



Der Beitrag der Familienunternehmen zum Steueraufkommen in Deutschland

Entwicklung der Steuern von Einkommen und Ertrag



Impressum

Herausgeber:



Stiftung Familienunternehmen
Prinzregentenstraße 50
80538 München

Tel.: +49 (0) 89 / 12 76 400 02
Fax: +49 (0) 89 / 12 76 400 09
E-Mail: info@familienunternehmen.de
www.familienunternehmen.de

Bearbeitet von:

ifo Institut

ifo Institut – Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München e.V.
Poschingerstraße 5
81679 München
Tel.: +49 (0) 89 / 92 24-0
www.ifo.de

Prof. Dr. Niklas Potrafke (Projektleitung)

unter Mitarbeit von:

Prof. Dr. Thiess Büttner

Maximilian Neumann

Prof. Dr. Wolfram Scheffler

Alexander Stecher

Dano Meiske

Dr. Markus Reischmann

Christoph Schinke

Inhaltsverzeichnis

Zusammenfassung.....	V
A. Einleitung und Untersuchungsgegenstand	1
I. Volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen	1
II. Unternehmensbesteuerung.....	2
1. Rechtliche Rahmenbedingungen.....	2
2. Steuerzahlungen im In- und Ausland	4
III. Steuerstatistik.....	6
IV. Gutachterliche Untersuchungsgegenstände	10
1. Betrachtete Steuerarten.....	10
2. Betrachtete Unternehmen	10
B. Methodik zur Bestimmung des Steueraufkommens.....	12
I. Datenerhebung	12
1. Bilanzdaten	12
a) Jahresabschluss.....	12
b) Steueraufwendungen	12
c) Steuerzahlungen.....	13
2. Steuerzahlungen in Deutschland	16
3. Umfrage zur Thesaurierungsquote bei Personengesellschaften	19
4. Kapitalertragsteuer auf Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften	20
II. Schätzung des Zusammenhangs zwischen Steueraufkommen und Unternehmensgröße (Umsatz).....	21
1. Interpolation.....	21
2. Extrapolation	22
III. Implizite Steuersätze	24

C. Ergebnisse	25
I. Ertragsteueraufkommen der TOP 500 Familienunternehmen und der DAX-Konzerne	25
1. Steueraufkommen im In- und Ausland	25
2. Steueraufkommen im Inland.....	28
II. Hochrechnung auf eine größere Anzahl an Familienunternehmen	33
III. Implizite Steuersätze	34
D. Fazit.....	35
Tabellenverzeichnis	36
Abbildungsverzeichnis	37
Literaturverzeichnis	38
Anhang.....	40

Zusammenfassung

Die Stiftung Familienunternehmen hat das ifo Institut im Jahr 2015 damit beauftragt, das Ertragsteueraufkommen der deutschen Familienunternehmen zu ermitteln. Als Fazit der Untersuchung lassen sich folgende Ergebnisse festhalten:

- Unter Berücksichtigung der Datenlage wird das Ertragsteueraufkommen der TOP 500 Familienunternehmen in den Jahren 2009-2013 auf durchschnittlich 15,62 Mrd. Euro pro Jahr geschätzt. Davon entfallen geschätzt ca. 10,81 Mrd. Euro auf das Inland.
- Als Summe des Ertragsteueraufkommens der übrigen Familienunternehmen, die nicht zu den TOP 500 gehören, legen die Schätzungen einen mittleren Schätzwert von 45,39 Mrd. Euro nahe. Davon entfallen ca. 36,01 Mrd. Euro auf das Inland.
- Alle Familienunternehmen zusammen zahlten in den Jahren 2009-2013 im Durchschnitt (geschätzt) ca. 46,81 Mrd. Euro an Ertragsteuern in Deutschland. Dies entspricht ca. 41,7 Prozent des gesamten Ertragsteueraufkommens in Deutschland.
- Das Ertragsteueraufkommen der TOP 500 Familienunternehmen wird mit dem Ertragsteueraufkommen der 27 nicht-familienkontrollierten DAX-Konzerne verglichen. Das Ertragsteueraufkommen der nicht-familienkontrollierten DAX-Konzerne im In- und Ausland lag über die Jahre 2009-2013 im Durchschnitt bei (geschätzt) ca. 26,4 Mrd. Euro. Davon entfielen durchschnittlich ca. 11,16 Mrd. Euro auf das Inland.
- Für einen Vergleich der Steuerbelastung werden sogenannte implizite Steuersätze berechnet (Anteil der Steuerzahlung am Gewinn vor Steuern). Bei den TOP 500 Familienunternehmen ergibt sich aus den Berechnungen ein impliziter Steuersatz für den Untersuchungszeitraum von durchschnittlich 28 Prozent, wenn nur Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und die von den Unternehmen gezahlte Kapitalertragsteuer betrachtet werden. Werden auch die Einkommensteuer der Gesellschafter von Personengesellschaften und die Abgeltungsteuer auf Ausschüttungen der Kapitalgesellschaften berücksichtigt, steigt der (geschätzte) implizite Steuersatz auf 40 Prozent. Für die TOP 500 Familienunternehmen weisen die Ergebnisse damit auf deutlich höhere implizite Steuersätze hin als bei den nicht-familienkontrollierten DAX-Konzernen, deren (geschätzte) implizite Steuersätze bei 25 Prozent bzw. 33 Prozent liegen.

Zum Studien-Design (Grundannahmen):

- Die Studie betrachtet das Aufkommen aus Ertragsteuern. Die Ertragsteuern setzen sich bei Kapitalgesellschaften aus Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag (Unternehmensebene) und Kapitalertragsteuer zusammen. Bei Personengesellschaften setzen sich die Ertragsteuern aus der Gewerbesteuer, der Kapitalertragsteuer und der Einkommensteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag, die auf Ebene der Gesellschafter anfallen, zusammen.

- Datengrundlage der Studie sind die gezahlten Ertragsteuern der TOP 500 Familienunternehmen (nach Beschäftigung). Um die Steuerzahlungen aller deutschen Familienunternehmen abschätzen zu können, werden die gewonnenen Daten der TOP 500 auf die Gesamtzahl der Familienunternehmen hochgerechnet (Extrapolation).
- Die Ergebnisse der Studie stellen Schätzungen dar, die mit erheblichen Unsicherheiten behaftet sind. Der Grund hierfür ist insbesondere das Fehlen aussagekräftiger amtlicher Statistiken zum auf Unternehmen entfallenden Anteil des Gesamtsteueraufkommens.
- Bei der Differenzierung zwischen Steuerzahlungen in Deutschland und Steuerzahlungen im Ausland treten Schwierigkeiten bei der Erfassung von Direktinvestitionen und steuerplanerischen Aktivitäten auf. Für Unternehmen, die in ihren Geschäftsberichten keine Angaben dazu machen, in welchem Land die Steuern gezahlt wurden, wird daher mit stark stilisierten Annahmen darüber gearbeitet, welcher Anteil der Steuern im Inland gezahlt wird und welcher Anteil auf das Ausland entfällt.

A. Einleitung und Untersuchungsgegenstand

I. Volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen

Familienunternehmen prägen den Wirtschaftsstandort Deutschland. Zu den Familienunternehmen zählen typischerweise die Unternehmen, deren stimmberechtigtes Kapital in der Mehrheit von einer Privatperson oder Familie oder auch von mehreren Familien gehalten wird, die miteinander verbunden sind. Dabei müssen mehrheitliches Eigentum und Geschäftsführung nicht übereinstimmen. Eine genauere Abgrenzung erfolgt in Abhängigkeit der Rechtsform der jeweiligen Unternehmung.

Verschiedene Studien haben bereits die Strukturen von Familienunternehmen und ihre Bedeutung in Bezug auf Beschäftigung, Innovationstätigkeit, Umsatz und Marktkapitalisierung untersucht. Der Anteil der Familienunternehmen an der Zahl aller Unternehmen in Deutschland betrug im Jahr 2013 ca. 91 Prozent. Über die Hälfte aller in der Privatwirtschaft beschäftigten Personen arbeitet in Familienunternehmen. In der deutschen Privatwirtschaft befinden sich die Einzelunternehmen (Gewerbetreibende, Freiberufler, Land- und Forstwirte) und etwa 83 Prozent der Personengesellschaften (GbR, OHG, KG einschl. GmbH & Co. KG) in entsprechenden Eigentumsverhältnissen. Auch Kapitalgesellschaften sind häufig Familienunternehmen. 79 Prozent der GmbHs und ca. 35 Prozent der Aktiengesellschaften zählen in Deutschland zu den Familienunternehmen (Gottschalk et al. 2014). Unter allen im CDAX gelisteten Unternehmen beträgt der Anteil der Familienunternehmen ca. 45 Prozent (Achleitner et al. 2009). Gemessen an der Anzahl der Beschäftigten gehören hauptsächlich kleinere und mittelgroße Unternehmen zu den Familienunternehmen. Werden öffentliche Unternehmen ausgenommen, sind ca. 92 Prozent der Unternehmen mit bis zu neun Mitarbeitern und ca. 19 Prozent der Unternehmen mit mehr als 500 Mitarbeitern Familienunternehmen. Familienunternehmen beschäftigen durchschnittlich 6,1 Mitarbeiter, während alle aktiven Unternehmen durchschnittlich 10,4 Mitarbeitern beschäftigen (Gottschalk et al. 2014). Besonders häufig sind Familienunternehmen im Gastgewerbe, im Bausektor und im Handel (insbesondere im Einzelhandel) tätig.

Unerforscht ist bislang die Frage, welchen Beitrag die Familienunternehmen zum deutschen Steueraufkommen leisten. Unternehmen tragen auf vielen Wegen zum Steueraufkommen bei. Kapitalgesellschaften zahlen auf ihre Gewinne Körperschaftsteuer (zuzüglich Solidaritätszuschlag), Einzelunternehmer und Gesellschafter von Personengesellschaften haben Einkommensteuer zu entrichten (zuzüglich Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer). Hinzu kommt die Gewerbesteuer, die je nach Gemeinde variiert. Bei Kapitalgesellschaften fällt im Ausschüttungsfall zusätzlich auf Ebene der Gesellschafter Einkommensteuer (meist in Form der Abgeltungsteuer) an. Zusätzlich kann beim Generationenwechsel Erbschaft- oder Schenkungsteuer (im Folgenden kurz Erbschaftsteuer) anfallen.¹ Außerdem führen Unternehmen die Lohnsteuer für ihre Arbeitnehmer und die Sozialversicherungsbeiträge ab und zahlen Verbrauchsteuern

1 Zum Generationenwechsel und der Besteuerung von Erbschaften vgl. Potrafke et al. (2014) und Hauck und Prügl (2015).

(insbesondere Umsatzsteuer), Grundsteuer und Verkehrsteuern. Die vorliegende Studie konzentriert sich indes auf die Gruppe der sogenannten Ertragsteuern.² Erbschaft- und Schenkungsteuer und die weiteren genannten Steuern und Beiträge bleiben außer Acht.

II. Unternehmensbesteuerung

1. Rechtliche Rahmenbedingungen

Da die im deutschen Gesellschaftsrecht vorgesehenen Unternehmensformen in unterschiedlicher Weise mit einer eigenständigen Rechtsfähigkeit ausgestattet sind, ist die zivilrechtliche Beurteilung einer Rechtsform für die steuerliche Behandlung von grundlegender Bedeutung (siehe Tabelle 1).³

Die Gewinne eines Einzelunternehmens werden dem Inhaber direkt zugerechnet (Einheitsprinzip). Bei einer gewerblichen Tätigkeit unterliegen die Gewinne auf Ebene des Inhabers als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer. Als Zuschlagsteuer knüpft der Solidaritätszuschlag an die Einkommensteuer an. Das Objekt „Gewerbebetrieb“ bildet das Anknüpfungsmerkmal der Gewerbesteuer, sodass auf den gewerblichen Einkünften auch Gewerbesteuer lastet. Die Gewerbesteuer eines Einzelunternehmers wird allerdings durch die Steuerermäßigung nach § 35 EStG in pauschalierender Weise weitgehend kompensiert.

Der Erfolg einer Personengesellschaft wird nach dem im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter verteilt. Auf Gesellschafterebene sind die Gewinnanteile als Einkünfte aus Gewerbebetrieb einkommensteuerpflichtig (Transparenzprinzip). Die darauf entfallende Einkommensteuer bildet die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag. Für die Ermittlung der Gewerbesteuer ist von der Summe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Gesellschafter auszugehen. Die Gewerbesteuer ist von der Personengesellschaft zu entrichten. Die Steuerermäßigung nach § 35 EStG zur Kompensation der von der Personengesellschaft gezahlten Gewerbesteuer wird den Gesellschaftern jeweils anteilig gewährt. Im Ergebnis werden Personengesellschaften ertragsteuerlich in gleicher Weise besteuert wie Einzelunternehmen.

Bei Kapitalgesellschaften ist aufgrund des Trennungsprinzips zwischen der Besteuerung der Gewinne auf Ebene der Kapitalgesellschaft und der Besteuerung der Dividenden auf Ebene des Gesellschafters zu unterscheiden. Eine Kapitalgesellschaft entrichtet auf die von ihr erzielten Gewinne Körperschaftsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer. Werden die Gewinne von der Kapitalgesellschaft

2 Zu den Ertragsteuern zählen Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer, Einkommensteuer und Kapitalertragsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag.

3 Die folgenden Ausführungen lehnen sich an Scheffler (2013) an. Zur Besteuerung von Unternehmen in Abhängigkeit von ihrer Rechtsform siehe ausführlich Jacobs et al. (2015). Auf die Kirchensteuer wird in diesem Gutachten nicht eingegangen.

thesauriert, fließen dem Gesellschafter keine Einkünfte zu. Damit fallen auf Ebene des Gesellschafters noch keine Steuern an. Auf Ebene des Gesellschafters unterliegen nur ausgeschüttete Gewinne der Besteuerung. Gehören die Anteile an der Kapitalgesellschaft ertragsteuerlich zum Privatvermögen einer natürlichen Person, gilt für die Einkommensteuer grundsätzlich ein Sondersteuersatz von 25 Prozent (Abgeltungsteuer, § 32d EStG). Die Abgeltungsteuer ist gleichzeitig die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag.

Bei Auszahlung der Dividenden wird generell Kapitalertragsteuer von 25 Prozent erhoben (§ 43, § 43a EStG). Da die Kapitalertragsteuer mit dem Sondersteuersatz für Einkünfte aus Kapitalvermögen übereinstimmt (Abgeltungsteuer, § 32d EStG), können die Dividenden bei der Veranlagung des Gesellschafters grundsätzlich außer Ansatz bleiben. Besonderheiten gelten für unternehmerische Beteiligungen. Eine unternehmerische Beteiligung liegt vor, wenn eine natürliche Person zu mindestens 25 Prozent an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder wenn sie zu mindestens 1 Prozent an der Kapitalgesellschaft beteiligt und gleichzeitig für diese Kapitalgesellschaft beruflich tätig ist (z.B. als Gesellschafter-Geschäftsführer). Diese Voraussetzung ist bei vielen Familienunternehmen erfüllt. Ein unternehmerisch beteiligter Gesellschafter kann beantragen, die Dividenden nach dem Teileinkünfteverfahren zu versteuern (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG). Nach dem Teileinkünfteverfahren unterliegen lediglich 60 Prozent der Besteuerung (40 %ige Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG). Auf diese geminderte Bemessungsgrundlage wird der Normaltarif angewendet. Die 25-prozentige Kapitalertragsteuer kann auf die sich daraus ergebende Einkommensteuer angerechnet werden. Bei natürlichen Personen, deren Einkünfte einem Einkommensteuersatz von 42 Prozent oder 45 Prozent unterliegen, sind die Abweichungen zwischen der Besteuerung der Dividenden mit Abgeltungsteuer bzw. nach dem Teileinkünfteverfahren für die vorliegende Untersuchung vernachlässigbar. Deshalb wird auf das für unternehmerisch beteiligte Gesellschafter bestehende Wahlrecht im Folgenden nicht mehr eingegangen.

Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften hat die Entscheidung über die Gewinnverwendung grundsätzlich keinen Einfluss auf die Höhe der Einkommensteuer. Diese Grundaussage wird durch die Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG eingeschränkt. Bei Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung werden zwar die Gewinne weiterhin dem Einzelunternehmer bzw. den Gesellschaftern einer Personengesellschaft zugerechnet. Durch die Sonderbehandlung von Gewinnen, die (zunächst) auf Ebene des Einzelunternehmens bzw. der Personengesellschaft thesauriert werden, wird jedoch die Besteuerung so durchgeführt, dass sie im Ergebnis der Art und Weise der Besteuerung von Kapitalgesellschaften angenähert wird. Beantragt ein Einzelunternehmer oder ein Gesellschafter einer Personengesellschaft die Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne, kommt insoweit bei der Berechnung der Einkommensteuer ein Sondersteuersatz von 28,25 Prozent zur Anwendung. Zusätzlich ist der Solidaritätszuschlag zu entrichten. Wird der Teil der Einkünfte, für den der Sondersteuersatz nach § 34a EStG in Anspruch genommen wurde, in späteren Jahren entnommen, kommt es zu einer Nachversteuerung von 25 Prozent des Entnahmebetrags. Zusätzlich wird der Solidaritätszuschlag erhoben. Diese Nachversteuerung ist konzeptionell mit der Besteuerung von Dividenden auf Ebene des Gesellschafters mit der 25-prozentigen Abgeltungsteuer vergleichbar.

Tabelle 1: Auswirkungen der Rechtsform auf die Besteuerung von deutschen Unternehmen

Rechtsform	Besteuerungskonzept	
Einzelunternehmen, Personengesellschaften (Regelbesteuerung)	einstufige transparente Besteuerung <ul style="list-style-type: none"> ■ Einkommensteuer (Normaltarif), Solidaritätszuschlag, ggf. Kirchensteuer ■ Gewerbesteuer, abgeschwächt durch Steuerermäßigung nach § 35 EStG 	
Einzelunternehmen, Personengesellschaften (Thesaurierungsbegünstigung)	zweistufige transparente Besteuerung <ul style="list-style-type: none"> ■ Einkommensteuer (Sondersteuersatz von 28,25 %), Solidaritätszuschlag, ggf. Kirchensteuer ■ Gewerbesteuer, abgeschwächt durch Steuerermäßigung nach § 35 EStG 	Nachversteuerung der Entnahme mit 25 % (entfällt bei Thesaurierung), Solidaritätszuschlag, ggf. Kirchensteuer
Kapitalgesellschaften	Trennungsprinzip <ul style="list-style-type: none"> ■ Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag ■ Gewerbesteuer 	Grundsatz: Abgeltungsteuer auf die Ausschüttung von 25 %, Solidaritätszuschlag, ggf. Kirchensteuer (entfällt bei Thesaurierung)
Quelle: Eigene Darstellung (ifo Institut).		

2. Steuerzahlungen im In- und Ausland

Bei grenzüberschreitend tätigen Unternehmen können sowohl im Inland als auch im Ausland Ertragsteuern anfallen. Die Aufteilung der Steuerzahlungen zwischen den Staaten hängt davon ab, in welcher rechtlichen Form die Auslandsaktivitäten abgewickelt werden. Die folgenden Erläuterungen beschränken sich auf die grundsätzlichen Effekte. Es wird daher davon ausgegangen, dass mit dem jeweiligen ausländischen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht (siehe Tabelle 2).⁴

Die durch den Export von Waren erzielten Gewinne unterliegen nur im Inland der Besteuerung. Zinsen und Lizenzen werden gleichfalls wie im Inland erzielte Einkünfte besteuert. Abweichungen ergeben sich daraus, dass auf diese Einkünfte zum Teil im Ausland Kapitalertragsteuer erhoben wird, die auf die im Inland erhobene Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer angerechnet werden kann.

Bei der Errichtung einer ausländischen Betriebsstätte (z.B. Niederlassung, längerfristige Bau- und Montagetätigkeit) fallen lediglich im Ausland Ertragsteuern an. Im Inland sind diese Einkünfte von der Besteuerung freigestellt.

⁴ Die folgenden Ausführungen lehnen sich an Scheffler (2013) an. Siehe hierzu ausführlich z.B. Jacobs (2011); Scheffler (2009).

Eine ausländische Tochterkapitalgesellschaft unterliegt in ihrem Ansässigkeitsstaat nach den dort geltenden Verhältnissen der Besteuerung. Bei einer Ausschüttung der nach Zahlung der ausländischen Ertragsteuern verbleibenden Gewinne an das inländische Mutterunternehmen ist danach zu differenzieren, in welcher Rechtsform das Unternehmen geführt wird. Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften unterliegen die Gewinne zu 60 Prozent der Einkommensteuer des Gesellschafters zuzüglich Solidaritätszuschlag (Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG bei Anteilen, die im Betriebsvermögen gehalten werden). Gewerbesteuer fällt aufgrund des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs auf die Dividenden nicht an. Bei Kapitalgesellschaften sind die Dividenden grundsätzlich steuerfrei (§ 8b Abs. 1, 4 KStG), allerdings gelten 5 Prozent der Dividenden als nichtabziehbare Betriebsausgaben. Insoweit fallen im Inland Ertragsteuern an (§ 8b Abs. 5 KStG).

Gewährt das inländische Mutterunternehmen seiner ausländischen Tochterkapitalgesellschaft ein Gesellschafterdarlehen, gehen die Zinsen im Inland in die ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlagen ein. Auf Ebene der Tochtergesellschaft sind die Zinsen grundsätzlich gewinnmindernd abziehbar. Falls im Ausland auf die Zinsen Kapitalertragsteuer erhoben wird, kann diese auf die inländische Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer angerechnet werden. Bei Einräumung einer Lizenz vom inländischen Mutterunternehmen an die ausländische Tochterkapitalgesellschaft treten vergleichbare Besteuerungseffekte auf.

Bei Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft ist zu beachten, dass bei einer Ausschüttung der durch eine grenzüberschreitende Aktivität erzielten Gewinne auf Ebene der Gesellschafter steuerpflichtige Einkünfte vorliegen. Hält der inländische Gesellschafter einer inländischen Mutterkapitalgesellschaft seine Anteile im Privatvermögen, unterliegen die Dividenden grundsätzlich nach dem Konzept der Abgeltungsteuer der inländischen Einkommensteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag.

Tabelle 2: Grundzüge der Besteuerung der grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeiten deutscher Unternehmen

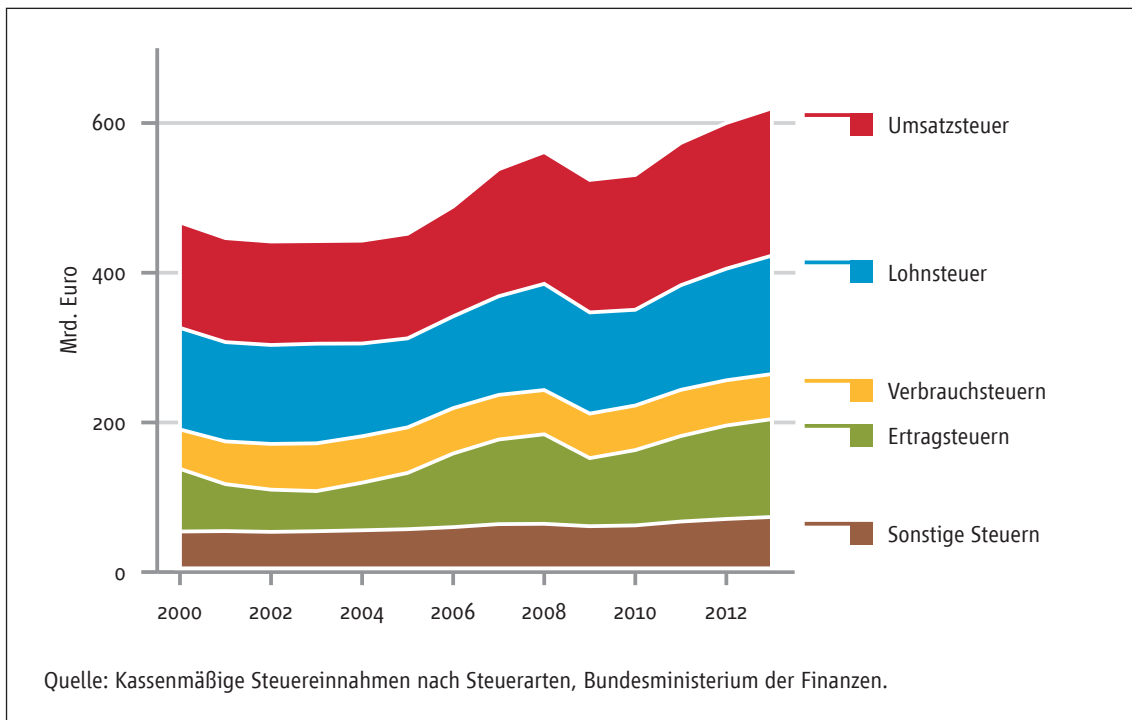
	Spitzeneinheit: Einzelunternehmen / Personengesellschaft	Spitzeneinheit: Kapitalgesellschaft
Direktgeschäfte (z.B. Export von Waren, Gewährung von Darlehen oder Einräumung von Lizenzen)	Besteuerung im Inland unter Anrechnung der im Ausland ggf. erhobenen Kapitalertragsteuer	Besteuerung im Inland unter Anrechnung der im Ausland ggf. erhobenen Kapitalertragsteuer
Ausländische Betriebsstätte	Besteuerung im Ausland, im Inland keine Besteuerung (Freistellungsmethode)	Besteuerung im Ausland, im Inland keine Besteuerung (Freistellungsmethode)
Ausländische Tochterkapitalgesellschaft (Eigenfinanzierung)	Besteuerung der Tochtergesellschaft im Ausland zuzüglich 60%ige Besteuerung der Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaft im Inland (unter Anrechnung der im Ausland ggf. erhobenen Kapitalertragsteuer)	Besteuerung der Tochtergesellschaft im Ausland zuzüglich 5%ige Besteuerung der Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaft im Inland (keine Anrechnung der im Ausland ggf. erhobenen Kapitalertragsteuer)
Ausländische Tochterkapitalgesellschaft (Fremdfinanzierung: Gesellschafterdarlehen)	Besteuerung im Inland unter Anrechnung der im Ausland ggf. erhobenen Kapitalertragsteuer	Besteuerung im Inland unter Anrechnung der im Ausland ggf. erhobenen Kapitalertragsteuer

Quelle: Eigene Darstellung (ifo Institut).

III. Steuerstatistik

Abbildung 1 zeigt die Entwicklung des Steueraufkommens in Deutschland für die Jahre 2000-2013. Das Steueraufkommen setzt sich zusammen aus der Lohnsteuer, der Umsatzsteuer, den Steuern vom Einkommen und Ertrag (im Folgenden Ertragsteuern), Verbrauchsteuern und sonstigen Steuern. Die Abbildung verdeutlicht den Einbruch des Steueraufkommens während der Finanzkrise, die im Jahr 2008 einsetzte. Das gesamte Steueraufkommen lag im Jahr 2013 bei ca. 619,7 Mrd. Euro (zzgl. 14,4 Mrd. Euro Solidaritätszuschlag). Das Umsatzsteueraufkommen machte im Jahr 2013 ca. 31,8 Prozent, das Lohnsteueraufkommen ca. 25,5 Prozent, das Ertragsteueraufkommen ca. 21,1 Prozent, das Verbrauchsteueraufkommen (darunter Tabaksteuer, Mineralölsteuer und Stromsteuer) ca. 11,9 Prozent und das Aufkommen sonstiger Steuern (darunter Grundsteuer, Versicherungssteuer, Erbschaftsteuer und Kfz-Steuer) ca. 9,7 Prozent des Gesamtsteueraufkommens aus (siehe auch Tabelle 3).

Abbildung 1: Entwicklung des Steueraufkommens in Deutschland 2000-2013



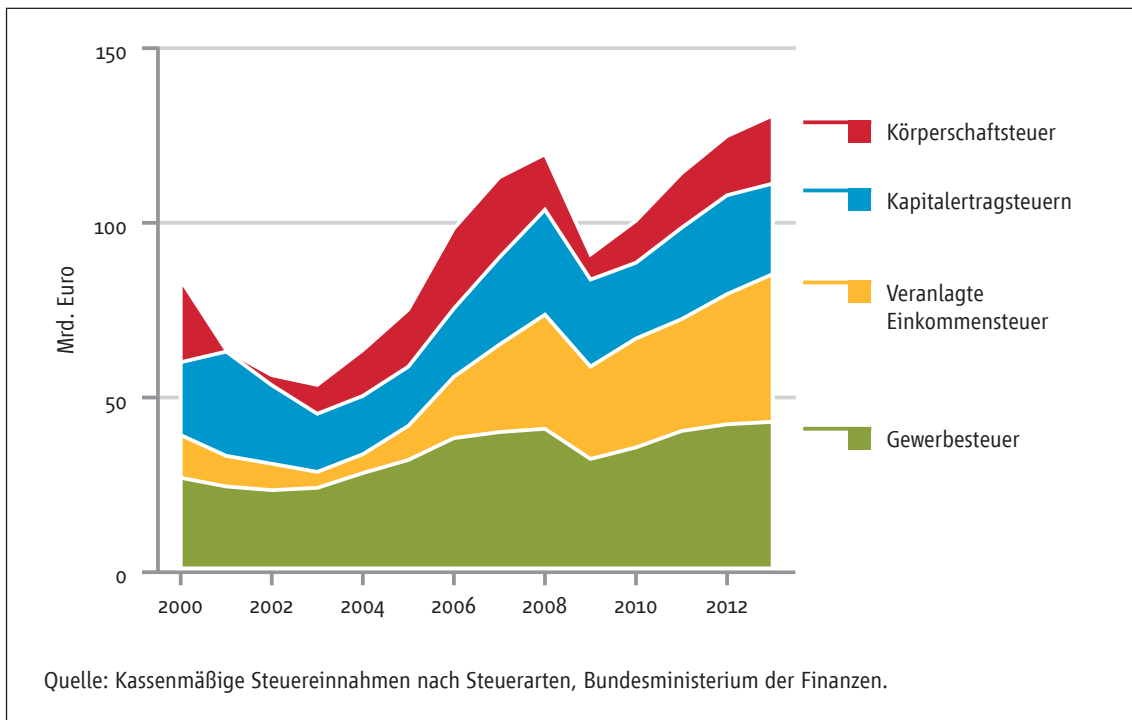
Generell wird in der amtlichen Statistik nicht ausgewiesen, wie hoch der Beitrag des unternehmerischen Sektors zum Steueraufkommen ist (siehe auch Bäuml et al. 2015). Die nur eingeschränkte Aussagekraft der Steuerstatistik ist im Wesentlichen darauf zurückzuführen, dass Lohnsteuerzahlungen nicht getrennt nach Wirtschaftssektoren ausgewiesen werden. Außerdem gibt es bei der Lohnsteuer Verzerrungen, da bspw. Kindergeldzahlungen die statistisch ausgewiesene Lohnsteuer mindern. Die Zahlungen der veranlagten Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer werden zu niedrig ausgewiesen, da bspw. Investitionszulagen in der amtlichen Statistik abgezogen werden. Zudem kann weder die veranlagte Einkommensteuer noch die Kapitalertragsteuer ausschließlich dem Unternehmenssektor zugerechnet werden. Soweit die Kapitalertragsteuer auf Dividenden erhoben wird, handelt es sich auch um eine Steuer, die durch die Unternehmenstätigkeit erwirtschaftet wird.

