Abschlussbericht

Forschungsprojekt I C 4 – 18/10

im Auftrag des Bundesministeriums für
Wirtschaft und Technologie

Auswirkungen von Steuervereinfachungen

Prof. Dr. Sebastian Eichfelder, Bergische Universität Wuppertal
Lisa Evers, ZEW Mannheim
Dr. Sven Christian Gläser, Ebner Stolz Mönning Bachem
PD Dr. Friedrich Heinemann, ZEW Mannheim
Prof. Dr. Holger Jenzen, Ebner Stolz Mönning Bachem und Universität Mannheim
Dr. Alexander Kalb, ZEW Mannheim
Dr. Florian Misch, ZEW Mannheim

Mannheim, den 22.09.2010

Ansprechpartner:
PD Dr. Friedrich Heinemann
Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung
L 7, 1
D-68161 Mannheim
Telefon: 0621 / 1235-149
Telefax: 0621 / 1235-223
E-mail: heinemann@zew.de

Inhaltliche Verantwortung:

Kapitel 2: ZEW Mannheim

Kapitel 3: Bergische Universität Wuppertal

Kapitel 4: ZEW Mannheim

Kapitel 5: Ebner Stolz Mönning Bachem

Danksagungen:
Die Autoren bedanken sich für viele hilfreiche Hinweise von: Daniel Dreßler, Prof. Dr. Christoph Spengel, Manuela Wänger, Benedikt Zinn und allen Teilnehmern der Expertenumfrage und des am 6. Juli 2010 im Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie durchgeführten Experten-Workshops. Für die technische Unterstützung danken die Autoren zudem Marc-Daniel Moessinger, Marie-Christin Scholl und Michael Wältermann. Die Verantwortung für den Inhalt des Gutachtens liegt alleine bei den Autoren.

Inhaltsverzeichnis

1 Einleitung 1

2 Systematische Identifikation von möglichen Maßnahmen der Steuervereinfachung 5

2.1 Der Zielkonflikt zwischen Vereinfachung und Lenkungsanspruch 5

2.2 Literaturübersicht 5

2.2.1 Internationale Literatur 5

2.2.2 Auf Deutschland bezogene Literatur 9

2.3 Experteninterviews 15

2.4 Klassifizierungsansätze 17

2.5 Übersicht über die im Rahmen der Studie betrachteten Maßnahmen 20

2.5.1 Ausweitung der Typisierungen und Pauschalierungen 21

2.5.2 Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens 27

2.5.3 Systematisierung 41

2.5.4 Änderung der Besteuerungsstruktur 58

2.5.5 Rahmenbedingungen verbessern 65

2.6 Ergebnis 66

3 Systematisierung und Quantifizierung von Steuererhebungskosten 71

3.1 Einleitung und methodisches Vorgehen 71

3.2 Auswertung der Literatur 78

3.2.1 Befolgungskosten von Unternehmen und Privathaushalten 78

3.2.2 Kosten der öffentlichen Verwaltung 98

3.2.3 Zusammenfassung der Ergebnisse 106

3.3 Identifizierung von Kostenentlastungspotentialen 108

3.3.1 Typisierung und Pauschalierung 109

3.3.2 Kinderbetreuungskosten 112

3.3.3 Vereinfachung des § 2 Abs. 5b Satz 2 EStG 113

3.3.4 Einführung von Pflegeheimpauschbeträgen 114

3.3.5 Vereinfachung des Familienleistungsausgleichs und des Sonderbedarf-Freibetrags (§ 33a Abs. 2 EStG) 114

3.3.6 Vorausgefüllte Steuererklärungen 115
3.3.7 Dokumentationspflichten bei internationalen Unternehmen 116
3.3.8 Ausweitung der Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG 118
3.3.9 Vorsteuerabzug vereinfachen 121
3.3.10 Reduktion der Differenzierung in den Umsatzsteuersätzen 121
3.3.11 Lohnsteuer und Sozialversicherung 122
3.3.12 Bewertungsvereinfachungen in der Erbschaftsteuer 125
3.3.13 Poolabschreibungen in der Steuerbilanz 127
3.3.14 Erhöhung der Planungssicherheit der Steuergesetzgebung 128
3.3.15 Stärkere Nutzung von Informations- und Kommunikationstechnologien 129
3.3.16 Integration der Kraftfahrzeugsteuer in die Energiesteuer 132
3.3.17 Verbesserung von Serviceleistungen der Finanzverwaltung 133
3.3.18 Weitere Vereinfachungsmaßnahmen 135
3.3.19 Zusammenfassung der Kostensenkungspotentiale 137
4 Gesamtwirtschaftliche Bewertung 140
4.1 Kostenkategorien, Wachstumswirkungen und Kriterien der Priorisierung 140
4.2 Typologie der Kosten der Besteuerung 140
4.3 Die Wachstumswirkungen von Maßnahmen zur Steuervereinfachung - Konzeptionelle Überlegungen - 143
4.4 Die Wachstumswirkungen von Maßnahmen zur Steuervereinfachung - empirische Evidenz - 155
4.5 Fazit 159
5 Der Mannheimer Katalog 161
6 Schlussbemerkungen 204
Literaturangaben 206
Anhang: Der Mannheimer Katalog in Kürze 221

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Kriterien zur Priorisierung von Steuervereinfachungsstrategien 9
Abbildung 2: Beschränkungen von Steuervereinfachungsstrategien 15
Abbildung 3: Typologie der Kosten der Besteuerung 141
Abbildung 4: Korrelationen der Kostenkomponenten 143
Abbildung 5: Traditionelle Sichtweise auf Wirtschaftswachstum 147
Abbildung 6: Einfluss verschiedener Steuerkosten auf Wirtschaftswachstum .. 150

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Steuerliche Befolgungskosten von Privathaushalten 81
Tabelle 2: Befolgungskosten von Unternehmen 83
Tabelle 3: Befolgungskosten nach Steuerarten 88
Tabelle 4: Planungsaktivitäten von Privathaushalten..... 91
Tabelle 5: Aktivitäten von US-Haushalten..... 91
Tabelle 6: Planungskosten von Unternehmen 92
Tabelle 7: Aktivitäten von NZ-Unternehmen nach Colmar Brunton (2005) 94
Tabelle 8: Aktivitäten von US-Unternehmen nach De Luca et al. (2005) 94
Tabelle 9: Aktivitäten von US-Unternehmen nach Slemrod/Venkatesh (2002) .. 95
Tabelle 10: Temporäre Kosten von Unternehmen 96
Tabelle 11: Verwaltungskosten des Staates 99
Tabelle 12: Verwaltungskosten nach Bundesländern 101
Tabelle 13: Struktur der Verwaltungskosten..... 104
Tabelle 14: Befolgungskosten der Umsatzsteuer 118
Tabelle 15: Kostensenkungspotentiale des Mannheimer Katalogs..... 138
Tabelle 16: Die Ermittlung der Wachstumseffekte von Steuervereinfachungen 158

1 Einleitung

Bereits Adam Smith hat in seinen Anforderungen an ein rationales Steuersystem den Steuererhebungskosten eine besondere Aufmerksamkeit geschenkt. Gemäß seines Prinzips der „Steuerbilligkeit“ solle „jede Steuer so erhoben [werden], dass sie aus den Taschen der Leute nicht viel mehr nimmt oder heraushält, als sie an Einnahmen in die Kassen des Staates bringt“ (Smith, 1776: Fünftes Buch, Zweiter Teil). Schon diese klassische Formulierung verweist auf eine gewisse Identität in den Interessen von Fiskus und Steuerzahlern: Gelingt es, die Ressourcenverluste zu begrenzen, die durch den Prozess der Steuererhebung bei den Steuerpflichtigen und in der Finanzverwaltung verursacht werden, dann können Steuerzahler entlastet werden, ohne notwendigerweise das Steueraufkommen zu verringern.

Die empirische Evidenz zeigt (vgl. ausführlich Kapitel 3), dass insbesondere kleinere und mittlere Unternehmen von Steuerbefolgungskosten stark belastet sind. Die Schätzungen über die Höhe der Befolgungskosten deuten hier je nach Land und Analysemethode auf eine Größenordnung oberhalb von zehn Prozent des Umsatzes hin.[1] Eine Kosten senkende Vereinfachung des Steuersystems könnte somit einen für das Wachstumspotenzial besonders relevanten Teil des Unternehmenssektors entlasten.

Auch das aktuelle budgetpolitische Umfeld bietet eine starke Motivation, Maßnahmen der Steuervereinfachung in Angriff zu nehmen: Über die Vereinfachung lässt sich das Ziel einer wohlfahrts- und wachstumsfördernden Entlastung von Steuerzahlern verfolgen, ohne wie bei einer Steuersenkung den Finanzierungsspielraum der öffentlichen Haushalte zu verringern.

Allerdings existieren auf dem Weg zu einem kostengünstigeren Steuersystem verschiedene Hindernisse. So ist die Komplexität und Vielfältigkeit ökonomischer Transaktionen in einer international eingebundenen modernen Volkswirtschaft ungleich höher als dies zu Zeiten von Adam Smith der Fall war. Ein modernes Steuersystem muss diese Komplexität bis zu einem gewissen Grad reflektieren. Auch ist nicht jede Art der Steuervereinfachung aufkommensneutral. Dies kann dann zum Konflikt mit Zielen der Budgetkonsolidierung führen. Viele komplexe steuerliche Regeln gelten der Verteidigung des Steueraufkommens gegen Steuervermeidungsstrategien, so dass hier eine Vereinfachung zwar Erhebungskosten senken, aber gleichzeitig auch zu Steueraufkommensverlusten führen würde. Trotz dieser Hindernisse muss eine verantwortungsvolle Steuerpolitik immer wieder überprüfen, inwieweit Steuererhebungskosten vermeidbar sind oder auch, ob das Ziel der Verteidigung von Steueraufkommen noch in einem annehmbaren Verhältnis zu den bürokratischen Lasten steht, die den Steuerpflichtigen dabei aufgebürdet werden.

1 Vgl. Tabelle 2 in Abschnitt 3.2.

Zu dieser Überprüfung möchte diese Studie einen Beitrag leisten, indem sie Maßnahmen zur Vereinfachung des deutschen Steuersystems mit erheblichem Kostensenkungspotenzial identifiziert und priorisiert und deren gesamtwirtschaftliche Effekte quantifiziert.

Ein weites Verständnis von Steuererhebungskosten

Das der Studie zugrunde liegende Verständnis von Steuererhebungskosten ist weit definiert und folgt der in der nationalen und internationalen Literatur (vgl. 4.2 Abbildung 3; Slemrod & Sorum, 1984; Wagner, 2006) gängigen Begrifflichkeit.[2] Die Kosten der Besteuerung umfassen demnach die folgenden Komponenten:

(1) Kosten, die durch Substitutionseffekte bei den Steuerpflichtigen ausgelöst werden (Verzerrungseffekte, bzw. *Excess Burden* oder *Deadweight Loss*),
(2) Planungs- oder Steuervermeidungskosten, die auftreten, da den Steuerpflichtigen im Zuge der Optimierung ihres Verhaltens mit dem Ziel, die Steuerbelastung zu minimieren, Kosten entstehen,
(3) Steuerbefolgungskosten, die den Steuerpflichtigen bei der Entrichtung der Steuerpflicht entstehen (beispielsweise durch die Sammlung und Aufbewahrung von Belegen oder der Berechnung der Bemessungsgrundlage) und
(4) Verwaltungskosten, die der Finanzverwaltung bei der Erhebung der Steuern und der Kontrolle der Steuerpflichtigen entstehen.

Steuervereinfachungsstrategien verfolgen das Ziel, die Kostenkomponenten (2) - (4) zu verringern (diese werden im Folgenden als Steuererhebungskosten bezeichnet) und sind idealer Weise gleichzeitig geeignet, Verzerrungen – Kostenkomponente (1) – einzudämmen oder zumindest nicht zu erhöhen (vgl. zu den Korrelationen der verschiedenen Kostenkomponenten Abschnitt 4.2). Zudem bedingen signifikante Verzerrungen aufgrund fehlender Entscheidungsneutralität der Besteuerung gemäß Kostenkomponente (1) auch starke Anreize zur Steuerplanung gemäß Kostenkomponente (2).

Systemverändernde versus Status-quo-orientierte Strategien

Steuervereinfachungen sind über sehr verschiedene Ansätze möglich. So ist es denkbar, ein Steuersystem grundlegend umzugestalten und das System so zu konstruieren, dass Differenzierungen, die im alten System einen erheblichen Aufwand bedeuten, gänzlich irrelevant werden (Schön, 2002): So würde der Übergang zu einem konsumorientierten Steuersystem im betrieblichen Bereich dazu führen, dass viele komplexe Bewertungsprobleme (Abschreibungen, Ab-

[2] Vgl. dazu auch Sachverständigenrat (Hrsg.), Jahresgutachten 2005/06, S. 266 f.

grenzung zwischen Erhaltungs- und Herstellungskosten, Rückstellungen) systembedingt eliminiert würden. Würde das System der progressiven Einkommensteuer durch ein *Flat Tax*-System ersetzt, im Rahmen dessen alle Einkunftsarten einem einheitlichen Steuersatz unterlägen, dann wären viele aufwändige Abgrenzungsfragen zwischen den derzeit bestehenden Einkunftsarten gegenstandslos.

Die Diskussion solcher System verändernder Ansätze der Steuervereinfachung hat ihre Berechtigung und sollte vorangetrieben werden, ist aber nicht Gegenstand dieser Studie. Stattdessen liegt der Fokus hier auf solchen Steuervereinfachungen, die sich weitgehend im systematischen Status quo des deutschen Steuersystems bewegen. Diese Beschränkung auf den systematischen Status quo erfolgt aus vier Gründen: Er dient erstens der methodisch notwendigen Fokussierung. Zweitens hat sich in den zurückliegenden Jahren gezeigt, dass weit reichende System verändernde Steuerreformoptionen in Deutschland nur schwer auf politische Akzeptanz stoßen. Steuervereinfachungen sollten aber auch dann erfolgen, wenn Systemveränderungen (vorerst) nicht gelingen. Drittens sind systemimmanente Vereinfachungen schneller realisierbar als Systemumgestaltungen, so dass sie möglicherweise noch einen Wachstumsbeitrag in den Jahren der laufenden Legislaturperiode leisten können. Sie können somit noch in einem Zeitraum wirksam werden, der durch die Folgen der Wirtschafts- und Finanzkrise für Wachstum und Staatsfinanzen gekennzeichnet ist. Und viertens sind das Gesamtsystem betreffende Reformen stets mit kaum zuverlässig prognostizierbaren Aufkommenseffekte verbunden, so dass solche fundamentale Veränderungen aufgrund des budgetpolitischen Risikos kaum in einer Zeit hoher öffentlicher Haushaltsdefizite durchführbar erscheinen.

Der Gang der Analyse

Die Analyse ist folgendermaßen aufgebaut:

- In Kapitel 2 werden zunächst viele der denkbaren Ansätze der Steuervereinfachung zusammengetragen und systematisiert und einer ersten Prüfung unterzogen. Dabei werden solche Vereinfachungen von einer weiteren Detailprüfung ausgenommen, die bereits auf den ersten Blick nicht kurzfristig umsetzbar erscheinen, etwa weil sie mit erheblichen Steuerausfällen verbunden wären, mit größeren rechtlichen oder politischen Umsetzungsproblemen konfrontiert sind oder aber nach eigener Einschätzung oder nach Ansicht der befragten Experten kaum in nennenswerter Weise zu einer Vereinfachung beitragen könnten. Im Ergebnis ergibt sich eine Liste von 18 Ansatzpunkten („Mannheimer Katalog“), die kurzfristig aussichtsreich erscheinen und daher in die folgenden Detailanalysen einbezogen werden.
- In Kapitel 3 steht die Quantifizierung der potenziellen Einsparungen bestimmter Vereinfachungen oder Gruppen von Vereinfachungen im Vordergrund. Ausgangspunkt ist die Überzeugung, dass sich ein Maßnahmepaket von Steuervereinfachungen insgesamt durch nachweisbare Einsparungen

von unproduktiv aufgewandten Ressourcen legitimieren muss. Ein zentrales Resultat ist, dass die Steuerbefolgungskosten insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen stark ins Gewicht fallen und Vereinfachungen insbesondere diese Gruppe entlasten sollten. Detailliert wird das mit der Umsetzung des Mannheimer Katalogs erreichbare Kostensenkungspotenzial in seiner ungefähren Größenordnung abgeschätzt.

- In Kapitel 4 erfolgt eine gesamtwirtschaftlich und mittel- bis langfristig ausgerichtete Bewertung möglicher Vereinfachungsschritte. Der Gedanke der Äquivalenz zwischen Ressourcen sparender Vereinfachung und Steuersenkung wird ausgenutzt, um mögliche Wachstumswirkungen von Vereinfachungen zu beziffern.
- Kapitels 5 präsentiert dann eine Konkretisierung und Prüfung der Maßnahmen des Mannheimer Katalogs, dessen Umsetzung noch in der laufenden Legislaturperiode für die meisten Maßnahmen realistisch erscheint, und der in seiner Gesamtheit einen signifikanten Vereinfachungsbeitrag erbringen würde. Diese Maßnahmen werden insbesondere einer genauen Prüfung im Hinblick etwa auf ihre europarechtliche Konformität oder sonstige potenzielle Umsetzungsprobleme unterzogen.

2 Systematische Identifikation von möglichen Maßnahmen der Steuervereinfachung

2.1 Der Zielkonflikt zwischen Vereinfachung und Lenkungsanspruch

Die Suche nach Wegen zur Vereinfachung des deutschen Steuersystems kann an einer umfassenden Literatur ansetzen. Zunächst erfolgt in diesem Kapitel daher ein kurzer Überblick über die internationale und auf Deutschland bezogene Literatur. Ein Leitmotiv aller Arbeiten ist dabei der *Trade-off* zwischen Komplexität und Lenkungsanspruch eines Steuersystems. Ein Steuersystem, das differenzierte Verhaltensanreize setzen und/oder ein hohes Maß an Einzelfallgenauigkeit durchsetzen will, ist notwendigerweise komplex. Insofern ist eine gewisse Komplexität moderner Steuersysteme unvermeidbar und eine grundlegende Vereinfachung umso eher möglich, je mehr Abstriche im Anspruch an die Einzelfallgerechtigkeit und die Lenkungsziele der Steuererhebung akzeptiert werden können. Nach der Literaturübersicht und einer kurzen Zusammenfassung der Einsichten aus im Verlauf der Studie durchgeführten Experteninterviews wird dann eine umfassende Liste von Vereinfachungsansätzen einer ersten bewertenden Analyse unterzogen.

2.2 Literaturübersicht

2.2.1 Internationale Literatur

Die finanzwissenschaftliche Literatur über die Analyse von Steuererhebungskosten lässt sich in ihrer Entwicklung im Wesentlichen in drei Phasen unterteilen (Sandford, Godwin und Hardwick, 1989): Von 1930 bis 1960 wurde die Problematik der Steuererhebungskosten überwiegend in der US-amerikanischen Literatur thematisiert, zwischen 1960 und 1970 vornehmlich in der europäischen Literatur und seit den 1980-er Jahren findet diese Thematik unter Finanzwissenschaftlern weltweit Interesse. Daher existieren heute Studien zur Problematik der Steuererhebungskosten über zahlreiche Länder, wobei das Hauptziel dieser Studien darin besteht, mit unterschiedlichen Ansätzen – wie beispielsweise Befragungen, Interviews, Fragebögen, etc. – die Steuererhebungskosten abzuschätzen bzw. zu quantifizieren. Für das wachsende Interesse an der Analyse und Quantifizierung von Steuererhebungskosten sind folgende Gründe maßgeblich (siehe hierzu Sandford, 1995):

- Die zunehmende Komplexität moderner Steuersysteme ist mit einem deutlichen Anstieg der Steuererhebungskosten einhergegangen, was sowohl auf

Seiten der Steuerzahler als auch auf Seiten des Staates ein verstärktes Interesse an der Problematik der Steuererhebungskosten zur Folge hatte.

- Die Komplexität wurde nicht zuletzt durch die in den letzten Jahrzehnten in vielen Ländern eingeführten Umsatzsteuern bzw. Sales Taxes gesteigert. Die damit einhergehenden Dokumentationspflichten bzw. Kontrollen zur Eindämmung von Steuerhinterziehungen sind mit hohen Steuererhebungskosten – und zwar sowohl auf Seiten des Steuerzahlers als auch auf Seiten der Steuerverwaltung – verbunden. Dies hat das Bewusstsein für die Bürokratiekosten der Besteuerung geschärft.
- Die Verfügbarkeit statistischer und ökonometrischer Methoden hat in den letzten Jahrzehnten die Voraussetzungen für fundierte quantitative Analysen geschaffen.

Trotz des Wachstums der empirischen Literatur sind modelltheoretische Analysen der Steuererhebungskosten immer noch sehr selten. Unter den wenigen Arbeiten ist Slemrod und Yitzhaki (1996) zu nennen. Die Autoren kommen in einem Optimierungskalkül zu dem Ergebnis, dass eine Steuerpolitik nur dann optimal sein kann, wenn die Grenzeffizienzkosten („Marginal Efficiency Cost of Public Funds“) für unterschiedliche Arten der Besteuerung gleich hoch ausfallen. Folglich sollten Besteuerungsarten mit niedrigeren Grenzeffizienzkosten Besteuerungsarten mit höheren Grenzeffizienzkosten vorgezogen werden. Aus diesem Modellansatz lassen sich drei wichtige Schlussfolgerungen im Hinblick auf (Steuer-)Reformen ziehen (vgl. hierzu auch Shaw, Slemrod und Whiting, 2008): Erstens sind für die Beurteilung von (Steuer-)Reformen nicht die Gesamt- oder Durchschnittskosten ausschlaggebend, es sind vielmehr die Grenzkosten, die für die Beurteilung von Reformen herangezogen werden sollten. Zweitens sollten (Steuer-)Reformen immer alle Kostenkomponenten (Steuererhebungs- und Planungskosten bei Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen sowie resultierende Verhaltensverzerrungen) berücksichtigen und nicht nur eine Teilmenge daraus (vgl. dazu 4.2); schließlich sollten die Steuererhebungskosten, die auf Seiten des Fiskus anfallen, ein höheres Gewicht erhalten als diejenigen, die auf Seiten des Steuerpflichtigen anfallen. Letztere Schlussfolgerung ergibt sich daraus, dass zusätzliche Kosten in der Steuerverwaltung über (neue) Steuereinnahmen finanziert werden müssen, was erneut zu Steuererhebungskosten auf Seiten des Fiskus und des Steuerpflichtigen sowie zu einer Erhöhung des *Excess Burden* führen kann.[3]

3 Hierbei sei angemerkt, dass diese Erkenntnis nicht als allgemeine Empfehlung zur Verlagerung der Steuererhebungskosten von Finanzverwaltung auf Steuerpflichtige missverstanden werden darf. Spezialisierungsvorteile und Skalenerträge legen nahe, dass die Finanzverwaltung die Steueradministration kostengünstiger bereitstellen kann als insbesondere kleine und mittlere Unternehmen (vgl. Kapitel 3) Somit wäre eine Verlagerung von Kosten auf die Unternehmensebene mit Effizienznachteilen verbunden.

Aus der Vielzahl an empirisch-quantitativen Studien lassen sich einige nützliche erste Schlussfolgerungen bezüglich der Ausgestaltung eines Steuersystems – unter Berücksichtigung von Steuererhebungskosten – ziehen (vgl. hierzu auch Shaw, Slemrod und Whiting, 2008, Evans, 2003 und Eichfelder, 2009 sowie die Ausführungen in Kapitel 3.2):

- „Einfachere“ Steuern, d.h. Steuern, bei denen es wenige Ausnahmetatbestände gibt, weisen in der Regel sowohl auf Seiten des Fiskus als auch auf Seiten des Steuerpflichtigen geringere Erhebungskosten auf.
- Sollte es Überlappungen bei der Bemessungsgrundlage unterschiedlicher Steuerarten geben, können die Erhebungskosten durch eine einheitliche Definition der Bemessungsgrundlage bzw. durch eine Vereinheitlichung des Prozedere zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage reduziert werden.
- Die Charakteristika der Bemessungsgrundlage spielen im Hinblick auf die Erhebungskosten, die seitens der Steuerverwaltung anfallen, ebenfalls eine bedeutende Rolle. Ist es beispielsweise vergleichsweise einfach, die Bemessungsgrundlage zu manipulieren oder zu verschleiern, werden die Erhebungskosten aufgrund höherer Kontrollkosten ansteigen.
- Die Ausgestaltung der Steuersätze beeinflusst die Höhe der Erhebungskosten dagegen über zwei Kanäle: (1) Unterstellt man, dass die Höhe der Steuersätze (und damit des Steueraufkommens) unabhängig von den Erhebungskosten ist, können die durchschnittlichen Kosten pro erhobenem Euro durch höhere Steuersätze gesenkt werden. Diese Aussage gilt jedoch nur unter der Annahme, dass die Steuervermeidungs- bzw. Steuerhinterziehungsaktivitäten der Steuerpflichtigen unabhängig von der Höhe des Steuersatzes sind. (2) Unterschiedliche Steuersätze bei ein und derselben Steuer (z.B. Mehrwertsteuer) können zu höheren Erhebungskosten führen, da diese einen erhöhten Aufwand in Form von zusätzlichen Dokumentationspflichten und Kontrollkosten mit sich führen.
- Häufige Gesetzesänderungen im Steuerrecht führen zu erhöhten Steuererhebungskosten (temporäre Kosten), da die Einarbeitung in neue (komplexe) Regelungen bzw. Gesetzestexte in der Regel mit hohen Kosten bei den Steuerpflichtigen bzw. Steuerberatern sowie bei der Steuerverwaltung verbunden ist. „Alte Steuern sind gute Steuern“ – diese Erkenntnis hat auch unter dem Erhebungskostenaspekt Substanz. Lerneffekte senken die Kosten der Steuerkomplexität im Zeitverlauf, so dass insbesondere häufige Änderungen des Steuerrechts ein zentraler Kostentreiber sind.
- Aufgrund der Ausschöpfung von Skaleneffekten sinken die relativen Erhebungskosten (also die Erhebungskosten pro Steueraufkommen) mit der Größe der besteuerten Unternehmen. Demnach sind kleinere Unternehmen durch überproportional hohe Steuererhebungskosten charakterisiert. Nach einer Studie der European Communities (2004) betragen die Befolgungskosten von Einkommen- und Umsatzsteuer bei kleinen Unternehmen durchschnittlich 2,6% des Umsatzes, während bei großen Unternehmen nur eine

Belastung von 0,02% des Umsatzes anfällt. Ähnliche Effekte dürften auch im Hinblick auf die Kosten der Finanzverwaltung bestehen und könnten die höhere Dichte an Betriebsprüfungen bei großen Unternehmen erklären.

- Schließlich besteht ein Zielkonflikt zwischen den Steuererhebungskosten auf Seiten der Steuerbehörden einerseits und der Steuerpflichtigen andererseits. Aufwändige und benutzerfreundliche Dokumentationen, die von den Steuerbehörden erstellt werden, sind in der Regel mit hohen Kosten verbunden, führen aber zu einer Reduktion der Aufwendungen auf Seiten der Steuerpflichtigen, da sie u.U. schneller ihren Steuerpflichten nachkommen können (z.B. in Form von Zeitersparnissen oder dem Wegfall von Steuerberatungskosten). Umgekehrt führen „schlechte" Dokumentationen zu Kostenreduktionen seitens des Fiskus und Kostenerhöhungen seitens der Steuerpflichtigen (z.B. durch die Inanspruchnahme eines Steuerberaters). Aus diesem Grund sollten bei Steuervereinfachungsdiskussionen immer die Erhebungskosten beider Seiten berücksichtigt werden.

Vor diesem Hintergrund erscheinen uns solche Maßnahmen im Rahmen einer Vereinfachungsstrategie besonders aussichtsreich, die

- eine Streichung von Ausnahmetatbeständen und eine Verbreiterung der Steuerbasis implizieren. Dadurch werden nicht nur Befolgungskosten gesenkt, sondern auch Verzerrungseffekte geschmälert.
- zu einer Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage der ertragsabhängigen Steuern führen. Da die Berechnung der Bemessungsgrundlage ein zentraler Faktor bei Befolgungs- und ferner Verwaltungskosten ist, kann so relativ einfach Abhilfe geschafft werden.
- Befolgungskosten bei Unternehmen reduzieren, und nicht unbedingt bei Haushalten. Es ist unklar, ob eine Reduktion der Befolgungskosten von Haushalten überhaupt direkte Wachstumseffekte hat, da möglicherweise nur eine Verlängerung der Freizeit stattfindet. Steuervereinfachungen für Haushalte können jedoch indirekt zu Wachstumseffekten führen, wenn dadurch auch die Kosten auf Seiten der Steuerverwaltung gesenkt werden. Eine Erhöhung von Freizeit führt jedoch in jedem Fall zu einer Erhöhung der Wohlfahrt.
- die Kosten aller Kategorien reduzieren. Ist dies nicht der Fall, so können in Einzelfällen sogar negative Wachstumseffekte auftreten, da die Kostenarten unterschiedlich korreliert sind (vgl. dazu 4.2).
- zu einer Vereinfachung solcher Steuerarten führen, bei denen das Aufkommen im Vergleich zu der Komplexität, beispielsweise gemessen anhand der Fälle, relativ gering ist.

Diese Kriterien kommen besonders dann zur Anwendung, falls sich die gesamtwirtschaftlichen Auswirkungen von alternativen Maßnahmen zur Steuervereinfachung nicht eindeutig quantifizieren lassen, oder die Quantifizierung

mit Unsicherheiten verbunden ist. Abbildung 1 fast die Kriterien zur Priorisierung von Maßnahmen zur Steuervereinfachung zusammen.

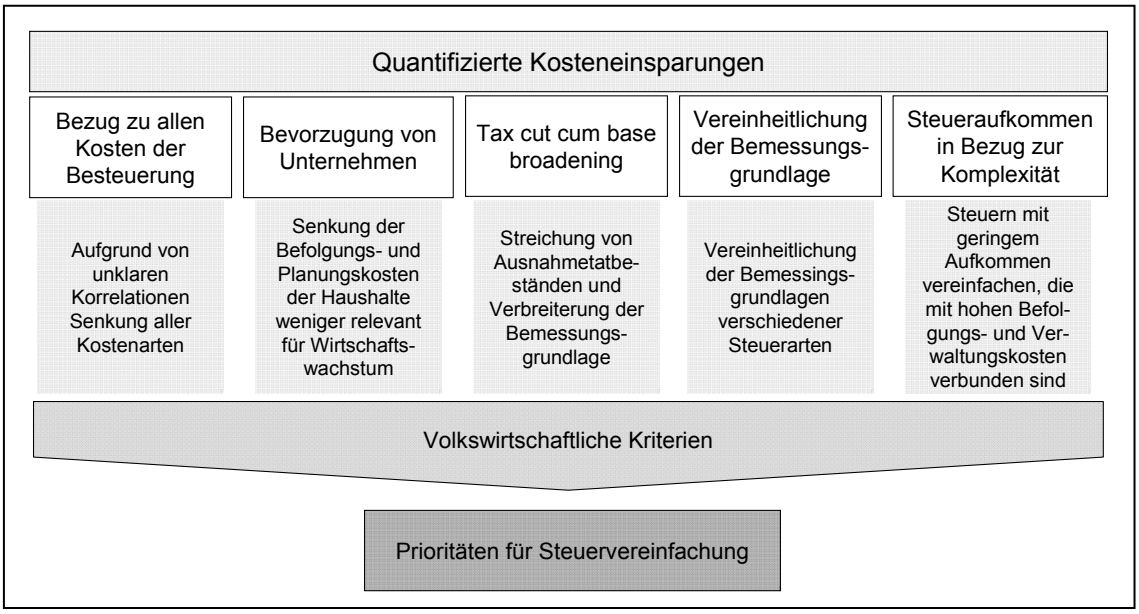


Abbildung 1: Kriterien zur Priorisierung von Steuervereinfachungsstrategien

2.2.2 Auf Deutschland bezogene Literatur

Problemanalyse

Da das deutsche Steuerrecht bzw. -system als kompliziert und intransparent gilt (vgl. 4.3),[4] ist die Vereinfachungsdiskussion für Deutschland besonders intensiv. Bei den diagnostizierten Ursachen für diese besondere Komplexität wird zwischen systemimmanenten und systemfremden Ursachen unterschieden.

Systemimmanent ist der Zusammenhang zwischen der Komplexität wirtschaftlicher Vorgänge und des Steuersystems. So bringt laut Schön (2002) „die steuerrechtliche Erfassung komplexer wirtschaftlicher Vorgänge (…) per se gewisse Komplizierungen“ mit sich (Schön, 2002: 28). Aus der Zielsetzung der Einkommensteuer die Einkommenserzielung zu besteuern resultieren darüber hinaus Probleme der Abgrenzung der Erwerbs- von der Konsumsphäre, was ein hohes Maß an systemimmanenter Komplexität bewirkt (Schön, 2002: 32). Ruppe stellt entsprechend fest, dass sobald „die politische Entscheidung für ein bestimmtes Steuersystem bzw. eine bestimmte Steuer getroffen worden [ist], (…) damit auch die Entscheidung für einen bestimmten Grad an Komplexität gefallen [ist], der

4 Hierbei sei angemerkt, dass Deutschland im Hinblick auf die Einfachheit des Steuersystems weltweit im hinteren Mittelfeld liegt (siehe hierzu beispielsweise Doing Business, 2010 bzw. PWC/World Bank (2009), S. 40; vgl. hierzu auch Abschnitt 4.3).

sich nicht mehr beliebig reduzieren lässt“ (Ruppe, 1998: 30). An dieser Erkenntnis knüpfen auch die umfassenden Steuerreformkonzepte an, die in der Vergangenheit entwickelt wurden. Hervorzuheben sind das Einkommensteuergesetzbuch (Kirchhof, 2003), der Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes (Lang et al., 2005), die Vorschläge der Kommission Steuergesetzbuch (Stiftung Marktwirtschaft, 2006) sowie die Duale Einkommensteuer (Sachverständigenrat, MPI München, ZEW, 2006).

Weitere systemimmanente Problemfelder stellen etwa die Abschnittsbesteuerung, die Anwendung des Welteinkommensprinzips, die Besteuerung von Kapitaleinkommen vor dem Hintergrund zunehmend mobilen Kapitals (Schön, 2002: 30-34), die Unterscheidung in verschiedene Einkunftsarten und die gleichmäßige Bewertung von Vermögen für Zwecke der Erbschaftsteuer dar. Auch das Erfordernis der Gleichmäßigkeit der Besteuerung trägt zur Komplexität bei, indem es einer beliebigen Ausweitung der schematischen Behandlung von Sachverhalten entgegen steht. Je mehr das Postulat der Einzelfallgerechtigkeit verfolgt wird, desto komplexer wird das Steuerrecht infolge zahlreicher Ausnahmetatbeständen und Einzelregelungen.

Schließlich trägt fehlende Entscheidungsneutralität zur Komplexität des Steuerrechts bei. Steuern beeinflussen Entscheidungen mittels ihres Einflusses auf die Zielgrößen wirtschaftlichen Handelns wie etwa die Nachsteuerrendite einer Investition und das Nettogehalt. Unterscheiden sich die Erträge aus verschiedenen Handlungsoptionen wie die Finanzierung mit Eigen- oder Fremdkapital oder die Investition in eine Aktie oder eine Anleihe aufgrund der Besteuerung, dann führt dies zu einer Verzerrung der betreffenden Entscheidung und zu Steuergestaltungsaktivitäten, die Planungskosten erzeugen (Schreiber, 2008: 528-530). In vielen Fällen werden diese Ausweichreaktionen vom Gesetzgeber zum Beispiel aufgrund negativer Aufkommenseffekte nicht gewünscht, so dass dieser Gegenmaßnahmen in Form von Missbrauchsbekämpfungsmaßnahmen ergreift. Dies führt zu einem erneuten Anstieg der Komplexität des Steuerrechts (Sachverständigenrat, 2008: 229 f.).

Im Gegensatz dazu sind systemfremde Komplexitäten gerade nicht „in der Natur der Sache begründet“ sondern werden „von außen in die Steuerrechtsordnung hineingetragen (Schön, 2002: 28).“ In Bezug auf das Einkommensteuerrecht identifizieren Lang et al. (2005) zwei systemfremde Ursachen für dessen steigende Komplexität nach dem Zweiten Weltkrieg: So benutzte der Gesetzgeber zum einen die Einkommensteuer zunehmend als Mittel der Lenkung und sozialen Gestaltung, wodurch die Bemessungsgrundlage durch eine Vielzahl an Steuervergünstigungen geschmälert wurde. Zum anderen haben steigende Steuerlasten dazu geführt, dass sich die Einkommensteuer „zu einer von den Bürgern nicht mehr akzeptierten Last“ (Lang et al., 2005: 31) entwickelte. Der Anstieg der Einkom-

mensteuerlast provoziere Steuerwiderstand und Steuer minimierende Rechtsgestaltung.[5]

Auf die Problematik, die mit Lenkungstatbeständen (beispielsweise in Form von Steuersubventionen) verbunden sein können, gehen Kirchhof et al. (2001) noch genauer ein. Konkret können aus Sicht der Autoren Lenkungstatbestände im Einkommensteuerrecht aus folgenden Gründen fragwürdig sein:[6]

- Der Steuerpflichtige wird durch Sonderbelastungen bzw. Steuerentlastungen zu Verhaltensweisen gedrängt, die er aus rein ökonomischen Kalkülen so nicht wählen würde.
- Lenkungssteuern stellen bewusst Ungleichheiten unter den Steuerpflichtigen her und sind somit besonders rechtfertigungswürdig.
- Die Anzahl von Lenkungstatbeständen in Form von Steuersubventionen hat in den letzten Jahrzehnten so stark zugenommen, dass sie in ihrer Vielfalt kaum noch durchschaubar sind.

Dabei macht die Literatur auch auf den grundlegenden Zielkonflikt zwischen der steuerlichen Lenkung einerseits und dem Postulat der Steuervereinfachung andererseits aufmerksam. Friauf (1998) identifiziert folgende Probleme: (1) Die Notwendigkeit einer tatbestandsmäßigen präzisen Differenzierung steht im Widerspruch zur Steuervereinfachung, (2) zwingende verfassungsrechtliche Kriterien wie beispielsweise grundrechtliche Anforderungen stehen einer Vereinfachung entgegen, und (3) wirtschafts- und sozialpolitische Ausgleichszwänge führen zu zahlreichen (komplizierten) Sonderregelungen. Aufgrund dieses Widerstreits sei das Ziel der Steuervereinfachung nur im Sinne einer Optimierung, nicht aber einer Maximierung anzustreben. Dementsprechend betont auch der Sachverständigenrat (2008), dass „die propagierten „Bierdeckelreformen“ sich nur „für das Feuilleton“ eigne, nicht aber für die steuerpolitische Praxis (Sachverständigenrat, 2008: 236). Denn „eine immer komplizierter werdende Welt lässt sich aber nun einmal insbesondere im steuerlichen Bereich nicht mit immer einfacher werdenden Gesetzen regeln.“ Auch Ruppe (1998) betont, dass der Steuervereinfachung Grenzen gesetzt seien, da – gegeben die politische Entscheidung für ein bestimmtes Steuersystem – dieses auch mit einem bestimmten Komplexitätsgrad verbunden sei, der sich nicht mehr reduzieren lasse.

Neben den Lenkungstatbeständen werden in der Literatur zahlreiche weitere systemfremde Ursachen für die Verkomplizierung des deutschen Steuerrechts –

---

5 Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass die starke Absenkung des Spitzensteuersatzes der Einkommensteuer in den letzten Jahrzehnten einem solchen Steuerwiderstand entgegengewirkt hat. Außerdem hat die direkte Besteuerung zu Gunsten der indirekten Besteuerung deutlich an Bedeutung verloren.

6 Hierbei sei jedoch angemerkt, dass gewisse Lenkungsmaßnahmen vom Staat bewusst eingeführt wurden, um bestimmte Verhaltensweisen zu korrigieren bzw. negative Externalitäten zu internalisieren. Solche Lenkungsmaßnahmen – wie beispielsweise die Einführung der Ökosteuer – sind wohl begründete Elemente eines rationalen Steuersystems.

und hier insbesondere des Einkommensteuerrechts – genannt. Ruppe (1998) führt beispielsweise die Unübersichtlichkeit der Rechtslage durch übermäßige Differenzierungen (Kasuistik) einerseits bzw. durch zu häufige Gesetzesänderungen (so auch Kirchhof, 2005) andererseits an. Diese Befunde bestätigen somit die Erkenntnis der internationalen Literatur über den Schaden, der sich aus häufigen Steuerrechtsänderungen ergibt. Weiterhin identifiziert Dräke (1999) den politischen Einfluss von Sonderinteressen sowie das „föderalistische Besitzstandsdenken" (S. 11), was beispielsweise den Abbau der Gewerbekapitalsteuer über Jahre hin verzögert hat, als Ursachen, die mit der bereits aufgezeigten Problematik zunehmender Sozial- und Lenkungszwecknormen im deutschen Steuerrecht zusammenhängen.

Quantschnigg (1998) stellt besonders auf das Problem der Rechtssprache als Quelle der Komplizierung ab; danach könnten im Einkommensteuergesetz einige Bestimmungen durch bloße sprachliche Verbesserungen deutlicher werden. In Bezug auf die Gesetzessprache betont der Sachverständigenrat (2003) allerdings, dass „ein Konflikt zwischen Rechtssicherheit und Einfachheit und Kürze der Steuergesetze" bestehe. Denn ein knappes Steuergesetz bringe grundsätzlich Auslegungsprobleme mit sich, die schließlich durch die Rechtssprechung geklärt werden müssten. Die durch kurze und knapp formulierte Gesetze bedingte Rechtsunsicherheit könne aber durch Verwaltungsvorschriften und Durchführungsverordnungen behoben werden. Dies bedeute aber nur eine „Verlagerung der Regelungsdichte" (Sachverständigenrat, 2003: 325).

Als Ursachen für die Komplexität des Einkommensteuerrechts gilt zudem (so z.B. Quantschnigg, 1998) die Vielzahl an Einkunftsarten und die Wechselbeziehungen zu anderen Rechtskreisen – wie beispielsweise dem Miet-, Arbeits- oder Sozialrecht –, die Verwendung des Einkommensteuerrechts zur Missbrauchs- und Gestaltungsabwehr sowie – wie bereits oben erwähnt – den Einsatz des Einkommensteuerrechts für Lenkungszwecke.

All die vorstehend aufgeführten Faktoren, die das ohnehin schon komplizierte Steuerrecht bzw. -system im Laufe der Jahrzehnte noch zusätzlich ausdifferenziert haben, machen deutlich, dass eben dieses einer grundlegenden Vereinfachung bedarf. Hierbei ist jedoch zunächst zu klären, was die primären Ziele einer Vereinfachung des Steuerrechts bzw. -systems sein sollten. So unterscheidet Ruppe (1998) beispielsweise zwischen einem quantitativen und einem qualitativen Aspekt der Steuervereinfachung. Während ersterer primär den Zweck verfolgt, die Steuererhebungskosten zu senken, zielt letzterer darauf ab, die Anwendung des Steuerrechts zu erleichtern – beispielsweise durch bessere Verständlichkeit, Transparenz, Durchsetzbarkeit und Akzeptanz des Rechts (siehe hierzu auch Merz, 2004). Schön (2002) führt darüber hinaus noch eine dritte Dimension der Steuervereinfachung an, nämlich die des juristischen Postulats der Besteuerungsgleichheit. Danach soll „Steuervereinfachung […] auch eine Gleichheit in der steuerlichen Lastenverteilung bewirken, indem regelwidrigen Sonderlasten oder Steuervergünstigungen ein Ende bereitet wird" (Schön, 2002: 26). Für die

zentrale Fragestellung, die in der hier vorliegenden Studie im Mittelpunkt steht, liegt der Fokus freilich auf dem quantitativen Aspekt der Steuervereinfachung, nämlich der Identifikation von Maßnahmen, die überwiegend zu einer Senkung der Steuererhebungskosten beitragen.

Ein weiterer Aspekt der in der Literatur mit der Steuervereinfachung in Verbindung gebracht wird, ist der der Steuermoral. So argumentiert Jachmann (1998) beispielsweise, dass „der Kombination aus Kompliziertheit und Undurchsichtigkeit der Steuergesetze […] die Steuermoral nicht lange Stand hält“ (S. 193). Bizer (2008) geht dieser These genauer nach und untersucht den Zusammenhang zwischen Komplexität des Steuersystems und Steuermoral in einer experimentellen Analyse. Die Ergebnisse dieser Studie deuten in der Tat darauf hin, dass ein Anstieg im Komplexitätsgrad des Steuersystems mit einer sinkenden Steuermoral – die sich in erhöhten Steuerhinterziehungsaktivitäten der Steuerpflichtigen widerspiegeln – einhergeht (so auch Heinemann und Kocher, 2010).

In einer weiteren (empirischen) Studie untersuchen Fuest et al. (2007) den Zusammenhang zwischen Steuervereinfachung und Steuergerechtigkeit, wobei sie Steuervereinfachung als Streichung einer Reihe von Ausnahmetatbeständen und Detailregelungen im Einkommensteuerrecht – wie beispielsweise der Streichung der Steuerfreiheit für Nacht- und Feiertagszuschläge oder der Abschaffung der Kilometerpauschale – definieren. „Steuergerechtigkeit“ wird dagegen durch verschiedene Ungleichheitsmaße approximiert, die wiederum auf Änderungen in der Einkommensverteilung basieren. Die Ergebnisse dieser Studie zeigen, dass unter Beibehaltung eines direkt progressiven Steuertarifs Steuervereinfachungen zu einer Erhöhung der Gleichheit der Einkommensverteilung führen, wohingegen *Flat Tax*-Konzepte die Ungleichheit in der Einkommensverteilung erhöhen können und vor allem die obere Mittelschicht belasten würden. Die Autoren schlussfolgern daraus, dass es bei einer Steuerreform sowohl auf die Art der Vereinfachung als auch auf die Kombination mit einer Tarifreform ankommt, ob die Steuervereinfachung zu einer gleicheren Einkommensverteilung führt.

Allgemeine Handlungsempfehlungen

In Bezug auf allgemeine Handlungsempfehlungen zur Vereinfachung des deutschen Steuerrechts bzw. -systems finden sich zahlreiche Anregungen und Vorschläge in der Literatur, die im Folgenden auszugsweise dargestellt werden (siehe hierzu Jachmann, 1998; Meyding, 1998; Quantschigg, 1998; Rose, 1999; Ruppe, 1998; Schutter, 1999 und Vogt, 1999):[7]

[7] Da sich dieses Projekt nicht mit einer grundlegenden Neugestaltung des Steuerrechts bzw. -systems beschäftigt, sondern Vereinfachungsmöglichkeiten im bestehenden System unterbreiten will, werden die „radikalen“ Vereinfachungskonzepte wie sie beispielweise von Paul Kirchhof im Form des „Einkommensteuergesetzbuchs“ vorgeschlagen wurden (siehe Kirchhof, 2004) hier nicht explizit aufgeführt. Eine Übersicht über die Entwicklung dieser „radikalen“ Vereinfachungsentwürfe findet sich in Lang/Hey/Pelka/Seer/Herzig/Horlemann/Pezzer/Tipke (2005), S. 34 ff.

- Beschränkung auf wenige Steuerarten,
- Abbau von Lenkungs- und Subventionstatbeständen,
- Abbau von Ausnahmetatbeständen und Steuervergünstigungen,
- mehr Pauschalierungen und Typisierungen anstelle von Einzelfallregelungen,
- Reduktion der Einkunftsarten im Bereich der Einkommensteuer,
- Einschränkung gesetzlicher Wahlrechte für die Steuerpflichtigen,
- Verzicht auf Missbrauchsbekämpfungsvorschriften,
- mehr „Mut zur Lücke“ bei der Steuergesetzgebung flankiert durch den verstärkten Einsatz von gesetzlichen Leitmotiven, die Interpretationsanleitungen geben,
- Vereinfachung des Einkommensteuertarifs,
- Ausweitung der Nutzung von EDV im Besteuerungsverfahren,
- Reduktion sowohl der Anzahl als auch des Umfangs von Erhebungsformularen,
- Verbesserung der Rechtssprache: Nicht erforderliche Verkomplizierungen in der Gesetzessprache sollten vermieden bzw. beseitigt werden, Vermeidung unbestimmter Rechtsbegriffe,
- mehr Stetigkeit der Gesetzgebung,
- zeitnaher Erlass von Verwaltungsrichtlinien.

Die auf Deutschland bezogene Literatur verweist somit noch stärker als die internationale Literatur auf die Tatsache, dass Steuerkomplexität besonders durch starke steuerpolitische Ambitionen im Hinblick auf Lenkungsziele und Einzelfallgerechtigkeit entsteht. Eine substanzielle Steuervereinfachung ist daher nur möglich, wenn im Bewusstsein dieses *Trade-off* die Bereitschaft besteht, Abstriche bei der Einzelfallgerechtigkeit und den Lenkungszielen zu machen und dies verfassungsrechtlich überhaupt möglich ist. Nationale und internationale Literatur stimmen darin überein, dass die Komplexität des Steuersystems zum Teil die notwendige Folge der komplexen wirtschaftlichen Sachverhalte einer modernen Industrie- und Dienstleistungsökonomie ist, und dies der Vereinfachung Grenzen setzt.

Weitere Grenzen der Steuervereinfachung ergeben sich über Aufkommenseffekte. So können Steuervereinfachungen das Steueraufkommen verändern, entweder durch den Einfluss auf effektive Steuersätze (z.B. aufgrund der Streichung von Ausnahmetatbeständen) oder die Begünstigung von Steuervermeidung und -hinterziehung durch die Streichung von Regeln zur Missbrauchsbekämpfung. Werden zur Vereinfachung verstärkt pauschale Abzugsbeträge eingesetzt, so können sich aufgrund von Mitnahmeeffekten Aufkommensverluste ergeben. Werden die Pauschalen allerdings mit abgeltender Wirkung ausgestattet, können gegenüber dem Einzelnachweis Steuermehreinnahmen erzielt werden, wenn der Pauschbetrag unterhalb der durchschnittlichen Höhe der Einzelnachweise liegt. Eine Erhöhung des Steueraufkommens kann den Nutzen von Steuervereinfa-

chungen für Unternehmen und Haushalte zunichtemachen, könnte aber durch Steuersatzsenkungen kompensiert werden. Eine Schmälerung des Steueraufkommens kann dem Ziel der budgetpolitischen Konsolidierung entgegenstehen, so dass hier kompensierende Steuererhöhungen nötig werden könnten mit allen sich daraus ergebenden negativen Anreizeffekten.

Schließlich sind viele Vereinfachungsmaßnahmen nur schwer kurzfristig umsetzbar. Beispielsweise können Vereinfachungsmaßnahmen komplexe Gesetzesänderungen mit sich ziehen, oder teure Anpassungen bei EDV-Systemen bedingen, sowohl in der Steuerverwaltung, als auch bei Unternehmen. In Abbildung 2 sind diese Beschränkungen zusammengefasst.

Abbildung 2: Beschränkungen von Steuervereinfachungsstrategien

2.3 Experteninterviews

Im Rahmen dieser Studie wurden Experteninterviews durchgeführt, die ergänzend einige Einblicke in die Ursachen (unnötiger) Komplexität des derzeitigen deutschen Steuersystems erbringen. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass die Befragung keinen Anspruch auf Repräsentativität erhebt und lediglich dazu dient, das Bild der bisherigen Literatur um aktuelle Einsichten abzurunden. Außerdem erbrachten die Interviews ergänzende quantitative Hinweise hinsichtlich des mit bestimmten steuerlichen Regelungen verbundenen Zeitaufwands oder Kosten (vgl. Kapitel 3). Die Interviews wurden unter Steuerberatungsunternehmen unterschiedlicher Größenklassen, Lohnsteuerhilfevereinen sowie einem größeren Unternehmen durchgeführt. Den Interviewpartnern wurde hierfür vorab ein auf sie persönlich zugeschnittener Fragekatalog zugesendet, der dann entweder vor Ort oder im Rahmen eines Telefoninterviews abgearbeitet wurde.

Im Ergebnis verwiesen die Teilnehmer auf die folgenden besonders relevanten Kostentreiber der Steuerbefolgungskosten:

- Erfordernis des Einzelnachweises (im Bereich der Einkommensteuer), woraus zahlreiche zeitaufwändige Tätigkeiten resultieren (Sammeln, Überprüfen, Aufbewahren von Belegen; Kontrolle durch die Finanzverwaltung),
- Ausnahmeregelungen im Bereich der Abgeltungsteuer, die eine Veranlagung der Einkommensteuer notwendig machen,
- in der Gewerbesteuer die eigenständige steuerliche Gewinnermittlung insbesondere die Hinzurechnungsvorschriften und Kürzungen,
- die Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz,
- Missbrauchsbekämpfungsvorschriften,
- häufige Gesetzesänderungen mit ihren Folgen etwa für den Beratungsaufwand und die Anpassung von Buchhaltungssystemen,
- Außenprüfungen, besonders bei großem zeitlichen Abstand zum betreffenden Veranlagungszeitraum und bei Prüfungen, die sich über lange Zeiträume erstrecken und oft unterbrochen werden und
- Abweichungen zwischen dem Lohnsteuer- und dem Sozialversicherungsrecht.

In den Interviews wurden folgende Maßnahmen zur Vereinfachung des Steuersystems besonders nachdrücklich empfohlen:

- Ausweitung der Typisierung und Pauschalierung – insbesondere bei den Werbungskosten und den außergewöhnlichen Belastungen,
- separate anstelle von einnahmeabhängigen Pauschalen,
- Abschaffung der Fahrtenbuchregelung,
- elektronische Einkommensteuererklärung ohne Einzelnachweise,
- Abschaffung der Gewerbesteuer,
- Streichung der ermäßigten Umsatzbesteuerung von Hotelübernachtungen,
- Überprüfung der Regelungen zur Missbrauchsbekämpfung auf ihre Verhältnismäßigkeit und Effektivität,
- Beschränkung auf ein Steuergesetz pro Jahr (zum 1. Januar), das zum 1. Januar des Folgejahres in Kraft tritt, zeitgleich: Veröffentlichung der begleitenden Anwendungsschreiben und
- zeitnahe Betriebsprüfungen.

Darüber hinaus wurden neue Vorschläge gemacht wie etwa:

- die Einführung einer Datenbank, in der sämtliche für die Ermittlung der Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge relevanten Informationen aus Rundschreibung und Besprechungsergebnissen der Sozialversicherungsträger den Arbeitgebern zeitnah zugänglich gemacht werden,
- die Schaffung einer Abgleichstelle analog zur Minijobzentrale, welche die Daten der Arbeitgeber im Falle von Mehrfachbeschäftigungen abgleicht,
- die Einrichtung eines Online-Zugangs für die Steuerpflichtigen und deren Berater zum Steuerkonto,
- die Einführung des Zuflussprinzips im Sozialversicherungsbeitragsrechts,

- der Ersatz der heutigen Funktionsverlagerung durch die Besteuerung fiktiver Lizenzgebühren,
- bundesweite Verfahrensruhe auch bei laufenden Verfahren vor den Finanzgerichten im Falle vergleichbarer Sachverhalte.

Die Befragung bestätigt die Einsichten des Literaturüberblicks etwa zum Potential von Pauschalisierungen und Typisierungen für die Senkung von steuerlichen Bürokratiekosten. Außerdem zeigt sich erneut, dass insbesondere die Unstetigkeit der steuerlichen Gesetzgebung die Kosten in die Höhe treibt.

2.4 Klassifizierungsansätze

Um eine Steuervereinfachungsstrategie konzeptionell entwickeln zu können, ist zunächst eine Systematisierung notwendig. Dazu werden Maßnahmen zur Steuervereinfachung im Rahmen von fünf Kategorien klassifiziert. Die Klassifikation in die folgenden fünf Gruppen greift die genannten Erkenntnisse der Steuervereinfachungsliteratur auf:

- Ausweitung von Typisierungen und Pauschalierungen,
- Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens,
- konsequentere Systematisierung des Steuerrechts,
- Änderung der Besteuerungsstruktur sowie
- Rahmenbedingungen und grundsätzliche Forderungen an Gesetzgeber und Finanzverwaltung.

Dabei ist hervorzuheben, dass einzelne Problemfelder des deutschen Steuerrechts wie beispielsweise die Erbschaftsteuer sowohl vor dem Hintergrund der Verfahrenserleichterung im Rahmen einer stärker typisierenden Bewertung als auch einer stärkeren Systematisierung durch Abbau von Begünstigungen betrachtet werden kann. Vergleichbares gilt für die Abgeltungsteuer. Denkbar wären unter anderem sowohl eine stärkere Pauschalierung etwa durch die Versagung der Günstigerprüfung, als auch der Abbau von Ausnahmen zum Zwecke einer systematischeren Besteuerung von Kapiteleinkünften sowie auch die Änderung der Besteuerungsstruktur in Form der Einführung einer Sollbesteuerung der Kapitaleinkünfte. Im Folgenden wird nun knapp auf die Kategorien eingegangen.

Ausweitung der Typisierungen und Pauschalisierungen

In der ersten Kategorie werden Maßnahmen betrachtet, die eine stärker schematische Behandlung von Besteuerungstatbeständen darstellen. Dazu zählen insbesondere die pauschale Besteuerung unter Anwendung von Durchschnittssätzen, die Befreiung von Nachweispflichten infolge der Typisierung oder Pauschalierung von Abzügen, Freibeträge und Freigrenzen, die Bestimmung der betriebli-

chen Nutzungsdauer anhand von AfA-Tabellen, vereinfachte Bewertungsverfahren im Rahmen der Erbschaftsteuer.

Derartige Schematisierungen sind aus Gründen der Praktikabilität erforderlich, um den Massenerscheinungen im Besteuerungsverfahren Herr zu werden (Kirchhof, 1994: 9 f.; Tipke, 2000: 349f.). Sie sind dazu geeignet, die Steuererhebungskosten insgesamt zu senken, indem sie sowohl den Ermittlungsaufwand auf Seiten des Steuerpflichtigen als auch den Kontrollaufwand auf Seiten der Finanzverwaltung reduzieren. Typisierungen können in Bezug auf den Sachverhalt oder die Rechtsfolge erfolgen. Insbesondere im Problembereich der Abgrenzung der Einkommenserzielung und der Einkommensverwendung können Typisierungen wesentlich zur Vereinfachung beitragen, indem bestimmte Ausgaben typisierend entweder der Erwerbs- oder der Privatsphäre zugeordnet werden. Darüber hinaus ist es bei gemischter Veranlassung auch denkbar, einen Zuordnungsanteil festzulegen (Sachverhaltstypisierung) oder dass der Abzug dieser grundsätzlich untersagt wird (Rechtsfolgetypisierung). Die Pauschalierung kann als Unterform der Typisierung verstanden werden, bei der die steuerliche Berücksichtigung eines Sachverhalts der Höhe nach durch die Gewährung einer Pauschale typisiert wird (Tipke, 2000:349).

Das Bundesverfassungsgericht hat diese Steuervereinfachung als „vergröbernde, die Abwicklung von Massenverfahren erleichternde Rechtfertigungstatbestände“ (BVerfGE vom 10.11.1998, NJW 1999: 562) jedenfalls dem Grunde nach anerkannt. Zudem können Schematisierungen zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch erforderlich sein „denn Gesetze, die nicht praktikabel oder gar praktisch undurchführbar sind, können nicht gleichmäßig angewendet werden“ (Tipke, 1993: 371).

Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens

Als zweite Kategorie wird die Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens betrachtet, also Maßnahmen, die vorwiegend den originären Ablauf der Steuerdeklaration, -anmeldung, -festsetzung und -erhebung betreffen. Erleichterungen des Besteuerungsverfahrens können insbesondere durch die Nutzung von EDV etwa im Rahmen der Übermittlung, Überprüfung und Archivierung von Daten und Belegen sowie der Kommunikation zwischen den Beteiligten erzielt werden. Ein weiterer Fokus liegt im Rahmen der zweiten Kategorie auf den Mitwirkungspflichten sowie besonders arbeitsaufwändigen Anforderungen, die an einzelne Normen gestellt werden. Auch die in der ersten Kategorie betrachteten Schematisierungen tragen wesentlich zur Verfahrensvereinfachung bei.

Systematisierung

Die dritte Kategorie bildet die konsequentere Systematisierung der Steuergesetze. Die mangelnde Systematik des deutschen Steuerrechts führt schließlich dazu, dass dem Rechtsanwender in der Finanzverwaltung, der Gerichtsbarkeit und der Steuerberatung der „rote Faden“ fehlt. Insbesondere das Einkommensteuerrecht – geprägt durch wenige zentrale Leitgedanken wie Leistungsfähigkeit, Folgerichtigkeit und Abschnittsbesteuerung – hat mittlerweile durch zahlreiche Lenkungs- und Sozialzwecknormen sowie durch zahlreiche Ausnahmen im Rahmen einzelner Regelungen, komplexe Verwaltungsrichtlinien und umfangreiche Rechtsprechung seine Systematik in erheblichem Umfang eingebüßt. Dabei ist herauszustellen, dass ein überzeugendes Steuersystem der Vereinfachung dient, gleichzeitig aber auch bewusste Systemdurchbrechungen zur Vereinfachung führen können (Broer, 2004).

Auch die Zunahme und Verschärfung von Missbrauchsbekämpfungsvorschriften ist im Zusammenhang mit der mangelnden Systematik zu nennen. Diese zeichnen sich in der Regel durch komplexe Tatbestandsvoraussetzungen, zahlreiche Ausnahmen und komplexe Prüfreihenfolgen aus was ihre Umsetzbarkeit sowie die Rechtssicherheit gefährdet. Die Zinsschrankenregelung ist dafür ein sehr gutes Beispiel. Viele der Missbrauchsbekämpfungsvorschriften resultieren aus der mangelnden Entscheidungsneutralität des deutschen Steuerrechts. Im Falle der Zinsschranke ist dies insbesondere die fehlende Neutralität in Bezug auf Finanzierungsentscheidungen. Eine stärkere Systematisierung stellt daher einen sinnvollen Anknüpfungspunkt für diese Problematik dar.

Im Rahmen der dritten Kategorie liegt daher der Fokus zum einen auf Lenkungs- und Sozialzwecknormen wie der Anwendung des reduzierten Umsatzsteuersatzes, die Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und den Steuerermäßigungen unter anderem für Handwerkerleistungen. Zum anderen werden Vereinfachungsmaßnahmen, die auf eine stärkere Systematisierung abzielen in Bezug auf die Missbrauchsbekämpfungsvorschriften diskutiert. Auch überflüssige Differenzierungen, Überkompliziertheit und Undurchführbarkeit von Gesetzen werden identifiziert wie beispielsweise die Ausnahmen im Rahmen der Abgeltungsteuer.

Änderung der Besteuerungsstruktur

Die vierte Kategorie ist die Änderung der Besteuerungsstruktur, also Eingriffe, die nicht nur punktuell wirken, sondern den Besteuerungsablauf oder die Steuertatbestände wesensmäßig verändern. Die Einführung der Abgeltungsteuer und damit der abgeltenden Besteuerung von Kapiteleinkünften an der Quelle ist ein Beispiel für eine Reform der Besteuerung, die eine Änderung der Besteuerungsstruktur bewirkt hat. Weitere Beispiele für mögliche Maßnahmen sind die Einführung einer Gruppenbesteuerung anstelle der Organschaft, der Ersatz der Ge-

werbesteuer gemäß den Vorschlägen der Stiftung Soziale Marktwirtschaft oder die Integration der Kfz-Steuer in die Energiesteuer.

Rahmenbedingungen verbessern

Im Rahmen der letzten Kategorie werden schließlich grundsätzliche Forderungen an den Gesetzgeber und die Finanzverwaltung formuliert. Diese beruhen vor allem auf der Einschätzung mangelnder Stetigkeit und Rechtssicherheit. Gesetzesänderungen werden zunehmend kurzfristig erlassen und erste Korrekturen folgen oft im ersten Jahr der neuen Rechtslage. Insbesondere auf die Unternehmensteuerreform 2008 folgte eine große Zahl von Verwaltungsanweisungen sowie Nachbesserungen im Gesetz beispielsweise in Bezug auf die Abgeltungsteuer, die Thesaurierungsbegünstigung und die Tarifermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Forderung nach größerer Stetigkeit der Steuergesetzgebung steht allerdings das Erfordernis entgegen, die steuerrechtlichen Vorschriften an geänderte wirtschaftliche Rahmenbedingungen flexibel anpassen zu können, wie insbesondere die Wirtschaftskrise 2008/2009 gezeigt hat.

2.5 Übersicht über die im Rahmen der Studie betrachteten Maßnahmen

Im Folgenden werden nun zahlreiche mögliche Vereinfachungsmaßnahmen vorgestellt. Die Grundlage dafür bilden die Vorschläge von Verbänden, aus der Wissenschaft (vgl. 2.2), der Politik sowie der Finanzverwaltung; aber auch eigene Vorschläge sowie Maßnahmen, die im Rahmen der Expertenbefragungen genannt wurden, werden diskutiert.[8] Trotz des großen Umfangs kann diese Aufstellung nicht als vollständige Liste sämtlicher aktuell propagierten Vereinfachungsmaßnahmen betrachtet werden. Hingegen stellt die folgende Übersicht bereits das Ergebnis eines ersten internen Auswahlprozesses dar. Maßnahmen, die aufgrund ihrer Komplexität innerhalb der Projektlaufzeit nicht angemessen gewürdigt werden konnten, wurden nicht betrachtet. Dies betrifft beispielsweise den Komplex der steuerlichen Berücksichtigung der Altersvorsorgeaufwendungen und der Rentenbezüge sowie die Verlustverrechnungs- und Verlustabzugsbeschränkungen (Koalitionsvertrag, 2009: 11-14).

Die Beurteilung der folgenden Liste und die Auswahl der Maßnahmen, die im weiteren Verlauf der Analyse genauer untersucht werden, erfolgt weitgehend auf Basis der Kriterien, die im Abschnitt 2.2 entwickelt wurden. Zwar erfolgt eine detaillierte Quantifizierung erst in Kapitel 3. Dennoch wird schon hier eine grobe Einschätzung der Kosten der einzelnen Maßnahmen vorgenommen, beispiels-

[8] Insbesondere wurden folgende Maßnahmensammlungen als Quellen herangezogen: BDA et al. (2010), Bundessteuerberaterkammer (2010a) und (2010b), Bundessteuerberaterkammer (2005), Hessisches Finanzministerium (2010), Industrie- und Handelskammer (2010), Industrie- und Handelskammer (2009), Koalition (2009: 11-15), Neuer Verband der Lohnsteuerhilfevereine (2009), Stiftung Marktwirtschaft (2006), Finanzministerkonferenz (2010).

weise durch die Streitanfälligkeit einzelner Regelungen, die Befolgungskosten erhöhen. Zusätzlich werden insbesondere solche Maßnahmen diskutiert, die sich auch kurzfristig umsetzen lassen.

In Bezug auf die Kriterien Aufkommens- und Verteilungsneutralität sowie kurzfristige und politische Realisierbarkeit ist allerdings folgendes anzumerken: Maßnahmen mit Aufkommensverlusten dürfen nicht vorschnell ausgeschlossen werden. Es kann sinnvoll sein, bestimmte moderate Aufkommensverluste in Kauf zu nehmen, wenn ihnen etwa signifikante Erträge auf der Vereinfachungsseite gegenüberstehen. Außerdem sind bestimmte Vereinfachungen – z.B. die Ausweitung des Mehrwertsteuer-Normalsatzes – Aufkommen erhöhend. Schließlich sind kompensierende Steuersatzerhöhungen denkbar, um die Aufkommensneutralität einer Vereinfachungs-Maßnahme zu gewährleisten.

Trotz des Augenmerks auf kurzfristiger und politischer Umsetzbarkeit werden in der folgenden Maßnahmenliste auch noch Vorschläge diskutiert, die sich erst mittel- bis langfristig umsetzen lassen, und solche, die vermutlich auf großen politischen Widerstand stoßen werden. Zu den eher mittelfristig realisierbaren Ansätzen zählen etwa die umfassende Reform der Zinsschranke, der Abgeltungsteuer, der Besteuerung von Personengesellschaften, der Organschaft, der Gewerbesteuer bzw. der gesamten Kommunalfinanzen und der Erbschaftsteuer. Zu den politisch derzeit kaum realistischen Maßnahmen zählt etwa die Beseitigung der Steuervergünstigung für Zuschläge für Nachtarbeit, Feiertage und Sonntage. Derartige Vorschläge dürfen in einer halbwegs vollständigen Behandlung von Vereinfachungspotenzialen des deutschen Steuersystems nicht fehlen, auch wenn sie im unmittelbar umsetzbaren Mannheimer Katalog des Kapitels 5 nicht enthalten sind.

2.5.1 Ausweitung der Typisierungen und Pauschalierungen

Ausweitung der Typisierung und Pauschalisierung im Bereich der Erwerbseinnahmen und -aufwendungen

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Der Bereich der Werbungskosten stellt sich in der Praxis als extrem streitanfällig und im Hinblick auf den dabei entstehenden Erklärungs- und Veranlagungsaufwand höchst kostenintensiv dar, da es sich dabei um Massenerscheinungen handelt. Dies resultiert in erster Linie aus dem Erfordernis des Einzelnachweises. Zudem sind im Rahmen der notwendigen Abgrenzung der Einkommenserzielung von der Einkommensverwendung sämtliche Ausgaben den beiden Sphären zuzuordnen, was zu zahlreichen Abgrenzungsproblemen führt (Schön, 2002: 32). Besonders problematisch sind dabei gemischt veranlasste Aufwendungen wie etwa der Weg zur Arbeitsstätte, das häusliche Arbeitszimmer oder Verpflegungsmehraufwendungen bei Reisen (Ruppe, 1998: 55).

Aus Gründen der Praktikabilität ist es daher erforderlich, den Abzug von Werbungskosten in einem gewissen Maße schematisch zu behandeln. Dazu dienen insbesondere Typisierungen und Pauschalierungen. Sie sind geeignet die Steuererhebungskosten wesentlich zu reduzieren, indem die Kosten für das Sammeln, Prüfen und Aufbewahren von Belegen, die Kontrollkosten der Finanzverwaltung sowie die Streitanfälligkeit gesenkt werden (Ruppe, 1998: 40). Problematisch sind allerdings die verzerrenden Wirkungen der Typisierungen und Pauschalierungen sowie die Mitnahmeeffekte bei Ausgabenpauschalen.

Nach geltendem Recht existieren bereits eine Reihe von Pauschbeträgen und Typisierungen im Bereich des Werbungskostenabzugs. Diese verlieren jedoch aufgrund zahlreicher Ausnahmeregelungen und der dem Steuerpflichtigen regelmäßig offen stehenden Möglichkeit, im Einzelfall höhere Werbungskosten nachzuweisen, häufig ihre vereinfachende Wirkung (Ruppe, 1998: 50). Ziel von Vereinfachungsmaßnahmen muss es daher sein, als Massenerscheinung auftretende Abzugstatbestände mit abgeltender Wirkung typisierend und pauschalierend zu erfassen (Tipke 2000: 349 f.). Eine solche Vorgehensweise findet ihre Stütze insbesondere in der jüngeren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts. Danach ist der Gesetzgeber bei der Ordnung von Massenerscheinungen berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt. Auf dieser Grundlage darf er generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen.[9]

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Zur Senkung der Steuererhebungskosten sollte daher insbesondere die Typisierung und Pauschalierung der Erwerbsaufwendungen ausgeweitet werden. Als Werbungskostenpauschalen kommen grundsätzliche fixe Pauschbeträge sowie einnahmeabhängige Pauschalen[10] in Betracht. Da mittels einer linear von den Einnahmen abhängigen Pauschale die tatsächlichen Aufwendungen nicht realitätsnah abgebildet werden können und das Vereinfachungspotential einer realitätsnah ausgestalteten Formel begrenzt ist, werden einzelne fixe Werbungskostenpauschalen in Betracht gezogen.

In Fällen, in denen auf eine abgeltende Wirkung verzichtet werden muss oder soll, kann die Einführung separater und nebeneinander bestehender Ausgabenpauschalen wesentlich dazu beitragen, dass Einzelnachweise seltener erbracht werden, da im Falle einzelner Pauschalen die Höhe der Ausgaben im Standardfall treffsicherer ermittelt werde kann als die derzeit vorgesehene Werbungskostenpauschale dazu in der Lage ist. Sowohl das Kostensenkungspotential als auch die Aufkommenswirkungen hängen im Falle widerlegbarer Pauschalen allerdings wesentlich von der konkreten Höhe des Pauschbetrags ab. Die Ermittlung der

---

[9] Vgl. BVerfG-Urteil vom 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07 2 BvL 1/08 2 BvL 2/07, BGBl. I 2008, 2888.

[10] Dies wird beispielsweise in Frankreich so praktiziert (vgl. Hellio/Crucifix (2009), Rz. 129).

Höhe der Pauschale stellt somit aus Sicht der Finanzverwaltung ein Optimierungsproblem dar (Ruppe, 1998: 52, 60f.).

Fazit:

Die Ausweitung von Typisierungen und Pauschalierungen im Rahmen des Werbungskostenabzugs birgt ein hohes Potential zur Senkung der Steuererhebungskosten und wird daher im Folgenden weiter betrachtet und konkretisiert.

Vereinfachung der Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen insbesondere durch Ausweitung der Typisierung und Pauschalierung

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Sofern dem Steuerpflichtigen „zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands“ erwachsen, sind diese gemäß § 33 Abs. 1 EStG als außergewöhnliche Belastung vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehbar sofern sie die gemäß Abs. 3 zumutbare Belastung übersteigen. Dies entspricht dem subjektiven Nettoprinzip, das auf die Verschonung des Existenzminimums abzielt (Arndt & Jenzen, 2005: 108 f.). Bei den außergewöhnlichen Belastungen handelt sich vor allem um Krankheitsaufwendungen, Aufwendungen von Behinderten, Pflegekosten und die Kosten für Heimunterbringung sofern diese nicht nur altersbedingt sondern zusätzlich durch eine Krankheit oder die ständige Pflegebedürftigkeit bedingt sind.

Besonders aufwändig ist in Bezug auf die außergewöhnlichen Belastungen neben der Prüfung der Zwangsläufigkeit und der Ermittlung der Grenze der zumutbaren Belastung das Erfordernis des Einzelnachweises.

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Die mit dem Nachweis und der Kontrolle der außergewöhnlichen Belastung verbundenen Kosten können durch Pauschalierungen wesentlich gesenkt werden. Dabei sollten insbesondere die Einführung gestaffelter Pauschbeträge für die Kosten der Unterbringung in einem Pflegeheim (Hessisches Ministerium der Finanzen, 2010: 19 f.) (eventuell auch die Einführung eines niedrigeren Pauschbetrags im Falle der Unterbringung zu Hause) sowie die Erhöhung der Pauschbeträge für behinderte Menschen gemäß § 33b EStG ins Auge gefasst werden.

Eine Vereinfachung in Bezug auf die zumutbare Belastung ließe sich erreichen, indem auf den Abzug der zumutbaren Belastungen verzichtet würde, wenn der Steuerpflichtige mehr als zwei Kinder unter 26 Jahren hat oder Einkünfte unterhalb einer bestimmten Grenze wie etwa 15.000 Euro aufweist. Schließlich sollten Kapitaleinkünfte, die der Abgeltungsteuer unterlegen haben, nicht in die Ermittlung der zumutbaren Belastung einbezogen werden, wonach die Nennung des § 33 Abs. 3 in § 2 Abs. 5b S. 2 Nr. 2 EStG gestrichen werden müsste.

Fazit:

Aufgrund des vermutlich wesentlichen Vereinfachungspotentials werden die stärkere Typisierung und Pauschalierung im Rahmen der außergewöhnlichen

Belastungen im Folgenden weiter betrachtet. Auch die Vereinfachung der Ermittlung der zumutbaren Belastung wird weiterverfolgt.

Typisierungen im Rahmen der verdeckten Gewinnausschüttung

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Unterschiede in der Steuerbelastung von Gewinnausschüttungen einerseits und beispielsweise Geschäftsführergehältern oder Darlehenszinsen andererseits bieten Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft mit einem maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung und damit die Gestaltung von Verträgen Anreize derartige Belastungsunterschiede zu nutzen und beispielsweise überhöhte Geschäftsführergehälter oder Zinsen zu vereinbaren. Auch innerhalb von Konzernen bestehen im Falle regionaler Steuerbelastungsunterschiede derartige Anreize zur Steuergestaltung. Das Steuergesetz sieht daher vor, dass so genannte verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA)[11] den Gewinn nicht mindern dürfen, weshalb unangemessene Bestandteile von Vergütungen dem Gewinn wieder hinzugerechnet werden (Schreiber, 2008: 274 f., 447 f.).

Die Vorschriften zur verdeckten Gewinnausschüttung begrenzen zwar die Möglichkeiten der Steuergestaltung, verhindern allerdings die Entstehung von Steuerplanungskosten nicht in vollem Umfang. Den Maßstab für die Beurteilung, ob eine Vergütung unangemessen ist und somit eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, bilden Transaktionen mit unabhängigen Marktteilnehmern. Die Ermittlung des entsprechenden Fremdvergleichspreises verursacht allerdings nicht unwesentliche Befolgungskosten und ist in einigen Fällen auch unmöglich. In Unternehmen mit Gesellschaftergeschäftsführern kommt es oftmals unbeabsichtigt zu verdeckten Gewinnausschüttungen, so dass Kosten im Wesentlichen in Verbindung mit der Schadensbegrenzung im Rahmen der Außenprüfung sowie von Gerichtsverfahren entstehen.

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Eine Abschaffung der vGA-Regelung erscheint nicht sinnvoll möglich. Gesellschafter und Gesellschaft werden unterschiedlich hoch besteuert. Ohne klare Regelungen zur Abgrenzung der beiden Ebenen wären Steuergestaltungen Tür und Tor geöffnet. Eine Vereinfachung unter Beibehaltung der Regelung ließe sich insbesondere in Bezug auf Darlehenszinsen durch eine Pauschalierung und Typisierung erreichen. Der Gesetzgeber sollte zu diesem Zweck eine Spanne zulässiger Zinssätze beispielsweise auf Basis des Zinssatzes für Staatsanleihen oder eines Referenzzinssatzes veröffentlichen. Dabei sollte auch ein angemessener Risikoaufschlag berücksichtigt werden.

---

[11] Nach aktueller Rechtsprechung ist eine verdeckte Gewinnausschüttung als Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder mit veranlasst ist, sich auf die Höhe des Gewinns auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. BFH I R 2/02 v. 7. 8. 02, BStBl II 04, 131.

Fazit:

Im Rahmen der Ermittlung verdeckter Gewinnausschüttungen sollte in Bezug auf Darlehenszinsen ein angemessener Zinssatz bzw. eine als angemessen betrachtete Spanne von Zinssätzen festgelegt werden. Das Vereinfachungspotential anderer Maßnahmen wird allerdings als größer eingeschätzt, so dass die Vereinfachung der verdeckten Gewinnausschüttung nicht weiter betrachtet wird.

Einführung einer Poolabschreibung

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Absetzung für Abnutzung (AfA) zu vermindern (§ 6 Abs.1 Nr. 1 EStG), was durch die erfolgswirksame Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf den Zeitraum der betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer erfolgt (§ 7 Abs. 1 S. 2 EStG). Die Abschreibungsdauer ist im Gesetz nicht konkretisiert, große praktische Bedeutung haben allerdings die Abschreibungstabellen für allgemeinverwendbare Anlagegüter und etwa 100 Branchentabellen, die vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) veröffentlicht werden. Diese bewirken bereits eine Typisierung und sind vor dem Hintergrund der Verfahrensökonomie von großer Bedeutung. Die konkrete Zuordnung eines Wirtschaftsguts zu den Tabellen erweist sich allerdings oftmals als schwierig. Neben den auf Seiten der Finanzverwaltung entstehenden Kosten aus der Erhebung und Pflege der AfA-Tabellen entstehen auf Seiten der Unternehmen insbesondere Befolgungskosten aus der Notwendigkeit für einzelne abnutzbare Wirtschaftsgüter einen Abschreibungsplan unter Berücksichtigung der Abschreibungstabellen aufstellen zu müssen. Zusätzliche Kosten entstehen, soweit es zu Rechtsstreitigkeiten zwischen der Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen über die im Einzelfall zutreffende betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer kommt (Voss, 2006: 200).

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Auf Grund der aufgezeigten Problematik sollte erwogen werden, ob die Abschreibungsverrechnung im Interesse der Praktikabilität und Verwaltungsökonomie durch eine weitergehende Normierung des für die Abschreibung maßgebenden Verteilungszeitraums vereinfacht werden kann. Denkbar wäre zum Beispiel die gesetzliche Festlegung des Abschreibungszeitraumes nach dem Muster der Vorschriften für Gebäude (§ 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 und 2 EStG) oder dem Geschäfts- und Firmenwert (§ 7 Abs. 1 S. 3 EStG). Alternativ ließen sich durch eine weitergehende Pauschalisierung der Abschreibungsverrechnung nach dem Vorbild der Vorschriften in Großbritannien und Finnland[12] zum Teil erhebliche Vereinfachungseffekte erzielen (Oestreicher & Spengel, 2003: 144-145; Voss, 2007:

[12] In Bezug auf die Regelung in Großbritannien vgl. IBFD (2009a), S. 1013. Für die finnische Regelung vgl. IBFD (2009a), S. 328 sowie Alberts/Pettersson (2009), Rz. 103.

1151). Demnach würde für sämtliche bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ausschließlich eine Sammelabschreibung, die für geringwertige Wirtschaftsgüter nach § 6 Ab 2 und 2a EStG bereits im Gesetz verankert ist, statt einer Abschreibung der einzelnen Wirtschaftsgüter erfolgen.[13] Dazu werden sämtliche bewegliche abnutzbare Anlagegüter in einem Sammelposten zusammengefasst und nach einheitlichen Regeln abgeschrieben. Unabhängig von der Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter kommt dabei eine einheitliche vom Gesetzgeber festzulegende degressive Abschreibungsrate zur Anwendung.[14] Der Wert des Sammelpostens entspricht dabei dem Bestand zu Beginn der Periode zuzüglich der mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewerteten laufenden Zugänge und abzüglich der in der Periode veräußerten Wirtschaftsgüter.

Auf diese Weise lassen sich Vereinfachungseffekte im Wesentlichen dadurch erzielen, dass die Kenntnis der tatsächlichen Nutzungsdauern von Wirtschaftsgütern grundsätzlich nicht mehr erforderlich ist. Die Erstellung von Abschreibungsplänen für die Unternehmen sowie die Aufstellung und Pflege der AfA-Tabellen auf Seiten der Finanzverwaltung entfallen. Da weder von Seiten der Finanzverwaltung noch von Seiten des Steuerpflichtigen die Länge eines Abschreibungszeitraums begründet werden muss, entfallen zudem Rechtsstreitigkeiten.

Gleichzeitig sind in diesem Zusammenhang die durch die Unternehmensteuerreform 2008 reformierten und im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes angepassten Abschreibungsregelungen geringwertiger Wirtschaftsgüter zu überdenken. Insbesondere das im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes eingeführte Wahlrecht, das neben der bereits angesprochenen Sammelabschreibung für Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten zwischen 150 Euro und 1.000 Euro (§ 6 Abs. 2a EStG)[15] eine Sofortabschreibung geringwertige Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zu 410 Euro[16], vorsieht, verursacht einen erheblichen Anstieg von Bürokratie und Verwaltungsaufwand. Das Wahlrecht sollte daher auch mit Blick auf die Häufigkeit geringwertiger Wirtschaftsgüter und ihr Vorkommen in allen Branchen durch eine möglichst einfache Lösung ersetzt werden. Mit Hinblick auf den

---

13 Mögliche Konflikte eines derartigen Konzepts mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung können u.E. aus Gründen der Praktikabilität und Kostenreduzierung hinter steuerpolitischen Erwägungen zurücktreten. Anderer Meinung, Voss (2007), S. 1153.

14 Denkbar ist auch eine Differenzierung nach Wirtschaftsgutgruppen. Unterschieden werden könnte etwa in Büroeinrichtungen, Betriebsvorrichtungen, Maschinen und Anlagen.

15 Geringwertige Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2007 zugegangen sind und deren Zugangswert den Betrag von 150 Euro nicht überschreiten, sind zwingend sofort in voller Höhe als Betriebsausgaben abzusetzen (§ 6Abs. 2a S. 3 EStG).

16 Wirtschaftsgüter deren Wert 150 Euro übersteigt, sind unter Angabe des Tages der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts oder der Eröffnung des Betriebs und der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 6 EStG an deren Stelle tretenden Werts in einem besonderen, laufend zu führenden Verzeichnis aufzunehmen. Das Verzeichnis braucht nicht geführt zu werden, wenn diese Angaben aus der Buchführung ersichtlich sind (§ 6 Abs. 2 S. 4 & 5 EStG).

durch die Sammelpostenabschreibung verursachten zusätzlichen Buchführungsaufwendungen, den Administrationsmehraufwand sowie das zusätzliche Prüfungspotential auf Seiten der Finanzverwaltung sollte die zwingende Abschreibung sämtlicher geringwertige Wirtschaftsgüter nach Vorbild der Altregelung § 6 Abs. 2 EStG a.F. wieder eingeführt werden. Sämtliche beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens über der festzulegenden Wertgrenze sind dann als langlebige Vermögensgegenstände anzusehen und entsprechen den oben genannten Reformvorschlägen der Einführung einer Poolabschreibung in den allgemeinen Sammelposten einzustellen. Inwieweit bei einer derartigen Lösung Spielraum zur Erhöhung der Wertgrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter über das zurzeit geltende Niveau von 410 Euro und somit einer weiteren Reduktion der Befolgungs- und Verwaltungskosten besteht, ist vor dem Hintergrund der Lage der öffentlichen Haushalte und den erst kürzlich im Grundgesetz verankerten Regelungen zur Begrenzung der Verschuldung jedoch fraglich.

Fazit:

Die Einführung einer Poolabschreibung für bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens birgt ein wesentliches Vereinfachungspotential und setzt Investitionsanreize. Die Umsetzung innerhalb der laufenden Legislaturperiode erscheint durchaus möglich. Die Maßnahme wird daher weiter verfolgt.

2.5.2 Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens

Erstattungen der Sonderausgaben im Jahr des Zuflusses erfassen

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Falls Ausgaben erstattet werden, die in früheren Jahren als Sonderausgaben abgezogen wurden, wie etwa Kirchensteuern, und dieser Betrag die gleichartigen Sonderausgaben des aktuellen Jahres übersteigt, so muss der Sonderausgabenabzug des betreffenden Altjahres und somit auch der alte Steuerbescheid korrigiert werden.[17]

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Die mit der Korrektur des Sonderausgabenabzugs verbundenen Verwaltungskosten können ohne jegliche negative Auswirkungen auf das Aufkommen vermieden werden, indem jegliche Erstattung der Sonderausgaben im Jahr des Zuflusses dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzugerechnet wird (Hessisches Ministerium der Finanzen, 2010: 18).

Fazit:

Einer Kodifizierung der Erstattung von Sonderausgaben im Jahr des Zuflusses stehen auf Basis einer ersten Einschätzung keine nennenswerten Hindernisse entgegen. Sie ermöglicht sehr kurzfristig eine Senkung der Steuererhebungskosten im Massenverfahren und wird daher im Folgenden weiter betrachtet.

---

[17] Vgl. BFH X R 46/07 v. 2. 9. 08, BStBl II 09, S. 229.

Vereinfachung des Abzugs von Kinderbetreuungskosten

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Die steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten wurde in der Vergangenheit mehrmals geändert und ist auch nach aktueller Rechtslage uneinheitlich. Demnach wird unterschieden, ob die Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Erwerbstätigkeit einerseits oder Krankheit, Behinderung oder Ausbildung des Steuerpflichtigen andererseits anfallen (§ 9c Abs. 1 und 2 EStG). Im ersten Fall werden die Aufwendungen „wie Werbungskosten" und im zweiten Fall als Sonderausgaben abgezogen. Die unterschiedliche Behandlung der Aufwendungen verursacht Steuerhebungs- und Kontrollkosten im Rahmen der Sachverhaltsermittlung. Die Behandlung „wie Werbungskosten" macht darüber hinaus gegebenenfalls die Aufteilung auf mehrere Einkunftsarten erforderlich (Hessisches Ministerium der Finanzen, 2010: 14 f.).

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Die unterschiedliche Behandlung der Kinderbetreuungskosten ist vor allem politisch motiviert. Eine einheitliche Behandlung würde zu einer Senkung der Kosten der Besteuerung beitragen. Dabei würden zudem vergleichsweise geringe Aufkommensverluste entstehen, die durch die konkrete Ausgestaltung der Regelung noch gemindert werden könnten.

Fazit:

Auf Grund des vermuteten Kostensenkungspotentials sowie der vergleichsweise geringen Aufkommensverluste, die zu erwarten sind, wird die Maßnahme weiter untersucht.

Vereinfachung des Familienleistungsausgleichs und des Sonderbedarf-Freibetrags (§ 33a Abs. 2 EStG)

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Das Kindergeld und die Freibeträge für Kinder werden für volljährige Kinder in Schul- oder Berufsausbildung nur gewährt, sofern die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes, soweit sie zur Bestreitung des Unterhalts oder zur Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, 8.004 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen (§§ 32Abs. 4 S. 2 , § 63 Abs. 1 S. 2 EStG). Liegen die Voraussetzungen nur für einen Teil des Kalenderjahrs vor, so sind Kindergeld und Kinderfreibetrag entsprechend zu kürzen (§ 32 Abs. 4 S. 6 und 7 EStG). Auch der gemäß § 33a EStG gewährte Abzug außergewöhnlicher Belastungen zur Abgeltung des Sonderbedarfs eines sich in der Berufsausbildung befindenden, auswärtig untergebrachten, volljährigen Kindes ist um den Betrag zu kürzen, den die Einkünfte und Bezüge des Kindes sowie die von dem Kind als Ausbildungshilfe aus öffentlichen Mitteln oder von Förderungseinrichtungen, die hierfür öffentliche Mittel erhalten, bezogenen Zuschüsse den Betrag von 1848 Euro übersteigen (§ 33a Abs. 2 S. 2 EStG).

Die mit den Regelungen verbundenen Nachweispflichten und Kontrollen durch die Finanzverwaltung sind mit einem nicht unwesentlichen Aufwand verbunden

und betreffen einen beträchtlichen Anteil der Steuerpflichtigen. Da das Kindergeld und die Freibeträge für Kinder nur gewährt werden, sofern die betreffenden Einkünfte und Bezüge des Kindes den Betrag von 8.004 Euro nicht übersteigen, löst die derzeitige Regelung zudem Steuerplanungsaktivitäten aus, um ein Überschreiten der Grenze von 8.004 Euro zu verhindern (Hessisches Ministerium der Finanzen, 2010: 6 f.).

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Die Gewährung von Kindergeld, der Freibeträge für Kinder und des Freibetrags zur Abgeltung des Sonderbedarfs eines sich in der Berufsausbildung befindenden, auswärtig untergebrachten, volljährigen Kindes sollte auf Grund der aufgezeigten Problematik von den eigenen Einkünften und Bezügen des Kindes sowie den als Ausbildungshilfe bezogenen Zuschüssen abgekoppelt werden. Auch wenn der Anteil der Steuerpflichtigen, denen die Freibeträge nicht gewährt werden, weil die Einkünfte und Bezüge der Kinder, die Grenzen übersteigen, vergleichsweise gering ist (Hessisches Ministerium der Finanzen, 2009: 6), wäre die Maßnahme mit einem Rückgang des Steueraufkommens sowie im Falle der Zahlung von Kindergeld mit einer zusätzlichen finanziellen Belastung der Familienkassen verbunden.

Fazit:

Die Abkopplung der Gewährung des Kindergelds und der Freibeträge von den Einkünften und Bezügen der Kinder sowie den als Ausbildungshilfe bezogenen Zuschüssen ist mit Aufkommensverlusten verbunden. Dem stehen aber auf Grund der hohen Fallzahlen große Kostensenkungspotentiale gegenüber. Die Maßnahme wird daher weiter konkretisiert.

Vereinfachung der Einkommensteuererklärung

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Der Aufwand für die Erstellung der Einkommensteuererklärung trägt maßgeblich zu den Befolgungskosten bei. Die wesentlichen Tätigkeiten umfassen dabei das Sammeln und Verarbeiten von Belegen sowie Nachfragen dazu, die Klärung komplexer Sachverhalte und Rechtsfolgen, das Ausfüllen von Formularen sowie die Kommunikation mit dem Finanzamt. Kostentreiber sind dabei insbesondere das Sammeln und Erbringen von Einzelnachweisen, schwer verständliche und umfangreiche Formulare sowie Nachfragen des Finanzamts. Indem Belege, sofern Einzelsteuergesetze keine explizite Nachweispflicht vorsehen, nur bei Aufforderung durch das Finanzamt vorgelegt werden müssen, soll der mit Einzelnachweisen verbundene Aufwand in Grenzen gehalten werden. In der Praxis wird allerdings von dem Recht, Belege anfordern zu können, großer Gebrauch gemacht.

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Um die Befolgungskosten sowie die Verwaltungskosten im Zusammenhang mit der Steuererklärung zu senken, werden neben den bereits thematisierten Pauscha-

lierungen und Typisierungen folgende Maßnahmen in Betracht gezogen: vorausgefüllte Formulare, zweijährige Steuererklärung, Kurzveranlagungen mit Verzicht auf den Einzelnachweis (Koalition: 2009: 12 f.), E-Government bzw. dialogische Veranlagung (Stiftung Marktwirtschaft, 2006: 52-54) sowie die Neustrukturierung, Umformulierung und Straffung der Formulare.

Im Rahmen des Vorhabens KONSENS[18] zur Vereinheitlichung der Verwaltungssoftware der deutschen Finanzämter wird bereits an der papierlosen Kommunikation zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigen sowie der vorausgefüllten Steuererklärung gearbeitet. Das Ziel besteht darin, diese Vorhaben bis Ende der Legislaturperiode bzw. des Jahres 2013 weitgehend fertig zu stellen.

Fazit:

Im Massenverfahren Steuerrecht lassen sich durch die Nutzung der elektronischen Einkommensteuererklärung große Kostensenkungen realisieren. Der im Rahmen des Vorhabens KONSENS eingeschlagene Weg sollte daher weiterverfolgt werden. An dem Ziel, das Projekt bis zum Jahre 2013 weitgehend abzuschließen, sollte festgehalten werden. Aufgrund der hohen Kostensenkungspotentiale werden einzelne Maßnahmen zur Vereinfachung der Einkommensteuererklärung im Folgenden weiter betrachtet.

Vereinheitlichung des Lohnsteuer- und Sozialversicherungsbeitragsrechts

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Das Lohnsteuerrecht und das Sozialversicherungsbeitragsrecht weichen in vielen Aspekten voneinander ab. Dies betrifft insbesondere die Ermittlung der Bemessungsgrundlage, die pauschale Erhebung der Lohnsteuer bzw. der Sozialversicherungsbeiträge, die Fälligkeit und die vom Finanzamt bzw. den Sozialversicherungsträgern durchgeführten Prüfungen (Bundessteuerberaterkammer, 2010a). Die zahlreichen Unterschiede führen insbesondere auf Seiten der Steuerpflichtigen zu hohen Befolgungskosten.

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Die Vereinheitlichung der beiden Rechtsgebiete birgt ein hohes Potential für Kostensenkungen. Gegen eine Vereinheitlichung spricht aber vor allem, dass dies mit umfangreichen Aufkommenseffekten verbunden sein kann. Die Verlagerung des Fälligkeitszeitpunkts der Sozialversicherungsbeiträge vom drittletzten Bankarbeitstag eines Monats (§ 23 Abs. 1 S. 2 SGB IV) auf den der Fälligkeit der Lohnsteuer am zehnten Tag des Folgemonats (§ 41a Abs. 1 S. 1 EStG) würde beispielsweise umfangreiche nachteilige Liquiditätseffekte für die Sozialversicherungsträger mit sich bringen. Allerdings führt eine Vereinheitlichung auch nicht in jedem Fall zur Vereinfachung und kann sogar nachteilige Folgen für die Versicherten haben. Die pauschale Abführung der Sozialversicherungsbeiträge in sämtlichen Fällen, in denen die Lohnsteuer pauschaliert wird, führt dazu, dass

[18] **Ko**ordinierte **n**eue **S**oftware**en**twicklung der **S**teuerverwaltung. Vgl. Senger (2009), S. 153-155.

Sozialversicherungsbeiträge auch für Arbeitnehmer mit Einkünften oberhalb der Beitragsbemessungsgrenze abgeführt werden müssen. Dies erhöht wiederum die Befolgungskosten und kann zudem zur Folge haben, dass Bezieher niedriger Einkommen einen deutlich geringeren Anspruch auf Sozialleistungen erwerben. Eine vollständige Vereinheitlichung sollte daher nicht erwogen werden. Sämtliche bestehenden Abweichungen sollten allerdings kritisch hinterfragt werden (Bundessteuerberaterkammer, 2010a).

Folgende Einzelmaßnahmen erscheinen als besonders sinnvoll. Im Sozialversicherungsbeitragsrecht sollte wie auch im Lohnsteuerrecht das Zuflussprinzip Anwendung finden. Die derzeitige Anwendung des Veranlassungsprinzip im Sozialversicherungsbeitragsrecht führt dazu, dass im Falle von Änderungen, die vergangene Veranlagungszeiträume betreffen, die Korrektur für den betreffenden Zeitraum rückgängig gemacht werden muss, was mit einem großen Aufwand verbunden ist.

Zudem sollten die Lohnsteuerprüfung und die Prüfung der Sozialversicherungsträger soweit sinnvoll zusammengefasst werden, denn die Außenprüfungen binden in einem hohen Maße zeitliche Ressourcen beim Steuerpflichtigen sowie bei der Finanzverwaltung. Alternativ sollte die Bindung der Ergebnisse der einen Außenprüfung für die jeweils andere gesetzlich kodifiziert werden. Beanstandungen in einem der Rechtsbereiche haben oftmals Auswirkungen auf die anderen. Nicht immer werden die Ergebnisse der jeweils anderen Prüfung anerkannt. Die Einführung der Bindungswirkung könnte da Abhilfe schaffen und den Aufwand für die Arbeitgeber reduzieren.

