

# Länderautonomie in der Einkommensteuer: Konsequenzen eines Zuschlagsmodells

Thiess Büttner und Robert Schwager

Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Mannheim \*

Oktober 2000

## 1 Einleitung

Mit der aktuellen Auseinandersetzung um die Regelungen des Länderfinanzausgleichs ist die Diskussion um grundsätzliche Reformen der föderalen Finanzverfassung etwas in den Hintergrund getreten. Dabei ist unter den Kritikern des Finanzausgleichs weitgehend unumstritten, dass weniger die Details des Finanzausgleichs als vielmehr der hohe Grad der Nivellierung und die geringe Einnahmeautonomie der Länder problematisch sind. Nicht nur in der Politik sondern auch aus den Reihen der Wissenschaft wird deswegen immer wieder eine Verstärkung der Steuerautonomie der Länder gefordert. Dies würde den Ländern ermöglichen, das Volumen des öffentlichen Leistungsangebotes zu einem größeren Anteil selbst zu bestimmen. Die Landespolitik könnte so stärker auf regional unterschiedliche Präferenzen eingehen. Gleichzeitig würde die Eigenverantwortung der Landesregierungen gegenüber den Bürgern gestärkt. Hieraus ergeben sich aus Sicht der Befürworter Anreize für eine verbesserte Haushaltsdisziplin sowie für eine stärkere Pflege der Steuerquellen. Dies ist insbesondere auch im Zusammenhang mit der Einhaltung der Verschuldungsregeln des Vertrages von Maastricht von Bedeutung. Letztlich soll eine Steuerautonomie der

Länder die Politik zwingen, Struktur und Höhe der staatlichen Einnahmen und Ausgaben gegenüber den Bürgern besser zu rechtfertigen und gegebenenfalls einzuschränken. Es wird erwartet, dass eine Steuerautonomie der Länder zu einer Eindämmung des Staatssektors führt.

Gegen eine Steuerautonomie könnten aber die zwischen den Bundesländern bestehenden Unterschiede in der Finanzkraft vorgebracht werden. Finanzschwache Länder müssten nämlich entweder geringere öffentliche Leistungen anbieten, was möglicherweise im Hinblick auf die grundgesetzlich gebotene Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse kritisiert werden könnte, oder sie sind gezwungen, höhere Steuersätze anzuwenden. Eine Folge der Steuerautonomie wäre demnach eine Begünstigung der reichen Länder im regionalen Wettbewerb, da diese durch niedrige Steuersätze ihre Standortvorteile noch vergrößern könnten. Daneben könnte von Gegnern der Steuerautonomie auch befürchtet werden, dass ein ruinöser Steuerwettbewerb entsteht, der den Ländern die Möglichkeit nimmt, ihre Aufgaben zu erfüllen.

Vor diesem Hintergrund untersucht die vorliegende Arbeit einen konkreten, praktikablen Vorschlag zur Ausgestaltung einer Steuerautonomie der Länder, nämlich ein Zuschlagsmodell bei der Einkommensteuer. Aufbauend auf einer präzisen Formulierung dieses Modells im Abschnitt 2 befasst sie sich mit der Frage, ob die von Befürwortern und Gegnern angesprochenen Konsequenzen tatsächlich zu erwarten sind. Hierbei konzentrieren wir uns auf zwei Themen. Zuerst werden die quantitativen Aufkommenseffekte in den Bundesländern auf Grund der tatsächlichen Aufkommenszahlen aufgezeigt (Abschnitte 3 bis 5). Es wird ermittelt, wie groß die Unterschiede zwischen den Steuersätzen der Länder sein müssen, damit auch finanzschwache Länder nach wie vor die gleichen Pro-Kopf-Ausgaben tätigen können wie der Bundesdurchschnitt. Dabei werden zwei wesentliche Elemente der geltenden Finanzverfassung berücksichtigt, der vertikale Steuerverbund bei der Einkommensteuer und der horizontale Finanzausgleich zwischen den Ländern. Im letzten Teil der Arbeit (Abschnitt 6) werden die Anreizeffekte abgeleitet, die das Zuschlagsmodell auf die Steuerpolitik der Länder auslöst. Auf dieser Grundlage wird erörtert, ob zu erwarten ist, dass das Zuschlagsmodell tatsächlich zu einer Senkung der Steuerbelastung führt. Auch hier erweist sich die Interaktion zwischen Steuerautonomie, Steuerverbund und Finanzausgleich als wesentlich. Abschnitt 7 schließt mit einer Zusammenfassung der Ergebnisse. Es zeigt sich, dass die Einbindung des Zuschlagsmodells in den vertikalen Steuerverbund und in den horizontalen Finanzausgleich kritisch zu beurteilen ist.

---

\*L7, 1, 68161 Mannheim, email: buettner@zew.de, schwager@zew.de

## 2 Ein einfaches Zuschlagsmodell

Eine Steuerautonomie der Länder könnte auf verschiedene Weise ausgestaltet werden. Am radikalsten wäre ein Übergang zu einem ungebundenen Trennsystem. Dies würde bedeuten, dass jedes Bundesland nach eigenem Belieben Steuern erheben dürfte, selbst solche, die schon auf Bundesebene existieren. Diese Möglichkeit steht politisch nicht zur Debatte und soll deshalb hier auch nicht weiter verfolgt werden. Weniger einschneidend wäre die Übertragung der Gesetzgebungshoheit für Landessteuern auf die Länderparlamente. In Bezug auf Grund-, Grunderwerb- und Erbschaft-/Schenkungsteuer ist dies von einigen Landesregierungen auch schon vorgeschlagen worden.<sup>1</sup> Es wurde auch eine Regionalisierung der Kraftfahrzeugsteuer angeregt.<sup>2</sup> Angesichts der im Verhältnis zu den großen Verbundsteuern untergeordneten quantitativen Bedeutung der reinen Landessteuern wird aber wohl eine Steuerautonomie der Länder erst dann ein substantielles Ausmaß aufweisen, wenn sie die Umsatzsteuer oder die Einkommensteuer mit einbezieht. Betrachtet man die Schwierigkeit, ein befriedigendes europäisches Mehrwertsteuersystem zu entwickeln und durchzusetzen, wird man sich kaum entsprechende Probleme beim Handel zwischen den deutschen Bundesländern auferlegen wollen. Es bleibt deshalb nur die Einkommensteuer als Ansatzpunkt für eine quantitativ bedeutsame, und zugleich mit vertretbarem Aufwand verbundene Steuerautonomie der Länder.

Auch eine Autonomie der Länder bei der Einkommensteuer kann verschieden radikal gestaltet werden. Im Prinzip wären sechzehn verschiedene Einkommensteuergesetze der Länder mit eigenen Tarifen und Bemessungsgrundlagen denkbar. Dies würde den Ländern erlauben, die Lenkungs- und Verteilungsziele, die derzeit auf Bundesebene mit der Einkommensteuer verfolgt werden, selbst anzugehen. Dies kann als natürlicher Ausdruck der Steuerautonomie angesehen werden und wird so in manchen Föderalstaaten praktiziert oder zumindest ernsthaft diskutiert.<sup>3</sup> Für Deutschland erscheinen divergierende Einkommensteuer-Bemessungsgrundlagen aber zu radikal, und auch aus verwaltungstechnischen Gründen spricht vieles für eine bundeseinheitliche Bemessungsgrundlage. Es bleibt also nur der Tarif als Entscheidungsgröße der Länder. Die einfachste Variante ist hier ein propor-

<sup>1</sup>Siehe Teufel, Stoiber, Koch (1999:14).

<sup>2</sup>vgl. Rensch (2000:52).

<sup>3</sup>In der Schweiz variieren die Tarife der kantonalen Einkommensteuern ganz erheblich (vgl. Eidgenössische Steuerverwaltung (2000:46). In Kanada erhebt Québec eine eigene Einkommensteuer, und die anderen Provinzen wünschen sich mehr Gestaltungsfreiheit bei den Tarifen (vgl. Krelove et al. (1997)).

tionaler Tarif. Dieser kann wiederum durch einen auf das zu versteuernde Einkommen anzuwendenden Satz oder als Zuschlag zur Einkommensteuerschuld gestaltet werden. Wir konzentrieren uns für eine Analyse der quantitativen Auswirkungen auf die zweite Alternative. Eine Autonomie der Länder liesse sich so vergleichsweise einfach durch ein ganzes oder teilweises Ersetzen des Länderanteils durch ein Zuschlagsrecht auf die Steuerschuld bewerkstelligen, ähnlich wie beim Solidaritätszuschlag.<sup>4</sup> Diese Variante der Umsetzung einer Steuerautonomie findet in der wissenschaftlichen Diskussion breite Unterstützung. Insbesondere hat sich der wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen wiederholt dafür ausgesprochen.<sup>5</sup> Auch im Positionspapier der Ministerpräsidenten von Baden-Württemberg, Bayern und Hessen wird diese Maßnahme als Möglichkeit für die Stärkung der Steuerautonomie in Deutschland genannt.<sup>6</sup>

Es soll in der vorliegenden Betrachtung nicht ausgeschlossen werden, dass auch nach einer Reform wie sie hier beschrieben wird, die Einkommensteuer weiterhin im Steuerverbund verbleibt. Deshalb muss zwischen der Ertragshoheit und der Gesetzgebungshoheit der Einkommensteuer sorgfältig unterschieden werden. Wir bezeichnen im folgenden mit "bundesgesetzlich geregelter Einkommensteuer" die vom Bundesgesetzgeber bestimmte und in den Steuerverbund einbezogene Einkommensteuer. Das Aufkommen aus dieser Steuer, das im Land  $i$  nach Zerlegung entsteht, wird mit  $T_i \geq 0$  bezeichnet. Der Anteil des Aufkommens an der bundesgesetzlich geregelten Einkommensteuer, der den Ländern zufließt, ist durch  $\alpha$  mit  $0 \leq \alpha \leq 1$  bestimmt. Zusätzlich erhebt jedes Land einen Zuschlag auf die Einkommensteuerschuld zum Satz  $\theta_i$ , der grundsätzlich auch negativ sein kann, was einer teilweisen Rückerstattung der Einkommensteuer durch die Länder entsprechen würde. Dies ergibt die genuine Landeseinkommensteuer, bei der zwar die Bemessungsgrundlage ( $T_i$ ) durch Bundesgesetz festgelegt wird, nicht aber der Tarif ( $\theta_i$ ). Die gesamten Einkommensteuer-Einnahmen eines Landes setzen sich aus den Landesanteilen an der bundesgesetzlich geregelten Einkommensteuer und der Landeseinkommensteuer zusammen. Die im

<sup>4</sup>Dieser Vorschlag erscheint auch verwaltungstechnisch noch am ehesten praktikabel. Zwar ist ein Abgleich zwischen der am Unternehmensstandort vereinnahmten Lohnsteuer und der am Wohnsitz veranlagten Einkommensteuer erforderlich, dieser könnte aber auf der gegenwärtigen Regelung zur Lohnsteuerzerlegung aufbauen. Insoweit der Zuschlagssatz am Unternehmensstandort und damit im Einnahmeland oberhalb des Zuschlagssatzes im Wohnsitzland liegt, käme es im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zu einer partiellen Rückerstattung der Steuerzahlung zu Lasten des Wohnsitzfinanzamts. Im Fall zu geringer Steuerzahlungen käme es zu einer Nachforderung zu Gunsten des Wohnsitzfinanzamts. Allerdings wäre bei jährlichen Änderungen in den Steuersätzen der Zerlegungsschlüssel nicht nur alle drei Jahre zu erheben.

