

Überlegungen zu den Perspektiven des Steuerrechts in den kommenden Jahren

– Status quo und Herausforderungen

Fritz Güntzler, Katharina Petra Mayer

1. Ausgangslage des deutschen Steuerrechts im Jahr 2024

1.1. Wo stehen wir jetzt?

Um den Herausforderungen und Chancen der kommenden Jahre zu begegnen, ist es notwendig, die aktuelle Situation und die geschichtlichen Entwicklungen zu verstehen. Dies legt den Grundstein für fundierte Überlegungen zur zukünftigen Steuerpolitik.

Das deutsche Steuerrecht hat sich im Laufe der letzten Jahrzehnte zu einem der komplexesten Systeme weltweit entwickelt. Expertenbefragungen des ifo Instituts sehen die Regulierungen und die zunehmende Bürokratielast mittlerweile als bedeutendsten negativen Einflussfaktor auf den Wirtschaftsstandort Deutschland.¹

Die Steuerlast, die wir unseren Unternehmen auferlegen, ist dabei im internationalen Vergleich relativ hoch. Die jüngste Studie der OECD offenbart, dass deutsche Unternehmen mit einer durchschnittlichen Steuerbelastung von 29,94 % unter einer der höchsten Steuerbelastungen unter den Industrienationen besteuert werden.²

Mit einer Abgabenlast von 47,9 % für alleinstehende Durchschnittsverdiener nimmt Deutschland zwischenzeitlich auch bei der Arbeitnehmerbesteuerung Platz 2 im OECD-Vergleich ein.³

Unter anderem aus diesen Gründen kommt eine ifo-Studie zum globalen Standortwettbewerb zu dem Ergebnis, dass unser deutscher Wirtschafts-

1 Vgl. L. Dörr et. al., Experteneinschätzungen zum globalen Standortwettbewerb, ifo Forschungsberichte 142/2024, 1 ff.

2 <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/1225581/umfrage/unternehmenssteuern-ausgewaehlter-laendern/> (letzter Zugriff: 30.9.2024).

3 <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/185987/umfrage/steuer-und-sozialabgaben-nach-laendern/> (letzter Zugriff: 30.9.2024).

standort in den vergangenen 10 Jahren substanziell an Wettbewerbsfähigkeit verloren hat.⁴ Während andere Industrienationen unterdessen große Steuerentlastungspakete geschnürt haben, hat Deutschland den richtigen politischen Zeitpunkt scheinbar verpasst. Allen voran haben die USA mit einer deutlichen Senkung des Körperschaftsteuersatzes ihre Wettbewerbsfähigkeit gesichert.⁵

Ob diese Hochsteuerland-Politik noch zeitgemäß ist, kann angesichts unserer wirtschaftlichen Situation in Frage gestellt werden. Laut IWF bilden wir im Vergleich zu anderen Industrienationen das Konjunkturschlusslicht⁶ mit einem negativen Wachstum des Bruttoinlandsprodukts im Jahr 2024.⁷ Wir verzeichnen den höchsten Anstieg von Insolvenzen seit 10 Jahren.⁸ Hinzu kommt eine deutlich ausgeprägte Kapitalflucht.⁹ Die Anzahl der Patentanmeldungen ist rückläufig,¹⁰ Unternehmensgründungen nehmen ebenfalls ab.¹¹

Umfragen zufolge plant mindestens jedes dritte Unternehmen eine Verlagerung der Produktion oder Teile der Wertschöpfung ins Ausland¹². Die Gründe liegen hauptsächlich in den Bereichen Energiekosten, Fachkräftemangel und regulatorischen Anforderungen. Auch das hochbürokratische Steuersystem wirkt sich negativ auf die Attraktivität Deutschlands als Wirtschaftsstandort aus.

4 Vgl. L. Dörr et. al., ifo Forschungsberichte 142/2024, 1 ff.

5 Vgl. M. Gsödl/C. Schmid, *Die US-Steuerreform, der Brexit und deren Auswirkungen auf Deutschland*, ifst Schrift 524 (2018).

6 Vgl. <https://de.statista.com/infografik/23188/iwf-prognose-zur-veraenderung-des-real-en-bip/> (letzter Zugriff: 17.7.2024).

7 Vgl. <https://gemeinschaftsdiagnose.de/2024/09/26/gemeinschaftsdiagnose-herbst-2024-deutsche-wirtschaft-im-umbruch-konjunktur-und-wachstum-schwach/> (letzter Zugriff: 27.9.2024).

8 <https://www.creditreform.de/aktuelles-wissen/pressemeldungen-fachbeitraege/news-details/show/insolvenzen-in-deutschland-1-halbjahr-2024> (letzter Zugriff: 6.10.2024).

9 <https://www.iwkoeln.de/presse/pressemitteilungen/christian-rusche-geldabfluesse-in-deutschland-so-hoch-wie-nie.html> (letzter Zugriff: 6.10.2024).

10 <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/2203/umfrage/entwicklung-der-anzahl-von-patentameldungen-in-deutschland-seit-1997/> (letzter Zugriff: 24.7.2024).

11 <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/183869/umfrage/entwicklung-der-absoluten-gruenderzahlen-in-deutschland/> (letzter Zugriff: 24.7.2024).

12 Vgl. <https://www.deloitte.com/de/de/about/press-room/Supply-Chain-Pulse-Check-Herbst-2023.html> (letzter Zugriff: 13.11.2024).

1.2. Wie sind wir dorthin gekommen?

Das Steuersystem der Ertragsteuern in Deutschland beruht im Wesentlichen auf der Erbergischen Steuerreform. Die Grundzüge der heute existierenden Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Erbschaftsteuer und Abgabenordnung wurden im Jahr 1920 in Deutschland eingeführt. Die Einführung dieser Regelung war ein wesentlicher Bestandteil der umfassenden Finanz- und Steuerreformen, die unter der Leitung des damaligen Reichsfinanzminister Matthias Erzberger, nach dem Ende des Ersten Weltkriegs durchgeführt wurden. Als letzte große Steuerreform modernisierte sie das deutsche Steuersystem grundlegend und viele ihrer Strukturen prägen noch heute das Steuerrecht.¹³

Aufbauend auf diesem Konstrukt wurde das Steuergesetz zigfach geändert und abgewandelt. Mit sogenannten „Jahressteuergesetzen“ wurden immer neue Einzelfallregelungen, Ausnahmen und Rückausnahmen eingeflochten. So hat die Bundesregierung allein in den Wahlperioden nach der Wiedervereinigung 834 Gesetzesentwürfe vorgelegt, die steuerliche Berührungspunkte beinhalten.¹⁴ Diese Zahl ist nur ein Vorgeschmack auf die mittlerweile 400 Buchseiten, auf die das deutsche Einkommensteuergesetz mittlerweile angewachsen ist. Im Jahr 1961 kam das deutsche EStG dagegen noch mit 74 Seiten aus. Das deutsche Steuerrecht hat durch ständige Anpassungen eine Komplexität erreicht, die auch von Experten nicht mehr vollständig zu überblicken ist.

Bedingt sind die häufigen Anpassungen durch immer detaillierter werdende Vorschriften, die versuchen, Einzelfallgerechtigkeit herzustellen, politisch gewollten Lenkungsanreizen, Missbrauchsvermeidung und der Berücksichtigung einzelner Interessengruppen. Nicht zuletzt spielen auch internationale Organisationen und Bündnisse, wie etwa die OECD und die Europäische Union, eine immer größer werdende Rolle bei der steigenden Komplexität der Gesetze.¹⁵

13 S. Bach/M. Buggeln, Geburtsstunde des modernen Steuerstaats in Deutschland 1919/1920, *Wirtschaftsdienst* 2020, 42 (42).

