



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)

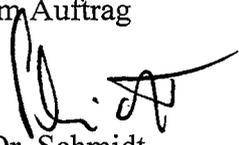
Sehr geehrte Damen und Herren,

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)

- Kurzfassung -

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**

<b>1</b>	<b>Auftrag, Vorgehen und Methode.....</b>	<b>3</b>
1.1	Auftrag .....	3
1.2	Vorgehen .....	4
1.3	Methode.....	5
<b>2</b>	<b>Quantifizierung der realisierbaren Potenziale .....</b>	<b>8</b>
2.1	Beschreibung der alternativen Organisationsmodelle .....	8
2.2	Quantifizierung der realisierbaren Effizienzpotenziale.....	12
2.3	Quantifizierung der „föderalismusbedingten“ Effizienznachteile .....	15
<b>3</b>	<b>Gesamtbeurteilung.....</b>	<b>16</b>
3.1	Beschreibung der Auswirkungen auf die Bürgerorientierung und Mitarbeitermotivation .....	16
3.2	Beschreibung des rechtlichen Änderungsbedarfes .....	17
3.3	Gesamtbeurteilung der Modelle.....	18

## Abbildungsverzeichnis

Abb. 1.: Gesamtüberblick über die verwendete Methode.....	6
Abb. 2.: Definition der Modelle .....	8
Abb. 3.: Darstellung einer Organisationsstruktur der Bundessteuerverwaltung .....	10
Abb. 4.: Definition von Kriterien zur Beschreibung der Modelle.....	12
Abb. 5.: Kassenmäßige Effekte im Überblick .....	13
Abb. 6.: Kassenmäßige föderalismusbedingte Effizienz Nachteile .....	15

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, Vorgehen und Methode

### 1.1 Auftrag

Zum finanziellen Ausmaß der Effizienzverluste durch die föderale Struktur der deutschen Steuerverwaltung gibt es nur Indizien oder Einzelfeststellungen. Eine umfassende Analyse und systematische Aufbereitung ist bisher nicht erstellt worden.

Das Bundesministerium der Finanzen hat daher die Kienbaum Management Consultants GmbH beauftragt, eine **realistische Abschätzung** des Potenzials möglicher Mehreinnahmen und Minderausgaben im Falle einer Bundessteuerverwaltung bzw. einer verbesserten Kooperation, Koordination und Organisation der Länderverwaltungen vorzunehmen und die „**föderalismusbedingten**“ **Effizienznachteile** (Mindereinnahmen und Mehrausgaben) zu quantifizieren.

Für die Bundessteuerverwaltung sind zwei Varianten zu berücksichtigen: Übertragung des Steuervollzugs der Gemeinschaftsteuern von den Ländern auf den Bund (Variante A) und Übertragung des Steuervollzugs der Gemeinschaftsteuern und der bundeseinheitlich geregelten Landessteuern<sup>1</sup> (Variante B). Die Ermittlung der Effizienzgewinne sollte allerdings im Wesentlichen auf die **Gemeinschaftsteuern**<sup>2</sup> konzentriert werden.<sup>3</sup>

Bei der Analyse sollten auch die **makroökonomische Rahmenbedingungen** berücksichtigt werden. Darüber hinaus waren eine **rechtliche Beurteilung** der verschiedenen Modelle, eine Recherche **internationaler Reformbeispiele** sowie eine qualitative Untersuchung der modellspezifischen **Auswirkungen auf die Bürgerorientierung und Mitarbeitermotivation** Bestandteile des Auftrags.

---

<sup>1</sup> Gewerbesteuer, Grundsteuer, Grunderwerbsteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer, Feuer-  
schutzsteuer, Kraftfahrzeugsteuer, Rennwett- und Lotteriesteuer

<sup>2</sup> Inkl. Einkommensteuer (Lohnsteuer, Veranlagte Einkommensteuer, Nicht veranlagte Steuern  
vom Ertrag und Zinsabschlag), Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer, exkl. Einfuhrumsatzsteuer

<sup>3</sup> Die Versicherungssteuer ist als Bundessteuer (Art. 106 Abs. 1 Nr. 4 GG) weder Gemeinschafts-  
steuer 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.

