

# USA-Steuerreform 2018: Steuern und Sozialabgaben im Vergleich mit Deutschland

Prof. Dr. Lorenz Jarass, Anthony Tokman und Mark Wright\*

Ende 2017 sind in den USA umfangreiche Steueränderungen in Kraft getreten (Tax Cuts and Jobs Act), die neben vielen weiteren Änderungen eine drastische Senkung der US-Bundeskörperschaftsteuer von derzeit 35 % auf 21 % und eine Senkung des Steuersatzes für Personengesellschaften von bis zu einem Fünftel vorsehen, beides mit der Begründung, dass die US-Steuersätze international nicht mehr wettbewerbsfähig seien. Es stellt sich die Frage, ob auch in Deutschland die Steuersätze zur Aufrechterhaltung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit gesenkt werden müssen. Der

Beitrag erläutert die Auswirkungen der Steueränderungen in den USA und vergleicht sowohl die nominalen wie auch die tatsächlich gezahlten Steuern und Sozialabgaben in den USA und in Deutschland.

## 1. Nominale Steuern und gesetzliche Sozialabgaben

### 1.1 Nominale Steuersätze in den USA und in der EU

Als ersten Überblick zeigt Abb. 1 die nominalen Steuersätze in den USA (2000–2018) und in der EU (2000–2017), und zwar für die maximalen Steuersätze der Einkommensteuer<sup>1</sup>, der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer.<sup>2</sup>

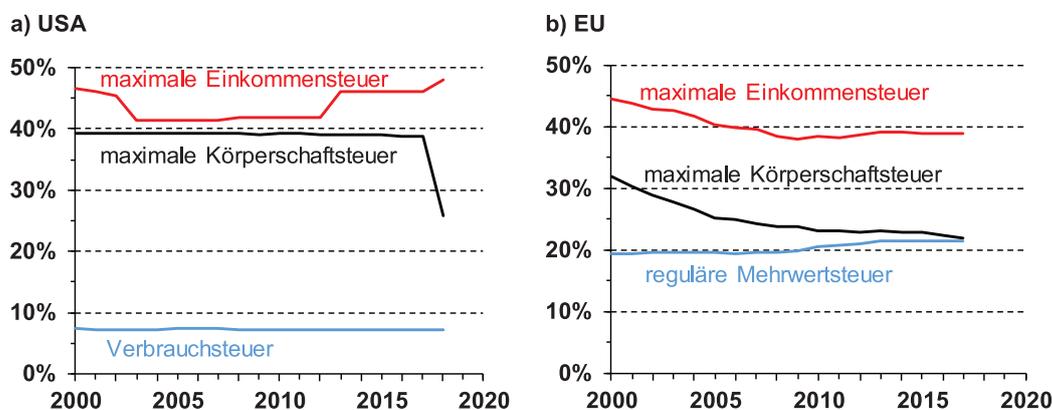


Abb. 1: Nominale Steuersätze in den USA und in der EU

Ergebnisse (zu Abb. 1):

- Die maximalen Einkommensteuersätze lagen in 2000 bei gut 45 %, wurden vorübergehend während der *Bush*-Präsidentschaft auf gut 40 % gesenkt und unter Präsident *Obama* wieder auf gut 45 % erhöht. Durch die Steuerreform unter Präsident *Trump* wird zwar der maximale Bundes-Einkommensteuersatz ab 2018 von 39,6 % auf 37,0 % gesenkt (siehe Tab. 1). Trotzdem steigt in Hochsteuer-Bundesländern wie Kalifornien der maximale Einkommensteuersatz von 46 % in 2017 auf 48 % in 2018, weil zukünftig deren Landes-Einkommensteuer nicht mehr bei der Berechnung der Bundes-Einkommensteuer berücksichtigt wird.
- In der EU hingegen sind sowohl die Einkommen- wie auch die Körperschaftsteuersätze (vor allem zwischen 2000 und 2010) von 2000 bis 2017 deutlich gesenkt worden, die Einkommensteuer von knapp 45 % auf 39 %, die Körperschaftsteuer von 32 % auf 22 %. Im Gegenzug wurde der durchschnittliche reguläre EU-Mehrwertsteuersatz von 19 % auf 21 % erhöht.

- In Deutschland wurde beispielsweise der nominale Körperschaftsteuersatz (inkl. Gewerbesteuer) von 50 % in 2000 auf rund 30 % seit 2008 gesenkt, während der Mehrwertsteuersatz von 16 % in 2000 auf 19 % seit 2007 erhöht wurde.
- Der nominale Körperschaftsteuersatz (inkl. regionale Körperschaftsteuer der USA-States) war in den USA noch 2017 fast doppelt so hoch wie in der EU. Selbst nach der drastischen Senkung der Bundes-Körperschaftsteuer von 35 % auf 21 % liegt er ab 2018 immer noch etwas oberhalb des EU-Durchschnitts.
- Die Verkaufssteuersätze („sales tax“) waren in den USA weniger als halb so hoch wie der durchschnittliche reguläre EU-Mehrwertsteuersatz.

1 Die gezeigten nominalen Steuersätze berücksichtigen auch regionale und lokale Steuersätze. Wie bei der OECD wurde für die Bestimmung des maximalen Einkommensteuersatzes in den USA ein regionaler Steuersatz („state income tax“) von 11 % angesetzt, für den maximalen Körperschaftsteuersatz ein regionaler Steuersatz („state corporate tax“) von 6 %.

2 Brutto-Umsatzsteuer („sales tax“) in den USA, Netto-Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) in der EU. Für die EU ist jeweils das arithmetische Mittel der einzelnen nationalen Steuersätze ohne Berücksichtigung der Größe der jeweiligen Volkswirtschaft angegeben. Der durchschnittliche Steuersatz der USA-Verbrauchssteuer lag für den Zeitraum 2009 bis 2016 unverändert bei 7,2 % und wurde deshalb auch für 2017 und 2018 angesetzt.

\* Prof. Dr. Lorenz Jarass, M.S. (Stanford Univ.), Hochschule Rhein-Main, Wiesbaden, Anthony Tokman, associate economist, Federal Reserve Bank of Chicago, Mark Wright, Ph.D. (Univ. of Chicago), senior vice-president and director of economic research, Federal Reserve Bank of Minneapolis.

## AUFsätze

Der in Abb. 1b gezeigte durchschnittliche EU-Körperschaftsteuersatz wird in den nächsten Jahren weiter gesenkt werden. Viele EU-Staaten haben nämlich weitere Senkungen ihrer nominalen Körperschaftsteuersätze beschlossen, zB<sup>3</sup>

- Frankreich von 33,3 % in 2016 auf 28 % in 2020,
- UK von 20 % in 2016 auf 17 % in 2020,
- Italien von 31,4 % in 2016 auf 27,9 % in 2017,
- Belgien von 34 % in 2017 auf 25 % in 2020.

## 1.2 Nominale Steuersätze in den USA und in Deutschland

Zum besseren Vergleich werden in Tab. 1 und den späteren Tab. 2 bis 6 die Steuersätze für monatliche Einkommen angegeben, indem die in den Steuertabellen genannten Jahreswerte durch 12 dividiert wurden.

In den USA werden die Steuergrenzen jedes Jahr automatisch an die Preissteigerung angepasst, die sog. „kalte Progression“ wird damit in den USA ausgeschlossen. In Deutschland muss sich zwar der Bundestag alle zwei Jahre im Rahmen eines Berichtes über die kalte Progression mit der Thematik befassen, allerdings gibt es zwingende rechtliche Vorgaben nur für eine angemessene Erhöhung des Grundfreibetrags.

### Regionale und lokale Steuern

Zusätzlich zu den Bundessteuern werden in den USA durch die States (vergleichbar den deutschen Bundesländern) sowie durch die Kommunen Einkommen- und Körperschaftsteuern erhoben, häufig mit ganz anderen Bemessungsgrundlagen als die entsprechende Bundessteuer. Zudem werden von den Kommunen Brutto-Umsatzsteuern (sales tax) erhoben.

Die deutschen Bundesländer und die deutschen Kommunen erheben hingegen keine eigenen Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuern, erhalten aber automatisch einen Teil der jeweiligen Bundessteuern.

Eine Ausnahme bildet die von den Kommunen erhobene Gewerbesteuer, die eine eigene Bemessungsgrundlage hat. Besteuert werden grundsätzlich nur die auf ihrem Gebiet erwirtschafteten gewerblichen Einkommen plus 1/4 der gezahlten Zinsen plus 1/16 der gezahlten Lizenzgebühren.

Der Steuersatz wird ausschließlich durch die jeweilige Kommune festgesetzt. Der gesetzliche Mindeststeuersatz beträgt 7 %, eine gesetzliche Obergrenze gibt es nicht. Durchschnittlich beträgt der Gewerbesteuersatz gut 14 %, in vielen größeren Städten rund 16 %, in manchen Kommunen über 19 %. Einige Beispiele: Die Deutsche Bank zahlt an ihrem Firmensitz in Frankfurt einen Gewerbesteuersatz von 16,1 %, für ihre Betriebsstätte im 11 km entfernten Eschborn nur 11,6 %. Wegen der deutlich niedrigeren Gewerbesteuer zog die Deutsche Börse im Jahr 2010 von Frankfurt nach Eschborn.

Einige Kommunen verlangen nur den gesetzlichen Mindeststeuersatz von 7 %, was inkl. der Körperschaftsteuer von 15,8 % zu einer gesamten Steuerbelastung von nur knapp 23 % führt. So hat Berlin einen Gewerbesteuersatz von 14,4 %, das 13 km entfernte Zossen nur 7 %. Damit wird

eine derartige Kommune zu einer innerdeutschen Steuer-oase, die die Verwaltung von mobilen Einkommen wie Zinsen und Lizenzgebühren anzieht.

