

Aufkommens- und Verteilungseffekte der Unternehmensteuerreform 2008

Eine Analyse mit dem Unternehmensteuer-Mikrosimulationsmodell BizTax

Von Stefan Bach, Hermann Buslei, Nadja Dwenger und Frank Fossen*

Zusammenfassung: Das Mikrosimulationsmodell zur Unternehmensbesteuerung BizTax des DIW Berlin basiert auf fortgeschriebenen Einzeldaten der Gewerbesteuerstatistik. Damit können erstmals die Aufkommens- und Verteilungswirkungen der Unternehmensbesteuerung repräsentativ und realitätsnah beschrieben werden. Simulationsergebnisse zu wesentlichen Elementen der Unternehmensteuerreform 2008 bestätigen weitgehend die Aufkommenschätzung der Bundesregierung. Personenunternehmen werden durch die Reform tendenziell entlastet. Kapitalgesellschaften werden nur vorübergehend entlastet, da sich bei ihnen die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage in den kommenden Jahren verstärkt bemerkbar machen wird. Ertragsstarke Unternehmen profitieren von den Steuersatzsenkungen, kleinere oder ertragsschwächere Personenunternehmen werden durch den Wegfall des Staffeltarifs stärker mit Gewerbesteuer belastet.

Summary: The DIW Berlin microsimulation model of business taxation BizTax allows a representative and detailed analysis of the fiscal and distributional effects of business taxation in Germany. The model is based on extrapolated individual local business tax files. We simulate essential elements of the business tax reform 2008 proposed by the German government. The simulation results confirm the government's estimation of the revenue effects to a large extent. While the reform reduces the tax burden of non-incorporated firms, corporations benefit only temporarily because the tax base broadening takes increasing effect in the forthcoming years. Firms with high profits benefit from the generally reduced tax rates, while small non-incorporated firms with low profits have to pay more local business tax due to the repeal of lower tax rates at the entrance level.

JEL Classification: H25, H23, C69

Keywords: Microsimulation, corporate income taxation, local business tax, tax reform

1 Einleitung

Die Unternehmensteuerreform ist ein zentrales Anliegen der Großen Koalition. Die hohen nominalen Steuersätze sollen gesenkt und im Gegenzug die Bemessungsgrundlage verbreitert sowie die Anreize zur Steuergestaltung reduziert werden. Deutschland verfolgt damit eine Strategie, die seit den 80er Jahren in vielen Ländern bei der Unternehmens- und Kapitaleinkommensbesteuerung umgesetzt wurde und auch die deutschen Steuerreformen seit 1998 geprägt hat.

* DIW Berlin, Königin-Luise-Straße 5, 14195 Berlin, E-Mail: sbach@diw.de, hbuslei@diw.de, ndwenger@diw.de, ffossen@diw.de

Ein großes Problem bei der Beurteilung von Aufkommens- und Verteilungswirkungen der deutschen Unternehmensbesteuerung und ihrer Reformen war der Mangel an empirischen Informationen. Es dominieren Fallstudien oder Beispielrechnungen für Musterunternehmen bzw. Investitionsprojekte.¹ Steuerstatistische Informationssysteme waren bisher nur eingeschränkt verfügbar.² Seit Ende der 90er Jahre werden die Einzeldaten der Steuerstatistik im Statistischen Bundesamt zentral aufbereitet. Erst seitdem sind repräsentative Mikrosimulationsanalysen möglich.³ Die Wissenschaft kann die Einzeldaten über die Forschungsdatenzentren der amtlichen Statistik nutzen.⁴

Das DIW Berlin hat im Rahmen einer Projektkooperation mit dem Bundesministerium der Finanzen (BMF) damit begonnen, ein Mikrosimulationsmodell zur Unternehmensbesteuerung aufzubauen. Nach dem derzeitigen Entwicklungsstand basiert das Modell auf den Einzeldaten der Gewerbesteuerstatistik 2001. Diese Informationen werden aufbereitet, fortgeschrieben und durch Imputation weiterer Merkmale ergänzt. Auf dieser Basis lassen sich Aufkommens- und Verteilungswirkungen der Gewerbe- und Körperschaftsteuer nach geltendem Recht sowie von Reformen simulieren. Für die Weiterentwicklung des Modells ist vorgesehen, Daten der Körperschaft- und Einkommensteuerstatistik einzubeziehen sowie Informationen zur Gewinnermittlung zu erschließen.

Dieser Beitrag beschreibt das Unternehmensteuer-Mikrosimulationsmodell BizTax des DIW Berlin nach gegenwärtigem Entwicklungsstand (Kapitel 2) sowie mögliche Analysen der Aufkommens- und Verteilungswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 (Kapitel 3). Die Simulationsergebnisse werden nach Rechtsformgruppen, Höhe des Gewinns und Wirtschaftsbereichen aufbereitet (Kapitel 4 und 5).

2 Mikrosimulationsmodell zur Unternehmensbesteuerung

Das Unternehmensteuer-Mikrosimulationsmodell BizTax des DIW Berlin nutzt derzeit die Einzeldaten der Gewerbesteuerstatistik 2001. Ferner werden Informationen zu den Freiberuflern und Landwirten aus einer repräsentativen 10%-Stichprobe der Einkommensteuerstatistik 2001 ergänzt. Aktuellere Daten stehen nicht zur Verfügung, da die nächste Erhebungswelle der Gewerbesteuerstatistik 2004 noch nicht verfügbar ist.