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.

Mit der rechtlichen Beurteilung 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.

## 1.2 Vorgehen

Das inhaltliche Vorgehen der Untersuchung kann grob wie folgt beschrieben werden:

- » **Abschnitt 1 „Desk Research“:** Im gesamten Verlauf der Untersuchung, vor allem jedoch zu Beginn, wurden relevante Studien zur Effizienz der Steuerverwaltung, Einzelfeststellungen des Bundes- und der Landesrechnungshöfe, verwaltungsspezifische und makroökonomische Statistiken sowie internationaler Organisationsmodelle der Steuerverwaltung recherchiert.
- » **Abschnitt 2 „Quantifizierung der Ausgabenseite“:** Da keine aktuellen bzw. detaillierten Daten über den Personaleinsatz und die Ausgaben der Landessteuerverwaltungen vorlagen, wurde eine schriftliche Datenerhebung in allen 16 Bundesländern durchgeführt. Die erhobenen Daten wurden in Vor-Ort-Gesprächen mit Vertretern der jeweiligen Landessteuerverwaltungen validiert.
- » **Abschnitt 3 „Quantifizierung der Einnahmenseite“:** Aufgrund mangelnder umfassender Kennzahlenwerte, insbesondere zu Abweichungsquoten und Mehrergebnissen des Steuervollzugs, sowie fehlender vergleichbarer Untersuchungen hat Kienbaum eine eigene Methode zur Quantifizierung der Einnahmenseite bzw. der Effizienzpotenziale insgesamt entwickelt und angewendet.
- » **Abschnitt 4 „Entwicklung und Kalkulation der Modelle“:** Auf Basis von Erkenntnissen aus diversen Kienbaum-Projekten im Bereich der Steuerverwaltung, Erhebungen zu abgeschlossenen, laufenden und geplanten Reformmaßnahmen aller 16 Bundesländer sowie ausgewählter ausländischer Verwaltungsstrukturen sind Organisationsmodelle für eine Bundessteuerverwaltung bzw. eine verbesserte Kooperation, Koordination und Organisation der Länderverwaltungen entworfen worden. Eine Überprüfung der Modelle auf Praxistauglichkeit erfolgte in den o. g. Vor-Ort-Gesprächen mit den Ländern. Im Anschluss an die Validierung wurden – modellspezifisch – realisierbare Effizienzpotenziale kalkuliert.

- » **Abschnitt 5 „Beurteilung des rechtlichen Rahmens“:** Die Beurteilung der rechtlichen Rahmenbedingungen für eine Umsetzung der alternativen Organisationsmodelle der Steuerverwaltung umfasste sowohl eine grundgesetzliche, als auch eine einfachgesetzliche Analyse.
- » **Abschnitt 6 „Beurteilung der Bürgerorientierung und Mitarbeitermotivation“:** Nach Fertigstellung der Organisationsmodelle wurden Auswirkungen auf die Bürgerorientierung bzw. Mitarbeitermotivation, die bei der Umsetzung der alternativen Organisationsmodelle zu erwarten sind, (grob) qualitativ beurteilt.
- » **Abschnitt 7 „Gesamtbeurteilung“:** Die Gesamtbeurteilung der Untersuchungsergebnisse basiert auf einer Quantifizierung der Ausgaben- und Einnahmenseite, einer Analyse der rechtlichen Änderungsbedarfe sowie einer Analyse der Auswirkungen auf die Bürgerorientierung bzw. Mitarbeitermotivation im Falle einer Umsetzung der alternativen Organisationsmodelle.

Die Untersuchung dauerte ca. zwölf Monate und wurde von August 2005 bis August 2006 durchgeführt.