**Tabelle 3: Zusammensetzung des Steueraufkommens in Deutschland 2009-2013
(in Mrd. Euro)**

Steuerart	2009	2010	2011	2012	2013	Durchschnitt
Ertragsteuern	90,94	100,62	114,21	124,84	130,74	112,27
Darunter:						
Körperschaftsteuer	7,17	12,04	15,63	16,93	19,51	14,26
Veranlagte Einkommensteuer	26,43	31,18	32,00	37,26	42,28	33,83
Kapitalertragsteuer (inkl. Zinsabschlagsteuern und Abgeltungsteuer)	24,92	21,69	26,16	28,29	25,92	25,40
Gewerbsteuer	32,42	35,71	40,42	42,34	43,03	38,78
Lohnsteuer	135,17	127,90	139,75	149,06	158,20	142,02
Steuern vom Umsatz	176,99	180,04	190,03	194,63	196,84	187,71
Verbrauchssteuern	61,44	62,52	67,66	71,09	73,74	67,29
Sonstige Steuern	59,47	59,50	61,70	60,42	60,19	60,26
Insgesamt	524,00	530,59	573,35	600,05	619,71	569,54
Quelle: Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten, Bundesministerium der Finanzen.						

Abbildung 2 zeigt die Entwicklung des Ertragsteueraufkommens für die Jahre 2000-2013. Das Ertragsteueraufkommen lag im Durchschnitt der Jahre 2009-2013 bei ca. 112,3 Mrd. Euro. Dieser Anteil beinhaltet Steuerzahlungen der Unternehmen aller Rechtsformen. Unternehmen leisten somit einen wesentlichen Beitrag zur Finanzierung des Gemeinwesens. Das Ertragsteueraufkommen setzt sich zusammen aus Gewerbesteuer (34,5%), veranlagter Einkommensteuer (30,1%), Kapitalertragsteuer (22,6%) und Körperschaftsteuer (12,7%).

Abbildung 2: Entwicklung des Ertragsteueraufkommens in Deutschland 2000-2013



Der Anteil der Unternehmen am Gesamtsteueraufkommen würde größer ausfallen, wenn man die von den Unternehmen abgeführte Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge mitberücksichtigen würde. Allerdings mindern diese Zahlungen, sieht man von den Arbeitgeberbeiträgen ab, die Auszahlungen an die Beschäftigten. Unberücksichtigt bleiben aber auch weitere Steuern, die von den Unternehmen gezahlt werden, wie beispielsweise Verbrauchsteuern und die Grundsteuer. In einer weiteren Abgrenzung könnte man auch die Kraftfahrzeugsteuer, die Energiesteuern sowie die Grunderwerbsteuer einbeziehen. Bei diesen Steuerarten lässt die amtliche Statistik jedoch keine Aufteilung zwischen Unternehmen und Privatpersonen zu.

IV. Gutachterliche Untersuchungsgegenstände

1. Betrachtete Steuerarten

Die vorliegende Studie quantifiziert das Einkommen aus Ertragsteuern der deutschen Familienunternehmen für die Jahre 2009 bis 2013.⁵ Die Ertragsteuern setzen sich bei Kapitalgesellschaften aus Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag (Unternehmensebene) und Kapitalertragsteuer zusammen. Bei Ausschüttung unterliegen die Dividenden zusätzlich der Besteuerung auf Ebene der Anteilseigner von Kapitalgesellschaften. Bei Personengesellschaften setzen sich die Ertragsteuern aus der Gewerbesteuer, der Kapitalertragsteuer und der Einkommensteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag, die auf Ebene der Gesellschafter anfallen, zusammen.

Der in der vorliegenden Studie ermittelte Beitrag der Unternehmen zum Steueraufkommen in Deutschland stellt eine untere Grenze dar. Steuerzahlungen wie die Lohnsteuer, die Umsatzsteuer, die Verbrauchsteuern (z.B. Energiesteuer, Stromsteuer, Kfz-Steuer), die Grundsteuer oder die Erbschaftsteuer bleiben unberücksichtigt. Zudem sind die Ergebnisse mit schwer quantifizierbaren Schätzungenauigkeiten behaftet, die sich nur durch eine weitaus umfangreichere Analyse reduzieren ließen.

2. Betrachtete Unternehmen

In der Literatur gibt es mehrere Definitionen für Familienunternehmen.⁶ Nach der „Founding Family“ Definition muss die Gründerfamilie (Gründer oder (angeheiratete) Familienmitglieder) eines deutschen Familienunternehmens mindestens 25 Prozent der Stimmrechte (Sperrminorität) halten und/oder mindestens ein Mitglied der Gründerfamilie im Unternehmen als Vorstand oder Aufsichtsrat tätig sein.⁷ Nach der „Substantial Family Influence“ Definition (Klein 2000, 2004) ist ein Unternehmen dann ein Familienunternehmen, wenn die Summe aus den Stimmrechtsanteilen der Gründerfamilie, dem Vorstandsanteil der Gründerfamilie und dem Aufsichtsratsanteil der Gründerfamilie über 50 Prozent liegt. Von einem familienkontrollierten Unternehmen wird gesprochen, wenn sich ein Unternehmen mehrheitlich im Eigentum einer überschaubaren Anzahl von natürlichen Einzelpersonen befindet und damit von einer überschaubaren Anzahl von Personen kontrolliert wird. Von einem eigentümergeführten Unternehmen wird gesprochen, wenn sich ein Unternehmen mehrheitlich im Eigentum einer überschaubaren Anzahl von natürlichen Personen befindet und mindestens eine der Einzelpersonen auch die Leitung des Unternehmens inne hat (Gottschalk et al. 2014).

5. Einschränkung ist zu beachten, dass die von Familienunternehmen im Ausland bezahlten Ertragsteuern herauszurechnen sind. Siehe hierzu Abschnitt B.1.2.

6. Für einen Literaturüberblick siehe Achleitner et al. (2009).

7. Für Studien, die die „Founding Family“ Definition verwenden, siehe u.a. Anderson und Reeb (2003), Anderson et al. (2003), Villalonga und Amit (2006, 2008), Sraer und Thesmar (2007) und Ampenberger et al. (2013).

Grundlage dieser Untersuchung sind die gemessen an ihrer Beschäftigtenzahl 500 größten Familienunternehmen („TOP 500“), die in einer früheren Studie der Stiftung Familienunternehmen für das Jahr 2012 identifiziert wurden (Gottschalk et al. 2014).⁸ Diese Liste bezieht sich auf familienkontrollierte Unternehmen, d.h. Unternehmen, die sich mehrheitlich im Eigentum einer überschaubaren Anzahl von natürlichen Personen befinden und damit von einer überschaubaren Anzahl von Personen kontrolliert werden. Bei Einzelunternehmen ist diese Voraussetzung prinzipiell erfüllt. Bei Personengesellschaften darf es dieser Definition zufolge maximal sechs Gesellschafter geben. Bei Kapitalgesellschaften darf die Hälfte des stimmberechtigten Kapitals von höchstens drei natürlichen Personen gehalten werden.

Das Ertragsteueraufkommen der TOP 500 Familienunternehmen wird mit dem Ertragsteueraufkommen der 27 nicht-familienkontrollierten DAX-Konzerne verglichen.⁹ Aufgrund der schwierigen Datenlage wird zur Ermittlung des gesamten Aufkommens für die TOP 500 Unternehmen auch auf Interpolationen zurückgegriffen. Um die Ergebnisse auf eine größere Anzahl an Unternehmen hochzurechnen und so den Ertragsteuerbeitrag aller Familienunternehmen in Deutschland zu schätzen, werden auch Extrapolationsmethoden angewandt. Das (geschätzte) Ertragsteueraufkommen der Familienunternehmen kann so ins Verhältnis zum gesamten Ertragsteueraufkommen in Deutschland gesetzt werden.

8 Bei der Prüfung der Aktualität der Liste der 500 größten Familienunternehmen wurde bei einzelnen Unternehmen untersucht, ob auch sie die Kriterien von Familienunternehmen gemäß Gottschalk et al. (2014) erfüllen. Im Ergebnis konnte die ursprüngliche Liste unverändert übernommen werden.

9 Die familienkontrollierten DAX-Konzerne sind Beiersdorf, Henkel und Merck.

B. Methodik zur Bestimmung des Steueraufkommens

I. Datenerhebung

1. Bilanzdaten

a) Jahresabschluss

Die Studie verwendet Daten, die für Konzerne auf der Konzernebene konsolidiert wurden. Der Konzernabschluss wird unter Beachtung der wirtschaftlichen Abhängigkeit der einzelnen Konzernunternehmen aus den Einzelabschlüssen der einbezogenen Unternehmen abgeleitet (Baetge et al. 2015). Für den Konsolidierungskreis und die Konsolidierungsmethode gelten die handelsrechtlichen Vorschriften (insbesondere § 290 HGB).¹⁰ Tochterunternehmen, d.h. Unternehmen, die die Muttergesellschaft nach dem Konzept der einheitlichen Leitung oder dem „control-Konzept“ vollständig beherrscht (§ 290 Abs. 1, 2 HGB), müssen mittels Vollkonsolidierung (§ 301 HGB) vollständig in den Konzernabschluss einbezogen werden. Gemeinschaftsunternehmen, d.h. Unternehmen unter gemeinsamer Leitung eines Konzernunternehmens und eines nicht einbezogenen Unternehmens (§ 310 HGB), müssen mittels Quotenkonsolidierung (anteilmäßige Kapitalkonsolidierung) anteilig in den Konzernabschluss aufgenommen werden. Assoziierte Unternehmen (§§ 311, 312 HGB), d.h. Unternehmen, auf deren Geschäfts- und Finanzpolitik ein Konzernunternehmen einen maßgeblichen Einfluss ausüben kann, müssen nach der „Equity-Methode“ im Konzernabschluss berücksichtigt werden.

Die Konzernunternehmen werden unabhängig von ihrem Sitz im In- oder Ausland in den Konzernabschluss des Mutterunternehmens einbezogen (Weltabschlussprinzip). Nach § 264 Abs. 3 HGB können sich Tochterunternehmen, deren Muttergesellschaft zur Erstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist, unter bestimmten Voraussetzungen von der Pflicht zur Offenlegung eines Jahresabschlusses befreien lassen.

b) Steueraufwendungen

Deutsche Unternehmen können nach den Vorschriften des deutschen Handelsgesetzbuches (HGB) und nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) berichten. Bei der Interpretation der von Unternehmen geleisteten Steuern und ihrer Steuerquoten müssen deshalb die zugrunde liegenden Rechnungslegungsvorschriften berücksichtigt werden. Jedes Unternehmen in Deutschland ist für die Ausschüttungsbemessung und die Besteuerung verpflichtet, einen Abschluss nach HGB zu erstellen (§ 238, § 242 HGB). Darüber hinaus verpflichtet die Verordnung 1606/2002 der Europäischen Kommission alle kapitalmarktorientierten Unternehmen, zusätzlich einen konsolidierten Konzernabschluss nach

¹⁰ Für Personengesellschaften ergibt sich die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses aus § 11 Abs. 1 PublG.

den international vergleichbaren Richtlinien der IFRS zu erstellen.¹¹ Unter diese Regelung fallen nicht nur börsennotierte Unternehmen, sondern auch Unternehmen, die Wertpapiere handeln oder sich in der Zulassung dafür befinden. Es steht allerdings auch allen anderen Unternehmen frei, neben dem HGB-Jahresabschluss zusätzlich einen Abschluss nach IFRS zu erstellen und diesen im Bundesanzeiger zu veröffentlichen. Unter den TOP 500 Familienunternehmen weisen ca. 80 Prozent ihre Jahresabschlüsse nach den Vorschriften des HGB im Bundesanzeiger aus.

Im handelsrechtlichen Gliederungsschema der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) nach § 275 Abs. 2, 3 HGB werden „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ und „Sonstige Steuern“ als Aufwand angesetzt. Der Jahresüberschuss ist der Gewinn nach Steuern. Die Position „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ beinhaltet die Körperschaftsteuer inkl. Solidaritätszuschlag (bei Kapitalgesellschaften), die Gewerbesteuer, die Kapitalertragsteuer und die entsprechenden ausländischen Ertragsteuern (siehe Tabelle 17 im Anhang). Die Position „Sonstige Steuern“ beinhaltet insbesondere Verbrauchsteuern und die Grundsteuer (siehe Tabelle 18 im Anhang). Der in der GuV ausgewiesene Steueraufwand ist ein Steueraufwand, der aus dem handelsrechtlich ausgewiesenen Gewinn vor Steuern (Handelsbilanzgewinn) abgeleitet wurde, d.h. um die gezahlten Steuern zu ermitteln, ist der Steueraufwand um die latenten Steuern zu korrigieren (Steuerabgrenzung nach § 274 HGB).

Ein Jahresabschluss nach IFRS umfasst gleichfalls eine GuV (statement of comprehensive income for the period). Bei den IFRS gibt es im Gegensatz zu § 275 HGB keine stringenten Mindestgliederungsvorschriften. Das Gliederungsschema für die GuV kann – wie nach § 275 Abs. 2, 3 HGB – entweder aus dem Gesamtkostenverfahren (IAS 1.102) oder dem Umsatzkostenverfahren (IAS 1.103) abgeleitet werden. Darüber hinaus sind nach IAS 1.82 zusätzliche Posten, zu denen auch die Steueraufwendungen zählen, in die GuV einzubeziehen.

c) Steuerzahlungen

Der Steueraufwand kann von der tatsächlichen Steuerzahlung abweichen. Für den im handelsrechtlichen Jahresabschluss ausgewiesenen Steueraufwand wird davon ausgegangen, dass der im handelsrechtlichen Jahresabschluss ausgewiesene Gewinn der Besteuerung unterliegt. Die tatsächlich anfallenden Steuerzahlungen leiten sich demgegenüber aus dem in der Steuerbilanz errechneten Gewinn ab. Im Regelfall weichen der in der Handelsbilanz ausgewiesene Gewinn und der steuerpflichtige Gewinn voneinander ab. Dies gilt nicht nur für Handelsbilanzen, die nach den IFRS aufgestellt werden, sondern aufgrund der zahlreichen Ausnahmen vom Maßgeblichkeitsprinzip auch für Jahresabschlüsse, die nach dem in Deutschland geltenden HGB aufgestellt werden. Die Differenzen zwischen dem handelsrechtlichen Jahresabschluss und den in der Steuerbilanz angesetzten Werten werden über die Steuerabgrenzung nach § 274 HGB

11 Im Betrachtungszeitraum traten die Änderungen IFRS 10-13 in Kraft. IFRS 10-13 sind in der EU grundsätzlich seit dem 01.01.2014 verpflichtend, können und wurden allerdings von den meisten Unternehmen bereits im Geschäftsbericht 2013 angewandt.

ausgeglichen, sofern sich die Unterschiede zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung im Zeitablauf ausgleichen. Übersteigt zunächst der Steuerbilanzgewinn den Handelsbilanzgewinn, sind die gezahlten Steuern vorübergehend größer als der Steueraufwand. Die sich daraus ergebende Vorverlagerung der Steuerzahlungen kann im handelsrechtlichen Jahresabschluss als aktive latente Steuern neutralisiert werden (latenter Steuerertrag/Steuerentlastung). Ist der Steuerbilanzgewinn vorübergehend niedriger als der Handelsbilanzgewinn, sind die tatsächlichen Steuerzahlungen zunächst kleiner als der Steueraufwand. Die sich daraus ergebende Differenz ist im handelsrechtlichen Jahresabschluss als passive latente Steuer zu verrechnen (latenter Steueraufwand/Steuerbelastung). Die Beträge der sich ergebenden Steuerbelastungen (passive latente Steuern) und Steuerentlastungen (aktive latente Steuern) sind mit dem unternehmensindividuellen Steuersatz zu bewerten, der zum Zeitpunkt des erwarteten Abbaus der Differenzen voraussichtlich gelten wird. Latente Steuern sind mit ihrem Nominalwert anzusetzen, d.h. eine Abzinsung wird nicht vorgenommen. Die ausgewiesenen Posten sind aufzulösen, sobald die Steuerbelastung oder Steuerentlastung eintritt oder mit ihr nicht mehr zu rechnen ist. Zu den (aktiven) latenten Steuern zählen darüber hinaus die steuerlichen Vorteile, die sich aus der Verrechnung von steuerlichen Verlustvorträgen ergeben. Weitere latente Steuern können sich aus der Ableitung des Konzernabschlusses aus den handelsrechtlichen Jahresabschlüssen ergeben (Steuerabgrenzung nach § 306 HGB). Der Aufwand oder Ertrag aus der Veränderung bilanzierter latenter Steuern ist in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ auszuweisen.