Fazit:

Kurzfristig umsetzbar und nicht mit wesentlichen Aufkommenseffekten verbunden sind in erster Linie die Vereinheitlichung der Lohnsteuerprüfung und der Prüfung der Sozialversicherungsträger sowie die Einführung einer Bindungswirkung der Prüfungen in Bezug auf die jeweils andere. Diese beiden Maßnahmen werden daher weiter untersucht. Zusätzliche Vereinfachungsmaßnahmen werden im Rahmen der Studie nicht betrachtet. Eine umfassende Vereinheitlichung des Lohnsteuerrechts und des Sozialversicherungsbeitragsrechts sollte allerdings erwogen werden (Bundessteuerberaterkammer, 2010a).

Vereinfachung der Regelungen zum betrieblichen Schuldzinsenabzug durch Einführung einer gesonderten Feststellung des Saldos der Über- und Unterentnahmen

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Zinsen stellen Betriebsausgaben dar und sind somit abziehbar, wenn das zugrunde liegende Darlehen für betriebliche Zwecke verwendet wird. Im privaten Bereich sind die Möglichkeiten Zinsen zum Abzug zu bringen wesentlich begrenzter. Es bestehen daher Anreize, Darlehen über die Gesellschaft aufzunehmen, diese Mittel dann durch Entnahmen in den privaten Bereich zu überführen,

die Zinsen aber im Rahmen der Ermittlung des Gewinns der Gesellschaft zum Abzug zu bringen. Dem entgegnet der Gesetzgeber mit der Regelung des § 4 Abs. 4a EStG. Demnach sind betriebliche Schuldzinsen bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns nicht abziehbar, sofern im Saldo Überentnahmen getätigt worden sind (§ 4 Abs. 4a S. 1 und 2 EStG).

Für die Begrenzung des betrieblichen Schuldzinsenabzugs ist der Saldo der Über- und Unterentnahmen der vorangegangenen Wirtschaftsjahre maßgeblich. Die Ermittlung der Über- und Unterentnahmen ist in der Praxis besonders aufwändig und überdies aufgrund der komplexen Regelung und der Rückbeziehung auf lang vergangene Zeiträume auch problematisch. Zudem besteht auch hinsichtlich der Über- oder Unterentnahmen vergangener Veranlagungszeiträume keine Rechtssicherheit, da diese nicht für die Zukunft verbindlich festgestellt werden. In Betriebsprüfungen werden daher oftmals dieselben Veranlagungszeiträume immer wieder betrachtet. Aus diesem Grund kann es in jeder Betriebsprüfung erneut zu Diskussionen hinsichtlich längst vergangener Veranlagungszeiträume kommen, die oftmals zusätzlich erschwert werden aufgrund (wegen Ablaufs der Aufbewahrungsfrist) nicht mehr vorhandener Unterlagen.

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Die Abschaffung des § 4 Abs. 4a EStG erscheint auf Grund der gegebenen Anreize zur Steuergestaltung nicht sinnvoll. Eine Vereinfachung sollte daher am Verfahren ansetzen und Rechtssicherheit herstellen. Die Einführung einer gesonderten Feststellung des Saldos der Über- und Unterentnahmen könnte die aufgezeigten Probleme beseitigen und somit zur Vereinfachung des Verfahrens beitragen. Der Maßnahme stehen unseres Erachtens auch keine nennenswerten administrativen Umsetzungsprobleme entgegen und sie ist aufkommensneutral umsetzbar. Da für die Feststellung allerdings ein neuer Verwaltungsakt geschaffen werden müsste, muss sichergestellt werden, dass die zusätzlichen Verwaltungskosten in Grenzen gehalten werden.

Fazit:

Auf Grund des wesentlichen Vereinfachungspotentials wird die Einführung einer gesonderten Feststellung des Saldos der Überentnahmen im Folgenden weiter betrachtet. Der Fokus liegt dabei darauf, die Maßnahme so auszugestalten, dass der mit dem zusätzlichen Verwaltungsakt verbundene Aufwand minimiert wird.

Zurückweisung von Masseneinsprüchen durch Allgemeinverfügung auch insoweit, als keine Begründung des Einspruchs vorliegt

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Seit Jahren nimmt die Zahl der bei den Finanzämtern eingehenden sog. „Masseneinsprüche“ kontinuierlich zu und bewegt sich zwischenzeitlich jährlich im Millionenbereich. Dabei berufen sich die Steuerpflichtigen bzw. ihre Berater auf ein vor dem Bundesverfassungsgericht, dem Europäischen Gerichtshof oder dem Bundesfinanzhof anhängiges Verfahren und halten so die gesamte Steuerfestset-

zung offen, häufig ohne darüber hinaus weitere inhaltliche Einwendungen gegen den Steuerbescheid vorzubringen.

Zwar wurde zwischenzeitlich mit dem Jahressteuergesetz 2007 durch § 367 Abs. 2b AO die Möglichkeit geschaffen, derartige Einsprüche bei für die Steuerpflichtigen negativem Ausgang des Musterverfahrens durch Allgemeinverfügung der obersten Finanzbehörde zurückzuweisen. Dies gilt jedoch nur insoweit, als sich der Einspruchsführer auf die in dem betreffenden Gerichtsverfahren zu klärende Frage beruft. Im Übrigen muss das Finanzamt den Einspruch wegen des Gesamtaufrollungsprinzips gemäß § 367 Abs. 2 S. 1 AO durch Teileinspruchsentscheidung nach § 367 Abs. 2a AO zurückweisen. Dies führt bei den Finanzbehörden zu erheblichem zusätzlichem Aufwand insbesondere für Personal- und Portokosten.

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Zur Vereinfachung von Masseneinspruchsverfahren in Fällen, in denen sich der Einspruchsführer auf ein vor dem Bundesverfassungsgericht, dem Europäischen Gerichtshof oder dem Bundesfinanzhof anhängiges Verfahren beruft und so die gesamte Steuerfestsetzung offenhält, ohne darüber hinaus weitere inhaltliche Einwendungen gegen den Steuerbescheid vorzubringen, ist an eine Einschränkung des Gesamtaufrollungsprinzips zu denken. Dabei könnte die Wirkung der Allgemeinverfügung auf den gesamten, bei der Finanzbehörde anhängigen Einspruch erstreckt werden, sofern über die in dem Musterverfahren zu beantwortende Frage hinaus keinerlei weitere materielle Einwendungen gegen die Steuerfestsetzung vorgebracht werden. Sofern die Finanzbehörde den Einspruch nicht bereits vor Ausgang des Musterverfahrens insoweit durch Teileinspruchsentscheidung zurückweist, als nicht die darin zu beantwortende Frage betroffen ist, bleibt es dem Einspruchsführer unbenommen, seine Einspruchsbegründung um zusätzliche inhaltliche Einwendungen zu erweitern. Über diese hätte das Finanzamt dann wie nach geltender Rechtslage gesondert durch Teileinspruchsentscheidung zu befinden.

Fazit:

Die Maßnahme ist geeignet, ohne aufwendige Eingriffe in das Gesetz und nennenswerte Umsetzungsschwierigkeiten zu einer Senkung der Kosten der Finanzverwaltung beizutragen. Das Kostensenkungspotential für die Steuerpflichtigen ist allerdings gering, so dass die Maßnahme nicht weiter betrachtet wird.

Reduktion der Mitwirkungspflichten

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Das steuerliche Verfahrensrecht enthält umfangreiche Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (§ 90 AO) sowie Nichtbeteiligter (§§ 93, 93a, 93b AO). Es handelt sich dabei insbesondere um Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten, Melde- und Anzeigepflichten, Auskunftspflichten sowie Dokumentationspflichten (§§ 140-154 AO). Diese Pflichten sind zwar grundsätzlich erforderlich, um

die gleichmäßige und gesetzmäßige Festsetzung der Steuer zu gewährleisten, verursachen allerdings auf Seiten des Steuerpflichtigen sowie betroffener Dritter hohe Befolgungskosten.
Besonders umfangreiche Mitwirkungspflichten bestehen in Bezug auf Auslandssachverhalte. Während der Steuerpflichtige in Bezug auf das Inland die erforderlichen Beweismittel nur benennen muss, muss er sie für Auslandssachverhalte der Finanzverwaltung auch zur Verfügung stellen. Da der deutsche Fiskus in seiner Ermittlungstätigkeit auf das Territorium der Bundesrepublik Deutschland beschränkt ist und außerhalb der Grenzen keine hoheitsrechtlichen Befugnisse ausüben darf, ist er zur Wahrung des deutschen Besteuerungsinteresses auf diese verstärkten Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten angewiesen. Von besonderer Bedeutung ist dabei die Bewertung internationaler Leistungsbeziehungen. Daher bestehen umfangreiche Mitwirkungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten in Bezug auf konzerninterne Verrechnungspreise (§ 90 Abs. 3 AO, Gewinnaufzeichnungsverordnung (GAufzV) vom 13.11.2003). Die Sachverhaltsermittlung im Ausland und die Beschaffung der erforderlichen Unterlagen sind in vielen Fällen aber mit einem sehr hohen Aufwand verbunden oder sogar unmöglich.

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Um die mit der Befolgung der Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten verbundenen Befolgungskosten zu senken, sollten die jeweiligen Pflichten dahingehend überprüft werden, ob erstens die geforderten Informationen und Unterlagen zwingend erforderlich sind, ob sie zweitens überhaupt ermittelt werden können und ob drittens der daraus resultierende Aufwand den Steuerpflichtigen bzw. Dritten zugemutet werden kann.

Die Anforderungen der Finanzverwaltung und der Verordnungsvorgaben an die Dokumentationspflichten für internationale Verrechnungspreise sollten dabei reduziert und zu diesem Zwecke sollten die GAufzV und die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren überarbeitet werden. Zudem sollte die Schwelle für Dokumentationspflichten gemäß § 6 GAufzV angehoben werden (Industrie- und Handelskammer, 2009: 13). Und die Meldung ausländischer Beteiligungserwerbe gemäß § 138 Abs. 2 und 3 AO sollte jährlich anstatt monatlich erfolgen müssen.

Fazit:

Die Reduktion der Mitwirkungspflichten kann wesentlich zu einer Senkung der Steuerbefolgungskosten beitragen und wird daher weiter untersucht. Insbesondere die Anhebung der Schwelle für die Dokumentationspflichten und der Frequenz der Meldung von Auslandsengagements sind auch kurzfristig umsetzbar und daher von besonderer Bedeutung.

Stärkere Nutzung von Informations- und Kommunikationstechnologien

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Die elektronische Datenverarbeitung trägt maßgeblich dazu bei, die Steuerbefolgungskosten zu senken, da Informationen in elektronischer Form schneller zugänglich sind, eine schnellere Kommunikation zwischen Steuerpflichtigen, dem Finanzamt und Dritten ermöglicht wird sowie der Ressourcenverbrauch insgesamt maßgeblich reduziert wird. Voraussetzung dafür, dass das Potential der elektronischen Datenverarbeitung genutzt werden kann, ist, dass die elektronische Aufbewahrung von Daten und Belegen für steuerliche Zwecke als ausschließliche Aufbewahrungsform anerkannt wird (BDA et al., 2010: 9), dass die Kommunikation mit dem Finanzamt auf elektronischem Wege erfolgt und dass Daten auf elektronischem Wege zugänglich gemacht werden. Neben dem Steuerrecht sollte dies auch für die Erfüllung der Pflichten des Sozialversicherungsbeitragsrechts gelten.

Die Ausweitung der Nutzung der elektronischen Datenverarbeitung sollte allerdings nicht dazu führen, dass den Steuerpflichtigen in erheblichem Maße zusätzliche Aufwendungen entstehen, wie dies in Bezug auf die E-Bilanz der Fall ist. So umfasst der am 31.08.2010 vorgelegte Entwurf des BMF-Schreibens zur E-Bilanz einschließlich tabellarischer Anlagen mehr als 300 Seiten. Die Umsetzung durch die Unternehmen wird ohne jede rechtsform- oder größenabhängige Ausnahme für Wirtschaftsjahre vorgegeben, die nach dem 31.12.2010 beginnen. Die für Einzelunternehmen, Körperschaften und Personengesellschaften vorgegebenen Taxonomien orientieren sich zwar grundsätzlich an den Gliederungsvorgaben der §§ 266, 275 HGB, gehen aber durch umfangreiche Differenzierungen und Ergänzungen deutlich über die handelsrechtlichen und damit auch für die Steuerbilanz maßgeblichen Vorgaben hinaus. Die Taxonomie für Einzelunternehmen enthält insgesamt ca. 800 Felder; davon entfallen ca. 400 Felder auf die Bilanz, 300 auf die GuV, mehr als 30 Positionen betreffen die Ergebnisverwendung. Die Taxonomie für Personengesellschaften ist mit mehr als 1.000 Feldern[19] noch deutlich umfangreicher.

Eine beachtliche Anzahl dieser Felder ist verpflichtend zu belegen. Sie sind als „Mussfeld“, „Summenmussfeld“ oder „rechnerisch notwendig, falls vorhanden“ gekennzeichnet und machen in Summe den durch die Verwaltung angestrebten Mindestumfang der Taxonomie aus. Auch dieser Mindestumfang geht weit über die grundsätzlich auch für die Steuerbilanz maßgeblichen Gliederungsvorgaben der §§ 266, 275 HGB hinaus. Exemplarisch deutlich wird dies an der Position „Sonstige betriebliche Aufwendungen“, für die bei Körperschaften 30 Unterpositionen separat auszuweisen sind, die ihrerseits insgesamt weitere 20 Unterpositionen aufweisen. Von diesen insgeamt 50 Feldern dieser Aufwandsposition sind 46 verpflichtend zu belegen. Ebenso wird bspw. die Position „Zinsen und ähnli-

19 Dabei entfallen etwa 550 Taxonomien auf die Bilanz, 300 auf die GuV, 40 auf die Ergebnisverwendung und 80 auf die Kapitalkontenentwicklung.

che Aufwendungen“ in bis zu drei weitere Gliederungsebenen mit Mussfeldern auf der letzten Ebene zerlegt. Kontennachweise werden darüber hinaus nicht verpflichtend eingefordert, sind aber „erwünscht“.

Im BMF-Schreiben wird mehrfach explizit betont, dass die Übermittlung aller als „Mussfeld“ gekennzeichneten Felder zwingend ist. Freilich wird grundsätzlich Spielraum für bürokratische Entlastungen eröffnet. Tz. 12 des Schreibens ist zu entnehmen: „sofern sich ein Mussfeld nicht mit Werten füllen lässt, z.B. weil aufgrund der Rechtsform des Unternehmens kein dem Mussfeld entsprechendes Buchungskonto geführt wird, ist die entsprechende Position „leer“ (technisch: NIL-Wert) zu übermitteln“. Ergänzt wird diese Bestimmung durch Tz. 16: kann „eine durch Mussfelder vorgegebene Differenzierung für einen bestimmten Sachverhalt nicht aus der Buchhaltung abgeleitet“ werden, können Auffangpositionen genutzt werden. Ob allerdings den Unternehmen durch Nutzung von NIL-Werten und nicht differenzierenden, in der Taxonomie ggf. auszubauenden Auffangpositionen in der Praxis tatsächlich die Möglichkeit eröffnet wird, das Projekt E-Bilanz auf die Vorgabe des Gesetzgebers „Elektronik statt Papier“ zu beschränken, ist durchaus zweifelhaft. Es sollte daher überprüft werden, ob der mit der E-Bilanz unbestreitbar verbundene Vorteil einer medienbruchfreien Übermittlung steuerrelevanter Informationen auch mit Hilfe einer deutlich im Umfang reduzierten E-Bilanz erreicht werden kann.

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Im Rahmen des Projekts KONSENS wird der Einsatz von EDV im Rahmen des Besteuerungsverfahrens bereits in einem sehr großen Maße vorangetrieben. Zusätzlich erscheinen die folgenden Maßnahmen geeignet die Steuererhebungskosten zu senken:

- Steuererklärungen einschließlich aller Belege auf elektronischem Wege übermitteln und auch elektronisch überprüfen und archivieren.
- Reduzierung der im Rahmen der E-Bilanz zu berücksichtigenden Taxonomien und Positionen auf die handelsrechtlichen Vorgaben; Beschränkung der Mussfelder auf das unbedingt notwendige Maß.
- Eine Datenbank einführen, in der sämtliche für die Ermittlung der Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge relevanten Informationen aus Rundschreibung und Besprechungsergebnissen der Sozialversicherungsträger den Arbeitgebern zeitnah zugänglich gemacht werden.
- Eine Abgleichstelle analog zur Minijobzentrale schaffen, welche die Daten der Arbeitgeber im Falle von Mehrfachbeschäftigungen abgleicht. Den Steuerpflichtigen sollte der elektronische Kontenabruf beim Finanzamt ermöglicht werden.
- Einen Online-Zugang für die Steuerpflichtigen und deren Berater zu ihrem Steuerkonto im Rahmen der Unternehmensbesteuerung einrichten. In elf Bundesländern ist der elektronische Zugang zum Steuerkonto bereits möglich. Dies sollte auf alle Bundesländer sowie sämtliche Steuerarten ausgedehnt werden.

Fazit:

Durch die genannten Maßnahmen können deutliche Kosteneinsparungen erzielt werden. Die Finanzverwaltung hat dies erkannt. Außerdem werfen diese Maßnahmen viele EDV-bezogene praktische Fragen auf, die im Rahmen dieses Gutachtens nicht beantwortet werden können. Daher wird dieser Weg in der weiteren Prüfung nicht weiter spezifiziert.

Reform des Steuerabzugs bei Bauleistungen

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Ein Unternehmen, das Leistungsempfänger einer Bauleistung ist, ist verpflichtet einen Steuerabzug in Höhe von 15% vorzunehmen (§ 48 Abs. 1 S. 1 EStG), der auf die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Lohnsteuer sowie den Steuerabzug selbst angerechnet wird (§ 48c Abs. 1 S. 1 EStG). Der Steuerabzug kann unterbleiben, wenn eine Freistellungsbescheinigung vorgelegt wird oder bestimmte Umsatzgrenzen nicht überschritten werden (§ 48 Abs. 2 EStG). Wichtige Voraussetzung für die Erteilung der Freistellungsbescheinigung ist, dass der zu sichernde Steueranspruch nicht gefährdet ist (§ 48b Abs. 1 S. 1 EStG). Ziel der Regelung ist es, die Schwarzarbeit im Baugewerbe einzudämmen (BT-Drucks. 14/4658, 2000: 1; BT-Drucks. 14/6071, 2001: 1). Obwohl die Gefahr der Steuerhinterziehung in höherem Maße bei ausländischen Leistenden besteht, werden auch rein nationale Sachverhalte von der Regelung umfasst, um die Problematik der Europarechtskonformität zu umgehen. Untersuchungen weisen darauf hin, dass die Vorschrift das Ziel, die Schwarzarbeit im Baugewerbe einzudämmen, nicht erreicht (OFD München, 2003: 13).

Der Steuerabzug bei Bauleistungen verursacht Steuererhebungskosten im Zusammenhang mit dem Freistellungsauftrag sowie der Anrechnung und der Abführung des Steuerabzugbetrags (Prognos, 2006: 28 f.). Allerdings ist die Vorschrift auch vor dem Hintergrund des Übergangs der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger gemäß § 13b UStG etwa im Falle von Werklieferungen und sonstigen Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers von Bedeutung. Für diese Regelung, die dazu führt, dass der Leistende keine Umsatzsteuer in seiner Rechnung ausweist, bedarf es eines Nachweises, dass der Leistungsempfänger eine Bauleistung durchführt. In der Praxis wird dazu die Freistellungsbescheinigung gemäß § 48b EStG verwendet.

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Es ist fraglich, ob die isolierte Abschaffung des Steuerabzugs bei Bauleistungen, wie sie seit vielen Jahren von einem Teil der Steuerpflichtigen sowie deren Interessensvertretern gefordert wird (Bundessteuerberaterkammer, 2005:13; Industrie- und Handelskammer, 2010: 40), vor dem Hintergrund der Sicherung des Umsatzsteueraufkommens sowie einer Gesamtbetrachtung der Steuererhebungskosten inklusive derer, die im Rahmen von § 13b UStG entstehen, sinnvoll ist. Vor allem der Wegfall der Freistellungsbescheinigung wäre vermutlich mit Auf-

kommensverlusten im Zusammenhang mit Umsätzen, bei denen gemäß §13b UStG der Leistungsempfänger der Schuldner der Umsatzsteuer ist, verbunden (Prognos, 2006: 34).

Würde alternativ nach Wegfall der Regelung des Steuerabzugs bei Bauleistungen eine vergleichbare Bescheinigung für Zwecke des § 13b UStG eingeführt, so würde dies nur in begrenztem Maße zur Senkung der Steuererhebungskosten beitragen, da die Kosten der Durchführung des Steuerabzugs als geringer einzuschätzen sind als die der Aufstellung der Freistellungsbescheinigung (Prognos, 2006: 22). Eine Neuregelung wäre darüber hinaus mit zusätzlichen Steuererhebungskosten in der Einführungsphase verbunden (Prognos, 2006: 44).

Fazit:

Die Abschaffung des Steuerabzugs für Bauleistungen ist vor dem Hintergrund der praktischen Umsetzung von § 13b UStG nur sinnvoll, sofern eine äquivalente Regelung zu § 48 Abs. 2 EStG im Umsatzsteuergesetz geschaffen wird. Dies würde vermutlich nur eine begrenzte Kostensenkung bewirken. Die Reform der Regelung zum Steuerabzug bei Bauleistungen weist somit eine Reihe von Problemfeldern auf und wird daher nicht weiter verfolgt.

Vereinfachung der Umsatzsteuererklärung und der Umsatzsteuervoranmeldung

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Die Umsatzsteuer entsteht grundsätzlich gemäß dem Prinzip der Soll-Besteuerung, das heißt mit Ausführung der Leistung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a UStG). Im Rahmen des Umsatzsteuerverfahrens müssen die Umsatzsteuerpflichtigen grundsätzlich zum jeweils 10. des Folgemonats eine Umsatzsteuervoranmeldung auf elektronischem Wege übermitteln, in der die Steuerschuld für den betreffenden Monat ausgewiesen ist (§ 18 Abs. 1 & Abs. 2 S. 2 UStG). Zum Ende des Kalenderjahres ist darüber hinaus eine Steuererklärung abzugeben, die auch eventuelle Korrekturen enthält (§ 18 Abs. 3 UStG).

Falls die Umsätze des vorangegangenen Kalenderjahres nicht mehr als 7.500 Euro betragen haben, ist die Voranmeldung nur vierteljährlich abzugeben (§ 18 Abs. 2 S. 2 UStG). Betrugen die Umsätze sogar nicht mehr als 1.000 Euro, kann der Steuerpflichtige von der Abgabe der Voranmeldung gänzlich befreit werden (§ 18 Abs. 2 S. 3 UStG). Allerdings müssen Existenzgründer in den ersten zwei Jahren die Umsatzsteuervoranmeldung monatlich abgeben (§ 18 Abs. 2 S. 4 UStG). Diese Regelung belastet Steuerpflichtige, die in der Regel mit den gesetzlichen Anforderungen noch kaum vertraut sind in einer zumeist noch sehr unsicheren wirtschaftlichen Situation zusätzlich.

Für Unternehmer, deren Umsätze bestimmte Grenzen nicht überschreiten, gelten verschiedenste Erleichterungen. Die Kleinunternehmerregelung des § 19 Abs. 1 UStG sieht die Befreiung von der Umsatzsteuerpflicht vor, falls die

Umsätze des vergangenen Jahres 17.500 Euro nicht überstiegen haben und im jeweiligen Kalenderjahr voraussichtlich 50.000 Euro nicht übersteigen werden.

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Die Anhebung der aufgeführten Grenzen ist geeignet, maßgeblich zu einer Senkung der Befolgungskosten beizutragen. Insbesondere die Kleinunternehmergrenze sollte angehoben und ein voraussichtlich einmaliges Überschreiten sollte, in gewissen Grenzen, nicht zum Verlust der Steuerbefreiung führen (Industrie- und Handelskammer, 2010: 33). Zu beachten ist allerdings, dass die Grenzkosten der Steuerbefolgung knapp oberhalb der Grenzwerte sehr hoch sind. Dies kann dazu führen, dass ein weiteres Wachstum des Unternehmens und damit das Überschreiten der Grenze vermieden werden. Besonders stark ist dieser Effekt in Bezug auf die Steuerbefreiung von Kleinunternehmern. Dies ist allerdings nur der Fall, wenn der Anteil der Zwischenprodukte und Fremdleistungen sehr gering ist, da andernfalls der Verzicht auf die Steuerbefreiung aufgrund der damit verbunden Möglichkeit Vorsteuer zum Abzug zu bringen vorteilhaft ist. Die Umsatzsteuerbefreiung kann insbesondere in Teilen des Dienstleistungssektors mit wenigen Zwischenprodukten und Fremdleistungen einen wesentlichen Wettbewerbsvorteil darstellen, da sie es dem steuerbefreiten Unternehmer ermöglicht, seine Dienstleistung zu deutlich niedrigeren Preisen anzubieten als Konkurrenten, die die Kleinunternehmerregelung nicht in Anspruch nehmen können. Dies kann in bestimmten Branchen zu Wettbewerbsverzerrungen oder negativen Investitionsanreizen führen und sollte bei der Anhebung der Kleinunternehmergrenze berücksichtigt werden.

Eine weitere Verfahrenserleichterung stellt die Besteuerung zum Zeitpunkt der Zahlung (so genannte Ist-Besteuerung gemäß § 20 Abs 1 UStG) anstatt zum Zeitpunkt der Erbringung der Leistung (so genannte Soll-Besteuerung gemäß § 16 Abs. 1 S. 1 UStG) dar. Die Ist-Besteuerung kommt unter anderem im Falle von Umsätzen bis zu 500.000 Euro zur Anwendung. Die Besteuerung auf Basis vereinnahmter Entgelte trägt insofern zu einer Vereinfachung bei, als im Falle uneinbringlicher Forderungen keine Korrekturen der Vorsteuer erforderlich sind. Die Anwendung der Ist-Besteuerung wirkt sich darüber hinaus positiv auf die Liquidität der Steuerpflichtigen aus.

Gemäß Art. 66 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie vom 28.11.2006 kann die Ist-Besteuerung allerdings nur für Umsätze bis zu einer bestimmten Höhe sowie nur für bestimmte Gruppen zur Anwendung kommen, so dass die Änderung der europarechtlichen Vorgaben Grundvoraussetzung für eine vollständige Umstellung des Mehrwertsteuersystems auf die Ist-Besteuerung ist. Europarechtskonform wäre allerdings eine Anhebung der Umsatzgrenze in § 20 Abs. 1 Nr. 1 UStG innerhalb derer die Ist-Besteuerung auf Antrag Anwendung findet.

Fazit:

Die Maßnahmen zur Vereinfachung der Regelungen zur Umsatzsteuervoranmeldung und -erklärung, insbesondere die Ausweitung der Kleinunternehmerre-

gelung, bergen aufgrund des Massencharakters des Umsatzsteuerverfahrens ein sehr großes Kostensenkungspotential und werden daher im Folgenden weiterverfolgt. Da die vollständige Umstellung des Umsatzsteuersystems auf die Ist-Besteuerung nicht europarechtskonform ist und die Umsatzgrenze erst kürzlich angehoben wurde, wird dies nicht weiter thematisiert.

Vereinfachung des Vorsteuerabzugs

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Die wesentlichen Kostentreiber im Rahmen des Vorsteuerabzugs sind auf Seiten des Steuerpflichtigen die Erstellung und Aufbewahrung von Rechnungen, die Korrektur des Vorsteuerabzugs sowie eventuelle Beanstandungen im Rahmen der Umsatzsteuerprüfung, die wiederum in vielen Fällen die Anforderungen an die Ausstellung und die elektronische Aufbewahrung betreffen. Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist insbesondere, dass die Anforderungen an die entsprechende Rechnung erfüllt sind (§ 14 Abs. 4 UStG). Jede zur Verhinderung des Umsatzsteuermissbrauchs gesetzlich geforderte Angabe erhöht die Steuerbefolgungskosten sowie die Kosten auf Seiten der Finanzverwaltung.

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Vor dem Hintergrund der Senkung der mit dem Vorsteuerabzug verbundenen Kosten sind verschiedene Maßnahmen denkbar. So kann der Katalog der erforderlichen Angaben in § 14 UStG reduziert oder die Grenze für Kleinbetragsrechnungen in § 33 UStDV, für deren Anerkennung weniger Angaben gefordert werden, angehoben werden. Auch die Anforderungen an die elektronische Signatur für die Anerkennung elektronisch übermittelter und digital gespeicherter Rechnungen gemäß § 14 Abs. 3 UStG sollten im Hinblick auf die Senkung von Befolgungskosten überprüft werden (Industrie- und Handelskammer, 2010: 32). In Bezug auf die Signatur und die Rechnungsangaben sollten die deutschen Regelungen und insbesondere auch die Verwaltungspraxis nicht über die europarechtlichen Anforderungen (Kommission EG, 2009) hinausgehen. Da die gemäß § 15a UStG erforderlichen Korrekturen des Vorsteuerabzugs zusätzliche Kosten verursachen, könnten Vereinfachungen erzielt werden, wenn die Beträge, ab denen eine Korrektur erforderlich ist, angehoben und die Regelung vereinheitlicht würde.

Fazit:

Die Vereinfachung der Rechnungsstellungsangaben in der Verwaltungspraxis sowie der Anforderungen an die elektronische Signatur haben aufgrund der sehr hohen Fallzahlen ein großes Kostensenkungspotential. Die Maßnahmen werden daher weiter untersucht.

2.5.3 Systematisierung

Abschaffung der Steuerfreiheit der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Gemäß § 3b Einkommensteuergesetz sind Zuschläge für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (SFN), die neben dem Grundlohn gezahlt werden, in gewissen Grenzen steuerfrei. Bedingung ist, dass bestimmte Obergrenzen, die absolut für den Stundenlohn und prozentual für die Höhe der Zuschläge gelten, nicht überschritten werden. Die maximale Höhe der steuerfreien Zuschläge differiert dabei zwischen 25% des Grundlohns bei Nachtarbeit und 150% an den Weihnachtsfeiertagen und dem 1. Mai. Der Grundlohn, auf dessen Basis die steuerfreien Zuschläge berechnet werden, wird dabei mit maximal 50 Euro pro Stunde angesetzt (§ 3b Abs. 2 S. 1 EStG). Im Falle eines Grundlohns über 50 Euro wird der überschießende Anteil der Zuschläge vollständig besteuert.

Im Subventionsbericht der Bundesregierung (BMF, 2007a) wird die Begünstigung damit begründet, dass SFN unvermeidbar sei und dass an dieser Arbeit ein allgemeines Interesse bestünde. In der finanzwissenschaftlichen Literatur erfährt diese Steuervergünstigung jedoch eine übereinstimmend negative Beurteilung (Fifo et al., 2009: 167 f.). So ist eine sinnvolle Lenkungswirkung nicht erkennbar. Eine steuerliche Begünstigung von SFN setzt Anreize, diese Arten der Tätigkeit auszuweiten. Wenn diese Arbeiten beispielsweise gesundheitlich besonders belastend sind, sollten sie unter Lenkungsgesichtspunkten eher stärker besteuert werden. Auch unter Gerechtigkeitsaspekten ist die steuerliche Begünstigung von SFN fragwürdig: Es wird eine spezifische Dimension des Arbeitsleids herausgegriffen und besonders kompensiert, während andere Erschwerniszulagen keine steuerliche Begünstigung erfahren. Sofern der Stundenlohn die Grenze von 50 Euro nicht übersteigt bis zu der die Steuerfreistellung gewährt wird, begünstigt die Regel Angestellte mit höherem Einkommen, die durch den hohen progressiven Steuersatz überdurchschnittlich stark von der Steuerbefreiung profitieren (Fifo et al., 2009: 204). Diese wirkt dann regressiv und hat somit verteilungspolitische Auswirkungen. Dem Fiskus entgehen darüber hinaus durch diese Steuersubvention jährlich 2,1 Mrd. Euro (BMF, 2010).

Diese Steuervergünstigung ist insbesondere für Arbeitgeber und die überwachende Steuerprüfung mit Aufwand verbunden. Der Arbeitgeber muss die steuerfreien Zuschläge – differenziert nach den unterschiedlich begünstigten Tatbeständen – ermitteln und die Nachweise zum Lohnkonto nehmen. Gemäß Fifo, Copenhagen Economics und ZEW (2009) betrifft diese Steuersubvention 12,8 Mio. Fälle im Jahr, so dass mit Kosten bei den Unternehmen in Höhe von mehr als 300 Mio. Euro auszugehen ist (Fifo et al., 2009: 186); hinzu kommen

die Kosten der Überprüfung durch die Finanzverwaltung und die erhöhten Kosten der Angestellten in der Einkommensteuererklärung.

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Die Abschaffung der Steuerbefreiung der Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge würde wesentlich zu einer Vereinfachung des Steuerrechts und der Senkung der Erhebungskosten beitragen. Zudem ergäben sich erhebliche positive Aufkommenseffekte. Die Maßnahme ist auf Grund der aufgezeigten negativen Anreizwirkungen und Verteilungseffekte darüber hinaus auch aus finanzwissenschaftlicher Perspektive angebracht.

Fazit:

Die Abschaffung der Steuerbefreiung der Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge würde wesentlich zur Senkung der Erhebungskosten beitragen, zusätzliches Aufkommen generieren und ist darüber hinaus finanzwissenschaftlich geboten. Allein aus dem Grund, dass dies als politisch schwer umsetzbar einzuschätzen ist, wird diese Maßnahme im Folgenden nicht weiter ins Auge gefasst.

Überarbeitung der Steuerermäßigung gemäß § 35a EStG

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen können gemäß § 35a EStG unter bestimmten Voraussetzungen anteilig und bis zu einer bestimmten Höhe von der Einkommensteuer abgezogen werden. Die betreffende Regelung wurde eingeführt um Anreize zur Schaffung von Arbeitsplätzen zu bieten, das Handwerk und den Mittelstand zu fördern sowie die Schwarzarbeit in den betreffenden Bereichen zu bekämpfen (BMF, 2006; BMF, 2007; BT-Drucks. 14/643, 2006). Zuletzt wurde die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen im Jahr 2009 im Rahmen des Gesetzes zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets "Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung" ("Konjunkturpaket I") verdoppelt. Es ist allerdings vorgesehen, die Wirkung der Regelung im Jahr 2011 zu evaluieren.

Die Steuerermäßigung führt zu einer Verringerung des Steuerkeils und bewirkt damit indirekt eine Verbilligung der bezogenen Leistungen. Folglich werden die geförderten Leistungen stärker nachgefragt und die steuerlichen Verzerrungen der Nachfrage werden reduziert (Fifo et al., 2009: 122).[20] Die umfangreichen Anforderungen, die an die Gewährung der Steuerermäßigung geknüpft sind, verursachen Befolgungskosten auf Seiten der Steuerpflichten und der Dienstleister sowie Kosten auf Seiten der Finanzverwaltung. Insbesondere die erforderliche Abgrenzung zwischen Arbeitszeit und Arbeitsmitteln im Zusammenhang mit Handwerkerleistungen sowie das Erfordernis der Bezahlung per Überweisung,

20 Zu den ökonomischen Zusammenhängen zwischen so genannter „weißer Arbeit“, Schwarzarbeit und Hausarbeit sowie dem Einfluss der Besteuerung auf diese vgl. Fifo/Copenhagen Economics/ZEW (2009), S. 114-120.

des Nachweises per Rechnung sowie Kontoauszug oder Überweisungsbestätigung stellen die maßgeblichen Kostentreiber der Regelung dar. Diese sind allerdings teilweise nur temporärer Natur und verlieren mit zunehmender Bekanntheit der Anwendungsvorschriften an Bedeutung.

Jedoch treten im Rahmen der Regelung Abgrenzungsprobleme zwischen der Steuerermäßigung und dem Abzug als Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen auf. Dies betrifft beispielsweise das Gehalt eines Au-Pairs, Ausgaben für die Beschäftigung einer Reinigungskraft, die neben den privaten Räumen auch das Arbeitszimmer oder Geschäftsräume reinigt, sowie Leistungen einer Pflegeversicherung, die sowohl die Kosten der Pflege als auch die hauswirtschaftliche Leistungen umfasst.

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Zur Senkung der mit der Steuerermäßigung des § 35a EStG verbundenen Steuererhebungskosten sind zunächst einzelne punktuelle Maßnahmen denkbar wie die Abschaffung der Abgrenzung zwischen Arbeitszeit und Arbeitsmitteln im Zusammenhang mit Handwerkerleistungen, das Zulassen der Barzahlung gegen Quittung oder der Verzicht des Nachweises der Zahlung mittels Kontoauszug oder Überweisungsbestätigung. Allerdings ist diesbezüglich hervorzuheben, dass die mit den genannten Anwendungsvoraussetzungen verbundenen Befolgungskosten zum einen tendenziell im Zeitablauf sinken. Dies ist dadurch bedingt, dass die Steuerpflichtigen und die Dienstleister ihr Verhalten an die Regelung anpassen und beispielsweise die Arbeitsmittel auf Rechnungen automatisch gesondert ausweisen. Zum anderen sollen insbesondere die Anforderungen an den Nachweis der Zahlung der Einkommensteuerhinterziehung vorbeugen.

Nachhaltige Kostensenkungen ließen sich allerdings durch Typisierungen und Pauschalisierungen in Bezug auf die oben aufgezeigten Abgrenzungsprobleme realisieren. Die Abschaffung der Steuerermäßigung des § 35a EStG wäre schließlich mit dem größten Kostensenkungspotential verbunden und würde sich zudem positiv auf das Einkommensteueraufkommen auswirken. Dem stehen allerdings die positiven Wohlfahrtseffekte der Steuerermäßigung in Folge der Senkung des Steuerkeils entgegen.

Fazit:

Die Abschaffung der Steuerermäßigung des § 35a EStG würde sich sowohl positiv auf das Aufkommen auswirken als auch zur Kostensenkung beitragen. Die Steuerermäßigung des § 35a EStG weist durch die Senkung des Steuerkeils allerdings auch positive Wohlfahrtseffekte auf. Da bei Abschaffung des § 35a EStG zudem großer politischer Widerstand zu erwarten ist, wird die Maßnahme im Folgenden nicht weiterverfolgt.

Reduktion der Differenzierung in den Umsatzsteuersätzen

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Im deutschen Umsatzsteuersystem existiert neben dem Normalsatz (derzeit 19%) ein ermäßigter Steuersatz in Höhe von 7% (§ 12 UStG). Lag bei Einführung des Umsatzsteuersystems im Jahr 1968 zwischen ermäßigtem (damals 5%) und Normalsatz (damals 10%) nur ein Abstand von fünf Prozentpunkten, so ist dieser über die verschiedenen und oftmals asymmetrisch verlaufenen Steuersatzerhöhungen immer weiter auf nunmehr (seit 2007) zwölf Prozentpunkte ausgeweitet worden. Die mit dem ermäßigten Satz verbundene Steuerbegünstigung wird vom Bundesrechnungshof (Bundesrechnungshof, 2010) auf ein Volumen von 24,2 Mrd. Euro für das Jahr 2008 veranschlagt und wurde zuletzt 2010 durch den Einbezug von Beherbergungsleistungen noch ausgeweitet. Diese Vergünstigungen werden mit verteilungspolitischen Zielen oder mit Lenkungswirkungen (beispielsweise durch Begünstigung des öffentlichen Personennahverkehrs oder kultureller Leistungen) gerechtfertigt.

Die heute in Deutschland praktizierte breite und unübersichtliche Anwendung des ermäßigten Steuersatzes wird in den vorliegenden Evaluationen überwiegend kritisch betrachtet. So konstatiert eine ZEW-Studie (ZEW, 2004), dass der ermäßigte Umsatzsteuersatz insgesamt nur in geringer Weise seine verteilungspolitische Zielsetzung erreicht. Ein ähnliches Bild ergibt eine Evaluation einzelner Vergünstigungstatbestände (Fifo et al., 2009): Vergünstigungen im Bereich der kulturellen und unterhaltenden Dienstleistungen kämen überproportional wohlhabenden Haushalten zugute, während sich das eigentliche Ziel (Erreichen kulturferner Bevölkerungskreise) zielgenauer durch Förderprogramme erreichen ließe. Auch Prinzipien der Theorie der optimalen und zweitbesten Besteuerung würden verletzt: Demnach müssten eigentlich Freizeitaktivitäten vergleichsweise hoch besteuert werden. Dazu stehen einige der Ermäßigungstatbestände im Widerspruch. Der Bundesrechnungshof (2010) kommt ebenfalls zu dem Ergebnis, dass die Umsatzsteuerermäßigungen häufig sachlich nicht mehr begründet seien oder zum Teil sogar im Konflikt mit dem Gemeinschaftsrecht stünden (so nach Auffassung des Rechnungshofs etwa die Begünstigung von Kunstgegenständen und von Auftragsforschung privater Forschungseinrichtungen). Das Bundesministerium der Finanzen (BMF, 2007b) kommt zu einem gleichermaßen kritischen Fazit: So hätten abgesehen von der tatsächlich auf Schonung des Existenzminimums abzielenden niedrigen Besteuerung von Lebensmitteln viele Regelungen einen ausgesprochenen Subventionscharakter und ihre Abschaffung „ließe die soziale Balance *nicht* ins Ungleichgewicht geraten“.

Das Nebeneinander von Normalsatz und ermäßigtem Satz ist kostenintensiv in verschiedenen Dimensionen (dazu auch Bundesrechnungshof, 2010). Zunächst erhöht dies den Anspruch an die Rechnungsstellung, in der zwischen den verschiedenen Gütergruppen unterschieden werden muss; hinzu kommt der erhöhte Deklarationsaufwand. Jenseits der reinen Berechnungs- und Rechnungsstellungs-

fragen ist inzwischen eine hohe Expertise nötig, um überhaupt gesetzeskonform zwischen begünstigten und nicht-begünstigten Gütern zu unterscheiden (die beispielhaften Anekdoten sind zahllos: dickflüssige versus dünnflüssige Frucht- und Gemüsesäfte, Milch versus Milchmixgetränke, lebende Esel versus lebende Pferde, Sauna für Heilzwecke versus Sauna als reines Freizeitvergnügen usw.). Entsprechend aufwändig und streitanfällig ist es für die Finanzverwaltung, die gesetzeskonforme Anwendung sicher zu stellen. Laut Bundesrechnungshof (2010) ergingen in den letzten zehn Jahren mehr als 300 Gerichtsurteile zum ermäßigten Steuersatz.

Die stark ausgeweitete Spreizung zwischen Normalsatz und ermäßigtem Satz hat zudem die Anreize zur steuerplanerischen Gestaltung inklusive missbräuchlicher Inanspruchnahme des ermäßigten Satzes stark erhöht. Zur Verringerung der Steuerbefolgungskosten kommen verschiedene Strategien in Betracht.

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Ein weit reichender und empfehlenswerter Weg bestünde darin, den ermäßigten Umsatzsteuersatz ganz aufzugeben. Dieser Weg würde alle oben diskutierten Kostentreiber eliminieren. Hier sind die politischen Umsetzungsprobleme aber offenkundig groß, obwohl die sozialpolitische Brisanz geringer wäre als oft dargestellt: Die Mehreinnahmen in einer Größenordnung von über 20 Mrd. Euro ließen eine Absenkung des Normalsatzes[21] und/oder die Finanzierung von sozialpolitisch zielgenaueren Transfers (z.B. eine Anpassung des Sozialhilfeniveaus an das dann verteuerte sozioökonomische Existenzminimum) zu.

Weniger radikal und politisch damit vermutlich mit größeren Durchsetzungschancen ist die kritische Durchforstung des Ausnahmekatalogs im Hinblick auf besonders streitanfällige Abgrenzungen. Je weiter die Anwendung des ermäßigten Satzes zurückgedrängt werden kann, desto weniger kostspielige Abgrenzungsprobleme bleiben. Die dabei erzielten Mehreinnahmen können zur Absenkung des Normalsatzes herangezogen werden. Die dadurch erzielte Einengung im Abstand zwischen Normalsatz und ermäßigtem Satz wäre dabei ein Zusatzbeitrag zur Steuervereinfachung auch für die verbleibenden Vergünstigungstatbestände, weil dadurch die heute bestehenden hohen steuerplanerischen Anreize zur Verlagerung von Aktivitäten in die niedrig besteuerte Gruppe verringert würden.

Fazit:

Die große Zahl der ermäßigt besteuerten Güter und Dienstleistungen führt zu hohen Kosten aufgrund von Abgrenzungsschwierigkeiten, zu Aufkommensverlusten sowie zu Verzerrungen. Es ist daher dringend geboten die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes deutlich einzuschränken. Die Maßnahme wird daher weiterverfolgt.

21 Die Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes wäre in Kombination mit einer Absenkung des Normalsatzes auf 17 Prozent in etwa aufkommensneutral (vgl. dazu Bundestagsdrucksache 17/1252).

Reform der Abgeltungsteuer

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 wurde die einheitliche und grundsätzlich abgeltende Besteuerung von Kapitaleinkünften an der Quelle eingeführt. Dies ist aus Sicht der Senkung der Kosten der Besteuerung grundsätzlich positiv zu beurteilen, da im Falle der abgeltenden Besteuerung an der Quelle die Veranlagung nicht mehr erfolgt. Die konkrete Ausgestaltung der Abgeltungsteuer führt allerdings zu einem hohen Maß an Komplexität. Die Ursachen dafür sind einerseits die mangelnde Finanzierungsneutralität und die daraus resultierenden Steuerplanungsaktivitäten und andererseits die zahlreichen Ausnahmevorschriften. Dies wird im Folgenden näher konkretisiert.

Die durch die Abgeltungsteuer verstärkte Diskriminierung von Eigenkapital im deutschen Steuerrecht und die damit verbundene Verletzung der Finanzierungsneutralität ist letztlich durch die mangelnde Abstimmung mit der Unternehmensbesteuerung bedingt. So unterliegen Vergütungen für Eigen- und Fremdkapital zwar auf Ebene der individuellen Empfänger der Zahlungen einer einheitlichen Steuerbelastung; auf Ebene des Kapitalnehmers sind allerdings nur die Fremdkapitalzinsen abziehbar, wodurch die Fremdkapitalvergabe steuerlich bevorzugt wird. Den daraus resultierenden Anreizen zur verstärkten Fremdfinanzierung begegnet der Gesetzgeber sowohl im Rahmen der Abgeltungsteuer selbst als auch im Rahmen der Unternehmensbesteuerung mit Missbrauchsbekämpfungsvorschriften. Dies führt zu einer wesentlichen Steigerung der Komplexität, was durch ein stärker entscheidungsneutral ausgestaltetes Steuersystem vermieden werden könnte (Sachverständigenrat, 2008: 229 f., 236).

Die zweite hauptsächliche Ursache für die hohe Komplexität der Abgeltungsteuer sind die verschiedenen Ausnahmevorschriften, die die Veranlagung der Kapitaleinkünfte ermöglichen. So ist vorgesehen, dass auf Antrag die Kapitaleinkünfte einer natürlichen Person ohne Abzug der tatsächlichen Werbungskosten dem tariflichen Steuersatz unterworfen werden können, womit eine Günstigerprüfung verbunden ist (§ 32d Abs. 6 und § 20 Abs. 9 EStG). Die Günstigerprüfung stellt nicht auf die Grenzsteuerbelastung der Kapitaleinkünfte sondern die Differenzsteuerbelastung ab. Letztere wird ermittelt, indem die Steuerbelastung, die sich im Rahmen der Veranlagung aller Einkünfte mit Ausnahme der Kapitaleinkünfte ergibt, von der Steuerbelastung bei Einbezug der Kapitaleinkünfte abgezogen wird. Daraus folgt, dass die Abgeltungsteuer nicht notwendigerweise bereits dann vorteilhaft ist, wenn der Grenzsteuersatz 25% beträgt, was bei einem zu versteuernden Einkommen von etwa 15.000 Euro der Fall ist (Hechtner & Hundsdörfer, 2009: 34; Sachverständigenrat, 2008: 232 f.). Empirische Untersuchungen deuten zudem darauf hin, dass die Ausübung der Veranlagungsoption im Rahmen der Besteuerung der Kapitaleinkünfte für einen weitaus größeren Kreis von Steuerpflichtigen vorteilhaft ist als vom Gesetzgeber erwartet (Hechtner & Hundsdörfer, 2008: 41-44).

Ein weiteres Veranlagungswahlrecht besteht für so genannte unternehmerische Beteiligungen (§ 32d Abs. 2 S. 1 Nr. 3 EStG). In diesen Fällen kommt an Stelle der Abgeltungsteuer das Teileinkünfteverfahren zur Anwendung, im Rahmen dessen 60% der Kapitaleinkünfte unter Abzug der damit verbundenen Betriebsausgaben dem persönlichen Einkommensteuersatz unterliegen (§ 3 S. 1 Nr. 40 lit. d EStG). Die Vorteilhaftigkeit dieses Verfahrens variiert je nach Höhe des persönlichen Steuersatzes und der abziehbaren Ausgaben. Es bestehen somit Anreize, Vermögen ins Privatvermögen bzw. ins Betriebsvermögen zu verlagern. Die Ermittlung der jeweils günstigeren Variante verursacht sowohl Planungskosten als auch Kontrollkosten. Zusätzlich zu den Veranlagungswahlrechten ist die Veranlagung beispielsweise im Falle ausländischer Kapitaleinkünfte, bei Gesellschafterdarlehen, Konzerndarlehen sowie Back-to-back-Finanzierungen (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG) oder zum Zwecke der Verrechnung von Verlusten verschiedener Depots erforderlich, so dass es weiterhin in vielen Fällen zur Veranlagung kommt.

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Denkbare Reformoptionen in Bezug auf die Abgeltungsteuer sind zunächst einmal strukturelle Änderungen. Eine deutliche Senkung der Kosten der Besteuerung wäre mit der Einführung der Sollbesteuerung von Kapitaleinkünften verbunden, wie sie beispielsweise in den Niederlanden praktiziert wird (IBFD, 2009b: 461). Dabei wird eine typisierte Rendite anstelle der tatsächlichen Kapitaleinkünfte einem einheitlichen Steuersatz unterworfen. Dies führt zu einer steuerlichen Begünstigung von besonders renditestarken und damit auch riskanteren Investitionen, was vermutlich politisch nicht umsetzbar ist.

Die aus der mangelnden Finanzierungsneutralität resultierende Komplexität kann nur durch eine umfassende Reform behoben werden. Orientierung gibt das Gutachten zur Dualen Einkommensteuer des Sachverständigenrats, des Max-Planck-Instituts für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht und des ZEW. Die Empfehlung lautet, dass sowohl die Verzinsung des Fremdkapitals als auch die des Eigenkapitals, soweit letztere der Verzinsung des Fremdkapitals entspricht, derselben Steuerbelastung in Höhe von 25% unterworfen werden. Die damit verbundene Finanzierungsneutralität von Grenzinvestitionen[22] wird erreicht, indem Ausschüttungen in Höhe eines bestimmten Rechnungszinssatzes nach Körperschaftsteuer auf Ebene des Empfängers der Ausschüttung freigestellt werden (so genannter Verzinsungsfreibetrag). Der angewandte Rechnungszins sollte sich dabei am Sollzinssatz für langfristiges Fremdkapital gegebenenfalls zuzüglich eines Risikozuschlags orientieren. Ausschüttungen oberhalb dieses Verzinsungsfreibetrags werden im Gegensatz dazu höher besteuert (Sachverständigenrat et al., 2006: 58-61).

22 Grenzinvestitionen zeichnen sich dadurch aus, dass sie gerade den Kapitalmarktzins erwirtschaften. Vgl. Sachverständigenrat/MPI/ZEW (2006), S. 8.

Fazit:

Nur eine umfassende Reform der Abgeltungsteuer kann zu der notwendigen Senkung der mit ihr verbundenen Steuererhebungskosten führen. Derartige Maßnahmen wie die Einführung der Sollbesteuerung von Kapitaleinkünften oder einer stärker finanzierungsneutral ausgestalteten Besteuerung von Kapitaleinkünften, wie im Rahmen des Gutachtens zur Dualen Einkommensteuer propagiert, sind allerdings sowohl aus administrativer als auch aus politischer Sicht kurzfristig nicht umsetzbar. Da punktuelle Maßnahmen nicht die notwendige Vereinfachung der Abgeltungsteuer bewirken können, wird die Reform der Abgeltungsteuer nicht weiter thematisiert.

Reform der Besteuerung von Personengesellschaften

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Die Besteuerung von Kapital- und Personengesellschaften weicht in strukturelller Hinsicht deutlich voneinander ab. Kapitalgesellschaften werden nach dem Trennungsprinzip, Personengesellschaften hingegen nach dem Transparenzprinzip besteuert (Schreiber, 2008: 189). Bei Vorliegen einer Personengesellschaft wird somit durch die Gesellschaft hindurchgegriffen, so dass die Besteuerung direkt an den Gesellschaftern anknüpft.

Bei Personengesellschaften bestehen im Wesentlichen zwei komplizierte Regelungen: die Regelung zur Verlustnutzung bei beschränkter Haftung (§ 15a EStG) sowie die Regelung zur Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG). Die erste Regel erfordert im Grundsatz, dass beschränkt haftende Gesellschafter Verluste nur bis zur Höhe ihrer Einlage mit ihren anderen Einkunftsarten verrechnen dürfen, soweit sie sich nicht zivilrechtlich zu höherer Haftung verpflichten. Die Thesaurierungsbegünstigung belegt einbehaltene Gewinne von Personengesellschaften mit einem - gegenüber dem Einkommensteuerspitzensatz - abgesenkten Steuersatz von 28,25%. Werden die einbehaltenen Gewinne schließlich ausgeschüttet, kommt es zur zusätzlichen Nachversteuerung in Höhe von 25%. Die Thesaurierungsbegünstigung wurde mit dem Ziel eingeführt, thesaurierende Personengesellschaften effektiv in ähnlicher Höhe zu belasten wie Kapitalgesellschaften, welche von dem um zehn Prozentpunkte abgesenkten Körperschaftsteuersatz profitieren (Houben & Maithert, 2008a & 2008b; Rumpf et al., 2008), und somit Rechtsformneutralität zu erreichen (BT-Drucks. 16/4841, 2007: 62). Da auch die auf die thesaurierten Gewinne zu entrichtenden Steuern als ausgeschüttet gelten, ergibt sich eine effektive Steuerbelastung von deutlich über 28,25%. Bereits aus diesem Grund wird das Ziel der Rechtsformneutralität nicht erreicht (Houben & Maithert, 2008a: 234 f.).

Hinsichtlich der beschränkten Verlustnutzung nach § 15a EStG erwachsen die Steuerbefolgungskosten aus der Notwendigkeit, die Einlagekonten eines jeden Kommanditisten zu pflegen bzw. zu überwachen. Der verrechenbare Verlust ist gemäß § 15a Abs. 4 EStG jährlich gesondert festzustellen.

Bei der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG sind die Kosten der Besteuerung außerordentlich hoch (Knirsch et al., 2008: 1407). Seitens des Unternehmens muss im Rahmen der Steuerplanung eine Vorteilhaftigkeitsanalyse zwischen ermäßigtem Einbehalt, Ausschüttung, und unbegünstigtem Einbehalt vorgenommen werden. Dazu muss das zukünftige Entnahmeverhalten unter Berücksichtigung der erwarteten Geschäftsentwicklung abgeschätzt werden (Knirsch et al., 2008: 1407). Die Steuerverwaltung muss bei Option für die Begünstigung die korrekte Besteuerung sicherstellen und den Prozess im Hinblick auf eventuelle Nachversteuerungen aufwendig überwachen. Für die allermeisten Personengesellschaften bringt die extrem komplexe Thesaurierungsbegünstigung keinen Vorteil (Knirsch & Schanz, 2008: 17 f.) und kann sich bei Vererbung oder baldiger Entnahme sogar deutlich negativ auswirken. Zudem ist damit eine faktische Bindung an die ursprünglich geplante Ausschüttungspolitik verbunden, die aus betriebswirtschaftlicher sowie gesamtwirtschaftlicher Perspektive äußerst problematisch ist.

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Im Folgenden werden drei Möglichkeiten zur Vereinfachung der Besteuerung von Personengesellschaften betrachtet. Die erste besteht darin, alle beschränkt haftenden Gesellschafter wie GmbH-Gesellschafter zu besteuern. Die Aufhebung des Transparenzprinzips macht die Regelungen des § 15a EStG und § 34a EStG obsolet. Diese Lösung erscheint elegant, da keine neuen gesetzlichen Regeln nötig sind und die genannten Probleme größtenteils beseitigt werden. Der Nachteil besteht darin, dass das faktische Wahlrecht der Kombination von Haftung und Besteuerungsform um die Mischform der GmbH & Co KG gemindert wird. Es werden neue Grenzen gezogen, denen zufolge sich Vollhaftung/Transparenz und Haftungsbeschränkung/Trennung gegenüberstehen (Schreiber, 1987: 216-222). Im Vergleich zum allgemeinen Wahlrecht, wie es derzeit in Deutschland existiert und welches auch international üblich ist[23], verschlechtern sich die Verlustverrechnungsmöglichkeiten für beschränkt haftende Gesellschafter einer Personengesellschaft. Es treten zudem Folgefragen auf, deren Lösung schwierig ist. So ist es unter anderem fraglich, wie ein Darlehen eines als GmbH-Gesellschafters behandelten Gesellschafters behandelt werden sollte.

Die zweite Vereinfachungsmöglichkeit besteht in der ersatzlosen Streichung der beiden problematischen Regelungen. Bezüglich § 15a EStG ist dies wegen sich dann ergebender Verlustgestaltungen eher nicht anzuraten. In Bezug auf die Thesaurierungsbegünstigung würde die ersatzlose Streichung zum Wegfall sämtlicher mit der Regelung verbundenen Steuererhebungskosten führen. Die grundlegende Problematik der mangelnden Rechtsformneutralität wird dadurch aber nicht behoben.

23 Vgl. unter anderem das „Check the Box“ Verfahren in den USA, nach dem frei gewählt werden kann, ob eine S-Corporation transparent oder wie eine Kapitalgesellschaft besteuert werden soll. Vgl. dazu Jacobs (2007), S. 462 f.

Die dritte Lösungsmöglichkeit besteht in der Modifikation bzw. dem Ersetzen der beiden Regelungen. Dadurch würden weder die Gesellschaftsformen eingeschränkt noch gingen die derzeit verankerte Vergünstigungsmöglichkeit großer Personengesellschaften verloren. Bei der beschränkten Verlustnutzung nach § 15a EStG böte sich höchstens eine größere Pauschalierung an in dem Sinne, dass Verluste bis zu einer bestimmten Höhe verrechnet werden können ohne auf das Einlagekonto abzustellen. Hinsichtlich der Thesaurierungsbegünstigung bestehen alternative Verfahren, die mit geringerem Verwaltungs- und Planungsaufwand einhergehen sollten. Denkbar ist eine Rücklagenlösung in Anlehnung an den § 6b EStG (Fechner & Bäuml, 2008: 1655). Über die Rücklage dürfte mit geringerem Planungsaufwand entschieden werden können, und sie dürfte auch leichter zu überwachen sein. Eine andere Alternative ist das sogenannte „virtuelle Trennungsprinzip" (Wesselbaum-Neugebauer, 2008: 19-21). Bei Inanspruchnahme der Begünstigung wird der Gewinn nicht mehr nach dem Transparenzprinzip besteuert, sondern nach den identischen Kriterien wie die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage ermittelt. Diese Lösung greift also Elemente der ersten präsentierten Möglichkeit auf, belässt es jedoch bei einer Option statt des Zwangs zur getrennten Besteuerung. Sie kommt damit der Regelung in den Vereinigten Staaten recht nahe, birgt jedoch gleichzeitig die oben erwähnten ungeklärten Folgeprobleme, weshalb für die Reform der Besteuerung der Personengesellschaften die Rücklagenlösung favorisiert wird.

Fazit:

Aus Perspektive der Senkung der Steuererhebungskosten stellt die Rücklagenlösung die attraktivste Reformoption dar und erscheint zudem auch vergleichsweise leicht umsetzbar. Dennoch wäre eine Reform der Besteuerung von Personengesellschaften ein komplexes Unterfangen, das sorgfältiger Vorbereitungen bedarf, so dass eine kurzfristige Umsetzung nicht realistisch ist. Daher wird dies im Folgenden nicht weiter betrachtet.

Reform der Zinsschrankenregelung

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Die Besteuerung grenzüberschreitender Unternehmensfinanzierungen hat in den vergangenen Jahren mehrere substanzielle Wendungen genommen und mit der Einführung der Zinsschranke (§ 4h EStG i. V. m. § 8a KStG) im Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008[24] sowie den Rechtsanpassungen im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes[25] ihren vorläufigen Endpunkt erreicht (Herzig, 2009: 871- 873; Spengel et al., 2010: 24-25 und 35-39).

Nach § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG sind Zinsaufwendungen eines Betriebs dabei grundsätzlich bis zur Höhe der Zinserträge voll abzugsfähig, darüber hinaus im

24 Unternehmensteuerreformgesetz vom 14.8.2007, BGBl. I 2007, S. 1912.

25 Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums vom 22.12.2009, BGBl. I 2009, S. 3950.

Grundsatz jedoch nur bis zu 30% eines positiven steuerlichen EBITDA.[26] Soweit der Nettozinsaufwand die 30%-Grenze des § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG überschreitet, können die Zinsaufwendungen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden. Nicht abzugsfähige Zinsaufwendungen können in zukünftige Wirtschaftsjahre vorgetragen und in den Grenzen der Zinsschranke zum Abzug gebracht werden (§ 4h Abs. 1 S. 5EStG). Zudem kann ein Vortrag des in einem Wirtschaftsjahr nicht ausgeschöpften Zinsabzugspotenzials im Rahmen des durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz eingeführten § 4h Abs. 1 S. 3 EStG in die folgenden fünf Wirtschaftsjahre erfolgen (EBITDA-Vortrag).

Die Zinsschranke kommt nicht zur Anwendung, wenn der negative Zinssaldo weniger als 3 Mio. Euro beträgt (Freigrenze; § 4h Abs. 2 S. 1 lit. a EStG), der Betrieb nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört (Konzernklausel; § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. b EStG) oder der Betrieb zu einem Konzern gehört und die Eigenkapitalquote des Betriebs die Eigenkapitalquote des Konzerns zum Schluss des vorangegangen Wirtschaftsjahres überschreitet oder um maximal zwei Prozentpunkt unterschreitet (Eigenkapitalvergleich; § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. c EStG).

Aus den obigen Ausführungen wird ersichtlich, dass der Regelungsinhalt des § 4h EStG i. V. m. § 8a KStG infolge der Ergebnisabhängigkeit, der restriktiven Höhe sowie des weiten Anwendungsbereichs, der nicht nur die Gesellschafterfremdfinanzierung multinational agierender Unternehmen, sondern auch jede Form der Fremdfinanzierung inländischer Betriebe erfasst, nicht nur hochkomplex ist und zahlreiche Ausnahmetatbestände und intertemporale Komponenten erfordert, sondern durch den Einschluss reiner Inlandssachverhalte massiv über das gesetzgeberische Ziel der Missbrauchsbekämpfung und der Sicherung des Steuersubstrats in Deutschland[27] hinauswirkt. Insbesondere die Konzernklausel und der Eigenkapitalvergleich als Maßnahmen zur Erhöhung der Zielgenauigkeit der Zinsschranke führen wegen ihres komplexen Regelungsinhalts und der Bezugnahme auf internationale Rechnungslegungsvorschriften zu weitreichenden Befolgungs- und Planungskosten der Betriebe, erhöhen die Rechtsunsicherheit für die betroffenen Unternehmen und sind für die Finanzverwaltung - wenn überhaupt - nur mit äußerst personalintensiven Prüfungen umsetzbar.

Kapitalgesellschaften und andere körperschaftsteuerpflichtige Körperschaften können die Konzernklausel und den Eigenkapitalvergleich indes nur in Anspruch nehmen, sofern keine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung im Sinne des § 8a Abs. 2 KStG bzw. § 8a Abs. 3 KStG vorliegt und dieses nachgewiesen werden kann. Im Falle komplexer und grenzüberschreitender Beteiligungsstrukturen insbesondere mit wesentlich beteiligten Minderheitsaktionären, ist dieser Nachweis mit einem hohen Aufwand für die Steuerpflichtigen verbunden und nicht

---

26 Vgl. zu detaillierten Beschreibungen der Zinsschranke Köhler (2007), S. 597 ff.; Rödder/Stangl (2007), S. 479 ff. Zu den Änderungen im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes vgl. Kessler/Dietrich (2010), S. 240-245.

27 Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BT-DrS 16/4841 S. 35.

selten sogar unmöglich. Auch der Eigenkapitalvergleich ist insbesondere bei komplexen und grenzüberschreitenden Beteiligungsstrukturen kaum zu erfüllen, da ebenfalls sämtliche Tochtergesellschaften mit einzubeziehen sind.

Das gesamte Ausmaß der durch die Zinsschranke verursachten Steuererhebungskosten hängt neben der Höhe der im Einzelfall verursachten Kosten von der Anzahl der betroffenen Unternehmen ab. Diesbezüglich wird die derzeit durchgeführte Evaluierung der Zinsschranke durch die Finanzverwaltung nähere Erkenntnisse bringen.

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Punktuelle Veränderungen der Zinsschrankenregelung wie beispielsweise die Ausdehnung des frei verrechenbaren Prozentsatzes des EBITDA von 30% auf 50% sowie die weiteren Erhöhungen der Freigrenze des § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. a EStG (Industrie- und Handelskammer, 2009: 9) können die Zahl der betroffenen Unternehmen zwar reduzieren und somit als kurzfristige Anpassungsmaßnahme die steuerlichen Befolgungskosten vieler Unternehmen reduzieren. Letztendlich sind sie jedoch weder geeignet die durch § 4h EStG i. V. m. § 8a KStG hervorgerufenen verfassungs- und europarechtlichen (Führich, 2007: 341-345; Hey, 2009: 109-128) sowie ökonomischen (Spengel et al., 2010: 94-96) Verwerfungen zu überwinden, noch können sie die steuerlichen Befolgungskosten der Zinsschrankenregelung nachhaltig verringern. Dies zeigt nicht zuletzt die Einführung des EBITDA-Vortrags im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes: Während der EBITDA-Vortrag vor dem Hintergrund der aktuellen Wirtschaftslage vieler Unternehmen in kurzfristiger Hinsicht durchaus positiv zu bewerten ist, führt er langfristig durch die zusätzlichen Planungskosten der Unternehmen sowie höheren Verwaltungskosten auf Seiten der Finanzämter, die unter anderem den EBITDA-Vortrag der Unternehmen gesondert festzustellen haben (§ 4h Abs. 4 EStG), zu einer weiteren Bürokratisierung der Zinsschrankenregelung. Eine grundlegende Reduktion der Komplexität und der Unsicherheiten für Unternehmen kann unter Berücksichtigung der gesetzgeberischen Zielsetzungen der Zinsschranke (Sicherung von Steuersubstrat im Inland, Missbrauchsbekämpfung) daher nur verwirklicht werden indem die Zinsschrankenregel entsprechend ihrer Zwecksetzung auf Missbrauchsfälle zurückgeführt oder durch internationale Vereinbarungen zur Besteuerung grenzüberschreitender Zinszahlungen innerhalb der EU und der OECD ersetzt wird (Kessler & Lindemer, 2009: 476). Da der Ausgang eines internationalen Gesetzgebungsprozesses jedoch äußerst ungewiss ist, verbleibt dem deutschen Gesetzgeber mittelfristig nur die Möglichkeit einer grundlegenden Umgestaltung der Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmensfinanzierungen.

Hierbei sind Regelungen zur Zinsabzugsbeschränkung bei reinen Inlandsfällen, das heißt wenn Unternehmen und Kapitalgeber beide in Deutschland ansässig sind, unter Berücksichtigung des vordergründigen Ziels der Steueraufkommenssicherung nicht erforderlich. Regelungen zur Begrenzung der Gesellschafterfremdfinanzierung ausschließlich zu Lasten im Ausland ansässiger Gesellschafter

erscheinen zudem EU-rechtlich unbedenklich, soweit sie sich auf Missbrauchsfälle beschränken (Schön, 2009: 888). Eine derartige Regelung würde gleichzeitig dem Ziel der Aufkommenssicherung in Deutschland dienen, da vor allem Gesellschafter-Darlehen im Konzern für Gewinnverlagerungen genutzt werden (Overesch & Wamser, 2010: 563). Ein entsprechender Reformvorschlag, der die Wiederbelebung des früheren § 8a KStG unter Modifikationen anregt, liegt vor (Schön, 2009: 888).

Eine Neuregelung, die sich an § 8a KStG a.F. orientiert, wäre vermutlich mit niedrigeren Erhebungskosten verbunden, da zum einen der potentielle Anwendungsbereich der Regelung durch die Begrenzung auf Darlehen ausländischer Gesellschafter reduziert würde. Zudem würde mit der Escapeklausel einer der komplexesten Bestandteile der Zinsschranke wegfallen.[28]

Fazit:

Aus Sicht der Steuererhebungskosten ist eine umfassende Reform der Zinsschrankenregelung unerlässlich. Auch aufgrund steuersystematischer Aspekte erscheint dies geboten. Die Rückkehr zu einem modifizierten § 8a KStG sollte daher erwogen werden. Da dies allerdings noch eine Reihe offener Fragen aufwirft und die politische Realisierbarkeit einer derartigen Reform der Zinsabzugsbeschränkung zweifelhaft ist, wird dies im Folgenden nicht weiter thematisiert.

Reform der Funktionsverlagerungsregelung

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Werden Wirtschaftsgüter aus der Bundesrepublik ins Ausland verlagert, so wird ihr einzelner Buchwert seit jeher auf den gemeinen Wert aufgestockt und die Differenz besteuert. Mit der zusätzlich zum 1.1.2008 in § 1 Abs. 3 AStG eingeführten Regelung zur Funktionsverlagerung ist der Gesetzgeber von dem bis dahin „sowohl im Handelsrecht als auch im Steuerrecht vorherrschenden und international anerkannten und üblichen Grundsatz der Einzelbewertung abgewichen“ (Kroppen, 2010: § 2 FVerlV Anm. 101) und hat stattdessen die Gesamtbewertung als Regelfall zur Bewertung des Transferpakets festgeschrieben. Dem liegt nicht zuletzt die Überlegung zugrunde, dass der Wert aller einzelnen übertragenen Wirtschaftsgüter in Gestalt der Funktion als Ganzes (Transferpaket) bei einer Gesamtbetrachtung höher ist als im Falle der Einzelbewertung (vgl. BT-Drucksache 16/4841, 86, sowie BR-Drucksache 220/07, 144). Erschwerend kommt hinzu, dass der Wert des Transferpakets auch aus Sicht des die Funktion übernehmenden Unternehmens zu bestimmen ist, ganz gleich, ob bei diesem

[28] Eine im Herbst 2009 durchgeführte Befragung von Unternehmensvertretern gibt Anhaltspunkte für das Ausmaß des Aufwands, der im Rahmen der Escape-Klausel mit dem Eigenkapitalvergleich verbunden ist. Die Befragten gaben im Durchschnitt an, dass die Unternehmenssteuerbelastung um 1,56% gesenkt werden müsste, um den administrativen Aufwand der durch den Eigenkapitalvergleich verursacht wird, zu kompensieren (Ortman-Babel/Bolik/Fuest (2010), S. 1869.

auch sämtliche oder nur einige wenige Gewinnpotentiale des verlagernden Unternehmens ankommen (§ 2 FVerlV).

Der Besteuerungszugriff ist durch die Neuregelung bei der Verlagerung einer Funktion im Vergleich zur bisherigen Einzelbetrachtung potenziell erweitert. So werden die übergehenden Wirtschaftsgüter nicht nur einzeln auf ihren gemeinen Wert aufgestockt, sondern ihnen wird als Transferpaket ein entsprechender Teil des vorhandenen Geschäfts- oder Firmenwertes zugeordnet (Blumers, 2010). Der Wert wird auf Basis eines hypothetischen Fremdvergleichs ermittelt, bei dem Verkäufer- und Käuferkalkül stark vereinfacht simuliert werden. Der zuzuordnende Teil des Firmenwertes bestimmt sich aus den diskontierten erwarteten Zahlungsüberschüssen, die auf das Transferpaket bzw. die „Funktion" entfallen. Nach der Neufassung von § 1 Abs. 3 S. 10 AStG ist es unter bestimmten Voraussetzungen allerdings wieder möglich, auf Einzelverrechnungspreise abzustellen.[29]

Aus der Spanne des Mindestpreises des abgebenden Unternehmens und des Höchstpreises des aufnehmenden ausländischen Unternehmens wird der Transferpreis ermittelt. Meist wird der Mittelwert der Spanne angenommen.[30] Stellt sich im Zeitraum von 10 Jahren heraus, dass die tatsächlichen Gewinne der „Funktion" im Ausland deutlich von dem beim Übergang geschätzten Gewinnpotenzial, also den geschätzten diskontierten Zahlungsüberschüssen, abweichen, greift die Preisanpassungsklausel (Oestreicher & Wilcke, 2010a). Einmalig wird dann der angenommene Verrechnungspreis nach oben oder unten korrigiert. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung müsste der nach § 1 Abs. 3 AStG ermittelte Verrechnungspreis wie auch eine nachträgliche Preisanpassung vom ausländischen Fiskus übernommen werden. Dies ist indes mangels korrespondierender Abschreibungs- bzw. Abzugsmöglichkeiten im Ausland selten der Fall.

Systematisch liegt das Hauptproblem in der Zuordnung des erwarteten zukünftigen Gewinns auf die Funktion. Beim Übergang von Funktionen ist die Zuordnung des Geschäftswertes äußerst schwierig. Die Beurteilung ist langwierig, teuer und gleichwohl nicht völlig rechtssicher möglich. Ist die Zuordnung auf eine Funktion mit messbarem Output wie die Produktion noch vorstellbar, wird sie bei Funktionen wie „Forschung und Entwicklung" nahezu unmöglich. Die fehlende gesetzliche Definition zentraler Begriffe wie „Transferpaket" oder „Gewinnpotenzial" erschweren das Verfahren zusätzlich.[31]

Beim hypothetischen Fremdvergleich wird nicht mehr auf vergleichbare Marktpreise abgestellt, sondern der Verrechnungspreis wird in einer Duopol-Simulation ausgehend vom jeweiligen Soll-Verhalten der beiden beteiligten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter selbst errechnet. Dieses Denkmo-

---

29 Für EU-Staaten bewirkt § 4g EStG eine steuerliche Abmilderung. Durch Bildung eines Ausgleichspostens erlangen sie eine Steuerstundung.

30 Vgl. zur schweren Widerlegbarkeit der Mittelwertsvermutung Schaumburg/Rödder (2007), S. 556; Looks/Köhler (2009) ermitteln spieltheoretisch, dass die Mittelwertvermutung grundsätzlich angebracht ist.

31 Die Unsicherheit wird durch die Definitionen in der Funktionsverlagerungsverordnung gemildert.

dell ist international weitgehend unbekannt und hat daher in den OECD-Richtlinien 2010 (OECD, 2010) bei der materiellen Bestimmung der Verrechnungspreise auch keinen Niederschlag gefunden (Kroppen, 2010: § 2 FVerlV Anm. 106). Die Bestimmung des Verrechnungspreises ist schon in der Ausgangslage schwierig; umso höher steigen die Befolgungskosten dadurch, dass das Ergebnis für mögliche Preisanpassungsklauseln 10 Jahre lang fortgeschrieben werden muss. Die lange Frist sorgt bei Unternehmen und Verwaltung für großen Aufwand. Ein empirisch nachweisbarer Bezug zwischen Preis und nötiger Anpassung besteht entgegen der langen gesetzlich vorgeschriebenen Frist für gerade einmal ein bis drei Jahre (Scholz, 2007). Da das Ausland selten vergleichbare Regelungen zur Funktionsverlagerung kennt und einmalige Preisanpassungen gänzlich Deutschland-spezifisch sind, kommt es regelmäßig zur Doppelbesteuerung.[32] Zusätzlich ist es nötig, in der Buchführung dann verschiedene Werte fortzuschreiben.

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Es ergeben sich mehrere Ansatzpunkte zur Vereinfachung der Funktionsverlagerungsregel. Sinnvoll wäre die Verkürzung der Preisanpassungsklausel von derzeit zehn Jahren auf beispielsweise drei Jahre. Anstelle der einmaligen Korrektur zu einem nicht festgelegten Zeitraum in diesen drei Jahren sollte die Korrektur entweder jährlich oder nach Ablauf der drei Jahre erfolgen. Um die internationale Handhabung zu erleichtern, sollte Deutschland statt auf eine Einzellösung ohne Pendants im Ausland eher auf Orientierung an den OECD-Vorgaben setzen.[33] Zwar gehen auch diese davon aus, dass der Wert einer Gesamtheit von Wirtschaftsgütern höher sein kann als die Summe ihrer Einzelwerte. In Tz. 9.93 der OECD-Richtlinien 2010 ist jedoch die Rede von der Übertragung eines „ongoing concern“, der als „functioning, economically integrated business unit“ beschrieben wird. Diese Definition kommt der deutschen Rechtsfigur des Teilbetriebs sehr nahe, ist aber deutlich entfernt von der bloßen Funktion nach § 1 Abs. 3 Satz 9 ff. AStG. In Anlehnung an die Regelungen in den USA könnte statt des hypothetischen Fremdvergleichs auf die Bandbreite zulässiger Lizenzgebühren abgestellt werden.[34]

In jedem Fall sollten die zentralen Begriffe der getroffenen Regelung zudem im Gesetz klar definiert sein, um für die Betroffenen Rechtssicherheit zu schaffen.[35] Es ist zu darüber hinaus zu erwägen, ob die Transferpaketbetrachtung nicht gänzlich abgeschafft werden kann. Über die Ausnahme im neu gefassten

---

32 Vgl. Peter/Spohn (2008) für die Beschreibung der US-Regelung. In den USA wird der Preis nicht einmalig, sondern grundsätzlich jährlich den tatsächlichen Gegebenheiten angepasst.

33 Vgl. für die Leitlinien OECD (2008), OECD (2009) sowie OECD (2010) bzw. für Zusammenfassungen Baumhoff/Puls (2009), Werra (2009) sowie Welling/Tiemann (2008).

34 Für einen Überblick über die US-amerikanische Regelung siehe Peter/Spohn (2008). Demnach erfolgt eine Anpassung beispielsweise nur falls der Wert mehr als 20% abweicht und nicht bereits bei geringfügigen Abweichungen.

35 Vgl. BMF (2009) für den Entwurf der Verwaltungsgrundsätze und Crüger (2010) für wesentliche Kritikpunkte.

§1 Abs. 3 S. 10 AStG kann unter den dort beschriebenen Voraussetzungen ohnehin auf Basis der Einzelwirtschaftsgüter übertragen werden (Lenz & Rautenstrauch, 2010). Zwar müssten dann immer noch die Werte immaterieller Wirtschaftsgüter ermittelt werden; die aufwändige und schwierige Zuordnung erwarteter zukünftiger Gewinne auf das Transferpaket entfiele jedoch.[36] Darüber hinaus zeichnen sich erste Konflikte in Bezug auf die Auslegung des neu gefassten § 1 Abs. 3 S. 10 AStG ab. Um Klarheit zu schaffen und den Steuerpflichtigen die Beschäftigung mit der Transferpaketproblematik zu ersparen, sollte die Transferpaketbetrachtung abgeschafft und die Anwendung der Einzelwirtschaftsgutbetrachtung gesetzlich als Regelfall festgelegt werden.

Fazit:

Die Transferpaketbetrachtung sollte abgeschafft werden. Dies erscheint aber kaum kurzfristig politisch durchsetzbar und wird daher nicht weiter thematisiert.

Reform der Erbschaftsteuer

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Das deutsche Erbschaftsteuerrecht wurde mit Wirkung zum 1.1.2009 grundlegend reformiert und erfuhr im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes noch einige kleinere Erleichterungen. Es bestehen weitreichende im Gesetz geregelte Ausnahmen, die eine erbschaftsteuerliche Verschonung von bis zu 100% bewirken (Brey et al., 2009). Mit den Argumenten der Unternehmensbewahrung und des Arbeitsplatzerhalts wurden insbesondere für übergehendes Betriebsvermögen starke Ermäßigungen eingeführt (vgl. Hannes & Onderka, 2009; Scholten & Korezkij, 2009a-d). Abhängig von den erfüllten Voraussetzungen und dem Optionsverhalten mindern sie die Erbschaftsteuer um 85% oder gar 100%. Diese Verschonungen sind an die Einhaltung von Haltefristen geknüpft, welche sich in eine Lohnsummenklausel (§ 13a Abs. 1, Abs. 4 EStG) und eine Behaltensfrist (§ 13a Abs. 5 EStG) gliedern und werden nur gewährt bei Nichtvorliegen schädlichen Verwaltungsvermögens im Besteuerungszeitpunkt (§ 13b Abs. 2 EStG) (Hannes & Onderka, 2008). Bei der Gewährung der Verschonungen wird somit nicht allein auf den Übertragungszeitpunkt abgestellt, sondern die Voraussetzungen der Haltefristen müssen je nach Option über 5 Jahre (85% Ermäßigung) oder 7 Jahre (100% Ermäßigung) beachtet werden, wohingegen das Vorhandensein schädlichen Verwaltungsvermögens nur im Übertragungszeitpunkt geprüft wird.

Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Privat- oder Betriebsvermögen sind nur dann begünstigtes Betriebsvermögen, wenn die unmittelbare Beteiligung mindestens 25% beträgt (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 1 ErbStG) oder ein so genannter Poolvertrag abgeschlossen wurde (§ 13b Abs. 1 Nr. 3 S. 2 und Abs. 2 Nr. 2 S. 2 ErbStG). Die Voraussetzungen, die an derartige Poolverträge geknüpft sind, sind

[36] Vgl. Oestreicher/Wilcke (2010b) für Ausführungen zur Einzelbewertung des Firmenwerts.

jedoch in höchstem Maße umstritten und ungeklärt, so dass diesbezüglich erheblicher Beratungsaufwand entsteht bis hin zu den Gebühren für den Antrag auf verbindliche Auskunft bei der Finanzbehörde. Zudem führt die Beteiligungsgrenze zu einer verfassungsrechtlich bedenklichen Ungleichbehandlung von Kapital- und Personengesellschaften.

Der Überwachungsaufwand seitens der Verwaltung und die Nachweispflichten der Unternehmen sind angesichts der langen Haltefristen von bis zu 7 Jahren zuzüglich des für die Berechnung der Ausgangslohnsumme maßgebenden Zeitraums von 5 Wirtschaftsjahren vor der Übertragung, das heißt insgesamt von bis zu 12 Jahren, sehr hoch. Dabei ist zu bedenken, dass bei Erfüllung der Voraussetzungen gar keine Erbschaftsteuer gezahlt wird. Es besteht dort, wie auch bei stark geminderter Steuer, ein Missverhältnis zwischen Steuerverwaltungskosten und tatsächlichem Aufkommen. Aus der vermeintlich zielgenauen, großzügigen Verschonung für bestimmte Unternehmensvermögen erwächst Unsicherheit für die Unternehmen. Werden die Voraussetzungen letztlich knapp nicht erfüllt, droht eine vielfach höhere Erbschaftsteuerschuld als erwartet (Homburg et al., 2007). Der unternehmensseitige Überwachungs- und Gestaltungsaufwand, um die vom Gesetzgeber definierten Schranken einzuhalten und so die Ermäßigung zu erlangen, ist dementsprechend hoch (Bachmann, 2008; Bäuml, 2009).

Die Erbschaftsteuer weist in Bezug auf die Bewertung der Bemessungsgrundlage ein hohes Maß an systemimmanenter Komplexität auf. Grundsätzlicher Wertmaßstab ist der gemeine Wert (§ 9 BewG), der ein Verkehrswert ist. Doch die realitätsnahe Bewertung auf Basis von Marktwerten ist in vielen Fällen nicht möglich, da keine (vergleichbare) Transaktion stattgefunden hat, auf die abgestellt werden kann. Die im Rahmen der Erbschaftsteuer eingeführten Änderungen bei der Bewertung mehrere Möglichkeiten zuzulassen und erstmals auch auf betriebswirtschaftliche Methoden abzustellen ist zwar systematisch richtig, erzeugt aber zusätzlichen Befolgungs- und Steuerplanungsaufwand (Piltz, 2008; Spengel & Elschner, 2008). Zwar bietet der Gesetzgeber bei der Ermittlung des gemeinen Werts von nicht börsennotierten Unternehmen dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einer vereinfachten Unternehmensbewertung, das sog. vereinfachte Ertragswertverfahren gemäß §§ 199 ff. BewG. Aufgrund des vorgegebenen starren Zinssatzes in § 203 BewG und den Vorgaben zur Ermittlung des Jahresertrages gemäß § 201 BewG führt das vereinfachte Ertragswertverfahren jedoch in der derzeit angespannten Krisensituation zu weit höheren Werten als die anerkannten betriebswirtschaftlichen Bewertungsmethoden, sodass der Steuerpflichtige häufig doch Sachverständigengutachten mit dem entsprechenden Kostenaufwand in Auftrag geben muss (Creutzmann & Heuer, 2010: 1307; Dörner & Pfänder, 2009: 523; Kohl: 2009: 558).

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Für die Reform der Erbschaftsteuer sind sowohl umfassende als auch punktuelle Ansätze denkbar. Die Erbschaftsteuer gänzlich abzuschaffen wäre zwar mit Blick auf das relativ geringe Aufkommen überlegenswert, ist jedoch als politisch

nicht umsetzbar einzuschätzen. Eine weitere umfassende Lösung der genannten Probleme stellt folgendes Reformkonzept dar, das drei Bestandteile umfasst: Ausnahmen abschaffen, Steuersätze absenken, Stundungsregel einführen. Die drei Bausteine seien im Folgenden knapp erläutert. Die Abschaffung von Ausnahmen, insbesondere der Begünstigung von Unternehmensvermögen und eigen genutztem Wohneigentum, reduziert den Steuerplanungsaufwand und den Überwachungsaufwand. Deutlich niedrigere Steuersätze in jeder Steuerklasse würden dafür sorgen, dass die Steuer nicht übermäßig belastet (Houben & Maithert, 2009; Bach et al., 2007). Um Firmen, die nicht vorgesorgt haben, vor der Insolvenz zu bewahren, ist eine großzügige Stundungsregel einzuführen. Eine tatsächliche Besteuerung jeglichen übergehenden Vermögens mit niedrigen Steuersätzen dürfte als allgemein gerecht angesehen werden, ist aufkommensneutral ausgestaltbar und – was im Fokus dieser Studie steht – verursacht durch das Fernbleiben von Ausnahmeregeln deutlich geringere Steuerbefolgungskosten.

Fazit:

Eine solch umfassende Reform ist kurzfristig allerdings nur sehr schwer umsetzbar, sollte aber mittelfristig ernsthaft in Betracht gezogen werden. Wesentliche Vereinfachungen lassen sich allerdings im Rahmen der Bewertung erreichen. Es werden daher punktuelle Maßnahmen vorgeschlagen, die vor allem darauf abzielen das vereinfachte Ertragswertverfahren so zu gestalten, dass es für die Steuerpflichtigen zu einer echten Alternative wird. Die betreffenden Maßnahmen werden in Kapitel 5 näher konkretisiert.

2.5.4 Änderung der Besteuerungsstruktur

Reform der Besteuerung von Konzernen im Unternehmenssteuerrecht

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Im deutschen Steuerrecht existiert keine eigenständige Gruppenbesteuerung. Die rechtliche Selbständigkeit von Kapitalgesellschaften wird auch im Falle fehlender wirtschaftlicher Eigenständigkeit anerkannt, so dass grundsätzlich das Trennungsprinzip zur Anwendung kommt und keine Verrechnung von Gewinnen und Verlusten zwischen Konzerngesellschaften erfolgt (Schreiber, 2008: 287). Dies trägt der eigenständigen Leistungsfähigkeit einer Unternehmensgruppe nicht Rechnung und berücksichtigt nicht, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Konzerngesellschaften nicht in ihren Einzelergebnissen sondern in ihrem Beitrag zum Ergebnis der Unternehmensgruppe besteht (Frotscher, 2005: 167 f.).

Dieser Problematik soll das Rechtsinstitut der Organschaft im deutschen Steuerrecht Rechnung tragen. Es sieht vor, dass die eigenständig ermittelten Gewinne und Verluste einer Organgesellschaft dem Organträger zugerechnet werden (§ 14 Abs. 1 S. 1 KStG). Die Voraussetzungen, die daran geknüpft sind, sind allerdings sowohl aus Perspektive der Steuervereinfachung, in Bezug auf die Standortatt-

raktivität (Esterer & Bartel, 2010: 2) als auch bezüglich des Europarechts (Herzig & Wagner, 2006) problematisch.

Im Folgenden liegt der Fokus auf Aspekten, die in Bezug auf die Steuererhebungskosten besonders kritisch einzuschätzen sind. Der Gewinnabführungsvertrag im Sinne von § 291 Abs. 1 AktG, der über mindestens fünf Jahre abgeschlossen werden muss (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 KStG), stellt eine besonders heftig kritisierte Anwendungsvoraussetzung dar (Esterer & Bartelt, 2010: 3; Gunter, 2008: 1315). Die korrekte zivilrechtliche und steuerliche Durchführung des Gewinnabführungsvertrags gestaltet sich in der Praxis als schwierig und aufwändig und führt zu einer oftmals unkalkulierbaren Rechtsunsicherheit. Da in Bezug auf den Gewinnabführungsvertrag auf das handelsbilanzielle Ergebnis abgestellt wird, die Zurechnung des Einkommens zum Organträger aber auf Basis des steuerlichen Gewinns erfolgt, werden Mehr- und Minderabführungen notwendig, die Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto haben (§ 27 Abs. 6 KStG). Darüber hinaus müssen gemäß § 304 Abs. 1 S. 1 AktG Ausgleichszahlungen an die Minderheitsaktionäre geleistet werden, die auf Ebene der Organgesellschaft der Besteuerung unterliegen (§ 16 KStG).

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Die Besteuerung von Konzernen in Deutschland bedarf in Bezug auf die Senkung der Steuererhebungskosten sowie der Verbesserung der Standortattraktivität und der Sicherstellung der Europarechtskonformität einer Reform (Esterer & Bartelt, 2010: 2, 6). Als kurzfristige Maßnahme kommt insbesondere in Betracht, das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrags durch eine Erklärung über die Haftungsübernahme oder den Ausgleich von Verlusten zu ersetzen. Insbesondere im Hinblick auf die Standortattraktivität muss mittelfristig allerdings die Einführung eines Gruppenbesteuerungssystems erwogen werden. Insbesondere das österreichische System wird oft als positives Beispiel genannt (Danelsing, 2005; Esterer & Bartelt, 2010; Industrie- Handelskammer, 2009: 25; Mayr, 2008). Das Spektrum der international zur Anwendung kommenden Gruppenbesteuerungssysteme reicht von der Vollkonsolidierung über die Zurechnung des Einkommens der Tochtergesellschaften zur Muttergesellschaft bis zur Berücksichtigung von Konzernbeiträgen, denen entweder tatsächliche Zahlungen zu Grunde liegen müssen oder die rein fiktiver Natur sein können. Einige Systeme sehen die grenzüberschreitende Ergebnisverrechnung vor (Esterer & Bartelt, 2010: 4 f.). Grundsätzlich wird auf eine Kapitalbeteiligung von mehr als 50%, 75% oder sogar 100% abgestellt sowie auf Verpflichtungen zur Haftungs- oder Verlustübernahme. Ein Gewinnabführungsvertrag oder dergleichen ist nicht vorgesehen (Esterer & Bartelt, 2010: 6 f.).

Langfristig sind für die Reform der Besteuerung von Konzernen die Vorschläge der Europäischen Kommission zur Schaffung einer einheitlichen konsolidierten (Körperschaftsteuer-)Bemessungsgrundlage (CCTB/CCCTB) von Bedeutung, die auf eine europaweite Konzernbesteuerung abzielen. Die Vorschläge beinhal-

ten, dass Konzerne innerhalb der EU die (Körperschaftsteuer-)Bemessungsgrundlagen der einzelnen Gesellschaften nach einheitlichen Vorschriften ermitteln, diese dann konsolidieren und die gemeinsame konsolidierte Bemessungsgrundlage dann auf Basis bestimmter Faktoren auf die betreffenden Mitgliedstaaten aufgeteilt wird (vgl. grundlegend zur CCTB/CCCTB: Herzig, 2009: 560 ff.; Spengel & Oestreicher, 2009: 773-820; Spengel & Malke, 2008; Herzig, 2004).

Fazit:

Die Reform der Besteuerung von Konzernen ist sowohl aus Sicht der Senkung der Erhebungskosten, als auch in Bezug auf die Standortattraktivität und das Europarecht geboten. Eine Umsetzung erscheint insbesondere deshalb kurzfristig möglich, da auf Erfahrungen anderer europäischer Mitgliedstaaten zurückgegriffen werden kann. Daher wird die Maßnahme weiterverfolgt Dabei wird der Fokus auf das in der Praxis bereits erprobte und daher in seinen Stärken und Schwächen recht gut einschätzbare österreichische Gruppenbesteuerungsregime gelegt.

Reform der Steuerbilanz

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Mit der Streichung der umgekehrten Maßgeblichkeit des § 5 Abs. 1 S. 2 EStG und der Ergänzung des §5 Abs 1 S. 1EStG um den weitreichenden Steuerwahlrechtsvorbehalt des § 5 Abs. 1 S. 1 HS 2 EStG durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)[37] hat der Gesetzgeber die steuerliche Gewinnermittlung tiefgreifend verändert. Der handelsrechtliche Jahresabschluss bleibt über den Fortbestand der (eingeschränkten) materiellen Maßgeblichkeit zwar Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung, in Zukunft wird es jedoch aufgrund der neu hinzukommenden Abweichungen der Ansatz- und Bewertungsvorschriften sowie der Neujustierung des Maßgeblichkeitsprinzips für Unternehmen schwieriger sein, eine Einheitsbilanz zu erstellen. Vielmehr wird es – auch mit Hinblick auf die neugefassten Vorschriften des § 274 HGB zur Berechnung latenter Steuern (Herzig, 2010: 1-8) - vermehrt notwendig sein, eine eigenständige Steuerbilanz zu erstellen, die neben die Handelsbilanz tritt (Scheffler, 2009: 45-52). Wirtschaftsgüter, die aufgrund der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, müssen gemäß § 5 Abs. 1 S. 3 EStG in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden. Folge des endgültigen Aufbrechens der Einheitsbilanz sind gerade in den Umstellungsjahren 2009 und 2010 beträchtliche Mehraufwendungen für Unternehmen und Finanzverwaltung, denen ein Steuersparpotential aus einer umfassenderen eigenständigen Steuerbilanzpolitik auf Seiten der Unternehmen entgegensteht.

---

37 Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts vom 25. Mai 2009, BGBl. I 2009, S. 1102.

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Auch wenn durch die zunehmende Abschwächung und Durchbrechung der Vereinfachungsgedanke des Maßgeblichkeitsprinzips weiter an Bedeutung verliert, ist - auch im Hinblick auf die im Zeitalter der EDV deutlich sinkenden Aufwendungen der Unternehmen für Anpassungsrechnungen - eine kurzfristige Reform des deutschen Bilanzsteuerrechts nicht notwendig. Kurzfristig bedarf es vielmehr klarstellender und eindeutiger Anweisungen von Seiten der Finanzverwaltung, um die nicht nur auf Seiten der Steuerpflichtigen vorherrschenden Zweifelsfragen und Unsicherheiten bezüglich der Umsetzung des BilMoG, die mit weiteren Verwaltungs- und Befolgungskosten der Unternehmen verbunden sind, zu überwinden. Der Gesetzgeber sollte sich dabei nicht damit begnügen spezifische Problembereiche durch weitere Verwaltungsanweisungen punktuell zu beheben, sondern dort, wo steuerliche Lösungsansätze und Wertansätze losgelöst von den GoB erforderlich sind, eigenständige Normen im EStG kodifizieren. Dies spricht nicht gegen Zugrundelegung der GoB für die Besteuerung, sondern führt lediglich zu weiteren - Rechtskontinuität und Rechtssicherheit schaffenden - Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips. Dies betrifft insbesondere den Begriff der Herstellungskosten und die Bildung von Pensionsrückstellungen.

Im Hinblick auf die langfristige Weiterentwicklung der steuerlichen Gewinnermittlung in Deutschland sollten die sich mit dem BilMoG eröffnenden Möglichkeiten genutzt werden, um die steuerliche Gewinnermittlung grundlegend zu reformieren. Die gedankliche Einbindung einer Reform der steuerlichen Gewinnermittlung in europäische Entwicklungen sollte dabei entsprechend dem im BilMoG verankerten Prüfauftrag gewährleistet sein. Die Schaffung eines originären, nationalen Bilanzsteuerrechts liefe auf eine Insellösung hinaus, die den EU-weiten Bestrebungen zur Schaffung einer gemeinsamen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage im Wege stünde (Spengel, 2008: 432). Vielmehr sollte sich der deutsche Gesetzgeber an den bereits weit fortgeschrittenen Überlegungen zur CCTB/CCCTB[38] orientieren[39]. Da sich in der konkreten Umsetzung gegenüber den IFRS als *Starting Point* - wie auch gegenüber den derzeitigen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung - Einschränkungen ergeben, bleibt es dabei bei einer de facto Eigenständigkeit der steuerlichen Gewinnermittlung und den damit verbundenen zusätzlichen Abschlussaufwendungen der Unternehmen. Diese Mehraufwendungen sind zu akzeptieren, um die übergeordneten Vorteile einer einheitlichen Gewinnermittlung in Europa zu realisieren. Vorzüge einer derartige Lösung liegen dabei neben dem Abbau der Beeinträchtigung der internationalen Geschäftstätigkeit (z.B. durch unterschiedlich festgelegte Verrechnungspreise und die Versagung der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung) insbesondere in der Verwaltungsvereinfachung und der Reduktion der Be-

38 Vgl. grundlegend zur CCTB/CCCTB: Herzig (2009), S. 560 ff.; Spengel/Oestreicher (2009), S. 773-820; Spengel/Malke (2008); Herzig (2004).