### **1.3 Methode**

Da keine vergleichbaren Untersuchungen vorlagen, wurde eine spezielle Methode zur Quantifizierung der Effizienzpotenziale in der Steuerverwaltung entwickelt. Die Methode besteht aus zehn Einzelschritten, die im Folgenden kurz erläutert werden (vgl. Abb. 1).

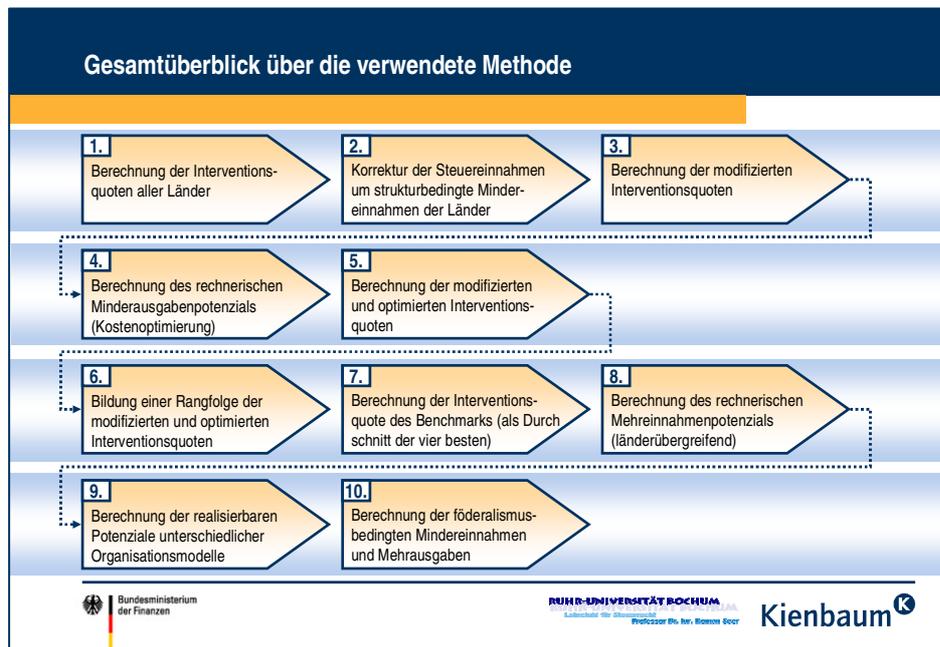


Abb. 1.: Gesamtüberblick über die verwendete Methode

Zunächst wird für jedes Bundesland die Interventionsquote als Quotient der Kosten der Besteuerung und des Steueraufkommens berechnet (**Schritt 1**). Anschließend erfolgt eine indikatorengestützte Untersuchung, ob die Wirtschaftsstrukturen der Bundesländer spezifische Schwächen aufweisen, die zu Mindereinnahmen führen. Liegen derartige Strukturschwächen vor, werden die entsprechenden Mindereinnahmen mit Hilfe von Korrekturfaktoren ausgeglichen (**Schritt 2**). Das korrigierte Steueraufkommen wird zur Berechnung der modifizierten Interventionsquote verwendet (**Schritt 3**).

Anschließend werden die Kostenstrukturen der Steuerverwaltungen untersucht. Die Effizienz wird anhand ausgewählter Indikatoren bewertet. Daraufhin erfolgt eine Berechnung des rechnerischen Minderausgabepotenzials (**Schritt 4**). Die Ist-Kosten des Steuervollzugs werden soweit korrigiert, dass länderspezifische Effizienzunterschiede 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**).

Aus den korrigierten und optimierten Interventionsquoten wird anschließend eine Rangfolge gebildet (**Schritt 6**). Der Durchschnitt der vier besten, d. h. der vier niedrigsten Interventionsquoten ergibt einen Benchmark (**Schritt 7**). Für jedes Bundesland wird daraufhin die Differenz zwischen der korrigierten und optimierten Interventionsquote und dem Benchmark berechnet. Die Summe der einzelnen Abweichungen stellt das rechnerische Mehreinnahmepotenzial dar (**Schritt 8**).

