 01.01.2001 mit 75 um ca. 15 % unter derjenigen vom 01.01.1993 (90).

Im Jahr 2004 hat die Republik Österreich die bisherige dreistufige Gliederung (Bundesministerium der Finanzen/Finanzlandesdirektionen/Finanz- und Zollämter) zwar

¹⁶⁵ Ahrens, Der Vollzug von Steuergesetzen durch den niederländischen Belastingdienst im Vergleich zur deutschen Finanzverwaltung, 2005, S. 103.

durch Auflösung der Finanzlandesdirektionen in eine zweistufige Struktur (Bundesministerium der Finanzen/Finanz- und Zollämter) überführt¹⁶⁶. Allerdings wurde der Bundesminister der Finanzen kraft Gesetzes ermächtigt, im Verordnungswege „besondere Organisationseinheiten mit bundesweitem und/oder regionalem Wirkungsbereich einzurichten (vgl. § 2 Österreichisches Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz). Durch Verordnung wurde eine sog. „Steuer- und Zollkoordination“ u. a. mit folgenden Aufgaben errichtet¹⁶⁷:

- » Regionales Management,
- » Fachliche Unterstützung,
- » Unterstützung in Personalangelegenheiten,
- » Unterstützung im Haushalts- und Beschaffungswesen,
- » Unterstützung in Angelegenheiten des internationalen Steuerrechts.

Aus rechtlicher Perspektive ist an dieser Stelle anzumerken, dass der österreichische Verfassungsgerichtshof die Organisationsreform mit Erkenntnis vom 03.03.2006 als verfassungskonform eingestuft hat¹⁶⁸.

Die Zahl der Finanzämter wurde in Österreich zum 01.01.2006 von 80 auf 41 reduziert, wobei die bisherigen Standorte erhalten blieben, aber die Organisationseinheiten vergrößert und Aufgaben der bisherigen Finanzlandesdirektionen übernommen wurden.

¹⁶⁶ Aufgaben-Übertragungs-Verordnung, österreichisches BGBl. II 2004, S. 166.

¹⁶⁷ Verordnung zur Einrichtung der Steuer- und Zollkoordination, österreichisches BGBl. II 2004, S. 168.

¹⁶⁸ Aktenzeichen G 105/05-10, V 79/05-10, G 129/05-7, V 92/05-7, G 3/06-8, V 2/06-8, Umdruck S. 2 ff.

5.4.2 Beschreibung des Modells

5.4.2.1 Strategieentwicklung

Im Modell der Bundessteuerverwaltung entwickelt das Bundesministerium der Finanzen – in Zusammenarbeit mit den Finanzdirektionen und der Sonder-Finanzdirektion – allgemeine Rahmenstrategien (z. B. Gesamtstrategie zur Förderung der Tax Compliance, Teilstrategien für Risiko- und Servicemanagement). Des Weiteren entwickelt das Bundesministerium der Finanzen – in Kooperation mit den Finanzdirektionen – spezifische Rahmenstrategien für einzelne Fachaufgaben (Veranlagung, Erhebung, Außenprüfung) und – in Kooperation mit der Sonder-Finanzdirektion – spezifische Rahmenstrategien für einzelne Querschnittsaufgaben (Informationstechnik, Aus- und Fortbildung, etc.).

Aus den allgemeinen und spezifischen Rahmenstrategien werden konkrete, kennzahlenbasierte Zielvereinbarungen auf allen Ebenen der Bundessteuerverwaltung abgeschlossen (Bundesministerium der Finanzen – Finanzdirektionen/Sonder-Finanzdirektion, Finanzdirektionen – Finanzämter/Sonder-Finanzämter). Die Zielvereinbarungen sind grundsätzlich individuell, d. h. sie werden mit einzelnen Finanzdirektionen oder Finanzämtern abgeschlossen, und verbindlich, d. h. sie enthalten konkrete, positive und negative Sanktionsoptionen (z. B. finanzielle Sanktionen im Rahmen von Budgetierungssystemen oder Sanktionen im Rahmen der leistungsabhängigen Personalbeurteilung, -bezahlung und -entwicklung). Strukturelle Besonderheiten der einzelnen Finanzdirektionen oder Finanzämter werden im Rahmen der Zielvereinbarungen berücksichtigt. Die Gesamtverantwortung für die Einführung und den Betrieb des Zielvereinbarungssystems trägt das Bundesministerium der Finanzen.

Allgemeine und spezifische Rahmenstrategien sowie konkrete Zielvereinbarungen sind geeignet, den gleichmäßigen Vollzug der Steuern zu unterstützen. Im Modell der Bundessteuerverwaltung ist dabei – im Gegensatz zum Optimierten Länder-Modell bzw. zum Bund-Länder-Modell – eine durchgängige Planung, Umsetzung und Kontrolle der Strategien bzw. Ziele möglich.

Bundessteuerverwaltung	Modul „Strategieentwicklung“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen:	
» Erhöhung der Mehrergebnisse bei allen Steuerarten durch eine Orientierung	

<p>am Benchmark</p> <p>» Potenzialfaktor: 23 % (Realisierungszeitraum: 6 Jahre)</p>
<p>Ausgaben:</p> <p>» Aufbau eines Zielvereinbarungssystems innerhalb der Bundessteuerverwaltung: 150 PT (einmalig)</p> <p>» Abschluss der Zielvereinbarungen innerhalb der Bundessteuerverwaltung: 3 PT je FA, 5 PT je FD und 20 PT für BMF (laufend)</p>

Tab. 23.: Bundessteuerverwaltung – Modul „Strategieentwicklung“ – Kalkulationsannahmen

5.4.2.2 Controlling

Das Bundesministerium der Finanzen entwickelt – in Zusammenarbeit mit den Finanzdirektionen – ein bundesweites Controllingsystem, d. h. insbesondere einheitliche Kennzahldefinitionen und Erhebungsverfahren sowie einheitliche Berichtsmuster und -verfahren.

Das Berichtswesen liefert die Basis für einen umfassenden Leistungsvergleich zwischen Finanzdirektionen und Finanzämtern. Konkret ermöglicht das Berichtswesen den Abschluss von Zielvereinbarungen zwischen dem Bundesministerium der Finanzen und den Finanzdirektionen sowie den Finanzdirektionen und den Finanzämtern (Kontraktmanagement), einen strukturierten Erfahrungsaustausch über sog. „Best Practices“ (Qualitätsmanagement) und eine angemessene Presse- und Öffentlichkeitsarbeit (Rechenschaftslegung).

Durch das einheitliche Controllingsystem wird die Planung, Umsetzung und Kontrolle der Zielvereinbarungen und somit ein gleichmäßiger Steuervollzug gefördert. Die Qualität der Controllingdaten ist im Modell der Bundessteuerverwaltung grundsätzlich als hoch einzuschätzen, da hier keine Rücksicht auf unterschiedliche Controllingsysteme der Länder genommen werden muss.

Bundessteuerverwaltung	Modul „Controlling“
Kalkulationsannahmen	
<p>Einnahmen:</p> <p>» keine direkte Auswirkung auf die Einnahmen (indirekte Auswirkung durch Un-</p>	

terstützung des Moduls „Strategieentwicklung“) » Potenzialfaktor: 0 %
Ausgaben: » Aufbau eines Controllingystems in den Ländern (Entwicklung bzw. Weiterentwicklung einheitlicher Kennzahldefinitionen und Erhebungsverfahren bzw. Berichtsmuster und -verfahren): 150 PT (einmalig) » Integration der Erhebungsverfahren in bestehende Steuerfachverfahren bzw. Haushalts- oder KLR-Verfahren (Durchschnittswert, da unterschiedliche Ausgangslagen in den Ländern; zukünftig Vereinfachung durch KONSENS-Verfahren – vgl. Kapitel 5.2.1.9): 300 PT (einmalig) » Beschaffung und Einrichtung eines Auswertungstools für Berichte: 50.000 Euro (einmalig) + 20 % pauschal für Wartungsaufwand » Aufbau einer Controllingstelle „Steuerverwaltung“ im BMF: 1 x hD + 2 x gD (laufend)

Tab. 24.: Bundessteuerverwaltung – Modul „Controlling“ – Kalkulationsannahmen

5.4.2.3 Fachaufsicht

Im Modell der Bundessteuerverwaltung übernimmt das Bundesministerium der Finanzen die Fachaufsicht über die Finanzdirektionen bzw. die Sonder-Finanzdirektion; die Finanzdirektionen übernehmen die Fachaufsicht über die Finanzämter bzw. die Sonder-Finanzämter.

Dem Bundesministerium der Finanzen und den Finanzdirektionen stehen diverse Instrumente der Fachaufsicht zur Verfügung, u. a.:

- » Anforderung von Berichten bzw. Akten,
- » Entsendung von Beauftragten,
- » Erteilung von Einzelweisungen,
- » Erteilung allgemeiner Weisungen.

Zur Sicherstellung der Fachaufsicht über die Finanzdirektionen sowie zur Koordination der Fachaufsicht durch die Finanzdirektionen wird eine eigene Einheit von Beauftragten

im Bundesministerium der Finanzen eingerichtet (vgl. Optimiertes Länder-Modell und Bund-Länder-Modell).

Bundessteuerverwaltung	Modul „Fachaufsicht“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen: <ul style="list-style-type: none"> » keine direkte Auswirkung auf die Einnahmen (indirekte Auswirkung durch Unterstützung des Moduls „Strategieentwicklung“) » Potenzialfaktor: 0 % 	
Ausgaben: <ul style="list-style-type: none"> » Aufbau einer Einheit „Beauftragte“ im BMF: 12 x hD + 10 x gD » Aufstockung des Personals zur fachlichen Unterstützung der nachgeordneten Finanzdirektionen (inkl. Fachaufsicht): vgl. Kapitel 5.4.2.8 „Fachaufbauorganisation“ 	

Tab. 25.: Bundessteuerverwaltung – Modul „Fachaufsicht“ – Kalkulationsannahmen

5.4.2.4 Normsetzung

Das Bundesministerium der Finanzen entwickelt – in Zusammenarbeit mit den Finanzdirektionen und ggf. der Sonder-Finanzdirektion – neben gesetzlichen auch untergesetzliche Regelungen. Analog dem Optimierten Länder-Modell bzw. dem Bund-Länder-Modell werden auch im Modell der Bundessteuerverwaltung bei einzelnen Finanzdirektionen Kompetenzzentren für bestimmte Rechtsgebiete eingerichtet. Die Kompetenzzentren haben die Aufgabe, das Bundesministerium der Finanzen bei der Erarbeitung steuerrechtlicher Verwaltungsnormen zu unterstützen.

Die Entwicklung gesetzlicher und untergesetzlicher Regelungen durch das Bundesministerium der Finanzen fördert die Berücksichtigung der Vollzugstauglichkeit im Gesetzgebungsverfahren. Außerdem wird durch die Verantwortung des Bundesministeriums der Finanzen für die Erarbeitung steuerrechtlicher Verwaltungsnormen eine einheitliche Auslegung der Steuergesetze – und somit ein gleichmäßiger Steuervollzug – gefördert.

Bundessteuerverwaltung	Modul „Normsetzung“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen:	
» keine direkte Auswirkung auf die Einnahmen (indirekte Auswirkung durch Unterstützung des Moduls „Strategieentwicklung“)	
» Potenzialfaktor: 0 %	
Ausgaben:	
» Wegfall der regelmäßigen, 16-fachen Erstellung steuerrechtlicher Verwaltungsnormen: Wegfall von 1 x gD je Land (Durchschnittsbetrachtung) → 16 x gD (laufend)	
» Reduktion des länderübergreifenden Abstimmungsaufwands bzw. des Aufwands für Bund-Länder-Arbeitsgruppen auf 50 %	
» Reduktion des Personalbedarfs um 1 x hD und 2 x gD je Land	

Tab. 26.: Bundessteuerverwaltung – Modul „Normsetzung“ – Kalkulationsannahmen

5.4.2.5 Risikomanagement

Im Modell der Bundessteuerverwaltung entwickelt das Bundesministerium der Finanzen – in Zusammenarbeit mit den Finanzdirektionen – ein umfassendes Risikomanagementkonzept. Das Konzept des Risikomanagements ist grundsätzlich auf alle Aufgabenbereiche (Veranlagung, Erhebung, Außenprüfung) und Managementschritte (Festlegung der Strategie, Analyse der Risiken, Steuerung der Risiken, Überwachung des Prozesses) ausgerichtet.

Für die fachliche und organisatorische Umsetzung des Konzeptes sind die Finanzdirektionen zuständig. Bei der Umsetzung sind vor allem die Schnittstellen zu folgenden Modulen zu beachten: Servicemanagement, Fachablauforganisation, Informationstechnik sowie Aus- und Fortbildung. Die Sonder-Finanzdirektion übernimmt die IT-technische Realisierung des Risikomanagements. Das Bundesministerium der Finanzen ist für das Umsetzungscontrolling verantwortlich, um auf diesem Weg Informationen für eine Weiterentwicklung des Risikomanagementkonzeptes zu gewinnen.

Ein umfassendes und einheitliches Risikomanagement ermöglicht die Verringerung des Steuerausfalls, die Optimierung des Ressourceneinsatzes sowie die gleichmäßige Rechtsanwendung durch einheitliche Risikokriterien und -parameter. Im Modell der

Bundessteuerverwaltung ist dabei – im Gegensatz zum Optimierte Länder-Modell bzw. zum Bund-Länder-Modell – eine umfassende Koordinierung der Konzeption, der Realisierung und des Betriebs des Risikomanagements sowie eine konsequente Ausrichtung der Einstellung von Risikoparametern auf die Strategie möglich. In Verbindung mit dem Servicemanagement ist das Risikomanagement geeignet, die Compliance der Steuerpflichtigen zu verbessern.

Bundessteuerverwaltung	Modul „Risikomanagement“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen:	
» Verringerung des Einnahmeausfalls durch laufende Anpassung der Risikokriterien und ggf. der -parameter sowie die Konzentration der Personalressourcen auf die Bearbeitung der risikoreichen Steuerfälle	
» Potenzialfaktor: 7 % (Realisierungszeitraum: 7 Jahre)	
Ausgaben:	
» Weiterentwicklung des Risikomanagementkonzeptes: 1.000 PT (einmalig)	
» IT-technische Umsetzung des Konzeptes: siehe Modul „Informationstechnik“	
» Einrichtung einer Einheit „Risikomanagement“ beim Bund: 3 x hD, 3 x gD (laufend)	

Tab. 27.: Bundessteuerverwaltung – Modul „Risikomanagement“ – Kalkulationsannahmen

5.4.2.6 Servicemanagement

Im Modell der Bundessteuerverwaltung entwickelt das Bundesministerium der Finanzen – in Zusammenarbeit mit den Finanzdirektionen bzw. der Sonder-Finanzdirektion – ein umfassendes Servicemanagementkonzept. Das Konzept des Servicemanagements ist grundsätzlich auf Informations-, Kommunikations- und Transaktionsleistungen ausgerichtet. Zu den Informationsleistungen zählen z. B. die Erstellung von Broschüren, Pressemitteilungen oder Internet-Angeboten. Kommunikationsleistungen sind z. B. die Beteiligung an Fachveranstaltungen, die Beratung von Existenzgründern oder der Betrieb von Service- und Call-Centern. Als Transaktionsleistungen kommen z. B. die Ausgabe von Vordrucken, die Annahme von Erklärungen oder das Angebot elektronischer Erklärungsverfahren (ELSTER) in Frage.

Für die Umsetzung der Konzepte und die Einhaltung der Standards sind die Finanzdirektionen zuständig. Bei der Umsetzung sind vor allem die Schnittstellen zu folgenden Modulen zu beachten: Risikomanagement, Fachablauforganisation, Informationstechnik sowie Aus- und Fortbildung. Die Sonder-Finanzdirektion übernimmt die IT-technische Realisierung des Servicemanagements. Das Bundesministerium der Finanzen ist für das Umsetzungscontrolling verantwortlich, um auf diesem Weg Informationen für eine Weiterentwicklung der Serviceleistungen zu gewinnen.

Für das Angebot bestimmter, zentraler Service-Leistungen ist das Bundesministerium der Finanzen verantwortlich (z. B. Entwicklung, Umsetzung und Betrieb eines zentralen Internet-Angebotes).

Durch gleiche Service-Angebote bzw. -Standards ist es möglich, allen Bürgern und Unternehmen in Deutschland eine definierte Servicequalität zu garantieren.

Bundessteuerverwaltung	Modul „Servicemanagement“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen:	
» keine direkte Auswirkung auf die Einnahmen (indirekte Auswirkung durch Unterstützung des Moduls „Risikomanagement“)	
» Potenzialfaktor: 0 %	
Ausgaben:	
» Kostensenkung durch einmalige Entwicklung von Konzepten und (Mindest-)Standards: 16 x 20 PT durch Wegfall von Entwicklungsaufwand (z. B. für Pilotprojekte) und 16 x 10 PT für länderübergreifende Weiterentwicklung der Konzepte und (Mindest-)Standards	
» Einrichtung einer Einheit „Servicemanagement“ beim Bund: 1 x hD, 1 x gD für Koordination und 3 x gD für zentrales Internet-Angebot (laufend)	

Tab. 28.: Bundessteuerverwaltung – Modul „Servicemanagement“ – Kalkulationsannahmen

5.4.2.7 Fachablauforganisation

Das Bundesministerium der Finanzen entwickelt – in Zusammenarbeit mit den Finanzdirektionen und der Sonder-Finanzdirektion – einheitliche Kernprozesse für alle Aufgabenbereiche (Veranlagung, Erhebung, Außenprüfung).

Die Ausgestaltung der Kernprozesse erfolgt auf Ebene der Finanzdirektionen bzw. Finanzämter. Hierbei sind vor allem die Schnittstellen zu folgenden Modulen zu beachten: Risikomanagement, Servicemanagement, Fachaufbauorganisation, Informationstechnik sowie Aus- und Fortbildung.

Einheitliche Kernprozesse stellen die Grundlage für einheitliche Steuerfachverfahren und Controllingssysteme dar. Darüber hinaus unterstützen einheitliche Kernprozesse die Gleichmäßigkeit des Steuervollzugs.

Bundessteuerverwaltung	Modul „Fachablauforganisation“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen:	
» keine direkte Auswirkung auf die Einnahmen	
» Potenzialfaktor: 0 %	
Ausgaben:	
» Entwicklung und Weiterentwicklung einheitlicher Kernprozesse in allen Aufgabenbereichen: 600 PT (einmalig),	
» Aufbau einer Einheit „Kernprozesse“ im BMF: 3 x hD, 3 x gD (laufend)	

Tab. 29.: Bundessteuerverwaltung – Modul „Fachablauforganisation“ – Kalkulationsannahmen

5.4.2.8 Fachaufbauorganisation

Die Fachaufbauorganisation der Bundessteuerverwaltung orientiert sich an der zu Beginn dieses Kapitels dargestellten Grundstruktur (Bundesministerium der Finanzen – Finanzdirektionen/Sonder-Finanzdirektion – Finanzämter/Sonder-Finanzämter).

Hier werden zunächst die allgemeinen Kalkulationsannahmen zum Modell der Bundessteuerverwaltung dargestellt. Die spezifischen Annahmen für die Varianten A und B werden in den Kapiteln 5.4.3 und 5.4.4 beschrieben:

Bundessteuerverwaltung	Modul „Fachaufbauorganisation“
Kalkulationsannahmen	
<p>Einnahmen:</p> <ul style="list-style-type: none"> » keine direkte Auswirkung auf die Einnahmen (indirekte Auswirkung durch Unterstützung der Module „Strategieentwicklung“, „Risikomanagement“ und „Informationstechnik“) » Potenzialfaktor: 0 % 	
<p>Ausgaben:</p> <ul style="list-style-type: none"> » Die Zahl der Finanzämter wurde auf 441 reduziert, so dass für jeden Landkreis und jede kreisfreie Stadt durchschnittlich ein Finanzamt – ggf. mit Außenstellen – existiert¹⁶⁹. Um die mittlere Personalausstattung der Finanzämter zu ermitteln, haben wir ein Benchmarking über die Signalzahlen je Mitarbeiter der Landessteuerverwaltung auf Ebene der Finanzämter durchgeführt (hier: Konzentration auf Einkommensteuer- und Körperschaftsteuersignale). Hierbei sind wir davon ausgegangen, dass die Signalzahl je Mitarbeiter dem Mittelwert der vier besten Bundesländer entspricht. » Die Zahl der Finanzdirektionen wurde auf 10 angesetzt. Dies bedeutet, dass im Modell der Bundessteuerverwaltung eine Finanzdirektion durchschnittlich für ca. 44 Finanzämter zuständig ist (inkl. Sonder-Finanzämter). Zudem verfügt im Modell der Bundessteuerverwaltung nicht jedes Bundesland über eine eigene Finanzdirektion. Auf eine Zuordnung der Bundesländer zu Finanzdirektionen wurde allerdings verzichtet, da sie für eine Quantifizierung der Ausgabenseite nicht relevant ist. » Zur fachlichen Unterstützung der nachgeordneten Finanzdirektionen wird die entsprechende, aktuelle Personalausstattung im BMF aufgestockt. » Für das Projekt zur Realisierung der Bundessteuerverwaltung wird mit folgendem Personaleinsatz kalkuliert: 200 PT je Finanzamt (insgesamt: 441), 400 PT je Finanzdirektion (insgesamt: 10), 600 PT für die Sonder-Finanzdirektion und 10 VZÄ für eine Task Force zur Projektsteuerung (Laufzeit: fünf Jahre). 	

Tab. 30.: Bundessteuerverwaltung – Modul „Fachaufbauorganisation“ – Kalkulationsannahmen

¹⁶⁹ Die Städte Göttingen und Saarbrücken werden in dieser Studie als kreisfreie Städte angesehen.

