

Impressum

Herausgeber:



Stiftung Familienunternehmen
Prinzregentenstraße 50
D-80538 München

Telefon: +49 (0) 89 / 12 76 400 02
Telefax: +49 (0) 89 / 12 76 400 09
E-Mail: info@familienunternehmen.de
www.familienunternehmen.de

Bearbeitet von:



Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH
L 7,1
D-68161 Mannheim

Tel. +49 (0) 621 / 123 51 68
E-Mail: evers@zew.de
www.zew.de

Autoren:

Prof. Dr. Christoph Spengel, Universität Mannheim und ZEW
Lisa Evers, ZEW und Universität Mannheim
Benedikt Zinn, ZEW und Universität Mannheim

Vorwort

In Zeiten der zunehmenden Globalisierung gewinnt die Steuerpolitik an Gewicht und Bedeutung, denn sie ist entscheidend für die Wettbewerbsfähigkeit eines Wirtschaftsstandortes. Nicht nur Menschen werden immer mobiler, sondern auch Kapital und Unternehmen. Die nationale Steuerpolitik ist gefordert, sich an diese wandelnden Rahmenbedingungen anzupassen.



Aber auch die Staatsschuldenkrise, die erneut droht in eine weltweite Finanz- und Wirtschaftskrise zu münden, hat die steuerpolitische Debatte erneut angefacht. Was in Deutschland noch vor fünf Jahren greifbar nahe schien, nämlich ein ausgeglichener Staatshaushalt, wurde durch die andauernde Krisensituation abermals erschwert. Konjunkturprogramme und Transferleistungen haben weitere Löcher in den Bundeshaushalt gerissen. Die Reaktion ist absehbar: Im Zuge einer notwendigen Haushaltskonsolidierung wird eine Ausweitung des Steuerzugriffs insbesondere von der Opposition als „alternativlos“ dargestellt.

Mittlerweile liegt eine Reihe von Steuerreformvorschlägen auf dem Tisch der politisch Verantwortlichen. Die vorliegende Studie soll einen Beitrag leisten, die zum Teil komplexen Ansätze zu bewerten, die sowohl von den Regierungsparteien wie auch von den Oppositionsparteien entwickelt wurden. In einem ersten Schritt werden die steuerpolitischen Reformvorschläge zusammengetragen und an den Zielen einer rationalen Steuerpolitik gemessen. Im Fokus steht dabei die Frage, inwieweit diese den Wirtschaftsstandort Deutschland und die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen stärken oder gar beeinträchtigen, und ob sie zur Vereinfachung des Steuerrechts und zum Bürokratieabbau beitragen oder diesen Zielen entgegenstehen. In einem zweiten Schritt werden die konkreten Auswirkungen der Reformpakete auf die Unternehmen und ihre Gesellschafter quantifiziert und analysiert.

Die vorliegende Studie liefert darüber hinaus Perspektiven und Handlungsempfehlungen für eine mittel- und langfristige Reform der Unternehmensbesteuerung in Deutschland.

Eine gewinnbringende Lektüre wünscht Ihnen

A handwritten signature in black ink that reads "Brun-Hagen Hennerkes". The signature is written in a cursive, flowing style.

Prof. Dr. Dr. h.c. Brun-Hagen Hennerkes
Vorstand Stiftung Familienunternehmen

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|-----------|
| Executive Summary | IV |
| 1. Einleitung | 1 |
| 2. Qualitative Analyse der Besteuerung deutscher Unternehmen | 4 |
| 2.1 Anforderungen an die Besteuerung von Unternehmen und ihrer Gesellschafter | 4 |
| 2.2 Entwicklung der Besteuerung zwischen 1990 und 2011 | 5 |
| 2.2.1 Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilseigner | 5 |
| 2.2.2 Besonderheiten der Besteuerung gewerblich tätiger Personengesellschaften | 12 |
| 2.2.3 Rechtsformabhängige Belastungsunterschiede zwischen 1990 und 2011 | 15 |
| 3. Perspektiven der Unternehmensbesteuerung in Deutschland | 18 |
| 3.1 Reformnotwendigkeit des deutschen (Unternehmens-) Steuerrechts | 18 |
| 3.2 Aktuelle politische Reformüberlegungen | 19 |
| 3.2.1 Unternehmensbesteuerung | 19 |
| 3.2.2 Besteuerung natürlicher Personen | 23 |
| 3.2.3 Zwischenfazit | 26 |
| 3.3 Wissenschaftliche Reformkonzepte | 27 |
| 3.3.1 Das Konzept der Dualen Einkommensteuer | 27 |
| 3.3.2 Das Steuerpolitische Programm der Stiftung Marktwirtschaft | 30 |
| 3.3.3 Das Bundessteuergesetzbuch von Paul Kirchhof | 35 |
| 3.3.4 Gegenüberstellung der wissenschaftlichen Steuerreformkonzepte | 42 |
| 4. Quantitative Analyse der steuerpolitischen Reformvorschläge | 46 |
| 4.1 Zielsetzung und Vorgehensweise | 46 |
| 4.2 Methodischer Ansatz: European Tax Analyzer | 47 |
| 4.3 Entwicklung der effektiven Steuerbelastung zwischen 1990 und 2011 | 49 |
| 4.3.1 Effektive Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter | 50 |
| 4.3.2 Effektive Steuerbelastung gewerblich tätiger Personengesellschaften | 53 |
| 4.3.3 Zwischenfazit | 56 |
| 4.4 Auswirkungen der wissenschaftlichen Steuerreformkonzepte auf die effektive Steuerbelastung | 57 |
| 4.5 Auswirkungen der steuerpolitischen Reformüberlegungen auf die effektive Steuerbelastung | 62 |
| 4.5.1 Auswirkungen der steuerpolitischen Reformüberlegungen im Ausgangsfall | 65 |
| 4.5.2 Einordnung der steuerpolitischen Reformüberlegungen in die Entwicklung der Besteuerung im Zeitraum 1990 bis 2011 | 70 |
| 4.5.3 Variationsrechnungen | 73 |
| 4.6 Auswirkungen der Reformvorschläge auf die Position Deutschlands im Länderranking | 89 |
| 4.7 Zwischenergebnis | 93 |

| | |
|--|------------|
| 5. Steuervereinfachung | 96 |
| 5.1 Grundlagen der Steuervereinfachungsdiskussion | 96 |
| 5.1.1 Bisherige Vereinfachungsbemühungen | 96 |
| 5.1.2 Systematisierung und Instrumentalisierung des Begriffs der Steuervereinfachung | 97 |
| 5.2 Beurteilung der Reformvorschläge aus Perspektive der Steuervereinfachung | 100 |
| 5.2.1 Steuerpolitische Reformüberlegungen | 100 |
| 5.2.2 Wissenschaftliche Reformkonzepte | 104 |
| 5.3 Vereinfachungspotentiale im Bereich der Unternehmensbesteuerung | 108 |
| 5.3.1 Methodisches Vorgehen und Merkmale der Stichprobe | 108 |
| 5.3.2 Problemfelder des deutschen Steuerrechts | 110 |
| 5.3.3 Diskussion konkreter Vereinfachungsmaßnahmen | 112 |
| 5.3.4 Zusammenfassung und Ableitung von Handlungsempfehlungen zur Steuervereinfachung | 134 |
| | |
| 6. Folgerungen und Ableitung von Handlungsempfehlungen für die Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland | 135 |
| 6.1 Folgerungen | 135 |
| 6.2 Handlungsempfehlungen | 137 |
| 6.2.1 Zinsabzug | 137 |
| 6.2.2 Besteuerung von Personengesellschaften | 137 |
| 6.2.3 Abgeltungsteuer | 138 |
| 6.2.4 Gewerbesteuer | 139 |
| 6.2.5 Internationale Geschäftstätigkeit | 139 |
| | |
| Ergebnisse in Thesen | 141 |
| | |
| Anhang | 143 |
| A.1 Qualitative Analyse der Besteuerung deutscher Unternehmen | 143 |
| A.2 Perspektiven der Unternehmensbesteuerung in Deutschland | 146 |
| A.3 Steuervereinfachung | 150 |
| A.3.1 Beschreibung des Datensatzes (Untergruppe Unternehmen) | 150 |
| A.3.1 Ergebnisse nach Tätigkeitsbereichen | 152 |
| | |
| Literaturverzeichnis | 166 |
| | |
| Tabellenverzeichnis | 179 |
| | |
| Abbildungsverzeichnis | 181 |

Executive Summary

Zielsetzung und Vorgehensweise

Mit der Unternehmenssteuerreform 2008 liegt die letzte große Steuerreform nur rund drei Jahre zurück. Das deutsche Unternehmenssteuersystem bleibt jedoch trotz bzw. wegen der im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 umgesetzten Maßnahmen reformbedürftig. Insbesondere die Folgen der Finanz- und Wirtschaftskrise decken zahlreiche strukturelle Defizite auf.

Die Regierungsparteien CDU, CSU und FDP haben sich im Rahmen ihres Koalitionsvertrags eine Vielzahl von Prüfaufträgen zur Reform der Unternehmensbesteuerung aufgegeben. Mit Ausnahme einzelner, punktueller Korrekturen hat die Bundesregierung bislang jedoch keine nennenswerten steuerpolitischen Reformprojekte auf den Weg gebracht. Von Seiten der Oppositionsparteien liegen im Gegensatz dazu sehr weitreichende steuerpolitische Reformvorschläge vor. Die Reformpakete der Parteien orientieren sich jedoch nicht an den grundlegenden Anforderungen an eine vernünftige Steuerpolitik, wie der Entscheidungsneutralität und Einfachheit der Besteuerung und der Stärkung der Standortattraktivität. Den steuerpolitischen Reformvorschlägen sind daher umfassende Reformkonzepte wie das Konzept der Dualen Einkommensteuer, das Steuerpolitische Programm der Stiftung Marktwirtschaft und das Bundessteuergesetzbuch von Paul Kirchhof gegenüberzustellen.

Vor diesem Hintergrund verfolgt die Studie zwei Ziele. Erstens sollen die von Seiten der Parteien des Deutschen Bundestags vorgeschlagenen Steuerreformkonzepte im Hinblick auf die zentralen Ziele der Steuerpolitik beurteilt werden. Um die Konsequenzen der steuerpolitischen Reformüberlegungen auf die steuerliche Attraktivität des Investitionsstandorts Deutschland aufzuzeigen, werden mit Hilfe des Simulationsmodells European Tax Analyzer die Auswirkungen der Reformkonzepte auf die laufende Steuerbelastung der Unternehmen und ihrer Gesellschafter quantifiziert, analysiert und der Steuerbelastung, die mit der Umsetzung der umfassenden Reformkonzepte verbunden wäre, gegenübergestellt. Die Ergebnisse werden darüber hinaus zum einen in die Entwicklung der Steuerbelastung im Zeitraum 1990 bis 2011 und zum anderen in einen internationalen Steuerbelastungsvergleich der EU-Mitgliedstaaten eingeordnet. Da neben der Höhe der tatsächlich zu entrichtenden Steuerzahlungen auch die Höhe der Kosten der Besteuerung (Planungs-, Befolungs- und Verwaltungskosten des Fiskus) Einfluss auf die steuerliche Attraktivität des Investitionsstandorts Deutschland hat, werden die steuerpolitischen Reformvorschläge darüber hinaus im Hinblick auf das Kriterium der Einfachheit der Besteuerung diskutiert.

Zweitens zielt die Studie darauf ab, Handlungsempfehlungen für die mittel- und langfristige Reform der Unternehmensbesteuerung in Deutschland zu erarbeiten. Den Kontext bilden dabei die strukturellen Defizite des Status quo der Unternehmensbesteuerung in Deutschland sowie Erkenntnisse aus der Betrachtung der wesentlichen Steuerreformen der vergangenen 20 Jahre. Orientierung bieten darüber hinaus umfassende Steuerreformkonzeptionen von Seiten der Wissenschaft (Duale Einkommensteuer, Steuerpolitisches Programm der Stiftung Marktwirtschaft und Bundessteuergesetzbuch). Neben Aspek-

ten der Standortattraktivität, der Entscheidungsneutralität der Besteuerung und steuersystematischen Überlegungen stehen bei der Beurteilung möglicher Reformmaßnahmen Steuervereinfachungsaspekte im Vordergrund. Zu diesem Zweck werden im Rahmen einer Umfrage unter Steuerberatern, Unternehmensvertretern und Vertretern der Finanzverwaltung eine Reihe konkreter Reformvorschläge im Hinblick auf ihr Steuervereinfachungspotential hinterfragt.

Die Studie ist wie folgt aufgebaut. Im Rahmen von Kapitel zwei wird zunächst die Entwicklung der laufenden Besteuerung von Unternehmen und ihren Beteiligten in den vergangenen zwei Jahrzehnten qualitativ untersucht. Ausgehend davon werden in Kapitel drei mögliche Perspektiven für die Reform der Unternehmensbesteuerung betrachtet. Dabei werden sowohl die steuerpolitischen Reformüberlegungen der Parteien des Deutschen Bundestags als auch die umfassenden Reformkonzeptionen in die Betrachtung einbezogen. Gegenstand von Kapitel vier ist schließlich die quantitative Analyse mit Hilfe des European Tax Analyzers. Diese umfasst die Analyse der wesentlichen Steuerreformen der vergangenen zwei Jahrzehnte, der Auswirkungen der umfassenden Reformkonzepte und der steuerpolitischen Reformüberlegungen sowie einen internationalen Steuerbelastungsvergleich.

Im Rahmen von Kapitel fünf steht der Aspekt der Steuervereinfachung im Vordergrund. Dabei werden zum einen die steuerpolitischen Reformüberlegungen und die umfassenden Reformkonzepte aus Perspektive der Steuervereinfachung kritisch diskutiert und zum anderen die Ergebnisse der Befragung zu Steuervereinfachungspotentialen im deutschen Steuerrecht vorgestellt. In Kapitel sechs werden schließlich Handlungsempfehlungen für die Reform der Unternehmensbesteuerung in Deutschland formuliert. Die Studie schließt mit einer thesenförmigen Zusammenfassung in Kapitel sieben.

Entwicklung der Besteuerung zwischen 1990 und 2011

Die wesentlichen Steuerreformen im Zeitraum 1990 bis 2011 in Deutschland haben in der Gesamtschau eine deutliche Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen bewirkt. Hervorzuheben sind in diesem Zusammenhang der Wegfall der Vermögensteuer und der Gewerbesteuer vom Kapital sowie die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes und des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer (für weitere Ausführungen vgl. Kapitel 2.2). Dies bestätigt auch die quantitative Untersuchung im Rahmen dieser Studie auf Basis des Simulationsprogramms European Tax Analyzer. Tabelle E-1 weist im ersten Spaltenblock die effektive Steuerbelastung für ein typisches, durchschnittliches Modellunternehmen aus, das als Kapitalgesellschaft firmiert. Im Zeitablauf ist die effektive Unternehmenssteuerbelastung von EUR 48.273.970 im Jahr 1990 auf EUR 31.752.432 zum Rechtsstand 2011 gesunken (entspricht einer Entlastung von 52,03%). Auch bei Betrachtung der Gesamtebene einer Kapitalgesellschaft unter Einbezug der Anteilseignerbesteuerung (zweiter Spaltenblock von Tabelle E-1) sowie im Falle einer Personengesellschaft (dritter Spaltenblock) ist ein deutlicher Rückgang der effektiven Steuerbelastung im Umfang von 33,88% bzw. 29,54% festzustellen (für weitere Ausführungen vgl. Kapitel 4.3).

Tabelle E-1: Entwicklung der Steuerbelastung im Zeitraum 1990-2011

| Rechts- stand | Kapitalgesellschaft | | | | Personengesellschaft | |
|------------------|----------------------------------|---------------------------|-----------------------|---------------------------|-----------------------|---------------------------|
| | Unternehmens- steuerbelastung | | Gesamtsteuerbelastung | | Gesamtsteuerbelastung | |
| | (EUR) | Abweichung zu 2011 (%) | (EUR) | Abweichung zu 2011 (%) | (EUR) | Abweichung zu 2011 (%) |
| 1990 | 48.273.970 | 52,03 | 73.955.749 | 33,88 | 71.368.885 | 29,54 |
| 1993 | 46.193.413 | 45,48 | 71.677.199 | 29,75 | 67.136.443 | 21,85 |
| 1998 | 42.436.500 | 33,65 | 70.101.092 | 26,90 | 66.814.975 | 21,27 |
| 2004 | 38.793.628 | 22,18 | 60.616.429 | 9,73 | 56.327.073 | 2,24 |
| 2011 | 31.752.432 | -- | 55.241.741 | -- | 55.095.654 | -- |

Quelle: ZEW

Perspektiven der Unternehmensbesteuerung in Deutschland

Die letzte Unternehmenssteuerreform im Untersuchungszeitraum aus dem Jahr 2008 beinhaltet jedoch zahlreiche Gegenfinanzierungsmaßnahmen, die den positiven Entwicklungen der vergangenen 20 Jahre entgegenstehen. Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang die Ausweitung der ertragsunabhängigen Elemente im Rahmen der Ertragsteuern wie die gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten. Gemessen an den zentralen Zielen der Steuerpolitik, der Verbesserung der Finanzierungs- und Rechtsformneutralität der Besteuerung, der Stärkung der Standortattraktivität und der Vereinfachung des Steuerrechts, bleibt das deutsche Unternehmenssteuersystem trotz bzw. wegen der im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 umgesetzten Maßnahmen weiterhin reformbedürftig. Insbesondere die Folgen der Finanz- und Wirtschaftskrise decken strukturelle Defizite auf und verdeutlichen die weiterhin bestehende Reformnotwendigkeit des deutschen Unternehmenssteuersystems.

Steuerpolitische Reformüberlegungen

Mit Ausnahme einzelner, punktueller Korrekturen in Bezug auf die Gegenfinanzierungsmaßnahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 hat die Bundesregierung bislang keine nennenswerten steuerpolitischen Reformprojekte auf den Weg gebracht. Von Seiten der Oppositionsparteien liegen im Gegensatz dazu sehr weitreichende steuerpolitische Reformvorschläge im Bereich der Unternehmensbesteuerung und der Besteuerung natürlicher Personen vor (für weitere Ausführungen vgl. Kapitel 3.2).

Wie Tabelle E-2 zu entnehmen ist, ist das Reformkonzept von Die Linke mit einem deutlichen Anstieg der Unternehmenssteuerbelastung von EUR 31.752.432 auf EUR 46.547.017 (entspricht einer Mehrbelastung von 46,59%) verbunden (vgl. erster Spaltenblock). Die Mehrbelastung im Falle der Umset-

zung der Reformvorschläge der SPD ist im Vergleich dazu mit 1,86% gering. Allein die Reformvorschläge der FDP führen zu einem Rückgang der Unternehmenssteuerbelastung um 8,47% auf EUR 29.061.720.

Bei Einbezug der Besteuerung der Anteilseigner nimmt der Belastungsnachteil des Reformkonzepts von Die Linke weiter zu auf 119,05% (vgl. zweiter Spaltenblock der Tabelle E-2). Sofern das Unternehmen als Personengesellschaft firmiert, fällt die Mehrbelastung mit 94,85% etwas geringer aus (vgl. dritter Spaltenblock). Auch mit den Reformvorschlägen von Bündnis 90/Die Grünen ist sowohl bei der Kapitalgesellschaft als auch bei der Personengesellschaft ein deutlicher Anstieg der Gesamtsteuerbelastung im Umfang von ca. 32% bzw. ca. 36% verbunden (vgl. zweiten und dritten Spaltenblock). Bei der SPD fällt die Mehrbelastung mit 18,82% (Kapitalgesellschaft) und 15,78% (Personengesellschaft) am geringsten aus. Die Reformüberlegungen der FDP beinhalten im Gegensatz dazu auch bei Betrachtung der Gesamtebene einen geringen Rückgang der Gesamtsteuerbelastung im Umfang von 5,64% (Kapitalgesellschaft; vgl. zweiten Spaltenblock) bzw. 2,29% (Personengesellschaft; vgl. dritten Spaltenblock) (für weitere Ausführungen vgl. Kapitel 4.5).

Tabelle E-2: Auswirkungen der steuerpolitischen Reformüberlegungen auf die effektive Steuerbelastung

| Reformkonzept | Kapitalgesellschaft | | | | Personengesellschaft | |
|---------------------------|-----------------------------|------------------|-----------------------|------------------|-----------------------|------------------|
| | Unternehmenssteuerbelastung | | Gesamtsteuerbelastung | | Gesamtsteuerbelastung | |
| | (EUR) | Abw. zu 2011 (%) | (EUR) | Abw. zu 2011 (%) | (EUR) | Abw. zu 2011 (%) |
| 2011 | 31.752.432 | | 55.241.741 | -- | 55.095.654 | -- |
| FDP | 29.061.720 | -8,47 | 52.127.507 | -5,64 | 53.835.573 | -2,29 |
| SPD | 32.342.368 | 1,86 | 65.637.169 | 18,82 | 63.788.665 | 15,78 |
| Bündnis 90/ Die Grünen | 31.752.432 | -- | 73.081.394 | 32,29 | 74.771.909 | 35,71 |
| Die Linke | 46.547.017 | 46,59 | 121.007.311 | 119,05 | 107.351.550 | 94,85 |

Quelle: ZEW

Ein Steuerbelastungsvergleich zwischen den Mitgliedstaaten der EU macht darüber hinaus deutlich, dass die Umsetzung der Reformkonzepte der Oppositionsparteien die steuerliche Standortattraktivität Deutschlands und die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen erheblich verschlechtern würde. Tabelle E-3 weist die Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften in den EU-27 Mitgliedstaaten aus (Rechtsstand 2010), wobei zwischen der Unternehmens- und der Anteilseignerebene unterschieden wird. Gegenwärtig belegt Deutschland bei alleiniger Betrachtung der Unternehmensebene Rang 21 im Länderranking. Unter Einbezug der Anteilseignerbesteuerung rückt Deutschland geringfügig um einen Platz vor auf Rang 20.

**Tabelle E-3: Effektive Steuerbelastung im internationalen Vergleich
(Deutsche Kapitalgesellschaft 2011, EU 27 Rechtsstand 2010)**

| | Unternehmens- ebene (EUR) | Rang | | Gesamtebene (EUR) | Rang |
|--------------------|---------------------------------|------|----------------|----------------------|------|
| Bulgarien | 9.961.865 | 1 | Bulgarien | 15.436.458 | 1 |
| Irland | 14.211.318 | 2 | Estland | 22.540.270 | 2 |
| Litauen | 15.516.079 | 3 | Slowakei | 23.037.994 | 3 |
| Rumänien | 15.984.877 | 4 | Lettland | 25.843.378 | 4 |
| Lettland | 16.216.996 | 5 | Zypern | 30.702.420 | 5 |
| Zypern | 17.347.833 | 6 | Litauen | 31.334.638 | 6 |
| Tschechien | 18.654.528 | 7 | Rumänien | 31.688.465 | 7 |
| Slowenien | 19.217.146 | 8 | Tschechien | 32.680.037 | 8 |
| Slowakei | 19.596.450 | 9 | Polen | 37.530.921 | 9 |
| Estland | 19.931.507 | 10 | Slowenien | 37.721.333 | 10 |
| Polen | 20.086.053 | 11 | Malta | 38.825.580 | 11 |
| Griechenland | 23.038.209 | 12 | Griechenland | 44.294.921 | 12 |
| Niederland | 25.113.088 | 13 | Luxemburg | 46.925.683 | 13 |
| Schweden | 25.934.068 | 14 | Portugal | 47.676.394 | 14 |
| Finnland | 26.595.450 | 15 | Finnland | 48.784.002 | 15 |
| Dänemark | 26.730.288 | 16 | Belgien | 49.552.783 | 16 |
| Portugal | 27.242.240 | 17 | Spanien | 49.958.459 | 17 |
| Luxemburg | 29.236.244 | 18 | Niederland | 50.549.427 | 18 |
| Großbritannien | 30.573.535 | 19 | Schweden | 51.514.887 | 19 |
| Belgien | 30.951.976 | 20 | DE | 55.241.741 | 20 |
| Deutschland | 31.752.432 | 21 | Italien | 57.338.304 | 21 |
| Spanien | 33.587.989 | 22 | Irland | 58.325.008 | 22 |
| Malta | 33.662.021 | 23 | Großbritannien | 60.925.217 | 23 |
| Italien | 41.363.398 | 24 | Ungarn | 60.977.687 | 24 |
| Ungarn | 41.545.322 | 25 | Österreich | 61.847.749 | 25 |
| Österreich | 41.584.278 | 26 | Dänemark | 63.044.380 | 26 |
| Frankreich | 56.875.023 | 27 | Frankreich | 80.207.047 | 27 |

Quelle: ZEW

Tabelle E-4 ist zu entnehmen, mit welcher Position im Länderranking eine Umsetzung der steuerpolitischen Reformüberlegungen bzw. der wissenschaftlichen Reformkonzepte jeweils verbunden wäre. Die Ergebnisse zeigen, dass bei alleiniger Betrachtung der Unternehmensebene die Positionierung Deutschlands auch bei Umsetzung der Reformvorschläge von Bündnis 90/Die Grünen und der SPD erhalten bleibt. Im Gegensatz dazu verschlechtert sich Deutschland im Falle der Umsetzung des Reformkonzepts von Die Linke mit Rang 26 auf die vorletzte Position unter den EU-Mitgliedstaaten. Nur

das Reformkonzept der FDP verbessert die Position Deutschlands um 3 Plätze auf Rang 18 (vgl. erster Spaltenblock in Tabelle E-4).

Tabelle E-4: Auswirkungen der steuerpolitischen Reformüberlegungen auf die Position Deutschlands im Länderranking der EU-Mitgliedstaaten

| Reformkonzept | Kapitalgesellschaft | | | | Personengesellschaft | |
|---------------------------|---------------------------------|------|----------------------|------|----------------------|------|
| | Unternehmens- ebene (EUR) | Rang | Gesamtebene (EUR) | Rang | Gesamtebene (EUR) | Rang |
| Deutschland 2011 | 31.752.432 | 21 | 55.241.741 | 20 | 55.095.654 | 20 |
| FDP | 29.061.720 | 18 | 52.127.507 | 20 | 53.835.573 | 20 |
| SPD | 32.342.368 | 21 | 65.637.169 | 26 | 63.788.665 | 26 |
| Bündnis 90/ Die Grünen | 31.752.432 | 21 | 73.081.394 | 26 | 74.771.909 | 26 |
| Die Linke | 46.547.017 | 26 | 121.007.311 | 27 | 107.351.550 | 27 |

Quelle: ZEW

Sofern die Besteuerung der Anteilseigner in die Betrachtung einbezogen wird, ist mit dem Reformkonzept von Die Linke mit EUR 121.007.311 die höchste Gesamtsteuerbelastung im Kreis der EU-Mitgliedstaaten verbunden (vgl. zweiter Spaltenblock). Auch die Reformvorschläge von Bündnis 90/Die Grünen und der SPD gehen bei Betrachtung der Gesamtebene mit einer erheblichen Verschlechterung der Position Deutschlands im Länderranking von Rang 20 auf Rang 26 einher. Schließlich ist hervorzuheben, dass das Reformkonzept der FDP bei Einbezug der Besteuerung der Anteilseigner im Gegensatz zur Unternehmensebene keine Verbesserung der Positionierung Deutschlands bewirkt und folglich Rang 20 beibehalten wird.

Die aufgezeigten Konsequenzen der Reformszenarien auf die Positionierung Deutschlands bei Betrachtung der Gesamtebene gelten gleichermaßen für die Personengesellschaft (vgl. dritter Spaltenblock in Tabelle E-4). Die Belastungsunterschiede zwischen der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft wirken sich nicht auf die Positionierung im Vergleich zu den EU-Mitgliedstaaten aus (für weitere Ausführungen vgl. Kapitel 4.6).

Wissenschaftliche Reformkonzepte

Den steuerpolitischen Reformüberlegungen werden im Rahmen der Studie wissenschaftliche Reformkonzepte gegenübergestellt, die explizit auf eine Stärkung der Finanzierungs- und Rechtsformneutralität der Besteuerung abzielen. Dabei handelt es sich um das durch den Sachverständigenrat in Zusammenarbeit mit dem ZEW und dem MPI (München) vorgeschlagene Konzept einer Dualen Einkom-

mensteuer, das Steuerpolitische Programm der Stiftung Marktwirtschaft und um das Bundessteuergesetzbuch von Paul Kirchhof.

Kennzeichnend für das Steuerpolitische Programm der Stiftung Marktwirtschaft und das Kirchhof'sche Bundessteuergesetzbuch ist die einheitliche Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften. Dies erfolgt beim Konzept der Stiftung Marktwirtschaft durch die Einführung einer Allgemeinen Unternehmenssteuer, während das Bundessteuergesetzbuch vorsieht, die Anwendung der Einkommensteuer auf Kapitalgesellschaften auszuweiten. Im Gegensatz dazu hält das Konzept der Dualen Einkommensteuer am Prinzip der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften fest.

Von besonderer Bedeutung ist darüber hinaus die Besteuerung natürlicher Personen im Rahmen der drei Konzepte. Das Bundessteuergesetzbuch sieht einen einheitlichen, proportionalen Einkommensersatz vor, der sowohl auf Arbeitseinkommen als auch Kapitaleinkommen (und Unternehmensgewinne) Anwendung findet. Aufgrund der Vorbelastung von Unternehmensgewinnen sind Gewinnausschüttungen und Entnahmen zudem auf Ebene der Gesellschafter von der Besteuerung befreit. Im Gegensatz dazu wird Arbeitseinkommen im Rahmen der Dualen Einkommensteuer und dem Konzept der Stiftung Marktwirtschaft wie derzeit praktiziert dem progressiven Einkommensteuertarif unterworfen und allein Kapitaleinkommen proportional besteuert. Zur Kompensation der Vorbelastung auf Unternehmensebene sehen beide Konzepte eine teilweise Befreiung der Gewinnausschüttungen bzw. Entnahmen vor. Schließlich ist hervorzuheben, dass alle drei Konzepte den Ersatz der Gewerbesteuer durch eine Kommunale Zuschlagsteuer propagieren.

Tabelle E-5: Auswirkungen der wissenschaftlichen Steuerreformkonzepte auf die effektive Steuerbelastung

| Reformkonzept | Kapitalgesellschaft | | | | Personengesellschaft | |
|--|-----------------------------|------------------|-----------------------|------------------|-----------------------|------------------|
| | Unternehmenssteuerbelastung | | Gesamtsteuerbelastung | | Gesamtsteuerbelastung | |
| | (EUR) | Abw. zu 2011 (%) | (EUR) | Abw. zu 2011 (%) | (EUR) | Abw. zu 2011 (%) |
| 2011 | 31.752.432 | -- | 55.241.741 | -- | 55.095.654 | -- |
| Duale Einkommensteuer | 24.353.443 | -23,30 | 45.249.465 | -18,09 | 47.228.657 | -14,28 |
| Stiftung Marktwirtschaft (Teileinnahmeverfahren) | 24.668.708 | -22,31 | 50.819.882 | -8,00 | 50.819.882 | -7,76 |
| Stiftung Marktwirtschaft (Abgeltungsteuer) | 24.668.708 | -22,31 | 49.925.661 | -9,62 | 50.923.399 | -9,38 |
| Bundessteuergesetzbuch | 26.103.439 | -17,79 | 31.212.588 | -43,50 | 31.212.588 | -43,35 |

Quelle: ZEW

Tabelle E-5 zeigt, dass alle drei betrachteten wissenschaftlichen Reformkonzepte mit einem Rückgang der Unternehmenssteuerbelastung verbunden sind (vgl. erster Spaltenblock). Die Entlastung fällt dabei bei der Dualen Einkommensteuer mit 23,30% am größten aus dicht gefolgt von dem Konzept der Stiftung Marktwirtschaft mit 22,31%. Das Bundessteuergesetzbuch bewirkt im Gegensatz dazu einen geringeren Rückgang der Unternehmenssteuerbelastung um 17,79%. Bei Einbezug der Anteilseignerebene nimmt der Belastungsvorteil des Bundessteuergesetzbuchs gegenüber dem Status quo jedoch erheblich auf 43,50% zu (vgl. zweiter Spaltenblock in Tabelle E-5). Im Gegensatz dazu fällt der Belastungsvorteil der Dualen Einkommensteuer und des Konzepts der Stiftung Marktwirtschaft bei Betrachtung der Gesamtebene geringer aus als auf Unternehmensebene. Mit 8% ist der Rückgang im Falle der Umsetzung des Konzepts der Stiftung Marktwirtschaft in der Variante, die die teilweise Befreiung von Gewinnausschüttungen und Entnahmen (Teileinnahmeverfahren) vorsieht, am geringsten.

Auch im Falle der Personengesellschaft bewirken die wissenschaftlichen Reformkonzepte einen zur Kapitalgesellschaft vergleichbaren Rückgang zwischen 7,76% (Stiftung Marktwirtschaft Teileinnahmeverfahren) und 43,35% (Bundessteuergesetzbuch) (vgl. dritten Spaltenblock in Tabelle E-5; für weitere Ausführungen vgl. Kapitel 4.4).

Im Gegensatz zu den steuerpolitischen Reformüberlegungen sind die wissenschaftlichen Reformkonzepte mit einer zum Teil erheblichen Besserstellung Deutschlands im Kreis der EU-Mitgliedstaaten verbunden. Tabelle E-6 zeigt, dass Deutschland bei Betrachtung der Unternehmensebene im Falle der Umsetzung des Konzepts der Dualen Einkommensteuer bzw. des Steuerpolitischen Programms der Stiftung Marktwirtschaft um 7 Plätze auf Position 13 vorrückt (vgl. erster Spaltenblock). Für das Bundessteuergesetzbuch von Paul Kirchhof fällt die Verbesserung der Positionierung im Länderranking mit einer Veränderung um 5 Plätze auf Rang 15 etwas geringer aus.

Tabelle E-6: Auswirkungen der wissenschaftlichen Reformkonzepte auf die Position Deutschlands im Länderranking der EU-Mitgliedstaaten

| Reformkonzept | Kapitalgesellschaft | | | | Personengesellschaft | |
|--------------------------------|---------------------------------|------|----------------------|------|----------------------|------|
| | Unternehmens- ebene (EUR) | Rang | Gesamtebene (EUR) | Rang | Gesamtebene (EUR) | Rang |
| Deutschland 2011 | 31.752.432 | 21 | 55.241.741 | 20 | 55.095.654 | 20 |
| Duale Einkommensteuer | 24.353.443 | 13 | 45.249.465 | 13 | 47.228.657 | 14 |
| Stiftung Marktwirtschaft TEV | 24.668.708 | 13 | 50.819.882 | 19 | 50.819.882 | 19 |
| Stiftung Marktwirtschaft AbgSt | 24.668.708 | 13 | 49.925.661 | 17 | 50.923.399 | 17 |
| Bundessteuergesetzbuch | 26.103.439 | 15 | 31.212.588 | 6 | 31.212.588 | 6 |

Quelle: ZEW

Bei Einbezug der Anteilseignerbesteuerung ergibt sich jedoch zum Teil ein anderes Bild. Während sich die Position Deutschlands bei Umsetzung des Steuerpolitischen Programms der Stiftung Marktwirtschaft nur um einen Platz auf Rang 19 (Teileinkünfteverfahren) bzw. nur um drei Plätze auf Rang 17 (Abgeltungsteuer) verbessert, ist mit dem Bundessteuergesetzbuch von Paul Kirchhof eine Verbesserung um weitere neun Plätze auf Rang 6 verbunden (vgl. zweiter Spaltenblock). Damit würde Deutschland mit einer Gesamtsteuerbelastung von EUR 31.212.588 eine Position im vorderen Bereich der EU-Mitgliedstaaten einnehmen. Eine niedrigere Gesamtsteuerbelastung weisen derzeit nur eine Reihe von Beitrittsstaaten auf, die explizit als Niedrigsteuerländer gelten (Bulgarien, Estland, die Slowakei, Lettland, Zypern und Litauen).

Bei Umsetzung der Dualen Einkommensteuer ergibt sich im Gegensatz dazu auf der Gesamtebene wie auch bei alleiniger Betrachtung der Unternehmensbesteuerung Rang 13 im Länderranking (vgl. erster und zweiter Spaltenblock in Tabelle E-6). Dies zeigt, dass auch bei Umsetzung des Konzepts der Dualen Einkommensteuer die Standortattraktivität Deutschlands erheblich verbessert werden könnte (für weitere Ausführungen vgl. Kapitel 4.6).

Sofern das Unternehmen als Personengesellschaft firmiert, ergibt sich nur bei der Dualen Einkommensteuer eine von der Kapitalgesellschaft abweichende Gesamtsteuerbelastung, da sowohl das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft als auch das Bundessteuergesetzbuch mit einzelnen Ausnahmen nicht zwischen Kapital- und Personengesellschaften unterscheidet. Die rechtsformabhängigen Belastungsunterschiede bei der Dualen Einkommensteuer bewirken, dass die Personengesellschaft sich mit Rang 14 im Länderranking um einen Platz schlechter stellt als die Kapitalgesellschaft (vgl. dritter Spaltenblock in Tabelle E-6).

Steuervereinfachung

Neben der Höhe der tatsächlich zu entrichtenden Steuerzahlungen hat auch die Höhe der Kosten der Besteuerung (Planungs-, Befolgungs- und Verwaltungskosten des Fiskus) Einfluss auf die steuerliche Attraktivität des Investitionsstandorts Deutschland. Für Zwecke dieser Studie wurden im Rahmen einer Befragung von Unternehmensvertretern, Steuerberatern und Vertretern der Finanzverwaltung zum einen die zentralen Problemfelder des deutschen Unternehmenssteuersystems identifiziert und zum anderen konkrete Reformmaßnahmen im Hinblick auf ihr Vereinfachungspotential diskutiert. Die Ergebnisse der Befragung machen deutlich, dass insbesondere die grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit, die Besteuerung von Personengesellschaften, die Zinsschranke und die Erbschaftsteuer zentrale Komplexitätsquellen im deutschen Steuersystem darstellen.

Von den zur Diskussion gestellten Vereinfachungsmaßnahmen erhalten insbesondere der Ersatz der Gewerbesteuer durch eine Kommunale Zuschlagsteuer, der Ersatz des Erfordernisses des Gewinnabführungsvertrags durch einen Antrag mit fünfjähriger Bindung und die Einführung eines Gruppenträgerkontos bei der ertragsteuerlichen Organschaft sowie die Ausweitung des Trennungsprinzips auf

mittelgroße und große Personengesellschaften eine große Zustimmung von Seiten der Befragten (für weitere Ausführungen vgl. Kapitel 5.3).

Handlungsempfehlungen

Vor dem Hintergrund der Steuerreformen der vergangenen 20 Jahre und der strukturellen Defizite des Systems der Unternehmensbesteuerung in Deutschland, die im Zusammenhang mit der Finanz- und Wirtschaftskrise aufgetreten sind, lassen sich schließlich eine Reihe von Handlungsempfehlungen für die Reform der Unternehmensbesteuerung in Deutschland ableiten. Orientierung dafür bieten zudem die von Seiten der Wissenschaft erarbeiteten Steuerreformkonzepte, insbesondere die Duale Einkommensteuer, das Steuerpolitische Programm der Stiftung Marktwirtschaft und das Bundessteuergesetzbuch von Paul Kirchhof. Die im Rahmen dieser Studie herausgearbeiteten Reformvorschläge umfassen mittel- und langfristige Maßnahmen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, die sowohl im Hinblick auf das Ziel der Entscheidungsneutralität der Besteuerung, der Stärkung der Standortattraktivität als auch aus Perspektive der Steuervereinfachung als sinnvoll erachtet werden.

Mittelfristig bedürfen insbesondere die Zinsschranke, die Thesaurierungsbegünstigung, die Funktionsverlagerung und die Abgeltungsteuer einer Überarbeitung. Diesbezüglich wird eine Reihe von Reformvorschlägen vorgelegt. Langfristig ist die Finanzierungs- und Rechtsformneutralität der Besteuerung zu stärken. Dazu sollten die Unternehmenssteuern in die persönliche Einkommensteuer integriert werden. Orientierung kann dabei die Duale Einkommensteuer geben. Im Hinblick auf die Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung sowie die weitere Stärkung der Standortattraktivität und der Wettbewerbsfähigkeit in Deutschland ansässiger Unternehmen sollte zudem die Gewerbesteuer durch eine Kommunale Zuschlagsteuer ersetzt werden (für weitere Ausführungen vgl. Kapitel 6).

1. Einleitung

Die Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen und der steuerlichen Standortattraktivität, die Stärkung der Rechtsform- und Finanzierungsneutralität sowie die Vereinfachung des Steuerrechts bilden wesentliche Ziele der in den vergangenen Jahren umgesetzten Maßnahmen zur Reform der deutschen Unternehmensbesteuerung. Gemessen an diesen selbstgesteckten Zielen bleibt das deutsche Unternehmenssteuersystem trotz bzw. wegen der im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 umgesetzten Maßnahmen reformbedürftig. Insbesondere die Folgen der Finanz- und Wirtschaftskrise decken die strukturellen Defizite auf und verdeutlichen die weiterhin bestehende Reformnotwendigkeit des deutschen Unternehmenssteuersystems.

Die Koalitionsparteien CDU, CSU und FDP haben sich im Rahmen ihres Koalitionsvertrags eine Vielzahl von Prüfaufträgen gegeben, die unter anderem die Neustrukturierung der Regelungen zur Verlustverrechnung, die Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung sowie die Abmilderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Dividenden umfassen. Mit Ausnahme einzelner Korrekturen in Bezug auf die Gegenfinanzierungsmaßnahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 haben die Koalitionsparteien bislang jedoch keine nennenswerten steuerpolitischen Reformprojekte im Bereich der Unternehmensbesteuerung auf den Weg gebracht.

Von Seiten der Oppositionsparteien liegen im Gegensatz dazu sehr weitreichende steuerpolitische Reformvorschläge vor. Diese beinhalten insbesondere die Ausweitung der Substanzbesteuerung sowie der ertragsunabhängigen Elemente der Ertragsteuern, die Anhebung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer und des Steuersatzes der Abgeltungsteuer sowie die progressive Besteuerung von Kapitaleinkommen. Die Reformkonzepte zielen darauf ab, Steuernehmeinnahmen zu generieren sowie den Umverteilungsspielraum zu erhöhen.

Vor diesem Hintergrund verfolgt die Studie zwei Ziele. Erstens sollen die von Seiten der Parteien des Deutschen Bundestags vorgeschlagenen Steuerreformkonzepte im Hinblick auf die zentralen Ziele der Steuerpolitik beurteilt werden. Der Fokus liegt dabei auf der laufenden Unternehmensbesteuerung. Aperiodische Belastungsfragen, die sich beispielsweise im Zusammenhang mit der Umstrukturierung von Unternehmen stellen, werden nicht betrachtet. Um die Konsequenzen der steuerpolitischen Reformüberlegungen auf die steuerliche Attraktivität des Investitionsstandortes Deutschland aufzuzeigen, werden mit Hilfe des Simulationsmodells European Tax Analyzer die Auswirkungen der Reformkonzepte auf die laufende Steuerbelastung der Unternehmen und ihrer Gesellschafter quantifiziert und analysiert. Darüber hinaus wird untersucht, inwieweit sich die von Seiten der Parteien des Deutschen Bundestags vorgeschlagenen Steuerreformoptionen auf die steuerliche Positionierung deutscher Unternehmen in Europa auswirken.

Die Untersuchung umfasst dabei sowohl die steuerlichen Konsequenzen für Kapital- als auch für Personengesellschaften. Um darüber hinaus aufzeigen zu können, inwieweit die steuerpolitischen Reformüberlegungen die strukturellen Veränderungen, die im Rahmen der Steuerreformen der vergan-

genen 20 Jahre vollzogen wurden, weiterführen oder diese wieder rückgängig machen würden, wird zudem im Rahmen eines intertemporalen Steuerbelastungsvergleichs die Entwicklung der Steuerbelastung im Zeitraum 1990 bis 2011 aufgezeigt.

Da neben der Höhe der tatsächlich zu entrichtenden Steuerzahlungen auch die Höhe der Kosten der Besteuerung (Planungs-, Befolgungs- und Verwaltungskosten des Fiskus) Einfluss auf die steuerliche Attraktivität des Investitionsstandorts Deutschland hat, werden die steuerpolitischen Reformvorschläge zudem im Hinblick auf das Kriterium der Einfachheit der Besteuerung diskutiert.

Zweitens sollen Handlungsempfehlungen für die Reform der Unternehmensbesteuerung in Deutschland erarbeitet werden. Den Kontext bilden dabei zum einen die Steuerreformen der vergangenen 20 Jahre und zum anderen die strukturellen Defizite des Systems der Unternehmensbesteuerung in Deutschland, die im Zusammenhang mit der Finanz- und Wirtschaftskrise aufgetreten sind. Orientierung bieten zudem wissenschaftliche Steuerreformkonzeptionen, wie etwa das durch den Sachverständigenrat in Zusammenarbeit mit dem ZEW und dem MPI (München) vorgeschlagene Konzept einer Dualen Einkommensteuer, das steuerpolitische Programm der Stiftung Marktwirtschaft sowie die Vorschläge des Kirchhof'schen Bundessteuergesetzbuchs. Neben steuersystematischen Überlegungen stehen bei der Beurteilung möglicher Reformmaßnahmen Steuervereinfachungsaspekte im Vordergrund. Zu diesem Zweck werden im Rahmen einer Umfrage unter Steuerberatern, Unternehmensvertretern und Vertretern der Finanzverwaltung eine Reihe konkreter Reformvorschläge im Hinblick auf ihr Steuervereinfachungspotential hinterfragt.

Daraus werden schließlich Vorschläge zur mittel- und langfristigen Reform der Unternehmensbesteuerung herausgearbeitet, die sowohl im Hinblick auf das Ziel der Entscheidungsneutralität der Besteuerung, der Stärkung der Standortattraktivität sowie aus Perspektive der Steuervereinfachung als sinnvoll erachtet werden. Die Reformvorschläge sollen nicht nur hilfreich in der Diskussion der Familienunternehmen mit der Politik sein, sondern auch neue Impulse zur anhaltenden Diskussion über die Reform der Unternehmensbesteuerung in Deutschland liefern.

Die Studie ist wie folgt aufgebaut. Im Rahmen von Kapitel zwei wird zunächst die Entwicklung der laufenden Besteuerung von Unternehmen und ihren Beteiligten in den vergangenen 20 Jahren qualitativ untersucht, mit dem Ziel, grundlegende Entwicklungstendenzen und strukturelle Defizite der gegenwärtigen Unternehmensbesteuerung aufzuzeigen. Ausgehend davon werden in Kapitel drei mögliche Perspektiven für die Reform der Unternehmensbesteuerung betrachtet. Neben den steuerpolitischen Reformüberlegungen der Parteien des Deutschen Bundestags (Kapitel 3.2) werden dabei die Duale Einkommensteuer, das steuerpolitische Programm der Stiftung Marktwirtschaft und das Kirchhof'sche Bundessteuergesetzbuch als wissenschaftliche Reformkonzeptionen in die Betrachtung einbezogen (Kapitel 3.3). Gegenstand von Kapitel vier ist schließlich die quantitative Analyse mit Hilfe des European Tax Analyzers. Ausgehend von einem Steuerbelastungsvergleich, der die Auswirkungen der wesentlichen Steuerreformen der vergangenen 20 Jahre auf die Unternehmenssteuerbelastung aufzeigt (Kapitel 4.3), werden sowohl die Konsequenzen der wissenschaftlichen Reformkonzepte (Ka-

pitel 4.4) als auch der steuerpolitischen Reformüberlegungen auf die Steuerbelastung aufgezeigt (Kapitel 4.5). Im Rahmen einer Sensitivitätsanalyse werden zudem die Ergebnisse des Steuerbelastungsvergleichs der steuerpolitischen Reformkonzepte im Hinblick auf ihre Robustheit bei einer Variation zentraler Parameter der Steuerbelastung überprüft. In Kapitel 4.6 werden schließlich die Auswirkungen der Reformoptionen auf die steuerliche Positionierung deutscher Unternehmen in Europa betrachtet.

Im Rahmen von Kapitel fünf steht der Aspekt der Steuervereinfachung im Vordergrund. Dabei werden zunächst die steuerpolitischen Reformüberlegungen und die wissenschaftlichen Reformkonzepte aus Steuervereinfachungsperspektive kritisch diskutiert (Kapitel 5.2). Den Schwerpunkt des Kapitels bilden jedoch die Ergebnisse der Befragung unter Steuerberatern, Unternehmensvertretern und Vertretern der Finanzverwaltung zu den Problemfeldern der Unternehmensbesteuerung und konkreten Steuervereinfachungsvorschlägen (Kapitel 5.3).

In Kapitel sechs werden schließlich Handlungsempfehlungen für die Reform der Unternehmensbesteuerung in Deutschland formuliert. Die Vorschläge umfassen dabei sowohl mittel- als auch langfristig orientierte Vorschläge. Die Studie schließt mit einer thesenförmigen Zusammenfassung der Ergebnisse in Kapitel sieben.

2. Qualitative Analyse der Besteuerung deutscher Unternehmen

2.1 Anforderungen an die Besteuerung von Unternehmen und ihrer Gesellschafter

Das deutsche Steuerrecht lässt sich aus unterschiedlichen Perspektiven beurteilen. Aus ökonomischer Sicht sind Entscheidungsneutralität der Besteuerung, steuerliche Standortattraktivität, der Einfluss der Besteuerung auf die Wettbewerbsfähigkeit der ansässigen Unternehmen sowie Einfachheit der Besteuerung von entscheidender Bedeutung. Im Rahmen der Entscheidungsneutralität geht es dabei darum, wirtschaftlich Gleiches gleich zu besteuern und dadurch die effiziente Ressourcenallokation des Markts nicht zu verzerren (Stiftung Marktwirtschaft, 2006a: 12, 14). Als Ausprägungen der Entscheidungsneutralität stehen im Bereich der Unternehmensbesteuerung die Finanzierungs-, Rechtsform- und Investitionsneutralität im Vordergrund. Zur Beurteilung der Wettbewerbsfähigkeit im internationalen Steuerwettbewerb wird zumeist auf die tarifliche Unternehmenssteuerbelastung nationaler und grenzüberschreitender Investitionen oder die effektive Durchschnittssteuerbelastung abgestellt, die wiederum in erster Linie von der tariflichen Steuerbelastung getrieben werden (Spengel, 2006: G 42; Spengel, 2010). Steuervereinfachung hingegen bedeutet, die Kosten der Steuererhebung (die Befolgungs- und Planungskosten der Steuerpflichtigen und die Verwaltungskosten des Fiskus) zu senken.

Aus der Perspektive des Fiskus stehen die Sicherung des Steueraufkommens und die Einschränkung von Gestaltungsmöglichkeiten im Vordergrund. Die Rechtswissenschaften betonen wiederum die Bedeutung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Praktikabilität der steuerlichen Vorschriften, die Notwendigkeit der Ausrichtung an steuersystematischen Prinzipien, wie dem Leistungsfähigkeitsprinzip, insbesondere des Nettoprinzips sowie Gerechtigkeitsaspekte.

Alle der aufgezeigten Ziele spielen in der gegenwärtigen und vergangenen Steuerpolitik eine Rolle. Ein gängiges Mantra der Politik ist es demnach, die Besteuerung einfacher, effizienter und gerechter zu gestalten (Wiegard, FR 2010: 2). Jedoch lassen sich die unterschiedlichen steuerpolitischen Ziele nicht problemlos vereinbaren. Insbesondere die Kriterien Entscheidungsneutralität und Standortattraktivität stehen oftmals in einem Widerspruch zur Generierung von Steueraufkommen (Becker und Fuest, 2007: 41; Wiegard, FR 2010: 404). Jedoch kann ein größeres Maß an Entscheidungsneutralität auch Steuergestaltungen verhindern. Folglich ist Steuerneutralität eine wesentliche Voraussetzung für ein einfaches Steuersystem.

Im folgenden Abschnitt wird nun die Entwicklung der Besteuerung von Unternehmen und ihren Anteilseignern bzw. Gesellschaftern dargestellt, sowie im Hinblick auf die steuerpolitischen Ziele Entscheidungsneutralität, Einfachheit der Besteuerung und Konformität mit fundamentalen steuersystematischen Prinzipien beurteilt.

2.2 Entwicklung der Besteuerung zwischen 1990 und 2011

Die zwei zentralen Entwicklungen während des Untersuchungszeitraums der Jahre 1990 bis 2011 in Deutschland sind zum einen der Abbau der direkten Substanzbesteuerung¹ mit dem Wegfall der Vermögensteuer und der Gewerbesteuer in 1997 bzw. 1998, und zum anderen die deutliche Absenkung der Körperschaftsteuerlichen Tarifbelastung. Letztere wurde jedoch von einer Verbreiterung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage, insbesondere in Form einer Ausweitung ertragsunabhängiger Elemente und somit einer indirekten Substanzbesteuerung, begleitet. Der folgende Abschnitt gibt einen Überblick über die betreffenden Einzelregelungen.

2.2.1 Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilseigner Unternehmensebene

Die erste wesentliche Tendenz im Rahmen der Unternehmensbesteuerung ist die Abwendung von der direkten Substanzbesteuerung in Form der Vermögensteuer, der Gewerbesteuer und der Grundsteuer. Dies zeichnete sich zunächst durch die Übernahme der Steuerbilanzwerte in die Vermögensaufstellung (verlängerte Maßgeblichkeit) sowie die deutliche Anhebung der Freibeträge für Betriebsvermögen ab, was ab dem 1.1.1993 zu signifikanten Entlastungen der Unternehmen führte. Schließlich wurde zum 1.1.1997 die Erhebung der Vermögensteuer - in Folge eines Urteils des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungswidrigkeit der Vermögensteuer in ihrer damaligen Form (BVerfG, Beschluss v. 22. 6. 1995, 2 BvL 37/91) - ausgesetzt sowie zum 1.1.1998 die Gewerbesteuer abgeschafft (Spengel et al., 2010: 48 f.). Der kontinuierliche Anstieg der durchschnittlichen Grundsteuersätze (bedingt durch den stetigen Anstieg der Hebesätze) ist im Vergleich dazu von untergeordneter Bedeutung (Institut Finanzen und Steuern, 1990-2011).² Die Abkehr von der direkten Substanzbesteuerung ist aus ökonomischer Sicht positiv zu beurteilen, da Substanzsteuern auch im Falle einer schlechten Ertragslage zu entrichten sind und somit die Liquidität der Unternehmen zusätzlich belasten. Dies kann dazu führen, dass riskante Investitionen nicht durchgeführt werden.

Die zweite bedeutsame Tendenz im Bereich der Unternehmensbesteuerung ist die schrittweise erfolgte Senkung des Körperschaftsteuersatzes von zunächst 50% in 1990 auf derzeit 15%,³ die sich positiv auf die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen ausgewirkt hat. Seit dem 1.7.1991 (mit Ausnahme des Zeitraums 1.7.1992-31.12.1994) erhöht sich jedoch die tarifliche Steuerbelastung um den Solidaritätszuschlag i.H.v. 7,5% bzw. 5,5% ab 1998. Die Senkung der körperschaftsteuerlichen Tarifbelastung wurde jedoch durch eine kontinuierliche Verbreiterung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlagen begleitet.

¹ Der Begriff der direkten Substanzbesteuerung ist von dem Begriff der indirekten Substanzbesteuerung abzugrenzen, der den Einbezug ertragsunabhängiger Elemente im Rahmen der Ertragsteuern bezeichnet.

² Für eine Übersicht der durchschnittlichen Grund- und Gewerbesteuerhebesätze in Gemeinden mit mehr als 50.000 Einwohnern in den Jahren 1990 bis 2008 vgl. Spengel et al., 2010: 121.

³ Für eine detaillierte Übersicht der jeweils geltenden Körperschaftsteuersätze vgl. Spengel et al., 2010: 42.

Tabelle 1 gibt für die Jahre 1990, 1994, 1998, 2004 und 2011 einen Überblick über die wesentlichen Veränderungen im Rahmen der Körperschaftsteuer. Diese fünf Rechtsstände stellen wesentliche strukturelle Wendepunkte der Unternehmensbesteuerung in Deutschland dar.

Tabelle 1: Veränderungen im Rahmen der Körperschaftsteuer (1990-2011)

| | 1990 | 1994 | 1998 | 2004 | 2011 |
|--|--|---|--|--|--------------------|
| Körperschaftsteuertarif und -system | | | | | |
| Körperschaftsteuer-system | Vollanrechnung, gespaltener Tarif | Vollanrechnung, gespaltener Tarif | Vollanrechnung, gespaltener Tarif | Shareholder-Relief | Shareholder-Relief |
| KSt-Satz (%) | | | | | |
| Thesaurierung | 50 | 50 | 45 | 25 | 15 |
| Ausschüttung | 36 | 36 | 30 | -- | -- |
| SolZ (%) | -- | -- | 5,5 | 5,5 | 5,5 |
| Bemessungsgrundlage | | | | | |
| Abschreibungen | | | | | |
| Gebäude | Linear (25 Jahre) | Linear (25 Jahre) | Linear (25 Jahre) | Linear (33 Jahre) | Linear (33 Jahre) |
| Bewegliche Wirtschaftsgüter | Linear/ degressive (max. 30%) | Linear/ degressive (max. 30%) | Linear/ degressive (max. 30%) | Linear/ degressive (max. 20%) | Linear |
| Immaterielle Wirtschaftsgüter | Linear (bND) | Linear (bND) | Linear (bND) | Linear (bND) | Linear (bND) |
| Beteiligungserträge | | | | | |
| Inl. Dividenden | Einbezug | Einbezug | Einbezug | Freistellung 95% | Freistellung 95% |
| Ausl. Dividenden | Freistellung von Schachteldividenden nach fast allen DBA | Freistellung von Schachteldividenden nach fast allen DBA | Freistellung von Schachteldividenden nach fast allen DBA | Freistellung 95% | Freistellung 95% |
| Gesellschafter-fremdfinanzierung | | | | | |
| | Abzugsbeschränkungen, falls die vereinbarte Verzinsung nicht den Marktverhältnissen entspricht | Abzugsbeschränkungen, falls die vereinbarte Verzinsung nicht den Marktverhältnissen entspricht. | Abzugsbeschränkungen, falls die vereinbarte Verzinsung nicht den Marktverhältnissen entspricht. Anwendung des § 8a KStG im Wesentlichen nur auf ausländische Anteilseigner. | Umqualifizierung als vGA, wenn Vergütungen für FK an wesentlich beteiligte Gesellschafter (> 25%) die Freigrenze von EUR 250.000 übersteigen. Fremdvergleich möglich. Safe haven | Zinsschranke |
| Pensions-rückstellungen | | | | | |
| Rechnungszins (%) | 6 | 6 | 6 | 6 | 6 |
| Eintrittsalter (Jahre) | 30 | 30 | 30 | 28 | 27 |
| Abziehbare Steuern | | | | | |
| | Grundsteuer Gewerbesteuer vom Ertrag und Kapital | Grundsteuer Gewerbesteuer vom Ertrag und Kapital | Grundsteuer Gewerbesteuer vom Ertrag | Grundsteuer Gewerbesteuer vom Ertrag | Grundsteuer |

| | 1990 | 1994 | 1998 | 2004 | 2011 |
|-----------------------------------|--|--|--|--|---|
| Verlustabzug | | | | | |
| Verlustvortrag Jahre Betrag | unbegrenzt unbegrenzt | unbegrenzt unbegrenzt | unbegrenzt unbegrenzt | unbegrenzt EUR 1 Mio. / 60% | unbegrenzt EUR 1 Mio. / 60% |
| Verlustrücktrag | | | | | |
| Jahre Betrag | 2 DM 10 Mio. | 2 DM 10 Mio. | 2 DM 10 Mio. | 1 EUR 511.500. | 1 EUR 511.500. |
| Untergang von Verlustvorträgen | > 75% der Anteile wechseln überwiegend neues Betriebs- vermögen, das nicht nur der Sanierung dient | > 75% der Anteile wechseln überwiegend neues Betriebs- vermögen, das nicht nur der Sanierung dient | > 75% der Anteile wechseln überwiegend neues Betriebs- vermögen, das nicht nur der Sanierung dient | > 75% der Anteile wechseln überwiegend neues Betriebs- vermögen, das nicht nur der Sanierung dient | Qualifizierter Anteils- eignerwechsel führt zum (teilw.) Wegfall des Verlustabzugs Konzernklausel |

Insbesondere folgende Maßnahmen sind hervorzuheben: Die steuerlichen Regelabschreibungen für Gebäude und bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wurden vermindert. Ursächlich dafür war zum einen die Verlängerung der Abschreibungszeiträume u.a. in Folge der Einführung neuer Abschreibungstabellen für allgemein verwendbare Anlagegüter zum 1.1.2001 (Oestreicher & Spengel, 2003: 23 f.). Zum anderen wurde die degressive Abschreibung von zunächst maximal 30% des linearen Satzes auf 20% ab 2001 gesenkt und im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 schließlich gänzlich abgeschafft.⁴

Zudem wurde der Abzug von Zinsaufwendungen eingeschränkt und somit die ertragsunabhängigen Elemente im Rahmen der Ertragsteuern ausgeweitet. Dies betraf zunächst nur Gesellschafterdarlehen (§ 8a KStG [1994-2007]). Im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 (Unternehmenssteuerreformgesetz vom 14.8.2007) wurde die Zinsabzugsbeschränkung durch die Einführung der Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG [seit 2008]) auf sämtliche Darlehen ausgeweitet. Durch den Einbezug von durch Dritte gewährte Darlehen und den Verzicht auf eine Ausnahmeregelung in Form eines Fremdvergleichs geht die Zinsschrankenregelung über reine Missbrauchsfälle deutlich hinaus (Schön, IStR 2009: 883). Sofern nicht abziehbare Zinsaufwendungen auch in Folgejahren nicht zum Abzug gebracht werden können, führt die Zinsschranke zur Doppelbesteuerung von Zinsen. Zudem gilt die Regelung als schwer handhabbar und kollidiert im Einzelfall mit dem Verfassungsrecht, den Doppelbesteuerungsabkommen und dem EU-Recht (Hey, BB 2008: 1305). Mit Ausnahme der (dauerhaften) Anhebung der Freigrenze auf EUR 3 Mio. mildern auch die im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetz vorgenommenen Änderungen (Einführung eines EBITDA-Vortrags und geringfü-

⁴ Im Rahmen des sogenannten Konjunkturpaketes I war jedoch eine temporäre Wiedereinführung der degressiven Abschreibung in Höhe von 25% für die in den Jahren 2009 und 2010 angeschafften beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vorgesehen (Maßnahmepaketgesetz vom 21.12.2008).

gige Erhöhung der Toleranzgrenze im Rahmen der Escapeklausel) die negativen Auswirkungen der Zinsschrankenregelung nur geringfügig ab (Spengel und Zinn, 2010: 416).

Auch die schrittweise Einschränkung des Verlustabzugs während des Untersuchungszeitraums bewirkt eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage. Während bis zum Jahr 1999 Verluste in Höhe von maximal DM 10 Mio. (rund EUR 5,11 Mio.) mit Gewinnen der zwei Vorjahre zum Abzug gebracht werden konnten und der Verlustvortrag weder zeitlich noch betragsmäßig beschränkt war (§ 10d Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 EStG [1994-1998]), ist derzeit der Verlustrücktrag auf ein Jahr und maximal EUR 511.500 begrenzt. Bezüglich des Verlustvortrags ist zudem die seit dem Jahr 2004 geltende Mindestbesteuerung zu beachten, die den Verlustabzug auf 1 Mio. Euro und 60% des darüber hinaus gehenden Gesamtbetrags der Einkünfte beschränkt (§ 10d Abs. 2 EStG) (Spengel et al., 2010: 40 f.). Auch wenn die zeitliche Streckung des Verlustabzugs in Folge der Mindestbesteuerung von Seiten der Rechtsprechung und der überwiegenden Meinung der Literatur als verfassungskonform eingestuft wird (Schlenker, 2011: § 10d EStG Rn. 6; a.A. Hey, StuW 2011: 140 f.), ist zweifelhaft, ob die Mindestbesteuerung verfassungsrechtlichen Anforderungen auch dann standhält, wenn die Verlustverrechnung in späteren Veranlagungszeiträumen aus rechtlichen Gründen, insbesondere aufgrund der Mantelkaufregelung des § 8c KStG, endgültig ausgeschlossen ist (BFH-Urteil vom 26.8.2010, I B 49/10; Hey, StuW 2011: 140 f.). Im Rahmen eines BMF-Schreibens hat das Bundesministerium der Finanzen nun auf die Rechtsprechung des BFH reagiert und die Anwendung der Mindestbesteuerung mittels der Aussetzung der Vollziehung in bestimmten, klar umrissenen Fällen eingeschränkt (BMF-Schreiben vom 19.10.2011, IV C 2 - S 2741/10/10002).⁵

Auch die Nutzung von Verlustabzügen im Falle eines Gesellschafterwechsels wurde im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 durch die Neufassung der Mantelkaufregelung des § 8c KStG verschärft. Die zur Abmilderung der Folgen der Wirtschaftskrise nachträglich eingeführte Sanierungsklausel wurde mittlerweile von der EU-Kommission als unzulässige Beihilfe eingestuft und darf folglich bis auf Weiteres nicht angewandt werden.⁶

Sowohl die Mindestbesteuerung und als auch die Mantelkaufregelung stellen erhebliche Eingriffe in das objektive Nettoprinzip dar (Lang und Englisch, StuW 2005: 3 ff.). Hinzu kommen erhebliche Einschnitte bei der bilanziellen Verlustvorsorge, die das Imparitätsprinzip für steuerliche Zwecke zurückdrängen. Dies betrifft vor allem die Einschränkung der Ansatz- und Bewertungsspielräume bei den Rückstellungen, einschließlich der Pflicht zur Abzinsung langfristiger Verbindlichkeiten und Rückstellungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG [1999-2011]), das Verbot der Bildung von Drohverlustrückstellungen (§ 5 Abs. 4a EStG [1997-2011]), das Verbot zur Vornahme von Teilwertabschreibungen bei vorüberge-

⁵ Das Schreiben sieht die Aussetzung der Vollziehung in Fällen vor, in denen es aufgrund des Zusammenwirkens der Anwendung der Mindestbesteuerung und eines tatsächlichen oder rechtlichen Grundes, der zum endgültigen Ausschluss einer Verlustnutzungsmöglichkeit führt, zu einem Definitiveffekt kommt. Die Anwendungsfälle umfassen die Mantelkaufregelung, die Umwandlung beim übertragenden Rechtsträger, die Liquidation einer Körperschaft und die Beendigung der persönlichen Steuerpflicht (Tod einer natürlichen Person) bei fehlender Möglichkeit der „Verlustvererbung“.

⁶ EU-Kommission, Pressemitteilung IP/11/65 vom 26.1.2011.

hender Wertminderungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2 EStG [1999-2011]) sowie die bereits angesprochenen Verminderungen der Abschreibungen des Anlagevermögens (Spengel et al., 2010: 39 f.). Die parallelen Einschränkungen beim Verlustabzug und der bilanziellen Verlustvorsorge stehen jedoch im Gegensatz zueinander, denn nur im Falle eines zeitlich und betragsmäßig unbeschränkten sowie verzinslichen Verlustabzugs kann für steuerliche Zwecke auf das Imparitätsprinzip verzichtet werden (Schreiber, StuW 2002: 109; Spengel, FR 2009: 106). Diese Anforderung an ein vernünftiges Steuersystem ist derzeit nicht erfüllt, weshalb entweder der Verlustabzug großzügiger gestaltet oder die Möglichkeiten zur Bilanzierung von Rückstellungen erweitert werden müsste.

Durch die Anknüpfung des Gewerbeertrags an den Gewinn im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes wirken sich die aufgezeigten Maßnahmen auch auf die Gewerbesteuerbemessungsgrundlage aus. Zudem kam es während des Untersuchungszeitraums bei der Gewerbesteuer zu einer zusätzlichen Verbreiterung der Bemessungsgrundlage. Hervorzuheben sind dabei die Einführung einer Mindestbesteuerung (analog zur Einkommen- und Körperschaftsteuer) (§ 10a GewStG [2004-2011]), die Versagung des Abzugs der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe von der eigenen Bemessungsgrundlage sowie von der Bemessungsgrundlage der anderen Ertragsteuern (§ 4 Abs. 5b EStG [2008-2011]) und die Ausweitung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Entgelten für Geld- und Sachkapitalüberlassung (§ 8 Nr. 1 GewStG [2008-2011]) im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008. Diese Maßnahmen bewirken eine Stärkung der ertragsunabhängigen Elemente der Gewerbesteuer. Zudem galt die Konformität der Hinzurechnung von Zinsen und Lizenzen mit dem Europarecht, namentlich der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie (Richtlinie 2003/49/EG vom 3.6.2003) bis zum kürzlich erlassenen Urteil des EuGH vom 21.7.2011 (C-397/09, Scheuten Solar; Thömmes, 2011) bezüglich § 8 Nr. 1 GewStG a.F. als fragwürdig (Obser, IStR 2009: 783 m.w.N).

Die Verbreiterung der Gewerbesteuerbemessungsgrundlage wurde nur zum Teil durch die Absenkung der Gewerbesteuermesszahl von 5% auf 3,5% kompensiert (§ 11 Abs. 2 [1990-2007], [2008-2011]). Zudem stiegen die Hebesätze im Durchschnitt kontinuierlich an von zunächst 407% im Jahr 1990 bis auf 438% im Jahr 2011 (Institut Finanzen und Steuern, 1990-2011).⁷

Anteilseignerebene

Auch auf Ebene der Anteilseigner deutscher Kapitalgesellschaften (betrachtet werden im Folgenden ausschließlich natürliche Personen als Gesellschafter) kam es zum einen zu einer Abkehr von der direkten Substanzbesteuerung in Folge der Anhebung der persönlichen Freibeträge von 70.000 DM auf 120.000 DM im Jahr 1995 sowie der Nichterhebung der privaten Vermögensteuer ab dem

⁷ Für eine Übersicht der durchschnittlichen Grund- und Gewerbesteuerhebesätze in Gemeinden mit mehr als 50.000 Einwohnern in den Jahren 1990 bis 2008 vgl. Spengel et al., 2010: 121.

1.1.1997.⁸ Zum anderen kam es auch zu Entlastungen im Bereich der Einkommensteuer in Folge der schrittweisen Senkung des Eingangs- und des Spitzensteuersatzes (mit Ausnahme der Einführung der sogenannten Reichensteuer im Jahr 2007) und der kontinuierlichen Anhebung des Grundfreibetrags.⁹ Zudem wurde die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf Ebene der Kapitalgesellschaft von zwei umfassenden Reformen der Besteuerung von Dividenden (und Zinsen) begleitet. So wurde im Jahr 2001 zunächst das 1977 eingeführte Vollarrechnungsverfahren durch das Halbeinkünfteverfahren ersetzt. Zum 1.1. 2009 traten an dessen Stelle schließlich die Abgeltungsteuer sowie bei Zuordnung der Beteiligung zum Betriebsvermögen das Teileinkünfteverfahren (Spengel und Ernst, DStR 2008: 837). Während der Abzug von Werbungskosten im Zusammenhang mit Kapitaleinkünften im Rahmen der Abgeltungsteuer ausgeschlossen ist (§ 20 Abs. 9 EStG), sieht das Teileinkünfteverfahren die Berücksichtigung von Werbungskosten i.H.v. 60% vor (§ 3c Abs. 2 EStG). Sowohl die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens als auch die jüngste Reform der Kapitaleinkommensbesteuerung im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 führten dazu, dass die durch die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes bewirkte Entlastung auf Unternehmensebene beim Anteilseigner kompensiert wurde. Ob es in Folge der Systemwechsel zu einem Anstieg oder einem Rückgang der Gesamtsteuerbelastung kommt, hängt letztlich von der Höhe des persönlichen Einkommensteuersatzes ab.¹⁰

Im Gegensatz zu Dividenden unterlagen Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen bis zur Einführung der Abgeltungsteuer dem individuellen Einkommensteuertarif. Nach geltendem Recht werden nur noch Zinsen für Darlehen zwischen nahestehenden Personen, Gesellschafterdarlehen, sofern der Gläubiger an der Kapitalgesellschaft zu mindestens 10% beteiligt ist, sowie für Back-to-Back-Finanzierungen dem progressiven Einkommensteuertarif unterworfen (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG). Zusätzlich unterliegen jegliche Art von Kapitaleinkünften seit dem 1.7.1991 (mit Ausnahme des Zeitraums 1.7.1992 bis 31.12.2004) dem Solidaritätszuschlag i.H.v. 7,5% bzw. 5,5% ab 1998.

Die einheitliche Besteuerung von Dividenden und Zinsen mit der Abgeltungsteuer i.H.v. 25% führt – in Kombination mit der Abziehbarkeit von Zinsen auf der Unternehmensebene – zur Diskriminierung der Eigenkapitalfinanzierung und schafft Anreize zur Fremdfinanzierung sowie zur Ausschüttung von Gewinnen zwecks Wiederanlage am Kapitalmarkt (Endres et al., WPg 2007: 485; Jacobs, 2009: 590 f.; Maiterth und Müller, 2007: 60; Wagner, 2010: 358 f.). Die Einführung der Abgeltungsteuer hat die Problematik der Eigenkapitaldiskriminierung im deutschen Steuerrecht, die durch den Übergang vom Vollarrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren entstanden ist, weiter verschärft und steht damit auch im Gegensatz zur eigentlichen Zielsetzung der Unternehmenssteuerreform 2008, weitgehende Finanzierungsneutralität herzustellen (Deutscher Bundestag, 2007: 29 f.; Sachverständigenrat, 2007: 267). Ursache für die Diskriminierung der Beteiligungsfinanzierung im deutschen Steuerrecht

⁸ Dieser Tendenz wirkte nur die zwischenzeitliche Anhebung des Steuersatzes von 0,5% auf 1% für nicht begünstigtes Vermögen entgegen. Der Steuersatz für das begünstigte Betriebsvermögen betrug jedoch unverändert 0,5% (§ 10 Abs. 1 VStG). Bezüglich der Grundlagen der Vermögensbesteuerung natürlicher Personen vgl. Spengel et al., 2010: 54-56.

⁹ Bezüglich der Entwicklung des Einkommensteuertarifs vgl. Spengel et al., 2010: 122-125.

¹⁰ Vgl. dazu Tabelle 33 im Anhang.

ist die mangelnde Integration der Unternehmenssteuer in die Einkommensteuer (Spengel, 2010: 81-86; Spengel und Zinn, 2010: 407). Auch das Teileinkünfteverfahren,¹¹ welches bei unternehmerischen Beteiligungen¹² auf Antrag des Steuerpflichtigen zur Anwendung kommt (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG), bewirkt keine Finanzierungsneutralität (Jacobs, 2009: 167). Darüber hinaus wird ein wesentliches Ziel der Abgeltungsteuer, die Vereinfachung der Besteuerung von Kapitaleinkünften, durch die Einführung einer Günstigerprüfung für Steuerpflichtige mit niedrigem persönlichen Einkommensteuersatz (§ 32d Abs. 6 EStG) sowie durch die aufwendige Verlustverrechnungsregelung (§ 20 Abs. 6 EStG) konterkariert (Eichfelder et al., 2010: 16; Maiterth und Müller, 2007: 61; Ondracek, DStR 2011: 4). Tabelle 2 gibt einen Überblick über die wesentlichen Änderungen im Bereich der Einkommensteuer im Untersuchungszeitraum.

Tabelle 2: Entwicklungen im Rahmen der Anteilseignerbesteuerung (Einkommensteuer)

| | 1990 | 1994 | 1998 | 2004 | 2011 |
|---|---|---|--|--|---|
| Einkommensteuertarif | | | | | |
| Grundfreibetrag | DM 5.616 | DM 5.616 | DM 12.365 | EUR 7.664 | Abgeltungsteuer/ Teileinkünfte- verfahren (EUR 8.004) |
| Grenzsteuersätze (%) | 19-53 | 19-53 | 25,9-53 | 16-45 | 25/ 14-45 |
| Solidaritätszuschlag (%) | -- | -- | 5,5 | 5,5 | 5,5 |
| Bemessungsgrundlage | | | | | |
| Beteiligungserträge | Bruttobar-dividende zuzü- glich der auf der Bruttobar- dividende lasten- den Körperschafts- steuer in Höhe von 9/16 Anrechnungs- anspruch | Bruttobar- dividende zuzü- glich der auf der Bruttobar- dividende lasten- den Körperschafts- steuer in Höhe von 9/16 Anrechnungs- anspruch | Bruttobar- dividende zuzü- glich der auf der Bruttobar- dividende lasten- den Körperschafts- steuer in Höhe von 3/7 Anrechnungs- anspruch | Halbeinkünfte- verfahren | Abgeltungsteuer/ Teileinkünfte- verfahren |
| Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen | Steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen | Steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen | Steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen | Steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen | Abgeltungsteuer/ Normaltarif bei einer Mindest-beteiligung von 10% |
| WK-Pauschbetrag Einkünfte aus Kapitalvermögen | DM 100 | DM 100 | DM 100 | EUR 51 | Sparerpausch-betrag i.H.v. EUR 801 |
| Sparerfreibetrag | DM 6.000 | DM 6.000 | DM 6.000 | EUR 1.370 | |
| Splitting | ja | ja | ja | ja | ja |

¹¹ Die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens beinhaltet zum einen, dass die Gewinnausschüttung nur in Höhe von 60% der Einkommensteuer unterliegt (§ 3 Nr. 40 EStG), sowie dass im Gegenzug auch nur 60% der mit dieser in Zusammenhang stehenden Aufwendungen als Werbungskosten abziehbar sind (§ 3c Abs. 2EStG).

¹² Es handelt sich bei einer Beteiligung um eine unternehmerische Beteiligung, falls der Anteilseigner zu mindestens 25% an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder aber zu mindestens 1% im Falle einer gleichzeitigen Berufstätigkeit bei der betreffenden Kapitalgesellschaft.

