

Stand und Möglichkeiten der Evaluierung steuerlicher Normen¹

Thiess Büttner

Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg

8. März 2021

1. Einleitung

Die überwiegende Mehrheit der Fachleute im Steuerwesen ist damit befasst, steuerliche Normen auf konkrete Sachverhalte anzuwenden. Steuerberater helfen den Klienten ihre wirtschaftlichen Verhältnisse in Begrifflichkeiten der Steuergesetze abzubilden, die Finanzverwaltung prüft die einzelnen Steuererklärungen und formuliert Bescheide, die Finanzgerichte und Rechtsanwälte streiten um die richtige Anwendung der Normen im betreffenden Fall. Auch in der Bekämpfung und Ahndung von Steuerhinterziehung geht es immer um konkrete Sachverhalte.

Eine Gesamtschau der jährlich vielen Millionen von Steuerfällen² erfolgt nur insofern als auf Seiten des Fiskus registriert wird, wieviel Geld eingenommen wird. Die Erzielung von Einnahmen für öffentlich-rechtliche Gemeinwesen ist schließlich immer noch Hauptzweck der Steuern, wie es §3 AO feststellt. Die zeitnah erfassten Daten über das kassenmäßige Aufkommen der einzelnen Steuern sind wesentliche Grundlage der Steuer(voraus)schätzung und damit der Erstellung der Haushalte der Gebietskörperschaften. Hierbei geht es um den Gesamtbetrag, den die jeweilige Gebietskörperschaft erhält. Die Entwicklung bei einzelnen Steuern spielt im Allgemeinen keine Rolle. Wenn es einmal zu eklatanten Einbrüchen kommt, beispielsweise im Jahre 2001 als das bundesweite Körperschaftsteueraufkommen negativ ausfiel, steht die Frage nach der Erklärung der Aufkommensentwicklung im Raum. Schaut man jedoch genauer hin, wird schnell deutlich, dass genauere Aussagen über die Bestimmungsgründe nicht getroffen werden können.³ Von solchen Extremereignissen abgesehen, ist das Interesse an der genaueren quantitativen Erfassung und Analyse der Steuern aber gering. Im Hinblick auf den Steuerzahler, seiner Berater und Rechtsbeistände, erscheint das völlig nachvollziehbar. Sind die Sachverhalte erfasst, die Steuern ermittelt und abgeführt, ist die Frage der Steuern erschöpfend behandelt. Eine eingehendere Analyse steuerlicher Normen erfolgt allenfalls im akademischen Bereich. Hier steht allerdings die theoretisch-institutionelle Betrachtung im Vordergrund. Quantitative Analysen erfolgen nur punktuell.

Im Ergebnis ist die quantitative Analyse steuerlicher Normen in Deutschland unterentwickelt. So stellt der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesfinanzministerium in seinem aktuellen Gutachten zur Dateninfrastruktur fest: „Über die Wirkungen des deutschen Steuersystems und seiner spezifischen Regelungen auf zentrale wirtschaftliche und soziale Zielgrößen gibt es [...] in vielen Bereichen nur Mutmaßungen.“⁴ Eine fundierte steuerpolitische Debatte findet in Deutschland daher kaum statt.

¹ Schriftliche Fassung eines Vortrags anlässlich des 77. Berliner Steuergesprächs am 11. Januar 2021.

² Für den Veranlagungszeitraum 2015 schätzt das Bundesministerium der Finanzen (BMF) die Zahl der Steuerfälle auf 41 Millionen. Vgl. BMF (2018), Die Steuerverwaltung in Deutschland – Ausgabe 2018.

³ Vgl. Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Gerda Hasselfeldt, Heinz Seiffert, Peter Götz, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der CDU/CSU „Anhaltender Ausfall der Körperschaftsteuereinnahmen infolge der Steuerpolitik der Bundesregierung“. Deutscher Bundestag, Drucksache 14/9811 vom 19.7.2002.

