

Bach, Stefan

Article

Unternehmensbesteuerung: Hohe Gewinne - mäßige Steuereinnahmen

DIW Wochenbericht

Provided in Cooperation with:

German Institute for Economic Research (DIW Berlin)

Suggested Citation: Bach, Stefan (2013) : Unternehmensbesteuerung: Hohe Gewinne - mäßige Steuereinnahmen, DIW Wochenbericht, ISSN 1860-8787, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung (DIW), Berlin, Vol. 80, Iss. 22/23, pp. 3-12

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/77897>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Unternehmensbesteuerung: Hohe Gewinne – mäßige Steuereinnahmen

Von Stefan Bach

Bezieht man das Aufkommen der Unternehmensteuern auf die Gewinngrößen der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen, so zeigt sich für den Zeitraum von 2001 bis 2008 eine durchschnittliche Steuerbelastung der Unternehmen von 21 Prozent. Dieser effektive Steuersatz ist erheblich niedriger als die tariflichen Steuersätze in diesem Zeitraum. Grund dafür ist, dass die steuerlich erfassten Gewinne weit unter den gesamtwirtschaftlichen Gewinnen lagen. Diese Besteuerungslücke bewegte sich im Jahr 2007 in einer Größenordnung von mindestens 120 Milliarden Euro oder knapp fünf Prozent des Bruttoinlandsprodukts. Auffällig ist das hohe Niveau an steuerlichen Verlusten und Verlustvorträgen. Die Verlustvorträge bei der Körperschaftsteuer sind bis Ende 2007 auf 568 Milliarden Euro gestiegen. Dies entsprach 23,5 Prozent des Bruttoinlandsprodukts oder dem 3,5-fachen des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinns in diesem Jahr. Durch die Ausweitung der Bemessungsgrundlage im Zug der Unternehmensteuerreform 2008 hat sich die Besteuerungslücke spürbar zurückgebildet, sie lag aber immer noch bei etwa 90 Milliarden Euro oder 3,7 Prozent des Bruttoinlandsprodukts. Mangels detaillierter statistischer Erfassung ist es derzeit nicht möglich, die Ursachen für die Abweichung zwischen der gesamtwirtschaftlichen Gewinngröße und den steuerlich erfassten Gewinnen genauer aufzuklären.

Das DIW Berlin hat im Januar 2007 eine Studie zu Aufkommen und Bemessungsgrundlagen der Unternehmensbesteuerung in Deutschland veröffentlicht.¹ Dabei wurden die verfügbaren Steuerstatistiken bis zum Jahr 2001 ausgewertet. Aufgezeigt wurde eine deutliche Unterauserschöpfung der Bemessungsgrundlagen gemessen an den vergleichbaren Gewinnaggregaten der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen (VGR). Ferner zeigten sich erhebliche steuerliche Verluste und Verlustvorträge. Die Studie stieß seinerzeit auf Interesse vor dem Hintergrund der Beratungen zur Unternehmensteuerreform 2008. Die ermittelte Besteuerungslücke zwischen den Unternehmensgewinnen der VGR und den steuerlich veranlagten Gewinnen wurde in der Diskussion häufig in den Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Gewinnverlagerungen zulasten des deutschen Fiskus gestellt.² Konkrete Aussagen dazu konnten in der Studie allerdings nicht gemacht werden.³ Im Folgenden werden überarbeitete und aktualisierte Berechnungen zu Aufkommen und Besteuerungsgrundlagen der Unternehmensbesteuerung in Deutschland vorgelegt.⁴

¹ Bach, S., Dwenger, N. (2007): Unternehmensbesteuerung: Trotz hoher Steuersätze mäßiges Aufkommen. Wochenbericht des DIW Berlin Nr. 5. www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.55734.de/07-5-1.pdf

² Vgl. die Begründung zum Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und der SPD zum Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, Bundestags-Drucksache 16/4841, 29; sowie Heckemeyer, J. H., Spengel, C. (2008): Ausmaß der Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen – empirische Evidenz und Implikationen für die deutsche Steuerpolitik. *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 9 (1), 37–61; BDI und VCI: Die Steuerbelastung der Unternehmen in Deutschland. Fakten für die politische Diskussion 2008. Köln. www.bdi.eu/download_content/Marketing/VCI_BDI_Steuerbelastung_der_Unternehmen.pdf, 26; Jonas, B. (2009): Das Volumen von Steuersubstratverlagerungen in Outbound-Fällen. In: *Steuerzentrierte Rechtsberatung. Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag*, hrsg. v. Wolfgang Spindler u. a., Köln, 793 ff.

³ In der Studie wurde lediglich ausgeführt, die erhebliche Lücke zwischen den gesamtwirtschaftlichen Gewinngrößen der VGR und den nachgewiesenen Gewinnen von 100 Milliarden Euro und mehr im Jahr 2001 deute „auf Steuervergünstigungen und Gestaltungsmöglichkeiten hin, mit denen die Unternehmen ihre steuerpflichtigen Gewinne herunterrechnen oder ins Ausland verlagern“ (Bach und Dwenger, a. a. O., 63 f.).

⁴ Bach, S. (2013): Has German Business Income Taxation Raised Too Little Revenue Over the Last Decades? DIW Berlin Discussion Paper 1303. www.diw.de/sixcms/detail.php?id=diw_01.c.421801.de

