



INDEX DER INTERNATIONALEN STEUERWETTBEWERBSFÄHIGKEIT 2019

DANIEL BUNN
ELKE ASEN



Inhalt

EINLEITUNG	1
DER INDEX DER INTERNATIONALEN STEUERWETTBEWERBSFÄHIGKEIT	2
TABELLE 1. RANGLISTE DES INDEX DER INTERNATIONALEN STEUERWETTBEWERBSFÄHIGKEIT 2019	3
RANGLISTEN 2019	4
MERKLICHE VERÄNDERUNGEN GEGENÜBER DEM VORJAHR	5
BELGIEN	5
GROSSBRITANNIEN	5
IRLAND	5
KANADA	5
KOREA	5
POLEN	5
SLOWENIEN	5
TÜRKEI	5
TABELLE 2. ÄNDERUNGEN GEGENÜBER DEM VORJAHR	6
KÖRPERSCHAFTSTEUER	7
TABELLE 3. KÖRPERSCHAFTSTEUER	8
EINKOMMENSTEUERN	13
TABELLE 4. EINKOMMENSTEUERN	15
VERBRAUCHSTEUERN	18
TABELLE 5. VERBRAUCHSTEUERN	19
SUBSTANZSTEUERN	21
TABELLE 6. SUBSTANZSTEUERN	22
DAS INTERNATIONALE STEUERSYSTEM	26
TABELLE 7. DAS INTERNATIONALE STEUERSYSTEM	27
LÄNDERPROFILE	34
DEUTSCHLAND	34
ÖSTERREICH	35
SCHWEIZ	35
METHODIK	36
ANHANG	42

Einleitung

Die Struktur des Steuerwesens eines Landes ist ein wichtiger Bestimmungsfaktor für dessen Wirtschaftsleistung. Eine gut strukturierte Abgabenordnung bietet dem Steuerzahler die Möglichkeit, ihr leicht nachzukommen, und ist gleichzeitig in der Lage, sowohl die wirtschaftliche Entwicklung zu fördern als auch ausreichende Einnahmen für die von der Regierung gesetzten Prioritäten aufzubringen. Im Gegensatz dazu können schlecht strukturierte Steuersysteme sich nicht nur als kostspielig erweisen, sondern auch zu wirtschaftlichen Verzerrungen führen und der jeweiligen Volkswirtschaft schaden.

Viele Länder haben dies erkannt und ihre Steuersysteme entsprechend reformiert. In den letzten Jahrzehnten haben viele Länder der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) die Grenzsteuersätze sowohl bei der Unternehmens- als auch der individuellen Einkommensteuer erheblich gesenkt. Heutzutage erzielen die meisten Nationen substantielle Einnahmen durch breit angelegte Abgaben wie Lohn- und Umsatzsteuer.¹

Nicht alle jüngsten Änderungen in der Steuerpolitik der OECD-Länder haben jedoch dazu beigetragen, die Struktur der Steuersysteme zu verbessern. Einige davon zeigten sogar negative Auswirkungen. Obwohl einige Länder wie die USA und Belgien ihre Körperschaftsteuersätze um mehrere Prozentpunkte senkten, haben andere Staaten wie Korea und Portugal sie erhöht. In den USA, Großbritannien und Kanada nahm man Verbesserungen an der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer vor, wohingegen die Bemessungsgrundlagen in Chile und Korea weniger wettbewerbsfähig gestaltet wurden. Mehrere EU-Länder haben kürzlich internationale Steuerregeln wie beispielsweise Vorschriften für die Hinzurechnungsbesteuerung verabschiedet, die negative wirtschaftliche Auswirkungen haben könnten.² Hinzukommt, dass eine Vielzahl von Ländern in den letzten Jahrzehnten zwar die Vermögensteuer abgeschafft hat, in Belgien jedoch erst kürzlich eine neue Steuer auf das Nettovermögen verabschiedet wurde.

In einigen Ländern tendiert die Steuerpolitik dazu, die Struktur ihres Steuersystems im Vergleich zu anderen OECD-Ländern immer wieder zu verschlechtern. In den letzten Jahrzehnten wurden in Frankreich mehrere Reformen zur Erhöhung der Grenzsteuersätze auf Arbeit, Sparvermögen und Investitionen durchgeführt. So hat das Land erst kürzlich eine Zusatzsteuer zur Körperschaftsteuer eingeführt, obwohl es bereits einige wettbewerbsverzerrende Steuern wie die Finanztransaktionssteuer, die Immobilienvermögensteuer und die Erbschaftsteuer erhebt.

Nach der Steuerreform in den USA im Jahr 2017 hat Frankreich nun die höchste Körperschaftsteuer – ein kombinierter Satz von etwa 34 Prozent. Obwohl geplant ist, den zentralen gesetzlichen Steuersatz in den nächsten Jahren zu senken, sind viele weitere Änderungen notwendig bevor Frankreichs Steuersystem als international wettbewerbsfähig bezeichnet werden kann.

Die einzelnen OECD-Länder verfolgen viele verschiedene Ansätze zur Besteuerung. Um die Struktur dieser Steuersysteme miteinander vergleichen und bewerten zu können, haben wir den *Index der internationalen Steuerwettbewerbsfähigkeit* entwickelt.

1 Elke Asen und Daniel Bunn, „Sources of Government Revenue in the OECD, 2019“, Tax Foundation, 23. April 2019, <https://taxfoundation.org/publications/sources-of-government-revenue-in-the-oecd/>.

2 Daniel Bunn, „Ripple Effects from Controlled Foreign Corporation Rules“, Tax Foundation, 13. Juni 2019, <https://taxfoundation.org/controlled-foreign-corporation-rules-effects/>.

Der Index der internationalen Steuerwettbewerbsfähigkeit

Der *Index der internationalen Steuerwettbewerbsfähigkeit* (*International Tax Competitiveness Index, ITCI*) versucht zu messen, inwieweit das Steuersystem eines Landes nach zwei maßgeblichen Aspekten der Steuerpolitik ausgerichtet ist: Wettbewerbsfähigkeit und Investitionsneutralität.

Eine wettbewerbsfähige Abgabenordnung sorgt dafür, dass die Grenzsteuersätze sich auf einem niedrigen Niveau bewegen. In der heutigen globalisierten Welt ist Kapital äußerst beweglich. Unternehmen haben die Möglichkeit, Investitionen in einer Vielzahl von Ländern weltweit vorzunehmen und die höchste Rendite zu erzielen. Das bedeutet, dass Unternehmen nach Ländern mit niedrigeren Steuersätzen im Investitionsbereich Ausschau halten, um so ihre Rendite nach Steuern zu maximieren. Wenn der Steuersatz eines Landes zu hoch ist, gehen Investoren in andere Länder, was wiederum das inländische Wirtschaftswachstum verlangsamt. Darüber hinaus können hohe Grenzsteuersätze Steuerhinterziehung motivieren.

Laut einer Studie der OECD sind Körperschaftsteuern besonders schädlich für das Wirtschaftswachstum, wohingegen die Einkommensteuer und Verbrauch- und Verkehrsteuern sich weniger stark auswirken. Abgaben auf unbewegliches Eigentum haben die geringsten Auswirkungen auf das Wachstum.³

Ein neutrales Steuersystem zielt darauf ab, die meisten Einnahmen mit den geringsten wirtschaftlichen Verzerrungen aufzubringen. Das bedeutet, dass dem Konsum gegenüber dem Sparen kein Vorzug eingeräumt wird, was bei Investitions- und Vermögensteuern jedoch der Fall ist. Dies bedeutet auch keine beziehungsweise nur wenige, gezielt eingesetzte Steuererleichterungen für bestimmte Tätigkeiten von Unternehmen oder Einzelpersonen.

Ein wettbewerbsfähiges und neutrales Steuersystem fördert nachhaltiges Wirtschaftswachstum und Investitionen, wobei es gleichzeitig für ausreichende Einnahmen zur Finanzierung staatlicher Ziele sorgt.

Zur Beurteilung, ob das Steuersystem eines Landes neutral und wettbewerbsfähig ist, schaut sich der *ITCI* mehr als 40 steuerpolitische Variablen näher an. Diese Variablen messen nicht nur die Höhe der Steuern, sondern auch deren Struktur. Der *Index* beschäftigt sich zum einen mit den Körperschaft-, individuellen Einkommen- und Verbrauchsteuern, zum anderen mit Substanzsteuern und dem Umgang mit im Ausland erwirtschafteten Gewinnen. Der *ITCI* gibt einen umfassenden Überblick darüber, wie sich Steuersysteme von Industrieländern vergleichen lassen, erklärt, warum einige von ihnen gute oder schlechte Vorbilder für Reform sein können, und liefert wichtige Erkenntnisse darüber, wie über Steuerpolitik nachgedacht werden sollte.