<sup>5</sup>Wissenschaftlicher Beirat (1992:92-103, 1995:40), s. auch Lenk, Schneider (1999) und Huber (1999:64).

<sup>6</sup>Teufel, Stoiber, Koch, 1999:13

Land  $i$  ansässigen Steuerpflichtigen zahlen insgesamt die Steuerschuld

$$(\theta_i + 1)T_i.$$

Bund und Gemeinden erhalten zusammen aus diesem Land

$$(1 - \alpha)T_i.$$

Die Steuereinnahmen des Landes  $i$  sind definiert durch

$$f_i = (\theta_i + \alpha)T_i,$$

wobei negative Steuersätze ausgeschlossen werden können ( $\theta_i + \alpha \geq 0$ ). Das Gesamtaufkommen der durch Bundesgesetz geregelten Einkommensteuer, die als *Basis-Einkommensteuer* bezeichnet werden kann, ist  $T := \sum_{j=1}^{16} T_j$ .

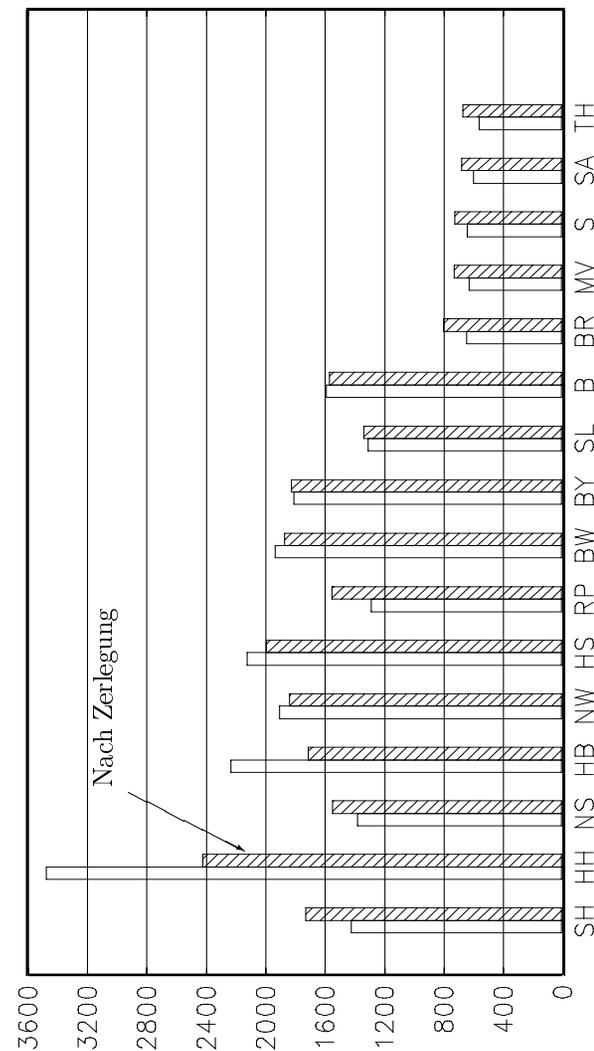
### 3 Die Bedeutung der Steuerkraftunterschiede

Nun sind die Bundesländer aber ungleich in der Steuerkraft mit der Konsequenz, dass die Länder schon bei gleicher Höhe des Zuschlags ein unterschiedliches Aufkommen erzielen würden. Für eine Beurteilung der möglichen Autonomie ist es von Interesse, aufzuzeigen, wie groß die Unterschiede wirklich wären. Abbildung 1 gibt einen ersten Aufschluss, indem sie das Pro-Kopf-Aufkommen der Einkommensteuer in den Bundesländern zeigt. Der Unterschied vor und nach der Lohnsteuerzerlegung zeigt, dass tendenziell Länder mit besonders reichlichem Primäraufkommen Nettobeiträge in die Zerlegung leisten, während Länder mit vergleichsweise geringem Primäraufkommen von der Zerlegung profitieren. Auch nach der Zerlegung bestehen noch recht große Unterschiede. So wird in Hamburg im Endeffekt noch weit über 2000 DM pro Einwohner eingenommen, während es in den fünf neuen Bundesländern weniger als 800 DM sind.

Aufgrund der Steuerautonomie könnten die Länder allerdings Aufkommensunterschiede durch die Anpassung ihres Zuschlags zur Einkommensteuer ausgleichen. Ein Eindruck von der Rolle der Aufkommensunterschiede im Rahmen des Zuschlagsmodells lässt sich nun dadurch erhalten, dass im Rahmen einer Simulation ermittelt wird, welche Zuschläge die Länder bei gegebenem Primäraufkommen erheben müssten, um ein Aufkommen entsprechend dem Bundesdurchschnitt zu erzielen. Hierbei werden die Rückwirkungen auf das Primäraufkommen vernachlässigt<sup>7</sup> und es bleibt auch

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

Abbildung 1: Länderanteil am Aufkommen aus Lohnsteuer und veranlagter Einkommensteuer vor und nach Zerlegung (DM pro Einwohner)



Länderanteil (42.5 %) des kassenmäßigen Aufkommens aus Lohnsteuer und veranlagter Einkommensteuer pro Kopf im Durchschnitt der Jahre 1996-1998. Quelle Stat. Bundesamt, eigene Berechnungen. Zerlegung auf Basis des Schlüssels für die Jahre 1996, 1997 sowie 1998.

außer Acht, dass ein Land möglicherweise ein vom Durchschnitt abweichendes Aufkommensziel hat.

Die Simulation soll also diejenigen Steuersätze  $(\theta_i)_{i=1}^{16}$  ermitteln, die es jedem Land trotz Autonomie erlauben, die gleichen Pro-Kopf-Ausgaben zu tätigen wie der Bundesdurchschnitt. Präzise formuliert soll also gelten:

$$\frac{f_i}{b_i} \stackrel{!}{=} \frac{\sum_{j=1}^{16} f_j}{B} \quad \text{für alle } i = 1, \dots, 16, \quad (1)$$

wobei  $f_i$  wie oben die Steuereinnahmen des Landes  $i$  symbolisiert.  $b_i$  ist die Bevölkerungszahl des Landes  $i$  und  $B$  ist die Gesamtbevölkerung aller Länder, also die Summe der  $b_i$ . Unter Verwendung des mit den Steueraufkommen gewichteten Durchschnitts der Zuschlagssätze

$$\bar{\theta} = \sum_{j=1}^{16} \theta_j \cdot \frac{T_j}{T}, \quad (2)$$

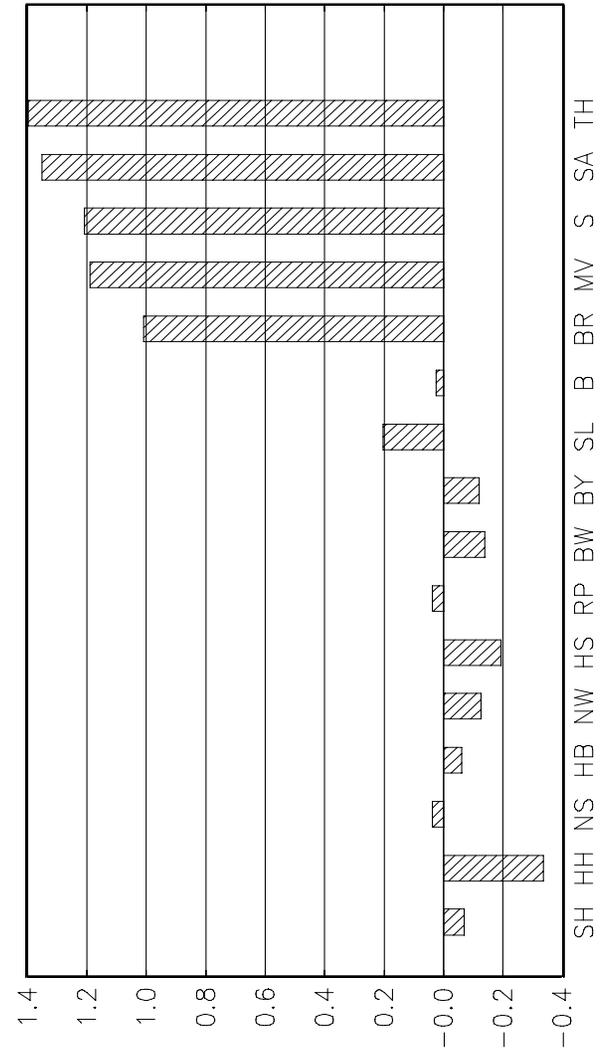
lässt sich Gleichung (1) für jedes Land durch folgenden Ausdruck ersetzen:

$$\frac{\theta_i + \alpha}{\bar{\theta} + \alpha} = \frac{T/B}{T_i/b_i} \quad \text{für alle } i = 1, \dots, 16, . \quad (3)$$

Nach dieser Formel erfordert also ein Ausgleich der Aufkommen, dass der kombinierte Landessatz  $(\theta_i + \alpha)$  – die Summe aus Zuschlagssatz und Anteil an der bundesgesetzlich festgelegten Einkommensteuer – um so höher ist je kleiner das Pro-Kopf-Steueraufkommen  $(T_i/b_i)$ . Der höhere Zuschlag muss also ein geringeres Aufkommen kompensieren. Ausgehend von den tatsächlichen Aufkommenszahlen lässt sich anhand dieser Formel nun der in jedem Land notwendige Zuschlag ausrechnen. Abbildung 2 zeigt das Ergebnis. Abgebildet ist die Höhe des kombinierten Landessatzes  $\theta_i + \alpha$  relativ zum gewichteten Durchschnitt  $\bar{\theta} + \alpha$  aller Länder. Ein positiver Wert bedeutet, dass der kombinierte Satz dieses Landes über dem gewichteten Durchschnitt liegt, ein negativer Wert zeigt einen unterdurchschnittlichen Satz an. Demnach müssten beispielsweise die ostdeutschen Länder einen doppelt so hohen Satz wie der Durchschnitt aller Länder verlangen, um ihre Pro-Kopf-Einnahmen aus der Einkommensteuer auf das durchschnittliche Niveau zu heben. Hamburg käme mit einem Steuersatz entsprechend ungefähr zwei Dritteln des Durchschnittssatzes aus.

