

Reformbedürftige Unternehmensbesteuerung: Bausteine für einen wettbewerbsfähigen Standort Deutschland

Deutsches Steuerzahlerinstitut des Bundes der Steuerzahler | Schrift 6

DSi

Reformbedürftige Unternehmensbesteuerung:
Bausteine für einen wettbewerbsfähigen Standort Deutschland

**Reformbedürftige Unternehmensbesteuerung:
Bausteine für einen wettbewerbsfähigen
Standort Deutschland**

Deutsches Steuerzahlerinstitut
des Bundes der Steuerzahler e. V.
Berlin

Oktober 2018

Bearbeitung:
J. Lemmer

Herausgeber:
Deutsches Steuerzahlerinstitut
des Bundes der Steuerzahler e. V.
Reinhardtstraße 52
10117 Berlin
Telefon 030 / 25 93 96-32
www.steuerzahlerinstitut.de

Druck: Bonner Universitäts-Buchdruckerei

ISSN 2197-6031

Geleitwort

Bürger und Betriebe sorgen seit Jahren für Rekordsteuereinnahmen und hohe Haushaltsüberschüsse. Damit der wirtschaftliche Aufschwung und die internationale Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands erhalten bleiben, wird eine Unternehmenssteuerreform immer dringender. Doch leider kommt dieses Thema im Koalitionsvertrag von CDU/CSU und SPD überhaupt nicht vor.

Diese politische Selbstzufriedenheit kann Deutschland teuer zu stehen kommen. Die Steuerreform in den USA hat den internationalen Steuerwettbewerb neu entfacht. Viele europäische Nachbarländer haben bereits mit Steuersenkungen reagiert. Sogar die traditionellen Hochsteuerländer Belgien und Frankreich streben eine Steuerbelastung an, die deutlich unter dem deutschen Niveau liegt. Wenn die große Koalition auf diesen internationalen Trend nicht reagiert, droht Deutschland den Anschluss zu verlieren. Die Zeiten wachsender Haushaltsspielräume könnten dann abrupt zu Ende gehen, was nicht zuletzt die Finanzierbarkeit der sozialen Sicherungssysteme in Frage stellen würde.

Die Politik sollte daher mehr in die Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands investieren. Seit der letzten größeren Unternehmenssteuerreform im Jahr 2008 sind nennenswerte Entlastungen ausgeblieben. In vielen Gemeinden ist durch Gewerbesteuererhöhungen die Belastung sogar gestiegen. Der 10-jährige steuerpolitische Stillstand im Inland und die aktuellen Steuersenkungen im Ausland setzen Deutschland immer stärker unter Druck. Statt noch mehr Zeit zu verlieren, muss die Politik endlich grundlegende Steuerreformen anpacken. Als erste Schritte sollten vor allem eine Reform des Einkommensteuertarifs, die vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags und eine Reduzierung der Gewerbesteuerbelastung erfolgen. Das würde die Bürger und die Unternehmen spürbar entlasten und dadurch die steuerlichen Standortfaktoren stärken. Angesichts der auch im internationalen

Vergleich sehr hohen Steuer- und Abgabenbelastung sollte dieses Reformpaket noch in dieser Legislaturperiode umgesetzt werden. Union und SPD haben im Koalitionsvertrag eine „neue Dynamik für Deutschland“ versprochen – es ist an der Zeit, diesem Anspruch auch in der Steuerpolitik gerecht zu werden.

Reiner Holznagel

Präsident des Bundes der Steuerzahler Deutschland e. V.

Inhaltsverzeichnis

1 Einleitung: Ohne Steuerreformen droht Deutschland den Anschluss zu verlieren	1
2 Grundzüge der Unternehmensbesteuerung in Deutschland	5
3 Reformvorschläge für eine wettbewerbsfähige Unternehmensbesteuerung	7
3.1 Einkommensteuertarif gründlich reformieren	7
3.2 Solidaritätszuschlag vollständig abschaffen	13
3.3 Körperschaftsteuertarif überprüfen	16
3.4 Gewerbesteuerbelastung reduzieren.....	17
3.5 Zinsen im Steuerrecht realitätsnah ausgestalten	25
3.6 Rechtsformabhängige Unterschiede bei der Besteuerung verringern	31
3.7 Abschreibungsregeln vereinfachen und zeitgemäß ausgestalten	35
3.8 Einschränkungen bei der Verlustverrechnung abbauen	38
3.9 Finanzierungsneutralität anstreben	41
3.10 Hinzurechnungsbesteuerung im Außensteuergesetz reformieren	44
3.11 Unternehmenssteuerrecht vereinfachen	46
3.12 Neue Unternehmenssteuern verhindern	49
4 Fazit und Handlungsempfehlungen	60
Anhang	65
Literaturverzeichnis	70

Verzeichnis der Tabellen und Abbildungen

Tabelle 1:	Wichtige Merkmale der Gewerbesteuer auf einen Blick.....	19
Tabelle 2:	Kostenbelastung durch die Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer	22
Tabelle 3:	Ermittlung der Gewerbesteuerschuld (vereinfachte Darstellung)	24
Tabelle 4:	Zinssätze für kurzfristig verfügbare Einlagen	27
Tabelle 5:	Zinssätze für Kredite im Geschäftsverkehr	28
Tabelle 6:	Beispielrechnung für die Thesaurierungs- begünstigung (§ 34a EStG).....	33
Tabelle 7:	Inanspruchnahme der Thesaurierungs- begünstigung	34
Tabelle 8:	Finanzierungsneutrale Besteuerung bei Zinsbereinigung des Eigenkapitals	43
Tabelle 9:	Beispielhafte Effekte der Hinzurechnungs- besteuerung im Außensteuergesetz	45
Tabelle 10:	Belastungswirkung der geplanten Digitalsteuer.....	58
Tabelle A1:	Effektive Gewerbesteuerbelastung bei Einzelunternehmen und Kapitalgesellschaften	67
Tabelle A2:	Abschätzung der effektiven Gewerbe- steuerbelastung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften	68

Abbildung 1:	Der Mittelstandsbauch im Einkommensteuertarif 2018	9
Abbildung 2:	Erhöhung der Einkommensteuerbelastung durch den Mittelstandsbauch (2018).....	10
Abbildung 3:	Steigende Zahl von Personen, die dem Spitzensteuersatz unterliegen.....	12
Abbildung 4:	Anstieg der Grenzsteuersätze bei geplantem Teilabbau des Solidaritätszuschlags	16
Abbildung 5:	Saldo aus der Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen	29
Abbildung A1:	Tarifliche Belastung des Gewinns von Kapitalgesellschaften 2017 (in Prozent).....	65
Abbildung A2:	Tarifliche Maximalbelastung des Gewinns auf Unternehmens- und Anteilseignerebene bei Vollausschüttung 2017	66
Abbildung A3:	Tarifliche Belastung von Unternehmensgewinnen in der EU und in Deutschland (Kapitalgesellschaften)	66

1 Einleitung: Ohne Steuerreformen droht Deutschland den Anschluss zu verlieren

Zehn Jahre nach der letzten großen Reform rückt die Unternehmensbesteuerung wieder zunehmend in den Fokus der Politik. Vor allem die aktuellen Entwicklungen im Ausland, wie etwa die Ende 2017 beschlossene Steuerreform in den USA, werfen die Frage auf, ob das deutsche Unternehmenssteuerrecht noch wettbewerbsfähig ist. Daten des Bundesfinanzministeriums zeigen, dass Unternehmen in Deutschland bereits im europäischen Vergleich überdurchschnittlich hoch belastet werden. So wird in Deutschland der Gewinn von Kapitalgesellschaften auf Unternehmensebene – bei einem Gewerbesteuer-Hebesatz von 400 Prozent – mit 29,8 Prozent belastet.¹ Die Steuerbelastung in Deutschland liegt damit mehr als ein Drittel über dem EU-Durchschnitt von 21,6 Prozent – nur in drei EU-Staaten fällt die Belastung noch höher aus (siehe *Abb. A1 im Anhang*). Wird die Gesamtbelastung von Kapitalgesellschaften auf Unternehmens- und Anteilseignerebene betrachtet, liegt die Steuerbelastung in Deutschland mit 48,3 Prozent ein Viertel über dem EU-Durchschnitt von 38,6 Prozent (siehe *Abb. A2*). Daher ist Deutschland der Gruppe der europäischen Hochsteuerländer zuzuordnen.

Hinzu kommt, dass die Entwicklung in Deutschland und im übrigen Europa in gegensätzliche Richtungen verläuft. In Deutschland haben die steigenden Gewerbesteuer-Hebesätze für einen schleichenden Anstieg der Steuerbelastung gesorgt. Dies ist besonders bei Gemeinden mit mehr als 50.000 Einwohnern sichtbar, in denen ein Großteil des Gewerbesteueraufkommens generiert wird. In diesen Gemeinden hat sich die Belastung durch Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer von 30,9 Prozent (2009) auf 31,6 Prozent (2017) erhöht. Hingegen ist in diesem Zeitraum die

1 Es handelt sich dabei um die nominale bzw. tarifliche Steuerbelastung.

Belastung im EU-Durchschnitt von 23,5 Prozent auf 21,8 Prozent gesunken (siehe *Abb. A3*, EU-Durchschnitt ohne Kroatien).

In der deutschen Steuergesetzgebung hat zuletzt die Entlastung von Unternehmen keine Rolle gespielt. Stattdessen hat sich die Politik fast ausschließlich auf die Bekämpfung von Steuergestaltung und Steuervermeidung konzentriert.² Dazu hat die Erwartung beigetragen, dass sich durch eine verstärkte Kooperation der OECD-Staaten – vor allem im Rahmen des BEPS-Projekts³ – der internationale Steuerwettbewerb abschwächen wird. Spätestens mit der Steuerreform in den USA ist offenkundig, dass dies Wunschdenken ist. Denn der verschärfte Wettbewerbsdruck verändert auch in Europa die steuerpolitische Landschaft. So planen mit Belgien und Frankreich zwei bisherige Hochsteuerländer weitgehende Steuersenkungen für Unternehmen.⁴ Italien hatte bereits im Jahr 2017 die Belastung von Kapitalgesellschaften auf rund 28 Prozent und damit unter das deutsche Niveau reduziert. Auch Großbritannien hat im Zuge des EU-Austritts weitere Steuersatzsenkungen angekündigt.⁵ Falls die Politik auf diese Entwicklung nicht reagiert, wird Deutschland unter den großen Industriestaaten künftig eine der höchsten Steuerbelastungen für Unternehmen aufweisen.

2 Beispiele sind hierfür die Einschränkung der strafbefreienden Selbstanzeige, der Schutz vor Manipulationen an elektronischen Registrierkassen, das Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz (Panama Papers), die Lizenzschränke und weitere Maßnahmen zur Umsetzung des BEPS-Prozesses in das nationale Steuerrecht.

3 BEPS steht für „Base Erosion and Profit Shifting“. Die OECD hat im Rahmen des BEPS-Projekts u. a. einen Aktionsplan erarbeitet, der 15 Maßnahmen zur Bekämpfung von grenzüberschreitender Gewinnverlagerung und Steuerminimierung enthält.

4 In Frankreich soll die Steuerbelastung für Unternehmen schrittweise auf 25 Prozent (2022) sinken. Belgien plant bis 2020 den allgemeinen Körperschaftsteuersatz auf 25 Prozent abzusenken. Für kleine und mittlere Unternehmen wird der ermäßigte Steuersatz auf 20 Prozent reduziert (für Einkünfte bis 100.000 Euro mit Wirkung ab dem Steuerjahr 2018). Vgl. *De Ridder* (2018).

5 Des Weiteren hat das schwedische Parlament beschlossen, den derzeitigen Körperschaftsteuersatz von 22 Prozent bis zum Jahr 2021 sukzessive auf 20,6 Prozent abzusenken. In einem ersten Schritt wird der Steuersatz zum 01.01.2019 auf 21,4 Prozent reduziert.

Vor diesem Hintergrund ist es bezeichnend, dass inzwischen von einer *post-BEPS-Ära*⁶ die Rede ist, in der die Nationalstaaten wieder zunehmend darauf achten, ihre steuerlichen Standortbedingungen zu verbessern. Diesem Trend wird sich auch Deutschland nicht dauerhaft entziehen können. Bereits bei der letzten Unternehmenssteuerreform hat sich gezeigt, dass der internationale Steuerwettbewerb den deutschen Gesetzgeber – wenn auch vergleichsweise spät – zum Handeln zwingt.⁷ Auch wenn die Unternehmensbesteuerung im Bundestagswahlkampf kaum eine Rolle spielte und im Koalitionsvertrag von Union und SPD weitgehend ausgeklammert wurde, hat die Politik doch erkannt, dass der Druck auf Deutschland zunimmt.⁸

Nachdem sich in den letzten 10 Jahren die steuerlichen Standortbedingungen in Deutschland nicht verbessert, sondern tendenziell durch die steigenden Gewerbesteuer-Hebesätze sogar verschlechtert haben, ist der Reformbedarf in der Unternehmensbesteuerung nicht mehr zu übersehen. Zugleich ist festzustellen, dass das finanzpolitische Umfeld für durchgreifende Steuerreformen in dieser Legislaturperiode ausgesprochen günstig ist. So steigen die gesamtstaatlichen Steuereinnahmen von 734 Milliarden Euro (2017) auf voraussichtlich 873 Milliarden Euro (2021) an. Es ist also damit zu rechnen, dass das jährliche Steueraufkommen für Bund, Länder und Kommunen um 139 Milliarden Euro zunehmen wird. Spürbare Entlastungen für Bürger und Unterneh-

6 Vgl. *IDW* (2017), S. 4.

7 Die Notwendigkeit der Unternehmenssteuerreform 2008 wurde im Gesetzentwurf wie folgt begründet: „Deutschland muss auch in Zukunft im internationalen Steuerwettbewerb bestehen können.“ Vgl. *Fraktionen der CDU/CSU und SPD* (2007), S. 29.

8 Der ehemalige Bundesfinanzminister *Schäuble* hat bereits im Jahr 2017 mehrfach betont, dass Deutschland eine Reform der Unternehmenssteuern braucht, um wettbewerbsfähig zu bleiben. Nach dem Inkrafttreten der US-Steuerreform werden vor allem in der Union, aber zum Teil auch in der SPD Forderungen laut, dass die Politik auf die aktuellen Entwicklungen reagieren muss. Im Bundesrat haben jüngst Bayern und Nordrhein-Westfalen eine Reform der Unternehmensbesteuerung und steuerliche Entlastungen für die Wirtschaft gefordert. Vgl. Bundesrats-Drucksachen 310/18 und 325/18 sowie *Schäfer* (2018a).

men sind daher möglich, ohne die Einhaltung der Schuldenbremse zu gefährden.

In der Vergangenheit sind durchgreifende Steuerreformen häufig im Bundesrat gescheitert. Doch die Bundesländer profitieren nicht nur von den hohen Steuermehreinnahmen, sondern erhalten ab 2020 auch zusätzliche Bundesmittel von 9,7 Milliarden Euro pro Jahr aus dem Länderfinanzausgleich.⁹ Eine erneute Reformblockade durch die Länder wäre daher nicht zu rechtfertigen. Zudem sollten Bund und Länder auch aus fiskalischer Sicht daran interessiert sein, die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft mittel- und langfristig sicherzustellen. Denn wenn Deutschland im Standortwettbewerb den Anschluss verliert, werden Unternehmen in den nächsten Jahren zunehmend in anderen Staaten investieren und dort Arbeitsplätze schaffen. Das hätte zur Folge, dass Zuwächse an Wertschöpfung und Steuereinnahmen weniger in Deutschland, sondern verstärkt im Ausland generiert werden. Ohne eine Stärkung der steuerlichen Standortfaktoren wird die Politik daher das Ziel verfehlen, dauerhaft Steuersubstrat in Deutschland zu halten.

⁹ Vgl. *DSi* (2016).

2 Grundzüge der Unternehmensbesteuerung in Deutschland¹⁰

Die Unternehmensbesteuerung in Deutschland ist abhängig von der Rechtsform. Bei Kapitalgesellschaften wird der Gewinn mit Gewerbesteuer sowie der 15-prozentigen Körperschaftsteuer plus Solidaritätszuschlag belastet. Dadurch ergibt sich bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 Prozent auf Unternehmensebene eine Steuerbelastung von rund 30 Prozent.¹¹ Sofern es sich um einbehaltene Gewinne handelt, ist damit die Besteuerung abgeschlossen. Ausgeschüttete Gewinne unterliegen hingegen bei den Anteilseignern noch der Abgeltungsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag, sodass die Gesamtbelastung auf etwa 48,3 Prozent steigt.¹²

Personenunternehmen werden regelmäßig mit Gewerbesteuer sowie Einkommensteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag belastet. Um eine übermäßige Belastung zu vermeiden, wird die Gewerbesteuer bis zu einem Hebesatz von 380 Prozent vollständig auf die Einkommensteuer angerechnet. Abhängig vom persönlichen Steuersatz der Anteilseigner und der Anrechenbarkeit der Gewerbesteuer beträgt die Gesamtbelastung des Gewinns bis zu 47,5 Prozent.¹³ Da einbehaltene Gewinne bei Kapitalgesellschaften mit rund 30 Prozent und damit deutlich niedriger belastet werden, wird Personenunternehmen die Möglichkeit einer begünstigten Thesaurierung eingeräumt. Dadurch wird die Belastung auf rund 30 Prozent reduziert, sofern die Steuer auf den einbehaltenen

10 Vgl. *Scherf* (2018), S. 358.

11 Bei einem höheren Gewerbesteuersatz steigt die Gesamtbelastung entsprechend an. Bspw. liegt der Gewerbesteuersatz in Oberhausen bei 550 Prozent, sodass die Gewinne einer dort ansässigen Kapitalgesellschaft auf Unternehmensebene mit rund 35 Prozent belastet werden.

12 Dieses Besteuerungsverfahren wird bei einer im Privatvermögen gehaltenen Beteiligung angewendet. Bei einer im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligung kommt hingegen das Teileinkünfteverfahren zur Anwendung.

13 Diese Belastung wird jedoch überschritten, wenn die gezahlte Gewerbesteuer nicht vollständig auf die Einkommensteuer angerechnet werden kann.

Gewinn aus dem Privatvermögen bezahlt wird. Erfolgt die Steuerzahlung aus betrieblichen Mitteln, steigt jedoch die Belastung nicht entnommener Gewinne auf rund 36 Prozent an. Eine rechtsformneutrale Besteuerung ist daher im Regelfall nicht gewährleistet.

3 Reformvorschläge für eine wettbewerbsfähige Unternehmensbesteuerung

3.1 Einkommensteuertarif gründlich reformieren

In Deutschland gibt es mehr als 3,2 Millionen Unternehmen, die für Arbeitsplätze, Wohlstand und Wirtschaftswachstum sorgen. Rund 80 Prozent der Unternehmen sind Einzelunternehmer oder Personengesellschaften, die dem Einkommensteuergesetz unterliegen. Diese Unternehmen werden, wie Arbeitnehmer, Rentner oder Beamte, nach dem progressiven Einkommensteuertarif besteuert. Daher sind auch Einzelunternehmen und Personengesellschaften vom Reformstau betroffen, der über Jahre hinweg in der Einkommensteuer entstanden ist.

Die letzte grundlegende Reform des Einkommensteuertarifs mit nennenswerten Entlastungen datiert aus dem Jahr 2005. Seitdem gab es nur in unregelmäßigen Abständen kleinere Tarifkorrekturen, die nicht einmal die ungerechtfertigten Steuermehreinnahmen aus der kalten Progression an die Bürger zurückgegeben haben.¹⁴ Trotz des großen Reformbedarfs ist auch im aktuellen Koalitionsvertrag von Union und SPD nicht vorgesehen, den Einkommensteuertarif gründlich zu überarbeiten. Dieser steuerpolitische Stillstand hat zur Folge, dass sich die Strukturprobleme des Einkommensteuertarifs zunehmend verfestigen und verschärfen. Zu nennen sind hier vor allem der Mittelstandsbauch und der zu früh greifende Spitzensteuersatz von 42 Prozent.

Strukturproblem Mittelstandsbauch¹⁵

Der Mittelstandsbauch sorgt direkt nach dem Beginn der Besteuerung für einen steilen Anstieg der Grenzsteuersätze. So nimmt

14 Im Zeitraum von 2011 bis 2018 beträgt die ungerechtfertigte Zusatzbelastung durch die kalte Progression schätzungsweise 48,5 Milliarden Euro. Vgl. *DSi* (2018a).

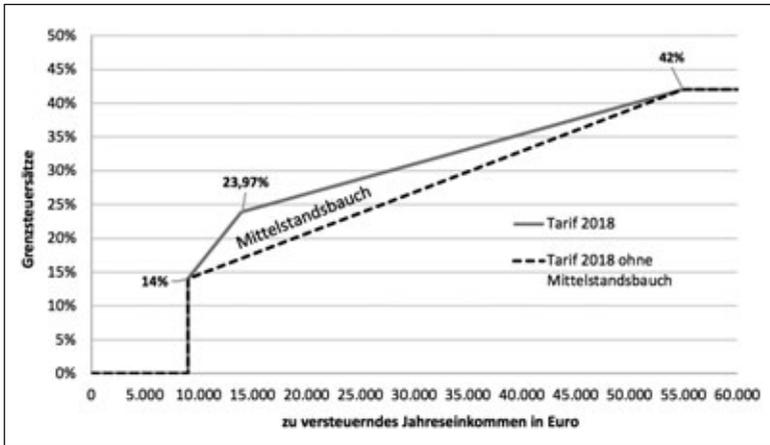
15 Vgl. *DSi* (2017a).

im unteren Einkommensbereich die Belastung mehr als 4-mal schneller zu als jenseits der Knickstelle (siehe *Abbildung 1*). Dabei steigen die Grenzsteuersätze im schmalen Einkommensbereich zwischen 9.001 Euro und 13.997 Euro von 14 auf rund 24 Prozent an. Das bedeutet, dass in der ersten Progressionszone sich bereits bei einem Einkommenszuwachs von 500 Euro die steuerliche Grenzbelastung um einen Prozentpunkt erhöht. In der zweiten Progressionszone erfolgt ein solcher Belastungsanstieg erst bei einem Einkommenszuwachs von rund 2.200 Euro.