2.2.2 Besonderheiten der Besteuerung gewerblich tätiger Personengesellschaften

Zentrales Element der Besteuerung von gewerblich tätigen Personengesellschaften ist seit Beginn des Untersuchungszeitraums die transparente Besteuerung der Gewinne auf Ebene der Gesellschafter mit Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag sowie gegebenenfalls Kirchensteuer i.H.v. 8% oder 9% der festzusetzenden Einkommensteuer. Dabei werden im Rahmen der zweistufigen Gewinnermittlung auch Sondervergütungen wie Zinsen aus Gesellschafterdarlehen dem Gewerbebetrieb der Personengesellschaft zugerechnet (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG [1990-2011]). Zudem unterliegt der Gewinn aus Gewerbebetrieb der Personengesellschaft der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 1 Satz. 1 und 2 GewStG [1990-2011] i.V.m § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG [1990-2011], § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG [1990-2011]). Dabei wird abweichend zur Kapitalgesellschaft ein Freibetrag von derzeit EUR 24.500 gewährt (§ 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG).

Im Wesentlichen gelten die im vorhergehenden Kapitel aufgezeigten Entwicklungen im Bereich der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilseigner – die Abkehr von der direkten Substanzbesteuerung und die Senkung der tariflichen Steuerbelastung bei gleichzeitiger Verbreiterung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlagen – grundsätzlich auch für gewerblich tätige Personengesellschaften. Im Folgenden wird die Entwicklung der Besteuerung gewerblich tätiger Personengesellschaften zusammengefasst. Dabei werden sowohl Gemeinsamkeiten als auch Abweichungen zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern aufgezeigt.

Bis zum 1.1.1998 wurde das Gewerbekapital einer Personengesellschaft der Gewerbesteuer vom Kapital unterworfen (§ 2 Abs. 1 und Abs. 3, § 6 GewStG [1990-1997]) und der Anteil am Betriebsvermögen einer Personengesellschaft unterlag bis zum 1.1.1997 auf Ebene der im Inland ansässigen Gesellschafter der Vermögensteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 1, § 4 Abs. 1 Nr. 1 VStG [1990-1996] i.V.m. § 114 Abs. 1 VStG [1990-1996]). Bei der Ermittlung des Betriebsvermögens für Zwecke der Gewerbesteuer vom Kapital und der Vermögensteuer galten im Wesentlichen dieselben Grundsätze wie für Kapitalgesellschaften. Demnach bildete der Einheitswert des Betriebsvermögens den Ausgangspunkt für die Bemessungsgrundlage der Vermögensteuer bzw. der Gewerbekapitalsteuer. Unterschiede ergaben sich jedoch im Vergleich zur Bewertung von Anteilen an einer nicht notierten Kapitalgesellschaft, im Rahmen dessen das Stuttgarter Verfahren zur Anwendung kam. Abweichungen zum Fall der Kapitalgesellschaft resultierten zudem daraus, dass das Betriebsvermögen der Personengesellschaften allein auf Ebene der Gesellschafter der Vermögensteuer unterlag. Folglich wurde eine zweifache Belastung mit Vermögensteuer vermieden und die Steuersätze und Freibeträge für die Besteuerung natürlicher Personen kamen zur Anwendung. Zudem eröffneten die unterschiedlichen anwendbaren Methoden zur Aufteilung des Betriebsvermögens Gestaltungsmöglichkeiten. Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens wie Gesellschafterdarlehen oder der Gesellschaft zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgüter waren den Gesellschaftern jedoch vorweg zuzurechnen (Falterbaum et al. (Hrsg.), 1995: 496-506).

Die in Kapitel 2.2.1 aufgezeigten Rechtsänderungen innerhalb des Betrachtungszeitraums, die auch Personenunternehmen betreffen, umfassen demnach die Übernahme der Steuerbilanzwerte in die Vermögensaufstellung, die Erhöhung der Freibeträge für Zwecke der Vermögensteuer, den sich anschließenden Wegfall der Vermögensteuer und der Gewerbesteuer, die Einschränkungen der Abschreibungsmöglichkeiten, der bilanziellen Verlustvorsorge und der Verlustnutzung¹³ sowie die Ausweitung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen. Ferner betrifft die zunehmende Beschränkung des Zinsabzugs im Rahmen der Zinsschranke grundsätzlich auch Personengesellschaften. Schließlich finden die zusätzlichen Anwendungsvoraussetzungen des § 8a Abs. 2 und 3 KStG bei Personengesellschaften Anwendung, sofern diese einer Körperschaft nachgeordnet sind (§ 4h Abs. 2 Satz 2 EStG) (Schaden und Käshammer, BB 2007: 2261 f.). In Bezug auf die Anwendung der Zinsschranke bei Personengesellschaften ist jedoch zu beachten, dass Zinsen für Gesellschafterdarlehen bereits als Sonderbetriebsausgaben dem Steuerbilanzgewinn hinzuzurechnen sind, so dass der Anwendungsbereich der Zinsschranke im Falle der Personengesellschaft nur externe Darlehen umfasst. Abschließend ist die Reduktion des Einkommensteuerspitzensatzes von 53% auf derzeit 42% - bzw. 45% (sogenannte Reichensteuer) hervorzuheben, die in Bezug auf die Besteuerung der Personengesellschaften von noch größerer Relevanz ist als bei der Besteuerung der Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft.

Während des Untersuchungszeitraums ergaben sich jedoch auch eine Reihe bedeutender Rechtsänderungen, die ausschließlich Personenunternehmen betrafen. In den Jahren 1993 bis 2000 sowie 2007 wurde der Grenzsteuersatz für gewerbliche Einkünfte begrenzt, so dass der maximale Steuersatz 47% anstatt 53% [1993-1998], 45% anstatt 53% [1999-2000] und 42% anstatt 45% [2007] betrug (§ 32c EStG [1993-2000; 2007]). Die Gewinne einer Personengesellschaft unterlagen folglich einer niedrigeren maximalen Steuerbelastung als Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft. An die Stelle der Tarifbegrenzung trat im Jahr 2001 eine Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe des 1,8fachen Gewerbesteuermessbetrags, der anteilig auf die gewerblichen Einkünfte entfällt (§ 35 EStG [2001-2007]).¹⁴ Der Anrechnungsbetrag wurde im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 auf das 3,8-fache des Gewerbesteuermessbetrags erhöht,¹⁵ um einen Ausgleich für den Wegfall der Abziehbarkeit der Gewerbesteuer bei der steuerlichen Gewinnermittlung zu schaffen. Ob durch die Gewerbesteueranrechnung eine vollständige Entlastung von der Gewerbesteuer erzielt wird, hängt von der Höhe des Hebesatzes, des persönlichen Einkommensteuersatzes sowie einem eventuell bestehenden Ermäßigungsüberhangs in Folge der Begrenzung der Ermäßigung auf den Anteil der Einkommensteuer, der auf die gewerblichen Einkünfte entfällt, ab (Förster, DB 2007). Ebenfalls abwei-

¹³ Der Verlustabzug ist im Falle der Personengesellschaft personenbezogen und nicht wie bei der Kapitalgesellschaft betriebsbezogen. Dadurch wirken die betragsmäßigen Beschränkungen des Verlustrück- und Verlustvortrags tendenziell weniger restriktiv.

¹⁴ Ermäßigungsüberhänge können sich beispielsweise dadurch ergeben, dass der Gewerbeertrag aufgrund der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb überschreitet (Förster, DB 2007: 761).

¹⁵ Der Steuerermäßigungsbetrag ist jedoch auf die tatsächlich entrichtete Gewerbesteuer begrenzt (§ 35 EStG [2008-2011]).

chend von der Kapitalgesellschaft war bis zur Unternehmenssteuerreform 2008 eine gestaffelte Gewerbesteuermesszahl i.H.v. 1% bis 5% vorgesehen (§ 11 Abs. 2 GewStG [1992-2007]).

Schließlich ist auf die im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 eingeführte Thesaurierungs-begünstigung gemäß § 34a EStG hinzuweisen, die die Begünstigung nicht entnommener Gewinne einer Personengesellschaft bewirkt. Die Regelung soll einen Ausgleich dafür schaffen, dass Personengesellschaften in Folge der Anwendung des Transparenzprinzips und der Besteuerung der Gewinne mit dem progressiven Einkommensteuertarif nicht von einer niedrigen Thesaurierungsbelastung profitieren können, wie dies bei Kapitalgesellschaften der Fall ist. In diesem Sinne unterliegen nicht entnommene Gewinne einem ermäßigten Einkommensteuersatz i.H.v. 28,25% zzgl. Solidaritätszuschlag (§ 34a Abs. 1 Satz 1 EStG), was in etwa der Gesamtsteuerbelastung einer Kapitalgesellschaft i.H.v. 29,83% im Falle eines Hebesatzes von 400% entspricht. Die Gewerbesteuer sowie die Einkommenssteuer und der Solidaritätszuschlag – sofern sie nicht aus dem Privatvermögen des Gesellschafters beglichen werden – gelten jedoch als entnommen und unterliegen daher dem progressiven Steuertarif. Folglich steigt die Thesaurierungsbelastung im Falle eines Gewerbesteuerhebesatzes von 400% auf ca. 36,17% (ohne Kirchensteuer) (Dörfler et al., DStR 2010: 649; Kleineidam und Liebchen, DB 2007: 410). Dies übersteigt die Thesaurierungsbelastung, der die Gewinne einer Kapitalgesellschaft auf Unternehmensebene unterliegen, deutlich.

Werden die Gewinne schließlich entnommen, kommt es zur Nachversteuerung i.H.v. 25% zzgl. Solidaritätszuschlag anstelle der Anwendung des persönlichen Einkommensteuertarifs (§ 34a Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG). Die kombinierte nominelle Belastung bei Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung beträgt somit 53,01%¹⁶ (Gewerbesteuerhebesatz 400%) und übersteigt damit die Belastung ausgeschütteter Gewinne einer Kapitalgesellschaft (48,33%; vgl. Tabelle 34 im Anhang) deutlich. Zusätzliche Probleme ergeben sich aus dem Umstand, dass die Thesaurierungsbegünstigung für Zwecke der Ermittlung der Einkommensteuervorauszahlung nicht berücksichtigt wird (§ 37 Abs. 3 Satz 5 EStG). Letztlich kann die effektive Steuerbelastung nur der im Gesetz vorgesehenen Thesaurierungsbelastung angenähert werden, indem die Einkommensteuerzahlungen aus dem Privatvermögen entrichtet werden (Dörfler et al., DStR 2010). Hervorzuheben ist schließlich, dass im Rahmen der Nachversteuerung keine Veranlagungsoption vorgesehen ist. Insofern ergeben sich im Falle niedriger persönlicher Steuersätze weitere Abweichungen zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern.

Ob die Nutzung der Thesaurierungsbegünstigung steuerlich vorteilhaft ist, hängt letztlich von der Höhe des persönlichen Einkommensteuersatzes und dem Thesaurierungszeitraum ab (Ernst und Spengel, 2010: 186 f.).

¹⁶ Im Falle einer Thesaurierungsbelastung i.H.v. 36,17% (Gewerbesteuerhebesatz 400%) ergibt sich eine Thesaurierungsquote von 63,83%. Die Nachversteuerung beträgt folglich 16,84% des Gewinns. Daraus ergibt sich eine Gesamtsteuerbelastung i.H.v. 53,01%. Die Gesamtsteuerbelastung ergibt sich aus der Belastung thesaurierter Gewinne i.H.v. 36,17% zuzüglich der Nachversteuerung der thesaurierten Gewinne mit Einkommensteuer und Abgeltungsteuer. Vgl. Tabelle 35 im Anhang.

2.2.3 Rechtsformabhängige Belastungsunterschiede zwischen 1990 und 2011

Im vorhergehenden Kapitel wurden die Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften erörtert. Im Folgenden soll ausgehend davon aufgezeigt werden, inwiefern Rechtsformneutralität der Besteuerung erzielt wurde bzw. gegenwärtig erzielt wird. Die wesentlichen Parameter der Vorteilhaftigkeit der Kapitalgesellschaft bzw. der Personengesellschaft umfassen die tarifliche Steuerbelastung, das zur Anwendung kommende Körperschaftsteuersystem sowie Ermäßigungen für gewerbliche Einkünfte. Auch außersteuerliche Faktoren wie die Ertragslage und der Thesaurierungszeitraum spielen beim Rechtsformvergleich eine bedeutende Rolle.

Im Rahmen der direkten Substanzsteuern wirkte sich insbesondere die einmalige Besteuerung des Betriebsvermögens einer Personengesellschaft mit Vermögensteuer vorteilhaft für die Personengesellschaft aus. Ob die Bewertung des Betriebsvermögens einer Personengesellschaft zu Einheitswerten im Gegensatz zum Stuttgarter Verfahren, das bei der Bewertung der Anteile an nicht notierten Kapitalgesellschaften zur Anwendung kam, die Vorteilhaftigkeit der Personengesellschaft im Rahmen der Vermögensteuer verstärkt oder (teilweise) kompensiert, hing insbesondere von der Ertragslage sowie der Anlagenintensität des Unternehmens ab. Im Falle der Überlassung von Wirtschaftsgütern und Kapital durch den Gesellschafter war die Personengesellschaft jedoch in Folge der Hinzurechnung des Sonderbetriebsvermögens zum Gewerbekapital aus Sicht der Gewerbesteuer vom Kapital nachteilig.

Im Bereich der Ertragsteuern hängt die Vorteilhaftigkeit einer Rechtsform in erster Linie von der Ertragslage und der Ausschüttungspolitik ab. Darüber hinaus muss zwischen den Effekten der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer einerseits und den Wirkungen im Rahmen der Gewerbesteuer andererseits unterschieden werden. Daher wird der Einfluss der Gewerbesteuer zunächst ausgeklammert.

- Im Wesentlichen ursächlich für Belastungsunterschiede zwischen den Rechtsformen sind die transparente Besteuerung der Personengesellschaften einerseits und die getrennte Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilseigner andererseits.
- Das bis zum 31.12.2000 praktizierte Vollarrechnungssystem bewirkte zunächst, dass auch im Falle einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Ausschüttungsfall letztlich der persönliche Einkommensteuersatz zur Anwendung kam, und führte damit im Ausschüttungsfall zu Rechtsformneutralität.
- Die Einführung der Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte im Jahr 1993 führte jedoch im Falle der Ausschüttung (und ohne Berücksichtigung der Gewerbesteuer) dazu, dass die Gewinne einer Personengesellschaft stets einer niedrigeren Belastung unterlagen, sofern der persönliche Steuersatz die Tarifbegrenzung überstieg (Jacobs, 1998: 434).
- Sowohl das Halbeinkünfteverfahren als auch das derzeit geltende Teileinkünfteverfahren und die Abgeltungsteuer kompensieren die Vorbelastung ausgeschütteter Gewinne einer Kapitalgesellschaft nicht in demselben Maße, wie dies durch das Vollarrechnungssystem erreicht

wurde. Folglich hängt die Vorteilhaftigkeit der beiden Rechtsformen von der Höhe des persönlichen Steuersatzes ab, wobei Kapitalgesellschaften bei Anwendung des Spitzensteuersatzes im Ausschüttungsfall (und ohne Berücksichtigung der Gewerbesteuer) vorteilhaft sind (Jacobs et al., RIW 2000; Jacobs, 2002: 505; Jacobs, 2009: 559 f.).

- Im Thesaurierungsfall sind Kapitalgesellschaften aufgrund der vergleichsweise niedrigen Thesaurierungsbelastung auch bei niedrigen persönlichen Einkommensteuersätzen (und ohne Berücksichtigung der Gewerbesteuer) der Personengesellschaft vorzuziehen (Jacobs, 1998: 435-437; Jacobs, 2002: 510-514; Jacobs, 2009: 579 f.). Da die deutliche Absenkung des Körperschaftsteuertarifs nur zum Teil durch die Absenkung des Einkommensteuerspitzensatzes begleitet wurde, hat sich dieser Effekt in den vergangenen Jahren zunehmend verstärkt. Auch die Thesaurierungsbegünstigung führt, trotz der mit ihr verbundenen vergleichsweise niedrigen Thesaurierungsbelastung nicht zur vollständigen Rechtsformneutralität.
- Im Verlustfall ist die Personengesellschaft grundsätzlich der Kapitalgesellschaft vorzuziehen, da das Transparenzprinzip die Verrechnung der positiven oder negativen gewerblichen Einkünfte mit anderen Einkünften des Gesellschafters ermöglicht. Darüber hinaus wirken die betragsmäßigen Begrenzungen des Verlustrücktrags und des Verlustvortrags (Mindestbesteuerung) im Rahmen der Einkommensteuer bei der Personengesellschaft weniger restriktiv, da der Verlustabzug auf Ebene des Gesellschafters vorgenommen wird, während er im Falle der Kapitalgesellschaft auf der Unternehmensebene erfolgt.

Wird zusätzlich die Gewerbesteuer vom Ertrag berücksichtigt, ergibt sich ein etwas anderes Bild. Ursächlich dafür ist die Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte gemäß § 35 EStG.

- Für gewerbliche Einkünfte sieht § 35 EStG eine Steuerermäßigung in Form der Anrechnung des 3,8-fachen (1,8-fachen [2001 bis 2007]) Gewerbesteuermessbetrags auf die tarifliche Einkommensteuer vor. Da der Solidaritätszuschlag an die Einkommensteuer anknüpft, wirkt sich die Gewerbesteueranrechnung auch auf den Solidaritätszuschlag aus. Je nach Höhe des Hebesatzes führt dies im Gewinnfall zu einer vollständigen Kompensation der Gewerbesteuerbelastung bei der Personengesellschaft. Dies ist derzeit bei einem Hebesatz von 401% der Fall (Jacobs (Hrsg.), 2009: 562).
- Positiv wirkt sich für die Kapitalgesellschaft im Rahmen der Gewerbesteuer jedoch aus, dass die Gewerbesteuerbelastung mit Hilfe von Leistungsbeziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Anteilseignern grundsätzlich gemindert werden kann, da die Vergütungen von der Gewerbesteuerbemessungsgrundlage zumindest teilweise abziehbar sind und auf Ebene des Anteilseigners nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Im Gegensatz dazu stellen Vergütungen für Gesellschafterdarlehen und vergleichbare schuldrechtliche Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern Sonderbetriebsausgaben dar und mindern den Gewinn nicht.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass zu keinem Zeitpunkt während des Betrachtungszeitraums weitgehende Rechtsformneutralität geherrscht hat. Auch das zu Beginn des Untersuchungszeitraums angewandte Anrechnungssystem konnte nur für den Gewinnfall sowie bei vollständiger Ausschüttung der Gewinne von Kapitalgesellschaften weitgehende Rechtsformneutralität sicherstellen. Mit Einführung der Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte war jedoch auch dies nicht mehr der Fall. Auch der Versuch, die Rechtsformneutralität mit Hilfe der Thesaurierungsbegünstigung zu stärken, greift letztlich zu kurz.

3. Perspektiven der Unternehmensbesteuerung in Deutschland

3.1 Reformnotwendigkeit des deutschen (Unternehmens-) Steuerrechts

Die zentralen Ziele der in den vergangenen 20 Jahren in Deutschland umgesetzten Steuerreformen sind – in Einklang mit den in Kapitel 2.1 aufgezeigten Anforderungen an die Besteuerung – die Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands im internationalen Steuerwettbewerb bzw. die Stärkung der Standortattraktivität, die Verbesserung von Rechtsform- und Finanzierungsneutralität, die Verbesserung der Planungssicherheit für Unternehmen und öffentliche Haushalte sowie die Einschränkung von Gestaltungsmöglichkeiten und die Sicherung des Steueraufkommens (Spengel, 2010: 60 m.w.N.).

Beispielhaft für die durchaus ambitionierte Haltung des Steuergesetzgebers ist die Unternehmenssteuerreform 2008, im Rahmen derer gleichzeitig die Attraktivität des Standortes Deutschland für Investitionen gesteigert, Steuergestaltungen bekämpft sowie das Steueraufkommen gesichert werden sollten. Zudem sollte die Finanzierungs- und Rechtsformneutralität erhöht, die Eigenfinanzierung gestärkt und Planungssicherheit für Unternehmen und öffentliche Haushalte erreicht werden (Deutscher Bundestag, 2007). Die bereits aufgezeigten Zielkonflikte zwischen der Stärkung der Entscheidungsneutralität der Besteuerung und der Standortattraktivität einerseits sowie der Generierung und Sicherung des Steueraufkommens andererseits lassen sich am Beispiel der Unternehmenssteuerreform 2008 sehr gut verdeutlichen. So wurden die Senkungen des Körperschaftsteuertarifs von Gegenfinanzierungsmaßnahmen begleitet, die eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage oder den Ausbau von Maßnahmen zur Verhinderung von Steuergestaltung beinhalten (Deutscher Bundestag, 2007: 33-35; Maiterth und Müller, 2007).

Rückblickend lässt sich feststellen, dass die von den jeweiligen Regierungen hoch geschürten Erwartungen der Schaffung eines einfacheren und effizienteren Steuerrechts nur sehr eingeschränkt erfüllt wurden. Dies wurde auch im Rahmen der Darstellung der Entwicklung der Besteuerung in Kapitel 2.2 deutlich. Denn auch wenn im Hinblick auf die Standortattraktivität und die internationale Wettbewerbsfähigkeit durch die Absenkung der Tarifbelastung und den Wegfall der Vermögensteuer und der Gewerbesteuer Fortschritte erzielt wurden, bleibt das deutsche (Unternehmens-)Steuerrecht, insbesondere im Hinblick auf die Kriterien der Verbesserung der Entscheidungsneutralität der Besteuerung, Einfachheit der Besteuerung und fundamentale Besteuerungsprinzipien, wie dem objektiven Nettoprinzip, reformbedürftig (Wiegard, FR 2010: 404.). So hat die Unternehmenssteuerreform 2008 entgegen der Absichtsbekundung der aktuellen Koalition (CDU/CSU/SPD, 2005: 81) keine Finanzierungsneutralität hergestellt, sondern im Gegenteil den Vorteil der Fremdfinanzierung durch die Einführung der Abgeltungsteuer zusätzlich verstärkt (Spengel, 2010; Wiegard, FR 2010: 403 f.).

Auch in Bezug auf die Rechtsformneutralität sind die Maßnahmen der Unternehmenssteuerreform nicht zufriedenstellend. Zudem führen die zur Einschränkung von Gestaltungen und zur Sicherung der deutschen Steuerbasis eingeführten oder verschärften Regelungen (Zinsschranke, Funktionsverlagerung, Mantelkaufregelung), wie in Kapitel 2.2 bereits aufgezeigt wurde, zu einer zusätzlichen Verkomplizierung des Steuerrechts sowie zu einzelnen Systembrüchen, beispielsweise in Form der Einschränkung des objektiven Nettoprinzips (Hey, Stuw 2010). Schließlich ist hervorzuheben, dass die Absenkung des Körperschaftsteuertarifs bei gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlage (so genanntes Tax-Rate-Cut-Cum-Base-Broadening) in erster Linie ertragsstarke Unternehmen begünstigt (Finke et al, 2010: 15-17; Spengel und Zinn, 2010). Insbesondere die Ausweitung ertragsunabhängiger Elemente wirkt krisenverschärfend (BDI/KPMG (Hrsg.), 2009: 17, Spengel und Zinn, 2010). Tax-Rate-Cut-Cum-Base-Broadening werden demnach auch als Schönwetter-Steuerrecht kritisiert (Eilers und Bühring, DStR 2009).

3.2 Aktuelle politische Reformüberlegungen

Der folgende Abschnitt gibt einen Überblick der aktuellen Reformüberlegungen der Koalitions- und Oppositionsparteien des Deutschen Bundestags. Der Fokus liegt dabei auf der laufenden Besteuerung der Unternehmen und ihrer Anteilseigner bzw. Gesellschafter.

3.2.1 Unternehmensbesteuerung

3.2.1.1 Reformüberlegungen der Regierungsparteien

Die Reformvorhaben des Koalitionsvertrags

Die aktuelle Regierung hat sich in ihrem Koalitionsvertrag (CDU/CSU/FDP, 2009) zahlreiche Nachbesserungen der Unternehmenssteuerreform 2008 vorgenommen und sich eine Vielzahl umfassender Prüfaufträge im Bereich der Unternehmensbesteuerung auferlegt. Während die vorgesehenen dauerhaften Nachbesserungen im Bereich der Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter, der Zinsschranke, der Mantelkaufregelung und der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen¹⁷ bereits im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes (WachstBeschlG vom 22.12.2009) umgesetzt wurden (Herzig und Bohn, DStR 2009; Nacke, DB 2009), lassen sich bezüglich der Prüffelder, die allesamt wesentlich umfassendere Vorhaben darstellen, keine nennenswerten Fortschritte erkennen.

Die Vertreter des Bundes, der Länder und der kommunalen Spitzenverbände in der eingesetzten Kommission zur Gemeindefinanzenreform konnten sich weder auf einen Ersatz der Gewerbesteuer, noch auf Modifikationen bei den Hinzurechnungen der Gewerbesteuer einigen (BMF (Hrsg.), 2011a).

¹⁷ Die Änderungen im Bereich der Funktionsverlagerung wurden durch das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben umgesetzt.

Der Koalitionsvertrag sah vor, den Ersatz der Gewerbesteuer durch einen höheren Anteil an der Umsatzsteuer und einen kommunalen Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer mit eigenem Hebesatz zu prüfen. Die CSU hatte von dieser Reformoption bereits Abstand genommen (CSU, 2011a). Auch eine „kleine Reform“ in Form der Abschaffung der Hinzurechnung der Finanzierungsentgelte für Sach- und Finanzkapitalüberlassungen konnte sich nicht durchsetzen.

Bezüglich der Neustrukturierung der Regelungen zur Verlustverrechnung und der Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung wurde im September 2011 ein Bericht der vom Bundesfinanzministerium eingesetzten Facharbeitsgruppe „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“ vorgelegt (Deutscher Bundestag, 2010; Institut Finanzen und Steuern, 2011: 11). Ausgehend von der Vorgabe der Aufkommensneutralität kommt die Facharbeitsgruppe zu dem Ergebnis die Mindestbesteuerung, den Verlustrücktrag und die Mantelkaufregelung des § 8c KStG in der bisherigen Form beizubehalten (BMF (Hrsg.), 2011b: 61, 66, 91). Auch für die ertragsteuerliche Organschaft wird vor dem Hintergrund der Vorgabe der Aufkommensneutralität von Seiten der Arbeitsgruppe keine umfassende Reform propagiert (BMF (Hrsg.), 2011b: 142). Folglich ist fraglich, ob es im Laufe der Legislaturperiode zur Neustrukturierung der Verlustverrechnung und zur Einführung eines modernen Gruppenbesteuerungssystems kommt.

Jedoch hat der BFH für neue Fakten gesorgt, indem er die territoriale Begrenzung der Organschaft im betreffenden Sachverhalt als Verstoß gegen das im einschlägigen DBA niedergelegte Diskriminierungsverbot gewertet hat (BFH-Urteil vom 9.2.2011, I R 54, 55/10) und den Gesetzgeber damit in Zugzwang bringt (Frotscher, IStR 2011).

Weitere offene Prüfungsfelder und Vorhaben des Koalitionsvertrags sind die grenzüberschreitende Besteuerung von Unternehmenserträgen, die Problematik der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen im Gegensatz zur einmaligen Besteuerung von Fremdkapitalvergütungen, sowie die Einführung einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung.¹⁸

Reformüberlegungen außerhalb des Koalitionsvertrags

Die FDP geht bezüglich der Nachbesserung oder Rückgängigmachung einzelner Regelungen der Unternehmenssteuerreform 2008 noch weiter als ihre Koalitionspartner. So fordert sie in Bezug auf die steuerliche Gewinnermittlung die Wiedereinführung der degressiven Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sowie die Anhebung der Grenze für die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter des beweglichen Anlagevermögens auf EUR 1.000 (FDP, 2009: 6; FDP, 2010: 8). Der Entwurf eines Gesetzes zur Korrektur der Unternehmenssteuerreform (FDP Fraktion, 2009) sieht zudem die Abschaffung der Regelungen zur Funktionsverlagerung und der gewerbesteuer-

¹⁸ Dieses Vorhaben wurde von den Koalitionsparteien auch wiederholt bekräftigt (CDU, 2010; CSU, 2011a, FDP, 2010).

erlichen Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten für Sach- und Finanzkapitalüberlassungen und zusätzliche Erleichterungen bei der Zinsschranke und der Mantelkaufregelung vor. Die Vorschläge zur Anpassung der Zinsschranke umfassen unter anderem die Anhebung der unschädlichen Toleranzgrenze beim EK-Vergleich auf 5% sowie den Wegfall der Beteiligungsbuchwertkürzung bei der Ermittlung der Eigenkapitalquoten für die Escapeklausel auf Antrag.¹⁹

Zwei weitere Vorschläge der FDP mit weitreichenden Implikationen für die Unternehmensbesteuerung sehen die Abschaffung des Solidaritätszuschlags (FDP, 2011) sowie den optionalen Einbezug personenbezogener GmbHs in die Einkommensteuer als sogenannte optional transparent besteuerte GmbHs (OTB-GmbH) vor (FDP, 2010: 9). Mit letzterem wird beabsichtigt, kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften den Personengesellschaften steuerlich gleichzustellen, und zudem die Problematik verdeckter Gewinnausschüttungen bei personenbezogenen GmbHs zu entschärfen.

3.2.1.2 Reformüberlegungen der Oppositionsparteien

Ausbau der direkten und indirekten Substanzbesteuerung

Die Reformüberlegungen der Oppositionsparteien betreffen im Wesentlichen den Ausbau der Gewerbesteuer (alle Oppositionsparteien) sowie die Wiedererhebung der Vermögensteuer bzw. die Einführung einer Vermögensabgabe. Während die Reformüberlegungen der SPD auch die Besteuerung des Vermögens juristischer Personen umfassen,²⁰ ist von Seiten Bündnis 90/Die Grünen und Die Linke vorgesehen, die Vermögensbesteuerung auf natürliche Personen zu beschränken. Die Vorschläge dieser beiden Parteien werden daher in Kapitel 3.2.2 näher betrachtet.

Was die Gewerbesteuer betrifft, propagieren alle drei Oppositionsparteien den Ausbau der Gewerbesteuer durch den Einbezug der Freiberufler sowie die Anhebung des Hinzurechnungssatzes für Finanzierungsentgelte für Sach- und Finanzkapitalüberlassungen (Bündnis 90/Die Grünen, 2011: 9; Die Linke, 2011: 12; SPD, 2010: 9 f.; SPD, 2011b: 15). Während die SPD jedoch die Anhebung des Hinzurechnungssatzes zunächst nur prüfen möchte, propagiert Bündnis 90/Die Grünen eine teilweise Anhebung des Hinzurechnungsanteils und Die Linke eine vollständige Hinzurechnung aller Schuldzinszahlungen, Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzgebühren. Die Linke beabsichtigt darüber hinaus, die Mindestbesteuerung im Rahmen der Gewerbesteuer zu verschärfen, indem Verluste vergangener Veranlagungszeiträume nur mit bis zu 50% der Bemessungsgrundlage verrechnet werden dürfen. Als entlastende Maßnahme ist jedoch vorgesehen, den Freibetrag für natürliche Personen und Personengesellschaften von EUR 24.500 auf EUR 30.00 anzuheben (Die Linke, 2011: 12).

¹⁹ Darüber hinaus ist vorgesehen, einen zusätzlichen Tatbestand in § 8a Abs. 3 KStG einzufügen, der die Anwendung der Escapeklausel ermöglicht, falls die Vergütungen für Fremdkapital an einen wesentlich beteiligten Gesellschafter, einer diesem nahestehenden Person oder einem rückgriffsberechtigten Dritten nicht mehr als 1% der Zinsaufwendungen im Konzern betragen (FDP Fraktion, 2009: 4).

²⁰ Während ursprünglich sowohl eine private als auch eine betriebliche Vermögensteuer vorgesehen war (SPD, 2011a: 4) beabsichtigt die SPD nun, Betriebe von der Vermögensteuer auszunehmen, sofern dies technisch möglich ist. (SPD, 2011b: 14). Inwieweit dies sichergestellt werden kann ist jedoch fraglich.

Die Ausweitung der Hinzurechnung von Finanzierungsvergütungen würde die Problematik der Doppelbesteuerung der betreffenden Aufwendungen weiter verschärfen, zu einem Anstieg der effektiven Gewerbesteuerbelastung führen²¹ und sich folglich negativ auf die Standortattraktivität auswirken (Spengel, DB 2010: 1).

Die Vorschläge der SPD zur Wiedererhebung der Vermögensteuer sind bislang wenig konkret. Sie umfassen weder die Höhe des Steuersatzes noch Überlegungen zur Bewertung des Vermögens. Jedoch ist ein Freibetrag für betriebliches Vermögen i.H.v. EUR 5 Mio. vorgesehen sowie die Begrenzung der Vermögensteuerbelastung auf 30% des Gewinns, um eine übermäßige Besteuerung der Vermögenssubstanz zu verhindern (SPD, 2011a: 4).²²

Weitere Reformüberlegungen

Im Rahmen der weiteren Reformüberlegungen der Oppositionsparteien ist insbesondere die von Seiten Die Linke propagierte deutliche Anhebung des Körperschaftsteuersatzes auf 25% hervorzuheben. Zudem soll die Möglichkeit der Rückstellungsbildung eingeschränkt und die steuerliche Bewertung grundsätzlich an Marktwerte angepasst werden. Konkrete Maßnahmen werden jedoch nicht genannt (Die Linke, 2011: 11). In Bezug auf die SPD ist lediglich auf die sehr allgemein gefasste Absicht, eine Steuergutschrift zur steuerlichen Förderung von Forschungs- und Entwicklung einzuführen, hinzuweisen (SPD 2009: 15; SPD, 2011b: 8).

Im Gegensatz dazu umfassen die steuerpolitischen Vorschläge von Bündnis 90/Die Grünen im Bereich der Unternehmensbesteuerung neben dem Ausbau der Gewerbesteuer und der Substanzbesteuerung insbesondere eine Vielzahl weiterer Maßnahmen zur Reform der Unternehmensbesteuerung:

- Die Ausweitung der Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter bis zu einem Wert von EUR 1.000 anstatt derzeit EUR 410 (Bündnis 90/Die Grünen Fraktion, 2011b: 2);
- Die Einführung einer steuerfreien Gewinnrücklage von bis zu EUR 10.000 für jeden sozialversicherungspflichtigen Arbeitnehmer, jedoch begrenzt auf EUR 250.000 pro Betrieb (Bündnis 90/Die Grünen Fraktion, 2011b: 2);
- Die Einführung einer Steuergutschrift i.H.v. 15% für F&E Aufwendungen für Personal-, Sach- und Investitionskosten für Unternehmen, die nicht mehr als 250 Beschäftigte aufweisen und nicht von einem oder mehreren Großunternehmen beherrscht werden (Bündnis 90/Die Grünen Fraktion, 2011a: 8; Bündnis 90/Die Grünen, 2011: 7);

²¹ Im Rahmen der Besteuerung natürlicher Personen würde die Ausweitung der Hinzurechnungen vermutlich zu Anrechnungsüberhängen im Rahmen der Begünstigung gewerblicher Einkünfte gemäß § 35 EStG und damit ebenfalls zu einem Anstieg der Gesamtsteuerbelastung führen.

²² Die jüngsten Reformvorschläge der SPD sehen vor, Betriebe von der Vermögensteuer auszunehmen, sofern dies technisch möglich ist (SPD 2011b: 14.).

- Die Stärkung der Rechtsformneutralität und Finanzierungsneutralität der Besteuerung, wobei nicht konkretisiert wird, welche Maßnahmen – neben der Beibehaltung der Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) und der Steuerermäßigung bei gewerblichen Einkünfte (§ 35 EStG) – im Detail ins Auge gefasst werden (Bündnis 90/Die Grünen Fraktion, 2010a: 4; Bündnis 90/Die Grünen 2011: 7);
- Ersatz der Zinsschranke und der Funktionsverlagerungsregelungen durch zielgenauere und weniger komplexe Regelungen. Unklar bleibt jedoch, wie diese Regelung konkret ausgestaltet werden sollte (Bündnis 90/Die Grünen, 2011: 7);
- Die Reform der Grundsteuer unter ökologischen Gesichtspunkten. Demnach soll sich die Grundsteuer stärker an den Verkehrswerten orientieren (Bündnis 90/Die Grünen, 2011: 9).

3.2.2 Besteuerung natürlicher Personen

3.2.2.1 Reformüberlegungen der Regierungsparteien

Im Bereich der Besteuerung natürlicher Personen sieht der Koalitionsvertrag die Entlastung niedriger und mittlerer Einkommen durch die „Abflachung des Mittelstandsbauchs“ des Einkommensteuertarifs und die Einführung eines Stufentarifs vor. Mit unterschiedlichen Vorschlägen haben die Koalitionsparteien dieses Vorhaben mittlerweile konkretisiert.

Ein Vorschlag der FDP für einen Stufentarif aus dem Jahr 2010 umfasst 5 Stufen und ähnelt dem derzeit zur Anwendung kommenden Formeltarif sehr stark. Demnach beträgt der Eingangssteuersatz 10%. Ab einem zu versteuernden Einkommen i.H.v. EUR 53.000 kommt der Spitzensteuersatz von 42% zur Anwendung während Einkommen über EUR 250.730 durch die so genannte Reichensteuer mit 45% belastet werden (FDP, 2010: 7).²³ Zudem wird ein einkommensabhängiger Werbungskostenpauschbetrag i.H.v. 2% der Einkünfte – jedoch mindestens EUR 500 und höchstens EUR 2.500 vorgeschlagen (FDP, 2010: 4).

Die CSU propagiert im Gegensatz dazu die Beibehaltung des linear-progressiven Tarifs und schlägt vor, die Bezieher niedriger und mittlerer Einkommen zu entlasten, indem die untere Grenze für die Anwendung der zweiten linear-progressiven Tarifzone von EUR 13.470 auf EUR 13.834 angehoben wird. Damit sinkt der Grenzsteuersatz beim Übertritt in die erste Proportionalzone von derzeit 23,97% auf 23,37%. Darüber hinaus soll auch die untere Grenze für die Anwendung des Spitzensteuersatzes von EUR 52.882 auf EUR 54.310 reduziert werden (CSU, 2011b). Diese Veränderung des Tarifs entspricht einer Verschiebung nach rechts und einer Abflachung. Von Seiten der CDU liegen derzeit keine konkreten Vorschläge zur Ausgestaltung des Einkommensteuertarifs vor.

²³ Das Regierungsprogramm aus dem Jahr 2009 sah ursprünglich einen Stufentarif mit nur 3 Stufen vor. Bis EUR 20.000 kam der Eingangssteuersatz von 10% zur Anwendung. Von EUR 20.000 bis EUR 50.000 war ein Steuersatz von 25% vorgesehen. Der Spitzensteuersatz war auf 35% begrenzt (FDP, 2009).

Hervorzuheben ist schließlich, dass sich das Bundeskabinett Anfang Dezember 2011 auf Steuersenkungen für natürliche Personen im Jahr 2013 und 2014 geeinigt hat. Dabei sollen in erster Linie kleine und mittlere Einkommen entlastet und die Auswirkungen der kalten Progression abgeschwächt werden. Dazu soll zum einen der Grundfreibetrag in zwei Schritten auf EUR 8.130 ab 2013 und EUR 8.354 ab 2014 angehoben werden. Zum anderen ist vorgesehen, die Auswirkungen der kalten Progression durch eine Rechtsverschiebung des Einkommensteuertarifs zu kompensieren (BMG (Hrsg.), 2011c).

3.2.2.2 Reformüberlegungen der Oppositionsparteien

Einkommensbesteuerung

Auch die Oppositionsparteien propagieren grundsätzlich eine Entlastung der Bezieher niedriger und geringer Einkommen. So beinhalten die Überlegungen von Bündnis 90/Die Grünen eine Erhöhung des Grundfreibetrags auf EUR 8.500 (Bündnis 90/Die Grünen Fraktion, 2011b: 2). Zudem wird in Betracht gezogen, den Grundfreibetrag durch eine Steuergutschrift zu ersetzen, deren Höhe unabhängig vom Einkommen wäre (Trittin und Ratzmann, 2011: 9). Darüber hinaus wird festgestellt, dass beim Eingangssteuersatz nachgesteuert werden müsse, ohne jedoch konkrete Vorschläge zur Anhebung zu formulieren (Trittin und Ratzmann, 2011: 9). Die Vorschläge von Die Linke gehen noch weiter und umfassen neben der deutlichen Anhebung des Grundfreibetrags auf EUR 9.300 und der Erhöhung des Werbungskostenpauschbetrags auf EUR 2.200 auch den Umbau des Tarifs, so dass im Ergebnis Einkommen bis einschließlich EUR 69.259 entlastet werden (Die Linke, 2011: 4-6).

Zusätzlich dazu wird von allen Oppositionsparteien eine Anhebung des Spitzensteuersatzes angestrebt. Demnach sehen die Reformvorschläge der SPD einen Spitzensteuersatz von 49% ab einem zu versteuernden Einkommen von EUR 100.000 (EUR 200.000 bei Zusammenlagerung) vor.²⁴ Zudem soll eine weitere Proportionalzone eingeführt werden, die Einkommen zwischen EUR 52.882 und EUR 64.000 umfasst (SPD, 2011a: 8).

Auch die Reformüberlegungen von Bündnis 90/Die Grünen umfassen die Anhebung des Spitzensteuersatzes auf 49%, der ab einem zu versteuernden Einkommen von EUR 80.000 zur Anwendung kommen soll. Zudem sieht der Einkommensteuertarif gemäß den Vorschlägen von Bündnis 90/Die Grünen eine dritte linear-progressive Tarifzone mit einem Eingangssteuersatz von 45% vor. Dieser dritten linear-progressiven Tarifzone sollen zu versteuernde Einkommen zwischen ca. EUR 59.440 und EUR 80.000 unterliegen (Bündnis 90/Die Grünen, 2011: 5).

Das Steuerkonzept von Die Linke sieht eine noch deutlichere Erhöhung des Spitzensteuersatzes auf 53% vor, der ab einem Einkommen i.H.v. EUR 65.000 zur Anwendung kommen soll (Die Linke, 2011:

²⁴ Das Regierungsprogramm aus dem Jahr 2009 beinhaltete zudem die Absenkung des Eingangssteuersatzes auf 10% und die Entlastung bis zu einem Einkommen i.H.v. EUR 52.882 (SPD, 2009). Zudem sollte ab einem Einkommen von EUR 1250.000 ein neuer Spitzensteuersatz von 47% gelten.

5).²⁵ Tabelle 37 im Anhang gibt einen Überblick über die detaillierte Ausgestaltung der Einkommensteuertarife.

In Bezug auf das Einkommensteuerveranlagungsverfahren beziehen alle Oppositionsparteien die Abschaffung bzw. die Einschränkung des Ehegattensplittings in ihre Überlegungen mit ein. Dies beinhaltet die Einführung der Individualbesteuerung gegebenenfalls einschließlich der Übertragbarkeit des Grundfreibetrags und des Höchstfreibetrags (SPD, 2011a: 7; Bündnis 90/Die Grünen Fraktion, 2010b: 8; Bündnis 90/Die Grünen Fraktion 2011b: 2; Bündnis 90/Die Grünen, 2011: 5; Linke, 2011: 8). Die Vorschläge sind jedoch noch vergleichsweise wenig konkret.

Darüber hinaus sehen die Reformpläne von Bündnis 90/Die Grünen und Die Linke eine Rückkehr zur progressiven Besteuerung von Kapitaleinkommen (Bündnis 90/Die Grünen, 2011: 5; Linke, 2011: 7) und die Entlastung von Vergütungen für Eigenkapital durch das Teileinkünfteverfahren vor (Bündnis 90/Die Grünen, 2011: 5). Die progressive Besteuerung von Kapitaleinkommen ist im Hinblick auf die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit problematisch, und zudem im Vergleich zur Quellenbesteuerung deutlich schwieriger zu administrieren. Allein die von Seiten Bündnis 90/Die Grünen ins Auge gefasste steuerliche Entlastung von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen im Vergleich zu Zins-einkünften durch die Ausweitung des Anwendungsbereichs des Teileinkünfteverfahrens ist im Hinblick auf das Kriterium der Finanzierungsneutralität zu begrüßen. Dies könnte jedoch auch im Rahmen der Abgeltungsteuer umgesetzt werden.²⁶

Im Gegensatz zu den beiden anderen Oppositionsparteien möchte die SPD entgegen früherer Überlegungen (SPD, 2010: 19) die Abgeltungsteuer beibehalten, propagiert jedoch die Anhebung des Steuersatzes auf 32% unter Beibehaltung der Veranlagungsoption im Falle eines geringeren persönlichen Steuersatzes (SPD, 2011b: 18).

Vermögensbesteuerung

Schließlich umfassen die Reformüberlegungen der Oppositionsparteien mit der Wiedererhebung der Vermögensteuer (SPD, 2011a: 4; Die Linke, 2011: 8 f.) und der Einführung einer Vermögensabgabe (Bündnis 90/Die Grünen Fraktion, 2011c) auch den Ausbau der direkten Substanzbesteuerung. Während die Überlegungen zur grünen Vermögensabgabe schon vorangeschritten sind, beschränken sich die Angaben von Die Linke darauf, Vermögen von über EUR 1 Mio. mit einem Steuersatz von 5% zu belasten, um ein Aufkommen von EUR 80 bis EUR 100 Mrd. zu generieren (Die Linke, 2011). Die Überlegungen der SPD umfassen im Gegenzug die Wiedereinführung einer privaten, allgemeinen Vermögensteuer mit einem Aufkommen von ca. EUR 10 Mrd. ohne Details zum Steuersatz oder der Bewer-

²⁵ Der Entlastung von Einkommen bis zu EUR 69.259 trotz Erhöhung des Spitzensteuersatzes auf 53% ab einem Einkommen von EUR 65.000 liegt einen Durchschnittsbetrachtung zu Grunde und ist durch die Erhöhung des Grundfreibetrags und die Umgestaltung des Tarifs im unteren Bereich bedingt.

²⁶ Vgl. dazu die Ausführung zur Dualen Einkommensteuer in Kapitel 3.3.3.

zung des Vermögens zu nennen. Es ist jedoch ein persönlicher Freibetrag i.H.v. EUR 1 Mio. vorgesehen (SPD, 2011a: 4; SPD, 2011b: 14).

Die Pläne von Bündnis 90/Die Grünen sehen eine einmalige Vermögensabgabe i.H.v. 1,36% oder 1,49%²⁷ des weltweiten Nettovermögens vor. Die Abgabenlast kann bei einer jährlichen Verzinsung der Teilzahlungen über einen Zeitraum von 10 Jahren entrichtet werden. Mit der Abgabe sollen die Belastungen finanziert werden, die dem Bund in Folge der Finanz- und Wirtschaftskrise entstehen. Es ist vorgesehen, dass ausschließlich natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland abgabepflichtig sind. Die Ermittlung und Bewertung des Vermögens soll mit Rückgriff auf die Vorschriften des aktuell gültigen Bewertungsgesetzes erfolgen. Demnach sind beispielsweise bei der Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften sowie des Betriebsvermögens von Personengesellschaften und Einzelunternehmen Börsen- und Verkaufspreise zugrunde zu legen. Alternativ ist das vereinfachte Ertragswertverfahren anzuwenden. Als Feststellungszeitpunkt des abgabepflichtigen Nettovermögens ist der 1.1.2010 vorgesehen (Bach et al., 2010; Bündnis 90/Die Grünen Fraktion, 2011c).

Um im Unternehmen gebundenes Vermögen zu schonen, ist ein Freibetrag für Betriebsvermögen vorgesehen, der je nach Abgabesatz EUR 2 Mio. (Abgabesatz 1,36%) oder EUR 5 Mio. (Abgabesatz 1,49%) pro Betrieb betragen soll. Zudem soll die jährliche Abgabenlast auf 35% des Ertrags des Betriebs i.S.v. § 202 BewG begrenzt werden. Schließlich beinhaltet der Entwurf auch einen (abschmelzenden) Freibetrag i.H.v. EUR 1 Mio. je abgabepflichtiger Person sowie EUR 250.000 je Kind zur Schonung kleiner und mittlerer Vermögen. Eine gemeinsame Veranlagung von Ehepartnern ist jedoch nicht vorgesehen (Bach et al., 2010: 18; Bündnis 90/Die Grünen Fraktion, 2011c: 2).

3.2.3 Zwischenfazit

Der Überblick über die Reformvorhaben der Parteien des Deutschen Bundestags lässt folgende Schlussfolgerungen zu. Im Bereich der Unternehmensbesteuerung stehen bei den Koalitionsparteien Nachbesserungen der Unternehmenssteuerreform 2008 im Vordergrund, wobei die Überlegungen der FDP deutlich weiter gehen als die der beiden Unionsparteien. Im Gegensatz dazu forcieren die Oppositionsparteien die Ausweitung der direkten Substanzbesteuerung durch die Wiedererhebung der Vermögensteuer, die Einführung einer Vermögensabgabe und die Ausweitung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen. In dieser Hinsicht stehen sich die Positionen von Koalition und Opposition diametral gegenüber. Die Ausweitung der ertragsunabhängigen Besteuerung ist aus ökonomischer Sicht als problematisch einzuschätzen, da sie die Liquidität im Falle einer schlechten Ertragslage zusätzlich

²⁷ Der Abgabesatz ergibt sich im Hinblick auf das angestrebte Aufkommen i.H.v. EUR 100 Mrd. Im Falle eines Freibetrags für Betriebsvermögen i.H.v. EUR 2 Mio. erfordert dies einen Steuersatz von 1,36% während ein Freibetrag von EUR 5 Mio. mit einem Abgabesatz von 1,49% verbunden wäre (Bündnis 90/Die Grünen Fraktion, 2011c).

belastet und sich negativ auf die Investitionstätigkeit auswirkt. In Krisenjahren sowie im Falle volatiler Ergebnisse betrifft dies nicht nur eine Minderheit der Unternehmen.

Übereinstimmend beabsichtigen alle fünf Parteien die Bezieher niedriger und mittlerer Einkommen zu entlasten und insbesondere den „Mittelstandsbauch“ des Einkommensteuertarifs abzuflachen. Die Oppositionsparteien gehen dabei aber deutlich weiter und sehen zudem eine Anhebung des Spitzensteuersatzes auf bis zu 53% (Die Linke) vor. Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die steuerpolitischen Reformvorhaben eine Orientierung an den grundlegenden Anforderungen einer rationalen Steuerpolitik, wie der Entscheidungsneutralität und Einfachheit der Besteuerung, sowie fundamentalen Prinzipien, wie dem objektiven Nettoprinzip, vermissen lassen. Eine stärkere Ausrichtung der Steuerreformprogramme der Parteien an den genannten Anforderungen wäre jedoch wünschenswert. Zudem beinhalten die Vorschläge keine vielversprechenden Lösungsansätze für bedeutsame Problemfelder des deutschen Steuerrechts, namentlich der Zinsschranke, der Mantelkaufregelung, der ertragsteuerlichen Organschaft und der Besteuerung von Kapitaleinkommen.

3.3 Wissenschaftliche Reformkonzepte

In den vergangenen 10 Jahren wurden von Seiten der Wissenschaft zahlreiche umfassende Konzepte für die Reform der Unternehmensbesteuerung vorgelegt, die insbesondere auf eine Verbesserung der Entscheidungsneutralität der Besteuerung, die Vereinfachung des Steuerrechts und die Stärkung der Standortattraktivität abzielen. Im Folgenden werden das Konzept der Dualen Einkommensteuer (SVR/ZEW/MPI, 2006), das Steuerpolitische Programm der Stiftung Marktwirtschaft (Stiftung Marktwirtschaft, 2006a), sowie das Bundessteuergesetzbuch von Paul Kirchhof (Kirchhof (Hrsg.), 2011) in Auszügen vorgestellt und gegenübergestellt.²⁸

3.3.1 Das Konzept der Dualen Einkommensteuer

3.3.1.1 Grundkonzeption

Das Konzept der Dualen Einkommensteuer zielt auf die Stärkung der Finanzierungsneutralität der Besteuerung ab. Dies wird erreicht, indem Kapitaleinkommen jeder Art einem einheitlichen, proportionalen und vergleichsweise niedrigen Steuersatz i.H.v. 25% unterworfen werden. Dabei wird weder zwischen der Finanzierungsart noch der Rechtsform des Unternehmensträgers unterschieden. Auch spielt es keine Rolle ob die Kapitaleinkommen innerhalb oder außerhalb eines Unternehmens erzielt wurden. Im Gegensatz zu Kapitaleinkommen wird Erwerbseinkommen weiterhin dem progressiven Steuertarif unterworfen. Dies entspricht im Wesentlichen der Entwicklung der Kapitaleinkommensbesteuerung weg von der synthetischen Einkommensteuer hin zu einer schedularen Einkommensbesteuerung.

²⁸ Für einen Überblick und eine Gegenüberstellung weiterer Reformkonzepte vgl. u.a. IHK, 2004; Kube, BB 2005; Stapperfend, FR 2005; Truger, 2003.

erung mit Einführung der Abgeltungsteuer im Jahr 2009. Dies trägt dem Umstand Rechnung, dass der Faktor Kapital international wesentlich mobiler ist als der Faktor Arbeit. Um zu verhindern, dass Kapital ins Ausland verlagert wird bzw. um Investitionen anzuziehen, sollte Kapitaleinkommen im Gegensatz zu Erwerbseinkommen einer vergleichsweise niedrigen Besteuerung unterliegen (SVR/ZEW/MPI, 2006: 20; Griffith et al., 2010: 981 f.). Durch die vergleichsweise niedrige, proportionale Belastung von Kapitaleinkommen trägt die Duale Einkommensteuer dazu bei die Attraktivität Deutschlands als Investitionsstandort zu erhöhen (Sachverständigenrat, 2003: 334).

Da das Konzept der Dualen Einkommensteuer insbesondere auch keine Änderungen der steuerlichen Gewinnermittlung vorsieht, begrenzen sich die Modifikationen auf die Besteuerung der Anteilseigner einerseits und der Besteuerung von Personengesellschaften andererseits. Die Körperschaftsteuer bleibt in ihrer derzeitigen Form bestehen.

3.3.1.2 Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilseigner

Die einheitliche Besteuerung von Kapitaleinkommen (Gewinne, Zinsen, Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne) wird dadurch erreicht, dass sowohl der Unternehmenssteuersatz (einschließlich Solidaritätszuschlag einer etwaigen Kommunalen Unternehmenssteuer²⁹) als auch der Steuersatz der Kapitalertragsteuer (einschließlich Solidaritätszuschlag) einheitlich auf 25% festgesetzt werden (SVR/ZEW/MPI, 2006: 3 & 119). Zudem werden Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne in Höhe der Regelverzinsung des Eigenkapitals (Verzinsungsfreibetrag) von der Einkommensbesteuerung freigestellt (§ 22a Abs. 1 EStG-E DIT) und somit abschließend mit 25% besteuert³⁰ (Schreiber und Spengel, BFuP 2006: 282 f.). Im Gegenzug unterliegen Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne, die die Regelverzinsung übersteigen, durch die doppelte Belastung mit Unternehmenssteuern sowie Kapitalertragsteuer einer effektiven Steuerbelastung von 43,75%, was in etwa dem Spitzensteuersatz der Einkommensteuer (einschließlich Solidaritätszuschlag) von 44,31% entspricht (Schreiber und Spengel, BFuP 2006: 279; SVR/ZEW/MPI, 2006: 59 f.). Die Modifikationen, die mit der Dualen Einkommensteuer einhergehen, beschränken sich somit auf die Ebene der Anteilseigner bzw. der Gesellschafter.

Die wesentlichen Parameter der Dualen Einkommensteuer sind der Rechnungszinssatz und die Verzinsungsbasis, deren Produkt der Verzinsungsfreibetrag ist (§ 22a Abs. 2-4 EStG-E DIT). Geeigneter Rechnungszinssatz ist der marktübliche, langfristige Fremdkapitalzinssatz, der aus dem zwei- oder dreijährigen Durchschnitt des Index für europäische Unternehmensanleihen ermittelt werden soll (SVR/ZEW/MPI, 2006: 24). Demnach war für das Jahr 2006 ein Zinssatz von 6% vorgesehen (§ 22a

²⁹ Das Konzept der Dualen Einkommensteuer sieht den Ersatz der Gewerbesteuer durch ein Kommunales Zuschlagssystem zur Einkommen- und Körperschaftsteuer entsprechend dem steuerpolitischen Programm der Stiftung Marktwirtschaft (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006) vor. Sofern die Gewerbesteuer beibehalten wird, sollte sie vollständig auf die Einkommensteuer bzw. die Körperschaftsteuer anrechenbar sein (SVR/ZEW/MPI, 2006: 147 f.).

³⁰ Es ist jedoch auch eine Veranlagungsoption vorgesehen, so dass im Falle eines persönlichen Einkommensteuersatzes von 25% dieser zur Anwendung kommt (SVR/ZEW/MPI, 2006: 29 & 60).

Abs. 4 Satz 1 EStG-E). Da die Vorbelastung mit Unternehmenssteuern (Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Kommunale Unternehmenssteuer) berücksichtigt werden muss, kommt ein Nachsteuerzinssatz i.H.v. 4,5% zur Anwendung. Der Verzinsungsfreibetrag wird durch Multiplikation des Netto-Rechnungszinssatzes (SVR/ZEW/MPI, 2006: 64) mit den historischen Anschaffungskosten der Beteiligung zzgl. Einlagen und abzgl. Entnahmen (Verzinsungsbasis) tagesgenau ermittelt und ist an die jeweilige Beteiligung gebunden (SVR/ZEW/MPI, 2006: 71-74). Somit geht er im Falle der Veräußerung der Beteiligung oder Liquidation des Unternehmens unter. Sofern die Gewinnausschüttungen den Verzinsungsfreibetrag unterschreiten, wird dieser vorgetragen und erhöht die Verzinsungsbasis der kommenden Jahre (SVR/ZEW/MPI, 2006: 72).

Die unterschiedliche Besteuerung von Kapitaleinkommen und anderen Einkunftsarten stellt besondere Anforderungen an die Verlustverrechnung. Um dem Nettoprinzip Genüge zu tun, sollte der Abzug von negativem Kapitaleinkommen von progressiv besteuertem Erwerbseinkommen zunächst zugelassen werden, und in Folgejahren sollte im Gegenzug der Anteil des Erwerbseinkommens entsprechend erhöht werden (SVR/ZEW/MPI, 2006: 145).

3.3.1.3 Besteuerung gewerblich tätiger Personengesellschaften

Das Konzept der Dualen Einkommensteuer hält am Prinzip der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften fest (SVR/ZEW/MPI, 2006: 36). Jedoch unterliegen auch im Falle einer Beteiligung an einer Personengesellschaft Gewinne in Höhe der Regelverzinsung des Eigenkapitals (Verzinsungsanteil) demselben proportionalen Steuersatz von 25% (einschließlich Solidaritätszuschlag) wie Gewinne einer Kapitalgesellschaft und Kapitalerträge. Der Anteil der Gewinne einer Personengesellschaft, der über die Regelverzinsung hinausgeht, unterliegt im Gegenzug dem progressiven Steuertarif (zzgl. Solidaritätszuschlag) (SVR/ZEW/MPI, 2006: 118 f.) Dies entspricht wiederum der Besteuerung von Ausschüttungen und Veräußerungsgewinnen im Falle einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft. Folglich werden die unterschiedlichen Finanzierungswege rechtsformübergreifend gleich belastet (Schreiber und Spengel, BFuP 2006: 282). Wesentlicher Unterschied ist jedoch, dass im Unternehmen verbleibende Gewinne, die über die Regelverzinsung hinaus gehen (Übergewinne), bei der Kapitalgesellschaft der niedrigen, proportionalen Belastung unterliegen, während sie bei der Personengesellschaft dem progressiven Tarif unterworfen werden (Schreiber und Spengel, BFuP 2006: 279; SVR/ZEW/MPI, 2006: 100 f.). Werden Übergewinne erwirtschaftet, so wird weitgehende Rechtsformneutralität nur erreicht, wenn die Gewinne der Kapitalgesellschaft ausgeschüttet werden und der Spitzensteuersatz zur Anwendung kommt (SVR/ZEW/MPI, 2006: 36 f.).

Um eine proportionale Regelverzinsung des Eigenkapitals analog zur Besteuerung der Kapitalgesellschaften zu erreichen, bedarf es der Spaltung des Gewinns in einen Verzinsungsanteil und einen regulär besteuerten Anteil (Erwerbsanteil) (SVR/ZEW/MPI, 2006: 99). Der Verzinsungsanteil ergibt sich durch Multiplikation der Verzinsungsbasis mit dem (Brutto-)Rechnungszinssatz. Die Verzinsungsbasis

umfasst dabei das in der Steuerbilanz ausgewiesene Aktivvermögen (Bruttomethode),³¹ vermindert um den Kassenbestand, Finanzanlagen, Wertpapiere und Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (SVR/ZEW/MPI, 2006: 110).³² Dabei sollte auf den Durchschnitt zu Beginn und am Ende des Wirtschaftsjahres oder alternativ auf Quartalswerte abgestellt werden (SVR/ZEW/MPI, 2006: 107). Durch die Multiplikation der Verzinsungsbasis mit dem Rechnungszins ergibt sich die Bruttokapitalverzinsung, die schließlich zur Ermittlung des Verzinsungsanteils noch um die Kapitalerträge erhöht und die Schuldzinsen vermindert wird. So wird sichergestellt, dass mit Hilfe von Vergütungen für Fremdkapital, die den Regelzinssatz übersteigen, der Anteil des regelbesteuerten Gewinns nicht gesenkt und somit auch die Gesamtsteuerbelastung nicht gemindert werden kann (SVR/ZEW/MPI, 2006: 110). Der Erwerbsanteil ergibt sich schließlich durch Abzug des Verzinsungsanteils vom Steuerbilanzgewinn (nach Zinsen) (SVR/ZEW/MPI, 2006: 109). Diese Vorgehensweise kann jedoch im Falle eines negativen Verzinsungsanteils (beispielsweise weil der Fremdkapitalzinssatz den Rechnungszinssatz übersteigt) dazu führen, dass Schuldzinsen zum Teil der Regelbesteuerung unterworfen werden. Dies kann dadurch verhindert werden, dass nur der tatsächliche Steuerbilanzgewinn der Besteuerung unterworfen wird und ein negativer Verzinsungsanteil in Folgejahren positive Verzinsungsanteile mindert (SVR/ZEW/MPI, 2006: 110 f.).

Da Kapitaleinkünfte und Erwerbseinkommen im Rahmen der Dualen Einkommensteuer unterschiedlich hoch belastet werden, bestehen Anreize höher besteuertes in niedrig besteuertes Einkommen umzuwandeln. Beispielsweise ist Steuergestaltung mit Hilfe der Vereinbarung einer unangemessen niedrigen Geschäftsführervergütung denkbar. Dies hat jedoch keinen Einfluss auf die Verzinsungsbasis und folglich auch nicht auf die Höhe des begünstigt besteuerten Gewinns. Grundsätzlich sind die Möglichkeiten die Verzinsungsbasis und damit den begünstigt besteuerten Gewinn zu erhöhen durch die Anwendung der Bruttomethode erheblich eingeschränkt. Folglich bietet die Duale Einkommensteuer nur sehr begrenzte Möglichkeiten zur Steuergestaltung (Spengel, 2006: G 58f.; SVR/ZEW/MPI, 2006: 76-83).

3.3.2 Das Steuerpolitische Programm der Stiftung Marktwirtschaft

3.3.2.1 Grundkonzeption

Das Steuerpolitische Programm der Stiftung Marktwirtschaft umfasst mit einem neuen Einkommensteuergesetz, einem Konzept zur Reform der Unternehmensbesteuerung und einem Vorschlag zur

³¹ Alternativ kann die Verzinsungsbasis gemäß der Nettomethode als Saldo des Aktivvermögens und der Verbindlichkeiten ermittelt werden (SVR/ZEW/MPI, 2006: 112). Falls der Fremdkapitalzinssatz jedoch den Regelzinssatz übersteigt, bietet die Nettomethode Anreize zur übermäßigen Fremdfinanzierung und wirkt dem Ziel der Finanzierungsneutralität entgegen. Die Bruttomethode ist daher vorzuziehen (SVR/ZEW/MPI, 2006: 108 & 113-116).

³² Zudem kann auch Sonderbetriebsvermögen entsprechend der derzeit bei Personengesellschaften praktizierten zweistufigen Gewinnermittlung bei der Ermittlung der Verzinsungsbasis mit einbezogen werden (SVR/ZEW/MPI, 2006: 96 f.).

Neuordnung der Gemeindefinanzen drei Module, die in der Gesamtschau eine umfassende Neuordnung des deutschen Steuerrechts bewirken würden (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006a: 5-8). Zielsetzung ist im Rahmen der Unternehmensbesteuerung insbesondere die Stärkung der Rechtsformneutralität, indem die Unternehmen weitgehend unabhängig von der Rechtsform des Unternehmensträgers einheitlich besteuert werden (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006a: 19), die Vereinfachung des Steuerrechts sowie die Erhöhung der Standortattraktivität Deutschlands durch die Absenkung der Unternehmenssteuerbelastung.

Die wesentlichen Eckpunkte des Programms sind erstens die Besteuerung von Personenunternehmen gemäß dem Trennungsprinzip im Rahmen einer Allgemeinen Unternehmenssteuer, die an die Stelle der Körperschaftsteuer tritt, zweitens die Schaffung einer eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung, drittens die Integration der Unternehmenssteuer in die Einkommensteuer sowie viertens der Ersatz der Gewerbesteuer durch eine Kommunale Unternehmenssteuer, welche als Zuschlag auf die Bemessungsgrundlage der Allgemeinen Unternehmenssteuer erhoben wird. Diese vier zentralen Aspekte des Reformkonzepts der Stiftung Marktwirtschaft werden im Folgenden näher dargestellt.

3.3.2.2 Allgemeine Unternehmenssteuer

Im Gegensatz zur Dualen Einkommensteuer sieht das steuerpolitische Programm der Stiftung Marktwirtschaft die Beseitigung des Nebeneinanders des Trennungsprinzips und des Transparenzprinzips in der Unternehmensbesteuerung vor, indem Personenunternehmen als steuerjuristische Personen neben Kapitalgesellschaften in die Allgemeine Unternehmenssteuer einbezogen werden.³³ Die Allgemeine Unternehmenssteuer tritt an die Stelle der Körperschaftsteuer und zielt auf die rechtsformneutrale Besteuerung von Unternehmensgewinnen ab (Schreiber und Spengel, BFuP2006: 277). Demnach unterliegen nicht ausgeschüttete bzw. nicht entnommene Unternehmensgewinne einer einheitlichen Steuerbelastung, die mit 25% bis 30% beziffert wird (einschließlich Solidaritätszuschlag und einer etwaigen Kommunalen Unternehmenssteuer) (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006a: 17 f.).

Mit der Trennung der Unternehmens- und Unternehmersphäre im Rahmen der Allgemeinen Unternehmenssteuer fallen bedeutende Charakteristika der bisherigen Besteuerung von Personengesellschaften weg. Dies ist zum einen die zweistufige Gewinnermittlung. Wirtschaftsgüter, die einer Personengesellschaft von einem Gesellschafter überlassen werden, bilden im Rahmen der Allgemeinen Unternehmenssteuer kein Sonderbetriebsvermögen, sondern zählen zum Vermögen des Gesellschafters. Vergütungen für schuldrechtliche Leistungsbeziehungen wie Zinsen für Gesellschafterdarlehen oder Geschäftsführervergütungen sind folglich von der Bemessungsgrundlage der Allgemeinen Unternehmenssteuer abziehbar und werden auf Ebene des Beteiligten als Einkommen aus Finanzkapital,

³³ Bezüglich der abkommensrechtlichen Probleme, die sich daraus ergeben, dass Personenunternehmen als eigenständiges Steuersubjekt angesehen werden vgl. Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006a: 37-39.

Einkommen aus unselbständiger Arbeit etc. weiterhin der progressiven Einkommensteuer unterworfen (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006a: 22).

Zum anderen können durch die Anwendung des Trennungsprinzips gewerbliche Verluste nicht mehr grundsätzlich mit anderen Einkünften des Gesellschafters verrechnet werden (kritisch Schreiber und Spengel, BFuP 2006: 283). Das Steuerpolitische Programm der Stiftung Marktwirtschaft sieht jedoch im Verlustfall punktuelle Durchbrechungen des Trennungsprinzips vor. Dies betrifft zum einen Anlaufverluste, Liquidationsverluste und laufende Verluste, die wirtschaftlich durch den Beteiligten getragen werden (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006a: 23 f.; Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006c: 39-41), sowie zum anderen die Einführung eines modernen Gruppenbesteuerungssystems zur Ausweitung der Verlustverrechnung zwischen einzelnen Rechtsträgern³⁴ (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006a: 33-35). Schließlich sind auch die Beseitigung der Mindestbesteuerung und die Aufhebung der betragsmäßigen Beschränkung des Verlustrücktrags vorgesehen (§§ 25 & 26 EStG-E (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2009) und § 11 Abs. 2 und 3 UntStG-E (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006)), die die intertemporäre Verlustverrechnung deutlich verbessern würden (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006c: 38-40).

Ausnahmen von der Anwendung des Trennungsprinzips bei Personenunternehmen bilden zwei optionale Regelungen zur Anwendung des Transparenzprinzips für Kleinunternehmer.³⁵ Folglich wird die Grenzziehung zwischen der Anwendung des Trennungs- und des Transparenzprinzips auf die Ebene der Kleinunternehmen verlagert (Schreiber und Spengel, BFuP 2006: 284). Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass auf Personenunternehmen, welche Erwerbsgemeinschaften bilden, wie nach derzeit geltendem Recht die zweistufige Gewinnermittlung Anwendung findet, sofern diese anstelle der Allgemeinen Unternehmenssteuer der Einkommensteuer unterliegen (§ 17 EStG-E; Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2009: 49).

3.3.2.3 Reform der steuerlichen Gewinnermittlung

Das Steuerpolitische Programm der Stiftung Marktwirtschaft sieht eine eigenständige steuerliche Gewinnermittlung vor, deren Vorschriften im Gesetz zur Steuerlichen Gewinnermittlung (StGEG) (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006b) sowie im Allgemeinen Unternehmenssteuergesetz (UntStG) (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006c) niedergelegt sind. Den Ausgangspunkt dieser eigenständigen

³⁴ Die Vorschläge umfassen insbesondere den Ersatz des Erfordernisse eines Gewinnabführungsvertrags durch die Anhebung der Mindestbeteiligungsquote auf 75%, den Abschluss eines Steuerumlagevertrags sowie eines Antrags mit fünfjähriger Bindung, das erneute Einführen der Mehrmütterorganschaft und die Berücksichtigung finaler Verluste einer ausländischen Kapitalgesellschaft entsprechend den Anforderungen der EuGH-Rechtsprechung.

³⁵ Zum einen ist eine betriebsbezogene Befreiung von der Allgemeinen Unternehmenssteuer für Personenunternehmen, deren Gewinn nachhaltig EUR 120.000 nicht übersteigt (§ 3 UntStG-E) und zum anderen eine personenbezogene, abziehbare Entnahme i.H.v. EUR 120.000 (§ 8 UntStG-E) vorgesehen. Beide Regelungen führen dazu, dass die betreffenden Unternehmensgewinne anstelle der Allgemeinen Unternehmenssteuer dem progressiven, persönlichen Einkommensteuersatz unterliegen (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006c: 25-28 & 31-33).

steuerlichen Gewinnermittlungsgrundsätze sollen die IAS/ IFRS bilden, die an die Stelle der nationalen handelsrechtlichen Vorgaben treten würden (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006a: 31).

Unterschiede zum geltenden Recht ergeben sich nach den Vorschlägen der Stiftung Marktwirtschaft im Rahmen der Bewertung des Aktivvermögens, insbesondere durch die Beschränkung der zulässigen Verbrauchsfolgeverfahren auf die Durchschnittsmethode und das Fifo-Verfahren (§ 20 Abs. 3 StGEG-E), sowie die Ausweitung der zulässigen Abschreibungsregelungen für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Diese umfassen neben der derzeit anwendbaren linearen Abschreibung (§ 17 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 StGEG-E) eine Sammelabschreibung in Höhe von 15% für Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von maximal 10 Jahren (§ 19 StGEG-E) und die degressive Abschreibung, wobei der Abschreibungssatz im Gesetzesentwurf nicht konkretisiert wird (§ 17 Abs. 2 Satz 1 StGEG-E) (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006b: 49 & 51). Der Übergang von der degressiven zur linearen Abschreibung ist zulässig, wobei der Restbuchwert nach dem Übergang gleichmäßig auf die Restnutzungsdauer zu verteilen ist (§ 17 Abs. 2 Satz 3 und 4 StGEG-E).

Im Bereich der Passiva sind die Wiedereinführung der Drohverlustrückstellung (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006a: 31) und die Kopplung des Zinssatzes zur Abzinsung von langfristigen, unverzinslichen Verbindlichkeiten sowie Rückstellungen an einen marktgerechten Zinssatz, der von Unternehmensanleihen abgeleitet werden soll (§ 21 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 und § 22 Abs. 2 StGEG-E), hervorzuheben.

Eine weitere bedeutsame Regelung im Bereich der Gewinnermittlung ist die Freistellung von Gewinnausschüttungen und Veräußerungen aus Beteiligungen an unternehmenssteuerpflichtigen Unternehmen i.S.d. UntStG (einschließlich Personenunternehmen) in Höhe von effektiv 5% (bedingt durch die Klassifizierung von 95% der Einkünfte als nicht abziehbare Betriebsausgabe) analog zur aktuellen Rechtslage (§ 7 Abs. 2 UntStG-E) (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006c: 30). Schließlich ist auch eine Regelung zur Beschränkung des abziehbaren Zinsaufwands vorgesehen, die der Zinsschranke ähnelt. Demnach sind Vergütungen für Fremdkapital bis maximal in Höhe von 60% des steuerlichen Gewinns vor Abzug der Fremdkapitalvergütungen abziehbar. Die Regelung sieht zudem einen Freibetrag von EUR 1 Mio. vor sowie den Vortrag nicht abziehbarer Zinsaufwendungen (§10 UntStG-E) (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006c: 36-38).³⁶

3.3.2.4 Integration der Allgemeinen Unternehmenssteuer in die Einkommensteuer

In Bezug auf die Besteuerung natürlicher Personen sollen im Folgenden ausschließlich Aspekte der Besteuerung der Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft und der Gesellschafter einer Personengesellschaft betrachtet werden. Das Steuerpolitische Programm der Stiftung Marktwirtschaft sieht gemäß

³⁶ Die Zinsschranke begrenzt im Gegensatz dazu die abziehbaren negativen Zinssaldo - an Stelle der Fremdkapitalvergütungen - auf den steuerlichen Gewinn vor Zinsen (einschließlich der Zinserträge), Abschreibungen und Steuern (sogenanntes steuerliches EBITDA) und sieht eine Freigrenze von derzeit EUR 3 Mio. vor (Spengel et al., 2010: 24).

der ursprünglichen Version (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006a) die Integration der Allgemeinen Unternehmenssteuer in die (progressive) Einkommensteuer durch die Einführung eines Teileinnahmeverfahrens vor, welches analog zum ehemals geltenden Halbeinkünfteverfahren und zum Teileinkünfteverfahren die teilweise Freistellung von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen vorsieht (§ 19 Abs. 2 und § 20 Abs. 4 EStG-E) (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2009).³⁷ Der der Besteuerung unterliegende Anteil wird dabei so gewählt, dass maximal der vorgesehene Einkommenssteuersatz von 42% erreicht wird. Dies erfordert die Besteuerung von 34/63 (20/49) der Ausschüttungen bzw. Entnahmen im Falle eines Steuersatzes der Allgemeinen Unternehmenssteuer vom 25% (30%) (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006a: 26). Auch Zinsen und andere private Kapitaleinkommen sowie Arbeitseinkommen unterliegen dem progressiven Steuertarif. Ob der Solidaritätszuschlag beibehalten werden soll, bleibt unklar.

Im Gegensatz zur ursprünglichen Konzeption ist jedoch auch eine abgeltende Kapitalertragsteuer auf Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne analog zur derzeitigen Rechtslage - jedoch ausgeweitet auf Personenunternehmen - vorgesehen (§ 53 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 39 Abs. 1 und § 7 Abs. 2, § 53 Abs. 2 Nr. 5 EStG-E; Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2009: 44). Dabei sollen Dividenden jedoch wie im Rahmen des Teileinnahmeverfahrens nur teilweise in die Besteuerung einbezogen werden (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2009: 42). Um die Vorbelastung mit Allgemeiner Unternehmenssteuer zu kompensieren und Finanzierungsneutralität sicherzustellen, müssten die Dividenden im Falle des derzeit geltenden Abgeltungsteuersatzes i.H.v. 25% vollständig freigestellt werden. Der aktuelle Entwurf eines Einkommensteuergesetzes beinhaltet u.a. auch die Erhebung der Kirchensteuer auf die kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünfte, eine Veranlagungsoption sowie die Beschränkung der Verrechnung von Verlusten aus Finanzkapital, wozu die Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne zählen, mit Gewinnen aus Finanzkapital (§ 53 Abs. 3 EStG-E). Ausgenommen von der Abgeltungsteuer sind ebenfalls analog zum geltenden Recht Zinsen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen, sofern die Beteiligung mindestens 10% beträgt (§ 53 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 2 Nr. 1 EStG-E) sowie im Falle von Back-to-Back-Finanzierungen (§ 53 Abs. 2 Nr. 4 EStG-E). Auf den Satz der Abgeltungsteuer (§ 39 Abs. 2 EStG-E) und den Anteil der im Rahmen des Teileinnahmeverfahrens freigestellten Dividenden wird jedoch nicht eingegangen.

