



# Notwendigkeit, Potenzial und Ansatzpunkte einer Verbesserung der Dateninfrastruktur für die Steuerpolitik



# Notwendigkeit, Potenzial und Ansatzpunkte einer Verbesserung der Dateninfrastruktur für die Steuerpolitik

Wissenschaftlicher Beirat  
beim Bundesministerium der Finanzen  
Gutachten 05/2020



# Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung	1
2. Zwecke der quantitativen Analyse	3
2.1 Grundsätzliche Erwägungen	3
2.1.1 Gesetzgebungsprozess und demokratische Willensbildung	3
2.1.2 Steuervollzug	4
2.1.3 (Verfassungs-)rechtliche Kontrolle von Steuergesetzen	5
2.2 Konkrete Fragestellungen	6
2.2.1 Steuerschätzung	6
2.2.2 Quantifizierung der Effizienzkosten von Besteuerung	7
2.2.3 Heterogenität und Kanäle der Steuerwirkungen	8
2.2.4 Verteilungseffekte und Steuerinzidenz	10
2.2.5 Ökonomische Effekte von Steuerabzügen	10
2.2.6 Steueraufkommenseffekte	11
2.2.7 Steuerlücke und Steueradministration	12
2.2.8 Steuerliche Befolgungskosten	13
2.2.9 Weitere Fragestellungen	14
2.2.10 Resümee zur empirischen Forschung	15
3. Anforderungen an die Datengrundlagen und „Best Practice“	16
I: UK / HRMC	18
II: Skandinavien	18
III: Niederlande	19
IV: Frankreich	19
V: USA	19
4. Bestehende Praxis in Deutschland	19
4.1 Gesetzliche Vorgaben für die Nutzung der Steuerdaten	19
4.2 Bestehende Nutzungsmöglichkeiten der Mikrodaten	21
4.3 Defizite im bestehenden Datenangebot	22
4.4 Datenlage bei den Parafiski: IAB, Rentenversicherung	23
5. Empfehlungen	24
6. Literaturverzeichnis	29
Anhang Übersicht über bestehende administrative Mikrodatsätze	35
Mitgliederverzeichnis	44



# 1. Einleitung

Ein präzises Verständnis der Auswirkungen der Steuergesetzgebung ist für die politische Entscheidungsfindung zentral. Im parlamentarischen Gesetzgebungsprozess kommt den finanziellen Auswirkungen von Steuergesetzen eine erhebliche Bedeutung zu.<sup>1</sup> Allerdings sind die in Gesetzesvorlagen enthaltenen Angaben in der Regel nicht von unabhängiger Seite überprüfbar. Mitunter wird im Rahmen der Ressortforschung externe Expertise eingeholt, eine zeitnahe und transparente Berichterstattung erfolgt indes nicht. Eine gegen politische Einflussnahme immune unabhängige Abschätzung der Gesetzesfolgen ist damit nicht möglich. Zudem werden Verhaltensreaktionen auf Steuergesetzänderungen bei der Bestimmung der finanziellen Implikationen regelmäßig ausgeklammert, was zu erheblichen Verzerrungen bei der Abschätzung der Gesetzesfolgen führen kann.<sup>2</sup> Dass dies ein relevantes Problem ist, wurde dem Gesetzgeber deutlich vor Augen geführt durch das überraschende negative Ergebnis beim Aufkommen der Körperschaftsteuer im Jahre 2001, das durch eine eigentlich vorhersehbare Verhaltensreaktion auf die Unternehmenssteuerreform 2001 verursacht worden ist.<sup>3</sup> Dennoch wurde die Praxis der ausschließlich internen Abschätzung der Gesetzesfolgen nicht geändert. Die Relevanz solcher Analysen ist vor allem in den Bereichen

evident, in denen Verhaltenswirkungen gesetzlich intendiert sind, bspw. in der Umwelt- oder Energiepolitik.

Die Anforderungen an eine fundierte Gesetzesfolgenabschätzung sind hoch und erfordern neben dem Zugang zu Steuerdaten Methodenexpertise und detailliertes Institutionenwissen. Darüber hinaus sind die Anforderungen im Zeitablauf stetig gestiegen. Zum einen erhöht sich in vielen Bereichen der Anpassungsspielraum der Akteure, der erfasst werden muss, wenn Gesetzesfolgen quantifiziert werden sollen. Viele große Unternehmen agieren beispielsweise heute multinational und Arbeitnehmer sind zunehmend international mobil. Steuergesetzänderungen können damit über Landesgrenzen hinaus wirken. Zudem ist im Zuge der wachsenden Internationalisierung das Steuerrecht erheblich komplizierter geworden und es bestehen schon bei der Diagnose der Auswirkungen der bestehenden Regelungen erhebliche Defizite.

Die quantitative Erfassung des Steuersystems und seiner Wirkung ist auch mit Blick auf die Einhaltung von Fiskalregeln durch Bund, Länder und Kommunen von Bedeutung, die für die Glaubwürdigkeit der Finanzpolitik zentral ist. Hierfür ist eine verlässliche und unabhängige Vorausschätzung der Einnahmenentwicklung erforderlich, gerade auch wenn Steuerreformen anstehen. Unabhängige Gesetzesfolgenabschätzungen sind in diesem Kontext von hohem Wert. Die Abschätzung der finanziellen Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen hat zudem großen Einfluss auf die Einhaltung der Regeln des europäischen Stabilitätspakts. Denn bei der Überprüfung der Vorgaben für die Ausgabenlinie werden die finanziellen Auswirkungen von steuerpolitischen Maßnahmen als Mehr- oder Minderausgaben berücksichtigt. Dies erfordert, dass die von der Regierung vorgelegten Schätzwerte auch extern bewertet werden

- 1 Gem. § 43 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. § 44 Abs. 2 GGO (Gemeinsame Geschäftsordnung der Bundesministerien) ist notwendiger Inhalt der Gesetzesbegründung die Darstellung der Auswirkungen des Gesetzes auf die Einnahmen und Ausgaben der öffentlichen Haushalte.
- 2 In anderen Ländern, bspw. den USA, ist es gesetzlich vorgeschrieben, dass Verhaltensanpassungen von Wirtschaftsakteuren in Reaktion auf Steuergesetzänderungen und gesamtwirtschaftliche Rückkopplungen quantifiziert werden, bevor Gesetzesänderungen implementiert werden können (s. bspw. Mankiw und Weinzierl, 2006; Barros et al. 2018).
- 3 Das Körperschaftsteueraufkommen wurde kurzfristig negativ, weil Kapitalgesellschaften zur Sicherung ihrer Körperschaftsteuerguthaben erwartungsgemäß ihre Ausschüttungen erhöhten (s. Werra, 2000).

können. In der öffentlichen Debatte zu Steuergesetzesänderungen spielen zudem Fragen der Steuergerechtigkeit und Steuerhinterziehung eine große Rolle. Zu beiden existieren für Deutschland kaum Erkenntnisse. In welchem Maß Traglast und Zahllast von Steuern auseinanderfallen, weil Steuerbelastungen über Preisänderungen an andere Wirtschaftsakteure weitergegeben werden, ist beispielsweise weitestgehend unklar. Seit Jahrzehnten bestehen zudem Informationen über erhebliche Ausfälle durch betrügerische Praktiken bei der Umsatzsteuer und noch immer gibt es über das genaue Ausmaß nur Spekulationen.<sup>4</sup> Ähnlich ist die Sachlage beim Steuerbetrug im Zusammenhang mit Aktiengeschäften rund um den Dividendenstichtag (Cum-Ex). Hinterziehungs- und Vermeidungspraktiken zu quantifizieren, ist methodisch anspruchsvoll, da sie im Verborgenen stattfinden. Belastbare Aussagen lassen sich aber gerade durch Analyse administrativer Daten auf Ebene der einzelnen Steuererklärungen und der Anträge auf Steuererstattungen erzielen.

In der quantitativen Analyse der Besteuerung sind in den vergangenen Jahrzehnten weltweit erhebliche Fortschritte gemacht worden. Bis in die 80er Jahre des vergangenen Jahrhunderts waren die Steuerwissenschaften noch weitgehend theoretisch ausgerichtet. Entsprechend beschränkte man sich seitens der Wissenschaft darauf, die Effizienz der Steuerpolitik einzufordern und ein insgesamt widerspruchsfreies Steuersystem zu entwickeln, das grundsätzlichen Anforderungen an Verfassungsmäßigkeit, Gerechtigkeit und Effizienz Rechnung trägt und die Steuerbefolgungskosten begrenzt. Seitdem hat die datenbasierte Auswertung der tatsächlichen Erfahrungen mit dem Steuersystem und seinen Wirkungen weltweit ein immer größeres Gewicht gewonnen. Insbesondere wird heute in vielen Ländern anhand von Mikrodaten untersucht, welche Belastungswirkungen sich für Steuerzahler ergeben und welche Verhaltensreaktionen steuerliche Regelungen

auslösen. Grundlage dieser Entwicklung ist, dass Wissenschaftlern und Wissenschaftlerinnen Zugang zu hochwertigen anonymisierten Mikrodaten der Steuerverwaltung gewährt wurde (vgl. Chetty (2012)).<sup>5</sup> Im Vergleich zur schnellen Entwicklung im Ausland, ist der Zugang zu Steuerdaten für Wissenschaftler und Wissenschaftlerinnen in Deutschland trotz einiger Fortschritte in den vergangenen Jahren nach wie vor stark eingeschränkt. Über die Wirkungen des deutschen Steuersystems und seiner spezifischen Regelungen auf zentrale wirtschaftliche und soziale Zielgrößen gibt es daher in vielen Bereichen nur Mutmaßungen. Dies gilt auch, weil Erkenntnisse aus anderen Ländern nicht ohne Weiteres auf den steuerrechtlichen, steueradministrativen und sozioökonomischen Kontext in Deutschland übertragen werden können.

Vor diesem Hintergrund befasst sich der Beirat in diesem Gutachten mit den Möglichkeiten für eine Verbesserung der quantitativen Analyse der Besteuerung in Deutschland.<sup>6</sup> Nach der Einleitung wird zunächst auf Funktion und Bedeutung der quantitativen Erfassung des Steuersystems hingewiesen. Anschließend wird unter Berücksichtigung des aktuellen Forschungsstands aufgezeigt, welche Erkenntnisse gewonnen werden können, wenn Wissenschaftlern und Wissenschaftlerinnen Zugang zu administrativen Steuerdaten gewährt wird. Die Abschnitte 3 und 4 diskutieren die Anforderungen, die an die statistische Datenbasis zu stellen sind und zeigen auf, in welchen Bereichen bei der Praxis der quantitativen Analyse der Besteuerung in Deutschland Defizite bestehen. In diesem Kontext wird auch auf die zu beachtenden rechtlichen Rahmenbedingungen im Umgang mit Steuerdaten eingegangen und skizziert, wie andere Länder unter Wahrung des Steuergeheimnisses eine umfassende wissenschaftliche Nutzung administrativer Steuerdaten möglich machen. Der fünfte Abschnitt beinhaltet Empfehlungen.

4 So lautet die Standardantwort der Bundesregierung zum Thema Unternehmenssteuermeidung: „Hierzu liegen der Bundesregierung keine Erkenntnisse vor“ (vgl. z. B. Bundestag Drucksache 18/1125 <http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/18/011/1801125.pdf>).

5 Chetty (2012).

6 Siehe zu diesem Thema auch Peichl (2017), Drechsel-Grau et al. (2015) sowie Almunia et al. (2019).

Konkret spricht sich der Beirat für die Schaffung eines eigenen Forschungsdatenzentrums für Steuern aus, das speziell für die besonderen Anforderungen der Steuerdaten ausgelegt ist. Darüber

hinaus werden Ansatzpunkte zur Verbesserung und Ausweitung der Statistiken genannt und Vorschläge zur Verknüpfung von bestehenden Datensätzen gemacht.

## 2. Zwecke der quantitativen Analyse

### 2.1 Grundsätzliche Erwägungen

#### 2.1.1 Gesetzgebungsprozess und demokratische Willensbildung

Gesetzesvorlagen und Gesetzgebungsverfahren kranken vielfach daran, dass sie auf unklarer Tatsachenbasis ergehen. Oft fehlt es schon hinsichtlich des Ausgangssachverhalts an einer validen Datenbasis, dies gilt umso mehr für die Prognose möglicher Wirkungen der zu beschließenden Gesetze. Im eigentlichen Gesetzgebungsverfahren fehlt es dann oft sowohl an Zeit als auch an Mitteln für eine quantitative Analyse von Gesetzesvorhaben. Verfahren zur umfassenden ex-ante Analyse von Gesetzeswirkungen sind derzeit nur ansatzweise vorhanden.

Im Vorfeld von steuerlichen Gesetzgebungsinitiativen kommt dem Bundesfinanzministerium eine zentrale Rolle für die Sachverhaltsermittlung und Datenanalyse zu. § 44 der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesministerien enthält Vorgaben für die Erstellung von Gesetzentwürfen. Danach sind in der Gesetzesvorlage auch die Gesetzesfolgen, insbesondere die finanziellen Auswirkungen darzustellen.

Ein Gegengewicht zur Exekutive in der Gesetzesvorbereitung bilden die allein den Abgeordneten verpflichteten Wissenschaftlichen Dienste des Bundestages. Zur Erstellung quantitativer Analysen und empirischer Erhebungen sind die Dienste

jedoch personell nicht in der Lage.<sup>7</sup> Ihr Einfluss im Gesetzgebungsverfahren ist gering.<sup>8</sup> Eine dem Joint Committee on Taxation des US-Kongresses mit seinem umfangreichen Stab<sup>9</sup> vergleichbare unabhängige Institution existiert in Deutschland nicht.

Lediglich eine ex-ante Einschätzung der Bürokratie- bzw. Folgekosten erfolgt standardmäßig. Sie ist auf den unabhängigen Nationalen Normenkontrollrat übertragen. Dieser stellt allerdings keine eigenen Datenerhebungen an, sondern nimmt lediglich eine Plausibilitätskontrolle der von den Ministerien erarbeiteten Schätzungen der Kostenfolgen für Bürger, Wirtschaft und Verwaltung vor. Weitergehende Wirkungsanalysen sind vom gesetzlichen Arbeitsauftrag des Normenkontrollrates nicht umfasst.

Auch eine ex-post Evaluation der Gesetzeswirkungen ist nur bei bestimmten Zielsetzungen vorgesehen, insbesondere wenn ein erheblicher Erfüllungsaufwand konstatiert wird.<sup>10</sup> Teilweise finden sich Evaluationsabsichten in Gesetzesbegründungen, selten sind gesetzliche Evaluationsklauseln

7 Nach Blum (2004) waren im Jahr 2000 in allen Diensten zusammen 95 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter beschäftigt, darunter 64 Wissenschaftler, davon 33 Juristen.

8 Schneider (2002), Rz. 93; Blum, (2004), 136 f.

9 [www.jct.gov/about-us/overview.html](http://www.jct.gov/about-us/overview.html).

10 Bei Änderungen der Steuergesetze ist dies im Regelfall nicht gegeben. So ist z. B. eine Evaluierung der Effekte der Reduktion des Solidaritätszuschlags nicht vorgesehen, vgl. Abschnitt VII des Gesetzentwurfs zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 (BT Drucksache 19/14103 vom 16.10.2019).

(z. B. § 17 Forschungszulagengesetz). Im Zweifel sind derartige Evaluationsversprechen nicht einklagbar. Gelegentlich werden Gesetze mit unsicheren Wirkungen befristet. Allerdings erfolgen Verlängerungen oftmals automatisch und ohne, dass zuvor eine Evaluation erfolgt. Selbst wenn eine Evaluation stattfindet, kann sie bei fehlender Dateninfrastruktur aber ohnehin nicht verlässlich erfolgen bzw. nicht extern überprüft werden (siehe zu den Anforderungen Abschnitt 3).

Unabhängige ex-post-Kontrolle von Gesetzeswirkungen leistet allenfalls der Bundesrechnungshof, dessen Beanstandungen allerdings keine gesetzgeberischen Abhilfe- bzw. Nachbesserungspflichten begründen und in der Regel folgenlos bleiben.

Vor dem Hintergrund, dass die Abgeordneten nicht über unabhängige Stellen verfügen, die sie mit der Einschätzung der Wirkungen der von ihnen zu beschließenden Gesetze beauftragen können, kommt der vom Bundesfinanzministerium erarbeiteten Gesetzesbegründung entscheidende Bedeutung zu. Gesetzesbegründungen enthalten jedoch in der Regel keine ausreichenden Sachverhaltsangaben, um Annahmen zur Wirksamkeit der zu beschließenden Gesetze, zu Verwaltungs- und Befolgungskosten und zu den erwarteten Steuermehr- oder -mindereinnahmen nachvollziehen zu können. Zudem fehlt es in der Regel an Angaben zu den Verteilungswirkungen von Reformmaßnahmen, obwohl diese in der politischen Auseinandersetzung häufig eine zentrale Rolle spielen.

Zum Teil ergeben sich in den Anhörungen im Finanzausschuss zusätzliche Erkenntnisse zu den zugrundeliegenden Rechtstatsachen und erwarteten Gesetzeswirkungen. Allerdings sind abweichende Sachverhaltseinschätzungen seitens der Verbände und Interessengruppen vielfach nicht hinreichend belegt und lassen sich im Gesetzgebungsverfahren nicht empirisch absichern.

### 2.1.2 Steuervollzug

Sowohl verfassungsrechtlich als auch einfachgesetzlich (§ 85 AO) besteht die Pflicht der Finanzverwaltung zum Vollzug der geltenden Steuergesetze; die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung ist „sicherzustellen“. Strukturelle Erhebungsdefizite können im Extremfall sogar die Verfassungswidrigkeit der zugrundeliegenden materiellen Steuerrechtsnormen begründen, wie es im Fall der Zinsbesteuerung Anfang der 1990er Jahre vom Bundesverfassungsgericht entschieden wurde.<sup>11</sup>

Zur Beurteilung der Vollzugseffizienz einzelner Normen muss das tatsächlich erzielte Steueraufkommen ins Verhältnis zu den potentiell steuerpflichtigen Sachverhalten gesetzt werden. Ein Zurückbleiben des tatsächlichen Steueraufkommens hinter dem Aufkommenspotential kann auf legalen Ausweichgestaltungen oder auf Vollzugsdefiziten beruhen. Letztere können auf Kapazitätsgrenzen der Finanzverwaltung zurückzuführen sein oder ihre Ursache in strukturellen Mängeln der zu vollziehenden Normen (übergroße Komplexität, schwer zu beschaffende Daten) liegen. So wird beispielsweise die Vollzugstauglichkeit des deutschen Außensteuerrechts, insbesondere im Bereich der erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung für Einkünfte aus Kapitalanlagegesellschaften (§ 7 Abs. 6 AStG) in Zweifel gezogen.<sup>12</sup> Quantifizieren lassen sich diese Bedenken bisher nicht. Seit langem ist auch bekannt, dass es bei der Umsatzsteuer im Kontext grenzüberschreitender Transaktionen zum Teil systematisch zu Steuerbetrug kommt. Bei der Quantifizierung der Ausfälle kann indes nicht zwischen den Konsequenzen durch Insolvenzen und Betrug z. B. durch Karussellgeschäfte unterschieden werden.<sup>13</sup>

11 BVerfG v. 27. 6. 1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (Zinsurteil); BVerfG v. 9. 3. 2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (Spekulationsgewinne).