Die Auswirkungen des Mittelstandsbauchs für die Steuerzahler werden deutlich, wenn man einen Tarif ohne Knick als Vergleichsmaßstab heranzieht. Ein solcher Reformtarif hat nur eine Progressionszone, in der die Grenzsteuersätze gleichmäßig vom Eingangssteuersatz von 14 Prozent bei 9.001 Euro bis zum Spitzensteuersatz von 42 Prozent bei 54.950 Euro ansteigen. Eingangs- und Spitzensteuersatz bleiben somit unverändert, aber die Grenzsteuersätze dazwischen sind im Reformtarif durchgängig geringer als im geltenden Tarif. Als Mittelstandsbauch werden daher die Mehrbelastungen bezeichnet, die sich zwischen dem geltenden Einkommensteuertarif und einem Reformtarif ohne Knick ergeben (siehe *Abbildung 1*).¹⁶

16 Vgl. *DSi* (2017a).

**Abbildung 1: Der Mittelstandsbauch im Einkommensteuertarif 2018
(Tarifverlauf bis 60.000 zVE*)**

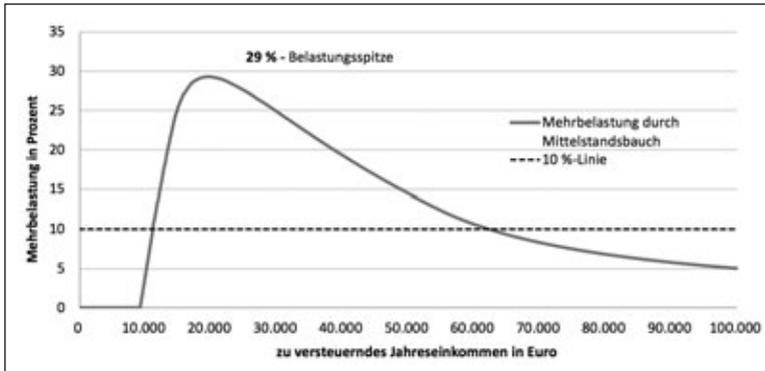


Quelle: Eigene Darstellung. * zu versteuerndes Einkommen.

Die Bezieher von kleinen und mittleren Einkommen werden durch den Mittelstandsbauch überproportional belastet (siehe *Abbildung 2*). Mit rund 29 Prozent fällt die zusätzliche Belastung – gegenüber einem durchgehend linear-progressiven Tarif – bei Einkommen von etwa 20.000 Euro am höchsten aus, nimmt dann schrittweise ab und fällt erst ab einem Einkommen von über 60.000 Euro unter die 10-Prozent-Marke. Wählt man eine Zusatzbelastung von mehr als 10 Prozent als Abgrenzungskriterium, sind rund 24,3 Millionen Steuerpflichtige bzw. 63 Prozent aller Steuerpflichtigen besonders stark vom Mittelstandsbauch betroffen. Auch im unternehmerischen Bereich fällt die Betroffenheit ähnlich hoch aus. So erhöht der Mittelstandsbauch bei rund der Hälfte aller Selbstständigen die Einkommensteuerbelastung um mehr als 10 Prozent.¹⁷

¹⁷ Abschätzung anhand der Einkommensteuerstatistik 2013.

Abbildung 2: Erhöhung der Einkommensteuerbelastung durch den Mittelstandsbauch (2018)



Quelle: Eigene Darstellung. Einkommensteuertarif 2018, Einzelveranlagung.

In den letzten Jahren hat sich das Problem des Mittelstandsbauchs zunehmend verschärft. So hat der Mittelstandsbauch im Jahr 2010 die Steuerzahler bei Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag um insgesamt 25 Milliarden Euro zusätzlich belastet.¹⁸ Diese Belastung ist seitdem deutlich gestiegen und erreicht im Jahr 2018 ein Gesamtvolumen von rund 37 Milliarden Euro. Ohne durchgreifende Tarifkorrekturen werden die Belastungen – auch für Einzelunternehmen und Personengesellschaften – künftig weiter zunehmen.

Strukturproblem Spitzensteuersatz¹⁹

Der Spitzensteuersatz von 42 Prozent greift ab einem zu versteuernden Jahreseinkommen von 54.950 Euro (siehe *Abbildung 1*). Somit sind auf jeden Euro, der ab dieser Einkommensgrenze zusätzlich erwirtschaftet wird, 42 Cent Einkommensteuer zu

¹⁸ Wiederum im Vergleich zu einem durchgehend linear-progressiven Einkommensteuertarif (ohne Knickstelle).

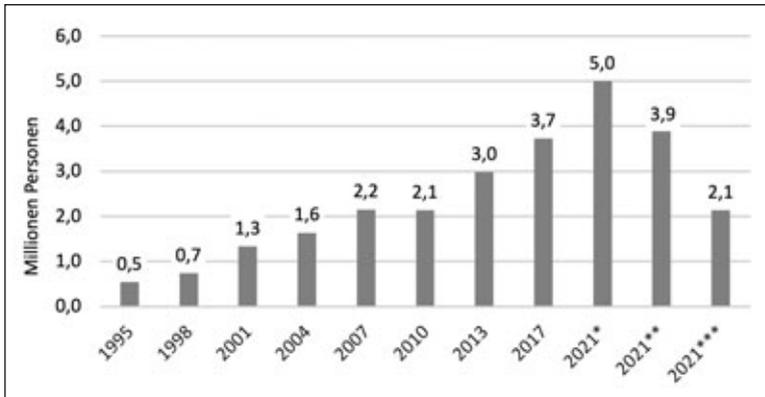
¹⁹ Vgl. *DSi* (2017b).

zahlen.²⁰ Der Belastungsidee nach sollte der *Spitzensteuersatz* nur solche (Spitzen-)Einkommen treffen, die deutlich über dem Durchschnittsverdienst liegen. Da der Einkommensteuertarif über Jahrzehnte hinweg nur unzureichend an die Einkommensentwicklung angepasst wurde, wird er dieser Anforderung jedoch seit langem nicht mehr gerecht. Inzwischen ist der Spitzensteuersatz bereits beim 1,3-fachen des Durchschnittseinkommens eines Vollzeitwerbstätigen zu zahlen. Im Jahr 1958 war das beim circa 20-fachen des Durchschnittseinkommens der Fall. Somit trifft der Spitzensteuersatz inzwischen nicht nur Spitzenverdiener, sondern bereits gut ausgebildete Angestellte und Facharbeiter, aber auch Selbstständige, Einzelunternehmer und Personengesellschafter, deren Einkommen nur leicht über dem Durchschnitt liegen.

Das führt dazu, dass immer mehr Steuerzahler mit dem Spitzensteuersatz belastet werden. So hat sich die Anzahl der Personen, die den Spitzensteuersatz zahlen müssen, von 0,5 Millionen (1995) auf 3,7 Millionen Personen (2017) mehr als versiebenfacht. Der Spitzensteuersatz trifft damit nicht mehr nur eine kleine Gruppe von Topverdienern. Ohne weitere Tarifkorrekturen werden im Jahr 2021 voraussichtlich 5 Millionen Personen den Spitzensteuersatz zahlen. Auch bei einer geringfügigen Anhebung der Einkommensgrenze von derzeit rund 55.000 Euro auf 60.000 Euro stiege die Anzahl der Spitzensteuersatz-Zahler weiter auf 3,9 Millionen Personen. Erst eine Erhöhung der Einkommensgrenze auf 80.000 Euro würde eine deutliche Trendumkehr bewirken und die Anzahl der Spitzensteuersatz-Zahler auf 2,1 Millionen Personen zurückführen (siehe *Abbildung 3*).

²⁰ Einschließlich Solidaritätszuschlag sind von jedem zusätzlichen Euro 44,3 Cent abzuführen.

Abbildung 3: Steigende Zahl von Personen, die dem Spitzensteuersatz unterliegen



Quelle: Eigene Darstellung und Berechnungen. *Einkommengrenze für Spitzensteuersatz: 54.950 Euro (Tarif 2018). **Einkommengrenze von 60.000 Euro. ***Einkommengrenze von 80.000 Euro (DSi-Vorschlag). Daten 1995-2017: BMF (2001), (2013), (2017a) und (2017b), Statistisches Bundesamt (2005), (2006) und (2017b). Daten 2021: Eigene Schätzung anhand der fortgeschriebenen Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2013.

Der im geltenden Tarif zu früh greifende Spitzensteuersatz schwächt erheblich die Leistungsanreize. Dass bereits die Bezieher mittlerer Einkommen in die Nähe des Spitzensteuersatzes geraten oder diesen sogar zahlen müssen, wird als ungerecht empfunden und wirkt sich insbesondere bei Unternehmern und Selbstständigen negativ auf die Risiko- und Leistungsbereitschaft aus. Dadurch sinkt ihre Motivation, durch Ausweitung der Arbeitszeit, zusätzliche Investitionen oder Neueinstellungen den (zukünftigen) Gewinn zu steigern. Insofern beeinträchtigt der viel zu früh greifende Spitzensteuersatz auch das Wirtschaftswachstum und die Beschäftigungsentwicklung.

Handlungsempfehlungen

Um die beschriebenen Strukturprobleme und Gerechtigkeitsdefizite des derzeitigen Einkommensteuertarifs schrittweise zu beseitigen, sollte zunächst der Mittelstandsbauch abgeflacht und der

Spitzensteuersatz erst ab einem zu versteuernden Einkommen von 80.000 Euro greifen.²¹ Mit einer solchen grundlegenden Reform des Einkommensteuertarifs käme es zu Entlastungen von insgesamt rund 40 Milliarden Euro pro Jahr. Dies wäre ein wichtiger Beitrag, um vor allem die hohe Belastung im unteren und mittleren Einkommensbereich zu reduzieren und die Leistungsanreize – gerade von Einzelunternehmern und Personengesellschaften – spürbar zu stärken. Um einen erneuten Belastungsanstieg zu verhindern, sollten zukünftig die Tarifeckwerte regelmäßig an die Einkommensentwicklung angepasst werden.

3.2 Solidaritätszuschlag vollständig abschaffen²²

Der Solidaritätszuschlag ist ein Zuschlag von 5,5 Prozent auf die Einkommen-, Abgeltung- und Körperschaftsteuerschuld, der seit 1995 ohne Unterbrechung erhoben wird. Die Politik rechtfertigte die Einführung des Solidaritätszuschlags mit den Kosten der deutschen Einheit und bezeichnete ihn entsprechend als einen „Zuschlag auf Zeit“²³. Spätestens im Jahr 2019 fällt die Existenzberechtigung des Solidaritätszuschlags weg, da dann der Solidaripakt II und damit die Aufbauhilfen für die neuen Bundesländer auslaufen. Daher ist es eine Frage der politischen Glaubwürdigkeit, den Solidaritätszuschlag spätestens im Jahr 2020 vollständig abzuschaffen.

Der Wegfall des Solidaritätszuschlags ist auch aus verfassungsrechtlicher Sicht geboten. Der Solidaritätszuschlag ist eine Ergänzungsabgabe und darf nur kurzfristig erhoben werden, um vorübergehende Bedarfsspitzen im Bundeshaushalt abzudecken. Eine Ergänzungsabgabe ist daher nur als *ultima ratio* in außergewöhnlichen Haushaltssituationen einzusetzen. Eine solche fis-

21 Für Details des DSI-Tarifvorschlags siehe *DSi* (2017c).

22 Vgl. *DSi* (2017d).

23 Vgl. Bundestags-Drucksache 13/890 vom 24.03.1995, S. 3.

kalische Notlage ist angesichts hoher Haushaltsüberschüsse des Bundes seit dem Jahr 2014 nicht ansatzweise zu erkennen.

Darüber hinaus wäre die Abschaffung des Solidaritätszuschlags ein Beitrag, um die steuerlichen Standortbedingungen in Deutschland zu verbessern. Denn der Solidaritätszuschlag verschärft nicht nur die Steuerbelastung der Bürger, sondern auch die der Unternehmen. Für Einzelunternehmen und Personengesellschafter steigt die Einkommensteuerbelastung durch den Solidaritätszuschlag von maximal 45 Prozent auf bis zu 47,5 Prozent.²⁴ Bei Kapitalgesellschaften hebt der Solidaritätszuschlag die 15-prozentige Körperschaftsteuer auf eine effektive Belastung von 15,8 Prozent an.²⁵ Von einem Wegfall des Solidaritätszuschlags würden somit Einzelunternehmen und Personengesellschafter – aufgrund der sofort fälligen Einkommensteuer – stärker profitieren als Kapitalgesellschaften. Da es sich bei rund 80 Prozent der Unternehmen um Einzelunternehmen oder Personengesellschaften handelt, würde dies zu einer breiten Entlastung des Mittelstands führen.

Die Pläne von CDU/CSU und SPD werden hingegen Unternehmen kaum entlasten. Im Koalitionsvertrag ist vorgesehen, erst im Jahr 2021 den Solidaritätszuschlag teilweise abzubauen. Durch eine Anhebung der Freigrenze soll der Solidaritätszuschlag oberhalb eines zu versteuernden Jahreseinkommens von rund 61.000 Euro weiter erhoben werden. Dabei kommt es in der Gleitzone, wo der Zuschlagssatz schrittweise auf 5,5 Prozent angehoben wird, zu leistungsfeindlichen Grenzbelastungen von mehr als 50 Pro-

24 Bei Gewerbesteuer-Hebesätzen von mehr als 400 Prozent kann die effektive Belastung noch höher ausfallen.

25 Zusammen mit der auf Unternehmensebene fälligen Gewerbesteuer und der zusätzlichen Belastung der Anteilseigner mit Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag steigt die Gesamtbelastung von Kapitalgesellschaften auf rund 48 Prozent an.

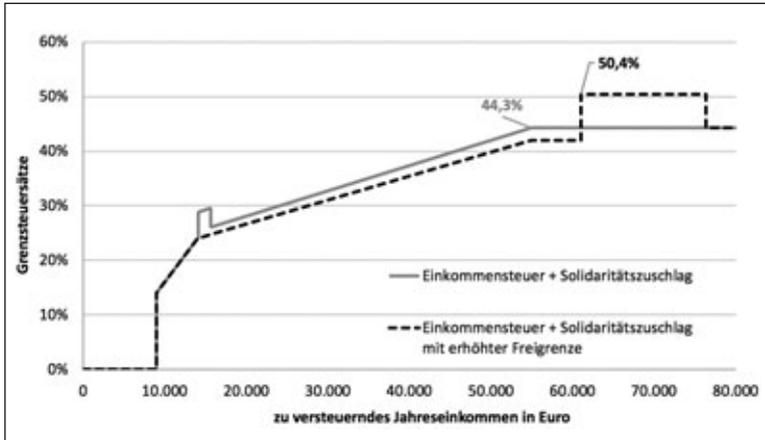
zent (siehe *Abbildung 4*)²⁶. Ab einem Einkommen von rund 76.000 Euro wird dann für alle Einkommensteuerzahler – und somit auch für Personengesellschaften und Einzelunternehmen – der volle Solidaritätszuschlag fällig. Verschärfend kommt hinzu, dass die derzeitige Freigrenze nicht für Körperschaften gilt. Daher ist zu erwarten, dass GmbHs und Aktiengesellschaften durch den geplanten Soli-Teilabbau gar nicht entlastet werden.²⁷ Um die Standortbedingungen für alle Unternehmen zu verbessern, ist daher die vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags nötig. Dies würde die Unternehmen im Jahr 2020 in einer Größenordnung von rund 5 bis 6 Milliarden Euro entlasten.²⁸

26 Um nach dem Überschreiten der Soli-Freigrenze einen extremen Belastungsanstieg zu vermeiden, existiert eine Gleitzone (§ 4 Satz 2 SolzG). In dieser beträgt der Solidaritätszuschlag maximal 20 Prozent der Differenz zwischen der Bemessungsgrundlage (also der festgesetzten Einkommensteuer) und der Freigrenze. Der Grenzsteuersatz der Einkommensteuer erhöht sich daher in der Gleitzone um das 1,2-fache. Wird diese Regelung beibehalten, erhöht sich somit der effektive Grenzsteuersatz in der Gleitzone auf mehr als 50 Prozent (Grenzsteuersatz von 42 Prozent in der Einkommensteuer $\times 1,2 = 50,4$ Prozent).

27 Die Pläne von Union und SPD sind daher auch verfassungsrechtlich bedenklich. So dürfte es nicht mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz vereinbar sein, dass nur ein relativ kleiner Teil der Steuerpflichtigen den Solidaritätszuschlag weiterzahlen soll. Auch im unternehmerischen Bereich ist es nicht zu rechtfertigen, dass eine GmbH weiterhin den Solidaritätszuschlag zahlen muss, während bei Anteilseignern einer Personengesellschaft – soweit die Gewinne unter der Freigrenze liegen – der Solidaritätszuschlag nicht mehr erhoben wird.

28 Vgl. *BDI/VCI* (2017), S. 9 und Bundestags-Drucksache 18/7510, S. 52.

Abbildung 4: Anstieg der Grenzsteuersätze bei geplantem Teilabbau des Solidaritätszuschlags*



Quelle: DSI (Tarif 2018, Einzelveranlagung, kinderlos). * Erhöhung der Soli-Freigrenze auf 16.998 Euro.

3.3 Körperschaftsteuertarif überprüfen

Der Körperschaftsteuersatz beträgt derzeit 15 Prozent zuzüglich 5,5 Prozent Solidaritätszuschlag.²⁹ Körperschaftsteuerpflichtig sind insbesondere Kapitalgesellschaften, wie Aktiengesellschaften (AG) und Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH). Das Aufkommen der Körperschaftsteuer von rund 29 Milliarden Euro (2017) fließt jeweils zur Hälfte dem Bund und den Ländern zu.

Auf Unternehmensebene werden Kapitalgesellschaften mit Gewerbe- und Körperschaftsteuer belastet. Steuersystematisch weist die Körperschaftsteuer nicht derart gravierende Mängel wie die Gewerbesteuer auf.³⁰ Um Kapitalgesellschaften zu entlasten, sollte daher die Gewerbesteuer abgebaut oder zumindest refor-

²⁹ Die effektive Belastung beträgt daher 15,825 Prozent.

³⁰ Während beispielsweise bei der Gewerbesteuer eine Reihe von Betriebsausgaben dem einkommen- und körperschaftsteuerlichen Gewinn teilweise hinzugerechnet werden, kennt die Körperschaftsteuer eine solche generelle Kostenbesteuerung nicht.

miert werden.³¹ Da die Gewerbesteuer ein Fremdkörper im internationalen Steuerrecht darstellt, wäre damit auch ein Hemmnis beseitigt, das der politisch gewünschten Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung auf europäischer Ebene im Weg steht.

Der Körperschaftsteuersatz ist in der Vergangenheit wiederholt reduziert worden. So ist der Körperschaftsteuersatz im Jahr 2001 zunächst von 40 auf 25 Prozent und im Jahr 2008 auf das aktuelle Niveau von 15 Prozent abgesenkt worden.³² Eine weitere Absenkung dürfte politisch schwierig umzusetzen sein, zumal die Zustimmung des Bundesrates erforderlich wäre. Sollte allerdings die überfällige Reform der Gewerbesteuer nicht zustande kommen, wäre eine Reduzierung des Körperschaftsteuersatzes auf 10 Prozent zu erwägen.³³ Dadurch würde die Belastung von Kapitalgesellschaften (einschließlich Gewerbesteuer) auf rund 25 Prozent sinken. Dieses Niveau streben auch andere europäische Hochsteuerländer wie Frankreich oder Belgien mittelfristig an.

3.4 Gewerbesteuerbelastung reduzieren³⁴

Die Gewerbesteuer ist eine Real- bzw. Objektsteuer, die gewerbliche Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes belastet.³⁵ Das Aufkommen steht den Gemeinden zu, die auch den Gewerbesteuerhebesatz festlegen können. Ein Teil des Aufkom-

31 Siehe Ausführungen zur Gewerbesteuer unter 3.4.

32 In diesem Zuge ist allerdings auch die Anrechnung der Körperschaftsteuer auf Anteilseignerebene modifiziert worden. Vor 2001 wurde die Körperschaftsteuer vollständig auf die Einkommensteuer angerechnet. Derzeit wird auf Anteilseignerebene entweder das Teileinkünfteverfahren angewendet (bei Beteiligungen im Betriebsvermögen) oder die Dividenden werden mit Abgeltungsteuer belastet (bei Beteiligungen im Privatvermögen). Vgl. *Hey* (2015), S. 674.

33 Eine Senkung des Körperschaftsteuersatzes wird auch von Finanzpolitikern der CDU zur Diskussion gestellt (vgl. *Schäfer* 2018b). Die CSU-Landesgruppe hat im Januar 2018 sogar beschlossen, eine Absenkung des Körperschaftsteuersatzes prüfen zu wollen (vgl. *CSU* 2018).

34 Vgl. *DSi* (2018b).

35 Nicht gewerbesteuerpflichtig sind land- und forstwirtschaftliche Betriebe sowie Freie Berufe und Selbstständige (im Sinne von § 18 des Einkommensteuergesetzes).

mens fließt über die Gewerbesteuerumlage an den Bund und die Länder. Die Gewerbesteuereinnahmen sind in den letzten Jahren deutlich gestiegen – von 35,7 Milliarden Euro (2010) auf 52,9 Milliarden Euro (2017). Bis zum Jahr 2022 ist mit einem weiteren Zuwachs auf 62,5 Milliarden Euro zu rechnen (siehe *Tabelle 1*).³⁶

Bewertung der Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer ist eine überholte Steuer, die weder mit dem Äquivalenz- noch mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt werden kann. Zudem ist die Gewerbesteuer mit zahlreichen steuer- und wirtschaftspolitischen Mängeln behaftet.³⁷ Beispielsweise werden bei der Gewerbesteuer eine Reihe von Betriebsausgaben dem einkommen- und körperschaftsteuerlichen Gewinn teilweise hinzugerechnet. Durch diese Kostenbesteuerung wirkt die Gewerbesteuer potenziell krisenverschärfend, weil der steuerlich zugeschriebene Gewinn³⁸ höher ausfällt als der tatsächlich erzielte Gewinn und es daher zu einer Besteuerung von „Scheingewinnen“ kommen kann. Darüber hinaus stellt die Gewerbesteuer eine erhebliche Bürokratiebelastung für die Unternehmen dar. Allein durch die Pflicht, eine Gewerbesteuererklärung abzugeben, werden die Unternehmen laut Statistischem Bundesamt jährlich in Höhe von 1,9 Milliarden Euro belastet.³⁹

36 Siehe *Steuerschätzung Mai 2018*. Es handelt sich jeweils um die Bruttoeinnahmen, also ohne Abzug der Gewerbesteuer-Umlage.

