

# Betriebs Berater

8|2018

Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... **InvStG ... US-Steuerreform ...** Recht ... Wirtschaft ... Steuern ...

19.2.2018 | 73. Jg.  
Seiten 385–448

## DIE ERSTE SEITE

**Prof. Dr. Wilhelm Haarmann**, RA/WP/StB

Ist der Mantelkauf ein Missbrauch? Die Verlustnutzung muss möglich sein!

## WIRTSCHAFTSRECHT

**Armineh Gharibian**, RAin, und **Dr. Nadine Pieper**, LL.M., RAin

Parteienmehrheit in Schiedsverfahren – Zulässigkeit, Vorteile der Konsolidierung und Herausforderungen bei Mehrparteienkonflikten | 387

**Prof. Dr. Hervé Edelmann**, RA

Einführung von Negativzinsen im Aktiv- und Passivgeschäft | 394

## STEUERRECHT

**Dr. Bela Jansen**, RA/StB, und **Veronika Greger**, StBin

InvStG 2018: Übergang zum neuen Recht, erste Praxis- und Anwendungsfragen | 407

**Prof. Dr. Lorenz J. Jarass**, M. S., **Anthony E. Tokman** und **Mark L. Wright**, Ph. D.

Steuern und Sozialabgaben in den USA und in Deutschland: Update nach der US-Steuerreform 2018 | 412

## BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

**Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterloh**

Disquotale Zuzahlungen der Gesellschafter in das Eigenkapital einer Kapitalgesellschaft und ihre Folgen für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 17 Abs. 2 und 4 EStG | 427

Dipl.-Volksw. **Jürgen Dahlke**, WP/StB

US-Steuerreform – Auswirkungen auf das Tax Accounting deutscher Unternehmen | 431

## ARBEITSRECHT

**Stephan Sura**

Anrechnungsmöglichkeiten und Berechnungsgrundlagen von anderweitigen Entgeltelementen bei Erfüllung des gesetzlichen Mindestlohns | 437

Prof. Dr. Lorenz J. Jarass, M. S., Anthony E. Tokman und Mark L. Wright, Ph. D.

# Steuern und Sozialabgaben in den USA und in Deutschland: Update nach der US-Steuerreform 2018

Der Beitrag aktualisiert die in BB 48/2017 gezeigten Ergebnisse. In den USA wurde ab 2018 der nominale Körperschaftsteuersatz von bisher 35% auf 21% gesenkt (zzgl. durchschnittlich rund 6%-Punkte der USA-States). Die nominalen Einkommensteuersätze wurden ebenfalls deutlich gesenkt, zusätzlich erhalten gewerbliche Personengesellschaften einen Freibetrag von bis zu einem Fünftel ihres zu versteuernden Einkommens. Im Gegenzug wurde eine Reihe von Maßnahmen gegen Steuervermeidung eingeführt, u.a. die deutsche Zinsschranke (fast wörtlich) und die deutsche Mindestbesteuerung (mit 80% statt 60% Verlustnutzung), eine verstärkte Besteuerung von im Ausland ansässigen Tochtergesellschaften etc. Im Ergebnis wird der tatsächlich gezahlte Steuersatz von US-Körperschaften im Jahr 2020 bei rund 16% liegen und damit nur geringfügig niedriger als in Deutschland.

## I. Nominale Steuern in den USA und in Deutschland

### 1. Nominale Steuersätze in den USA und in Deutschland

Tabelle 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.

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

#### a) 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 Bundesteuern.

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 zusammen mit 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 Steueroase, die die Verwaltung von mobilen Einkommen wie Zinsen und Lizenzgebühren anzieht.

#### b) 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 US-Dollar 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>1</sup> Arbeitnehmerbeiträge das zu versteuernde Einkommen des Arbeitnehmers.

<sup>1</sup> 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.