Bei der Datenaufbereitung wird der nachgewiesene Gewerbesteuermessbetrag für jeden Steuerpflichtigen nachkalkuliert. Offensichtlich fehlerhafte oder unplausible Angaben werden bereinigt. Aus dem aufbereiteten Material wird eine geschichtete 10%-Zufallsstichprobe gezogen, um die rechenintensive Simulation und weitergehende Analysen zu beschleunigen. Dabei wird für Unternehmen mit höherer Wertschöpfung oder höherem

¹ Vgl. etwa Devereux u.a. (2002), Spengel (2003), den Beitrag von Spengel u.a. in diesem Heft, sowie Sachverständigenrat (2006: Randnr. 94).

² Die Einkommen- und Körperschaftsteuerstatistik wurden bisher nur alle drei Jahre durchgeführt. Die Gewerbesteuerstatistik ist erst seit Ende der 90er Jahre wieder verfügbar. Inzwischen gibt es jährliche Geschäftsstatistiken zur Einkommensteuer. Demnächst sollen auch für die Gewerbe- und Körperschaftsteuerstatistik jährliche Geschäftsstatistiken aufgebaut werden.

³ So etwa Zwick u.a. (2003) oder Maiterth und Zwick (2006) zu den Wirkungen einer Reform der Gemeindebesteuerung, vgl. auch Maiterth (2003).

⁴ Zur Einkommensteuerstatistik 1998 gibt es einen „scientific use file“ (FAST), dazu Merz, Vorgrimler und Zwick (2006).

Gewerbeertrag eine größere Auswahlwahrscheinlichkeit festgelegt, um das Gewerbesteueraufkommen sowie die Wirkungen von Steuerreformen möglichst präzise abzubilden.

Um auf Grundlage der Querschnittsdaten des Jahres 2001 Simulationsrechnungen und Strukturanalysen bis an den aktuellen Rand sowie für die nächsten Jahre durchführen zu können, wird die Datengrundlage bis 2015 fortgeschrieben. Anhand von Informationen aus der jährlichen Umsatzsteuerstatistik werden die Hochrechnungsfaktoren der Einzeldatensätze hinsichtlich erkennbarer Strukturveränderungen nach Rechtsformgruppen und Wirtschaftsbereichen angepasst. Ferner werden die Besteuerungsgrundlagen in Anlehnung an Ergebnisse der Volkswirtschaften Gesamtrechnungen (VGR) und der Jahresabschlussstatistik der Bundesbank fortgeschrieben. Der Fortschreibung für die Jahre 2006 bis 2010 liegt die aktuelle Mittelfristprojektion der Bundesregierung zugrunde.

Auf Basis der fortgeschriebenen Modelldaten berechnet ein Simulationsprogramm die Besteuerungsgrundlagen und die Steuerbelastung jedes nachgewiesenen Unternehmens im jeweiligen Fortschreibungsjahr. Die auf der Gewerbesteuerstatistik 2001 beruhende Datengrundlage erlaubt naturgemäß die präzise Simulation der Gewerbesteuerschuld. Auch die Körperschaftsteuerschuld lässt sich recht verlässlich bestimmen, da die Gewerbesteuerstatistik die wesentlichen Besteuerungsgrundlagen der Körperschaftsteuer nachweist. Die Folgewirkungen der Gewerbe- auf die Einkommensteuer (über den Betriebsausgabenabzug bei den gewerblichen Einkünften sowie durch die Gewerbesteueranrechnung auf die Steuerschuld) werden mit pauschalen Elastizitäten abgebildet, die mit einem Einkommensteuer-Mikrosimulationsmodell geschätzt wurden.⁵ Implementiert wird der relevante Rechtsstand der Jahre 2001 bis 2007; letzterer wird für Simulationsrechnungen für folgende Jahre als Referenzszenario beibehalten.

Das Simulationsmodell bestimmt die Aufkommens- und Verteilungswirkungen von Reformvorschlägen gegenüber dem gegenwärtigen Recht. Wesentliche Elemente der Unternehmensteuerreform 2008 können auf Grundlage der fortgeschriebenen Gewerbesteuerdaten des Jahres 2001 simuliert werden. Zur Abbildung von Rechtsänderungen, die sich auf neue Besteuerungsgrundlagen beziehen, müssen Informationen aus anderen Statistiken integriert werden.

Die Stärke von Mikrosimulationsmodellen wie dem Unternehmensteuer-Simulationsmodell des DIW Berlin BizTax liegt in ihrer detaillierten und realitätsnahen Abbildung von Aufkommens- und Verteilungswirkungen der Besteuerung. Das Modell kann allerdings keine Verhaltensanpassungen der Steuerpflichtigen auf Änderungen des Steuerrechts oder anderer Rahmenbedingungen modellendogen darstellen. Das Modell beschreibt insoweit die unmittelbare „formale Inzidenz“ der Besteuerung. Da Verhaltensanpassungen zumeist Zeit brauchen, eignet sich dieser Ansatz für Analysen mit kurz- bis mittelfristigem Zeithorizont. Ferner können mit dem Modell die möglichen Wirkungen von exogen vorgegebenen Verhaltensänderungen simuliert werden.

⁵ Eingesetzt wurde das Einkommensteuer-Mikrosimulationsmodell des Fraunhofer-Instituts für Angewandte Informationstechnik FIT. www.fit.fraunhofer.de/projects/mikmod.html

3 Geplante Unternehmensteuerreform 2008

Die Bundesregierung hat einen Gesetzentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008 vorgelegt. Wesentliches Ziel der Reform ist „neben der Erhöhung der Standortattraktivität die längerfristige Sicherung des deutschen Steuersubstrats“.⁶ Dazu soll die tarifliche Steuerbelastung der Kapitalgesellschaften von derzeit etwa 39% auf unter 30% sinken. Hierfür ist geplant, den Körperschaftsteuersatz auf 15% und die Gewerbesteuer-Messzahl auf 3,5% zu reduzieren. Für Personenernehmen sind vergleichbare Entlastungen vorgesehen; nicht entnommene Gewinne werden künftig bei der Einkommensteuer zunächst begünstigt besteuert. Außerdem soll die pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer vom 1,8-fachen auf das 3,8-fache des Steuermessbetrags steigen. Bei der Gewerbesteuer soll die 50-prozentige Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen einschließlich bisher hinzugerechneter Mieten und Pachten durch eine 25-prozentige Hinzurechnung sämtlicher Zinsen sowie der Finanzierungsanteile von Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzen unter Berücksichtigung eines Freibetrags von 100000 Euro ersetzt werden. Ferner will die Bundesregierung eine Abgeltungssteuer auf Kapitaleinkünfte mit einem Satz von 25% einführen.