5.4.2.9 Informationstechnik

Das Bundesministerium der Finanzen entwickelt – in Zusammenarbeit mit den Finanzdirektionen und insbesondere der Sonder-Finanzdirektion – eine umfassende IT-Strategie. Für die Umsetzung der IT-Strategie, sind die Finanzdirektionen zuständig, vor allem die Sonder-Finanzdirektion. Das Bundesministerium der Finanzen übernimmt das Umsetzungscontrolling.

Die Vorteile der Entwicklung und des Betriebs einheitlicher Steuerfachverfahren beim Bund sind zum einen darin zu sehen, dass die Entwicklung der Software und die Konzentration der Betriebsstandorte unter einheitlicher Führung schneller vorangetrieben werden kann als im Optimierten Länder-Modell. Zum anderen ist davon auszugehen, dass der Informationsaustausch im Bund-Länder-Modell besser und umfassender sein wird als im Optimierten Länder-Modell, da hier die Länder grundsätzlich selbst entscheiden können, ob und welche Informationen weitergegeben werden.

Bundessteuerverwaltung	Modul „Informationstechnik“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen:	
» Erhöhung der Mehrergebnisse bei allen Steuerarten durch Verbesserung des Informationsaustauschs bzw. der (z. B. Umsatzsteuerbetrug)	
» Potenzialfaktor: 7 % (Realisierungszeitraum: 5 Jahre)	
Ausgaben:	
» Reduktion der Personalkapazitäten in den Bereichen „Programmierung“ sowie „System- und Anwendungsbetreuung“ auf 70 %	
» Reduktion der Personalkapazitäten im Bereich „Verwaltung“ und „Betrieb“ auf 50 %	
» Umsetzungskosten des Projektes „KONSENS“: 9,3 Mio. Euro pro Jahr (Ansatz 20% der budgetierten 46,3 Mio. Euro pro Jahr, da Personalaufwände herausgerechnet werden müssen)	

Tab. 31.: Bundessteuerverwaltung – Modul „Informationstechnik“ – Kalkulationsannahmen

5.4.2.10 Aus- und Fortbildung

Das Bundesministerium der Finanzen entwickelt – in Zusammenarbeit mit den Finanzdirektionen und insbesondere der Sonder-Finanzdirektion – eine umfassende Aus- und Fortbildungsstrategie. Für die Umsetzung der Aus- und Fortbildungsstrategie sind die Finanzdirektionen zuständig, vor allem die Sonder-Finanzdirektion. Das Bundesministerium der Finanzen übernimmt das Umsetzungscontrolling.

Mit der Umsetzung dieses Moduls ist möglicherweise das Problem bzw. das Risiko verbunden, dass die Fachhochschulen der Länder zur Ausbildung der Steuerbeamten und -beamtinnen des gehobenen Dienstes bei allgemeinem Rückzug des Bundes aus dem Hochschulbereich im Rahmen der Föderalismusreform auf den Bund übergehen müssten.

Bundessteuerverwaltung	Modul „Aus- und Fortbildung“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen:	
» keine direkte Auswirkung auf die Einnahmen	
» Potenzialfaktor: 0 %	
Ausgaben:	
» Reduktion auf vier Bildungszentren, ggf. mit Außenstellen (Übergang der Bildungszentren von den Ländern an den Bund)	
» Reduktion der Personalkapazitäten auf 90 % bei Lehrkräften und 50 % bei Verwaltungskräften (Überleitung von Lehr- und Verwaltungskräften von den Ländern an den Bund)	

Tab. 32.: Bundessteuerverwaltung – Modul „Aus- und Fortbildung“ – Kalkulationsannahmen

5.4.2.11 Personalmanagement

Das Bundesministerium der Finanzen ist verantwortlich für das strategische Personalmanagement (Entwicklung allgemeiner Konzepte für Personalrekrutierung, Personalbeurteilung, Personalthonorierung, Personalentwicklung, Personalcontrolling, Personalführung, etc.). Die Finanzdirektionen sind verantwortlich für das operative Personalmanagement (Umsetzung der allgemeinen Konzepte). Die Personalabrechnung wird – in

Form einer Zentralstelle – bei der Sonder-Finanzdirektion angesiedelt. Die Finanzämter übernehmen Teilaufgaben des operativen Personalmanagements.

Bundessteuerverwaltung	Modul „Personalmanagement“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen: <ul style="list-style-type: none"> » keine direkte Auswirkung auf die Einnahmen » Potenzialfaktor: 0 % 	
Ausgaben: <ul style="list-style-type: none"> » Kostensenkung durch Einrichtung einer Zentralstelle für Personalabrechnung bei der Sonder-Finanzdirektion (Kalkulationsansatz: 300 Personalfälle je VZÄ) » Personaleinsatz für Übernahme der Personaldaten: 400 PT für Konzeption und 1.600 PT für Umsetzung (zzgl. Lizenz- und Wartungskosten in Höhe von 800.000 Euro pro Jahr) 	

Tab. 33.: Bundessteuerverwaltung – Modul „Personalmanagement“ – Kalkulationsannahmen

5.4.2.12 Haushaltsmanagement

Das Bundesministerium der Finanzen ist verantwortlich für das strategische, die Finanzdirektionen für das operative Haushaltsmanagement. Die Finanzämter erhalten Budgets für bestimmte Haushaltstitel (insbesondere im Bereich der Sachausgaben) und übernehmen Teilaufgaben des operativen Haushaltsmanagements.

Bundessteuerverwaltung	Modul „Haushaltsmanagement“
Kalkulationsannahmen	
Einnahmen: <ul style="list-style-type: none"> » keine direkte Auswirkung auf die Einnahmen » Potenzialfaktor: 0 % 	
Ausgaben: <ul style="list-style-type: none"> » Kostensenkung durch Wegfall der 16-fachen Haushaltsplanung und -steuerung 	

- | |
|---|
| <p>sowie Zusammenführung in einem Planungs- und Steuerungssystem</p> <ul style="list-style-type: none">» Personaleinsatz für Übernahme aller relevanten Daten der Länder in das Haushaltssystem des Bundes: 400 PT für Konzeption und 1.600 PT für Umsetzung (zzgl. Lizenz- und Wartungskosten in Höhe von 800.000 Euro pro Jahr) |
|---|

Tab. 34.: Bundessteuerverwaltung – Modul „Haushaltsmanagement“ – Kalkulationsannahmen

5.4.3 Beschreibung der Variante A (Gemeinschaftsteuern)

Bei der Variante A der Bundessteuerverwaltung werden die Kompetenzen für den Vollzug der Gemeinschaftsteuern an den Bund übertragen.

Durch das in Kapitel 5.4.2 beschriebene Benchmarking ergibt sich für die Variante A eine durchschnittliche Personalausstattung der Finanzämter von je 218 VZÄ.

Die durchschnittliche Personalausstattung der Finanzdirektionen beträgt 150 VZÄ. Die personelle Ausstattung der Sonder-Finanzdirektion liegt bei 2.480 VZÄ, davon:

- » 1.100 VZÄ für Rechenzentren,
- » 450 VZÄ für Bildungszentren,
- » 330 VZÄ für Personalabrechnung (Ansatz: 300 Fälle pro VZÄ) sowie
- » 600 VZÄ für steuerliche Aufgaben mit Auslandsbezug.

Die aktuelle Personalausstattung im BMF zur fachlichen Unterstützung der nachgeordneten Behörden in Höhe von 180 VZÄ wird um 50 %, d. h. um 90 VZÄ aufgestockt.

Für die Ermittlung der Personalausstattung wird auch auf die Kalkulationsannahmen in Kapitel 5.4.2. verwiesen.

Für den Vollzug der Landessteuern muss bei den Ländern weiterhin eine Organisation vorgehalten werden. Im Einzelnen ist der Vollzug von folgenden Steuerarten durch die Länder wahrzunehmen:

- » Grundsteuer,
- » Grunderwerbsteuer,

- » Kraftfahrzeugsteuer,
- » Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie
- » Gewerbesteuer (Voraussetzung: Übermittlung der Grunddaten zur Festsetzung der Messbeträge vom Bund an die Länder).

Diese Steuerarten können bei durchschnittlich vier Finanzämtern pro Bundesland bearbeitet werden. Weiterhin durch die Länder wahrzunehmen ist der Vollzug der

- » Feuerschutzsteuer und
- » Rennwett- und Lotteriesteuer.

Diese Spezialaufgaben können von einem Finanzamt je Bundesland wahrgenommen werden.

Insgesamt müssen die Bundesländer hierfür Personal in Höhe von 9.730 Vollzeitäquivalenten für Finanzämter und vorgesetzte Dienstbehörden vorhalten, wovon 8.170 Vollzeitäquivalente für Fachaufgaben und 1.560 Vollzeitäquivalente für Querschnittsaufgaben anzusehen sind.

5.4.4 Beschreibung der Variante B (Gemeinschaftsteuern und Landessteuern)

Bei Variante B der Bundessteuerverwaltung werden die Kompetenzen für den Vollzug von Gemeinschaftsteuern und bundeseinheitlichen Landessteuern an den Bund übertragen.

Durch das in Kapitel 5.4.2 beschriebene Benchmarking ergibt sich für die Variante B eine durchschnittliche Personalausstattung der Finanzämter von je 239 VZÄ.

Die durchschnittliche Personalausstattung der Finanzdirektionen beträgt 165 VZÄ (+ 10 % im Vergleich zu Variante A). Die personelle Ausstattung der Sonderfinanzdirektion liegt bei 2.268 VZÄ, davon:

- » 1.210 VZÄ für Rechenzentren (+ 10 % im Vergleich zu Variante A),
- » 495 VZÄ für Bildungszentren (+ 10 % im Vergleich zu Variante A),
- » 363 VZÄ für Personalabrechnung (+ 10 % im Vergleich zu Variante A) sowie

- » 600 VZÄ für steuerliche Aufgaben mit Auslandsbezug.

Die aktuelle Personalausstattung im BMF für die fachliche Unterstützung der nachgeordneten Behörden in Höhe von 180 VZÄ wird um 100 VZÄ (+ 10 % im Vergleich zu Variante A) aufgestockt.

Für die Ermittlung der Personalausstattung wird auch auf die Kalkulationsannahmen in Kapitel 5.4.2. verwiesen.

Die Variante B führt zu einer „umgekehrten“ Auftragsverwaltung: Der Bund vollzieht die bundeseinheitlichen Landessteuern im Auftrag des Bundes. Bei den Bundesländern verbleiben lediglich steuerpolitische Beratungsstellen in den Ministerien mit je 20 VZÄ.

Die Ansiedlung der bundeseinheitlichen Ländersteuern im Rahmen der Bundessteuerverwaltung wird differenziert betrachtet. In allen Finanzämtern werden folgende Steuerarten bearbeitet:

- » Kraftfahrzeugsteuer und
- » Gewerbesteuer.

In jeweils vier Finanzämtern je Finanzdirektion werden folgende Steuerarten bearbeitet:

- » Erbschafts- und Schenkungssteuer,
- » Grunderwerbssteuer und
- » Grundsteuer.

In einem Finanzamt bundesweit werden folgende Steuerarten bearbeitet:

- » Feuerschutzsteuer und
- » Rennwett- und Lotteriesteuer.

5.4.5 Zusammenfassung der Ergebnisse

In den folgenden Tabellen sind die realisierbaren Effizienzpotenziale für die Modelle der Bundessteuerverwaltung als jährliche kassenmäßige Effekte ausgewiesen (bezogen auf den Betrachtungszeitraum 2007 bis 2016). Die jährlichen kassenmäßigen Effekte stellen Gesamteffekte dar (Saldierung von Einnahmen und Ausgaben). Der Anhang 3 enthält eine Aufstellung der nach der Barwertmethode berechneten Effekte (modulspezifisch sowie nach Einnahmen und Ausgaben getrennt).

jährliche kassenmäßige Effekte in Mio. Euro	Bundessteuerverwaltung Variante A
2007	95
2008	2.735
2009	4.986
2010	7.137
2011	9.488
2012	11.343
2013	11.380
2014	11.406
2015	11.434
2016	11.435
durchschnittliche jährliche kassenmäßige Effekte in Mio. Euro	8.144

Tab. 35.: Ergebnis der kassenmäßigen Betrachtung „Bundessteuerverwaltung“ (Variante A)

jährliche kassenmäßige Effekte in Mio. Euro	Bundessteuerverwaltung Variante B
2007	73
2008	2.731
2009	5.000
2010	7.169
2011	9.538
2012	11.411
2013	11.467
2014	11.505
2015	11.533
2016	11.533
durchschnittliche jährliche kassenmäßige Effekte in Mio. Euro	8.196

Tab. 36.: Ergebnis der kassenmäßigen Betrachtung „Bundessteuerverwaltung“ (Variante B)

5.5 Vergleichende Darstellung und Erläuterung der Potenzialfaktoren

5.5.1 Strategieentwicklung

In der folgenden Graphik werden die für das Modul „Strategieentwicklung“ geschätzten Potenzialfaktoren der einzelnen Modelle gegenübergestellt. Darüber hinaus werden die direkten Auswirkungen des Moduls „Strategieentwicklung“ auf die Einnahmesituation qualitativ begründet (in Stichworten). Schließlich erfolgt eine Auflistung derjenigen Module bzw. Maßnahmen, die das Modul „Strategieentwicklung“ unterstützen und so die Einnahmeentwicklung indirekt begünstigen.

Potenzialfaktoren (Einnahmen)				
Strategieentwicklung				
Potenzialfaktoren (Einnahmen)	Optimiertes Länder-Modell	Bund-Länder-Modell	Bundessteuerverwaltung (Typ A)	Bundessteuerverwaltung (Typ B)
Strategieentwicklung	10 %	15 %	23 %	23 %
Direkte Auswirkung	» allgemeine (später: spezifische) und unverbindliche Zielvereinbarungen	» allgemeine (später: spezifische) und unverbindliche Zielvereinbarungen » Groß-/Konzern-Bp: spezifische und verbindliche Zielvereinbarungen (ggf. Zielvorgaben)	» spezifische und verbindliche Zielvereinbarungen (ggf. Zielvorgaben) » stringente Entwicklung und Umsetzung über alle Verwaltungsebenen und Aufgabenbereiche	» spezifische und verbindliche Zielvereinbarungen (ggf. Zielvorgaben) » stringente Entwicklung und Umsetzung über alle Verwaltungsebenen und Aufgabenbereiche
Indirekte Auswirkung	» Controlling: Weiterentwicklung von Kennkennzahlen » Fachaufsicht: Einsatz von Beauftragten » Normsetzung: Kompetenzzentren für Verwaltungsnormen	» Controlling: Weiterentwicklung von Kennkennzahlen » Fachaufsicht: Einsatz von Beauftragten » Normsetzung: Kompetenzzentren für Verwaltungsnormen + Allgemeine Verwaltungsvorschriften durch Bund	» Controlling: direkter und umfassender Zugriff auf Controllingdaten » Fachaufsicht: integrierter und strategienorientierter Einsatz der Fachaufsicht » Normsetzung: integrierte und strategienorientierte Entwicklung aller Verwaltungsnormen	» Controlling: direkter und umfassender Zugriff auf Controllingdaten » Fachaufsicht: integrierter und strategienorientierter Einsatz der Fachaufsicht » Normsetzung: integrierte und strategienorientierte Entwicklung aller Verwaltungsnormen

Abb. 10.: Potenzialfaktoren des Moduls „Strategieentwicklung“

Grundsätzlich wird davon ausgegangen, dass die Entwicklung, Umsetzung und Kontrolle von Strategien und Zielen zu einer systematischen Leistungsverbesserung führt (hier insbesondere einer Erhöhung der Mehrerergebnisse). Diese Annahmen gründen sich auf folgende Effekte:

- » Zielvereinbarungen sind in der Lage, die Motivation zu verbessern, indem sie die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter an Entscheidungsprozessen beteiligen, auf eines oder mehrere Ziele ausrichten und den Beschäftigten bei der Zielverfolgung einen bestimmten Handlungsspielraum gewähren.

- » Die Motivationswirkung der Zielvereinbarungen kann gesteigert werden, wenn diese auch eine „Wettbewerbskomponente“ beinhalten, d. h. wenn die Ziele im Vergleich zu anderen Teams oder Organisationen (hier: einzelne Landessteuerverwaltungen) entwickelt und festgelegt werden.
- » Maßgeblich für die Höhe der Motivationswirkung, die durch das Zielvereinbarungssystem erreicht wird, ist schließlich der Grad an Individualisierung und Verbindlichkeit. Grundsätzlich gilt: Je höher die Individualisierung und je höher die Verbindlichkeit einer Zielvereinbarung, desto höher die Motivationswirkung.

Für das **Optimierte Länder-Modell** ist ein vergleichsweise geringer Potenzialfaktor von 10 % für das Modul „Strategieentwicklung“ angenommen worden, da in diesem Modell zunächst nur unverbindliche und allgemeine Zielvereinbarungen zwischen dem Bund und den Ländern vorgesehen sind (vgl. Kapitel 5.2.1.1).

Im **Bund-Länder-Modell** wurde hingegen ein Potenzialfaktor von 15 % geschätzt, da zusätzlich im Rahmen der Groß-/Konzernbetriebsprüfung (vollständiger Übergang der Kompetenzen zum Bund) spezifische und verbindliche Zielvereinbarungen möglich sind. Der Unterschied von 5 % zwischen dem Optimierte Länder-Modell und dem Bund-Länder-Modell resultiert des Weiteren daraus, dass die Unterstützung des Moduls „Strategieentwicklung“ durch das Modul „Normsetzung“ im Bund-Länder-Modell (Möglichkeit, allgemeine Verwaltungsvorschriften ohne Einspruchsrecht der Länder zu erlassen) stärker zu gewichten ist, als im Optimierte Länder-Modell.

Für die **Bundessteuerverwaltung** ist ein Potenzialfaktor von 23 % angesetzt worden, da hier für alle Aufgabenbereiche spezifische und verbindliche Zielvereinbarungen vorgesehen sind. Darüber hinaus ist – im Gegensatz zum Optimierte Länder-Modell bzw. Bund-Länder-Modell – über alle Verwaltungsebenen und Aufgabenbereiche eine stringente Entwicklung, Umsetzung und Kontrolle der Zielvereinbarungen möglich: Im Optimierte Länder-Modell und im Bund-Länder-Modell (hier mit Ausnahme der Groß-/Konzernbetriebsprüfung) besteht erstens die Gefahr, dass die Zielvereinbarungsprozesse zwischen dem Bundesministerium der Finanzen und den Obersten Finanzbehörden der Länder zu suboptimalen Kompromisslösungen führen. Zweitens kann von zentraler Stelle aus nicht sichergestellt werden, dass die mit den Obersten Finanzbehörden der Länder abgeschlossenen Zielvereinbarungen systematisch auf die nachgeordneten Verwaltungsebenen (z. B. Oberfinanzdirektionen und Finanzämter) herunter gebrochen werden und somit evtl. bestimmte Effizienzpotenziale unausgeschöpft bleiben. Im Rahmen der Bundessteuerverwaltung sind diese Risiken zumindest weniger stark ausgeprägt, da die Verwaltung einheitlich geleitet und geführt werden kann. Der Unterschied von 8 % zwischen dem Bund-Länder-Modell und der Bundessteuerverwaltung basiert – neben den Unterschieden im Bereich der Zielvereinbarungen – auf einer stärker zu gewichtenden, indirekten Auswirkung der Module „Controlling“ (direkter Zugriff auf

sämtliche Controllingdaten), „Fachaufsicht“ (integrierter und strategieorientierter Einsatz der Fachaufsicht) sowie „Normsetzung“ (integrierte und strategieorientierte Entwicklung aller Verwaltungsnormen) auf die Einnahmesituation.

5.5.2 Risikomanagement

In der folgenden Graphik werden die für das Modul „Risikomanagement“ geschätzten Potenzialfaktoren der einzelnen Modelle gegenübergestellt. Darüber hinaus werden die direkten Auswirkungen des Moduls „Risikomanagement“ auf die Einnahmesituation qualitativ begründet (in Stichworten). Schließlich erfolgt eine Auflistung derjenigen Module bzw. Maßnahmen, die das Modul „Risikomanagement“ unterstützen und so die Einnahmeentwicklung indirekt begünstigen.

Potenzialfaktoren (Einnahmen)				
Risikomanagement				
Potenzialfaktoren (Einnahmen)	Optimiertes Länder-Modell	Bund-Länder-Modell	Bundessteuerverwaltung (Typ A)	Bundessteuerverwaltung (Typ B)
Risikomanagement	5 %	7 %	9 %	9 %
Direkte Auswirkung	» flexible Konzentration der Personalressourcen auf die risikoreichen Fälle	» flexible Konzentration der Personalressourcen auf die risikoreichen Fälle » Groß-/Konzern-Bp: länderübergreifende Koordination der Risikokriterien und -parameter	» flexible Konzentration der Personalressourcen auf die risikoreichen Fälle » länderübergreifende Koordination der Risikokriterien und -parameter	» flexible Konzentration der Personalressourcen auf die risikoreichen Fälle » länderübergreifende Koordination der Risikokriterien und -parameter
Indirekte Auswirkung	» Servicemanagement: Konzeption von Mindeststandards für bestimmte Serviceleistungen	» Servicemanagement: Konzeption von Mindeststandards für bestimmte Serviceleistungen	» Servicemanagement: Entwicklung und Umsetzung eines integrierten Servicekonzeptes	» Servicemanagement: Entwicklung und Umsetzung eines integrierten Servicekonzeptes

2




Abb. 11.: Potenzialfaktoren des Moduls „Risikomanagement“

Grundsätzlich wird davon ausgegangen, dass die Einführung eines umfassenden Risikomanagementsystems zu einer systematischen Leistungsverbesserung führt (hier insbesondere einer Erhöhung der Mehrergebnisse). Diese Annahmen gründen sich auf folgende Effekte:

- » Mit Hilfe eines Risikomanagementsystems, das alle Aufgabenbereiche umfasst und technisch unterstützt wird, ist es möglich, die vorhandenen Personalressourcen bzgl. Arbeitszeit und Fachkompetenz auf die risikoreichen Steuerfälle, d. h. Fälle mit einem hohen Mehrergebnispotenzial, zu konzentrieren.