Zwischen den sechzehn Gleichungen (3) besteht aufgrund der Verwendung des durchschnittlichen Zuschlagssatzes eine lineare Abhängigkeit. Entsprechend wurde in der Abbildung 2 nur der relative Zuschlag dargestellt. Um

Abbildung 2: Relative Zuschläge zur Steuerschuld für ein Aufkommen entsprechend dem Länderdurchschnitt ohne Finanzausgleich



Relative Zuschläge bzw. Abschläge von der Steuerschuld, die das gleiche Pro-Kopf-Aufkommen sicherstellen. Quelle: eigene Berechnungen.

Aussagen über die absoluten Zuschlagssätze treffen zu können, benötigt man weitere Annahmen. Als Referenzfall könnte beispielsweise angenommen werden, dass das gesamte Einkommensteueraufkommen auch nach der Reform unverändert bleibt. Bezeichnet man das derzeitige bundesweite Einkommensteuer-Aufkommen mit  $\tilde{T}$ , gilt dann

$$\sum_{j=1}^{16} (\theta_j + 1) T_j = \tilde{T}. \quad (4)$$

Um die horizontalen Effekte von vertikalen Verschiebungen zu trennen, könnte zudem angenommen werden, dass das dem Bund und den Gemeinden zufließende Aufkommen der Einkommensteuer von der Reform nicht betroffen sein soll. Bezeichnet man den derzeitigen Länderanteil an der Einkommensteuer mit  $\tilde{\alpha} = 0,425$ , so bedeutet dies formal, dass

$$\sum_{j=1}^{16} (\theta_j + \alpha) T_j = \tilde{\alpha} \tilde{T} \quad (5)$$

gilt. Unter Verwendung der Definition des durchschnittlichen Zuschlagssatzes  $\bar{\theta}$  können nun die Gleichungen (4) und (5) als

$$(\bar{\theta} + 1) T = \tilde{T} \quad (6)$$

$$(\bar{\theta} + \alpha) T = \tilde{\alpha} \tilde{T} \quad (7)$$

geschrieben werden.

In den zwei Gleichungen (6) und (7) sind drei Größen des neuen Systems enthalten:  $\alpha$ ,  $\bar{\theta}$  und  $T$ . Obwohl durch diese beiden Gleichungen das gesamte Aufkommen und das den verschiedenen Ebenen (Ländern bzw. Bund und Gemeinden) jeweils zufließende Aufkommen bestimmt sind, besteht noch ein Freiheitsgrad bei der Ausgestaltung des neuen Systems.

Der Freiheitsgrad kann ausgefüllt werden, indem das Verhältnis zwischen dem Aufkommen der neuen Basis-Einkommensteuer und der bisherigen Einkommensteuer durch den Parameter  $\phi$  festgelegt wird

$$\phi = \frac{T}{\tilde{T}}. \quad (8)$$

Zur Bestimmung der bundeseinheitlich festgelegten Basis-Einkommensteuer wird also gleichsam in den bisherigen Einkommensteuer-Tabellen jeder einzelne Steuerbetrag mit  $\phi$  multipliziert. Damit erhält man die Parameter

des neuen Systems als Funktionen von  $\phi$ . Es folgt dementsprechend aus (6):  $\bar{\theta} = (1 - \phi)/\phi$  und somit aus (7):  $\alpha = (\tilde{\alpha} + \phi - 1)/\phi$ . Nach Vorgabe eines Wertes für  $\phi$  erhält man nun durch Einsetzen dieser Ausdrücke in Gleichung (3) Niveaus für die Zuschlagssätze  $(\theta_i)_{i=1}^{16}$ .

Der Parameter  $\phi$  kann frei gewählt werden, ohne eine der verwendeten Gleichungen zu verletzen. Wie dieser Freiheitsgrad ausgefüllt wird, hat zwar keine tiefere ökonomische Bedeutung, kann aber bei oberflächlicher Betrachtung für die Verteilung der Besteuerungsmacht zwischen Bund und Ländern wichtig erscheinen. Ein Blick auf zwei extreme Festlegungen verdeutlicht dies. Die Gesamtsteuerlast  $\tilde{T}$  sei 100 Mrd DM. Davon seien  $(1 - \tilde{\alpha})\tilde{T} = 57,5$  Mrd DM Bundes- und Gemeindeaufkommen, während die verbleibenden  $\tilde{\alpha}\tilde{T} = 42,5$  Mrd DM den Ländern zufließen. Diese Zahlen lassen sich auch nach Einführung einer Steuerautonomie in Analogie zum derzeitigen System realisieren. Dazu muss man  $\alpha = 0,425$  und  $T = \tilde{T} = 100$  Mrd DM wählen und  $\bar{\theta} = 0$  setzen, da die Länder im gegenwärtigen System weder einen Zuschlag zur Einkommensteuer erheben dürfen noch einen Abschlag davon gewähren. Dasselbe Ergebnis erhält man aber, wenn die Basis-Einkommensteuer auf  $T = 57,5$  Mrd DM gesenkt wird, deren Aufkommen vollständig dem Bund und den Gemeinden zufließt ( $\alpha = 0$ ), und die Länder ihre Zuschläge entsprechend auf  $\bar{\theta} = 0,739 = 42,5/57,5$  erhöhen. Im ersten Fall erscheint der Bundesgesetzgeber als der maßgebliche Steuertreiber, da die Länder auf das ihnen zustehende Zuschlagsrecht scheinbar verzichten. Im zweiten Fall erheben die Länder einen Zuschlag von über 70% auf eine moderat erscheinende Bundessteuer, so dass sie als der gierige Fiskus dastehen.<sup>8</sup> Im Hinblick auf die erwähnte psychologische Wirkung dürften die Länder aber ein Interesse daran haben,  $\phi$  recht hoch anzusetzen, um ihren Bürgern niedrige, im Einzelfall vielleicht sogar negative, Zuschlagssätze anbieten zu können. Wenn die Länder sich also in einem "Steuerkartell" zusammenschließen,<sup>9</sup> könnten sie so die Steuerlast scheinbar dem Bund anlasten.

Den weiteren Simulationen liegt ein Wert von  $\phi = 0,9$  zu Grunde. Dies bedeutet, dass jeder Steuerpflichtige nur noch 90% seiner bisherigen bundeseinheitlichen Einkommensteuer-Schuld zahlen muss. Der Bund und die Gemeinden sollen aber von dieser Aufkommenssenkung um 10% vollkommen verschont werden. Diese geht gänzlich zu Lasten der Länder, die deshalb nur

<sup>8</sup>Im Kanadischen System, das derzeit mit Ausnahme von Québec ganz ähnlich Länderzuschläge auf eine bundesgesetzlich normierte Einkommenssteuer vorsieht, finden sich allerdings Zuschläge zwischen 45% und 69% (vgl. Krelowe et al., 1997).

<sup>9</sup>vgl. Blankart (1998:553f) und (1999).

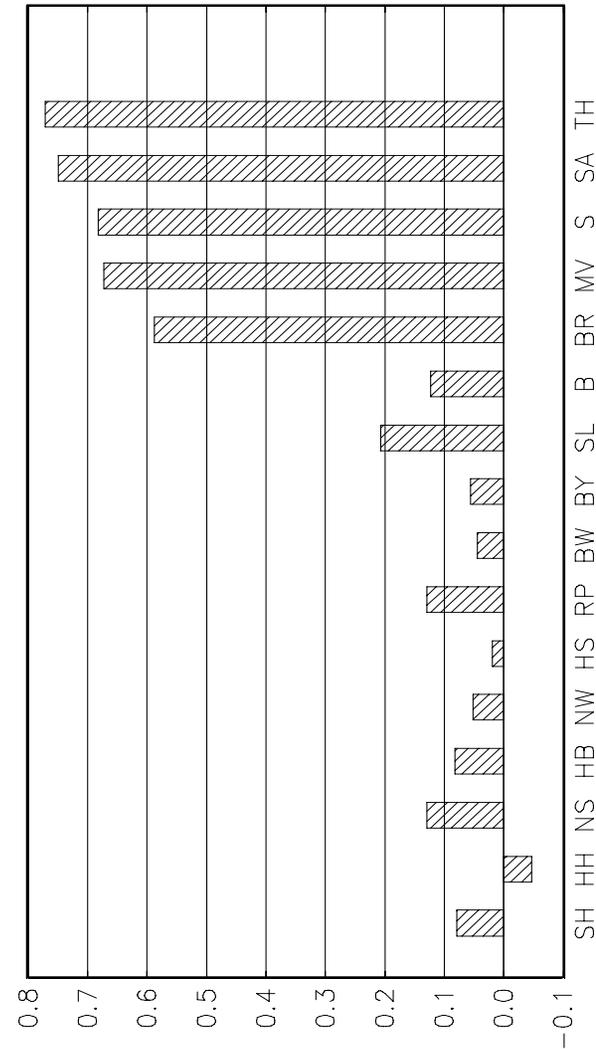
noch 32,5% des alten Aufkommens  $\tilde{T}$  aus dem Einkommensteuer-Verbund erhalten, statt wie vor der Einkommensteuer-Senkung  $\tilde{\alpha} = 42,5\%$ . Bezogen auf das neue (auf 90% verringerte) Einkommen  $T$  ist der Länderanteil dann  $\alpha = 0,325/0,9 = 36,11\%$ . Bund und Gemeinden erhalten zusammen nach wie vor 57,5% des alten Aufkommens  $\tilde{T}$  (was einem Anteil von  $1 - \alpha = 63,89\%$  am Einkommen  $T$  der Basis-Einkommensteuer entspricht). Um wieder auf die ursprünglichen Gesamtländereinnahmen zu kommen, müssten die Länder schließlich einen durchschnittlichen Zuschlagssatz  $\theta = (1 - \phi)/\phi = 11,11\%$  verlangen. Man kann dieses Vorgehen so interpretieren, dass aus dem bisherigen Länderanteil an der Einkommensteuer 10% in die Steuerautonomie überführt werden. Die Länder müssen sich dann diese 10% durch eigene Steuern zurückholen, wenn sie keine Aufkommensverluste erleiden wollen.