Tabelle 1: **Nominale Steuersätze, USA (alt), USA (neu) und Deutschland, 2018**

Nominale Steuersätze, 2018	USA (alt) [%]	zu versteuerndes Einkommen pro Monat [\$]	USA (neu) [%]	zu versteuerndes Einkommen pro Monat [\$]	Deutschland [%]	zu versteuerndes Einkommen pro Monat [€]
(1a) Einkommensteuer – Bund	10,0	0 bis 794	10,0	0 bis 794	0,0	0 bis 750
	15,0	795 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> Gewerbsteuer <sup>g)</sup>	0 bis 13		0 bis 13		7 bis 19	> 2.042f)
<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.e)	21,0	> 0	15,8	> 0
(3b) Körperschaftsteuer – State Gewerbsteuer	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>	

<sup>a)</sup> 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!).

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

<sup>c)</sup> Die angegebenen Steuersätze beziehen sich auf „long term capital gains“.

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

<sup>e)</sup> 35 % auf den Gesamtbetrag, falls > 1,53 Mio. US-Dollar.

<sup>f)</sup> Gewerbsteuer wird nur auf gewerbliche Einkommen erhoben, also z. B. nicht auf Lohneinkommen, private Kapitaleinkommen und freiberufliche Einkommen.

<sup>g)</sup> Gezahlte Gewerbsteuer ist nur begrenzt (maximal 14 %-Punkte) auf die Einkommensteuerschuld anrechenbar.

<sup>h)</sup> Gezahlte Gewerbsteuer ist nicht auf die Körperschaftsteuerschuld anrechenbar.

**Ergebnisse (zu Tabelle 1):**

**Vergleich der Einkommensteuer**

(Tabelle 1, Zeile (1a) bis Zeile (1c)):

- Die USA und Deutschland haben beide ein progressives Einkommensteuersystem, das für kleinere Einkommen niedrige Steuersätze vorsieht als für größere Einkommen.
- Grundsätzlich haben die USA niedrigere Einkommensteuersätze, die zudem erst bei einem viel höheren zu versteuernden Einkommen greifen.<sup>2</sup>
- Im Gegensatz zu Deutschland besteuern die USA bereits den ersten Dollar zu versteuerndes Einkommen.
- Die USA haben aber viel höhere pauschale Freibeträge (1.000 US-Dollar pro Monat) als Deutschland (nur 83 Euro 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 Euro monatlich zu versteuerndes Einkommen auf vielleicht

<sup>2</sup> Durch die US-Steuerreform wurde der nominale Steuersatz nicht durchgängig gesenkt. Für Einkommen zwischen 16.667 US-Dollar und 35.413 US-Dollar 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 z. B. die nominale Steuerbelastung für monatliche Einkommen über 41.667 US-Dollar von bisher maximal 47% auf 50%.

rund 5.000 Euro (eine genaue Höhe wurde bisher nicht festgelegt). Ab dieser neuen Freigrenze von z.B. 5.000 Euro müsste dann die Freistellung schrittweise aufgeholt werden, was in diesem Aufholbereich 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 Euro auf z.B. 5.000 Euro bei entsprechender (geringer) Reduzierung der Steuersätze für zu versteuernde Einkommen zwischen monatlich 2.000 Euro und 5.000 Euro wird nicht erwähnt.

### Vergleich der Einkommensteuer auf private Kapitalerträge

(Tabelle 1, Zeile (2a) bis Zeile (2c)):

- Deutschland lässt monatlich 67 Euro steuerfrei, die USA hingegen bei der Bundes-Einkommensteuer 3.217 US-Dollar.
- Auch für darüberliegende Einkommen werden in den USA bis monatlich 16.667 US-Dollar nur 15% Bundes-Einkommensteuer genommen, 18,8% bis 35.483 US-Dollar und erst für darüberliegende Einkommen 23,8%. Hinzu kommen allerdings jeweils bis zu 13%-Punkte Landes-Einkommensteuer. Deshalb werden z.B. im Hochsteuerland Kalifornien insgesamt bis zu 37% Steuern auf private Kapitalerträge erhoben.
- Deutschland hingegen erhebt einen einheitlichen Steuersatz von 26,4%.

### Vergleich der Körperschaftsteuer

(Tabelle 1, Zeile (3a) bis Zeile (3c)):

- Auch die USA haben ab 2018 einen einheitlichen Körperschaftsteuersatz.<sup>3</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 eine Option zur Einkommensteuer ermöglichen („check-the-box“).<sup>4</sup>

Für die von Körperschaften gezahlten Dividenden müssen die in den USA oder in Deutschland ansässigen Aktionäre Steuern auf private Kapitalerträge zahlen, siehe Tabelle 1, Zeile (2c) sowie Tabelle 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>5</sup> nicht von der Personengesellschaft, sondern von den Anteilseignern versteuert werden müssen.