Der im handelsrechtlichen Jahresabschluss ausgewiesene Ertragsteueraufwand (T_B) setzt sich zusammen aus den gezahlten Steuern (T) und den latenten Steuern (T_L). Soweit es aus den Daten der in die Untersuchung einbezogenen Unternehmen möglich ist, wird der Steueraufwand um die latenten Steuern korrigiert, um so die Steuerzahlungen zu berechnen:

$$(1) \quad T = T_B - T_L$$

Da die Unterschiede zwischen dem Gewinn im handelsrechtlichen Jahresabschluss und der steuerlichen Gewinnermittlung über die latenten Steuern erfasst werden, ist es bei einer Ableitung der Steuerzahlungen aus der handelsrechtlichen GuV nicht ausschlaggebend, ob die Handelsbilanz nach HGB oder IFRS aufgestellt wurde. Zwar ergeben sich in Abhängigkeit vom verwendeten Rechnungslegungsstandard unterschiedliche latente Steuern, aber diese Abweichungen werden durch die in dieser Untersuchung vorgenommene Anpassungsrechnung wieder eliminiert.

Bei den Familienunternehmen, für die Daten sowohl für den Steueraufwand als auch für die latenten Steuern verfügbar sind, liegen insgesamt betrachtet die tatsächlichen Steuerzahlungen über dem Steueraufwand. Bei den Unternehmen, die ihren handelsrechtlichen Jahresüberschuss nach dem HGB aufgestellt haben, betragen die Steuerzahlungen 108,59 Prozent des handelsrechtlichen Steueraufwands. Bei den Unternehmen, die nach IFRS bilanzieren, betragen die Steuerzahlungen 129,79 Prozent des in der GuV ausgewiesenen Steueraufwands. Bei den Unternehmen, für die keine Angaben zu latenten Steuern vorliegen, wird der Steueraufwand mit dem durchschnittlichen Verhältnis von Steuerzahlungen zu Steueraufwand aus Tabelle 4 angepasst.

Tabelle 4: Steuerzahlung und Steueraufwand

Bilanzierungsform	Steuerzahlung als Anteil am Steueraufwand	Anzahl der Beobachtungen
HGB	107,59 %	325
IFRS	129,79 %	313
Gesamt	118,48 %	638

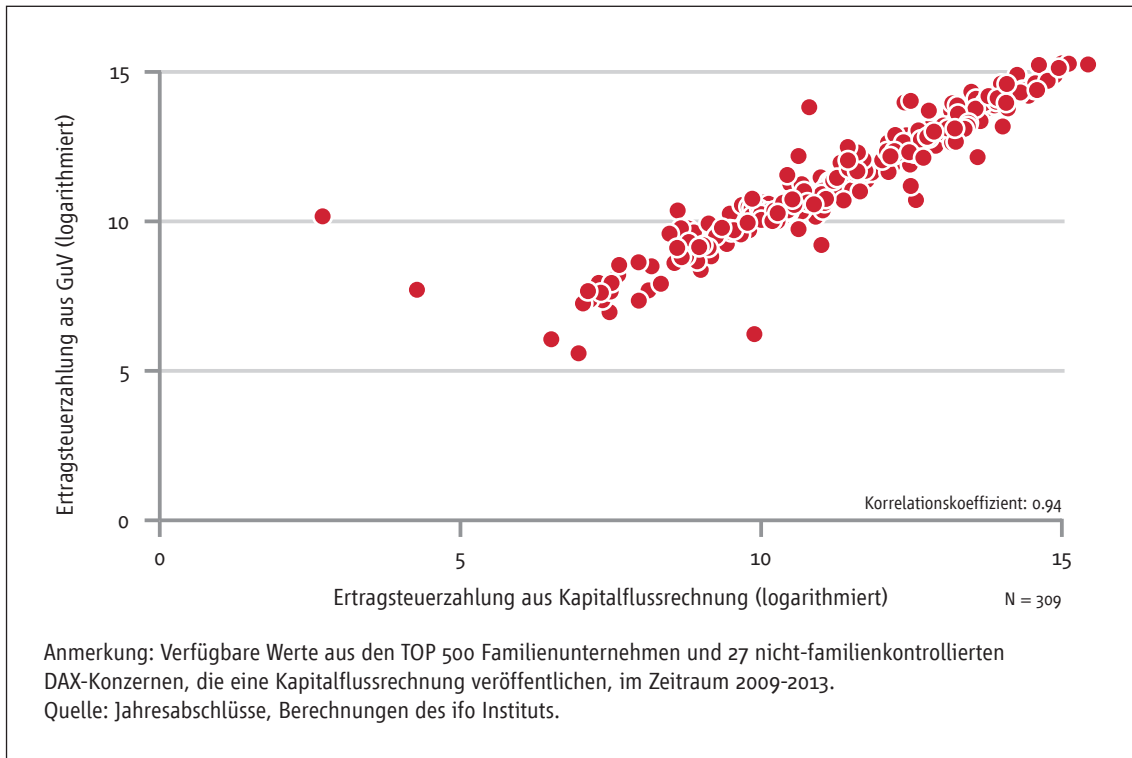
Anmerkung: Verfügbare Werte aus den TOP 500 Familienunternehmen im Zeitraum 2009-2013.
Quelle: Jahresabschlüsse, Berechnungen des ifo Instituts.

Die Aussagekraft der Ableitung der gezahlten Steuern aus dem im handelsrechtlichen Jahresabschluss ausgewiesenen Steueraufwand wurde durch eine Auswertung von Kapitalflussrechnungen überprüft. Grundlage der GuV ist die Gegenüberstellung von Erträgen (Reinvermögensmehrungen) und Aufwendungen (Reinvermögensminderungen) des abgelaufenen Jahres. Demgegenüber werden in einer Kapitalflussrechnung (Cash-Flow Rechnung) die Zahlungsmittelströme eines Unternehmens aufgezeigt. Der nach den Vorschriften des HGB aufzustellende Konzernabschluss umfasst neben der Bilanz, der GuV, dem Anhang und dem Eigenkapitalpiegel eine Kapitalflussrechnung (§ 297 Abs. 1 S. 1 HGB).¹² Kapitalmarkt-orientierte Kapitalgesellschaften, die nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, haben den Jahresabschluss gleichfalls um eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalpiegel zu erweitern (§ 264 Abs. 1 S. 2 HGB). Die Kapitalflussrechnung enthält auch Angaben zu Ertragsteuerzahlungen. Die Steuerzahlungen unterscheiden sich nicht zwischen den Rechnungslegungsstandards nach HGB und IFRS, da sich diese nach den geltenden steuerrechtlichen Normen berechnen.

Die Angaben aus den von Konzernen mit börsennotierten Mutterunternehmen und von kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften in ihren Kapitalflussrechnungen ausgewiesenen Steuerzahlungen wurden mit den Steuerzahlungen verglichen, die sich in der vorliegende Studie aus der Anpassung der Angaben in der GuV ergeben. Abbildung 3 zeigt die in der GuV ausgewiesenen Ertragsteuerzahlungen (den um latente Steuern korrigierten Ertragsteueraufwand) und die Ertragsteuerzahlungen aus der Kapitalflussrechnung für die 27 nicht-familienkontrollierten DAX-Konzerne und 43 der TOP 500 Familienunternehmen, die zur Veröffentlichung einer Kapitalflussrechnung verpflichtet sind. Der Korrelationskoeffizient von der aus der GuV abgeleiteten Ertragsteuerzahlungen und den Ertragsteuerzahlungen aus der Kapitalflussrechnung beträgt 0,94. Der Korrelationskoeffizient liegt sehr nahe am Wert 1. Dies bedeutet, dass die aus den Daten der GuV abgeleiteten Ertragsteuerzahlungen und den in der Kapitalflussrechnung ausgewiesenen Ertragsteuerzahlungen weitgehend übereinstimmen. Diese enge Korrelation legt nahe, für die vorliegende Untersuchung die Steuerzahlungen in der erläuterten Form aus der GuV abzuleiten.

¹² Zum zeitlichen Anwendungsbereich siehe Art. 75 HGBEG.

**Abbildung 3: Ertragsteuerzahlungen aus GuV und Kapitalflussrechnung
(logarithmische Skalierung)**



2. Steuerzahlungen in Deutschland

Das Ertragsteueraufkommen der TOP 500 Familienunternehmen und der DAX-Konzerne fällt teilweise im Ausland an. Bei der Differenzierung zwischen Steuerzahlungen in Deutschland und Steuerzahlungen im Ausland treten zwei Schwierigkeiten auf. Zum einen lösen Direktinvestitionen (Betriebsstätten, Tochterkapitalgesellschaften) im Ausland Ertragsteuerzahlungen aus. Im Inland unterliegen die über Direktinvestitionen erwirtschafteten Gewinne nicht oder nur zum Teil der Besteuerung.¹³ Je höher der Anteil der wirtschaftlichen Aktivitäten eines Unternehmens im Ausland ist, umso mehr verschiebt sich die zwischenstaatliche Aufteilung des Steueraufkommens vom Inland ins Ausland. Zum anderen können die Unternehmen steuerplanerische Aktivitäten entfalten, um die Verteilung der Bemessungsgrundlagen zwischen den einzelnen Staaten zu ihren Gunsten zu beeinflussen.

¹³ Zu Einzelheiten siehe Abschnitt A.II.2.

Nach geltendem Recht sind Unternehmen nicht verpflichtet, Geschäftszahlen wie Umsätze, Beschäftigte oder Steuerzahlungen getrennt nach In- und Ausland auszuweisen.¹⁴ Einige Unternehmen nehmen allerdings in ihren Geschäftsberichten freiwillig eine Aufteilung nach In- und Ausland vor. Beispielsweise wiesen im Jahr 2013 17 DAX-Konzerne ihren Ertragsteueraufwand differenziert nach In- und Ausland aus. Der durchschnittliche Anteil der inländischen Ertragsteuerzahlungen an den gesamten Ertragsteuerzahlungen beträgt bei diesen Unternehmen 39,1 Prozent. Diese durchschnittliche Aufteilungsquote wird in den Berechnungen auch für die verbleibenden zehn nicht-familienkontrollierten DAX-Konzerne herangezogen.

Von den TOP 500 Familienunternehmen liegt nur für sieben Familienunternehmen im Jahr 2013 in den Geschäftsberichten eine Aufteilung danach vor, welche Steuern im Inland bzw. im Ausland gezahlt werden. Diese Angaben können unmittelbar übernommen werden. Für die Familienunternehmen, die in ihren Geschäftsberichten keine Angaben dazu machen, in welchem Land die Steuern gezahlt wurden, müssen Annahmen darüber getroffen werden, welcher Anteil der Steuern im Inland gezahlt wird und welcher Anteil auf das Ausland entfällt.

Die Steuerzahlung (T) setzt sich zusammen aus der Steuerzahlung im Inland (T_D) und der Steuerzahlung im Ausland (T_F). Der Kapitalbestand (K) setzt sich gleichfalls aus Kapital im Inland (K_D) und Kapital im Ausland (K_F) zusammen.

$$(2) \quad T = T_D + T_F$$

$$(3) \quad K = K_D + K_F$$

Das Kapital beeinflusst als wichtiger Produktionsfaktor die Höhe der Gewinne und bestimmt damit die Ertragsteuerzahlungen. Bei einem vereinfachend angenommenen linearen Zusammenhang wäre T_i das Produkt aus Steuertarif (t_i), Rendite (ρ_i) und Kapitalbestand (K_i):

$$(4) \quad T_i = t_i \rho_i K_i$$

$$(5) \quad T = t_D \rho_D K_D + t_F \rho_F K_F$$

$$(6) \quad T_D = T - t_F \rho_F K_F$$

14 Im Rahmen der OECD-Initiative „Base Erosion and Profit Shifting“ ist zwar eine Erweiterung der Dokumentationspflichten der Unternehmen vorgesehen. Ein wesentlicher Baustein ist das Country-by-Country-Reporting, nach dem umfangreiche länderbezogene Angaben erforderlich sind. Unter anderem sollen die Steuerzahlungen für jeden Staat getrennt ausgewiesen werden. Diese Angaben können von Externen nicht ausgewertet werden, da aus Gründen des Datenschutzes vorgesehen ist, dass die Berichtspflicht nur gegenüber den Finanzbehörden besteht. In der Stellungnahme zur Aktionärsrichtlinie (Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2007/36/EG im Hinblick auf die Förderung der langfristigen Einbeziehung der Aktionäre sowie der Richtlinie 2013/34/EU in Bezug auf bestimmte Elemente der Erklärung zur Unternehmensführung) hat das Europäische Parlament allerdings vorgeschlagen, dass Großunternehmen über die von ihnen erzielten Gewinne und die von ihnen gezahlten Steuern differenzierter berichten.

$$(7) \quad T_D = T \left[1 - \frac{t_F \rho_F K_F}{t_D \rho_D K_D + t_F \rho_F K_F} \right]$$

Die daraus auf das Inland entfallenden Steuerzahlungen werden im Folgenden unter drei verschiedenen Hypothesen berechnet.

(a) Unter der *vereinfachenden Hypothese* stimmen Steuertarif und Rendite im In- und Ausland überein ($t_F = t_D$, $\rho_F = \rho_D$). Daraus folgt für die inländische Steuerzahlung:

$$(8) \quad T_D = T \left[1 - \frac{K_F}{K_D + K_F} \right]$$

Die Grundannahme der vereinfachenden Hypothese ist, dass die in einem Land gezahlten Steuern proportional zum in diesem Land gehaltenen Gesamtkapital sind. Die Kapitalanteile im In- und Ausland ergeben sich aus dem Kapital (Bilanzsumme) der direkt gehaltenen Tochterunternehmen im In- und Ausland.¹⁵ Die Daten zum Kapital der Tochtergesellschaften werden aus der Amadeus-Datenbank bezogen.¹⁶ Um die Auswirkungen möglicher Fluktuationen oder Messfehler zu reduzieren, wird der Kapitalanteil für jedes Unternehmen als Durchschnitt über den gesamten Untersuchungszeitraum berechnet. Für einige Unternehmen lässt die Datenlage keine Bestimmung der Kapitalanteile im In- und Ausland zu. Für diese Unternehmen wird der Durchschnitt der bekannten Kapitalanteile verwendet. Der inländische Kapitalanteil der TOP 500 Familienunternehmen beträgt durchschnittlich 67,32 Prozent. Je kleiner ein Unternehmen ist, umso größer ist der inländische Kapitalanteil des Unternehmens (der Korrelationskoeffizient zwischen Umsatz und inländischem Kapitalanteil beträgt -0,25).