Tabelle 1

Aufkommen der Unternehmensbesteuerung¹ in Deutschland 1992 bis 2008

In Milliarden Euro

Nr.		1992	1995	1998	2001	2004	2007	2008
	Gewerbsteuer							
1	Festzusetzende Gewerbesteuer ²	22,5	20,7	24,5	23,2	28,4	42,2	39,9
2	Einzelunternehmen	3,4	2,1	2,2	2,4	2,5	4,0	4,6
3	Personengesellschaften	7,9	6,2	7,0	7,7	8,7	13,0	11,5
4	Kapitalgesellschaften	11,3	12,3	15,3	13,0	17,3	25,2	23,8
	Körperschaftsteuer							
5	Verbleibende Körperschaftsteuer ³	16,3	13,5	18,7	8,8	16,5	21,0	12,3
6	Angerechnete Kapitalertragsteuern ⁴	2,0	4,4	7,7	8,2	6,3	10,6	11,4
7	Aufkommen brutto	18,3	17,9	26,4	16,9	22,8	31,6	23,7
8	Solidaritatzuschlag auf KSt brutto	0,7	1,3	1,5	0,9	1,3	1,7	1,3
	Einkommensteuer							
9	Festzusetzende Einkommensteuer ⁵	136,9	142,3	165,1	170,6	180,8	211,0	220,0
10	Festzusetzende Einkommensteuer nach Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen ⁶ darunter ⁷	136,9	142,3	152,1	153,0	163,5	192,9	202,6
11	auf Gewinneinkommen	31,7	28,9	36,5	30,3	30,0	41,7	43,8
12	auf gewerbliche Gewinneinkommen	21,1	17,9	23,2	16,1	15,8	24,5	25,7
13	auf Gewinneinkommen Personengesellschaften	11,0	11,7	15,8	11,1	11,5	18,0	18,9
14	auf Dividenden (Einkünfte aus Kapitalvermögen)	-1,3	-1,6	-0,9	-0,9	1,0	2,3	2,4
15	Festzusetzender Solidaritätszuschlag darunter ⁷	5,3	9,9	8,2	8,3	8,6	10,3	10,8
16	auf Gewinneinkommen	1,2	2,0	1,8	1,5	1,4	2,0	2,1
17	auf gewerbliche Gewinneinkommen	0,8	1,2	1,2	0,8	0,8	1,2	1,3
18	auf Gewinneinkommen Personengesellschaften	0,4	0,8	0,8	0,5	0,5	0,9	0,9
19	auf Dividenden (Einkünfte aus Kapitalvermögen)	-0,0	-0,1	-0,0	-0,0	0,0	0,1	0,1
	Nicht angerechnete Kapitalertragsteuer							
20	Nicht angerechnete Kapitalertragsteuer	1,8	3,8	4,0	11,8	3,6	6,4	7,7
21	Solidaritatzuschlag	0,1	0,3	0,2	0,6	0,2	0,4	0,4
	Unternehmensbesteuerung insgesamt							
22	Steuern auf Gewinne und Dividenden (1+7+8+11+14+16+19+20+21) darunter	75,0	73,3	94,0	84,4	88,8	128,4	121,5
23	Steuern auf Gewinne (1+7+8+11+16)	74,4	70,8	90,7	72,8	84,0	119,2	110,9
24	Steuern auf gewerbliche Gewinneinkünfte (1+7+8+12+17)	63,4	59,1	76,8	58,0	69,0	101,2	92,0
25	Steuern auf Gewinne der Kapital- und Personengesellschaften (3+4+7+8+13+18)	49,6	50,3	66,8	50,3	62,0	90,3	80,1
	Aufkommen Unternehmensteuern in Prozent des Bruttoinlandsprodukts							
26	Steuern auf Gewinne und Dividenden (22) darunter	4,6	4,0	4,8	4,0	4,0	5,3	4,9
27	Steuern auf Gewinne (23)	4,5	3,8	4,6	3,5	3,8	4,9	4,5
28	Steuern auf gewerbliche Gewinneinkünfte (24)	3,8	3,2	3,9	2,8	3,1	4,2	3,7
29	Steuern auf Gewinne der Kapital- und Personengesellschaften (25)	3,0	2,7	3,4	2,4	2,8	3,7	3,2
	Aufkommen Unternehmensteuern in Prozent des Steueraufkommens (VGR)							
30	Steuern auf Gewinne und Dividenden (22) darunter	20,4	18,1	21,7	18,4	19,1	23,0	21,2
31	Steuern auf Gewinne (23)	20,2	17,5	20,9	15,8	18,1	21,4	19,4
32	Steuern auf gewerbliche Gewinneinkünfte (24)	17,2	14,6	17,7	12,6	14,9	18,1	16,1
33	Steuern auf Gewinne der Kapital- und Personengesellschaften (25)	13,5	12,4	15,4	10,9	13,4	16,2	14,0

1 Ergebnisse der Steuerstatistik der jeweiligen Jahre.

2 1992 und 2008: Schätzung.

3 Nach Anrechnung von Kapitalertragsteuern, Zinsabschlag und Körperschaftsteuer (Anrechnungsverfahren bis 2001).

4 Einschließlich Zinsabschlag.

5 Nach Abzug anzurechnender Körperschaftsteuer (bis 2001).

6 Von 1998 an: Abzug der Entlastungswirkung der Kinderfreibeträge (Schätzung BMF).

7 Aufteilung der festzusetzenden Einkommensteuer und des festzusetzenden Solidaritätszuschlags nach positiven und negativen Einkünften aus den jeweiligen Einkunftsarten.

Quellen: Statistisches Bundesamt; Bundesfinanzministerium; eigene Berechnungen.

Unternehmensteueraufkommen ist bis 2007 deutlich gestiegen ...

Für die Berechnung des entstehungsmäßigen Aufkommens der Unternehmensbesteuerung werden die veröffentlichten Ergebnisse der Steuerstatistiken für die Jahre 1992 bis 2008 herangezogen (Tabelle 1, Kasten 1). Wegen der langwierigen Veranlagungsverfahren liegen neuere Ergebnisse der Steuerstatistiken noch nicht vor.

Für das Jahr 2008 ergibt sich ein Steueraufkommen auf Unternehmensgewinne von 111 Milliarden Euro (Position 23 in Tabelle 1) oder 4,5 Prozent des Bruttoinlandsprodukts (Position 27 in Tabelle 1). Einschließlich der Dividendenbesteuerung beträgt das Unternehmensteueraufkommen 122 Milliarden Euro oder 4,9 Prozent des Bruttoinlandsprodukts (Positionen 22 und 26 in Tabelle 1). Der Rückgang des Steueraufkommens gegenüber 2007 erklärt sich vor allem durch die beginnende Rezession sowie durch die Tarifsenkungen im Rahmen

der Unternehmensteuerreform 2008. Da bei dieser Reform gleichzeitig die Bemessungsgrundlagen spürbar verbreitert wurden, fiel der Rückgang des Steueraufkommens nur moderat aus. Am gesamten Steueraufkommen haben die Unternehmensteuern einen Anteil von rund einem Fünftel.

... die Unternehmensgewinne nahmen aber noch stärker zu

Die Unternehmensgewinne sind in den vergangenen zehn Jahren deutlich stärker gestiegen als das Bruttoinlandsprodukt beziehungsweise das Bruttonationaleinkommen⁵ (Abbildung). Dies gilt insbesondere für die

⁵ Das Bruttonationaleinkommen entspricht dem Bruttoinlandsprodukt zuzüglich des Saldos der Primäreinkommen vom Ausland und an das Ausland. Dieser Saldo macht seit 2005 etwa +2 Prozent des Bruttoinlandsprodukts aus.

Kasten 1

Ermittlung des entstehungsmäßigen Unternehmensteueraufkommens

Die Unternehmensteuerstatistiken enthalten die wesentlichen Informationen der Steuerveranlagung. Sie erfassen die in den jeweiligen Veranlagungsjahren entstandenen Besteuerungsgrundlagen und Steuerbelastungen. Bis 2004 wurden die Unternehmensteuerstatistiken nur im dreijährigen Rhythmus erstellt, seitdem jährlich. Die Kassenstatistiken des laufenden Unternehmensteueraufkommens geben dagegen die laufenden Vorauszahlungen sowie die Steuernachzahlungen und -erstattungen für frühere Veranlagungsjahre wieder, die erheblich von der jahresbezogenen Steuerbelastung abweichen können.

Für die Körperschaftsteuer ergibt sich das Bruttoaufkommen durch Hinzurechnung der angerechneten Kapitalertragsteuern einschließlich des Zinsabschlags (Zeilen 6 und 7 in Tabelle 1). Dieses Aufkommen entspricht der Differenz zwischen festzusetzender Körperschaftsteuer und anzurechnender Körperschaftsteuer auf empfangene Dividenden (Anrechnungsverfahren bis 2001). Im Vergleich zur früheren Studie vom Januar 2007 wird hier auch das Aufkommen der beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen (ausländische Kapitalgesellschaften mit Betriebstätten in Deutschland) berücksichtigt. Berechnet wird ferner der Solidaritätszuschlag auf die Körperschaftsteuer.

Beim Einkommensteueraufkommen ermitteln wir die Anteile, die auf die Unternehmenseinkünfte entfallen. Ausgangspunkt ist die festzusetzende Einkommensteuer unter Berücksichti-

gung von Kinderfreibeträgen für alle Steuerpflichtigen, das Kindergeld wird vernachlässigt.¹ Auf Grundlage der Einkommensteuerstatistiken wird die individuelle Steuerbelastung nach dem Verhältnis der Einkünfte einer Einkunftsart (positive sowie negative) zur Gesamtsumme der Einkünfte auf die jeweiligen Einkunftsarten aufgeteilt.² Die Gewerbesteueranrechnung sowie die Tarifbegrenzung für gewerbliche Einkünfte (bis 2000) werden dabei den Einkünften aus Gewerbebetrieben zugerechnet.