39 So auch Esterer (2010), S. 642; Herzig/Briesemeister (2009), S. 1-11.

folgungskosten der Unternehmen aus dem Umgang mit 27 unterschiedlichen Steuersystemen (Spengel & Oestreicher, 2009: 773-820).

Fazit:

Kurzfristig kommt nur die Klärung der offenen Fragen in Bezug auf die Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips nach Einführung des BilMoG in Betracht. In Bezug auf den Herstellungskostenbegriff ist der Gesetzgeber bereits dabei Klarheit zu schaffen. Dies sollte auch für andere steuerliche Wahlrechte erfolgen. In Bezug auf die Senkung der Steuererhebungskosten wirklich weitreichende Maßnahmen sind sowohl aus administrativer als auch politischer Sicht derzeit nicht umsetzbar und erfordern ein europaweites Vorgehen. Die Reform der Steuerbilanz wird daher nicht weiter betrachtet.

Gewerbesteuer durch eine moderne kommunale Unternehmensteuer ersetzen

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Die geltende Gewerbesteuer ist ein lang bekannter Störfaktor im deutschen Steuersystem und verschlechtert in ihrer jetzigen Ausgestaltung die steuerliche Standortattraktivität Deutschlands. Abgesehen von den mit ihr verbundenen hohen Steuererhebungskosten sind die folgenden Aspekte aus ökonomischer Sicht besonders problematisch. Die Gewerbesteuer hemmt die Investitionsbereitschaft der Unternehmen, da alternative Kapitalmarktinvestitionen im Vergleich zu Sachinvestitionen begünstigt sind. Sie verhindert Finanzierungs- und Rechtsformneutralität, da sie Gewinne von Kapitalgesellschaften voll trifft, die Gewinne von Personenunternehmen wegen der pauschalen Anrechnung (§ 35 EStG) auf die Einkommensteuer jedoch weitgehend verschont. Durch die umfangreichen Hinzurechnungen von Zinsen, Lizenzen und Leasinggebühren und das im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 eingeführte Betriebsausgabenabzugsverbot (§ 4 Abs. 5b EStG) führt sie darüber hinaus bei rückläufigen Erträgen zu einer indirekten Substanzbesteuerung (Spengel et al., 2010: 102).

Neben den rein ökonomischen Gesichtspunkten führt die Gewerbesteuer zudem zu einer unnötigen Verkomplizierung des Steuerrechts und zu unverhältnismäßig hohen Erklärungs- und Entrichtungskosten für die gewerbesteuerpflichtigen Betriebe beziehungsweise zu hohen Veranlagungs- und Erhebungskosten bei der Finanzverwaltung (Zitzelsberger, 1990: 293; Dann, 2008: 120). Diese über die Steuerzahlungen hinausgehenden Belastungen sind zum einen durch die abweichenden Bemessungsgrundlagen von Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer einerseits und der Gewerbesteuer andererseits und somit zusätzlichen unternehmerischen Steuererklärungspflichten verursacht. Zudem werden den Unternehmen durch die weitreichenden Hinzurechnungsvorschriften des neugefassten § 8 Nr. 1 GewStG neue Befolgungskosten aufgebürdet, die in der Praxis beispielsweise bei Sammelrechnungen nur schwer handhabbar sind. Zum anderen ist die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuerschuld für Einzelunternehmer und Personengesellschaften nach § 35 EStG nicht nur steuersys-

tematisch schwer zu rechtfertigen (Hey, 2001: 877), sondern darüber hinaus bürokratisch und ineffizient (Dann, 2008: 119-120).

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Bei einer Beibehaltung der Gewerbesteuer in ihrer jetzigen Form lassen sich ihre ökonomischen Mängel nicht beheben und die Erhebungskosten nur geringfügig reduzieren. Die Gewerbesteuer sollte deshalb abgeschafft und in die Einkommen- und Körperschaftsteuer integriert werden (Industrie- und Handelskammer, 2009: 8). Dazu liegt ein schlüssiges Konzept der Stiftung Marktwirtschaft vor (Stiftung Marktwirtschaft, 2006: 40-46), das neben einer Bürgersteuer eine kommunale Unternehmenssteuer unter Beibehaltung eines Hebesatzrechts der Gemeinden und eine direkte Beteiligung der Betriebsstättengemeinden an der Lohnsteuer vorsieht. Darüber hinaus hat die Bundesregierung im März dieses Jahres eine Gemeindefinanzkommission eingesetzt, die ebenfalls Vorschläge zur Neuordnung der Kommunalfinanzen erarbeiten wird. Hierbei wird geprüft, ob die Gewerbesteuer durch einen höheren Anteil an der Umsatzsteuer und einen kommunalen Zuschlag auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer mit eigenem Hebesatz ersetzt werden kann. Neben diesem Vorschlag werden von der Gemeindefinanzkommission weitere Alternativmodelle einer genaueren Betrachtung unterzogen.

Durch die unmittelbare Anknüpfung einer kommunalen Zuschlagsteuer an ohnehin bestehende Ertragsteuern entfällt zunächst die Notwendigkeit den Gewerbeertrag als Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer zu ermitteln. Der Umfang der unternehmerischen Steuererklärungspflichten reduziert sich somit spürbar. Durch die Einbeziehung der freien Berufe in eine derartige kommunale Zuschlagsteuer (so genannte Wirtschaftssteuer) verlören zudem die einkommensteuerlichen Abgrenzungsfragen zwischen gewerblicher und nichtgewerblicher Tätigkeit massiv an Bedeutung (Birk, 2009: Rn. 1138). Da zudem keine grundsätzlich neue Steuer entworfen werden müsste, entfallen zusätzliche Kosten, die beispielsweise bei einer Erhebung einer kommunalen Wertschöpfungssteuer als weiteres diskutiertes Alternativkonzept zur derzeitigen Gewerbesteuer entstehen würden. Der Einbezug der freien Berufe sowie die Beteiligung der Gemeinden an der Lohnsteuer – wie dies im Modell der Stiftung Marktwirtschaft der Fall wäre – tragen zur Verstetigung des kommunalen Steueraufkommens bei und dies dürfte somit dem Interesse der Gemeinden an einer möglichst konjunkturunabhängigen Einnahmequelle gerecht werden. Gleichzeitig werden Unternehmen keiner zusätzlichen Belastung unterworfen, weil diese die Zahlung mit der ohnehin ermittelten Lohnsteuerschuld vollständig verrechnen können.

Darüber hinaus wird beim Modell der Stiftung Marktwirtschaft die Belastung für den Großteil der Steuerpflichtigen und Wähler transparent. Ein reines Zuschlagmodell zur Einkommen- und Körperschaftsteuer mit einer erhöhten Beteiligung der Gemeinden am Umsatzsteueraufkommen kann diese Vorteile nicht bieten. Zu beachten ist, dass die Ablösung der Gewerbesteuer durch ein derartiges Zuschlagmodell Anpassungen beim Tarif der Einkommen- und der Körper-

schaftsteuer erforderlich machen. Der Körperschaftsteuersatz wäre zu erhöhen, um bei einem kalkulierten Steuersatz der kommunalen Unternehmensteuer von 8%, der bei Kapitalgesellschaften zur Körperschaftsteuer hinzukommt und bei Gewerbetreibenden und Freiberuflern auf die Einkommensteuer angerechnet wird, eine Tarifbelastung von etwa 30% beibehalten zu können. Beim Tarif der Einkommensteuer ist neben den Anpassungen im Rahmen der Bürgersteuer - zumindest langfristig - zusätzlich darauf zu achten, dass annähernde Rechtsform- und Finanzierungsneutralität der Besteuerung verwirklicht werden kann. Hier liegt mit dem vom Sachverständigenrat, MPI und ZEW vorgelegten Konzept einer Dualen Einkommensteuer (SVR, MPI & ZEW, 2006) ein grundsätzlich mit dem Konzept der Stiftung Marktwirtschaft kompatibler Vorschlag vor.

Fazit:

Vor dem Hintergrund der Senkung der Steuererhebungskosten ist eine umfassende Reform der Gewerbesteuer dringend geboten. Punktuelle Maßnahmen können nicht ausreichend zu einer Entlastung der Steuerpflichtigen und der Verwaltung beitragen. Daher sollte die Gewerbesteuer durch eines der oben aufgeführten Reformmodelle ersetzt werden. Am effektivsten wäre eine Integration der Reform der Gewerbesteuer in eine umfassende Reform der Kommunalfinanzen – beispielsweise nach dem oben vorgestellten Konzept der Stiftung Marktwirtschaft. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass die aufgeführten Reformvorschläge auf großen Widerstand bei den Kommunen stoßen (vgl. Deutscher Städtetag & DStGB, 2010); zudem wäre eine Reform der Gewerbesteuer bzw. der gesamten Kommunalfinanzen nur sehr schwer innerhalb der laufenden Legislaturperiode durchsetzbar, da diese einige Jahre an Vorlaufzeit benötigt. Aufgrund der langen Vorlaufzeit findet die Reform der Gewerbesteuer daher keinen Eingang in die endgültige Maßnahmenliste. Aus Sicht der Verfasser wäre dies aber dringend geboten und ist vollumfänglich zu unterstützen.

Abschaffung der Kraftfahrzeugsteuer und Erhöhung der Energiesteuer

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

Für die Ermittlung der Kraftfahrzeugsteuer (Kfz-Steuer) sind bereits nach aktuellem Rechtsstand neben dem Hubraum auch die Schadstoff- und Kohlendioxidemissionen (CO2-Emissionen) ausschlaggebend (Reiß, 2008: 686). Die Berücksichtigung dieser unterschiedlichen Aspekte sowie die zahlreichen Ausnahmebestimmungen tragen maßgeblich zur Komplexität dieser Steuer bei.

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Durch die Abschaffung der Kfz-Steuer würden sämtliche Steuererhebungskosten im Zusammenhang mit der Kfz-Steuer wegfallen (Bund der Steuerzahler, 2007; Bühler & Schutter, 1994: 189). Art. 6 Abs. 1 i.V.m. Anlage 1 der Richtlinie 1999/62/EG (so genannte Eurovignetten-Richtlinie) sieht allerdings Mindeststeuersätze für die Kfz-Steuer für schwere Nutzfahrzeuge vor. Die europarechtskonforme Umsetzung einer Abschaffung der Kfz-Steuer, die auch die von der

Richtlinie erfassten schweren Nutzfahrzeuge umfasst, ist daher nicht möglich (Fiederer & Weil, 1997: 25 f.).

Zur Gegenfinanzierung der Abschaffung der Kfz-Steuer sind zum einen eine entsprechende Anhebung der Energiesteuer auf Kraftstoffe und zum anderen die Einführung einer Straßenmaut denkbar. Letzteres könnte durch die Einrichtung fester Mautstellen oder aber durch die Einführung einer Vignette umgesetzt werden (Rappen, 2006: 382-390).

Bezüglich der Energiesteuer ist positiv hervorzuheben, dass sie Anreize zum Kauf sparsamerer Fahrzeuge sowie zu einer Kraftstoff sparenden Fahrweise schafft (Fiederer & Weil, 1997: 15 f.; Rappen, 2006: 386). Die Erhöhung der Energiesteuer würde zudem keine wesentlichen zusätzlichen Verwaltungs- und Befolgungskosten verursachen. Eine Straßenmaut wäre im Gegensatz dazu mit zusätzlichen Kosten verbunden, da die Einrichtung fester Mautstellen hohe Investitionen erfordert und eine Vignette wiederum personalintensive Kontrollen zur Sicherung des Aufkommens erforderlich macht.

In Bezug auf eine Erhöhung der Energiesteuer ist allerdings problematisch, dass dies aufgrund der bereits derzeit vergleichsweise hohen deutschen Kraftstoffpreise in Grenzregionen zu Tanktourismus führen würde. Zudem beinhaltet die Maßnahme Verteilungswirkungen. Beispielsweise würden derzeit steuerbefreite Halter von Kraftfahrzeugen stärker belastet, während Halter von mehreren Fahrzeugen oder Anhängern von der Maßnahme profitieren würden. Sofern schwere Nutzfahrzeuge auf Grund europarechtlicher Vorgaben weiterhin der Kfz-Steuer unterworfen werden müssten, die Energiesteuer aber für alle Kraftstoffe erhöht würde, käme es zudem zur doppelten Belastung der Halter der betreffenden Fahrzeuge. Diese effektiv und effizient zu kompensieren, wird sich vermutlich als schwierig erweisen.

Fazit:

Aus Perspektive der Steuervereinfachung sowie des Klimaschutzes sprechen überzeugende Argumente sprechen dafür, die KFZ-Steuer mittelfristig abzuschaffen und die Energiesteuer auf Kraftstoffe mit dem Ziel der Sicherstellung der Aufkommensneutralität entsprechend anzuheben. Allerdings erscheint eine solch weit reichende Reform auch aufgrund der erst 2009 in Kraft getretenen Reform der KFZ-Steuer derzeit politisch nicht umsetzbar und weist zudem ungeklärte Umsetzungsprobleme auf. Deshalb wird die Maßnahme im weiteren Verlauf nicht weiter einbezogen

2.5.5 Rahmenbedingungen verbessern

Planungssicherheit erhöhen

Aktuelle Rechtslage und Problematik:

In Bezug auf die Bedeutung der Stetigkeit und Planungssicherheit des Steuersystems für die Begrenzung von Steuerbefolgungskosten ist der Befund der internationalen und auf Deutschland bezogenen Literatur eindeutig und wurde

durch die im Rahmen der Studie durchgeführte Expertenumfrage bestätigt (vgl. 2.2 und 2.3). Auch in einem hochkomplexen Steuersystem können die Steuerbefolgungskosten durch Lerneffekte und Anpassungen der EDV im Zeitverlauf gesenkt werden. Von daher ist es vor allem die zeitliche Varianz der steuerlichen Regelungen, die Kosten verursacht. Änderungen im Steuerrecht und –verfahren verursachen Beratungskosten, Anpassungen der Informationssysteme und bedingen kostspielige Fehler in der Steuerbefolgung, die sowohl auf Seiten des Steuerpflichtigen als auch bei der Finanzverwaltung personelle Ressourcen binden. Die Schätzung der Steuerbefolgungskosten sowie der Verwaltungskosten ist Bestandteil eines jeden Gesetzgebungsverfahrens. Trotzdem werden diese Kosten nicht immer in ausreichendem Umfang vom Steuergesetzgeber in das Entscheidungskalkül einbezogen. So werden auf die Begrenzung von Steuerumgehung abzielende rasche Steueränderungen regelmäßig mit dem Argument der ansonsten drohenden Aufkommensverluste begründet. Unberücksichtigt bleiben hingegen oft die zusätzlichen Steuerbefolgungskosten, die mit der möglicherweise in der administrativen Umsetzung schlecht vorbereiteten Anpassung des Steuergesetzes einhergehen. Dies verweist auf einen zweiten Gesichtspunkt: Die Kosten der zeitlichen Veränderung des Steuersystems können durch sorgfältige Vorbereitung und rechtzeitiger Information der Steuerpflichtigen gesenkt werden.

Einschätzung möglicher Handlungsoptionen:

Neben allgemeinen Plädoyers für einen Verzicht auf häufige Änderungen der Steuergesetze lassen sich konkretere Vorschläge formulieren: So ist eine Selbstverpflichtung der Politik vorstellbar, wonach pro Jahr nur noch ein Steuergesetz verabschiedet werden soll und dieses mit einem festgelegten Vorlauf gemeinsam mit den notwendigen Verwaltungsvorschriften zu verkünden ist. Zudem sollte auf rückwirkende Gesetzesänderungen verzichtet werden und Nichtanwendungserlasse sollten nur veröffentlicht werden sofern dies aus Vertrauensschutzgesichtspunkten erforderlich ist. Schließlich sollte die Inanspruchnahme verbindlicher Auskünfte kurzfristig erleichtert werden. Dazu sind die Aufhebung der Gebührenpflicht, die Beschränkung dieser auf besonders aufwändige Fälle oder die Berechnung der Gebühr allein auf Basis des Zeitaufwands denkbar.

Fazit:

Die mangelnde Stetigkeit der Gesetzgebung trägt in einem großen Maße zu den Steuererhebungskosten bei. Die genannten Maßnahmen werden daher im Folgenden weiter in Betracht gezogen.

2.6 Ergebnis

Die obige Liste enthält eine Vielzahl denkbarer Vereinfachungsmaßnahmen. Nicht alle eigenen sich gleichermaßen für eine schnelle Umsetzung noch in dieser Legislaturperiode und nicht alle weisen ein gleichermaßen hohes Potenzial zur Absenkung von Steuerbefolgungskosten auf. Auf Grundlage der vorhergehenden ersten Analyse erscheinen als besonders aussichtsreich und kurzfristig

umsetzbar die folgenden Maßnahmen, die in Kapitel 5 als „Mannheimer Katalog“ weiter konkretisiert und einer noch genaueren Prüfung unterzogen werden:

(1) *Typisierung und Pauschalisierung im Bereich der Erwerbseinnahmen und -aufwendungen ausweiten*, insbesondere:
- Arbeitnehmerpauschbetrag aufteilen,
- Pauschbetrag für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer mit abgeltender Wirkung einführen,
- Pauschbetrag für Aufwendungen im Rahmen der doppelten Haushaltsführung mit abgeltender Wirkung einführen,
- Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen vereinfachen.

(2) *Kinderbetreuungskosten:* Kinderbetreuungsaufwendungen einheitlich als Sonderausgaben oder als neu zu definierende Abzugsposition vom Gesamtbetrag der Einkünfte behandeln.

(3) *Erstattungsüberschüsse bei Sonderausgaben* im Jahr des Zuflusses durch Hinzurechnung zum Gesamtbetrag der Einkünfte erfassen.

(4) *Vereinfachung des § 2 Abs. 5b S. 2 EStG:* Keine Berücksichtigung von der Abgeltungsteuer unterworfenen Kapitaleinkünften im Rahmen des Familienleistungsausgleichs sowie bei den außergewöhnlichen Belastungen.

(5) *Einführung von Pflegepauschbeträgen:* Pauschbeträge für den Abzug von Pflegeheimkosten sowie für die Kosten der häuslichen Pflege in Abhängigkeit von der Pflegestufe und mit abgeltender Wirkung einführen nebst Ausnahmetatbestand für Härtefälle.

(6) *Vereinfachung des Familienleistungsausgleichs und des Sonderbedarf-Freibetrags (§ 33a Abs. 2 EStG)* durch Abkopplung der Gewährung des Kindergelds, des Kinderfreibetrags und des Ausbildungsfreibetrags von den Einkünften und Bezügen des Kindes.

(7) *Vorausgefüllte Steuererklärungen* für die Jahreserklärungen in der Einkommensteuer sowie in der Umsatzsteuer (auf Basis der Voranmeldungen) zur Vervollständigung durch den Steuerpflichtigen über ELSTER zur Verfügung stellen.

(8) *Dokumentationspflichten bei internationalen Unternehmen:* Verordnungsvorgaben und Anforderungen der Finanzverwaltung hinsichtlich der Dokumentationspflichten für internationale Verrechnungspreise reduzieren und Anhebung der Grenzwerte der Anwendungsregeln für kleinere Unternehmen.

(9) *Anzeigepflichten bei ausländischen Beteiligungen* insofern lockern, als die Mitteilung über anzeigepflichtige Beteiligungserwerbe innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres zu erfolgen hat, in dem sich der Geschäftsvorfall ereignet hat.

(10) *Ausweitung der Kleinunternehmerregelung:* Grenzen für die Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer und für Quartalsanmel-

dungen erhöhen sowie die Verpflichtung zur monatlichen Voranmeldung für Existenzgründer streichen.

(11) *Vorsteuerabzug vereinfachen:* Rechnungsanforderungen in der Verwaltungspraxis vereinfachen, Anerkennungsanforderungen bei Verwendung der elektronischen Signatur erleichtern und ein freiwillig anwendbares Rechnungsmuster einführen.

(12) *Betrieblicher Schuldzinsenabzug:* Einführung einer gesonderten Feststellung des Saldos der Über-/Unterentnahmen für Zwecke des betrieblichen Schuldzinsenabzugs.

(13) *Reduktion der Differenzierung in den Umsatzsteuersätzen:* Anwendung des ermäßigten Steuersatzes deutlich eingrenzen mit Fokus auf die besonders streitanfälligen Abgrenzungsprobleme.

(14) *Lohnsteuer und Sozialversicherung:* Lohnsteuerprüfung und Prüfung der Rentenversicherungsträger zeitgleich durchführen; ansonsten Bindungswirkung der Ergebnisse einer Außenprüfung für die jeweils andere einführen.

(15) *Bewertungsvereinfachungen in der Erbschaftsteuer* vornehmen, insbesondere:
- Vereinfachtes Ertragswertverfahren in der Anwendung erleichtern und durch realitätsgerechtere Ausgestaltung attraktiver machen,
- Anwendung des Substanzwertverfahrens nur in Krisenfällen vorsehen,
- Grundstücksbewertung vereinfachen,
- Möglichkeit von Zuständigkeitsvereinbarungen zwischen den Finanzämtern für Wertermittlungen klarstellen.

(16) *Poolabschreibung in der Steuerbilanz* bezüglich beweglicher abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens einführen.

(17) *Gruppenbesteuerung im Unternehmenssteuerrecht* einführen in Anlehnung an die österreichische Lösung.

(18) *Planungssicherheit erhöhen*, insbesondere:
- Plädoyer für die Beschränkung auf nur ein Steueränderungsgesetz pro Jahr mit halbjährlicher Vorankündigung und Wirkung zum Beginn des Folgejahres bei gleichzeitiger Veröffentlichung der dazu erforderlichen Verwaltungsvorschriften,
- auf rückwirkende Gesetzesänderungen verzichten,
- Nichtanwendungserlasse auf Vertrauensschutzgesichtspunkte beschränken,
- Inanspruchnahme verbindlicher Auskünfte durch Aufhebung der Gebührenpflicht erleichtern, alternativ durch Beschränkung der Gebührenpflicht auf besonders aufwändige Fälle.

Darüber hinaus könnten eine Reihe von weiteren der vorgestellten Maßnahmen einen offenkundig hohen Beitrag zur Kostensenkung leisten, sind aber kaum kurzfristig umsetzbar. Diese Ansatzpunkte sollten bei längerfristig ausgerichteten Vereinfachungsstrategien unbedingt weiter verfolgt werden. Dazu zählen besonders die folgenden Vereinfachungsvorschläge, die in der Politik derzeit offenbar nicht mehrheitsfähig sind:

- die Abschaffung der Steuerfreiheit der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit, die nicht nur erhebliche Befolgungskosten und erhebliche Steuerausfälle mit sich bringt, sondern deren verteilungspolitische Rechtfertigung nicht überzeugt und für die keine sinnvolle Lenkungswirkung erkennbar ist,
- die Abschaffung der Gewerbesteuer im Rahmen der Einführung einer als Zuschlagssystem ausgestalteten kommunalen Unternehmensteuer. Dies wäre ein großer Schritt zur Vereinfachung über die Elimination einer zusätzlichen Steuerbemessungsgrundlage,
- die über Bewertungs- und Verfahrensanpassungen hinausgehende Reform der Erbschaftsteuer, bei der die Sonderstellung des Betriebsvermögens zugunsten einer Gleichbehandlung mit dem Privatvermögen aufgegeben, dafür aber die Steuersätze abgesenkt und großzügige Stundungsregeln eingeführt würden.

Neben diesen derzeit an der politischen Umsetzbarkeit scheiternden Maßnahmen sind auch solche weiter im Blick zu behalten, die notwendigerweise nur über einen längeren Zeithorizont realisierbar erscheinen, weil sie äußerst komplexe Sachverhalte betreffen oder grundlegende steuersystematische Fragen aufwerfen oder vielleicht auch nur im Kontext europäischer Entscheidungen reformierbar erscheinen. Zu dieser Gruppe der perspektivisch wichtigen, aber nicht kurzfristig umsetzbaren Maßnahmen gehören:

- die Reform der Abgeltungsteuer etwa in Form der Einführung einer Sollbesteuerung oder im Rahmen einer weiteren Annäherung an das Modell der Dualen Einkommensteuer,
- die Annäherung an eine stärker rechtsformneutrale Besteuerung und den dadurch erzielbaren Entfall der Thesaurierungsbegünstigung und Verlustverrechnungsbeschränkung des § 15a EStG,
- der Wegfall der Zinsschranke im Rahmen einer internationalen Vereinbarung über die Besteuerung grenzüberschreitender Zinszahlungen oder zumindest die Rückkehr zur einer mit der Vorgängerregelung des § 8a KStG a.F. vergleichbaren, jedoch strukturell verbesserten Regelung zur Gesellschafterfremdfinanzierung;
- die Reform der Funktionsverlagerungsregelungen auf Basis der OECD-Vorgaben statt des nationalen Alleingangs,
- die umfassende Reform der steuerlichen Gewinnermittlung mit dem Ziel einer europaweit einheitlichen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage,

– die Umstellung der Umsatzsteuer auf die Ist-Besteuerung im Rahmen einer europaweiten Reform des Mehrwertsteuersystems.

Bevor der hier identifizierte Mannheimer Katalog in Kapitel 5 einer detaillierten Beschreibung und Einschätzung unterzogen wird, erfolgt nun in den nächsten beiden Kapiteln zunächst die stärker gesamtwirtschaftlich ausgerichtete Überprüfung der möglichen kosten- und wachstumsbezogenen Erträge einer umfassenden Vereinfachung des deutschen Steuersystems.

3 Systematisierung und Quantifizierung von Steuererhebungskosten

3.1 Einleitung und methodisches Vorgehen

In diesem Kapitel erfolgt eine Analyse der im Rahmen der steuerlichen Vereinfachungsvorschläge realisierbaren Kostensenkungspotentiale für Steuerpflichtige und Verwaltungsbehörden. Im Vordergrund steht dabei die Fragestellung, durch welche Maßnahmen eine besonders große Kostenreduktion für die Gesamtwirtschaft erreichbar ist.

Vor Analyse der geplanten Maßnahmen zur Kostenreduktion wird in Abschnitt 3.2 zunächst eine umfassende Auswertung der nationalen und internationalen Untersuchungen zu den steuerlich bedingten Befolgungskosten von Unternehmen und Privathaushalten sowie zu den Erhebungskosten der staatlichen Verwaltungsbehörden vorgenommen.[40] Die Einbeziehung internationaler Beiträge lässt sich wie folgt begründen:

- Internationale Studien weisen zum Teil eine höhere Qualität auf als deutsche Untersuchungen.[41]
- Die thematische Bandbreite des verfügbaren Materials wird erheblich erweitert.
- Der Vergleich internationaler Ergebnisse ermöglicht generalisierbare Aussagen über ein konkretes nationales Steuersystem hinaus.
- Aufgrund unterschiedlicher Erhebungsmethoden und unterschiedlicher Stichproben sinkt mit der Anzahl der ausgewerteten Studien das Risiko, dass die Ergebnisse durch Schätzfehler verzerrt sind.

Untersuchungsgegenstand ist sowohl die Höhe der Belastungswirkungen als auch die Verteilung der Belastung auf verschiedene Gruppen von Steuerpflichtigen. Zudem gilt es die Belastungsschwerpunkte im Hinblick auf einzelne Steuerarten wie auch auf Einzelaktivitäten zu untersuchen. Aus diesen Ergebnissen können Rückschlüsse dahingehend getroffen werden, welche geplanten Einzelmaßnahmen mit hoher Wahrscheinlichkeit zu einer deutlichen Kostenreduktion der Gesamtwirtschaft führen.

Der Großteil der vorhandenen Studien zu Befolgungskosten von Unternehmen und Privathaushalten basiert auf Befragungen der Betroffenen mit Hilfe von

40 Vgl. diesbezüglich auch die Literaturauswertungen von Evans (2003); Kayser/Clemens/Wolter/Schorn (2004), S. 7ff.; Vaillancourt/Clemens (2008) sowie Eichfelder (2010a), S. 51ff.

41 Vgl. Breithecker/Garden/Thönnes (2007), S. 363f. Problematisch sind diesbezüglich etwa die Repräsentativität sowie die Größe der gewählten Stichproben.

strukturierten Fragebögen.[42] Der wesentliche Vorteil dieser Methode liegt darin, dass sich zu vertretbaren Kosten empirisch belegbare und – bei einer repräsentativen Stichprobe – verallgemeinerbare Kennzahlen über Kostenhöhe und Kostenstruktur ermitteln lassen.

Daneben liegen aber auch qualitative Untersuchungen wie Erfahrungsberichte, Experteninterviews, Tagebuchuntersuchungen oder Zeit- und Bewegungsstudien vor. Diese Methoden führen vermutlich zu einer höheren Mess- und Detailgenauigkeit im Einzelfall.[43] Allerdings lassen sich die ermittelten Belastungen aufgrund kleiner Stichproben in der Regel nur bedingt auf die Grundgesamtheit übertragen. Dafür ermöglichen derartige Untersuchungen unter Umständen Aussagen über Kosten-Wirkungszusammenhänge, die sich aus strukturierten Datenerhebungen nicht gewinnen lassen.

Neben diesen empirisch basierten Methoden lassen sich steuerliche Befolgungskosten grundsätzlich auch mit Hilfe von amtlichen Statistiken oder anhand von gesetzlichen Grundlagen (etwa der Steuerberatergebührenverordnung) schätzen. Ein Vorteil simulierter Kostenschätzungen besteht darin, dass keine Bedenken in Bezug auf fehlerhafte Angaben von Befragungspersonen bestehen. Andererseits beruhen die Ergebnisse auf Modellannahmen, die ebenfalls zu Verzerrungen und Fehleinschätzungen führen können. So vernachlässigt etwa das auf der Steuerberatergebührenverordnung basierende Gutachten des Rheinisch-Westfälischen Instituts im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen aus dem Jahr 2003 bezüglich der Lohnsteuer, dass kleine Unternehmen überproportional durch steuerliche Befolgungskosten belastet werden.[44] Zudem reduziert der in dieser Studie verwendete Opportunitätskostenansatz die Befolgungskosten weitgehend auf den Aufwand, der bei der Erstellung der Steuererklärung anfällt.[45] Die Kosten dürften damit tendenziell unterschätzt worden sein.

Demgegenüber besteht ein grundsätzliches Problem von empirischen Untersuchungen in der Glaubwürdigkeit der Befragungsteilnehmer.[46] Von Teilen der Literatur wird vermutet, dass „(...) Betroffene dazu neigen, ihre Befolgungskosten zu überschätzen.“[47] In der Tat dürften Verhaltensanreize für die befragten Personen bestehen, ihrer Unzufriedenheit über ein komplexes Steuersystem durch überhöhte Schätzwerte Ausdruck zu verleihen.[48] Empirische Untersuchungen verweisen jedoch darauf, dass Betroffene nur eine unzureichende Wahrnehmung für steuerliche Befolgungskosten besitzen und diese aufgrund von Erinne-

42 Vgl. Evans (2003), S. 70.
43 Vgl. inter alia Vaillancourt (1995), Rz. 9.3; Diaz/Delgado (1995), Rz. 10.4; Blažić (2004a), S. 329f.
44 Dieses Resultat wird praktisch durch die gesamte empirische Literatur bestätigt und kann als gesichert gelten; vgl. inter alia Collard/Green/Godwin/Maskell (1998), Rz. 3.3.1ff.
45 Vgl. RWI (2003a), S. 169, 185, 195.
46 Vgl. etwa Tait (1988), S. 352f.; Rappen (1989), S. 224; Breithecker/Garden/Thönnes (2007), S. 363.
47 Rappen (1989), S. 224.
48 Vgl. Tait (1988), S. 352.

rungslücken auch unterschätzen können.[49] Eine eindeutige Aussage über die Richtung möglicher Schätzfehler lässt sich somit nicht treffen.[50]

Eine weitere Schwierigkeit empirischer Untersuchungen liegt in einer Verzerrung des Datenrücklaufs. So argumentiert etwa Tait (1988), dass sich vor allem stark mit Befolgungskosten belastete Unternehmen an einer entsprechenden Studie beteiligen würden, um ihre überproportionale Belastung in die öffentliche Wahrnehmung einzubringen.[51] Umgekehrt kann aber auch angeführt werden, dass stark mit staatlicher Bürokratie belastete Unternehmen nur wenig Zeit und Begeisterung in eine empirische Befragung investieren werden, die ebenfalls mit ähnlichen Verpflichtungen verbunden ist.[52] Für dieses zweite Argument sprechen die niedrigen Rücklaufquoten von kleinen Unternehmen,[53] die überproportional durch Bürokratie belastet sind.[54] Bisherige empirische Untersuchungen, die den Einfluss der Rücklaufquote auf etwaige Schätzfehler untersuchen, kommen zu unterschiedlichen Ergebnissen.[55]

Weitere Probleme umfassen die Bewertung des Zeitaufwands für steuerbürokratische Aktivitäten[56] sowie die Zuordnung von Gemeinkosten. Abgrenzungsprobleme ergeben sich etwa bei steuerlichen und handelsrechtlichen Buchführungspflichten sowie insbesondere zwischen den Kosten der Arbeitgeber für die Abführung von Lohnsteuern und Sozialversicherungsbeiträgen. Dementsprechend differenzieren die im Folgenden präsentierten Untersuchungen in der Regel nicht zwischen lohnsteuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Befolgungskosten.[57]

Im Unterschied zu den Befolgungskosten von privaten Haushalten und Unternehmen werden die Erhebungskosten der Finanzverwaltung grundsätzlich in den

---

49 Vgl. hierzu bereits Oster/Lynn (1955), S. 211 sowie IHK Koblenz (1976), S. 10. Klein-Blenkers (1980), S. 140 kommt zu dem Ergebnis, dass Steuerpflichtige bei einer Einzelauflistung von Befolgungsaktivitäten deutlich höhere Kostenschätzungen angeben, als wenn nur die Gesamtsumme erfragt wird. Dies lässt sich als Beleg für die aufgeführten Wahrnehmungsdefizite interpretieren. Auch weitere Untersuchungen, die die Gesamtbelastung und die Summe der Einzelkosten erfragen, kommen zu vergleichbaren Ergebnissen; vgl. Sandford/Godwin/Hardwick/Butterworth (1981), S. 41; Rametse/Pope (2002), S. 419; Poutziouris/Kauser/ Chittenden (2003), S. 12f.

50 Dementsprechend drückt sich das Gutachten des RWI (2003a), S. 24 aus: „Unklar ist auch, ob die Befragten ihre Befolgungskosten nicht systematisch über- oder unterschätzen."

51 Vgl. Tait (1988), S. 353.

52 Vgl. Sandford (1995), Rz. 17.13.

53 Vgl. Godwin (1995), Rz. 4.27; Allers (1995), Rz. 8.28; Sandford (1995), Rz. 17.13; Kayser/Clemens/Wolter/Schorn (2004), S. 43f.

54 Vgl. inter alia European Communities (2004), S. 16ff.

55 Nach der niederländischen Untersuchung von Allers (1995), Rz. 8.20f. werden die Befolgungskosten von Steuergesetzen durch die niedrige Rücklaufquote unterschätzt. Wicks (1965), S. 39 kommt für die USA zu einem konträren Ergebnis. Rametse/Pope (2002), S. 416 können für Australien keine signifikante Verzerrung des Datenrücklaufs feststellen.

56 Vgl. etwa Pope (1995), Rz. 5.52ff. zu den verschiedenen Bewertungsmethoden. Wallschutzky (1995), Rz. 13.13 findet Belege für die These, dass sich etwaige Fehleinschätzungen im Durchschnitt ausgleichen.

57 Dies gilt etwa für Klein-Blenkers (1980); Clemens/Kokalj (1995); Collard/Green/Godwin/Maskell (1998); OECD (2001).

öffentlichen Haushaltsplänen und Finanzstatistiken ausgewiesen. In Bezug auf Deutschland kann hier auf die Ausgaben der Finanzverwaltungen des Bundes und der Länder verwiesen werden, die jährlich im Statistischen Jahrbuch veröffentlicht werden.[58] Diese Position umfasst zwar auch die Kosten der Schuldenverwaltung, der Liegenschaftsverwaltung sowie der Verwaltung der Wirtschaftsunternehmen. Da jedoch auf der anderen Seite kalkulatorische Kosten wie etwa Ruhestandsbezüge nicht berücksichtigt sind, dürfte die Finanzstatistik ein relativ aussagekräftiges Abbild der steuerlichen Erhebungskosten ermöglichen.[59]

Probleme bereitet bei den Erhebungskosten allerdings die Zuordnung zu einzelnen Steuerarten oder Verwaltungsvorgängen. Da ein internes Rechnungswesen zu Steuerungszwecken bei den Verwaltungsbehörden in der Regel nicht vorhanden oder verfügbar ist, lassen sich nur schwer Aussagen über Kosten-Wirkungszusammenhänge treffen. Für Deutschland liegen nach derzeitigem Stand nur isolierte Kostenstrukturanalysen für einzelne Länder und einzelne Jahre vor. Diese Erhebungen entsprechen zudem nicht dem aktuellen Stand. Dementsprechend sollten die daraus generierten Aussagen mit einer gewissen Vorsicht interpretiert werden.

Die umfassende Arbeit von Bauer (1988) analysiert für eine große Anzahl von Steuerarten die Kostenstrukturen der Länder Nordrhein-Westfalen und Bayern und rechnet die ermittelten Ergebnisse auf Bundesebene hoch. Demgegenüber beschränkt sich die Studie der Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen aus dem Jahr 1997 auf eine Analyse der wichtigsten Steuerarten in diesem Bundesland. Diese Studie wurde bisher nicht veröffentlicht. Ihre wichtigsten Ergebnisse sind aber im Gutachten des RWI für das Bundesministerium der Finanzen aus dem Jahr 2003 enthalten.[60] Weiterhin existieren Untersuchungen der Oberfinanzdirektion München und des Bayerischen Landesamtes für Steuern, die für Bayern isolierte steuerliche Vorschriften auf Kosten-Wirkungszusammenhänge hin untersuchen.[61]

Im Anschluss an die Auswertung der vorhandenen Literatur erfolgt in Abschnitt 3.3 die Analyse der Kostensenkungspotentiale durch einzelne steuerliche Vereinfachungsvorhaben. Als potentielle Datengrundlage bieten sich hier zunächst quantitativ aussagekräftige empirische Untersuchungen an. Für die Kosten der Unternehmen ist hier insbesondere auf die Studie des Instituts für Mittelstandsforschung Bonn und des Instituts für Wirtschafts- und Politikforschung in Köln im Auftrag des Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit zu verweisen.[62] Zudem enthält das Gutachten des Rheinisch-Westfälischen Instituts für das Bundesministerium der Finanzen aus dem Jahr 2003 neben den erwähnten

58 Vgl. zu den derzeit verfügbaren Kennzahlen des Jahres 2006 Statistisches Bundesamt (2009), S. 588f.
59 Vgl. RWI (2003a), S. 37ff.
60 Vgl. RWI (2003a), S. 56ff.
61 Vgl. Oberfinanzdirektion München (2003); Oberfinanzdirektion München (2004); Bayerisches Landesamt für Steuern (2006).
62 Vgl. Kayser/Clemens/Wolter/Schorn (2004).

Simulationsrechnungen auch eine empirische Befragung zu den Befolgungskosten von Privathaushalten.[63]

Eine weitere wesentliche Datenquelle für die Ermittlung von Kostensenkungspotentialen stellen die Untersuchungen des Statistischen Bundesamtes auf Basis des Standardkostenmodells (SKM)[64] dar, die über die Datenbank webskm inzwischen auch öffentlich zugänglich sind.[65] Diese Angaben stellen die offiziellen Kennzahlen der Bundesregierung zu den Bürokratiekosten von Unternehmen dar. Zudem erlauben es die vorhandenen Größen, einen direkten Bezug zwischen den Kosten und einzelnen steuerlichen Vorschriften bzw. Informationspflichten herzustellen. Kennzahlen über die Kostenhöhe existieren derzeit allerdings nur für die Wirtschaft (also Unternehmen), aber nicht für die Bürger (also die privaten Haushalte) oder die öffentliche Verwaltung. Auch lassen sich aus den Bestandsmessungen zum Teil nur bedingt Rückschlüsse über eine mögliche Senkung der Befolgungskosten durch eine Veränderung von vorhandenen Informationspflichten erzielen.

Weiterhin weisen die vorhandenen Untersuchungen aus methodischer Perspektive auch einige Schwachpunkte auf, die an dieser Stelle kurz angesprochen werden sollten. Dies betrifft zunächst den Kostenbegriff. Im internationalen Schrifttum werden Befolgungskosten von Steuerpflichtigen definiert als "(...) costs incurred by taxpayers, or third parties such as businesses, in meeting the requirements laid upon them in complying with a given structure and level of tax."[66] Dieser Kostenbegriff lässt sich grundsätzlich auch auf die Belastungen der Verwaltungsbehörden übertragen.[67]

Demgegenüber umfasst das Standardkostenmodell ausschließlich Belastungen, die "(…) natürlichen oder juristischen Personen durch Informationspflichten entstehen. Informationspflichten sind aufgrund von Gesetz, Rechtsverordnung, Satzung oder Verwaltungsvorschrift bestehende Verpflichtungen, Daten und sonstige Informationen für Behörden oder Dritte zu beschaffen, verfügbar zu halten oder zu übermitteln."[68] Dieser Ansatz ist grundsätzlich enger gefasst als die Definition von Sandford et al. (1989). Ausgeschlossen werden insbesondere die aus der steuerlichen Komplexität resultierenden Planungskosten. Auch wenn Planungsbemühungen nicht immer den Intentionen des Gesetzgebers entsprechen, sind diese doch eine Folge der zahlreichen Optionsmöglichkeiten, die der Staat den Steuerpflichtigen einräumt (etwa durch die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG). Zudem lassen sich im allgemeinen Wettbewerb entsprechende

63 Vgl. RWI (2003a); RWI (2003b).

64 Vgl. hierzu Statistisches Bundesamt (2006a).

65 Vgl. https://www-skm.destatis.de/webskm/online. Wir bedanken uns an dieser Stelle herzlich für die Unterstützung des Statistischen Bundesamtes bei der Analyse des vorhandenen Datenmaterials.

66 Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 10.

67 Vgl. hierzu etwa Wagner (2006), der neben den Befolgungskosten des Staates und der Steuerpflichtigen auch entsprechende Planungskosten thematisiert.

68 § 2 Abs. 1 des Gesetzes zur Einrichtung eines Nationalen Normenkontrollrates; vgl. diesbezüglich auch Statistisches Bundesamt (2006a), S. 7ff.

Planungshandlungen kaum vermeiden. Dementsprechend müssten auch die Kosten der Steuerplanung als direkte Konsequenz der Befolgung von Steuergesetzen gelten.[69]

Ein weiteres Problem des vorhandenen Datenbestands besteht in der eigentlichen Erhebungsmethodik. Die Informationen des webskm beruhen zum Teil nicht auf empirischen Erhebungen sondern auf Simulationen oder Expertenpanels.[70] Dies dürfte sich angesichts der hohen Anzahl an Informationspflichten auch kaum vermeiden lassen. Dennoch können sich daraus nicht unerhebliche Schätzfehler oder unplausible Werte ergeben. Dies dürfte insbesondere bei Werten gelten, die ex ante – also vor der Einführung der entsprechenden Regelung – geschätzt worden sind.[71]

Die vorhandenen empirischen Erhebungen auf Basis des Standardkostenmodells umfassen in der Regel nur relativ kleine Stichproben, wobei sogenannte Standardfälle erfasst werden sollen. Empirische Untersuchungen auf Basis von großen Stichproben machen jedoch deutlich, dass die Kosteneffizienz stark von der Unternehmensgröße abhängig ist.[72] Demnach dürften bürokratische Aktivitäten bei kleinen Unternehmen einen deutlich höheren Zeitaufwand erfordern als bei größeren Betrieben, die auf geschulte Fachkräfte zurückgreifen können. Diese Problematik wird durch die Erhebungstechnik des Standardkostenmodells aber nur eingeschränkt abgebildet.

Festzuhalten bleibt weiterhin, dass durch die Fokussierung des Standardkostenmodells auf Standardfälle sowie auf Standardaktivitäten potentielle Probleme im Einzelfall unberücksichtigt bleiben können. Dies betrifft etwa Fälle, in denen sich unvorhergesehene rechtliche Abgrenzungsfragen oder Detailprobleme ergeben. Dementsprechend dürften bürokratische Belastungen von Einzelvorschriften nicht in jedem Fall abgebildet und tendenziell unterschätzt werden.

Ein Beispiel für potentiell unplausible Wertansätze stellen etwa die Befolgungskosten der Zinsschrankenregelung für Kapitalgesellschaften dar. Nach Angaben des webskm resultieren aus dem Nachweis der Voraussetzungen für die Nichtanwendbarkeit der Zinsschranke nach § 8a KStG sowohl bei Konzern-Betrieben als auch bei Nicht-Konzernen pro Einzelfall Befolgungskosten von 18 Euro.[73] Dies widerspricht deutlich den Aussagen von Beratungspraktikern, die im Rahmen einer qualitativen Befragung generiert wurden und die Kosten entsprechender Prüfungshandlungen mit 5.000 Euro bis 100.000 Euro veran-

69 Vgl. Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 12f.; Allers (1994), S. 31.

70 Dies gilt etwa für das „Aufbewahren von Rechnungen“ nach § 14b Abs. 1 UStG (ID-IP 200610161145511), obwohl es sich hier um eine sehr wesentliche Informationspflicht mit etwa 6,2 Mrd. Euro Befolgungskosten handelt. Bei der Informationspflicht Umsatzsteuervoranmeldung nach § 18 Abs. 1 S. 1 1. HS und Abs. 2 wird die Erhebungsmethodik überhaupt nicht angegeben.

71 Zum Vorgehen für die Ex-Ante-Abschätzung von Bürokratiekosten vgl. Nationaler Normenkontrollrat/Geschäftsstelle Bürokratieabbau (2008).

72 Vgl. hierzu etwa Evans (2003), S. 72; Vaillancourt/Clemens (2008), S. 63ff.; Eichfelder (2009), S. 12f.

73 Vgl. die Angaben unter der ID-IP 2009081112185613 sowie zur ID-IP 2009081112185614.

schlagen. Auch nach der Zeitwerttabelle für die Ex-Ante-Abschätzung der Bürokratiekosten der Wirtschaft ließe sich hier ein deutlich höherer Wertansatz ermitteln.[74] Insofern werden die Daten des webskm im Folgenden anhand anderweitiger Quellen auf ihre Plausibilität hin überprüft.

Eine Möglichkeit zur Plausibilitätskontrolle stellt die bereits erwähnte Zeitwerttabelle für die Wirtschaft dar. Dieses im Rahmen der Ex-Ante-Abschätzung von Bürokratiekosten verwendete Instrument zerlegt die bürokratischen Belastungen einer bestimmte Informationspflicht in sogenannte Standardaktivitäten, die wiederum in die Kategorien „einfach", „mittel" und „komplex" unterteilt sind. Jedem einzelnen Komplexitätsniveau wird ein durchschnittlicher Zeitaufwand für diese Aktivität zugeordnet, der auf Datenerhebungen des statistischen Bundesamtes basiert. Soweit sich also die Veränderung des Komplexitätsniveaus bestimmter Standardaktivitäten durch eine steuerliche Vereinfachungsnorm ermitteln lässt, erlaubt die Zeitwerttabelle eine – wenn auch relativ grobe – Abschätzung der entsprechenden Kosteneffekte.

Darüber hinaus wird zur Plausibilisierung vorhandener und zur Generierung nicht vorhandener Wertansätze auf eine Schnellumfrage von Praktikern zurückgegriffen, die durch das ZEW Mannheim im Zeitraum vom 14. Juni bis 22. Juni 2010 durchgeführt wurde.[75] Diese qualitativen Befragungen erlauben im Gegensatz zu der relativ allgemein gefassten Zeitwerttabelle einen direkten Bezug zu den Erfahrungen der Steuerpraxis und erscheinen demnach als eine sinnvolle Ergänzung der sonst verwendeten Materialen zu Ermittlung von Kostensenkungspotentialen.

Für die Ermittlung von potentiellen Entlastungswirkungen für die Finanzverwaltung stehen derzeit nur die eingangs erläuterten Finanzstatistiken, die Kostenstrukturerhebungen von Bauer (1988) und der Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen (1997)[76] sowie die Studien im Rahmen des Projekts „Teststrecke Steuerrecht" zur Verfügung".[77] Zudem kann zu Vergleichszwecken auf einige internationale Untersuchungen zurückgegriffen werden.[78] Dennoch ist die Daten-

74 Geht man davon aus, dass es sich bei der Zinsschranke um eine komplexe Aktivität handelt, die von hoch qualifizierten Mitarbeitern organisiert wird, dann entfällt ein Aufwand von 669 Euro auf folgende Standardaktivitäten: „Beschaffung von Daten", „Formulare ausfüllen, Beschriftung, Kennzeichnung", „Berechnungen durchführen", „Überprüfung der Daten und Eingaben", „Aufbereitung der Daten", „Datenübermittlung und Veröffentlichung", „Kopieren, Archivieren, Verteilen" sowie „Externe Sitzungen" (mit dem Steuerberater); vgl. Nationaler Normenkontrollrat/Geschäftsstelle Bürokratieabbau (2008), S. 45f.

75 Wir bedanken uns an dieser Stelle herzlich für die Unterstützung der im Rahmen der Schnellumfrage konsultierten Befragungspersonen.

76 Vgl. hierzu RWI (2003a), S. 56ff.

77 Vgl. Oberfinanzdirektion München (2003); Oberfinanzdirektion München 2004; Bayerisches Landesamt für Steuern (2006).

78 Einen Vergleich der Kosteneffizienz unterschiedlicher Steuerarten ermöglichen etwa auch die Studien von Sandford/Godwin/Hardwick (1989) für Großbritannien sowie von Allers (1994) für die Niederlande.

lage im Bereich der Erhebungskosten als deutlich schlechter einzustufen als im Rahmen der Befolgungskosten.

Aus diesem Grund wurden telefonische Befragungen sowie ein Experteninterview am Finanzministerium Nordrhein-Westfalen durchgeführt. Nordrhein-Westfalen erschien in diesem Zusammenhang als besonders geeignet, da es den Vorsitz einer Länderarbeitsgruppe für die Personalbedarfsplanung im Bereich der Finanzverwaltung innehat.[79] Allerdings ließen sich auch in diesem Rahmen nur begrenzte Erkenntnisse über die Effekte von Steuervereinfachungen erzielen. Aus dieser Perspektive besteht im Hinblick auf die Kostenzuordnung der öffentlichen Verwaltung weiterhin Handlungsbedarf.

Eine Kostenabschätzung wurde grundsätzlich nur in denjenigen Fallkonstellationen vorgenommen, in denen entsprechende Wertansätze anhand der erläuterten Datenquellen oder anhand einer Analogie zu anderen Untersuchungen ableitbar waren. Da in den übrigen Fällen angesichts des vorhandenen Datenmaterials keine belastbaren Aussagen zu potentiellen Kostensenkungen zu ermitteln waren, wird hier auf die Angabe entsprechender Schätzwerte verzichtet.

3.2 Auswertung der Literatur

3.2.1 Befolgungskosten von Unternehmen und Privathaushalten

Ein erheblicher Teil der im Folgenden erläuterten Resultate zu den Befolgungskosten von Unternehmen und Privathaushalten wird in tabellarischer Form dargestellt. In diesen Tabellen sind neben den Messergebnissen weitere Informationen über die nach dem Jahr der Veröffentlichung geordneten Studien enthalten. Aufgrund von Platzgründen werden für diese Anmerkungen in der Regel Abkürzungen verwendet. Unter „Ort“ wird der Untersuchungsbereich dokumentiert. Dabei werden internationale Organisationen mit den üblichen Abkürzungen bezeichnet,[80] während für Staaten Länderkennzeichen verwendet werden.[81] Unter „Fälle“ wird die Zahl der als verwertbar[82] bezeichneten Datensätze aufgeführt.

---

79 Das Projektteam dankt an dieser Stelle noch einmal ganz herzlich Frau Eusterwiemann und Herrn Herber sowie Herrn MinDirig Spies und Herrn MinDirig Dr. Neumann.

80 EU bezeichnet die Europäische Union, OECD die Organisation of Economic Co-operation and Development.

81 Es werden folgende Kennzeichen verwendet: AUS (Australien), B (Belgien), CDN (Kanada), D (Deutschland), E (Spanien), GB (Großbritannien), HK (Hong Kong), HR (Kroatien), IND (Indien), MAL (Malaysia), MS (Mauritius), NL (Niederlande), NZ (Neuseeland), SGP (Singapur), SLO (Slowenien), USA (Vereinigte Staaten von Amerika), ZA (Südafrika); vgl. auch http://www.autokennzeichen-online.de/laenderkennzeichen.html, 20.07.2010, 16.00 Uhr.

82 Als verwertbar gelten Fälle, die in die Auswertung einfließen. Aufgrund von fehlenden Angaben (etwa bezüglich der externen Beratungskosten) kann diese Kennzahl über der Fallzahl liegen, die für die Ermittlung eines bestimmten Durchschnittswerts (etwa gesamte Befolgungskosten) verfügbar ist. Entsprechend differenzierte Angaben über Fallzahlen liegen jedoch bei dem Großteil der ausgewerteten Untersuchungen nicht vor.

Bei Studien, die allein die Anzahl der rückläufigen Fragebögen erfassen, wird die Fallzahl mit r gekennzeichnet.

Unter „Anmerkungen“ wird neben weiteren Erläuterungen die Rücklaufquote[83] R berücksichtigt. Besondere Anmerkungen zur Stichprobe werden mit STP gekennzeichnet. Der Großteil des Datenmaterials basiert, wie bereits erläutert, auf schriftlichen Befragungen. Alternative Methoden, wie persönliche Interviews (PINT), telefonische Interviews (TINT) oder qualitative Befragungen (QB), werden ebenfalls aufgeführt. Bei einem Einsatz mehrerer Erhebungsmethoden wird die schriftliche Befragung mit „& SB“ bezeichnet. Nicht vorhandene Angaben werden mit N.A. gekennzeichnet.

Soweit erforderlich, werden die in einer Studie erfassten Steuern und Abgaben mit einer Abkürzung festgehalten.[84] Es wird weiterhin verzeichnet, wenn Personalkosten (PK, inklusive dem eigenen Zeitaufwand), Sachkosten (SK) oder externe Kosten (EK, insbesondere Beratungskosten) nicht berücksichtigt sind. Erfasst die Studie auch den Zeitaufwand von unbezahlten Hilfstätigkeiten, so wird dies als „inkl. unbez. Hilfe“ gekennzeichnet.[85] In einigen Studien werden zudem nur bestimmte Größenkategorien berücksichtigt, wobei zwischen kleinen Unternehmen (KU), mittleren Unternehmen (MU) und großen Unternehmen (GU) differenziert wird.

Es bestehen zum Teil erhebliche Unterschiede zwischen den für einzelne Länder ermittelten Kostenbelastungen. Diese Differenzen können neben den voneinander abweichenden nationalen Steuersystemen auf folgende Aspekte zurückzuführen sein und sind daher mit Vorsicht zu interpretieren:

1. Die Kostenbelastung hängt neben der Komplexität einer bestimmten Steuerart (zum Beispiel Einkommensteuer) auch von der untersuchten Zielgruppe (z.B. Unternehmer) ab. Da bei Unternehmen die absolute und die relative Kostenbelastung größenabhängig sind, können Kostendifferenzen durch eine unterschiedliche Größenverteilung der an der Befragung teilnehmenden Unternehmen bedingt sein.[86]

---

83 Die Rücklaufquote ermittelt sich als gerundeter Quotient des Datenrücklaufs im Verhältnis zu der um nicht auswertbare Fälle (Wegzug, Einstellung der Geschäftstätigkeit, etc.) bereinigten Stichprobe; vgl. Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 56.

84 Es werden folgende Abkürzungen verwendet: CGT („Capital gains tax“: Ertragsteuer auf Vermögenszuwächse); Brutto-USt (Umsatzsteuer ohne Vorsteuerabzug wie etwa die „Whole sales tax“), ESt (Einkommensteuer); ErSt (Ertragsteuern: ESt, KSt, GewSt); FBT („Fringe benefits tax“: Lohnsteuer auf Sachzuwendungen); GewSt (Gewerbesteuer); GrSt (Grundsteuer); KraftSt (Kraftfahrzeugsteuer); KSt (Körperschaftsteuer); LSt (Lohnsteuer); Netto-USt (Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug, wie etwa die „Value added tax“); SIT („State income tax“ in US-amerikanischen Bundesstaaten); SV (Sozialversicherung); VerbrSt (Verbrauchsteuern); VSt (Vermögensteuer).

85 Vernachlässigt wird aber der von Blažić (2004a) berücksichtigte Zeitaufwand der Finanzverwaltung.

86 Dies gilt vermutlich für die extremen länderspezifischen Unterschiede, die von PriceWaterhouseCoopers und der Weltbank (2006) festgestellt werden. Nach dieser Studie, die nur unzureichend über ihre Methoden informiert, werden Unternehmen in Brasilien mit 2.600 Stunden pro Jahr, in der Dominikanischen Republik aber nur mit 65 Stunden pro Jahr belastet; vgl. PriceWaterhouseCoopers/The World Bank (2006), S. 7f., 39.

2. Die vorhandenen Untersuchungen weisen zum Teil erhebliche methodische Unterschiede auf. Dies betrifft die Repräsentativität der Stichproben, die berücksichtigten Kostenbestandteile, die Formulierung der Fragestellungen und anderes mehr.[87]

Höhe und Art der Befolgungskosten

Da absolute Beträge nur wenig Aussagekraft bezüglich der Belastungssituation von Unternehmen oder Privatpersonen besitzen, werden im Folgenden relative Kennziffern verwendet, wobei von der Belastung des einzelnen Steuerpflichtigen ausgegangen wird. Einen Überblick der durchschnittlichen steuerlichen Befolgungskosten privater Haushalte vermittelt Tabelle 1.[88]

Es werden sowohl der Zeitaufwand als auch die Kosten pro Einkommen (BK/E) dargestellt. Die mit * gekennzeichneten Werte beruhen auf eigenen Schätzungen auf Basis der in der Literatur verfügbaren Informationen und sollten vorsichtig interpretiert werden.[89] Bei einem Teil der Kennzahlen wird zwischen Arbeitnehmern (AN), selbstständigen Unternehmern (UN) und Beziehern von Kapitaleinkommen (KA) differenziert. Die Bandbreiten beziehen sich auf unterschiedliche Einkommensklassen. Tabelle 1 verweist auf erhebliche Unterschiede bezüglich des ermittelten Zeitaufwands wie auch der Kostenbelastung. Die Angaben belegen dennoch, dass die Kostenbelastung von Arbeitnehmerhaushalten in der Regel bei nicht mehr als 1% des Bruttoeinkommens liegt. Bei unternehmerisch Tätigen werden demgegenüber zum Teil deutlich höhere Belastungskennziffern ermittelt.[90]

---

87 Zum Teil werden diese Unterschiede unter Anmerkungen verzeichnet.

88 Vgl. Tiebel (1986), S. 117; Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 56, 69ff.; Pope/Fayle (1990), S. 32f.; Blumenthal/Slemrod (1992), S. 190; Allers (1994), S. 149ff.; Evans/Ritchie/Tran-Nam/Walpole (1997), S. 20f.; Tran-Nam/Evans/Walpole/Ritchie (2000), S. 243f., 247; Delgado Lobo/Salinas-Jimenez/Sanz Sanz (2001), S. 470ff.; Guyton/O´Hare/Stavrianos/Toder (2003), S. 676ff.; RWI (2003a), S. 197f.; Klun (2004), S. 99ff.; Blažić (2004a), S. 337ff., 344f.

89 Zu diesem Zweck werden zunächst die Kosten in fiktive Arbeitsbelastungen umgerechnet. Diese äquivalente Arbeitszeit wird ins Verhältnis zur durchschnittlichen Arbeitsbelastung der entsprechenden Gruppe gesetzt. Es werden folgende gerundeten Jahresarbeitszeiten verwendet: Selbstständige Unternehmer 2.068 h; Arbeitnehmer 1.682 h; Erwerbstätige 1.744 h; vgl. bezüglich dieser Kennzahlen Bach/Gartner/Klinger/ Rothe/Spitznagel (2008), S. 12.

90 Vgl. inter alia Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 74; Chattopadhayay/Das-Gupta (2002a), S. 24. Das RWI (2003a), S. 201 ermittelt für deutsche Unternehmer das 6 bis 19-fache der durchschnittlichen Kostenbelastung von Arbeitnehmern. Allerdings werden diese Kennzahlen nicht einkommensbereinigt berechnet.

Tabelle 1: Steuerliche Befolgungskosten von Privathaushalten

Studie	Staat	Fälle	Zeit in h	BK/E	Anmerkungen
Tiebel (1986)	D	1.933	11.2	N.A.	TINT; inkl. sonst. Steuern (VSt); R:N.A.
Sandford et al. (1989)	GB	1.776	AN:3,4-11,7 UN:9,1-20,8	AN:0,8-1,5% UN:1,5-6,8%	inkl. CGT; R:43%
Pope/Fayle (1990)	AUS	1.098	AN:5,6 KA:17,0 UN:33,8	AN:0,9-2,3% KA:2,6-11,2% UN:3,1-16,1%	inkl. unbez. Hilfe; R:16%
Blumen-thal/Slemrod (1992)	USA	708	AN:22,5 UN:59,8	AN:1,7%* UN:3,7%*	inkl. SIT (Minnesota); R:43%
Allers (1994)	NL	4.743	4.5	0,3%*	PINT; ESt; inkl. unbez. Hilfe; R:44%
Allers (1994)	NL	319	3.7	0,4%*	PINT; VSt; inkl. unbez. Hilfe; R:44%
Evans et al. (1997)	AUS	903	9.1	0,7-1,3%	inkl. CGT; ohne UN; inkl. unbez. Hilfe; R:50%
Delgado Lobo et al. (2001)	E	2.388	3.6	0,3%*	PINT; Basisjahr 1998; R:N.A.
Delgado Lobo et al. (2001)	E	2.449	2.2	0,2%*	PINT; Basisjahr 1999; R:N.A.
RWI (2003a)	D	278	15.8	0,9-3,7%	inkl. Einsprüche ; R:9%
Guyton et al. (2003)	USA	15.44 7	AN:13,8 UN:59,5	AN:1,0%* UN:3,7%*	TINT & SB; 2 STP (AN:6.366 R:61%; UN:9.081 R:56%); ohne SIT
Klun (2004)	SLO	222	2.4	0,06-0,7%	PINT & SB; ohne UN; inkl. un-bez. Hilfe; R:64%
Blažić (2004a)	HR	300	2.5	0,2%*	PINT; ohne UN; inkl. unbez. Hilfe; R:N.A.

Als wesentliche Bestandteile steuerlicher Befolgungskosten lassen sich die Personalkosten (bewerteter Zeitaufwand) PK, die externen Kosten (inklusive Beratungskosten) EK sowie die Sachkosten SK charakterisieren. Dabei erweisen sich die Personalkosten mit einem durchschnittlichen Anteil an den Gesamtkosten von etwa 70% als dominanter Kostenfaktor. Auf die Beratungskosten entfallen circa 24% während die Sachaufwendungen mit 6% relativ unbedeutend sind.[91]

Bei Unternehmen sind nur in wenigen Fällen Angaben über das Verhältnis von Kostenbelastung und Erfolgsgrößen verfügbar. Daher werden die Kosten im Verhältnis zum Umsatz *U* dargestellt. Da steuerliche Befolgungskosten sowohl relativ als auch absolut stark mit der Unternehmensgröße korreliert sind, werden die Resultate getrennt für kleine Unternehmen (KU) sowie mittlere bis große Unternehmen (MU/GU) angegeben. Entsprechend den Vorgaben der europäischen Kommission gelten Betriebe mit weniger als 50 Mitarbeitern als klein.[92] Falls keine Mitarbeiterzahl verfügbar ist, wird auf die in den Studien verfügbaren Größenkriterien zurückgegriffen (mit * gekennzeichnet). Die angegebenen Bandbreiten resultieren aus der Zusammenfassung mehrerer Betriebsgrößenklassen bzw. Stichproben.[93] Die folgende Übersicht dokumentiert die Belastung der Un-

91 Eigene Berechnungen auf Basis von Eichfelder (2009), S. 19 Tabelle 5. Es wird jeweils der Durchschnitt der dokumentierten Kennzahlen der Einzelergebnisse verwendet.

92 Vgl. die Empfehlung der europäischen Kommission v. 6. Mai 2003, Az. K (2003) 1422.

93 Mehrere Stichproben werden in der Studie der OECD (2001) zusammengefasst.

ternehmen mit steuerlichen Befolgungskosten.[94] Grundsätzlich werden Ertragsteuern, Umsatzsteuer, Lohnsteuer und Sozialversicherungen erfasst, wobei sich letztere in der Regel nicht von den Kosten der Lohnsteuer abgrenzen lassen.[95] Abweichende Konstellationen werden unter „Anmerkungen" verzeichnet. Aufgrund eines verzerrten Datenrücklaufs werden die Kosten von Allers (1994) tendenziell unterschätzt.[96] Die Angaben zu Klein-Blenkers (1980) beruhen zum Teil auf einer alternativen Kategorisierung der Kosten.[97]

Entsprechend der Tabelle 2 sind im Verhältnis zum Umsatz vor allem kleine Unternehmen von steuerlichen Befolgungskosten betroffen,[98] während bei großen Unternehmen keine erheblichen Belastungen zu erwarten sind. Blažić (2004b) und Colmar Brunton (2005) ermitteln unter Berücksichtigung sämtlicher Steuerarten für die kleinste Größenkategorie Kosten von bis zu 15,0% bzw. 21,0% des Umsatzes.

Die vorliegenden Kennzahlen dokumentieren, dass sich die Studie von Kayser et al. (2004), die im vorliegenden Projektbericht für Kostenschätzungen verwendet wird, durchaus im Rahmen internationaler Schätzwerte bewegt. Die anhand dieser Untersuchung generierten Daten sind zudem geeignet einen allgemeinen Zusammenhang zwischen den steuerlichen Befolgungskosten und dem Umsatz eines Unternehmens statistisch zu schätzen. Unter Verwendung der Ergebnisse von Eichfelder (2010a) lassen sich die Kosten mit Hilfe des Nettoumsatzes U preisbereinigt[99] für 2009 durch der Formel $73{,}15 \cdot U^{0{,}347}$ bestimmen.[100]

---

94 Vgl. eigene Berechnungen auf Basis von Klein-Blenkers (1980), S. 125ff.; Täuber (1984), S. 113, 137; Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 199; Sandford/Hasseldine (1992), S. 18ff.; Allers (1994), S. 109ff., 130f.; Erard (1997a), S. 3f.; Evans/Ritchie/Tran-Nam/Walpole (1997), S. 79; Plamondon/Zussman (1998), S. 775; OECD (2001), S. 51f.; De Vil/Kegels (2002), S. 36; Blažić (2004b), S. 5ff.; Blažić (2004c), S. 729f.; European Communities (2004), S. 16ff.; Joos/Kegels (2004), S. 38; Colmar Brunton (2005), S. 11, 20; SBP (2005), S. 22, 46; Janssen/Kegels/Verschueren (2006), S. 41; Kegels (2008), S. 39. Die Ergebnisse zur Studie von Kayser/Clemens/Wolter/Schorn (2004) beruhen auf eigenen Berechnungen; vgl. hierzu Eichfelder/Schorn (2009a), S. 9f.

95 Dies gilt womöglich auch für Kayser/Clemens/Wolter/Schorn (2004), bei denen die hohen Kosten der Sozialversicherung auch durch die Einbeziehung von lohnsteuerlichen Gemeinkosten bedingt sein können.

96 Vgl. Allers (1995), Rz. 8.20f.

97 Vgl. Klein-Blenkers (1980), S. 125ff. Die Kosten für die Einarbeitung in neue Gesetze sowie für externe Beratung werden anteilsmäßig dem steuerlichen Bereich hinzugerechnet.

98 Zu diesem Ergebnis kommt für Deutschland bereits das Ifo-Institut (1953), S. 162, 167.

99 Für die Preisbereinigung wird grundsätzlich der Erzeugerpreisindex des Statistischen Bundesamtes für Steuerberatungsdienstleistungen verwendet, der seit dem Jahr 2003 verfügbar ist; vgl. http://www.destatis.de/jetspeed/portal/cms/Sites/destatis/Internet/DE/Content/Statistiken/Zeitreihen/WirtschaftAktuell/Basisdaten/Content100/dlpr103a.psml, 15.07.2010, 13.45 Uhr.

100 Eigene Berechnungen auf Basis von Eichfelder (2010a), S. 117.

Tabelle 2: Befolgungskosten von Unternehmen

Studie	Staat	Fälle	KU BK/U	MU/GU BK/U	Anmerkungen
Klein-Blenkers (1980)	D	100	1.5%	0,42-0,79%	PINT; nur KU/MU; R:N.A.
Täuber (1984)	D	373	1,2-3,2%*	0,18-0,75%*	ohne SV; nur Handelsbetriebe; nur KU/MU; R:4%
Sandford et al. (1989)	GB	54	3,7%*	0,17-0,62%*	nur Kapitalgesellschaften; R:N.A.
Sandford/Hasseldine (1992)	NZ	4.841	0,4-13,4%*	0,03-0,09%*	2 STP (LSt/SV:1.887 R:40%; ErSt/Netto-USt:2.954 R:31%)
Allers (1994)	NL	1.053	0,3-1,9%*	0,10-0,01%*	inkl. "temporäre" Kosten; R:20%
Evans et al. (1997)	AUS	2.425	3,4%*	0,17-0,18%*	ohne SK; R:27-36%
Plamondon/Zussman (1998)	CDN	1.507	0,2-5,7%*	N.A.	TINT; nur KU; R:49%
OECD (2001)	OECD	7.859	0,4-7,0%	0,35-3,40%	SB & TINT; nur KU/MU; inkl. Personal (LSt/SV); STP 11 Staaten; SK nur EDV; R:19-83%
OECD (2001)	OECD	7.859	0,2-3,4%	0,21-1,64%	SB & TINT; nur KU/MU; ohne Personal (LSt/SV); STP 11 Staaten; SK nur EDV; R:19-83%
De Vil/Kegels (2002)	B	320r	4,2-9,4%	N.A.	Einzelunternehmen; R:8%
Blažić (2004b)	HR	257	2,2-15,0%	N.A.	PINT; KU; inkl. unbez. Hilfe; R:N.A.
Blažić (2004c)	HR	339	1,1-4,0%	0,09-0,47%	PINT; inkl. unbez. Hilfe; R:N.A.
European Communities (2004)	EU	700	2.60%	0.02%	KU/MU; nur ErSt/Netto-USt; R:33%
Joos/Kegels (2004)	B	629r	9,0-13,4%	N.A.	Einzelunternehmen; R:17%
Kayser et al. (2004)	D	1.220	1,0-2,1%	0,12-0,46%	ohne SV; R:7%
Kayser et al. (2004)	D	1.220	1,6-3,2%	0,22-0,76%	inkl. SV; R:7%
Colmar Brunton (2005)	NZ	1.907	0,2-21,0%	N.A.	ohne SK; R:44%
SBP (2005)	ZA	1.140	0,4-2,9%*	0,30-0,003%*	PINT; ohne LSt/SV und SK; R:N.A.
Janssen et al. (2006)	B	404r	7,6-11,9%	N.A.	Einzelunternehmen; R:12%
Kegels (2008)	B	450r	4,8-8,4%	N.A.	Einzelunternehmen; R:10%

Die steuerlichen Befolgungskosten nach Kayser et al. (2004) von preisbereinigt 21,5 Mrd. Euro im Jahr 2009 entsprechen zudem weitgehend den Schätzwerten, die auf Basis des Standardkostenmodells ermittelt worden sind. Nach dem webskm betragen die Belastungen durch Informationspflichten der Steuergesetzgebung insgesamt 18,7 Mrd. Euro.[101] Berücksichtigt man, dass der Begriff der

[101] In diesem Wert werden die Informationspflichten der folgenden Vorschriften aus der Datenbank webskm berücksichtigt: Alkopopsteuergesetz, Altersvorsorgedurchführungsverordnung, Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz, Abgabenordnung, Abgabenordnung 1977, Außensteuergesetz, Bewertungsgesetz, Biersteuergesetz, Biersteuerverordnung, Branntweinsteuerverordnung, Einkommensteuerdurchführungsverordnung, Einkommensteuergesetz, Energiesteuergesetz, Energiesteuerverordnung, Erbschaftsteuerdurchführungsverordnung, Feuerschutzsteuergesetz, Gewinnaufzeichnungsverordnung, Gewerbesteuergesetz, Grunderwerbsteuergesetz, Grundsteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Körperschaftsteuerdurchführungsverordnung, Körperschaftsteuergesetz, Kaffeesteuergesetz, Kaffeesteuergesetz 1993, Kaffeesteuerverordnung, Kraftfahrzeugsteuerdurchführungsverordnung, Kraftfahrzeugsteuergesetz, Lohnsteuerdurchführungsverordnung, Rennwett- und Lotteriesteuergesetz, Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz, Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuerverordnung, Stromsteuergesetz, Stromsteuerverordnung, Tabaksteuergesetz, Tabaksteuerverordnung, Umwandlungsteuergesetz, Umsatzsteuerdurchführungsverordnung, Umsatzsteuergesetz, Versicherungsteuerdurchführungsverordnung, Versicherungsteuergesetz, Verordnung über die Versteuerung von Wettscheinen im Abrechnungsverfahren, Zinsinformationsverordnung.

Befolgungskosten weiter gefasst ist als der Begriff der Informationspflichten, dann erscheinen die Abweichungen zwischen beiden Werten als nachvollziehbar. Deutliche Unterschiede zwischen der Studie von Kayser et al. (2004) und dem webskm ergeben sich allerdings im Hinblick auf die Befolgungskosten der Sozialversicherung. Auf diesen Aspekt wird in Abschnitt 3.3.11 noch einmal detailliert eingegangen.

Bei den hier erläuterten Belastungen handelt es sich um so genannte Bruttokosten. Berücksichtigt man allerdings, dass die steuerlichen Befolgungskosten bei Unternehmen von der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage abzugsfähig sind,[102] und dass die Umsatzsteuer auf entsprechende Vorleistungen als Vorsteuer geltend gemacht werden kann, dann reduziert sich die faktische Belastung der betroffenen Unternehmen entsprechend. Aus dieser Perspektive mindern steuerliche Befolgungskosten nicht nur die Leistungsfähigkeit der Unternehmen sondern auch die Steuereinnahmen des Staates.

Die Kosten pro Umsatz lassen nur bedingt Schlussfolgerungen auf die Belastung im Verhältnis zum Gewinn zu. Strümpel (1966) beziffert anhand von 1.009 Interviews die Befolgungskosten kleiner deutscher Unternehmen durch die Gewerbe- und Einkommensteuer mit etwa 6,5% des zu versteuernden Einkommens.[103] Aktuellere Informationen liegen für internationale Studien vor. Die von Chattopadhyay/Das-Gupta (2002b) für kleine Kapitalgesellschaft ermittelten Kosten von 1,3% des Umsatzes entsprechen einem Vorsteuergewinn von 8,4%. Für die australische Nettoumsatzsteuer errechnen sich anhand von Glover/Tran-Nam (2005) entsprechende Anteile von 0,6% und 4,5%. Nach Blažić (2004c) entsprechen Befolgungskosten von 1,1% (4,0%) des Umsatzes in Kroatien 18,4% (74,2%) des Gewinns vor Steuern und nach Befolgungskosten, wobei diese sehr hohen Werte zum Teil auch auf Schätzfehler zurückzuführen sein können.[104] Gemäß DeLuca et al. (2007) können die Kosten bei sehr kleinen US-Unternehmen bis zu 150% der Einkünfte (nach Abzug der Befolgungskosten) betragen, was 60% des Gewinns vor Abzug der Befolgungskosten entspricht.[105]

Die regressive Tendenz steuerlicher Befolgungskosten lässt sich mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht auf die Unternehmensgröße selbst, sondern auf das Volumen und die Häufigkeit steuerlicher Aktivitäten zurückführen.[106] Ursachlich

---

102 Dies dürfte bei Selbständigen selbst dann gelten, wenn die Befolgungsaktivitäten durch den Unternehmer selbst erbracht werden und ein Substitut zu produktiven Arbeitsaktivitäten darstellen. Im Rahmen einer klassischen Arbeits-Freizeit-Entscheidung wird das Arbeitsangebot gerade so gewählt, dass der marginale Nutzen des Nettoeinkommens dem Freizeitnutzen entspricht. Würde der Unternehmer steuerliche Befolgungsaktivitäten durch produktive Aktivitäten substituieren, dann müsste er die daraus resultierenden zusätzlichen Einkünfte versteuern.

103 Vgl. Strümpel (1966), S. 74.

104 Vgl. Chattopadhyay/Das-Gupta (2002b), S. 18f.; Blažić (2004c), S. 723, 730; eigene Berechnung auf Basis der Durchschnittswerte von Glover/Tran-Nam (2005), S. 253f.

105 Es ist anzunehmen, dass es sich bei den „Total receipts“ um den Gewinn vor Steuern aber nach steuerlichen Befolgungskosten handelt; vgl. DeLuca/Stilmar/Guyton/Lee/O´Hare (2007), S. 174f.

106 Vgl. Gunz/Macnaughton/Wensley (1996), S. 9ff.; Verwaal (2000), S. 99f.

sind einerseits fixe Kostenbestandteile, wie Ausfüllen eines Steuererklärungsformulars, die bei großen Unternehmen weniger ins Gewicht fallen.[107] Weiterhin lassen sich mit steigender Häufigkeit und zunehmendem Volumen von steuerlichen Aktivitäten Skalen- und Lerneffekte realisieren.[108] Zudem erweist sich der Einsatz einer Steuerabteilung sowie von automatisierten Verfahren erst ab einem bestimmten Volumen als kosteneffizient.[109]

Zahlreiche Untersuchungen verweisen darauf, dass die steuerlich bedingten Belastungen einen erheblichen Bestandteil der gesamten staatlichen Befolgungskosten von Unternehmen (inklusive Umweltrecht, Arbeitsrecht, Statistiken) darstellen. Entsprechende Studien ermitteln Anteile steuerlicher Befolgungskosten an der Gesamtbelastung von 35% bis 64% (bei belgischen Einzelunternehmern bis zu 84%).[110] Auch der Zwischenbericht des Staatssekretärsausschusses Bürokratieabbau (2008) bestätigt diese Ergebnisse.[111] Qualitative Untersuchungen verweisen weiterhin auf Stressbelastungen, die zusätzlich zu den realen Kosten anfallen können.[112]

Ähnlich wie bei den privaten Haushalten erweisen sich die internen Kosten und vor allem die Personalkosten als dominante Kostenart. Im Durchschnitt der von Eichfelder (2009) ausgewerteten Studien entfallen 66% der Kosten auf diese Kategorie. Eine weitere wesentliche Kostenkategorie bilden die externen Beratungsaufwendungen mit etwa 21%, während auf Sachkosten im Durchschnitt 12% entfallen.[113] Aufgrund technischer Innovationen (EDV) dürfte die Bedeutung von Sachaufwendungen allerdings tendenziell im Zeitablauf zunehmen.[114] Die Datenlage deutet zudem darauf hin, dass der Anteil der externen Kosten mit der Unternehmensgröße abnimmt.[115] Dieser Effekt lässt sich auf Skalenerträge

---

107 Einen Beleg für diese These bieten Rose/Rimmler/Scholz/Zöller (2007), S. 27 in Bezug auf externe Beratungshonorare für Steuerbuchhaltung.

108 Vgl. inter alia Collard/Green/Godwin/Maskell (1998), Rz. 3.3.1ff.

109 Vgl. etwa Sandford/Hasseldine (1992), S. 69; Collard/Godwin (1999), S. 435.

110 Vgl. für Deutschland IHK Koblenz (1976), S. 4; eigene Berechnung auf Basis von Hamer (1979), S. 96, 103, 113f. und Klein-Blenkers (1980), S. 125ff.; Tiebel (1986), S. 47, 166ff.; Clemens/Kokalj (1995), S. 71, 91; Kayser/Clemens/Wolter/Schorn (2004), S. 132 sowie im internationalen Bereich inter alia OECD (2001), S. 53; SBP (2006), S. 51, 57; Business New Zealand/KPMG (2007), S. 6, 35ff.; Kegels (2008), S. 12, 15, 35.

111 Demnach fallen 53% der bisher quantifizierten Kosten in die Zuständigkeit des Bundesministeriums der Finanzen und weitere 9% in die Zuständigkeit des Bundesministeriums für Arbeit und Soziales; vgl. Staatssekretärsausschuss Bürokratieabbau (2008), S. 10f., 14.

112 Vgl. bereits Sandford (1973), S. 73ff. sowie Woellner/Coleman/McKerchar/Walpole/Zetler (2001), S. 44.

113 Vgl. Eichfelder (2009), S. 20, Tabelle 6.

114 Vgl. Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 114 für die britische Nettoumsatzsteuer. Für eine Zunahme der Sachkosten bei der britischen Lohnsteuer und Sozialversicherung sprechen die Ergebnisse von Collard/Green/Godwin/Maskell (1998), Rz. 4.3 im Verhältnis zu Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 84.

115 Vgl. bereits Reichhardt (1962), S. 75 sowie Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 198; Pope/Fayle /Chen (1993), S. 71, 43; Allers (1994), S. 129; Slemrod/Blumenthal (1996), S. 424; Ariff/Ismail/Loh (1997), S. 1259; Loh/Ariff/Ismail/Shamsher/Ali (1997), S. 37; Chan/Cheung/Ariff/Loh (1999), S. 54; Collard/Green/Godwin/Maskell (1998), Rz. 4.3 sowie unter Einschränkungen Sandford/Hasseldine

und Spezialisierungsvorteile zurückführen, wird aber nicht durch sämtliche Untersuchungen bestätigt.[116] Einige Befunde sprechen dafür, dass die Bedeutung der Steuerberatung in den letzten Jahrzehnten zugenommen hat.[117]

Als weiterer Kostenfaktor können Kapitalkosten durch vorzeitige Steuerzahlungen, Garantieleistungen und anderes mehr angeführt werden, die jedoch nur in einer begrenzten Anzahl von Studien verzeichnet werden.[118] Bei Privathaushalten können diese bis zu 13% der steuerlichen Befolgungskosten betragen.[119] Kosten von Haftungsverpflichtungen werden bei Verbrauchsteuern beobachtet. Sie resultieren daraus, dass der Unternehmer bei Verlust oder Zerstörung der Waren für die dem öffentlichen Gemeinwesen entgangenen Abgaben haftet. Dies führt zu einem Anstieg der Kosten von Warenverlusten und entsprechenden Versicherungen.[120] Befolgungskosten aufgrund der Arbeitgeberhaftung im Lohnsteuer- und Sozialversicherungsrecht werden von der empirischen Forschung bisher vernachlässigt.

Bedeutung einzelner Steuerarten

Bei den privaten Haushalten beschränken sich die steuerlichen Verwaltungsaktivitäten im Regelfall auf Ertragsteuern, auf die sich auch die Mehrzahl der Studien konzentriert. Daneben kann auch der Vermögensteuer eine erhebliche Bedeutung zukommen. Nach einer Befragung von 1.933 Personen durch Tiebel (1986) entfielen hierauf 40% des steuerlichen Zeitaufwands von deutschen Privathaushalten.[121] Auch die auf einer Auswertung von Daten eines irischen Steuerberatungsunternehmens basierenden Ergebnisse von Sandford/Morrissey (1985) sowie die Resultate einer Befragung von insgesamt 4.743 niederländischen Haushalten durch Allers (1994) sprechen für eine relativ hohe Belastungswirkung dieser Steuer.[122] Dies bestätigt Simulationsrechnungen auf Basis der

---

(1992), S. 51, 61 und Poutzouris/Kauser/Chittenden (2003), S. 12. Bei Slemrod/Venkatesh (2002), S. 45 liegt der Anteil der externen Beratungskosten zunächst relativ konstant bei etwa 35% und geht erst bei Unternehmen mit Aktiva von mehr als einer Mrd. US Dollar auf etwa 20% zurück.

116 Keinen Zusammenhang finden Sandford/Hasseldine (1992), S. 33, 84 für Lohn- und Ertragsteuern sowie Pope/Fayle/Chen (1994), S. 67. Evans/Ritchie/Tran-Nam/Walpole (1997), S. 33, 52 und Blažić (2004b), S. 12 kommen zu einem gegenläufigen Befund, was zum Teil auf die niedrige Produktivität pro Mitarbeiterstunde bei Kleinstunternehmen zurückzuführen sein kann.

117 Vgl. Sandford (1973), S. 51ff.; Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 114f. und Collard/Green/Godwin/Maskell (1998), Rz. 3.2.7 für Großbritannien, Blumenthal/Slemrod (1992), S. 192 und Blumenthal/Christian (2004), S. 201 für die USA sowie McKinstry/Baldry (1997), S. 143 für Australien.

118 Vgl. etwa Shekidele (2001), S. 12, 14 sowie Chattopadhyay/Das-Gupta (2002b), S. 45f., 60ff. In Indien werden die Kapitalkosten dadurch mitverursacht, dass Steuererstattungen anscheinend nur in Verbindung mit Bestechungszahlungen an Verwaltungsbeamte pünktlich überwiesen werden.

119 Vgl. Evans/Ritchie/Tran-Nam/Walpole (1997), S. 28 für die australische Einkommensteuer.

120 Vgl. Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 159f. für Großbritannien; Shekidele (2001), S. 14f. für Tansania; Kuliš (2004), S. 11ff. für Kroatien.

121 Vgl. Tiebel (1986), S. 119f.

122 Vgl. bereits Sandford/Morrissey (1985), S. 115. Allers (1994), S. 148, 160, 169 ermittelt für die Niederlande einen durchschnittlichen Kostenaufwand von 3 Stunden und 77 Gld. pro Steuerzahler bei

deutschen Steuerberatergebührenverordnung, die die Befolgungskosten einer Wiedereinführung der Vermögensteuer mit 12% bis 17% des Steueraufkommens beziffern.[123]

Im unternehmerischen Bereich sind neben den ertragsteuerlichen Verwaltungslasten in der Regel weitere Verpflichtungen zu erfüllen, wie die Ermittlung und Abführung von Umsatzsteuer sowie Lohnsteuer und Sozialabgaben. Die folgende Übersicht vermittelt einen Überblick der Kostenanteile einzelner Steuerarten, wobei aufgrund von Abgrenzungsproblemen in der Regel neben der Lohnsteuer auch die Befolgungskosten von Sozialabgaben erfasst sind.[124]

Falls sich die Kategorisierung (Kat.) nicht an den gesamten steuerlichen Befolgungskosten, sondern etwa an den Personalkosten (PK) orientiert, wird dies – wie auch die Belastung durch weitere Steuerarten[125] – unter „Anmerkungen" verzeichnet. Die von Täuber (1984) verwendeten „Vollzugskosten" beschreiben Aufwendungen für laufende und interne Verwaltungsarbeiten von durchschnittlich 39% der Befolgungskosten. Da auch die Rücklaufquote von Täuber (1984) gering ist, sollten diese Ergebnisse mit Vorsicht interpretiert werden.[126]

der Einkommensteuer sowie 2,25 h und 225 Gld. pro Steuerzahler bei der Vermögensteuer. Von den Gesamtkosten entfallen über 85% auf die Einkommensteuer, da von den 4.743 befragten Haushalte nur 319 von der Vermögensteuer betroffen waren.

123 Vgl. Rappen (1989), S. 232; Bach/Haan/Maiterth/Sureth (2004), S. 121.

124 Vgl. eigene Berechnung auf Basis von Klein-Blenkers (1980), S. 125ff.; eigene Berechnung auf Basis der „Vollzugskosten" von Täuber (1984), S. 131; eigene Berechnung gewichteter Durchschnitte auf Basis von Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 199; Sandford/Hasseldine (1992), S. 23; Allers (1994), S. 113, 128f.; Pope (1994), S. 90ff.; Pope (1995), Rz., 5.11ff.; Evans/Ritchie/Tran-Nam/Walpole (1997), S. 51ff.; Blažić (2004b), S. 12; Blažić (2004c), S. 734; European Communities (2004), S. 16ff., 27; Colmar Brunton (2005), S. 98; eigene Berechnung auf Basis von DeLuca/Greenland/Guyton/Hennessy/Kindlon (2005), S. 80f.; Klun/Blažić (2005), S. 433. Bezüglich DeLuca et al. (2005) wird entsprechend DeLuca/Stilmar/Guyton/Lee/O´Hare (2007), S. 174 der Zeitaufwand mit 25 US Dollar pro Stunde angesetzt.

125 Vgl. zu den Abkürzungen Fn. 80 sowie Fn. 83.

126 Vgl. Täuber (1984), S. 124, 133.

Tabelle 3: Befolgungskosten nach Steuerarten

Studie	Staat	Fälle	ErSt	LSt/SV	USt	Anmerkungen
Klein-Blenkers (1980)	D	100	N.A.	55%	N.A.	PINT; Kat. nach PK; Netto-USt; R:N.A.
Täuber (1984)	D	373	32%	16%	20%	Kat. nach "Vollzugskosten"; ohne SV; Netto-USt; GewSt (ErSt) 9%; VSt 9%, GrSt 8%, KraftSt 5%, Sonstige 10%; R:4%
Sandford et al. (1989)	GB	54	27%	34%	27%	Teilstichprobe Kapitalgesellschaften; Netto-USt; R:N.A.
Sandford/ Hasseldine (1992)	NZ	4.841	65%	11%	24%	2 STP (1.887 LSt/SV R:40%, 2.954 ErSt/Netto-USt R:31%)
Allers (1994)	NL	1.053	17%	43%	29%	Netto-USt; VSt 1%; VerbrSt 1%; Z¨olle 3%; Sonstige 6%; R:20%
Pope (1995)	AUS	3.285	86%	12%	2%	4 STP (ESt:1.098 R:16%, LSt/SV:745 R:27%, Brutto-USt:593 R:24%, ESt/KSt:849; R:34%); inkl. ESt Privathaushalte
Evans et al. (1997)	AUS	2.425	55%	36%	8%	Brutto-USt; ohne SV; CGT (ErSt)4% ; FBT (LSt/SV) 5%; Sonstige 1%; R:27-36%
Blažić (2004b)	HR	257	31%	22%	31%	PINT; KU; Netto-USt; 16% Sonstige; R:N.A.
Blažić (2004c)	HR	339	19%	25%	47%	PINT; Netto-USt; 8% Sonstige; R:N.A.
European Communities (2004)	EU	700	70%	N.A.	30%	Netto-USt; R:33%
Colmar Brunton (2005)	NZ	1.907	51%	10%	39%	Netto-USt; ohne SV; FBT (LSt/SV) 1%; R:44%
DeLuca et al. (2005)	USA	7.083	67%	33%	N.A.	TINT & SB; 2 STP (ESt/KSt:5.875 R:N.A., LSt/SV:1.208 R:N.A.)
Klun/Blažić (2005)	SLO	122	23%	10%	67%	PINT & SB; Netto-USt; R:62%

Die vorliegenden Ergebnisse implizieren, dass in den USA, in Neuseeland und Australien der Großteil der Belastung auf Ertragsteuern inklusive der Steuern auf Vermögenszuwächse (*Capital Gains Tax*)[127] entfällt. Für kleine Unternehmen in Neuseeland kommt allerdings Ritchie (2001) mittels einer Tagebuchstudie zu dem Ergebnis, dass die Nettoumsatzsteuer eine besonders große Belastung darstellt.[128] Inzwischen wurde auch in Australien eine relativ kostenintensive Nettoumsatzsteuer an Stelle der alten Bruttoumsatzsteuer eingeführt. Europäische Untersuchungen kommen zu unterschiedlichen Ergebnissen. Dabei werden neben den Ertragsteuern (Täuber 1984 und European Communities 2004) auch die Umsatzsteuer (Blažić 2004c und Klun/Blažić 2005) oder das Lohnsteuer- und Sozialversicherungssystem (Klein-Blenkers 1980, Sandford et al. 1989 und Allers 1994) als wichtigster Kostenfaktor eingestuft. Auch die Datengrundlage von Kayser et al. (2004) spricht für eine erhebliche Bedeutung des Lohnsteuer- und Sozialversicherungssystems.[129]

[127] Nach Evans/Ritchie/Tran-Nam/Walpole (1997), S. 55ff. verursacht diese Steuer 4% der steuerlichen Befolgungskosten australischer Unternehmen. Nach Evans (2001), S. 167 hat die Bedeutung der „Capital gains tax“ tendenziell zugenommen.

[128] Vgl. Ritchie (2001), S. 312.

[129] Allein für den Bereich der Sozialversicherung (ohne Lohnsteuer) ermitteln sich hier Anteile an den Befolgungskosten des gesamten Steuer- und Abgabensystems von 35% bis 46%; vgl. Eichfelder/Schorn (2009a), S. 9f.

Demgegenüber weisen die Schätzwerte des Standardkostenmodells der Bundesregierung eine erheblich von der internationalen Forschung abweichende Verteilung der Kosten auf die Steuerarten auf. Nach Angaben des webskm[130] entfällt der mit Abstand größte Anteil an der Belastung von 75,1% auf die Umsatzsteuer, 8,3% auf die Gewerbesteuer, 6,8% auf die Körperschaftsteuer, 4,3% auf die Einkommensteuer[131] sowie 3,4% auf Lohnsteuer und Sozialversicherung.[132] Im Durchschnitt der in Tabelle 3 enthaltenen Studien entfallen demgegenüber 45,3% auf Ertragsteuern, 29,5% auf die Umsatzsteuer und 25,6% auf Lohnsteuer und Sozialversicherung. Konzentriert man sich auf Länder mit einer relativ kostenintensiven Nettoumsatzsteuer,[133] so steigt deren Anteil auf 34,9%, während der Anteil der Ertragsteuern auf 40,2% zurückgeht.

Bezüglich der Kostenbelastung der Unternehmen durch weitere Steuerarten liegen nur begrenzte Informationen vor. Nach einer Fallstudie von Sandford et al. (1989) erweisen sich die Kosten der Kapitalertragsteuer von Banken aus gesamtwirtschaftlicher Perspektive als relativ unbedeutend. Sie können aber einzelwirtschaftlich durchaus erheblich sein.[134] Das Institut der deutschen Wirtschaft Consult GmbH (2006) kommt zu dem Ergebnis, dass auf die Kapitalertragsteuer 20,0% der untersuchten Befolgungskosten von Banken für Geldwäschebekämpfung, steuerliche Mitwirkungspflichten für Dritte und Statistiken entfallen. Die gesamten steuerlichen Mitwirkungspflichten können demnach auf 44,4% der ermittelten Befolgungskosten oder auf 4,2% des Jahresüberschusses vor Steuern beziffert werden. Da es sich bei der IW Consult GmbH um einen arbeitgebernahe Institution handelt, sind diese Ergebnisse mit Vorsicht zu inter-

---

130 Vgl. eigene Berechnungen auf Basis des webskm; vgl. https://www-skm.destatis.de/webskm/online. Neben den in Fn. 100 berücksichtigten Regelwerken wurden für diese Berechnungen noch Informationspflichten der folgenden Gesetze und Verordnungen berücksichtigt: Arbeitsentgeltverordnung, Datenerfassungs- und Übermittlungsverordnung, Sachbezugsverordnung, Gesetz zur Bekämpfung der Schwarzarbeit und der illegalen Beschäftigung, Viertes Sozialgesetzbuch, Vermögensbildungsdurchführungsverordnung.

131 Mitberücksichtigt werden hier auch die Einkommensteuerdurchführungsverordnung sowie die Altersvorsorgedurchführungsverordnung und das Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz, wobei auf die beiden letztgenannten etwa 20% der gesamten Befolgungskosten der Einkommensteuer entfallen.

132 Berücksichtigt werden hier die Informationspflichten folgender Vorschriften: Arbeitsentgeltverordnung, Datenerfassungs- und Übermittlungsverordnung, lohnsteuerlich bedingte Vorschriften im Einkommensteuergesetz, Lohnsteuerdurchführungsverordnung, Sachbezugsverordnung, Gesetz zur Bekämpfung der Schwarzarbeit und der illegalen Beschäftigung, Viertes Sozialgesetzbuch, Vermögensbildungsdurchführungsverordnung.

133 In dieser Berechnung werden die Ergebnisse von Pope (1995) sowie Evans/Ritchie/Tran-Nam/Walpole (1997) vernachlässigt. Auf den Anteil von Lohnsteuer und Sozialversicherung hat dies praktisch keinen Einfluss.