### Vergleich der Absetzbarkeit von regionalen lokalen Steuern sowie von gesetzlichen Sozialabgaben

Die gezahlte State-Einkommensteuer minderte in den USA bis 2017 bei der Bundes-Einkommensteuer das zu versteuernde Einkommen. Ab 2018 wurde die Minderung auf monatlich 833 \$ begrenzt. Diese Grenze wird allerdings häufig schon durch die ebenfalls berücksichtigungsfähigen lokalen Grund- und Verbrauchsteuern ausgeschöpft. Hingegen mindert bei der Bundes-Körperschaftsteuer die gezahlte State-Körperschaftsteuer weiterhin das zu versteuernde Einkommen.

In Deutschland hingegen mindert die von Körperschaften gezahlte Gewerbesteuer nicht ihre Körperschaftsteuerschuld. Gezahlte Gewerbesteuer können nur Einkommensteuerepflichtige wie Personengesellschaften und Einzelunternehmer mit ihrer Einkommensteuerschuld verrechnen, und zwar maximal bis zu einem Gewerbesteuersatz von 14 %.

Sowohl in Deutschland wie in den USA mindern alle Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung das zu versteuernde Einkommen des Arbeitgebers. In Deutschland mindern – im Gegensatz zu den USA – auch die meisten<sup>4</sup> Arbeitnehmerbeiträge das zu versteuernde Einkommen des Arbeitnehmers.

Tab. 1 zeigt die nominalen Steuersätze für die USA und für Deutschland im Jahr 2018 für einen unverheirateten Steuerpflichtigen. USA (alt) zeigt die Steuersätze, die für 2018 ohne die Steuerreform gegolten hätten, USA (neu) zeigt die nach der Steuerreform (Tax Cuts and Jobs Act) geltenden Steuersätze.

Durch die USA-Steuerreform 2018 greift die Alternative Minimum Tax (AMT), die übermäßige Absetzungen verhindern sollte, nun erst schrittweise ab einem jährlich zu versteuernden Einkommen über 109.400 \$ und erst vollständig ab 1 Mio. \$ (Tabelle siehe nächste Seite).

### Ergebnisse (zu Tab. 1):

Vergleich der Einkommensteuer (Tab. 1, Zeile (1a) bis Zeile (1c)):

- Die USA und Deutschland haben beide ein progressives Einkommensteuersystem, das für kleinere Einkommen niedrigere Steuersätze vorsieht als für größere.
- Grundsätzlich haben die USA niedrigere Einkommensteuersätze, die zudem erst bei einem viel höheren zu versteuernden Einkommen greifen.<sup>5</sup>

4 Will man die besonders stark mit Steuern und Sozialabgaben belasteten durchschnittlichen bis doppelt durchschnittlichen Löhne entlasten, sollten zukünftig alle Sozialversicherungsbeiträge bei der Lohnsteuer berücksichtigt werden, siehe *Jarass*, Wirtschaftsdienst, Februar 2018.

5 Durch die USA-Steuerreform wurde der nominale Steuersatz nicht durchgängig gesenkt. Für Einkommen zwischen 16.667 \$ und 35.413 \$ wurde der Steuersatz der Bundes-Einkommensteuer von 33 % auf 35 % erhöht. Zudem kann ab 2018 die State-Einkommensteuer nur noch begrenzt bei der Bundes-Einkommensteuer geltend gemacht werden, was den Steuersatz weiter erhöht. Deshalb steigt auch in Hochsteuerländern wie Kalifornien zB die nominale Steuerbelastung für monatliche Einkommen über 41.667 \$ von bisher maximal 47 % auf 50 %.

3 Taxation Trends in the European Union, European Commission, 2017.

## AUFsätze

	USA (alt) zu versteuerndes Einkommen pro Monat		USA (neu) zu versteuerndes Einkommen pro Monat		Deutschland zu versteuerndes Einkommen pro Monat	
Nominale Steuersätze, 2018	[%]	[\$]	[%]	[\$]	[%]	[€]
(1a) Einkommensteuer – Bund	10,0	0 bis 794	10,0	0 bis 794	0,0	0 bis 750
	15,0	794 bis 3.225	12,0	794 bis 3.225	14,0	für € Nr. 751
	25,0	3.225 bis 7.808	22,0	3.225 bis 6.875	Steuersatz steigt für jeden zusätzlichen € um 0,024%	
	28,0	7.808 bis 16.288	24,0	6.875 bis 13.125	24,0	für € Nr. 1.167
					Steuersatz steigt für jeden zusätzlichen € um 0,006%	
	33,0	16.288 bis 35.413	32,0	13.125 bis 16.667	44,3	für € Nr. 4.579
	35,0	35.413 bis 35.558	35,0	16.667 bis 41.667	44,3	4.580 bis 21.711
maximal	39,6	> 35.558	37,0	> 41.667	47,5	> 21.711
(1b) Einkommensteuer – State <sup>a)</sup> Gewerbesteuer <sup>g)</sup>	0 bis 13		0 bis 13		7 bis 19	> 2.042 <sup>d)</sup>
<b>(1c) Maximale Einkommensteuer<sup>b)</sup></b>	<b>40 bis 47</b>		<b>37 bis 50</b>		<b>48 bis 53</b>	
(2a) Einkommensteuer auf private Kapitalerträge – Bund	0,0	0 bis 3.225	0,0	0 bis 3.217	0,0	< 67
	15,0	3.225 bis 16.667	15,0	3.217 bis 16.667		
	18,8	16.667 bis 35.558	18,8	16.667 bis 35.483		
maximal	23,8	> 35.558	23,8	> 35.483	26,4	> 67
(2b) Einkommensteuer auf private Kapitalerträge – State <sup>a)</sup>	0 bis 13		0 bis 13			
<b>(2c) Maximale Einkommensteuer<sup>b)</sup> auf private Kapitalerträge<sup>c)</sup></b>	<b>24 bis 34</b>		<b>24 bis 37</b>		<b>26,0</b>	
(3a) Körperschaftsteuer – Bund	15,0	0 bis 4.167	21,0	> 0	15,8	> 0
	25,0	4.167 bis 6.250				
	bis zu 39	6.250 bis 1,53 Mio.				
maximal	35,0	> 1,53 Mio. <sup>e)</sup>	21,0	> 0	15,8	> 0
(3b) Körperschaftsteuer – State Gewerbesteuer	0 bis 12	> 0	0 bis 12	> 0	7 bis 19	> 0
<b>(3c) Maximale Körperschaftsteuer<sup>d),h)</sup></b>	<b>35 bis 43</b>		<b>21 bis 30</b>		<b>23 bis 35</b>	

## Hinweise zu Tabelle 1:

a) Progressive Besteuerung in den meisten States der USA. Lokale Einkommensteuern bleiben unberücksichtigt, da sie meist vernachlässigbar sind (aber z.B. nicht in New York City!).

b) Gezahlte State-Einkommensteuer minderte bis 2017 bei der Bundes-Einkommensteuer das zu versteuernde Einkommen, ab 2018 nur noch jährlich um maximal 10.000 \$, also monatlich um 833 \$. Diese Grenze wird allerdings häufig schon durch die ebenfalls berücksichtigungsfähigen lokalen Grund- und Verbrauchsteuern ausgeschöpft.

c) Die angegebenen Steuersätze beziehen sich auf "long term capital gains".

d) State-Körperschaftsteuer mindert bei der Bundes-Körperschaftsteuer auch ab 2018 das zu versteuernde Einkommen.

e) 35% auf den Gesamtbetrag, falls > 1,53 Mio. \$.

f) Gewerbesteuer wird nur auf gewerbliche Einkommen erhoben, also z.B. nicht auf Lohneinkommen, private Kapitaleinkommen und freiberufliche Einkommen.

Tab. 1: Nominale Steuersätze, USA (alt), USA (neu) und Deutschland, 2018

## AUFsätze

- Im Gegensatz zu Deutschland besteuern die USA bereits den ersten Dollar zu versteuerndes Einkommen.
- Die USA haben aber viel höhere Pauschalbeträge für Werbungskosten (1.000 \$ pro Monat) als Deutschland (nur 83 € pro Monat). Deshalb ist das zu versteuernde Einkommen in den USA insbesondere bei kleineren Einkommen deutlich niedriger als in Deutschland.

Die am 11.1.2018 abgeschlossenen Sondierungsgespräche zwischen CDU/CSU und SPD lassen für Deutschland ab 2019 folgende Änderungen bei der Einkommensteuer erwarten:

- Erhöhung der Freigrenze für den Solidaritätszuschlag von derzeit 1.400 € monatlich zu versteuerndes Einkommen auf vielleicht rund 5.000 € (eine genaue Höhe wurde bisher nicht festgelegt). Ab dieser neuen Freigrenze von zB 5.000 € müsste dann in einer Gleitzone die Freistellung schrittweise aufgeholt werden, was in dieser Gleitzone zu einer erhöhten Grenzsteuerbelastung und damit zu einer Erhöhung des Spitzensteuersatzes (um ein bis zwei Prozentpunkte) führen würde.
- Die ursprünglich von beiden potentiellen Koalitionspartnern geplante Verschiebung des Beginns des Spitzensteuersatzes von monatlich 4.580 € auf zB 5.000 € bei entsprechender (geringer) Reduzierung der Steuersätze für zu versteuernde Einkommen zwischen monatlich 2.000 € und 5.000 € wird nicht erwähnt.