Um die Steuerausfälle zu begrenzen, sollen der Betriebsausgabenabzug der Gewerbesteuer bei der Gewinnermittlung sowie die Messzahl-Staffelung der Gewerbesteuer wegfallen. Zudem ist vorgesehen, steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten zu verringern und die Bemessungsgrundlage zu verbreitern: Geplant ist, die Wertpapierleihe einzuschränken, Funktionsverlagerungen zu verhindern, Steuersubstrat durch eine „Zinsschranke“ zu sichern, den Mantelkauf zu erschweren, die degressive Abschreibung abzuschaffen und die Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter zu begrenzen (vgl. dazu ausführlich den Aufsatz von Maiterth und Müller in diesem Heft).

Aus diesem Gesetzentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008 können folgende Maßnahmen mit dem Simulationsmodell unmittelbar abgebildet werden:

- Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 25% auf 15%: Da die Gewerbesteuerstatistik die wesentlichen Besteuerungsgrundlagen der Körperschaftsteuer nachweist, können Veränderungen beim Körperschaftsteueraufkommen simuliert werden.
- Wegfall des Staffeltarifs bei der Gewerbesteuer, Senkung der Gewerbesteuer-Messzahl auf 3,5%, Wegfall des Betriebsausgabenabzugs bei der Gewerbesteuer, Wegfall der 50-prozentigen Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen bei der Gewerbesteuer einschließlich bisher hinzugerechneter Mieten und Pachten: Diese Maßnahmen können mit den fortgeschriebenen Informationen der Gewerbesteuerstatistik dargestellt werden.
- 25-prozentige Hinzurechnung von sämtlichen Zinsen sowie den Finanzierungsanteilen von Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzentgelten bei der Gewerbesteuer mit einem Freibetrag von 100000 Euro: Die Gewerbesteuerstatistik weist nur die Dauerschuldzinsen nach. Analog zu Zwick u. a. (2003) wird die Annahme getroffen, dass die kurzfristigen Zinsaufwendungen 77% der Dauerschuldzinsen betragen. Ferner werden nach einem dort vorgeschlagenen Verfahren Mieten, Pachten und Leasingraten in die

⁶ Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008. Bundestags-Drucksache 16/4841, S. 1.

Datengrundlage imputiert. Von den geschätzten Entgelten werden entsprechend dem Gesetzentwurf 20% für bewegliche und 75% für unbewegliche Wirtschaftsgüter als Finanzierungsanteile den Finanzierungsaufwendungen hinzugerechnet. Zu den Lizenzentgelten gibt es keine belastbaren Informationen, diese Komponente muss daher vernachlässigt werden.

Das Mikrosimulationsmodell kann die übrigen Maßnahmen bei der Gewinnermittlung derzeit nicht abbilden, da keine entsprechenden Informationen im Rahmen der Steuerstatistik vorliegen. Die steuerlichen Jahresabschlüsse werden von den Finanzbehörden nicht elektronisch erfasst, sodass sie nicht im Rahmen der Steuerstatistik erschlossen werden können. Hinzu kommt, dass es sich bei der Zinsschranke und den Neuregelungen zu Wertpapierleihe, Funktionsverlagerungen und Mantelkauf in Deutschland um steuerpolitische Innovationen handelt. Es gibt daher keine empirischen Erkenntnisse darüber, in welcher Form und in welchem Umfang Unternehmen ihr Verhalten an die geänderten Rahmenbedingungen anpassen werden. Um die Schätzrisiken zu verringern, wäre es notwendig, detaillierte Informationen zur steuerlichen Gewinnermittlung statistisch aufzubereiten und für die Wissenschaft zugänglich zu machen.

Um dennoch die Gesamtwirkungen des Reformpaketes auf der Unternehmensebene grob abschätzen zu können, wird eine zusätzliche Simulation durchgeführt. Dabei werden die in der Datengrundlage nachgewiesenen Gewinne proportional um die geschätzten Wirkungen der nicht in der Basissimulation berücksichtigten Maßnahmen bei der Gewinnermittlung erhöht. Hierzu werden die Größenordnungen verwendet, die die Bundesregierung ihrer Quantifizierung der finanziellen Wirkungen der Reform zugrunde legt.⁷ Diese enthalten auch Selbstfinanzierungseffekte der Reform durch die Senkung der Steuersätze (vgl. unten).

Die Wirkungen der Begünstigung von nicht entnommenen Gewinnen der Personenunternehmen bei der Einkommensteuer sowie die Wirkung der Abgeltungsteuer sind nicht mit dem Modell zu analysieren, da bisher noch keine Daten und Simulationsmodule zur Einkommensteuer integriert wurden.

4 **Aufkommenswirkungen insgesamt und nach Rechtsformen**

Tabelle 1 gibt einen Überblick der fiskalischen Wirkungen der Unternehmensteuerreform. Die Tabellenstruktur orientiert sich an der Aufkommensschätzung der Bundesregierung zum Gesamtpaket, wie sie im Finanztableau des Gesetzentwurfes für das Entstehungsjahr (volle Jahreswirkung des Veranlagungsjahrs) nach den einzelnen Maßnahmen angegeben wird.⁸ Dem werden die Simulationsergebnisse des Unternehmensteuermodells des DIW Berlin BizTax für die Jahre 2008 bis 2012 gegenübergestellt, soweit sich die Maßnahmen unmittelbar mit dem Modell abbilden lassen.⁹

7 Das Bundesministerium der Finanzen, Referat I A 5, hat diese Informationen nach Rechtsformgruppen zur Verfügung gestellt.