Während die Anwendung des Teileinnahmeverfahrens auf Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne einerseits und die progressive Besteuerung von Zinsen andererseits insoweit die einheitliche Besteuerung der Eigenkapital- und Fremdkapitalfinanzierung sicherstellt, führt die Abgeltungsteuer, wie bereits in Kapitel 2.2.1 aufgezeigt wurde, zur Diskriminierung der Eigenkapitalfinanzierung. Es bedarf daher auch im Rahmen der Abgeltungsteuer einer ermäßigten Besteuerung der Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne. Sofern der Abgeltungsteuersatz jedoch dem Steuersatz der

³⁷ Im Unterschied zur derzeitigen Rechtslage und zur Rechtslage bis 2009 ist der Abzug von Aufwendungen, die im Zusammenhang mit den steuerfreien Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen stehen (§ 3c Abs. 1 EStG) jedoch nicht ausgeschlossen. Insoweit soll § 3c Abs. 1 EStG keine Anwendung finden (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006: 26). Dies soll auch die Bezeichnung „Teileinnahmeverfahren“ an Stelle von „Teileinkünfteverfahren“ deutlich machen.

Allgemeinen Unternehmenssteuer entspricht, werden thesaurierte Gewinne und Zinsen gleich hoch belastet. Ausgehend davon könnte vollständige Finanzierungsneutralität erzielt werden, indem Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne von der Abgeltungsteuer ausgenommen und damit gänzlich von der Einkommensbesteuerung freigestellt würden. Im Gegensatz dazu wird bei Anwendung des Teileinnahmeverfahrens keine vollständige Finanzierungsneutralität erreicht, da ausgeschüttete Gewinne und Zinsen dem progressiven Steuertarif unterworfen werden, während thesaurierte Gewinne dem niedrigeren, proportionalen Steuersatz der Allgemeinen Unternehmenssteuer unterliegen (Schreiber und Spengel, BFuP 2006: 281).

3.3.2.5 Ersatz der Gewerbesteuer durch eine Kommunale Unternehmenssteuer

Gegenwärtig weichen die Bemessungsgrundlagen der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer in Folge der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften sowie unterschiedlichen Verlustabzugsregelungen in erheblichem Maße voneinander ab. Das Programm der Stiftung Marktwirtschaft sieht vor, die Gewerbesteuer durch eine Kommunale Unternehmenssteuer mit Hebesatzrecht der Gemeinden zu ersetzen, die an die Bemessungsgrundlage der Allgemeinen Unternehmenssteuer anknüpft und zu einer zusätzlichen Belastung von durchschnittlich 6% bis 8% führt (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006a: 7).

3.3.3 Das Bundessteuergesetzbuch von Paul Kirchhof

Das Bundessteuergesetzbuch von Paul Kirchhof (BStGB) (Kirchhof (Hrsg.), 2011) ist das umfangreichste Konzept zur Reform des deutschen Steuerrechts, das in den letzten Jahren vorgelegt wurde. Es umfasst neben der Reform der Ertragsbesteuerung natürlicher und juristischer Personen auch Vorschläge für die Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer, sowie der Umsatz- und Verbrauchsteuern. Sowohl der Solidaritätszuschlag als auch die Grundsteuer sollen zudem entfallen (Kirchhof (Hrsg.), 2011: 137). Die Ziele dieses Reformkonzepts sind die Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, die Vereinfachung des Steuerrechts und die Rückbesinnung auf den Fiskalzweck der Besteuerung (Maiterth, BB 2001: 1172; Kirchhof (Hrsg.), 2011: 7). Dies soll insbesondere dadurch erreicht werden, dass die Vielzahl der derzeit erhobenen Steuern zu nur vier Steuerarten zusammengefasst³⁸ und das Steuerrecht um Lenkungs- und Subventionsnormen bereinigt wird. Eine noch weitergehende Vereinfachung soll zudem dadurch erreicht werden, dass die Besteuerung natürlicher und steuerjuristischer Personen einerseits und die Besteuerung von Unternehmen unterschiedlicher Rechtsformen andererseits vereinheitlicht wird (Kirchhof (Hrsg.), 2011: 14 f.). Im Folgenden liegt der Fokus auf den Implikationen des Konzepts für die laufende Ertragsbesteuerung der Unternehmen und ihrer Anteilseigner bzw. Gesellschafter.

³⁸ Diese umfassen die Einkommensteuer einschließlich einer Kommunalen Zuschlagsteuer, die Erbschaft- und Schenkungsteuer, die Umsatzsteuer und die Verbrauchsteuer (§ 2 BStGB-E).

3.3.3.1 Grundkonzeption

Der Einkommensteuer des BStGB unterliegen neben den natürlichen Personen auch steuerjuristische Personen (§ 42 BStGB-E) mit ihrem weltweit erzielten Markteinkommen (§ 43 Abs. 1 und § 61 Abs. 1 BStGB-E). Die steuerjuristischen Personen umfassen in erster Linie Personenvereinigungen und Zweckvermögen des privaten Rechts (§ 12 Abs. 1 BStGB-E) und schließen dadurch auch Personengesellschaften mit ein (Kirchhof (Hrsg.), 2011: 199). Bei der Einkommensteuer des BStGB handelt es sich um eine synthetische Einkommensteuer, die nur eine Einkunftsart an Stelle der derzeit sieben Einkunftsarten vorsieht: die am Markt erzielten Einkünfte aus Erwerbshandeln (§ 43 BStGB-E). Mit Ausnahme der Erlöse aus der Veräußerung von Anteilen an einer steuerjuristischen Person (§ 53 BStGB-E) sind zudem keine einkunftsquellenspezifischen Sonderregelungen vorgesehen.³⁹ Das BStGB sieht einen einheitlichen, proportionalen Einkommensteuersatz i.H.v. 25% vor (§ 43 Abs. 4 Satz 1 BStGB). Die einheitliche Besteuerung unterschiedlicher Rechtsformen sowie natürlicher Personen zielt auf die Verwirklichung von Rechtsformneutralität der Besteuerung ab (Kirchhof (Hrsg.), 2011: 361).

Darüber hinaus wird die Gewerbesteuer durch eine Kommunale Zuschlagsteuer ersetzt, die sich durch Multiplikation des gemeindespezifischen Hebesatzes i.H.v. mindestens 2% mit dem nach den Vorschriften der Einkommensteuer ermittelten Einkommen ergibt (§ 68 und § 69 Abs. 1 BStGB-E).⁴⁰ Die gesonderte Ermittlung der Gewerbesteuerbemessungsgrundlage entfällt. Im Gegenzug deckt sich jedoch der Kreis der Steuerpflichtigen der Kommunalen Zuschlagsteuer mit dem der Einkommensteuerpflichtigen (§ 66 BStGB-E) und umfasst damit auch Freiberufler, Vermieter, Bezieher von Kapitaleinkommen und abhängig Beschäftigte und ist somit erheblich breiter als bei der derzeitigen Gewerbesteuer. Die Kommunale Zuschlagsteuer ist zudem nicht auf die Einkommensteuerschuld anrechenbar (Kirchhof (Hrsg.), 2011: 158).

3.3.3.2 Reform der steuerlichen Gewinnermittlung

Im Rahmen des BStGB werden die Einkünfte zusätzlich zu den Gewerbetreibenden auch für Freiberufler und Land- und Forstwirte durch einen Vermögensvergleich ermittelt (§ 6 Abs. 1 BilO-E).⁴¹ Dabei wird – entgegen dem in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG niedergelegten Maßgeblichkeitsprinzip – ein eigenständiges steuerliches Bilanzrecht in Form einer Bilanzordnung (BilO) und einer ergänzenden Bilanzverordnung (BilVO) zugrundegelegt, die jedoch gewisse Parallelen zum Handelsrecht aufweisen.

³⁹ Im Zusammenhang mit der Veräußerung von Anteilen an einer steuerjuristischen Person werden die Veräußerungskosten pauschaliert mit 90% des Veräußerungspreises angesetzt, so dass im Ergebnis 10% des Veräußerungspreises (Veräußerungserlös) der Einkommensteuer unterliegen. Höhere Veräußerungskosten können jedoch im Einzelfall nachgewiesen werden (§ 53 Abs. 2 BStGB-E). Zudem können negative Veräußerungseinkünfte nur mit nichtpauschalierten, positiven Veräußerungseinkünften desselben Kalenderjahres ausgeglichen werden (§ 53 Abs. 3 BStGB-E).

⁴⁰ Der Kommunalen Zuschlagsteuer unterliegt das in der jeweiligen Gemeinde erwirtschaftete Einkommen (§ 65 BStGB). Im Falle eines Unternehmens werden die Einkünfte in der Gemeinde erzielt, in der eine Betriebsstätte unterhalten wird. Bei Arbeitslohn ist ausschlaggebend in welcher Gemeinde sich der Arbeitsplatz befindet (§ 67 BStGB). Die Gemeinden behalten ihr Hebesatzrecht (§ 69 BStGB).

⁴¹ Die Überschussermittlung ist auf Einkünfte beschränkt, die der Quellenbesteuerung unterliegen.

Kennzeichnend ist, dass die Bildung stiller Reserven vermieden werden soll und Steuersubventionen in Form von erhöhten Absetzungen, Sonderabschreibungen und überhöhten Rückstellungen abgebaut werden sollen (Kirchhof (Hrsg.), 2011: 1068). Im Folgenden werden einzelne Besonderheiten der Bilanzordnung hervorgehoben.

Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind gemäß ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer gleichmäßig nach Zeitanteilen abzuschreiben, wobei der abgezinste Wert des Wiederverkaufspreises unberücksichtigt bleiben soll (§ 13 BilO-E). Dies schließt sowohl die Anwendung degressiver Abschreibungen als auch erhöhte Absetzung, Sonderabschreibungen und Teilwertabschreibungen aus (Maiterth, BB 2001: 1173 & 1175; Wassermeyer, DStR 2001: 923). Für selbst genutzte Grundstücke und Gebäude wird jedoch keine Abschreibung gewährt (§ 8 Abs. 2 S. 1 BilO-E, Kirchhof (Hrsg.), 2011: 1145, 1153).⁴² Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (und auch der abgezinste Wiederverkaufswert) soll im Regelfall⁴³ auch künftig Tabellen einer Rechtsverordnung zur BilVO entnommen werden, die auf Basis der Erkenntnisse aus Betriebsprüfungen regelmäßig aktualisiert werden (§ 13 BilO-E, § 17 BilVO-E; Kirchhof (Hrsg.), 2011: 1187 f.). Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sind mit ihren Wiederbeschaffungskosten anzusetzen oder alternativ – falls keine aktuellen Wiederbeschaffungskosten ermittelt werden können – mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des zuletzt erworbenen gleichartigen Wirtschaftsgutes (§ 15 BilO-E, § 18 BilVO-E; Kirchhof (Hrsg.), 2011: 1195 f.). Nicht angemessen verzinsten Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von mehr als 12 Monaten und Rückstellungen sind abzuzinsen, wobei der anzuwendende Zinssatz nicht konkretisiert wird (§ 15 BilO-E, § 18 BilVO-E; Kirchhof (Hrsg.), 2011: 1201). Zudem ist auch der Ansatz von Drohverlustrückstellungen nicht vorgesehen (Kirchhof (Hrsg.), 2011: 1199). Folglich kommt es ähnlich wie nach derzeit geltendem Recht zu einer Einschränkung der bilanziellen Verlustvorsorge (vgl. Kapitel 2.2.1).

Beteiligungserlöse⁴⁴ (insbesondere Gewinnausschüttungen und Entnahmen) sind beim Empfänger von der Besteuerung freigestellt. Dies gilt auch für Beteiligungen an im Ausland ansässigen steuerjuristischen Personen (§ 63 Abs. 1 Satz 2 BStGB-E), sofern diese nicht in ihrem Ansässigkeitsstaat niedrig besteuert werden (§ 63 Abs. 3 BStGB-E). Die mit diesen Einkünften im Zusammenhang stehenden Kosten sind nicht abziehbar (§§ 52, 63 Abs. 1 Satz 3 BStGB-E). Dies ist im Hinblick auf das objektive Nettoprinzip problematisch (Homburg & Bolik, BB 2005: 2334; Müller, 2005: 3; Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, 2004: 19; a.A. Kirchhof (Hrsg.), 2001: 472).

Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an steuerjuristischen Personen sind nicht von der Besteuerung freigestellt. Dies wird damit begründet, dass Veräußerungsgewinne neben bereits versteuerten, thesaurierten Gewinnen auch Spekulationsgewinne und unversteuerte stille Reserven umfassen,

⁴² Für Erwerbsaufwendungen für eigenbetrieblich genutzte Grundstücke und Gebäude, die Betriebskosten darstellen, ist allein eine Pauschale i.H.v. 2,4% des Kaufpreises vorgesehen (§ 8 Abs. 2 S. 2 BilO-E, Kirchhof (Hrsg.), 2011: 1152 ff.)

⁴³ Enthält die Tabelle kein vergleichbares Wirtschaftsgut, so wird eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 10 Jahren unterstellt.

⁴⁴ „Beteiligungserlös ist jeder Ertrag oder jede Einnahme aus einem Anteil an einer steuerjuristischen Person, mit Ausnahme der Erlöse aus der Veräußerung des Anteils (Kirchhof (Hrsg.), 2011: 1214).“

was zumindest eine teilweise Besteuerung der Veräußerungseinkünfte rechtfertigt und erforderlich mache (Kirchhof (Hrsg.), 2011: 462-465). In diesem Sinne wird der Veräußerungspreis (Veräußerungserlös) pauschal zu 10% der Einkommensteuer unterworfen, indem die Veräußerungskosten⁴⁵ typisierend mit 90% der zugeflossenen Veräußerungserlöse angesetzt werden, sofern nicht höhere Kosten nachgewiesen werden können (§ 53 Abs. 1 und 2 BStGB-E). Im Ergebnis kommt es zur unsystematischen Besteuerung von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen, die im Hinblick auf das Erfordernis der Finanzierungsneutralität problematisch ist (Müller, 2005: 11-13; Homburg & Bolik, BB 2005: 2334 f.). Zinsaufwendungen sind als Erwerbsaufwendungen i.S.v. § 44 Abs. 2 Satz 2 BStGB-E abziehbar, sofern sie durch das Erwerbshandeln veranlasst sind. Folglich sieht das Bundessteuergesetzbuch keine grundsätzliche Beschränkung des Zinsabzugs vor.

Schließlich ergeben sich im Bereich der Besteuerung von Personengesellschaften umfassende Änderungen. Die derzeit praktizierte zweistufige Gewinnermittlung wird beseitigt. Die Zurechnung beispielsweise von Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) zur Vermeidung von Steuergestaltung ist in Folge der Schaffung einer einzelnen Einkunftsart und der Anwendung eines einheitlichen Steuersatzes für steuerjuristische und natürliche Personen nicht notwendig. Die dauerhafte Überlassung von Wirtschaftsgütern durch den Beteiligten wird durch das BStGB neu geregelt. Sofern sowohl der Beteiligte als auch die steuerjuristische Person unbeschränkt steuerpflichtig sind, werden von Beteiligten überlassene Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt und geeignet sind, dem Betrieb des Unternehmens zu dienen (Überlassungsgeschäft), der steuerjuristischen Person auf Antrag direkt zugerechnet, sofern der betreffende Beteiligte zu mindestens 10% am Kapital der steuerjuristischen Person beteiligt ist (§ 5 Abs. 2 und 3 BilO-E i.V.m. § 7 Abs. 2 BilVO-E).⁴⁶ Dies gilt auch für die Überlassung von Geldmitteln. In diesem Fall wird dem Beteiligten ein Ertrag aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern in Höhe eines angemessenen Entgelts zugerechnet. Dieser Ertrag zählt jedoch nicht zu den Beteiligungserträgen und unterliegt folglich vollständig der Einkommensteuer. Bei der steuerjuristischen Person ist das angemessene Entgelt im Gegenzug abziehbar (Kirchhof (Hrsg.), 2011: 1121 f.). Diese Regelung ähnelt dem Konzept der verdeckten Gewinnausschüttung. Einer Zurechnung der Zinsen für Gesellschafterdarlehen zum Gewinn der Personengesellschaft, wie dies derzeit bei der Besteuerung von Mitunternehmenschaften praktiziert wird, bedarf es im Gegenzug nicht, da Zinsen und Gewinne der einheitlichen Steuerbelastung i.H.v. 25% unterliegen. In diesem Zusammenhang ist hervorzuheben, dass die im Rahmen des geltenden Rechts bestehenden Steuergestaltungsmöglichkeiten mittels Gesellschafts-

⁴⁵ Die Veräußerungskosten umfassen auch die Kosten des Anteilerwerbs (die so genannten Vermögenserwerbskosten), die in vielen Fällen den Anschaffungskosten entsprechen, die Erwerbsfolgekosten (u.a. Kosten der Finanzierung der Anschaffung) und die Übertragungskosten (Kirchhof (Hrsg.), 2011: 475.)

⁴⁶ Sofern der Beteiligte und die steuerjuristische Person nicht beide unbeschränkt steuerpflichtig sind und die Mindestbeteiligungsquote i.S.v. § 7 Abs. 1 BilVO-E erreicht wird oder ein Antrag i.S.v. § 5 Abs. 3 BilO-E nicht gestellt wird, wird ein derartiges Überlassungsgeschäft als vollentgeltliches Geschäft behandelt (§ 5 Abs. 2 S. 1 BilO-E) und ein angemessenes Entgelt (Überlassungsertrag) wird zugrunde gelegt (§ 7 Abs. 2 S. 1 BilVO-E). Der Überlassungsertrag gilt nicht als Beteiligungsertrag i.S.d. § 52 Abs. 1 BStGB-E und ist folglich nicht steuerfrei (§ 7 Abs. 2 BilVO-E) sondern unterliegt der Quellenbesteuerung (§ 7 Abs. 2 S. 3 BilVO-E; Kirchhof (Hrsg.), 2011: 1121).

Gesellschafter-Verträgen durch die Anwendung eines einheitlichen Steuersatzes erheblich eingeschränkt werden und somit die Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen sowie die Problematik verdeckter Gewinnausschüttungen und Einlagen an Bedeutung verlieren (Spengel, 2006: 51).

3.3.3.3 Verlustberücksichtigung und Gruppenbesteuerung

Bei der Verlustverrechnung bestehen sowohl Parallelen als auch systematische Unterschiede zwischen den Vorschlägen des BStGB und der derzeitigen Rechtslage. Zunächst sieht das BStGB vor, dass natürliche Personen weiterhin Verluste mit positiven Einkünften anderer Erwerbsgrundlagen⁴⁷ desselben Veranlagungszeitraums unbegrenzt verrechnen können (§ 49 Abs. 1 BStGB-E; Kirchhof (Hrsg.), 2011: 439).⁴⁸ Infolge der Ausweitung des Trennungsprinzips auf Personengesellschaften ist der Verlusttransfer von der Unternehmens- auf die Gesellschafterebene nicht mehr grundsätzlich möglich. Jedoch sind folgende Durchbrechungen des Trennungsprinzips vorgesehen, so dass ein Transfer von Verlusten zwischen steuerjuristischen Personen und ihren Beteiligten in Einzelfällen möglich wird. Der Verlusttransfer ist dabei in beide Richtungen möglich und erfolgt mit Hilfe der steuerlichen Instrumente der Verlustübergabe und der Verlustübernahme. Die Neuregelung zielt darauf ab Rechtsformneutralität auch im Verlustfall sicherzustellen (Kirchhof (Hrsg.), 2011: 440-442).

Die Verlustübergabe beinhaltet, dass die an einer steuerjuristischen Person Beteiligten noch im gleichen Veranlagungszeitraum ihren Anteil an einem Verlust der steuerjuristischen Person mit anderen positiven Einkünften ausgleichen bzw. auf Einkünfte anderer Erwerbsgrundlagen übertragen können (§ 49 Abs. 3 BStGB-E, § 10 Abs. 1 BilVO-E). Falls es sich bei dem Beteiligten um eine natürliche Person handelt, muss es sich dafür um eine unmittelbare Beteiligung handeln, die mit einer gesellschaftsrechtlich unbeschränkten Haftung verbunden ist (§ 49 Abs. 3 BStGB-E). Im Gegenzug ermöglicht das Instrument der Verlustübernahme, dass der auf einen Beteiligten entfallende Anteil am Gewinn einer steuerjuristischen Person mit Verlusten des Beteiligten aus anderen Erwerbsgrundlagen ausgeglichen wird (§ 49 Abs. 2 BStGB-E, § 10 Abs. 2 BilVO-E). In Folge einer solchen Verlustübernahme mindert sich auf Ebene des übernehmenden Unternehmens das Jahreseinkommen und somit auch die Einkommensteuerbemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 3 BilVO-E; Kirchhof (Hrsg.), 2011: 442-444, 1132 f.).⁴⁹

Zusätzlich zur Verlustübergabe und -übernahme ist eine Neuregelung der Verrechnung von Einkünften zwischen steuerjuristischen Personen vorgesehen, die die Vorschriften zur ertragsteuerlichen Organschaft ersetzen soll. Gemäß § 4 Abs. 2 BilO-E verliert eine steuerjuristische Person, deren einzige

⁴⁷ „Eine Erwerbsgrundlage ist eine zur Vermögensmehrung angelegte und geeignete Einkunftsquelle (Kirchhof (Hrsg.), 2011, 1219).“

⁴⁸ Davon ausgenommen sind jedoch Veräußerungsverluste im Zusammenhang mit Beteiligungen an steuerjuristischen Personen, die nur mit nichtpauschalierten, positiven Veräußerungseinkünften desselben Kalenderjahres ausgeglichen werden dürfen (§ 53 Abs. 3 BStGB-E; Kirchhof (Hrsg.), 2011: 447 f.).

⁴⁹ Als Ausgleichsposten ist eine Entnahmeverbindlichkeit auszuweisen.

Beteiligte eine andere steuerjuristische Person ist, ihre Selbständigkeit, „wenn beide Unternehmen eine finanzielle Gesamtheit bilden und die Finanzbehörde aufgrund eines beiderseitigen Antrags die Verschmelzung feststellt“ (Kirchhof (Hrsg.), 2011: 1114 f.).

Schließlich ist in Bezug auf die interperiodische Verlustverrechnung hervorzuheben, dass keine Mindestbesteuerung i.S.v. § 10d Abs. 2 EStG vorgesehen ist und der Verlustvortrag demnach weder zeitlich noch betragsmäßig begrenzt ist.⁵⁰ Somit wird ein Ausgleich für die Einschränkung der steuerbilanziellen Verlustvorsorge im Rahmen der Neugestaltung der steuerlichen Gewinnermittlung geschaffen.⁵¹ Im Gegensatz zur geltenden Rechtslage ist der Verlustabzug jedoch nur innerhalb einer Erwerbsgrundlage möglich und ein Verlustrücktrag ist nicht vorgesehen (§ 50 BStGB-E, § 9 BilVO-E, Kirchhof (Hrsg.), 2011: 447).

3.3.3.4 Besonderheiten bei der Besteuerung natürlicher Personen

Im Wesentlichen gelten einheitliche Regelungen für natürliche und steuerjuristische Personen. Dies schließt auch die Befreiung von Gewinnausschüttungen und Entnahmen und den Steuersatz mit ein (§ 43 Abs. 4 Satz 1 BStGB-E). Ausnahmen bilden jedoch insbesondere die Vereinfachungspauschale i.H.v. EUR 2.000 (§ 46 BStGB-E) (sofern keine höheren Kosten nachgewiesen werden), der Grundfreibetrag i.H.v. EUR 8.000 (§ 47 Abs. 1 Satz 1 BStGB-E) sowie der Sozialausgleichsbetrag (§ 48 BStGB-E).⁵² Diese drei Abzugsbeträge, die sogenannten persönlichen Steuerentlastungsbeträge, sind natürlichen Personen vorbehalten und führen dazu, dass die Einkommensteuer einen indirekt progressiven Verlauf aufweist.⁵³ Der Beteiligte einer steuerjuristischen Person kann dieser jedoch seine persönlichen Steuerentlastungsbeträge wie eigene Verluste übertragen (§ 5 Abs. 4 BilO E i.V.m. § 49 Abs. 2 BStGB E; Kirchhof (Hrsg.), 2011: 1126). Auch zusammenlebende Ehegatten und Lebenspartner können untereinander Einkünfte ausgleichen sowie sich die persönlichen Steuerentlastungsbeträge gegenseitig übertragen (§ 51 Abs. 2 BStGB-E).

Eine gegebenenfalls erhobene Kirchensteuer ist zu einem Viertel von der Einkommensteuerschuld abziehbar (§ 47 Abs. 2 BStGB-E). Ähnlich wie bei der Unternehmensbesteuerung kommt es auch im Rahmen der Besteuerung natürlicher Personen zu einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage der

⁵⁰ Vom Verlustvortrag ausgeschlossen sind jedoch Veräußerungsverluste im Zusammenhang mit Beteiligungen an steuerjuristischen Personen (§ 53 Abs. 3 BStGB-E; Kirchhof (Hrsg.), 2011: 447 f.).

⁵¹ Zum Zusammenhang zwischen dem Verlustabzug und dem Imparitätsprinzip vgl. die Ausführungen in Kapitel 2.2.1.

⁵² Der Sozialausgleichsbetrag beträgt anteilig für die ersten EUR 5.000 der den Grundfreibetrag übersteigenden Einkünfte 40% und für die folgenden EUR 5.000 20%. In der Folge wird das Einkommen progressiv mit 15% bzw. 20% belastet. Der reguläre Steuersatz i.H.v. 25% ist erst ab einem Einkommen von EUR 20.000 einschlägig (Kirchhof (Hrsg.), 2011: 360).

⁵³ Die Progression resultiert aus der Bemessungsgrundlage und nicht aus dem Steuertarif, wie dies im derzeit geltenden Recht der Fall ist (Kirchhof, StuW 2002: 16).

Einkommensteuer. Insbesondere ist kein Abzug für Sonderausgaben,⁵⁴ außergewöhnlichen Belastungen⁵⁵ und Spenden (Kirchhof (Hrsg.), 2011: 379) vorgesehen, und gemischt veranlasste Kosten, wie beispielsweise für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder für ein häusliches Arbeitszimmer, dürfen grundsätzlich nicht mehr abgezogen werden (§ 45 BStGB-E, § 15 BStVO-E).⁵⁶

⁵⁴ Der Sonderausgabenabzug für die Kirchensteuer wird durch einen Abzug i.H.v. 25% der zu zahlenden Kirchensteuer von der Einkommensteuerschuld ersetzt (§ 47 Abs. 2 BStGB-E).

⁵⁵ Als teilweisen Ausgleich für den Wegfall des Abzugs von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen wurde der Sozialleistungsausgleich eingeführt. Vgl. Kirchhof (Hrsg.), 2011: 326, 425.

⁵⁶ Vgl. Kirchhof (Hrsg.), 2011, S. 417 ff. Für eine Würdigung von Abzugsverboten für Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen im Hinblick auf die Entscheidungsneutralität der Besteuerung und die Konformität mit dem Verfassungsrecht bzw. dem Nettoprinzip vgl. Suttman, 2007: 224-228, 303-320, 327-347.

3.3.4 Gegenüberstellung der wissenschaftlichen Steuerreformkonzepte

Die Vorschläge zur Besteuerung von Unternehmen und ihren Beteiligten im Rahmen der vorgestellten wissenschaftlichen Reformkonzepte weisen eine Vielzahl von Gemeinsamkeiten sowie auch Unterschiede auf, über die Tabelle 3 einen Überblick gibt. Im Folgenden werden die Reformkonzepte im Hinblick auf die aus ökonomischer Sicht zentralen Kriterien Finanzierungs- und Rechtsformneutralität der Besteuerung diskutiert und verglichen.

Tabelle 3: Zentrale Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Reformkonzepte

| | Duale Einkommensteuer | Stiftung Marktwirtschaft | Bundessteuergesetzbuch |
|--|---|---|--|
| Unternehmensbesteuerung | | | |
| Steuerarten | Körperschaftsteuer | Allgemeine Unternehmenssteuer | Einkommensteuer |
| | Kommunale Zuschlagsteuer | Kommunale Zuschlagsteuer | Kommunale Zuschlagsteuer |
| Steuersatz | 25% (einschließlich Kommunale Zuschlagsteuer) | 25% oder 30% (einschließlich Kommunale Zuschlagsteuer) | 25% zzgl. Kommunale Zuschlagsteuer i.H.v. mindestens 2% der Einkommensteuerbemessungsgrundlage |
| Besteuerung von Personengesellschaften | Transparenzprinzip Gewinnspaltung | Trennungsprinzip | Trennungsprinzip |
| Gewinnermittlung | Keine Änderungen | Eigenständige steuerliche Gewinnermittlung mit IAS/ IFS als Ausgangspunkt | Eigenständige steuerliche Gewinnermittlung |
| Besteuerung natürlicher Personen | | | |
| Einkommensteuertypus | Analytische Schedulensteuer | Synthetische Einkommensteuer | Synthetische Einkommensteuer |
| Besteuerung von Kapitaleinkommen | | | |
| Zinsen | Proportional 25% | Progressiv (ursprünglich) | Proportional 25% (zzgl. Kommunale Zuschlagsteuer) |
| Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne in Höhe der Regelverzinsung des Eigenkapitals | Steuerfrei | | Proportional 25% (aktueller Vorschlag) |
| Übergewinne | Proportional 25% | | |
| Integration der Unternehmenssteuer in die Einkommensteuer | Freistellung der Gewinnausschüttungen & Veräußerungsgewinne in Höhe der Regelverzinsung | Teileinnahmeverfahren (ursprünglich) Abgeltungsteuer (aktueller Vorschlag) | Freistellung Gewinnausschüttungen & Entnahmen Teilweise Freistellung Veräußerungsgewinne |

Finanzierungsneutralität

Zur Finanzierung von Investitionen stehen Unternehmen drei Wege offen: die Finanzierung aus eigenen Mitteln (Selbstfinanzierung), die Aufnahme neuen Eigenkapitals (Beteiligungsfinanzierung) sowie die Fremdfinanzierung. Dabei kommt der Selbstfinanzierung in der Praxis die größte Bedeutung zu gefolgt von der Fremdfinanzierung (Spengel, 2003: 79 ff.; Peters und Westerheide, 2010: 111). Die Beteiligungsfinanzierung ist jedoch für junge Unternehmen von besonderer Bedeutung, da diese nur eingeschränkt Zugang zu Fremdkapital haben und zudem nicht auf Gewinnrücklagen zurückgreifen können (Spengel und Zinn, 2010: 420).

Die steuerliche Vorteilhaftigkeit der unterschiedlichen Finanzierungsarten wird von der Besteuerung thesaurierter Gewinne auf der Unternehmensebene sowie der Besteuerung von Gewinnausschüttungen, Veräußerungsgewinnen und Zinsen auf Ebene des Beteiligten bzw. des Fremdkapitalgebers beeinflusst. Vollständige Finanzierungsneutralität wird im Falle der Abziehbarkeit von Zinsen von der Bemessungsgrundlage der Unternehmenssteuern nur erreicht, wenn zum einen thesaurierte Gewinne derselben Steuerbelastung unterliegen wie Zinsen und zum anderen die Unternehmenssteuern in die Einkommensteuer integriert werden, so dass diese ebenfalls derselben Belastung unterliegen wie thesaurierte Gewinne und Zinsen.

Das Bundessteuergesetzbuch erfüllt diese Anforderungen weitgehend (Spengel, 2006: G 50). Allein die pauschale Besteuerung der Veräußerungsgewinne steht dem entgegen. Die Duale Einkommensteuer verwirklicht im Gegensatz dazu vollständige Finanzierungsneutralität für Investitionen, die ausschließlich die Kapitalmarktrendite erwirtschaften (sogenannte Grenzinvestitionen). Im Falle profitabler Investition wird Finanzierungsneutralität annähernd erreicht (Schreiber und Spengel, BFuP 2006: 282; SVR/ZEW/MPI, 2006: 16, Spengel, 2006: G 56). Eine zentrale Voraussetzung dafür ist jedoch, dass der zur Anwendung kommende Rechnungszinssatz dem Kapitalmarktzinssatz entspricht.

Die Allgemeine Unternehmenssteuer in ihrer ursprünglich vorgesehenen Version (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006a) unterwirft Zinsen, Gewinnausschüttungen, Entnahmen und Veräußerungsgewinne unabhängig von der Rechtsform der progressiven Einkommensteuer und integriert zudem mit Hilfe eines Teileinnahmeverfahrens die Körperschaftsteuer in die Einkommensteuer, so dass bei Anwendung des Einkommensteuerspitzenatzes alle Kapitaleinkommen derselben Steuerbelastung unterliegen. Thesaurierte Gewinne unterliegen jedoch grundsätzlich einer niedrigeren, proportionalen Besteuerung. Während die Duale Einkommensteuer am Produktionsfaktor Kapital anknüpft, bildet demnach im Rahmen des Konzepts der Stiftung Marktwirtschaft das Unternehmen den Ausgangspunkt für die begünstigte Besteuerung. Im Falle der Ausschüttung kommt es jedoch zur Nachbelastung. Dies führt dazu, dass die Eigenfinanzierung gegenüber der Beteiligungs- und der Fremdfinanzierung steuerlich im Vorteil ist und folglich Finanzierungsneutralität nicht erreicht wird (Schreiber und Spengel, BFuP 2006: 286; Spengel, 2006: G 47; SVR/ZEW/MPI, 2006: 16). Ein aktualisierter Vorschlag der Stiftung Marktwirtschaft (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2009) beinhaltet im Gegensatz dazu die Beibehaltung der Abgeltungsteuer in ihrer derzeitigen Form, was eine Annäherung an das

Konzept der Dualen Einkommensteuer sowie des Bundessteuergesetzbuchs darstellt. Sofern die Allgemeine Unternehmenssteuer jedoch nicht in die Einkommensbesteuerung integriert wird, kommt es zur steuerlichen Begünstigung der Fremdfinanzierung.

Rechtsformneutralität

Der Allgemeinen Unternehmenssteuer des Konzepts der Stiftung Marktwirtschaft und der Einkommensteuer des Bundessteuergesetzbuchs unterliegen sowohl Kapitalgesellschaften als auch Personengesellschaften. Insofern differenzieren diese beiden Reformvorschläge nicht zwischen unterschiedlichen Rechtsträgern. Im Gegensatz dazu behält die Duale Einkommensteuer den Dualismus der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften im Rahmen der Einkommensteuer und der Besteuerung von Kapitalgesellschaften mit Körperschaftsteuer gemäß dem Trennungsprinzip bei. Daraus lassen sich jedoch nicht eins zu eins Implikationen für die Rechtsformneutralität ableiten. So bewirkt die Finanzierungsneutralität der Dualen Einkommensteuer auch Rechtsformneutralität, da diese unabhängig vom Finanzierungsweg und der Rechtsform einer einheitlichen Steuerbelastung unterliegen (Schreiber und Spengel, BFuP 2006: 282; SVR/ZEW/MPI, 2006: 15). Voraussetzung für die Rechtsformneutralität der Dualen Einkommensteuer ist jedoch, dass die kombinierte Ausschüttungsbelastung mit Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer der progressiven Einkommensteuerbelastung zzgl. Solidaritätszuschlag entspricht. Bei Anwendung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer i.H.v. 42% wird dies in etwa gewährleistet, da eine Belastung ausgeschütteter Gewinne einer Kapitalgesellschaft von ca. 43,75%⁵⁷ einer maximalen Einkommensteuerbelastung i.H.v. ca. 44,31% (einschließlich Solidaritätszuschlag) gegenübersteht. Kommt jedoch der Reichensteuersatz bei der Besteuerung der Personengesellschaft zur Anwendung, steigt die Einkommensteuerbelastung auf ca. 47,48% (einschließlich Solidaritätszuschlag) und Rechtsformneutralität wird verfehlt.

Zudem unterliegen Übergewinne im Rahmen des Konzepts der Dualen Einkommensteuer vollständig einer niedrigeren, proportionalen Thesaurierungsbelastung. Im Gegensatz dazu werden Übergewinne bei der Personengesellschaft unabhängig von der Entnahme oder der Thesaurierung dem progressiven Steuertarif unterworfen werden. Folglich wird durch die begünstigte Besteuerung thesaurierter Gewinne einer Kapitalgesellschaft Rechtsformneutralität in Bezug auf die Übergewinne nicht erreicht (SVR/ZEW/MPI, 2006: 36).

Auch die Allgemeine Unternehmenssteuer stellt nicht zwangsläufig Rechtsformneutralität sicher, obwohl sie grundsätzlich eine einheitliche Besteuerung der unterschiedlichen Rechtsformen vorsieht. Ursächlich dafür ist, dass Einzelunternehmer und Gesellschafter kleiner und mittelgroßer Unternehmen, die oftmals in der Rechtsform der Personengesellschaft geführt werden, in der Regel einen Teil des Gewinns zur Deckung ihrer Lebenshaltungskosten entnehmen müssen. Dieser unterliegt entsprechend dem Konzept der Stiftung Marktwirtschaft dem progressiven Einkommensteuertarif. Kleine und

⁵⁷ Dies ergibt sich durch die Unternehmenssteuerbelastung i.H.v. 25% zzgl. der Einkommensteuerbelastung ausgeschütteter Gewinne mit 25% (effektiv 18,25%).

mittelgroße Unternehmen können daher nur eingeschränkt von der geringen Thesaurierungsbelastung der Allgemeinen Unternehmenssteuer profitieren (Bareis, DB 2006: 749). Folglich hängt die Rechtsformneutralität der Allgemeinen Unternehmenssteuer von der Möglichkeit ab, Gewinne zu thesaurieren (Schreiber, ZfB 2006: 1172). Dies macht deutlich, dass die Rechtsformneutralität der Besteuerung letztlich auch von der Finanzierungsneutralität abhängt, da weder die Finanzierungsquelle noch die Rechtsform beliebig austauschbar sind (Spengel und Zinn, 2010: 420).

Schließlich können Einzelunternehmer und die Gesellschafter von Personengesellschaften gemäß dem Konzept der Stiftung Marktwirtschaft nur von persönlichen Freibeträgen profitieren, wenn sie zur Einkommensteuer optieren oder von der Möglichkeit der abziehbaren Entnahme Gebrauch machen, die ebenfalls der progressiven Einkommensteuer unterworfen wird (vgl. Fn. 35). Dies steht jedoch dem Ziel der Rechtsformneutralität entgegen. Folglich werden die Trennlinien zwischen Transparenz- und Trennungsprinzip lediglich verschoben ohne sie gänzlich aufzuheben. Auch wenn die Duale Einkommensteuer am Dualismus des Trennungs- und des Transparenzprinzips in der derzeit praktizierten Form festhält, geht sie im Vergleich zum Konzept der Stiftung Marktwirtschaft in Bezug auf die Rechtsformneutralität der Besteuerung deutlich weiter.

Allein die Einkommensteuer des Bundessteuergesetzbuchs stellt in Bezug auf die Kapital- und die Personengesellschaft weitgehende Rechtsformneutralität sicher, da thesaurierte Gewinne derselben Steuerbelastung unterliegen wie ausgeschüttete Gewinne und Zinsen, und somit auch Finanzierungsneutralität erreicht wird (Schreiber, ZfB 2006: 1172). Durch die Möglichkeit, die persönlichen Steuerentlastungsbeträge auf die steuerjuristische Person zu übertragen, wird die Rechtsformneutralität des Bundessteuergesetzbuchs auch bei niedrigen Einkünften sichergestellt.⁵⁸ Diese Regelung wird jedoch im Falle großer Publikumsgesellschaften kaum umsetzbar sein.

Anhand des Bundessteuergesetzbuches wird erneut deutlich, dass Finanzierungsneutralität eine notwendige Voraussetzung für die Sicherstellung von Rechtsformneutralität ist (Spengel, DB 2011: 4). Wie im Rahmen des Konzepts der Stiftung Marktwirtschaft wird jedoch die Trennlinie zwischen dem Transparenz- und dem Trennungsprinzip lediglich verlagert, da Einzelunternehmen einem anderen Besteuerungsregime unterliegen als Kapital- und Personengesellschaften (Spengel, 2006: G 45). Schließlich ist in Bezug auf das Bundessteuergesetzbuch darauf hinzuweisen, dass die generelle Anwendung eines proportionalen Steuersatzes von 25% zu erheblichen Aufkommenseinbußen im Vergleich zum Konzept der Dualen Einkommensteuer und dem Vorschlag der Stiftung Marktwirtschaft führt (Spengel, 2006: G 60 f.).

⁵⁸ Vgl. dazu die Ausführungen zur Besteuerung natürlicher Personen in Kapitel 3.3.3.

4. Quantitative Analyse der steuerpolitischen Reformvorschläge

4.1 Zielsetzung und Vorgehensweise

Die qualitative Darstellung und Analyse der Entwicklung der Besteuerung in Kapitel 2 sowie der steuerpolitischen Reformüberlegungen und der wissenschaftlichen Reformkonzepte in Kapitel 3 erlaubt keine Folgerungen bezüglich der Konsequenzen für die effektive Steuerbelastung von Unternehmen und ihrer Beteiligten. Dies trifft insbesondere dann zu, wenn entlastende und belastende Maßnahmen sich gegenüber stehen wie dies beispielsweise in Bezug auf die Unternehmenssteuerreform 2008 der Fall ist, die sich durch eine Reduktion der tariflichen Steuerbelastung bei gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlage auszeichnet. Um Aussagen bezüglich des Zusammenwirkens unterschiedlicher steuerlicher Regelungen treffen zu können, bedarf es einer Methodik zur Messung der effektiven Unternehmenssteuerbelastung, welche alle entscheidungsrelevanten steuerlichen Parameter einbezieht und zudem Einflussgrößen wie die Rechtsformwahl, den Finanzierungsweg, die Vermögensstruktur und die Ertragslage berücksichtigt.

Für Zwecke des Steuerbelastungsvergleichs im Rahmen von Kapitel vier kommt daher das finanzplan-gestützte Simulationsprogramm European Tax Analyzer zur Anwendung, das die genannten Anforderungen erfüllt. Der damit verbundene methodische Ansatz sowie die zugrunde liegenden Modellannahmen werden im Folgenden knapp beschrieben.

Im Fokus des Steuerbelastungsvergleichs stehen die Reformüberlegungen der Parteien des Deutschen Bundestags. Dabei wird die Vielzahl einzelner Reformvorschläge jeweils zu einem Reformpaket zusammengefasst, um die vorgeschlagenen Einzelmaßnahmen jeweils in ihrer Gänze gegenüber stellen zu können. Der Belastungsvergleich umfasst dabei sowohl Kapital- als auch Personengesellschaften, wobei im Falle der Kapitalgesellschaft zwischen der Unternehmens- und der Gesamtebene, die die Anteilseigner mit einschließt, unterschieden wird. Dem Steuerbelastungsvergleich wird im Ausgangsfall ein typisches, durchschnittliches Musterunternehmen zugrunde gelegt. Um die Robustheit der Ergebnisse in Bezug auf die Variation bedeutender Parameter des Modellunternehmens wie die Ertragslage und die Finanzierungsstruktur zu überprüfen, werden im Rahmen einer Sensitivitätsanalyse die Auswirkungen einer Variation zentraler, betriebswirtschaftlicher Kennzahlen des Modellunternehmens untersucht.

Im Vorfeld der quantitativen Analyse der steuerpolitischen Reformkonzepte in Kapitel 4.5 wird in Kapitel 4.3 die Entwicklung der Steuerbelastung im Zeitablauf an Hand von fünf ausgewählten Rechtsständen (1990, 1993, 1998, 2004 und 2011) deutlich gemacht. So kann aufgezeigt werden, ob die einzelnen Reformkonzepte die im Rahmen der Steuerreformen der vergangenen 20 Jahre vollzogenen strukturellen Veränderungen bei der Besteuerung von Unternehmen und ihren Beteiligten weiterführen oder diese wieder rückgängig machen würden. Schließlich werden in Kapitel 4.4 auch

die wissenschaftlichen Reformkonzepte, die steuersystematisch konsistente Gegenentwürfe zu den aktuellen Reformüberlegungen darstellen, im Hinblick auf ihre Konsequenzen für die effektive Steuerbelastung untersucht. So kann aufgezeigt werden, inwieweit diese in Bezug auf das Modellunternehmen zu einer weiteren Entlastung führen würden.

4.2 Methodischer Ansatz: European Tax Analyzer

Die quantitative Analyse der Entwicklung der Unternehmensbesteuerung und der steuerpolitischen Reformvorschläge erfolgt mit Hilfe des finanzplangestützten Simulationsmodells European Tax Analyzer (Jacobs und Spengel, 1996; Spengel und Oestreicher, 2011). Kern des European Tax Analyzer ist ein Unternehmensmodell, auf Basis dessen die effektive Steuerbelastung von Unternehmen und ihren Beteiligten im Rahmen einer Veranlagungssimulation über einen Planungshorizont von zehn Perioden berechnet wird. Die einbezogenen Steuerarten umfassen die derzeit erhobenen Ertrag- und Substanzsteuern sowie die in der Vergangenheit erhobene Gewerbesteuer und Vermögensteuer. Zudem werden die von Seiten der Oppositionsparteien diskutierten Varianten einer Vermögensteuer bzw. Vermögensabgabe berücksichtigt. Im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung und der Bemessungsgrundlagen der Ertragsteuern werden im Einzelnen folgende Regelungen berücksichtigt:

- Die Abschreibungsregelungen für Wirtschaftsgebäude, das bewegliche Sachanlagevermögen und immaterielle Wirtschaftsgüter in Form der Abschreibungsmethode, der maximal zulässigen Abschreibungssätze und der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer;
- Im Rahmen der Vorratsbewertung der Umfang der Herstellungskosten sowie die anwendbaren Bewertungsvereinfachungsverfahren;
- Die steuerlichen Vorgaben zum Ansatz und zur Bewertung von Pensionsrückstellungen im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung;
- Die zeitlichen und betragsmäßigen Beschränkungen des Verlustrücktrags und -vortrags;
- Die Vorschriften zur Gesellschafterfremdfinanzierung (Zinsschranke);
- Die Behandlung in- und ausländischer Beteiligungserträge;
- Die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften, insbesondere die Hinzurechnungsvorschriften für Entgelte im Zusammenhang mit der Überlassung von Sach- und Finanzkapital (vgl. Spengel und Zinn, StuW 2011: 178 f.);

Maßgröße der effektiven Steuerbelastung ist die steuerbedingte Reduktion des Endvermögens, welches das Unternehmen – bzw. die Beteiligten bei Betrachtung der Gesamtebene - am Ende des Simulationszeitraums aufweist. Dabei werden neben den liquiditätswirksamen, periodischen Steuerzahlungen auch die mit der Besteuerung verbundenen Zinswirkungen vollständig erfasst. Zudem werden am Ende des Betrachtungszeitraums die Steuerbe- und -entlastungen in Folge der Auflösung stiller Re-

serven/Lasten berücksichtigt sowie etwaige steuerliche Verlust-, Zins- oder EBITDA-Vorträge bewertet und ebenfalls dem Endvermögen zugeschlagen. (Spengel und Zinn, StuW 2011: 177; Gutekunst, 2005: 98-103).

Bei dem den Berechnungen zugrunde liegenden Unternehmensmodell handelt es sich um ein Modellunternehmen, dessen Bilanz-, Finanz- und Erfolgskennzahlen typisch für ein großes Unternehmen in Europa sind. Die Daten beruhen auf der Bilanzdatenbank AMADEUS (Spengel und Zinn, StuW 2011: 178). In der Mitte des Betrachtungszeitraums (Periode 6) ergibt sich die in Tabelle 4 dargestellte Bilanz.

Tabelle 4: Steuerbilanz des Unternehmensmodells in EUR (Periode 6)

| Aktivseite | | Passivseite | |
|--------------------------------------|-------------|------------------------------|-------------|
| A. Anlagevermögen | | A. Eigenkapital | |
| I. Immaterielle Vermögensgegenstände | 2.875.872 | I. Stammkapital | 18.207.742 |
| II. Sachanlagen | | II. Gewinnrücklagen | 21.082.256 |
| 1. Grundstücke | 16.129.763 | III. Jahresüberschuss | 4.124.827 |
| 2. Maschinen | 15.870.976 | B. Rückstellungen | 0 |
| 3. Betriebs- u. Geschäftsausstattung | 5.792.704 | I. Pensionen | 13.170.853 |
| III. Finanzanlagen | | II. Sonstige | 6.185.594 |
| (1) Beteiligungen | 8.075.041 | C. Verbindlichkeiten | |
| (2) Langfristige Forderungen | 897.227 | 1. Verb. ggü. Dritten | 21.248.099 |
| B. Umlaufvermögen | | 2. Verb. ggü. Anteilseignern | 21.248.099 |
| I. Vorräte | 22.936.037 | 3. Verbindlichkeiten aus LuL | 10.070.619 |
| II. Forderungen aus LuL | 15.945.781 | 4. Kurzfr. Verbindlichkeiten | 24.266.515 |
| III. Wertpapiere, Kasse, Guthaben | 37.910.647 | | 0 |
| Summe | 126.434.049 | Summe | 126.434.049 |

Quelle: ZEW

Neben den AMADEUS Bilanzdaten werden dem Unternehmensmodell weitere betriebswirtschaftliche Annahmen zu Produktion, Absatz, Beschaffung, Personalbestand und Personalkosten sowie Annahmen zum Investitions-, Finanzierungs- und Ausschüttungsverhalten zugrundegelegt. Die betriebswirtschaftlichen Parameter werden zudem durch gesamtwirtschaftliche Daten zur Preissteigerung und den Zinssätzen ergänzt (Spengel und Zinn, 2011: 178 f.). Tabelle 5 sind die wesentlichen Unternehmenskennzahlen des Modellunternehmens zu entnehmen.

Tabelle 5: Bilanz- und Erfolgskennzahlen des Modellunternehmens (Periode 6)

| Kennzahl | Ausprägung |
|---------------------------------|-------------|
| Bilanzsumme (Tsd. EUR) | 126.434.049 |
| Jahresergebnis (Tsd. EUR) | 4.124.827 |
| Ausschüttungsquote (in %) | 67,15 |
| Anlageintensität (in %) | 29,98 |
| Vorratsintensität (in %) | 18,14 |
| Eigenkapitalquote (in %) | 34,34 |
| Eigenkapitalrentabilität (in %) | 9,50 |
| Umsatzrentabilität (in %) | 2,59 |

Quelle: ZEW

Zusätzlich zur Unternehmensebene wird die Ebene der Gesellschafter betrachtet. Dabei finden sowohl die persönlichen Verhältnisse der Gesellschafter als auch die gesellschafts- und schuldrechtlichen Beziehungen zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft Berücksichtigung. Bezüglich der Anteilseignerstruktur wird von zehn natürlichen Personen ausgegangen, die jeweils eine Beteiligung zwischen 5% und 51% an der Gesellschaft halten. Die Gesellschafter beziehen entsprechend der jeweiligen Beteiligungsquote zum einen jährliche Ausschüttungen bzw. Entnahmen von insgesamt EUR 2.770.000 und zum anderen Zinsen im Zusammenhang mit einem Gesellschafterdarlehen. Darüber hinaus werden aus Gründen der Vergleichbarkeit alternativer Gewinnverwendungs- und Finanzierungsstrategien sämtliche während des Planungszeitraums einbehaltenen Gewinne des Unternehmens in Periode 10 an die Gesellschafter ausgekehrt.

Insofern das Unternehmen als Kapitalgesellschaft firmiert, kann bei der Analyse der Steuerbelastung zwischen der Ebene des Unternehmens einerseits und der Gesamtebene unter Einbezug der Besteuerung der Anteilseigner andererseits unterschieden werden. Wird im Gegensatz dazu eine Personengesellschaft betrachtet, unterliegen die Unternehmensgewinne in der Periode ihrer Entstehung beim Gesellschafter der Besteuerung. Insofern wird allein die Gesamtebene betrachtet.

4.3 Entwicklung der effektiven Steuerbelastung zwischen 1990 und 2011

Um die Auswirkungen der steuerpolitischen Reformkonzepte der Parteien des Deutschen Bundestags im Kontext vergangener Steuerreformen analysieren zu können, werden im Folgenden zunächst die wesentlichen strukturellen Entwicklungen der Unternehmensbesteuerung in den vergangenen 20 Jahren betrachtet und ihre Auswirkungen auf die effektive Steuerbelastung des Modellunternehmens untersucht. Zu diesem Zweck werden fünf ausgewählte Rechtsstände betrachtet (1990, 1993, 1998, 2004 und 2011), die wesentliche Wendepunkte der Entwicklung der Steuerstruktur in Deutschland

darstellen (vgl. Spengel et al., 2010: 59 f.). Im Rahmen der quantitativen Analyse der Entwicklung der Unternehmensbesteuerung im Zeitablauf wird zum einen zwischen der Besteuerung auf Unternehmensebene und auf Gesamtebene bei der Kapitalgesellschaft sowie zwischen der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften unterschieden.

4.3.1 Effektive Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter Unternehmensebene

Tabelle 6 zeigt zum einen den Verlauf der effektiven Unternehmenssteuerbelastung für die untersuchten Rechtsstände. Zum anderen weist die Tabelle das relative Gewicht der einzelnen Steuerarten an der Gesamtsteuerbelastung gemäß der Steuerartenanalyse aus.⁵⁹

Tabelle 6: Effektive Steuerbelastungen und Bedeutung der einzelnen Steuerarten auf Unternehmensebene im Betrachtungszeitraum 1990-2011 (Kapitalgesellschaft)

| Rechtsstand | Effektive Unternehmenssteuerbelastung (EUR) | Abweichung zu 2011 (%) | Bedeutung der einzelnen Steuerarten in % der Gesamtbelastung | | | | | |
|-------------|---|------------------------|--|------|--------|------|--------|------|
| | | | KSt | SolZ | GewESt | GrSt | GewKSt | VSt |
| 1990 | 48.273.970 | 52,03 | 70,83 | - | 22,43 | 0,57 | 3,68 | 2,48 |
| 1993 | 46.193.413 | 45,48 | 72,81 | - | 22,87 | 0,65 | 2,41 | 1,27 |
| 1998 | 42.436.500 | 33,65 | 66,83 | 4,71 | 27,58 | 0,88 | - | - |
| 2004 | 38.793.628 | 22,18 | 61,42 | 3,26 | 34,19 | 1,12 | - | - |
| 2011 | 31.752.432 | | 45,67 | 2,46 | 50,20 | 1,67 | - | - |

Quelle: Spengel und Zinn, 2011 und ZEW

Im Untersuchungszeitraum ist die effektive Unternehmenssteuerbelastung kontinuierlich von EUR 48.273.970 im Jahr 1990 um EUR 16.521.538 auf EUR 31.752.432 im Jahr 2011 gesunken. Bezogen auf den Rechtsstand 2011 entspricht dies einer Reduktion um 52,03%. Ursächlich dafür sind im Wesentlichen zwei Effekte, die bereits im Rahmen der qualitativen Analyse der Entwicklung der Besteuerung in 2.2 deutlich wurden. Dies ist zum einen der erhebliche Rückgang des Körperschaftsteuersatzes von 50% (thesaurierte Gewinne) bzw. 36% (ausgeschüttete Gewinne) im Jahr 1990 auf den derzeit geltenden einheitlichen Steuersatz von 15%. Dieser Tendenz steht allein die Einführung des Solidaritätszuschlags entgegen. Dieser wurde in den Zeiträumen vom 1.7.1991 bis zum 30.6.1992 sowie vom 1.1.1995 bis zum 31.12.1997 i.H.v. 7,5% der Körperschaftsteuerbelastung erhoben. Zum 1.1.1998 wurde der Satz schließlich auf die nach wie vor geltenden 5,5% gesenkt.

Der zweite bedeutsame Effekt ist die Abkehr von der direkten Substanzbesteuerung. So führt die Übernahme der Steuerbilanzwerte in die Vermögensaufstellung und die Vervierfachung des Freibe-

⁵⁹ Im Rahmen der Steuerartenanalyse wird in Abhängigkeit der Interdependenzen zwischen den Steuerarten der Einfluss einzelner Steuerarten sukzessive eliminiert.

trags für das Betriebsvermögen zum 1.1.1993 bereits zum Rechtsstand 1993 zu einem deutlichen Rückgang der Vermögensteuerbelastung im Vergleich zum Rechtsstand 1990. Diese Tendenz wurde durch die Aussetzung der Vermögensteuererhebung zum 1.1.1997 und die Abschaffung der Gewerbesteuer zum 1.1.1998 fortgeführt.

Der Effekt des Rückgangs der tariflichen Ertragsteuerbelastung fällt deutlich stärker ins Gewicht als der Wegfall der direkten Substanzbesteuerung. Dies wird durch den Vergleich der absoluten Veränderungen zwischen den betrachteten Rechtsständen deutlich. In diesem Sinne ist der mit EUR 7.041.196 betragsmäßig größte Rückgang der Unternehmenssteuerbelastung zwischen dem Rechtsstand 2011 und 2004 auf die vergleichsweise stärkste Absenkung des Körperschaftsteuersatzes im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 zurückzuführen. Zudem ist der Anteil der direkten Substanzsteuern an der gesamten Unternehmenssteuerbelastung im Falle des Modellunternehmens mit 6,73% auch im Rechtsstand 1990 vergleichsweise gering.

Diese entlastenden Maßnahmen werden zum Teil durch Gegenfinanzierungsmaßnahmen kompensiert. So wurde insbesondere die Reduktion des Körperschaftsteuersatzes von zahlreichen Maßnahmen zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen der Ertragsteuern begleitet. So trägt die Verschlechterung der Abschreibungsbedingungen für das Anlagevermögen im Zuge des StSenkG vom 23.10.2000 wesentlich dazu bei, dass die Unternehmenssteuerbelastung von EUR 42.436.500 nach dem Rechtsstand 1998 nur um 8,58% auf EUR 38.793.628 im Jahr 2004 sinkt, obwohl der Körperschaftsteuersatz von 45% für thesaurierte Gewinne und 30% für ausgeschüttete Gewinne um 44% bzw. um 17% auf einheitlich 25% reduziert wurde. Im Rahmen der Gegenfinanzierungsmaßnahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 fallen in Bezug auf das Modellunternehmen insbesondere die Ausweitung der Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten bei der Gewerbesteuer gemäß § 8 Nr. 1 GewStG und die Stärkung des Definitivcharakters der Gewerbesteuer durch ihre Nichtberücksichtigung als Betriebsausgabe ins Gewicht. Diese Maßnahmen bewirken zudem strukturelle Änderungen im Rahmen der Unternehmenssteuerbelastung. Zum einen gewinnt die Gewerbesteuer vom Ertrag während des Betrachtungszeitraums deutlich an Bedeutung (siehe Tabelle 6). Zum anderen gewinnen ertragsunabhängige Elemente an Gewicht. Auf die Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten im Rahmen der Gewerbesteuer gemäß § 8 Nr. 1 GewStG entfällt bei dem Modellunternehmen ein Anteil von 5,81% an der gesamten Unternehmenssteuerbelastung zum Rechtsstand 2011. Im Gegensatz dazu ist die Zinsgrenze im Ausgangsfall bedingt durch die Freigrenze von EUR 3 Mio. nicht von Bedeutung. Nach aktuellem Rechtsstand 2011 hat die Gewerbesteuer (50,20%)⁶⁰ sogar ein größeres Gewicht an der Gesamtsteuerbelastung als die Körperschaftsteuer (45,67%).

⁶⁰ Dem liegt der durchschnittliche Hebesatz deutscher Gemeinden mit mindestens 50.000 Einwohnern des Jahres 2010 i.H.v. 438% zugrunde (vgl. Institut Finanzen und Steuern, 2011).

Gesamtebene unter Einbezug der Anteilseigner

Durch den Einbezug der Anteilseigner treten zur Unternehmenssteuerbelastung die Belastungen auf der Ebene der Anteilseigner aus der Besteuerung der Gewinnausschüttungen sowie der Zinsen aus Gesellschafterdarlehen hinzu. Wie Tabelle 7 zu entnehmen ist, verringert sich die effektive Gesamtsteuerbelastung des Modellunternehmens zwischen 1990 und 2011 um EUR 18.714.008 (entspricht 33,88%) über den Betrachtungszeitraum von zehn Perioden. Die absolute Entlastung im Zeitablauf fällt damit auf der Gesamtebene höher aus als auf der Unternehmensebene (Entlastung i.H.v. EUR 16.521.538). Der Vergleich des absoluten Rückgangs der Steuerbelastung auf der Unternehmens- und der Gesamtebene zeigt jedoch, dass die Entlastungen auf Unternehmensebene die Effekte auf der Anteilseignerebene deutlich übersteigen.

Der Rückgang der effektiven Steuerbelastung auf Gesamtebene ist im Wesentlichen auf zwei Effekte zurückzuführen. Zum einen sind die Substanzsteuern unter Einbezug der Anteilseignerebene mit einem Anteil an der Gesamtsteuerbelastung von 8,70% zum Rechtsstand 1990 und 6,29% zum Rechtsstand 1993 (vgl. Tabelle 7) (im Vergleich zu 6,73% und 4,33% auf der Unternehmensebene gemäß Tabelle 6) von größerer Bedeutung, so dass auch die Anhebung des Freibetrags im Jahr 1993 und der Aussetzung der Vermögensteuererhebung zum 1.1.1997 stärker ins Gewicht fallen.

Zum anderen führte der im Jahr 2001 erfolgte Wechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren bei Anteilseignern, deren Einkünfte dem Spitzensteuersatz der Einkommensteuer unterliegen, zu zusätzlichen Entlastungen. Dies macht bereits ein Blick auf die tarifliche Einkommensteuerbelastung deutlich. Während ausgeschüttete Gewinne im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens einer tariflichen Gesamtsteuerbelastung i.H.v. 53,21% unterliegen, beträgt die tarifliche Gesamtsteuerbelastung bei Anwendung des Anrechnungsverfahrens 56,23%. Diesen Berechnungen liegt ein Gewerbesteuerhebesatz i.H.v. 400%, ein Körperschaftsteuersatz von 25%, der Solidaritätszuschlag i.H.v. 5,5%, und ein Spitzensteuersatz der Einkommensteuer von 45% zugrunde (vgl. Tabelle 34 im Anhang).⁶¹ Da die Anteilseigner des Modellunternehmens aufgrund des Umfangs ihrer steuerpflichtigen Einkünfte einem durchschnittlichen persönlichen Einkommensteuersatz zwischen 42% und 44,8% unterliegen, mindert der Übergang zum Halbeinkünfteverfahren die effektive Gesamtsteuerbelastung.

Der Ersatz der progressiven Besteuerung von Zinsen durch die proportionale Besteuerung mit Abgeltungsteuer (mit Ausnahme von Zinsen für Gesellschafterdarlehen eines zu mindestens 10% beteiligten Anteilseigners) im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 führt darüber hinaus zu weiteren Entlastungen auf Ebene der Anteilseigner. In Bezug auf die Besteuerung von Dividenden führt die Anwendung der Abgeltungsteuer im Falle der Anwendung der Reichensteuer i.H.v. 45% und eines Gewerbesteuerhebesatzes von 400% jedoch zu einer Gesamtsteuerbelastung ausgeschütteter Gewinne

⁶¹ Bereits bei einem persönlichen Steuersatz von 40% ist die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens vorteilhaft und mit einer Gesamtsteuerbelastung i.H.v. 49,04% (Gewerbesteuerhebesatz 400%, Körperschaftsteuersatz 25%, einschließlich Solidaritätszuschlag) verbunden, während das Anrechnungsverfahren zu einer Gesamtsteuerbelastung i.H.v. 49,30% führt.

i.H.v. 48,33% im Vergleich zu 46,48%, falls das Halbeinkünfteverfahren im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 beibehalten worden wäre (vgl. Tabelle 34 im Anhang).

Tabelle 7: Effektive Steuerbelastungen und Bedeutung der einzelnen Steuerarten auf Gesamtebene im Betrachtungszeitraum 1990-2011 (Kapitalgesellschaft)

| Rechtsstand | Gesamtsteuerbelastung (EUR) | Abweichung zu 2011 (%) | Ertragsteuern (%) | Substanzsteuern (%) |
|-------------|-----------------------------|------------------------|-------------------|---------------------|
| 1990 | 73.955.749 | 33,88 | 91,30 | 8,70 |
| 1993 | 71.677.199 | 29,75 | 93,78 | 6,29 |
| 1998 | 70.101.092 | 26,90 | 99,66 | 0,34 |
| 2004 | 60.616.429 | 9,73 | 99,47 | 0,53 |
| 2011 | 55.241.741 | -- | 99,31 | 0,69 |

Quelle: Spengel und Zinn, 2011 und ZEW

4.3.2 Effektive Steuerbelastung gewerblich tätiger Personengesellschaften

Alternativ kann das im Ausgangsfall betrachtete Modellunternehmen auch in der Rechtsform einer Personengesellschaft betrachtet werden. Auch in Bezug auf die Personengesellschaft zeichnet sich über den Betrachtungszeitraum ein deutlicher Rückgang der Gesamtsteuerbelastung von EUR 71.368.885 um 29,54% auf EUR 55.095.654 ab (vgl. Tabelle 8).

Tabelle 8: Effektive Steuerbelastungen und Bedeutung der einzelnen Steuerarten auf Gesamtebene im Betrachtungszeitraum 1990-2011 (Personengesellschaft)

| Rechtsstand | Gesamtsteuerbelastung Personengesellschaft | | | |
|----------------------------------|--|-------------------------------------|-------------------|---------------------|
| | Gesamtsteuerbelastung (EUR) | Abweichung zum Rechtsstand 2011 (%) | Ertragsteuern (%) | Substanzsteuern (%) |
| 1990 | 71.368.885 | 29,54 | 94,46 | 5,54 |
| 1993 | 67.136.443 | 21,85 | 95,04 | 4,96 |
| 1998 | 66.814.975 | 21,27 | 99,61 | 0,39 |
| 2004 | 56.327.073 | 2,24 | 99,42 | 0,58 |
| 2011 | 55.095.654 | -- | 99,33 | 0,67 |
| 2011 Thesaurierungs-begünstigung | 70.965.140 | 28,80 | 99,59 | 0,41 |

Quelle: ZEW

Analog zur Kapitalgesellschaft sind insbesondere die abnehmende Bedeutung der direkten Substanzsteuern sowie die kontinuierliche Absenkung der tariflichen Steuerbelastung, von der allein die Ein-

führung der Reichensteuer im Jahr 2008 eine Ausnahme bildet, von Bedeutung. Zum Rechtsstand 1990 beträgt der Anteil der Substanzsteuern an der Gesamtsteuerbelastung 5,54% und sinkt in den Folgejahren auf unter 1% ab.⁶² Dies ist wie bei der Kapitalgesellschaft auf die Anhebung der Vermögensteuer-Freibeträge, die Übernahmen der Steuerbilanzwerte in die Vermögensaufstellung (Rechtsstand 1993) sowie den Wegfall der Vermögensteuer und der Gewerkekapitalsteuer zurückzuführen. Im Gegensatz zur Kapitalgesellschaft fällt jedoch die Ausweitung der indirekten Substanzbesteuerung im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 in Form der Einführung der Zinsschranke und der Ausweitung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen für Finanzierungsentgelte bei der Personengesellschaft umso weniger stark ins Gewicht, je größer der Anteil der Gesellschafterdarlehen am Fremdkapital ist. Denn diese werden bereits im Rahmen der zweistufigen Gewinnermittlung dem Gewinn aus Gewerbebetrieb wieder hinzugerechnet und unterliegen folglich weder der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung noch der Zinsschranke.

Bei der Personengesellschaft sind darüber hinaus die Einführung der Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte im Jahr 1993 sowie der Ersatz dieser durch die Gewerbesteueranrechnung im Jahr 2001 von Bedeutung. So ist der Rückgang der Gesamtsteuerbelastung im Jahr 1993 verglichen mit 1990 vor allem auf die Begrenzung des Einkommensteuersatzes auf 47% für gewerbliche Einkünfte zurückzuführen. Analog dazu ist auch der deutliche Rückgang der Gesamtsteuerbelastung im Jahr 2004 i.H.v. EUR 10.487.902 verglichen mit dem Rechtsstand 1998 in erster Linie auf die Einführung der Gewerbesteueranrechnung zurückzuführen. Im Vergleich dazu führt der Wegfall der direkten Substanzsteuern zum Rechtsstand 1998 nur zu einer vergleichsweise geringen Reduktion der Gesamtsteuerbelastung.

Hervorzuheben ist schließlich, dass die Thesaurierungsbegünstigung in Bezug auf das Modellunternehmen nicht zu einer Entlastung, sondern im Gegensatz dazu zu einer deutlichen Mehrbelastung i.H.v. EUR 15.869.486 führt. Dies ist vor allem darauf zurückzuführen, dass die Gewerbesteuer als entnommen gilt und folglich zusätzlich zu den regulär entnommenen Gewinnen auch Gewinnanteile in Höhe der Gewerbesteuerzahlung dem regulären Einkommensteuertarif unterliegen. Dies gilt analog für die Einkommensteuer, die auf die thesaurierten Gewinne entfällt, sofern diese nicht aus dem Privatvermögen beglichen wird. Die effektive Thesaurierungsbelastung einschließlich Solidaritätszuschlag beträgt daher 37,78%⁶³ und übersteigt damit die Steuerbelastung thesaurierter Gewinne einer Kapitalgesellschaft i.H.v. 31,16% (Gewerbesteuerhebesatz 438%) deutlich. Im Falle der Ausschüttung kommt es zu einer effektiven Nachversteuerungsbelastung i.H.v. 16,41%.⁶⁴ Die tarifliche Gesamtsteuerbelastung beträgt bei Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung folglich 54,19% und übersteigt

⁶² Im Rahmen der Ermittlung der Vermögensteuer wird den Gesellschaftern zunächst das Sonderbetriebsvermögen in Form von Gesellschafterdarlehen zugerechnet. Das verbleibende Betriebsvermögen wird gemäß dem Anteil am Vermögen zugeordnet (Falterbaum et al. (Hrsg.), 1995: 498).

⁶³ Dem liegt der durchschnittliche Gewerbesteuerhebesatz deutscher Gemeinden mit mindestens 50.000 Einwohnern im Jahr 2011 i.H.v. 438% zugrunde (vgl. Institut Finanzen und Steuern, 2011). Die Kirchensteuer wurde nicht berücksichtigt. Es wird davon ausgegangen, dass die Steuerzahlungen nicht aus dem Privatvermögen entrichtet wurden. Die Problematik der Einkommensteuervorauszahlung wurde nicht einbezogen (vgl. Kapitel 2.2.2). Vgl. Tabelle 35 im Anhang.

⁶⁴ Aus der Steuerbelastung thesaurierter Gewinne i.H.v. 37,78% ergibt sich ein thesaurierbarer Gewinn i.H.v. 62,22%. Wird dieser einem Steuersatz von 25% zzgl. Solidaritätszuschlag unterworfen, ergibt sich eine Nachversteuerung i.H.v. 16,41%. Vgl. Tabelle 35 im Anhang.

damit sowohl die tarifliche Gesamtsteuerbelastung der Kapitalgesellschaft (49,31%) als auch die tarifliche Gesamtsteuerbelastung der Personengesellschaft ohne Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung (48,77%).⁶⁵

Wie Tabelle 9 zu entnehmen ist, stellt die Personengesellschaft im Vergleich zur Kapitalgesellschaft auf Gesamtebene unter Einbezug der Anteilseigner in allen der betrachteten Rechtsstände die vorteilhafte Rechtsform dar. Dies hat unterschiedliche Ursachen, auf die im Folgenden eingegangen wird.⁶⁶ In Bezug auf die Rechtsstände 1990 und 1993 resultiert die Vorteilhaftigkeit der Personengesellschaft insbesondere aus der mit 5,54% (1990) bzw. 4,96% (1993) im Vergleich zur Kapitalgesellschaft (8,70% bzw. 6,29%) niedrigeren Substanzsteuerbelastung (vgl. Tabelle 8 und Tabelle 9). Ursächlich dafür ist, dass das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft allein auf Ebene der Gesellschafter der Vermögensteuer unterliegt, während das Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft sowohl auf Unternehmens- als auch auf Anteilseignerebene der Vermögensteuer unterworfen wird. Dieser Effekt wird zum Teil durch die höhere Gewerbesteuerbelastung der Personengesellschaft kompensiert. Da Gesellschafterdarlehen zum Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft zählen, sind sie einerseits im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbekapitalsteuer nicht abziehbar. Zum anderen sind Zinsen für Gesellschafterdarlehen als Sonderbetriebseinnahmen auch vollständig in der Bemessungsgrundlage der Gewerbeertragsteuer enthalten. Dies führt zu einer im Vergleich zur Kapitalgesellschaft höheren Gewerbesteuerbelastung, da die Gesellschafterdarlehen 50% der gesamten langfristigen Verbindlichkeiten des Modellunternehmens ausmachen.

Tabelle 9: Effektive Steuerbelastungen auf Gesamtebene im Betrachtungszeitraum 1990-2011 (Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft)

| Rechtsstand | Kapitalgesellschaft | Personengesellschaft | Vorteilhaftigkeit der Personengesellschaft | |
|-------------|---------------------|----------------------|--|------|
| | (EUR) | (EUR) | (EUR) | (%) |
| 1990 | 73.955.749 | 71.368.885 | 2.586.864 | 3,62 |
| 1993 | 71.677.199 | 67.136.443 | 4.540.756 | 6,76 |
| 1998 | 70.101.092 | 66.814.975 | 3.286.117 | 4,92 |
| 2004 | 60.616.429 | 56.327.073 | 4.289.356 | 7,62 |
| 2011 | 55.241.741 | 55.095.654 | 146.087 | 0,27 |

Quelle: Spengel und Zinn, 2011 und ZEW

Durch die Einführung der Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte im Jahr 1993 nimmt die Vorteilhaftigkeit der Personengesellschaft zum Rechtsstand 1993 im Vergleich zu 1990 weiter zu. Die Tarifbegrenzung führt im Ausschüttungs- bzw. Entnahmefall dazu, dass die Anteile am Gewinn einer Per-

⁶⁵ Der Berechnung liegt ein Einkommensteuersatz von 45% sowie ein Gewerbesteuerhebesatz von 438% zugrunde (vgl. Fn. 63).

⁶⁶ Vgl. auch die Ausführungen zur Rechtsformneutralität in Kapitel 2.2.3.

sonengesellschaft maximal einem Einkommensteuersatz von 47% unterliegen, während Dividenden einer Kapitalgesellschaft mit bis zu 53% besteuert werden. Der geringe Rückgang der Vorteilhaftigkeit der Personengesellschaft im Jahr 1998 ist darauf zurückzuführen, dass die Entlastung in Folge des Wegfalls der direkten Substanzsteuern bei der Kapitalgesellschaft aufgrund der größeren Bedeutung der Substanzsteuern bei der Kapitalgesellschaft auch größer ist als bei der Personengesellschaft.

Die Einführung der Gewerbesteueranrechnung im Jahr 2001 führt dazu, dass die Vorteilhaftigkeit der Personengesellschaft im Rechtsstand 2004 erneut zunimmt. Dieser Effekt kompensiert sowohl die zunächst höhere Gewerbesteuerbelastung in Folge der vollständigen Hinzurechnung der Zinsen für Gesellschafterdarlehen als auch die Auswirkungen der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens im Rahmen der Besteuerung der Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft. Denn das Halbeinkünfteverfahren führt bei Anwendung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer zu einer geringeren Belastung ausgeschütteter Gewinne mit Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag im Vergleich zur Personengesellschaft (Jacobs et al., 2003: 17).

Zum Rechtsstand 2011 weisen die Kapitalgesellschaft und die Personengesellschaft schließlich eine annähernd gleich hohe Gesamtsteuerbelastung auf. Ursächlich dafür ist in erster Linie die Angleichung der tariflichen Steuerbelastung in Folge der deutlichen Reduktion des Körperschaftsteuersatzes im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008. Die Gewerbesteueranrechnung führt jedoch dazu, dass der Belastungsvorteil der Personengesellschaft selbst bei hohen persönlichen Einkommensteuersätzen beibehalten wird, auch wenn dieser Effekt mit zunehmendem Gewerbesteuerhebesatz abnimmt und es bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400% in etwa zur Belastungsgleichheit kommt (Jacobs, 2009: 563). Aufgrund dessen fällt desweiteren nicht ins Gewicht, dass bei der Personengesellschaft Zinsen aus Gesellschafterdarlehen als Sonderbetriebseinnahmen vollständig der Gewerbesteuer unterliegen.

4.3.3 Zwischenfazit

Im Hinblick auf die Entwicklung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland in den vergangenen 20 Jahren ist festzuhalten, dass die kontinuierliche Reduktion der tariflichen Steuersätze und der Abbau der direkten Substanzbesteuerung zu einem deutlichen Rückgang der effektiven Steuerbelastung geführt haben. Dies betrifft sowohl die Kapitalgesellschaft als auch die Personengesellschaft. Zudem hat sich während des Betrachtungszeitraums die effektive Gesamtsteuerbelastung der Kapital- und der Personengesellschaft weitgehend angeglichen. Ursächlich dafür ist jedoch vor allem, dass die Gewinnrücklagen am Ende des 10-periodigen Simulationszeitraums vollständig ausgeschüttet werden und die geringe Thesaurierungsbelastung der Kapitalgesellschaft nur zu Zinsvorteilen führt. Die ebenfalls beobachtbare Ausweitung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage in Form ertragsunabhängiger Elemente der Ertragsteuern konterkariert diese positive Entwicklung jedoch zum Teil. In Bezug auf den Ausgangsfall ist dabei vor allem die gewerbesteuerliche Hinzurechnung der Finanzierungsentgelte für Überlassungen von Finanz- und Sachkapital von Relevanz. Im Gegensatz dazu ist die Zinsschranke aufgrund des Freibetrags i.H.v. EUR 3 Mio. im Ausgangsfall nicht von Bedeutung.