- » Darüber hinaus kann ein inhaltlich und technisch umfassendes Risikomanagementsystem dafür Sorge tragen, dass die manuelle Bearbeitung der grundsätzlich risikoreichen Fälle (z. B. Steuererklärungen) auch auf die risikoreichen Fallbereiche (z. B. einzelne Angaben in den Erklärungen) fokussiert wird.
- » Schließlich ermöglicht ein umfassendes Risikomanagementsystem – über die laufende Weiterentwicklung der Risikokriterien sowie die regelmäßige Neueinstellung der Risikoparameter – eine flexible bzw. optimale Konzentration der vorhandenen Personalressourcen auf die risikoreichen Fälle und Fallbereiche.

Für das **Optimierte Länder-Modell** ist ein vergleichsweise geringer Potenzialfaktor von 5 % für das Modul „Risikomanagement“ angenommen worden, da die Länder in diesem Modell zwar bei der Konzeption und Umsetzung des Risikomanagements – über die AG „RMS-GNOFÄ“ und das Konsens-Vorhaben – kooperieren (vgl. Kapitel 5.2.1.5), die Kooperation allerdings auf die Definition von Risikokriterien, die technische Umsetzung des Risikomanagementsystems und die Vereinbarung allgemeiner Standards für Risikoparameter – im Sinne von Richtgrößen, ggf. mit Korridoren, um strukturelle Besonderheiten zu berücksichtigen – beschränkt bleibt.

Im **Bund-Länder-Modell** wurde ein Potenzialfaktor von 7 % geschätzt, da zumindest bei der für die Erzielung von Mehrergebnissen wichtigen Groß-/Konzernbetriebsprüfung (vollständiger Übergang der Kompetenzen zum Bund) eine bundesweite Koordination der Risikokriterien und die Festlegung konkreter Risikoparameter erfolgen können. Bei der Festlegung von Risikoparametern ist es wichtig, auf strukturelle Besonderheiten zu achten. Hierbei ist es als Vorteil des Bund-Länder-Modells gegenüber dem Optimierten Länder-Modell anzusehen, dass nicht nur allgemeine Standards für Risikoparameter vereinbart, sondern konkrete – ggf. strukturangepasste – Parameter festgelegt werden, da so die Gefahr verringert wird, dass in einzelnen Bundesländern vorhandene Mehrergebnispotenziale bewusst nicht ausgeschöpft werden (z. B., um den Steuerpflichtigen Standortvorteile zu gewähren oder den Personaleinsatz gering zu halten).

Für die **Bundessteuerverwaltung** ist ein Potenzialfaktor von 9 % geschätzt worden, da die im Rahmen des Bund-Länder-Modells beschriebenen Vorteile gegenüber dem Optimierten Länder-Modell von der Groß-/Konzernbetriebsprüfung auf alle Aufgabenbereiche übertragen werden können. Darüber hinaus sind die indirekten Auswirkungen des Moduls „Servicemanagement“ auf das Modul „Risikomanagement“ bzw. die Verbesserung der Einnahmesituation bei den Modellen der Bundessteuerverwaltung (Entwicklung und Umsetzung eines integrierten Servicekonzeptes) gegenüber dem Optimierten Länder-Modell und dem Bund-Länder-Modell (Konzeption von Mindeststandards für bestimmte Serviceleistungen) als stärker einzuschätzen.

5.5.3 Informationstechnik

In der folgenden Graphik werden die für das Modul „Informationstechnik“ geschätzten Potenzialfaktoren der einzelnen Modelle gegenübergestellt. Darüber hinaus werden die direkten Auswirkungen des Moduls „Informationstechnik“ auf die Einnahmesituation qualitativ begründet (in Stichworten). Schließlich erfolgt eine Auflistung derjenigen Module bzw. Maßnahmen, die das Modul „Informationstechnik“ unterstützen und so die Einnahmeentwicklung indirekt begünstigen.

Potenzialfaktoren (Einnahmen)				
Informationstechnik				
Potenzialfaktoren (Einnahmen)	Optimiertes Länder-Modell	Bund-Länder-Modell	Bundessteuerverwaltung (Typ A)	Bundessteuerverwaltung (Typ B)
Informationstechnik	5 %	7 %	7 %	7 %
Direkte Auswirkung	» Entwicklung einheitlicher Software für einen länderübergreifenden und landesspezifischen Informationsaustausch	» Entwicklung einheitlicher Software für einen länderübergreifenden und landesspezifischen Informationsaustausch » Sicherstellung des Informationsaustauschs durch Betrieb der Software beim Bund	» Entwicklung einheitlicher Software für einen länderübergreifenden und landesspezifischen Informationsaustausch » Sicherstellung des Informationsaustauschs durch Betrieb der Software beim Bund	» Entwicklung einheitlicher Software für einen länderübergreifenden und landesspezifischen Informationsaustausch » Sicherstellung des Informationsaustauschs durch Betrieb der Software beim Bund
Indirekte Auswirkung	» -	» -	» -	» -

3

Abb. 12.: Potenzialfaktoren des Moduls „Informationstechnik“

Grundsätzlich wird davon ausgegangen, dass die Entwicklung länderübergreifend einheitlicher und bereichsübergreifend kompatibler Steuerfachverfahren zu einer systematischen Leistungsverbesserung führt (hier insbesondere einer Erhöhung der Mehrerergebnisse). Diese Annahmen gründen sich auf folgenden Effekt:

Die Entwicklung einheitlicher bzw. kompatibler Steuerfachverfahren schafft die Basis für eine verbesserte Informationsversorgung (unter besonderer Berücksichtigung des länderübergreifenden und länderinternen Datenaustauschs) und somit die Grundlage für eine Verbesserung der Betrugsbekämpfung und eine Verringerung des Steuerausfalls. Einheitliche bzw. kompatible Steuerfachverfahren sind geeignet, die Vollständigkeit (= Übertragbarkeit von Daten, die bisher nicht, mit Problemen oder gar nicht elektronisch übermittelt werden konnten), Schnelligkeit und Richtigkeit der Informationsübermittlung zu verbessern.

Im **Optimierten Länder-Modell** ist ein Potenzialfaktor von 5 % angenommen worden, da in diesem Modell – über das Konsens-Vorhaben – eine Vereinheitlichung der Steuerfachverfahren angestrebt wird. Im **Bund-Länder-Modell** sowie in den Modellen der **Bundessteuerverwaltung** wurden jeweils Potenzialfaktoren von 7 % geschätzt, da in diesen Modellen – zusätzlich – der Betrieb der Softwareprodukte von den Ländern auf den Bund übertragen wird. Durch die Ansiedlung des Betriebs der Softwareprodukte beim Bund wird nicht nur die technische Basis für einen verbesserten Datenaustausch geschaffen, sondern es wird auch sichergestellt, dass der Datentransfer tatsächlich stattfindet und bestimmte Daten anderen Verwaltungen nicht vorenthalten werden. Im Rahmen des Konsens-Vorhabens ist zwar auch die Option vorgesehen, dass einheitliche Software-Produkte von sog. „Zentralen Produktions- und Servicestellen“ (ZPS) eingesetzt und administriert werden. Es kann allerdings im Optimierten Länder-Modell nicht von zentraler Stelle festgelegt werden, dass, wann und wie viele ZPS gebildet werden. Des Weiteren kann – auch nach Bildung von ZPS – nicht verhindert werden, dass bestimmte Daten anderen Verwaltungen nicht zur Verfügung gestellt werden.

5.5.4 Zusammenfassung

Die folgende Graphik enthält eine Gesamtübersicht aller geschätzten Potenzialfaktoren:

Potenzialfaktoren (Einnahmen)				
Informationstechnik				
Potenzialfaktoren (Einnahmen)	Optimiertes Länder-Modell	Bund-Länder-Modell	Bundessteuerverwaltung (Typ A)	Bundessteuerverwaltung (Typ B)
Strategieentwicklung	10 %	15 %	23 %	23 %
Risikomanagement	5 %	7 %	9 %	9 %
Informationstechnik	5 %	7 %	7 %	7 %
Summe	20 %	29 %	39 %	39 %

4





Abb. 13.: Gesamtübersicht der Potenzialfaktoren

Da auf die modellübergreifenden Unterschiede der Potenzialfaktoren einzelner Module (Strategieentwicklung, Risikomanagement und Informationstechnik) bereits eingegangen wurde, konzentrieren sich die folgenden Ausführungen auf die modulübergreifenden Unterschiede der Potenzialfaktoren einzelner Modelle sowie die Unterschiede der modellbezogenen Potenzialfaktoren.

Für das **Optimierte Länder-Modell** wird insgesamt ein Potenzialfaktor von 20 % angenommen. Dieser setzt sich aus den Einzelfaktoren für Strategieentwicklung (10 %) sowie Risikomanagement und Informationstechnik (je 5 %) zusammen. Die Wirkung der Strategieentwicklung auf die Einnahmesituation wird also jeweils als doppelt so stark eingeschätzt wie die Wirkung des Risikomanagements oder der Informationstechnik.

Für das **Bund-Länder-Modell** wird insgesamt ein Potenzialfaktor von 29 % geschätzt. Der Gesamtfaktor basiert auf den Einzelfaktoren für Strategieentwicklung (15 %) sowie Risikomanagement und Informationstechnik (je 7 %). Die Wirkung der Strategieentwicklung auf die Einnahmesituation wird wiederum – etwa – doppelt so stark eingeschätzt wie die Wirkung des Risikomanagements oder der Informationstechnik. Der Unter-

schied zwischen den Gesamtfaktoren des Optimierten Länder-Modells und des Bund-Länder-Modells kann auf alle drei Einzelfaktoren zurückgeführt werden.

Für die **Bundessteuerverwaltung** wird insgesamt ein Potenzialfaktor von 39 % angesetzt. Diese Summe besteht aus den Einzelfaktoren für Strategieentwicklung (23 %), Risikomanagement (9 %) und Informationstechnik (7 %). Der Unterschied zwischen den Gesamtfaktoren des Bund-Länder-Modells und der Bundessteuerverwaltung kann insbesondere auf die Strategieentwicklung zurückgeführt werden.

6 Gesamtbewertung und -beurteilung der Modelle

6.1 Quantifizierung der föderalismusbedingten Mindereinnahmen und Mehrausgaben

In der folgenden Übersicht werden die jährlichen kassenmäßigen Gesamteffekte der Modelle noch einmal im Überblick dargestellt.

jährliche kassenmäßige Effekte in Mio. Euro	Optimiertes Länder-Modell	Bund-Länder-Modell	Bundessteuerverwaltung Variante A	Bundessteuerverwaltung Variante B
2007	62	42	95	73
2008	1.357	1.913	2.735	2.731
2009	2.374	3.378	4.986	5.000
2010	3.476	4.942	7.137	7.169
2011	4.684	6.706	9.488	9.538
2012	5.537	7.975	11.343	11.411
2013	5.821	8.392	11.380	11.467
2014	5.821	8.410	11.406	11.505
2015	5.812	8.438	11.434	11.533
2016	5.812	8.439	11.435	11.533
durchschnittliche jährliche kassenmäßige Effekte in Mio. Euro	4.076	5.863	8.144	8.196
Anteil der durchschnittlichen jährlichen kassenmäßigen Effekte am Gemeinschaftsteueraufkommen (2004)	1,36%	1,95%	2,71%	2,73%

Tab. 37.: Kassenmäßige Gesamteffekte der Modelle im Überblick

Die föderalismusbedingten Effizienz Nachteile hatten wir allgemein als Differenz der realisierbaren Effizienzpotenziale im Modell der Bundessteuerverwaltung (Variante B) und den realisierbaren Effizienzpotenzialen im Optimierten Länder-Modell definiert. Über den gewählten Betrachtungszeitraum 2007 bis 2016 ergeben sich die in der folgenden Tabelle dargestellten jährlichen kassenmäßigen föderalismusbedingten Effizienz Nachteile.

jährliche kassenmäßige Effekte in Mio. Euro	Optimiertes Länder-Modell	Bundessteuerverwaltung Typ B	Differenz (kassenmäßig, föderalismusbedingt)
2007	62	73	11
2008	1.357	2.731	1.374
2009	2.374	5.000	2.626
2010	3.476	7.169	3.694
2011	4.684	9.538	4.854
2012	5.537	11.411	5.874
2013	5.821	11.467	5.645
2014	5.821	11.505	5.684
2015	5.812	11.533	5.721
2016	5.812	11.533	5.721
durchschnittliche jährliche kassenmäßige Effekte in Mio. Euro	4.076	8.196	4.120

Tab. 38.: Kassenmäßige föderalismusbedingte Effizienz Nachteile

Im Anhang 4 werden die föderalismusbedingten Effizienz Nachteile in Form von Barwerten abgebildet (modulspezifisch sowie nach föderalismusbedingten Mindereinnahmen und Mehrausgaben getrennt.)

6.2 Beschreibung der Auswirkungen auf die Bürgerorientierung und Mitarbeitermotivation

Bürgerorientierung und Mitarbeitermotivation werden durch die beschriebenen Modelle in unterschiedlichem Umfang berührt. Die Bürgerorientierung kann beispielsweise dadurch beeinflusst werden, dass bisher nicht gebündelte Leistungen künftig bei einer Einrichtung angeboten werden oder die Anzahl der Finanzämter (Standorte) reduziert wird. Die Mitarbeiterzufriedenheit kann z. B. beeinflusst werden, indem ein Wechsel des Dienstherrn stattfindet oder eine Verlagerung des Arbeitsortes vorgenommen wird.

Im Optimierten Länder-Modell ergeben sich aus Bürgersicht keine wesentlichen Änderungen. Wie bisher werden die wesentlichen Leistungen der Steuerverwaltung innerhalb eines Bundeslandes erbracht. Unbefriedigende Situationen können sich allerdings bei Wohnsitzen oder Betriebsstätten in mehreren Bundesländern ergeben, da dann ggf.

unterschiedliche Landessteuerverwaltungen zuständig sind. Die Mitarbeitermotivation wird durch das Optimierte Länder-Modell ebenfalls nicht wesentlich beeinflusst; eine Ausnahme könnten die Veränderungen der Ablauforganisation im Zuge der Einführung von KONSENS-Verfahren sein.

Im **Bund-Länder-Modell** ergeben sich aus Sicht der Bürger geringe Verbesserungsmöglichkeiten. Wie bisher werden die wesentlichen Leistungen der Steuerverwaltung innerhalb eines Bundeslandes erbracht. Neu ist jedoch, dass es bundeseinheitliche Ansprechpartner für Groß- und Konzernbetriebe gibt, die nicht mehr abhängig von der jeweiligen Betriebsstätte sind. Die Mitarbeitermotivation kann dadurch beeinflusst werden, dass Beschäftigte der Groß- und Konzernbetriebsprüfung, der Steuerfahndung, der Rechenzentren und der Bildungszentren zum Bund als Dienstherrn wechseln. Hierbei ist denkbar, dass die betroffenen Beschäftigten ein räumlich erweitertes Einsatzgebiet erhalten, oder es mittel- bis langfristig zu einer dauerhaften Verlagerung des Arbeitsortes kommt. Dies kann sich – zumindest bei einem Teil der Beschäftigten – nachteilig auf die Motivation auswirken. Positiv ist hervorzuheben, dass sich für die Beschäftigten zusätzliche Personalentwicklungsmöglichkeiten ergeben können.

Bei einer **Bundessteuerverwaltung (Variante A)** ist aus „Kundensicht“ negativ zu beurteilen, dass für die Gemeinschaftsteuern der Bund und für die bundesgesetzlich geregelten Landessteuern die Länder zuständig sind, also zwei verschiedene Ansprechpartner vorhanden sind. Die Mitarbeitermotivation kann dadurch beeinflusst werden, dass eine große Zahl an Beschäftigten zum Bund übergeleitet wird. Des Weiteren werden sich – zumindest für einen Teil der Beschäftigten – grundsätzliche Veränderungen der Arbeitsorganisation ergeben. Mittel- bzw. langfristig sind auch dauerhafte Verlagerungen der Arbeitsorte möglich. Dies kann – zumindest bei einem Teil der Beschäftigten – demotivierend wirken (siehe oben). Für die beim Land verbleibenden Beschäftigten werden sich umfangreiche Neuorganisationen ebenfalls nicht vermeiden lassen, da die Landessteuerverwaltungen grundsätzlich neu dimensioniert bzw. strukturiert werden müssen.

Die **Bundessteuerverwaltung (Variante B)** unterscheidet sich hinsichtlich der Kundenzufriedenheit erheblich von der Bundessteuerverwaltung (Variante A). Bei Variante B ist es möglich, einheitliche Serviceleistungen aus einer Hand, unabhängig vom Wohn- oder Betriebsort anzubieten. Die Mitarbeitermotivation kann dadurch beeinflusst werden, dass die Beschäftigte in großem Umfang zum Bund als Dienstherrn wechseln. Mittelfristig sind auch hier dauerhafte Verlagerungen der Arbeitsorte möglich. Dies kann wiederum – zumindest bei einem Teil der Beschäftigten – Motivationsverluste mit sich bringen.

Da die entwickelten Modelle in einer Stufenfolge einzelne Ausprägungen der Verantwortungsübertragung für den Steuervollzug beim Bund konzentrieren oder auf den

Bund verlagern, steigt der rechtliche Änderungsbedarf gegenüber dem Status quo in der Reihenfolge der Modelle. Für jedes Modell wird einleitend der Änderungsbedarf im Wege einer Gesamtbewertung vorangestellt. Sodann folgen punktuell rechtliche Begründungen zu einzelnen Modulen oder Rechtsfragen, bei denen sich ein rechtlicher Erörterungsbedarf aufdrängt oder aber sich bereits im Rahmen der Konsultationen mit den Ländern rechtliche Bedenken gezeigt haben.

6.3 Rechtlicher Änderungsbedarf bei den einzelnen Modellen

Da die entwickelten Modelle in einer Stufenfolge einzelne Ausprägungen der Verantwortungsübertragung für den Steuervollzug beim Bund konzentrieren oder auf den Bund verlagern, steigt der rechtliche Änderungsbedarf gegenüber dem Status quo in der Reihenfolge der Modelle. Für jedes Modell wird einleitend der Änderungsbedarf im Wege einer Gesamtbewertung vorangestellt. Sodann folgen punktuell rechtliche Begründungen zu einzelnen Modulen oder Rechtsfragen, bei denen sich ein rechtlicher Erörterungsbedarf aufdrängt oder aber sich bereits im Rahmen der Konsultationen mit den Ländern rechtliche Bedenken gezeigt haben.

6.3.1 Rechtlicher Änderungsbedarf beim Optimierte Länder-Modell

Das Optimierte Länder-Modell ist ein evolutionäres Modell, das an der Bundesauftragsverwaltung festhält. Es nimmt die Entwicklungen bei der Steuerverwaltung der letzten Jahre auf, systematisiert neuere Kooperationsformen und -felder und entwickelt diese behutsam fort. Grundgesetzliche Änderungen sind dabei nicht intendiert. Allenfalls können im Zuge der Verfassungsänderung punktuelle Klarstellungen erwogen werden (dazu sogleich zum Modul der Normsetzung).

Die punktuelle Intensivierung der Kooperation zwischen Bund und Ländern kann beim Optimierte Länder-Modell auf Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG gestützt werden. Die Zuständigkeits- und Aufgabenverflechtung als Ausprägung eines kooperativen Föderalismus ist erlaubt, „wenn und soweit dadurch der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert oder erleichtert wird“. Der Nachweis der Effizienzsteigerung wurde für die einzelnen Module im Rahmen der monetären Bewertung erbracht. Überdies fördern die intensivierende Kooperation der Länder und die verstärkte Koordination durch den Bund den gleichmäßigen Vollzug der Steuergesetze im Bundesgebiet. Damit liegt die Voraussetzung des Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG bei abstrakter Betrachtung vor. Inhaltlich eröffnet der „Beweglichkeitsfaktor“ des Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG jede Gestaltung des Zusammenwirkens, die zur Effektivierung des Steuervollzugs beiträgt.

Die Änderungen sind in Form eines Bundesgesetzes, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, zu erlassen. Demnach ist das FVG zu ändern. Die ersten Änderungen (sog. kleine Lösung), die das Optimierte Länder-Modell definitionsgemäß integriert, sind bereits Gegenstand eines Gesetzgebungsverfahrens¹⁷⁰. Darüber hinaus bedarf es weiterer gesetzlicher Änderungen. Insbesondere sollten in das FVG Öffnungsklauseln aufgenommen werden, die ein Zusammenwirken zwischen Bund und Ländern bei den einzelnen Modulen – ggf. auch im Wege von Verwaltungsvereinbarungen – entwicklungs offen ermöglichen.