14 Vgl. SysiVuS Portal, Intranet des Deutschen Bundestages (letzter Zugriff: 6.10.2024).

15 Bspw. durch Pillar I und Pillar II.

1.3. Wie wollen wir in Zukunft weitermachen?

Die Anzahl der Seiten eines Gesetzes sagt zunächst nichts über den Inhalt und die Qualität des Gesetzes aus. Auch nicht darüber wie effizient ein Gesetz ausgestaltet ist oder als wie gerecht oder belastend es wahrgenommen wird. Mit den Worten von Klaus Tipke ist es „ein Imperativ der Ethik für eine gerechte Verteilung der Gesamtsteuerlast auf die Bürger zu Sorgen und die vornehmste Aufgabe eines Rechtsstaates, für gerechte Regeln zu sorgen“.¹⁶ Fraglich ist, ob etwa das Einkommensteuerrecht mit steigender Komplexität tatsächlich gerechter wird.

In weiten Teilen ist bereits erkannt worden, dass eine individuelle Gerechtigkeit für jeden Sonderfall diesem Anspruch nicht gerecht werden kann. Die Tatsache, dass ein durchschnittlicher Bürger das deutsche Steuersystem in vielen Bereichen kaum noch nachvollziehen kann, führt zu Frustration und Ungerechtigkeitsempfinden.

Es bestand die Hoffnung, dass die Digitalisierung und spätestens der Einsatz Künstlicher Intelligenz die Komplexität des Steuersystems bewältigen würden und das Problem damit weitestgehend behoben wäre. Jedoch erweisen sich viele Gesetzesformulierungen als schwer digitalisierbar. Die Regeln sind oft mehrdeutig, enthalten zahlreiche Ausnahmen und werden häufig aktualisiert. Diese dynamische Natur macht es schwierig, ein starres, universelles System zu entwickeln. Zudem erfordern Steuerberechnungen oft Kontext, wie persönliche oder wirtschaftliche Umstände, die schwer in einfache, automatische Algorithmen zu fassen sind. Der Datenschutz und die Interoperabilität zwischen verschiedenen Steuersystemen stellen ebenfalls zusätzliche Herausforderungen dar.

Die gegenwärtige Lage verdeutlicht, dass das bestehende Steuersystem an seine Grenzen stößt. Die steigende Belastung für Unternehmen und Bürger, die zunehmende Komplexität und die daraus resultierenden Wettbewerbsnachteile erfordern tiefgreifende Reformen. Im nächsten Abschnitt werfen wir einen Blick auf die steuerpolitischen Perspektiven der kommenden Jahre und die notwendigen Schritte, um das deutsche Steuersystem zukunftsfähig zu gestalten.

16 K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. I, 1993, S. 261.

2. Steuerpolitische Perspektiven der kommenden Jahre

2.1. Entwicklungen und Trends

Die kommenden Jahre werden von tiefgreifenden wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Veränderungen geprägt sein. Um über die erforderlichen Anpassungen im Steuerrecht nachzudenken, gilt es zunächst die wichtigsten Entwicklungen zu identifizieren und darauf entsprechend zu reagieren.

Die digitale Transformation zwingt die Unternehmen schon heute, ihre Geschäftsmodelle anzupassen, was die Steuerpolitik vor die Herausforderung der Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle stellt¹⁷. Gleichzeitig fordert die Dekarbonisierung, insbesondere in Branchen wie der Automobilindustrie, massive Investitionen in neue Technologie.¹⁸ Hierfür benötigen die Unternehmen genügend Kapital. Steuerlich gesehen erfordert dies Abzugsmöglichkeiten der Kosten für die Kapitalbereitstellung und zeitnahe Abschreibungsmöglichkeiten, um die Investitionen finanzieren zu können.

Der demographische Wandel verstärkt den Fachkräftemangel.¹⁹ Dies schafft die Notwendigkeit, die Arbeit für bestehende Arbeitnehmer steuerlich attraktiv zu halten und neue Fachkräfte anzulocken.

Die seit 2020 stark gestiegenen Energiekosten belasten nicht nur die Haushalte, sondern sind ein Preistreiber in der industriellen Produktion.²⁰ Deutschland hat damit bei wesentlichen Standortfaktoren an Wettbewerbsfähigkeit verloren.

Sicher ist das Steuerrecht nicht Standortfaktor Nummer eins. Nichtsdestotrotz ist es wohl der Standortfaktor, der am leichtesten durch politische Handlungen zu beeinflussen ist. Daher stellt sich die Frage, mit welcher steuerpolitischen Strategie man diesen Entwicklungen begegnen will.

17 Vgl. C. Spengel et. al., Steuerlicher Digitalisierungsindex 2018: Steuerliche Standortattraktivität digitaler Geschäftsmodelle, S. 36, abrufbar unter: https://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/Studie_Digitale_Geschaeftsmodelle_2018.pdf (letzter Zugriff: 11.11.2024).

18 Vgl. https://www.vda.de/dam/jcr:fa58be7c-f240-49f2-adc0-43e0270f4dlf/VDA_5937_Position_Dekarbonisierung%20des%20Lebenszyklus%20eines%20PKWs.pdf?mode=view, (letzter Zugriff: 7.10.2024).

19 <https://www.bmwk.de/Redaktion/DE/Dossier/fachkraeftesicherung.html> (letzter Zugriff: 27.9.2024).

20 Vgl. H. Bardt/E. Schmitz, Industrie schränkt Produktion ein, IW-Kurzbericht, Nr. 72/2023.

Der bestehende Personalmangel wird auch vor der Finanzverwaltung in den kommenden Jahren nicht halt machen. Das macht sich schon jetzt durch massive Personalabgänge in der Finanzverwaltung bemerkbar.²¹ Dahingehend ist es unumgänglich, dass der Aufwand der Steuerverwaltung für die Steuerfestsetzung mittelfristig stark reduziert werden muss.

Die Europäische Union nimmt zunehmend Einfluss auf nationale Steuerregelungen durch verschärfte Richtlinien und Regulierungen²². Jüngst hält die Einführung der Mindestbesteuerung die deutschen Konzerne in Atem. Die Gewinnermittlung baut auf Rechnungslegungsstandards auf, die nie dafür gemacht wurden als Steuerbemessungsgrundlage zu dienen. Hinzu kommen große Unsicherheiten bei den 101 neu geschaffenen Paragraphen im Mindeststeuergesetz. Jedoch zeichnet sich mittlerweile ab, dass wichtige Handelspartner die Mindeststeuer voraussichtlich nicht einführen werden (z. B. USA, China, Indien, Brasilien, Russland, Saudiarabien). Dabei erzielen diese Länder mehr als die Hälfte der weltweiten Wirtschaftsleistung²³. Wo Deutschland und die EU als Vorreiter vorangehen wollten, könnte die Wirkung nun letztlich ins Leere laufen.

Bereits im Jahr 2017 mahnte Wolfgang Schäuble, dass Steuersysteme heutzutage globalisierungstauglich sein müssten, um gemeinsame Maßstäbe für eine internationale Steuerordnung zu entwickeln, aber man die Wettbewerbsfähigkeit des eigenen Standorts nicht aus dem Blick verlieren dürfe.²⁴ Die zahlreichen Richtlinien zeigen,²⁵ dass in Europa ein großer Umsetzungswille bei Missbrauchsbekämpfungsvorschriften herrscht. Dadurch besteht aber auch die Gefahr, dass wir unser Steuersystem mit Regularien überladen und ein zu hoher Anteil der Unternehmenskapazitäten in die Steuer Compliance fließt anstatt in tatsächliche Wertschöpfung.

Spätestens seit dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 15. 11.2023, das den Nachtragshaushalt der Ampelregierung als verfassungswidrig er-

21 vgl. Antwort des Senats der Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg auf die Schriftliche Kleine Anfrage des Abgeordneten David Stoop des Abgeordneten David Stoop Die Linke vom 5.10.2023, Die Finanzverwaltung und Steuerfahndung in Hamburg: Dauerhaft unterbesetzt?, LT-Drs. 22/13145, I.

22 https://www.bmj.de/SharedDocs/Meldungen/DE/2023/1010_D_F_Buerokratieabbau.html (letzter Zugriff: 3.10.2024).

23 <https://www.nzz.ch/meinung/die-schweiz-sollte-bei-der-globalen-mindeststeuer-nicht-weltpolizist-spielen-ld.1844954> (letzter Zugriff: 3.10.2024).