### c) Unterschiedliche Berechnungen der Steuersätze

In den USA werden die Steuergrenzen jedes Jahr automatisch an die Preissteigerung angepasst, die sogenannte „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.

In den USA und in Deutschland werden die resultierenden Steuersätze unterschiedlich errechnet, wie die folgenden Beispiele für die Bundes-Einkommensteuer zeigen:

Nach der US-Steuerreform wird auf ein zu versteuerndes Einkommen von monatlich 5.000 US-Dollar folgende Steuer erhoben:

$$\begin{aligned} &10\% \cdot 794 \$ \\ &+ 12\% \cdot (3.225 \$ - 794 \$) \\ &+ 22\% \cdot (5.000 \$ - 3.225 \$) \\ &= 762 \$ . \end{aligned}$$

Es resultiert eine durchschnittliche Steuerbelastung von 15% (= 762 \$ / 5.000 \$).

In Deutschland ist die Berechnung sehr viel komplizierter. Auf ein zu versteuerndes Einkommen von monatlich 5.000 Euro wird folgende Einkommensteuer (inkl. Solidaritätszuschlag) erhoben:

$$\begin{aligned} &0\% \cdot 750 € \\ &+ 14\% \cdot 1 € \text{ für den € Nr. 751} \\ &+ (14\% + 0,024\%) \cdot 1 € \text{ für den € Nr. 752} \\ &+ (14\% + 2 \cdot 0,024\%) \cdot 1 € \text{ für den € Nr. 753} \\ &\text{usw.} \\ &+ 24\% \cdot 1 € \text{ für den € Nr. 1 166} \\ &+ (24\% \text{ plus } 0,006\%) \cdot 1 € \text{ für den € Nr. 1.167} \\ &+ (24\% \text{ plus } 2 \cdot 0,006\%) \cdot 1 € \text{ für den € Nr. 1.168} \\ &\text{usw.} \\ &+ 44,3\% \cdot 1 € \text{ für den € Nr. 4.579} \\ &+ 44,3\% \cdot (5.000 € - 4.579 €) \\ &= 1.457 €. \end{aligned}$$

Es resultiert eine durchschnittliche Steuerbelastung von 29% (= 1.457 Euro/5.000 Euro), also fast doppelt so viel wie in den USA.

Die für Deutschland resultierende Steuerschuld in Höhe von 1.457 Euro kann nur aus Steuertabellen abgelesen werden und ist für den Normalbürger überhaupt nicht nachvollziehbar:

- Der in der vorherigen Steuerberechnung angegebene Wert von 0,024% ist der durchschnittliche Zuwachs der Grenzsteuerbelastung für ein monatlich zu versteuerndes Einkommen zwischen 751 Euro und 1.165 Euro. In diesem Bereich müssen aber zusätzlich noch die Belastungssprünge an der Grenze zwischen 450-Euro-Job und Midi-Job berücksichtigt werden.
- Der in der vorherigen Steuerberechnung angegebene Wert von 0,006% ist der durchschnittliche Zuwachs der Grenzsteuerbelastung für ein monatlich zu versteuerndes Einkommen zwischen 1.165 Euro und 4.569 Euro. In diesem Bereich muss aber zusätzlich noch die Freistellung vom Solidaritätszuschlag bis zu einer Freigrenze von monatlich etwa 1.400 Euro zu versteuerndem Einkommen berücksichtigt werden. Diese Freistellung muss bis etwa 1.700 Euro voll aufgeholt werden, was in diesem Bereich zu einer erhöhten Grenzsteuerbelastung führt.

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

<sup>4</sup> Classification of Taxpayers for U.S. Tax Purposes. IRS, August 17, 2017, abrufbar unter <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/classification-of-taxpayers-for-us-tax-purposes> (Abruf: 11.1.2018 – Das Abrufdatum bezieht sich, soweit nicht ausdrücklich anders vermerkt, auf alle folgenden Links).