⁴ Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2020), *Notwendigkeit, Potenzial und Ansatzpunkte einer Verbesserung der Dateninfrastruktur für die Steuerpolitik*. Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

Dies hat gravierende Auswirkungen auf die Steuerpolitik. Weitergehende quantitative Analysen steuerlicher Normen sind eine wichtige Voraussetzung für durchgreifende Verbesserungen im Steuersystem. Denn solche Analysen liefern über die tatsächlichen Auswirkungen der Steuern belastbare Informationen, die für die Ausgestaltung eines gerechten und effizienten Steuersystems unverzichtbar sind. Wenn die Wirkungen und mithin auch die finanziellen Auswirkungen von Änderungen der steuerlichen Normen nicht ermittelt werden können, wird die Steuerpolitik letztlich Reformen vermeiden. Sie wird sich auf Änderungen beschränken, die unvermeidlich sind, etwa, weil eine steuerliche Regelung als nicht verfassungskonform beurteilt wird, wie zuletzt die Grundsteuer. Oder sie befasst sich mit Änderungen, die politisch opportun erscheinen. Es besteht insbesondere die Gefahr, dass die Steuerpolitik zu einer Klientelpolitik wird, bei der politisch einflussreiche Organisationen und gut organisierte Gruppen daraufhin wirken, dass die steuerlichen Normen nach ihren jeweiligen Interessen ausgestaltet werden zu Lasten derer, die weniger einflussreich und gut organisiert sind.

Bevor ich auf Gründe und Lösungsvorschläge eingehe, möchte ich die Problematik im Folgenden anhand verschiedener Einzelthemen verdeutlichen, nämlich dem Gesetzgebungsverfahren, dem Steuervollzug, und der Informationslage über die Unternehmensbesteuerung.

2. Gesetzgebungsverfahren

Dass eine fundierte quantitative Analyse steuerlicher Normen unterbleibt, wird regelmäßig im Vorfeld von Gesetzgebungsinitiativen deutlich. Zwar werden in den Gesetzesentwürfen die finanziellen Auswirkungen der Änderung von Steuergesetzen dargestellt. Es ist aber völlig offen, auf welcher methodischen Grundlage diese ermittelt werden und insbesondere ob überhaupt und, wenn ja, welche Verhaltensreaktionen unterstellt werden.⁵ Die Verhaltensreaktionen verdienen aber besondere Aufmerksamkeit schon allein zur Bestimmung des zu erwartenden Aufkommens. Wird beispielsweise die Steuerbelastung gesenkt, werden die besteuerten Aktivitäten ausgeweitet. Es ergibt sich ein Anstieg in der Bemessungsgrundlage, die dem „mechanischen“ Rückgang des Aufkommens entgegenwirkt. Damit sind nicht die gesamtwirtschaftlichen Effekte angesprochen, die notorisch schwierig zu ermitteln sind. Im Kern geht es vielmehr um die unmittelbaren Verhaltensreaktionen der betroffenen Steuerzahler. Diese Verhaltensreaktionen sind bei Steuern aufgrund ihres Zwangscharakters immanent. Ihretwegen entstehen über die abgeführten Beträge und die Kosten der Ermittlung der Steuern hinaus mitunter erhebliche Kosten: Steuerzahler treffen nicht die unmittelbar sachgerechten Entscheidungen, sondern machen ihre Entscheidungen auch von den steuerlichen Konsequenzen abhängig. So unterbleiben wegen Steuern Investitionen, die Erwerbsbeteiligung sinkt, Schwarzarbeit steigt, weniger Produkte werden abgesetzt, Immobilien werden nicht verkauft, so dass Umzüge unterbleiben, etc. Die systematische und transparente quantitative Analyse solcher Verhaltensreaktionen ist unverzichtbar für jeden Versuch das Steuersystem einfacher, gerechter und effizienter zu machen.

Eine empirische Auswertung der dem Gesetzgeber vorgelegten Schätzwerte für die finanziellen Auswirkungen von steuerlichen Gesetzesänderungen für die Jahre von 1971 bis 2013 zeigt, dass bei den Aufkommenseffekten der Änderung steuerlicher Normen die Verhaltensreaktionen regelmäßig unterschätzt werden. Konkret werden die Mehreinnahmen bei Steuererhöhungen und die Mindereinnahmen bei Steuersenkungen betragsmäßig im Durchschnitt um etwa ein Viertel überschätzt.⁶

⁵ Hey spricht hier von einer „Black Box“. Vgl. Hey, J. (2013). Gesetzesfolgenabschätzung im Steuerrecht und das Unheil der Gegenfinanzierung. *Steuer und Wirtschaft* 2013(2), 97-196.

⁶ Vgl. Buettner, T., Kauder, B. (2015). Political biases despite external expert participation? An empirical analysis of tax revenue forecasts in Germany. *Public Choice* 164(3), 287-307.