24 so W. Schäuble, zitiert bei T. Nayin, Umverteilung in Deutschland: Was ist die Aufgabe des Steuersystems? – Ökonomische, rechtliche und politische Perspektiven - ifst FORUM am 30. Mai 2017, ifst-Schrift 519 (2017), S. 9.

25 Vgl. ATAD I, ATAD II, DAC 6, DAC 7 etc.

klärte, steht der deutsche Bundeshaushalt unter erheblichem Druck.²⁶ Zwar steigen die Steuereinnahmen kontinuierlich und werden laut der 166. Sitzung des Arbeitskreises „Steuerschätzungen“ bis 2026 erstmals die Marke von einer Billion Euro erreichen,²⁷ doch reicht das nicht aus, um die wachsenden Ausgaben zu decken. Während die Staatsquote 2011 noch im Bereich der 45 % lag, ist sie bis 2021 auf einen Höchstwert von 50,9 % angestiegen.²⁸ Ein wesentlicher Kostenfaktor ist der Rentenzuschuss, der im Jahr 2024 rund 121 Mrd. EUR beträgt und damit etwa ein Viertel des gesamten Bundeshaushalts von 488 Mrd. EUR beansprucht.²⁹ Diese Belastung wird durch den demografischen Wandel weiter verschärft: Während 1962 noch sechs Beitragszahler einen Rentner finanzierten, sind es heute nur noch zwei, und bis 2030 wird dieser Wert laut Prognosen des IW Köln auf 1,5 sinken.³⁰ Diese Entwicklung bedeutet, dass die Finanzierung des Rentensystems einen immer größeren Anteil der Steuergelder einfordern wird.

Zusätzlich dazu steigen die Verteidigungsausgaben seit dem russischen Angriffskrieg auf die Ukraine. Auch in den kommenden Jahren wird der Sicherheitsinfrastruktur in Europa eine hohe Priorität eingeräumt werden müssen. Hinzu kommen Themen wie etwa die Energiewende, eine teilweise marode Verkehrsinfrastruktur,³¹ hoher Bedarf an Digitalisierung in der öffentlichen Verwaltung³² oder der Investitionsrückstand bei der Sanierung

26 Vgl. BVerfG v. 15.11.2023 - 2 BvF 1/22, BVerfGE 167, 86.

27 Ergebnisse der 166. Sitzung des Arbeitskreises "Steuerschätzungen", abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen_und_Steuereinnahmen/Steuerschaetzung/2024-05-16-ergebnisse-166-sitzung-steuerschaetzung.html (letzter Zugriff: 13.11.2024).

28 <https://www.bpb.de/kurz-knapp/zahlen-und-fakten/soziale-situation-in-deutschland/61867/entwicklung-der-oeffentliche-finanzen/#:~:text=W%C3%A4hrend%20die%20Staatsquote%20in%20den,f%C3%BCr%202021%2F2023%20vorl%C3%A4ufig> (letzter Zugriff: 27.9.2024).

29 Entwurf eines Gesetzes über die Feststellung des Bundeshaushaltsplans für das Haushaltsjahr 2025 (Haushaltsgesetz 2025 – HG 2025), BT-Drs. 20/12400.

30 <https://de.statista.com/infografik/25751/altersrentner-und-beitragszahler-in-der-rentenversicherung-in-deutschland/> (letzter Zugriff: 19.9.2024).

31 Bundesrechnungshof, Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO an den Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages: Brückenmodernisierungsprogramm des Bundes für Autobahnbrücken, abrufbar unter https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2024/brueckenmodernisierungsprogramm-volltext.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (letzter Zugriff: 13.11.2024).

32 Bundesrechnungshof, Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO an den Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages Umsetzung des Onlinezugangsgesetzes Steuerung und Koordinierung, abrufbar unter <https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/D>

von Schulgebäuden.³³ Auch andere Haushaltsbereiche, wie steigende Sozialausgaben, belasten die finanziellen Spielräume erheblich³⁴.

Diese Trends und Entwicklungen zeichnen ein klares Bild: Der deutsche Staat hat einen begrenzten Spielraum für Steuererleichterungen. Ohne Erleichterungen und Reformen des Steuersystems wird es Deutschland allerdings schwerfallen, im internationalen Wettbewerb zu bestehen. Die Finanzverwaltung benötigt langfristig einen effizienteren Weg, um Steuern festzusetzen und abzuführen. Im Folgenden analysieren wir konkrete Steuerreformansätze und diskutieren, welche Maßnahmen in der politischen Diskussion bereits berücksichtigt wurden und welche weiteren Reformen notwendig sind.

2.2. Strategische Überlegungen

Um über Steuerreformen nachzudenken, muss zunächst das System als Ganzes betrachtet werden. Ein Steuersystem der Zukunft muss insgesamt die Finanzierung staatlicher Aufgaben sicherstellen, ohne die Steuerzahler im Übermaß zu belasten, für Bürger fair und nachvollziehbar sein, für Unternehmen Rechtssicherheit bieten und möglichst geringe Befolgungskosten beinhalten und für die Finanzverwaltung eine effiziente Steuerabwicklung gewährleisten.

Steuerlast

Während wir uns im Fachkräftemangel befinden, wünscht sich gleichzeitig die Hälfte der Arbeitnehmer weniger zu arbeiten.³⁵ Das mag zum einen an einer veränderten Mentalität und Arbeitskultur liegen. Zum anderen ist eine Abgabenlast von nahezu 50 %³⁶ nicht unbedingt ein Motivator.

ownloads/DE/Berichte/2023/onlinezugangsgesetz-volltext.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (letzter Zugriff: 13.11.2024).

33 https://www.kfw.de/%C3%9Cber-die-KfW/Newsroom/Aktuelles/Pressemitteilungen-Details_725760.html#:~:text=Der%20bundesweite%20Investitionsr%C3%BCckstand%20im%20Bereich%20Schulen%20lag%20laut (letzter Zugriff: 19.9.2024).

34 <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/39045/umfrage/sozialbudget-in-deutschland-seit-1970/> (letzter Zugriff: 9.10.2024).

35 <https://www.wiwo.de/erfolg/beruf/arbeitsmarkt-deutsche-arbeitnehmer-wollen-weniger-arbeiten-selbst-bei-lohneinbussen-/29971760.html> (letzter Zugriff: 9.10.2024).

36 s. oben unter 1.1.

Angesichts dessen kann die hohe Abgabenlast für Arbeitnehmer kein Konzept der Zukunft sein. Genauso ist eine Senkung der Steuerlast für Unternehmen auf ein wettbewerbsfähiges Niveau erforderlich. Diejenigen, die Leistung erbringen und wirtschaftlichen Mehrwert schaffen, sollen also mehr von ihrem Geld behalten, um damit zu wirtschaften und Vermögen aufzubauen. Im europäischen Vergleich ist der deutsche Regelsteuersatz von 19 % in der Umsatzsteuer vergleichsweise gering.³⁷ Hinsichtlich dessen könnte eine höhere Besteuerung von Konsum durch eine leichte Anhebung des Umsatzsteuersatzes neue Einnahmequellen ermöglichen. Langfristig muss die Finanzierung der Steuersenkungen jedoch überwiegend durch eine sparsamere Haushaltspolitik bzw. einer Neupriorisierung des Haushalts ermöglicht werden.

Struktur des Steuersystems

Die Ursache der Komplexität des deutschen Steuerrechts kann in dem stärker werdenden Bedürfnis der Einzelfallgerechtigkeit zu finden sein. Ein anderer Grund könnte in der Arbeitsweise und der Anreizsysteme der Finanzverwaltung und der Ministerien zu vermuten sein. So kommt es in den hunderte Seiten langen Jahressteuergesetzen zu immer komplexeren Regelungen, um potentielle Missbrauchsmöglichkeiten abzuwenden. Diese Bestrebungen wurden der Verständlichkeit der deutschen Steuergesetze in den letzten Jahrzehnten zum Verhängnis.

Dabei gibt es zwei Arten von verlorenen Steuergeldern: Steuergelder, die aufgrund von Missbrauch verloren gehen, aber auch diejenigen, die durch fehlende Wirtschaftsleistung nie entstehen.³⁸ Missbrauchsbekämpfung im Übermaß geht zulasten der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandorts Deutschland. Das Steuersystem der Zukunft muss daher mehr Typisierung und Pauschalisierung enthalten und darf nicht den Anspruch haben jede Ausnahme abzudecken. Ein Paradigmenwechsel ist dahingehend in der Welt der Steuerpolitik dringend erforderlich.