<sup>5</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>6</sup> Das ist der durchschnittliche Zuwachs der Grenzsteuerbelastung für ein monatlich zu versteuerndes Einkommen zwischen 751 Euro und 1.165 Euro. In diesem Bereich müssen zusätzlich noch die Belastungssprünge an der Grenze zwischen 450-Euro-Job und Midi-Job berücksichtigt werden sowie die Freistellung vom Solidaritätszuschlag bis zu einer Freigrenze von monatlich etwa 1.400 Euro zu versteuerndem Einkommen. Diese Freistellung muss dann bis etwa 1.700 Euro voll aufgeholt werden, was in diesem Bereich zu einer erhöhten Grenzsteuerbelastung führt. Niemand kann dieses komplizierte System durchschauen, aber vielleicht ist das gewollt? (vgl. *Helsper*, BB 1995, 16).

Tabelle 2: Nominale Steuersätze auf gewerbliche Einkommen, USA und Deutschland, 2018

	(1a) USA (alt)	(1b) USA (neu)	(1c) Deutschland	(2a) USA (alt)	(2b) USA (neu)	(2c) Deutschland	(3a) USA (alt)	(3b) USA (neu)	(3c) 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>d)</sup></b>	<b>47 / 52</b>

<sup>a)</sup> Erster Wert für Florida/Zweiter Wert für Kalifornien.

<sup>b)</sup> Erster Wert für minimale Gewerbesteuer/Zweiter Wert für maximale Gewerbesteuer.

<sup>d)</sup> Annahme: Der Gewerbetreibende zahlt 0,2 Mio. US-Dollar Löhne und kann damit sein zu versteuerndes Einkommen von 1 Mio. US-Dollar um 0,1 Mio. US-Dollar (= 0,2 Mio. \$ \* 50%) auf 0,9 Mio. US-Dollar verringern.

– Viele Steuerzahler meinen, dass der Spitzensteuersatz für das gesamte zu versteuernde Einkommen von 5.000 Euro zu zahlen ist. Aber das ist falsch, weil der Spitzensteuersatz eben nur für das zu versteuernde Einkommen oberhalb von monatlich 4.579 Euro zu zahlen ist.

Kaum jemand kann dieses komplizierte System durchschauen. Auch deshalb erscheint es sinnvoll, in Zukunft in Deutschland, so wie in den USA, einen einfachen Steuertarif mit klaren Stufen einzuführen, z. B.:

Bis 750 Euro pro Monat steuerfrei wie bisher, 15% Steuern auf das monatlich zu versteuernde Einkommen von 751 Euro bis 1.500 Euro, 25% für 1.501 Euro bis 2.500 Euro, 35% für 2.501 Euro bis 5.000 Euro und 45% für denjenigen Anteil des monatlich zu versteuernden Einkommens, der 5.000 Euro übersteigt.

Ein zu versteuerndes Einkommen von 5.000 Euro hätte dann folgende Steuerbelastung:

$$\begin{aligned}
 &0\% * 750 \text{ €} \\
 &+ 15\% * 750 \text{ €} (= 1.500 \text{ €} - 750 \text{ €}) \\
 &+ 25\% * 1.000 \text{ €} (= 2.500 \text{ €} - 1.500 \text{ €}) \\
 &+ 35\% * 2.500 \text{ €} (= 5.000 \text{ €} - 2.500 \text{ €}) \\
 &= 1.238 \text{ €}.
 \end{aligned}$$

Für eine aufkommensneutrale Umstellung der Steuerberechnung müssten die genannten Grenzen und Steuersätze geeignet angepasst werden.

Zudem könnten zukünftig alle Grenzen automatisch an die Preissteigerung angepasst werden.

#### d) Nominale Sätze für gesetzliche Sozialabgaben weitgehend unverändert

Die Sätze der Sozialversicherung blieben in beiden Ländern weitgehend unverändert, nur die Bemessungsgrenzen wurden geringfügig angepasst. Es sei hier nachgetragen, dass die „medicare tax“ in den USA auf alle Löhne ohne Beitragsbemessungsgrenze erhoben wird und deren Beitragssatz zudem für monatliche Bruttolöhne über 16.667 US-Dollar von 1,45% auf 2,35% ansteigt.