134 Relative Kennzahlen ermitteln Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 101ff. aber nicht.

pretieren.[135] Dennoch ist anzunehmen, dass die Besteuerung von Investmentvermögen mit nicht unerheblichen Zusatzkosten verbunden ist.[136]

Demgegenüber erweisen sich die Befolgungskosten von Verbrauchsteuern in westlichen Industriestaaten sowohl aus gesamtwirtschaftlicher als auch aus einzelwirtschaftlicher Sicht als gering.[137] Bei der Grundsteuer ermitteln Hamer (1979) und Sandford et al. (1989) anders als Vitek et al. (2004) ebenfalls niedrige Belastungen.[138] Nach einer Befragung von 373 deutschen Handelsunternehmen durch Täuber (1984) entfallen 8% der „Vollzugskosten" auf die Grundsteuer. Dabei bezeichnen „Vollzugskosten" bei Täuber Aufwendungen für laufende interne Verwaltungsarbeiten. Nach dieser Studie entfallen weiterhin 9% der „Vollzugskosten" auf die Vermögensteuer und 5% auf die Kraftfahrzeugsteuer.[139] Andere Autoren ermitteln auch hier deutlich niedrigere Kennziffern.[140]

Bedeutung einzelner Aktivitäten

In diesem Abschnitt werden die Befolgungskosten spezifischen Aktivitäten, wie etwa der Buchführung oder Steuerplanung, zugeordnet. Aus ökonomischer Perspektive erscheint insbesondere das Verhältnis zwischen den als „unvermeidbar" eingestuften Kosten des Steuervollzugs (etwa für die Dokumentation von Geschäftsvorfällen oder das Einreichen der Steuererklärung) und den „vermeidbaren" Planungskosten als bedeutsam.[141] Einen Überblick über den durch Befragungen ermittelten Anteil der Planungsaktivitäten am ertragsteuerlich bedingten Zeitaufwand privater Haushalte bietet die folgende Übersicht.[142]

---

135 Vgl. eigene Berechnung auf Basis von Institut der deutschen Wirtschaft Consult GmbH (2006), S. 61, 87, 92. Als steuerliche bedingte Kosten werden der automatisierte Kontenabruf sowie sämtliche bürokratischen Verpflichtungen der Tabellen 6-1 und 7-1 interpretiert.

136 Dies dürfte auch für Fälle gelten, bei denen das Investmentsteuergesetz zum Tragen kommt. Zu entsprechenden Ergebnissen kommen Pope/Fernandez (2003) bezüglich der Besteuerung von australischen Pensionskassen.

137 Vgl. Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 160f.; Allers (1994), S. 178; Kuliš (2004), S. 11f. Gegenläufige Ergebnisse von Shekidele (2001), S. 14f. werden vor allem durch hohe Lager- und Kapitalkosten in Tansania verursacht und lassen sich kaum auf westliche Industriestaaten übertragen.

138 Vgl. Hamer (1979), S. 62; Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 186f. Vitek/Pavel/Krbova (2004), S. 68 messen die Kosten nur im Verhältnis zum Steueraufkommen und verwenden eine sehr kleine Stichprobe.

139 Vgl. Täuber (1984), S. 113ff., 131f.

140 Nach einer Befragung von 434 Handwerksbetrieben durch Hamer (1979), S. 26, 64, 69, 96, 103, 113f. ergeben sich für die Vermögensteuer (Kraftfahrzeugsteuer) Kostenanteile zwischen 3,5% und 7,2% (1,2% und 2,5%). Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 177 ermitteln für die Kraftfahrzeugsteuer anhand einer Analogie zur Umsatzsteuer einen Anteil von 0,75%. Nach einer Befragung von 1.053 Unternehmen durch Allers (1994), S. 178 entfällt etwa 1% der Belastung von niederländischen Unternehmenssteuern, Abgaben und Subventionen auf die Vermögensteuer.

141 Vgl. auch Wagner (2005), S. 94.

142 Vgl. Blumenthal/Slemrod (1992), S. 190; Chattopadhyay/Das-Gupta (2002a), S. 20f.; DeLuca/Greenland/Guyton/Hennessy/Kindlon (2005), S. 91.

Tabelle 4: Planungsaktivitäten von Privathaushalten

Studie	Staat	Fälle	Planung	Anmerkungen
Blumenthal/Slemrod (1992)	USA	708	AN:9% UN:10%	R:43%
Chattopadhyay/Das-Gupta (2002a)	IND	172	AN:26% UN:2%	R:2%
DeLuca et al. (2005)	USA	14.043	AN:21% UN:11%	TINT & SB; 2 STP (AN:5.851; UN:8.192); R:N.A.

Die vorliegenden Ergebnisse sprechen dafür, dass der Anteil der Steuerplanung ohne allgemeine Recherchetätigkeiten etwa 10% bis 20% der zeitlichen Belastung privater Haushalte umfasst und tendenziell bei Arbeitnehmern höher liegt als bei Unternehmern. Dies dürfte nicht an den geringeren Planungskosten von Unternehmern, sondern an deren deutlich höheren Dokumentationsanforderungen liegen.[143] Eine detaillierte Untergliederung der zeitlichen Belastungen von Steuerpflichtigen findet sich bei Slemrod/Sorum (1984) sowie bei Blumenthal/Slemrod (1992) (in Klammern) für US-Ertragsteuern.[144]

Tabelle 5: Aktivitäten von US-Haushalten

Kostenkomponenten	Unternehmer	Arbeitnehmer
Recherchetätigkeiten	7% (9%)	13% (16%)
Buchführung/Dokumentation	73% (64%)	55% (53%)
Steuererklärung	13% (13%)	26% (18%)
Zeitaufwand für Beratung	8% (5%)	6% (5%)
Steuerplanung	N.A. (10%)	N.A. (9%)

Unabhängig von der Berufsgruppe und dem Befragungszeitpunkt lässt sich der Buchführungs- und Dokumentationsaufwand als wichtigster Zeitfaktor identifizieren, wobei Unternehmer besonders stark belastet sind.[145] Belege für diese These finden sich in weiteren US-amerikanischen,[146] britischen,[147] kanadischen,[148] australischen[149] sowie spanischen[150] Untersuchungen. Nach dem Rheinisch-Westfälischen Institut (2003a) entfallen bei der deutschen Einkommen-

143 Vgl. Slemrod/Sorum (1984), S. 469; Blumenthal/Slemrod (1992), S. 192 sowie die folgenden Ausführungen.

144 Die Werte werden auf Basis der Angaben von Slemrod/Sorum (1984), S. 469 und Blumenthal/Slemrod (1992), S. 192 berechnet. Da die Gesamtsumme von Blumenthal/Slemrod (1992) zum Teil von der Summe der Einzelaktivitäten abweicht, wird die Summe der Einzelaktivitäten verwendet.

145 Vgl. hierzu auch Chattopadhyay/Das-Gupta (2002a), S. 20f. sowie Sapiei/Abdullah (2008), S. 225f.

146 Vgl. DeLuca/Greenland/Guyton/Hennessy/Kindlon (2005), S. 91.

147 Vgl. Sandford (1973), S. 91ff.

148 Vgl. Vaillancourt (1989), S. 28.

149 Vgl. bei Turner/Smith/Gurd (1998), S. 96 zitierte Ergebnisse eines in Deutschland nicht erhältlichen Beitrags von Evans/Ritchie/Tran-Nam/Walpole aus dem Jahr 1997.

150 Vgl. Diaz/Delgado (1995), Rz. 10.22; Delgado Lobo/Salinas-Jimenez/Sanz Sanz (2001), S. 470.

steuer etwa 2/3 des Zeitaufwands auf das Sammeln von Belegen und die Dokumentation sowie 1/3 auf die eigentliche Steuererklärung.[151]

Einen Überblick der Planungskosten von Unternehmen bietet die Tabelle 6.[152] Soweit möglich, werden die Kostenanteile anhand der Gesamtkosten ermittelt. In einigen Fällen beruht die Kategorisierung (Kat.) jedoch allein auf den Personalkosten PK, den gesamten internen Befolgungskosten (PK+SK) oder den externen Kosten EK. Die Bandbreiten beziehen sich auf unterschiedliche Größenklassen. Mit Ausnahme von Colmar Brunton (2005) beschränken sich die Untersuchungen auf Ertragsteuern.

Tabelle 6: Planungskosten von Unternehmen

Studie	Staat	Fälle	Planung	Anmerkungen
Pope et al. (1994)	AUS	849	14-28%	R:34%
Slemrod/Blumenthal (1996)	USA	365	13-14%	GU; R:27%
Erard (1997a)	CDN	59	32 (62)%	GU; inkl. Recherche; Kat. anhand PK (EK); R:24%
Ariff et al. (1997)	SGP	65	32-54%	GU; Basisjahr 1994; R:33%
Ariff et al. (1997)	SGP	46	36-58%	GU; Basisjahr 1995; R:20%
Loh et al. (1997)	MAL	48	40-46%	GU; R:16%
Chan et al. (1998)	HK	58	19-30%	MU/GU; R:12%
Slemrod/Venkatesh (2002)	USA	225	4-15%	GU/MU; Kat. anhand (PK+SK); R:9%
Slemrod/Venkatesh (2002)	USA	218	12-14%	GU/MU; Kat. anhand EK; R:12%
Colmar Brunton (2005)	NZ	1907	2-6%	KU/MU; ErSt/Netto-USt/LSt; Kat. anhand PK; R:44%
DeLuca et al. (2005)	USA	5.913	3-4%	TINT & SB; KU/MU; Kat. anhand Zeitaufwand; R:N.A.

Ähnlich wie bei Privathaushalten stellen Planungskosten in der Mehrzahl der Studien nicht den Hauptkostenfaktor dar.[153] Bei der Umsatzsteuer oder Quellensteuern auf Arbeitseinkommen ergibt sich entsprechend der Literatur ein geringerer Anteil der Planungsaktivitäten.[154] Die Befragungsergebnisse von Herzig

151 Vgl. RWI (2003a), S. 200.

152 Vgl. Pope/Fayle/Chen (1994), S. 68; Slemrod/Blumenthal (1996), S. 423; Erard (1997a), S. 13f.; Ariff/Ismail/Loh (1997), S. 1258f.; Loh/Ariff/Ismail/Shamsher/Ali (1997), S. 35; Chan/Cheung/Ariff/Loh (1999), S. 54; Slemrod/Venkatesh (2002), S. 11, 46ff.; Colmar Brunton (2005), S. 39; DeLuca/Greenland/Guyton/Hennessy/Kindlon (2005), S. 86, 91.

153 Vgl. bereits die Fallstudie von Johnston (1963), S. 72 sowie Sandford/Hasseldine (1992), S. 95.

154 Vgl. Colmar Brunton (2005), S. 39. Im Rahmen der Fallstudie von DeLuca/Greenland/Hennessy/Kindlon/Stavrianos (2004), S. 131 werden vor allem ertragsteuerlich bedingte Planungsaktivitäten genannt. Auch in den Untersuchungen von Plamondon & Associates zur kanadischen Nettoumsatzsteuer (Wurts (1995), Rz. 14.31) sowie von IBM Business Consulting zu US-amerikanischen „Employment taxes“ (DeLuca /Greenland/Guyton/Hennessy/Kindlon (2005), S. 86) finden sich keine Belege für umfassende Planungsaktivitäten.

(2008) sprechen dafür, dass sich diese Ergebnisse grundsätzlich auf Deutschland übertragen lassen.[155]

Während Planungskosten entsprechend Colmar Brunton (2005) und DeLuca et al. (2005) bei kleinen Unternehmen eher zu vernachlässigen sind, kann ihnen bei größeren Unternehmen eine erhebliche Bedeutung zukommen. Dies gilt etwa für Ariff et al. (1997), Loh et al. (1997) oder Erard (1997a). Daher lässt sich die These aufstellen, dass der Anteil der Planungskosten mit der Unternehmensgröße zunimmt.[156]

Dies gilt in besonderem Ausmaß, wenn auch die Kosten von Einsprüchen und anderen Rechtsstreitigkeiten dem Planungsbereich zugeordnet werden.[157] Pope et al. (1994)[158] und andere Autoren können hier allerdings keine eindeutige Beziehung feststellen.[159] Die folgenden Tabellen erläutern eine detaillierte Aufschlüsselung der Befolgungsaktivitäten von kleinen Unternehmen gegliedert nach Steuerarten (für Neuseeland)[160] bzw. nach der gewählten Form der Bearbeitung (für die USA).[161]

---

155 Nach Herzig (2008), S. 102 erweist sich die Steuerdeklaration - vor der Steuergestaltungsberatung - als wichtigstes Tätigkeitsgebiet der Steuerberatung. Entsprechend zu Slemrod/Blumenthal (1996), S. 423; Slemrod/Venkatesh (2002), S. 19ff., 46ff. sowie Guyton/Kindlon/Zhou (2004), S. 5 ist davon auszugehen, dass der Anteil der Planungskosten bei den Beratungsaufwendungen höher als bei den anderen Kostenarten liegt.

156 Entsprechende Belege finden sich bei Ariff/Ismail/Loh (1997), S. 1258f.; Chan/Cheung/Ariff/Loh (1999), S. 54; Slemrod/Venkatesh (2002), S. 46ff.; Colmar Brunton (2005), S. 39; SBP (2008), S. 70 sowie in einem geringen Ausmaß bei Slemrod/Blumenthal (1996), S. 423.

157 Vgl. etwa Slemrod/Blumenthal (1996), S. 423; Slemrod/Venkathesh (2002), S. 46ff.

158 Die hier vorliegende negative Korrelation ist nur eingeschränkt aussagekräftig, da Pope/Fayle/Chen (1994), S. 68 die Unternehmensgröße anhand der Steuerschuld messen. Es erscheint einleuchtend, dass Unternehmen mit einem hohen Anteil an Planungskosten eine niedrigere Steuerschuld aufweisen.

159 Vgl. Loh/Ariff/Ismail/Shamsher/Ali (1997), S. 35; DeLuca/Greenland/Guyton/Hennessy/Kindlon (2005), S. 86.

160 Vgl. Colmar Brunton (2005), S. 39. Die „Fringe benefits tax“ (FBT) kann als Lohnsteuer auf Sachzuwendungen charakterisiert werden.

161 Vgl. DeLuca/Greenland/Guyton/Hennessy/Kindlon (2005), S. 85.

Tabelle 7: Aktivitäten von NZ-Unternehmen nach Colmar Brunton (2005)

Erklärungsmethode	USt	ESt	LSt	FBT
Buchführung/Dokumentation	49%	41%	40%	28%
Steuererklärung/Kalkulation	24%	20%	29%	26%
Kooperation mit Berater	10%	20%	9%	16%
Kooperation mit Verwaltung	5%	6%	7%	5%
Steuerplanung	3%	6%	2%	3%
Information/Recherche	6%	7%	9%	14%
Sonstiges	1%	0%	0%	0%

Tabelle 8: Aktivitäten von US-Unternehmen nach De Luca et al. (2005)

Erklärungsmethode	Steuerberater	Manuell	Software
Buchführung/Dokumentation	86% (56%)	78% (54%)	79% (58%)
Erstellen der Erklärung	1% (1%)	9% (9%)	8% (6%)
Einreichen der Erklärung	0% (1%)	3% (6%)	2% (4%)
Steuerkalkulation	N.A. (3%)	N.A. (17%)	N.A. (10%)
Steuerzahlung	0% (4%)	3% (8%)	3% (18%)
Kooperation mit Berater	8% (27%)	0% (0%)	0% (0%)
Steuerplanung	4% (N.A.)	3% (N.A.)	3% (N.A.)
Information/Recherche	1% (3%)	4% (3%)	5% (2%)
Berichterstattung	N.A. (5%)	N.A. (3%)	N.A. (2%)

Beide Tabellen verdeutlichen – unabhängig von der Bearbeitungstechnologie und der Steuerart – einen hohen Anteil von Dokumentationsaktivitäten. Dieses Resultat wird durch weitere Veröffentlichungen bestätigt.[162] Auch deutsche und österreichische Untersuchungen über die Streitanfälligkeit steuerlicher Regelungen können als entsprechende Belege interpretiert werden.[163]

Daneben erweist sich das Erstellen der Steuererklärung inklusive Kalkulation und Abführung der Steuer als erheblicher Kostenbestandteil. Den Kosten von Betriebsprüfungen kommt nach Täuber (1984) bei kleinen bis mittleren Unternehmen mit durchschnittlich 1,9% der Gesamtkosten nur eine begrenzte Bedeutung zu. Allerdings nimmt dieser Anteil mit der Unternehmensgröße auf bis zu

162 Vgl. die Fallstudie von DeLuca/Greenland/Hennessy/Kindlon/Stavrianos (2004), S. 104ff. und die Simulation von Moody/Warcholik/Hodge (2005), S. 7f. für US-Unternehmen sowie die Erhebungen von Gunz/Macnaughton/Wensley (1996), S. 8, 10 und Erard (1997b), S. 7 für kanadische Unternehmen.

163 Nach Haegert (1991), S. 38, 44f.; Funck (2003), S. 84f.; Niemann/Kastner (2009), S. 137 erweist sich gerade die Abgrenzung von Privat- und Erwerbssphäre als streitanfällig. Diese Abrenzungsschwierigkeiten dürften den Dokumentationsaufwand steigern.

8,9% zu.[164] Dementsprechend verweisen die Ergebnisse von Slemrod/Venkatesh (2002) bezüglich der internen und externen (in Klammern) Befolgungskosten von mittleren bis großen US-Unternehmen darauf, dass neben vorbereitenden Handlungen und Erklärungsaktivitäten auch nachbereitenden Tätigkeiten eine erhebliche Bedeutung zukommen kann.[165]

Deutlich wird wiederum ein hoher Anteil der Dokumentationsaufwendungen, der mit zunehmender Größe der Unternehmen zurückgeht. Demgegenüber nimmt die Bedeutung der Steuerplanung mit der Unternehmensgröße zu. Gleiches gilt tendenziell für Anfragen der Finanzverwaltung und Betriebsprüfungen. Das Erstellen der Steuererklärung entfällt im Wesentlichen auf den Berater und stellt den wichtigsten Bestandteil der externen Kosten dar.

Tabelle 9: Aktivitäten von US-Unternehmen nach Slemrod/Venkatesh (2002)

Größenkategorie in Mio. US $	< 5	5-10	10-50	50-100	100-250	250-1.000	>1.000
Steuerplanung	4%	7% (12%)	12% (13%)	14% (9%)	8% (13%)	15% (14%)	15%
Information/ Recherche	3%	10% (7%)	10% (8%)	6% (6%)	9% (8%)	9% (8%)	8%
Buchführung/ Dokumentation	9%	31% (5%)	26% (5%)	17% (9%)	13% (2%)	12% (4%)	9%
Sonst. Vorbereitung	0%	N.A. (1%)	1% (2%)	1% (1%)	0% (1%)	1% (1%)	1%
Datensammlung/aufbereitung	56%	38% (23%)	32% (20%)	29% (21%)	32% (24%)	25% (15%)	16%
Erstellen der Erklärung	4%	2% (28%)	4% (28%)	6% (31%)	14% (24%)	6% (25%)	8%
Steuerberechnung	N.A.	N.A. (8%)	0% (8%)	N.A. (9%)	1% (9%)	1% (8%)	2%
Sonst. Erklärungsaktivitäten	12%	7% (2%)	8% (1%)	14% (2%)	15% (3%)	19% (3%)	23%
Korrekturen von Bescheiden	N.A.	2% (3%)	2% (2%)	3% (2%)	1% (N.A.)	3% (5%)	2%
Betriebsprüfung	N.A.	1% (4%)	2% (5%)	3% (3%)	3% (2%)	5% (14%)	10%
Anfragen Finanzverwaltung	N.A.	2% (4%)	3% (5%)	4% (7%)	3% (12%)	5% (5%)	4%
Sonst. Nachbereitung	12%	1% (1%)	1% (1%)	2% (1%)	2% (2%)	0% (N.A)	1%

Zu ähnlichen Ergebnissen kommen Slemrod/Blumenthal (1996) für sehr große US-Unternehmen, wobei auf nachbereitende Aktivitäten, wie Einsprüche, Gerichtsverfahren und insbesondere Betriebsprüfungen, hier bereits nahezu ein Viertel der Gesamtkosten entfällt.[166] Die im Vergleich zu mittleren Unternehmen deutlich gestiegene Bedeutung nachbereitender Aktivitäten lässt sich damit begründen, dass bei großen Unternehmen eine höhere Prüfungsdichte und -

164 Vgl. Täuber (1984), S. 133.

165 Vgl. eigene Berechnung anhand von Slemrod/Venkatesh (2002), S. 19ff., 46ff.

166 Vgl. Slemrod/Blumenthal (1996), S. 423. Dabei werden die rechtlichen Auseinandersetzungen und Einsprüche zu einem wesentlichen Teil auf externe Berater ausgelagert. Zu entsprechenden Resultaten kommt auch Erard (1997a), S. 14 für kanadische Großunternehmen.

intensität zu erwarten ist.[167] Auch sollten große Unternehmen aufgrund des höheren Streitwerts eher geneigt sein, die Kosten von Einspruchs- und Gerichtsverfahren auf sich zu nehmen.[168]

Temporäre Kosten

Als temporär sollen im Folgenden Kosten bezeichnet werden, die nach einer gewissen Einarbeitungszeit aufgrund von Lerneffekten wegfallen.[169] Neben Änderungen von Steuergesetzen können derartige Belastungen auch dadurch verursacht werden, dass Steuerpflichtige erstmalig mit bestimmten Regelungen konfrontiert werden (etwa bei einer Unternehmensgründung). Nach Allers (1994) werden 25% der steuerlichen Befolgungskosten von niederländischen Unternehmen durch Änderungen von Steuergesetzen verursacht. Da allerdings Steuergesetze regelmäßig geändert werden, lassen sich derartige Belastungen nur bedingt als temporär bezeichnen. Als außerordentlich können vermutlich 45% dieser Belastungen gelten, die auf eine als „Oort-Reform" bezeichnete umfassende Änderung des niederländischen Lohnsteuer- und Sozialversicherungsrechts zurückzuführen sind.[170] Ein relativer Maßstab für die Höhe der temporären Kosten TK stellt das Verhältnis zu den laufenden Kostenbelastungen LK dar, das in Tabelle 10 dargestellt ist.[171]

Tabelle 10: Temporäre Kosten von Unternehmen

Studie	Staat	Fälle	AK/LK	Anmerkungen
NAO (1994)	GB	N.A.	241%	AK des europäischen Binnenmarkts inkl. Lernkosten
NAO (1994)	GB	N.A.	72%	AK der Umsatzsteuer des europäischen Binnenmarkts ohne Lernkosten
Gunz et al. (1996)	CDN	51	84%	PINT: AK der Beantragung von Steuergutschriften und Zuschüssen für Forschung und Entwicklung; R:46%
Prebble (1995)	NZ	14	111%	QB: AK der Hinzurechnungsbesteuerung (analog zum AStG); R:N.A.
Pillai (2000)	MS	21	219%	PINT: AK Netto-USt für Hotelbetriebe; R:27%
Tran-Nam/Glover (2002/05)	AUS	31	319% (184%)	QB: AK der Netto-USt; Durchschnitt (Median); R:N.A.

Mit Ausnahme von Gunz et al. (1996) beschreiben die verzeichneten Studien temporäre Belastungen von gesetzlich bedingten Systemveränderungen. Demgegenüber werden bei Gunz et al. (1996) temporäre Belastungen für Unternehmen

167 Auf die größenabhängige Prüfungsdichte von kleinen Unternehmen in Deutschland verweisen etwa Huber/Seer (2007), S. 357.

168 Ähnlich wie bei den übrigen Befolgungskosten wären demnach auch bei Rechtsstreitigkeiten Skalenerträge realisierbar.

169 Vgl. hierzu grundlegend Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 16ff., die den Begriff „Start-up costs" verwenden.

170 Vgl. Allers (1994), S. 124.

171 Vgl. National Audit Office (1994), S. 25; Gunz/MacNaughton/Wensley (1996), S. 6, 15f.; Pillai (2000), S. 55; eigene Berechnungen auf Basis von Prebble (1995), Rz. 15.65ff. 15.95; eigene Berechnungen auf Basis von Tran-Nam/Glover (2002), S. 513ff. sowie Glover/Tran-Nam (2005), S. 553f.

ermittelt, die zum ersten Mal mit einer bestimmten steuerlichen Vorschrift konfrontiert werden. Belege für Zusatzbelastungen von jungen Unternehmen finden sich auch in einigen weiteren empirischen Arbeiten.[172]

Die vorliegenden Ergebnisse bestätigen nur zum Teil die von Rametse/Pope (2005) vertretene These, nach der die temporären Kosten in etwa den laufenden Kosten eines Jahres entsprechen.[173] Pillai (2000), Tran-Nam/Glover (2002), Glover/Tran-Nam (2005) sowie weitere Untersuchungen verweisen auf eine größere Belastungswirkung der temporären Kosten. Nach Tran-Nam/Glover (2002) betragen die Bruttokosten (Nettokosten) der Einführung der australischen Nettoumsatzsteuer bei kleinen Unternehmen im Durchschnitt 1,9% (1,2%) des Umsatzes und 17,8% (11,3%) des Vorsteuergewinns der befragten Unternehmen.[174]

Die Aussagekraft der in der Tabelle 10 verzeichneten Studien wird durch ihre geringen Fallzahlen eingeschränkt. Eine von Rametse/Pope (2005) zitierte[175] Untersuchung der „Canadian Federation of Independent Businesses" (CFIB) mit mehreren Tausend Datensätzen verweist auf ein niedrigeres Verhältnis von TK zu LK von etwa 45%.[176] Jedoch wird die Glaubwürdigkeit dieser Untersuchung durch eine tendenziöse Form der Befragung in Zweifel gezogen.[177] Nach der auf 868 Datensätzen beruhenden Erhebung von Rametse/Pope (2002) betragen die temporären Kosten der australischen Nettoumsatzsteuer je nach Unternehmensgröße zwischen 0,3% (Umsatz > 1.000.000 australische Dollar) und 14,9% (Umsatz < 50.000 australische Dollar) des Umsatzes.[178]

Anhand der Literatur lässt sich keine eindeutige Korrelation zwischen der Unternehmensgröße und dem Verhältnis TK/LK bestimmen. Nach Pillai (2000) sowie der von Rametse/Pope (2005) zitierten Studie der CIFB nimmt TK/LK mit zunehmender Unternehmensgröße ab. Demnach wäre bei den temporären Kosten die Regressivität stärker ausgeprägt als bei den laufenden Kosten.[179] Demgegenüber kommen Gunz et al. (1996) sowie Godwin (1976) anhand von Fallstudien zu dem Ergebnis, dass große Unternehmen stärker von temporären Belastungen betroffen sind.[180]

---

172 Vgl. Collard/Green/Godwin/Maskell (1998), Rz. 3.3.4; Hansford/Hasseldine/Howorth (2003), S. 486f.; Colmar Brunton (2005), S. 65, 96. Keine signifikanten Kostensteigerungen für junge Unternehmen können allerdings Eichfelder/Schorn (2009b), S. 30 feststellen.

173 Vgl. Rametse/Pope (2005), S. 87.

174 Eigene Berechnung auf Basis von Tran-Nam/Glover (2002), S. 513ff.

175 Die Studie ist im deutschen Leihverkehr nicht verfügbar.

176 Nach Rametse/Pope (2005), S. 88 beruht diese Studie auf 25.362 Datensätzen. Allerdings ist die Datensatzangabe für die ebenfalls bei Rametse/Pope (2005), S. 88 zitierte Studie von Pillai (2000) fehlerhaft, da die Ausgangsstichprobe und nicht der Datenrücklauf angegeben wird.

177 Im Fragebogen befand sich etwa der folgende Hinweis: „Your response to this questionnaire is vital to our lobbying efforts". Dementsprechend werden in der Befragung ausgesprochen hohe Kennzahlen für die steuerlichen Befolgungskosten ermittelt; vgl. hierzu Cnossen (1994), S. 1623.

178 Vgl. Rametse/Pope (2002), S. 419.

179 Vgl. Pillai (2000), S. 55; Rametse/Pope (2005), S. 90.

180 Vgl. Godwin (1976), S. 55; Gunz/Macnaughton/Wensley (1996), S. 15.

3.2.2 Kosten der öffentlichen Verwaltung

Höhe der Kostenbelastung

Neben den erläuterten Belastungen privatwirtschaftlicher Akteure fallen im Rahmen des Besteuerungsverfahrens weiterhin Verwaltungskosten der öffentlichen Haushalte an, die durch die Veranlagung, Beratung und Kontrolle von Steuerpflichtigen entstehen. Ähnlich zu den Befolgungskosten erweist sich die absolute Höhe der Kosten im internationalen Vergleich nur bedingt als aussagekräftig, da diese stark von der Größe eines Staates, dem Preisniveau und anderen Faktoren abhängig ist. Daher bietet es sich an, die Verwaltungskosten im Verhältnis zum Steueraufkommen oder zum Bruttoinlandsprodukt auszudrücken. Die folgende Tabelle dokumentiert für verschiedene Steuerarten und Staaten die Höhe der staatlichen Verwaltungskosten sowie ihr Verhältnis zu den Befolgungskosten der Steuerpflichtigen.[181] Dabei entsprechen die Angaben unter Anmerkungen dem Vorgehen bei den Vollzugskosten.

[181] Vgl. Leonard/O´Hagen (1985), S. 30f.; Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 192; Vaillancourt (1989), S. 83; Allers (1994), S. 178; Malmer (1995), Rz. 11.51ff.; Chattopadhyay/Das-Gupta (2002a), S. 38; RWI (2003b), S. 87; Vaillancourt/Clemens (2008), S. 80. Die in Deutschland nicht verfügbaren Ergebnisse von Anderson & Co. (1985) und Bertolucci (2002) werden bei Evans (2003), S. 80f., 92 erläutert.

Tabelle 11: Verwaltungskosten des Staates

Studie	Staat	Kosten des Staates	Kosten der Steuer-pflichtigen	Ver-hältnis	Anmerkungen
Arthur Anderson & Co. (1985)	CDN	0.8%	7.6%	10.5%	Federal Sales Tax; 2 STP (Interview: 36 R:47%, Fragebogen: 171 R:11%); in % des Aufkommens
Arthur Anderson & Co. (1985)	CDN	0.7%	5.9%	11.9%	Ontario Retail Sales Tax; in % des Aufkommens; 43 Fälle; R:7%
Leonhard/O'Hagen (1985)	IRL	1.2%	3.4%	35.3%	LSt und SV; in % des Aufkommens; 119 Fälle; R:40%
Vaillancourt (1989)	CDN	1.0%	6.0%	16.7%	ESt und LSt; 2 STP (ESt: 2.040 R:N.A., LSt 385 R:9%); in % des Aufkommens; TINT
Sandford et al. (1989)	GB	1.5%	3.4%	44.1%	ESt, SV und Capital Gains Tax; in % des Aufkommens;
Sandford et al. (1989)	GB	1.0%	3.7%	27.0%	Netto-USt; in % des Aufkommens; 680 Fälle; R:24%
Sandford et al. (1989)	GB	0.5%	2.2%	22.7%	KSt; in % des Aufkommens; 139 Fälle; R:24%
Sandford et al. (1989)	GB	0.3%	0.2%	150.0%	Verbrauchsteuern (Tabak, Alkohol, Mineralöl); in % des Aufkommens; 3 STP (Alkohol: 99 Fälle, R:30%; Tabak 7 Interviews; Mineralöl: 3 Interviews)
Sandford et al. (1989)	GB	0.1%	0.4%	25.0%	Petroleum Revenue Tax; in % des Aufkommens; 9 Fälle; R:64%
Allers (1994)	NL	0.7%	5.5%	12.7%	Netto-USt; in % des Aufkommens; 1.053 Fälle; R:20%
Allers (1994)	NL	0.9%	3.8%	23.7%	ESt; LSt, SV; in % des Aufkommens; 2 STP (Haushalte: 4743 Fälle, R: 44% Unternehmen: 1.053 Fälle, R:20%)
Allers (1994)	NL	1.2%	3.9%	30.8%	KSt; in % des Steueraufkommens; 1.053 Fälle; R:20%
Allers (1994)	NL	5.8%	20.8%	27.8%	VSt; in % des Steueraufkommens; 319 Fälle; R:44%
Allers (1994)	NL	0.9%	0.7%	128.6%	Verbrauchsteuern; in % des Aufkommens
Malmer (1995)	S	0.7%	1.4%	50.0%	ESt, KSt; und USt; in % des Aufkommens; 2.000 Fälle; R:N.A.
Bertolucci (2002)	BR	0.2%	0.8%	25.0%	KSt, Unternehmensteuern; in % des BIP; 25 Fälle; R:12%
Chattopadhyay/Das-Gupta (2002a)	IND	2.4%	59.5%	4.0%	ESt; in % des Aufkommens; 128 Fälle; R:2%
RWI (2003a,b)	D	1.6%	3.1%	51.6%	Gesamtes Steuersystem; in % des Aufkommens; Simulationsrechnungen für Steuer-pflichtige
Viallancourt/Clemens (2008)	CDN	0.8%	3.9%	20.5%	Gesamtes Steuersystem; in % des Aufkommens; Kostenschätzungen auf Basis von Hochrechnungen; Mittelwerte der ermittelten Bandbreiten

Die Verwaltungskosten der öffentlichen Haushalte betragen nach den erläuterten Untersuchungsergebnissen je nach Steuerart und Land zwischen 0,1% und 5,8% des Steueraufkommens. Konzentriert man sich auf die wesentlichen Steuerarten (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Lohnsteuer), dann reduziert sich diese Bandbreite auf 0,5% bis 2,4%. Für Deutschland ermittelt das Rheinisch-Westfälische Institut einen Wert von 1,7%.[182]

Allerdings liegt dieser Wert deutlich unter dem Kostenverhältnis, das sich aus den Finanzstatistiken ableiten lässt. Nach den derzeit verfügbaren Zahlen für das Jahr 2006 liegen die Kosten der allgemeinen Finanzverwaltung bei etwa 2,2%

[182] Vgl. RWI (2003b), S. 84, 87.

des gesamten Steueraufkommens.[183] In einer Längsschnittbetrachtung ergibt sich eine Bandbreite von 2,0% und 2,8%.[184] Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Berechungen des RWI auf Untersuchungen des Landes Nordrhein-Westfalen basieren, das als aufkommensstarkes und großes Bundesland womöglich eine höhere Kosteneffizienz im Vergleich zu anderen Bundesländern aufweist.[185]

Auf der anderen Seite kommt die Studie der Bertelsmann Stiftung (2001) im Rahmen eines Leistungsvergleichs zu dem Ergebnis, dass die Kosten eines Steuerbescheides in Sachsen tendenziell unter den Kosten eines Steuerbescheides in Bayern liegen. Dies war insbesondere auf die niedrigeren Arbeits- und Gemeinkosten zurückzuführen.[186] Berücksichtigt man weiterhin, dass sich die Hochrechnung des RWI (2003a) an den Kosten pro Steuerbescheid orientiert, und dass in den Kosten der allgemeinen Finanzverwaltung auch öffentliche Vermögensverwaltungen, Liegenschaftsverwaltungen und ähnliches enthalten sind, dann scheint – auch unter Berücksichtigung der internationalen Schätzwerte in Tabelle 11 – ein Verhältnis zwischen Verwaltungskosten und Steueraufkommen von 1,7% als realistischer Ansatz. Dementsprechend kann im Folgenden unterstellt werden, dass es sich nur bei etwa 70,8% der Kosten der allgemeinen Finanzverwaltung um steuerliche Verwaltungskosten handelt.[187] Für das Jahr 2009 lassen sich auf diese Weise die preisbereinigten[188] Verwaltungskosten des Bundes und der Länder mit 1,8 Mrd. Euro bzw. 6,4 Mrd. Euro quantifizieren, womit sich in der Summe eine Belastung von 8,2 Mrd. Euro ergibt.

Ein wesentliches Ergebnis der vorliegenden Untersuchungen besteht darin, dass die Befolgungskosten der Privatwirtschaft die Verwaltungskosten der öffentlichen Verwaltung in einem nicht unerheblichen Ausmaß übersteigen. Evans (2003) geht hier von einem Verhältnis von zwei bis sechs zu eins aus.[189] Nach den vorliegenden Schätzwerten betragen die Verwaltungskosten des Staates im Durchschnitt der Studien in Tabelle 11 etwa 40% der Befolgungskosten der Steuerpflichtigen.[190]

Eine theoretische Erklärung für dieses Ergebnis bieten die bereits erläuterten Skaleneffekte im Rahmen der Steuerverwaltung. Aufgrund der Degression von Fixkosten sowie von Spezialisierungsvorteilen weisen große Unternehmen erheb-

---

183 Vgl. eigene Berechnungen auf Basis von Statistisches Bundesamt (2009), S. 578, 582; RWI (2003a), S. 37.

184 Vgl. RWI (2003a), S. 42.

185 Vgl. ebenda, S. 48 sowie die Angaben in Tabelle 11.

186 Vgl. Bertelsmann Stiftung (2001), S. 129f.

187 Vgl. RWI (2003a), S. 38, 42, 74. Der Anteil von 70,8% ermittelt sich Quotient aus dem von Seiten des RWI ermittelten Kostenverhältnis von 1,7% und den Kosten der allgemeinen Finanzverwaltung von 2,4% des Steueraufkommens im Jahr 1997.

188 Die Preisbereinigung basiert auf dem Erzeugerpreisindex für Steuerberatungsdienstleistungen des Statistischen Bundesamtes; vgl. die Anmerkungen der Fn. 98.

189 Vgl. Evans (2003), S. 71.

190 Die besonders hohen Befolgungskosten der Studie von Chattopadhyay/Das-Gupta (2002a) dürften auf Besonderheiten im indischen Steuersystem zurückzuführen sein und wurden daher nicht einbezogen.

lich geringere Kosten pro Umsatz oder pro Mitarbeiter auf als kleine und mittlere Unternehmen. Ähnliche Effekte dürften auch im Rahmen der allgemeinen Finanzverwaltung zum Tragen kommen. Aufgrund der Häufigkeit einzelner Vorgänge sind zahlreiche Handlungsabläufe automatisiert. Zudem verfügen die Verwaltungsbehörden über deutlich größere Ressourcen als die meisten Steuerpflichtigen und sind in der Lage gezielt Spezialisten für zahlreiche Einzelfragen einzusetzen.

Als Beleg für entsprechende Skaleneffekte lassen sich auch Unterschiede in der Kosteneffizienz der 16 deutschen Bundesländer interpretieren. Die 3.2[191] dokumentiert den Landesanteil an den Verwaltungskosten, den entsprechenden Landesanteil am Steueraufkommen, den Kostenquotient aus beiden Größen[192] sowie die Steuerquote.[193]

Anhand der Übersicht wird deutlich, dass erhebungsstarke (hohe Steuerquote) und große (hoher Anteil an Unternehmen und Erwerbstätigen) Bundesländer ein deutlich günstigeres Kostenverhältnis aufweisen als kleine und wirtschaftsschwache Bundesländer. Während die relativ kosteneffizienten Bundesländer einerseits hohe Fallzahlen und andererseits ein hohes Steueraufkommen pro Einzelfall aufweisen, lassen sich anscheinend bei den kleinen und wirtschaftsschwachen Bundesländern deutlich geringere Skaleneffekte realisieren.

Tabelle 12: Verwaltungskosten nach Bundesländern

Bundesland	Landesanteil Verwaltungskosten	Landesanteil Steueraufkommen	Kostenquotient	Steuerquote	Anteil Erwerbstätige	Anteil Unternehmen
Rheinland-Pfalz	4.6%	6.1%	75%	27.9%	4.9%	5.2%
Baden-Württemberg	10.9%	14.3%	76%	20.0%	13.4%	14.1%
Nordrhein-Westfalen	20.8%	26.3%	79%	23.7%	20.6%	21.5%
Hessen	7.8%	9.5%	83%	21.7%	7.4%	7.9%
Hamburg	4.2%	4.9%	85%	28.2%	2.2%	2.6%
Bayern	14.7%	16.2%	91%	19.1%	16.0%	17.3%
Schleswig-Holstein	3.0%	2.8%	107%	17.9%	3.4%	3.4%
Saarland	1.2%	1.0%	113%	17.2%	1.2%	1.2%
Niedersachsen	9.2%	7.6%	120%	17.0%	9.4%	8.5%
Bremen	1.6%	1.0%	156%	18.0%	0.8%	0.8%
Berlin	6.5%	3.5%	187%	17.5%	4.1%	3.8%
Sachsen	4.7%	2.3%	209%	11.5%	5.3%	4.6%
Sachsen-Anhalt	2.7%	1.2%	218%	10.9%	3.1%	2.3%
Brandenburg	3.0%	1.3%	228%	12.2%	3.1%	2.6%
Mecklenburg-Vorpommern	2.0%	0.8%	249%	11.6%	2.1%	1.7%
Thüringen	3.1%	1.1%	278%	10.4%	3.0%	2.5%

191 Vgl. RWI (2003a), S. 48.

192 Der Kostenquotient ist definiert als Anteil an den Erhebungskosten dividiert durch den Anteil am Steueraufkommen. Dementsprechend dokumentiert ein niedriger Kostenkoeffizient ein hohes Ausmaß an Kosteneffizienz.

193 Die Steuerquote ist definiert als Quotient aus Steueraufkommen und Bruttoinlandsprodukt.

Ähnlich wie die Befolgungskosten der Unternehmen dürften die Verwaltungskosten des Staates zu einem Großteil auf Personalaufwendungen entfallen. Nach Bauer (1988) betrug der Anteil des Personals an den Gesamtkosten der Steuererhebung im Jahr 1982 etwa 85%, während es sich bei den übrigen Aufwendungen im Wesentlichen um Sachkosten handelte.[194] Inzwischen haben allerdings umfassende Investitionen in die elektronische Datenverarbeitung stattgefunden, deren Funktion insbesondere in einer Senkung von Personalkosten bestand.

Die Studie der Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen ermittelt für das Jahr 1997 einen Anteil der Personalkosten von etwa 59%, wobei allerdings ein erheblicher Teil dieser Veränderung auf methodische Unterschiede zurückzuführen sein dürfte.[195] Ein sinkender Anteil der Personalausgaben zeigt sich auch anhand der jüngeren Finanzstatistik. Während 2003 noch 79,5% des Aufwands als Personalausgaben ausgewiesen wurden, hat sich dieser Anteil bis 2006 auf 75,3% reduziert.[196] Dabei ist zu beachten, dass im Gegensatz zur Studie der Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen[197] keine Abschreibungen oder Finanzierungskosten berücksichtigt werden.

Struktur der Kostenbelastung

Ein wesentliches Ziel der bisherigen Untersuchungen zu den Verwaltungskosten des Staates besteht darin, die Kosteneffizienz von unterschiedlichen Steuerarten zu ermitteln. Unter Einbeziehung von Sandford et al. (1989) für Großbritannien sowie Allers (1994) für die Niederlande, liegen immerhin vier Studien vor, die eine vergleichende Analyse der Verwaltungskosten für einzelne Steuerarten ermöglichen. Die folgende Tabelle dokumentiert den Anteil einer bestimmten Steuerart an den Gesamtkosten sowie das Verhältnis von Verwaltungskosten und Steueraufkommen. Dabei beruhen die Resultate, wie eingangs erläutert, auf Kostenstrukturanalysen anhand von Daten der öffentlichen Haushalte.[198]

Anhand der vorliegenden Untersuchungen wird deutlich, dass sich ähnliche Kostenstrukturen in verschiedenen Ländern zu unterschiedlichen Zeitpunkten nachweisen lassen. Derartige generalisierbare Ergebnisse dürften sich somit trotz des technischen Fortschritts und der Änderung der Steuergesetzgebung zumindest in Grundzügen auch auf die aktuelle Vereinfachungsdiskussion übertragen lassen.

In sämtlichen Studien erweist sich die Einkommensteuer inklusive der Erhebungswege Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer als dominanter Kostenfaktor auf den über 50% der Gesamtbelastung entfallen. Bei Sandford et al. (1989) sowie

---

194 Eigene Berechnung auf Basis von Bauer (1988), S. 290f.

195 Vgl. RWI (2003a), S. 58ff.

196 Eigene Berechnung auf Basis von Statistisches Bundesamt (2006b), S. 580ff.; Statistisches Bundesamt (2009), S. 582ff.

197 Vgl. RWI (2003a), S. 60.

198 Vgl. Bauer (1988), S. 386 für das Jahr 1983; Sandford/Godwin/Hardwick (1989), S. 192; Allers (1994), S. 178; RWI (2003a), S. 58.

Allers (1994) ist hier allerdings zu berücksichtigen, dass Sozialversicherungsbeiträge bei der Einkommensteuer eingeschlossen sind. Einen weiterhin wesentlichen Einfluss auf die Kostenbelastung hat in sämtlichen Studien die Umsatzsteuer (Kostenanteil von etwa 10% bis 20%) sowie die Körperschaftsteuer (Kostenanteil 4% bis 10%).

Von deutlich geringerer Bedeutung sind in der Regel die Grundsteuer (außer bei Sandford et al. mit etwa 15%), die Kraftfahrzeugsteuer (Kostenanteil etwa 2% bis 4%), die Vermögensteuer (Kostenanteil etwa 2% bis 3%) sowie Verbrauchsteuern (Kostenanteil etwa 2% bis 3%). Bei Allers (1994) kommt weiterhin noch den Importzöllen eine erhebliche Bedeutung zu (Kostenanteil etwa 10%). Abgesehen von der Gewerbesteuer in Deutschland (Kostenanteil etwa 4% bis 8%) weisen sämtliche anderen Steuerarten nur einen relativ geringen Einfluss auf die Kostenbelastung auf (bei der Erbschaftsteuer und der Grunderwerbsteuer etwa 1% bis 2% der Gesamtbelastung).

Tabelle 13: Struktur der Verwaltungskosten

Studie	Bauer (1988)		Sandford et al. (1989)		Allers (1994)		NRW (1997)	
Steuer	Anteil an Gesamtkosten	Kosten in % des Aufkommens	Anteil an Gesamtkosten	Kosten in % des Aufkommens	Anteil an Gesamtkosten	Kosten in % des Aufkommens	Anteil an Gesamtkosten	Kosten in % des Aufkommens
Einkommensteuer[1]	44.21%	1.59%	62.12%	1.53%	51.11%	0.92%	65.70%	1.90%
Überschusseinkünfte	-	-	-	-	-	-	28.30%	0.90%
Gewinneinkünfte	-	-	-	-	-	-	37.30%	14.90%
Körperschaftsteuer	7.91%	0.95%	4.36%	0.52%	8.94%	1.24%	10.30%	2.80%
Lohnsteuer	8.31%	1.89%	-	-	-	-	-	-
Kapitalertragsteuer[2]	1.57%	0.31%	-	-	0.51%	0.52%	-	-
Gewerbesteuer	8.75%	1.90%	-	-	-	-	4.20%	0.80%
Umsatzsteuer	19.78%	1.73%	13.71%	1.03%	10.65%	0.66%	13.20%	0.50%
Vermögensteuer	1.67%	10.75%	-	-	2.98%	5.83%	-	-
Kraftfahrzeugsteuer	2.33%	4.57%	-	-	4.00%	1.49%	3.70%	2.90%
Grundsteuer[3]	2.26%	3.08%	14.70%	1.52%	2.98%	2.26%	-	-
Grunderwerbsteuer	1.05%	3.72%	-	-	-	-	1.60%	2.,1%
Börsenumsatzsteuer	0.10%	0.75%	-	-	-	-	-	-
Wechselsteuer	0.13%	0.44%	-	-	-	-	-	-
Gesellschaftsteuer	0.12%	11.14%	-	-	-	-	-	-
Erbschaftsteuer[4]	0.48%	2.62%	-	-	1.06%	2.08%	1.30%	3.00%
Rennwettsteuer	0.05%	0.36%	-	-	-	-	-	-
Lotteriesteuer	0.42%	0.01%	-	-	-	-	-	-
Versicherungsteuer	0.72%	0.01%	-	-	-	-	-	-
Feuerschutzsteuer	0.10%	0.10%	-	-	-	-	-	-
Verbrauchsteuern	-	-	2.62%	0.25%	3.49%	0.85%	-	-
Rundfunkgebühren	-	-	-	-	1.45%	4.05%	-	-
Umweltabgaben (WABM)	-	-	-	-	1.70%	7.02%	-	-
Importzölle	-	-	-	-	10.65%	9.26%	-	-
Transfer Tax	-	-	-	-	0.47%	0.65%	-	-
Petroleum Revenue Tax	-	-	0.06%	0.12%				
Sonstige	-	-	2.43%	0.85%				
Insgesamt	99.96%	1.70%	100.00%	1.16%	100.00%	1.12%	100.00%	1.40%

1) Die Einkommensteuer umfasst bei Sandford et al. (1989) auch Sozialversicherungsbeiträge sowie die Capital Gains Tax. Bei Allers (1994) werden ebenfalls Sozialversicherungsbeiträge mitberücksichtigt. 2) Bei Allers (1994) wird eine spezielle Form der Kapitalertragsteuer (Dividend Tax) untersucht. 3) Die Grundsteuer wird bei Sandford et al. (1989) als *Local Rates* und bei Allers (1994) als *Property Tax* bezeichnet. 4) Allers (1994) verwendet hier den Begriff der *Succession Duty*.

Im Hinblick auf das Verhältnis von Verwaltungskosten und Steueraufkommen erweisen sich studienübergreifend gerade Verkehr- und Verbrauchsteuern als kosteneffizient. Dies gilt etwa für die Versicherungsteuer, die Börsenumsatzsteuer, die Petroleum Revenue Tax, die Feuerschutzsteuer sowie die Rennwett- und Lotteriesteuer. Einzig die Grunderwerbsteuer erweist sich hier als relativ kostenträchtige Ausnahme. Ein geringes Verhältnis zwischen Kosten und Steueraufkommen weist in den meisten Untersuchungen auch die Umsatzsteuer auf. Einzig Bauer (1988) ermittelt hier eine (leicht) überdurchschnittliche Belastung.

Im Rahmen der Ertragsteuern erscheint die Quellenbesteuerung als kosteneffizienter Erhebungsweg. Dies gilt insbesondere für die Kapitalertragsteuer. Bei der Besteuerung von Überschusseinkünften liegen zum Teil widersprüchliche Ergebnisse vor. Während Bauer (1988) für die Lohnsteuer noch ein geringeres Ausmaß an Kosteneffizienz ermittelt, verursachen Überschusseinkünfte nach NRW (1997) relativ geringe Verwaltungskosten. Es ist anzumerken, dass es sich bei den Überschusseinkünften vor allem um Lohneinkommen handelt. Eine mögliche Erklärung könnte darin liegen, dass die zunehmende elektronische Datenverarbeitung gerade das Massenverfahren im Lohnsteuerbereich deutlich kostengünstiger gemacht hat. Demgegenüber weisen in der NRW-Studie die Gewinneinkünfte ein ausgesprochen ungünstiges Verhältnis von Kosten und Einnahmen auf.

Auch bei Ertragsteuern auf Unternehmensgewinne liegen zum Teil widersprüchliche Ergebnisse vor. Während die Körperschaftsteuer noch bei Bauer (1988) und Sandford et al. (1989) kosteneffizienter eingestuft wird als die Einkommensteuer, kommen Allers (1994) sowie NRW (1997) zum gegenteiligen Ergebnis. Dies könnte tendenziell für eine Abnahme der Kosteneffizienz der Unternehmensbesteuerung sprechen. Im Unterschied dazu scheint aber die Kosteneffizienz der Gewerbesteuer zwischen 1982 und 1997 gestiegen zu sein. Während bei Bauer (1988) noch Kosten von 1,9% des Aufkommens ermittelt werden, beziffert NRW (1997) dieses Verhältnis mit 0,8%.

Diese an sich widersprüchlichen Ergebnisse könnten auf methodische Unterschiede der einzelnen Studien, Schwankungen im Unternehmenssteueraufkommen, die technologische Entwicklung sowie Unterschiede in der Komplexität der einzelnen steuerlichen Regelungen zurückzuführen sein. Eine eindeutige Aussage über die Kosteneffizienz der Unternehmensbesteuerung lässt sich anhand der vorliegenden Schätzwerte somit nicht treffen. Im Hinblick auf die Gewerbesteuer bleibt allerdings festzuhalten, dass diese grundsätzlich eine Zusatzbelastung darstellt und dementsprechend die Kosteneffizienz des Gesamtsystems reduzieren dürfte. Anstelle der Gewerbesteuer könnten etwa der Körperschaftsteuersatz erhöht und § 35 EStG beseitigt werden, was im Falle der Einkommensteuer vermutlich mit einer weiteren Kostenentlastung verbunden wäre.

Als wenig kosteneffizient erweisen sich entsprechend des vorliegenden Datenmaterials die Gesellschaftsteuer, die Vermögensteuer, die Erbschaftsteuer, die Grundsteuer und die Kraftfahrzeugsteuer. Bei der Studie von Allers (1994) werden zudem Rundfunkgebühren, Importzölle und Umweltabgaben als kostenineffiziente Abgabenarten identifiziert. Es bleibt allerdings fraglich, ob sich diese Ergebnisse auf ähnliche Abgaben in Deutschland (etwa Zölle oder GEZ-Gebühren) übertragen lassen.

Aussagen zum Einfluss isolierter steuerlicher Maßnahmen auf die Verwaltungskosten lassen sich nach derzeitigem Informationsstand nur in begrenztem Umfang treffen. Untersuchungen im Rahmen des Projekts „Teststrecke Steuerrecht“ weisen darauf hin, dass es sich bei dem Schuldzinsenabzug nach § 4

Abs. 4a EStG, der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG, der Überprüfung der gesetzlichen Voraussetzungen für den Familienleistungsausgleich insbesondere bei volljährigen Kindern nach § 31f. EStG, dem Ausbildungsfreibetrag nach § 33c EStG, der Bauabzugsteuer nach §§ 48ff. EStG und den Regelungen für geringfügige Beschäftigungsverhältnisse um Vorschriften handelt, die für die Verwaltung mit einem nicht unerheblichen Mehraufwand verbunden sind.[199] Demgegenüber wird der Entfernungspauschale eine erhebliche Reduktion des Erhebungsaufwands bescheinigt.[200]

Überproportionale Verwaltungskosten sind nach dem Projekt „Teststrecke Steuerrecht" auch bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG zu verzeichnen.[201] Dies könnte sich allerdings nach der Einführung der im Projektbericht geforderten Abgeltungsteuer durchaus geändert haben. Hohe Kosten von Einzelfallprüfungen werden auch bei verbilligten Vermietungen nach § 20 Abs. 2 EStG und bei mit Vermietungen in Zusammenhang stehenden Werbungskosten identifiziert. Dies führt laut OIS III dazu, dass entsprechende Prüfungshandlungen in der Praxis häufig unterbleiben.[202]

3.2.3 Zusammenfassung der Ergebnisse

Die wesentlichen Ergebnisse des Abschnitts 3.2 sollen an dieser Stelle noch einmal kurz zusammengefasst werden. Die Kostenbelastung dürfte im Verhältnis zum Steueraufkommen durchaus erheblich sein. Orientiert man sich am RWI (2003a), Kayser et al. (2004) sowie der Finanzstatistik, dann dürfte die Summe aus steuerlichen Befolgungskosten der Wirtschaft und der Privathaushalte sowie den Verwaltungskosten des Staates im Jahr 2003 zumindest 31,5 Mrd. Euro oder 7,1% des gesamten Steueraufkommens betragen.[203] Unter Verwendung der Datenbank webskm sowie der preisbereinigten Verwaltungskosten aus der Finanzstatistik lässt sich alternativ für das Jahr 2008 eine Belastung von 32,0 Mrd. Euro oder 5,7% des Steueraufkommens ermitteln.[204] In beiden Schätzwerten sind allerdings noch nicht die Belastungen durch die Sozialversicherung (inklusive möglicher Gemeinkosten mit dem Lohnsteuersystem) berücksichtigt. Im Vergleich zu anderen Bürokratiekosten von Unternehmen stellen durch Steuern (inklusive Lohnsteuer und Sozialversicherung) verursachte Kosten einen wesentli-

---

199 Vgl. OFD München (2003), S. 11, 17, 30, 34, 44ff.; OFD München (2004), S. 14, 32ff., 37ff.

200 Vgl. OFD München (2003), S. 47f.

201 Vgl. ebenda, S. 21, 26.

202 Vgl. Bayerisches Landesamt für Steuern (2006), S. 34f., 38f.

203 Vgl. RWI (2003a), S. 192; Kayser/Clemens/Wolter/Schorn (2004), S. 124, 138; Statistisches Bundesamt (2006b), S. 576, 580; Statistisches Bundesamt (2009), S. 578.

204 Vgl. Statistisches Bundesamt (2009), S. 578, 582 sowie https://www-skm.destatis.de/webskm/online. Es wurden die Informationspflichten der in Fn. 100 aufgeführten Gesetze erfasst. Die Preisbereinigung erfolgt anhand des Erzeugerpreisindexes für Steuerberatungsleistungen des Statistischen Bundesamtes; vgl. die Anmerkungen in Fn. 98. Auf eine Preisbereinigung der Ergebnisse der Datenbank webskm wurde verzichtet, da ein entsprechendes Vorgehen hier grundsätzlich nicht vorgesehen ist.

chen Faktor dar. Insofern erweist sich die Senkung dieser Kosten als essenziell für die Reduktion bürokratischer Belastungen von Unternehmen.

Das wichtigste Ergebnis im Rahmen der Befolgungskosten dürfte in der stark zielgruppenspezifischen Belastungswirkung bestehen. Während bei Arbeitnehmern und Großunternehmen die Kostenbelastung in der Regel weniger als 1% der Einkünfte betragen dürfte, werden bei kleinen Unternehmen und Selbständigen erheblich höhere Effekte festgestellt. Diese überproportionale Belastung lässt sich auf die Degression von Fixkosten, Lerneffekte und Skalenerträge zurückführen. Ähnliche Effekte dürften auch im Rahmen der Finanzverwaltung zum Tragen kommen. Dementsprechend weisen große und finanzstarke Länder ein günstigeres Verhältnis zwischen Verwaltungskosten und Steueraufkommen auf. Zudem liegen die Kosten der Finanzverwaltung in einer gesamtwirtschaftlichen Betrachtung erheblich niedriger als die Befolgungskosten der Steuerpflichtigen. Auch dies dürfte aus der geringen Kosteneffizienz gerade der kleinen Unternehmen resultieren.

Auf kleine und mittlere Unternehmen entfallen nach Kayser et al. (2004) 84% der gesamten Bürokratiekosten der deutschen Wirtschaft. Dieser Wert dürfte im Bereich der steuerlichen Befolgungskosten noch höher liegen.[205] Dementsprechend sollten sich Vereinfachungsmaßnahmen insbesondere auf eine Entlastung von Selbständigen sowie von kleinen und mittleren Unternehmen konzentrieren. Zudem sollte sich die relativ kosteneffiziente Finanzverwaltung gerade im Verhältnis zu dieser Zielgruppe besonders serviceorientiert verhalten. Eine Überwälzung von Kosten der Finanzverwaltung auf kleine und mittlere Unternehmen würde aus gesamtwirtschaftlicher Perspektive wohl zu einem geringeren Ausmaß an Kosteneffizienz führen.

Im Hinblick auf unterschiedliche Steuerarten erweisen sich tendenziell die Ertragsteuern als wichtigster Kostenfaktor. Dies gilt insbesondere für die Befolgungskosten in angelsächsischen Staaten sowie für die Verwaltungskosten der Finanzverwaltung. Eine erhebliche Bedeutung dürfte aber durchaus auch der Umsatzsteuer sowie dem Lohnsteuer- und Sozialversicherungssystem zukommen. Die übrigen Steuerarten dürften von geringerer Bedeutung für die Gesamtbelastung sein. Insofern sollten sich Vereinfachungsmaßnahmen gerade auch auf die „großen“ Steuer- und Abgabenarten konzentrieren. Im Hinblick auf ihre Kosteneffizienz erscheinen aus Verwaltungsperspektive Verkehr- und Verbrauchsteuern tendenziell als kostengünstig, während es sich bei der Vermögensteuer, der Erbschaftsteuer, der Kraftfahrzeugsteuer und der Grunderwerbsteuer anscheinend um Steuern mit relativ hohen Verwaltungskosten handelt.

Bei den ausgeübten Befolgungsaktivitäten der Steuerpflichtigen dominiert der Dokumentationsaufwand, wobei die Beschaffung und Aufbereitung der Informationen in der Regel einen höheren Aufwand verursachen dürfte als das eigentliche Erstellen der Steuererklärung. Planungsbemühungen erweisen sich als weni-

[205] Vgl. Kayser/Clemens/Wolter/Schorn (2004), S. 138; Eichfelder/Schorn (2009a), S. 9.

ger bedeutsam. Allerdings steigt ihre Bedeutung mit der Unternehmensgröße. Insofern sollten diese Belastungen nicht grundsätzlich vernachlässigt werden, wie dies etwa im Standardkostenmodell der Fall ist. Ähnliches gilt für die Kosten von Einsprüchen, Gerichtsverfahren und Rechtsstreitigkeiten, die bei großen Unternehmen eine nicht unerhebliche Belastung darstellen. In einer gesamtwirtschaftlichen Betrachtung erscheint dennoch eine Reduktion des Dokumentationsaufwandes als das vordringlichste Anliegen.

3.3 Identifizierung von Kostenentlastungspotentialen

Im Folgenden sollen Kostenentlastungen aus den erläuterten Reformmaßnahmen quantifiziert werden. Dabei konzentrieren sich die Ausführungen den im Kapitel 2 entwickelten Mannheimer Katalog. Grundsätzlich kann mit Hilfe der Zeitwerttabelle eine Schätzung steuerlicher Befolgungskosten grundsätzlich auch dann erfolgen, wenn zumindest grobe Informationen über die entsprechenden Belastungen (etwa auf Basis der Interviews) vorhanden sind.

Eine Kostenabschätzung erscheint jedoch dann als nicht zweckmäßig, wenn aus der Komplexität der zu analysierenden Vorschriften eine Vielzahl an Einzelaktivitäten erwächst, die sich auch mit Hilfe der Zeitwerttabelle kaum noch konkretisieren lassen. Gleiches gilt für Konstellationen, in denen sich die Zahl der von einer Maßnahme betroffenen Unternehmen nur mit einer sehr großen Schätzungenauigkeit bestimmen lässt. Aus diesem Grund wurde in einigen Konstellationen auf eine Kostenabschätzung verzichtet. Da es sich bei den betroffenen Maßnahmen aber mit ausgesprochen großer Wahrscheinlichkeit nicht um die entscheidenden Kostentreiber handelt, dürfte dies nicht zu einer wesentlichen Verzerrung der Kostenabschätzung führen. Im Einzelnen wurden bei folgenden Vorschlägen auf eine Kostenabschätzung verzichtet:

- (3) Erstattungsüberschüsse bei Sonderausgaben im Jahr des Zuflusses erfassen
- (9) Anzeigepflichten bei ausländischen Beteiligungen
- (12) Betrieblicher Schuldzinsenabzug
- (17) Gruppenbesteuerung im Unternehmensteuerrecht

Als Ergänzung wird auf eine Reihe von zusätzlichen Maßnahmen eingegangen, die in den vorhergehenden Projektteilen erörtert worden sind, sich für eine Quantifizierung eignen und ein erhebliches Einsparpotential für Verwaltung und Steuerpflichtige versprechen.

Zu unterstreichen ist, dass die folgenden Quantifizierungen nicht mit präzisen Punktschätzungen verwechselt werden dürfen. Die verfügbaren Daten und Methoden erlauben zwar eine Abschätzung der etwaigen Größenordnung, aber keine präzise Messung des Vereinfachungsertrags.

3.3.1 Typisierung und Pauschalierung

Grundsätzlich dürfte sich mit einer umfassenderen Pauschalierung von Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen eine nicht unerhebliche Reduktion der steuerlichen Befolgungskosten erreichen lassen, wenn diese Pauschalen so bemessen sind, dass auf eine Einzelauflistung der Kosten verzichtet wird. Statistische Auswertungen von Slemrod (1989) machen für die USA deutlich, dass eine Einzelauflistung der Kosten für die US-amerikanische Einkommensteuer mit einem zusätzlichen Zeitaufwand von durchschnittlich 9 Stunden verbunden war.[206]

Zwar ist ein Belegnachweis in der Regel nur auf Nachfrage des Finanzamtes erforderlich. Allerdings müssen die Belege auch in den Fällen grundsätzlich gesammelt und die Werbungskosten wirtschaftlich korrekt ermittelt werden, in denen keine Belege von Seiten der Finanzbehörden angefordert werden. Damit ist grundsätzlich davon auszugehen, dass den Steuerpflichtigen unabhängig von der konkreten Vorlagepflicht im Einzelfall erhebliche Verwaltungslasten durch eine Einzelauflistung von Werbungskosten entstehen.

Allerdings handelt es sich bei der zugrundeliegenden Regelung um eine umfassende Ausgabenpauschale, während die in Deutschland verwendeten Pauschalen bestimmte Sachverhalte abdecken, wie etwa Werbungskosten von Arbeitnehmern oder bestimmte private Aufwendungen (etwa für Behinderte). Grundsätzlich dürfte es sich aber auch in Deutschland bei einer Einzelauflistung von Kosten um einen relativ aufwändigen Vorgang handeln.

Einen möglichen Berechnungsansatz bietet die Zeitwerttabelle Wirtschaft nach dem Standardkostenmodell, die hier mangels Alternativen auch auf die Kosten bzw. den Zeitaufwand der Bürger angewandt wird.[207] Demnach verursachen die Aktivitäten „Beschaffung von Daten“, „Berechnungen durchführen“ sowie die „Überprüfung der Daten und Eingaben“ in komplexen Fällen einen Zeitaufwand von 4 Stunden und 45 Minuten. In mittleren Fällen wird dieser Aufwand mit 40 Minuten veranschlagt. Bewertet man diesen Zeitaufwand mit dem Durchschnittswert entsprechend der Tariftabelle für die deutsche Wirtschaft,[208] dann lassen sich die entsprechenden Kosten mit einer Bandbreite von 20 Euro bis 134 Euro angeben. Veranschlagt man für die Werbungskostenpauschale den Durchschnitt aus beiden Werten, dann ergeben sich pro Fall Befolgungskosten von 77 Euro.

Demgegenüber beziffern die befragten Praxisvertreter die Ersparnis durch einen Verzicht auf eine Einzelauflistung der Werbungskosten auf etwa 20% der Ge-

---

206 Vgl. Slemrod (1989), S. 17.

207 Vgl. Nationaler Normenkontrollrat/Geschäftsstelle Bürokratieabbau (2008), S. 45.

208 Vgl. ebenda , S. 47. Auch wenn dieser Stundensatz von 30,20 Euro grundsätzlich für die Bewertung von Befolgungskosten der Unternehmen vorgesehen ist, stellt er einen geeigneten Wertansatz dar, soweit Freizeit und Arbeitszeit als Substitute betrachtet werden können. Allers (1994), S. 147 verwendet in den Niederlanden einen vergleichbaren Maßstab für die Befolgungskosten der privaten Haushalte.

samtbelastung einer Steuererklärung. Nach dem RWI (2003a) betrugen die Kosten für eine Einkommensteuererklärung bei Arbeitnehmereinkünften im Jahr 1997 durchschnittlich 448 DM.[209] Preisbereinigt[210] würde sich hier für das Jahr 2009 ein Wert von 253 Euro ergeben. Nach dieser Kalkulation resultieren aus einer Einzelauflistung der Kosten Belastungen von 51 Euro. Verwendet man den Durchschnitt beider Werte, dann können pro Einzelfall 64 Euro eingespart werden, soweit von der Werbungskostenpauschale Gebrauch gemacht wird.

Nach eigenen Berechnungen auf Basis der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2004 war in 12,9 Mio. Fällen eine Einzelauflistung der Werbungskosten erforderlich. Dies entspricht bei dem eingangs erläuterten Kostensatz einer Belastung von 827 Mio. Euro. Im Jahr 2009 dürfte dieser Wert noch zugenommen haben, da die Werbungskosten konjunkturbedingt gestiegen sind, während die Werbungskostenpauschale konstant geblieben ist.

Nach Untersuchungen des hessischen Finanzministeriums könnte die Anzahl der Haushalte, die sonstige Werbungskosten steuerlich geltend machen und Fahrtkosten aufweisen, um 57% gesenkt werden, wenn die Werbungskostenpauschale in drei Teilpauschalen für Fahrtkosten, Kosten für Computer und sonstige Werbungskosten aufgeteilt wird.[211]

Es ist darauf hinzuweisen, dass eine Aufgliederung der Werbungskostenpauschale in mehrere Teilpauschalen mit nicht unerheblichen Mitnahmeeffekten und Steuermindereinnahmen zulasten der öffentlichen Haushalte verbunden sein kann. Im Fall abgeltender Pauschalen (etwa für Computer) ist allerdings auch die umgekehrte Konstellation denkbar, da in diesem Fall der Abzug von Aufwendungen, die über dem Wert der Pauschale liegen, nicht mehr möglich ist.

Nach der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2004 existieren 10,4 Mio. Haushalte, die sowohl Fahrtkosten als auch andere Werbungskosten steuerlich geltend machen. Geht man davon aus, dass diese Zahl um 57% reduziert werden kann und multipliziert diesen Betrag mit dem obigen Schätzwert für die Werbungskostenpauschale, dann ergibt sich eine Kostenersparnis von 380 Mio. Euro.

Eine Vereinfachung dürfte auch die abgeltende Pauschale für gemischt genutzte Computer von 100 Euro darstellen. Die Anzahl von Computern in Privathaushalten wie auch die Möglichkeiten der Freizeitnutzung dieser Geräte hat stetig zugenommen. Derzeit nutzen 76% der Bundesbürger einen privaten PC. Nach neuerer Rechtsprechung des BFH sind zudem die Kosten der beruflichen Nutzung für diese Geräte anteilig abzugsfähig.[212]

---

209 Vgl. RWI (2003a), S. 196.

210 Für den Zeitraum 1997 bis 2003 wird der Verbraucherpreisindex für Einzelhandel und Kraftfahrzeughandel verwendet, da hier noch kein Index für Steuerberatungsdienstleistungen vorliegt; vgl. http://www.destatis.de/jetspeed/portal/cms/Sites/destatis/Internet/DE/Content/Statistiken/Zeitreihen/WirtschaftAktuell/Basisdaten/Content75/vpi130a,templateId=renderPrint.psml, 17.07.2010, 11.15 Uhr. Vgl. zur Preisbereinigung anhand des Erzeugerpreisindexes für Steuerberatungsdienstleistungen Fn. 98.

211 Vgl. Hessisches Finanzministerium (2010), S. 45.

212 Vgl. ebenda, S. 43.

Geht man vorsichtig davon aus, dass 38% (50% von 76%) der Personen, die auch nach der oben erläuterten Neuregelung der Kostenpauschalen noch sonstige Werbungskosten geltend machen, eine Aufteilung der Kosten vornehmen, dann würden nach der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2004 entsprechende Berechnungen in 1,8 Mio. Fällen anfallen. Diese Fälle dürften einen deutlich geringeren Aufwand verursachen als die Werbungskostenpauschale im Allgemeinen.

Die durch Computer verursachten Werbungskosten stellen regelmäßig nur einen Anteil der allgemein geltend gemacht Belastung durch die Werbungskostenpauschale dar. Geht man davon aus, dass in den Fällen, die eine entsprechende Aufteilung vornehmen, etwa 20% des Zeitaufwands auf diese Aktivitäten entfallen, dann würde sich unter Verwendung des allgemeinen Kostensatzes der Wirtschaft[213] eine Ersparnis durch die Einführung der abgeltenden Pauschale für Computer von 23 Mio. Euro ergeben.

Weiterhin lassen sich anhand der faktisch anonymisierten Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2004 Aussagen im Hinblick auf mögliche abgeltende Kostenpauschalen herleiten. Die Kosten einer doppelten Haushaltsführung werden laut einer Hochrechnung dieser Statistik in 445.888 Fällen ausgewiesen, soweit die Werbungskostenpauschale von 920 Euro überschritten wird. Dementsprechend könnte eine Einzelauflistung bei einer abgeltenden Pauschale in einer entsprechenden Anzahl von Fällen vermieden werden. Unterstellt man hier eine ähnliche Belastung wie bei der Werbungskostenpauschale im Allgemeinen,[214] dann lässt sich ein Kostenentlastungspotential von 29 Mio. Euro ermitteln.

Allerdings wäre eine entsprechende Maßnahme auch mit erheblichen Verteilungswirkungen verbunden. Nach der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2004 liegen die durchschnittlichen Kosten einer doppelten Haushaltsführung von 5.359 Euro nicht allzu erheblich über der entsprechenden Standardabweichung von 4.173 Euro.

Weiterhin wird innerhalb des Mannheimer Katalogs eine Reduktion der Einzelsätze für Verpflegungsmehraufwendungen sowie eine Vereinfachung des entsprechenden Verfahrens vorgeschlagen. Nach der Faktisch Anonymisierten Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2004 werden in etwa 1,6 Mio. Fällen, in denen die sonstigen Werbungskosten die in Zukunft vorgesehene Pauschale von 300 Euro übersteigen, Verpflegungsmehraufwendungen geltend gemacht.

Grundsätzlich handelt es sich bei der Ermittlung von Verpflegungsmehraufwendungen um eine relativ aufwändige Werbungskostenposition. Daher wird unterstellt, dass allein für diese Aktivitäten derselbe Aufwand von 64 Euro pro Fall entsteht wie für die Werbungskostenpauschale im Allgemeinen. Unter diesen Annahmen ergibt sich eine Gesamtbelastung für Verpflegungsmehraufwendungen von 102 Mio. Euro. Unterstellt man weiterhin, dass diese Kosten durch

---

213 Vgl. Nationaler Normenkontrollrat/Geschäftsstelle Bürokratieabbau (2008), S. 47.

214 Dies entspricht der Annahme, dass es sich beim Nachweis der Kosten einer doppelten Haushaltsführung um einen relativ aufwändigen Vorgang handelt.

eine Vereinfachung der gesetzlichen Regelungen um 20% gesenkt werden könnten, dann würde sich ein Kostensenkungspotential von 20 Mio. Euro ergeben.

Aus Vereinfachungsperspektive dürfte neben den Maßnahmen aus dem Mannheimer Katalog auch die Pauschalierung von Fahrtkosten von Bedeutung sein. In diesem Zusammenhang zeigen Untersuchungen von DeLuca et al. (2005), dass die zeitliche Belastung eines kleinen US-Unternehmens um etwa 34% zunimmt, wenn ein Fahrtenbuch geführt wird.[215] Nach den Untersuchungen des RWI liegen die durchschnittlichen Befolgungskosten einer Einkommensteuererklärung bei etwa 16 Stunden. Überträgt man das Verhältnis der Kosten der verschiedenen Arten von Selbständigen (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, Selbständige Arbeit) auf den Zeitaufwand und gewichtet diesen mit dem Anteil der Selbständigen an der Gesamtstichprobe, dann lässt sich pro Selbständigen ein durchschnittlicher Zeitaufwand von etwa 43 Stunden ermitteln.[216]

Bezogen auf diese Größe würde die Führung von Fahrtenbüchern zu einem zusätzlichen Aufwand von 14,6 Stunden führen. Nach Aussagen unserer Interviewpartner erscheint sogar ein Wert von 27,5 Stunden als realistisch.[217] Die Kosten für die Führung eines Fahrtenbuches können nach diesen Ansätzen auf 443 Euro bis 851 Euro pro Einzelfall geschätzt werden.[218] Dies unterstreicht die ausgesprochen hohe Belastungswirkung, die von einem Fahrtenbuch ausgeht. Dementsprechend sollte der Gesetzgeber soweit wie möglich auf Regelungen verzichten, die die Führung eines Fahrtenbuches notwendig machen.

Daher sollte die 1-%-Regelung möglichst auf sämtliche gemischt genutzten Kraftfahrzeuge ausgeweitet werden. Allerdings liegen nach der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2004 keine Informationen vor, wie viele Fahrtenbücher in Deutschland geführt werden. Folglich wird hier auf eine weiterführende Quantifizierung verzichtet.

3.3.2 Kinderbetreuungskosten

Die komplexe Neuregelung zu Kinderbetreuungskosten wurde bereits in zahlreichen steuerlichen Literaturbeiträgen kritisiert.[219] Die Aufteilung der Beträge in Sonderausgaben und „Wie-Betriebsausgaben“ bzw. „Wie-Werbungskosten“ erscheint für die Betroffenen als untransparent und ist mit zusätzlichen Nachweispflichten verbunden. Bei einem Verzicht auf diese Differenzierung könnte die Anlage Kind um gut eine Seite verringert werden. Nach Untersuchungen des Statistischen Bundesamtes werden in Deutschland etwa 1,2 Mio. Kinder in Kin-

---

215 Vgl. DeLuca/Greenland/Guyton/Hennessy/Kindlon (2005), S. 89.
216 Eigene Berechnungen auf Basis von RWI (2003a), S. 197ff., 332.
217 Im Rahmen der Interviews wurden 10 Minuten pro Arbeitstag veranschlagt. Multipliziert man dies mit 220 Arbeitstagen, dann ergibt sich der oben angegebene Wert.
218 Vgl. Nationaler Normenkontrollrat/Geschäftsstelle Bürokratieabbau (2008), S. 45ff.
219 Vgl. inter alia Hechtner/Hundsdoerfer (2006), S. 308.

dertageseinrichtungen betreut, deren Familien von einer Reform dieser Regelung profitieren könnten.[220]

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass aufgrund der Differenzierung zwischen Sonderausgaben und „Wie-Betriebsausgaben“ bzw. „Wie-Werbungskosten“ folgende Standardaktivitäten anfallen: „Beschaffung von Daten“, „Formulare ausfüllen, Beschriftung, Kennzeichnung“, „Überprüfung der Daten und Eingaben“, „Kopieren, Archivieren, Verteilen“. Geht man von einer mittleren Komplexität der Aktivitäten aus, dann resultiert hieraus ein zusätzlicher Zeitaufwand von 32 Minuten pro Einzelfall.

Bewertet man diesen Zeitaufwand mit dem allgemeinen Wertansatz von 30,20 Euro laut Tariftabelle Wirtschaft[221] und multipliziert das Ergebnis mit der Anzahl an betroffenen Kindern, dann würde sich eine gesamtwirtschaftliche Kostenentlastung von 19 Mio. Euro durch die geplante gesetzliche Neuregelung ergeben.

3.3.3 Vereinfachung des § 2 Abs. 5b Satz 2 EStG

Aufgrund der Regelung in § 2 Abs. 5b Satz 2 EStG wird eine Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen in denjenigen Fällen notwendig, in denen außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden. Hierdurch wird die vom Gesetzgeber ursprünglich beabsichtigte Vereinfachungswirkung der Abgeltungsteuer faktisch konterkariert.

Auf Basis der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2004 lassen sich 2,9 Mio. Steuerpflichtige identifizieren, die Einnahmen aus Kapitalvermögen über 801 Euro[222] haben und zugleich außergewöhnliche Belastung geltend machen. Für diese Fälle muss nach Einführung der Abgeltungsteuer eine entsprechende „Schattenveranlagung“ der Kapitaleinkünfte durchgeführt werden. Da allerdings entsprechende Schattenrechnungen auch aus zahlreichen anderen Gründen durchgeführt werden, wird unterstellt, dass bei einer Abschaffung von § 2 Abs. 5b Satz 2 EStG nur in 50% der Fälle keine Einkünfte aus Kapitalvermögen ermittelt werden müssten.

Wie nationale und internationale Befragungsdaten dokumentieren, stellen Einkünfte aus Kapitalvermögen eine komplexe und damit beratungs- und kostenintensive Einkunftsart dar.[223] Dementsprechend ist den erläuterten Fällen zu erwarten, dass eine nicht unbeträchtliche Kostenbelastung anfällt. Die Kosten einer Einkommensteuererklärung, die hauptsächlich aus Kapitaleinkünften besteht, lassen sich nach den Simulationsergebnissen des RWI für das Jahr 1997 mit 404 DM beziffern, wobei hier Dokumentationstätigkeiten noch nicht berücksichtigt

---

220 Vgl. Hessisches Finanzministerium (2010), S. 15.

221 Vgl. Nationaler Normenkontrollrat/Geschäftsstelle Bürokratieabbau (2008), S. 47.

222 Auf eine Preisbereinigung wurde an dieser Stelle im Sinne einer vorsichtigen Schätzung verzichtet, da die Zinssätze seit dem Jahr 2004 erheblich gesunken sind.

223 Vgl. Pope/Fayle (1990), S. 32f.; Heinhold (2004), S. 455.

sind. Preisbereinigt[224] ergibt sich für das Jahr 2009 ein entsprechender Wert von 230 Euro. Dieser Wertansatz erscheint im Verhältnis zu den empirisch ermittelten Schätzwerten des RWI (2003a) als eher konservativ.[225]

Verwendet man diese Größe als Basis, dann ergibt sich aus der erläuterten Maßnahme ein Kostenentlastungspotential von 333 Mio. Euro.

3.3.4 Einführung von Pflegeheimpauschbeträgen

Die Einführung eines Pflegeheimpauschbetrages würde ähnlich den Vorschlägen zur Pauschalierung von Werbungskosten zu einer Reduktion möglicher Einzelnachweise in den einzelnen Steuererklärungen führen. Geht man davon aus, dass die Dokumentation von Pflegeheimkosten in den betroffenen Fällen mit einem ähnlichen Aufwand verbunden ist wie eine durchschnittliche Dokumentation von Werbungskosten (vgl. Abschnitt 3.3.1), dann würden in diesen Fällen Kosten von 64 Euro anfallen. Da es sich hier aber um eine vorsichtige Schätzung der Kostenentlastungspotentiale handelt, soll im Folgenden von 50% dieses Wertes ausgegangen werden.

In Deutschland sind derzeit 2,25 Mio. Personen pflegebedürftig.[226] Von diesen Personen sind 709.000 Personen in Pflegeheimen untergebracht.[227] Allerdings dürften diese Aufwendungen derzeit nicht in jedem Fall auch steuerlich geltend gemacht werden. Unterstellt man, dass in 70% dieser Fälle eine steuerlich bedingte Einzelauflistung dieser Kosten erforderlich ist, dann könnten durch die Einführung eines Pflegeheimpauschbetrages Befolgungskosten von 15 Mio. Euro eingespart werden.

3.3.5 Vereinfachung des Familienleistungsausgleichs und des Sonderbedarf-Freibetrags (§ 33a Abs. 2 EStG)

Wie in den Vorschlägen des Hessischen Ministeriums der Finanzen (2010) bereits thematisiert wurde, erweist sich die Dokumentation der Einkünfte und Bezüge eines volljährigen Kindes in den meisten Fällen als unnötig. Faktisch werden durch diese Maßnahme aber die Familien von 3,5 Mio. Kindern in Deutschland mit Befolgungskosten belastet.[228]

Im Rahmen dieser Regelungen dürfte sowohl bei den (erwachsenen) Kindern als auch bei deren Eltern ein Zeitaufwand anfallen, der zum Teil auch durch die innerfamiliäre Kommunikation verursacht wird. Der Umfang der notwendigen

---

224 Für den Zeitraum 1997 bis 2003 wurde der Verbraucherpreisindex für Einzelhandel und Kraftfahrzeughandel verwendet, da hier noch kein Index für Steuerberatungsdienstleistungen vorliegt; vgl. http://www.destatis.de/jetspeed/portal/cms/Sites/destatis/Internet/DE/Content/Statistiken/Zeitreihen/WirtschaftAktuell/Basisdaten/Content75/vpi130a,templateId=renderPrint.psml, 17.07.2010, 11.15 Uhr. Vgl. zur Preisbereinigung anhand des Erzeugerpreisindexes für Steuerberatungsdienstleistungen Fn. 98.

225 Vgl. RWI (2003a), S. 197ff.

226 Vgl. Institut für Demoskopie Allensbach (2009), S. 1.

227 Vgl. Hessisches Finanzministerium (2010), S. 19.

228 Vgl. ebenda, S. 6f, 25.

Aktivitäten dürfte stark vom Einzelfall abhängen. Falls keine wesentlichen Einkünfte und Bezüge des Kindes generiert worden sind erweist sich im Wesentlichen eine Bestätigung dieses Umstandes sowie das Ausfüllen eines entsprechenden Formulars als ausreichend. In komplexeren Fällen kann aber faktisch auch eine vereinfachte Form der steuerlichen Einkünfteermittlung notwendig werden.

Dementsprechend wird im Folgenden unterstellt, dass es sich um eine Aktivität mit mittlerem Komplexitätsgrad handelt. Neben der „Beschaffung von Daten" sowie „Aufbereitung von Daten" dürften auch „Formulare ausfüllen, Beschriftung, Kennzeichnung", „Berechnungen durchführen", „Überprüfung der Daten und Eingaben" sowie „Datenübermittlung und Veröffentlichung" notwendig werden. Bewertet man diese 64 Minuten mit dem Durchschnittswert nach der Tariftabelle Wirtschaft,[229] dann resultiert aus dem Wegfall des Nachweises eine Kostenersparnis von 113 Mio. Euro.

3.3.6 Vorausgefüllte Steuererklärungen

Nach den Daten des webskm entfällt ein beträchtlicher Anteil der Befolgungskosten von Unternehmen auf Steuererklärungen und -voranmeldungen. Dies entspricht grundsätzlich auch dem Ergebnis in Abschnitt 3.2.1. Im Rahmen der Umsatzsteuer werden nach den vorhandenen Informationen 3,6 Mrd. Euro durch die Abgabe von Steuererklärungen und 460 Mio. Euro durch Umsatzsteuervoranmeldungen verursacht. Bei der Gewerbesteuer entfallen gemäß webskm Befolgungskosten von 1,5 Mrd. Euro und bei der Körperschaftsteuer Kosten von 1,3 Mrd. Euro auf Steuererklärungen.[230] Bei der Einkommensteuer liegen keine entsprechenden Schätzwerte vor. Insofern vernachlässigt das webskm bisher anscheinend die Kosten, die sich durch Steuererklärungen von deutschen Personengesellschaften und Einzelunternehmen ergeben. Die Kosten der Steuererklärungen von Überschusseinkunftsarten werden ebenfalls nicht erfasst, da es sich hier um Belastungen der Bürger und nicht um Belastungen der Wirtschaft handelt.

Unter Berücksichtigung des hohen Detaillierungsgrades der Steuergesetzgebung wird unterstellt, dass es sich bei dem Ausfüllen der Steuererklärung um eine komplexe Aktivität handelt. Als Standardaktivitäten werden die „Beschaffung von Daten", die „Aufbereitung von Daten", „Formulare ausfüllen, Beschriftung, Kennzeichnung", „Berechnungen durchführen" sowie die „Überprüfung der Daten und Eingaben" berücksichtigt. Daraus resultiert ein durchschnittlicher Zeitaufwand von 7,25 Stunden pro Steuererklärung. Unterstellt man den allgemeinen Kostenansatz der Wirtschaft pro Arbeitszeit[231] sowie eine Gesamtzahl von 25,7

---

229 Vgl. Nationaler Normenkontrollrat/Geschäftsstelle Bürokratieabbau (2008), S. 45, 47.

230 Vgl. die Angaben des webskm zu folgenden Informationspflichten: ID-IP 200610130849254, ID-IP 200610130849251, ID-IP 200610021116331, ID-IP 200608101020431.

231 Vgl. Nationaler Normenkontrollrat/Geschäftsstelle Bürokratieabbau (2008), S. 47. Bei dieser Berechnung ist zu berücksichtigen, dass es sich zumindest bei einem Teil der Steuerpflichtigen um selbständige Wirtschaftssubjekte handelt. Diese dürften auch die mit Abstand komplexesten Steuererklärungen haben.

Mio. Steuererklärungen,[232] dann ermitteln sich die Befolgungskosten der Einkommensteuererklärung mit etwa 5,6 Mrd. Euro.

Im Rahmen des Koalitionsvertrages wurde beschlossen, dass dem Bürger in Zukunft vorausgefüllte Steuererklärungen zur Verfügung gestellt werden müssten, in denen die bisherigen Informationen der Verwaltung bereits verzeichnet sind. Neben den biographischen Angaben umfasst dies bei Arbeitnehmern etwa die im Rahmen des Lohnsteuerabzugs übertragenen Informationen des Arbeitgebers. Angesichts der Ergebnisse der Experteninterviews erscheint es als nicht unangemessen, hier pro Einkommensteuererklärung eine entsprechende Zeitersparnis von 5% des Aufwands zu unterstellen. Damit könnte auf gesamtwirtschaftlicher Basis eine Kostenreduktion von 281 Mio. Euro erreicht werden.

Im Rahmen der Umsatzsteuererklärungen entstehen insgesamt Befolgungskosten von 3,6 Mrd. Euro.[233] Geht man davon aus, dass dieser Aufwand durch die Verwendung vorausgefüllter Steuererklärungen auf Basis der Steuervoranmeldungen um 5% reduziert werden könnte, dann würde sich ein Einsparpotential von 178 Mio. Euro ergeben.

3.3.7 Dokumentationspflichten bei internationalen Unternehmen

In der Datenbank webskm werden die Bürokratiekosten der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung mit insgesamt 9,8 Mio. Euro angegeben. Allerdings erscheint dieser Wert als zu niedrig angesetzt, wenn man ihn mit internationalen Befragungsdaten vergleicht. Nach der länderübergreifenden Studie der European Communities (2004) werden Unternehmen mit einer Verrechnungspreisdokumentation signifikant stärker durch Befolgungskosten belastet als vergleichbare Unternehmen.

Je nach Schätzergebnis steigt die Kostenbelastung eines Unternehmens um 135% bis 178% an, wenn Verrechnungspreise zu dokumentieren sind.[234] Allerdings sollten diese Schätzwerte mit einer gewissen Vorsicht interpretiert werden, da in dieser Analyse nur unzureichend für die Größe der befragten Unternehmen kontrolliert wird. Aber auch andere internationale Untersuchungen dokumentieren eine Zusatzbelastung von Unternehmen bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten um mehr als 140%.[235]

Demgegenüber werden laut webskm Kosten einer Dokumentation allgemeiner Informationen über Beteiligungsverhältnisse, Geschäftsbetrieb und Organisationsaufbau bei Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AStG auf 2,51 Euro pro Fall beziffert. Die Erstellung einer Verrechnungspreisanalyse bei Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Per-

---

232 Vgl. die entsprechenden Angaben des Statistischen Bundesamtes für das Steuerjahr 2004 unter http://www.destatis.de/jetspeed/portal/cms/Sites/destatis/Internet/DE/Navigation/Statistiken/Finanzen Steuern/Steuern/LohnEinkommensteuer/SteuernEinkommen.psml. 17.07.2010, 11.30 Uhr.

233 Vgl. die Angaben zur ID-IP 200610130849254 in der Datenbank webskm.

234 Vgl. European Communities (2004), S. 41f.

235 Vgl. inter alia Slemrod/Venkatesh (2002), S. 29.

sonen im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AStG ist demnach mit Kosten von 317 Euro pro Einzelfall verbunden.[236] Da es sich bei den betroffenen Betrieben allerdings regelmäßig um Großunternehmen handeln dürfte, ist von einer erheblich größeren Belastung im Einzelfall auszugehen.

Grundsätzlich lassen sich die Befolgungskosten von deutschen Unternehmen auf Basis des Nettoumsatzes U nach der Formel $73{,}15 \cdot U^{0{,}347}$ schätzen.[237] Grundsätzlich erscheint die Annahme nicht unrealistisch, dass etwa 35% dieser Kosten auf Ertragsteuern entfallen.[238] Weiterhin wird unterstellt, dass eine Verrechnungspreisdokumentation diese durchschnittliche Belastung um 50% der Untergrenze des oben angegebenen Schätzwertes erhöht (also 67,5%). Geht man zudem vorsichtig davon aus, dass die Umsätze von betroffenen Unternehmen bei durchschnittlich 100 Mio. Euro liegen,[239] dann würde sich ein Mindestwert der Belastung durch die Verrechnungspreisdokumentation für die 11.163 betroffenen Unternehmen gemäß webskm von 10.317 Euro pro Fall oder insgesamt 115 Mio. Euro ergeben.

Diese Belastungen dürften sich durch eine Anhebung der Grenzwerte nach § 6 GAufzV erheblich reduzieren lassen. Dabei hängt das tatsächliche Einsparpotential grundsätzlich von zwei Aspekten ab. Zum einen resultiert die Anzahl der entlasteten Unternehmen aus der Höhe des gewählten Grenzwertes. Zum anderen stellt sich die Frage, wie häufig bei den unter dem Grenzwert liegenden Kleinunternehmen dennoch eine Dokumentation der Verrechnungspreise angefordert werden sollte.

Hier ist grundsätzlich abzuwägen zwischen dem erzielbaren Kostensenkungspotential auf der einen Seite und dem potentiellen Verlust an Steueraufkommen durch Verrechnungspreisgestaltungen auf der anderen Seite. Anstelle einer Konzentration auf potentielle Problem- und Verdachtsfälle wird nach dem derzeitigen Rechtsstand eine umfassende Dokumentation der Verrechnungspreise faktisch für sämtliche mittleren und größeren deutschen Unternehmen obligatorisch gemacht, was mit erheblichen Verwaltungslasten verbunden ist.

Aus dieser Perspektive könnte eine Reduktion an Befolgungskosten womöglich auch ohne eine erhebliche Gefährdung an Steueraufkommen zu erreichen sein. Geht man davon aus, dass sich die Kosten durch die vorgeschlagenen Regelungen um 25% senken lassen, dann würde sich ein Kostenentlastungspotential von 29 Mio. Euro ergeben.

---

236 Vgl. die entsprechenden Angaben zur ID-IP 200608171028251 sowie zur IP-ID 200608171028254.

237 Vgl. Eichfelder (2010a), S. 117.

238 Dies entspricht in etwa dem Durchschnittswert für den Anteil der Ertragsteuern in Tabelle 3. Zudem ist zu berücksichtigen, dass die Kosten der Sozialversicherung (und damit vermutlich auch die Gemeinkosten der Lohnsteuer) nicht in der Schätzgleichung berücksichtigt sind. Die Kosten der Umsatzsteuer werden entsprechend den Angaben in Abschnitt 3.3.8 mit etwa 50% beziffert. Damit würden 15% auf sonstige Steuern entfallen.

239 Tatsächlich ist anzunehmen, dass eine erhebliche Anzahl der betroffenen Unternehmen Umsätze in Milliardenhöhe tätigt. Kennzahlen über die Umsätze der betroffenen Unternehmen sind jedoch nicht verfügbar.

3.3.8 Ausweitung der Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG

Eine weitere Möglichkeit zur Reduktion von steuerlichen Befolgungsaktivitäten stellt die Erhöhung der Freigrenze für Kleinunternehmer nach § 19 UStG dar. Eine entsprechende Erhöhung erscheint gerade bei denjenigen Fällen als angemessen, in denen die steuerlichen Befolgungskosten das generierte Steueraufkommen pro Einzelfall deutlich überschreiten. Entsprechende Fallkonstellationen lassen sich auf Basis der Berechnungen von Eichfelder (2010b) analysieren.

Nach dieser Studie lassen sich die umsatzsteuerlichen Befolgungskosten von kleinen Unternehmen preisbereinigt[240] mit Hilfe des Nettoumsatzes U als $128{,}56 \cdot 0{,}5 \cdot U^{0{,}309}$ bestimmen.[241] Das erzielbare Steueraufkommen ermittelt sich demgegenüber als Nettoumsatz multipliziert mit dem Steuersatz von 19%[242] vermindert um Vorsteuerbeträge. Nach Angaben des statistischen Bundesamtes betrug die geltend gemachte Vorsteuer im Jahr 2007 84,2% der geschuldeten Umsatzsteuer. Dementsprechend können nur 15,8% der vereinnahmten Umsatzsteuer als Nettosteueraufkommen gelten.[243] Vergleicht man dieses Steueraufkommen mit den daraus resultierenden Befolgungskosten von kleinen Unternehmen, so ergeben sich folgende Ergebnisse:

Tabelle 14: Befolgungskosten der Umsatzsteuer

Umsatz in €	Steueraufkommen in €	Befolgungskosten in €	Kosten pro Aufkommen
20.000 €	601.0 €	1.371.3 €	228.2%
25.000 €	751.3 €	1.469.1 €	195.6%
30.000 €	901.5 €	1.554.3 €	172.4%
35.000 €	1.051.8 €	1.630.1 €	155.0%
40.000 €	1.202.1 €	1.698.8 €	141.3%
45.000 €	1.352.3 €	1.761.7 €	130.3%
50.000 €	1.502.6 €	1.820.0 €	121.1%
55.000 €	1.652.8 €	1.874.4 €	113.4%
60.000 €	1.803.1 €	1.925.5 €	106.8%
65.000 €	1.953.3 €	1.973.7 €	101.0%
70.000 €	2.103.6 €	2.019.5 €	96.0%
75.000 €	2.253.9 €	2.063.0 €	91.5%
80.000 €	2.404.1 €	2.104.5 €	87.5%
85.000 €	2.554.4 €	2.144.3 €	83.9%
90.000 €	2.704.6 €	2.182.5 €	80.7%
95.000 €	2.854.9 €	2.219.3 €	77.7%
100.000 €	3.005.1 €	2.254.8 €	75.0%

240 Vgl. zur Preisbereinigung die Angaben in Fn. 98.

241 Eigene Berechnungen auf Basis von Eichfelder (2010b), S. 17ff. In der Gleichung wird implizit ein Anteil der umsatzsteuerlichen Befolgungskosten von 50% unterstellt. Berücksichtigt man, dass die Kosten der Sozialversicherung (inklusive möglicher Gemeinkosten in Zusammenhang mit der Lohnsteuer) in dieser Schätzung nicht enthalten sind, und dass auf die Umsatzsteuer nach dem Standardkostenmodell über 75% der gesamten Bürokratiekosten von Unternehmen entfallen, dann erscheint dieser Prozentsatz eher als nicht unrealistisch.

242 Die Problematik ermäßigt besteuerter Umsätze wird hier aus Vereinfachungsgründen vernachlässigt.

243 Vgl. Statistisches Bundesamt (2009), S. 627.

Anhand dieser Übersicht wird deutlich, dass der durchschnittliche Wert der steuerlichen Befolgungskosten bei einem Unternehmen mit einem Umsatz von 20.000 Euro das erwartete Steueraufkommen um 118% übersteigt. Dabei sind Kosten der Finanzverwaltung, die bei kleinen Unternehmen ebenfalls überproportional im Verhältnis zum Steueraufkommen sein dürften,[244] noch nicht mitberücksichtigt. Es ist offenkundig, dass eine Form der Steuererhebung, die deutlich höhere Kosten produziert als sie Steueraufkommen generiert, als Verschwendung von volkswirtschaftlichen Ressourcen zu charakterisieren ist.