37 <http://de.statista.com/statistik/daten/studie/37101/umfrage/mehrwertsteuersaetze-in-der-eu/> (letzter Zugriff: 24.9.2024).

38 So D. Schanz in ihrer Rede anlässlich des Fünften Steuerforum der Finanzverwaltungen am 18.9.2024 im Bundesministerium der Finanzen.

Steuererhebung

Angesichts der zuvor genannten Herausforderungen und der Anforderungen an ein modernes Steuersystem muss letztlich auch der Prozess der Steuererhebung effizienter gestaltet werden. Eine Komponente ist dabei die Struktur der Steuergesetze. Um Gesetze zu digitalisieren, müssen diese in Programmiersprache umgewandelt werden können und für eine künstliche Intelligenz prüfbar gemacht werden. Speziell hierfür gibt es seit 2023 den „Digitalcheck“ des Normenkontrollrates, der dies prüfen soll. Derzeit besteht jedoch keine Verpflichtung der Bundesregierung die Empfehlungen des Gremiums umzusetzen.³⁹

Im weiteren Verlauf müssen Deklarationsprozesse von Anfang bis Ende durchgedacht werden und deren reibungsloser Ablauf durch intensive Zusammenarbeit zwischen Behörden sichergestellt werden. Durch das eGovernment-Vorhaben KONSENS soll bereits jetzt eine engere Verzahnung der Finanzverwaltungen im Bereich der Digitalisierung hergestellt werden. Trotzdem ist derzeit die Zusammenarbeit zwischen unterschiedlichen Behörden noch immer schwierig. So scheitern Kleinigkeiten, wie etwa die elektronische Bereitstellung des Merkmals „Grad der Behinderung“ in der vorausgefüllten Steuererklärung an der mangelnden Zusammenarbeit mit der betreffenden Behörde.

Der Gesetzgeber ist gefordert weitere Rahmenbedingungen zu schaffen, um sinnvolle Digitalisierung voranzutreiben. Dabei ist Digitalisierung kein Selbstzweck, sondern muss immer mit Effizienzgewinnen einhergehen. Die Kommunikation zwischen Steuerberatern und Finanzamt kann zu großen Teilen digitalisiert werden. So muss es beispielsweise möglich sein, dass den Unternehmen und Steuerberatern jede Art von Steuerbescheiden oder Finanzamtsschreiben als digitaler Datensatz zur Verfügung gestellt werden. Im Gegenzug sollten etwa Steuerberater und größere Konzernsteuerabteilungen ausschließlich über Plattformen der Finanzverwaltung (z. B. ELSTER) mit der Finanzverwaltung kommunizieren. Dies erleichtert die maschinelle Lesbarkeit und Datenverarbeitung auf beiden Seiten und macht den Weg frei für Möglichkeiten der Automatisierung und der unterstützen der Anwendung künstlicher Intelligenz.

Die Strategie muss also darin bestehen, die Steuerlast für Unternehmen und Arbeitnehmer zu senken, das Steuersystem strukturell besser aufzustel-

39 <https://www.digitale-verwaltung.de/Webs/DV/DE/transformation/digitalcheck/digitalcheck-node.html#doc20338734bodyText1> (letzter Zugriff: 29.9.2024).

len und Bürokratie abzubauen. Fraglich ist, was dies im Einzelnen für die einzelnen Steuerarten bedeutet und welche Steuerreformen aktuell im Mittelpunkt politischer Diskussionen stehen.

2.3. Steuerreformen in der politischen Diskussion

2.3.1. Unternehmensbesteuerung

Steuerreformen sind in Deutschland immer wieder ein zentrales Thema politischer Diskussionen gewesen. In den vergangenen Jahrzehnten wurden zahlreiche Ansätze zur Vereinfachung und Anpassung des Steuersystems vorgeschlagen. Doch welche Reformen sind realistisch umsetzbar, und welche Maßnahmen könnten die Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands nachhaltig stärken?

Bei dem Vergleich führender Industrienationen wird deutlich, dass sich die Unternehmensbelastung durchschnittlich auf 23,45 % eingependelt hat.⁴⁰ Dementsprechend muss auch die Höhe der Unternehmenssteuerlast in Deutschland auf ein wettbewerbsfähiges Niveau angepasst werden. Die Kombination aus den eingangs genannten Entwicklungen und den überdurchschnittlich hohen Steuersätzen belastet die Betriebe. Wenn deutsche Unternehmen in den kommenden Jahren eine reale Chance haben wollen, im internationalen Wettbewerb zu bestehen, sind die Steuersätze dementsprechend schrittweise nach unten anzupassen.

Nun basiert das aktuelle Unternehmensteuerrecht auf einem System von drei verschiedenen Ertragsteuern: Körperschaftsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer. Dabei ist die Gewerbesteuer zum Teil auf die Einkommensteuer anrechenbar. Um alle Unternehmen gleichermaßen zu entlasten und die Komplexität zu reduzieren ist eine Abkehr von diesem verschachtelten System unabdingbar. Notwendig sind tiefgreifendere Reformen.

Ein einheitliches Unternehmensteuergesetz mit Möglichkeiten zur Besteuerung nach dem Transparenzprinzip oder Trennungsprinzip, also einer rechtsformneutralen Besteuerung ist daher besser geeignet.

Dabei besteht die besondere Herausforderung, einen Aufteilungsschlüssel zu finden, die generierten Einnahmen auf Bund Länder und Kommunen so zu verteilen, dass die Finanzierung der Kommunen sichergestellt

40 <https://taxfoundation.org/data/all/global/corporate-tax-rates-by-country-2023/> (letzter Zugriff: 29.9.2024).

ist. Diese Art der Finanzierung ist dabei wesentlich krisenresilienter als das aktuelle System der Gewerbesteuer, da gewissermaßen eine Risikodiversifikation stattfindet. Die Aufteilung der Einnahmen kann sich dabei weiterhin an den Kriterien der Gewerbesteuerzerlegung orientieren.

Die Investitionstätigkeit der deutschen Unternehmen ist ein wichtiger Faktor für die Erhaltung unseres Wohlstandes. Um diese wieder anzuregen, eignen sich am besten hohe degressive Abschreibungssätze. Diese können gezielt eingesetzt werden, um kurzfristig Wachstumsimpulse zu setzen und Deindustrialisierung zu verhindern.

Besonders in Krisenzeiten sind Möglichkeiten Verluste jahresübergreifend verrechnen zu können wichtig. Ein Unternehmen zu besteuern, das effektiv keine Gewinne erzielt hat, die Verluste aber nicht in Höhe der Gewinne verrechnen kann, ist ohnehin fragwürdig.

Bei der Einführung des Unternehmensteuerrechts können anhand durchgeführter Evaluationen gezielt ausgewählte Missbrauchsvorschriften übernommen werden. Missbrauchsvorschriften, die aufgrund der eingeführten Mindestbesteuerung hinfällig werden sind für Unternehmen zu streichen, die von der Mindestbesteuerung betroffen sind.

Die Bemessungsgrundlage des Unternehmensteuerrechts ist bei einem Umsatz von bis zu einer Million Euro durch Einnahme-Überschuss-Rechnung zu ermitteln. Darüber hinaus sollen die bilanzierenden Unternehmen wieder zu einer weitgehend einheitlichen Gewinnermittlung zurückkehren (Annäherung Handelsrecht und Steuerrecht). Solange es die Möglichkeit von zwei verschiedenen Afa-Reihen gibt, werden die Unternehmen diese nutzen, um die Kosten für Mehraufwand und Steuerspareffekt gegeneinander abzuwägen. Die gut gebildeten Fachkräfte, die wir in Deutschland haben, können aber an anderer Stelle sinnvoller für tatsächlich wertschöpfende Tätigkeiten eingesetzt werden. Es muss möglich sein sich auf einheitliche Methoden der Abschreibung und auf eine einheitliche Bewertung von Rückstellungen und Wirtschaftsgütern zu einigen.