3. Steuervollzug

Die quantitative Analyse steuerlicher Normen ist auch Voraussetzung für einen effektiven Steuervollzug. So ermöglicht die Auswertung von steuerlichen Einzeldaten die Bekämpfung der Steuerhinterziehung und das Aufdecken von Betrug schon bevor massive Steuerausfälle eintreten. Es ist zwar richtig und gleichermaßen trivial, dass Steuerhinterziehung und Betrug nicht einfach aus den Steuerklärungen abgelesen werden können.⁷ Aber durch Abgleich der Erklärungen verschiedener Steuerzahler lassen sich sehr wohl Auffälligkeiten bei der Veranlagung bzw. der Beantragung von Steuererstattungen feststellen, denen dann gezielt nachgegangen werden kann. International gibt es in diesem Feld basierend auf der Nutzung von Einzeldaten der Steuerverwaltung erhebliche Fortschritte und die Literatur entwickelt sich sehr schnell.⁸

Deutschland nimmt an dieser Entwicklung trotz erheblicher Defizite im Steuervollzug bislang nicht teil. Bis heute ist beispielsweise völlig unklar, in welchem Umfang „Cum-Ex“ Geschäfte zu Steuerausfällen bei der Kapitalertragsteuer geführt haben. Eine Statistik der Kapitalertragsteuer wird in Deutschland nicht geführt. Einnahmen aus der Abgeltungsteuer werden in den vom Statistischen Bundesamt veröffentlichten kassenmäßigen Steuereinnahmen zusammen mit der veranlagten Einkommensteuer und nach Erstattung durch das Bundeszentralamt für Steuern ausgewiesen, und geben daher keinen Aufschluss über die Entwicklung der Einnahmen aus der Abgeltungssteuer und die Entwicklung der Erstattungen. So musste der Untersuchungsausschuss des Deutschen Bundestages versuchen, Aufschluss über den Umfang der „Cum-Ex“ Geschäfte auf Basis der Daten eines in Luxemburg ansässigen Unternehmens zu erhalten, das mit der Abrechnung (Settlement) der Börsengeschäfte beauftragt ist.⁹ Allerdings waren die Auskünfte nur begrenzt informativ, da nur aggregierte Daten zur Verfügung gestellt wurden. Zur Ergänzung bezog man sich auf die von den Ermittlungsbehörden für die bekanntgewordenen Fälle genannten Volumina. In der Forschung wurde der Versuch gemacht, Börsendaten auszuwerten, was allerdings auch nur ungenaue Schätzwerte liefert.¹⁰ Um das tatsächliche Ausmaß des Betrugs zu ermitteln, wäre es erforderlich, die beim Bundeszentralamt für Steuern verfügbaren Erstattungsanträge mit den Abgeltungssteuerzahlungen zu verknüpfen.¹¹ Auf dieser Grundlage wären dann Steuerzahlungen und Anträge für die Dividendenausschüttungen der großen Unternehmen nachzuvollziehen.

Nun ist der Erzielung ungerechtfertigter Erstattungen der Kapitalertragsteuer durch „Cum-Ex“ Geschäfte seit 2012 durch die Änderung der Erhebungstechnik ein Riegel vorgeschoben. Die Kapitalertragsteuern und die Erstattungen werden allerdings immer noch nicht durch eine eigene Statistik erfasst. Eine systematische Überprüfung des regelmäßigen Steuervollzugs der Kapitalertragsteuer ist daher nach wie vor nicht möglich. Dies ist angesichts der Hinweise, dass

⁷ Auf die Frage „Aus welchen Gründen gibt es keine oder nur eine unvollständige statistische Aufarbeitung und Zusammenführung von Daten bezüglich der Mehrwertsteuerlücke und des Umsatzsteuerbetrugs in der Bundesrepublik Deutschland?“ stellte die damalige Bundesregierung fest „Fälle der Steuerhinterziehung können naturgemäß nicht statistisch erfasst werden. Fälle der Steuerhinterziehung können nur insoweit statistisch erfasst werden, als sie auch bekannt werden.“ Vgl. Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Thomas Gambke, Britta Haßelmann, Lisa Paus, weiterer Abgeordneter und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN „Maßnahmen zur Vermeidung von Umsatzsteuerbetrug und Evaluierung bestehender Strategien zur Minimierung der Umsatzsteuerlücke“. Deutscher Bundestag, Drucksache 17/5751 vom 5.5.2011.

⁸ Vgl. Wissenschaftlicher Beirat, a.a.O.