Vergleich der Einkommensteuer auf private Kapitalerträge (Tab. 1, Zeile (2a) bis Zeile (2c)):

- Deutschland lässt monatlich 67 € steuerfrei, die USA hingegen bei der Bundes-Einkommensteuer 3.217 \$.
- Auch für darüberliegende Einkommen werden in den USA bis monatlich 16.667 \$ nur 15 % Bundes-Einkommensteuer genommen, 18,8 % bis 35.483 \$ und erst für darüberliegende Einkommen 23,8 %. Hinzu kommen allerdings jeweils bis zu 13 %-Punkte Landes-Einkommensteuer. Deshalb werden zB im Hochsteuerland Kalifornien insgesamt bis zu 37 % Steuern auf private Kapitalerträge erhoben (siehe die spätere Tab. 4).
- Deutschland hingegen erhebt einen einheitlichen Steuersatz von 26,4 %.<sup>6</sup>

Vergleich der Körperschaftsteuer (Tab. 1, Zeile (3a) bis Zeile (3c)):

- Auch die USA haben ab 2018 einen einheitlichen Körperschaftsteuersatz.<sup>7</sup>
- Der nominale Steuersatz für Körperschaften lag in den USA mit 35 % bis 43 % (je nach Höhe der State-Körperschaftsteuer) bisher deutlich über dem deutschen Steuersatz von 23 % bis 35 % (je nach Höhe der Gewerbesteuer), ab 2018 liegt er mit 21 % bis 30 % etwas darunter.
- In Deutschland müssen alle Körperschaften Körperschaftsteuer zahlen, während die USA in vielen Fällen ei-

ne Option zur Einkommensteuer ermöglichen („check-the-box“).<sup>8</sup>

Für die von Körperschaften gezahlten Dividenden müssen die in den USA oder in Deutschland ansässigen Aktionäre Steuern auf private Kapitalerträge zahlen, siehe Tab. 1, Zeile (2c) sowie Tab. 4. Hingegen müssen für ausgeschüttete Gewinne von Personengesellschaften die Anteilseigner keine zusätzliche Einkommensteuer zahlen, weil diese Gewinne in beiden Ländern unabhängig von der Höhe der Ausschüttungen<sup>9</sup> nicht von der Personengesellschaft, sondern von den Anteilseignern versteuert werden müssen.

### 1.3 Nominale Sätze für gesetzliche Sozialabgaben in den USA und in Deutschland

Im Gegensatz zu den in Tab. 1 gezeigten Einkommensteuersätzen erheben sowohl die USA als auch Deutschland Sozialabgaben nach ganz anderen Prinzipien:

- nur auf Löhne (in den USA auch auf Einkommen aus selbständiger Tätigkeit),
- mit festen Abgabensätzen,
- ohne Grundfreibetrag,
- ohne Berücksichtigung von lohnspezifischen Werbungskosten,
- nur bis zu einer Lohnobergrenze (Beitragsbemessungsgrenze).<sup>10</sup>

Tab. 2 zeigt die nominalen Sätze für gesetzliche Sozialabgaben auf den Bruttolohn (Tabelle siehe nächste Seite).

Ergebnisse (zu Tab. 2):

- In den USA werden Löhne nur für eine Rentner-Mindestkrankenversicherung („medicare“) mit knapp 3 % gesetzlichen Sozialabgaben auf den Bruttolohn belastet, sehr viel niedriger als in Deutschland mit rund 18,5 % für eine allgemeine Krankenversicherung. Andererseits werden in den USA diese Krankenversicherungsbeiträge ohne Beitragsgrenzen erhoben, in Deutschland nur bis zu monatlichen Bruttolöhnen von 4.425 €.
- In den USA ist der Beitrag zur gesetzlichen Arbeitslosenversicherung mit 6 % zwar deutlich höher als in Deutschland mit 3 % (= 1,5 % + 1,5 %) und ist nur von den Arbeitgebern zu zahlen. Er wird in den USA aber nur für die ersten 583 \$ Monatslohn erhoben, nur etwa ein Zehntel der deutschen Beitragsbemessungsgrenze. Zusätzlich gibt es in den USA in einzelnen States zusätzliche gesetzliche Arbeitslosenversicherungen mit teilweise erheblichen Beitragsätzen, die in Tab. 2 nicht gezeigt werden.

<sup>6</sup> Möglichkeit zur Besteuerung mit dem niedrigeren persönlichen Steuersatz (§ 32d Abs. 6 EStG).

<sup>7</sup> Bis 2017 wurden in den USA Körperschaften mit kleinen Einkommen ermäßigt mit 15 % bzw. 25 % besteuert, siehe Tab. 1, Zeile (3a), deutlich weniger als der damalige Normalsteuersatz von 35 %.

<sup>8</sup> Classification of Taxpayers for US Tax Purposes. IRS, August 17, 2017; <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/classification-of-taxpayers-for-us-tax-purposes>.

<sup>9</sup> In Deutschland können einbehaltene Gewinne steuerbegünstigt thesauriert werden (§ 34a EStG), was aber extrem kompliziert ist, mittelfristig zusätzliche Steuerbelastungen verursachen kann und deshalb in der Praxis fast keine Rolle spielt.

<sup>10</sup> Eine Ausnahme bildet die „medicare tax“ in den USA, die auf alle Löhne ohne Beitragsbemessungsgrenze erhoben wird und deren Beitragsatz zudem für monatliche Bruttolöhne über 16.667 \$ von 1,45 % auf 2,35 % ansteigt.

## AUFSÄTZE

	USA (alt, neu)	Bruttolohn pro Monat	Deutsch land	Bruttolohn pro Monat
Nominale Sozialabgabensätze, 2018	[%]	[\$]	[%]	[€]
<b>(1) Gesetzliche Sozialabgaben der Arbeitgeber</b>	<b>13,7</b>		<b>19,4</b>	
(1a) Krankheit & Pflege	1,45	unbegrenzt	8,58	< 4.425
(1b) Arbeitslosigkeit	6,00	< 583	1,50	< 6.500
(1c) Rente	6,20	< 10.700	9,30	< 6.500
<b>(2) Gesetzliche Sozialabgaben der Arbeitnehmer</b>	<b>7,7</b>		<b>20,7</b>	
(2a) Krankheit & Pflege	1,45	unbegrenzt <sup>a)</sup>	9,93	< 4.425
(2b) Arbeitslosigkeit	0,00		1,50	< 6.500
(2c) Rente	6,20	< 10.700	9,30	< 6.500
<b>(3) Gesetzliche Sozialabgaben gesamt</b>	<b>21,3</b>		<b>40,1</b>	

Hinweise zu Tabelle 2:

a) Auf monatliche Bruttolöhne über 16.667 \$ müssen zusätzlich 0,9% Sozialabgaben gezahlt werden.

Tab. 2: Nominale Sätze für gesetzliche Sozialabgaben auf den Bruttolohn, USA und Deutschland, 2018

- Auch der Beitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung ist in den USA mit 12,4 % (= 6,2 % + 6,2 %) des Bruttolohns deutlich niedriger als in Deutschland mit 18,6 % (= 9,30 % + 9,30 %). Andererseits werden in den USA die Rentenversicherungsbeiträge bis zu deutlich höheren Beitragsgrenzen erhoben.
- Die Summe aller gesetzlichen Sozialabgaben beträgt in den USA mit 21 % des Bruttolohns nur rund die Hälfte des deutschen Werts von 40 %, wobei allerdings die Beitragsbemessungsgrenzen in den USA meist deutlich höher sind.

In den USA werden vielfach durch Tarifverträge oder freiwillige Vereinbarungen private Krankenversicherungen („health plans“) und betriebliche Altersversorgungen („pension plans“) angeboten, die durch sonstige Sozialversicherungsbeiträge finanziert werden. Diese sonstigen Sozialversicherungsbeiträge sind im Durchschnitt beträchtlich<sup>11</sup>, variieren aber von Arbeitnehmer zu Arbeitnehmer sehr stark und sind deshalb weder in Tab. 2 noch in der folgenden Tab. 3 ausgewiesen.

Deutschland hat für sehr kleine Einkommen bis 450 € Sonderregelungen: Nur Arbeitgeber müssen hier gesetzliche Sozialabgaben zahlen, und zwar 28 % statt 19 %, sowie eine pauschale Lohnsteuer von nur 2 %.

## 2. Nominale Steuern und gesetzliche Sozialabgaben: Beispiele für die USA und für Deutschland

Im Folgenden werden Beispiele für die nominalen Sätze<sup>12</sup> von Steuern und gesetzlichen Sozialabgaben gegeben.

### 2.1 Nominale Sätze für Lohnsteuern und gesetzliche Sozialabgaben auf Arbeitnehmerentgelte

Tab. 3 zeigt nominale Sätze für Lohnsteuern und gesetzliche Sozialabgaben auf Arbeitnehmerentgelte, und zwar für einen unverheirateten Steuerpflichtigen ohne Kinder, der kein anderes Einkommen hat. Gezeigt werden die Sätze für monatliche Arbeitnehmerentgelte<sup>13</sup> von 3.000 \$/€, 10.000 \$/€ und 1 Mio. \$/€.<sup>14</sup>

<sup>11</sup> Abb. 2a zeigt die hierfür gezahlten erheblichen Beitragssätze bezogen auf das Arbeitnehmerentgelt (= Bruttolohn + alle Sozialabgaben der Arbeitgeber), während sich die in Tab. 2 gezeigten Sätze für gesetzliche Sozialabgaben auf den Bruttolohn beziehen.

<sup>12</sup> Alle angegebenen Werte sind auf ganze Zahlen gerundet, deshalb kann die angegebene Summe geringfügig von der Summe der Einzelwerte abweichen.

<sup>13</sup> Da in Tab. 2 nur die gesetzlichen Sozialabgaben berücksichtigt werden, bleiben hier bei den Arbeitnehmerentgelten sonstige Sozialabgaben unberücksichtigt. Diese werden erst später in den Abb. 2 und 6 berücksichtigt.