2.3.2. Einkommensteuertarif

Zur Wettbewerbsfähigkeit eines Unternehmens gehört auch, welches Angebot an Ressourcen zur Verfügung steht. Die Ressource Arbeitskraft ist an manchen Stellen zur Mangelware geworden. Dabei lässt sich der demographische Wandel kurzfristig nicht aufhalten. Was wir aber beeinflussen können ist, ob durch Arbeitseinsatz gebrachte Leistung sich für Arbeit-

nehmer finanziell lohnt. Waren sich SPD, Grüne und FDP vor wenigen Jahren noch einig, kleine und mittlere Einkommen entlasten zu wollen⁴¹, so findet man in der aktuellen Haushaltssituation keine Übereinstimmung mehr bei diesem Thema. Der progressive Einkommensteuertarif hat sich in unserem System bewährt. Der starke Anstieg der Kurve bei den mittleren Einkommensgruppen („Mittelstandsbauch“) führt jedoch zu einer hohen Besteuerung durchschnittlich hoher Einkünfte. Zusammen mit den Sozialversicherungsbeiträgen sorgt dies dafür, dass die Lohnerhöhungen von Arbeitnehmern in diesem Bereich wenig Anreizwirkung entfalten. Eine Abflachung der Progressionskurve im Bereich von 40.000 EUR bis 100.000 EUR Bruttoarbeitslohn ist heute mehr denn je erforderlich, um Leistungsanreize zu setzen. Auch hat sich das Verhältnis von durchschnittlichem Einkommen zum Einsetzen des Spitzensteuersatzes in den vergangenen Jahrzehnten stark verändert. Im Jahr 1960 wurde der Spitzensteuersatz ab einem Einkommen erhoben, das dem 18-fachen des durchschnittlichen Einkommens entsprach. Im Jahr 2018 setzte der Spitzensteuersatz bereits ab dem 1,6-fachen Wert des durchschnittlichen Einkommens an.⁴² Somit werden auch Angehörige der Mittelschicht überdurchschnittlich hoch besteuert. Dementsprechend ist der Spitzensteuersatz auf ein Niveau anzupassen, das tatsächlich einem deutlich überdurchschnittlich hohen Einkommen entspricht. Als Teil der Gegenfinanzierung wäre eine leichte Anhebung des Reichensteuersatzes auf ein Niveau, wie in der Vergangenheit bereits üblich, denkbar.

Das Einkommensteuerrecht ist durch zahlreiche Steuerabzugsbeträge gekennzeichnet. Dabei sind die unterschiedlichen Abzugsbeträge wie Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Steuerermäßigungen unterschiedlich zu berechnen, werden von unterschiedlichen Bemessungsgrößen abgezogen und haben unterschiedliche Höchstbetragsgrenzen. Des Weiteren erfordert die Berücksichtigung dieser Abzüge ausführliche Angaben in der Steuererklärung, die Anforderung der Belegnachweise durch das Finanzamt und die Prüfung durch den Sachbearbeiter beim Finanzamt. Nicht zuletzt mit der Initiative „Steuererklärung auf dem Bierdeckel“ wurde der Versuch gewagt, dieses umständliche System grundlegend zu vereinfachen.

41 Vgl. T. Nayin, ifSt-Schrift 519 (2017), S. 26.

42 https://www.stiftung-marktwirtschaft.de/fileadmin/user_upload/Kurzinformationen/Kurzinformation_Spitzensteuersatz_2020_12_02_web.pdf (letzter Zugriff: 29.9.2024).

chen. Auch wenn dies nicht gelungen ist, besteht nach wie vor ein großer Bedarf hin zu mehr Typisierung und Pauschalisierung.

Der in Teilen noch existierende Solidaritätszuschlag hat seine Berechtigungsgrundlage längst verloren. Möglicherweise wird bereits die beim Bundesverfassungsgericht anhängige Verfassungsbeschwerde das Ende des Solidaritätszuschlages einläuten⁴³. Eine endgültige Abschaffung verringert die Komplexität und entlastet unser Steuersystem um ein weiteres Steuergesetz.

2.3.3. Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer gehört mit einem Drittel der Gesamtsteuereinnahmen zu den bedeutendsten Einnahmequellen des Staates.⁴⁴ Dabei verursacht ihre Steuerdeklaration einen erheblichen Aufwand für Unternehmen und Finanzverwaltung.

Der erste wichtige Schritt zur Digitalisierung der Umsatzsteuer ist mit der gesetzlichen Verankerung der Einführung der E-Rechnung gemacht. Perspektivisch sollen E-Rechnungen in ein elektronisches Meldesystem integriert werden, das der Finanzverwaltung einen Datenabgleich ermöglicht. Parallel dazu wird sich die Wirtschaft in Richtung automatisierte Umsatzsteuer-Voranmeldung bewegen. Zwar wird die Automatisierung die Unternehmen bürokratisch entlasten, was bleibt ist jedoch die Zwischenfinanzierung von Vorsteuer und Umsatzsteuerbeträgen im „B-2-B-Geschäft“. Seit Einführung der Allphasennettoumsatzsteuer gehen Unternehmer mit der Abführung der Umsatzsteuer zumindest als Soll-Versteuerer in Vorleistung und überweisen die Umsatzsteuer an die Finanzbehörde noch bevor der Kunde die Umsatzsteuer geleistet hat. So gesehen gehen die Unternehmen für eine fremde Schuld in Vorleistung. Ebenso bezahlen sie ihre Vorsteuer an den Verkäufer und warten dann auf ihre Erstattung. Dieses System gibt dem Staat maximale Sicherheit. Den Unternehmen bürdet es jedoch einen erheblichen Aufwand auf. Einfacher wäre es, im Business-Kontext einheitlich für alle Umsätze ein Reverse-charge-Verfahren einzuführen. Die

43 Az. des BVerfG: 2 BvR 1505/20: Die mündliche Verhandlung fand am 12.11.2024 statt.

44 291 Mrd. EUR Umsatzsteuer im Verhältnis zu 915 Mrd. EUR Gesamtsteuereinnahmen in Deutschland 2023, [\(https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/steuereinnahmen.html#:~:text=Innerhalb%20der%20Gemeinschaftsteuern%20waren%20die,Einnahmen%20\(%2B8%2C9%20%25\)\)](https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/steuereinnahmen.html#:~:text=Innerhalb%20der%20Gemeinschaftsteuern%20waren%20die,Einnahmen%20(%2B8%2C9%20%25)) (letzter Zugriff: 29.9.2024).

Idee wurde bereits mehrfach auf EU-Ebene diskutiert⁴⁵, scheiterte aber letztlich immer wieder daran, dass die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers durch den leistenden Unternehmer häufig nicht eindeutig festgestellt werden kann und missbrauchsanfällig ist. Im Zuge der Digitalisierung des Umsatzsteuersystems könnte dieses Problem behoben werden.

Grundsätzlich besteuert die Umsatzsteuer nicht die Unternehmen selbst, sondern den vom Unternehmer geschaffenen Mehrwert. Dabei sind die Unternehmer selbst nur diejenigen, die die Steuer einbehalten, an den Staat melden und abführen. Sie erfüllen damit den Großteil des Aufwandes für die Finanzverwaltung. Dennoch haftet das Unternehmen für Fehler in der Steuerdeklaration. Dementsprechend darf die Umsatzsteuer kein Risikofaktor sein, der bei falscher Auslegung aufgrund von Rechtsunsicherheiten bei einer Betriebsprüfung potenziell die Existenz des Unternehmens bedrohen kann. Es muss gewährleistet sein, dass das Unternehmen die eigene Rechtslage im vornherein sicher abklären und danach handeln kann. Beispielsweise würde ein Antrags- und Feststellungsverfahren für umsatzsteuerliche Organschaften für mehr Rechtssicherheit sorgen. Naturgemäß geht es bei der Umsatzsteuer häufig um deutlich höhere Summen als bei den Ertragsteuern. Daher ist es hier erforderlich, das System der verbindlichen Auskunft anwenderfreundlicher und praktikabler zu gestalten.