Abbildung 3 illustriert für dieses Zahlenbeispiel die absoluten Zuschläge  $\theta_i$ , die sich aus den in Abbildung 2 enthaltenen relativen Zuschlägen ergeben. Man erkennt große Unterschiede. Die ostdeutschen Länder müssten alle Zuschläge von mehr als 50% erheben; bei den westdeutschen Ländern mit Ausnahme Hamburgs variiert der Zuschlagssatz zwischen 2% für Hessen und 21% für das Saarland. Hamburg könnte schließlich seinen Bürgern sogar einen Teil der Einkommensteuer erstatten, ohne seine öffentlichen Ausgaben unter den Durchschnitt absenken zu müssen.

Diese Belastungsunterschiede gehen möglicherweise über das mit dem politischen Konsens noch zu vereinbarende Maß hinaus. Will man spürbare Steuersatzunterschiede aber mit geringeren Aufkommensunterschieden ermöglichen, bleibt nur die partielle Einbindung der Länderautonomie in einen horizontalen Finanzausgleich.<sup>10</sup> Dies mag auf der ersten Blick etwas kontra-intuitiv sein. Schon die Analogie zur Gewerbesteuer, die trotz Hebesatzrecht in den kommunalen und den Länderfinanzausgleich eingebunden ist, zeigt aber, dass dieser Weg durchaus in der Praxis gegangen wird.

<sup>10</sup>Einen ähnlichen Vorschlag macht der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesfinanzministerium (1992:94).

Abbildung 3: Absolute Steuerzuschläge für ein Einkommen entsprechend dem Länderdurchschnitt ohne Finanzausgleich und mit  $\phi = 0.9$



Absolute Zuschläge bzw. Abschläge von der Basis-Einkommensteuer (entsprechend 90% der bisherigen Einkommensteuer), die das gleiche Pro-Kopf-Aufkommen sicherstellen. Quelle: eigene Berechnungen.

## 4 Länderautonomie und Finanzausgleich

Um die Wirkung zu analysieren und anhand der tatsächlichen Aufkommensdaten zu illustrieren, muss der Finanzausgleich in das Zuschlagsmodell einbezogen werden. Zu diesem Zweck modellieren wir jedoch nicht den aktuellen Ausgleichstarif des §10 FAG, sondern einen fiktiven linearen Tarif, wie er häufig von wissenschaftlicher Seite (vgl. Peffekoven 1999: 715) vorgeschlagen wurde. Der Grund für diese Abweichung von der Realität besteht darin, dass sich der lineare Tarif durch eine einzige Zahl, die marginale Ausgleichsquote  $\tau$ , parametrisieren lässt, so dass Variationsrechnungen einfach durchzuführen sind. Außerdem käme im Falle einer so weitreichenden Reform, wie sie die Einführung eines Zuschlagsrechts zur Einkommensteuer darstellt, wohl auch der §10 FAG auf den Prüfstand.

Im Prinzip impliziert der Länderzuschlag bei der Einkommensteuer, dass allein auf Grund unterschiedlich hoher Steuersätze und nicht notwendigerweise durch Unterschiede in der Bemessungsgrundlage Unterschiede im Steueraufkommen entstehen können. Ein Finanzausgleich darf solche Unterschiede nicht ausgleichen, auch nicht partiell, da sonst ein starker Anreiz entstände, den eigenen Zuschlagsatz zu Lasten der anderen Länder zu reduzieren. Deshalb wird für die Simulationen angenommen, dass bei der Berechnung der Finanzkraft das Aufkommen aus dem Landeszuschlag zur Einkommensteuer mit einem für alle Länder gleichen Normzuschlagssatz  $\theta^0$  anstelle der tatsächlichen Zuschlagssätze  $(\theta_i)_{i=1}^{16}$  berechnet wird. Dieses Verfahren ist vom kommunalen Finanzausgleich und von der Behandlung der Realsteuereinnahmen im Rahmen der Einbeziehung der Kommunalsteuern in den Länderfinanzausgleich bekannt (§8 Abs.2 S.1 FAG).

Zur formalen Darstellung der Ausgleichsmechanik wird folgende Notation verwendet:

$f_i^0 = (\theta^0 + \alpha)T_i$	Finanzkraftmesszahl des Landes $i$
$m_i$	Ausgleichsmesszahl des Landes $i$
$z_i$	Finanzausgleichsleistung an das Land $i$
$g_i$	Einnahmen des Landes $i$ nach Finanzausgleich

Definitionsgemäß gilt für alle Länder, dass die Summe aus den eigenen Einnahmen und den Netto-Leistungen aus dem Finanzausgleich die Ein-

nahmen nach Finanzausgleich festlegt, d.h.

$$g_i = f_i + z_i.$$

Hierbei ist  $z_i$  negativ, wenn das Land  $i$  ein ‘‘Zahlerland’’ ist und positiv, wenn das Land ein Empfängerland ist. Die Netto-Zahlungen in den Finanzausgleich sind bestimmt durch den linearen Tarif  $\tau$  und den Unterschied zwischen Ausgleichsmesszahl und Finanzkraftmesszahl:

$$z_i = \tau(m_i - f_i^0).$$

Die Ausgleichsmesszahl des Landes  $i$  ist die bundesdurchschnittliche Finanzkraftmesszahl pro Einwohner, multipliziert mit der Einwohnerzahl des Landes  $i$ :

$$m_i = \frac{\sum_{j=1}^{16} f_j^0}{B} \cdot b_i.$$

Durch Einsetzen und unter Verwendung der Definitionen der Landeseinnahmen und der Finanzkraft ergibt sich, dass die Einnahmen des Landes  $i$  nach Finanzausgleich durch den Ausdruck

$$g_i = (\theta_i + \alpha)T_i + \tau(\theta^0 + \alpha) \left[ \sum_{j=1}^{16} T_j \cdot \frac{b_i}{B} - T_i \right] \quad (9)$$

bestimmt sind.

Wie im Fall ohne Finanzausgleich sollen die Konsequenzen anhand der tatsächlichen Aufkommenszahlen der Bundesländer simuliert werden. Die Simulation soll also wiederum diejenigen Steuersätze  $(\theta_i)_{i=1}^{16}$  ermitteln, die es jedem Land trotz Autonomie erlauben, die gleichen Pro-Kopf-Ausgaben zu tätigen wie der Bundesdurchschnitt. Dies bedeutet

$$\frac{g_i}{b_i} \stackrel{!}{=} \frac{\sum_{j=1}^{16} g_j}{B} \quad \text{für alle } i = 1, \dots, 16. \quad (10)$$

Unter Berücksichtigung des Ausdrucks für die Finanzausstattung eines Landes nach Finanzausgleich (9) lässt sich die Bedingung (10) wie folgt formulieren:<sup>11</sup>

$$\frac{\theta_i + \alpha}{\theta + \alpha} = \left( 1 - \tau \frac{\theta^0 + \alpha}{\theta + \alpha} \right) \frac{T/B}{T_i/b_i} + \tau \frac{\theta^0 + \alpha}{\theta + \alpha} \quad \text{für alle } i = 1, \dots, 16. \quad (11)$$

<sup>11</sup>Zur Herleitung siehe Anhang.

Wird in dieser Gleichung der Tarif des Finanzausgleichs auf Null gesetzt ( $\tau = 0$ ), resultiert der im vorherigen Abschnitt diskutierte Fall (vgl. Gleichung 3). Setzt man dagegen in (11) den Normzuschlagssatz auf den durchschnittlichen Satz  $\theta^0 = \bar{\theta}$  und gleicht die Steueraufkommensunterschiede voll aus ( $\tau = 1$ ), dann ergibt sich der entgegengesetzte Extremfall. Dann wäre es jedem Land möglich, mit dem durchschnittlichen Zuschlagssatz  $\theta_i = \bar{\theta}$  auch die durchschnittlichen Einnahmen zu erzielen.

Neben dem Ausgleichssatz  $\tau$  des linearen Finanzausgleich-Tarifs ist für die erzielte Nivellierung der Aufkommensunterschiede der Normzuschlagssatz  $\theta^0$  wichtig. Je größer dieser Satz, desto stärker angleichend ist der Finanzausgleich bei gegebenem  $\tau$ . Wählt man etwa den Normsatz so, dass die Summe aus Länderanteil und Normsatz gerade halb so groß ist wie der Durchschnitt ( $\theta^0 + \alpha = (\bar{\theta} + \alpha)/2$ ), dann wirkt der Finanzausgleich so, als ob der Ausgleichssatz nur halb so groß wäre.

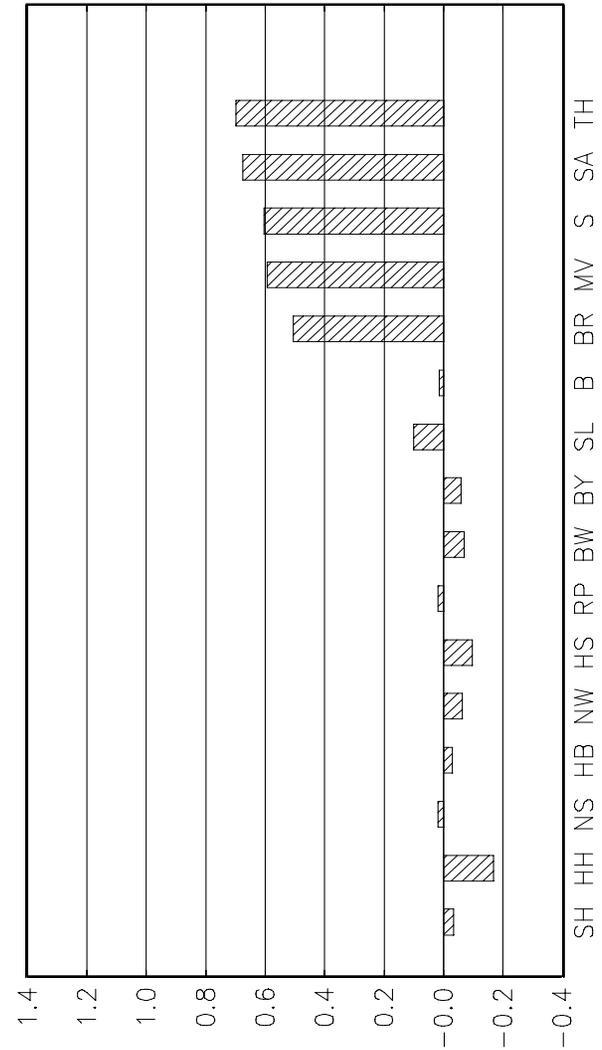
Abbildung 4 illustriert die Wirkung des Finanzausgleichs, indem sie den Ausgleichssatz auf  $\tau = 100\%$  setzt, aber den Normsatz auf die Hälfte des durchschnittlichen Zuschlagssatz aller Länder. Die Unterschiede sind deutlich geringer als in Abbildung 2.