4.4 Auswirkungen der wissenschaftlichen Steuerreformkonzepte auf die effektive Steuerbelastung

Mit der Dualen Einkommensteuer, dem steuerpolitischen Programm der Stiftung Marktwirtschaft und dem Kirchhof'schen Bundessteuergesetzbuch liegen drei wissenschaftliche Reformkonzepte vor, die auf eine Stärkung der Finanzierungsneutralität der Besteuerung abzielen. Da sie zudem einen Rückgang der tariflichen Unternehmenssteuerbelastung sowie weitreichende Entlastungen im Rahmen der Besteuerung von Kapitaleinkommen natürlicher Personen beinhalten, sind im Falle einer Umsetzung der Konzepte auch steuerliche Entlastungen zu erwarten. Im Folgenden sollen daher die Auswirkungen der drei wissenschaftlichen Steuerreformkonzepte auf die effektive Steuerbelastung des Modellunternehmens analysiert werden. Mit Ausnahme der Dualen Einkommensteuer⁶⁷ sehen die Reformkonzepte dabei eine einheitliche Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften vor. Tabelle 10 und

Tabelle 11 geben einen Überblick über die für die Quantifizierung relevanten Gestaltungsfaktoren der Konzepte im Rahmen der Besteuerung von Unternehmen und an ihnen beteiligten natürlichen Personen.

⁶⁷ Für Zwecke der Dualen Einkommensteuer wurden die steuerfreien Gewinne wie folgt ermittelt. Bei der Kapitalgesellschaft sind Dividenden bis in Höhe von 4,5% (Nachsteuerrechnungszinssatz) des Beteiligungsbuchwerts (Verzinsungsbasis) steuerfrei. Etwaige in Vorjahren nicht verrechnete Verzinsungsanteile erhöhen in den Folgejahren zum einen den Umfang der steuerfreien Dividenden und zum anderen die Verzinsungsbasis. Im Gegensatz dazu werden die ermäßigt besteuerten Gewinne (Verzinsungsanteil) einer Personengesellschaft mithilfe der Bruttomethode ermittelt und umfassen demnach die Regelverzinsung des Bruttovermögens zuzüglich der Kapitalerträge und abzüglich der Schuldzinsen. Die Regelverzinsung des Bruttovermögens ergibt sich durch Multiplikation des Rechnungszinssatzes von 6% mit dem in der Steuerbilanz ausgewiesenen Aktivvermögen. Dabei wird das Vermögen jedoch um den Kassenbestand, die Finanzanlagen, die Wertpapiere und die Beteiligungen an Kapitalgesellschaften gemindert und zudem der Durchschnitt der Steuerbilanzwerte zum Beginn und am Ende der jeweiligen Periode zugrunde gelegt (SVR/ZEW/MPI, 2006: 102-112). Durch die unterschiedliche Ermittlung der Verzinsungsbasis kann es zu rechtsformabhängigen Belastungsunterschieden kommen.

Tabelle 10: Berücksichtigte Charakteristika der Steuerreformkonzepte für die Besteuerung von Unternehmen

| | Duale Einkommensteuer | Steuerpolitisches Programm Stiftung Marktwirtschaft | Bundessteuergesetzbuch |
|---|---|--|---|
| Steuerarten | Körperschaftsteuer | Allgemeine Unternehmenssteuer | Einkommensteuer |
| | Kommunale Zuschlagsteuer | Kommunale Zuschlagsteuer | Kommunale Zuschlagsteuer |
| Steuersatz | 25% (inkl. SolZ und Kommunale Zuschlagsteuer) | 25% ⁶⁸ (inkl. SolZ und Kommunale Zuschlagsteuer) | 25% zzgl. Kommunale Zuschlagsteuer i.H.v. 2% der Einkommensteuerbemessungsgrundlage ⁶⁹ kein SolZ |
| Besteuerung von Personengesellschaften | Transparenzprinzip Gewinnspaltung | Trennungsprinzip | Trennungsprinzip |
| Steuerliche Gewinnermittlung | | | |
| Gewinnermittlung | Keine Änderungen | Eigenständige steuerliche Gewinnermittlung mit IAS/ IFRS als Ausgangspunkt | Eigenständige steuerliche Gewinnermittlung |
| Abschreibungen | | | |
| Gebäude | Linear (33 Jahre) | Linear (33 Jahre) | -- |
| Bewegliche Wirtschaftsgüter | Linear | Degressiv (max. 20%) | Linear (bND) |
| Immaterielle Wirtschaftsgüter | Linear (bND) | Linear (bND) | Linear (bND) |
| Verbrauchsfolgeverfahren | Lifo | Durchschnittskostenverfahren | Durchschnittskostenverfahren |
| Beteiligungserträge | | | |
| Inl. Dividenden | Freistellung 95% | Freistellung 95% | Freistellung 100% |
| Ausl. Dividenden | Freistellung 95% | Freistellung 95% | Freistellung 100% |
| Gesellschafterfremdfinanzierung | Zinsschranke | Zinsen, die 60% des steuerlichen Gewinns übersteigen, sind nicht abziehbar Freibetrag EUR 1 Mio. Unbeschr. Zinsvortrag | -- |
| Verlustvortrag | | | |
| Jahre | unbegrenzt | unbegrenzt | unbegrenzt |
| Betrag | EUR 1 Mio. / 60% | unbegrenzt | unbegrenzt |
| Verlustrücktrag | | | |
| Jahre | 1 | 1 | -- |
| Betrag | EUR 511.500. | unbegrenzt | -- |

⁶⁸ Im Rahmen der quantitativen Analyse wird ausschließlich die Variante einer Allgemeinen Unternehmenssteuer mit einem Steuersatz i.H.v. 25% betrachtet.

⁶⁹ Im Rahmen der Quantifizierung wurde der Mindeststeuersatz der Kommunalen Zuschlagsteuer (2%) zugrunde gelegt.

Tabelle 11: Berücksichtigte Charakteristika der Steuerreformkonzepte für die Besteuerung von natürlichen Personen

| | Duale Einkommensteuer | Stiftung Marktwirtschaft | Bundessteuergesetzbuch |
|--|--|--|---|
| Einkommensteuertypus | Analytische Schedulensteuer | Synthetische Einkommensteuer | Synthetische Einkommensteuer |
| Besteuerung von Kapitaleinkommen | | | |
| Zinsen | Proportional 25% | Progressiv (ursprünglich) Proportional 25% (aktueller Vorschlag) | Proportional 25% (zzgl. Kommunale Zuschlagsteuer) |
| Gewinnausschüttungen in Höhe der Regelverzinsung des Eigenkapitals | Steuerfrei | | Gewinnausschüttungen steuerfrei 10% der Veräußerungserlöse steuerpflichtig (proportional 25% zzgl. Kommunale Zuschlagsteuer) |
| Übergewinne | Proportional 25% | | |
| Integration der Unternehmenssteuer in die Einkommensteuer | Freistellung der Gewinnausschüttungen in Höhe der Regelverzinsung (6%) | Freistellung der Dividenden i.H.v. 34/63 (ursprünglich) Abgeltungsteuer (aktueller Vorschlag) | Freistellung der Gewinnausschüttungen & Entnahmen |
| Solidaritätszuschlag | | | |
| Progressive Einkommensteuer | 5,5% | 5,5% ⁷⁰ | n.A. |
| Abgeltungsteuer | -- | -- | -- |

Tabelle 12 zeigt, dass alle Reformkonzepte in Bezug auf das Modellunternehmen zu einer geringeren Steuerbelastung führen würden als die gegenwärtige Rechtslage. Dies gilt sowohl für die Kapital- als auch die Personengesellschaft. Die Belastungsvorteile der Reformkonzepte im Vergleich zur geltenden Rechtslage sind vor allem auf den vorgesehenen Rückgang der tariflichen Ertragsteuerbelastung zurückzuführen. Sämtliche Reformkonzepte beinhalten den Ersatz der Gewerbesteuer durch eine Kommunale Zuschlagsteuer. Die Duale Einkommensteuer und das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft sehen vor, dass die Kommunale Zuschlagsteuer bereits in der tariflichen Unternehmenssteuerbelastung von 25% enthalten ist.⁷¹ Im Gegensatz dazu beinhaltet das Bundessteuergesetzbuch zusätzlich zur Einkommensteuer i.H.v. 25% die Erhebung einer Kommunalen Zuschlagsteuer im Umfang von mindestens 2% des der Einkommensteuer unterliegenden Einkommens. Alle Reformkonzepte sehen

⁷⁰ Inwieweit der Solidaritätszuschlag im Falle der Umsetzung des Steuerpolitischen Programms der Stiftung Marktwirtschaft beibehalten werden soll, wird nicht konkretisiert. Aus Gründen der Vergleichbarkeit wird daher wie im Rahmen des Konzepts der Dualen Einkommensteuer davon ausgegangen, dass der Solidaritätszuschlag weiterhin im Zusammenhang mit den progressiv besteuerten Einkünften erhoben wird, jedoch nicht in Bezug auf die Kapitaleinkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen.

⁷¹ Die zweite Variante der Allgemeinen Unternehmenssteuer i.H.v. 30% wird im Rahmen der Quantifizierung nicht betrachtet.

zudem vor, dass ein gegebenenfalls erhobener Solidaritätszuschlag in der 25-prozentigen Unternehmenssteuerbelastung bereits enthalten ist.

Tabelle 12: Effektive Steuerbelastungen der Reformkonzepte im Vergleich zum Rechtsstand 2011

| Rechtsstand | Kapitalgesellschaft | | | | Personengesellschaft | |
|--|-----------------------------|------------------|-----------------------|------------------|-----------------------|------------------|
| | Unternehmenssteuerbelastung | | Gesamtsteuerbelastung | | Gesamtsteuerbelastung | |
| | (EUR) | Abw. zu 2011 (%) | (EUR) | Abw. zu 2011 (%) | (EUR) | Abw. zu 2011 (%) |
| 2011 | 31.752.432 | -- | 55.241.741 | -- | 55.095.654 | -- |
| Duale Einkommensteuer | 24.353.443 | -23,30 | 45.249.465 | -18,09 | 47.228.657 | -14,28 |
| Stiftung Marktwirtschaft (Teileinnahmeverfahren) | 24.668.708 | -22,31 | 50.819.882 | -8,00 | 50.819.882 | -7,76 |
| Stiftung Marktwirtschaft (Abgeltungsteuer) | 24.668.708 | -22,31 | 49.925.661 | -9,62 | 50.923.399 | -9,38 |
| Bundessteuergesetzbuch | 26.103.439 | -17,79 | 31.212.588 | -43,50 | 31.212.588 | -43,35 |

Quelle: ZEW

Das unterschiedliche Ausmaß der Entlastung bei alleiniger Betrachtung der Unternehmensebene ist im Wesentlichen auf unterschiedliche Abschreibungsmöglichkeiten zurückzuführen. Während das Steuerpolitische Programm der Stiftung Marktwirtschaft die Vornahme degressiver Abschreibungen ermöglicht, sieht das Bundessteuergesetzbuch von Paul Kirchhof allein lineare Abschreibungen auf Basis der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer vor und beinhaltet zudem keine Gebäudeabschreibung. Im Gegensatz dazu haben weitere bedeutsame Änderungen im Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung und der Verlustbehandlung für das betrachtete Modellunternehmen keine Auswirkungen auf die effektive Steuerbelastung. Hervorzuheben sind in diesem Zusammenhang der Wegfall bzw. der Ersatz der Zinsschranke und die Neuregelung des Verlustabzugs.

Von Bedeutung im Hinblick auf die Belastungsunterschiede auf der Gesamtebene, die sich zur aktuellen Rechtslage ergeben, ist schließlich die in allen Konzepten vorgesehene (teilweise) Befreiung von Dividenden auf Ebene der Anteilseigner. Wie Tabelle 12 zu entnehmen ist, beinhaltet das Bundessteuergesetzbuch mit 43,50% (Kapitalgesellschaft) und 43,35% (Personengesellschaft) bei Betrachtung der Gesamtebene die mit Abstand deutlichste Entlastung gegenüber dem derzeitigen Rechtsstand. Dies ist in erster Linie darauf zurückzuführen, dass Gewinnausschüttungen und Entnahmen auf Ebene des Beteiligten vollständig von der Besteuerung freigestellt werden. Bei alleiniger Betrachtung der Unternehmensbesteuerung fällt die Entlastung mit 17,79% deutlich geringer aus.

Im Gegensatz dazu wird im Rahmen der Dualen Einkommensteuer (SVR/ZEW/MPI, 2006) und der Allgemeinen Unternehmenssteuer (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006a) nur ein Teil der Gewinnausschüttungen bzw. der Gewinne der Personengesellschaft auf Ebene der Beteiligten von der Steuer befreit. Daraus ergibt sich in beiden Fällen für die Kapitalgesellschaft eine um EUR 14.036.877 (Duale Einkommensteuer) bzw. EUR 19.607.294 (Allgemeine Unternehmenssteuer) höhere Gesamtsteuerbelastung als im Falle der Umsetzung des Kirchhof'schen Bundessteuergesetzbuchs.

Die Duale Einkommensteuer führt in Bezug auf die Kapitalgesellschaft wiederum zu einer im Vergleich zu dem ursprünglichen Konzept der Stiftung Marktwirtschaft, das die Einführung eines Teileinnahmeverfahrens vorsieht, um EUR 5.570.417 niedrigeren Gesamtsteuerbelastung. Ursächlich dafür ist die proportionale Besteuerung sämtlicher Kapitaleinkünfte i.H.v. 25% im Rahmen der Dualen Einkommensteuer, während Kapitaleinkünfte bei Anwendung des Teileinnahmeverfahrens im Rahmen des Konzepts der Stiftung Marktwirtschaft einheitlich dem progressiven Einkommensteuertarif unterliegen. Dieser Effekt wird jedoch zum Teil dadurch kompensiert, dass der Anteil steuerfreier Dividenden im Falle des Teileinnahmeverfahrens deutlich höher ist als bei der Dualen Einkommensteuer. Dies ist auf die vergleichsweise hohe Eigenkapitalrendite des Modellunternehmens zurückzuführen, die mit 9,50% den im Rahmen der Dualen Einkommensteuer zur Anwendung kommenden Rechnungszinssatz deutlich übersteigt.

Auch gegenüber dem aktualisierten Konzept der Stiftung Marktwirtschaft, das eine Beibehaltung der Abgeltungsteuer vorsieht, führt die Duale Einkommensteuer zu einer um EUR 4.676.196 niedrigeren Gesamtsteuerbelastung. Dies ist darauf zurückzuführen, dass Gewinnausschüttungen vollständig der Abgeltungsteuer unterliegen während bei der Dualen Einkommensteuer nur die Übergewinne in die Abgeltungsteuer einbezogen werden.

Hervorzuheben ist schließlich, dass die Personengesellschaft im Rahmen der Dualen Einkommensteuer eine um EUR 1.979.192 bzw. 4,37% höhere Gesamtsteuerbelastung aufweist als die Kapitalgesellschaft. Ursächlich dafür ist, dass die Einkommensteuerbelastung der Personengesellschaft die Steuerbelastung ausgeschütteter Gewinne im Falle der Kapitalgesellschaft übersteigt. Zwar wird die Regelverzinsung des Kapitals einer einheitlichen Steuerbelastung i.H.v. 25% unterworfen. Da der maximale Einkommensteuersatz aufgrund der Reichensteuer derzeit jedoch 45% beträgt, unterliegen Gewinne der Personengesellschaft, die über die Regelverzinsung hinausgehen (Übergewinne), einer tariflichen Einkommensteuerbelastung einschließlich Solidaritätszuschlag i.H.v. 47,48% (vgl. Tabelle 36 im Anhang). Ausschüttete Gewinne einer Kapitalgesellschaft, sofern es sich um Übergewinne handelt, unterliegen im Gegensatz dazu mit 43,75% einer deutlich niedrigeren tariflichen Einkommensteuerbelastung (vgl. Tabelle 36 im Anhang).

4.5 Auswirkungen der steuerpolitischen Reformüberlegungen auf die effektive Steuerbelastung

Im Folgenden werden schließlich die Auswirkungen der steuerpolitischen Reformüberlegungen auf die effektive Steuerbelastung quantifiziert. Dabei wird die Vielzahl der einzelnen Reformvorschläge jeweils zu einem Reformpaket zusammengefasst. Da von Seiten der CDU und der CSU keine konkreten Reformvorschläge vorliegen,⁷² beschränkt sich die Untersuchung auf die Oppositionsparteien und die FDP. Darüber hinaus sind von der Anhebung des Grundfreibetrags und der Rechtsverschiebung des Einkommensteuertarifs, wie dies im Rahmen des Gesetzes zum Abbau der kalten Progression (BMF (Hrsg.), 2011c) vorgesehen ist, keine nennenswerten quantitativen Auswirkungen für das Modellunternehmen zu erwarten.⁷³ Tabellen 13 und 14 geben einen Überblick über die im Rahmen der Quantifizierung berücksichtigten Einzelmaßnahmen. Die Übersicht beschränkt sich dabei auf diejenigen Regelungen, für die eine oder mehrere Parteien Änderungen vorsehen.⁷⁴ Für einen Überblick über sämtliche, bei der Quantifizierung berücksichtigten steuerlichen Parameter vgl. Tabellen 1 und 2 in Kapitel 2.2.

Um die Auswirkungen der Wiedererhebung der Vermögensteuer quantifizieren zu können, werden zudem zusätzliche Annahmen getroffen, da die Reformvorschläge von SPD und Die Linke in dieser Hinsicht nicht ausreichend konkretisiert werden. Insbesondere umfassen die Pläne von SPD und Die Linke keine Angaben zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage und zum Steuertarif. Daher wurde zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf die Vorschriften des Bewertungsgesetzes und des Erbschaftsteuergesetzes zurückgegriffen und demnach von den Steuerbilanzwerten ausgegangen (Spengel und Zinn, StuW 2011: 182). Die Zurechnung des Betriebsvermögens zu den Gesellschaftern erfolgt gemäß § 97 Abs. 1a BewG anhand des Gewinnverteilungsschlüssels, der im Falle des Modellunternehmens dem Anteil am Stammkapital entspricht. Sonderbetriebsvermögen in Form von Gesellschafterdarlehen wird den Gesellschaftern bei der Personengesellschaft jedoch vorweg zugeordnet. Für die vorgesehene Beschränkung der Vermögensteuerbelastung auf 30% des Gewinns wurde auf das Betriebsergebnis i.S.v. § 202 BewG zurückgegriffen. Zudem wurden den Berechnungen die bis zum Jahr 1997 geltenden Vermögensteuersätze i.H.v. 0,6% für juristische Personen und 0,5% für natürliche Personen zugrunde gelegt.

⁷² Einzige Ausnahme bildet der von Seiten der CSU vorgeschlagene Einkommensteuertarif. Da dieser jedoch nur geringfügige Modifikationen beinhaltet, wird er im Rahmen der quantitativen Analyse nicht betrachtet.

⁷³ Mit den im Rahmen des Gesetzes zum Abbau der kalten Progression vorgesehenen Änderungen des Einkommensteuertarifs ist für das Modellunternehmen und seine Gesellschafter insgesamt eine Entlastung von EUR 4.586 im Vergleich zum Rechtsstand 2011 verbunden. Dies entspricht 0,008% der Gesamtsteuerbelastung im Ausgangsfall (Rechtsstand 2011).

⁷⁴ Die jeweiligen Abweichungen zur geltenden Rechtslage sind fett markiert.

Tabelle 13: Berücksichtigte politische Reformvorschläge für die Besteuerung von Unternehmen

| | FDP | SPD | Bündnis 90/ Die Grünen | Die Linke |
|---|--|--|--|---------------------------|
| Ertragsteuern | | | | |
| Körperschaftsteuersystem | Abgeltungsteuer | Abgeltungsteuer | Teileinkünfteverfahren⁷⁵ | Klassisches System |
| KSt-Satz (%) | 15% | 15% | 15% | 25% |
| Solidaritätszuschlag (%) | -- | 5,5 | 5,5 | 5,5 |
| Steuerliche Gewinnermittlung | | | | |
| Abschreibung beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens | Degressive (max. 25%) mit Übergang zur linearen AfA | Linear | Linear | Linear |
| Gewerbesteuer | | | | |
| Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten (§ 8 Nr. 1 GewStG) | 0% | 25% | 25% | 100% |
| Substanzsteuern | | | | |
| Vermögensteuer/ Vermögensabgabe | -- | Vermögensteuer | -- | -- |
| Bemessungsgrundlage | -- | noch unklar | -- | -- |
| Steuersatz/ Abgabesatz (%) | -- | noch unklar | -- | -- |
| Entlastungen für Betriebsvermögen | -- | Freibetrag EUR 1 Mio Begrenzung der jährlichen Abgabebelast auf 30% des Gewinns | -- | -- |

⁷⁵ Die Reformüberlegungen von Bündnis 90/Die Grünen sehen eine Entlastung von Dividenden zur Kompensation der Vorbelastung mit Unternehmenssteuern vor. Wie diese Entlastung ausgestaltet sein soll, wird jedoch nicht konkretisiert. Zur Veranschaulichung wird daher im Rahmen der Quantifizierung der Reformvorschläge von Bündnis 90/Die Grünen das Teileinkünfteverfahren zugrunde gelegt.

Tabelle 14: Berücksichtigte politische Reformvorschläge für die Besteuerung natürlicher Personen

| | FDP | SPD | Bündnis 90/ Die Grünen | Die Linke |
|--|--|--|---|-----------------------------|
| Ertragsteuern | | | | |
| Besteuerung von Kapitaleinkommen | Abgeltungsteuer/ TEV | Abgeltungsteuer/ TEV | Abgeltungsteuer/ TEV | Klassisches System |
| Einkommensteuertarif | | | | |
| Grundfreibetrag | EUR 8.004 | EUR 8.004 | EUR 8.500 | EUR 9.300 |
| Steuertarif | Stufentarif | Progressiver Tarif | Progressiver Tarif | Progressiver Tarif |
| Eingangssteuersatz | 10% | 14% | 14% | 14% |
| Spitzensteuersatz | 42% | 49% | 49% | 53% |
| Reichensteuer | 45% | -- | -- | -- |
| Abgeltungsteuersatz | 25% | 32% | -- | -- |
| Solidaritätszuschlag (%) | -- | 5,5 | 5,5 | 5,5 |
| Beteiligungserträge | Abgeltungsteuer/ TEV | Abgeltungsteuer/ TEV | TEV | Klassisches System |
| Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen | Abgeltungsteuer/ Normaltarif bei Gesellschafterdarlehen bei Beteiligungen i.H.v. mindestens 10% | Abgeltungsteuer/ Normaltarif bei Gesellschafterdarlehen bei Beteiligungen i.H.v. mindestens 10% | Progressive Einkommensteuer | Progressive Einkommensteuer |
| Splitting | ja | nein | nein | nein |
| Substanzsteuern | | | | |
| Vermögensteuer/ Vermögensabgabe | -- | Vermögensteuer | Einmalige Vermögensabgabe | Vermögensteuer |
| Bemessungsgrundlage | -- | noch unklar | Rückgriff auf BewG und ErbStG | noch unklar |
| Steuersatz/ Abgabesatz (%) | -- | noch unklar | 1,49 ⁷⁶ | 5 |
| Persönlicher Freibetrag (EUR) | -- | 1 Mio. | 1 Mio. | 1 Mio. |
| Entlastungen für Betriebsvermögen | -- | Freibetrag EUR 1 Mio Begrenzung der jährlichen Abgabebelast auf 30% des Gewinns | Freibetrag EUR 5 Mio. Begrenzung der jährlichen Abgabebelast auf 35% des Betriebsergebnisses | -- |

⁷⁶ Eine zweite Variante der Grünen Vermögensabgabe sieht einen Abgabesatz von 1,36% vor. Im Gegenzug beträgt der Freibetrag für das Betriebsvermögen nur EUR 2 Mio. Vgl. Kapitel 3.2.2.2.

4.5.1 Auswirkungen der steuerpolitischen Reformüberlegungen im Ausgangsfall

4.5.1.1 Effektive Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern Unternehmensebene

Tabelle 15 weist die Unternehmenssteuerbelastung sowie die Bedeutung der einzelnen Steuerarten im Falle einer Umsetzung der steuerpolitischen Reformkonzepte aus. Demnach würden allein die Reformüberlegungen der FDP bei der Kapitalgesellschaft zu einem Rückgang der effektiven Steuerbelastung auf Unternehmensebene i.H.v. 8,47% führen. Dies ist vor allem auf die Abschaffung des § 8 Nr. 1 GewSt zurückzuführen. So entfällt im Rahmen des Rechtsstands 2011 auf die Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten für die Überlassung von Sach- und Finanzkapital ein Anteil von 5,81% der Unternehmenssteuerbelastung. Entlastend wirkt sich zudem der Wegfall des Solidaritätszuschlags aus, dem derzeit ein Anteil von 2,46% an der Steuerbelastung auf Unternehmensebene zukommt (vgl. Tabelle 15).

Tabelle 15: Effektive Steuerbelastungen und Bedeutung der einzelnen Steuerarten auf Unternehmensebene bei Umsetzung der steuerpolitischen Reformüberlegungen (Kapitalgesellschaft)

| Szenario | Effektive Unternehmenssteuerbelastung (EUR) | Abweichung zu 2011 (%) | Bedeutung der einzelnen Steuerarten in % der Gesamtbelastung | | | | |
|---------------------------|---|------------------------|--|------|-------|------|------|
| | | | KSt | SolZ | GewSt | GrSt | VSt |
| 2011 | 31.752.432 | | 45,67 | 2,46 | 50,20 | 1,67 | -- |
| FDP | 29.061.720 | -8,47 | 49,67 | -- | 48,84 | 1,85 | -- |
| SPD | 32.342.368 | 1,86 | 44,83 | 2,42 | 49,29 | 1,60 | 1,86 |
| Bündnis 90/ Die Grünen | 31.752.432 | -- | 45,67 | 2,46 | 50,20 | 1,67 | -- |
| Die Linke | 46.547.017 | 46,59 | 51,26 | 2,72 | 45,08 | 0,95 | -- |

Quelle: ZEW

Die Reformüberlegungen von Die Linke würden mit 46,59% zum deutlichsten Anstieg der Unternehmenssteuerbelastung auf EUR 46.547.071 führen. Die isolierte Anhebung des Körperschaftsteuersatzes von 15% auf 25% ausgehend vom Rechtsstand 2011 bewirkt dabei eine Mehrbelastung im Umfang von EUR 9.342.863 (entspricht 29,42%) auf Unternehmensebene. Die vollständige Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten ist wiederum, isoliert betrachtet, mit einer Mehrbelastung i.H.v. EUR 5.530.362 (entspricht 17,42%) verbunden.

Die steuerpolitischen Vorhaben der SPD bewirken im Gegensatz dazu mit 1,86% nur eine geringfügige Zunahme der effektiven Unternehmenssteuerbelastung des Modellunternehmens auf EUR 32.342.368. Die Mehrbelastung ist dabei auf die Wiedereinführung der oben skizzierten Vermögensteuer für juristische Personen zurückzuführen.⁷⁷ Ursächlich für die mit 1,86% vergleichsweise geringe Bedeutung der Vermögensteuer auf Unternehmensebene sind vor allem der den Berechnun-

⁷⁷ Die jüngsten Reformüberlegungen der SPD sehen vor, Betriebe von der Vermögensteuer auszunehmen, sofern dies technisch möglich ist (SPD, 2011b: 14).

gen zugrunde gelegte niedrige Steuersatz i.H.v. 0,6% und der Rückgriff auf die um steuerliche Abschreibungen reduzierten Steuerbilanzwerte im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage.⁷⁸ Da sich die Reformüberlegungen von Bündnis 90/Die Grünen auf die Besteuerung natürlicher Personen beschränken, ergeben sich keine Änderungen auf Unternehmensebene.

Gesamtebene unter Einbezug der Anteilseigner

Bei Betrachtung der Gesamtebene treten zu den steuerlichen Wirkungen auf Unternehmensebene die Auswirkungen auf Anteilseignerebene aus der Besteuerung der Gewinnausschüttungen und der Zinsen für Gesellschafterdarlehen hinzu. Tabelle 16 zeigt, dass die mit den Reformszenarien der Oppositionsparteien verbundenen Belastungsnachteile bei Einbezug der Besteuerung der Anteilseigner im Vergleich zur Unternehmensebene weiter zunehmen. Das Reformkonzept von Die Linke weist dabei mit EUR 121.007.311 die höchste Gesamtsteuerbelastung auf. Dies entspricht einem Anstieg um 119,05% im Vergleich zum Rechtsstand 2011. Auch mit den Reformvorschlägen der SPD und Bündnis 90/Die Grünen sind mit 18,82 % und 32,29% deutliche Mehrbelastungen auf der Gesamtebene verbunden.

Tabelle 16: Effektive Steuerbelastungen und Bedeutung der einzelnen Steuerarten auf Gesamtebene bei Umsetzung der steuerpolitischen Reformüberlegungen (Kapitalgesellschaft)

| Szenario | Effektive Unternehmenssteuerbelastung (EUR) | Abweichung zu 2011 (%) | Bedeutung der einzelnen Steuerarten in % der Gesamtbelastung | |
|---------------------------|---|------------------------|--|-----------------|
| | | | Ertragsteuern | Substanzsteuern |
| 2011 | 55.241.741 | -- | 99,31 | 0,69 |
| FDP | 52.127.507 | -5,64 | 99,25 | 0,75 |
| SPD | 65.637.169 | 18,82 | 92,03 | 7,97 |
| Bündnis 90/ Die Grünen | 73.081.394 | 32,29 | 82,76 | 17,23 |
| Die Linke | 121.007.311 | 119,05 | 68,27 | 31,73 |

Quelle: ZEW

Ursächlich für die Mehrbelastungen auf der Gesamtebene im Rahmen der Reformkonzepte der Oppositionsparteien sind in erster Linie die Substanzsteuern, deren Anteil erheblich ansteigt und auch das Niveau des Rechtsstands 1990 (8,70%; vgl. Tabelle 7) deutlich übersteigt. Der weitaus größte Anteil der Substanzsteuern an der Gesamtsteuerbelastung i.H.v. 31,73% ist mit den Reformvorschlägen von Die Linke verbunden. Ursächlich dafür ist in erster Linie der hohe Steuersatz der Vermögensteuer i.H.v. 5%. Die Erhebung einer Vermögensteuer in diesem Umfang bewirkt bei den Anteilseignern des Modellunternehmens eine Besteuerung der Vermögenssubstanz, da die Steuerzahlungen der einzel-

⁷⁸ Da bislang von Seiten der SPD keinerlei Angaben zum Steuersatz und der Ermittlung der Bemessungsgrundlage vorliegen, wurden diese Parameter der Ermittlung der Vermögensteuerbelastung zugrunde gelegt. Vgl. dazu die Ausführungen in Abschnitt 4.5.

nen Perioden die jährlichen Gewinnausschüttungen und die Zinsen aus dem Gesellschafterdarlehen übersteigen.

Im Vergleich dazu ist die Einführung einer Grünen Vermögensabgabe mit einem Abgabesatz von 1,49% mit einem Anteil der Substanzsteuern an der Gesamtsteuerbelastung i.H.v. 17,23% verbunden. Die von Seiten der SPD diskutierte Wiedereinführung einer Vermögensteuer sowohl für juristische als auch für natürliche Personen in einer mit der bis zum 1.1.1997 erhobenen Vermögensteuer vergleichbaren Größenordnung bewirkt im Gegensatz dazu einen deutlich niedrigeren Anteil der Substanzsteuern i.H.v. 7,97%. Ursächlich für die im Vergleich zur Grünen Vermögensabgabe deutlich niedrigere Bedeutung der Vermögensteuer gemäß den Reformvorschlägen der SPD ist zum einen der deutlich niedrigere Vermögensteuersatz i.H.v. 0,5%. Die Doppelbesteuerung betrieblichen Vermögens wirkt sich im Gegensatz dazu nur in geringem Maße nachteilig für das Konzept der SPD aus, da die Vermögensteuerbelastung auf Unternehmensebene mit einem Anteil von 1,86% der Unternehmenssteuerbelastung vergleichsweise niedrig ist. Zum anderen wird der im Rahmen der Grünen Vermögensabgabe gewährte persönliche Freibetrag abgeschmolzen und kommt daher bei den Anteilseignern des Modellunternehmens nicht zur Anwendung. Im Vergleich zu den Reformüberlegungen von Die Linke ist schließlich hervorzuheben, dass die Grüne Vermögensabgabe und die private Vermögensteuer gemäß den Vorschlägen der SPD nicht aus der Vermögenssubstanz gezahlt werden müssen.

Der Anstieg der Gesamtsteuerbelastung im Vergleich zum Rechtsstand 2011 lässt sich nicht allein auf die Auswirkungen der Vermögensbesteuerung zurückführen. Zu der bereits diskutierten Ausweitung der direkten Substanzbesteuerung treten bei den Oppositionsparteien die Anhebung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer (alle Oppositionsparteien) bzw. des Abgeltungsteuersatzes (SPD) sowie der Einbezug der Kapitaleinkünfte in die progressive Einkommensbesteuerung hinzu. Im Rahmen der Reformvorschläge von Die Linke führt die Anhebung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer auf 53% in Kombination mit dem auf 25% angehobenen Körperschaftsteuersatz in Folge der Doppelbesteuerung von Dividenden zu einer maximalen tariflichen Steuerbelastung ausgeschütteter Gewinne i.H.v. 74,30% im Vergleich zu derzeit 49,31% (Gewerbsteuerhebesatz 438%; vgl. Tabelle 38 im Anhang). Die progressive Besteuerung von Kapitaleinkommen mit einem Spitzensteuersatz von 53% bewirkt, isoliert betrachtet, für das Modellunternehmen eine Mehrbelastung i.H.v. EUR 20.211.520 (entspricht 36,59%) gegenüber dem derzeitigen Rechtsstand.

Die Reformüberlegungen von Bündnis 90/Die Grünen sehen ebenfalls die Anhebung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer auf 49% und den Ersatz der Abgeltungsteuer durch das Teileinkünfteverfahren vor. Daraus ergibt sich eine tarifliche Steuerbelastung ausgeschütteter Gewinne i.H.v. 52,51% im Falle des den Berechnungen zugrunde gelegten Gewerbesteuerhebesatzes i.H.v. 438% und der Anwendung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer (vgl. Tabelle 38 im Anhang). Für das Modellunternehmen ist mit dem Ersatz der proportionalen Besteuerung von Dividenden durch das Teileinkünfteverfahren, der progressiven Besteuerung sämtlicher Zinsen und der Anhebung des Spit-

zensteuersatzes, isoliert betrachtet, eine Mehrbelastung i.H.v. EUR 4.294.257 (entspricht 7,77%) der Gesamtsteuerbelastung im Vergleich zum Rechtsstand 2011 verbunden.

Von Seiten der SPD ist ebenfalls die Anhebung des Spitzensteuersatzes auf 49% vorgesehen, wobei sich der Tarifverlauf jedoch von den Vorschlägen von Bündnis 90/Die Grünen unterscheidet (vgl. Tabelle 38 im Anhang). Dies wirkt sich im Falle der Kapitalgesellschaft jedoch nur auf die Zinsen für Gesellschafterdarlehen aus. Denn im Gegensatz zu Die Linke und Bündnis 90/Die Grünen beinhalten die Vorschläge der SPD die Beibehaltung der Abgeltungsteuer. Jedoch ist vorgesehen, den Satz der Abgeltungsteuer auf 32% anzuheben. In Folge dessen steigt die tarifliche Gesamtsteuerbelastung ausgeschütteter Gewinne einer Kapitalgesellschaft auf 54,40%, sofern der Gewerbesteuerhebesatz 438% beträgt (vgl. Tabelle 38 im Anhang). Mit der isolierten Anhebung des Abgeltungsteuersatzes ist eine Mehrbelastung i.H.v. EUR 5.607.898 im Vergleich zum Rechtsstand 2011 verbunden, was einem Anteil von 10,15% der Gesamtsteuerbelastung des Rechtsstands 2011 entspricht. Im Gegensatz dazu bewirkt die isolierte Anhebung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer nur einen Anstieg um 0,59% im Vergleich zum Rechtsstand 2011, da die Auswirkung dieser Änderung auf die Besteuerung der Zinsen für Gesellschafterdarlehen des wesentlich beteiligten Anteilseigners beschränkt ist.

Schließlich weist das Reformkonzept der FDP auch bei Betrachtung der Gesamtebene einen Belastungsvorteil auf, der sich auf EUR -3.114.234 beläuft (entspricht 5,64%). Dabei wirkt sich auf der Anteilseignerebene in erster Linie der Wegfall des Solidaritätszuschlags aus. Mit der isolierten Einführung eines Stufentarifs im Rahmen der progressiven Einkommensteuer sind im Gegensatz dazu nur minimale Entlastungen i.H.v. 0,05% verbunden.

4.5.1.2 Effektive Steuerbelastung gewerblich tätiger Personengesellschaften

Bei Betrachtung der Personengesellschaft treten im Vergleich zur Kapitalgesellschaft die Effekte im Zusammenhang mit dem progressiven Einkommensteuertarif stärker in den Vordergrund. Wie Tabelle 17 zu entnehmen ist, beinhalten die Reformvorschläge der FDP einen Belastungsvorteil i.H.v. EUR 1.260.081 (entspricht 2,29%) gegenüber dem Status quo. Dies ist in erster Linie auf den Wegfall des Solidaritätszuschlags zurückzuführen. Im Gegensatz dazu ist der Wegfall der Hinzurechnung für Zinsen bei der Personengesellschaft von geringer Bedeutung. Dies hat zwei Ursachen. Zum einen ist die Gewerbesteuer aufgrund der Gewerbesteueranrechnung auf die Einkommensteuer bei der Personengesellschaft von geringerer Bedeutung. Zum anderen sind die Zinsen für Gesellschafterdarlehen nicht von der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung betroffen, da diese als Sonderbetriebseinnahmen bereits vollständig in den Gewinn aus Gewerbebetrieb einbezogen werden.

Tabelle 17 zeigt, dass die Reformkonzepte der Oppositionsparteien auch im Falle einer Personengesellschaft mit einem Belastungsnachteil verbunden sind. Ursächlich dafür ist zum einen die Ausweitung der Substanzbesteuerung durch die Erhebung einer Vermögensteuer bzw. einer Vermögensab-

gabe. Dabei sticht wie bei der Kapitalgesellschaft das Reformkonzept von Die Linke hervor, das mit einem Anteil der Substanzsteuern i.H.v. 39,81% verbunden ist.

Zudem fällt bei der Personengesellschaft auch die Anhebung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer ins Gewicht. Die isolierte Anhebung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer auf 53% gemäß den Vorschlägen von Die Linke ist mit einer Mehrbelastung gegenüber der aktuellen Rechtslage i.H.v. EUR 9.890.888 verbunden (entspricht 17,95%). Die isolierte Anhebung des Spitzensteuersatzes auf 49% gemäß den Überlegungen der SPD und Bündnis 90/Die Grünen führt zu einer Mehrbelastung von EUR 5.078.815 (entspricht 9,22 %) bzw. EUR 5.390.528 (entspricht 9,78 %).

Tabelle 17: Effektive Steuerbelastungen und Bedeutung der einzelnen Steuerarten auf Gesamtebene bei Umsetzung der steuerpolitischen Reformüberlegungen (Personengesellschaft)

| Szenario | Effektive Unternehmenssteuerbelastung (EUR) | Abweichung zu 2011 (%) | Abweichung zur KapG (%) | Bedeutung der einzelnen Steuerarten in % der Gesamtbelastung | |
|---------------------------|---|------------------------|-------------------------|--|---------------------|
| | | | | Ertragsteuern (%) | Substanzsteuern (%) |
| 2011 | 55.095.654 | -- | -0,26 | 99,33 | 0,67 |
| FDP | 53.835.573 | -2,29 | 3,28 | 99,24 | 0,76 |
| SPD | 63.788.665 | 15,78 | -2,82 | 93,27 | 6,73 |
| Bündnis 90/ Die Grünen | 74.771.909 | 35,71 | -2,31 | 81,71 | 18,29 |
| Die Linke | 107.351.550 | 94,85 | -11,29 | 60,17 | 39,83 |

Quelle: ZEW

Hervorzuheben sind schließlich die unterschiedlichen Auswirkungen der einzelnen Reformüberlegungen der Oppositionsparteien auf den Rechtsformvergleich. Bei Umsetzung des Reformkonzepts von Die Linke nimmt der Belastungsvorteil der Personengesellschaft deutlich auf 11,14% zu. Dies ist auf die im Vergleich zur Kapitalgesellschaft niedrigere Ertragsteuerbelastung zurückzuführen. Ursächlich dafür ist vor allem die Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne einer Kapitalgesellschaft in Folge des ungeminderten Einbezugs dieser in die progressive Einkommensteuer, während die Gewinne einer Personengesellschaft allein auf Ebene der Gesellschafter der Einkommensteuer unterliegen.

Die Substanzsteuern bewirken im Gegensatz dazu keine signifikanten Rechtsformunterschiede, da sowohl bei der Bewertung der Kapitalgesellschaftsanteile als auch in Bezug auf die Bewertung der Beteiligung an der Personengesellschaft das Vereinfachte Ertragswertverfahren zugrunde gelegt wird. Da die Forderungen gegenüber der Gesellschaft den Gesellschaftern zudem vorab zugerechnet und in Höhe des Nennwerts in die Bemessungsgrundlage der Vermögensteuer bzw. der Vermögensabgabe einbezogen werden, ergeben sich auch diesbezüglich keine Unterschiede. Aufgrund der vergleichsweise geringen Bedeutung der Vermögensteuer auf der Unternehmensebene im Rahmen des Reformkonzepts der SPD wirkt sich zudem auch die Doppelbesteuerung bei der Vermögensteuer kaum nachteilig für die Kapitalgesellschaft aus. Folglich ist der unterschiedlich hohe Anteil der Substanzsteuern

im Falle der Umsetzung des Reformkonzepts von Die Linke, der für die Kapitalgesellschaft 31,73% beträgt (vgl. Tabelle 16) und sich bei der Personengesellschaft auf 39,81% beläuft (vgl. Tabelle 17), im Wesentlichen auf die um EUR 17.837.402 geringere Ertragsteuerbelastung der Personengesellschaft zurückzuführen.

Im Rahmen des Rechtsformvergleichs ist schließlich hervorzuheben, dass die Reformvorschläge der FDP in Bezug auf das Modellunternehmen zur Vorteilhaftigkeit der Kapitalgesellschaft führen (vgl. Tabelle 16 und 17). Ursächlich dafür ist, dass der Wegfall der Hinzurechnung für Zinsen bei der Kapitalgesellschaft stärker ins Gewicht fällt.

4.5.2 Einordnung der steuerpolitischen Reformüberlegungen in die Entwicklung der Besteuerung im Zeitraum 1990 bis 2011

4.5.2.1 Effektive Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern

Tabelle 18: Effektive Steuerbelastung auf Unternehmensebene im Zeitablauf und bei Umsetzung der steuerpolitischen Reformüberlegungen (Kapitalgesellschaft)

| Szenario | Effektive Unternehmenssteuerbelastung (EUR) | Abweichung zu 2011 (%) | Bedeutung der einzelnen Steuerarten in % der Gesamtbelastung | |
|---------------------------|---|------------------------|--|-----------------|
| | | | Ertragsteuern | Substanzsteuern |
| 1990 | 48.273.970 | 52,03 | 93,27 | 6,73 |
| 1993 | 46.193.413 | 45,48 | 95,67 | 4,33 |
| 1998 | 42.436.500 | 33,65 | 99,12 | 0,88 |
| 2004 | 38.793.628 | 22,18 | 98,88 | 1,12 |
| 2011 | 31.752.432 | -- | 98,33 | 1,67 |
| FDP | 29.061.720 | -8,47 | 98,15 | 1,85 |
| SPD | 32.342.368 | 1,86 | 96,54 | 3,46 |
| Bündnis 90/ Die Grünen | 31.752.432 | -- | 98,33 | 1,67 |
| Die Linke | 46.547.017 | 46,59 | 99,05 | 0,95 |

Quelle: ZEW

Tabelle 18 stellt die Entwicklung der Unternehmensbesteuerung im Zeitraum 1990 bis 2011 der Steuerbelastung gegenüber, die sich bei Umsetzung der steuerpolitischen Reformüberlegungen auf Unternehmensebene ergibt. Der Vergleich macht deutlich, dass im Falle einer Umsetzung des Reformkonzepts von Die Linke der deutliche Rückgang der Unternehmenssteuerbelastung im Zeitablauf von EUR 48.273.970 im Jahr 1990 auf derzeit EUR 31.752.432 fast gänzlich rückgängig gemacht würde. Mit einer Steuerbelastung von EUR 46.547.017 ist mit dem Reformkonzept von Die Linke nur eine um

EUR 1.726.953 geringere Unternehmenssteuerbelastung verbunden als mit dem Rechtsstand 1990. Ursächlich dafür ist zum einen, dass mit der Anhebung des Körperschaftsteuersatzes von 15% auf 25% die Senkung des Körperschaftsteuersatzes im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 rückgängig gemacht wird. Zum anderen fällt die vollständige Hinzurechnung von Zinsen bei der Gewerbesteuer ins Gewicht.

Wird zusätzlich die Besteuerung der Anteilseigner in die Betrachtung miteinbezogen, verstärkt sich diese Problematik. Wie Tabelle 19 zu entnehmen ist, wird der Rückgang der Gesamtsteuerbelastung von EUR 73.955.749 um 33,88% auf EUR 55.241.741 seit dem Jahr 1990 durch die Reformvorschläge von Die Linke gänzlich kompensiert. Mit EUR 121.007.311 ist die Gesamtsteuerbelastung des Reformkonzepts von Die Linke knapp 120% höher als zum gegenwärtigen Rechtsstand und übersteigt selbst die Gesamtsteuerbelastung des Jahres 1990 um 63,62%. Mit der vorgesehenen Anhebung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer von 42% auf 53%, erreicht der Spitzensteuersatz das bis zum Jahr 1999 geltende Niveau. Das Reformkonzept von Die Linke ist darüber hinaus mit einem Anteil der Substanzsteuern an der Gesamtsteuerbelastung von 31,73% verbunden und übersteigt damit den Anteil der Substanzsteuern zum Rechtsstand 1990 i.H.v. 8,70% deutlich.

Tabelle 19: Effektive Steuerbelastungen auf Gesamtebene im Zeitablauf und bei Umsetzung der steuerpolitischen Reformüberlegungen (Kapitalgesellschaft)

| Szenario | Effektive Unternehmenssteuerbelastung (EUR) | Abweichung zu 2011 (%) | Bedeutung der einzelnen Steuerarten in % der Gesamtbelastung | |
|---------------------------|---|------------------------|--|-----------------|
| | | | Ertragsteuern | Substanzsteuern |
| 1990 | 73.955.749 | 33,88 | 91,30 | 8,70 |
| 1993 | 71.677.199 | 29,75 | 93,78 | 6,29 |
| 1998 | 70.101.092 | 26,90 | 99,66 | 0,34 |
| 2004 | 60.616.429 | 9,73 | 99,47 | 0,53 |
| 2011 | 55.241.741 | -- | 99,31 | 0,69 |
| FDP | 52.127.507 | -5,64 | 99,25 | 0,75 |
| SPD | 65.637.169 | 18,82 | 92,03 | 7,97 |
| Bündnis 90/ Die Grünen | 73.081.394 | 32,29 | 82,76 | 17,23 |
| Die Linke | 121.007.311 | 119,05 | 68,27 | 31,73 |

Quelle: ZEW

Auch die Reformkonzepte von Bündnis 90/Die Grünen und der SPD laufen der Entwicklung der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern der vergangenen 20 Jahre in Folge der Anhebung der Spitzensteuersätze der Einkommensteuer und der zunehmenden Bedeutung der direkten Substanzsteuern entgegen. Die mit den Reformvorschlägen von Bündnis 90/Die Grünen verbundene Gesamtsteuerbelastung übersteigt die Steuerbelastung des Jahres 2011 um 32,29% und liegt

damit auf dem Niveau des Jahres 1990. Mit einem Anteil von 17,23% an der Gesamtsteuerbelastung ist zudem der Anteil der Substanzsteuern deutlich höher als im Jahr 1990. Mit einer Gesamtsteuerbelastung im Umfang von EUR 65.637.169 weist das Reformkonzept der SPD die geringste Mehrbelastung (18,82%) gegenüber dem Status quo auf. Im Gegensatz zu den Reformkonzepten von Die Linke und Bündnis 90/Die Grünen entspricht der Anteil der Substanzsteuern im Zusammenhang mit den Reformvorschlägen der SPD in etwa dem Niveau des Rechtsstandes 1990. Die Senkung des Spitzensteuersatzes von 53% im Jahr 1990 auf derzeit 42% wird im Rahmen der Reformkonzepte von SPD und Bündnis 90/Die Grünen durch die Anhebung des Spitzensteuersatzes auf 49% jedoch zum Teil wieder rückgängig gemacht.

4.5.2.2 Effektive Steuerbelastung gewerblich tätiger Personengesellschaften

Auch im Falle einer Personengesellschaft ist zu konstatieren, dass die Reformvorschläge der Oppositionsparteien den in den vergangenen 20 Jahren erfolgten Rückgang der Gesamtsteuerbelastung von EUR 71.368.885 auf EUR 55.095.654 (entspricht einem Rückgang i.H.v. 29,54%) teilweise oder gänzlich rückgängig machen. Ursächlich dafür sind wie bei der Kapitalgesellschaft die Ausweitung der direkten Substanzsteuern und die Anhebung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer.

Tabelle 20: Effektive Steuerbelastungen auf Gesamtebene im Zeitablauf und bei Umsetzung der steuerpolitischen Reformüberlegungen (Personengesellschaft)

| Szenario | Effektive Unternehmenssteuerbelastung (EUR) | Abweichung zu 2011 (%) | Bedeutung der einzelnen Steuerarten in % der Gesamtbelastung | |
|---------------------------|---|------------------------|--|-----------------|
| | | | Ertragsteuern | Substanzsteuern |
| 1990 | 71.368.885 | 29,54 | 94,46 | 5,54 |
| 1993 | 67.136.443 | 21,85 | 95,04 | 4,96 |
| 1998 | 66.814.975 | 21,27 | 99,61 | 0,39 |
| 2004 | 56.327.073 | 2,24 | 99,42 | 0,58 |
| 2011 | 55.095.654 | -- | 99,33 | 0,67 |
| FDP | 53.835.573 | -2,29 | 99,24 | 0,76 |
| SPD | 63.788.665 | 15,78 | 93,27 | 6,73 |
| Bündnis 90/ Die Grünen | 74.771.909 | 35,71 | 81,71 | 18,29 |
| Die Linke | 107.351.550 | 94,85 | 60,17 | 39,83 |

Quelle: ZEW

Hervorzuheben ist dabei das Reformkonzept von Die Linke. Mit 53% entspricht der vorgesehene Spitzensteuersatz der Einkommensteuer dem bis zum Jahr 1999 geltenden Spitzensteuersatz. Darüber hinaus übersteigt der Anteil der Substanzsteuern an der Gesamtsteuerbelastung mit 39,81% den für

das Jahr 1990 ermittelten Wert von 5,54% erheblich. In der Folge ist mit dem Reformkonzept von Die Linke eine verglichen mit dem Jahr 1990 um ca. 50% höhere Gesamtsteuerbelastung der Personengesellschaft verbunden.

4.5.3 Variationsrechnungen

Die für den Ausgangsfall ermittelten Ergebnisse können nicht verallgemeinert werden. Zentrale Einflussfaktoren der effektiven Steuerbelastung sind insbesondere die Erfolgslage und die Finanzierungsstruktur eines Unternehmens. Um möglichst allgemeingültige Aussagen bezüglich der Auswirkungen der steuerpolitischen Reformkonzepte zu gewinnen, werden im Folgenden die Erfolgslage und die Finanzierungsstruktur des Modellunternehmens variiert. Zudem werden Unternehmen unterschiedlicher Wirtschaftsbereiche betrachtet, die sich wiederum in Bezug auf diese zentralen Einflussfaktoren unterscheiden.

4.5.3.1 Erfolgslage

Um den Einfluss der Erfolgslage auf die Steuerbelastung zu analysieren, werden die Umsatzrenditen⁷⁹ der Ausgangsunternehmen variiert. Dazu werden die Absatzpreise der Modellunternehmen angehoben oder abgesenkt, so dass sich die Umsatzrendite schrittweise um bis zu 25% erhöht bzw. vermindert. Dies führt dazu, dass sich neben den Umsatzerlösen auch die periodischen Liquiditätssalden verändern, was ebenfalls steuerliche Konsequenzen mit sich bringt.

Effektive Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern

Wie Tabelle 21 zu entnehmen ist, steigt die effektive Steuerbelastung auf Unternehmensebene mit zunehmender Umsatzrendite in allen betrachteten Szenarien an. Dies ist auf die Zunahme der Ertragsteuerbelastung zurückzuführen. Im Vergleich zum Ausgangsfall ändert sich die Rangfolge der steuerpolitischen Reformszenarien jedoch nicht. Zudem sind die Auswirkungen der betrachteten Variation der Ertragslage auf die Unternehmenssteuerbelastung mit einer Veränderung der Belastungsvor- und Belastungsnachteile im Umfang von maximal 4,5 Prozentpunkten sehr begrenzt. Auch im Falle einer Variation der Umsatzrendite um +/-25% bestätigen sich demnach die für den Ausgangsfall abgeleiteten Ergebnisse.

Die Ertragslage hat jedoch unterschiedliche Auswirkungen auf die mit den Reformszenarien verbundenen Belastungsvor- und -nachteile. Ursächlich dafür ist zum einen die unterschiedliche Bedeutung der ertragsunabhängigen Elemente im Rahmen der Ertragsteuern in Form der Hinzurechnung von Zinsen bei der Gewerbesteuer. So steigt mit abnehmender Umsatzrendite der Anteil der ertragsunab-

⁷⁹ Die Umsatzrendite entspricht dem Verhältnis vom Gewinn nach Steuern zu den Umsatzerlösen.

hängigen Elemente der Ertragsteuern an der Gesamtsteuerbelastung an. Zum anderen sind die Effekte der Umsatzrentabilität auf die Ertragsteuern umso stärker, je höher die tariflichen Ertragsteuersätze sind. Diese beiden Effekte sind jedoch gegenläufig. So ist in Bezug auf das Reformkonzept der FDP zu beobachten, dass der mit der Abschaffung des Solidaritätszuschlags verbundene Belastungsvorteil im Vergleich zum gegenwärtigen Rechtsstand mit abnehmender Umsatzrendite sinkt. Jedoch führt der Wegfall der Hinzurechnung von Zinsen im Rahmen der Gewerbesteuer in der Gesamtschau zu einem leichten Anstieg des Belastungsvorteils von 8,47% auf 9,54% im Falle des Rückgangs der Umsatzrentabilität um 25%.

Tabelle 21: Steuerbelastung auf Unternehmensebene bei Variation der Umsatzrendite (Kapitalgesellschaft)

| Szenario | Unternehmenssteuerbelastung bei Variation der Umsatzrendite (Kapitalgesellschaft) | | | | |
|---------------------------|---|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| | -25% auf 1,94% | -10% auf 2,33% | Ausgangsfall 2,59% | +10% auf 2,85% | +25% auf 3,24% |
| | Euro (Abw. in %) | Euro (Abw. in %) | Euro (Abw. in %) | Euro (Abw. in %) | Euro (Abw. in %) |
| 2011 | 26.880.478 | 29.839.975 | 31.752.432 | 33.814.242 | 36.773.730 |
| FDP | 24.314.947 (-9,54) | 27.197.901 (-8,85) | 29.061.720 (-8,47) | 31.069.820 (-8,21) | 33.952.771 (-7,67) |
| SPD | 27.244.161 (1,35) | 30.336.642 (1,66) | 32.342.368 (1,86) | 34.500.124 (2,03) | 37.599.344 (2,25) |
| Bündnis 90/ Die Grünen | 26.880.478 (0,00) | 29.839.974 (0,00) | 31.752.432 (0,00) | 33.814.242 (0,00) | 36.773.730 (0,00) |
| Die Linke | 40.096.566 (49,17) | 44.021.777 (47,53) | 46.547.017 (46,59) | 49.274.487 (45,72) | 53.187.274 (44,63) |

Quelle: ZEW

Mit Blick auf das Reformkonzept der SPD werden die Effekte der Ertragslage auf die Vermögensteuer deutlich. Wie Tabelle 21 zu entnehmen ist, steigt der Belastungsnachteil des Reformkonzepts der SPD mit zunehmender Umsatzrendite von 1,86% auf 2,25% geringfügig an. Dies ist allein auf den Anstieg der Vermögensteuerbelastung zurückzuführen, da auf Unternehmensebene von Seiten der SPD keine weiteren Reformmaßnahmen vorgesehen sind. Ursächlich für die Zunahme der Vermögensteuerbelastung im Falle des Anstiegs der Umsatzrendite ist, dass die liquiden Mittel mit steigender Umsatzrendite zunehmen und sich folglich das Nettovermögen erhöht.

Anhand des Reformkonzepts von Die Linke wird deutlich, dass bei sinkender Umsatzrendite die Ausweitung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Zinsen auf 100% analog zu den bereits in Bezug auf das Reformkonzept der FDP beschriebenen Effekten mit einem Anstieg des Belastungsnach-

teils verbunden ist. Im Gegenzug sinkt der Belastungsnachteil im Falle eines Anstiegs der Umsatzrendite. Ausschlaggebend dafür ist, dass der Anteil der ertragsunabhängigen Elemente bei der Gewerbesteuer mit zunehmender Umsatzrendite sinkt. Dies bewirkt einen Rückgang des Belastungsnachteils von 46,59% auf 44,63% sofern die Umsatzrendite um 25% angehoben wird.

Auf der Gesamtebene treten zu den Auswirkungen der Unternehmensbesteuerung die Konsequenzen der Anteilseignerbesteuerung hinzu. Auf Ebene der Anteilseigner wirkt sich die Umsatzrendite zum einen über die Rücklagenausschüttung am Ende von Periode zehn auf die Steuerbelastung aus. Zum anderen beeinflusst die Ertragslage des Modellunternehmens auch den Beteiligungswert im Rahmen der Vermögensteuer bzw. Vermögensabgabe, da das Vereinfachte Ertragswertverfahren zur Anwendung kommt.

Tabelle 22 zeigt, dass bei Betrachtung der Gesamtebene die mit den Reformkonzepten verbundenen Belastungsnach- und -vorteile im Falle eines Anstiegs der Umsatzrendite sinken. In Bezug auf das Reformkonzept der FDP ist dies in erster Linie auf den Rückgang des Belastungsvorteils auf Unternehmensebene zurückzuführen. Im Gegensatz dazu nimmt bei alleiniger Betrachtung der Besteuerung der Anteilseigner der Belastungsvorteil mit steigender Umsatzrendite zu, da der Wegfall des Solidaritätszuschlags mit zunehmender Umsatzrendite an Bedeutung gewinnt. Bei Betrachtung der Gesamtebene sinkt der Belastungsvorteil der Reformvorschläge der FDP schließlich leicht von 5,64% auf 5,31%, sofern die Umsatzrendite um 25% erhöht wird.

Tabelle 22: Steuerbelastung auf Gesamtebene bei Variation der Umsatzrendite (Kapitalgesellschaft)

| Szenario | Gesamtsteuerbelastung bei Variation der Umsatzrendite (Kapitalgesellschaft) | | | | |
|---------------------------|--|-------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|
| | -25% auf 1,94% | -10% auf 2,33% | Ausgangsfall 2,59% | +10% auf 2,85% | +25% auf 3,24% |
| | Euro (Abw. in %) | Euro (Abw. in %) | Euro (Abw. in %) | Euro (Abw. in %) | Euro (Abw. in %) |
| 2011 | 47.698.712 | 52.283.523 | 55.241.741 | 58.437.992 | 63.022.787 |
| FDP | 44.806.160 (-6,06) | 49.255.809 (-5,79) | 52.127.507 (-5,64) | 55.229.210 (-5,49) | 59.678.855 (-5,31) |
| SPD | 56.745.092 (18,97) | 62.146.242 (18,86) | 65.637.169 (18,82) | 69.404.046 (18,77) | 74.809.516 (18,70) |
| Bündnis 90/ Die Grünen | 62.998.922 (32,08) | 69.311.427 (32,57) | 73.081.394 (32,29) | 77.121.115 (31,97) | 82.930.399 (31,59) |
| Die Linke | 104.671.946 (119,44) | 114.578.527 (119,15) | 121.007.311 (119,05) | 127.911.286 (118,88) | 137.832.855 (118,70) |

Quelle: ZEW

Auch was das Reformkonzept der SPD betrifft, ist der geringfügige Rückgang des Belastungsnachteils auf der Gesamtebene von 18,82% auf 18,70 % im Falle einer um 25% erhöhten Umsatzrendite im Wesentlichen auf die Effekte auf Unternehmensebene zurückzuführen. In Folge der Erhebung einer

Vermögensteuer auf Unternehmensebene steigert die Rücklagenausschüttung in Periode zehn mit zunehmender Umsatzrendite weniger stark an als im Ausgangsfall (Rechtsstand 2011). Zudem wirkt sich die Vermögensteuer, die auf Anteilseignerebene zusätzlich erhoben wird und mit zunehmender Umsatzrendite ansteigt, negativ auf die liquiden Mittel und die daraus resultierenden Erträge aus. Diese beiden Effekte bewirken einen im Vergleich zur Kapitalgesellschaft geringeren Anstieg der Ertragsteuerbelastung im Falle der Zunahme der Umsatzrendite. Folglich kommt es zu dem bereits aufgezeigten geringen Rückgang des Belastungsnachteils auf der Gesamtebene. Dieser Effekt wird auch weder durch den im Vergleich zum derzeitigen Rechtsstand mit 32% höheren Satz der Abgeltungssteuer kompensiert, der mit zunehmender Umsatzrendite stärker ins Gewicht fällt, noch durch die gegenläufigen Effekte im Rahmen der Vermögensteuer.

Der Rückgang des mit dem Reformkonzept von Bündnis 90/Die Grünen verbundenen Belastungsnachteils von 32,29% auf 31,59% im Falle eines Anstiegs der Umsatzrendite um 25% ist im Gegensatz dazu in erster Linie auf den Ersatz der Abgeltungssteuer durch das Teileinkünfteverfahren zurückzuführen. In Folge der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens steigt die Ertragsteuerbelastung im Vergleich zum Ausgangsfall (Rechtsstand 2011) mit zunehmender Umsatzrendite weniger stark an. Wird die Umsatzrendite jedoch von 2,33% (-10%) auf 1,94% (-25%) gesenkt, kommt es entgegen der bereits aufgezeigten Tendenz ebenfalls zu einem Rückgang des Belastungsnachteils. Dies ist darauf zurückzuführen, dass bei einer um 25% reduzierten Umsatzrendite die Begrenzung der jährlichen Abgabeschuld auf 35% des Gewinns zum Tragen kommt.

Im Rahmen des Reformkonzepts von Die Linke fallen schließlich die deutliche Anhebung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer auf 53% sowie die Doppelbesteuerung der Dividenden ins Gewicht. Folglich steigt die Ertragsteuerbelastung der Anteilseigner mit zunehmender Umsatzrendite stärker an als zum Rechtsstand 2011. Zusätzlich dazu nimmt mit steigender Umsatzrendite auch die Rücklagenausschüttung stärker zu als im Falle der gegenwärtigen Rechtslage, da die ertragsunabhängigen Elemente auf der Unternehmensebene mit zunehmender Umsatzrendite an Bedeutung verlieren. In Folge der Bewertung der Kapitalgesellschaftsbeteiligung mit Hilfe des Vereinfachten Ertragswertverfahrens steigt auch die relative Bedeutung der Vermögensteuer mit zunehmender Umsatzrendite. Folglich ist mit steigender Umsatzrendite auf der Anteilseignerebene ein weiterer Anstieg des Belastungsnachteils zu beobachten. Da den Auswirkungen im Rahmen der Anteilseignerbesteuerung jedoch gegenläufige Effekte auf der Unternehmensebene gegenüberstehen, kommt es auf der Gesamtebene mit zunehmender Umsatzrendite zu einem geringfügigen Rückgang des Belastungsnachteils von 119,05% auf 118,70%.

Zusammenfassend ist hervorzuheben, dass die mit den Reformkonzepten verbundenen Gesamtsteuerbelastungen bei einer Variation der Umsatzrendite um +/-25% nahezu konstant bleiben und sich die für den Ausgangsfall abgeleiteten Ergebnisse im Wesentlichen bestätigen.

Effektive Steuerbelastung gewerblich tätiger Personengesellschaften

Auch im Falle der Personengesellschaft bleibt die Rangfolge der Reformszenarien bei einer Variation der Umsatzrendite i.H.v. +/-25% konstant (vgl. Tabelle 23). Zudem fällt das Ausmaß der Veränderung der Belastungsvor- und Belastungsnachteile mit einer Änderung von 2,3 Prozentpunkten im Vergleich zur Kapitalgesellschaft noch geringer aus. In Bezug auf die Effekte der Ertragslage auf die Substanzsteuern kann im Wesentlichen auf die Analyse der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner verwiesen werden. Denn im Rahmen der Bewertung der Personengesellschaftsanteile für Zwecke der Vermögensbesteuerung natürlicher Personen kommt ebenfalls das Vereinfachte Ertragswertverfahren zur Anwendung. Zudem werden die Forderungen gegenüber der Gesellschaft mit dem Nennwert in die Bemessungsgrundlage der Vermögensabgabe bzw. der Vermögensteuer einbezogen.

Unterschiede zur Kapitalgesellschaft ergeben sich jedoch in Bezug auf die ertragsunabhängigen Elemente der Ertragssteuern in Form der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Zinsen. Da Zinsen für Gesellschafterdarlehen als Sonderbetriebseinnahmen dem Gewinn aus Gewerbebetrieb zugerechnet werden, sind diese nicht von der Hinzurechnung betroffen. Folglich wirken sich die von Seiten der FDP und Die Linke vorgesehenen Änderungen des Hinzurechnungsanteils bei Variation der Ertragslage im Vergleich zur Kapitalgesellschaft weniger stark aus.

Tabelle 23: Steuerbelastung auf Gesamtebene bei Variation der Umsatzrendite (Personengesellschaft)

| Szenario | Gesamtsteuerbelastung bei Variation der Umsatzrendite (Personengesellschaft) | | | | |
|---------------------------|---|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|
| | -25% auf 1,94% | -10% auf 2,33% | Ausgangsfall 2,59% | +10% auf 2,85% | +25% auf 3,24% |
| | Euro (Abw. in %) | Euro (Abw. in %) | Euro (Abw. in %) | Euro (Abw. in %) | Euro (Abw. in %) |
| 2011 | 47.352.202 | 52.051.295 | 55.095.654 | 58.379.577 | 63.122.526 |
| FDP | 46.804.136 (-1,16) | 51.077.913 (-1,87) | 53.835.573 (-2,29) | 56.826.279 (-2,66) | 61.137.630 (-3,14) |
| SPD | 54.781.353 (15,69) | 60.229.869 (15,71) | 63.788.665 (15,78) | 67.725.010 (16,01) | 73.758.804 (16,85) |
| Bündnis 90/ Die Grünen | 62.942.161 (32,92) | 70.212.569 (34,89) | 74.771.909 (35,71) | 79.686.219 (36,50) | 86.770.802 (37,46) |
| Die Linke | 91.893.709 (94,06) | 101.226.934 (94,48) | 107.351.550 (94,85) | 113.878.187 (95,07) | 123.416.807 (95,52) |

Quelle: ZEW

Im Vordergrund stehen bei der Personengesellschaft im Gegensatz dazu die Auswirkungen der unterschiedlich hohen Einkommensteuersätze. Mit zunehmender Umsatzrendite gewinnt die Anhebung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer gemäß den Reformvorschlägen der Oppositionsparteien an Gewicht. Folglich nehmen die mit den Reformkonzepten der Oppositionsparteien verbundenen Belastungsnachteile mit zunehmender Umsatzrendite weiter zu (vgl. Tabelle 23). So steigt beispielsweise

der Belastungsnachteil des Reformkonzepts der SPD im Falle eines Anstiegs der Umsatzrendite um 25% von 15,78% auf 16,85%. Auch die mit den Vorschlägen von Bündnis 90/Die Grünen und Die Linke verbundenen Mehrbelastungen nehmen mit steigender Umsatzrendite weiter zu. Im Rahmen des Reformkonzepts von Die Linke stehen den ertragsteuerlichen Effekten jedoch die Konsequenzen der Ausweitung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung gegenüber. Der mit der vollständigen Hinzurechnung der Finanzierungsentgelte verbundene Belastungsnachteil sinkt mit zunehmender Umsatzrendite. Folglich steigt der Belastungsnachteil im Falle einer um 25% angehobenen Umsatzrendite nur geringfügig von 94,85% auf 95,52% an (vgl. Tabelle 23).

Auch der leichte Anstieg des Belastungsvorteils des Reformkonzepts der FDP von 2,29% auf 3,14% im Falle eines Anstiegs der Umsatzrendite um 25% ist auf die im Vergleich zum Ausgangsfall geringere tarifliche Ertragsteuerbelastung aufgrund des Wegfalls des Solidaritätszuschlags zurückzuführen. Dies wird jedoch wie im Rahmen des Reformkonzepts von Die Linke durch die Abschaffung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen zum Teil kompensiert.

4.5.3.2 Finanzierung

Um den Einfluss der Finanzierungsstruktur auf die effektive Steuerbelastung zu untersuchen, wird die Eigenkapitalquote⁸⁰ des Modellunternehmens schrittweise um bis zu 30% gesenkt sowie um bis zu 30% erhöht, indem Eigenkapital gleichermaßen gegen externes Fremdkapital und Gesellschafterdarlehen ausgetauscht wird. Folglich verändert sich mit dem Verschuldungsgrad sowie den Zinsaufwendungen auch der Liquiditätssaldo des Unternehmens.

Effektive Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern

Tabelle 24 macht deutlich, dass die Variation der Eigenkapitalquote um +/-30% mit einer Veränderung von weniger als sechs Prozentpunkten begrenzte Auswirkungen auf die mit den Reformszenarien verbundenen steuerlichen Mehr- und Minderbelastungen hat. So bleibt auch die Rangfolge der steuerpolitischen Reformszenarien unverändert. In Bezug auf die Richtung und das Ausmaß der Veränderungen unterscheiden sich die Reformkonzepte jedoch.

⁸⁰ Die Eigenkapitalquote entspricht der Relation des bilanziellen Eigenkapitals zur Bilanzsumme.

Tabelle 24: Steuerbelastung auf Unternehmensebene bei Variation der Eigenkapitalquote (Kapitalgesellschaft)

| Szenario | Unternehmenssteuerbelastung bei Variation der Eigenkapitalquote (Kapitalgesellschaft) | | | | |
|---------------------------|---|-----------------------|------------------------|-----------------------|-----------------------|
| | -30% auf 24,04% | -10% auf 30,91% | Ausgangsfall 34,34% | +10% auf 37,77% | +30% auf 44,64% |
| | Euro (Abw. in %) | Euro (Abw. in %) | Euro (Abw. in %) | Euro (Abw. in %) | Euro (Abw. in %) |
| 2011 | 29.800.937 | 31.093.764 | 31.752.432 | 32.422.284 | 33.791.648 |
| FDP | 26.929.965 (-9,63) | 28.342.209 (-8,85) | 29.061.720 (-8,47) | 29.793.443 (-8,11) | 31.289.292 (-7,41) |
| SPD | 29.963.809 (0,55) | 31.504.205 (1,32) | 32.342.368 (1,86) | 33.221.204 (2,46) | 35.085.89 (3,83) |
| Bündnis 90/ Die Grünen | 29.800.936 (0,00) | 31.093.764 (0,00) | 31.752.432 (0,00) | 32.422.284 (0,00) | 33.567.876 (0,00) |
| Die Linke | 44.608.242 (49,69) | 45.886.074 (47,57) | 46.547.017 (46,59) | 47.219.180 (45,64) | 48.593.267 (43,80) |

Quelle: ZEW

Wie Tabelle 24 zu entnehmen ist, sinkt die effektive Steuerbelastung mit abnehmender Eigenkapitalquote in allen betrachteten Reformszenarien. Ursächlich dafür ist, dass der Anteil abziehbarer Zinsen, die den ertragsteuerlichen Gewinn mindern, im Falle eines Rückgangs der Eigenkapitalquote zunimmt. Die teilweise Hinzurechnung der Fremdkapitalzinsen im Rahmen der Gewerbesteuer kompensiert diesen Effekt jedoch zum Teil. Zudem wirkt sich der Zinsabzug umso stärker auf die Ertragsteuerbelastung aus, je höher der tarifliche Steuersatz ist. Auch im Rahmen der Vermögensteuerbelastung der Kapitalgesellschaft bewirkt der Rückgang der Eigenkapitalquote mittels des damit verbundenen Rückgangs des Nettovermögens weitere steuerliche Entlastungen.

Aufgrund des Wegfalls der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Zinsen steigt der Belastungsvorteil des Reformkonzepts der FDP bei einem Rückgang der Eigenkapitalquote um 30% von 8,47% auf 9,63% an, da die Zinsaufwendungen im Vergleich zum Rechtsstand 2011 im Rahmen der Gewerbesteuer vollständig zum Abzug gebracht werden können. Im Gegenzug nimmt auch der mit dem Reformkonzept von Die Linke verbundene Belastungsnachteil von 46,59% weiter auf 49,69% zu. Ausschlaggebend ist die vollständige Hinzurechnung der Zinsen im Rahmen der Gewerbesteuer. Diese Effekte werden zum Teil durch die Auswirkungen einer im Vergleich zum Ausgangsfall höheren (Die Linke) bzw. niedrigeren tariflichen Ertragsteuerbelastung (FDP) kompensiert. In Bezug auf die Reformüberlegungen der SPD führt schließlich der Rückgang der Eigenkapitalquote zu einer Abnahme des der Vermögensteuer unterliegenden Nettovermögens. Dies bewirkt einen Rückgang des Belastungsnachteils um ca. 1,3 Prozentpunkte von 1,86% auf 0,55% im Falle einer Abnahme der Eigenkapitalquote um 30%.

Wird zusätzlich die Ebene der Anteilseigner betrachtet, wirkt sich der Einfluss der Eigenkapitalquote auf den Unternehmensgewinn zum einen mittels der in Periode 10 erfolgenden Rücklagenausschüttung und zum anderen durch die Anwendung des Vereinfachten Ertragswertverfahrens im Rahmen der Vermögensteuer auf die effektive Steuerbelastung der Anteilseigner aus. Da das Eigenkapital nicht nur gegen externes Fremdkapital sondern gleichermaßen gegen Gesellschafterdarlehen ausgetauscht wird, sind zudem die unterschiedlichen Regelungen zur Besteuerung von Zinsen aus Gesellschafterdarlehen von Bedeutung. Sofern Zinsen aus Gesellschafterdarlehen im Vergleich zum Ausgangsfall stärker besteuert werden, kann ein Anstieg der Eigenkapitalquote einen Rückgang des Belastungsnachteils bewirken. Dies betrifft insbesondere den Einbezug der Zinsen in die progressive Einkommensteuer. Der Einbezug der Gesellschafterdarlehen im Rahmen der Variation der Eigenkapitalquote hat zudem Auswirkungen auf die Vermögensbesteuerung. So steht einem Anstieg des Beteiligungswerts aufgrund einer gestiegenen Eigenkapitalquote ein Rückgang der Forderungen gegenüber. Folglich sind gegenläufige Effekte einer Variation der Eigenkapitalquote auf die Vermögenssteuerbelastung zu beobachten. Die Auswirkungen einer Variation der Eigenkapitalquote auf die Besteuerung der Anteilseigner und folglich die Gesamtsteuerbelastung erfordern daher eine differenzierte Betrachtung.

Tabelle 25 zeigt, dass der Belastungsvorteil des Reformkonzepts der FDP mit steigender Eigenkapitalquote auch auf der Gesamtebene zurückgeht. Dies ist in erste Linie auf die bereits aufgezeigten Auswirkungen der Eigenkapitalquote auf die Unternehmenssteuerbelastung zurückzuführen. Im Rahmen der Ertragsteuerbelastung der Anteilseigner kommt es im Gegensatz dazu zu einem Anstieg des Belastungsvorteils, da der Wegfall des Solidaritätszuschlags mit zunehmender Eigenkapitalquote und folglich steigenden Ausschüttungen stärker ins Gewicht fällt. Dieser Effekt wird jedoch von dem Rückgang des Belastungsnachteils auf Unternehmensebene überlagert, so dass die mit den Reformvorschlägen der FDP verbundene Minderbelastung im Falle einer Zunahme der Eigenkapitalquote um 30% von 5,64% auf 5,20% sinkt.

Tabelle 25: Steuerbelastung auf Gesamtebene bei Variation der Eigenkapitalquote (Kapitalgesellschaft)

| Szenario | Gesamtsteuerbelastung bei Variation der Eigenkapitalquote (Kapitalgesellschaft) | | | | |
|---------------------------|---|-------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|
| | -30% auf 24,04% | -10% auf 30,91% | Ausgangsfall 34,34% | +10% auf 37,77% | +30% auf 44,64% |
| | Euro (Abw. in %) | Euro (Abw. in %) | Euro (Abw. in %) | Euro (Abw. in %) | Euro (Abw. in %) |
| 2011 | 53.353.135 | 54.604.299 | 55.241.741 | 55.889.997 | 57.235.277 |
| FDP | 50.106.365 (-6,09) | 51.445.319 (-5,79) | 52.127.507 (-5,64) | 52.821.262 (-5,49) | 54.258.551 (-5,20) |
| SPD | 63.437.062 (18,90) | 64.871.859 (18,80) | 65.637.169 (18,82) | 66.432.469 (18,86) | 68.114.803 (19,01) |
| Bündnis 90/ Die Grünen | 71.650.231 (34,29) | 72.598.335 (32,95) | 73.081.394 (32,29) | 73.572.646 (31,64) | 74.576.814 (30,30) |
| Die Linke | 119.269.844 (123,55) | 120.420.206 (120,53) | 121.007.311 (119,05) | 121.604.340 (117,58) | 122.989.532 (114,88) |

Quelle: ZEW

Auch der mit dem Reformkonzept von Bündnis 90/Die Grünen verbundene Steuerbelastungsunterschied geht im Falle einer um 30% höheren Eigenkapitalquote von 32,29% auf 30,30% zurück. Ausschlaggebend dabei ist zum einen, dass die Belastung mit Vermögensabgabe mit steigender Eigenkapitalquote abnimmt. Ursächlich dafür ist wiederum, dass der Anstieg des Beteiligungswerts in Folge der zunehmenden Eigenkapitalquote den Rückgang der Forderung gegenüber der Gesellschaft nicht völlig kompensiert. Zum anderen sinkt auch die Ertragsteuerbelastung im Falle eines Anstiegs der Eigenkapitalquote. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die ausgeschütteten Gewinne in Folge der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens einer geringeren Gesamtsteuerbelastung unterliegen als Zinsen, die im Rahmen des Reformkonzepts von Bündnis 90/Die Grünen vollständig dem progressiven Einkommensteuertarif unterworfen werden.