⁹ Vgl. Spengel, C., Dutt, V., Vay, H. (2017). Auswertung der Clearstream Beweismittel-Zulieferungen. Deutscher Bundestag, Auswertung für den 4. Untersuchungsausschuss der 18. Wahlperiode.

¹⁰ Vgl. Büttner, T., Holzmann, C., Kreidl, F., Scholz, H. (2020). Withholding-tax non-compliance: the case of cum-ex stock-market transactions, *International Tax and Public Finance* 27, 1425-1452.

¹¹ Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, 2020, a.a.O.

Betrugskonstruktionen auf Basis sogenannter „Cum-Cum“ Geschäfte weiterhin in großem Umfang durchgeführt werden,¹² unverständlich.

Ein anderer vom Volumen her vermutlich sehr erheblicher Betrugskomplex ist der notorische Betrug bei der Umsatzsteuer. Schon bei der Einführung des Umsatzsteuer-Binnenmarktes im Januar 1993 wurde befürchtet, dass sich neue Möglichkeiten für Umsatzsteuerverkürzungen durch fingierte grenzüberschreitende Geschäfte ergeben.¹³ Steuerfahndung und Betriebs-, und Sonderprüfungen deckten dann in der Tat erhebliche Vollzugsdefizite auf. Der Bundesrechnungshof griff die Problematik des systematischen Umsatzsteuerbetrugs, beispielsweise durch sogenannte Karussellgeschäfte, in seinem Jahresbericht 1997 auf und forderte Änderungen am Steuergesetz.¹⁴ Der Gesetzgeber ist schließlich tätig geworden und hat insbesondere die umgekehrte Steuerschuldnerschaft nach §13b UStG auf bestimmte Leistungen an Unternehmer ausgeweitet.

Im Zuge der steuerpolitischen Diskussion hat es Versuche gegeben, den Ausfall durch Umsatzsteuerbetrug zu quantifizieren. Schätzungen der Diskrepanz zwischen dem tatsächlichen Aufkommen und dem auf Basis der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen zu erwartenden Aufkommen wiesen auf eine in den neunziger Jahren steigende „Steuerlücke“ hin.¹⁵ Allerdings wurde stets klargestellt, dass anhand der ermittelten Zahlen keine Unterscheidung zwischen Messfehlern, Hinterziehung, Betrug und Insolvenzen getroffen werden kann.¹⁶ Anstatt aber in Deutschland eine verbesserte Methodik zu entwickeln, die beispielsweise auf der Umsatzsteuerstatistik aufsetzt, wurden die Versuche einer Quantifizierung eingestellt.¹⁷ Dementsprechend ist heute unklar, ob die Maßnahmen gegriffen haben, und in welchem Umfang aktuell Umsatzsteuerbetrug stattfindet.¹⁸

¹² Vgl. Spengel, C., (2020). Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Deutschen Bundestags zu Anträgen der Fraktionen DIE LINKE und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN zum Thema „Cum/Ex“ am 9. September 2020, Universität Mannheim.

¹³ Van Duyne, P. (1993). Implications of cross-border crime risks in an open Europe. *Crime, Law and Social Change* 20(2), 99-111.

¹⁴ Vgl. Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 1997 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung (einschließlich der Feststellungen zur Jahresrechnung des Bundes 1995 und 1996), Deutscher Bundestag, Drucksache 13/8550 vom 8.10.1997

¹⁵ Nam, C. W., Parsche, R., Schaden, B. (2001). Measurement of value added tax evasion in selected EU countries on the basis of national accounts. *IFO-Studien* 47(2), 127-144.

¹⁶ Siehe z.B. Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestags (2010), Fragen zum Umsatzsteuerbetrug in der BRD und der EU, Ausarbeitung WD 4 -3000 -202/10.

¹⁷ Zur fehlenden Berichterstattung siehe auch Bundesrechnungshof (2020). Bericht nach §99 BHO über Maßnahmen zur Verbesserung der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Chance der Digitalisierung nutzen, Bonn, 29. Oktober 2020, S.42.

¹⁸ Auf eine parlamentarische Anfrage antwortete die Bundesregierung im Juni 2020: „Weder bei den Ländern noch beim Bund werden statistische Aufzeichnungen dazu geführt, in welcher Höhe Steuerausfälle durch Umsatzsteuerkarusselle entstehen.“ Vgl. Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Fabio De Masi, Jörg Cezanne, Klaus Ernst, weiterer Abgeordneter und der Fraktion DIE LINKE „Steuerbetrug durch Umsatzsteuer-Karusselle“. Deutscher Bundestag, Drucksache 19/11067 vom 25.06.2020.

