

University of Heidelberg

Department of Economics



Discussion Paper Series | No. 459

## Kosten der Erhebung von Unternehmenssteuern in Deutschland

Manfred Rose,  
Michael Robert Rimpler,  
Marko Thomas Scholz und  
Daniel Zöllner

---

November 2007

# Kosten der Erhebung von Unternehmenssteuern in Deutschland

Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg  
Alfred Weber-Institut für Wirtschaftswissenschaften  
Forschungsstelle »Marktorientiertes Steuersystem«

November 2007

Professor Dr. Manfred Rose  
Dr. Michael Robert Rimpler  
Marko Thomas Scholz  
Daniel Zöller

## Abstract

Der folgende Bericht beschreibt die bisherigen Ergebnisse der Forschungsarbeiten zum Projekt „Steuererhebungskosten“<sup>1</sup>. Ziel des empirisch orientierten Projektes ist es, mit wissenschaftlichen Methoden die Kosten der Erhebung von Ertragssteuer bei Unternehmen (Einkommensteuer von Einzelunternehmen, Einkommensteuer auf Gewinne von Personengesellschaften, Lohnsteuerabzugsverfahren, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer u. ä.) zu untersuchen sowie Steuerreformvorschläge darauf hin zu prüfen, ob und inwieweit sich hiermit auch eine Senkung der Steuererhebungskosten erreichen lässt. Im Teil I des Berichts wird zunächst die Steuervereinfachung als Kriterium einer optimalen Ertragsbesteuerung gewürdigt. Teil II bietet den Problemeinstieg durch eine Würdigung der Steuererhebungskosten als quantitativen Ausdruck von Steuerkomplexität. Die empirischen Untersuchungen erstreckten sich im Rahmen des Projekts zunächst auf die Ermittlung des Status Quo der Steuerbefolgungskosten im Bereich der gegenwärtigen Ertragssteuern bei jenen Unternehmen, die die Erfüllung ihrer wesentlichen Pflichten aus den Ertragssteuern an Steuerberater delegieren. Im Teil III des Berichts wird über den Ansatz und die Ergebnisse dieses Projekts berichtet.

JEL-classification-numbers: H21, H24, H25

Key words: Tax compliance costs, tax reform, optimal taxation

---

<sup>1</sup> Eine besonderer Dank gilt der Deutschen Forschungsgemeinschaft (DFG), der Dietmar-Hopp-Stiftung und Herrn Ehrensator Manfred Lautenschläger sowie der Alfred Weber-Gesellschaft e. V. für die nachhaltige Unterstützung des Projekts.

## Inhaltsverzeichnis

I. Steuervereinfachung als Kriterium für eine optimale Ertragsbesteuerung.....	5
II. Steuererhebungskosten als quantitativer Ausdruck von Steuerkomplexität.....	6
1. Steuererhebungskosten im Einzelnen.....	6
2. Grenzen der Komplexitätsreduktion.....	8
3. Quantifizierung und Verteilung der Steuerbefolgungskosten - Empirie.....	11
III. Quantifizierung der Steuerbefolgungskosten der Unternehmensbesteuerung in Deutschland .....	14
1. Methodik .....	14
2. Fragebogenkonzeption .....	15
3. Fragebogendesign im Einzelnen.....	16
3.1 Branche des Unternehmens .....	18
3.2 Buchführung .....	18
3.3 Lohnbuchführung .....	19
3.4 Abschlussarbeiten.....	20
3.5 Körperschaftsteuer/Einkommensteuer.....	21
3.6 Gewerbesteuer .....	22
3.7 Umsatzsteuer .....	22
3.8 Sonstiges.....	23
3.9 Kapitalertragsteuer und ESt-Folgekosten (betrifft ausschließlich Kapitalgesellschaften) .....	24
4. Ausfüllanleitung und Stichprobenauswahl.....	24
5. Methodik der Datenauswertung.....	25
6. Ergebnisse der Datenauswertung .....	26
6.1 Honorare und Gegenstandswerte für einzelne Steuerberatungstätigkeiten .....	26
6.2 Struktur der Befolgungskosten .....	29
6.3 Höhe der Befolgungskosten .....	34
7. Fazit.....	39
IV. Reform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung in Deutschland .....	40
Literatur .....	44
Anhang A.....	50
Schaubild 2: Buchführungshonorar im Vergleich zur StBGebV .....	50
Schaubild 3: Lohnbuchführung im Vergleich zur StBGebV.....	50
Schaubild 4: Abschluss honorare im Vergleich.....	51
Schaubild 5a: Honorar für Erstellung der Feststellungserklärung im Vergleich zur StBGebV.....	51
Schaubild 5b: Einkommensteuerhonorare im Vergleich zur StBGebV .....	52
Schaubild 6: Körperschaftsteuerhonorare im Vergleich zur StBGebV .....	52
Schaubild 7: Honorare für Gewerbesteuer im Vergleich zur StBGebV.....	53
Schaubild 8: USt-Honorare im Vergleich zur StBGebV.....	53
Schaubild 9: Buchführungshonorare nach Größenklassen als Anteile an den gesamten Steuerberatungshonoraren (Kapitalgesellschaften).....	54
Schaubild 10: Buchführungshonorare nach Größenklassen als Anteile an den gesamten Steuerberatungshonoraren (bilanz. Personengesellschaften) .....	54
Schaubild 11: Buchführungshonorare nach Größenklassen als Anteile an den gesamten Steuerberatungshonoraren (Überschussermittler).....	55
Schaubild 12: Lohnbuchführungshonorare nach Größenklassen als Anteile an den gesamten Steuerberatungshonoraren (Überschussermittler).....	55

Schaubild 13: Buchführungshonorare nach Größenklassen als Anteile an den gesamten Steuerberatungshonoraren (bilanz. Personengesellschaften) .....	56
Schaubild 14: Lohnbuchführungshonorare nach Größenklassen als Anteile an den gesamten Steuerberatungshonoraren (Kapitalgesellschaften).....	56
Schaubild 15: Abschlussarbeitenhonorare nach Größenklassen (Kapitalgesellschaften) .	57
Schaubild 16: Abschlussarbeitenhonorare nach Größenklassen (bilanz. Personengesellschaften) .....	57
Schaubild 17: Abschlussarbeitenhonorare nach Größenklassen (Überschussermittler) ...	58
Schaubild 18: USt-Honorare nach Größenklassen (Kapitalgesellschaften).....	58
Schaubild 19: USt-Honorare nach Größenklassen (bilanz. Personengesellschaften und Einzelunternehmen).....	59
Schaubild 20: USt-Honorare nach Größenklassen (Überschussermittler) .....	59
Schaubild 21: GewSt-Honorare nach Größenklassen (Kapitalgesellschaften) .....	60
Schaubild 22: GewSt-Honorare nach Größenklassen (bilanz. Personengesellschaften und Einzelunternehmen).....	60
Schaubild 23: GewSt-Honorare nach Größenklassen (Überschussermittler).....	61
Schaubild 24: KSt-Honorare nach Größenklassen .....	61
Schaubild 25: ESt-Honorare nach Größenklassen (Feststellungserklärung).....	62
Schaubild 26: ESt-Honorare nach Größenklassen (inkl. pers. Ebene).....	62
Schaubild 27: Steuerbefolgungskosten Umsatzsteuer (KapG).....	63
Schaubild 28: Steuerbefolgungskosten Umsatzsteuer (bilanzierende PersG).....	63
Schaubild 29: Steuerbefolgungskosten Umsatzsteuer (Überschussermittler).....	64
Schaubild 30: Steuerbefolgungskosten Gewerbesteuer (KapG).....	64
Schaubild 31: Steuerbefolgungskosten Gewerbesteuer (bilanzierende PersG).....	65
Schaubild 32: Steuerbefolgungskosten Gewerbesteuer (Überschussermittler).....	65
Schaubild 33: Steuerbefolgungskosten Körperschaftsteuererklärung (KStE).....	66
Schaubild 34: Steuerbefolgungskosten Einkommensteuererklärung (EStE) .....	66
Schaubild 35: Steuerbefolgungskosten Einkommensteuererklärung (Überschussermittler) .....	67
Schaubild 36: Steuerbefolgungskosten Abschlussarbeiten (KapG) .....	67
Schaubild 37: Steuerbefolgungskosten Abschlussarbeiten (bilanzierende Personengesellschaften).....	68
Schaubild 38: Steuerbefolgungskosten Abschlussarbeiten (Überschussermittler) .....	68
Schaubild 39: Steuerbefolgungskosten Buchführung (KapG) .....	69
Schaubild 40: Steuerbefolgungskosten Buchführung (bilanzierende Personengesellschaften).....	69
Schaubild 41: Steuerbefolgungskosten Buchführung (Überschussermittler).....	70
Schaubild 42: Steuerbefolgungskosten Kapitalgesellschaften .....	70
Schaubild 43: Steuerbefolgungskosten bilanzierende Personengesellschaften.....	71
Schaubild 44: Steuerbefolgungskosten Überschussermittler .....	71
Anhang B.....	72
Fragebogen zur Erfassung der Steuerbefolgungskosten von Kapitalgesellschaften, bilanzierenden Personengesellschaften und Einzelunternehmen sowie Überschussermittlern bei Einkünften aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit für das Kalenderjahr 2003 inklusive Ausfüllungsanleitung und Anleitung „Prinzipien zur Stichprobenauswahl“ .....	72
Anhang C.....	73
Formular zur Ermittlung der Schutzzinsen (Anlage SZ).....	73
Erläuterungen zur Anlage SZ .....	76

Fragebogen zur Anlage SZ und zur Ermittlung bestimmter Steuerbefolgungskosten.....	78
Rechtsgrundlagen .....	80

## I. Steuervereinfachung als Kriterium für eine optimale Ertragsbesteuerung

Steuervereinfachung wird seit einigen Jahren in den Steuerwissenschaften und der Steuerpolitik als eines der Hauptziele der Reform des Ertragssteuerrechts genannt. Und dies hat – insbesondere aus ökonomischem Blickwinkel – seine Berechtigung.<sup>2</sup>

In den ökonomischen Steuerwissenschaften, der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und der Finanzwissenschaft wurde die Frage, wie eine ökonomisch effiziente Ertragsbesteuerung ausgestaltet sein müsste, seit langem diskutiert.<sup>3</sup> In einem marktorientierten Steuersystem sollten Ertragsteuern individuelle Entscheidungen, die sich auf Märkte richten, möglichst wenig beeinflussen. Das heißt, Wirtschaftssubjekte sollten durch die Besteuerung nicht dazu veranlasst werden, etwas anderes zu tun als das, was unter Marktbedingungen den größten Erfolg verspricht. Ihr Verhalten bzw. ihre ökonomischen Entscheidungen sollten also aufgrund des nötigen Ressourcentransfers zur Finanzierung öffentlicher Güter an den Staat möglichst unbeeinflusst bleiben. Auf der Ebene der Besteuerung von Unternehmensgewinnen bildet daher die Entscheidungsneutralität der Besteuerung das maßgebliche Kriterium zur Gewährleistung ökonomischer Effizienz.<sup>4</sup> Nehmen Ertragsteuern Einfluss auf das ökonomische Entscheidungskalkül eines investierenden Unternehmers, liegt keine Entscheidungsneutralität der Besteuerung vor, so dass aus der steuerbedingten Entscheidungsverzerrung Zusatzlasten („excess burden“, „deadweight loss“) als Wohlfahrtsverluste der Besteuerung resultieren.

Während es bei der Forderung nach der ökonomischen Effizienz der Besteuerung um die Minimierung der durch Entscheidungsverzerrungen bedingten Zusatzlasten der Besteuerung geht, bedeutet Steuervereinfachung<sup>5</sup> – für die ökonomische Analyse begrifflich kategorisiert – die Reduzierung von Kosten, die der Finanzverwaltung einerseits und den Steuerpflichtigen andererseits durch die Steuerhebung entstehen. Die Summe dieser Kosten kann als Steuererhebungskosten bezeichnet werden. Wie die steuerlichen Zusatzlasten, die im Rahmen nicht entscheidungsneutraler Besteuerung entstehen, handelt es sich bei den Steuererhebungskosten

<sup>2</sup> Einen ersten Einstieg in die Literatur bietet Slemrod (2004), S. 157 ff.

<sup>3</sup> Aus der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre sind dies z. B. die Beiträge von Wenger (1983), Wenger (1989), Wagner (1989), Wagner / Wissel (1995), aus der Finanzwissenschaft z. B. die Habilitationsschrift von Sinn (1985) und der klassische Beitrag zur Optimalsteuertheorie von Corlett / Hague (1953).

<sup>4</sup> Zur Entscheidungsneutralität der Unternehmensbesteuerung siehe die Artikel von Samuelson (1964), Johansson (1969), Boadway / Bruce (1984) und Wenger (1983).

<sup>5</sup> Vgl. zur Thematik der Steuervereinfachung aus ökonomischer Sicht Wagner (2005) oder Wagner (2006).

um soziale Kosten, die es grundsätzlich zu minimieren gilt, wenn ein bestimmtes Steueraufkommen erzielt werden soll.<sup>6</sup>

Neben der ökonomischen Effizienz sollte die Ertragsbesteuerung folglich ein Höchstmaß an administrativer Effizienz (bezogen auf die Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen) aufweisen.<sup>7</sup> In der Aufzählung der Anforderungen an ein möglichst optimales Steuersystem darf schließlich nicht unberücksichtigt bleiben, dass das Kriterium der Einfachheit bzw. administrativen Effizienz mit dem Gerechtigkeitskriterium in Konflikt treten kann. Wie sich im Weiteren, insbesondere in Abschnitt II. 2., zeigen wird, setzt der Anspruch einer gerechten Ertragsbesteuerung dem Ziel der Steuervereinfachung bzw. der Reduktion der Steuererhebungskosten Grenzen. Im Folgenden wird zunächst erläutert, welche Kosten im Einzelnen unter den Begriff der Steuererhebungskosten zu subsumieren sind.

## **II. Steuererhebungskosten als quantitativer Ausdruck von Steuerkomplexität**

### **1. Steuererhebungskosten im Einzelnen**

Steuererhebungskosten sind – wie oben beschrieben – die gesamten Kosten, die den Steuerpflichtigen einerseits und der Finanzverwaltung andererseits infolge des Besteuerungsverfahrens entstehen.<sup>8</sup> Dabei werden die Kosten, die der Finanzverwaltung infolge der Durchführung des Besteuerungsverfahrens entstehen, als Vollzugskosten („administrative costs“), die Kosten bei den Steuerpflichtigen als Steuerbefolgungskosten („tax compliance costs“) bezeichnet.<sup>9</sup> Die Steuerbefolgungskosten von Steuerpflichtigen umfassen allgemein:<sup>10</sup>

<sup>6</sup> Kaplow (1996) zählt diese Kosten zum „excess burden“ der Besteuerung (vgl. Kaplow (1996), S. 140). Dies ist insoweit gerechtfertigt, wenn von einer Erhebung des Steueraufkommens zu niedrigeren Steuererhebungskosten ausgegangen werden kann. Allerdings wäre es meines Erachtens unzutreffend, die Steuererhebungskosten per se als Zusatzlast der Besteuerung zu bezeichnen, da Steuererhebung zwangsläufig Ressourcen bindet.

<sup>7</sup> Soziale Kosten der Besteuerung umfassen daher sowohl die mit dem Ausmaß der ökonomischen Ineffizienz bzw. steuerbedingten Verhaltenslenkung einhergehenden Zusatzlasten als auch die Kosten, die aufgrund der „unnötigen“ Komplexität der Steuererhebung beim Bürger und der Finanzverwaltung entstehen. Vgl. zu den sozialen Kosten der Besteuerung Slemrod / Yitzhaki (1995).

<sup>8</sup> Vgl. Wagner (2005), S. 3.

<sup>9</sup> Vgl. Slemrod / Sorum (1984), S. 461; Slemrod (1996), S. 358.

<sup>10</sup> Vgl. Zu den Bestandteilen der Steuerbefolgungskosten im Einzelnen siehe z. B. Evans / Ritchie et al (1997), S. 2-4; Sandford / Godwin / Hardwick (1989), S. 10-12; Gale (2001), S. 3; Gale / Holtzblatt (2000), S. 3; Allers (1994), S. 30-32.

- Monetäre Kosten, z. B. Ausgaben für die Inanspruchnahme von Steuerberatungsleistungen (Steuerdeklaration sowie Steuerplanung), Ausgaben für Steuerfachliteratur und Steuersoftware, Ausgaben für die etwaige Unterhaltung einer eigenen Steuerabteilung im Unternehmen;
- nicht-monetäre Kosten, z. B. Zeitkosten für das Sammeln von Belegen, das Anfertigen von Steuererklärungen, wenn Letzteres nicht an Steuerberater delegiert, sondern selbst erledigt wird, Suche nach Steuerplanungs- und Steuergestaltungsmöglichkeiten.

Zu den Steuerbefolgungskosten werden von manchen Autoren schließlich noch psychische Kosten („psychic costs“) gezählt – Kosten, die den Unmut und den Ärger des Steuerpflichtigen über die Erledigung seiner Steuerangelegenheiten und über die Komplexität des Steuerrechts zum Ausdruck bringen.<sup>11</sup> Dabei differieren die Steuerbefolgungskosten von Steuerpflichtigen in Art und Umfang.<sup>12</sup> Steuerpflichtigen, die lediglich Arbeitseinkünfte beziehen und keine „itemized deductions“ bzw. Sonderausgaben in Abzug bringen, erwachsen Steuerbefolgungskosten im Zusammenhang mit der Erstellung ihrer Einkommensteuererklärung. Diese sind allerdings vergleichsweise moderat gegenüber den Steuerbefolgungskosten, die Steuerpflichtige mit umfangreichen Kapitaleinkünften und/oder unternehmerischen Einkünften zu tragen haben. Bei diesem Personenkreis ergeben sich die Steuerbefolgungskosten insbesondere aus den Zeitkosten für das Sammeln von Belegen, für die Einarbeitung in die sie betreffenden einkommensteuerlichen Vorschriften und für die Suche nach Steuervermeidungsmöglichkeiten, wenn letztere Tätigkeiten selbst ausgeübt und nicht an Steuerberater delegiert werden. Daneben führt die Möglichkeit der steuerlichen Berücksichtigung von „itemized deductions“ zu c. p. steigenden Steuerbefolgungskosten. Bei Unternehmen resultieren Befolgungskosten aus Ertragssteuern nicht nur aus der Anfertigung der Steuererklärungen, sondern auch aus der Mitwirkung bei Betriebsprüfungen, aus der Durchführung des Einzugs und der Abführung von Steuern für Dritte (Arbeitnehmer) an den Fiskus und aus der Erstellung der der Steuererklärung zugrunde liegenden Steuerbilanz<sup>13</sup> bzw. Einnahmen-Überschussrechnung zur Erfüllung steuerlicher Aufzeichnungspflichten.

<sup>11</sup> Vgl. Woellner / Coleman et al. (2001), S. 37-40 ; Sandford / Godwin / Hardwick (1989), S. 18.

<sup>12</sup> Vgl. zu den folgenden Ausführungen Slemrod (2001), S. 138.

<sup>13</sup> Bei bilanzierenden Unternehmen umfassen die Steuerbefolgungskosten allerdings nur jene Kosten für Tätigkeiten, die ausschließlich steuerbedingt entstehen. Insofern zählen z. B. Buchführungskosten – streng genommen – nicht zu den Steuerbefolgungskosten. Bei diesen handelt es sich dagegen um handelsrechtlich bedingte Kosten. Dagegen sind die Kosten zur Herleitung der Steuerbilanz aus einer Handelsbilanz steuerbedingt.



Die Kosten der Finanzverwaltung, die Vollzugskosten, ergeben sich aus der Steuererhebung, wobei z. B. die Kosten der Steuerveranlagung, Kosten der Finanzgerichte und Kosten von Betriebsprüfungen enthalten sind.<sup>14</sup> Sie sind gegenüber den Steuerbefolgungskosten vergleichsweise moderat.<sup>15</sup>

## 2. Grenzen der Komplexitätsreduktion

Wie oben bereits beschrieben, bedeuten Steuererhebungskosten einen Ressourcenverbrauch, der ausschließlich durch die Generierung von Steueraufkommen zur Finanzierung staatlicher Aufgaben bedingt ist. Aus ökonomischer Sicht sollten diese Kosten so weit wie möglich reduziert werden, um die hierfür in Anspruch genommenen Ressourcen anderweitig effizient einsetzen zu können. Allerdings ist unter einer weitgehenden Kostenreduzierung für die Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen nicht das Erreichen von Steuererhebungskosten auf dem Null-Niveau zu verstehen. Selbst die illusorische Einführung einer Poll-Tax, eine durch Handlungen von Steuerpflichtigen ihrer Höhe nach nicht beeinflussbare Steuer, benötigt eine Kosten verursachende Erhebung.<sup>16</sup> Eine solche Poll-Tax weist hinsichtlich des Kriteriums der ökonomischen Effizienz Vorteile gegenüber anderen Formen der Besteuerung auf. Sie verändert relative Preise nicht und erzeugt keine Zusatzlasten. Allerdings erfüllt eine Steuer, nach der der Steuerbetrag in keiner Form an die individuelle Leistungsfähigkeit anknüpft, allgemein nicht der Vorstellung von einer gerechten Besteuerung. Klargestellt werden sollte am Beispiel der Poll-Tax, dass eine ökonomisch effiziente und mit vergleichsweise niedrigen Erhebungskosten einhergehende Steuer aufgrund ihrer fehlenden Gerechtigkeit kein Kandidat eines in der Praxis umsetzbaren Steuerregimes sein kann. Überträgt man diesen Grundgedanken, dass die Konzeption eines Steuersystems verschiedenen steuerpolitischen Zielen Rechnung zu tragen hat, auf die Einkommensteuer, ist zweifelhaft, ob die steuerliche Abzugsfähigkeit persönlicher Aufwendungen im Rahmen der Sonderausgaben zu begrüßen ist oder nicht: einerseits führt die Personalisierung der Steuerbasis zu mehr Gerechtigkeit, andererseits bedeutet dies aufgrund des Sammelns entsprechender Belege und des Verstehens und der Prü-

---

<sup>14</sup> Ausführlich zu den administrativen Kosten siehe Sandford / Godwin / Hardwick (1989), S. 5-9; Allers (1994), S. 19-21.

<sup>15</sup> Nach Schätzungen des Rheinisch-Westfälischen Instituts für Wirtschaftsforschung (RWI) für die Bundesrepublik Deutschland belaufen sich diese für das Jahr 1995 auf 1,6 Prozent des Steueraufkommens. Vgl. RWI (2003). Für die USA betragen die administrativen Kosten für das Jahr 2002 0,5 Prozent des Steueraufkommens. Vgl. Slemrod (2004), S. 158.

<sup>16</sup> Vgl. Slemrod (1996), S. 355-356.

fung der diesbezüglichen Steuerrechtslagen c. p. höhere Steuerbefolgungskosten.<sup>17</sup> Dies gilt auch für Fälle, in denen der Gesetzgeber bestimmtes individuelles Verhalten aufgrund des Vorliegens positiver oder negativer externer Effekte steuerlich fördert oder hemmt. Der Gesetzgeber verursacht hierdurch Steuerbefolgungskosten in Form von Zeitkosten, als Steuerpflichtige ihr Verhalten vor dem Hintergrund einer staatlichen Förderung oder Sanktionierung zeitintensiv überprüfen und gegebenenfalls anpassen. Die Komplexitätsreduktion im Steuerrecht ist insofern immer vor dem Hintergrund des Ausmaßes der Erreichung anderer steuerpolitischer Ziele zu prüfen.<sup>18</sup>

Neben der Notwendigkeit der Berücksichtigung anderer steuerpolitischer Ziele im Rahmen von Steuervereinfachungsmaßnahmen, ergibt sich eine weitere Grenze der Komplexitätsreduktion dann, wenn Steuererhebungskosten ausschließlich mit den Kosten der Steuerdeklaration beim Steuerpflichtigen und des Besteuerungsvollzugs durch die Finanzverwaltung gleichgesetzt werden.<sup>19</sup> Grundüberlegung hierbei ist, dass die Reduktion von Steuerkomplexität zwar die nach Realisation eines steuerlichen Sachverhaltes entstehenden Steuerdeklarationskosten und somit die Kosten beim Bürger (zunächst) senkt. Berücksichtigt man allerdings, dass eine Steuervereinfachungsmaßnahme zu einer anderen steuerlichen Belastung eines steuerlichen Sachverhaltes führen kann und Steuerpflichtige ihr bisheriges Verhalten daraufhin überprüfen, entstehen Planungskosten der Besteuerung. Diese gehen sinnvollerweise in das Maß der Steuerbefolgungskosten ein und sind mit etwaig reduzierten Steuerdeklarationskosten in Bezug auf eine Verringerung der Steuerbefolgungskosten abzuwägen. Eine Fokussierung auf die Steuerdeklarationskosten unter Vernachlässigung von Planungskosten im Zuge von Steuervereinfachungsbemühungen kann unter Umständen zu einer Situation führen, in der die Erhöhung der Steuerplanungskosten die Senkung der Steuerdeklarationskosten überwiegt. Dann wäre mit der vermeintlichen Steuervereinfachung eine Erhöhung der gesamten Steuerbefolgungskosten verbunden.<sup>20</sup>

---

<sup>17</sup> Slemrod (2004) zieht in diesem Punkt einen interessanten Vergleich: Er weist darauf hin, dass die Gesellschaft nicht bereit ist, einen „Preis“ für alle, d. h. eine unterschiedslose Besteuerung, zu akzeptieren. „Gibt es nur einen Preis für einen Kinobesuch, schreitet die Schlange vor dem Kino zügig voran; die Schlange bewegt sich langsamer, wenn für Kinder bis zu einem bestimmten Alter ein anderer Preis zu zahlen ist und noch langsamer, wenn Kinder ihr Alter auch noch nachzuweisen haben“, siehe S. 163.

<sup>18</sup> Vgl. Gale (2001), S. 5; Slemrod (1996), S. 357.

<sup>19</sup> Diese Erkenntnis geht in ausgearbeiteter Form auf Wagner (2005) zurück. Er findet sich in Grundzügen bereits bei Slemrod (1996).

<sup>20</sup> Siehe hierzu Wagner (2005), (2006).

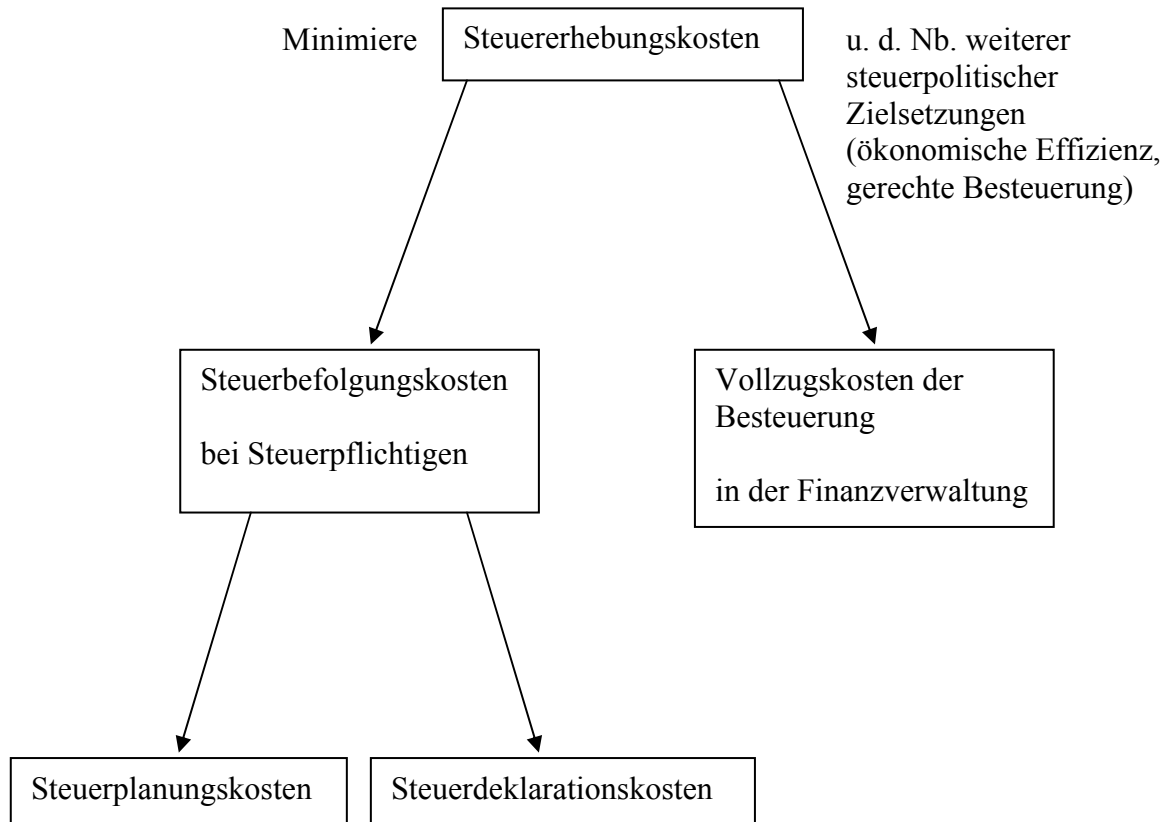


Schaubild 1: Die Zusammensetzung der Steuererhebungskosten

Festzuhalten ist, dass zum einen Steuervereinfachungsmaßnahmen mit anderen steuerpolitischen Zielen in Konflikt treten können und zum anderen im Rahmen von Steuervereinfachungsmaßnahmen Steuerplanungskosten entstehen können, die möglicherweise die Reduzierung der Steuerdeklarationskosten überkompensieren und einen Anstieg der Steuerbefolgungskosten und c. p. der Steuererhebungskosten zur Folge haben können. Die oben stehende Graphik 1 verdeutlicht nochmals die Zusammensetzung der Steuererhebungskosten in deren einzelne Kostenbestandteile.

### 3. Quantifizierung und Verteilung der Steuerbefolgungskosten - Empirie

Hinsichtlich der Steuerdeklarationskosten wurden zahlreiche Studien in den USA, in Kanada, Neuseeland, Australien und in Großbritannien durchgeführt. Hierbei wurden vorwiegend Steuerbefolgungskosten der jeweiligen länderspezifischen Einkommensteuer, aber auch der Unternehmensbesteuerung ermittelt. Eine neuere Studie zu den Steuerbefolgungskosten der Einkommensbesteuerung in Deutschland wurde im Jahr 2003 vom Rheinisch-Westfälischen Institut für Wirtschaftsforschung e. V. (RWI) veröffentlicht.<sup>21</sup>

Im Folgenden soll nicht auf einzelne Studien detailliert eingegangen werden, sondern lediglich anhand einiger Kennziffern über die Verteilung der Steuerbefolgungskosten auf verschiedene Tätigkeiten und unterschiedliche Steuerpflichtige informiert werden. Dies genügt, um einen Einblick in die Struktur der Steuerbefolgungskosten zu erhalten. Stellvertretend werden die Ergebnisse von Slemrods und Blumenthals Studie für die USA von 1989<sup>22</sup> und des RWI für Deutschland mit Bezugsjahr 1995 zugrunde gelegt.

In Slemrods und Blumenthals Studie über die Steuerbefolgungskosten der US-amerikanischen Einkommensteuer wird aufgezeigt, dass die Zeitkosten die monetären Kosten der Steuerbefolgung bei weitem übersteigen. Die monetären Kosten betragen nur etwa 20 Prozent der Zeitkosten. Nach der Studie beliefen sich die Zeitkosten der der Einkommensteuer unterliegenden Steuerpflichtigen im Jahr 1989 insgesamt auf drei Milliarden Stunden bzw. 27 Stunden pro Steuerpflichtigen und Jahr. Dabei entfielen weniger als 20 Prozent des Zeitaufwands auf die Anfertigung der Steuererklärung, mehr als 60 Prozent wurden für Sammeln von Belegen und Buchhaltung verwendet. Die restlichen 20 Prozent entfielen auf die Beschäftigung mit einkommensteuerlichen Vorschriften, Treffen mit Steuerberatern und auf die Planung zur Minimierung der Steuerbelastung.

Die Studie offenbarte ferner, dass Steuerbefolgungskosten sehr ungleich verteilt sind. Mehr als die Hälfte des gesamten, im Rahmen der Steuerbefolgung verursachten, Zeitaufwands wurde von 16 Prozent der Steuerpflichtigen getragen. Besonders stark hiervon belastet sind dabei Selbständige, die durchschnittlich 60 Stunden jährlich für die Erledigung ihrer steuerlichen Angelegenheiten benötigten. Steuerpflichtige, die Kapitaleinkünfte und/oder unternehmerische Einkünfte bezogen oder Steuerpflichtige, die persönliche Abzüge geltend machten, waren mit höheren Steuerbefolgungskosten belastet als ausschließlich Arbeitsein-

---

<sup>21</sup> Vgl. Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung (2003).

<sup>22</sup> Vgl. Blumenthal / Slemrod (1992).

künfte erwirtschaftende Steuerpflichtige. Dass Steuerkomplexität relativ ist und nicht alle Steuerpflichtigen gleichermaßen betroffen sind, zeigt sich auch an folgendem Ergebnis: 30 Prozent der Steuerpflichtigen wendeten zur Erledigung ihrer steuerlichen Angelegenheiten weniger als 5 Stunden pro Jahr auf, 45 Prozent der Steuerpflichtigen hatten einen Zeitaufwand kleiner als 10 Stunden pro Jahr, 66 Prozent der Steuerpflichtigen kamen mit weniger als 20 Stunden pro Jahr aus. Innerhalb der Gruppe kleiner und mittlerer Unternehmen zeigte sich, dass die Steuerbefolgungskosten mit zunehmender Unternehmensgröße als Anteil an der Steuerzahlung, am Vermögen und an weiteren Unternehmensgrößenmerkmalen abnehmen. Steuerbefolgungskosten haben einen Fixkostencharakter und verlaufen degressiv. Dieses Ergebnis wurde auch von anderen Studien bestätigt.<sup>23</sup> Bei großen, international agierenden Unternehmen resultieren die Steuerbefolgungskosten – der Studie zufolge – zu 40 Prozent aus der Prüfung von Abschreibungsregeln, unterschiedlichen steuerlichen Regelungen auf Staaten- und Bundesebene sowie aus der Klärung von Fragen der Besteuerung von Auslandseinkünften. Da – wie dargelegt – der Zeitaufwand die Kosten der Steuerbefolgung insgesamt maßgeblich beeinflusst, determiniert der zugrunde gelegte Stundensatz die Größenordnung der Steuerbefolgungskosten und damit auch der Steuererhebungskosten. Slemrod legt einen Satz von 15 USD pro Stunde Zeitaufwand zugrunde und ermittelte einen bewerteten Zeitaufwand für Steuerbefolgung in Höhe von 50 Milliarden USD für das Jahr 2003. Unter Berücksichtigung monetärer Kosten in Höhe von insgesamt 10 Milliarden USD, erhält er Steuerbefolgungskosten der Einkommensteuer von 60 Milliarden USD. Werden Steuerbefolgungskosten der „Corporate Tax“ sowie die Vollzugskosten der Finanzverwaltung hinzugerechnet, belaufen sich die Steuererhebungskosten für das Jahr 2003 auf geschätzte 110 Milliarden USD.<sup>24</sup> Dies entspricht 10 Prozent des gesamten Steueraufkommens aus „Individual Income Tax“ und „Corporate Income Tax“ zusammen.

Blickt man nach Deutschland, so sind die Steuerbefolgungskosten für das Jahr 1995 – der Studie des RWI aus dem Jahre 2003 zufolge – moderater.<sup>25</sup> Die Steuerbefolgungskosten privater Haushalte und Unternehmen bezüglich der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer betragen im Jahr 1995 insgesamt knapp 14 Mrd. DM bzw. 3,5 Prozent des gesamten, aus diesen Steuern stammenden, Aufkommens. Die administrativen Kosten beliefen sich auf 8,7 Mrd. DM bzw. 2,2 Prozent des aus den genannten Steuerarten resultierenden Steuerauf-

---

<sup>23</sup> Vgl. Hall (1995); Sandford (1995).

<sup>24</sup> Vgl. Slemrod (2004), S. 160.

<sup>25</sup> Vgl. hierzu und im Folgenden RWI (2003).

kommens. Die Steuererhebungskosten erreichten in 1995 für die genannten Steuerarten insgesamt eine Höhe von 22,4 Mrd. DM bzw. 5,7 Prozent des Aufkommens.

Auch die RWI Studie kam zu dem Ergebnis, dass die Zeitkosten die monetären Kosten der Steuerbefolgung bei der Einkommensteuer in einem Verhältnis von zwei Dritteln zu einem Drittel deutlich übersteigen. Von den Zeitkosten der Einkommensteuer entfallen – ähnlich wie nach der Studie Slemrods und Blumenthals – wiederum zwei Drittel auf das Sammeln und Ordnen von Belegen. Hinsichtlich der Verteilung der absoluten Steuerbefolgungskosten ist Folgendes anzumerken: Über 80 Prozent der gesamten Steuerbefolgungskosten entfielen auf die Gruppe der Bezieher von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Die restlichen 20 Prozent teilten sich auf Steuerpflichtige mit überwiegend gewerblichen Einkünften (knapp 9 Prozent), überwiegend selbständigen Einkünften (4 Prozent) sowie Beziehern überwiegend sonstiger Einkünfte, Einkünften aus Personengesellschaften und land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte auf (zusammen ca. 7 Prozent). Ein anderes Bild ergibt sich, wenn Steuerbefolgungskosten pro Steuerpflichtigen in der jeweiligen Einkunftsgruppe betrachtet werden. Wie in der Studie für die USA sind Selbständige und Gewerbetreibende weitaus höher mit Steuerbefolgungskosten belastet als Nichtselbständige. Deckungsgleich ist auch das Ergebnis, dass bei Beziehern unternehmerischer Einkünfte (insbesondere Selbständige und Gewerbetreibende) die Steuerbefolgungskosten gemessen an der Steuerbasis mit zunehmender Steuerbasis sinken und insofern ein „Fixkostendegressionseffekt“ vorliegt. Letztlich führen beide Studien zu qualitativ ähnlichen Ergebnissen, wenngleich die Steuererhebungskosten gemessen am Steueraufkommen nach der RWI Studie deutlich niedriger ausfallen (10 Prozent versus knapp 6 Prozent) und sich der Anteil administrativer Kosten vergleichsweise höher darstellt.

### III. Quantifizierung der Steuerbefolgungskosten der Unternehmensbesteuerung in Deutschland

Entsprechend der Teilzielsetzung des Projektes, zu überprüfen, inwieweit die beiden Steuerreformkonzeptionen des Karlsruher und des Heidelberger Arbeitskreises einen Beitrag zur Senkung der Steuererhebungskosten bzw. -befolgungskosten liefern können, ist die Erhebung der mit der Besteuerung verursachten Kosten im Status Quo erforderlich. Quasi als „Eichstrich“, an dem sich die Reformkonzeptionen zu messen haben, sollten antragsgemäß die Steuerbefolgungskosten der derzeitigen Unternehmensbesteuerung ermittelt werden. Der Fokus auf die Unternehmensbesteuerung ist dabei Folge der Kernunterschiede zwischen den Reformkonzeptionen hinsichtlich der Ausgestaltung der Steuerbasis zur Ermittlung von Unternehmensgewinnen.

#### 1. Methodik

Die für die Quantifizierung der Steuerbefolgungskosten im Rahmen der deutschen Unternehmensbesteuerung gewählte Methode ist die des Fragebogens (der Fragebogen inklusive einer Ausfüllanleitung ist als *Anhang B* diesem Bericht beigelegt). Diese Erhebungsmethode zeichnet sich dadurch aus, dass sie bezüglich der Durchführung vergleichsweise kostengünstig ist. Der Zeitaufwand konzentriert sich dabei auf die Ausarbeitung des Fragebogens und die Auswertung, nicht aber – wie im Rahmen von Interviews oder von Telefonerhebungen – auf die Durchführung der Datengenerierung.

Anders als man vermuten könnte, wurden allerdings nicht diejenigen, die direkt durch die Steuerbefolgungskosten belastet werden, hierzu befragt. Stattdessen richtete sich der Fragebogen an Steuerberater bzw. -beratungskanzleien. Die zugrunde liegende Überlegung war, über die steuerberatenden Berufe als „Multiplikator“ an eine große Zahl von Datensätzen zu gelangen und dadurch Steuerbefolgungskosten einer entsprechend großen Zahl von Steuerpflichtigen zu ermitteln. Konkret sollten die Steuerbefolgungskosten der Mandanten der am Projekt teilnehmenden Steuerberater anhand der Honorarrechnungen, die auf eine einzelne Tätigkeiten aufgliedert sind, approximiert werden (siehe detailliert hierzu Abschnitt III. 3.). Vorteilhaft ist hierbei, in Geld bewertete Steuerbefolgungskosten von Steuerpflichtigen zu erhalten. Nachteilig dabei ist allerdings, dass einerseits der (vorgelagerte) Zeitaufwand von Steuerpflichtigen, deren steuerliche Angelegenheiten zur Erledigung an Steuerberater dele-

giert werden, nicht in der ermittelten Größe der Steuerbefolgungskosten enthalten sind. Andererseits werden im Rahmen der Erhebung die Planungskosten als Teil der Steuerbefolgungskosten nur rudimentär abgefragt; im Hinblick auf die Projektzielsetzung einer Prüfung der Reduzierung der gesamten Steuerbefolgungskosten im Rahmen der genannten Steuerreformkonzeptionen ausgehend vom Status Quo ist dies sicherlich ein Mangel, der die Aussagefähigkeit der gewonnenen Datensätze zu den Steuerbefolgungskosten der Unternehmensbesteuerung wegen fehlender Einbeziehung der Steuerplanungskosten etwas einschränkt. Ein weiterer Mangel im Rahmen des Gesamtprojektes ist zudem, dass Steuerbefolgungskosten nur einer kleinen Anzahl von Steuerpflichtigen erhoben werden konnten und eine Übertragung der Ergebnisse auf die gesamtwirtschaftliche Ebene grundsätzlich nicht vorgenommen werden kann. Dennoch bietet die Erhebung den bedeutsamen Vorteil, einen tiefen Einblick in die Struktur der Steuerdeklarationskosten von Steuerpflichtigen im Rahmen der Unternehmensbesteuerung zu erhalten.

## **2. Fragebogenkonzeption**

In enger Zusammenarbeit mit einem Steuerberater in Berlin und unter der Mithilfe eines Steuerberaters in Heidelberg wurde die grundsätzliche Struktur des Fragebogens sowie dessen detaillierte Ausgestaltung im Zeitraum Oktober 2004 bis Ende Februar 2005 entwickelt.<sup>26</sup> Dieser Zusammenarbeit bei der Erarbeitung des Fragebogens lag die Überzeugung zugrunde, dass der Fragebogen sprachlich-inhaltlich dem Adressatenkreis der Steuerberater angepasst werden müsse und die Daten über das DATEV-System leicht abgefragt werden können. Beides sollte dazu dienen, den Zeitaufwand der am Projekt teilnehmenden Steuerberater bei der Zurverfügungstellung anonymisierter Mandantendaten soweit wie möglich abzusenken, dennoch aber in umfangreichem Maße Daten zu den Steuerbefolgungskosten abfragen zu können. Die sprachlich-inhaltliche Ausgestaltung des Fragenkataloges sollte Unklarheiten seitens der Steuerberater bei der Ausfüllung des Fragebogens schon im Vorfeld ausräumen.

Bei der Detailkonzeption des Fragebogens, die im November 2004 in Berlin mit dem Berliner Steuerberater vorgenommen wurde, zeigte sich insbesondere die Bedeutung der knappen Abfassung der einzelnen Fragestellungen bzw. Abfragen zu einzelnen Bestandteilen der Befolgungskosten. Vor dem Hintergrund dessen, dass für die Durchführung der Datenerhebung

---

<sup>26</sup> Von Mitte April bis Ende September 2004 hat sich der das Projekt bearbeitende Mitarbeiter der Forschungsstelle mit der zu der Thematik „Steuererhebungskosten“ vorhandenen Literatur vertraut gemacht.



keine Geldmittel seitens der Forschungsstelle an die teilnehmenden Steuerberater zur Verfügung gestellt werden konnten, wuchs die Einsicht, den Zeitaufwand der Bearbeitung des Fragebogens pro Mandant durch die Steuerberater, zum Teil auch zu Lasten der Genauigkeit der Datenabfrage, so gering wie möglich zu halten. Mit dem ausgearbeiteten Fragebogen ist es gelungen, einen akzeptablen Trade-Off zwischen der Genauigkeit der Datenabfrage und eines geringen Zeitaufwandes bei der Bearbeitung des Fragebogens zu finden.