Aufgrund einiger Dateneinschränkungen werden jüngste steuerliche Änderungen in einigen Ländern möglicherweise nicht in der diesjährigen Version des *Index der internationalen Steuerwettbewerbsfähigkeit (ITCI)* berücksichtigt.

3 Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), „Tax and Economic Growth“, Economics Department Working Paper Nr. 620, 11. Juli 2008.

TABELLE 1.

Rangliste des Index der internationalen Steuerwettbewerbsfähigkeit 2019

Land	Gesamtrang	Gesamtergebnis	Rang Körperschaftsteuer	Rang Einkommensteuern	Rang Verbrauchsteuer	Rang Substanzsteuern	Rang Internationales Steuersystem
Estland	1	100	2	1	9	1	11
Neuseeland	2	86.3	24	4	6	2	9
Lettland	3	86	1	6	29	6	7
Litauen	4	81.5	3	3	24	7	17
Schweiz	5	79.3	8	10	1	34	1
Luxemburg	6	77	23	16	4	19	5
Australien	7	76.4	28	15	8	3	12
Schweden	8	75.5	6	19	16	5	14
Niederlande	9	72.5	19	21	12	12	3
Tschechien	10	72.2	9	5	34	13	6
Slowakei	11	71.4	14	2	33	4	31
Österreich	12	71.4	17	29	11	10	4
Türkei	13	69	18	7	20	18	16
Ungarn	14	68.6	4	8	35	25	2
Kanada	15	67	20	25	7	20	18
Deutschland	16	66.9	26	26	10	16	8
Irland	17	66.9	5	33	23	11	13
Finnland	18	66.8	7	27	15	14	23
Norwegen	19	66.2	12	13	18	24	20
Slowenien	20	65.1	10	17	30	22	15
USA	21	63.7	21	24	5	29	28
Island	22	61.8	11	28	19	23	22
Spanien	23	60.3	22	14	14	32	19
Dänemark	24	60.1	16	34	17	8	29
Großbritannien	25	60.1	15	22	22	31	10
Korea	26	59.5	33	20	2	26	34
Belgien	27	57.2	25	11	26	27	25
Japan	28	57.1	36	32	3	30	21
Mexiko	29	54.2	32	12	25	9	35
Griechenland	30	52.9	29	18	31	28	26
Israel	31	51.9	27	36	13	15	33
Chile	32	49.1	30	23	28	17	36
Portugal	33	46.6	34	30	32	21	30
Italien	34	44	31	31	27	35	27
Polen	35	43.5	13	9	36	33	32
Frankreich	36	42.7	35	35	21	36	24

Ranglisten 2019

Das sechste Jahr in Folge verfügt Estland über das beste Steuersystem in der OECD. Das erstklassige Abschneiden beruht auf vier positiven Merkmalen des estnischen Steuerrechts. Erstens besitzt das Land eine Körperschaftsteuer in Höhe von 20 Prozent, die sich nur auf ausgeschüttete Gewinne bezieht. Zweitens werden persönliche Einkommen pauschal mit 20 Prozent besteuert, was jedoch nicht für persönliche Dividendenerträge gilt. Drittens fällt eine Grundsteuer nur für den Wert des Grundstücks und nicht für Bebauungen am Grundstück an. Darüber hinaus besitzt Estland ein territoriales Steuersystem, das mit wenigen Einschränkungen 100 % der durch inländische Unternehmen erzeugten ausländischen Gewinne von nationaler Besteuerung befreit.

Zwar ist Estlands Steuersystem das wettbewerbsfähigste in der OECD, doch auch die anderen führenden Länder erhalten eine Bestbewertung, da sie sehr gut in einigen Kategorien abschneiden. Neuseeland verfügt über eine relativ pauschale, niedrig angesetzte individuelle Einkommensteuer, die nicht für Kapitalgewinne gilt (mit einem kombinierten Spitzensteuersatz von 33 Prozent), eine gut strukturierte Grundsteuer und eine breit angelegte Umsatzsteuer. Lettland, das kürzlich das estnische System der Körperschaftsteuer übernommen hat, besitzt ebenfalls ein relativ effizientes Einkommensteuersystem. Litauen hat mit 15 Prozent den drittniedrigsten Körperschaftsteuersatz, behandelt Investitionskosten relativ neutral und zeichnet sich durch eine gut strukturierte individuelle Einkommensteuer aus. In der Schweiz gilt ein relativ geringer Körperschaftsteuersatz (21,1 Prozent), eine niedrige, breit angelegte Umsatzsteuer sowie eine ziemlich flach gestaltete individuelle Einkommensteuer, bei der Kapitalgewinne steuerfrei sind. Schweden hat einen unterdurchschnittlich hohen Körperschaftsteuersatz von 21,4 Prozent, keine Nachlass- oder Vermögensteuern sowie eine gut strukturierte Umsatz- und Einkommensteuer.

Im sechsten Jahr in Folge ist Frankreich das Land mit dem am wenigsten wettbewerbsfähigen Steuersystem in der OECD. Dort wird einer der höchsten Körperschaftsteuersätze in der OECD (34,4 Prozent) erhoben, gelten neben einer Steuer auf Immobilienvermögen hohe Grundsteuern und wird eine Finanztransaktions- wie auch eine Nachlasssteuer veranschlagt. Außerdem wird in Frankreich eine hohe, progressive Einkommensteuer erhoben, die auch für Dividenden und Kapitalerträge gilt.

Im Allgemeinen handelt es sich bei den Ländern, welche im *ITCI* auf den unteren Rängen zu finden sind, um diejenigen, die relativ hohe Grenzsteuersätze bei der Körperschaftsteuer erheben. Die fünf Länder am unteren Ende der Rangliste weisen alle überdurchschnittlich hohe Körperschaftsteuersätze auf – mit Ausnahme von Polen, wo eine 19%ige Abgabepflicht gilt. Zusätzlich verfügen alle fünf Länder über hohe Umsatzsteuern von mindestens 20 %. Eine Ausnahme bildet dabei Chile mit 19 %.

Merkliche Veränderungen gegenüber dem Vorjahr⁴

Belgien

Nach der Implementierung einer Reihe von internationalen Steuerregeln sank Belgien vom 22. auf den 27. Platz der Rangliste. In Belgien gelten jetzt neben Vorschriften für die Hinzurechnungsbesteuerung auch Regulierungen zur Abwehr der Gesellschafterfremdfinanzierung, was die Positionierung des Landes in Bezug auf internationale Steuervorschriften beeinträchtigt.

Großbritannien

Großbritannien hat eine Richtlinie rückgängig gemacht, die es nicht mehr erlaubt hatte, Gebäude abzuschreiben. Die neue Richtlinie bietet Unternehmen die Möglichkeit einer 2%igen jährlichen Abschreibung von Industriebauten. Mit diesem Abschreibungssatz können Unternehmen 27,9 Prozent des Barwerts ihrer Baukosten abschreiben. Großbritannien verbesserte sich infolgedessen vom 26. auf den 25. Platz.

Irland

Irland rutschte nach der Einführung einer neuen Regelung bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf der Rangliste von Platz 14 auf Platz 17 ab. Basierend auf dieser Regelung werden Steuern auf passive Einkünfte, die von einer ausländischen Tochtergesellschaft erworben wurden oder dieser zugerechnet werden können, erhoben. Aufgrund dieser neuen Regelung schneidet Irland dieses Jahr in der Kategorie „Internationale Steuerregeln“ und somit auch in der Gesamtwertung schlechter ab.

Kanada

Kanada erlaubt nun erweiterte Abschreibungen für Investitionen in Maschinen und Gebäude, nachdem die USA eine sofortige Abschreibung für Anlagevermögen mit kurzer Nutzungsdauer eingeführt hat. Kanada verbesserte sich damit vom 20. auf den 15. Platz.

Korea

Im Jahr 2019 reduzierte Korea für Unternehmen die Möglichkeit, zukünftige Steuerschulden mit aktuellen Verlusten zu verrechnen. Derzeit sind Verluste für 10 Jahre vortragsfähig, wobei dies bei großen Unternehmen jedoch auf 60 Prozent des zu versteuernden Einkommens begrenzt ist. Korea fiel dadurch vom 24. auf den 26. Platz.

Polen

Polen hat eine Lizenzbox mit einem reduzierten Körperschaftsteuersatz von 5 Prozent auf Einkünfte aus geistigem Eigentum eingeführt. Polen fiel dadurch von Platz 32 auf Platz 35.

Slowenien

Wie im Fall mehrerer anderer EU-Länder verabschiedete auch Slowenien neue Rechtsvorschriften für die Hinzurechnungsbesteuerung. Die neuen Vorschriften gelten für passive Einkünfte. Slowenien rutschte so vom 17. auf den 20. Platz.