(b) Unter der *FDI (Foreign Direct Investment)-Hypothese* stimmen Rendite im In- und Ausland überein ($\rho_F = \rho_D$). Daraus folgt für die inländische Steuerzahlung:

$$(9) \quad T_D = T \left[1 - \frac{t_F K_F}{t_D K_D + t_F K_F} \right]$$

Unter der FDI-Hypothese werden die Kapitalanteile im In- und Ausland (K_D und K_F) mit den länderspezifischen Unternehmensteuersätzen gewichtet.¹⁷

15 Etwa 70 % aller Auslandstöchter deutscher Unternehmen werden direkt gehalten (Mintz und Weichenrieder 2010).

16 Die Datenbank enthält keine Kennzahlen zu außereuropäischen Tochtergesellschaften, lediglich deren Namen sind bekannt.

17 Die länderspezifischen Unternehmensteuersätze werden einer Studie von KPMG entnommen (<https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>).

(c) Unter der *Gewinnverlagerungshypothese* gilt bei einer Gewinnverlagerungselastizität von ε :

$$(10) \quad \rho_i = \rho t_i^{-\varepsilon}$$

$$(11) \quad T_D = T \left[1 - \frac{t_F^{1-\varepsilon} K_F}{t_D^{1-\varepsilon} K_D + t_F^{1-\varepsilon} K_F} \right]$$

Bei einer Gewinnverlagerungselastizität von eins entspricht dies dem vereinfachenden Fall. Die Gewinnverlagerungselastizität wird für die Zwecke der Berechnungen mit einer Semi-Elastizität von 0,8 (Heckemeyer und Overesch 2013) und einem deutschen effektiven Steuersatz von 30 Prozent mit $\varepsilon = 0,24$ angesetzt.

3. Umfrage zur Thesaurierungsquote bei Personengesellschaften

Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften sind die Einkommensteuerzahlungen, die auf Ebene der Gesellschafter anfallen, nicht im Jahresabschluss enthalten. Die Einkommensteuerzahlungen hängen allerdings erheblich davon ab, in welchem Umfang Gewinne anfallen und ob diese thesauriert oder ausgeschüttet werden. Die 227 Personengesellschaften unter den TOP 500 Familienunternehmen wurden deshalb im Juli und August 2015 schriftlich nach dem Jahresüberschuss ihres Unternehmens inklusive Beteiligungen und nach ihrer Thesaurierungsquote befragt.¹⁸ Damit kann abgeschätzt werden, in welchem Umfang die mit der Unternehmensteuerreform 2008 eingeführte Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen wurde und wie sich dies auf die von den Gesellschaftern von Familienunternehmen zu zahlende Einkommensteuer auswirkt. Aufgrund der Komplexität der Regelung zu der Thesaurierungsbegünstigung sind zwar keine völlig exakten Berechnungen möglich, immerhin können aber Tendenzaussagen getroffen werden.

Von den 227 befragten Unternehmen wurde der Fragebogen von 37 Unternehmen ausgefüllt zurückgeschickt (Rücklaufquote von 16 %). Tabelle 5 beschreibt die Umfrageergebnisse zur Thesaurierungsquote. Die Zahl der verwertbaren Antworten schwankt je nach Jahr zwischen 32 und 36 Unternehmen. Die durchschnittliche Thesaurierungsquote liegt zwischen 61,2 Prozent im Jahr 2012 und 69,1 Prozent im Jahr 2010. Für die Personengesellschaften, für die keine Angaben zur Thesaurierungsquote vorliegen, wird die durchschnittliche Thesaurierungsquote derjenigen Unternehmen, die auf die Umfrage geantwortet haben, verwendet. Auf den ausgeschütteten Gewinn wird vereinfachend ein Steuersatz von 42 Prozent, auf den thesaurierten Gewinn der Sondersteuersatz des § 34a EStG von 28,25 Prozent angesetzt.¹⁹ Die

18 Eine derartige Umfrage müsste aus theoretischer Sicht auf Gesellschafterebene angesetzt werden. Dieser Weg war allerdings aufgrund der hohen Zahl an Gesellschaftern (teilweise mehrere hundert Personen in einem Unternehmen) und der fehlenden Kontaktmöglichkeiten nicht praktikabel.

19 Der Spitzensteuersatz von 45 % („Reichensteuer“) musste aufgrund fehlender Informationen über die persönlichen Verhältnisse auf Ebene des Unternehmens bzw. Gesellschafters unberücksichtigt bleiben. Für die Unternehmen, für die keine Angaben zum Gewinn vorliegen, werden die fehlenden Werte durch Interpolation gewonnen. Dazu wird aus den vorhandenen Daten ein Funktionsverlauf des Gewinns in Abhängigkeit des Umsatzes geschätzt (siehe auch Kapitel V. und Anhang).

Nachversteuerung der Thesaurierungsrücklage bleibt unberücksichtigt, wodurch die Einkommensteuerzahlungen der Gesellschafter tendenziell unterschätzt werden.

Tabelle 5: Thesaurierungsquoten der Personengesellschaften 2009-2013

	2009	2010	2011	2012	2013
Anzahl der Beobachtungen	32	35	36	36	35
Durchschn. Thesaurierungsquote	67,1 %	69,1 %	67,1 %	61,2 %	64,4 %

Quelle: Eigene Unternehmensbefragung, Berechnungen des ifo Instituts.

4. Kapitalertragsteuer auf Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften

Kapitalgesellschaften können einen Teil ihres Gewinns an die Anteilseigner ausschütten. Bei Auszahlung der Dividenden wird Kapitalertragsteuer von i.d.R. 25 Prozent erhoben. Dieser Wert stimmt mit dem Sondersteuersatz für Einkünfte aus Kapitalvermögen überein (Abgeltungsteuer, § 32d EStG). Angaben zu Dividendenzahlungen werden aus den Konzernkapitalflussrechnungen übernommen. Die durchschnittliche Ausschüttungsquote berechnet sich als Anteil der Ausschüttung am Gewinn. Die durchschnittliche Ausschüttungsquote liegt bei den betrachteten Familienunternehmen zwischen 26,3 Prozent im Jahr 2010 und 42,3 Prozent im Jahr 2009. Die Schwankungen im Zeitablauf lassen sich vermutlich auf die Finanzkrise zurückführen. Im Krisenjahr 2009 waren die Unternehmensgewinne gering oder sogar negativ, sodass die Ausschüttungen im Folgejahr sanken. Auch scheint die unternehmerische Vorsicht in unsicheren Zeiten eine Rolle zu spielen. Für die Familienunternehmen, für die keine Angaben zur Gewinnausschüttung vorliegen, wird die durchschnittliche Ausschüttungsquote der Unternehmen verwendet, für welche Daten vorliegen.

Tabelle 6: Ausschüttungsquoten der Kapitalgesellschaften 2009-2013

	2009	2010	2011	2012	2013
Anzahl der Beobachtungen	52	59	63	60	64
Durchschn. Ausschüttungsquote der Familienunternehmen	42,3 %	26,3 %	38,8 %	40,3 %	40,0 %
Zum Vergleich: durchschn. Ausschüttungsquote der 27 nicht-familienkontrollierten DAX-Konzerne	61,9 %	35,7 %	48,4 %	41,1 %	39,2 %

Quelle: Jahresabschlüsse, Berechnungen des ifo Instituts.

Ein Problem bei der Berechnung der Abgeltungsteuer auf ausgeschüttete Gewinne ergibt sich dadurch, dass meist nicht bekannt ist, wie sich die Anteilseigner auf In- und Ausland aufteilen. Bei den

Familienunternehmen wird in der Basisspezifikation angenommen, dass alle Anteilseigner im Inland ansässig sind. In einer alternativen Spezifikation wird angenommen, dass 50 Prozent der Anteilseigner im Inland ansässig sind. Die Dividendenzahlungen der DAX-Konzerne werden gemäß den bekannten Aktionärsstrukturen nach In- und Ausland aufgeteilt. Durchschnittlich waren im Jahr 2013 37 Prozent der Aktien der nicht-familienkontrollierten DAX-Unternehmen inländischen Investoren zuzuordnen.²⁰

II. Schätzung des Zusammenhangs zwischen Steueraufkommen und Unternehmensgröße (Umsatz)

1. Interpolation

Einige Unternehmen sind nach dem PubLG nicht dazu verpflichtet, Angaben zu ihren Steuerzahlungen zu machen. Für andere Unternehmen sind aus unbekanntem Gründen Daten zu Steuerzahlungen oder Steueraufwand in keiner der verwendeten Datenquellen verfügbar. Für diese Unternehmen werden die fehlenden Werte durch Interpolation gewonnen. Dazu wird aus den vorhandenen Daten ein Funktionsverlauf der Steuerzahlungen in Abhängigkeit des Umsatzes geschätzt (Steuerfunktion).²¹

$$(12) \quad \log T_i = \beta \log R_i + \gamma (\log R_i)^2 + t + u_i,$$

wobei T_i die Steuerzahlung und R_i der Umsatz des Unternehmens i , und u_i der Fehlerterm ist. Um Unterschiede zwischen den einzelnen Jahren 2009-2013 zu berücksichtigen, werden fixe Jahreseffekte (t) ins Modell aufgenommen.²²

Im Gegensatz zu Personengesellschaften beinhaltet die in der GuV ausgewiesene Steuerzahlung bei Kapitalgesellschaften die Körperschaftsteuer. Deswegen wird Gleichung (12) für Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften getrennt geschätzt. Daneben wird die Steuerfunktion der Personengesellschaften auch für die in der GuV ausgewiesenen Steuerzahlungen zuzüglich der Einkommensteuer der Gesellschafter geschätzt (vgl. Abschnitt B.1.3.). Da hinsichtlich des Zeitpunkts, zu dem Umsatzerlöse ausgewiesen werden, zwischen der Rechnungslegung nach IFRS und HGB Unterschiede bestehen können, wird der Funktionsverlauf für die Unternehmen, die nach IFRS bilanzieren, und für die Unternehmen, die nach HGB bilanzieren, getrennt geschätzt. Tabelle 7 zeigt die Regressionsergebnisse, aus denen sich die erwarteten Werte berechnen lassen.

20 Die Aktionärsstrukturen der DAX-Unternehmen wird der Studie „Wem gehört der DAX? Analyse der Aktionärsstruktur der DAX-Unternehmen“ von Ernst & Young aus dem Jahr 2014 entnommen.

21 Die Umsatzzahlen entstammen, falls sich diese nicht aus den Unternehmensdatenbanken aktualisieren lassen, der Studie von Gottschalk et al. (2014).

22 Bei der gewählten logarithmischen Spezifikation werden nur Beobachtungen mit positiven Steuerzahlungen berücksichtigt. Wegen der geringen Anzahl von Fällen (67 von insgesamt 1766 Beobachtungen) mit nicht positiven Steuerzahlungen in der Gruppe der TOP 500 Familienunternehmen wurde auf eine differenzierte Behandlung des Verlustabzugs verzichtet.

Tabelle 7: Regressionsergebnisse (Steuerfunktion)

Unternehmensform	Personengesellschaften				Kapitalgesellschaften	
	Steuerzahlung (GuV)		Steuerzahlung (GuV) zzgl. Est der Gesellschafter		Steuerzahlung (GuV)	
Abhängige Variable						
Bilanzierungsform	HGB	IFRS	HGB	IFRS	HGB	IFRS
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Log Umsatz	0,168*** (0,043)	0,373*** (0,105)	0,197*** (0,041)	0,427*** (0,107)	0,326*** (0,044)	0,527*** (0,034)
(Log Umsatz) ²	0,035*** (0,003)	0,018*** (0,006)	0,036*** (0,003)	0,017** (0,006)	0,024*** (0,003)	0,013*** (0,002)
Fixe Jahreseffekte	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Anzahl der Beobachtungen	616	46	619	47	687	351
Pseudo-R ²	0,553	0,724	0,596	0,719	0,407	0,672

Abhängige Variable: Steuerzahlung (logarithmiert). Kleinste-Quadrate-Schätzung (Pooled OLS) mit Standardfehlern in Klammern. Pseudo-R²: Quadrierte Korrelation zwischen beobachteten und erwarteten Werten. ***/**/* beschreiben Signifikanz zum 1%/5%/10%-Niveau. Berechnungen des ifo Instituts.

Mit Hilfe der Regressionskoeffizienten β und γ werden die Steuerzahlungen für die Unternehmen, für die keine Daten zur Steuerzahlung vorliegen, durch Interpolation geschätzt. Dabei werden für Personengesellschaften in Abhängigkeit vom Rechnungslegungsstandard die Regressionskoeffizienten aus den Spalten (1) und (2) verwendet. Die Einkommensteuer der Gesellschafter wird anschließend wie in Abschnitt B.I.3. beschrieben addiert. Für Kapitalgesellschaften werden die Koeffizienten aus den Spalten (5) und (6) verwendet. Die Zahl der TOP 500 Familienunternehmen, für die Ertragsteuerzahlungen durch Interpolation gewonnen werden, schwankt zwischen 133 im Jahr 2011 und 187 im Jahr 2013.

2. Extrapolation

Um die Steuerzahlungen aller deutschen Familienunternehmen abschätzen zu können, werden die gewonnenen Daten der TOP 500 auf die Gesamtzahl der Familienunternehmen hochgerechnet (Extrapolation). Dazu wird entsprechend der in anderen Studien gewählten Vorgehensweise angenommen, dass die Unternehmensgröße einer Lognormalverteilung mit den Parametern μ (Mittelwert) und σ (Standardabweichung) folgt (Stanley et al. 1995, Cabral and Mata 2003).

Die Verteilung der Unternehmen nach Umsätzen wird einer Auflistung in der Studie von Gottschalk et al. (2014) entnommen. Die Angaben beziehen sich auf das Jahr 2013. Insgesamt gab es 2,462 Mio. Familienunternehmen. Tabelle 8 zeigt die Eckwerte der Umsatzverteilung. Es wird angenommen, dass ab einer Unternehmensgröße von 17.500 Euro Jahresumsatz (Grenze der Umsatzsteuerpflicht, Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG) Ertragsteuern anfallen.

Tabelle 8: Verteilung der Familienunternehmen nach Umsätzen

Umsatz in Mio. Euro	0,0175 bis 1	1 bis 2	2 bis 10	10 bis 50	50 bis 300
Anzahl der Unternehmen	1.851.424	295.440	236.352	66.474	11.818

Quelle: Gottschalk et al. (2014), Berechnungen des ifo Instituts.

Die Parameter der Lognormalverteilung lassen sich abschnittsweise aus den Eckwerten der Umsatzverteilung berechnen. Die Schätzwerte für μ und σ sind in Tabelle 9 dargestellt.²³

Tabelle 9: Parameter der Lognormalverteilung

Umsatz in Mio. Euro	0,0175 bis 1	1 bis 2	2 bis 10
Anzahl der Familienunternehmen	1.851.424	295.440	236.352
μ	5,871	5,871	5,049
σ	1,523	1,523	2,247
Mittlerer Umsatz innerhalb des Intervalls (in Mio. Euro)	0,310	1,409	4,319

Quelle: Gottschalk et al. (2014), Berechnungen des ifo Instituts.

Bei großen Unternehmen (ab Jahresumsätzen von 10 Mio. Euro) wird in Anlehnung an andere Studien angenommen, dass die Jahresumsätze einer Paretoverteilung folgen (Angelini und Generale 2008, Segarra und Teruel 2012).²⁴ Demnach gilt:

$$(13) \quad F(y) = 1 - \left(\frac{b}{y}\right)^\alpha$$

Die Wahrscheinlichkeit, mit der die Unternehmensgröße größer als ein Wert y ist, lässt sich also anhand einer Funktion mit zwei Parametern, α und b , beschreiben. Die Parameter der Paretoverteilung, α und b , lassen sich aus den Eckwerten der kumulativen Verteilung berechnen. Tabelle 10 zeigt die Ergebnisse. Der Schätzwert beträgt für das Intervall zwischen 10 und 50 Millionen Euro Umsatz 1,153 für α und 505,758 für b . Für das Intervall zwischen 50 und 300 Millionen liegt der Schätzwert für α bei 1,796 und für b bei 2618,916.