Der Fragebogen wurde in seiner endgültigen Fassung im Sommer 2005 insgesamt sieben Steuerberatern im Rhein-Neckar-Kreis und einem Steuerberater in Berlin zur Bearbeitung überlassen. Ein weiterer Steuerberater in Berlin konnte Ende 2005/Anfang 2006 für die Projektteilnahme gewonnen werden. Daneben wurde im Frühjahr und im Sommer 2005 der Versuch unternommen, Unterstützung des Projektes von Seiten der Steuerberaterkammer Nordbaden und des Landesverbandes der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe Baden-Württemberg e. V. zu erhalten; dieser Versuch scheiterte leider. Zudem wurde eine an Steuerberater gerichtete Anzeige in der Fachzeitschrift „Deutsches Steuerrecht“ mit der Bitte um Unterstützung bzw. Teilnahme am Forschungsprojekt veröffentlicht. Auf die Anzeige hin nahm ein weiterer Steuerberater am Projekt teil. Das Forschungsprojekt wurde auch auf der Webseite der Forschungsstelle mit der Möglichkeit des Herunterladens des Fragebogens nebst Ausfüllanleitung publik gemacht.

### **3. Fragebogendesign im Einzelnen**

Wie in Abschnitt III. 1. erläutert, sollten die Honorarrechnungen der Steuerberater zur Abschätzung der Steuerbefolgungskosten hauptsächlich bei den Ertragssteuern Verwendung finden. Zusätzlich wurde die Befragungsaktion auch dazu verwendet, Informationen über die Kosten der Umsatzsteuerabwicklung zu gewinnen. Die Honorarrechnungen orientieren sich bei Steuerberatern, sofern diese keine Pauschalhonorare mit ihren Mandanten vereinbaren, an der *Steuerberatergebührenverordnung (StBGebV)*. Diese regelt für verschiedene Tätigkeitsbereiche bzw. Steuerberatungsleistungen die abzurechnenden Honorare, die in Form von Zeit-, Betragesrahmen- und Wertgebühren auftreten. Um z. B. das Honorar für die Erstellung einer Feststellungserklärung ohne Ermittlung der Einkünfte zu ermitteln, ist zunächst der Gegenstandswert, die *Summe der positiven Einkünfte nach § 24 Abs. 1 Nr. 2 StBGebV*, zu bestimmen. Anschließend ist auf die volle Gebühr gemäß Tabelle A (Beratungstabelle) der StBGebV bei vorliegendem Gegenstandswert ein Zehntelsatz im Rahmen der in der genannten Vorschrift

vorgegebenen Bandbreite (hier: zwischen 1/10 und 5/10) anzuwenden und die Wertgebühr bzw. das Honorar für diese Tätigkeit zu ermitteln. Anders wird das Honorar beispielsweise für die monatliche Buchführung einschließlich des Kontierens der Belege gem. § 33 Abs. 1 StBGebV bestimmt. Die abzurechnende Wertgebühr ergibt sich aus der Anwendung eines Zehntelsatzes aus dem Intervall 2/10 bis 12/10 auf die volle Gebühr nach Tabelle C (Buchführungstabelle) zum entsprechenden Gegenstandswert. Dieser ist im Falle von Buchführungsarbeiten entsprechend § 33 Abs. 6 StBGebV der jeweils

*höchste Betrag, der sich aus dem Jahresumsatz oder der Summe des Aufwandes* ergibt. Das Honorar für Steuerberatungsleistungen variiert folglich mit den einzelnen Tätigkeiten, mit den jeweiligen Gegenstandswerten und bei Wertgebühren mit den zu wählenden Zehntelsätzen im vorgegebenen Zehntelsatzintervall.

Zur Ermittlung der Steuerbefolgungskosten wurde nun zum einen das tatsächlich in Rechnung gestellte Honorar für verschiedene Tätigkeiten abgefragt. Zum anderen sollte auch der Gegenstandswert angegeben werden, um auf diese Weise – unter Zugrundelegung der betreffenden Tabelle der StBGebV und eines mittleren Zehntelsatzes – eine „Objektivierung“ der tätigkeitsbezogenen Steuerbefolgungskosten zu ermöglichen.

Bezüglich der Grundstruktur des Fragebogens wurde die Entscheidung getroffen, einen separaten Fragebogen für Kapitalgesellschaften einerseits sowie bilanzierende Personengesellschaften/Einzelunternehmen und Überschussermittler andererseits auszuarbeiten (siehe *Anhang B* zu diesem Bericht). Dies ist zum einen auf die partiell unterschiedliche Steuerdeklaration zurückzuführen, zudem fördert dies die Übersichtlichkeit. Sowohl der Kapitalgesellschafts- als auch der Personengesellschaftsfragebogen (letzterer dient der Ermittlung der Steuerbefolgungskosten bilanzierender Personengesellschaften/Einzelunternehmer und Überschussermittler) sind prozessorientiert aufgebaut. Das heißt, die Datenerhebung setzt an Buchführung/Lohnbuchführung an und führt über Abschlussarbeiten, dem Erstellung von Steuererklärungen zu den unten aufgeführten, verschiedenen Steuerarten zu weiteren, rein steuerlich bedingten Beratungsleistungen wie zum Beispiel steuerlicher Optimierungsberatung/Steuergestaltung oder steuerlicher Beratung zur Rechtsformwahl.

Im Einzelnen wurden Daten zu den folgenden Bereichen erhoben:

- 3.1 Branche des Unternehmens
- 3.2 Buchführung
- 3.3 Lohnbuchführung
- 3.4 Abschlussarbeiten
- 3.5 Körperschaftsteuer/Einkommensteuer
- 3.6 Gewerbesteuer
- 3.7 Umsatzsteuer
- 3.8 Sonstiges
- 3.9 Kapitalertragsteuer und ESt-Folgekosten (betrifft ausschließlich Kapitalgesellschaften)

Im Folgenden wird in knapper Form auf die einzelnen Bereiche eingegangen und hierbei konkret dargelegt, welche Abfragen im Detail vorgenommen wurden.

### **3.1 Branche des Unternehmens**

Bei dieser Abfrage vermerkt der Steuerberater, welcher Branche die unternehmerische Tätigkeit (verstanden als Haupttätigkeit) seines Mandanten zuzuordnen ist. Auswertungsbezogener Hintergrund ist es hierbei, Steuerbefolgungskosten nach einzelnen Branchen differenzieren zu können.

### **3.2 Buchführung**

Eine der Haupttätigkeit vieler Steuerberater ist es, die Buchführung ihrer Mandanten partiell oder vollständig zu übernehmen. Diesem Umstand wurde durch die Abfrage der an die Mandanten in Rechnung gestellten Buchführungshonorare Rechnung getragen. Wohlwissend, dass das Führen von Büchern bei Kaufleuten zunächst nicht steuerrechtlich, sondern handelsrechtlich begründet ist, wurde dennoch das *Jahreshonorar für Buchführung* erhoben. Ohne diese Abfrage wäre es kaum möglich, den steuerlich bedingten Anteil dieser Kosten abzuschätzen. Eine direkte Abfrage der steuerlich bedingten Buchführungskosten (insbesondere die Kosten zur Erstellung einer Korrekturrechnung ausgehend von der Handelsbilanz zur Überführung in die Steuerbilanz) scheint nicht möglich, da Steuerberater bei der

Rechnungsstellung bezüglich der Ausführung von Buchführungsarbeiten keine Trennung in steuerlich und handelsrechtlich bedingte Honorare vornehmen.

Neben der Abfrage des Jahreshonorars für Buchführungsarbeiten wurde zudem der der StBGebV zugrunde liegende Gegenstandswert für Buchführungsarbeiten, der *Jahresumsatz* oder die *höhere Aufwandssumme nach § 33 Abs. 6 StBGebV*, erhoben. Hierdurch wurde es ferner möglich, die angegebenen, mandantenspezifischen Jahreshonorare zu „objektivieren“ bzw. die durch Steuerberater in Rechnung gestellten Honorare mit den Gebühren nach der StBGebV zu vergleichen.<sup>27</sup> Im Falle fehlender Angaben zu den Buchführungshonoraren konnten „objektivierte“ Befolgungskosten bezüglich der Buchführungsarbeiten mittels der Gegenstandswerte bestimmt werden. Es werden letztlich somit sowohl Ist-Honorare als auch Soll-Honorare abgefragt, wodurch festgestellt werden kann, in welchem Umfang die tatsächlich berechneten Ist-Honorare von den Honoraren nach der StBGebV (bei mittlerem Zehntelsatz) abweichen.<sup>28</sup>

### 3.3 Lohnbuchführung

Die Kosten der Lohnbuchführung werden maßgeblich durch die Zahl der voll- und teilzeittätigen Arbeitnehmer beeinflusst. Ohne außer acht zu lassen, dass die Kosten der Lohnbuchführung insbesondere auch sozialversicherungsrechtlich begründet sind, werden neben der jahresdurchschnittlichen Anzahl der voll- und teilzeittätigen Arbeitnehmer die *Jahreskosten für Lohnbuchführung (inklusive Einrichtungskosten)* als Ist-Honorar einerseits und die *Jahreslohnsteuer inklusive KiSt und SolZ* andererseits erfasst. Über die Kenntnis der Zahl der Arbeitnehmer kann – wie im Falle der Buchführung – ein „objektiviertes“ Honorar bei mittlerer Gebühr pro Arbeitnehmer und Abrechnungszeitraum (Monat)<sup>29</sup> bestimmt werden.

<sup>27</sup> Die „Objektivierung“ der Honorare für die verschiedenen Steuerberatungsleistungen erfolgte unter Zugrundelegung eines mittleren Zehntelsatzes, der auf die volle (Wert)Gebühr der entsprechenden Gebührentabelle (Tabellen A bis E der StBGebV) Anwendung findet.

<sup>28</sup> Gerade diese Information sollte – nicht nur in Bezug auf die Buchführungshonorare – an die an dem Forschungsprojekt teilnehmenden Steuerberater weitergegeben werden, damit diese einen Vergleich hinsichtlich der von ihnen abgerechneten Honorare mit „objektivierten“ Honoraren nach StBGebV erhalten.

<sup>29</sup> Die im Rahmen der Auswertung verwandte mittlere Gebühr für Lohnbuchführungsarbeiten beträgt  $(1/2 * (2,60 \text{ €} + 15 \text{ €}) / 2) = 8,80 \text{ €}$  pro Arbeitnehmer und Monat (siehe § 34 Abs. 2 StBGebV).

### 3.4 Abschlussarbeiten

In Übereinstimmung mit der Datenerfassung bei Buchführungs- und Lohnbuchführungsarbeiten wird zum einen der *Gegenstandswert für Abschlussarbeiten nach § 35 Abs. 2 Nr. 1 StBGebV* (das ist das Mittel zwischen der berichtigten Bilanzsumme und der betrieblichen Jahresleistung<sup>30</sup>), zum anderen das in Rechnung gestellte *Gesamthonorar für Abschlussaufstellung (§ 35 Abs. 1 Nr. 1 a)*, *beratende Mitwirkung (§ 35 Abs. 1 Nr. 7 a)* und *8) oder Prüfung für steuerliche Zwecke (§ 36 Abs. 2 StBGebV)* abgefragt. Ziel ist es wiederum bei fehlenden Ist-Honoraren „objektivierte“ Honorare für Abschlussarbeiten nach der StBGebV zu berechnen<sup>31</sup> und im Falle in Rechnung gestellter Gesamthonorare diese mit den „objektivierten“ Honoraren zu vergleichen. Auch bezüglich der Abschlussarbeiten darf im Rahmen der Datenauswertung nicht unberücksichtigt bleiben, dass sich die Pflicht zur Abschlusserstellung aus dem Handelsrecht ergibt. Zu den Steuerbefolgungskosten zählen daher lediglich solche Honorare, die sich aus dem Übergang vom handelsrechtlichen zum steuerlichen Abschluss ergeben. Dies trifft allerdings lediglich auf die bilanzierenden Kapitalgesellschaften sowie Personengesellschaften zu, die handelsrechtlich zur Erstellung eines Jahresabschlusses verpflichtet sind. Bei Steuerpflichtigen, die die Kaufmannseigenschaft nicht besitzen, ergibt sich die Notwendigkeit zur Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen und zur Bestimmung des Jahresergebnisses ausschließlich aus steuerlichen Gründen; das Handelsrecht macht in diesen Fällen keine Vorgaben. Diese Steuerpflichtigen, die sogenannten Überschussermittler, haben ihr Jahresergebnis aus unternehmerischer Tätigkeit (vor allem selbständige oder zum Teil auch gewerbliche Tätigkeit) über eine Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG zu bestimmen. Die Kosten für Buchführungs- und Abschlussarbeiten sind insofern vollumfänglich Steuerbefolgungskosten. Neben Gegenstandswert und Gesamthonorar werden bei den bilanzierenden Personengesellschaften/Einzelunternehmen und Kapitalgesellschaften Daten zum *Eigenkapital nach Steuerbilanz zum 01.01.2003*, zum

---

<sup>30</sup> Die berichtigte Bilanzsumme und die betriebliche Jahresleistung sind in § 35 Abs. 2 Satz 2 und 3 StBGebV definiert.

<sup>31</sup> Den dargelegten Ergebnissen im Auswertungsteil liegt ein mittlerer Zehntelsatz von 25/10 für bilanzierende Personengesellschaften/Einzelunternehmen sowie ein mittlerer Zehntelsatz von 32/10 für Kapitalgesellschaften zugrunde. Anders als bilanzierende Personengesellschaften und Einzelunternehmen sind Kapitalgesellschaften verpflichtet, neben der Aufstellung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung einen Anhang als Teil des Jahresabschlusses anzufertigen (vgl. § 264 Abs. 1 HGB). Zudem ist grundsätzlich auch ein Lagebericht zusätzlich zum erweiterten Jahresabschluss zu erstellen; für kleine Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 Abs. 1 HGB ist dies nicht erforderlich. Hinsichtlich der Berechnung des „objektivierten“ Honorars bei Kapitalgesellschaften wurden kleine Kapitalgesellschaften unterstellt und daher der mittlere Zehntelsatz von 7/10 für die Anhangerstellung dem mittleren Zehntelsatz für die Anfertigung von Bilanz- und Gewinn- und Verlustrechnung hinzugerechnet.

*Jahresüberschuss nach § 275 HGB, zur Bilanzsumme nach Handelsbilanz und zur Summe der zinslos gewährten Darlehen (mit und ohne Rangrücktritt) von Anteilseignern und den ihnen nahe stehenden Personen an die Gesellschaft* erhoben. Während die Daten zum Jahresüberschuss und zur Bilanzsumme dazu dienen sollen, als Gruppierungsgröße aufzuzeigen, wie Unternehmensgröße und Befolgungskosten miteinander in Relation stehen, werden die Daten zum Eigenkapital und zu den zinslos gewährten Darlehen aus einem nicht direkt die Befolgungskostenermittlung betreffenden Zweck erhoben. Abgefragt werden diese Daten, um die Auswirkungen des Abzugs von Eigenkapitalzinsen im Rahmen einer entscheidungsneutralen Unternehmensbesteuerung, wie sie der Antragsteller des Forschungsprojektes vertritt, in einer ersten Approximation abschätzen zu können.

Im Unterschied zu den bilanzierenden Personengesellschaften und Einzelunternehmen werden bei Überschussermittlern – quasi als Pendant zum Jahresüberschuss – zunächst die Einkünfte aus selbständiger oder gewerblicher Tätigkeit abgefragt, im Anschluss hieran der Gegenstandswert, *Summe der Betriebseinnahmen oder höhere Summe der Betriebsausgaben nach § 25 Abs. 1 Satz 2 StBGebV* und schließlich das *Gesamthonorar für Überschussermittlung (§ 25 Abs. 1 Satz 1 StBGebV) oder Prüfung für steuerliche Zwecke (§ 36 Abs. 1 StBGebV)* erfasst.<sup>32</sup>

### 3.5 Körperschaftsteuer/Einkommensteuer

Die Erstellung von Steuererklärungen ist zweifelsohne ausschließlich steuerlich bedingt. In dieser Hinsicht unterscheidet sich die Steuerdeklaration grundsätzlich von Buchführungs-, Lohnbuchführungs- und Abschlussarbeiten.

Im Falle von Kapitalgesellschaften wird der Gegenstandswert, das *Einkommen nach § 24 Abs. 1 Nr. 3 StBGebV*, das *Honorar für die Bearbeitung sämtlicher notwendiger KSt-Formulare inklusive der Bescheidprüfungen (§ 28 StBGebV)* sowie die *festzusetzende KSt inklusive des SolZ* erhoben. Hierdurch ist es zum einen grundsätzlich möglich, die Ist-Honorare als Anteil an der Steuerschuld (inklusive Solidaritätszuschlag) zu bestimmen und – über den Gegenstandswert – „objektivierte“ Steuerbefolgungskosten der KSt-Deklaration berechnen zu können.<sup>33</sup> Hinsichtlich der Deklaration der Einkommensteuer wurde differenziert. Zum einen

<sup>32</sup> Der mittlere Zehntelsatz zur Ermittlung eines „objektivierten“ Honorars bei gegebenem Gegenstandswert beträgt 125/100. Die volle Gebühr, auf die bei gegebenem Gegenstandswert der jeweilige Zehntelsatz anzuwenden ist, ergibt sich aus Tabelle B der StBGebV.

<sup>33</sup> Es wurde hierbei ein mittlerer Zehntelsatz von 5/10 auf die volle Gebühr nach Tabelle A bei entsprechendem Gegenstandswert zugrundegelegt.

wurden auf der Ebene einer Personengesellschaft Gegenstandswert (*Summe der positiven Einkünfte nach § 24 Abs. 1 Nr. 2 StBGebV*) und Honorar im Rahmen der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte (ohne Ermittlung der Einkünfte, aber inklusive der Bescheidprüfung gemäß § 28 StBGebV) abgefragt. Zum anderen wurden der Gegenstandswert (*Summe der positiven Einkünfte nach § 24 Abs. 1 StBGebV*) und das *Honorar für die Bearbeitung der Einkommensteuererklärung ohne Ermittlung der Einkünfte, aber inklusive der Bescheidprüfung (§ 28 StBGebV)*, als Steuerbefolgungskosten der ESt-Deklaration von Einzelunternehmern erfasst. Im Falle von Einzelunternehmern wurden ferner das *zu versteuernde Einkommen nach § 2 Abs. 5 Satz 1 EStG* sowie die *festzusetzende ESt inklusive SolZ* abgefragt. Dies ermöglicht die Ermittlung der Relationen zwischen den Steuerbefolgungskosten der ESt-Deklaration und dem zu versteuerndem Einkommen bzw. der festzusetzenden Einkommensteuer inklusive Solidaritätszuschlag.

### 3.6 Gewerbesteuer

In der Struktur deckungsgleich mit der Abfrage der Steuerdeklarationskosten der Körperschaftsteuer und der Einkommensteuer wurden bei der Gewerbesteuer der Gegenstandswert, der *Gewerbeertrag nach § 24 Abs. 1 Nr. 5 StBGebV*, das *Honorar für die Bearbeitung sämtlicher notwendiger GewSt-Formulare inklusive der Bescheidprüfungen (§ 28 StBGebV)* und die *festzusetzende GewSt* erfasst. Die Abfrage des Gegenstandswertes soll wiederum die Möglichkeit eröffnen, ein „objektiviertes“ Honorar zu bestimmen und gegebenenfalls fehlende Angaben hierdurch zu approximieren.<sup>34</sup> Die festzusetzende GewSt wurde erhoben, um die Kosten der Steuerdeklaration in Beziehung zur Steuerschuld zu setzen.<sup>35</sup> Da die Bezieher von Einkünften aus selbständiger Arbeit nicht gewerbesteuerpflichtig sind, entstehen diesen Überschussermittlern keine Steuerbefolgungskosten hieraus.

### 3.7 Umsatzsteuer

Bei der Umsatzsteuer wird zunächst der Gegenstandswert, *10 % der gesamten Entgelte zzgl. Eigenverbrauch gemäß § 24 Abs. 1 Nr. 8 StBGebV*, abgefragt. Als nächstes wird das dem

<sup>34</sup> Es wurde bei der Objektivierung des Honorars auf die mittlere Gebühr zur Anfertigung der Gewerbesteuererklärung in Höhe von  $((1/10+6/10)/2)=35/100$  zurückgegriffen. Es wurde hierbei unterstellt, dass keine Gewerbesteuererlegungserklärung erstellt werden muss.

<sup>35</sup> Aggregiert sollte dies ermöglichen, eine Relation zwischen Steuerbefolgungskosten und Steuerdeklaration zu bestimmen.

Mandanten tatsächlich berechnete Honorar für die Umsatzsteuerdeklaration (*Honorar für die Bearbeitung sämtlicher notwendiger USt-Formulare inklusive der Bescheidprüfungen (§ 28 StBGebV)*) erfasst. Zuletzt sollte die *verbleibende USt (gemäß Zeile 106 des amtlichen Formulars zur Umsatzsteuerjahreserklärung)* eingetragen werden. Wie im Falle der Ertragsteuern sollte es diese Angabe ermöglichen, eine Relation zwischen USt-Befolgungskosten und verbleibender USt zu berechnen.

### 3.8 Sonstiges

Im Rahmen der Punkte 3.2. bis einschließlich 3.7. wurden Ist- und Soll-Honorare („objektivierte“ Honorare) erfasst, die Steuerberater für ihre Leistungen von den jeweiligen Mandanten erhalten. Spiegelbildlich hierzu entsprechen diese Honorare den Befolgungskosten der Steuerpflichtigen, wobei ein Teil dieser Kosten – wie oben erwähnt, die Kosten für Buchführung, Lohnbuchführung und Abschlussarbeiten – nur partiell steuerlich bedingt ist.<sup>36</sup> Bei den Punkten 3.2. bis 3.7. werden Daten zu den *Steuerdeklarationskosten* erhoben, die während und insbesondere am Ende des Steuerabschnitts anfallen. Eine andere Art von Kosten dagegen entsteht Steuerpflichtigen, wenn die Besteuerung Anreize setzt, bestimmte steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten zu nutzen, um die Steuerlast zu reduzieren. In diesem Fall handelt es sich dann um sogenannte *Steuerplanungskosten*, die den Steuerdeklarationskosten gegenüberstehen. Diese Steuerplanungskosten sollten im Abschnitt Sonstiges, bei der Abfrage des *Jahreshonorars für steuerliche Beratungsleistungen (steuerliche Optimierungsberatung/Steuergestaltung, steuerliche Beratung zur Rechtsformwahl, etc. sowie sonstige Einzel-tätigkeiten nach § 23 S. 1 Nr. 1 – 10 StBGebV)* erfasst werden. Abgefragt wurden daneben auch die *Kosten*, die Steuerpflichtigen im Rahmen *gerichtlicher und außergerichtlicher Rechtsbehelfsverfahren* erwachsen.<sup>37</sup>

<sup>36</sup> Nur partiell zu den steuerlich bedingten Kosten bzw. den Steuerbefolgungskosten zählen bei denen nach Handelsrecht zur Buchführung Verpflichteten die Kosten für Buch- und Lohnbuchführung sowie die Kosten im Rahmen von Abschlussarbeiten.

<sup>37</sup> Im Nachhinein, nach der Fertigstellung und dem Versand der Fragebögen, wurde erkannt, dass die Steuerplanungskosten der Unternehmensbesteuerung über die spezifische Erfassung im Fragebogen nur sehr grob abgefragt werden. Sinnvoll wäre es gewesen, die Abfrage detaillierter auszugestalten; dies allerdings hätte für die am Projekt teilnehmenden Steuerberater einen höheren Zeitaufwand bedeutet.



### 3.9 Kapitalertragsteuer und ESt-Folgekosten (betrifft ausschließlich Kapitalgesellschaften)

Anders als der Einkommensteuer unterliegende Steuerpflichtige haben Kapitalgesellschaften bei Ausschüttung Kapitalertragsteuer (KESt) einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Diesem Umstand Rechnung tragend, wurde der Gegenstandswert, *Kapitalerträge nach § 24 Abs. 1 Nr. 14 StBGebV*, das *Honorar für die Bearbeitung sämtlicher KESt-Formulare inklusive Steuerbescheinigungen und Bescheidprüfungen (§ 28 StBGebV)* und die *festzusetzende KESt inklusive SolZ* erfasst.

Um die Vergleichbarkeit der Steuerbefolgungskosten zwischen den der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer unterliegenden Steuerpflichtigen zu gewährleisten, wurden Daten zu den ESt-Folgekosten im Kapitalgesellschaftsfragebogen erhoben. Im Einzelnen wurden die *lohnsteuerpflichtige Jahresvergütung für angestellte Gesellschafter*, die *abzuführende LSt*, *KiSt und der SolZ hierauf*, das *Honorar für dieses Lohneinkommen in der ESt-Erklärung* und das *Honorar für Kapitalerträge* erfasst.

## 4. Ausfüllanleitung und Stichprobenauswahl

Nachdem der Fragebogen inhaltlich vollständig ausgearbeitet worden war, wurde eine Ausfüllanleitung zum Fragebogen entwickelt. Diese gibt den am Projekt teilnehmenden Steuerberatern Punkt für Punkt Auskunft darüber, wie die entsprechenden Eintragungen vorzunehmen sind und wie zu verfahren ist, wenn bestimmte Tätigkeiten (wie z. B. die Buchführung oder die Lohnbuchführung) nicht vom Steuerberater, sondern vom Mandanten selbst oder einem externen Dritten ausgeführt werden.<sup>38</sup> Vermieden werden sollte hierdurch, dass infolge unterschiedlicher Notation der am Projekt teilnehmenden Steuerberater nicht vergleichbare Mandanten-Datensätze resultieren.

Zusätzlich zur Ausfüllanleitung zum Kapitalgesellschafts- und dem Personengesellschaftsfragebogen wurde ferner ein Informationsblatt „Prinzipien zur Auswahl der Stichprobe“ (dieses ist ebenfalls als Teil des *Anhangs B* diesem Forschungsbericht beigelegt) entwickelt. Ausgehend von der Überzeugung, dass die Steuerberater aus Zeitkostengründen nicht ihren vollständigen (unternehmerisch tätigen) Mandantenkreis bezüglich der Honorare für die

---

<sup>38</sup> Die Ausfüllanleitung zum Fragebogen ist diesem als Teil der *Anlage 1* zum Forschungsbericht beigelegt.

verschiedenen Steuerberaterleistungen auswerten können, wurde der Umfang der Stichprobe auf 20 Mandanten pro Steuerberater festgesetzt. Dabei sollte diese Stichprobe

1. zufällig gezogen werden (somit also unabhängig von Jahresumsatz, Bilanzgewinn oder dem Umfang der Steuerberaterleistungen),
2. lediglich operativ tätige Gesellschaften beinhalten und
3. die Struktur der gesamten (für das Projekt relevanten) Mandantschaft des jeweiligen Steuerberaters abbilden.<sup>39</sup>

## 5. Methodik der Datenauswertung

In einem ersten Schritt wurden die verfügbaren 284 Mandanten-Datensätze der einzelnen Steuerberater separat in einem Excel-Tabellenblatt erfasst und anschließend zu einem einzelnen Tabellenblatt zusammengefügt. Von den ausgewerteten Datensätzen entfallen jeweils rund 38% auf Kapitalgesellschaften und bilanzierende Personengesellschaften bzw. Einzelunternehmen sowie rund 24% auf Überschussermittler.<sup>40</sup>

In einem zweiten Schritt wurden die Steuerberaterhonorare für die verschiedenen Steuerberatungstätigkeiten (Buchführung, Lohnbuchführung, Abschlussarbeiten, Erstellung von Erklärungen zur Einkommensteuer/Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer) gegenüber den jeweiligen – je nach Prozessschritt unterschiedlichen – Gegenstandswerten abgetragen, um aufzuzeigen, wie sich die in Rechnung gestellten Honorare (bzw. Steuerbefolgungskosten) konkret mit zunehmenden Gegenstandswerten entwickeln. Hierbei sollte geprüft werden, inwiefern die in der Literatur bekannten „Economies of Scale“ bzw. der „Fixkostendegressionseffekt“ bezüglich der Steuerbefolgungskosten tatsächlich gegeben ist (siehe hierzu II. 3).<sup>41</sup> Graphiken zur Veranschaulichung wurden erstellt (siehe den nächsten Abschnitt). Ebenfalls war Untersuchungsgegenstand, herauszufinden, ob und in welchem Umfang die berechneten Honorare der Steuerberater gegenüber den Honoraren nach

---

<sup>39</sup> Die unabhängige Ziehung der Stichprobe wird hierdurch eingeschränkt. Punkt 1 meint daher, dass nach Aufteilung der gesamten Mandantschaft in Kapitalgesellschaften, bilanzierende Personengesellschaften und Einzelunternehmen sowie Überschussermittler eine innerhalb der jeweiligen Gruppe unabhängige Stichprobenziehung stattfinden soll. Dies ist insbesondere für den am Projekt teilnehmenden Steuerberater vorteilhaft, da er durch die Nachzeichnung der Mandantenstruktur in der Stichprobe einen besseren Überblick über die Honorarstruktur seiner gesamten Mandantschaft (Grundgesamtheit) erhält.

<sup>40</sup> Die 284 Mandanten-Datensätze teilen sich auf 106 Kapitalgesellschaften, 106 bilanzierende Personengesellschaften/Einzelunternehmen und 72 Überschussermittler auf.

<sup>41</sup> D. h., es sollte untersucht werden, ob die abgerechneten Honorare mit steigenden Gegenstandswerten nur unterproportional zunehmen.

StBGebV (bei mittlerem Zehntelsatz) abweichen.<sup>42</sup> Anschließend wurden die jeweiligen Einzelhonorare für die verschiedenen Steuerberatertätigkeiten zu einem Gesamthonorar addiert und kostenmäßige Anteile der Einzeltätigkeiten am Gesamthonorar bestimmt. Hierüber sollte die Struktur der Steuerbefolgungskosten bei Kapitalgesellschaften, bei bilanzierenden Personengesellschaften/Einzelunternehmen und bei Überschussermittlern erforscht werden.

Neben den Ist-Honoraren wurden auch die gemäß StBGebV „objektivierten“ Honorare zu einem Gesamthonorar addiert und kostenmäßige Anteile für die verschiedenen Einzeltätigkeiten ermittelt. Ein Vergleich zu den tatsächlich berechneten Steuerberaterhonoraren wurde hierdurch ermöglicht.

Des Weiteren wurden – separat für Kapitalgesellschaften, bilanzierende Personengesellschaften/Einzelunternehmen und Überschussermittler – Mittelwerte der kostenmäßigen Anteile für die unterschiedlichen Einzeltätigkeiten aus den einzelnen Mandanten-Datensätzen bestimmt. Hierzu wurden Grafiken erstellt, die aufzeigen, wie die kostenmäßigen Anteile für jede Einzeltätigkeit verteilt sind.

Schließlich sind die Daten hinsichtlich der Höhe der Befolgungskosten auszuwerten. Dabei wird der steuerinduzierte Anteil der Beratungshonorare identifiziert und zu den Steuerzahlungen – insgesamt sowie nach der entsprechenden Steuerart getrennt – in Relation gesetzt. Dies ermöglicht einen Vergleich der Steuerarten nach Aufkommen und induzierten Befolgungskosten – bezogen auf den vorliegenden Datensatz. In der Auswertung wird nach Rechtsform und Gewinnermittlungsart unterschieden.

## **6. Ergebnisse der Datenauswertung**

### **6.1 Honorare und Gegenstandswerte für einzelne Steuerberatungstätigkeiten**

Die Auswertung der Daten wurde damit begonnen, Aussagen über die Entwicklung der Honorare in Abhängigkeit vom jeweiligen Gegenstandswert für jede Einzeltätigkeit zu gewinnen.

---

<sup>42</sup> Hierbei wurde insbesondere beachtet, dass bei negativen Gegenstandswerten zur Honorarberechnung die Mindestgegenstandswerte gemäß StBGebV zur Anwendung kommen.

### **Buchführungsarbeiten**

Bezüglich der Buchführungshonorare wurden insgesamt 220 Datensätze ausgewertet.<sup>43</sup> Es zeigte sich dabei, dass die Buchführungshonorare im Gegenstandswert, dem Jahresumsatz (bzw. der höheren Aufwandssumme), unterproportional ansteigen. Bei Buchführungsarbeiten liegt insofern ein „Fixkostendegressionseffekt“ vor. Die Entwicklung der mittleren Honorare nach StBGebV für Buchführungsarbeiten bestätigte dieses Bild. Zudem wurde die Erkenntnis gewonnen, dass die in Rechnung gestellten Honorare für Buchführungsarbeiten im Durchschnitt unterhalb der bei mittlerem Zehntelsatz bestimmten StBGebV-Honorare liegen. Siehe zum „Fixkostendegressionseffekt“ bei Buchführungsarbeiten und zur Abrechnung der Steuerberater im Vergleich zur StBGebV *Schaubild 2* des Anhangs.

### **Lohnbuchführungsarbeiten**

Bei den Lohnbuchführungsarbeiten stellte sich heraus, dass die teilnehmenden Steuerberater vorwiegend einen höheren als den mittleren Satz für Lohnbuchführungstätigkeiten in Höhe von 105,60 € pro Jahr und pro Arbeitnehmer abrechnen.<sup>44</sup> Mit zunehmender (jährlich) durchschnittlicher Anzahl von Arbeitnehmern steigt das Jahreshonorar – gemäß dem vorliegenden Datensatz – zunächst überproportional, dann unterproportional, zuletzt wieder überproportional an (siehe *Schaubild 3*). Eine Fixkostendegression ist nicht festzustellen.

### **Abschlussarbeiten**

Bei den Abschlussarbeiten lässt sich ebenfalls aufzeigen, dass die abgerechneten Honorare der Steuerberater mit zunehmendem Gegenstandswert unterproportional ansteigen. Zudem wurde untersucht, wie sich die Honorare zwischen bilanzierenden Personengesellschaften/Einzelunternehmen, Kapitalgesellschaften und Überschussermittlern im Rahmen der Abschlussarbeiten unterscheiden. Bei Überschussermittlern ist mit dem Begriff Abschlussarbeiten die Erstellung einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung verbunden. Es konnte aufgezeigt werden, dass Abschlussarbeiten bei bilanzierenden Personengesellschaften/Einzelunternehmen und Kapitalgesellschaften bei gleichem Gegenstandswert zu ähnlich hohen Honorarabrechnungen führen. Bei Überschussermittlern wurde für Zwecke der

---

<sup>43</sup> Die teilnehmenden Steuerberater haben für die Gruppe der Überschussermittler Daten für die Tätigkeit Buchführungsarbeiten zur Verfügung gestellt. Auch wenn Buchführungstätigkeiten eine Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses per Einnahmen-Überschuss-Rechnung gesetzlich ausschließen, wird in der Praxis bei Überschussermittlern dennoch häufig eine Buchführung anstelle einer geordneten Belegsammlung vorgenommen.

<sup>44</sup> Siehe Fußnote 27.

Vergleichbarkeit mit den Honoraren für Abschlussarbeiten der Kapitalgesellschaften und bilanzierenden Personengesellschaften/Einzelunternehmen die für die Erstellung der Einnahmen-Überschuss-Rechnung abgerechneten Beträge ebenfalls in Bezug zu dem Jahresumsatz gestellt. Wie *Schaubild 4* zeigt, fallen die von Überschussermittlern zu entrichtenden Honorare für die Anfertigung der Einnahmen-Überschuss-Rechnung deutlich niedriger aus als die der bilanzierenden Unternehmen für die Abschlusserstellung.

#### **Feststellungserklärung/Einkommensteuererklärung**

Die Erstellung der Feststellungserklärung und der Einkommensteuererklärung führt zu unterproportional im Gegenstandswert steigenden Steuerberatungshonoraren. Es zeigt sich zudem, dass die teilnehmenden Steuerberater zu einem niedrigeren als dem mittleren Zehntelsatz abrechnen (siehe Schaubilder 5a und 5b). Bezüglich der Einkommensteuerhonorare ist die Streuung der Honorare vergleichsweise größer als bei den Honoraren für die Feststellungserklärung.

#### **Körperschaftsteuererklärung**

Die Erstellung der Körperschaftsteuererklärung nimmt – bezogen auf die uns vorliegenden Datensätze – mit zunehmendem Gegenstandswert unterproportional zu, d. h., es kommt wie im Falle der Buchführung und der Abschlussarbeiten zu Fixkostendegressionseffekten. Es zeigt sich ferner, dass bei Gegenstandswerten ab 100.000 € unterhalb des Honorars gemäß StBGebV bei mittlerem Zehntelsatz abgerechnet wird (siehe *Schaubild 6*).

#### **Gewerbsteuererklärung**

Die Erstellung der Gewerbsteuererklärung wurde zu Sätzen unterhalb eines mittleren Honorars nach StBGebV seitens der teilnehmenden Steuerberater abgerechnet. Auch bei dieser Tätigkeit nehmen die Honorare im Verhältnis zum Gegenstandswert unterproportional zu (siehe *Schaubild 7*).

#### **Umsatzsteuererklärung**

Die Umsatzsteuererklärung – ebenfalls bezüglich ihrer Kostenverursachung untersucht - wird wie die Gewerbsteuererklärung günstiger als nach mittlerem Satz der StBGebV angefertigt.

Auch die Erstellung der Umsatzsteuererklärung weist den Fixkostendegressionscharakter auf (siehe *Schaubild 8*).

Insgesamt ist festzustellen, dass bezogen auf die unterschiedlichen Steuerberatungstätigkeiten unter Zugrundelegung des vorhandenen Datenmaterials „Fixkostendegressionseffekte“ auftreten. Die einzige Ausnahme stellt die Tätigkeit der Lohnbuchführung dar. Der unterproportionale Anstieg der Honorare wird in den Schaubildern 2 bis 7 graphisch verdeutlicht, die eine solche Honorarentwicklung mit zunehmenden Gegenstandswerten abbilden. Zu Vergleichszwecken ist in den einzelnen Schaubildern auch die aus der StBGebV folgende mittlere Gebühr abgetragen. Die jeweils eingezeichnete Regressionskurve zu den tatsächlichen Honoraren illustriert ebenfalls den Fixkostendegressionseffekt. Darüber hinaus ermöglicht sie einen Vergleich mit der StBGebV bei durchschnittlichem Zehntelsatz.

Aus den Daten konnte geschlossen werden, dass seitens der Steuerberater tendenziell unterhalb der mittleren Gebühr nach StBGebV für die jeweiligen Tätigkeiten abgerechnet wurde und insofern diese Gebühr die den Steuerpflichtigen entstehenden Kosten übersteigt.

## **6.2 Struktur der Befolgungskosten**

Um die Struktur der Befolgungskosten zu ermitteln, wurde untersucht, wie hoch die Anteile der jeweiligen Steuerberatertätigkeiten an den gesamten Steuerberatungshonoraren sind. Bezüglich der Buchführungsarbeiten konnte separat für Kapitalgesellschaften, bilanzierende Personengesellschaften/Einzelunternehmen und Überschussermittler gezeigt werden, dass bei den ausgewerteten Steuerberatermandanten Buchführungshonorare am häufigsten zwischen 41 und 50 Prozent des gesamten Steuerberaterhonorars ausmachen (siehe *Schaubilder 9* und *10*). Im Falle der Überschussermittler fällt dieser Anteil noch höher aus (siehe *Schaubild 11*). Buchführungsarbeiten bilden den Großteil der Steuerberaterhonorare. Allerdings sind die Buchführungskosten nicht steuerlich, sondern handelsrechtlich bedingt, so dass ihre Qualifikation als Teil der Steuerbefolgungskosten problematisch ist.

Lohnbuchführungsarbeiten sind im Vergleich zu den Buchführungsarbeiten nur vergleichsweise wenig kostenintensiv. Bei allen drei Gruppen entstehen für den Großteil der Mandanten lediglich Kosten bis zu 10 Prozent des gesamten an den Steuerberater zu entrichtenden Hono-

rars (siehe *Schaubilder 12, 13 und 14*). Die Kosten für die Lohnbuchführung sind lediglich partiell steuerlich bedingt und daher nur teilweise in das Maß der Steuerbefolgungskosten zu integrieren.

Hinsichtlich der Abschlussarbeiten zeigte sich wiederum ein einheitliches Bild für Kapitalgesellschaften, bilanzierende Personengesellschaften und Überschussermittler: Am häufigsten beträgt der Anteil der Kosten für Abschlussarbeiten zwischen 20 und 30 Prozent des gesamten Steuerberaterhonorars (siehe *Schaubilder 15, 16 und 17*). Damit ist diese Steuerberatertätigkeit hinsichtlich ihrer Kostenintensität – direkt hinter den Buchführungstätigkeiten – an zweiter Stelle. Die Honorare für Abschlussarbeiten sind insbesondere für die bilanzierenden Unternehmen nur zum Teil Steuerbefolgungskosten, da die Abschlusserstellung handelsrechtlich begründet ist. Anders ist dies bei den Überschussermittlern. Die Honorare für diese Gruppe entfallen auf die Erstellung der Einnahmen-Überschuss-Rechnung, die ausschließlich aus steuerlichen Gründen anzufertigen ist. Diese Kosten sind folglich im vollem Maße Steuerbefolgungskosten.

Bezüglich der Erstellung von Steuererklärungen konnten folgende Erkenntnisse gewonnen werden: Die Umsatzsteuererklärung verursacht bei den Kapitalgesellschaften einen durchschnittlich geringeren Anteil an den gesamten Steuerberatungshonoraren als bei bilanzierenden Personengesellschaften/Einzelunternehmen und Überschussermittlern (vergleiche hierzu die *Schaubilder 18, 19 und 20*). Bei Letzteren liegt der Anteil der Umsatzsteuerhonorare an den gesamten Steuerberatungshonoraren am häufigsten im Bereich zwischen 2,5 und 5 Prozent, bei Kapitalgesellschaften ist dies der Bereich von 0 bis 2,5 Prozent. Eher einheitlich ist das Bild hinsichtlich der Gewerbesteuererklärung – der Bereich von 0 bis 2,5 Prozent ist bei allen drei Gruppen am häufigsten besetzt (siehe *Schaubilder 21, 22 und 23*).

	Kapitalgesellschaften	bilanzierende Personengesellschaften / Einzelunternehmen	Überschussermittler
<b>Buchführungshonorare</b>			
1. Mittelwert der in Rechnung gestellten Honorare	<b>48,63%</b>	<b>46,62%</b>	<b>53,57%</b>
2. Mittelwert der Honorare nach StBGebV	50,14%	47,92%	53,10%
3. Differenz aus 1. und 2.	-1,51%	-1,30%	0,47%
<b>Lohnbuchführungshonorare</b>			
1. Mittelwert der in Rechnung gestellten Honorare	<b>12,17%</b>	<b>8,93%</b>	<b>6,87%</b>
2. Mittelwert der Honorare nach StBGebV	8,72%	5,73%	4,15%
3. Differenz aus 1. und 2.	3,45%	3,20%	2,72%
<b>Abschlussarbeitenhonorare</b>			
1. Mittelwert der in Rechnung gestellten Honorare	<b>25,48%</b>	<b>29,17%</b>	<b>21,54%</b>
2. Mittelwert der Honorare nach StBGebV	26,17%	22,71%	15,70%
3. Differenz aus 1. und 2.	-0,69%	6,46%	5,85%
<b>Honorar für ESt-/KSt-Erklärung</b>			
1. Mittelwert der in Rechnung gestellten Honorare	<b>5,10%</b>	<b>6,90%</b>	<b>10,19%</b>
2. Mittelwert der Honorare nach StBGebV	4,85%	8,23%	12,40%
3. Differenz aus 1. und 2.	0,25%	-1,32%	-2,21%
<b>Honorar für GewSt-Erklärung</b>			
1. Mittelwert der in Rechnung gestellten Honorare	<b>2,35%</b>	<b>3,86%</b>	<b>3,75%</b>
2. Mittelwert der Honorare nach StBGebV	2,76%	6,11%	6,24%
3. Differenz aus 1. und 2.	-0,42%	-2,25%	-2,49%
<b>Honorar für USt-Erklärung</b>			
1. Mittelwert der in Rechnung gestellten Honorare	<b>3,61%</b>	<b>3,87%</b>	<b>4,66%</b>
2. Mittelwert der Honorare nach StBGebV	4,92%	6,08%	8,06%
3. Differenz aus 1. und 2.	-1,32%	-2,22%	-3,40%



	Kapitalgesellschaften	bilanzierende Personengesellschaften / Einzelunternehmen	Überschussermittler
<b>Honorar für KEST-Erklärung</b>			
1. Mittelwert der in Rechnung gestellten Honorare	0,00%	-	-
2. Mittelwert der Honorare nach StBGebV	0,00%	-	-
3. Differenz aus 1. und 2.	0,00%	-	-
<b>Sonstige Steuerberatungshonorare</b>			
1. Mittelwert der in Rechnung gestellten Honorare	2,67%	3,19%	1,25%
2. Mittelwert der Honorare nach StBGebV	2,43%	3,22%	0,85%
3. Differenz aus 1. und 2.	0,23%	-0,03%	0,40%
Quelle: eigene Berechnungen.			