Anhand der vorliegenden Ergebnisse sollte die Freigrenze für Kleinunternehmer zumindest bis auf einen Nettoumsatz von 50.000 Euro (ohne Einbeziehung der Umsatzsteuer) erhöht werden. Durch ein entsprechendes Vorgehen könnten nach der Umsatzsteuerstatistik 2007 29,1% der umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen vollständig von entsprechenden Befolgungsaktivitäten befreit werden.[245]

Unterstellt man, dass im Durchschnitt dieser Unternehmen ein Umsatz von 34.065 Euro[246] generiert wird, dann würde die Befreiung von 914.943 Unternehmen zu einer Ersparnis an Befolgungskosten von etwa 1,5 Mrd. Euro führen. Der Ausfall an Umsatzsteuer aus einer entsprechenden Maßnahme würde hingegen voraussichtlich nur etwa 785 Mio. Euro betragen.[247]

Da sich die vereinnahmte Umsatzsteuer jedoch negativ auf die Ertragsteuern auswirkt,[248] stellt auch dieser Wert eine Überschätzung des faktischen Verlusts an Steueraufkommen dar. Zudem ist zu berücksichtigen, dass sich auch die Befolgungskosten der Steuerpflichtigen aufgrund ihrer steuerlichen Abzugsfähigkeit negativ auf das Steueraufkommen auswirken.[249] Unterstellt man hinsichtlich dieser beiden Effekte einen durchschnittlichen Ertragsteuersatz von 25%,[250] dann reduziert sich der faktische Nettosteuerausfall aus einer Erhöhung der Freigrenze für Kleinunternehmer auf 219 Mio. Euro. In diesem Kontext ist weiterhin zu be-

---

244 Auch im Rahmen der Steuererhebung ist davon auszugehen, dass Skaleneffekte generiert werden können. Dementsprechend dürften bei kleinen Unternehmen höhere Erhebungskosten im Verhältnis zum Steueraufkommen anfallen.

245 Vgl. Statistisches Bundesamt (2009), S. 626.

246 Dieser Wert ergibt sich, wenn die durchschnittlichen Umsätze der betreffenden Zielgruppe aus der Umsatzsteuerstatistik 2000 mit Hilfe der Bruttowertschöpfung konjunkturbereinigt werden; vgl. zur Entwicklung der Bruttowertschöpfung zwischen 2000 und 2009 die entsprechenden Angaben unter http://www.destatis.de/jetspeed/portal/cms/Sites/destatis/Internet/DE/Content/Statistiken/Zeitreihen/WirtschaftAktuell/VolkswirtschaftlicheGesamtrechnungen/Content100/vgr210a,templateId=renderPrint.psml, 15.07.2010, 10.30 Uhr.

247 Dieser Wert ergibt sich durch Anwendung des Anteils von 0,6% nach der Umsatzsteuerstatistik 2007 auf das Steueraufkommen 2008 von 130,8 Mrd. Euro. Von einer Bezugnahme auf das Steueraufkommen 2009 wurde aufgrund der konjunkturellen Situation sowie der ungewöhnlich niedrigen Einfuhrumsatzsteuer in diesem Kalenderjahr abgesehen.

248 Die Umsatzsteuer geht als durchlaufender Posten in die steuerliche Gewinnermittlung ein und ist somit faktisch von der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage abzugsfähig.

249 Vgl. Tran-Nam/Evans/Walpole/Ritchie (2000), S. 233.

250 Dies entspricht dem Grenzsteuersatz bei einem zu versteuernden Einkommen von etwa 15.000 Euro.

achten, dass eine entsprechende Maßnahme auch zu Kostenentlastungen bei der Finanzverwaltung führen dürfte, was die Nettobelastung des Staates weiter reduziert.

Nach Untersuchungen der Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen resultieren 13,2% der Verwaltungskosten der Länder aus der Umsatzsteuer. Durch die vorliegende Maßnahme ließe sich die Fallzahl im Rahmen der Umsatzsteuer um 29,1% senken. Da es sich aber eher um die kleinen und einfachen Fälle handelt, dürfte die Kostenbelastung nicht im selben Ausmaß zurückgehen. Unterstellt man vereinfachend, dass sich durch die Reduktion der Fallzahlen eine Kostenentlastung von etwa 14,5% (also 50% von 29,1%) erreichen ließe, so würde dies einem Volumen an Verwaltungskosten von etwa 123 Mio. Euro entsprechen.[251] Zusammenfassend ließe sich somit die Kostenbelastung um etwa 1,6 Mrd. Euro reduzieren.

In einen ähnlichen Kontext fällt auch die Erhöhung der Grenzwerte nach § 18 Abs. 2 UStG mit dem Ziel einer erheblichen Senkung der Anzahl der Umsatzsteuervoranmeldungen. Nach der Umsatzsteuerstatistik 2007 entfallen auf Umsätze bis 250.000 Euro (ohne Umsatzsteuer) 71,1% der Umsatzsteuerpflichtigen aber nur 3,6% des Steueraufkommens.[252]

Unterstellt man einen Steuersatz von 19%, dann würde bei vierteljährlichen Umsatzsteuervoranmeldungen für Unternehmen mit einem Nettoumsatz von bis zu 250.000 Euro die Anzahl der Umsatzsteuervoranmeldungen um etwa 42% zurückgehen.[253] Dies würde einem Grenzwert nach § 18 Abs. 2 UStG von 47.500 Euro entsprechen.

Bei einem Anheben des Grenzwertes auf 50.000 Euro dürfte somit – auch aufgrund der ermäßigt besteuerten Umsätze – die Anzahl der Umsatzsteuervoranmeldungen weiter sinken. Auch bei vorsichtiger Schätzung ist davon auszugehen, dass die Anzahl der Umsatzsteuervoranmeldungen zumindest um 45% reduziert werden könnte. Auch wenn in diesem Fall der Aufwand für die verbleibenden Steuervoranmeldungen steigen dürfte, erscheint es nicht als unrealistisch, dass dadurch die Kostenbelastung um etwa 25% vermindert werden könnte. Dies entspräche einem Volumen an Befolgungskosten von etwa 115 Mio. Euro.

Aufgrund der niedrigeren Bearbeitungszahlen dürfte zudem auch die Höhe der Verwaltungskosten zurückgehen. Unterstellt man vereinfachend, dass Umsatzsteuervoranmeldungen im Rahmen der Steuererhebung nur einen Aufwand von durchschnittlich 5 Minuten verursachen, dann könnten bei einem unterstellten Stundensatz von 30,20 Euro[254] die Verwaltungskosten durch eine entsprechende Maßnahme um 30 Mio. Euro reduziert werden.

---

251 Als Ausgangsgröße werden 70,8% der Kosten der Finanzverwaltungen der Länder gemäß Statistisches Bundesamt (2009), S. 588 berücksichtigt; vgl. zur Preisbereinigung die Anmerkungen in Fn. 98.

252 Vgl. Statistisches Bundesamt (2009), S. 626

253 Vgl. eigene Berechnungen auf Basis von Statistisches Bundesamt (2009), S. 625ff.

254 Vgl. Nationaler Normenkontrollrat/Geschäftsstelle Bürokratieabbau (2008), S. 45ff.

3.3.9 Vorsteuerabzug vereinfachen

Die Kosten des Vorsteuerabzugs nach § 15 UStG werden in der Datenbank webskm nicht im Detail quantifiziert. Ausnahmen bilden hier der Antrag auf Vorsteuervergütung nach § 18 Abs. 9 UStG sowie die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG, die in der Summe mit Befolgungskosten von 791.000 Euro beziffert werden.[255]

Nach Untersuchungen von Plamondon & Associates dürfte der Vorsteuerabzug eine erhebliche Belastung darstellen, auf die etwa 50% des Zeitaufwands kleiner kanadischer Unternehmen durch die Umsatzsteuer entfallen.[256] Die hohe Komplexität des Vorsteuerabzugs zeigt sich auch dann, wenn man die Kosten einer Bruttoumsatzsteuer mit den Kosten einer Nettoumsatzsteuer vergleicht. Nach der Tabelle 3 in Kapitel 3.2.1 entfallen auf eine Bruttoumsatzsteuer zwischen 2% und 8% der Gesamtkosten, während eine Nettoumsatzsteuer mehr als 20% der Befolgungskosten verursachen dürfte.

Anhand dieser Kennzahlen erscheint es als vorsichtige Annahme, dass etwa 25% der Befolgungskosten der Umsatzsteuer direkt oder indirekt durch den Vorsteuerabzug bedingt sind. Geht man davon aus, dass durch die im Mannheimer Katalog erläuterten Maßnahmen etwa 5% der Kosten eingespart werden könnten, dann würde sich hieraus eine Entlastung von 180 Mio. Euro ergeben.

3.3.10 Reduktion der Differenzierung in den Umsatzsteuersätzen

Im Hinblick auf die Effekte ermäßigter Steuersätze dokumentieren die Untersuchungen von Sandford et al. (1981) eine signifikant höhere Belastung von Unternehmen, die mit mehr als einem Steuersatz kalkulieren.[257] Allerdings dürften sich die entsprechenden Schätzungen aufgrund des großen zeitlichen Abstands nicht mehr auf die aktuelle Situation in Deutschland übertragen lassen. Es kann jedoch festgehalten werden, dass Probleme, wie sie etwa bei der Abgrenzung einer Lieferung von Lebensmitteln und dem Verzehr an Ort und Stelle bestehen, zu erheblichen Mehrbelastungen führen.

Insgesamt ergeben sich im Rahmen der Aktivität „Ausstellen von Rechnungen“ laut Standardkostenmodell Belastungen durch die Umsatzsteuer von 2,5 Mrd. Euro.[258] Neben der Ermittlung der Umsatzsteuerpflicht sowie der Kontrolle der notwendigen Rechnungsangaben stellt die Qualifikation des korrekten Umsatzsteuersatzes einen wesentlichen Bestandteil dieser umsatzsteuerlichen Aktivitäten dar. Dies dürfte insbesondere dann gelten, wenn Abgrenzungsprobleme vorhanden sind.

---

255 Vgl. die Angaben zur ID-IP 200610130849258 sowie zur ID-IP 200610121135421.

256 Vgl. Wurts (1995), Rz. 14.31.

257 Vgl. Sandford/Godwin/Hardwick/Butterworth (1981), S. 62f. Auch Bannock/Albach (1987), S. 33f., 46ff. argumentieren in ähnlicher Art und Weise.

258 Vgl. die Angaben zur ID-IP 200608310931373.

Geht man davon aus, dass sich durch eine weitgehende Reduktion der Abgrenzungsfragen zwischen ermäßigter Besteuerung und Vollbesteuerung etwa 5% der Kosten einsparen ließen, dann würde dies einer Senkung von Befolgungskosten um etwa 127 Mio. Euro entsprechen. Diese Entlastung würde vor allem Branchen zu Gute kommen, die mit mehreren Umsatzsteuersätzen kalkulieren müssen und in denen es häufiger zu Abgrenzungsproblemen bei der Ermittlung des geeigneten Umsatzsteuersatzes kommt. Beispiele wären etwa Cateringleistungen, Hoteldienstleistungen, Geschenkkörbe und anderes mehr. Ein erheblicher Abgrenzungsbedarf bei ermäßigten Steuersätzen dürfte auch im Rahmen von gemeinnützigen Tätigkeiten bestehen.

3.3.11 Lohnsteuer und Sozialversicherung

In Deutschland werden die Sozialversicherungsbeiträge wie auch die Lohnsteuer jeweils auf den Arbeitslohn von nichtselbständig Beschäftigten erhoben. Allerdings weisen sowohl der verwendete Arbeitslohnbegriff als auch die Bemessungsgrundlagen, Zahlungstermine sowie die Aufbewahrungs- und Mitwirkungspflichten beträchtliche Unterschiede auf. Zudem werden für beide Abgabensysteme parallele Instanzenzüge (Sozialgerichtsbarkeit und Finanzgerichtsbarkeit) sowie Verwaltungsbehörden (Finanzverwaltung und Sozialversicherungsträger) betrieben. Auch die entsprechenden Softwarelösungen sind derzeit nicht aufeinander abgestimmt.

Dieser Aufbau von Parallelstrukturen stellt aus volkswirtschaftlicher Perspektive eine nicht unerhebliche Verschwendung von Ressourcen dar. Letztlich ließen sich zahlreiche Informationspflichten und Befolgungsaktivitäten vermeiden oder zumindest stark vereinfachen, wenn der Staat sich hier um eine stärkere Vereinheitlichung der bestehenden Institutionen bemühen würde. Eine erhebliche Umverteilung oder ein wesentlicher Verlust von Steueraufkommen wäre demgegenüber wohl nicht zu befürchten. Ein entsprechendes Vorgehen findet sich etwa in den Niederlanden, in denen die Lohnabgaben (sogenannte Loonheffingen) weitestgehend in einem vereinheitlichten und damit kosteneffizienten Verfahren durch die Finanzbehörden erhoben werden.[259]

Nach Angaben des webskm lassen sich die Befolgungskosten aus Lohnsteuer und Sozialversicherung mit insgesamt 656 Mio. Euro quantifizieren.[260] Dieser Wert erscheint jedoch im Verhältnis zu anderen Untersuchungen als ausgesprochen niedrig. Nach Untersuchungen von Kayser et al. (2004) betragen die Befolgungskosten deutscher Unternehmen durch Steuern, Sozialversicherungen, Ar-

---

259 Vgl. Belastingdienst (2009).

260 Einbezogen wurden in diesen Schätzwert die Informationspflichten folgender Vorschriften: Arbeitsentgeltverordnung, Datenerfassungs- und Übermittlungsverordnung, lohnsteuerlich bedingte Informationspflichten im Einkommensteuergesetz, Lohnsteuerdurchführungsverordnung, Sachbezugsverordnung, Gesetz zur Bekämpfung der Schwarzarbeit und der illegalen Beschäftigung, Viertes Sozialgesetzbuch, Vermögensbildungsdurchführungsverordnung.

beitsrecht/Arbeitsschutz, Statistiken und Umweltrecht 46,0 Mrd. Euro. Preisbereinigt ergibt sich für 2009 ein Wert von 49,5 Mrd. Euro.[261]

Von diesen Kosten entfallen etwa 14,6 Mrd. Euro auf die Sozialversicherung.[262] Da sich diese Belastungen nur schwer von den Befolgungskosten der Lohnsteuer abgrenzen lassen dürften, kann dieser Wert als Untergrenze für das gesamte Lohnsteuer- und Sozialversicherungssystem gelten. Auch wenn die Einführung von elektronischen Informations- und Kommunikationstechnologien zu einer Senkung der Befolgungskosten der Arbeitgeber geführt haben dürfte, ist kaum anzunehmen, dass diese Belastungen inzwischen auf nur noch 656 Mio. Euro oder 4,5% des oben genannten Schätzwertes gesunken sind.

Im Rahmen der ausgewerteten Untersuchungen konnten die bürokratischen Belastungen durch Lohnsteuer und Sozialversicherung als ein wesentlicher Bestandteil der gesamten Befolgungskosten von Unternehmen identifiziert werden. Im Durchschnitt der in der Tabelle 3 erfassten Studien umfassen diese Belastungen 25,6% der gesamten Befolgungskosten. Dies entspricht weitgehend dem Anteil von 29,4% für die Sozialversicherung der bei Kayser et al. (2004)[263] ausgewiesen wird. Demgegenüber entfallen nach dem webskm nur etwa 3,4% der Gesamtbelastung von 19,2 Mrd. Euro auf das Lohnsteuer- und Sozialversicherungssystem. Auch dies dokumentiert die wohl erhebliche Unterschätzung dieser Belastungen durch das Standardkostenmodell.

Geht man vereinfachend davon aus, dass durch bisherige Maßnahmen (insbesondere ELSTER sowie die Schaffung eines integrierten, vollautomatisierten Melde- und Beitragsverfahrens für die Sozialversicherung[264]) die Befolgungskosten von Lohnsteuer und Sozialversicherung um bereits 25% gesenkt werden konnten (dies impliziert die Erreichung des Bürokratieabbauziels der Bundesregierung in diesem Bereich), dann würde sich entsprechend der Daten von Kayser et al. (2004) immer noch eine Belastung von 10,9 Mrd. Euro ergeben. Es sei angemerkt, dass es sich hier eher um einen vorsichtigen Schätzwert handelt, da bisherige statistische Auswertungen noch keine signifikanten Kostensenkungen durch den Einsatz von ELSTER ermitteln konnten.[265]

Die erzielbaren Skalenerträge einer Vereinheitlichung von Lohnsteuer und Sozialversicherung werden von den befragten Personen zum Teil als erheblich (bis zu 40%) eingestuft. Geht man im Sinne einer vorsichtigen Schätzung davon aus, dass diese Kosten nur um 10% gesenkt werden könnten, so ergibt sich ein Potential von 1,1 Mrd. Euro. Ein derart hohes Einsparpotential dürfte allerdings nur dann zu realisieren sein, wenn das Lohnsteuer- und Sozialversicherungssystem

---

261 Vgl. zur Preisbereinigung anhand des Erzeugerpreisindexes für Steuerberatungsdienstleistungen Fn. 98.

262 Vgl. Kayser/Clemens/Wolter/Schorn (2004), S. 132f., 138f.

263 Vgl. ebenda.

264 Vgl. die Angaben zur ID-IP 200611060914225 im webskm.

265 Dies wurde bereits angesprochen; vgl. insbesondere Eichfelder/Schorn (2009a), S. 13ff. und Eichfelder/Schorn (2009b), S. 48f.

im Hinblick auf den Arbeitslohnbegriff, die Bemessungsgrundlagen, die Zahlungsfristen, die Verwaltungsstrukturen, die Betriebsprüfungen und die Mitwirkungs- und Aufbewahrungspflichten sowie die Verarbeitungssoftware aufeinander abgestimmt würden. Zielstellung müsste somit ein weitgehend automatisiertes und vollständig integriertes Abgabensystem für Arbeitslöhne sein.

Ähnlich hohe Kostenentlastungen dürften in diesem Fall auch bei den Finanzbehörden und den Sozialversicherungsträgern zu realisieren sein, wenn es hier zu einer stärkeren Integration der Verwaltungsverfahren kommt. Allerdings liegen derzeit nur relativ ungenaue Kenntnisse über den Anteil der Lohnsteuer an den gesamten Verwaltungskosten vor. Nach Bauer (1988) betragen diese Belastungen etwa 8,3% der Gesamtkosten der Finanzverwaltung. Geht man davon aus, dass bei den Sozialversicherungsträgern zumindest ebenso hohe Kosten anfallen, dann würde sich preisbereinigt für die Behörden ein Kostensenkungspotential von 136 Mio. Euro ergeben.[266]

Auch wenn eine möglichst weitgehende Vereinheitlichung von Lohnsteuer und Sozialversicherung als zweckmäßig erscheint, sind nur ausgewählte Einzelmaßnamen aus dieser Problematik in den Mannheimer Katalog eingeflossen. Der Hintergrund dieses Vorgehens besteht darin, dass es sich bei einer Vereinheitlichung von Lohnsteuer und Sozialversicherung um ein umfassendes Projekt handelt, dass kurzfristig kaum umsetzbar erscheint.

Dementsprechend sollte sich bei einer Zusammenführung von Lohnsteuerprüfung und Prüfung der Sozialversicherungsträger nur ein Teil der erläuterten Einsparpotentiale für Unternehmen und Verwaltungsbehörden realisieren lassen. Die Bedeutung der Betriebsprüfung für die Befolgungskosten von Unternehmen ist stark größenabhängig. Während bei kleinen Unternehmen nur ein sehr geringer Teil der Kosten auf diesen Aspekt entfällt, stellt die Betriebsprüfung bei großen Unternehmen eine erhebliche Belastung dar.

Nach Colmar Brunton (2005) entfallen bei kleinen Unternehmen in Neuseeland 5% bis 7% der Kosten auf die Kooperation mit der Verwaltung, wobei Betriebsprüfungen hier nur einen Teilaspekt darstellen. Demgegenüber werden nach Slemrod/Blumenthal (1996) 12% der Gesamtbelastung von großen bis sehr großen US-Unternehmen allein durch die Betriebsprüfung verursacht.[267] Gemäß Slemrod/Venkatesh (2002) entfallen bei kleinen bis mittleren US-Unternehmen zwischen 1% und 4% der Kosten auf Betriebsprüfungen sowie zwischen 2% und 4% auf Anfragen der Finanzverwaltung.[268]

Geht man entsprechend zu diesen Befragungsdaten davon aus, dass die Betriebsprüfung etwa 2,5% der Gesamtkosten durch das Lohnsteuer- und Sozialversicherungssystem verursacht, dann könnte sich durch eine Vereinheitlichung die-

---

266 Vgl. zur Preisbereinigung anhand des Erzeugerpreisindexes für Steuerberatungsleistungen Fn. 98. Als Ausgangsgröße für die Kosten der Finanzverwaltung werden 70,8% des Wertes gemäß Statistisches Bundesamt (2009), S. 583f. verwendet.

267 Vgl. Slemrod/Blumenthal (1996), S. 423; Colmar Brunton (2005), S. 39.

268 Vgl. Slemrod/Venkatesh (2002), S. S. 19ff., 46ff.

ses Vorgehens eine Reduktion der Befolgungskosten von 27 Mio. Euro und eine Senkung der Erhebungskosten um 3 Mio. Euro erreichen lassen, wenn weiterhin ein Kostensenkungspotential von 10% unterstellt wird.

3.3.12 Bewertungsvereinfachungen in der Erbschaftsteuer

Nach Angaben des webskm entfallen auf die Erbschaftsteuer insgesamt Befolgungskosten von etwa 85 Mio. Euro.[269] Angesichts der Aussagen von Praktikern im Rahmen der Schnellumfrage über die stark zunehmende Komplexität der Erbschaftsteuer erscheint es allerdings als zweifelhaft, ob dieser Wert der realen Kostenbelastung der Wirtschaft entspricht.

Nach Auskunft der Interviewpartner kann etwa eine Unternehmensbewertung nach IDW S1 mit Kosten zwischen 10.000 Euro und 100.000 Euro (in einzelnen Fällen auch deutlich höhere Werte) verbunden sein. In einem vereinfachten Ertragswertverfahren, das das Erbschaftsteuergesetz als Alternative anbietet, fallen demgegenüber nach Schätzung der Interviewpartner nur etwa 10% dieser Kosten an (1.000 Euro bis 10.000 Euro). Der Steuerpflichtige kann dieses vereinfachte Verfahren allerdings nur dann wählen, wenn dies nicht zu einer erheblichen Wertabweichung führt, wobei das Gesetz nicht genauer spezifiziert was eine erhebliche Wertabweichung darstellt.

Demgegenüber werden entsprechend der Angaben des webskm durch die Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens bei Anteilen an Kapitalgesellschaften und bei Betriebsvermögen Befolgungskosten von etwa 529.000 Euro verursacht.[270] Bei 7.000 Fällen entspricht dies einer Belastung von 72 Euro pro Einzelfall, was einem Anteil von 7,2% der oben genannten Wertuntergrenze entspricht. Auf die Kosten im Rahmen einer Unternehmensbewertung nach IDW S1 wird im webskm nicht eingegangen. Damit lässt sich festhalten, dass die Kosten der erbschaftsteuerlichen Bewertung von Betriebsvermögen im Standardkostenmodell nicht erfasst bzw. massiv unterschätzt werden.

Ähnliche Probleme dürften auch bei der Bewertung der Belastungen durch die erbschaftsteuerliche Begünstigung von Betriebsvermögen vorliegen. Die Befolgungskosten, die aus der jährlichen Prüfung der Voraussetzungen für begünstigtes Vermögen resultieren, werden hier mit 103.000 Euro (Veräußerung) bzw. 331.000 Euro (Lohnsumme) angegeben.[271] Bezogen auf den Einzelfall entspricht dies einem Aufwand von jeweils etwa 5,70 Euro. Diese Werte erscheinen angesichts der nicht unbedingt einfachen Prüfungshandlungen kaum als realistisch. Die in der Beratungspraxis stark thematisierte und aufwändige Prüfung der Voraussetzungen für die Begünstigung von Verwaltungsvermögen wird hingegen in der Datenbank nicht weiter thematisiert.

---

269 Einbezogen werden hier die Informationspflichten des Erbschaftsteuergesetzes, der Erbschaftsteuerdurchführungsverordnung sowie die auf die Erbschaftsteuer entfallenden Pflichten des Bewertungsgesetzes.

270 Vgl. die Angaben zu ID-IP 2009090813063711.

271 Vgl. die Erläuterungen zur ID-IP 2009090813063704 bzw. 2009090813063703.

Unter Berücksichtigung der Aussagen von Beratungspraktikern dürfte es insbesondere von Bedeutung sein, die Attraktivität des vereinfachten Ertragswertverfahrens zu erhöhen. Pro Einzelfall könnten so Kostensenkungen von mindestens 9.000 Euro (nach der oben angegebenen Wertuntergrenze) erreicht werden. In der Regel dürfte sich aber eine höhere Kostenentlastung realisieren lassen. Geht man hier von etwa 20.000 Euro aus, dann entspricht dies bei 7.000 Fällen, die in der Datenbank webskm für das vereinfachte Ertragswertverfahren vorgesehen sind,[272] einem Volumen von 140 Mio. Euro. Andernfalls ist zu befürchten, dass diese Unternehmen entgegen den Annahmen von webskm eine deutlich kostenträchtigere Unternehmensbewertung nach IDW S1 vornehmen. Geht man vorsichtig davon aus, dass sich durch eine Reform nur die Hälfte dieser Unternehmen zu einem vereinfachten Ertragswertverfahren bewegen lässt, dann würde sich immer noch eine Kostenentlastung von 70 Mio. Euro erzielen lassen.

Aus dieser Perspektive erscheint es dringend geboten, die Attraktivität des vereinfachten Ertragswertverfahrens nach §§ 199ff. BewG zu erhöhen. In der Unternehmenspraxis dürfte ein entsprechendes Verfahren nur dann angewandt werden, wenn sich dadurch keine wesentlich höhere Erbschaftsteuerbelastung ergibt. Als Maßnahme der Gegenfinanzierung könnte demgegenüber die erbschaftsteuerliche Befreiung von Betriebsvermögen in § 13a ErbStG gesenkt werden. In der Summe ließe sich in derartiger Weise wohl ein identisches Steueraufkommen zu deutlich geringeren Befolgungskosten im Einzelfall erzielen.

Ein weiterer Aspekt bei der Erbschaftsteuer sind die entsprechend der Literatur überproportional hohen Erhebungskosten der Finanzverwaltung. Nach einer Studie der Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen entfallen auf diese Steuer etwa 1,3% der Verwaltungskosten. Rechnet man dies auf die preisbereinigten[273] Kosten der Finanzverwaltung im Jahr 2009 hoch, dann ergeben sich hieraus Erhebungskosten von 118 Mio. Euro. Hier stellt sich die Frage, ob die komplexen Bewertungsvorschriften sowie das komplexe Regelwerk zur steuerlichen Begünstigung von Betriebsvermögen nicht zu einer weiteren Kostensteigerung geführt haben dürfte.

Abschließend bleibt festzuhalten, dass es sich bei der Erbschaftsteuer nach den Neuregelungen im Erbschaftsteuerreformgesetz um eine ausgesprochen kostenintensive Steuer handeln dürfte, auch wenn dies durch die Befolgungskosten nach dem Standardkostenmodell derzeit nur unzureichend zum Ausdruck kommt. Aus Perspektive der Beratungspraxis erweisen sich insbesondere die komplexen Vorschriften bei der Bewertung von Grundvermögen, Betriebsvermögen und Beteiligungen sowie die damit verbundenen Begünstigungsnormen als problematisch.

Aus volkswirtschaftlicher Perspektive stellt sich grundsätzlich die Frage nach der Zweckmäßigkeit einer Steuer, die zwar einerseits mit komplexen Bewertungs- und Begünstigungsnormen versehen ist, aber andererseits nur ein relativ

---

272 Vgl. die Angaben zur ID-IP 2009090813063711 in der Datenbank webskm.

273 Vgl. zur Preisbereinigung die Anmerkungen in Fn. 98.

geringes Aufkommen generiert. Womöglich sollte die gegenwärtige Strategie, das Betriebsvermögen faktisch von der Erbschaftsteuer auszunehmen, überdacht werden. Durch ein entsprechendes Vorgehen könnten sowohl die Kosten gesenkt als auch das Aufkommen gesteigert werden. Alternativ könnte auch eine Abschaffung der Erbschaftsteuer erwogen werden. Zur Gegenfinanzierung könnte beispielsweise der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer erhöht werden, der vermutlich eine ähnliche Zielgruppe betreffen dürfte.

Die erforderliche Anhebung des Einkommensteuersatzes würde letztlich davon abhängen, welche Zielgruppe in die Gegenfinanzierung einbezogen wird. Bei einer reinen Erhöhung des Spitzensteuersatzes von 45% wäre vermutlich eine massive Erhöhung notwendig, um die notwendigen steuerlichen Mehreinnahmen zu generieren. Diese Problematik sollte sich allerdings deutlich relativieren, wenn in die Gegenfinanzierung weitere Gruppen mit relativ hohen Einkommen einbezogen werden. Im Jahr 2004 entfiel auf Steuerpflichtige mit einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mindestens 75.000 € eine festzusetzende Einkommensteuer/Jahreslohnsteuer von 77,5 Mrd. Euro, während durch die Erbschaftsteuer 4,3 Mrd. Euro generiert wurden.[274] Dementsprechend müsste das Einkommensteueraufkommen in der entsprechenden Gruppe um 5,5% gesteigert werden, um die Ausfälle aus der Erbschaftsteuer zu kompensieren. Dies entspräche etwa einer Anhebung des Steuersatzes von 42% auf 44,3%.

Eine weitere Schwierigkeit bei einer Gegenfinanzierung der Erbschaftsteuer durch eine Erhöhung der Einkommensteuer besteht allerdings darin, dass es sich bei der Erbschaftsteuer um eine Landessteuer und bei der Einkommensteuer um eine Gemeinschaftsteuer handelt. Dementsprechend würden erhebliche Ausgleichsforderungen anfallen, die von Seiten des Bundes entweder direkt beglichen oder durch anderweitige steuerliche Zugeständnisse kompensiert werden müssten.

3.3.13 Poolabschreibungen in der Steuerbilanz

Grundsätzlich lässt sich auf Basis der Literatur die These aufstellen, dass steuerliche Abschreibungsvorschriften zu einer deutlichen Komplexitätszunahme der Besteuerungspraxis führen. Qualitative Aussagen in dieser Hinsicht liefern zahlreiche internationale empirische Untersuchungen zu steuerlichen Befolgungskosten.[275] Allerdings fehlt es an entsprechenden quantitativen Schätzwerten. Bis auf wenige Ausnahmen[276] existieren hier auch keine aussagekräftigen Schätzwerte in der Datenbank webskm. Daher soll im Folgenden auf die Angaben der Zeitwerttabelle Wirtschaft zurückgegriffen werden.

Im Rahmen einer Poolabschreibung dürften regelmäßig folgende Standardaktivitäten anfallen: „Berechnungen durchführen“, „Aufbereitung von Daten“,

274 Vgl. Statistisches Bundesamt (2009), S. 606.

275 Vgl. inter alia Slemrod/Blumenthal (1996), S. 428ff.; DeLuca/Greenland/Hennessy/Kindlon/Stavrianos (2004), S. 107 ff.

276 Dies gilt etwa für § 7 Abs. 1 S. 6 EStG; vgl. die Angaben zur ID-IP 200607141035141.

„Überprüfung von Daten und Eingaben“ sowie „Kopieren, Archivieren, Verteilen“. Da in der Regel eine Vielzahl von Wirtschaftsgütern abgeschrieben wird, außerordentliche Abschreibungen möglich sind und Abschreibungen zudem stark durch steuerliche Planungsaktivitäten beeinflusst werden, wird davon ausgegangen, dass es sich um komplexe Aktivitäten handelt. Auf dieser Basis errechnet sich im Durchschnitt ein Zeitaufwand der Poolabschreibung pro Unternehmen und Jahr von 5 Stunden.[277]

Im Gesetzentwurf für das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wird von 5.000.000 Fällen ausgegangen, die von der Poolabschreibung betroffen sind.[278] Unter Anwendung des allgemeinen Tarifs für die deutsche Wirtschaft von 30,20 Euro lässt sich auf dieser Basis eine gesamtwirtschaftliche Kostenbelastung durch eine Poolabschreibung von gerundet 755 Mio. Euro ermitteln.

Im Fall der regulären Abschreibungen wird davon ausgegangen, dass neben den erläuterten Standardaktivitäten nun zusätzlich noch die Aktivität „Beschaffung von Daten“ anfällt. Dementsprechend würde sich bei einer komplexen Aktivität der Zeitaufwand durch die Abschreibungen auf durchschnittlich 7 Stunden erhöhen. Auf dieser Basis ermittelt sich eine Belastung der Unternehmen um steuerlich motivierte Abschreibungsvorschriften von etwa 1,1 Mrd. Euro.

Bildet man die Differenz zwischen beiden Schätzwerten, dann würde sich aus der Einführung einer Poolabschreibung für sämtliche abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens eine Kostenentlastung von insgesamt 305 Mio. Euro für die Unternehmen ergeben.

3.3.14 Erhöhung der Planungssicherheit der Steuergesetzgebung

Nach Aussagen von Praxisvertretern ist sowohl bei den Steuerpflichtigen als auch bei der Verwaltung ein erheblicher Anteil von Befolgungs- und Erhebungskosten auf die häufigen Änderungen in der Steuergesetzgebung zurückzuführen, die zum Teil rückwirkend erlassen werden und damit Verwaltungsbehörden und Unternehmen unter einen nicht unerheblichen Zeitdruck setzen. Dies verdeutlichen auch die Ausführungen in Abschnitt 3.2.1. Im Durchschnitt der in der Tabelle 10 ausgewerteten Studien betragen die temporären Kosten das 1,7-fache der laufenden Befolgungskosten, die durch eine bestimmte steuerliche Neuregelung anfallen.

Diese Argumentation wird durch Untersuchungen von Eichfelder/Kegels (2010) erhärtet. Demnach weisen belgische Unternehmen, die aufgrund zeitlicher Probleme Schwierigkeiten haben, sich auf neue steuerliche Vorschriften einzustellen, im Durchschnitt etwa 15% höhere Befolgungskosten auf als vergleichbare Fälle. Berücksichtigt man weiterhin, dass etwa 46% der befragten belgischen Unternehmen über entsprechende Probleme berichten, dann lassen sich 6,7% der

[277] Vgl. Nationaler Normenkontrollrat/Geschäftsstelle Bürokratieabbau (2010), S. 45.
[278] Vgl. BT Drs. 16/4841 (2007), S. 44.

Kosten auf diesen Aspekt zurückführen.[279] Überträgt man dieses Ergebnis auf steuerliche Befolgungskosten von deutschen Unternehmen, dann erscheint bei vorsichtiger Schätzung eine Kostensenkung von etwa 2,5% des Gesamtaufwandes bei Umsetzung der erörterten Maßnahmen – einschließlich des Plädoyers für ein Beschränkung der Steuergesetzgebung auf ein Änderungsgesetz pro Jahr mit ausreichender Vorlaufzeit – als nicht unrealistisch.[280]

Orientiert man sich als Ausgangsgröße an den preisbereinigten Kostenschätzungen von Kayser et al. (2004) für die steuerlichen Befolgungskosten deutscher Unternehmen von 21,5 Mrd. Euro,[281] dann würde sich allein für diese Gruppe ein Kostensenkungspotential durch eine höhere Planungssicherheit im Steuerrecht von 537 Mio. Euro ergeben. Berücksichtigt man weiterhin eine Belastung von zumindest 10,9 Mrd. Euro aus der öffentlichen Sozialversicherung und Lohnsteuer,[282] dann ergibt sich ein Kostensenkungspotential des gesamten Abgabensystems von 810 Mio. Euro, wenn die Gesetzgebung in beiden Bereichen so aufeinander abgestimmt wird, dass für die Betroffenen kein vermeidbarer Zeitdruck entsteht.

Grundsätzlich stellt der „Aktionismus“ in der Steuergesetzgebung auch für die Finanzverwaltung eine erhebliche Belastung dar. Allerdings lässt sich das potentielle Ausmaß der Kostenreduktion auf Basis der vorhandenen Informationen nicht feststellen. Unterstellt man vereinfachend und vorsichtig, dass die Finanzverwaltung nur zu einem hälftigen Anteil (1,25%) von den entsprechenden Maßnahmen profitiert, so würde sich dennoch preisbereinigt ein nicht unerhebliches Entlastungspotential von 102 Mio. Euro ergeben.[283]

3.3.15 Stärkere Nutzung von Informations- und Kommunikationstechnologien

Der verstärkte Einsatz von elektronischen Bearbeitungstechnologien stellt in den letzten Jahren einen wesentlichen Beitrag der Verwaltung zur Reduktion von bürokratischen Belastungspotentialen dar. Eine besondere Bedeutung kommt hier der elektronischen Steuererklärung (ELSTER) zu. Im Rahmen der Sozialversicherungsbeiträge, die auf eine ähnliche Bemessungsgrundlage erhoben werden

---

279 Eigene Berechnungen auf Basis von Eichfelder/Kegels (2010), S. 18.

280 Es stellt sich zunächst die Frage, ob sich diese belgischen Ergebnisse genauso auf Deutschland übertragen lassen. Daher wird ein Abschlag von 6,7% auf 5% vorgenommen. Weiterhin wird unterstellt, dass von diesem Kostenentlastungspotential etwa die Hälfte durch die oben angegebenen Maßnahmen realisierbar ist.

281 Vgl. Kayser/Clemens/Wolter/Schorn (2004), S. 132f., 138f. sowie zur Preisbereinigung die Angaben in Fn. 98.

282 Dieser Wert ermittelt sich als preisbereinigte Kostenschätzung nach Kayser/Clemens/Wolter/Schorn (2004), S. 132, 138 vermindert um 25% und kann als Untergrenze für die Kosten des Lohnsteuer- und Sozialversicherungssystems interpretiert werden; vgl. zur Preisbereinigung die Angaben in Fn. 98.

283 Die Kosten der allgemeinen Finanzverwaltung werden mit 70,8% des Wertes in Statistisches Bundesamt (2009), S. 588 angesetzt; vgl. zur Preisbereinigung anhand des Erzeugerpreisindexes für Steuerberatungsdienstleistungen die Angaben in Fn. 98.

wie die Lohnsteuer, ist zudem auf vergleichbare Methoden einer elektronischen Datenübermittlung zu verweisen. Nach Angaben des webskm konnten etwa mit Hilfe der „Schaffung eines integrierten, vollautomatisierten Melde- und Beitragsverfahrens für die Sozialversicherung“ die Kosten von Unternehmen für die „Berechnung der Beiträge zur Sozialversicherung“ von etwa 836 Mio. Euro auf 186 Mio. Euro und für „Meldungen für sozialversicherungspflichtige Beschäftigte“ von 293 Mio. Euro auf 93 Mio. Euro gesenkt werden.[284]

Allerdings stellt sich unter Berücksichtigung empirischer Befunde die Frage, ob diese hohen prognostizierten Kostenentlastungen auch in jedem Fall in der Praxis realisiert werden konnten. Nach Untersuchungen von Eichfelder und Schorn (2009a) und Eichfelder und Schorn (2009b) lassen sich zumindest für das Jahr 2003 keine signifikant niedrigeren Befolgungskosten für Unternehmen feststellen, die im entsprechenden Zeitraum einen elektronischen Datenaustausch mit Finanzbehörden und/oder Sozialversicherungsträgern gewählt haben.[285] Auch vorläufige Untersuchungen von Eichfelder und Kegels für die Befolgungskosten von belgischen Unternehmen in den Jahren 2000, 2002, 2004 und 2006 bieten keine signifikanten Belege für ein entsprechendes Kostenentlastungspotential von elektronischen Kommunikationsformen zwischen Steuerpflichtigen und Verwaltungsbehörden.[286]

Auch wenn diese statistischen Auswertungen angesichts der Schätzungenauigkeit bei der Messung von steuerlichen Befolgungskosten nicht die Schlussfolgerung zulassen, dass keine erheblichen Kostenentlastungen durch den Einsatz von Instrumenten des elektronischen Datenaustauschs erfolgt sind, stellt sich dennoch die Frage, ob das Kostenentlastungspotential nicht in manchen Fällen allzu optimistisch beurteilt worden ist.

Wie bereits erläutert entfallen nach den preisbereinigten Werten von Kayser et al. (2004) etwa 14,6 Mrd. Euro auf die Sozialversicherung.[287] Da sich diese Belastungen nur schwer von den Befolgungskosten der Lohnsteuer abgrenzen lassen dürften, kann dieser Wert als Untergrenze für das gesamte Lohnsteuer- und Sozialversicherungssystem gelten. Demgegenüber beziffert die Datenbank webskm die Kosten der Informationspflichten nach dem SGB IV aktuell auf insgesamt 496 Mio. Euro. Dies entspricht etwa 3,4% des oben genannten Schätzwertes. Während somit die Studie von Kayser et al. (2004) im Hinblick auf die Gesamtbelastung mit steuerlichen Befolgungskosten zu ähnlichen Ergebnissen

---

284 Vgl. die Angaben des wekskm zur ID-IP 200611060914229 sowie zur ID-IP 200611060914225.

285 Vgl. Eichfelder/Schorn (2009a), S. 13ff.; Eichfelder/Schorn (2009b), S. 48f.

286 Diese Ergebnisse sind derzeit noch unveröffentlicht. Sie beruhen auf Befragungsdaten, die im Auftrag des belgischen Conseil des Ministres durch das Bureau fédéral du Plan in Brüssel erhoben worden sind; vgl. hierzu De Ville/Kegels (2002); Joos/Kegels (2004); Janssen/Kegels/Verschueren (2006); Kegels (2008).

287 Vgl. Kayser/Clemens/Wolter/Schorn (2004), S. 132f., 138f.; vgl. zur Preisbereinigung die Anmerkungen in Fn. 98.

wie das webskm kommt, ergeben sich im Bereich der Sozialversicherung gravierende Unterschiede.

In diesem Kontext ist zu berücksichtigen, dass der Anteil des Lohnsteuer- und Sozialversicherungssystems von 4,5% der Gesamtbelastung im webskm deutlich niedriger ausfällt als in sämtlichen ausgewerteten Studien in Tabelle 3. Demgegenüber liegt der entsprechende Kostenanteil nach Kayser et al. (2004) von 29,4%[288] im Rahmen des Anteils von 25,6%, der nach Tabelle 3 im Durchschnitt auf Lohnsteuer und Sozialversicherung entfällt. Auch ist zu berücksichtigen, dass Deutschland im internationalen Vergleich (gerade auch im Verhältnis zu angelsächsischen Staaten) ein relativ aufwändiges Lohnsteuer- und Sozialabgabensystem aufweisen dürfte. Diese Aspekte sprechen dafür, dass die Kosten des Sozialversicherungssystems im webskm in erheblichem Ausmaß unterschätzt werden, was eine Überschätzung des Kostenentlastungspotentials durch elektronische Kommunikationstechnologien impliziert.

Aus Sicht der Verwaltung dürfte die potentielle Kostenentlastung durch elektronische Informations- und Kommunikationstechnologien von wesentlicher Bedeutung sein. Dies wird dokumentiert durch den Umstand, dass trotz tendenziell steigender Komplexität des materiellen Steuerrechts sowie der ständig zunehmenden Fallzahlen der Anteil der Verwaltungskosten am Steueraufkommen konstant geblieben ist, während der Anteil der Personalaufwendungen an den Verwaltungskosten anscheinend sinkt.[289] Schon aus dieser Perspektive erscheint ein weiterhin verstärkter Einsatz von Informations- und Kommunikationstechnologien im Steuersystem als angebracht.

Gleichwohl sollte für zukünftige Entwicklungen darauf geachtet werden, dass die zu entwickelnden Softwarelösungen auch für die Steuerpflichtigen mit erheblichen Erleichterungen verbunden sind. Aus dieser Perspektive wäre etwa die Einführung von vorausgefüllten Steuererklärungen – soweit möglich auch für kleine Unternehmen – durchaus zu begrüßen. Gleiches dürfte für interaktive ELSTER-Formulare gelten, die neben einer Menüführung auch über Hilfe- und Informationsfunktionen verfügen.[290]

Nach den vorhandenen Messungen des webskm werden etwa 6,2 Mrd. Euro an Befolgungskosten durch das Aufbewahren von Rechnungen und 2,5 Mrd. Euro durch das Ausstellen von Rechnungen verursacht.[291] Grundsätzlich ist somit davon auszugehen, dass bei der Versendung und Archivierung von Belegen noch erhebliche Einsparungen möglich sind.

---

288 Eigene Auswertung auf Basis der Daten von Kayser/Clemens/Wolter/Schorn (2004).

289 Vgl. RWI (2003a), S. 41; Statistisches Bundesamt (2006b), S. 580ff.; Statistisches Bundesamt (2009), S. 582ff.

290 Faktisch ist das hier realisierbare Kostensenkungspotential begrenzt, da entsprechende Softwarelösungen bereits am Markt existieren. Andererseits kann nicht vorausgesetzt werden, dass sich sämtliche Steuerpflichtigen kosteneffizient verhalten und eine entsprechende Software erwerben.

291 Vgl. die Angaben zur ID-IP 200608310931373 sowie zur ID-IP 200610161145511.

Auf der anderen Seite wurde von Seiten der Interviewpartner darauf hingewiesen, dass die elektronische Archivierung von Belegen schon relativ weit vorangeschritten ist und in der Praxis auch mit erheblichen Problemen verbunden sein kann. Zudem ist davon auszugehen, dass potentielle Kostenentlastungen zumindest zum Teil durch steigende Fallzahlen konterkariert werden.[292] Aus diesem Grund wird das aus elektronischen Kommunikations- und Archivierungsmöglichkeiten realisierbare Kostensenkungspotential eher vorsichtig auf 5% der oben genannten Werte oder 435 Mio. Euro geschätzt.

Es ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung tendenziell stärker von den erläuterten Maßnahmen (hierzu zählt letztlich auch die E-Bilanz) profitiert, da sich die Unterlagen nun ohne aufwändiges Einlesen direkt elektronisch weiterverarbeiten lassen. Unterstellt man, dass sich trotz steigender Fallzahlen ein Einsparpotential von 7,5% realisieren lässt, dann würde dies zu einer Kostensenkung von preisbereinigt [293] 615 Mio. Euro führen.[294]

3.3.16 Integration der Kraftfahrzeugsteuer in die Energiesteuer

Eine Integration der Kraftfahrzeugsteuer in die Energiesteuer würde in jedem Fall zu einer Senkung der steuerlichen Erhebungs- und Befolgungskosten führen. Nach Ergebnissen des Standardkostenmodells resultieren aus der Kraftfahrzeugsteuer Befolgungskosten der Wirtschaft von etwa 80 Mio. Euro.[295] Hinzu kommen die bisher nicht erfassten Kosten der Kraftfahrzeugsteuer für die privaten Haushalte. Orientiert man sich an den Zulassungszahlen der Jahre 2006 bis 2009 und berücksichtigt Personenkraftwagen und Lastkraftwagen, wobei Lastkraftwagen als betriebliche Fahrzeuge gelten, dann entfallen 44,6% aller Fahrzeuge auf den privaten Bereich.[296] Bezogen auf die Kraftfahrzeugsteuer würde dies Kosten der Bürger von 64 Mio. Euro implizieren.

Nach den bisherigen Ergebnissen handelt es sich bei der Kraftfahrzeugsteuer um eine wenig kosteneffiziente Steuer für die Finanzbehörden. Orientiert man sich an der Studie der Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen,[297] dann dürften die Verwaltungskosten der Kraftfahrzeugsteuer etwa 3,7% der Verwaltungskos-

---

292 Auf den Trend zu steigenden Fallzahlen weist etwa das Gutachten des RWI (2003a), S. 88 hin.

293 Vgl. zur Preisbereinigung anhand des Erzeugerpreisindexes für Steuerberatungsdienstleistungen Fn. 98.

294 Im Rückgriff auf die Ausführungen in Abschnitt 3.3.2 werden nur 70,8% der Ausgaben der allgemeinen Finanzverwaltung gemäß Statistisches Bundesamt (2009), S. 588 als Erhebungskosten interpretiert.

295 Dieser Wert ergibt sich als Summe aus den Kosten der Informationspflichten aus dem Kraftfahrzeugsteuergesetz und der Kraftfahrzeugsteuerdurchführungsverordnung.

296 Die entsprechenden Kennzahlen wurden durch den Verband der deutschen Automobilindustrie zur Verfügung gestellt, dem an dieser Stelle gedankt wird.

297 Vgl. RWI (2003a), S. 58.

ten der Bundesländer betragen. Nach dieser Relation ergeben sich Verwaltungskosten der Kraftfahrzeugsteuer von 238 Mio. Euro.[298]

Nach Einschätzung des Bundesministeriums der Finanzen erweisen sich aber diese öffentlich zugänglichen Angaben zu den Erhebungskosten der Kraftfahrzeugsteuer als überhöht. Dies gilt insbesondere für die Befolgungskosten der Kraftfahrzeugsteuererklärung sowie die Kosten der öffentlichen Verwaltung. Daher soll im Folgenden ein alternativer Schätzwert ermittelt werden.

Die im webskm angegebenen Befolgungskosten der Kraftfahrzeugsteuererklärung von 47,2 Mio. Euro entsprechen pro Einzelfall einer Belastung von 44,66 Euro.[299] Geht man entsprechend den Vorgaben des Statistischen Bundesamtes zur Ex-Ante-Abschätzung von Bürokratiekosten von einem Stundensatz von 30,20 Euro aus, dann entfiele auf die Steuererklärung somit ein Zeitaufwand von 89 Minuten im Jahr.

Die Kosten der Erklärung lassen sich alternativ auf Basis der Zeitwerttabelle für die Wirtschaft bestimmen. Geht man von einem mittleren Komplexitätsniveau aus und unterstellt für die Steuererklärung die Standardaktivitäten „Beschaffung von Daten“, „Aufbereitung von Daten“, „Formulare ausfüllen, Beschriftung, Kennzeichnung“, „Überprüfung der Daten und Eingaben“ sowie „Datenübermittlung und Veröffentlichung“, dann würde sich ein Zeitaufwand pro Steuererklärung von 44 Minuten ergeben.[300] Auf dieser Basis reduzieren sich somit die Befolgungskosten der Wirtschaft und der privaten Haushalte auf insgesamt etwa 102 Mio. Euro.

Die Verwaltungskosten der Kraftfahrzeugsteuer werden nach Ausführungen des Bundesministeriums der Finanzen auf 170 Mio. Euro oder 1,9% des Steueraufkommens beziffert. Gerade im Hinblick auf das Alter der Berechnungen der Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen aus dem Jahr 1997 dürften aktuelle Angaben zu einer deutlichen Verbesserung der Schätzgenauigkeit beitragen. Allerdings können die Gutachter die Angabe von 170 Mio. Euro auf Basis der öffentlich zugänglichen Informationen nicht überprüfen. Auf Basis des alternativen Schätzwertes vermindert sich das gesamte Kostensenkungspotential durch eine Integration der Kraftfahrzeugsteuer in die Energiesteuer von den im ersten Schätzansatz ermittelten 382 Mio. Euro auf 272 Mio. Euro.

3.3.17 Verbesserung von Serviceleistungen der Finanzverwaltung

Untersuchungen von Eichfelder et al. (2010) kommen zu dem Ergebnis, dass steuerliche Befolgungskosten in einem erheblichen Ausmaß durch die Serviceorientierung der Finanzbehörden beeinflusst werden. Auf Basis von Daten aus dem Jahr 2003 lässt sich feststellen, dass Unternehmen mit einer positiven Be-

298 Als Ausgangsgröße werden 70,8% der Kosten der Finanzverwaltungen der Länder gemäß Statistisches Bundesamt (2009), S. 588 verwendet; vgl. zur Preisbereinigung Fn. 98.

299 Vgl. die Angaben zur ID-IP 200609061249051 des webskm.

300 Vgl. Statistisches Bundesamt (2008), S. 45.

wertung der Serviceorientierung der Finanzbehörden im Durchschnitt um 30,2% geringere Befolgungskosten aufweisen als vergleichbare Unternehmen. Statistische Auswertungen belgischer Daten dokumentieren zudem, dass Unternehmen, die keine ausreichenden Informationen von den Behörden erhalten, im Mittel eine um 25,7% höhere Kostenbelastung aufweisen.[301]

Aus dieser Perspektive erscheint es als essentiell, dass sich die Finanzbehörden um eine serviceorientierte Verwaltung bemühen, und dass insbesondere offene Fragen der Unternehmen zeitnah und präzise beantwortet werden. Auch wenn sich in diesem Rahmen schon durchaus positive Entwicklungen in den letzten Jahren ergeben haben,[302] verbleiben nach wie vor Verbesserungsmöglichkeiten.

Von Bedeutung erscheint hier insbesondere die umfassende und zeitnahe Beantwortung von Fragen der Steuerpflichtigen.[303] Daher sollten die Finanzbehörden auch Anfragen der Steuerpflichtigen für verbindliche Auskünfte nicht grundsätzlich als Versuch der Steuerplanung interpretieren. Wie Studien zur Inanspruchnahme von steuerlichen Beratungsdienstleistungen dokumentieren, stellt das Risikomanagement einen wichtigen Grund für die Inanspruchnahme von steuerlichen Beratungsleistungen dar.[304] Dementsprechend vertritt etwa der Jurist Roman Seer die Auffassung, dass im Rahmen der Abgabenordnung verstärkt auch Kooperationsformen wie die Tatsächliche Verständigung oder *Advanced Pricing Agreements* gesetzlich geregelt werden müssten.[305]

Die Ergebnisse von Eichfelder et al. (2010) machen deutlich, dass eine bessere Serviceorientierung der deutschen Finanzverwaltung zu einer erheblichen Senkung von steuerlichen Befolgungskosten führen kann. Geht man davon aus, dass sich durch entsprechende Maßnahmen eine gute Kooperation zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung in 10% der bisher noch nicht als positiv bewerteten Fälle erreichen lässt, dann könnten die steuerlichen Befolgungskosten um etwa 1,7% gesenkt werden.[306] Dies entspricht unter Verwendung der preisbereinigten Daten von Kayser et al. (2004) von 21,5 Mrd. Euro einem Kostensenkungspotential von 362 Mio. Euro.

Allerdings dürften entsprechende Maßnahmen auch in einem begrenzten Rahmen zu Mehrkosten der Finanzverwaltung führen. Grundsätzlich ist aber davon

---

301 Vgl. Eichfelder/Kegels/Schorn (2010), S. 15, 19.

302 Solche Maßnahmen wurden bereits im Gutachten der Bertelsmann Stiftung (2001) vorgeschlagen. Die Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen führt mittlerweile regelmäßig Evaluationen unter http://www.fm.nrw.de/allgemein_fa/presse/dokumente/20100218_buergerbefragung_sekundaerinfo.php, 13.07.2010, 18.00 Uhr durch, wobei ein Ziel darin besteht, das Serviceangebot zu verbessern. Das Finanzministerium Baden-Württemberg bietet demgegenüber eine umfassende Anzahl steuerlicher Ratgeber unentgeltlich unter der Adresse http://www.finanzministerium.baden-wuerttemberg.de/sixcms/detail.php?id=110282&print=true, 13.07.2010, 18.15 Uhr an.

303 Vgl. Eichfelder/Kegels/Schorn (2010), S. 15, 19.

304 Vgl. etwa Collins et al. (1990), S. 12. Eine Auswertung der entsprechenden Literatur findet sich bei Eichfelder (2010a), S. 101f.

305 Diese Vorschläge wurden etwa auf einem Vortrag von Herrn Seer auf dem 14. Kölner Steuerforum am 01. Juni 2010 in der IHK Köln vorgestellt.

306 Eigene Berechnungen auf Basis von Eichfelder/Kegels/Schorn (2010), S. 15.

auszugehen, dass diese zusätzlichen Verwaltungskosten wesentlich geringer ausfallen als die realisierbaren Kostensenkungspotentiale. Dies lässt sich damit begründen, dass im Rahmen der Steuerverwaltung eine höhere Kosteneffizienz besteht als bei den Haushalten und Unternehmen (vgl. auch die Erläuterungen in Tabelle 11 im Abschnitt 3.2.2).

3.3.18 Weitere Vereinfachungsmaßnahmen

Auch bei weiteren Vereinfachungsvorschlägen ist anzunehmen, dass sich erhebliche Potentiale zur Senkung der steuerlichen Befolgungs- und Verwaltungskosten bieten. Allerdings lassen sich diese Möglichkeiten angesichts fehlender Fallzahlen nur eingeschränkt auf gesamtwirtschaftlicher Ebene quantifizieren. Dennoch soll im Folgenden kurz auf diese Vorschläge eingegangen werden.

Im Hinblick auf die sogenannte Abgeltungsteuer nach § 32d EStG wurde von den Befragungsteilnehmern angemerkt, dass hier erhebliche Umsetzungsprobleme bestehen. Die Vorschrift dürfte zumindest nach Auffassung der befragten Personen kaum zu einer Vereinfachung für die Beratungspraxis geführt haben. Die an sich effiziente Form der Quellenbesteuerung scheitert wohl häufig an ausländischen Kapitaleinkünften, Gesellschafterdarlehen, privaten Darlehen oder der Kirchensteuer. Zudem ist eine Ermittlung der Kapitaleinkünfte unter Umständen notwendig, um die abzugsfähigen außerordentlichen Belastungen und Spenden zu ermitteln (vgl. auch Punkt 4 im Mannheimer Katalog).

Die Kirchensteuer wird in der Beratungspraxis als Problem gesehen, da diese an sich nicht allzu wesentliche Abgabe dazu führen kann, dass eine Veranlagung mit entsprechend hohen Zusatzkosten notwendig wird. Nach dem RWI (2003a) betragen die Kosten für eine Einkommensteuererklärung bei Kapitaleinkünften im Jahr 1997 durchschnittlich 404 DM.[307] Preisbereinigt[308] würde sich hier für das Jahr 2009 ein Wert von 230 Euro ergeben.

Als weiteres ernst zu nehmendes Problem in der Praxis wird die Besteuerung von Funktionsverlagerungen angesehen. Diese Form der Besteuerung ist für die Unternehmen mit einem hohen Ausmaß an Rechtsunsicherheit verbunden. Dabei wird zum Teil auch die Haltung der Finanzverwaltung kritisiert, die sich in Deutschland eher als Kontrollinstanz und weniger als Partner verstehen würde. Gerade im Hinblick auf die Funktionsverlagerung dürfte etwa von einer kostenfreien verbindlichen Auskunft ein positives Signal an die betroffenen Unternehmen und die Beratungspraxis ausgehen.

---

307 Vgl. RWI (2003a), S. 196.

308 Für den Zeitraum 1997 bis 2003 wurde der Verbraucherpreisindex für Einzelhandel und Kraftfahrzeughandel verwendet, da hier noch kein Index für Steuerberatungsdienstleistungen vorliegt; vgl. http://www.destatis.de/jetspeed/portal/cms/Sites/destatis/Internet/DE/Content/Statistiken/Zeitreihen/WirtschaftAktuell/Basisdaten/Content75/vpi130a,templateId=renderPrint.psml, 17.07.2010, 14.00 Uhr. Vgl. zur Preisbereinigung anhand des Erzeugerpreisindexes für Steuerberatungsdienstleistungen Fn. 98.

Zur Reduktion der Rechtsunsicherheit besteht für die Unternehmen ein Anreiz zur Inanspruchnahme von externen Gutachten, in denen die Transferpakete definiert und bewertet werden. Diese Gutachten sind mit erheblichen Kosten (nach Aussage von Praxisvertretern mindestens 100.000 Euro) verbunden. Nach Ansicht der befragten Personen könnten die Kosten für Nachweis- und Dokumentationspflichten im Rahmen der Funktionsverlagerung erheblich (etwa 20%) reduziert werden, wenn der Betrachtungszeitraum auf etwa 3 bis 5 Jahre verkürzt würde. Dies würde zudem Steuergestaltungsmöglichkeiten reduzieren. Gleiches sollte dann auch für den Zeithorizont von nachträglichen Korrekturen gelten.

Zudem sollte die Verordnung stärker an den Gesetzestext angeglichen und klarer formuliert werden. Vorgeschlagen wurde weiterhin, dass bei immateriellen Wirtschaftsgütern auch Einzelbewertungen zugelassen werden. Das aus diesen Maßnahmen realisierbare Vereinfachungspotential wird mit etwa 20% beziffert. Dies würde pro Einzelfall Befolgungskosten von mindestens 20.000 Euro entsprechen. Eine erhebliche Kostensenkung dürfte sich auch dann erreichen lassen, wenn anstelle einer Funktionsverlagerung Verrechnungspreise für Lizenzen besteuert werden. Dies würde nach Aussagen von Praxisvertretern zu einer Reduktion an Befolgungs- und Planungskosten von über 50% führen.

Reformbedarf besteht nach Aussage von Praxisvertretern auch bei der Thesauierungsbegünstigung für Personengesellschaften und Einzelunternehmen nach § 34a EStG. Probleme werden in diesem Rahmen insbesondere in der Besteuerung von Entnahmen mit dem regulären Steuersatz gesehen, wobei die Gewerbesteuer hier ebenfalls wie eine Entnahme behandelt wird. Aus diesem Grund erscheint es nicht als möglich den gesamten Gewinn ermäßigt zu besteuern, was eine erhebliche Benachteiligung gegenüber Kapitalgesellschaften darstellt. Ein weiteres Problem liegt in der Verwendungsreihenfolge von ausgeschütteten Gewinnen. Da die Thesaurierungsbegünstigung immer vorab aufzulösen ist, bestehen hier bei schwankenden Gewinnen erhebliche Risiken. Im Zweifelsfall kann sich die Thesaurierungsbegünstigung durchaus vom Steuersparmodell zur „Dummensteuer“ verwandeln. Potentielle Verbesserungsmöglichkeiten werden etwa von Schneider/Wesselbaum-Neugebauer (2010) thematisiert.[309]

Die Befolgungskosten der Thesaurierungsbegünstigung werden im webskm mit 2,2 Mio. Euro angegeben. Auch dieser Wertansatz erscheint als problematisch, da damit die Kosten pro Einzelfall auf gerade einmal 22 Euro beziffert werden. Interpretiert man die Thesaurierungsbegünstigung als komplexe Vorschrift, dann dürften sich auf Basis der Ex-Ante-Abschätzung zumindest Befolgungskosten von 219 Euro ermitteln lassen.[310] Im Einzelfall könnten aber auch noch deutlich höhere Belastungen vorliegen, da gerade die Komplexität der Steuerplanung un-

309 Vgl. Schneider/Wesselbaum-Neugebauer (2010).

310 Eigene Berechnungen auf Basis von Nationaler Normenkontrollrat/Geschäftsstelle Bürokratieabbau (2008), S. 45ff. Einbezogen werden hier folgende Standardaktivitäten: „Beschaffung von Daten“, „Aufbereitung von Daten“, „Berechnungen durchführen“, „Formulare ausfüllen, Beschriftung, Kennzeichnung“ sowie „Überprüfung der Daten und Eingaben“.

ter Anwendung dieser Vorschrift erheblich ist. Nach Aussagen von Beratungspraktikern können hier Kosten zwischen 2.000 Euro und 10.000 Euro anfallen. Unterstellt man im Durchschnitt Kosten von 1.110 Euro (also den Mittelwert aus der Untergrenze für Beratungsunternehmen und dem Wertansatz nach der Ex-Ante-Schätzung), dann lassen sich hier Planungskosten für die Thesaurierungsbegünstigung von insgesamt 109 Mio. Euro ermitteln.

3.3.19 Zusammenfassung der Kostensenkungspotentiale

Die folgende tabellarische Darstellung fasst noch einmal die wichtigsten Vereinfachungsvorschläge und die daraus resultierenden Kostensenkungspotentiale zusammen, soweit diese in den Mannheimer Katalog aufgenommen worden sind. Für nicht quantifizierte Maßnahmen wird kein Schätzwert angegeben. Es wird nach den Befolgungskosten der privaten Haushalte, der Unternehmen sowie den Verwaltungskosten des Staates (jeweils in Mio. Euro) differenziert.

Anhand der obigen Übersicht wird deutlich, dass es sich insbesondere bei der Ausweitung der Kleinunternehmerregelung, der Erhöhung der Planungssicherheit in der Steuergesetzgebung, der Neuregelung der Werbungskostenpauschale, der Abschaffung von § 2 Abs. 5b Satz 2 EStG, der Poolabschreibung in der Steuerbilanz sowie den vorausgefüllten Steuererklärungen um Maßnahmen mit einem erheblichen Kostensenkungspotential handelt.

Aus Perspektive der Unternehmen erscheinen die Kleinunternehmerregelung, die Erhöhung der Planungssicherheit sowie die Poolabschreibung, aus Perspektive der Privathaushalte hingegen die Neuregelung der Werbungskostenpauschale, die Abschaffung von § 2 Abs. 5b Satz 2 EStG sowie die vorausgefüllte Einkommensteuererklärung als interessante Maßnahmen. Die Verwaltung würde demgegenüber am stärksten von der Kleinunternehmerregelung sowie einer Erhöhung der Planungssicherheit profitieren.

Aus Perspektive des Staates dürfte insbesondere von Interesse sein, welche potentiellen Steuerausfälle bzw. Kosten sich aus den erläuterten Maßnahmen ergeben können. Es wurde bereits darauf hingewiesen, dass gerade die Ausweitung der Kleinunternehmerregelung mit Einnahmeausfällen verbunden wäre. Steuermindereinnahmen könnten zudem bei einer Neuregelung der Pauschbeträge, der Abschaffung von § Abs. 5b Satz 2 EStG und weiteren Maßnahmen anfallen. Zudem könnten Mehrkosten in der Finanzverwaltung durch Investitionen oder einen erhöhten Beratungsbedarf der Steuerpflichtigen entstehen. Dem sind jedoch Mehreinnahmen des Staates bzw. Minderausgaben durch die erläuterten Reformvorhaben gegenüberzustellen.

Tabelle 15: Kostensenkungspotentiale des Mannheimer Katalogs

Nr.	Maßnahme	Unternehmen	Haushalte	Finanzverwaltung	Summe
1.a	Neuregelung Werbungskostenpauschale	-	380	-	380
1.b	Separate Kostenpauschale für gemischt genutzte Computer	-	23	-	23
1.c	Pauschalierung doppelte Haushaltsführung	-	29	-	29
1.d	Vereinfachung Verpflegungsmehraufwendungen	-	20	-	20
2.	Kinderbetreuungskosten	-	19	-	19
3.	Erstattungsüberschüsse bei Sonderausgabenabzug im Jahr des Zuflusses erfassen	-	-	-	-
4.	Vereinfachung des § 2 Abs. 5b Satz 2 EStG	-	333	-	333
5.	Einführung von Pflegeheimpauschbeträgen	-	15	-	15
6.	Vereinfachung des Familienleistungsausgleichs und des Sonderbedarf-Freibetrags (§ 33a Abs. 2 EStG)	-	113	-	113
7.a	Vorausgefüllte Einkommensteuererklärung	-	281	-	281
7.b	Vorausgefüllte Umsatzsteuererklärung	178	-	-	178
8.	Dokumentationspflichten bei internationalen Unternehmen	29	-	-	29
9.	Anzeigepflichten bei ausländischen Beteiligungen	-	-	-	-
10.a	Ausweitung der Kleinunternehmerregelung	1.479	-	123	1.602
10.b	Reduktion der Umsatzsteuervoranmeldungen	115	-	30	145
11.	Vorsteuerabzug vereinfachen	180	-	-	180
12.	Betrieblicher Schuldzinsenabzug	-	-	-	-
13.	Reduktion der Differenzierung in den Umsatzsteuersätzen	127	-	-	127
14.	Lohnsteuer und Sozialversicherung	27	-	3	31
15.	Bewertungsvereinfachungen in der Erbschaftsteuer	70	-	-	70
16.	Poolabschreibungen in der Steuerbilanz	305	-	-	305
17.	Gruppenbesteuerung im Unternehmensteuerrecht	-	-	-	-
18.	Planungssicherheit erhöhen	810	-	102	912
-	Summe	3.320	1.213	258	4.792

Diese umfassen zunächst die prognostizierte Senkung der Verwaltungskosten von 258 Mio. Euro. Auch wenn sich Einsparungen an Personal aufgrund arbeitsrechtlicher Verpflichtungen nicht sofort auf die Liquidität der öffentlichen Haushalte auswirken dürften, stellen sie längerfristig eine Form der Gegenfinanzierung von möglichen Steuerausfällen dar.

Hinzu kommen Gegenfinanzierungseffekte, die sich durch eine Reduktion von steuerlichen Befolgungskosten ergeben und so das zu versteuernde Einkommen erhöhen. Wie bereits erläutert, sind steuerliche Befolgungskosten (etwa als Betriebsausgaben einzustufende Steuerberatungskosten) zumindest bei Unternehmen grundsätzlich von der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage abzugsfähig.

Zudem können Umsatzsteuerbeträge, die auf Vorleistungen für steuerliche Befolgungsaktivitäten beruhen (wie z.B. entsprechende Beratungskosten) grundsätzlich als Vorsteuer geltend gemacht werden. Aus dieser Überlegung lässt sich direkt die Schlussfolgerung ziehen, dass eine Abnahme der insgesamt geltend gemachten Befolgungskosten grundsätzlich zu einer Erhöhung des Steueraufkommens führt. Auch aus dieser Perspektive hat der Staat ein grundsätzliches Interesse an einer Reduktion von Befolgungskosten, da er über das Steuersystem an potentiellen Kostenentlastungen partizipiert.

Schließlich führen auch die im nächsten Kapitel geschätzten positiven Wachstumseffekte mittel- und langfristig zu Mehreinnahmen. Zwar werden die aufgrund dieser Faktoren resultierenden positiven Aufkommenseffekte in ihrer Summe nicht quantifiziert. Trotzdem erscheint es plausibel, dass die beschriebenen Mehreinnahmen langfristig ausreichen, um zumindest die wichtigsten der erläuterten Reformvorhaben (insbesondere die Erhöhung der Freigrenze für Kleinunternehmer nach § 15 EStG) zu finanzieren. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass nicht alle der erörterten Reformvorschläge mit steuerlichen Mindereinnahmen verbunden sind. So dürften sich etwa durch eine Reduktion der ermäßigt besteuerten Lieferungen und Leistungen im Rahmen der Umsatzsteuer erhebliche steuerliche Mehreinnahmen erzielen lassen.

4 Gesamtwirtschaftliche Bewertung

4.1 Kostenkategorien, Wachstumswirkungen und Kriterien der Priorisierung

Die bisherigen Analysen in den vorausgehenden Kapiteln haben bereits eine Vielzahl an qualitativen und quantitativen Einsichten zur Priorisierung von Vereinfachungsmaßnahmen erbracht. Die Quantifizierung in Kapitel 3 hat deutlich gemacht, dass bei aller unabdingbaren Komplexität des deutschen Steuersystems dennoch Vereinfachungen vorstellbar sind, welche die Kosten der Besteuerung auch in einer makroökonomisch nicht unbedeutenden Größenordnung dauerhaft absenken würden. In diesem Kapitel stehen nun die mittel- und langfristigen gesamtwirtschaftlichen Folgen der Steuervereinfachung im Fokus, die aus wirtschaftspolitischer Sicht zentral sind. Dazu wird zunächst die bereits einleitend eingeführte Typologie der Kosten der Besteuerung aufgegriffen und der Zusammenhang der verschiedenen Kostenarten untereinander beleuchtet. Im zweiten Schritt wird konzeptionell erklärt, wie diese Kosten wirtschaftliches Wachstum beeinflussen, während im dritten Schritt die Wachstumseffekte von Steuervereinfachungen, die diese Kosten senken, empirisch untersucht werden. Im vierten Schritt wird erläutert, anhand welcher qualitativer volkswirtschaftlicher Kriterien Maßnahmen zur Steuervereinfachung priorisiert werden können und somit zusätzliche Einsichten zu den quantitative Hinweisen erbringen können.

4.2 Typologie der Kosten der Besteuerung

Diese Studie basiert wie in Kapitel 1 dargelegt auf einem umfassenden Verständnis der Kosten der Besteuerung. Die Unterscheidung zwischen den vier zentralen Komponenten wird nochmals in Abbildung 3 zusammengefasst.

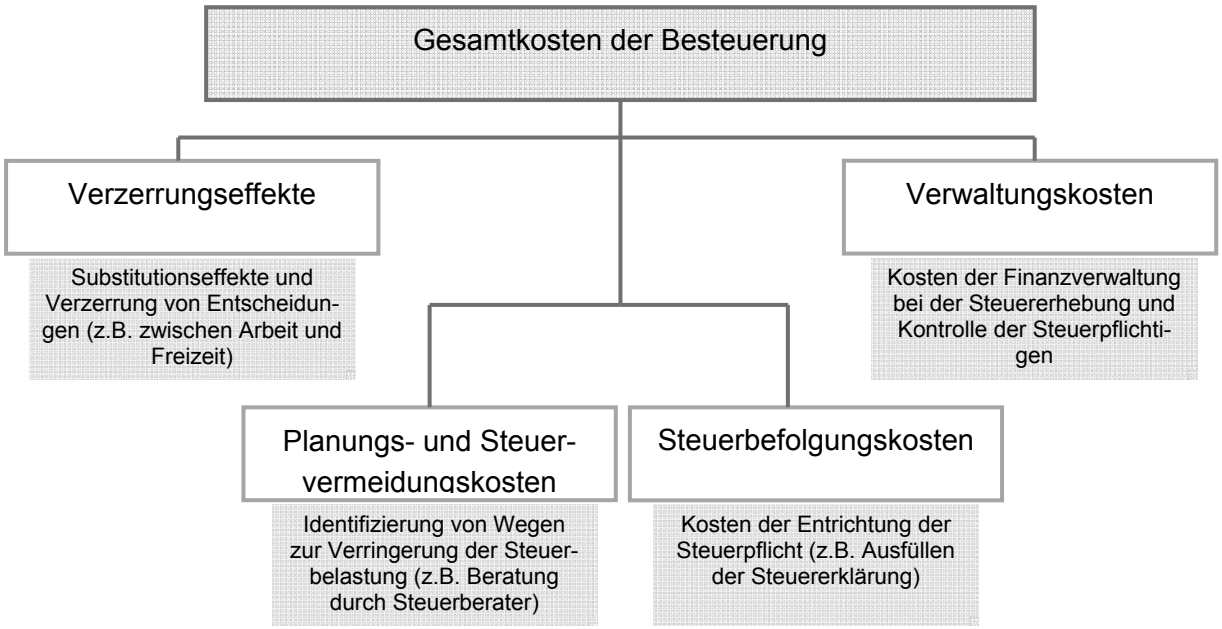


Abbildung 3: Typologie der Kosten der Besteuerung

Steuervereinfachungen können prinzipiell jede Kostenkomponente senken. Die Streichung von Ausnahmetatbeständen kann beispielsweise Verzerrungen verringern, Planungs- und Befolgungskosten senken und zu Einsparungen in der Steuerverwaltung führen. Allerdings können die Kostenkomponenten (1), (2), (3) und (4) auf unterschiedliche Weise korreliert sein, und in der Praxis ist es oftmals schwierig zu erkennen, ob eine positive oder negative Korrelation vorliegt. Existierende finanzwissenschaftliche Modelle basieren auf der impliziten Annahme, dass Steuerpflichtige aufgrund vollständiger Informationen sofort Substitutionsmöglichkeiten erkennen und diese auch ausnutzen. Fallen Planungskosten an, so ist dies nur eingeschränkt möglich, und Substitutionsmöglichkeiten werden nur genutzt, wenn deren Nutzen die Planungskosten übersteigt. Ist dies nicht der Fall, dann führen Planungskosten (Kostenkomponente 2) zu einer Verringerung des *Excess Burden* (Kostenkomponente 1). Planungs- und Befolgungskosten (Kostenkomponente 2 und 3) lassen sich oftmals empirisch nicht unterscheiden und sind meist positiv korreliert. Beide Komponenten entstehen durch eine komplexe Steuergesetzgebung. Allerdings ist es auch möglich, dass einzelne Elemente der Steuergesetzgebung Befolgungskosten erhöhen und Planungskosten senken, so

dass in Einzelfällen auch eine negative Korrelation denkbar wäre.[311] Der Zusammenhang zwischen Steuerbefolgungskosten (Kostenkomponente 3) und Steuerverwaltungskosten (Kostenkomponente 4) ist theoretisch unklar. Kostenkomponente (3) und Kostenkomponente (4) werden maßgeblich durch die Komplexität der Steuergesetzgebung beeinflusst, so dass eine positive Korrelation angenommen werden kann. Allerdings sind Steuergesetze oftmals auch von dem Ziel geprägt, die Steuerverwaltungskosten auf die Steuerpflichtigen ‚abzuwälzen', z.B. indem Unternehmen zu der Quasi-Erhebung und Abführung von Steuern gesetzlich verpflichtet werden (z.B. im Fall der Lohnsteuer) und so der Aufwand der Finanzverwaltung geschmälert wird. Dies ist unter Umständen eine ineffiziente Kostenverlagerung, wenn die Finanzverwaltung Spezialisierungsvorteile besitzt und außerdem von Skalenerträgen in der Steueradministration profitiert. Die Zusammenhänge zwischen den einzelnen Kostenkomponenten werden in Abbildung 4 veranschaulicht.

Die Korrelationen zwischen den verschiedenen Kostenkomponenten ist wichtig, um den Nutzen von Steuervereinfachungsmaßnahmen im Vorfeld bewerten zu können. Werden im Zuge von Steuervereinfachungsmaßnahmen nur selektiv einzelne Kostenkomponenten verringert, so können aufgrund von negativen Korrelationen die Gesamtkosten der Besteuerung ansteigen. Würden beispielsweise Unternehmen von der Lohnsteuer befreit, so würden die Verwaltungskosten durch einen erhöhten Überwachungsaufwand der Steuerpflichtigen deutlich ansteigen.

311 Darauf verweist Wagner (2005), S. 95: „Der Senkung von Deklarationskosten und Kontrollkosten dienende Gesetzesänderungen können einerseits bewirken, dass bisher bestehende Steuervermeidungsmöglichkeiten entfallen; doch ist es auch möglich, dass durch der Deklarationskostensenkung dienende Steuervereinfachungsmaßnahmen unerwünschte und in der Diskussion bislang übersehene, neue Steuervermeidungsmöglichkeiten entstehen, die zusätzliche Planungskosten auslösen."

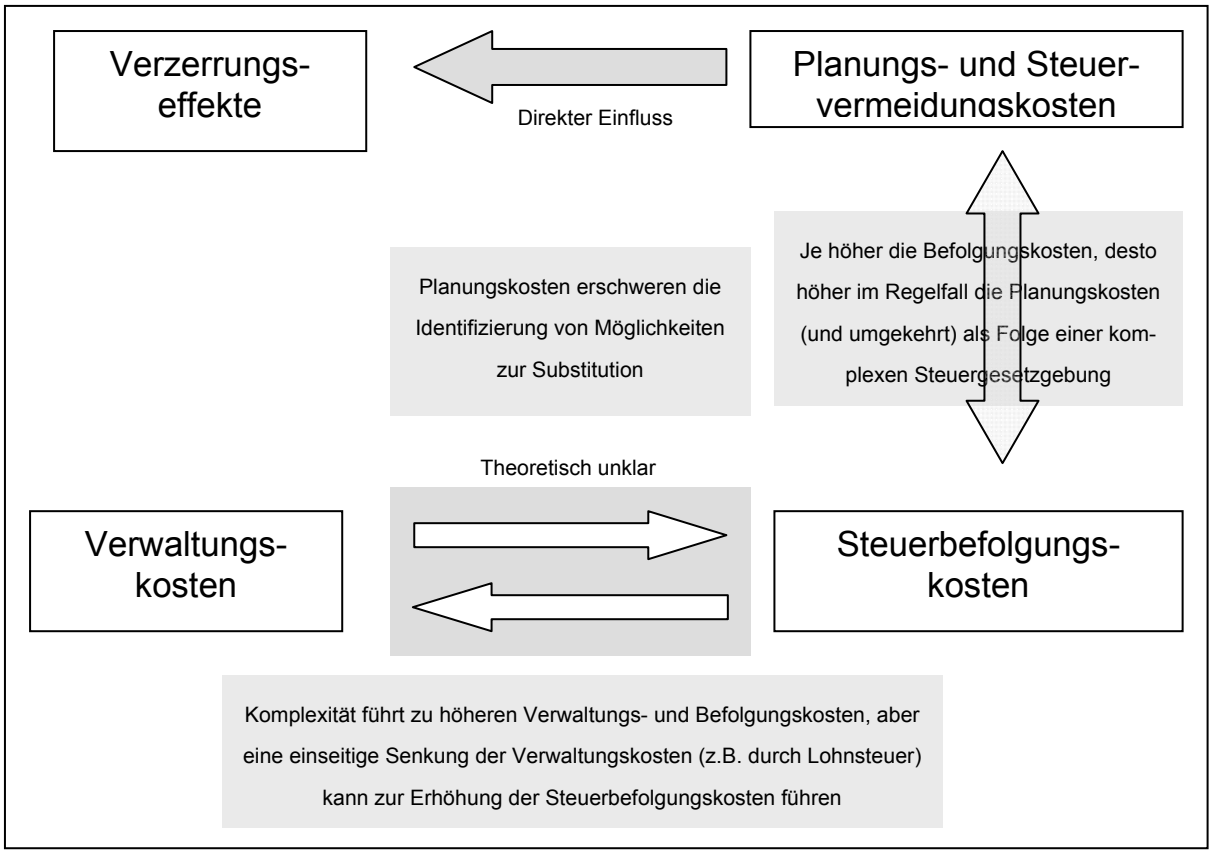


Abbildung 4: Korrelationen der Kostenkomponenten

4.3 Die Wachstumswirkungen von Maßnahmen zur Steuervereinfachung - Konzeptionelle Überlegungen -

Das Steuerrecht in Deutschland wird im internationalen Vergleich oftmals als relativ komplex beurteilt (Blasch et al., 2006), und unterschiedliche Indikatoren, die zwar in ihrer Aussagekraft begrenzt sind, aber international vergleichbar sind, bestätigen diesen Eindruck. Im *International Bureau of Fiscal Documentation* in Amsterdam, das die weltweit größte Sammlung reiner Steuerliteratur beheimatet, beziehen sich 10% aller Regalmeter von Steuerliteratur auf das deutsche Steuerrecht, was den Umfang der Steuerliteratur über jedes andere Land übersteigt (Rädler, 2004). Die Doing Business Datenbank zeigt ebenfalls, dass das Steuerrecht in Deutschland im Vergleich zu anderen OECD Ländern überdurchschnittlich kompliziert ist (siehe Box 1). Schließlich weist Deutschland auch einen vergleichsweise niedrigen Wert bei dem *Collection Efficiency Ratio* (siehe Box 2) auf. Box 3 vergleicht Deutschland mit dem Vorreiter Neuseeland und zeigt, wie das Steuersystem in Neuseeland noch weiter vereinfacht wird.

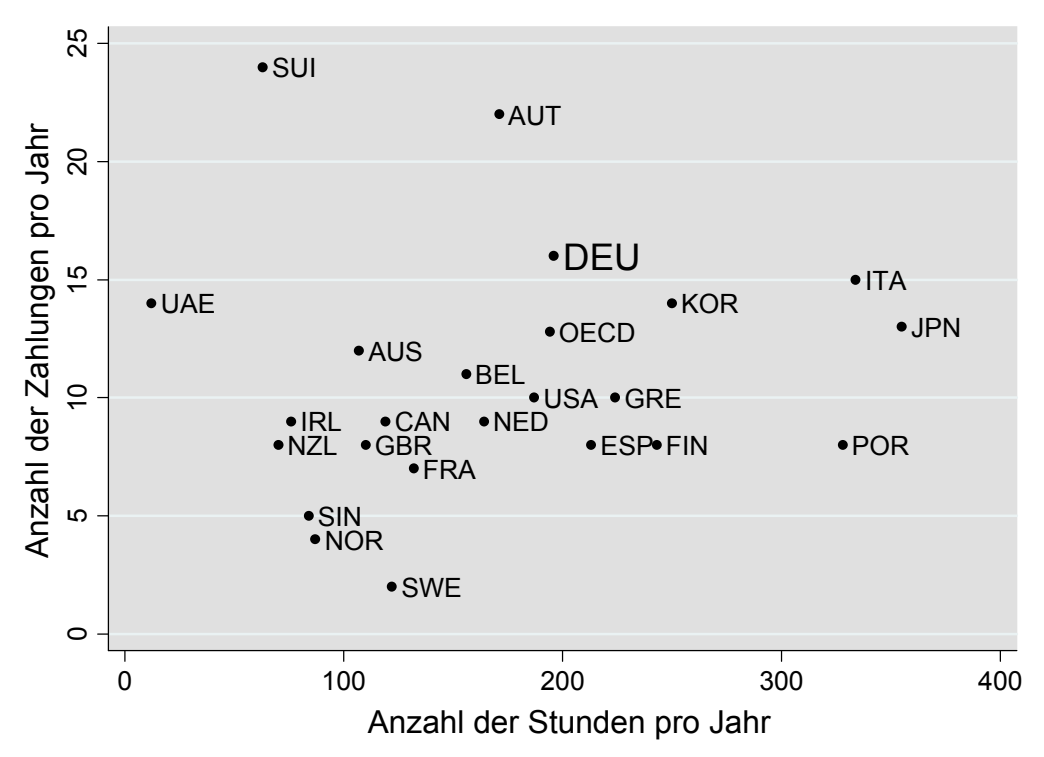
Die Komplexität des deutschen Steuerrechts spiegelt sich daher auch in repräsentativen Umfragen von Unternehmen, die im Rahmen der World Bank Enterprise Surveys und des Global Competitiveness Index durchgeführt worden sind.

Im Vergleich zu anderen für Wachstum relevanten Faktoren wie Bildung, Infrastruktur und die Höhe der Steuersätze, die alle prinzipiell einen erheblichen Einfluss auf langfristiges Wirtschaftswachstum haben können, wird der durch das Steuerrecht verursachte Verwaltungsaufwand regelmäßig als größtes Hindernis für Wachstum in Deutschland von Führungskräften der Privatwirtschaft identifiziert. Zudem wird das Steuerrecht aufgrund der Steuergesetze in Deutschland deutlich häufiger als großes Hindernis für mehr Wachstum gesehen als in anderen Ländern. Box 4 enthält Details zu den Datenquellen und diesen Statistiken.

Daher ist es wichtig, auf theoretischer Ebene zu untersuchen, wie und durch welche Mechanismen die einzelnen Kostenarten der Besteuerung langfristiges Wachstum beeinflussen. Es existiert eine große Zahl von endogenen Wachstumsmodellen, die gesamtwirtschaftliches Wachstum unter der Einbeziehung von Fiskalpolitik erklären. Wirtschaftswachstum wird in diesen Modellen vor allem durch die Akkumulierung von Kapital hervorgerufen (vgl. Abbildung 5). Da letztere maßgeblich von der Höhe von privaten Investitionen abhängen, kommt der Rendite von privaten Investitionen eine zentrale Bedeutung in diesen Modellen zu. Die Rendite von privaten Investitionen wird durch die privatwirtschaftliche Produktivität, die Höhe von produktiven Staatsausgaben (Bildung, Infrastruktur, usw.) und die Höhe der Steuern bestimmt. Box 5 enthält weitere Details zu endogenen Wachstumsmodellen mit öffentlichen Finanzen.

Diese Modelle berücksichtigen die Verzerrungseffekte der Besteuerung, die letztendlich im Modell die Rendite von privaten Investitionen schmälern, aber nicht den Nutzen aus dem Konsum von Gütern und von Freizeit beeinträchtigen. Daher treten Substitutionseffekte und somit ein *Deadweight Loss* auf, der sich in niedrigeren Investitionen und niedrigerem Wirtschaftswachstum widerspiegelt. Allerdings ignorieren diese Wachstumsmodelle die Befolgungs-, Planungs- und Verwaltungskosten der Besteuerung. Dies steht im Widerspruch zu den in Box 2 zusammengefassten Statistiken, die alle implizieren, dass Maßnahmen zur Steuervereinfachung ein wichtiges Politikfeld zur Förderung von Wirtschaftswachstum in Deutschland ist.

Box 1: Vergleich von Steuerbürokratie und Steuerzahlungen von Unternehmen (Doing Business Report)



Quelle: Doing Business 2010

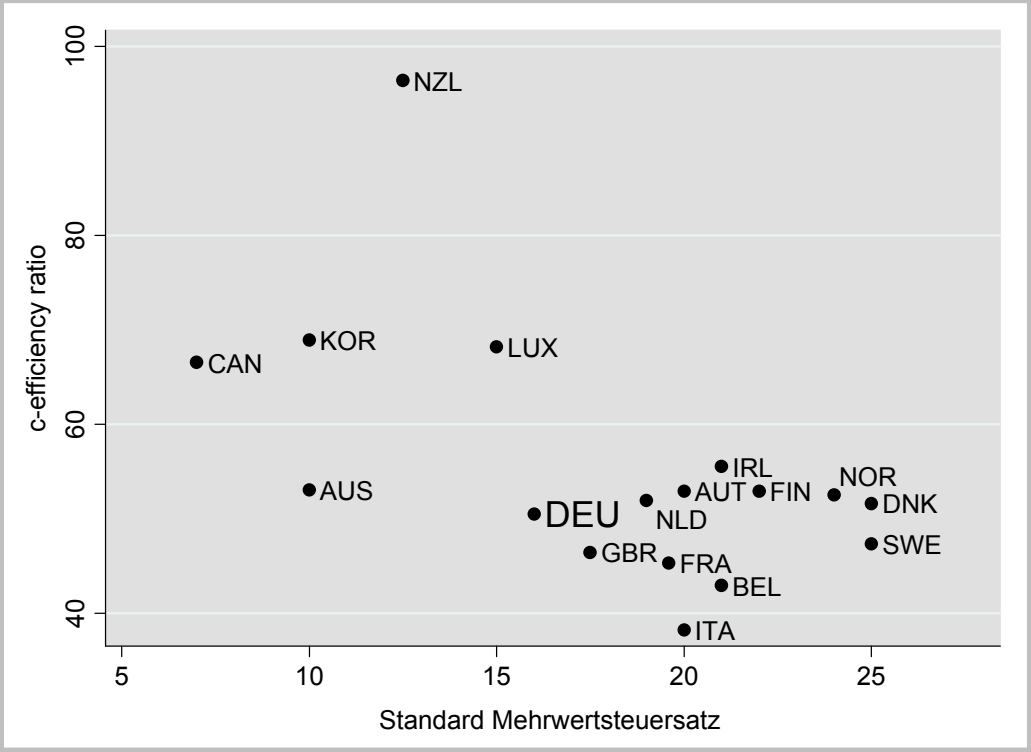
Doing Business Report

Der Doing Business Report gibt Auskunft über gewerbliche Regulierungen und Vorschriften, sowie deren Auswirkungen vor allem auf kleine und mittlere Unternehmen. Er wird seit 2005 anhand von Expertenbefragungen in 183 Ländern durchgeführt. Unter anderem werden Indikatoren zu den Bereichen Unternehmensgründungen, Steuern sowie Kreditzugang bereitgestellt.

Die Grafik berücksichtigt die Anzahl der unterschiedlichen Zahlungen, die ein repräsentatives Unternehmen pro Jahr leisten muss, um seine gesamte Steuerschuld zu begleichen, und die Anzahl der Stunden, die notwendig sind, um die Zahlungen der wichtigsten Unternehmenssteuern (Einkommensteuer, Körperschaftssteuer, Mehrwertsteuer) sowie die Beitragszahlungen zu den Sozialversicherungen vorzubereiten und abzuwickeln. Bei beiden Indikatoren schneidet Deutschland überdurchschnittlich ab. Dies impliziert, dass nach diesen Indikatoren die Komplexität des deutschen Steuerrechts die Komplexität von Steuerrechtssystemen der meisten OECD-Länder übersteigt.

Zwar ist die Aussagekraft der Doing Business Datenbank umstritten, und die Ableitung von konkreten Politikempfehlungen ist sicherlich nicht möglich. Jedoch decken sich die Schlussfolgerungen mit den Aussagen von Rädler (2004).

Box 2: Vergleich der *Collection Efficiency* mit dem Mehrwertsteuersatz (OECD Economic Surveys)



Quelle: OECD Economic Surveys (2008)

Collection Efficiency Ratio

Bei dem von der OECD bereitgestellten *Collection Efficiency Ratio* (*c-efficiency ratio*) wird das Mehrwertsteueraufkommen im Verhältnis zum aggregierten Konsum ausgedrückt. Dieses Verhältnis wird anschließend durch den Standard-Mehrwertsteuersatz des entsprechenden Landes dividiert. Je näher die entsprechenden Werte an 100 Prozent heranreichen, desto höher ist die Effizienz der Mehrwertsteuererhebung (Aizenman und Jinjarak, 2005).

Aus der Grafik wird ersichtlich, dass die Mehrwertsteuererhebung in Neuseeland sehr effizient ist (*c-efficiency ratio* nahe 100 Prozent). Hingegen haben Nationen in Westeuropa, deren Mehrwertsteuersystem durch besonders viele Ausnahmetatbestände (z.B. unterschiedliche Mehrwertsteuersätze, Freistellungen) gekennzeichnet ist, wesentlich niedrigere Werte bei dem *c-efficiency ratio*. Hinzu kommen Probleme durch einen besonders hohen Anteil der Schattenwirtschaft, zum Beispiel in Italien.

Deutschland liegt im Hinblick auf die Effizienz der Mehrwertsteuererhebung aufgrund der durch die Ausnahmen bedingten Komplexität lediglich im Mittelfeld (vgl. Deutschland zu Österreich, Irland, Finnland). Da die für die Grafik verwendeten Daten aus 2006 stammen, ist für die Bundesrepublik der damals geltende Höchststeuersatz von 16 Prozent angegeben.

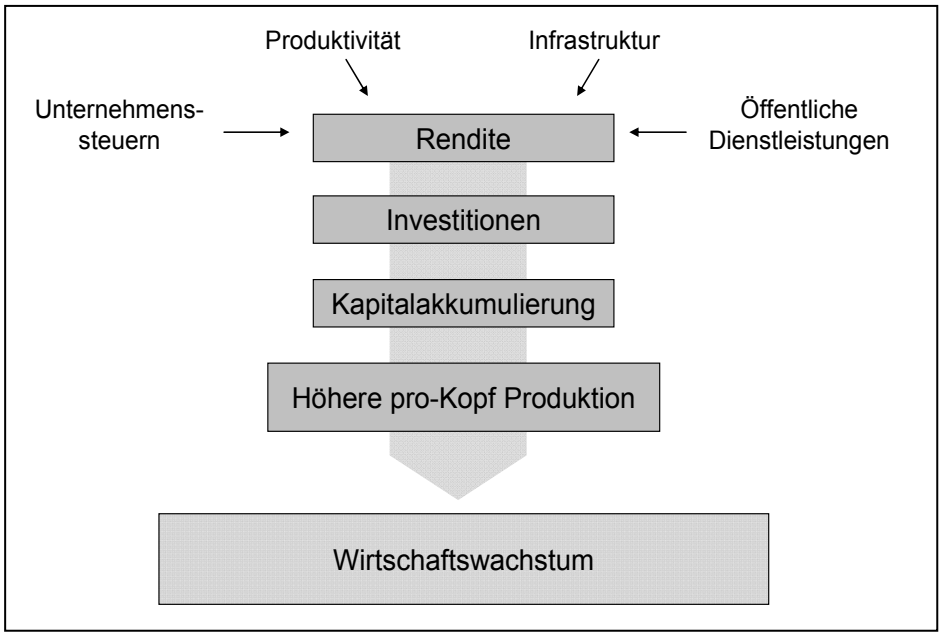
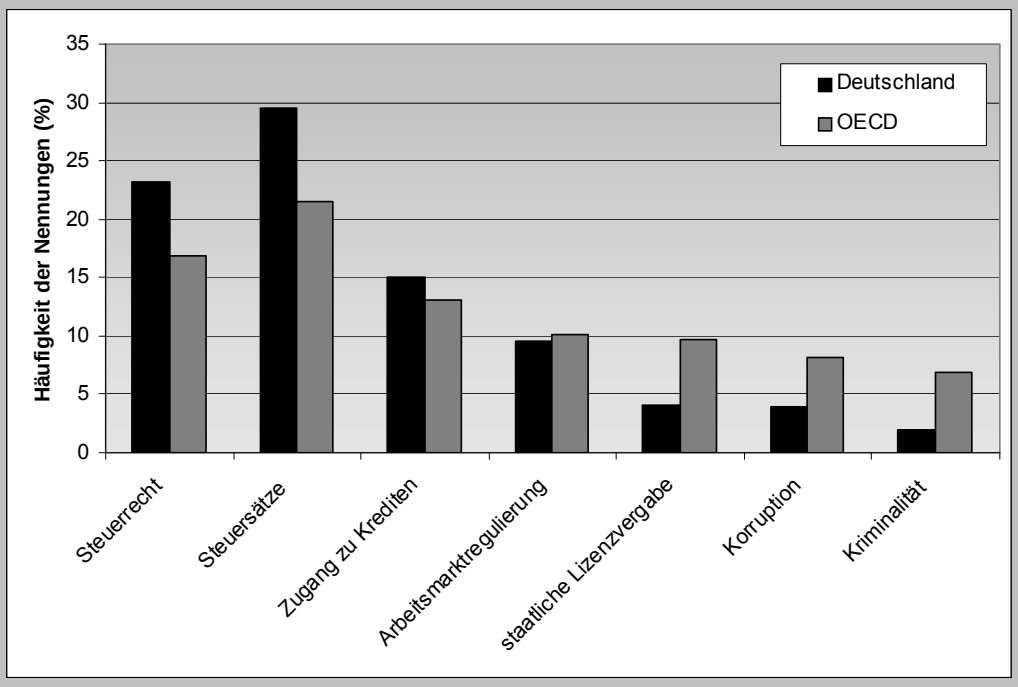


Abbildung 5: Traditionelle Sichtweise auf Wirtschaftswachstum

Box 3: Steuervereinfachung in Neuseeland

Im Rahmen von Steuervereinfachungsmaßnahmen lohnt oftmals ein Blick ins Ausland. Im Gegensatz zu kleinen Stadtstaaten wie Singapur oder Schwellenländern sind politische Rahmenbedingungen und Lebensstandards in Neuseeland zu Deutschland vergleichbar, so dass Neuseeland durchaus eine Vorbildfunktion einnehmen kann.
Während Neuseeland im Hinblick auf die Effizienz der Mehrwertsteuererhebung nahezu 100 Prozent erreicht, liegt Deutschland mit einem Wert von 50 Prozent weit zurück. Im Rahmen des Global Competitiveness Index wird Steuerregulierung in Neuseeland lediglich von 6,7 Prozent der Befragten als problematisch wahrgenommen; in Deutschland sind dies 20 Prozent. Auch in der Doing Business Datenbank schneidet Neuseeland deutlich besser ab als Deutschland: Ein durchschnittliches Unternehmen muss demnach nur 70 Stunden zur Entrichtung der Steuer aufwenden (in Deutschland sind dies 196 Stunden).
Als Beispiel für eine Steuerreform, die in diesem Jahr in Neuseeland verabschiedet wurde, möglicherweise Verzerrungen abbaut und einen Beitrag zur Steuererleichterung leistet, ist die Abschaffung fast aller Abschreibungsmöglichkeiten bei Gebäuden. Studien vom neuseeländischen Finanzministerium ergeben, dass Gebäude im Zeitablauf in Neuseeland eher an Wert gewinnen anstatt an Wert zu verlieren, so dass Gebäudeabschreibungen keine ökonomische Basis haben. Die Abschaffung von den meisten Gebäudeabschreibungen führt auch zu deutlich positiven Aufkommenseffekten, die zu einer Senkung der allgemeinen Unternehmenssteuern benutzt werden sollen. Im Prinzip wird also die Bemessungsgrundlage verbreitert und der Steuersatz gesenkt, was volkswirtschaftlich wünschenswert ist.