4. Unternehmensteuerreform 2008

Eine zentrale Anforderung an ein leistungsgerechtes Steuersystem ist die Verteilung der Steuerlast nach der Leistungsfähigkeit. Im Kontext der Unternehmensbesteuerung beinhaltet dies, dass Unternehmen mit gleichen Erträgen auch etwa derselben Steuerbelastung unterliegen. Dies ist gerade in Deutschland eine wichtige Frage, weil je nach Rechtsform unterschiedliche steuerliche Normen zur Anwendung kommen. Allerdings gibt es in Deutschland keine Unternehmensteuerstatistik. Es werden zwar Statistiken der Körperschaftsteuer, der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer geführt. Diese sind aber nur für einzelne Jahre verknüpft.¹⁹ Für eine Ermittlung der effektiven Steuerbelastung bleibt daher nur der Bezug auf Jahresabschlussdaten, die steuerliche Lasten allerdings nur indirekt abbilden.²⁰

Bei der Unternehmensteuerreform 2008 standen neben der Frage der Gleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften vor allem die multinationalen Unternehmen im Fokus. Multinationale Unternehmen sehen sich Steuerforderungen in mehreren Ländern gegenüber und können mitunter durch Ausgestaltung der Konzernstruktur die effektive Steuerlast senken. Seit der Schaffung des Binnenmarktes 1993 ist dies eine Schlüsselthematik für die deutsche Steuerpolitik und es wurden umfangreiche Reformen des Steuersystems auf den Weg gebracht. Allein die Unternehmensteuerreform 2008 hat erhebliche Eingriffe vorgenommen, die intensive Kritik ausgelöst haben, beispielsweise die Einführung der Zinsschranke nach §4h EStG,²¹ die Regelungen zur Funktionsverlagerung nach §1 AStG²² oder die Thesaurierungsbegünstigung nach §34a EStG²³.

Eine zentrale Motivation der Reform waren Gewinnverlagerungen multinationaler Unternehmen. Obgleich die Bundesregierung vor der Reform freimütig einräumte, dass sie keine aussagekräftigen Informationen über das Ausmaß der Gewinnverlagerungen hat,²⁴ ging der damalige Gesetzentwurf von erheblichen Beträgen aus. Zitiert wurde insbesondere eine Studie des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung, die auf Basis der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen durch Steuerplanung nicht erfasste Gewinne im Jahr 2001 mit „100 Mrd. Euro und mehr“ quantifizierte.²⁵ Es ist allerdings unter Fachleuten bekannt, dass die Gegenüberstellung von Steuereinnahmen und Rechengrößen der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen keine seriöse Abschätzung der

¹⁹ Für die Forschung zugänglich ist eine integrierte Datengrundlage aus Gewerbe-, Körperschaft- und Umsatzsteuerstatistik (Voranmeldungen), Statistik der Personengesellschaften und Gemeinschaften und Umsatzsteuerstatistik (Veranlagungen). Sie bezieht sich auf drei einzelne Jahre 2004, 2007 und 2010. Eine Zuordnung der Gesellschafter bei den Personengesellschaften ist indes nicht vorgesehen.

²⁰ Vgl. Büttner, T., Dörr, L., Gäbler, S. (2020). Der Beitrag der Familienunternehmen zum Steueraufkommen in Deutschland, Stiftung Familienunternehmen, München.

²¹ Homburg, S. (2007). Die Zinsschranke - eine beispiellose Steuerinnovation. *Finanz-Rundschau* 89(15), 717-728.

²² Frotscher, G. (2008). Grundfragen der Funktionsverlagerung. *Finanz-Rundschau* 90(2), 49-57.

²³ Knirsch, D., Maiterth, R., Hundsdörfer, J. (2008). Aufruf zur Abschaffung der misslungenen Thesaurierungsbegünstigung! *Der Betrieb* 61(26), 1405-1407.