Türkei

Die Türkei stieg vom 16. auf den 13. Platz. Drei Kennzahlen in Bezug auf die Compliance-Zeit bei Körperschaft-, Einkommen- und Verbrauchsteuern haben in den letzten Jahren deutliche Verbesserung gezeigt. Die durchschnittliche Zeit zur Abführung der Körperschaftsteuer sank von 44,5 Stunden im Jahr 2018 auf 24 Stunden; die Zeit zur Abführung der Einkommensteuer verringerte sich von 91 Stunden im Jahr 2018 auf 71 Stunden und die Zeit zur Abführung der Verbrauchsteuer fiel von 80 Stunden auf 75 Stunden.

⁴ Die in diesem Bericht veröffentlichten Ergebnisse vorheriger Jahre unterscheiden sich möglicherweise von Ranglistenangaben in früheren Versionen des *ITCI* aufgrund methodischer Änderungen und Datenkorrekturen.

TABELLE 2.

Änderungen gegenüber dem Vorjahr

Land	Rang 2017	Ergebnis 2017	Rang 2018	Ergebnis 2018	Rang 2019	Ergebnis 2019	Rangveränderung zwischen 2018 und 2019	Ergebnisveränderung zwischen 2018 und 2019
Australien	9	75	9	72,3	7	76,4	2	4,1
Belgien	22	64,8	22	60,2	27	57,2	-5	-3
Chile	33	49,3	33	46,7	32	49,1	1	2,4
Dänemark	23	63,9	23	60,2	24	60,1	-1	0
Deutschland	15	66,8	18	63,7	16	66,9	2	3,2
Estland	1	100	1	100	1	100	0	0
Finnland	14	67	15	64,9	18	66,8	-3	2
Frankreich	36	39,1	36	40,4	36	42,7	0	2,3
Griechenland	31	53,1	31	49,5	30	52,9	1	3,4
Großbritannien	27	60	26	57,7	25	60,1	1	2,4
Irland	16	66,2	14	64,9	17	66,9	-3	2
Island	24	62,6	25	59,7	22	61,8	3	2,1
Israel	30	53,4	30	49,6	31	51,9	-1	2,4
Italien	35	46,9	35	43,3	34	44	1	0,7
Japan	26	60,4	28	55,2	28	57,1	0	1,8
Kanada	20	65,4	20	62,5	15	67	5	4,6
Korea	18	66,1	24	59,9	26	59,5	-2	-0,4
Lettland	2	84,1	2	83,8	3	86	-1	2,3
Litauen	5	78,8	4	78,7	4	81,5	0	2,8
Luxemburg	4	79	5	76,6	6	77	-1	0,4
Mexiko	29	55,2	29	52,2	29	54,2	0	1,9
Neuseeland	3	82,7	3	81,6	2	86,3	1	4,6
Niederlande	6	77,2	7	74,9	9	72,5	-2	-2,4
Norwegen	21	65	19	63,4	19	66,2	0	2,8
Österreich	10	71,5	11	69,2	12	71,4	-1	2,1
Polen	32	51,2	32	48,3	35	43,5	-3	-4,8
Portugal	34	48,7	34	44,7	33	46,6	1	1,9
Schweden	8	76,5	8	73,1	8	75,5	0	2,4
Schweiz	7	76,9	6	75,3	5	79,3	1	4
Slowakei	11	71,5	10	70,7	11	71,4	-1	0,7
Slowenien	19	65,5	17	63,9	20	65,1	-3	1,2
Spanien	25	60,4	27	57,3	23	60,3	4	3
Tschechien	12	71,3	12	68,4	10	72,2	2	3,8
Türkei	13	67,6	16	64,7	13	69	3	4,3
Ungarn	17	66,1	13	66,4	14	68,6	-1	2,2
USA	28	57,8	21	60,9	21	63,7	0	2,8

Körperschaftsteuer

Bei der Körperschaftsteuer handelt es sich um eine direkte Steuer auf die Gewinne eines Unternehmens. Alle OECD-Länder erheben Steuern auf Unternehmensgewinne, aber die jeweiligen Tarife und Bemessungsgrundlagen weisen von Land zu Land große Unterschiede auf. Körperschaftsteuern reduzieren die Nachsteuerrendite der Unternehmensinvestitionen. Dadurch erhöhen sich die Kapitalkosten, was zu einem geringeren Maß an Investitionen und einer schwächeren Wirtschaftsleistung führt. Darüber hinaus kann die Körperschaftsteuer auch niedrigere Arbeitslöhne, geringere Renditen für Investoren und höhere Verbraucherpreise zur Folge haben.

Obwohl die Körperschaftsteuer die wirtschaftliche Entwicklung eines Landes mitunter erheblich beeinflussen kann, zeichnet sie bei den meisten Regierungen nur für einen relativ geringen Teil der Steuereinnahmen verantwortlich.⁵ Der *ITCI* unterscheidet bei der Körperschaftsteuer drei Unterkategorien.

Tabelle 3 präsentiert den Rang und die Punktzahl jedes Landes in Hinblick auf die Körperschaftsteuer-Kategorie sowie die Ränge bzw. Punktzahlen der jeweiligen Unterkategorien: Körperschaftsteuersatz, Bemessungsgrundlage sowie Steueranreize und Komplexität.

Körperschaftsteuersatz

Der höchste marginale Körperschaftsteuersatz misst den Satz, mit dem jeder zusätzliche Euro des steuerpflichtigen Gewinns besteuert wird. Hohe marginale Körperschaftsteuersätze tendieren dazu, hemmend auf die Kapitalbildung zu wirken und das Wirtschaftswachstum zu verlangsamen.⁶ Länder mit höheren marginalen Körperschaftsteuersätzen als den in den OECD-Ländern geltenden Durchschnittswerten erhalten eine geringere Punktzahl als solche mit niedrigeren, wettbewerbsfähigeren Sätzen.

Frankreich hat mit 34,4 Prozent den höchsten Körperschaftsteuersatz, gefolgt von Portugal (31,5 Prozent) sowie Australien und Mexiko (30 Prozent). Den niedrigsten Körperschaftsteuersatz in der OECD weist Ungarn mit 9 Prozent auf. Es gibt sechs weitere Länder mit Sätzen von unter 20 Prozent: Irland (12,5 Prozent), Litauen (15 Prozent) und Tschechien, Polen, Slowenien und Großbritannien (alle 19 Prozent). Im OECD-Durchschnitt liegt der Körperschaftsteuersatz bei 23,6 Prozent.⁷

Bemessungsgrundlage

Für Unternehmen berechnet sich der Gewinn durch Einnahmen (vom Unternehmen im Vertrieb erwirtschaftete Erträge) abzüglich Kosten (Aufwand für die Geschäftstätigkeit). Die Körperschaftsteuer soll eine Steuer auf diese Gewinne darstellen. Aus diesem Grund ist es wichtig, dass ein Steuersystem angemessen festlegt, wie hoch der steuerpflichtige Gewinn ist. Wenn ein

5 Asen und Bunn, „Sources of Government Revenue in the OECD, 2019“.

6 OECD, „Tax Policy Reform and Economic Growth“, OECD Tax Policy Studies, Nr. 20, 3. Nov. 2010, <https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-policy-reform-and-economic-growth-9789264091085-en.htm>.

7 OECD, „OECD Tax Database, Table II.1 – Statutory corporate income tax rate“, April 2019, https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=Table_II1.