## 2. Nominale Steuersätze auf gewerbliche Einkommen

Durch die US-Steuerreform 2018 wurde vor allem die Besteuerung von gewerblichen Einkommen und von Kapitalgesellschaften geän-

dert. Die Auswirkungen werden in den Tabellen 2 und 3 in Beispielrechnungen gezeigt.

Tabelle 2 zeigt nominale Steuersätze auf gewerbliche Einkommen (z. B. von Handwerkern oder gewerblichen Personengesellschaften), und zwar für einen unverheirateten Steuerpflichtigen ohne Kinder, der kein anderes Einkommen hat.

Durch die US-Steuerreform bleibt ab 2018 ein Fünftel von gewerblichen Einkommen bis zu monatlich 13.125 US-Dollar 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 z. B. reine Kapitalverwaltungsfirmer. Freiberufliches Einkommen (z. B. Berater, Ärzte etc.) ist nicht begünstigt.

#### Ergebnisse (zu Tabelle 2):

- Durch die US-Steuerreform wurden die Steuersätze für gewerbliche Einkommen von monatlich 3.000 US-Dollar halbiert und liegen nun nur noch bei einem Viertel der deutschen Steuersätze.
- Durch die US-Steuerreform wurden die Steuersätze für gewerbliche Einkommen von monatlich 10.000 US-Dollar um rund ein Drittel gesenkt und liegen nun in Florida, das keine eigene Einkommensteuer hat und wo nur Bundessteuer anfällt, nur noch bei einem Drittel der deutschen Steuersätze und in Kalifornien bei der Hälfte.
- Durch die US-Steuerreform wurden die Steuersätze für gewerbliche Einkommen von monatlich 1 Mio. US-Dollar in Florida um ein Fünftel gesenkt und liegen nun bei etwa zwei Drittel der deutschen Steuersätze, in Kalifornien blieben sie fast unverändert<sup>7</sup> und liegen weiterhin ähnlich wie in Deutschland.

## 3. Nominale Steuersätze auf Einkommen von Kapitalgesellschaften

Tabelle 3 zeigt nominale Steuersätze auf Einkommen von Kapitalgesellschaften.

<sup>7</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.

Tabelle 3: Nominale Steuersätze auf Einkommen von Kapitalgesellschaften, USA und Deutschland, 2018

	(1a) USA (alt)	(1b) USA (neu)	(1c) Deutschland	(2a) USA (alt)	(2b) USA (neu)	(2c) Deutschland	(3a) USA (alt)	(3b) USA (neu)	(3c) Deutschland
<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> Gewerbesteuer (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>

<sup>a)</sup> Erster Wert für Florida/Zweiter Wert für Kalifornien.

<sup>b)</sup> Erster Wert für minimale Gewerbesteuer/Zweiter Wert für maximale Gewerbesteuer.

**Ergebnisse (zu Tabelle 3):**

- In Deutschland sind die Steuersätze für Kapitalgesellschaften unabhängig vom Einkommen. Sie haben eine große Bandbreite von 23 % in Kommunen mit dem Mindest-Gewerbesteuersatz bis 35 % in Kommunen mit einem sehr hohen Gewerbesteuerersatz.
- 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 z.B. monatliche Einkommen von Kapitalgesellschaften von 3.000 US-Dollar 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 haben 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, wie z.B. Nevada. Manche States, wie z.B. Texas, erheben die Körperschaftsteuer nicht auf den Gewinn (was dazu führt, dass in den Übersichten oft fälschlicherweise behauptet wird, dass Texas keine Körperschaftsteuer hat), sondern auf eine Größe ähnlich der Nettowertschöpfung (Umsatz minus Wareneinsatz).<sup>8</sup>

**II. Tatsächlich gezahlte Steuern in den USA und in Deutschland**

Die US-Steuerreform hat nur einen geringen Einfluss auf die gezahlten Lohnsteuern. Zwar werden die Steuersätze durchgängig gesenkt (siehe Tabelle 1) und der Freibetrag deutlich auf 1.000 US-Dollar 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.