8 Bundestags-Drucksache 16/4841, S. 69.

9 Die einzelnen Maßnahmen wurden mit dem Unternehmensteuermodell in der gleichen Reihenfolge simuliert wie im Finanztableau des Gesetzentwurfes angegeben, um die Vergleichbarkeit der Ergebnisse zu gewährleisten. Diese Reihenfolge entspricht nicht exakt der Darstellung, die in Tabelle 1 gewählt wurde.

Tabelle 1

Finanzielle Wirkungen der Unternehmensteuerreform

Steuermehr- (+) / Steuermindereinnahmen (-) im Entstehungsjahr (volle Jahreswirkung des Veranlagungsjahrs) in Mrd. Euro

Maßnahme ¹	Gesetz- entwurf ²	Unternehmensteuer-Simulationsmodell DIW Berlin BizTax				
		2008	2009	2010	2011	2012
Körperschaft- und Gewerbesteueranlagung						
Senkung Körperschaftsteuersatz von 25% auf 15%	- 12,6	- 12,0	- 12,5	- 13,1	- 13,6	- 14,2
Wegfall Staffeltarif bei der Gewerbesteuer	+ 0,5	+ 0,6	+ 0,7	+ 0,7	+ 0,8	+ 0,9
Senkung Gewerbesteuer-Messzahl von 5% auf 3,5%	- 7,3	- 7,0	- 7,4	- 7,8	- 8,3	- 8,8
Abschaffung Betriebsausgabenabzug Gewerbesteuer	+ 11,4	+ 10,3	+ 10,8	+ 11,4	+ 12,0	+ 12,6
Abschaffung GewSt-Hinzurechnung von 50% der Dauerschuldzinsen	- 1,0	- 1,3	- 1,3	- 1,4	- 1,5	- 1,6
GewSt-Hinzurechnung von 25% aller Fremdfinanzierungskosten	+ 1,0	+ 0,9	+ 1,0	+ 1,0	+ 1,1	+ 1,2
Insgesamt	- 7,9	- 8,5	- 8,8	- 9,2	- 9,6	- 10,0
<i>In % BIP</i>	- 0,3	- 0,3	- 0,3	- 0,3	- 0,4	- 0,4
Verbreiterung Bemessungsgrundlage bei Gewinnermittlung³						
Abschaffung degressive AfA	+ 3,4	.	.	.	.	.
Begrenzung Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter	+ 0,9	.	.	.	.	.
Besteuerung von Funktionsverlagerungen ins Ausland	+ 1,8	.	.	.	.	.
Neugestaltung Mantelkauf (Verlustvorträge)	+ 1,5	.	.	.	.	.
Einführung Zinsschranke von 30% mit Freigrenze und Escape-Klausel, Abschaffung § 8a KStG	+ 1,0	.	.	.	.	.
Einschränkung Wertpapierleihe	+ 1,2	.	.	.	.	.
„Sicherung des nationalen Steuersubstrates“ (Selbstfinanzierung)	+ 3,9	.	.	.	.	.
Insgesamt	+ 13,6	+ 10,1	+ 12,9	+ 14,8	+ 15,9	+ 15,1
<i>In % BIP</i>	+ 0,5	+ 0,4	+ 0,5	+ 0,6	+ 0,6	+ 0,5
Einkommensteuer						
Erhöhung Gewerbesteuer-Anrechnung bei der Einkommensteuer auf das 3,8-fache	- 5,3	- 4,3	- 4,5	- 4,7	- 4,9	- 5,2
Begünstigung einbehaltener/reinvestierter Gewinne von Personenunternehmen bei der Einkommensteuer	- 4,2	.	.	.	.	.
Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge 25% (ab 2009)	- 1,3	.	.	.	.	.
Insgesamt	- 10,7	.	.	.	.	.
Unternehmensteuerreform insgesamt	- 5,0	.	.	.	.	.
<i>In % BIP</i>	- 0,2	.	.	.	.	.

1 Die Wirkung der einzelnen Maßnahmen bezieht sich auf die Reihenfolge des Finanztableaus im Gesetzentwurf. In dieser Reihenfolge werden die Maßnahmen mit dem Unternehmensteuer-Simulationsmodell berechnet. Die Ergebnisse werden hier in anderer Reihenfolge dargestellt.

2 Wirkung für einen vollen (Veranlagungs-)Zeitraum von 12 Monaten; bei schwankender Wirkung Durchschnitt. Schätzung Bundesregierung.

3 Schätzung mit dem Unternehmensteuer-Simulationsmodell des DIW Berlin: Proportionale Ausweitung der Gewinne entsprechend der Annahmen der Bundesregierung nach Rechtsformgruppen.

Quellen: Finanztableau Gesetzentwurf Bundesregierung, Bundestags-Drucksache 16/4841, Berechnungen mit dem Unternehmensteuer-Simulationsmodell BizTax des DIW Berlin.