Box 4: Die Wahrnehmung des Steuerrechts als Wachstumshemmnis durch privatwirtschaftliche Führungskräfte

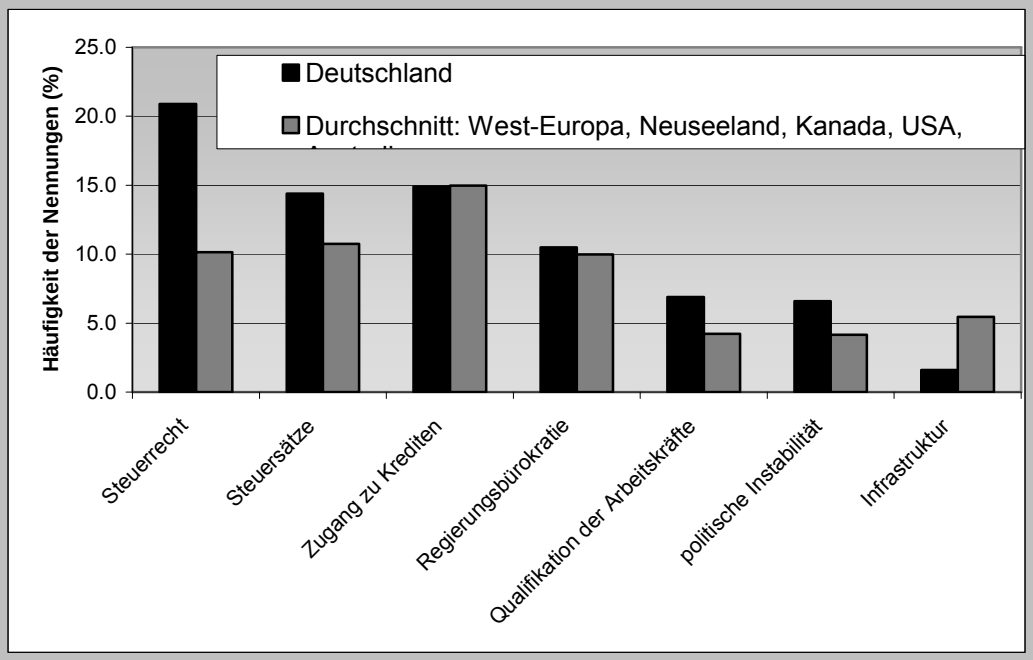


Quelle: Enterprise Surveys 2006-2009

Enterprise Surveys
Die Daten des Enterprise Surveys werden im Auftrag der Weltbank bereitgestellt. Befragt werden Geschäftsinhaber und Top-Manager in verschiedenen Ländern weltweit. Die Anzahl der Befragungen variiert zwischen 150 bis 360 in kleinen bis mittelgroßen Volkswirtschaften und bis zu 1.200 und 1.800 Befragungen in grossen Volkswirtschaften. Neben Standardangaben, unter anderem zur Firmencharakteristik, werden die Teilnehmer der Befragung ebenfalls gebeten, eine Einschätzung zu den wichtigsten Wachstumshemmnissen in dem entsprechenden Land zu geben.
In der Grafik ist deutlich zu erkennen, dass das Steuerrecht in Deutschland im Vergleich zu anderen Ländern deutlich häufiger als Wachstumshemmnis gesehen wird. Außerdem sehen Führungskräfte in der Privatwirtschaft das Steuerrecht in Deutschland als zweitwichtigstes Wachstumshemmnis.

Die Wahrnehmung des Steuerrechts als Wachstumshemmnis durch privatwirtschaftliche Führungskräfte
- Fortsetzung -

Global Competitiveness Index
Der Global Competitiveness Index wird seit 30 Jahren jährlich vom World Economic Forum bereitgestellt und beinhaltet ein Rangliste der Wettbewerbsfähigkeit von mittlerweile 133 Nationen sowohl als Gesamtindex als auch in Teilindizes für verschiedene Kategorien. Die Fragebögen sind unterteilt in 13 Bereiche, die sich aus zwölf Hauptabschnitten zur Messung der Wettbewerbsfähigkeit und einem allgemeinem Abschnitt über spezifische Firmendaten zusammensetzen. Beispiele sind u.a. Infrastruktur, Gesundheitswesen, Ausbildung sowie der nationale Arbeitsmarkt.
Die entsprechende Grafik (unten) zeigt ein ähnliches Ergebnis. Wieder wird das Steuerrecht in Deutschland als größeres Wachstumshemmnis gesehen als in anderen Ländern, und laug GCI ist das Steuerrecht das wichtigste Wachstumshemmnis.
Zwar ist die Interpretierung von subjektiven Indikatoren oftmals schwierig. Trotzdem zeigt insbesondere der internationale Vergleich, dass das Steuerrecht in Deutschland komplexer als in anderen Ländern ist, so dass Steuervereinfachungen zu Deutschlands Wettbewerbsfähigkeit beitragen.



Quelle: Global Competitiveness Index 2009

Prinzipiell existieren unterschiedliche Transmissionskanäle, durch die Planungs- (2), Befolgungs- (3) und Verwaltungskosten (4) Wirtschaftswachstum dauerhaft beeinflussen. Die Kostenarten (2) und (3) implizieren hohe Ausgaben bei den Unternehmen für Steuerberatung und Verwaltung, die nicht unmittelbar zu der originären Geschäftstätigkeit von Unternehmen beitragen; aus volkswirtschaftlicher Sicht schmälern sie daher die Produktivität von Unternehmen. Unter bestimmten Bedingungen führt eine niedrigere Produktivität auch zu einer niedrigeren Rendite von privaten Investitionen, so dass auch einmalige Änderungen

von Planungs- und Befolgungskosten permanente Wachstumsänderungen zur Folge haben können. Die im Anschluss diskutierten Effekte verschiedener Steuerkosten auf Wirtschaftswachstum sind in Abbildung 6 zusammengefasst:

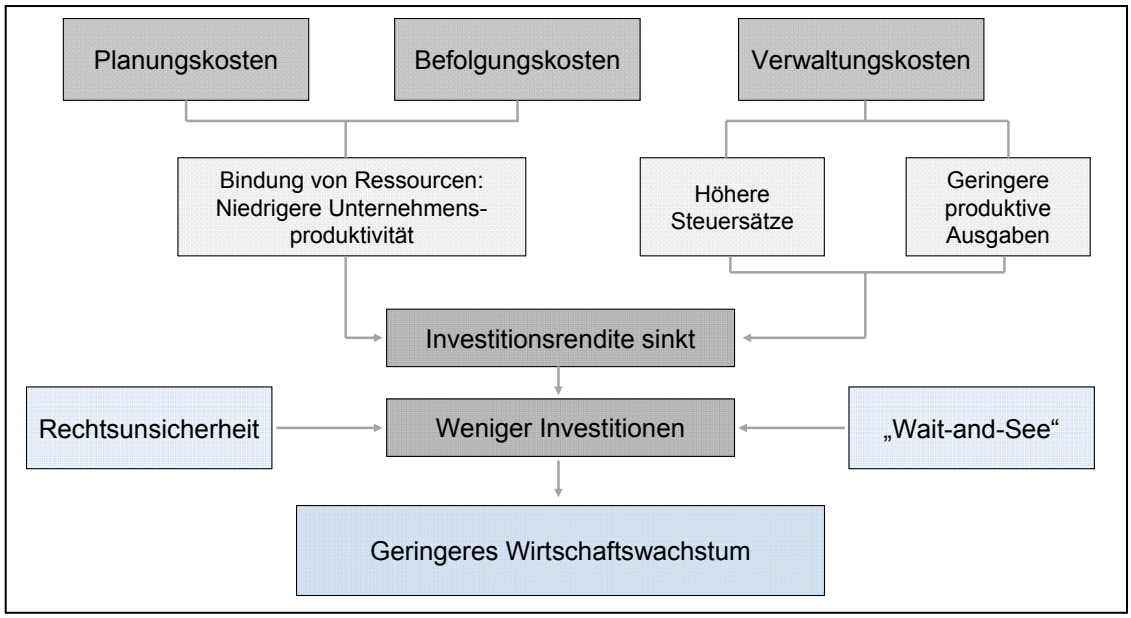


Abbildung 6: Einfluss verschiedener Steuerkosten auf Wirtschaftswachstum

Box 5: Endogene Wachstumsmodelle mit Öffentlichen Finanzen

Endogene Wachstumsmodelle mit öffentlichen Finanzen erklären das langfristige Wachstum einer Volkswirtschaft durch die Höhe der Steuern und die Höhe der produktiven Staatsausgaben. Obwohl diese Modelle gesamtwirtschaftliches Wachstum unter vereinfachenden Annahmen herleiten, so erwiesen sich doch die zentralen Aussagen dieser Modelle als äußerst robust in einer großen Anzahl von empirischen Studien.
Das Modell von Barro (1990), auf dessen Basis viele Forschungsarbeiten komplexere Wachstumsmodelle entwickelt haben, lässt sich wie folgt beschreiben. Es wird angenommen, dass die Volkswirtschaft von einer großen Anzahl von identischen Haushalten und Unternehmen bevölkert wird, deren Anzahl wir auf eins normieren. Die Haushalte sind gleichzeitig Unternehmen, die ein einziges Gut produzieren, das entweder zum Konsum oder für Investitionen benutzt werden kann. Die privatwirtschaftliche Produktion y erfordert sowohl privates Kapital *k* als auch ein öffentliches Gut *g*. Die Produktionsfunktion weist konstante Skalenerträge auf und lässt sich wie folgt beschreiben:

$$y = Ak^{\alpha} g^{1-\alpha}$$

Dabei beschreibt *A* die totale Faktorproduktivität. Die Regierung erhebt eine Steuer mit dem Steuersatz τ auf das Nettoeinkommen und kann keine Schulden aufnehmen, so dass die Budgetbeschränkung des Staates wie folgt ausgedrückt werden kann:

$$g = \tau y$$

Der repräsentative Haushalt maximiert den Nutzen über sein gesamtes Leben unter Beachtung seiner eigenen Budgetrestriktion. Barro (1990) zeigt, dass die Wachstumsrate dieser Volkswirtschaft wie folgt beschrieben werden kann:

$$\gamma = \frac{\dot{c}}{c} = \frac{1}{\sigma}\left[(1-\tau)A\left(\frac{g}{k}\right)^{\alpha} - \rho\right]$$

Dabei beschreibt $(1-\tau)A(g/k)^{\alpha}$ die marginale Nettorendite auf private Investitionen. Die Symbole σ und ρ geben die intertemporale Substitutionselastizität sowie die Zeitpräferenzrate an. Somit hat in diesem Modell der marginale Steuersatz τ zwei gegensätzliche Effekte: einen wachstumshemmenden Effekt durch eine Reduzierung der marginalen Nettokapitalrückflussrate sowie einen positiven Wachstumseffekt durch die Möglichkeit der Bereitstellung von mehr öffentlichen Gütern *g*.
Unter der Annahme, dass andere Arten der Besteuerung (z.B. nicht-verzerrende Steuern) nicht Investitionsentscheidungen beeinflussen, ergibt sich auf Basis der angenommenen Präferenzstruktur der Effekt, dass die Wachstumsrate in diesem Modell nicht von anderen Steuerarten beeinflusst wird. In ähnlicher Weise sind den Nutzen beeinflussende öffentliche Ausgaben, die keine Rolle für privatwirtschaftliche Produktion spielen ebenfalls wachstumsneutral. Davon ausgehend kann folgende Zusammenstellung bezüglich der Vorhersagung verschiedener Politikmaßnahmen auf Wachstumseffekte dargestellt werden:

Finanzierung durch:	**Öffentliche Ausgaben:**	
	Produktiv	**unproduktiv**
Verzerrende Steuern	*positiv/negativ* (abhängig von Ausgangswert)	*negativ*
Nicht-verzerrende Steuern	*positiv*	*null*

Verwaltungskosten (4) beeinflussen Wachstum durch andere Kanäle. Auf der einen Seite treten Opportunitätskosten auf: jeder Euro, den der Staat für Steuerverwaltung ausgibt, kann nicht mehr für wachstumsfördernde öffentliche Dienstleistungen wie Bildung oder für Investitionen in Infrastruktur ausgegeben werden, die potentiell wichtig für Wachstum sind. Ausgaben, die bei der Steuerverwaltung aufgrund der übermäßigen Komplexität des Steuerrechts anfallen, sind aus volkswirtschaftlicher Sicht unproduktiv und haben keinen direkten Nutzen für Wachstum. Auf der anderen Seite müssen die Kosten der Steuerverwaltung durch Steuern finanziert werden. Eine Senkung der Steuerverwaltungskosten erlaubt daher prinzipiell die Senkung von verzerrenden Steuerarten wie der Einkommen- und Körperschaftsteuer, was wiederum Wachstum fördert.

Box 6 erweitert existierende endogene Wachstumsmodelle, die Fiskalpolitik einbeziehen, um Befolgungs- und Verwaltungskosten. Insbesondere werden die zuvor diskutierten Transmissionskanäle modelliert. Planungskosten werden nicht explizit im Modell berücksichtigt, da diese freiwillig von den Unternehmen in Kauf genommen werden, um ihre Steuerlast zu mindern, aber nicht automatisch anfallen. Aus Vereinfachungsgründen wird diese Entscheidung von Unternehmen nicht modelliert. Der Nutzen wäre hier auch begrenzt, da Planungskosten sich oft empirisch nur schwer von Befolgungskosten unterscheiden lassen, so dass die empirische Anwendung des Modells erschwert würde.

Maßnahmen zur Steuervereinfachungen können prinzipiell mittel- und langfristig auch negative Wachstumswirkungen haben. Beispielsweise kann argumentiert werden, dass ein Steuerrecht, dessen Komplexität durch viele Einzelfallregelungen hervorgerufen wird, bei Unternehmen Rechtssicherheit schafft. Unternehmen müssen dann beispielsweise nicht Prozesse mit ungewissem Ausgang abwarten. Zwar erscheint dieses Argument theoretisch fundiert, aber es kann nicht als Rechtfertigung für die Komplexität des deutschen Steuerrechts herhalten. Dies zeigt die Wahrnehmung der Unternehmen, die das die Komplexität des deutschen Steuerrechts als großes Wachstumshindernis sehen.

Zusätzlich zu dem Ausmaß der Komplexität des Steuerrechts haben *Änderungen* beim Steuerrecht – ohne dass substantielle Vereinfachungen erreicht werden – zusätzliche schädliche Wachstumseffekte. Zum einen führen sie in der Praxis oftmals zu Rechtsunsicherheit, besonders dann, wenn Gesetzesänderungen kurz nach Verabschiedung in Kraft treten, oder Durchführungsrichtlinien beim Inkrafttreten noch fehlen. Die Erwartung von Gesetzesänderungen kann zusätzlich zu Unsicherheiten beitragen. Prinzipiell führt Unsicherheit zu geringeren Investitionen, beispielsweise wenn Investoren eine ‚wait-and-see' Einstellung annehmen und Investitionsvorhaben in die Zukunft verschieben, wenn zusätzliche Informationen verfügbar sind. Zum anderen führen Änderungen im Steuerrecht zu temporären Anpassungskosten, die beispielsweise durch die Umstellung der EDV auftreten. Diese Kosten können auch Investitionen negativ beeinflussen, da sie die Unternehmensproduktivität weiter schmälern. Bestimmte Situationen erfordern allerdings kurzfristig Steuerrechtsänderungen; solche Änderungen sollten

nicht aufgrund des Hinweises, dass dies zu mehr Rechtsunsicherheit führt, unterbleiben. Aus Sicht der Unternehmen gleichen beispielsweise steuerliche Entlastungen mögliche Kosten aufgrund von Rechtsunsicherheit aus.

Box 6: Erweiterung von Endogenen Wachstumsmodellen mit Öffentlichen Finanzen zur Berücksichtigung von Steuerbefolgungs- und Planungskosten

Bestehende endogene Wachstumsmodelle können relativ einfach erweitert werden, um auch die Effekte von Befolgungs- und Planungskosten auf Wirtschaftswachstum berücksichtigen zu können. Es wird angenommen, dass die Erhebung der Steuern mit administrativen Kosten in Höhe von *v* verbunden ist. Um steuerrechtliche Vorschriften erfüllen zu können, fallen ebenfalls bei den Unternehmen Steuerbefolgungskosten in Höhe von *sy* an.

Bezogen auf die Unternehmensgröße sind Befolgungskosten regressiv, d.h. relativ zum Umsatz oder Gewinn tragen größere Unternehmen geringere Befolgungskosten. Wir nehmen jedoch an, dass aus der Sicht des einzelnen Unternehmens der Anteil der Befolgungskosten am Umsatz konstant ist. Diese Annahme ist in unserem Modell gerechtfertigt, solange die Investitionen einzelner Unternehmen hinreichend klein sind, so dass sich Änderungen der Größe einzelner Unternehmen in relativ engen Grenzen bewegen und sich der Anteil der Befolgungskosten am Umsatz somit nur wenig ändert. In unserem relativ simplen Wachstumsmodell sind regressive Befolgungskosten weniger wachstumsschädlich als relativ zur Unternehmensgröße konstante Befolgungskosten, da erstere Fixkosten ähneln und daher Investitionsentscheidungen weniger beeinflussen. Letztere führen im Modell zu geringeren Verzerrungen und so zu einem geringeren Rückgang von privaten Investitionen. Dies entspricht allerdings sicherlich nur eingeschränkt der Realität, da beispielsweise eine regressive Belastung durch Befolgungskosten zu Skaleneffekten führt und so die Bildung von Monopolen fördert. Selbst wenn also die Befolgungskosten stark regressiv sind, so führt unsere Annahme, dass ihr Anteil am Umsatz konstant ist, tendenziell daher auch nicht zu unrealistischen Ergebnissen, da sonst die aus den Befolgungskosten resultierenden Verzerrungen im Modell vermutlich unterschätzt würden.

Das zu versteuernde Einkommen ist demnach *(1-s)y*, was impliziert, dass die Befolgungskosten steuerlich berücksichtigt werden. Die Budgetgleichung der Regierung kann wie folgt ausgedrückt werden:

$$\tau(1-s)y = g + v \quad (1)$$

g kann ebenfalls durch das Produkt von dem Anteil der Ausgaben für g an den Gesamtausgaben, *φ*, und dem Steueraufkommen ausgedrückt werden:

$$g = \varphi\tau(1-s)y \quad (2)$$

Analog zu dem Modell von Barro (1990) lässt sich nun die Wachstumsrate wie folgt ausdrücken:

$$\gamma = \left(\frac{1}{\sigma}\right)\left\{(1-\tau)(1-s)A(1-\alpha)\left(\frac{g(\varphi)}{k}\right)^{\alpha} - \rho\right\} \quad (3)$$

Eine Senkung der Befolgungskosten und eine Senkung der Verwaltungskosten, entweder durch eine Senkung des Satzes der Einkommenssteuer τ oder durch eine Erhöhung des Anteils der produktiven Staatsausgaben φ, erhöht die Wachstumsrate, was sich leicht durch die entsprechenden Ableitungen zeigen lässt:

$$-\frac{d\gamma}{ds} > 0 \ (4); \quad \frac{d\gamma}{d\varphi} > 0 \ (5); \quad \frac{d\gamma}{dv} - \frac{d\gamma}{d\tau} > 0 \ (6)$$

Da es sich um eine Senkung der Befolgungskosten handelt (bzw. um eine Steuersenkung), ist (4) (der zweite Teil von (6)) die negative Ableitung von der Wachstumsrate nach *s* (nach τ). Abschließend kann noch die Beziehung zwischen einer Senkung der Einkommensteuer und einer Senkung der Befolgungskosten hergeleitet werden:

$$-\frac{d\gamma}{ds} = a * (-\frac{d\gamma}{d\tau}) \quad (7)$$

wobei $a = \frac{1-\tau}{1-s}$ ist. Dies impliziert, dass bestehende Schätzungen zu den Wachstumseffekten von Steuerreformen mit der Konstante *a* multipliziert werden können um die Wachstumseffekte von Änderungen der Steuerbefolgungskosten zu ermitteln.

4.4 Die Wachstumswirkungen von Maßnahmen zur Steuervereinfachung - empirische Evidenz -

Zwar treten aus theoretischer Sicht infolge von Steuervereinfachungen Wachstumseffekte auf; jedoch kann deren Bedeutung in der Praxis nicht nur auf Basis von theoretischen Modellen beurteilt werden. Ebenfalls ermitteln die meisten empirischen Studien zu Steuerbefolgungs-, Steuerplanungs- und Steuerverwaltungskosten zwar die entsprechende Höhe der Kosten, vernachlässigen aber deren gesamtwirtschaftlichen Effekte.

Um jedoch empirisch Wachstumsanalysen durchführen zu können, reichen die Daten zur Höhe dieser Kosten nicht aus. Insbesondere müssten international vergleichbare Daten zur Höhe der Befolgungs-, Planungs- und Steuerverwaltungskosten über mehrere Jahrzehnte vorliegen. Diese Daten könnten dann in Regressionen verwendet werden, in denen gesamtwirtschaftliches Wachstum durch die Kosten der Besteuerung und durch Kontrollvariablen erklärt wird. Demgegenüber sind Informationen zu den Kosten der Besteuerung meist nur punktuell für einzelne Jahre verfügbar und aufgrund unterschiedlicher Methoden oft nicht über Ländergrenzen hinweg vergleichbar. Daher ist es nicht möglich, entsprechende Variablen zu konstruieren und diese in Wachstumsregressionen zu verwenden.

Um dennoch die Wachstumswirkungen von Steuervereinfachungen analysieren zu können, greifen wir auf umfassende empirische Untersuchungen zu den Wachstumseffekten von Fiskalpolitik, insbesondere zu der Höhe und Zusammensetzung von Staatsausgaben und Steuern, zurück. Diese Studien bieten eine große empirische Evidenz für einen signifikanten Zusammenhang zwischen verschiedenen Steuervariablen und dem Wirtschaftswachstum von OECD-Ländern. Es handelt sich hierbei um strukturell-orientierte Studien, die sich zumeist auf mittel- bis langfristige Zusammenhänge beziehen und Methoden der Panelanalyse auf Basis von Daten aus mehreren Ländern anwenden.

Um eine Auswahl darüber zu treffen, welche der Studien zu den Wachstumseffekten von Fiskalpolitik für die Ermittlung der Effekte einer Senkung der Steuerbefolgungs- und Steuerverwaltungskosten in Deutschland benutzt werden können, legen wir die von in Kneller und Misch (2010) beschriebenen Kriterien zugrunde:

Erstens muss die Studie relevant in dem Sinne sein, dass sie auf die Gegebenheiten von Deutschland übertragen werden kann. Zum Beispiel erbringt eine Übertragung der Effekte einer Steuerreform in Entwicklungsländern keine neuen Erkenntnisse in Bezug auf unser Untersuchungsfeld. Dasselbe gilt für zu weit zurückliegende Zeiträume ohne Berücksichtigung von aktuelleren Daten.

Zweitens ist es wichtig, dass die Studie die Budgetrestriktion der Regierung berücksichtigt: Ein wesentliches Element zur Festelegung der empirischen Strategie zum Verständnis der Wachstumseffekte von Fiskalpolitik ist die Erkenntnis, dass verschiedene fiskalische Variablen sich aufgrund der Budgetbeschränkung der Regierung gegenseitig beeinflussen. Beispielsweise müssen Steuersenkungen

durch Erhöhung von anderen Steuern oder Ausgabensenkungen „gegenfinanziert“ werden. Gleiches gilt für Ausgabenänderungen oder Steuererhöhungen. Hierzu gibt es eine empirische Entsprechung: Der geschätzte Koeffizient einer bestimmten fiskalischen Variable in Regressionen, zum Beispiel der Einkommensteuer, misst nicht ausschließlich den direkten Effekt auf Wirtschaftswachstum sondern enthält vielmehr ebenfalls Informationen über die Wachstumseffekte der anderen fiskalischen Komponenten, die zu seiner Finanzierung herangezogen werden. Die korrekte Interpretation des Koeffizienten für jede fiskalische Kategorie ist demnach der Effekt einer Veränderung der betrachteten Variablen um eine Einheit, korrigiert um den Effekt einer Änderung um eine Einheit in der ebenfalls veränderten fiskalischen Kategorie (Box 7 enthält eine detaillierte Beschreibung dieses Sachverhalts). Daraus folgt, dass die Anpassung der ausgelassenen Kategorie die geschätzten Koeffizienten der beibehaltenen Kategorien verändert und damit eventuell (aber nicht notwendigerweise) die Parameterschätzung beeinflusst. Die Interpretation der Wachstumseffekte einer bestimmten fiskalischen Veränderung erfordert somit eine Betrachtung der Elemente des Haushalts, die von der Regression ausgeschlossen werden. Die Berücksichtigung dieses Sachverhalts ist ein zentrales Kriterium für die Auswahl der empirischen Studien, die für die Ermittlung der Wachstumseffekte von Steuervereinfachungen benutzt werden.

Drittens verwenden wir nur Studien, deren Ergebnisse aufgrund der verwendeten statistischen Verfahren als verlässlich eingestuft werden können. Ein Problem der empirischen Literatur zu den Wachstumseffekten von Fiskalpolitik liegt in der unbeobachtbaren Heterogenität der Variablen, da sich diese sowohl zwischen verschiedenen Ländern als auch über verschiedene Zeitpunkte hinweg unterscheiden können. Beispielsweise können einzelne Ausgabenkategorien unterschiedlich definiert werden. Außerdem können Probleme auftreten, wenn Steuersysteme sich zwischen den Ländern unterscheiden. Für eine Diskussion von weiteren statistischen Problemen, die die Qualität der Schätzungen beeinträchtigen, wird auf Kneller und Misch (2010) verwiesen.

Nach Benutzung dieser Kriterien verbleiben nur wenige Studien, die die Wachstumswirkungen von Fiskalpolitik schätzen, in der engeren Auswahl. Aus unternehmerischer Sicht ist eine Senkung von verzerrenden Unternehmenssteuern mit ähnlichen Einsparungen verbunden wie eine Senkung von Befolgungs- und Planungskosten (a). Eine Senkung der Verwaltungskosten zieht Wachstumseffekte mit sich, sofern die freigesetzten Mittel für eine Senkung von verzerrenden Steuern (b) oder für eine Erhöhung von produktiven Staatsausgaben (c) benutzt werden. Bleaney et al. (2001) ist fast die einzige Studie, die den drei Auswahlkriterien entspricht, und in der Schätzungen so vorliegen, dass sie hier verwendet werden können. Bleaney et al. (2001) schätzen die folgende Gleichung:

$$\text{Wachstum pro Kopf} = \alpha_0 + \beta_1 VERZSTEU + \beta_2 PRODAUS + \delta KONTROLL \quad (1)$$

wobei VERZSTEU die Variable für verzerrende Steuern ist (ausgedrückt als implizite Durchschnittssteuersätze), PRODAUS die Variable für produktive Staatsausgaben ist (ausgedrückt in% vom BIP) und KONTROLL fiskalische und sonstige Kontrollvariablen sind, die hier nicht näher diskutiert werden. Um die Wachstumseffekte von Steuervereinfachungen zu ermitteln, legen wir die Kosteneinsparungen für Unternehmen und für die Verwaltung aus Tabelle 15 zugrunde, die aus einem beispielhaft zu verstehenden Paket von Steuervereinfachungen resultieren, und drücken diese als Anteil des BIP aus. Entsprechend Tabelle 16 beträgt die Einsparungen bei den Steuerbefolgungskosten 0,14% vom BIP, während Verwaltungskosten in Höhe von 0,01% des BIP eingespart werden können. Die Wachstumseffekte von einer Senkung von Steuerbefolgungskosten können nun wie folgt ermittelt werden:

$$Wachstumseffekt = a \times \beta_1 \times \Delta B \quad (2)$$

wobei a den Wert der Konstanten in Gleichung (7) in Box 6 repräsentiert und mit Hilfe des durchschnittlichen Steuersatzes von Unternehmen und des Anteils der Befolgungskosten am BIP errechnet wird. β_1 ist der von Bleaney et al. (2001) geschätzte Koeffizient und ΔB repräsentiert den Umfang der Senkung der Steuerbefolgungskosten. Die Wachstumseffekte, die aus einer Senkung der Verwaltungskosten in Kombination mit einer Steuersenkung resultieren, werden mit Hilfe der Werte in Tabelle 16 wie folgt ausgerechnet:

$$Wachstumseffekt = \beta_1 \times \Delta V \quad (3)$$

wobei ΔV *den Umfang der Senkung der Steuerverwaltungskosten repräsentiert.*

Die so ermittelten Wachstumseffekte, die in Tabelle 16 zusammengefasst werden, geben grobe Anhaltspunkte für die zu erwartende Größenordnung, und erscheinen plausibel in Relation zu dem Umfang der Steuervereinfachungen. Allerdings könnten die tatsächlichen Wachstumseffekte diese Schätzungen aus mehreren Gründen abweichen. Erstens werden durch Steuervereinfachungen möglicherweise auch zusätzlich Rechtsunsicherheiten bei Investoren beseitigt. Dieser Effekt wird in unserer Schätzung nicht berücksichtigt. Zweitens setzen wir eine Senkung von Befolgungskosten faktisch mit einer Steuersenkung gleich. Die Schätzungen in Bleaney et al. (2001) basieren auf der Annahme, dass eine Steuersenkung mit einer Kürzung von unproduktiven Ausgaben oder einer Erhöhung von nicht-verzerrenden Steuern verbunden ist. Möglicherweise haben jedoch diese Ausgaben- und Steuerarten negative Wachstumseffekte entgegen den Annahmen in Bleaney et al. (2001). Demgegenüber erfordert eine Senkung der Befolgungskosten jedoch keine weiteren fiskalischen Änderungen. Drittens berücksichtigt diese Schätzung nicht die Verteilung von Kosteneinsparungen auf unterschiedliche Gruppen von Steuerpflichtigen. Falls unterschiedliche Gruppen von Steuerpflichtigen in unterschiedlichem Maße zu gesamtwirtschaftlichem Wachstum beitragen, so würden sich andere Wachstumseffekte ergeben.

Die Wohlfahrtszuwächse übersteigen sicherlich die Wachstumseffekte, da zur Berechnung der Wohlfahrtszuwächse ebenfalls die Einsparungen der privaten Haushalte hinzugezogen werden müssen. Diese resultieren in Zeiteinsparungen und in einem höheren Konsum von Freizeit.

Tabelle 16: Die Ermittlung der Wachstumseffekte von Steuervereinfachungen

Faktoren der Ermittlung von Wachstumseffekten	Einheit	Wert
Bruttoinlandsprodukt (BIP)	Mrd. Euro	2409,1
Senkung von verzerrenden Steuern – Koeffizient β_1	Koeffizient	0,478
Erhöhung von produktiven Staatsausgaben – Koeffizient β_2	Koeffizient	0,316
Durchschnittlicher Unternehmenssteuersatz	Prozent	30
Befolgungskosten	Mrd. Euro	32,0
Befolgungskosten	Prozent BIP	1,45
Einsparungen bei Unternehmen	Mrd. Euro	3,320
Einsparungen bei Unternehmen	Prozent BIP	0,14
Einsparungen bei der Verwaltung	Mrd. Euro	0,258
Einsparungen bei der Verwaltung	Prozent BIP	0,01
Faktor *a* zur Multiplizierung (1-t)/(1-s)	Koeffizient	0,71
Wachstumseffekte von einer Senkung der Befolgungskosten	Prozentpunkte	0,05
Wachstumseffekte von einer Senkung der Verwaltungs-kosten kombiniert mit einer Steuersenkung	Prozentpunkte	0,005
Kombinierte Wachstumseffekte	Prozentpunkte	0,05
Akkumulierte Wachstumseffekte über 10 Jahre	Prozentpunkte	0,66

Box 7: Die Budgetbeschränkung der Regierung in Wachstumsregressionen

Es wird angenommen, dass die Wachstumsrate g_{it} in Land i zu einem bestimmten Zeitpunkt t eine Funktion der bedingten (nicht-fiskalischen) Variablen Y_{it} und eines Vektors fiskalischer Variablen X_{jt} ist.

(1) $$g_{it} = \alpha + \sum_{i=1}^{k} \beta_i + Y_{it} + \sum_{j=1}^{m} \gamma_j X_{jt} + u_{it}$$

Da die staatliche Budgetbeschränkung voraussetzt, dass die gesamten Ausgaben durch die Summe aller Steuern und das Budgetdefizit finanziert werden, muss ein bestimmtes Element X in der Regression eliminiert werden, um perfekte Kollinearität zu vermeiden. Die eliminierte Variable ist demnach das kompensierende Element der Budgetbeschränkung. Demnach kann man Gleichung (1) umstellen zu:

(2) $$g_{it} = \alpha + \sum_{i=1}^{k} \beta_i Y_{it} + \sum_{j=1}^{m-1} \gamma_j X_{jt} + \gamma_m X_{mt} + u_{it}$$

wobei X_{mt} die ausgelassene fiskalische Kategorie ist. Die Bedingung $\sum_{j=1}^{m} X_{jt} = 0$ ermöglicht es nun Gleichung (2) wie folgd auszudrücken:

(3) $$g_{it} = \alpha + \sum_{i=1}^{k} \beta_i Y_{it} + \sum_{j=1}^{m-1} \left(\gamma_j - \gamma_m\right) X_{jt} + u_{it}$$

4.5 Fazit

Steuervereinfachungen senken die Kosten der Besteuerung bestehend aus Kosten, die aus Verzerrungseffekten resultieren, Planungskosten, Befolgungskosten und Verwaltungskosten. International vergleichbare Indikatoren zeigen, dass die letzten drei Kostenkomponenten in Deutschland relativ hoch sind. Befragungen unter privatwirtschaftlichen Führungskräften zeigen außerdem, dass die Höhe der Befolgungs- und Planungskosten als ein bedeutendes Wachstumshemmnis in Deutschland gesehen wird. Zwar handelt es sich hierbei um subjektive Einschätzungen, und auch die für diese Studie herangezogenen objektiven Indikatoren sind in ihrer Aussagekraft begrenzt, jedoch lässt sich zweifelsfrei feststellen, dass für die Förderung von mittel- und langfristigem Wachstum in Deutschland Maßnahmen zu Steuervereinfachungen von elementarer Bedeutung sind.

In finanzwissenschaftlichen Modellen werden normaler Weise nur die aus der Besteuerung resultierenden Substitutionseffekte berücksichtigt. Demgegenüber ist es aber ebenfalls denkbar, dass Befolgungs-, Planungs- und Verwaltungskosten gesamtwirtschaftliches Wachstum beeinflussen. Befolgungs- und Planungskosten implizieren Ausgaben für Verwaltung und externe Beratung und schmälern so die Rendite von privatwirtschaftlichen Investitionen. Verwaltungskosten müssen entweder durch Steuern oder durch Einsparungen in anderen Bereichen,

die womöglich positive Wachstumseffekte haben, finanziert werden. Änderungen beim Steuerrecht führen zusätzlich zu Unsicherheit bei Investoren, wodurch Investitionen sinken können.

Um die Wachstumseffekte von Steuervereinfachungen empirisch mit Hilfe von ökonometrischen Verfahren ermitteln zu können, müssen Zeitreihen oder idealer Weise Paneldaten aus mehreren Ländern über die Höhe der Planungs-, Befolgungs- und Verwaltungskosten vorliegen. Solche Daten existieren aber nicht, so dass empirische Schätzungen auf direktem Wege nicht möglich sind. Um dennoch die Größenordnungen von den aus Steuervereinfachungen resultierenden Wachstumseffekten ermitteln zu können, benutzen wir existierende Studien zu den Wachstumswirkungen von Fiskalpolitik. Die Maßnahmen des Mannheimer Katalogs würden wie in Kapitel 3 quantifiziert, mit einer Senkung von Befolgungskosten bei Unternehmen und Verwaltung in Höhe von 0,15% des BIP einher gehen. Der Wachstumseffekt, der sich aus dieser Steuervereinfachung ergeben würde, kann mit etwa 0,05 Prozentpunkten beziffert werden (d.h. die Wachstumsrate würde sich demnach um 0,05 Prozentpunkte jährlich erhöhen).

Diese Schätzung ist sicherlich mit Unsicherheiten verbunden. So könnten die tatsächlichen Wachstumseffekte diese Zahl übersteigen. Beispielsweise wird nicht berücksichtigt, dass Vereinfachung im Vergleich zur entlastungsäquivalenten Steuersenkung andere Verteilungswirkungen hat, die insbesondere kleine Unternehmen und Unternehmen in der Gründungsphase, die in dieser frühen Phase noch wenig rentabel sind, stärker entlastet. Möglicherweise haben diese Unternehmensgruppen aber eine besondere Bedeutung für die Wirtschaftsdynamik.

Die Quantifizierungen und Abschätzungen des Wachstumseffekts legt folgende Einsichten nahe: Steuervereinfachung setzt bei Unternehmen und öffentlichen Haushalten in nennenswertem Umfang bislang vergeudete Ressourcen frei. Es ist zudem bereits mit einem positiven Wachstumseffekt zu rechnen, wenn ein Vereinfachungspaket wie der Mannheimer Katalog umgesetzt würde. Das quantitative Ausmaß dieses Wachstumseffekts erscheint mit jährlich etwa 0,05% auf den ersten Blick gering. Setzt man allerdings diesen Effekt in Relation zum deutschen Potenzialwachstum, das derzeit auf lediglich 1% geschätzt wird (Projektgruppe Gemeinschaftsdiagnose, 2010), so ist dies durchaus ein nennenswerter Wachstumsbeitrag. Würde es beispielsweise gelingen, in den kommenden Jahren zwei Vereinfachungspakete im Umfang des Mannheimer Katalogs umzusetzen (z.B. bestehend aus den in Kapitel 3 zusätzlich quantifizierten Maßnahmen), könnte dies das deutsche Potenzialwachstum schon um ein Zehntel anheben. Dies unterstreicht die wachstumspolitische Bedeutung einer konsequenten und ausdauernden Steuervereinfachungsstrategie.

5 Der Mannheimer Katalog

Die in dem Mannheimer Katalog aufgeführten Vorschläge zur Steuer- und Abgabenvereinfachung sind in weiten Teilen Gegenstand früherer und/oder aktueller Reformvorschläge. Sie sind zum Teil enthalten im Koalitionsvertrag der aktuellen Regierung, in den Vorschlägen der Finanzministerkonferenz vom 20.5.2010, den hessischen Vorschlägen für ein einfacheres Steuerrecht aus 2010 oder den Überlegungen und Ausarbeitungen zahlreicher Wissenschaftler, Institute oder Interessenvertretungen.

Die Untersuchung der rechtlichen und administrativen Umsetzung baut in Teilen auf diesen Arbeiten auf, fasst deren Erkenntnisse zusammen, ergänzt eigene Vorstellungen und Präzisierungen und beurteilt deren Umsetzbarkeit. Hierzu werden zunächst die 18 Katalogmaßnahmen jeweils beschrieben, einzeln begründet und abschließend beurteilt.

Bei der Beurteilung der jeweiligen Maßnahme ist zunächst die **Eingriffsintensität in bestehende Gesetze** beachtlich, also Umfang und Reichweite der erforderlichen Rechtsänderungen. Von besonderer Praxisrelevanz ist außerdem die Prüfung **der Erläuterungsbedürftigkeit durch Verwaltungsvorschriften**, inwieweit also zur Auslegung und zum Verständnis der geänderten Vorschrift ergänzende Richtlinien und Erlasse notwendig werden. Die alltägliche Erfahrung zeigt, dass dem Rechtsanwender wenig gedient ist mit einer knapp gehaltenen gesetzlichen Bestimmung, die im steuerlichen Alltag erst durch eine Vielzahl von Ausführungsbestimmungen anwendbar wird. Spiegelbildlich hierzu stellt sich die **Streitanfälligkeit einer Norm** dar, also die Frage, ob die jeweilige Regelung aufgrund ihrer Komplexität, ihrer Auslegungsbedürftigkeit und ihrer inneren Logik geeignet ist, die Beteiligten in besonderem Maße zu rechtlichen Auseinandersetzungen zu veranlassen. Aus praktischer Sicht bedeutsam ist die **Prüfungsintensität**, die eine steuerliche Regelung mit sich bringt, also die Frage, welcher Aufwand bei der Finanzverwaltung durch die Prüfung des Sach- und Rechtsstands an Amtsstelle oder im Rahmen von Außenprüfungen entsteht und welche Nachweis- und Dokumentationspflichten den Steuerpflichtigen treffen. Selbstverständlich stellt auch die **Verfassungsmäßigkeit** der in Aussicht genommenen Änderung im Hinblick insbesondere auf Rechtssicherheit, Vertrauensschutz und Verhältnismäßigkeit, die Grundfreiheiten sowie die Gleichmäßigkeit der Besteuerung ein Untersuchungskriterium dar. Gleiches gilt für die **Vereinbarkeit mit europarechtlichen Normen**, also den im Bereich der direkten und indirekten Steuern einschlägigen Vorgaben des primären und sekundären Gemeinschaftsrechts, wie auch die **Übereinstimmung mit bilateralen Abkommen**, speziell mit Doppelbesteuerungsabkommen. Von besonderer Bedeutung ist ferner die Gewährleistung der **Systemkonformität** mit den Grundprinzipien des Besteuerungssystems, also mit den Geboten der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip

der finanziellen Leistungsfähigkeit sowie der Folgerichtigkeit. Im Zusammenhang mit Steuerrechtsänderungen stellt sich darüber hinaus regelmäßig die Frage der **Notwendigkeit von Übergangsregelungen**, also der Überleitung vom alten in den neuen Rechtszustand unter Berücksichtigung von Vertrauensschutzgesichtspunkten und Anpassungsbedürfnissen. Schließlich ist die **intertemporale Bindungswirkung** der Maßnahmen zu berücksichtigen, also die Notwendigkeit von Behaltensfristen, Beobachtungszeiträumen und dergleichen.

Im Folgenden erfolgt die zusammenfassende Darstellung der Konkretisierung und des jeweiligen Prüfergebnisses. In den Kennblättern im Anhang werden die Ergebnisse der systematischen Prüfung dokumentiert.

(1) Ausweitung der Typisierung und Pauschalisierung im Bereich der Erwerbseinnahmen und -aufwendungen

a) Beschreibung

Aufteilung des bestehenden Arbeitnehmerpauschbetrags (920 Euro, § 9a EStG) auf drei gesonderte Pauschalen für (1) Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, (2) betriebliche Nutzung privater PCs und (3) sonstige Erwerbsaufwendungen, insbesondere Arbeitsmittel. Die Pauschale für die betriebliche Nutzung privater PCs wird mit abgeltender Wirkung ausgestaltet. Für die Ermittlung der Fahrtkostenpauschale wird nur die Entfernung zur nächstgelegenen Wohnung anerkannt.

Vereinfachung der Sachbezugserfassung von Verpflegungsmehraufwendungen durch zwei Sätze für Reisen mit und ohne Übernachtung, analog bei Auslandsreisen Reduktion auf zwei Sätze für bis zu eintägige und für mehrtägige Reisen, § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 5 EStG, LStR 9.6.

Einführung eines Pauschbetrags für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG, mit abgeltender Wirkung. Nachweispflicht der Qualifikation als häusliches Arbeitszimmer dem Grunde nach bleibt bestehen.

Einführung eines Pauschbetrags für Aufwendungen im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung, § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 EStG, mit abgeltender Wirkung. Nachweispflicht der Qualifikation der doppelten Haushaltsführung dem Grunde nach bleibt bestehen.

b) Begründung

In ständiger Rechtsprechung wiederholt das Bundesverfassungsgericht, dass generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen im Massenverfahren steuerrechtlich zulässig sind. Dabei können bestimmte, in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte normativ zusammengefasst werden. Der Gesetzgeber darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung

zu tragen. Diese Vorgaben geben dem Gesetzgeber und der Finanzverwaltung einen erheblichen Gestaltungsraum, Steuervereinfachung durch pauschalierende Normen zu erreichen. Dies gilt ganz besonders für diejenigen Erwerbsaufwendungen, die von einer Vielzahl von Steuerpflichtigen geltend gemacht werden.

c) Beurteilung

Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum (vgl. BVerfG vom 22.6.1995, BVerfGE 93, 121, 136; vom 4.12.2002, BVerfGE 107, 27, 47; vom 7.11.2006, BVerfGE 117, 1, 30). Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird insbesondere im Bereich des Einkommensteuerrechts vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit (vgl. BVerfG vom 6.3.2002, BVerfGE 105, 73, 125; 107, 27, 46 f.; vom 21.6.2006, BVerfGE 116, 164, 180; 117, 1, 30). Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit (vgl. BVerfG vom 27.6.1991, BVerfGE 84, 239, 268 ff.) darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen angemessen sein muss (vgl. BVerfG vom 29.5.1990, BVerfGE 82, 60, 89; vom 10.11.1998, BVerfGE 99, 246, 260; 107, 27, 46 f.; 116, 164, 180). Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. BVerfG 2 vom 30.9.1998, BVerfGE 99, 88, 95; vom 11.11.1998, BVerfGE 99, 280, 290; 105, 73, 126; 107, 27, 47; 116, 164, 180 f.; 117, 1, 31).

Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen hat das Bundesverfassungsgericht in seiner bisherigen Rechtsprechung sachgerechte Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse stets anerkannt, BVerfG vom 9.12.2008, BGBl I 2008, 2888.

Die vergröbernde, die Abwicklung von Massenverfahren erleichternde Typisierung ist von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden (vgl. BVerfGE 82, 60, 91 ff.; BVerfG vom 9.4.1992, BVerfGE 85, 264, 317). Jede gesetzliche Regelung muss verallgemeinern. Bei der Ordnung von Massenerscheinungen ist der Gesetzgeber berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachver-

halte zutreffend wiedergibt (vgl. BVerfG vom 28.6.1960, BVerfGE 11, 245, 254; vom 31.5.1988, BVerfGE 78, 214, 227; vom 8.10.1991, BVerfGE 84, 348, 359).

Der Gleichheitssatz fordert nicht eine immer mehr individualisierende und spezialisierende Steuergesetzgebung, sondern die Regelung eines allgemein verständlichen und möglichst unausweichlichen Belastungsgrundes. Deshalb darf der Gesetzgeber einen steuererheblichen Vorgang um der materiellen Gleichheit willen im typischen Lebensvorgang erfassen und individuell gestaltbare Besonderheiten unberücksichtigt lassen.

Ob und inwieweit dem Steuerpflichtigen ein Aufwand tatsächlich entsteht, hängt vielfach von seiner freien Entscheidung ab. Der Gleichheitssatz fordert nicht, dass der Gesetzgeber stets den gewillkürten Aufwand berücksichtigen muss; der materiellen Gleichheit kann es auch genügen, wenn der Gesetzgeber für bestimmte Arten von Aufwendungen nur den Abzug eines typisierten festgelegten Betrages gestattet. Dies hat das Bundesverfassungsgericht bereits für die Abziehbarkeit des existenzsichernden Aufwandes in einem gesetzlichen typisierten Existenzminimum anerkannt (BVerfG vom 25.9.1992, BVerfGE 87, 153, 172). Es gilt umso mehr für die Regelung der Werbungskostenpauschale des § 9a EStG, der nur die Typisierung eines Mindestaufwandes vorsieht, den Nachweis höherer Werbungskosten aber ausdrücklich zulässt (BVerfG vom 10.4.1997, BVerfGE 96, 1, 6).

Der Arbeitnehmerpauschbetrag ist bereits verfassungsrechtlich bestätigt. Die Aufteilung des Arbeitnehmerpauschbetrags auf drei gesonderte Pauschalen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, betriebliche Nutzung privater PCs und sonstige Erwerbsaufwendungen, insbesondere Arbeitsmittel, kann ebenfalls verfassungskonform ausgestaltet werden. Zu beachten ist dabei, dass für die gesetzliche Typisierung kein atypischer Fall als Leitbild gewählt wird, sondern die Neuregelung realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legt.

Dies gilt insbesondere für die Zuordnung und die Bemessung der Pauschalen. Da die Typisierung im Bereich der gemischten Aufwendungen, also der Unterscheidung zwischen privater und beruflicher Veranlassung, steht, muss sich die Typisierung möglichst an einem empirisch begründeten Regelfall orientieren.

Die Einschränkung, dass für die Ermittlung der Fahrtkostenpauschale nur die Entfernung zur nächstgelegenen Wohnung anerkannt wird, kann u.E. gerade aus der Abgrenzung im Bereich der zwischen betrieblichen und beruflichen Bereich gegebenen Veranlassung begründet werden.

Die Sachbezugserfassung von Verpflegungsmehraufwendungen durch zwei Sätze für Reisen mit und ohne Übernachtung (analog bei Auslandsreisen) ist lediglich eine konsequente Weiterentwicklung der bisherigen Pauschalen unter stärkerer Gewichtung des Vereinfachungseffekts im steuerlichen Massenverfahren. Die Bemessung der zwei Sätze muss realitätsgerecht den Regelfall abdecken. Typisierung bedeutet nämlich, bestimmte in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte normativ zusammenzufassen. Besonderheiten, die im Tatsächlichen durchaus bekannt sind, können generalisierend vernachlässigt

werden. Der Gesetzgeber darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen (vgl. BVerfG vom 31.5.1990, BVerfGE 82, 159, 185 f.; 96, 1, 6). Die gesetzlichen Verallgemeinerungen müssen allerdings auf eine möglichst breite, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließende Beobachtung aufbauen.

Die Einführung eines Pauschbetrags für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer mit abgeltender Wirkung kann diese Anforderungen an eine realitätsgerechte Ausgestaltung sicherlich auch erfüllen. Belastbare Datengrundlagen hierfür sind vorhanden, sowohl hinsichtlich einer realitätsgerechten Einschätzung einer typischen Arbeitszimmergröße als auch eines bundesdurchschnittlichen Mietniveaus. Die Nachweispflicht der Qualifikation als häusliches Arbeitszimmer dem Grunde nach muss allerdings bestehen bleiben, der Steuerpflichtige muss also nach den bisherigen Erfahrungen mit § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG dem Grunde nach die Existenz und die überwiegende berufliche Nutzung nachweisen. Die bisherige gesetzliche Forderung, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung darstellen muss, hat das BVerfG mit Beschluss vom 6.7.2010 als verfassungswidrig verworfen (BGBl. I 2010, 1157). Es hat dabei aber ausdrücklich festgestellt, dass es dem Gesetzgeber offen steht, die Aufwendungen zu pauschalieren oder einen Höchstbetrag zu bestimmen und dabei die Möglichkeit privater Mitnutzung des häuslichen Arbeitszimmers zu berücksichtigen. Als unbedenkliche Typisierung angesehen hat das BVerfG das erweitere Abzugsverbot auch in Fällen, in denen das Arbeitszimmer im Umfang von mehr als 50% der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit genutzt wird.

Für alle vorgesehenen Typisierungen und Pauschalierungen sind die empirischen Nachweise im Gesetzgebungsverfahren mit großer Sorgfalt zu erheben und in der Gesetzesbegründung wiederzugeben. Keinesfalls darf allein auf fiskalische Erwägungen oder auf abstrakte Vereinfachungsgesichtspunkte bei der Begründung abgestellt werden. Der Gesetzgeber sollte vielmehr die eigenen Erhebungen und Einschätzungen hinsichtlich Zuordnung und Bewertung der Typisierung geltend machen und die Berechnungsgrundlagen offenlegen. Insoweit kann in Teilen bereits auf die fundierten Ausarbeitungen in Hessisches Finanzministerium, 2010 insbesondere Anlage 4, zurückgegriffen werden.

Die Anforderungen an die Typisierung und deren Begründung steigen deutlich, soweit die Typisierung mit abgeltender Wirkung ausgestaltet wird. Dies zeigt bereits der Beschluss des BVerfG vom 10.4.1997 auf, in dem die Möglichkeit des Nachweises höherer Werbungskosten betont und daraus erkennbar größere gesetzgeberische Spielräume abgeleitet werden, als bei abgeltenden Pauschalen (BVerfGE 96, 1). Die Einführung von Pauschbeträgen mit abgeltender Wirkung erscheint jedoch angezeigt, da ansonsten der Nachweis höherer Aufwendungen im Einzelfall offen stünde. Der mit der Typisierung verbundene Vereinfachungseffekt würde damit deutlich geringer ausfallen, da sowohl der Steuerbürger als

auch das Finanzamt in einer Vielzahl von Fällen die tatsächlich angefallenen Aufwendungen ermitteln müssten.

Erfahrungsgemäß ist der Umgang mit Pauschalen der vorgeschlagenen Art für die Verwaltung und die Steuerpflichtigen verhältnismäßig einfach, wenig erläuterungsbedürftig und in weiten Teilen durch entsprechende EDV-Unterstützung automatisiert umzusetzen. Die Streitanfälligkeit dürfte sich auf die grundsätzliche verfassungsrechtliche Prüfung beschränken.

(2) Kinderbetreuungskosten

a) Beschreibung

Behandlung von Kinderbetreuungsaufwendungen (§ 9c EStG) einheitlich als Sonderausgaben (Hessisches Finanzministerium, 2010: 14 f.) oder als neu zu definierende Abzugsposition vom Gesamtbetrag der Einkünfte. Der Abzug als Sonderausgaben wird favorisiert. Auf persönliche Anspruchsvoraussetzungen wie Erwerbstätigkeit der Eltern kann in Anlehnung an die geltende Regelung für drei bis sechsjährige verzichtet werden. Soweit möglich werden im Rahmen der Kinderbetreuungsaufwendungen Pauschalen vorgegeben, allerdings ohne abgeltende Wirkung.

b) Begründung

Die Unterscheidung in „Wie-Betriebsausgaben“, „Wie-Werbungskosten“ und Sonderausgaben im eigentlichen Sinne mag dogmatisch begründet sein, ist aber systemfremd und verursacht eine erhebliche Verkomplizierung des Steuerrechts in einem Bereich, der zweifellos als Massenverfahren bezeichnet werden kann. Zumal bei Versagung vorstehender Kategorien auch eine Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen in Frage kommt. Zwischenzeitlich umfasst die „Anlage Kind“ in der Einkommensteuererklärung bereits 3 Seiten. Materiell wirkt sich die Unterscheidung im Wesentlichen auf die Frage aus, ob die Kosten bei einem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte in die Verlustverrechnung miteinbezogen werden können oder nicht. Eine Frage, die nur in wenigen Ausnahmefällen einschlägig ist. Auch insoweit kann in weiten Teilen auf die fundierten Ausarbeitungen der „10 hessische Vorschläge für ein einfacheres Steuerrecht“, dort insbesondere Anlage 5, zurückgegriffen werden.

c) Beurteilung

Die „Anlage Kind“ im Rahmen der Einkommensteuererklärung hat zwischenzeitlich einen Umfang von mehreren Seiten angenommen. Dies ist nicht zuletzt bedingt durch die unsystematische und für steuerliche Laien kaum nachvollziehbare Behandlung von Kinderbetreuungskosten als den Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten gleichgestellte Aufwendungen oder als echte Sonderausgaben. Außerdem wird der Abzug der Aufwendungen nach geltendem Recht nur aner-

kannt, wenn es sich um Kinder handelt, die das dritte, aber noch nicht das sechste Lebensjahr vollendet haben, oder wenn mindestens ein Elternteil sich in Ausbildung befindet, behindert oder krank ist. Die in der Praxis immer häufiger anzutreffende steuerliche Geltendmachung von Kinderbetreuungskosten darf indes keine Wissenschaft für sich werden, die nur Fachleuten zugänglich ist, und muss daher von nur wenigen, leicht verständlichen Voraussetzungen abhängig gemacht werden. Hierzu bietet sich eine einheitliche Behandlung entsprechender Aufwendungen als Sonderausgaben an, die zudem nicht – wie bislang schon bei drei- bis sechsjährigen Kindern – von den Voraussetzungen „Erwerbstätigkeit", „Ausbildung", „Behinderung" oder „Krankheit" der Eltern abhängig gemacht wird.

Auch für diese generalisierende Betrachtungsweise sind empirische Nachweise im Gesetzgebungsverfahren mit großer Sorgfalt zu erheben und in der Gesetzesbegründung wiederzugeben, insbesondere hinsichtlich der zur Anwendung kommenden Grenzwerte und Pauschalen. Keinesfalls darf allein auf fiskalische Erwägungen oder auf abstrakte Vereinfachungsgesichtspunkte bei der Begründung abgestellt werden. Der Gesetzgeber sollte vielmehr die eigenen Erhebungen und Einschätzungen hinsichtlich Zuordnung und Bewertung der Typisierung geltend machen und die Berechnungsgrundlagen offenlegen.

Im Ergebnis entfallen die Nachweispflichten der persönlichen Anspruchsvoraussetzungen und die Aufteilung der Kinderbetreuungskosten auf unterschiedliche Abzugskategorien. Die Handhabung als Sonderausgaben fügt sich in das geltende Steuersystem ein und ist den handelnden Akteuren vertraut.

(3) Erstattungsüberschüsse bei Sonderausgaben im Jahr des Zuflusses erfassen

a) Beschreibung

Erfassung von Erstattungsüberschüssen von Sonderausgaben im Jahr des Zuflusses durch Hinzurechnung zum Gesamtbetrag der Einkünfte.

b) Begründung

Sonderausgaben sind die in § 10 Abs. 1 EStG abschließend aufgeführten Aufwendungen, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind. Es handelt sich um private Ausgaben, die nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Erwerbseinnahmen stehen. Voraussetzung für den Abzug als Sonderausgaben ist, dass der Steuerpflichtige durch Zahlung der Sonderausgabe wirtschaftlich belastet wurde.

Werden aber Sonderausgaben in einem späteren Veranlagungszeitraum erstattet, fehlt es insoweit an einer endgültigen wirtschaftlichen Belastung. Der Sonderausgabenabzug des Zahlungsjahres ist dann rückgängig zu machen. Typisches Beispiel, das alltäglich in der Praxis zu erheblichem Verwaltungsaufwand führt, ist die Erstattung von Kirchensteuern infolge geänderter Steuerfestsetzungen.

Wird beispielsweise die Steuerfestsetzung des Jahres 2007 zugunsten des Steuerpflichtigen geändert, führt dies zu einer Kirchensteuererstattung für 2007, die im Änderungsjahr (also beispielsweise in 2010) zur zahlungswirksamen Erstattung führt. Die in der Vergangenheit einbehaltene Kirchensteuer ist also höher als die Kirchensteuer, die nach der Festsetzung einer niedrigeren Einkommensteuer für das Zahlungsjahr endgültig geschuldet wird. Der Steuerpflichtige ist in Höhe der erstatteten Sonderausgaben im Zahlungsjahr nicht endgültig wirtschaftlich belastet, der Sonderausgabenabzug ist in der Einkommensteuerfestsetzung zu korrigieren. Das gilt für alle erstatteten Sonderausgaben, also beispielsweise auch für Versicherungsbeiträge, die rückwirkend für das Zahlungsjahr von der Versicherungsgesellschaft ermäßigt werden.

Aus der Frage, ob die Rückgängigmachung im Zahlungsjahr oder im Erstattungsjahr zu erfolgen hat, haben sich eine langjährige finanzgerichtliche Auseinandersetzung und eine komplexe, aufwändige Veranlagungspraxis ergeben (stellv. BFH vom 26.11.2008, BFH/NV 2009, 568; vom 26.6.1996, BStBl II 1996, 646 ; vom 7.7.2004, BStBl II 2004, 1058; vom 23.2.2005, BFH/NV 2005, 1304). Eine Verrechnung entrichteter und erstatteter Sonderausgaben im Erstattungsjahr ist zwar praktikabel, aber nicht gesetzlich vorgesehen. Steuersystematisch wird die (einfache) Verrechnung im Erstattungsjahr mit dem Argument abgelehnt, dass für Sonderausgaben keine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, sondern ein Verausgabungsprinzip gilt (Söhn, 2010: § 10, Tz. B 56). Der Steuerpflichtige wird zwar durch erstattete Sonderausgaben wirtschaftlich entlastet, die Einnahme der erstatteten Beträge kann aber weder die tatsächliche Ausgabe der im Erstattungsjahr geleisteten Aufwendungen beseitigen noch die steuerliche Entlastung im Zahlungsjahr richtigerweise kompensieren.

Daher wird vorgeschlagen, Erstattungsüberschüsse von Sonderausgaben im Jahr des Zuflusses durch Hinzurechnung zum Gesamtbetrag der Einkünfte zu erfassen.

c) Beurteilung

Die Verrechnung im Zahlungsjahr bereitet sehr viel Aufwand, sowohl für die Verwaltung als auch den Steuerpflichtigen und dessen Berater (Finanzministerkonferenz, 2010; Eggesiecker & Ellerbeck, 2008: 1087 ff.). Steuerbescheide müssen geändert werden, Verjährungsfristen beachtet, Änderungstatbestände gegeben sein. Die Änderung der Bescheide ermöglicht das Vorbringen neuer Sachverhalte, die Bindungswirkung des ursprünglichen Bescheids wird aufgebrochen.

Vor diesem Hintergrund lässt die höchstrichterliche Rechtsprechung bei jährlich wiederkehrenden Sonderausgaben wie z. B. der Kirchensteuer „aus Gründen der Praktikabilität und der Rechtskontinuität" die (einfache) Verrechnung gezahlter und erstatteter gleichartiger Aufwendungen im Erstattungsjahr soweit zu, wie eine solche Verrechnung möglich ist (BFH vom 26.06.1996, BStBl II 1996, 646).

Soweit aber im Erstattungsjahr eine Kompensation mit gleichartigen Sonderausgaben nicht möglich ist, erfolgt subsidiär die Korrektur im Rahmen der Steuerfestsetzung des Zahlungsjahres unter Inanspruchnahme von § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO.

Im Ergebnis werden also in einem ersten Schritt die im Zahlungsjahr abgezogenen Sonderausgaben um die später erstatteten Aufwendungen gemindert und anschließend die Steuer für das Zahlungsjahr so berechnet, als wenn der Steuerpflichtige die Sonderausgaben von Anfang an in Höhe der Erstattung nicht geleistet hätte (Söhn, 2010: § 10, Tz. B 59). Die Finanzverwaltung folgt dieser vom BFH für erstattete Kirchensteuern entwickelten Auffassung für alle Sonderausgabearten (BMF vom 11.7.2002, BStBl I 2002, 667. sowie H 10.1 „Abzugshöhe/Abzugszeitpunkt“ EStH 2008).

Mit der Erfassung von Erstattungsüberschüssen von Sonderausgaben im Jahr des Zuflusses durch Hinzurechnung zum Gesamtbetrag der Einkünfte kann die vorstehende Problematik stark vereinfacht werden. Sie bedarf allerdings einer Gesetzesänderung, die steuersystematisch kaum zu begründen, aber aus Vereinfachungsgesichtpunkten zu rechtfertigen ist. Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen daher keine. Erschwerte Übergangsprobleme bestehen ebenfalls nicht.

(4) Vereinfachung des § 2 Abs. 5b S. 2 EStG

a) Beschreibung

§ 2 Abs. 5b S. 2 EStG wird auf die Fälle des § 10b Abs. 1 EStG bei entsprechendem Antrag des Steuerpflichtigen sowie des § 32d Abs. 2 und 6 EStG beschränkt. Die der Abgeltungsteuer unterworfenen Einkünfte finden danach keine Berücksichtigung mehr bei der Ermittlung der eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes im Rahmen des Familienleistungsausgleichs gemäß § 32 Abs. 4 S. 2 EStG, bei der Ermittlung der zumutbaren Belastung im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen nach § 33 Abs. 3 EStG, bei der Ermittlung des Vermögens der unterhaltenen Person im Rahmen des Abzugs der Unterhaltsaufwendungen gemäß § 33a Abs. 1 S. 4 EStG sowie bei der Ermittlung der eigenen Einkünfte und Bezüge des in Berufsausbildung befindlichen, auswärtig untergebrachten Kindes im Rahmen des Ausbildungsfreibetrags nach § 33a Abs. 4 S. 2 EStG.

b) Begründung

Die Berücksichtigung der eigentlich mit Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer unterworfenen Einkünfte aus Kapitalvermögen im Rahmen der zumutbaren Belastung bei den außergewöhnlichen Belastungen (§ 33 Abs. 3 EStG) führt zu einem erheblichen zusätzlichen Aufwand bei der Erklärungserstellung und Veranlagung. Der Sinn der Abgeltungsteuer auf Kapitaleinkünfte – Verzicht

auf ein aufwändiges Veranlagungsverfahren – wird dadurch trotz minimaler steuerlicher Auswirkungen konterkariert.

Gleiches gilt für die Berücksichtigung der dem abgeltenden Kapitalertragsteuerabzug unterworfenen Einkünfte des Kindes im Rahmen des Familienleistungsausgleichs (§ 32 Abs. 4 S. 2 EStG), bei der Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen (§ 33a Abs. 1 S. 4 EStG) sowie bei der Gewährung des Ausbildungsfreibetrags (§ 33a Abs. 2 S. 2 EStG). Nach geltender Rechtslage müssen in diesen Fällen die Kapitaleinkünfte des Steuerpflichtigen, seines Kindes oder des Unterhaltsberechtigten gesondert ermittelt werden unabhängig davon, ob sich dies im konkreten Fall überhaupt auswirkt, und ohne dass sich hierdurch etwas an der Besteuerung der Kapitaleinkünfte als solcher ändern würde.

c) Beurteilung

In der weitaus überwiegenden Zahl aller Fälle dürfte die Berücksichtigung der Kapitaleinkünfte bei der Berechnung der zumutbaren Belastung, bei der Gewährung von Kindergeld bzw. Kinderfreibetrag, bei der Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen sowie bei der Gewährung des Ausbildungsfreibetrags keinerlei steuerliche Auswirkungen haben. So haben empirische Untersuchungen ergeben, dass nur etwa 1% der volljährigen Kinder die Einkunftsgrenze für die Gewährung von Kindergeld bzw. Kinderfreibetrag sowie des Ausbildungsfreibetrags überschreiten (Hessisches Finanzministerium, 2010: 6). Die Zahl der volljährigen Kinder, deren eigene Einkünfte aufgrund ihrer Kapitaleinkünfte die Einkunftsgrenze überschreiten, dürfte noch weit geringer sein. Hinsichtlich der zumutbaren Belastung im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen gelten bei Steuerpflichtigen mit Kindern ohnehin nur niedrige Belastungsgrenzen von höchstens 2% bzw. 4% des Gesamtbetrags der Einkünfte. Bei Gutverdienern mit einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als 51.130 Euro führt dies dazu, dass nur Aufwendungen von mehr als 1.022,60 Euro bzw. 2.045,20 Euro Berücksichtigung finden können. Selbst bei annähernd gleich hohen Kapitaleinkünften erscheint der steuerliche Vorteil, der sich aus deren Nichtberücksichtigung ergäbe, als vernachlässigenswert angesichts des nach geltender Rechtslage entstehenden Aufwands. Schließlich wird sich die Zahl der gegenüber dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten zivilrechtlich Unterhaltsberechtigten, die gleichwohl über namhafte Kapitaleinkünfte verfügen, in äußerst überschaubaren Grenzen halten.

Es stellt sich daher die Frage, ob die ganz große Masse der Steuerpflichtigen mit hohem Ermittlungs- und Erklärungsaufwand belastet werden soll, um eine verschwindend geringe Zahl von Fällen materiell gerecht zu behandeln. Betroffen ist hier der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG in der Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Indes fordert das Bundesverfassungsgericht im Steuerrecht nicht die Herbeiführung letzter Gerechtigkeit. Vielmehr hat es dem Gesetzgeber auch bei Entlastungsentscheidungen einen Spielraum zur Vereinfachung zugebilligt, der einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleich-

heitssatz ausschließt. Dabei darf der Gesetzgeber seinen Überlegungen die große Mehrzahl denkbarer Fallgestaltungen zugrunde legen und zahlenmäßig vernachlässigbare Sonderfälle hintansetzen (BVerfG 2 vom 22.5.2009, BStBl II 2009, 884).

Diesen Anforderungen wird die vorgeschlagene Neuregelung gerecht. Sie reduziert, neben dem für die Anwendung der Norm anfallenden Verwaltungsaufwand, deren Gestaltungs- und Fehleranfälligkeit und wird dabei der ganz überwiegenden Mehrheit aller Fälle gerecht. Die Neuregelung lässt sich problemlos ohne besondere Übergangsvorschriften mit Wirkung etwa für den ihrer Verabschiedung folgenden Veranlagungszeitraum umsetzen.

(5) Einführung von Pflegepauschbeträgen

a) Beschreibung

Einführung von Pauschbeträgen mit abgeltender Wirkung für den Abzug von Pflegeheimkosten sowie für die Kosten der häuslichen Pflege, jeweils abhängig von der Pflegestufe; Schaffung eines Ausnahmetatbestands für Härtefälle im Sinne des § 36 Abs. 4 SGB XI mit Berücksichtigung der tatsächlich angefallenen Aufwendungen.

b) Begründung

Mit der steigenden Lebenserwartung der Menschen nimmt auch die Zahl der in Pflegeheimen oder zu Hause versorgten Menschen in erheblichem Maße zu. Die bei einer krankheitsbedingten Unterbringung im Pflegeheim sowie im Rahmen der häuslichen Pflege nicht von der Pflegeversicherung übernommenen Kosten sind nach geltendem Recht gemäß § 33 EStG als außergewöhnliche Belastungen abziehbar. Der Steuerpflichtige hat die insoweit entstandenen Kosten zu diesem Zweck einzeln nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen, was sowohl für ihn als auch für die Finanzbehörde einen erheblichen administrativen Aufwand darstellt und der Pflegebedürftigkeit eines Menschen als Massenerscheinung nicht mehr gerecht wird. Zudem fällt bei der Veranlagung nach Abzug der Aufwendungen in der Mehrzahl aller Fälle keine Steuer mehr an.

Durch die Einführung eines nach Pflegestufen gestaffelten Pauschbetrags, der die anhand der im zweijährigen Turnus veröffentlichten Pflegestatistik des Statistischen Bundesamtes ermittelbaren durchschnittlichen Heimkosten abzüglich der Haushaltsersparnis bzw. die Kosten der häuslichen Pflege berücksichtigt, kann die Erstellung der – durch das Alterseinkünftegesetz in einer zunehmenden Zahl von Fällen erforderlichen – Einkommensteuererklärung für Bewohner von Pflegeheimen bzw. zu Hause Gepflegte und deren Veranlagung erheblich erleichtert werden.

Die Einführung eines Pauschbetrags mit abgeltender Wirkung erscheint angezeigt, da ansonsten der Nachweis höherer Aufwendungen im Einzelfall offen

stünde. Der mit der Typisierung verbundene Vereinfachungseffekt würde damit deutlich geringer ausfallen, da sowohl der Steuerbürger als auch das Finanzamt in einer Vielzahl von Fällen die tatsächlich angefallenen Aufwendungen ermitteln müssten. Für Härtefälle im Sinne des § 36 Abs. 4 SGB XI, bei denen ein außergewöhnlich hoher Pflegeaufwand erforderlich ist, der das übliche Maß der Pflegestufe III weit übersteigt, ist ein Ausnahmetatbestand vorzusehen, der den Abzug der tatsächlich angefallenen Aufwendungen ermöglicht.

c) Beurteilung

Die vorgeschlagene Einführung von Pflegepauschbeträgen wird den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts hinsichtlich der Typisierung und Pauschalierung (vergleiche vorstehend unter (1) c.) bei steuerlichen Sachverhalten gerecht. Durch die abgeltende Wirkung wird erreicht, dass nur objektiv erforderliche Aufwendungen zum Abzug gelangen. Wurde der Abzug nur eines typisiert festgelegten Aufwands durch das Bundesverfassungsgericht bereits für das Existenzminimum anerkannt (BVerfGE 87, 153, 172), so muss dies erst recht gelten für den Abzug von ebenfalls existenzsichernden Aufwendungen für die eigene Pflege. Bei besonderen Härtefällen trägt dem subjektiven Nettoprinzip ein Ausnahmetatbestand Rechnung, der die tatsächlich angefallenen Aufwendungen zum Abzug zulässt.

(6) Vereinfachung des Familienleistungsausgleichs und des Sonderbedarf-Freibetrags (§ 33a Abs. 2 EStG)

a) Beschreibung

Gewährung von Kindergeld und Freibeträgen für Kinder im Sinne des § 32 Abs. 6 EStG unabhängig von der Höhe der eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes (ersatzlose Aufhebung des § 32 Abs. 4 S. 2 EStG) und Verzicht auf Berücksichtigung eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes bei Gewährung des Sonderbedarf-Freibetrags (ersatzlose Aufhebung des § 33a Abs. 2 S. 2 EStG).

b) Begründung

Die Regelung des § 32 Abs. 4 S. 2 EStG, wonach Freibeträge für Kinder und Kindergeld bei Kindern, die das 18. Lebensjahr vollendet haben, nur gewährt werden, wenn die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes 8.004 Euro nicht übersteigen, betrifft nur einen verschwindend geringen Anteil aller in Betracht kommenden volljährigen Kinder; nach empirischen Untersuchungen weniger als 1% (Hessisches Ministerium der Finanzen, 2010: 6). Zur Herstellung letzter Gerechtigkeit bei dieser kleinen Gruppe wird bei den übrigen Steuerpflichtigen sowie bei den Finanzämtern ein enormer Aufwand verursacht.

Zudem legen die Steuerpflichtigen und ihre Berater bedingt durch das Fallbeilprinzip des § 32 Abs. 4 S. 2 EStG, wonach der Familienleistungsausgleich ent-

fällt, wenn die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes auch nur geringfügig über der Freigrenze liegen, besonderen Ehrgeiz an den Tag, die Einkünfte des Kindes unter 8.004 Euro zu halten. Dabei ist eine Vielzahl von legalen (und leider auch illegalen) Gestaltungen denkbar (z.B. durch zeitliche Verlagerung von Einkünften, Generierung zusätzlicher Werbungskosten, Nutzung von Sonderabschreibungen etc.). Die Vorschrift gerät damit zum „Dummenparagraphen", der nur in besonders gelagerten Fällen Anwendung findet oder wenn der Steuerpflichtige schlecht beraten ist oder die Gestaltungsmöglichkeiten nicht kennt. Zugleich existiert nicht zuletzt aus diesem Grund eine unübersehbare Zahl von teilweise divergierenden finanzgerichtlichen Entscheidungen zu diesem Thema, weshalb sich die Vorschrift als extrem streitanfällig erweist.

Ähnliches gilt für die Vorschrift des § 33a Abs. 2 S. 2 EStG, wenngleich nicht in einem vergleichbaren Ausmaß wie bei § 32 Abs. 4 S. 2 EStG. Danach mindern eigene Einkünfte und Bezüge des Kindes den Sonderbedarfs-Freibetrag, soweit sie 1.848 Euro im Kalenderjahr übersteigen. Eine Gleichbehandlung ist jedoch nicht zuletzt aus steuersystematischen Gründen und wegen der damit verbundenen Vereinfachungseffekte ebenfalls veranlasst.

Mit dem Verzicht auf die Berücksichtigung eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes bei der Gewährung des Familienleistungsausgleichs sowie des Sonderbedarf-Freibetrags wird der Verwaltungsaufwand für Millionen Steuerpflichtige, für die Finanzämter sowie für die Familienkassen erheblich vermindert.

c) Beurteilung

Auch bei der Aufhebung des § 32 Abs. 4 S. 2 EStG greift der dem Gesetzgeber vom Bundesverfassungsgericht auch bei Entlastungsentscheidungen zugebilligte Spielraum zur Vereinfachung. Danach darf der Gesetzgeber seinen Überlegungen die große Mehrzahl denkbarer Fallgestaltungen zugrunde legen und zahlenmäßig vernachlässigbare Sonderfälle hintansetzen (vgl. vorstehend unter (4) c.). Zudem führt die ausnehmende Gestaltungs-, Betrugs- und Streitanfälligkeit der Norm zu einer in hohem Maße ungleichmäßigen und uneinheitlichen Besteuerung, welche durch die vorgeschlagene Vereinfachung beseitigt wird.

Dies gilt auch für die Aufhebung des § 33a Abs. 2 S. 2 EStG. Zwar dürfte es hierzu im Vergleich zu § 32 Abs. 4 S. 2 EStG deutlich mehr Anwendungsfälle geben. Jedoch werden die Entlastungseffekte durch die Aufhebung angesichts der Wirkung des Freibetrags und seine vergleichsweise geringe Höhe abgemildert.

Die Vereinfachungen lassen sich ohne Schwierigkeiten unter Verzicht auf besondere Übergangsvorschriften mit Wirkung für den ihrer Verabschiedung folgenden Veranlagungszeitraum realisieren.

(7) Vorausgefüllte Steuererklärungen

a) Beschreibung

Zurverfügungstellung vorausgefüllter Erklärungen für die Jahreserklärungen in der Einkommensteuer sowie in der Umsatzsteuer (auf Basis der Voranmeldungen) zur Vervollständigung durch den Steuerpflichtigen über ELSTER.

b) Begründung

Den Finanzbehörden ist eine Vielzahl von Daten, die in den Einkommensteuererklärungen wie auch in den Umsatzsteuerjahreserklärungen anzugeben sind, aufgrund vorheriger elektronischer Übermittlung bereits bekannt. Zu nennen sind hier insbesondere die vom Arbeitgeber im Rahmen des Lohnsteueranmeldeverfahrens der Finanzbehörde übermittelten Daten, die Rentenbezugsmitteilungen der Deutschen Rentenversicherung sowie die Angaben im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen. Ausgedehnt werden könnte das Mitteilungsverfahren auch auf Lohnersatzleistungen wie etwa das von der Bundesagentur für Arbeit gezahlte Arbeitslosengeld. Der Steuerpflichtige muss sich diese Daten regelmäßig erst beschaffen bzw. aus den ihm vorliegenden Unterlagen ermitteln und sie sodann bei der Erklärungserstellung im richtigen Eingabefeld mit der zutreffenden Kennziffer eintragen. Neben der Schwierigkeit, die Angaben an der richtigen Stelle zu machen, kommt es hierbei häufig zu Eingabe- und Übertragungsfehlern. Diese müssen vom Finanzamt aufwändig durch manuelle Korrektur – häufig erst nach zeitraubenden Nachfragen – berichtigt werden.

Durch die elektronische Zurverfügungstellung von Erklärungen, in denen die an das Finanzamt bereits übermittelten Daten bereits vorausgefüllt sind, kann den Steuerpflichtigen wie auch den Finanzbehörden in erheblichem Umfang Verwaltungsaufwand erspart werden. Zudem werden hierdurch Manipulations- und Betrugsmöglichkeiten deutlich erschwert. Dabei wird der Steuerpflichtige freilich seiner Pflicht zu vollständigen und wahrheitsgemäßen Angaben nicht enthoben. Vielmehr erhält er vom Finanzamt lediglich einen Vorschlag, den er ggf. zu vervollständigen und, wo nötig, zu korrigieren hat.

c) Beurteilung

Dem Vorschlag dürften allenfalls technische Hindernisse entgegenstehen, die aber überwindbar sein sollten. Im Rahmen des länderübergreifenden Projekts KONSENS ist vorgesehen, dass die der Steuerverwaltung vorliegenden persönlichen Steuerdaten über ELSTER elektronisch vom Steuerbürger abgerufen und dann ohne Medienbruch in die elektronische Steuererklärung übernommen werden können. Auf diese Weise verringert sich etwa bei der Umsatzsteuer der Bedarf für die in vielen Fällen aufwändige und für Unternehmer wie Finanzämter zeitraubende Abstimmung. Für Arbeitnehmer und Rentner erübrigt sich die müh-

same Eintragung der steuerrelevanten Arbeitslohn- und Rentendaten in ihre persönliche Einkommensteuererklärung.

(8) Dokumentationspflichten bei internationalen Unternehmen

a) Beschreibung

Reduktion der Anforderungen der Finanzverwaltung und der Verordnungsvorgaben an die Dokumentationspflichten für internationale Verrechnungspreise, insbesondere durch Überarbeitung der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) und der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren (BMF-Schreiben vom 12.4.2005, BStBl 2005 I, 570 ff., VerwGrds-Verf) sowie durch deutliche Anhebung des Grenzwerts der Anwendungsregeln für kleinere Unternehmen nach § 6 Abs. 2 GAufzV. Zur Konkretisierung der Änderungen in Verordnung und Verwaltungsvorschrift sollte eine Arbeitsgruppe gebildet werden, die die Praxiserfahrungen der Finanzverwaltung, der Steuerpflichtigen und der Beraterschaft berücksichtigt.

b) Begründung

Der deutsche Fiskus ist in seiner Ermittlungstätigkeit grundsätzlich auf das Territorium der Bundesrepublik Deutschland beschränkt, er darf außerhalb der Grenzen keine hoheitsrechtlichen Befugnisse ausüben. Zur Wahrung des deutschen Besteuerungsinteresses bestehen daher erhöhte Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten, insbesondere im Zusammenhang mit der Bewertung grenzüberschreitender Liefer- und Leistungsbeziehungen. Mit Verweis auf diese Pflichten nimmt die Betriebsprüfungspraxis die Steuerpflichtigen regelmäßig in Anspruch. Dabei steht die Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen auf dem Prüfstand – vorrangig mit dem Ziel, Aufkommensverlagerungen ins niedrig besteuernde Ausland zu vermeiden.

Die Finanzverwaltung hat bereits vor annähernd 30 Jahren die Grundzüge der internationalen Einkunftsabgrenzung nach dem Maßstab des Fremdvergleichs umfassend festgelegt – in den Verwaltungsgrundsätzen 1983 (BStBl I 1983, 218). In den Folgejahren wurden immer wieder einzelne Themenbereiche ergänzt, so beispielsweise die Verwaltungsgrundsätze-Betriebsstätten (BStBl I 1999, 1076), die Verwaltungsgrundsätze-Umlageverträge (BStBl I 1999, 1122), die Verwaltungsgrundsätze-Arbeitnehmerentsendung (BStBl I 2001, 796) und mit Schreiben vom 12.4.2005 die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren.

Die VerwGrds-Verf geben im Wesentlichen die Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen bei der Verrechnungspreisdokumentation vor. Rechtsgrundlage bilden die einschlägigen Mitwirkungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten der AO; hinsichtlich der Dokumentation internationaler Verrechnungspreise insbesondere die erweiterten Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO, die hierzu ergangene GAufzV vom 13.11.2003 (BStBl I

2003, 739) und die Sanktionen des § 162 Abs. 3 und 4 AO. Ziel der speziellen Aufzeichnungsverpflichtungen des § 90 Abs. 3 AO und der GAufzV ist die Sicherstellung der Verrechnungspreisprüfung durch die Finanzverwaltung (BT-Drucks. 15/119, 2002: 52).

Das Problem in der Anwendung dieser Vorschriften liegt in der Erkenntnis, dass es nicht den „richtigen" Verrechnungspreis gibt. Selbst unabhängige Unternehmen wenden bei vergleichbaren Bedingungen nicht immer den gleichen Preis an. Grundsätzlich ist daher eine steuerliche Gewinnkorrektur nur veranlasst, wenn der verwendete Preis außerhalb einer Bandbreite liegt. Verletzt allerdings der Steuerpflichtige seine speziellen Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO – also die „Dokumentationspflichten" –, kommt es qua Gesetz zu einer Veränderung der Beweislastverteilung: Die Finanzverwaltung kann – wenn auch widerlegbar – höhere inländische Einkünfte schätzen, insbesondere die Bandbreite möglicher Verrechungspreise zu Lasten des Steuerpflichtigen ausschöpfen. Daher ist die Auseinandersetzung zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem in diesem Bereich besonders streitanfällig. Die Vorgaben der GAufzV und der VerwGrds-Verf versuchen dies zwar zu strukturieren, die Anforderungen sind allerdings vom Gros der mittelständischen Unternehmen kaum oder nur mit großer Mühe zu bewältigen. Zwar erstellt die überwiegende Zahl der verpflichteten Unternehmen eine Dokumentation, aufgrund der hohen Anforderungen der Finanzverwaltung ist das Streitpotential mit den vorstehend beschriebenen Verordnungsregeln und Verwaltungsgrundsätzen jedoch nochmals deutlich gestiegen.

Es ist allerdings nicht möglich, im Rahmen dieses Gutachtens Detailvorschläge für eine Überarbeitung der Dokumentationsanforderungen zu erstellen. Dies sollte einer Arbeitsgruppe überlassen werden, die die Praxiserfahrungen der Finanzverwaltung, der Steuerpflichtigen und der Beraterschaft berücksichtigt. Dabei sollte besonderes Augenmerk auf den international tätigen Mittelstand gelegt werden.

Unmittelbar wirksam ist die Anpassung der Grenzwerte der Anwendungsregeln für kleinere Unternehmen nach § 6 Abs. 2 GAufzV.

c) Beurteilung

Die Einführung der gesetzlichen Dokumentationsverpflichtungen und die damit verbundenen Sanktionen haben zu einer erheblichen Verunsicherung international verbundener Unternehmen geführt und dort erheblichen Mehraufwand in Personal- und Sachmitteln ausgelöst. Dieser Mehraufwand ist dauerhaft, da die Verrechnungspreisdokumentationen von den Unternehmen fortzuführen sind. Während die internationalen Großkonzerne mit eigenen Verrechnungspreisabteilungen komplexe, oft auf Datenbankanalysen basierende Dokumentationssysteme implementiert haben, bedeuten die Dokumentationsanforderungen für viele mittelständische Unternehmen auch heute noch einen erheblichen Mehraufwand, der

nach den ersten Erfahrungen aus Betriebsprüfungen auch in weiten Teilen als unangemessen wahrgenommen wird.

Einerseits können und wollen mittelständische Unternehmen keine gesonderte „Verrechnungspreis-Buchhaltung“ einführen, andererseits müssen sie bei der Verrechnungspreisdokumentation das ernsthafte Bemühen belegen, ihre Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Personen unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu gestalten. Zu diesem Zweck wurden regelmäßig Organisationsabläufe geschaffen, die die zeitnahe Erfassung aller relevanten grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen sicherstellen. Zwar besteht zu dieser Zeitnähe nur bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen eine gesetzliche Verpflichtung. Eine spätere, nachträgliche Dokumentation ist aber erfahrungsgemäß in vielen Fällen faktisch ausgeschlossen.

In inhaltlicher Hinsicht können mittelständische Unternehmensgruppen die für Großunternehmen geltenden (akademischen) Anforderungen an die Beschreibung der Funktionen und Risiken im Unternehmen und der Wertschöpfungskette kaum erfüllen. Sie sind in aller Regel nicht in der Lage, ihren Wertschöpfungsprozess gewichtet, anteilig oder in Prozent zu analysieren. Außerdem ist es in vielen Fällen objektiv unmöglich, Fremdvergleichsdaten zu erhalten. Dieser Umstand darf weder zu einer Beweismaßminderung zu Lasten des Steuerpflichtigen noch zu Sanktionen jedweder Art führen. Die Verwaltung sollte den Grundsatz des Vorbehalts der Unmöglichkeit bzw. der Verhältnismäßigkeit wahren. Dem Steuerpflichtigen bleibt oftmals nur die Dokumentation der Unmöglichkeit. Daher sollte auch die Möglichkeit erleichtert werden, die Angemessenheit der Verrechnungspreise anhand innerbetrieblicher Plandaten und Gewinnprognosen darzulegen.

Auch die als Erleichterung für kleinere Unternehmen gedachte Regelung des § 6 Abs. 1 GAufzV, wonach lediglich mündliche Auskünfte erteilt und vorhandene Unterlagen vorgelegt, mithin nicht eigens erstellt werden müssen, läuft in einer Vielzahl von Fällen leer. Denn zum einen lassen sich unter Umständen Jahre zurückliegende Sachverhalte ohne eine zeitnahe Dokumentation gar nicht mehr vollständig rekonstruieren. Zum anderem bleiben nach Auffassung der Finanzverwaltung auch kleinere Unternehmen im Sinne des § 6 GAufzV nach § 93 Abs. 4 S. 2 AO zur Vorlage schriftlicher Unterlagen verpflichtet (vgl. Tz. 3.4.17 VerwGrds-Verf). Dies hat häufig zur Folge, dass die Anforderungen der GAufzV durch die Hintertür auch an kleinere Unternehmen gestellt werden.

Die Überarbeitung der Anforderungen an die Dokumentationspflichten für internationale Verrechnungspreise wird anspruchsvoll, da aus Sicht der Finanzverwaltung die Sicherung des deutschen Besteuerungsguts im Vordergrund steht und gerade international aufgestellte Unternehmen durch Preisgestaltung die Möglichkeit haben, Gewinne ins niedrig besteuernde Ausland zu verlagern. Daher muss jede Vorgabe an die Verrechnungspreisdokumentation abgewogen werden zwischen dem berechtigten Interesse am Schutz des deutschen Besteuerungsaufkommens einerseits und dem beim Steuerpflichtigen ausgelösten Mehr-

aufwand andererseits. Sieben Jahre nach Erlass der GAufzV und fünf Jahre nach Bekanntgabe der VerwGrds-Verf kann eine kritische Überprüfung der Dokumentationsanforderungen deutliches Vereinfachungspotential für die Verwaltung und die Steuerpflichtigen aufzeigen.

Der einfachste, aber im Sinne echter Steuervereinfachung nicht ausreichende Schritt ist die Anpassung der Grenzwerte des § 6 GAufzV. Insoweit erscheint der Vorschlag der IHK Bayern sachgerecht, die Schwelle für die Dokumentationserleichterungen bei Warenumsätzen auf 10 Mio. Euro und bei Dienstleistungen auf 1 Mio. Euro aufzustocken (IHK Bayern, 2010: 12). Dies ist umso mehr gerechtfertigt, als der Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der Europäischen Union ausdrücklich vorsieht, dass „von kleineren, weniger komplexen Unternehmen (einschließlich kleiner und mittlerer Unternehmen) keine genauso umfangreiche und komplexe Dokumentation“ verlangt wird wie in größeren, komplexeren Unternehmen (Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten Nr. 9738/06 vom 20.6.2006). Die bisherigen Grenzwerte des § 6 GAufzV werden der Empfehlung der Kommission vom 6.5.2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (ABl. EU L 124/36 vom 20.5.2003), wonach hierzu Unternehmen zählen, die weniger als 250 Personen beschäftigen und die entweder einen Jahresumsatz von höchstens 50 Mio. EUR erzielen oder deren Jahresbilanzsumme sich auf höchstens 43 Mio. EUR beläuft, kaum gerecht.

(9) Anzeigepflichten bei ausländischen Beteiligungen

a) Beschreibung

Änderung des § 138 Abs. 3 AO derart, dass die Mitteilung über die einschlägigen Auslandsengagements nach § 138 Abs. 2 AO innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres zu erfolgen hat, in dem sich der anzeigepflichtige Geschäftsvorfall ereignet hat.

b) Begründung

§ 138 Abs. 2 AO enthält die Verpflichtung, bestimmte Auslandsengagements nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen. Die Regelung dient vorrangig der Durchführung des Außensteuergesetzes (AStG). Das Finanzamt leitet die Anzeige dem Bundeszentralamt für Steuern zur zentralen Sammlung und Auswertung weiter. Anzeigepflichtig sind alle Steuerpflichtigen mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland, also alle unbeschränkt Steuerpflichtigen. Eine Verletzung dieser Verpflichtung ist bußgeldbewährt, § 379 Abs. 2 Nr. 1 AO.

Die Anzeigepflicht für Auslandsengagements ist durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz zu Beginn des Jahres 2002 unter anderem dadurch ver-

schärft worden, dass die Mitteilungspflicht in allen Fällen innerhalb eines Monats nach dem meldepflichtigen Ereignis zu erfüllen ist. Für die Anzeigeverpflichtung bedarf es keiner Aufforderung durch die Finanzverwaltung. Vielmehr ergibt sich die Anzeigepflicht unmittelbar aus dem Gesetz. Zur Erleichterung hat das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 19.3.2003 (BStBl I 2003, 260) zugelassen, einmal monatlich alle meldepflichtigen Ereignisse eines Kalendermonats gesammelt anzuzeigen.

Unser Vorschlag sieht vor, die Mitteilungen nur einmal für das gesamte Kalenderjahr zur Anzeige gegenüber dem zuständigen Finanzamt zu bringen. Die Ausgestaltung orientiert sich an den Vorgaben im Rahmen der Dokumentationspflichten für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle, § 90 Abs. 3 S. 3 AO, § 3 GAufzV. Danach sind Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle zeitnah zu erstellen. Sie gelten als zeitnah erstellt, wenn sie innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres gefertigt werden, in dem sich der Geschäftsvorfall ereignet hat.

c) Beurteilung

Mit der Anzeige nach § 138 Abs. 2 AO erhält die Verwaltung steuerlich relevante Informationen über Auslandseinkünfte und wird in die Lage versetzt, grenzüberschreitende Sachverhalte zu erfassen und zu überwachen. Die Anzeigepflicht soll insbesondere die steuerliche Überwachung von Auslandsbeziehungen durch das Bundeszentralamt für Steuern erleichtern. Es ist allerdings fraglich, ob hierzu eine Meldung innerhalb Monatsfrist vor dem Hintergrund der damit verbundenen organisatorischen Erfordernisse angemessen ist. Nach den Gesetzesmaterialien soll mit diesen Vorgaben die Finanzverwaltung in die Lage versetzt werden, frühzeitig die steuerlichen Auswirkungen bei Basisgesellschaften in Steueroasenländern zu prüfen (Beermann/Gosch, AO/FGO Kommentar, § 138 AO). Es ist allerdings anzunehmen, dass in den Fällen kurzfristig angestrebter, vorsätzlicher Steuerverkürzungen über Einschaltung von Basisgesellschaften in „Steueroasenländern“ die Meldepflicht bzw. deren knappe Fristigkeit die Akteure von ihrem Vorhaben nicht abhält. Die Effektivität der Regelung ist daher zu bezweifeln. In allen anderen Fällen wird die Finanzverwaltung in der überwiegenden Zahl die steuerschuldrechtlichen Konsequenzen auch innerhalb der vorgeschlagenen längeren Fristigkeit ziehen können.

Die Gleichstellung der Fristigkeit zwischen den Dokumentationspflichten für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle und der Frist des § 138 Abs. 3 AO wird die Handhabung bei den Steuerpflichtigen und der Verwaltung deutlich vereinfachen. Zumal Sachverhalte, wie sie in § 138 Abs. 2 AO aufgeführt sind, so oder so auf ihre „Außergewöhnlichkeit“ im Sinne der Dokumentationsanforderungen in eben dieser Sechsmonatsfrist geprüft werden. Die Anpassung kann – in kleinem Maß – der Vereinheitlichung der Steuerrechtsordnung dienen.

(10) Ausweitung der Kleinunternehmerregelung

a) Beschreibung

Erhöhung der Freigrenzen des § 19 Abs. 1 UStG für Kleinunternehmer von derzeit 17.500 Euro im vorangegangenen Kalenderjahr und erwarteten 50.000 Euro im laufenden, ergänzt um die Erhöhung der aktuellen Grenze von 7.500 Euro für Quartalsanmeldungen und Vereinfachung der Deklarationsvorgaben für Existenzgründer, indem die Verpflichtung zur monatlichen Voranmeldung nach § 18 Abs. 2 S. 4 UStG ersatzlos gestrichen wird.

b) Begründung

Kleinunternehmer

Bei Kleinunternehmern gilt die Sonderregelung, dass die geschuldete USt nicht erhoben wird, wenn der Umsatz zuzüglich der Umsatzsteuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 Euro nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 Euro voraussichtlich nicht übersteigen wird, § 19 Abs. 1 UStG. Der Kleinunternehmer hat also für seine inländischen Ausgangsumsätze keine Umsatzsteuer zu entrichten. Ihm steht aber auch kein Vorsteuerabzug zu und er ist nicht zum Umsatzsteuerausweis berechtigt. Der Kleinunternehmer wird wie ein Endverbraucher behandelt. Aus dieser Behandlung als Nichtunternehmer können sich für ihn auch Nachteile ergeben, insbesondere, wenn er Leistungen an Unternehmer erbringt. Das Gesetz sieht daher eine Option zur Normalbesteuerung vor, § 19 Abs. 2 UStG.