Um absolute Zuschlagssätze zu ermitteln, ist auch hier eine zusätzliche Festlegung zu treffen. In Abbildung 5 werden Zuschlagssätze für eine 10%-ige Senkung der Basis-Einkommensteuer ( $\phi = 0,9$ , also  $\bar{\theta} = 11,11\%$ ) berechnet. Wie in Abbildung 4 ist ein Finanzausgleich mit einem Ausgleichssatz von  $\tau = 100\%$  angenommen. Zudem gilt, dass der Normsatz gerade der Hälfte des Durchschnitts der Steuersätze entspricht ( $\theta^0 + \alpha = (\bar{\theta} + \alpha)/2$ ). Innerhalb der Gruppe der Westländer variieren in diesem Fall die Zuschlagssätze nur noch zwischen 3% für Hamburg und 16% für das Saarland. Die ostdeutschen Länder müssten dagegen trotz Finanzausgleich Zuschlagssätze zwischen 35% und 44% verlangen.

## 5 Zuschlagssätze bei mobiler Bemessungsgrundlage

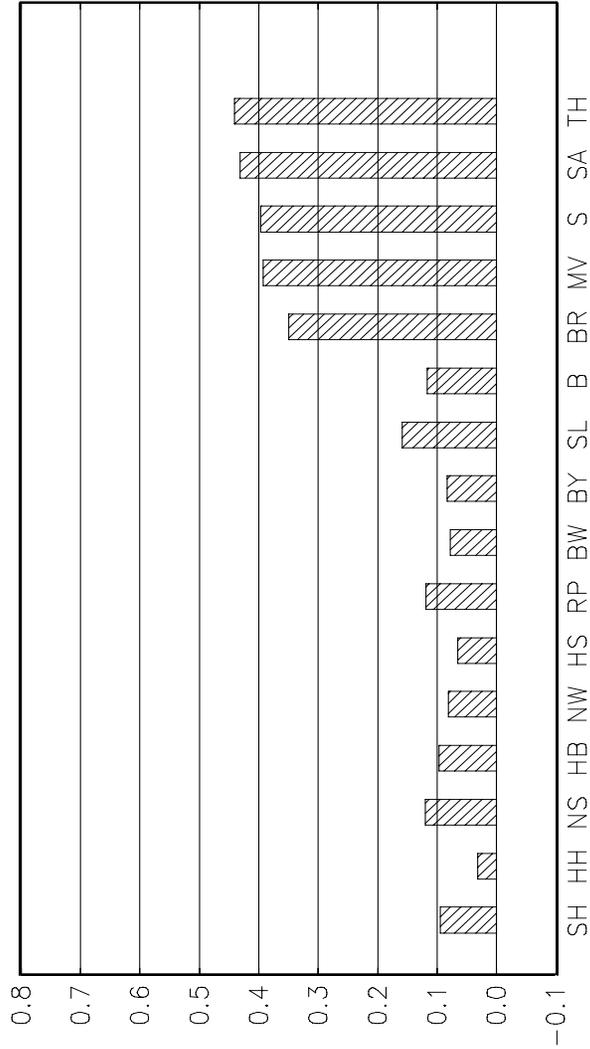
In den Abschnitten 3 und 4 wurde unterstellt, die Bemessungsgrundlage sei fest vorgegeben. Im allgemeinen muss man jedoch davon ausgehen, dass die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer in einem Land vom dort geltenden Steuersatz beeinflusst wird. Es ist zu vermuten, dass die privaten Wirtschaftssubjekte ihre Anstrengungen zur Einkommenserzielung reduzieren, wenn sie stärker besteuert werden, indem sie beispielsweise weniger ar-

Abbildung 4: Relative Steuerzuschläge für ein Einkommen entsprechend dem Länderdurchschnitt mit vollem Finanzausgleich und Normsatz bei der Hälfte des Durchschnittssteuersatzes



Relative Zuschläge bzw. Abschläge von der Basis-Einkommensteuer, die das gleiche Pro-Kopf-Einkommen sicherstellen. Quelle: eigene Berechnungen.

Abbildung 5: Absolute Steuerzuschläge für ein Einkommen entsprechend dem Länderdurchschnitt mit vollem Finanzausgleich, mit  $\phi = 0.9$ , und Normsatz bei der Hälfte des Durchschnittssteuersatzes



Absolute Zuschläge zur Basis-Einkommensteuer (entsprechend 90 % der bisherigen Einkommensteuer), die das gleiche Pro-Kopf-Aufkommen sicherstellen. Quelle: eigene Berechnungen.

beiten oder weniger investieren. Zudem werden nach einer Steuererhöhung manche Wirtschaftssubjekte in andere Länder ausweichen und somit die Bemessungsgrundlage im steuererhöhenden Land schmälern. In den anderen Ländern wird die Steuerbasis jedoch verbreitert. Deswegen hängt in einem föderalen Staat die Steuerbemessungsgrundlage eines Landes auch von den Steuersätzen in den anderen Gliedstaaten ab.

Dieser Zusammenhang ist für die Frage nach dem für ein bestimmtes Steueraufkommen notwendigen Steuersatz von Bedeutung. Ohne eine solche Rückwirkung führt jede Erhöhung des Landeszuschlagssatzes zu einer proportionalen Steigerung des Steueraufkommens. Wenn die Bemessungsgrundlage dagegen nach einer Steuersatzerhöhung sinkt, dann führt beispielsweise eine zehnprozentige Zuschlagssatzerhöhung zu weniger als zehn Prozent Zunahme des Landessteueraufkommens.

Auf eine Quantifizierung dieser Effekte im Rahmen der Simulationen wird verzichtet, weil dies Kenntnisse darüber verlangen würde, wie stark die regionale Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer auf Steuersatzveränderungen reagiert. Dies kann für die deutschen Bundesländer nicht festgestellt werden, da es bisher noch keine entsprechenden Erfahrungen gibt. Es lässt sich aber vorhersagen, in welche Richtung sich die Ergebnisse aus den Tabellen 2 bis 5 verändern würden, wenn man mobile Bemessungsgrundlagen mit einbeziehen würde. Einerseits müssten finanzschwache Länder wie das Saarland ihre Zuschlagssätze noch weiter erhöhen, um die durch die überdurchschnittlich hohe Steuerlast hervorgerufenen Ausweichreaktionen wieder auszugleichen. Andererseits würden unterdurchschnittliche Sätze die Wirtschaftskraft reicher Länder wie etwa Hamburgs stärken, so dass eine weitere Absenkung der dortigen Sätze möglich wäre, ohne dass das öffentliche Leistungsangebot hinter dem Durchschnitt der Länder zurückbleiben müsste. Die in den Abbildungen ausgewiesenen Diskrepanzen in den Steuersätzen würden sich noch verstärken.

Die Mobilität von Produktionsfaktoren ist in der Regel in einem engen räumlichen Umfeld größer als im nationalen Kontext.<sup>12</sup> Deshalb ist zu erwarten, dass die Bemessungsgrundlage um so stärker auf Steuersatzänderungen reagiert, je kleiner das betrachtete Land ist.<sup>13</sup> Eine Steuersatzvariation hat deshalb für einen Stadtstaat vermutlich eine stärkere Wirkung als für ein großes Flächenland. Dies führte dann dazu, dass die wohlhabenden Stadtstaaten Hamburg und Bremen ihre Steuersätze noch stärker absenken

<sup>12</sup>vgl. z.B. Helliwell / McKittrick (1999).

<sup>13</sup>Dies wird für die USA auch empirisch bestätigt, s. Bartik (1991:43).

könnten als vergleichbar wohlhabende Flächenländer. Darüber hinaus zeigt die räumliche Sichtweise auch die Bedeutung der Steuersätze in den Nachbarländern. Je höher die Steuerlast in der Umgebung ist, desto höher kann der inländische Satz sein, ohne massive Abwanderung zu induzieren. Dies könnte für Berlin zur Folge haben, dass es trotz eines über dem Bundesdurchschnitt liegenden Zuschlagssatzes wirtschaftliche Aktivität attrahieren kann. Diese käme aus den umliegenden neuen Ländern, zwischen denen Berlin als Insel relativ moderater Besteuerung herausragen würde.

Wendet man diese Überlegungen auf die Gruppe der neuen Bundesländer insgesamt an, so muss man auf ein extremes Ergebnis gefasst sein. Wie gezeigt, müssen die Zuschlagssätze in allen östlichen Bundesländern auch ohne Berücksichtigung mobiler Bemessungsgrundlagen selbst mit Finanzausgleich deutlich über dem Durchschnitt liegen.<sup>14</sup> Bei im Vergleich zum Westen derart hohen Steuersätzen wäre in Ostdeutschland mit einem massiven Rückgang der Wirtschaftstätigkeit und mit einer massiven Abwanderung mobiler Produktionsfaktoren zu rechnen. Es ist sogar zu befürchten, dass der so erzeugte Verlust an Steuerkraft durch keine Satzerhöhung, sei sie auch noch so groß, wieder wettgemacht werden kann. Die für die Simulationen gestellte Aufgabe, den zur Erzielung eines durchschnittlichen Steueraufkommens notwendigen Steuersatz zu finden, wäre dann unlösbar und den neuen Ländern bliebe gar nichts anderes übrig, als ihre Landesausgaben unter den Bundesdurchschnitt abzusenken. Um zu vermeiden, dass die besondere Situation der neuen Länder zu einer Lähmung der Reform der föderalen Finanzverfassung führt, erscheint es von daher angezeigt, deren Finanzschwäche außerhalb des horizontalen Finanzausgleichs anzugehen. Als Alternative zu einem vollständigen Finanzausgleich kämen gezielte und nicht von der Steuerkraft abhängige Finanzaufweisungen an die ostdeutschen Länder in Betracht, etwa in der Art der Bundesergänzungszuweisungen zum Abbau teilungsbedingter Sonderbelastungen nach §11 Abs. 4 Satz 1 FAG.

## 6 Anreize für die Steuerpolitik

Neben den in den vorangegangenen Abschnitten aufgezeigten Verteilungswirkungen einer Steuerautonomie ist auch zu beachten, welche Anreize von ihr auf die Landespolitik ausgehen. Im Einklang mit dem bisherigen Vorgehen beschränken wir uns dabei auf die Anreize zur Erzielung von

<sup>14</sup>Siehe Abb. 4.

Steuereinnahmen und vernachlässigen die zweifellos wichtige Interaktion von Ausgaben- und Einnahmenentscheidungen der Landespolitik. Dieser Abschnitt konzentriert sich also auf die Frage, ob die Einführung eines Zuschlagsrechts zur Einkommensteuer eher steuersenkend oder eher steuererhöhend wirkt.