Die Senkungen des Gewerbe- und Körperschaftsteuertarifs, die Abschaffung des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer und des Staffeltarifs für Personengesellschaften sowie die Neuregelung der Hinzurechnung von Finanzierungsaufwendungen können im Unternehmensteuer-Simulationsmodell des DIW Berlin verlässlich abgebildet werden. Die Simulationsergebnisse bestätigen weitgehend die Aufkommensschätzung der Bundesregierung. Die Senkungen des Körperschaftsteuersatzes auf 15% sowie der Gewerbesteuer-Messzahl auf 3,5% entlasten die Unternehmen insgesamt um 19 Mrd. Euro (2008). Die Abschaffung des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer ist mit gut 10 Mrd. Euro (2008) die bedeutendste Einzelmaßnahme bei den Belastungen. Der Wegfall des Staffeltarifs für die Personenunternehmen wirkt sich im Aggregat nur geringfügig belastend aus (0,6 Mrd. Euro im Jahr 2008). Die Reform der Hinzurechnung von Finanzierungsaufwendungen bei der Gewerbesteuer (Abschaffung der Hinzurechnung von 50% Dauerschuldzinsen und Hinzurechnung von 25% aller Fremdfinanzierungskosten) bedeutet per Saldo Steuerausfälle in Höhe von 0,4 Mrd. Euro. Da bei der Gewinnfortschreibung für die kommenden Jahre eine recht dynamische Gewinnentwicklung unterstellt wird, ermittelt das Unternehmensteuer-Simulationsmodell bis 2012 steigende Be- und Entlastungen für die hier betrachteten Maßnahmen.

Zur Quantifizierung der Maßnahmen zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage konnten bisher keine belastbaren empirischen Informationen erschlossen werden. Die grobe Schätzung mit dem Unternehmensteuer-Simulationsmodell mittels einer proportionalen Ausweitung der Gewinne entsprechend der Annahmen der Bundesregierung nach Rechtsformgruppen ergibt ähnliche Ergebnisse, wie sie im Finanztableau der Bundesregierung ausgewiesen werden. Die Mehreinnahmen steigen auf 0,6% des BIP an, gehen aber im Jahr 2012 wieder zurück. Hier wirken sich die Verschärfungen der Abschreibungsbedingungen aus, die laut Finanztableau mit 4,3 Mrd. Euro Mehreinnahmen zu Buche schlagen. Sofern die Ausrüstungsinvestitionen nicht nachhaltig stark anziehen, werden die Mehreinnahmen der nächsten Jahre später wieder zurückgehen, wenn die in den kommenden Jahren investierten Wirtschaftsgüter im Vergleich zur degressiven Abschreibung höher abgeschrieben werden.

Das unter der Position „Sicherung des nationalen Steuersubstrates“ angegebene Mehraufkommen von 3,9 Mrd. Euro meint Selbstfinanzierungseffekte der Reform. Erwartet wird, dass die Unternehmen mehr Gewinne in Deutschland versteuern werden, wenn die Steuersätze sinken. Die Schätzung der Bundesregierung unterstellt eine Bemessungsgrundlagenelastizität auf die Steuersatzänderungen von $-0,4$, sofern man die für Direktinvestitionen relevante Senkung der Steuersätze für einbehaltene Gewinne der Kapitalgesellschaften um 23% zugrunde legt.¹⁰ Dies erscheint relativ hoch, aber angesichts der empirischen Evidenz zu internationalen Steuergestaltungen nicht ausgeschlossen; zudem können die niedrigeren Steuersätze positive realwirtschaftliche Effekte auslösen.¹¹

10 Wie sich aus den Angaben des Finanztableaus zur vollen Jahreswirkung errechnen lässt, geht die Bundesregierung bei dieser Maßnahme von 146 Mrd. Euro körperschaftsteuerlicher Bemessungsgrundlage aus. Das veranschlagte Mehraufkommen aus der Selbstfinanzierung beträgt bei der Körperschaftsteuer 2 Mrd. Euro, was bei einem Steuersatz von 15% einer Ausweitung der Bemessungsgrundlage um 13 Mrd. Euro oder 9% entspricht. Bezogen auf die Steuersatzsenkung um 23% (von 38,7% auf 29,8%) ergibt sich eine Elastizität von $-0,4$.

11 Vgl. für Deutschland die Studien von Ramb und Weichenrieder (2005), Becker u. a. (2006) sowie Büttner und Ruf (2007), für die OECD-Länder Clausing (2007) sowie für die USA Gruber und Rauh (2007).

Tabelle 2

Finanzielle Wirkungen der Unternehmensteuerreform bei Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften¹

Steuermehr- (+) / Steuermindereinnahmen (-) im Entstehungsjahr (volle Jahreswirkung des Veranlagungsjahrs) in Mrd. Euro