12 Vgl. Waldhoff (2013).

13 Vgl. Gebauer (2008).

Um die begrenzten Sach- und Personalressourcen der Finanzverwaltung möglichst effektiv einsetzen zu können, müssen Vollzugsdefizite lokalisiert und quantifiziert werden. Dies wiederum ist Voraussetzung für einen verfassungskonformen Gesamtvollzug.

### 2.1.3 (Verfassungs-)rechtliche Kontrolle von Steuergesetzen

Steuerwirkungen spielen auch bei der verfassungsgerichtlichen Kontrolle von Steuergesetzen eine Rolle. Im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung kommt es zur Rechtfertigung steuerlicher Ungleichbehandlungen auf deren Geeignetheit, Erforderlichkeit und Angemessenheit zur Erreichung der gesetzgeberischen Ziele an.

Die im Steuerrecht weit verbreiteten, der Vereinfachung dienenden gesetzlichen Typisierungen und Pauschalierungen sind nur dann gleichheitssatzkonform, wenn der zugrundeliegende Sachverhalt realitätsgerecht erfasst wird. Dies setzt voraus, dass die gesetzlichen Verallgemeinerungen „von einer möglichst breiten, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließenden Beobachtung ausgehen“<sup>14</sup>. Der Gesetzgeber darf sich für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss den Durchschnittsfall als Maßstab zugrunde legen.<sup>15</sup>

Für steuerliche Lenkungsnormen und Steuervergünstigungen hat das Bundesverfassungsgericht zudem das Gebot der Zielgenauigkeit aufgestellt.<sup>16</sup>

Schließlich trifft den Gesetzgeber eine Beobachtungspflicht. Ändert sich der zugrunde gelegte Sachverhalt in wesentlichen Aspekten, so kann ihn eine Anpassungspflicht treffen<sup>17</sup>; z. B. ist der Gesetzgeber verfassungsrechtlich zur permanenten Anpassung von Grund- und Kinderfreibeträgen in der Einkommensteuer an die steigenden Lebenshaltungskosten verpflichtet.

Eine Überprüfung all dieser Vorgaben setzt Sachverhaltskenntnis voraus. Dabei billigt das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber im Rahmen seiner sog. Einschätzungsprärogative<sup>18</sup> allerdings großzügige Beurteilungs- und Prognosespielräume<sup>19</sup> zu. So wichtig eine sorgfältige vorherige Sachverhaltsaufklärung für eine effektive und effiziente Steuerpolitik auch sein mag, es gibt keine eigenständige verfassungsrechtliche Pflicht zur vorherigen Sachverhaltsaufklärung.

Problematisch ist, dass eine Erfolgskontrolle auch im Nachhinein oftmals nicht stattfindet und auch im Rahmen von verfassungsgerichtlichen Verfahren in der Regel unterbleibt. Dies liegt vor allem an den eingeschränkten Möglichkeiten des Bundesverfassungsgerichts zur Überprüfung der gesetzgeberischen Annahmen. Zwar ist das Gericht in seiner Beweiserhebung grundsätzlich frei<sup>20</sup> und damit auch zur Überprüfung von Tatsachen und Prognosen berechtigt. Eine eigene Beweiserhebung findet aber regelmäßig aus Kapazitätsgründen nicht statt. Würden dem Gericht entsprechende Daten vorliegen, müsste es diese aber berücksichtigen.

14 BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (279); BVerfG v. 8.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (359); BVerfG v. 17.11.1992 – 1 BvL 8/87, BVerfGE 87, 234 (255); BVerfG v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (6).

15 StRspr., z. B. BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (238); v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082 (1096) m.w.N.

16 St. Rspr., BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (147 f.); v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280 (296); v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 (293); v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (182); v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (32 f.); BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, Rz. 124 ff.

17 BVerfG v. 28.11.1984 – 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287 (309).

18 Hierzu z. B. Bickenbach (2014).

19 StRspr., z. B. BVerfG v. 24.10.2002 – 1 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62 (150 f.).

20 Keine Beweismittelbeschränkung.

## 2.2 Konkrete Fragestellungen

Informationen zu Aufkommens-, Effizienz- und Verteilungswirkungen von Steuern und ihren Verwaltungs- und Befolgungskosten sind als Grundlage steuerpolitischer Entscheidungen von zentraler Bedeutung. Eine Quantifizierung der genannten Effekte kann nicht modelltheoretisch erfolgen, sondern bedarf empirischer Analysen, idealerweise auf Basis der Grundgesamtheit der Steuerzahler oder großer Zufallsstichproben. Einzelfallbeispiele oder aggregierte Statistiken auf Länder- oder Bundesebene eignen sich hierfür wenig. Sie zeichnen ein verzerrtes Bild, wenn Anpassungsreaktionen heterogen sind und bieten kaum Möglichkeiten zur empirischen Identifikation von Kausaleffekten.<sup>21</sup>

Die Entwicklung in der weltweiten Forschung belegt eindrücklich, dass Daten der Steueradministration für eine verlässliche Quantifizierung der genannten Effekte essentiell sind; eine Quantifizierung ist oftmals erst auf Basis solcher Daten möglich. Sie bieten zudem, wie unten dargestellt, eine Reihe von Vorteilen gegenüber traditionell genutzten Befragungsdaten. Im Folgenden werden Nutzungsmöglichkeiten dieser Daten und deren Wert für (Steuer-)Politik, (Steuer-)Verwaltung und akademische Forschung dargestellt.

21 Zentrale Herausforderung bei der Identifikation von Kausaleffekten (steuer-)politischer Interventionen ist es, die Wirkung der Gesetzesänderung von anderen Einflussgrößen zu trennen, die ebenfalls auf das beobachtete Verhalten von Wirtschaftssubjekten einwirken. Soll bspw. der Effekt einer Einkommensteuererhöhung auf das Arbeitsangebot bestimmt werden, besteht das Problem, dass Änderungen im Arbeitsverhalten reforminduziert sein können, möglicherweise aber auch allgemeine Zeittrends wie konjunkturelle Schwankungen reflektieren. Aggregierte Informationen auf Länderebene bieten, im Gegensatz zu Daten auf Individualebene, nur eingeschränkte Möglichkeiten in der empirischen Analyse vergleichbare, von der Steuerreform nicht betroffene Kontrolleinheiten zu identifizieren, die geeignet sind, allgemeine Zeittrends zu absorbieren und damit den Kausaleffekt der Reform zu bestimmen.

### 2.2.1 Steuerschätzung

Die Vorhersage zukünftiger Steuereinnahmen ist Grundlage der Aufstellung der Haushaltspläne des Bundes und der Länder. Auch die Gemeinden und Gemeindeverbände basieren ihren Haushalt auf Vorhersagen der Steuereinnahmen. Hierzu gibt der Arbeitskreis Steuerschätzungen zweimal jährlich Prognosen zur zukünftigen Einnahmentwicklung der verschiedenen Steuern ab.<sup>22</sup> Die Schätzung fokussiert dabei auf die Entwicklung in Deutschland,<sup>23</sup> sie ist Grundlage der Regionalisierung durch die Bundesländer. Ein Ausweis der Schätzmethodik und der zugrunde gelegten Annahmen erfolgt nicht. Eine regelmäßige ex-post Evaluierung der Prognosen wird ebenfalls nicht durchgeführt.<sup>24</sup> Kern der Prognosen ist eine Zeitreihenanalyse der Aufkommen nach Steuerarten. Auf Mikrodaten basierende Schätzmethoden kommen in Deutschland nicht zur Anwendung.<sup>25</sup>

Die Verlässlichkeit der Prognosen hat in der Vergangenheit immer wieder Anlass zur Diskussion gegeben.<sup>26</sup> Die empirische Literatur hat insbesondere die Vorgabe der vom Arbeitskreis zugrunde gelegten Regierungsprognose des gesamtwirtschaftlichen Wachstums kritisiert und einen Beitrag der von politischer Seite vorgenommenen

22 Der Arbeitskreis beinhaltet nicht nur Vertreter von Bundesregierung, Landesregierung und der kommunalen Spitzenverbände sondern auch Vertreter der Bundesbank, der Forschungsinstitute, des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung und des Statistischen Bundesamts. Die Beteiligung regierungsexterner Institutionen soll die Informationsbasis verbessern. Sie dient auch dazu, eine politische Beeinflussung zu erschweren.

23 Bis 2019 erfolgt ein getrennter Ausweis für Alte und Neue Länder (ohne Berlin).

24 Das Bundesfinanzministerium hat zuletzt im Jahre 2006 im Rahmen eines Forschungsauftrags eine Evaluierung veranlasst (Büttner und Kauder, 2008).

25 Gerade bei komplizierten steuerlichen Sachverhalten bieten sich Methoden der Mikrosimulation an. So setzt das Office for Budget Responsibility, Mikrosimulationen für Prognosen des Einkommensteueraufkommens und anderer Steuern ein, vgl. Office for Budget Responsibility (2011). Zur Methodik der Steuerschätzung im internationalen Vergleich siehe Buettner und Kauder (2010).

26 Z. B. Bundesrechnungshof (2005).

Prognosen auf die Schätzfehler nachgewiesen.<sup>27</sup> Seit 2018 erfolgt nun eine Überprüfung der Wachstumsprognose durch die Gemeinschaftsdiagnose,<sup>28</sup> so dass eine Beeinflussung über diesen Kanal schwieriger geworden ist.

Die Schätzwerte für die Aufkommenseffekte der Steuerrechtsänderungen werden im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens vom Finanzministerium bereitgestellt und ebenfalls vom Arbeitskreis übernommen. Eine Analyse zeigt, dass die Mehreinnahmen durch Steuererhöhungen und Mindereinnahmen durch Steuersenkungen regelmäßig betragsmäßig überschätzt werden.<sup>29</sup> Dieses Muster resultiert aus der Vernachlässigung von Verhaltenswirkungen der Steuerreformen in der quantitativen Folgenabschätzung.<sup>30</sup> Eine systematische ex-post Überprüfung der Schätzwerte erfolgt jedoch nicht.

### 2.2.2 Quantifizierung der Effizienzkosten von Besteuerung

Bei der Ausgestaltung von Steuersystemen sind Fragen der Steuereffizienz von großer Bedeutung. Es gilt zu quantifizieren, ob und in welchem Ausmaß Besteuerung bei Individuen und Firmen Belastungen erzeugt, die über die Zahllast der Steuer und mögliche Befolgungskosten hinausgehen. Wie stark reduzieren bspw. Individuen ihr Arbeitsangebot in Reaktion auf eine erhöhte

Belastung mit persönlicher Einkommensteuer? Beschließen sie weniger in Bildung oder in ihre berufliche Produktivität zu investieren? Wenn dem so ist, ergeben sich hierdurch Wohlfahrtskosten. Die ökonomische Literatur hat gezeigt, dass diese Wohlfahrtskosten unter bestimmten Voraussetzungen durch die Elastizität gemessen werden können, mit der das zu versteuernde Einkommen eines Steuerzahlers auf Steuersatzänderungen reagiert (da schlussendlich alle Verhaltensreaktionen auf Steuersatzänderungen zu Anpassungen des steuerpflichtigen Einkommens führen). In der Literatur wird vor dem Hintergrund der intensiven Befassung mit der Einkommensteuer von der „*Elasticity of Taxable Income*“ (ETI) gesprochen. Eine rationale Steuerpolitik setzt daher die Kenntnis dieser Elastizität nicht nur für eine fundierte Abschätzung der Aufkommenseffekte, sondern auch für die Bewertung der Wohlfahrtseffekte voraus.

Steuererklärungen bilden die ideale Grundlage, um die ETI zu quantifizieren. Erstens umfassen sie Informationen zum angegebenen steuerpflichtigen Einkommen und damit exakt zu der Größe, die aus theoretischer Sicht von Interesse ist. Zweitens existieren methodische Ansätze, die erlauben, auf Basis der Daten Kausaleffekte von Änderungen im Einkommensteuersatz zu bestimmen. In der akademischen Literatur wird die ETI zum einen über gesetzliche Steuersatzänderungen identifiziert. Hierbei wird die Entwicklung der steuerpflichtigen Einkommen von Individuen, die von einer Steuersatzänderung betroffen sind, mit der von nicht betroffenen Individuen verglichen. Letztere dienen als Kontrollgruppe und erlauben es, allgemeine Zeittrends in der Einkommensentwicklung zu berücksichtigen.<sup>31</sup> Alternativ können Sprungstellen im Steuertarif, d.h. Änderungen der marginalen oder durchschnittlichen Steuerbelastung an bestimmten Einkommensgrenzen, zur empirischen Identifikation der ETI genutzt werden. Konkret ergeben sich durch die Sprungstellen

27 Vgl. Gebhardt (2001) und Büttner und Kauder (2015).

28 Nachdem diese Praxis nicht im Einklang mit der Two-Pack-Verordnung stand (Verordnung (EU) Nr. 473/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates) hat die Bundesregierung per Verordnung (vgl. Vorausschätzungsverordnung – EgVV) festgelegt, dass eine gesonderte Bewertung dieser Prognose durch die Gemeinschaftsdiagnose erfolgt.

29 Die Analyse von Büttner und Kauder (2015), *ibid.*, zeigt unter anderem, dass der Vorhersagefehler regelmäßig höher ausfällt, je größer die dabei unterstellten prognostizierten Aufkommenseffekte der Steuerrechtsänderungen sind. Das Ausmaß der geschätzten Verzerrung liegt dabei oberhalb von einem Viertel und unterhalb von einem Drittel – der Standardfehler des Schätzwertes liegt bei einem Achtel.

30 Zwar werden auch die gesamtwirtschaftlichen Rückwirkungen nicht berücksichtigt (vgl. Bundestagsdrucksache 13/5242, Punkt 7). Der Vorhersagefehler für die gesamtwirtschaftliche Entwicklung ist indes bei Büttner und Kauder (2015) berücksichtigt.

31 Die Klassifizierung der Gruppen ergibt sich z. B. aus der Progression im Einkommensteuertarifs. Wird bspw. der Spitzensteuersatz angehoben, sind nur Individuen mit Einkommen in der obersten Progressionszone betroffen.

lokale Unterschiede im Anreiz Einkommen zu erzielen und Aufwendungen abzusetzen. Über das resultierende „*Bunching*“ von Steuerzahlern an den Sprungstellen kann die ETI bestimmt werden.<sup>32</sup>

Administrative Steuerdaten bieten als Grundlage für die Berechnung der ETI zentrale Vorteile gegenüber Befragungsdaten. Erstens bilden sie die gesamte Population von Steuerzahlern ab und umfassen nicht nur Stichproben. Zweitens sind Probleme wie ein systematisches Ausscheiden von Individuen im Zeitablauf, systematische Nichtbeantwortung von Fragen oder Messfehler, wie sie in Befragungsdaten typischer Weise auftreten, bei administrativen Steuerdaten nicht oder nur eingeschränkt relevant (bspw. Card et al., 2011).<sup>33</sup> Der große Datenumfang und die hohe Datenqualität erlauben zudem Kausaleffekte von Steuersatzänderungen und anderen Politikreformen mit größerer Zuverlässigkeit zu bestimmen. Empirische Verfahren, die Sprungstellen im Steuertarif zur Identifikation der ETI nutzen, sind darüber hinaus praktisch nur auf Basis administrativer Steuerdaten nutzbar, da exakte Informationen zum steuerpflichtigen Einkommen und viele Beobachtungen an den Sprungstellen im Steuertarif vorliegen müssen, um das Verfahren zu nutzen. In den vergangenen Jahren wurde die ETI auf Basis administrativer Daten für verschiedene Länder bestimmt. Siehe beispielsweise Saez et al. (2012), Kleven (2016) und Neisser (2018) für Überblicksartikel.<sup>34</sup> Zudem finden sich in der neueren Literatur verschiedene Arbeiten, die Elastizitäten der steuerlichen Bemessungsgrundlage auch für andere Steuerarten bestimmen. Devereux et al. (2014) und Lediga et al. (2019) nutzen bspw. Informationen aus Körperschaftsteuererklärungen, um die Elastizität des steuerpflichtigen Unternehmensinkommens auf Tarifänderungen bei der Körperschaftsteuer zu bestimmen.<sup>35</sup> Auch hier haben

Steuererklärungsdaten wichtige Vorteile gegenüber Daten aus anderen Quellen, bspw. Bilanzdaten. So sind letztere häufig nur für große, an Börsen gelistete Unternehmen in systematischer Weise verfügbar. Da sich steuerliche und bilanzielle Wertansätze zudem erheblich unterscheiden können, stimmen handelsrechtliche Unternehmensergebnisse in der Regel nicht mit dem steuerpflichtigen Einkommen der Unternehmen überein. Zuletzt muss bei Bilanzdaten auch häufig die Qualität der meist von privaten Datenanbietern bereitgestellten Informationen bemängelt werden. Für eine exakte Quantifizierung der Effekte der Gewinnverlagerung von Unternehmen auf das Steueraufkommen sind daher Daten der Steuerverwaltung heranzuziehen (siehe bspw. Bilicka 2019).<sup>36</sup>

Für Deutschland gibt es aufgrund der schwierigen Datenlage kaum Studien. Eine erste Untersuchung von Schellhorn (2005) nutzt Mikrodaten im Rahmen des IAW-Einkommensteuerpanels. Dörrenberg et al. (2017) präsentieren eine Schätzung der ETI für die Einkommensteuer anhand des Taxpayer Panels.<sup>37</sup> Fossen und Steiner (2018) untersuchen die Gewerbesteuer anhand von Mikrodaten, müssen sich aufgrund der Datenbeschränkungen allerdings auf die Querschnitte der Jahre 2001 und 2004 konzentrieren.<sup>38</sup>

### 2.2.3 Heterogenität und Kanäle der Steuerwirkungen

Effizienzwirkungen von Steuern hängen allerdings nicht nur von der durchschnittlichen Reaktion von Steuerzahlern auf Steuersatzänderungen ab. Auch Heterogenität im Anpassungsverhalten ist von Bedeutung. Wenn bspw. Männer und Frauen, Hoch- und Niedriglohnverdiener oder Menschen in verschiedenen Regionen

32 Siehe Glogowsky (2018) für eine Analyse von Bunching an Freibetragsgrenzen und Sprungstellen in der Erbschaftsteuer.

33 Card et al. (2011).

34 Kleven (2016), Saez et al. (2012), Neisser (2018).

35 Devereux et al. (2014) und Lediga et al. (2019).

36 Bilicka (2019).

37 Konkret wird das sogenannte Taxpayer Panel verwendet, das eine 5 % Stichprobe der Grundgesamtheit der Steuerzahler umfasst (Dörrenberg et al. 2017).

38 Fossen und Steiner (2018) zeigen dabei insbesondere, dass ohne den Bezug auf Mikrodaten wie etwa in Buettner (2003) Fehlschätzungen resultieren.

unterschiedlich stark auf Änderungen im persönlichen Einkommensteuersatz reagieren, können hieraus Implikationen für eine zielgerichtete Ausgestaltung von Steuergesetzen abgeleitet werden. Analoge Beispiele lassen sich für andere Steuerarten nennen. Wenn multinationale und nationale Unternehmen oder kleine und große Firmen unterschiedlich stark auf Anpassungen des Körperschaftsteuersatzes reagieren, hat das ebenfalls Folgen für optimale Steuerpolitik.