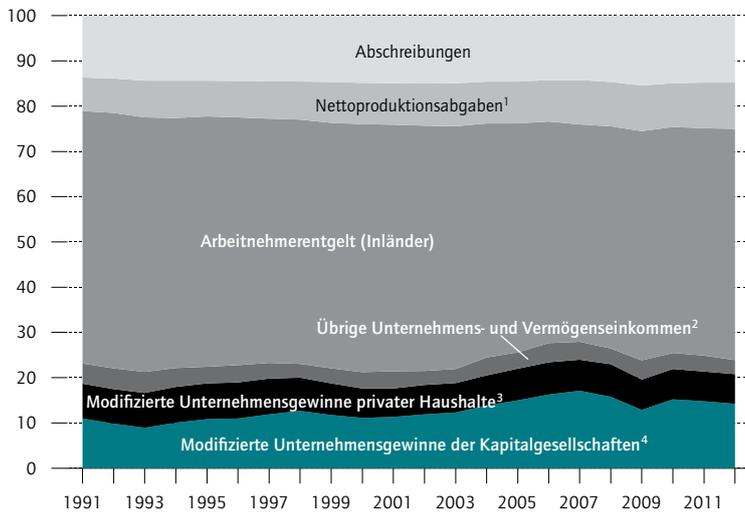
Ferner wird das Aufkommen der nichtanrechenbaren Kapitalertragsteuern geschätzt, also der Teil des Kapitalertragsteueraufkommens, der nicht bei der Veranlagung zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer angerechnet wird. Dazu wird das jährliche Kassenaufkommen aus den Kapitalertragsteuern mit den Steueranrechnungsbeträgen verglichen, die in der Einkommen- und Körperschaftsteuerstatistik nachgewiesen sind.

¹ Bis 1995 wurden Kindergeld und Kinderfreibetrag unabhängig voneinander gewährt. Nach dem seit 1996 geltenden Konzept des Familienleistungsausgleichs („Optionsmodell“, § 31 EStG) übernimmt das Kindergeld bei den meisten Steuerpflichtigen die Entlastungswirkung des Kinderfreibetrags. Bei der Einkommensteuerveranlagung wird eine Günstigerprüfung zwischen dem Kindergeld und der Entlastungswirkung des Kinderfreibetrags durchgeführt.

² Dazu Bach, S., Buslei, H. (2009): The Impact of Losses on Income Tax Revenue and Implicit Tax Rates of Different Income Sources. Evidence from Microsimulation Using Tax Statistics for Germany. DIW Berlin Discussion Paper 950. www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.343857.de/dp950.pdf

Abbildung

Komponenten des Bruttonationaleinkommens
Anteile in Prozent



1 Produktions- und Importabgaben abzüglich Subventionen.
 2 Unternehmens- und Vermögenseinkommen VGR abzüglich modifizierter Unternehmensgewinne der privaten Haushalte und der Kapitalgesellschaften (vgl. die folgenden Fußnoten).
 3 Unternehmensgewinne VGR abzüglich nicht steuerpflichtiger Subventionen (geschätzt).
 4 Unternehmensgewinne VGR abzüglich nicht steuerpflichtiger Subventionen (geschätzt), Bundesbankgewinn, empfangener Ausschüttungen und Entnahmen und reinvestierter Gewinne aus der übrigen Welt.

Quellen: Statistisches Bundesamt; Berechnungen des DIW Berlin.

© DIW Berlin 2013

Gewinne von Kapitalgesellschaften haben stark an Bedeutung gewonnen.

Gewinne des Sektors „Kapitalgesellschaften“, der auch die Personengesellschaften umfasst. In Anlehnung an ähnliche Berechnungen der Europäischen Kommission⁶ leiten wir aus den VGR-Informationen ein Gewinnaggregat ab, das konzeptionell den steuerpflichtigen Gewinnen am nächsten kommt (Kasten 2 sowie die Ableitung in Tabelle 3).

Bezieht man die resultierende modifizierte VGR-Gewinngröße der Kapitalgesellschaften auf das Bruttonationaleinkommen, früher Bruttosozialprodukt genannt, zeigt sich ein deutlicher Anstieg dieses Einkommensanteils im Vergleich zu den übrigen Einkommenskomponenten. Von 1992 bis 2008 nahm der Anteil der Gewinne der Kapitalgesellschaften am Bruttonationaleinkommen um knapp sechs Prozentpunkte zu. Der Anteil der gesamten Unternehmens- und Vermögenseinkommen stieg in diesem Zeitraum um knapp 4,3 Prozentpunkte,

6 European Commission (2013): Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. 2013 edition. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2013/report.pdf, 289 ff.

während der Anteil der Arbeitseinkommen um 7,3 Prozentpunkte sank. Dieser Trend steigender Einkommensanteile insbesondere der inkorporierten Unternehmen lässt sich für eine Reihe von europäischen Ländern beobachten.⁷ Im Zug der scharfen Rezession 2008/2009 brach der Anteil der Unternehmens- und Vermögenseinkommen deutlich ein, durch die schnelle Erholung der deutschen Wirtschaft in den Jahren danach konnte aber ein Teil des Rückgangs wieder aufgeholt werden.

Deutlich sinkende Durchschnittsbelastung seit Beginn der 90er Jahre

In absoluten Größen gerechnet haben die Gewinne der Kapitalgesellschaften von 1992 bis 2008 um 140 Prozent zugenommen. Das Steueraufkommen der Kapitalgesellschaften einschließlich der Personengesellschaften (Position 25 in Tabelle 1) ist dagegen nur um 62 Prozent gestiegen, die durchschnittliche Unternehmensteuerbelastung der Kapital- und Personengesellschaften bezogen auf die gesamtwirtschaftlichen Gewinne ist also seit 1992 deutlich zurückgegangen. Durch die Nutzung der Steuerstatistiken, die eine Aufteilung des Gewerbe- und Einkommensteueraufkommens auf Personengesellschaften und Einzelunternehmen erlauben, können hier erstmals für Deutschland gesamtwirtschaftliche implizite Steuersätze auf die Unternehmensgewinne der Kapital- und Personengesellschaften ermittelt werden (Tabelle 2).⁸ Dazu wird das Steueraufkommen der Kapital- und Personengesellschaften (Position 25 in Tabelle 1) durch die VGR-Gewinngröße für Kapitalgesellschaften geteilt, die auch die Gewinne der Personengesellschaften umfasst. Zur besseren Vergleichbarkeit mit den Ergebnissen der Europäischen Kommission für die übrigen Länder wird in Tabelle 2 zusätzlich das gesamtwirtschaftliche Einkommenskonzept für die Kapitalgesellschaften („corporate income“) in Abgrenzung der Europäischen Kommission angegeben. Auch für diese Größe werden die impliziten Steuersätze berechnet.⁹

7 Piotrowska, J., Vanborren, W. (2008): The corporate income tax rate-revenue paradox: Evidence in the EU. Taxation Papers 12, Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_12_en.pdf

8 Die Europäische Kommission berechnet in ihrer Studie zu den Entwicklungstrends und Strukturen der Steuersysteme implizite gesamtwirtschaftliche Steuersätze für die Gewinne der Kapitalgesellschaften („corporate income“), vgl. European Commission, a. a. O., 257. Für Deutschland gibt es dabei keine Angaben, da die Kassenstatistiken zum Unternehmensteueraufkommen keine Zerlegung des Gewerbe- und Einkommensteueraufkommens auf Personengesellschaften und Einzelunternehmen gestatten. Zur Methode vgl. European Commission, a. a. O., 275 ff.