37 Vgl. dazu ausführlich *DSi* (2013), S. 190 ff.

38 D. h. der Gewerbeertrag, der sich aus dem einkommen- und körperschaftsteuerlichen Gewinn abzüglich Kürzungen und zuzüglich Hinzurechnungen ergibt (siehe *Tabelle 3*).

39 Vgl. *WebSKM – Datenbank aller Informationspflichten*, unter: <https://www-skm.de-statis.de/webskm/online/>, abgerufen am 28.02.2018. Das Statistische Bundesamt listet in der Datenbank auf, welcher Erfüllungsaufwand den Bürgern und der Wirtschaft durch die Befolgung einer bundesrechtlichen Vorschrift entsteht. Die Pflicht zur Abgabe einer Gewerbesteuererklärung betrifft rund 2,97 Millionen Unternehmen und verursacht jährliche Kosten von insgesamt 1,86 Milliarden Euro.

Tabelle 1: Wichtige Merkmale der Gewerbesteuer auf einen Blick

Steuergegenstand	Gewerbebetrieb
Bemessungsgrundlage	Gewerbeertrag
Steuermesszahl	3,5 Prozent
Hebesatz	gemeindespezifisch (mind. 200 Prozent)
Steuerschuldner	Kapitalgesellschaft bzw. Anteilseigner (Personengesellschaft)
Steuerbefreiungen (Auswahl)	Freibetrag von 24.500 Euro für natürliche Personen und Personengesellschaften
Gesetzgebungskompetenz	Bund (Bemessungsgrundlage), Kommunen (Hebesatz)
Ertragshoheit	Gemeinden / Gewerbesteuer-Umlage: Bund und Länder
Aufkommen*	53,1 Milliarden Euro (2017)
Aufkommensentwicklung	Stark steigend (2010-2017: + 49 Prozent)
Anteil Gesamtsteueraufkommen	7,2 Prozent

Quelle: Eigene Darstellung. * Bruttoaufkommen (einschließlich Gewerbesteuer-Umlage).

Zudem ist die Belastungswirkung der Gewerbesteuer abhängig von der Rechtsform der steuerpflichtigen Unternehmen. So können Einzelunternehmen und Personengesellschaften die Gewerbesteuer bis zu einem Hebesatz von 380 Prozent pauschal auf die Einkommensteuer anrechnen. Unternehmen, die der Einkommensteuer unterliegen, werden daher – je nach Gewerbesteuerhebesatz der Sitzgemeinde – weitgehend von der Gewerbesteuer entlastet. Durch die Unternehmenssteuerreform 2008 hat sich die Gewerbesteuer daher grundsätzlich zu einer „Sondersteuer für Kapitalgesellschaften“ entwickelt (siehe *Tabellen A1 und A2* im Anhang).⁴⁰

In den letzten Jahren hat sich die Gewerbesteuerbelastung durch die steigenden Hebesätze verschärft. So haben sich die

⁴⁰ Vgl. Roser (2014), S. 9. Im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 ist die pauschale Anrechenbarkeit der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer von 180 Prozent auf 380 Prozent erhöht worden.

durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesätze in Städten mit über 50.000 Einwohnern von 432 Prozent (2008) auf 451 Prozent (2017) erhöht. Dadurch ist die durchschnittliche Belastung von Kapitalgesellschaften in diesen Städten von 30,9 Prozent auf 31,6 Prozent gestiegen. Darüber hinaus können Personengesellschaften die Gewerbesteuer häufig nicht mehr vollständig auf die Einkommensteuer anrechnen, sodass es zunehmend zu einer Doppelbesteuerung durch Gewerbe- und Einkommensteuer kommt.⁴¹

Aufgrund dieser Mängel besteht in der Finanzwissenschaft ein breiter Konsens, dass die Gewerbesteuer nicht mehr zeitgemäß ist und einen Fremdkörper im nationalen und internationalen Unternehmenssteuerrecht darstellt.⁴² Dies bestätigt die langjährige Forderung des DSI, dass die Gewerbesteuer abgeschafft und durch einen höheren Gemeindeanteil an den Gemeinschaftssteuern ersetzt werden sollte.⁴³ Der bisher letzte Versuch, die Gewerbesteuer zu reformieren, ist im Jahr 2010 am Widerstand der kommunalen Spitzenverbände gescheitert. Seitdem sind keine nennenswerten politischen Initiativen für eine Gewerbesteuerreform zu verzeichnen. Auch im Koalitionsvertrag von CDU, CSU und SPD ist nicht von einer Reform der Gewerbesteuer, sondern nur von der Sicherstellung der kommunalen Steuerquellen die Rede. Der Gewerbesteuerabbau ist zwar weiterhin wünschenswert, er-

41 Das liegt daran, dass die Gewerbesteuer zwar bis zu einem Hebesatz von 380 Prozent auf die Einkommensteuer anrechenbar ist, aber inzwischen die Gewerbesteuerhebesätze – vor allem in größeren Städten – häufig deutlich über diesem Wert liegen.

42 Jüngst ist diese Einschätzung noch einmal bekräftigt worden. So hat der Präsident des ifo Instituts, *Clemens Fuest*, die Politik aufgefordert, eine grundlegende Reform der Gewerbesteuer anzugehen. Auch die Kölner Steuerrechts-Expertin *Johanna Hey* bezeichnet die Reform der Gewerbesteuer als eine der längst überfälligen Struktur-reformen im deutschen Unternehmenssteuerrecht. Vgl. *ifo-Institut* (2017) und *Hey* (2017), S. 637.

43 Vgl. u. a. *KBI* (2002) und (2008) sowie *DSi* (2013), S. 204 ff. Das DSI-Reformmodell besteht im Kern aus drei Bausteinen: 1) Einführung eines begrenzten kommunalen Hebesatzrechts auf den Gemeindeanteil der Einkommensteuer; 2) Einführung eines ähnlichen Hebesatzrechts bei der Körperschaftsteuer sowie Anpassung des Körperschaftsteuersatzes; 3) Erhöhung des Gemeindeanteils an Umsatzsteuer.

scheint jedoch auf absehbare Zeit kaum durchsetzbar, da nicht zuletzt die Gemeinden nicht bereit sind, auf die Gewerbesteuer (-einnahmen) zu verzichten. Angesichts dieser Ausgangslage sollen jedoch Möglichkeiten aufgezeigt werden, wie die Unternehmen bei der Gewerbesteuer zumindest schnell entlastet werden können.⁴⁴

Reformoption 1: Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen abschaffen bzw. entschärfen

Zu den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen zählen eine Reihe von Betriebsausgaben, insbesondere die Ausgaben für Zinsen, Mieten, Pachten und Lizenzen.⁴⁵ Diese Ausgaben werden bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer grundsätzlich als Betriebsaufwand anerkannt und mindern daher den Gewinn. Bei der Ermittlung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage sind diese Ausgaben jedoch teilweise dem Gewinn hinzuzurechnen (siehe *Tabelle 2*).⁴⁶ Die Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer sind besonders problematisch, da sie eine vom Gewinn unabhängige *Kostenbesteuerung* bedeuten. Das kann dazu führen, dass selbst Unternehmen, die (in Krisenzeiten) vorübergehend keine Gewinne erzielen, dennoch Gewerbesteuer zahlen müssen.⁴⁷

44 Einen aktuellen Entlastungsvorschlag für Kapitalgesellschaften hat das Land Bayern in den Bundesrat eingebracht. Demnach soll die Unternehmenssteuerbelastung sinken, indem eine „teilweise Anrechnung der Gewerbesteuer auch bei der Körperschaftsteuer eingeführt wird.“ Vgl. Bundesrats-Drucksache 325/18 vom 04.07.2018.

45 Vgl. ausführlich *KBI* (2008).

46 Dabei wird ein Hinzurechnungs-Freibetrag von 100.000 Euro berücksichtigt.

47 Unter bestimmten Umständen – z. B. in hochpreisigen Innenstadtlagen, bei relativ niedrigen Gewinnmargen oder starker Fremdfinanzierung – kann es daher zu einer existenzgefährdenden Substanzbesteuerung kommen, die den Betrieben Liquidität und dringend benötigtes Eigenkapital entzieht.

Tabelle 2: Kostenbelastung durch die Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer

Annahmen: Hebesatz 400 %, Messzahl 3,5 %, Freibetrag überschritten	Betriebsausgaben	fiktiver Zinsanteil	Zinsanteil	hinzuzurechnen (25 %)	GewSt-Belastung
Zinsen, Renten, dauernde Lasten, Gewinnanteile stiller Gesellschafter	100,00 €	100 %	100,00 €	25,00 €	3,50 €
Entgelte für die Überlassung von Lizenzen und Konzessionen	100,00 €	25 %	25,00 €	6,25 €	0,88 €
Mieten, Pachten & Leasingraten für bewegliche Wirtschaftsgüter	100,00 €	20 %	20,00 €	5,00 €	0,70 €
Mieten, Pachten & Leasingraten für unbewegliche Wirtschaftsgüter	100,00 €	50 %	50,00 €	12,50 €	1,75 €

Quelle: EY (2017), S. 11. Hinweis: Als „fiktiver“ Zinsanteil wird der gesetzlich unterstellte Zinsanteil bezeichnet.

Steuersystematisch widersprechen die Hinzurechnungen diametral dem Nettoprinzip. Dieser elementare Grundsatz der Besteuerung verlangt, dass Betriebsausgaben zwingend den steuerlichen Gewinn mindern. Zudem werden die Gewinne, die z. B. durch Zinseinnahmen nach Abzug von Betriebsausgaben oder (pauschalierter) Werbungskosten erzielt werden, bereits beim Kapitalgeber erfasst und steuerlich belastet. Durch die Hinzurechnungen kommt es daher zu einer nicht zu rechtfertigenden Doppelbesteuerung. Die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen sollten daher gänzlich abgeschafft werden.⁴⁸ Falls dies politisch nicht durchsetzbar ist, sollten die Hinzurechnungen zumindest entschärft werden. Dies wäre durch eine Anhebung des Hinzurechnungsfreibetrags oder einer Absenkung der Hinzurechnungs-

⁴⁸ Vgl. bereits KBI (2008).

anteile möglich.⁴⁹ Erste politische Initiativen zur Entschärfung der Hinzurechnungen liegen bereits vor.⁵⁰

Reformoption 2: Absenkung der Gewerbesteuer-Messzahl

Die Gewerbesteuer wird in einem mehrstufigen Verfahren berechnet, das in *Tabelle 3* dargestellt ist. Da die Gemeinden den Hebesatz eigenständig festlegen können, entscheiden sie letztlich über die Höhe der Gewerbesteuer. Doch auch der Bundesgesetzgeber hat verschiedene Möglichkeiten, die Gewerbesteuerbelastung zu beeinflussen. Um die Belastung bei unveränderten Hebesätzen zu reduzieren, könnte bspw. die Steuermesszahl von derzeit 3,5 Prozent abgesenkt werden.⁵¹ Die daraus resultierenden Einnahmeausfälle der Gemeinden müssten allerdings zumindest teilweise kompensiert werden, da ansonsten die Gemeinden die Gewerbesteuerhebesätze anheben dürften. Eine solche finanzielle (Teil-)Kompensation könnte durch eine Erhöhung des Gemeindeanteils an der Umsatz- oder Einkommensteuer erfolgen. Alternativ wäre eine Abschaffung oder Absenkung der Gewerbesteuer-Umlage denkbar, die derzeit in die Haushalte von Bund und Ländern fließt und die kommunalen Nettoeinnahmen aus der Gewerbesteuer reduziert.

49 Der Hinzurechnungsfreibetrag beträgt derzeit 100.000 Euro/Jahr. Die Hinzurechnungsquote liegt bei 25 Prozent (siehe *Tabelle 2*). Im Übrigen ist der fiktive Zinsanteil bei den Hinzurechnungen in den Jahren 2007/2008 und damit in einer Phase mit einem relativ hohen Zinsniveau festgelegt worden. In dem anhaltenden Niedrigzinsumfeld ist daher auch aus diesem Grund eine Korrektur geboten.

50 Das Land Nordrhein-Westfalen fordert die Bundesregierung in einem aktuellen Bundesratsantrag auf, den Hinzurechnungsfreibetrag von derzeit 100.000 Euro auf 150.000 oder 200.000 Euro zu erhöhen. Vgl. *Bundesrat* (2018), S. 6.

51 Siehe § 11 GewStG. Die Gewerbesteuer-Messzahl wurde bereits im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 von maximal 5 Prozent auf 3,5 Prozent reduziert. Dieser Schritt wurde jedoch von Maßnahmen flankiert, die zu einer Erhöhung der Gewerbesteuerbelastung führten (z. B. Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe oder Ausweitung der Hinzurechnungstatbestände).

Tabelle 3: Ermittlung der Gewerbesteuerschuld (vereinfachte Darstellung)

Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG)
+ Hinzurechnungen (§ 8 GewStG)
(z. B. 25 % der Entgelte für Schulden)
– Kürzungen (§ 9 GewStG)
(z. B. 1,2 % des Einheitswerts von Betriebsgrundstücken)
= Gewerbeertrag
– Freibetrag*
= verbleibender Betrag
x Steuermesszahl von 3,5 %
= Steuermessbetrag nach dem Gewerbeertrag
x Hebesatz der Gemeinde (mind. 200 %)
= Gewerbesteuerschuld

*Quelle: Eigene Darstellung. * Für natürliche Personen und Personengesellschaften.*

Reformoption 3: Erhöhung des Freibetrags für natürliche Personen und Personengesellschaften

Bei der Festsetzung der Gewerbesteuer wird natürlichen Personen und Personengesellschaften ein Freibetrag gewährt. Dieser beträgt seit dem Jahr 2002 unverändert 24.500 Euro und ist durch die seitdem aufgelaufene Inflation erheblich entwertet worden. Um der zwischenzeitlichen Preisentwicklung Rechnung zu tragen, wäre daher eine Anpassung auf rund 30.600 Euro erforderlich.

Aus steuersystematischer Sicht ist der Reformbedarf noch größer. Denn der Freibetrag bei der Gewerbesteuer soll einen fiktiven Unternehmerlohn berücksichtigen, um so die natürlichen Personen und Personengesellschaften mit Kapitalgesellschaften gleichzustellen, die ihren Gewinn um die Geschäftsführergehälter mindern können. Der aktuelle Betrag von 24.500 Euro wird diesem Ansinnen jedoch nicht gerecht, da der Wert der Arbeitsleistung vieler Unternehmer deutlich darüber liegen dürfte. Der Freibetrag sollte daher auf einen Betrag erhöht werden, der den

Unternehmenslohn realitätsgerecht widerspiegelt.⁵² Ein höherer Freibetrag hätte auch den Vorteil, dass sich für viele Gewerbetreibende das Besteuerungsverfahren vereinfachen würde, weil z. B. keine Vorauszahlungen mehr anfallen.⁵³

Handlungsempfehlungen

Von den genannten Reformmaßnahmen ist die Abschaffung bzw. Entschärfung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen besonders zu empfehlen. Dies würde bei Kapital- und Personengesellschaften die ertragsunabhängige Besteuerung von bestimmten Betriebsausgaben beseitigen und damit den Anforderungen des Nettoprinzips entsprechen. Generell würden insbesondere Kapitalgesellschaften von Entlastungen bei der Gewerbesteuer profitieren. Daher sollte dieser Reformbaustein durch weitere Entlastungen – etwa durch Einkommensteuersenkungen – ergänzt werden, damit für alle Unternehmen verbesserte Standortbedingungen geschaffen werden.

3.5 Zinsen im Steuerrecht realitätsnah ausgestalten

Der Leitzins der Europäischen Zentralbank (EZB) ist in den letzten 10 Jahren von ursprünglich 4 Prozent stark gefallen und liegt seit März 2016 bei 0 Prozent. Der EZB-Rat geht weiterhin davon aus, dass die Leitzinsen für längere Zeit auf diesem Niveau bleiben werden.⁵⁴ Obwohl die anhaltende, extreme Niedrigzinsphase auch die Besteuerung von Unternehmen erheblich beeinflusst, werden diese grundlegenden Veränderungen im Steuerrecht

52 Dafür spricht auch, dass das Bewertungsgesetz auf eine andere Richtgröße beim Unternehmenslohn verweist. In § 202 Abs. 1 Nr. 2d BewG heißt es, dass „ein angemessener Unternehmerlohn“ zu berücksichtigen ist. Dabei wird die „Höhe des Unternehmerlohns [...] nach der Vergütung bestimmt, die eine nicht beteiligte Geschäftsführung erhalten würde“.

53 Vgl. *BdSt* (2016), S. 24 f. Gemäß § 19 GewStG wird eine Vorauszahlung nur festgesetzt, wenn die zu zahlende Gewerbesteuer mindestens 200 Euro pro Jahr beträgt.

54 Monatsbericht der Deutschen Bundesbank, Februar 2018, S. 22.

nicht berücksichtigt. Die steuerlichen Verzinsungsregeln sind längst nicht mehr realitätsgerecht und sollten daher reformiert werden.

Reformbedarf bei Steuernachzahlungen und Erstattungen⁵⁵

Die Verzinsung von Steuererstattungen und Steuernachforderungen erfolgt einheitlich in Höhe von 6 Prozent pro Jahr.⁵⁶ Die Höhe des Zinssatzes ist seit dem Jahr 1961 unverändert. Das Ziel der Regelung ist es, den Zins- und Liquiditätsvorteil abzuschöpfen, die dem Steuerzahler durch die spätere Steuerzahlung entsteht. Je niedriger der am Markt erzielbare Zins ist, desto weniger Rendite kann durch eine zwischenzeitliche Anlage der freien Finanzmittel erwirtschaftet werden. Bei einem Zins von Null ergibt sich durch eine spätere Steuerzahlung gar kein Vorteil. Unterstellt man eine kurzfristige Geldanlage⁵⁷, zeigt sich, dass die erzielbaren Zinsen in den letzten Jahren stark gesunken sind und selbst im 10-Jahres-Durchschnitt deutlich unter dem Steuerzinssatz von 6 Prozent liegen (siehe *Tabelle 4*).

55 Vgl. *BdSt* (2018a).

56 Siehe §§ 233 und 238 AO. Die ersten 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist, bleiben zinsfrei.

57 Diese Annahme ist sachgerecht, da der Festsetzungszeitpunkt für die Steuerzahlung im Regelfall in der Sphäre des Finanzamtes liegt. So hat der Steuerzahler keinen Einfluss darauf, ob, wann und wie lange beispielsweise eine Betriebsprüfung bei ihm andauert. Er kann also gerade keine langfristige Verwendung der Mittel planen.

Tabelle 4: Zinssätze für kurzfristig verfügbare Einlagen

Jahr	Einlagen nichtfinanzieller Kapitalgesellschaften (Durchschnitt in %)	
	täglich fällig ⁵⁸	Laufzeit bis 1 Jahr ⁵⁹
2008	2,34	4,04
2009	0,73	0,80
2010	0,48	0,57
2011	0,61	1,11
2012	0,40	0,44
2013	0,20	0,20
2014	0,14	0,20
2015	0,06	0,13
2016	0,02	-0,03
2017	-0,01	-0,08
Durchschnitt 2008–2017	0,50	0,74

Quelle: Deutsche Bundesbank. Eigene Darstellung und Berechnung.

Bei nicht liquiden Steuerzahlern liegt der Vorteil der späteren Steuerzahlung darin, dass zunächst kein Kredit aufgenommen werden muss, um die Steuerschuld zu begleichen. Auch hier zeigt sich, dass die möglichen Zinersparnisse weit unterhalb von 6 Prozent liegen (siehe *Tabelle 5*). Dem Zinssatz von 6 Prozent fehlt daher bereits seit längerem der Bezug zur wirtschaftlichen Realität. Gerade bei längeren Verzinsungszeiträumen, die beispielsweise durch Nachzahlungen infolge von Betriebsprüfungen entstehen können, wird der hohe Zinssatz zu einem finanziellen Risiko für die Unternehmen und kann zu einer

58 Banken DE / Neugeschäft / Einlagen nichtfinanzieller Kapitalgesellschaften, täglich fällig. Abrufbar unter: https://www.bundesbank.de/Navigation/DE/Statistiken/Zeitreihen_Datenbanken/Geld_und_Kapitalmaerkte/geld_und_kapitalmaerkte_list_node.html?listId=www_s510_ne2.

59 Effektivzinssätze Banken DE / Neugeschäft / Einlagen nichtfinanzieller Kapitalgesellschaften, vereinbarte Laufzeit bis ein Jahr. Abrufbar unter: https://www.bundesbank.de/Navigation/DE/Statistiken/Zeitreihen_Datenbanken/Geld_und_Kapitalmaerkte/geld_und_kapitalmaerkte_list_node.html?listId=www_s510_ne2.

faktischen Strafbesteuerung führen.⁶⁰ Die derzeitige Regelung kann auch nicht dadurch gerechtfertigt werden, dass Erstattungen an die Steuerzahler ebenfalls mit 6 Prozent verzinst werden. Eine übermäßige Zinsbelastung im Fall einer Nachzahlung kann per se nicht durch eine hohe Verzinsung von Steuererstattungen geheilt werden, weil im Regelfall Nachzahlungen und Erstattungen nicht beim selben Steuerzahler in gleicher Höhe zusammenfallen. Zudem übersteigen die Zinsen, die der Staat für Steuernachzahlungen erhält, bei weitem die Zinsen, die der Staat für Steuererstattungen an die Steuerzahler auskehrt (siehe *Abbildung 5*).