Tabelle: Mittelwerte der Kostenanteile der verschiedenen Steuerberaterleistungen an den gesamten Steuerberatungshonoraren

Auch bei der Erstellung der Körperschaftsteuererklärung weist der Bereich zwischen 0 und 2,5 Prozent des gesamten Steuerberatungshonorars die größte absolute Häufigkeit auf (siehe *Schaubild 24*). Dieses Ergebnis gilt ebenfalls für die Honoraranteile bei der Erstellung von Feststellungserklärungen (siehe *Schaubild 25*). Lediglich die Anfertigung der Einkommensteuererklärung des Einzelunternehmers erzeugt durchschnittlich vergleichsweise höhere Steuerberatungshonoraranteile; die größte absolute Häufigkeit weist der Bereich von 5,1 bis 7,5 Prozent auf (siehe *Schaubild 26*).

Zur Veranschaulichung der Struktur der Steuerberaterhonorare und ihrer Verteilung auf die verschiedenen Einzeltätigkeiten von Steuerberatern dient die oben aufgeführte Tabelle zu den Mittelwerten der Kostenanteile.

Wie man erkennt, ist für Kapitalgesellschaften und bilanzierende Personengesellschaften/Einzelunternehmen die Buchführungstätigkeit am kostenintensivsten, gefolgt von den Abschlussarbeiten und der Lohnbuchführung. Bei diesen bilanzierenden Unternehmen entfallen durchschnittlich ca. 85 Prozent des gesamten Steuerberatungshonorars auf Tätigkeiten, die nur zu einem kleinen Teil steuerlich bedingt sind.<sup>45</sup> Lediglich 15 Prozent der Honorare sind rein steuerlich verursacht, wobei die Erstellung der Körperschaft- bzw. Einkommensteuererklärung den größten Anteil hat (etwas über 5 Prozent bzw. knapp 7 Prozent des Gesamthonorars). Etwa 3 Prozent der Honorare decken Kosten im Rahmen der Steuerplanung/-gestaltung ab. Dieser Anteil ist vergleichsweise gering, was darauf hin deutet, dass seitens der Mandanten nur in geringem Maße Planungsleistungen beim Steuerberater nachgefragt werden. Aufgrund der fehlenden Repräsentativität der Datenerhebung ist hiermit allerdings nicht die Aussage verbunden, dass Planungskosten nur geringfügig die Steuerbefolgungskosten bestimmen.

Im Unterschied zu den bilanzierenden Unternehmen ist der Anteil der Steuerbefolgungskosten am gesamten Steuerberatungshonorar bei Überschussermittlern viel höher – dieser Anteil beträgt über 90 Prozent. Dies ist darin begründet, dass zum einen die Abschlussarbeiten – hier, die Erstellung der Einnahmen-Überschuss-Rechnung – ausschließlich steuerlich motiviert ist. Diese betragen ca. 22 Prozent des gesamten Honorars.

<sup>45</sup> Im Rahmen der Abschlussarbeiten bilanzierender Unternehmen führt lediglich der Übergang von der Handelsbilanz zur Steuerbilanz gem. § 60 Abs. 2 EStDV zu Steuerbefolgungskosten. Dieser Anteil konnte allerdings nicht bestimmt werden. Die Kosten der Lohnbuchführung sind steuerlich insoweit bedingt, als sie die Berechnung, den Einbehalt und die Voranmeldung von Lohnsteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag betreffen. Die Buchführungskosten sind ausschließlich handelsrechtlich verursacht.

Auch die Buchführungsarbeiten in Höhe von 54 Prozent des Gesamthonorars zählen bei den Überschussermittlern zu den Steuerbefolgungskosten, da diese Gruppe handelsrechtlich nicht zur Buchführung verpflichtet ist.<sup>46</sup> Die Erstellung von Steuererklärungen macht insgesamt einen Anteil von ca. 20 Prozent des Gesamthonorars aus. Speziell bei den Überschussermittlern ist der Anteil der Honorare für Steuerplanung und -gestaltung mit 1,25 Prozent besonders gering.

### 6.3 Höhe der Befolgungskosten

Neben der Struktur der Steuerbefolgungskosten (siehe Abschnitt 6.2) wurden diese bezüglich ihrer Höhe untersucht. Nach Steuerarten – USt, GewSt und ESt/KSt – differenziert wurde ermittelt wie hoch die Steuerbefolgungskosten gemessen an ihrem jeweiligen Aufkommen sind. Im Folgenden werden die entsprechenden Auswertungsergebnisse – getrennt nach Steuerarten – präsentiert:

#### Umsatzsteuer:

Hinsichtlich den Steuerbefolgungskosten der Umsatzsteuer zeigt sich für Kapitalgesellschaften, bilanzierende Personengesellschaften und Überschussermittler ein einheitliches Bild. Die Honorare für die Bearbeitung sämtlicher notwendiger USt-Formulare inklusive der Bescheidprüfungen betragen für 80 Prozent der der Stichprobe zu Grunde gelegten ausgewerteten Mandanten maximal 5 % der verbleibenden Umsatzsteuer. Für jeweils 75 % der untersuchten Kapitalgesellschaften und bilanzierenden Personengesellschaften betragen die Steuerbefolgungskosten der Umsatzsteuer bis zu 2,5 % des Umsatzsteueraufkommens. Bei den untersuchten Überschussermittlern weisen lediglich rund 60 % Steuerbefolgungskosten bis 2,5 % am Steueraufkommen auf. Der Anteil der Überschussermittler, die mit Steuerbefolgungskosten zwischen 2,5 % und 5 % der verbleibenden Umsatzsteuer belastet sind, ist gegenüber Kapitalgesellschaften und bilanzierenden Personengesellschaften vergleichsweise höher. Im Detail zu den Auswertungsergebnissen siehe *Schaubilder 27, 28 und 29* des Anhangs A. Die grundlegenden Abschätzungen der Steuerbefolgungskosten der Umsatzsteuer stehen nicht im Widerspruch zu

---

<sup>46</sup> Vielmehr führt das freiwillige Führen von Büchern zu einer Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses.

den Untersuchungsergebnissen des RWI, welche für 1997 private Umsatzsteuerbefolgungskosten in Höhe von 2,6 % des Umsatzsteueraufkommens berechnet hatten.<sup>47</sup>

### **Gewerbsteuer:**

Die Steuerbefolgungskosten der Gewerbesteuer sind sowohl für Kapital- als auch für bilanzierende Personengesellschaften höher als die der Umsatzsteuer. Rund 47 % (61 %) der bilanzierenden Personengesellschaften zahlen Honorare für die Bearbeitung sämtlicher notwendiger GewSt-Formulare inklusive der Bescheidprüfungen bis maximal 5 % (7,5 %) der festzusetzenden Gewerbesteuer. 65 % (71 %) der untersuchten Kapitalgesellschaften tragen Gewerbesteuer-Befolgungskosten bis 5 % (7,5 %) des Aufkommens. Unter Berücksichtigung des Ergebnisses, dass etwa 20 % der bilanzierenden Personengesellschaften Befolgungskosten der Gewerbesteuer von mehr als 20 % des Gewerbesteuerzahlung aufweisen, sind die Gewerbesteuer-Befolgungskosten bei Kapitalgesellschaften (nach dieser Studie) kleiner als bei bilanzierenden Personengesellschaften (siehe hierzu die *Schaubilder 30 und 31*). Die untersuchten Überschussermittler mit (der Gewerbesteuer unterliegenden) gewerblichen Einkünften weisen vergleichsweise hohe Befolgungskosten auf (siehe *Schaubild 32*).<sup>48</sup>

### **Körperschaftsteuer/Einkommensteuer:**

Die Honorare für die Bearbeitung sämtlicher ESt- bzw. KSt-Formulare inklusive Bescheidprüfungen begründen Steuerbefolgungskosten für die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer.<sup>49</sup> Diese Befolgungskosten sind bei den Überschussermittlern vergleichsweise am geringsten. Knapp 60 % der Überschussermittler weisen Einkommensteuer-Befolgungskosten bis maximal 2,5 % der Einkommensteueraufkommens auf, vier Fünftel der Überschussermittler tragen Steuerbefolgungskosten bis maximal 5 % der

---

<sup>47</sup> Vgl. Vollzugskosten der Besteuerung in Deutschland – Umsatzsteuer, Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer (internes Papier zu den wesentlichen Ergebnissen der RWI-Studie aus dem Jahr 2003), Anhang B dieses Berichtes.

<sup>48</sup> Insgesamt liegen 7 Datensätze von Überschussermittlern mit gewerblichen Einkünften vor. Diese bilden einen Anteil von ca. 10 % der untersuchten Datensätze von Überschussermittlern, die im Rahmen der Stichprobe fast ausschließlich selbständige Einkünfte beziehen.

<sup>49</sup> Festzustellen ist hierbei allerdings, dass es sich um Befolgungskosten der genannten Ertragsteuern im engeren Sinne handelt. Bedingt durch die Notwendigkeit der Ermittlung des jeweiligen relevanten steuerlichen Ergebnisses, welches im Rahmen der Steuererklärung zu erklären ist, entstehen zusätzlich Befolgungskosten (steuerinduzierte Kosten der Abschlussarbeiten und der Buchführung).

Einkommensteuerzahlungen. Höhere Befolgungskosten ergeben sich bezüglich der Anfertigung von Einkommen- und Körperschaftsteuererklärung für bilanzierende Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften. Rund 67 % der bilanzierenden Personengesellschaften haben Steuerbefolgungskosten in Höhe von bis zu 5 % des Einkommensteueraufkommens, 80 % der untersuchten Unternehmen weisen Einkommensteuer-Honorare bis zu 7,5 % des Steueraufkommens aus der Einkommensteuer auf. Die vergleichsweise höchsten Steuerbefolgungskosten liegen bei den Kapitalgesellschaften vor. Etwa 57 % der betrachteten Kapitalgesellschaften zahlen Honorare für die Bearbeitung sämtlicher KSt-Formulare inklusive der Bescheidprüfungen in Höhe von maximal 7,5 % bzw. 10 % der Körperschaftsteuerzahlungen. 43 % der Kapitalgesellschaften tragen Körperschaftsteuer-Befolgungskosten von mehr als 10 % des Aufkommens. Bei knapp einem Viertel der untersuchten Kapitalgesellschaften liegt das Verhältnis zwischen Steuerbefolgungskosten der Körperschaftsteuer und Körperschaftsteueraufkommen bei über 20 %. Details zu den Steuerbefolgungskosten der Einkommen- und Körperschaftsteuer können den *Schaubildern 33, 34 und 35* entnommen werden.

Die Steuerbefolgungskosten der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuererklärung sind für jede Gruppe höher als jene, die im Rahmen der Umsatzsteuererklärung anfallen. Für Kapitalgesellschaften sind die Steuerbefolgungskosten der Gewerbesteuer niedriger als die der Körperschaftsteuer – gemessen an der jeweiligen Steuerzahlung. Auf der Grundlage dieser Auswertung gilt dies nicht für die Steuerbefolgungskosten der beiden anderen Gruppen.

#### **Abschlussarbeiten:**

Die Honorare für Abschlussarbeiten sind nicht grundsätzlich im Maß der Steuerbefolgungskosten zu erfassen bzw. enthalten. Während Abschluss- und Buchführungsarbeiten sich bei Kapitalgesellschaften und bilanzierenden Personengesellschaften aus handelsrechtlichen Pflichten ergeben, sind diese Tätigkeiten bei Überschussermittlern rein steuerlich bedingt. Entsprechend zählen die Honorare für Abschluss- und Buchführungsarbeiten bei Überschussermittlern zu den Steuerbefolgungskosten. Die Honorare für diese Tätigkeiten, die seitens bilanzierenden Personen- und Kapitalgesellschaften gezahlt werden, werden zu 5 % als steuerlich induziert betrachtet und

im Rahmen der Steuerbefolgungskosten als solche der Ertragsteuern angesetzt.<sup>50</sup> Etwa 80 % der bilanzierenden Personengesellschaften zahlen Honorare für steuerlich bedingte Abschlussarbeiten bis zu 2,5 % der Einkommensteuerzahlungen, knapp über 90 % der Unternehmen tragen bis zu 5 % des Einkommensteueraufkommens. Bei Kapitalgesellschaften sind die steuerlich induzierten Kosten für Abschlussarbeiten höher. Ca. 75 % der Kapitalgesellschaften haben Befolgungskosten im Rahmen der Abschlussarbeiten bis zu 5 % des Körperschaftsteueraufkommens.<sup>51</sup> Noch höher sind die Steuerbefolgungskosten der Überschussermittler, was aus dem Umstand resultiert, dass Kosten für Abschlussarbeiten der Überschussermittler in vollem Umfang steuerlich bedingt sind: Rund 62 % der Überschussermittler weisen Kosten für Abschlussarbeiten bis zu 5 % der Einkommensteuerzahlung auf, über 20 % der Überschussermittler haben Befolgungskosten von mehr als 20 % des Aufkommens. Siehe *Schaubilder 36, 37 und 38*.

### **Buchführungsarbeiten:**

Bezüglich der Buchführungsarbeiten gilt im Verhältnis zwischen bilanzierenden Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften einerseits und Überschussermittlern andererseits oben Bemerktes. Buchführungspflichten ergeben sich bei bilanzierenden Gesellschaften aufgrund handelsrechtlicher Verpflichtung, Buchführungstätigkeiten bei Überschussermittlern entstehen häufig im Zusammenhang mit der Ermittlung eines steuerlichen Ergebnisses im Rahmen der Einnahmen-Überschuss-Rechnung.<sup>52</sup> Wie bei den Honoraren für Abschlussarbeiten werden auch bei den Buchführungskosten für bilanzierende Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften lediglich 5 % als steuerlich bedingt angesetzt und bei den Steuerbefolgungskosten erfasst. In die Steuerbefolgungskosten der Überschussermittler gehen die Honorare für Buchführungsarbeiten dagegen vollständig ein.<sup>53</sup> Die steuerlich induzierten Kosten der Buchführung sind bei Kapitalgesellschaften höher als bei bilanzierenden Personengesellschaften: 70 % der bilanzierenden Personengesellschaften weisen steuerlich induzierte Buchführungshonorare bis 2,5 % der Einkommensteuerzahlung

<sup>50</sup> Der Ansatz von 5 % als steuerlich induzierter Anteil ist ein Schätzwert, der unter Rücksprache mit den am Projekt teilnehmenden Steuerberatern angesetzt wurde.

<sup>51</sup> Anzumerken ist, dass die Schätzung des steuerlich bedingten Anteils der Abschlussarbeiten einen enormen Einfluss bzw. eine Hebelwirkung bezüglich der Steuerbefolgungskosten für Abschlussarbeiten bzw. der Ertragsteuern ausübt.

<sup>52</sup> Grundlage für die Erstellung der Einnahmen-Überschuss-Rechnung ist eine geordnete Sammlung von Belegen. Eine Buchführung ist insofern nicht zwangsläufig erforderlich.

<sup>53</sup> Allerdings sei angemerkt, dass wie in Fußnote 6 beschrieben, eine Buchführung steuerlich nicht erforderlich ist und daher - streng genommen - die Buchführungskosten der Überschussermittler nicht (in vollem Umfang) in das Maß der Steuerbefolgungskosten eingehen.

auf, maximal 5 % des Steueraufkommens betragen die Befolgungskosten bei 83 % der Unternehmen. Die steuerlich bedingten Buchführungskosten der Kapitalgesellschaften betragen für 60 % der Unternehmen bis zu 5 % des Körperschaftsteueraufkommens. Im Unterschied zu den bilanzierenden Personengesellschaften gibt es – bei vorliegender Stichprobe – keine Kapitalgesellschaft, die Befolgungskosten der Buchführungsarbeiten im Intervall 0 bis 2,5 % des Aufkommens aufweist. Knapp 20 % der Kapitalgesellschaften besitzen steuerlich bedingte Buchführungskosten, die ein Fünftel der Körperschaftsteuerzahlung übersteigen. Wie bezüglich der Kosten für Abschlussarbeiten fallen die höchsten Buchführungs-Befolgungskosten bei der Gruppe der Überschussermittler an. Lediglich 18 % der Überschussermittler zahlen Buchführungshonorare, die bis zu 5 % des Einkommensteueraufkommens ausmachen, 23 % weisen Steuerbefolgungskosten zwischen 5 % und 7,5 % des Aufkommens, knapp 30 % der Überschussermittler Buchführungshonorare von mehr als 20 % der jeweiligen Einkommensteuerzahlungen auf. Die konkrete Verteilung der Buchführungs-Befolgungskosten ist in den *Schaubildern 39, 40 und 41* dargestellt.

Fasst man die Steuerbefolgungskosten für Abschluss- und Buchführungsarbeiten sowie für die Bearbeitung sämtlicher Ertragsteuerformulare inkl. der Kosten für Bescheidprüfungen zusammen, ergibt sich folgendes Bild: Bezogen auf die vorliegende Stichprobe weisen die Kapitalgesellschaften die höchsten relativen Befolgungskosten bezüglich der auf Ertragsteuern bezogenen Steuerberatertätigkeiten auf. Lediglich 28 % der Kapitalgesellschaften tragen Befolgungskosten bis 10 % des Körperschaftsteueraufkommens. Über 40 % der Unternehmen weisen Befolgungskosten von mehr als 40 % auf. Aus der Gruppe der Überschussermittler tragen fast 23 % der Unternehmen einen Befolgungskostenanteil an der Einkommensteuer von mehr als 40 %. Der Befolgungskostenanteil beträgt für 55 % der Überschussermittler maximal 10 % des Steueraufkommens. Am geringsten nach der vorliegenden Stichprobe sind die ertragsteuerlich bedingten Befolgungskosten bilanzierender Personengesellschaften. Etwa 72 % der Unternehmen zahlen Ertragsteuer-Befolgungskosten bis 10 % der Einkommensteuerzahlungen. Nur 7 % der Unternehmen verfügen über eine Befolgungskosten/Einkommensteuerquote von größer 40 %. Im Verhältnis zu den Überschussermittlern ist die vergleichsweise niedrige Befolgungskostenquote insbesondere auf die Tatsache zurückzuführen, dass Honorare für Abschlussarbeiten und Buchführungsarbeiten nur in

geringem Umfang in das Maß der Steuerbefolgungskosten eingehen. Die dargestellten Befolgungskostenstrukturen sind in den *Schaubildern 42, 43 und 44* ersichtlich.

## 7. Fazit

Insgesamt können aus dem Projekt der Ermittlung von Steuerbefolgungskosten von Unternehmen, die von Steuerberatern betreut werden, folgende Schlüsse gezogen werden: Zum einen weisen Steuerbefolgungskosten einen „Fixkostendegressionscharakter“ auf wie er in der Literatur zu diesem Themenbereich bereits aufgezeigt wurde. Zum anderen zeigte sich, dass die Steuerberaterhonorare – insbesondere bei bilanzierenden Unternehmen – größtenteils auf Tätigkeiten wie Buchführung, Abschlussarbeiten (die Erstellung von Jahresabschlüssen) sowie Lohnbuchführung entfallen, die nicht bzw. nur in geringem Maße Steuerbefolgungskosten darstellen. Bei den Gewinneinkunftsbeziehern, die ihren Gewinn über eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, ist dies anders: Für diese Gruppe entsprechen die Steuerberatungshonorare vollständig den Steuerbefolgungskosten, was damit zusammenhängt, dass handelsrechtliche Pflichten zur Buchführung und zur Erstellung von Jahresabschlüssen nicht bestehen.

Bezogen auf den vorliegenden Datensatz lässt sich feststellen, dass die Steuerbefolgungskosten der Umsatzsteuer vergleichsweise am niedrigsten sind; sie liegen zumeist bei 2,5 % der verbleibenden Umsatzsteuer. Dies gilt sowohl für Überschussermittler als auch für die bilanzierenden Gesellschaften. Vor diesem Hintergrund ist die Umsatzsteuer als objektive, an den Umsatz geknüpfte Steuer, eine effiziente Steuer zur Generierung von Steueraufkommen. Gemäß vorliegender Auswertung lässt sich diese Aussage für die Gewerbesteuer nicht bestätigen. Bei den untersuchten Kapitalgesellschaften und bilanzierenden Personengesellschaften betragen die Steuerbefolgungskosten der Gewerbesteuer im Mittel zwischen 7,5 % und 10 % des Aufkommens. Im Rahmen zukünftiger Forschung zu diesem Thema sind diese Befolgungskostenquoten zu überprüfen. Die Befolgungskosten der Gewerbesteuer sind insoweit von besonderem Interesse, als diese zu den Ertragssteuern (ESt und KSt) zusätzlich entstehende Befolgungskosten darstellen. In diesem Falle könnten sie als durch die abweichenden Bemessungsgrundlagen induziert interpretiert werden. Dieser Teil der Befolgungskosten könnte durch die Angleichung der Gewerbesteuerbemessungsgrundlage an den ertragsteuerlich relevanten Gewinn eingespart werden.



Die Befolgungskosten der Ertragsteuererklärungen sind bei Kapitalgesellschaften und bilanzierenden Personengesellschaften höher als bei Überschussermittlern. 80 % der untersuchten Überschussermittler weisen Honorare bis zu 5 % des Aufkommens, bei bilanzierenden Personengesellschaften bis zu 7,5 % der Einkommensteuer auf. Knapp 60 % der Kapitalgesellschaften tragen Steuerbefolgungskosten bis zu 7,5 % der Körperschaftsteuerzahlung. Die Honorare für die Ertragsteuererklärung sind bei den Kapitalgesellschaften am Höchsten.

Abschluss- und Buchführungsarbeiten sind bei der Gruppe der Überschussermittler am Höchsten, da diese Tätigkeiten nicht – wie bei den bilanzierenden Gesellschaften – handelsrechtlich, sondern steuerlich induziert sind. Für den überwiegenden Teil der bilanzierenden Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften betragen die Befolgungskosten für Buchführung und Abschlussarbeiten jeweils 5 % der Ertragsteuerzahlung.

Der überwiegende Teil der bilanzierenden Personengesellschaften und Überschussermittler (70 % der bilanzierenden Personengesellschaften, 55 % der Überschussermittler) weist Ertragsteuerbefolgungskosten bis zu 10 % des Ertragsteueraufkommens auf. Die Befolgungskosten der Kapitalgesellschaften sind auf der Grundlage der verwendeten Stichprobe deutlich höher; weniger als 30 % der Kapitalgesellschaften tragen Befolgungskosten bis maximal 10 % der Körperschaftsteuerzahlung.

#### **IV. Reform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung in Deutschland**

Dogmatische Grundlage zur Erforschung des Potenzials zur Senkung der Steuererhebungskosten durch eine Reform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung in Deutschland ist der Reformvorschlag des Heidelberger Steuerkreises an der Alfred Weber-Gesellschaft e. V. und des Rheinisch-Westfälischen Instituts für Wirtschaftsforschung e. V. (Essen) – die »**Zinsbereinigte Gewinnsteuer**«<sup>54</sup>. Bereits im Jahre 2005 als sog. „Übergangsmodell“ zur stufenweisen Implementierung einer letztendlich zinsbereinigt ermittelten ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage konzipiert, wurde der ausgearbeitete Reformbeitrag der Öffentlichkeit erstmals am 7. Februar 2006 im Rahmen eines Bundespressegesprächs im Haus der

---

<sup>54</sup> Nachstehend auch als »ZGS« bezeichnet.

Bundespressekonferenz (Berlin) vorgestellt.<sup>55</sup> Informationsmaterial zum Reformvorschlag steht auch auf den jeweiligen Homepages der beiden Herausgeber zum Download bereit.<sup>56</sup>

Rechtliche Grundlage zur Verwirklichung des Forschungsprojektes ist der – unter Leitung des Antragstellers Professor Dr. Manfred Rose – an der Forschungsstelle »Marktorientiertes Steuersystem« von Dipl.-Oec. Dipl.-Bw. (FH) Marko Thomas Scholz und Dipl.-Vw. Daniel Zöller ausgearbeitete, als Anlage beigefügte, Entwurf eines Gesetzes zur Besteuerung zinsbereinigter Unternehmensgewinne (Zinsbereinigtes Gewinnsteuergesetz – ZGStG).<sup>57</sup> Rechtscharakteristisch, soll heißen vor dem Hintergrund einer formal-juristischen Typisierung betrachtet, werden nunmehr in Fortführung des Forschungsprojektes die Steuerbefolgungskosten bei bilanzierenden Unternehmen mit eigenen Steuerabteilungen auf der Basis eines vollumfänglichen<sup>58</sup> Entwurfes eines sog. »Maßnahme-«<sup>59</sup> bzw. »Mantelgesetzes«<sup>60</sup> dessen Vorlageerfordernis sich erst während des Projektverlaufes als notwendige Bedingung herausstellte, zu untersuchen sein. Zum Zwecke der originären Datenerhebung ausgewählt wurden die dreißig größten und umsatzstärksten, börsennotierten Aktiengesellschaften der Frankfurter Wertpapierbörse, jene Gesellschaften, deren amtlich notierte Aktienkurse im sog. Deutschen Aktienindex (DAX 30) zum Ausdruck kommen.

Ursächlich für die Durchführung jener zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch ausstehenden Untersuchungen sind im Wesentlichen die drei nachfolgend skizzierten, zu Beginn des Forschungsprojektes nicht absehbaren Umstände:

- (1) Dem Anspruch folgend, eine reformbedingte Senkung der Steuererhebungskosten auf der Basis eines keineswegs rein akademischen<sup>61</sup>, sondern vielmehr eines in letzter Konsequenz auch tatsächlich umsetzungsfähigen Reformvorschlages erforschen zu

<sup>55</sup> Bundespressegespräch im Raum I des Tagungszentrums im Haus der Bundespressekonferenz, Schiffbauerdamm 40 / Ecke Reinhardtstraße 55, 10117 Berlin.

<sup>56</sup> Unter: [www.einfachsteuer.de](http://www.einfachsteuer.de) oder [www.rwi-essen.de](http://www.rwi-essen.de).

<sup>57</sup> Zum gegenwärtigen Zeitpunkt befindet sich die Ausarbeitung des Gesetzentwurfes zwar in einem fortgeschrittenen Stadium. Abschließend publikationsfähig aber ist der Entwurf noch nicht.

<sup>58</sup> Anm. zu Fußnote № 4 beachten.

<sup>59</sup> Nach FORSTHOFF gehören hierzu solche Gesetze, die aus einer bestimmten Situation erwachsen und zu ihr in einem überschaubaren und logisch vollziehbaren Verhältnis stehen. (Vgl. Forsthoff, Ernst: Über Maßnahmegesetze, GS für Walter Jellinek (1955), Seite 221; „Das Maßnahmegesetz verfolgt einen konkreten Zweck und stellt die zur Erreichung dieses Zweckes für angemessen gehaltenen Mittel und Wege zur Verfügung. [...] Das Maßnahmegesetz verliert seinen Sinn, wenn der Zweck, dem es dient, entfällt [...].“ (Schneider, Hans: Gesetzgebung, 3., neu bearbeitete und erweiterte Auflage, Heidelberg (2002), Rz. 195 – 196). BALLERSTEDT geht sogar noch einen Schritt weiter, kategorisiert den Typus des Maßnahmegesetzes und kennzeichnet sodann »wirtschaftliche« Maßnahmegesetze als Gesetze, „bei denen die Schaffung einer Rechtsnorm dergestalt in den Dienst eines wirtschaftspolitischen Zieles gestellt wird, dass sie als Mittel zu dem betreffenden Zweck verwendet wird“. (ebenda, Rz. 196).

<sup>60</sup> Maßnahmegesetze werden – unter anderem aus Vollzugsgründen – regelmäßig zu einem Bündel zusammengefaßt, da zur Umsetzung, der Maßnahme nicht selten die Änderung von mehr als einem bereits geltenden und von der Judikativen angewandten Gesetz notwendig ist. Gesetze, die quasi ein Paket von Änderungen bereits geltender Gesetze enthalten, werden auch als »Mantelgesetze« bezeichnet. Im allgemeinen Sprachgebrauch politischer Gremien (Vermittlungsausschuß etc.) wird jedoch regelmäßig auch die Bezeichnung »Artikelgesetz« verwendet.

<sup>61</sup> Gemeint ist der im Jahre 2003 von Prof. Dr. Paul Kirchhof vorgelegte Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer

können, bestätigte sich einerseits vor dem Hintergrund der politischen Machtverhältnisse des 16. Deutschen Bundestages, andererseits aufgrund jener im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 geführten, parlamentarischen Kontroverse zur stereotypen Thematik einer »Revolution des Steuerrechts«, alsbald die Notwendigkeit, die Zielsetzung des Projekts nunmehr unter Berücksichtigung der eingangs erwähnten dogmatischen Grundlage zu verfolgen und dem Forschungsprojekt somit eine weitere, neue Dimension zu eröffnen. Diese bestand wohlgerne in nichts weniger als der Absicht eine zinsbereinigte, ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage für Unternehmen nicht wie ursprünglich vorgesehen durch eine vollständige und übergangslose Substitution insbesondere des Einkommen- und des Körperschaftsteuergesetzes durch das von dem Antragsteller entwickelte »Einfachsteuergesetz« herbeizuführen, sondern stattdessen die Ermöglichung einer solchen sogar unter Beibehaltung

- a) des linear-progressiven Formeltarifes gem. § 32 a EStG<sup>62</sup>,
- b) der sieben Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7 EStG,
- c) der Maßgeblichkeiten gem. § 5 Abs. 1 EStG,
- d) der Steuersubjekteigenschaft von Kapitalgesellschaften und
- e) dem Trennungsprinzip

anzustreben. Abrupte Veränderungen im Steuerrecht vor allem aber im Steueraufkommen können hierdurch vermieden werden. Durch diese strategische Maßnahme tritt also die Anpassung des Reformtempos je nach Steueraufkommen den materiellen Präferenzen einer grundlegenden Reform der Einkommens- und Gewinnbesteuerung hinzu und verleiht forthin der Erforschung des Potentials zur Senkung der Steuererhebungskosten eine für die Bundesrepublik Deutschland unvergleichliche Aktualität.

- (2) Die zugunsten der Finanzierbarkeit einer Steuerreform akzeptierten, unter Punkt 1 genannten Restriktionen machten es erforderlich, weitestgehend völlig neue Rechtstatbestände, Rechtsinstitute und Begriffe zu entwickeln sowie bereits existierende Vorschriften insoweit von diesen betroffen, teilweise sogar unter Berücksichtigung abkommensrechtlicher Bestimmungsvorgaben zu novellieren.

---

<sup>62</sup> Hier und fortan gemeint ist das EStG in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4210, ber. BGBl. I 2003 S. 179), zuletzt geändert durch das Föderalismusreform-Begleitgesetz vom 5. September 2006 (BGBl. I S. 2098).

(3) Die bilanzielle Bewertungsneutralität der Zinsbereinigung bietet eine große Chance zur Senkung von Steuererhebungskosten. Aus Sicht der prüfenden Finanzverwaltung reduziert sich der derzeitige Aufwand von Betriebsprüfungen. Das nach geltendem Steuerrecht hiermit verbundene Streitpotential lässt sich drastisch reduzieren, da das steuerliche Bewertungsrecht (AfA-Sätze, Bildung von Rückstellungen etc.) bei einer zinsbereinigten Gewinnermittlung keine Auswirkungen auf die Nachsteuerrendite einer unternehmerischen Investition hat. Würden steuerrechtliche an handelsrechtliche Bewertungsvorschriften angepasst, könnten darüber hinaus auf Unternehmensebene Deklarationskosten entfallen, die das Erstellen einer gesonderten Steuerbilanz induzieren. Dem steht gegenüber, dass die Ermittlung der neu abzugsfähigen Eigenkapitalzinsen (Schutzzinsen) einen zusätzlichen Aufwand für Unternehmen und Finanzverwaltung bedeutet. Es besteht somit ein grundsätzliches wissenschaftliches Interesse an einer empirischen Überprüfung der aufgrund der zinsbereinigten Gewinnermittlung erwarteten maßgeblichen Nettosenkung der Erhebungskosten in der Finanzverwaltung (administrative Kosten) und bei den Steuerpflichtigen (Steuerbefolgungskosten). Das Vorliegen detaillierter rechtlicher Grundlagen zur Ermittlung von abzugsfähigen Schutzzinsen ist eine unabdingbare Voraussetzung zur Schließung dieser Forschungslücke. Um die hierdurch entstehenden zusätzlichen Kosten nicht zu überschätzen, wurde, soweit möglich, auf bestehenden Rechtstatbeständen, Rechtsinstituten und Begriffen aufgebaut, und nur, soweit nötig, neue geschaffen.

Auf den Punkten 1 bis 3 aufbauend wurden bereits zwei Formulare zur Ermittlung der für die Berechnung der Schutzzinsen maßgeblichen Größe entwickelt (Anlage SZ / SZ-E zur KSt- bzw. ESt-Erklärung, siehe Anhang C).

Dem Prinzip der individuellen Veranlagung besteuierungserheblicher Tatbestände folgend wurden beide (»Anlage SZ« und »Anlage SZ-E«) als multiples Formular entwickelt, welche letztendlich sich ebenso als Anlagen zur Körperschaftsteuererklärung wie auch zur Einkommensteuererklärung bzw. zur Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensbesteuerung im Sinne des § 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) AO verwenden lassen. Hierdurch ist es im Ergebnis möglich den administrativ entstehenden Mehraufwand zur Ermittlung/Auswertung des kalkulatorischen Eigenkapitalzinses (Schutzzins) so gering wie möglich zu halten. Besonders hervorzuheben ist der Umstand, dass im Rahmen der Formulare ausschließlich Daten erhoben werden, deren

originäre Ermittlungspflicht außerhalb der Zinsbereinigung zu suchen ist. Mit anderen Worten, bereits zum gegenwärtigen Zeitpunkt, also vor dem Hintergrund einer Rechtslage, die einer zinsbereinigten Unternehmensgewinnermittlung nicht im Ansatz Rechnung trägt, ist der steuerpflichtige Unternehmer verpflichtet jene Daten (aus anderen Gründen) für steuerliche Zwecke aufzuzeichnen bzw. bereitzustellen.

Es werden mithin in beiden Formularen steuerbilanzielle, d. h. nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung angesetzte und nach steuerrechtlichen Vorschriften unter Berücksichtigung der Maßgeblichkeiten (§ 5 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG) bewertete oder berechnete, Größen erhoben. Ausgangspunkt für die Berechnung des schutzbedürftigen Eigenkapitals eines Wirtschaftsjahres (Abschnitte A. bis D der Anlage SZ) ist die Schlussbilanz des vorangegangenen Wirtschaftsjahres bzw. bei Neugründung die Eröffnungsbilanz.

Im Ergebnis dienen beide Formulare dazu das für die Berechnung der Schutzzinsen relevante Eigenkapital (schutzbedürftiges Eigenkapital) zu bestimmen. Damit bieten die Anlagen SZ und SZ-E eine belastbare Grundlage für die Quantifizierung von Befolgungskosten, die mit der Ermittlung von Schutzzinsen in einem Unternehmen einhergehen. Die tatsächlichen Kosten, die dem einzelnen befragten Unternehmen durch das Ausfüllen der Anlagen SZ und SZ-E entstehen, werden über einen zusätzlichen Frageteil erhoben (*Fragebogen zur Erfassung bestimmter Steuerbefolgungskosten und zur Anlage SZ*).

Der Fragebogen zur Erfassung bestimmter Steuerbefolgungskosten und zur Anlage SZ zielt auf Befolgungskosten des geltenden Rechts sowie potenzielle zusätzliche Kosten infolge einer zinsbereinigten Gewinnermittlung ab. Er beschränkt sich auf solche Befolgungskosten, die dem steuerpflichtigen Unternehmen entstehen. Für die statistische Datenerhebung ist das im Veranlagungszeitraum 2004 endende Wirtschaftsjahr maßgeblich.

Formell ist der Fragebogen in drei Teile gegliedert: Mit der Erhebung wirtschaftlicher Daten des Unternehmens (Teil I.) soll eine spätere Klassifizierung und Relativierung des Datenmaterials ermöglicht werden. Die qualitativen Fragen zur Anlage SZ (Teil II.) zielen auf das tatsächliche Vorhandensein der benötigten Größen sowie die Praktikabilität der Anlage SZ ab. Im dritten Teil werden Kosten der Steuererhebung erfragt. Hierbei berücksichtigt der Fragebogen die im geltenden Recht existierende Parallelität der handelsrechtlichen Gewinnermittlungspflicht einerseits und des steuerlichen Bewertungsrechts andererseits.

Diese Koexistenz erfordert formell die Aufstellung zweier Bilanzen – der Handels- und der Steuerbilanz. In Abschnitt III.1 werden diejenigen Kosten erfragt, welche dem Unternehmen nach geltendem Recht durch die zusätzliche Aufstellung einer Steuerbilanz entstehen und somit Steuerbefolgungskosten darstellen. Abschnitt III.2 stellt auf die Kosten ab, die dem Unternehmen nach geltendem Recht durch die Befolgung der Körperschaftsteuererklärungspflicht entstehen. In Abschnitt III.3 schließlich wird der Aufwand erfragt, der durch das Ausfüllen der Anlage SZ entsteht. Der Fragebogen differenziert dabei nach Kosten zur Bestimmung des schutzbedürftigen Eigenkapitals zu Beginn des Wirtschaftjahres einerseits und der unterjährigen Fortschreibung dieser Größe andererseits.

## Literatur

- Allers, M. A. (1994): Administrative and Compliance Costs of Taxation and Public Transfers in the Netherlands, Dissertationsschrift, Universität Groningen.
- Boadway, R. /  
Bruce, N. (1984): A General Proposition of the Design of a Neutral Business Tax, *Journal of Public Economics*, 24, S. 231-239.
- Blumenthal, M. /  
Slemrod, J. (1992): The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System: A Second Look after Tax Reform, *National Tax Journal*, 45, No. 2, S. 185-202.
- Corlett, W. J. /  
Hague, D. C. (1953): Complementarity and the Excess Burden of Taxation, *Review of Economic Studies*, 21, S. 21-30.
- Evans, C. / Ritchie, K.  
et al. (1997): A Report into Taxpayer Costs of Compliance, Australian Taxation Office.
- Gale, W. G. (2001): Tax Simplification: Issues and Options, Kongressartikel vom 17. Juli 2001
- Gale, W. G. /  
Holtzblatt, J. (2000) The Role of Administrative Issues in a Tax Reform: Simplicity, Compliance, and Administration, in: Zodrow, G. R. / Mieszkowski, P., *United States Tax Reform in the Twenty-First Century*, Cambridge University Press.

- Hall, A. P. (1995): Compliance Costs of Alternative Tax Systems: Ways and Means Testimony, Tax Foundation Special Brief, Washington, DC.
- Homburg, S. (2003): Allgemeine Steuerlehre, 3. Auflage, München.
- Johansson, S. E. (1969) : Income Taxes and Investment Decisions, Swedish Journal of Economics, 71, S. 104-110.
- Kaplow, L. (1996): How Tax Complexity and Enforcement Affect the Equity and Efficiency of the Income Tax, National Tax Journal, S. 135-150.
- RWI (2003): Ermittlung von Tax Compliance Cost, Gutachten im Auftrag des Bundesministers der Finanzen, Essen.
- Samuelson, P. A. (1964) : Tax Deductibility of Economic Depreciation to Insure Invariant Valuations Journal of Political Economy, 72, S. 604-606.
- Sandford, C. / Godwin, M. /  
Hardwick, P. (1989): Administrative and Compliance Costs of Taxation, Fiscal Publications.
- Sandford, C. (1995): Tax Compliance Costs: Measurement and Policy, Bath, UK, Fiscal Publications.
- Slemrod, J. (1996): Which is the Simplest Tax System of Them All? , in: Aaron, H. J. / Gale, W. G., Economic Effects of Fundamental Tax Reform, Brookings Institution Press, S. 355-391.



- Slemrod, J. / Sorum, N. (1984): The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System, National Tax Journal 37 (4), S. 461-474.
- Sinn, H. W. (1985): Kapitaleinkommensbesteuerung – eine Analyse der intertemporalen, internationalen und intersektoralen Allokationswirkungen, J. C. B. Mohr, Tübingen.
- Slemrod, J. / Bakija, J. (2004): Taxing Ourselves, Third Edition, MIT Press, 2004.
- Slemrod, J. /  
Yitzhaki, S. (1995): The Costs of Taxation and the Marginal Cost of Funds, IMF Working Paper.
- Wagner, F. W. (1989): Die zeitliche Erfassung steuerlicher Leistungsfähigkeit, in: Hax, H. / Kern, W. / Schröder, H.-H., Zeitaspekte in betriebswirtschaftlicher Theorie und Praxis, Poeschel, Stuttgart, S. 261-277.
- Wagner, F. W. (2005): Steuervereinfachung und Entscheidungsneutralität – konkurrierende oder komplementäre Leitbilder für Steuerreformen?, Steuer und Wirtschaft, Nr. 2, S. 93-108.
- Wagner, F. W. (2006): Was bedeutet Steuervereinfachung wirklich?, Perspektiven der Wirtschaftspolitik, Band 7, Nr. 1, S. 19-33.
- Wagner, F. W. /  
Wissel, H. (1995): Entscheidungsneutralität der Besteuerung als Leitlinie einer Reform der Einkommensteuer, Wirtschaftsstudium 24 (2), S. 65-70.

- Wenger, E. (1983): Gleichmäßigkeit der Besteuerung von Arbeits- und Vermögenseinkünften, Finanzarchiv N. F. 41, S. 207-252.
- Wenger, E. (1989): Besteuerung und Kapitalbildung als intertemporales Optimierungsproblem, in: Hax, H. / Kern, W. / Schröder, H.-H., Zeitaspekte in betriebswirtschaftlicher Theorie und Praxis, Poeschel, Stuttgart, S. 279-295.
- Woellner, R. /  
Coleman, C. et al (2001): Taxation or vexation – measuring the psychological costs of tax compliance, in: Sandford, C., Taxation Compliance Costs – A Festschrift for Cedric Sandford, Ch. 4, S. 35-49.