9 Zu den Berechnungen für die übrigen Länder vgl. European Commission, a. a. O., Table D.3.1.1, 257.

Kasten 2

Modifizierte Unternehmensgewinne auf Grundlage der VGR für die Berechnung von impliziten Steuersätzen und für den Vergleich mit den Steuerstatistiken

Für die Ableitung der gesamtwirtschaftlichen Unternehmensgewinne werden die volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen (VGR) nach dem Rechenstand von Februar 2013 herangezogen. Ausgangsgröße der Berechnungen sind die Unternehmensgewinne der VGR (Position B.4n des VGR-Kontenrahmens) für den Sektor „Kapitalgesellschaften“, der entsprechend den internationalen Konventionen auch die Personengesellschaften umfasst. Davon abgezogen werden die im Ausland reinvestierten Gewinne (Position D.43rec des VGR-Kontenrahmens), da diese Einkünfte in der Regel in Deutschland steuerfrei sind. Ebenfalls abgezogen werden die empfangenen Gewinnausschüttungen (Position D.42rec des VGR-Kontenrahmens), um Doppelerfassungen dieser Einkünfte bei der leistenden und der empfangenen Gesellschaft zu vermeiden. Schließlich korrigieren wir den Gewinn um die steuerfreien Subventionen, die schätzungsweise mit 20 Prozent der empfangenen sonstigen Subventionen der nichtfinanziellen Kapitalgesellschaften (Position D.39rec des VGR-Kontenrahmens) angesetzt werden,¹ sowie den Bundesbankgewinn.

Nicht zu quantifizieren sind in den aggregierten Nachweisen der VGR weitere steuerbefreite Gewinne, etwa von Hoheitsbetrieben oder gemeinnützigen Unternehmen, sowie die Wirkungen der sonstigen personellen Steuerbefreiungen (§§ 5, 6 KStG, § 3 EStG). Größere Gewinne dürften in diesen Bereichen nicht anfallen. Zudem sind öffentliche Körperschaften mit ihren wirtschaftlichen Aktivitäten als „Betriebe gewerblicher Art“ grundsätzlich körperschaft- und gewerbsteuerpflichtig (§ 4 KStG).

Die resultierenden modifizierten Unternehmensgewinne sind die Grundlage für die Berechnung von impliziten gesamtwirtschaftlichen Steuersätzen. Dabei wird das Steueraufkommen der Kapital- und Personengesellschaften (Position Nr. 25 in Tabelle 1) auf diese Größe bezogen.

Für den konkreten Vergleich der modifizierten Unternehmensgewinne mit dem „Gesamtbetrag der Einkünfte“, wie er in der Steuerveranlagung ermittelt und in der Steuerstatistik nach-

gewiesen ist,² werden weitere Umbuchungen auf Grundlage der VGR-Informationen vorgenommen, die die empfangenen Gewinnausschüttungen sowie die Gewerbesteuer betreffen (Tabelle 3):

- Die VGR-Gewinne werden für die Jahre bis 2001 nicht um die empfangenen Gewinnausschüttungen korrigiert. Dies entspricht der steuerlichen Praxis des bis 2001 geltenden Anrechnungsverfahrens bei der Körperschaftsteuer, bei dem die empfangenen Gewinnausschüttungen das steuerpflichtige Einkommen der Körperschaftsteuerpflichtigen erhöhten und die Doppelbelastung durch Anrechnung von inländischer Körperschaftsteuer vermindert wurde. Für die Jahre ab 2002 wird der VGR-Referenzgewinn bei den nichtfinanziellen Kapitalgesellschaften um 95 Prozent der empfangenen Gewinnausschüttungen vermindert. Damit soll die ab 2002 geltende Dividendenfreistellung berücksichtigt werden, unter Berücksichtigung des pauschalen Betriebsausgabenabzugsverbots in Höhe von fünf Prozent der Dividendenerträge. Für die finanziellen Kapitalgesellschaften (Banken und Versicherungen) wird der VGR-Referenzgewinn nur um 30 Prozent reduziert. Damit soll schätzungsweise der nur teilweisen Befreiung von empfangenen Gewinnausschüttungen dieser Unternehmen Rechnung getragen werden (vgl. die Sonderregelungen in § 8b Abs. 7 und 8 KStG).³
- Da die Gewerbesteuer bis 2007 vom steuerpflichtigen Gewinn abgezogen wurde, wird der gesamtwirtschaftliche Gewinn für die Jahre bis 2007 um das Gewerbesteueraufkommen vermindert.

² Der Gesamtbetrag der Einkünfte entspricht der Summe aller steuerpflichtigen Einkünfte, also der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit etc., nach Abzug der einkunftspezifischen Betriebsausgaben und Werbungskosten sowie nach Korrektur von nichtabziehbaren Aufwendungen und nach Abzug von Spenden und Beiträgen bei der Körperschaftsteuer, vor Abzug von vor- oder rückgetragenen Verlusten aus anderen Veranlagungsjahren.

³ Laufende Informationen zum Aktienbesitz der Banken sowie zu deren Beteiligungen an Unternehmen bietet die Bankenstatistik der Deutschen Bundesbank. www.bundesbank.de/Navigation/DE/Statistiken/Banken_und_andere_finanzielle_Institute/banken_und_andere_finanzielle_institute.html.

¹ Bach und Dwenger, a. a. O., 62 f.

Im Ergebnis liegen die gesamtwirtschaftlichen impliziten Steuersätze deutlich unter den tariflichen Steuersätzen. Bemerkenswert ist der deutliche Rückgang der impliziten Steuersätze von Beginn der 90er Jahre an. Hier spiegelt sich zum einen die erhebliche Untererfassung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen im Vergleich zu den gesamtwirtschaftlichen Gewinngrößen

wieder. Für 2001 und die Folgejahre machen sich zum anderen die Steuersatzsenkungen durch die Steuerreformen seit 1999 bemerkbar. Bis 2007 stiegen die impliziten Steuersätze wieder etwas, da das geschätzte Unternehmensteueraufkommen stärker wuchs als die Referenzgewinne. Im Jahr 2008 gingen die impliziten Steuersätze aufgrund des Einbruchs beim Steuerauf-

Tabelle 2

Steueraufkommen, Unternehmensgewinne und implizite Steuersätze der Kapital- und Personengesellschaften 1992 bis 2008

	1992	1995	1998	2001	2004	2007	2008
	Milliarden Euro						
Steuern auf Gewinne der Kapital- und Personengesellschaften ¹	49,6	50,3	66,8	50,3	62,0	90,3	80,1
Referenzgrößen Gewinne Kapitalgesellschaften VGR							
Unternehmensgewinne Kapitalgesellschaften	200,1	239,6	305,2	329,1	407,4	567,6	500,2
- reinvestierte Gewinne im Ausland	-1,1	0,8	1,9	-19,8	18,8	30,9	-21,0
- Dividenden aus dem Inland (Schätzung)	18,9	17,7	29,6	65,4	39,6	49,4	54,5
„Corporate Income“ Europäische Kommission	182,4	221,1	273,7	283,4	349,0	487,3	466,7
- übrige Dividendeneinnahmen	8,1	11,5	17,1	36,6	36,8	55,6	63,4
- nicht steuerpflichtige Subventionen (Schätzung), Bundesbankgewinn	11,4	10,5	10,7	10,6	4,2	8,5	8,7
Modifizierte Unternehmensgewinne	162,9	199,1	245,9	236,2	308,0	423,2	394,6
	Prozent						
Implizite Steuersätze							
bezogen auf „Corporate Income“ Europäische Kommission	27,2	22,7	24,4	17,7	17,8	18,5	17,2
bezogen auf modifizierte Unternehmensgewinne	30,4	25,3	27,2	21,3	20,1	21,3	20,3
Nachrichtlich: Tarifliche Unternehmensteuersätze ²	47,1	43,1	42,8	38,3	38,3	38,3	29,8

1 Ergebnisse der Steuerstatistik der jeweiligen Jahre. Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer, anteilige Einkommensteuer auf Gewinne der Personengesellschaften, Solidaritätszuschlag.