Tabelle 5: Zinssätze für Kredite im Geschäftsverkehr

Jahr	Kredite an nichtfinanzielle Kapitalgesellschaften (Durchschnitt in %)	
	Laufzeit bis 1 Jahr ⁶¹	insgesamt ⁶²
2008	6,16	5,39
2009	4,12	3,12
2010	3,90	2,76
2011	4,23	3,15
2012	3,62	2,51
2013	3,30	2,11
2014	3,22	2,02
2015	2,88	1,68
2016	2,61	1,51
2017	2,48	1,40
Durchschnitt (2008–2017)	3,65	2,57

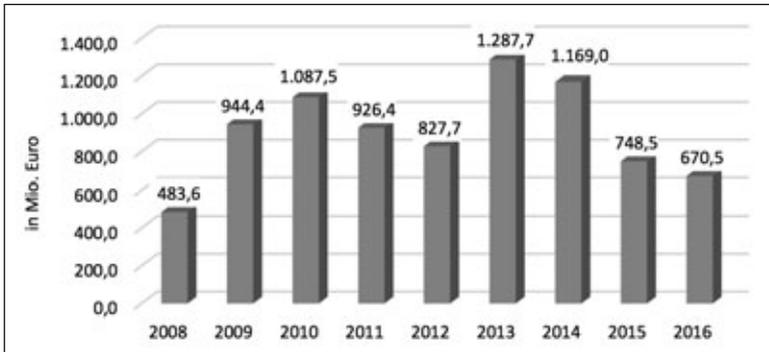
Quelle: Deutsche Bundesbank. Eigene Darstellung und Berechnung.

60 Vgl. EY (2017), S. 16: „Wenn im Rahmen einer Betriebsprüfung Mehrsteuern für die Vorjahre festgesetzt werden, kommen in der Praxis häufig bis zu 30 Prozent des jeweiligen Steuerbetrags allein durch Nachzahlungen hinzu.“

61 Effektivzinssätze Banken DE / Bestände / Kredite an nichtfinanzielle Kapitalgesellschaften, Ursprungslaufzeit bis 1 Jahr. Abrufbar unter: https://www.bundesbank.de/Navigation/DE/Statistiken/Zeitreihen_Datenbanken/Geld_und_Kapitalmaerkte/geld_und_kapitalmaerkte_list_node.html?listId=www_s510_bk2.

62 Effektivzinssätze Banken DE / Neugeschäft / Kredite an nichtfinanzielle Kapitalgesellschaften, insgesamt. Abrufbar unter: https://www.bundesbank.de/Navigation/DE/Statistiken/Zeitreihen_Datenbanken/Geld_und_Kapitalmaerkte/geld_und_kapitalmaerkte_list_node.html?listId=www_s510_unt6_neu.

Abbildung 5: Saldo aus der Verzinsung von Steuernachforderungen und -erstattungen



Quelle: Bundestags-Drs. 18/2795 und 18/12021. Eigene Darstellung.

Da eine Verzinsung von 6 Prozent nicht mehr realitätsgerecht ist, sollte der Zinssatz für Steuernachzahlungen und Erstattungen von derzeit 6 Prozent auf 3 Prozent halbiert werden. Weiterer Handlungsbedarf besteht bei der steuerlichen Behandlung von Erstattungs- und Nachzahlungszinsen. Derzeit ist die Rechtslage widersprüchlich und zum Nachteil der Steuerzahler geregelt. Zahlt das Finanzamt Erstattungszinsen aus, so müssen diese als Kapitalertrag versteuert werden. Werden hingegen Nachzahlungszinsen an das Finanzamt entrichtet, so können diese steuerlich nicht abgezogen werden. Daher sollten Erstattungs- und Nachzahlungszinsen gleichbehandelt werden, indem beide steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Reformbedarf bei Pensionsverpflichtungen und sonstigen Rückstellungen

Auch für die steuerliche Bewertung von Pensionsrückstellungen ist derzeit ein Zinssatz von 6 Prozent anzuwenden.⁶³ Das Handelsrecht berücksichtigt hingegen die tatsächlichen Verhältnisse.

⁶³ Siehe § 6a EStG. Für sonstige Rückstellungen und Verbindlichkeiten gilt ein Zinssatz von 5,5 Prozent.

So werden die Pensionsverpflichtungen in der Handelsbilanz mit einem Marktzins auf ihren heutigen Barwert abgezinst, wobei auf einen gleitenden Durchschnittzinssatz der letzten 10 Jahre abgestellt wird. Dieser handelsrechtliche Zinssatz, der sich an langfristigen Kapitalanlagen und langlaufenden Unternehmensanleihen orientiert, beträgt für Pensionsrückstellungen derzeit 3,5 Prozent.⁶⁴ Durch den überhöhten und marktfernen Zinssatz von 6 Prozent fällt daher die steuerliche Bemessungsgrundlage deutlich höher als der Gewinn nach Handelsbilanz aus. Letztlich kommt es so zu einer Besteuerung von Scheingewinnen, was mit einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar ist.⁶⁵ Zudem mindert der überhöhte Zinssatz die Attraktivität der betrieblichen Altersvorsorge. Daher sollten die Zinsen für Pensionsverpflichtungen und für sonstige Rückstellungen schrittweise an die handelsrechtlichen Vorschriften angeglichen und damit auf ein marktgerechtes Niveau reduziert werden.⁶⁶

Eine Korrektur der Zinssätze im Steuerrecht ist auch dringend geboten, weil die Vor- und Nachteile der expansiven Geldpolitik zwischen Bürgern und Staat ungleich verteilt sind. Während bei Sparern die am Markt erzielbare Rendite häufig nicht einmal ausreicht, um die Kaufkraft der Ersparnisse zu erhalten, ist der Staat aufgrund der hohen öffentlichen Verschuldung mit Abstand der größte Nutznießer der extremen Niedrigzinsphase. So haben sich allein die Zinsausgaben des Bundes von 40 Milliarden Euro (2008) auf 17,5 Milliarden Euro (2017) mehr als halbiert. Ein weiteres

64 Stand 31.05.2018 (Abzinsungssatz gem. § 253 Abs. 2 HGB bei einer Restlaufzeit von 15 Jahren und 10-Jahresdurchschnitt).

65 Die derzeitige Verzinsung von Pensionsrückstellungen gem. § 6a EStG ist daher auch verfassungsrechtlich bedenklich. Das Finanzgericht Köln hält diese Regelung für verfassungswidrig und hat am 12.10.2017 ein anhängiges Verfahren dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorgelegt (siehe 2 BvL 22/17).

66 Da die Absenkung des steuerlichen Rechnungszinssatzes bei Pensionsrückstellungen um einen Prozentpunkt mit Steuermindereinnahmen von 10 Milliarden Euro/Jahr verbunden wäre, dürfte für die Anpassung ein längerer Zeitraum erforderlich sein. Vgl. *Spengel/Meier* (2016), S. 502.

Festhalten an den realitätsfernen Steuerzinssätzen, die die Bürger und Unternehmen übermäßig belasten, ist daher nicht zu rechtfertigen.

3.6 Rechtsformabhängige Unterschiede bei der Besteuerung verringern

Rechtsformneutralität liegt vor, wenn die Steuerbelastung von Unternehmen und ihren Eigentümern nicht von der gewählten Rechtsform abhängt. Dadurch wird vermieden, dass Zusatzkosten durch aufwendige Umstrukturierungen oder Vertragsgestaltungen entstehen.⁶⁷ Rechtsformneutralität ist zudem eine Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips, weil die Wahl einer bestimmten Rechtsform an sich noch keine besondere Leistungsfähigkeit zum Ausdruck bringt.⁶⁸

In Deutschland wird das Ziel der Rechtsformneutralität dadurch beeinträchtigt, dass keine einheitlichen Regelungen für die Besteuerung von Unternehmen vorhanden sind. Während Einzelunternehmer und Personengesellschaften nach dem Einkommensteuergesetz besteuert werden, unterliegen Kapitalgesellschaften der Körperschaftsteuer. Das führt dazu, dass bei Personengesellschaften sofort auf den Gewinn bis zu 47,5 Prozent Einkommensteuer inkl. Solidaritätszuschlag anfällt.⁶⁹ Hingegen wird bei Kapitalgesellschaften auf Unternehmensebene zunächst Gewerbe- und Körperschaftsteuer in Höhe von rund 30 Prozent fällig und erst mit der Ausschüttung kommt es zur vollständigen Besteuerung des Gewinns in Höhe von rund 48 Prozent. Daher werden einbehaltene Gewinne, die also nicht an die Anteilseigner ausgeschüttet bzw. von diesen entnommen wurden, bei Perso-

67 Vgl. *Homburg* (2007), S. 261 f.

68 Vgl. *Tipke* (2003), S. 1198: „Die Leistungsfähigkeit drückt sich im Gewinn aus. Die Rechtsform ist grundsätzlich nicht Ausdruck steuerlicher Leistungsfähigkeit.“

69 Diese Belastung wird jedoch überschritten, wenn die gezahlte Gewerbesteuer nicht vollständig auf die Einkommensteuer angerechnet werden kann.

nengesellschaften in der Regel höher belastet als bei Kapitalgesellschaften. Da es sich bei rund 80 Prozent der Unternehmen in Deutschland um Einzelunternehmen oder Personengesellschaften handelt, ist eine Vielzahl von Unternehmen von dieser höheren Belastung betroffen.

Seit 2008 haben Personengesellschafter die Möglichkeit, für nicht entnommene Gewinne eine ermäßigte Besteuerung bzw. Thesaurierungsbegünstigung zu beantragen.⁷⁰ Ziel der Reform war es, die Eigenkapitalbasis der Unternehmen zu stärken und die Belastungsunterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften zu reduzieren.⁷¹ Die Thesaurierungsbegünstigung sieht konkret vor, dass nicht entnommene Gewinne einem Einkommensteuersatz von 28,25 Prozent und bei Entnahme einer nochmaligen (Nach-)Besteuerung von 25 Prozent unterliegen⁷², sodass es insgesamt zur einer Belastung von rund 48 Prozent kommt. In der Praxis wird jedoch eine rechtsformneutrale Besteuerung verfehlt, weil u. a. die Finanzmittel, die für die Zahlung der Gewerbesteuer und der ermäßigten Einkommensteuer benötigt werden, als entnommene Gewinne behandelt und daher nicht begünstigt werden. Faktisch wird dadurch die Belastung von nicht entnommenen Gewinnen auf rund 36 Prozent erhöht, was deutlich über dem durchschnittlichen Besteuerungsniveau von rund 30 Prozent bei Kapitalgesellschaften liegt (siehe *Tabelle 6*). Zudem sorgen komplizierte Sonderbestimmungen⁷³ dafür, dass die Nutzung der

70 Siehe § 34a EStG sowie *Kessler/Pfuhl* (2009) und *Hey* (2015), S. 468 ff.

71 Vgl. Bundestags-Drucksache 16/4841, S. 91.

72 Jeweils zzgl. Solidaritätszuschlag.

73 Problematisch ist z. B. die gesetzlich fingierte Verwendungsreihenfolge. So wird unterstellt, dass zunächst begünstigt besteuerte Gewinne als entnommen gelten. Damit droht den Gesellschaftern selbst dann eine Nachversteuerung, wenn im Unternehmen noch „Altgewinne“ vorhanden sind, die bereits vollständig besteuert wurden. Will ein Gesellschafter einen bestimmten Betrag entnehmen, kann er aufgrund der Nachversteuerung gezwungen sein, dem Unternehmen mehr Eigenkapital zu entziehen, als bei einem Rückgriff auf Altgewinne, die keiner Nachversteuerung unterliegen, eigentlich notwendig wäre. Die Thesaurierungsbegünstigung kann daher zu einer Schwächung der Eigenkapitalbasis führen und damit gerade das Gegenteil der politisch gewünschten Wirkung erzielen.

Thesaurierungsbegünstigung mit finanziellen Risiken sowie hohen Bürokratie- und Planungskosten verbunden ist. Die Thesaurierungsbegünstigung ist daher allenfalls für große, ertragsstarke Personengesellschaften vorteilhaft, wird aber den Bedürfnissen von kleinen und mittelständischen Unternehmen nicht gerecht. Es ist daher nicht überraschend, dass sie in der Praxis kaum genutzt wird (siehe *Tabelle 7*).

Tabelle 6: Beispielrechnung für die Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG)

	Steuerzahlung aus Privatvermögen	Steuerzahlung aus Betriebsvermögen
Einkommensteuersatz	45 %	45 %
einbehaltener Gewinn	100,00	100,00
für Steuern entnommener Gewinn	0	36,16
Thesaurierungsvolumen (nicht entnommener Gewinn)*	100,00	63,84
Gewerbesteuer (Hebesatz: 400 %)	-14,00	-14,00
Einkommensteuer auf entnommenen Gewinn	0	-16,27
Einkommensteuer gem. § 34a EStG	-28,25	-18,03
Einkommensteuer gesamt	-28,25	-34,30
Anrechnung Gewerbesteuer	13,30	13,30
verbleibende Einkommensteuer	-14,95	-21,00
Solidaritätszuschlag	-0,82	-1,16
Steuern insgesamt	-29,77	-36,16
Effektive Steuerbelastung	29,77 %	36,16 %

*Quelle: Kessler/Pfuhl (2008), S. 70; eigene Berechnung und Darstellung. * Erläuterung: Die Thesaurierungsbegünstigung ist sehr kompliziert und intransparent ausgestaltet. Das gilt besonders, wenn die Steuerzahlung aus dem Betriebsvermögen erfolgt. Dabei verwendet das Personenunternehmen ein Teil des Gewinns für die Zahlung der Gewerbesteuer und der ermäßigten Einkommensteuer gem. § 34a EStG. Das gilt als Gewinnentnahme, die nicht der Thesaurierungsbegünstigung (Steuersatz: 28,25 %), sondern der regulären progressiven Einkommensteuer unterliegt. Auch die Zahlung der regulären Einkommensteuer wird wiederum als Entnahme angesehen, sofern betriebliche Finanzmittel verwendet werden. Das führt im Ergebnis dazu, dass bei einer Steuerzahlung aus dem Betriebsvermögen von 100 Euro thesauriertem Gewinn nur knapp 64 Euro ermäßigt besteuert werden.*

Tabelle 7: Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung

	2012	2013
Antragstellende Steuerpflichtige	6.762	6.431
Antragsberechtigte Steuerpflichtige insgesamt*	6.353.032	6.402.679
Anteil der antragstellenden Steuerpflichtigen an antragsberechtigten Steuerpflichtigen insgesamt	0,11 %	0,10 %

*Quelle: BMF (E-Mail vom 30.05.2018)⁷⁴, Statistisches Bundesamt und eigene Berechnungen. * Einkommensteuerpflichtige können für nicht entnommene Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbstständiger Arbeit eine ermäßigte Besteuerung gem. § 34a EStG (Thesaurierungsbegünstigung) beantragen. Es wurden nur Steuerpflichtige mit positiven Einkünften aus den genannten Einkunftsarten berücksichtigt.*

Handlungsempfehlungen

In ihrer derzeitigen Ausgestaltung ist die Thesaurierungsbegünstigung nicht geeignet, die Unterschiede in der Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften zu verringern. Um einer rechtsformneutralen Besteuerung näher zu kommen, sollte die Regelung gründlich überarbeitet werden. Vor allem ist zu gewährleisten, dass die für die Entrichtung der Steuerschuld entnommenen Gewinne ebenfalls begünstigt besteuert werden und damit eine Belastung von max. 30 Prozent nicht überschritten wird.⁷⁵ Ziel muss es außerdem sein, dass die Regelung vereinfacht und damit auch für mittelständische Unternehmen zu handhaben ist.⁷⁶

74 Laut BMF liegen vollständige statistische Daten zur Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG erst ab dem Veranlagungsjahr 2012 vor. Daten für die Jahre 2014 und folgende sind derzeit noch nicht verfügbar.

75 Für eine solche Reform plädierte jüngst u. a. *Scherf* (2018): „Die Thesaurierungsrücklage für Personenunternehmen wird um die Steuer auf thesaurierte Gewinne erweitert ...“ (S. 359).

76 Vorschläge für eine solche Vereinfachung der Thesaurierungsbegünstigung hat das Land Nordrhein-Westfalen zuletzt in den Bundesrat eingebracht. Vgl. Bundesrats-Drucksache 310/18 vom 27.06.2018.

Die Politik zeigt bisher kaum Bereitschaft, die Thesaurierungsbe­günstigung zu überarbeiten.⁷⁷ Daher sollten weitere Reform­schritte in Erwägung gezogen werden. So könnte Personengesell­schaftern das Recht eingeräumt werden, ihr Unternehmen wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen.⁷⁸ Dies würde eine ermäßigte Besteuerung von einbehaltenen Gewinnen bei Perso­nengesellschaften zuverlässig sicherstellen. Durch eine solche Re­form können die von der Politik verfolgten Ziele erreicht werden, den Aufbau von Eigenkapital zu erleichtern und die Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften anzunähern, zumindest für Unternehmen, die dieses Wahlrecht nutzen.

3.7 Abschreibungsregeln vereinfachen und zeitgemäß ausgestalten

In der Vergangenheit haben sich die steuerlichen Abschreibungs­bedingungen in Deutschland deutlich verschlechtert.⁷⁹ Zum ei­nen wurde die Regelabschreibung für Gebäude und bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vermindert. Das geht auf die Einführung neuer Abschreibungs- bzw. AfA-Tabellen zum 01.01.2001 zurück, durch die die Abschreibungszeiträume ver­längert wurden. Zum anderen ist die Möglichkeit, die degres­sive Abschreibungsmethode in der Steuerbilanz anzuwenden, mehrfach verändert und schließlich abgeschafft worden. Die degressive Abschreibung wurde zunächst im Jahr 2001 von ma­ximal 30 Prozent auf 20 Prozent abgesenkt, dann kurzfristig für die Jahre 2006 bis 2008 wieder auf maximal 30 Prozent erhöht, bevor sie im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 gänzlich

77 In der letzten Legislaturperiode hatten sich Union und SPD im Koalitionsvertrag darauf verständigt, die Thesaurierungsregelungen zu überprüfen. Im Mai 2017 teilte dann das Bundesfinanzministerium dem Bundestag mit, dass die in Abstimmung mit den Ländern durchgeführte Prüfung keinen aktuellen Anpassungsbedarf ergeben habe (siehe Bundestags-Drucksache 18/12322, S. 29). Im aktuellen Koalitionsvertrag finden sich keine Aussagen zur Thesaurierungsbe­günstigung.

78 Vgl. Hey (2015), S. 783 und EY (2017), S. 12.

79 Vgl. Spengel/Evers/Zinn (2012), S. 6.

abgeschafft wurde. Die befristete Wiedereinführung der degressiven Abschreibung für die Jahre 2009 und 2010 erfolgte im Zuge des Konjunkturpakets I.⁸⁰ Seit dem Jahr 2011 wird die degressive Abschreibung steuerlich nicht mehr anerkannt. Statt verlässliche Rahmenbedingungen zu schaffen, hat sich die Steuerpolitik bei den Abschreibungsmodalitäten für einen kurzatmigen, konjunkturpolitisch motivierten Schlingerkurs entschieden. Dadurch war die Entwicklung der Abschreibungsmodalitäten für die Unternehmen kaum vorhersehbar und hat dadurch tendenziell ihre Investitionsentscheidungen verzerrt.

Forderungen nach einer Wiedereinführung der degressiven Abschreibung sind berechtigt.⁸¹ So zeigen Erfahrungen aus der Praxis, dass bestimmte Wirtschaftsgüter in den ersten Jahren einem stärkeren Werteverzehr unterliegen (d. h. schneller veralten) als in den Folgejahren. Die degressive Abschreibung trägt diesem Wertverlauf eher Rechnung als die lineare (Regel-)Abschreibung.⁸² Das verschafft den Unternehmen in den Anfangsjahren Liquiditätsvorteile, die Steuerbelastung bleibt allerdings über den Gesamtzeitraum einer Investition annähernd gleich.⁸³ Verbesserte Abschreibungsbedingungen sind daher eine Möglichkeit, die steuerlichen Standortbedingungen zu stärken. Angesichts des zunehmenden Wettbewerbsdrucks erscheint es noch dringlicher, die im internationalen Vergleich hohe Steuerbelastung in Deutschland auf ein konkurrenzfähiges Niveau abzusenken. Das kann durch Steuersatzsenkungen und Strukturereformen, wie z. B. die Abschaffung des Solidaritätszuschlags, erreicht werden.

80 Die degressive Abschreibung konnte somit für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens angewendet werden, die in den Jahren 2009/2010 angeschafft wurden.

81 Vgl. *VDMA* (2017).

82 Bei der linearen Abschreibung wird der Werteverzehr entsprechend der Nutzungsdauer auf gleichbleibende Jahresbeträge aufgeteilt. Hingegen wird bei der degressiven Abschreibung ein fester Abschreibungsprozentsatz auf den (Rest-)Wert des Wirtschaftsgutes angelegt, sodass der Abschreibungsbetrag im ersten Jahr am höchsten ist und in den Folgejahren entsprechend sinkt.