Für jede alternative Organisationsform der Steuerverwaltung wird daraufhin ermittelt, welche prozentualen Anteile des rechnerischen Mehreinnahmepotenzials schätzungsweise realisiert werden können. Zugleich wird ermittelt, welche Minderausgabepotenziale sich durch die jeweiligen Modelle erschließen lassen (**Schritt 9**). Die Differenz zwischen den finanziellen Effekten der Bundessteuerverwaltung – Übertragung der Gemeinschaftsteuern und der Landessteuern (Variante B) – sowie des Optimierten Länder-Modells wird als föderalismusbedingter Effizienznachteil definiert und dargestellt (**Schritt 10**).

Bei der Quantifizierung der rechnerischen Effizienzpotenziale wird auf Einzeldaten der Länder zurückgegriffen. Darüber hinaus werden **länderspezifische Potenziale** berechnet. Diese haben allerdings nur den Charakter von Zwischenergebnissen. Bei den endgültigen Ergebnissen handelt es sich um länderübergreifende bzw. bundesweite Effizienzpotenziale. Um der Frage nachzugehen, ob eine länderübergreifende oder bundesweite Realisierung der Potenziale möglich erscheint, werden im Rahmen der Untersuchung länderübergreifende oder bundesweite Maßnahmen in Form von Modulen entwickelt und zu Modellen aggregiert. Da eine weitergehende Interpretation der länderspezifisch berechneten Potenziale nicht sinnvoll ist, wird auf eine gesonderte Darstellung dieser Potenziale verzichtet.

Des Weiteren wird noch einmal betont, dass es sich bei der Quantifizierung von Effizienzpotenzialen – auftragsgemäß – um **qualifizierte Schätzungen**, nicht jedoch um exakte Berechnungen handelt. Die qualifizierten Schätzungen beruhen zum Teil auf (realen) Daten, zum Teil auf (fiktiven) Annahmen. Annahmen waren vielfach erforderlich, da für die im Rahmen des Projektes entwickelten Module und Modelle i. d. R. keine praktischen und übertragbaren Referenzbeispiele im In- oder Ausland existieren.

Schließlich bleibt festzuhalten, dass die Untersuchung auf das **Jahr 2004** bezogen ist. Daraus folgt zum einen, dass jahresspezifische Effekte auf der Einnahmen- und Ausgabenseite in die Grunddaten für die Potenzialschätzung der einzelnen Module und Modelle eingeflossen sind. Zum anderen konnten länderspezifische und -übergreifende Optimierungen in den Jahren 2005 und 2006 allenfalls qualitativ in der Untersuchung berücksichtigt werden.

## 2 Quantifizierung der realisierbaren Potenziale

### 2.1 Beschreibung der alternativen Organisationsmodelle

Alternativ zur Ist-Lösung sind vier Organisationsmodelle der Steuerverwaltung entwickelt worden (vgl. Abb. 2). Es handelt sich dabei um ein „Optimiertes Länder-Modell“, ein „Bund-Länder-Modell“ sowie zwei Modelle der Bundessteuerverwaltung (für Gemeinschaftsteuern sowie für Gemeinschaftsteuern und bundeseinheitliche Landessteuern).