<sup>14</sup> Der durchschnittliche monatliche Bruttolohn für einen vollbeschäftigten Arbeitnehmer lag in Deutschland im Jahr 2017 bei 3.092 € und wird 2018 laut offizieller Feststellung der deutschen Bundesregierung im Jahr 2018 rund 3.156 € betragen. Zzgl. 19,4 % gesetzliche Sozialabgaben der Arbeitgeber (siehe Tab. 2) ergibt sich ein durchschnittliches monatliches Arbeitnehmerentgelt von 3.768 €. In den USA beträgt das durchschnittliche monatliche Bruttogehalt laut OECD rund 5.013 \$, bei rund 8 % gesetzlichen Sozialabgaben der Arbeitgeber resultiert ein monatliches Arbeitnehmerentgelt von 5.414 \$. Bei der OECD-Kaufkraftparität von 0,78 € pro 1 \$ sind damit die kaufkraftkorrigierten durchschnittlichen Arbeitnehmerentgelte in den USA etwa 10 % höher als in Deutschland.

## AUFsätze

	(1a)	(1b)	(1c)	(2a)	(2b)	(2c)	(3a)	(3b)	(3c)
	USA (alt)	USA (neu)	Deutsch land	USA (alt)	USA (neu)	Deutsch land	USA (alt)	USA (neu)	Deutsch land
Bruttolohn plus gesetzliche <sup>a)</sup> Sozialabgaben des Arbeitgebers = <b>Arbeitnehmerentgelt pro Monat</b>	<b>3.000 \$</b>	<b>3.000 \$</b>	<b>3.000 €</b>	<b>10.000 \$</b>	<b>10.000 \$</b>	<b>10.000 €</b>	<b>1 Mio. \$</b>	<b>1 Mio. \$</b>	<b>1 Mio. €</b>
	[%]	[%]	[%]	[%]	[%]	[%]	[%]	[%]	[%]
(1) Lohnsteuer <sup>b)</sup>	8 / 10	6 / 8	11	18 / 24	15 / 21	29	39 / 46	36 / 49	47
(2) Gesetzliche Sozialabgaben des Arbeitgebers	8	8	16	7	7	11	1,5	1,5	0,1
(3) Gesetzliche Sozialabgaben des Arbeitnehmers	7	7	17	7	7	11	2,4	2,4	0,1
<b>(4) Lohnsteuer<sup>b)</sup> und gesetzliche Sozialabgaben</b>	<b>23 / 25</b>	<b>22 / 24</b>	<b>45%</b>	<b>32 / 38</b>	<b>30 / 36</b>	<b>51</b>	<b>43 / 50</b>	<b>40 / 53</b>	<b>48</b>

Hinweise zu Tabelle 3:

a) Durch Tarifverträge oder freiwillige Vereinbarungen gezahlte Sozialabgaben bleiben hier unberücksichtigt.

b) Erster Wert für Florida / Zweiter Wert für Kalifornien.

Tab. 3: Nominale Sätze für Lohnsteuern und gesetzliche Sozialabgaben auf Arbeitnehmerentgelte, USA und Deutschland, 2018

Ergebnisse (zu Tab. 3):

- Für monatliche Arbeitnehmerentgelte von 3.000 \$/€ ist die Lohnsteuer in Deutschland mit 11 % etwas höher als in den USA mit rund 7 % und die gesetzlichen Sozialabgaben sind mit insgesamt 33 % mehr als doppelt so hoch wie in den USA mit 15 %.
- Für monatliche Arbeitnehmerentgelte von 10.000 \$/€ ist die Lohnsteuer in Deutschland mit 29 % fast doppelt so hoch wie in Florida mit 15 % (das keine eigene Einkommensteuer erhebt), und fast um die Hälfte höher als im Hochsteuerland Kalifornien mit 21 %. Allerdings erhebt Deutschland wegen der niedrigen Beitragsbemessungsgrenzen (siehe Tab. 2) nur noch insgesamt 22 % statt 33 % Sozialabgaben, während in den USA fast unvermindert 14 % gegenüber 15 % erhoben werden.
- Für monatliche Arbeitnehmerentgelte von 1 Mio. \$/€ ist die Lohnsteuer in Deutschland mit 47 % zwar in Florida mit 36 % etwas niedriger, aber im Hochsteuerland

Kalifornien mit 49 % sogar etwas höher. Allerdings erhebt Deutschland wegen der niedrigen Beitragsbemessungsgrenzen (siehe Tab. 2) nur noch insgesamt 0,2 % Sozialabgaben, während in den USA 3,9 % erhoben werden.

- In Deutschland verbleibt als Nettoeinkommen etwa die Hälfte des gesamten Arbeitnehmerentgelts und es variiert nur leicht mit der Höhe des Arbeitnehmerentgelts. Im Gegensatz dazu verbleiben in den USA bei niedrigen Arbeitnehmerentgelten rund drei Viertel als Nettoeinkommen, das bei wachsenden Einkommen auf die Hälfte sinkt.

## 2.2 Nominale Steuersätze auf private Kapitalerträge

Tab. 4 zeigt nominale Steuersätze auf private Kapitalerträge (zB Dividenden und Zinsen), und zwar für einen unverheirateten Steuerpflichtigen ohne Kinder, der kein anderes Einkommen hat.

	(1a)	(1b)	(1c)	(2a)	(2b)	(2c)	(3a)	(3b)	(3c)
	USA (alt)	USA (neu)	Deutsch land	USA (alt)	USA (neu)	Deutsch land	USA (alt)	USA (neu)	Deutsch land
<b>Einkommen aus privatem Kapitalvermögen pro Monat</b>	<b>3.000 \$</b>	<b>3.000 \$</b>	<b>3.000 €</b>	<b>10.000 \$</b>	<b>10.000 \$</b>	<b>10.000 €</b>	<b>1 Mio. \$</b>	<b>1 Mio. \$</b>	<b>1 Mio. €</b>
	[%]	[%]	[%]	[%]	[%]	[%]	[%]	[%]	[%]
(1) Einkommensteuer – Bund	0%	0%	21	9%	9%	26	24 / 20	24	26
(2) Einkommensteuer – State <sup>a)</sup>	0 / 2	0 / 2	0%	0 / 7	0 / 7	0%	0 / 13	0 / 13	0
<b>(3) Einkommensteuer – gesamt<sup>a)</sup></b>	<b>0 / 2</b>	<b>0 / 2</b>	<b>21</b>	<b>9 / 16</b>	<b>9 / 16</b>	<b>26</b>	<b>24 / 34</b>	<b>24 / 37</b>	<b>26</b>

Hinweise zu Tabelle 4:

a) Erster Wert für Florida / Zweiter Wert für Kalifornien.

Tab. 4: Nominale Steuersätze auf private Kapitalerträge, USA und Deutschland, 2018

AUFSÄTZE

Ergebnisse (zu Tab. 4):

- In Florida, das keine eigene Einkommensteuer hat, sind private Kapitalerträge von monatlich 3.000 \$ steuerfrei, in Kalifornien sind 2 % kalifornische Einkommensteuer zu zahlen. Zum Vergleich (siehe Tab. 3): Arbeitnehmer müssen für dasselbe Einkommen in Florida 22 % und in Kalifornien 24 % Lohnsteuern und Sozialabgaben zahlen. Auch Deutschland besteuert private Kapitalerträge von monatlich 3.000 € mit 21 % viel geringer als ein gleich hohes Arbeitnehmerentgelt, das mit Lohnsteuern und Sozialabgaben von 45 %, also mehr als doppelt so hoch belastet wird.
- Private Kapitalerträge von monatlich 10.000 \$, knapp das Doppelte des durchschnittlichen Arbeitnehmerentgelts in den USA, werden in Florida mit nur 9 % und in Kalifornien mit 16 % besteuert. Zum Vergleich (siehe Tab. 3): Arbeitnehmer müssen für dasselbe Einkommen in Florida 30 % und in Kalifornien 36 % Lohnsteuern und Sozialabgaben zahlen. Auch Deutschland besteuert private Kapitalerträge von monatlich 10.000 € mit 26 % viel geringer als ein gleich hohes Arbeitnehmerentgelt, das mit Lohnsteuern und Sozialabgaben von 51 %, also fast doppelt so hoch belastet wird.
- Private Kapitalerträge von monatlich 1 Mio. \$ werden in Florida mit 24 % und in Kalifornien mit 37 % besteuert. Zum Vergleich (siehe Tab. 3): Arbeitnehmer müssen für dasselbe Einkommen in Florida 40 % und in Kalifornien 53 % Lohnsteuern und Sozialabgaben zahlen. Deutschland besteuert derart hohe private Kapitalerträge

ge nur mit 26 %, und damit deutlich niedriger als die USA.

- Durch die USA-Steuerreform kann die State-Einkommensteuer jedenfalls für höhere Einkommen nicht mehr bei der Berechnung der Bundes-Einkommensteuer geltend gemacht werden. Deshalb steigt durch die Steuerreform der nominale Steuersatz in Kalifornien von 34 % auf 37 %, weil gleichzeitig die Bundes-Einkommensteuer für private Kapitalerträge mit 23,8 % unverändert geblieben ist (siehe Tab. 1, Zeile (2a)).

2.3 Nominale Steuersätze auf gewerbliche Einkommen

Tab. 5 zeigt nominale Steuersätze auf gewerbliche Einkommen (zB von Handwerkern oder gewerblichen Personengesellschaften), und zwar für einen unverheirateten Steuerpflichtigen ohne Kinder, der kein anderes Einkommen hat.

Durch die USA-Steuerreform bleibt ab 2018 ein Fünftel von gewerblichen Einkommen bis zu monatlich 13.125 \$ unbesteuert. Für höhere gewerbliche Einkommen wird der steuerfreie Betrag begrenzt durch 50 % der an Arbeitnehmer gezahlten Löhne oder die Summe aus 25 % der an Arbeitnehmer gezahlten Löhne plus 2,5 % des Buchwerts von qualifizierendem Firmenvermögen (Immobilien etc zählen nicht dazu). Damit wird sichergestellt, dass nur echte Produktionsfirmen begünstigt werden, aber nicht zB reine Kapitalverwaltungsfirmen. Freiberufliches Einkommen (zB Berater, Ärzte etc) ist nicht begünstigt.