TABELLE 3.
Körperschaftsteuer

Land	Gesamt-rang	Gesamt-ergebnis	Rang Steuersatz	Ergebnis Steuersatz	Rang Bemessungs-grund-lage	Ergebnis Bemessungs-grund-lage	Rang An-reize/Kom-plexität	Ergebnis An-reize/Kom-plexität
Australien	28	49,3	33	32	18	48,9	11	75,8
Belgien	25	52,6	30	33,4	4	64,6	25	62,1
Chile	30	47,5	20	48,2	36	23,7	12	75,6
Dänemark	16	59	15	57,9	26	44,5	22	63,4
Deutschland	26	52,4	32	32,4	16	50,7	6	81,7
Estland	2	99,7	8	64,4	1	100	3	95,6
Finnland	7	73,1	8	64,4	33	39	1	100
Frankreich	35	38,9	36	17,7	10	53,3	19	65,5
Griechenland	29	47,6	28	38,5	27	44,3	18	65,6
Großbritannien	15	61,6	4	67,6	35	36,4	21	64,5
Irland	5	77,5	2	88,7	31	40,8	17	66,9
Island	11	68,4	8	64,4	17	49,4	14	72,5
Israel	27	49,9	18	54,7	11	53,1	36	31,6
Italien	31	46	27	39,1	6	57,2	34	42,5
Japan	36	32,8	31	32,9	34	36,9	33	42,8
Kanada	20	55,4	25	42,4	24	46	8	78,9
Korea	33	44,2	26	40,1	8	54,4	35	39,3
Lettland	1	100	8	64,4	1	100	2	96,3
Litauen	3	85,6	3	80,6	3	72,3	24	62,8
Luxemburg	23	53,7	19	48,4	9	54,1	32	52,4
Mexiko	32	45,1	33	32	23	46,4	16	67,3
Neuseeland	24	53,3	28	38,5	25	44,5	7	81,6
Niederlande	19	56,8	20	48,2	13	52	20	64,7
Norwegen	12	65,9	15	57,9	30	42,2	5	86,7
Österreich	17	58,3	20	48,2	12	52,4	15	68,4
Polen	13	64,4	4	67,6	28	43,8	23	62,9
Portugal	34	38,9	35	27,2	22	47,2	29	56,8
Schweden	6	73,1	14	59,9	15	51,1	4	92
Schweiz	8	70,8	13	60,7	7	55,5	9	78
Slowakei	14	63,5	12	61,2	14	51,9	28	61
Slowenien	10	70,5	4	67,6	21	47,2	10	75,8
Spanien	22	53,9	20	48,2	20	47,8	26	61,7
Tschechien	9	70,8	4	67,6	19	48,9	13	74,3
Türkei	18	57,5	15	57,9	29	42,9	27	61,4
Ungarn	4	79,8	1	100	32	40,6	31	53,8
USA	21	55,1	24	45,3	5	58,1	30	56,5

Steuersystem den Unternehmen nicht ermöglicht, alle Kosten der Geschäftstätigkeit abzuziehen, wird es dessen steuerpflichtige Gewinne und damit dessen Steuerschuld vergrößern. Dies steigert die Kapitalkosten, was wiederum die Kapitalnachfrage reduziert und zu geringeren Investitionen sowie weniger Wirtschaftswachstum führt.

Regeln für den Verlustausgleich: Verlustvor- und Verlustrückträge

In den meisten Ländern ist es Unternehmen erlaubt, laufende Jahresverluste entweder von zukünftigen oder von vergangenen Gewinnen abzuziehen, wobei sie einen Steuernachlass erhalten, wenn sie zu viel bezahlt haben. Regelungen für den Verlustausgleich legen die Anzahl der Jahre fest, die einem Unternehmen für einen Vor- oder Rücktrag von Nettobetriebsverlusten zur Verfügung stehen.

Die Möglichkeit für ein Unternehmen, Betriebsverluste vor- bzw. zurückzutragen, gewährleistet, dass es über viele Jahre hinweg auf Grundlage seiner durchschnittlichen Rentabilität besteuert wird. Dies entspricht wesentlich mehr den tatsächlichen Kosten und Gewinnen eines Unternehmens, anstatt die durch wirtschaftliche Zyklen beeinflussten Gewinne eines bestimmten Jahres zu besteuern. Eine Einschränkung der Vor- oder Rückträge von Verlusten stellt eine größere durchschnittliche Steuerbelastung für solche Branchen dar, die Konjunkturzyklen stärker ausgesetzt sind.

In 20 der 36 OECD-Länder können Unternehmen Verluste auf unbegrenzte Zeit vortragen. Neun von ihnen begrenzen die Verlustvorträge, indem nur ein Prozentsatz der Verluste vortragbar ist.⁸ Bei den Ländern mit Einschränkungen beläuft sich die durchschnittliche Verlustvortragsdauer auf 7,9 Jahre. Ungarn und Polen verfügen über die restriktivsten Verlustvortragsbestimmungen und gewähren 50 Prozent der Verluste für fünf Jahre (kodiert als 2,5 Jahre).⁹ Der *ITCI* vergibt eine höhere Punktzahl an Länder, die einen unbegrenzten Verlustvortrag erlauben.

Im Gegensatz zu den Bestimmungen für Verlustvorträge sind Länder sehr viel restriktiver, was Rückträge betrifft. Nur die Systeme von Estland und Litauen gestatten unbegrenzte Vor- und Rückträge. Von den acht Ländern, die begrenzte Rückträge zulassen, beläuft sich der durchschnittliche Zeitraum auf 1,25 Jahre.¹⁰ Der *ITCI* vergibt weniger Punkte für die 26 Länder, die keine Rückträge erlauben.

Abschreibung von Maschinen, Gebäuden und immateriellen Vermögensgegenständen

Wenn ein Unternehmen sein steuerpflichtiges Einkommen berechnet, nimmt es in der Regel die Einnahmen und zieht davon seine Kosten (wie Löhne und Rohstoffe) ab. Der Kostenabzug von Anlagevermögen (Gebäude, Maschinen und andere Kapitalanlagen) ist jedoch ein wenig komplizierter. In den meisten Ländern ist es Unternehmen grundsätzlich nicht gestattet, die Kosten vom Erwerb eines Anlagevermögens im selben Jahr von den Einnahmen abzuziehen. Stattdessen sind sie dazu verpflichtet, diese Kosten je nach Art des Vermögenswertes über mehrere Jahre oder sogar über Jahrzehnte hinweg abzuschreiben.

Die Abschreibungspläne bestimmen darüber, welche Beträge Unternehmen gesetzlich abschreiben dürfen und wie lange die jeweilige Abschreibung der Vermögenswerte zu dauern hat. So kann eine Regierung beispielsweise festlegen, dass Maschinen über einen Zeitraum von sieben Jahren mit

⁸ Länder mit unbegrenzten Vor- oder Rücktragszeiträumen sind so kodiert, als würde es sich dabei um 100-jährige Perioden handeln. Einige Länder beschränken die Höhe der Verluste, die sich alljährlich abziehen lassen. So erlaubt beispielsweise Slowenien nur einen Vortrag von 50 Prozent der Verluste (ohne Jahresbegrenzung). Diese Einschränkungen werden als Prozentsatz der vor- oder rückzutragenden Verluste auf die Anzahl der zulässigen Jahre kodiert. Somit erhält Slowenien den Schlüssel 50.

⁹ PwC, „Worldwide Tax Summaries: Corporate Taxes 2018/19“, <https://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-taxes-2018-19-2.pdf>.

¹⁰ Ibid.

einem gleichbleibenden Prozentsatz abgeschrieben werden müssen. Im Laufe der Abschreibungszeit würde das Unternehmen so die gesamten anfänglichen monetären Kosten des Vermögenswertes absetzen können. Allerdings besitzen Abschreibungen in späteren Jahren aufgrund des Zeitwertes des Geldes (eine normale reale Rendite plus Inflation) effektiv einen geringeren Wert als solche, die in früheren Jahren erfolgen. Infolgedessen ist es Unternehmen nicht möglich, den vollständigen Barwert der ihnen entstandenen Investitionskosten abzuschreiben. Dies unterbewertet die realen Kosten in Bezug auf deren Barwert und somit überbewertet das steuerpflichtige Einkommen von Unternehmen.¹¹

Im *ITCI* wird die Abschreibung von Maschinen, Industriegebäuden und immateriellen Vermögensgegenständen bewertet.¹² Es wird der prozentuelle Barwert des gesamten Abschreibungswertes eines Anlagengutes berechnet. Eine 100-prozentige Anlagenabschreibung bedeutet, dass ein Unternehmen den gesamten Barwert einer Investition abschreiben kann. Je höher dieser Barwert ist, desto mehr Punkte bekommt ein Land in dieser Kategorie.

Im Durchschnitt können Unternehmen innerhalb der OECD 84,3 Prozent des Barwerts der Investitionskosten für Maschinen, 48,9 Prozent für Industriegebäude und 76,6 Prozent für immaterielle Vermögensgegenstände abschreiben. Estland und Lettland, deren Körperschaftsteuer nur für ausgeschüttete Gewinne zu entrichten ist, sind so kodiert, als ob sie eine 100%ige Abschreibung des Barwerts einer Investition zulassen, da die ausgeschütteten Gewinne durch den Cash Flow bestimmt werden.¹³

Vorräte und Bestände

Ähnlich wie bei Kapitalinvestitionen werden auch die Kosten für Vorräte und Bestände nicht in dem Jahr ihrer Anschaffung abgeschrieben, sondern bei deren Veräußerung abgezogen. Länder legen fest, wie die Gesamtkosten der Vorräte bei Verkauf zu bestimmen sind. Grundsätzlich gibt es drei Methoden zur Bestandsbewertung: Last In, First Out (LIFO), Durchschnittsverfahren und FIFO (First In, First Out).