Voranmeldungszeiträume

Mit Änderung durch das Steuerbürokratieabbaugesetz gelten für die Voranmeldungszeiträume seit 2009 folgende Grenzen: Für Unternehmer mit einer Jahressteuer von mehr als 7.500 Euro ist die Voranmeldung monatlich einzureichen. Unternehmen mit einer Jahressteuer zwischen 1.000 Euro und 7.500 Euro (bis 2008 zwischen 512 Euro und 6.136 Euro) geben die Voranmeldungen quartalsweise ab, bei einer Jahressteuer von bis zu 1.000 Euro (bis 2008 512 Euro) genügt die Jahrsanmeldung. Wenn der Unternehmer im Vorjahr ein Umsatzsteuerguthaben von mehr als 7.500 Euro hatte, so kann er statt des vierteljährlichen Voranmeldungszeitraumes auch den monatlichen wählen. Dieses Wahlrecht wird insbesondere von Unternehmen in Anspruch genommen, bei denen regelmäßig größere Umsatzsteuerguthaben entstehen (z.B. Unternehmer, die nur steuerfreie Umsätze mit Vorsteuerabzugsberechtigung haben).

Existenzgründer

Unternehmer, die ihre berufliche oder gewerbliche Tätigkeit neu aufnehmen, gelten umsatzsteuerlich als Existenzgründer. Nach § 18 Abs. 2 S. 4 UStG müssen Existenzgründer im laufenden Jahr ihrer Existenzgründung und im folgenden Kalenderjahr monatlich Voranmeldungen abgeben. Ihnen steht die Vergünstigung längerer – also vierteljährlicher oder jährlicher – Voranmeldungen nicht zu, selbst wenn Sie die einschlägigen Grenzwerte erfüllen. Auf Antrag kann das Finanzamt auch dem Existenzgründer einen Monat Fristverlängerung gewähren, dazu muss er aber 1/11 der (erwarteten) Jahressteuer bei Antragstellung vorauszahlen (Sondervorauszahlung). Diese Regelung ist durch das Gesetz zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und zur Änderung anderer Steuergesetze (Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz - StVBG) vom 19.12.2001 (BGBl I 2001, 3922, BStBl I 2002, 32) in das UStG aufgenommen worden und seit 1.1.2002 in Kraft. Die Regelung ist in der Kritik, da mit ihr erhöhte Verwaltungsaufwendungen verbunden sind und dieser Aufwand gerade jene Unternehmer trifft, die in ihrer Gründungsphase besonders gefährdet sind. Die Regelung widerspricht ersichtlich den Bemühungen, Existenzgründer zu fördern und sie möglichst von bürokratischem Mehraufwand zu entlasten.

c) Beurteilung

Kleinunternehmer

Die Kleinunternehmerregelung stellt eine Vereinfachungsmaßnahme dar, die wie eine Steuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug wirkt (Reiß, 2008: 657). Allerdings besteht aus wettbewerbspolitischer Betrachtung ein erheblicher Unterschied zwischen einer (echten) Steuerbefreiung und der Sonderregelung für Kleinunternehmer. Grundsätzlich wirkt eine echte Steuerbefreiung für alle Unternehmen mit derselben Tätigkeit. Dagegen führt die Kleinunternehmerregelung zu einem Vorteil des Kleinunternehmers gegenüber Unternehmern der gleichen Branche, die allerdings wegen Überschreiten der Grenzwerte der Regelbesteuerung unterliegen. Die Kleinunternehmerbefreiung kann daher die Wettbewerbsneutralität gefährden. Ihre Rechtfertigung erfährt sie als Bagatellregelung unter dem Aspekt der Vereinfachung der Steuererhebung sowohl für die Verwaltung als auch für den Kleinunternehmer selbst. Außerdem bewirkt der zu Lasten des Kleinunternehmers wirkende Ausschluss des Vorsteuerabzugs eine Begrenzung der Wettbewerbsverzerrung. Allerdings ist zu bedenken, dass dieser gegenläufige Effekt in Branchen zu vernachlässigen ist, wo die Wertschöpfung nahezu ausschließlich auf dem Einsatz von nicht mit Vorsteuern belasteter Arbeitskraft beruht. Bei der Anhebung der Grenzwerte ist diesem Gesichtspunkt Rechnung zu tragen. Im Ergebnis ist eine Abwägung zu treffen zwischen den erheblichen Ver-

einfachungswirkungen durch Ausweitung der Kleinunternehmerregelung einerseits und der Gefahr der Wettbewerbsverzerrung andererseits.

Soweit eine Ausweitung der Kleinunternehmerregelung erkennbar der typisierenden Vereinfachung im Umsatzsteuerrecht dient, bestehen unserer Einschätzung nach keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Das BVerfG wies bereits mehrfach die Verfassungsbeschwerden von Unternehmern als unbegründet zurück, die sich in ihren Grundrechten verletzt glaubten, weil sie nicht in den Genuss der Besteuerung nach § 19 UStG kamen. Das Gericht hielt die unterschiedliche Besteuerung der Kleinunternehmer und sonstigen Unternehmer trotz der damit verbundenen Wettbewerbsverzerrungen aus Gründen der Praktikabilität und Typisierung für gerechtfertigt (BVerfG vom 19.3.1974, BStBl II 1974, 273, dort unter B. IV. 2. der Entscheidungsgründe). Das BVerfG führt in diesem Beschluss zwar auch aus, § 19 UStG habe die Kleinunternehmer aus sozialpolitischen Gründen begünstigt; es verneint aber verfassungsrechtliche Bedenken gegen eine derartige Steuervergünstigung. (BVerfG vom 19.3.1974, BStBl II 1974, 273, dort unter B. IV. 1. b; BFH vom 11.12.1997, UR 1999, 80).

Europarechtlich ist zunächst festzustellen, dass nahezu alle EU-Staaten Sonderregelungen für Kleinunternehmer kennen. Eine Harmonisierung ist bisher nicht erfolgt. Art. 281 MWStSystRL sieht ausdrücklich die Sonderregelung für Kleinunternehmen vor. Danach dürfen Mitgliedstaaten, in denen die normale Besteuerung von Kleinunternehmen wegen deren Tätigkeit oder Struktur auf Schwierigkeiten stoßen würde, vereinfachte Modalitäten für die Besteuerung und Steuererhebung vorsehen, die jedoch nicht zu einer Steuerermäßigung führen dürfen. Zwar sieht Art. 285 MWStSystRL eine Steuerbefreiung nur bis zu Umsätzen von 5.000 Euro vor. Allerdings beinhaltet Art. 286 MWStSystRL eine Ausnahmeregelung, nach der den Mitgliedstaaten, die bereits historisch eine höhere Befreiung gewährten und diese fortführen durften, auch eine Erhöhung der Grenzwerte erlaubt ist. Dabei sollen die Mitgliedstaaten beim Übergang von einer bestehenden Sonderregelung zu einer anderen Sonderregelung nicht an die 5.000 Euro Grenze gebunden sein. § 19 UStG stützt sich bereits seit 1980 auf diese Sonderregelung. Sekundärrechtlich ist daher eine Anpassung der Kleinunternehmerregelung dem Grunde nach möglich. Der Höhe nach ist die Anpassung auf die Wahrung des realen Werts beschränkt, Art. 286 MWStSystRL. Insoweit ist mit großer Sorgfalt zu prüfen, welcher Spielraum dem Gesetzgeber für eine Erhöhung verbleibt. Insoweit ist auch zu prüfen, inwieweit sich aus dem deutschen System zweier Grenzwerte für das vorangegangene und das laufende Jahr Ansatzpunkte für eine weitergehende Anpassung ergeben. Primärrechtlich ist vor dem Hintergrund der wettbewerbspolitischen Problematik bei der Wahl der Kleinunternehmergrenze darauf zu achten, dass die Ausgestaltung keine verbotene Beihilfe für bestimmte Branchen oder Unternehmenszweige gewährt, zumal der EuGH von einem weiten Beihilfebegriff ausgeht (EuGH, Rs. 173/73, Slg. 1974, 709; Rs. C-387/92, Slg. 1994, I-877).

Voranmeldezeiträume und Existenzgründer

Hinsichtlich der Ausweitung der Grenzwerte für quartalsweise Umsatzsteuervoranmeldungen und eine Veränderung der monatlichen Voranmeldungen für Existenzgründer bestehen unserer Einschätzung nach weder verfassungsrechtlich noch europarechtlich Bedenken. Art. 252 Abs. 2 MWStSystRL lässt die Dauer des Besteuerungszeitraums ausdrücklich offen, indem er den Mitgliedsstaaten die Möglichkeit eröffnet, diesen auf ein, zwei oder drei Monate bis zu längstens einem Jahr festzulegen. Steuersystematisch ist das Sonderrecht für Existenzgründer wohl nur aus dem Gesichtspunkt der Missbrauchsbekämpfung zu rechtfertigen. Dies rechtfertigt aber unserer Einschätzung nach nicht die gegebene deutliche Erschwernis für diese Gruppe von Steuerpflichtigen.

(11) Vorsteuerabzug vereinfachen

a) Beschreibung

Rechnungsanforderungen in der Verwaltungspraxis vereinfachen bei gleichzeitiger Erleichterung der Anerkennungsanforderungen bei Verwendung der elektronischen Signatur; Einführung eines freiwillig anwendbaren Rechnungsmusters als Anlage zum UStG mit allen vorgeschriebenen Angaben vergleichbar mit der Mustersatzung für steuerbegünstigte Körperschaften gemäß Anlage 1 zu § 60 AO.

b) Begründung

Soweit der Unternehmer eine Rechnung über einen Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person erteilt, muss die Rechnung die in § 14 Abs. 4 UStG geforderten Angaben enthalten, also beispielsweise den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers, die dem leistenden Unternehmer vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder die USt-IdNr., das Ausstellungsdatum, eine Rechnungsnummer usw. Fehlt in der Rechnung eine dieser Pflichtangaben, kann der Leistungsempfänger keinen Vorsteuerabzug geltend machen, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG.

Es bestehen einige Ansatzpunkte für eine Vereinfachung bei den Anforderungen an die Rechnungsstellung, beispielsweise durch großzügige Anhebung der Kleinbetragsrechnungsgrenze des § 33 UStDV. Der häufig vorgeschlagene Verzicht auf die Angabe des Leistungszeitpunktes nach § 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 6 UStG bei Fällen, in denen Leistungszeitpunkt und Tag der Rechnungsstellung identisch sind, dürfte wegen der insoweit zwingenden Vorgaben in Art. 226 Nr. 7 MWStSystRL und des eingeschränkten Anwendungsbereichs der Ausnahmeregelung des Art. 238 Abs. 1 MwStSystRL nur europaeinheitlich möglich sein. Hier bedarf es einer sorgfältigen Aufbereitung, die insbesondere die Erkenntnisse und Erfahrungen der Finanzverwaltung in Bezug auf Missbrauchstatbestände

berücksichtigt. In jedem Einzelfall ist eine Abwägung zwischen Missbrauchsgefahren und Vereinfachungsmöglichkeiten zu treffen.

Die Einführung einer Mustersatzung für steuerbegünstigte Körperschaften gemäß Anlage 1 zu § 60 AO mit dem JStG 2009 hat sich bewährt. Insbesondere für steuerlich unerfahrene Unternehmer erscheint daher die Einführung eines unverbindlichen Rechnungsmusters in einer Anlage zu § 14 UStG angezeigt, woraus die obligatorischen Rechnungsangaben anschaulich deutlich werden.

Begleitet werden sollte dies durch eine Erleichterung der Anerkennungsanforderungen bei Verwendung der elektronischen Signatur angelehnt an den Richtlinienentwurf der EU-Kommission zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG hinsichtlich der Rechnungsstellungsvorschriften (Kommission der EG, 2009, BR-Drucks. 157/09, 2009).

c) Beurteilung

Die durch Gesetz und zahlreiche Verwaltungsvorschriften überzogenen Anforderungen an die Rechnungsstellung haben mittlerweile dazu geführt, dass in einer zunehmenden Zahl von Fällen der Vorsteuerabzug aus rein formalen Gründen versagt wird, obwohl alle übrigen Voraussetzungen unstreitig vorliegen. Dies ist für die Betroffenen umso schmerzlicher, als eine nachträgliche Rechnungskorrektur oftmals nicht mehr möglich ist. Aber auch in den Fällen, in denen eine nachträgliche Rechnungskorrektur möglich ist, entsteht durch die isolierende Betrachtungsweise bei der Vollverzinsung nach § 233a AO beim Leistungsempfänger regelmäßig ein Zinsnachteil, ohne dass der Fiskus einen Liquiditätsnachteil erlitten hätte (BFH vom 24.2.2005, BFH/NV 2005, 1220, ständige Rechtsprechung).

Zudem dürfte der weit verbreitete Umsatzsteuerbetrug im großen Stil durch das geltende Recht zu den Kleinbetragsrechnungen kaum wirksam bekämpft werden. Stattdessen werden hierdurch vor allem kleine Betriebe steuerlich nicht bewanderter Inhaber getroffen, die sich eine kompetente, aber kostspielige Beratung nicht leisten können. Sinn und Zweck des Gesetzes muss es jedoch sein, dem Missbrauch dort effektiv zu begegnen, wo er typischerweise auftritt, dabei aber den ehrlichen Unternehmer von überschießenden Formalanforderungen zu verschonen.

Die Erleichterung der Anerkennungsanforderungen bei Verwendung der elektronischen Signatur dient unmittelbar der Verfahrenserleichterung und ist mit voranschreitender Digitalisierung des Datenaustauschs dringend geboten. Mit dem Richtlinienentwurf verfolgt die EU-Kommission ausdrücklich die Reduzierung des aus den Rechnungsstellungsvorschriften resultierenden Verwaltungsaufwands. Erreicht werden soll vor allem, dass die Steuerbehörden elektronische Rechnungen unter denselben Bedingungen akzeptieren wie Papierrechnungen.

(12) Betrieblicher Schuldzinsenabzug

a) Beschreibung

Gesonderte Feststellung des Saldos der Über-/Unterentnahmen nach § 4 Abs. 4a EStG (Heinicke, 2009: 257) zum Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahrs, alternativ zum Ende einer Außenprüfung oder auf Antrag des Steuerpflichtigen.

b) Begründung

Zinsen sind Betriebsausgaben, wenn das zugrunde liegende Darlehen für betriebliche Zwecke verwendet wird. Die betriebliche Veranlassung von Schuldzinsen konnte in der Vergangenheit mit sog. Mehrkontenmodellen generiert werden, indem der Steuerpflichtige kontentechnisch getrennt betriebliche Aufwendungen fremdfinanzierte und betriebliche Erträge für private Zwecke entnahm. Diese Steuergestaltung erkannte der BFH an, unter Bezugnahme auf die grundrechtlich geschützte Finanzierungsfreiheit der Steuerpflichtigen.

Der Gesetzgeber reagierte mit einem Nichtanwendungsgesetz. Die Vorschrift des § 4 Abs. 4a EStG wurde durch das StEntlG 1999/2000/2002 in das EStG eingefügt und ist seit dem Veranlagungszeitraum 1999 anwendbar. Danach sind Schuldzinsen nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. § 4 Abs. 4a S. 2 EStG definiert die Überentnahme als den Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahrs übersteigen. Im Falle von Überentnahmen (Entnahmen übersteigen die Summe aus Gewinn und Einlagen) sind die nichtabziehbaren Schuldzinsen mit 6% typisiert anzusetzen (§ 4 Abs. 4a S. 3 EStG). Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2.050 Euro verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuld, ist dem Gewinn hinzuzurechnen (§ 4 Abs. 4a S. 4 EStG).

Für die Beurteilung des Schuldzinsenabzugs kommt es somit nicht mehr auf positive oder negative Kontenstände, sondern nur noch darauf an, ob Überentnahmen vorliegen. Nur wenn Überentnahmen vorliegen, kommt es zu einer pauschalierten Kürzung der Schuldzinsen.

In der Praxis stellt sich die Ermittlung der Über- und Unterentnahmen als besonders aufwändig und überdies, aufgrund der komplexen Regelung und der Rückbeziehung, auf lang vergangene Zeiträume streitanfällig dar. Zudem besteht auch hinsichtlich der Über- oder Unterentnahmen vergangener Veranlagungszeiträume keine Rechtssicherheit, da diese nicht für die Zukunft verbindlich festgestellt werden. Aus diesem Grund kommt es in Betriebsprüfung zu Abstimmungsbedürfnissen hinsichtlich längst vergangener Veranlagungszeiträume, obwohl diese bereits in der Vergangenheit geprüft wurden. Erschwerend kommt hinzu, dass für die einschlägigen Zeiträume wegen zwischenzeitlichen Ablaufs der Aufbewahrungsfristen die einschlägigen Unterlagen nicht mehr verfügbar sind – weder beim Steuerpflichtigen, noch bei der Finanzverwaltung.

c) Beurteilung

Die gesonderte Feststellung der für § 4 Abs. 4a EStG erforderlichen Besteuerungsgrundlagen, also insbesondere des Saldos von Entnahmen, Einlagen und Gewinn, dient der Schaffung von Rechtssicherheit und der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens im Bereich der Gewinnermittlung bzw. -feststellung und deren verwaltungsseitiger Prüfung.

Dem steht der Mehraufwand gegenüber, der durch eine gesonderte Feststellung ausgelöst wird. Dieser Mehraufwand kann dadurch reduziert werden, dass die gesonderte Feststellung nur infolge einer Betriebsprüfung, die § 4 Abs. 4a EStG zum Gegenstand hat, oder auf Antrag des Steuerpflichtigen vorgesehen und damit auf diejenigen Fälle beschränkt wird, in denen sie (voraussichtlich) steuerlich von Bedeutung ist. Damit wird erreicht, dass die Ergebnisse einer Prüfung für Folgeprüfungen verbindlich festgeschrieben werden. Das System der gesonderten Feststellung ist in der Besteuerungspraxis gebräuchlich und löst keine Verfahrensschwierigkeiten aus.

(13) Reduktion der Differenzierung in den Umsatzsteuersätzen

a) Beschreibung

Weitreichende Begrenzung der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 UStG mit Fokussierung auf die besonders streitanfälligen Abgrenzungsprobleme.

b) Begründung

Mit Bericht nach § 99 BHO über den ermäßigten Steuersatz vom 28.6.2010 hat der Bundesrechnungshof eine kritische Bestandsaufnahme vorgenommen und Vorschläge für eine künftige Ausgestaltung der Steuerermäßigung unterbreitet. Im Koalitionsvertrag vom 26.10.2009 ist vorgesehen, eine Kommission einzusetzen, die sich mit dem sachlichen Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes befasst. Hierzu hat das Bundesfinanzministerium einen gesonderten Forschungsauftrag vergeben. Vor diesem Hintergrund beschränken wir uns auf eine zusammenfassende Darstellung, die im Wesentlichen auf die Erkenntnisse des Berichts des Bundesrechnungshofs sowie der Evaluation von Steuervergünstigungen des ZEW (2009) zurückgreift.

Seit Einführung des Mehrwertsteuersystems im Jahre 1968 bestehen für die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des UStG zwei Steuersätze. Neben dem allgemeinen Satz von derzeit 19% kommt der ermäßigte Steuersatz von derzeit 7% zur Anwendung, wenn die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 1 bis 11 UStG erfüllt sind. Mit dem ermäßigten Satz werden die Lieferung, die Einfuhr und der innergemeinschaftliche Erwerb der in Anlage 2 des UStG genannten Gegenstände begünstigt. Die Liste in Anlage 2 umfasst insbesondere Lebensmittel, land- und forstwirtschaftliche Erzeugnisse sowie Futtermittel, Krankenfahrzeuge

und Körperersatzstücke, Druckerzeugnisse sowie Kunstgegenstände und Sammlungsstücke.

Mit einer umfassenden, deutlich einschränkenden Begrenzung der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes durch Streichung der besonders streitanfälligen Begünstigungstatbestände in § 12 Abs. 2 Nr. 1 bis 10 UStG soll eine spürbare Steuervereinfachung erreicht werden, indem der mit den Abgrenzungsproblemen verbundene Verwaltungsaufwand und die Streitanfälligkeit der Zuordnungsproblematik reduziert werden.

c) Beurteilung

Sinn und Zweck des ermäßigten Steuersatzes war ursprünglich die Verbilligung bestimmter Güter des lebensnotwendigen Bedarfs aus sozialpolitischen Gründen. Diese gesetzgeberische Begründung wurde in der weiteren Historie um kultur-, agrar- und verkehrspolitische Motive ergänzt. Heute sind für viele Begünstigungstatbestände die ursprünglichen Lenkungsziele des Gesetzgebers obsolet. Daher sprechen bereits steuersystematische Gründe für eine Überarbeitung der Norm.

Die Steuerermäßigungen des § 12 Abs. 2 Nr. 1 bis 10 UStG sind auch sehr streitanfällig. Der Bundesrechnungshof hat ermittelt, dass in den Jahren 2000 bis 2009 mehr als 300 Gerichtsentscheidungen zum ermäßigten Steuersatz ergingen. Auch die umfangreichen Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung bezeugen die mit der Regelung verbundenen Abgrenzungsprobleme. Dabei stehen zwei Abgrenzungsprobleme im Mittelpunkt. Zum einen die originäre Einordnung der unter die Anlage 2 zum UStG fallenden Gegenstände. Zum anderen aber auch die durch die Begünstigung ausgelöste Abgrenzungsfrage zwischen (steuerbegünstigter) Lieferung und (nicht begünstigter) sonstiger Leistung.

Zur Anwendung der Norm hat der Bundesrechnungshof im Weiteren festgestellt, dass die Finanzämter die Verwaltungsanweisungen im Veranlagungsalltag nur unzureichend beachten und daher die derzeitige Regelung für das Massenverfahren der Umsatzsteuerveranlagung ungeeignet sei.

Europäisches Sekundärrecht steht einer Änderung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 UStG nicht entgegen, der ermäßigte Steuersatz könnte auch ganz abgeschafft werden. Seit 1.1.2007 regeln die Art. 96 bis 129 MwStSystRL Struktur und Höhe der Steuersätze. Danach müssen die EU-Mitgliedstaaten einen Normalsatz anwenden, der mindestens 15% beträgt. Außerdem können die EU-Mitgliedstaaten einen oder zwei ermäßigte Steuersätze von mindestens 5% anwenden, Art. 98, 99 MwStSystRL. In Anhang III der MwStSystRL sind die Gegenstände und Dienstleistungen aufgeführt, die einem ermäßigten Steuersatz unterliegen dürfen. Zwar ist diese Liste abschließend, sodass es den Mitgliedstaaten grundsätzlich nicht erlaubt ist, Gegenstände oder Dienstleistungen außerhalb dieser Liste dem begünstigen Steuersatz zu unterziehen; aufgrund des fakultativen Charakters der Richtlinienbestimmung sind die Mitgliedstaaten aber nicht ver-

pflichtet, einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden. Sie müssen auch nicht alle Gegenstände und Dienstleistungen des Anhangs III dem ermäßigten Steuersatz unterwerfen. Die Mitgliedstaaten sind auch nicht verpflichtet, überhaupt einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden (stellv. Kraeusel, 2010: § 12 Tz. 83). Verfassungsrechtlich bestehen unserer Einschätzung nach ebenfalls keine Bedenken.

(14) Lohnsteuer und Sozialversicherung

a) Beschreibung

Zeitgleiche Durchführung von Lohnsteuerprüfung und Prüfung der Rentenversicherungsträger; ansonsten Bindungswirkung der Ergebnisse einer Außenprüfung für die jeweils andere.

b) Begründung

Bedingt durch die unterschiedliche Zuständigkeit für Außenprüfungen einerseits bei den Finanzämtern in Bezug auf den Lohnsteuerabzug sowie andererseits bei den Rentenversicherungsträgern hinsichtlich der Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen, entsteht bei den zur Einbehaltung und Abführung verpflichteten Arbeitgebern doppelter Verwaltungsaufwand und große Rechtsunsicherheit. Die Prüfungen finden in den seltensten Fällen zeitgleich und für den gleichen Prüfungszeitraum statt, sodass oftmals zu denselben Prüfungspunkten zeitlich versetzt Unterlagen bereitgestellt, Besprechungen geführt und Sachverhalte aufbereitet werden müssen. Nicht selten kommt es vor, dass identische Sachverhalte unterschiedlich gewürdigt werden und damit für den Arbeitgeber keine gesicherte Rechtslage besteht.

Zwar wurde mit der Einführung von § 42f Abs. 4 EStG durch das Steuerbürokratieabbaugesetz vom 20.12.2008 mit Wirkung vom 1.1.2010 die Möglichkeit geschaffen, auf Antrag des Arbeitgebers die Lohnsteuer-Außenprüfung und die Prüfungen durch die Träger der Rentenversicherung gemäß § 28p SGB IV zeitgleich durchzuführen. Hierbei handelt es sich jedoch um eine Kann-Vorschrift, von der in der Praxis bislang wenig Gebrauch gemacht wird.

Die vorgeschlagene Neuregelung sieht vor, Lohnsteuer-Außenprüfungen und die Prüfungen durch die Träger der Rentenversicherung künftig obligatorisch zeitgleich vorzunehmen. Kommen die Finanzbehörde und der Rentenversicherungsträger dem nicht nach, sind die Ergebnisse der zuerst durchgeführten Prüfung für den jeweils anderen bindend.

c) Beurteilung

Die vorgeschlagene Neuregelung trägt dem Umstand Rechnung, dass sich die lohnsteuerliche sowie die sozialversicherungsrechtliche Behandlung ein und desselben Sachverhalts in den vergangenen Jahren trotz des Gebots einheitlicher Behandlung in § 17 Abs. 1 S. 2 SGB IV immer weiter voneinander entfernt ha-

ben. Dies gilt etwa für die nicht deckungsgleiche Qualifikation als im lohnsteuerlichen Sinne nichtselbständig Tätiger bzw. als nach sozialversicherungsrechtlichen Maßstäben Beschäftigter, für die unterschiedlich hohe Freistellung von Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschlägen sowie für die auseinander fallenden Fälligkeitszeitpunkte und Fristen. Um dem Arbeitgeber bei der Behandlung einzelner Sachfragen zumindest Rechtssicherheit zu verschaffen, ist wenigstens auf verfahrensrechtlicher Ebene – wenn schon die materiellen Regelungen nicht harmonisiert werden können – eine Vereinheitlichung zu schaffen. Durch eine gleichzeitig stattfindende Prüfung erhält der Arbeitgeber endgültige Gewissheit über die lohnsteuerliche und sozialversicherungsrechtliche Behandlung der geprüften Sachverhalte und muss nicht fürchten, dass eine spätere Prüfung womöglich zu ganz anderen Ergebnissen gelangen wird.

Daneben führt die vorgeschlagene Neuregelung aus Sicht des Arbeitgebers wie auch aus Sicht der Finanzbehörden und Sozialversicherungsträger zu einer erheblichen Verminderung des Streitpotentials. Sie hat dabei keinen unzumutbaren Eingriff in die Verwaltungsabläufe der jeweils zuständigen Außendienste zur Folge, da nicht gleichzeitig durchgeführte Außenprüfungen lediglich dazu führen, dass die Ergebnisse der zeitlich früheren Prüfung maßgeblich sind für die folgende.

(15) Bewertungsvereinfachungen in der Erbschaftsteuer

a) Beschreibung

Vereinfachtes Ertragswertverfahren in der Anwendung erleichtern und durch realitätsgerechtere Ausgestaltung attraktiver machen, zugleich Anwendung des Substanzwertverfahrens nur in Krisenfällen vorsehen, Grundstücksbewertung vereinfachen und Klarstellung hinsichtlich der Möglichkeit von Zuständigkeitsvereinbarungen zwischen den Finanzämtern für Wertermittlungen.

b) Begründung

Mit der Erbschaftsteuerreform 2009, mit der auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts über die Verfassungswidrigkeit von weiten Teilen des ErbStG i.d.F. bis 2008 reagiert wurde, ist eine erhebliche Komplizierung bei der Ermittlung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage einhergegangen. Durch die Einführung eines Verwaltungsvermögenstests und eines komplexen Systems an Haltefristen wurde die Ermittlung der Betriebsvermögensbegünstigungen wesentlich erschwert. Auch die Bewertung von Unternehmensvermögen ist unter anderem durch die Einführung mehrerer parallel anwendbarer Bewertungsmethoden kosten- und zeitaufwändig. Dies gilt auch für die an die Verfahren von Immobiliensachverständigen angelehnte Bewertung von Immobilien.

Die hier zur Diskussion stehenden Vereinfachungsvorschläge reduzieren sich auf die Fragen der Bewertung und des Verfahrens. Zum einen, da eine grundsätz-

liche Reform der erst seit 2009 in Kraft befindlichen Neuregelung als politisch unrealisierbar erscheint, zum anderen aber, da gerade im Bereich der Bewertung erhebliches Vereinfachungspotential generiert werden kann. Es steht allerdings zu befürchten, dass nach verfassungsrechtlichen Maßstäben die bloße Vereinfachung der Bewertungsregeln nicht ausreicht, die erheblichen grundrechtlichen Bedenken gegen das geltende Erbschaftsteuerrecht aufzulösen. Das derzeitige Erbschaftssteuerrecht erfüllt nach diesseitiger Einschätzung nicht die verfassungsrechtlichen Vorgaben, zuletzt präzisiert durch Beschluss des BVerfG vom 7.11.2006, BStBl II 2007, 192. Zumal zu befürchten ist, dass das BVerfG bei erneuter Verwerfung des Erbschaftsteuerrechts zur Nichtigkeitserklärung mit entsprechender Rückwirkung greift.

Vereinfachtes Ertragswertverfahren

Bei der Ermittlung des gemeinen Werts von nicht börsennotierten Unternehmen bietet der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einer vereinfachten Unternehmensbewertung, das sog. vereinfachte Ertragswertverfahren gemäß §§ 199 ff. BewG. Dieses stellt ein Angebot an den Steuerpflichtigen dar, ohne den Kostenaufwand eines Sachverständigengutachtens den Unternehmenswert selbst zu ermitteln. Aufgrund des vorgegebenen starren Kapitalisierungsfaktors in § 203 BewG infolge des einheitlichen Risikozuschlags von 4,5% und den Vorgaben zur Ermittlung des Jahresertrages gemäß § 201 BewG führt das vereinfachte Ertragswertverfahren jedoch in der derzeit angespannten Krisensituation zu weit höheren Werten als die anerkannten betriebswirtschaftlichen Bewertungsmethoden (Creutzmann & Heuer, 2010), sodass der Steuerpflichtige häufig doch Sachverständigengutachten mit dem entsprechenden Kostenaufwand in Auftrag geben muss. Für die Bewertung eines Unternehmens ist der Kapitalisierungszinssatz von entscheidender Bedeutung. Die Festlegung eines individuellen Zinssatzes, insbesondere des Beta-Faktors, erfordert aber erhebliche Fachkenntnisse, sodass der Steuerpflichtige bzw. dessen steuerlicher Berater in vielen Fällen überfordert sein werden. Bei Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens kann aus Vereinfachungsgesichtspunkten auch nicht auf die Belange des einzelnen Unternehmens eingegangen werden. Vor diesem Hintergrund erscheint der in § 203 BewG festgelegte einheitliche Risikozuschlag vertretbar. Um die Akzeptanz des vereinfachten Ertragswertverfahrens in der Praxis zu steigern, sollten daher der Risikozuschlag moderat erhöht und im Bereich der Ermittlung des Jahresertrages die tatsächlichen Verhältnisse im Besteuerungszeitpunkt besser berücksichtigt werden. Hierzu kann in § 201 BewG, in Anlehnung an die anerkannten betriebswirtschaftlichen Methoden, die Ermittlung eines vom Unternehmen prognostizierten Jahresertrages zugelassen werden, ohne auf den Durchschnittsertrag der vergangenen drei Wirtschaftsjahre abstellen zu müssen. So können aktuelle Entwicklungen berücksichtigt werden, die sich langfristig auf den Ertrag des Unternehmens und damit auch den Wert auswirken.

Substanzwert als Mindestwert in Krisenfällen und rein substanzorientierten Unternehmen

Gemäß § 11 Abs. 2 S. 3 BewG ist der Substanzwert als Mindestwert anzusetzen. Dieser Mindestwert greift immer dann, wenn eine Bewertung im vereinfachten Ertragswertverfahren oder mittels einer anerkannten betriebswirtschaftlichen Methode erfolgt.

Zur Ermittlung des Substanzwerts ist der gemeine Wert der Aktiva und Passiva gesondert zu ermitteln sowie Hinzu- und Abrechungen vorzunehmen. Allein zur Ermittlung dieses Vergleichswerts ist also ein weiterer Wert zu ermitteln und im Rahmen der Steuererklärung zusätzlich zu erklären. Dies führt – insbesondere bei Konzernstrukturen – zu einem erheblichen Mehraufwand.

Die Festlegung des Substanzwerts als Mindestwert ist zudem vor dem Hintergrund zu sehen, dass dieser bei der betriebswirtschaftlichen Unternehmensbewertung (nahezu) keine Rolle spielt und bei operativ tätigen Unternehmen nicht als Methode angesehen wird, die zu einem zutreffenden Unternehmenswert führt. (Institut der Wirtschaftsprüfer, 2008: Abschnitt A II, Rn. 9).

Daher kann der Substanzwert als generell zu ermittelnder Mindestwert abgeschafft werden und nur noch in den Fällen gesetzlich vorgeschrieben werden, in denen der Substanzwert eine im gewöhnlichen Geschäftsverkehr übliche betriebswirtschaftliche Methode gemäß § 11 Abs. 2 S. 2 BewG darstellt, also bei Liquidation oder Insolvenz eines Unternehmens in Form des Liquidationswerts, oder bei substanzorientierten Unternehmen wie beispielsweise reinen Immobiliengesellschaften.

Bewertung von Grundbesitz

Durch die Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts, nach der die Bewertung von Vermögensgegenständen nach dem Verkehrswert zu erfolgen hat, ist die Bewertung von Grundbesitz kompliziert und zeitaufwändig geworden. Der Gesetzgeber hat sich dabei stark an den von Immobiliensachverständigen angewandten Methoden orientiert. Hier besteht Vereinfachungspotential durch die Einführung weiterer Pauschalierungen. Zu denken wäre beispielsweise daran,

- dass bei der Ermittlung der Regelherstellungskosten nicht auf die Bruttogrundfläche sondern die Wohnfläche abgestellt wird (vgl. Anlage 24 zu § 190 Abs. 1 S. 4 und 5 BewG). Die Wohnfläche ist einfacher zu erheben als die Bruttogrundfläche, die häufig nur aus Bauplänen ersichtlich ist,
- dass bei der Ermittlung der Regelherstellungskosten eine Eindämmung auf eine überschaubare Anzahl von Ausstattungsmerkmalen erfolgt. Derzeit wird in der Steuererklärung vom Steuerpflichtigen eine Vielzahl an Angaben zur Ausstattung des Gebäudes verlangt. (vgl. Anlage 24 zu § 190 Abs. 1 S. 4 und 5 BewG),
- dass mehr mit Pauschalierungen in Anlagen gearbeitet wird (zum Beispiel Anlagen 21 ff. zum BewG), da dies den Erhebungsaufwand minimiert.

Das Gesetz sieht hier eine weitgehende Aufgabenzuweisung an die Gutachterausschüsse vor, die derzeit ohnehin zum Großteil von diesen noch nicht erfüllt werden können. Beispielhaft seien hier die Bewirtschaftungskosten gemäß § 187 Abs. 2 BewG oder der Liegenschaftszinssatz gemäß § 188 Abs. 2 BewG genannt. Hier kann auf die Einbeziehung des Gutachterausschusses verzichtet und nur mit Anlagen gearbeitet werden.

Gesonderte Feststellung des Unternehmenswertes

Der Wert von Unternehmensvermögen ist gemäß § 151 Abs. 1 BewG gesondert festzustellen. Für diese Feststellung ist gemäß § 152 BewG in erster Linie das Betriebsstättenfinanzamt örtlich zuständig. Dies führt allerdings bei Konzernstrukturen zu einem hohen Verwaltungsaufwand, da einzelne Fragestellungen mit mehreren Finanzämtern und Ansprechpartnern zur Abstimmung gebracht werden müssen. Aus diesem Grunde sollte das Gesetz hier (unseres Erachtens klarstellend) ausdrücklich die Möglichkeit von Zuständigkeitsvereinbarungen vorsehen, um den Verfahrensablauf zu vereinfachen. Zwar ergibt sich diese Möglichkeit unseres Erachtens bereits aus § 27 AO, nach dem eine Zuständigkeitsvereinbarung über die örtliche Zuständigkeit für alle Steuern, d.h. auch einmalige Steuern, bundesländerübergreifend geschlossen werden kann (Schmieszek, 2010: § 27 Rn. 3.1; Kruse, 2010: § 27 Rn. 4). Allerdings hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass im Bereich des § 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. b) AO eine Zuständigkeitsvereinbarung nicht zulässig ist, da es sich bei dem Auseinanderfallen von Wohnsitz- und Betriebsfinanzamt um ein Tatbestandsmerkmal der Vorschrift handele und über solche grundsätzlich keine Vereinbarung getroffen werden kann kann (BFH vom 15.4.1986, BStBl II 1987, 195; vom 10.11.1992, BFH/NV 1993, 538; vom 9.8.1995, BFH/NV 1996, 404). Diese Rechtsprechung ist zwar unseres Erachtens auf vorliegenden Fall nicht übertragbar, da das Auseinanderfallen von Erbschaftsteuerfinanzamt und Feststellungsfinanzamt nicht tatbestandsmäßige Voraussetzung des § 151 BewG ist. Dennoch liegt der Vorschrift ebenso wie § 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. b) AO der Gedanke der größeren „Nähe zum Fall“ des Festsetzungsfinanzamts, d.h. der besseren Vertrautheit mit den betrieblichen Verhältnissen, zugrunde. Insbesondere bei Konzernstrukturen wird dieser Gedanke jedoch im Hinblick auf die Bewertungsverfahren regelmäßig zurücktreten, da insbesondere bei der Anwendung betriebswirtschaftlicher Bewertungsverfahren methodische Fragen stark in den Vordergrund treten. Dies gilt beispielsweise dann, wenn die Konzernmutter nach IDW S 1 unter Zugrundelegung der konsolidierten Ergebnisse bewertet wird und eine Bewertung der einzelnen Tochtergesellschaft darüber „abgegolten“ ist. Dennoch werden derzeit im Bereich der Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer Zuständigkeitsvereinbarungen in der Praxis unseres Wissens nicht geschlossen. Das gleiche gilt für die gesonderte Feststellung des Werts von Betriebsgrundstücken bei Unternehmen mit einer Vielzahl von

Grundstücken mit unterschiedlicher Belegenheit. Auch hier können sich gleiche methodische Fragestellungen ergeben.

c) Beurteilung

Die verfassungskonforme Belastung in der Erbschaftsteuer hängt davon ab, dass die zugrunde gelegten Werte in ihrer Relation realitätsgerecht sind. Eine diesem Gebot genügende Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung ist nur dann gewährleistet, wenn sich das Gesetz auf der Bewertungsebene am gemeinen Wert als dem maßgeblichen Bewertungsziel orientiert. Erst bei den sich an die Bewertung anschließenden Schritten zur Bestimmung der Steuerbelastung kann der Gesetzgeber Lenkungszwecke, etwa in Form steuerlicher Verschonungsnormen, verfolgen. In der Wahl der Methode zur Ermittlung des gemeinen Werts – also des Verkehrswerts – ist der Gesetzgeber grundsätzlich frei. Insbesondere kann der Gesetzgeber die Wertermittlungsregelungen unter Berücksichtigung der Erfordernisse eines praktikablen Steuererhebungsverfahrens sowie der gesetzessystematisch notwendigen Typisierungen und Pauschalierungen ausgestalten. Die Methodik der Bewertung im Erbschaftsteuerrecht wird erst dann den Anforderungen des Art. 3 Abs. 1 GG nicht mehr gerecht, wenn sie dazu führt, dass nicht alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfasst werden (BVerfG vom 7.11.2006, BStBl II 2007, 192). Bei den vorgeschlagenen Änderungen im Bereich der Unternehmens- und Grundstücksbewertung handelt es sich um Vorschläge, die die Möglichkeit der Pauschalierung nutzen, ohne dass es dadurch zu einer verfassungsrechtlich nicht mehr hinnehmbaren Abweichung vom gemeinen Wert kommt. Die Einbeziehung künftiger Erträge und die Reduktion des Anwendungsbereichs des Substanzwertverfahrens führen vielmehr zu einer stärkeren Annäherung der pauschalisierten Verfahren an die betriebswirtschaftlich anerkannten Methoden zur Verkehrswertermittlung. Dies ist jedenfalls sorgfältig zu prüfen und im Gesetzgebungsverfahren darzulegen. Die Änderungen im Bereich der Grundstücksbewertung sind marginaler Natur (z.B. Unterschied zwischen Wohnfläche und Bruttogrundfläche) und führen im Einzelfall nicht zu wesentlichen Wertveränderungen.

Europarechtlich bestehen keine Restriktionen, auch die von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen zur Erbschaft- und Schenkungsteuer beschränken den Reformvorschlag nicht.

Für die Finanzverwaltung und die Steuerpflichtigen sind die Neuregelungen u.E. einfach umzusetzen, es bedarf allerdings entsprechender Übergangsregelungen. Aufgrund der Dispositionsanforderungen der Steuerpflichtigen sollte die Änderung mit ausreichend zeitlichem Vorlauf angekündigt werden.

(16) Poolabschreibungen in der Steuerbilanz

a) Beschreibung

Einführung einer degressiven Poolabschreibung für alle abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, damit verbunden Abschaffung der AfA-Tabellen und der Regelungen für die separate Abschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter; ggf. Bildung von Abschreibungsgruppen.

b) Begründung

Absetzungen für Abnutzungen oder Substanzverringerungen nach § 7 EStG dienen der periodengerechten Zuordnung des Werteverzehrs von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. § 7 EStG ist eine Einkünfteermittlungsvorschrift in Realisierung des objektiven Nettoprinzips und Ausdruck des Grundsatzes der Einzelbewertung. Im Ergebnis ordnen die Absetzungen den Erträgen einer Periode die in einem vereinfachten Verfahren gewonnen Aufwendungen für bestimmte längerlebige Wirtschaftsgüter zu (Lambrecht in: Kirchhof, EStG, § 7, Tz. 1). Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der abnutzbaren Wirtschaftsgüter werden auf den Zeitraum des voraussichtlichen betrieblichen Einsatzes verteilt. § 7 EStG regelt verschiedene AfA-Methoden, die der Steuerpflichtige wählen kann. Diese steuerrechtlichen Wahlrechte können nach § 5 Abs. 1 S.1 Hs. 2 EStG in der Fassung des BilMoG unabhängig von der handelsrechtlichen Jahresbilanz ausgeübt werden. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 S. 1 EStG überträgt die Regelungen über Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung auf den Bereich der Überschusseinkünfte.

Die Abschreibungsregen unterliegen regelmäßig gesetzgeberischen Änderungen. Diese sind zum Teil von konjunkturpolitischen, aber auch von fiskalischen Gründen getragen. Zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer veröffentlicht das Bundesministerium der Finanzen umfangreiche, auch branchenspezifische, Abschreibungstabellen. Die Finanzgerichte sind an diese AfA-Tabellen nicht gebunden (BFH vom 26.7.1991, BStBl II 1992, 1000).

Die heutige Rechtslage sieht vielfältige Typisierungen bei der Abschreibungsbemessung vor. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts ist mit 15 Jahren gesetzlich vorgegeben, ebenso der Abschreibungszeitraum bei Gebäuden (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1, 2 EStG). Gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Wirtschaftsgüter können im Rahmen einer Gruppenbewertung mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden (§ 240 Abs. 4 HGB), § 7 Abs. 2 EStG normiert den Abschreibungsprozentsatz bei der degressiven Abschreibung. Mit dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 hat für den Bereich der geringwertigen Wirtschaftsgüter eine weitere, beachtliche Typisierung Eingang in die Abschreibungsmethodik gefunden, § 6 Abs. 2 und 2a EStG. Bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 150 Euro ist eine Sofortabschreibung vorzunehmen, bei Anschaffungs- oder Herstellungskos-

ten von mehr als 150 aber nicht mehr als 1.000 Euro erfolgt eine lineare Abschreibung im Rahmen eines Sammelpostens über fünf Jahre. Alleiniges Kriterium der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu dieser Sammelpostenabschreibung ist die Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Damit ist ein erster Einstieg in eine Sammel- bzw. Poolabschreibung vollzogen. Der im Rahmen dieses Gutachtens aufgegriffene Vorschlag orientiert sich allerdings an den deutlich weiter gehenden britischen Regelungen. In Großbritannien werden alle abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ausschließlich einer degressiven Sammelabschreibung (Poolabschreibung) unterzogen (IBFD, 2009a: 1013; Oestreicher & Spengel, 2003a: 926 ff.; Oestreicher & Spengel, 2003b; Voss, 2006: 610 ff.; Voss, 2007: 1149 ff). Die beweglichen abnutzbaren Anlagegüter werden zusammengefasst und unabhängig von der Nutzungsdauer der einzelnen Wirtschaftsgüter abgeschrieben. Die Abschreibung erfolgt degressiv. Hierzu wird der Wert des Pools am Ende jedes Wirtschaftsjahres um einen festen Prozentsatz gemindert. Ausnahmen bestehen für kurzlebige bzw. besonders langlebige Wirtschaftsgüter. Für letztere besteht ein separater Pool, auf den ein reduzierter Abschreibungssatz angewendet wird. Der Wert des Pools entspricht dem Bestand zu Beginn der Periode zzgl. der mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewerteten laufenden Zugänge und abzgl. der in der Periode veräußerten, höchstens mit ihren historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewerteten Wirtschaftsgüter. Ein voraussichtlicher Restwert findet bei der Zugangsbewertung keine Berücksichtigung. Sofern ein Wirtschaftsgut wertlos aus dem Unternehmen ausscheidet, verbleibt dessen anteiliger Restbuchwert im Pool. Dieser wird erst in künftigen Perioden im Wege der Sammelabschreibung amortisiert. Da ein Übergang zur linearen Abschreibung unzulässig ist, werden die Wirtschaftsgüter grundsätzlich nicht vollständig über ihre betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben (Oestreicher & Spengel, 2003b: 71).

Bei einer Übertragung ins deutsche Recht wäre auch eine Unterscheidung in Gruppen von Wirtschaftsgütern nach Maßgabe typischer durchschnittlicher Nutzungsdauern denkbar. Damit würden aber neue Abgrenzungsprobleme einhergehen.

c) Beurteilung

Mit Einführung einer Poolabschreibung würde die Datenerhebung zur Ermittlung der AfA-Tabellen sowie deren Pflege und Überarbeitung auf Seite der Finanzverwaltung entfallen. Auch bei den Steuerpflichtigen würde sich die Handhabung deutlich erleichtern. Die Streitanfälligkeit der Regelung würde sich drastisch reduzieren, weder Zuordnung noch Nutzungsdauern müssten festgestellt werden. Die Einführung einer Poolabschreibung für sämtliche beweglichen abnutzbaren Wirtschaftsgüter würde die Sonderregelung für geringwertige Wirtschaftsgüter obsolet machen. Ein Systemwechsel würde umfangreiche Über-

gangsregelungen und intertemporale Bindungen auslösen. In der Detailgestaltung des Poolkonzepts könnte jedenfalls auf die Erfahrungen in Großbritannien zurückgegriffen werden.

Mit der weitgehenden Trennung von Steuer- und Handelsbilanz im Rahmen des BilMoG ist u.E. die mit der Poolabschreibung verbundene Aufgabe des Grundsatzes der Einzelbewertung systematisch vertretbar. Schwieriger ist die verfassungsrechtliche Einschätzung. Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes. Als besondere sachliche Gründe sind Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse anerkannt, BVerfG vom 9.12.2008, BGBl I 2008, 2888.

Die Anschaffung beweglicher abnutzbarer Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens hängt mit gegenwärtigem und zukünftigem Einkommen in mehreren Perioden zusammen. Daher dürfen die Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht allein das steuerbare Einkommen des Anschaffungsjahres mindern. Vielmehr muss der Aufwand auf den Zeitraum der Nutzung verteilt werden (sog. Aufwandsverteilungsthese, Kulosa, 2009: § 7 Rz. 2-3). Die Abschreibung gleicht also den Werteverzehr des eingesetzten Wirtschaftsguts aus, sie muss aber nicht am tatsächlichen Werteverzehr gemessen werden. Die bestehende gesetzliche Normierung der Abschreibung stellt bereits eine Typisierung im Bereich der Sachverhaltsermittlung dar. Diese Typisierung muss aber unseres Erachtens nicht auf die Bestimmung der Nutzungsdauer und der Abschreibungsbeträge begrenzt sein, sie ist auch offen für eine weitere Vereinfachung im Abschreibungssystem. Der Gesetzgeber darf steuererhebliche Vorgänge um der materiellen Gleichheit willen im typischen Lebensvorgang erfassen und individuell gestaltbare Besonderheiten unberücksichtigt lassen. Die gesetzlichen Verallgemeinerungen müssen allerdings auf eine möglichst breite, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließende Beobachtung aufbauen. Insbesondere darf der Gesetzgeber für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen. Das Konzept der Poolabschreibung geht an die Grenzen dieser verfassungsrechtlichen Vorgaben einer vergröbernden, die Abwicklung des Massenverfahrens erleichternde Typisierung. Insoweit bedarf es einer sehr sorgfältigen Ausarbeitung und Begründung im Gesetzgebungsverfahren, die insbesondere die Verhältnismäßigkeit zwischen Vereinfachung einerseits und Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips andererseits abwägt.

Kritisch anzumerken ist weiterhin, dass das Konzept einer Poolabschreibung zukünftige Regierungen dazu verleiten könnte, den einmal gefundenen und gesetzlich normierten Abschreibungssatz bei entsprechenden Haushaltsengpässen allein fiskalisch motiviert zu senken. Spätestens dann besteht die Gefahr, dass die Poolabschreibung mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist.

(17) Gruppenbesteuerung im Unternehmenssteuerrecht

a) Beschreibung

Einführung einer Gruppenbesteuerung (auf Antrag) unter Wegfall des Erfordernisses der zivilrechtlichen Ergebnisabführung bzw. Verlustübernahme.

b) Begründung

Eine Gruppenbesteuerung soll die Konsolidierung der steuerlichen Ergebnisse innerhalb eines Konzerns ermöglichen. Mehrere Mitgliedstaaten wie Österreich, Frankreich, Italien oder Dänemark haben solche Besteuerungssysteme eingeführt. Das deutsche Steuerrecht kennt keine Gruppenbesteuerung, aber das Institut der körperschaftsteuerlichen Organschaft. Die geltenden Regelungen zur Organschaft sind allerdings kompliziert, streitanfällig und infolge der Beschränkung auf das Inland europarechtlich problematisch. Die Notwendigkeit eines Ergebnisabführungsvertrages und dessen korrekte zivilrechtliche und steuerliche Durchführung führen in der Praxis zu einer oftmals unkalkulierbaren Rechtsunsicherheit. Das weitere Auseinanderdriften von Handelsbilanz und Steuerbilanz erfordert u.E. den Übergang zu einem grundsätzlich neuen, praktikableren System. Ansatzpunkte für eine rasche Neuregelung können aus den Erfahrungen der bereits umgesetzten Gruppenbesteuerungssysteme gewonnen werden, beispielsweise aus dem österreichischen Modell (zur österreichischen Gruppenbesteuerung vgl. Danelsing, 2005; Esterer & Bartelt, 2010; Mayr, 2008).

Das österreichische Gruppenbesteuerungsregime ist im Rahmen der Steuerreform 2005 eingeführt worden und löste die bis dahin weitgehend der deutschen Organschaft entsprechende Organschaftsregelung ab. Es verlangt als Grundvoraussetzungen:

- eine Kapitalbeteiligung von mehr als 50%,
- Stimmrechtsmehrheit,
- einen für drei Jahre geltenden Antrag.

Die steuerliche Einkommensermittlung der beteiligten Einheiten erfolgt getrennt. Stufenweise wird das Einkommen dem Gruppenträger zugerechnet, der allein zur Steuer veranlagt wird. Eine zivilrechtliche Ergebnisabführung bzw. Verlustübernahme ist nicht erforderlich; ebenso entfallen Ausgleichzahlungen an außenstehende Gesellschafter. Zwischen den beteiligten Unternehmen muss lediglich eine sachgerechte Vereinbarung über einen Steuerausgleich zwischen den beteiligten Einheiten mit positiven und negativen Steuerumlagen – bei Verrechnung von Verlusten – getroffen werden.

In die Gruppenbesteuerung können alle in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften einbezogen werden, aber auch alle in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gesellschaften, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind. Ausländische Tochtergesellschaften können allerdings nur einbezogen werden, wenn ein direktes Beteili-

gungsverhältnis mit dem Gruppenträger oder einem inländischen Gruppenmitglied gegeben ist. Im Unterschied zu den dänischen und italienischen Modellen besteht in Österreich im Übrigen ein Wahlrecht, welche Körperschaften zu einer Gruppe zusammengefasst werden. Die einbezogenen ausländischen Gesellschaften werden dann fiktiv als Betriebsstätte behandelt.

Ausländische Gewinne werden in die Gruppenbesteuerung nicht einbezogen. Ausländische Verluste sind jedoch beim Gruppenträger abzugsfähig, wenn sie im Ausland nicht phasengleich genutzt werden können. Hierzu werden die ausländischen Verluste in Höhe der unmittelbaren Beteiligungen aller inländischen Gruppengesellschaften an der Auslandsgesellschaft in das Konzernergebnis eingerechnet. Die Ermittlung der Verluste erfolgt dabei nach Maßgabe des österreichischen Rechts. Der so ermittelte Gesamtverlust der Gruppe ist nur auf Ebene des Gruppenträgers vortragsfähig und innerhalb der Grenzen der österreichischen Mindestbesteuerung in den Folgejahren verrechenbar. Die Gruppenbesteuerung sieht bei Nutzung ausländischer Verluste eine Nachversteuerung vor. Dadurch soll vermieden werden, dass Verluste international doppelt verwertet werden. Sobald im Ausland der Verlust verrechnet wird oder die Möglichkeit hierzu besteht, werden die jetzt im Ausland verwertbaren Verluste zur Bemessungsgrundlage des österreichischen Gruppenträgers hinzugerechnet.

c) Beurteilung

Das Modell der Gruppenbesteuerung eröffnet die grenzüberschreitende Berücksichtigung von Verlusten und trägt damit der EU-rechtlichen Niederlassungsfreiheit Rechnung. Das österreichische Modell hat einige Schwächen, beispielsweise die Einschränkung, dass nur direkte, nicht jedoch mittelbare Auslandsbeteiligungen in die Gruppenbesteuerung einbezogen werden können. Eine Übertragung auf Deutschland ist aber insbesondere dadurch erschwert, dass im Vergleich österreichische Konzerne nicht über annähernd so große Verlustvorträge im Ausland verfügen wie deutsche Konzerne. Daher sind die Voraussetzungen zur Verlustübernahme in einem für Deutschland auszuarbeitenden Konzept sehr sorgfältig zu spezifizieren, um insbesondere die sachgerechte Nachversteuerung sicherzustellen. Ein entsprechendes Modell könnte beispielsweise die deutschen Erfahrungen mit Kapital- und Haftungskonten im Sinne des § 15a EStG einfließen lassen. Außerdem werden bei einer Umsetzung ins deutsche Recht auch die Vorschläge der Europäischen Kommission zur Schaffung einer einheitlichen konsolidierten Bemessungsgrundlage (CCCTB) zu beachten sein. Danach soll es Konzernen ermöglicht werden, innerhalb der EU die Bemessungsgrundlage nach einheitlichen Regeln zu ermitteln, zum konsolidierten Ergebnis zusammenzufassen und über Schlüsselgrößen auf die Mitgliedstaaten aufzuteilen. Hinsichtlich der Frage der konzerninternen Verlustverrechnung besteht neben dem (beispielsweise in Österreich) praktizierten Modell der Nachversteuerung auch die Möglichkeit, die doppelte Verlustverrechnung im Wege der Zurechnungsmethode zu

vermeiden, wobei jedoch ein besonderes Augenmerk auf die Handhabung von Anrechnungsüberhängen zu legen ist. Wir dürfen an dieser Stelle auf die Ausarbeitung des ZEW vom 13.6.2006 im Auftrag des BMF verweisen (Oestreicher et al., 2008). Die Studie kam unter anderem zu dem Ergebnis, dass bei einer Reform der deutschen Konzernbesteuerung im Sinne einer Weiterentwicklung hin zu einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung jedenfalls auf einen Gewinnabführungsvertrag als Tatbestandsvoraussetzung verzichtet werden sollte. Bei einer Verlustverrechnung übernommener Verluste sollte entweder die Verlustverrechnung auf die Haftung des Gesellschafters beschränkt werden oder die Voraussetzungen, unter denen es zu einer konzerninternen Verlustverrechnung kommt, eng gefasst werden. Außerdem würde die Einführung einer grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung mit erheblichen Aufkommensverlusten für den deutschen Fiskus verbunden sein.

Soweit die Existenz eines Gewinnabführungsvertrags als „tragender Grund für die Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft bei dem Organträger" (Neumann, 2009: § 14 Rn. 170) und damit als sachliche Rechtfertigung für die vom Subjektprinzip abweichende Einkommenszurechnung angesehen wird (Thiel, 2004: 2603, 2605), ist dem folgendes entgegenzuhalten: Zum einen war bis zu den Änderungen durch das UntStFG vom 24.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858) für die gewerbesteuerliche Organschaft ein Gewinnabführungsvertrag auch nicht erforderlich. Und zum anderen wird im Rahmen der Organschaft nicht das handelsrechtlich abgeführte Ergebnis zugerechnet, sondern das hiervon – nicht zuletzt aufgrund der sich mehr und mehr verselbständigenden steuerlichen Gewinnermittlung – erheblich abweichende steuerliche Einkommen. Daher erscheint es nur konsequent, die steuerrechtliche Verrechnung von Gewinnen und Verlusten zwischen miteinander verflochtenen Konzerngesellschaften ebenfalls unabhängig vom Vorliegen zivilrechtlicher Voraussetzungen zuzulassen. Hinzu kommt, dass der Ergebnisausgleich zwischen Konzerngesellschaften keine der Disposition des Gesetzgebers unterworfene Steuervergünstigung ist, sondern eine angemessene steuerliche Folge der wirtschaftlichen Verflechtung. Ermöglicht werden soll hierdurch die Ausrichtung der Unternehmensstruktur an betriebswirtschaftlichen Kriterien bei gleichzeitiger Verhinderung rein steuerlich motivierter Konzentrationsprozesse (Hey, 2001: 1279).

Europarechtlich wird die derzeitige Organschaftsbesteuerung im Sinne der §§ 14 ff. KStG kritisch beurteilt. Der EuGH hat in seiner Entscheidung *Marks & Spencer* die Auffassung vertreten, dass die Nichtabzugsfähigkeit von finalen Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften grundsätzlich in die Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 EG eingreift, wenn demgegenüber die Verluste inländischer Tochtergesellschaften abgezogen werden können. Zur Rechtfertigung für einen derartigen Eingriff sei jedoch die ausgewogene Verteilung der Steuerkraft zwischen den Mitgliedstaaten, die Verhinderung von Steuerflucht und die Vermeidung eines doppelten Verlustabzugs anzuerkennen. Die Versagung der Verlustverrechnung sei jedenfalls nicht mehr verhältnismäßig und eine grenzüberschrei-

tende Verlustzurechnung geboten, wenn: „[...] die gebietsfremde Tochtergesellschaft die im Staat ihres Sitzes für den von dem Abzugsantrag erfassten Steuerzeitraum sowie frühere Steuerzeiträume vorgesehenen Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten ausgeschöpft hat [...] und keine Möglichkeit besteht, dass die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft im Staat ihres Sitzes für künftige Zeiträume von ihr selbst oder von einem Dritten, insbesondere im Fall der Übertragung der Tochtergesellschaft auf ihn, berücksichtigt werden" (EuGH vom 13.12.2005 C-446/03). Diese allgemein gehaltenen Grundsätze hat der EuGH im Kern auch für das finnische Group Contribution Konzept (EuGH vom 18.7.2007 C-231/05 *Oy AA*) sowie für das niederländische Vollkonsolidierungskonzept (EuGH vom 25.2.2010 C-337/08 *X-Holding*) bestätigt. Mit der Entscheidung *Papillon* hat der EuGH seine Rechtsprechung um die Frage der Einbeziehung inländischer Enkelgesellschaften in ein Gruppenbesteuerungssystem ergänzt (EuGH vom 27.11.2008 C-418/03).

Mit Blick auf die Rechtsprechung des EuGH erweist sich die deutsche Organschaft in zweierlei Hinsicht als problematisch: So wird die Niederlassungsfreiheit zum einen beschränkt durch den Ausschluss der Berücksichtigung jeglicher – laufender wie finaler – Verluste ausländischer Tochtergesellschaften und zum anderen durch das Erfordernis eines – regelmäßig nicht grenzüberschreitend möglichen – Gewinnabführungsvertrags. Diese Ausgestaltung der Organschaft hat das Niedersächsische Finanzgericht in dem Fall einer deutschen Muttergesellschaft, die die steuerliche Berücksichtigung der endgültigen Verluste ihrer italienischen Tochtergesellschaften begehrte, als Verstoß gegen Art. 43 i.V.m. Art. 48 EG gewertet (Urteil vom 11.2.2010 – 6 K 406/08, EFG 2010, 815, Revision eingelegt BFH I R 16/10).

Bei der Implementierung eines Gruppenbesteuerungssystems wird der deutsche Gesetzgeber auf umfangreiche Erfahrungen anderer europäischer Mitgliedstaaten, auf die Harmonisierungsbemühungen der EU und auf die Erkenntnisse aus der europäischen höchstrichterlichen Rechtsprechung zurückgreifen können.

(18) Planungssicherheit erhöhen

a) Beschreibung

Plädoyer für die Beschränkung auf nur ein Steueränderungsgesetz pro Jahr mit halbjährlicher Vorankündigung und Wirkung zum Beginn des Folgejahres bei gleichzeitiger Veröffentlichung der dazu gebotenen Verwaltungsvorschriften, ergänzt um den Verzicht auf rückwirkende Gesetzesänderungen und die Beschränkung von Nichtanwendungserlassen auf Vertrauensschutzgesichtspunkte. Umsetzung im Sinne einer Selbstverpflichtung des Steuergesetzgebers. Kurzfristig Erleichterung der Inanspruchnahme verbindlicher Auskünfte durch Aufhebung der Gebührenpflicht (§ 89 Abs. 3 bis 5 AO), alternativ durch Beschränkung der Gebührenpflicht auf besonders aufwändige Fälle.

b) Begründung

Die Steuerpflichtigen, die deutsche Wirtschaft und insbesondere der deutsche Mittelstand brauchen Planungssicherheit. Gerade das Steuerrecht beeinflusst die Disposition über Unternehmensstrukturen, Standortentscheidungen, Gestaltung von Gesellschaftsverträgen, Unternehmensnachfolgen oder nationale und internationale Investitionsentscheidungen. Ein unbeständiges, unkalkulierbares Steuerrecht konterkariert die gebotene finanzielle Planungssicherheit. Die deutsche Praxis der Steueränderungsgesetzgebung und die inflationäre, zeitlich oft viel zu späte Reaktion der Finanzverwaltung mit Verwaltungsvorschriften führen dazu, dass das deutsche Steuerrecht als „Chaos" charakterisiert wird. Stellvertretend dürfen wir Joachim Lang zitieren: „Das Steuerrecht wird nicht als Materie des Rechts gehandhabt, sondern zum Vehikel von parteipolitischen Positionen und Gruppeninteressen gemacht, die in der pluralistischen Demokratie das Gemeinwohl verdrängen. Die unübersehbare Vielzahl der verschiedensten parteilich geltend gemachten gesellschaftlichen Interessen determinieren das sog. Steuerchaos, eine Unordnung der Besteuerung, in der unbestimmt und unbestimmbar wie das Wetter ist, welche Interessen welcher gesellschaftlichen Gruppe wann und mit welcher Intensität auf die Änderung welchen Steuergesetzes einwirken. Die Folgen sind nicht nur Steuerunrecht, sondern auch erhebliche Steuerunsicherheit. Die institutionelle Unsicherheit der Besteuerung erzeugt Planungsunsicherheit und vermittelt dem Steuerzahler das Gefühl, Besteuerung lasse sich beliebig manipulieren. Der Bürger empfindet den Steuerstaat nicht als Rechtsstaat, sondern als unersättlichen Leviathan. Folglich sieht er sich legitimiert, skrupellos nach mehr oder weniger legalen Steuertipps und Steuertricks zu fahnden. Unseriöse Steuer-Ratgeber erzielen Millionenauflagen. Der Betrug des Staates, die Steuerhinterziehung, gilt als Kavaliersdelikt." (Lang, 2008: 69). Die Eskalationsspirale zwischen immer neuen Missbrauchsvorschriften und Gegenreaktionen der Steuerpflichtigen bzw. deren Berater nimmt kein Ende. Ein wichtiger Schritt, dieses Chaos einzudämmen, ist – neben einer konsequenten Ausrichtung des Steuerrechts an dessen systemtragenden Prinzipien und einer konsequenten Vereinfachung – die Schaffung von Verlässlichkeit, die Gewähr von Planungssicherheit.

Diese Planungssicherheit ist nicht dadurch erreicht, dass sich der Gesetzgeber allein an der veranlagungszeitraumbezogenen Rückwirkungsrechtsprechung des BVerfG orientiert. Die verfassungsrechtliche Unterscheidung bei den periodischen Ertragsteuern zwischen unechter Rückwirkung (bzw. tatbestandlicher Rückanknüpfung) und echter Rückwirkung (bzw. Rückbewirkung) ist kein Maß für Planungssicherheit. Vielmehr akzeptieren die Verfassungsrichter, wenn ein Gesetz noch vor Jahresende mit Wirkung auf den Jahresanfang beschlossen wird, weil der Steueranspruch technisch erst mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraums entsteht. Lediglich bei steuerrechtlichen Lenkungs- und Vergünstigungsnormen ist auf den Zeitpunkt der im Vertrauen auf diese Normen gefassten Disposition des Steuerpflichtigen abzustellen. In diesen Fällen ist das Vertrauen ei-

ner wirtschaftlich und rechtsverbindlich abgeschlossen Disposition geschützt, solange das Vertrauen nicht mit Verkündung der Gesetzesänderung entfällt (Arndt & Jenzen, 2005: 133 ff.).

Solange sich die Gesetzgebung lediglich an diesen (Minimal)Maßstäben orientiert, wird eine echte Planungssicherheit, wird wirkliches Vertrauen in ein beständiges, verlässliches Steuerrecht nicht erreicht.

Allerdings sehen wir keine Lösung qua gesetzlicher oder verfassungsrechtlicher Vorgaben. Vielmehr orientieren wir uns an dem Institut der Selbstverpflichtung. Typischerweise werden Selbstverpflichtungen mit der Industrie oder den Wirtschaftsverbänden vereinbart. Damit soll den beteiligten Akteuren Gelegenheit gegeben werden, bestimmte Ziele in einer bestimmten Frist durch eigenverantwortliches Handeln zu verwirklichen und Nachweis darüber zu führen. So umstritten dieses Mittel beispielsweise im Bereich der Umweltpolitik ist, so vorbildhaft könnte es die öffentliche Hand, der Steuergesetzgeber, einsetzen. Mit einer Verpflichtung, pro Jahr nur ein Steueränderungsgesetz zu erlassen, dieses mit mindestens sechsmonatigem Vorlauf vor Inkrafttreten der Öffentlichkeit ausformuliert und begründet zur Verfügung zu stellen und spätestens mit Inkrafttreten des Gesetzes die dazugehörigen Verwaltungsrichtlinien im Bundessteuerblatt zu veröffentlichen, könnte die Berechenbarkeit des Steuerrechts deutlich verbessert werden. Ergänzt um eine Beschränkung von Nichtanwendungserlassen auf die Sicherung des Vertrauensschutzes zugunsten der Steuerpflichtigen.

Als „kleiner Schritt“ zur Verbesserung der Planungssicherheit kann die Einholung verbindlicher Auskünfte erleichtert werden – entweder durch Aufhebung der Gebührenpflicht (§ 89 Abs. 3 bis 5 AO) oder alternativ durch Beschränkung der Gebührenpflicht auf besonders aufwändige Fälle.

Die Finanzverwaltung trägt die aus dem verfassungsrechtlichen Rechtsstaatsprinzip erwachsende Fürsorgepflicht, die Steuerpflichtigen zu unterstützen und zu beraten. Einfachgesetzlich ist diese Fürsorgepflicht insbesondere in § 89 Abs. 1 AO verankert. Ausdruck dieser Fürsorge ist auch, dem Steuerpflichtigen auf dessen Begehren hin verbindliche Auskünfte in Steuersachen zu erteilen. Auf dieser Vertrauensbasis kann der Steuerpflichtige dann mit ausreichend Planungssicherheit seine Dispositionen treffen. Die gesetzliche Verankerung des Instituts der verbindlichen Auskunft wurde durch das Föderalismusreform-Begleitgesetz mit § 89 Abs. 2 AO in 2006 geschaffen, ergänzt um die Steuerauskunftsverordnung vom 20.11.2007 (BGBl I 2007, 2783). Durch das Jahressteuergesetz 2007 wurde dann eine besondere Gebührenpflicht für die Einholung verbindlicher Auskünfte geschaffen (§ 89 Abs. 3 bis 5 AO). Dabei entstehen Gebühren nicht nur, wenn die Auskunft im Sinne des Steuerpflichtigen erteilt wird. Die Gebührenpflicht besteht vielmehr auch, wenn die Auskunft abgelehnt oder der Antrag zurückgenommen wird (Tz. 4.1.2 zu § 89 AEAO). Der erhebliche zusätzliche Arbeitsaufwand, die gebotene Prüfungstiefe aufgrund der Bindungswirkung sowie die fehlende Integration der Anfragen in die Bereiche Steuerfestsetzung und

-erhebung waren für den Bundesrat Rechtfertigung, diese Gebühr zu erheben (BR-Drucks. 622/1/06, 2006: 32).

c) Beurteilung

Das Institut der verbindlichen Auskunft ist Ausdruck der Verlässlichkeit eines funktionierenden Rechtsstaates und dient vorrangig der Planungs- und Entscheidungssicherheit. Zwar ist die Gebührenpflicht international nicht unüblich, vgl. Dänemark, Österreich, Schweden, Schweiz, USA (Birk, 2007: 1328), sie erschwert aber den Zugang der Steuerpflichtigen zu diesem für die Erlangung von Planungssicherheit wichtigem Instrument. Die mit der Gebührenerhebung verbundenen verfassungsrechtlichen Fragen, ob beispielsweise im Sinne eines Vorteilsausgleichs nur der tatsächliche Mehraufwand der Gebührenerhebung zu Grunde zu legen ist, werden höchstrichterlich zur Klärung kommen. In Anbetracht der Komplexität des deutschen Steuerrechts sollte der Steuergesetzgeber allerdings die Erlangung von Rechtssicherheit, die frühe Kommunikation zwischen Steuerbürger und Finanzbehörde und die Reduktion der Streitanfälligkeit von Dispositionen fördern, aber nicht durch eine Gebührenerhebung erschweren. Zumal der Gesetzgeber die Notwendigkeit einer verbindlichen Auskunft durch die Komplexität des Steuerrechts selbst verursacht hat. Die bloße Beschränkung der Gebührenpflicht auf wesentliche und aufwändige Fälle wird dem nicht gerecht, löst im Übrigen erneute Abgrenzungsprobleme und Streitpotentiale aus. Eine Abschaffung der Gebührenpflicht erscheint sachgerechter, der Abschaffung steht jedenfalls rechtlich nichts entgegen.

6 Schlussbemerkungen

Die Komplexität der wirtschaftlichen Sachverhalte einer modernen Volkswirtschaft bedingt notwendigerweise auch ein differenziertes Steuersystem. Gleichwohl haben die Analysen deutlich gemacht, dass das in Deutschland gegebene Ausmaß der steuerlichen Komplexität und der resultierenden Steuerbefolgungskosten in dieser Höhe nicht zwingend ist. Insbesondere treiben eine Vielzahl an Einzelfallregelungen, weit reichende und ständig verschärfte Missbrauchsbekämpfungsvorschriften und der umfassende Einsatz des Steuersystems zu Lenkungszwecken die Steuerbefolgungskosten nach oben. Hier sind Zielkonflikte gegeben. Vereinfachungen innerhalb des bestehenden Steuersystems sind umso eher möglich, je größer die Bereitschaft ist, gewisse Abstriche vor allem etwa im Hinblick auf die Einzelfallgerechtigkeit zu akzeptieren.

Der Mannheimer Katalog setzt dann auch besonders an der Ausweitung der Typisierung und Pauschalierung an. Außerdem empfiehlt er konkrete Schritte zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens, um den Prozess der der Steuerdeklaration, -anmeldung, -festsetzung und -erhebung kostengünstiger zu gestalten. Weitere Maßnahmen betreffen unter anderem ein Zurückdrängen von Ausnahmeregelungen, Lenkungs- und Sozialzwecknormen sowie Missbrauchsvorschriften.

Der mögliche Ertrag einer umfassenden Vereinfachungsstrategie ist hoch, das zeigen die vorgenommenen Quantifizierungen: So würde bereits der hier zur kurzfristigen Umsetzung empfohlene Mannheimer Katalog die Befolgungskosten in einer ungefähren Größenordnung von 4,8 Mrd. Euro senken können (vgl. Tabelle 15 in Kapitel 3). Insbesondere bei der Ausweitung der Kleinunternehmerregelung, der Erhöhung der Planungssicherheit in der Steuergesetzgebung, der Neuregelung der Werbungskostenpauschale, der Abschaffung von § 2 Abs. 5b Satz 2 EStG, der Poolabschreibung in der Steuerbilanz, sowie den vorausgefüllten Steuererklärungen handelt es sich um Maßnahmen, die mit einem hohen Einsparpotential verbunden sind. Weiterhin ist ersichtlich, dass der Staat aus den vorgeschlagenen Reformmaßnahmen unmittelbar durch eine Senkung der Steuererhebungskosten in einer möglichen Größenordnung von etwa 260 Mio. Euro profitiert. Demgegenüber liegt das Einsparpotenzial auf Seiten der Unternehmen in einer Größenordnung von gut drei Mrd. Euro. Damit würde dieses Vereinfachungspaket auch strukturell den richtigen Schwerpunkt aufweisen, weil Einsparungen im Unternehmenssektor besondere Relevanz für die möglichen Wachstumseffekte haben.

Im Hinblick auf mögliche Aufkommenswirkungen ist folgendes Ergebnis der Quantifizierung zu betonen: Eine Reduktion der bürokratischen Belastungen der Steuerpflichtigen führt zu Mehreinnahmen des Staates, die aus der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Beratungs- und Befolgungskosten resultieren. Dies erleichtert die Finanzierbarkeit der vorgeschlagenen Vereinfachungsmaßnahmen.

Im Hinblick auf das Einsparpotenzial sind außerdem einige qualitative Aspekte heraus zu stellen: Unter den Bürokratiekosten sind die Steuerbefolgungskosten der wichtigste Posten. Steuervereinfachung ist somit zentral für einen erfolgreichen Bürokratieabbau. Des Weiteren sind kleineren Unternehmen aufgrund von Kostendegressionseffekten in einem besonders hohen Ausmaß durch steuerliche Verwaltungstätigkeiten betroffen. Eine Senkung steuerlicher Bürokratiekosten würde also gerade diese Zielgruppe inklusive der unter Wachstums- und Innovationsaspekten besonders wichtigen Gruppe der Gründer entlasten. Die Kostenanalyse deutet allerdings auch darauf hin, dass bestimmte Anteile der Befolgungskosten kaum steuerpolitisch beeinflussbar sind: So weisen – gemessen am Steueraufkommen – insbesondere die kleineren Bundesländer relativ hohe Steuerverwaltungskosten auf. Dies zeigt, dass sich bei den kleineren und wirtschaftsschwächeren Bundesländern deutlich geringere Skaleneffekte der Steuerverwaltung realisieren lassen.

Abschließend sei darauf verwiesen, dass ein gut begründetes und weitgehend kurzfristig umsetzbares Maßnahmenpaket wie der Mannheimer Katalog nur ein erster Schritt in Richtung eines effizienteren Steuersystems sein kann. Steuervereinfachung muss als dauerhafter Prozess angelegt sein, bei dem regelmäßig kostenintensive Regeln auf ihre fortdauernde Rechtfertigung zu überprüfen sind.

Literaturangaben

Ackum, S. (1991), Youth Unemployment, Labor Market Programs and Subsequent Earnings, *Scandinavian Journal of Economics* 93, 531-543.

Alberts W. und K. Pettersson (2009), in: Mennel/Förster, *Steuern in Europa, Amerika und Asien*, Herne.

Allers, M. A. (1994), *Administrative and compliance costs of taxation and public transfers in the Netherlands*, Wolters-Noordhoff, Groningen.

Allers, M. A. (1995), Tax compliance costs in the Netherlands, in: Sandford, C.T. (Hrsg.), *Tax compliance costs: Measurement and policy*, Bath, 173-194.

Ariff, M., Z. Ismail und A.L. Loh (1997), Compliance costs of corporation income taxation in Singapore, *Journal of Business Finance & Accounting* 24, 1253-1268.

Arndt, H. and H. Jenzen (2005)*, Grundzüge des* Allgemeinen *Steuer- und Abgabenrechts*, 2. Auflage, München.

Bach, H.-U., H. Gartner, S. Klinger, T. Rothe und E. Spitznagel (2008), *Projektion 2009: Der Arbeitsmarkt tritt auf der Stelle*, IAB Kurzbericht Nr. 13/2008, Institut für Arbeitsmarkt- und Berufsforschung, Nürnberg.

Bach, S., P. Haan, R. Maiterth und S. Sureth (2004), *Modelle für die Vermögensbesteuerung von natürlichen Personen und Kapitalgesellschaften - Konzepte, Aufkommen, wirtschaftliche Wirkung - Endbericht: Forschungsprojekt im Auftrag von Bündnis 90 / DIE GRÜNEN*, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung Berlin, Berlin.

Bach, S., H. Houben, R. Maiterth und J. Schupp (2007), Erbschaftsteuerreform: Gleichmäßige Vermögenserfassung und niedrigere Steuersätze statt selektiver Besteuerung, *Zeitschrift für Wirtschaftspolitik*, 301-312.

Bachmann, C. (2008), Ertrag- und Erbschaftsteuern bei der internationalen Steuerplanung mittelständischer Unternehmen, *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* Special Issue 2, 91-122.

Bannock, G. und H. Albach (1987), *Die Erhebungskosten der Umsatzsteuer für kleinere Unternehmen: Ein deutsch/englischer Vergleich*, IfM-Materialien Nr. 60, Institut für Mittelstandsforschung, Bonn.

Barro R. (1990), Government spending in a simple model of endogenous growth, *Journal of Political Economy* 98, 103-117.

Bauer, E.-R. (1988), *Was kostet die Steuererhebung? Eine kritische Analyse des Steuersystems*, Göttingen.

Baumhoff, H. und Puls, M. (2009), Der OECD-Diskussionsentwurf zu Verrechnungspreisaspekten von „Business Restructurings“, *Internationales Steuerrecht* 9, 73-81.

Bäuml, S.O. (2009), Erbschaftsteuerreform: Auswirkungen auf (kapitalmarktorientierte) Unternehmen, Wahl der „richtigen“ Bewertungsmethode und Rechtsformwirkungen, *GmbH-Rundschau*, 1135-1141.

Bayerisches Landesamt für Steuern (Hrsg.) (2006), *Teststrecke Steuerrecht – dritter Durchgang Stand: September 2006*, Bayerisches Landesamt für Steuern, München.

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_Spitzenverbaende_Buerokratieabbau_030610.pdf, 13.07.2010, 15.30 Uhr).

Belastingdienst (Hrsg.) (2009), *Handboek Loonheffingen 2009*, Heerlen.

Bertelsmann Stiftung (Hrsg.) (2001), *Leistungsvergleich zwischen Finanzämtern – Philosophie – Methodik – Organisation – Ergebnisse*, Gütersloh.

Birk, D. (2007), Gebühren für die Erteilung von verbindlichen Auskünften der Finanzverwaltung, *Neue Juristische Wochenschrift* 19, 1325 – 1328.

Birk, D. (2009), *Steuerrecht*, 12. Aufl., Heidelberg.

Bizer, K. (2008), *Steuervereinfachung und Steuerhinterziehung – Eine experimentelle Analyse zur Begründung von Steuereinfachheit*, Berlin.

Blasch, F., T. Klautke und A.J. Weichenrieder (2006), *Das steuerpolitische Dezemberfieber - Steuergesetzgebung in Deutschland von 1951 bis 2004*, (http://www.wiwi.uni-frankfurt.de/profs/weichenrieder/dezemberfieber.pdf, 02.07.2010, 12.40 Uhr).

Blažić, H. (2004a), Personal income tax compliance costs at an individual level in Croatia, *Australian Tax Forum* 3, 325-352.

Blažić, H. (2004b), *Tax compliance costs of small business in Croatia*, Occasional Paper Nr. 22, Institute of Public Finance - University of Rieka, Rieka.

Blažić, H. (2004c), Tax compliance costs of companies in Croatia, *Ekonomický časopis* 52, 723-738.

Bleaney, M, N. Gemmell und R. Kneller (2001), Testing the endogenous growth model: public expenditure, taxation and growth over the long run, *Canadian Journal of Economics 34*, 36-57.

Blumenthal, M. und C. Christian (2004), Tax preparers, in: Aaron, H.J.; Slemrod, J. (Hrsg.), *The crisis of tax administration,* Washington D.C., 201-229.

Blumenthal, M. und J. Slemrod (1992), The compliance cost of the US individual income tax system: A second look after tax reform, *National Tax Journal* 45, 185-202.

Blumers, W. (2010), Funktionsverlagerung und ihre Grenzen, *Deutsches Steuerrecht* 1, 17-21.

Breithecker, V.; Garden, C. undM. Thönnes (2007), Steuerbelastung jenseits der Steuerbelastung, *Deutsches Steuerrecht* 45, 361-367.

Brey, V., W. Merz und B. Neufang (2009), Verschonungsregelungen beim Betriebsvermögen, *Betriebs-Berater*, 692-699.

Broer, M. (2004), BB-Forum: Abschaffung von Steuerbefreiungen = Mehreinnahmen und Steuervereinfachung? - Klarstellung einiger populärer Irrtümer in der Steuerpolitik *Betriebs-Berater*, 1935-1937.

Deutscher Bundesrat (2006), *Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2007*, BR-Drucksache 622/1/06 (http://www.bundesrat.de/cln_051/SharedDocs/Drucksachen/2006/0601-700/622-1-06,templateId=raw,property=publicationFile.pdf/622-1-06.pdf, 22.07.2010, 13.22 Uhr)

Deutscher Bundesrat (2007), *Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008*, BR-Drucksache 220/07 (http://www.bundesrat.de/cln_051/SharedDocs/Drucksachen/2007/0201-300/220-07,templateId=raw,property=publicationFile.pdf/220-07.pdf, 17.09.2010, 12:00 Uhr)

Deutscher Bundesrat (2009), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Rechnungsstellungsvorschriften, BR-Drucksache 157/09 (http://www.bundesrat.de/cln_152/nn_8336/SharedDocs/Drucksachen/2009/0101-200/157-09_28B_29,templateId=raw,property=publicationFile.pdf/157-09%28B%29.pdf, 22.07.2010, 13.12 Uhr)

Deutscher Bundestag (2000), Entwurf eines Gesetzes zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe, BT-Drucksache 14/4658 (http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/14/046/1404658.pdf, 13.07.2010, 15.55 Uhr).

Deutscher Bundestag (2001), *Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses - Entwurf eines Gesetzes zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe*, BT-Drucksache 14/6071 (http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/14/060/1406071.pdf, 13.07.2010, 15.55 Uhr).

Deutscher Bundestag (2002), *Entwurf eines Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen*, BT-Drucksache 15/119 (http://dipbt.bundestag.de/doc/btd/15/001/1500119.pdf, 22.07.2010, 12.47 Uhr).

Deutscher Bundestag (2006), *Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung*, BT-Drucksache 14/643 (http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/16/006/1600643.pdf, 13.07.2010, 17.40 Uhr).

Deutscher Bundestag (2007), *Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008*, BT-Drucksache 16/4841 (http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/16/048/1604841.pdf, 13.07.2010, 17.33 Uhr).

Bühler, W., P. Kirchhof und F. Klein (Hrsg.) (1994), *Steuervereinfachung*, Heidelberg.

Bühler, W. und E. G. Schutter (1994), Einfache Steuern für Bürger und Finanzamt, in: Bühler, W., P. Kirchhof und F. Klein (Hrsg.) *Steuervereinfachung*, Heidelberg, 177-205.

Bund der Steuerzahler (2007), *Bund legt Eckpunkte für Kfz-Steuerreform vor – Bund der Steuerzahler fordert Abschaffung der Kfz-Steuer*, Pressemitteilung vom 4.12.2007 (http://www.steuerzahler.de/Pressemitteilungen-Archiv/1248b482/index.html, 13.07.2010, 18.55 Uhr)

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.) (2006), *Zwanzigster Subventionsbericht* (http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_4312/DE/Wirtschaft__und__Verwaltung/Finanz__und__Wirtschaftspolitik/Finanzpolitik/Subventionspolitik/0603151a1001__anl,templateId=raw,property=publicationFile.pdf, 13.07.2010, 17.40 Uhr).

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.) (2007a), *Einundzwanzigster Subventionsbericht* (http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_17844/DE/BMF__Startseite/Service/Broschueren__Bestellservice/Finanz__und__Wirtschaftspolitik/40200__21__Subventionsbericht,templateId=raw,property=publicationFile.pdf, 13.07.2010, 17.40 Uhr).

Bundesministerium der Finanzen (2007b), *Bericht über die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes vom 30. Oktober 2007* (http://www.steuerlinks.de/download/bmf/2007-bericht-ermaessigter-steuersatz.pdf, 23.07.2010, 18.05 Uhr).

Bundesministerium der Finanzen (2009), *Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerung* (Entwurf), 17. Juli 2009, Berlin.

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.) (2010), *Zweiundzwanzigster Subventionsbericht* (http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_4542/DE/Wirtschaft__und__Verwaltung/Finanz__und__Wirtschaftspolitik/Finanzpolitik/Subventionspolitik/100113__Subventionsbericht__anl__Druck,templateId=raw,property=publicationFile.pdf, 21.07.2010, 17.01)

Bundesrechnungshof (2010), *Bericht nach § 99 BHO über den ermäßigten Umsatzsteuersatz, Vorschläge für eine künftige Ausgestaltung der Steuerermäßigung, 28. Juni 2010* (http://bundesrechnungshof.de/veroeffentlichungen/sonderberichte/erm-umsatzsteuer.pdf, 14.09.2010).

Bundessteuerberaterkammer (Hrsg.) (2005), *Steuerdickicht lichten - Wachstum sicher* (http://www.bstbk.de/muster_stbk/oeffentlich/pdf/3.2/111Vorschlaege.pdf, 13.07.2010, 15.30 Uhr).

Bundessteuerberaterkammer (Hrsg.) (2010a), *Bürokratieabbau im Lohnsteuer- und Sozialversicherungsbeitragsrecht* (http://praesenzen.datevstadt.de/output/getresource/B_Buerokratieabbau2010.pdf?ID=1656813&PageID=139136&customer=4053, 13.07.2010, 15.30 Uhr).

Bundessteuerberaterkammer (2010b), *Steuergerechtigkeit, Planungssicherheit, Praktikabilität - Empfehlungen an den Steuergesetzgeber* (http://praesenzen.datevstadt.de/output/getresource/B_Steuerempfehlungen2010.pdf?ID=1657793&PageID=139136&customer=4053, 23.07.2010, 12.35 Uhr).

Business New Zealand; KPMG (Hrsg.) (2007), *Summary report of the Business New Zealand-KPMG compliance cost survey - 2007*, Business New Zealand, Wellington.

Chan, S.Y., D.K. Cheung, M. Ariff und A.L. Loh (1999), Compliance costs of corporate taxation in Hong Kong, *The International Tax Journal* 25 (4), 42-68.

Chattopadhyay, S. und A. Das-Gupta (2002a), *The compliance cost of the personal income tax and its determinants*, National Institute of Public Finance and Policy, New Dehli.

Chattopadhyay, S. und A. Das-Gupta (2002b), *The income tax compliance cost of Indian corporations*, National Institute of Public Finance and Policy, New Dehli.

Clemens, R. und L. Kokalj (1995), *Bürokratie - ein Kostenfaktor: Eine Belastungsuntersuchung bei mittelständischen Unternehmen,* Stuttgart.

Cnossen, S. (1994), Administrative and compliance costs of VAT: A review of the evidence, *Tax Notes* 63, 1609-1626.

Collard, D., S. Green, M.R. Godwin und L. Maskell (1998), The tax compliance costs for employers of PAYE and national insurance in 1995-96 , *Inland Revenue Economics Papers Nr. 3* (Vol 1: Main report) Inland Revenue, London.

Collard, D., Godwin, M.R. (1999), Compliance costs for employers: UK PAYE and national insurance, 1995-1996, *Fiscal Studies* 20. 423-449

Collins, J.H.; Milliron, V.C. und D.R. Troy (1990), Factors associated with household demand for tax preparers, *Journal of the American Taxation Association* 12, 9-25.

Colmar Brunton (Hrsg.) (2005), *Measuring the tax compliance costs of small and medium-sized businesses - a benchmark survey*: Final report, Inland Revenue, Wellington.

Creutzmann, A. und A. Heuer (2010), Der Risikozuschlag beim vereinfachten Ertragswertverfahren, *Der Betrieb,* 1301-1307.

Crüger, A. (2010), Der Entwurf des BMF-Schreibens „Verwaltungsgrundsätze-Funktionsverlagerung*", Internationales Steuerrecht* 3, 86-89.

Danelsing, W. (2005), Reform der inländischen Organschaftsbesteuerung, *Deutsches Steuerrecht,* 1342-1346.

Dann, H. (2008), *Alternativen zur Gewerbesteuer*, Aachen.

De Vil, G. und C. Kegels (2002), *Les charges administratives en Belgique pour l´année 2000*, Planning Paper Nr. 92, Bureau fédéral du Plan, Brüssel.

Delgado Lobo, M.L., L. Salinas-Jimenez und J.F. Sanz Sanz (2001), Hidden tax burden of the personal income tax: Evidence from the recent tax reform in Spain, *Australian Tax Forum* 16, 463-482.

DeLuca, D., A. Greenland, J. Guyton, S. Hennessy und A. Kindlon (2005), Measuring the tax compliance burden of small businesses, in: *SOI Tax Stats - Papers* - 2005 IRS Research Conference, 75-95.

DeLuca, D., A. Greenland, S. Hennessy, A. Kindlon und M. Stavrianos (2004), The tax compliance burden of small businesses - A profile of 50 businesses, in: *SOI Tax Stats - Papers* - 2004 IRS Research Conference, 97-137.

DeLuca, D., S. Stilmar, J. Guyton, W.-L. Lee und J. O´Hare (2007), *Aggregate estimates of small business taxpayer compliance burden*, in: The IRS Research Bulletin - Proceedings of the 2007 IRS Research Conference, 147-184.

Deutscher Städtetag, Deutscher Städte- und Gemeindebund (2010), *Resolution - Kommunale Handlungsfähigkeit sichern: Gewerbesteuer verbreitern – kommunale Haushalte entlasten!* (http://www.staedtetag.de/imperia/md/content/pressedien/2010/14.pdf, 14.07.2010, 11.30 Uhr).

Diaz, C. und M.L. Delgado (1995), Personal income tax compliance costs in Spain, in: Sandford, C.T. (Hrsg.): *Tax compliance costs: Measurement and policy*, Bath, 210-224.

Doing Business (2010) *Doing Business Report provided by the World Bank Group* (http://www.doingbusiness.org, 03.07.2010, 11.30 Uhr).

Dörner, A. und E. Pfänder (2009), Praxisfall zur Bewertung von Unternehmen nach der Erbschaftsteuerreform Teil 2: Rechnerischer Vergleich der Bewertungsmethoden, *Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling*, 519-523.

Dräke, K.H. (1999), Steuervereinfachung aus Sicht des Steuerzahlers. In: Rose, M. (Hrsg.) *Steuern einfacher machen! Vorträge des Dritten Heidelberger Steuerkongresses 1998*, Heidelberg, 9-26.

Eggesiecker, F., E. Ellerbeck (2008), Zeitliche Zuordnung von Kirchensteuererstattungen, *Finanz-Rundschau*, 1087-1094.

Eichfelder, S. (2009), *Bürokratiekosten der Besteuerung: Eine Auswertung der empirischen Literatur*, arqus-Diskussionsbeitrag Nr. 84, Arbeitskreis quantitiative Steuerlehre, Berlin.

Eichfelder, S. (2010a), *Folgekosten der Besteuerung aus entscheidungstheoretischer Perspektive*, Nürnberg.

Eichfelder, S. (2010b), *Steuerkomplexität als Markteintrittsbarriere? - Entscheidungsanreize steuerlicher Bürokratiekosten*, Schumpeter Discussion Paper Nr. 2010-001, Bergische Universität Wuppertal – Schumpeter School of Business and Economics, Wuppertal.

Eichfelder, S. und C. Kegels (2010), *Shifting of red tape? The impact of authority behavior on tax compliance costs*, Working Paper Nr. 09-10, Federal Planning Bureau, Brüssel.

Eichfelder, S., C. Kegels, und M. Schorn (2010), *Tax compliance costs: The effect of authority behavior and taxpayer services*, Paper presented at the IRS Research Conference 2010 in Washington D.C.

Eichfelder, S. und M. Schorn (2009a), *Tax compliance costs: A business administration perspective*, Diskussionsbeiträge des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft - Betriebswirtschaftliche Reihe Nr. 2009/3, Freie Universität Berlin, Berlin.

Eichfelder, S. and M. Schorn (2009b), *Die Determinanten der Bürokratiekosten im Steuer- und Sozialversicherungsrecht*, IWP Schorn & Partner, Köln.

Enterprise Surveys (2006 – 2009) Enterprise Surveys provided by the World Bank Group (http://www.enterprisesurveys.org, 03.07.2010, 8.45 Uhr).

Erard, B. (1997a), *The income tax compliance burden on Canadian big business*, Working Paper Nr. 97-2, Technical Committee on Business Taxation, Ottawa.

Erard, B. (1997b), *The income tax compliance burden on small and medium-sized Canadian businesses*, Working paper Nr. 97-12, Technical Committee on Business Taxation, Ottawa.

Esterer, F. (2010), Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die steuerliche Gewinnermittlung, in: Förster, G., W. Kessler und C. Watrin (Hrsg.), *Unternehmensbesteuerung. Festschrift für Norbert Herzig zum 65. Geburtstag*, München, 2010, 642.

Esterer, F. und M. Bartelt (2010), Modernes Gruppenbesteuerungssystem für Deutschland – Kritische Analyse der Organschaft und mögliche Reformansätze, *Betriebs Berater* Beilage 1: 2-8.

Europäische Kommission (2007), *Arbeitsgruppe „Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage* (AG-GKKB)“, Brüssel.

European Communities (Hrsg..) (2004), *European tax survey*, Working Paper Nr. 3/2004, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg.

Evans, C. (2001), The operating costs of taxing capital gains - a conspectus, in: Evans, C.; Pope, J.; Hasseldine, J. (Hrsg.), *Tax compliance costs: A Festschrift for Cedric Sandford*, Prospect Media, St. Leonards NSW, 159-177.

Evans, C. (2003), Studying the studies: An overview of recent research into taxation operating costs, *eJournal of Tax Research* 1, 64-92.

Evans, C., K. Ritchie, B. Tran-Nam und M. Walpole (1997), *A report into taxpayer costs of compliance*, Australian Government Publishing Service, Canberra.

Fechner, U. und S. Bäuml (2008), Replik zum Aufruf der Wissenschaft zur Abschaffung der satzermäßigten Besteuerung thesaurierter Gewinne von Personenunternehmen, *Der Betrieb*, 1652-1655.

Fifo, Copenhagen Economics, ZEW (2009), *Evaluierung von Steuervergünstigungen*, Köln, Kopenhagen und Mannheim.

Finanzministerkonferenz (2010), *13 Vorschläge der Finanzministerinnen und Finanzminister aller Länder zur Vereinfachung des Steuerrechts* (www.medienservice.sachsen.de/medien/assets/download/89178, 16.07.2010, 11.15 Uhr)

Fischer, P. (Hrsg.) (1998), *Steuervereinfachung*, Köln.

Friauf, K.H. (1998), Steuervereinfachung versus Lenkungsnormen. In: Fischer, P. (Hrsg.) *Steuervereinfachung*, Köln, 85-98.

Fuest, C., A. Peichl und T. Schaefer (2007), Führt eine Steuervereinfachung zu einer „gerechteren“ Einkommensverteilung? Eine empirische Analyse für Deutschland, *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 8(1), 20-37.

Führich, G. (2007), Ist die geplante Zinsschranke europarechtskonform?, *Internationales Steuerrecht,* 341-345.

Funck, B.G. (2003), *Konflikte im Steuerrecht - Empirische Analyse von Streitpotentialen im Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht mit Vorschlägen zur Konfliktreduzierung*, Peter Lang: Frankfurt a.M. u.a.

Global Competitiveness Index (2009) The Global Competitiveness Report 2009–2010, World Economic Forum (http://www.weforum.org/pdf/GCR09/GCR20092010fullreport.pdf, 02.07.2010, 10.20 Uhr).

Glover, J. und B. Tran-Nam (2005), The GST *recurrent compliance costs/benefits of small business in Australia: A case study approach, Journal of the Australasian Tax Teachers Association* 1, 237-258.

Godwin, M.R. (1976), VAT-compliance costs to the independent retailer, *Accountancy*, September, 48-60.

Godwin, M.R. (1995), The compliance costs of the United Kingdom tax system, in: Sandford, C.T. (Hrsg.): *Tax compliance costs: Measurement and policy*, Bath, 73-100.

Gunter, M. (2008), Moderne Konzernbesteuerung im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, *Betriebs Berater,* 1312-1317.

Gunz, S., A. Macnaughton und K. Wensley (1996), *Measuring the compliance cost of tax expenditures: The case of research and development incentives*, Working Paper Nr. 6, Industry Canada, Ottawa.