	(1a)	(1b)	(1c)	(2a)	(2b)	(2c)	(3a)	(3b)	(3c)
	USA (alt)	USA (neu)	Deutschland	USA (alt)	USA (neu)	Deutschland	USA (alt)	USA (neu)	Deutschland
<b>Gewerbliches Einkommen pro Monat</b>	<b>3.000 \$</b>	<b>3.000 \$</b>	<b>3.000 €</b>	<b>10.000 \$</b>	<b>10.000 \$</b>	<b>10.000 €</b>	<b>1 Mio. \$</b>	<b>1 Mio. \$</b>	<b>1 Mio. €</b>
	[%]	[%]	[%]	[%]	[%]	[%]	[%]	[%]	[%]
(1) Einkommensteuer – Bund	11	5	20 / 18	21 / 20	12	31 / 26	39 / 34	33	40 / 33
(2) Einkommensteuer – State (USA) <sup>a)</sup> Gewerbsteuer (Deutschland) <sup>b)</sup>	0 / 2	0 / 2	2 / 6	0 / 7	0 / 7	6 / 15	0 / 13	0 / 13	7 / 19
<b>(3) Einkommensteuer – gesamt<sup>a),b)</sup></b>	<b>11 / 13</b>	<b>5 / 7</b>	<b>22 / 24</b>	<b>21 / 27</b>	<b>12 / 19</b>	<b>37 / 41</b>	<b>39 / 47</b>	<b>33 / 46<sup>c)</sup></b>	<b>47 / 52</b>

Hinweise zu Tabelle 5:

a) Erster Wert für Florida / Zweiter Wert für Kalifornien.

b) Erster Wert für minimale Gewerbesteuer / Zweiter Wert für maximale Gewerbesteuer.

c) Annahme: Der Gewerbetreibende zahlt 0,2 Mio. \$ Löhne und kann damit sein zu versteuerndes Einkommen von 1 Mio. \$ um 0,1 Mio. \$ (= 0,2 Mio. \$ \* 50%) auf 0,9 Mio. \$ verringern.

Tab. 5: Nominale Steuersätze auf gewerbliche Einkommen, USA und Deutschland, 2018

Ergebnisse (zu Tab. 5):

- Durch die USA-Steuerreform wurden die Steuersätze für gewerbliche Einkommen von monatlich 3.000 \$ halbiert und liegen nun nur noch bei einem Viertel der deutschen Steuersätze.

- Durch die USA-Steuerreform wurden die Steuersätze für gewerbliche Einkommen von monatlich 10.000 \$ um rund ein Drittel gesenkt und liegen nun in Florida nur noch bei einem Drittel der deutschen Steuersätze und in Kalifornien bei der Hälfte.

## AUFsätze

- Durch die USA-Steuerreform wurden die Steuersätze für gewerbliche Einkommen von monatlich 1 Mio. \$ in Florida um ein Fünftel gesenkt und liegen nun bei etwa zwei Drittel der deutschen Steuersätze, in Kalifornien blieben sie fast unverändert<sup>15</sup> und liegen weiterhin ähnlich wie in Deutschland.

## 2.4 Nominale Steuersätze auf Einkommen von Kapitalgesellschaften

Tab. 6 zeigt nominale Steuersätze auf Einkommen von Kapitalgesellschaften.

	(1a)	(1b)	(1c)	(2a)	(2b)	(2c)	(3a)	(3b)	(3c)
	USA (alt)	USA (neu)	Deutsch land	USA (alt)	USA (neu)	Deutsch land	USA (alt)	USA (neu)	Deutsch land
<b>Einkommen der Kapitalgesellschaft pro Monat</b>	<b>3.000 \$</b>	<b>3.000 \$</b>	<b>3.000 €</b>	<b>10.000 \$</b>	<b>10.000 \$</b>	<b>10.000 €</b>	<b>1 Mio. \$</b>	<b>1 Mio. \$</b>	<b>1 Mio. €</b>
	[%]	[%]	[%]	[%]	[%]	[%]	[%]	[%]	[%]
(1) Körperschaftsteuer – Bund	14	20 / 19	16	23 / 22	20 / 19	16	32 / 31	20 / 19	16
(2) Körperschaftsteuer – State (USA) <sup>a)</sup> Gewerbsteuer (Deutschland) <sup>b)</sup>	6 / 9	6 / 9	7 / 19	6 / 9	6 / 9	7 / 19	6 / 9	6 / 9	7 / 19
<b>(3) Körperschaftsteuer – gesamt<sup>a),b)</sup></b>	<b>21 / 24</b>	<b>26 / 28</b>	<b>23 / 35</b>	<b>28 / 30</b>	<b>26 / 28</b>	<b>23 / 35</b>	<b>38 / 40</b>	<b>26 / 28</b>	<b>23 / 35</b>

Hinweise zu Tabelle 6:

a) Erster Wert für Florida / Zweiter Wert für Kalifornien.

b) Erster Wert für minimale Gewerbesteuer / Zweiter Wert für maximale Gewerbesteuer.

Tab. 6: Nominale Steuersätze auf Einkommen von Kapitalgesellschaften, USA und Deutschland, 2018

Ergebnisse (zu Tab. 6):

- In Deutschland sind die Steuersätze für Kapitalgesellschaften unabhängig vom Einkommen. Sie haben eine große Bandbreite von 23 % in Kommunen mit dem Mindest-Gewerbsteuersatz bis 35 % in Kommunen mit einem sehr hohen Gewerbesteuersatz.
- Ab 2018 sind auch in den USA die Steuersätze für Kapitalgesellschaften unabhängig vom Einkommen. Für kleine Kapitalgesellschaften wurde der vergünstigte Steuersatz von 15 % abgeschafft, wodurch zB monatliche Einkommen von Kapitalgesellschaften von 3.000 \$ höher besteuert werden als vor der Steuerreform.
- Der zusätzlich von den USA-States erhobene Körperschaftsteuersatz steigt häufig mit steigendem Einkommen (progressive Besteuerung).
- Unter Berücksichtigung dieser State-Körperschaftsteuer beträgt der nominale Körperschaftsteuersatz 26 % in Florida und 28 % in Kalifornien. Einige States and Kommunen habe noch höhere Sätze: Iowa hat mit 12 % den höchsten Steuersatz, allerdings kann man dort die gezahlte Bundes-Körperschaftsteuer bei der Berechnung der Iowa-Körperschaftsteuer abziehen. New York City erhebt 9 % Körperschaftsteuer für Finanzinstitutionen. Andererseits erheben manche States gar keine Körperschaftsteuer.

## 3. Tatsächlich gezahlte Steuern und gesetzliche Sozialabgaben in den USA und in Deutschland

Im Folgenden werden tatsächlich gezahlte Steuer- und Sozialabgabensätze für die USA gezeigt<sup>16</sup> und für Deutschland<sup>17</sup> für den Zeitraum 2000 bis 2016 sowie Prognosen bis 2020.

## 3.1 Tatsächlich auf Arbeitnehmerentgelte gezahlte Lohnsteuern und Sozialabgaben

Sozialabgaben sind nur zum Teil gesetzlich vorgeschrieben (siehe hierzu die vorstehende Tab. 2). Sonstige Sozialabgaben, wie zB für betriebliche Kranken- und Altersversorgung, werden meist aufgrund von Tarifverträgen und Konkurrenz um qualifizierte Mitarbeiter geleistet.<sup>18</sup> Laut Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung sind die Arbeitnehmerentgelte die Summe der gezahlten Bruttolöhne und aller von den Arbeitgebern gezahlten Sozialabgaben, sowohl der gesetzlichen wie auch der sonstigen Sozialabgaben.<sup>19</sup> Deshalb zeigen wir in den folgenden Abbildungen neben den gesetzlichen Sozialabgaben auch die sonstigen Sozialabgaben.

<sup>15</sup> Der Satz der Bundes-Einkommensteuer wurde zwar deutlich gesenkt, aber die State-Einkommensteuer ist nicht mehr bei der Bundes-Einkommensteuer absetzbar, was sich in etwa ausgleicht.

<sup>16</sup> Steuerdaten aus OECD Revenue Statistics 2017. Zusätzliche IRS Steuerdaten dienen der Abschätzung des Anteils des Einkommensteueraufkommens, der Löhnen zurechenbar ist. Einkommensdaten stammen aus US national accounts, Bureau of Economic Analysis. Einkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen ist die Summe aus „proprietors' income“, „rental income of persons“ and „personal income receipts on assets“. Prognosen basieren auf Joint Committee on Taxation's (JCT) revenue estimates of the reconciled Senate/House bill.

<sup>17</sup> Die Berechnungen basieren auf Jarass/Obermair, Angemessene Unternehmensbesteuerung, 2. Aufl. 2017, Kap. 2 mit Aktualisierungen für 2017.

<sup>18</sup> Viele sonstige Sozialabgaben sind austauschbar mit Bruttolöhnen. In den USA werden vielfach statt Löhnen sonstige Sozialabgaben geleistet, weil diese steuerbegünstigt gezahlt werden können.