Über diese allgemeine Beurteilung des rechtlichen Änderungsbedarfs verdient die rechtliche Implementierung folgender einzelner Module nähere Betrachtung:

» Normsetzung

Die stärkere Koordinierung und Abstimmung des Steuervollzugs durch den Bund im Wege der Bestimmung einheitlicher Verwaltungsgrundsätze, gemeinsamer Vollzugsziele und Regelungen zur Zusammenarbeit der Bundes- und Landesfinanzbehörden ist als Mittel zur Sicherung der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Grundsatz zu begrüßen. Dadurch würde die aus Art. 85 Abs. 3 und 4 sowie Art. 108 Abs. 3 GG resultierende „Finanzverantwortung des Bundesministers der Finanzen für das Aufkommen der Gemeinschaftsteuern“¹⁷¹ gestärkt und klarer ausgestaltet. Auch wenn ein allgemeines Weisungsrecht zugunsten des Bundesministeriums der Finanzen rechtspolitisch durchaus sinnvoll ist, steht es nach der von den Verfassern im Auslegungstreit vertretenen Ansicht (s. 3.1.4.2) im Widerspruch zu Art. 108 Abs. 7 GG, so dass nach dieser Ansicht ein allgemeines Weisungsrecht einer Änderung von Art. 108 Abs. 7 GG oder einer klarstellenden Begrenzung in Art. 108 GG zu Art. 85 Abs. 3 Satz 1 und Art. 84 Abs. 5 Satz 1 GG bedarf. Diese Ansicht ist freilich umstritten und eine Klärung durch das Bundesverfassungsgericht ist bislang nicht erfolgt. Ob die mit § 21a FVG durch das Föderalismusreform-Begleitgesetz eingeführten Änderungen sich – wie die Bundesregierung vertritt – auf die Kooperationsklausel des Art. 108 Abs. 4 GG stützen lassen, ist nicht Gegenstand dieser Forschungsaufträge. Das Verhältnis des Abs. 4 zum Weisungsrecht und zum Abs. 7 ist bislang noch nicht hinreichend geklärt.

¹⁷⁰ Art. 12 des Entwurfs eines Föderalismusreform-Begleitgesetzes, BT-Drucks. 16/814 v. 07.03.2006, S. 6 f. mit Begründung S. 18 f.

¹⁷¹ So BVerwG, Urt. v. 6.03.2002 – 9 A 16.01, BVerwGE 116, 92 (99).

» Informationstechnik

Die größte Schwäche der föderalen Steuerverwaltung lag in vergangener Zeit in dem informationellen „Steuerverwaltungspartikularismus“¹⁷². Im internationalen Vergleich zu anderen Ländern besteht für Deutschland hinsichtlich der technischen Voraussetzungen für die (bundes)länderübergreifende Kommunikation der Finanzbehörden ein ganz erheblicher Aufholbedarf. Es erscheint fragwürdig, ob die – jedenfalls früher unzureichende – Praxis des föderalen Informationsaustauschs nicht strukturell die vom Bundesverfassungsgericht zu Recht geforderte Verifikation der Erklärungen des Steuerpflichtigen und damit den Auftrag der Steuerverwaltung zur Herstellung der Gleichheit im Belastungserfolg¹⁷³ hemmt. Immerhin bedingt ein vollzugssichernder computergesteuerter Datenabgleich eine für die Massenfallverwaltung funktionstüchtige länderübergreifende Vernetzung der Finanzverwaltung¹⁷⁴. Darum sprechen für das Modul „Informationstechnik“ verfassungsrechtliche Argumente. Ein föderaler Informationsverbund und -austausch verwirklicht das verfassungsrechtliche Verifikationsprinzip. Gegen einen ressortinternen Informationsaustausch¹⁷⁵ über die Ländergrenzen kann auch nicht der Datenschutz ins Feld geführt werden¹⁷⁶. Denn einerseits bestimmt sich der Schutz personenbezogener Daten primär nach § 30 AO¹⁷⁷, der die Offenbarung an Finanzbehörden zur Durchführung von Steuerverwaltungsverfahren explizit erlaubt (§ 30 Abs. 4 Nr. 1 AO). Zudem hat der Steuerstaat nicht nur am wirtschaftlichen Erfolg Privater teil, sondern ist zugleich zwingend Teilhaber der Steuerdaten seiner Steuerbürger¹⁷⁸. Die vom Bundesverfassungsgericht geforderte Verifikation setzt indes Verifi-

¹⁷² Vgl. bereits *Seer*, *StuW* 2003, 40 (48).

¹⁷³ Grundlegend BVerfG, *Urt. v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89*, BVerfGE 84, 239 (268, 271); zuletzt BVerfG, *Urt. v. 9.03.2004 – 2 BvL 17/02*, BVerfGE 110, 94 (112).

¹⁷⁴ So bereits *Seer*, *StuW* 2003, S. 40 (46 ff.).

¹⁷⁵ Zur Zulässigkeit eines ressortinternen Informationsaustausches vgl. *Drüen*, in *Tipke/Kruse*, § 30 AO Tz. 66 (März 2004); *Seer*, in *Bonner Kommentar zum GG*, Art. 108 Rn. 38 (Nov. 1999) m.w.N.

¹⁷⁶ Zutreffend *Tipke/Kruse*, §85 AO Tz. 46 ff., insbesondere Tz. 57 (April 2006).

¹⁷⁷ *Drüen*, in *Tipke/Kruse*, § 30 AO Tz. 5 (März 2004) m.w.N.

¹⁷⁸ Zur Begründung näher *Drüen*, *Verfassungsfragen der digitalen Außenprüfung StuW* 2003, 205 (214); *Seer*, *FR* 2004, 1037 (1044).

kationsdaten voraus. Dabei muss zumindest die Möglichkeit eines föderalen Informationsaustauschs gegeben sein. Andernfalls würde sich der Steuerstaat, der Private zur administrativen Informationsversorgung gehäuft in den Dienst nimmt, in einen verfassungsrelevanten Selbstwiderspruch setzen¹⁷⁹. Insoweit treffen alle Steuerverwaltungsorgane eine föderale Informationsinfrastrukturverantwortung. Dabei determiniert das Verfassungsrecht nur eine nicht zu unterschreitende Unterlinie als Ziel, ohne den Weg dahin festzulegen. Als Minimum müssen zunächst die Schnittstellen der ländereigenen Datenverarbeitungssysteme aufeinander abgestimmt werden, um einen Informationsaustausch – freilich unter Gewähr des Steuergeheimnisses (§ 30 AO) – zu eröffnen. Auf mittlere Sicht sollte ein bundeseinheitliches Datenverarbeitungssystem isolierte länderspezifische Systeme ersetzen. Hilfreiche Anregungen für ein verschiedene Verwaltungsebenen vernetzendes Informationssystem finden sich in Mexiko¹⁸⁰. Ob die mit § 20 Abs. 1 FVG durch das Föderalismusreform-Begleitgesetz eingeführten Änderungen zum bundeseinheitlichen Einsatz eines bestimmten Programms für die automatische Datenverarbeitung sich – wie die Bundesregierung vertritt – auf die Kooperationsklausel des Art. 108 Abs. 4 GG stützen lassen, ist nicht Gegenstand dieser Forschungsaufträge.

» Risikomanagement

Die Steuerverwaltung ist Massenfallverwaltung, die jedes Jahr allein weit über 30 Millionen Einkommensteuerbescheide erlässt¹⁸¹. Sie kann ihre verfassungsrechtlich zugewiesene Aufgabe, Steuern gleichmäßig zu erheben (vgl. auch § 85 AO), nicht derart erfüllen, dass sie sich in jedem Einzelfall mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit von der Tatbestandsverwirklichung und der steuerlichen Auswirkung überzeugt. Die sog. 100%-Doktrin ist realitätsblind¹⁸². Der praxisferne Versuch, ein hoheitliches Modell des Gesetzesvollzugs zu entwerfen und das ermittlungsrichterliche Beweismaß in das

¹⁷⁹ Drüen, Die Indienstrafe Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, Typoskript 2005, S. 281.

¹⁸⁰ Zur Organisation des sog. E-Government im Bundesstaat Mexiko vgl. *Mexiko – Tax Administration Service*, abrufbar unter:
<http://www.sociedadinformacion.unam.mx/pdfs/4.%20Reporte%20pais%20para%20ICA%202004.pdf>.

¹⁸¹ Vgl. *BMF*, in: Monatsbericht 6/2004, 33 (36).

¹⁸² *Seer*, in Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁸, 2005, § 21 Rn. 212.

finanzbehördliche Verfahren zu antizipieren¹⁸³, scheidet schlicht an der Masse der behördlichen Fallzahlen¹⁸⁴. Die Finanzverwaltung muss aber gleichwohl das verfassungsrechtlich fundierte Verifikationsgebot erfüllen. Die Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung kann ein computergestütztes Risikomanagement absichern, das die Steuererklärungsdaten mit dem digitalen Kontrollmitteilungsmaterial abgleicht. Die personalintensive manuelle Kontrolle (z. B. durch Außenprüfungen) lässt sich nach Risikoindikatoren ausrichten, die nicht allein aus quantitativen Größen (Umsatz, Gewinn), sondern auch aus dem bisherigen Vorverhalten (der sog. Steuervita) des Steuerpflichtigen bestehen. Zufallgesteuerte Stichprobenprüfungen können dazu im Sinne eines Selbstlernprozesses ergänzende Erkenntnisse liefern; zugleich erfüllen sie eine prophylaktische Funktion. Deutschland kann hier nicht nur auf die Erfahrungen der niederländischen Finanzverwaltung¹⁸⁵, sondern auch aus Australien, Japan und den USA¹⁸⁶ zurückgreifen. Das Gebot des gleichmäßigen Vollzugs spricht dafür, die bislang nicht normativ implementierten Risikoindikatoren für das Kontrollbedürfnis einzelner Steuerpflichtiger¹⁸⁷ gesetzlich festzuschreiben. Um ein Minimum parlamentarischer Steuerung zu gewährleisten, sollte eine Öffnungsklausel für Risikokriterien in die AO aufgenommen werden. Indes darf man die Steuerungskraft der Steuergesetze nicht überschätzen, so dass auch im Falle einer Kodifikation untergesetzlichen Instrumenten beim Steuervollzug weiterhin eine maßgebliche Steuerungs- und Kontrollfunktion zukommt. Kodifiziert werden können nur allgemeine Risikomerkmale wie Steuervita oder Compliance-Merkmale. Der Einsatz des Risikomanagements bedarf stets der Feinsteuerung durch koordinierte Verwaltungsmaßstäbe¹⁸⁸. Die Risikomerkmale müssen nicht gänzlich bundeseinheitlich und zeitgleich angewendet werden, weil eine fle-

¹⁸³ Dafür *Müller-Franken*, Maßvolles Verwalten, 2004, insbesondere S. 135 ff., 146, 166, 236 sowie S. 305 ff.

¹⁸⁴ Näher *Seer*, FR 2004, 1037 (1044 f.).

¹⁸⁵ *Ahrens*, Der Vollzug von Steuergesetzen durch den niederländischen Belastingdienst im Vergleich zur deutschen Finanzverwaltung, 2005, insbesondere S. 158 ff. (zum „Risikomanagement“, mit Risikoermittlungsbogen im Anhang, S. 373 ff.), S. 172 ff. (zur Kontrolle der Steuerfälle).

¹⁸⁶ *Seer*, Besteuerungsverfahren: Rechtsvergleich USA-Deutschland, 2002, Rn. 51 ff., 151.

¹⁸⁷ Vgl. *Seer*, StuW 2003, S. 40 (48 ff.).

¹⁸⁸ Für den Einsatz bundeseinheitlicher Risiko-Managementsysteme jüngst Bundesrechnungshof, Bemerkungen 2005, S. 103.

xible Fortentwicklung gerade in der Erprobungsphase nicht behindert werden sollte. Eine flexible Anpassung muss schon darum gewährleisten sein, weil sich Steuerberatungspraxis fortschreitend im Erklärungsverhalten auf Risikokriterien einstellt. Durch regional verschiedene Risikomerkmale können breitere Erfahrungen gewonnen werden, die durch Kooperation der Länder fortentwickelt werden können. Eine Koordination der Grundlagen des Risikomanagement-Verfahrens durch den Bund scheint unabdingbar. Hierbei ist es möglich, unmittelbar die durch die jüngste Einführung des Risikomanagements bei der Zollverwaltung gewonnenen Erkenntnisse zu nutzen.¹⁸⁹

6.3.2 Rechtlicher Änderungsbedarf beim Bund-Länder-Modell

Das Bund-Länder-Modell baut auf dem Optimierten Länder-Modell auf. Wie dieses hält es am Steuervollzug der Gemeinschaftsteuern durch die Länder im Rahmen der Bundesauftragsverwaltung fest. Über die verstärkte Kooperation der Länder und die verstärkte Koordination durch den Bund übernimmt der Bund bestimmte Ausführungsfunktionen in einzelnen Modulen. Darum ist der rechtliche Änderungsbedarf für die erste Komponente wie beim Optimierten Länder-Modell zu beurteilen (vgl. 6.3.1) und im Folgenden nur noch auf die Übertragung bestimmter Funktionen auf den Bund als zweiter Komponente einzugehen.

Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG eröffnet nicht nur die Intensivierung der Kooperation zwischen Bund und Ländern in Form einer Zuständigkeits- und Aufgabenverflechtung, sondern auch die Übertragung von Verwaltungszuständigkeiten und -aufgaben, „wenn und soweit dadurch der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert oder erleichtert wird“. Der Nachweis der Effizienzsteigerung wurde für die einzelnen Module im Rahmen der monetären Bewertung erbracht. Da überdies die Übernahme bestimmter Module durch den Bund zudem augenfällig den gleichmäßigen Vollzug der Steuergesetze im Bundesgebiet fördert, liegen die Voraussetzung des Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG bei abstrakter Betrachtung vor. Inhaltlich eröffnet der „Beweglichkeitsfaktor“ des Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG auch beim Bund-Länder-Modell jede Gestaltung des Zusammenwirkens, die zur Effektuierung des Steuervollzugs beiträgt.

Die Änderungen bedürfen wiederum der Form eines Bundesgesetzes mit Zustimmung des Bundesrates. Demnach ist das FVG weitergehend als beim Optimierten Länder-Modell zu ändern.

¹⁸⁹ Dazu *Hölscher*, Novellierung des Zollrechts durch Einführung des Risikomanagements, BB 2005, 2444 ff.; *Witte*, Zollkodex⁴, 2006, Art. 4 Rn. 2 S. 77 f. und *Henke*, ebenda, Art. 13 Rn. 20 ff.

Über diese allgemeine Beurteilung des rechtlichen Änderungsbedarfs verdient die rechtliche Implementierung folgender einzelner Module nähere Betrachtung:

» **Informationstechnik**

Da die Neufassung des § 20 Abs. 1 FVG mit dem Weisungsrecht über den **bundeseinheitlichen Einsatz eines bestimmten Programms für die automatische Datenverarbeitung** – wie bereits ausgeführt – im Grenzbereich von Optimiertem Länder-Modell und dem Bund-Länder-Modell liegt, gilt das oben Ausgeführte (vgl. 6.3.1). Das Ziel des föderalen Informationsaustauschs kann durch die Entwicklung einheitlicher Programme und deren Betrieb durch den Bund umgesetzt werden. Die favorisierte Variante ist im FVG zu verankern.

» **Aus- und Fortbildung**

Der Übergang der Bildungszentren im Bund-Länder-Modell von den Ländern auf den Bund ist von den organisationsrechtlichen Spielräumen abgedeckt (vgl. 3.1.3.1) und fördert eine einheitliche Aus- und Fortbildung der Steuerbeamten¹⁹⁰. Einfachgesetzliche Änderungen sind erforderlich.

» **Normsetzung**

Im Zuge des forschungsbegleitenden Gesprächs im Mai 2006 hat das Bundesministerium für Finanzen eine Modellvariation angeregt: Über das in der sog. kleinen Lösung im Rahmen der Föderalismusreform vorgeschlagene Weisungsrecht im Allgemeinen (§ 21a FVG) und das hinsichtlich der Informationstechnik (§ 20 Abs. 1 FVG-) soll ein **Weisungsrecht in der Form eines Alleinentscheidungsrechts des Bund nach Konsultationen der Länder** geprüft werden. Thematisch kann sich dieses neben dem Modul der Informationstechnik, z. B. auf die Module der Strategieentwicklung und des Risikomanagements beziehen. Aus einfach-gesetzlicher Perspektive ist unter der von den Verfassern vertretenen Voraussetzung der gebotenen verfassungsrechtlichen Absicherung des Weisungsrechts in Art. 108 GG (s. bereits 3.1.4) nichts einzuwenden. Dies vorausgesetzt, erscheinen verschiedene Entscheidungsregeln im Bund-Länder-Verhältnis rechtlich zulässig. In einer Stufenfolge sind folgende denkbar:

- Das Einstimmigkeitserfordernis kann nicht die Obstruktion durch einzelne Länder verhindern und ist damit nicht praktikabel.

¹⁹⁰ Die Befugnisse und Ziele des Art. 108 Abs. 2 GG gelten erst recht bei der Bundesauftragsverwaltung (*Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 Rn. 94 [Nov. 1999]).

- Das **Mehrheitsprinzip** ist – sofern vorherige Konsultationen erfolgen, die durch eine Anhörungs- und Prüfungspflicht des Bundes flankiert werden, – dem Grunde nach tauglich. Dabei können die Stimmen der Länder nach Einwohnerzahl und Steuerkraft gewichtet werden. Ein Vetorecht einer qualifizierten Minderheit (z. B. 6 Länder) erscheint erwägenswert.
- Das **Alleinentscheidungsprinzip** des Bundes erscheint nur bei fachlichen Weisungen vertretbar, die keine „wesentliche organisatorische Auswirkungen haben“ können (vgl. § 3 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Satz 3 FVG). Bei derartig weitreichenden Weisungen gerät ohne prozedurale Sicherungen die Organisations- und Finanzzukunft der Länder in Gefahr.

Zumindest auf der letzten Stufe ist verfassungsrechtliche klare Regelung des Weisungsrechts unabdingbar. Auf einer solchen Grundlage sind ganz unterschiedliche Modi denkbar. Diese können auch im Grad der Verbindlichkeit variieren. So ist gegen Richt- oder Orientierungsgrößen z. B. über die Prüfungsdichte und die Stichprobendichte für die Kontrolle von Veranlagungen nichts einzuwenden. Inhaltlich spricht auch nichts dagegen, verbindliche Vereinbarungen zwischen Bund und Ländern zu treffen. Es spricht viel dafür, dass verbindliche Zielvereinbarungen als konsensuales minus vom einseitigen Weisungsrecht umfasst sind¹⁹¹. Ob sie stattdessen oder alternativ auf die Kooperationsklausel des Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG gestützt werden können, ist bislang nicht abschließend geklärt. (s. bereits oben 3.1.4.2)

» **Fachablauforganisation (Übertragung von Prüfungsdiensten)**

Übertragung der Groß- und Konzern-Betriebsprüfung

Die Organisation und Personalausstattung der Prüfungsdienste ist derzeit Ländersache. Die Bund-Länder-Vereinbarung vom 15.01.1970 gilt nach ihrer Ziffer 5 „nicht auf dem Gebiet der Organisation und des Personalwesens“. Als Folge hat die Literatur vielfach ein Prüfungsgefälle ausgemacht: Zu dem „Nord-Süd-Gefälle“¹⁹² soll seit der deutschen Einheit ein „West-Ost-Gefälle“¹⁹³ hinzugekommen sein. Wenngleich eine umfassende

¹⁹¹ Allgemein *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 Rn. 102 (Nov. 1999). Zu den Rechtswirkungen einer Zielvereinbarung und ihrem Verhältnis zu Weisungen vgl. *Hill*, Zur Rechtsdogmatik von Zielvereinbarungen in Verwaltungen, NVwZ 2002, 1059 (1062 f.).

¹⁹² Vgl. nur *Groh*, Rechtsschutz gegen Betriebsprüfungen, DStR 1985, 679, 680, der hierfür sogar Verständnis aufbringt und an das „Swift’sche Steuereinmaleins“ erinnert.

¹⁹³ Vgl. nur *Hidien*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 106 Rn. 617 (Juni 2002) m.w.N.

Realanalyse schwerfällt, lassen sich nachhaltige Vollzugsdivergenzen festmachen¹⁹⁴. Hierfür sind finanzielle und wettbewerbpolitische Fehlanreize wie die Diskrepanz von Verwaltungskostenlast sowie Ertragshoheit und Länderfinanzausgleich ein Erklärungsmuster¹⁹⁵. Davon geht auch der Bundesrechnungshof aus¹⁹⁶. Nach seiner Einschätzung führten der Rückgang der Prüfungskapazitäten, eine zu geringe Prüfungsdichte, unangemessene Prüfungsweise und prüfungsfreie Zeiträume in einzelnen Ländern dazu, dass der steuerrechtliche Gesetzesvollzug „Not leide“¹⁹⁷. Gerade bei flexibel agierenden Großunternehmen, bei denen knapp 80 v.H. der bundesweiten Mehrergebnisse der Betriebsprüfung erzielt werden¹⁹⁸, gefährdet ein falsch verstandener „administrativer Konkurrenzföderalismus“ einzelner Bundesländer den gleichmäßigen Steuervollzug im Bundesstaat¹⁹⁹.

In einem aktuellen Bericht schlägt die „Projektarbeitsgruppe zur Strategischen Neuausrichtung der Bundesbetriebsprüfung“ quasi als Baukastensystem verschiedene „Module“ zur Abhilfe vor²⁰⁰: Maximallösung ist die Bundessteuerverwaltung. Ein Minus

¹⁹⁴ Zu föderativen Ungleichheiten beim Vollzug der Steuergesetze *Dittmann*, Festschrift Dürig, 1990, S. 221 (227 ff.); *H. Vogel*, Ungleichheiten beim Vollzug von Steuergesetzen im Bundesstaat, 2000, S. 128 ff.; relativierend indes der persönliche Erfahrungsbericht von *Streck*, DStJG 12 (1989), S. 187 (192 ff., 199).