Politisch gesehen dreht sich die Diskussion bei der Umsatzsteuer hauptsächlich um das Thema, welche Leistungen dem ermäßigten Steuersatz unterworfen werden und welche vollständig befreit werden. Dabei hat der Bundesrechnungshof in den vergangenen Jahren häufig kritisiert, dass Steuersubventionen in diesem Bereich immer mehr ausgeweitet werden. So ist die steuerliche Begünstigung durch den ermäßigten Steuersatz auf mittlerweile 35 Mrd. EUR angewachsen.⁴⁶ Dabei ist das System der ermäßigten Steuersätze nicht mehr nachvollziehbar. In der Anlage II des Umsatzsteuergesetzes aufgeführte Lebensmittel werden ermäßigt besteuert.

45 Beispielsweise hat die EU-Kommission am 21.12.2016 einen Richtlinienentwurf zur Implementierung eines generellen Reverse-Charge-Verfahrens vorgelegt (Art. 199c MwStSys-RL-E), vgl. <https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern-zoll/eu-kommission-vorschlag-zur-einfuehrung-eines-generellen-reverse-charge-verfahrens-bei-der-umsatzsteuer.html> (letzter Zugriff: 29.9.2024).

46 Bundesrechnungshof, Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages Maßnahmen des Bundesministeriums der Finanzen zur Reform des ermäßigten Umsatzsteuersatzes, abrufbar unter https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2024/reform-ermaessigter-umsatzsteuersatz-volltext.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (letzter Zugriff: 13.11.2024).

Lebensmittel, die bisher vergessen wurden, werden weiter mit 19 % besteuert, wie etwa die Süßkartoffel oder der Soja-Drink. Andere Ermäßigungen können angesichts der Haushaltslage kaum sinnvoll erklärt werden, wie etwa die ermäßigte Besteuerung von Hotelübernachtungen⁴⁷. Es braucht eine Neuordnung der ermäßigt besteuerten Umsätze in der Umsatzsteuer. Grundsätzlich müssen alle Umsätze, bis auf wenige sorgfältig ausgewählte Ausnahmen, dem Regelsteuersatz unterliegen. Lebensmittel sollen weiterhin dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, da sie essenzielle Grundbedürfnisse stillen und ein höherer Steuersatz besonders einkommensschwache Bevölkerungsschichten belasten würde. Auch medizinische Geräte, Prothesen etc. und Bücher sollen weiter von der ermäßigten Besteuerung profitieren. Alle anderen bisher ermäßigt besteuerten Lieferungen und sonstigen Leistungen werden der Regelbesteuerung unterworfen. Mit dem freigewordenen Kapital können die Ertragsteuern gesenkt werden, sodass die Steuerpflichtigen mehr von ihrem Einkommen erhalten, um selbst zu entscheiden, ob sie es konsumieren wollen (Teil des Konsums fließt wiederum in die Umsatzsteuer) oder ob sie sich damit ein Vermögen aufbauen möchten (Stichwort private Altersvorsorge). Wenn Konsum stärker besteuert wird und Einkommen entlastet wird, finanzieren diejenigen den Haushalt, die es sich leisten können viel zu konsumieren. Ertragsteuern versuchen durch aufwändige Gewinnermittlungsmethoden, außerbilanzielle Hinzurechnungen und Kürzungen herauszufinden, wie leistungsfähig ein Steuerpflichtiger ist. Letztlich ist die absolute Höhe der Konsumausgaben das Beste Maß, um die Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen zu messen.

2.3.4. Erbschaftsteuer und Vermögensbesteuerung

Die Erbschaftsteuer ist hinsichtlich ihres vergleichbar geringen Aufkommens von 9 Milliarden EUR hinsichtlich der Staatsfinanzierung von eher untergeordneter Bedeutung.⁴⁸ Dennoch ist ihre Erhebung hochpolitisch und immer wieder umstritten.

Derzeit sind mehrere Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht anhängig, die die Erbschaftsteuer erneut als verfassungswidrig einstufen könnten.⁴⁹ Bereits im Jahr 2014 hatte das Bundesverfassungsgericht jedoch

47 Vgl. § 12 Nr. 11 UStG.

48 <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/235806/umfrage/einnahmen-aus-der-erbschaftsteuer/> (letzter Zugriff: 27.9.2024).

49 Vgl. z.B. das Verfahren mit dem Az. 1 BvR 804/22.

entschieden, dass die Begünstigung von Betriebsvermögen zwar im Grundsatz verfassungskonform ist, die damalige Ausgestaltung den Verfassungsgrundsätzen jedoch nicht genüge. Auf Grundlage dieser Entscheidung wurde die Erbschaftsteuerreform im Jahr 2016 umgesetzt. Angesichts der aktuellen rechtlichen Unsicherheiten, des hohen bürokratischen Aufwands sowie des Strebens nach einem fairen System erscheinen zwei Alternativen denkbar: die Abschaffung der Erbschaftsteuer oder die Einführung einer einheitlichen „Flat Tax“.

Für eine Abschaffung der Erbschaftsteuer zeichnet sich gegenwärtig keine politische Mehrheit ab. Eine Forsa Umfrage ergab, dass 62 % der Bundesbürger eine Vermögensteuer für Privatpersonen und Unternehmer mit einem Vermögen von über eine Million EUR für sinnvoll halten⁵⁰. Dies zeigt, dass die Forderung nach Vermögensbesteuerung und Vermögensumverteilung sehr präsent ist. Die Abschaffung der Erbschaftsteuer würde den Druck weiter erhöhen. Die Einführung einer Vermögensteuer wäre kaum abzuwenden.

Wie komplex die Erhebung von Vermögensteuern ist, zeigt sich deutlich in den auftretenden Problematiken die Grundsteuerreform.⁵¹ Sobald es um die Bewertung von materiellen Gegenständen geht, ist die Feststellung des tatsächlichen Wertes aufwändig und streitanfällig. Außerdem kann angezweifelt werden, dass eine Vermögensteuer das Mittel der Wahl wäre, um das stärker werdende Gefühl der Ungleichheit zu dämpfen. So sieht Prof. Fratzscher das Gefühl eher in der mangelnden Chancengleichheit und der geringen sozialen Mobilität, im Sinne von Aufstieg aus bildungsfernen Schichten, begründet. Dieses offensichtliche Problem führt nicht nur zu einer gesellschaftlichen Spaltung, sondern auch zu einem wirtschaftlichen Schaden, da Menschen ihre Potenziale und Talente nicht frei entfalten und der Wirtschaft zur Verfügung stellen können. Umverteilung durch Steuern helfe nicht dabei, dieses Problem zu bekämpfen.⁵² Wenn die Ursachen wo anders liegen, wird auch das Steuerrecht keine Linderung verschaffen.

50 https://www.stern.de/politik/umfrage-zur-vermoegenssteuer--sogar-cdu-csu-waehle-r-dafuer-34863076.html?utm_campaign=alle&utm_medium=rss-feed&utm_source=standard#:~:text=Eine%20Verm%C3%B6genssteuer%20findet%20breite%20Unterst%C3%BCtzung&text=Wie%20eine%20Forsa%20Umfrage%20im,vier%20Prozent%20%C3%A4u%C3%9Fern%20keine%20Meinung (letzter Zugriff: 27.9.2024).

51 Vgl. https://www.haufe.de/immobilien/wirtschaft-politik/kommentar-grundsteuerreform-auf-dem-pruefstand_84342_441170.html (letzter Zugriff: 27.9.2024).