Analysen der Heterogenität setzen voraus, dass Informationen zu Charakteristika der Steuerzahler vorliegen. Das ist im Kontext von Steuererklärungen häufig nicht der Fall und erfordert, dass Steuererklärungsdaten mit anderen Datenquellen zusammengeführt und für Forschungszwecke zur Verfügung gestellt werden. Während eine solche Verknüpfung in vielen Ländern möglich ist (siehe bspw. Chetty et al., 2011, Kleven und Schultz, 2014, Harju und Matikka, 2016, Harju et al., 2019), ist das Verbinden von amtlichen Mikrodaten auf Personenebene in Deutschland verboten, es sei denn ein Gesetz erlaubt die Verknüpfung ausdrücklich. Im Bereich der Personen- und Haushaltsdaten existiert ein solches Gesetz nicht.

Zudem ist nicht nur von Interesse, wie stark die Anpassung des steuerpflichtigen Einkommens in Reaktion auf Steuersatzänderungen ist, sondern auch über welche Kanäle die Anpassung erfolgt. Ob Individuen in Reaktion auf Einkommensteuersatzerhöhungen ihr Arbeitsangebot reduzieren, ins Ausland abwandern oder vermehrt Steuern hinterziehen, ist oftmals entscheidend für die Bewertung der Steuerpolitik und hat zudem Implikationen für die Steuerverwaltung. Zudem muss analysiert werden, ob eine Veränderung in der Steuerbasis anderer Steuern induziert wird. Wenn selbstständige Individuen in Reaktion auf erhöhte persönliche Einkommensteuersätze bspw. inkorporierte Unternehmen gründen, über die sie einen Teil ihrer wirtschaftlichen Aktivität abwickeln, sinkt ihr steuerpflichtiges Einkommen bei der persönlichen Einkommensteuer, aber ihr steuerpflichtiges Einkommen bei der Körperschaftsteuer steigt an. Entsprechende Externalitäten auf

andere Steuerbemessungsgrundlagen müssen bei der Bestimmung der Wohlfahrtskosten von Steuern berücksichtigt werden. Empirische Analysen in diesem Bereich erfordern in der Regel Verknüpfungen von steueradministrativen Daten mit anderen Datenquellen. Im Kontext der persönlichen Einkommensteuer kann beispielsweise nur dann zwischen Einkommensreaktionen durch Anpassungen im Arbeitsangebot und im Hinterziehungsverhalten unterschieden werden, wenn Steuererklärungsdaten mit Ergebnissen von Steuerprüfungen und Arbeitszeitinformatoren zusammengeführt werden.

Die ökonomische Literatur hat verschiedene Ansätze entwickelt, die eine entsprechende Abschätzung möglich machen (siehe bspw. Bilicka 2019).<sup>39</sup> Im Kontext der Körperschaftsteuer kann eine Unterscheidung von Steuervermeidungsreaktionen und realen Anpassungen erfolgen, wenn steueradministrative Daten um Informationen zur Realaktivität von Firmen erweitert werden. Eine Reihe jüngerer Studien nutzt verknüpfte Daten, um solche Anpassungskanäle zu identifizieren (siehe bspw. Studien von Kleven et al. (2011), Devereux et al. (2014), Asatryan und Peichl (2017), sowie Asatryan et al. (2019) für Dänemark, Großbritannien, Armenien und Österreich).<sup>40</sup> Chen et al. (2018) untersuchen die Wirkungen des Körperschaftsteuersatzes auf F&E Investitionen mit verknüpften Mikrodaten für chinesische Firmen.

Für Deutschland sind entsprechende Verknüpfungen und Analysen bislang nicht, bzw. nur eingeschränkt möglich. Insbesondere die Verknüpfung von personen- und firmenbezogenen Statistiken scheitert entweder an den rechtlichen Hürden oder am pauschalen Einwand des Datenschutzes,

39 Bilicka, K. (2019), Comparing UK tax returns of foreign multinationals to matched domestic firms, *American Economic Review*, 2019, 109(8), 2921-53.

40 Teilweise können Anhaltspunkte zu Anpassungskanälen auch direkt aus Informationen der Steuererklärung gewonnen werden. Bachas und Soto (2018) zeigen bspw. auf Basis von Daten für Unternehmenssteuererklärungen in Costa Rica, dass Steuerzahler in Reaktion auf Steuersatzänderungen v.a. Änderungen bei steuerlichen Abzügen vornehmen und nicht im Bereich der gemeldeten Umsätze.

ohne dass Anonymisierungsstrategien geprüft würden.

#### 2.2.4 Verteilungseffekte und Steuerinzidenz

Zwar sind im Gesetzgebungsverfahren bei Steuerrechtsänderungen Aussagen zur Verteilungswirkung nicht zwingend erforderlich, dennoch spielen sie im politischen Entscheidungsprozess eine wichtige Rolle. Auch hier sind Mikrodaten der Steuerstatistik unverzichtbar, da sie viel genaueren Aufschluss über die Verteilungswirkung von Steuern geben als andere Datenquellen. Sie erlauben es bspw. im Kontext der Einkommensteuer abzuschätzen, wie Steuerlasten zwischen Steuerzahlern verteilt sind und welche Effekte Änderungen steuerlicher Regeln auf die Belastungsunterschiede zwischen den Steuerzahlern haben. Wier und Reynolds (2018) und Buyl und Rogge-man (2019) zeigen bspw. anhand steueradministrativer Daten für Südafrika und Belgien, dass sich die effektive Unternehmenssteuerlast von großen und kleinen Firmen systematisch unterscheidet. Eine ähnliche Thematik ist auch für die steuerpolitische Debatte in Europa und in den OECD Ländern bedeutsam, da multinationale Unternehmen aufgrund von Steuervermeidung oft weniger Steuern bezahlen als nationale Unternehmen.<sup>41</sup> Allgemein macht die für Verteilungsfragen wichtige Betrachtung über längere Zeitperioden die Verwendung sogenannter Paneldaten notwendig: sie ermöglichen es, die Belastung durch Steuern über die Zeit zu beobachten.

Zudem können auf Basis administrativer Daten Fragen der Steuerinzidenz untersucht werden, d.h. es kann empirisch bestimmt werden, ob Zahl-last und Traglast von Steuern auseinanderfallen. Harju et al. (2018) nutzen u.a. Daten der administrativen Steuerstatistik in Finnland und Schweden, um zu analysieren, ob Restaurants Mehrwertsteuerzahlungen über höhere Preise an ihre Kunden weitergeben. Die Ergebnisse zeigen Heterogenität im Verhalten: Während große Restaurantketten

die Mehrwertsteuerbelastung 1:1 weitergeben, finden sich keine Anpassungen bei kleinen eigen-tümergeführten Restaurants.

Auch zur Steuerinzidenz gibt es in Deutschland wegen der Datenlage kaum aussagekräftige Studien. Dwenger et al. (2017) verknüpfen Daten zu Körperschaftsteuererklärungen in Deutschland – über eine Aggregation auf Ebene von Wirtschaftszweig und Region – mit Informationen zur Lohnhöhe von Beschäftigten, und zeigen, dass die Unternehmenssteuerlast über niedrigere Löhne teilweise an Beschäftigte weitergegeben wird. Administrative Steuerdaten eröffnen damit auch bei Fragen zur Steuerinzidenz Erkenntnismöglichkeiten. In der Regel ist allerdings eine Verknüpfung mit anderen Datenquellen Voraussetzung für die Analyse. Selbige sollte auf Basis der Individualdaten und nicht auf aggregierter Ebene erfolgen (u.a. um verzerrte Schätzergebnisse aufgrund von Selektionseffekten zu vermeiden). Fuest et al. (2018) verknüpfen administrative Individual- und Firmendaten der Bundesagentur für Arbeit mit administrativen Gewerbesteuerhebesatzdaten auf Gemeindeebene um die Überwälzung der Gewerbesteuer auf Arbeitnehmerlöhne zu untersuchen. Wie Dwenger et al. (2017) finden sie Evidenz für eine Überwälzung auf Arbeitnehmerlöhne. Allerdings bleiben wichtige Fragen offen, deren Beantwortung die Verknüpfung mit Unternehmenssteuerdaten erfordern würde. Insbesondere können die Autoren nicht beantworten, welcher Anteil der Steuerlast auf die Anteilseigner (Gewinne) und welcher an die Verbraucher (über Preise) überwälzt wird.

#### 2.2.5 Ökonomische Effekte von Steuerabzügen

Neben dem tariflichen Steuersatz ist die effektive Steuerbelastung von Steuerzahlern auch eine Funktion der steuerlichen Abzugsmöglichkeiten, d.h. der Definition der Steuerbemessungsgrundlage. Bei der Gewährung von Abzugsmöglichkeiten stehen i.d.R. Überlegungen zur Steuergerechtigkeit und/oder zu Verhaltensanreizen im Vordergrund. Hieraus ergeben sich aus steuerpolitischer

41 Finke (2014).

Sicht zwei wichtige empirische Fragestellungen. Erstens, in welchem Maß profitieren Steuerzahler von gesetzlichen Steuerabzügen? Zweitens, induzieren die Steuerabzüge die gewünschten Verhaltensreaktionen? In Bezug auf die erste Frage sind a priori nicht intendierte Effekte in zwei Richtungen möglich. Auf der einen Seite ist denkbar, dass Steuerzahler, denen gesetzlich ein Steuerabzug zusteht, selbigen nicht nutzen, weil ihnen die notwendige steuerrechtliche Information fehlt oder weil sie vor Befolgungskosten (bspw. dem Sammeln von Belegen) zurückschrecken. Auf der anderen Seite eröffnen Steuerabzüge ggf. aber auch Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung - d.h. Möglichkeiten Steuerabzüge geltend zu machen, obwohl sie dem Steuerzahler gesetzlich nicht zustehen. Daten zu Steuererklärungen erlauben, entsprechendes Verhalten von Steuerzahlern zu untersuchen. Gillitzer und Skov (2018) finden bspw. für Dänemark, dass viele Steuerzahler Spendenabzugsmöglichkeiten von der Steuerbasis nicht wahrnehmen. Es wird gezeigt, dass aggregierte Spendenabzüge durch die Einführungen von Meldepflichten für Drittparteien und eine elektronische Vorausfüllung der Spendenabzüge im Steuererklärungsformular signifikant ansteigen.

Auf Basis von Steuererklärungsdaten lassen sich zudem Anreizeffekte von Steuerabzügen untersuchen. Zwick und Mahon (2017) zeigen anhand steueradministrativer Daten für die USA, dass Firmeninvestitionen in relevantem Maß auf Änderungen in Abschreibungsregelungen reagieren, die Reaktionen von kleinen Firmen aber signifikant stärker ausfallen als die von großen Unternehmen. Ein anderes Beispiel sind Dechezlepretre et al. (2016) und Guceri und Li (2019), die auf Basis von Unternehmenssteuererklärungen in Großbritannien zeigen, wie steuerliche Sonderabzüge für Forschungs- und Entwicklungskosten die Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten von Unternehmen beeinflussen. Für Hinweise auf konkrete realwirtschaftliche Sachverhalte werden dabei Verknüpfungen zwischen Steuerdaten und Bilanzdaten von Unternehmen verwendet. Gaggl und Wright (2017) nutzen Verknüpfungen der Körperschaftsteuererklärungen britischer Unternehmen

mit den Bilanzdaten des Bureau von Dijk FAME Datensatzes um die Wirkung von Abschreibungsanreizen für Informations- und Kommunikationstechnik auf die Beschäftigung je nach Art der Tätigkeit zu untersuchen. Maffini et al.(2019) nutzen eine solche Verknüpfung mit britischen Steuerdaten um die Stärke der Reaktion von Investitionen auf bessere steuerliche Abschreibungen zu bestimmen. Sie zeigen, dass steuerliche Abschreibungen im Hinblick auf die Investitionswirkungen ähnlich stark wirken wie eine Senkung des Steuersatzes.

### 2.2.6 Steueraufkommenseffekte

Bei der Bewertung von Steuerreformen sind neben möglichen Effizienz- und Verteilungsimplicationen vor allem auch Effekte auf das Steueraufkommen von Bedeutung. Auch hier können steueradministrative Daten einen zentralen Beitrag zur Quantifizierung leisten. Aktuell ist es gängige Praxis, im Rahmen von politischen Debatten ebenso wie im Rahmen von Gesetzgebungsverfahren, mögliche Aufkommenseffekte ausschließlich über Änderungen der Steuerparameter zu quantifizieren und von Verhaltensanpassungen der Wirtschaftssubjekte in Reaktion auf Steueränderungen zu abstrahieren. Das Ausblenden von Verhaltensanpassungen führt hierbei zu systematischen Fehlern bei der Quantifizierung der Aufkommenseffekte. Wird bspw. die Aufkommenswirkung einer möglichen Senkung des Körperschaftsteuersatzes quantifiziert, ohne dass positive Effekte der Reform auf Unternehmensinvestitionen und -profite berücksichtigt werden, kommt es zu einer Überschätzung der Aufkommenseffekte. Dies ist in Deutschland regelmäßig der Fall (siehe oben 2.2.1).

Aufkommenseffekte können dabei nicht nur ex-post, sondern auch ex-ante bestimmt werden. Hierbei sind insbesondere Informationen aus Steuererklärungen von großem Wert. Sie ermöglichen es, auf Basis von Zufallsstichproben Mikrosimulationsmodelle zu bauen, mit denen die Aufkommenseffekte von Reformen oder Reformvorschlägen ex-ante quantifiziert werden können. Hierbei

werden in der empirischen Literatur identifizierte Verhaltensreaktionen auch in ihrer Heterogenität über Wirtschaftssubjekte hinweg berücksichtigt.

Angesichts gravierender Unterschiede in den Steuersystemen, in den gesetzlichen Rahmenbedingungen und in den Wirtschaftsstrukturen können Ergebnisse aus der wissenschaftlichen Literatur, denen Daten anderer Länder zugrunde liegen, nur Anhaltspunkte für Voraussagen liefern. Verlässliche Schätzungen für Deutschland erfordern die eingehende Analyse der Besteuerung in Deutschland anhand aussagefähiger Mikrodaten der Steuerstatistik. Zwar lassen sich bestimmte Verhalten- effekte auch anhand anderer für Deutschland verfügbarer Datensätze untersuchen. Beispielsweise kann der Effekt der Steuern auf die Erwerbsbeteiligung mit Daten der Sozialversicherung untersucht werden. Allerdings sind Einkommensinformationen in den Sozialversicherungsdaten nur bis zur Beitragsbemessungsgrenze verfügbar. Für die Abschätzung der resultierenden Aufkommenseffekte sind außerdem zumeist nicht eine, sondern zahlreiche Verhaltenseffekte von Bedeutung. Anhand von Steuerdaten kann eine umfassende Bewertung der Aufkommenseffekte erfolgen. Nur Informationen aus den Steuererklärungen erlauben Anpassungen der Steuerzahlungen auf individueller Ebene zu bestimmen und eine aggregierte Schätzung der Aufkommenseffekte abzuleiten.

### 2.2.7 Steuerlücke und Steueradministration

Daten der Steueradministration werden zudem genutzt, um Steuerlücken, d.h. die Differenz zwischen der gesetzlich geschuldeten Steuer und der tatsächlich gezahlten Steuer, zu quantifizieren und Determinanten von Steuerlücken zu bestimmen. Steuerhinterziehung und -vermeidung sind grundsätzlich schwer messbare Phänomene, da die Steuerpflichtigen natürlich versuchen, die entsprechenden Aktivitäten vor der Öffentlichkeit bzw. den Finanzämtern zu verbergen. Der Informationsgehalt von Befragungsdaten zu Hinterziehungs- und Vermeidungsaktivitäten wird in der Forschung als gering angesehen (siehe bspw.

Slemrod und Weber, 2012). Dasselbe gilt auch für Schätzungen der Steuerlücke auf Basis von Makroindikatoren, die in der Regel auf starken und schwer verifizierbaren Annahmen fußen (siehe bspw. Fuest und Riedel, 2009). Verschiedene Länder unterhalten daher Programme, um Steuerlücken anhand steueradministrativer Daten zu quantifizieren (siehe u.a. die USA, Schweden und Großbritannien). Die US-Steuerbehörde IRS wählt seit den 1960iger Jahren zufällig eine große Zahl von Einkommensteuererklärungen aus und unterzieht sie einer intensiven Steuerprüfung.<sup>42</sup> Für jede Position in der Steuererklärung wird die Angabe des Steuerpflichtigen mit der gemäß der Prüfung korrekten Angabe verglichen. Ausgehend davon wird die aggregierte Steuerlücke und ihre Zusammensetzung berechnet (Slemrod und Weber, 2012). Auch wissenschaftliche Studien haben in den vergangenen Jahren über eine Analyse von steueradministrativen Daten Anhaltspunkte zu Ausmaß und Anatomie von Steuerhinterziehungs- und vermeidungsverhalten geliefert. Grubert und Slemrod (1998), Grubert (2003), Wier und Reynolds (2018) analysieren bspw. auf Basis steueradministrativer Daten in den USA und in Südafrika, in welchem Umfang und über welche Kanäle multinationale Unternehmen Steuervermeidung betreiben. Kreiner et al. (2014) und Alstadsaeter et al. (2019) zeigen für Dänemark und Norwegen, dass Steuervermeidung und Steuerhinterziehung am oberen Ende der Einkommensverteilung konzentriert ist. Paetzold und Winner (2016) und Frimmel et al. (2018) zeigen auf Basis österreichischer Steuerdaten, dass Steuerhinterziehung und Steuervermeidung teilweise über Netzwerkeffekte erklärt werden können. Alstadsaeter et al. (2018) untersuchen mögliche Zusammenhänge zwischen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung.

Aus Sicht von Steuerpolitik und Steuerbehörden ist es zudem von zentraler Bedeutung zu verstehen, wie steuerpolitische und steueradministrative

42 Entscheidend ist hierbei, dass Steuererklärungen zufällig für die Steuerprüfung (und nicht wie in der ‚normalen‘ Steuerprüfung risikobasiert) ausgewählt werden. Nur so kann über die Prüfergebnisse eine Schätzung für die aggregierte Steuerlücke abgeleitet werden.

Instrumente ausgestaltet sein sollten, um Steuerehrlichkeit und Steuervermeidung möglichst effektiv zu begegnen. Die vergangenen Jahre haben gezeigt, dass eine Zusammenarbeit von Steueradministration und Wissenschaft hier wichtige Einsichten liefern kann. So wurde der Forschung in manchen Ländern ermöglicht, Daten aus Steuererklärungen mit Informationen aus der Steuerprüfung zu verbinden. Hierdurch konnte z. B. gezeigt werden, dass Steuerzahler, die einer Steuerprüfung unterliegen, in Perioden nach der Steuerprüfung signifikant höhere zu versteuernde Einkommen ausweisen (Kleven et al., 2011, Advani et al., 2017, und DeBacker et al., 2018) und dass selbiges sogar für (selbst nicht geprüfte) Steuerzahler im Netzwerk der geprüften Steuerzahler gilt (Boning et al., 2018, Bohne und Nimczik, 2018, Lediga et al., 2019). Einnahmefeffekte von Steuerprüfungen sind damit nicht auf die direkte Erhebung der hinterzogen Steuern beschränkt und es ergeben sich Implikationen für die optimale Fallauswahl bei Steuerprüfungen. Die empirische Evidenz bezieht sich dabei auch auf die Wirkung von Steuerprüfungen auf Steuervermeidung durch Unternehmen (Hoopes et al., 2012).