Die Methode der Bestandsbewertung kann erhebliche Auswirkungen auf das steuerpflichtige Einkommen eines Unternehmens haben. Wenn Preise steigen, wie es üblicherweise der Fall ist, stellt LIFO die bevorzugte Methode dar, da dadurch die Vorrats- und Bestandskosten eher den tatsächlichen Kosten zum Zeitpunkt der Veräußerung entsprechen. Das führt für Unternehmen zum niedrigsten zu versteuernden Einkommen. Im Gegensatz dazu ist FIFO die am wenigsten bevorzugte Methode, da diese im höchsten steuerpflichtigen Einkommen resultiert. Der Effekt des Durchschnittsverfahrens liegt zwischen dem von FIFO und LIFO.¹⁴

11 Elke Asen und Daniel Bunn, „Capital Cost Recovery across the OECD, 2019“, Tax Foundation, 2. April 2019, <https://taxfoundation.org/publications/capital-cost-recovery-across-the-oecd/>.

12 Immaterielle Vermögenswerte werden in der Regel amortisiert, aber das Konzept ist ähnlich zur Abschreibung.

13 EY, „Worldwide Corporate Tax Guide 2018“, [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2018-worldwide-corporate-tax-guide/\\$FILE/EY-2018-worldwide-corporate-tax-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2018-worldwide-corporate-tax-guide/$FILE/EY-2018-worldwide-corporate-tax-guide.pdf); EY, „Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018“, [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2018-worldwide-capital-and-fixed-assets-guide/\\$FILE/ey-2018-worldwide-capital-and-fixed-assets-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2018-worldwide-capital-and-fixed-assets-guide/$FILE/ey-2018-worldwide-capital-and-fixed-assets-guide.pdf); Deloitte, „Tax Guides and Highlights“, 2018, <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides> und PKF International, „PKF International Worldwide Tax Guide 2018-2019“, <https://www.pkf.com/publications/tax-guides/pkf-international-worldwide-tax-guide-2018-19/>. Die Jahre vor 2018 basieren auf Oxford University Centre for Business Taxation, „CBT Tax Database 2017“, <http://eureka.sbs.ox.ac.uk/id/eprint/4635>. Berechnungen erfolgten basierend auf Asen und Bunn, „Capital Cost Recovery across the OECD, 2019“.

14 Kyle Pomerleau, „The Tax Treatment of Inventories and the Economic and Budgetary Impact of LIFO Repeal“, Tax Foundation, 9. Feb. 2016, <https://taxfoundation.org/tax-treatment-inventories-and-economic-and-budgetary-impact-lifo-repeal/>.

Länder, die es Unternehmen erlauben, die LIFO-Methode anzuwenden, erhalten im *ITCI* die besten Punktzahlen. Diejenigen mit dem Durchschnittsverfahren bekommen eine durchschnittliche Punktzahl und Länder, die ausschließlich die FIFO-Methode einsetzen, schneiden am schlechtesten ab. Fünfzehn Länder erlauben die LIFO-Methode. Weitere 15 Länder setzen das Durchschnittsverfahren ein und in sechs Ländern ist nur die FIFO-Methode erlaubt.¹⁵

Steueranreize und Komplexität

Gute Steuerpolitik ist neutral, d. h. weder fördert noch behindert sie eine Aktivität oder einen Sektor. Es gibt verschiedene Arten von Steueranreizen, wie beispielsweise spezielle Steuerfreibeträge- und abzüge oder ermäßigte Steuersätze, die nur für bestimmte Sektoren oder Arten von Einkommen gelten. Solche Steueranreize führen zu wirtschaftlichen Verzerrungen.

Hat beispielsweise eine Branche Anspruch auf eine Steuergutschrift für die Herstellung eines bestimmten Produkts, investiert sie eventuell zu viel in dessen Herstellung, da Steueranreize dieses Produkt rentabler machen. Es ist jedoch möglich, dass die Herstellung dieses Produkts ohne den Steueranreiz gar nicht gewinnbringend wäre. Außerdem werden die durch Steueranreize entstehenden Mindereinnahmen oft durch höhere Steuern auf andere Steuerzahler ausgeglichen.

Mögliche Privilegien und Steuervorteile können ein Einfallstor für Lobbyismus sein.¹⁶ Das wiederum führt zu zusätzlichen wirtschaftlichen Verlusten, da Unternehmen ihre Ressourcen statt auf die Produktherstellung darauf konzentrieren, die Steuergesetzgebung zu beeinflussen. So betrogen die durch Steuer-Compliance und Lobbyismus verursachten Wohlfahrtsverluste in den USA im Jahr 2012 schätzungsweise zwischen 215 und 987 Milliarden US-Dollar. Es hat sich gezeigt, dass diese für Lobbyarbeit anfallenden Kosten und Kosten der Steuer-Compliance das Wirtschaftswachstum verringern, da sie Ressourcen verbrauchen, die für andere produktive Wirtschaftsleistungen eingesetzt werden könnten.¹⁷

Der *ITCI* misst, ob Länder Steueranreize wie Lizenzboxen und Freibeträge für Forschung und Entwicklung (F&E) bieten, die die Steuerlast auf forschungsstarke Unternehmen verringert. Länder, die solche Anreize bieten, bekommen eine geringere Punktzahl.

Lizenzboxen

Mit zunehmender Globalisierung sind Unternehmen immer weniger geografisch gebunden. Deshalb haben Länder nach Möglichkeiten gesucht, das steuermotivierte Anpassen von Unternehmensstrukturen und Unternehmens- und Gewinnverlagerungen im eigenen Land einzudämmen. Ein Lösungsansatz dafür sind Lizenzboxen.

Geistiges Eigentum, wie beispielsweise Patente, ist sehr mobil und kann somit einfach in andere Länder verlagert werden. Lizenzboxen gewähren Unternehmen einen niedrigeren Steuersatz

15 EY, „Worldwide Corporate Tax Guide: 2018“; EY, „Worldwide Capital and Fixed Assets Guide 2018“, Deloitte, „Tax Guides and Highlights“ und PKF International, „International Worldwide Tax Guide 2018-2019“. Die Jahre vor 2018 basieren auf Oxford University Centre for Business Taxation, „CBT Tax Database 2017.“

16 Christopher J. Coyne and Lotta Moberg, „The Political Economy of State-Provided Targeted Benefits“, *The Review of Austrian Economics* 28:3 (Juni 2014), 337.

17 Jason J. Fichtner und Jacob M. Feldman, „The Hidden Costs of Tax Compliance“, George Mason University, Mercatus Center, 20. Mai 2013, http://mercatus.org/sites/default/files/Fichtner_TaxCompliance_v3.pdf.

auf Einkommen aus geistigem Eigentum und sind somit ein Anreiz, geistiges Eigentum in einem bestimmten Land zu halten. Länder mit Lizenzboxen generieren so Steuereinnahmen, die sie sonst vielleicht nicht erhalten hätten.

Länder sollten erkennen, dass nicht nur geistiges Eigentum, sondern alle Arten von Kapital sehr beweglich sind. Anstatt Lizenzboxen einzuführen wäre es deshalb besser, den Körperschaftsteuersatz für alle Unternehmen zu verringern. Dies würde einen Anreiz für Investitionen aller Art schaffen und nicht nur einen Anlass für steuermotiviertes Verschieben von geistigem Eigentum bieten.

16 OECD-Länder – Belgien, Frankreich, Ungarn, Irland, Israel, Italien, Korea, Litauen, Luxemburg, die Niederlande, Polen, Portugal, Slowakei, Spanien, Türkei und Großbritannien – verfügen über Lizenzboxen, wobei sich die jeweiligen effektiven Steuersätze unterscheiden.¹⁸ Im *ITCI* werden Länder mit Lizenzboxen schlechter bewertet als Länder ohne Lizenzboxen.

Im Zuge des BEPS-Projekts der OECD zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken haben einige Länder in den letzten Jahren ihre Lizenzboxen umgestaltet. Länder, die den OECD-Standards folgen, verlangen von Unternehmen, die von Lizenzboxen Gebrauch machen, jetzt wesentliche Forschungsaktivitäten innerhalb des Landes.¹⁹

Forschung und Entwicklung

Ohne sofortige Abschreibungen bietet eine steuerliche F&E-Förderung einen teilweisen Kostenausgleich für Unternehmensinvestitionen. Leider sind F&E-Förderungen selten investitionsneutral, da sie oft nur für spezifische Forschungsaktivitäten in Anspruch genommen werden können.