Während die Reformvorschläge von Bündnis 90/Die Grünen allein die Anteilseignerebene betreffen, kommt es im Rahmen der Reformkonzepte der SPD und Die Linke zum Teil zu gegenläufigen Effekten auf Unternehmens- und Anteilseignerebene. Diese führen in Bezug auf das Reformkonzept der SPD dazu, dass der Belastungsnachteil bei Variation der Eigenkapitalquote keine eindeutige Tendenz aufweist (vgl. Tabelle 25). Im Falle eines Anstiegs der Eigenkapitalquote kommt es zum einen wie im Rahmen des Reformkonzepts von Bündnis 90/Die Grünen zu einem Anstieg der Vermögensteuer. Zum anderen geht die Ertragsteuerbelastung der Anteilseigner leicht zurück. Dies ist wiederum auf gegenläufige Auswirkungen der Eigenkapitalquote auf die Besteuerung des wesentlich beteiligten Anteilseigners einerseits und der nicht wesentlich beteiligten Anteilseigner andererseits zurückzuführen. So ist die Überlassung von Fremdkapital für die zu weniger als 10% beteiligten Anteilseigner vorteilhaft.

Für den zu mehr als 10% beteiligten Anteilseigner ist jedoch die Überlassung von Eigenkapital mit einer geringeren Ertragsteuerbelastung verbunden.

Diese Effekte werden jedoch zum Teil von den Konsequenzen auf Unternehmensebene überlagert. Da die Vermögensteuer auf Unternehmensebene mit zunehmender Eigenkapitalquote überdurchschnittlich stark ansteigt, nimmt der Belastungsnachteil im Falle der Anhebung der Eigenkapitalquote um 30% auf der Gesamtebene von 18,82% auf 19,01% leicht zu, wie Tabelle 25 zu entnehmen ist. In der Gesamtschau sind die Auswirkungen einer um 30% erhöhten bzw. gesenkten Eigenkapitalquote mit einer Variation des Belastungsnachteils zwischen 18,90% bis 19,01% jedoch gering.

Auch um die Veränderung des Belastungsnachteils des Reformkonzepts von Die Linke im Detail erklären zu können, muss zunächst die Besteuerung der Anteilseigner untersucht werden. Da der Rückgang der Forderung gegenüber der Gesellschaft den Anstieg des Beteiligungswerts überwiegt, sinkt die Vermögensteuerbelastung mit zunehmender Eigenkapitalquote. Im Gegenzug nimmt die Ertragsteuerbelastung auf Anteilseignerebene deutlich zu. Ursächlich dafür ist, dass Gewinnausschüttungen vollständig der progressiven Einkommensteuer unterworfen werden und es folglich zur Doppelbesteuerung kommt. Auf der Gesamtebene überwiegen jedoch die Effekte der Unternehmensebene und der Belastungsnachteil geht von 119,05% auf 114,88% zurück (vgl. Tabelle 25).

Effektive Steuerbelastung gewerblich tätiger Personengesellschaften

Wie Tabelle 26 deutlich macht, steigt auch bei der Personengesellschaft die Gesamtsteuerbelastung mit zunehmender Eigenkapitalquote in Folge des Anstiegs der Bemessungsgrundlage der Ertragsteuern sowie der Vermögensteuer und der Vermögensabgabe. Auch die Rangfolge der Reformszenarien bleibt bei Variation der Eigenkapitalquote um +/- 30% bestehen. Wie bei der Kapitalgesellschaft sinkt die Bedeutung der Änderungen bei der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Zinsen mit steigender Eigenkapitalquote. Dieser Effekt ist jedoch auf die Zinsen für externes Fremdkapital beschränkt. Auch durch die Anrechnung des 3,8-fachen Gewerbesteuermessbetrags auf die Einkommensteuer sind die Auswirkungen der Gewerbesteuer begrenzt. Im Gegensatz zu den Zinsen für externes Fremdkapital werden die Zinsen für das Gesellschafterdarlehen bereits im Rahmen der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb dem Gewinn wieder hinzugerechnet. Folglich sinkt der Gewinn der Personengesellschaft mit abnehmender Eigenkapitalquote nicht im gleichen Maße wie bei der Kapitalgesellschaft.

Von Bedeutung sind im Rahmen der Besteuerung der Personengesellschaft jedoch die Auswirkungen der unterschiedlich hohen Einkommensteuersätze. Da Zinsen im Rahmen der Reformkonzepte von Die Linke und Bündnis 90/Die Grünen jedoch ebenfalls dem progressiven Einkommensteuertarif unterliegen, sind die Auswirkungen einer Variation der Eigenkapitalquote, im Rahmen derer Eigenkapital in gleichem Maße gegen externes Fremdkapital und Gesellschafterdarlehen ausgetauscht wird, begrenzt. Tabelle 26 ist zudem zu entnehmen, dass die mit den Reformvorschlägen der FDP verbundene Entlas-

tung mit zunehmender Eigenkapitalquote von 2,29% auf 3,10% zunimmt. Ursächlich dafür ist, dass der Wegfall des Solidaritätszuschlags mit steigender Eigenkapitalquote und folglich zunehmenden Gewinnen stärker ins Gewicht fällt.

Tabelle 26: Steuerbelastung auf Gesamtebene bei Variation der Eigenkapitalquote (Personengesellschaft)

| Szenario | Gesamtsteuerbelastung bei Variation der Eigenkapitalquote (Personengesellschaft) | | | | |
|---------------------------|---|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|
| | -30% auf 24,04% | -10% auf 30,91% | Ausgangsfall 34,34% | +10% auf 37,77% | +30% auf 44,64% |
| | Euro (Abw. in %) | Euro (Abw. in %) | Euro (Abw. in %) | Euro (Abw. in %) | Euro (Abw. in %) |
| 2011 | 53.238.076 | 54.466.743 | 55.095.654 | 55.737.940 | 57.069.868 |
| FDP | 52.457.131 (-1,47) | 53.370.264 (-2,01) | 53.835.573 (-2,29) | 54.311.437 (-2,56) | 55.300.017 (-3,10) |
| SPD | 61.823.217 (16,13) | 63.108.432 (15,87) | 63.788.665 (15,78) | 64.537.554 (15,79) | 66.329.724 (16,23) |
| Bündnis 90/ Die Grünen | 72.629.577 (36,42) | 73.921.078 (35,72) | 74.771.909 (35,71) | 75.732.702 (35,87) | 77.696.849 (36,14) |
| Die Linke | 104.994.319 (97,22) | 106.113.918 (95,29) | 107.351.550 (94,85) | 108.561.691 (94,77) | 111.764.211 (95,84) |

Quelle: ZEW

Die Auswirkungen der Variation der Eigenkapitalquote um +/-30% auf die Reformkonzepte der Oppositionsparteien ergeben im Gegensatz dazu kein eindeutiges Bild. Zum einen bestehen innerhalb der Vermögensteuer gegenläufige Effekte, da die Beteiligungswerte mit zunehmender Eigenkapitalquote ansteigen, im Gegenzug jedoch die Forderungen zurückgehen. Dabei überwiegt nicht grundsätzlich einer der beiden Effekte. Da die Ertragsteuerbelastung mit zunehmender Eigenkapitalquote in Folge des damit verbundenen Anstiegs der Gewinne in der Regel zunimmt, kann es zum anderen auch zu gegenläufigen Effekte der Eigenkapitalquote auf die Ertragsteuern und die Vermögensteuern kommen. Im Folgenden werden diese Effekte differenziert untersucht.

Bei alleiniger Betrachtung der Ertragsbesteuerung im Rahmen der Reformkonzepte der Oppositionsparteien nimmt der Belastungsnachteil mit steigender Eigenkapitalquote weiter zu. Ursächlich dafür ist die Zunahme des Gewinns in Folge des Rückgangs des Zinsabzugs. Da die Gewinne im Rahmen der Reformkonzepte der Oppositionsparteien einem höheren Spitzensteuersatz der Einkommensteuer unterliegen als im Ausgangsfall, ist damit ein Anstieg der Ertragsteuerbelastung verbunden.

Im Falle einer um 30% gesenkten Eigenkapitalquote überwiegt im Rahmen der Vermögensteuer bei allen drei Reformkonzepten der Oppositionsparteien der Anstieg der Forderungen den Rückgang des Beteiligungswerts. Folglich nimmt die Vermögensteuerbelastung zu. Dieser Effekt überlagert zudem den Rückgang der Ertragsteuerbelastung. Folglich steigt der Belastungsnachteil, der mit den Reformvorschlägen der Oppositionsparteien verbunden ist. Mit einer Zunahme der Mehrbelastung um ca. 2,5

Prozentpunkte von 94,85% auf 97,22% ist der Effekt beim Reformpaket von Die Linke am stärksten. Wird im Gegensatz dazu der Anstieg der Eigenkapitalquote auf 30% betrachtet, überwiegen die ertragsteuerlichen Konsequenzen und es kommt ebenfalls zu einem Anstieg des Belastungsnachteils (vgl. Tabelle 26), wobei die Effekte wiederum bei den Reformvorschlägen von Die Linke am größten sind (Anstieg von 94,85% auf 95,84%).

4.5.3.3 Vergleich verschiedener Wirtschaftsbereiche

Die bisherigen Ergebnisse basieren auf den Daten und den betriebswirtschaftlichen Kennzahlen des im Ausgangsfall betrachteten durchschnittlichen Modellunternehmens oder ermitteln sich anhand der isolierten Variation einzelner Kennzahlen zur Ertrags- und Finanzierungssituation. Die effektiven Steuerbelastungsdifferenzen bleiben somit stets das Ergebnis des betrachteten Einzelfalles und können nicht verallgemeinert werden. Zur Erweiterung des Analysespektrums wird daher nach der isolierten Variation der Ertragslage und der Finanzierungsstruktur des im Ausgangsfall untersuchten Modellunternehmens im Folgenden ein breites Spektrum weiterer Unternehmen betrachtet. Es handelt sich dabei um Unternehmen der Branchen Energie, Handel, Bau, Verarbeitendes Gewerbe und Transport, die anhand ihrer *NACE-Codes* aus der Bilanzdatenbank *AMADEUS* identifiziert wurden und aufgrund ihrer betriebswirtschaftlichen Kennzahlen als große Unternehmen klassifiziert werden können. Tabelle 27 gibt Aufschluss über die wesentlichen betriebswirtschaftlichen Kennzahlen der Modellunternehmen der unterschiedlichen Wirtschaftsbereiche.

Tabelle 27: Erfolgs- und Bilanzkennzahlen der Modellunternehmen verschiedener Wirtschaftsbereiche (Stand: Periode 6 von 10)

| Kennzahl | Ausgangsfall | Energie | Handel | Bau | Verarb. Gewerbe | Transport |
|--------------------------|--------------|-------------|-------------|------------|-----------------|-------------|
| Anlageintensität | 29,98 | 42,85 | 22,37 | 19,03 | 33,66 | 40,51 |
| Umsatzrentabilität | 2,59 | 4,74 | 1,74 | 2,58 | 3,01 | 0,69 |
| Eigenkapitalrentabilität | 9,50 | 6,80 | 13,75 | 6,60 | 8,07 | 1,82 |
| Eigenkapitalquote | 34,34 | 41,87 | 28,00 | 28,84 | 39,75 | 33,79 |
| Vorratsintensität | 18,14 | 5,10 | 18,11 | 18,11 | 19,20 | 7,14 |
| Ausschüttungsquote | 67,15 | 28,49 | 45,12 | 71,45 | 84,52 | 70,48 |
| Jahresüberschuss | 4.124.827 | 14.038.918 | 4.100.087 | 2.589.102 | 5.087.719 | 991.788 |
| Bilanzsumme | 126.434.049 | 507.777.252 | 106.491.860 | 92.198.048 | 158.673.640 | 161.494.787 |

Quelle: ZEW

Effektive Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern

Die Betrachtung unterschiedlicher Wirtschaftsbereiche beeinflusst die Vorteilhaftigkeitsreihenfolge der untersuchten Reformszenarien nicht (vgl. Tabelle 28). Das Ausmaß der beobachteten Belastungs-

unterschiede zwischen den Reformszenarien variiert in Abhängigkeit von der Branchenzugehörigkeit jedoch sehr stark. Dies betrifft in erster Linie Unternehmen des Energiesektors und des Transportgewerbes, während die für das Durchschnittsunternehmen abgeleiteten Ergebnisse durch die Unternehmen der Sektoren Handel, Bau und Verarbeitendes Gewerbe im Wesentlichen bestätigt werden.

Unternehmen des Transportsektors werden im Falle einer Umsetzung der Reformvorschläge der FDP mit 19,06% erheblich stärker entlastet als Unternehmen anderer Wirtschaftsbereiche. Zudem nimmt auch der mit dem Reformkonzept von Die Linke verbundene Belastungsnachteil bei Unternehmen des Transportgewerbes noch deutlich weiter zu auf 65,54%. Da der Transportsektor sich durch eine vergleichsweise geringe Umsatzrendite auszeichnet (vgl. Tabelle 27), sind diese beiden Effekte in erster Linie auf die im Vergleich zu dem im Ausgangsfall betrachteten Modellunternehmen höhere Bedeutung ertragsunabhängiger Elemente im Rahmen der Ertragsteuern zurückzuführen. Unternehmen des Transportsektors profitieren demnach in besonderem Maße von dem Wegfall der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Zinsen im Rahmen des Reformkonzepts der FDP.

Tabelle 28: Steuerbelastung auf Unternehmensebene nach Wirtschaftsbereichen (Kapitalgesellschaft)

| Szenario | Unternehmenssteuerbelastung unterschiedlicher Wirtschaftsbereiche (Kapitalgesellschaft) | | | | | |
|---------------------------|---|------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|------------------------|
| | Ausgangsfall | Energie | Handel | Bau | Verarb. Gewerbe | Transport |
| 2011 | 31.752.432 | 87.470.898 | 29.923.277 | 19.503.954 | 41.738.595 | 13.501.658 |
| FDP | 29.061.720 (-8,47) | 78.846.716 (-9,86) | 27.529.601 (-8,00) | 17.797.444 (-8,75) | 38.525.419 (-7,70) | 10.927.621 (-19,06) |
| SPD | 32.342.368 (1,86) | 91.984.874 (5,16) | 30.187.082 (0,88) | 19.893.301 (2,00) | 43.029.036 (3,09) | 14.046.106 (4,03) |
| Bündnis 90/ Die Grünen | 31.752.432 (0,00) | 87.470.898 (0,00) | 29.923.277 (0,00) | 19.503.954 (0,00) | 41.738.595 (0,00) | 13.501.658 (0,00) |
| Die Linke | 46.547.017 (46,59) | 130.468.076 (49,16) | 43.674.388 (45,95) | 28.812.298 (47,73) | 60.323.549 (44,53) | 22.180.733 (65,54) |

Quelle: ZEW

Im Gegenzug wirkt sich beim Transportgewerbe auch die Ausweitung der ertragsunabhängigen Elemente im Rahmen der Gewerbesteuer stärker aus, wie dies Die Linke vorsieht. In Folge der geringen Umsatzrendite ist das Modellunternehmen des Transportgewerbes zudem von der Zinsschranke betroffen. Durch die Anhebung des Körperschaftsteuersatzes fällt die Hinzurechnung von Zinsen stärker ins Gewicht, was neben der Ausweitung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen zum deutlichen Anstieg des Belastungsnachteils beiträgt.

Hervorzuheben sind zudem die Effekte beim Energiegewerbe. Aufgrund der hohen Umsatzrendite (vgl. Tabelle 27) fällt der Wegfall des Solidaritätszuschlags gemäß den Vorschlägen der FDP stärker ins Gewicht. Folglich sind die Reformvorschläge der FDP im Falle des Energiegewerbes mit einem

Belastungsvorteil i.H.v. 9,86% verbunden. Im Gegenzug ist auch die Anhebung des Körperschaftsteuersatzes auf 25% gemäß den Vorschlägen von Die Linke von größerer Bedeutung als im Ausgangsfall. Diese beide Effekte werden zum Teil dadurch kompensiert, dass der von Seiten der FDP bzw. Die Linke propagierte Wegfall bzw. die Ausweitung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Zinsen aufgrund der im Vergleich zum Durchschnittsunternehmen höheren Eigenkapitalquote des Energiesektors (vgl. Tabelle 27) von geringerer Bedeutung ist.

Der Vergleich unterschiedlicher Wirtschaftsbereiche ermöglicht zudem die Analyse der Einflussfaktoren der Vermögensteuerbelastung auf Unternehmensebene im Rahmen des Reformkonzepts der SPD. So weisen die Wirtschaftsbereiche Energie, Verarbeitendes Gewerbe und Transport, die sich durch eine im Vergleich zu dem im Ausgangsfall betrachteten Modellunternehmen höhere Anlagenintensität auszeichnen (vgl. Tabelle 27), mit 22,19%, 20,37% und 26,97% (vgl. Tabelle 29) eine vergleichsweise hohe Mehrbelastung im Zusammenhang mit der Erhebung einer Vermögensteuer gemäß den Vorschlägen der SPD auf. Ursächlich dafür ist, dass Anteile an Kapitalgesellschaften zur Vermeidung von Kaskadeneffekten im Gegensatz zu Wirtschaftsgütern des beweglichen und unbeweglichen Anlagevermögens nicht in die Bemessungsgrundlage der Vermögensteuer einbezogen werden. Im Gegenzug sinkt der Belastungsnachteil bei Betrachtung des Handelsunternehmens, das sich durch eine vergleichsweise geringe Anlageintensität auszeichnet, auf 16,99 %.

Tabelle 29: Steuerbelastung auf Gesamtebene nach Wirtschaftsbereichen (Kapitalgesellschaft)

| Szenario | Gesamtsteuerbelastung unterschiedlicher Wirtschaftsbereiche (Kapitalgesellschaft) | | | | | |
|---------------------------|---|-------------------------|-------------------------|------------------------|-------------------------|------------------------|
| | Ausgangsfall | Energie | Handel | Bau | Verarb. Gewerbe | Transport |
| 2011 | 55.241.741 | 162.018.840 | 49.758.322 | 34.437.955 | 76.997.827 | 28.841.007 |
| FDP | 52.127.507 (-5,64) | 152.130.793 (-6,10) | 47.029.631 (-5,48) | 32.457.180 (-5,76) | 72.967.937 (-5,23) | 26.357.464 (-8,65) |
| SPD | 65.637.169 (18,82) | 197.964.733 (22,19) | 58.214.600 (16,99) | 41.040.565 (18,84) | 92.684.018 (20,37) | 36.709.240 (26,97) |
| Bündnis 90/ Die Grünen | 73.081.394 (32,29) | 231.700.232 (43,01) | 62.756.702 (26,12) | 44.359.988 (32,31) | 101.887.820 (32,33) | 45.340.388 (61,78) |
| Die Linke | 121.007.311 (119,05) | 408.115.536 (151,89) | 104.234.935 (109,48) | 73.822.712 (114,34) | 176.544.777 (129,29) | 89.161.060 (208,38) |

Quelle: ZEW

Im Falle des Einbezugs der Anteilseignerebene steigen die mit den Reformkonzepten der Oppositionsparteien verbundenen Belastungsnachteile bei den Unternehmen der Wirtschaftsbereiche Transport und Energie noch weiter an (vgl. Tabelle 29). Ursächlich dafür ist in erster Linie die deutlich höhere Bedeutung der Substanzbesteuerung auf Ebene der Anteilseigner als dies bei dem im Ausgangsfall betrachteten Modellunternehmen der Fall ist.

So weist das Reformkonzept von Die Linke bei den Unternehmen des ertragsschwachen Transportgewerbes (vgl. Tabelle 27) einen mit 208,38% fast doppelt so hohen Belastungsnachteil auf als im Ausgangsfall (119,05%). Mit den Reformvorschlägen von Bündnis 90/Die Grünen ist wiederum eine Mehrbelastung im Umfang von 61,78% im Gegensatz zu 32,29% im Ausgangsfall verbunden (vgl. Tabelle 29). Ursächlich dafür ist, dass im Rahmen der Grünen Vermögensabgabe und der beiden Vermögensteuern der Substanzwert als Mindestwert der steuerlichen Bemessungsgrundlage zur Anwendung kommt. Den Abgabe- und Steuerzahlungen stehen auf Ebene der Anteilseigner jedoch nicht in ausreichendem Maße Dividenden und Zinseinkünfte gegenüber, so dass es im Falle der Reformkonzepte der Oppositionsparteien bei Unternehmen des Transportgewerbes zu einer Besteuerung der Vermögenssubstanz kommt bzw. sich die Problematik der Substanzbesteuerung im Rahmen des Konzepts von Die Linke noch weiter verschärft.

Auch beim Energiegewerbe ist der Anstieg des Belastungsnachteils, der mit den Reformkonzepten von Bündnis 90/Die Grünen und Die Linke verbunden ist, im Wesentlichen auf die im Vergleich zum Durchschnittsunternehmen deutlich höhere Bedeutung der Vermögensabgabe bzw. der Vermögensteuer zurückzuführen. Ursächlich dafür ist zum einen der deutlich höhere durchschnittliche Jahresüberschuss des Energiegewerbes, der im Rahmen des Vereinfachten Ertragswertverfahrens die Grundlage für die Bewertung des Beteiligungswerts bildet. Auch die im Vergleich zum Durchschnittsunternehmen absolut höheren Gesellschafterdarlehen tragen zur hohen Bedeutung der Substanzsteuern auf Ebene der Anteilseigner bei. Folglich steigt der Belastungsnachteil im Zusammenhang mit den Reformvorschlägen von Die Linke von 119,05% auf 151,89% deutlich an (vgl. Tabelle 29).

Effektive Steuerbelastung gewerblich tätiger Personengesellschaften

Auch bei der Personengesellschaft verändert sich die Rangfolge der betrachteten steuerpolitischen Reformszenarien im Vergleich zu dem im Ausgangsfall betrachteten Modellunternehmen nicht. Hervorzuheben sind auch hier die Auswirkungen der Steuerreformkonzepte auf Unternehmen des Transport- und des Energiesektors. Im Gegensatz dazu bestätigen sich die im Ausgangsfall für das Durchschnittsunternehmen abgeleiteten Ergebnisse im Wesentlichen für die Sektoren Bau, Handel und Verarbeitendes Gewerbe.

Beim ertragsschwachen Transportgewerbe ist der erhebliche Anstieg des Belastungsnachteils im Zusammenhang mit den Reformvorschlägen der Oppositionsparteien auf die Problematik der Substanzbesteuerung zurückzuführen. Ursächlich dafür ist wie bei Unternehmen, die als Personengesellschaft firmieren, die Anwendung des Substanzwerts als Mindestwert. Dies bewirkt im Falle der Umsetzung der Reformvorschläge von Die Linke im Vergleich zum derzeitigen Rechtsstand annähernd eine Verdreifachung der Gesamtsteuerbelastung auf EUR 80.576.870 (vgl. Tabelle 30). Auch der mit einer Umsetzung des Reformkonzepts von Bündnis 90/Die Grünen verbundene Belastungsnachteil steigt bei Betrachtung des Transportsektors im Umfang von ca. knapp 50 Prozentpunkte auf 84,47% an (vgl. Tabelle 30).

Tabelle 30: Steuerbelastung auf Gesamtebene nach Wirtschaftsbereichen (Personengesellschaft)

| Szenario | Gesamtsteuerbelastung unterschiedlicher Wirtschaftsbereiche (Personengesellschaft) | | | | | |
|---------------------------|--|-------------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------------|------------------------|
| | Ausgangsfall | Energie | Handel | Bau | Verarb. Gewerbe | Transport |
| 2011 | 55.095.654 | 168.217.777 | 49.229.619 | 34.095.521 | 77.937.419 | 27.603.870 |
| FDP | 53.835.573 (-2,29) | 164.040.491 (-2,48) | 47.297.050 (-3,93) | 33.491.072 (-1,77) | 77.085.248 (-0,72) | 27.794.655 (1,03) |
| SPD | 63.788.665 (15,78) | 200.192.072 (19,01) | 57.460.352 (16,72) | 39.469.454 (15,76) | 90.698.602 (16,37) | 33.901.249 (22,81) |
| Bündnis 90/ Die Grünen | 74.771.909 (35,71) | 246.026.480 (46,25) | 65.821.052 (33,70) | 45.903.771 (34,63) | 103.216.872 (32,44) | 50.921.587 (84,47) |
| Die Linke | 107.351.550 (94,85) | 387.893.237 (130,59) | 91.604.119 (86,08) | 64.745.413 (89,89) | 158.986.746 (103,99) | 80.576.870 (191,90) |

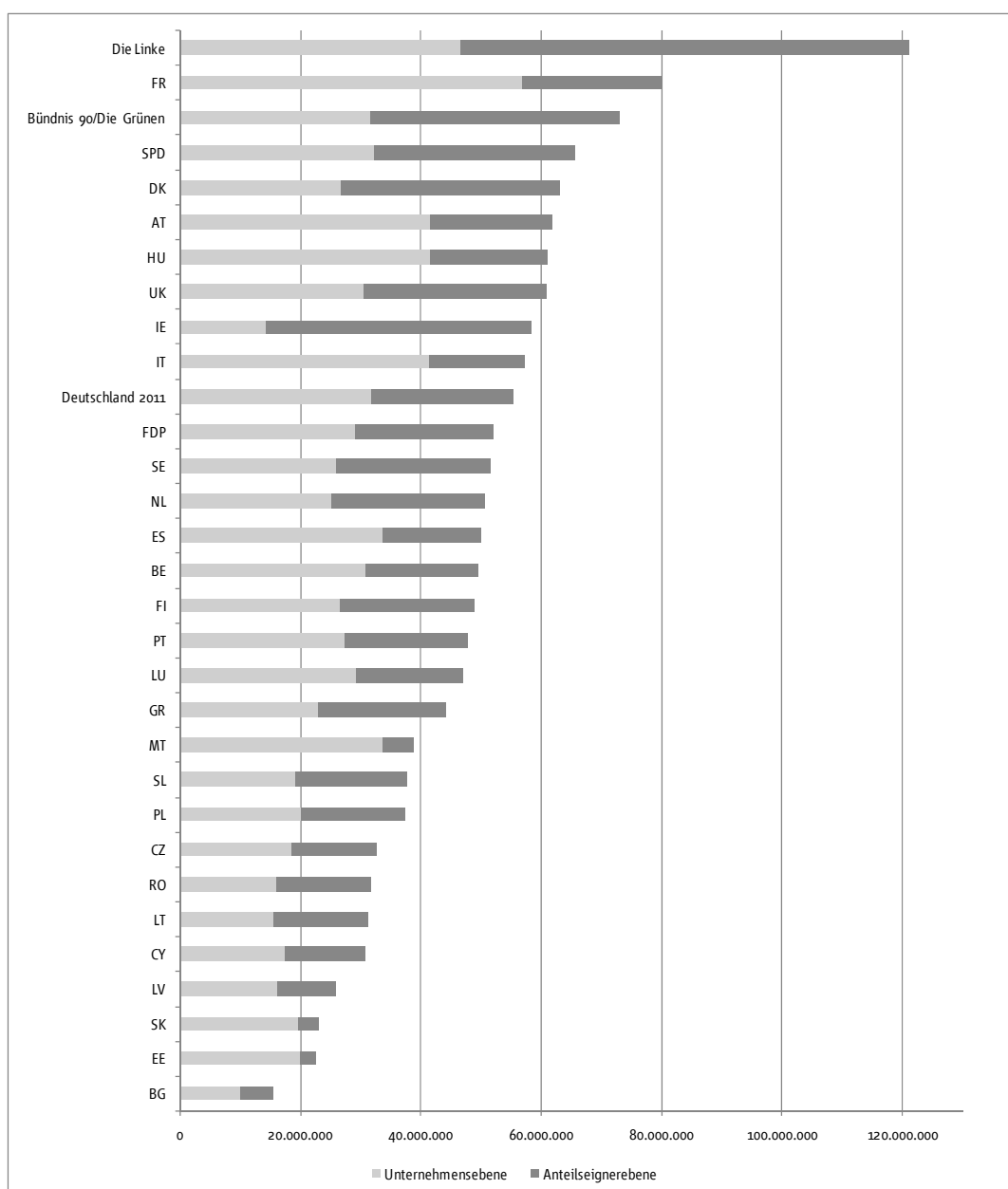
Quelle: ZEW

Beim Energiegewerbe ist ebenfalls ein deutlicher Anstieg des Belastungsnachteils, der mit den Reformkonzepten der Oppositionsparteien verbunden ist, zu beobachten. So ist mit der Umsetzung des Reformkonzepts von Die Linke bei Unternehmen des Energiegewerbes ein Belastungsnachteil i.H.v. 130,59% verbunden, während der Belastungsnachteil bei dem im Ausgangsfall betrachteten Modellunternehmen mit 94,85% um ca. 35 Prozentpunkte geringer ist. Auch die Reformvorschläge von Bündnis 90/Die Grünen bewirken im Energiesektor eine weitere Zunahme des Belastungsnachteils von 35,71% auf 46,25%. Die Zunahme des Belastungsnachteils der Reformkonzepte der Oppositionsparteien ist in erster Linie auf die im Vergleich zu dem im Ausgangsfall betrachteten Modellunternehmen deutlich höhere Bedeutung der Vermögensbesteuerung zurückzuführen. Da die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen der Grünen Vermögensabgabe und der Vermögensteuern im Falle der Personengesellschaft (Anwendung des Vereinfachten Ertragswertverfahrens, grundsätzlicher Rückgriff auf den Substanzwert als Mindestwert und Ansatz von Forderungen gegenüber der Gesellschaft mit dem Nennwert) im Wesentlichen analog zum Fall der Kapitalgesellschaft verläuft, ist in Bezug auf die Ursachen für die höhere Bedeutung der Substanzsteuern auf die Ausführungen zur Kapitalgesellschaft zu verweisen.

4.6 Auswirkungen der Reformvorschläge auf die Position Deutschlands im Länderranking

Um die möglichen Konsequenzen einer Umsetzung der in Kapitel 3 diskutierten Reformoptionen für die Unternehmensbesteuerung in Deutschland auf die Standortattraktivität Deutschlands beurteilen zu können, werden im Folgenden die Auswirkungen der steuerpolitischen Reformüberlegungen und der wissenschaftlichen Reformkonzepte auf die Position Deutschlands im Länderranking der EU-Mitgliedstaaten betrachtet. Für die Mitgliedstaaten der EU wird dabei auf den Rechtsstand 2010 abgestellt.

Abbildung 1: Positionierung Deutschlands im Vergleich zu den EU-Mitgliedstaaten unter Einbezug der steuerpolitischen Reformvorschläge (Kapitalgesellschaft)



Quelle: ZEW

Tabelle 31: Steuerbelastung der EU-Mitgliedstaaten (Rechtsstand 2010)

| | Unternehmensebene (EUR) | Rang | Gesamtebene (EUR) | Rang |
|--|----------------------------|------|----------------------|------|
| Deutschland Kapitalgesellschaft 2011 | 31.752.432 | 21 | 55.241.741 | 20 |
| Deutschland Personengesellschaft 2011 | -- | -- | 55.095.654 | 20 |
| Belgien | 30.951.976 | 20 | 49.552.783 | 16 |
| Bulgarien | 9.961.865 | 1 | 15.436.458 | 1 |
| Dänemark | 26.730.288 | 16 | 63.044.380 | 26 |
| Estland | 19.931.507 | 10 | 22.540.270 | 2 |
| Finnland | 26.595.450 | 15 | 48.784.002 | 15 |
| Frankreich | 56.875.023 | 27 | 80.207.047 | 27 |
| Griechenland | 23.038.209 | 12 | 44.294.921 | 12 |
| Irland | 14.211.318 | 2 | 58.325.008 | 22 |
| Italien | 41.363.398 | 24 | 57.338.304 | 21 |
| Lettland | 16.216.996 | 5 | 25.843.378 | 4 |
| Litauen | 15.516.079 | 3 | 31.334.638 | 6 |
| Luxemburg | 29.236.244 | 18 | 46.925.683 | 13 |
| Malta | 33.662.021 | 23 | 38.825.580 | 11 |
| Niederlande | 25.113.088 | 13 | 50.549.427 | 18 |
| Österreich | 41.584.278 | 26 | 61.847.749 | 25 |
| Polen | 20.086.053 | 11 | 37.530.921 | 9 |
| Portugal | 27.242.240 | 17 | 47.676.394 | 14 |
| Rumänien | 15.984.877 | 4 | 31.688.465 | 7 |
| Schweden | 25.934.068 | 14 | 51.514.887 | 19 |
| Slowakei | 19.596.450 | 9 | 23.037.994 | 3 |
| Slowenien | 19.217.146 | 8 | 37.721.333 | 10 |
| Spanien | 33.587.989 | 22 | 49.958.459 | 17 |
| Tschechien | 18.654.528 | 7 | 32.680.037 | 8 |
| Ungarn | 41.545.322 | 25 | 60.977.687 | 24 |
| Vereinigtes Königreich | 30.573.535 | 19 | 60.925.217 | 23 |
| Zypern | 17.347.833 | 6 | 30.702.420 | 5 |

Quelle: ZEW

Bei alleiniger Betrachtung der Unternehmensebene belegt Deutschland mit einer Unternehmenssteuerbelastung von EUR 31.752.432 (Kapitalgesellschaft) Rang 21 (vgl. Tabelle 31). Damit positioniert sich Deutschland besser als Frankreich, Italien, Österreich und Spanien.

Wie Tabelle 32 zu entnehmen ist, bleibt diese Positionierung Deutschlands auch bei Umsetzung der Reformvorschläge von Bündnis 90/Die Grünen und der SPD erhalten. Im Gegensatz dazu verschlech-

tert sich Deutschland im Falle der Umsetzung des Reformkonzepts von Die Linke mit Rang 26 auf die vorletzte Position unter den EU-Mitgliedstaaten. Nur das Reformkonzept der FDP verbessert bei Betrachtung der Unternehmensebene die Position Deutschlands um 3 Plätze auf Rang 18 (vgl. erster Spaltenblock in Tabelle 32).

Sofern die Besteuerung der Anteilseigner in die Betrachtung einbezogen wird, ist mit dem Reformkonzept von Die Linke die höchste Gesamtsteuerbelastung im Kreis der EU-Mitgliedstaaten verbunden (Rang 27) (vgl. zweiter Spaltenblock in Tabelle 32). Auch die Reformvorschläge von Bündnis 90/Die Grünen und der SPD gehen bei Betrachtung der Gesamtebene mit einer erheblichen Verschlechterung der Position Deutschlands im Länderranking von Rang 20 (vgl. Tabelle 31) auf Rang 26 einher (vgl. zweiter Spaltenblock in Tabelle 32). Schließlich ist hervorzuheben, dass das Reformkonzept der FDP bei Einbezug der Besteuerung der Anteilseigner im Gegensatz zur Unternehmensebene keine Verbesserung der Positionierung Deutschlands bewirkt und folglich Rang 20 beibehalten wird.

Tabelle 32: Auswirkungen der Reformoptionen auf die Position Deutschlands im Länderranking

| | Kapitalgesellschaft | | | | Personengesellschaft | |
|--|---------------------------------|------|----------------------|------|----------------------|------|
| | Unternehmens- ebene (EUR) | Rang | Gesamtebene (EUR) | Rang | Gesamtebene (EUR) | Rang |
| Deutschland 2011 | 31.752.432 | 21 | 55.241.741 | 20 | 55.095.654 | 20 |
| Steuerpolitische Reformüberlegungen | | | | | | |
| FDP | 29.061.720 | 18 | 52.127.507 | 20 | 53.835.573 | 20 |
| SPD | 32.342.368 | 21 | 65.637.169 | 26 | 63.788.665 | 26 |
| Bündnis 90/ Die Grünen | 31.752.432 | 21 | 73.081.394 | 26 | 74.771.909 | 26 |
| Die Linke | 46.547.017 | 26 | 121.007.311 | 27 | 107.351.550 | 27 |
| Wissenschaftliche Reformkonzepte | | | | | | |
| Duale Einkommensteuer | 24.353.443 | 13 | 45.249.465 | 13 | 47.228.657 | 14 |
| Stiftung Marktwirtschaft TEV | 24.668.708 | 13 | 50.819.882 | 19 | 50.819.882 | 19 |
| Stiftung Marktwirtschaft AbgSt | 24.668.708 | 13 | 49.925.661 | 17 | 49.925.661 | 17 |
| Bundessteuergesetzbuch | 26.103.439 | 15 | 31.212.588 | 6 | 31.212.588 | 6 |

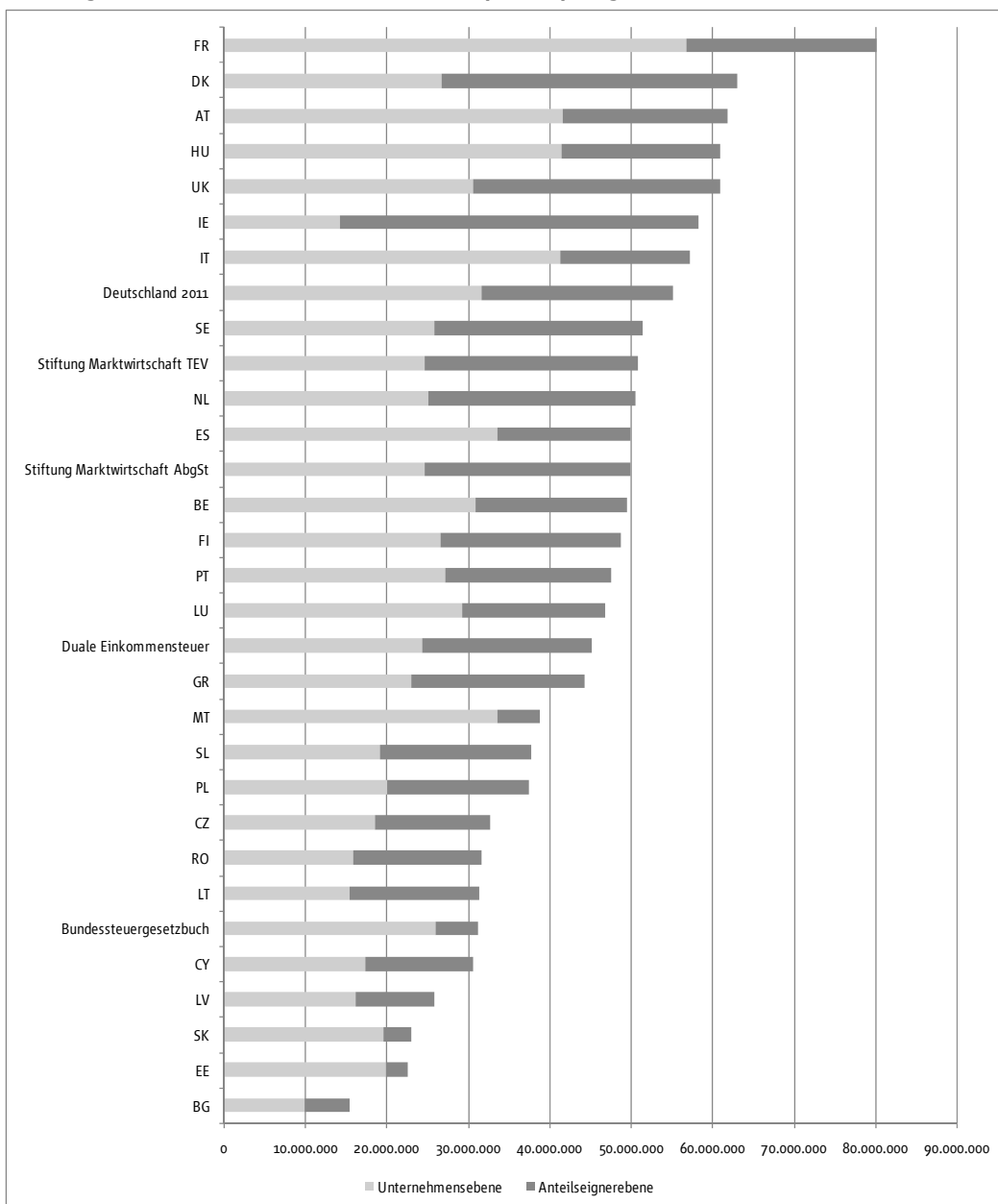
Quelle: ZEW

Abschließend ist festzustellen, dass die Belastungsunterschiede zwischen der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft sich nicht auf die Positionierung im Vergleich zu den EU-Mitgliedstaaten auswirken und die für die Kapitalgesellschaft bei Betrachtung der Gesamtebene aufgezeigten Konse-

quenzen der Reformszenarien auf die Positionierung Deutschlands folglich gleichermaßen für die Personengesellschaft gelten (vgl. dritter Spaltenblock in Tabelle 32).

Im Gegensatz zu den steuerpolitischen Reformüberlegungen sind die wissenschaftlichen Reformkonzepte mit einer zum Teil erheblichen Besserstellung Deutschlands verbunden (vgl. Abbildung 2). Tabelle 32 zeigt, dass Deutschland bei Betrachtung der Unternehmensebene im Falle der Umsetzung des Konzepts der Dualen Einkommensteuer bzw. des Steuerpolitischen Programms der Stiftung Marktwirtschaft um acht Plätze auf Position 13 vorrückt. Für das Kirchhof'sche Bundessteuergesetzbuch fällt die Verbesserung der Positionierung im Länderranking mit einer Veränderung um sechs Plätze auf Rang 15 etwas geringer aus.

Abbildung 2: Positionierung Deutschlands im Vergleich zu den EU-Mitgliedstaaten unter Einbezug der wissenschaftlichen Reformkonzepte (Kapitalgesellschaft)



Quelle: ZEW

Bei Einbezug der Anteilseignerbesteuerung ergibt sich jedoch zum Teil ein anderes Bild (vgl. Tabelle 32). Während sich die Position Deutschlands bei Umsetzung des Steuerpolitischen Programms der Stiftung Marktwirtschaft nur um einen Platz von Rang 20 auf Rang 19 (Teileinkünfteverfahren) bzw. nur um drei Plätze auf Rang 17 (Abgeltungsteuer) verbessert, ist mit dem Bundessteuergesetzbuch von Paul Kirchhof eine erhebliche Verbesserung um 14 Plätze auf Rang 6 verbunden. Damit würde Deutschland mit einer Gesamtsteuerbelastung von EUR 31.212.588 eine Position im vorderen Bereich der EU-Mitgliedstaaten einnehmen. Eine niedrigere Gesamtsteuerbelastung weisen derzeit nur eine Reihe von Beitrittsstaaten auf, die explizit als Niedrigsteuerländer gelten (Bulgarien, Estland, die Slowakei, Lettland, Zypern und Litauen).

Bei Umsetzung der Dualen Einkommensteuer ergibt sich im Gegensatz dazu bei Einbezug der Anteilseignerebene wie auch bei alleiniger Betrachtung der Unternehmensbesteuerung Rang 13 im Länder-ranking (Gesamtsteuerbelastung von EUR 45.249.465; vgl. Tabelle 32). Dies zeigt, dass auch bei Umsetzung des Konzepts der Dualen Einkommensteuer die Standortattraktivität Deutschlands erheblich gestärkt werden könnte. Sofern das Unternehmen als Personengesellschaft firmiert, ergibt sich nur bei der Dualen Einkommensteuer eine von der Kapitalgesellschaft abweichende Gesamtsteuerbelastung, da sowohl das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft als auch das Bundessteuergesetzbuch mit einzelnen Ausnahmen nicht zwischen Kapital- und Personengesellschaften unterscheidet. Die rechtsformabhängigen Belastungsunterschiede des Konzepts der Dualen Einkommensteuer bewirken, dass die Personengesellschaft sich mit Rang 14 im Länderranking um einen Platz schlechter stellt als die Kapitalgesellschaft (vgl. dritter Spaltenblock in Tabelle 32).

4.7 Zwischenergebnis

Für das im Rahmen der quantitativen Analyse zugrunde gelegte Modellunternehmen zeigt sich, dass insbesondere die steuerpolitischen Überlegungen der Oppositionsparteien zu erheblichen steuerlichen Mehrbelastungen führen würden. Auch im Falle einer Variation der Ertragslage und der Finanzierungsstruktur lassen sich diese Ergebnisse bestätigen. Die Reformüberlegungen von Die Linke würden dabei im Ausgangsfall zu einem Anstieg der effektiven Gesamtsteuerbelastung der Kapitalgesellschaft um 119,05% auf EUR 121.007.311 führen. Bei der Personengesellschaft fällt der Anstieg der Steuerbelastung mit 94,85% auf EUR 107.351.550 etwas geringer aus. Der Vergleich mit der Entwicklung der Steuerbelastung im Zeitablauf zeigt zudem, dass damit das Niveau des Rechtsstands 1990 (EUR 73.955.749 bzw. EUR 71.368.885 bei der Personengesellschaft) deutlich überstiegen wird. Auch die Reformvorschläge von Bündnis 90/Die Grünen beinhalten deutliche Mehrbelastungen i.H.v. ca. 32% (Kapitalgesellschaft Gesamtebene) bis ca. 36% (Personengesellschaft). Damit erreicht auch das Reformkonzept von Bündnis 90/Die Grünen annähernd die für den Rechtsstand 1990 ermittelte Gesamtsteuerbelastung bzw. übersteigt diese für die Personengesellschaft sogar. Das Reformkonzept der

SPD ist mit 18,82% (Kapitalgesellschaft Gesamtebene) und 15,78% (Personengesellschaft) mit den geringsten Mehrbelastungen verbunden.

Die Betrachtung durchschnittlicher Unternehmen unterschiedlicher Wirtschaftsbereiche zeigt zudem, dass die Mehrbelastungen insbesondere bei ertragsschwachen Unternehmen noch deutlich höher ausfallen können. Dies ist insbesondere auf die Ausweitung der direkten Substanzbesteuerung durch die Erhebung einer Vermögensteuer bzw. einer Vermögensabgabe zurückzuführen. Die von Seiten Die Linke vorgesehene Vermögensteuer i.H.v. 5% des Nettovermögens beinhaltet dabei die mit Abstand größten Belastungen gefolgt von der Grünen Vermögensabgabe. Im Rahmen der Betrachtung unterschiedlicher Wirtschaftsbereiche wurde zudem deutlich, dass die Vermögensbesteuerung in dieser Form insbesondere bei ertragsschwachen Unternehmen zu einer Besteuerung der Vermögenssubstanz führen kann.

Die Tendenz zur stärkeren Substanzbesteuerung wird im Rahmen des Konzepts von Die Linke zudem durch die erheblich Ausweitung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten für die Überlassung von Sach- und Finanzkapital verstärkt. Flankiert wird der Ausbau der direkten Substanzbesteuerung zudem durch die Anhebung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer bzw. des Abgeltungsteuersatzes, die Abschaffung des Ehegattensplittings sowie, mit Ausnahme der SPD, den Einbezug der Kapitaleinkünfte in die progressive Einkommensteuer.

Damit stehen die steuerpolitischen Reformüberlegungen den positiven Entwicklungen im Rahmen der Steuerreformen der vergangenen 20 Jahre entgegen, die sich insbesondere durch Abbau der direkten Substanzsteuern und der Absenkung der tariflichen Ertragsteuerbelastung auszeichnen. Gleichzeitig wird durch die vollständige Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten im Rahmen der Gewerbesteuer, wie dies von Die Linke propagiert wird, ein wesentlicher Kritikpunkt an der Unternehmenssteuerreform 2008, die Ausweitung der ertragsunabhängigen Elemente bei den Ertragsteuern, zusätzlich verstärkt.

In Folge des mit ihnen verbundenen erheblichen Anstiegs der effektiven Steuerbelastung und der zunehmenden Bedeutung der Substanzbesteuerung würden die Reformvorschläge der Oppositionsparteien die Standortattraktivität erheblich beeinträchtigen und die Wettbewerbsfähigkeit der in Deutschland ansässigen Unternehmen schmälern. Wie im Rahmen des internationalen Steuerbelastungsvergleichs deutlich wurde, würde die Umsetzung der Steuerreformvorschläge der Oppositionsparteien dazu führen, dass Deutschland bei Betrachtung der Gesamtebene unter Einbezug der Anteilseignerbesteuerung den vorletzten (Bündnis 90/Die Grünen und SPD) bzw. letzten Rang (Die Linke) im Länderranking der EU-Mitgliedstaaten belegt. Sofern allein die Unternehmensbesteuerung betrachtet wird, haben die Reformvorschläge von Bündnis 90/Die Grünen und der SPD jedoch keine Auswirkungen auf die Positionierung Deutschlands.

Darüber hinaus wirken sich einzelne Aspekte der Reformüberlegungen der Oppositionsparteien negativ auf die Entscheidungsneutralität der Besteuerung aus. Insbesondere im Rahmen des Reformvorschlags von Die Linke wird die Eigenkapitaldiskriminierung in Folge der Doppelbesteuerung ausge-

schütteter Gewinne mit Körperschaftsteuer und progressiver Einkommensteuer erheblich verstärkt. Im Rahmen der quantitativen Analyse hat sich zudem gezeigt, dass die Personengesellschaft im Rahmen der Ertragsteuern und der Vermögensteuer durch die Vorschläge von Die Linke steuerlich besser gestellt wird als die Kapitalgesellschaft.

Im Gegensatz dazu würde das Reformkonzept der FDP durch den Wegfall der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten zu einem Abbau der ertragsunabhängigen Elemente der Ertragsteuer führen. Auch in Bezug auf die geplante Abschaffung des Solidaritätszuschlags stehen die Vorschläge der FDP den Vorhaben der Oppositionsparteien diametral entgegen. Folglich sind mit dem Reformkonzept der FDP steuerliche Entlastungen der Kapitalgesellschaften i.H.v. 8,47% bei alleiniger Betrachtung der Unternehmensebene und 5,64% bei Einbezug der Anteilseignerebene verbunden. Bei der Personengesellschaft fallen die Entlastungen mit 2,29% geringer aus.

Im Hinblick auf die Senkung der Gesamtsteuerbelastung gehen die in Kapitel 4.4 betrachteten wissenschaftlichen Reformkonzepte jedoch deutlich weiter. Bei alleiniger Betrachtung der Unternehmensebene (Kapitalgesellschaft) sind mit dem Konzept der Dualen Einkommensteuer und dem Steuerpolitischen Programm der Stiftung Marktwirtschaft Entlastungen von ca. 23% und ca. 22% verbunden. Mit ca. 18% fallen die Entlastungen im Falle der Umsetzung des Bundessteuergesetzbuchs von Paul Kirchhof etwas geringer aus. Wird zusätzlich dazu die Besteuerung der Anteilseigner in die Betrachtung miteinbezogen, ist mit dem Bundessteuergesetzbuch jedoch der deutlichste Rückgang der Gesamtsteuerbelastung im Umfang von ca. 44% verbunden. Dies trifft gleichermaßen für die Kapital- wie die Personengesellschaft zu. Wie im Rahmen des internationalen Steuerbelastungsvergleichs deutlich wurde, würde dies eine erhebliche Verbesserung der Position Deutschlands von Rang 20 auf Rang 6 im Länderranking der EU-Mitgliedstaaten bewirken. Auch mit der Dualen Einkommensteuer ist mit Rang 13 eine deutliche Verbesserung der Positionierung Deutschlands verbunden. Dies trifft darüber hinaus sowohl für die Unternehmens- als auch die Gesamtebene zu. Im Gegensatz dazu reduziert sich der prozentuale Entlastungsvorteil, der mit dem Konzept der Stiftung Marktwirtschaft verbunden ist, bei Einbezug der Anteilseignerebene auf ca. 8% (Teileinnahmeverfahren) bzw. ca. 10% (Abgeltungsteuer). Folglich ist mit den Vorschlägen der Stiftung Marktwirtschaft nur eine geringe Verbesserung im Länderranking um einen bzw. drei Plätze verbunden, sofern die Gesamtsteuerbelastung betrachtet wird.

5. Steuervereinfachung

Während in den vorstehenden Kapiteln Aspekte der Entscheidungsneutralität und Standortattraktivität der Besteuerung von Unternehmen und ihren Gesellschaftern im Vordergrund standen, wird im Folgenden der Aspekt der Einfachheit der Besteuerung thematisiert. Zu diesem Zweck wird zunächst auf die Grundlagen der Steuervereinfachungsdiskussion eingegangen. Im Rahmen dessen werden die bisherigen Vereinfachungsbemühungen von Seiten des Gesetzgebers und der Wissenschaft aufgezeigt sowie der Begriff der Steuererhebungskosten als Möglichkeit, das Ausmaß der Komplexität eines Steuersystems zu beurteilen, konkretisiert. Ausgehend davon werden die in Kapitel drei vorgestellten steuerpolitischen Reformüberlegungen und wissenschaftlichen Reformkonzepte im Hinblick auf das Kriterium der Einfachheit der Besteuerung untersucht, Schließlich sollen konkrete Vereinfachungspotentiale abgeleitet werden. Für diese Zwecke werden zunächst die Problemfelder des deutschen Steuerrechts aufgezeigt. Auf Basis einer Befragung unter Steuerberatern, Unternehmensvertretern und Mitgliedern der Finanzverwaltung werden schließlich eine Reihe konkreter Maßnahmen zur Vereinfachung der Besteuerung von Unternehmen und ihren Gesellschaftern aufgezeigt.

5.1 Grundlagen der Steuervereinfachungsdiskussion

5.1.1 Bisherige Vereinfachungsbemühungen

Sowohl aus ökonomischer Sicht als auch im Hinblick auf das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung stellt die Einfachheit der Besteuerung eine zentrale Anforderung an das Steuerrecht dar. Die Klagen anlässlich der als zu komplex empfundenen steuerlichen Vorschriften sind zahlreich und die Forderung nach einer umfassenden Vereinfachung des deutschen Steuerrechts ist fest in der steuerpolitischen Diskussion verankert (Eilfort, 2010: 376-378; Wagner, PWP 2006: 19). Dies spiegelt sich auch im Koalitionsvertrag der aktuellen Regierung und der Vorgängerregierungen sowie in den Gesetzesbegründungen der Steuerreformen der vergangenen 20 Jahre wieder. Jedoch herrscht die Einschätzung vor, dass bislang keine wirkliche Vereinfachung erzielt wurde und im Gegensatz dazu die Komplexität des deutschen Steuerrechts eher zugenommen hat (stellvertretend für viele Eilfort, 2010: 378; Lang, StuW 2011: 151). Zahlreiche Maßnahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 stehen beispielhaft für diese Entwicklung (Eilfort, 2010: 378; Endres et al., WPg 2007: 489; Maiterth und Müller, 2007: 71). Zurückzuführen ist dies vor allem auf die zunehmende Bedeutung von Vorschriften zur Bekämpfung von Steuergestaltung und Steuermissbrauch (Drüen, StuW 2008: 165; Drüen, DStR 2010: 8). Hervorzuheben sind die Funktionsverlagerungsregelungen, die Zinsschranke und die Mantelkaufregelung. Eine wirkliche Vereinfachung wurde in der Vergangenheit nur durch die Aussetzung der Erhebung der Vermögensteuer zum 1.1.1997 und die Abschaffung der Gewerbesteuer vom Kapital zum 1.1.1998 erzielt (Wiegard, FR 2010: 402). Dies zeigt, dass in erster Linie weitreichende und beherrzte Maßnahmen zu spürbarer Steuervereinfachung führen.

An Reformvorschlägen, die eine weitreichende Vereinfachung des Steuerrechts anstreben, hat es jedoch bislang nicht gefehlt. Insbesondere zwischen 2000 und 2006 wurde von Seiten der Wissenschaft eine Reihe umfassender und systematisch fundierter Reformentwürfe entwickelt, die mittels einer grundlegenden Neugestaltung der Ertragsbesteuerung eine deutliche Steuervereinfachung anstreben (Schön, DStR 2008: 10f. ; Wiegard, 2010: 401). Dazu zählen auch die in Kapitel 3.3 bereits vorgestellten Vorschläge der Stiftung Marktwirtschaft und von Seiten Paul Kirchhofs.

Eine umfassende Steuerreform im Sinne einer zumindest teilweisen Umsetzung einer dieser Konzepte erscheint derzeit jedoch wenig aussichtsreich (Eilfort, 2010: 377; Schön, DStR 2008: 11; Wiegard, 2010: 401 f.). Dies zeigt unter anderem auch das erneute Scheitern der Bestrebungen, die Gewerbeertragsteuer im Zuge einer Neuordnung der Gemeindefinanzen durch eine Zuschlagsteuer auf die Einkommen- und die Körperschaftsteuer zu ersetzen (BMF, 2011). So konzentrieren sich die bisherigen Vereinfachungsbemühungen des Gesetzgebers in erster Linie auf die Umsetzung einer Reihe von nicht zusammenhängenden Einzelmaßnahmen wie der geringfügigen Anhebung des Sparerpauschbetrags im Rahmen des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 (Deutscher Bundestag, 2011), die sich zudem auf die Besteuerung natürlicher Personen konzentrieren, während die zentralen Problemfelder der Unternehmensbesteuerung nicht berührt werden (Eichfelder und Evers, StuW 2011: 231 f.; Sachverständigenrat, 2010: 211; Spengel, DB 2011).

5.1.2 Systematisierung und Instrumentalisierung des Begriffs der Steuervereinfachung

Der Begriff der Steuervereinfachung wird mit einer Vielzahl von Maßnahmen in Verbindung gebracht. Dazu zählen unter anderem die Abschaffung von Ausnahmen und Wahlrechten, Steuervergünstigungen und Lenkungs- und Sozialzwecknormen, die Abschaffung von Steuerarten, die sprachliche Überarbeitung und Kürzung von Gesetzestexten, die Ausweitung von Typisierungen und Pauschalierungen sowie die Entschleunigung und Verstetigung der Steuergesetzgebung (Eichfelder et al., 2010: 13 f. m.w.N.; Schön, StuW 2002: 24 f.).

Aus ökonomischer Sicht verdeutlicht sich die Komplexität des Steuerrechts in Form der Kosten der Besteuerung. Dabei handelt es sich um diejenigen Kosten im Zusammenhang mit der Erhebung von Steuern, die über die Steuerzahlung hinausgehen. Mit Hilfe der Kosten der Besteuerung als ökonomische Maßgröße lässt sich das Kriterium der Einfachheit der Besteuerung operationalisieren. Die Höhe der Kosten der Besteuerung gibt Aufschluss über das Ausmaß der Komplexität des Steuerrechts. Die Bedeutung konkreter Maßnahmen zur Steuervereinfachung hängt im Wesentlichen von den mit ihnen verbundenen Kostensenkungspotentialen ab (Eichfelder und Evers, StuW 2011: 225; Wagner, StuW 2005: 94). Die Kosten der Besteuerung umfassen zum einen die Steuerbefolgungs- und Planungskosten der Steuerpflichtigen und zum anderen die Verwaltungskosten der Finanzverwaltung (Verwal-

tungskosten) in Form von Kontroll- und Erhebungskosten (Eichfelder et al., 2010: 2; Wagner, PWP 2006: 20).

Während die Befolgungskosten in erster Linie im Zusammenhang mit Buchführungs-, Nachweis- und Erklärungspflichten entstehen, resultieren die Planungskosten aus dem Bestreben der Steuerpflichtigen, ihr Verhalten im Hinblick auf die Steuerbelastung zu optimieren, um den Nachsteuergewinn bzw. das Nachsteuervermögen zu maximieren. Die Verwaltungskosten des Fiskus umfassen wiederum die Kosten der Bearbeitung und Kontrolle der Steuererklärungen sowie der Bearbeitung von Anfragen von Seiten der Steuerpflichtigen und Finanzverwaltungen anderer Staaten (Sachverständigenrat, 2005: 266). Die Unterscheidung in Befolgungs-, Planungs- und Verwaltungskosten ist von Bedeutung, da Vereinfachungsmaßnahmen sehr unterschiedlich auf die Kostenkategorien wirken können (Wagner, PWP 2006: 20 f.).

Die Kosten der Besteuerung stellen ebenso wie die Zusatzlast der Besteuerung in Form von Verzerrungen der Entscheidungen der Akteure im Markt – und folglich der marktwirtschaftlichen Ressourcenallokation – einen Wohlfahrtsverlust dar und sind daher aus ökonomischer Sicht zu minimieren. Von Bedeutung ist zudem der Zusammenhang zwischen Verzerrungen und der Einfachheit der Besteuerung. So zeichnet sich ein entscheidungsneutrales Steuersystem in der Regel durch ein vergleichsweise geringes Maß an Planungs- und folglich auch Verwaltungskosten aus, da die Möglichkeiten zur Steuergestaltung eingeschränkt werden (Spengel, DB 2011: 3; Wiegard FR 2010: 402 f.). Im Gegensatz dazu schafft mangelnde Entscheidungsneutralität der Besteuerung Anreize und Möglichkeiten zur Steuerplanung und erfordert demnach auch einen höheren Kontrollaufwand von Seiten des Fiskus (Wagner, StuW 2005). Die aktuellen Bemühungen zur Vereinfachung des Steuerrechts sind daher vor allem aufgrund der fehlenden Ausrichtung an der Verbesserung der Entscheidungsneutralität der Besteuerung als nicht zufriedenstellend zu beurteilen (Sachverständigenrat, 2010: 211). Die Steigerung der Entscheidungsneutralität sollte demnach ein zentraler Ausgangspunkt der Steuervereinfachungsbemühungen sein.

So vielfältig die Vorschläge zur Steuervereinfachung, wie anfangs aufgezeigt wurde, auch sind, so umfangreich sind auch die Grenzen und Hindernisse für eine umfassende Vereinfachung des Steuerrechts (für eine Übersicht vgl. Eichfelder et al., 2010: 15 f.; Schön, StuW 2002). So wirft ein auf das scheinbar Wesentliche verkürztes Steuergesetz folgende Probleme und Widersprüche auf. Der simplen Forderung nach einem knappen Steuergesetz steht das Erfordernis nach Genauigkeit und Rechtssicherheit entgegen. Denn ein kurzes Steuerrecht geht zwangsläufig mit einem großen Maß an Abstraktion einher und führt folglich dazu, dass sich die Problematik auf die Ebene von Anwendungsschreiben und Rechtsprechung verlagert (Schön, StuW 2002: 27; Wiegard, 2004: 12). Zudem bedingt die im Zuge der Globalisierung zunehmende Komplexität der wirtschaftlichen Sachverhalte, die es im Rahmen des Steuerrechts abzubilden gilt, auch zwangsläufig eine gewisse Komplexität des Steuerrechts (Becker und Fuest, 2007: 46; Schön, StuW 2002: 28).

Ähnlich verhält es sich mit dem Erfindungsreichtum der Steuerpflichtigen, wenn es um die Vermeidung von Steuern geht. So bieten einfache und klare Regelungen einen großen Spielraum für Steuerplanung (Wagner, 2010: 347 f.). Regelungen zur Verhinderung von Steuergestaltung und zur Missbrauchsbekämpfung sind jedoch eine bedeutende Quelle für steuerliche Komplexität. Insofern bedarf es einer Grundsatzentscheidung, ob nicht einerseits ein gewisses Maß an Steuergestaltung hingenommen werden kann, um hochkomplexe Normen um deren Verhinderung zu vermeiden und andererseits die Stellung echter Missbrauchsnormen systematisch zu stärken (Drüen, StuW 2008: 165 f.; Schön, DStR 2008: 18).

Ein weiteres zentrales Hindernis für Steuervereinfachung ist das Bestreben des Gesetzgebers, im Rahmen des Steuerrechts neben der Erzielung von Einnahmen einerseits das Verhalten der Steuerpflichtigen mittels Lenkungs- und Sozialzwecknormen zu beeinflussen und andererseits zu einer gleichmäßigeren Einkommens- und Vermögensverteilung beizutragen. Dies führt zu einer Vielzahl von Steuerbefreiungen, Ausnahmen und Vergünstigungen, die mit einem Mehr an Befolgungs-, Planungs- und Verwaltungskosten einhergehen (Schön, StuW 2002: 29). Ein stark vereinfachtes Steuersystem kann nicht in dem Maße Verhaltensanreize setzen und zur Umverteilung beitragen, wie dies das bisherige Steuersystem leistet bzw. leisten soll (Wagner, Ifo Schnelldienst 2004: 6). Insofern besteht ein Zielkonflikt zwischen dem Lenkungsanspruch des Gesetzgebers und dem Bestreben nach Steuervereinfachung (Eichfelder et al., 2010: 5).

Darüber hinaus fordert der Gleichheitsgrundsatz, aus dem sich das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ableitet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln, so dass der Ausweitung vereinfachender Typisierungen und Pauschalierungen gewisse verfassungsrechtliche Grenzen gesetzt sind (Tipke, 2000: 347-363). Das Bestreben nach Einzelfallgerechtigkeit führt jedoch oftmals zur „Überdifferenzierung“ (Kirchhof, 1994: 12 f.). Komplexe steuerliche Regelungen können jedoch auch zu Ungleichbehandlungen bei der Rechtsanwendung und Rechtsdurchsetzung führen und dadurch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung verletzen, so dass im Ergebnis ein gewisses Maß an Typisierungen und Pauschalierungen zur Anwendung kommen sollte (Kirchhof, 1994: 9-12).

Schließlich sollen Steuervereinfachungsmaßnahmen in der Regel möglichst aufkommensneutral ausgestaltet sein. Insbesondere wenn Maßnahmen zur Verhinderung von Steuergestaltung und Missbrauch abgeschafft werden sollen, kann dies zu Aufkommensverlusten führen. Vergleichbares gilt für die Ausweitung von Typisierungen und Pauschalierungen zu Gunsten der Steuerpflichtigen. Jedoch ist zu beachten, dass durch die Senkung der Verwaltungskosten der Finanzierungsbedarf des Fiskus langfristig sinkt und zudem die Befolgungs- und Planungskosten in der Regel die Bemessungsgrundlagen der Ertragsteuern mindern, so dass negative Aufkommenswirkungen in einem begrenzten Maße bereits kompensiert werden. Darüber hinaus können von Steuervereinfachungsmaßnahmen auch positive Aufkommenseffekte ausgehen, insbesondere beim Abbau von Steuervergünstigungen.

Trotz der Vielzahl von Hindernissen bieten sich eine Reihe strategischer Ansatzpunkte zur Vereinfachung des Steuerrechts. Diese umfassen insbesondere die Ausweitung von Typisierungen und Pauschalierungen, die Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens, die stärkere Systematisierung des Steuerrechts insbesondere durch die Sicherstellung von Entscheidungsneutralität sowie die Verbesserung der Rahmenbedingungen wie die Erhöhung der Planungs- und Rechtssicherheit (Eichfelder et al., 2010: 17-20). Die im Rahmen dieser Studie in Kapitel 5.3 untersuchten Vereinfachungsmaßnahmen zielen zum einen auf eine stärkere Systematisierung des Steuerrechts ab und zeichnen sich zum anderen durch die Fokussierung auf die zentralen Problemfelder des Steuerrechts aus.

5.2 Beurteilung der Reformvorschläge aus Perspektive der Steuervereinfachung

Im Folgenden werden die in Kapitel 3.2 vorgestellten Überlegungen der Parteien des Deutschen Bundestags sowie die in Kapitel 3.3 vorgestellten Reformkonzepte, die Duale Einkommensteuer, das Steuerpolitische Programm der Stiftung Marktwirtschaft und das Bundessteuergesetzbuch, aus Perspektive der Steuervereinfachung beurteilt.

5.2.1 Steuerpolitische Reformüberlegungen

Maßnahmen, die zu einer Vereinfachung beitragen

Koalitionsparteien

Zu einer Vereinfachung des Steuerrechts würden im Rahmen der Vorschläge der Koalitionsparteien insbesondere der Ersatz der Gewerbesteuer durch eine Kommunale Zuschlagsteuer auf die Einkommen- und die Körperschaftsteuer bzw. der Wegfall der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen für Finanzierungsentgelte beitragen. Vor allem die Unterschiede zwischen den Bemessungsgrundlagen der Gewerbesteuer und der Einkommen- und Körperschaftsteuer in Form der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften für Finanzierungsentgelte und abweichender Verlustabzugsmöglichkeiten werden von Seiten der Steuerpflichtigen regelmäßig als eine der bedeutsamsten Komplexitätsquellen des deutschen Steuerrechts genannt.⁸¹ Bereits die Abschaffung der Hinzurechnung der Finanzierungsentgelte würde zur Senkung der Erhebungskosten beitragen. Eine weitreichende Vereinfachung ließe sich jedoch nur durch den Ersatz der Gewerbesteuer durch eine Kommunale Zuschlagsteuer auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer erreichen.

Im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung würde zudem die Anhebung der Grenze für die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter des beweglichen Anlagevermögens auf EUR 1.000 zu

⁸¹ Dies zeigen u.a. Befragungen im Rahmen des Projekts „Auswirkungen von Steuervereinfachungen“ im Auftrag des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie (Eichfelder et al., 2010:15 f.) sowie eigene Befragungen im Rahmen dieser Studie (vgl. Kapitel 5.3).

einer Senkung der Buchführungskosten führen. Auch die Vorschläge der FDP Fraktion zur Überarbeitung der Zinsschranke (FDP Fraktion, 2009) sind auf den ersten Blick im Einzelfall dazu geeignet, die Anwendung dieser Regelung zu vereinfachen.⁸² Jedoch würde nur eine umfassende Neuregelung der Zinsabzugsbeschränkung zu einer wirklichen Steuervereinfachung führen. Dies wird im Rahmen von Kapitel 5.3.4 im Zusammenhang mit den Maßnahmen zur Vereinfachung der Zinsschranke erläutert.

Schließlich umfassen die Überlegungen der FDP auch den Ersatz des derzeit im Rahmen der Einkommensteuer zur Anwendung kommenden Formeltarifs durch einen Stufentarif und die Einführung einer einkunftsabhängigen Werbungskostenpauschale in Höhe von 2% der Einnahmen (mindestens jedoch EUR 500 und begrenzt auf EUR 2.500). Während die Einführung eines Stufentarifs nur in begrenztem Maße zur Steuervereinfachung beitragen kann, da der Tarif insbesondere in Anbetracht weit verbreiteter EDV-Nutzung nicht die zentrale Komplexitätsquelle im Steuerrecht ist (Wiegard, FR 2010: 402), hängen die Vereinfachungswirkungen einer einkunftsabhängigen Werbungskostenpauschale davon ab, wie treffsicher diese den Verlauf der tatsächlichen Werbungskosten in Abhängigkeit von den Einkünften im Regelfall abbildet. Typischerweise variieren die Werbungskosten stark in Abhängigkeit von der ausgeübten Tätigkeit und weisen zudem tendenziell einen degressiven Verlauf auf. Auch kommt in Frankreich derzeit mit 10% des Arbeitseinkommens eine deutlich höhere Pauschale zur Anwendung, die wesentlich dazu beiträgt, dass es nicht zur Veranlagung kommt (Global Individual Tax Handbook, 2010: 200; Märkle, 1994: 119 & 127).⁸³

Oppositionsparteien

Mit Ausnahme der von Bündnis 90/Die Grünen vorgeschlagenen Anhebung der Grenze für die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter des beweglichen Anlagevermögens auf EUR 1.000, beschränken sich die von den Oppositionsparteien propagierten Vereinfachungsmaßnahmen auf die Besteuerung natürlicher Personen. So wird von Seiten Die Linke eine deutliche Anhebung des derzeit geltenden Werbungskostenpauschbetrags von EUR 1000 auf EUR 2.200 vorgeschlagen. Sofern die tatsächlichen Ausgaben unterhalb des Werbungskostenpauschbetrags liegen und die Steuerpflichtigen folglich ihre Ausgaben nicht einzeln nachweisen müssen oder sogar ganz auf die Abgabe einer Einkommensteuererklärung verzichten, trägt der Werbungskostenpauschbetrag erheblich zur Senkung der Steuerbefolgungs- und Verwaltungskosten bei. Dazu bedarf es jedoch einer deutlichen Anhebung der Pauschale (Ondracek, DStR 2011: 3).⁸⁴ Auch der propagierte Ersatz des Ehegattensplittings (insbesondere Bündnis 90/Die Grünen und Die Linke) durch die Individualbesteuerung im Rahmen der Einkommensteuer ggfs. mit übertragbarem Grund- und/oder Höchstbetrag würden sich komplexitätsre-

⁸² Dabei handelt es sich um folgende Maßnahmen: die Anhebung der Unschädlichkeitsgrenze der Escapeklausel auf 5%, die Einführung eines zusätzlichen Tatbestand in § 8a Abs. 3 KStG, um den Anwendungsbereich der Escapeklausel für Kapitalgesellschaften zu erweitern sowie der optionale Verzicht auf die Vornahme der Beteiligungsbuchwertkürzung im Rahmen der Ermittlung der Eigenkapitalquoten für die Escapeklausel.

⁸³ Dabei beträgt die Werbungskostenpauschale mindestens EUR 415 und maximal EUR 13,948.

⁸⁴ Vgl. zur Festsetzung von Erwerbsaufwendungspauschalen als Optimierungsproblem Ruppe (1994: 50 & 52).

duzierend auswirken. Denn in diesem Zusammenhang würden auch die Option zur besonderen Veranlagung im Jahr der Heirat (§ 26c EStG) sowie zur steueroptimalen Verteilungsmöglichkeit für bestimmte Kosten bei der getrennten Veranlagung (§ 26a EStG) wegfallen. Zu beachten ist jedoch, dass ein Übergang zur Individualbesteuerung auch Änderungen im Bereich der Besteuerung von Unterhaltsleistungen sowie des Sozialrechts erfordern würden, und damit gegenläufige Effekte auf die Kosten der Besteuerung haben könnte (Sachverständigenrat, 2007: 292)

Maßnahmen, die zu einer Steigerung der Komplexität beitragen

Koalitionsparteien

Die Reformüberlegungen der FDP beinhalten unter anderem ein Wahlrecht zur transparenten Besteuerung im Rahmen der Einkommensteuer für personenbezogene GmbHs (sogenannte optional transparent besteuerte GmbH), um dadurch eine Gleichstellung personenbezogener GmbHs mit Personengesellschaften zu erreichen. Dieses Wahlrecht wäre mit zusätzlichen Planungskosten verbunden, da die Vorteilhaftigkeit der transparenten Besteuerung im Vergleich zur Besteuerung gemäß dem Trennungsprinzip von der Höhe des persönlichen Einkommensteuersatzes, der Bedeutung der Gewerbesteuer und damit den Auswirkungen der Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte des § 35 EStG sowie der Ausschüttungspolitik und dem Thesaurierungszeitraum abhängt.⁸⁵ Eine Regelung, die die Option zur transparenten Besteuerung für bestimmte Kapitalgesellschaften vorsieht, würde auf Seiten der Steuerpflichtigen sehr wahrscheinlich umfangreiche Planungsrechnungen notwendig machen, wie dies im Zusammenhang mit der Thesaurierungsbegünstigung notwendig ist (Dörfler et al., DStR 2007; Harle, BB 2008; Wesselbaum-Neugebauer, 2008).

Oppositionsparteien

Die Reformüberlegungen der Oppositionsparteien enthalten mehrere Vorschläge, die zu einer Zunahme der Komplexität des Steuerrechts führen dürften. Dabei handelt es sich zum einen um den Einbezug von Freiberuflern in die Gewerbesteuer. Dies würde dazu führen, dass eine weitere Gruppe von Steuerpflichtigen von den zusätzlichen Steuerbefolgungs- und Planungskosten betroffen wäre, die mit den Abweichungen zwischen der Gewerbesteuer und der Einkommen- und Körperschaftsteuer einhergehen. Ein geringfügiger Rückgang an Komplexität ergäbe sich nur dadurch, dass die Abgrenzung zwischen gewerblicher und selbständiger Tätigkeit an Bedeutung verliert, wenn beide Einkunftsarten der Gewerbesteuer unterliegen.⁸⁶

⁸⁵ Vgl. dazu die Ausführungen zum Rechtsformvergleich in den Kapiteln 2.2.2 und 2.2.3 zur Besteuerung von Personengesellschaften und den Einflussfaktoren der Vorteilhaftigkeit von Personengesellschaften bzw. Kapitalgesellschaften.

⁸⁶ Die Unterschiede im Zusammenhang mit der Art und Weise der Ermittlung der Einkünfte (Betriebsvermögensvergleich versus Überschussrechnung) sowie der Begünstigung thesaurierter Gewinne gemäß §35 EStG, die nur für gewerbliche Einkünfte in Anspruch genommen werden kann, bleibt jedoch bestehen.

Desweiteren sehen die Vorschläge der Oppositionsparteien vor (insbesondere Bündnis 90/Die Grünen und Die Linke), zur progressiven Besteuerung der Kapitaleinkommen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zurückzukehren. Der Steuerabzug an der Quelle im Rahmen der Abgeltungsteuer trägt jedoch erheblich zur Vereinfachung der Besteuerung von Kapitaleinkommen bei (Eichfelder et al., 2010: 46), sofern man von den zahlreichen Ausnahmen absieht, die eine Veranlagung im Einzelfall erforderlich machen (Eichfelder et al., 2010: 46 f.). Im Hinblick auf das Ziel der Steuervereinfachung ist eine Rückkehr zur progressiven Besteuerung von Kapitaleinkünften daher abzulehnen.