Daneben wurde getestet, wie Kommunikation von Steuerbehörden auf das Verhalten von Steuerzahlern wirkt. Untersucht wurde u.a., ob Briefe, die Prüfungswahrscheinlichkeiten offenlegen, moralische Appelle enthalten oder auf Verwendungszwecke von Steuergeldern hinweisen, Steuerzahlerverhalten beeinflussen (siehe bspw. Slemrod et al., 2001, Biddle et al., 2018, sowie Mascagni, 2018, für einen Überblicksartikel). Neuere Studien analysieren zudem die Rolle der Informationsumgebung, vor allem der Weitergabe steuerrelevanter Informationen durch Drittparteien für die Steuerehrlichkeit (siehe bspw. Adhikari et al. (2017), Brockmeyer und Hernandez (2018), Carillo et al. (2017)). Zudem wurde untersucht, inwiefern technologische Faktoren wie die Möglichkeit, Steuererklärungen elektronisch einzureichen oder die Vorausfüllung von Steuererklärungen durch die Steuerbehörde auf die Steuerehrlichkeit wirken

(bspw. Kotakorpi und Laamanen (2016), Joust et al. (2019)).<sup>43</sup>

Die genannten Studien zur Steuerehrlichkeit wurden in Kooperation mit Steuerbehörden in verschiedenen Ländern durchgeführt. Neben der Evaluierung bestehender steuerpolitischer oder administrativer Reformen wurden sogenannte Feldexperimente durchgeführt, bei denen Steuerbehörden in Kooperation mit Forschern zufällig ausgewählte Steuerzahler einer bestimmten administrativen Maßnahme aussetzen und Verhaltensreaktionen im Vergleich zu Kontrollgruppen untersuchen. Bis auf ein Pilotprojekt zur Kirchensteuer, gibt es keine analoge Zusammenarbeit zwischen Wissenschaft und Steuerbehörden in Deutschland.<sup>44</sup>

### 2.2.8 Steuerliche Befolgungskosten

Neben den bereits genannten Verwendungsmöglichkeiten können steueradministrative Daten auch genutzt werden, um Befolgungskosten auf Seite der Steuerzahler abzuschätzen. Zur Illustration sei eine aktuelle Studie von Akcigit et al. (2017) genannt, die auf Basis von Steuererklärungen in Frankreich untersucht, wie Selbstständige zwischen Steuerregimen wählen, die sich unter anderem in Bezug auf Befolgungskosten unterscheiden. Die Autoren nutzen Zugangsbeschränkungen in diese Regime zur empirischen Identifikation und zeigen, dass Individuen eine hohe Zahlungsbereitschaft für Steuereinfachheit haben. Auch hier bietet die Nutzung steueradministrativer Daten wichtige Vorteile gegenüber traditionell verwendeten Befragungsinformationen.<sup>45</sup> Bei Letzteren könnten Befolgungskosten bspw. systematisch zu hoch ausgewiesen werden, wenn die befragten

43 Lediga et al. (2018) analysieren zudem, inwieweit Informationen über Steuerzahler aus anderen öffentlich verfügbaren Registern genutzt werden können, um Steuerehrlichkeit zu erhöhen.

44 Zur Kirchensteuer Dwenger et al. (2016). Aufgrund der schwierigen Datenlage in Deutschland wenden sich deutsche Forscher der Kooperation mit Steuerbehörden anderer Länder zu, siehe z. B. (Dörrenberg und Schmitz, 2017, 2019).

45 Für Deutschland gibt es nur vereinzelte umfragebasierte Studien zu den Befolgungskosten (vgl. Blaufus, 2019).

Steuerzahler sich dadurch Vorteile in der öffentlichen Debatte und bei politischen Entscheidungen erhoffen. Ein weiteres Beispiel ist Rees-Jones (2017), der mit US-amerikanischen Steuerdaten zeigt, dass die Befolgungskosten insbesondere bei Steuernachzahlungen hoch sind.<sup>46</sup>

### 2.2.9 Weitere Fragestellungen

Während die Nutzung von steueradministrativen Daten bisher mit Blick auf Fragen der optimalen Ausgestaltung von Steuerpolitik und Steueradministration diskutiert wurde, können steueradministrative Daten auch genutzt werden, um Fragestellungen außerhalb des Steuerkontextes zu analysieren. Eine Besonderheit der Daten ist, dass Einkommensinformationen für die Grundgesamtheit der Steuerzahler der Volkswirtschaft enthalten sind.

Hierdurch können bspw. Verteilungsfragen analysiert und Maße für Einkommensungleichheit abgeleitet werden. Steuererklärungsdaten haben dabei den Vorteil, dass auch Einkommen am oberen Ende der Einkommensverteilung abgebildet sind, die in Befragungsdaten in der Regel nur unzureichend erfasst werden (siehe bspw. Burkhauser et al., 2012, Drechsel-Grau et al., 2015, Burkhauser et al., 2018). Zudem gelten die bereits oben angeführten Vorteile administrativer Daten im Vergleich zu Befragungsdaten, insbesondere in Bezug auf den größeren Datenumfang und die höhere Datenqualität. In viel beachteten Aufsätzen analysieren Piketty und Saez (2003), Piketty et al. (2018) und Auten und Splinter (2018) auf Basis von Daten aus US-Steuererklärungen die Entwicklung der Einkommen am oberen Ende der Einkommensverteilung in den USA im 20. Jahrhundert. Eine Verknüpfung von Steuererklärungsdaten mit anderen US-Datenquellen erlaubt Treiber von Einkommenswachstum an unterschiedlichen Perzentilen der Einkommensverteilung zu identifizieren (siehe bspw. Bakija et al.

(2012), Giertz, S. und J. Mortenson (2013)).<sup>47</sup> Saez und Zucman (2016) zeigen zudem, dass Einkommensteuererklärungen auch genutzt werden können, um über die Vermögenserträge die Vermögensverteilung zu messen (siehe auch Bricker et al. (2016), Slemrod (2016)). Alstadsaeter et al. (2017) verknüpfen verschiedene Datenquellen aus Norwegen um Einkommen und Vermögen aus Unternehmensbeteiligungen Individuen zuordnen zu können. Mit Hilfe dieser Daten können dann die Auswirkungen von Unternehmenssteuerreformen auf Ungleichheit untersucht werden.

In den USA wurden Einkommensteuererklärungen zudem mit Informationen zu Eltern-Kind-Beziehungen, Sterberegistern, Adressdaten und Bildungsinformationen verbunden, um verschiedene Fragestellungen zu untersuchen. Chetty et al. (2017) testen bspw., wie stark das Einkommen von Kindern mit dem Einkommen ihrer Eltern korreliert (‘intergenerationale Mobilität’) und untersuchen wie sich diese Korrelation im 20. Jahrhundert verändert hat. Chetty und Hendren (2018) analysieren auf Basis von Steuerdaten, inwiefern intergenerationale Mobilität und Einkommensunterschiede zwischen Männern und Frauen über Charakteristika des Wohnortes der Kindheit determiniert sind.<sup>48</sup> Chetty et al. (2016) zeigen auf Basis von Daten zu Steuererklärungen einen Zusammenhang zwischen Einkommen und Lebenserwartung. Für Deutschland können entsprechende Analysen bislang nicht oder nur eingeschränkt durchgeführt werden, da eine Verknüpfung von

<sup>46</sup> US Steuerzahler intensivieren ihre Anstrengungen, die Steuerzahlungen durch Absetzungen zu verringern, insbesondere dann, wenn eine Nachzahlung droht (Rees-Jones, 2017).

<sup>47</sup> In diesem Kontext muss allerdings beachtet werden, dass das im Rahmen von Steuererklärungen angegebene zu versteuernde Einkommen nicht notwendiger Weise mit dem über realwirtschaftliche Prozesse erwirtschafteten tatsächlichen Einkommen von Steuerzahlern zusammenfallen muss, sondern aufgrund von Steuerhinterziehung niedriger ausfallen kann. Korreliert Steuerhinterziehung systematisch mit dem Einkommen, weicht die auf Basis von Informationen in Steuererklärungen gemessene Einkommensungleichheit von der tatsächlichen Einkommensungleichheit in einer Ökonomie ab (Alstadsaeter et al. (2019)).

<sup>48</sup> In einer verwandten Studie finden Björklund et al (2012), dass insbesondere das Familienvermögen und nicht etwa kognitive Fähigkeiten - am oberen Ende der Einkommensverteilung - für die hohe Korrelation von Einkommen über Generationen hinweg verantwortlich ist.

Einkommensteuerdaten mit anderen Datenquellen aktuell nicht möglich ist.

### 2.2.10 Resümee zur empirischen Forschung

Die vorangestellte Literaturübersicht belegt, dass die Nutzung von Steuererklärungsdaten sowie deren Verknüpfungen mit anderen Datenquellen die Voraussetzungen dafür sind, die Eigenschaften des Steuersystems und seiner Wirkungen empirisch zu untersuchen. Die gewonnenen Informationen und Erkenntnisse bilden eine essentielle Grundlage für sachgerechte politische Entscheidungen. Entscheidungsträger müssen sich ohne diese Informationen und Erkenntnisse auf Vermutungen und „anekdotische“ Evidenz verlassen, die von tatsächlichen empirischen Gegebenheiten erheblich abweichen kann. Dies sei an zwei Beispielen illustriert. Im Politikfeld Unternehmensbesteuerung erfordern politische Entscheidungen bspw. ein Verständnis darüber, wer die Unternehmenssteuerlast tatsächlich trägt und wie stark Unternehmen in ihrem Investitions- und Steuervermeidungsverhalten auf Anpassungen von Unternehmenssteuersätzen reagieren. Umfragen zeigen, dass die meisten Menschen glauben, die effektive Last der Unternehmenssteuer werde von den Kapitaleignern der Firma getragen (siehe Fuest et al. (2018) und die hier zitierte Literatur). Neuere empirische Studien (auf Basis administrativer Daten) legen hingegen den Schluss nahe, dass ein signifikanter Teil der Unternehmenssteuerlast über niedrigere Löhne an Arbeitnehmer weitergegeben wird (siehe Fuest et al. (2018), Dwenger et al. (2017)). Heinemann und Janeba (2011) zeigen, dass die Erwartungen deutscher Parlamentarier über die Reaktion von Unternehmen auf Satzänderungen von tatsächlich beobachteten Anpassungen abweichen, die in der Forschung dokumentiert sind.

Als weiteres Beispiel sei das Themenfeld „Chancengerechtigkeit“ genannt. Damit die Politik entscheiden kann, ob und wie Chancengerechtigkeit gefördert werden sollte, müssen Entscheidungsträger zunächst verstehen, ob ein Problem vorliegt und wie quantitativ bedeutend es ist. Während

bspw. die Mehrheit der amerikanischen Bevölkerung an den „amerikanischen Traum“ glaubt und angibt, dass Menschen in den USA durch harte Arbeit ökonomisch vorankommen (siehe bspw. Umfragen des Gallup-Instituts)<sup>49</sup>, zeigen Raj Chetty und Koautoren anhand US-amerikanischer Steuerdaten, dass das Einkommen stark über unbeeinflussbare Faktoren wie das Einkommen der Eltern und den Wohnort der Kindheit determiniert ist und die Mehrheit der amerikanischen Bevölkerung heute weniger Einkommen bezieht als die Elterngeneration (siehe Raj Chettys „Equal Opportunity Project“<sup>50</sup> und die oben zitierten Arbeiten).<sup>51</sup>

49 <https://news.gallup.com/poll/228980/americans-views-economic-mobility-economic-inequality-trends.aspx>

50 <https://opportunityinsights.org>

51 Diese Ergebnisse erhalten in der politischen Debatte in den USA große Aufmerksamkeit und werden als überraschend und einflussreich wahrgenommen (siehe bspw. The Wallstreet Journal Wall Street Journal (2015), Economist Raj Chetty's Proposals on Inequality Draw Interest on Both Sides of the Political Aisle, Bob Davies, October 20, 2015 und Brookings (2018), Raj Chetty in 14 charts: Big findings on opportunity and mobility we should all know, Richard Reeves und Eleanor Krause, January 11, 2018).

### 3. Anforderungen an die Datengrundlagen und „Best Practice“

Begünstigt durch die technologische Entwicklung hat in der wirtschaftswissenschaftlichen Forschung seit Mitte der 1990er Jahre ein kontinuierlicher Schwenk weg von Befragungsdaten und hin zu administrativen Prozessdaten stattgefunden (vgl. Chetty, 2012).

Aus wissenschaftlicher Sicht gibt es folgende allgemeine und grundlegende Qualitätsanforderungen an Daten und Datenzugang:

#### ■ 1) Qualitätsanforderungen der Wissenschaft an die Daten:

- a) Repräsentativität der Stichproben (Grad der Abbildung der untersuchten Grundgesamtheit durch die Stichprobe); idealerweise Zugriff auf Vollerhebung (mit der Möglichkeit, eigene Stichproben zu ziehen)
- b) Validität (Passung der Messwerte zum Untersuchungsgegenstand und damit die Gültigkeit der Interpretation)
- c) Reliabilität (Maß, inwieweit sich beobachtbare Unterschiede zwischen Einheiten auf wahre (messfehlerfreie) Unterschiede zurückführen lassen)
- d) Aktualität (Verfügbarkeit von Daten mit weitgehend aktuellem Stand der Steuergesetzgebung)
- e) Sichere Anonymisierung und Datenschutz unter Wahrung des Analysepotentials
- f) In Bereichen, in denen die Möglichkeiten einer faktischen Anonymisierung beschränkt sind, sind geeignete Vorgaben für die Analyse der Daten zu treffen, so dass Datenschutz und Steuergeheimnis gewahrt bleiben: Datennutzung an einem abgeschirmten Rechner bzw. Fernrechnung sowie geprüfte Ausgabe von Ergebnissen, so dass keine Werte einzelner Steuerzahler ausgegeben werden.
- g) Bereitstellung von Daten im Längsschnitt (Paneldaten auf Ebene des Steuerzahlers), um empirisch fundierte Aussagen zu Entwicklungstrends zu ermöglichen und Kausalitäten untersuchen zu können. Neben dem Vorhandensein mehrerer Erhebungswellen sind hierzu eindeutige Identifikatoren notwendig, um die Wellen verknüpfen zu können.
- h) Verknüpfung mit anderen Datensätzen (durch eindeutige Identifikatoren oder Pseudonyme) – beispielsweise Steuerdaten mit Sozialversicherungsstatistik, Rentenversicherungsstatistik, Handelsdaten, Direktinvestitionsstatistiken, etc.

- i) Dokumentation sowie Minimierung methodenspezifischer Effekte und geringe Anzahl an Fehlstellen (bspw. „*item non responses*“)
- j) Beteiligung der Wissenschaft an der Bereitstellung von Daten (bereitstellende Institutionen beschäftigen eigene Wissenschaftler)

## ■ 2) Qualitätsanforderungen der Wissenschaft an den Datenzugang:

- a) Umfangreiche Dokumentation und Arbeitshilfen (bspw. Studienbeschreibungen, Auswertungs- und Nutzungshinweise, Datensatzbeschreibungen, Erhebungsinstrumente, Feldberichte, Codebücher, Variablenbeschreibungen/-dokumentationen, Merkmalsbeschreibungen, Syntax-Programmcodes und/oder Skalenhandbücher)
- b) Langzeitarchivierung
- c) Vollständige Metadaten (idealerweise nach einem Metadatenstandard wie Data Documentation Initiative (DDI))
- d) Dokumentation zur Erhebungsmethode, zur Instrumentenentwicklung sowie zu etwaigen datenverändernden Maßnahmen während der Datenaufbereitung und -bereitstellung
- e) Zitationshilfen (z. B. persistente Identifikatoren, wie Digital Object Identifier (DOI), oder zitationsfähige Datensatzbeschreibungen)<sup>52</sup>

Verknüpfungen über Datensätze hinweg erlauben auch Qualitätskontrollen und Kostensenkungen für administrative Prozesse. Thomsen und Holmøy (1998) zeigen etwa für Norwegen, dass sich die Datenqualität durch die Verknüpfung verschiedener Datensätze deutlich erhöht hat. Wegen datenschutzrechtlicher Bedenken gibt es in Deutschland strenge Hürden bei der Datenverknüpfung und beim Zugang zu sensiblen amtlichen Informationen.

In anderen demokratischen Ländern mit Steuergeheimnis und hohen Datenschutzstandards sind oftmals mehr Daten zugänglich und insbesondere Verknüpfungen über Datensätze hinweg

möglich. Vielfach geschah dies im Rahmen langjähriger Prozesse. Finnland etwa hat im Zuge der Umsetzung der EU-Verordnung Nr. 223/2009 über europäische Statistiken große Schritte hin zu weitgehenden Datenzugangsmöglichkeiten unternommen (siehe dazu auch Almunia et al. (2019)). In der Folge wurde eine Kommission gegründet, die insbesondere zum Ziel hatte, der Wissenschaft besseren Datenzugang zu bieten, um auf dieser Grundlage die wirtschaftspolitische Beratung zu verbessern. Auf dieser Grundlage wurde eine Reform des Statistikgesetzes beschlossen, die der amtlichen Statistik explizit die Aufgabe auferlegt, der Wissenschaft Daten zur Verfügung zu stellen. Zudem wurde eine Verknüpfung von Datensätzen für wissenschaftliche Zwecke unter Berücksichtigung des Datenschutzes ermöglicht.

<sup>52</sup> Für die Steuerdaten, die bereits jetzt über die FDZ der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder bereitgestellt werden, liegen DOI vor.

Auch in Deutschland existiert mit dem Rat für Sozial- und Wirtschaftsdaten (RatSWD) eine Kommission, die Vorschläge zur Verbesserung der Dateninfrastruktur macht. Entsprechend hat die Diskussion hierzu in Deutschland zwar bereits vor vielen Jahren eingesetzt,<sup>53</sup> in den letzten zehn Jahren hat es allerdings kaum Fortschritte bei der Zusammenführung etwa von Steuerdaten für Firmen gegeben.<sup>54</sup>

Großbritannien und die USA sind gute Beispiele für Länder mit hohen Geheimhaltungspflichten und dennoch umfangreichen Datenzugängen. Erreicht wird dies in beiden Ländern etwa durch hausintern von den Steuerbehörden selbst eingerichtete Datenzentren. Die Forschungsdatenzentren der Bundesagentur für Arbeit haben hier bereits langjährige Erfahrung. Auch in Deutschland wären demnach Modelle denkbar, in denen die bestehenden Datensätze nur in speziellen z. B. von der Finanzverwaltung bereitgestellten Datenzentren unter Ausschluss eines Datenexports einsehbar sind.

Die in anderen Ländern gemachten Erfahrungen ermöglichen es „Best Practices“ zu identifizieren, die aufzeigen, wie der Datenzugang zu amtlichen und Steuerstatistiken in Deutschland weiter verbessert werden kann, mit dem Ziel, die evidenzbasierte Steuerpolitik zu stärken.