²³ Zur Berechnung der Parameter wurden Umsätze und Steuern in 1.000 Euro verwendet.

²⁴ Eine Paretoverteilung entsteht, wenn der Erwartungswert des Wachstums der Unternehmensgröße proportional zur aktuellen Unternehmensgröße ist (Sutton 1997).

Tabelle 10: Parameter der Paretoverteilung

Umsatz in Mio. Euro	10 bis 50	50 bis 300
Anzahl der Familienunternehmen	66.474	11.818
α	1,153	1,796
b	505,758	2618,916
Mittlerer Umsatz innerhalb des Intervalls (in Mio. Euro)	19,495	89,281
Quelle: Berechnungen des ifo Instituts.		

Auf Basis der Verteilung der Unternehmen nach Umsätzen wird daraufhin anhand der Steuerfunktion (Gleichung 12) das Steueraufkommen aller Familienunternehmen außerhalb der TOP 500 simuliert. Es werden die Koeffizienten des Umsatzes aus Spalte (3) in Tabelle 7 verwendet, da angenommen wird, dass die meisten Familienunternehmen außerhalb der TOP 500 Personengesellschaften sind und nach HGB bilanzieren (vgl. Abschnitt A.I.1.). Weiterhin wird angenommen, dass nur Unternehmen mit Jahresumsätzen von mehr als 10 Mio. Euro international tätig sind und demnach ein Teil der Steuerzahlungen im Ausland anfällt. Für die Aufteilung in in- und ausländisches Steueraufkommen wird die aus den Kapitalanteilen der TOP 500 berechnete Quote herangezogen.

III. Implizite Steuersätze

Zur Ermittlung einer Kennziffer für die Höhe der Steuerbelastung eines Unternehmens beliebiger Größe wird die Steuerzahlung ins Verhältnis zum Gewinn gesetzt (Durchschnitt über den gesamten Beobachtungszeitraum). Der sogenannte implizite Steuersatz bemisst die Belastung nach der Anpassung der Unternehmen auf die steuerlichen Bedingungen und wird durch den Anteil der Steuerzahlung am Gewinn vor Steuern ermittelt:

$$(14) \quad t = \frac{T}{R}$$

wobei t den impliziten Steuersatz, T die Steuerzahlungen und R den Gewinn vor Steuern bezeichnet. Implizite Steuersätze ermöglichen es, die Steuerzahlungen verschiedener Arten von Unternehmen, wie im vorliegenden Fall von nicht-familienkontrollierten DAX-Konzernen und Familienunternehmen, zu vergleichen. Um den Einfluss von Einzelbeobachtungen („Ausreißer“) auf den mittleren impliziten Steuersatz zu abschwächen wird ein *Winsorizing*-Verfahren auf die obersten und untersten fünf Perzentile der impliziten Steuersätze angewendet: extreme Beobachtungen werden durch den impliziten Steuersatz am 5 Prozent-Perzentil und am 95 Prozent-Perzentil ersetzt.

C. Ergebnisse

I. Ertragsteueraufkommen der TOP 500 Familienunternehmen und der DAX-Konzerne

1. Steueraufkommen im In- und Ausland

Zunächst werden die gesamten Ertragsteuerzahlungen der TOP 500 Familienunternehmen und der 27 DAX-Konzerne, bei denen es sich nicht um Familienunternehmen handelt, betrachtet. Das Steueraufkommen der TOP 500 Familienunternehmen aus Ertragsteuern und sonstigen Steuern lag im Durchschnitt der Jahre 2009-2013 bei 16,21 Mrd. Euro (siehe Tabelle 11 und Abbildung 4). Den größten Anteil des Steueraufkommens machten die Ertragsteuern mit durchschnittlich 15,62 Mrd. Euro aus. Davon entfallen auf die Einkommensteuer auf die (ausgeschütteten und thesaurierten) Gewinne der Personengesellschaften 3,60 Mrd. Euro und 1,71 Mrd. Euro auf die Abgeltungsteuer auf Dividenden. Im Jahr 2009 lagen die geschätzten Steuerzahlungen, vermutlich durch die Finanzkrise bedingt, deutlich unter den Zahlungen in den anderen Jahren. Nach den Berechnungen geht das Ertragsteueraufkommen für die Gruppe der 500 größten Familienunternehmen im Jahr 2013 gegenüber dem Vorjahr leicht zurück, obwohl das gesamte Ertragsteueraufkommen in 2013 gestiegen ist (vgl. Abbildung 2). Das Schätzergebnis für das Jahr 2013 ist jedoch mit erhöhter Unsicherheit behaftet, da die Datenverfügbarkeit in diesem Jahr ungünstiger ist als in den Vorjahren und mehr Werte der Steuerzahlungen interpoliert werden müssen (188 Unternehmen ggü. 135 Unternehmen im Vorjahr).

Tabelle 11: Steueraufkommen der 500 größten Familienunternehmen im In- und Ausland (in Mrd. Euro)

	2009	2010	2011	2012	2013	Durchschnitt
Steuern	12,37	15,90	17,89	17,96	16,96	16,21
Ertragsteuern	11,87	15,35	17,24	17,28	16,39	15,62
<i>davon: Einkommensteuer der Gesellschafter von Personengesellschaften</i>	2,96	3,53	3,49	3,73	3,60	3,46
<i>davon: Abgeltungsteuer auf Dividenden</i>	0,83	1,17	1,71	1,77	1,71	1,43
Sonstige Steuern	0,50	0,55	0,65	0,67	0,57	0,59

Quelle: Jahresabschlüsse, Umfrage, Berechnungen des ifo Instituts.

Abbildung 4: Steueraufkommen der 500 größten Familienunternehmen im In- und Ausland nach Steuerarten

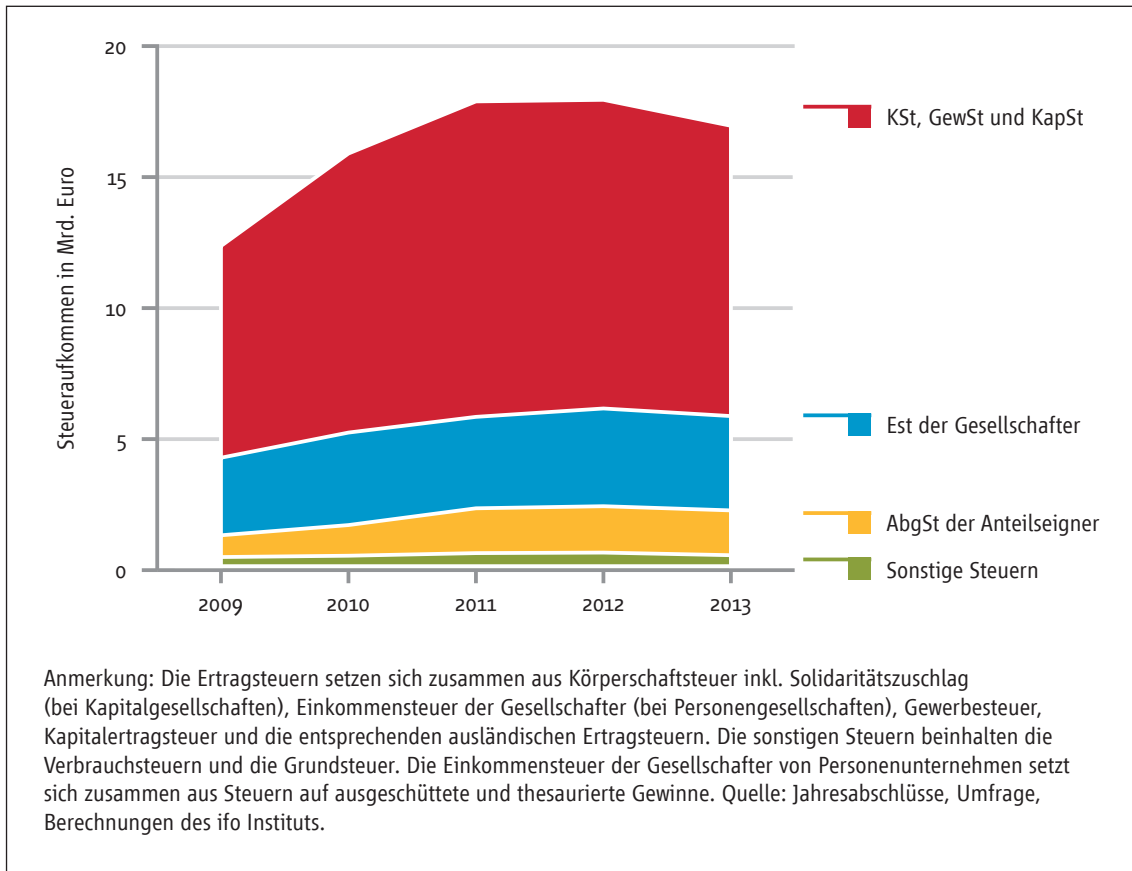
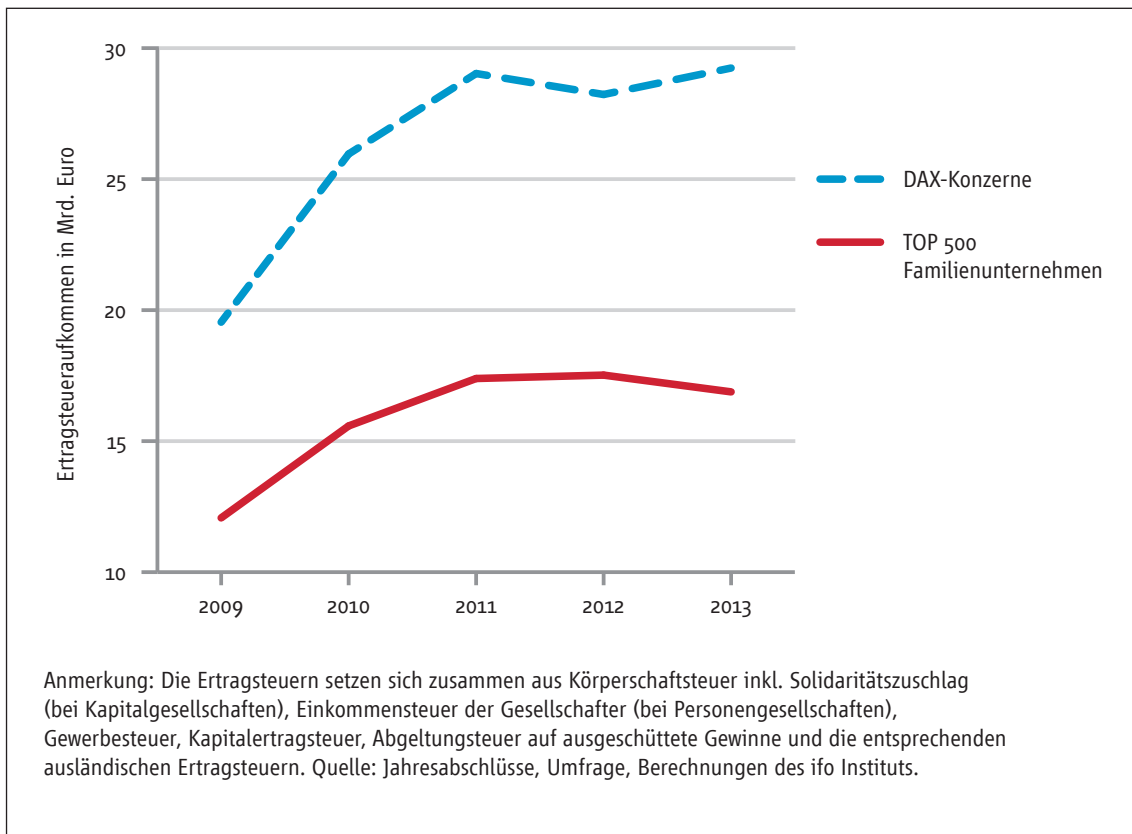


Abbildung 5 zeigt das Ertragsteueraufkommen der TOP 500 Familienunternehmen (inklusive der Einkommensteuer der Gesellschafter von Personengesellschaften) und der 27 nicht-familienkontrollierten DAX-Konzerne. Das Ertragsteueraufkommen der DAX-Konzerne im In- und Ausland lag über die Jahre 2009-2013 im Durchschnitt bei ca. 26,4 Mrd. Euro und damit über dem Ertragsteueraufkommen der TOP 500 Familienunternehmen (siehe auch Tabelle 20 im Anhang).

Abbildung 5: Ertragsteueraufkommen der TOP 500 Familienunternehmen und der DAX Unternehmen im In- und Ausland



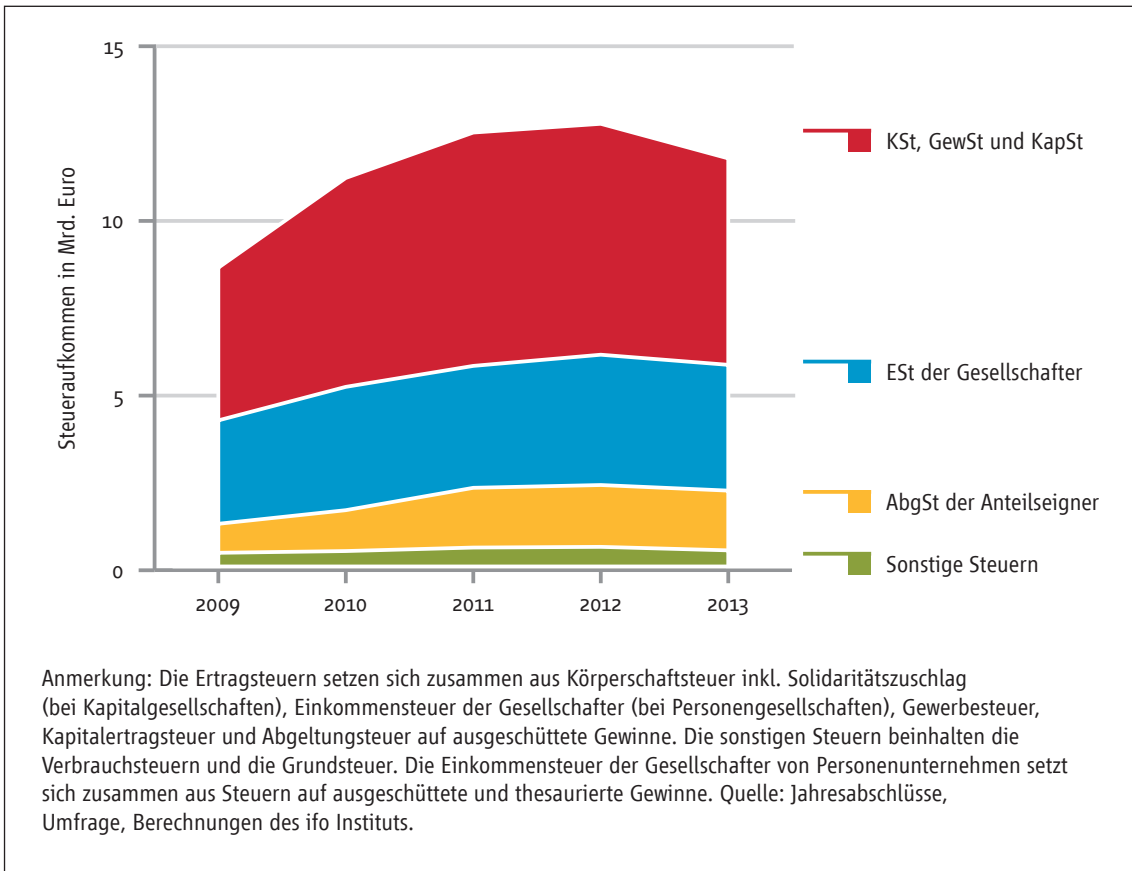
2. Steueraufkommen im Inland

Für die Aufteilung der Steuerzahlungen der TOP 500 Familienunternehmen nach In- und Ausland wurden die Kapitalanteile im In- und Ausland herangezogen (vgl. Abschnitt B I 2). Für das Steueraufkommen aus Ertragsteuern und sonstigen Steuern der 500 größten Familienunternehmen in Deutschland ergibt sich unter der vereinfachenden Hypothese ein durchschnittlicher Wert von 11,40 Mrd. Euro für die Jahre 2009-2013 (siehe Tabelle 12 und Abbildung 6). Der Anteil der Ertragsteuern liegt durchschnittlich bei 10,81 Mrd. Euro.