Guyton, J., A. Kindlon und J. Zhou (2004), *Recent research on small business compliance burden*, Paper presented on the 97th Annual Conference of the National Tax Association in Minneapolis (Minnesota) on November 11 through 13 2004, http://www.irs.gov/pub/irs-soi/04kinnta.pdf, 20.07.2010, 15.30 Uhr

Guyton, J.L., J. O´Hare, M. Stavrianos und E. Toder (2003), Estimating the compliance cost of the U.S. individual income tax, *National Tax Journal* 56, 673-688.

Haegert, L. (1991), Eine empirische Widerlegung der gängigen Thesen über die Ursachen für die Überbelastung der Finanzgerichte, *Betriebs-Berater* 46, 36-46.

Hamer, E. (1979), *Bürokratieüberwälzung auf die Wirtschaft: Eine kritische Bestandsaufnahme des Mittelstandsinstitutes Niedersachsen - Bremen am Beispiel des Handwerks*, Hannover.

Hannes, F. und W. Onderka (2008), Erbschaftsteuerreform: Die Besteuerung des Erwerbs von Betriebsvermögen – keine Sternstunde der Steuervereinfachung, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge, 16-22.

Hannes, F. und W. Onderka (2009), Die Übertragung von Betriebsvermögen nach dem neuen Erbschaftsteuergesetz, *Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge*, 10-16.

Hansford, A., J. Hasseldine und C. Howorth (2003), Factors affecting the costs of UK VAT compliance costs for small and medium sized enterprises*, Environment and Planning C: Government and Policy* 21, 479-492.

Hechtner, F. und Hundsdoerfer, J. (2006), Die einkommensteuerliche Neuregelung der Kinderbetreuungskosten: Darstellung, Verteilungsfolgen, Gestaltungen, *Zeitschrift für Steuern und Recht* 3, 308-314.

Hechtner, F und J. Hundsdoerfer (2008) *Steuerbelastung privater Kapitaleinkünfte nach Einführung der Abgeltungsteuer unter besonderer Berücksichtigung der Günstigerprüfung: Unsystematische Grenzbelastung und neue Gestaltungsmöglichkeiten*, arqus Diskussionsbeitrag Nr. 52 (http://www.arqus.info/paper/arqus_52.pdf, 15.09.2010, 18:00 Uhr).

Hechtner, F und J. Hundsdoerfer (2009), Schedulenbesteuerung von Kapitaleinkünften mit der Abgeltungsteuer: Belastungswirkungen und neue Problemfelder, *Steuer und Wirtschaft 86*, 23-41.

Heinhold, M. (2004), Wirtschaftlichkeitsanalyse des Einkommensteuerrechts, *Die Steuerberatung* 47, 449-456.

Heinemann, F. und M. G. Kocher (2010), *Tax Compliance under Tax Regime Changes*, ZEW Discussion Paper 2010-020, Mannheim.

Heinicke, W. (2009), in: Schmidt, *Einkommensteuergesetz, Kommentar*, 28. Auflage, München.

Hellio F. und N. Crucifix (2009), Frankreich, in: Mennel, A. und J. Förster, *Steuern in Europa*, Amerika und Asien, 78. Lieferung, Rz. 129.

Herzig, N. (2004), *IAS, IFRS und steuerliche Gewinnermittlung: [eigenständige Steuerbilanz und modifizierte Überschussrechnung; Gutachten für das Bundesfinanzministerium],* Düsseldorf.

Herzig, N. (2008), *Analyse der Steuerberateraus- und -fortbildung in Deutschland*, Köln.

Herzig, N. (2009), Steuerliche Unterkapitalisierungsregelungen – Rechtsentwicklung und Perspektiven, *Internationales Steuerrecht*, 871- 873.

Herzig, N. (2010), BilMoG, Tax Accounting und Corporate Governance-Aspekte, *Der Betrieb,* 1-8.

Herzig, N. und S. Briesemeister (2009), Das Ende der Einheitsbilanz – Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz nach BilMoG-RegE-, *Der Betrieb*, 1-11.

Hessisches Ministerium der Finanzen (Hrsg.) (2010), *10 hessische Vorschläge für ein einfacheres Steuerrecht* (http://www.hessen.de/irj/servlet/prt/portal/prtroot/slimp.CMReader/zentral_15/zentral_Internet/med/2a5/2a550e18-7153-b721-f3ef-efe2389e4818,22222222-2222-2222-2222-222222222222,true.pdf, 13.07.2010, 15.35 Uhr)

Hey, J. (2001), Von der Verlegenheitslösung des § 35 EStG zur Reform der Gewerbesteuer? Wie die Mängel der pauschalen Gewerbesteueranrechung den Gesetzgeber zum Handeln zwingen, *Finanz-Rundschau Ertragssteuerrecht* 83, 870-880.

Hey, J. (2001), Verfassungswidrigkeit des Ausschlusses von Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen von der körper- und gewerbesteuerlichen Organschaft, *Finanz-Rundschau Ertragssteuerrecht* 83, 1279-1283.

Hey, J. (2009), *Die Zinsschranke als Maßnahme zur Sicherung des inländischen Steuersubstrats aus europa- und verfassungsrechtlicher Sicht, Festschrift für Christiana Djanani*, 109-128.

Homburg, S., H. Houben und R. Maiterth (2007), Rechtsform und Finanzierung nach der Unternehmensteuerreform 2008, *Die Wirtschaftsprüfung*, 376-381.

Houben, H. und R. Maiterth (2008a), Optimale Nutzung und Wirkungen von § 34a EStG, *Steuer und Wirtschaft*, 228 - 237.

Houben, H. und R. Maiterth, R. (2008b), „Reichensteuer“ und Thesaurierungsbegünstigung versus 42%-iger Spitzensteuersatz, *Finanz-Rundschau*, 1044-1046.

Houben, H. und R. Maiterth (2009), *Zurück zum Zehnten: Modelle für die nächste Erbschaftsteuer-reform*, Arqus Diskussionsbeitrag Nr. 69, Mai 2009.

Huber, E. und R. Seer (2007), Steuerverwaltung im 21. Jahrhundert: Risikomanagement und Compliance, *Steuer und Wirtschaft* 84, 355-371.

IBFD (Hrsg.) (2009a), *Global Corporate Tax Handbook*, Amsterdam.

IBFD (Hrsg.) (2009b), *Global Individual Tax Handbook,* Amsterdam.

Ifo-Institut für Wirtschaftsforschung (Hrsg.) (1953), *Untersuchungen zur grossen Steuerreform*, Teil I: Voruntersuchungen, Ifo-Institut für Wirtschaftsforschung, München.

IHK Koblenz (Hrsg.) (1976), *Unbezahlte Hilfsarbeiten der Wirtschaft für den Staat - Steuerbonus als Ausweg?*: Eine Untersuchung der Industrie- und Handelskammer zu Koblenz, Industrie- und Handelskammer zu Koblenz, Koblenz.

IHK (Hrsg.) (2009), 25 Vorschläge für ein wettbewerbsfähiges Steuerrecht (http://www.muenchen.Industrie- und Handelskammer.de/mike/Industrie- und Handelskammer_geschaeftsfelder/standortpolitik/Anhaenge/25-Vorschlaege-fuer-ein-wettbewerbsfaehiges-Steuerrecht.pdf, 13.07.2010, 15.30 Uhr).

IHK (Hrsg.) (2010), *Freiraum für Wachstum und Wohlstand – 71 Vorschläge der IHK-Organisation zum Abbau bürokratischer Hemmnisse* (http://www.ihk.sow.de/upload/buerokratieabbau_71_vorschlaege_7171.pdf, 09.09.2010, 13:30).

IHK Bayern (Hrsg.) (2010), *10 Steuervorschläge zum Bürokratieabbau* (http://www.muenchen.ihk.de/mike/ihk_geschaeftsfelder/standortpolitik/Anhaenge/10-Steuervorschlaege-zum-Buerokratieabbau.pdf, 21.09.2010, 18:00 Uhr).

Institut der deutschen Wirtschaft Consult GmbH (Hrsg.) (2006), *Bürokratiekosten – Endbericht: Bürokratiekosten in der Kreditwirtschaft*, Institut der deutschen Wirtschaft Consult GmbH, Köln.

Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrsg.) (2008), *WP Handbuch* 2, Absch. 2, ID Verlag, Düsseldorf.

Institut für Demoskopie Allensbach (Hrsg.) (2009), *Pflege in Deutschland: Ansichten der Bevölkerung über Pflegequalität und Pflegesituation – Ergebnisse einer Repräsentativbefragung im Auftrag der Marseille-Kliniken AG*, Allensbach (http://www.marseille-kliniken.de/global/downloads/pdf/Allensbach-Studie.pdf, 16.07.2010, 15.30 Uhr).

Jachmann, M. (1998), Grundthesen zu einer Verbesserung der Akzeptanz der Besteuerung, insbesondere durch Vereinfachung des Einkommensteuerrechts, *Steuer und Wirtschaft* 3, 193-207.

Jacobs, O. (2007), *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 6. Auflage, München

Janssen, L., C. Kegels und F. Verschueren (2006), *Les charges administratives en Belgique pour l´année 2004*, Planning Paper Nr. 100, Bureau fédéral du Plan, Brüssel.

Johnston, K.S. (1963), *Corporations´ federal income tax compliance costs*, Bureau of Business Research - Ohio State University, Columbus.

Joos, A. und C. Kegels (2004), *Les charges administratives en Belgique pour l´année 2002*, Planning Paper Nr. 94, Bureau fédéral du Plan, Brüssel.

Kayser, G., R. Clemens, H.-J. Wolter und M. Schorn (2004), *Bürokratiekosten kleiner und mittlerer Unternehmen: Gutachten im Auftrag des Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit*, Wiesbaden.

Kegels, C. (2008), *Les charges administratives en Belgique pour l´année 2006,* Planning Paper Nr. 103, Bureau fédéral du Plan, Brüssel.

Kessler, W. und M.-L. Dietrich, (2010), Die Zinsschranke nach dem WaBeschG - la dolce vita o il dolce far niente?, *Der Betrieb,* 240 – 245.

Kessler, W. und J. Lindemer (2009), Die Zinsschranke nach dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz. Neues Prüfschema, fiktiver EBITDA-Vortrag und EBITDA-Puffer *Der Betrieb*, 472 – 476.

Kirchhof, P. (1994), Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Steuervereinfachung, in: Bühler, W., P. Kirchhof und F. Klein (Hrsg.) *Steuervereinfachung*, Heidelberg, 3-20.

Kirchhof, P. (Hrsg.) (2003), *Einkommensteuergesetzbuch – Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer*, Heidelberg.

Kirchhof, P. (2005), *Der Weg zu einem neuen Steuerrecht – klar, verständlich, gerecht*, München.

Kirchhof, P., K. Altehoefer, H.-W. Arndt, P. Breis, G. Eckmann, R. Freudenberg, M. Hahnemann, D. Kopei, F. Lang, J. Lückhardt und E. Schutter (2001), *Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes*, Heidelberg.

Klein-Blenkers, F. (1980), *Die Belastung der Industrieunternehmen durch administrative Leistungen für den Staat - unter besonderer Berücksichtigung kleiner und mittlerer Unternehmen*, Göttingen.

Klun, M. (2004), Compliance costs for personal income tax in a transition country: The case of Slovenia, *Fiscal Studies* 25, 93-104.

Klun, M. und H. Blažić (2005), Tax compliance costs for companies in Slovenia and Croatia, *FinanzArchiv* 61, 418-437.

Kneller, R. und F. Misch (2010), *What does existing empirical evidence tell us about the output effects of future tax reforms?*, Unveröffentlichtes Manuskript.

Knirsch, D., R. Maiterth und J. Hundsdoerfer (2008), Aufruf zur Abschaffung der misslungenen Thesaurierungsbegünstigung!, *Der Betrieb*, 1405-1407.

Knirsch, D. und S. Schanz (2008), Steuerreformen durch Tarif-oder Zeiteffekte? Eine Analyse am Beispiel der Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen, *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 1227-1344.

Koalition (2009), *Wachstum, Bildung, Zusammenhalt – Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP - 17. Legislaturperiode* (http://www.csu.de/dateien/partei/beschluesse/091026_koalitionsvertrag.pdf, 13.07.2010, 15.40 Uhr).

Köhler, S. (2007), Erste Gedanken zur Zinsschranke nach der Unternehmensteuerreform, *DStR*, 597-604.

Kohl, T. (2009), Überblick zum und Würdigung des vereinfachten Ertragswertverfahrens nach dem neuen Bewertungsrecht, in: *Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge*, 554-558.

Kommission der Europäischen Gemeinschaft (2006), *2006/112/EG – Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem* (http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:de:PDF, 13.07.2010, 15.40 Uhr)

Kommission der Europäischen Gemeinschaft (2009), KOM(2009) *21 – Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Rechnungsstellungsvorschriften* (http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0021:FIN:DE:PDF, 13.07.2010, 15.40 Uhr).

Kraeusel, J. (2010), in: Reiß/Kraeusel/Langer, *Umsatzsteuergesetz Kommentar*, Bonn.

Kroppen, H.-K. (2010), in: Kroppen, H.-K. (Hrsg.), *Handbuch Internationale Verrechnungspreise*, Köln.

Kruse, H. W. (2010) in: Tipke/Kruse, *Abgabenordnung Kommentar*, Köln.

Kulosa, E. (2009), in: Schmidt, *Einkommensteuergesetz Kommentar*, 28. Auflage, München.

Kuliš, D. (2004), *The compliance costs of excise duties in Croatia*, Occasional Paper 23, Institute of Public Finance, University of Zagreb, Zagreb.

Lang, J. (2008), in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 19. Auflage, Köln.

Lang, J., J. Hey, J. Pelka, R. Seer, N. Herzig, H.-G. Horlemann, H.-J. Pezzer und K. Tipke (2005), *Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes*, Köln.

Lenz, G. und G. Rautenstrauch (2010), Die neue Öffnungsklausel bei der Funktionsverlagerung in § 1 Abs. 3 Satz 10 Hs. 2 AStG, *Der Betrieb*, 696-699.

Leonard, R.J. und J.W. O´Hagen (1985), The hidden cost of taxation, *The Irish Banking Review*, September, 27-31.

Loh, A., M. Ariff, Z. Ismail, M. Shamsher und M. Ali (1997), Compliance costs of corporate income taxation in Malaysia, *Pacific Accounting Review* 9, 27-42.

Looks, C. und H. Köhler (2009), Hypothetischer Fremdvergleich und Funktionsverlagerungen: Mittelwert des Einigungsbereichs und spieltheoretische Verhandlungsmodelle, *Der Steuerberater* 9, 317 – 325.

Malmer, H. (1995), The Swedish tax reform in 1990-91 and tax compliance costs in Sweden, in: Sandford, C.T. (Hrsg.), *Tax compliance costs: Measurement and policy*, Bath, 226-262.

Märkle, R. (1994), Steuervereinfachung durch die Verwaltung, in: Bühler, W., P. Kirchhof und F. Klein (Hrsg.) *Steuervereinfachung*, Heidelberg, 117-131.

McKinstry, K. und J. Baldry (1997), Explaining the growth in usage of tax agents by personal income taxpayers, *Australian Tax Forum* 13, 135-153.

Mennel,/Förster, *Steuern in Europa, Amerika und Asien*, *Steuern in Europa, Amerika und Asien*, Herne.

Merz, F. (2004), Ein gutes Steuersystem muss einfach sein, *ifo Schnelldienst* 1, 8-9.

Meyding, D. (1998), Vereinfachender Gesetzesvollzug durch die Verwaltung. In: Fischer, P. (Hrsg.) *Steuervereinfachung*, Köln, 219-231.

Moody, J.S., W.P. Warcholik and S.A. Hodge (2005): *The rising cost of complying with the Federal Income Tax*, Tax Foundation Special Report Nr. 138, Tax Foundation: Washington D.C.

National Audit Office (Hrsg.) (1994), *HM customs and excise: Cost to business of complying with VAT requirements - Report by the comptroller and auditor general*, House of Commons, London.

Nationaler Normenkontrollrat; Geschäftsstelle Bürokratieabbau (Hrsg.) (2008*), Leitfaden für die Ex-Ante-Abschätzung der Bürokratiekosten nach dem Standardkosten-Modell (SKM) – Zweite überarbeitete Version*, Nationaler Normenkontrollrat/Geschäftsstelle Bürokratieabbau, Berlin.

Neuer Verband der Lohnsteuerhilfevereine (2009*), Steuerkonzept für leistungsgerechte und zeitgemäße Arbeitnehmerbesteuerung* (http://nvl.de/tipp09/NVL-Steuerkonzept-E.pdf, 14.07.2010, 10.25).

Neuman, S. (2009), in: Gosch, *Körperschaftsteuergesetz*, 2. Auflage, München.

Niemann, R. und C. Kastner (2009), Wie streitanfällig ist das österreichische Steuerrecht? Eine empirische Untersuchung der Urteile des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs nach Bemessungsgrundlagen-, Zeit- und Tarifeffekten -, *Steuer und Wirtschaft* 86, 128-138.

Oberfinanzdirektion München (Hrsg.) (2003), *OIS III Teststrecke Steuerrecht – Stand Juni 2003*, Oberfinanzdirektion München, München.

Oberfinanzdirektion München (Hrsg.) (2004), *Teststrecke Steuerrecht – zweiter Durchgang Stand September 2004*, Oberfinanzdirektion München, München.

OECD (Hrsg.) (2001), *Businesses´ views on red tape: Administrative and regulatory burdens on small and medium enterprises*, Paris.

OECD (Hrsg.) (2008), *Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings*: Discussion draft for public comment, OECD centre for tax policy and administration.

OECD (Hrsg.) (2009), OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2009*, OECD Publishing.

OECD (Hrsg.) (2010), OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010*, OECD Publishing.

Oestreicher, A., W. Scheffler, C. Spengel, D. Wellisch (2008), *Modelle einer Konzernbesteuerung für Deutschland und Europa*, Schriftenreihe des ZEW 87, Baden-Baden.

Oestreicher, A. und C. Spengel (2003), Wirtschaftliche Nutzungsdauer, technische Nutzungsdauer oder gesetzliche Fixierung des Abschreibungszeitraums - zur Reform der steuerlichen Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter vor dem Hintergrund des Standortwettbewerbs, *Betriebs Berater 58,* 926-936.

Oestreicher, A. und D. Wilcke (2010a), Die Berichtigung von Einkünften wegen abweichender Gewinne, *Der Betrieb*, 467-472.

Oestreicher, A. und D. Wilcke (2010b), Die Einzelbewertung des Firmenwerts – Verrechnungspreise in Fällen einer Funktionsverlagerung nach dem Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, *Die Unternehmensbesteuerung* 9, 225-232.

Ortman-Babel, M., A. Bolik und C. Fuest (2010), Beurteilung von Zinsschranke, Verlustverrechnungsbeschränkung und steuerpolitischen Zukunftserwartungen aus Unternehmenssicht, *Deutsches Steuerrecht* 48, 1865-1871.

Oster, C.V. und A.D. Lynn (1955), Compliance cost and the Ohio axle mile tax: A case study, *National Tax Journal* 8, 209-214.

Overesch, M. und G. Wamser (2010), Corporate Tax Planning and Thin-Capitalization Rules: Evidence from a Quasi-Experiment), *Applied Economics* 42, 563-573.

Peffekoven, R. (2010), *Zur Reform der Mehrwertsteuer - Zurück zu einer generellen Konsumbesteuerung, Studie im Auftrag der Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft*, (http://www.insm.de/insm/Presse/Pressemeldungen/Peffekoven-16-Prozent-auf-alles.html, 23.07.2010, 12.40 Uhr).

Peter, M. und P. Spohn (2008), Preisanpassungsklauseln bei Funktionsverlagerungen nach deutschem sowie US-amerikanischem Steuerrecht, *Internationales Steuerrecht* 17, 864-869.

Pillai, K.V. (2000), The compliance costs of VAT in the hotel industry in Mauritius, *Social Sciences & Humanities and Law & Management Research Journal* 3, 52-66.

Piltz, D. J. (2008), Unternehmensbewertung im neuen Erbschaftsteuerrecht, *Deutsches Steuerrecht*, 745-753.

Plamondon, R.E. und D. Zussman (1998), The compliance costs of Canada´s major tax systems and the impact of single administration, *Canadian Tax Journal* 46, 761-785.

Pope, J. (1994), Compliance costs of taxation: Policy implications, *Australian Tax Forum* 11, 85-121.

Pope, J. (1995), The compliance costs of major taxes in Australia, in: Sandford, C.T. (Hrsg.): *Tax compliance costs: Measurement and policy*, Bath, 101-125.

Pope, J. und R. Fayle (1990), *The compliance costs of personal income taxation in Australia 1986/87: Empirical results*, Discussion Paper Nr. 90.06, Department of Economics - University of Western Australia, Nedlands.

Pope, J., R. Fayle und D.-L. Chen (1993), *The compliance costs of employment related taxation in Australia: Employers´ pay-as-you-earn, fringe benefits tax, prescribed payment system and payroll tax 1989/1990*, Australian Tax Research Foundation, Sydney.

Pope, J., R. Fayle und D.-L. Chen (1994), *The compliance costs of companies income taxation in Australia*, Australian Tax Research Foundation, Sydney.

Pope, J. und P. Fernandez (2003), The compliance costs of the superannuation surcharge tax, *Australian Tax Forum* 18, 537-576.

Poutziouris, P., S. Kauser, S. und F. Chittenden (2003), *PAYE-NIC compliance costs: Empirical evidence from the UK SME economy*, Working Paper Nr. 452, Manchester Business School, Manchester.

Prebble, J. (1995), Costs of compliance with the New Zealand controlled foreign company regime, in: Sandford, C.T. (Hrsg.): *Tax compliance costs: Measurement and policy*, Bath, 321-352.

PriceWaterhouseCoopers; The World Bank (Hrsg.) (2006), *Paying taxes - The global picture*, PricewaterhouseCoopers/The World Bank, London/Washington D.C.

PriceWaterhouseCoopers; The World Bank (Hrsg.) (2009), *Paying taxes - The global picture*, PricewaterhouseCoopers/The World Bank, London/Washington D.C.

Prognos (Hrsg.) (2006), *Auswirkungen des Steuerabzugs bei Bauleistungen*, Basel (http://www.prognos.com/fileadmin/pdf/1197627580.pdf, 13.07.2010, 16.00 Uhr)

Projektgruppe Gemeinschaftsdiagnose (2010), Erholung setzt sich fort, Risiken bleiben groß, Gemeinschaftsdiagnose Frühjahr 2010, Essen.

Quantschnigg, P. (1998), Vereinfachung des Einkommensteuerrechts. In: Fischer, P. (Hrsg.) *Steuervereinfachung*, Köln, 129-143.

Rädler, A.J. (2004), Eine sichere Goldmedaille geht in Luft auf, *Finanz-Rundschau* 18, 1039.

Rametse, N. und J. Pope (2002), Start-up tax compliance costs of the GST: Empirical evidence from Western Australian small business, *Australian Tax Forum* 17,407-442.

Rametse, N. und J. Pope (2005), Business start-up compliance costs: Policy perspectives, *Journal of the Australasian Tax Teachers Association* 1, 84-99.

Rappen, H. (1989), Vollzugskosten der Steuererhebung und der Gewährung öffentlicher Transfers, *RWI-Mitteilungen* 40, 221-246.

Reichhardt, P. (1962), *Steuerbelastung und Belastungsgefühl im Handwerk: Eine empirische Untersuchung in 47 Handwerksbetrieben in Köln*, Köln Opladen.

Reiß, W. (2008), in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 19. Auflage, Köln.

Ritchie, K. (2001), The tax compliance costs of small business in New Zealand, in: Evans, C.; Pope, J.; Hasseldine, J. (Hrsg.), *Tax compliance costs: A Festschrift for Cedric Sandford*, Prospect Media, St. Leonards NSW, 297-315.

Rödder T. und I. Stangl (2007), Zur geplanten Zinsschranke, *Der Betrieb*, 479 - 485

Rose, M. (1999), Steuervereinfachung aus steuersystematischer Sicht. In: Rose, M. (Hrsg.) *Steuern einfacher machen! Vorträge des Dritten Heidelberger Steuerkongresses 1998*, Heidelberg, 41-54.

Rose, M., M.R. Rimmler, M.T. Scholz und D. Zöller (2007), *Kosten der Erhebung von Unternehmenssteuern in Deutschland*, Discussion Paper Series Nr. 459, University of Heidelberg - Department of Economics, Heidelberg.

Rumpf, D., D. Kiesewetter und M. Dietrich (2008), *Investitionsentscheidungen und die Begünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a EStG*, arqus Diskussionsbeiträge zur Quantitativen Steuerlehre, Diskussionsbeitrag Nr. 33.

Ruppe, H.G. (1998), Steuergleichheit als Grenze der Steuervereinfachung. In: Fischer, P. (Hrsg.) *Steuervereinfachung*, Köln, 29-65.

RWI (Hrsg.) (2003a), *Ermittlung von Tax Compliance Cost*: Gutachten im Auftrag des Bundesministers der Finanzen, Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung e.V., Essen.

RWI (Hrsg.) (2003b), *Kosten der Besteuerung in Deutschland*, in: Monatsbericht des Bundesministeriums der Finanzen Juli 2003, 81-92.

Sachverständige (Hrsg.) (2003), *Jahresgutachten 2003/04 zur Beurteilung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung* (http://www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de/download/gutachten/03_ges.pdf, 14.07.2010, 8.00 Uhr).

Sachverständige (Hrsg.) (2005), *Jahresgutachten 2005/06 zur Beurteilung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung* http://www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de/download/gutachten/ga05_ges.pdf, 21.07.2010, 16.30 Uhr).

Sachverständige (Hrsg.) (2008), *Jahresgutachten 2008/09 zur Beurteilung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung* (http://www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de/download/gutachten/ga08_iv.pdf, 14.07.2010, 8.00 Uhr).

Sachverständigenrat, Max Planck Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht und Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (Hrsg.) (2006), *Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer* (http://www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de/download/press/dit_gesamt.pdf, 13.07.2010, 17.50 Uhr).

Sandford, C.T. (1973), *Hidden costs of taxation*, Institute of Fiscal Studies: London.

Sandford, C.T. (1995), Improving the methodologies, in: Sandford, C.T. (Hrsg.), *Tax compliance costs: Measurement and policy*, Bath, 375-401.

Sandford, C.T., M. R. Godwin, P. J. Hardwick und M.I. Butterworth (1981), *Costs and benefits of VAT, Heinemann Educational Book*s, London u.a.

Sandford, C.T., M. R. Godwin und P.J. Hardwick (1989), *Administrative and compliance costs of taxation*, Bath.

Sandford, C.T. und J. Hasseldine (1992), *The compliance costs of business taxes in New Zealand*, Institute of Policy Studies, Wellington.

Sandford, C.T. und O. Morrissey (1985), *The Irish wealth tax*: A case study in economics and politics, The Economic and Social Research Institute, Dublin.

Sapiei, N.S. und M. Abdullah (2008), The compliance costs of the personal income taxation in Malaysia, *International Review of Business Research Papers* 4, 219-230.

SBP (Hrsg.) (2005), *Counting the cost of red tape for business in South Africa - Main report*, Strategic Business Partnerships for Growth in Africa, Johannesburg.

SBP (Hrsg.) (2006), *Counting the cost of red tape for tourism in South Africa*, Strategic Business Partnerships for Growth in Africa, Johannesburg.

SBP (Hrsg.) (2008), *Cutting the cost of red tapy for business growth in Rwanda - Main report*, Strategic Business Partnerships for Growth in Africa, Johannesburg.

Schaumburg, H. und T. Rödder (2007), *Unternehmensteuerreform 2008*, München.

Scheffler, W. (2009), Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz und steuerliche Gewinnermittlung, *Steuern und Bilanzen 2009*, 45 – 52.

Schmieszek, H.‑ P. (2010) in: Beermann/Gosch, Abgabenordnung Kommentar, Bonn.

Schneider, K. und Wesselbaum-Neugebauer, C. (2010), *Innovation im Steuerrecht: Wie kann die Thesaurierungsbegünstigung eine annährend belastungsneutrale Besteuerung von Kapi-*

tal- und Personengesellschaften gewährleisten?, Schumpeter Discussion Paper Nr. 2010-002, Bergische Universität Wuppertal – Schumpeter School of Business and Economics, Wuppertal.

Scholten, G. und L. Korezkij (2009a), Begünstigungen für Betriebsvermögen nach der Erbschaftsteuerreform – Begünstigte Erwerbe und begünstigtes Vermögen, *Deutsches Steuerrecht*, 73-79.

Scholten, G. und L. Korezkij (2009b), Begünstigungen für Betriebsvermögen nach der Erbschaftsteuerreform – Verwaltungsvermögen, *Deutsches Steuerrecht*, 147-152.

Scholten, G. und L. Korezkij (2009c), Begünstigungen für Betriebsvermögen nach der Erbschaftsteuerreform – Lohnsummenprüfung, *Deutsches Steuerrecht*, 253-257.

Scholten, G. und L. Korezkij (2009d), Begünstigungen für Betriebsvermögen nach der Erbschaftsteuerreform – Behaltensregelungen und Nachversteuerung, *Deutsches Steuerrecht*, 304-308.

Scholz, C. (2007), Die Fremdüblichkeit einer Preisanpassungsklausel nach dem Entwurf zu § 1 Abs. 3 AStG*, Internationales Steuerrecht* 15, 521-525.

Schön, W. (2002), Vermeidbare und unvermeidbare Hindernisse der Steuervereinfachung, *Steuer und Wirtschaft* 1, 23-35.

Schön, W. (2009), Zurück in die Zukunft? Gesellschafterfremdfinanzierung im Lichte der EuGH-Rechtsprechung, *Internationales Steuerrecht*, 882-889.

Schreiber, U. (1987), *Rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung? Eine Kritik des Verhältnisses von Einkommen- und Körperschaftsteuer auf der Grundlage eines Modells für mehrperiodige Steuerwirkungsanalysen*, Köln.

Schreiber, U. (2008), *Besteuerung der Unternehmen*, 2. Auflage, Berlin.

Schutter, E.G. (1999), Steuervereinfachung aus Sicht der Finanzverwaltung. In: Rose, M. (Hrsg.) *Steuern einfacher machen! Vorträge des Dritten Heidelberger Steuerkongresses 1998*, Heidelberg, 55-67.

Shaw, J., J. Slemrod und J. Whiting (2008), Administration & Compliance, Prepared for the Report of a Commission on Reforming the Tax System for the 21st Century, Chaired by Sir James Mirrlees, The Institute of Public Fiscal Studies, London.

Shekidele, C.M. (2001), *Report of a study on measuring the compliance costs of taxation: Excise duties 1995-96*, African Economic Policy Discussion Paper Nr. 71, United States Agency for International Development - Bureau of Africa, Washington D.C.

Slemrod, J. (1989), The return to tax simplification: An econometric analysis, *Public Finance* Quarterly 17, 3-28.

Slemrod, J. und M. Blumenthal (1996), The income tax compliance cost of big business, *Public Finance Quarterly* 24, 411-438.

Slemrod, J. und N. Sorum (1984), The compliance cost of the U.S. individual income tax system, *National Tax Journal* 37, 461-474.

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 - University of Michigan, Ann Arbor.

Slemrod, J. und S. Yitzhaki (1996), The Cost of Taxation and the Marginal Efficiency Cost of Funds, *International Monetary Fund Staff Papers*, 43(1), 172-198.

Smith, A. (1776), Der Wohlstand der Nationen, zitiert nach der aus dem Englischen übertragenen Fassung von Horst Claus Rechtenwald, 1974, München.

Söhn, H. (2010), in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, Einkommensteuergesetz Kommentar, ,Köln.

Spengel, C. (2008), Die Zukunft des Bilanzsteuerrechts, *Österreichische Steuerzeitung* 18, 418-423, 450-456.

Spengel, C. und C. Elschner (2008), Bewertung von Betriebsvermögen und Grundvermögen im Rahmen des ErbStRG – Gelingt eine einheitliche Bewertung mit dem gemeinen Wert? –, *Die Unternehmensbesteuerung*, 408-414.

Spengel, C., K. Finke und B. Zinn (2010), Bedeutung der Substanzbesteuerung in Deutschland, *Nomos*, Schriftenreihe des ZEW 96, Baden-Baden.

Spengel, C. und A. Oestreicher (2009), Gemeinsame (konsolidierte) Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage in der EU und Umsetzungsfragen, *Deutsches Steuerrecht*, 773-820.

Spengel, C. und C. Malke (2008), Comprehensive Tax Base or Residual Reference to GAAP or Domestic Tax Law?, in: Lang, M., P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer (Hrsg.), *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law, Wien, 63-92.

Staatssekretärsausschuss Bürokratieabbau (Hrsg.) (2008), *Zwischenbericht des Staatssekretärsausschusses Bürokratieabbau an das Bundeskabinett: Sachstand über das Regierungsprogramm „Bürokratieabbau und bessere Rechtssetzung*" - Stand April 2008.

Statistisches Bundesamt (Hrsg.) (2006a), *Programm Bürokratieabbau und bessere Rechtssetzung: Einführung des Standardkostenmodells - Methodenhandbuch der Bundesregierung*, Statistisches Bundesamt: Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (Hrsg.) (2006b), *Statistisches Jahrbuch 2006*, Statistisches Bundesamt, Wiesbaden.

Statistisches Bundesamt (Hrsg.) (2009), *Statistisches Jahrbuch 2009*, Statistisches Bundesamt, Wiesbaden.

Stiftung Marktwirtschaft (Hrsg.) (2006), *Kommission „Steuergesetzbuch" Steuerpolitisches Programm* (http://www.stiftung-marktwirtschaft.de/fileadmin/user_upload/Dokumente/Steuerpolitisches-Programm-Druckfassung.pdf, 13.07.201, 15.40 Uhr).

Strümpel, B. (1966), The disguised tax burden: Compliance costs of German businessman and professionals, *National Tax Journal* 19, 70-77.

Tait, A.A. (1988), *Value added tax: International practice and problems*, International Monetary Fund, Washington D.C.

Täuber, G. (1984), *Folgekosten der Besteuerung: Eine theoretische und empirische Analyse*, Wilfer, Spardorf.

Tiebel, C. (1986), *Überwälzte Kosten der Gesetze: Eine empirische Analyse der Folgekosten für den Markt*, Göttingen.

Thiel, J. (2004), Der fortschreitende Einfluss des EuGH auf die Ertragsbesteuerung der Unternehmen – Aktuelle Urteile und anhängige Verfahren, Der Betrieb 2004, 2603-2609.

Tipke, K. (1993), *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. 1, Köln.

Tipke, K. (2000), *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. 1, 2. Auflage, Köln.

Tran-Nam, B.; Evans, C.; Walpole, M. und K. Ritchie (2000), Tax compliance costs: Research methodology and empirical evidence from Australia, *National Tax Journal* 53, 229-252.

Tran-Nam, B. und J. Glover (2002), Estimating the transitional compliance costs of the GST in Australia: A case study approach, *Australian Tax Forum* 17, 499-536.

Turner, J.L., M. Smith und B. Gurd (1998), Auditing income tax self-assessment: The hidden cost of compliance, *Managerial Auditing Journal* 13, 95-100.

Vaillancourt, F. (1989), *The administrative and compliance costs of the personal income tax and payroll tax system in Canada: 1986*, Canadian Tax Foundation, Toronto.

Vaillancourt, F. (1995), The compliance costs of individuals in Canada: Personal income tax and payroll taxes, in: Sandford, C.T. (Hrsg.), *Tax compliance costs: Measurement and policy*, Bath, 196-209.

Vaillancourt, F. und J. Clemens (2008), Compliance and administrative costs of taxation in Canada, in: Clemens, J. (Hrsg.), *The impact and cost of taxation in Canada: The case for flat tax reform*, The Fraser Institute, Calgary et al., 55-102.

Verwaal, E. (2000), *Compliance costs of international transactions in the European Union*, Universiteit Leiden, Leiden.

Vitek, L., J. Pavel und J. Krbova (2004), Effectiveness of the Czech tax system, *Baltic Economics* 3, 55-71.

Vogt, P. (1999), Steuervereinfachung aus Sicht der Steuerberatung. In: Rose, M. (Hrsg.) *Steuern einfacher machen! Vorträge des Dritten Heidelberger Steuerkongresses 1998*, Heidelberg, 77-88.

Voss, O. (2006), *Absetzung für Abnutzung (AfA): International wettbewerbsfähigeund einfach zu handhabende Ausgestaltung der einkommensteuerlichen Abschreibungsverrechnung*, Göttingen.

Voss, O. (2007), Unternehmenssteuerreform 2008: Neuregelung der Abschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter - Einstieg in eine einfache Abschreibungsverrechnung?, *Finanz-Rundschau* 1149-1156.

Wagner, F.W. (2005), Steuervereinfachung und Entscheidungsneutralität – konkurrierende oder komplementäre Leitbilder für Steuerreformen?, *Steuer und Wirtschaft* 2, 93-108.

Wagner, F.W. (2006), Was bedeutet Steuervereinfachung wirklich?, *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 7(1), 19-33.

Wallschutzky, I. (1995), Cost of compliance for small business: Results from twelve case studies in Australia, in: Sandford, C.T. (Hrsg.), *Tax compliance costs: Measurement and policy*, Bath, 275-298.

Welling, B. und K. Tiemann (2008), Funktionsverlagerungsverordnung im Widerstreit mit internationalen Grundsätzen, F*inanz-Rundschau*, 68-71.

Werra, M. (2009), Verrechnungspreise bei der Restrukturierung internationaler Unternehmensgruppen, *Internationales Steuerrecht* 3, 81-87.

Wesselbaum-Neugebauer, C. (2008), *§34a EStG – Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung oder Option für ein virtuelles Trennungsprinzip?*, Schumpeter Discussion Paper 2008-009 (http://elpub.bib.uni-wuppertal.de/edocs/dokumente/fbb/wirtschaftswissenschaft/sdp/sdp08/sdp08009.pdf, 13.07.2010, 18.40 Uhr).

Wicks, J.H. (1965), Taxpayer compliance costs from the Montana personal income tax, *Montana Business Quarterly* 3(3), 36-42.

Woellner, R., C. Coleman, M. McKerchar, M. Walpole and J. Zetler (2001), Taxation or vexation - Measuring the psycholological cost of tax compliance, in: Evans, C.; Pope, J. and J. Hasseldine (Hrsg.), *Tax compliance costs: A Festschrift for Cedric Sandford*, Prospect Media, St. Leonards NSW, 35-50.

Wurts, B. (1995), Report on the Plamondon compliance cost study for the Canadian goods and services tax, in: Sandford, C.T. (Hrsg.), *Tax compliance costs: Measurement and policy*, Bath, 299-320.

Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (2004), *Allokative und distributive Effekte einer Abschaffung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes*, Mannheim.

Zitzelsberger, H. (1990), *Grundlagen der Gewerbesteuer*, Köln.

Anhang: Der Mannheimer Katalog in Kürze

(1) Ausweitung Typisierung und Pauschalisierung

KATALOGVORSCHLAG

Aufteilung des bestehenden Arbeitnehmerpauschbetrags (920 Euro) auf drei gesonderte Pauschalen für (1) Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, (2) betriebliche Nutzung privater PCs und (3) sonstige Erwerbsaufwendungen, insbesondere Arbeitsmittel. Die Pauschale für die betriebliche Nutzung privater PCs wird mit abgeltender Wirkung ausgestaltet. Für die Ermittlung der Fahrtkostenpauschale wird nur die Entfernung zur nächstgelegenen Wohnung anerkannt.

Vereinfachung der Sachbezugserfassung von Verpflegungsmehraufwendungen durch zwei Sätze für Reisen mit und ohne Übernachtung, analog bei Auslandsreisen.

Einführung eines Pauschbetrags für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (mit abgeltender Wirkung). Nachweispflicht des Vorliegens eines häuslichen Arbeitszimmers dem Grunde nach bleibt bestehen.

Einführung eines Pauschbetrags für Aufwendungen im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung (mit abgeltender Wirkung). Nachweispflicht des Vorliegens einer doppelten Haushaltsführung dem Grunde nach bleibt bestehen.

BEURTEILUNG

a) Gesamtwirtschaftliche Beurteilung

Die Ausweitung der Typisierung und Pauschalierung würde zu signifikanten Zeitersparnissen sowie zu einer Beseitigung zahlreicher Abgrenzungsprobleme im Bereich der Einkommenserzielung führen. Insbesondere Unternehmen könnten die Zeitersparnisse für andere, produktivere Tätigkeiten einsetzen. Eine Abschätzung der Aufkommenseffekte bei einer Ausweitung der Typisierung und Pauschalierung im Bereich der Erwerbseinnahmen ist nur sehr schwer möglich, da dies von der Höhe der jeweiligen Pauschale(n) abhängt. Die Einsparungen bei den Steuererhebungskosten können mit etwa 450 Mio. Euro beziffert werden. Aus volkswirtschaftlicher Sicht sind vermehrte Pauschalierungen und Typisierungen somit sinnvoll.

b) Eingriffsintensität in bestehende Gesetze

Notwendige Änderungen u.a. in §§ 9a, 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 5, 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b, 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 EStG, Vorarbeiten für die Gesetzesänderungen bestehen bereits, insbesondere in Hessisches Finanzministerium, 2010, Anlage 4.

c) Erläuterungsbedürftigkeit durch Verwaltungsvorschriften

Gegeben, insbesondere hinsichtlich Zuordnung zu den Aufwandsarten, Anpassung der Sachbezugsrichtlinien, vorwiegend Anwendungsregeln.

d) Streitanfälligkeit der Regelung

Gering, allerdings ist damit zu rechnen, dass die Neuregelung einer verfassungsrechtlichen Prüfung unterzogen wird.

e) Prüfungsintensität der steuerlichen Regelung (Veranlagung, Betriebsprüfung)

Gering, im Wesentlichen Abgrenzungsfragen und Ansatz dem Grunde nach.

f) Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht (Grundgesetz, Europarecht, DBA)

Die vergröbernde, das Massenverfahren erleichternde Typisierung ist von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden. Für alle vorgesehenen Typisierungen sind die empirischen Nachweise im Gesetzgebungsverfahren mit großer Sorgfalt zu erheben und in der Gesetzesbegründung wiederzugeben. Dabei ist von der „Durchschnittsnormalität“ auszugehen und aufzuzeigen, dass für die Typisierung ein Bedürfnis besteht, die Typisierung zur Vereinfachung geeignet ist und die Pauschalierungen nicht unverhältnismäßig hoch oder niedrig sind. Keinesfalls darf allein auf fiskalische Erwägungen oder allein auf abstrakte Vereinfachungsgesichtspunkte bei der Begründung abgestellt werden. Die Anforderungen an die Typisierung und deren Begründung steigen, soweit die Typisierung mit abgeltender Wirkung ausgestaltet wird. Im Ergebnis ist eine verfassungskonforme Ausgestaltung möglich.

g) Systemkonformität mit den Grundprinzipien des Besteuerungssystems

Gegeben, auch insoweit sind Systemdurchbrechungen aus Vereinfachungsgesichtspunkten zu rechtfertigen.

h) Notwendigkeit von Übergangsregelungen, intertemporale Bindungswirkungen

Umsetzung sinnvollerweise zu Jahresbeginn, keine Vertrauenstatbestände.

i) Einschätzung aus Interviews

Einhellig positiv, der Vereinfachungseffekt wird bestätigt, die Maßnahme stellt eine der am meisten favorisierten Vereinfachungsvorschläge dar.

j) Referenzen

Hessisches Ministerium der Finanzen, 2010: 10-13; Bundessteuerberaterkammer, 2005: 22, 37; Albert, 2009: 278.

GESAMTURTEIL

Mit Blick auf die Steuererhebungskosten sinnvolles Instrument zur Vereinfachung des steuerlichen Massenverfahrens. Kritische Diskussion in Einzelaspekten zu erwarten. Umsetzung nach vorstehenden Kriterien mit verhältnismäßigem Aufwand. Negative Aufkommenswirkung, abhängig von Detailausgestaltung.

(2) Kinderbetreuungskosten

KATALOGVORSCHLAG

Behandlung von Kinderbetreuungsaufwendungen als Sonderausgaben oder als neu zu definierende Abzugsposition vom Gesamtbetrag der Einkünfte. Der Abzug als Sonderausgaben wird favorisiert.

BEURTEILUNG

a) Gesamtwirtschaftliche Beurteilung

Die einheitliche Behandlung von Kinderbetreuungsaufwendungen als Sonderausgaben oder als neu zu definierende Abzugsposition vom Gesamtbetrag der Einkünfte würde für eine höhere Transparenz bei den Betroffenen sorgen und zusätzliche Nachweisepflichten deutlich reduzieren. Es bestehen vermutlich keine Aufkommenseffekte bei einer einheitlichen Behandlung von Kinderbetreuungskosten, eine endgültige Aussage diesbezüglich kann aber nicht getroffen werden; das Kosteneinsparpotenzial wird auf etwa 19 Mio. Euro geschätzt. Somit ist diese Vereinfachungsmaßnahme auch aus volkswirtschaftlicher Sicht empfehlenswert.

b) Eingriffsintensität in bestehende Gesetze

Gering, Änderung von § 9c EStG.

c) Erläuterungsbedürftigkeit durch Verwaltungsvorschriften

Gering, Anwendungsvorschriften sind anzupassen.

d) Streitanfälligkeit der Regelung

Gering, bisherige Verkomplizierung durch Unterscheidung in „Wie-Betriebsausgaben“, „Wie-Werbungskosten“ und Sonderausgaben entfällt, Streitanfälligkeit nimmt ab.

e) Prüfungsintensität der steuerlichen Regelung (Veranlagung, Betriebsprüfung)

Gering.

f) Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht (Grundgesetz, Europarecht, DBA)

Gegeben, entspricht dem verfassungsrechtlichen Gebot vom Schutz für Ehe und Familie.

Für die generalisierende Behandlung der Kinderbetreuungsaufwendungen als Sonderausgaben, die von den Voraussetzungen „Erwerbstätigkeit“, „Ausbildung“, „Behinderung“ oder „Krankheit“ der Eltern nicht mehr abhängig gemacht wird, bedarf es einer sorgfältigen Gesetzesausarbeitung und Gesetzesbegründung, die die verfassungsrechtlichen Vorgaben der Typisierung erfüllt.

g) Systemkonformität mit den Grundprinzipien des Besteuerungssystems

Durchbrechung insoweit, als die Qualifikation von „Wie-Betriebsausgaben“ und „Wie-Werbungskosten“ dogmatisch der synthetischen Einkommensteuer entspricht; Rechtfertigung aus Vereinfachungsgesichtspunkten.

h) Notwendigkeit von Übergangsregelungen, intertemporale Bindungswirkungen

Umsetzung sinnvollerweise zu Jahresbeginn, keine Vertrauenstatbestände.

i) Einschätzung aus Interviews

Die Maßnahme war nicht Gegenstand der Experteninterviews.

j) Referenzen

Hessisches Ministerium der Finanzen, 2010: 14 f., Finanzministerkonferenz, 2010.

GESAMTURTEIL

Aus Sicht der Steuererhebungskosten sinnvolles Instrument zur Vereinfachung des steuerlichen Massenverfahrens. Kritische Diskussion in Einzelaspekten zu erwarten. Umsetzung nach vorstehenden Kriterien mit verhältnismäßigem Aufwand. Negative Aufkommenswirkung, die abhängig von der Detailausgestaltung ist.

(3) Erstattungsüberschüsse bei Sonderausgabenabzug im Jahr des Zuflusses erfassen

KATALOGVORSCHLAG

Erfassung von Erstattungsüberschüssen von Sonderausgaben im Jahr des Zuflusses durch Hinzurechnung zum Gesamtbetrag der Einkünfte.

BEURTEILUNG

a) Gesamtwirtschaftliche Beurteilung

Da im Falle der Erfassung von Erstattungsüberschüssen von Sonderausgaben im Jahr des Zuflusses vergangene Veranlagungszeiträume nicht wieder aufgerollt werden müssen, trägt die Maßnahme zur Vereinfachung des Einkommensteuerverfahrens und damit sowohl zur Senkung der Steuerbefolgungskosten als auch der Verwaltungskosten bei. Es liegen allerdings keine empirischen Erkenntnisse zu den Kostensenkungspotentialen dieser Maßnahme vor. Die Maßnahme hat, bedingt durch den Zinseffekt, geringe negative Aufkommenseffekte.

b) Eingriffsintensität in bestehende Gesetze

Gering, einfachgesetzliche Ergänzung in § 10 EStG.

c) Erläuterungsbedürftigkeit durch Verwaltungsvorschriften

Gering.

d) Streitanfälligkeit der Regelung

Gering, insbesondere könnten durch die gesetzliche Regelung auch die im Zusammenhang mit der bisherigen Rechtslage noch offenen Fragen erledigt werden.

e) Prüfungsintensität der steuerlichen Regelung (Veranlagung, Betriebsprüfung)

Gering.

f) Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht (Grundgesetz, Europarecht, DBA)

Gegeben.

g) Systemkonformität mit den Grundprinzipien des Besteuerungssystems

Durchbrechung, da erstattete Sonderausgaben keine steuerbaren Einnahmen sind und unter keine der in § 2 Abs. 1 EStG abschließend aufgezählten Einkunftsarten fallen. Die positive Hinzurechnung zum Gesamtbetrag der Einkünfte entspricht nicht dem für Sonderausgaben geltenden Verausgabungsprinzip und ist daher nicht systemkonform, aber aus Vereinfachungsgesichtspunkten zu rechtfertigen.

h) Notwendigkeit von Übergangsregelungen, intertemporale Bindungswirkungen

Einfacher Übergang, keine Bindungswirkungen.

i) Einschätzung aus Interviews

Die Maßnahme wurde in den Experteninterviews nicht thematisiert.

j) Referenzen

Hessisches Finanzministerium, 2010: 18; Finanzministerkonferenz, 2010.

GESAMTURTEIL

Einfache Maßnahme, die unmittelbar zur Vereinfachung in einem wesentlichen Teil des steuerlichen Massenverfahrens dient. Geringe negative Aufkommenswirkung aus Zinseffekt.

(4) Vereinfachung des § 2 Abs. 5b S. 2 EStG

KATALOGVORSCHLAG

Wegfall der Berücksichtigung der der Abgeltungsteuer unterworfenen Kapitaleinkünfte bei Familienleistungsausgleich, außergewöhnlichen Belastungen und Ausbildungsfreibetrag. § 2 Abs. 5b S. 2 EStG wird auf die Fälle des § 10b Abs. 1 EStG bei entsprechendem Antrag des Steuerpflichtigen sowie des § 32d Abs. 2 und 6 EStG beschränkt.

BEURTEILUNG

a) Gesamtwirtschaftliche Beurteilung

Dadurch, dass die der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitaleinkünfte nicht bei der Ermittlung der zumutbaren Belastung, des Familienleistungsausgleichs sowie des Ausbildungsfreibetrags berücksichtigt werden müssen, trägt die Maßnahme in erheblichem Maße zur Senkung der Steuerbefolgungskosten und der Verwaltungskosten bei. Die Maßnahme führt in den betreffenden Fällen zu einer geringeren Einkommensteuerbemessungsgrundlage und damit zu negativen Aufkommenseffekten. Diese sind allerdings wahrscheinlich eher gering.

b) Eingriffsintensität in bestehende Gesetze

Gering, einfachgesetzliche Änderung des § 2 Abs. 5b S. 2 EStG.

c) Erläuterungsbedürftigkeit durch Verwaltungsvorschriften

Keine.

d) Streitanfälligkeit der Regelung

Keine Streitanfälligkeit, da Regelung eindeutig.

e) Prüfungsintensität der steuerlichen Regelung (Veranlagung, Betriebsprüfung)

Erhebliche Vereinfachung für Veranlagung, kein besonderer Prüfungsbedarf.

f) Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht (Grundgesetz, Europarecht, DBA)

Gegeben.

g) Systemkonformität mit den Grundprinzipien des Besteuerungssystems

Zwar werden Kapitaleinkünfte nicht als die steuerliche Leistungsfähigkeit erhöhende Einkünfte berücksichtigt. Jedoch Durchbrechung des Systems der synthetischen Einkommensteuer durch abgeltende Wirkung des Kapitalertragsteuerabzugs und besonderen Steuersatz. Daher erscheint konsequente Beibehaltung dieser Ausnahme für Kapitaleinkünfte zu Gunsten der betroffenen Steuerbürger sogar systemkonform. Außerdem Rechtfertigung durch Vereinfachungsgesichtspunkte.

h) Notwendigkeit von Übergangsregelungen, intertemporale Bindungswirkungen

Einfacher Übergang, keine Bindungswirkungen.

i) Einschätzung aus Interviews

Positiv, die derzeitige Regelung wird als kontraproduktiv im Hinblick auf die mit der Abgeltungsteuer beabsichtigten Vereinfachungseffekte angesehen.

j) Referenzen

Finanzministerkonferenz, 2010.

GESAMTURTEIL

Einfache umzusetzende Maßnahme, die unmittelbar zur Vereinfachung in einem wesentlichen Teil des steuerlichen Massenverfahrens dient. Geringe negative Aufkommenswirkung.

(5) Einführung von Pflegeheimpauschbeträgen

KATALOGVORSCHLAG

Einführung von Pauschbeträgen mit abgeltender Wirkung für den Abzug von Pflegeheimkosten sowie für die Kosten der häuslichen Pflege, jeweils abhängig von der Pflegestufe; Schaffung eines Ausnahmetatbestands für Härtefälle im Sinne des § 36 Abs. 4 SGB XI mit Berücksichtigung der tatsächlich angefallenen Aufwendungen.

BEURTEILUNG

a) Gesamtwirtschaftliche Beurteilung

Die Einführung von Pflegeheimpauschbeträgen würde zu einer deutlichen Reduktion der Einzelnachweise in den jeweiligen Steuererklärungen führen. Eine Quantifizierung der Aufkommenseffekte dieser Vereinfachungsmaßnahme ist nur sehr schwer abschätzbar und hängt maßgeblich von der Höhe des Pauschbetrags ab. Durch die Einführung von Pflegeheimpauschbeträgen könnten die Steuererhebungskosten insgesamt um etwa 15 Mio. Euro reduziert werden. Aus volkswirtschaftlicher Sicht ist die Umsetzung dieser Vereinfachungsmaßnahme folglich sinnvoll.

b) Eingriffsintensität in bestehende Gesetze

Gering, einfachgesetzliche Ergänzung der Vorschriften über außergewöhnliche Belastungen.

c) Erläuterungsbedürftigkeit durch Verwaltungsvorschriften

Gering.

d) Streitanfälligkeit der Regelung

Keine Streitanfälligkeit, da Regelung eindeutig; Härtefälle werden analog der sozialrechtlichen Rechtslage behandelt.

e) Prüfungsintensität der steuerlichen Regelung (Veranlagung, Betriebsprüfung)

Erhebliche Vereinfachung für Veranlagung, kein besonderer Prüfungsbedarf.

f) Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht (Grundgesetz, Europarecht, DBA)

Die vergröbernde, das Massenverfahren erleichternde Typisierung ist von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden. Für die vorgesehene Typisierung sind die empirischen Nachweise im Gesetzgebungsverfahren mit großer Sorgfalt zu erheben und in der Gesetzesbegründung wiederzugeben. Dabei ist von der „Durchschnittsnormalität" auszugehen und aufzuzeigen, dass für die Typisierung ein Bedürfnis besteht, die Typisierung zur Vereinfachung geeignet ist und die Pauschalierungen nicht unverhältnismäßig hoch oder niedrig sind. Keinesfalls darf allein auf fiskalische Erwägungen oder allein auf abstrakte Vereinfachungsgesichtspunkte bei der Begründung abgestellt werden. Die Anforderungen an die Typisierung und deren Begründung steigen, soweit die Typisierung mit abgeltender Wirkung ausgestaltet wird.

Besonderen Härtefällen und damit einhergehend dem subjektiven Nettoprinzip wird durch die vorgesehene, an die sozialrechtliche Rechtslage anknüpfende Härtefallregelung Rechnung getragen.

g) Systemkonformität mit den Grundprinzipien des Besteuerungssystems

Gegeben, Systemdurchbrechungen sind aus Vereinfachungsgesichtspunkten zu rechtfertigen.

h) Notwendigkeit von Übergangsregelungen, intertemporale Bindungswirkungen

Einfacher Übergang, keine Bindungswirkungen.

i) Einschätzung aus Interviews

Die Vereinfachung wird insbesondere im Hinblick auf die zunehmende Zahl der Fälle und den bislang damit verbundenen hohen Aufwand begrüßt.

j) Referenzen

Hessisches Ministerium der Finanzen, 2010: 19 f.; Koalitionsvertrag, 2009: 12.

GESAMTURTEIL

Aus volkswirtschaftlicher Sicht sinnvolles Instrument zur Vereinfachung des steuerlichen Massenverfahrens. Umsetzung nach vorstehenden Kriterien mit verhältnismäßigem Aufwand. Negative Aufkommenswirkung, abhängig von Detailausgestaltung.

(6) Vereinfachung des Familienleistungsausgleichs und des Sonderbedarf-Freibetrags (§ 33a Abs. 2 EStG)

KATALOGVORSCHLAG

Gewährung von Kindergeld und Freibeträgen für Kinder unabhängig von der Höhe der eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes (ersatzlose Aufhebung des § 32 Abs. 4 S. 2 EStG) und Verzicht auf Berücksichtigung eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes bei Gewährung des Sonderbedarf-Freibetrags (ersatzlose Aufhebung des § 33a Abs. 2 S. 2 EStG).

BEURTEILUNG

a) Gesamtwirtschaftliche Beurteilung

Die Vereinfachung des Familienleistungsausgleichs und des Sonderbedarf-Freibetrags würde zu einer deutlichen Reduktion des Aufwands auf Seiten der Finanzverwaltung und der rund 12.000 Familienkassen sowie zu einer Eindämmung der Steuerbefolgungskosten und Steuerplanungsaktivitäten auf Seiten der Steuerpflichtigen führen. Die Umsetzung dieser Maßnahme ist jedoch mit nicht unwesentlichen negativen Aufkommenseffekten verbunden. Die Kostenersparnis einer Vereinfachung des Familienleistungsausgleichs und des Sonderbedarf-Freibetrags liegt bei etwa 113 Mio. Euro. Aus volkswirtschaftlicher Sicht ist die Umsetzung dieser Maßnahme grundsätzlich empfehlenswert.

b) Eingriffsintensität in bestehende Gesetze

Gering, ersatzlose Aufhebung von § 32 Abs. 4 S. 2 und § 33a Abs. 2 S. 2 EStG.

c) Erläuterungsbedürftigkeit durch Verwaltungsvorschriften

Keine.

d) Streitanfälligkeit der Regelung

Nicht gegeben.

e) Prüfungsintensität der steuerlichen Regelung (Veranlagung, Betriebsprüfung)

Erhebliche Vereinfachung für Veranlagung, kein besonderer Prüfungsbedarf.

f) Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht (Grundgesetz, Europarecht, DBA)

Der Gesetzgeber besitzt auch bei Entlastungsentscheidungen Spielraum zur Vereinfachung, sofern er seinen Überlegungen die große Mehrzahl denkbarer Fallgestaltungen zugrunde legt und nur zahlenmäßig vernachlässigbare Sonderfälle hintansetzt.

g) Systemkonformität mit den Grundprinzipien des Besteuerungssystems

Gegeben.

h) Notwendigkeit von Übergangsregelungen, intertemporale Bindungswirkungen

Einfacher Übergang, keine Bindungswirkungen.

i) Einschätzung aus Interviews

Positiv, da aufwändige Ermittlung der eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes bzw. entsprechender Gestaltungsbedarf wegfällt.

j) Referenzen

Finanzministerkonferenz, 2010; Hessisches Ministerium der Finanzen, 2010: 6 f.

GESAMTURTEIL

Aus volkswirtschaftlicher Sicht sinnvolles Instrument zur Vereinfachung des steuerlichen Massenverfahrens. Umsetzung nach vorstehenden Kriterien mit verhältnismäßigem Aufwand. Negative Aufkommenswirkung insbesondere durch Aufhebung von § 33a Abs. 2 S. 2 EStG zu erwarten, deutlich geringere Auswirkungen durch Aufhebung von § 32 Abs. 4 S. 2 EStG.

(7) Vorausgefüllte Steuererklärungen

KATALOGVORSCHLAG

Zurverfügungstellung vorausgefüllter Erklärungen für die Jahreserklärungen in der Einkommensteuer sowie in der Umsatzsteuer (auf Basis der Voranmeldungen) zur Vervollständigung durch den Steuerpflichtigen über ELSTER.

BEURTEILUNG

a) Gesamtwirtschaftliche Beurteilung

Vorausgefüllte Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen würden zu einer deutlichen Reduktion des Zeitaufwands auf Seiten der Steuerpflichtigen beitragen. In Bezug auf die Einkommensteuererklärung müssten die relevanten Daten nicht erst zusammengetragen werden, es bestünden keine Unklarheiten darüber, an welcher Stelle Angaben gemacht werden müssen, und das manuelle Eintragen sowie eventuelle Übertragungsfehler würden entfallen. Auch dadurch, dass Abweichungen zwischen den Daten der Finanzverwaltung und des Steuerpflichtigen bzw. dessen Berater sofort evident werden, würden Nachfragen des Finanzamts deutlich reduziert. Die Umsetzung dieser Vereinfachungsmaßnahme wäre aufkommensneutral und würde Kostenersparnisse von etwa 459 Mio. Euro mit sich bringen. Daher ist diese Maßnahme auch aus volkswirtschaftlicher Sicht durchaus als empfehlenswert zu erachten.

b) Eingriffsintensität in bestehende Gesetze

Keine.

c) Erläuterungsbedürftigkeit durch Verwaltungsvorschriften

Keine.

d) Streitanfälligkeit der Regelung

Nicht feststellbar.

e) Prüfungsintensität der steuerlichen Regelung (Veranlagung, Betriebsprüfung)

Keine.

f) Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht (Grundgesetz, Europarecht, DBA)

Problemlos vereinbar.

g) Systemkonformität mit den Grundprinzipien des Besteuerungssystems

Unproblematisch.

h) Notwendigkeit von Übergangsregelungen, intertemporale Bindungswirkungen

Einfacher Übergang, keine Bindungswirkungen.

i) Einschätzung aus Interviews

Insbesondere die auf Basis der Umsatzsteuervoranmeldungen vorausgefüllte Umsatzsteuerjahreserklärung wurde allgemein als sehr positiv beurteilt.

j) Referenzen

Koalitionsvertrag, 2009: 12; Lang et al., 2006: 62-64; Stiftung Marktwirtschaft, 2006: 52.

GESAMTURTEIL

Die vorausgefüllte Steuererklärung stellt eine Erleichterung für den Steuerbürger, insbesondere sofern kein Berater hinzugezogen wird, sowie für die Unternehmen dar.

(8) Dokumentationspflichten bei internationalen Unternehmen

KATALOGVORSCHLAG

Reduktion der Verordnungsvorgaben und der Anforderungen der Finanzverwaltung an die Dokumentationspflichten für internationale Verrechnungspreise, insbesondere durch Überarbeitung der GAufzV und der VerwGrds-Verfahren sowie durch deutliche Anhebung des Grenzwerts der Anwendungsregeln für kleinere Unternehmen nach § 6 Abs. 2 GAufzV. Zur Konkretisierung der Änderungen in Verordnung und Verwaltungsvorschrift sollte eine Arbeitsgruppe gebildet werden, die die Praxiserfahrungen der Finanzverwaltung, der Steuerpflichtigen und der Beraterschaft berücksichtigt.

BEURTEILUNG

a) Gesamtwirtschaftliche Beurteilung

Die Dokumentationspflichten für internationale Verrechnungspreise erhöhen die Befolgungskosten für international tätige Unternehmen. Diese zeichnen sich durch eine hohe Mobilität aus und können auf hohe Befolgungskosten mit Abwanderung reagieren. Zwar zielen Dokumentationspflichten auf eine Sicherung des Steueraufkommens ab; jedoch muss dies mit den nachteiligen Folgen für die Standortattraktivität Deutschlands abgewogen werden, was mittelfristig ebenfalls zu einem niedrigeren Steueraufkommen führen kann.

b) Eingriffsintensität in bestehende Gesetze

Gering, im Wesentlichen Überarbeitung der GAufzV.

c) Erläuterungsbedürftigkeit durch Verwaltungsvorschriften

Hoch, im Wesentlichen sind die bestehenden Verwaltungsvorschriften, insbesondere die VerwGrds-Verfahren, sorgfältig zu überprüfen und zu überarbeiten.

d) Streitanfälligkeit der Regelung

Durch die Maßnahme wird die gegebene Streitanfälligkeit reduziert, einerseits durch die Tatsache, dass weniger Unternehmen die höhere Grenze nach § 6 Abs. 2 GAufzV überschreiten, andererseits durch praxisgerechtere Verwaltungsvorgaben.

e) Prüfungsintensität der steuerlichen Regelung (Veranlagung, Betriebsprüfung)

Weiterhin hoch, soweit allerdings praxisgerechte Erleichterungen in die GAufzV und die Verwaltungsvorschriften aufgenommen werden, erleichtert das auch den Ablauf von Prüfungen.

f) Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht (Grundgesetz, Europarecht, DBA)

Gegeben, bei Umsetzung sollten die EU-Harmonisierungsbemühungen beachtet werden.

g) Systemkonformität mit den Grundprinzipien des Besteuerungssystems

Gegeben.

h) Notwendigkeit von Übergangsregelungen, intertemporale Bindungswirkungen

Keine komplexen Übergangsregelungen oder Bindungswirkungen gegeben.

i) Einschätzung aus Interviews

Positiv, die derzeitigen Dokumentationsanforderungen werden als „überfrachtet“ angesehen, in Teilen als unerfüllbar.

j) Referenzen

Industrie- und Handelskammer, 2010: 45.

GESAMTURTEIL

Die Verrechnungspreise internationaler Unternehmensgruppen haben wesentlichen Einfluss auf die Aufkommensverteilung zwischen den beteiligten Ländern. Sie werden zum Teil missbraucht, um Ergebnisverlagerungen ins niedriger besteuernde Ausland zu erreichen. Die Dokumentationsvorgaben ermöglichen die Prüfung der Fremdüblichkeit der Preise, nach Einschätzung von Experten überfordern sie aber die Steuerpflichtigen in weiten Teilen. Die Anhebung der Grenzwerte für Erleichterungen bei kleineren Unternehmen und die Etablierung einer Arbeitsgruppe zur sorgfältigen und praxisgerechten Überarbeitung der Verwaltungsvorschriften kann deutliche Vereinfachungen für den international verbundenen Mittelstand erreichen.

(9) Anzeigepflichten bei ausländischen Beteiligungen

KATALOGVORSCHLAG

Änderung des § 138 Abs. 3 AO derart, dass die Mitteilung über die einschlägigen Auslandsengagements nach § 138 Abs. 2 AO innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres zu erfolgen hat, in dem sich der anzeigepflichtige Geschäftsvorfall ereignet hat.

BEURTEILUNG

a) Gesamtwirtschaftliche Beurteilung

Dadurch, dass der Meldepflicht seltener nachgekommen werden muss, trägt die Maßnahme zur Senkung der Verwaltungs- und Befolgungskosten bei. Die längeren Intervalle sind unserer Einschätzung nach ausreichend, um die Durchführung des Außensteuergesetzes sicherzustellen. Signifikante negative gesamtwirtschaftliche Effekte sind daher nicht zu erwarten.

b) Eingriffsintensität in bestehende Gesetze

Gering.

c) Erläuterungsbedürftigkeit durch Verwaltungsvorschriften

Gering.

d) Streitanfälligkeit der Regelung

Gering.

e) Prüfungsintensität der steuerlichen Regelung (Veranlagung, Betriebsprüfung)

Gering.

f) Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht (Grundgesetz, Europarecht, DBA)

Gegeben.

g) Systemkonformität mit den Grundprinzipien des Besteuerungssystems

Gegeben, durch die Angleichung an die Fristen der Dokumentationspflichten für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle (§ 90 Abs. 3 S. 3 AO, § 3 GAufZV) tritt eine Verfahrensvereinfachung ein.

h) Notwendigkeit von Übergangsregelungen, intertemporale Bindungswirkungen

Keine.

i) Einschätzung aus Interviews

Die Maßnahme wurde nicht im Rahmen der Expertenbefragungen thematisiert.

j) Referenzen

Keine.

GESAMTURTEIL

Einfaches Mittel um Verfahrensabläufe zu erleichtern, die kurzen Intervalle der Meldepflicht sind zur Missbrauchsbekämpfung nicht erforderlich.

(10) Ausweitung der Kleinunternehmerregelung

KATALOGVORSCHLAG

Freigrenze für Kleinunternehmer erhöhen, ergänzt um die Erhöhung der Grenzen für Quartalsanmeldungen und Vereinfachung der Deklarationsvorgaben für Existenzgründer.

BEURTEILUNG

a) Gesamtwirtschaftliche Beurteilung

Die Ausweitung der Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer schafft zusätzliche Verzerrungen, da sie in Branchen mit geringem Faktoreinsatz Kleinunternehmern Wettbewerbsvorteile verschafft und da die Regelung Anreize setzt, die Geschäftstätigkeit nicht weiter auszuweiten, um zu verhindern, dass die Umsätze die Grenze der Umsatzsteuerbefreiung übersteigen. Zusätzlich treten durch die Anhebung der Kleinunternehmergrenze negative Aufkommenseffekte auf. Demgegenüber steht eine Reduktion der Befolgungskosten für kleine Unternehmen und Unternehmensgründer. Ob positive oder negative Effekte überwiegen, hängt von der Höhe des neuen Grenzwertes ab.

b) Eingriffsintensität in bestehende Gesetze

Gering, Erhöhung der Freigrenzen des § 19 Abs. 1 UStG; Erhöhung der aktuellen Grenze von 7.500 Euro in § 18 Abs. 2 S. 2 UStG für Quartalsanmeldungen und Vereinfachung der Deklarationsvorgaben für Existenzgründer, indem die Verpflichtung zur monatlichen Voranmeldung nach § 18 Abs. 2 S. 4 UStG ersatzlos gestrichen wird.

c) Erläuterungsbedürftigkeit durch Verwaltungsvorschriften

Gering, lediglich Übergangsvorschriften.

d) Streitanfälligkeit der Regelung

Gering, lediglich Anpassung der Grenzwerte.

e) Prüfungsintensität der steuerlichen Regelung (Veranlagung, Betriebsprüfung)

Keine Verschärfung gegenüber derzeitiger Rechtslage, durch Anhebung der Umsatzgrenze der Kleinunternehmerregelung unterfallen weniger Unternehmen der Umsatzsteuerprüfung.

f) Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht (Grundgesetz, Europarecht, DBA)

Gegeben, allerdings ist die Anpassung der Umsatzgrenze der Kleinunternehmerregelung der Höhe nach begrenzt, insbesondere aufgrund europäischen Sekundärrechts.

g) Systemkonformität mit den Grundprinzipien des Besteuerungssystems

Gegeben, bei Kleinunternehmerregelung Durchbrechung der Systemkonformität aus Vereinfachungsgesichtspunkten gerechtfertigt.

h) Notwendigkeit von Übergangsregelungen, intertemporale Bindungswirkungen

Einfach, lediglich Anwendungszeitpunkt ist zu normieren.

i) Einschätzung aus Interviews

Sehr positiv, allerdings wird auch auf die wettbewerbspolitischen Konsequenzen hingewiesen.

j) Referenzen

Industrie- und Handelskammer, 2010: 33 f.; Bundessteuerberaterkammer, 2005: 46.

GESAMTURTEIL

Rechtlich einfach umzusetzende Maßnahmen, allerdings nicht aufkommensneutral. Bei der Wahl der Kleinunternehmergrenze ist besonderes Augenmerk auf die wettbewerbspolitischen Auswirkungen zu legen.

(11) Vorsteuerabzug vereinfachen

KATALOGVORSCHLAG

Rechnungsanforderungen in der Verwaltungspraxis vereinfachen bei gleichzeitiger Erleichterung der Anerkennungsanforderungen bei Verwendung der elektronischen Signatur; Einführung eines freiwillig anwendbaren Rechnungsmusters als Anlage zum UStG mit allen vorgeschriebenen Angaben vergleichbar mit der Mustersatzung für steuerbegünstigte Körperschaften gemäß Anlage 1 zu § 60 AO.

BEURTEILUNG

a) Gesamtwirtschaftliche Beurteilung

Mit der Umsetzung dieser Maßnahme lassen sich erhebliche Einsparungen bei den Befolgungs- und Verwaltungskosten erzielen. Die Anforderungen an die Rechnungsangaben und die elektronische Signatur dienen dem Umsatzsteuermissbrauch, so dass das das Ziel der Missbrauchsbekämpfung gegen das der Senkung der Steuererhebungskosten abgewogen werden muss.

b) Eingriffsintensität in bestehende Gesetze

Gering, lediglich Änderung von § 33 UStDV und Änderung/Ergänzung von § 14 UStG.

c) Erläuterungsbedürftigkeit durch Verwaltungsvorschriften

Gering. Das Rechnungsmuster macht insbesondere für in umsatzsteuerlichen Fragen unerfahrene Unternehmer anschaulich, welche Angaben auf einer Rechnung erforderlich sind

d) Streitanfälligkeit der Regelung

Nicht feststellbar.

e) Prüfungsintensität der steuerlichen Regelung (Veranlagung, Betriebsprüfung)

Keine Verschärfung gegenüber derzeitiger Rechtslage.

f) Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht (Grundgesetz, Europarecht, DBA)

Änderungen von § 14 UStG sind genau auf ihre Vereinbarkeit mit europarechtlichen Bestimmungen, insbesondere mit Art. 226 ff. und 232 ff. MwStSystRL, zu überprüfen.

g) Systemkonformität mit den Grundprinzipien des Besteuerungssystems

Unproblematisch.

h) Notwendigkeit von Übergangsregelungen, intertemporale Bindungswirkungen

Keine.

i) Einschätzung aus Interviews

Vereinfachungen beim Vorsteuerabzug werden wegen der kaum noch kalkulierbaren und z.T. existenzbedrohenden Risiken bei nicht ordnungsgemäßen Rechnungen als unbedingt erforderlich angesehen.

j) Referenzen

Industrie- und Handelskammer, 2005: 16.

GESAMTURTEIL

Vereinfachungen beim Vorsteuerabzug erscheinen dringend erforderlich, da die Versagung des Vorsteuerabzugs aufgrund formaler Beanstandungen die Gewinnmarge in der Regel bei weitem übersteigt. Entsprechende Bemühungen auf europarechtlicher Ebene sind dabei unverzichtbar, da große Teile der maßgebenden Vorschriften des UStG durch die MwStSystRL gemeinschaftsrechtlich determiniert sind.

(12) Betrieblicher Schuldzinsenabzug

KATALOGVORSCHLAG

Gesonderte Feststellung des Saldos der Über-/Unterentnahmen nach § 4 Abs. 4a EStG zum Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahrs, alternativ zum Ende einer Außenprüfung oder auf Antrag des Steuerpflichtigen.

BEURTEILUNG

a) Gesamtwirtschaftliche Beurteilung

Die Maßnahme führt zu einer Senkung der Steuerbefolgungskosten. Da mit dem gesonderten Feststellungsbescheid ein neuer Verwaltungsakt geschaffen wird, verursacht die Maßnahme zunächst zusätzliche Verwaltungskosten. Diese werden allerdings dadurch überkompensiert, dass der Sachverhalt mit dem Feststellungsbescheid abschließend geklärt ist und künftiger Aufwand vermieden wird. Darüber hinaus sind die Kosten für den Feststellungsbescheid gering, sofern dieser direkt im Anschluss an eine Abschlussprüfung ergeht. Es liegen allerdings keine empirischen Erkenntnisse zu den Auswirkungen der Maßnahme auf die Erhebungskosten vor. Die Maßnahme hat keine Aufkommenseffekte.

b) Eingriffsintensität in bestehende Gesetze

Gering, lediglich Aufnahme in den Feststellungskatalog des § 179 AO.

c) Erläuterungsbedürftigkeit durch Verwaltungsvorschriften

Gering, lediglich Übergangsvorschriften.

d) Streitanfälligkeit der Regelung

Gering, gesonderte Feststellung ist gebräuchliches Verfahren.

e) Prüfungsintensität der steuerlichen Regelung (Veranlagung, Betriebsprüfung)

Wirkt deutlich vereinfachend, da durch Feststellungsverfahren die Beamten auf die Ergebnisse der vorangegangenen Ermittlungen zurückgreifen können, deutliche Erhöhung der Rechtssicherheit.

f) Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht (Grundgesetz, Europarecht, DBA)

Gegeben.

g) Systemkonformität mit den Grundprinzipien des Besteuerungssystems

Gegeben, gesonderte Feststellung ist gebräuchliches Verfahren.

h) Notwendigkeit von Übergangsregelungen, intertemporale Bindungswirkungen

Schlichte Übergangsregelungen erforderlich, Feststellungsinteresse/-erfordernis ggf. nur bei Erstermittlung der Überentnahmen. Keine intertemporale Bindungswirkung.

i) Einschätzung aus Interviews

Keine.

j) Referenzen

Heinicke, 2009:§4 Rz. 530.

GESAMTURTEIL

Sinnvolles Instrument zur Vereinfachung der Prüfungsabläufe und damit zur Senkung der Verfahrenskosten. Umsetzung nach vorstehenden Kriterien mit verhältnismäßigem Aufwand, in der Aufkommenswirkung neutral.

(13) Reduktion der Differenzierung in den Umsatzsteuersätzen

KATALOGVORSCHLAG

Weitreichende Begrenzung der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 UStG mit Fokussierung auf die besonders streitanfälligen Abgrenzungsprobleme.

BEURTEILUNG

a) Gesamtwirtschaftliche Beurteilung

Die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes ist in den wenigsten Fällen optimalsteuerlich überzeugend begründet und stellt kein effizientes Umverteilungsinstrument dar. Die Aufkommensverluste, die mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz verbunden sind, belaufen sich auf etwa 20 Mrd. Euro, das Einsparpotenzial bei einer Reduktion der Differenzierungen in den Umsatzsteuersätzen liegt dagegen bei etwa 127 Mio. Euro; folglich ist diese Vereinfachung auch volkswirtschaftlich gut begründet.

b) Eingriffsintensität in bestehende Gesetze

Änderung des § 12 Abs. 2 Nr. 1 bis 10 und der Anlage 2 UStG.

c) Erläuterungsbedürftigkeit durch Verwaltungsvorschriften

Umfangreich, soweit Abgrenzungen bestehen bleiben, aber mit Reduktion des Begünstigungskatalogs kann erhebliche Kürzung der Verwaltungsvorschriften erreicht werden.

d) Streitanfälligkeit der Regelung

Bisher erheblich, kann durch weit reichende Begrenzung der Geltung des ermäßigten Steuersatzes deutlich reduziert werden.

e) Prüfungsintensität der steuerlichen Regelung (Veranlagung, Betriebsprüfung)

Bundesrechnungshof hat festgestellt, dass Finanzämter die Verwaltungsanweisungen unzureichend beachten und daher die derzeitige Regelung für das Massenverfahren ungeeignet ist. Beschränkung des Anwendungsbereichs des ermäßigten Steuersatzes wird Prüfungsintensität senken.

f) Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht (Grundgesetz, Europarecht, DBA)

Europäisches Sekundärrecht steht einer Änderung des ermäßigten Steuersatzes nicht entgegen, der ermäßigte Steuersatz könnte auch ganz abgeschafft werden.

g) Systemkonformität mit den Grundprinzipien des Besteuerungssystems

Gegeben.

h) Notwendigkeit von Übergangsregelungen, intertemporale Bindungswirkungen

Einfach, Übergang zu Stichtag.

i) Einschätzung aus Interviews

Außerordentlich positiv, derzeitige Regelung wird als willkürlich wahrgenommen.

j) Referenzen

Bundesministerium der Finanzen, 2007; Bundesrechnungshof, 2010; Fifo et al., 2009, Koalitionsvertrag, 2009: 14, Peffekoven, 2004, ZEW, 2004.

GESAMTURTEIL

Mit einer umfassenden und deutlichen Einschränkung des Anwendungsbereichs des ermäßigten Steuersatzes durch Streichung der besonders streitanfälligen Begünstigungstatbestände kann eine spürbare Steuervereinfachung erreicht werden. Der mit den Abgrenzungsproblemen verbundene Verwaltungsaufwand und die Streitanfälligkeit der Zuordnungsproblematik werden erheblich reduziert.

(14) Lohnsteuer und Sozialversicherung

KATALOGVORSCHLAG

Zeitgleiche Durchführung von Lohnsteuerprüfung und Prüfung der Rentenversicherungsträger; ansonsten Bindungswirkung der Ergebnisse einer Außenprüfung für die jeweils andere.

BEURTEILUNG

a) Gesamtwirtschaftliche Beurteilung

Zeitlich versetzte Lohnsteuerprüfungen und Prüfung der Rentenversicherungsträger verringern möglichen Missbrauch oder Steuerhinterziehung, führen aber zu erhöhten Steuerverwaltungskosten und Steuerbefolgungskosten. Letztere Effekte überwiegen unserer Einschätzung nach aus gesamtwirtschaftlicher Sicht.

b) Eingriffsintensität in bestehende Gesetze

Überschaubare Änderungen in § 42f Abs. 4 EStG und § 28p SGB IV erforderlich.

c) Erläuterungsbedürftigkeit durch Verwaltungsvorschriften

Keine.

d) Streitanfälligkeit der Regelung

Nicht feststellbar.

e) Prüfungsintensität der steuerlichen Regelung (Veranlagung, Betriebsprüfung)

Höherer Abstimmungsbedarf zwischen Lohnsteueraußenprüfung und Prüfungsdiensten der Rentenversicherungsträger. Verzicht auf gemeinsame Prüfung nach wie vor möglich, jedoch mit der Folge, dass die Ansicht des zuerst Prüfenden maßgeblich ist.

f) Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht (Grundgesetz, Europarecht, DBA)

Unproblematisch.

g) Systemkonformität mit den Grundprinzipien des Besteuerungssystems

Unproblematisch.

h) Notwendigkeit von Übergangsregelungen, intertemporale Bindungswirkungen

Keine.

i) Einschätzung aus Interviews

Änderungsvorschlag wird sehr begrüßt, der hierdurch eintretende Vereinfachungseffekt grundsätzlich als wesentlich eingeschätzt. Bezüglich des konkreten Ausmaßes des Kostensenkungspotentials sind die befragten geteilter Meinung.

j) Referenzen

Bundessteuerberaterkammer, 2010a: 22.

GESAMTURTEIL

Wünschenswerte, vergleichsweise leicht umsetzbare Vereinfachung, die allerdings einen gewissen Abstimmungsbedarf zwischen den Prüfungsdiensten der Finanzbehörden und der Rentenversicherungsträger mit sich bringt, und bei den Arbeitgebern freilich dringend benötigte Rechtssicherheit schafft.

(15) Bewertungsvereinfachungen in der Erbschaftsteuer

KATALOGVORSCHLAG

Vereinfachtes Ertragswertverfahren in der Anwendung erleichtern und durch realitätsgerechtere Ausgestaltung attraktiver machen, zugleich Anwendung des Substanzwertverfahrens nur in Krisenfällen vorsehen, Grundstücksbewertung vereinfachen und Klarstellung hinsichtlich der Möglichkeit von Zuständigkeitsvereinbarungen zwischen den Finanzämtern für Wertermittlungen.

BEURTEILUNG

a) Gesamtwirtschaftliche Beurteilung

Das vereinfachte Ertragswertverfahren ist mit wesentlich niedrigeren Kosten verbunden als eine Unternehmensbewertung nach IDW S1. Basierend auf den Aussagen der befragten Experten erscheint bei Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens im Falle einer Kostenersparnis von 20.000 Euro bezogen auf 7.000 Fälle jährlich ein Potential zur Senkung der Befolgungskosten von etwa 140 Mio. Euro plausibel. In Bezug auf die Verwaltungs- und Steuerplanungskosten liegen keine Daten vor. Auch die anderen Einzelmaßnahmen tragen wesentlich zur Senkung der Steuerbefolgungskosten und der Veraltungskosten bei. Nennenswerte Aufkommenseffekte ergeben sich, sofern das vereinfachte Ertragswertverfahren in der vorgeschlagenen Form zu grundsätzlich niedrigeren Unternehmenswerten führen würde.

b) Eingriffsintensität in bestehende Gesetze

Gering, punktuelle Änderungen insbesondere in den §§ 187 ff., 199 ff. und § 11 Abs. 2 BewG, ebenfalls in den Regelungen der Grundbesitzbewertung und den §§ 151, 152 AO.

c) Erläuterungsbedürftigkeit durch Verwaltungsvorschriften

Alle Änderungen bedürfen der Erläuterung durch Verwaltungsrichtlinien.

d) Streitanfälligkeit der Regelung

Geringfügig verbessert, die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die aktuelle Rechtslage können durch die vorgeschlagene Änderung aber nicht beseitigt werden.

e) Prüfungsintensität der steuerlichen Regelung (Veranlagung, Betriebsprüfung)

Weiterhin hoch.

f) Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht (Grundgesetz, Europarecht, DBA)

Weiterhin erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich der Umsetzung der Vorgaben des Urteils des BVerfG 1 BvL 10/02 vom 7.11.2006, BVerfGE 117, 1, vor allem im Hinblick auf die Begünstigungen für Unternehmensvermögen sowie land- und forstwirtschaftliches Vermögen.

g) Systemkonformität mit den Grundprinzipien des Besteuerungssystems

Gegeben.

h) Notwendigkeit von Übergangsregelungen, intertemporale Bindungswirkungen

Für die Finanzverwaltung und die Steuerpflichtigen sind die Neuregelungen einfach umzusetzen, es bedarf allerdings Übergangsregelungen. Aufgrund der Dispositionsanforderungen der Steuerpflichtigen sollte die Änderung mit ausreichend zeitlichem Vorlauf angekündigt werden.

i) Einschätzung aus Interviews

Positiv, insbesondere die mangelnde Attraktivität des vereinfachten Ertragswertverfahrens wird bemängelt.

GESAMTURTEIL

Die Erhebungskosten könnten durch ein einfaches Erbschaftsteuerrecht deutlich reduziert werden, so beispielsweise durch Umsetzung einer *Flat Tax*. Die hier aus Gründen der kurzfristigen und politischen Realisierbarkeit vorgeschlagenen punktuellen Maßnahmen können gleichwohl zu einer teilweisen Vereinfachung beitragen, insbesondere die attraktivere Ausgestaltung des Ertragswertverfahrens und die Reduktion des Anwendungsbereichs der Substanzbewertung. Die Aufkommenseffekte können gering gehalten werden.

(16) Poolabschreibungen in der Steuerbilanz

KATALOGVORSCHLAG

Einführung einer degressiven Poolabschreibung für alle abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, damit verbunden Abschaffung der AfA-Tabellen und der Regelungen für die separate Abschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter.

BEURTEILUNG

a) Gesamtwirtschaftliche Beurteilung

Die Maßnahme ist geeignet die Kosten, die mit der Abschreibung beweglicher abnutzbarer Anlagegütern verbunden sind, wesentlich zu senken und macht auch die Erstellung und Pflege der AfA−Tabellen überflüssig. Berechnungen auf Basis des Standardkostenmodells ergeben ein Potential zur Senkung der Befolgungskosten von etwa 305 Mio Euro. Verzerrungen in Bezug auf die ökonomische Abschreibung bestehen sowohl bei Anwendung der linearen Abschreibung über die betriebliche Nutzungsdauer gemäß den AfA−Tabellen als auch im Falle der Poolabschreibung. Ob eine Poolabschreibung Investitionsanreize setzt, hängt letztlich allerdings von der Ausgestaltung des Abschreibungssatzes ab. Auch die Aufkommenswirkungen hängen im Wesentlichen von der Höhe des Abschreibungssatzes ab.

b) Eingriffsintensität in bestehende Gesetze

Hoch, umfassende Neugestaltung des deutschen Abschreibungsregimes, weitreichende Folgewirkungen.

c) Erläuterungsbedürftigkeit durch Verwaltungsvorschriften

In der Umstellung hohe Erläuterungsbedürftigkeit, nach Etablierung des Systems deutlich geringere Erläuterungsbedürftigkeit als im geltende Abschreibungssystem.

d) Streitanfälligkeit der Regelung

Gering, es ist damit zu rechnen, dass die Neuregelung einer verfassungsrechtlichen Prüfung unterzogen wird. Nach einer verfassungsrechtlichen Bestätigung ist die laufende Anwendung der Poolabschreibung allerdings deutlich weniger streitanfällig, es sei denn, durch verschiedene Pools werden neue Abgrenzungsprobleme geschaffen.

e) Prüfungsintensität der steuerlichen Regelung (Veranlagung, Betriebsprüfung)

Deutlich geringer als geltendes System, es sei denn, durch verschiedene Pools werden neue Abgrenzungsprobleme geschaffen.

f) Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht (Grundgesetz, Europarecht, DBA)

Das Konzept der Poolabschreibung geht an die Grenzen der verfassungsrechtlichen Vorgaben einer vergröbernden, die Abwicklung des steuerlichen Massenverfahrens erleichternde Typisierung. Insoweit bedarf es einer sehr sorgfältigen Ausarbeitung und Begründung im Gesetzgebungsverfahren.

g) Systemkonformität mit den Grundprinzipien des Besteuerungssystems

Durchbrechung, insbesondere des Einzelbewertungsgrundsatzes, Rechtfertigung durch Vereinfachungseffekte.

h) Notwendigkeit von Übergangsregelungen, intertemporale Bindungswirkungen

Umfangreiche Übergangsregelungen erforderlich.

i) Einschätzung aus Interviews

Die Maßnahme wurde im Rahmen der Expertenbefragungen nicht thematisiert.

j) Referenzen

Spengel & Oestreicher, 2003a; Spengel & Oestreicher, 2003b, Voss, 2006: 203-221; Europäische Kommission, 2007

GESAMTURTEIL

Die Maßnahme stellt einen grundsätzlichen Wechsel in einem bedeutenden Teil der Systems der steuerlichen Gewinnermittlung dar und führt zu einer weiteren Abkopplung der Steuer- von der Handelsbilanz. In Bezug auf das Verfassungsrecht wird der Vereinfachungsspielraum ausgeschöpft. Die Maßnahme ist zur Senkung der Erhebungskosten sehr geeignet und eine aufkommensneutrale Ausgestaltung ist möglich. Die Umsetzung gestaltet sich allerdings anspruchsvoll.

(17) Gruppenbesteuerung im Unternehmenssteuerrecht

KATALOGVORSCHLAG

Einführung einer Gruppenbesteuerung (auf Antrag) unter Wegfall des Erfordernisses der zivilrechtlichen Ergebnisabführung bzw. Verlustübernahme.

BEURTEILUNG

a) Gesamtwirtschaftliche Beurteilung

Insbesondere durch den Wegfall des Gewinnabführungsvertrags trägt die Maßnahme sowohl zur Senkung der Steuerbefolgungskosten als auch der Verwaltungskosten bei. Die Auswirkungen auf die Planungskosten sind unklar, da Unternehmen im Falle der vorgeschlagenen Neuregelung einerseits Gestaltungsaktivitäten unternehmen werden, um die Berücksichtigung der Verluste in Deutschland sicherzustellen. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass nicht alle Länder vergleichsweise attraktive Gruppenbesteuerungssysteme aufweisen. Andererseits werden Steuergestaltungen unterbleiben, die bisher durch die restriktiven Vorschriften der Organschaft ausgelöst werden. Empirische Erkenntnisse zu den Steuererhebungskosten liegen allerdings nicht vor.

Die grenzüberschreitende Verrechnung von Gewinnen und Verlusten innerhalb eines Konzerns mindert die Verzerrung der Entscheidung, im Inland oder im Ausland zu investieren, sowie der Entscheidung, eine Unternehmung als Einheitsunternehmen oder als Gruppe rechtlich selbständiger, aber wirtschaftlich eng verbundener Unternehmen zu führen. Die Ausgestaltung der Besteuerung von Konzernen ist darüber hinaus ein wichtiger Faktor für die Standortattraktivität eines Landes.

Falls die Verluste ausländischer Konzerngesellschaften mit inländischen Gewinnen aufgrund von Gruppenbesteuerungsbestimmungen verrechnet werden können, führt dies bereits durch den Liquiditätseffekt zu negativen Aufkommenseffekten. Um die Aufkommensverluste darüber hinaus zu begrenzen, muss sichergestellt werden, dass künftige Gewinne der betreffenden Konzerngesellschaft nachversteuert werden.

b) Eingriffsintensität in bestehende Gesetze

Sehr hoch, weitgehende Umgestaltung des deutschen Unternehmenssteuerrechts.

c) Erläuterungsbedürftigkeit durch Verwaltungsvorschriften

Erheblich, sowohl Übergangsvorschriften als auch Anwendungserläuterungen.

d) Streitanfälligkeit der Regelung

Geeignetes Modell, um die Europarechtskonformität der deutschen Unternehmensbesteuerung sicherzustellen.

e) Prüfungsintensität der steuerlichen Regelung (Veranlagung, Betriebsprüfung)

Prüfungsintensität steigt, da auch ausländische Besteuerungsgrundlagen verstärkt mit einzubeziehen sind.

f) Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht (Grundgesetz, Europarecht, DBA)

Europarechtskonforme Gestaltung möglich.

g) Systemkonformität mit den Grundprinzipien des Besteuerungssystems

Gegeben, konsequente Ausweitung auf internationale Gruppen.

h) Notwendigkeit von Übergangsregelungen, intertemporale Bindungswirkungen

Aufwändig, da Übergangs- und Abgrenzungsregelungen erforderlich.

i) Einschätzung aus Interviews

Die Maßnahme war nicht Gegenstand der Experteninterviews.

j) Referenzen

Danelsing, 2005; Esterer & Bartelt, 2010; Industrie- Handelskammer, 2009: 25; Mayr, 2008; Oesterreicher et al., 2008

GESAMTURTEIL

Eine unmittelbare Vereinfachung resultiert aus dem Wegfall des komplizierten Regimes der Organschaft, insbesondere des Erfordernisses eines Ergebnisabführungsvertrages, dessen zivilrechtliche und steuerliche Durchführung in der Praxis zu einer oftmals unkalkulierbaren Rechtsunsicherheit führen. Gleichwohl ist die Umstellung auf ein Gruppenbesteuerungssystem ebenfalls aufwändig und sofern

die grenzüberschreitende Verlustverrechnung ermöglicht wird nicht aufkommensneutral möglich.

(18) Planungssicherheit erhöhen

KATALOGVORSCHLAG

Plädoyer für die Beschränkung auf nur ein Steueränderungsgesetz pro Jahr mit halbjährlicher Vorankündigung und Wirkung zum Beginn des Folgejahres bei gleichzeitiger Veröffentlichung der dazu gebotenen Verwaltungsvorschriften. Ergänzt um den Verzicht auf rückwirkende Gesetzesänderungen und die Beschränkung von Nichtanwendungserlassen auf Vertrauensschutzgesichtspunkte. Umsetzung im Sinne einer „Selbstverpflichtung" des Steuergesetzgebers. Kurzfristig Erleichterung der Inanspruchnahme verbindlicher Auskünfte durch Aufhebung der Gebührenpflicht (§ 89 Abs. 3 bis 5 AO), alternativ durch Beschränkung der Gebührenpflicht auf besonders aufwändige Fälle.

Nachfolgende Beurteilung bezieht sich auf die Erleichterung der Inanspruchnahme verbindlicher Auskünfte.

BEURTEILUNG

a) Gesamtwirtschaftliche Beurteilung

Änderungen beim Steuerrecht und fehlende Durchführungsrichtlinien führen zu Rechtsunsicherheit bei den Steuerpflichtigen, was sich negativ auf die Investitionstätigkeit auswirken kann. Gleichzeitig ist eine Verbesserung der Planungssicherheit prinzipiell nicht mit Aufkommenseffekten oder sonstigen negativen Effekten verbunden. Allerdings kann in bestimmten Situationen eine rasche Reaktion des Gesetzgebers auf volkswirtschaftliche Entwicklungen ökonomisch wünschenswert sein.

b) Eingriffsintensität in bestehende Gesetze

Gering, lediglich Streichungen bzw. Anpassung in § 89 Abs. 3 bis 5 AO.

c) Erläuterungsbedürftigkeit durch Verwaltungsvorschriften

Gering, die Verwaltungsvorschriften zur Gebührenerhebung können gestrichen oder um eine Regelung ergänzt werden, die die verbleibenden gebührenpflichtigen Tatbestände erläutert.

d) Streitanfälligkeit der Regelung

Bei Aufhebung der Gebührenpflicht gering, ansonsten verbleiben Abgrenzungsprobleme.

e) Prüfungsintensität der steuerlichen Regelung (Veranlagung, Betriebsprüfung)

Gering.

f) Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht (Grundgesetz, Europarecht, DBA)

Gegeben.

g) Systemkonformität mit den Grundprinzipien des Besteuerungssystems

Gegeben.

h) Notwendigkeit von Übergangsregelungen, intertemporale Bindungswirkungen

Keine.

i) Einschätzung aus Interviews

Die Beschränkung auf ein Steuergesetz pro Jahr, das ein Jahr im Voraus inklusive der notwendigen Verwaltungsanweisungen veröffentlicht wird, wird außerordentlich positiv eingeschätzt.

j) Referenzen

Bundessteuerberaterkammer, 2010b: 16 f.; Industrie- und Handelskammer, 2010: 43; Koalitionsvertrag, 2009: 13.

GESAMTURTEIL

Alle am Steuererhebungsprozess Beteiligten – die Steuerpflichtigen, deren Berater, die Wissenschaft und die Finanzverwaltung – beklagen die mangelnde Kontinuität des Steuerrechts. Zahlreiche Steuerrechtsänderungen in kurzen Zeitabständen erschweren die Anwendung, nehmen Vertrauen und führen zu Missbräuchen. Eine „Selbstverpflichtung“ des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung, dieser Entwicklung durch mehr Stetigkeit Einhalt zu gebieten, könnte die Situation erheblich verbessern.

Die Gebührenpflicht verbindlicher Auskünfte erschwert den Zugang der Steuerpflichtigen zu diesem für die Erlangung von Planungssicherheit wichtigen Instrument und sollte daher abgeschafft werden.