## Anhang

Schaubild 2:

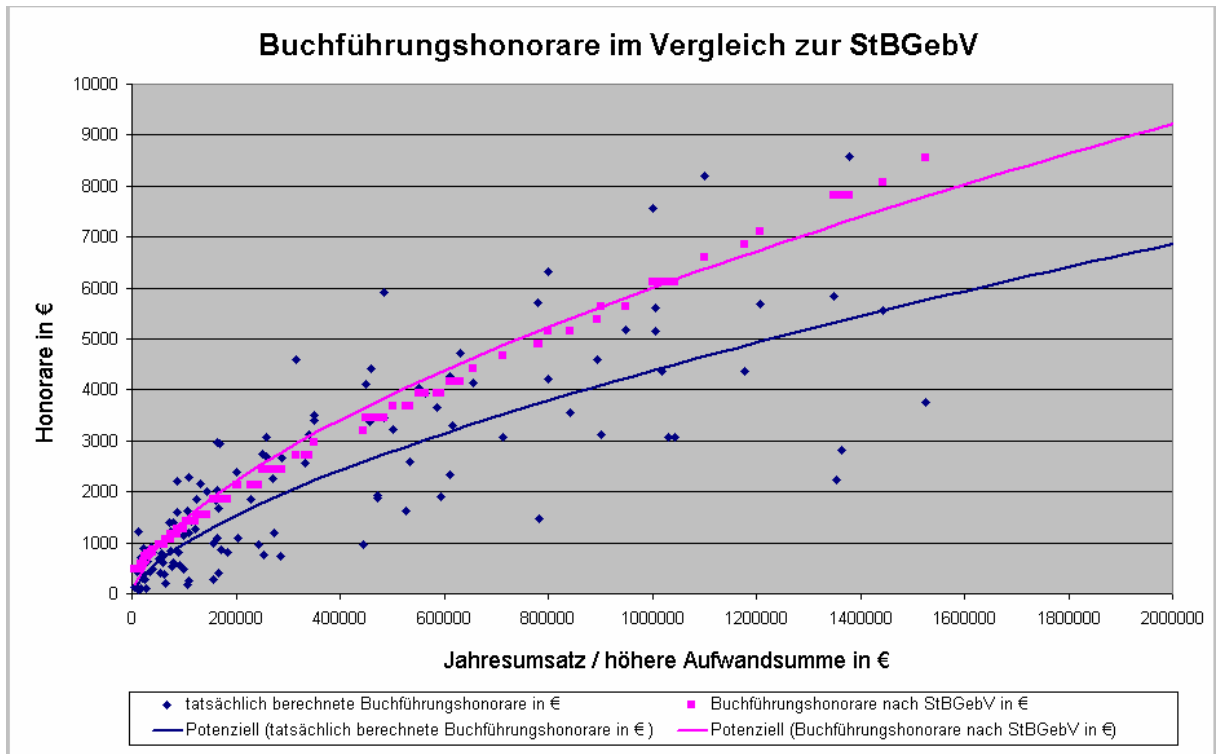


Schaubild 3:

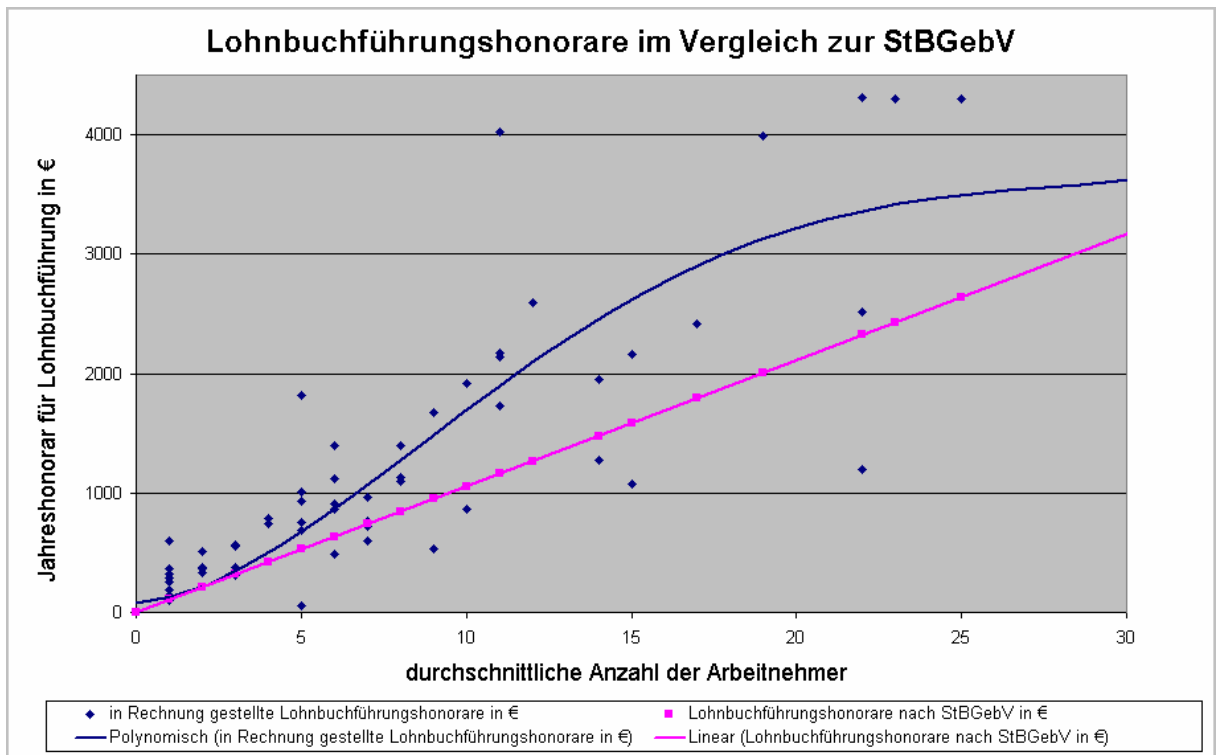


Schaubild 4:

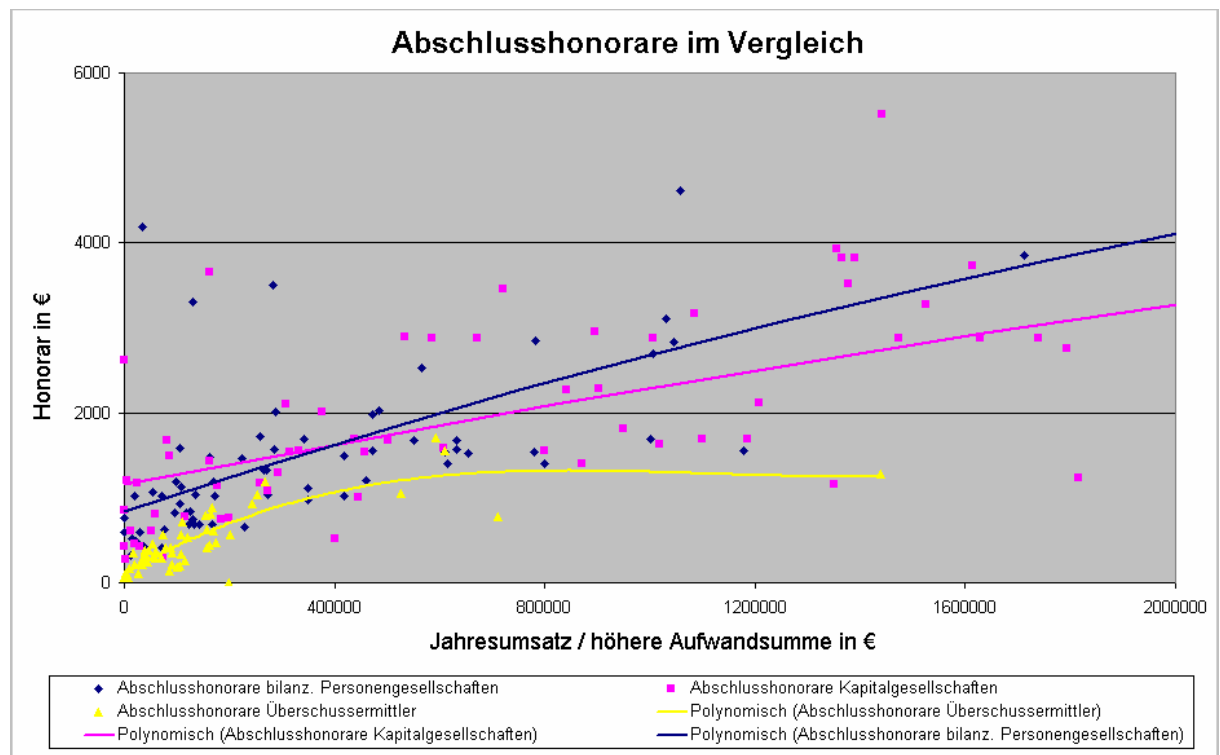


Schaubild 5a:

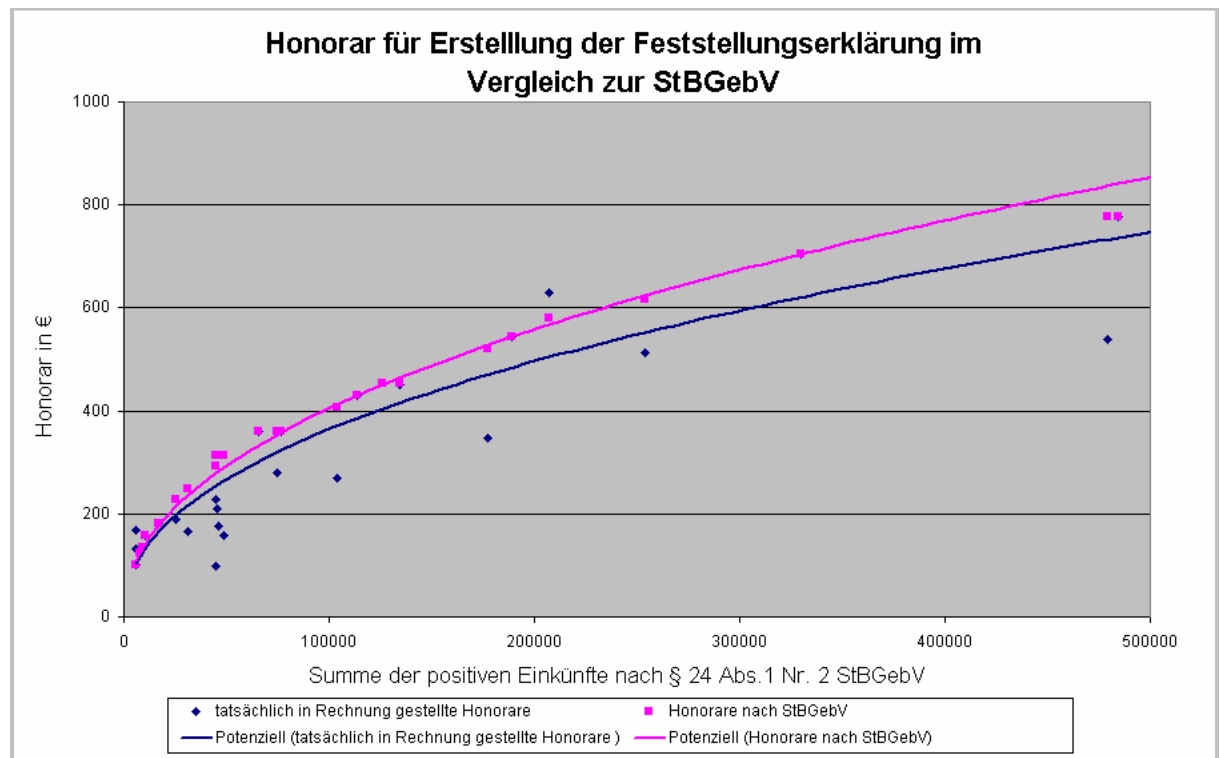


Schaubild 5b:

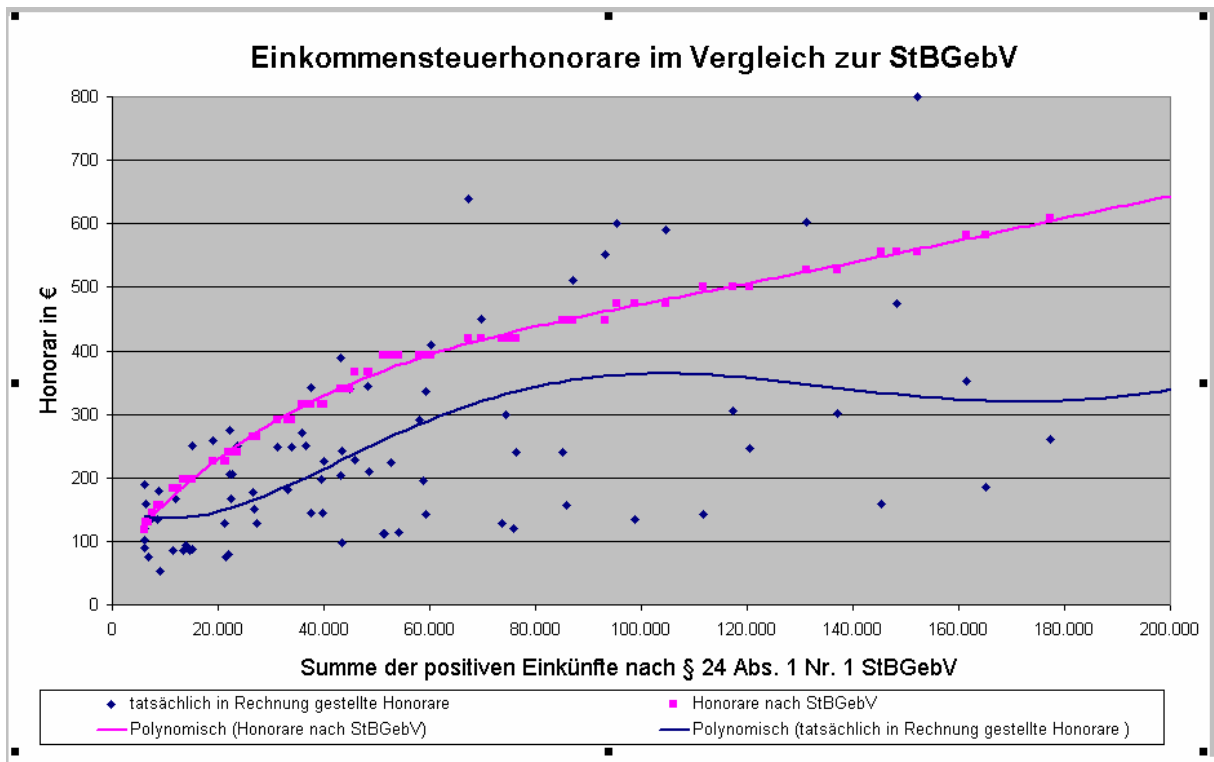


Schaubild 6:

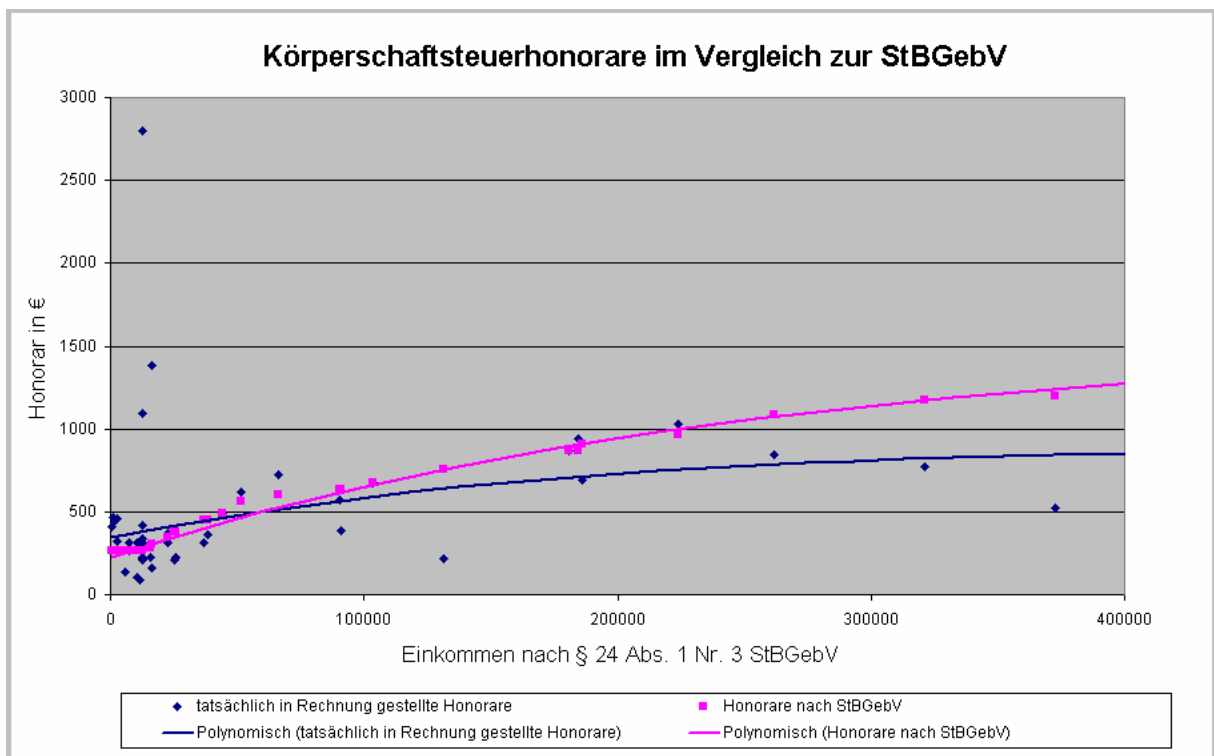


Schaubild 7:

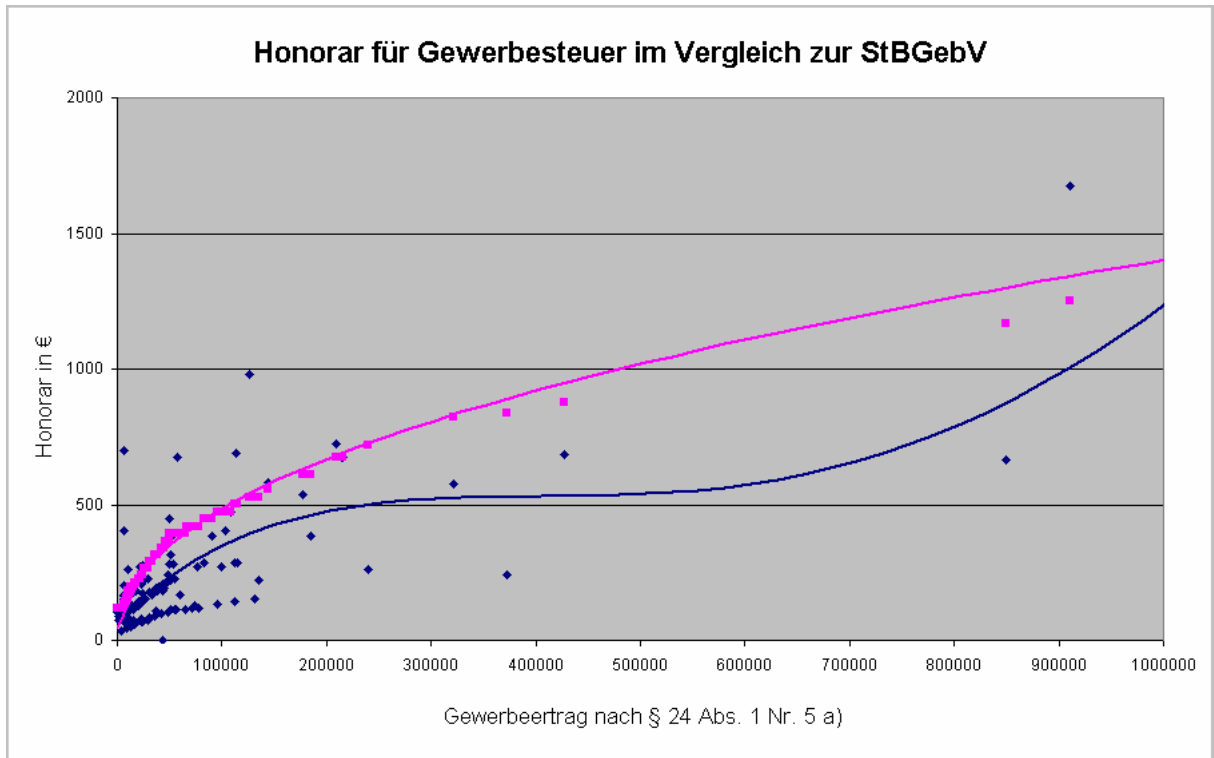


Schaubild 8:

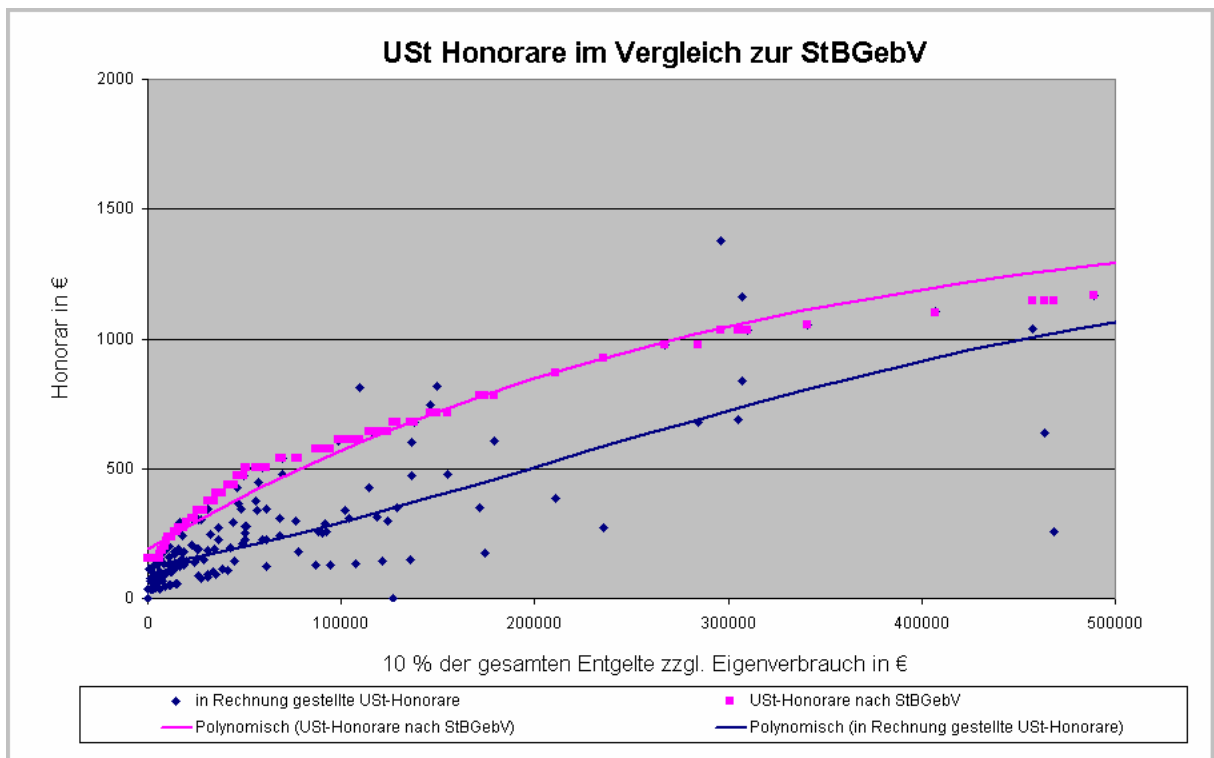


Schaubild 9:

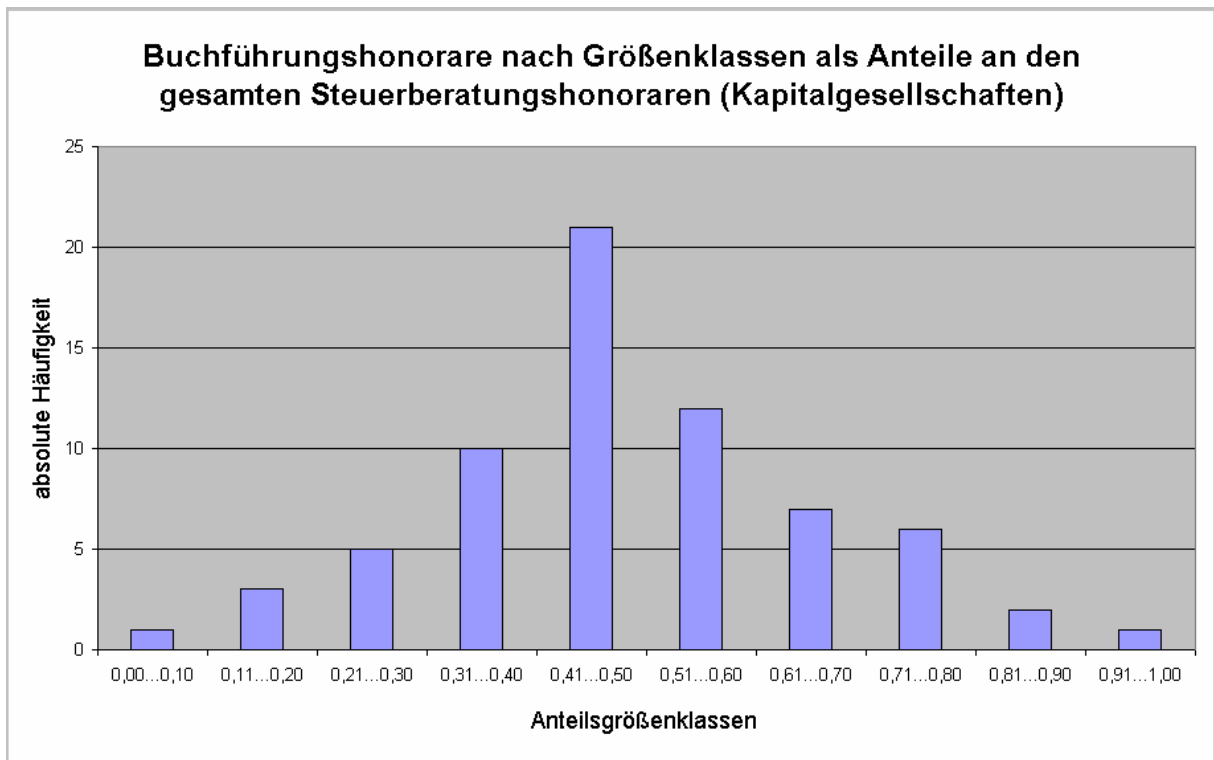


Schaubild 10:

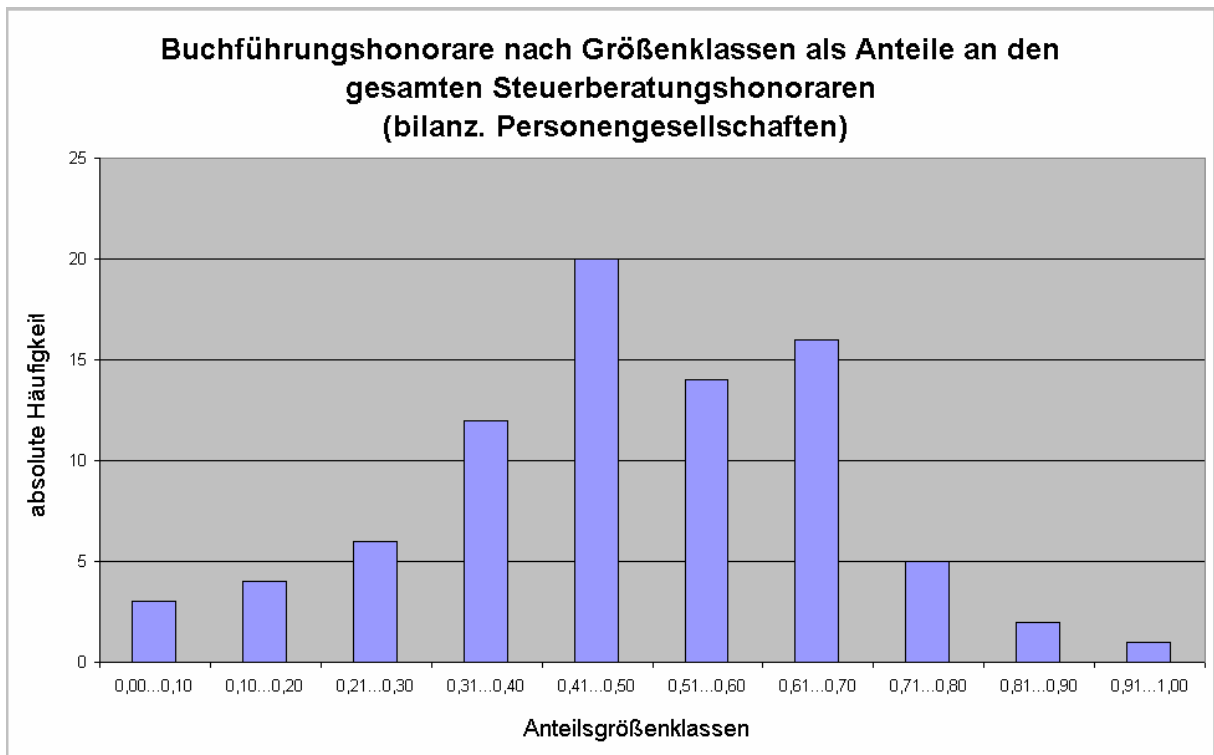


Schaubild 11:

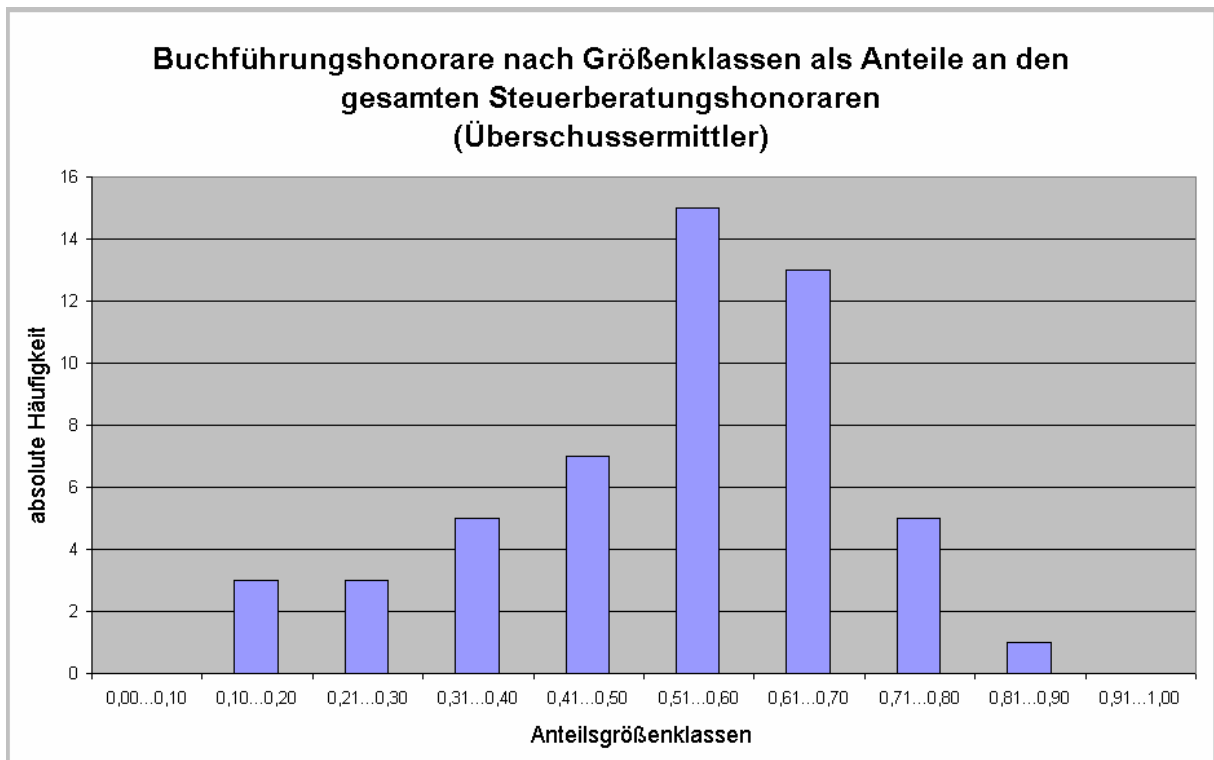


Schaubild 12:

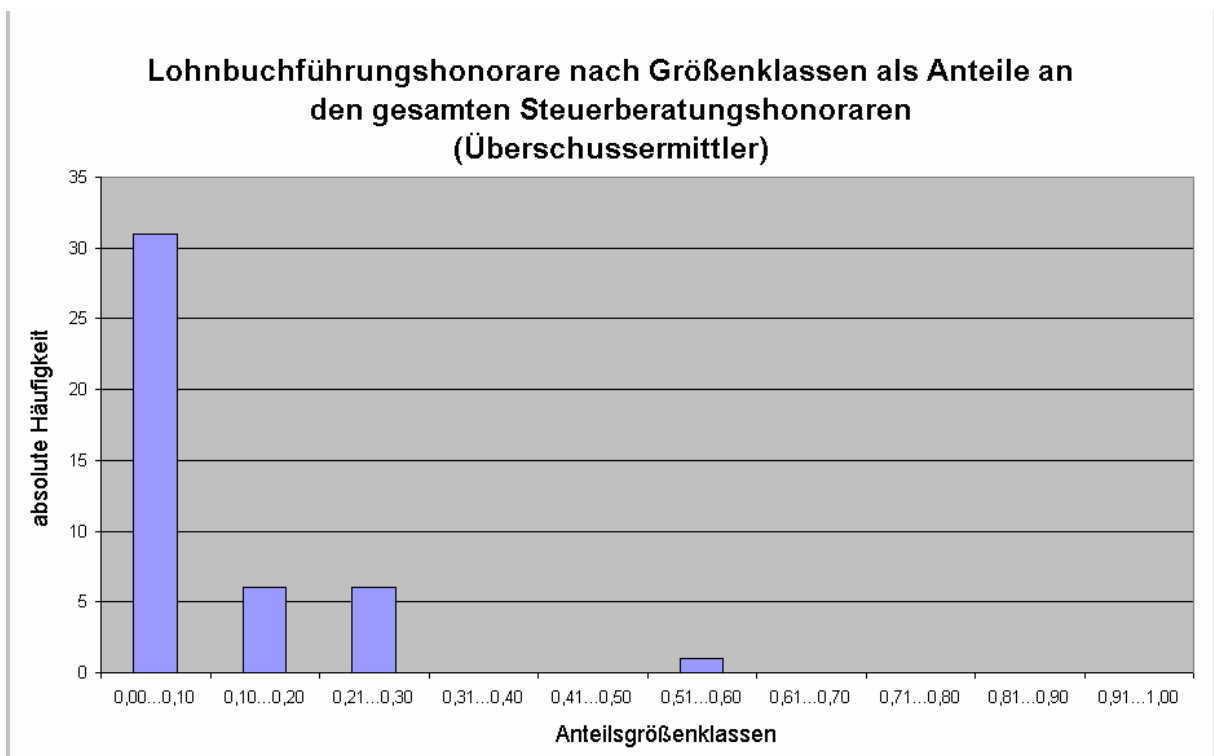




Schaubild 13:

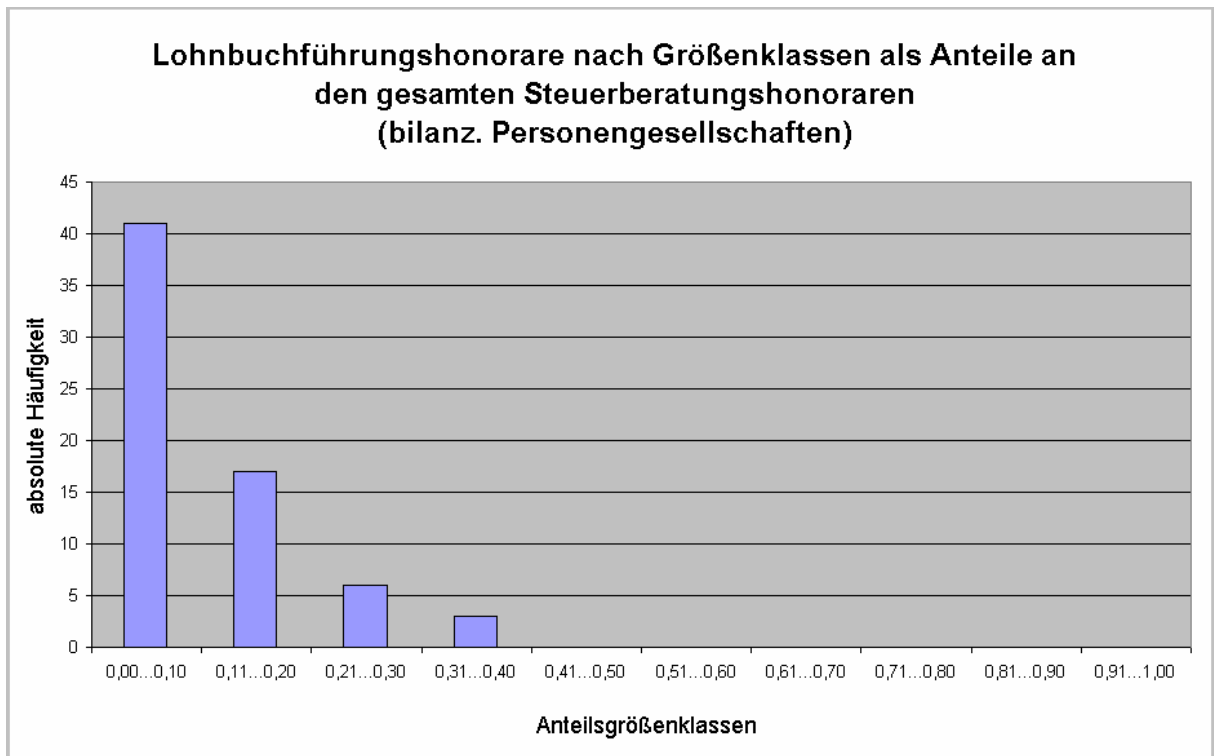


Schaubild 14:

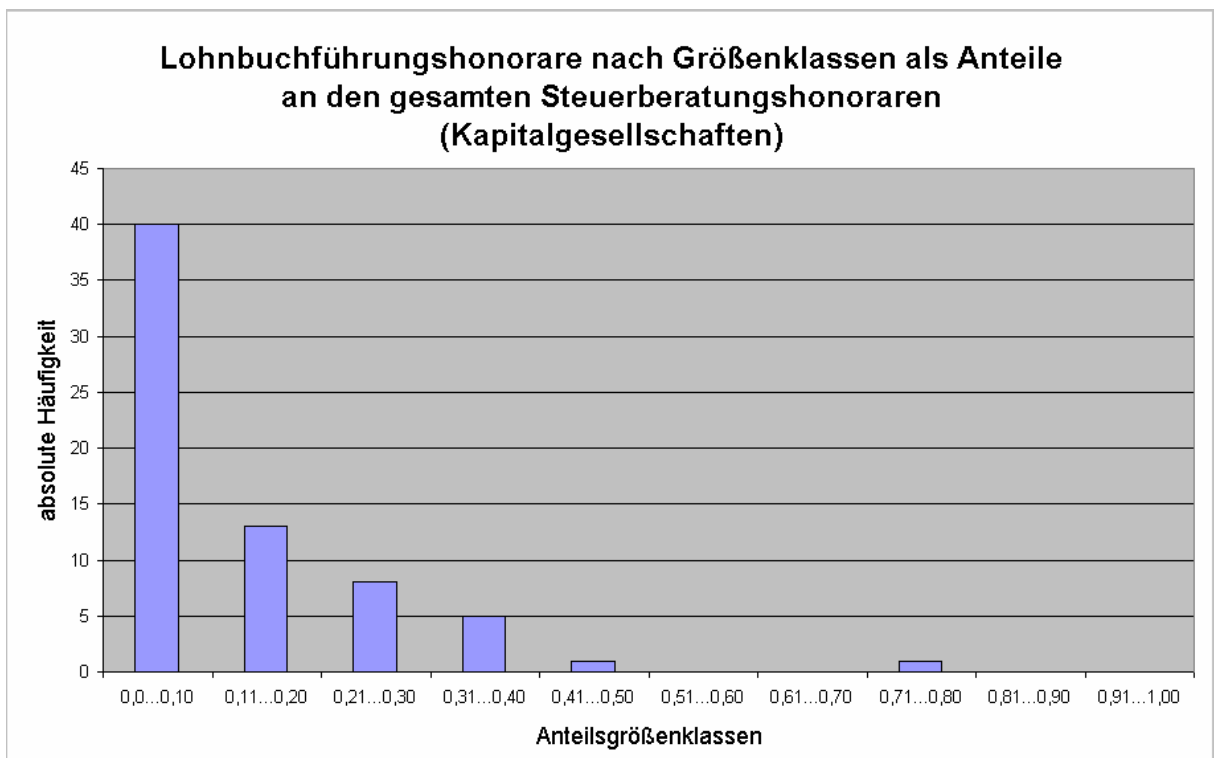


Schaubild 15:

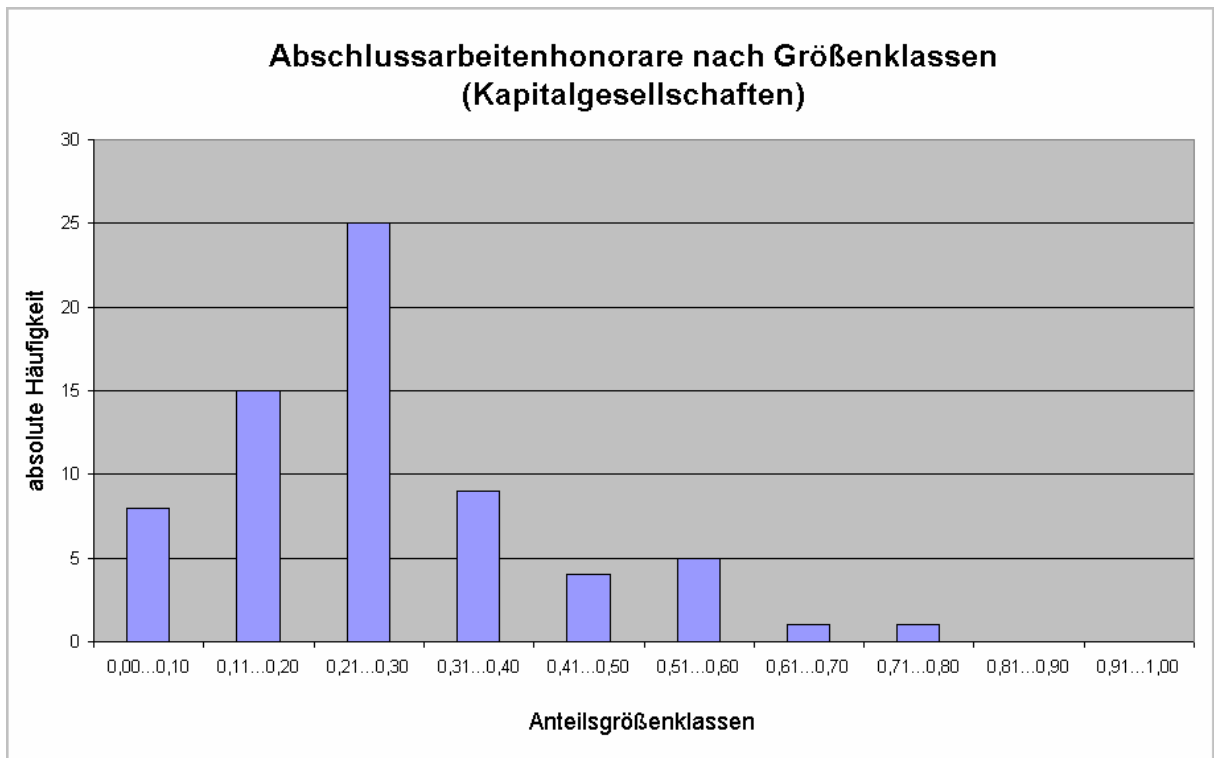


Schaubild 16:

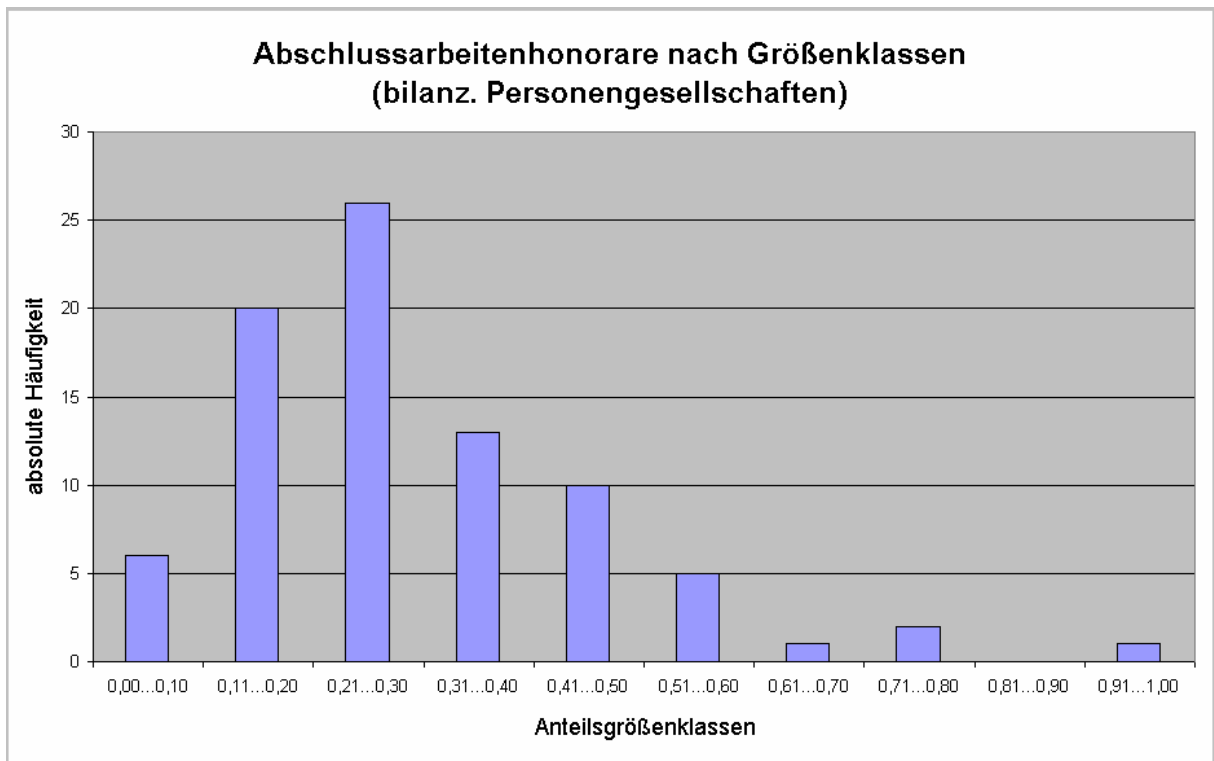


Schaubild 17:

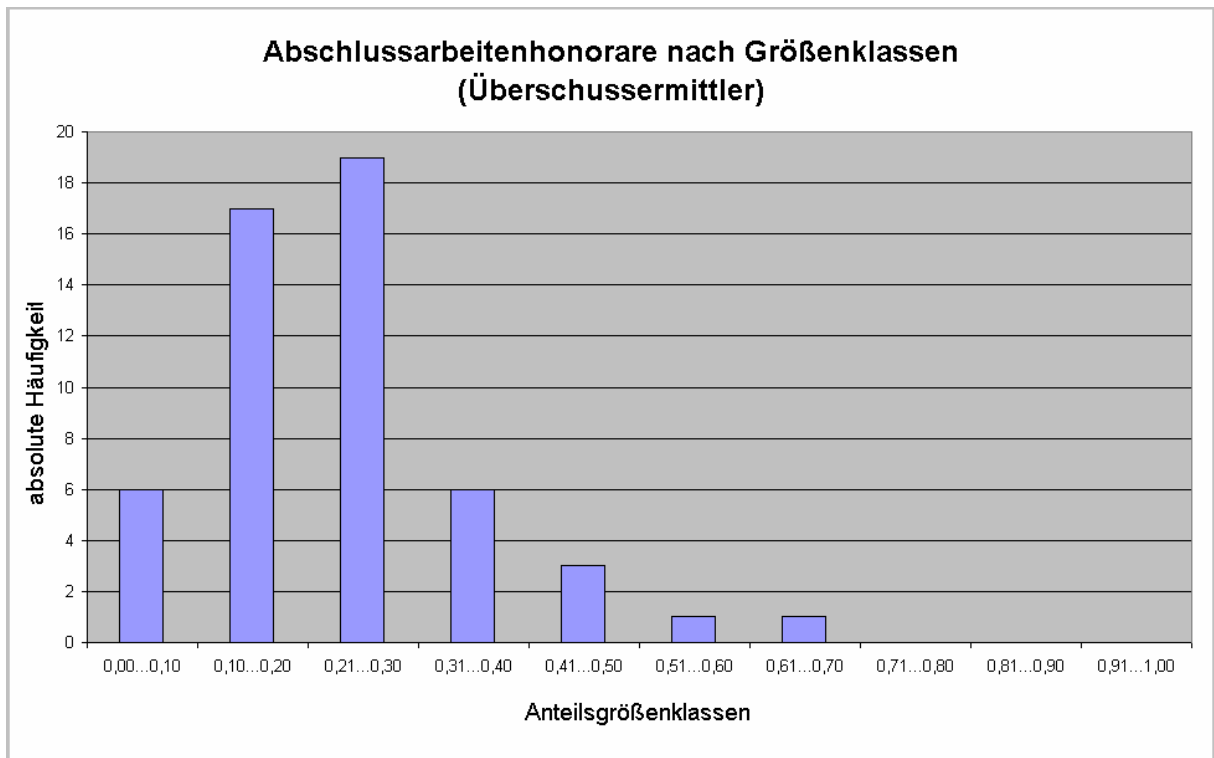


Schaubild 18:

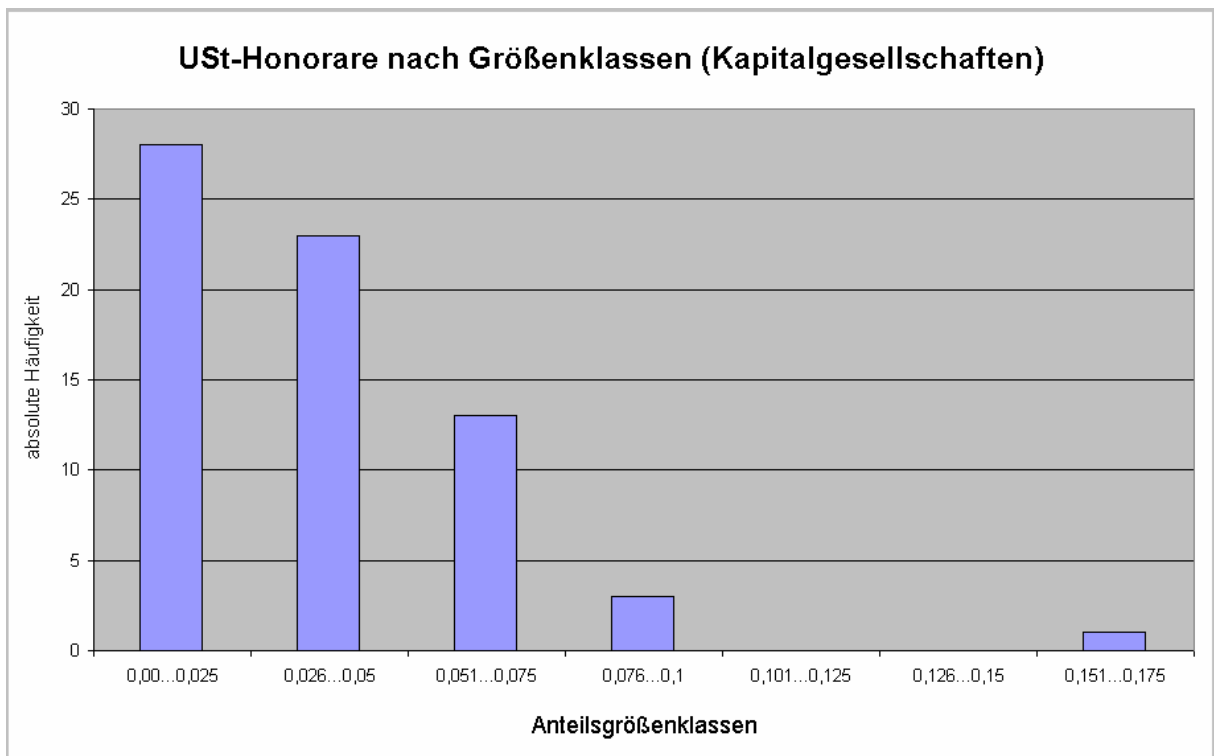


Schaubild 19:

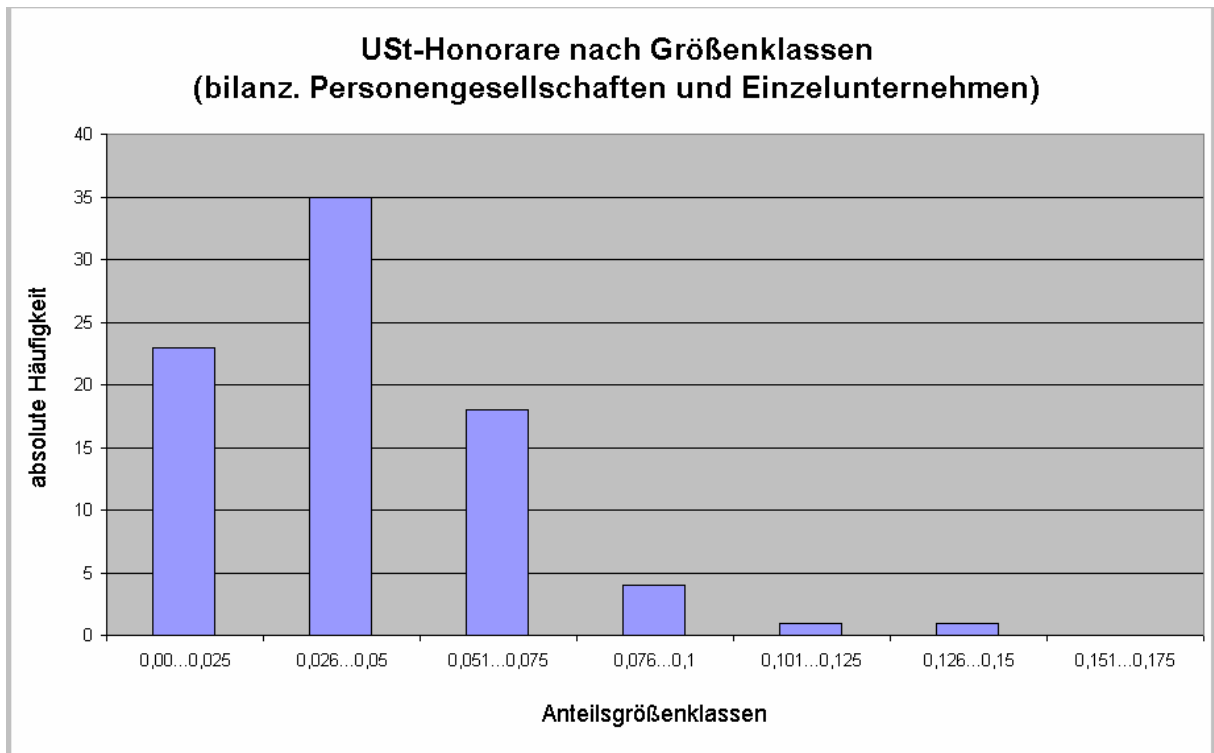


Schaubild 20:

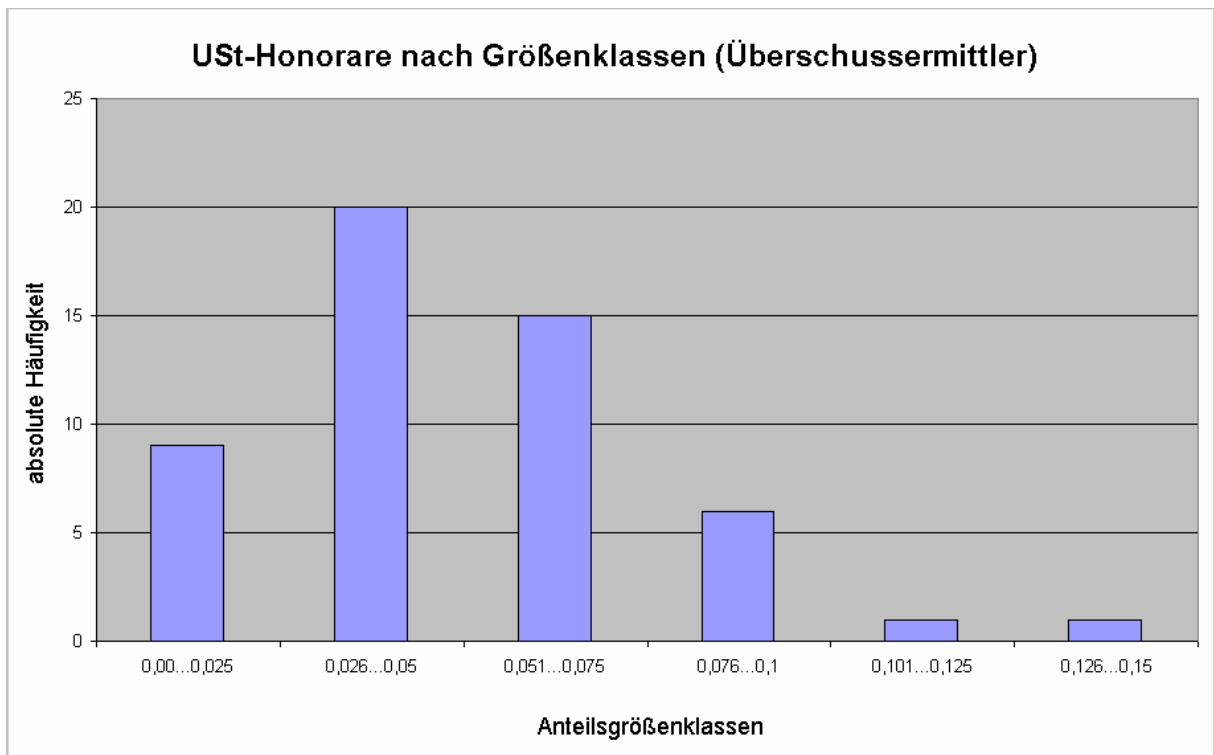


Schaubild 21:

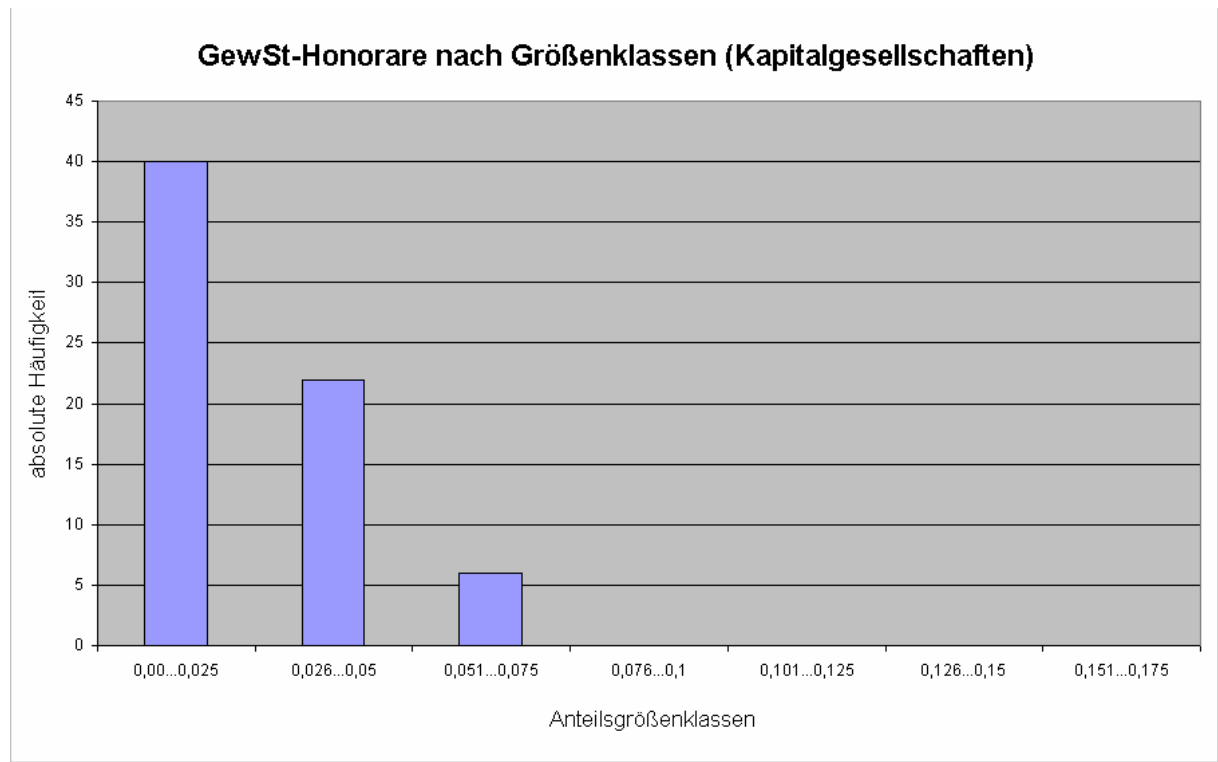


Schaubild 22:

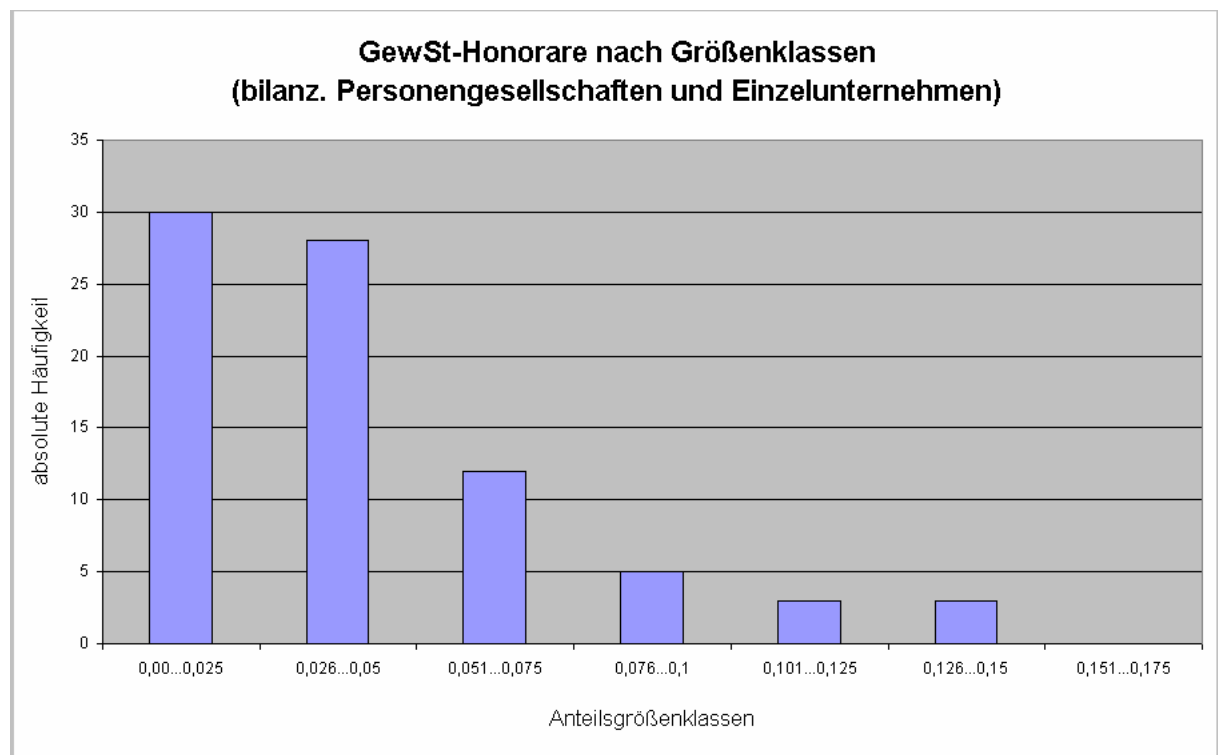


Schaubild 23:

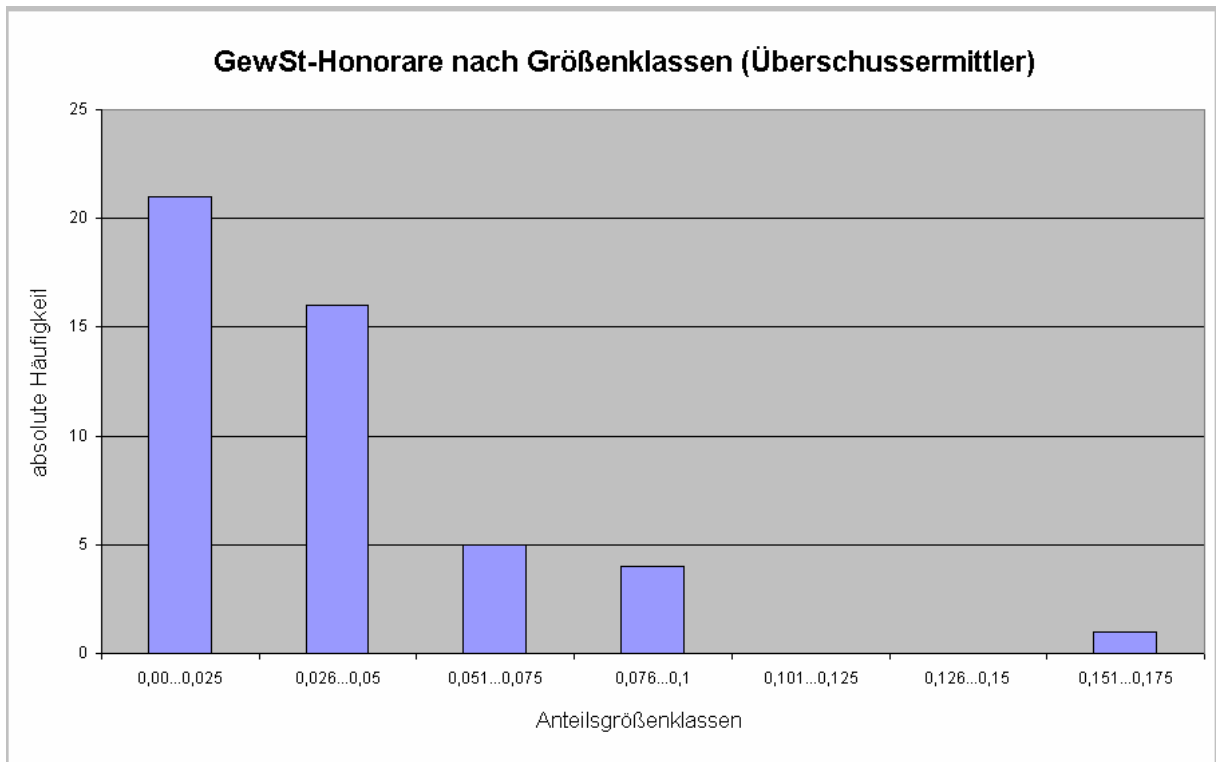


Schaubild 24:

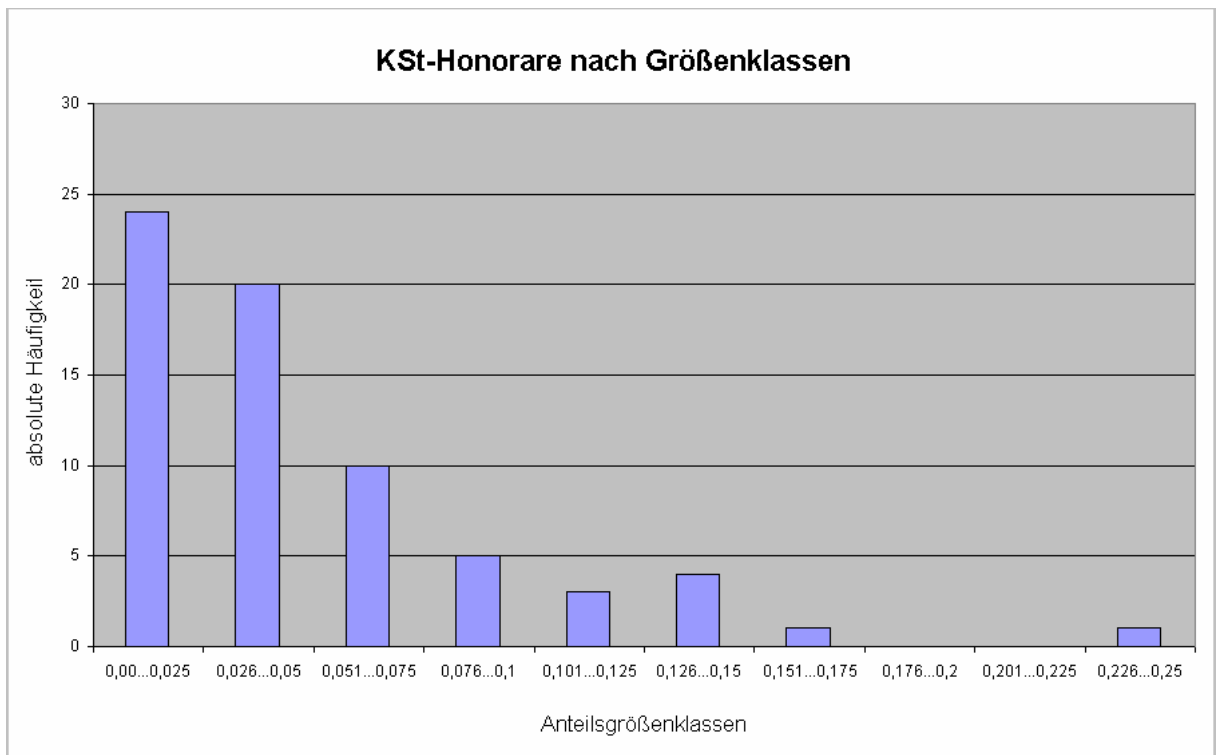


Schaubild 25:

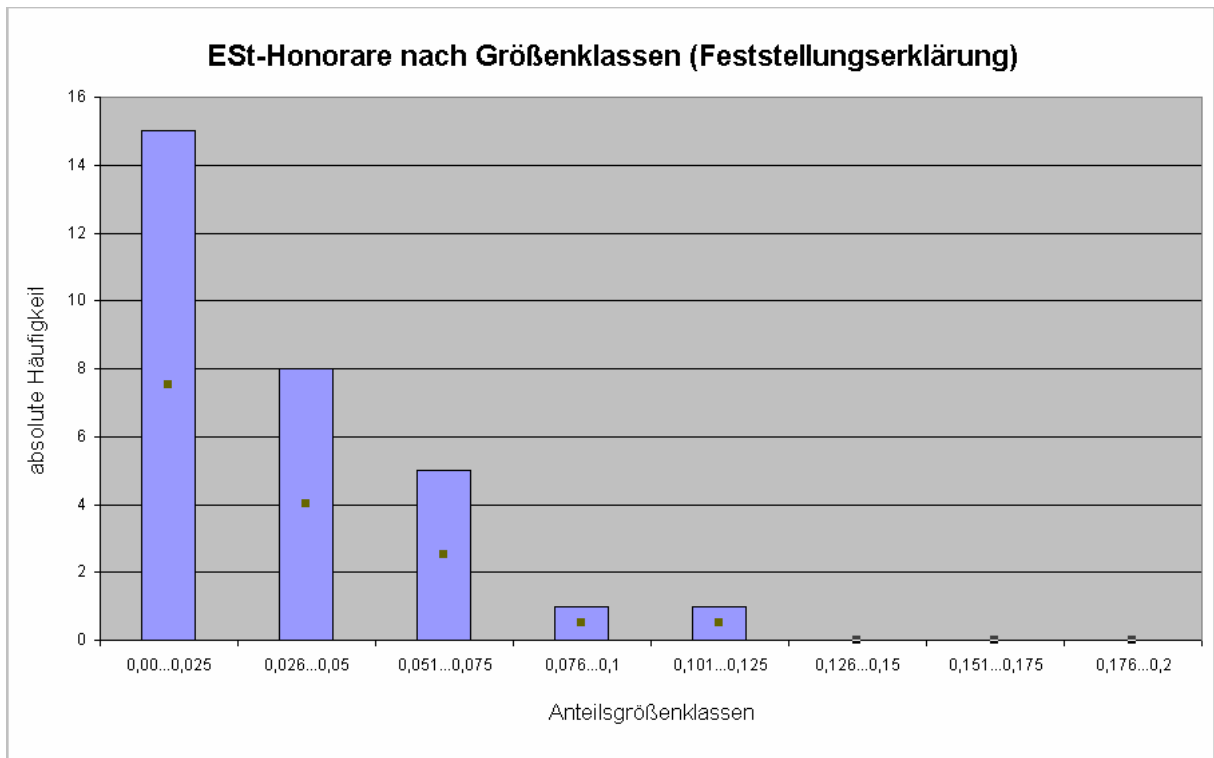


Schaubild 26:

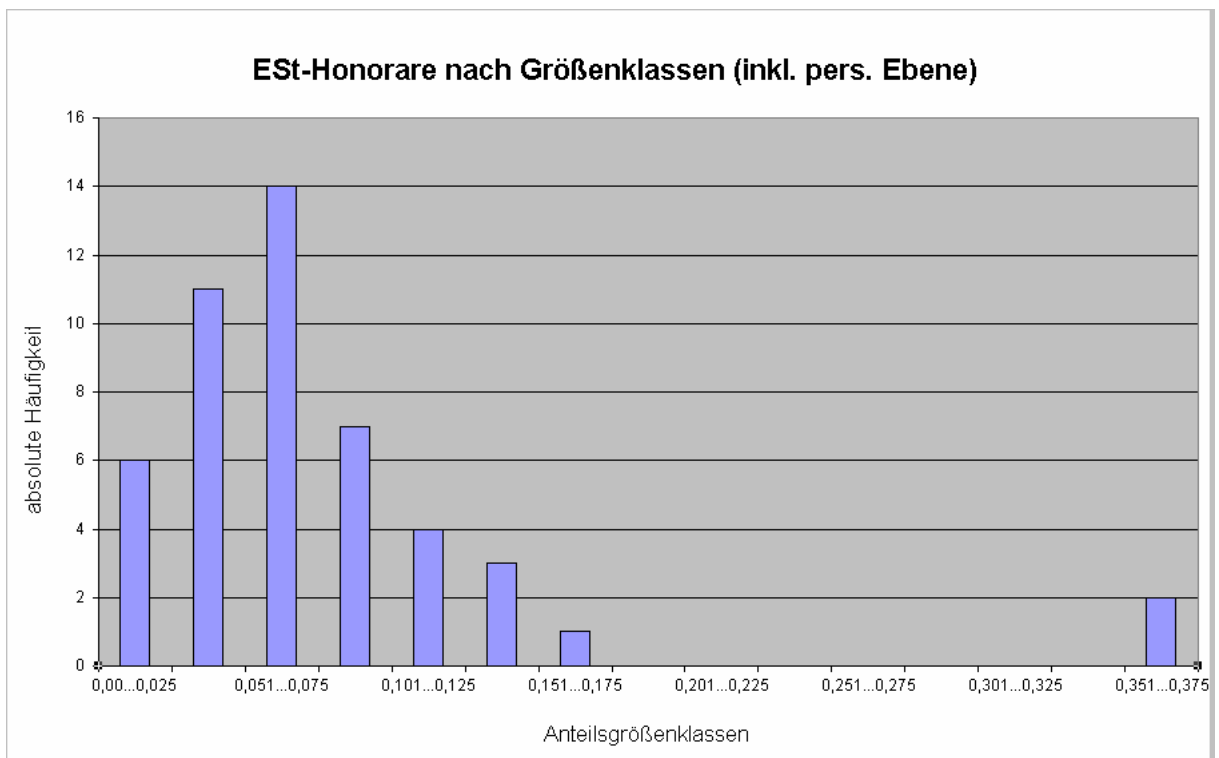


Schaubild 27:

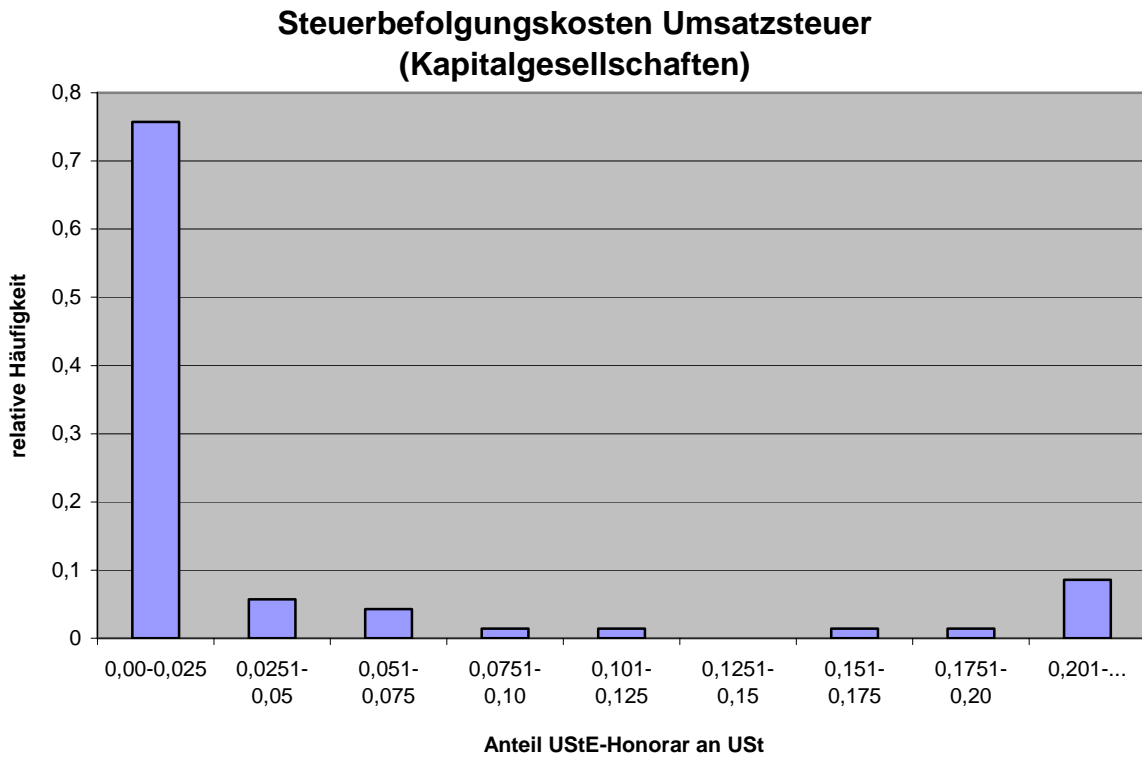


Schaubild 28:

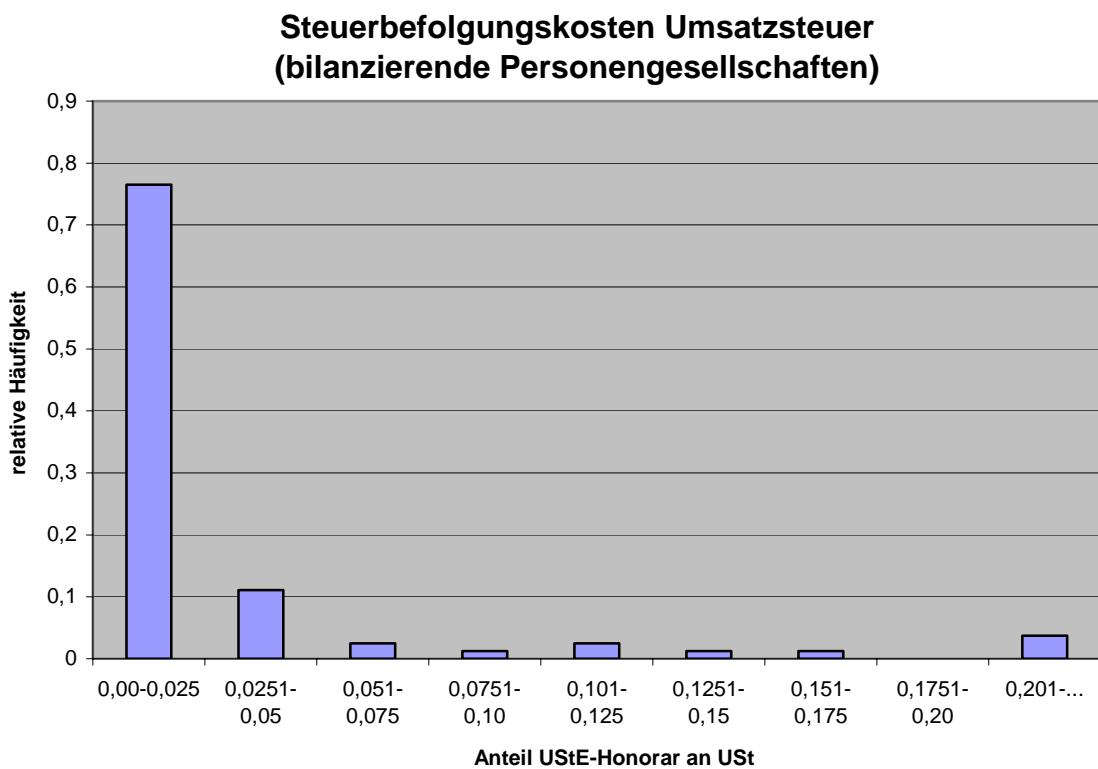




Schaubild 29:

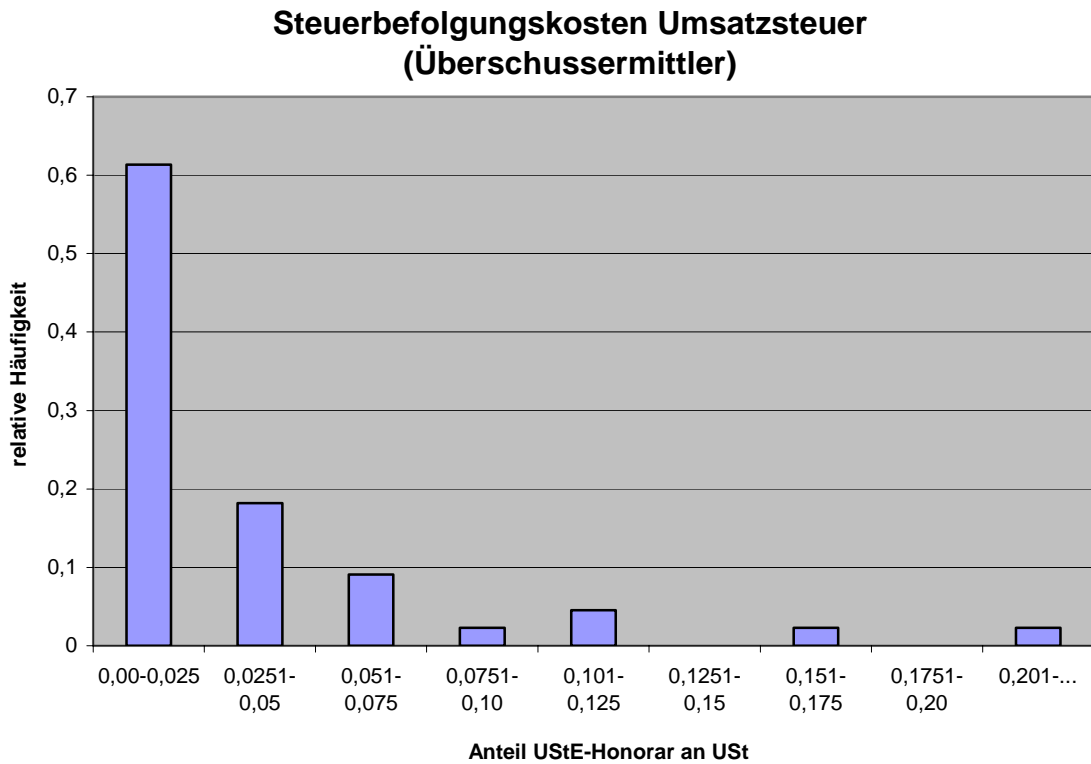


Schaubild 30:

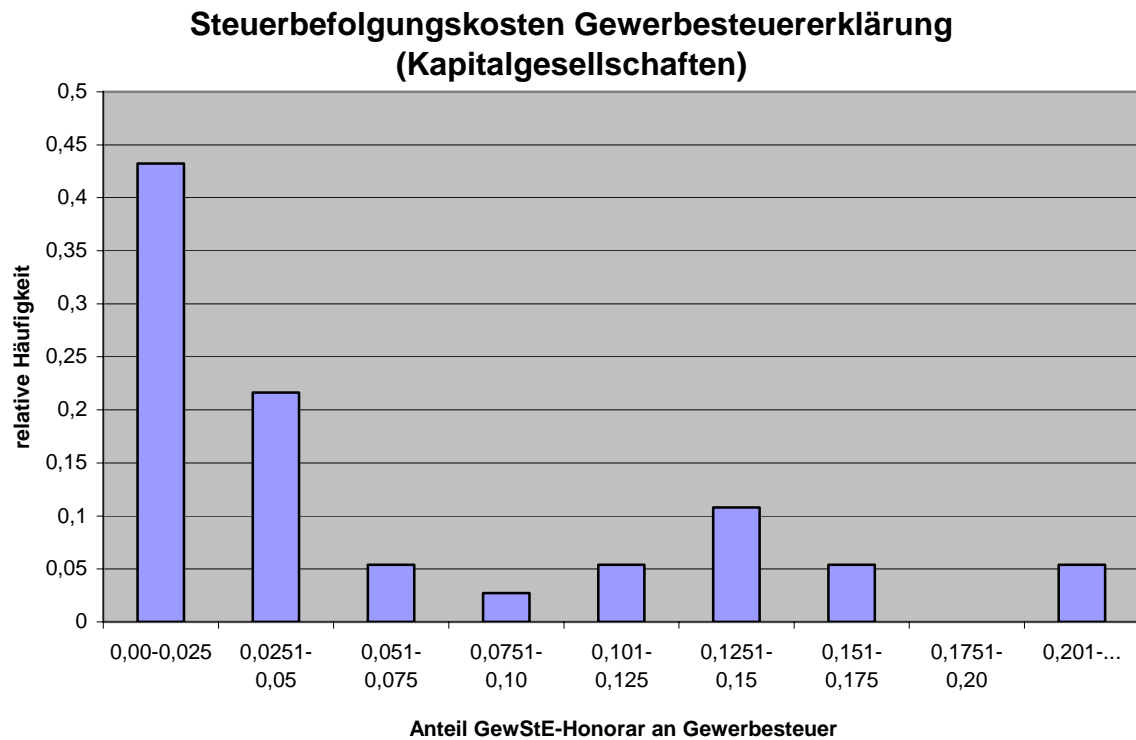


Schaubild 31:

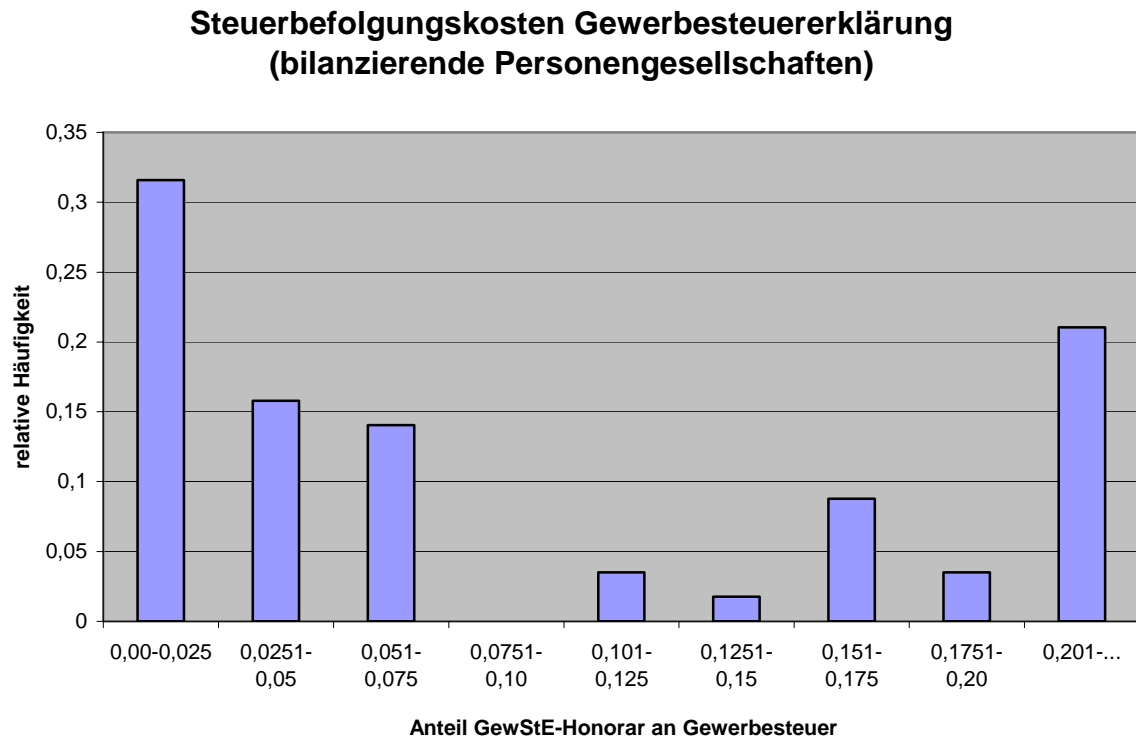


Schaubild 32:

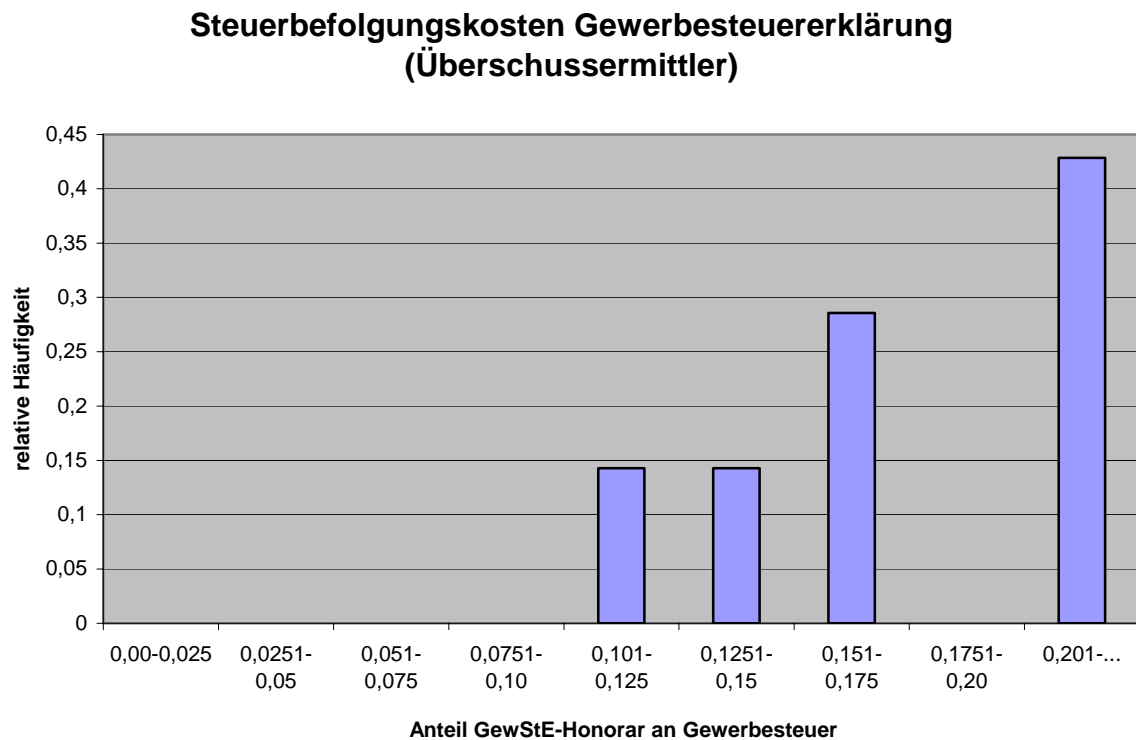


Schaubild 33:

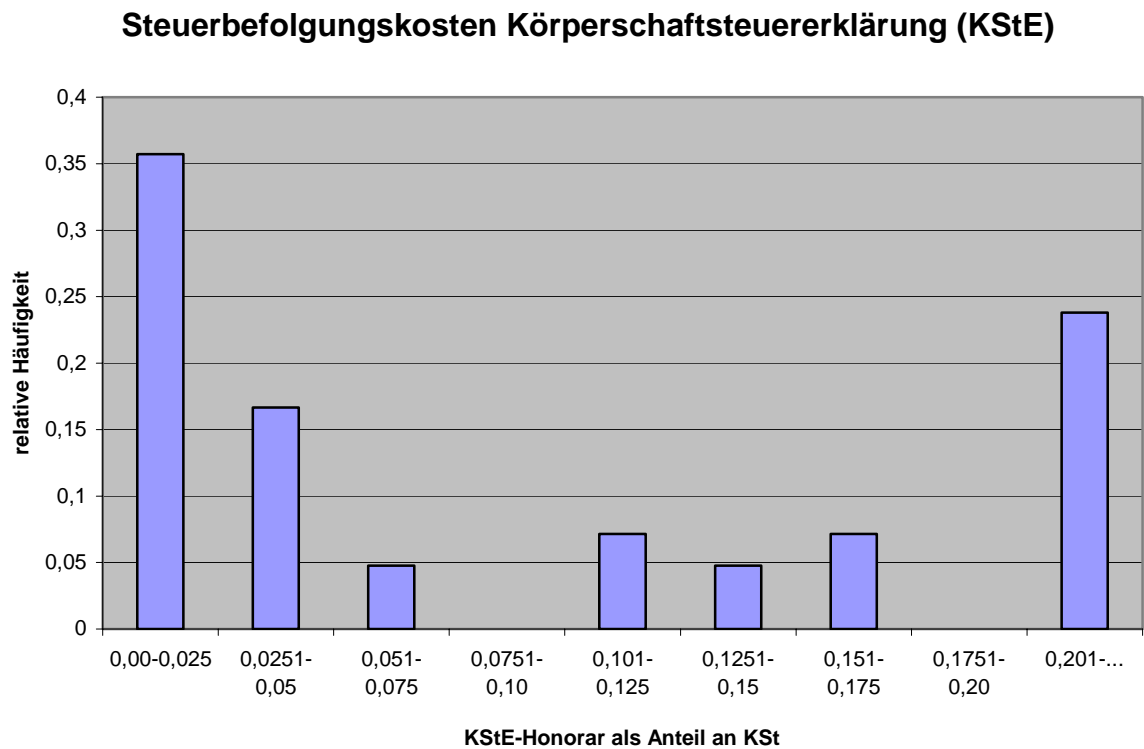


Schaubild 34:

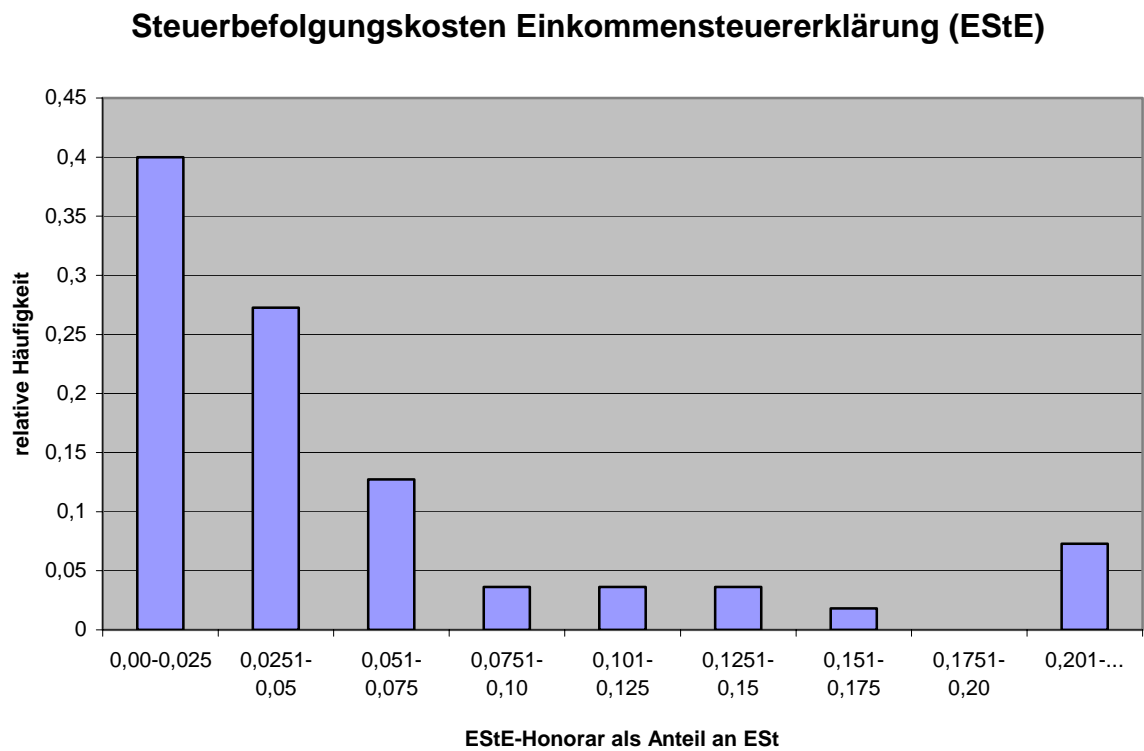


Schaubild 35:

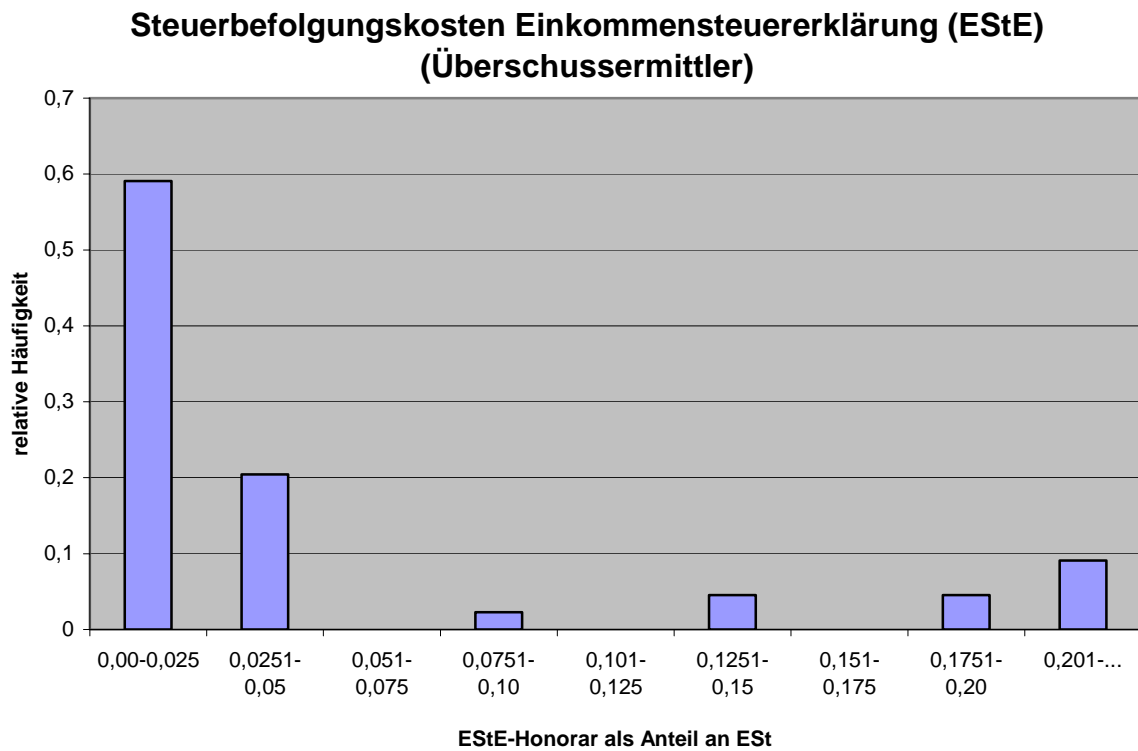


Schaubild 36:

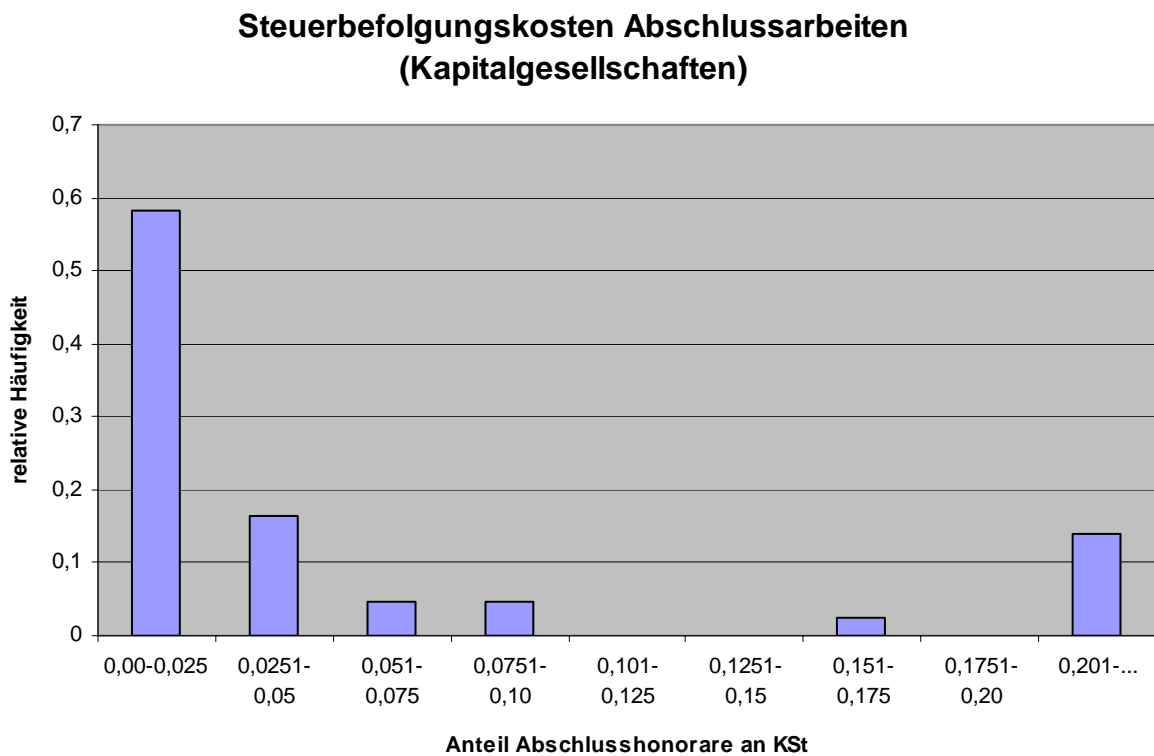


Schaubild 37:

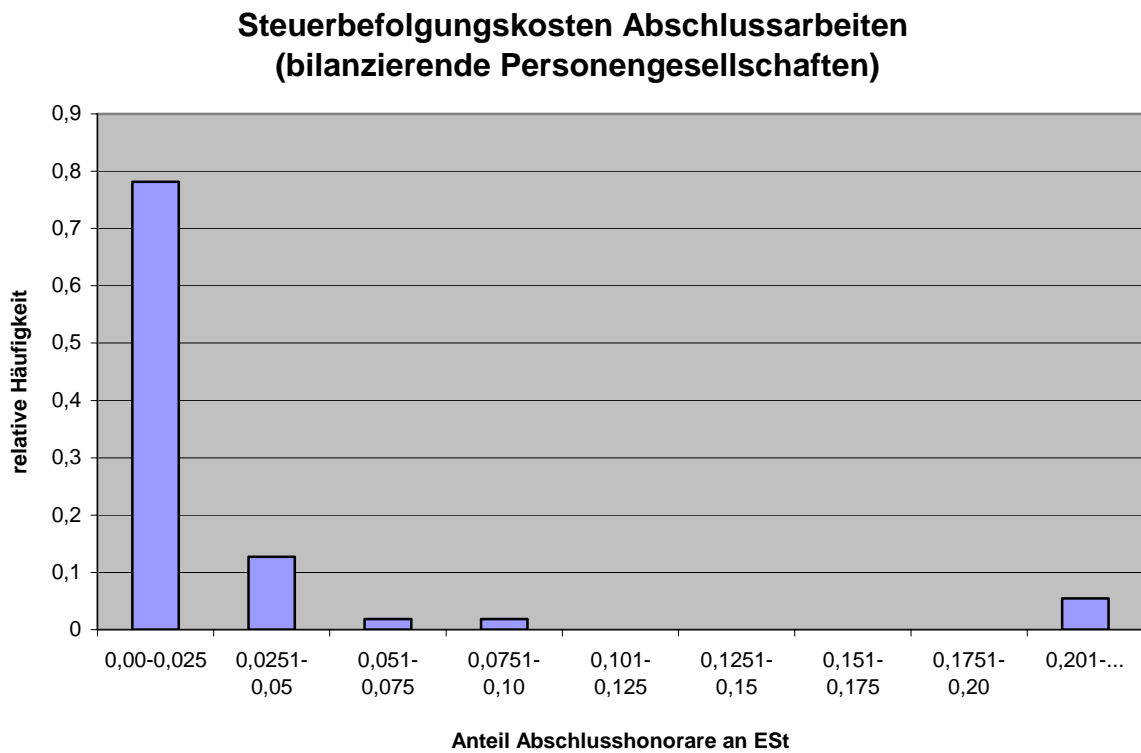


Schaubild 38:

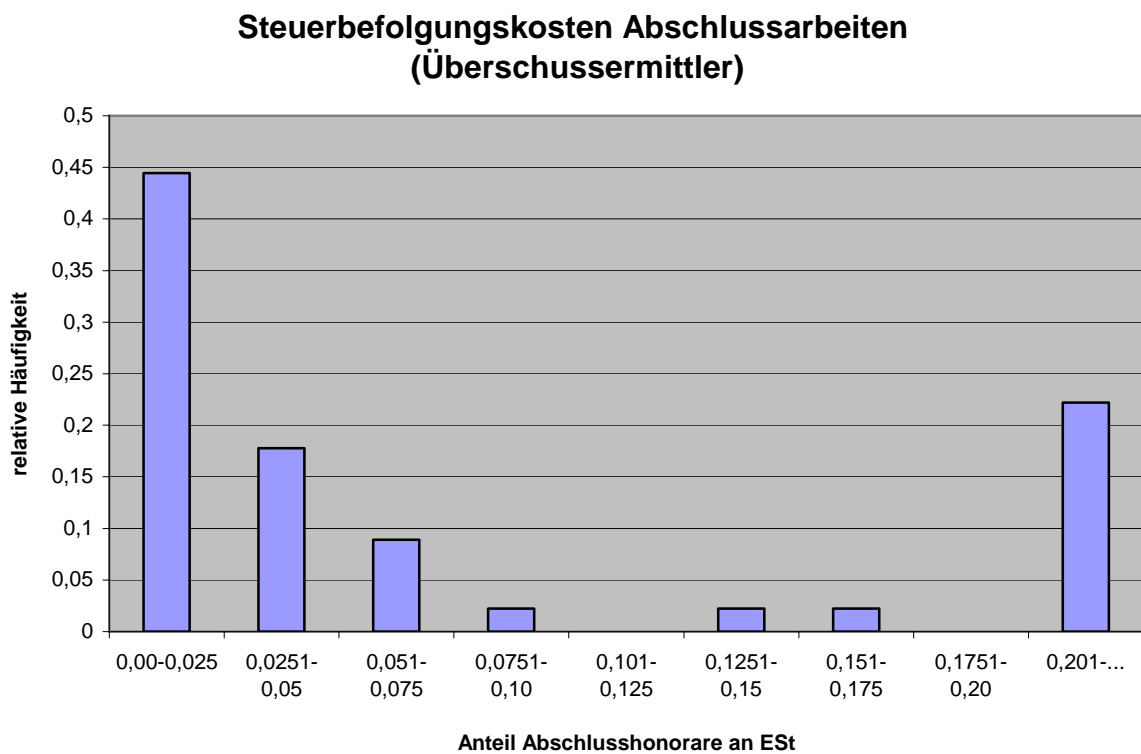


Schaubild 39:

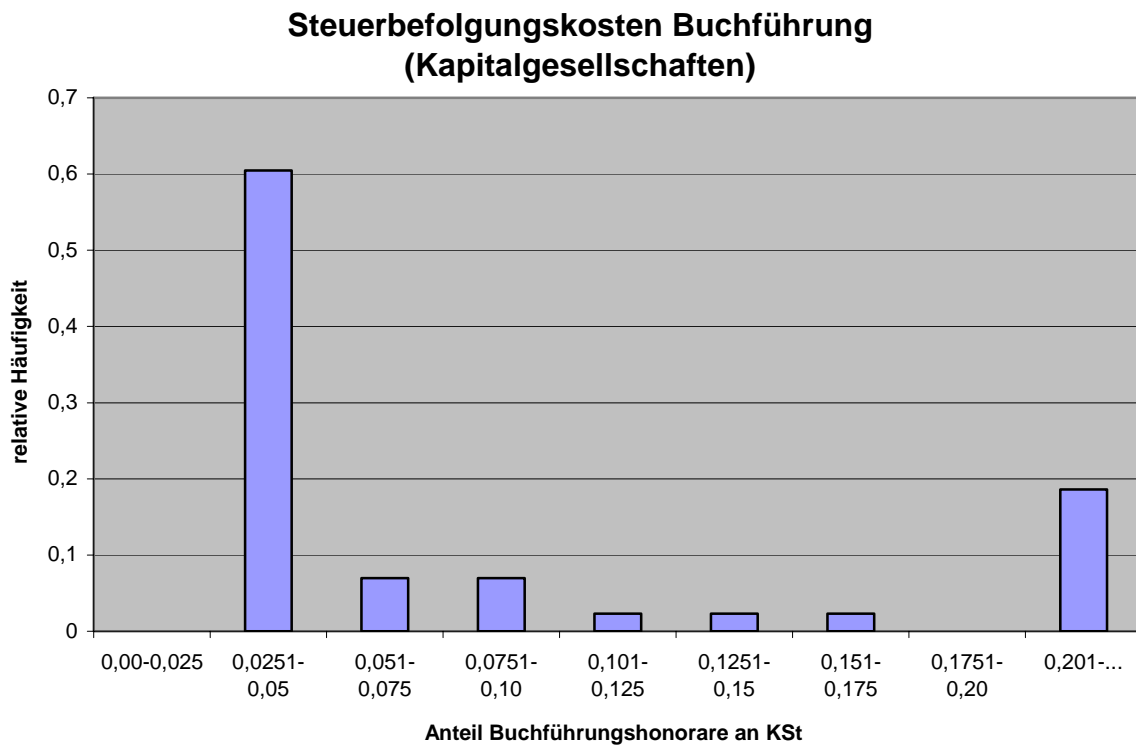


Schaubild 40:

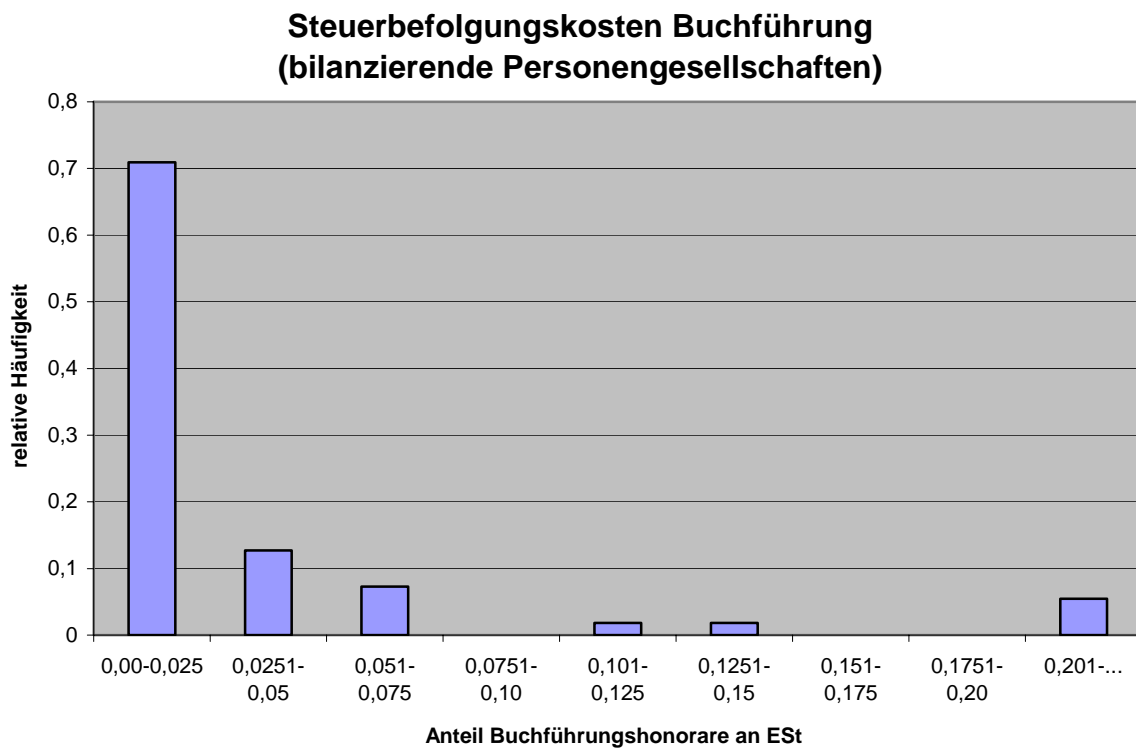


Schaubild 41:

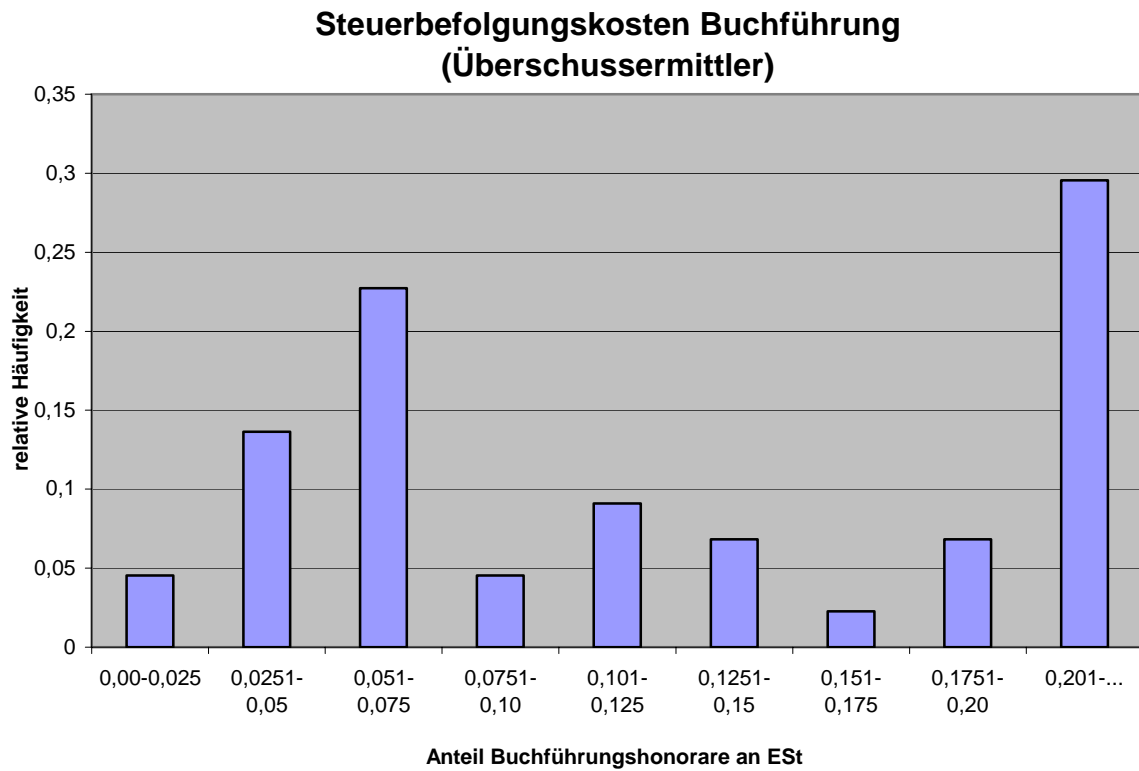


Schaubild 42:

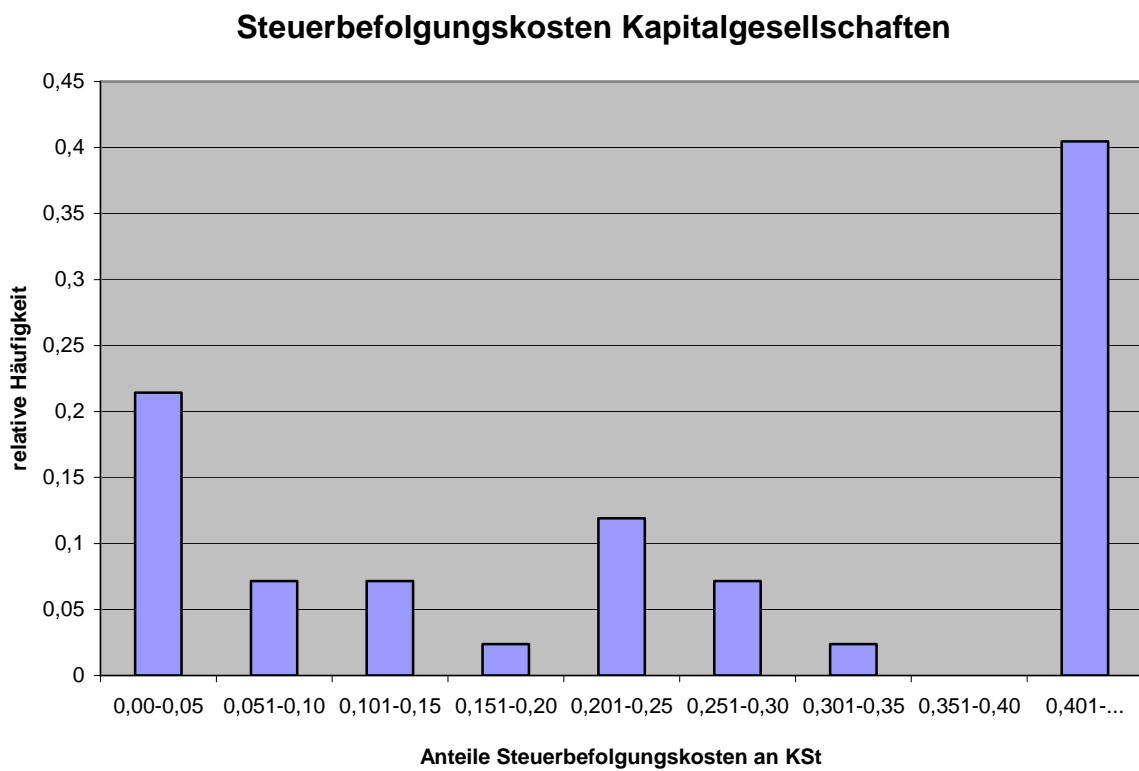


Schaubild 43:

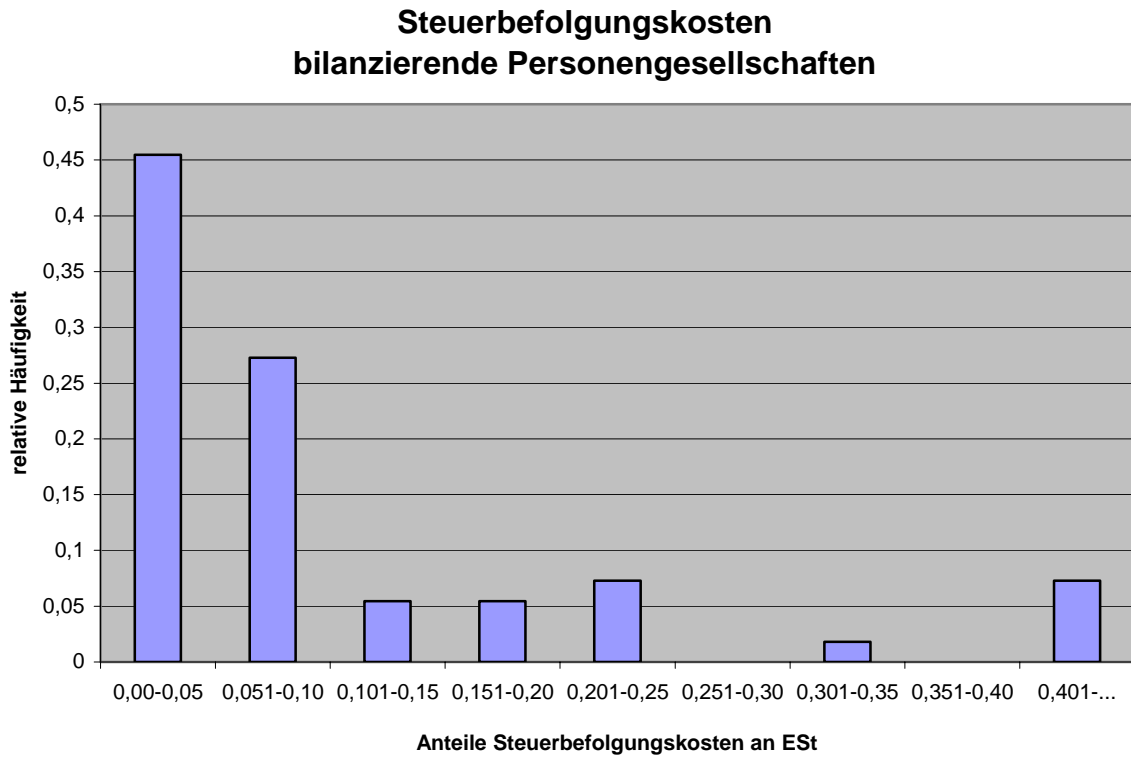
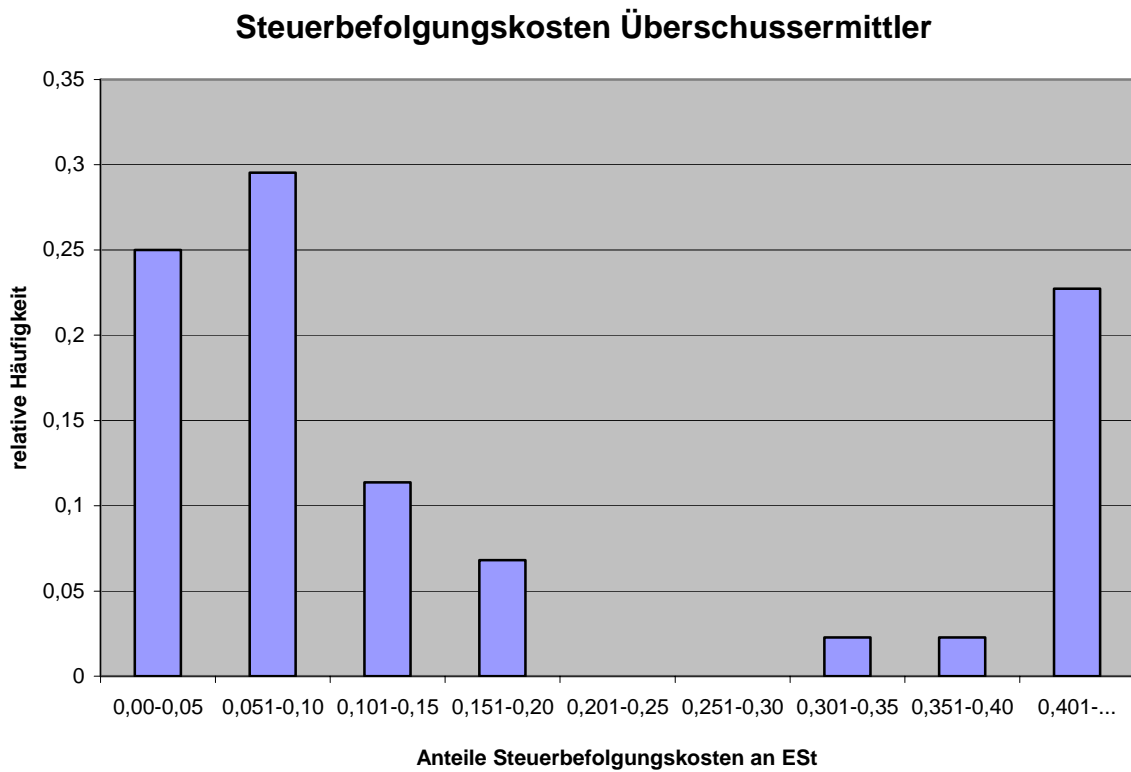


Schaubild 44:





## **I. Vorbemerkung**

Im Rahmen des Projekts „Steuerbefolgungskosten“ sollen die Kosten ermittelt werden, die Steuerpflichtigen bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten im Rahmen der Unternehmensbesteuerung entstehen.

Bezogen auf die Bundesrepublik Deutschland existieren hierzu – bis auf eine Studie des RWI aus dem Jahre 2003 – bislang kaum detaillierte Forschungsarbeiten, wohingegen in anderen Ländern (insbesondere USA, Großbritannien, Neuseeland und Australien) umfassende Studien vorgelegt wurden.

Grundsätzlich lassen sich empirische Daten zur Quantifizierung von „Steuerbefolgungskosten“ auf zwei Wegen erheben. Zum einen ist dies die unmittelbare Befragung der Steuerpflichtigen, die unternehmerische Einkommen beziehen. Zum anderen ist dies die Befragung von Steuerberatern, deren beratende Tätigkeiten über die Honorarabrechnungen die Kosten der Steuerbefolgung maßgeblich bestimmen.

Mit dem Ihnen vorliegenden Fragebogen wird der zuletzt genannte Weg beschritten.

Der Fragebogen gliedert sich in Abhängigkeit von der Rechtsform der Unternehmen in einen solchen zur Erfassung der Steuerbefolgungskosten von Kapitalgesellschaften (Kapitalgesellschaftsfragebogen) und einen solchen zur Erfassung der Steuerbefolgungskosten von bilanzierenden Personengesellschaften und Einzelunternehmen sowie von Überschussermittlern bei Einkünften aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit (Personengesellschaftsfragebogen). Basisjahr für die Datenerhebung ist der Veranlagungszeitraum 2003.

Der Kapitalgesellschafts- und der Personengesellschaftsfragebogen sind jeweils prozessorientiert aufgebaut. Das bedeutet, dass zunächst die mandanten-spezifischen Gegenstandswerte und Honorare für Buchführung, Lohnbuchführung und Abschlussarbeiten erhoben werden, bevor daran anschließend Gegenstandswerte und Honorare zur Anfertigung der verschiedenen Steuererklärungsformulare inklusive der Bescheidprüfungen, Honorare für steuerliche Beratungsleistungen und solche für die Vertretung von Mandanten in gerichtlichen und außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren abgefragt werden. Alle einzutragenden Beträge sind dabei auf volle € gerundet anzugeben.

## II. Anleitung zum Ausfüllen des Fragebogens

### Zu 1. Branche des Unternehmens

In diesem Abschnitt soll die Gesellschaft des Mandanten nach ihrer Haupttätigkeit einer der genannten Branchen zugeordnet werden. Bei Vorliegen mehrerer branchenspezifischer Tätigkeiten sind solche von untergeordneter Bedeutung zu vernachlässigen. Die zutreffende Branche ist im dafür vorgesehenen Kästchen anzukreuzen.

### Zu 2. Buchführung

In Abschnitt 2.1 ist der Gegenstandswert für die Buchführung nach § 33 Abs. 6 StBGebV anzugeben und zwar *unabhängig* davon, ob der Steuerberater mit der Erstellung derselben betraut worden ist oder nicht.

Wurde ein entsprechendes Mandat erteilt oder ein externer Dritter mit der Buchführung beauftragt, ist das berechnete Honorar für die Buchführung bzw. für die Prüfung der vorgelegten Buchführung für steuerliche Zwecke in Abschnitt 2.2 einzutragen. Erstellt der Mandant die Buchführung dagegen eigenständig, ist dies in Abschnitt 2.2 durch den Zusatz „**SELBST**“ zu vermerken.

### Zu 3. Lohnbuchführung

In Abschnitt 3.1 ist die durchschnittliche Anzahl der voll- und teilzeittätigen Arbeitnehmer als Bezugsgröße für die Honorarermittlung einzutragen. Ohne Relevanz hierfür ist, ob der Mandant die Lohnbuchführung selbst erstellt hat.

Für den Fall, dass die Lohnbuchführung nicht vom Mandanten selbst oder von externen Dritten übernommen wurde, sind in Abschnitt 3.2 die Jahreskosten für Lohnbuchführung (inklusive Einrichtungskosten) sowie in Abschnitt 3.3 die Jahreslohnsteuer inklusive KiSt und SolZ anzugeben. Werden externe Dritte mit der Lohnbuchführung beauftragt, sind die hierfür berechneten Kosten entsprechend einzutragen. Sind diese Daten dem Steuerberater nicht bekannt, ist dies durch den Zusatz „**UNBEKANNT**“ zu vermerken.

Erstellt der Mandant die Lohnbuchführung dagegen eigenständig, ist dies in Abschnitt 3.2 durch den Zusatz „**SELBST**“ festzuhalten.

### Zu 4: Abschlussarbeiten

Bei bilanzierenden Einzelunternehmen, Personen- und Kapitalgesellschaften ist in Abschnitt 4.1 das Eigenkapital zum 1. Januar 2003 nach Steuerbilanz auszuweisen.

In Abschnitt 4.2 (Kapitalgesellschaftsfragebogen) ist der Buchwert der Anteile, deren Veräußerungsgewinn nach § 8 b Abs. 2 Satz 1 KStG steuerfrei wäre, zu erfassen. Werden solche Anteile nicht gehalten, ist „**NULL**“ einzutragen.

In Abschnitt 4.2 (Personengesellschaftsfragebogen / Fall a)) und Abschnitt 4.3 (Kapitalgesellschaftsfragebogen) ist die Summe der zinslos gewährten Darlehen (mit und ohne Rangrücktritt) von Anteilseignern und den ihnen nahe stehenden Personen an die Gesellschaft anzugeben. Liegen diese nicht vor, ist „**NULL**“ einzutragen.

In den Abschnitten 4.4 und 4.5 (Kapitalgesellschaftsfragebogen) und den Abschnitten 4.3 und 4.4 (Personengesellschaftsfragebogen / Fall a)) ist jeweils der Jahresüberschuss nach § 275 HGB sowie die Bilanzsumme nach Handelsbilanz anzugeben.

In Abschnitt 4.6 (Kapitalgesellschaftsfragebogen) und Abschnitt 4.5 (Personengesellschaftsfragebogen / Fall a)) ist das Mittel zwischen der berichtigten Bilanzsumme und der betrieblichen Jahresleistung als Gegenstandswert einzutragen.

In Abschnitt 4.7 (Kapitalgesellschaftsfragebogen) und Abschnitt 4.6 (Personengesellschaftsfragebogen / Fall a)) ist das entsprechende Honorar für die dort genannten Steuerberatungstätigkeiten festzuhalten.

In Abschnitt 4.1 bzw. Abschnitt 4.2 (Personengesellschaftsfragebogen / Fall b)) ist der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben bei Vorliegen eines Gewerbebetriebs bzw. bei selbständiger Arbeit einzutragen. In Abschnitt 4.3 dieses Fragebogens ist der Gegenstandswert für Abschlussarbeiten zu vermerken. In Abschnitt 4.4 ist das dem Mandanten in Rechnung gestellte Honorar für die Überschussermittlung oder die Prüfung des Abschlusses für steuerliche Zwecke anzugeben.

Im Folgenden wird nun getrennt für den Kapitalgesellschaftsfragebogen und den Personengesellschaftsfragebogen angegeben, wie die Kosten zur Erstellung der verschiedenen Steuererklärungen und die Kosten für weitere steuerliche Beratungsleistungen zu verzeichnen sind.

### **Kapitalgesellschaftsfragebogen:**

#### **Zu 5. - 8. Körperschaft-, Gewerbe-, Kapitalertrag- und Umsatzsteuererklärung**

In den Abschnitten 5.1, 6.1, 7.1 und 8.1 ist der Gegenstandswert zur Erstellung der jeweiligen Steuererklärung einzutragen.

In den Abschnitten 5.2, 6.2, 7.2 und 8.2 ist das berechnete Honorar für die Bearbeitung sämtlicher notwendiger Steuererklärungsformulare inklusive der Bescheidprüfungen anzugeben.

In den Abschnitten 5.3, 6.3 und 7.3 ist die jeweils festzusetzende Steuer unter Berücksichtigung des SolZ bei der KSt und der KEST zu vermerken. In Abschnitt 8.3 ist die verbleibende USt nach Zeile 106 des amtlichen Formulars zur USt-Jahreserklärung einzutragen.

## **Zu 9. Sonstiges**

Abschnitt 9 stellt ein „Auffangbecken“ zum Zwecke der umfassenden Ermittlung von Steuerbefolgungskosten dar. Erfasst werden sollen unter Abschnitt 9.1 das Jahreshonorar, welches aus steuerlichen Beratungsleistungen resultiert, die in den Abschnitten 1 bis 8 noch nicht berücksichtigt bzw. abgefragt wurden. Hierzu gehören beispielsweise die steuerliche Optimierungsberatung / Steuergestaltung, steuerliche Beratung zur Rechtsformwahl sowie die in § 23 StBGebV genannten sonstigen Einzeltätigkeiten.

In Abschnitt 9.2 ist das Jahreshonorar für die Vertretung des Mandanten in gerichtlichen und außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren anzugeben.

Wurden solche Steuerberaterleistungen nicht in Anspruch genommen, ist „**NULL**“ einzutragen.

## **Zu 10. ESt-Folgekosten**

In Abschnitt 10 sind ESt-Folgekosten einzutragen, um eine Vergleichbarkeit von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften / Einzelunternehmen hinsichtlich ihrer Steuerbefolgungskosten herzustellen.

## **Personengesellschaftsfragebogen:**

### **Zu 5. - 7. Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuererklärung**

Abschnitt 5 des Personengesellschaftsfragebogens gliedert sich in zwei Bereiche. Notwendig ist dies, um dem Unterschied zwischen der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Personengesellschaften und Einzelunternehmen Rechnung zu tragen.

Bei Personengesellschaften sind in den Abschnitten 5.1 und 5.2 lediglich Gegenstandswert und Honorar für die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte auf Ebene der Gesellschaft anzugeben. Nicht erfasst werden dagegen die Befolgungskosten einzelner Gesellschafter. D. h., erstreckt sich das Mandat lediglich auf die Betreuung eines Personengesellschafters, nicht aber auf die Personengesellschaft, bleibt dieser Sachverhalt im Fragebogen unberücksichtigt.

Erstreckt sich das Mandat hingegen auf die Betreuung eines Einzelunternehmers, sind neben dem Gegenstandswert und dem Honorar für die Bearbeitung der Einkommensteuererklärung (ohne Ermittlung der Einkünfte, inklusive der Bescheidprüfung) in den Abschnitten 5.1 und 5.2 auch das zu versteuernde Einkommen und die festzusetzende ESt inklusive SolZ in den Abschnitten 5.3 und 5.4 festzuhalten.

In den Abschnitten 6.1 bis 6.3 sind der Gegenstandswert zur Erstellung der GewSt-Erklärung (zuzüglich der GewSt-Zerlegungserklärung), das Honorar für die Bearbeitung sämtlicher notwendiger GewSt-Formulare sowie die festzusetzende

GewSt anzugeben. Analog hierzu ist in den Abschnitten 7.1 bis 7.3 der Gegenstandswert zur Anfertigung der USt-Erklärung, das Honorar für die Bearbeitung sämtlicher USt-Formulare und die verbleibende USt nach Zeile 106 des amtlichen Formulars zur USt-Jahreserklärung einzutragen.

## **Zu 8. Sonstiges**

Abschnitt 8 stellt ein „Auffangbecken“ zum Zwecke der umfassenden Ermittlung von Steuerbefolgungskosten dar. Erfasst werden sollen unter Abschnitt 8.1 das Jahreshonorar, welches aus steuerlichen Beratungsleistungen resultiert, die in den Abschnitten 1 bis 7 noch nicht berücksichtigt bzw. abgefragt wurden. Hierzu gehören beispielsweise die steuerliche Optimierungsberatung / Steuergestaltung, steuerliche Beratung zur Rechtsformwahl sowie die in § 23 StBGebV genannten sonstigen Einzeltätigkeiten.

In Abschnitt 8.2 ist das Jahreshonorar für die Vertretung des Mandanten in gerichtlichen und außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren anzugeben.

Wurden solche Steuerberaterleistungen nicht in Anspruch genommen, ist „**NULL**“ einzutragen.