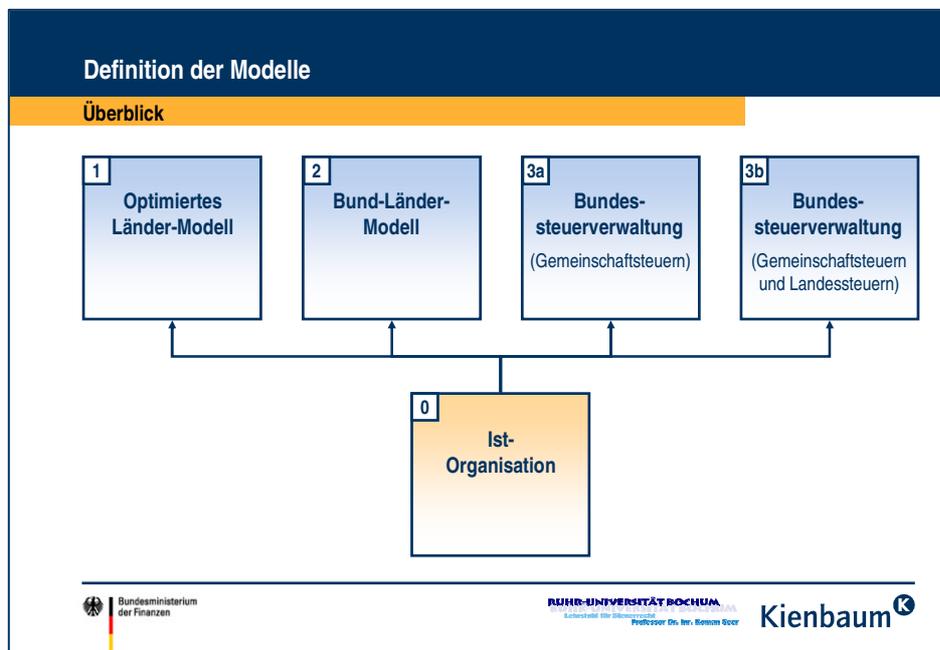


Abb. 2.: Definition der Modelle

Die alternativen Organisationsmodelle der Steuerverwaltung 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 einfachesgesetzliche Änderungen zur Umsetzung des Modells in Frage kommen.

Das Modell ist ferner dadurch charakterisiert, dass in verschiedenen Bereichen eine verstärkte Kooperation der Länder sowie eine verstärkte Koordination durch den Bund stattfinden. Entsprechende Veränderungen erfolgen allerdings nicht 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 dieses Modell Kompetenzverschiebungen von den Ländern auf den Bund, die nicht nur einfachgesetzliche, sondern auch grundgesetzliche Änderungen zur Folge haben können.

Konkret sieht das Modell in folgenden Bereichen eine Übertragung der Ausführungs- und Entscheidungskompetenzen von den Ländern auf den Bund vor: Normsetzung (hier: allgemeine Weisungsrechte des Bundes ohne Einspruchsrechte der Länder), Fachaufbauorganisation (hier: Groß- und Konzernbetriebsprüfung), Informationstechnik (hier: Rechenzentren) sowie Aus- und Fortbildung (hier: Bildungszentren).

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. Der Vollzug der bundeseinheitlich geregelten Landessteuern (Gewerbe-

steuer, 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 bundeseinheitlich geregelten Landessteuern von den Ländern auf den Bund (siehe oben).

Den Modellen der Bundessteuerverwaltung wird die folgende Organisationsstruktur zu Grunde gelegt. Bei der Konzeption wurde darauf geachtet, dass die Organisationsstruktur für beide Varianten der Bundessteuerverwaltung geeignet ist.