## ■ I: UK / HMRC

Das HMRC Datalab mit Sitz in London wurde im Jahr 2011 als Forschungsdatenzentrum gegründet und bietet Forschern die Möglichkeit, nach datenschutzrechtlicher Begutachtung eines Forschungsantrags, Zugriff auf anonymisierte

Haushalts- und Unternehmenssteuerdaten zu erhalten (siehe dazu auch Almunia et al. (2019)). Das Ziel des Forschungsdaten-zentrums ist, eine fundierte und evidenzbasierte Politikberatung im Hinblick auf die Steuerpolitik in Großbritannien zu ermöglichen. Das HMRC gewährleistet eine strikte Einhaltung aller datenschutzrechtlichen Vorgaben. Forschungsthemen, die mit den Daten des HMRC Datalab untersucht werden, beinhalten unter anderem Fragen der Effizienz der Steuerverwaltung, Strategien zur Eindämmung von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung sowie Preis- und Verhaltenseffekte von Steuergesetzänderungen.

## ■ II: Skandinavien

In Dänemark, Finnland, Norwegen und Schweden sind umfassende Registerdaten verfügbar (siehe dazu auch Almunia et al. (2019)). Zudem besteht die Möglichkeit verschiedene Datenquellen miteinander zu verbinden, beispielsweise Daten aus dem Einkommensregister mit Daten des Bildungsregisters und Vermögensregisters wie in Björklund et al. (2012) oder Daten aus Unternehmensbefragungen mit administrativen Informationen zu Firmencharakteristika wie in Harju et al. (2018). Die Verknüpfungen erlauben - wie bereits oben dargestellt - wichtige empirische Fragen überzeugend zu beantworten. In Schweden können Wissenschaftler das statistische Bundesamt (SCB) beauftragen, Datensätze aus verschiedenen Quellen zu verknüpfen und in geeigneter Weise zu anonymisieren. Eine weitere Besonderheit in Norwegen und Schweden ist, dass der Datenzugang für Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftler zu Daten der administrativen Statistik „remote“ – also über sichere Server – erfolgt.

53 Siehe Bach et al. (2008) und Büttner (2009).

54 Eine Ausnahme stellen die für das Berichtsjahr 2004 bereitgestellten GKU-Daten und die für die Berichtsjahre 2007 und 2010 bereitgestellten GKUPV-Daten dar, die verschiedene Unternehmensdatensätze horizontal verknüpfen (<https://www.forschungsdaten-zentrum.de/de/steuern/gkupv>). Eine Verknüpfung dieser Daten über die Zeit gibt es bisher jedoch nicht.

### III: Niederlande

In den Niederlanden können über eine persönliche Identifikationsnummer der Steuerpflichtigen verschiedene amtliche Register untereinander verbunden und mit Befragungsdaten verknüpft werden. Die resultierenden Forschungsdaten werden anschließend wieder anonymisiert. Auf diese Weise werden demographische Daten, administrative Einkommens- und Steuerdaten, amtliche Arbeitsmarkt- und Bildungsinformationen und bezogene Sozialleistungen zusammen mit Befragungsdaten verfügbar gemacht. Seit 2001 bietet der entstandene Datensatz auch die Grundlage für den so genannten Virtual Census, der die Durchführungskosten des Zensus massiv senken konnte.

### IV: Frankreich

In Frankreich wurde in 2015 mit dem Centre d'accès sécurisé aux données (CASD) eine zentrale Stelle geschaffen, die Daten aus unterschiedlichen Quellen (administrative Register-, Steuer- und Gesundheitsdaten per Gesetz sowie optional private Firmendaten) sammelt, aufbereitet, verknüpft und Wissenschaftlern in anonymisierter Form Remote-Zugang gewährt. Vorbild hierfür waren die skandinavischen Datenzugangsmöglichkeiten.

### V: USA

In den USA haben in den letzten Jahren die Steuerbehörden Wissenschaftlern Zugriff auf sämtliche (miteinander verknüpften) Steuerdaten gewährt. Der Zugriff auf die „IRS data bank“ erfolgt in einem Secure Center. Oft gibt es hierbei eine Kooperation zwischen externen und internen Wissenschaftlern (das US Treasury beschäftigt Doktoranden, die selbst Forschung betreiben).

## 4. Bestehende Praxis in Deutschland

### 4.1 Gesetzliche Vorgaben für die Nutzung der Steuerdaten

Dem Zugriff auf Steuerdaten setzt das Steuergeheimnis des § 30 AO rechtliche Grenzen. Die Nutzung für wissenschaftliche Zwecke fällt nicht unter die in § 30 Absatz 4 AO geregelte befugte Offenbarung. Ein Anspruch auf Einsicht in nicht anonymisierte Steuerdaten besteht nicht. Auch auf der Grundlage der Informationsfreiheitsgesetze kann die Offenbarung von Steuerdaten nicht durchgesetzt werden<sup>55</sup>.

Neben das Steuergeheimnis tritt das allgemeine Datenschutzrecht, das auf der Grundlage der EU-Datenschutzgrundverordnung weiterentwickelt wurde<sup>56</sup>. Steuerdaten als personenbezogene Daten dürfen gem. Art. 5 Abs. 1 Buchst. b EU-Datenschutzgrundverordnung nur zu gesetzlich festgelegten, eindeutigen und legitimen Zwecken verwendet werden. Die Weiterverarbeitung, d.h. auch die wissenschaftliche Aufarbeitung, bedarf einer gesonderten gesetzlichen Grundlage. Für die Weiterverarbeitung durch die Finanzverwaltung wurde in § 29c AO die erforderliche

55 Im Einzelnen umstritten, s. Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO-Kommentar, § 30 Rz. 5c (2019). Zudem ist das IFG gegenüber den besonderen Zugangsnormen des § 7 Abs. 6a, 6b StStatG sowie § 16 Abs. 6 BStatG subsidiär, soweit es um unter das Statistikgeheimnis fallende Daten geht, s. Greb (2011).

56 § 2a AO beschränkt den Rückgriff auf das Bundes- oder Landesdatenschutzrecht allerdings auf ausdrückliche Verweise in der Abgabenordnung oder den Steuergesetzen. Zum Verhältnis zwischen § 30 AO und BDSG Drüen, in Tipke/Kruse, AO/FGO-Kommentar, § 30 Rz. 5a (2019).

Rechtsgrundlage geschaffen. Hier ist insbesondere die Nutzung für die Gesetzesfolgenabschätzung geregelt (§ 29c Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 AO). Die Weiterverarbeitung durch Dritte ist hiervon nicht gedeckt<sup>57</sup>.

Das Steuergeheimnis hat allerdings keinen Verfassungsrang<sup>58</sup>, weitergehende Ausnahmen zugunsten einer wissenschaftlichen Nutzung könnten daher normiert werden, insbesondere wenn Verfahren der Anonymisierung eingerichtet werden.

Von zentraler Bedeutung für die Nutzung von Steuerdaten für wissenschaftliche Zwecke sind die Statistikgesetze. Auf der Grundlage des Gesetzes über Steuerstatistiken<sup>59</sup> werden Bundesstatistiken geführt über die folgenden Steuern:

1. die Umsatzsteuer,
2. die Lohn- und Einkommensteuer (inkl. der Statistik über die Personengesellschaften und Gemeinschaften),
3. die Körperschaftsteuer,
4. die Vermögensteuer,
5. die Einheitswerte
  - a) der Gewerbebetriebe (bis 1995),
  - b) des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens,
  - c) des Grundvermögens (bis 1964),
6. die Gewerbesteuer,
7. die Erbschaft- und Schenkungsteuer

Steuerstatistiken sollen „der Beurteilung von Struktur und Wirkungsweise der Steuern und ihrer wirtschaftlichen und sozialen Bedeutung“ dienen (§ 1 Abs. 1 StStatG). Wesentlicher Zweck ist die Verwendung der Daten für die Durchführung des Finanzausgleichs (§ 1 Abs. 2 bis 4 StStatG). Die Steuerstatistiken können aber auch für Forschungszwecke genutzt werden. § 7 Abs. 6a und 7 StStatG erlauben dem Bundesfinanzministerium

und den obersten Finanzbehörden der Länder die Übermittlung von Daten an von ihnen für die Entwicklung von Mikrosimulationsmodellen beauftragte Forschungseinrichtungen. Neben der Übermittlung durch die Finanzbehörden lässt § 7 Abs. 6b StStatG auch im Fall der Auftragsforschung die Datenübermittlung direkt durch die Statistikbehörden zu.

Für die Durchführung unabhängiger wissenschaftlicher Vorhaben erfolgt die Datenübermittlung auf der Grundlage von § 16 Abs. 6 BStatG durch die Statistikbehörden des Bundes und der Länder. Aus der Wissenschaftsfreiheit des Art. 5 Abs. 3 Satz 1 GG lässt sich ableiten, dass die Datenübermittlung ermessensfehlerfrei nur aus Gründen eingeschränkter Kapazität abgelehnt werden kann, ansonsten aber ein Anspruch auf Datenbereitstellung besteht<sup>60</sup>.

Einzeldaten der oben aufgeführten Steuerstatistiken sind aktuell bereits teilweise in Deutschland für wissenschaftliche Zwecke eingeschränkt zugänglich, u.a. für die persönliche Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer (siehe Anhang).

Mit der Novellierung des Gesetzes über die Steuerstatistiken 1995 wurde die gesetzliche Grundlage geschaffen, die Einzeldaten aus der Steuerstatistik zusammenzuführen und für Zusatz- und Sonderaufbereitungen zu nutzen.<sup>61</sup> Dies beinhaltete zunächst die Bereitstellung der Lohn- und Einkommensteuer-, der Körperschaftsteuer- und der Umsatzsteuerstatistik für einzelne Jahre beginnend 1992. Die Gewerbesteuerstatistik ist ab 1995 bzw. 2010 verfügbar, die Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik ab 2002 bzw. 2007. Allerdings wurden viele der Statistiken zunächst nicht jährlich, sondern nur in bestimmten Zeitintervallen erstellt und es handelte sich zunächst nur um bloße Querschnitte, so dass Steuerzahlungen und Merkmale nicht über die Zeit hinweg untersucht werden konnten.

<sup>57</sup> Baum (2017).

<sup>58</sup> BVerfG v. 17.7.1984 – 2 BvE 11/83, BVerfGE 67, 100 (142).

<sup>59</sup> V. 11.10.1995, BGBl. I 1995, 1250 zuletzt geändert durch Art. 20 des Gesetzes vom 12.12.2019, BGBl. I S. 2451

<sup>60</sup> Greb (2011).

<sup>61</sup> Vgl. Zwick (1998).

Mittlerweile wurden zwar schon fast alle der bereitgestellten Steuerstatistiken auf eine jährliche Basis umgestellt. Über die Zeit verknüpfte jährliche Paneldaten gibt es allerdings nur bei Einkommensteuer, Erbschaftsteuer und Umsatzsteuer. Auch Verknüpfungen zwischen den Steuerarten gibt es kaum. Einzige Ausnahme ist ein integrierter Datensatz („GKUV“) für Steuern auf Unternehmen. Diesen gibt es jedoch bisher nur für drei, allerdings nicht aufeinander folgende Jahre und eine zeitliche Verknüpfung erfolgt nicht.

## 4.2 Bestehende Nutzungsmöglichkeiten der Mikrodaten

Die Forschungsdatenzentren der Statistischen Ämter des Bundes und der Länder (FDZ) bieten unterschiedliche Zugangswege zu absolut, faktisch und formal anonymen Daten aus dem Bereich der Steuerstatistiken.<sup>62</sup> Grundsätzlich wird unterschieden zwischen Off-Site und On-Site Zugangswegen. Der Unterschied besteht im Wesentlichen im Grad der Anonymisierung und damit zusammenhängend den Restriktionen bei der Beantragung bzw. der Nutzung des Zugangsweges. Über die Off-Site Zugangswege werden Daten entweder absolut anonym (§ 16 Abs. 1 Nr. 4 BStatG) in Form von Public Use Files (PUF) oder Campus Files (CF) oder faktisch anonym (§ 16 Abs. 6 Nr. 1 BStatG) in Form von Scientific Use Files (SUF) angeboten. Hierbei werden den Nutzenden die Daten für die Arbeit an ihrem Institut bereitgestellt. PUF und SUF werden in Form einer Daten-CD mit Passwortverschlüsselung an die Einrichtung, mit der der Nutzungsvertrag geschlossen wurde, versandt.<sup>63</sup> Die On-Site Zugangswege bieten Zugang zu formal anonymen (§ 16 Abs. 6 Nr. 2 BStatG)

Mikrodaten entweder über die Arbeit an einem Gastwissenschaftlerarbeitsplatz (GWAP) an einem der Standorte der FDZ oder per kontrollierter Datenfernverarbeitung (KDFV).

Da anders als bei Befragungs- oder Zensusdaten bei steueradministrativen Daten die wissenschaftliche Nutzung nicht primäres Ziel der Datengenerierung und Datenverwaltung ist, sind notwendige Informationen zu Variablenbeschreibung, Codebooks etc. nicht oder nicht ausreichend vorhanden.<sup>64</sup> Selbige müssten eigentlich von Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern der Steuerbehörden (ggf. in Kooperation mit Wissenschaftlern) erstellt und für weitere Nutzung der Daten zur Verfügung gestellt werden.

Die Verantwortung der Steuerstatistiken liegt in den jeweiligen Statistischen Landesämtern. Wird eine Datennutzung in den FDZ beantragt, sind daher die Standorte aller Bundesländer zu informieren und ggf. bestehende Anmerkungen und Einwände zu berücksichtigen. Auch bei der Prüfung von On-Site erzeugten Ergebnissen unterhalb der Länderebene wünschen die Landesämter eingebunden zu werden.

Im Bereich der Steuerdaten erfolgt der Datenzugang normalerweise auf dem Wege der kontrollierten Datenfernverarbeitung oder am Gastwissenschaftlerarbeitsplatz.<sup>65</sup> Die bestehende Bereitstellung von Daten krankt an der dezentralen Verantwortung im föderalen Gefüge. Im Rahmen der konkreten Beantragung eines Datensatzes erfolgt regelmäßig eine fachliche Abstimmung des Nutzungsantrages mit allen statischen Landesämtern. In diesem Abstimmungsprozess gibt es erfahrungsgemäß Auffassungsunterschiede bezüglich der Möglichkeit einer Bereitstellung bestimmter Merkmale, die dann im Zweifel nicht bereitgestellt werden.

62 Erläuterungen zu den Bedingungen einer Datennutzung inklusive Verweis auf die rechtlichen Grundlagen zur Datenbereitstellung: <https://www.forschungsdatenzentrum.de/de/bedingungen>, Erläuterungen der Zugangswege: <https://www.forschungsdatenzentrum.de/de/zugang>

63 Mit Ausnahme der Campus Files ist für jede Datennutzung ein Antrag zu stellen. Die CF können nach einer Registrierung direkt über einen Link zum Download bezogen werden.

64 Überblick über die in den FDZ verfügbaren Metadaten zu den Steuerstatistiken: <https://www.forschungsdatenzentrum.de/de/steuern>

65 Für die Lohn- und Einkommensteuerstatistik existiert auch ein Scientific Use File der auch außerhalb des Gastwissenschaftlerarbeitsplatzes genutzt werden kann.

Die personellen und technischen Ressourcen in den FDZ sowie die föderalen Zuständigkeiten bei den Steuerstatistiken können zu erheblichen Einschränkungen bzw. Verzögerungen bei der Datenanalyse führen.<sup>66</sup> Bei der Bereitstellung am Gastwissenschaftlerarbeitsplatz kann teilweise aufgrund des großen Datenumfangs in den Steuerstatistiken und der vorhandenen technischen Ressourcen an den Standorten nur auf Stichproben zugegriffen werden (dies ist zum Beispiel beim Taxpayer-Panel auf eine 0,5 % Stichprobe begrenzt). Darüber hinaus ist es aufgrund der Rechtsauffassung des Bayerischen Landesamts für Statistik erforderlich, bei einigen Statistiken zusätzliche Anonymisierungsmaßnahmen für die Bereitstellung am GWAP vorzunehmen oder keine bayerischen Einzeldaten zur Auswertung am GWAP zur Verfügung zu stellen. Wenn sich andere Ämter dieser Auffassung nicht anschließen, erfolgt mitunter gar keine Bereitstellung.

Per kontrollierter Datenfernverarbeitung können zwar formal anonyme Daten analysiert werden, allerdings erlaubt dieser Zugangsweg nur indirekt die Arbeit mit den Daten. Hier müssen nämlich Programmroutinen eingesandt werden, die dann von den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern der Forschungsdatenzentren geprüft und ausgeführt werden. Anschließend müssen die Ergebnisse geprüft werden, bevor diese an die Nutzer freigegeben werden. Aufgrund der geringen personellen Kapazitäten in den FDZs kann es mehrere Wochen dauern, bis die geprüften Ergebnisse den Forscherinnen und Forschern übermittelt werden. Im Rahmen eines Forschungsprojektes mit vielen Einzelanalysen und komplexen Anfragen summiert sich der Aufwand und die Analyseabschnitte ziehen sich oft über Monate hin. Außerdem ist aufgrund technischer Restriktionen die Anzahl der selektierbaren Variablen beschränkt (z. B. auf 25 von über 1000 beim Taxpayer-Panel). Die kombinierte Nutzung der kontrollierten Datenfernverarbeitung und des Gastwissenschaftlerarbeitsplatzes kann in einigen Fällen durch die Vorteile

des einen Verfahrens die Nachteile des jeweils anderen Zugangswegs zwar abmildern, aber dies führt zu weiteren Verzögerungen, insbesondere wenn die Ergebnisse der Stichprobe und des Vollmaterials sich erheblich unterscheiden.

### 4.3 Defizite im bestehenden Datenangebot<sup>67</sup>

Ein zentrales Defizit des Datenangebotes besteht darin, dass die Steuerdaten i. d. R. weder zeitlich noch zwischen den Steuerarten verknüpft sind.<sup>68</sup> Insbesondere Fragen der Unternehmensbesteuerung können daher immer nur partiell untersucht werden. Dabei sind die Defizite im Kenntnisstand gerade in diesem Themengebiet erheblich. So sind beispielsweise das genaue Ausmaß und die Ursachen der vor Jahren bereits diagnostizierten erheblichen Verlustvorträge im Rahmen von Einkommen- und Körperschaftsteuer nach wie vor unbekannt.<sup>69</sup> Diese Verlustvorträge haben gravierende Effekte auf das zukünftige Aufkommen insbesondere im Kontext von Gesetzesänderungen. Ein anderes Beispiel ist die Steuervermeidung durch die Gestaltung internationaler Sachverhalte. Obschon diese Thematik für die Steuerreformen der Jahre 2001 und 2008 eine wesentliche Rolle spielte, verfügt die Bundesregierung bis heute nicht über Schätzwerte über den Umfang der jährlichen Einnahmeverluste durch Steuervermeidung.

66 Siehe <https://www.forschungsdatenzentrum.de/#datennutzung>

67 Überblick über die derzeit verfügbaren Steuerstatistiken und auf den jeweiligen Unterseiten auch Links zu den zugehörigen Metadaten und DOI: <https://www.forschungsdatenzentrum.de/de/steuern>

68 Ausnahmen sind das Taxpayer-Panel der ESt sowie die GKUVP-Daten.

69 Der in der aktuellen Datensammlung zur Steuerpolitik ausgewiesene Wert beläuft sich für die unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften auf 637,1 Mrd. Euro zum 31.12.2013. Die Bundesregierung verweist in ihrer Antwort auf die parlamentarische Anfrage „Verlustverrechnung und Mindestbesteuerung in der Unternehmensbesteuerung“ (BT Drucksache 17/4279 vom 3.2.2011) auf eine Arbeitsgruppe, die indes keine Ergebnisse erzielt hat.