¹⁹⁵ Deutlich bereits *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 Rn. 46 (Nov. 1999); instruktiv aus ökonomischer und statistischer Sicht *Strobel*, Die steuerliche Betriebsprüfung auf dem Prüfstand, BB 1985, Beilage 10 zu Heft 16, S. 1 (16-22).

¹⁹⁶ Bundesrechnungshof, Bemerkungen 1996 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung, BT-Drucks. 13/5700, S. 1 (130 ff., 135), am Beispiel Baden-Württembergs mit dem Vorschlag im Finanzausgleich durch eine Art „Behaltensklausel“ für Mehrergebnisse positive Anreize zu schaffen.

¹⁹⁷ Bundesrechnungshof, Stellungnahme zur Lage der Steuerverwaltung, 1993, S. 12 ff.

¹⁹⁸ Laut BMF, Ergebnis der steuerlichen Betriebsprüfung 2005, entfallen 78,9 v.H. der Mehrergebnisse oder absolut 10,871 Milliarden Euro auf Großbetriebe.

¹⁹⁹ Dazu *Hidien*, Bundesstaatlicher Finanzausgleich und Vollzug der Steuergesetze, in Festschrift Fachhochschule Nordkirchen, 1997, S. 79, 84 f. sowie *Drüen*, in Tipke/Kruse, § 3 AO Tz. 55 (März 2003).

²⁰⁰ Bericht der Projektarbeitsgruppe zur Strategischen Neuausrichtung der Bundesbetriebsprüfung, Bonn 2005, S. 32 ff.

dazu sind zentrale Prüfungsdienste des Bundes, die auch die Umsatzsteuersonder- und die Lohnsteueraußenprüfung umfassen. Darunter angesiedelt ist eine zentrale Konzernbetriebsprüfung oder zumindest – in Umkehrung der derzeitigen Rechtslage – die prüfungsleitende Betriebsprüfung durch den Bund. Ernsthaft erwägenswert ist u. E. die Übertragung der Außenprüfung zumindest länderübergreifend tätiger Großbetriebe und Konzerne auf die Bundesbetriebsprüfung. Die Mobilität dieser Unternehmen und ihre länderübergreifende Tätigkeit sprechen für eine zentrale Prüfung. Anders sieht die Lage bei Kleinst-, Klein- und Mittelbetrieben, aus. Das Subsidiaritätsprinzip spricht dafür, lokal verwurzelte Unternehmen durch die lokale Amtsbetriebsprüfung zu prüfen, zumal sich hier bei typisierender Betrachtungsweise die Gefahr des Konkurrenzföderalismus verschiedener Länder nicht aktualisiert.

Der Vorschlag der Zentralisierung der Konzern- und Großbetriebsprüfung beim Bund steht in Einklang mit dem Grundgesetz. Zu seiner Verwirklichung bedarf es nach der Delegationsnorm des Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG der Form eines Bundesgesetzes mit Zustimmung des Bundesrates. Bereits in der Gesetzesbegründung zur Einführung des Art. 108 Abs. 4 GG wird die Prüfung von Konzernen, die in mehreren Bundesländern Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften unterhalten, gerade als Referenzbeispiel genannt, bei dem ein Bedürfnis für eine enge Zusammenarbeit besteht²⁰¹. Demnach ist das FVG zu ändern, wobei auch die Personalüberleitung von den Ländern auf den Bund zu regeln ist.

In den Ländern wurden Bedenken gegen die Übernahme der Betriebsprüfungsdienste durch den Bund laut, weil dadurch den Ländern der Amtsermittlungsgrundsatz entzogen werde, so dass ihnen die Erfüllung des gesetzlichen Auftrages der §§ 85, 88 AO zumindest erschwert werde. Die in der Rechtsprechung aufgekommenen Zweifel an der Zulässigkeit einer Außenprüfung durch die Großbetriebsprüfungsstelle einer Oberfinanzdirektion²⁰², stützen diese Argumentation nicht. Denn bei der früheren Organisation im Land Nordrhein-Westfalen ging es nicht um die Frage des Entzugs von Amtsermittlungsbefugnissen, sondern allein um den Status der prüfenden Einheit im Sinne des FVG. Das verdeutlicht die Rechtsprechung, wonach der spätere Ersatz der Großbetriebsprüfungsstelle durch Errichtung eines Finanzamts für Großbetriebsprüfung nicht zu beanstanden ist²⁰³. Die vormaligen Zweifel rührten allein daher, dass nur

²⁰¹ BT-Drucks. V/2861, S. 38 f., Rn. 175 f.

²⁰² BFH, Beschl. v. 28.05.1986 – I B 22/86, BStBl. II 1986, 656; BFH, Urt. v. 26.02.1987 – IV R 109/86, BStBl. II 1987, 361 (362).

²⁰³ Explizit BFH, Urt. v. 26.02.1987 – IV R 109/86, BStBl. II 1987, 361 (362) m.w.N.

Finanzämter für die Verwaltung von Steuern zuständig sind (§ 17 Abs. 2 FVG), während der Oberfinanzdirektion die Leitung obliegt (§ 8 Abs. 1 FVG)²⁰⁴. Aus dieser Rechtsprechung kann demnach nicht abgeleitet werden, dass die Außenprüfung auf einer bestimmten Organisationsstufe zwingend angesiedelt werden muss, sondern nur, wo sie nach damaliger Ausgestaltung des FVG nicht angesiedelt sein durfte.

Gegen die angeführten Bedenken spricht überdies, dass selbst bei einer umfassenden Übertragung der Prüfungsdienste auf den Bund²⁰⁵ nur ein Ausschnitt der Ermittlungsmöglichkeiten, nämlich die Außenprüfung als besonderes Ermittlungsverfahren (§§ 193 ff. AO) auf den Bund übergehen würde. Überdies würden diese Verifikationsmöglichkeiten nicht abgeschafft, sondern die Länder könnten sich der Außenprüfung ihrer ansässigen Steuerpflichtigen weiterhin über den Bund bedienen. Im konkret zu untersuchenden Bund-Länder-Modell gingen zudem allenfalls Groß- und Konzern-Betriebsprüfung auf den Bund über, so dass den Ländern quantitativ und auch qualitativ beachtliche Ermittlungsbefugnisse bei der Außenprüfung verblieben. Letztlich überzeugen diese Bedenken auch mit Blick auf die Normenhierarchie nicht. §§ 85 und 88 AO konkretisieren einfach-gesetzlich die der Finanzverwaltung durch Art. 108 GG zugewiesene Aufgabe der Steuerverwaltung²⁰⁶. Wenn Art. 108 GG diese Aufgaben auf Bund und Länder verteilt und dabei unter den Voraussetzungen seines Abs. 4 Satz 1 eine Übertragung von Verwaltungszuständigkeiten und -aufgaben zulässt, so können diese verfassungsrechtlichen Vorgaben nicht durch auf einzelne Verwaltungsträger bezogene, parzellierende Auslegung der Abgabenordnung „umgewertet“ werden²⁰⁷. Auch der übergreifende Zweck des Art. 108 GG, einen gleichmäßigen Steuervollzug sicherzustellen, gebietet es nicht, die Außenprüfung zwingend auf Länderebene anzusiedeln. Darum greifen die geschilderten Bedenken nicht durch.

²⁰⁴ BFH, Beschl. v. 28.05.1986 – I B 22/86, BStBl. II 1986, 656.

²⁰⁵ Vgl. zu den einzelnen Stufen Bericht der Projektarbeitsgruppe zur Strategischen Neuausrichtung der Bundesbetriebsprüfung, 2005, S. 72 ff.

²⁰⁶ Vgl. nur *Tipke/Kruse*, § 85 AO Tz. 1 (April 2006).

²⁰⁷ Auch die Kommentierung von *Tipke* vermag diese Deutung nicht zu stützen, denn er sieht sogar in der Einführung einer Bundessteuerverwaltung keinen Verstoß gegen § 85 AO (vgl. *Tipke/Kruse*, § 85 AO Tz. 12 f. [April 2006]).

Übertragung der Steuerfahndung

Speziell gegen die Übernahme der Steuerfahndung durch den Bund sind weitere Bedenken aus den Ländern aufgekommen, weil den Ländern das Monopol bei der Kriminalitätsbekämpfung und Strafverfolgung zukomme. Dabei ist bei der Fahndung allgemein schon streitig, ob sie nicht in die (konkurrierende) Gesetzgebungskompetenz des Bundes für den Strafvollzug nach Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG gehört²⁰⁸. Der Streit mag indes für die Steuerfahndung dahinstehen. Denn die Verwaltung einer Steuer umfasst alle mit ihrer Erhebung zusammenhängenden Maßnahmen. Zur Steuerverwaltung zählt darum zwanglos die Tätigkeit der Steuerfahndung in ihrer finanzverwaltungsrechtlichen Funktion der Realisierung der Zahlungspflicht, aber auch – zumindest als Annex – ihrer strafprozessualen Funktion²⁰⁹. Darum ist die Tätigkeit der Steuerfahndung in ihrer Gesamtheit kompetenzrechtlich von Art. 108 GG umfasst²¹⁰, weil eine Aufspaltung wegen ihrer doppelunktionalen Aufgabe²¹¹ ausscheidet. Die Steuerfahndung ist darum wie die Zollfahndung als ihr Sonderfall (vgl. § 208 AO), der ohne Zweifel der Gesetzgebungskompetenz des Bundes zuzurechnen ist, vom steuerbereichspezifischen Kompetenzgehalt des Art. 108 GG gedeckt. Soweit dessen Voraussetzungen für eine Delegation nach Abs. 4 Satz 1 erfüllt sind, schlagen verfassungsrechtliche Bedenken an einer Delegation auf den Bund nicht durch.

6.3.3 Rechtlicher Änderungsbedarf beim Modell der Bundessteuerverwaltung

Das Modell der Bundessteuerverwaltung ist im Vergleich zu den beiden vorangegangenen Modellen ein „revolutionäres“ Modell. Es bricht mit der Bundesauftragsverwaltung der Gemeinschaftsteuern durch die Länder. Die vorgestellte umfassende Verlagerung des Steuervollzugs auf den Bund verändert das derzeitige Bild der Verwaltung der Gemeinschaftsteuern so nachhaltig, dass der substanzielle Aufgabentransfer im Modell

²⁰⁸ Bejahend Sächsischer VerfGH, Urt. v. 10.07.2003 – Vf. 43-11-00, LVerfGE 14, 333 (380 f.); a.A. unter Bezugnahme auf diese Entscheidung aber Jarass/Pieroth, GG⁸, 2006, Art. 74 Rn. 9 a.E.

²⁰⁹ So Jakob, Zuständigkeitsprobleme im Steuerfahndungsrecht, StuW 1972, 115 (120).

²¹⁰ Jakob, StuW 1972, 115 (120); Jarass/Pieroth, GG⁸, 2006, Art. 108 Rn. 1; Tipke/Kruse, § 17 FVG Tz. 2 (April 2006); a.A. wohl Schick, Steuerfahndung im Rechtsstaat, JZ 1982, 125 (128), wonach Art. 108 Abs. 7 GG für die Steuerfahndung nicht gelten soll.

²¹¹ Seer, in Tipke/Lang, Steuerrecht¹⁸, 2005, § 21 Rn. 253 ff. m.w.N.

der Bundessteuerverwaltung nicht auf Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG gestützt werden kann. Dies ist wohl einhellige Meinung im Schrifttum: Schon früh war *Theodor Maunz* der Ansicht, dass eine allgemeine Bundessteuerverwaltung nicht mehr auf die Delegationsklausel des Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG gestützt werden kann²¹². Aber auch die Übertragung der Verwaltung einer Gemeinschaftsteuer auf den Bund ist nicht von dieser Ermächtigungsnorm gedeckt, weil damit der Auftragsverwaltung durch die Länder ein wesentlicher Anwendungsfall entzogen wäre²¹³.

Gegen eine verfassungsrechtliche Neuregelung der Steuerverwaltungshoheit kann nicht mit Erfolg das Bundesstaatsprinzip ins Feld geführt werden. Historisch spricht bereits dagegen, dass eine zentrale Steuerverwaltung bei den Beratungen zum Grundgesetz ernstlich beraten wurde, aber letztlich am Widerstand der Besatzungsmächte scheiterte²¹⁴. Aber auch aus verfassungssystematischen Gründen kann aus dem Bundesstaatsprinzip als Staatsstrukturprinzip kein verfassungsrechtlicher Bestandsschutz für eine eigene Steuerverwaltung der Länder abgeleitet werden. Der verfassungsändernde Gesetzgeber kann die Verwaltungshoheit nach Art. 108 GG mit doppelter Zwei-Drittel-Mehrheit (Art. 79 Abs. 2 GG) ändern. Sie nimmt – auch unter Betonung des Bundesstaatsprinzips – gerade nicht am sog. Ewigkeitsschutz des Art. 79 Abs. 3 GG teil. Als offenes Verfassungsprinzip verbürgt das Bundesstaatsprinzip nicht Einzelausprägungen des Föderalismus. Darum ist ein Bundesstaatsverständnis gefährlich, das unmittelbar aus der Staatsqualität der Länder rechtliche Konsequenzen abzuleiten sucht, ohne Rücksicht darauf, ob diese hinreichend durch die vom Grundgesetz selbst normierten Gehalte der Bundesstaatlichkeit abgesichert sind²¹⁵. Die fachbezogenen Detailregelungen der Verfassung genießen Vorrang vor dem Bundesstaatsprinzip. Stehen aber die Steuerertrags- und Steuerverwaltungshoheit zur Disposition des verfassungsändernden Gesetzgebers, so lässt sich nicht dagegen mit dem Bundesstaatsprinzip eine Verfassungsschranke errichten. Wenn selbst Art. 105 und 106 GG mit entsprechenden Mehrheiten geändert werden können und statt eines kombinierten Trennungs- und Mischsystems auch ein reines Finanzaufweisungs-system an die Länder

²¹² *Maunz/Dürig*, GG, Art. 108 Rn. 10 (April 1983); dem folgend *Schlette*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3⁵, 2005, Art. 108 Rn. 89.

²¹³ *Schlette*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3⁵, 2005, Art. 108 Rn. 89; ähnlich bereits *Maunz/Dürig*, GG, Art. 108 Rn. 10 (April 1983).

²¹⁴ Vgl. nur *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 Rn. 13 ff. (Nov. 1999); *Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. V, 2000, S. 1313-1315.

²¹⁵ Zutreffend *Heitsch*, Die Ausführung der Bundesgesetze durch die Länder, 2001, S. 94.

finanzverfassungsrechtlich denkbar wäre, lässt sich – trotz der gravierenden Änderungen für die Landesfinanz- und -haushaltsminister – für die auf Art. 105 und Art. 106 GG aufbauende Steuerverwaltungshoheit des Art. 108 GG keine Ewigkeitsgarantie begründen.

Im Modell der Bundessteuerverwaltung erübrigt sich der Streit über die haushaltsrechtlichen Finanzkontrolle durch den Bundesrechnungshof²¹⁶: Das Bundesverwaltungsgericht hat unlängst bereits für die Steuerauftragsverwaltung die Landesfinanzbehörden im Bereich der Steuerauftragsverwaltung als „Erhebungsobjekte“ des Bundesrechnungshofes umqualifiziert, weil eine effektive Finanzkontrolle nicht an den Verbandsgrenzen enden könne²¹⁷. Bei der Bundessteuerverwaltung steht die Finanzkontrolle selbstverständlich dem Bundesrechnungshof zu. Ob die Kontrollrechte der Landesrechnungshöfe erhalten bleiben sollen oder müssen, erscheint mehr als fraglich. In einer konsequenten Bundessteuerverwaltung ist für eine eigenständige Finanzkontrolle der Länder kein Raum mehr. Stattdessen sind die Informations- und Teilnahmerechte der Länder zu stärken (s. u.). Es liegt in der Logik des Modells der Bundessteuerverwaltung, dass sich der Einfluss der Länder auf den Steuervollzug faktisch auf die Beteiligung des Bundesrates reduziert. Ob sich dafür Mehrheiten finden, ist eine (verfassungs-)politische und keine verfassungsrechtliche Frage.

Das Modell der Bundessteuerverwaltung sollte gerade wegen der Querverbindungen zu Art. 84 und 85 GG nicht durch punktuelle Änderungen des Art. 108 GG eingeführt werden. Erforderlich wäre vielmehr eine grundgesetzliche Neukonzeption der Steuerverwaltungshoheit für Gemeinschaftsteuern, was angesichts der Hürden der doppelten Zwei-Drittel-Mehrheit für grundgesetzändernde Gesetze (Art. 79 Abs. 2 GG) freilich die Umsetzungschancen mindert. Umfassende Anpassungen auf einfachgesetzlicher Ebene des FVG wären die zwingende Folge.

²¹⁶ Eingehend zur Prüfungskompetenz des Bundesrechnungshofes *Buchbinder*, Die Kontrolle der Finanzverwaltung durch den Bundesrechnungshof, 1985; *Löwer*, Verfassungsrechtsfragen der Steuerauftragsverwaltung, BMF-Schriftenreihe Heft 70, 2001, S. 19 ff.

²¹⁷ BVerwG, Urt. v. 06.03.2002 – 9 A 16.01, BVerwGE 116, 92; zustimmend *Jarass/Pieroth*, GG⁸, 2006, Art. 108 Rn. 6. Die Landesfinanzbehörden seien in die Erhebungen des Bundesrechnungshofes einzubeziehen, weil es „keine der Prüfung unzugänglichen Räume“ geben dürfe und finanzwirksame Vollzugsungleichheiten infolge der Aufteilung der Steuerverwaltungshoheit auf 16 Bundesländer nur durch die Erhebungscompetenz des Bundesrechnungshofes erfasst werden könnten (so BVerwG, Urt. v. 06.03.2002 – 9 A 16.01, BVerwGE 116, 92 [94-96]).

In der Variante A verwaltet der Bund die Gemeinschaftsteuern, in der Variante B zusätzlich auch die bundeseinheitlich geregelten Landessteuern. Auf folgende rechtliche Probleme ist dabei besonders hinzuweisen:

» Personalverschiebung zur Bundessteuerverwaltung

Bei Einführung des Modells der Bundessteuerverwaltung kommt es zur „Migration“ von ca. 110.000 Beschäftigten der Steuerverwaltungen der Länder. Fraglich ist, wie dies (verfassungs)rechtlich abzusichern ist.

Die im Zuge der Privatisierung von Bahn und Post eingeführte Zuweisungsklausel für Beamte an die privatrechtlich organisierte Eisenbahn des Bundes (Art. 143a Abs. 1 Satz 3 GG) oder das Beleihungsmodell bei der Post (Art. 143b Abs. 3 GG)²¹⁸ sind kein Vorbild für die Einführung einer Bundessteuerverwaltung. Denn diese verfassungsrechtlichen Regelungen und die gesetzlichen Folgeregelungen sind der Privatisierung und der Frage des beamtenrechtlichen Status' (Besoldungs-, Streik- und Disziplinarrecht) geschuldet. Der Verfassungsgeber wollte verfassungsrechtliche Zweifel ausräumen, ob ein nur einfachgesetzlich bestimmter Einsatz von Beamten in privaten Unternehmen mit Art. 33 Abs. 4 und 5 GG vereinbar ist²¹⁹. Bei der Bundessteuerverwaltung geht es dagegen um einen Dienstherrnwechsel von den Ländern zum Bund, wobei die Beamten weiterhin ein funktionales Amt im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts wahrnehmen.

Das Regelungsbedürfnis bei der Einführung einer Bundessteuerverwaltung, bei der ca. 110.000 Landesbedienstete nunmehr im Dienst des Bundes stünden, liegt in der massenhaften Personalüberleitung auf den Bund. Die gesetzlichen Regelungen über die Versetzung von Beamten setzen zum Teil das Einvernehmen des Beamten voraus, wobei die Versetzung in den einzelnen Ländern unterschiedlich ausgestaltet ist und zum Teil besondere Formerfordernisse oder Anhörungspflichten vorgesehen sind²²⁰. Das Beamtenrechtsrahmengesetz sieht unter näheren Voraussetzungen eine dienstherrnübergreifende Versetzung²²¹ – zum Teil ohne Zustimmung des Beamten –

²¹⁸ Näher Sachs/Battis, GG³, 2003, Art. 143b Rn. 9 f.

²¹⁹ Gersdorf, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3⁵, 2005, Art. 143a Rn. 6, Art. 143b Rn. 21.

²²⁰ Überblick bei Kathke, in Schütz/Maiwald, Beamtenrecht des Bundes und der Länder, § 28 LBG NW Rn. 2 ff. (Juli 2004).

²²¹ Zu den Voraussetzungen näher Kathke, in Schütz/Maiwald, Beamtenrecht des Bundes und der Länder, § 28 LBG NW Rn. 208 ff. (Juli 2004).

unter Fortsetzung des Beamtenverhältnisses mit dem neuen Dienstherrn vor (vgl. § 18 Abs. 2, Abs. 4 BRRG). Freilich ist in der Literatur nicht unumstritten, welche dienstlichen Gründe einen zwangsweisen Dienstherrnwechsel rechtfertigen können²²². Die Literatur nimmt hohe Legitimationsanforderungen an, die der Gesetzgeber aber bedauerlicherweise nicht näher programmiert habe²²³. Die Ausgestaltung in den Ländern divergiert und die Voraussetzung „dringende dienstliche Gründe“ ist als unbestimmter Rechtsbegriff gerichtlich voll überprüfbar²²⁴. Wegen der Landesdivergenzen und drohender Rechtsstreite²²⁵ erscheint das bisherige beamtenrechtliche Instrumentarium zur Bewältigung der personalwirtschaftlichen Dimension der Einführung einer Bundessteuerverwaltung unpraktikabel. Darum bedarf es einer gesetzlichen Regelung der automatischen Übernahme der bisherigen Landesbeamten durch den Bund kraft Gesetzes²²⁶. Entsprechender Regelungen bedarf es für die betroffenen nichtbeamteten Landesbediensteten. Bei der Neuregelung der verfassungsrechtlichen Steuerverwaltungshoheit sollte – wegen der rein temporären Bedeutung bei den Übergangsbestimmungen²²⁷ – eine verfassungsrechtliche Überleitungsklausel mit Ausgestaltungsbefugnis durch zustimmungsbedürftiges Gesetz (Personalüberleitungsgesetz) eingeführt werden.