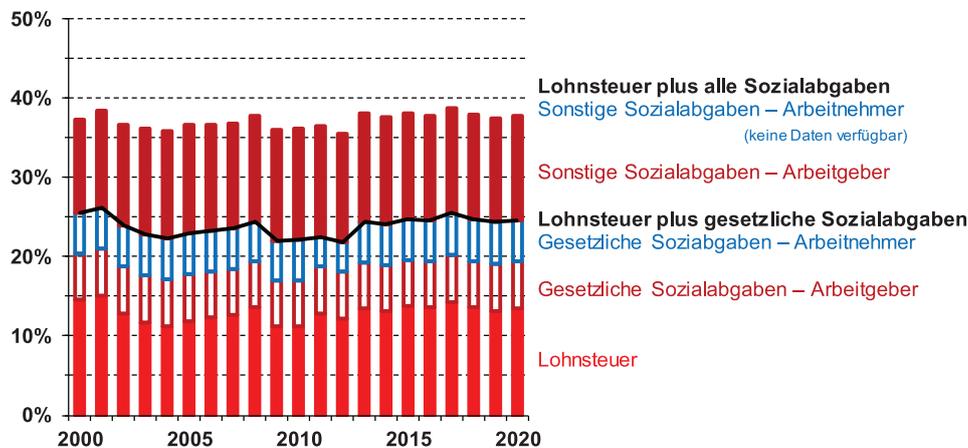
<sup>19</sup> In Taxing Wages 2017 und in Revenue Statistics 2017 berücksichtigt die OECD nur gesetzliche Sozialabgaben und keine sonstigen Sozialabgaben, wodurch die OECD die tatsächlich gezahlte Steuer- und Sozialabgabenbelastung von Löhnen insbesondere in den USA deutlich unterschätzt.

## AUFsätze

Abb. 2 zeigt die tatsächlich gezahlten Lohnsteuern und Sozialabgaben auf Arbeitnehmerentgelte. Arbeitnehmerentgelte sind hier die Summe aus dem Bruttolohn plus die ge-

setzlichen und die sonstigen von den Arbeitgebern geleisteten Sozialabgaben.

a) USA, 2000 bis 2016, Prognose bis 2020



b) Deutschland, 2000 bis 2016, Prognose bis 2020

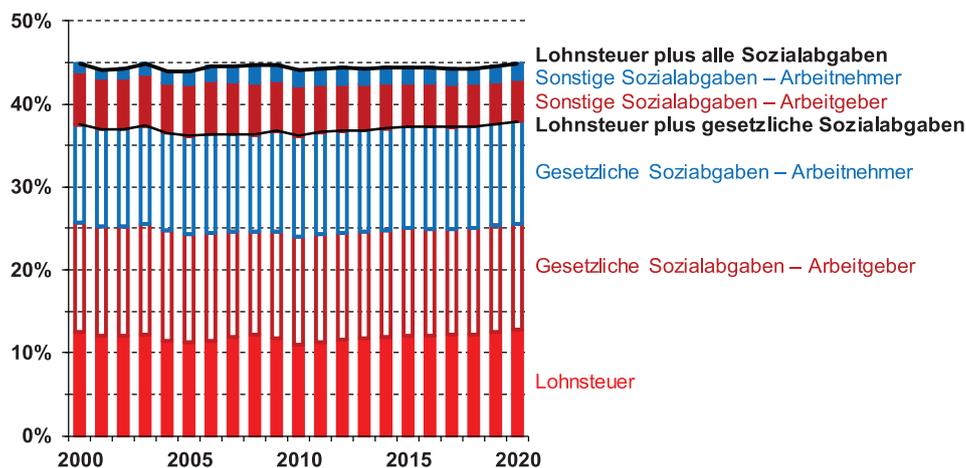


Abb. 2: Tatsächlich auf Arbeitnehmerentgelte gezahlte Lohnsteuern und Sozialabgaben

Ergebnisse (zu Abb. 2):

- Gezahlte Steuer- und Abgabensätze auf Arbeitsentgelte schwanken in beiden Ländern etwas, sind aber langfristig und insbesondere im Zeitraum 2015 bis 2020 relativ stabil.
- In den USA sind gezahlte Lohnsteuersätze mit rund 14 % etwas höher als in Deutschland mit rund 12 %.
- Von Arbeitgebern und Arbeitnehmern gezahlte gesetzliche Sozialabgaben sind in den USA mit rund 12 % nur etwa halb so hoch wie in Deutschland mit rund 25 %.
- Ohne Berücksichtigung der sonstigen Sozialabgaben haben die USA deshalb nur eine gezahlte Gesamtbelastung von rund 25 %, deutlich niedriger als in Deutschland mit rund 37 %.
- Mit Berücksichtigung der sonstigen Sozialabgaben steigt die Gesamtbelastung in den USA deutlich an auf rund 40 %, nur noch etwas niedriger als in Deutschland mit rund 45 %.

Die USA-Steuerreform hat laut den in Abb. 2a gezeigten offiziellen Schätzungen nur einen geringen Einfluss auf die

gezahlten Lohnsteuern. Zwar werden die Steuersätze durchgängig gesenkt (siehe Tab. 1) und der Freibetrag deutlich auf 1.000 \$ pro Monat erhöht, aber im Gegenzug können fast keine individuellen Werbungskosten mehr geltend gemacht werden (mit Ausnahme von Spenden und Hypothekenzinsen), weshalb mit einem geringen Effekt auf die insgesamt auf Löhne gezahlten Steuern gerechnet wird.

### 3.2 Tatsächlich auf Einkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen gezahlte Steuern

Einkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen werden vielfältig besteuert, häufig doppelt:

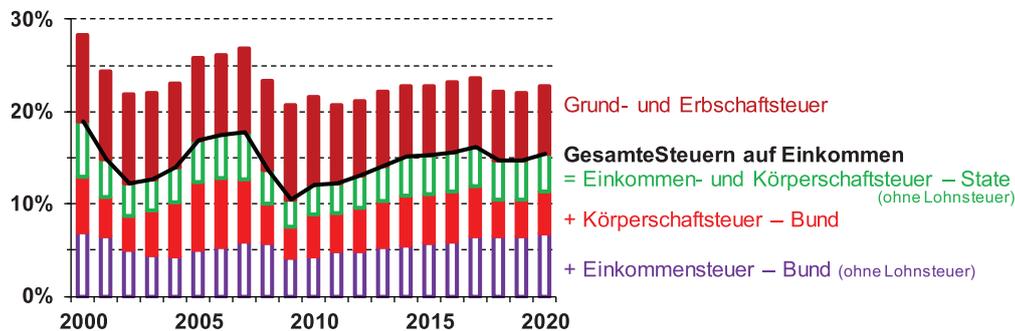
- ZB werden Grundsteuern ohne Berücksichtigung des daraus erzielten Einkommens erhoben, während die Einkommensteuer zudem das daraus erzielte Einkommen besteuert.
- Auf Gewinne von Aktiengesellschaften muss Körperschaft- und Gewerbesteuer gezahlt werden, die aus den

## AUFsätze

verbleibenden Gewinnen gezahlten Dividenden werden beim Empfänger nochmals besteuert.

Abb. 3 zeigt die tatsächlich gezahlten Steuern auf Einkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen.<sup>20</sup>

a) USA, 2000 bis 2016, Prognose bis 2020



b) Deutschland, 2000 bis 2016, Prognose bis 2020

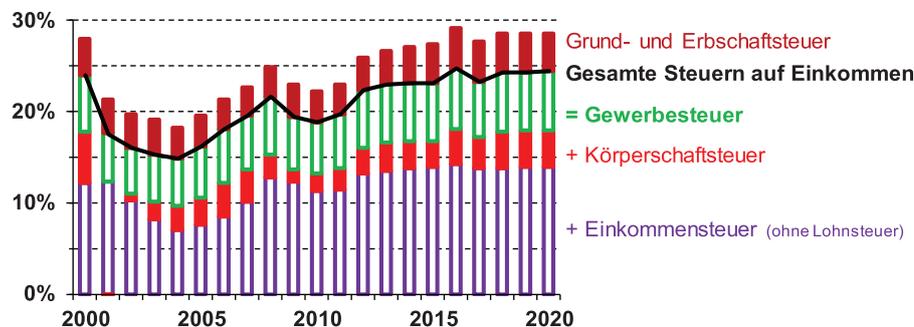


Abb. 3: Tatsächlich auf Einkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen gezahlte Steuern

Ergebnisse (zu Abb. 3):

- In 2015 betragen die gezahlten Steuersätze auf Einkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen 23 % in den USA und 27 % in Deutschland.
- Während in den USA wegen der Steuerreform mit leicht sinkenden gezahlten Steuersätzen gerechnet wird, werden sie in Deutschland ganz leicht steigen.

### 3.3 Tatsächlich auf Einkommen von Kapitalgesellschaften gezahlte Steuern

Abb. 4 zeigt die tatsächlich auf Einkommen von Kapitalgesellschaften gezahlten Steuern (Grafik siehe nächste Seite).

Ergebnisse (zu Abb. 4):

- Die tatsächlich auf Einkommen von Kapitalgesellschaften gezahlten Steuersätze lagen in den USA im Jahr 2015 bei 19 %, in Deutschland bei 13 %. In beiden Ländern betragen die Steuersätze nur etwa die Hälfte der nominalen Steuersätze.
- Ohne USA-Steuerreform würde der tatsächlich gezahlte Steuersatz in den USA bis 2020 auf 21 % ansteigen.<sup>21</sup> Wegen der USA-Steuerreform wird nun mit einem Absinken auf 14 % in 2018/19 gerechnet und mit einem Wiederanstiegen auf 16 % in 2020<sup>22</sup>, geringfügig niedriger als in Deutschland mit 17 %.

Durch die USA-Steuerreform wurde der nominale Bundes-Körperschaftsteuersatz um 14 %-Punkte von 35 % auf 21 % gesenkt (siehe Tab. 1, Zeile (3a), maximal). Laut Abb. 4a

wird durch die Steuerreform der tatsächlich gezahlte Steuersatz aber nur um 5 %-Punkte von 21 % auf 16 % gesenkt. Woran liegt das?