Ein Land kann seine Einnahmen sowohl direkt durch den Zuschlagssatz, als auch indirekt durch eine Veränderung der Bemessungsgrundlage beeinflussen. Der direkte Zusammenhang löst im Rahmen des Finanzausgleichs einen offenkundigen Fehlanreiz aus, der bereits im Abschnitt 4 angesprochen wurde. Es ist unumstritten, dass die Aufkommensverluste, die sich ein Land direkt durch Senkung seines Zuschlagssatzes zufügt, durch den Finanzausgleich nicht wieder ausgeglichen werden dürfen. Es wird deshalb weiterhin angenommen, dass die Einnahmen aus dem Landeszuschlag mit einem bundeseinheitlichen Normzuschlagssatz in die Berechnung der Finanzkraftmesszahl eingehen.

Dieses Verfahren reicht aber nicht aus, die indirekte Anreizwirkung auf die Bemessungsgrundlage zu neutralisieren. Wie im Abschnitt 5 diskutiert, ist die Basis-Einkommensteuerschuld in jedem Land eine Funktion aller Zuschlagssätze:

$$T_i = T_i(\theta_1, \dots, \theta_{16}) \quad \text{für } i = 1, \dots, 16.$$

Die erwähnten Wirkungen der Zuschlagssätze werden durch die Annahmen

**Annahme 1**  $\partial T_i / \partial \theta_i < 0$  für alle  $i = 1, \dots, 16$

**Annahme 2**  $\partial T_i / \partial \theta_j > 0$  für alle  $i, j = 1, \dots, 16, j \neq i$

formalisiert. Annahme 1 besagt, dass eine Zuschlagssatzerhöhung im Land  $i$  die dort erhobene bundesgesetzlich festgelegte Einkommensteuer reduziert. Annahme 2 drückt aus, dass das in einem Land erzielte Steueraufkommen steigt, wenn in einem anderen Land der Zuschlagssatz erhöht wird.

Im folgenden wird eine Erhöhung des Zuschlagssatzes  $\theta_i$  in einem beliebigen Land  $i$  betrachtet. Es wird ermittelt, welche Auswirkungen diese Erhöhung auf die Einnahmen des Landes  $i$  nach Finanzausgleich hat. Um die Sicht eines einzelnen Landes mit der gesamtwirtschaftlichen Sicht zu konfrontieren, wird auch die durch die Zuschlagssatzerhöhung ausgelöste Veränderung der gesamten Steuereinnahmen im Bundesgebiet abgeleitet.

Die Steuereinnahmen eines Landes  $i$  nach Finanzausgleich,  $g_i$ , wurden bereits in Gleichung (9) ermittelt. Berücksichtigt man, dass alle in diesem Ausdruck vorkommenden Steueraufkommensvariablen vom Zuschlagssatz  $\theta_i$  abhängen, so ergibt sich für die partielle Ableitung der Landeseinnahmen nach dem Zuschlagssatz der folgende, aus vier – aus Gründen der Übersichtlichkeit mit Ziffern versehenen – Termen bestehende Ausdruck:

$$\begin{aligned} \frac{\partial g_i}{\partial \theta_i} = & \underbrace{T_i}_{(i)} + \underbrace{(\theta_i + \alpha) \frac{\partial T_i}{\partial \theta_i}}_{(ii-a)} \\ & + \underbrace{\tau(\theta^0 + \alpha) \frac{b_i}{B} \sum_{j=1, j \neq i}^{j=16} \frac{\partial T_j}{\partial \theta_i}}_{(iv)} + \underbrace{\tau(\theta^0 + \alpha) \left( \frac{b_i}{B} - 1 \right) \frac{\partial T_i}{\partial \theta_i}}_{(v)}. \end{aligned} \quad (12)$$

Dieser Ausdruck gibt an, wie sich eine Erhöhung des Zuschlagssatzes auf die Landeseinnahmen auswirkt. Er ist damit für die Steuerpolitik einer auf die eigenen Einnahmen gerichteten Landespolitik von Bedeutung.

Das Gesamtsteueraufkommen im Bundesgebiet sei mit  $\mathcal{T}$  bezeichnet. Es ergibt sich aus der Summe der in jedem einzelnen Land getätigten Einnahmen, die sich wiederum aus dem Aufkommen der Basis-Einkommensteuer und dem Landeszuschlag zusammensetzen:

$$\mathcal{T} = \sum_{i=j}^{16} (\theta_j + 1) \cdot T_j(\theta_1, \dots, \theta_{16}).$$

Die gesamte Aufkommenswirkung einer Zuschlagssatzerhöhung ist damit durch

$$\frac{\partial \mathcal{T}}{\partial \theta_i} = \underbrace{T_i}_{(i)} + \underbrace{(\theta_i + 1) \frac{\partial T_i}{\partial \theta_i}}_{(ii-b)} + \underbrace{\sum_{j=1, j \neq i}^{j=16} (\theta_j + 1) \frac{\partial T_j}{\partial \theta_i}}_{(iii)} \quad (13)$$

gegeben. Wenn die Länder ihre Zuschläge im Rahmen kooperativer Verhandlungen also gleichsam aus gesamtwirtschaftlicher Sicht festlegen, wäre dies die relevante Gleichung zur Bestimmung der Steuerpolitik, da sie sich auf das gesamte Aufkommen bezieht.

Sowohl in (12) als auch in (13) erscheint als erster Term (i). Dies ist der direkte Effekt einer Zuschlagssatzerhöhung auf das Steueraufkommen. Wäre

die Bemessungsgrundlage vom Steuersatz unabhängig, so stünde dieser Effekt alleine. Eine Erhöhung des Zuschlagssatzes würde dann zu einer proportionalen Erhöhung des Aufkommens führen. Dieser Effekt ist aus Sicht des Landes und aus Sicht des Gesamtstaates identisch.

Der zweite Summand (ii-a) bzw. (ii-b) unterscheidet sich zwischen den beiden Gleichungen (12) und (13). Dieser Term ist wegen Annahme 1 negativ. Er drückt aus, dass das im Land  $i$  erzielte Aufkommen der Basis-Einkommensteuer zurückgeht, wenn der dort erhobene Zuschlagssatz steigt. Das Land berücksichtigt diesen Aufkommensverlust nur, soweit es selbst dadurch betroffen ist, d.h. im Umfang des Landesanteils an der Einkommensteuer  $\alpha$  und des Zuschlags  $\theta_i$ . Im Gegensatz dazu wird dieser Aufkommensverlust bei kooperativem Verhalten vollständig in die Entscheidung mit einbezogen. Deshalb wird in (ii-b) der Aufkommenseffekt mit  $(1 + \theta_i)$  multipliziert, in (ii-a) dagegen nur mit  $(\alpha + \theta_i)$ . Aus Sicht des Landes stellt sich die durch eine Zuschlagssatzerhöhung ausgelöste Verringerung der eigenen Bemessungsgrundlage also weniger dramatisch dar als aus Sicht des Gesamtstaates. Dieser als vertikale Steuerexternalität bezeichnete Fehlanreiz entsteht dadurch, dass zwei Ebenen auf dieselbe Steuerbemessungsgrundlage zugreifen.<sup>15</sup> Er führt dazu, dass die Zuschlagssätze durch die Länder höher gesetzt werden, als es in einer kooperativen Lösung der Fall wäre.

Der letzte Term in Gleichung (13) – versehen mit der Ziffer (iii) – drückt aus, dass eine Satzerhöhung im Land  $i$  die Bemessungsgrundlage in allen anderen Ländern beeinflusst. Gemäß Annahme 2 ist dieser Term positiv, d.h. je höher der Zuschlagssatz im Land  $i$  gewählt wird, desto größer ist in den anderen Ländern das Steueraufkommen. Während dies im Rahmen einer kooperativen Lösung gemäß (13) berücksichtigt wird, fehlt der entsprechende Ausdruck in (12). Dies illustriert den durch die Steuerautonomie eingeführten horizontalen Steuerwettbewerb.<sup>16</sup> Senkt ein Land seinen Steuersatz stärkt es zwar seine Bemessungsgrundlage, indem es Produktionsfaktoren aus Nachbarländern attrahiert. Dieser Vorteil wird jedoch auf Kosten der Nachbarn erreicht, deren Bemessungsgrundlagen durch die Faktorwanderung sinken. Man spricht von einer horizontalen fiskalischen Externalität.<sup>17</sup> Sie führt dazu, dass die Steuersätze gegenüber der Situation in der kooperativen Lösung zurückgehen.

<sup>15</sup>Keen (1998) präsentiert einen Überblick über die Theorie des vertikalen Steuerwettbewerbs. Für eine empirische Untersuchung seiner Bedeutung in Kanada und in den USA, siehe Esteller-Moré und Solé-Ollé (1999a, 1999b).

<sup>16</sup>Eine klassische Referenz zum horizontalen Steuerwettbewerb ist Zodrow und Mieszkowski (1986). Für einen aktuellen Überblick über den Stand der Forschung siehe Sørensen (2000).

<sup>17</sup>Vgl. Wildasin (1989).

Die beiden letzten zu behandelnden Effekte einer Steuerautonomie werden vom Finanzausgleich ausgelöst. Sie werden durch die letzten beiden Terme in (12) ausgedrückt. Da der Finanzausgleich für die gemeinsame Aufkommensmaximierung keine Rolle spielt, treten sie in der Gleichung (13) nicht auf. Der erste dieser beiden Terme, – bezeichnet mit (iv) – zeigt, dass der Finanzausgleich den horizontalen Steuerwettbewerb wieder ein Stück weit zurückdrängt. In dem Maße wie eine Steuersenkung im Land  $i$  nämlich die Bemessungsgrundlagen in den anderen Ländern schmälert, sinkt auch die Ausgleichsmesszahl des Landes  $i$ , die sich ja aus dem Aufkommen aller Länder ergibt. So wird das Land über den Finanzausgleich auch teilweise selbst durch die von ihm ausgelöste horizontale Externalität geschädigt. Dies bedeutet, dass wegen des Finanzausgleichs die Steuersätze nicht so stark gesenkt werden, wie es die horizontale Externalität für sich genommen zur Folge hätte.