Weiterhin fehlen für viele in der steuerpolitischen Diskussion wichtige Steuerarten aussagekräftige statistische Informationen. Das gilt z. B. für die Kapitalertragsteuer, die im Zusammenhang mit der Besteuerung von Dividendenerträgen Erfassungsdefizite und Betrugsvorgänge aufweist. Ungeachtet der erheblichen Größenordnung der bekannt gewordenen Betrugsfälle beispielsweise bei Cum-Ex Transaktionen, fehlt bislang eine Steuerstatistik der Kapitalertragsteuer. Um das konkrete Ausmaß des Betrugs bei den Steuererstattungen zu quantifizieren, ist dabei eine Verknüpfung mit den beim Bundeszentralamt für Steuern erfassten Erstattungsanträgen erforderlich. Für andere bedeutsame Steuerarten wie die Grunderwerbsteuer, die Grundsteuer und die Energiesteuer werden bisher keine Einzeldaten bereitgestellt.

Da in steueradministrativen Daten häufig keine detaillierten demographischen Charakteristika (bei Personen- und Haushaltsdaten) bzw. Firmencharakteristika und keine Informationen zur realwirtschaftlichen Aktivität enthalten sind, ist für viele Fragestellungen eine Verknüpfung mit externen Datenquellen erforderlich, wie oben in Abschnitt 2 gezeigt wurde.

Das Erfordernis von Verknüpfungen ergibt sich auch daraus, dass Steuerzahler Anreize haben, Angaben an Steuerbehörden systematisch zu verzerren, um monetäre (oder ggf. auch nicht-monetäre) Vorteile zu erhalten. Das im Rahmen von Steuererklärungen angegebene zu versteuernde Einkommen muss nicht notwendiger Weise mit dem über realwirtschaftliche Prozesse erwirtschafteten tatsächlichen Einkommen zusammenfallen, sondern kann aufgrund von Steuerhinterziehung niedriger ausfallen. Korreliert Steuerhinterziehung systematisch mit dem Einkommen, weicht bspw. die auf Basis von Informationen in Steuererklärungen gemessene Einkommensungleichheit von der tatsächlichen Einkommensungleichheit in einer Ökonomie ab (Alstadsaeter et al., 2019, Johns und Slemrod 2010). Allgemein können Effekte auf reale ökonomische Aktivität auf Basis von Steuererklärungen meist

nur dann plausibel untersucht werden, wenn eine Verknüpfung mit anderen (administrativen und/oder nicht-administrativen) Datenquellen möglich ist.

Verknüpfungen zwischen den Steuerstatistiken und mit externen Daten sind zwar technisch möglich,<sup>70</sup> aber bis auf einzelne Ausnahmen praktisch nicht verfügbar.<sup>71</sup> Ein Grund hierfür ist, dass das BStatG zwar erlaubt, Unternehmensdaten miteinander zu verknüpfen, aber das Verknüpfen von Unternehmens- und Personendaten nicht erlaubt ist. Ausnahmen müssten in einzelstatistischen Gesetzen erlaubt werden. Ein anderer Grund sind fehlende technische und insbesondere personelle Ressourcen in den FDZ.

#### 4.4 Datenlage bei den Parafiski: IAB, Rentenversicherung

Daten der Sozialversicherungen sind der Wissenschaft grundsätzlich zugänglich. Sowohl die Rentenversicherung als auch die Bundesagentur für Arbeit (über das IAB) verfügen über Forschungsdatenzentren.<sup>72</sup> Die bereitgestellte Dateninfrastruktur in diesem Bereich kann für Deutschland als vorbildlich gelten. Die Daten enthalten sehr detaillierte Informationen über die Arbeitseinkommen und Arbeitsmarktbiografien von sozialversicherungspflichtig Beschäftigten. Der Datenzugang erfolgt auf dem Wege der kontrollierten Datenfernverarbeitung oder am Gastwissenschaftsarbeitsplatz. Auch sind Verknüpfungen mit anderen Datensätzen (wie z. B. Bureau van Dijk oder Creditreform Unternehmensdaten) möglich.

<sup>70</sup> Siehe hierzu Biewen et al. (2012).

<sup>71</sup> Eine Verknüpfung zwischen Gewerbesteuerstatistik, Körperschaftsteuerstatistik, Umsatzsteuerstatistik und Einkommensteuer (Statistik der Personengesellschaften und Gemeinschaften) existiert nur im Querschnitt für die Jahre 2004, 2007 und 2010. Personenbezogene Informationen der Gesellschafter sind in diese Verknüpfung nicht einbezogen.

<sup>72</sup> Siehe <http://forschung.deutsche-rentenversicherung.de/FdzPortalWeb/> und <https://fdz.iab.de/>

Die Aussagekraft dieser Daten ist jedoch für den unteren bzw. oberen Rand der Einkommensverteilung begrenzt. Am unteren Rand fehlen ausschließliche Transferempfänger, während am oberen Rand die Beitragsbemessungsgrenze eine detaillierte Erfassung der Lohneinkommen verhindert. Als weitere Einschränkungen sind zu nennen, dass z. B. Kapitaleinkommen in dieser

Datenquelle nicht erfasst werden und dass weder Beamte noch Selbstständige, die nicht sozialversicherungspflichtig sind, berücksichtigt werden. Hinzu kommt, dass der Haushaltskontext nicht erfasst wird.

## 5. Empfehlungen

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass in Deutschland erhebliche Defizite bei der Bereitstellung von Einzeldaten der amtlichen Steuerstatistik bestehen. Zwar werden die bei Besteuerung zugrunde gelegten Sachverhalte längst digital erfasst und bearbeitet. Die verfügbare Dateninfrastruktur wird aber den Anforderungen nicht gerecht, die an die quantitative Erfassung des Steuersystems im Gesetzgebungsprozess, im Prozess der demokratischen Willensbildung, im Steuervollzug und in der verfassungsrechtlichen Kontrolle der Steuergesetze gestellt werden.

Um diesen Anforderungen gerecht zu werden, muss Deutschland die Dateninfrastruktur für die Steuerpolitik so ausbauen, dass die vorhandenen administrativen Daten auf Mikroebene, also der Ebene des Steuerzahlers, in geeigneter anonymisierter Form auch tatsächlich genutzt werden können. Dies gilt für alle wesentlichen Bereiche der Finanz- und Steuerpolitik: die Schätzung der künftigen Steuereinnahmen, die Aufkommenschätzung bei Steuerreformen, die Identifikation von Defiziten im Vollzug, die Verteilungswirkung des bestehenden Steuersystems und die Veränderung von Steuerlasten bei Reformen erfordern die Auswertung von Einzeldaten der Steuerstatistik. Darüber hinaus ist die Verfügbarkeit der Mikrodaten der Steuerstatistik und die Möglichkeit zur Verknüpfung mit anderen Daten für die Abschätzung der realwirtschaftlichen Effekte der Besteuerung unverzichtbar. Über die Steuerpolitik hinaus

ist die Verbesserung der Dateninfrastruktur eine wesentliche Voraussetzung für eine effektive und effiziente Finanz- und Wirtschaftspolitik. Die Einzeldaten der Steuerstatistik bieten in Bezug auf Datenqualität und Datenabdeckung große Vorteile im Vergleich zu anderen Datenquellen und können, da die entsprechenden Informationen in elektronischer Form bei Steuerbehörden verfügbar sind, vergleichsweise kostengünstig und ohne zusätzliche Belastung der Steuerzahler durch Umfragen bereitgestellt werden.

Zwar gibt es Ansätze für eine Nutzung administrativer Steuerdaten in Deutschland, dennoch ist die Analyse administrativer Steuerdaten in Deutschland im internationalen Vergleich deutlich unterentwickelt. Über die Wirkungen des deutschen Steuersystems und seiner spezifischen Regelungen auf zentrale wirtschaftliche und soziale Zielgrößen gibt es nach wie vor nur Mutmaßungen. Das Potenzial für ein besseres Verständnis des Steuersystems und seiner Wirkungen und die Möglichkeiten für eine evidenzbasierte Politikberatung ist weitgehend ungenutzt. Hierfür gibt es eine Reihe von Ursachen.

Erstens werden die Daten der Steuerstatistik i. d. R. nur mit relativ großer Zeitverzögerung für wissenschaftliche Zwecke bereitgestellt. Eine zeitnahe wissenschaftliche Analyse von Steuerreformen kann so nicht erfolgen.

Zweitens ist es bislang nicht oder nur eingeschränkt möglich, administrative Informationen aus Steuererklärungen mit anderen administrativen und nicht administrativen Datenquellen zu verknüpfen. Wie oben dargestellt sind solche Datenverknüpfungen für eine Vielzahl von Fragestellungen notwendige Voraussetzung für die empirische Analyse und in vielen Ländern auch längst gängige Praxis.

Drittens gibt es in Deutschland keine ausreichende Kooperation zwischen Wissenschaft und Steueradministration mit dem Ziel, administrative Prozesse der Steuerverwaltung und Steuerprüfung auf Effektivität, Kosten und die Belastungen für Steuerzahler hin zu untersuchen. Wie Beispiele aus anderen Ländern zeigen, ergeben sich durch solche Kooperationen wichtige Einsichten zur Ausgestaltung von Instrumenten der Steurdurchsetzung.

Viertens ist die Nutzung administrativer Steuerdaten in Deutschland immer noch mit erheblichen technischen Hürden verbunden. So können Forscher die Grundgesamtheit der Daten beispielsweise nur per kontrollierter Datenfernverarbeitung nutzen und nicht an Wissenschaftler-Arbeitsplätzen oder über „remote“-Zugänge zu sicheren Datenservern, wie das in anderen Ländern praktiziert wird. Natürlich stellt eine Verbesserung der Zugangsmöglichkeiten erhöhte Anforderungen an Datensicherheit – hierfür existieren jedoch geeignete Lösungsmöglichkeiten<sup>73</sup>. Wesentliche Hürden bestehen bei den gesetzlichen Vorschriften. Die in § 30 Abs. 4 Nr. 2b und 2c AO geschaffenen Ausnahmen vom Steuergeheimnis für Zwecke der Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben des Statistischen Bundesamtes und zur Gesetzesfolgenabschätzung müssten auf die Nutzung für wissenschaftliche Forschungszwecke erstreckt werden; derzeit sind diese nicht erfasst<sup>74</sup>.

Die Datenschutz-Grundverordnung enthält ein Forschungsprivileg<sup>75</sup>, würde einer derartigen Öffnung also nicht entgegenstehen.

Für eine durchgreifende und nachhaltige Verbesserung der Dateninfrastruktur für die Steuerpolitik schlägt der Beirat drei Maßnahmenpakete vor. Erstens sollte ein eigenes Forschungsdatenzentrum für Steuern eingerichtet werden, das (anonymisierte) Einzeldaten auf Basis der Steuerstatistiken zur Verfügung stellt und das speziell für die besonderen Anforderungen der Steuerdaten ausgelegt ist. Zweitens sollten der Katalog der bestehenden Steuerstatistiken erweitert und die einzelnen Statistiken verbessert werden. Drittens sollten Verknüpfungsmöglichkeiten zwischen Statistiken geschaffen bzw. ausgeweitet werden.

73 Siehe hierzu Rat für Sozial- und Wirtschaftsdaten (2019): Remote Access zu Daten der amtlichen Statistik und der Sozialversicherungsträger. RatSWD Output 5 (6). Berlin.

74 BT-Drucks. 18/12611, 82; Myßen/Kraus, DB 2017, 1860 (1867); Drüen, in Tipke/Kruse, § 30 Rz. 107b (2019).

75 Dazu im Einzelnen Werkmeister/Schwaab, CR 2019, 85 ff.

Zu den Vorschlägen im Einzelnen:

## ■ 1) Einrichtung eines Forschungsdatenzentrums für Steuern

- a. Zweck des Forschungsdatenzentrums für Steuern ist die Bereitstellung von anonymisierten Einzeldaten auf Basis der Steuerstatistiken.
- b. Rechtliche Voraussetzung ist eine über § 21 Abs. 6 FVG hinausgehende Pflicht zur Weitergabe von Steuerdaten seitens der Landesfinanzbehörden an das Forschungsdatenzentrum für Steuern,
- c. sowie die Aufnahme von Forschung als Rechtfertigungsgrund für die Verarbeitung personenbezogener Daten durch Finanzbehörden gemäß § 29c (1) Satz 5 der Abgabenordnung.
- d. Im Gesetz über Steuerstatistiken sollte zudem eine Rechtsgrundlage für die Verknüpfung mit anderen Forschungsdatenzentren aufgenommen werden.<sup>76</sup>
- e. Das Forschungsdatenzentrum für Steuern soll steuerliche Einzeldaten auf verschiedenen Zugangswegen je nach Grad der Anonymität bereitstellen. Dies beinhaltet Dateien zur wissenschaftlichen Nutzung (*Scientific-Use-Files*), die Nutzung der Daten in Datenzentren mit abgeschirmten Rechnern und die kontrollierte Datenfernverarbeitung, idealerweise über Remote-Zugriff. Alle Datenzugänge sind unter Verwendung einer nutzerfreundlichen Gebührenordnung zu ermöglichen.
- f. Das Antragsverfahren soll auf transparenten Kriterien bezüglich Anonymität und Datenqualität basieren. Antragsberechtigt sollten Wissenschaftler und Forschungseinrichtungen, sowie Einrichtungen des Bundes, der Länder und der Kommunen sein.
- g. Rechtsbehelfe gegen abgelehnte Datenanträge sollten möglich sein.
- h. Das Forschungsdatenzentrum für Steuern sollte eine wissenschaftliche Leitung haben (Stiftungsprofessuren), die nach wissenschaftlichen Standards auf Datenanforderungen (insbesondere auch mit Blick auf „Big Data“ / „KI“) der Steuerpolitik und der Wissenschaft reagieren kann und mit den beiden Stakeholdern, Wissenschaft und Steuerpolitik, in diesem Sinne eng kooperiert.
- i. Das Forschungsdatenzentrum sollte mit wissenschaftlichem Personal ausgestattet sein, das in gewissem Umfang einer eigenen Forschungstätigkeit ggf. in Kooperation mit externen Wissenschaftlern nachgeht.
- j. Ein eigener wissenschaftlicher Beirat sollte eingerichtet werden, der das Forschungsdatenzentrum für Steuern berät und die Einhaltung der Leitlinien für Gute Wissenschaftliche Praxis sichert.
- k. Das Forschungsdatenzentrum für Steuern sollte mit ausreichenden Ressourcen durch den Bund und die Länder ausgestattet werden.

<sup>76</sup> § 6 StStatG sieht bereits eine Auskunftspflicht der Länder für Statistikzwecke vor.

## 2) Statistiken erweitern und verbessern

- a. Der Katalog der bestehenden Steuerstatistiken sollte um weitere Steuern erweitert werden, z. B. Grunderwerbsteuer, Grundsteuer und Kapitalertragsteuer. Um den Betrag mit Steuererstattungen zu erfassen, ist bei der neu einzurichtenden Steuerstatistik der Kapitalertragsteuer eine Verknüpfung mit den beim Bundeszentralamt für Steuern erfassten Erstattungsanträgen erforderlich.
- b. Die E-Bilanz-Daten sollten anonymisiert bereitgestellt werden.
- c. Die detaillierte geografische Auswertung bestehender Steuerstatistiken sollte ermöglicht werden, sodass Analysen unter Nutzung von Informationen über die örtlichen Merkmale durchgeführt werden können.
- d. Die Dateninfrastruktur ist durch eine registerbasierte Statistik auszubauen, mit der die Registerlandschaft (z. B. Handelsregister, Melderegister, Personenstandsregister) perspektivisch weitgehend digital geführt und vernetzt werden kann.<sup>77</sup>
- e. Neue administrative Daten sind für die Forschung zugänglich zu machen: Die Angaben des Country-by-country Reporting für Zwecke der Forschung sollten ebenso verfügbar gemacht werden wie Informationen zur Nutzung der Forschungszulage.

## 3) Verknüpfungsmöglichkeiten zwischen Statistiken schaffen bzw. ausweiten

- a. Die steuerlichen Einzeldaten der einzelnen Steuerstatistiken sollten auf Ebene der Steuerzahler (Unternehmen und Individuen) und auf Ebene der Regionen unter Wahrung der Anonymität zusammengeführt werden.
- b. Bei den Unternehmensdaten betrifft dies folgende Punkte:
  - i. Erweiterung der integrierten Datengrundlage aus Gewerbe-, Körperschaft- und Umsatzsteuerstatistik (GKUVP), der Statistik der Personengesellschaften und Gemeinschaften (PEGE) und der Umsatzsteuerstatistik (Veranlagungen) um weitere Jahre sowie Verknüpfung mit Unternehmensregisterdaten (Handelsregister und Gewerbeanzeigenstatistik).
  - ii. Verknüpfung von Unternehmensdaten mit Auskünften über Eigentumsstruktur, z. B. für Personengesellschaften über eine Verknüpfung mit der Steueridentifikationsnummer der Anteilseigner.

<sup>77</sup> Siehe hierzu auch die vom Nationalen Normenkontrollrat beauftragte Studie „Mehr Leistung für Bürger und Unternehmen: Verwaltung digitalisieren. Register modernisieren.“; <http://www.normenkontrollrat.bund.de/resource/blob/72494/476004/12c91fffb877685f4771f34b9a5e08fd/2017-10-06-download-nkr-gutachten-2017-data.pdf>

- iii. Vertikale Verknüpfung von Unternehmensstatistiken, z. B. GKUVP, Umsatzsteuerstatistik, Statistik über die Personengesellschaften und Gemeinschaften und Unternehmensregisterdaten (Handelsregister und Gewerbeanzeigenstatistik).
- c. Bei den Individualdaten sind folgende Verknüpfungen vordringlich:
- i. Verknüpfung von Arbeitsmarkt- und Sozialversicherungsdaten mit Daten aus der Lohn- und Einkommensteuerstatistik (LEST) bzw. Daten des Taxpayer Panels (TPP), sowie deren Verknüpfung mit Unternehmenssteuerdaten.
  - ii. Verknüpfung der Erbschaft- und Schenkungsstatistik mit Daten aus dem Taxpayer Panel, sowie Erweiterung der amtlichen Statistik um nicht-steuerpflichtige Fälle und Auswertung der Statistik nach Erblässern.
  - iii. Vertikale Verknüpfungen, z. B. die Lohn- und Einkommensteuerstatistik (Taxpayer Panel) über 2016 hinaus, Umsatzsteuerpanel über 2011 hinaus mit erweitertem Datenkatalog.
  - iv. Intergenerationelle Datenverknüpfungen.<sup>78</sup>
- d. Im Hinblick auf Regionaldaten ist die Vereinheitlichung der Daten der Gutachterausschüsse (Bodenrichtwerte und Kaufpreissammlungen) und die Verknüpfung mit kommunalen georeferenzierten Grundsteuerdaten angezeigt.
- e. Verknüpfungen sind auch im Hinblick auf nichtöffentliche Daten zu ermöglichen, z. B. die Verknüpfung von administrativen Daten mit Befragungsdaten, z. B. Sozioökonomisches Panel (SOEP), Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (EVS), Mikrozensus, mit Unternehmensdaten wie z. B. Erwartungsdaten aus der ifo Geschäftsklima-Index Befragung oder Bundesbankdaten oder mit nichtöffentlichen Daten anderer Datengeber (z. B. Förderdaten aus Ministerien oder öffentlichen Einrichtungen wie z. B. KfW zur Evaluation von Politikmaßnahmen). Durch Erweiterung des Anwendungsbereichs der in § 7a StStatG bereits vorgesehenen Zusammenführung von Einzeldaten aus verschiedenen Steuerstatistiken, könnte eine Rechtsgrundlage geschaffen werden, die es erlaubt, Individual- oder Unternehmensdaten einer amtlichen Statistik mit anderen nicht öffentlich zugänglichen Daten zu kombinieren.