Schließlich schlagen alle drei Oppositionsparteien eine Wiedererhebung der Vermögensteuer (SPD und Die Linke) bzw. die Einführung einer Vermögensabgabe (Bündnis 90/Die Grünen) vor. Dabei soll sich die Vermögensbesteuerung gemäß den Vorschlägen von Die Linke und Bündnis 90/Die Grünen auf natürliche Personen beschränken, während die SPD auch eine Vermögensteuer für juristische Personen vorsieht (vgl. Kapitel 3.2). Die bis zum 1.1.1997 erhobene Vermögensteuer zeichnete sich durch eine besonders ungünstige Relation zwischen dem generierten Aufkommen und den damit verbundenen Steuererhebungskosten aus (Bach et al., 2004: 117 f.; Eichfelder et al., 2010: 86 f. m.w.N. & 104). Bach et al. (2004: 119-121) ermitteln mit Hilfe einer Simulationsrechnung auf Basis der deutschen Steuerberatergebührenverordnung Befolgungskosten einer Wiedereinführung der Vermögensteuer im Umfang von 12% bis 17% des Steueraufkommens. Auch wenn diese Angaben sich nicht auf die konkreten Vorschläge von Seiten der SPD und Die Linke beziehen, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Erhebungskosten einer Vermögensteuer bedingt durch die immanenten Bewertungsproblematiken und die Tatsache, dass es sich bei ihr um eine Veranlagungsteuer handelt, grundsätzlich einen bedeutenden Teil des Aufkommens ausmachen (Bach et al., 2004: 118).

Die Befolungs- und Verwaltungskosten der Einführung einer Vermögensabgabe im Sinne der Vorschläge von Seiten Bündnis 90/Die Grünen werden im Rahmen einer Studie des DIW Berlin im Auftrag der Bundestagsfraktion Bündnis 90/Die Grünen (Bach et al., 2010) auf 7% bzw. 12% des Aufkommens beziffert. Die konkrete Höhe variiert dabei stark in Abhängigkeit von der Höhe des persönlichen Freibetrags, der die Anzahl der Steuerpflichtigen maßgeblich beeinflusst (Bach et al., 2010: 3). Grundlage für die Simulation der Erhebungskosten bilden dabei in erster Linie fallorientierte Kostensätze, die von Seiten des Nationalen Normenkontrollrats (2009) auf Basis der Methodik des Standardkostenmodells geschätzt wurden (zum Standardkostenmodell vgl. Eichfelder und Evers, StuW 2011: 229 f. m.w.N.). Im Rahmen der Abschätzung der Verwaltungskosten werden zudem interne Zeitvorgaben aus der Finanzverwaltung für das Bedarfsbewertungsverfahren im Rahmen der Erbschaftsteuer und die Erbschaftsteuer-Veranlagung berücksichtigt (Bach et al., 2010: 67). Die für die Vermögensabgabe geschätzten Erhebungskosten liegen nicht deutlich unter den mit der Erhebung der Vermögensteuer erwartungsgemäß verbundenen Kosten. Die Planungskosten der Steuerpflichtigen bleiben zudem unberücksichtigt. Da die Wertverhältnisse zum 1.1.2010 einschlägig sind, sind die Möglichkeiten zur Steuergestaltung jedoch stark begrenzt (Bach et al., 2010: 87). Die Tatsache, dass die Vermögensabgabe für einen Zeitraum von 10 Jahren erhoben wird und die Ermittlung der Abgabe für diesen Zeitraum nur einmal vorgenommen werden muss und nicht etwa alle 3 Jahre, wie dies bei der Vermögen-

steuer der Fall war, ist im Hinblick auf das Gebot der Einfachheit der Besteuerung zunächst positiv zu beurteilen. In Folge der Begrenzung der jährlichen Abgabelast auf 35% des Betriebsergebnisses der Unternehmen kann jedoch die jährliche Feststellung der Abgabelast notwendig werden (Spengel und Zinn, StuW: 186).

5.2.2 Wissenschaftliche Reformkonzepte

Bevor im Folgenden die einzelnen in Kapitel 3.3 vorgestellten Reformkonzepte unter Steuervereinfachungsaspekten diskutiert werden, muss darauf hingewiesen werden, dass jede tiefgreifende Steuerreform zunächst zusätzliche Steuerbefolgungs-, Planungs- und Verwaltungskosten verursacht. Die hohe Frequenz von Gesetzesänderungen führt zu Rechts- und Planungsunsicherheit und erfordert, dass die Steuerpflichtigen und ihre Berater sich ständig in eine geänderte Rechtslage einarbeiten (Schön, StuW 2002: 35). Dies steht einer umfassenden Reform jedoch nicht grundsätzlich im Wege, stellt an diese aber hohe Voraussetzungen. So führt der Aspekt der Rechts- und Planungssicherheit dazu, dass zielgenaue Verbesserungen im bestehenden System tiefgreifenden Veränderungen überlegen sind.

5.2.2.1 Duale Einkommensteuer

Das zentrale Element der Dualen Einkommensteuer im Sinne von SVR/ZEW/MPI (2006) ist die Aufteilung des Gewinns einer Personengesellschaft bzw. der Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne im Zusammenhang mit Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft in die Regelverzinsung des Eigenkapitals (Verzinsungsfreibetrag bzw. Verzinsungsanteil) einerseits und die Übergewinne andererseits. Die Aufspaltung der Gewinne bzw. Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne ist komplexer als die gegenwärtige Besteuerung von Personengesellschaften und Kapitaleinkünfte natürlicher Personen und geht erwartungsgemäß mit höheren Befolgungskosten einher als eine Kapitalertragsteuer, die Zinsen, Dividenden und Veräußerungsgewinne vollständig und einheitlich an der Quelle besteuert.

Jedoch wird mit der auf der Verzinsung des Eigenkapitals basierenden Besteuerungstechnik bereits das Hauptproblem der in den skandinavischen Staaten zur Anwendung kommenden Varianten der Dualen Einkommensteuer weitgehend behoben: die Ermittlung des Unternehmerlohns zwecks Gewinnspaltung im Falle personenbezogener Unternehmen (SVR/ZEW/MPI, 2006: 10 & 13).⁸⁷ Auch zahlreiche weitere Elemente der konkreten Ausgestaltung des gemeinsam vom Sachverständigenrat, dem Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung und dem MPI für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht entwickelten Konzepts von SVR/ZEW/MPI zielen darauf ab, die Komplexität der Steuererhebung in Grenzen zu halten. Zu nennen sind beispielsweise die Anwendung der Bruttomethode

⁸⁷ Zu den Problemen, die sich im Zusammenhang mit einer Dualen Einkommensteuer ergeben, die Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne in Kapitaleinkommen und Arbeitseinkommen unterteilt vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, 2004.

im Rahmen der Ermittlung der Verzinsungsbasis (SVR/ZEW/MPI, 2006: 108) sowie die Bindung des Verzinsungsfreibetrags und etwaiger Veräußerungsverluste an die jeweilige Beteiligung. Letzteres ermöglicht der depotführenden Bank den Verzinsungsfreibetrag eigenständig zu ermitteln, so dass die Einkommensteuerveranlagung in Bezug auf die Kapitaleinkünfte nicht notwendig ist.

Aus Perspektive der Steuererhebungskosten ist zudem von entscheidender Bedeutung, dass die Duale Einkommensteuer – wie in Kapitel 3.3.4 aufgezeigt wurde – weitreichende Finanzierungs- und Rechtsformneutralität sicherstellt (SVR/ZEW/MPI, 2006: 59). Ein entscheidungsneutrales Steuersystem vermeidet Gestaltungs- und Missbrauchsmöglichkeiten weitgehend und trägt so maßgeblich zur Senkung der Planungs- und Verwaltungskosten bei. In Folge des gespaltenen Tarifs bestehen zudem kaum Anreize mittels der unangemessenen Gestaltung von Verträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter Gewinne von der Gesellschaft auf den Anteilseigner zu verlagern oder aber höher besteuertes Einkommen auf die Gesellschaft zu verlagern (SVR/ZEW/MPI, 2006: 76-78).

5.2.2.2 Steuerpolitisches Programm der Stiftung Marktwirtschaft

Das Steuerpolitische Programm der Stiftung Marktwirtschaft zielt explizit auf die Vereinfachung des Steuerrechts ab. Mit der Einführung einer Allgemeinen Unternehmenssteuer, welcher alle Unternehmen gleich welcher Rechtsform unterliegen, und dem Ersatz der Gewerbesteuer durch eine Kommunale Zuschlagsteuer, die auf dieselbe Bemessungsgrundlage erhoben wird wie die Allgemeine Unternehmenssteuer, zeichnet sich das Konzept in der Tat durch zwei weitreichende Vereinfachungsmaßnahmen aus. Wie bereits hervorgehoben wurde, stellt die gesonderte Erhebung der Gewerbesteuer eine der zentralen Komplexitätsquellen des Steuerrechts dar. In Folge der Einführung einer Allgemeinen Unternehmenssteuer tritt im Rahmen der Besteuerung von Personengesellschaften das Trennungsprinzip an die Stelle der zweistufigen Gewinnermittlung und macht sowohl die Erstellung von Sonder- und Ergänzungsbilanzen als auch die äußerst befolgungs- und planungsaufwendige Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG überflüssig. Ein weiteres zentrales Vereinfachungsprojekt, das im Folgenden jedoch nicht gewürdigt werden soll, ist die stärkere Nutzung der elektronischen Datenübermittlung und -verarbeitung im Besteuerungsverfahren (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006a: 52-54).

Das Steuerpolitische Programm der Stiftung Marktwirtschaft umfasst jedoch auch Maßnahmen, die der Steuervereinfachung entgegen stehen. So ist die Besteuerung von Entnahmen, Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen durch die Anwendung eines Teileinnahmeverfahrens, wie dies in der ursprünglichen Version des Konzepts vorgesehen ist (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006a: 26 f.), komplexer als die proportionale und einheitliche Besteuerung von Kapitaleinkünften an der Quelle. Daher sieht ein aktualisierter Vorschlag auch die Beibehaltung der Abgeltungsteuer in modifizierter Form vor. Dabei sollen einzelne Komplexitätsquellen wie die Verlustverrechnung, die Kirchensteuerregelung und die optionalen und verpflichtenden Veranlagungen im Sinne einer weiteren Vereinfachung der Kapitaleinkommensbesteuerung beseitigt werden (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.),

2009: 35 f.). Diesbezüglich ist jedoch hervorzuheben, dass im Falle der Beibehaltung der Abgeltungssteuer keine Finanzierungs- und Rechtsformneutralität sichergestellt werden kann.

Der Steuervereinfachung stehen zudem die vorgesehenen Ausnahmen von der getrennten Besteuerung der Unternehmen und ihren Beteiligten in Form einer abziehbaren Entnahme sowie der Option zur transparenten Besteuerung im Rahmen der Einkommensteuer für kleine Unternehmen entgegen (Fuest, 2006: 20). Schließlich ist auch eine umfassende Umgestaltung der steuerlichen Gewinnermittlung durch die Anknüpfung an die internationalen Rechnungslegungsstandards IAS/ IFRS vorgesehen. Diesbezüglich kann keine umfassende Einschätzung der Vereinfachungswirkungen getroffen werden. Hervorzuheben ist jedoch, dass die Gewinnermittlungsvorschriften des Gesetzentwurfs für die Steuerliche Gewinnermittlung (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006b) im Hinblick auf die Steuererhebungskosten sowohl entlastende als auch belastende Elemente aufweist. Die Einführung einer Poolabschreibung würde sich beispielsweise vereinfachend auswirken (Eichfelder et al., 2010: 25 f.), während die vorgesehenen Wahlrechte beispielsweise im Rahmen der Abschreibungsmethode tendenziell zu einem Anstieg der Planungskosten führen würden.

5.2.2.3 Bundessteuergesetzbuch von Paul Kirchhof

Die Vereinfachung der Besteuerung ist eines der zentralen Anliegen des Bundessteuergesetzbuches. In der steuerpolitischen Diskussion werden die Vorschläge Paul Kirchhofs in der Regel zuerst mit dem Bestreben einer radikalen Vereinfachung des Steuerrechts in Verbindung gebracht. Dementsprechend geht das Bundessteuergesetzbuch im Hinblick auf die Vereinfachung der Besteuerung auf den ersten Blick auch noch deutlich weiter als das Steuerpolitische Programm der Stiftung Marktwirtschaft. Das gesamte deutsche Steuerrecht wird auf ein 146 Paragraphen umfassendes Bundessteuergesetzbuch zuzüglich ergänzender Rechtsverordnung, Bilanzordnung und Bilanzverordnung reduziert und umfasst einschließlich des Kommentartextes rund 1.200 Seiten. Die Anzahl der Steuerarten bzw. eigenständiger Steuergesetze wird von etwa 30 auf 4⁸⁸ reduziert. Hervorzuheben ist insbesondere der Wegfall der Grundsteuer. Wie die Erfahrungen im Zusammenhang mit der Abschaffung der Gewerbesteuer bzw. der Aussetzung der Vermögensteuererhebung zeigen, trägt die Abschaffung einzelner Steuerarten wesentlich zur Steuervereinfachung bei (Wiegand, FR 2010: 402).

Weitreichende Vereinfachungseffekte lassen sich zudem durch eine Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlagen erzielen, wie dies im Rahmen des Bundessteuergesetzbuches für die Ertragsbesteuerung vorgesehen ist. Demnach unterliegen sowohl natürliche Personen als auch Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften der Einkommensteuer, die nur eine Einkunftsart kennt und sich zudem durch die Anwendung eines einheitlichen, proportionalen Satzes auszeichnet. Die vereinheitlichte Ertragsbesteuerung zielt explizit auf einen möglichst effektiven und effizienten Steuervollzug ab (Kirchhof, DStR 2003: 2). In Folge der Ausdehnung des Trennungsprinzips auf Personenunternehmen

⁸⁸ Bezieht man die Kirchensteuer mit ein, reduziert sich die Anzahl der Steuern auf 5.

im Rahmen der Allgemeinen Unternehmenssteuer verlieren eine Reihe komplexer Regelungen ihre Bedeutung wie die Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) oder die Verlustverrechnungsvorschriften für begrenzt haftende Mitunternehmer (§ 15a EStG). Wie im Konzept der Stiftung Marktwirtschaft wird die Gewerbesteuer durch eine Kommunale Zuschlagsteuer ersetzt, die ebenfalls auf die Einkommensteuerbemessungsgrundlage erhoben wird. Im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung sind keine erhöhten Absetzungen für Abnutzung, Sonderabschreibungen und Teilwertabschreibungen vorgesehen. Hervorzuheben ist zudem, dass das Bundessteuergesetzbuch weitgehend auf Vorschriften verzichtet, die Steuergestaltungen verhindern sollen. Insbesondere ist weder ein Außensteuergesetzbuch noch eine Regelung zur Beschränkung des Zinsabzugs vorgesehen.⁸⁹

Auch die Besteuerung von Kapitaleinkommen wird im Vergleich zur geltenden Rechtslage weiter vereinfacht, indem Dividenden von der Einkommensteuer freigestellt werden und Veräußerungserlöse im Regelfall pauschal im Umfang von 10% ohne Abzug der tatsächlichen Kosten oder der Berücksichtigung von Verlusten der Einkommensteuer unterliegen. Auf Ebene der natürlichen Personen fällt der Abzug von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen, gemischt veranlassten Aufwendungen und besonders streitanfälligen und aufwendigen Abzugstatbeständen wie den Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte weg. Damit wird ein wesentlicher Teil der Komplexitätsquellen der Einkommensbesteuerung natürlicher Personen beseitigt. Insgesamt zielt die Besteuerung natürlicher Personen darauf ab, die Quellenbesteuerung weiter auszuweiten und die Veranlagung möglichst überflüssig zu machen (Kirchhof (Hrsg.), 2011: 362). Zu diesem Zweck werden die Ausweitung der Typisierungen und Pauschalierungen im Rahmen der Besteuerung natürlicher Personen von Maßnahmen zur Reform des Besteuerungsverfahrens begleitet, die in erster Linie die Quellenbesteuerung betreffen (Kirchhof (Hrsg.), 2011: 498-521). Beispielsweise sollen den Entrichtungspflichtigen wie Arbeitgebern und Finanzinstituten die jeweils zu berücksichtigenden persönlichen Entlastungsbeträge mitgeteilt werden (§ 19 Abs. 1 S. 3 BStVO-E), sodass diese optimal ausgenutzt werden können. Die Antragsveranlagung ist nur für den Fall abweichender Meinungen der Steuerpflichtigen und der Entrichtungspflichtigen vorgesehen (§ 58 BStGB-E), da eine Vielzahl von Abzugstatbeständen, die im geltenden Recht eine Veranlagung trotz Quellenbesteuerung erforderlich machen (beispielsweise gemischt veranlasste Aufwendungen, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen), im Bundessteuergesetzbuch nicht vorgesehen sind.

Besonders nachteilig im Hinblick auf das Ziel der Steuervereinfachung ist jedoch, dass eine Vielzahl neuer Rechtsbegriffe geschaffen wird. Auch wenn deren Inhalt sich dem fachkundigen Leser womöglich schnell erschließt (Tipke, StuW 2002: 155), ist zu erwarten, dass zahlreiche Zweifelsfragen erst durch die Rechtsprechung geklärt werden können (Voß, ZRP 2003: 458 f.), was zu Rechtsunsicherheit

⁸⁹ Das Bundessteuergesetzbuch ist jedoch nicht gänzlich frei von Missbrauchsvermeidungsnormen. In Bezug auf Sachverhalte mit Auslandsbezug sind die folgenden zwei Regelungen hervorzuheben. Gemäß § 47 Abs. 3 BilO-E ist der Abzug von Aufwendungen ausgeschlossen, insoweit diese gemäß eines Doppelbesteuerungsabkommens bereits in einem anderen Staat berücksichtigt werden. § 63 Abs. 3 BStGB-E bindet die Befreiung ausländischer Beteiligungserträge bei Nicht-EU Sachverhalten an zusätzliche Voraussetzungen. Dabei wird die ausländische Steuerbelastung mit der heimischen Steuerbelastung verglichen.

führt und dem Ziel der Steuervereinfachung entgegen steht. Durch die starke Kürzung der Gesetze und Gesetzestexte bleiben zudem viele Aspekte unberücksichtigt. Dies betrifft beispielsweise die Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten sowie die Übertragung von Wirtschaftsgütern.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Aspekt der mangelnden Rechtssicherheit und der erheblichen Anpassungskosten in Folge einer derart radikalen Reform des Steuersystems schwer wiegen.

5.3 Vereinfachungspotentiale im Bereich der Unternehmensbesteuerung

Im Folgenden sollen konkrete Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Unternehmensbesteuerung identifiziert, beurteilt und konkretisiert werden. Dabei ist es unerlässlich, die Betrachtung auf eine begrenzte Zahl zentraler Problemfelder einzuschränken. Für Zwecke dieser Studie wurde eine Umfrage unter Steuerberatern, Unternehmensvertretern und Vertretern der Finanzverwaltung durchgeführt, um zum einen die wesentlichen Problemfelder der Unternehmensbesteuerung zu identifizieren und zum anderen einzelne in der Literatur propagierten Reformmaßnahmen im Hinblick auf ihr Kostensenkungspotential von den Befragten einschätzen zu lassen. Im Folgenden werden zunächst das methodische Vorgehen dargestellt und die Ergebnisse der Befragung erläutert.

5.3.1 Methodisches Vorgehen und Merkmale der Stichprobe

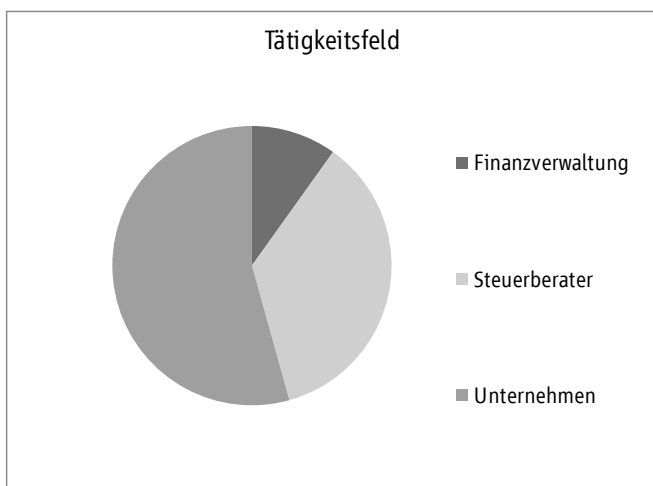
Zielsetzung der Befragung war es, qualitative Erkenntnisse zu den Problemfeldern der Besteuerung von Unternehmen und möglichen Vereinfachungsmaßnahmen zu erlangen. Das Ausmaß der mit einzelnen steuerlichen Regelungen verbundenen Kosten der Besteuerung bzw. das Kostensenkungspotential einzelner Vereinfachungsmaßnahmen war nicht Gegenstand der Befragung.

Die Gruppe der Befragten umfasst Vertreter der Finanzverwaltung, Steuerberater und Mitarbeiter von Unternehmen unterschiedlicher Größe, Branche und Rechtsform. Im Rahmen des Fragebogens wurden auch Angaben zum Unternehmen bzw. zum Mandantenkreis erhoben. Diese umfassen Angaben zu einer eventuellen Zugehörigkeit zu einer rein nationalen oder multinationalen Unternehmensgruppe, zur Rechtsform, zu Umsatzklassen und zur Branche (vgl. Tabellen 18 bis 21 im Anhang). Zudem wurde erfasst, ob es sich um Familienunternehmen handelt oder nicht. Im Falle der Steuerberater waren die Angaben in Bezug auf den Mandantenkreis zu beantworten. Im Rahmen der persönlichen Angaben wurde zudem abgefragt, wie häufig die befragte Person sich mit den unterschiedlichen Themenfeldern beschäftigt, die Gegenstand des Fragebogens sind. Basierend darauf wurden bei der Auswertung der Befragung einzelne Fragenkomplexe nicht einbezogen, sofern die befragte Person sich nie mit dem jeweiligen Themenfeld beschäftigt. Dies verringert die Anzahl der Datensätze je Fragenkomplex, erhöht jedoch die Qualität der Ergebnisse.

Insgesamt haben 81 Personen an der Umfrage teilgenommen, wobei die Anzahl der Datensätze je nach Frage variiert. Mit Ausnahme der Fragenkomplexe zur Erbschaftsteuer (35 Datensätze) und zur Ertragsteuerlichen Organschaft (41 Datensätze) sowie des zweiten Teils der Frage zur Gewerbesteuer (46 Datensätze) umfassen alle Fragen ca. 70 in die Auswertung einbezogene Datensätze.

Abbildung 3 bietet einen Überblick über die Zusammensetzung der Befragten nach Tätigkeitsfeldern. Dabei ist zu beachten, dass die Mitglieder der Finanzverwaltung deutlich unterrepräsentiert sind und zudem im Wesentlichen Mitarbeiter eines Finanzamts umfassen. Nichtsdestotrotz ist der Einbezug dieser Datensätze von Bedeutung, um die Perspektive der Finanzverwaltung zu berücksichtigen. Die Auswertung der Ergebnisse erfolgt grundsätzlich in Bezug auf die Gesamtheit der befragten Personen. Sofern die Ergebnisse zwischen den Untergruppen abweichen, wird dies jedoch explizit erwähnt. Abbildungen 22 bis 49 im Anhang geben zudem einen Überblick über das Antwortverhalten der Befragten in Abhängigkeit vom Tätigkeitsfeld.

Abbildung 3: Tätigkeitsfeld der Befragten



Den ersten Abschnitt des inhaltlichen Teils des Fragebogens bildet eine Frage zu den Problembereichen des Steuerrechts. Dabei wurden die Teilnehmer der Befragung gebeten, zu beurteilen, welche der ausgewählten Problemfelder zu überproportional hohen Kosten der Besteuerung führen. Zudem konnten die Befragten weitere Problemfelder im Rahmen der laufenden Ertragsbesteuerung von Unternehmen nennen, die ihrer Einschätzung nach zu überproportional hohen Kosten der Besteuerung führen.

Der zweite Teil umfasst sechs Fragenkomplexe zu ausgewählten Problemfeldern. Die Fragenkomplexe folgen dabei folgendem Schema. Zunächst werden ein oder zwei umfassende Vereinfachungsmaßnahmen zur Diskussion gestellt. Anschließend sollen die Befragten aus einer Liste weiterer Vereinfachungsmaßnahmen, die auf punktuelle Veränderungen im bestehenden System gerichtet sind, einzelne Maßnahmen auswählen, die sie im Hinblick auf die Senkung der Kosten der Besteuerung für sinnvoll erachten. Dabei ist die Anzahl der maximalen Nennungen stets auf etwa die Hälfte der Ant-

wortoptionen begrenzt, so dass die Befragten nicht grundsätzlich alle der angegebenen Maßnahmen auswählen können. Im Rahmen eines jeden Fragenkomplexes wird den Teilnehmern der Umfrage die Möglichkeit gegeben, weitere Vereinfachungsmaßnahmen zu nennen, die nach ihrer Einschätzung zu einer signifikanten Senkung der Kosten der Besteuerung führen würden. Eine Ausnahme von diesem Schema bildet der Fragenkomplex zur grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeit, im Rahmen dessen anstelle potentieller Vereinfachungsmaßnahmen mögliche Komplexitätsquellen zur Diskussion gestellt werden.

5.3.2 Problemfelder des deutschen Steuerrechts

Die in der Literatur sowie im Gespräch mit Unternehmensvertretern und Steuerberatern wiederholt genannten Problemfelder sind zahlreich und vielfältig. Was die Steuerpolitik der vergangenen drei Jahre betrifft, sind insbesondere folgende Themenfelder hervorzuheben:

- die Zinsschranke;
- die Mantelkaufregelung;
- die Vorschriften zur Funktionsverlagerung;
- die Thesaurierungsbegünstigung;
- die zahlreichen Ausnahmen und Einzelfallregelungen im Zusammenhang mit der Abgeltungssteuer;
- die Vorschriften zur Begünstigung des Betriebsvermögens bei der Erbschaftsteuer.

Dauerbrenner der steuerpolitischen Diskussion sind zudem:⁹⁰

- die zahlreichen Abweichungen zwischen der Steuerbilanz und der Handelsbilanz;
- die ertragsteuerliche Organschaft;
- die Gewerbesteuer, insbesondere die Abweichungen im Vergleich zur Bemessungsgrundlage der Einkommen- und der Körperschaftsteuer;
- die Besteuerung von Personengesellschaften;
- die Dokumentationsanforderungen im Zusammenhang mit grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit;
- die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes;

⁹⁰ Vgl. u.a. BDA et al., 2010; Bundessteuerberaterkammer, 2010a und 2010b; Bundessteuerberaterkammer, 2005; Eichfelder et al., 2010: 16; Hessisches Finanzministerium, 2010; Hey, StuW 2011; Industrie- und Handelskammer, 2010; Industrie- und Handelskammer, 2009; Koalitionsvertrag CDU/CSU/FDP, 2009; Spengel, DB 2010; Spengel und Zinn, 2010: 14-21.

- die zahlreichen Abweichungen zwischen dem Lohnsteuer- und dem Sozialversicherungsbeitragsrecht,;
- die mangelnde Zeitnähe der Betriebsprüfung.

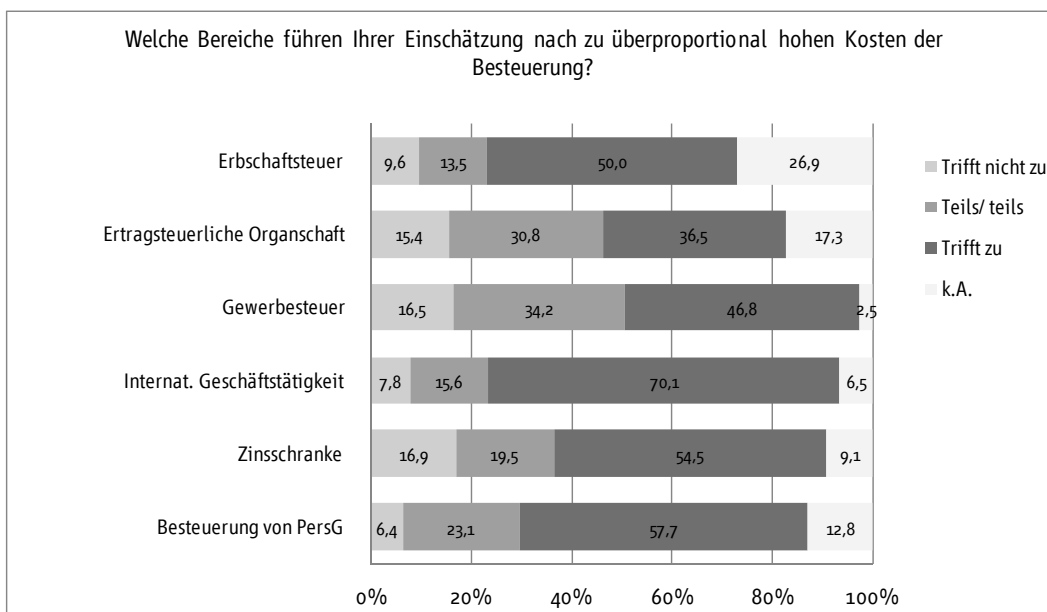
Da der Fokus dieser Studie auf der laufenden Ertragsbesteuerung der Unternehmen liegt, wurden schließlich folgende Themenfelder für den Fragebogen herausgegriffen:

- die Besteuerung von Personengesellschaften;
- die Zinsschranke;
- internationale Geschäftstätigkeit;
- die Gewerbesteuer;
- die ertragsteuerliche Organschaft;

Zusätzlich dazu wurde das Themenfeld Erbschaftsteuer in den Fragebogen aufgenommen, da die Änderungen im Rahmen der Erbschaftsteuerreform 2010 und 2011 aus Perspektive der Kosten der Besteuerung für die Unternehmen und ihre Berater von besonderer Bedeutung sind.

Wie Abbildung 4 deutlich macht, führt nach Aussage der Befragten insbesondere eine internationale Geschäftstätigkeit zu überproportional hohen Kosten der Besteuerung (70,1% Zustimmung) gefolgt von der Besteuerung von Personengesellschaften (57,7% Zustimmung), der Zinsschranke (54,5% Zustimmung) und der Erbschaftsteuer (50% Zustimmung). Demnach besteht insbesondere in diesen Bereichen großer Handlungsbedarf. Die Ergebnisse variieren dabei zum Teil in Abhängigkeit von der Tätigkeit der befragten Person (vgl. Abbildung 22 im Anhang). Die Ergebnisse bestätigen zudem die Auswahl der im Fragebogen thematisierten Problemfelder.

Abbildung 4: Identifikation wesentlicher Problemfelder



Die Befragten hatten anschließend die Möglichkeit weitere Themenfelder zu nennen. Mit Ausnahme einzelner Regelungen des Außensteuergesetzes, die im Rahmen des Fragekomplexes zur grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeit im weiteren Verlauf des Fragebogens thematisiert wurden, wurden dabei keine weiteren Themenfelder bzw. steuerlichen Regelungen mehrfach genannt. Die einzelnen Nennungen umfassen insbesondere die umsatzsteuerliche Organschaft, Umwandlungssachverhalte, die E-Bilanz, die Grunderwerbssteuer sowie die Behandlung von Verlusten bei beschränkter Haftung.

5.3.3 Diskussion konkreter Vereinfachungsmaßnahmen

5.3.3.1 Besteuerung von Personengesellschaften

Komplexitätsquellen der Besteuerung von Personengesellschaften

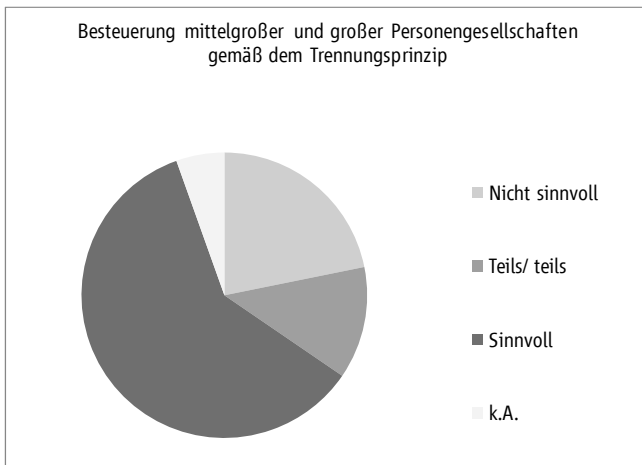
Die getrennte Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern einerseits und die Besteuerung von Personengesellschaften nach dem Transparenzprinzip andererseits sind ursächlich für eine Reihe komplexer steuerlicher Regelungen. Hervorzuheben sind die Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) und die Regelung zur Behandlung von Verlusten bei beschränkter Haftung (§ 15a EStG), die insbesondere im Falle von Gestaltungen in Form einer GmbH & Co. KG von Relevanz ist. Die Thesaurierungsbegünstigung verfolgt das Ziel, Personengesellschaften die Möglichkeit einer vergleichsweise niedrigen Besteuerung thesaurierter Gewinne zu eröffnen. Da die effektive Thesaurierungsbelastung mit etwa 36,2% (Hebesatz 400%) die Unternehmenssteuerbelastung von Kapitalgesellschaften i.H.v. 29,83% (Hebesatz 400%) aber deutlich übersteigt (vgl. Kapitel 2.2.2) und demnach nur im Falle hoher persönlicher Steuersätze und/oder langer Thesaurierungszeiträume vorteilhaft ist, hält sich die praktische Bedeutung der Thesaurierungsbegünstigung in Grenzen. Darüber hinaus sind auch die mit der Regelung verbundenen hohen Befolgings- und Planungskosten ein wesentlicher Grund dafür, dass die Thesaurierungsbegünstigung ersten Einschätzungen nach nur für eine Minderheit der Unternehmen attraktiv ist (Kessler et al., DB 2011; Knirsch et al., DB 2008: 1407).

Mögliche Vereinfachungsmaßnahmen

Sofern die Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften nicht gänzlich vereinheitlicht wird, wie dies u.a. im Rahmen des Bundessteuergesetzbuch von Paul Kirchhof vorgesehen ist (vgl. Kapitel 3.3.3), könnte eine umfassende Herangehensweise an die aufgezeigten Probleme der Besteuerung von Personengesellschaften zum einen darin bestehen, mittelgroße und große Personengesellschaften der Körperschaftsteuer zu unterwerfen und folglich gemäß dem Trennungsprinzip zu besteuern (Ausweitung der Anwendung des Trennungsprinzips). Damit wäre verbunden, dass thesaurierte Gewinne einer vergleichsweise niedrigeren Besteuerung unterlägen und entnommene Gewinne würden der Abgeltungsteuer unterworfen. Die transparente Besteuerung bliebe demnach allein

kleinen, zumeist personenbezogenen Personengesellschaften vorbehalten, die in der Regel einen wesentlichen Teil ihrer Gewinne zur Deckung der Lebenshaltungskosten entnehmen.

Abbildung 5: Ausweitung der Anwendung des Trennungsprinzips

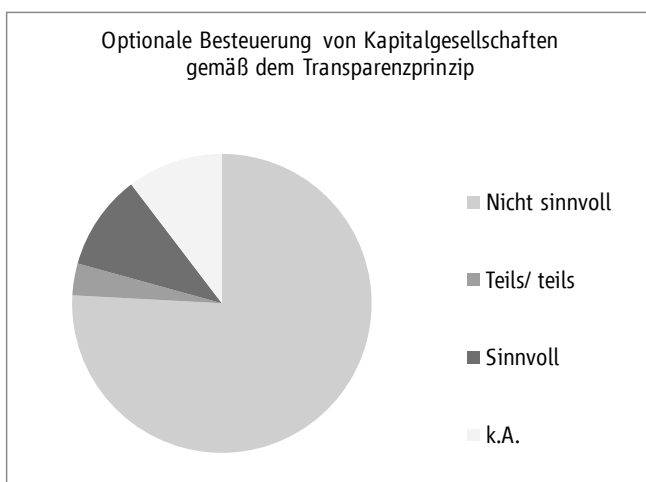


Dieser Vorschlag kommt der Behandlung von Personengesellschaften im Rahmen des Konzepts der Stiftung Marktwirtschaft sehr nahe, das die Anwendung der transparenten Besteuerung auf kleine Unternehmen beschränkt (vgl. Kapitel 3.3.2). Die äußerst komplexe Regelung zur Begünstigung thesaurierter Gewinne des § 34a EStG würde damit für mittelgroße und große Unternehmen überflüssig. Da kleine Unternehmen in der Regel eine hohe Ausschüttungsquote zur Deckung der Lebenshaltungskosten der Unternehmer aufweisen, ist die Notwendigkeit einer begünstigten Besteuerung thesaurierter Gewinne bei kleinen Personengesellschaften von vergleichsweise geringer Bedeutung. Auch die Problematik der Verlustbehandlung bei begrenzter Haftung würde im Falle einer Ausweitung des Trennungsprinzips auf mittelgroße und große Personengesellschaften entschärft. Dementsprechend wird dieser Reformvorschlag von der Mehrheit der Befragten als sinnvoll beurteilt, wie Abbildung 5 zu entnehmen ist.

Alternativ könnten einzelne Personen- und Kapitalgesellschaften in steuerlicher Hinsicht gleichgestellt werden, indem personenbezogene Kapitalgesellschaften auf Antrag gemäß dem Transparenzprinzip der Einkommensteuer unterworfen werden (Ausweitung der Anwendung des Transparenzprinzips) wie dies beispielsweise von der FDP vorgeschlagen wird (sogenannte optional transparent besteuerte GmbHs (OTB-GmbH); FDP, 2010). Dies soll personenbezogenen Kapitalgesellschaften ermöglichen, von der transparenten Besteuerung mit dem persönlichen Einkommensteuersatzes zu profitieren. Dies ist vor allem dann vorteilhaft, wenn ein wesentlicher Teil der Gewinne regelmäßig entnommen wird und/oder die Gewinne vergleichsweise niedrig sind. Die Ausweitung des Transparenzprinzips auf personenbezogene Kapitalgesellschaften würde jedoch den Anwendungsbereich des § 15a EStG zur Behandlung von Verlusten bei beschränkter Haftung ausweiten und zudem die Thesaurierungsbegünstigung nicht überflüssig machen.

Dementsprechend wurde dieser Vorschlag von den Befragten überwiegend als nicht sinnvoll zur Senkung der Kosten der Besteuerung eingeschätzt, wie Abbildung 6 verdeutlicht. Dabei ist hervorzuheben, dass es sich bei den Befragten, die eine Ausweitung des Transparenzprinzips im Gegensatz zur vorherrschenden Meinung als sinnvoll erachten, ausschließlich um Unternehmensvertreter handelt. Möglicherweise wurden im Einzelfall auch Auswirkungen auf die Höhe der Steuerbelastung und verbesserte Verlustverrechnungsmöglichkeiten mit in das Kalkül einbezogen, auch wenn im Rahmen des Fragebogens wiederholt darauf hingewiesen wurde, dass allein die Auswirkungen auf die Kosten der Besteuerung bei der Beantwortung der Fragen berücksichtigt werden und Steuerbelastungseffekte unberücksichtigt bleiben sollten.

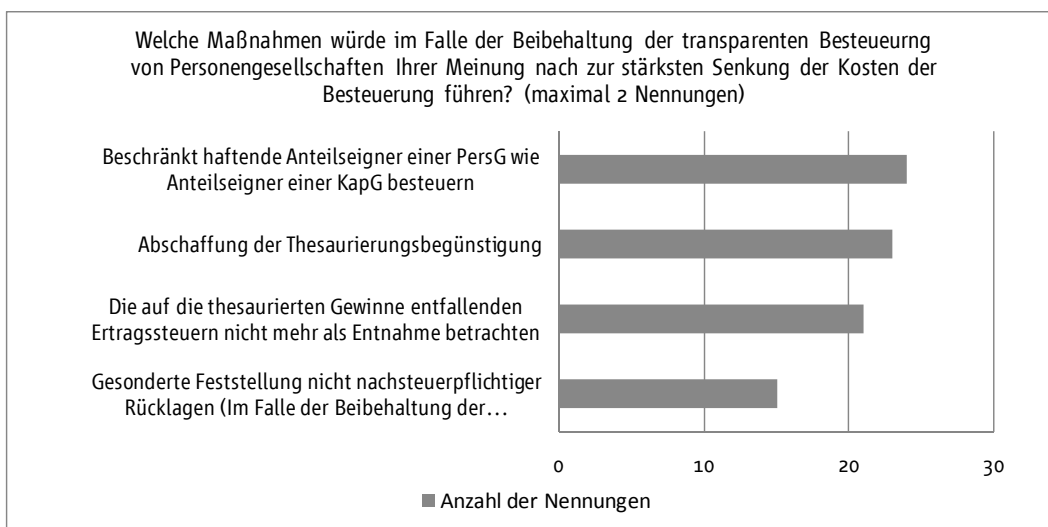
Abbildung 6: Ausweitung der Anwendung des Transparenzprinzips



Die Ausweitung der Anwendung des Trennungsprinzips bzw. des Transparenzprinzips stellen umfassende Reformvorschläge in Bezug auf die Problematik der Rechtsformneutralität der Besteuerung dar. Alternativ sind jedoch auch Einzelmaßnahmen im Rahmen der bestehenden Systematik der Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften denkbar. So könnte erstens die Thesaurierungsbegünstigung gänzlich abgeschafft werden (Knirsch et al., DB 2008). In Folge dessen würden den Steuerpflichtigen keine Kosten im Zusammenhang mit der Prüfung der Vorteilhaftigkeit der Thesaurierungsbegünstigung entstehen. Im Falle der Beibehaltung könnte die Thesaurierungsbegünstigung attraktiver ausgestaltet werden (vgl. Kapitel 2.2.2), indem zweitens nicht nachversteuerungspflichtige Rücklagen gesondert festgestellt werden (Fechner und Bäuml, DB 2008: 1654) oder drittens die Ertragsteuern in die begünstigt besteuerten Gewinne einbezogen werden anstatt sie als entnommen zu betrachten (Dörfler et al., DStR 2009: 70). Dies würde auch die Planungssicherheit im Zusammenhang mit der Thesaurierungsbegünstigung erhöhen. Viertens ist denkbar, beschränkt haftende Gesellschafter im Rahmen der Körperschaftsteuer zu besteuern (Eichfelder et al., 2010: 49; Hennrichs, FR 2010: 729 m.w.N). Dies würde die komplexe Vorschrift des § 15a EStG überflüssig machen. Die befragten Personen wurden gebeten, aus diesen Maßnahmen diejenigen auszuwählen, die ihrer Einschätzung nach zur stärksten Senkung der Kosten der Besteuerung führen würden, wobei die Anzahl der möglichen Nennungen beschränkt war.

Wie Abbildung 7 deutlich macht, wurde die Besteuerung beschränkt haftender Gesellschafter einer Personengesellschaft wie Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft und die Abschaffung der Thesaurierungsbegünstigung am häufigsten genannt, dicht gefolgt von dem Vorschlag, die auf die thesaurierten Gewinne entfallenden Ertragsteuern nicht als entnommen zu betrachten. Bezieht man die Anzahl der Nennungen auf die Anzahl der Befragten, die den Fragenkomplex zur Besteuerung von Personengesellschaften zumindest teilweise beantwortet haben, so erhalten diese drei Vorschläge Zustimmungswerte i.H.v. 33% bis 37,5%. Diese Ergebnisse werden in Teilen von einer anderen Befragung zu den Problemen und dem Handlungsbedarf im Zusammenhang mit der Thesaurierungsbegünstigung bestätigt, deren Stichprobe jedoch ausschließlich Steuerberater umfasst.⁹¹

Abbildung 7: Weitere Vereinfachungsmaßnahmen im Rahmen der Besteuerung von Personengesellschaften



Die von den Teilnehmern der Befragung zusätzlich genannten Maßnahmen, die ihrer Einschätzung nach zu einer signifikanten Senkung der Kosten der Besteuerung führen würden, umfassen insbesondere die Abschaffung des § 15a EStG (Behandlung von Verlusten bei beschränkter Haftung) (zwei Nennungen), die Beseitigung der zweistufigen Gewinnermittlung sowie die Beschränkung des Zinsabzugs im Falle von Überentnahmen gemäß § 4 Abs. 4a EStG. Sowohl § 15a EStG als auch die zweistufige Gewinnermittlung würden sich im Falle einer Ausweitung des Trennungsprinzips auf mittelgroße und große Personengesellschaften erübrigen. Im Gegensatz dazu würde die Ausweitung des Transparenzprinzips die Bedeutung des § 15a EStG und der zweistufigen Gewinnermittlung stärken. Insofern entsprechen diese Antworten der in Abbildung 5 und Abbildung 7 zum Ausdruck kommenden Tendenz.

⁹¹ Im Rahmen einer Befragung von Kessler et al. (DB 2010) wurde die Nichtberücksichtigung der Ertragsteuern bei den begünstigt besteuerten Gewinnen von der überwiegenden Mehrheit der Befragten als notwendige Maßnahme zur Überarbeitung der Thesaurierungsbegünstigung genannt. Dabei standen Vereinfachungsaspekte jedoch nicht explizit im Vordergrund. Die vorgegebene Verwendungsreihenfolge, die unter anderem dazu führt, dass u.a. steuerfreie Einkünfte im Falle einer späteren Entnahme der Nachversteuerung unterliegen, wurde an dritter Stelle genannt. Dieser Problematik könnte in Verbindung mit der gesonderten Feststellung der nicht nachsteuerungspflichtigen Einkünfte entsprechend Vorschlag zwei behoben werden.

5.3.3.2 Zinsschranke

Komplexitätsquellen der Zinsschrankenregelung

Bei der Zinsschranke handelt es sich um eine vergleichsweise befolgungs- und planungsintensive Regelung zur Beschränkung des Zinsabzugs. Dies ist im Wesentlichen auf drei Aspekte zurückzuführen. Erstens ist der Anwendungsbereich der Zinsschranke sehr breit. Während die Vorgängerregelung nur Gesellschafterdarlehen betraf, umfasst der Anwendungsbereich der Zinsschranke auch Darlehen von externen Dritten ohne aber die Möglichkeit des Fremdvergleichs zu eröffnen (Eichfelder et al., 2010: 51; Herzig et al., DStR 2009: 64). Je mehr Unternehmen von der Zinsschrankenregelung betroffen sind, desto höher sind tendenziell die mit der Vorschrift verbundenen Kosten der Besteuerung. Zweitens ist die Ausgestaltung der Zinsschranke als Ergebnisgrenze im Vergleich zur Beschränkung des Zinsabzugs in Abhängigkeit vom Verschuldungsgrad vergleichsweise komplex. Der breite Anwendungsbereich und die Ausgestaltung als Ergebnisgrenze führen dazu, dass die Zinsschranke nicht auf Missbrauchsfälle beschränkt bleibt. Folglich bedarf es einer Reihe von Ausnahmetatbeständen, die die Regelung jedoch weiter verkomplizieren (Herzig et al., DStR 2009: 65).

So trägt drittens auch die konkrete Ausgestaltung der Ausnahmetatbestände der Konzernklausel und der Escapeklausel sowie der Rückausnahmen des § 8a KStG wesentlich zur Komplexität der Zinsschrankenregelung bei. Der grundsätzliche Rückgriff auf Größen des Rechnungswesens im Rahmen der Ermittlung des steuerlichen EBITDA und der Ausnahmetatbestände soll dazu beitragen, die mit der Regelung verbundenen Befolgungskosten einzuschränken. Im Detail können die Angaben des Rechnungswesens jedoch nicht uneingeschränkt übernommen werden. So kann beispielsweise für Zwecke der Konzernklausel (§ 4h Abs. 2 S. 1 Bs. 2 EStG) nicht grundsätzlich auf den tatsächlichen Konsolidierungskreis auf Basis internationaler oder nationaler Rechnungslegungsvorgaben abgestellt werden, sondern der Konsolidierungskreis ist im Einzelfall für Zwecke der Konzernklausel separat zu ermitteln.⁹²

Im Rahmen der Escapeklausel kann zwar auf einen bestehenden Konzernabschluss zurückgegriffen werden (§ 4h Abs. 2 S. 1 Bs. 3 S. 8-10 EStG), es müssen jedoch zahlreiche Anpassungen vorgenommen werden wie beispielsweise die Kürzung um Anteile an anderen Konzerngesellschaften (Bohn, 2009: 300 f.). Der hohe Komplexitätsgrad der Escapeklausel wird von Seiten der Unternehmen und ihrer Vertreter regelmäßig hervorgehoben (Ernst & Young (Hrsg.), 2010: 23; Herzig und Liekenbrock, Ubg 2011: 103 f.) und macht die Anwendung dieses Ausnahmetatbestands wenig attraktiv. Im Gegensatz dazu ist die Anwendung der Freigrenze weniger komplex. Auch die Einführung der Möglichkeit eines Fremdvergleichs, der beispielsweise durch Verweis auf marktübliche Zinssätze oder die Konditionen

⁹² Ursächlich dafür ist, dass sich die Zugehörigkeit eines Betriebs zu einem Konzern gemäß § 4h Abs. 3 S. 5 EStG nach der bloßen Möglichkeit der Konsolidierung gemäß der zur Anwendung kommenden Rechnungslegungsstandards bestimmt. Die IFRS/IAS als auch das HGB sehen zahlreiche Ausnahmen von dem Einbezug eines Unternehmens in den Konzernabschluss vor. Sofern von diesem Gebrauch gemacht wurde, ist der Konsolidierungskreis für Zwecke der Konzernklausel separat zu bestimmen (Bohn, 2009: 265 f.).

von Fremdkapitalaufnahmen bei fremden Dritten vergleichsweise einfach erbracht werden kann, könnte zu einer erheblichen Vereinfachung der Zinsschranke beitragen.

Im Falle einer Kapitalgesellschaft sieht § 8a Abs. 3 KStG zudem eine Rückausnahme bei Anwendung der Konzernklausel oder der Escapeklausel vor. In diesem Sinne muss nachgewiesen werden, dass die Fremdkapitalvergütungen, die die betreffende Kapitalgesellschaft oder ein anderer demselben Konzern zugehörige Rechtsträger an einen wesentlich beteiligten Gesellschafter einer konzernzugehörigen Gesellschaft, eine diesem nahe stehende Person oder an einen rückgriffsberechtigten Dritten zahlt, nicht mehr als 10% des negativen Zinssaldos betragen. Insbesondere die Tatsache, dass dieser Nachweis für alle, auch ausländische, Konzerngesellschaften zu erbringen ist, führt bei Unternehmensgruppen mit einer Vielzahl von Tochtergesellschaften dazu, dass die Nachweispflichten für die Escapeklausel im Falle von Kapitalgesellschaften mit einem sehr hohen Aufwand verbunden sind oder sogar nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand erbracht werden können (Herzig und Bohn, DStR 2009: 2346 m.w.N.).

Weitere Komplexitätsquellen sind schließlich zum einen der EBITDA-Vortrag (Eichfelder et al., 2010: 52), der jedoch aus ökonomischer Sicht sinnvoll ist. Zum anderen führt die zwingende Anwendung des Zinsvortrags im Einzelfall dazu, dass die Freigrenze nicht genutzt werden kann, da der Zinsvortrag bei der Prüfung der Regelung zur Freigrenze zum negativen Zinssaldo hinzugerechnet werden muss (§ 4h Abs. 1 S. 6 EStG; Bohn, 2009: 227; Herzig und Bohn, DStR 2009: 2344 m.w.N.).

Mögliche Vereinfachungsmaßnahmen

Eine weitreichende Vereinfachung ließe sich durch die Abschaffung zur Zinsschrankenregelung erzielen. Da dies jedoch die Möglichkeiten zur Steuergestaltung und Gewinnverlagerung mittels (konzerninterner) Fremdfinanzierung eröffnen würden und im Zusammenhang damit Aufkommensverluste erwartet werden, erscheint die politische Umsetzung dieses Vorschlags wenig plausibel. Alternativ ist eine Rückkehr zu § 8a KStG a. F. in modifizierter Form und somit zu einer vom Verschuldungsgrad abhängigen Zinsabzugsbeschränkung denkbar.⁹³

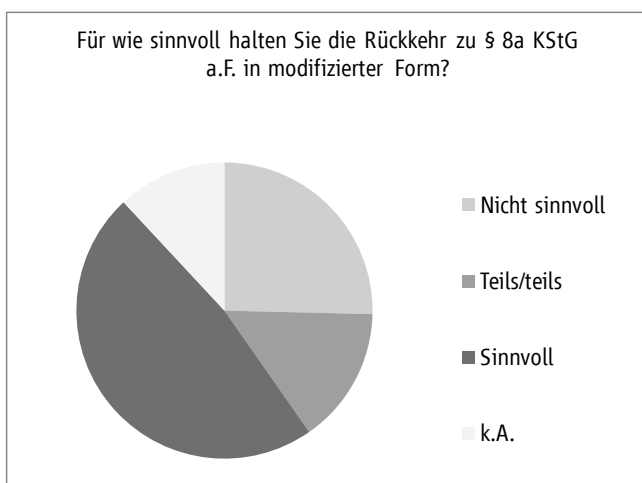
Ein entsprechender Vorschlag wurde bereits vorgelegt (Schön, IStR 2009). Dieser umfasst, dass die Vergütungen für die Überlassung von Fremdkapital an eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft durch einen im Ausland ansässigen wesentlich beteiligten Anteilseigner dem Gewinn hinzuzurechnen sind, „wenn die Gesellschaft im Zeitpunkt der Kreditvergabe von einem fremden Dritten ein Darlehen zu den vereinbarten Bedingungen nicht erhalten hätte (§ 8a Abs. 1 KStGE).“ Für die Beurteilung der Fremdüblichkeit der Fremdkapitalvergabe sollen mehrere Parameter einbezogen werden, insbesondere die Eigenkapitalquote, die Besicherung, die Laufzeit sowie die Höhe des Entgelts und eine eventuell vereinbarte erfolgsabhängige Vergütung. Der Vorschlag sieht vor, dass

⁹³ Bezüglich der möglichen Ausgestaltung einer auf dem Verschuldungsgrad basierenden Regelung vgl. zudem Bohn, 2009: 162-192.

der hinzuzurechnende Betrag nur den die marktübliche Vergütung übersteigenden Anteil umfasst. Darüber hinaus ist ein Safe-Haven vorgesehen, der die Anwendung der Zinsabzugsbeschränkung ausschließt, falls eine bestimmte Fremdkapitalquote nicht überstiegen wird (§ 8a Abs. 2 KStGE). In Bezug auf die Auslegung dieser Norm könnte auf die alte Regelung zur Gesellschafterfremdfinanzierung des § 8a KStG a.F. zurückgegriffen werden.

Der Ersatz der Zinsschranke durch einen modifizierten § 8a KStG a.F. würde insoweit zu einer erheblichen Vereinfachung führen, als zum einen Personengesellschaften vom Anwendungsbereich ausgeschlossen würden und zudem Fremdfinanzierungen durch externe Dritte nicht betroffen wären. Zum anderen ist der Anwendungskreis der Regelung auch durch die Möglichkeit des Fremdvergleichs und den Safe-Haven wesentlich enger als der der Zinsschranke. Schließlich ist der mit dem Fremdvergleich und der Ermittlung der Fremdkapitalquote verbundene Aufwand als geringer einzuschätzen als die Ausnahmetatbestände des § 4h Abs. 2 EStG sowie die Rückausnahmen in § 8a KStG. Dementsprechend beurteilt knapp die Hälfte der Befragten die Rückkehr zu § 8a KStG a.F. in modifizierter Form als sinnvoll im Hinblick auf die Senkung der Kosten der Besteuerung (vgl. Abbildung 8).⁹⁴ Weitere grundlegende Reformoptionen wie den Ersatz der Ergebnisgrenze durch eine Aktivagrenze oder die Kombination verschiedener Typen von Zinsabzugsbeschränkungsregelungen werden im Folgenden nicht diskutiert (vgl. dazu Bohn, 2009: 329-363).

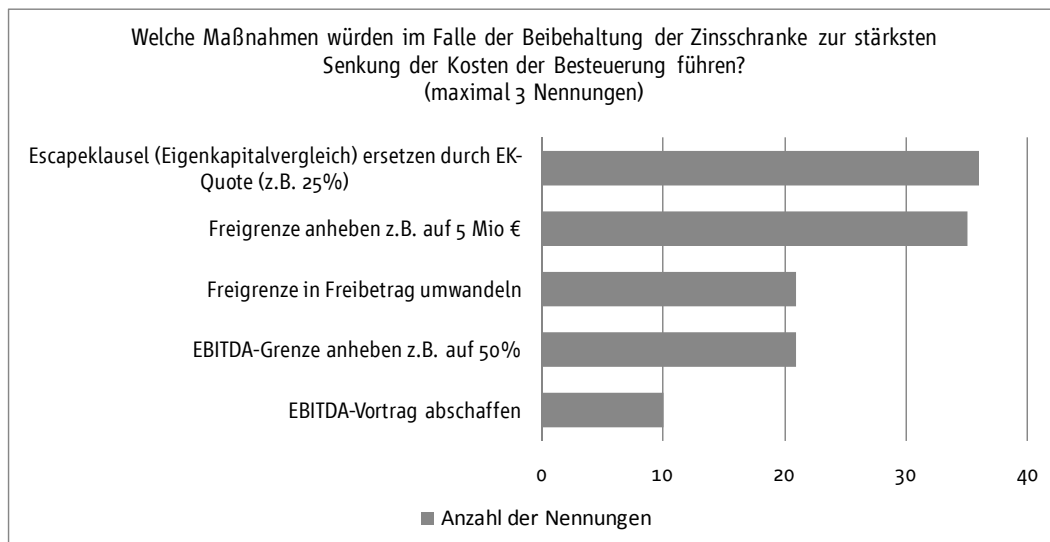
Abbildung 8: Rückkehr zu § 8a KStG a.F. in modifizierter Form



⁹⁴ Dieses Ergebnis wird im Prinzip auch von Seiten einer weiteren Studie bestätigt, im Rahmen derer Unternehmensvertreter um eine Einschätzung gebeten wurden, um wie viele Prozentpunkte der nominelle Unternehmenssteuersatz steigen könnte, wenn im Gegenzug die Zinsschranke (gemäß dem Rechtsstand vor Inkrafttreten des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes) durch die Vorgängerregelung ersetzt würde. Im Durchschnitt würden die Befragten eine Erhöhung um 1,36 Prozentpunkte im Falle einer Rückkehr zu § 8a KStG akzeptieren (Ernst & Young (Hrsg.), 2010: 25). Unklar bleibt dabei jedoch, ob bei der Beantwortung der Frage die Konsequenzen der Rückkehr zu § 8a KStG a.F. auf die Steuerbelastung oder die Kosten der Besteuerung im Vordergrund standen oder beide Effekte gemeinsam betrachtet wurden.

Auch im Falle einer Beibehaltung der Zinsschranke sind eine Vielzahl möglicher Änderungen denkbar, die zu einer Vereinfachung der Regelung beitragen würden.⁹⁵ Wie Abbildung 9 zu entnehmen ist, wird insbesondere der Ersatz der Escapeklausel durch eine Eigenkapitalquote (Bohn, 2009: 296, 318), wie dies viele der in anderen Ländern praktizierten Regelungen vorsehen (Bohn, 2009: 158 f.), sowie die weitere Anhebung der Freigrenze als besonders sinnvoll zur Senkung der Kosten der Besteuerung beurteilt. Nach Ansicht von ca. 51,5% bzw. 53% der Befragten würden diese beiden Reformmaßnahmen von den zur Auswahl gestellten Maßnahmen zur stärksten Senkung der Kosten der Besteuerung führen.⁹⁶ Die zahlreichen Nennungen für den zuerst genannten Vorschlag bestätigen die bereits geäußerte Einschätzung, dass die Escapeklausel eine der zentralen Komplexitätsquellen der Zinsschranke ist. Die weitere Anhebung der Freigrenze z.B. auf EUR 5 Mio. Euro ist wiederum ein großes Vereinfachungspotential, da sie die Befolgungs-, Planungs- und Verwaltungskosten entfallen lässt, die mit der Anwendung der anderen Ausnahmetatbestände, namentlich der Konzernklausel und der Escapeklausel sowie der Prüfung der Rückausnahmen in § 8a KStG, verbunden sind (Bohn 2009: 256). Im Gegensatz dazu wird den übrigen Vorschlägen ein geringeres Vereinfachungspotential zugeschrieben. Die Umwandlung der Freigrenze in einen Freibetrag würde zwar im Falle eines Überschreitens des Betrags das Ausmaß der nicht abziehbaren Zinsen reduzieren, aber den mit der Zinsschranke grundsätzlich verbundenen Befolgungs- und Planungsaufwand nicht wesentlich schmälern. Auch die Anhebung der EBITDA-Grenze im Rahmen der Escapeklausel würde zwar den Anwendungskreis der Zinsschranke reduzieren, aber die mit der Escapeklausel verbundenen Nachweispflichten bleiben bestehen.

Abbildung 9: Vereinfachungsmaßnahmen im Falle der Beibehaltung der Zinsschranke



⁹⁵ Zusätzlich zu den im Folgenden diskutierten Vereinfachungsmaßnahmen sind weitere Maßnahmen denkbar. Vgl. dazu insbesondere Bohn, 2009: 254-329.

⁹⁶ Um den Prozentwert zu ermitteln, wurden nur diejenigen Personen berücksichtigt, die den Fragenkomplex zur Zinsschranke vollständig oder teilweise beantwortet haben.

Im Rahmen der offenen Frage zu weiteren Vereinfachungsmaßnahmen wurde die Einführung eines Fremdvergleichs als weitere Maßnahme genannt, die nach Einschätzung der befragten Personen zu einer signifikanten Senkung der Kosten der Besteuerung führen würde. Dies entspricht der bereits geäußerten Einschätzung, dass das Fehlen eines Fremdvergleichs eine der wesentlichen Komplexitätsquellen der Zinsschrankenregelung ist. Zudem entspricht dies in Teilen der zur Diskussion gestellten Möglichkeit einer Rückkehr zu einem modifizierten § 8a KStG a.F.

5.3.3.3 Internationale Geschäftstätigkeit

Komplexitätsquellen bei internationaler Geschäftstätigkeit

Im Falle internationaler Geschäftstätigkeit sind eine Reihe komplexer steuerlicher Regelungen einschlägig, die erwartungsgemäß zu einer Zunahme der Kosten der Besteuerung führen. Dazu zählen in erster Linie die Vorschriften des Außensteuergesetzes, insbesondere zur Funktionsverlagerung und zur Hinzurechnungsbesteuerung sowie die Mitwirkungspflichten bei grenzüberschreitender Tätigkeit, und hierbei vor allem die Dokumentationsanforderungen an die Verrechnungspreise bei konzerninternen Leistungsbeziehungen. Darüber hinaus ist auch die Befolgung nicht explizit auf grenzüberschreitende Sachverhalte ausgerichteter Regelungen im Falle grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit komplexer im Vergleich zu rein nationalen Sachverhalten. Ein Beispiel dafür sind die Ausnahmetatbestände und Rückausnahmen der Zinsschrankenregelung, die die Betrachtung sämtlicher Konzerngesellschaften erfordern. Es ist unmittelbar nachvollziehbar, dass der mit § 8a KStG verbundenen Pflicht, nachzuweisen, dass keine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung im Sinne dieser Vorschrift vorliegt, im Falle eines international tätigen Konzerns ungleich schwerer nachgekommen werden kann als im Falle einer rein nationalen Unternehmensgruppe.

Empirische Untersuchungen bestätigen, dass grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit zu überproportional hohen Befolgungskosten (und erwartungsgemäß auch Planungskosten) führen (European Commission (Hrsg.), 2004: 41 f.; Slemrod und Venkatesh, 2002: 29 f.). Auch die überwiegende Mehrheit der Befragten teilt die Einschätzung, dass grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit zu einem überproportionalen Anstieg der Kosten der Besteuerung im Vergleich zu rein nationaler Tätigkeit führt (vgl. Abbildung 10). Dies wird auch von dem Ergebnis der Frage zu den zentralen Problemfeldern der Unternehmensbesteuerung bestätigt, das die internationale Geschäftstätigkeit als bedeutendstes Problemfeld aller zur Auswahl gestellten Themenfelder identifiziert (vgl. Abbildung 4).

Abbildung 10: Zusammenhang zwischen internationaler Geschäftstätigkeit und den Kosten der Besteuerung



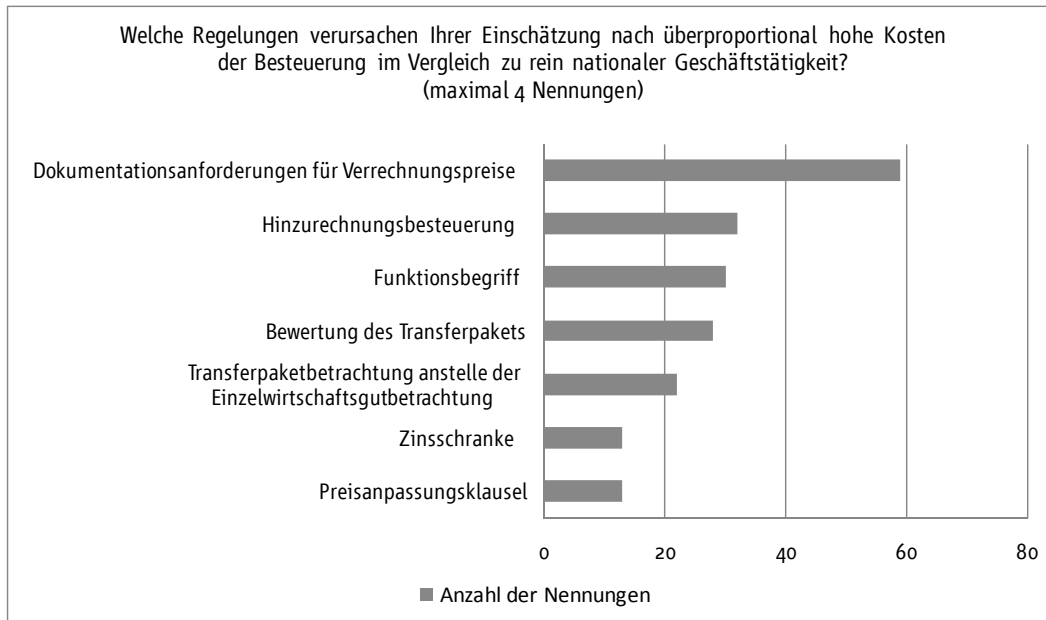
Wie bereits aufgezeigt wurde, zählen insbesondere die im Außensteuergesetz niedergelegten Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung und zur Funktionsverlagerung sowie die Verrechnungspreis-anforderungen zu den komplexesten Regelungen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Sachverhalten. Im Rahmen der Funktionsverlagerung werfen vor allem der Funktionsbegriff, die Bewertung des Transferpakets sowie die Preisanpassungsklausel Probleme auf. Letztere erfordert, dass innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren im Falle einer erheblichen Abweichungen von der Gewinnentwicklung, die der Bewertung des Transferpakets zugrunde gelegt wurde, eine Anpassung vorzunehmen ist. Dies betrifft jedoch nur den Fall einer günstigeren Gewinnentwicklung (§ 1 Abs. 3 S. 12 i.V.m. S. 11 AStG).

Zudem ist die Transferpaketbetrachtung, wie sie im Rahmen der Funktionsverlagerung verfolgt wird, grundsätzlich als komplexer einzuschätzen als eine Einzelwirtschaftsgutbetrachtung. Ursächlich dafür ist insbesondere die Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs für die Bewertung des Transferpakets. Dabei ist ein Einigungsbereich auf Basis des Mindestpreises des Leistenden und des Höchstpreises des Leistungsempfängers zu ermitteln. Zu diesem Zweck muss mit Hilfe kapitalwertorientierter Bewertungsverfahren das Gewinnpotential des Transferpakets vor und nach der Funktionsverlagerung bestimmt werden (Lenz und Rautentrauch, DB 2010: 297).

Die Befragten wurden gebeten, diejenigen Regelungen bzw. Teilbereiche zu nennen, die mit überproportional hohen Kosten der Besteuerung im Vergleich zu rein nationaler Geschäftstätigkeit einhergehen, wobei maximal 4 Nennungen möglich waren. Abbildung 11 macht deutlich, dass unter den zur Auswahl gestellten Aspekten die Dokumentationsanforderungen für Verrechnungspreise nach Ansicht der Befragten die mit Abstand bedeutendste Komplexitätsquelle darstellt. Im Gegensatz dazu wird die Preisanpassungsklausel nur von wenigen genannt. Dies hängt vermutlich damit zusammen, dass die Problematik der Preisanpassungsklausel nur dann von Relevanz ist, wenn es tatsächlich zu einer steuerpflichtigen Funktionsverlagerung kommt, während die übrigen problematischen Aspekte der Funk-

tionsverlagerungsregelung im Rahmen der Beantwortung der Frage, ob überhaupt eine steuerpflichtige Funktionsverlagerung vorliegt, eine Rolle spielen.

Abbildung 11: Komplexitätsquellen bei grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit



Im Rahmen der offenen Frage zu weiteren Regelungen, die bei grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit zu überproportional hohen Kosten der Besteuerung führen, wurden zahlreiche Vorschriften genannt. Diese umfassen die Umsatzsteuer, insbesondere die Bestimmungen zum Ort der Lieferung und sonstigen Leistung, §2a EStG (Einschränkung der Verlustverrechnung bei negativen Einkünften mit Bezug zu Drittstaaten), §50d Abs. 3 (Verhinderung des so genannten Treaty Shopping und Directive Shopping), die Erhebung von Quellensteuern, die Dokumentationsanforderungen im Falle der Weiterberechnung der Kosten für zentrale Dienste an Schwestergesellschaften sowie die Tatsache, dass Betriebsprüfungen zunehmend lang zurückliegende Zeiträume betreffen.

Mögliche Vereinfachungsmaßnahmen

Im Rahmen dieser Studie können keine detaillierten Handlungsempfehlungen im Hinblick auf die zahlreichen Probleme im Rahmen der internationalen Geschäftstätigkeit ausgearbeiteten werden. Bei der Funktionsverlagerung sollte jedoch in Betracht gezogen werden, wieder zur Einzelwirtschaftsgutbetrachtung zurückzukehren. Die Funktionsverlagerungsregelung wurde im Jahr 2010 bereits durch eine weitere Ausnahmeklausel ergänzt, die die Anerkennung der Einzelverrechnungspreise anstelle der Gesamtpaketbetrachtung vorsieht. Damit entfielen die komplexe Zuordnung erwarteter zukünftiger Gewinne zum Transferpaket. Voraussetzung für die Anwendung der neuen Ausnahmeklausel ist, dass der Steuerpflichtige glaubhaft machen kann, dass zumindest ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung war und er dieses genau bezeichnet (§ 1 Abs. 3 S. 10

Hs. 2 AStG). Die Neuregelung beinhaltet jedoch eine Reihe offener Fragen und führt gemäß der Ansicht der Finanzverwaltung nicht dazu, dass die Einzelbewertung wieder zum Regelfall wird (Kroppen und Rasch, IWB 2010: 833 f.; Peter et al., IStR 2011). Anstatt die Einzelwirtschaftsgutbetrachtung als „Ausnahme von der Ausnahme“ vorzusehen, sollte daher die Transferpaketbetrachtung gänzlich abgeschafft und die Anwendung der Einzelwirtschaftsgutbetrachtung wieder gesetzlich als Regelfall festgelegt werden.

5.3.3.4 Gewerbesteuer

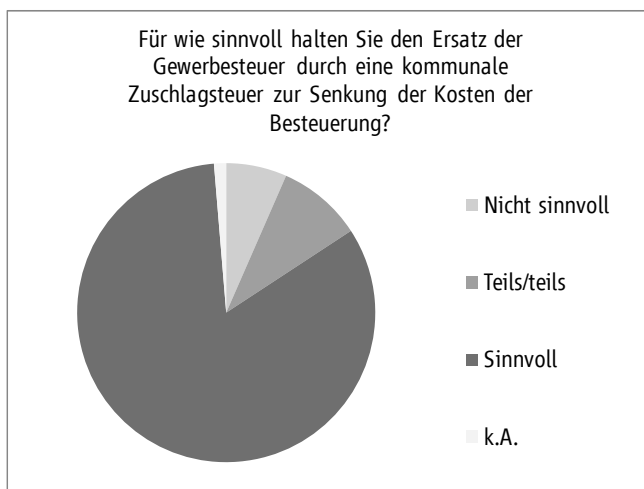
Komplexitätsquellen im Rahmen der Gewerbesteuer

Die Abweichungen der Gewerbesteuerbemessungsgrundlage von der Bemessungsgrundlage der Einkommen bzw. der Körperschaftsteuer werden bei Befragungen von Steuerberatern und Unternehmensvertretern regelmäßig als eine der bedeutendsten Komplexitätsquellen des deutschen Steuerrechts genannt (Eichfelder et al., 2010: 16). Auch die Unterscheidung in die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit, die im Einzelfall schwer nachzuvollziehen und streitanfällig ist, ist in erster Linie durch die Beschränkung der Gewerbesteuer auf gewerbliche Einkünfte bedingt (Birk, 2009: Rn. 1138; Hey, StuW 2011: 135). Im Falle von Personengesellschaften verursacht zudem die Begünstigung gewerblicher Einkünfte des § 35 EStG in Form der (teilweisen) Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer zusätzliche Befolgungskosten (Dann, 2008: 119-120; Schön, StuW 2002: 30).

Mögliche Vereinfachungsmaßnahmen

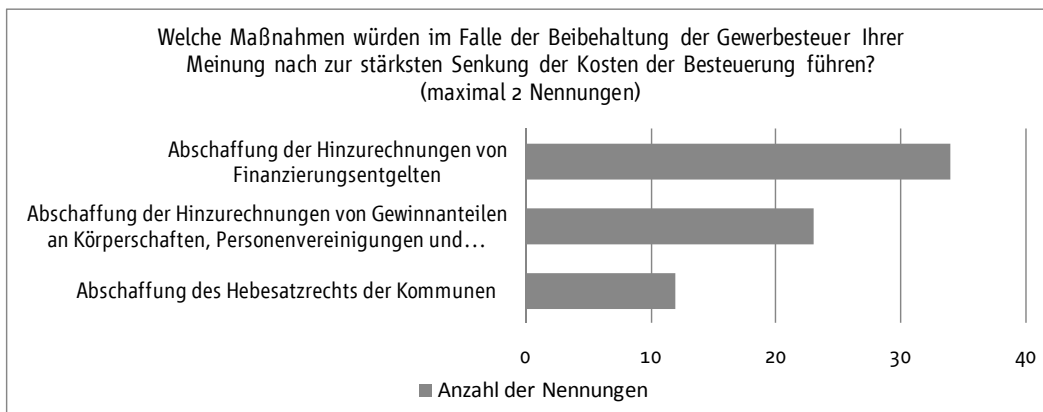
Die signifikantesten Vereinfachungen lassen sich in der Regel durch die Abschaffung einzelner Steuerarten erreichen (Wiegard, FR 2010: 402). In diesem Sinne erscheint der Ersatz der Gewerbesteuer durch eine Kommunale Zuschlagsteuer auf Basis der Bemessungsgrundlage der Einkommen- bzw. der Körperschaftsteuer als sinnvollste Maßnahme zur Senkung der Kosten der Besteuerung (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006a: 7; zustimmend u.a. Eichfelder et al., 2010: 63; Sachverständigenrat, 2010: 228; Spengel, DB 2011: 3; SVR/ZEW/MPI, 2006: 3; Wiegard, FR 2010: 407). Dementsprechend beurteilt die weit überwiegende Mehrheit der Befragten diesen Vorschlag als sinnvoll im Hinblick auf die Senkung der Kosten der Besteuerung, wie Abbildung 12 veranschaulicht.

Abbildung 12: Ersatz der Gewerbesteuer durch eine Kommunale Zuschlagsteuer



Alternativ würde auch die Annäherung an die Bemessungsgrundlage der Einkommen- bzw. der Körperschaftsteuer zu einer Senkung der Kosten der Besteuerung beitragen (Hey, StuW 2011: 135). In diesem Zusammenhang ist in erster Linie die Abschaffung der teilweisen Hinzurechnung von Entgelten für Schulden und die Überlassung von Rechten sowie von Miet- und Pachtzinsen für die Nutzung beweglichen und unbeweglichen Vermögens gemäß § 8 Nr. 1 GewStG zu nennen. Die zu einem Viertel hinzuzurechnenden Aufwendungen werden zusammenfassend als Finanzierungsentgelte bezeichnet, da die Regelung typisierend nur den jeweiligen Finanzierungsanteil einbezieht. Auch die Abschaffung der Hinzurechnung von Gewinnanteilen gemäß § 8 Nr. 5 EStG bei Portfoliobeteiligungen ist in diesem Zusammenhang hervorzuheben. Auch mit der Abschaffung des Hebesatzrechts der Kommunen könnten vermutlich Steuerplanungskosten gesenkt werden, da die Hebesatzdifferenzen zwischen den Gemeinden Anreize schaffen, Gewinne in Gemeinden mit niedrigen Hebesätzen zu verlagern. Die Möglichkeit dazu bietet vor allem das Instrument der gewerbesteuerlichen Organschaft (Scheffler, 2009: 478 f.).

Abbildung 13: Vereinfachungsmaßnahmen im Falle der Beibehaltung der Gewerbesteuer



Wie Abbildung 13 zu entnehmen ist, weisen die Befragten der Abschaffung der Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten das größte Vereinfachungspotential zu. Nach Ansicht von ca. 71% der Befragten würde dieser Vorschlag zur stärksten Senkung der Kosten der Besteuerung führen. Der Abschaffung des Hebesatzrechts der Kommunen wird nur ein vergleichsweise geringes Vereinfachungspotential bescheinigt.

Im Rahmen der offenen Frage zu weiteren Vereinfachungsmaßnahmen, die nach Einschätzung der Befragten im Falle der Beibehaltung der Gewerbesteuer zu einer signifikanten Senkung der Kosten der Besteuerung führen würden, wurde die Abschaffung sämtlicher Hinzurechnungen und Kürzungen insbesondere der Hinzurechnung von Mieten und Leasingraten genannt.