Tabelle 12: Steueraufkommen der 500 größten Familienunternehmen im Inland unter der vereinfachenden Hypothese (in Mrd. Euro)

	2009	2010	2011	2012	2013	Durchschnitt
Steuern	8,66	11,22	12,52	12,78	11,79	11,40
Ertragsteuern	8,16	10,68	11,88	12,11	11,22	10,81
<i>davon: Einkommensteuer der Gesellschafter von Personengesellschaften</i>	2,96	3,53	3,49	3,73	3,60	3,46
<i>davon: Abgeltungsteuer auf Dividenden</i>	0,83	1,17	1,72	1,77	1,71	1,44
<i>davon: Personengesellschaften</i>	5,06	5,93	6,30	6,67	6,45	6,08
<i>davon: Kapitalgesellschaften</i>	3,10	4,75	5,58	5,44	4,77	4,73
Sonstige Steuern	0,50	0,55	0,65	0,67	0,58	0,59
Zum Vergleich: Ertragsteuern der 27 nicht-familienkontrollierten DAX-Konzerne	7,83	9,80	12,66	11,89	13,62	11,16
Quelle: Jahresabschlüsse, Umfrage, Berechnungen des ifo Instituts.						

Abbildung 6: Steueraufkommen der 500 größten Familienunternehmen in Deutschland nach Steuerarten



Unter der vereinfachenden Hypothese wird das Steueraufkommen nur nach dem Anteil des Kapitals im Inland gewichtet. Damit ist der ermittelte Wert für das inländische Steueraufkommen nur eine grobe Annäherung. Alternativ wird das inländische Steueraufkommen auch nach der FDI-Hypothese und der Gewinnverlagerungshypothese berechnet (siehe Tabelle 13). Unter der FDI-Hypothese liegt das inländische Steueraufkommen durchschnittlich bei 10,90 Mrd. Euro. Unter der Gewinnverlagerungshypothese liegt das inländische Steueraufkommen mit durchschnittlich 10,88 Mrd. Euro nur unwesentlich niedriger.

Tabelle 13: Inländisches Steueraufkommen der TOP 500 Familienunternehmen (in Mrd. Euro) unter alternativen Hypothesen

	2009	2010	2011	2012	2013	Durchschnitt über die Jahre 2009-2013
Vereinfachende Hypothese	8,16	10,68	11,88	12,11	11,22	10,81
FDI-Hypothese	8,23	10,77	11,98	12,20	11,30	10,90
Gewinnverlagerungshypothese	8,21	10,75	11,96	12,18	11,29	10,88

Quelle: Jahresabschlüsse, Umfrage, Berechnungen des ifo Instituts.

Die Abweichungen im geschätzten inländischen Steueraufkommen zwischen den verschiedenen Hypothesen in Tabelle 13 ist recht gering. Grund dafür ist insbesondere, dass die Differenz zwischen deutschen Unternehmenssteuersätzen und den Steuersätzen in den meisten europäischen Ländern gering ausfällt. In einem Alternativszenario berechnen wir daher zusätzlich die FDI-Hypothese und die Gewinnverlagerungshypothese unter der Annahme, dass ausländisches Kapital in Niedrigsteuerländern liegt und vollständig mit einem Satz von 10 Prozent besteuert wird. In diesem Szenario liegt der Schätzwert für das inländische Steueraufkommen unter der FDI-Hypothese durchschnittlich bei 14,08 Mrd. Euro und unter der Gewinnverlagerungshypothese durchschnittlich bei 13,64 Mrd. Euro. Dieses Ergebnis ist intuitiv einleuchtend, wenn man berücksichtigt, dass die Unternehmen die tatsächlichen Steuern berichten. Bei Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer entfällt zwar ein überproportionaler Anteil der Gewinne auf das Ausland. Insoweit als dort aber nur ein geringer Steuersatz erhoben wird, nimmt der Anteil des Inlands an den verbleibenden Steuerzahlungen zu.

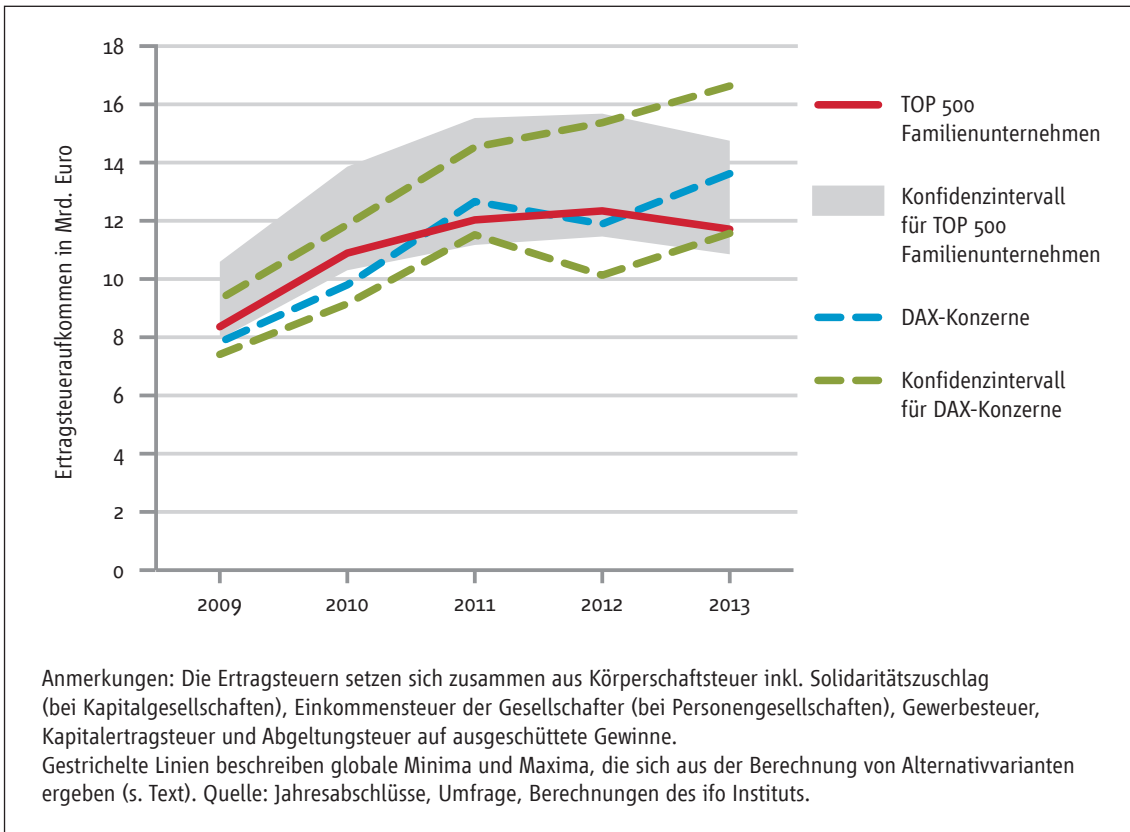
Tabelle 14: Inländisches Steueraufkommen der TOP 500 Familienunternehmen (in Mrd. Euro) unter alternativen Hypothesen (Ausländischer Steuersatz von 10 %)

	2009	2010	2011	2012	2013	Durchschnitt über die Jahre 2009-2013
Vereinfachende Hypothese	8,16	10,68	11,88	12,11	11,22	10,81
FDI-Hypothese	10,59	13,86	15,53	15,68	14,75	14,08
Gewinnverlagerungshypothese	10,24	13,44	15,08	15,17	14,25	13,64

Quelle: Jahresabschlüsse, Umfrage, Berechnungen des ifo Instituts.

Der inländische Steuerbetrag der TOP 500 Familienunternehmen wird mit dem Steuerbeitrag der 27 nicht-familienkontrollierten DAX-Unternehmen verglichen. Abbildung 7 stellt das Ertragsteueraufkommen der 500 größten Familienunternehmen und der 27 nicht-familienkontrollierten DAX-Konzerne in Deutschland gegenüber. Die Schätzungen des deutschen Ertragsteueraufkommens sind mit großen Unsicherheiten behaftet. Deswegen werden in der Abbildung Konfidenzintervalle angegeben, die sich aus den globalen Minima und Maxima ergeben. Bei den nicht-familienkontrollierten DAX-Konzernen, für die die Werte für den Anteil der Steuerzahlung in Deutschland fehlen, wird im Minimum ein Wert von 20 Prozent und im Maximum ein Wert von 70 Prozent angesetzt. Bei den TOP 500 Familienunternehmen wird im Maximum der Wert nach der FDI-Hypothese bei einem ausländischen Steuersatz von 10 Prozent verwendet (vgl. Tabelle 14) und im Minimum angenommen, dass nur 50 Prozent der Anteilseigner im Inland ansässig sind (vgl. Abschnitt B I 4). Es zeigt sich, dass das Ertragsteueraufkommen der TOP 500 Familienunternehmen und das inländische Ertragsteueraufkommen der 27 nicht-familienkontrollierten DAX-Unternehmen nahe beieinander liegen. Die 27 nicht-familienkontrollierten DAX-Unternehmen zahlten durchschnittlich 11,16 Mrd. Euro an Ertragsteuern (zwischen 7,83 Mrd. Euro im Jahr 2009 und 13,62 Mrd. Euro im Jahr 2013). Davon macht die Abgeltungsteuer auf Dividenden durchschnittlich 2,43 Mrd. Euro aus (siehe auch Tabelle 20 im Anhang).

Abbildung 7: Ertragsteueraufkommen der TOP 500 Familienunternehmen und der 27 nicht-familienkontrollierten DAX-Unternehmen in Deutschland



II. Hochrechnung auf eine größere Anzahl an Familienunternehmen

Ausgehend von den für die TOP 500 Familienunternehmen vorgenommenen Berechnungen wird das Ertragsteueraufkommen der 2.462 Mio. deutschen Familienunternehmen geschätzt, die nicht zu den TOP 500 gehören. Tabelle 15 zeigt die Ergebnisse. Das Ertragsteueraufkommen der Unternehmen mit Jahresumsätzen unter 1 Mio. Euro beträgt ca. 7,03 Mrd. Euro, das Ertragsteueraufkommen der Unternehmen zwischen 1 und 2 Mio. Euro Jahresumsatz beträgt ca. 3,37 Mrd. Euro, das Ertragsteueraufkommen der Unternehmen zwischen 2 und 10 Mio. Euro Jahresumsatz beträgt ca. 6,28 Mrd. Euro, das Ertragsteueraufkommen der Unternehmen zwischen 10 und 50 Mio. Euro Jahresumsatz beträgt ca. 16,07 Mrd. Euro, und das Ertragsteueraufkommen der Unternehmen zwischen 50 und 300 Mio. Euro Jahresumsatz beträgt ca. 12,64 Mrd. Euro. Als Summe des Ertragsteueraufkommens der Familienunternehmen, die nicht zu den TOP 500 gehören, ergibt sich ein Betrag von 45,39 Mrd. Euro.

Tabelle 15: Ertragsteueraufkommen der Familienunternehmen (außerhalb der TOP 500) nach Umsatzklassen (Durchschnitt der Jahre 2009-2013)

Umsatz (in Mio. Euro)	0,0175 bis 1	1 bis 2	2 bis 10	10 bis 50	50 bis 300	Insgesamt (0,0175 bis 300)
Anzahl der Unternehmen	1.851.424	295.440	236.352	66.474	11.818	2.461.500
Ertragsteueraufkommen gesamt (in Mrd. Euro)	7,025	3,368	6,281	16,073	12,642	45,389
Ertragsteueraufkommen im Inland (in Mrd. Euro)	7,025	3,368	6,281	10,821	8,511	36,005

Quelle: Gottschalk et al. (2014), Jahresabschlüsse, Umfrage, Berechnungen des ifo Instituts.

Wird berücksichtigt, dass ein Teil des Ertragsteueraufkommens der größeren Unternehmen im Ausland anfällt, ergibt sich als Summe des Ertragsteueraufkommens aller Familienunternehmen außerhalb der TOP 500 in Deutschland ein Betrag von 36,01 Mrd. Euro. Die Schätzergebnisse zeigen somit, dass alle Familienunternehmen im Durchschnitt der Jahre 2009-2013 ca. 46,81 Mrd. Euro an Ertragsteuern in Deutschland gezahlt haben. Dies entspricht ca. 41,7 Prozent des gesamten Ertragsteueraufkommens in Deutschland. Die Differenz zum gesamten Ertragsteueraufkommen in Deutschland lässt sich mit dem hohen Aufkommen an veranlagter Einkommensteuer sowie mit den Ertragsteuerzahlungen vieler (kleinerer) nicht börsennotierter Kapitalgesellschaften, die keine Familienunternehmen sind, erklären (siehe auch Abschnitt A.I.).

III. Implizite Steuersätze

Die impliziten Steuersätze können auf zwei Arten berechnet werden. Zum einen wird nur die im Jahresabschluss ausgewiesene Ertragsteuerzahlung ins Verhältnis zum Vorsteuergewinn gesetzt. Daneben können auch die Einkommensteuerzahlungen der Gesellschafter von Personengesellschaften und die Abgeltungsteuer auf Dividenden miteinbezogen werden. Bei der Berechnung der (hypothetischen) Steuerbelastung inklusive Abgeltungsteuer wird, um eine Vergleichbarkeit herstellen zu können, angenommen, dass die Dividenden komplett an inländische Anteilseigner ausgeschüttet werden.

Bei den TOP 500 Familienunternehmen beträgt der implizite Steuersatz für den Untersuchungszeitraum im Durchschnitt 28 Prozent, wenn nur Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und die von den Unternehmen gezahlte Kapitalertragsteuer betrachtet werden. Werden auch die Einkommensteuer der Gesellschafter von Personengesellschaften und die Abgeltungsteuer auf Ausschüttungen der Kapitalgesellschaften berücksichtigt, steigt der implizite Steuersatz auf 40 Prozent. Bei den DAX-Konzernen liegen die impliziten Steuersätze mit 25 Prozent bzw. 33 Prozent unter denen der Familienunternehmen (siehe Tabelle 16).

Tabelle 16: Implizite Steuersätze

	ohne ESt der Gesellschafter bzw. AbgSt auf Dividenden	mit ESt der Gesellschafter bzw. AbgSt auf Dividenden
TOP 500 Familienunternehmen	28 %	40 %
Kapitalgesellschaften	29 %	35 %
Personengesellschaften	25 %	47 %
27 nicht-familienkontrollierte DAX-Konzerne	25 %	33 %

Anmerkung: Durchschnitt über den gesamten Beobachtungszeitraum 2009 - 2013.
Quelle: Jahresabschlüsse, Umfrage, Berechnungen des ifo Instituts.