Maßnahme ²	2008	2009	2010	2011	2012
Personenunternehmen					
Senkung Körperschaftsteuersatz von 25 % auf 15 %	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Wegfall Staffeltarif bei der Gewerbesteuer	+ 0,6	+ 0,7	+ 0,8	+ 0,8	+ 0,9
Senkung Gewerbesteuer-Messzahl von 5 % auf 3,5 %	- 2,3	- 2,5	- 2,7	- 2,9	- 3,1
Abschaffung Betriebsausgabenabzug Gewerbesteuer	+ 5,1	+ 5,4	+ 5,6	+ 5,9	+ 6,2
Abschaffung GewSt-Hinzurechnung von 50 % der Dauerschuldzinsen	- 0,4	- 0,4	- 0,4	- 0,4	- 0,4
GewSt-Hinzurechnung von 25 % aller Fremdfinanzierungskosten	+ 0,2	+ 0,2	+ 0,2	+ 0,3	+ 0,3
Verbreiterung Bemessungsgrundlage bei Gewinnermittlung ³	+ 2,2	+ 2,7	+ 2,6	+ 2,4	+ 1,9
Erhöhung Gewerbesteuer-Anrechnung bei der Einkommensteuer auf das 3,8-fache	- 4,3	- 4,5	- 4,7	- 4,9	- 5,2
Insgesamt	+ 1,2	+ 1,6	+ 1,4	+ 1,1	+ 0,6
<i>In % Unternehmenseueraufkommen nach geltendem Recht</i>	+ 2,2	+ 2,7	+ 2,4	+ 1,8	+ 0,9
Kapitalgesellschaften					
Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 %	- 12,0	- 12,5	- 13,1	- 13,6	- 14,2
Wegfall Staffeltarif bei der Gewerbesteuer	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Senkung Gewerbesteuer-Messzahl von 5 % auf 3,5 %	- 4,7	- 4,9	- 5,2	- 5,4	- 5,7
Abschaffung Betriebsausgabenabzug Gewerbesteuer	+ 5,2	+ 5,4	+ 5,7	+ 6,0	+ 6,4
Abschaffung GewSt-Hinzurechnung von 50 % der Dauerschuldzinsen	- 0,9	- 1,0	- 1,0	- 1,1	- 1,2
GewSt-Hinzurechnung von 25 % aller Fremdfinanzierungskosten	+ 0,7	+ 0,7	+ 0,8	+ 0,8	+ 0,9
Verbreiterung Bemessungsgrundlage bei Gewinnermittlung ³	+ 7,8	+ 10,2	+ 12,1	+ 13,6	+ 13,2
Erhöhung Gewerbesteuer-Anrechnung bei der Einkommensteuer auf das 3,8-fache	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Insgesamt	- 3,9	- 2,0	- 0,6	+ 0,3	- 0,6
<i>In % Unternehmenseueraufkommen nach geltendem Recht</i>	- 7,6	- 3,7	- 1,0	+ 0,5	- 0,9
Nachrichtlich: Unternehmensteueraufkommen nach geltendem Recht in Mill. Euro					
Personenunternehmen	54,3	57,0	59,8	62,7	65,8
Kapitalgesellschaften	51,5	53,9	56,4	59,1	61,8

1 Ohne Wirkungen der Begünstigung einbehaltener/reinvestierter Gewinne von Personenunternehmen bei der Einkommensteuer sowie der Abgeltungsteuer.

2 Die Wirkung der einzelnen Maßnahmen bezieht sich auf die Reihenfolge des Finanztableaus im Gesetzentwurf. In dieser Reihenfolge werden die Maßnahmen mit dem Unternehmensteuer-Simulationsmodell berechnet. Die Ergebnisse werden hier in anderer Reihenfolge dargestellt.

3 Proportionale Ausweitung der Gewinne entsprechend der Annahmen der Bundesregierung nach Rechtsformgruppen.

Quelle: Berechnungen mit dem Unternehmensteuer-Simulationsmodell BizTax des DIW Berlin.

Zu Zinsschranke, Wertpapierleihe, Funktionsverlagerungen und Mantelkauf sowie zum neuen Abschreibungsverfahren für geringwertige Wirtschaftsgüter liegen kaum belastbare empirische Informationen vor, da es diese Regelungen bisher nicht gab. Sie treffen zudem nur wenige Unternehmen und es ist – auch angesichts der noch offenen Detailregelungen – kaum abzusehen, wie die Unternehmen darauf reagieren werden. Daher ist die Schätzunsicherheit bei diesen Positionen sehr hoch.

Das Unternehmensteuer-Mikrosimulationsmodell des DIW Berlin erlaubt eine Auswertung der Ergebnisse nach Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften (Tabelle 2). Dabei wird die Ausweitung der Bemessungsgrundlage nach den Annahmen der Bundesregierung einbezogen. Die Personenunternehmen werden durch die im Modell abgebildeten Maßnahmen leicht belastet. Einschließlich der nicht einbezogenen Entlastung bei den nicht entnommenen bzw. reinvestierten Gewinnen (gut 4 Mrd. Euro nach den Berechnungen der Bundesregierung, Tabelle 1) werden sie entlastet. Die Kapitalgesellschaften werden zunächst spürbar entlastet. In den Jahren nach 2008 schlägt die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage bei ihnen jedoch stark zu Buche, sodass sie zum Ende des betrachteten Zeitraums in etwa aufkommensneutral gestellt werden.

5 **Aufkommens- und Verteilungswirkungen der Gewerbesteuer nach Gewinnhöhe und Branchen**

Neben der Schätzung des gesamten Unternehmensteueraufkommens ermöglicht das Mikrosimulationsmodell des DIW Berlin erstmals eine detaillierte Analyse der Wirkungen der Reform nach verschiedenen Merkmalen der Unternehmen wie ihren Gewinnen und Wirtschaftszweigen. Im Folgenden werden einzelne für die Gewerbesteuer relevante Reformmaßnahmen betrachtet. Diese werden in zwei Schritten analysiert (Tabelle 3):

- Das Maßnahmenpaket 1 umfasst die Änderungen im Gewerbesteuertarif und die Abschaffung des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer.
- Das Maßnahmenpaket 2 beschreibt die Änderungen bei der Hinzurechnung von Finanzierungsaufwendungen.

Die Maßnahmen zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen müssen dabei allerdings vernachlässigt werden. Abgesehen von der Verschärfung der Abschreibungsbedingungen wirken sich diese in einzelnen Unternehmen oder Branchen sehr unterschiedlich aus; dies betrifft vor allem die Zinsschranke sowie die Begrenzung der Funktionsverlagerungen, des Mantelkaufs und der Wertpapierleihe. Über deren potentielle Wirkungen nach Gewinnhöhe oder Branchen liegen keine empirischen Informationen vor. Kleine und mittlere Unternehmen dürften davon in der Regel kaum betroffen sein.