## Prinzipien zur Auswahl der Stichprobe

Grundsätzlich wäre es hinsichtlich einer möglichst akkuraten Ermittlung von Steuerbefolgungskosten im Rahmen der Unternehmensbesteuerung wünschenswert, möglichst große bzw. umfangreiche Stichproben bei einzelnen Steuerberatern durchführen zu können. Die Qualität der Stichprobenergebnisse nimmt nämlich mit zunehmendem Stichprobenumfang zu. Da die Bearbeitung des Fragebogens bei den Steuerberatern Zeit bindet und insofern Kosten verursacht, wären wir für eine Auswertung von insgesamt **20 Mandanten pro Steuerberater** dankbar. Bezüglich der Stichprobenauswahl gibt es drei Punkte zu beachten:

1. **Die Stichprobe sollte zufällig gezogen werden.** D. h., der im Rahmen unseres Forschungsprojekts relevante Mandantenkreis (Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften und Einzelunternehmen) sollte einerseits unabhängig von der Höhe unternehmerischer Kennziffern des Mandanten (wie z. B. Umsatz, Jahresüberschuss / Bilanzgewinn, Mitarbeiterzahl) sowie andererseits unabhängig vom Umfang der Inanspruchnahme von Steuerberatungsleistungen durch das Mandat ausgewählt werden. So könnte z. B. der für die Stichprobe relevante Mandantenstamm, jeweils getrennt nach Rechtsformen, durchnummeriert und im Anschluss entsprechend der Punkte 2. und 3. ausgewählt werden.
2. **Ausschließlich „gesunde“, operativ tätige Gesellschaften sollten im Rahmen der Stichprobe Berücksichtigung finden.** Nicht zum relevanten Mandantenkreis gehören daher z. B. reine Komplementärgesellschaften ohne operative Tätigkeiten, insolvente oder auch in Liquidation befindliche Gesellschaften.
3. **Die Struktur des Mandantenstammes in der Stichprobe sollte mit der gesamten Mandantschaft des Steuerberaters (der Grundgesamtheit) übereinstimmen.** Betreut ein Steuerberater beispielsweise insgesamt 100 Kapitalgesellschaften, 50 Personengesellschaften und 30 Einzelunternehmen, sollte die Stichprobe mit einem Umfang von 20 Mandanten ( $100/9 \approx 11$  Kapitalgesellschaften,  $(50/9 \approx 6)$  Personengesellschaften und  $(30/9 \approx 3)$  Einzelunternehmen beinhalten.

# Fragebogen zur Erfassung der Steuerbefolgungskosten von Kapitalgesellschaften für das Kalenderjahr 2 0 0 3

**1. Branche des Unternehmens** (bestimmt nach dem wesentlichen Gegenstand des Unternehmens)

- Handel
- Produktion
- Dienstleistungen
- Sonstige

**2. Buchführung** ⇒ § 33<sup>1</sup> gerundet auf volle €

- 2.1. Jahresumsatz oder höhere Aufwandssumme nach § 33 Abs. 6
- 2.2. Jahreshonorar für Buchführung oder für Prüfung der vorgelegten Buchführung für steuerliche Zwecke (§ 36 Abs. 1)

**3. Lohnbuchführung** ⇒ § 34

- 3.1. durchschnittliche Anzahl der Arbeitnehmer (Vollzeit / Teilzeit)
- 3.2. Jahreskosten für Lohnbuchführung (inklusive Einrichtungskosten) außerhalb des Unternehmens
- 3.3. Jahreslohnsteuer inklusive KiSt und Solidaritätszuschlag

**4. Abschlussarbeiten** ⇒ § 35

- 4.1. Eigenkapital zum 01.01.2003 nach Steuerbilanz
- 4.2. Buchwert der Anteile, deren Veräußerungsgewinn nach § 8b Abs. 2 S. 1 KStG steuerfrei wäre
- 4.3. Summe der zinslos gewährten Darlehen (mit und ohne Rangrücktritt) von Anteilseignern und den ihnen nahe stehenden Personen an die Gesellschaft
- 4.4. Jahresüberschuss nach § 275 HGB bzw. Zeile 21 des Mantelbogens KSt 1A (Formular 2003)
- 4.5. Bilanzsumme nach Handelsbilanz

<sup>1</sup> Nicht weiter gekennzeichnete Paragrafen sind solche der Steuerberatergebührenverordnung (StBGebV).

- 4.6. Gegenstandswert nach § 35 Abs. 2 Nr. 1
- 4.7. Gesamthonorar für Abschlussaufstellung (§ 35 Abs. 1 Nr. 1 a) ,  
beratende Mitwirkung (§ 35 Abs. 1 Nr. 7 a) und 8) oder Prüfung  
für steuerliche Zwecke (§ 36 Abs. 2)

**5. Körperschaftsteuererklärung zzgl. Eigenkapitalentwicklungserklärung**

- 5.1. Einkommen nach § 24 Abs.1 Nr. 3
- 5.2. Honorar für Bearbeitung sämtlicher notwendiger KSt-Formulare  
inklusive der Bescheidprüfungen (§ 28)
- 5.3. festzusetzende KSt inklusive Solidaritätszuschlag

**6. Gewerbesteuererklärung zzgl. Gewerbesteuererlegungserklärung**

- 6.1. Gewerbeertrag nach § 24 Abs. 1 Nr. 5. a)
- 6.2. Honorar für Bearbeitung sämtlicher notwendiger GewSt-Formulare  
inklusive der Bescheidprüfungen (§ 28)
- 6.3. festzusetzende GewSt

**7. Kapitalertragsteuererklärung**

- 7.1. Kapitalerträge nach § 24 Abs. 1 Nr. 14
- 7.2. Honorar für Bearbeitung sämtlicher KEST-Formulare inklusive  
Steuerbescheinigungen und Bescheidprüfungen (§ 28)
- 7.3. festzusetzende KEST inklusive Solidaritätszuschlag

**8. Umsatzsteuererklärung**

- 8.1. 10% der gesamten Entgelte zzgl. Eigenverbrauch  
nach § 24 Abs. 1 Nr. 8
- 8.2. Honorar für Bearbeitung sämtlicher notwendiger USt-Formulare  
inklusive der Bescheidprüfungen (§ 28)
- 8.3. verbleibende USt (gemäß Zeile 106 des amtlichen Formulars  
zur Umsatzsteuerjahreerklärung)



## 9. Sonstiges

9.1. Jahreshonorar für steuerliche Beratungsleistungen (steuerliche Optimierungsberatung/Steuergestaltung, steuerliche Beratung zur Rechtsformwahl, etc. sowie sonstige Einzeltätigkeiten nach § 23 S. 1 Nr. 1-10) zu den Steuerarten 5. – 8.

9.2. Jahreshonorar für die Vertretung des Mandanten in gerichtlichen und außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren

## 10. ESt-Folgekosten

10.1. lohnsteuerpflichtige Jahresvergütung für angestellte Gesellschafter

10.2. abzuführende LSt, KiSt und Solidaritätszuschlag hierfür

10.3. Honorar für dieses Lohneinkommen in der ESt-Erklärung

10.4. Honorar für Kapitalerträge nach 7. im Rahmen der ESt

# Fragebogen zur Erfassung der Steuerbefolgungskosten von

- a) **bilanzierenden Personengesellschaften  
und Einzelunternehmen**
- b) **Überschussermittlern bei Einkünften aus Gewerbebetrieb  
oder selbständiger Arbeit**
- für das Kalenderjahr 2 0 0 3

1. **Branche des Unternehmens** (bestimmt nach dem wesentlichen Gegenstand des Unternehmens)

- Handel
- Produktion
- Dienstleistungen
- Sonstige

2. **Buchführung** ⇒ § 33<sup>2</sup> gerundet auf volle €

- 2.1. Jahresumsatz oder höhere Aufwandssumme nach § 33 Abs. 6
- 2.2. Jahreshonorar für Buchführung oder für Prüfung der vorgelegten Buchführung für steuerliche Zwecke (§ 36 Abs. 1)

3. **Lohnbuchführung** ⇒ § 34

- 3.1. durchschnittliche Anzahl der Arbeitnehmer (Vollzeit /Teilzeit)
- 3.2. Jahreskosten für Lohnbuchführung (inklusive Einrichtungskosten) außerhalb des Unternehmens
- 3.3. Jahreslohnsteuer inklusive KiSt und Solidaritätszuschlag

4. **Abschlussarbeiten**

**Abschlussarbeiten im Fall a)** ⇒ § 35

- 4.1. Eigenkapital nach Steuerbilanz am 01.01.2003
- 4.2. Summe der zinslos gewährten Darlehen (mit und ohne Rangrücktritt) von Anteilseignern und den ihnen nahe stehenden Personen an die Gesellschaft
- 4.3. Jahresüberschuss nach § 275 HGB
- 4.4. Bilanzsumme nach Handelsbilanz

<sup>2</sup> Nicht weiter gekennzeichnete Paragraphen sind solche der Steuerberatergebührenverordnung (StBGebV).

- 4.5. Gegenstandswert nach § 35 Abs. 2 Nr. 1
- 4.6. Gesamthonorar für Abschlussaufstellung (§ 35 Abs. 1 Nr. 1. a) ),  
beratende Mitwirkung (§ 35 Abs. 1 Nr. 7 a) und 8) oder Prüfung  
für steuerliche Zwecke (§ 36 Abs. 2)

**Abschlussarbeiten im Fall b) ⇒ § 25**

- 4.1. Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebs-  
ausgaben bei Vorliegen eines Gewerbebetriebs
- 4.2. Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebs-  
ausgaben bei selbständiger Arbeit
- 4.3. Summe der Betriebseinnahmen oder höhere Summe der  
Betriebsausgaben nach § 25 Abs. 1 S. 2
- 4.4. Gesamthonorar für Überschussermittlung (§ 25 Abs. 1 S. 1)  
oder Prüfung für steuerliche Zwecke (§ 36 Abs. 1)

**5. Einkommensteuererklärung**

**Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte**

- 5.1. Summe der positiven Einkünfte nach § 24 Abs. 1 Nr. 2
- 5.2. Honorar für die Bearbeitung der Feststellungserklärung  
(inklusive Anlagen) ohne Ermittlung der Einkünfte, inklusive  
der Bescheidprüfung (§ 28)

**Einkommensteuererklärung des Einzelunternehmers**

- 5.1. Summe der positiven Einkünfte nach § 24 Abs. 1 Nr. 1
- 5.2. Honorar für die Bearbeitung der Einkommensteuererklärung  
ohne Ermittlung der einzelnen Einkünfte, inklusive der Bescheid-  
prüfung (§ 28)
- 5.3. zu versteuerndes Einkommen nach § 2 Abs. 5 S. 1 EStG
- 5.4. festzusetzende ESt inklusive Solidaritätszuschlag

## 6. Gewerbesteuererklärung zzgl. Gewerbesteuererlegungserklärung

- 6.1. Gewerbeertrag nach § 24 Abs. 1 Nr. 5. a)
- 6.2. Honorar für Bearbeitung sämtlicher notwendiger GewSt-Formulare  
inklusive der Bescheidprüfungen (§ 28)
- 6.3. festzusetzende GewSt

## 7. Umsatzsteuererklärung

- 7.1. 10% der gesamten Entgelte zzgl. Eigenverbrauch  
nach § 24 Abs. 1 Nr. 8
- 7.2. Honorar für Bearbeitung sämtlicher notwendiger USt-Formulare  
inklusive der Bescheidprüfungen (§ 28)
- 7.3. verbleibende USt (gemäß Zeile 106 des amtlichen Formulars  
zur Umsatzsteuerjahreerklärung)

## 8. Sonstiges

- 8.1. Jahreshonorar für steuerliche Beratungsleistungen (steuerliche  
Optimierungsberatung/Steuergestaltung, steuerliche Beratung  
zur Rechtsformwahl, etc. sowie sonstige Einzeltätigkeiten nach  
§ 23 S. 1 Nr. 1-10) zu den Steuerarten 5. – 7
- 8.2. Jahreshonorar für die Vertretung des Mandanten in gerichtlichen  
und außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren

Bezeichnung der Gesellschaft oder Gemeinschaft /  
der Körperschaft / des Unternehmens

Steuernummer / (Wirtschafts-) Identifikationsnummer

## Anlage SZ

# 2004

- zur gesonderten und einheitlichen  
Feststellung von Grundlagen für die  
Einkommensbesteuerung
- zur Einkommensteuererklärung
- zur Körperschaftsteuererklärung KSt 1 A

**!** Vorläufige, derzeit in Bearbeitung befindliche Version.

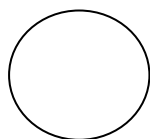
### Ermittlung der Schutzzinsen

Bitte nur volle Euro-Beträge eintragen  
EUR EUR

Zeile	A. Aktiva zu Beginn des Wirtschaftsjahres (lt. Steuerbilanz)	
1	Ausstehende Einlagen - Auch wenn bereits eingefordert -	100
2	+ Immaterielle Vermögensgegenstände	101
3	+ Sachanlagen	102
4	+ Finanzanlagen	103
5	<b>= Anlagevermögen</b>	<b>0</b>
6	Vorräte	105
7	+ Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände - Ohne Zeile 1 -	106
8	+ Wertpapiere	107
9	+ Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks	108
10	<b>= Umlaufvermögen</b>	<b>0</b>
11	<b>Aktive Rechnungsabgrenzungsposten</b>	
	<b>B. Passiva zu Beginn des Wirtschaftsjahres (lt. Steuerbilanz)</b>	
12	Rückstellungen <small>(Insoweit diese nicht für Steuern vom Einkommen und vom Gewerbeertrag oder für sonstige Personensteuern, die nicht als Betriebsausgabe oder Werbungskosten abziehbar sind sowie für auf diese Steuern entfallende Nebenleistungen gebildet wurden.)</small>	111
13	+ Verbindlichkeiten	112
14	<b>= Schulden</b>	<b>0</b>
15	<b>Sonderposten mit Rücklageanteil</b>	
16	<b>Passive Rechnungsabgrenzungsposten</b>	
	<b>C. Gesperrtes schutzfähiges Eigenkapital zu Beginn des Wirtschaftsjahres (lt. Steuerbilanz)</b>	
17	Ausstehende Einlagen - Auch wenn bereits eingefordert -	116
18	+ Finanzanlagen <small>(Wenn damit Bezüge erzielt werden können, für die § 8 b Abs. 1 KStG gilt und zwar unabhängig davon, ob die Bezüge tatsächlich zugeflossen sind.) - Soweit n i c h t in Zeile 19 erfasst -</small>	117
19	+ Finanzanlagen <small>(Wenn für Gewinne aus deren Veräußerung § 8 b Abs. 2 KStG gilt und zwar unabhängig davon, ob die Finanzanlagen tatsächlich veräußert worden sind.) - Soweit n i c h t in Zeile 18 erfasst -</small>	118
20	+ Anteile <small>(an einer Personenvereinigung deren Gewinne und Verluste im Rahmen einer Mitunternehmerschaft zugerechnet werden)</small>	119
21	+ Eingeforderte Nachschüsse (i. S. d. § 4 g Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 EStG)	120
22	<b>= Gesperrtes schutzfähiges Eigenkapital</b>	<b>0</b>
	<b>D. Schutzbedürftiges Eigenkapital zu Beginn des Wirtschaftsjahres (lt. Steuerbilanz)</b>	
23	Anlagevermögen (lt. Zeile 5)	122
24	+ Umlaufvermögen (lt. Zeile 10)	123
25	+ Aktive Rechnungsabgrenzungsposten (lt. Zeile 11)	124
26	- Schulden (lt. Zeile 14)	125
27	- Sonderposten mit Rücklageanteil (lt. Zeile 15)	126
28	- Passive Rechnungsabgrenzungsposten (lt. Zeile 16)	127
29	- Gesperrtes schutzfähiges Eigenkapital (lt. Zeile 22)	128
30	<b>= Schutzbedürftiges Eigenkapital zu Beginn des Wirtschaftsjahres (Überschuss)</b>	<b>0</b>

Zeile	<b>E. Mehrungen und Minderungen des schutzbedürftigen Eigenkapitals (lt. Anlage SZ-E)</b>			
31	Innerhalb des ersten Quartals	- Monate I bis III -	(lt. Anlage SZ-E / Feld 211)	0
32	Innerhalb des zweiten Quartals	- Monate IV - bis VI -	(lt. Anlage SZ-E / Feld 261)	0
33	Innerhalb des dritten Quartals	- Monate VII bis IX -	(lt. Anlage SZ-E / Feld 311)	0
34	Innerhalb des vierten Quartals	- Monate X bis XII -	(lt. Anlage SZ-E / Feld 361)	0
	<b>F. Gewichtung der Quartale</b>			
35	Anzahl der tatsächlich begonnenen Quartale		143 4	
36	<b>Gewichtungsfaktor</b>	Verhältnis des Faktors 1 zur Anzahl der tatsächlichen Quartale	144 1/4	
	<b>G. Kumulierte Fortschreibung des schutzbedürftigen Eigenkapitals</b>			
37	1. Quartal (Monate I bis III)	1/4	des Betrages in Zeile 31	146 0
38	+ 2. Quartal (Monate IV bis VI)	1/4	des Betrages in Zeile 32 + Betrag in Feld 146	148 0
39	+ 3. Quartal (Monate VII bis IX)	1/4	des Betrages in Zeile 33 + Betrag in Feld 146 + Betrag in Feld 148	150 0
40	+ 4. Quartal (Monate X bis XII)	1/4	des Betrages in Zeile 34 + Betrag in Feld 146 + Betrag in Feld 148 + Betrag in Feld 150	152 0
41	= <b>Erhöhung bzw. Verminderung des Überschusses</b>			0
42	<b>Durchschnittliches schutzbedürftiges Eigenkapital des Wirtschaftsjahres</b>		Betrag in Zeile 30 + Betrag in Zeile 41	0
	<b>H. Ermittlung der Mindestbietungssätze der Hauptrefinanzierungsgeschäfte der EZB</b>			
43	Mindestbietungssatz I	(der Hauptrefinanzierungsgeschäfte der Europäischen Zentralbank zu Beginn des Wirtschaftsjahres.) - Amtlicher Hundertsatz -	155 2,00%	
44	Mindestbietungssatz II	(der Hauptrefinanzierungsgeschäfte der Europäischen Zentralbank, sofern dieser während des Wirtschaftsjahres festgestellt wurde.) - Amtlicher Hundertsatz -	156 0,00%	
	<b>I. Gewichtung der Mindestbietungssätze der Hauptrefinanzierungsgeschäfte der EZB</b>			
45	Geltungsdauer	(des Mindestbietungssatzes der Hauptrefinanzierungsgeschäfte der EZB lt. Feld 155 in Kalendertagen seit Beginn des Wirtschaftsjahres.)	157 366	
46	Geltungsdauer	(des Mindestbietungssatzes der Hauptrefinanzierungsgeschäfte der EZB lt. Feld 156 in Kalendertagen seit Feststellung.)	158 0	
47	Anzahl der Kalendertage des gesamten Wirtschaftsjahres		159 366	
48	Gewichtungsfaktor I	(Feld 157 : Feld 159)	1,000	
49	Gewichtungsfaktor II	(Feld 158 : Feld 159)	0,000	
50	Gewichteter Mindestbietungssatz I	(Wert in Feld 155 x Wert in Zeile 48)	162 2,00%	
51	Gewichteter Mindestbietungssatz II	(Wert in Feld 156 x Wert in Zeile 49)	163 0,00%	
52	<b>Gewichtetes arithmetisches Mittel</b>	(Wert in Feld 162 + Wert in Feld 163)		2,00%
	<b>J. Ermittlung des Schutzzinssatzes</b>			
53	Anpassung des Referenzzinssatzes um	2,0%	- Punkte (i. S. d. § 4 g Abs. 4 Satz 1 EStG)	
54	<b>Schutzzinssatz</b>	(i. S. d. § 4 g Abs. 4 Satz 1 EStG) - Wert in Zeile 52 + Wert in Zeile 53 -		4,00%
	<b>K. Gewichtung des Schutzzinssatzes im Rumpfwirtschaftsjahr</b>			
55	Anzahl der Kalendertage des Rumpfwirtschaftsjahres		167	
56	Gewichtungsfaktor	(i. S. d. § 4 g Abs. 4 Satz 7 EStG)		(Tage in Feld 167 / 360 Tage)
57	<b>Schutzzinssatz für das Rumpfwirtschaftsjahr</b>	- gewichtet i. S. d. § 4 g Abs. 4 Satz 6 EStG -		
	<b>L. Schutzzinsen</b>			
58	<b>Schutzzinsen</b>	(Als Betrag in Höhe des Schutzzinssatzes lt. Zeile 54 - bzw. lt. Zeile 57, wenn das Wirtschaftsjahr einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten umfasst - auf das durchschnittliche schutzbedürftige Eigenkapital lt. Zeile 42)		

Nur vom Finanzamt auszufüllen

Diese Anlage ist Bestandteil des  
Feststellungsbescheids für 2004

Stempel des Finanzamts

© Forschungsstelle »Marktorientiertes Steuersystem«  
 Bergheimer Straße 20  
 69115 Heidelberg  
 Phone: ++ 49 (0) 62 24 / 54 - 50 92 oder 50 93  
 Fax: ++ 49 (0) 62 24 / 54 - 50 94  
 E-Mail: info@einfachsteuer.de

Bezeichnung der Gesellschaft oder Gemeinschaft /  
der Körperschaft / des Unternehmens

---

Steuernummer / (Wirtschafts-) Identifikationsnummer

**Anlage SZ-E**

- zur gesonderten und einheitlichen  
Feststellung von Grundlagen für die  
Einkommensbesteuerung
- zur Einkommensteuererklärung
- zur Körperschaftsteuererklärung KSt 1 A

**Ermittlung der Grundlagen zur  
Fortschreibung des schutzbedürftigen Eigenkapitals**

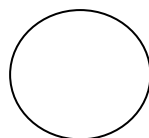
Die Vorgänge wirken sich gem. § 4 g Abs. 3 EStG jeweils aus im

I. Quartal	II. Quartal	III. Quartal	IV. Quartal
EUR	EUR	EUR	EUR
2	3	4	5

1		2	3	4	5
<b>A. Mehrungen und Minderungen des schutzbedürftigen Eigenkapitals (durch Zu- und Abflüsse während des Wirtschaftsjahres)</b>					
1	+ Einlagen	200	250	300	
2	- Entnahmen	201	251	301	351
3	- Nennkapitalrückzahlungen - Ohne Abzüge lt. Zeilen 7 und 8 -	202	252	302	352
4	- Einlagenrückgewähr	203	253	303	353
5	- Offene Gewinnausschüttungen - Ohne Abzüge lt. Zeilen 7 und 8 -	204	254	304	354
6	- Verdeckte Gewinnausschüttungen	205	255	305	355
7	- Kapitalertragsteuer (Auf Nennkapitalrückzahlungen, insoweit hierdurch der Sonderausweis gemindert wird, und auf Gewinnausschüttungen)	206	256	306	356
8	- Solidaritätszuschlag	207	257	307	357
9	- Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer - Inkl. Vorauszahlungen -	208	258	308	358
10	- Zugänge von Finanzanlagen und Anteilen	209	259	309	359
11	+ Abgänge von Finanzanlagen und Anteilen	210	260	310	
12	= Summe	211 0	261 0	311 0	361 0

Nur vom Finanzamt auszufüllen

Diese Anlage ist Bestandteil des  
Feststellungsbescheids für 2004



Stempel des Finanzamts

© Forschungsstelle »Marktorientiertes Steuersystem«  
Bergheimer Straße 20  
69115 Heidelberg  
Phone: ++ 49 (0) 62 24 / 54 - 50 92 oder 50 93  
Fax: ++ 49 (0) 62 24 / 54 - 50 94  
E-Mail: info@einfachsteuer.de

# Anleitung zur Anlage SZ und zur Anlage SZ-E

## Allgemeines

Die „Zinsbereinigte Gewinnsteuer“ (ZGS) sieht den Abzug kalkulatorischer Eigenkapitalzinsen, so genannter Schutzzinsen, als besondere Betriebsausgabe vor.

In den Anlagen SZ und SZ-E wird das für die Berechnung der Schutzzinsen relevante Eigenkapital (schutzbedürftiges Eigenkapital) zu erklären sein. Vor Inkrafttreten der ZGS dienen die beiden Anlagen als Grundlage für statistische Erhebungen. Im Mittelpunkt des Interesses stehen dabei die quantitativen Auswirkungen des Schutzzinseszinses als besondere Betriebsausgabe auf die steuerliche Bemessungsgrundlage der Unternehmen und auf das Steueraufkommen. Gleichzeitig sollen Praktikabilität und Verständlichkeit der Formulare getestet sowie der zusätzliche Aufwand für den Steuerpflichtigen abgeschätzt werden. Zu diesem Zwecke ist den Anlagen SZ und SZ-E ein zusätzlicher Frageteil beigefügt. Für die statistische Datenerhebung ist das im Veranlagungszeitraum **2004** endende Wirtschaftsjahr maßgeblich.

Sowohl in der Anlage SZ als auch in der Anlage SZ-E sind steuerbilanzielle, d. h. nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung angesetzte und nach steuerrechtlichen Vorschriften unter Berücksichtigung der Maßgeblichkeiten (§ 5 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG) bewertete oder berechnete, Größen anzugeben. Ausgangspunkt für die Berechnung des schutzbedürftigen Eigenkapitals eines Wirtschaftsjahres (Abschnitte A. bis D. der Anlage SZ) ist die **Schlussbilanz** des **vorangegangenen** Wirtschaftsjahres bzw. bei Neugründung die Eröffnungsbilanz.

Falls von der Gliederung der Bilanz nach § 266 Abs. 2 und 3 HGB abgewichen wird, tritt der umbenannte oder der neu geschaffene Posten an die entsprechende in der Anlage SZ abgefragte Position.

## Zur Eintragung der Daten

In die Zahlenfelder sind **keine negativen** Werte einzutragen (Ausnahme: Abschnitt G.). Positive oder negative Vorzeichen gibt das Formular selbst vor. Beträge sind in **ganzen Euro** unter Wegfall der Nachkommastellen anzugeben.

Liegt ein Wert nicht vor, so bleibt das entsprechende Zahlenfeld leer. Eine Null („0“) ist genau dann einzutragen, wenn der entsprechende Wert tatsächlich Null beträgt.

Die Anlagen SZ und SZ-E sind von jedem bilanzierenden Unternehmen, sofern es den Gewinn zinsbereinigt ermittelt, zu verwenden, und zwar unabhängig von der Rechtsform. Daher besteht die grundsätzliche Möglichkeit, dass Positionen abgefragt werden, die für bestimmte Unternehmen gar nicht existieren können. Entsprechende Felder sind unausgefüllt zu lassen.

## Anlage SZ

### Zeilen 1 bis 11

Die Zeilen 1 bis 10 dienen der vollständigen Ermittlung aller Vermögensgegenstände. Der Wert in Zeile 1 umfasst dabei gleichermaßen **nicht** eingeforderte wie **bereits** eingeforderte ausstehende Einlagen. Diese sind auch dann in Zeile 1 einzutragen, wenn sie in der Bilanz unter „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“ aufgeführt werden. Sollte dies der Fall sein, ist der Wert in Zeile 7 entsprechend um die ausstehenden Einlagen zu kürzen.

Die Werte in Zeile 5 und Zeile 10 ergeben sich aus dem zuvor Eingetragenen und sind nach Vorgabe des Formulars zu berechnen. Zeile 11 erfragt den Aktiven Rechnungsabgrenzungsposten.

### Zeilen 12 bis 22

Zur residualen Ermittlung des schutzbedürftigen Eigenkapitals zu Beginn des Wirtschaftsjahres werden in den Zeilen 12 und 13 Schuldpositionen abgefragt. Vermögenseinlagen des stillen Gesellschafters gelten stets als Verbindlichkeiten und sind in Zeile 13 zusätzlich zu erfassen, soweit sie nicht bereits in den Verbindlichkeiten enthalten sind. In Zeile 14 wird die Summe gebildet.

Die Zeilen 17 bis 22 dienen der Abgrenzung derjenigen Vermögensgegenstände, welche das für die Bemessung des Schutzzinseszinses heranzuziehende Eigenkapital mindern. Ausstehende Einlagen sind in Zeile 17 anzugeben. Dabei ist unerheblich, ob sie bereits eingefordert sind. In den Zeilen 18 und 19 ist eine **Doppeltzählung zu vermeiden**. Sofern ein Posten der Finanzanlagen die Kriterien beider Zeilen erfüllt, ist er nur einmal aufzunehmen. Zeile 20 fragt Anteile an Personengesellschaften ab, deren Gewinn oder Verlust im Rahmen einer Mitunternehmerschaft zugerechnet wird. Dabei ist unerheblich, ob es sich um verbrieft Anteile handelt. **Eingeforderte** Nachschüsse sind in Zeile 21 anzugeben. Zeile 22 ist nach den Vorgaben des Formulars zu berechnen.

*Ausstehende Einlagen mindern das schutzbedürftige Eigenkapital, da sie – eingefordert oder nicht – in der Bilanz erscheinen, aber noch nicht eingezahlt sind und daher außerhalb des Unternehmens gewinn- oder zinsbringend angelegt werden können. Das gleiche gilt für Nachschüsse. Da diese erst nach Einforderung in der Bilanz erscheinen, sind nur eingeforderte Nachschüsse gesperrtes schutzfähiges Eigenkapital. Bezüglich derjenigen Finanzanlagen, welche die Kriterien des § 8 b Abs. 1 oder 2 KStG erfüllen, darf ebenfalls kein Schutzzinsabzug gewährt werden, da sie zu steuerfreien Einnahmen führen. Im Rahmen einer Mitunternehmerschaft zugerechnete Gewinne oder Verluste fließen zwar in die Bemessungsgrundlage des Empfängers ein. Da aber bereits auf Ebene des zurechnenden Unternehmens (Subjekt der Gewinnermittlung) der Gewinn oder Verlust unter Abzug der Schutzzinsen ermittelt wurde, muss ein weiterer Schutzzinsabzug*



auf Ebene des empfangenden Unternehmens (Mitunternehmer) unterbleiben.

#### **Zeilen 23 bis 30**

Die Zeilen 23 bis 29 greifen auf bereits ermittelte Größen zu und sind entsprechend zu übernehmen. In Zeile 30 ist das schutzbedürftige Eigenkapital zu Beginn des Wirtschaftsjahres nach Vorgabe des Formulars zu berechnen.

#### **Zeilen 31 bis 58**

Die Zeilen 31 bis 58 erfassen die notwendigen Größen für die Fortschreibung des schutzbedürftigen Eigenkapitals über das Wirtschaftsjahr. Die Fortschreibung erfolgt quartalsweise. Die konkrete Ermittlung der in die Zeilen 31 bis 34 zu übernehmenden Werte, inhaltlich handelt es sich dabei um Grundlagen zur unterjährigen Fortschreibung des schutzbedürftigen Eigenkapitals, erfolgt im Rahmen der Anlage SZ-E (siehe dort).

#### **Zeilen 35 und 36**

In Zeile 35 wird erfragt, wie viele Quartale das Wirtschaftsjahr hatte, für welches das schutzbedürftige Eigenkapital zu ermitteln ist (Feld 143). Begonnene Quartale sind stets als vollständiges Quartal zu erfassen. In Zeile 36 ist der zu Feld 143 reziproke Wert als Gewichtungsfaktor anzugeben. In der statistischen Datenerhebung wird von einem regulären Wirtschaftsjahr ausgegangen, weshalb die entsprechenden Werte bereits eingetragen sind.

#### **Zeilen 37 bis 42**

Für die Ermittlung des durchschnittlichen schutzbedürftigen Eigenkapitals werden die im Rahmen der Anlage SZ-E ermittelten Erhöhungen oder Verminderungen innerhalb der einzelnen Quartale (Zeilen 31 bis 34) herangezogen. Im Zuge der kumulierten Fortschreibung wird nach Vorgabe des Formulars in den Zeilen 37 bis 40 die Berechnung vorgenommen. Dabei wird berücksichtigt, dass sich Veränderungen in einem Quartal auf das schutzbedürftige Eigenkapital aller folgenden Quartale des Wirtschaftsjahres auswirken. In Zeile 41 wird die Summe der Werte aus den Zeilen 37 bis 40 gebildet. Sie gibt die Erhöhung oder Verminderung des schutzbedürftigen Eigenkapitals an. In Zeile 42 wird das durchschnittliche schutzbedürftige Eigenkapital eingetragen. Es ergibt sich durch Hinzurechnung des Wertes in Zeile 41 zum schutzbedürftigen Eigenkapital zu Beginn des Wirtschaftsjahres (Zeile 30).

#### **Zeilen 43 bis 57**

Die Abschnitte H, I und J (Zeilen 43 bis 54) dienen der Bestimmung des für das Wirtschaftsjahr anzuwendenden Schutzzinssatzes. Die statistische Datenerhebung bezieht sich auf das in 2004 endende Wirtschaftsjahr. Die benötigten Bestimmungsfaktoren liegen vor und wurden bereits in das Formular eingetragen. Es ergibt sich ein Schutzzinssatz von 4 %.

Abschnitt K (Zeilen 55 bis 57) ist nur im Falle eines verkürzten Wirtschaftsjahres (Rumpfwirtschaftsjahr)

relevant. Vom Vorliegen eines solchen wird bei der statistischen Datenerhebung nicht ausgegangen, die Felder bleiben entsprechend unausgefüllt.

#### **Zeile 58**

Die als Betriebsausgaben abzugsfähigen Schutzzinsen betragen 4 % (Schutzzinssatz für das Jahr 2004, Zeile 54) vom durchschnittlichen schutzbedürftigen Eigenkapital laut Zeile 42.

### **Anlage SZ-E**

In der Anlage SZ-E werden die unterjährigen Mehrungen und Minderungen des schutzbedürftigen Eigenkapitals erfasst. Die einzelnen Posten sind stets im Quartal ihres **tatsächlichen** Zu- oder Abgangs zu erfassen.

Einlagen sowie Abgänge von Finanzanlagen und Anteilen, welche den Bestand der in den Zeilen 18, 19 und 20 der Anlage SZ erfragten Bilanzposten verändern, wirken sich erhöhend auf das schutzbedürftige Eigenkapital aus. Entnahmen (bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen), Nennkapitalrückzahlungen, Einlagenrückgewähr, offene und verdeckte Gewinnausschüttungen, aufgrund von Ausschüttungen einbehaltene und gezahlte Kapitalertragssteuer, gezahlter Solidaritätszuschlag, gezahlte Körperschaftsteuer und gezahlte Gewerbesteuer sowie Zugänge von Finanzanlagen und Anteilen, welche den Bestand der in den Zeilen 18, 19 und 20 der Anlage SZ erfragten Bilanzposten verändern, mindern das schutzbedürftige Eigenkapital. Zahlungen von Solidaritätszuschlag, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer sind gleichermaßen als Vorrauszahlung und als Begleichung einer noch ausstehenden Schuld bereits entstandener Steuern zu erfassen. In die Zwischensumme zum Ende eines jeden Quartals (Zeile 12) gehen nur die Veränderungen des jeweiligen Quartals ein.

*In der endgültigen Fassung der Formulare wirken sich Einlagen und Abgänge von Finanzkapitalanlagen und Anteilen stets erst in dem Quartal auf das schutzbedürftige Eigenkapital aus, welches jenem ihrer tatsächlichen Verwirklichung nachfolgt. Eine solche Umdatierung ist zur Verhinderung des Gestaltungsmissbrauchs unabdingbar. Im Zuge der statistischen Datenerhebung wird zur Vereinfachung der Datenerfassung auf eine entsprechende Umdatierung durch den Ausfüllenden verzichtet. Sie erfolgt erst im Zuge der Datenauswertung durch die Forschungsstelle „Marktorientiertes Steuersystem“ der Universität Heidelberg. Im vierten Quartal werden lediglich Minderungen des schutzbedürftigen Eigenkapitals erfragt, da sich Einlagen und Abgänge von Finanzkapitalanlagen und Anteilen erst im folgenden Wirtschaftsjahr auswirken.*



## Fragebogen zur Erfassung bestimmter Steuerbefolgungskosten und zur Anlage SZ

<b>I</b>		<b>Wirtschaftliche Daten des Unternehmens</b>		<b>Angaben in gerundeten €</b>		
<b>1</b>	<b>Umsatz</b>	11	Umsatz in 2004			
<b>2</b>	<b>Gewinn</b>	21	Gewinn vor Körperschaft- und Gewerbesteuer in 2004			
		22	Körperschaftsteuer inkl. Solidaritätszuschlag in 2004			
		23	Gewerbesteuer in 2004			
<b>II</b>		<b>Qualitative Fragen zur Anlage SZ</b>		<b>Zutreffendes bitte ankreuzen ☒ bzw. Antwort in Feld eintragen</b>		
<b>1</b>	<b>Vorhandensein der erfragten Größen</b>	11	Sind die in der Anlage SZ erfragten Größen aus der Buchhaltung problemlos ersichtlich?	Ja <input type="checkbox"/>	Nein, gar nicht <input type="checkbox"/>	Nein, nur mit großem Aufwand <input type="checkbox"/>
		12	Gibt es bezüglich der erfragten Größen Unklarheiten bei der Abgrenzung?	Nein <input type="checkbox"/>	Ja, und zwar bei:	
<b>2</b>	<b>Einbettung in EDV</b>	21	Wenn die Anlage SZ in die von Ihrem Unternehmen verwendete EDV implementiert wird, um wie viel Prozent reduziert sich der Aufwand für das (elektronische) Ausfüllen der Anlage SZ?			

III	Kosten der Steuererhebung		Bearbeitung		Arbeitsaufwand*) oder externer Aufwand pro Jahr in €	
			teilweise EDV gestützt	Vollauto- matische EDV- Bearbeitung		
1	Aufstellung einer Steuerbilanz	11	Ermittlung erforderlicher Anpassungen an die steuerrechtlichen AfA-Sätze	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
		12	Ermittlung erforderlicher Anpassungen an die steuerrechtliche Bewertung von Rückstellungen	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
		13	Formelle Aufstellung einer Steuerbilanz	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
		14	Ermittlung erforderlicher Anpassungen der Handelsbilanz an die Steuerbilanz (insgesamt, inkl. 11,12 und 13)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
2	Erstellung der KSt- Erklärung	21	Berechnung des zu versteuernden Einkommens	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
		22	Ausfüllen des Formulars zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagenkontos (§ 27 KStG)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
		23	Ausfüllen der übrigen Anlagen zur KSt-Erklärung (Anlage A, Anlage WA etc.)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
3	Anlage SZ	31	Ausfüllen der Anlage SZ (insgesamt)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
		32	Übertragung der erforderlichen Größen zur Bestimmung des schutzbedürftigen Eigenkapitals zu Beginn des Wirtschaftsjahres (Zeilen 1 bis 25 der Anlage SZ)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
		33	Übertragung der erforderlichen Größen zur Fortschreibung des schutzbedürftigen Eigenkapitals (Zeilen 26 bis 43 der Anlage SZ)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

\*) Die Angabe soll enthalten: Arbeitszeit (in Minuten, Stunden oder Tagen) pro Tag, Woche oder Monat über einen bestimmten Zeitraum in Tagen, Wochen oder Monaten; z.B.: 1 Stunde pro Woche über einen Zeitraum von 1 Monat (1h / Woche \* 1 Monat).

## Gesetzentwurf

für die Bundesregierung der Bundesrepublik Deutschland

Entwurf eines Gesetzes zur  
Besteuerung zinsberechtigter Unternehmensgewinne  
(Zinsbereinigte Gewinnsteuergesetz – ZGStG)

VORGESCHLAGEN VON:

*Heidelberger Steuerkreis*  
Prof. Dr. Hans-Georg Petersen  
Prof. Dr. Manfred Rose



*Forschungsstelle*  
*»Marktorientiertes Steuersystem«, Heidelberg*  
Dipl.-Oec. Dipl.-Bw. (FH) Marko Thomas Scholz  
Dipl.-Vw. Daniel Zöller

*In Bearbeitung befindliche, unvollendete Fassung.*

**NICHT ZUR VERÖFFENTLICHUNG GEEIGNET!**

*--- Nur zur internen Diskussion. ---*

## A. Problem und Ziel

Das gegenwärtige Steuerrecht führt zu einer Belastung von Unternehmensgewinnen, die sowohl das Wachstum deutscher Unternehmen beeinträchtigt als auch international nicht wettbewerbsfähig ist. Über eine Absenkung der Steuersätze und eine ökonomisch gebotene Änderung der Bemessungsgrundlagen sind deshalb unternehmerische Investitionen am Standort Deutschland steuerlich zu entlasten.

Das gegenwärtige Steuerrecht erfasst die Gewinne aus unternehmerischen Tätigkeiten höchst unterschiedlich, und zwar durch Vorgabe unterschiedlicher Ermittlungsmethoden, durch Anwendung unterschiedlicher Steuertarife je nach Rechtsform und auch durch einen unterschiedlichen Kreis von Steuerpflichtigen. Die Reform der Unternehmenssteuern muß deshalb so erfolgen, daß die neuen wachstumsfreundlichen Rahmenbedingungen den Unternehmen aller Rechtsformen offen stehen.

## B. Lösung

Mit dem Gesetz werden Unternehmensgewinne rechtsformeinheitlich durch Absenkung der Steuersätze auf investierte Gewinne und eine Änderung der Bemessungsgrundlagen entlastet. Hierdurch soll ein neues investitionsfreundliches, international attraktives, finanzierungsneutrales und alle Unternehmen gleichmäßig erfassendes System der Gewinnbesteuerung geschaffen werden. Zur Entlastung investierter Unternehmensgewinne werden für Gewinne von Unternehmen jeglicher Rechtsform im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht eingeführt:

- Der Abzug standardisierter Eigenkapitalzinsen (Schutzzinsen) als Betriebsausgabe neben dem bestehenden Betriebsausgabenabzug von Fremdkapitalzinsen.
- Ein allgemeiner Steuersatz auf zinsbereinigt und ohne Abzug der kommunalen Gewinnsteuer ermittelte Unternehmensgewinne von 15 %.

Der Körperschaftsteuersatz entspricht dem allgemeinen Gewinnsteuersatz. Einzelunternehmer und Gesellschafter von Personenernehmen haben die Wahl, den ihnen zugerechneten Unternehmensgewinn entweder – wie bisher – progressiv zu versteuern oder im Falle einer Thesaurierung einem Sondertarif in Höhe des allgemeinen Gewinnsteuersatzes zu unterwerfen. Mit dem allgemeinen Gewinnsteuersatz versteuerte Gewinne unterliegen im Falle ihrer Ausschüttung bzw. Entnahme der progressiven Einkommensteuer nach dem Halbeinkünfteverfahren. Zur Schaffung eines einheitlichen und transparenten Systems der Gewinnbesteuerung wird die Gewerbesteuer zu einer kommunalen Gewinnsteuer mit folgenden Elementen fortentwickelt:

- Ein von jeder Gemeinde frei bestimmbarer Steuersatz auf zinsbereinigt und ohne Abzug der kommunalen Gewinnsteuer ermittelte Unternehmensgewinne.
- Steuergegenstand sind neben Gewerbebetrieben auch unternehmerische Tätigkeiten als Freiberufler, Land- und Forstwirt sowie Vermieter und Verpächter.

Mit dem neuen investitionsfreundlichen und international attraktiven Unternehmenssteuerrecht werden die Voraussetzungen für ein Wachstum der Steuerbemessungsgrundlagen geschaffen. Die reformbedingten kurzfristigen Steuereinnahmehausfälle sind durch Einschränkungen steuerlicher Abschreibungen und Rückstellungen zu begrenzen.

## C. Alternativen

Keine.

## D. Finanzielle Auswirkungen

- Vorläufig offen -

## E. Sonstige Kosten

Keine.