2 Für Kapitalgesellschaften (Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag, Gewerbesteuer), bis 2001 auf ausgeschüttete Gewinne (einbehaltene Gewinne wurden um gut zehn Prozentpunkte höher belastet).

Quellen: Statistisches Bundesamt; eigene Berechnungen.

kommen sowie durch die Senkung der Steuersätze und die Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen im Zug der Unternehmensteuerreform zurück.

Anhaltend hohe Besteuerungslücke

In der Studie des DIW Berlin vom Januar 2007 wurden die VGR-Gewinne der Personen- und Kapitalgesellschaften mit den in der Steuerstatistik ausgewiesenen Bemessungsgrundlagen verglichen. In der hier vorgelegten aktualisierten Vergleichsrechnung bis zum Steuerstatistikjahr 2008 (Tabelle 3) werden die modifizierten VGR-Unternehmensgewinne der Kapitalgesellschaften einschließlich der Personengesellschaften als gesamtwirtschaftliche Gewinngröße verwendet (Tabelle 2, Kasten 2). Um diese Größe mit dem „Gesamtbetrag der Einkünfte“ der Steuerstatistiken für die verschiedenen Jahre vergleichbar zu machen, werden weitere Umbuchungen hinsichtlich der empfangenen Gewinnausschüttungen sowie der Gewerbesteuer vorgenommen (Tabelle 3 und Kasten 2).

Die Berechnungen zeigen eine beträchtliche „Besteuerungslücke“ zwischen den Referenzgewinnen der VGR und den steuerlichen Gewinnen auf (Positionen 22–24 in Tabelle 3), die bis zum Jahr 2008 anhält. Bereits der Vergleich mit den steuerlichen Gewinnfällen (Posi-

tion 22 in Tabelle 3) ergibt für das Jahr 2004 eine Differenz von 91 Milliarden Euro oder 4,1 Prozent des Bruttoinlandsprodukts. Für das Jahr 2001 war diese Differenz etwas höher.¹⁰ Berücksichtigt man auch die Verlustfälle, die ebenfalls in die gesamtwirtschaftliche Gewinngröße eingehen sollten, so betrug die Besteuerungslücke im Jahr 2004 sogar 180 Milliarden Euro (Position 24 in Tabelle 3). Hinzu kamen weitere 15 Milliarden Euro, wenn man mögliche Doppelzählungen von Gewinnen und Verlusten aus Beteiligungen von Personen- oder Kapitalgesellschaften an Personengesellschaften korrigiert (Position 18 in Tabelle 3).¹¹ Die Besteuerungslücke stieg bis zum Jahr 2007 deutlich. Für die Gewinnfälle wurde in diesem Jahr eine Größenordnung von 120 Milliarden Euro oder knapp fünf Prozent des

10 In der Studie vom Januar 2007 wurde für 2001 eine Differenz von 96,6 Milliarden Euro angegeben. Seinerzeit war der VGR-Referenzgewinn allerdings nicht um die im Ausland reinvestierten Gewinne korrigiert worden (Position D.43rec des VGR-Kontenrahmens). Da diese Größe in diesem Jahr negativ ausfiel, vergrößert sich die Differenz. Weitere geringfügige Differenzen zu den früheren Ergebnissen sind auf methodische Anpassungen beim Auswertungskonzept zurück zu führen.

11 Personengesellschaften werden in Deutschland „transparent“ besteuert, das heißt, ihr Gewinn oder Verlust wird ihren Gesellschaftern zugerechnet. Die Angaben der Gewerbesteuerstatistik erlauben eine Korrektur der damit verbundenen Doppelerfassungen von Gewinnen und Verlusten, vgl. die Positionen 16 bis 18 in Tabelle 3.

Tabelle 3

Gewinne der Personen- und Kapitalgesellschaften in den volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen (VGR) und in den Steuerstatistiken 1992 bis 2008

In Milliarden Euro

Nr.		1992	1995	1998	2000	2004	2007	2008
	VGR, Kapitalgesellschaften¹							
1	Unternehmensgewinne	200,1	239,6	305,2	329,1	407,4	567,6	500,2
	davon:							
2	Nichtfinanzielle Kapitalgesellschaften	158,7	189,0	247,0	279,2	338,2	478,3	426,8
3	Finanzielle Kapitalgesellschaften	41,4	50,6	58,3	49,9	69,2	89,3	73,3
4	- nicht steuerpfl. Subventionen nichtfin. Kap.ges. ²	4,0	5,3	5,1	4,8	3,9	4,3	4,4
5	- Gewinne Bundesbank ³	7,4	5,2	5,6	5,8	0,3	4,2	4,3
6	- steuerfreie Ausschüttungen ab 2002 ⁴					49,3	63,1	76,8
7	- Reinvestierte Gewinne aus der übrigen Welt	-1,1	0,8	1,9	-19,8	18,8	30,9	-21,0
8	- Gewerbesteuer	21,8	20,5	24,5	23,3	27,0	38,1	
9	Referenzgewinn für Vergleich mit Steuerstatistik (1-4-5-6-7-8)	168,1	207,8	268,1	315,0	308,2	427,0	435,8
	Steuerstatistik: Personen- und Kapitalgesellschaften							
	Statistik über die Personengesellschaften/ Gemeinschaften							
	Gewinnfälle							
10	Gesamtbetrag der Einkünfte	54,1	59,6	88,6	99,2	106,1	146,8	152,7
	Verlustfälle							
11	Gesamtbetrag der Einkünfte	-18,8	-35,9	-34,5	-44,5	-30,7	-25,9	-26,6
	Körperschaftsteuerstatistik							
	Gewinnfälle							
12	Gesamtbetrag der Einkünfte ⁵	63,6	83,0	129,6	118,4	111,0	160,2	191,2
13	Zu versteuerndes Einkommen	58,8	67,0	102,6	95,1	92,8	131,3	164,0
	Verlustfälle							
14	Gesamtbetrag der Einkünfte ⁵	-52,2	-55,7	-46,4	-85,7	-58,8	-57,3	-67,4
15	Verbleibender Verlustvortrag zum 31.12. d.J.	128,4	241,3	295,5	388,2	520,6	568,1	568,1
	Gewerbesteuerstatistik⁶							
	Anteile der Personen- und Kapitalgesellschaften am							
16	Verlust von Personengesellsch. (Hinzurechn.)	-	-2,6	-8,2	-18,3	-9,2	-8,2	-9,7
17	Gewinn von Personengesellsch. (Kürzung)	-	5,6	17,8	34,5	24,2	33,7	39,9
18	Saldo	-	3,0	9,6	16,2	15,0	25,5	30,2
	Steuerstatistik insgesamt							
	Gesamtbetrag der Einkünfte							
19	Gewinnfälle (10+12)	117,7	142,6	218,2	217,6	217,1	307,0	343,9
20	Gewinnfälle ohne Anteile am Gewinn von Personengesellschaften ⁷ (10+12-17)	-	137,1	200,4	183,1	192,9	273,3	304,0
21	Insgesamt (10+11+12+14)	46,7	51,0	137,3	87,4	127,7	223,8	249,9
	Differenz zu Gewinn VGR							
22	Gewinnfälle (19)	50,4	65,1	49,9	97,4	91,0	120,0	91,9
23	Gewinnfälle ohne Anteile am Gewinn von Personengesellschaften ⁷ (20)	-	70,7	67,6	131,9	115,2	153,6	131,8
24	Insgesamt (21)	121,4	156,7	130,8	227,6	180,5	203,2	185,9

1 Einschließlich der Personengesellschaften im handels- und steuerrechtlichen Sinn.

2 Geschätzter Anteil von 20 Prozent.

3 In Abgrenzung der VGR.

4 Annahme: 95 Prozent der empfangenen Ausschüttungen von nichtfinanziellen Kapitalgesellschaften und 30 Prozent der empfangenen Ausschüttungen von finanziellen Kapitalgesellschaften.