83 Bei dieser Betrachtung bleiben Zinseffekte unberücksichtigt.

Darüber hinaus sollte die Politik ein beständiges und allgemein akzeptiertes Investitionsumfeld für die Unternehmen schaffen. Wichtig ist dabei vor allem, die Abschreibungsbedingungen zu vereinfachen und zeitgemäß auszugestalten. Eine Vereinfachung lässt sich unter anderem erreichen, indem der Schwellenwert für die Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern von derzeit 800 Euro auf 1.500 Euro pro Wirtschaftsgut angehoben wird. Um den aktuellen Verhältnissen Rechnung zu tragen, sollten die seit dem Jahr 2001 unverändert geltenden AfA-Tabellen gründlich überarbeitet und aktualisiert werden. Aufgrund des technischen Fortschritts verkürzt sich häufig die Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern und damit auch das Anschaffungsintervall.⁸⁴ Dieser Wandel sollte sich in einer entsprechenden Überprüfung und Anpassung der Abschreibungszeiträume niederschlagen.⁸⁵

84 Die in den AfA-Tabellen vorgesehene Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter erscheint teilweise nicht mehr zeitgemäß. Das gilt bspw. für Kopiergeräte, Monitore und Kameras (jeweils 7 Jahre Nutzungsdauer) sowie für Mobilfunkgeräte (5 Jahre Nutzungsdauer). Auch bei Immobilien dürfte eine Anpassung der Abschreibungszeiträume erforderlich sein, da der Anteil kurzlebiger Gebäudekomponenten in den letzten Jahren zugenommen hat. Vgl. ZfA (2017), S. 18: „Lag der langlebige Rohbau-Bestandteil eines Gebäudes im Jahr 2000 noch bei rund 55 % und der Anteil der kurzlebigen Ausbau- und technischen Bestandteile bei 45 %, so haben der technische Fortschritt und die gestiegenen energetischen Anforderungen dazu geführt, dass sich diese Prozentsätze im Jahr 2014 vertauscht haben. Der Anteil der langlebigen Rohbau-Bestandteile eines Gebäudes machte im Jahr 2014 somit nur noch 45 % aus. Der Anteil kurzlebiger Gebäudebestandteile an den Gesamtinvestitionskosten wird sich insbesondere mit Blick auf die steigenden Anforderungen bei der Energieeffizienz tendenziell weiter erhöhen.“

85 Die AfA-Tabellen sind ein Hilfsmittel, um die Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern abzuschätzen. Diese sind zwar rechtlich nicht bindend, aber nach der Rechtsprechung wird ihnen die „Vermutung der Richtigkeit“ zugewiesen. Das bedeutet in der Praxis, dass ein Steuerpflichtiger, der eine kürzere Nutzungsdauer als in den AfA-Tabellen zugrunde legen will, dies besonders begründen muss. Betrifft dies mehrere Wirtschaftsgüter, kann das mit einem erheblichen Aufwand verbunden sein. Insofern dürfte die Anpassung der AfA-Tabellen an die aktuellen Gegebenheiten dazu beitragen, Unternehmen von Bürokratiekosten zu entlasten sowie die Akzeptanz der Abschreibungsmodalitäten zu stärken. Vgl. Hennrichs (2015), S. 581.

3.8 Einschränkungen bei der Verlustverrechnung abbauen

Nach dem Nettoprinzip ist es geboten, dass Verluste die steuerliche Bemessungsgrundlage vermindern.⁸⁶ Zu unterscheiden ist dabei zwischen dem *Verlustausgleich*, bei dem Gewinne und Verluste innerhalb einer Steuerperiode saldiert werden, und dem *Verlustabzug*, bei dem die Verrechnung überperiodisch durch Verlustrücktrag oder -vortrag erfolgt.

Die Verlustverrechnung wird im geltenden Recht erheblich eingeschränkt. Zunächst können Verluste nur bis zur Höhe von 1.000.000 Euro mit Gewinnen des Vorjahres verrechnet werden (*Verlustrücktrag*). Des Weiteren werden Verluste, die weder innerperiodisch noch durch Verlustrücktrag geltend gemacht werden können, bis zu 1.000.000 Euro unbeschränkt, darüber hinaus im jeweils folgenden Jahr nur in Höhe von 60 Prozent des erzielten Gewinns verrechnet.⁸⁷ Somit sind 40 Prozent der Einkünfte, soweit diese 1.000.000 Euro übersteigen, unabhängig von zuvor entstandenen Verlusten steuerpflichtig.⁸⁸ Die nicht berücksichtigten Verluste können grundsätzlich in die folgenden Jahre vorgetragen werden. Diese eingeschränkte Verlustverrechnung wird auch als Mindestbesteuerung bezeichnet.

Die Regelungen zur Mindestbesteuerung sind verfassungsrechtlich bedenklich, da sie gegen das Nettoprinzip verstoßen.⁸⁹ Darüber hinaus sind sie auch wirtschaftspolitisch problematisch. Vor allem bei Unternehmen, die innovative Produkte entwickeln, fallen häufig über mehrere Jahre hinweg hohe Anlaufverluste an. Aufgrund der Mindestbesteuerung können diese Verluste nur teilweise mit den später erwirtschafteten Gewinnen verrechnet wer-

86 Vgl. *Tipke* (2003), S. 764 und 780 f.

87 Diese Regelungen werden als Mindestbesteuerung bezeichnet und sind in § 10d EStG verankert. Über § 8 Abs. 1 KStG gelten sie auch im Körperschaftsteuerrecht.

88 Vgl. *Dorenkamp* (2010), S. 28 ff.

89 Derzeit ist beim Bundesverfassungsgericht eine Richtervorlage des Bundesfinanzhofes anhängig (Vorlagebeschluss vom 26.02.2014, I R 59/12).

den. Das wirkt wie eine steuerliche Innovationsbremse, da in der gewinnträchtigen Vermarktungsphase die Liquidität und die Investitionskraft der Unternehmen geschwächt wird. Der Gesetzgeber sollte daher die Mindestbesteuerung abschaffen. Dabei wäre es durch ein schrittweises Vorgehen möglich, die staatlichen Mindereinnahmen zu begrenzen. So könnte die derzeitige Verrechnungsquote von 60 Prozent sukzessive auf 100 Prozent erhöht werden.⁹⁰

Ebenfalls reformbedürftig sind die Regelungen, die einen Verlustuntergang bei veränderten Eigentumsverhältnissen eines Unternehmens vorsehen. So ist im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 die Nutzung von Verlustvorträgen nach einem Anteilseignerwechsel deutlich eingeschränkt worden (§ 8c KStG). Ziel der gesetzlichen Regelung war es, den Handel mit „Verlustmänteln“ zu unterbinden. Seitdem gehen Verluste bei einem Gesellschafterwechsel innerhalb von fünf Jahren bei einem Erwerb von 25 Prozent bis 50 Prozent anteilig und bei einem Erwerb von über 50 Prozent vollständig unter. Dieser weitgehende Eingriff in die Verlustverrechnung ist vor allem fiskalisch motiviert und verstößt gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Zudem ist er auch wirtschaftspolitisch verfehlt, da Investitionen, Sanierungen und Umstrukturierungen behindert werden. Denn die Verluste gehen selbst dann (anteilig) unter, wenn ein Wechsel des Anteilseigners sinnvoll oder notwendig ist, um den Betrieb fortzuführen. Gerade in diesen Fällen ist ein Verlustuntergang aus wirtschaftlichen Gründen jedoch nicht nachvollziehbar und zur Missbrauchsbe-kämpfung auch nicht erforderlich.⁹¹

Im Jahr 2016 hat der Gesetzgeber versucht, diese rigiden Vorschriften etwas zu entschärfen.⁹² Körperschaften erhalten nunmehr die Möglichkeit, Verluste – trotz eines qualifizierten Anteilseignerwechsels – weiterhin nutzen zu können. Vorausset-

90 Vgl. EY (2017), S. 10.

91 Vgl. BdSt (2016).

92 Siehe § 8d KStG.

zung hierfür ist, dass die Körperschaft seit ihrer Gründung oder zumindest seit drei Wirtschaftsjahren ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält und diesen auch nach dem Anteilseignerwechsel fortführt. Laut Gesetzestext sind die bestimmenden Merkmale des Geschäftsbetriebs unter anderem die angebotenen Dienstleistungen und Produkte sowie der Kundenkreis und die bedienten Märkte.⁹³ Ein Unternehmen, das nach einem Anteilseignerwechsel neue Produkte entwickelt und dadurch neue Märkte erschließt, läuft daher Gefahr, die bisherigen Verluste nicht mehr verrechnen zu können. Bei technologieaffinen Unternehmen oder bei Start-ups ist die Entwicklung von neuen Produkten aber der Kern des Geschäftsmodells. Die Neuregelung kann also dazu führen, dass gerade erfolgreiche Innovationen eine fortgesetzte Verlustnutzung verhindern.

Die derzeitigen Regelungen sind aber nicht nur wirtschaftspolitisch fragwürdig, sondern auch verfassungsrechtlich bedenklich. Angestoßen durch ein Musterverfahren des Bundes der Steuerzahler hat das Bundesverfassungsgericht die Beschränkung der Verlustverrechnung beim Anteilseignerwechsel teilweise für verfassungswidrig erklärt und eine Neuregelung bis Ende 2018 eingefordert.⁹⁴ Derzeit sind jedoch nur geringfügige Korrekturen vorgesehen, die die dargestellten Mängel und wirtschaftlichen Risiken im geltenden Recht nicht beseitigen.⁹⁵ Statt an den kom-

93 Siehe § 8d Abs. 1 Satz 3 und 4 KStG.

94 Siehe Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 29.03.2017 (2 BvL 6/11). Das Gericht hat die Vorschrift für verfassungswidrig erklärt, wonach der Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft anteilig wegfällt, wenn innerhalb von 5 Jahren mehr als 25 Prozent und bis zu 50 Prozent der Anteile übertragen werden (jetzt § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG). Umstritten ist jedoch auch der vollständige Verlustuntergang bei einem Anteilswechsel von mehr als 50 Prozent innerhalb von 5 Jahren. So hat das Finanzgericht Hamburg auch diese Fallgestaltung im August 2017 dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorgelegt (siehe 2 BvL 19/17).

95 So soll der § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG, der einen anteiligen Verlustwegfall bei einem Anteilseignerwechsel zwischen 25 und 50 Prozent vorschreibt, nur für Erwerbe der Jahre 2008 bis 2015 ersatzlos aufgehoben werden. Qualifizierte Anteilseignerwechsel ab dem Jahr 2016 droht daher der (anteilige) Verlustwegfall, sofern die restriktiven Vorgaben gem. § 8d KStG nicht erfüllt werden können.

plizierten, wenig praxistauglichen und rechtlich angreifbaren Regelungen zur Verlustverrechnung festzuhalten, sollte die Politik eine grundlegende Reform angehen und dabei den Verlustwegfall auf tatsächliche Missbrauchsfälle beschränken.⁹⁶

3.9 Finanzierungsneutralität anstreben

Die Unternehmensbesteuerung in Deutschland stellt derzeit keine Finanzierungsneutralität her.⁹⁷ So werden die Finanzierungsentscheidungen von Unternehmen verzerrt, weil die Aufnahme von Fremdkapital gegenüber der Zuführung von Eigenkapital begünstigt wird. Die Diskriminierung von Eigenkapital resultiert daraus, dass der Zinsaufwand auf Unternehmensebene weitgehend steuerlich abzugsfähig ist⁹⁸, hingegen Eigenkapitalkosten – bspw. in Form von Ausschüttungen – den zu versteuernden Gewinn nicht mindern. Das führt dazu, dass Dividenden und Veräußerungsgewinne sowohl auf Unternehmensebene als auch beim Anteilseigner der Besteuerung unterliegen. Im Ergebnis wird durch diese Doppelbesteuerung Eigenkapital höher belastet als Fremdkapital.

Der steuerlichen Bevorzugung von Fremdkapital werden verschiedene negative Wirkungen zugeschrieben.⁹⁹ Zum einen entsteht ein zusätzlicher Verschuldungsanreiz, sodass die Schuldenquote zu Lasten des haftenden Eigenkapitals ansteigt und sich dadurch das Insolvenzrisiko erhöht. Zum anderen werden bestimmte Unternehmen, die nur einen eingeschränkten Zugang zum Kapitalmarkt haben, in ihrer Finanzierung beeinträchtigt. Dabei handelt

96 Vgl. *BdSt* (2018a) und *Moritz/Helios* (2018).

97 Finanzierungsneutralität ist gegeben, wenn die Entscheidung, wie eine Investition finanziert werden soll, nicht von der Besteuerung, sondern allein von wirtschaftlichen Erwägungen abhängt. Eine insofern neutrale Besteuerung gilt als ökonomisch sinnvoll, weil dadurch Verzerrungen und Ineffizienzen vermieden werden. Vgl. *SVR Wirtschaft* (2015), S. 340 und *Fossen/Simmler* (2012), S. 12.

98 Bei der Gewerbesteuer werden dem Gewinn ein Viertel der Entgelte für Schulden hinzugerechnet (siehe *GewStG* § 8 Nr. 1 a).

99 Vgl. *SVR Wirtschaft* (2012), S. 226 ff.

es sich häufig um junge und innovative Unternehmen, die verstärkt auf risikobereite Eigenkapitalgeber angewiesen sind. Insgesamt kann daher die steuerliche Diskriminierung von Eigenkapital das Wachstumspotenzial und die Innovationsfähigkeit einer Volkswirtschaft vermindern.¹⁰⁰

Die bestehende Benachteiligung von Eigenkapital sollte daher beseitigt werden. Ein Vorschlag lautet, durch eine Abschaffung der Abgeltungsteuer Zinseinkünfte höher zu belasten. Das wäre jedoch verfehlt, da die Abschaffung der Abgeltungsteuer die Finanzierungsbedingungen für Unternehmen insgesamt verschlechtern würde.¹⁰¹ Zudem bleibt das derzeitige Kernproblem bestehen, dass Eigenkapitalkosten – anders als Fremdkapitalkosten – auf Unternehmensebene nicht als Betriebsaufwand geltend gemacht werden können.

Um die Neutralität der Besteuerung zu verbessern, wäre es daher geboten, die Abgeltungsteuer zu erhalten und zu reformieren. Hierfür liegt das Konzept einer „Zinsbereinigung des Grundkapitals“ vor, das der Sachverständigenrat für Wirtschaft – in Zusammenarbeit mit dem Max-Planck-Institut für Steuerrecht und öffentliche Finanzen und dem Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung – im Jahr 2006 erstmals veröffentlicht und seitdem mehrfach aktualisiert hat.¹⁰² Im Kern wird vorgeschlagen, die Dividenden und Veräußerungsgewinne auf der Unternehmensebene bis zu einer bestimmten „Normalverzinsung“ steuerfrei zu stellen.¹⁰³ Dies hätte zur Folge, dass die Eigenkapitalkosten – wie bereits im geltenden Recht der Zinsaufwand – anteilig den

100 Vgl. *SVR Wirtschaft* (2012), S. 226f. und *Conrad* (2012), S. 402 f.

101 *Christofzik/Feld/Scheuering* (2016), S. 89: „Eine wie auch immer geartete Abschaffung der Abgeltungsteuer würde hingegen die Effizienzeigenschaften des Steuersystems nicht verbessern, sondern verschlechtern.“ Der gleichen Ansicht sind auch *SVR Wirtschaft* (2015), S. 346 und *Fuest/Spengel* (2016), S. 83-86.

102 Vgl. u. a. *SVR Wirtschaft/MPI/ZEW* (2006) und *SVR Wirtschaft* (2015), S. 339.

103 Als weiterer Reformschritt wird empfohlen, die Abgeltungsteuer konsequent auf die Besteuerung von Unternehmensgewinnen anzuwenden. Hierfür wäre dann der Steuersatz für Unternehmensgewinne an den Abgeltungsteuersatz anzupassen.

steuerlichen Gewinn vermindern würde. Dadurch könnte die Diskriminierung des Eigenkapitals beseitigt und die verzerrende Wirkung der Besteuerung abgebaut werden (siehe *Tabelle 8*).¹⁰⁴

Tabelle 8: Finanzierungsneutrale Besteuerung bei Zinsbereinigung des Eigenkapitals (Beispiel)

Nr.	Rechtsform: Kapitalgesellschaft	Rechtslage 2018		Reformszenario	
		Fremdkapital	Eigenkapital	Fremdkapital	Eigenkapital
1	Investitionsbetrag	1.000	1.000	1.000	1.000
2	Finanzierungsart	Fremdkapital	Eigenkapital	Fremdkapital	Eigenkapital
3	Gewinn (= 10 % Rendite x Nr. 1)	100	100	100	100
4	Zinssatz*	2 %	2 %	2 %	2 %
5	Zinsaufwand (2 % x Nr. 1)	20	–	20	–
6	Kalkulatorische Eigenkapitalkosten (2 % x Nr. 1)	–	(20)**	–	20
7	Bemessungsgrundlage (Nr. 3 ./ Nr. 5 bzw. Nr. 3 ./ Nr. 6)	80	100	80	80
8	Unternehmenssteuern (30 % x Nr. 7)***	24	30	24	24
9	Ausschüttung (Nr. 3 ./ Nr. 8)	76	70	76	76
10	Dividendenbesteuerung (26,4 % x Nr. 9)****	20,1	18,5	20,1	20,1
11	Steuern insgesamt (Nr. 8 + Nr. 10)	44,1	48,5	44,1	44,1
12	Effektive Steuerbelastung (Nr. 11 / Nr. 3)	44,1 %	48,5 %	44,1 %	44,1 %

Quelle: Eigene Berechnung und Darstellung, angelehnt an SVR Wirtschaft (2012), Anhang, S. 41. * Der Beispielrechnung liegt die Annahme zugrunde, dass der Zinssatz für das aufgenommene Fremdkapital 2 Prozent beträgt und auch die kalkulatorische Verzinsung des benötigten Eigenkapitals mit 2 Prozent erfolgt. ** Derzeit wird die kalkulatorische Verzinsung des Eigenkapitals steuerlich nicht berücksichtigt. *** Körperschaftsteuer inkl. Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer. **** Abgeltungsteuer inkl. Solidaritätszuschlag.

Elemente des dargestellten Reformvorschlags sind derzeit u. a. in Belgien und Italien realisiert. Die Erfahrungen in diesen Staaten zeigen, dass nach Inkrafttreten der Reform sowohl größere als

¹⁰⁴ Die Europäische Kommission hat im Jahr 2016 einen eigenen Vorschlag zur Stärkung der Eigenkapitalfinanzierung vorgelegt. Demnach soll es Unternehmen unter bestimmten Bedingungen ermöglicht werden, bei einer Aufstockung des Eigenkapitals zumindest das zusätzliche Eigenkapital von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Dieser Vorschlag ist Bestandteil des Richtlinien-Entwurfs für eine „Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“. Siehe *Europäische Kommission* (2016), S. 12.

auch kleinere und mittlere Unternehmen ihre Eigenkapitalbasis gestärkt haben.¹⁰⁵ Zudem ist aufgrund des aktuell sehr niedrigen Zinsniveaus kurzfristig nur mit relativ geringen Mindereinnahmen zu rechnen.¹⁰⁶ Ist die Politik tatsächlich an einer steuerlichen Gleichbehandlung von Eigen- und Fremdkapital interessiert, ist nicht die Abschaffung der Abgeltungsteuer, sondern ihre konsequente Weiterentwicklung das Mittel der Wahl.¹⁰⁷

3.10 Hinzurechnungsbesteuerung im Außensteuergesetz reformieren

Das aus dem Jahr 1972 stammende Außensteuergesetz zielt darauf ab, bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen, wie z. B. einem Wohnsitzwechsel oder der Verlagerung von Gewinnen in niedrigbesteuerte Staaten, den Steueranspruch des deutschen Fiskus sicherzustellen. Das derzeitige Außensteuergesetz schießt jedoch in weiten Teilen über dieses Ziel hinaus.

Besonders problematisch ist die Hinzurechnungsbesteuerung. Diese soll bei in Deutschland ansässigen Unternehmen, die mehrheitlich¹⁰⁸ an ausländischen Gesellschaften beteiligt sind, einen Ausgleich für eine eventuelle Niedrigbesteuerung bestimmter Auslandseinkünfte schaffen. Laut Außensteuergesetz liegt eine Niedrigbesteuerung vor, wenn die Gewinne der Tochtergesellschaft im Ausland einer Steuerbelastung von weniger als 25 Prozent unterliegen. Das bedeutet, dass auf die Gewinne der Tochtergesellschaft neben der ausländischen Körperschaftsteuer auch in Deutschland Körperschaft- und Gewerbesteuer fällig wird, auch wenn die Gewinne nicht an den inländischen Anteilseigner

105 Vgl. *SVR Wirtschaft* (2015), S. 345.

106 Bei einem Bereinigungszinssatz von 1,5 Prozent hat der Sachverständigenrat die jährlichen Mindereinnahmen auf rund 3 Milliarden Euro geschätzt. Vgl. *SVR Wirtschaft* (2015), S. 345.

107 Vgl. *DSi* (2017e), S. 52 ff.

108 Bei Auslandsgesellschaften mit Kapitalanlagecharakter gelten reduzierte Beteiligungsvoraussetzungen (siehe § 7 Abs. 6 AStG).

ausgeschüttet wurden. Dabei kommt es bei einem ausländischen Steuersatz von weniger als 25 Prozent, aber mehr als 15 Prozent zu einer Doppelbelastung, da die ausländischen Steuern auf die 15-prozentige Körperschaftsteuer, aber nicht auf die Gewerbesteuer angerechnet werden können. Wird bspw. im Ausland eine Ertragsteuer von 24 Prozent erhoben, kann diese nicht vollständig mit der 15-prozentigen Körperschaftsteuer in Deutschland angerechnet werden. Der verbleibende Anrechnungsüberhang führt in diesem Fall dazu, dass Auslandsfälle höher belastet werden als reine Inlandsfälle (siehe *Tabelle 9*). Dies benachteiligt exportorientierte Unternehmen, die bspw. auf ausländische Vertriebsgesellschaften angewiesen sind.