**1. Tatsächlich auf Einkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen gezahlte Steuern**

Abbildung 1 zeigt die tatsächlich gezahlten Steuern auf Einkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen.<sup>9</sup>

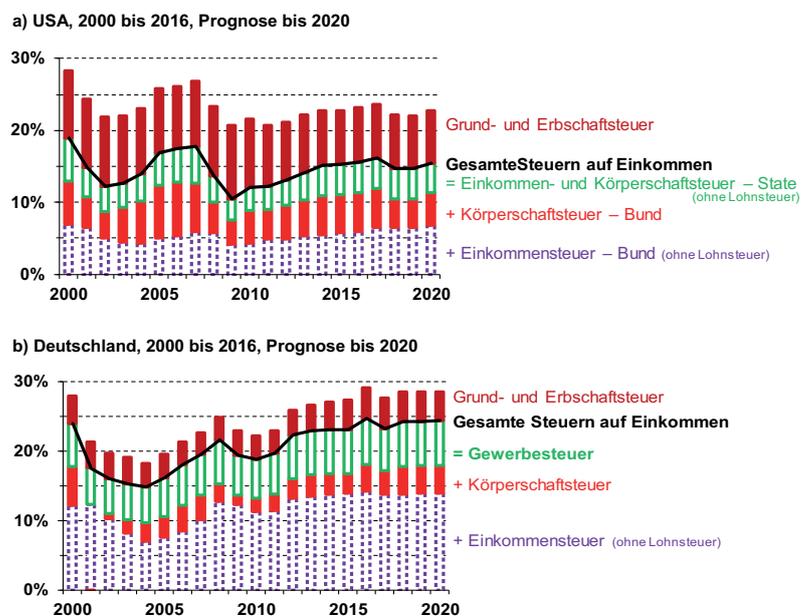


Abbildung 1: Tatsächlich auf Einkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen gezahlte Steuern

**Ergebnisse (zu Abbildung 1):**

- In 2015 betrug der durchschnittliche Steuersatz 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.

<sup>8</sup> Siehe Dendorfer, Länderreport USA, RIW 2017, 667–668.

<sup>9</sup> Für die Berechnung der gezahlten Steuern auf Einkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen werden veröffentlichte Daten des U.S. 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.

## 2. Tatsächlich auf Einkommen von Kapitalgesellschaften gezahlte Steuern

Abbildung 2 zeigt die tatsächlich auf Einkommen von Kapitalgesellschaften gezahlten Steuern.

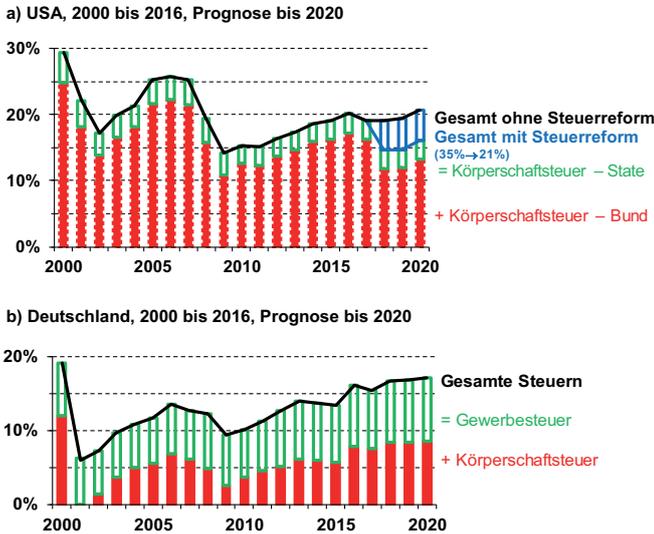


Abbildung 2: Tatsächlich auf Einkommen von Kapitalgesellschaften gezahlte Steuern

### Ergebnisse (zu Abbildung 2):

- 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 die US-Steuerreform würde der tatsächlich gezahlte Steuersatz in den USA bis 2020 auf 21% ansteigen.<sup>10</sup> Wegen der US-Steuerreform wird nun mit einem Absinken auf 14% in 2018/19 gerechnet und mit einem Wiederanstiegen auf 16% in 2020,<sup>11</sup> geringfügig niedriger als in Deutschland mit 17%.