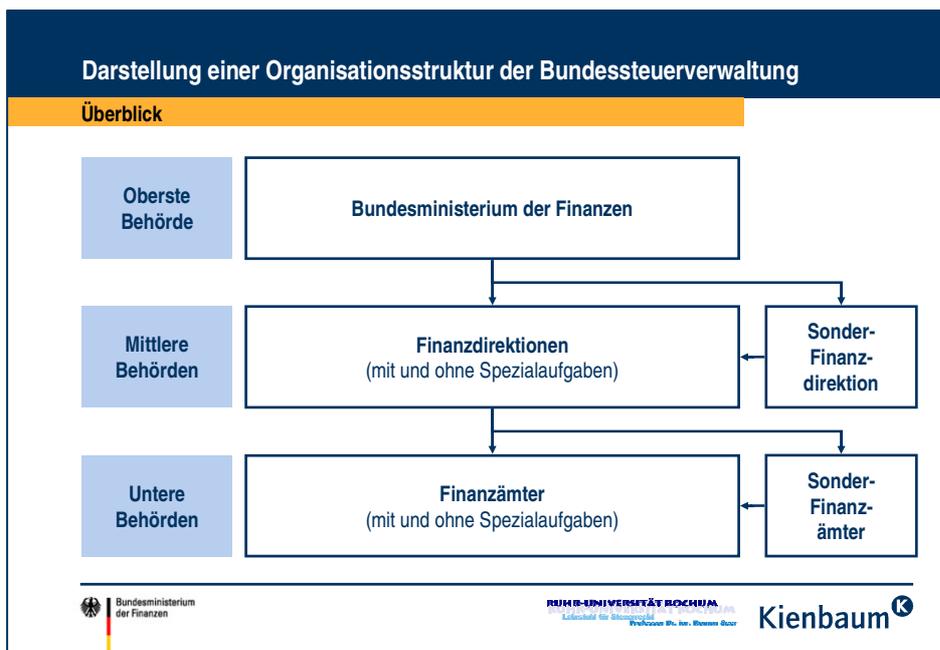


Abb. 3.: Darstellung einer Organisationsstruktur der Bundessteuerverwaltung

Für die Bundessteuerverwaltung wird ein dreistufiger Aufbau gewählt (mit dem Bundesministerium der Finanzen als Oberster Behörde, den sog. „Finanzdirektionen“ als Mittlere Behörden sowie den Finanzämtern als Untere Behörden). Finanzdirektionen und Finanzämter können mit Spezialaufgaben ausgestattet werden. Des Weiteren werden eine Sonder-Finanzdirektion und Sonder-Finanzämter eingerichtet, welche bestimmte Aufgaben bundesweit bzw. auf dem Gebiet einer Finanzdirektion bündeln.

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.

Zur detaillierten Beschreibung der alternativen Organisationsmodelle sind zwölf Kriterien oder Module definiert worden (vgl. Abb. 3).



Abb. 4.: Definition von Kriterien zur Beschreibung der Modelle

## 2.2 Quantifizierung der realisierbaren Effizienzpotenziale

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

### » Einnahmen:

Für jedes Modul wurde der Effekt auf die Einnahmesituation qualitativ beschrieben. Außerdem wurde ein Prozentsatz geschätzt, zu dem die rechnerischen Mehreinnahmenpotenziale durch die Umsetzung des jeweiligen Moduls voraussichtlich realisiert werden können („Potenzialfaktor“). Hierbei wurde davon ausgegangen, dass direkte Auswirkungen auf die Verbesserung der Einnahmen nur von den drei Modulen „Strategieentwicklung“, „Risikomanagement“ und „Informationstechnik“ ausgehen.

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

» **Ausgaben:**

Für jedes Modul werden zum einen die Umsetzungskosten qualitativ beschrieben. Außerdem werden Annahmen für eine entsprechende Quantifizierung getroffen.

Es wird betont, dass für die Höhe der Potenzialfaktoren sowie der Umsetzungskosten lediglich qualifizierte Schätzungen, nicht jedoch exakte Berechnungen vorgenommen worden sind, da diese eine konkrete inhaltliche und zeitliche Planung für die Umsetzung der Module erfordern würden, welche im Rahmen dieser Untersuchung weder geleistet werden konnte, noch sollte.

In der folgenden Übersicht werden die jährlichen kassenmäßigen Gesamteffekte der Modelle – bzgl. des Zeitraums von 2007 bis 2016 – dargestellt. Die Gesamteffekte stellen Saldierungen von Einnahmen und Ausgaben dar.

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%

Abb. 5.: Kassenmäßige Effekte im Überblick

Zur Plausibilisierung dieser kassenmäßigen Betrachtung kann eine vereinfachende Rechnung auf der Basis von Leistungswerten durchgeführt werden. Beispielhaft wird dies für das Optimierte Ländermodell durchgeführt. 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 Zielverein-

barungs- und Controllingsystems 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.