Im Rahmen eines zu erlassenden „Steuerverwaltungspersonalüberleitungsgesetzes“ sollte zugleich ein Ausgleich von Versorgungslasten geregelt werden. Derzeit

²²² Vgl. *Kathke*, in Schütz/Maiwald, Beamtenrecht des Bundes und der Länder, § 28 LBG NW Rn. 218 ff. (Juli 2004).

²²³ So Schmidt-Aßmann/*Kunig*, Besonderes Verwaltungsrecht¹³, 2005, 6. Kap. Rn. 112.

²²⁴ *Kathke*, in Schütz/Maiwald, Beamtenrecht des Bundes und der Länder, § 28 LBG NW Rn. 220 (Juli 2004) m.w.N.

²²⁵ Wenngleich Rechtsbehelfe gegen eine Versetzung seit der Dienstrechtsreform des Jahres 1997 keine aufschiebende Wirkung mehr haben (Schmidt-Aßmann/*Kunig*, Besonderes Verwaltungsrecht¹³, 2005, 6. Kap. Rn. 26a), wäre die Rechtsunsicherheit bis zur gerichtlichen Klärung allein angesichts der Zahl der Betroffenen sowohl für die Beamten als auch die Dienstherrn unzumutbar.

²²⁶ Zu derartigen landesrechtlichen Umstrukturierungsklauseln vgl. *Kathke*, in Schütz/Maiwald, Beamtenrecht des Bundes und der Länder, § 28 LBG NW Rn. 10 (Juli 2004).

²²⁷ Nur hinsichtlich des systematischen Standorts ist die Parallele zu Art. 143a und Art. 143b GG berechtigt.

sieht § 107b Beamtenversorgungsgesetz eine Kostentragungsregelung für den Fall vor, dass ein Beamter mit Zustimmung in den Dienst eines anderen Dienstherrn übernommen wird. Das Gesetz sieht eine individuelle, grundsätzlich dienstzeitanteilige Aufteilung der Versorgungslasten auf beide Dienstherrn vor²²⁸. Angesichts der Dimension der Personalverlagerung erscheint diese Regelung für die Einführung einer Bundessteuerverwaltung unpraktikabel. Vielmehr ist eine typisierende Verteilungsregel zu erwägen, die sich nach der Zahl der Bediensteten, der Verteilung auf die Besoldungsgruppen und auf die Dienstaltersstufen orientiert.

» Normierungsbedarf bei der Variante A

Art. 108 Abs. 2 und 3 GG sind zu ändern. In Art. 108 Abs. 1 GG ist der Passus aufzunehmen, dass die Gemeinschaftsteuern (Art. 106 Abs. 3 GG) durch Bundesfinanzbehörden verwaltet werden. Im Zuge der Neukonzeption sollte überdacht werden, ob für die Bundesfinanzverwaltung weiterhin die Organisationsregeln des Art. 87 Abs. 1 Satz 1 GG²²⁹ gelten sollen. Verneinendenfalls ist der Begriff „Bundesfinanzverwaltung“ zu streichen²³⁰.

Beim Modell der Bundessteuerverwaltung ist eine verfassungsrechtlich abgesicherte Lastenverteilungsregel für die Verwaltungskosten zu erwägen. Das erscheint zwingend in der Variante B, aber abgeschwächt auch in der Variante A. Denn auch bei den Gemeinschaftsteuern kann sich Problem finanzverfassungsrechtlicher Fehlanreize stellen²³¹. Da sich die Frage des Kostenausgleichs aber besonders akzentuiert in der intensivierten Variante B stellt, sollen die rechtlichen Überlegungen hierzu dort zusammen-

²²⁸ Dazu *Kathke*, in Schütz/Maiwald, Beamtenrecht des Bundes und der Länder, § 28 LBG NW Rn. 210 (Juli 2004).

²²⁹ *Dittmann*, Die Bundesverwaltung, 1983, S. 151 ff.; eingehend *Traumann*, Die Organisationsgewalt im Bereich der bundeseigenen Verwaltung, Diss. München, 1998, S. 112 ff.

²³⁰ Zum bisherigen Streit, ob Art. 87 Abs. 1 Satz 1 GG im Verhältnis zu Art. 108 GG eine eigenständige Bedeutung für den Zweig der Finanzverwaltung zukommt, vgl. *Burgi*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3⁵, 2005, Art. 87 Rn. 6.

²³¹ So rügt der Bundesrechnungshof, Bemerkungen 1996 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung, BT-Drucks. 13/5700, S. 1 (130 ff., 135), die Praxis von Geberländern des Finanzausgleichs, die gebotene personelle Verstärkung der Betriebsprüfungsstellen zu unterlassen, weil die Personalkosten den Landeshaushalt belasten, während die Mehreinnahmen zu 92 v.H. in den Finanzausgleich fließen. Sehr deutlich auch wieder Bundesrechnungshof, Bemerkungen 2005, S. 102 f.

mengefasst werden. Sie lassen sich a maiore ad minus auf die Modellvariante A übertragen.

An dieser Stelle ist nur anzumerken, dass ggf. eine Verwaltungskostenvereinbarung zwischen Bund und Ländern über eine quotale oder vollständige Weiterleitung des Kostenersatzes bzw. der Vergütung, die Länder mit Kirchen für die staatliche Erhebung der Kirchensteuer vereinbart haben²³², zu treffen ist. Indes darf ein Risiko nicht übersehen werden: Das „Geschäft des Staates“²³³ mit dem Kirchensteuerinkasso ist letztlich ein Verstoß gegen das Gebot der Folgerichtigkeit, weil den Arbeitgebern, die die Hauptlast beim Abzug der Kirchenlohnsteuer tragen, ein Anteil verweigert wird²³⁴. Angesichts nachdrücklicher Kritik der Literatur²³⁵ könnte eine derartige Kostenweiterleitung diese Streitfrage wieder gerichtshängig werden lassen²³⁶. Das könnte die Diskussion über eine Inkassoprämie für den Lohnsteuerabzug und andere steuerliche Verfahrenslasten²³⁷ beflügeln.

» Normierungsbedarf bei der Variante B

Über die Variante A mit ihrem rechtlichen Änderungsbedarf führt die Variante B zusätzlich zur vollständigen Verschiebung der Kompetenzen für den Vollzug der bundeseinheitlichen Landessteuern auf den Bund. Dafür bedarf es der Änderung des Art. 108 Abs. 2 GG. Der bisherige Landesvollzug unter Aufsicht des Bundes (Art. 108

²³² Näher v. *Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht⁴, 2006, S. 234-236.

²³³ v. *Campenhausen/de Wall*, Staatskirchenrecht⁴, 2006, S. 246.

²³⁴ Vgl. nur *H. Weber*, Kirchenfinanzierung im religionsneutralen Staat – Staatskirchenrechtliche und rechtspolitische Probleme der Kirchensteuer NVwZ 2002, S. 1443 (1448).

²³⁵ Zuletzt *Seer*, FR 2004, 1037 (1042) und *Kruse*, Über Dienstleistungspflichten und Haftung, in Gedächtnisschrift Trzaskalik, 2005, S. 169 (171, 174 mit Note 29), jeweils m.w.N.

²³⁶ Das war bereits der Fall, allerdings wurde das Verfahren vor einer Entscheidung des BVerfG beendet vgl. v. *Campenhausen/Maunz/Scheuner/Schollissek*, Die Mitwirkung der Arbeitgeber bei der Erhebung der Kirchensteuer. Vier Rechtsgutachten zur Frage ihrer Verfassungsmäßigkeit, 1971.

²³⁷ Vgl. nur *Burgi*, Finanzieller Ausgleich für Bürokratielasten – ein Verfassungsgebot!, GewArch 1999, S. 393 ff.

Abs. 2 Satz 1 i. V. m. Art. 83, 84 GG)²³⁸ bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer, Kraftfahrzeugsteuer, Grunderwerbsteuer, Feuerschutzsteuer sowie Rennwett- und Lotteriesteuer, aber auch der Gewerbesteuer und Grundsteuer, wird abgeschafft²³⁹. An seine Stelle tritt eine Bundeseigenverwaltung nach dem Muster des Art. 108 Abs. 1 GG.

Soweit der Bund nach einer Änderung des Grundgesetzes die bundeseinheitlich geregelten Landessteuern verwaltet, steht den Ländern weiterhin die Ertragshoheit zu, ohne die Verwaltungsausgaben tragen zu müssen. Nach dem in Art. 104a Abs. 5 Satz 1 GG niedergelegten Konnexitätsprinzip folgt die Finanzierungsverantwortung für Verwaltungsausgaben der Verwaltungszuständigkeit²⁴⁰. Auch die den Ländern entstehenden Kosten durch die Verwaltung von Steuern, die ganz oder teilweise dem Bund zufließen, werden nicht ausgeglichen. Umgekehrt ersetzen die Länder dem Bund nicht die durch die Verwaltung der Biersteuer²⁴¹ entstehenden Kosten²⁴².

Fallen Ertrags- und Verwaltungshoheit im untersuchten Modell auseinander, so ist eine spezielle Lastenverteilungsregel für die Verwaltungskosten als Ausnahme zu Art. 104a Abs. 5 Satz 1 GG zu erwägen. Denn die bisherigen Erfahrungen beim Steuervollzug mit Diskrepanz von Ertrags- und Verwaltungshoheiten ohne Kostenausgleich sind negativ²⁴³, wie das Beispiel der Versicherungssteuer belegt. Unter umgekehrten Vorzeichen zum untersuchten Modell fallen die constitutionale lata Ertrags- und Verwaltungskompetenz bei dieser besonderen Verkehrsteuer auseinander. Die Ertragshoheit steht nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 4 GG dem Bund zu, während die Länder diese Steuer nach Art.

²³⁸ *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 GG Rn. 75 ff. (Nov. 1999).

²³⁹ *Tipke/Kruse*, § 17 FVG Tz. 2 (April 2006) schlägt de lege ferenda vor, die Verwaltung im Auftrag des Bundes, um Bundessteuern im ganzen Bundesgebiet einheitlich anzuwenden. Das Modell der Bundessteuerverwaltung 3b geht freilich über diesen Vorschlag hinaus.

²⁴⁰ *Hellermann*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3⁵, 2005, Art. 104a Rn. 170; *Prokisch*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 104a GG Rn. 291 (Mai 2003).

²⁴¹ Die Ertragskompetenz steht den Ländern zu (Art. 106 II Nr. 5 GG) und Verwaltungskompetenz liegt aus erhebungstechnischen Gründen beim Bund (*Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 GG Rn. 30, 33, 59 f. [Nov. 1999]; vgl. § 12 Abs. 2 FVG).

²⁴² *Kruse*, Steuerrechts, I. Allgemeiner Teil³, 1973, S. 193.

²⁴³ Für ein Zusammenfallen von Ertragshoheit und Finanzierungsverantwortung für Verwaltungsausgaben auch Bundesrechnungshof, Bemerkungen 2005, S. 103.

108 Abs. 3 Satz 1 GG im Wege der Bundesauftragsverwaltung verwalten, ohne einen Ersatz der Kosten verlangen zu können²⁴⁴. Der Bundesrechnungshof hat mehrfach „schwerwiegende Mängel“ bei der Erhebung der Versicherungssteuer festgestellt, die zu beachtlichen Steuerausfällen führen und die vor allem unzureichende Prüfungskapazitäten und -dichte in den einzelnen Ländern resultieren²⁴⁵. Dieses abschreckende Beispiel legt nahe, beim untersuchten Modell des Vollzugs der bundeseinheitlich geregelten Landessteuern durch die Bundessteuerverwaltung die Gefahr eines finanzverfassungsrechtlichen Fehlanreizes zu vermeiden, und einen Ersatz der Verwaltungskosten einzuführen. Freilich ist zu erwägen, dass durch eine derartige Regelung das Konnexitätsprinzip des Art. 104a Abs. 5 Satz 1 GG aufgeweicht würde, was auch Folgewirkungen für andere Verwaltungszweige haben könnte. Demgegenüber scheint ein alternativer Ausgleich der Verwaltungskostenlast bei der Zuteilung des Umsatzsteueraufkommens zwar praktikabel, aus systematischer Sicht aber nicht vorzugswürdig, weil eine derartige Kompensation nicht am ursprünglichen Ausgleichsgrund ansetzt.

Eine spezielle Lastenverteilungsregel kann sich dabei an historischen Vorbildern orientieren. So sah das FVG ursprünglich verschiedene Ausgleichsmodi vor²⁴⁶, die später zunächst eingeschränkt²⁴⁷ und dann durch das Finanzanpassungsgesetz vom 30.08.1971²⁴⁸ gänzlich abgeschafft wurde. Ursprünglich erhielt der Bund 4 v.H. des Biersteueraufkommens von den Ländern für die Verwaltung der Biersteuer (§ 13 Abs. 2 FVG i.d.F. von 1950). Umgekehrt gab es eine Kostenregelung für die Auftragsverwaltung durch die Länder, wonach jedes Land vom Bund als Beitrag zu den Kosten der Verwaltung 4 v.H. des Ist-Aufkommens der für den Bund erhobenen Steuern erhielt, soweit nichts anderes bestimmt war (§ 34 Abs. 2 FVG i.d.F. von 1950). Daneben hatte der Bund in weiteren Fällen an die Länder bzw. die Gemeinden eine angemessene

²⁴⁴ Seer, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 GG Rn. 95, 112 mit Note 543 (Nov. 1999).

²⁴⁵ Eingehend Bundesrechnungshof, Bemerkungen 2001 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung, S. 185 ff., Abschnitt 56 (dazu *Eisold*, Defizite der Besteuerungspraxis in den Ländern, DStZ 2002, 100, 101 f.); ebenso wieder Bemerkungen 2003 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung, Abschnitt 51.

²⁴⁶ § 9 Abs. 2 Satz 2, § 13 Abs. 2, § 16 Abs. 2, § 34 Abs. 2 FVG i.d.F. vom 06.09.1950, BGBl. 1950, 448.

²⁴⁷ Durch § 1 Viertes Überleitungsgesetz vom 27.04.1955, BGBl. I 1955, 189.

²⁴⁸ BGBl. I 1971, 1426.

Entschädigung zu leisten, soweit diese für ihn tätig wurden (vgl. § 9 Abs. 2 und § 16 Abs. 2 FVG i.d.F. von 1950).

Demnach kommt entweder ein Ausgleich als relativer Anteil am Steueraufkommen oder aber durch eine – ggf. nach Steuerarten differenzierende – **Verwaltungsvereinbarung** in Betracht. Eine quotale Lösung sollte sich nicht an der historischen Quote von 4 v.H., sondern an der tatsächlichen Interventionsquote orientieren. Kostenverteilungsmaxime sollte das Verursachungsprinzip sein. Bei der Neukonzeption des Art. 108 GG sollte die Formulierung aufgenommen werden: „Abweichend von Art. 104a GG tragen die Länder einen Teil der Verwaltungskosten, die dem Bund bei der Verwaltung der Gemeinschaftsteuern und der bundeseinheitlich geregelten Landessteuern entstehen. Das Nähere bestimmt ein Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf“. Die Kostenregelung kann sodann – wie historisch geschehen – in das FVG aufgenommen werden, so aber in einem gesonderten Finanzverwaltungskostengesetz umgesetzt werden. Die gesetzliche Eröffnung der Verwaltungskostenerstattung durch Verwaltungsvereinbarung ist kein Novum, vielmehr ist sie bereits derzeit zugunsten der Bundesagentur für Arbeit beim Familienleistungsausgleich (§ 5 Abs. 1 Nr. 11 FVG), der Deutschen Rentenversicherung Bund bei den Alterseinkünften (§ 5 Abs. 1 Nr. 18 FVG) und der Deutschen Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See als Trägerin der knappschaftlichen Rentenversicherung/Verwaltungsstelle Cottbus bei der einheitlichen Pauschsteuer (§ 5 Abs. 1 Nr. 20 FVG) vorgesehen.

Allerdings zeigt das Scheitern einer Ausfüllung des Verfassungsauftrags über die gesetzliche Ausgestaltung der Bund-Länder-Haftung²⁴⁹, dass eine zeitliche und sachliche Koppelung der gesetzlichen Ausgestaltung mit der Verfassungsänderung verbunden werden sollte. Ein späteres, isoliertes Gesetzgebungsprojekt könnte wiederum am Widerstand der Länder scheitern. Zu erwägen ist auch eine Anpassungsklausel bei durchgreifenden Änderungen der Verwaltungskosten, um „Nachverhandlungen“ bei geringfügigen Änderungen zu vermeiden.

Zugleich müssen Informations- und Teilnahmerechte der Länder hinsichtlich der Verwaltung ihrer Steuern durch die Bundessteuerverwaltung geschaffen werden. Hierfür werden die Rechte des § 21 I, II FVG, die derzeit namentlich bei der Verwaltung der Biersteuer gelten²⁵⁰, für den Vollzug aller bundeseinheitlich geregelten Landessteuern

²⁴⁹ *Hellermann*, in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Bd. 3⁵, 2005, Art. 104a Rn. 218 f.

²⁵⁰ *Tipke/Kruse*, § 21 FVG Tz. 1 (April 2006); zu weiteren Anwendungsfeldern vgl. *Schmieszek*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler § 21 FVG Rn. 5 (Nov. 2005).

durch die Bundessteuerverwaltung eingeführt. Dadurch wird keine „Landesaufsicht über den Bund“ begründet²⁵¹.

6.4 Gesamtbeurteilung der Modelle

Die Gesamtbeurteilung der Modelle kann auf folgende Einzelbeurteilungen gestützt werden:

- » Beurteilung der zu erwartenden Effizienzgewinne
- » Beurteilung der Auswirkungen auf die Bürgerorientierung und Mitarbeitermotivation
- » Beurteilung der rechtlichen Voraussetzungen

Nach den zu erwartenden Effizienzgewinnen ist das Modell der Bundessteuerverwaltung (Variante B: Gemeinschaftsteuern und Landessteuern) gegenüber dem Modell der Bundessteuerverwaltung (Variante A: Gemeinschaftsteuern), dem Bund-Länder-Modell und dem Optimierten Länder-Modell zu bevorzugen. Auch aus Bürger- bzw. Kundensicht erscheint das Modell der Bundessteuerverwaltung (Variante B) vorteilhaft. Allerdings können sich durch die Umsetzung negative Effekte auf die Motivation der Mitarbeiter ergeben. Darüber hinaus sind die rechtlichen Voraussetzungen zur Umsetzung des Modells der Bundessteuerverwaltung (Variante B) als umfangreicher einzuschätzen als die rechtlichen Voraussetzungen zur Umsetzung der übrigen Organisationsmodelle.

Aufgrund der für eine evtl. Umsetzung der Bundessteuerverwaltung generell notwendigen grund- und einfachgesetzlichen Änderungen ist letztlich ein politischer Entscheidungsprozess, der Bund und Länder einbezieht, erforderlich. Diesem Entscheidungsprozess kann im Rahmen dieser Untersuchung nicht vorgegriffen werden. Es wird jedoch darauf hingewiesen, dass u. a. folgende Möglichkeiten einer weiteren Organisationsentwicklung der Steuerverwaltung gegeben sind:

- » Planung und Umsetzung des Optimierten Länder-Modells, des Bund-Länder-Modells, des Modells der Bundessteuerverwaltung (Variante A) oder des Modells der Bundessteuerverwaltung (Variante B)

²⁵¹ *Seer*, in Bonner Kommentar zum GG, Art. 108 GG Rn. 122 (Nov. 1999).

- » Planung und Umsetzung des Optimierten Länder-Modells, des Bund-Länder-Modells oder des Modells der Bundessteuerverwaltung (Variante A) als Zwischenstufe zu weiteren Organisationsmodellen – nach Evaluation der Vorstufen
- » Planung und Umsetzung einzelner, ggf. modifizierter Module oder neu strukturierter Organisationsmodelle

Abschließend ist zu sagen, dass die Organisationsentwicklung der Steuerverwaltung nicht isoliert von der Entwicklung der rechtlichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Rahmenbedingungen betrachtet werden darf. So ist die Effizienz eines Organisationsmodells der Steuerverwaltung u. a. abhängig von der Komplexität und Dynamik des Steuerrechts sowie dem Grad des Steuerwiderstands bzw. der Tax Compliance.

Kienbaum Management Consultants GmbH

Michael Löchert (Projektleitung)

Henrik Riedel

Lars Rönnau

Dr. rer. oec. Matthias Schatz

Für die Kapitel 3.1 und 6.3:

Ruhr-Universität Bochum, Lehrstuhl für Steuerrecht

Prof. Dr. jur. Roman Seer

PD Dr. jur. Klaus-Dieter Drüen

Anhang 1: Quantifizierung der rechnerischen Mehreinnahmen- und Minderausgabenpotenziale

Berechnung der strukturbedingten Mindereinnahmen

Die nachfolgende Tabelle gibt die Höhe der Korrekturfaktoren A bis E wider.