52 Vgl. M. Fratzscher, zitiert bei T. Nayin, *ifSt-Schrift* 519 (2017), S. 13.

Eine mögliche Lösung der möglicherweise verfassungswidrigen Ausgestaltung der Erbschaftsteuer könnte daher in der Einführung einer einheitlichen, niedrigen „Flat Tax“ für alle Vermögensarten bestehen, die mit zins- und bedingungslosen Stundungsmöglichkeiten verbunden wäre. Diese Option könnte eine faire und unkomplizierte Alternative darstellen und wird auch von renommierten Ökonomen befürwortet.⁵³

2.3.5. Grunderwerbsteuer

Die Grunderwerbsteuer hat sich in den letzten Jahren zunehmend zu einem komplexen Rechtsgebiet entwickelt. Sie ist von hoher Brisanz, wenn es um Umstrukturierungen von Unternehmen geht. Dabei können Grunderwerbsteuertatbestände ausgelöst werden, ohne dass eine Grundstücksübertragung aktiv beabsichtigt war. In einigen Fallkonstellationen kann es sogar zu einer doppelten Besteuerung kommen.⁵⁴ Die zivilrechtlichen Änderungen, die durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) vom 10.8.2021 eingeführt wurden und ab dem 1.1.2024 gelten, wirken sich ebenfalls erheblich auf die Besteuerung aus, insbesondere bei Umstrukturierungen, da die Gesamthand entfallen ist. Übergangsweise wurde eine Fortschreibung des Status Quo bis 2026 beschlossen⁵⁵, doch ist eine umfassende Neuregelung dringend erforderlich. Die bestehenden Share Deal-Regelungen, die auf die 10-Jahres- und 90-Prozent-Kriterien abstellen, sind vielfach kritisiert worden, da sie als manipulationsanfällig gelten.⁵⁶ Der Arbeitskreis Grunderwerbsteuerrecht, hervorgegangen aus dem sächsischen Steuerkreis und vertreten durch Experten wie Prof. Dr. Marc Desens, Gerda Hofmann und Prof. Dr. Matthias Loose, hat mit dem „Grunderwerbsteuer-Modernisierungsmodell“ (Momo) einen zukunftsweisenden Gesetzgebungsvorschlag ausgearbeitet. Dieser sieht eine Vereinfachung und

53 Vgl. C. Fuest, zitiert bei T. Nayin, ifSt-Schrift 519 (2017), S. 18.

54 Vgl. M. Desens zitiert bei B. Welling/A. Richter, in Tagungs- und Diskussionsbericht zum 88. Berliner Steuergespräch: „Dauerbaustelle Grunderwerbsteuer: Aktuelle Gesetzesvorhaben“, Ubg 2023, 661 (662).

55 Gesetz zur Förderung geordneter Kreditzweitmärkte und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2167 über Kreditdienstleister und Kreditkäufer sowie zur Änderung weiterer finanzrechtlicher Bestimmungen (Kreditzweitmärktförderungs-gesetz) v. 29.12.2023, BGBl. 2023 I Nr. 411 (Teilumsetzung des Wachstumschancengesetzes): zur Sicherstellung des Status Quo wurde ein neuer § 24 GrEStG zunächst für die Jahre 2024 bis 2026 befristet eingeführt.

56 Vgl. J. Naumann, Share Deals in der Grunderwerbsteuer - Bisherige Verschärfungen und weiterer Reformbedarf, Ubg 2022, 291.

den Wegfall der Ergänzungstatbestände vor, indem er auf die beiden neuen Kriterien „Erwerbergruppe“ und „dienendes Interesse“ abstellt. Zwar wurde dieser Vorschlag im Juni 2023 in einem Diskussionsentwurf des Bundesfinanzministeriums aufgegriffen, jedoch ist es bislang nicht zu einer weitergehenden Umsetzung gekommen. Angesichts dieser Entwicklungen bedarf die Grunderwerbsteuer dringend einer grundlegenden Reform, um ein kohärentes und praxisgerechtes Steuersystem zu gewährleisten.

Es besteht in allen Steuerbereichen umfassender Handlungsbedarf, um das Steuersystem für die kommenden Jahre zu rüsten. Doch wie beeinflussen die aktuellen politische Realitäten und Mehrheitsverhältnisse die Möglichkeit, diese Reformen tatsächlich umzusetzen?

2.4. Rolle der Mehrheitsverhältnisse und politischen Realitäten in Deutschland

Die politischen Rahmenbedingungen spielen eine entscheidende Rolle bei der Umsetzung von Steuerreformen. Die Vorschläge für umfassende Steuerreformen lagen längst auf dem Tisch. Bereits 2001 wurde der Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes unter der Leitung von Prof. Dr. Paul Kirchhof ins Leben gerufen⁵⁷. Im Jahr 2006 machte die Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft⁵⁸ einen erneuten Aufschlag für tiefgreifende Veränderungen. Auch die Steuererklärung auf dem Bierdeckel von Friedrich Merz im Jahr 2003 wurde angeregt diskutiert und letztlich doch wieder fallen gelassen. Die Reformversuche der vergangenen Jahre haben gezeigt, dass tiefgreifende Veränderungen nur schwer durchzusetzen sind. Dennoch bleibt die Notwendigkeit, das System zu vereinfachen und wettbewerbsfähiger zu machen, unbestritten.

Als Grund für die Reformträgheit im Steuerrecht wird teilweise auch angeführt, dass das System im Vergleich zu anderen Ländern gut funktioniert hat. Um es mit den Worten von Wolfgang Schäuble zu sagen „Die Veränderungsresistenz von Wohlstandsgesellschaften begrenzt die Fantasien für Umgestaltung des Steuerrechts“.⁵⁹ Je besser es einer Gesellschaft

57 P. Kirchhof, Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, 2001.

58 Vgl. M. Eilfort/J. Lang, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, Bericht über die Arbeit und Entwürfe der Kommission "Steuergesetzbuch" der Stiftung Marktwirtschaft, 2013, S. 3 f.

59 W. Schäuble, zitiert bei T. Nayin, ifSt-Schrift 519 (2017), S. 8.

ginge, umso weniger neige sie zu Veränderungen.⁶⁰ Angesichts des heute gefährdeten Wohlstands sind die Fantasien wieder in der Diskussion.

Steuerreformen gelten außerdem als schlechte Strategie vor einer Wahl, da es häufig „Verlierer“ gibt. „Der Lärm derer, die stärker belastet werden, sei angesichts des dröhnenden Schweigens jener, die entlastet würden, kaum auszuhalten.“⁶¹ So sind aufkommensneutrale Steuerreformen seit jeher politisch schwer durchzusetzen.

Die Abschaffung von Steuerermäßigungen oder Befreiungen in der Umsatzsteuer ist hochpolitisch. Dies wurde beispielsweise bei der ermäßigten Besteuerung von Gastronomieleistungen während der Corona Pandemie deutlich. Plötzlich fragten zahlreiche andere Branchen an, warum sie keinen ermäßigten Steuersatz erhalten würden. Sie hätten ja ebenso unter den Schließungen während der Corona Pandemie gelitten (z. B. Friseure, Fitness-Studios, etc.). Eine Abschaffung der einmal eingeführten Ermäßigung führt schnell zu emotionalen Diskussionen und birgt Verhetzungspotenzial, so etwa die Abschaffung der ermäßigten Besteuerung in der Gastronomie.⁶² Dies führt dazu, dass kaum eine Regierung es wagt, dieses Thema anzusprechen.

Der Bedarf nach umfassenden Reformen bleibt unverändert. Jedoch ist das Thema angesichts der volkswirtschaftlichen Situation drängender denn je. Dennoch scheint Deutschland nicht in Steuerreform-Laune zu kommen. Die Frage bleibt, ob die letzte Bundesregierung den Handlungsbedarf hinreichend berücksichtigt hat. Im Jahreswirtschaftsbericht betonte die Bundesregierung die Bedeutung „eines modernen und wettbewerbsfähigen Steuersystems [, das] die Kapazitäten der Unternehmen für Investitionen [stärkt und] die Zukunftsfähigkeit der deutschen Wirtschaft [sichert]“.⁶³ Sie bezeichnete die Steuerpolitik als „zentrale Stellschraube“ bei der Standortpolitik und war der Auffassung, dass „niedrigere Unternehmensteuern [...] für inländische wie auch ausländische Unternehmen einen starken Anreiz [setzen] in Deutschland zu investieren und Innovationen voranzutreiben“.⁶⁴

60 Vgl. W. Schäuble, zitiert bei T. Nayin, ifSt-Schrift 519 (2017), S. 8.

61 Vgl. W. Schäuble, zitiert bei T. Nayin, ifSt-Schrift 519 (2017), S. 10.

62 Vgl. etwa die Diskussion Ende 2023 zum Ablauf des ermäßigten Steuersatzes auf Gastronomieleistungen und der Rückkehr zum Regelsteuersatz.