5.3.3.5 Ertragsteuerliche Organschaft

Komplexitätsquellen der ertragsteuerlichen Organschaft

Im Rahmen der Tatbestandsvoraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft ist vor allem das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrags in Bezug auf die Kosten der Besteuerung problematisch. Die Anerkennung der Organschaft hängt gemäß § 14 Abs. 1 S. 1 KStG von dem Bestehen eines wirksamen Gewinnabführungsvertrags ab und knüpft somit an das Zivilrecht an. Die zivilrechtlich korrekte Ausgestaltung und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags gestaltet sich insbesondere aufgrund der umfangreichen Formerfordernisse als aufwändig und führt zu Rechtsunsicherheit (Institut Finanzen und Steuern, 2011: 24 f.; Kaeser, DStR 2010).

Da der Gewinnabführungsvertrag auf das handelsbilanzielle Ergebnis abstellt, während die Zurechnung des Einkommens zum Organträger auf Basis des steuerlichen Gewinns erfolgt, sind Mehr- und Minderabführungen erforderlich, die zudem die Bildung und Fortschreibung differenzierter Ausgleichsposten notwendig macht (Eichfelder et al., 2010: 59). Das weitere Auseinanderdriften zwischen der Handels- und der Steuerbilanz in Folge der Umsetzung des BilMoG (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz v. 25.5.2009) hat diese Problematik zusätzlich verstärkt (Institut Finanzen und Steuern, 2011: 31).

Zusätzlich zu den aus Perspektive der Kosten der Besteuerung problematischen Aspekten weist die ertragsteuerliche Organschaft weitere Defizite im Hinblick auf die Kriterien Standortattraktivität und Entscheidungsneutralität der Besteuerung sowie in Bezug auf die Konformität mit dem Europarecht auf. Dabei handelt es sich im Einzelnen vor allem um die Binnenorientierung der Organschaft in Form des Erfordernisses des einfachen Inlandsbezugs des Organträgers (Ort der Geschäftsleitung im Inland) und den doppelten Inlandsbezug der Organgesellschaft (Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland) (§ 14 Abs. 1 S. 1 und Abs. 1 Nr. 2 KStG) (Institut Finanzen und Steuern, 2011: 32). Als Reaktion auf die anhaltende Kritik diesbezüglich wurde im Rahmen eines BMF-Schreibens der Anwendungsbereich der Organschaft jedoch um Organgesellschaften erweitert, die in einem EU oder EWR-Staat gegründet wurden und deren Ort der Geschäftsleitung in Deutschland belegen ist (BMF-Schreiben

vom 28. 3. 2011). Darüber hinaus wird jedoch auch im Erfordernis des Gewinnabführungsvertrag ein Verstoß gegen das Europarecht gesehen, da ein Gewinnabführungsvertrag nach deutschem Recht keine ausländische Gesellschaft umfassen kann und zudem die überwiegende Mehrzahl der EU-Mitgliedstaaten kein vergleichbares Rechtsinstitut vorsieht (Herzig, DStR 2010: 62 m.w.N.; Mayr, IStR 2010: 633; Witt, FR 2009: 1047). Folglich kann dieses Tatbestandsmerkmal bei grenzüberschreitenden Sachverhalten in der Regel nicht erfüllt werden.

Die Binnenorientierung und das Anknüpfen an einen zivilrechtlichen Gewinnabführungsvertrag behalten die vorteilhaften Rechtsfolgen der ertragsteuerlichen Organschaft inländischen Gesellschaften vor. Dies ist im Hinblick auf das Kriterium der Entscheidungsneutralität der Besteuerung problematisch, da grenzüberschreitende Investitionen gegenüber rein nationalen Investitionen benachteiligt werden (Institut Finanzen und Steuern, 2011: 32). Bei den Vorteilen der Organschaft handelt es sich insbesondere um die Vermeidung der sogenannten Schachtelstrafe (§ 8b Abs. 5 KStG), der nachteiligen Auswirkungen der Zinsschranke und der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen sowie um die Verrechnung von Verlusten und Gewinnen innerhalb des Organkreises (Lüdicke, FR 2009: 1029; Prinz, 2010: 70). Zudem erhöht die Einführung einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung innerhalb von Unternehmensgruppen die Attraktivität als Holdingstandort (Mayr, IStR 2010: 635; Koalitionsvertrag CDU/CSU/FDP, 2009: 13 f.).

Die teilweise Aufgabe der Binnenorientierung durch den Einbezug ausländischer Tochtergesellschaften in die Organschaft zum Zwecke der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung kann jedoch zu einer Zunahme der Kosten der Besteuerung führen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine Nachversteuerung künftiger Gewinne der Tochtergesellschaft vorgesehen ist. Um die gleichmäßige Nachversteuerung sicherzustellen, ist zusätzlicher Kontroll- und Befolgungsaufwand erforderlich, der jedoch durch die Einführung einer widerlegbaren Vermutung der Verlustverwertung im Ausland begrenzt werden kann (Birk, DB 2009: 636). Aufgrund der unterschiedlichen Implikationen der verschiedenen möglichen Bestandteile einer Reform der ertragsteuerlichen Organschaft im Hinblick auf die Kosten der Besteuerung werden auch einzelne Reformvorschläge in die Befragung zu Steuervereinfachungspotentialen mit einbezogen, die in erster Linie aus Perspektive des Europarechts, der Entscheidungsneutralität der Besteuerung und der Standortattraktivität sinnvoll erscheinen und nicht vordergründig auf eine Vereinfachung der Besteuerung abzielen. Die Einschätzungen der Befragten zu den Auswirkungen unterschiedlicher Einzelmaßnahmen auf die Kosten der Besteuerung bilden die Grundlage dafür, verschiedene Reformoptionen im Hinblick auf die Kriterien Standortattraktivität, Entscheidungsneutralität und Einfachheit der Besteuerung gegeneinander abzuwägen.

Mögliche Vereinfachungsmaßnahmen

Entsprechend eines aktuellen Vorschlags einer Arbeitsgruppe des Instituts Finanzen und Steuern (Institut Finanzen und Steuern, 2011) könnte eine umfassende Reform der ertragsteuerlichen Organschaft im Ersatz des Erfordernisses des Gewinnabführungsvertrags durch einen gemeinsamen Antrag

der Mutter- und der Tochtergesellschaften und der Einführung eines sogenannten Gruppenträgerkontos bestehen.⁹⁷ Das Gruppenträgerkonto weist dabei bei der jeweils übergeordneten Gesellschaft den Saldo der steuerlichen Ergebnisrechnung und der Zahlungsströme aus und ist für jede Gruppengesellschaft gesondert zu führen. Der gemeinsame Antrag mit fünfjähriger Bindung würde eine einfache Erklärung über die Übernahme der Verluste enthalten (für eine Übersicht des Reformvorschlags vgl. Institut Finanzen und Steuern, 2011: 40-42). Dies ist erwartungsgemäß mit deutlich weniger Aufwand verbunden als das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrags oder alternativ eines Steuerumlagevertrags, auf den explizit verzichtet wird (Bartelt, BB 2010: 7; Institut Finanzen und Steuern, 2011: 56). Darüber hinaus wird die Anhebung der Mindestbeteiligungsquote auf 75% vorgeschlagen, wodurch sowohl der Anwendungsbereich der Regelung als auch die Problematik der Ausgleichszahlungen an Minderheitsaktionäre eingeschränkt wird (Herzig, DStR 2010: 65).

Der Vorschlag sieht zudem vor, dass der Anwendungsbereich der ertragsteuerlichen Organschaft insofern erweitert wird, als in Bezug auf den Organträger Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland gegeben sein muss und zudem sowohl ausländische Gesellschaften mit inländischem Ort der Geschäftsleitung einbezogen werden als auch inländische Betriebsstätten ausländischer EU-/EWR-Gesellschaften ohne Ort der Geschäftsleitung in Deutschland.

Die Verlustverrechnung wird trotz des Wegfalls des Erfordernisses des Gewinnabführungsvertrags nicht an alternative zivilrechtliche Anforderungen wie die unbeschränkte Haftung der Muttergesellschaft für die Verluste und Verbindlichkeiten der Tochtergesellschaft geknüpft. Dahinter stehen in erster Linie Steuervereinfachungsüberlegungen (Institut Finanzen und Steuern, 2011: 53). Zudem ist die Ausweitung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten vorgesehen. Dies umfasst einerseits die Möglichkeit der Verrechnung von Vorgruppenverlusten mit eigenen Gewinnen und andererseits die optionale Berücksichtigung von Verlusten einer in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR ansässigen Tochtergesellschaft im Finalitätsjahr bei wirtschaftlicher Liquidation der Tochtergesellschaft (zustimmend u.a. Herzig, DStR 2010: 65 f.). Der grundsätzliche Einbezug der Verluste einer ausländischen Tochtergesellschaft bzw. der Einbezug bei unbeschränkter zivilrechtlicher Haftung der Muttergesellschaft für die Tochtergesellschaft wird im Gegenteil dazu im Rahmen des Reformvorschlags abgelehnt (Institut Finanzen und Steuern, 2011: 73).

Im Rahmen des Fragenkomplexes zur ertragsteuerlichen Organschaft wurden einzelne Maßnahmen des Vorschlags des Instituts Finanzen und Steuern sowie weitergehende Vorschläge zur Diskussion gestellt. Wie Abbildung 14 deutlich macht, beurteilt die Mehrheit der Befragten den Ersatz des Erfordernisses des Gewinnabführungsvertrags durch einen Antrag mit fünfjähriger Bindung und die Einführung eines Gruppenträgerkontos, wie dies der Reformvorschlag des Instituts Finanzen und Steuern beinhaltet, als sinnvoll zur Senkung der Kosten der Besteuerung.

⁹⁷ Der Vorschlag stimmt in einer Vielzahl von Aspekten sowohl mit den Vorschlägen zur Reform der Organschaft im Rahmen des Steuerpolitischen Programms der Stiftung Marktwirtschaft (Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.), 2006a: 33-35) als auch mit den Reformüberlegungen einer Arbeitsgruppe des BMF unter Führung Bayerns überein (Schmidt, DB 2010: 43-44) und ist an die österreichische Gruppenbesteuerung angelehnt.

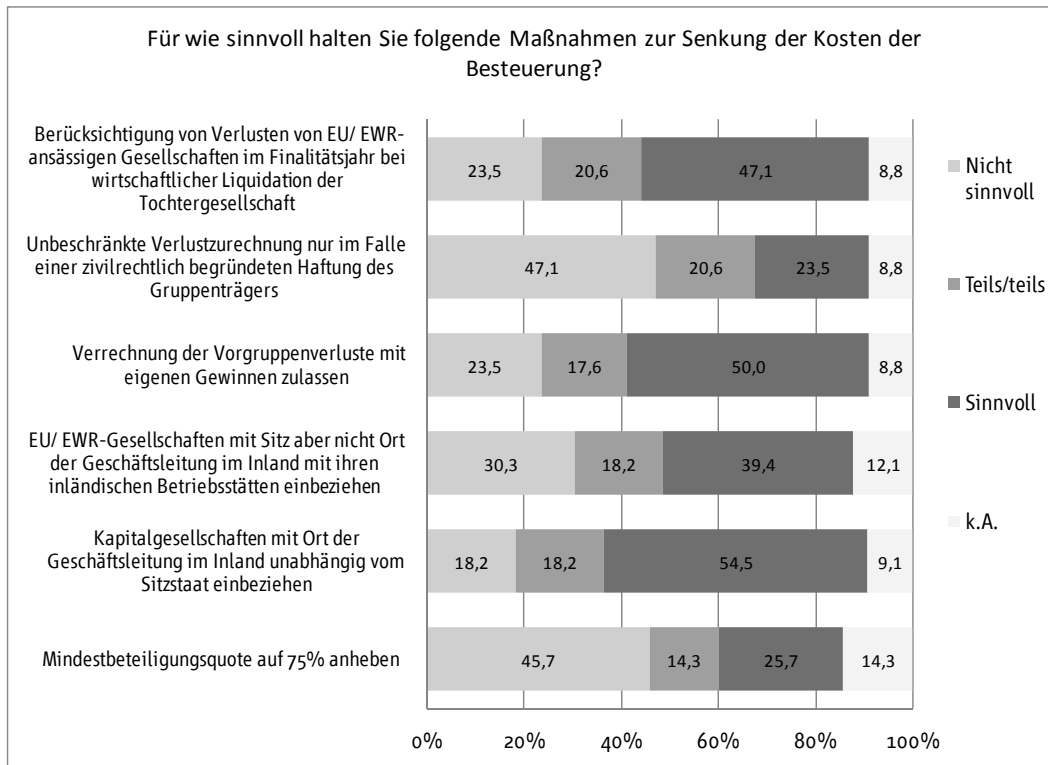
Fraglich ist jedoch, ob der Vorschlag des Instituts Finanzen und Steuern tatsächlich zu einer Vereinfachung führt, denn die Problematik der Minderheitsgesellschafter, die durch den Wegfall des Gewinnabführungsvertrags erheblich an Bedeutung gewinnt, bleibt unberücksichtigt. Außerdem vermisst man eine Antwort auf die Frage, wie sich eine Verlustübernahme ohne Haftung rechtfertigen lässt (Oestreicher et al., 2008: 89 f.).

Abbildung 14: Umfassende Reform der Organschaft



Von den weiteren genannten möglichen Reformmaßnahmen, die in erster Linie auf die Erhöhung der Standortattraktivität und die Konformität mit dem Europarecht abzielen, sich jedoch tendenziell eher nachteilig auf die Kosten der Besteuerung auswirken, werden entgegen den Erwartungen mehrere Maßnahmen als sinnvoll im Hinblick auf die Senkung der Kosten der Besteuerung beurteilt (vgl. Abbildung 15). Dies betrifft die Berücksichtigung echter finaler Verluste einer in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR ansässigen Tochtergesellschaft im Finalitätsjahr und den Einbezug von Kapitalgesellschaften mit Ort der Geschäftsleitung im Inland unabhängig vom Sitzstaat.

Abbildung 15: Weitere Vereinfachungsmaßnahmen zur Reform der ertragsteuerlichen Organschaft



Überraschend ist zudem, dass ein großer Teil der befragten Personen die Anhebung der Mindestbeteiligungsquote auf 75% als nicht sinnvoll zur Senkung der Kosten der Besteuerung erachten. Diese Einschätzung teilen dabei Unternehmensvertreter, Steuerberater und Vertreter der Finanzverwaltung gleichermaßen. Dies deutet darauf hin, dass eine noch weitergehende Anhebung der Beteiligungsquote 95% in Betracht gezogen werden sollte. Dies würde den Anwendungskreis der Organschaft weiter begrenzen und die Problematik der Minderheitsgesellschafter eindämmen. Untersuchungen auf Basis der AMADEUS Datenbank zeigen zudem, dass ca. 80% der deutschen Tochtergesellschaften zu mehr als 95% in einer Hand gehalten werden. Der Anteil der Gesellschaften, die im Gegensatz dazu zu mehr als 75% in einer Hand gehalten werden, ist nur um 8 Prozentpunkte größer (Oestreicher et al., 2008: 392).

Zusätzlich zu den zur Diskussion gestellten Fragen wurden insbesondere der Wegfall gesellschaftsrechtlicher Anforderungen in Form eines Gewinnabführungsvertrags oder der zivilrechtlichen Haftungsübernahme genannt. Zudem wurde vorgeschlagen sämtliche Korrekturen der Vorjahresergebnisse und Vorjahresabführungen im Zuge von Betriebsprüfungen und Änderungen der Handelsbilanz ausschließlich nicht rückwirkend für das Jahr zu berücksichtigen, dem der betreffende Sachverhalt zuzuordnen ist sondern allein in dem Jahr zu berücksichtigen, in dem die Änderung vorgenommen wurde.

5.3.3.6 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Komplexitätsquellen im Rahmen der Erbschaftsteuer

Die Erbschaft- und Schenkungsteuer steht in Bezug auf eine Vereinfachung der Besteuerung schon seit mehreren Jahren zur Diskussion. Ursächlich dafür sind die im Vergleich zu anderen Steuerarten hohen Kosten der Besteuerung, denen ein vergleichsweise niedriges Steueraufkommen gegenüber steht (Eichfelder et al., 2010: 104 f.; Sachverständigenrat, 2008: 223 m.w.N.). Dies ist im Wesentlichen auf zwei Aspekte zurückzuführen. Zum einen handelt es sich bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer um eine Veranlagungssteuer. Diese sind grundsätzlich mit einem größeren Erhebungsaufwand verbunden als Abzugssteuern. Zum anderen gestaltet sich die Wertermittlung als sehr komplex, da entsprechend den Vorgaben des Verfassungsrechts sämtliche Vermögen einheitlich zu bewerten sind und dabei der gemeine Wert zugrunde gelegt wird (BVerfG, Beschluss v. 7.11.2006, 1 BvL 10/02). Insbesondere für Betriebsvermögen und nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften sind entweder aufwendige Bewertungsgutachten notwendig oder aber es muss auf pauschalierende Verfahren zur annäherungsweise Bestimmung des gemeinen Werts zurückgegriffen werden, wobei letztere aus Sicht der Kosten der Besteuerung vorzuziehen sind. Darüber hinaus ist stets zusätzlich der Substanzwert als Wertuntergrenze zu ermitteln, was mit zusätzlichen Befolgungskosten verbunden ist (Creutzmann, DB 2010: 2791.).

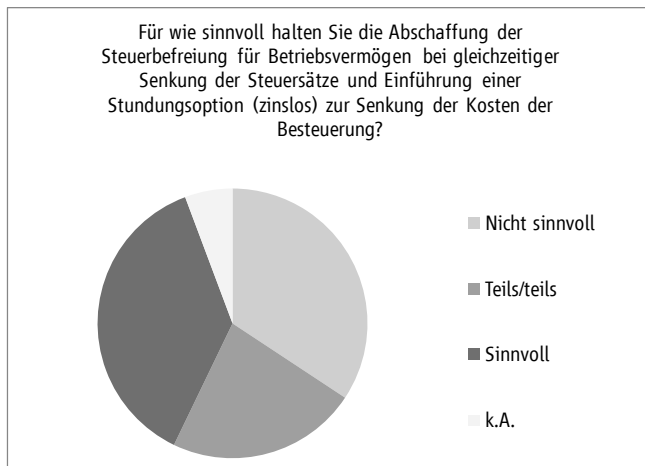
Weitere Kritikpunkte an der Erhebung einer Erbschaft- und Schenkungsteuer beruhen auf der Eigenschaft als Substanzsteuer, die insbesondere im Fall der Besteuerung von Betriebsvermögen die Liquidität der betroffenen Unternehmen erheblich belasten kann. Um dieser Problematik zu begegnen, wurden im Rahmen der Erbschaftsteuerreform 2010 umfangreiche Begünstigungen für das Betriebsvermögen eingeführt, die jedoch an hohe Anforderungen geknüpft sind. Im Detail muss sichergestellt werden, dass der Umfang des begünstigten Betriebsvermögens sowie der Lohnsumme innerhalb eines vorgegebenen Zeitraums nach Entstehung der Steuer bestimmte relative Grenzwerte nicht unterschreitet. Die jeweiligen Parameter müssen daher stets überwacht und die Auswirkungen betrieblicher Entscheidungen auf die Höhe dieser Größen bedacht werden. Auch im Vorfeld einer Schenkung kann es zu Steuergestaltungen kommen mit dem Ziel, die Ausgangssummen möglichst niedrig zu halten. Die Begünstigung des Betriebsvermögens ist folglich mit zusätzlichen Befolungs- und Planungskosten verbunden und kann zudem betriebliche Entscheidungen verzerren (Bachmann, ZfB 2008; Bäuml, GmbHR 2009).

Mögliche Vereinfachungsmaßnahmen

Die bedeutendste Senkung der Kosten der Besteuerung ließe sich durch die Abschaffung der Erbschaft- und Schenkungsteuer erreichen. Aber auch im Falle der Beibehaltung der Erbschaft- und Schenkungsteuer sind zahlreiche Vereinfachungsmaßnahmen denkbar. Eine umfassende Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer ließe sich durch eine Abschaffung der bereits genannten Begünsti-

gungen für das Betriebsvermögen erzielen. Zur Kompensation der damit verbundenen Steuerbelastungseffekte könnten im Gegenzug die Steuersätze gesenkt und die Steuerschuld zinslos gestundet bzw. die Ratenzahlung ermöglicht werden (Eichfelder et al., 2010: 58; Finanzministerium NRW, 2007, Sachverständigenrat, 2009: 191 f.). Dieser Vorschlag wird, wie Abbildung 16 zu entnehmen ist, jedoch nur von knapp einem Drittel der befragten Personen als sinnvoll zur Senkung der Kosten der Besteuerung beurteilt. Die Einschätzung variiert dabei jedoch erheblich zwischen den befragten Gruppen.

Abbildung 16: Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer



Während von den Vertretern der Finanzverwaltung und der Steuerberatung jeweils ca. 60% den Vorschlag als sinnvoll zur Senkung der Kosten der Besteuerung beurteilen, teilen nur 25% der Unternehmensvertreter diese Einschätzung. Dies lässt vermuten, dass von den Unternehmensvertretern nicht nur Steuervereinfachungsaspekte in das Antwortkalkül einbezogen wurden, sondern auch erwartete Auswirkungen auf die Steuerbelastung.

Weitere mögliche Vereinfachungsmaßnahmen umfassen einerseits die Einschränkung der Anwendung des Substanzwerts als Mindestwert auf Fälle der Liquidation und Insolvenz des Unternehmens sowie auf substanzorientierte Unternehmen und andererseits die gesetzliche Kodifizierung der Möglichkeit einer Zuständigkeitserklärung zwischen den Betriebsstättenfinanzämtern eines Konzerns bezüglich der Feststellung des Unternehmenswerts. Erfolgsversprechend im Hinblick auf eine Vereinfachung erscheint zudem die attraktivere Ausgestaltung des Vereinfachten Ertragswertverfahrens, so dass der Rückgriff auf kostenintensive Bewertungsgutachten, die jedoch präzisere Ergebnisse liefern, nur im Einzelfall notwendig wird. Dies könnte insbesondere dadurch erreicht werden, dass erstens der Risikofaktor moderat erhöht und die prognostizierten Jahreserträge der kommenden Jahre anstelle der Jahreserträge der vergangenen 3 Jahre berücksichtigt werden (Hecht und von Cölln, DB 2010: 1085).⁹⁸

⁹⁸ Zwar sieht der Gesetzestext des § 201 BewG vor, dass der zukünftig nachhaltig zu erzielende Jahresertrag die Grundlage für die Ermittlung des Jahresertrags für Zwecke des Vereinfachten Ertragswertverfahrens bildet. Die Regelung stellt jedoch im gleichen Zug fest, dass der in der Vergangenheit tatsächlich erzielte Durchschnittsertrag die Beurteilungs-

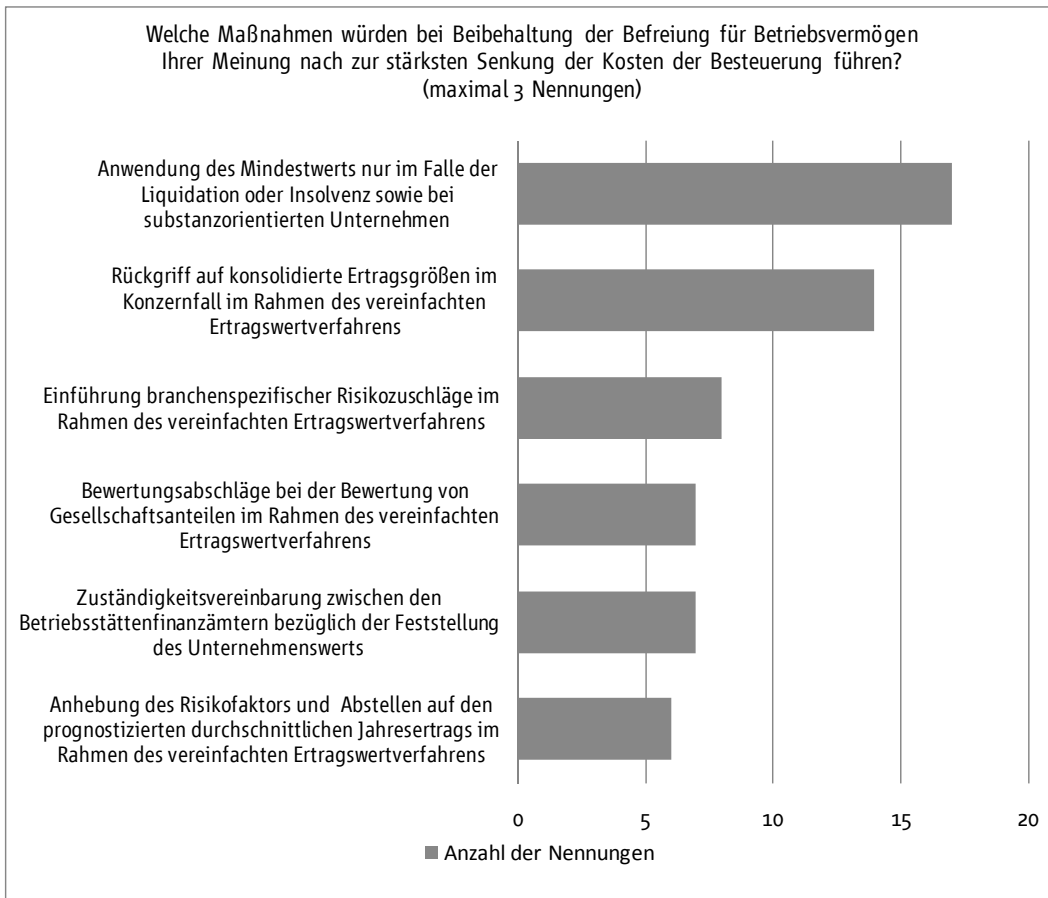
Dies führt insbesondere im Falle einer sich verschlechternden Ertragslage zu einer adäquateren Berücksichtigung der Unternehmensentwicklung (Kohl, ZEV 2009: 558). Weitere Maßnahmen zur Weiterentwicklung des Vereinfachten Ertragswertverfahrens umfassen die Einführung von Bewertungsabschlägen für Beschränkungen im Zusammenhang mit Gesellschaftsanteilen, branchenspezifische Risikozuschläge (Creutzmann und Heuer, DB 2010: 1307; Gerber und König, BB 2009) und – im Falle eines Konzerns - den Rückgriff auf konsolidierte Ertragsgrößen anstelle der getrennten Bewertung. Auch in Bezug auf die Vorschriften zur Begünstigung des Betriebsvermögens sind zahlreiche Vereinfachungsmaßnahmen denkbar. Diese können jedoch die mit der Begünstigung verbundenen Kosten der Besteuerung nur schmälern und nicht vollständig vermeiden. Aus diesem Grund sowie aufgrund der Vielzahl von Vorschlägen zur Reform der Erbschaftsteuer sind Maßnahmen zur Vereinfachung der Regelungen zur Begünstigung des Betriebsvermögens nicht Gegenstand des Fragebogens.

Wie Tabelle 17 deutlich macht, werden der Einschränkung des Anwendungsbereichs des Substanzwerts als Mindestwert (ca. 51% Zustimmung von Seiten der Befragten) und dem Rückgriff auf konsolidierte Ertragsgrößen im Konzernfall (ca. 42% Zustimmung) im Rahmen des Vereinfachten Ertragswertverfahrens die größten Kostensenkungspotentiale zugeschrieben. Im Gegensatz dazu wurden die drei Vorschläge, die darauf abzielen, das Vereinfachte Ertragswertverfahren attraktiver auszugestalten, deutlich seltener genannt. Ursächlich dafür ist vermutlich, dass diese die Anwendung des Vereinfachten Ertragswertverfahrens komplexer machen würden, auch wenn dieses in der Gesamtschau tendenziell mit einem geringeren Aufwand verbunden ist als andere Bewertungsverfahren wie beispielsweise das Bewertungsverfahren gemäß IDW Standard S 1.

Im Rahmen der offenen Frage zu weiteren Vereinfachungsmaßnahmen, die nach Einschätzung der Befragten im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu einer signifikanten Senkung der Kosten der Besteuerung führen würden, wurden insbesondere die Abschaffung der Erbschaft- und Schenkungsteuer und die Rückkehr zum Stuttgarter Verfahren genannt.

grundlage für die Ermittlung des Jahresertrags bildet, wobei auf die Betriebsergebnisse der vergangenen drei abgelaufenen Wirtschaftsjahre abzustellen ist. Zu dieser Problematik vgl. Wassermann, DStR 2010: 187.

Abbildung 17: Weitere Maßnahmen zur Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer



5.3.4 Zusammenfassung und Ableitung von Handlungsempfehlungen zur Steuervereinfachung

Die Ergebnisse der Befragung machen deutlich, dass insbesondere in Bezug auf die internationale Geschäftstätigkeit, die Besteuerung von Personengesellschaften, die Zinsschranke und die Erbschaftsteuer ein großer Handlungsbedarf zur Senkung der Kosten der Besteuerung besteht. Auch die Gewerbesteuer wird von annähernd der Hälfte der Befragten mit überproportional hohen Kosten der Besteuerung in Verbindung gebracht.

Im Rahmen der Diskussion umfassender Vereinfachungsmaßnahmen wird von Seiten der Befragten folgenden Reformmaßnahmen das größte Potential zur Senkung der Kosten der Besteuerung zugeschrieben:

- der Ersatz der Gewerbesteuer durch eine Kommunale Zuschlagsteuer (82,89% Zustimmung);
- der Ersatz des Erfordernisses des Gewinnabführungsvertrags durch einen Antrag mit fünfjähriger Bindung und die Einführung eines Gruppenträgerkontos bei der ertragsteuerlichen Organschaft (71,05% Zustimmung);
- die Ausweitung des Trennungsprinzips auf mittelgroße und große Personengesellschaften im Rahmen der Unternehmensbesteuerung (60,00% Zustimmung).

Bei der Frage, welche der vorgeschlagenen Reformmaßnahmen zur stärksten Senkung der Kosten der Besteuerung führen würden, erhält vor allem die Abschaffung der Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten bei der Gewerbesteuer mit ca. 71% sehr hohe Zustimmungswerte. Von jeweils mindestens 50% der Befragten werden zudem folgende Vorschläge genannt:

- Im Bereich der Zinsschranke der Ersatz der Escapeklausel durch einen Eigenkapitalvergleich und die weitere Anhebung der Freigrenze;
- Im Rahmen der Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer die Einschränkung der Anwendung des Substanzwerts als Mindestwert.

6. Folgerungen und Ableitung von Handlungsempfehlungen für die Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland

6.1 Folgerungen

Die gegenwärtige Unternehmensbesteuerung wird den zentralen Anforderungen an die Besteuerung nicht gerecht. Insbesondere im Hinblick auf die Kriterien der Entscheidungsneutralität und der Einfachheit der Besteuerung ist die Reform der Unternehmensbesteuerung in Deutschland weiter voranzutreiben. Die Unternehmenssteuerreform 2008 hat die steuerliche Standortattraktivität Deutschlands durch die Absenkung des Körperschaftsteuertarifs erhöht. Komplexe Missbrauchsnormen (Zinsschranke, Mantelkaufregelung, Funktionsverlagerungsregelung) und die Ausweitung der indirekten Substanzbesteuerung kompensieren diese positive Entwicklung jedoch zum Teil. Die Einführung der Abgeltungsteuer zielt auf die Vereinfachung der Besteuerung von Kapitaleinkommen ab. Es wurde jedoch versäumt, im Rahmen der Besteuerung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen einen Ausgleich für die Vorbelastung mit Unternehmenssteuern zu schaffen, um die Finanzierungsneutralität der Besteuerung sicherzustellen.

Auch die in Kapitel 3.2 vorgestellten steuerpolitischen Reformüberlegungen der Parteien des Deutschen Bundestags sind nicht an den zentralen Anforderungen der Besteuerung ausgerichtet. In Bezug auf die bedeutenden Problemfelder der Unternehmenssteuerreform 2008 sind im Wesentlichen nur punktuelle Korrekturen vorgesehen. Auch für andere der im Rahmen von Kapitel 5.3.2 aufgezeigten weiteren Problemfelder der Unternehmensbesteuerung aus Perspektive der Steuervereinfachung sind derzeit keine ausgearbeiteten Reformüberlegungen erkennbar. Im Hinblick auf eine weitreichende Steuervereinfachung gehen die Vorschläge der Parteien mit einzelnen Ausnahmen nicht weit genug. Auch die Rückkehr zur progressiven Besteuerung von Kapitaleinkommen steht dem Ziel der Vereinfachung des Steuerrechts entgegen. Eine weitreichende Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung ist folglich nicht absehbar.

In Bezug auf die Problematik der Ausweitung der indirekten Substanzbesteuerung verfolgt derzeit allein die FDP die Abschaffung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten. Im Gegensatz dazu propagieren die Oppositionsparteien eine weitere Ausweitung der direkten und indirekten Substanzbesteuerung in Form der Wiedererhebung der Vermögensteuer bzw. der Einführung einer Vermögensabgabe sowie die Anhebung des Hinzurechnungssatzes für Finanzierungsentgelte. Wie in Kapitel 4.5 deutlich wurde, führt die von Seiten der Oppositionsparteien propagierte Ausweitung der Substanzbesteuerung zu einem Anstieg der effektiven Steuerbelastung und schmälert die Standortattraktivität. Zudem wird die Tendenz der Unternehmenssteuerreform 2008, insbesondere ertragsschwache und in starkem Maße fremdfinanzierte Unternehmen stärker zu belasten, weiter verstärkt. Die Pläne, den Spitzensteuersatz der Einkommensteuer und den Körperschaftsteuersatz anzuheben, sowie die propagierte Rückkehr zur progressiven Besteuerung von Kapitaleinkommen würden ebenfalls zu einem zum Teil erheblichen Anstieg der Steuerbelastung führen und folglich die

Standortattraktivität und die Wettbewerbsfähigkeit in Deutschland ansässiger Unternehmen beeinträchtigen.

Auch im Hinblick auf eine Stärkung der Rechtsform- und Finanzierungsneutralität greifen die Reformüberlegungen der Parteien zu kurz. Es ist weder ein Konzept zur einheitlichen Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaft vorgesehen, das gleichzeitig auch dem Gebot der Einfachheit der Besteuerung genüge tut, noch wird eine umfassende Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung ins Auge gefasst. Der geplante Anstieg des Einkommensteuerspitzensatzes könnte zudem – je nach Ausgestaltung der Besteuerung von Kapitaleinkommen – zu einem Auseinanderdriften der Steuerbelastung von Personen- und Kapitalgesellschaften führen. Die Problematik der mangelnden Integration der Unternehmenssteuern in die Kapitaleinkommensbesteuerung wird zwar zum Teil von den Parteien erkannt (Bündnis 90/Die Grünen, 2010a: 4; CDU/CSU/FDP, 2009: 14), befriedigende Lösungen werden jedoch nicht vorgelegt. Zum Teil stehen die Vorschläge dem Gebot der Finanzierungsneutralität sogar diametral entgegen. So würde der Vorschlag von Seiten Die Linke, jegliche Art von Kapitaleinkommen einheitlich dem progressiven Einkommensteuertarif zu unterwerfen, die Eigenkapitaldiskriminierung weiter verstärken.

Im Gegensatz zur Unternehmenssteuerreform 2008 und den steuerpolitischen Überlegungen der Parteien des Deutschen Bundestags sind die in Kapitel 3.3 vorgestellten wissenschaftlichen Reformkonzepte, namentlich die Duale Einkommensteuer, das Konzept der Stiftung Marktwirtschaft und das Bundessteuergesetzbuch, konsequent an dem Gebot der Entscheidungsneutralität der Besteuerung ausgerichtet. Sie zeigen unterschiedliche Wege zu einer Stärkung der Entscheidungsneutralität der Besteuerung auf und sind zudem auch geeignet, wesentlich zur Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung beizutragen. Sie beinhalten jedoch auch einen zum Teil deutlichen Rückgang der Steuerbelastung (vgl. Kapitel 4.4). Zwar wirkt sich dies positiv auf die Standortattraktivität aus, damit verbunden ist jedoch erwartungsgemäß auch ein Rückgang des Steueraufkommens, was die Realisierungschancen insbesondere in der derzeit unsicheren Haushaltslage erheblich schmälert. Eine umfassende Reform der Unternehmensbesteuerung erscheint derzeit wenig aussichtsreich. Daraus lässt sich für die Reform der Unternehmensbesteuerung in Deutschland ableiten, dass zunächst punktuell wirkende und mittelfristig umsetzbare Einzelmaßnahmen ins Auge zu fassen sind. Diese müssen jedoch an den zentralen Anforderungen der Besteuerung ausgerichtet sein, namentlich der Entscheidungsneutralität und Einfachheit der Besteuerung und der steuerlichen Standortattraktivität. Darüber hinaus sind langfristig umfassende Reformmaßnahmen weiterzuentwickeln, mit dem Ziel das Ausmaß der Entscheidungsneutralität der Besteuerung signifikant zu erhöhen und die Unternehmensbesteuerung erheblich zu vereinfachen.

6.2 Handlungsempfehlungen

6.2.1 Zinsabzug

Im Falle der Beibehaltung der Zinsschranke gilt es, ihren Anwendungsbereich auf Missbrauchsfälle zurückzuführen. In diesem Sinne liegt bereits ein weitestgehend ausgearbeiteter Vorschlag zur Rückkehr zur Vorgängerregelung des § 8a KStG a.F. vor, der sowohl in Bezug auf die Doppelbesteuerungsproblematik als auch im Hinblick auf das Ziel der Steuervereinfachung zu unterstützen ist.⁹⁹ Eine derartige Regelung würde jedoch der Verlagerung von Gewinnen mittels Finanzierungsgestaltungen, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, nicht entgegenstehen und vermutlich zu Aufkommensverlusten führen. Im Gegensatz dazu erscheint die umfassende Umgestaltung auf Basis bereits in anderen Staaten praktizierter Alternativmodelle zur Zinsschranke, die am Verschuldungsgrad oder an Aktivagrenzen anknüpfen, wenig sinnvoll. Diese stellen aus Steuervereinfachungssicht keine abschließende Lösung dar (Bohn, 2010) und sind zudem, wie auch die Zinsschranke, mit Doppelbesteuerungsproblemen verbunden.

Sofern ein erneuter Systemwechsel in Form der Rückkehr zu einem modifizierten § 8a KStG a.F. vermieden werden soll, müssen andere Maßnahmen zur Verbesserung der Zinsschrankenregelung ins Auge gefasst werden. Im Hinblick auf eine weitere Vereinfachung sollte der Anwendungsbereich der Zinsschranke eingeschränkt werden und die Komplexität der Ausnahmetatbestände erheblich reduziert werden. Zu diesem Zweck sollte insbesondere die Möglichkeit des Fremdvergleichs eröffnet werden. Zudem bietet sich an, einen Save-Haven in Form eines maximal zulässigen Verschuldungsgrads einzuführen, der an die Stelle der komplexen Escapeklausel treten könnte. Wie im Rahmen der quantitativen Analyse in Kapitel 4.3 deutlich wurde, hat die Anhebung der Freigrenze auf EUR 3 Mio. den Anwendungsbereich der Zinsschranke erheblich reduziert. Aus Steuervereinfachungssicht ist es jedoch sinnvoll, eine weitere Anhebung z.B. auf EUR 5 Mio. in Betracht zu ziehen.

Schließlich ist hervorzuheben, dass die Zinsschranke und vergleichbare Regelungen im Falle einer Rückkehr zur – jedoch der Höhe nach begrenzten - Besteuerung von Zinsen im Quellenstaat weitestgehend überflüssig werden könnten. Dies würde auch der mit der Zinsschrankenregelung verfolgten Zielsetzung entsprechen, die Verlagerung von Erträgen ins Ausland mittels konzerninterner Finanzierungsgestaltungen zu verhindern (Deutscher Bundestag, 2007: 31). In Bezug auf Konzernsachverhalte steht der Quellenbesteuerung von Zinszahlungen jedoch die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie entgegen und die Aussichten einer Reform der Quellenbesteuerung innerhalb der EU sind ungewiss.

6.2.2 Besteuerung von Personengesellschaften

Durch die Einführung der Thesaurierungsbegünstigung sollte die Rechtsformneutralität der Besteuerung gestärkt werden, indem Personengesellschaften die Möglichkeit einer vergleichsweise niedrigen

⁹⁹ Vgl. die Ausführungen dazu in Kapitel 5.3.3.2.

Besteuerung einbehaltener Gewinne eröffnet wird. In ihrer konkreten Ausgestaltung verfehlt die Regelung jedoch Rechtsformneutralität (vgl. Kapitel o). Um die Attraktivität der Thesaurierungsbegünstigung zu erhöhen, sollten die Gewerbesteuer und die auf entnommene Gewinne entfallende Einkommensteuer (zzgl. Solidaritätszuschlag) nicht als entnommen betrachtet werden. Nur so kann eine Besteuerung der einbehaltenen Gewinne in Höhe der Körperschaftsteuerbelastung erreicht werden und die Anwendung der Regelung würde zudem vereinfacht. Um darüber hinaus die einheitliche Besteuerung im Falle der Entnahme bzw. Ausschüttung sicherzustellen, sollte zudem analog zur Besteuerung der Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft die Nachversteuerung mit dem progressiven Steuertarif und die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens ermöglicht werden (Dörfler et al., DStR 2009: 71, Fechner und Bäuml, DB 2008: 1654, Kessler et al., DB 2011: 188).

Aus Perspektive der Steuervereinfachung und der Rechtsformneutralität der Besteuerung wäre jedoch zielführender, die Thesaurierungsbegünstigung im Rahmen einer umfassenderen Reform der Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften zu beseitigen. In diesem Sinne sollte die Anwendung des Trennungsprinzips auf mittelgroße und große Personengesellschaften ausgeweitet werden. Eine Minimallösung stellt die Besteuerung beschränkt haftender Gesellschafter einer Personengesellschaft im Rahmen der Körperschaftsteuer dar. Aus Steuervereinfachungssicht ist in Bezug auf die beiden zuletzt genannten Vorschläge von Vorteil, dass sie im Gegensatz zur Thesaurierungsbegünstigung nicht als Wahlrecht ausgestaltet wären und folglich erwartungsgemäß mit geringeren Planungskosten verbunden wären.

6.2.3 Abgeltungsteuer

Den dringendsten Handlungsbedarf zur Fortentwicklung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland stellt die Integration der Unternehmenssteuern in die persönliche Einkommensteuer dar. Mit der Dualen Einkommensteuer, dem Konzept der Stiftung Marktwirtschaft und dem Bundessteuergesetzbuch liegen drei wissenschaftliche Reformkonzepte vor, die die Problematik der doppelten Besteuerung von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen im Rahmen des derzeitigen Steuersystems thematisieren und dabei unterschiedliche Lösungsansätze vorsehen. Die Duale Einkommensteuer entspricht dem Gebot der Entscheidungsneutralität der Besteuerung in stärkerem Maße als die Allgemeine Unternehmenssteuer des Konzepts der Stiftung Marktwirtschaft und ist nach Berechnungen von SVR/ZEW/MPI erwartungsgemäß nicht mit größeren Aufkommensverlusten verbunden (SVR/ZEW/MPI, 2006: 50). Darüber hinaus beschränken sich die vorgesehenen Rechtsänderungen auf die Besteuerung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen sowie die Besteuerung von Personengesellschaften und lassen insbesondere die steuerliche Gewinnermittlung unangetastet. Aus diesem Grund wird dem Konzept der Dualen Einkommensteuer der Vorzug gegeben. Die Aufkommensverluste lassen sich dabei durch die Anhebung des Steuersatzes der Körperschaftsteuer bzw. der Allgemeinen Unternehmenssteuer begrenzen. Dies wirkt sich jedoch wiederum negativ auf die Finanzierungs- und die Rechtsformneutralität sowie die Standortattraktivität aus.

Da es sich dabei jedoch um ein Projekt mit langfristiger Perspektive handelt, sind mittelfristig jedoch Korrekturen bei der Abgeltungsteuer vorzunehmen. Die Einführung der Abgeltungsteuer ist im Hinblick auf die Standortattraktivität und die Einfachheit der Besteuerung zu begrüßen. Sie verstärkt in ihrer derzeitigen Ausgestaltung jedoch die steuerliche Eigenkapitaldiskriminierung. Um die Finanzierungsneutralität der Besteuerung zu erhöhen, sollten Dividenden und Veräußerungsgewinne daher nur zu einem festgelegten Prozentsatz in die Abgeltungsteuer einbezogen werden.

Darüber hinaus sind weitere Vereinfachungsmaßnahmen in Bezug auf die zentralen Komplexitätsquellen der Abgeltungsteuer zu ergreifen. Dies betrifft insbesondere die Verlustverrechnungsregelungen, die Günstigerprüfung (Hechtner und Hundsdörfer, 2008), die Behandlung von Veräußerungsgewinnen und –verlusten sowie der Einbezug der abgeltend besteuerten Kapitaleinkünfte in andere Regelungen der Einkommensbesteuerung (Eichfelder und Evers, *StuW* 2011: 227, Eichfelder et al. 46 f.).

6.2.4 Gewerbesteuer

Die Gespräche von Vertretern des Bundes, der Länder und der kommunalen Spitzenverbände zur Reform der Gewerbesteuer in der von der Koalition eingesetzten Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen sind jüngst beendet worden, ohne dass sich die Beteiligten auf den Ersatz der Gewerbesteuer oder aber auf Modifikationen bei den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen einigen konnten (vgl. Kapitel 3.2.1.1). Damit wurde den neu geweckten Hoffnungen auf eine weitreichende Vereinfachung im Zusammenhang mit der Gewerbesteuer erneut eine Absage erteilt. Die im Rahmen der in Kapitel 5.3 vorgestellten Befragung von Praktikern ermittelten hohen Zustimmungswerte zum Ersatz der Gewerbesteuer durch eine Kommunale Zuschlagsteuer und zur alternativen Abschaffung der Hinzurechnung von Finanzierungsentgelten zeigt jedoch erneut, dass die Reform der Gewerbesteuer auf der steuerpolitischen Agenda bleiben muss. Die im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes vorgenommenen Modifikationen bei den Hinzurechnungen greifen dabei deutlich zu kurz (Spengel und Zinn, 2010: 418). Im Falle der Beibehaltung der Gewerbesteuer können die Ziele der Steuerpolitik, die Stärkung der Entscheidungsneutralität der Besteuerung, die Verbesserung der Standortattraktivität und die Vereinfachung der Besteuerung, nur mit Abstrichen erreicht werden. Die Reform der Gewerbesteuer sollte daher in der kommenden Legislaturperiode auf die Agenda des Steuergesetzgebers zurückkehren.

6.2.5 Internationale Geschäftstätigkeit

Die mit der internationalen Geschäftstätigkeit verbundenen Komplexitätsquellen, insbesondere die Dokumentationsanforderungen an die konzerninternen Verrechnungspreise und die Funktionsverlagerungsregelungen, stellen eine große Herausforderung für die Steuerpflichtigen, ihre Berater und die Finanzverwaltung sowie den Steuergesetzgeber dar. Beide Problembereiche bedürfen international abgestimmter Vorgehensweisen. Die Funktionsverlagerung in ihrer konkreten Ausgestaltung ist

nicht mit Regelungen anderer Staaten zur steuerlichen Behandlung der grenzüberschreitenden Verlagerung von Wirtschaftsgütern und Umstrukturierungen vergleichbar. Vielmehr handelt es sich dabei um einen Alleingang des deutschen Steuergesetzgebers (Lenz und Rautentrauch, DB 2010: 296 f.; Wehnert und Sano, IStR 2010).

Besonders problematisch im Rahmen der Ausgestaltung der Funktionsverlagerungsregelung ist, dass ein hypothetischer Fremdvergleich zugrunde gelegt wird und folglich auch Gewinnchancen, Synergieeffekte und Standortvorteile des aufnehmenden Staats mit einbezogen werden (Lenz und Rautentrauch, DB 2010: 297). Da der Zielstaat den vom deutschen Fiskus festgestellten Wert des Transferpakets in der Regel nicht anerkennt, kommt es zur Doppelbesteuerung (Lenz und Rautentrauch, DB 2010: 297).

Um die mit der Funktionsverlagerungsbesteuerung verbundene Doppelbesteuerungsproblematik zu beseitigen, bedarf es daher einer internationalen Vereinbarung über die Zuweisung des Besteuerungsrechts bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen. In Bezug auf den Wegzugsstaat sollten diese einen Besteuerungsaufschub für die betreffenden Gewinne bis zur tatsächlichen Realisierung dieser vorsehen. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sollte der aufnehmende Staat im Gegenzug den Ansatz eines Aktivpostens in Höhe des Übertragungsgewinns vorsehen. Dies könnte mithilfe der außerbilanziellen Ausgleichspostenmethode umgesetzt werden, die bereits im Zusammenhang mit der Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätten zur Anwendung kommt (Jacobs, 2007: 620 ff.).

Unabhängig von einem koordinierten Vorgehen auf Ebene der EU bzw. der OECD sollte in Betracht gezogen werden, die Transferpaketbetrachtung gänzlich abzuschaffen. Die Funktionsverlagerungsregelung wurde im Jahr 2010 bereits durch eine weitere Ausnahmeklausel ergänzt, die die Anerkennung der Einzelverrechnungspreise anstelle der Gesamtpaketbetrachtung vorsieht (§ 1 Abs. 3 Satz 10 Hs. 2 AStG). Voraussetzung dafür ist, dass der Steuerpflichtige glaubhaft machen kann, dass zumindest ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung war und er dieses genau bezeichnet (Lenz & Rautentrauch, DB 2010; Peter et al., IStR 2011). Gemäß der Auffassung der Finanzverwaltung wird die Einzelwirtschaftsgutbetrachtung damit jedoch nicht zum Regelfall (BMF-Schreiben vom 13.10.2010, Rn. 69 ff.; Peter et al., IStR 2011: 181). Anstatt die Einzelwirtschaftsgutbetrachtung als „Ausnahme von der Ausnahme“ vorzusehen, sollte daher die Transferpaketbetrachtung gänzlich abgeschafft und die Anwendung der Einzelwirtschaftsgutbetrachtung wieder gesetzlich als Regelfall festgelegt werden.

Ergebnisse in Thesen

- (1) Die Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen, die Stärkung der steuerlichen Attraktivität des Standortes, die Vereinfachung des Steuerrechts sowie die Stärkung der Entscheidungsneutralität der Besteuerung bilden wesentliche Ziele der in den vergangenen 20 Jahren umgesetzten Maßnahmen zur Reform der Unternehmensbesteuerung in Deutschland. Die Steuerpolitik der vergangenen Jahre sowie aktuelle steuerpolitische Reformvorschläge müssen sich anhand dieser Kriterien messen lassen.
- (2) Die kontinuierliche Reduktion der tariflichen Steuersätze und der Abbau der direkten Substanzbesteuerung haben die steuerliche Standortattraktivität Deutschlands in den vergangenen 20 Jahren erhöht. Auch im Hinblick auf das Ziel der Steuervereinfachung stellt der Wegfall der Gewerbesteuer und der Vermögensteuer den signifikantesten Fortschritt innerhalb der letzten zwei Jahrzehnte dar.
- (3) Die Ausweitung der indirekten Substanzbesteuerung insbesondere im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 konterkariert diese Entwicklung jedoch.
- (4) Im Hinblick auf die zwei weiteren zentralen Anforderungen an die Unternehmensbesteuerung, dem Gebot der Entscheidungsneutralität der Besteuerung und der Einfachheit der Besteuerung, bleibt das deutsche Unternehmenssteuerrecht reformbedürftig.
- (5) Mit der Dualen Einkommensteuer von SVR/ZEW/MPI, dem Konzept der Stiftung Marktwirtschaft und dem Bundessteuergesetzbuch von Paul Kirchhof liegen ausgearbeitete Vorschläge zur Reform der Unternehmensbesteuerung vor, die den Anforderungen im Wesentlichen Rechnung tragen.
- (6) Die aktuellen steuerpolitischen Reformüberlegungen orientieren sich nicht an einem theoretischen Erkenntnissen folgenden und weitgehend konsistenten Konzept. In Bezug auf die zentralen Problemfelder der Unternehmensbesteuerung sind keine umfassenden Reformvorhaben erkennbar.
- (7) Die aktuellen Reformbestrebungen der Regierungsparteien beschränken sich auf die Anpassung des Einkommensteuertarifs zum Abbau der kalten Progression. Eine Umsetzung der im Koalitionsvertrag vorgesehenen umfassenden Reformprojekte ist bislang nicht absehbar bzw. bereits gescheitert.

- (8) Die über die Reformprojekte der Regierung hinausgehenden Reformüberlegungen der FDP umfassen im Wesentlichen punktuelle Veränderungen der zentralen Problembereiche der Unternehmenssteuerreform 2008. Hervorzuheben sind jedoch der Wegfall des Solidaritätszuschlags und die Abschaffung des § 8 Nr. 1 GewStG. Die Auswirkungen auf die effektive Steuerbelastung sind jedoch begrenzt.
- (9) Die zentralen Vorschläge der Oppositionsparteien, namentlich die Ausweitung der indirekten und direkten Substanzbesteuerung und die Anhebung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer würden zu einem zum Teil erheblichen Anstieg der effektiven Steuerbelastung von Unternehmen und ihren Gesellschaftern führen. Eine verstärkte Substanzbesteuerung würde zudem die Situation ertragsschwacher Unternehmen weiter verschlechtern.
- (10) Ein Steuerbelastungsvergleich zwischen den Mitgliedstaaten der EU macht deutlich, dass die Umsetzung der Reformvorschläge der Oppositionsparteien die steuerliche Standortattraktivität und die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen erheblich verschlechtern würde. Bei alleiniger Betrachtung der Unternehmensbesteuerung geht das Reformkonzept von Die Linke mit dem vorletzten Rang im Länderranking einher. Bei Einbezug der Anteilseignerbesteuerung sind die Reformoptionen der Oppositionsparteien mit dem vorletzten oder dem letzten Rang im Kreis der EU-Mitgliedstaaten verbunden.
- (11) Mittelfristig bedürfen insbesondere die Zinsschranke, die Thesaurierungsbegünstigung, die ertragsteuerliche Organschaft, die Funktionsverlagerung und die Abgeltungsteuer einer Überarbeitung. Diesbezüglich wird eine Reihe von Reformvorschlägen vorgelegt.
- (12) Langfristig ist die Finanzierungs- und Rechtsformneutralität der Besteuerung zu stärken. Dazu sollten die Unternehmenssteuern in die persönliche Einkommensteuer integriert werden. Orientierung könnte dabei die Duale Einkommensteuer geben.
- (13) Im Hinblick auf die Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung sowie die weitere Stärkung der Standortattraktivität und der Wettbewerbsfähigkeit in Deutschland ansässiger Unternehmen sollte die Gewerbesteuer durch eine Kommunale Zuschlagsteuer ersetzt werden.

Anhang

A.1 Qualitative Analyse der Besteuerung deutscher Unternehmen

Tabelle 33 stellt das bis zum Jahr 2001 praktizierte Vollarrechnungssystem dem Halbeinkünfteverfahren und der im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 eingeführten Abgeltungsteuer gegenüber. Aus Gründen der Vergleichbarkeit wurden für die Jahre 1990 und 2004 ein einheitlicher Einkommensteuersatz i.H.v. 45% bzw. 25% zugrunde gelegt und der Solidaritätszuschlag zu keinem der drei Rechtsstände berücksichtigt.

Tabelle 33: Tarifliche Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften und Anteilseigner (1990, 2004 und 2011, Anteile im Privatvermögen)

| | 1990 Vollarrechnungssystem | | 2004 Halbeinkünfteverfahren | | 2011 Abgeltungsteuer |
|---|-------------------------------|--------------|--------------------------------|--------------|-------------------------|
| | Körperschaftsteuersatz (%) | 50,00 | 50,00 | 25,00 | 25,00 |
| Spitzensteuersatz sonstige Einkünfte | 45,00 | 25,00 | 45,00 | 25,00 | 25,00 |
| Kapitalgesellschaft | | | | | |
| Gewinn vor Steuern | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 |
| Gewerbsteuer (HS 400%) | 16,67 | 16,67 | 16,67 | 16,67 | 14,00 |
| Gewinn nach Gewerbsteuer | 83,33 | 83,33 | 83,33 | 83,33 | 86,00 |
| Körperschaftsteuer | 41,66 | 41,66 | 20,83 | 20,83 | 15,00 |
| Gewinn nach Steuern | 41,67 | 41,67 | 62,50 | 62,50 | 71,00 |
| Steuerbelastung | 58,33 | 58,33 | 37,50 | 37,50 | 29,00 |
| Anteilseigner | | | | | |
| Bruttodividende | 83,33 | 83,33 | -- | -- | -- |
| Nettodividende | -- | -- | 62,50 | 62,50 | 71,00 |
| Einkommensteuer | -4,16 | -20,83 | 14,06 | 7,81 | 17,75 |
| Einkünfte nach Steuern | 45,83 | 62,50 | 48,44 | 54,69 | 53,25 |
| Gesamtsteuerbelastung | 54,17 | 37,50 | 51,56 | 45,31 | 46,75 |

Quelle: ZEW-Berechnungen

Tabelle 34 stellt für den Rechtsstand 2004 (Körperschaftsteuersatz 25%, Spitzensteuersatz der Einkommensteuer 45%) das Anrechnungsverfahren dem Halbeinkünfteverfahren gegenüber. Zudem wird für den derzeitigen Rechtsstand (Körperschaftsteuersatz 15%, Reichensteuer 45%) das Halbeinkünfteverfahren der Abgeltungsteuer und dem Teileinkünfteverfahren gegenübergestellt.

Tabelle 34: Tarifliche Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften und Anteilseigner 2004 und 2011 bei Anwendung verschiedener Körperschaftsteuersysteme

| | 2004 Halbeinkünfte- verfahren | 2004 Anrechnungs- verfahren | 2011 Abgeltungsteuer | 2011 Teileinkünfte- verfahren | 2011 Halbeinkünfte- verfahren |
|--|-------------------------------------|-----------------------------------|-------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|
| Körperschaftsteuersatz (%) | 25,00 | 25,00 | 15,00 | 15,00 | 15,00 |
| Solidaritätszuschlag (%) | 5,50 | 5,50 | 5,50 | 5,50 | 5,50 |
| Spitzensteuersatz Einkommensteuer (%) | 45,0 | 45,00 | -- | 45,00 | 45,00 |
| Abgeltungsteuersatz (%) | -- | -- | 25,00 | -- | -- |
| Kapitalgesellschaft | | | | | |
| Gewinn vor Steuern | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 |
| Gewerbsteuer (HS 400%) | -16,67 | -16,67 | -14,00 | -14,00 | -14,00 |
| Gewinn nach Gewerbsteuer | 83,33 | 83,33 | 86,00 | 86,00 | 83,33 |
| Körperschaftsteuer und Soli- daritätszuschlag | -21,98 | -21,98 | -15,83 | -15,83 | -15,83 |
| Gewinn nach Steuern | 61,35 | 61,35 | 70,18 | 70,18 | 70,18 |
| Steuerbelastung | 38,65 | 38,65 | 29,83 | 29,83 | 29,83 |
| Anteilseigner | | | | | |
| Bruttodividende | -- | 83,33 | -- | -- | -- |
| Nettodividende | 61,35 | -- | 70,18 | 70,18 | 70,18 |
| Einkommensteuer zzgl. Soli- daritätszuschlag | 14,56 | 39,56 | 18,51 | 19,99 | 16,66 |
| Steuerbelastung | -14,56 | -17,58 | -18,51 | -19,99 | -16,66 |
| Einkünfte nach Steuern | 46,79 | 43,77 | 51,67 | 50,19 | 53,52 |
| Gesamtsteuerbelastung | 53,21 | 56,23 | 48,33 | 49,81 | 46,48 |

Quelle: ZEW-Berechnungen

Tabelle 35: Tarifliche Steuerbelastung von Personengesellschaften bei Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung und Nachversteuerung

| | 2011 | 2011 |
|--|----------------------------|----------------------------|
| Spitzensteuersatz (%) | 45,00 | 45,00 |
| Hebesatz Gewerbesteuer (%) | 400,00 | 438,00 |
| Ermäßigung gewerbliche Einkünfte | 3,8facher GewSt-Messbetrag | 3,8facher GewSt-Messbetrag |
| Solidaritätszuschlag (%) | 5,50 | 5,50 |
| Gesamtebene | | |
| Gewinn vor Steuern | 100,00 | 100,00 |
| Gewerbesteuer | 14,00 | 15,33 |
| Gewinn nach Gewerbesteuer | 86,00 | 84,67 |
| Der Normalbesteuerung unterliegende Gewinn | 36,17 | 37,78 |
| Thesaurierter Gewinn | 63,83 | 62,22 |
| Einkommensteuer Normalbesteuerung | 16,28 | 17,00 |
| Einkommensteuer thesaurierter Gewinn | 18,03 | 17,58 |
| Gewerbesteueranrechnung | 13,30 | 13,30 |
| Einkommensteuer gesamt | 21,01 | 21,28 |
| Solidaritätszuschlag | 1,16 | 1,17 |
| Gesamtsteuerbelastung vor Nachversteuerung | 36,17 | 37,78 |
| Nachversteuerung thesaurierte Gewinne (25% zzgl. Solidaritätszuschlag) | 16,84 | 16,41 |
| Gesamtsteuerbelastung | 53,01 | 54,19 |

Quelle: ZEW-Berechnungen und Kleineidam und Liebchen, DB 2007.

A.2 Perspektiven der Unternehmensbesteuerung in Deutschland

Tabelle 36: Tarifliche Steuerbelastung der Dualen Einkommensteuer (Rechtsstand 2011)

| | Kapitalgesellschaft | | Personengesellschaft | |
|---------------------------------------|---------------------|--------------|----------------------|---------------------|
| | Regelverzinsung | Übergewinne | Regelverzinsung | Übergewinne |
| Körperschaftsteuer-Satz (%) | 25,00 | 25,00 | 25,00 | 25,00 |
| Solidaritätszuschlag (%) | 5,50 | 5,50 | 5,50 | 5,50 |
| Spitzensteuersatz Einkommensteuer (%) | 45,00 | 45,00 | 45,00 | 45,00 |
| Abgeltungsteuer (%) | 25,00 | 25,00 | 25,00 | 25,00 |
| Gewinn vor Steuern | | | | |
| | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 |
| Körperschaftsteuer | 25,00 | 25,00 | 0,00 | 0,00 |
| Einkommensteuer (%) | 0,00 | 0,00 | 25,00 | 45,00 |
| Solidaritätszuschlag (%) | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 2,48 ¹⁰⁰ |
| Abgeltungsteuer | 0,00 | 18,75 | 0,00 | 0,00 |
| Einkünfte nach Steuern | 75,00 | 56,25 | 75,00 | 52,53 |
| Gesamtsteuerbelastung | 25,00 | 43,75 | 25,00 | 47,48 |

Quelle: ZEW-Berechnungen

¹⁰⁰ Während das Konzept der Dualen Einkommensteuer vorsieht, dass die Gewinne einer Kapitalgesellschaft sowie die Regelverzinsung des Kapitals einer Personengesellschaft einer Steuerbelastung i.H.v. 25% einschließlich eines etwaigen Solidaritätszuschlags unterliegen, ist der Solidaritätszuschlag nicht in der Einkommensteuerbelastung der Übergewinne einer Personengesellschaft enthalten und fällt demnach zusätzlich zur Einkommensteuer an. Die maximale Belastung der Übergewinne einer Personengesellschaft übersteigt im Falle eines Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer i.H.v. 45% die Belastung von Übergewinnen, die in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft erzielt werden, jedoch auch, sofern der Solidaritätszuschlag außer Betracht gelassen wird.

Tabelle 37: Einkommensteuertarife der Reformkonzepte von FDP, Die Linke, Bündnis 90/Die Grünen und SPD

| | FDP | Die Linke | Bündnis 90/Die Grünen | SPD |
|-----------------------|----------------------------|--|---|---|
| Grundfreibetrag (EUR) | 8.004 | 9.300 | 8.500 | 8.400 |
| Erste Tarifzone | | | | |
| Untere Grenze (EUR) | 8.004 | 9.300 | 8.500 | 8.004 |
| Formel | $(x-8.004)*0,1$ | $(356,25*y+1400)*y$ | $(912,17*y+1.400)*y$ | $(912,17*y+1.400)*y$ |
| Zweite Tarifzone | | | | |
| Untere Grenze (EUR) | 12.500 | 65.000 | 13.470 | 13.470 |
| Formel | $(x-12.500)*0,25+450$ | $0,53*x-15.600$ | $(228,74*z+2.397)*z+921$ | $(228,74*z+2.397)*z+1.038$ |
| Dritte Tarifzone | | | | |
| Untere Grenze (EUR) | 35.000 | -- | 59.439 | 52.882 |
| Formel | $(x-35.000)*0,35+6.075$ | -- | $(97,28*q+4.500)*q+16.773$ | $x*0,42-8.172$ |
| Vierte Tarifzone | | | | |
| Untere Grenze (EUR) | 53.000 | -- | 80.000 | 64.000 |
| Formel | $(x-53.000)*0,42+12.375$ | -- | $x*0,49-12.763$ | $(97,22*q+4.200)*q+18.708$ |
| Fünfte Tarifzone | | | | |
| Untere Grenze (EUR) | 250.731 | -- | -- | 100.000 |
| Formel | $(x-250.730)*0,45+95.421$ | -- | -- | $x*0,49-13.912$ |
| Legende | | | | |
| x | Zu versteuerndes Einkommen | Zu versteuerndes Einkommen | Zu versteuerndes Einkommen | Zu versteuerndes Einkommen |
| y | -- | Ein Zehntausendstel des EUR 9.300 übersteigenden zu versteuernden Einkommens | Ein Zehntausendstel des EUR 8.500 übersteigenden zu versteuernden Einkommens | Ein Zehntausendstel des EUR 8.004 übersteigenden zu versteuernden Einkommens |
| z | -- | -- | Ein Zehntausendstel des EUR 13.469 übersteigenden zu versteuernden Einkommens | Ein Zehntausendstel des EUR 13.469 übersteigenden zu versteuernden Einkommens |
| q | -- | -- | Ein Zehntausendstel des EUR 59.438 übersteigenden zu versteuernden Einkommens | Ein Zehntausendstel des EUR 63.999 übersteigenden zu versteuernden Einkommens |

Quelle: ZEW-Berechnungen mit Rückgriff auf Bündnis 90/Die Grünen, 2011; FDP, 2010; Die Linke, 2011; SPD, 2011a.

Tabelle 38: Tarifliche Steuerbelastung der steuerpolitischen Reformüberlegungen (Kapitalgesellschaft)

| | 2011 | Die Linke | Bündnis 90/ Die Grünen | SPD |
|---|--------------|--------------|---------------------------|--------------|
| Körperschaftsteuer-Satz (%) | 15,00 | 25,00 | 15,00 | 15,00 |
| Solidaritätszuschlag (%) | 5,50 | 5,50 | 5,50 | 5,50 |
| Spitzensteuersatz Einkommensteuer (%) | 45,00 | 53,00 | 49,00 | 49,00 |
| Abgeltungsteuersatz (%) | 25,00 | -- | -- | 32,00 |
| Kapitalgesellschaft | | | | |
| Gewinn vor Steuern | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 |
| Gewerbesteuer (HS 438%) | -15,33 | -15,33 | -15,33 | -15,33 |
| Gewinn nach Gewerbesteuer | 84,67 | 84,67 | 84,67 | 84,67 |
| Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag | -15,83 | -26,38 | -15,83 | -15,83 |
| Gewinn nach Steuern | 68,85 | 58,30 | 68,85 | 68,85 |
| Steuerbelastung | 31,16 | 41,71 | 31,16 | 31,16 |
| Anteilseigner | | | | |
| Nettodividende | 68,85 | 58,30 | 68,85 | 68,85 |
| Einkommensteuer bzw. Abgeltungsteuer und Solidaritätszuschlag | 18,16 | 32,60 | 21,35 | 23,24 |
| Einkünfte nach Steuern | 50,69 | 25,70 | 47,49 | 45,60 |
| Gesamtsteuerbelastung | 49,31 | 74,30 | 52,51 | 54,40 |

Quelle: ZEW-Berechnungen

Tabelle 39: Tarifliche Steuerbelastung der steuerpolitischen Reformüberlegungen (Personengesellschaft)

| | 2011 | Die Linke | Bündnis 90/ Die Grünen | SPD |
|---|--------------|--------------|---------------------------|--------------|
| Spitzensteuersatz Einkommensteuer (%) | 45,00 | 53,00 | 49,00 | 49,00 |
| Solidaritätszuschlag (%) | 5,50 | 5,50 | 5,50 | 5,50 |
| Personengesellschaft | | | | |
| Gewinn vor Steuern | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 |
| Gewerbsteuer (HS 438%) | -15,33 | -15,33 | -15,33 | -15,33 |
| Gewinn nach Gewerbsteuer | 84,67 | 84,67 | 84,67 | 84,67 |
| Bemessungsgrundlage Ein- kommensteuer | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 100,00 |
| Einkommensteuer | 45,00 | 53,00 | 49,00 | 49,00 |
| Gewerbsteueranrechnung | 13,30 | 13,30 | 13,30 | 13,30 |
| Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag | 33,44 | 41,88 | 37,66 | 37,66 |
| Steuerbelastung | 33,98 | 32,60 | 21,35 | 23,24 |
| Einkünfte nach Steuern | 51,23 | 42,79 | 47,01 | 47,01 |
| Gesamtsteuerbelastung | 48,77 | 57,21 | 52,99 | 52,99 |

Quelle: ZEW-Berechnungen

A.3 Steuervereinfachung

A.3.1 Beschreibung des Datensatzes (Untergruppe Unternehmen)

Abbildung 18: Unternehmensgruppe

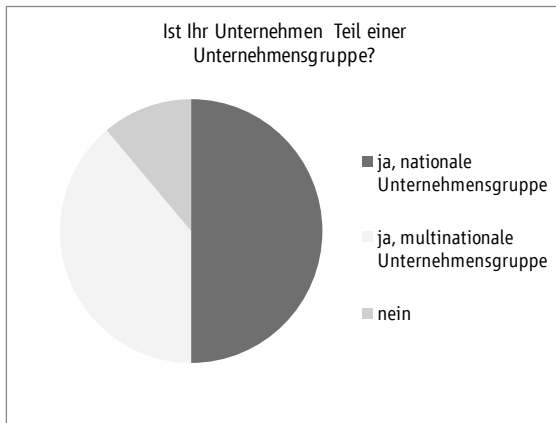


Abbildung 19: Nettoumsatz

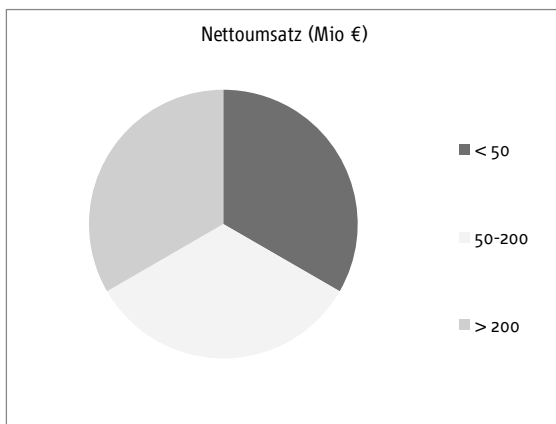


Abbildung 20: Rechtsform

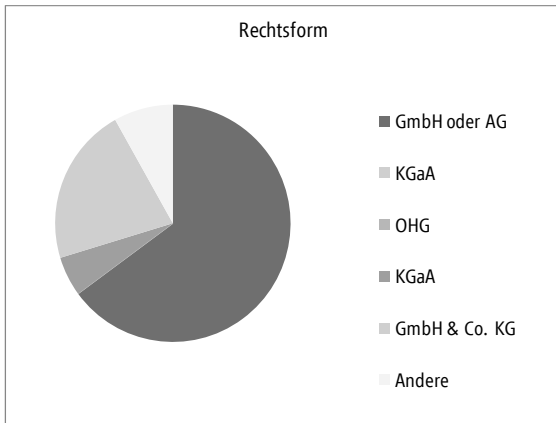
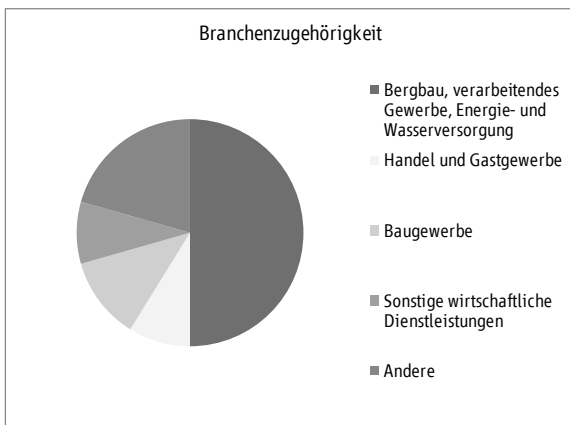


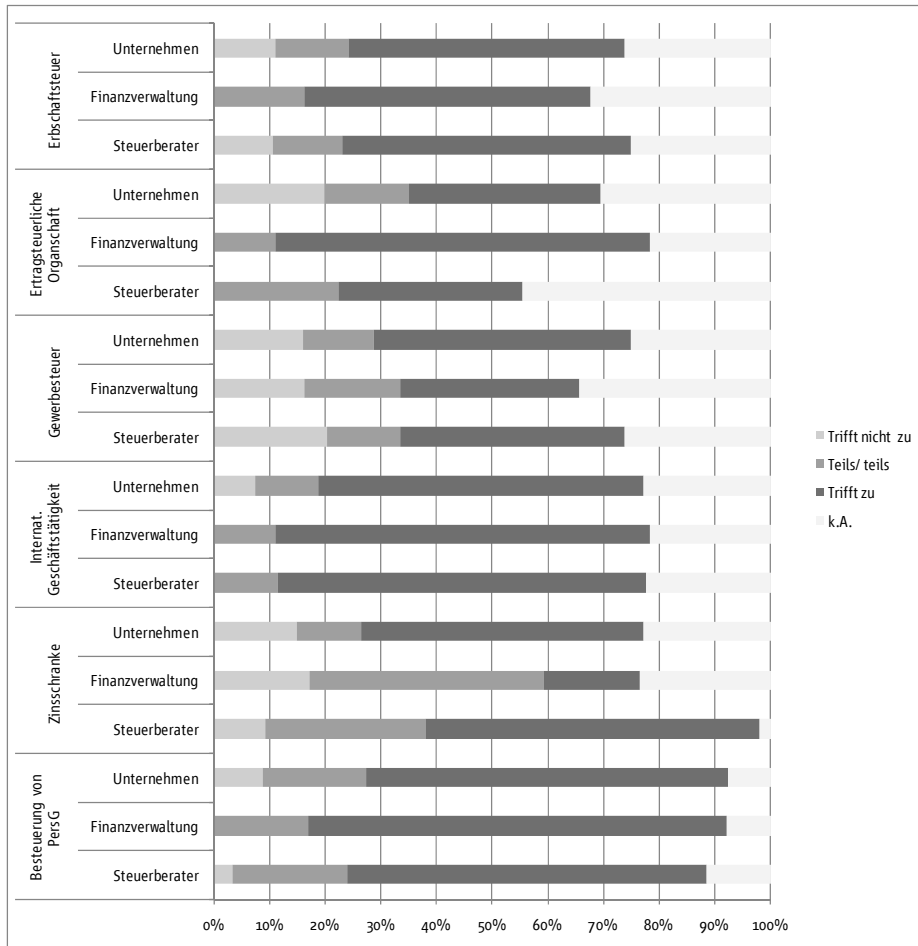
Abbildung 21: Branchenzugehörigkeit



A.3.1 Ergebnisse nach Tätigkeitsbereichen

A.3.1.1 Problemfelder der Unternehmensbesteuerung aus Perspektive der Kosten der Besteuerung

Abbildung 22: Problemfelder nach Tätigkeitsfeldern



A.3.1.2 Besteuerung von Personengesellschaften

Die in den Graphiken 23 bis 49 ausgewiesenen Zahlen geben an, wie oft die vier Antwortmöglichkeiten (nicht sinnvoll, teils/teils, sinnvoll, k.A.) jeweils genannt wurden.