Wie andere Steueranreize verzerren auch steuerliche F&E-Förderungen Investitionsentscheidungen und führen zu einer ineffizienten Ressourcenallokation.²⁰ Darüber hinaus fördert der Wunsch nach permanenten und höheren steuerlichen F&E-Förderungen Lobbyismus, der Ressourcen aufbraucht, die ansonsten zum Beispiel für Kapitalinvestitionen verwendet werden könnten. In Italien beispielsweise können Unternehmen einzelne Steuervorteile individuell aushandeln.²¹

Statt spezielle Steueranreize zu bieten, könnten Länder den Körperschaftsteuersatz für alle Unternehmen senken oder Kapitalinvestitionen steuerlich besser behandeln. 27 OECD-Länder erlauben einen steuerlichen Zusatzabzug (Super Deduction) oder Steuerfreibeträge speziell für Forschung und Entwicklung. Die verbleibenden neun Länder haben keine Steueranreize für F&E.²² Länder mit F&E-Steueranreizen werden im *ITCI* schlechter bewertet.

18 PwC, „Worldwide Tax Summaries: Corporate Taxes 2018/19“; OECD, „Intellectual Property Regimes“, https://qdd.oecd.org/data/IP_Regimes und Gary Guenther, „Patent Boxes: A Primer“, Congressional Research Service, 1. Mai 2017, <https://fas.org/sgp/crs/misc/R44829.pdf>.

19 OECD, „Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes“, 2015, <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf> und OECD, „Harmful Tax Practices – Peer Review Results“, Juli 2019, <http://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-peer-review-results-on-preferential-regimes.pdf>.

20 Dies bedeutet nicht, dass F&E-Mittel ihr politisches Ziel – d. h. die Förderung von Innovation anhand von F&E-Aktivitäten, Technologietransfer und unternehmerischer Initiative – nicht erfüllen. S. IMF, „Acting Now, Acting Together“, April 2016, <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2016/12/31/Acting-Now-Acting-Together>. Allerdings profitieren bestimmte Unternehmen und Branchen mehr als andere von F&E-Steuerbegünstigungen, was zu wirtschaftlichen Verzerrungen führt. S. Gary Guenther, „Research Tax Credit: Current Law and Policy Issues for the 114th Congress“, Congressional Research Service, 13. März 2015, <https://fas.org/sgp/crs/misc/RL31181.pdf> und Fulvio Castellacci und Christine Mee Lie, „Do the effects of R&D tax credits vary across industries? A meta-regression analysis“, *Research Policy* 44:4 (Mai 2015), 819–832, <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0048733315000128>.

21 Deloitte, „International Tax – Italy Highlights 2019“, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-italyhighlights-2019.pdf?nc=1>.

22 „Bloomberg Tax Country Guides“, https://www.bloomberglaw.com/product/tax/toc_view_menu/3380; und PwC, „Worldwide Tax Summaries: Corporate Taxes 2018/19“.

Komplexität

Die Komplexität der Körperschaftsteuer wird gemessen, indem man sich den Verwaltungsaufwand der Steuer ansieht. Genauer gesagt wird gemessen, wie oft durchschnittlich ein Unternehmen im Jahr die Körperschaftsteuer und andere Steuern abführen muss und wie viele Stunden ein Unternehmen im Jahr durchschnittlich für Steuer-Compliance aufwendet. Dies ist relevant, da Ressourcen, die in Steuer-Compliance fließen, alternativ für Investitionen und andere, produktive unternehmerische Tätigkeiten verwendet werden könnten.

Länder, die eine höhere Anzahl von Steuerzahlungen verlangen und mehr Zeit für Steuer-Compliance beanspruchen, werden im *ITCI* schlechter bewertet. Als Quelle wurde der PwC-Beitrag „Paying Taxes 2019“ zum „Doing Business“-Bericht der Weltbank verwendet.²³

Mit jeweils 16 Steuerzahlungen im Jahr sind Israel und Japan die Länder mit den meisten Steuerzahlungen in der OECD – gefolgt von Italien mit 13 Zahlungen und der Schweiz mit 12 Zahlungen. Mexiko und Norwegen zählen mit vier Zahlungen zu den Ländern mit der geringsten Frequenz. Im OECD-Durchschnitt sind es acht Zahlungen.²⁴

Die ordentliche Abführung der Körperschaftsteuer nimmt in Israel mit 110 Stunden die meiste Zeit in Anspruch. Danach folgen Mexiko mit 102 Stunden und die USA mit 87 Stunden. Estland ist hier Spitzenreiter: Es dauert im Durchschnitt nur fünf Stunden, die Körperschaftsteuer abzuführen. Danach folgen Irland mit 12 und die Schweiz mit 15 Stunden. Der OECD-Durchschnitt liegt bei 42 Stunden.²⁵

Einkommensteuern

Die Einkommensteuer gehört zu den Steuerarten, die die höchsten Einnahmen für den Staat generieren. Einkommensteuern werden auf das Einkommen einer Person oder eines Haushaltes erhoben. Es werden Löhne und Gehälter und oft auch Dividenden und Kapitalerträge besteuert. Einkommensteuern sind in der Regel progressiv, d. h. je höher das Einkommen, desto höher der prozentuelle Anteil, der an Steuern abgeführt wird.

Darüber hinaus erheben die meisten OECD Länder Sozialabgaben. Dabei handelt es sich in der Regel um einen festen Steuersatz, der auf Löhne und Gehälter erhoben wird. Die daraus generierten Einnahmen werden in der Regel für Sozialversicherungsprogramme wie die Arbeitslosenversicherung, staatliche Rentenversicherung und Krankenversicherung verwendet.

Ein Vorteil der Einkommensteuer ist, dass sie eine der transparenteren Steuern ist. Im Gegensatz zu Verbrauchsteuern, die von Unternehmen erhoben und abgeführt werden, sieht man in der Steuererklärung genau, wie viel man in Einkommensteuer bezahlt hat.

Die meisten Einkommensteuern haben jedoch aufgrund ihrer Progressivität einen hemmenden Effekt auf den Faktor Arbeit. Spar- und Investitionstätigkeiten werden durch Einkommensteuern doppelt belastet, da auf Dividenden und Kapitalerträgen bereits die Körperschaftsteuer erhoben

23 PwC und die Weltbank-Gruppe, „Paying Taxes 2019“, <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2019.html#tools>.

24 Ibid.

25 Ibid.

wurde, was sich wiederum negativ auf Ersparnisse und Investitionen auswirken kann.²⁶

Der *ITCI* teilt die Einkommensteuer in drei Unterkategorien: Steuersatz und Progressivität, Komplexität und Doppelbesteuerung von Dividenden und Kapitalerträgen. Tabelle 4 zeigt die Ränge und Punktzahlen der gesamten Kategorie sowie die der drei Unterkategorien.

Die Einkommensteuer

Die Einkommensteuer wird auf Grundlage des Einkommens einer natürlichen Person erhoben. In einigen Ländern, wie z. B. in den USA, stellt die Einkommensteuer die größte Einnahmenquelle für den Staat dar.²⁷ Die Einnahmen der Einkommensteuer werden meist dazu verwendet, staatliche Aktivitäten sowie bestimmte Sozialausgaben zu finanzieren.

Im *ITCI* wird die Einkommensteuer mit drei Variablen bewertet: dem Höchststeuersatz, der Progressivität des Einkommensteuersystems und der wirtschaftlichen Effizienz der Besteuerung von Arbeit.

Höchststeuersatz

Die meisten Einkommensteuersysteme sind progressiv. Das bedeutet, dass man mit steigendem Einkommen in höhere Steuerklassen fällt. Der Höchststeuersatz, oder auch Spitzensteuersatz genannt, ist der Steuersatz, der in der höchsten Steuerklasse erhoben wird. Die USA verfügen beispielsweise über sieben Steuerklassen. In der siebten (höchsten) Steuerklasse, die ab einem Einkommen von 510.300 \$ (612.350 \$ bei Ehegattensplitting) beginnt, wird jeder zusätzlich verdiente Dollar mit einem Satz von 37 Prozent besteuert.²⁸ Darüber hinaus zahlt man in den USA in der obersten Steuerklasse auch Sozialabgaben sowie Einkommensteuern auf Bundesstaats- und Lokalebene, die gemeinsam einen durchschnittlichen Höchststeuersatz von 46 Prozent ergeben.²⁹

Der Grenzsteuersatz gibt an, welcher Anteil eines zusätzlich zu versteuernden Euro als Steuer abgeführt wird. Arbeitnehmer berücksichtigen den Grenzsteuersatz, wenn sie entscheiden, ob es sich lohnt, eine weitere Arbeitsstunde zu arbeiten. Hohe Spitzensteuersätze machen es weniger lukrativ, mehr zu arbeiten. Dies wiederum macht es wahrscheinlicher, dass Arbeitnehmer Freizeit zusätzlicher Arbeitsstunden vorziehen. Hohe Steuersätze erhöhen die Kosten auf den Faktor Arbeit, was wieder zu weniger Gesamtarbeitsstunden und somit zu geringerer Wirtschaftsleistung führt.