²⁴ Auf die Frage „Wie hoch schätzt die Bundesregierung die Steuerausfälle für Bund, Länder und Gemeinden seit dem Jahr 2000 ein, die durch Gewinnverlagerungen ins Ausland entstanden sind?“ antwortete die damalige Bundesregierung „Aussagekräftige Daten über die Höhe der Gewinne, die lediglich infolge des bestehenden Steuersatzgefälles ins Ausland verlagert werden, liegen nicht vor.“ Vgl. Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Gerhard Schick, Christine Scheel, Kerstin Andreae und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN „Zur Europatauglichkeit des deutschen Steuerrechts“. Deutscher Bundestag, Drucksache 16/5083, vom 20.4.2007.

²⁵ Vgl. Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD „Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008“. Deutscher Bundestag, Drucksache 16/4841 vom 27.3.2007.

effektiven Steuerbelastung erlaubt.²⁶ Auch fiel die Größenordnung weit aus dem Rahmen der international diskutierten Zahlen.²⁷ Offenbar diente der hohe Schätzwert für den Verlust von Steuereinnahmen aber als Mittel, um politische Mehrheiten für die Unternehmensteuerreform zu sichern.

Die aktuelle Bundesregierung interpretiert die Datenlage offenbar anders. In einer Antwort auf eine parlamentarische Anfrage zu den Auswirkungen internationaler Steuerreformen antwortete die Bundesregierung im Oktober des Jahres 2020: „Der Bundesregierung liegen [...] keine empirisch fundierten und allgemeingültigen Erkenntnisse zu Anreizen für international agierende Unternehmen zur Verlagerung von Investitionen und Gewinnen in Staaten mit niedrigeren Gewinnsteuersätzen vor.“²⁸ Die Unternehmensteuerreform 2008 war demnach offenbar überflüssig.

Die Unsicherheit über die Höhe der effektiven Steuerbelastung multinationaler Unternehmen ist Folge der Mängel in der Dateninfrastruktur. Zwar gibt es inzwischen eine jährliche Körperschaftsteuerstatistik, die die Veranlagungen sämtlicher steuerpflichtigen Unternehmen erfasst. Auch führt die Bundesbank auf Basis der Außenwirtschaftsverordnung eine detaillierte jährliche Vollerfassung der Auslandsinvestitionen deutscher Unternehmen und der Inlandsinvestitionen ausländischer Unternehmen, die bereits intensiv für die Analyse multinationaler Unternehmen genutzt wurde.²⁹ Aber die Steuerdaten sind nicht über die Zeit verknüpft und für die Verknüpfung mit den Direktinvestitionsdaten der Bundesbank fehlt eine gesetzliche Grundlage.

Vor diesem Hintergrund überrascht es nicht, dass eine Überprüfung der Wirksamkeit der durch die Unternehmensteuerreform 2008 vorgenommenen Änderungen in Bezug auf die gesetzten Ziele nicht erfolgt ist. So steht die angekündigte Evaluierung der Zinsschranke noch immer aus.³⁰ Zu den Regelungen der Funktionsverlagerung gibt es zwar einen Bericht des Bundeszentralamtes für Steuern.³¹ Es handelt sich aber nur um eine Auswertung der praktischen Erfahrungen aus Betriebsprüfungsfällen. Ob die gesetzten Ziele erreicht wurden, ob es also gelungen ist, „missbräuchlichen steuerlichen Gestaltungen vorzubeugen“, und ob es gelungen ist, „die Besteuerung in Deutschland geschaffener Werte sicherzustellen“,³² ist dem Bericht nicht zu entnehmen. Analysen anderer wesentlicher Änderungen der Unternehmensteuerreform, wie die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG, sind derzeit ohnehin nicht vorgesehen.³³

²⁶ Heckemeyer, J. H., Spengel, C. (2008). Ausmaß der Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen – empirische Evidenz und Implikationen für die deutsche Steuerpolitik. *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 9(1), 37-61.

²⁷ Die EU Kommission hatte zuvor eine Studie veröffentlicht, die die Einnahmenverluste für Deutschland mit 3,2 Mrd. Euro bezifferte. Huizinga, H., Laeven, L. (2006). *International profit shifting within multinationals: a multi-country perspective* (No. 260). Directorate General Economic and Financial Affairs (DG ECFIN), European Commission.

²⁸ Vgl. Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Florian Toncar, Markus Herbrand, Christian Dürr, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP „Auswirkungen internationaler Steuerreformen“. Deutscher Bundestag, Drucksache 19/23735 vom 27.10.2020.

²⁹ Für einen Überblick siehe Blank, S., Lipponer, A., Schild, C. J., Scholz, D. (2020). Microdatabase Direct Investment (MiDi) - A full survey of German inward and outward investment. *German Economic Review*, im Erscheinen.