Tabelle 3 zeigt die Gewerbesteuerbelastung von Unternehmen nach Gewinngrößenklassen und Branchen im geltenden Recht sowie die Änderung des Aufkommens durch die beiden Maßnahmenpakete einzeln und insgesamt. Die Gewerbesteuerbelastung der Unternehmen sinkt durch die betrachteten Reformmaßnahmen (Pakete 1 und 2) gegenüber dem geltenden Recht im Durchschnitt um etwa 10%. Kleinere und ertragsschwächere Unternehmen mit Gewinnen zwischen 25000 und 50000 Euro werden dagegen im Durchschnitt um knapp 65% stärker mit Gewerbesteuer belastet und Unternehmen mit Gewinnen zwischen

Tabelle3

Veränderung der Gewerbesteuerbelastung bei Maßnahmen der Unternehmensteuerreform 2008 nach Gewinngrößenklassen und Branchen

Steuermehr- (+) / Steuermindereinnahmen (-) im Entstehungsjahr (volle Jahreswirkung des Veranlagungsjahrs) in Mrd. Euro

	Steuerpflichtige	Aufkommen bei geltendem Recht	Aufkommensdifferenz zu geltendem Recht						
			Maßnahmenpaket 1		Maßnahmenpaket 2		Maßnahmenpaket 1+2		
			1 000	Mill. Euro	Mill. Euro	%	Mill. Euro	%	Mill. Euro
Steuerpflichtige nach Gewinnklassen									
Verlustfälle									
weniger als -1 000 000	10,0	1 418	+ 62	+ 4,4	- 37	- 2,6	+ 18	+ 1,3	
-1 000 000 bis -250 000	18,8	133	+ 1	+ 0,5	+ 6	+ 4,5	+ 5	+ 3,4	
-250 000 bis -50 000	71,0	92	+ 0	+ 0,4	+ 11	+ 12,0	+ 7	+ 8,1	
-50 000 bis 0	551,1	45	- 1	- 3,3	+ 14	+ 30,6	+ 7	+ 15,1	
Insgesamt	650,9	1 688	+ 61	+ 3,6	- 6	- 0,4	+ 37	+ 2,2	
Gewinnfälle									
0 bis 25 000	784,4	263	- 24	- 9,0	- 18	- 6,6	- 48	- 18,3	
25 000 bis 50 000	457,4	501	+ 395	+ 78,9	- 39	- 7,8	+ 325	+ 64,8	
50 000 bis 100 000	334,3	1 517	+ 563	+ 37,1	- 76	- 5,0	+ 486	+ 32,0	
100 000 bis 250 000	182,7	3 061	- 61	- 2,0	- 76	- 2,5	- 135	- 4,4	
250 000 bis 500 000	50,9	2 319	- 271	- 11,7	- 33	- 1,4	- 307	- 13,2	
500 000 bis 1 000 000	24,5	2 321	- 324	- 14,0	- 35	- 1,5	- 362	- 15,6	
1 000 000 bis 5 000 000	21,8	6 001	- 895	- 14,9	- 39	- 0,6	- 948	- 15,8	
5 000 000 und mehr	6,5	20 107	- 2 780	- 13,8	- 30	- 0,2	- 2 842	- 14,1	
Insgesamt	1 862,5	36 089	- 3 398	- 9,4	- 345	- 1,0	- 3 831	- 10,6	
Steuerpflichtige nach Branchen									
Land- u. Forstwirtschaft, Fischerei	36,9	287	- 24	- 8,2	- 8	- 2,7	- 32	- 11,0	
Bergbau, Gewinn.v. Steinen u. Erden	2,1	230	- 23	- 10,2	- 3	- 1,5	- 32	- 14,0	
Vorleist.- u. Verbrauchsgüterindustrie	133,8	6 547	- 724	- 11,1	- 57	- 0,9	- 810	- 12,4	
Investitions- u. Gebrauchsgüterindustrie	137,0	6 062	- 767	- 12,6	- 34	- 0,6	- 828	- 13,7	
Energie- und Wasserversorgung	16,1	1 897	- 261	- 13,8	- 8	- 0,4	- 274	- 14,4	
Baugewerbe	283,2	1 261	+ 24	+ 1,9	- 9	- 0,7	+ 5	+ 0,4	
Handel, Instandhaltung und Reparatur	635,5	6 642	- 463	- 7,0	- 119	- 1,8	- 593	- 8,9	
Gastgewerbe	167,2	396	+ 72	+ 18,1	- 11	- 2,9	+ 54	+ 13,7	
Verkehr und Nachrichtenübermittlung	112,2	1 267	- 105	- 8,3	- 33	- 2,6	- 140	- 11,1	
Kredit- und Versicherungsgewerbe	102,0	4 296	- 428	- 10,0	+ 2	+ 0,1	- 427	- 9,9	
Immobilienwirtschaft und Vermietung	190,8	2 109	- 227	- 10,8	- 46	- 2,2	- 274	- 13,0	
Unternehmensnahe Dienstleistungen	440,3	5 568	- 381	- 6,8	- 17	- 0,3	- 403	- 7,2	
Öffentl. u. persönl. Dienstleistungen	256,3	1 216	- 30	- 2,5	- 7	- 0,6	- 42	- 3,5	
Steuerpflichtige insgesamt	2 513,4	37 777	- 3 336	- 8,8	- 351	- 0,9	- 3 794	- 10,0	

Maßnahmenpaket 1: Senkung der Steuermesszahl von 5% auf 3,5%, Abschaffung der Messzahl-Staffelung und des Betriebsausgabenabzugs der GewSt. Maßnahmenpaket 2: Hinzurechnung von 25% sämtlicher Zinsen und Finanzierungsanteile nach Freibetrag von 100 000 EUR anstelle von 50% der Dauerschuldzinsen.

Quelle: Berechnungen mit dem Unternehmensteuer-Simulationsmodell BizTax des DIW Berlin.