- Zum einen bleiben in den USA die State-Körperschaftsteuersätze unverändert.
- Zum anderen wurden im Rahmen der USA-Steuerreform eine Reihe von Maßnahmen gegen Steuervermeidung beschlossen, zB Zusatzsteuern auf profitable im Ausland ansässige Tochtergesellschaften, insbesondere wenn sie Lizenzen verwalten (in der Zielsetzung ähnlich der in Deutschland ab 2018 eingeführten Lizenzschranke), generell verstärkte Besteuerung von im Ausland ansässigen Tochtergesellschaften, Beschränkungen des Zinsabzugs (eine Kopie der in Deutschland 2008 eingeführten Zinsschranke) und der Nutzung von früheren Verlusten (ähnlich wie die deutsche Mindestbesteuerung, die nur eine Verrechnung von 60 % der früheren Verluste mit aktuellen Gewinnen zulässt, in den USA sind es nun 80 % statt bisher 100 %), etc.

<sup>20</sup> Für die Berechnung der gezahlten Steuern auf Einkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen werden veröffentlichte Daten des US Internal Revenue Service und des deutschen Bundesfinanzministeriums verwendet. Die Einkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen werden jeweils in der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung angegeben. Die gezahlten Steuern werden dann durch die erhobenen Einkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen dividiert.

<sup>21</sup> Laut Congressional Budget Office, Washington D.C., 2017.

<sup>22</sup> Gemäß Joint Committee on Taxation's (JCT) revenue estimates, Washington D.C., 2017.

AUFSÄTZE

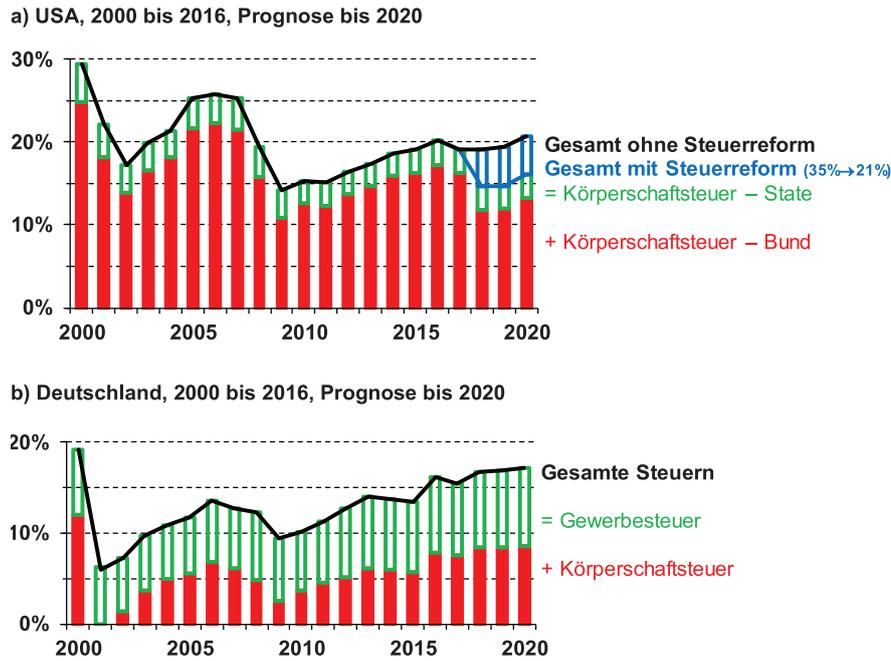


Abb. 4: Tatsächlich auf Einkommen von Kapitalgesellschaften gezahlte Steuern

Unterschied zwischen tatsächlich gezahlten Steuersätzen einerseits und sog. „effektiven“ Steuerbelastungen andererseits

Wie erläutert, werden die gezeigten tatsächlich gezahlten Steuersätze berechnet, indem die tatsächlich gezahlten Steuern erhoben und durch das entsprechende Einkommen dividiert werden. Im Englischen werden sie häufig als „effective (average) tax rates“ und in deutscher Übersetzung als „effektive Steuersätze“ bezeichnet, wenn man tatsächlich gezahlte Steuersätze meint.

Diese so berechneten „effektiven Steuersätze“ („effective (average) tax rates“) sollten nicht verwechselt werden mit den sehr ähnlich klingenden „effektiven Steuerbelastungen“ („effective tax burdens“), die für einen Vergleich der Vorteilhaftigkeit von Standardinvestitionen von den nominalen Steuersatzdifferenzen zwischen einzelnen Ländern ausgehen und diese mittels nationaler Vergünstigungen für Standardinvestitionen korrigieren. Diese Berechnungen geben zwar vor, „effektive Steuerbelastungen“ abzuschätzen, sind aber rein modelltheoretische Abschätzungen und berücksichtigen in keiner Weise die tatsächlich gezahlten Steuern. Dies er-

klärt auch, warum unsere Ergebnisse, gestützt auf die Untersuchungen der USA-Regierung, wesentlich anders sind als die einer aktuellen Studie, die behauptet, dass durch die USA-Steuerreform „the effective tax burdens on firms in the US will be lower than in Germany (28.2 %) and close to the EU average (20.9 %)“.<sup>23</sup>

Wie in Abb. 4 gezeigt, wird 2020 der tatsächlich gezahlte Steuersatz von Kapitalgesellschaften, umgangssprachlich als Steuerbelastung bezeichnet, in den USA durch die Steuerreform bei 16 % liegen, in Deutschland nur geringfügig höher bei 17 %.

3.4 Tatsächlich gezahlte Verbrauchsteuern

Verbrauchsteuern erhöhen die Abgabenlast von natürlichen Personen erheblich, weil dadurch der Verkaufspreis nach Steuern steigt und die Kaufkraft des Nettoeinkommens sinkt. Deshalb sollten in jeden Ländervergleich Verbrauchsteuern aufgenommen werden.

Abb. 5 zeigt die tatsächlich gezahlte Abgabenlast durch Verbrauchsteuern.<sup>24</sup>

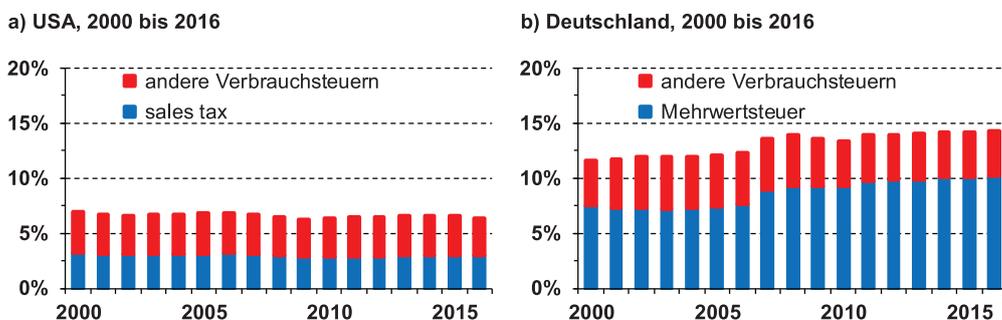


Abb. 5: Tatsächlich gezahlte Verbrauchsteuern

23 Heinemann/Spengel, Germany Loses Out in US Tax Reform, ZEW Mannheim, Germany. <http://www.zew.de/en/presse/pressearchiv/deutschland-ist-der-verlierer-der-us-steuerreform/>.

24 Zur Berechnung der tatsächlich gezahlten Verbrauchsteuerlast wird die Summe aller gezahlten Verbrauchsteuern, wie zB Mehrwertsteuer in Deutschland oder „sales tax“ in den USA, aber auch Energiesteuern, bestimmt. Diese Summe wird durch den Konsum der privaten Haushalte laut Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung dividiert.

## AUFsätze

#### 4. Vergleich der tatsächlich gezahlten Steuern und Sozialabgaben in den USA und in Deutschland

Tab. 7 vergleicht die Struktur der tatsächlich gezahlten Steuern und Sozialabgaben.

	USA	Deutschland	USA	Deutschland
	2010	2010	2020	2020
	[%]	[%]	[%]	[%]
<b>(1) Steuern auf Einkommen</b>	<b>44</b>	<b>30</b>	<b>49</b>	<b>34</b>
(1.1) Lohnsteuer	25	18	29	20
(1.2) Einkommensteuer (ohne Lohnsteuer)	6	6	8	7
(1.3) Körperschaftsteuer	6	1	5	3
(1.4) Regionale und lokale Ertragsteuern	6	4	6	4
<b>(2) Steuern auf Vermögen</b>	<b>13</b>	<b>2</b>	<b>9</b>	<b>3</b>
(2.1) Grund- und Grunderwerbsteuer	12	2	8	2
(2.2) Erbschaftsteuer	1	1	0	1
<b>(3) Steuern auf Konsum</b>	<b>18</b>	<b>31</b>	<b>18</b>	<b>27</b>
(3.1) Sales tax (USA), Mehrwertsteuer (D)	8	21	8	20
(3.2) Energiesteuern	2	5	2	4
(3.3) Andere Verbrauchsteuern	8	5	8	4
<b>(4) Gesetzliche Sozialabgaben</b>	<b>25</b>	<b>37</b>	<b>24</b>	<b>36</b>
(4.1) Arbeitgeber	13	19	13	18
(4.2) Arbeitnehmer	12	18	11	17
<b>(5) Gesamte Steuern und gesetzliche Sozialabgaben</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>
<b>(6) Sonstige Sozialabgaben</b>	<b>32</b>	<b>12</b>	<b>29</b>	<b>10</b>
(6.1) Arbeitgeber	32	3	29	3
(6.2) Arbeitnehmer	keine Daten verfügbar	9	keine Daten verfügbar	7

Tab. 7: Struktur der tatsächlich gezahlten Steuern und Sozialabgaben, USA und Deutschland, 2010 und 2020

Ergebnisse (zu Tab. 7):

Der Anteil der einzelnen Steuern ist in den beiden Ländern sehr unterschiedlich:

- In 2020 werden Steuern auf Einkommen in den USA einen Anteil von 49 % haben, in Deutschland nur 34 %. In beiden Ländern steigt deren Anteil seit 2010 stark an.
- In 2020 werden Steuern auf Vermögen, zB Grundsteuern, in den USA einen Anteil von nur noch 9 % haben, aber immer noch dreimal so hoch als in Deutschland mit 3 %.
- In 2020 werden Verbrauchsteuern in den USA wie auch schon 2010 einen Anteil von 18 % haben, in Deutschland mit 27 % die Hälfte mehr, aber im Gegensatz zu den USA mit deutlich sinkender Tendenz.
- Die Anteile der gesetzlichen Sozialabgaben sind mit 24 % in den USA nur zwei Drittel so hoch wie mit 36 % in Deutschland. Beide Anteile sind in beiden Ländern seit 2010 fast unverändert.