Strukturbedingte Mindereinnahmen der Länder	
Es werden folgende strukturbedingte Mindereinnahmen der Länder korrigiert:	
Korrekturfaktor	Summe in Mio. Euro
Korrekturfaktor A	8.159
Korrekturfaktor B	979
Korrekturfaktor C	7.508
Korrekturfaktor D	7.985
Korrekturfaktor E	7.989
Korrektursumme	32.620

Nachrichtlich zum Vergleich die realisierten Steuereinnahmen:	
Steuerart	Summe in Mio. Euro
Lohnsteuer	158.282
Veranlagte Einkommensteuer	5.394
Körperschaftsteuer	13.123
Umsatzsteuer	104.715
Summe der Gemeinschaftsteuern ohne Einfuhrumsatz	300.325

Steuereinnahmen für 2004

Abb. 14.: Strukturbedingte Mindereinnahmen der Länder

Es werden strukturbedingte Steuermindereinnahmen in Höhe von etwa 32,6 Mrd. Euro durch die Korrekturfaktoren ausgeglichen. Bezogen auf die Summe der Gemeinschaftsteuern (ohne Einfuhrumsatz) beträgt die Korrektursumme insgesamt etwa 11 %.²⁵²

Die Verteilung der Korrektursumme überrascht nicht, da sich diese zu mehr als 50 % auf die neuen Bundesländer und Berlin verteilt. Insgesamt erhält aber die überwiegende Zahl der Länder – meist kleinere – Korrektursummen, weil ein Indikator in einem spezifischen Bereich eine Strukturschwäche ausgleicht. Die Verteilung deckt sich sehr gut mit der Verteilung der ESF-Mittel in Deutschland; so gelten die neuen Bundesländer

²⁵² Die Korrekturfaktoren ändern sich marginal (Anstieg um etwa 2,3 %), wenn als Berechnungsgrundlage die Steuereinnahmen von 2005 verwendet werden.

und Berlin (ehemaliger Ost-Teil) als Ziel-1-Gebiete, bei denen die strukturelle Anpassung von Regionen mit Entwicklungsrückstand besonders gefördert wird. Es werden auch verschiedene weitere Gebiete in anderen Bundesländern als Ziel-2-Gebiete gefördert, um u. a. den strukturellen Wandel zu beschleunigen.²⁵³

Zur Plausibilisierung der Höhe der Korrekturfaktoren können die im Rahmen des Solidarpakt II zugewiesenen Mittel herangezogen werden. Hier fließen im Jahr 2006 etwa 10,5 Mrd. Euro in die neuen Länder und Berlin, um die Lasten aus dem starken infrastrukturellen Nachholbedarf zu mildern und die unterproportionale kommunale Finanzkraft auszugleichen.²⁵⁴ Bei Betrachtung der genannten Referenzbeispiele dürften die Korrekturfaktoren sowohl in der Höhe als auch in der konkreten Verteilung eine tragfähige Berechnungsgrundlage darstellen.

Berechnung des rechnerischen Minderausgabenpotenzials

Nach unserem Ansatz zur Berechnung des rechnerischen Minderausgabenpotenzials haben wir eine Gesamtsumme von 463 Mio. Euro pro Jahr ermittelt.

Wie in Kapitel 4.3.2.2 dargelegt ist die Größe „rechnerisches Minderausgabenpotenzial“ von theoretischer Natur. Bei der Berechnung der Minderausgabenpotenziale wurden reine (zahlenorientierte) Benchmarks über alle Bundesländer gebildet, die – an dieser Stelle²⁵⁵ – nicht berücksichtigen, dass für die Erfüllung des gesetzlichen Leistungsauftrags eine bestimmte minimale Ressourcenausstattung der Steuerverwaltung erforderlich ist. Es lassen sich daher in keinem Fall Folgerungen auf mögliche Einsparpotenziale für einzelne Bundesländer ableiten. Aus diesem Grund haben wir auf die Darstellung der Landeswerte an dieser Stelle verzichtet. Für die Ermittlung der realisierbaren Einsparpotenziale, welche wir im Rahmen der Modellbeschreibungen in Kapitel 5 ermittelt haben, stellt dieser Wert die erreichbare Obergrenze dar.

²⁵³ Vgl. Europäische Kommission, Der ESF 2000–2006 in Deutschland, hrsg. Von der Europäischen Kommission – Generaldirektion Beschäftigung und Soziales, 2003.

²⁵⁴ Vgl. § 12 des Gesetzes über verfassungskonkretisierende allgemeine Maßstäbe für die Verteilung des Umsatzsteueraufkommens, für den Finanzausgleich unter den Ländern sowie für die Gewährung von Bundesergänzungszuweisungen (Maßstäbengesetzes – MaßstG) v. 9.9.2006 BGBl. I 2001, S. 2302 und § 11 des Gesetzes über den Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern (Finanzausgleichsgesetzes – FAG) v. 20.12.2001 (BGBl. I S. 3955).

²⁵⁵ Im späteren Verlauf werden diese Faktoren bei der Berechnung der realisierbaren Potenziale berücksichtigt.

Berechnung des rechnerischen Mehreinnahmenpotenzials

Nach unserem Ansatz zur Berechnung des rechnerischen Mehreinnahmenpotenzials haben wir eine Gesamtsumme 28,4 Mrd. Euro pro Jahr ermittelt.

Wie auch für die rechnerischen Minderausgabenpotenziale angeführt ist dieser Wert von theoretischer Natur und stellt die Obergrenze der durch die alternativen Organisationsmodelle realisierbaren Mehreinnahmen dar. Die rechnerischen Mehreinnahmenpotenziale wurden berechnet, nachdem die Steuereinnahmen der Länder um strukturbedingte Nachteile korrigiert und die Ausgaben um die rechnerischen Minderausgabenpotenziale optimiert wurden. Die rechnerischen Potenziale sind allerdings bereits aus (verfassungs-)rechtlichen Gründen nicht in vollem Umfang realisierbar. Die Finanzverwaltung darf von Verfassungs wegen keinen „ökonomischen Gesetzesvollzug“ pflegen, indem sie ihre Ressourcen nach betriebswirtschaftlicher Nutzenkalkulation einseitig zu Effizienzsteigerung und zur Steuermaximierung einsetzt und dabei ihren verfassungsrechtlichen Auftrag der Gewähr eines gesetz- und gleichmäßigen Steuervollzugs mißachtet²⁵⁶. Aus den rechnerischen Mehreinnahmenpotenzialen lassen sich deshalb in keinem Fall Folgerungen auf mögliche Mehreinnahmenpotenziale für einzelne Bundesländer ableiten. Aus diesem Grund haben wir auf die Darstellung der Landeswerte an dieser Stelle verzichtet.

Validierung der Ergebnisse

» Synopse der Bemerkungen des Bundes- und der Landesrechnungshöfe

In der folgenden Tabelle sind exemplarische Prüfungsergebnisse der Jahre 2000 bis 2005 zusammengestellt. Dabei haben wir uns auf Bemerkungen der Rechnungshöfe fokussiert, die jeweils einen erheblichen Steuerausfall offen legen (i. d. R. größer als 1 Mio. Euro). Die hier dargestellten Prüfungsergebnisse sind so ausgewählt worden, dass sie durch ein stärker zentralisiertes bzw. koordiniertes Vorgehen der Finanzverwaltungen vermutlich hätten vermieden werden können. Einschränkend ist darauf hinzuweisen, dass unsicher ist, ob bei einer stärkeren Zentralisierung bzw. Koordinierung des Steuervollzugs die von den Rechnungshäfen festgestellten Steuerausfälle tatsächlich kassenmäßig wirksam vereinnahmt werden können.

²⁵⁶ Dazu eingehend *Seer*, Möglichkeit und Grenzen eines maßvollen Gesetzesvollzugs durch die Finanzverwaltung, FR 1997, 553 ff.; ebenso *Kruse*, Kooperatives Verwaltungshandeln im Besteuerungsverfahren, 4. Münsteraner Symposium, 1996, S. 13 (14 ff.); *Drüen*, Zur Rechtsnatur des Steuerrechts und ihrem Einfluss auf die Rechtsanwendung, in Festschrift Kruse, 2001, S. 191 (204).

Bundesland / Bund	Prüfjahr	Steuerart	Beschreibung	Steuerausfall
			Unzutreffende Anwendung des Halbeinkünfteverfahren	12,00 Mio. Euro
Baden-Württemberg	2005	Veranlagung		
Baden-Württemberg	2004	Lohnsteueraußenprüfung		40,00 Mio. Euro
				2,25 Mio. Euro
Bayern	2001	Veranlagung	Arbeitsweise der Veranlagungsstellen in den Finanzämtern - Mängel bei der Auswahl tatsächlich prüfungswürdiger Fälle durch das bundesweit abgestimmte maschinelle Verfahren	
Bayern	2003	Veranlagung	Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung verursachen Mehraufwand und führen zu beträchtlichen Steuerausfällen	50,00 Mio. Euro
Bayern	2004	Veranlagung	Besteuerung ausländischer Einkünfte	5,00 Mio. Euro
Berlin		Veranlagung		1,20 Mio. Euro
	2001		Unzureichende Arbeitsweise in den Veranlagungs- und Lohnsteuer- Arbeitnehmerstellen	
Niedersachsen	2001	Veranlagung	verjährte Zinsansprüche	,50 Mio. Euro
Berlin	2002	Betriebsprüfung	Unzureichende Rechtsbehelfbearbeitung bei Abschreibungsmodellen	50,00 Mio. Euro
			Steuer- und Zinsfestsetzung in Hinterziehungsfällen - Nachlässigkeiten im Umgang mit Sachinformationen der Steuerfahndung und der Kontrollmitteilungen aus den bundesweiten Fahndungsprüfungen bei Banken.	1,10 Mio. Euro
Hamburg	2002	Betriebsprüfung		
Hamburg	2004	Veranlagung	Berücksichtigung hoher Werbungskosten und Suspendierung der Bearbeitungsgrundsätze	1,00 Mio. Euro
			Bearbeitungsdefizite der Einkommensteuerfälle, die bei allen Finanzämtern zusammen zu jährlichen Steuerausfällen von mehreren Millionen € führen dürften	2,00 Mio. Euro
Niedersachsen	2002	Veranlagung		
			Nicht rechtmäßige Gewährung von steuermindernden Vorwegabzug für Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben?	,50 Mio. Euro
Niedersachsen	2002	Allgemein	Steuerausfälle (ca. 500.000 EUR)	
			Besteuerung der Bezüge aus Aufsichtsratsstätigkeiten	,80 Mio. Euro
Niedersachsen	2002	Veranlagung		
NRW	2002	Allgemein	Festsetzung von Ertragsteuervorauszahlungen	26,00 Mio. Euro
NRW	2002	Allgemein	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	4,20 Mio. Euro
Sachsen	2001	Allgemein	Bearbeitung steuerlicher Haftungsfälle	2,50 Mio. Euro
			Abführung der Steuereinnahmen an die Hauptkasse - Die seit vielen Jahren praktizierten Verfahren führten zu Verzögerungen.	1,00 Mio. Euro
Sachsen	2002	Allgemein		
			Verbindliche Zusagen in einem bedeutendem Einzelfall - Erteilung von unterschiedliche weit gehende verbindliche Zusagen zur umsatzsteuerlichen Behandlung desselben Sachverhaltes an die konkurrierende Firmen durch ein süddeutsches und ein norddeutsches Finanzamt vor der Vergabe eines Rüstungsvorhabens	47,00 Mio. Euro
Bund	2002	Allgemein		
Bund	2003	Betriebsprüfung	Unzureichende Besteuerung in Rotlichtmilieu	2000,00 Mio. Euro
			Zinsschaden in Millionenhöhe durch zu späte Steuerfestsetzung und zu geringe Vorauszahlungen	10,00 Mio. Euro
Bund	2003	Allgemein		
			Unterschiedliche Bearbeitung anonymer Kapitalübertragungen ins Ausland verursacht Steuerausfälle in Milliardenhöhe	2600,00 Mio. Euro
Bund	2004	Allgemein		
Bund	2004	Veranlagung	Fehlerhafte Bearbeitung der Erstattung von Sonderausgaben führt zu Steuerausfällen	100,00 Mio. Euro
			Summe	4957,05 Mio. Euro

Tab. 39.: Prüfungsergebnisse der Prüfjahre 2000-2005

Dieser Ausschnitt der rein quantitativen Untersuchung lässt vermuten, dass die tatsächlichen Ausfälle durch ungleichen Steuervollzug um ein vielfaches höher sind, als der ausgewiesene Betrag von rund 5 Mrd. Euro.

Eine Synopse zu den Bemerkungen der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder ist in Anhang 2 zu finden.

- » Ermittlung von rechnerischen Mehreinnahmepotenzialen anhand der Auswertung von Leistungsdaten aus dem Kernkennzahlenvergleich

Die alternative Berechnung der rechnerischen Mehreinnahmepotenziale führt zu folgendem Ergebnis:

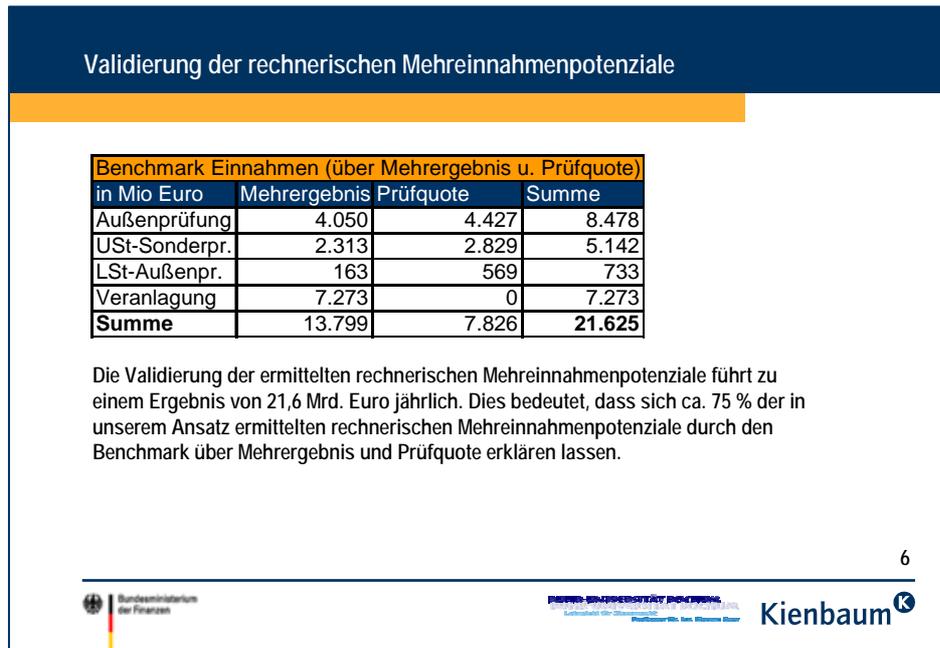


Abb. 15.: Validierung der rechnerischen Mehreinnahmepotenziale

- » Überprüfung der für das Stützjahr 2004 ermittelten Ergebnisse anhand anderer Stützjahre/Stützzeiträume

Die Verwendung alternativer Stützjahre für die Berechnung der rechnerischen Mehreinnahmepotenziale führt zu folgendem Ergebnis:

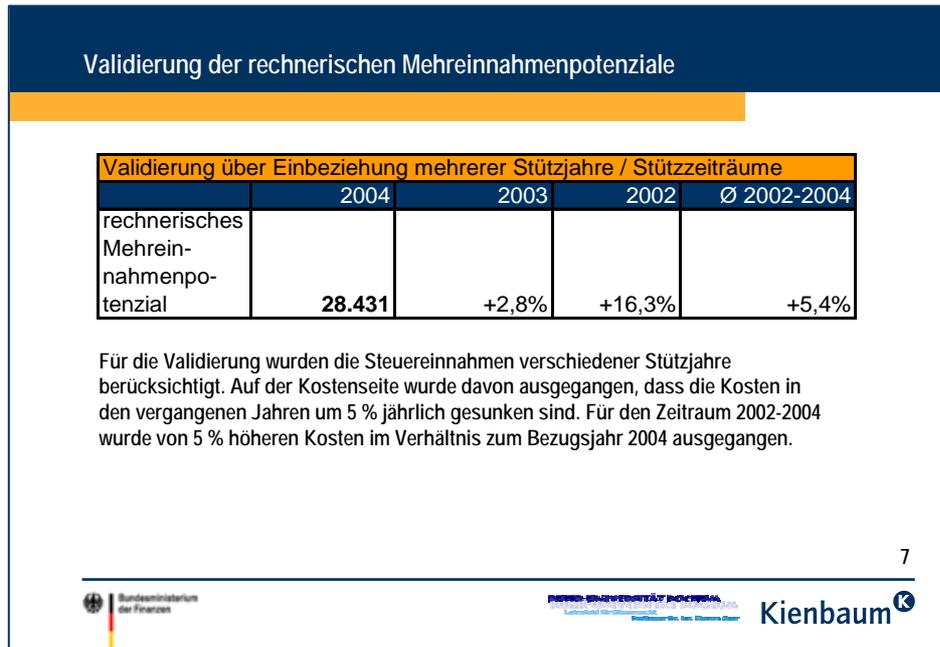


Abb. 16.: Validierung der rechnerischen Mehreinnahmepotenziale über Stützjahre

Anhang 2: Bemerkungen der Rechnungshöfe zum Steuervollzug

Land	Jahr	Bemerkung
BERLIN	2000	<ul style="list-style-type: none"> • Die Steuerfahndung ist ihrer Aufgabe, unbekannte Steuerfälle aufzudecken, nur unzureichend nachgekommen <ul style="list-style-type: none"> ○ Insb. bei der Besteuerung von ausländischen Bauunternehmen und deren Angestellten (Ausfälle in mehrstelliger Millionenhöhe unterstellt) ○ Besteuerung von Kapitalanlagen bei Geldinstituten im Ausland: verzögerte Festsetzung von Steuerbeträgen i.H.v. 280 Mio. DM ○ Rationalisierung der Steuerfahndung, um den zukünftigen Herausforderungen (Wirtschaftskriminalität) zu begegnen
NIEDERSACHSEN	2000	<ul style="list-style-type: none"> • Arbeitsweise der Vollstreckungsstellen bei einigen Finanzämtern außerordentlich unbefriedigend <ul style="list-style-type: none"> ○ Anstelle einer effektiven Bearbeitung eher „Verwaltung“ der Vollstreckungsfälle: Rechtszeitigkeit und Vollständigkeit der Erhebung nicht mehr gewährleistet ○ Ursachen: unzureichende Dienst- und Fachaufsicht der zuständigen Sachgebietsleiterinnen und Sachgebietsleiter; keine sachgerechte Kontrolle der Vollstreckungstätigkeit ○ Die nicht eingezogenen (vollstreckbaren) Rückstände betragen am Ende des Jahres jeweils annähernd 1,2 Mrd. DM
BERLIN	2001	<ul style="list-style-type: none"> • Unzureichende Arbeitsweise in den Veranlagungs- und Lohnsteuer-Arbeitnehmerstellen <ul style="list-style-type: none"> ○ Unzureichende Beachtung der Grundsätzen zur Arbeitsweise in den Veranlagungs- und Lohnsteuer-Arbeitnehmerstellen (GNOFÄ 1997) ○ Verzicht auf die Vorlage von Unterlagen ○ kein Nachgehen un schlüssigen, widersprüchlichen oder lückenhaften Angaben <p>Die vom Rechnungshof nachträglich vorgenommene</p>

		<p>überschlägige Rohgewinnverprobung hat gezeigt, dass bei 11 v. H. der geprüften Festsetzungen ein erheblicher Klärungsbedarf bestand. Bei Anwendung des in der Richtsatzsammlung ausgewiesenen Mittelsatzes hätten sich bei diesen Fällen Gewinnerhöhungen von insgesamt mehr als 2,3 Mio. DM ergeben.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Forderungen <ul style="list-style-type: none"> ○ Qualitätsverbesserung der Bearbeitung von Steuererklärungen ○ Durchführung und Dokumentation der durch die Bearbeitungsgrundsätze vorgeschriebenen Intensivprüfungen ○ Sicherstellung eines vertretbares Maßes an Bearbeitungsqualität auch im steuerlichen Massenverfahren ○ grundlegende Vereinfachung des Steuerrechts zur wirksamen und rechtsstaatlich unbedenklichen Entlastung der Steuerverwaltung durch den Gesetzgeber
NIEDERSACHSEN	2001	<ul style="list-style-type: none"> • Organisations- und Wirtschaftlichkeitsprüfung in der Steuerverwaltung - Teil I: Veranlagungsfinanzämter <ul style="list-style-type: none"> ○ Mangelhafte Wirtschaftlichkeit der Aufgabenerfüllung der Veranlagungsfinanzämter in manchen Bereichen • Maßnahmen <ul style="list-style-type: none"> ○ Einführung der Teamorganisation ○ Konzentration der Besteuerung von Kraftfahrzeugen bei wenigen Finanzämtern ○ Kommunalisierung der Einheitsbewertung ○ Steigerung der Effektivität der Betriebsprüfung und der Umsatzsteuer-Sonderprüfung ○ Einrichtung von Controlling- und Qualitätssicherungsstellen ○ Verbesserung des Einsatzes von IuK-Technik insbesondere bei den Vollstreckungsaufgaben sowie bei Assistenzfunktionen ○ Auflösung von Veranlagungsfinanzämtern mit einem Personalbestand von weniger als 150 Vollzeitkräften; Zuordnung ihrer Zuständigkeiten an benachbarten Finanzämtern ○ Übertragung der bisher von Beamten des ge-