Durch die US-Steuerreform wurde der nominale Bundes-Körperschaftsteuersatz um 14%-Punkte von 35% auf 21% gesenkt (siehe Tabelle 1, Zeile (3a), maximal). Laut Abbildung 2a 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 US-Steuerreform eine Reihe von Maßnahmen gegen Steuervermeidung beschlossen, z. B. Zusatzsteuern auf im Ausland ansässige profitable Tochtergesellschaften, insbesondere wenn sie Lizenzen verwalten (in der Zielsetzung ähnlich der in Deutschland ab 2018 eingeführten Lizenzschränke), generell verstärkte Besteuerung von im Ausland ansässigen Tochtergesellschaften, Beschränkungen des Zinsabzugs (eine Kopie der in Deutschland 2008 eingeführten Zinsschränke) 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.

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 erklärt auch, warum unsere Ergebnisse, gestützt auf die Untersuchungen der US-Regierung, wesentlich anders sind als die einer aktuellen Studie, die behauptet, dass durch die US-Steuerreform „the effective tax burden on firms in the US will be lower than in Germany (28.2%) and close to the EU average (20.9%)“.<sup>12</sup>

Wie in Abbildung 2 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. Vergleich der tatsächlich gezahlten Steuern und Sozialabgaben in den USA und in Deutschland

Abbildung 3 vergleicht die tatsächlich auf Arbeitnehmerentgelte sowie auf Einkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen gezahlten Steuern und Sozialabgaben.

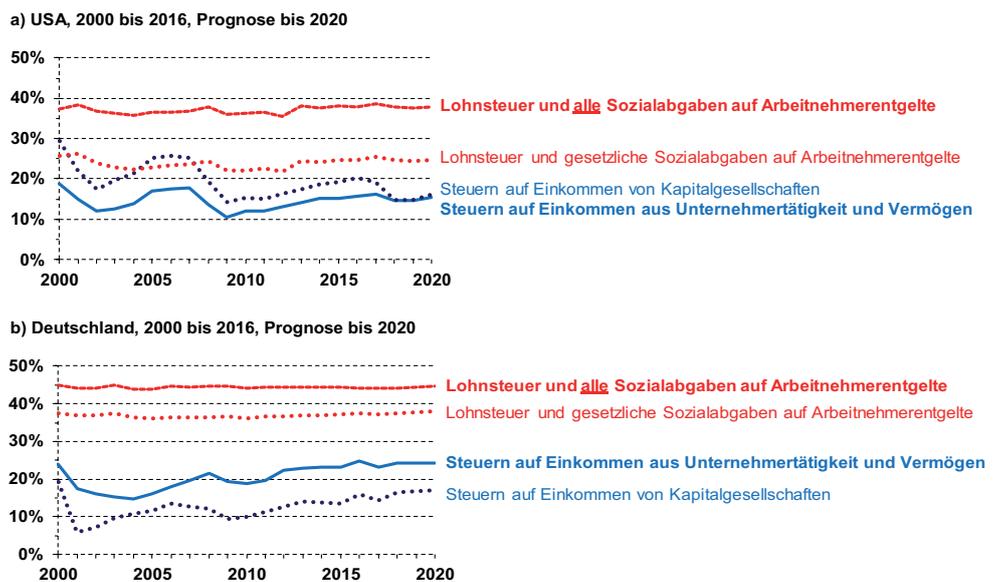


Abbildung 3: Vergleich der tatsächlich gezahlten Steuern und Sozialabgaben in den USA und in Deutschland

<sup>10</sup> Laut Congressional Budget Office, Washington D.C., 2017.  
<sup>11</sup> Gemäß Joint Committee on Taxation's (JCT) revenue estimates, Washington D.C., 2017.  
<sup>12</sup> Heinemann/Spengel, Germany Loses Out in US Tax Reform. ZEW Mannheim, Germany <http://www.zew.de/en/press/pressearchiv/deutschland-ist-der-verlierer-der-us-steuerreform/>.