Länder mit hohen Grenzsteuersätzen auf Einkommen werden im *ITCI* schlechter bewertet. Slowenien erhebt mit 61,1 Prozent den höchsten Spitzensteuersatz, Litauen mit 24,0 Prozent den niedrigsten.³⁰

Einkommensstufe des Spitzensteuersatzes

Ein weiterer wichtiger Faktor ist die Einkommensstufe, ab welcher der Höchststeuersatz greift. Gilt

26 Erica York, „An Overview of Capital Gains Taxes“, Tax Foundation, 16. April 2019, <https://taxfoundation.org/capital-gains-taxes/>.

27 Asen und Bunn, „Sources of Government Revenue in the OECD, 2019“.

28 Amir El-Sibaie, „2019 Steuerklassen“, Tax Foundation, 28. Nov. 2018, <https://taxfoundation.org/2019-tax-brackets/>.

29 OECD, „OECD Tax Database, Table I.7 - Top statutory personal income tax rate and top marginal tax rates for employees, 2000-2018“, April 2019, https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I7.

30 Ibid. Der im *ITCI* angegebene Spitzensteuersatz berücksichtigt lokale Einkommensteuern, Sozialversicherungsabgaben sowie Freibeträge und Abzüge.

TABELLE 4.

Einkommensteuern

Land	Gesamtrang	Gesamtergebnis	Rang Einkommensteuer	Ergebnis Einkommensteuer	Rang Komplexität	Ergebnis Komplexität	Rang Kapitalerträge/Dividenden	Ergebnis Kapitalerträge/Dividenden
Australien	15	70,9	18	57,7	7	87,4	21	58,9
Belgien	11	77,3	25	53,6	10	86,2	12	76,3
Chile	23	63,7	11	68,8	30	56,5	20	60,1
Dänemark	34	49,6	23	54,3	14	80,1	35	24
Deutschland	26	60,4	9	70,8	31	52,7	23	54,9
Estland	1	100	6	84,4	2	97,5	4	88,1
Finnland	27	58,2	28	50,9	15	79,3	31	45,1
Frankreich	35	49,2	33	39,3	23	70,3	33	43,6
Griechenland	18	70,5	31	45,4	6	87,7	15	67,9
Großbritannien	22	64,1	26	53,4	8	86,9	28	48,9
Irland	33	50	30	46,4	5	90,1	36	23,3
Island	28	56,7	12	67,4	35	36,4	18	63,6
Israel	36	34	36	28	33	40,2	30	46,6
Italien	31	50,7	17	59,7	34	38,8	22	55,7
Japan	32	50,3	20	55,5	36	28,4	16	66,8
Kanada	25	62,4	16	61,3	11	84	34	41,2
Korea	20	65,2	27	52,1	23	70,3	17	65,7
Lettland	6	88,3	7	78,4	20	74,2	4	88,1
Litauen	3	96,8	1	100	3	92,4	13	72,7
Luxemburg	16	70,9	24	54,1	29	58,5	6	85,5
Mexiko	12	73,9	32	40,3	9	86,8	9	80
Neuseeland	4	90,8	14	66	16	78,7	1	100
Niederlande	21	64,2	21	55,2	13	80,5	25	52,9
Norwegen	13	72,5	13	66,6	1	100	32	44,4
Österreich	29	55,5	34	36	17	78,5	26	52,7
Polen	9	77,8	4	87,9	28	61,2	14	69,5
Portugal	30	50,9	35	33,9	25	70,2	27	51,7
Schweden	19	66	22	54,7	4	91,7	29	47,7
Schweiz	10	77,4	15	61,7	27	67,2	7	85,4
Slowakei	2	99,7	5	85,4	12	81,3	2	99,9
Slowenien	17	70,6	29	46,7	25	70,2	8	81,4
Spanien	14	71,6	8	70,9	21	72,6	19	61,6
Tschechien	5	88,5	3	93,6	22	72,3	10	77,4
Türkei	7	86,7	10	69,9	18	77,7	3	89,1
Ungarn	8	79,4	2	99,1	32	44,1	10	77,4
USA	24	62,9	19	56,3	19	74,2	24	54,4

in einem Land ein Spitzensteuersatz von 20 Prozent ab einem Einkommen von 10.000 \$, so verfügt das Land über eine flache Einkommensteuer. Ein Steuersystem mit einem Höchststeuersatz für Einkommen über 1 Million Dollar erfordert hingegen einen wesentlich höheren Spitzensteuersatz, um dieselben Steuereinnahmen zu erzielen, da nur wenige Personen über 1 Million Dollar verdienen.

Länder, in denen der Höchststeuersatz ab einem relativ niedrigen Einkommensniveau greift, schneiden im *ITCI* besser ab. Die Variable, die dies im *ITCI* misst, misst das Vielfache des Durchschnittseinkommens, ab dem der Spitzensteuersatz gilt. In Mexiko beginnt der Spitzensteuersatz relativ gesehen ab dem höchsten Einkommensniveau: Den Höchststeuersatz bezahlt man, wenn man 28,7-mal so viel wie das Durchschnittseinkommen verdient. Ungarn hingegen hat eine Flat Tax von 33,5 Prozent, die man ab dem ersten Euro seines Einkommens bezahlt.³¹

Wirtschaftliche Kosten der Besteuerung von Arbeit

Die gesamten Steuern und Abgaben auf Arbeit, die Arbeitgeber und -nehmer abführen, werden als durchschnittlicher Steuerkeil bezeichnet. Die gesamte Grenzsteuerbelastung auf Arbeit bezeichnet man als marginalen Steuerkeil. Eine Möglichkeit, die wirtschaftliche Effizienz der Besteuerung von Arbeit zu schätzen, besteht darin, das Verhältnis zwischen marginalem Steuerkeil und durchschnittlichem Steuerkeil zu berechnen.³² Dieses Verhältnis ist ein grober Annäherungswert für die wirtschaftlichen Kosten des Staates, 1 Dollar mehr Einnahmen durch die Besteuerung von Arbeit zu generieren, und das auf einem beliebigen Steuerebene.³³

Der *ITCI* bewertet Länder schlechter, deren Besteuerung von Arbeit mit hohen wirtschaftlichen Kosten verbunden ist.

In Ungarn sind die wirtschaftlichen Kosten, 1 Dollar mehr Einnahmen durch Steuern auf Arbeit zu generieren, am niedrigsten. Dies liegt daran, dass Ungarn eine flache Einkommensteuer hat, so dass der marginale und durchschnittliche Steuerkeil identisch sind. In Israel ist eine Mehreinnahme an Steuern auf Arbeit mit den höchsten Kosten verbunden: Pro zusätzlichen Dollar an Steuereinnahmen sind es 1,70 \$. Im OECD-Durchschnitt liegt diese Maßzahl bei 1,23 \$.³⁴

Komplexität

Zusätzlich zu den direkten Kosten der Einkommensteuer fallen auch indirekte Kosten an. Diese entstehen dadurch, dass Ressourcen darauf verwendet werden müssen, die Steuer korrekt abzuführen. Je komplexer das System der Einkommensteuer ist, desto mehr Zeit und Geld benötigen Privatpersonen und Unternehmen, die Steuer abzuführen.

Die Komplexität wird gemessen an der Anzahl an Stunden, die ein Unternehmen jährlich benötigt, die Steuer korrekt abzuführen. Als Quelle wurde der PwC-Beitrag „Paying Taxes 2019“ zum „Doing Business“-Bericht der Weltbank verwendet. Italien schneidet dabei mit einer Compliance-Zeit von 169 Stunden am schlechtesten ab. Luxemburg hingegen erhält mit einer Compliance-Zeit von 14 Stunden die Bestbewertung.³⁵

31 Ibid.

32 Das Verhältnis zwischen dem marginalen und dem durchschnittlichen Steuerkeil wurde mit Hilfe der OECD-Daten des marginalen und durchschnittlichen Gesamtsteuerkeils auf vier Einkommensniveaus von Alleinstehenden ohne Kinder berechnet. Es handelt sich dabei um den Durchschnitt des marginalen Gesamtsteuerkeils bei 67 Prozent, 100 Prozent, 133 Prozent und 167 Prozent durchschnittlicher Einkommen geteilt durch den Durchschnitt des durchschnittlichen Gesamtsteuerkeils bei 67 Prozent, 100 Prozent, 133 Prozent und 167 Prozent des durchschnittlichen Einkommens.

33 Elke Asen, „A Comparison of the Tax Burden on Labor in the OECD, 2019“, Tax Foundation, 22. Mai 2019, <https://taxfoundation.org/publications/tax-burden-on-labor-in-the-oecd/>.