		<p>hobenen Dienstes wahrgenommenen Aufgaben der Veranlagungsfinanzämter auf Beamten des mittleren Dienstes (z. B. im Arbeitnehmerbereich und bei der Prüfung von Kapitalgesellschaften)</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Erzielung von weiteren Rationalisierungsmöglichkeiten durch gezielte Leistungsvergleiche zwischen den Finanzämtern ○ Ermittlung des Personalbedarf auf der Grundlage von zutreffenden und wegen Veränderungen bei der Aufgabenerledigung laufend zu aktualisierenden durchschnittlichen Bearbeitungszeiten sowie wie bisher der jüngsten Fallzahlen <ul style="list-style-type: none"> ● Organisations- und Wirtschaftlichkeitsprüfung in der Steuerverwaltung - Teil II: Oberfinanzdirektion <ul style="list-style-type: none"> ○ Mangelnde Wirtschaftlichkeit der Aufgabenerfüllung der Oberfinanzdirektion in manchen Bereichen ○ Straffung der Organisationsstrukturen ○ Zusammenführung der Aufgaben in einer Steuerabteilung ○ Neuorganisation der Aufgaben des Finanzrechenzentrums; teilweise Übertragung der Aufgaben an das Informatikzentrum Niedersachsen ○ Erhebliche Personaleinsparungen möglich ● Kontrollprüfung bei mehreren Finanzämtern <ul style="list-style-type: none"> ○ Einige Finanzämter haben aus Prüfungsbestandungen des LRH nicht immer die erforderlichen Folgerungen gezogen ○ Verzögerungen bei Steuerfestsetzungen, insbesondere in Fällen mit hohen Abschlusszahlungen ○ unzureichende Arbeitsleistungen im Betriebsprüfungsdienst und die dadurch mit verursachten hohen Prüfungsrückstände ○ mangelnde Auswertung von Kontrollmaterial ○ hohe Prüfungsrückstände bei der Lohnsteueraußenprüfung ○ nicht zeit- und sachgerechte Einziehung von Steuerrückständen
--	--	---

		<ul style="list-style-type: none"> • Stundungen <ul style="list-style-type: none"> ○ Unsachgerechte Bearbeitung der Stundungsangelegenheiten; verspätete Erhebung von Steuern; in zahlreichen Fällen auch Verjährung von Ansprüchen auf Stundungszinsen ○ Abwicklung so genannter Verrechnungsstundungen ist wegen unzureichender Automationsunterstützung zu aufwendig <p>Darüber hinaus gewährte ein Finanzamt teilweise Stundungen auch dann, wenn ihm Informationen über erhebliches Vermögen der Schuldner vorlagen.</p> <p>Nach den Feststellungen des LRH setzten die Finanzämter bei zahlreichen Verrechnungsstundungen keine Stundungszinsen fest. In etwa 50 Steuerfällen waren Zinsansprüche von insgesamt rd. 925 000 DM verjährt, wobei allein auf einen Fall ca. 568 000 DM entfielen.</p>
MECKLENBURG-VORPOMMERN	2002	<ul style="list-style-type: none"> • Lohnsteuer-Außerprüfung <ul style="list-style-type: none"> ○ Die Finanzämter haben festgelegte Prüfungstermine vielfach nicht eingehalten; Zeiträume blieben ungeprüft, sodass Steueransprüche verjähren konnten. ○ Arbeitgeber, die ihre lohnsteuerlichen Pflichten missachtet hatten, brauchten selbst im Wiederholungsfall keine Strafverfolgung zu fürchten. ○ Die Prüfung des Landesrechnungshofes hat erhebliche Mängel offenbart: Außenprüfer und Sachgebietsleiter mieden den Kontakt zur Bußgeld- und Strafsachenstelle – selbst dann, wenn die Steuerhinterziehung klar zu Tage getreten war.
NIEDERSACHSEN	2002	<ul style="list-style-type: none"> • Einkommensteuer <ul style="list-style-type: none"> ○ Bearbeitungsdefizite der Einkommensteuerfälle, die bei allen Finanzämtern zusammen zu jährlichen Steuerausfällen von mehreren Millionen Euro führen dürften ○ Nicht rechtmäßige Gewährung von steuerminderndem Vorwegabzug für Vorsorgeauf-

		<p>wendungen als Sonderausgaben (Steuerausfälle ca. 250.000 Euro in 156 fehlerhaften Einkommensteuerveranlagungen)</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ unzureichende Nutzung der sich aus den Körperschaftsteuerakten ergebenden Informationen ● Maßnahmen <ul style="list-style-type: none"> ○ Kontrollmitteilungsverfahren zwischen den Körperschaftsteuerbereichen und den für die Veranlagung der Einkommensteuer zuständigen Bereichender Finanzämter ○ bestimmte organisatorische Maßnahmen ○ zusätzliche maschinelle Plausibilitätsprüfungen
SCHLESWIG-HOLSTEIN	2002	<ul style="list-style-type: none"> ● Umsatzsteuer – Organisation und Arbeitsweise der Prüfungsstellen <ul style="list-style-type: none"> ○ Bedeutung der Umsatzsteuer und deren Betrugs- und Missbrauchsanfälligkeit wird nicht immer gebührend Rechnung getragen ○ In der Umsatzsteuer-Sonderprüfung wurde die vorhandene Prüfungskapazität nicht ausgenutzt. Folge war eine sehr niedrige Prüfungsdichte ○ Auch die Umsatzsteuer-Voranmeldungsstellen waren z. T. erheblich unterbesetzt ○ nicht alle Bearbeiter verfügen über den erforderlichen Ausbildungsstand ○ technische Unterstützung ist verbesserungswürdig
NIEDERSACHSEN	2003	<ul style="list-style-type: none"> ● Mängel bei der maschinelle Auswahl und der Bearbeitung von Intensivprüffällen durch die Finanzämter <ul style="list-style-type: none"> ○ Unzureichende Ermittlung auch in intensiv zu prüfenden Steuerfällen: hohe Steuerausfälle nicht auszuschließen ○ Intensivprüfung verliert ihre präventive Wirkung ● Forderungen <ul style="list-style-type: none"> ○ Zweifelsfreie Aufklärung der tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen der intensiv zu prü-

		<p>fenden Steuerfälle</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Gezielte Weiterentwicklung der maschinellen Auswahl
SAARLAND	2003	<ul style="list-style-type: none"> • Steuererhebung im Lohnsteueranmeldungs- und Umsatzsteuervoranmeldungsverfahren <ul style="list-style-type: none"> ○ Defizite bei der Erfassung der Steuerfälle, der Festsetzung von Verspätungszuschlägen, der Ahndung steuerlicher Verfehlungen und der Bearbeitung der eingehenden Steuer(vor-)anmeldungen • Forderungen: <ul style="list-style-type: none"> ○ Festsetzung angemessener Verspätungszuschläge ○ konsequente Ahndung steuerlicher Straftaten und Ordnungswidrigkeiten ○ Bei Vorliegen der Voraussetzungen: die Festsetzung von Hinterziehungszinsen ○ angemessene organisatorische Maßnahmen zur Verringerung der bis zur Verarbeitung der Anmeldungen verstreichenden Zeit <ul style="list-style-type: none"> ○ Verbesserung der Bearbeitungsqualität durch effektive Ermittlungen ○ Kontrollen seitens der Sachgebietsleiter hinsichtlich der Beachtung der Bearbeitungshinweise durch die Bearbeitern ○ Aufbewahren der Kontrolllisten zur Überprüfung der Sorgfaltspflicht seitens der Sachgebietsleiter zu einem späteren Zeitpunkt
BRANDENBURG	2004	<ul style="list-style-type: none"> • Prüfung der Tätigkeit der Straf- und Bußgeldsachenstellen und der Steuerfahndungsstellen <ul style="list-style-type: none"> ○ unzureichende Sach- und Personalausstattung ○ Organisationsmängel ○ fast vollständige Vernachlässigung der allgemeinen Steueraufsicht ○ geschätzter jährlicher Steuerausfall von rd. 1,4 Mrd. Euro

NIEDERSACHSEN	2004	<ul style="list-style-type: none"> • Effizienzreserven durch organisatorische Neuordnung der Lohnsteuer-Außenprüfung <ul style="list-style-type: none"> ○ organisatorische Schwachstellen ○ Effizienzsteigerungen durch gezieltere Fallauswahl sowie Konzentration der Prüfungsaufgaben möglich • Maßnahmen: <ul style="list-style-type: none"> ○ Absetzung der Arbeitgeber von den maschinell erstellten Vorschlagslisten für prüfungswürdige Betriebe bei folgenden Tatbeständen: <ul style="list-style-type: none"> • keine Kapitalgesellschaft • < 10 Arbeitnehmer • die für das letzte Kalenderjahr festgesetzte Lohnsteuer < 3 000 Euro • bei ihm wurde bereits eine Lohnsteuerprüfung ohne oder mit geringem Mehrergebnis (bis 500 Euro) durchgeführt ○ größere Prüfungsabstände bei lohnsteuerlichen Klein- und Kleinstbetrieben - mit Ausnahme der Risikobranchen ○ Prüfung der vorgenannten Unternehmen künftig nur noch durch Beschäftigte des mittleren Dienstes ○ Suspendierung der dritten Prüfungsebene bei den Finanzämtern für Großbetriebsprüfung Verringerung des Personalbestand ohne Qualitätsverluste um ca. 20 v.H.; Senkung der Personalkosten der Steuerverwaltung um jährlich rd. 1,9 Millionen Euro • Vollzugsdefizite bei Steuern, bei denen Ertragshoheit (Bund) und Verwaltungskompetenz (Länder) auseinander fallen • Maßnahmen: <ul style="list-style-type: none"> ○ Zuweisung der Zuständigkeit für den Steuereinzug der ertragskompetenten Gebietskörperschaft • Bearbeitungsmängel im Bereich der steuerlichen Betriebsprüfung <ul style="list-style-type: none"> ○ Außenprüfung: Unzureichende Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen durch die gewerblichen Amtsbetriebsprüfungsstelle ○ Führt zu Steuerausfällen und verringert die
---------------	------	---

		<p>präventive Wirkung</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Mängel in der Bearbeitungstiefe der Amts- betriebsprüfung ● Forderungen <ul style="list-style-type: none"> ○ Gründliche Durchführung der Ermittlungen durch die Betriebsprüfungsstellen ○ Umfassende Aufklärung der Sachverhalte mit erheblichen Gewinnauswirkungen und mate- riell-rechtliche zutreffend Würdigung
NORDRHEIN- WESTFALEN	2004	<ul style="list-style-type: none"> ● Bearbeitung intensiv zu prüfender Steuerfälle <ul style="list-style-type: none"> ○ 19 % Fehlerquote mit einer durchschnittlichen Auswirkung von rund 3000 € festgestellt. ○ mangelhafte maschinelle Auswahl der Fälle insb. in den unteren Einkommensgruppen ○ Reduzierung der Anzahl der Intensivprüfungs- fälle in diesen Gruppen wegen des regelmä- ßig nicht vorhandenen Fehlerpotenzials ○ erste Maßnahmen sind eingeleitet (z. B. Än- derung der Einkommensteuererklärungsvor- drucke zur Erfassung zusätzliche Daten in Kennziffern, die dann für eine automations- gestützte Risikoanalyse zur Verfügung ste- hen)
RHEINLAND- PFALZ	2004	<ul style="list-style-type: none"> ● Bearbeitung intensiv zu überprüfender Steuer- fälle <ul style="list-style-type: none"> ○ keine hinreichende Überwachung der ord- nungsgemäße Sachbearbeitung auch bei fi- nanziell bedeutenden Steuerfällen ○ Das Ziel, den Einsatz des Personals auf risi- kobehaftete und einnahmerelevante Fälle zu konzentrieren, wurde bisher nicht erreicht. ○ Bereits erfüllte Forderungen: bessere Über- wachung der ordnungsgemäßen Bearbeitung intensiv zu überprüfender Steuerfälle ● Forderung: <ul style="list-style-type: none"> ○ Bericht über Maßnahmen zur Verringerung der Zahl der fehlerhaften Sachbearbeitungen bei den intensiv zu überprüfenden Steuerfäl- len - auch im Hinblick auf das von Bund und Ländern zu entwickelnde maschinelle Risi- komanagement.

Anhang 3: Realisierbare Effizienzpotenziale (Barwerte)

In den folgenden Tabellen sind die realisierbaren Effizienzpotenziale für jedes Modell und jedes Modul als Barwerte (bezogen auf den Betrachtungszeitraum 2007 bis 2016) dargestellt. Die Barwerte werden sowohl für die Einnahmen- und die Ausgabenseite sowie – saldiert – als Gesamteffekt ausgewiesen.

Barwertbetrachtung Basisjahr 2007 Zeitraum: 10 Jahre Kalkulationszins: 4,3%	Gesamteffekt	Einnahmeseite	Ausgabenseite
Optimiertes Länder-Modell	in Mio. Euro	in Mio. Euro	in Mio. Euro
Strategieentwicklung	15.613	15.622	-9
Controlling	-3	0	-3
Fachaufsicht	-18	0	-18
Normsetzung	24	0	24
Risikomanagement	6.688	6.692	-4
Servicemanagement	-1	0	-1
Fachablauforganisation	-5	0	-5
Fachaufbauorganisation	464	0	464
Informationstechnik	9.276	8.773	503
Aus- und Fortbildung	0	0	0
Personalmanagement	0	0	0
Haushaltsmanagement	0	0	0
Gesamteffekt	32.039	31.087	951

Tab. 40.: Ergebnis der Barwertbetrachtung „Optimiertes Länder-Modell“

Barwertbetrachtung Basisjahr 2007 Zeitraum: 10 Jahre Kalkulationszins: 4,3%	Gesamteffekt	Einnahmeseite	Ausgabenseite
Bund-Länder-Modell	in Mio. Euro	in Mio. Euro	in Mio. Euro
Strategieentwicklung	23.424	23.433	-9
Controlling	-3	0	-3
Fachaufsicht	-18	0	-18
Normsetzung	24	0	24
Risikomanagement	9.365	9.369	-4
Servicemanagement	-1	0	-1
Fachablauforganisation	-5	0	-5
Fachaufbauorganisation	330	0	330
Informationstechnik	12.835	12.282	552
Aus- und Fortbildung	99	0	99
Personalmanagement	0	0	0
Haushaltsmanagement	0	0	0
Gesamteffekt	46.049	45.084	965

Tab. 41.: Ergebnis der Barwertbetrachtung „Bund-Länder-Modell“

Barwertbetrachtung Basisjahr 2007 Zeitraum: 10 Jahre Kalkulationszins: 4,3%	Gesamteffekt	Einnahmeseite	Ausgabenseite
Bundessteuerverwaltung Variante A	in Mio. Euro	in Mio. Euro	in Mio. Euro
Strategieentwicklung	35.925	35.931	-6
Controlling	-4	0	-4
Fachaufsicht	-14	0	-14
Normsetzung	64	0	64
Risikomanagement	14.056	14.060	-4
Servicemanagement	3	0	3
Fachablauforganisation	-4	0	-4
Fachaufbauorganisation	1.186	0	1.186
Informationstechnik	12.835	12.282	552
Aus- und Fortbildung	99	0	99
Personalmanagement	-10	0	-10
Haushaltsmanagement	-10	0	-10
Gesamteffekt	64.126	62.273	1.853

Tab. 42.: Ergebnis der Barwertbetrachtung „Bundessteuerverwaltung“ (Variante A)

Barwertbetrachtung Basisjahr 2007 Zeitraum: 10 Jahre Kalkulationszins: 4,3%	Gesamteffekt	Einnahmeseite	Ausgabenseite
Bundessteuerverwaltung Variante B	in Mio. Euro	in Mio. Euro	in Mio. Euro
Strategieentwicklung	35.925	35.931	-6
Controlling	-4	0	-4
Fachaufsicht	-14	0	-14
Normsetzung	64	0	64
Risikomanagement	14.056	14.060	-4
Servicemanagement	3	0	3
Fachablauforganisation	-4	0	-4
Fachaufbauorganisation	1.578	0	1.578
Informationstechnik	12.835	12.282	552
Aus- und Fortbildung	99	0	99
Personalmanagement	-10	0	-10
Haushaltsmanagement	-10	0	-10
Gesamteffekt	64.517	62.273	2.244

Tab. 43.: Ergebnis der Barwertbetrachtung „Bundessteuerverwaltung“ (Variante B)

Anhang 4: Föderalismusbedingte Effizienz Nachteile

In der folgenden Übersicht werden die Einzeleffekte der Module sowie die Gesamteffekte der Modelle (Barwerte) noch einmal im Überblick dargestellt:

Barwertbetrachtung Basisjahr 2007 Zeitraum: 10 Jahre Kalkulationszins: 4,3%	Optimiertes Länder-Modell	Bund-Länder- Modell	Bundessteuer- verwaltung Variante A	Bundessteuer- verwaltung Variante B
	in Mio. Euro	in Mio. Euro	in Mio. Euro	in Mio. Euro
Strategieentwicklung	15.613	23.424	35.925	35.925
Controlling	-3	-3	-4	-4
Fachaufsicht	-18	-18	-14	-14
Normsetzung	24	24	64	64
Risikomanagement	6.688	9.365	14.056	14.056
Servicemanagement	-1	-1	3	3
Fachablauforganisation	-5	-5	-4	-4
Fachaufbauorganisation	464	330	1.186	1.578
Informationstechnik	9.276	12.835	12.835	12.835
Aus- und Fortbildung	0	99	99	99
Personalmanagement	0	0	-10	-10
Haushaltsmanagement	0	0	-10	-10
Gesamteffekt	32.039	46.049	64.126	64.517

Tab. 44.: Barwerte der alternativen Organisationsmodelle

Die föderalismusbedingten Mindereinnahmen hatten wir als Differenz der realisierbaren Mehreinnahmenpotenziale im Modell der Bundessteuerverwaltung Variante B und den realisierbaren Mehreinnahmenpotenziale im Optimierte Länder-Modell definiert. Über die gewählte Barwertbetrachtung des Betrachtungszeitraums 2007 bis 2016 ergibt sich die Summe der Barwerte zu 31,2 Mrd. Euro. Diese Summe setzt sich wie aus folgender Tabelle ersichtlich zusammen.

Barwertbetrachtung Basisjahr 2007 Zeitraum: 10 Jahre Kalkulationszins: 4,3%	realisierbare Potenziale Bundessteuerverw. Variante B	realisierbare Potenziale Optimiertes Ländermodell	Differenz (föderalismus- beding)
föderalismusbedingte Mindereinnahmen	in Mio. Euro	in Mio. Euro	in Mio. Euro
Strategieentwicklung	35.931	15.622	20.309
Controlling	0	0	0
Fachaufsicht	0	0	0
Normsetzung	0	0	0
Risikomanagement	14.060	6.692	7.368
Servicemanagement	0	0	0
Fachablauforganisation	0	0	0
Fachaufbauorganisation	0	0	0
Informationstechnik	12.282	8.773	3.509
Aus- und Fortbildung	0	0	0
Personalmanagement	0	0	0
Haushaltsmanagement	0	0	0
Gesamteffekt	62.273	31.087	31.186

Tab. 45.: Föderalismusbedingte Mindereinnahmen

Die föderalismusbedingten Mehrausgaben hatten wir als Differenz der realisierbaren Minderausgabenpotenziale im Modell der Bundessteuerverwaltung (Variante B) und den realisierbaren Minderausgabenpotenziale im Optimierten Länder-Modell definiert. Über die gewählte Barwertbetrachtung des Betrachtungszeitraums 2007 bis 2016 ergibt sich die Summe der Barwerte zu 1,3 Mrd. Euro.

Barwertbetrachtung Basisjahr 2007 Zeitraum: 10 Jahre Kalkulationszins: 4,3%	realisierbare Potenziale Bundessteuerverw. Variante B	realisierbare Potenziale Optimiertes Ländermodell	Differenz (föderalismus- bedingt)
föderalismusbedingte Mehrausgaben	in Mio. Euro	in Mio. Euro	in Mio. Euro
Strategieentwicklung	-6	-9	3
Controlling	-4	-3	-1
Fachaufsicht	-14	-18	4
Normsetzung	64	24	41
Risikomanagement	-4	-4	0
Servicemanagement	3	-1	4
Fachablauforganisation	-4	-5	1
Fachaufbauorganisation	1.578	464	1.113
Informationstechnik	552	503	49
Aus- und Fortbildung	99	0	99
Personalmanagement	-10	0	-10
Haushaltsmanagement	-10	0	-10
Gesamteffekt	2.244	951	1.293

Tab. 46.: Föderalismusbedingte Mehrausgaben

Im Rahmen einer Sensitivitätsanalyse haben wir die Ergebnisse der Barwertberechnungen auf veränderte Kalkulationszinssätze untersucht. Als Vergleichswerte wurden zusätzlich zu dem verwendeten Kalkulationszinssatz von 4,3 % die Kalkulationszinssätze 2 % und 6 % herangezogen. Die Ergebnisse sind in der folgenden Abbildung wiedergegeben.

Sensitivitätsanalyse zu den ermittelten Barwerten				
Validierung über eine Sensitivitätsanalyse				
Sensitivitätsanalyse / Barwerte 2007	Betrachtungszeitraum 10 Jahre	2,0%	4,3%	6,0%
optimiertes Länder-Modell		13,5%	32.039	-8,60%
Bund-Länder-Modell		12,5%	46.049	-9,63%
Bundessteuervew. Typ A		13,4%	64.126	-8,54%
Bundessteuervew. Typ B		13,4%	64.517	-8,55%
	%-Abweichung		EURO	%-Abweichung

Durch die Sensitivitätsanalyse werden die Auswirkungen der alternativen Kalkulationszinssätze von 2% und 6% jeweils für die alternativen Organisationsmodelle bei der Barwertberechnung untersucht. Dabei führen höhere Kalkulationszinssätze zu niedrigeren Barwerten und niedrigere Zinssätze zu höheren Barwerten.

5




Abb. 17.: Sensitivitätsanalyse zu den ermittelten Barwerten