78 Vorbild könnte ein Projekt auf Basis spanischer Steuerdaten sein ("Atlas de Oportunidades": <https://www.cotec.es/fundacionfelipegonzalez/oportunidades/datos-texto/>). Die Verknüpfung der Eltern und Kindern basiert auf der Einkommenserklärung der Eltern, da dort Informationen zu Kindern über Kinderfreibetrag/-geld enthalten sind. Diese "Name matching" Methode wurde insbesondere in den US Census Daten mit großem Erfolg angewandt.

## 6. Literaturverzeichnis

- Adhikari, A., Alm, J., Collins, B., Sebastiani, M., Wilking, E. (2017), *Taxpayer Responses to Third-Party Income Reporting: Preliminary Evidence from a Natural Experiment in the Taxicab Industry*, mimeo.
- Advani, A., Elming, W., und Shaw, J. (2017), *The Dynamic Effects of Tax Audits*, IFS Working Paper W17/24.
- Almunia, M., Harju, J., Kotakorpi, K. (2019), *Expanding access to administrative data: the case of tax authorities in Finland and the UK*, *International Tax and Public Finance* 26, 661-676.
- Alstadsaeter, A., Jacob, M., Kopczuk, W., und Telle, K. (2017), *Accounting for Business Income in Measuring Top Income Shares: Integrated Accrual Approach Using Individual and Firm Data from Norway*, NBER Working Paper 2888.
- Alstadsaeter A., Johannesen, N., Zucman, G. (2018), *Tax Evasion and Tax Avoidance*, mimeo.
- Alstadsaeter, A., N. Johannesen, G. Zucman (2019), *Tax Evasion and Inequality*, *American Economic Review* 109(6), 2073–2103.
- Akcigit, U., Aghion, P., Lequien, M., Stantcheva, S. (2017), *Tax Simplicity and Heterogeneous Learning*. NBER Working Paper 24049.
- Asatryan, Z., Peichl, A. (2017), *Responses of Firms to Tax, Administrative and Accounting Rules: Evidence from Armenia*, CESifo Working Paper 6754.
- Asatryan, Z., Peichl, A., Schwab, T., Voget, J. (2019), *Inverse December Fever: The Responses of Small Firm Owners to Tax Incentives in Austria*, mimeo.
- Auten, G., Splinter, D. (2018), *Income Inequality in the United States: Using Tax Data to Measure Long-Term Trends*, mimeo.
- Bach, S., Buslei, H., Dwenger, N., Fossen, F., Steiner, V. (2008), *Verbesserung der steuerstatistischen Informationssysteme zur Folgenabschätzung und Evaluierung steuerpolitischer Maßnahmen im Bereich der Unternehmensbesteuerung*, DIW Berlin.
- Bachas, P., Soto, M. (2018), *Not(ch) Your Average Tax System: Corporate Taxation Under Weak Enforcement*, Policy Research Working Paper 8524, World Bank Group.
- Bakija, J., Cole A., Heim, B. (2012), *Jobs and Income Growth of Top Earners and the Causes of Changing Income Inequality: Evidence from U.S. Tax Return Data*, mimeo.
- Barrios, S., Dolls, M., Maftai, A., Peichl, A., Riscado, S., Varga, J., Wittneben, C. (2018), *Dynamic Scoring of Tax Reforms in the European Union*, *Journal of Policy Analysis and Management* 38(1), 239-262.
- Baum, M. (2017), *Datenschutz im Steuerverfahrensverfahren ab dem 25.5.2018, Teil II: Zulässigkeit der Verarbeitung personenbezogener Daten durch Finanzbehörden*, NWB (42), 3203-3208.
- Bickenbach, C. (2014), *Die Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers: Analyse einer Argumentationsfigur in der (Grundrechts-) Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts*, Mohr Siebeck.
- Biddle, N., Fels, K.M., Sinning, M. (2018), *Behavioral Insights on Business Taxation: Evidence from Two Natural Field Experiments*. *Journal of Behavioral and Experimental Finance* 18, 30-49.

- Biewen, E., Gruhl, A., Gürke, C., Hethey-Maier, T. Weiß, E. (2012), Kombinierte Firmendaten für Deutschland: Möglichkeiten und Konsequenzen der Zusammenführung von Unternehmensdaten unterschiedlicher Datenproduzenten, FDZ Methodenreport 2012-05.
- Bilicka, K. (2019), Comparing UK tax returns of foreign multinationals to matched domestic firms, *American Economic Review* 109(8), 2921-53.
- Blaufus, K., Hechtner, F., Jarzembki, J. K. (2019), *The income tax compliance costs of private households: empirical evidence from Germany*, *Public Finance Review* 47(5), 925-966.
- Blum, P. (2004), Wege zu besserer Gesetzgebung – sachverständiger Beratung, Begründung, Folgeabschätzung und Wirkungskontrolle, *Verhandlungen des 65. Deutschen Juristentages Bonn 2004, Band I: Gutachten / Teile A - I: Gesamtband, I 1 bis I 159*.
- Björklund, A., Roine J., Waldenström, D. (2012), Intergenerational top income mobility in Sweden: *Capitalist dynasties in the land of equal opportunity?*, *Journal of Public Economics*, vol. 96 issue 5, 474-484.
- Bohne, A., Nimczik, J. (2018), *Information Frictions and Learning Dynamics: Evidence from Tax Avoidance in Ecuador*, IZA DP No. 11536.
- Boning, W., Guyton, J., Hodge, R., Slemrod, J., Troiano, U. (2018), *Heard it Through the Grapevine: Direct and Network Effects of a Tax Enforcement Field Experiment*, NBER Working Paper 24305.
- Brockmeyer, A., Hernandez, M. (2018), *Taxation, Information and Withholding: Evidence from Costa Rica*, World Bank.
- Burkhauser, R. V., Feng, S., Jenkins, S. P., und Larimore, J. (2012), Recent Trends in Top Income Shares in the United States: Reconciling Estimates from March CPS and IRS Tax Return Data, *Review of Economics and Statistics* 94(2), 371-388.
- Burkhauser, R., Héroult, N., Jenkins, S., Wilkins, R. (2018), Top incomes and inequality in the UK: reconciling estimates from household survey and tax return data, *Oxford Economic Papers* 70(2), 301-326.
- Bundesrechnungshof (2005), *Bemerkungen 2005 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes*.
- Buyl, P., Roggeman, A. (2019), Do SMEs Face a Higher Tax burden? Evidence from Belgian Tax Return Data, *Prague Economic Papers* vol. 2019(6), 729-747.
- Büttner, T. (2003), Tax base effects and fiscal externalities of local capital taxation: evidence from a panel of German jurisdictions, *Journal of Urban Economics* 54(1), 110-128.
- Büttner, T. (2009), *Improvements und Future Challenges for the Research Infrastructure in Public Finance*, RatSWD Working Paper.
- Büttner, T., Kauder, B. (2008), *Methoden der Steuerschätzung im internationalen Vergleich*, Ifo Institut München.
- Büttner, T., Kauder, B. (2010), Revenue forecasting practices: differences across countries and consequences for forecasting performance, *Fiscal Studies* 31(3), 313-340.
- Büttner, T., Kauder, B. (2015), Political biases despite external expert participation? An empirical analysis of tax revenue forecasts in Germany, *Public Choice* 164(3-4), 287-307.
- Card, D., Chetty R., Feldstein M. (2011), *Expanding Access to Administrative Data for Research in the United States*, US National Science Foundation.
- Carrillo, P., Pomeranz, D., Singhal, M. (2017), Dodging the Taxman: Firm Misreporting and Limits to Tax Enforcement, *American Economic Journal: Applied Economics* 2017 9(2), 144-164.

- Chen, Z., Liu, Z., Suárez Serrato, J. C., Xu, D. Y. (2018), *Notching R&D investment with corporate income tax cuts in China*, NBER Working Papers No.24749.
- Chetty, R. (2012), *Time Trends in the Use of Administrative Data for Empirical Research*, NBER Summer Institute July 2012.
- Chetty, R., Friedman, J., Olsen, T., Pistaferri L. (2011), Adjustment Costs, Firm Responses and Micro vs. Macro Labor Supply Elasticities, *Quarterly Journal of Economics* 126(2), 749-804.
- Chetty, R., Grusky, D., Hell, M., Hendren, N., Manduca, R., Narang, J. (2017), The fading American dream: Trends in absolute income mobility since 1940, *Science* 356 (6336), 398-406.
- Chetty, R., Hendren, N. (2018), The Impacts of Neighborhoods on Intergenerational Mobility I: Childhood Exposure Effects, *Quarterly Journal of Economics* 133(3), 1107-1162.
- Chetty, R., Hendren, N., Katz, L.F. (2016), The Effects of Exposure to Better Neighborhoods on Children: New Evidence from the Moving to Opportunity Experiment, *American Economic Review* 106(4), 855-902.
- Chetty, R., Hendren, N., Lin, F., Majerovitz, J., Scuderi, B. (2016), Childhood Environment and Gender Gaps in Adulthood, *American Economic Review* 106(5), 282-288.
- Chetty, R., Stepner, M., Abraham, S., Lin, S., Scuderi, B., Turner, N., Bergeron, A., Cutler, D. (2016), The Association Between Income and Life Expectancy in the United States, 2001-2014, *JAMA* 351, 1750-1766.
- Dechezlepretre, A., Einio, E., Martin, R., Nguyen, K., van Reenen, J. (2016), *Do Tax Incentives for Research Increase Firm Innovation? An R&D Design for R&D*, CEP Discussion Paper 1413, Centre for Economic Performance.
- DeBacker, J., Heim, B., Tran, A., Yuskavage, A. (2018), Once Bitten, Twice Shy? The Impact of IRS Audits on Filer Behavior. *Journal of Law and Economics*, im Erscheinen.
- Devereux, M., Liu, L., Loretz, S. (2014), The Elasticity of Corporate Taxable Income: New Evidence from UK Tax Records, *American Economic Journal: Economic Policy* 6(2), 19-35.
- Drechsel-Grau, M., Peichl, A., Schmid, K. D. (2015), Bessere Daten für die Wirtschafts- und Sozialforschung – eine Erwiderung, *Wirtschaftsdienst* Vol.95, 864-867.
- Drechsel-Grau, M., Peichl, A., Schmid, K.D. (2015), Einkommensverteilung und gesamtwirtschaftliche Entwicklung in Deutschland, *Wirtschaftsdienst* Vol.95, 684-688.
- Dwenger, N., Kleven, H., Rasul, I., Rincke, J. (2016), Extrinsic and intrinsic motivations for tax compliance: Evidence from a field experiment in Germany, *American Economic Journal: Economic Policy* 8(3), 203-232.
- Dwenger, N., Rattenhuber, P., Steiner, V. (2017), Sharing the burden: Empirical evidence on corporate tax incidence, *German Economic Review* 20(4), e107-e140.
- Dörrenberg, P., Schmitz, J. (2017), Tax compliance and information provision -- A field experiment with small firms, *Journal of Behavioral Economics for Policy* 1(1), 47-54,
- Dörrenberg, P., Schmitz, J. (2019), *A field experiment on tax and social-security compliance in Bulgaria*, mimeo.
- Dörrenberg, P., Peichl, A., Siegloch, S. (2017), The elasticity of taxable income in the presence of deduction possibilities, *Journal of Public Economics* 151, 41-55.

- Finke, K. (2014), *What is the scale of tax avoidance? Evidence from a Propensity Score Matching Approach*, Centre for European Economic Research.
- Fossen, F. M., Steiner, V. (2018), The Tax-rate Elasticity of Local Business Profits, *German Economic Review* 19(2), 162-189.
- Frimmel, W., Halla, M., Paetzold, J. (2018), The Intergenerational Causal Effect of Tax Evasion: Evidence from a Commuter Tax Allowance in Austria, *Journal of the European Economic Association* (im Erscheinen).
- Fuest, C., Peichl, A., Siegloch S. (2018), Do Higher Corporate Taxes Reduce Wages? Micro Evidence from Germany, *American Economic Review* 108 (2), 393-418.
- Fuest, C., Riedel, N. (2009), *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Expenditures in Developing Countries: A Review of the Literature*, UK Department for International Development.
- Gaggl, P., Wright, G. C. (2017), A Short-Run View of What Computers do: Evidence from a UK Tax Incentive, *American Economic Journal: Applied Economics* 9(3), 262-94.
- Gebauer, A. (2008), *Steuerausfälle im Bereich der Mehrwertsteuer: Gründe, Ausmaß und Abhilfemöglichkeiten*, ifo Institut.
- Gebhardt, H. (2001), Methoden, Probleme und Ergebnisse der Steuerschätzung, *RWI-Mitteilungen* 52, 127-147.
- Giertz, S., Mortenson, J. (2013), Recent Income Trends for Top Executives: Evidence from Tax Return Data, *National Tax Journal* 66(4), 913-938.
- Gillitzer, C., Skov, P. (2018), The Use of Third-Party Information Reporting for Tax Deductions: Evidence and Implications from Charitable Deductions in Denmark, *Oxford Economic Papers* 70(3), 892-916.
- Glogowsky, U. (2018), *Behavioral Responses to Wealth Transfer Taxation: Bunching Evidence from Germany*, Working Paper.
- Greb, K. (2011), Der Anspruch der Wissenschaft auf Überlassung und Nutzung (steuer)statistischer Daten, *Die Verwaltung: Zeitschrift für Verwaltungsrecht und Verwaltungswissenschaften* 44(4), 563-576.
- Grubert, H. (2003), Intangible Income, Intercompany Transactions, Income Shifting and the Choice of Location, *National Tax Journal* 56(1) part 2, 221- 242.
- Grubert, H., Slemrod, J. (1998), The Effect of Taxes on Investment and Income Shifting to Puerto Rico, *The Review of Economics and Statistics* 80(3), 365-373
- Harju, J., Kosonen, T., Nordström-Skans O. (2018), Firm types, price-setting strategies, and consumption-tax incidence, *Journal of Public Economics* Volume 165, Pages 48-72.
- Harju, J., Matikka T., (2016), The Elasticity of Taxable Income and Income-Shifting Between Tax Bases: What Is „Real“ and What Is Not?, *International Tax and Public Finance* 23(4): 640-669.
- Harju, J., Matikka, T., Rauhanen, T. (2019), Compliance costs vs. tax incentives: Why do entrepreneurs respond to size-based regulations?, *Journal of Public Economics* 173, 139-164.
- Heinemann, F., Janeba, E. (2011), Viewing Tax Policy Through Party-Colored Glasses: What German Politicians Believe, *German Economic Review* 12(3), 286-311.
- Hoopes, J. L., Mescall, D., Pittman, J. A. (2012), Do IRS Audits Deter Corporate Tax Avoidance?, *The Accounting Review* 87(5), 1603-1639.
- Johns, A., Slemrod, J. (2010), The Distribution of Income Tax Noncompliance, *National Tax Journal* 63 (3), 397-418.

- Jouste, M., Waiswa R., Nalukwago M. (2019), *Do Tax Administrative Interventions Targeted To Small Businesses Improve Tax Compliance And Revenue Collection? Evidence From Ugandan Tax Administrative Data*, UN Wider.
- Kleven, H. (2016), Bunching, *Annual Review of Economics* 8, 435–464.
- Kleven, H., Knudsen M., Kreiner C., Pedersen S., Saez E. (2011), Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Tax Audit Experiment in Denmark, *Econometrica* 79(3), 651–692.
- Kleven, H., Schultz E. (2014), Estimating Taxable Income Responses Using Danish Tax Reforms, *American Economic Journal: Economic Policy* 6(4), 271–301.
- Kotakorpi, K., Laamanen J. (2016), *Prefilled Income Tax Returns and Tax Compliance: Evidence from a Natural Experiment*, University of Tampere.
- Kreiner, C.T., Leth-Petersen, S., Skov, P.E. (2014), Year-end tax planning of top management: Evidence from high-frequency payroll data, *American Economic Review: Papers and Proceedings* 103, 154–158.
- Lediga, C., Riedel, N., Strohmaier, K. (2018), *Combating Tax Evasion: Evidence from Comparing Commercial and Business Tax Registry*, University of Bochum.
- Lediga, C., Riedel, N., Strohmaier, K. (2019), *The Elasticity of Corporate Taxable Income - Evidence from South Africa*, *Economics Letters*, forthcoming.
- Lediga, C., Riedel, N., Strohmaier, K. (2019), *Spatial Tax Enforcement Spillovers: Evidence from South Africa*, mimeo.
- Liu, L., Guceri, I. (2019), Effectiveness of Fiscal Incentives for R&D: Quasi-experimental Evidence, *American Economic Journal: Economic Policy* 11(1), 266–291.
- Maffini, G., Devereux, M. P., Xing, J. (2019), The Impact of Investment Incentives: Evidence from UK Corporation Tax Returns, *American Economic Journal: Economic Policy* 11(3), 351–389.
- Mankiw, G., Weinzierl, M. (2006), Dynamic Scoring: A Back-of-the-Envelope Guide, *Journal of Public Economics* 90(8–9), 1415–1433.
- Mascagni, G. (2018), From the Lab to the Field: A Review of Tax Experiments, *Journal of Economic Surveys* 32(2), 273–301.
- Neisser, C. (2018), *The Elasticity of Taxable Income: A Meta-Regression Analysis*, IZA Discussion Paper No. 11958.
- Office for Budget Responsibility (2011), *Forecasting the Public Finances*, Briefing Paper No.1.
- Paetzold, J., Winner, H. (2016), Taking the High Road? Compliance with Commuter Tax Allowances and the Role of Evasion Spillovers, *Journal of Public Economics* 143, 1–14.
- Peichl, A. (2017), Bessere Daten für die Wissenschaft!, *ifo Schnelldienst* 70 (13), 55–56.
- Piketty, T., Saez, E. (2003), Income Inequality in the United States, 1913–1998, *The Quarterly Journal of Economics* 2003(1), 1–39.
- Piketty, T., Saez, E., Zucman G. (2003), Distributional National Accounts: Methods and Estimates for the United States, *The Quarterly Journal of Economics* 2018(2), 554–606.
- Rees-Jones, A. (2017), Quantifying loss-averse tax manipulation, *Review of Economic Studies* 85(2), 1251–1278.
- Saez, E., Zucman, G. (2016), Wealth Inequality in the United States since 1913: Evidence from Capitalized Income Tax Data, *The Quarterly Journal of Economics* 131(2), 519–578.

Saez, E., Slemrod, J., Giertz, S.H. (2012), The Elasticity of Taxable Income with Respect to Marginal Tax Rates: A Critical Review, *Journal of Economic Literature* 50(1), 3–50

Schellhorn, H. (2005), *Effizienzeffekte der Einkommensteuer bei Steuervermeidung*, Deutscher Universitätsverlag.

Schneider, H. (2002), *Gesetzgebung: ein Lehr- und Handbuch*, CF Müller GmbH.