### 2.3 Quantifizierung der „föderalismusbedingten“ Effizienz Nachteile

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 von 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 Variante 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
Anteil der durchschnittlichen jährlichen kassenmäßigen Effekte am Gemeinschaftsteueraufkommen (2004)	1,36%	2,73%	1,37%

Abb. 6.: Kassenmäßige föderalismusbedingte Effizienz Nachteile

Die Ermittlung der sog. Barwerte (= aktuelle Werte zukünftiger Zahlungen) führt zur gleichen Reihenfolge der Modelle hinsichtlich ihrer wirtschaftlichen Vorteilhaftigkeit.

### 3 Gesamtbeurteilung

#### 3.1 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 Beschäftigten 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.

### 3.2 Beschreibung des rechtlichen Änderungsbedarfes

Der rechtliche Änderungsbedarf bei den drei untersuchten Modellen<sup>4</sup> lässt sich wie folgt zusammenfassen:

» **Rechtlicher Änderungsbedarf beim Optimierten Länder-Modell:**

Die punktuelle Intensivierung der Kooperation zwischen Bund und Ländern kann auf Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG gestützt werden, der die Zuständigkeits- und Aufgabenverflechtung als Ausprägung eines kooperativen Föderalismus erlaubt, „wenn und soweit dadurch der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert oder erleichtert wird“. Inhaltlich eröffnet der „Beweglichkeitsfaktor“ des Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG jede Gestaltung des Zusammenwirkens, die zur beschriebenen Effektivierung des Steuervollzugs beiträgt. Die Änderungen sind in Form eines Bundesgesetzes, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, zu erlassen. Demnach ist das FVG entsprechend um Öffnungsklauseln zu erweitern.

---

<sup>4</sup> Ob sich die inzwischen durch das Föderalismusreformbegleitgesetz eingeführten Änderungen des FVG auf die Kooperationsklausel des Art. 108 Abs. 4 GG stützen lassen, ist nicht Gegenstand dieser Forschungsaufträge.

» **Rechtlicher Änderungsbedarf beim Bund-Länder-Modell:**

Die punktuelle Intensivierung der Kooperation zwischen Bund und Ländern kann auf Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG gestützt werden, der die Zuständigkeits- und Aufgabenverflechtung und die punktuelle Übertragung von Verwaltungszuständigkeiten und -aufgaben als Ausprägung eines kooperativen Föderalismus erlaubt, „wenn und soweit dadurch der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert oder erleichtert wird“. Inhaltlich eröffnet Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG auch hier jede Gestaltung des Zusammenwirkens und der Aufgabenübertragung, die zur beschriebenen Effektivierung des Steuervollzugs beiträgt. Die Änderungen sind in Form eines Bundesgesetzes, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, zu erlassen. Demnach ist das FVG entsprechend zu ändern.

» **Rechtlicher Änderungsbedarf beim Modell der Bundessteuerverwaltung:**

Der substanzielle Aufgabentransfer im Modell der Bundessteuerverwaltung kann nicht auf Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG gestützt werden, der nur punktuelle Abweichungen von der Verteilung der Verwaltungshoheit in Art. 108 Abs. 1 bis 3 GG erlaubt. Darum ist eine Neukonzeption des Art. 108 GG erforderlich. Das FVG ist daran anzupassen.

### 3.3 Gesamtbeurteilung der Modelle

Nach den zu erwartenden Effizienzgewinnen ist das Modell der Bundessteuerverwaltung (Variante B) gegenüber dem Modell der Bundessteuerverwaltung (Variante A), 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 den Bund und die 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),
- » 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 rechtliche Bewertung der Modelle:

**Ruhr-Universität Bochum, Lehrstuhl für Steuerrecht**

Prof. Dr. jur. Roman Seer  
PD Dr. jur. Klaus-Dieter Drüen