Tabelle 9: Beispielhafte Effekte der Hinzurechnungsbesteuerung im Außensteuergesetz (AStG)

	Auslandssachverhalt		Inlands-sachverhalt
	Tochter der M-GmbH im Staat B	M-GmbH in Deutschland	M-GmbH in Deutschland
Passive Einkünfte*	100		100
Körperschaftsteuer (24 %) im Staat B (Niedrigsteuerland gem. AStG)	24		
Hinzurechnung (§ 10 Abs. 2 AStG)		100	
Körperschaftsteuer in Deutschland		15	15
Gewerbesteuer Deutschland**		14	14
Hinzurechnung KSt B		24	
Anrechnung KSt B auf KSt D		-15	
Anrechnungsüberhang		9	
Gesamtsteuerbelastung in %		38	29

*Quelle: BDI (2017), S. 18; eigene Berechnung. * Als passive Einkünfte gelten diejenigen Einkünfte, die nach § 8 Abs. 1 AStG nicht als Einkünfte aus aktiven Tätigkeiten qualifiziert werden. Als passive Einkünfte werden beispielsweise Einkünfte aus Vermögensverwaltung angesehen. Problematisch sind jedoch u. a. die Vorschriften im Außensteuergesetz, wonach aktive Einkünfte durch eine „schädliche“ Mitwirkung der inländischen Muttergesellschaft zu passiven Einkünften werden. Das kann bereits der Fall sein, wenn die Muttergesellschaft ihre ausländischen Vertriebsgesellschaften bei der Anbahnung und Abwicklung von Verkäufen unterstützt (vgl. BDI 2017, S. 12 ff.). ** Hebesatz: 400 Prozent.*

Aufgrund dieser Defizite sollte die Hinzurechnungsbesteuerung grundlegend überarbeitet und an die aktuellen Entwicklungen angepasst werden. Das betrifft vor allem den Schwellenwert, ab dem laut Außensteuergesetz eine Niedrigbesteuerung vorliegt. Mit Blick auf den verschärften Steuerwettbewerb besteht hier dringender Reformbedarf. Die 25-Prozent-Grenze ist schon deshalb nicht mehr zeitgemäß, weil die durchschnittliche Belastung von Kapitalgesellschaften in den übrigen EU-Staaten 21,5 Prozent beträgt. Gemäß Außensteuergesetz werden derzeit 19 von 28 EU-Staaten als Niedrigsteuerländer eingestuft.¹⁰⁹ Es ist daher geboten, die Niedrigbesteuerungsgrenze von 25 auf 15 Prozent abzusenken. Dies würde eine faktische Mehrfachbelastung mit in- und ausländischen Ertragsteuern verhindern, weil dann im Regelfall die ausländischen Steuern vollständig mit der inländischen Körperschaftsteuer verrechnet werden können.

3.11 Unternehmenssteuerrecht vereinfachen

Das Steuerrecht belastet die Unternehmen mit hohen Bürokratie- bzw. Befolgungskosten. Allein durch die Pflicht, eine Gewerbesteuererklärung abzugeben, werden die Unternehmen laut Statistischem Bundesamt jährlich in Höhe von 1,9 Milliarden Euro belastet.¹¹⁰ Durch die vorgeschriebene Abgabe von Körperschaftsteuererklärungen entstehen Kosten von insgesamt 1,45 Milliarden Euro pro Jahr. Hinzu kommen weitere Bürokratiekosten, die

¹⁰⁹ Bei Beteiligungen in EU-Staaten oder in Staaten des Europäischen Wirtschaftsraums können die Steuerpflichtigen allerdings eine Hinzurechnungsbesteuerung vermeiden, wenn sie nachweisen, dass die Auslandsgesellschaft kein rein künstliches Gebilde (d. h. eine „Briefkastenfirma“) ist, sondern tatsächlich einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht (siehe § 8 Abs. 2 AStG). Diese Entlastungsmöglichkeit besteht jedoch nicht für Drittstaaten (wie z. B. die Schweiz oder die USA).

¹¹⁰ Vgl. WebSKM – Datenbank aller Informationspflichten, unter: <https://www-skm.de-statis.de/webskm/online/>, abgerufen am 28.02.2018. Das Statistische Bundesamt listet in der Datenbank auf, welcher Erfüllungsaufwand den Bürgern und der Wirtschaft durch die Befolgung einer bundesrechtlichen Vorschrift entsteht. Die Pflicht zur Abgabe einer Gewerbesteuererklärung betrifft rund 2,97 Millionen Unternehmen und verursacht jährliche Kosten von insgesamt 1,86 Milliarden Euro.

beispielsweise auf Buchführungs-, Dokumentations-, Aufbewahrungs- oder Mitwirkungspflichten (z. B. bei Betriebsprüfungen) zurückzuführen sind.

Die Vereinfachung des Steuerrechts wird von der Politik zwar seit Jahren in Aussicht gestellt, doch Fortschritte sind kaum zu verzeichnen. Ansatzpunkte für spürbare Entlastungen sind jedoch durchaus vorhanden. Wie bereits ausgeführt, würde der bei einer Abschaffung der Gewerbesteuer wegfallende Verwaltungsaufwand die Unternehmen um rund 1,9 Milliarden Euro entlasten. Darüber hinaus sind auch im Rahmen des geltenden Rechts Steuervereinfachungen möglich. Das vorhandene Vereinfachungspotenzial soll anhand einiger Beispiele verdeutlicht werden¹¹¹:

- *Zeitnahe Betriebsprüfungen*: Betriebsprüfungen finden häufig erst viele Jahre nach dem Entstehen der Steueransprüche statt. Für Unternehmen ist es dann schwierig und aufwendig, strittige Sachverhalte darzulegen und erforderliche Unterlagen bereitzustellen. Zudem verursacht die 10-jährige Aufbewahrungsfrist für steuerlich relevante Unterlagen erhebliche Kosten. Daher sollten Betriebsprüfungen, wenn sie als erforderlich angesehen werden, zeitnah erfolgen und die Aufbewahrungsfristen möglichst verkürzt werden. Die geprüften Unternehmen erhalten dadurch mehr Rechts- und Planungssicherheit und können ggf. hohe Nachzahlungszinsen vermeiden.
- *Angemessene Pauschalen und Freibeträge*: Steuerabzugsbeträge wie Pauschalen, Freigrenzen und Freibeträge werden Jahr für Jahr durch die aufgelaufene Inflation entwertet. Ohne eine Korrektur durch den Gesetzgeber führt das selbst dann zu einem Anstieg der Steuerbelastung, wenn die Steuerzahler nicht leistungsfähiger geworden sind. Generell sollten die Pauschalen, Freigrenzen und Freibeträge im Steuerrecht regelmäßig

111 Vgl. BdSt (2016), Eichfelder et al. (2010) und DIHK et al. (2015).

an die Preis- bzw. Einkommensentwicklung angepasst werden, damit die Beträge den aktuellen Wertverhältnissen gerecht werden. Auch im Bereich der Unternehmensbesteuerung besteht erheblicher Handlungsbedarf, was an folgenden Beispielen verdeutlicht werden soll:

- *Geringwertige Wirtschaftsgüter* (§ 6 Abs. 2 EStG): Kosten für kleinere Anschaffungen können Unternehmer direkt im Jahr der Anschaffung als Betriebsausgabe abziehen. Die ursprünglich aus dem Jahr 1965 stammende Wertgrenze von 410 Euro wurde inzwischen auf 800 Euro je Wirtschaftsgut erhöht. Trägt man der aufgelaufenen Inflation Rechnung, wäre jedoch ein Betrag von mindestens 1.500 Euro sachgerecht. Dadurch verringern sich die Aufzeichnungspflichten der Unternehmen und der Prüfaufwand der Finanzämter.
- *Freibetrag für Betriebsveräußerungen* (§ 16 Abs. 4 EStG): Steuerzahler, die das 55. Lebensjahr vollendet haben und ihren Betrieb veräußern, können einen Freibetrag beantragen. Seit dem Jahr 2004 bleiben 45.000 Euro des Veräußerungsgewinns steuerfrei. Berücksichtigt man die allgemeine Preissteigerung, ergibt sich aktuell ein Betrag von 55.000 Euro. Dementsprechend sollte der Freibetrag erhöht werden.
- *Geschenke an Geschäftspartner* (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG): Unternehmen können die Kosten für Geschenke an Kunden oder Geschäftspartner als Betriebsausgaben absetzen, wenn der Wert des Geschenks maximal 35 Euro beträgt. Dieser Betrag wurde seit dem Jahr 2004 nicht mehr erhöht. Bei Geschenken an Arbeitnehmer wird hingegen seit dem Jahr 2015 mit einem Wert von 60 Euro gerechnet. Daher sollte der Betrag für Kunden und Geschäftspartner auf 60 Euro aktualisiert werden. Eine solche einheitliche Regelung vereinfacht die Rechtsanwendung.
- *Mehr Planungssicherheit*: Zentrale Entscheidungen von Unternehmen, etwa das Investitionsverhalten, die Ausgestaltung

von Unternehmensstrukturen und Gesellschaftsverträgen oder die Durchführung von Betriebsnachfolgen, werden durch das Steuerrecht beeinflusst. Besonders kleine und mittlere Unternehmen benötigen für solche strategischen Entscheidungen finanzielle Planungssicherheit. In der Praxis ist die Steuergesetzgebung jedoch häufig unbeständig, schwer vorhersehbar und wenig anwenderfreundlich. Um die Transparenz und Planungssicherheit für die Unternehmen zu verbessern, sollte künftig nur noch ein Steueränderungsgesetz pro Jahr mit einem angemessenen zeitlichen Vorlauf (z. B. mindestens 6 Monate vor Inkrafttreten) vorgelegt werden. Zeitgleich sollten auch die untergesetzlichen Detailregelungen veröffentlicht werden, um es den Unternehmen zu ermöglichen, sich auf die Rechtsänderungen angemessen vorzubereiten.

3.12 Neue Unternehmenssteuern verhindern¹¹²

Die EU-Kommission hat im März 2018 zwei Richtlinienvorschläge zur Besteuerung der Digitalwirtschaft vorgelegt.¹¹³ Danach sollen bestimmte digitale Dienstleistungen ab dem Jahr 2020 mit einer Digitalsteuer belastet werden. Mittelfristig soll die Digitalsteuer jedoch auslaufen und durch das Konzept einer virtuellen Betriebsstätte („signifikante digitale Präsenz“) ersetzt werden, die als zusätzlicher Anknüpfungspunkt für die Ertragsteuern dienen soll. Damit die beiden Richtlinienvorschläge in Kraft treten, ist die Zustimmung aller EU-Staaten erforderlich.

Die temporäre Digitalsteuer ist als indirekte Steuer konzipiert. Sie soll mit einem Steuersatz von 3 Prozent auf die Bruttoerträge erhoben werden, die aus bestimmten digitalen Dienstleistungen abzüglich Mehrwertsteuer erzielt werden. Erfasst werden u. a. Erträge aus dem Verkauf von Online-Werbeflächen, Erträge aus

¹¹² Vgl. *DSi* (2018c).

¹¹³ Vgl. *Europäische Kommission* (2018a) und (2018b).

digitalen Vermittlungsgeschäften sowie Erträge aus dem Verkauf von Daten, die aus Nutzerinformationen generiert werden. Steuerpflichtig sind Unternehmen, deren weltweiter Gesamtumsatz 750 Millionen Euro pro Jahr übersteigt, wovon 50 Millionen auf die EU entfallen müssen. Zur Abmilderung einer Doppelbesteuerung soll die Digitalsteuer als Betriebsausgabe abziehbar sein.

Zweiter Bestandteil des Kommissionsvorschlags ist die virtuelle Betriebsstätte, die mittelfristig an die Stelle der Digitalsteuer treten soll. Das Konzept einer virtuellen Betriebsstätte soll die derzeitigen Besteuerungsregeln, wonach Gewinne in der Regel am Ort der Wertschöpfung besteuert werden, ergänzen. Eine virtuelle Betriebsstätte soll dann entstehen, wenn mit digitalen Dienstleistungen mindestens 7 Millionen Euro Umsatz erzielt werden, der Dienstleister über mehr als 100.000 aktive Nutzer verfügt oder mehr als 3.000 Verträge mit gewerblichen Nutzern über digitale Dienstleistungen abschließt.¹¹⁴

Die verschärfte Besteuerung der Digitalwirtschaft begründet die EU-Kommission nicht zuletzt mit fiskalischen Zielen. So sollen die nationalen Steuerbemessungsgrundlagen vor einer Aushöhlung geschützt und dadurch die „Nachhaltigkeit der öffentlichen Haushalte“¹¹⁵ gesichert werden. Mit anderen Worten soll das Gesetzespaket den Mitgliedstaaten zusätzliche Einnahmen verschaffen. Die EU-Kommission rechnet damit, dass die Einnahmen aus der Digitalsteuer EU-weit 4,7 Milliarden Euro betragen werden, wobei rund 0,6 Milliarden Euro auf Deutschland entfallen.¹¹⁶ Berücksichtigt man allerdings die vorgesehene Abzugsfähigkeit der Digitalsteuer bei den Ertragsteuern, dürften die geschätzten Mehreinnahmen um etwa 30 Prozent niedriger ausfallen und sich für Deutschland bei rund 400 Millionen Euro/Jahr bewegen.

114 Es genügt, wenn eines der genannten Kriterien erfüllt wird.

115 Vgl. *Europäische Kommission* (2018a), S. 4.

116 Vgl. Bundestags-Drucksache 19/2419.

Keine überzeugende Begründung der EU-Gesetzesinitiativen

Bereits die Begründung der Richtlinienvorschläge durch die EU-Kommission kann nicht überzeugen. Als wichtige Ziele werden die Bekämpfung „aggressiver“ Steuerplanung und das Schließen internationaler Besteuerungslücken herausgestellt. Es wird jedoch ausgeblendet, dass die EU-Staaten in den letzten Jahren bereits zahlreiche Abwehrmaßnahmen beschlossen haben. So sehen die Anti-Missbrauchsrichtlinien ATAD I und II unter anderem vor, Zins-schranken einzuführen, Hybridgestaltungen zu bekämpfen sowie die Vorschriften zur Hinzurechnungs- und Entstrickungsbesteuerung zu verschärfen. Außerdem wurde ein automatischer Informationsaustausch für grenzüberschreitende Steuervorbescheide und ein steuerliches Country-by-Country-Reporting etabliert, das den Finanzbehörden Hinweise über unzulässige Gewinnverlagerungen liefern soll.¹¹⁷

Auch außerhalb der EU ist das Steuerrecht erheblich verschärft worden. Beispielsweise haben die USA jüngst eine Hinzurechnungsbesteuerung eingeführt, die dafür sorgt, dass Erträge aus immateriellen Wirtschaftsgütern, die ins Ausland verlagert wurden, bei der Muttergesellschaft teilweise erfasst werden.¹¹⁸ Diese und zahlreiche andere Maßnahmen, die im Zuge des BEPS-Prozesses beschlossen wurden, zeigen offenbar bereits Wirkung. So hat die OECD in einem aktuellen Bericht festgestellt, dass internationale (Digital-)Konzerne eine Reihe von Steuergestaltungen nicht mehr nutzen, weil diese nicht mehr zulässig oder finanziell nicht mehr vorteilhaft sind.¹¹⁹ Bevor die EU-Kommission eine pauschale

117 Vgl. *Pinkernell* (2018), S. 5.

118 Vgl. *ebd.*

119 Vgl. *OECD* (2018a), S. 106: ‚Although the implementation of the BEPS package has only very recent begun, there are already indications of its impact on the tax planning and structuring decisions of MNE [multi-national enterprises; Anm. d. Verf.] groups. The implementation of the measures [...] has made a number of cross-border tax planning schemes unfeasible or no longer financially attractive, including for highly digitalised businesses. This will restore both source and residence taxation in a number of cases where cross-border income would otherwise go untaxed or would be taxed at very low rates‘.

Zusatzbesteuerung von digitalen Unternehmen in Erwägung zieht, sollte sie zumindest die bisher auf nationaler und internationaler Ebene beschlossenen Maßnahmen gründlich evaluieren.¹²⁰

Die Vorschläge der EU-Kommission sollen zudem verhindern, dass die Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten im Zuge der Digitalisierung erodieren. Die EU-Kommission bleibt indes den Nachweis schuldig, dass eine solche Entwicklung der öffentlichen Haushalte droht bzw. bereits stattgefunden hat. Offizielle Daten der europäischen Statistikbehörde Eurostat ergeben ein gänzlich anderes Bild: So haben sich beispielsweise die Gesamtsteuereinnahmen der EU-Staaten im Zeitraum 1995–2016 um 119 Prozent erhöht und die auf Unternehmensgewinne erhobenen Steuern sind im selben Zeitraum sogar um 147 Prozent gestiegen.¹²¹ Eine Erosion der staatlichen Einnahmehasis ist somit nicht erkennbar und auch für die nächsten Jahre nicht zu erwarten. Der Arbeitskreis „Steuerschätzungen“ geht etwa davon aus, dass in Deutschland die gesamtstaatlichen Steuereinnahmen weiterhin kräftig zulegen werden.¹²² Daher ist die Argumentation der EU-Kommission, dass eine Digitalsteuer aus fiskalischen Gründen eingeführt werden sollte, ebenfalls nicht tragfähig.

120 Aus den Unterlagen der EU-Kommission geht nicht hervor, dass eine solche Evaluierung vorgenommen wurde.

121 Vgl. *Bauer* (2018a), S. 6.

122 Die Steuereinnahmen von Bund, Ländern und Kommunen steigen von 735 Milliarden Euro (2017) auf voraussichtlich 906 Milliarden Euro (2022) an. Damit steigen die Steuereinnahmen mit 23,3 Prozent deutlich stärker als das Bruttoinlandsprodukt (+ 19,5 Prozent).

Gibt es ein Steuersatzgefälle zwischen Digitalwirtschaft und den übrigen Unternehmen?

Die EU-Kommission plädiert für die Einführung einer Digitalsteuer, weil aus ihrer Sicht die digitale Wirtschaft nicht angemessen besteuert wird.¹²³ Vor allem der Kommissar für Wirtschafts- und Finanzangelegenheiten, *Pierre Moscovici*, hat wiederholt den politischen Handlungsbedarf betont, indem er auf ein vermeintliches Steuersatzgefälle zugunsten der Digitalwirtschaft hingewiesen hat. Demnach beträgt die Steuerbelastung digitaler Unternehmen im Durchschnitt rund 9 Prozent. Das sei weniger als die Hälfte der Steuerbelastung nicht-digitaler Unternehmen, die im Durchschnitt bei 21 Prozent liege.¹²⁴

Die EU-Kommission beruft sich auf eine Studie, die der Finanzwissenschaftler *Christoph Spengel* von der Universität Mannheim mitverfasst hat. Inzwischen hat *Spengel* jedoch klargestellt, dass seine Forschungsergebnisse nicht korrekt interpretiert worden seien. So wird in der Studie ein „Digital Tax Index“ erstellt, in dem für ein hypothetisches Investitionsvorhaben im digitalen Bereich eine effektive Steuerbelastung ermittelt wird. Dabei werden insbesondere auch Rechtsvorschriften in den EU-Staaten berücksichtigt, die beispielsweise eine begünstigte Besteuerung von Forschungs- und Entwicklungsausgaben vorsehen. Die Behauptungen der EU-Kommission, dass die Digitalwirtschaft unterbesteuerter sei, hält *Spengel* insofern für nicht zutreffend, da die teilweise begünstigte Besteuerung politisch erwünscht sei.¹²⁵ Diese Einschätzung wird von *Clemens Fuest*, Präsident des ifo-Instituts, geteilt: „Die These, es gebe

123 Vgl. *Europäische Kommission* (2018a), S. 1.

124 ‚First, there is a question of fairness. Our Single Market relies on a level playing field, where all companies – large or small, digital or not – pay tax where they make their profits. Yet on average, domestic digitalised business models are subject to an effective tax rate of only 9 %. This is less than half compared to traditional business models facing an effective tax rate of 21%.‘ Vgl. *Europäische Kommission* (2018d).

125 Vgl. *Universität Mannheim* (2018).

ein unerwünschtes Steuergefälle zwischen Digitalwirtschaft und herkömmlicher Wirtschaft, das durch die Digitalsteuer auszugleichen wäre“, bezeichnet Fuest als „irreführend“. Letztlich würden die Zahlen der EU-Kommission nur verdeutlichen, dass „die existierenden nationalen Steuersysteme digitale Unternehmen unter anderem wegen ihrer Forschungsintensität begünstigen“.¹²⁶

Auch eine Studie des European Centre for International Political Economy (ECIPE) hinterfragt die Argumentation der EU-Kommission kritisch.¹²⁷ Dabei wird die durchschnittliche Steuerbelastung ermittelt, indem die geprüften Jahresberichte börsennotierter Unternehmen und die darin ausgewiesenen Steuerzahlungen herangezogen werden. Für den Zeitraum 2012 bis 2016 zeigt sich, dass der durchschnittliche effektive Steuersatz bei traditionellen Unternehmen¹²⁸ 27,7 Prozent beträgt. Die effektive Steuerbelastung von großen, international bekannten Digital-Unternehmen¹²⁹ weicht hiervon nur geringfügig ab und liegt im Durchschnitt bei 26,8 Prozent. Die Behauptung der EU-Kommission, dass ein gravierendes, politisch unerwünschtes Besteuerungsgefälle zwischen Digitalwirtschaft und herkömmlicher Wirtschaft besteht, lässt sich somit empirisch nicht belegen.

Gravierende steuer- und wirtschaftspolitische Mängel

Darüber hinaus weisen die Vorschläge der EU-Kommission zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft zahlreiche steuer- und wirtschaftspolitische Mängel auf:

126 Vgl. *ifo-Institut* (2018).

127 Vgl. *Bauer* (2018a).

128 Es handelt sich dabei um die Unternehmen, die im Aktienindex EURO STOXX 50 gelistet sind.

129 Dabei handelt es sich um folgende Unternehmen: Amazon, Expedia, Google, Facebook, Netflix, Microsoft, RELX Group PLC, Salesforce.com, Spotify, Twitter, SAP, Oracle und Ebay.

- **Ungerechte Bruttobesteuerung:** Das objektive Nettoprinzip verlangt, dass betriebliche Aufwendungen den steuerlich relevanten Gewinn mindern.¹³⁰ Die Digitalsteuer ist jedoch als 3-prozentige Abgabe auf die Bruttoumsätze konzipiert. Das bedeutet, dass die Betriebsausgaben nicht von der Bemessungsgrundlage der Digitalsteuer abgezogen werden. Eine solche Bruttobesteuerung verstößt eklatant gegen eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und ist daher bereits aus Gerechtigkeitsgründen abzulehnen.
- **Willkürliche Mehrfachbelastungen:** Die Einführung der Digitalsteuer würde zu willkürlichen Mehrfachbelastungen führen, die von der jeweiligen Umsatzrendite des betroffenen Unternehmens abhängen. Beträgt die Umsatzrendite beispielsweise 10 Prozent, entspricht dies einer Belastung des Gewinns durch die Digitalsteuer von 30 Prozent.¹³¹ Hinzu kommen noch die üblichen Ertragsteuern, also Einkommensteuer oder Körperschaft- und Gewerbesteuer. Daraus resultiert eine hohe Gesamtbelastung von in diesem Fall mehr als 50 Prozent. Diese erhöht sich bei einer geringeren Umsatzrendite als 10 Prozent sogar noch, während die effektive Belastung bei einer höheren Umsatzrendite geringer ausfällt (siehe *Tabelle 10*). Renditeschwache Unternehmen werden somit durch die Digitalsteuer besonders stark belastet, was mit einer gerechten Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht vereinbar ist.
- **Hohe Bürokratiekosten:** Die Digitalisierung prägt nicht nur das Geschäftsmodell von Internetkonzernen, sondern erfasst zunehmend alle Branchen. Die von der EU-Kommission vorgeschriebene Differenzierung zwischen digitalen und nicht-digitalen Unternehmen ist daher kaum möglich.¹³² Allein die Abgren-

¹³⁰ Vgl. *DSi* (2013), S. 200.