³⁰ Vgl. Bundesrechnungshof (2020). Bemerkungen 2020 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes. Deutscher Bundestag, Drucksache 19/25350 vom 8.12.2020.

³¹ Vgl. Bundeszentralamt für Steuern (2016), Evaluation zu den Erfahrungen mit der Funktionsverlagerung. Bundesrat Drucksache 153/16 vom 21.3.2016.

³² Vgl. Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD. a.a.O.

³³ Vgl. Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Katja Hessel, Christian Dürr, Frank Schäffler, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP „Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a des Einkommensteuergesetzes“, Deutscher Bundestag Drucksache 19/19391 vom 22.5.2020.

5. Gründe

Weltweit wurden in den letzten Jahrzehnten erhebliche Fortschritte in der quantitativen Analyse steuerliche Normen gemacht.³⁴ Deutschland hinkt dieser Entwicklung hinterher. Dies hat im Wesentlichen zwei Ursachen. Erstens ist die Dateninfrastruktur mangelhaft. Zweitens fehlt eine Evaluationskultur.

Angesichts der Komplexität steuerlicher Normen, muss eine aussagekräftige quantitative Analyse die Spezifika des einzelnen Steuerfalls berücksichtigen. Mithin erfolgt die Analyse idealerweise anhand steuerlicher Einzeldaten. Im Kontext der Einkommensteuer beispielsweise sind neben den Einnahmen der Familienstand zu berücksichtigen ebenso wie die abzugsfähigen Kosten der Einkommenserzielung etc. Diese Informationen liegen indes vor, denn die weit überwiegende Zahl der Steuererhebungen wird heute längst digital erfasst und digital abgespeichert. Für eine detaillierte quantitative Analyse müssen daher keine neuen Daten erhoben werden. Auch eine Aufbereitung der Steuerdaten erfolgt bereits durch die Finanzverwaltung und ggf. durch die statistischen Ämter. Für eine leistungsfähige Dateninfrastruktur sind damit die wesentlichen Voraussetzungen gegeben. Die zur Wahrung des Steuergeheimnisses zwingend erforderliche Anonymisierung ist durch einschlägige Methoden zweifelsfrei leistbar, ohne dass die Eignung für quantitative Analysen erheblich beeinträchtigt wird. Dies zeigt schon die bestehende Praxis der Bereitstellung einzelner Steuerstatistiken bei den Forschungsdatenzentren des Bundes und der Länder. Die Defizite liegen in Deutschland im Wesentlichen in der Bereitstellung und Verknüpfung der Daten. Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen hat diesbezüglich in seinem Gutachten drei Maßnahmenpakete vorgeschlagen. Erstens sollte ein eigenes Forschungsdatenzentrum für Steuern eingerichtet werden, das mit eigenem wissenschaftlichen Personal ausgestattet ist. Zweitens sollten die Steuerstatistiken verbessert werden, insbesondere ist der Katalog der Steuerstatistiken um weitere Steuern zu erweitern. Drittens sollten Verknüpfungsmöglichkeiten zwischen Statistiken geschaffen bzw. ausgeweitet werden.

Die Schaffung der Dateninfrastruktur ist eine notwendige Voraussetzung für die quantitative Analyse steuerlicher Normen. Es fehlt indes aber auch an einer entsprechenden Evaluationskultur, wie sie der Verein für Socialpolitik³⁵ und der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Wirtschaft³⁶ für die Wirtschaftspolitik eingefordert haben. Dies beinhaltet, neben der Transparenz der Evaluierung und der Notwendigkeit Replikationsstudien zu ermöglichen, das Einhalten methodischer Mindeststandards aus der modernen empirisch-kausalanalytischen Wirkungsforschung. Damit ist die Problematik angesprochen, dass ein einfacher Vergleich eines Indikators vor und nach einer Änderung steuerlicher Normen keinesfalls ausreicht, um einen ursächlichen Zusammenhang zwischen der Änderung der Norm und der Entwicklung des Indikators nachzuweisen. Das Design der Evaluation muss vielmehr so beschaffen sein, dass eine überzeugende Einschätzung darüber getroffen wird, wie sich die Indikatoren ohne die Änderung entwickelt hätten. In der weltweiten empirischen Forschung zur Wirtschafts- und Steuerpolitik ist eine Reihe von Methoden entwickelt worden, die das ermöglichen.³⁷

³⁴ Vgl. Wissenschaftlicher Beirat (2020), a.a.O.

