

Forschungsfragen und Aufbau der Studie

Dieses steuerrechtliche Forschungsvorhaben ist eingebettet in das DHI Gemeinschaftsprojekt „Selbstständigkeit unter besonderer Berücksichtigung der Betriebsnachfolge: Hemmnisse und Lösungsansätze für eine steigende Dynamik von erfolgreichen Gründungen“. In steuerrechtlicher Hinsicht stellen sich zwei konkrete Forschungsfragen:

1. Wie lassen sich Gründungen / Betriebsübergaben im Handwerk steuerlich unterstützen? und
2. Welche steuerlichen Politikvorschläge bieten sich zur Erleichterung von Gründungen / Betriebsübergaben im Handwerk an?

„Gründungsgeist und Unternehmertum spielen für die Zukunftsfähigkeit einer Volkswirtschaft eine nicht zu unterschätzende Rolle“¹. Unter weiteren Voraussetzungen kann auch das Steuerrecht als staatliches Finanzierungs- und Lenkungsrecht² eingesetzt werden³, um dem allgemeinen Befund des „mangelnden Unternehmergeistes“ in Deutschland⁴ entgegenzuwirken. Das geltende Steuerrecht sieht vereinzelte (allgemeine) Anreize zur steuerrechtlichen Förderung kleiner und mittlerer Betriebe (z.B. durch die Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen nach § 7g EStG) sowie Handwerksbetriebe mittelbar begünstigende Regelungen wie die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen nach § 35a EStG⁵ vor. Über die genannten Evidenzbeispiele hinaus gibt es indes weitere Regelungen⁶ im Umfeld einer Erleichterung von Gründungen und Betriebsübergaben.

-
- 1 So der Antrag des Freistaates Bayern v. 13.6.2018, BR-Drs. 278/18, S. 1 der Anlage.
 - 2 Steuerrechtliche Förderungen vermeiden eine eigene „Förder-Bürokratie“, garantieren aber nicht den Lenkungserfolg (zuletzt *Drüen*, VVDStRL 79 [2020], 127 [153 ff.] m.w.N.).
 - 3 Grundlegend und einschränkend zur Verfolgung von Lenkungszwecken im Steuerrecht *Trzaskalik*, Deutscher Juristentag 2000, Gutachten E, 2000, S. E 65 ff., E 119 f.
 - 4 Dazu allgemein *Eller*, Mangelnder Unternehmergeist im vereinten Deutschland: Fragestellungen, Maßnahmen, Realität, 2001.
 - 5 So die Gesetzesbegründung BT-Drs. 16/6739, S. 14. Zu den vielfältigen Auslegungsfragen der Steuerermäßigung vgl. nur *Arbeitskreis Steuern und Revision im Bund der Wirtschaftsakademiker (BWA)*, DStR 2020, 325 zur Frage, ob Leistungen in der Werkstatt des Handwerkers begünstigt sind.
 - 6 So könnte die progressive Ausgestaltung des Einkommensteuertarifs in § 32a Abs. 1 EStG als größenabhängige Erleichterung (allgemein *Möhlenbrock*, Die Un-

Am Anfang des steuerrechtlichen Forschungsteils steht darum eine vertiefte Bestandsaufnahme *de lege lata* (A.).

Die Forschungslage zu den spezifischen Forschungsfragen ist bislang überschaubar. Während sich mehrere Werke speziell mit den Rahmenbedingungen und der Ausgestaltung der steuerrechtlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung⁷ für kleinere und mittlere Unternehmen („KMU“) befassen⁸, behandeln nur einzelne das Thema allgemeiner⁹. Immerhin beschäftigt sich der jüngere Heidelberger Tagungsband zur „Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung“¹⁰ mit an Größenmerkmale

ternehmensgröße im Recht der direkten Steuern, in Kube/Reimer [Hrsg.], Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht Bd. 7, 2018, S. 37) von Gründungs- und kleineren Unternehmen angesehen werden, weil bei niedrigerem Einkommen die Steuerbelastung aufgrund der Steuerprogression geringer ausfällt. Im Gegensatz zu anderen größenabhängigen Regelungen ist der progressive Einkommensteuertarif indes nicht durch die Verfolgung von (Unternehmens-)Förderzwecken motiviert, sondern dient der Verwirklichung einer dem Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner Ausprägung der vertikalen Steuergerechtigkeit entsprechenden Besteuerung (Wagner, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 32a EStG Rz. 32 ff. [Febr. 2019]).