¹³¹ Vgl. *Spengel* (2018), S. M5.

¹³² Beispielsweise werden in modernen Autos eine Vielzahl von Nutzungsdaten gesammelt, an den Hersteller weitergeleitet und von diesem ausgewertet.

zung zwischen steuerpflichtigen digitalen Umsätzen und den übrigen nicht steuerpflichtigen Umsätzen dürfte willkürlich, administrativ aufwendig und sehr streitanfällig sein.¹³³ Daher ist eine gesonderte Besteuerung von Unternehmen der digitalen Wirtschaft nicht zielführend, mit hohen Bürokratiekosten und großer Rechts- und Planungsunsicherheit für die Unternehmen verbunden.

- **Verschärfung der Handelskonflikte:** Die Digitalsteuer zielt gegenwärtig vorwiegend auf die großen, in den USA ansässigen Internetkonzerne. Es ist fraglich, ob eine solche selektive Besteuerung mit den Regeln der Welthandelsorganisation vereinbar ist.¹³⁴ Die Digitalsteuer dürfte daher andere Staaten zu Gegenmaßnahmen veranlassen und den Handelsstreit mit den USA weiter verschärfen. Auch die laufenden Verhandlungen auf OECD-Ebene über eine Reform der internationalen Besteuerungsregeln werden durch einen steuerpolitischen Alleingang der EU nicht erleichtert.
- **Verlustgeschäft für den Fiskus droht:** Derzeit hat das Land, in dem ein Unternehmen seinen Stammsitz hat und einen Großteil der Wertschöpfung erzielt, vorwiegend das Recht, die Unternehmensgewinne zu besteuern. Exportorientierte Staaten wie Deutschland profitieren von dieser Regelung, da sie einen Großteil der Gewinnsteuern vereinnahmen. Den Ländern, in denen die Konsumenten leben, fließt hingegen die Umsatzsteuer auf die importierten Waren und Dienstleistungen zu. Die Vorschläge der EU-Kommission zielen jedoch darauf ab, bei digitalen Unternehmen die Besteuerungsrechte stärker in die Absatzmärkte zu verlagern. Es ist damit zu rechnen, dass andere Staaten, die beispielsweise Maschinen und Anlagen

133 Von renommierten Steuer- und Finanzwissenschaftlern wird die Digitalsteuer daher als ein „Albtraum an Komplexität und Streitanfälligkeit“ bezeichnet. Vgl. *Becker/Englisch* (2018).

134 Vgl. *Kreisel* (2018) und *Becker/Englisch* (2017).

aus Deutschland importieren, diesen Maßstab auch auf andere Branchen übertragen wollen, um einen größeren Anteil der Gewinnsteuern beanspruchen zu können. Durch einen solchen Paradigmenwechsel könnte der Exportnation Deutschland in erheblichem Maße Steuersubstrat verloren gehen. Statt die von der EU-Kommission in Aussicht gestellten Mehreinnahmen zu generieren, droht daher die Digitalsteuer zu einem Verlustgeschäft für die öffentlichen Haushalte in Deutschland zu werden.¹³⁵

- **Unerwünschte Nebenwirkungen:** Die geplante Digitalsteuer und das Konzept einer virtuellen Betriebsstätte sollen nach Darstellung der EU-Kommission die großen Internetkonzerne zusätzlich belasten. Doch auch traditionelle Unternehmen passen ihre Geschäftsmodelle an die digitalen Herausforderungen an, indem sie beispielsweise zunehmend Online-Plattformen aufbauen, um die Auswertung von Kundendaten und den Vertrieb ihrer Produkte zu verbessern.¹³⁶ Größere Unternehmen dürften somit schnell die Schwelle überschreiten, ab der die Digitalsteuer fällig wird. Die Mehrbelastungen lassen sich daher kaum auf die Digitalwirtschaft begrenzen, sondern werden vielfach auch traditionelle (Industrie-)Unternehmen treffen.¹³⁷

Zudem dürften die Internetkonzerne aufgrund ihrer Marktmacht in der Lage sein, die Digitalsteuer auf andere Marktteilnehmer zu überwälzen. Es ist daher wahrscheinlich, dass ein Großteil der zusätzlichen Steuerbelastung wirtschaftlich nicht von den Aktionären, sondern von Arbeitnehmern und Konsumenten in Form geringerer Lohnzuwächse bzw. höherer Preise getragen wird.¹³⁸

135 Vgl. Schön (2018).

136 Vgl. Welling (2018), S. 7 f.

137 Ein eng zugeschnittener Anwendungsbereich der Digitalsteuer oder auch der virtuellen Betriebsstätte dürfte bereits an der verfassungsrechtlich gebotenen Gleichmäßigkeit der Besteuerung scheitern.

138 Vgl. Bauer (2018b), S. 4 f.

Tabelle 10: Belastungswirkung der geplanten Digitalsteuer

Umsatz	1.000	1.000	1.000
Digitalsteuer (3 % vom Umsatz)	30	30	30
Umsatzrendite	5 %	10 %	15 %
Gewinn (Umsatz x Umsatzrendite)	50	100	150
Gewinn abzügl. Digitalsteuer*	20	70	120
Ertragsteuersatz	30 %	30 %	30 %
Ertragsteuern	6	21	36
Steuern insgesamt	36	51	66
Steuerbelastung (Steuern insgesamt / Gewinn)	72 %	51 %	44 %

Quelle: Welling (2018); eigene Berechnung und Darstellung. * Die Digitalsteuer soll als Betriebsausgabe gelten und insofern den ertragsteuerlichen Gewinn mindern.

Zusammenfassung: Mehr Schaden als Nutzen durch die geplante Digitalsteuer

Die von der EU-Kommission vorgeschlagene Digitalsteuer führt zu willkürlichen Belastungsverschärfungen und zu einem Anstieg der Gesamtbelastung, der von der jeweiligen Umsatzrendite der betroffenen Unternehmen abhängt. Die in der Praxis kaum mögliche Unterscheidung von digitalen und nicht-digitalen Umsätzen dürfte hohe Bürokratiekosten, die Verkomplizierung des Steuerrechts und eine Vielzahl von Rechtsstreitigkeiten verursachen. Anders als von der EU-Kommission beabsichtigt, wird sich aufgrund der zunehmenden Digitalisierung aller Branchen die geplante Digitalsteuer nicht auf große Internetkonzerne beschränken lassen, sondern schrittweise auch herkömmliche (Industrie-)Unternehmen treffen. Die Vorschläge der EU-Kommission tragen daher nicht dazu bei, den europäischen bzw. den deutschen Wirtschaftsstandort zu stärken. Hinzu kommt, dass eine Digitalsteuer den europäischen Markt für (neue) digitale Produkte unattraktiv machen und damit die politisch gewünschten Fortschritte bei der Digitalisierung hemmen würde.

Auch das Konzept einer virtuellen Betriebsstätte, das die Besteuerungsrechte stärker an den Ort der Konsumenten verlagern will, ist problematisch. Zunächst werden die von der EU-Kommission in Aussicht gestellten Mehreinnahmen angesichts der hohen und kräftig weiter steigenden Steuereinnahmen nicht gebraucht. Mittelfristig könnte Deutschland mit seiner exportorientierten Wirtschaft jedoch Steuersubstrat verlieren, wenn der vorgeschlagene Paradigmenwechsel, der den Importländern mehr Besteuerungsrechte zuweist, auf andere Branchen übertragen wird. Um Aufkommensverluste zu vermeiden, müssten dann die Unternehmenssteuersätze erhöht werden. Dies würde die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Unternehmen zusätzlich schwächen.

Die Bundesregierung sollte daher die Vorschläge der EU-Kommission zur verschärften Besteuerung der Digitalwirtschaft ablehnen. Im EU-Finanzministerrat konnte zwar bisher keine Einigung erzielt werden, doch Österreich will in seiner Ratspräsidentschaft bis Ende 2018 die Verhandlungen über die Digitalsteuer vorantreiben. Kompromissvorschläge, die in diesem Zuge zustande kommen, sollte Deutschland nicht unterstützen. Denn auch eine abgemilderte Digitalsteuer droht dauerhaften Schaden anzurichten, da die Änderung einer einmal beschlossenen EU-Richtlinie nur mit Zustimmung aller Mitgliedstaaten möglich ist. Statt einen politischen Schnellschuss auf europäischer Ebene mitzutragen, sollte sich Deutschland für eine sachgerechte und zeitgemäße Überarbeitung der internationalen Besteuerungsregelungen im Rahmen der OECD einsetzen.¹³⁹

139 Die OECD plant ohnehin, bis 2020 einheitliche Maßstäbe für die grenzüberschreitende Besteuerung der Digitalwirtschaft zu erarbeiten. Neben einer Anpassung der Betriebsstätten-Definition könnte auch eine weitere Verbesserung der Verrechnungspreiskontrolle Gegenstand der Verhandlungen sein. So gelten Verrechnungspreise als wichtiges Gestaltungsinstrument, um Gewinne im Konzernverbund zu verlagern. Vgl. *Becker/Englisch* (2017), S. 803.

4 Fazit und Handlungsempfehlungen

Die umfassende Steuerreform in den USA und die geplanten Steuerersatzsenkungen in Europa, wie z. B. in den Hochsteuerländern Belgien und Frankreich, setzen Deutschland zunehmend unter Druck. Mit rund 30 Prozent liegt bereits heute die Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften in Deutschland mehr als ein Drittel über dem EU-Durchschnitt von 21,6 Prozent. Ohne eine durchgreifende Reform der Unternehmensbesteuerung droht Deutschland im internationalen Steuerwettbewerb den Anschluss zu verlieren. Dadurch würden mittelfristig Investitionen und Arbeitsplätze in andere Staaten abwandern, was mit einer Reduzierung der staatlichen Einnahmehasis einhergehen würde. Die Politik sollte daher ein veritables Eigeninteresse haben, auch die steuerlichen Standortfaktoren zu verbessern – zumal das finanzpolitische Umfeld für Reformen angesichts der hohen gesamtstaatlichen Haushaltsüberschüsse und der seit 2010 steigenden Steuerquote, die inzwischen den höchsten Stand seit der deutschen Wiedervereinigung erreicht hat, ausgesprochen günstig ist.

Für eine grundlegende Reform der Unternehmensbesteuerung bieten sich folgende Ansatzpunkte an:

- 1. Reform des Einkommensteuertarifs:** Der Mittelstandsbauch sollte abgeflacht werden und der Spitzensteuersatz sollte erst ab einem Einkommen von 80.000 Euro greifen. Dadurch käme es zu Entlastungen von rund 40 Milliarden Euro pro Jahr, was auch die Leistungsanreize von Personenunternehmen und Personengeschaftern spürbar stärken würde.
- 2. Wegfall des Solidaritätszuschlags:** Statt des von Union und SPD geplanten Soli-Teilabbaus im Jahr 2021 sollte der Solidaritätszuschlag bis Ende 2019 vollständig abgeschafft werden. Dies würde die Unternehmen in einer Größenordnung von 5 bis 6 Milliarden Euro pro Jahr entlasten.

- 3. Reform der Gewerbesteuer:** Die Gewerbesteuerbelastung sollte kurzfristig reduziert werden, wobei vorrangig die problematische Hinzurechnung von Betriebsausgaben beseitigt werden sollte. Kommt eine solche Reform nicht zustande, sollte die Politik eine Körperschaftsteuersenkung in Erwägung ziehen. Mittelfristig ist weiterhin der Abbau der Gewerbesteuer und im Gegenzug eine Erhöhung des kommunalen Anteils an den Gemeinschaftssteuern anzustreben.
- 4. Absenkung der Steuerzinsen:** Der Zinssatz für Steuernachzahlungen und -erstattungen ist nicht mehr realitätsgerecht und sollte von 6 Prozent auf 3 Prozent halbiert werden. Zudem sollten die Steuerzinsen für Pensionsverpflichtungen und für sonstige Rückstellungen schrittweise an das Handelsrecht angepasst und damit auf ein marktübliches Niveau reduziert werden.
- 5. Rechtsformneutralere Besteuerung:** Die Thesaurierungsbegünstigung sollte überarbeitet und vereinfacht werden. Dabei ist sicherzustellen, dass nicht entnommene Gewinne einer Belastung von maximal 30 Prozent unterliegen. Zudem ist zu erwägen, Personengeschaftern das Recht einzuräumen, ihr Unternehmen wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen.
- 6. Einfache und zeitgemäße Abschreibungsregeln:** Zur Vereinfachung sollte der Schwellenwert für die Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern von derzeit 800 Euro auf 1.500 Euro pro Wirtschaftsgut angehoben werden. Um dem technischen Wandel und den aktuellen Verhältnissen Rechnung zu tragen, sollten die seit dem Jahr 2001 unveränderten AfA-Tabellen gründlich überarbeitet und aktualisiert werden.
- 7. Beschränkungen bei der Verlustverrechnung abbauen:** Die sogenannte Mindestbesteuerung, die den Verlustvortrag beschränkt und dadurch Unternehmen Liquidität entzieht, soll

te schrittweise abgeschafft werden. Zudem sollte die Nutzung von Verlustvorträgen bei einem Anteilseignerwechsel praxistauglich ausgestaltet werden.

- 8. Finanzierungsneutralität anstreben:** Die Benachteiligung des Eigenkapitals sollte schrittweise beseitigt werden. Hierfür ist es nötig, die Eigenkapitalkosten – wie bereits im geltenden Recht den Zinsaufwand für Fremdkapital – bei der steuerlichen Gewinnermittlung zu berücksichtigen.
- 9. Außensteuerrecht reformieren:** Um eine Mehrfachbesteuerung von exportorientierten Unternehmen zu vermeiden, sollte die Niedrigbesteuerungsgrenze gemäß Außensteuergesetz von derzeit 25 Prozent auf 15 Prozent reduziert werden. Dadurch können ausländische Steuern im Regelfall vollständig auf die deutsche Körperschaftsteuer angerechnet werden.
- 10. Unternehmenssteuerrecht vereinfachen:** Durch zeitnahe Betriebsprüfungen, eine beständigere Steuergesetzgebung sowie angemessene Pauschalen, Freigrenzen und Freibeträge im Steuerrecht sollten die hohen Bürokratiekosten für Unternehmen reduziert werden.
- 11. Neue Unternehmenssteuern verhindern:** Die von der EU-Kommission vorgeschlagene Digitalsteuer auf Bruttoumsätze ist abzulehnen, weil sie zu willkürlichen Mehrbelastungen führt, die auch traditionelle Unternehmen treffen können. Statt einen politischen Schnellschuss auf europäischer Ebene zu unterstützen, sollte sich Deutschland für eine sachgerechte Überarbeitung der internationalen Besteuerungsregelungen im Rahmen der OECD einsetzen.

Die Reform des Einkommensteuertarifs, die vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags und die Reduzierung der Gewerbesteuerbelastung (Maßnahmen 1 bis 3) sollten als erste Reformschritte kurzfristig umgesetzt werden. Durch einen leistungsgerechteren Einkommensteuertarif und den Wegfall des

Solidaritätszuschlags werden insbesondere Personengesellschaften entlastet, während Kapitalgesellschaften stärker von einer geringeren Gewerbesteuerbelastung profitieren. Darüber hinaus werden durch Einkommensteuersenkungen und die Abschaffung des Solidaritätszuschlags auch Privathaushalte entlastet, was angesichts der – auch im internationalen Vergleich – hohen Steuer- und Abgabenbelastung in Deutschland dringend geboten ist¹⁴⁰. Insofern handelt es sich um ein ausgewogenes Reformpaket, das alle Unternehmen und die Bürger spürbar entlastet und dadurch die steuerlichen Standortfaktoren insgesamt verbessert.

Bei den Maßnahmen 4 bis 10 handelt es sich um Strukturreformen, die mittelfristig umgesetzt werden sollten. Dadurch würde das Unternehmenssteuerrecht stärker den Anforderungen einer gerechten Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechen. Eine zeitnahe Umsetzung sämtlicher Empfehlungen ist – auch aufgrund der damit verbundenen Steuermindereinnahmen – zweifellos anspruchsvoll. Doch die Vereinfachung des Unternehmenssteuerrechts, die zeitgemäße Ausgestaltung der Abschreibungsregelungen, eine rechtsformneutralere Besteuerung, die Reform des Außensteuergesetzes und die Halbierung der Steuerzinsen für Steuererstattungen und -nachzahlungen sollten noch in dieser Legislaturperiode angepackt werden. Bei der Reform der Verlustverrechnung, der Herstellung von Finanzierungsneutralität und der Absenkung der Steuerzinsen für Pensionsverpflichtungen und sonstige Rückstellungen empfiehlt sich ein schrittweises Vorgehen, da mit nennenswerten zusätzlichen Steuermindereinnahmen zu rechnen ist.

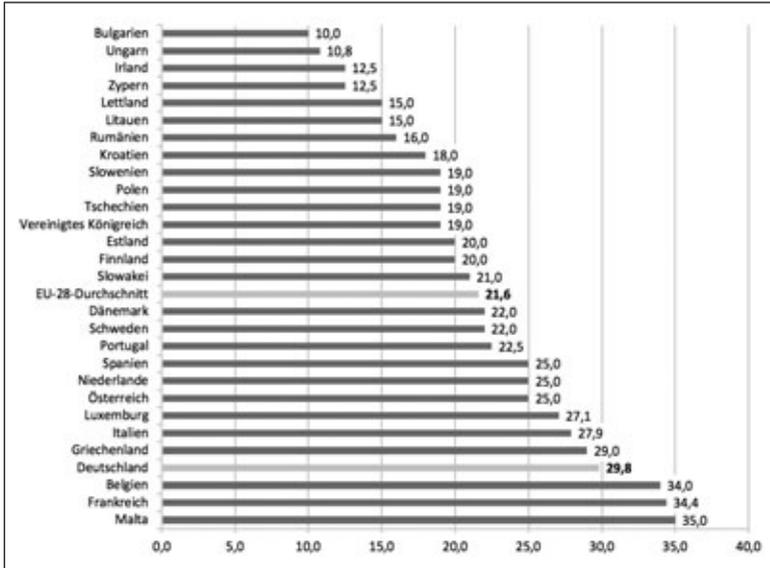
Insgesamt ist in der deutschen Steuerpolitik ein Perspektivwechsel nötig: Aufgrund des zunehmenden internationalen Steuerwettbewerbs sollte die nationale Abwehrgesetzgebung der letzten Jahre nicht noch weiter verschärft werden. Auch eine

140 Vgl. *OECD* (2018b).

verschärfte Besteuerung der Digitalwirtschaft, wie jüngst von der EU-Kommission vorgeschlagen, ist wegen gravierender steuer- und wirtschaftspolitischer Nachteile abzulehnen. Stattdessen muss Steuerpolitik wieder verstärkt als Standortpolitik verstanden werden. Denn wettbewerbsfähige steuerliche Rahmenbedingungen tragen wesentlich dazu bei, Investitionen und Arbeitsplätze in Deutschland zu sichern und so den wirtschaftlichen Erfolg der letzten Jahre weiter fortschreiben zu können.

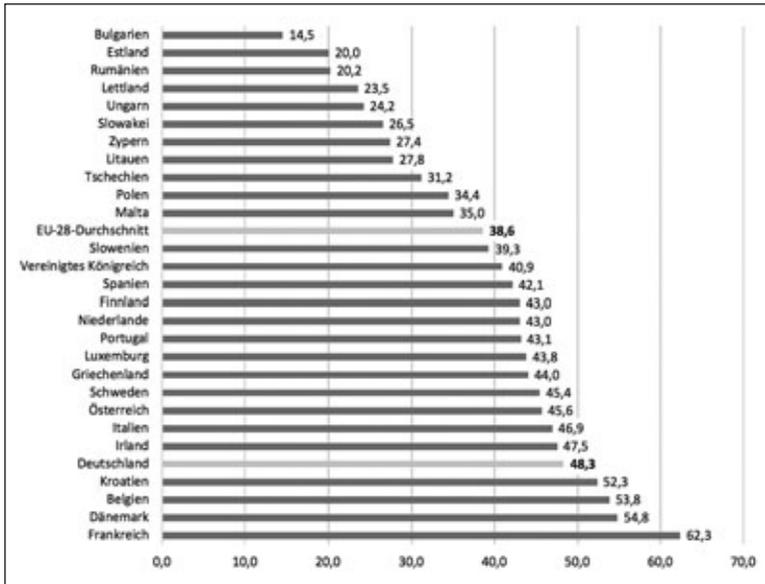
Anhang

Abbildung A1: Tarifliche Belastung des Gewinns von Kapitalgesellschaften 2017 (in Prozent)



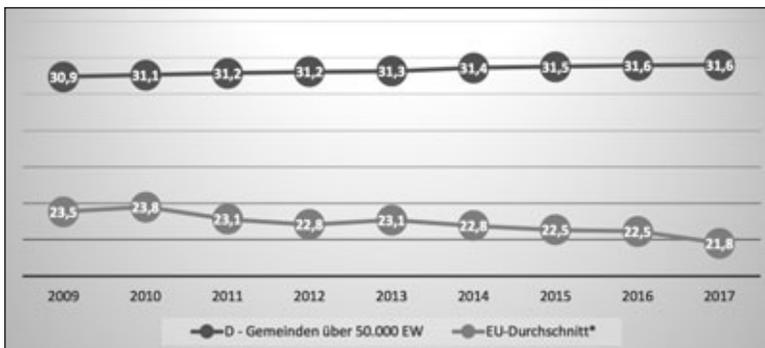
Quelle: BMF (2018).