5 Einschließlich Anteilen am Gewinn oder Verlust von Personengesellschaften sowie bis 2001 einschließlich Gewinnausschüttungen von inländischen Kapitalgesellschaften (Vollanrechnungsverfahren).

6 2008: Schätzung.

7 Korrektur von Doppelzählungen in der Steuerstatistik, in den VGR werden Einkünfte aus Beteiligungen an Personengesellschaften nur einmal gezählt.

Quellen: Statistisches Bundesamt; eigene Berechnungen.

Bruttoinlandsprodukts erreicht. Für 2008 reduziert sich die Differenz bei den Gewinnfällen um etwa 30 Milliarden Euro. Dies dürfte vor allem auf die Ausweitung der Bemessungsgrundlagen durch die Unternehmensteuerreform 2008 zurückzuführen sein. Der Rückgang entspricht etwa den Schätzungen, die im Vorfeld der damaligen Reform vorgelegt wurden.¹²

Auffällig ist das hohe Niveau an steuerlichen Verlusten und Verlustvorträgen. Ausweislich der Steuerstatistiken lagen die laufenden Verluste im Jahr 2004 bei 59 Milliarden Euro. In Relation zu den positiven Einkünften in Höhe von 111 Milliarden Euro machten sie 53 Prozent aus. Bis 2007 stiegen zwar die Gewinne deutlich, die Verluste blieben aber auf hohem Niveau. Im Jahr 2008 zogen die Verluste wieder an, was auf die einsetzende Rezession zurückzuführen sein dürfte. Aber auch die Gewinne nahmen zu, vor allem wohl als Folge der Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen. Bei den Personengesellschaften hat sich dagegen das Verhältnis von laufenden Verlusten und Gewinnen günstiger entwickelt.

Die Verlustvorträge bei der Körperschaftsteuer sind bis Ende 2007 auf 568 Milliarden Euro gestiegen. Dieses Niveau entsprach 23,5 Prozent des BIP oder dem 3,5-fachen des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinns in diesem Jahr (Gesamtbetrag der Einkünfte der Gewinnfälle). Im Jahr 2008 blieb das Niveau der Verlustvorträge konstant. Durch die steigenden Bemessungsgrundlagen ging die Relation der Verlustvorträge zum körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn (Gewinnfälle) auf das 3-fache zurück. Auch im internationalen Vergleich sind die Verlustvorträge in Deutschland sehr hoch.¹³

Wie verlässlich sind die VGR-Gewinne?

Die Gewinngrößen nach der VGR und nach dem steuerlichen Gewinnbegriff können in einzelnen Perioden erheblich voneinander abweichen.¹⁴ Insoweit es sich dabei um Periodisierungen von Zahlungsströmen handelt, sollten sich diese Unterschiede aber über längere Zeiträume ausgleichen. So könnte der Anstieg der Besteuerungslücke Mitte der 90er Jahre maßgeblich auf die hohen Sonderabschreibungen für Investitionen in den neuen Ländern zurückzuführen sein, die in der VGR nicht berücksichtigt werden. In den späteren Jahren dürften die steuerlichen Abschreibungen entsprechend geringer ausgefallen sein,

so dass sich die Besteuerungslücke wieder hätte schließen müssen. Der Anstieg und die andauernd hohe Differenz in den Gewinnausweisen lassen sich durch solche periodischen Faktoren nicht erklären. Vielmehr müsste die Nutzung von Bilanzierungsspielräumen zur Bildung von „stillen Reserven“ systematisch zugenommen haben.

Eine weitere Unschärfe des Gewinnvergleichs besteht darin, dass die Unternehmensgewinne der nichtfinanziellen Kapitalgesellschaften und privaten Haushalte in der VGR nur residual ermittelt werden. Eine direkte Gewinnermittlung auf Grundlage von primärstatistischen Daten ist für Deutschland nicht möglich, da keine entsprechenden repräsentativen Datensätze aus Bilanz- oder Steuerstatistiken oder aus anderen Fachstatistiken zur Verfügung stehen. Insoweit schlagen sich alle Ungenauigkeiten der VGR bei der Ableitung von Bruttoinlandsprodukt und Bruttonationaleinkommen sowie bei den übrigen Einkommenskomponenten in dieser Restgröße nieder. Hier bestehen Schätzunsicherheiten, die schwer zu quantifizieren sind. Das Statistische Bundesamt berichtet in seinen Methodenberichten zur VGR über „Abstimmtdifferenzen“ zwischen den Rechenergebnissen für das Bruttoinlandsprodukt nach dem Entstehungs- und dem Verwendungsansatz, die bis zu zwei Prozent des Bruttoinlandsprodukts betragen können.¹⁵ Bei der Einkommensverteilungsrechnung sind vor allem die Abschreibungen nicht statistisch erhoben, sondern aus einer Anlagevermögensrechnung abgeleitet.¹⁶

Veranschlagt man zum Beispiel die Schätzrisiken auf bis zu zwei Prozent des Bruttoinlandsprodukts, was im Jahr 2008 50 Milliarden Euro entsprach, könnte ein erheblicher Teil der konstatierten Besteuerungslücke auf einer Übererfassung der residual ermittelten VGR-Gewinne beruhen. Die impliziten Steuersätze würden dann um bis zu drei Prozentpunkte höher ausfallen. Ein solcher

¹⁵ Statistisches Bundesamt (2007): Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen. Inlandsprodukt nach ESVG 1995. Methoden und Grundlagen. Neufassung nach Revision 2005. Statistisches Bundesamt, Fachserie 18 Reihe S.22. Wiesbaden, 371 ff. www.destatis.de/DE/Publikationen/Thematisch/Volkswirtschaftliche-Gesamtrechnungen/Inlandsprodukt/InlandsproduktMethodenGrundlagen.html. Risiken werden hinsichtlich der Entstehungsrechnung bei den primärstatistisch weniger gut erfassten Wirtschaftsbereichen gesehen, vor allem bei kleingewerblich geprägten Dienstleistungsbranchen. Bei der Verwendungsrechnung gelten vor allem der private Verbrauch und die Vorratsveränderungen als statistisch schlecht abgesichert. Vgl. dazu auch Görzig, B., Schmidt-Faber, C. (2001): Wie entwickeln sich die Gewinne in Deutschland? Gewinnaussagen von Bundesbank und Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung im Vergleich. Sonderhefte des DIW Berlin 171. Berlin.