50000 und 100000 Euro um 32%. Bei isolierter Betrachtung von Paket 1 zeigt sich, dass dies am Wegfall des Staffeltarifs liegt, der die Unternehmen mit kleineren Gewinnen trifft. Kaum ins Gewicht fällt dagegen die Entlastung der kleineren Unternehmen durch den neuen Freibetrag für Finanzierungsaufwendungen (siehe Paket 2). Die Analyse nach Branchen ergibt, dass bis auf das Bau- und Gastgewerbe alle Branchen bei der Gewerbesteuer entlastet werden. Das Gastgewerbe wird zukünftig aufgrund der vielen kleinen Betriebe sogar um knapp 14% stärker mit Gewerbesteuer belastet. Auch beim Baugewerbe macht sich seine kleingewerbliche Struktur mit einer hohen Belastung bemerkbar.

Gemeinden mit überwiegend kleineren Unternehmen können folglich mit einem höheren Gewerbesteueraufkommen rechnen. Ein Rückschluss auf die Belastung der Gewerbetreibenden und Anteilseigner kann allerdings aus dieser Darstellung nicht gezogen werden, da die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer bzw. die Besteuerung der Kapitaleinkünfte nicht mit berücksichtigt wurden.

6 **Fazit**

Mit dem Mikrosimulationsmodell zur Unternehmensbesteuerung BizTax des DIW Berlin wurden die Aufkommens- und Verteilungswirkungen der Unternehmensteuerreform 2008 untersucht. Das Modell basiert auf den fortgeschriebenen Einzeldaten der Gewerbesteuerstatistik 2001, die durch Imputation weiterer Merkmale ergänzt wurden. Dieses Modell ermöglicht erstmals eine repräsentative Analyse der Unternehmensbesteuerung und deren Reform nach verschiedenen Unternehmensmerkmalen.

Das Simulationsmodell kann die Tarifänderungen bei der Gewerbe- und Körperschaftsteuer, die Abschaffung des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer sowie die Neuregelung der Hinzurechnung von Finanzierungsaufwendungen verlässlich abbilden. Die entsprechenden Simulationsergebnisse bestätigen im Wesentlichen die Aufkommenschätzung der Bundesregierung. Die Ausweitung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen durch die Unternehmensteuerreform kann mangels Daten nicht analysiert werden, sodass hier auf Schätzungen der Bundesregierung zurückgegriffen wird. Unter Einbeziehung dieser Annahmen ergibt die Simulation, dass Kapitalgesellschaften durch die Reform zunächst entlastet werden, dies aber bis 2012 durch die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage wieder ausgeglichen wird. Die Personenunternehmen werden entlastet, wenn man die Begünstigung von nicht entnommenen bzw. reinvestierten Gewinnen bei der Einkommensteuer einbezieht.

Kleinere und ertragsschwache Unternehmen werden durch die Unternehmensteuerreform stärker mit Gewerbesteuer belastet. Bei diesen Unternehmen dominiert die Mehrbelastung durch den Wegfall des Staffeltarifs die Entlastung durch den Freibetrag für Finanzierungsaufwendungen deutlich. Gemeinden mit einem hohen Anteil an kleineren Unternehmen, die etwa in der Gastwirtschaft oder Baubranche vorherrschend sind, können daher nach der Reform mit einem höheren Gewerbesteueraufkommen rechnen.

Literaturverzeichnis

- Becker, Johannes, Clemens Fuest und Thomas Hemmelgarn (2006): *Corporate Tax Reform and Foreign Direct Investment in Germany – Evidence From Firm-Level Data*. CESifo Working Paper No. 1722. München.
- Büttner, Thies und Martin Ruf (2007): Tax Incentives and the Location of FDI: Evidence From a Panel of German Multinationals. *International Tax and Public Finance*, 14, 151–164.
- Clausing, Kimberly A. (2007): Corporate tax revenues in OECD countries. *International Tax and Public Finance*, 14, 115–133.
- Devereux, Michael P., Rachel Griffith und Alexander Klemm (2002): Corporate Income Tax Reforms and International Tax Competition. *Economic Policy*, 17, 451–495.
- Gruber, Jonathan und Joshua Rauh (2007): How Elastic is the Corporate Income Tax Base? In: Alan J. Auerbach et al. (Hrsg.): *Taxing Corporate Income in the 21st Century*. Cambridge, 140–163 (im Erscheinen).
- Maiterth, Ralf (2003): Die Gewerbesteuer als ungerechtfertigte „Großbetriebssteuer“?: Eine empirische Analyse. *Schmollers Jahrbuch: Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften*, 123, 545–562.
- Maiterth, Ralf und Markus Zwick (2006): A Local Income and Corporation Tax as an Alternative to the German Local Business Tax. *Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik*, 226, 285–307.
- Merz, Joachim, Daniel Vorgrimler und Markus Zwick (2006): De facto anonymised microdata file on income tax statistics 1998. *Schmollers Jahrbuch: Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften*, 126, 313–328.
- Müller, Heiko (2006): Ausmaß der steuerlichen Verlustverrechnung. Arqus-Diskussionsbeitrag zur quantitativen Steuerlehre, Nr. 17. Download unter: www.steuern.uni-hannover.de/EXTERN/Beitrag_Nr_17.pdf
- Ramb, Fred und Alfons J. Weichenrieder (2005): Taxes and the Financial Structure of German Inward FDI. *Review of World Economics (Weltwirtschaftliches Archiv)*, 141, 670–692.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung u.a. (2006): Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer. Wiesbaden. Download unter: www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de/download/press/dit_gesamt.pdf
- Spengel, Christoph (2003): *Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Steuerwirkungsanalyse, Empirische Befunde, Reformüberlegungen*. Düsseldorf.
- Zwick, Markus, Nicole Buschle, Heike Habla und Ralf Maiterth (2003): Reform der Gemeindefinanzen – die kommunale Einnahmeseite. *Wirtschaft und Statistik*, 7/2003, 633–647.