Der zweite, durch den Finanzausgleich verursachte Effekt, ist mit der Ziffer (v) gekennzeichnet. Über den Finanzausgleich erhält ein Land eine gewisse Kompensation für die durch eine Satzerhöhung ausgelöste Senkung der eigenen Bemessungsgrundlage. Dies liegt an der Konstruktion des Finanzausgleichs, der auf jede Senkung der Steuerkraft mit einer Erhöhung der Zuweisung reagiert, auch dann wenn diese Senkung durch eine übermäßige Besteuerung selbst verursacht ist.<sup>18</sup> Eine ähnliche Wirkung wird auch dem jetzigen Finanzausgleich unter dem Stichwort “Pflege der eigenen Steuerquellen” nachgesagt. Derzeit bezieht sich dieser Vorwurf allerdings nur auf die Steuerverwaltung<sup>19</sup> und die Ausgabenseite des Budgets, also etwa die Entscheidung zwischen investiven, die Steuerkraft stärkenden, und konsumptiven Ausgaben. Durch die Kombination von Steuerautonomie und Finanzausgleich wird ein solcher Anreiz zur Vernachlässigung der eigenen Steuerkraft unmittelbar erzeugt. Er entsteht direkt durch den Zusammenhang zwischen dem Landessteuersatz und der Landessteuerkraft. Der Finanzausgleich ermöglicht es den Ländern in so einem System, einen Teil der negativen Folgen einer Hochsteuerpolitik auf die Gesamtheit der anderen Länder abzuwälzen. Sie haben also einen Anreiz, die Zuschlagssätze höher zu wählen als im Fall der gemeinsamen Aufkommensmaximierung.

Die quantitative Bedeutung der beiden vom Finanzausgleich ausgelösten Effekte unterscheidet sich je nach der Größe des betrachteten Landes. Dies kommt in den Faktoren  $b_i/B$  bzw.  $(b_i/B - 1)$  zum Ausdruck. Ein Land

<sup>18</sup>Smart (1998) zeigt, dass ein horizontaler Finanzausgleich den Ländern Anreize gibt, verzerrende Steuern über das optimale Maß hinaus einzusetzen.

<sup>19</sup>Siehe z.B. Baretta / Huber / Lichtblau (2000).

partizipiert nur nach Maßgabe seines Bevölkerungsanteils  $b_i/B$  an dem in allen Ländern erwirtschafteten Steueraufkommen, und es beeinflusst durch sein Steueraufkommen die Ausgleichsmesszahl auch nur gemäß diesem Anteil. Somit wird ein großes Land wie etwa Nordrhein-Westfalen mit einem Bevölkerungsanteil von 22% die Wirkungen seiner Steuerpolitik auf die Bemessungsgrundlagen in anderen Ländern weit stärker berücksichtigen als ein kleines Land wie etwa das Saarland mit einem Bevölkerungsanteil von 1,3%. Ebenso wirkt die Vernachlässigung der eigenen Steuerkraft auf ein großes Land viel stärker zurück als auf ein kleines Land.<sup>20</sup>

Darüber hinaus deuten die Formeln darauf hin, dass die beiden vom Finanzausgleich verursachten, steuersatzerhöhenden Effekte, (iv) und (v), um so stärker sind, je größer der Ausgleichssatz  $\tau$ , aber auch je größer der Normsatz  $\theta^0$  ist.<sup>21</sup> Diese Terme verschwinden, wenn der Ausgleichssatz  $\tau$  des Finanzausgleichs null ist, so dass keine Ausgleich stattfindet.

Schließlich gilt, dass die Wirkung des vertikalen Steuerverbundes um so geringer ist, je größer der Landesanteil an der Einkommensteuer ist. Wenn Bund und Gemeinden gar keinen Anteil an der Einkommensteuer mehr hätten ( $\alpha = 1$ ), dann wären der zweite Summand in (12) und (13), also (ii-a) und (ii-b), identisch. Es gäbe keine vertikale Externalität mehr, da nur noch eine Ebene auf die Einkommensteuerbemessungsgrundlage zugreifen würden.

Fasst man alle diskutierten Effekte zusammen, so stellt man fest, dass neben drei, den Steuersatz tendenziell erhöhenden Effekten nur ein steuersenkender Effekt der Landesautonomie zu verzeichnen ist, nämlich die horizontale fiskalische Externalität. Die vertikale Externalität und die beiden vom Finanzausgleich verursachten Effekte wirken dagegen in Richtung einer Steuersatzerhöhung. Welche Wirkung sich per saldo ergibt, kann ohne weitere Annahmen an die Funktionen  $T_i$  und die zu Grunde liegenden Parameter des Finanzausgleichs nicht festgestellt werden. Eine tiefere theoretische Analyse würde insbesondere verlangen, das Verhalten des Bundes explizit abzubilden. In der neueren Literatur wird typischerweise unterstellt, dass beide Ebenen sich strategisch gegeneinander verhalten. Unter dieser Annahme dominiert der vertikale über den horizontalen Steuerwettbewerb. Es wird ein übermäßig hoher Gesamtsteuersatz gewählt, d.h., eine koordinier-

<sup>20</sup>In ähnlichem Sinne weist Homburg (1994) darauf hin, dass kleine Länder in stärkerem Maße der Versuchung ausgesetzt sind, untragbare Staatsschulden anzuhäufen und diese dann der Solidargemeinschaft der Länder und dem Bund aufzubürden.

<sup>21</sup>Ein Beweis dieser unter Standardannahmen gültigen Aussage für den zwei-Länder-Fall kann von den Autoren angefordert werden.

te Senkung der Steuersätze würde das Steueraufkommen erhöhen.<sup>22</sup> Erst dann, wenn der horizontale Steuerwettbewerb so stark ist, dass die Länder auf jede Besteuerung verzichten, wird das maximale Steueraufkommen erreicht.<sup>23</sup> Dieses Resultat wird durch die Einführung des Finanzausgleichs sogar noch verstärkt, da dieser ebenfalls tendenziell auf eine Steuersatzerhöhung hinwirkt. Die hier analysierte Kombination aus Steuerverbund, Autonomie und Finanzausgleich würde in diesem theoretischen Ansatz zu einer massiven Überbesteuerung führen.

Eine so starke Schlussfolgerung ist für die deutsche Finanzverfassungsrealität wohl nicht gerechtfertigt. Vielmehr ist zu erwarten, dass durch die Tradition des kooperativen Föderalismus und insbesondere durch die Mitwirkung der Länder bei der Bundesgesetzgebung im Bundesrat der Zentralstaat in Deutschland eher eine koordinierende als eine strategisch opponierende Rolle einnehmen wird. Unterstellt man dem Bund eine kooperative Zielsetzung, so ist eine Überbesteuerung im obigen Sinne nicht zu erwarten. Es ist jedoch ebensowenig mit einem unkoordinierten horizontalen Steuerwettbewerb zu rechnen. Wie die Analyse gezeigt hat, ist der Finanzausgleich ein wirksames Mittel, die Steuerkonkurrenz einzudämmen. Auch wenn eine über das Aufkommensmaximum hinauschießende Besteuerung also unrealistisch erscheint, so muss doch eine Steuerautonomie keineswegs zu Steuersenkungen führen, wenn andere Elemente der Finanzverfassung wie Steuerverbund und Finanzausgleich beibehalten werden.

## 7 Schlussfolgerungen

In diesem Aufsatz wurden die Auswirkungen einer Steuerautonomie für die deutschen Bundesländer untersucht. Dazu wurde ein konkreter Vorschlag zur Umsetzung einer solchen Autonomie analysiert, nämlich ein Zuschlagsrecht der Länder zur Einkommensteuer. Zuerst wurde die Verteilungswirkung dieses Vorschlags dargestellt. Dazu wurde berechnet, wie stark sich die Zuschlagssätze der Länder unterscheiden müssen, damit trotz Autonomie alle Länder die gleichen Ausgaben pro Einwohner tätigen können. Wenn die Steuerautonomie ohne einen horizontalen Finanzausgleich eingeführt wird, sind diese Unterschiede allerdings recht groß. Insoweit hierfür im politischen Raum kein Konsens erzielt werden kann, kommt die Kombination mit einem Finanzausgleich in Frage, in den auch die autonomen Einnahmen

<sup>22</sup>Vgl. Keen (1998) und Keen und Kotsogiannis (2000).

<sup>23</sup>Siehe Wrede (1996).

einbezogen werden. Durch einen vollständig nivellierenden Finanzausgleich mit voller Einbeziehung der Steuereinnahmen könnte man erreichen, dass alle Länder mit demselben Steuersatz auch das durchschnittliche Steueraufkommen erzielen. Im Sinne der Autonomie sollte jedoch der Finanzausgleich sich auf einen mäßigen Ausgleichsgrad beschränken oder nicht die ganze Steuerkraft einbeziehen. In diesem Fall reduzieren sich die Diskrepanzen der Steuersätze zwischen den westdeutschen Ländern. Die neuen Bundesländer müssten jedoch selbst dann noch weit höhere Zuschläge als der Bundesdurchschnitt verlangen, um das gleiche Aufkommen zu erzielen. Hier kommt aber letztlich nur zum Ausdruck, dass die neuen Länder wegen ihrer mangelnden Steuerkraft auf Finanzausgleich angewiesen sind.

Im letzten Abschnitt wurden Anreize zur Steuererhöhung oder -senkung diskutiert, die von der vorgeschlagenen Reform ausgehen. Es wurde gezeigt, dass die Steuerautonomie der Länder in der behandelten Form nicht notwendigerweise zu einer Steuersenkung führt. Während der horizontale Wettbewerb tendenziell ein Sinken der Steuerlast herbeiführt, lösen die Beibehaltung des vertikalen Steuerverbunds und insbesondere die Einbettung des Zuschlagsrechts zur Einkommensteuer in den Finanzausgleich Anreize zu einer übermäßigen Besteuerung aus. Will man diese Anreize reduzieren, so käme eine Auflösung des Steuerverbundes in Betracht, etwa indem die Einkommensteuer gänzlich den Ländern zugewiesen würde. Dem Bund bliebe jedoch in diesem Falle nur die Mehrwertsteuer als ergiebige Steuerquelle. Diese belastet den Konsum, der den Großteil des Einkommens darstellt. Deshalb ergäbe sich auch hier eine erhebliche Überlappung der Bemessungsgrundlagen von Bundes- und Landessteuer, so dass die für den Anreiz zur Steuererhöhung verantwortliche vertikale Externalität nur scheinbar beseitigt wäre.

Leichter erscheint es, die vom Finanzausgleich verursachten Anreize zu verringern, indem man die Ausgleichsintensität absenkt. Allerdings haben die Simulationen gezeigt, dass dies nur um den Preis verteilungspolitischer Verwerfungen zu haben ist. Insbesondere die ostdeutschen Länder stünden ohne zusätzliche Finanzausgleichsleistungen vor der Wahl, durch hohe Zuschläge ihre eigene Wirtschaftsentwicklung zu gefährden, oder bei den öffentlichen Leistungen Abstriche zu machen. Um dies zu verhindern, ohne im Rahmen des Zuschlagsmodells Anreize zur Steuererhöhung auszulösen, sind pauschale Zuweisungen an die neuen Länder sinnvoll.