¹⁶ Ein Vergleich der VGR-Abschreibungsaggregate mit den Abschreibungen auf Sachanlagen aus den hochgerechneten Ergebnissen der Bilanzstatistik der Bundesbank ergibt für Branchen, in denen diese Statistik repräsentative Ergebnisse bieten dürfte (insbesondere für den Bergbau und das verarbeitende Gewerbe), im Aggregat etwas höhere Abschreibungen in den VGR. Die Abschreibungen in den handelsrechtlichen Jahresabschlüssen weichen in der Regel nicht stark von den steuerlichen Abschreibungen ab. Dies spricht insoweit eher für eine Unterschätzung der VGR-Gewinne im Vergleich zu den steuerlichen Gewinnen.

¹² Bach, S., Buslei, H., Dwenger, N., Fossen, F. (2008): Dokumentation des Mikrosimulationsmodells BizTax zur Unternehmensbesteuerung in Deutschland. Data Documentation 29. DIW Berlin. www.diw.de/documents/publikationen/73/diw_01.c.79803.de/diw_datadoc_2008-029.pdf, 52.

¹³ OECD (2011): Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264119222-en>, 21.

¹⁴ Vgl. Bach und Dwenger, a. a. O., 62 f. sowie die ausführliche Analyse von Heckemeyer und Spengel, a. a. O., 40 ff.

Schätzfehler würde allerdings bedeuten, dass entweder das Bruttoinlandsprodukt entsprechend zu hoch ausgewiesen wird oder die anderen Einkommenskomponenten zu niedrig veranschlagt werden. Der Schätzfehler könnte aber auch in die andere Richtung ausschlagen und somit die Besteuerungslücke noch entsprechend größer ausfallen. Jedenfalls liegen keine Anhaltspunkte dazu vor, dass der Anstieg und das hohe Niveau der Besteuerungslücke auf eine systematische Überschätzung der Gewinne der Kapitalgesellschaften in der VGR zurückzuführen sind.

Mögliche Ursachen der Besteuerungslücke

Selbst wenn man gewisse Schätzrisiken bei den VGR-Unternehmensgewinnen berücksichtigt, ist eine Untererfassung der steuerpflichtigen Gewinne gegenüber den gesamtwirtschaftlichen Gewinnen der VGR nicht zu übersehen. Auffällig ist auch das hohe Niveau an steuerlichen Verlusten und Verlustvorträgen, die in der Steuerstatistik ausgewiesen werden. Dies deutet auf Steuerbefreiungen, Steuervergünstigungen oder Gestaltungsmöglichkeiten hin, die systematisch zu reduzierten Besteuerungsgrundlagen führen. Die komplexen Regelungen der Unternehmensbesteuerung bieten hierzu grundsätzlich eine Reihe von Möglichkeiten:

- In der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung werden Gewinne erst bei Realisierung berücksichtigt, umgekehrt können Wertminderungen unmittelbar geltend gemacht werden (Imparitätsprinzip). Ebenso dürfen Rückstellungen für absehbare Aufwendungen gebildet werden. Bei Investitionen in immaterielle Wirtschaftsgüter oder Immobilien können häufig erhebliche Anteile der Ausgaben sofort als Aufwand geltend gemacht werden. Dadurch entstehen „stille Reserven“ in den Steuerbilanzen. Aufgrund der nur teilweisen Besteuerung von Veräußerungsgewinnen entstehen Möglichkeiten, diese dauerhaft in den Bilanzen zu halten oder steuerbegünstigt zu realisieren.
- Steuervergünstigungen in Form von Sonderabschreibungen oder ähnlichen Abzügen wurden zuletzt in den 90er Jahren massiv eingesetzt, um Investitionen in den neuen Bundesländern zu fördern. Der deutliche Anstieg der steuerlichen Verluste im Lauf der 90er Jahre könnte maßgeblich darauf zurückzuführen sein.
- Durch die zunehmend internationalisierten Unternehmensstrukturen ergeben sich vielfältige Möglichkeiten, Gewinne auf ausländische Standorte mit niedrigerem Besteuerungsniveau zu verlagern.¹⁷

Dies geschieht vor allem über die Ausgestaltung von Verrechnungspreisen, Kosten- und Gewinnumlagen, Finanzierungsbeziehungen, Leasing, Lizenzvergabe oder die Verlagerung von mobilen Unternehmensfunktionen (Forschung und Entwicklung, Einkauf, Marketing oder Vertriebsaktivitäten). Deutschland war hierfür bis 2007 aufgrund seiner hohen tariflichen Steuersätze besonders anfällig. Einen Teil der Besteuerungslücke können diese Zusammenhänge aber nur erklären, sofern diese Gestaltungen die Gewinnausweise der VGR nicht in gleicher Weise verzerren.¹⁸

- Vor allem bei kleinen und mittelständischen Betrieben bestehen Möglichkeiten, private Aufwendungen in den betrieblichen Bereich zu verlagern oder die betrieblichen Ressourcen privat zu nutzen, etwa bei der Nutzung von Pkws, bei Reise- und Bewirtungsaufwand, Sachleistungen und -entnahmen oder durch Leistungs- und Finanzierungsbeziehungen mit Gesellschaftern oder Verwandten und nahestehenden Personen.¹⁹ Sofern solche Sachverhalte in der VGR dem privaten Bereich zugerechnet werden, könnten sie einen Teil der Besteuerungslücke erklären.
- Die Finanzbehörden sind durch das komplizierte Steuerrecht sowie aufgrund von unzureichender Ausstattung und Organisation nur bedingt in der Lage, einen effektiven Vollzug der Steuergesetze zu garantieren. Dies wirkt sich vor allem bei Veranlagungssteuern wie den Unternehmensteuern aus.²⁰ Hinzu kommen die bekannten „Fehlanreize“ für die Länder, die Besteuerungsgrundlagen nicht auszuschöpfen, da lokale Steuermehreinnahmen zu einem hohen Prozentsatz im Finanzausgleichssystem abgeschöpft werden.²¹

(2011): Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264119222-en>; Weichenrieder, A. (2009): Profit shifting in the EU: Evidence from Germany. *International Tax and Public Finance*, 16, 281-297; Buettner, T., Wamser, G. (2013): Internal Debt and Multinational Profit Shifting – Empirical Evidence from Firm-Level Panel Data. *National Tax Journal*, 66, 63-96. [http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/175d710dff186a385256a31007cb40f/eb56cf1b343df085257b3500715ab7/\\$FILE/A03_Buettner.pdf](http://ntj.tax.org/wwtax/ntjrec.nsf/175d710dff186a385256a31007cb40f/eb56cf1b343df085257b3500715ab7/$FILE/A03_Buettner.pdf).

¹⁸ Vgl. dazu Heckemeyer und Spengel, a. a. O., 44 ff.

¹⁹ Kraus, A. (2005): Unternehmen angemessen besteuern. In: Können wir uns Steuergerechtigkeit nicht mehr leisten? Hrsg. von A. Truger, Marburg, 117 ff.

²⁰ Bundesrechnungshof (2006): Probleme beim Vollzug der Steuergesetze. Empfehlungen des Präsidenten des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung zur Verbesserung des Vollzuges der Steuergesetze in Deutschland. Schriftenreihe des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung. Bd. 13. Stuttgart; Bundesrechnungshof (2009): Chancen zur Entlastung und Modernisierung des Bundeshaushalts. Bonn, den 23. November 2009. www.bundesrechnungshof.de/veroeffentlichungen/gutachten-berichte-bwv/berichte/sammlung/2009-bwv-bericht-chancen-zur-entlastung-und-modernisierung-des-bundeshaushalts, 23 ff.