Slemrod, J., Blumenthal, M., und Christian, C. (2001), Taxpayer response to an increased probability of audit: evidence from a controlled experiment in Minnesota, *Journal of Public Economics* 79(3), 455–483.

Slemrod, J., Weber, C. (2012), Evidence of the Invisible: Toward a Credibility Revolution in the Empirical Analysis of Tax Evasion and the Informal Economy, *International Tax and Public Finance* 19(1), 25-53.

Slemrod, J. (2016), Caveats to the research use of tax-return administrative data, *National Tax Journal* 69(4), 1003.

Thomsen I., Kleive Holmøy, A.M. (1998), Combining Data from Surveys und Administrative Record Systems. The Norwegian Experience, *International Statistical Review* 66 (2), 201-221.

Waldhoff, C. (2013), Verfassungsrechtlich relevante Vollzugsdefizite bei Steuerfällen mit Auslandsbezug am Beispiel von §§ 7 ff. AStG, *Steuer und Wirtschaft* 90, 121-142.

Werra, M. (2000), Unternehmenssteuerreform: Aspekte des nationalen und internationalen Konzernsteuerrechts, *Finanzrundschau* 55, 645-650.

Wier, L., Reynolds H. (2018), *Big and 'Unprofitable', How 10 % of Multinational Firms Do 98 % of Profit Shifting*, WIDER Working Paper 2018/111.

Zwick, M. (1998), Einzeldatenmaterial und Stichproben innerhalb der Steuerstatistiken, *Wirtschaft und Statistik* 7, 566-572.

Zwick, E., Mahon, J. (2017), Tax Policy and Heterogeneous Investment Behaviour, *American Economic Review* 107(1), 217-248.

## Anhang

# Übersicht über bestehende administrative Mikrodatensätze

### 1. Lohn- und Einkommensteuerstatistik

*Inhalt: (<http://www.forschungsdatenzentrum.de/bestand/lest/index.asp>)*

Von den steuerpflichtigen natürlichen Personen werden neben Bruttolohn, Einkünften, Einkommen, zu versteuerndem Einkommen, Sondervergünstigungen, Lohn-, Einkommen- und Kirchensteuer, vermögenswirksamen Leistungen einschließlich Arbeitnehmer-Sparzulage, sonstige Zulagen sowie Lohn- und Einkommenserstattungsleistungen auch Geschlecht, Geburtsjahr, Religionszugehörigkeit, Stellung im Beruf, Kinderfreibeträge, Kindergeld, Wohnsitzgemeinde, Wirtschaftszweig/Art des freien Berufs, Art der Steuerpflicht, Steuerklasse und Veranlagungsart erfasst.

Der Scientific Use File der Lohn- und Einkommensteuerstatistik ist auf Ebene der Bundesländer für die Wissenschaft verfügbar. Für die Beantwortung detaillierterer Forschungsfragen, für die eine kleinräumige Ebene (z. B. Kommunen, Gemeinde, Kreise etc.) notwendig ist, kann die On-Site-Nutzung verwendet werden, bei der die Daten bis zur Gemeindeebene zur Verfügung stehen.

Die Mikrodaten sind für jedes dritte Jahr von 1992-2012 und ab dann jährlich verfügbar aufgrund des administrativen Meldeverfahrens nur mit einer sehr hohen zeitlichen Verzögerung verfügbar. Diese ist u. a. dadurch bedingt, dass

Steuerpflichtige bis zu drei Jahre später ihre Steuererklärung für das jeweilige Veranlagungsjahr einreichen können. Die aktuellsten verfügbaren Daten stammen aus dem Erhebungsjahr 2014 (seit Februar 2020).

Die Haushaltssituation ist nur bei gemeinsamer Veranlagung von Ehe- oder Lebenspartner bzw. -partnerin ersichtlich. Informationen zu diesem Aspekt können z. B. bei getrennter Veranlagung oder unverheirateten Paaren nicht aus diesen Statistiken abgeleitet werden.

Mit der Einführung der Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge im Jahr 2009 wurde gleichzeitig die Möglichkeit der Günstigerprüfung eingeräumt. Dies bedeutet, dass Kapitalerträge entweder durch die Abgeltungsteuer pauschal mit 25 % versteuert werden oder, falls dieser für die veranlagte Person günstiger ist, der individuelle Einkommensteuersatz herangezogen wird. Somit „sind Aussagen über die Kapitaleinkünfte der einkommensstärksten Haushalte seit 2009 faktisch kaum möglich“ (ZEW 2015: 22).

## ■ 2. Taxpayer-Panel (TPP)

*Inhalt: ([http://www.forschungsdatenzentrum.de/bestand/taxpayer\\_panel/index.asp](http://www.forschungsdatenzentrum.de/bestand/taxpayer_panel/index.asp))*

Die Wellen 2001 bis 2011 des Taxpayer-Panels (TPP) wurden auf Basis der jährlichen Einkommensteuerstatistik (Geschäftsstatistik) erstellt. Diese Querschnittsdaten enthalten die Angaben aus den Einkommensteuererklärungen der rund 27 Millionen veranlagten deutschen Steuerpflichtigen und wurden über die Steuernummern sowie indirekte Identifikatoren zu einem Panel verknüpft.

Ab dem Veranlagungsjahr 2012 entfällt die Geschäftsstatistik. Die bis dahin dreijährliche Bundesstatistik zur Lohn- und Einkommensteuer wird fortan jährlich erhoben. Das TPP wird deshalb ab Welle 2012 mit den Daten der Bundesstatistik fortgeführt. Die Bundesstatistik umfasst neben den veranlagten Steuerpflichtigen auch rund 12 Millionen nicht veranlagte Steuerpflichtige, die sogenannten Lohnsteuerfälle. Aufgrund von Verzögerungen bei der Lieferung dieser Fälle werden sie erst ab Veranlagungsjahr 2013 im TPP enthalten sein.

Das Panel 2001 bis 2016 weist insgesamt über 40 Millionen Datensätze auf, zu denen Angaben für mindestens zwei Jahreswellen vorliegen. Von den Steuerpflichtigen werden u. a. Bruttolohn,

Einkünfte, Einkommen, zu versteuerndes Einkommen, Sondervergünstigungen, Lohn-, Einkommen- und Kirchensteuer erfasst. Weiterhin enthält das Datenmaterial Angaben über Geschlecht, Geburtsjahr, Religion, Kinderfreibeträge, Kindergeld, Art der Steuerpflicht, Steuerklasse und Veranlagungsart.

Aktuell sind die Daten für den Zeitraum 2001 bis 2016 verfügbar. Die zeitliche Verzögerung in der Bereitstellung der Daten ist also auch hier sehr groß und die Daten können somit nicht oder nur sehr eingeschränkt für Analysen am aktuellen Rand genutzt werden. Zudem kommt es durch den Wechsel der Datengrundlage (Bundes- anstelle Geschäftsstatistik) teilweise zu Verschiebungen bei der Belegung der Kennzahlen ab Welle 2012.

Für die Daten der Geschäftsstatistik (Wellen 2001 bis 2011) sind die Bundesländer als tiefste regionale Gliederungsebene enthalten. Nach der Umstellung auf die Bundesstatistik (ab Welle 2012) sind Auswertungen jedoch auch auf Kreisebene möglich.

### 3. Lohndaten aus der Sozialversicherung

#### ■ Rentenversicherung:

*Inhalt: [http://forschung.deutsche-rentenversicherung.de/FdzPortalWeb/dispccontent.do?id=main\\_fdz\\_forschung&chmenu=ispvwNavEntriesByHierarchy27](http://forschung.deutsche-rentenversicherung.de/FdzPortalWeb/dispccontent.do?id=main_fdz_forschung&chmenu=ispvwNavEntriesByHierarchy27) – (Hinweis: die Seite lädt sehr sehr langsam)*

#### ■ Sozialversicherungspflichtige Beschäftigung:

*Inhalt: [https://fdz.iab.de/de/FDZ\\_Individual\\_Data/integrated\\_labour\\_market\\_biographies.aspx](https://fdz.iab.de/de/FDZ_Individual_Data/integrated_labour_market_biographies.aspx)*

Die Stichprobe der Integrierten Arbeitsmarktbiografien (SIAB) ist eine 2 %-Stichprobe aus der Grundgesamtheit der Integrierten Erwerbsbiographien (IEB) des Instituts für Arbeitsmarkt- und Berufsforschung (IAB). Die IEB ermöglichen es, den Erwerbsverlauf einer Person tagesgenau nachzuvollziehen. Sie bestehen aus der Gesamtheit der Personen, die im Beobachtungszeitraum mindestens einmal einen der folgenden Erwerbsstatus aufweisen: sozialversicherungspflichtige Beschäftigung (erfasst ab 1975), geringfügige Beschäftigung (erfasst ab 1999), Bezug von Leistungen nach dem Rechtskreis SGB III (erfasst ab 1975) oder SGB II (erfasst ab 2005), bei der Bundesagentur für Arbeit (BA) als arbeitsuchend gemeldet (erfasst ab 2000) oder (geplante) Teilnahme an arbeitsmarktpolitischer Maßnahme (erfasst ab 2000). Diese aus unterschiedlichen Datenquellen stammenden Informationen werden in den IEB zusammengeführt.

Während es (mit Einschränkungen) möglich ist, mit den Lohndaten der Sozialversicherung die Lohnentwicklungen zwischen dem 15. und 85. Perzentil der Lohnverteilung abzubilden, ist die Aussagekraft für den unteren bzw. oberen Rand begrenzt. Aufgrund geringfügiger Beschäftigung, die nicht der Sozialversicherungspflicht

unterliegt, werden niedrige Einkommen hier nicht erfasst. Am oberen Rand verhindert die Beitragsbemessungsgrenze eine detaillierte Erfassung der Lohneinkommen. Als weitere Einschränkungen sind zu nennen, dass z. B. Kapitaleinkommen in dieser Datenquelle nicht erfasst werden und dass weder Beamte noch Selbstständige, die nicht sozialversicherungspflichtig sind, berücksichtigt werden. Hinzu kommt, dass der Haushaltskontext nicht erfasst wird.

### 4. Vermögensteuer

Die Vermögensteuer wird in Deutschland seit 1997 nicht mehr erhoben, sodass keine entsprechenden Mikrodaten vorliegen.

## 5. Erbschaft- und Schenkungssteuerstatistik

*Inhalt: (<http://www.forschungsdatenzentrum.de/bestand/erbschaft/index.asp>)*

Die Erbschaft- und Schenkungssteuerstatistik ist eine Vollerhebung, die ursprünglich alle fünf Jahre durchgeführt wurde. Die erste Erhebungsdurchführung fand für alle Erwerbe, die im Jahr 2002 erstmals steuerpflichtig waren, statt. Die nächste Erhebung erfolgte dementsprechend für das Jahr 2007. Ab 2008 wurde der ursprünglich fünfjährige Erhebungsrhythmus auf einen jährlichen umgestellt. Es ist zu berücksichtigen, dass als Berichtsjahr das Jahr gilt, in dem ein Erwerb erstmals steuerpflichtig wurde. Das Datum des Sterbefalls bzw. der Tag der Zuwendung kann hierbei um mehrere Jahre zurückliegen.

Erhebungsmerkmale der Statistik sind neben dem steuerpflichtigen Erwerb nach Vermögensarten oder der Steuerklasse des Erwerbers auch der Steuerersatz und die Erbschaft- oder Schenkungssteuer mit den im Besteuerungsverfahren festgestellten Angaben. Bei mehreren Erwerben aus dem Nachlass eines Inländers werden zusätzliche Angaben zum Nachlass, wie z. B. Nachlassgegenstände oder Verbindlichkeiten erhoben. Weiterhin sind das Jahr der Entstehung der Steuer sowie die Art der Steuerpflicht Inhalt dieser Statistik. Kleinste regionale Auswertungsebene sind die Bundesländer.

Die Einzeldaten der Berichtsjahre ab 2007 werden aus dem Gesamtbestand der Berichtsjahre 2007 bis zum aktuell verfügbaren Berichtsjahr mit über alle Berichtsjahre einheitlich pseudoanonymisierter Steuernummer bereitgestellt, sodass mehrere Steuerfälle eines Steuerpflichtigen – auch aus verschiedenen Berichtsjahren – dem Steuerpflichtigen zugeordnet werden können („Erbschaft- und Schenkungssteuer-Panel“).

Im Hinblick auf die Darstellung der Vermögenssituation ist die zeitliche Verzögerung in der Bereitstellung der Daten eine Herausforderung. Aktuell sind im Panel Daten für den Zeitraum 2007 bis 2015 verfügbar. Ein grundsätzliches Problem ist, dass Vermögensübertragungen, die unter die Freibeträge fallen (z. B. 500.000 Euro Schenkungen oder Erwerbe von Todes wegen für Ehegatten/Lebenspartner), d. h. die nicht-steuerpflichtigen Fälle, nicht erfasst werden.

## 6. Grundsteuer

Die Grundsteuer wird von den Gemeinden erhoben. Administrative Daten zu Objekten und Eigentümern liegen somit in den entsprechenden Ämtern vor.

## 7. Kaufpreissammlungen der Gutachterausschüsse

*Inhalt: (<http://www.gutachterausschuesse-online.de/>)*

Die Kaufpreissammlung beinhaltet Informationen zu allen Verkaufsfällen von Grundstücken, Grundstücksteilen und grundstücksgleichen Rechten sowie die preis- und wertbestimmenden Merkmale. Als Grundlage zur Führung der Kaufpreissammlung erhalten die Gutachterausschüsse gemäß § 195 des Baugesetzbuches (BauGB) eine Ausfertigung von allen Verträgen, mit denen Grundstücke, Grundstücksteile und grundstücksgleiche Rechte gegen Entgelt übertragen werden.

Zu diesen Daten ist ein kostenpflichtiger Zugang für die Wissenschaft teils möglich. Allerdings sind die Daten für Deutschland weder einheitlich noch zentral verfügbar noch liegen Kaufpreissammlungen für alle Bundesländer vor.

## 8. Umsatzsteuerstatistik

*Inhalt: (<https://www.forschungsdatenzentrum.de/de/steuern/umsatzsteuer>)*

Die Umsatzsteuerstatistik basiert zeitnah auf Basis der Voranmeldungen. Mit größerem zeitlichen Abstand weist die Umsatzsteuer auch auf Werte auf Basis der Veranlagungen aus. Die Voranmeldungen sind bei den Forschungsdatenzentren als Querschnittsdatensätze für die Jahre von 1996 bis 2017 verfügbar. Für die Jahre 2001-2011 sind die Daten mit reduziertem Merkmalskatalog als Panel verfügbar. Die uneingeschränkte Nutzung erfolgt gegenwärtig nur im Rahmen der kontrollierten Datenfernverarbeitung.

## 9. Gewerbe-, Umsatz- und Körperschaftsteuerstatistik sowie Statistik über die Personengesellschaften und Gemeinschaften

*Inhalt: (<http://www.forschungsdatenzentrum.de/bestand/gkupv/index.asp>)*

Die GKUPV-Daten für die Berichtsjahre 2007 und 2010 setzen sich aus ausgewählten Merkmalen der folgenden fünf Steuerstatistiken

- Gewerbesteuerstatistik
- Körperschaftsteuerstatistik
- Umsatzsteuerstatistik (Vorankündigungen) bzw. Umsatzsteuerpanel
- Statistik über die Personengesellschaften und Gemeinschaften
- Umsatzsteuerstatistik (Veranlagungen)

sowie dem Merkmal „sozialversicherungspflichtig Beschäftigte“ aus dem statistischen Unternehmensregister zusammen, das hier durch die Nutzung des Umsatzsteuerpanels erschlossen wird.

Die Zusammenführung der Einzeldatensätze aus den jeweiligen Statistiken erfolgte auf Grundlage der Steuernummern. Die Verknüpfung erfolgte ausschließlich im Querschnitt. Das Berichtsjahr 2010 umfasst 6.318.885 und das Berichtsjahr 2007 5.612.831 Unternehmen in den Daten. 2010 konnten bei ca. 9 % und 2007 bei ca. 12 % der Unternehmen die Angaben aus vier Steuerstatistiken zusammengeführt werden.

Die fünf genannten Steuerstatistiken sind Bundesstatistiken, die als Vollerhebung durchgeführt werden. Es handelt sich um Sekundärerhebungen: Die zu erfassenden Erhebungsmerkmale werden aus den Vorankündigungs- und Veranlagungsbescheiden von der Finanzverwaltung entnommen und über deren Rechenzentren an die Statistischen Ämter der Länder übermittelt.

Für das Berichtsjahr 2004 liegt eine integrierte Datengrundlage aus den ersten drei genannten Steuerstatistiken inklusive der sozialversicherungspflichtigen Beschäftigten aus dem Unternehmensregister vor (GKU-Daten 2004). Diese Daten umfassen insgesamt 4.042.716 Unternehmen. Für 418.897 Datensätze konnte eine Zusammenführung über alle drei Statistiken erfolgen.

Daten über das Betriebsvermögen könnten hiermit abgebildet werden, allerdings ist eine Zuordnung zu Personen oder Haushalten nicht möglich, da Handelsregister und Gewerbeanzeigenstatistik nicht auf Mikroebene vorliegen.

## *Verzeichnis der Mitglieder des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen*

Prof. Marcel Thum (Vorsitzender)	Dresden
Prof. Jörg Rocholl (Stellv. Vorsitzender)	Berlin
Prof. Klaus Adam	Mannheim
Prof. Dieter Brümmerhoff	Rostock
Prof. Thiess Büttner	Nürnberg-Erlangen
Prof. Lars P. Feld	Freiburg/Br.
Prof. Lutz Fischer	Hamburg
Prof. Nicola Fuchs-Schündeln	Frankfurt/M.
Prof. Clemens Fuest	München
Prof. Klaus Dirk Henke	Berlin
Prof. Joachim Hennrichs	Köln
Prof. Johanna Hey	Köln
Prof. Bernd Friedrich Huber	München
Prof. Wolfgang Kitterer	Köln
Prof. Kai A. Konrad	München
Prof. Jan Pieter Krahn	Frankfurt/M.
Prof. Alois Oberhauser	Freiburg/Br.
Prof. Andreas Peichl	München
Prof. Helga Pollak	Göttingen
Prof. Wolfram F. Richter	Dortmund
Prof. Nadine Riedel	Münster
Prof. Kerstin Roeder	Augsburg
Prof. Ronnie Schöb	Berlin
Prof. Ulrich Schreiber	Mannheim
Prof. Hartmut Söhn	Passau
Prof. Christoph Spengel	Mannheim
Prof. Klaus Stern	Köln
Prof. Christoph Trebesch	Kiel
Prof. Christian Waldhoff	Berlin
Prof. Alfons Weichenrieder	Frankfurt/M
Prof. Dietmar Wellisch	Hamburg
Prof. Wolfgang Wiegand	Regensburg
Prof. Volker Wieland	Frankfurt/M.
Prof. Berthold Wigger	Karlsruhe
Prof. Horst Zimmermann	Marburg/Lahn





**Impressum****Herausgeber**

Bundesministerium der Finanzen  
Referat L C 3 (Öffentlichkeitsarbeit)  
Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

**Stand**

Oktober 2020

**Redaktion**

Wissenschaftlicher Beirat  
beim Bundesministerium der Finanzen

**Weitere Informationen im Internet unter**

[www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)  
[www.bundesfinanzministerium.de/wissenschaftlicher-beirat](http://www.bundesfinanzministerium.de/wissenschaftlicher-beirat)