Eine solche Sonderbehandlung Ostdeutschlands entschärft zwar den Konflikt zwischen Verteilungszielen und steuerpolitischen Anreizen. Dennoch

erscheint eine Steuerautonomie der Länder wenig wünschenswert, solange an der Vorgabe festgehalten wird, das Leistungsangebot der Länder müsse in ganz Deutschland in etwa gleich groß sein. Man kann keine Steuerautonomie haben, wenn man Unterschiede in der Versorgung mit öffentlichen Gütern nicht tolerieren will. Bleibt man auf halbem Weg in die Autonomie stehen, etwa indem man diese mit einem weiterhin stark nivellierenden Finanzausgleich verbindet, so riskiert man, dass Deutschland noch mehr als bisher zu einem Hochsteuerland wird.

## Anhang

**Herleitung von (11).** Man beachte zunächst, dass der zweite Summand auf der rechten Seite von (9) die erhaltene Finanzausgleichszahlung ist. Über alle Länder  $j = 1, \dots, 16$  aufsummiert müssen diese Zahlungen null ergeben, was man mit Hilfe von  $\sum_{j=1}^{16} (b_j/B) = 1$  an

$$\tau(\theta^0 + \alpha) \sum_{j=1}^{16} \left( \sum_{k=1}^{16} T_k \frac{b_j}{B} - T_j \right) = \tau(\theta^0 + \alpha) \left( \sum_{k=1}^{16} T_k \sum_{j=1}^{16} \frac{b_j}{B} - \sum_{j=1}^{16} T_j \right) = 0$$

erkennt. Unter Verwendung von (9) lautet (10) deshalb

$$(\theta_i + \alpha) \frac{T_i}{b_i} + \tau(\theta^0 + \alpha) \left( \sum_{j=1}^{16} T_j \cdot \frac{1}{B} - \frac{T_i}{b_i} \right) = \frac{\sum_{j=1}^{16} (\theta_j + \alpha) T_j}{B}$$

Mit (2) sowie der Definition des Gesamtsteueraufkommens  $T$  ergibt sich nach Multiplikation mit  $b_i/T_i$ :

$$(\theta_i + \alpha) + \tau(\theta^0 + \alpha) \left( \frac{T/B}{T_i/b_i} - 1 \right) = (\bar{\theta} + \alpha) \frac{T/B}{T_i/b_i}$$

Division durch  $(\bar{\theta} + \alpha)$  und Umgruppierung der Terme liefert (11).

## Literaturverzeichnis

Blankart, C. B. (1998), *Öffentliche Finanzen in der Demokratie*, München.

Blankart, C. B. (1999), Die schleichende Zentralisierung der Staatstätigkeit: Eine Fallstudie, *Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften* 119, 331-350.

Baretti, C., B. Huber und K. Lichtblau (2000), *A tax on tax revenue. The incentive effects of equalizing transfers: evidence from Germany*, CESifo Working Paper 333, München.

Bartik, T. J. (1991), *Who benefits from state and local economic development policies?*, Upjohn Institute for Employment Research, Michigan.

Eidgenössische Steuerverwaltung (2000), *Die Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden: Ein Kurzabriss über das Schweizerische Steuersystem*, Bern, <http://www.estv.admin.ch/data/index-d.htm> (13. Sept. 2000).

Esteller-Moré, A. und A. Solé-Ollé (1999a), *An empirical analysis of vertical tax externalities: the case of personal income taxation in Canada*, Discussion paper, Universität de Barcelona.

Esteller-Moré, A. und A. Solé-Ollé (1999b), *Vertical income tax externalities and fiscal interdependence: Evidence from the U.S.*, ZEW Discussion paper No. 99-28, Mannheim.

Helliwell, J. F. and R. McKittrick (1999), Comparing capital mobility across provincial and national borders, *Canadian Journal of Economics* 32, 1164-1173.

Homburg, S. (1994), Anreizwirkungen des deutschen Finanzausgleichs, *Finanzarchiv* N.F. 51, 312ff.

Huber, B. (1999), Steuerwettbewerb im Föderalismus: Ideal und Wirklichkeit, in: Morath K. (Hrsg.), *Reform des Föderalismus*, Frankfurter Institut - Stiftung Marktwirtschaft und Politik, Bad Homburg, 55-65.

Keen, M. (1998), Vertical tax externalities in the theory of fiscal federalism, *IMF Staff Papers* 45, 454-485.

Keen, M. und C. Kotsogiannis (2000), *Leviathan and federal tax competition*, Discussion paper, International Monetary Fund, Washington.

Krelove, R., J. G. Stotsky und C. L. Vehorn (1997), Canada, in: Ter-Minassian, T. (Hrsg.), *Fiscal federalism in theory and practice*, International Monetary Fund, Washington, 201-225.

Lenk, T. und F. Schneider (1999), Zurück zum Trennsystem als Königs-

weg zu mehr Föderalismus in Zeiten des "Aufbau Ost", *Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik* 219, 411-437.

Peffekoven, R. (1999), Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts zum Länderfinanzausgleich, *Wirtschaftsdienst* 1999, 12, 709-715.

Renzsch, W. (2000), Reform der Finanzverfassung zwischen ökonomischer Effizienz, bundesstaatlicher Funktionalität und politischer Legitimität, in: Büttner, T. (Hrsg.). *Finanzverfassung und Föderalismus in Deutschland und Europa*, Schriftenreihe des ZEW, Bd. 49, Baden-Baden, 39-59.

Smart, M. (1998), Taxation and deadweight loss in a system of intergovernmental transfers, *Canadian Journal of Economics* 31, 189-206.

Sørensen, P. (2000), *The case for international tax coordination reconsidered*, Discussion paper, University of Copenhagen, Economic Policy, im Erscheinen.

Teufel, E., E. Stoiber und R. Koch (1999), *Modernisierung des Föderalismus - Stärkung der Eigenverantwortung der Länder*. Gemeinsame Positionen der Ministerpräsidenten der Länder Baden-Württemberg, Bayern und Hessen zur Notwendigkeit einer leistungs- und wettbewerbsorientierten Reform des Föderalismus, Bonn.

Wildasin, D. E. (1989), Interjurisdictional capital mobility: fiscal externality and a corrective subsidy, *Journal of Urban Economics* 25, 193-212.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1992), *Gutachten zum Länderfinanzausgleich in der Bundesrepublik Deutschland*, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen 47, Bonn.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (1995), *Einnahmenverteilung zwischen Bund und Ländern: Probleme und Lösungsmöglichkeiten*, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen 56, Bonn.

Wrede, M. (1996), Vertical and horizontal tax competition: will unco-ordinated Leviathans end up on the wrong side of the Laffer curve?, *Finanzarchiv N.F.* 53, 461-479.

Zodrow, G. R. und P. Mieszkowski (1986), Pigou, Tiebout, property taxation, and the underprovision of local public goods, *Journal of Urban Economics* 19, 356-370.

## Das Wichtigste in Kürze

In der Diskussion um die Reform der föderalen Finanzverfassung wird oft eine Stärkung der Steuerautonomie der Länder gefordert. Seitens der Befürworter wird die damit verbundene Ausweitung der Eigenverantwortlichkeit begrüßt, von der stärkere Anreize für eine solide Haushaltspolitik und Effizienzorientierung erwartet werden. Allerdings würde eine Stärkung der Steuerautonomie auch bedeuten, dass Unterschiede in der Finanzkraft sich stärker auf die Haushalte niederschlagen, so dass finanzschwache Länder Verluste in ihrer Finanzausstattung hinnehmen müssten, wenn sie ihre Steuern nicht erhöhten. Man mag auch befürchten, dass die Länder in einen ruinösen Steuerwettbewerb geraten würden, der die Aufgabenerfüllung in Mitleidenschaft zieht. Zudem ist nicht ohne weiteres zu sehen, wie die Formel von der Steuerautonomie in der konkreten Praxis des bestehenden föderalen Steuer- und Finanzausgleichsystems umgesetzt werden kann.

Vor diesem Hintergrund befasst sich der Beitrag mit einem praktikablen Modell zur Ausgestaltung einer Steuerautonomie der Länder, nämlich einem Zuschlagsmodell bei der Einkommensteuer. Hierzu wird zunächst eine präzise Formulierung dieses Modells entwickelt, und es werden die Gestaltungsoptionen erläutert. Dabei werden zwei wesentliche Elemente der geltenden Finanzverfassung berücksichtigt, der vertikale Steuerverbund bei der Einkommensteuer und der horizontale Finanzausgleich zwischen den Ländern. Anhand dieses Modells werden die quantitativen Effekte für die einzelnen Bundesländer anhand der tatsächlichen Aufkommenszahlen der letzten Jahre errechnet. Zur Illustration wird dabei für einzelne Gestaltungsoptionen exemplarisch ermittelt, wie groß die Unterschiede zwischen den Steuersätzen der Länder sein müssten, wenn jedes Land das gleichen Pro-Kopf-Aufkommen erzielen wollte.

Es zeigt sich, dass eine Steuerautonomie ganz ohne einen horizontalen Finanzausgleich zu recht großen Unterschieden im Aufkommen bzw. in den Steuersätzen führen würde. Wenn die Akzeptanz für diese Unterschiede im politischen Raum nicht gegeben ist, käme eine Kombination mit dem horizontalen Finanzausgleich in Frage, in den dann auch die autonom bestimmten Steuereinnahmen partiell einbezogen werden. Bei einem mäßigen Ausgleichsgrad reduzieren sich die Diskrepanzen im Aufkommen bzw. in den Steuersätzen zwischen den westdeutschen Ländern. Die neuen Bundesländer müssten jedoch selbst dann noch weit höhere Zuschläge als der Bundesdurchschnitt verlangen, um das gleiche Aufkommen zu erzielen. Hier

kommt letztlich zum Ausdruck, dass die neuen Länder wegen ihrer mangelnden Steuerkraft auf Finanzzuweisungen angewiesen sind, so dass eine Sonderbehandlung angezeigt erscheint.

Nach der Analyse der zu erwartenden Aufkommenseffekte werden die Rückwirkungen der Steuerautonomie auf die Steuerpolitik der Länder im konkreten Falls des Zuschlagsmodells aufgezeigt. Auch hier erweist sich die Interaktion zwischen Steuerautonomie, Steuerverbund und Finanzausgleich als wesentlich. Es zeigt sich, dass die Einbindung des Zuschlagsmodells in den vertikalen Steuerverbund und in den horizontalen Finanzausgleich kritisch zu beurteilen ist. Eine Steuerautonomie der Länder in der behandelten Form führt nämlich möglicherweise zu einem Anstieg der Steuerbelastung. Während der horizontale Wettbewerb zwar tendenziell ein Sinken der Steuerlast herbeiführt, lösen die Beibehaltung des vertikalen Steuerverbunds und insbesondere die Einbettung des Zuschlagsrechts zur Einkommensteuer in den Finanzausgleich Anreize zu einer übermäßigen Besteuerung aus.