²¹ Fuest, C., Thöne, M. (2009): Reform des Finanzföderalismus in Deutschland. Stiftung Marktwirtschaft, Frankfurter Institut, Kleine Handbibliothek, Bd. 37. www.stiftung-marktwirtschaft.de/fileadmin/user_upload/Kleine-Handbibliothek/KHB37.pdf, 45 ff.

¹⁷ OECD (2013): Addressing Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>, 61 ff.; OECD

Unklar bleibt allerdings die tatsächliche quantitative Bedeutung dieser verschiedenen Zusammenhänge. Ein Nachteil ist insbesondere, dass es für Deutschland keine repräsentative statistische Erfassung der einzelnen Komponenten der steuerlichen Gewinnermittlung gibt. Daher ist es derzeit nicht möglich, die Gründe für die Abweichungen zwischen den gesamtwirtschaftlichen und steuerlichen Gewinnausweisen genauer zu ermitteln. Die 2012 eingeführte elektronische Übermittlung detaillierter Informationen zur steuerlichen Gewinnermittlung an die Finanzbehörden (E-Bilanz)²² wird hier zu in den nächsten Jahren neue Möglichkeiten bieten.

Fazit

Die durchschnittliche effektive Unternehmensteuerbelastung bezogen auf die Gewinngrößen der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen dürfte sich in den letzten Jahren um 21 Prozent bewegt haben. Grund für diese im Vergleich zu den tariflichen Steuersätzen niedrige Belastung ist, dass die versteuerten Gewinne der Unternehmen weit unter den gesamtwirtschaftlichen Gewinnen lagen. Diese Besteuerungslücke hatte im Jahr 2007 eine Größenordnung von mindestens 120 Milliarden Euro oder knapp fünf Prozent des Bruttoinlandsprodukts. Auffällig ist auch das hohe Niveau an steuerlichen Verlusten. Die Verlustvorträge bei der Körperschaftsteuer sind bis Ende 2007 auf 568 Milliarden Euro gestiegen, dies entspricht 23,5 Prozent des Bruttoinlandsprodukts oder dem 3,5-fachen des körperschaftsteuerpflichtigen Gewinns in diesem Jahr. Durch die Ausweitung der Bemessungsgrundlage im Zug der

Unternehmensteuerreform 2008 hat sich die Besteuerungslücke spürbar zurückgebildet, sie lag aber immer noch bei etwa 90 Milliarden Euro oder 3,7 Prozent des Bruttoinlandsprodukts. Auch wenn man Schätzrisiken bei den Gewinnaggregaten der VGR berücksichtigt, ist eine deutliche Untererfassung der steuerpflichtigen Gewinne nicht zu übersehen.

Mangels statistischer Erfassung der Steuerbilanzen ist es derzeit nicht möglich, die beträchtliche Differenz zwischen den gesamtwirtschaftlichen und steuerlichen Gewinnausweisen genauer aufzuklären. Systematische Untererfassungen bei der steuerlichen Gewinnermittlung können eine Rolle spielen, zum Beispiel aufgrund der Möglichkeiten zur Bildung von stillen Reserven in den Steuerbilanzen, aber auch als Folge von Steuervergünstigungen, Gestaltungsmöglichkeiten der Steuerpflichtigen oder Vollzugsdefiziten der Finanzverwaltung. Mit der Unternehmensteuerreform 2008 wurden die Unternehmenssteuersätze gesenkt, die Bemessungsgrundlagen verbreitert und die Regelungen gegen Gewinntransfers ins Ausland verschärft, etwa durch die Einführung der Zinsschranke und die Beschränkung von „Funktionsverlagerungen“. Soweit ein Teil der Besteuerungslücke auf Gestaltungen der Steuerpflichtigen zurückzuführen ist, dürften die Anreize hierzu durch die Steuerreform verringert worden sein.

Es wäre wünschenswert, wenn die inzwischen im Rahmen der E-Bilanz übermittelten Informationen der steuerlichen Gewinnermittlung sowie die übrigen Informationen der Unternehmensteuerstatistiken zeitnah für statistische Auswertungen und wissenschaftliche Analysen bereit stünden. Dies ist in anderen Ländern üblich und würde auch die Informationsbasis für eine direkte Berechnung der Unternehmensgewinne in den deutschen volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen deutlich verbessern.

²² Bundesministerium der Finanzen (2012): E-Bilanz. Elektronik statt Papier – Einfacher, schneller und günstiger berichten mit der E-Bilanz. www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2012-09-05-E-Bilanz2012.pdf?__blob=publicationFile&v=2

Stefan Bach ist wissenschaftlicher Mitarbeiter in der Abteilung Staat am DIW Berlin | sbach@diw.de

CORPORATE TAXATION: HIGH PROFITS, MODERATE TAX RECEIPTS

Abstract: If the revenue from corporate taxation in Germany is divided by the corporate income figures from the national accounts, companies' average tax burden for the period 2001 to 2008 is 21 percent. This rate is considerably lower than the statutory tax rates for this period. The reason for this is that tax-reported profits were well below macroeconomic profits. This tax gap in 2007 was something in the order of at least 120 billion euros, or almost five percent of gross domestic product (GDP). The high level of tax losses and tax loss carryforwards is

significant. The loss carryforward for corporation tax rose to 568 billion euros by the end of 2007. This was equivalent to 23.5 percent of GDP and 3.5 times the corporate income tax base for that year. By broadening the tax base as part of the corporate tax reform of 2008, the tax gap has diminished significantly, but it was still at about 90 billion euros, or 3.7 percent of GDP. Due to a lack of detailed statistics, it is currently not possible to accurately identify the reasons for the difference between macroeconomic profit figures and the corporate tax base.

JEL: H25, H26, H22

Keywords: Business income taxation, implicit tax rates, tax base erosion



DIW Berlin – Deutsches Institut
für Wirtschaftsforschung e.V.
Mohrenstraße 58, 10117 Berlin
T +49 30 897 89 -0
F +49 30 897 89 -200
www.diw.de
80. Jahrgang

Herausgeber

Prof. Dr. Pio Baake
Prof. Dr. Tomaso Duso
Dr. Ferdinand Fichtner
Prof. Marcel Fratzscher, Ph.D.
Prof. Dr. Peter Haan
Prof. Dr. Claudia Kemfert
Karsten Neuhoff, Ph.D.
Dr. Kati Schindler
Prof. Dr. Jürgen Schupp
Prof. Dr. C. Katharina Spieß
Prof. Dr. Gert G. Wagner

Chefredaktion

Sabine Fiedler
Dr. Kurt Geppert

Redaktion

Renate Bogdanovic
Sebastian Kollmann
Dr. Richard Ochmann
Dr. Wolf-Peter Schill

Lektorat

Dr. Kerstin Bernoth

Textdokumentation

Lana Stille

Pressestelle

Renate Bogdanovic
Tel. +49-30-89789-249
presse@diw.de

Vertrieb

DIW Berlin Leserservice
Postfach 7477649
Offenburg
leserservice@diw.de
Tel. 01805 - 19 88 88, 14 Cent./min.
ISSN 0012-1304

Gestaltung

Edenspiekermann

Satz

eScriptum GmbH & Co KG, Berlin

Druck

USE gGmbH, Berlin

Nachdruck und sonstige Verbreitung –
auch auszugsweise – nur mit Quellen-
angabe und unter Zusendung eines
Belegexemplars an die Serviceabteilung
Kommunikation des DIW Berlin
(kundenservice@diw.de) zulässig.

Gedruckt auf 100 % Recyclingpapier.