Abbildung A2: Tarifliche Maximalbelastung des Gewinns auf Unternehmens- und Anteilseignerebene bei Vollausschüttung 2017 (in Prozent)



Quelle: BMF (2018).

Abbildung A3: Tarifliche Belastung von Unternehmensgewinnen in der EU und in Deutschland (Kapitalgesellschaften, in Prozent)



Quelle: BMF, destatis und eigene Berechnungen. * Aus Gründen der Vergleichbarkeit ab 2013 ohne Kroatien (EU-Beitritt: 01.07.2013)

Tabelle A1: Effektive Gewerbesteuerbelastung bei Einzelunternehmen und Kapitalgesellschaften

Beispiel 1: Einzelunternehmer mit 80.000 Euro Gewerbeertrag in Potsdam	
Gewerbeertrag	80.000 Euro
abzüglich Freibetrag	24.500 Euro
= korrigierter Gewerbeertrag	55.500 Euro
55.500 Euro x 3,5 % (Steermesszahl)	1.942,50 Euro
Steermessbetrag (gerundet)	1.942 Euro
Gewerbesteuerhebesatz in Potsdam	455 %
1.942 Euro x 455 % = 8.836 Euro Gewerbesteuer	
Bei Einzel- und Personenunternehmen wird das 3,8-fache des anteiligen Gewerbesteuer-messbetrags auf die zu zahlende Einkommensteuerschuld angerechnet (§ 35 EStG).	
Anrechnung auf Einkommensteuer	1.942 Euro x 3,8 = 7.380 Euro*
Ermäßigung bei Solidaritätszuschlag	7.380 Euro x 5,5 % = 406 Euro**
Effektive Gewerbesteuer-Belastung	8.836 Euro – 7.380 Euro – 406 Euro = 1.050 Euro
Beispiel 2: Kapitalgesellschaft (GmbH) mit 80.000 Euro Gewerbeertrag in Potsdam	
Gewerbeertrag	80.000 Euro
80.000 Euro x 3,5 % (Steermesszahl)	2.800 Euro
Steermessbetrag	2.800 Euro
Bei Kapitalgesellschaften wird kein Freibetrag gewährt. Eine Anrechnung der Gewerbe-steuer findet nicht statt.	
2.800 Euro x 455 % = 12.740 Euro Gewerbesteuer	
Effektive Gewerbesteuer-Belastung	12.740 Euro

Quelle: Eigene Berechnungen auf Grundlage von IHK (2016). Abweichungen durch Rundung. * Sofern Einkommensteuerschuld mindestens in dieser Höhe vorliegt. ** Sofern der reguläre Zuschlagssatz von 5,5 Prozent zur Anwendung kommt.

Tabelle A2: Abschätzung der effektiven Gewerbesteuerbelastung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften

Schritt 1: Welches Gewerbesteueraufkommen steuern Einzelunternehmen und Personengesellschaften bei?

Das Gesamtaufkommen aus der Gewerbesteuer ergibt sich durch Multiplikation der Steuerermessbeträge aller steuerpflichtigen Unternehmen mit dem durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatz. Um den Aufkommensanteil von Einzelunternehmen und Personengesellschaften abschätzen zu können, muss daher ermittelt werden, welcher kumulierte Steuerermessbetrag auf Einzelunternehmen und Personengesellschaften entfällt. Gemäß der aktuellen Gewerbesteuerstatistik (Stand: 2013) stellt sich die Verteilung der Steuerermessbeträge wie folgt dar:

	Personengesellschaften und Einzelgewerbetreibende	Kapitalgesellschaften und übrige juristische Personen
Steuerermessbetrag (2013)	4.082 Millionen Euro (40 %)	6.067 Millionen Euro (60 %)
Geschätzter Anteil am Gewerbesteueraufkommen (2013)	17.305 Millionen Euro (40 %)	25.722 Millionen Euro (60 %)

Quelle: Eigene Berechnungen. Gewerbesteuerstatistik 2013.

Der Anteil, den Einzelunternehmen und Personengesellschaften zum Gewerbesteueraufkommen beisteuern, liegt daher bei schätzungsweise¹⁴¹ **17,3 Milliarden Euro** (Stand: 2013). Dies entspricht aber nicht der effektiven Gewerbesteuerbelastung, da Einzelunternehmen und Personengesellschaften die gezahlte Gewerbesteuer pauschal auf die Einkommensteuer anrechnen können (gem. § 35 EStG).

Schritt 2: Wie hoch fällt das Anrechnungsvolumen gem. § 35 EStG aus (Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer)?

Steuerermäßigung gemäß § 35 EStG (2013): 10,1 Milliarden Euro
 Unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags¹⁴²: **10,7 Milliarden Euro**

141 Unter der Annahme, dass die Steuerermessbeträge von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften in allen Gemeinden bzw. „Hebesatzregionen“ in einem Verhältnis von 40 zu 60 auftreten.

142 Eine durch die Steuerermäßigung gemäß § 35 EStG verminderte Einkommensteuer reduziert auch den zu zahlenden Solidaritätszuschlag. Das effektive Entlastungsvolumen von Einzelunternehmen und Personengesellschaften erhöht sich daher entsprechend.

Schritt 3: Wie hoch ist die effektive Gewerbesteuerbelastung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften?

Gewerbesteueraufkommen Einzelunternehmen und Personengesellschaften (2013)	17,3 Milliarden Euro
Steuerermäßigung gemäß § 35 EStG (unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags, 2013)	10,7 Milliarden Euro
Verbleibende Gewerbesteuerbelastung	6,6 Milliarden Euro

Die nach Anrechnung gem. § 35 EStG verbleibende Gewerbesteuerbelastung von schätzungsweise **6,6 Milliarden Euro überzeichnet** jedoch die effektive Belastung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Diese Überzeichnung lässt sich wie folgt erklären:

Die Gewerbesteuer von Personengesellschaften wird auf Gesellschaftsebene fällig, die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer erfolgt jedoch anteilig beim Anteilseigner. Dabei ist zu beachten, dass als Anteilseigner einer Personengesellschaft nicht nur natürliche Personen, sondern auch Körperschaften auftreten können. Dies ist bspw. bei einer GmbH & Co. KG der Fall. Die hier auf die Kapitalgesellschaft (GmbH) entfallende Gewerbesteuer kann nicht angerechnet werden, da die GmbH nicht der Einkommensteuer, sondern der Körperschaftsteuer unterliegt.

Zur Erläuterung ein fiktives Beispiel:

In der Gemeinde X gilt ein Gewerbesteuerhebesatz von 380 Prozent. Eine ansässige Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) hat drei natürliche Personen als Gesellschafter. Die von der GbR zu zahlende Gewerbesteuer von 100 können die Gesellschafter vollständig mit der Einkommensteuer verrechnen. Das heißt, die Einkommensteuerschuld der Gesellschafter reduziert sich insgesamt um 100. Die GbR wird daher effektiv nicht durch die Gewerbesteuer belastet, wenn man vom bürokratischen Aufwand absieht.

Eine ansässige GmbH & Co. KG hat eine GmbH (Anteil: 50 Prozent) und zwei natürliche Personen als Gesellschafter. Auf Gesellschaftsebene fällt ebenfalls eine Gewerbesteuer von 100 an. Davon können aber nur die beiden natürlichen Personen die anteilige Gewerbesteuer von 50 mit ihrer Einkommensteuerschuld verrechnen. Die effektive Gewerbesteuerbelastung der Gesellschaft beträgt daher 50.

Die **effektive Belastung von Einzelunternehmen und „reinen“ Personengesellschaften**, bei denen also nur natürliche Personen als Anteilseigner auftreten, liegt daher **deutlich unter 6,6 Milliarden Euro**.

Literaturverzeichnis

Bauer, M. (2018a): Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions, ECIPE OCCASIONAL PAPER, 03/2018, http://ecipe.org/app/uploads/2018/02/ECI_18_OccasionalPaper_Taxing_3_2018_LY08.pdf (Stand: 18.07.2018).

Bauer, M. (2018b): Five Questions about the Digital Services Tax to Pierre Moscovici, ECIPE OCCASIONAL PAPER, 04/2018, <http://ecipe.org/app/uploads/2018/06/Five-Questions-about-the-Digital-Services-Tax-to-Pierre-Moscovici.pdf> (Stand: 20.07.2018).

Becker, J. und Englisch, J. (2018): Ausgleichsteuer. Ein mangelhafter Schnellschuss, <https://makronom.de/ausgleichsteuer-steuern-digitale-unternehmen-eu-kommission-google-facebook-ein-mangelhafter-schnellschuss-25751> (Stand: 11.07.2018).

Becker, J. und Englisch, J. (2017): Ein größeres Stück vom Kuchen: Besteuerung der Gewinne von Google und Co., in: Wirtschaftsdienst 11/2017, S. 801-808.

BDI (2017): Vorschläge für eine Reform der Hinzurechnungsbesteuerung, https://bdi.eu/media/themenfelder/steuerpolitik/publikationen/BDI_Vorschlaege_fuer_eine_Reform_der_HZB.PDF (Stand: 06.06.2018).

BDI/VCI – Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. und Verband der chemischen Industrie e.V. (2017): Die Steuerbelastung der Unternehmen in Deutschland. Vorschläge für ein wettbewerbsfähiges Steuerrecht 2017/18. Köln.

BdSt – Bund der Steuerzahler Deutschland e.V. (2016): Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften, http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abtei-

lung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2016-12-23-VerlustverrechnungsG/Stellungnahme-04-Bund-der-Steuerzahler.pdf?__blob=publicationFile&v=1 (Stand: 23.02.2018).

BdSt – Bund der Steuerzahler (2016): 60 Vorschläge zur Vereinfachung des Steuerrechts. Berlin.

BdSt – Bund der Steuerzahler Deutschland e. V. (2018a): Stellungnahme zu den Verfassungsbeschwerden 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17. Nachzahlungszinsen bei der Gewerbesteuer, §§ 233a AO i.V.m. § 238 AO. Berlin.

BdSt – Bund der Steuerzahler Deutschland e. V. (2018b): Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2018. Berlin.

BMF – Bundesministerium der Finanzen (2018): Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2017. Ausgabe 2018. Berlin.

Bundesrat (2018): Entschließung des Bundesrates „Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland – Schritte zu einer modernen wettbewerbsfähigen Unternehmensbesteuerung“. Antrag des Landes Nordrhein-Westfalen vom 27.06.2018, Drs. 310/18.

Christofzik/Feld/Scheuering (2016): Zurück in die steuerliche Steinzeit?, in: *Wirtschaftsdienst* 2016, Heft 2, S. 87-91.

Conrad, C. A. (2012): Wirkungen der Abgeltungsteuer auf die Kapitalallokation – Anregungen für eine Reform, in: *Wirtschaftsdienst* 6/2012, S. 399-405.

CSU (2018): Wachstumsplan für Deutschland – Wettbewerbsfähigkeit stärken, Mobilität ermöglichen, Digitalisierung gestalten! 42. Klausurtagung der CSU-Landesgruppe im Deutschen Bundestag, 4.-6. Januar 2018 in Kloster Seeon, https://www.csu-landesgruppe.de/sites/default/files/2018-01/180106%20FINAL_Be

schluss_Seeon-Papier_WirtschaftDigitalisierung_0.pdf (Stand: 12.06.2018).

De Ridder, J. (2018): Länderbericht Belgien. Ausblick Steuerrechtsentwicklung 2018, https://wiras.de/wp-content/uploads/2018/01/Laenderbericht_Belgien2018.pdf (Stand: 19.06.2018).

DIHK – Deutsche Industrie- und Handelskammer et al. (2015): Maßnahmen zur Steuervereinfachung, https://bdi.eu/media/themenfelder/steuerpolitik/downloads/20150827_Vorschlagsliste_Massnahmen-Steuervereinfachung.pdf (Stand: 18.05.2018).

Dorenkamp, C. (2010): Systemgerechte Neuordnung der Verlustverrechnung – Haushaltsverträglicher Ausstieg aus der Mindestbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 461, Bonn.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2016): Zur Einigung über die Reform der Bund-Länder-Finanzbeziehungen ab 2020. DSi-Rundschreiben 7/2016, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2017a): Leistungsfeindlicher Mittelstandsbauch: Gerechtigkeitslücke im Einkommensteuertarif schließen, DSi kompakt Nr. 27, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2017b): Reformbedürftiger Spitzensteuersatz: Leistungsanreize für Normalverdiener im Einkommensteuertarif stärken, DSi kompakt Nr. 30, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2017c): Zur aktuellen Gerechtigkeitsdiskussion – Ein Vorschlag zur Reform des Einkommensteuertarifs, DSi kompakt Nr. 26, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2017d): Solidaritätszuschlag endlich abschaffen, DSi kompakt Nr. 28, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2017e): Abgeltungsteuer beibehalten. Mehrbelastungen für Sparer vermeiden. DSi-Sonderinformation Nr. 4, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2018a): Berücksichtigung der kalten Progression in den Steuerschätzungen (aktualisierte Fassung vom 9. Mai 2018), DSi kompakt Nr. 19, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2018b): Reform der Unternehmensbesteuerung: Ansatzpunkte für schnelle Entlastungen bei der Gewerbesteuer, DSi kompakt Nr. 32, Berlin.

DSi – Deutsches Steuerzahlerinstitut (2018c): Sollte die Besteuerung der Digitalwirtschaft auf EU-Ebene verschärft werden? DSi kompakt Nr. 36, Berlin.

Eichfelder, S. et al. (2010): Auswirkungen von Steuervereinfachungen. Abschlussbericht Forschungsprojekt I C 4 – 18/10 im Auftrag des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie. Mannheim.

Europäische Kommission (2016): Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage vom 25.10.2016, COM (2016) 685 final, Straßburg.

Europäische Kommission (2018a): Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, COM (2018) 148 final vom 21.03.2018, Brüssel.

Europäische Kommission (2018b): Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM (2018) 147 final vom 21.03.2018, Brüssel.

Europäische Kommission (2018c): Fragen und Antworten: Ein faires und effizientes Steuersystem der EU für den digitalen Binnenmarkt, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-18-2141_de.htm (Stand: 11.07.2018).

Europäische Kommission (2018d): Keynote speech by Commissioner Moscovici at the ‚Masters of Digital 2018‘ event, Brussels, 20 February 2018, http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-18-981_en.htm (Stand: 11.07.2018).

EY (2017): Nach der Wahl. Steuerpolitik für den Standort Deutschland. Positionspapier des Wissenschaftlichen Beirats Steuern von EY für die neue Legislaturperiode ab 2017, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-tlm-2017-special-nach-der-wahl/\\$FILE/ey-tlm-2017-special-nach-der-wahl.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-tlm-2017-special-nach-der-wahl/$FILE/ey-tlm-2017-special-nach-der-wahl.pdf) (Stand: 13.02.2018).

Fossen, F. M. und Simmler, M. (2012): Abgeltungssteuer begünstigt Fremdfinanzierung, in: DIW Wochenbericht Nr. 17.2012, S. 11-14.

Fractionen der CDU/CSU und SPD (2007): Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, Bundestags-Drucksache 16/4841 vom 27.03.2007.

Fuest, C. und Spengel, C. (2016): Abgeltungssteuer: Reformieren statt abschaffen, in: Wirtschaftsdienst 2016, Heft 2, S. 83-87.

Hennrichs, J. (2015): Steuerrechtliche Gewinnermittlung (Bilanzsteuerrecht), in: Tipke/Lang: Steuerrecht, 22. Auflage, Köln.

Hey, J. (2015): Körperschaftsteuer (§ 11), in: Tipke/Lang: Steuerrecht, 22. Auflage, Köln.

Hey, J. (2016): Realitätsgerechtigkeit von Typisierungen als verfassungsrechtliches Problem der Niedrigzinsphase – Zur Verfassungswidrigkeit von § 238 AO und § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG, in: Finanzrundschau 11/2016, S. 485-496.

Hey, J. (2017): Steuerrecht zwischen Umverteilung und Standortpolitik. Steuerpolitische Aufgaben der 19. Legislaturperiode. In: Deutsche Steuerzeitschrift, Nr. 17, 2017, S. 632-641.

Homburg, S. (2007): Allgemeine Steuerlehre. 5. Aufl. München.

IDW – Institut der Wirtschaftsprüfer (2017): POSITIONSPAPIER ZUR STEUERPOLITISCHEN ENTWICKLUNG, <https://www.idw.de/blob/100064/4341193232444266348fbd072b1cb5af/down-positionspapier-steuerpolitik-data.pdf> (Stand: 15.02.2018).

Ifo-Institut (2017): Fuest für grundlegende Reform der Gewerbesteuer, https://www.cesifo-group.de/de/ifoHome/presse/Pressemitteilungen/Pressemitteilungen-Archiv/2017/Q4/press_20171205_Gewerbesteuer.html (Stand: 06.06.2018).

ifo-Institut (2018): ifo-Chef Fuest spricht sich gegen Europäische Digitalsteuer aus, Pressemitteilung vom 28.06.2018, https://www.cesifo-group.de/de/ifoHome/presse/Pressemitteilungen/Pressemitteilungen-Archiv/2018/Q2/pm_20180628_Digitalsteuer.html (Stand: 17.07.2018).

KBI – Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (2002): Kommunale Steuerautonomie und Gewerbesteuerabbau, Schriftenreihe, Heft Nr. 94, Wiesbaden.

KBI – Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (2008): Existenzgefährdende Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer entschärfen, Sonderinformation Nr. 55, Berlin.

Kreisel, T. (2018): Stellungnahme: Neue Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle? <https://www.bitkom.org/noindex/Publikationen/2018/Positionspapiere/180318-Positionspapier-Besteuerung-digitaler-Geschaeftsmodelle/180319-Bitkom-Position-zu-Vorschlaegen-einer-Digitalsteuer-final.pdf> (Stand: 11.07.2018).

Kessler, W. und Pfuhl, A. (2009): Steuergesetzgeberische Bemühungen zur Förderung der Eigenkapitalbildung bei Personunternehmen. Eine Analyse der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a Einkommensteuergesetz, in: Dittmers, H. (Hrsg.): Den

Mittelstand begleiten: Wege zu Eigenkapital und gelungener Nachfolge. Festschrift für Horst Kary zu seinem 65. Geburtstag, Freiburg, S. 59-81.

Moritz, J. und Helios, M. (2018): § 8c KStG – Quo Vadis? Anmerkungen zum Beschluss des BVerfG vom 29.03.2017 und zu dessen Auswirkungen auf § 8c Abs. 1 S. 2 KStG und § 8d KStG, in: Betriebs-Berater Nr. 7, S. 343-351.

OECD (2018a): Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page1 (Stand: 18.07.2018).

OECD (2018b): Taxing Wages 2018. OECD Publishings, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/tax_wages-2018-en (Stand: 18.07.2018).

Roser, F. (2014): Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen von Nutzungsentgelten nach § 8 Nr. 1d bis f GewStG – Konzeptionelle Grundprobleme und Lösungsüberlegungen, ifst-Schrift Nr. 497. Berlin.

Schäfer, M. (2018a): Steuerwettbewerb setzt Berlin zu, <http://plus.faz.net/wirtschaft/2018-02-23/steuerwettbewerb-setzt-berlin-zu/119195.html> (Stand: 23.02.2018).

Schäfer, M. (2018b): Union fordert eine Agenda 2020 für Unternehmensbesteuerung. CDU-Finanzpolitiker Middelberg reagiert auf Trump, in: FAZ vom 01.03.2018.

Scherf, W. (2018): Ein neuer Anlauf zur Unternehmensteuerreform, in: Wirtschaftsdienst 5/2018, S. 357–361.

Schön, W. (2018): Der digitale Steuer-Irrweg, <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/diginomics/der-digitale-steuer-irrweg-15527941.html> (Stand: 10.07.2018).

Spengel, C. (2018): Besteuerung der digitalen Wirtschaft – Europa einmal mehr auf dem falschen Weg, in: DER BETRIEB, Nr. 15, 13.04.2018, S. M4-M5.

Spengel, C., Evers, L. und Zinn, B. (2012): Unternehmensbesteuerung in Deutschland. Eine kritische Bewertung und Handlungsempfehlungen für die aktuelle Steuerpolitik. München.

Spengel, C. und Meier, I. (2016): Niedrigverzinsung und Unternehmensbesteuerung, in: Finanzrundschau 11/2016, S. 496-502.

SVR Wirtschaft – Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2012): Stabile Architektur für Europa – Handlungsbedarf im Inland, Jahresgutachten 2012/2013, Wiesbaden.

SVR Wirtschaft – Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2015): Zukunftsfähigkeit in den Mittelpunkt. Jahresgutachten 2015/2016.

SVR Wirtschaft – Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2017): Für eine zukunftsorientierte Wirtschaftspolitik, Jahresgutachten 2017/18. Wiesbaden.

SVR Wirtschaft/MPI/ZEW – Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Max-Planck-Institut für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht und Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (2006): Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer. Expertise im Auftrag der Bundesminister der Finanzen und für Wirtschaft und Arbeit, ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/dit_gesamt.pdf (Stand: 04.05.2016).

Tipke, K. (2003): Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Auflage, Köln.

Universität Mannheim (2018). Prof. Spengel's interview on the EC's proposals to tax the digital economy, https://spengel.bwl.uni-mannheim.de/news/single/news/prof_spengels_interview_on_the_ecs_proposals_to_tax_the_digital_economy/ (Stand: 18.07.2018).

VDMA – Verband Deutscher Maschinen- und Anlagenbau (2017): Degressiv Abschreiben erleichtert auch Digitalisierung, in: https://www.vdma.org/documents/105628/14851794/KuPo_Degressive_Abschreibung_2017_1510567863563.pdf/a4185670-2ebf-4845-976a-91bd2200f2fb (Stand: 07.06.2018).

Welling, B. (2018): Stellungnahme für öffentliches Fachgespräch im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 25. April 2018, <https://www.bundestag.de/blob/551716/10301ebaf5d24e7e3fe4cf147e6d86cd/08---vci-data.pdf> (Stand: 18.07.2018).

ZIA – Zentraler Immobilien Ausschuss e.V. (2017): Positionspapier Immobilienwirtschaft & Energie, https://www.zia-deutschland.de/fileadmin/Redaktion/Positionen/PDF/Positionspapier_Immobilienwirtschaft_Energie.pdf (Stand: 13.09.2018).