Abbildung 23: Ausweitung des Trennungsprinzips (Steuerberater)

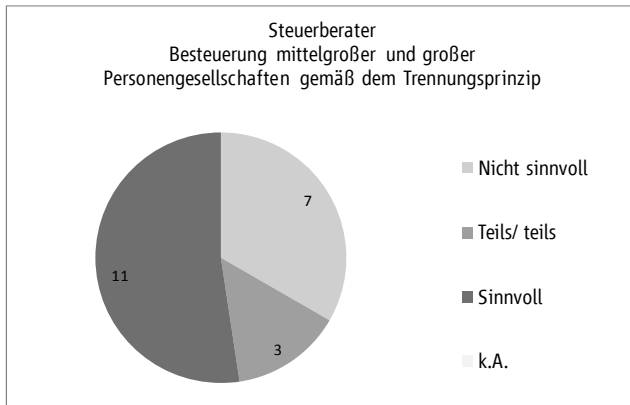


Abbildung 24: Ausweitung des Trennungsprinzips (Unternehmensvertreter)

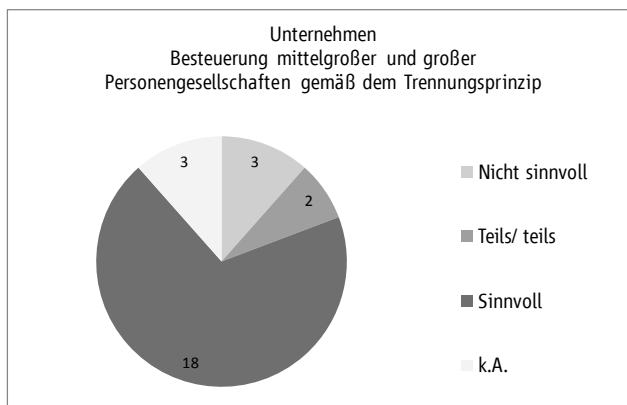


Abbildung 25: Ausweitung des Trennungsprinzips (Vertreter der Finanzverwaltung)

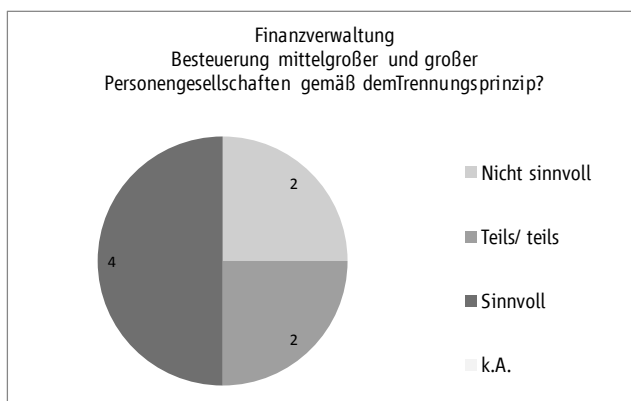


Abbildung 26: Ausweitung des Transparenzprinzips (Steuerberater)

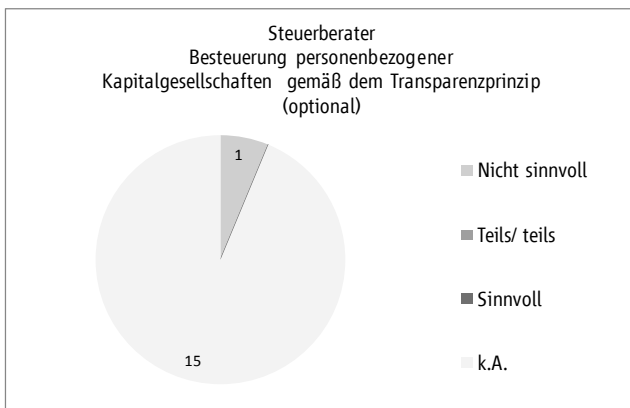


Abbildung 27: Ausweitung des Transparenzprinzips (Unternehmensvertreter)

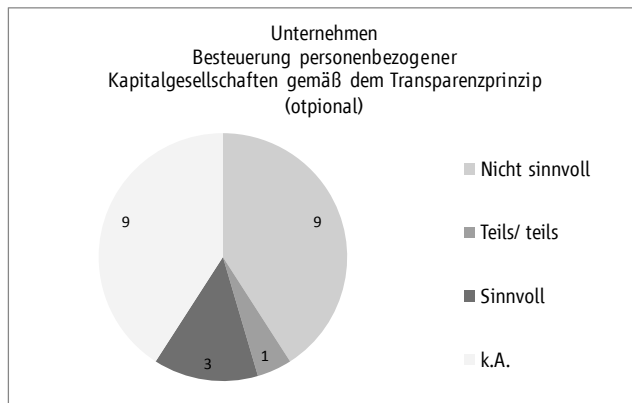


Abbildung 28: Ausweitung des Transparenzprinzips (Vertreter der Finanzverwaltung)

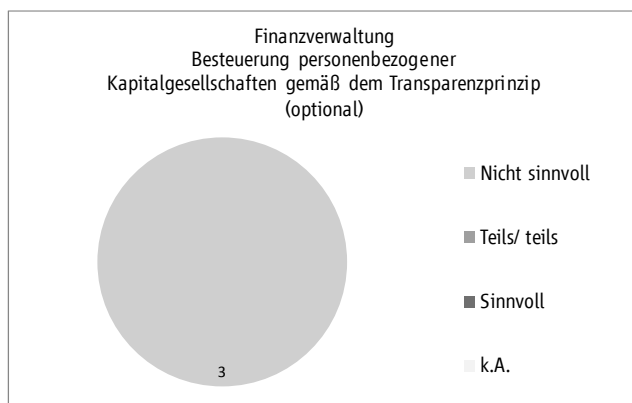
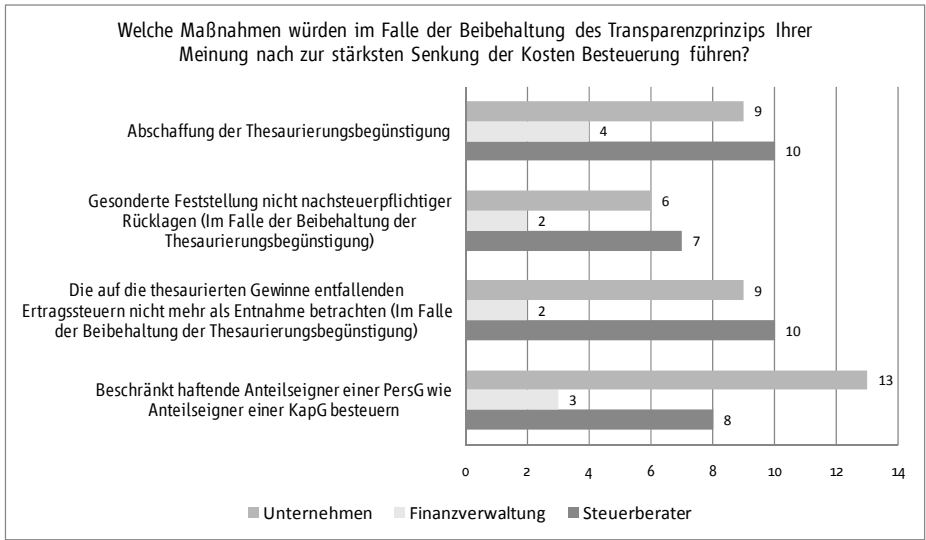


Abbildung 29: Weitere Vereinfachungsmaßnahmen im Rahmen der



Besteuerung von Personengesellschaften

A.3.1.3 Zinsschranke

Abbildung 30: Rückkehr zu § 8a KStG a.F. in modifizierter Form (Steuerberater)

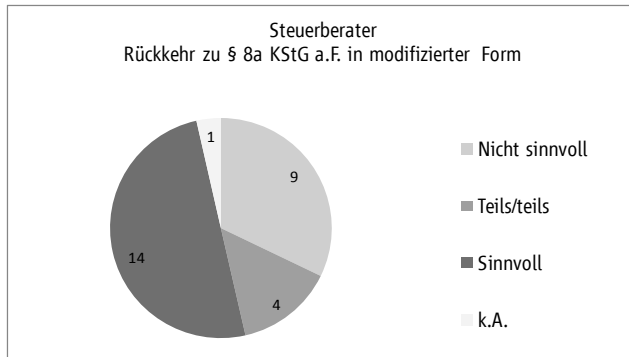


Abbildung 31: Rückkehr zu § 8a KStG a.F. in modifizierter Form (Unternehmensvertreter)

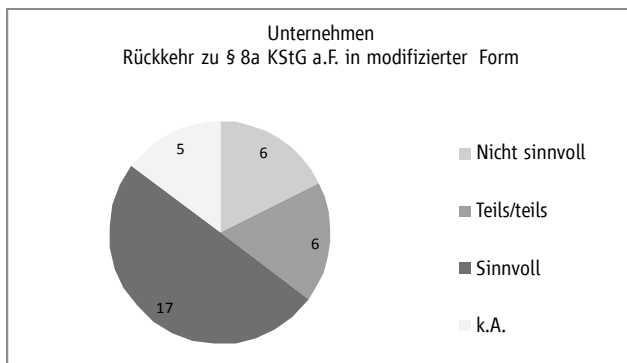


Abbildung 32: Rückkehr zu § 8a KStG a.F. in modifizierter Form (Vertreter der Finanzverwaltung)

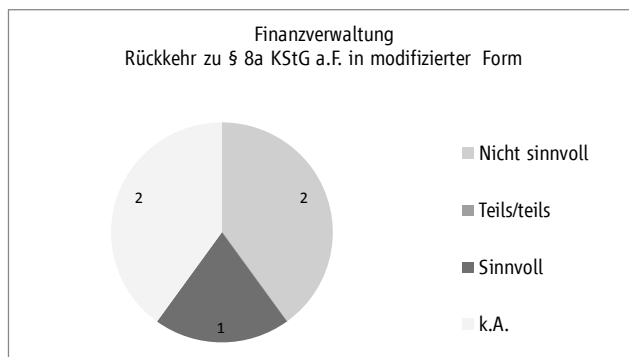
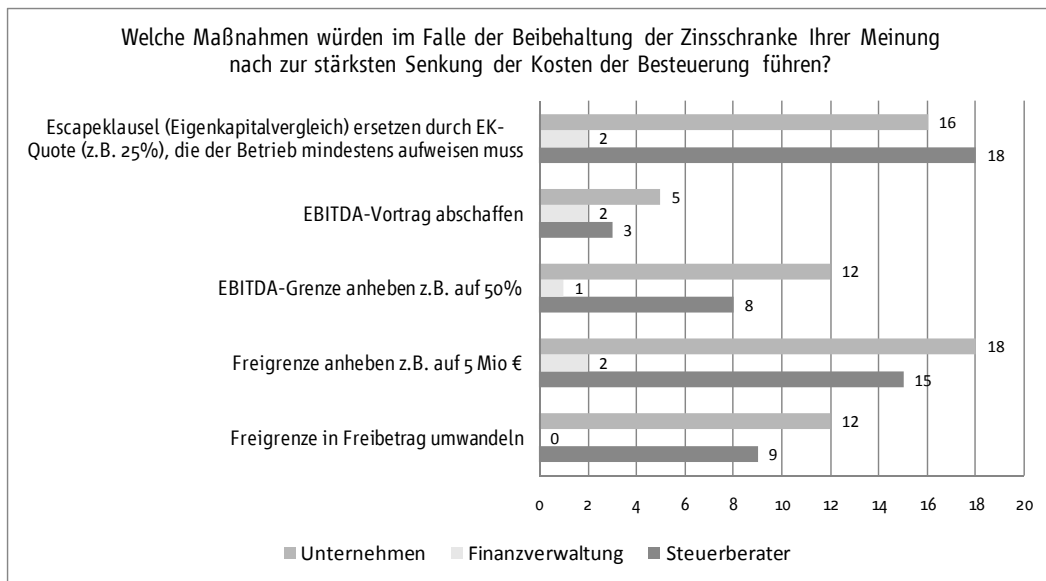


Abbildung 33: Weitere Vereinfachungsmaßnahmen im Rahmen der Zinsschranke



A.3.1.4 Internationale Geschäftstätigkeit

Abbildung 34: Grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit und Kosten der Besteuerung (Steuerberater)

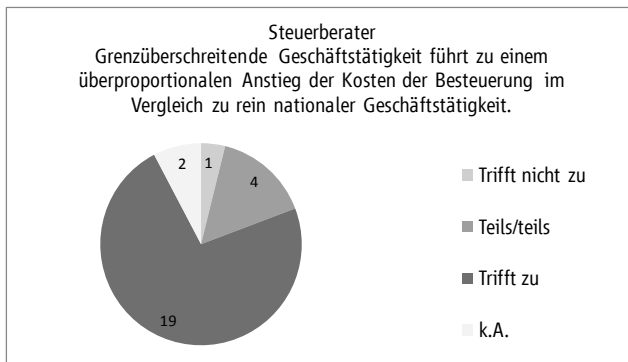


Abbildung 35: Grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit und Kosten der Besteuerung (Unternehmensvertreter)

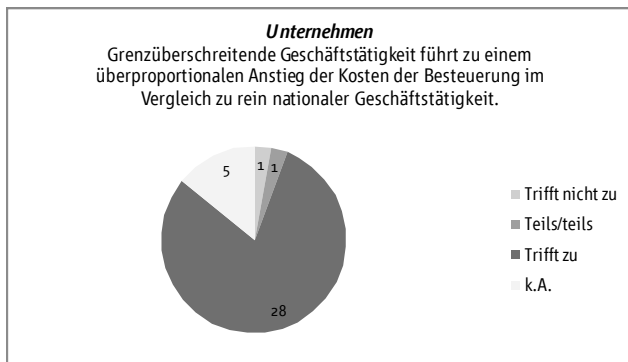


Abbildung 36: Grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit und Kosten der Besteuerung (Vertreter der Finanzverwaltung)

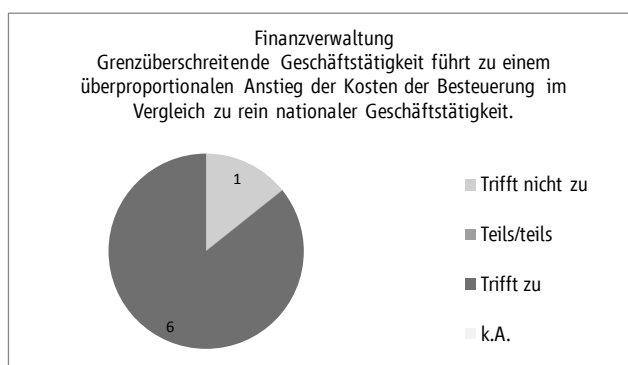
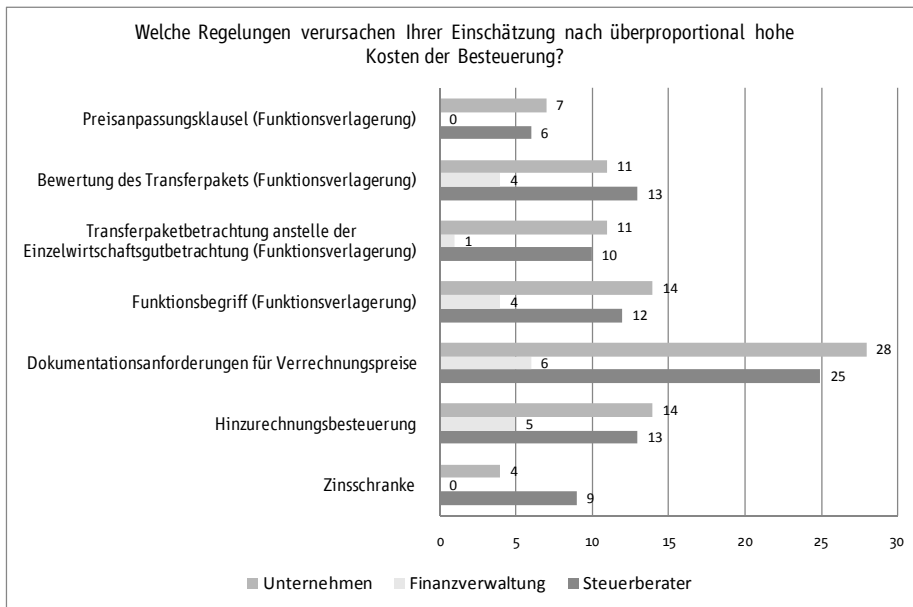


Abbildung 37: Komplexitätsquellen bei grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit



A.3.1.5 Gewerbesteuer

Abbildung 38: Ersatz der Gewerbesteuer durch eine Kommunale Zuschlagsteuer (Steuerberater)

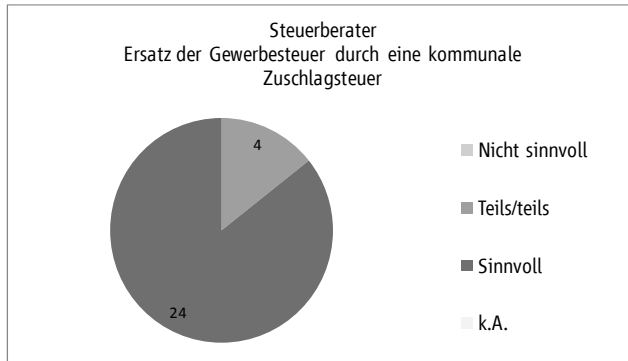


Abbildung 39: Ersatz der Gewerbesteuer durch eine Kommunale Zuschlagsteuer (Unternehmensvertreter)

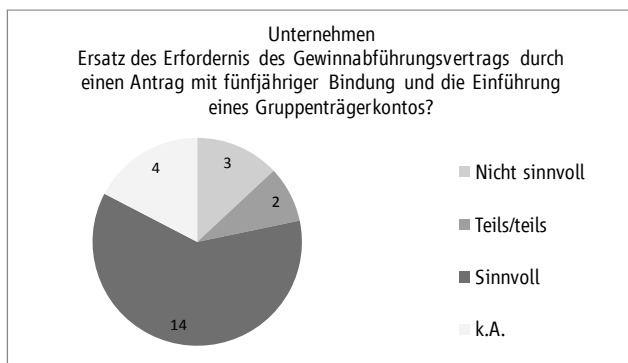


Abbildung 40: Ersatz der Gewerbesteuer durch eine Kommunale Zuschlagsteuer (Vertreter der Finanzverwaltung)

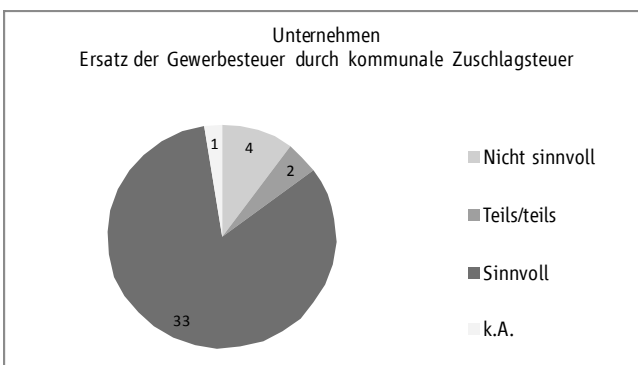
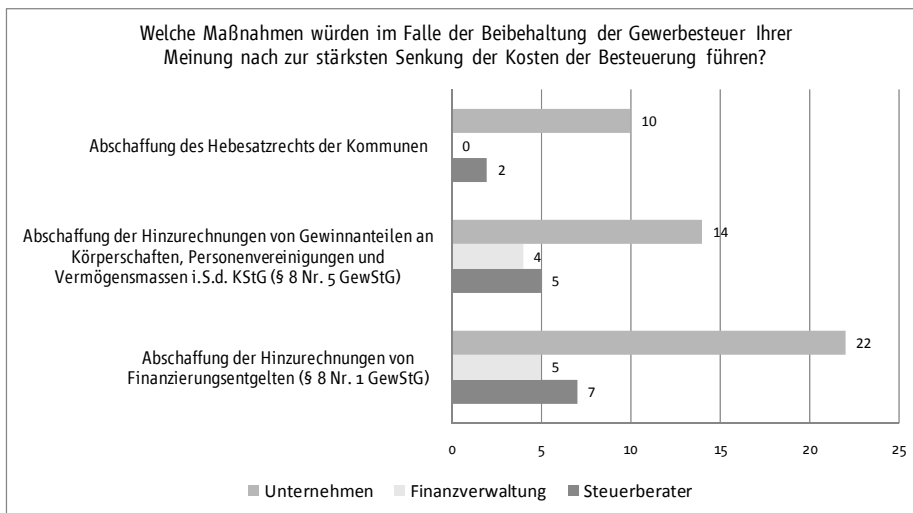


Abbildung 41: Weitere Vereinfachungsmaßnahmen im Rahmen der Gewerbesteuer



A.3.1.6 Ertragsteuerliche Organschaft

Abbildung 42: Ersatz des Erfordernisses des Gewinnabführungsvertrags (Steuerberater)

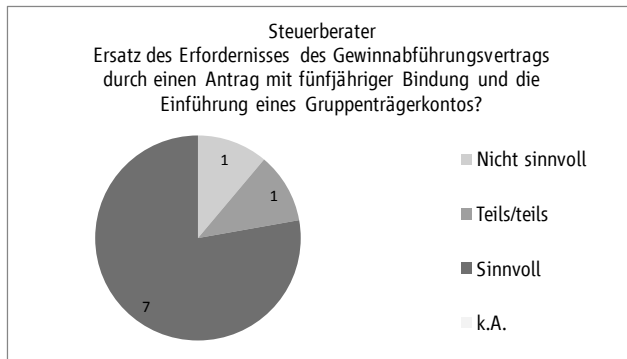


Abbildung 43: Ersatz des Erfordernisses des Gewinnabführungsvertrags (Unternehmensvertreter)

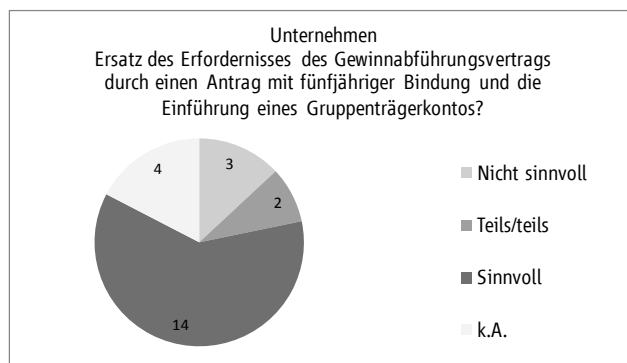


Abbildung 44: Ersatz des Erfordernisses des Gewinnabführungsvertrags (Vertreter der Finanzverwaltung)

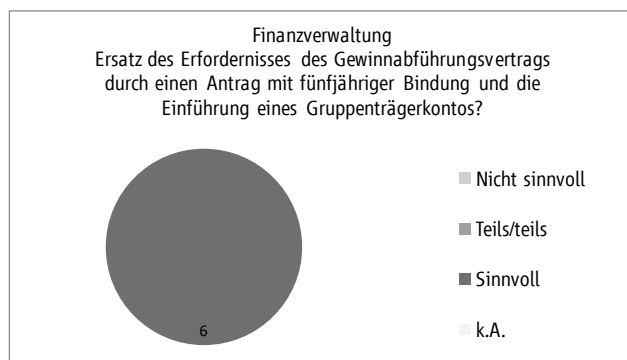
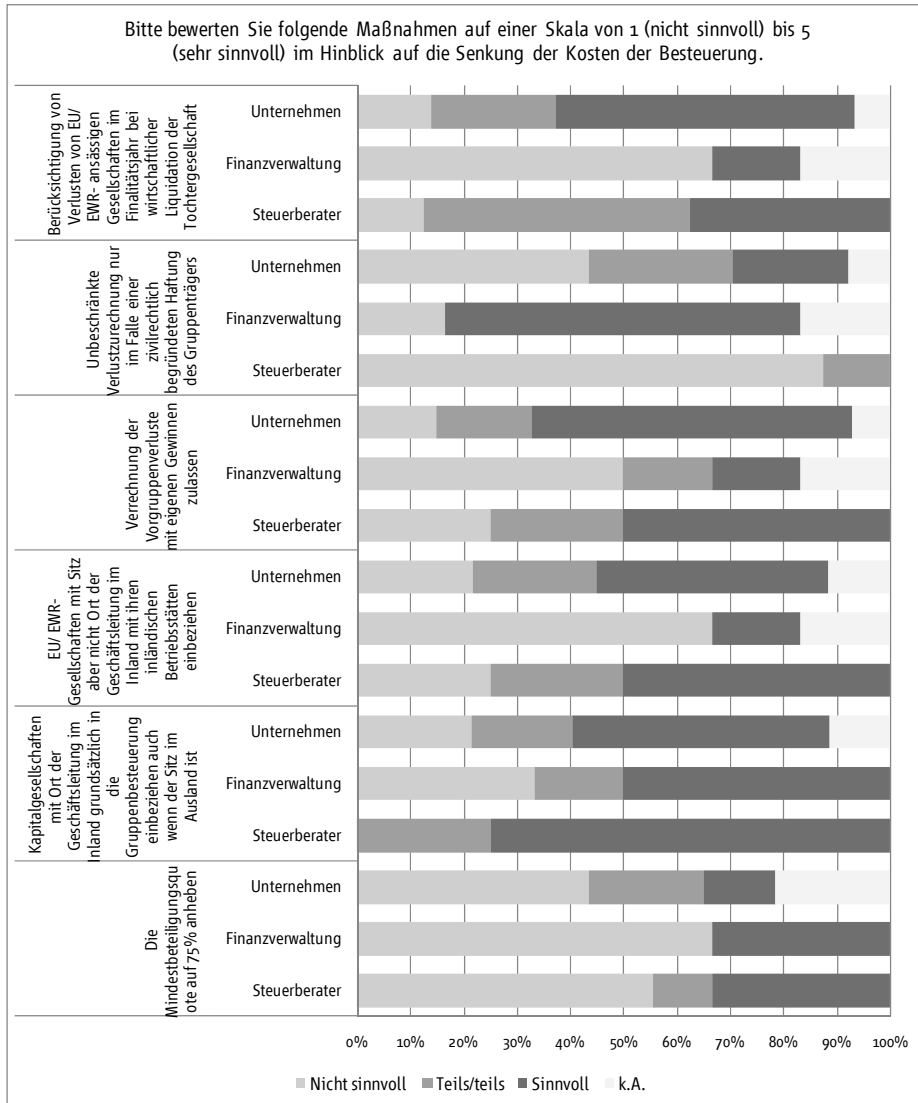


Abbildung 45: Weitere Vereinfachungsmaßnahmen im Rahmen der ertragsteuerlichen Organschaft



A.3.1.7 Erbschaft- und Schenkungsteuer

Abbildung 46: Abschaffung der Begünstigung für Betriebsvermögen (Steuerberater)

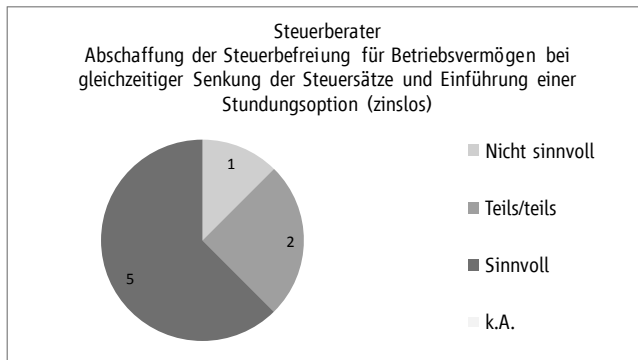


Abbildung 47: Abschaffung der Begünstigung für Betriebsvermögen (Unternehmensvertreter)

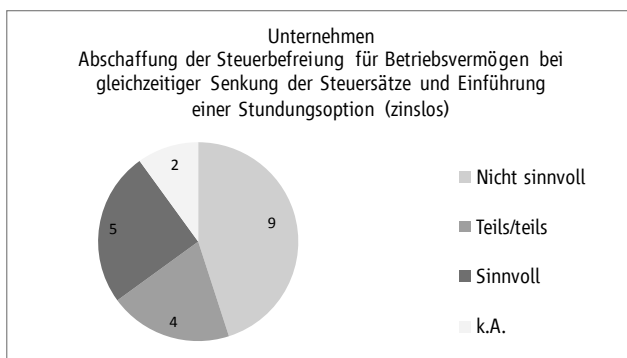


Abbildung 48: Abschaffung der Begünstigung für Betriebsvermögen (Vertreter der Finanzverwaltung)

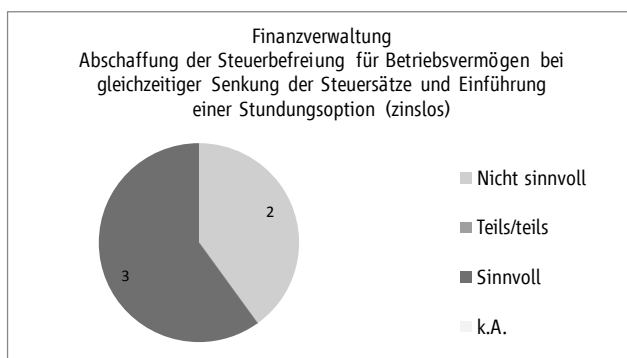
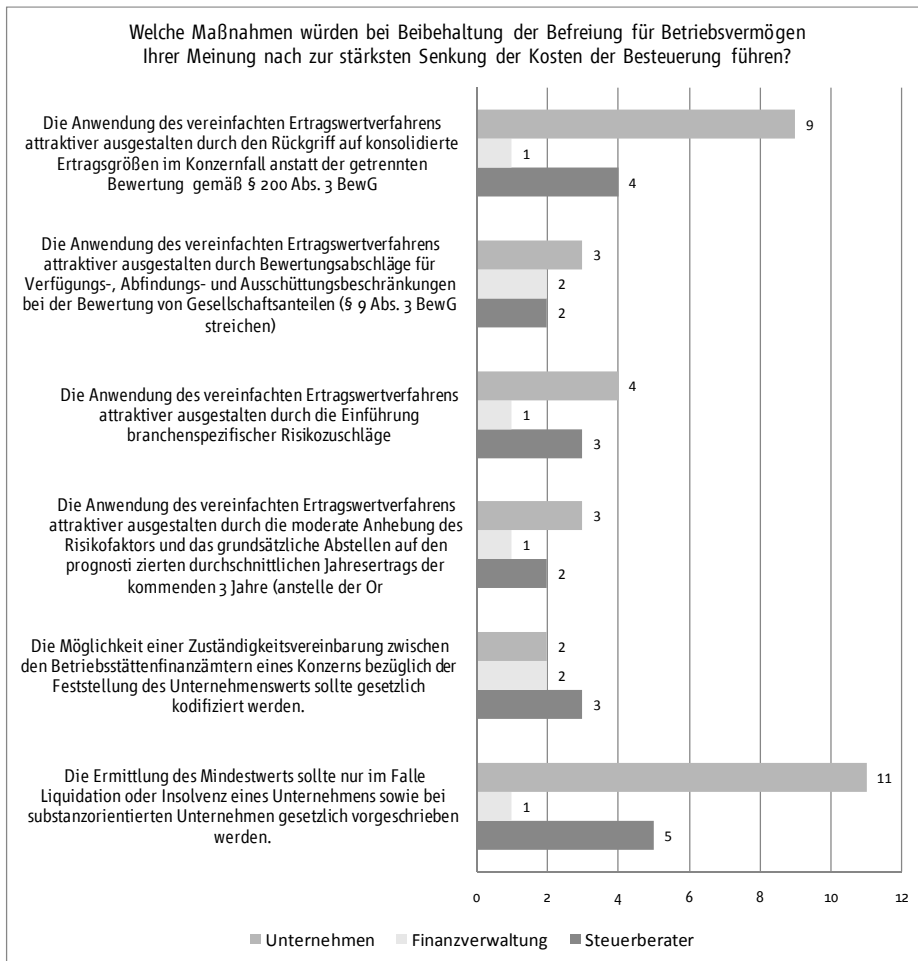


Abbildung 49: Weitere Vereinfachungsmaßnahmen im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer



Literaturverzeichnis

- Bach, S., M. Beznoska und V. Steiner (2010), Aufkommens- und Verteilungswirkungen einer Grünen Vermögensabgabe. Forschungsprojekt im Auftrag der Bundestagsfraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, DIW Berlin: Politikberatung kompakt 59, http://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.366543.de/diwkompakt_2010-059.pdf.
- Bach, S., P. Haan, R. Maiterth und C. Sureth (2004), Modelle für die Vermögensbesteuerung von natürlichen Personen und Kapitalgesellschaften – Konzepte, Aufkommen, wirtschaftliche Wirkungen, DIW Berlin: Politikberatung kompakt 1, http://www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.42405.de/diwkompakt_2004-001.pdf.
- Bachmann, C. (2008), Ertrag- und Erbschaftsteuern bei der internationalen Steuerplanung mittelständischer Unternehmen, Zeitschrift für Betriebswirtschaft Special Issue Nr. 2 78, 91-122.
- Bareis, P. (2006), Probleme des Einkommensteuer-Vorschlags der Stiftung Marktwirtschaft, Der Betrieb 59, 748-752.
- Bäumel, S. (2009), Erbschaftsteuerreform: Auswirkungen auf (kapitalmarktorientierte) Unternehmen, Wahl der „richtigen“ Bewertungsmethode und Rechtsformwirkungen, GmbHRundschau 100, 1135-1141.
- BDA, BDI, IHK, ZDH, ZKA (Hrsg.) (2010), Gemeinsam für spürbare Entlastung - 12 Vorschläge von BDA, BDI, DIHK, ZDH und ZKA zum Abbau bürokratischer Hemmnisse, http://www.bdi.eu/download_content/SteuernUndFinanzpolitik/12_Vorschlaege_Spitzenverb_aende_Buerokratieabbau_030610.pdf.
- BDI/KPMG (Hrsg.) (2009), Die Behandlung von Finanzierungsaufwendungen. Ein Vergleich der Zinsschranke in Deutschland mit den Regelungen in den USA, Italien, Frankreich, den Niederlanden und Schweden, http://www.bdi.eu/download_content/SteuernUndFinanzpolitik/BDI_Zinsschranke_%28FINANZPOLITIK%29131009.PDF.
- Becker, J. und C. Fuest (2007), Steuerpolitische Perspektiven der Unternehmensteuerreform 2008, in: Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung 76, Nr. 2, 39-48.
- Birk, D. (2009), Steuerrecht, 12. Aufl., Heidelberg.
- Bohn, A. (2009), Zinsschranke und Alternativmodelle zur Beschränkung des steuerlichen Zinsabzugs, Wiesbaden.
- Bühler, W., P. Kirchhof und F. Klein (Hrsg.) (1994), Steuervereinfachung. Festschrift für Dietrich Meying zum 65. Geburtstag, Heidelberg.

- Bündnis 90/Die Grünen (2009), Der grüne neue Gesellschaftsvertrag. Klima. Arbeit. Gerechtigkeit. Freiheit,
http://www.gruene.de/fileadmin/user_upload/Dokumente/Wahlprogramm/BTW_Wahlprogramm_2009_290609.pdf.
- Bündnis 90/Die Grünen Fraktion (2010a), Arbeitskreis Finanzen. Mehr Gerechtigkeit bei der Einkommensbesteuerung durch höhere Besteuerung von Kapitaleinkünften,
http://www.gruenebundestag.de/cms/steuern/dokbin/354/354569.hoehere_bestuerung_von_kapitaleinkuenft.pdf.
- Bündnis 90/Die Grünen Fraktion (2010b), Entwurf eines Gesetzes zur Gleichstellung der Lebenspartnerschaft mit der Ehe im Bereich des Steuerrechts, BT-Drs. 17/3218,
<http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/17/032/1703218.pdf>.
- Bündnis 90/Die Grünen (2011), Solide, solidarisch, Grün: Unsere Haushalts- und Finanzpolitik, Vorläufiger Beschluss der 33. Ordentlichen Bundesdelegiertenkonferenz, Kiel, 25.-27. November 2011,
http://www.gruenepartei.de/cms/default/dokbin/397/397727.solide_solidarisch_gruen_unsere_haushalt.pdf.
- Bündnis 90/Die Grünen Fraktion (2011a), Arbeit und Innovation im Mittelstand. Fraktionsbeschluss 8. Februar 2011,
http://www.gruenebundestag.de/cms/beschluesse/dokbin/370/370338.arbeit_und_innovation_im_mittelstand.pdf.
- Bündnis 90/Die Grünen Fraktion (2011b), Grüne Steuerpolitik,
http://www.gruene-bundestag.de/cms/steuern/dok/308/308650.gruene_steuerpolitik.html.
- Bündnis 90/Die Grünen Fraktion (2011c), Die grüne Vermögensabgabe, http://www.gruene-bundestag.de/cms/finanzen/dok/367/367285.die_gruene_vermoegensabgabe.pdf.
- Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.) (2011a), Abschließende Sitzung der Gemeindefinanzkommission am 15. Juni 2011. Beschluss zum Themenkomplex „Rechtsetzung“,
http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_4486/DE/Wirtschaft__und__Verwaltung/Finanz__und__Wirtschaftspolitik/Foederale__Finanzbeziehungen/Kommunal финанzen/20110615-Gemeindefinanzen-Beschluesse-der-Kommission-3-Sitzung,templated=raw,property=publicationFile.pdf.
- Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.) (2011b), Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung, Bericht der Facharbeitsgruppe „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“,
http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_306/DE/Wirtschaft__und__Verwaltung/Steuern/Veroeffentlichungen__zu__Steuerarten/Koerperschaftssteuer__Umwandlungssteuerrecht/001__a,templated=raw,property=publicationFile.pdf.

- Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.) (2011c), Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zum Abbau der kalten Progression, http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_3380/DE/BMF__Startseite/Aktuelles/Aktuelle__Gesetze/Gesetzentwerfe__Arbeitsfassungen/20111207-K-Progression__anl,templateId=raw,property=publicationFile.pdf.
- Bundessteuerberaterkammer (Hrsg.) (2005), Steuerecklicht lichten - Wachstum sichern, http://www.bstbk.de/export/sites/standard/de/ressourcen/Dokumente/04_presse/publikationen/02_steuerrrecht_rechnungslegung/01-11Vorschlaege.pdf.
- Bundessteuerberaterkammer (Hrsg.) (2010a), Bürokratieabbau im Lohnsteuer- und Sozialversicherungsbeitragsrecht, http://www.bstbk.de/export/sites/standard/de/ressourcen/Dokumente/04_presse/publikationen/03_berufsrecht/05-B_Buerokratieabbau2010.pdf.
- Bundessteuerberaterkammer (2010b), Steuergerechtigkeit, Planungssicherheit, Praktikabilität - Empfehlungen an den Steuergesetzgeber, http://www.bstbk.de/export/sites/standard/de/ressourcen/Dokumente/04_presse/publikationen/02_steuerrrecht_rechnungslegung/02-B_Steuereempfehlungen2010.pdf.
- CDU (2010), Wir sind die Union Deutschlands. Beschluss des Bundesausschusses der CDU Deutschlands vom 22. März 2010 in Berlin, <http://www.cdu.de/doc/pdfc/100322-beschluss-cdu-wir-sind-die-union-deutschlands.pdf>.
- CDU/CDU/FDP (2007), Wachstum. Bildung. Zusammenhalt. Der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP, <http://www.cdu.de/doc/pdfc/091026-koalitionsvertrag-cducsu-fdp.pdf>.
- CDU/CDU/SPD (2005), Gemeinsam für Deutschland. Mit Mut und Menschlichkeit. Koalitionsvertrag von CDU, CSU und SPD, <http://www.cducsu.de/upload/koavertrag0509.pdf>.
- Creutzmann, A. (2010), Unternehmensbewertung im Steuerrecht - Neuregelungen des Bewertungsgesetzes ab 1.1. 2009, in: Der Betrieb 63.
- Creutzmann, A. und A. Heuer (2010), Der Risikozuschlag beim vereinfachten Ertragswertverfahren, in: Der Betrieb 63, 1301-1307.
- CSU (2011a), Konsolidieren, Entlasten und Investieren. Beschluss der XXXV. Klausurtagung der CSU-Landesgruppe im Deutschen Bundestag vom 05. – 07. Januar 2011 in Wildbad Kreuth, http://www.eduard-oswald.de/PDF-Dateien/konsolidieren_entlasten_investieren.pdf.
- CSU (2011b), Steuerpolitische Perspektiven für diese Legislaturperiode.
- Dann, H. (2008), Alternativen zur Gewerbesteuer, Aachen.
- Deutscher Bundestag (2007), Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD, Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (BT-Drs. 16/4841), <http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/16/048/1604841.pdf>.

- Deutscher Bundestag (2010), Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Barbara Höll, Katrin Kunert, Harald Koch, weiterer Abgeordneter und der Fraktion DIE LINKE (BT-Drs. 17/4653), <http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/17/046/1704653.pdf>.
- Deutscher Bundestag (2011), Beschlussempfehlung des Finanzausschusses zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung – Drucksachen 17/5125, 17/5196 – Entwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011 (BT-Drs. 6105), <http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/17/061/1706105.pdf>.
- Die Linke (2011), Steuerkonzept. Beschluss des Parteivorstandes, http://www.dielinke.de/fileadmin/download/misc/20110129_Beschluss_Steuerkonzept.pdf?PHPSESSID=31001d2e513708875a32e70973bf39f1.
- Dörfler, H., R. Graf und A. Reichl (2007), Die geplante Besteuerung von Personenunternehmen ab 2008 – Ausgewählte Problembereiche des § 34a EStG im Regierungsentwurf, in: Deutsches Steuerrecht 45, 645-652.
- Drüen, K.-D. (2008), Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung, in : Steuer und Wirtschaft 75, 154-166.
- Drüen, K.-D. (2010), 2010: Der Aufbruch zu einer neuen Steuereultur?, in: Deutsches Steuerrecht 48, 2-8.
- Eichfelder, S. und L. Evers (2011), Der Mannheimer Katalog für eine Vereinfachung des Steuerrechts und das Steuervereinfachungsgesetz 2011, in: Steuer und Wirtschaft 78, 224-235.
- Eichfelder, S., L. Evers, S. Gläser, F. Heinemann, H. Jenzen, A. Kalb, F. Misch (2010), Auswirkungen von Steuervereinfachungen, Abschlussbericht Forschungsprojekt I C 4 – 18/10 im Auftrag des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie, Mannheim, <http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/Steuervereinfachung2010.pdf>.
- Eilers, S. und F. Bühring (2009), Das Ende des Schönwetter-Steuerrechts. Die Finanzmarktkrise gebietet Änderungen im deutschen Sanierungssteuerrecht, in: Deutsches Steuerrecht 47, 137-141.
- Endres, D., C. Spengel und T. Reister (2007), Neu Maß nehmen: Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform 2008, in: Die Wirtschaftsprüfung 60, 478-489.
- Ernst, C. und C. Spengel (2010), Ertragsteuerliche Rahmenbedingungen, in: Schröder, M. und P. Westerheide (Hrsg.), Wirtschaftliche und gesellschaftliche Bedeutung von Familienunternehmen, ZEW Wirtschaftsanalysen, Bd. 97, Baden-Baden.
- Ernst & Young (Hrsg.), Studie zur Evaluation der Gegenfinanzierung der Unternehmensteuerreform 2008. Zinsschranke, Verlustverrechnungsbeschränkung und steuerpolitische Zukunftserwartungen, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2010_Studie_Evaluation_der_Unternehmensteuerreform_2008/\\$FILE/Studie_Zinsschranke_Unternehmensteuerreform2008.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2010_Studie_Evaluation_der_Unternehmensteuerreform_2008/$FILE/Studie_Zinsschranke_Unternehmensteuerreform2008.pdf).
- European Commission (Hrsg.), European Tax Survey, Working Paper No. 3/2004, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/tax_survey.pdf.

- Falterbaum, H., K. Barthel und H. Hübner (Hrsg.), (1995), *Bewertungsrecht und Vermögensteuer*, 11. Auflage, Achim.
- FDP (2009), *Die Mitte stärken. Deutschlandprogramm der Freien Demokratischen Partei. Beschluss des 60. Ord. Bundesparteitags der FDP*, <http://www.liberales.de/files/653/FDP-Bundestagswahlprogramm2009.pdf>.
- FDP Fraktion (2009), *Entwurf eines Gesetzes zur Korrektur der Unternehmensteuerreform (BT-Drs. 16/12525)*, <http://dipbt.bundestag.de/dipbt/btd/16/125/1612525.pdf>.
- FDP (2010), *Für faire Finanzbeziehungen zwischen Bürger und Staat. Ob als Steuerzahler oder als Transferempfänger - Leistung muss sich immer lohnen. Beschluss des 61. Ord. Bundesparteitages der FDP*, http://61.parteitag.fdp.de/files/47/BPTFuer_faire_Finanzbeziehungen_zwischen_Buerger_und_Staat_.pdf.
- FDP (2011), *Beschluss des 62. Ord. Bundesparteitages der FDP, Rostock, 13. bis 15. Mai 2011. Mehr Steuergerechtigkeit – weniger Bürokratie*, http://www.fdp.de/files/1208/BPT-Mehr_Steuergerechtigkeit_-_weniger_B_urokratie.pdf.
- FDP (2010), *Nachhaltige Energie ist unsere Zukunft, Presseinformation Nr. 812*, http://old.liberales.de/files/541/812-Neumann-Nachhaltige_Energie.pdf.
- Finanzministerium NRW (2007), *Konzept für eine Reform der Erbschaftsteuer. Die Bewertung der Vermögensgegenstände erfolgt nach den Verkehrswerten*, http://www.fm.nrw.de/allgemein_fa/presse/pressearchiv/archiv_2007/02112007.php.
- Finke, K., J. Heckemeyer, T. Reister und C. Spengel (2010), *Impact of Tax Rate Cut Cum Base Broadening Reforms on Heterogenous Firms. Learning form the German Tax Reform 2008*, Oxford University Centre for Business Taxation EP 10/05, http://www.sbs.ox.ac.uk/centres/tax/Documents/working_papers/WP1005.pdf.
- Fischer, P. (Hrsg.) (1998), *Steuervereinfachung*, Köln.
- Förster, U. (2007), *Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach der Unternehmensteuerreform 2008*, in: *Der Betrieb* 60, 760-764.
- Frotscher, G. (2011), *Grenzüberschreitende Organschaft – wo stehen wir?*, in: *Internationales Steuerrecht* 19, 697-703.
- Fuest, C. (2006), *Drei Vorschläge für die Reform der Unternehmensbesteuerung. „Allgemeine Unternehmensteuer“ der „Stiftung Marktwirtschaft“*, in: *Orientierungen zur Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik* 108, 17-20.
- Gerber und J. König (2009), *ErbStRG: Auswirkungen eines einheitlichen Kapitalisierungszinssatzes auf die Bewertung von Unternehmen unterschiedlicher Risikoklassen*, in: *Betriebs Berater* 64, 1268-1273.

- Griffith, R., J. Hines und P.B. Sørensen (2010), International Capital Taxation, in: Mirrlees, J., S. Adam, T. Besley, R. Blundell, S. Bond, R. Chote, M. Gammie, P. Johnson, G. Myles and J. Poterba (Hrsg.), Dimensions of Tax Design: the Mirrlees Review, Oxford, 914-1027.
- Gutekunst, G. (2005), Steuerbelastungen und Steuerwirkungen bei nationaler und grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit, Lohmar.
- Harle, G. (2008), Die Auswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 auf die Rechtsformen, in: Betriebs Berater 63, 2151-2165.
- Hecht, S. und T. von Cölln (2010), Fallstricke des vereinfachten Ertragswertverfahrens nach dem BewG i. d. F. des ErbStRG, in: Der Betrieb 63, 1084-1089.
- Hechtner, F. und J. Hundsdoerfer (2008), Steuerbelastung privater Kapitaleinkünfte nach Einführung der Abgeltungsteuer unter besonderer Berücksichtigung der Günstigerprüfung: Unsystematische Grenzbelastungen und neue Gestaltungsmöglichkeiten arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre Nr. 52, http://www.arqus.info/mobile/paper/arqus_52.pdf.
- Henrichs, J. (2010), Besteuerung von Personengesellschaften - Transparenz- oder Trennungsprinzip?, in: Finanz-Rundschau 65, 721-731.
- Herzig, N. (2010), Die Organschaft im Umbruch, in: Deutsches Steuerrecht 48, Beihefter zu Heft 30, 61-67.
- Herzig, N., und A. Bohn (2009), Alternativmodelle zur Zinsschranke, in: Deutsches Steuerrecht 47, 61-68.
- Herzig, N. und A. Bohn (2009), Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz als Umsetzung des Sofortprogramms der Koalitionsparteien zum Unternehmensteuerrecht, in: Deutsches Steuerrecht 47, 2341-2349.
- Herzig, N. und B. Liekenbrock (2011), Expertenbefragung zu Rechtsunsicherheiten der Zinsschranke, in: Die Unternehmensbesteuerung 4, 102-112.
- Hey, J. (2007), Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, in: Betriebs Berater 62, 1303-1309.
- Hey, J. (2010), Perspektiven der Unternehmensbesteuerung. Gewerbesteuer- Gruppenbesteuerung - Verlustverrechnung – Gewinnermittlung, in: Steuer und Wirtschaft 77, 131-143.
- IBFD (2010), Global Individual Tax Handbook 2010, Amsterdam.
- IHK (2004), Analyse verschiedener Modelle für eine große Steuerreform, http://www.ihk-koblenz.de/linkableblob/1155120/3./data/modell_analyse_steuerreform-data.pdf;jsessionid=E9B2B9A6860BF7694EA814C35633FAC7.replz.

- IHK (Hrsg.) (2009), 25 Vorschläge für ein wettbewerbsfähiges Steuerrecht, http://www.muenchen.ihk.de/mike/ihk_geschaeftsfelder/standortpolitik/Anhaenge/25-Vorschlaege-fuer-ein-wettbewerbsfaehiges-Steuerrecht.pdf.
- IHK (Hrsg.) (2010), Freiraum für Wachstum und Wohlstand – 71 Vorschläge der IHK-Organisation zum Abbau bürokratischer Hemmnisse, http://www.wuppertal.ihk24.de/linkableblob/897086/.2./data/DIHK_Vorschlagsliste_Buerokratieabbau_2010-data.pdf;jsessionid=282742E1378067683A95941105AEE6DF.repl1.
- Institut Finanzen und Steuern (1990-2011), Entwicklung der Realsteuerhebesätze in Gemeinden mit mehr als 50. Einwohnern, 1990-2011, Bonn.
- Institut Finanzen und Steuern (2011), Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung - Ein Reformvorschlag, IFSt-Schrift Nr. 471, Bonn.
- Jacobs, O. (Hrsg.) (1998), Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 2. Auflage, München.
- Jacobs, O. (Hrsg.) (2002), Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 3. Auflage, München.
- Jacobs, O. (Hrsg.) (2009), Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 4. Auflage, München.
- Jacobs, O. und C. Spengel (1996), European Tax Analyzer. EDV-gestützter Vergleich der Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften in Deutschland, Frankreich und Großbritannien, Schriftenreihe des ZEW, Bd. 11, Baden-Baden 1996
- Jacobs, O., C. Spengel und M. Vituschek (2000), Steuerreform 2001: Internationale Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen und Rechtsformwahl, in: Recht der Internationalen Wirtschaft 46, 653-644.
- Jacobs, O., C. Spengel und T. Reister (2009), Common Corporate Tax Base (CCTB) and Effective Tax Burdens in the EU Member States, in: World Tax Journal 1, 46-66.
- Jacobs, O., C. Spengel, R. Hermann und T. Stetter (2003), Steueroptimale Rechtsformwahl: Personengesellschaften besser als Kapitalgesellschaften, ZEW Discussion Paper No. 03-30, <ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp0330.pdf>.
- Kaeser, C. (2010), Der Gewinnabführungsvertrag als formale Hürde der Organschaft, in: Deutsches Steuerrecht 48, 56-61.
- Kessler, W., A. Pfuhl und B. Grether (2011), Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG in der steuerlichen (Beratungs-)Praxis. Ergebnisse einer onlinebasierten Umfrage, in: Der Betrieb 64, 185-189.
- Kirchhof, P. (1994), Der Verfassungsrechtliche Auftrag zur Steuervereinfachung, in: Bühler, W., P. Kirchhof und F. Klein (Hrsg.), Steuervereinfachung, Heidelberg, 3-20.
- Kirchhof, P. (2003), Das EStGB – ein Vorschlag zur Reform des Ertragsteuerrechts, in: Deutsches Steuerrecht 41, Beihefter zu Heft 37, 1-16.

- Kirchhof, P. (Hrsg.) (2011), Bundessteuergesetzbuch, Heidelberg.
- Kleineidam, H.-J. und D. Liebchen (2007), Die Mär von der Steuerentlastung durch die Unternehmensteuerreform 2008. Die Gesamtsteuerbelastung von Personenunternehmen nach dem Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes vom 5. 2. 2007, in: Der Betrieb 60, 409-412.
- Knirsch, D., R. Maiterth und J. Hundsdorfer (2008), Aufruf zur Abschaffung der misslungenen Theaurierungsbegünstigung!, in: Der Betrieb 61, 1405-1407.
- Kohl, T. (2009), Überblick zum und Würdigung des vereinfachten Ertragswertverfahrens nach dem neuen Bewertungsrecht, in: Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge 16, 554-558.
- Kroppen, H-K. und S. Rasch (2010), Anmerkungen zu den Verwaltungsgrundsätzen Funktionsverlagerung vom 13.10.2010, in: Internationale Wirtschafts-Briefe, 824-841.
- Kuber, H. (2005), Entwürfe für ein neues Einkommensteuergesetz, in: Betriebs Berater 60, 743-749.
- Lang, J. und J. Englisch (2005), Zur Verfassungswidrigkeit der neuen Mindestbesteuerung, in: Steuer und Wirtschaft 80, 3-24.
- Lang, J. (2011), Unternehmensbesteuerung im internationalen Wettbewerb, in: Steuer und Wirtschaft 86, 144-158.
- Lang, J., N. Herzig, J. Hey, H.-G. Horlemann, J. Pelka, H.-J. Pezzer, R. Seer und K. Tipke (2005), Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Köln.
- Lenz, M. und G. Rautenstrauch (2010), Die neue Öffnungsklausel bei der Funktionsverlagerung in § 1 Abs. 3 Satz 10 Hs. 2 AStG, in: Der Betrieb 63, 696 – 699.
- Lohr, J.-A. und A. Görges (2010), Probleme und Zukunft der Organschaft, in: Der Betrieb 63, 2576-2581.
- Lüdicke, J. (2009), Reform der Konzernbesteuerung (I), in: Finanz-Rundschau 64, 1025-1030.
- Märkle, R. (1994), Steuervereinfachung durch die Verwaltung, in: Bühler, W. (Hrsg.), Steuervereinfachung. Festschrift für Dietrich Meyding zum 65. Geburtstag, Heidelberg.
- Maiterth, R. (2001), Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, in: Betriebs Berater 46, 1172-1175.
- Maiterth, R. und H. Müller (2007), Unternehmensteuerreform 2008 – Mogelpackung statt großer Wurf, Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung 76, Nr. 2, 49–73.
- Mayr, G. (2010), Moderne Gruppenbesteuerung für Deutschland? – zehn Vorschläge aus den Praxiserfahrungen Österreichs, in: Internationales Steuerrecht 18, 633-638

- Müller, H. (2005), Eine ökonomische Analyse der Besteuerung von Beteiligungen nach dem Kirchhof'schen EStGB, Arqus Diskussionsbeitrag Nr. 12, http://www.arqus.info/mobile/paper/arqus_12.pdf.
- Nacke, A. (2009), Gesetzentwurf zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz, in: Der Betrieb 62, 2507-2511.
- Obser, R. (2010), BFH an EuGH: Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen gemeinschaftsrechtswidrig?, in: Internationales Steuerrecht 18, 780-784.
- Oestreicher, A. und C. Spengel (2003), Steuerliche Abschreibung und Standortattraktivität, Baden-Baden.
- Oestreicher, A., T. Reister und C. Spengel (2009), Common Corporate Tax Base (CCTB) and Effective Tax Burdens in the EU Member States, World Tax Journal 1, 46-66.
- Oestreicher, A., W. Scheffler, C. Spengel und D. Wellisch (2008), Modelle einer Konzernbesteuerung für Deutschland und Europa, ZEW Wirtschaftsanalysen, Bd. 87, Baden-Baden.
- Ondracek, D. (2011), Steuervereinfachung ist machbar – aber wie und wann?, in: Deutsches Steuerrecht 49, 1-4.
- Peters, B. und P. Westerheide (2010), Finanzierung und Finanzierungsprobleme von Familienunternehmen, in: Schröder, M. und P. Westerheide (Hrsg.), Wirtschaftliche und gesellschaftliche Bedeutung von Familienunternehmen, ZEW Wirtschaftsanalysen, Bd. 97, Baden-Baden.
- Peter, M., O. Wehnert, M. Koch und S. Peter (2011), Änderungen bei der Besteuerung von Funktionsverlagerungen durch das EU-Vorgaben-Umsetzungsgesetz – echte Erleichterung oder Fata Morgana in der Steuerwüste?, in: Internationales Steuerrecht 19, 180-184.180-184.
- Prinz, U. (2010), Gedankensplitter zur konzeptionellen Fortentwicklung des steuerlichen Organisationsrechts. Diskussionsbeitrag zum 2. Münchner Unternehmenssteuerforum, in: Deutsches Steuerrecht 48, Beihefter zu Heft 30, 67-72.
- Ruppe, H. (1998), Steuergleichheit als Grenze der Steuervereinfachung, in: Fischer, P. (Hrsg.) Steuervereinfachung, Köln, 29-65.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (Hrsg.) (2003), Staatsfinanzen konsolidieren – Steuersystem reformieren, Jahresgutachten 2003/04, Wiesbaden.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (Hrsg.) (2005), Die Chance nutzen – Reformen mutig voranbringen, Jahresgutachten 2005/06, Wiesbaden.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (Hrsg.) (2007), Das Erreichte nicht verspielen, Jahresgutachten 2007/08, Wiesbaden.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (Hrsg.) (2009), Die Zukunft nicht aufs Spiel setzen, Jahresgutachten 2009/10, Wiesbaden.

- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (Hrsg.) (2010), Chancen für einen stabilen Aufschwung, Jahresgutachten 2010/11, Wiesbaden.
- Schaden, M. und D. Käshammer (2007), Die Neuregelung des § 8a KStG im Rahmen der Zinsschranke, in: Betriebs Berater 62, 2259-2266.
- Scheffler, W. (2009), Die Besteuerung von Unternehmen, Bd. 1 Ertrag-, Substanz- und Verkehrssteuern, 11. Auflage, Heidelberg.
- Schlenker, A. (2011), in: Blümich – Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz Kommentar, 11. Auflage, § 10d EStG Rn. 6.
- Schmidt, E. (2010), Bayerische Reformüberlegungen zur Gruppenbesteuerung, in: Der Betrieb 63, 43-44.
- Schön, W. (2002), Vermeidbare und unvermeidbare Hindernisse der Steuervereinfachung, in: Steuer und Wirtschaft 70, 23-35.
- Schön, W. (2008), Steuerpolitik 2008 – Das Ende der Illusionen?, in: Deutsches Steuerrecht 46, 10-20.
- Schön, W. (2009), Zurück in die Zukunft? Gesellschafter-Fremdfinanzierung im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, in: Internationales Steuerrecht 18, 882-889.
- Schreiber, U. (2006), Allgemeine Unternehmenssteuer oder Duale Einkommensteuer, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 76, 1163-1185.
- Schreiber, U. (2009), Gewinnermittlung und Besteuerung der Einkommen, in: Steuer und Wirtschaft 77, 105-115.
- Schreiber, U. und C. Spengel (2006), Allgemeine Unternehmenssteuer und Duale Einkommensteuer, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 58, 275-288.
- Slemrod, J. und V. Venkatesh (2002), The Income Tax Compliance Cost of Large and Mid-size Businesses, A report to the IRS LMSB Division, Working Paper Nr. 914, Ross School of Business, <http://deepblue.lib.umich.edu/bitstream/2027.42/39364/1/914.pdf>.
- SPD (2009), Sozial und Demokratisch. Anpacken. Für Deutschland. Regierungsprogramm der SPD 2009 – 2013, http://www.spd.de/scalableImageBlob/1786/data/regierungsprogramm_bundesparteitag_berlin_2009-data.pdf.
- SPD (2010), Deutschland besser regieren! Neuer Fortschritt - Unser Projekt für ein faires Deutschland, Beschluss Nr. 3 des a.o. SPD-Parteitag, http://www.spd.de/scalableImageBlob/3870/data/bpt2010_beschluss_deutschland_besser_regieren-data.pdf.
- SPD (2011a), Nationaler Pakt für Bildung und Entschuldung. Wir denken an morgen!, http://www.spd.de/scalableImageBlob/17246/data/20110908_akt_finanzkonzept-data.pdf.

- SPD (2011b), Fortschritt und Gerechtigkeit: Wirtschaftlicher Erfolg, solide Finanzen und sozialer Zusammenhalt, Beschluss Nr. 53 vom Ordentlichen SPD-Parteitag Berlin vom 4.-6. Dezember 2011, http://www.spd.de/linkableblob/21946/data/53_beschluss_wirtschaft_finanzen_lang.pdf.
- Spengel, C. (2003), Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union - Steuerwirkungsanalyse, Empirische Befunde, Reformüberlegungen, Düsseldorf.
- Spengel, C. (2006), Besteuerung von Einkommen- Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen. Gutachten G für den 66. Deutschen Juristentag, in: Ständige Deputation des Deutschen Juristentages (Hrsg.), Verhandlungen des sechsundsechzigsten Deutschen Juristentages, Bd. I, München.
- Spengel, C. (2009), Bilanzrechtsmodernisierung – Die Zukunft der Steuerbilanz, in: Finanz-Rundschau 64, 101-108.
- Spengel, C. (2010), Die Umgestaltung der Gewerbesteuer ist überfällig, in: Der Betrieb 63, erste Seite zu Heft Nr. 31.
- Spengel, C. (2010), Überlegungen zur Fortentwicklung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland, in: Schön, W. und C. Osterloh-Konrad (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, Heidelberg, 59-95.
- Spengel, C. (2011), Steuervereinfachung aus Unternehmenssicht, in: Der Betrieb 64, 3-4.
- Spengel C. und C. Ernst (2008), Private Kapitalanlagen vor und nach der Einführung der Abgeltungssteuer – eine steuerplanerische Analyse, in: Deutsches Steuerrecht 46, 835-841.
- Spengel, C. und A. Oestreicher (2011), Common Corporate Tax Base in the EU - Impact on the Size of Tax Bases and Effective Tax Burdens, ZEW Economic Studies, Bd. 43, Heidelberg.
- Spengel, C., K. Finke und B. Zinn (2010), Bedeutung der Substanzbesteuerung in Deutschland - Eine quantitative Analyse unter Einbezug von Reformüberlegungen, ZEW Wirtschaftsanalysen, Bd. 96, Baden-Baden.
- Spengel, C. und B. Zinn (2010), Konsequenzen und Folgerungen aus den Unternehmenssteuerreformen in Deutschland in den vergangenen 20 Jahre, in: Tipke, K., R. Seer, J. Hey und J. Englisch (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung. Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, Köln, 399-421.
- Spengel und Zinn (2011), Vermögensabgaben aus ökonomischer Sicht - Eine quantitative Analyse unter Berücksichtigung aktueller politischer Reformvorschläge, in: Steuer und Wirtschaft, 78, 173-188.
- Stapperfend, T. (2005), Die Unternehmensbesteuerung in den Entwürfen zur Reform des Einkommensteuerrechts, in: Finanz-Rundschau 60, 74- 82.

- Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.) (2006a), Kommission „Steuergesetzbuch“. Steuerpolitisches Programm, Berlin,
http://www.stiftungmarktwirtschaft.de/fileadmin/user_upload/Dokumente/Steuerpolitisches-Programm-Druckfassung.pdf.
- Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.) (2006b), Gesetz zur Steuerlichen Gewinnermittlung (StGEG),
http://www.stiftung-marktwirtschaft.de/fileadmin/user_upload/Dokumente/Gesetz_zur_Steuerlichen_Gewinnermittlung_mit_Begrueendungen_Juli_2006.pdf.
- Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.) (2006c), Entwurf Allgemeines Unternehmensteuergesetz (UntStG),
http://www.stiftungmarktwirtschaft.de/fileadmin/user_upload/Dokumente/Unternehmensteuergesetz_mit_Begrueendungen_Juli_2006.pdf.
- Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.) (2009), Entwurf eines Einkommensteuergesetzes (EStG), 2. Auflage,
http://www.stiftungmarktwirtschaft.de/fileadmin/user_upload/Dokumente/Einkommensteuergesetz_neu_komplett_2.Auflage.pdf.
- Suttman, C. (2007), Die Flat Tax. Bemessungsgrundlage und Tarif im Rahmen einer „flachen“ Einkommensteuer. Effizienz, Gerechtigkeit und rechtliche Wertung, Berlin.
- SVR/ZEW/MPI (Hrsg.) (2006), Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer, Wiesbaden, ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/Duale_ESt_erstes_kapitel.pdf.
- Thömmes, O. (2011), Gewerbsteuerliche Hinzurechnung ist mit EU-Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie vereinbar, in: Internationale Wirtschafts-Briefe, 627-632.
- Tipke, K. (2000), Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Auflage, Köln.
- Tipke, K. (2002), Der Karlsruher Entwurf zur Reform der Einkommensteuer - Versuch einer steuerjuristischen Würdigung, in: Steuer und Wirtschaft 70, 148-175.
- Tipke, K., R. Seer, J. Hey und J. Englisch (Hrsg.) (2010), Gestaltung der Steuerrechtsordnung. Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, Köln.
- Trittin, J. und V. Ratzmann (2011), Nachhaltige Haushalts- und Finanzpolitik – Sicherung der Handlungsfähigkeit von Bund, Ländern und Kommunen, Finanzkommission der Fraktionsvorsitzendenkonferenz, Abschlussbericht vom 29. August 2011,
http://www.gruenebundestag.de/cms/fraktion/dokbin/389/389123.abschlussbericht_finanzkommission_der_fr.pdf.
- Truger, A. (2003), Zur Einschätzung aktueller Einkommensteuerreformkonzepte. Kurzstudie im Auftrag des DGB-Bundesvorstandes, Düsseldorf,
<http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Einkommensteuerref.pdf>.

- Voß, R. (2003), Der Karlsruher Entwurf - Ein Weg nach vorn oder ein Weg in die Vergangenheit? Erweiterung zu Weber-Grellet, ZRP 2003, 279, in: Zeitschrift für Rechtspolitik 36, 458-461.
- Wagner, F. (2004), Steuervereinfachung – mit ökonomischem Sachverstand gegen populistische Versimpelung, in: Ifo Schnelldienst 1/2004, 4-7.
- Wagner, F. (2006), Was bedeutet Steuervereinfachung wirklich? in: Perspektiven der Wirtschaftspolitik 7, 19-33.
- Wagner, F. (2010), Warum sind nur manche Steuern reformbedürftig und andere nicht?, in: Tipke, K., R. Seer, J. Hey und J. Englisch (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung. Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, Köln, 345-365.
- Wassermann, B. (2010), Mittelständische Unternehmensbewertung im neuen Erbschaftsteuerrecht. Eine ökonomische Analyse, in: Deutsches Steuerrecht 48, 183-190.
- Wassermeyer, F. (2001), Anmerkungen zum Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, in: Deutsches Steuerrecht 39, 920-924.
- Wehnert, O. und Y Sano (2010), Internationale Regelungen zu Funktionsverlagerungen, in: Internationales Steuerrecht 18, 53-57.
- Wesselbaum-Neugebauer, C. (2008), § 34a EStG – Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung oder Option für ein virtuelles Trennungsprinzip?, Schumpeter Discussion Papers No. 2008-009, Wuppertal.
- Wiegard, W. (2010), Zwanzig Thesen zur Steuerpolitik, in: Finanz-Rundschau 65, 401-407.
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2004), Flat Tax oder Duale Einkommensteuer? Zwei Entwürfe zur Reform der deutschen Einkommensbesteuerung, http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_3378/DE/BMF__Startseite/Service/Downloads/Downloads__allgemein/Gutachten__Flat__Tax__oder__Duale__Einkommensteuer,templateId=raw,property=publicationFile.pdf.
- Witt, C.-H. (2009), Reform der Konzernbesteuerung (V), in: Finanz-Rundschau 64, 1045-1049.

Tabellenverzeichnis

| | |
|---|----|
| Tabelle 1: Veränderungen im Rahmen der Körperschaftsteuer (1990-2011)..... | 6 |
| Tabelle 2: Entwicklungen im Rahmen der Anteilseignerbesteuerung (Einkommensteuer) | 11 |
| Tabelle 3: Zentrale Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Reformkonzepte | 42 |
| Tabelle 4: Steuerbilanz des Unternehmensmodells in EUR (Periode 6)..... | 48 |
| Tabelle 5: Bilanz- und Erfolgskennzahlen des Modellunternehmens (Periode 6)..... | 49 |
| Tabelle 6: Effektive Steuerbelastungen und Bedeutung der einzelnen Steuerarten auf Unternehmensebene im Betrachtungszeitraum 1990-2011 (Kapitalgesellschaft) | 50 |
| Tabelle 7: Effektive Steuerbelastungen und Bedeutung der einzelnen Steuerarten auf Gesamtebene im Betrachtungszeitraum 1990-2011 (Kapitalgesellschaft) | 53 |
| Tabelle 8: Effektive Steuerbelastungen und Bedeutung der einzelnen Steuerarten auf Gesamtebene im Betrachtungszeitraum 1990-2011 (Personengesellschaft) | 53 |
| Tabelle 9: Effektive Steuerbelastungen auf Gesamtebene im Betrachtungszeitraum 1990-2011 (Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft) | 55 |
| Tabelle 10: Berücksichtigte Charakteristika der Steuerreformkonzepte für die Besteuerung von Unternehmen..... | 58 |
| Tabelle 11: Berücksichtigte Charakteristika der Steuerreformkonzepte für die Besteuerung von natürlichen Personen | 59 |
| Tabelle 12: Effektive Steuerbelastungen der Reformkonzepte im Vergleich zum Rechtsstand 2011 | 60 |
| Tabelle 13: Berücksichtigte politische Reformvorschläge für die Besteuerung von Unternehmen | 63 |
| Tabelle 14: Berücksichtigte politische Reformvorschläge für die Besteuerung natürlicher Personen | 64 |
| Tabelle 15: Effektive Steuerbelastungen und Bedeutung der einzelnen Steuerarten auf Unternehmensebene bei Umsetzung der steuerpolitischen Reformüberlegungen (Kapitalgesellschaft)..... | 65 |
| Tabelle 16: Effektive Steuerbelastungen und Bedeutung der einzelnen Steuerarten auf Gesamtebene bei Umsetzung der steuerpolitischen Reformüberlegungen (Kapitalgesellschaft)..... | 66 |
| Tabelle 17: Effektive Steuerbelastungen und Bedeutung der einzelnen Steuerarten auf Gesamtebene bei Umsetzung der steuerpolitischen Reformüberlegungen (Personengesellschaft)..... | 69 |
| Tabelle 18: Effektive Steuerbelastung auf Unternehmensebene im Zeitablauf und bei Umsetzung der steuerpolitischen Reformüberlegungen (Kapitalgesellschaft) | 70 |

| | |
|---|-----|
| Tabelle 19: Effektive Steuerbelastungen auf Gesamtebene im Zeitablauf und bei Umsetzung der steuerpolitischen Reformüberlegungen (Kapitalgesellschaft) | 71 |
| Tabelle 20: Effektive Steuerbelastungen auf Gesamtebene im Zeitablauf und bei Umsetzung der steuerpolitischen Reformüberlegungen (Personengesellschaft) | 72 |
| Tabelle 21: Steuerbelastung auf Unternehmensebene bei Variation der Umsatzrendite (Kapitalgesellschaft)..... | 74 |
| Tabelle 22: Steuerbelastung auf Gesamtebene bei Variation der Umsatzrendite (Kapitalgesellschaft) | 75 |
| Tabelle 23: Steuerbelastung auf Gesamtebene bei Variation der Umsatzrendite (Personengesellschaft) | 77 |
| Tabelle 24: Steuerbelastung auf Unternehmensebene bei Variation der Eigenkapitalquote (Kapitalgesellschaft)..... | 79 |
| Tabelle 25: Steuerbelastung auf Gesamtebene bei Variation der Eigenkapitalquote (Kapitalgesellschaft)..... | 80 |
| Tabelle 26: Steuerbelastung auf Gesamtebene bei Variation der Eigenkapitalquote (Personengesellschaft) | 83 |
| Tabelle 27: Erfolgs- und Bilanzkennzahlen der Modellunternehmen verschiedener Wirtschaftsbereiche (Stand: Periode 6 von 10) | 84 |
| Tabelle 28: Steuerbelastung auf Unternehmensebene nach Wirtschaftsbereichen (Kapitalgesellschaft)..... | 85 |
| Tabelle 29: Steuerbelastung auf Gesamtebene nach Wirtschaftsbereichen (Kapitalgesellschaft) | 86 |
| Tabelle 30: Steuerbelastung auf Gesamtebene nach Wirtschaftsbereichen (Personengesellschaft) | 88 |
| Tabelle 31: Steuerbelastung der EU-Mitgliedstaaten (Rechtsstand 2010) | 90 |
| Tabelle 32: Auswirkungen der Reformoptionen auf die Position Deutschlands im Länderranking | 91 |
| Tabelle 33: Tarifliche Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften und Anteilseigner (1990, 2004 und 2011, Anteile im Privatvermögen) | 143 |
| Tabelle 34: Tarifliche Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften und Anteilseigner 2004 und 2011 bei Anwendung verschiedener Körperschaftsteuersysteme..... | 144 |
| Tabelle 35: Tarifliche Steuerbelastung von Personengesellschaften bei Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung und Nachversteuerung..... | 145 |
| Tabelle 36: Tarifliche Steuerbelastung der Dualen Einkommensteuer (Rechtsstand 2011) | 146 |
| Tabelle 37: Einkommensteuertarife der Reformkonzepte von FDP, Die Linke, Bündnis 90/Die Grünen und SPD..... | 147 |
| Tabelle 38: Tarifliche Steuerbelastung der steuerpolitischen Reformüberlegungen (Kapitalgesellschaft) | 148 |
| Tabelle 39: Tarifliche Steuerbelastung der steuerpolitischen Reformüberlegungen (Personengesellschaft)..... | 149 |

Abbildungsverzeichnis

| | |
|---|-----|
| Abbildung 1: Positionierung Deutschlands im Vergleich zu den EU-Mitgliedstaaten unter Einbezug der steuerpolitischen Reformvorschläge (Kapitalgesellschaft) | 89 |
| Abbildung 2: Positionierung Deutschlands im Vergleich zu den EU-Mitgliedstaaten unter Einbezug der wissenschaftlichen Reformkonzepte (Kapitalgesellschaft)..... | 92 |
| Abbildung 3: Tätigkeitsfeld der Befragten..... | 109 |
| Abbildung 4: Identifikation wesentlicher Problemfelder | 111 |
| Abbildung 5: Ausweitung der Anwendung des Trennungsprinzips | 113 |
| Abbildung 6: Ausweitung der Anwendung des Transparenzprinzips | 114 |
| Abbildung 7: Weitere Vereinfachungsmaßnahmen im Rahmen der Besteuerung von Personengesellschaften | 115 |
| Abbildung 8: Rückkehr zu § 8a KStG a.F. in modifizierter Form..... | 118 |
| Abbildung 9: Vereinfachungsmaßnahmen im Falle der Beibehaltung der Zinsschranke | 119 |
| Abbildung 10: Zusammenhang zwischen internationaler Geschäftstätigkeit und den Kosten der Besteuerung | 121 |
| Abbildung 11: Komplexitätsquellen bei grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit | 122 |
| Abbildung 12: Ersatz der Gewerbesteuer durch eine Kommunale Zuschlagsteuer | 124 |
| Abbildung 13: Vereinfachungsmaßnahmen im Falle der Beibehaltung der Gewerbesteuer | 124 |
| Abbildung 14: Umfassende Reform der Organschaft | 128 |
| Abbildung 15: Weitere Vereinfachungsmaßnahmen zur Reform der ertragsteuerlichen Organschaft..... | 129 |
| Abbildung 16: Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer | 131 |
| Abbildung 17: Weitere Maßnahmen zur Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer | 133 |
| Abbildung 18: Unternehmensgruppe..... | 150 |
| Abbildung 19: Nettoumsatz..... | 150 |
| Abbildung 20: Rechtsform..... | 151 |
| Abbildung 21: Branchenzugehörigkeit | 151 |
| Abbildung 22: Problemfelder nach Tätigkeitsfeldern | 152 |
| Abbildung 23: Ausweitung des Trennungsprinzips (Steuerberater) | 153 |
| Abbildung 24: Ausweitung des Trennungsprinzips (Unternehmensvertreter) | 153 |
| Abbildung 25: Ausweitung des Trennungsprinzips (Vertreter der Finanzverwaltung) | 153 |

| | |
|--|-----|
| Abbildung 26: Ausweitung des Transparenzprinzips (Steuerberater) | 154 |
| Abbildung 27: Ausweitung des Transparenzprinzips (Unternehmensvertreter) | 154 |
| Abbildung 28: Ausweitung des Transparenzprinzips (Vertreter der Finanzverwaltung) | 154 |
| Abbildung 29: Weitere Vereinfachungsmaßnahmen im Rahmen der Besteuerung von Personengesellschaften | 155 |
| Abbildung 30: Rückkehr zu § 8a KStG a.F. in modifizierter Form (Steuerberater) | 156 |
| Abbildung 31: Rückkehr zu § 8a KStG a.F. in modifizierter Form (Unternehmensvertreter) | 156 |
| Abbildung 32: Rückkehr zu § 8a KStG a.F. in modifizierter Form (Vertreter der Finanzverwaltung) | 156 |
| Abbildung 33: Weitere Vereinfachungsmaßnahmen im Rahmen der Zinsschranke | 157 |
| Abbildung 34: Grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit und Kosten der Besteuerung (Steuerberater) | 158 |
| Abbildung 35: Grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit und Kosten der Besteuerung (Unternehmensvertreter) | 158 |
| Abbildung 36: Grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit und Kosten der Besteuerung (Vertreter der Finanzverwaltung) | 158 |
| Abbildung 37: Komplexitätsquellen bei grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit | 158 |
| Abbildung 38: Ersatz der Gewerbesteuer durch eine Kommunale Zuschlagsteuer (Steuerberater) | 160 |
| Abbildung 39: Ersatz der Gewerbesteuer durch eine Kommunale Zuschlagsteuer (Unternehmensvertreter) | 160 |
| Abbildung 40: Ersatz der Gewerbesteuer durch eine Kommunale Zuschlagsteuer (Vertreter der Finanzverwaltung) | 160 |
| Abbildung 41: Weitere Vereinfachungsmaßnahmen im Rahmen der Gewerbesteuer | 161 |
| Abbildung 42: Ersatz des Erfordernisses des Gewinnabführungsvertrags (Steuerberater) | 162 |
| Abbildung 43: Ersatz des Erfordernisses des Gewinnabführungsvertrags (Unternehmensvertreter) | 162 |
| Abbildung 44: Ersatz des Erfordernisses des Gewinnabführungsvertrags (Vertreter der Finanzverwaltung) | 162 |
| Abbildung 45: Weitere Vereinfachungsmaßnahmen im Rahmen der ertragsteuerlichen Organschaft | 163 |
| Abbildung 46: Abschaffung der Begünstigung für Betriebsvermögen (Steuerberater) | 164 |
| Abbildung 47: Abschaffung der Begünstigung für Betriebsvermögen (Unternehmensvertreter) | 164 |
| Abbildung 48: Abschaffung der Begünstigung für Betriebsvermögen (Vertreter der Finanzverwaltung) | 164 |
| Abbildung 49: Weitere Vereinfachungsmaßnahmen im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer | 165 |