- Die nominalen Sozialabgabensätze sind in den USA mit 21,3 % des Bruttolohns zwar nur etwa halb so hoch wie in Deutschland mit 40,1 % (siehe Tab. 2). Aber offensichtlich führen die in den USA sehr viel höheren Beitragsbemessungsgrenzen für die Rentenversicherung und die in den USA unlimitierten Abgaben für Krankheit & Pflege zu einem gegenüber Deutschland zusätzlichen Aufkommen an Sozialversicherungsabgaben.
- Zu den genannten Steuern und gesetzlichen Sozialabgaben kommen noch sonstige Sozialabgaben hinzu, zB für private Krankenversicherungen („health plans“) und betriebliche Altersversorgungen („pension plans“), die in den USA eine Größenordnung von rund einem Drittel der Summe aus Steuern und gesetzlichen Sozialabgaben haben. In Deutschland ist deren Bedeutung sehr viel geringer und nur etwa ein Drittel so hoch wie in den USA.

Abb. 6 vergleicht die tatsächlich auf Arbeitnehmerentgelte sowie auf Einkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen gezahlten Steuern und Sozialabgaben (Grafik siehe nächste Seite).

Ergebnisse (zu Abb. 6):

- In Deutschland betrug 2017 die Summe aus gezahlten Lohnsteuern und Sozialabgaben 44 % der Arbeitnehmerentgelte (obere durchgezogene Linie), in den USA hingegen nur 39 %.<sup>25</sup>
- Wenn man – wie die OECD – nur die gesetzlichen Sozialabgaben berücksichtigt (obere gepunktete Linie), betrug die Summe aus gezahlten Lohnsteuern und gesetzlichen Sozialabgaben in Deutschland 38 %, in den USA hingegen nur 26 %.
- Die tatsächlich gezahlte Steuerbelastung auf Einkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen inklusive der Einkommen aus Kapitalgesellschaften (untere durchgezogene Linie) betrug 2017 in Deutschland 23 %, in den USA hingegen nur 16 %. Während in den USA wegen der Steuerreform mit leicht sinkenden gezahlten Steuersätzen gerechnet wird, werden sie in Deutschland ganz leicht steigen.
- Die tatsächlich auf Einkommen der Kapitalgesellschaften gezahlten Steuersätze lagen in den USA im Jahr 2015 bei 19 %, in Deutschland bei rund 13 %. In beiden Ländern lagen die Steuersätze nur bei etwa der Hälfte der nominalen Steuersätze. Ohne USA-Steuerreform würde der tatsächlich gezahlte Steuersatz in den USA bis 2020 auf 21 % ansteigen. Wegen der USA-Steuerreform wird nun mit einem Absinken auf 14 % in 2018/19 gerechnet und mit einem Wiederanstiegen auf 16 % in 2020, verglichen mit 17 % in Deutschland.

<sup>25</sup> Plus sonstige Sozialabgaben der Arbeitnehmer, über die in der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung der USA keine Daten vorliegen.

## RECHTSPRECHUNG

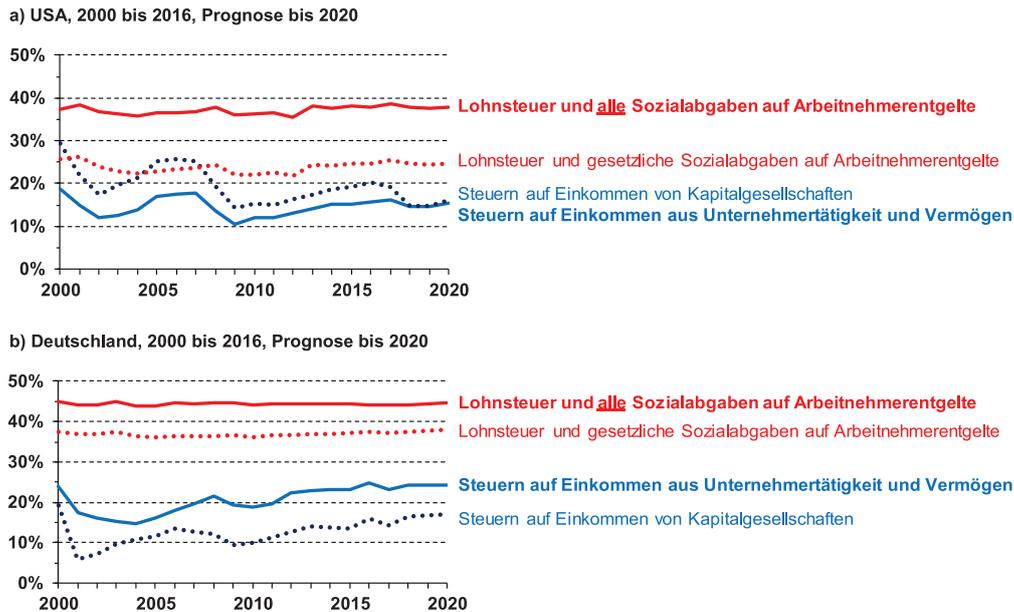


Abb. 6 : Vergleich der tatsächlich gezahlten Steuern und Sozialabgaben in den USA und in Deutschland

## RECHTSPRECHUNG

## BFH-Entscheidung

### Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 AStG – Keine Berücksichtigung fiktiver Veräußerungsverluste

AStG idF des SStEG/JStG 2009 § 6 Abs. 1 S. 1; EStG § 17

§ 6 Abs. 1 S. 1 AStG ist auch nach den Modifikationen durch das SStEG dahin auszulegen, dass er nur für die Fälle auf § 17 EStG verweist, in denen der gemeine Wert der Anteile zu dem für die Besteuerung maßgebenden Zeitpunkt die Anschaffungskosten übersteigt (Anschluss an das Senatsurteil v. 28.2.1990 – I R 43/86, BFHE 160, 180, BStBl. II 1990, 615, DStR 1990, 417).

BFH, Urt. v. 26.4.2017 – I R 27/15

Vorinstanz: FG München v. 25.3.2015 – 1 K 495/13, IStR 2015, 484 mAnm Häck

#### Tenor:

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des FG München v. 25.3.2015 – 1 K 495/13, IStR 2015, 484 mAnm Häck aufgehoben. Die Klage wird abgewiesen. Die Kosten des gesamten Rechtsstreits haben die Kläger zu tragen.

#### Sachverhalt:

1 A. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und wohnten bis zum 30.6.2009 im Inland, wo sie auch den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hatten. Sie verfügten daneben über eine Wohnung in Österreich. Am 1.7.2009 gaben die Kläger ihren inländischen Wohnsitz auf und zogen ganz nach Österreich.

2 Der Kläger hielt zum Zeitpunkt des Wegzugs Anteile an fünf Kapitalgesellschaften (A, B, C, D, E), an deren Kapital er innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1 % beteiligt war.

3 Die Kläger wurden für das Streitjahr (2009) auf ihren Antrag hin nach Maßgabe von § 1 Abs. 3, § 1a Abs. 1 EStG in der im Streit-

jahr geltenden Fassung auch hinsichtlich der Zeit nach dem Wegzug als mit ihren inländischen Einkünften unbeschränkt steuerpflichtig behandelt und zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das FA) wendete bei Festsetzung der Einkommensteuer die Bestimmung des § 6 Abs. 1 S. 1 AStG idF JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794, BStBl. I 2009, 74) iVm § 17 EStG auf die genannten Beteiligungen des Klägers an. Dabei ergaben sich in Bezug auf die Beteiligungen an A und B fiktive Veräußerungsgewinne auf den Wegzugszeitpunkt, die das FA auf der Grundlage einer tatsächlichen Verständigung mit den Klägern iHv ... € (A) und ... € (B) ansetzte und nach Maßgabe von § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. c EStG zu 60 % der Einkommensteuer unterwarf. In Bezug auf die anderen Beteiligungen des Klägers ergaben sich nach dem Ergebnis der tatsächlichen Verständigung fiktive Veräußerungsverluste auf den Wegzugszeitpunkt von ... € (C), ... € (D) und ... € (E). Diese fiktiven Veräußerungsverluste berücksichtigte das FA – unter Berufung auf das Urteil des erk. Senats v. 28.2.1990 – I R 43/86 (BFHE 160, 180, BStBl. II 1990, 615, DStR 1990, 417) – bei der Steuerfestsetzung nicht.

5 Die wegen Unterlassens der Verlustberücksichtigung erhobene Klage (Sprungklage gemäß § 45 FGO mit Zustimmung des FA) hatte keinen Erfolg. Das FG München hat sie mit Urteil v. 25.3.2015 – 1 K 495/13 (IStR 2015, 484 mAnm Häck) als unbegründet abgewiesen.

6 Gegen das FG-Urteil richtet sich die vom FG zugelassene und auf Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision der Kläger.

7 Während des Revisionsverfahrens – unter dem 1.12.2015 – hat das FA den ursprünglich angefochtenen Steuerbescheid gemäß § 175 AO geändert. Weitere Streitpunkte zwischen den Beteiligten ergaben sich daraus nicht.

8 Die Kläger beantragen, den Einkommensteuerbescheid 2009 v. 1.12.2015 dahingehend abzuändern, dass bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ein Verlust iHv ... € berücksichtigt und die Einkommensteuer auf ... € festgesetzt wird.

9 Das FA beantragt (sinngemäß), die Klage abzuweisen.