- 7 Allgemein Löhr, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung, 2009; Hey, Mehr steuerliche Förderung für die (industrielle) Forschung?, Bitburger Gespräche Jahrbuch 2019/2020, 49 ff.; Titgemeyer, Zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland, DStR 2019, 1274 ff.; Dreßler/Schwechel, Die steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung im Rahmen des beschlossenen Forschungszulagengesetzes, Ubg 2020, 6 ff.
- 8 Cichos, Steuerliche Forschungsanreize und Entwicklungsanreize für kleine und mittlere Unternehmen: Ausgestaltungsmöglichkeiten im Rahmen des Europäischen Beihilferechts, 2016; Belitz, Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung in KMU – Irrweg für Deutschland?, Zeitschrift für Wirtschaftsdienst 2017, 344; Kußmaul/Kloster/Licht, Zielsetzung, Hintergründe und Rahmenbedingungen der steuerlichen Forschungs- und Entwicklungsförderung für KMU, StB 2019, 50. Speziell das Forschungszulagengesetz (FZulG) ist insbesondere auf „kleine und mittelgroße Unternehmen“ gerichtet (Bundesrat-Drs. 242/19, S. 1). Auch wenn Handwerksbetriebe häufig kleine und mittlere Unternehmen sind, wird ihre Tätigkeit in Ausübung der Gewerbe nach den Anlagen A und B zur Handwerksordnung kaum die tatbestandlichen Voraussetzungen von Forschung und Entwicklung erfüllen.
- 9 Z.B. T. Rolfes, Die Berücksichtigung von Mittelstand und KMU im Steuerrecht, 2008.
- 10 Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht Bd. 7, 2018.

anknüpfenden Differenzierungen bei der Unternehmensbesteuerung¹¹. Auf allgemeine Vorarbeiten zur Unternehmensgröße und ihrem Einfluss auf das Besteuerungsverfahren und die Verfahrensleistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen¹² lässt sich – fokussiert auf Handwerksbetriebe – für steuerrechtliche Erleichterungen beim Steuervollzug aufbauen (dazu D.).

Der steuerjuristische Teil basiert auf den anerkannten Methoden der Rechtswissenschaften, zu deren Aufgabe es auch gehört, juristisch begründete Vorschläge zur Rechtspolitik zu erarbeiten (unter C. und D.). Eine anerkannte Methode ist der Rechtsvergleich, der gerade rechtspolitisch inspirierend sein kann¹³. Sowohl der interperiodische als auch der internationale Rechtsvergleich bieten – freilich vorbehaltlich der Vorgaben aus übergeordnetem Recht (dazu B.) – Anhaltspunkte für denkbare zukünftige Regelungen in Deutschland. Beim Rechtsvergleich bietet sich insbesondere ein Blick über die Grenze (dazu A. III.) nach Österreich an, wo ab dem Jahre 2020 deutliche Schritte zur Entbürokratisierung für Kleinunternehmer, nicht nur bei der Umsatzsteuer, sondern durch eine Betriebsausgabenpauschalisierung auch für die Ertragsteuern, beschlossen wurden. Aber auch der Blick in die Schweiz mit bestimmten Steuererleichterungen („Tax Holidays“) bis zu 10 Jahren und der Flexibilisierung des Abschreibungsverfahrens für betriebliche (Neu-)Investitionen (z.B. Verschiebung von Abschreibungen in spätere Jahre, Sofortabschreibung von Neuinvestitionen, Überabschreibungen oder Wahl des individuellen Abschreibungsbetrages) erscheint aussichtsreich. Auch Italien mag mit besonderen (vorgezogenen oder beschleunigten) Abschreibungsmethoden sowie einem Verlustvortrag für Startup-Unternehmen Anschauungsmaterial für Regelungsoptionen in Deutschland bieten. Wegen der nur eingeschränkten Vergleichbarkeit der nationalen Steuersysteme ist der – bewusst selektive – Rechtsvergleich auf einzelne dem deutschen Ertragsteuerrecht nicht zu fernliegende europäische Nachbarländer zu beschränken.

Neben diesem europäischen Rechtsvergleich bietet auch ein interperiodischer Rechtsvergleich mit früherem deutschen Recht (wie die ausgelau-

11 Dazu Möhlenbrock, in Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht Bd. 7, 2018, S. 23 ff.

12 Drüen, Die Unternehmensgröße im Steuervollzug, in Kube/Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht Bd. 7, 2018, S. 123 ff.

13 Zur Bedeutung der Rechtsvergleichung für die Rechtspolitik und als Hilfsmittel des Gesetzgebers näher Zweigert/Kötz, Einführung in die Rechtsvergleichung³, 1996, § 2 II, V.

fene Investitionsförderung und der frühere Steuerabzugsbetrag für Neueröffnung eines Handwerks-, Handels- oder Gewerbebetriebs) Material für verschiedene Instrumente für Erleichterungen zur Förderung von Selbstständigkeit und Betriebsnachfolge (s. A. II.).

Neben materiell steuerrechtlichen Erleichterungen sind auch verfahrensrechtliche Erleichterungen und Hilfestellungen wie Beratungsmöglichkeiten durch staatliche Stellen bei der Gründung und Übertragung von (Handwerks-)Betrieben und konkrete Maßnahmen der Entbürokratisierung zu erwägen (s. D.).

Am Ende steht ein Resümee zu diesem steuerrechtlichen Forschungsprojekt (E.).