D. Fazit

Die Studie quantifiziert das Ertragsteueraufkommen der deutschen Familienunternehmen in den Jahren 2009 bis 2013 auf der Grundlage der verfügbaren Statistiken. Der Schätzwert für die von den TOP 500 Familienunternehmen in Deutschland gezahlten Ertragsteuern beträgt im Durchschnitt ca. 10,81 Mrd. Euro. Im Vergleich wurden von den 27 nicht-familienkontrollierten DAX-Unternehmen in Deutschland ca. 11,16 Mrd. Euro Ertragsteuern gezahlt. Der Schätzwert für die von den Familienunternehmen insgesamt in Deutschland gezahlten Ertragsteuern liegt bei ca. 46,81 Mrd. Euro. Aus den Berechnungen ergibt sich ein impliziter Steuersatz (Anteil der Steuerzahlung am Gewinn vor Steuern) für die TOP 500 Familienunternehmen von ca. 40 Prozent. Bei den nicht-familienkontrollierten DAX-Konzernen liegen die Steuerzahlungen in Deutschland in der Summe etwa gleichauf. Allerdings liegt der implizite Steuersatz den Schätzungen zu Folge mit durchschnittlich ca. 33 Prozent unter dem der Familienunternehmen.

Die Ergebnisse der Studie stellen Schätzungen dar, die mit erheblichen Unsicherheiten behaftet sind. Der Grund liegt darin, dass in den amtlichen Statistiken Angaben darüber fehlen, wie sich das inländische Gesamtsteueraufkommen auf den unternehmerischen und den nichtunternehmerischen Bereich verteilt. Eine weitere Ursache dafür ist, dass aus den veröffentlichten Jahresabschlüssen nicht erkennbar ist, wie sich die von den Unternehmen gezahlten Steuern auf das In- und Ausland verteilen. Bei Personenunternehmen ergibt sich eine weitere Schwierigkeit daraus, dass die auf Ebene der Gesellschafter anfallenden persönlichen Steuern (insbes. Einkommensteuer) im Jahresabschluss nicht ausgewiesen und darüber hinaus von vielfältigen persönlichen Faktoren abhängig sind, die aus veröffentlichten Daten nicht ermittelt werden können. Genauere Angaben erfordern eine detaillierte Analyse anhand der konkreten Verhältnisse des jeweiligen Unternehmens. Dies könnte allenfalls anhand miteinander verknüpfter Steuerstatistiken erfolgen, die gegenwärtig nicht verfügbar sind.

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Auswirkungen der Rechtsform auf die Besteuerung von deutschen Unternehmen.....	4
Tabelle 2:	Grundzüge der Besteuerung der grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeiten deutscher Unternehmen.....	6
Tabelle 3:	Zusammensetzung des Steueraufkommens in Deutschland 2009-2013 (in Mrd. Euro)	8
Tabelle 4:	Steuerzahlung und Steueraufwand.....	15
Tabelle 5:	Thesaurierungsquoten der Personengesellschaften 2009-2013	20
Tabelle 6:	Ausschüttungsquoten der Kapitalgesellschaften 2009-2013.....	20
Tabelle 7:	Regressionsergebnisse (Steuerfunktion)	22
Tabelle 8:	Verteilung der Familienunternehmen nach Umsätzen	23
Tabelle 9:	Parameter der Lognormalverteilung.....	23
Tabelle 10:	Parameter der Paretoverteilung	24
Tabelle 11:	Steueraufkommen der 500 größten Familienunternehmen im In- und Ausland (in Mrd. Euro).....	25
Tabelle 12:	Steueraufkommen der 500 größten Familienunternehmen im Inland unter der vereinfachenden Hypothese (in Mrd. Euro)	28
Tabelle 13:	Inländisches Steueraufkommen der TOP 500 Familienunternehmen (in Mrd. Euro) unter alternativen Hypothesen	30
Tabelle 14:	Inländisches Steueraufkommen der TOP 500 Familienunternehmen (in Mrd. Euro) unter alternativen Hypothesen (Ausländischer Steuersatz von 10 %)	31
Tabelle 15:	Ertragsteueraufkommen der Familienunternehmen (außerhalb der TOP 500) nach Umsatzklassen (Durchschnitt der Jahre 2009-2013).....	33
Tabelle 16:	Implizite Steuersätze	34
Tabelle 17:	Kontenrahmen für Steuern vom Einkommen und Ertrag.....	40
Tabelle 18:	Kontenrahmen für sonstige Steuern.....	41
Tabelle 19:	Regressionsergebnisse (Gewinnfunktion).....	41
Tabelle 20:	Ertragsteueraufkommen der 27 nicht-familienkontrollierten DAX-Unternehmen (in Mrd. Euro)	41

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Entwicklung des Steueraufkommens in Deutschland 2000-2013	7
Abbildung 2:	Entwicklung des Ertragsteueraufkommens in Deutschland 2000-2013	9
Abbildung 3:	Ertragsteuerzahlungen aus GuV und Kapitalflussrechnung (logarithmische Skalierung).....	16
Abbildung 4:	Steueraufkommen der 500 größten Familienunternehmen im In- und Ausland nach Steuerarten	26
Abbildung 5:	Ertragsteueraufkommen der TOP 500 Familienunternehmen und der DAX Unternehmen im In- und Ausland	27
Abbildung 6:	Steueraufkommen der 500 größten Familienunternehmen in Deutschland nach Steuerarten.....	29
Abbildung 7:	Ertragsteueraufkommen der TOP 500 Familienunternehmen und der 27 nicht-familienkontrollierten DAX-Unternehmen in Deutschland.....	32

Literaturverzeichnis

- Achleitner, A.-K., Kaserer, C., Kauf, T., Günther, N. und Ampenberger, M. (2009). Börsennotierte Familienunternehmen in Deutschland. Studie im Auftrag der Stiftung Familienunternehmen.
- Ampenberger, M., T. Schmid, A.-L. Achleitner und C. Kaserer (2013). Capital structure decisions: Empirical evidence from a bank-based economy. *Review of Managerial Science* 7, 247-275.
- Anderson, R., Mansi, S. und Reeb, D. (2003). Founding family ownership and the agency cost of debt. *Journal of Financial Economics* 68, 263-286.
- Anderson, R. und Reeb, D. (2003). Founding family ownership and firm performance: Evidence from the S&P 500. *Journal of Finance* 58, 1301-1328.
- Angelini, P. und Generale, A. (2008). On the evolution of firm size distributions. *American Economic Review* 98, 426-438.
- Baetge, J., Kirsch, H.-J. und Thiele, S. (2015). Konzernbilanzen. 11. Auflage, IDW Verlag, Düsseldorf.
- Bäumel, S.O., Brügelmann, R., Gellrich, K., von der Hellen, C., Hentze, T., Holle, F., Lehmann, C., Raber, H.G., Voss, T.O. und Welling, B. (2015). Die Steuerbelastung der Unternehmen in Deutschland – Fakten für die politische Diskussion 2015/16. Herausgegeben vom Bundesverband der Deutschen Industrie e.V. und vom Verband der Chemischen Industrie e.V., Berlin und Frankfurt a. M.
- Cabral, L.M.B. und Mata, J. (2003). Evolution of the firm size distribution: facts and theory. *American Economic Review* 93, 1075-1090.
- Gottschalk, S., Niefert, M., Licht, G., Wagner, C., Hauer, A., Keese, D. und Woywode, M. (2014). Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Familienunternehmen. Studie im Auftrag der Stiftung Familienunternehmen.
- Hauck, J. und Prügl, R. (2015). Deutschlands nächste Unternehmergeneration – Eine empirische Untersuchung der Werte, Einstellungen und Zukunftspläne. Studie im Auftrag der Stiftung Familienunternehmen.
- Heckemeyer, J. H. und Overesch (2013). Multinationals' profit response to tax differentials: Effect size and shifting channels. ZEW Discussion Paper No. 13-045.
- Jacobs, O. H. (2011). Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Auflage, Verlag C.H. Beck, München.
- Jacobs, O. H., Scheffler, W. und Spengel, C. (2015). Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 5. Auflage, Verlag C.H. Beck, München.
- Klein, S. (2000). Family businesses in Germany – significance and structure. *Family Business Review* 13, 157-183.
- Klein, S. (2004). Familienunternehmen. Gabler-Verlag, Wiesbaden.
- Mintz, J. M. und Weichenrieder, A. J. (2010). The indirect side of direct investment: Multinational company finance and taxation, MIT Press: Cambridge, Massachusetts.

- Potrafke, N., Kauder, B., Reischmann, M., Riem, M., Schinke, C., Fandrei, M. und Schwemmer, A. (2014). Die Auswirkungen der Erbschaftsteuer auf Familienunternehmen. Studie im Auftrag der Stiftung Familienunternehmen.
- Scheffler, W. (2009). Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Auflage, Verlag Franz Vahlen, München.
- Scheffler, W. (2013). Besteuerung von Unternehmen, Band III: Steuerplanung, 2. Auflage, Verlag C.F. Müller, Heidelberg u.a.
- Segarra, A. und Teruel, M. (2012). An appraisal of firm size distribution: Does sample size matter? *Journal of Economic Behavior and Organization* 82, 314-328.
- Sraer, D. und Thesmar, D. (2007). Performance and behavior of family firms: Evidence from the French stock market. *Journal of the European Economic Association* 5, 709-751.
- Stanley, M.H.R., Buldyrev, S.V., Havlin, S., Mantegna, R.N., Salinger, M.A. und Stanley, H.E. (1995). Zipf plots and the size distribution of firms. *Economics Letters* 49, 453-457.
- Sutton, J. (1997). Gibrat's legacy. *Journal of Economic Literature* 35, 40-59.
- Villalonga, B. und Amit, R. (2006). How do family management, ownership and control affect firm value? *Journal of Financial Economics* 80, 385-417.
- Villalonga, B. und Amit, R. (2008). How are U.S. family firms controlled. *Review of Financial Studies* 22, 3047-3091.

Anhang

Tabelle 17: Kontenrahmen für Steuern vom Einkommen und Ertrag

GuV-Posten HGB	GuV-Posten IFRS/ IAS	Betriebliche Aufwendungen
Steuern vom Einkommen und Ertrag	Ertragsteuern	Körperschaftsteuer
Steuern vom Einkommen und Ertrag	Ertragsteuern	Körperschaftsteuer für Vorjahre
Steuern vom Einkommen und Ertrag	Ertragsteuern	Körperschaftsteuererstattungen für Vorjahre
Steuern vom Einkommen und Ertrag	Ertragsteuern	Solidaritätszuschlag
Steuern vom Einkommen und Ertrag	Ertragsteuern	Solidaritätszuschlagerstattungen für Vorjahre
Steuern vom Einkommen und Ertrag	Ertragsteuern	Kapitalertragsteuer 25 %
Steuern vom Einkommen und Ertrag	Ertragsteuern	Anrechenbarer Solidaritätszuschlag auf Kapitalertragsteuer 25 %
Steuern vom Einkommen und Ertrag	Ertragsteuern	Anzurechnende ausländische Quellensteuer
Steuern vom Einkommen und Ertrag	Ertragsteuern	Aufwendungen aus der Zuführung und Auflösung von latenten Steuern
Steuern vom Einkommen und Ertrag	Ertragsteuern	Erträge aus der Zuführung und Auflösung von latenten Steuern
Steuern vom Einkommen und Ertrag	HGB-Auffangposten	Aufwendungen aus der Zuführung zu Steuerrückstellungen für Steuerstundung (BStBK)
Steuern vom Einkommen und Ertrag	HGB-Auffangposten	Erträge aus der Auflösung von Steuerrückstellungen für Steuerstundung (BStBK)
Steuern vom Einkommen und Ertrag	Ertragsteuern	Gewerbesteuernachzahlungen Vorjahre
Steuern vom Einkommen und Ertrag	Ertragsteuern	Gewerbesteuernachzahlungen und Gewerbesteuererstattungen für Vorjahre, § 4 Abs. 5b EStG
Steuern vom Einkommen und Ertrag	Ertragsteuern	Gewerbesteuererstattungen Vorjahre
Steuern vom Einkommen und Ertrag	Ertragsteuern	Erträge aus der Auflösung von Gewerbesteuerrückstellungen, § 4 Abs. 5b EStG
Steuern vom Einkommen und Ertrag	Ertragsteuern	Erträge aus der Auflösung von Gewerbesteuerrückstellungen
Steuern vom Einkommen und Ertrag	Ertragsteuern	Gewerbesteuer

Quelle: DATEV-Kontenrahmen nach IFRS/IAS und dem HGB, Standardkontenrahmen (SKR) 03 (gültig für 2015).

Tabelle 18: Kontenrahmen für sonstige Steuern

GuV-Posten HGB	GuV-Posten IFRS/IAS	Betriebliche Aufwendungen
Sonstige Steuern	Sonstige Aufwendungen	Steuernachzahlungen Vorjahre für sonstige Steuern
Sonstige Steuern	Sonstige Aufwendungen	Steuererstattungen Vorjahre für sonstige Steuern
Sonstige Steuern	Sonstige Aufwendungen	Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen für sonstige Steuern
Sonstige Steuern	Sonstige Aufwendungen	Grundsteuer
Sonstige Steuern	Sonstige Aufwendungen	Sonstige Betriebssteuern
Sonstige Steuern	Sonstige Aufwendungen	Verbrauchssteuer
Sonstige Steuern	Sonstige Aufwendungen	Ökosteur
Sonstige Steuern	Sonstige Aufwendungen	Kfz-Steuer

Quelle: DATEV-Kontenrahmen nach IFRS/IAS und dem HGB, Standardkontenrahmen (SKR) 03 (gültig für 2015).

Tabelle 19: Regressionsergebnisse (Gewinnfunktion)

Unternehmensform	Personengesellschaften		Kapitalgesellschaften	
	Gewinn (GuV)		Gewinn (GuV)	
Abhängige Variable				
Bilanzierungsform	HGB	IFRS	HGB	IFRS
	(1)	(2)	(3)	(4)
Log Umsatz	0,315*** (0,048)	0,680*** (0,107)	0,403*** (0,053)	0,630*** (0,043)
(Log Umsatz) ²	0,030*** (0,003)	0,004* (0,006)	0,023*** (0,004)	0,008*** (0,003)
Fixe Jahreseffekte	Ja	Ja	Ja	Ja
Anzahl der Beobachtungen	521	40	629	329
Pseudo-R ²	0,552	0,731	0,360	0,351

Abhängige Variable: Steuerzahlung (logarithmiert). Kleinste-Quadrate-Schätzung (Pooled OLS) mit Standardfehlern in Klammern. Pseudo-R²: Quadrierte Korrelation zwischen beobachteten und erwarteten Werten. ***/**/* beschreiben Signifikanz zum 1%/5%/10%-Niveau. Berechnungen des ifo Instituts.

Tabelle 20: Ertragsteueraufkommen der 27 nicht-familienkontrollierten DAX-Unternehmen (in Mrd. Euro)

	2009	2010	2011	2012	2013	Durchschnitt
Ertragsteuern in In- und Ausland	19,54	25,96	29,03	28,23	29,24	26,40
Ertragsteuern im Inland	7,83	9,80	12,66	11,89	13,62	11,16
<i>davon: Abgeltungsteuer auf Dividenden</i>	2,24	2,02	2,56	2,70	2,61	2,43

Quelle: Jahresabschlüsse, Umfrage, Berechnungen des ifo Instituts.

Stiftung Familienunternehmen

Prinzregentenstraße 50

D-80538 München

Telefon + 49 (0) 89 / 12 76 400 02

Telefax + 49 (0) 89 / 12 76 400 09

E-Mail info@familienunternehmen.de

www.familienunternehmen.de

ISBN: 978-3-942467-39-1