## Ergebnisse (zu Abbildung 3):

- In Deutschland betrug 2017 die Summe aus gezahlten Lohnsteuern und Sozialabgaben 44 % der Arbeitnehmerentgelte (durchgezogene rote Linie), in den USA hingegen nur 39%.<sup>13</sup>
- Wenn man – wie die OECD – nur die gesetzlichen Sozialabgaben berücksichtigt (gepunktete rote 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 (durchgezogene blaue 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 die US-Steuerreform würde der tatsächlich gezahlte Steuersatz in den USA bis 2020 auf 21 % ansteigen. Wegen der US-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>13</sup> Plus sonstige Sozialabgaben der Arbeitnehmer, über die in der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung der USA keine Daten vorliegen.

**Prof. Dr. Lorenz J. Jarass**, M. S. (Engineering, Stanford Univ.), Professor für Wirtschaftswissenschaften an der Hochschule RheinMain (Wiesbaden), erarbeitete als Mitglied der Unternehmensteuerreformkommission Grundlagen für die deutsche Steuerreform 2001–2005. Basierend auf seinen Ideen wurde bei der Unternehmensteuerreform 2008 die Zinsschranke und die beschränkte Abzugsfähigkeit von Zins- und Lizenzgebührenzahlungen bei der Gewerbesteuer eingeführt.



**Anthony E. Tokman**, B. S. (Economics and Physics, Yale Univ.) ist wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Federal Reserve Bank of Chicago.



**Mark L. Wright**, Ph. D. (Economics, Chicago Univ.), ist Senior Vice-President und Forschungsdirektor der Federal Reserve Bank of Minneapolis.



## BFH: Verlängerte Festsetzungsverjährung bei Steuerhinterziehung eines Miterben

BFH, Urteil vom 29.8.2017 – VIII R 32/15

ECLI:DE:BFH:2017:U.290817.VIII R32.15.0

Volltext des Urteils: [BB-ONLINE BBL2018-341-1](#)

unter [www.betriebs-berater.de](#)

### AMTLICHE LEITSÄTZE

1. Der Erbe tritt sowohl in materieller als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht in die abgabenrechtliche Stellung des Erblassers ein und schuldet die Einkommensteuer als Gesamtschuldner in der Höhe, in der sie durch die Einkünfteerzielung des Erblassers entstanden ist.
2. Auch eine wegen Demenz des Erblassers unwirksame Einkommensteuererklärung führt – ist sie unrichtig oder unvollständig – zu einer Berichtigungspflicht des Erben nach § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 AO, bei deren Verletzung eine Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO durch Unterlassen vorliegen kann.
3. Die Berichtigungspflicht des Erben nach § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 AO wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass er bereits vor dem Tod des Erblassers Kenntnis davon hatte, dass dessen Steuererklärung unrichtig ist.
4. Die Verlängerung der Festsetzungsfrist auf zehn Jahre gemäß § 169 Abs. 2 Satz 2 und 3 1. Halbsatz AO tritt auch dann ein, wenn der als

Gesamtschuldner in Anspruch genommene Erbe keine Kenntnis von der Steuerhinterziehung eines Miterben hat.

**5. Jedem Erben steht die Möglichkeit zu, sich nach Maßgabe des § 169 Abs. 2 Satz 3 2. Halbsatz AO zu exkulpieren.**

AO § 44 Abs. 2 S. 3, § 45 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 1, § 79 Abs. 1, § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, S. 2, § 169 Abs. 2 S. 2, 3, § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1, § 173 Abs. 1 Nr. 1, § 370 Abs. 1 Nr. 2; FGO 120 Abs. 3; BGB § 104 Nr. 2, § 1922 Abs. 1, § 1967

### SACHVERHALT

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist gemeinsam mit C Gesamtrechtsnachfolgerin der am ... 2000 verstorbenen W. Der Beigeladene ist als Gesamtrechtsnachfolger der nach dem Erbfall verstorbenen C in die Erbengemeinschaft eingetreten.

Der Klägerin wurde von der Steuerfahndungsstelle des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung mit Schreiben vom 21. März 2005 mitgeteilt, dass gegen sie als Gesamtrechtsnachfolgerin der W ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet worden sei. Nach den Feststellungen der Steuerfahndungsstelle im Bericht vom 26. März 2007 hatte W in den Jahren 1993 bis 1999 Kapitaleinkünfte im Ausland erzielt, die sie nicht in ihren Einkommensteuererklärungen angegeben hatte.