³⁵ Vgl. Burda, M., Schnitzer, M., Fitzenberger, B., Schmidt, C. (2014). Evidenzbasierte Wirtschaftspolitik. Thesenpapier zur Kerntagung des Vereins für Socialpolitik in Hamburg, 2014.

³⁶ Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Wirtschaft (2019). Moderne Wirtschaftspolitik braucht Evaluierung, BMWi Berlin, 30. September 2019.

³⁷ Siehe für eine Übersicht, Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, a.a.O.

6. Fazit: Für eine regelmäßige Evaluierung der Steuerpolitik

Obschon Steuern längst digital erfasst werden, ist die quantitative Analyse steuerlicher Normen in Deutschland unterentwickelt. Dabei ergeben sich aus solcher Analyse erweiterte Möglichkeiten, die Ausgestaltung des Steuersystems auf die Erreichung der steuerpolitischen Ziele hin auszurichten. Das zentrale Instrument hierfür ist die Evaluierung der steuerlichen Normen im Hinblick auf diese Ziele.

Zu unterscheiden ist die Evaluierung ex ante, also im Vorfeld einer Gesetzesinitiative, und ex post, nach der Implementierung einer steuerlichen Regelung. Ex ante geht es darum, die in den Steuerdaten verfügbaren Informationen auf die Wirkungen einer geplanten Maßnahme hin auszuwerten. Ex post kann die tatsächliche Erfahrung mit den Erwartungen abgeglichen werden. Ggf. wäre die Maßnahme im Lichte dieser Erfahrung dann zu modifizieren.

Dies sei abschließend an einem einfachen Beispiel illustriert. Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen hat als mögliche konjunkturpolitische Maßnahme nach Beendigung der epidemischen Notlage vorgeschlagen, steuerliche Anreize für Investitionen zu verbessern.³⁸ Konkret schlägt er eine beschleunigte steuerliche Abschreibung vor. Im Rahmen der ex-ante Evaluierung wäre zu prüfen, wie stark die Kapitalkosten als Folge eines möglichen Gesetzesvorschlags sinken und mit welchen Investitionseffekten bei einem solchen Rückgang anhand der Erfahrung in der Vergangenheit zu rechnen ist. In die Bewertung wären die aktuellen Bedingungen zu berücksichtigen, z.B. die Finanzierungssituation der Unternehmen oder der Umfang an ungenutzten Verlustvorträgen. Auf Basis von Einzeldaten wäre dann eine Hochrechnung der insgesamt zu erwartenden Steigerung der Investitionen ebenso zu ermitteln wie die Effekte auf die zu erwartenden Steuerzahlungen. Für eine Kosten-Nutzen Bewertung wäre dann ggf. noch eine Schätzung anzustellen, wie stark die gesamtwirtschaftlichen Rückwirkungen wohl ausfallen.

Nach der Implementierung wäre dann eine ex-post Evaluierung anzustellen, die prüft in welchem Umfang die Maßnahme tatsächlich wirksam war und die Investitionstätigkeit angeregt hat, ob es in erster Linie Mitnahmeeffekte gab, etc. Auch wären Unterschiede zu den erwarteten Wirkungen auf die Gründe hin zu untersuchen, was den allgemeinen Kenntnisstand über die Wirksamkeit steuerlicher Investitionsanreize auch für zukünftige Maßnahmen förderte.

Im Idealfall wäre die Steuerpolitik also begleitet durch eine Abfolge von ex-post und ex-ante Evaluierungen. Die Steuerpolitik würde durch die Abfolge der Evaluierungen in einen dynamischen Lernprozess eintreten.³⁹ Im Zeitablauf ergäben sich auf diese Weise detaillierte Kenntnisse über das Steuersystem und seine Wirkungen, und die Steuerpolitik könnte bestehenden und neuen Herausforderungen besser informiert begegnen.

Primär muss jetzt aber Verbesserung der Dateninfrastruktur für die Steuerpolitik angegangen werden. Es ist höchste Zeit.

³⁸ Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (BMF) (2020). *Konjunkturpolitik in der Corona-Krise*. BMF, Berlin.

³⁹ Zur Sicht der Evaluation staatlicher Maßnahmen als Teil eines dynamischen Lernprozesses siehe Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi) (2013). *Evaluierung wirtschaftspolitischer Fördermaßnahmen als Element einer evidenzbasierten Wirtschaftspolitik*. BMWi, Berlin.