63 Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz, Jahreswirtschaftsbericht 2024, S. 15 f., Rz. 10.

64 Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz, Jahreswirtschaftsbericht 2024, S. 15 f., Rz. 10.

Es scheint also, als hätte es kein Erkenntnisproblem, sondern ein Umsetzungsproblem gegeben.

In der Regierungskoalition aus SPD, Grünen und FDP der 20. Legislaturperiode waren umfassende Steuerreformen schwer durchsetzbar, was auf verschiedene Faktoren zurückzuführen ist. Erstens spielte die angespannte Haushaltssituation eine zentrale Rolle. Nach der Pandemie und inmitten neuer Herausforderungen wie der Energiekrise standen dem Staat weniger finanzielle Spielräume zur Verfügung, um große steuerliche Entlastungen oder Umstrukturierungen vorzunehmen. Das begrenzte die Handlungsmöglichkeiten deutlich.

Zudem bestand die Ampel-Koalition aus zwei Parteien mit eher sozialem Fokus (SPD und Grüne), sowie einer Partei mit marktwirtschaftlichem Fokus (FDP). Daher war sich die Koalition in vielen zentralen Fragen, besonders im Bereich der Steuerpolitik, stark uneins. Während SPD und Grüne tendenziell für eine stärkere Umverteilung plädierten,⁶⁵ strebte die FDP niedrigere Steuern und eine Entlastung für Unternehmen an. Diese ideologischen Differenzen erschwerten Kompromisse und verhinderten tiefgreifende Reformen. Der Eindruck wuchs, dass die Koalition zerstritten war und der Zerfall der Koalition am 06.11.2024 hatte sich bereits zuvor abgezeichnet.⁶⁶

Zusätzlich erschwert auch das föderale System in Deutschland die Umsetzung von Steuerreformen. Reformen müssen sowohl den Bundestag als auch den Bundesrat passieren, wobei Letzterer stark von den Bundesländern geprägt ist, die aktuell sehr vielfältige politische Mehrheiten haben. Diese strukturelle Barriere führt oft dazu, dass größere steuerliche Reformvorhaben blockiert oder abgeschwächt werden, was insbesondere am Beispiel des Wachstumschancengesetzes deutlich wurde.⁶⁷ Darüber hinaus stehen Entlastungen im Steuer- und Abgabensystem in Konkurrenz zu notwendigen Investitionen in Zukunftsbereiche wie Infrastruktur, Digitali-

65 Vgl. T. Klüssendorf/P. Marvi/A. Zorn, FairErbE - Warum eine Reform der Erbschaftssteuer notwendig ist, abrufbar unter: <https://www.tim-kluessendorf.de/fairerben-warum-eine-reform-der-erbschaftssteuer-notwendig-ist/> (letzter Zugriff: 27.5.2024).

66 <https://www.fr.de/politik/ergebnis-hochrechnung-ampel-bruch-aus-scholz-spd-grue-ne-brandenburg-wahl-2024-fdp-lindner-zr-93315359.html> (letzter Zugriff: 26.9.2024).

67 Vgl. T. Hentze, Fiskalische und gesamtwirtschaftliche Effekte durch das Wachstumschancengesetz, StB 2024, 254, 1ff.

sierung, Bildung, Betreuung und Forschung.⁶⁸ Die Uneinigkeit zwischen den Koalitionsparteien und die föderalen Strukturen machten es der Regierung daher besonders schwer, umfassende Steuerreformen durchzusetzen. An dieser Stelle ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die vielfältige Parteienlandschaft und das deutsche Föderalsystem auch für jede neue Regierungskoalition eine große Hürde darstellen.

Die Erfahrungen mit vergangenen Reformversuchen sowie die aktuellen politischen Gegebenheiten lassen deutlich erkennen, dass eine grundlegende Steuerreform von der Tragweite der Erzbergischen Steuerreform in den kommenden zehn Jahren als eher unrealistisch einzuschätzen ist. Auch im Zuge der eingesetzten Expertenkommissionen „Bürgernahe Einkommensteuer“ und „Vereinfachte Unternehmensteuer“ kam zur Sprache, dass weitreichende Steuerreformen politisch nur schwer durchzusetzen sind und man sich daher auf praxisnahe Einzelschlüsse fokussieren sollte, damit diese eine realistische Chance auf Umsetzung haben.⁶⁹ Vor diesem Hintergrund muss die Politik das Ziel verfolgen, die entscheidenden Hebel in Bewegung zu setzen, um das deutsche Steuerrecht nachhaltig zu verbessern. Dies erfordert eine enge und konstruktive Zusammenarbeit zwischen der Bundespolitik, den Ländern und den Kommunen. Alle Akteure müssen ein gemeinsames Verständnis darüber entwickeln, wie hoch der Preis des Nicht-Handelns wäre. Es muss ein Bewusstsein dafür geschaffen werden, wie wichtig dieses Thema für die Wettbewerbsfähigkeit und den Wohlstand Deutschlands ist. Nur so kann eine schrittweise, aber dennoch wirksame Verbesserung des Steuerrechts erzielt werden.

Obwohl die politischen Realitäten in Deutschland eine Herausforderung für tiefgreifende Steuerreformen darstellen, bleibt der Handlungsdruck hoch. Nur durch entschlossene Maßnahmen kann Deutschland seine wirtschaftliche Zukunft sichern.

3. Fazit

Unser Land steht vor einem wirtschaftlichen Wendepunkt. Werden wir es schaffen unseren Wohlstand zu erhalten und unsere Erfolgsgeschichte

68 Vgl. S. Bach, Steuerreformen in der nächsten Legislaturperiode: Wie kann die arbeitende Mitte entlastet werden?, Wirtschaftsdienst 2017, 391 (395).

69 Vgl. Podiumsdiskussion der Veranstaltung „Vereinfacht und Bürgernah – Expertenkommissionen präsentieren ihre Ergebnisse“, Bundesministerium der Finanzen am 12.7.24.

fortzusetzen? Damit dies gelingt braucht es eine faire und einfache Besteuerung. Jeder soll den Beitrag für unsere Gesellschaft leisten, den er aufgrund seiner Leistungsfähigkeit aufbringen kann. Dabei muss sich Leistung nach wie vor lohnen.

Es geht einerseits darum, die Strukturen im Steuerrecht fundamental zu verbessern. Allein die Erfüllung der Deklarationspflichten ist für Unternehmen zu einem erheblichen Kosten- und Risikofaktor geworden. Auch die rechtlichen Unsicherheiten und bürokratischen Hürden hemmen Investitionen in Deutschland. Dahingehend müssen unsere Prozesse schlanker, digitaler und pragmatischer werden. Unternehmen sollten sich auf ihre Kernaufgaben fokussieren können, ohne durch überbordende Bürokratie belastet zu werden.

Andererseits muss die Steuerlast insgesamt sinken. Wenn der Staat den Unternehmen Spielraum zum Wirtschaften lässt, fördert dies Innovation und Fortschritt, schafft Wohlstand und Arbeitsplätze. Aus Haushaltssicht gibt es für Steuersenkungen nie den richtigen Zeitpunkt. Auch in den „fetten“ Jahren konnten wir uns dazu nicht durchringen. Aber gerade in Zeiten von Krisen und Rezession müssen wir Möglichkeiten dafür schaffen, dass Steuersenkungen finanzierbar sind. Denn was wäre die Alternative? Spätestens eine sinkende Wirtschaftsleistung würde uns früher oder später sowieso zum Sparen zwingen.

Doch Krisenzeiten sind Reformzeiten. Die gegenwärtige wirtschaftliche Situation bietet eine seltene Gelegenheit, das deutsche Steuersystem zu reformieren. Nur durch eine klare, zukunftsorientierte Steuerpolitik können wir die Weichen für nachhaltiges Wachstum, Stabilität und Wettbewerbsfähigkeit stellen. Das Ergebnis ist, dass wir trotz aller Schwierigkeiten handeln müssen. Es gibt akuten Handlungsbedarf und wir dürfen keine Zeit mehr verlieren.