# Entwurf eines Gesetzes zur Besteuerung zinsberechtigter Unternehmensgewinne (Zinsberechtigtes Gewinnsteuergesetz – ZGStG)

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

INHALTSÜBERSICHT	Art.
Änderung des Einkommensteuergesetzes .....	1
Änderung des Solidaritätszuschlaggesetzes .....	2
Änderung der Einkommensteuer-	
Durchführungsverordnung .....	3
Änderung des Körperschaftsteuergesetzes .....	4
Änderung der Körperschaftsteuer-	
Durchführungsverordnung .....	5
Änderung des Umwandlungssteuergesetzes .....	6
Änderung der Abgabenordnung .....	7
Änderung der Kleinbetragsverordnung .....	8
Inkrafttreten .....	9

BEGRÜNDUNG	Seite
I. Allgemeiner Teil .....	10
II. Besonderer Teil .....	12

APPENDIX	Seite
GEÄNDERTE GESETZE (AUSZÜGE) I. D. F. DES ZGStG-E	
I. Einkommensteuergesetz .....	X
II. Einkommensteuer-Durchführungsverordnung .....	X
III. Solidaritätszuschlaggesetz .....	X
IV. Körperschaftsteuergesetz .....	X
V. Abgabenordnung .....	X
VI. Kleinbetragsverordnung .....	X

## Artikel 1

### Änderung des Einkommensteuergesetzes

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4210, ber. BGBl. I 2003 S. 179), zuletzt geändert durch das Föderalismusreform-Begleitgesetz vom 5. September 2006 (BGBl. I S. 2098), wird wie folgt geändert:

1. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:
  - a) Nach der Angabe „§ 4 f Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten“ wird folgende Angabe eingefügt:
 

„§ 4 g Schutzzinsen und schutzbedürftiges Eigenkapital, Schutzbedürfnis, Fortschreibung, Schutzzinssatz, Normal- und Überrendite“.
  - b) Die Angabe zu § 7 g wird wie folgt gefasst:
 

„§ 7 g (weggefallen)“.
  - c) Die Angabe zu § 32 c wird wie folgt neu gefasst:
 

„§ 32 c Einkommensteuersondertarif“.
2. § 2 wird wie folgt geändert:
  - a) In Absatz 3 Satz 1 werden nach den Wörtern „vermindert um“ die Wörter „die Einkünfte, für die sich die Einkommensteuer nach § 32 c Abs. 2 bemisst (thesaurierte Einkünfte)“ sowie ein Komma eingefügt.
  - b) In Absatz 5a werden nach den Wörtern „diese Größen um“ die Wörter „die Beträge für die sich die Einkommensteuer nach § 32 c bemisst (thesaurierte Einkünfte) sowie“ eingefügt.
3. § 3 wird wie folgt geändert:
 

– Vorläufig offen –

  - a) Nach Nummer 41 wird folgende Nummer 41 a eingefügt:
 

– Vorläufig offen –
4. § 4 wird wie folgt geändert:
  - a) In § 4 Absatz 4 a Satz 1 werden nach den Wörtern „getätigt worden sind“ die Wörter „und § 4 g nicht angewendet worden ist“ angefügt.
  - b) Nach Absatz 5 Satz 1 Nummer 11 wird folgende Nummer 12 eingefügt:
 

„12. die Gewerbesteuer.<sup>2</sup> Dies gilt auch für die auf diese Steuer entfallenden Nebenleistungen.“
  - c) Nach Absatz 8 wird folgender Absatz 9 eingefügt:
 

– Vorläufig offen –

5. Nach § 4 f wird folgender § 4 g eingefügt:

„§ 4 g

Schutzzinsen und schutzbedürftiges Eigenkapital,  
Schutzbedürfnis, Fortschreibung, Schutzzinssatz,  
Normal- und Überrendite

„(1) <sup>1</sup>Unternehmen, deren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelt wird, dürfen Eigenkapitalzinsen (Schutzzinsen) zugunsten eines geschützten Gewinnvortrages (Schutzvortrag) als Betriebsausgabe abziehen. <sup>2</sup>Maßgebend für die Berechnung der Schutzzinsen ist das durchschnittliche schutzbedürftige Eigenkapital des Wirtschaftsjahres; dies gilt auch für die Berechnung negativer Schutzzinsen. <sup>3</sup>Schutzbedürftiges Eigenkapital zu Beginn eines Wirtschaftsjahres ist das in einem Betriebsvermögen innewohnende, gebundene, tatsächlich vorhandene (schutzfähige) Eigenkapital und entspricht insoweit es nicht einer Schutzsperre unterliegt dem Überschuss des Anlage- und Umlaufvermögens sowie den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten über den Sonderposten mit Rücklageanteil, die Rückstellungen, insoweit diese nicht für Steuern vom Einkommen und vom Gewerbeertrag oder für sonstige Personensteuern, die nicht als Betriebsausgabe oder Werbungskosten abziehbar sind sowie für auf diese Steuern entfallende Ergänzungsabgaben und Nebenleistungen gebildet wurden, die Verbindlichkeiten, sowie den passiven Rechnungsabgrenzungsposten. <sup>4</sup>Für die Ermittlung des schutzbedürftigen Eigenkapitals ist die Vermögensübersicht (Bilanz) auf den Schluss des dem jeweiligen Wirtschaftsjahr unmittelbar vorangehenden Wirtschaftsjahres zu Grunde zu legen. <sup>5</sup>Geht dem jeweiligen Wirtschaftsjahr nicht unmittelbar ein anderes Wirtschaftsjahr voran, ist stattdessen die Vermögensübersicht zu Beginn des Wirtschaftsjahres zu Grunde zu legen. <sup>6</sup>Bei der Ermittlung zu berücksichtigen sind Vermögensgegenstände ausschließlich insoweit diese

1. in den Büchern des Unternehmens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zutreffend angesetzt und nach steuerrechtlichen Vorschriften bewertet oder berechnet wurden,
2. zu mindestens 10 vom Hundert für eigenbetriebliche Zwecke genutzt werden, in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und diesen zu fördern bestimmt und geeignet sind,
3. im Falle eines Unternehmens, dessen Betriebsvermögen Gesamthandsvermögen ist, nicht tatsächlich Sonderbetriebsvermögen eines, mehrerer oder aller Mitunternehmer darstellen,
4. im Falle eines Mitunternehmers, dessen Betriebsvermögen Sonderbetriebsvermögen ist, nicht tatsächlich Gesamthandsvermögen darstellen.

<sup>7</sup>Die Vorschrift über die Maßgeblichkeiten (§ 5 Abs. 1 Satz 1 und 2) bleibt unberührt. <sup>8</sup>Die Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters gilt bei der Ermittlung nach Satz 3 stets als Verbindlichkeit.

(2) <sup>1</sup>Der Schutzsperre unterliegen

1. stille Reserven. <sup>2</sup>Die Bewertung stiller Reserven zum Zwecke der Ermittlung nach Abs. 1 Satz 3 ist nicht zulässig.
2. ausstehende Einlagen, auch wenn diese bereits eingefordert wurden.

3. Finanzanlagen, wenn damit Bezüge erzielt werden können für die § 8 b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes gilt und zwar unabhängig davon, ob die Bezüge tatsächlich zugeflossen sind.

4. Finanzanlagen, wenn für Gewinne aus deren Veräußerung § 8 b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes gilt und zwar unabhängig davon, ob die Finanzanlagen tatsächlich veräußert worden sind.

5. Anteile an einer Personenvereinigung deren Gewinne und Verluste dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Mitunternehmerschaft zugerechnet werden.

6. <sup>1</sup>Eingeforderte Nachschüsse, insoweit deren Einziehung am Bilanzstichtag beschlossen ist und dem Steuerpflichtigen ein Recht, durch Verweigerung auf den Geschäftsanteil sich von der Zahlung der Nachschüsse zu befreien, nicht zusteht. <sup>2</sup>Satz 1 gilt auch, wenn dem Steuerpflichtigen ein solches Recht zusteht und eine Aktivierung der eingeforderten Nachschüsse als wertaufhellende Tatsache geboten ist.

7. [...] *Vorläufig offen.*

<sup>2</sup>[...] *Vorläufig offen.*

(3) <sup>1</sup>Der nach Abs. 1 ermittelte Überschuss ist nach Maßgabe der Sätze 2 bis 16 jeweils um den vierten Teil der bis zum 31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember (Stichtage) vorgenommenen Einlagen und Entnahmen sowie des Betrages der Veränderungen des gesperrten schutzfähigen Eigenkapitals gemäß Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 bis 5 kumulativ zu erhöhen oder zu vermindern (Fortschreibung). <sup>2</sup>Abs. 1 Satz 6 und 7 bleiben unberührt. <sup>3</sup>Einlagen, die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zuführt, gelten hierbei stets als nach Ablauf des letzten Stichtages des jeweiligen Quartals zugeführt, in welchem sie tatsächlich zugeführt wurden, und erhöhen den Überschuss. <sup>4</sup>Hat der Steuerpflichtige im Laufe des Wirtschaftsjahres Wirtschaftsgüter entnommen, tritt an die Stelle des letzten Stichtages nach Satz 3 der erste Stichtag des jeweiligen Quartals; Entnahmen mindern den Überschuss. <sup>5</sup>Zugänge von schutzfähigem Eigenkapital, insoweit es der Schutzsperre unterliegt gelten ungeachtet der Regelung nach Satz 3 zusätzlich in dem Quartal als wirksam zugegangen in welchem sie tatsächlich zugegangen sind und vermindern den Überschuss. <sup>6</sup>Abgänge von schutzfähigem Eigenkapital, insoweit es der Schutzsperre unterliegt, gelten ungeachtet der Regelung nach Satz 4 zusätzlich als nach Ablauf des letzten Stichtages desjenigen Quartals abgegangen, in welchem sie tatsächlich abgegangen sind und erhöhen den Überschuss. <sup>7</sup>Die Rückzahlung von Nennkapital und zwar unabhängig davon, ob im Sinne des § 28 Abs. 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes der Sonderausweis zu mindern ist, die Rückgewähr von Einlagen sowie die Ausschüttung von Gewinnen stehen der Behandlung von Entnahmen gleich. <sup>8</sup>Sachausschüttungen sind hierbei in Höhe der Buchwerte der einzelnen Vermögensgegenstände zu berücksichtigen. <sup>9</sup>Die infolge einer Gewinnausschüttung einzubehaltende Einkommensteuer wie auch der Solidaritätszuschlag dürfen den Wert der Ausschüttung nicht mindern. <sup>10</sup>Satz 8 gilt für die Bewertung der Rückzahlung von Nennkapital, insoweit hierdurch im Sinne des § 28 Abs. 2 Satz 1 des Körperschaftsteuer-

gesetzes der Sonderausweis zu mindern ist, sinngemäß. <sup>11</sup>[...] *Vorläufig offen*. <sup>12</sup>Der im Sinne des Satzes 1 auf den 31. Dezember fortgeschriebene Überschuss gilt als durchschnittliches schutzbedürftiges Eigenkapital. <sup>13</sup>Schutzzinsen sind als Betrag in Höhe des Schutzzinssatzes auf das durchschnittliche schutzbedürftige Eigenkapital zu bestimmen. <sup>14</sup>Im Falle eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres ist die Abweichung unter Berücksichtigung des Intervalls auf die Stichtage nach Satz 1 zu übertragen; an die Stelle des Stichtages nach Satz 12 tritt dann ein diesem entsprechender, abweichender Stichtag. <sup>15</sup>Umfasst das Wirtschaftsjahr einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten, tritt an die Stelle des vierten Teils nach Satz 1 derjenige Teil, der sich aus dem Verhältnis des Faktors 1 zur Anzahl der tatsächlichen Quartale ergibt. <sup>16</sup>Im Falle des Satzes 15 gilt als tatsächliches Quartal jedes begonnene Quartal.

(4) <sup>1</sup>Als Schutzzinssatz für das Jahr gilt ein um zwei Prozentpunkte über dem im jeweiligen Wirtschaftsjahr geltenden Mindestbietungssatz der Hauptrefinanzierungsgeschäfte der Europäischen Zentralbank liegender Hundertsatz. <sup>2</sup>Erstmals zu berücksichtigen ist derjenige Mindestbietungssatz der Hauptrefinanzierungsgeschäfte, während dessen Geltungsdauer das Wirtschaftsjahr beginnt. <sup>3</sup>Gelten mehrere Mindestbietungssätze der Hauptrefinanzierungsgeschäfte innerhalb eines Wirtschaftsjahres, ist aus ihnen zunächst das gewichtete arithmetische Mittel zu bilden. <sup>4</sup>Maßgebend für die Gewichtung ist das Verhältnis aus der Geltungsdauer eines jeden Mindestbietungssatzes nach Satz 1 in Kalendertagen seit Beginn des Wirtschaftsjahres zum gesamten Wirtschaftsjahr in Kalendertagen. <sup>5</sup>Im Falle des Satzes 3 ist bei der Gewichtung zu berücksichtigen, daß die Geltungsdauer spätestens mit Ablauf des Wirtschaftsjahres endet. <sup>6</sup>Umfasst das Wirtschaftsjahr einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten ist der Schutzzinssatz zu gewichten. <sup>7</sup>Gewichtungsfaktor ist das Verhältnis des jeweiligen Wirtschaftsjahres in Kalendertagen zu 360 Tagen, maximal jedoch der Faktor 1.

(5) <sup>1</sup>Ein Hundertsatz in Höhe des Schutzzinssatzes gilt als Normalrendite. <sup>2</sup>Ein den in Satz 1 genannten Hundertsatz übersteigender Teil gilt als Überrendite.

(6) <sup>1</sup>[...] *Vorläufig offen*.

6. § 5 Absatz 6 wird wie folgt neu gefasst:
 

„(6) <sup>1</sup>Die Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen, über die Zulässigkeit der Bilanzänderung, über die Betriebsausgaben, über die Bewertung und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung sind zu befolgen. <sup>2</sup>[...] *Vorläufig offen*.“
7. § 6 Absatz 1 wird wie folgt geändert:
  - a) Nummer 3 Satz 2 wird gestrichen.
  - b) In Nummer 3 wird die Satznummer „1“ gestrichen.
  - c) Nummer 3 a Buchstabe a wird gestrichen.
  - d) [...] *Vorläufig offen*.
8. § 7 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 2 Satz 2 wird die Angabe „20 vom Hundert“ durch die Angabe „15 vom Hundert“ ersetzt.
- b) Absatz 4 Satz 1 wird wie folgt geändert:
  - bb) In Nummer 1 wird die Angabe „3 vom Hundert“ durch die Angabe „2 vom Hundert“ ersetzt.
  - cc) In Nummer 2 Buchstabe a wird die Angabe „2 vom Hundert“ durch die Angabe „1,25 vom Hundert“ ersetzt.
- c) Absatz 4 Satz 2 wird wie folgt gefasst:
 

„<sup>2</sup>Beträgt die tatsächliche Nutzungsdauer eines Gebäudes in den Fällen des Satzes 1 Nr. 1 weniger als 50 Jahre, in den Fällen des Satzes 1 Nr. 2 Buchstabe a weniger als 80 Jahre, in den Fällen des Satzes 1 Nr. 2 Buchstabe b weniger als 40 Jahre, so können an Stelle der Absetzungen nach Satz 1 die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechenden Absetzungen für Abnutzung vorgenommen werden.“
- d) Nach Absatz 5 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe c [iF der G v. 13.9.1993 und v. 29.12.2003] wird folgender Buchstabe d eingefügt:
 

„d) auf Grund eines nach dem 31. Dezember 2007 gestellten Bauantrags hergestellt oder auf Grund eines nach dem 31. Dezember 2007 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden sind,

  - im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden 9 Jahren jeweils 2,5 vom Hundert,
  - in den darauf folgenden 5 Jahren jeweils 2 vom Hundert,
  - in den darauf folgenden 65 Jahren jeweils 1 vom Hundert,“

9. § 7 g wird aufgehoben.
10. In § 12 Nummer 3 wird nach den Wörtern „die Steuern vom Einkommen und“ ein Komma sowie die Wörter „vom Gewerbeertrag sowie“ eingefügt.
11. § 20 Absatz 4 wird aufgehoben.
12. § 23 wird wie folgt geändert:
 

– *Vorläufig offen* –
13. § 32 a wird wie folgt geändert:
  - a) In Absatz 1 Satz 2 wird nach der Angabe „§§ 32 b,“ die Angabe „32 c“ sowie ein Komma eingefügt.
  - b) In Absatz 5 wird nach der Angabe „§§ 32 b,“ die Angabe „32 c“ sowie ein Komma eingefügt.
14. § 32 c wird wie folgt geändert:
  - a) § 32 c in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 vom 19. Juli 2006 (BGBl. I S. 1652) wird aufgehoben.
  - b) An die Stelle des § 32 c in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 vom 19. Juli 2006 (BGBl. I S. 1652) tritt folgender § 32 c:



„§ 32 c

Einkommensteuersondertarif

(1) <sup>1</sup>Auf Antrag des Steuerpflichtigen tritt an die Stelle des Einkommensteuertarifs gemäß § 32 a der Einkommensteuersondertarif (Tarifwahlrecht). <sup>2</sup>Der Antrag ist für jeden Veranlagungszeitraum nach amtlichem Vordruck zu stellen und kann nicht zurückgenommen werden. <sup>3</sup>Der Antrag ist nur insoweit zulässig, als die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Der Steuerpflichtige war im Veranlagungszeitraum auf den sich der Antrag bezieht eine natürliche Person im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1.
2. <sup>1</sup>Der Steuerpflichtige hat innerhalb des Veranlagungszeitraumes auf den sich der Antrag bezieht Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3, 5 und 6 erzielt. <sup>2</sup>Wurden diese Einkünfte betrieblich erwirtschaftet und weicht das Wirtschaftsjahr des Betriebes vom Kalenderjahr ab, ist es für die Zulässigkeit des Antrags unschädlich, wenn die Einkünfte vor Beginn des Veranlagungszeitraumes nach Satz 1 erwirtschaftet wurden, sofern das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr in dem Veranlagungszeitraum endet auf den sich der Antrag bezieht.
3. Der Steuerpflichtige hat die Einkünfte nicht für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 2 entnommen.
4. Die Einkünfte wurden entweder als Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3, § 5 oder als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 ermittelt; § 4 a bleibt unberührt.
5. [...] *Vorläufig offen*.
6. Der Steuerpflichtige hat gesonderte Aufzeichnungen im Sinne des § 144a der Abgabenordnung vorgenommen.

<sup>4</sup>Der Antrag ist für jede Einkunft für die das Tarifwahlrecht beansprucht wird einzeln zu stellen; die Zusammenfassung einzelner Anträge zu einem Antrag (Sammelantrag) ist zulässig, wenn dies dem erkennbaren Zweck und Ziel der einzelnen Anträge nicht entgegensteht. <sup>5</sup>Der Antrag ist bei dem für die Besteuerung des Steuerpflichtigen nach dem Einkommen zuständigen Finanzamt zu stellen und vom Steuerpflichtigen eigenhändig zu unterschreiben. <sup>6</sup>Hat der Antragsteller für den Veranlagungszeitraum auf den sich der Antrag bezieht die Veranlagung nach § 26 b gewählt, ist der Antrag nur mit Zustimmung des Ehegatten zulässig; dies gilt nicht, wenn die Ehe durch Tod aufgelöst worden ist. <sup>7</sup>Die Zustimmung darf nicht an eine Bedingung geknüpft werden und ist mit Ausnahme der nach § 894 Abs. 1 der Zivilprozessordnung als erteilt geltenden bis auf Widerruf wirksam. <sup>8</sup>Der Widerruf ist vor Beginn des Kalenderjahrs, für das die Zustimmung erstmals nicht gelten soll, gegenüber dem Finanzamt zu erklären. <sup>9</sup>Der Antrag darf nicht mehr gestellt werden, wenn die

Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung nicht mehr zulässig ist.

(2) <sup>1</sup>Die sonder tarifliche Einkommensteuer bemisst sich nach der Summe der Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3, 5 und 6, die der Steuerpflichtige innerhalb des Veranlagungszeitraumes auf den sich der Antrag bezieht, erzielt und nicht für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 2 entnommen hat (Summe der thesaurierten Einkünfte). <sup>2</sup>Sind die Einkünfte betrieblich erwirtschaftet worden und weicht das Wirtschaftsjahr des Betriebes vom Kalenderjahr ab, gelten sie zum Zwecke der Bemessung als in dem Veranlagungszeitraum erzielt, in dem das Wirtschaftsjahr endet. <sup>3</sup>Der Antrag kann für jede einzelne Einkunft auf einen niedrigeren Betrag begrenzt werden. <sup>4</sup>Macht der Steuerpflichtige von diesem Wahlrecht Gebrauch, bemisst sich die sonder tarifliche Einkommensteuer insoweit nach der Summe der jeweils niedrigeren Beträge. <sup>5</sup>Der Steuersatz entspricht dem Hundertsatz nach § 23 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes. <sup>6</sup>[...] *Vorläufig offen*.

(3) [...] *Vorläufig offen*.

15. § 52 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 44 wird aufgehoben.
- b) Absatz 45 wie folgt neu gefasst:

„(45) <sup>1</sup>§ 32 c in der Fassung des Artikels 1 Nr. 14 lit. b) des Gesetzes vom 23. November 2006 (BGBl. I S. [...]) ist erstmals anzuwenden für den Veranlagungszeitraum 2008. <sup>2</sup>Abweichend von Satz 1 ist § 32 c in der Fassung des Artikels 1 Nr. 14 lit. b) des Gesetzes vom 23. November 2006 (BGBl. I S. [...]) erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden, wenn Einkünfte betroffen sind, die betrieblich erwirtschaftet wurden und der Beginn des im Veranlagungszeitraum 2008 endenden Wirtschaftsjahres des Betriebes auf einen Tag vor dem 1. Januar 2008 entfällt.“

## Artikel 2

### Änderung des Solidaritätszuschlaggesetzes

Das Solidaritätszuschlaggesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4130), zuletzt geändert durch Zweites Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt vom 23. Dezember 2002 (BGBl. I S. 4621), wird wie folgt geändert:

– *Vorläufig offen* –

## Artikel 3

### Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung

Die Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Mai 2000 (BGBl. I S. 717), zuletzt geändert durch die Dreiundzwanzigste Verordnung zur Änderung der Einkommensteuer-Durch-

führungsverordnung vom 29. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3884), wird wie folgt geändert:

1. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:
  - a) Die Angabe zu § 8 a wird wie folgt neu gefasst:
 

„§ 8 a Begriffsbestimmungen und gewichtetes arithmetisches Mittel im Falle des § 4 g des Gesetzes“.
  - b) Die Angabe zu § 63 wird wie folgt neu gefasst:
 

„§ 63 Unterlagen bei Ausübung des Tarifwahlrechts nach § 32 c des Gesetzes“.

2. § 8 a wird wie folgt neu gefasst:

„8 a  
Begriffsbestimmungen und  
gewichtetes arithmetisches Mittel  
im Falle des § 4 g des Gesetzes

(1) <sup>1</sup>Als Unternehmen im Sinne des § 4 g Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes gilt jede organisierte Wirtschaftseinheit, mittels derer der Unternehmer selbständig, nachhaltig und planmäßig eine nicht nur vorübergehende gewerbliche, berufliche oder rechtsgeschäftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einkünften nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 2, 3, 5 und 6 des Einkommensteuergesetzes durch Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausübt, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt; dies gilt auch für Personenvereinigungen, die nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig werden. <sup>2</sup>Als Unternehmen in diesem Sinne gelten insbesondere gewerbliche Unternehmen und Sonderbetriebsvermögen. <sup>3</sup>Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 des Körperschaftsteuergesetzes) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. <sup>4</sup>[...] *Vorläufig offen*.

(2) <sup>1</sup>Ein Quartal umfasst stets einen Zeitraum von drei Monaten und beginnt mit Ablauf des letzten Tages des dritten Monats des dem jeweiligen Quartal unmittelbar vorangehenden Quartals. <sup>2</sup>Als erster Stichtag eines Quartals gilt der Stichtag des dem jeweiligen Quartal unmittelbar vorangehenden Quartals. <sup>3</sup>Als letzter Stichtag eines Quartals gilt der Stichtag des jeweiligen Quartals.

(3) <sup>1</sup>Der Schutzzins als gewichtetes arithmetisches Mittel im Sinne des § 4 g Abs. 4 Satz 3 des Gesetzes ist mathematisch nach folgender Formel zu bestimmen:

$$\mu = \sum_{i=1}^k x_i \cdot f_i$$

<sup>2</sup>„ $\mu$ “ ist der arithmetisch ermittelte, gewichtete Schutzzins. <sup>3</sup>„ $x_i$ “ ist der jeweils zu gewichtende Mindestbeteiligungssatz der Hauptrefinanzierungsgeschäfte der Europäischen Zentralbank. <sup>4</sup>„ $f_i$ “ ist der Gewichtungsfaktor im Sinne des § 4 g Abs. 4 Satz 4 und 5 des Gesetzes. <sup>5</sup>„ $\Sigma$ “ ist die Summe aller mit dem Gewichtungsfaktor multiplizierten Mindestbeteiligungssätze der Hauptrefinanzierungsgeschäfte der Europäischen Zentralbank. <sup>6</sup>„ $k$ “ ist die Anzahl der im Sinne des § 4 g Abs. 4 des Gesetzes innerhalb des jeweiligen Wirtschaftsjahres geltenden, zu berücksichtigenden Mindestbeteiligungs-

sätze der Hauptrefinanzierungsgeschäfte der Europäischen Zentralbank.“

3. Nach § 60 Absatz 4 wird folgender Absatz 5 eingefügt:
 

„(5) Wird der Gewinn im Sinne des § 4 g des Gesetzes zinsbereinigt ermittelt, sind der Steuererklärung die gesonderten Aufzeichnungen nach § 144a der Abgabenordnung beizufügen.“
4. § 63 wird folgend neu gefasst:
 

„§ 63 Unterlagen bei Ausübung des  
Tarifwahlrechts nach § 32 c des Gesetzes

Hat der Steuerpflichtige einen Antrag nach § 32 c des Gesetzes gestellt, sind dem Antrag die gesonderten Aufzeichnungen nach § 144 a der Abgabenordnung beizufügen.“

#### Artikel 4

##### Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), zuletzt geändert durch das Steueränderungsgesetz 2007 vom 19. Juli 2006 (BGBl. I S. 1652), wird wie folgt geändert:

1. § 8 wird wie folgt geändert:
  - a) Nach § 8 Abs. 1 Satz 1 wird folgender Satz 2 und Satz 3 eingefügt:
 

„<sup>2</sup>Bei der Ermittlung des Einkommens tritt an die Stelle des Wahlrechts nach § 4 g Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes die Pflicht. <sup>3</sup>Satz 2 gilt nicht bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 5 a des Einkommensteuergesetzes ermitteln.“
  - b) Der bisherige Satz 2 wird der neue Satz 4.
2. § 8 b wird wie folgt geändert:
  - a) In Absatz 1 Satz 1 werden nach den Wörtern „außer Ansatz“ ein Komma sowie die Wörter „wenn die Beteiligung in deren Zusammenhang die Leistung der Bezüge erfolgt, im Wirtschaftsjahr des Bezugs zuverlässig dazu bestimmt worden ist dem Geschäftsbetrieb des Leistungsempfängers dauernd zu dienen und demzufolge am Bilanzstichtag in dessen Vermögensübersicht (Bilanz) unter dem Posten Finanzanlagen im Sinne des § 266 Abs. 2 Buchstabe A III. des Handelsgesetzbuchs ausgewiesen wird“ eingefügt.
  - b) In Absatz 2 Satz 1 werden nach den Wörtern „außer Ansatz“ ein Komma sowie die Wörter „wenn der Anteil bis zu seiner Veräußerung zutreffend dazu bestimmt war dem Geschäftsbetrieb des Veräußerers dauernd zu dienen und demzufolge am Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahrs der Veräußerung in dessen Vermögensübersicht (Bilanz) zu einer Verminderung oder Auflösung des Postens Finanzanlagen im Sinne des § 266 Abs. 2 Buchstabe A III. des Handelsgesetzbuchs führt“ eingefügt.

- c) Absatz 3 wird wie folgt geändert:
- aa) Satz 1 wird gestrichen.
- bb) Der bisherige Satz 3 wird der neue Satz 1.
- cc) Nach Satz 2 wird folgender Satz 3 angefügt:  
 „<sup>3</sup>Satz 2 gilt auch im Zusammenhang mit den in Absatz 1 genannten Bezügen.“
- d) In Absatz 4 Satz 3 wird die Angabe „Satz 3“ durch die Angabe „Satz 1“ ersetzt.
- e) Absatz 5 wird aufgehoben.
- f) In Absatz 6 Satz 1 und 2 werden die Angaben „1 bis 5“ jeweils durch die Angabe „1 bis 4“ ersetzt.
- g) Der bisherige Absatz 6 wird der neue Absatz 5.
- h) In Absatz 7 Satz 1 wird die Angabe „1 bis 6“ durch die Angabe „1 bis 5“ ersetzt.
- i) Der bisherige Absatz 7 wird der neue Absatz 6.
- j) In Absatz 8 Satz 1 wird die Angabe „1 bis 7“ durch die Angabe „1 bis 6“ ersetzt.
- k) Der bisherige Absatz 8 wird der neue Absatz 7.
- l) In Absatz 9 wird die Angabe „Absätze 7 und 8“ durch die Angabe „Absätze 6 und 7“ ersetzt.
- m) Der bisherige Absatz 9 wird der neue Absatz 8.
3. In § 10 Nummer 2 wird nach den Wörtern „die Steuern vom Einkommen und“ ein Komma sowie die Wörter „vom Gewerbeertrag sowie“ eingefügt.
4. § 14 Absatz 1 wird wie folgt geändert:
- a) Der bisherige Satz 2 wird der neue Satz 3.
- b) Nach Satz 1 wird folgender Satz 2 eingefügt:  
 „<sup>2</sup>Der an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführende Gewinn nach Satz 1 umfasst auch den Schutzvortrag im Sinne des § 4 g Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes.“
5. § 34 Absatz 7 wird wie folgt geändert:

– Vorläufig offen –

#### Artikel 5

##### Änderung der Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung

Nach § 5 der Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. Februar 1996 (BGBl. I S. 365), zuletzt geändert durch das Steuer-Euroglättungsgesetz vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1790), wird folgender § 6 eingefügt:

„§ 6

Begriffsbestimmungen im Falle des § 8 b des Gesetzes

<sup>1</sup>[...] Vorläufig offen.

#### Artikel 6

##### Änderung des Umwandlungssteuergesetzes

Das Umwandlungssteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4133), zuletzt geändert durch Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16. Mai 2003 (BGBl. I S. 660, ber. BGBl. I S. 4133), wird wie folgt geändert:

– Vorläufig offen –

#### Artikel 7

##### Änderung der Abgabenordnung

Die Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866, ber. BGBl. I 2003 S. 61), zuletzt geändert durch das Föderalismusreform-Begleitgesetz vom 5. September 2006 (BGBl. I S. 2098), wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht wird nach der Angabe „§ 144 Aufzeichnung des Warenausgangs“ folgende Angabe eingefügt:

„§ 144 a Aufzeichnungen zum Zwecke der Nachversteuerung sonderartifizierter Gewinne bei Entnahme“.

2. Nach § 144 wird folgender § 144 a eingefügt:

„144 a  
Gesonderte Aufzeichnung  
zum Zwecke der Nachversteuerung  
sonderartifizierter Gewinne bei Entnahme“

– Vorläufig offen –

3. § 172 Abs. 1 Satz 1 wird wie folgt geändert:
- a) In Buchstabe d wird der den Halbsatz abschließende Punkt durch ein Komma ersetzt.
- b) Nach Buchstabe d wird folgender Buchstabe e angefügt:

„e) soweit der Steuerpflichtige einen zulässigen Antrag nach § 32 c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes gestellt hat.“

4. § 180 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a wird wie folgt gefasst:

„a) die einkommensteuerpflichtigen, körperschaftsteuerpflichtigen und ausschüttungsteuerpflichtigen Einkünfte und mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen, sowie die Aufteilung des Gewinnes (Quantifizierung) in diejenigen Teil, der einer Normalrendite entspricht und den übrigen Teil (Überrendite), wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind,“

- b) Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 wird wie folgt gefasst:

„[...] Vorläufig offen.

**Artikel 8****Änderung der Kleinbetragsverordnung**

§ 1 Absatz 1 Satz 1 der Kleinbetragsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1790, 1805), wird wie folgt gefasst:

„<sup>1</sup>Festsetzungen der

1. Einkommensteuer,
2. Körperschaftsteuer,
3. Ausschüttungsteuer,
4. Erbschaftsteuer (Schenkungsteuer),
5. Grunderwerbsteuer sowie
6. der Rennwett- und Lotteriesteuer

werden nur geändert oder berichtigt, wenn die Abweichung von der bisherigen Festsetzung mindestens 10 Euro beträgt.“

**Artikel 9****Inkrafttreten**

(1) <sup>1</sup>[...] *Vorläufig offen.*

(2) Im übrigen tritt dieses Gesetz tritt am 1. Januar 2008 in Kraft.

## Begründung

### I. Allgemeiner Teil

#### Unternehmensgewinne im neuen Steuerrecht

Die Rechtsgrundlagen für die Zinsbereinigte Gewinnsteuer (ZGS) werden durch entsprechende Änderungen bestehender Gesetze, d. h. im Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuergesetz sowie in der Abgabenordnung und einigen weiteren Steuergesetzen geregelt.

Unter Beibehaltung der sieben Einkunftsarten werden im Einkommensteuergesetz jene Einkünfte gleichbehandelt, die als unternehmerisch zu qualifizieren sind und im Unternehmen zurückbehaltenne Gewinne betreffen.

Unternehmerisch tätig ist aus ökonomischer Sicht, wer selbständig und nachhaltig auf Märkten tätig ist, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt, und nicht bloß Finanzkapital anlegt. In diesem Sinne sind gewerbliche, freiberufliche, land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten sowie die Vermietung und Verpachtung von Immobilien (Grundstücke, Gebäude u. Ä.) und Rechten (Urheberrechte u. Ä.) in der Regel als unternehmerisch zu qualifizieren. Die einer Steuervereinfachung dienende Reduzierung der Einkunftsarten auf Einkünfte aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit, Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (unternehmerisch, gelegentlich oder als Abgeordneter), Einkünfte aus Finanzkapitalanlagen und Vorsorgeeinkünfte (Renten u. Ä.) bleibt einer späteren Reform des Einkommensteuerrechts vorbehalten.

Jedenfalls gehören schon mit der Einführung der ZGS nicht nur Gewerbebetriebe zum Gegenstand der neuen kommunalen Gewinnsteuer (vormals Gewerbesteuer), sondern auch alle anderen unternehmerischen Tätigkeiten.

#### Bemessungsgrundlagen (vollständige Zinsbereinigung)

Mit der Einführung des Abzugs (standardisierter) Eigenkapitalzinsen bei dem gemäß §§ 4 Abs. 1 und 5 EStG ermittelten Gewinn gilt es, eine investitionsfreundliche und international attraktive Belastung der Unternehmensgewinne in Deutschland zu etablieren. Nach gegenwärtigem Steuerrecht ist bei der Ermittlung der Unternehmensgewinne nicht der vollständige Abzug aller Kapitalkosten gewährleistet. Kapitalkosten sind in ökonomischer Sicht die Ausgaben zur Anschaffung von Kapitalgütern jeglicher Art und die Verzinsung der im Unternehmen bilanziell ausgewiesenen Buchwerte sämtlicher Kapitalgüter. Abzugsfähig sind derzeit nur die gezahlten Kreditzinsen und damit faktisch jene Zinsen, die auf eine Fremdfinanzierung bei der Anschaffung von Kapitalgütern oder eine Bezahlung laufender Betriebsausgaben für Löhne u. a. entfallen. Eine solche steuerlich unvollständige Berücksichtigung von Kapitalkosten führt dazu, daß Unternehmensgewinne in lebenszeitlicher Sicht mehrfach belastet werden, d. h. die faktische Steuerlast übertrifft den gesetzlich vorgeschriebenen Steuersatz um ein Mehrfaches. Wird nämlich neues Eigenkapital aus versteuerten Gewinnen gebildet, so fallen aufgrund dieser Besteuerung die mit dem steuerlich belasteten Eigenkapital zukünftig erzielbaren Gewinne bereits in Höhe des Steuersatzes niedriger aus (sog. ‚Saatgutbesteuerung‘). Werden somit steuerlich bereits vorbelastete Zukunftsgewinne dann bei ihrer Realisierung besteuert, erfolgt eine weitere Belastung (sog. ‚Erntebesteuerung‘). Die Kombination von ‚Saatgut-‘ und

‚Erntebesteuerung‘ führt somit zu einer zeitlichen Steuerlastlawine, welche die unternehmerische Investitionstätigkeit maßgeblich beeinträchtigt.

Zur Beseitigung der zeitlichen Steuerlastlawine aus der derzeitigen Besteuerung von Unternehmensgewinnen ist der Abzug standardisierter Eigenkapitalzinsen (Schutzzinsen) als neue Betriebsausgabe einzuführen. Damit werden Steuersatz und Steuerlast bei investierten Unternehmensgewinnen zukünftig übereinstimmen. Weiterhin wird erreicht, daß Entscheidungen zwischen Eigen- und Fremdfinanzierung von Investitionen nicht mehr durch steuerliche Sachverhalte bestimmt sind (Finanzierungsneutralität). Schließlich eröffnet die Zinsbereinigung die Möglichkeit zur Etablierung eines vollständig eigenständigen steuerlichen Bewertungsrechts, das sich vom handelsrechtlichen Bewertungsrecht unterscheidet, ohne daß es zu einer Beeinträchtigung der Rentabilität von Investitionen (Investitionsneutralität) kommt.

Die Besteuerung der Unternehmensgewinne unter Abzug der Eigenkapitalzinsen garantiert, daß die Rendite von Investitionen nicht davon abhängt, ob Maschinen u. a. abnutzbare Wirtschaftsgüter langsam oder schnell abgeschrieben werden oder der steuerliche Ansatz von Rückstellungen großzügig oder nur sehr beschränkt gewährt wird. Hiermit wird es möglich, die Unternehmen an der Finanzierung der Einführung der ZGS durch ein gegenüber dem heutigen Stand etwas eingeschränktes steuerliches Bewertungsrecht zu beteiligen, ohne daß die Rentabilität von Investitionen dadurch beeinträchtigt wird. Auch hiermit wird den finanziellen Restriktionen aus der Tragbarkeit von Steuereinnahenausfällen bereits im Einführungsjahr des neuen Unternehmenssteuerrechts Rechnung getragen.

Die mit dem Abzug der Schutzzinsen auf das Eigenkapital neben dem bestehenden Abzug von Fremdzinsen werden die Anreize international operierender Unternehmen maßgeblich reduziert, die Kreditfinanzierung von Investitionen im Inland und die Eigenfinanzierung im Ausland zu praktizieren.

#### Steuersatzenkungen

Mit einem einheitlichen Steuersatz von 15 % auf vollständig zinsbereinigte Unternehmensgewinne, die im Unternehmen zur Investitionsfinanzierung verbleiben, läßt sich eine weitere Verbesserung der steuerlichen Qualität des Investitionsstandortes Deutschland erreichen. Ein Gesamtgewinnsteuersatz – allgemeiner und kommunaler Teil – von durchschnittlich nicht mehr als 30 % und die Bereinigung der Gewinne auch um die Zinskosten des Eigenkapitals werden nicht nur dem gegenwärtigen Prozeß der Auslagerung von Produktionsstätten ins Ausland maßgeblich entgegenwirken, sondern den Investitionsstandort Deutschland für ausländische Direktinvestitionen hoch attraktiv machen.

Zudem werden die Anreize, Gewinne im Ausland und Verluste im Inland steuerlich geltend zu machen, nicht nur durch den Abzug von Schutzzinsen, sondern auch durch die Senkung des Steuersatzes auf investierte Unternehmensgewinne maßgeblich reduziert.

### **Tarifoption für Personenunternehmen**

Die reformierte Körperschaftsteuer ist die allgemeine Gewinnsteuer der Kapitalgesellschaften. Zur Schaffung eines rechtsformneutralen neuen Systems der Gewinnbesteuerung ist allen Personenunternehmen die Option zu gewähren, Gewinne, die für Investitionszwecke im Unternehmen verbleiben sollen, im Rahmen der Einkommensteuer gemäß Bemessungsgrundlage und Tarif der allgemeinen Gewinnsteuer zu versteuern. Der nicht der allgemeinen Gewinnsteuer unterliegende Gewinnanteil unterliegt der progressiven Einkommensteuer.

### **Erweiterung der transparenten Gewinnbesteuerung**

Rechtsformneutralität verlangt, daß persönlich geführte Kapitalgesellschaften (GmbH u. ä. Gesellschaften, deren Anteile nicht auf Börsen gehandelt werden) nicht schlechter als Personenunternehmen behandelt werden. Insofern sollten Gewinne von Gesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit nicht mehr auf der Unternehmensebene im Rahmen der Körperschaftsteuer versteuert, sondern gemäß Option den Anteilseignern zur Versteuerung zugerechnet werden. Damit erhielte die Einkommensteuer - ihrer Grundidee folgend - als Steuer natürlicher Personen ein stärkeres Gewicht im System der direkten Steuern. Die Entwicklung der Erhebungsverfahren macht es allerdings nicht möglich, eine solche Erweiterung des Transparenzprinzips bereits für das Einführungsjahr 2008 vorzuschreiben.

### **Ausweitung des Halbeinkünfteverfahrens**

Die optimale Lösung der aufgezeigten Probleme im gegenwärtigen Unternehmenssteuerrecht wird durch die begrenzte Tragbarkeit kurz- und mittelfristiger Ausfälle in den Steuereinnahmen bestimmt. Aus diesem Grunde kann auf eine Versteuerung auch jener ausgeschütteten bzw. entnommenen Gewinne, die im Rahmen der allgemeinen Gewinnsteuer in Höhe der standardisierten Verzinsung des Eigenkapitals steuerfrei blieben, nicht verzichtet werden. Mit Erhebung einer Ausschüttungssteuer könnte dieser Anforderung am einfachsten entsprochen werden. Gerechter, wenn auch erhebungstechnisch aufwändiger ist demgegenüber die vorzugswürdigere Ausweitung des bei Dividenden von Kapitalgesellschaften angewendeten Halbeinkünfteverfahrens auch auf Entnahmen solcher Gewinnanteile aus Personen- oder Einzelunternehmen, die früher nicht nach dem Einkommensteuertarif versteuert wurden, sondern der allgemeinen Gewinnsteuer unterlagen.

### **Integration der kommunalen Gewinnsteuer in das Ertragssteuerrecht**

Zur Realisierung der aufgezeigten Ziele muß eine Reform der Unternehmensbesteuerung dazu führen, daß für in mehreren Gesetzen geregelte steuerpflichtige Gewinne aus unternehmerischen Tätigkeiten der gleiche Kreis der Steuerpflichtigen und die gleichen Ermittlungsmethoden bestimmt sind. Dies bedeutet, daß für die im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht verankerte neue allgemeine Gewinnsteuer und für die neue kommunale Gewinnsteuer (bisher Gewerbesteuer) die gleiche Bemessungsgrundlage anzuwenden ist. Gleichfalls ist es systemnotwendig, daß zu den Steuerpflichtigen einer kommunalen Gewinnsteuer nicht nur Gewerbetreibende, sondern auch Freiberufler,

Land- und Forstwirte sowie Vermieter und Verpächter gehören. Die neue kommunale Gewinnsteuer wird deshalb zur nachhaltigen Sicherung der finanziellen Leistungsfähigkeit der deutschen Kommunen entscheidend beitragen.

### **Anrechnung der kommunalen Gewinnsteuer auf die Einkommensteuer**

Die Festsetzung eines allgemeinen Gewinnsteuersatzes von 15 % bedeutet, daß der Körperschaftsteuersatz auf dieses Niveau von derzeit 25 % abgesenkt wird. Diese Entlastung ist faktisch als eine fixierte Anrechnung der neuen kommunalen Gewinnsteuer in Höhe von 10 % auf die Körperschaftsteuer zu verstehen. Diese Anrechnung ist auch für jene Gewinnanteile zu interpretieren, die bei Personen- oder Einzelunternehmen nach Entscheidung des Unternehmers der allgemeinen Gewinnsteuer unterliegen sollen und damit für Investitionszwecke zunächst im Unternehmen verbleiben. Der restliche Teil der bei Personen- oder Einzelunternehmen erhobenen kommunalen Gewinnsteuer ist bis zur Obergrenze von 10 % ihrer Bemessungsgrundlage auf die nach dem Progressionstarif bestimmte Einkommensteuer des Unternehmers anrechenbar.

### **Besteuerung von Zinsen und Veräußerungsgewinnen**

Mit der Einführung einer (allgemeinen und kommunalen) zinsbereinigten Gewinnsteuer für Unternehmen aller Rechtsformen müsste auch das bestehende System der Zins- und Veräußerungsgewinnbesteuerung modifiziert werden. Ziel sollte es sein, daß Zinsen auf Festgeldkonten, aus Obligationen u. Ä. oder aus Fondsanteilen sowie Gewinne aus der Veräußerung von Unternehmensanteilen nicht anders belastet werden als investierte Unternehmensgewinne.

Dies erfordert, daß Sparzinsen aus Festgeldkonten, Obligationen u. Ä. so zu behandeln sind wie jene Teile eines Unternehmensgewinns, die der allgemeinen Gewinnsteuer unterlagen. Entnahmen aus für diese Zwecke einzurichtenden qualifizierten Bankkonten sind dann ebenfalls nach dem Halbeinkünfteverfahren zu versteuern. Fiskalische Restriktionen und zeitliche Verzögerungen bezüglich der Einführung der neuen Erhebungsverfahren erlauben es jedoch nicht, auf die bisher geltende sofortige Besteuerung der Zinseinkünfte zu verzichten. Allerdings sind diese dann aus systematischen Gründen nach dem Halbeinkünfteverfahren zu versteuern. Der Sparerfreibetrag wird entfallen.

Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Unternehmen sollten aufgrund der Besteuerung ausgeschütteter bzw. entnommener Gewinne systemadäquat so wie Sparzinsen, d. h. bei ihrer Entnahme aus qualifizierten Bankkonten ebenfalls nach dem Halbeinkünfteverfahren versteuert werden, und zwar unabhängig von der Haltefrist. Alle bestehenden Spekulationsfristen werden somit überflüssig und entfallen. Fiskalische Restriktionen und zeitliche Verzögerungen bezüglich der Einführung der neuen Erhebungsverfahren erlauben es jedoch auch hier nicht, auf die sofortige Besteuerung der Veräußerungsgewinne nach dem Halbeinkünfteverfahren in den ersten Einführungsjahren der zinsbereinigten Gewinnsteuer zu verzichten.

**II. Besonderer Teil**

*– Vorläufig offen –*