34 OECD, „OECD Tax Database, Table I.4. Marginal personal income tax and social security contribution rates on gross labour income“, April 2019, https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I4; und „OECD Tax Database, Table I.5. Average personal income tax and social security contribution rates on gross labour income“, April 2019, https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I5.

35 PwC and the World Bank Group, „Paying Taxes 2019“.

Kapitalertrag- und Dividendensteuern

Neben dem Lohneinkommen besteuern viele Länder mit ihren Einkommensteuersystemen auch Kapitaleinkommen. Dies erfolgt in der Form von Steuern auf Einkommen aus Kapitalerträgen und Dividenden.

Kapitalerträge werden erreicht, wenn ein in der Vergangenheit erworbener Vermögenswert (in der Regel Unternehmensanteile) zu einem über dem Einkaufspreis liegenden Preis verkauft wird. Bei Dividenden handelt es sich um eine Gewinnausschüttung von einem Aktienunternehmen an dessen Aktionäre.

Kapitalertrag- und Dividendensteuern sind eine Form der Doppelbesteuerung von Unternehmensgewinnen. Wenn ein Unternehmen Gewinne erzielt, wird auf diese Gewinne Körperschaftsteuer erhoben. Es hat dann in der Regel die Wahl zwischen zwei Möglichkeiten. Das Unternehmen kann die Gewinne nach Abzug der Körperschaftsteuer behalten, wodurch es zu einer Steigerung des Firmenwerts und somit des Aktienpreises kommt. Aktionäre verkaufen dann ihren Aktienbestand und erwirtschaften Kapitalerträge. Auf dieses Einkommen müssen sie dann die Kapitalertragsteuer abführen. Alternativ kann das Unternehmen die Gewinne nach Abzug der Körperschaftsteuer an seine Aktionäre in Form von Dividenden ausschütten. Auf diese Dividenden wird die Dividendensteuer erhoben.

Dividenden- und Kapitalertragsteuern machen Spareinlagen und Investitionen weniger lukrativ, hemmen die Kapitalbildung und verlangsamen das Wirtschaftswachstum.³⁶

Im *ITCI* erhält ein Land mehr Punkte für niedrigere Kapitalertrag- und Dividendensteuern.

Kapitalertragsteuersatz

Viele Länder besteuern Kapitalerträge geringer als Lohneinkommen, sofern bestimmte Anforderungen erfüllt sind. Die USA besteuern beispielsweise Kapitalerträge mit einem reduzierten Steuersatz, wenn der Steuerzahler den Vermögensgegenstand erst nach mehr als einem Jahr nach Kauf veräußert.³⁷ Der *ITCI* vergibt an Länder mit höheren Kapitalertragsteuersätzen weniger Punkte.

Einige Länder haben zusätzliche Bestimmungen, um die Doppelbesteuerung von Einkommen durch die Kapitalertragsteuer zu mindern. So gibt es in Großbritannien einen jährlichen Freibetrag von 11.700 £ (15.600 \$ USD³⁸) und Kanada besteuert nur die Hälfte eines Kapitalertrags.³⁹

Dänemark hat mit 42 Prozent die höchste Kapitalertragsteuer in der OECD. In Belgien, Korea, Luxemburg, Neuseeland, der Schweiz, der Slowakei, Slowenien, und der Türkei werden Kapitalgewinne nicht versteuert.⁴⁰

36 Kyle Pomerleau, „The Tax Burden on Personal Dividend Income across the OECD 2015“, Tax Foundation, 25. Juni 2015, <https://taxfoundation.org/tax-burden-personal-dividend-income-across-oecd-2015/>.

37 York, „An Overview of Capital Gains Taxes“.

38 Der 2018 geltende durchschnittliche GBP-USD-Wechselkurs wurde verwendet. S. IRS, „Yearly Average Currency Exchange Rates“, <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/yearly-average-currency-exchange-rates>.

39 Deloitte, „Tax Guides and Highlights.“

40 EY, „Worldwide Personal Tax and Immigration Guide 2018–19“, [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2018-19-worldwide-personal-tax-and-immigration-guide/\\$FILE/ey-2018-19-worldwide-personal-tax-and-immigration-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2018-19-worldwide-personal-tax-and-immigration-guide/$FILE/ey-2018-19-worldwide-personal-tax-and-immigration-guide.pdf). Enthält ggf. Zusatzsteuern.

Dividendensteuersatz

Dividendensteuern können sich negativ auf die Kapitalbildung in einem Land auswirken. Hohe Dividendensteuersätze steigern die Kapitalkosten, was wiederum Investitionen hemmt und das Wirtschaftswachstum verlangsamt.

Die Dividendensteuersätze im *ITCI* geben den höchsten marginalen Dividendensteuersatz an und berücksichtigen jegliche Zusatzsteuern und Anpassungen der Bemessungsgrundlage.

Länder mit niedrigeren Dividendensteuersätzen schneiden im *ITCI* aufgrund der Auswirkungen von Dividendensteuern auf Investitionskosten und geringerer Diskriminierung zwischen Spareinlagen und Konsum besser ab. Irland besitzt mit 51 Prozent den höchsten Steuersatz auf Dividenden in der OECD. In Estland und Lettland liegen die Dividendensteuersätze bei 0 Prozent und der OECD-Durchschnitt liegt bei 24 Prozent.⁴¹

Verbrauchssteuern

Verbrauchssteuern werden auf Konsum erhoben und können verschiedene Formen annehmen. In der OECD und in den meisten Teilen der Welt ist die Umsatzsteuer die gängigste Verbrauchsteuer. Um die Umsatzsteuer nur auf Konsum zu erheben, werden Betriebsmittel entweder von der Steuer ausgeschlossen oder es werden Steuerfreibeträge dafür gewährt. Dies macht die Umsatzsteuer zu einer der am wirtschaftlich effizientesten Steuern.

Allerdings definieren viele Länder ihre Steuerbemessungsgrundlage nicht optimal. Häufig befreien sie zu viele Waren und Dienstleistungen von der Umsatzsteuer, was zu einem höheren Gesamtsteuersatz führt. Einige Länder befreien Betriebsmittel nicht sachgemäß von der Steuer. So erheben z. B. einige Bundesstaaten in den USA Steuern auf Maschinen und Anlagen.⁴²

Der *ITCI* teilt die Kategorie Verbrauchssteuern in drei Unterkategorien: Steuersatz, Bemessungsgrundlage und Komplexität. Tabelle 5 zeigt die Ränge und Punktzahlen für die Gesamtkategorie und deren Unterkategorien.

Verbrauchssteuersatz

Sind Umsatzsteuer und Verkaufsteuer (wie sie in den USA anzufinden ist) gut strukturiert und haben denselben Steuersatz, so generieren beide Steuerarten zirka dieselben Einnahmen. Idealerweise sollte entweder die Umsatzsteuer oder die Verkaufsteuer auf den gesamten Konsum erhoben werden. Eine breite Bemessungsgrundlage erlaubt einen niedrigeren Steuersatz. Eine Umsatzsteuer oder Verkaufsteuer mit einem niedrigen Steuersatz und einer investitionsneutralen Struktur begrenzt wirtschaftliche Verzerrungen und generiert gleichzeitig signifikante Steuereinnahmen.

Allerdings verfügen viele Länder über Umsatzsteuern oder Verkaufsteuern, die viele Waren und

41 OECD, „OECD Tax Database, Table II.4 - Overall statutory tax rates on dividend income“, April 2019, https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=TABLE_II4.

42 Jared Walczak, Scott Drenkard und Joseph Bishop-Henchman, 2019 *State Business Tax Climate Index*, Tax Foundation, 26. Sept. 2018, <https://taxfoundation.org/publications/state-business-tax-climate-index/>.

TABELLE 5.

Verbrauchssteuern

Land	Gesamtrang	Gesamtergebnis	Rang Steuersatz	Ergebnis Steuersatz	Rang Basis	Ergebnis Basis	Rang Komplexität	Ergebnis Komplexität
Australien	8	83,6	4	89,6	27	53	22	78,8
Belgien	26	61,5	19	45,4	24	57,6	28	66,3
Chile	28	61,3	12	53,4	3	83,1	35	41,8
Dänemark	17	70	33	29,3	6	76,9	16	83,9
Deutschland	10	75,9	12	53,4	13	68,1	19	82,4
Estland	9	81,5	14	49,4	12	68,3	2	97
Finnland	15	73,4	30	33,3	10	70,5	5	91,9
Frankreich	21	66,4	14	49,4	33	35	11	88,4
Griechenland	31	58,5	30	33,3	21	58,5	25	69,3
Großbritannien	22	64,7	14	49,4	36	25,5	6	91,4
Irland	23	63,5	27	37,3	30	40	8	88,9
Island	19	69,3	30	33,3	11	69,8	16	83,9
Israel	13	74,8	9	61,4	8	74,1	25	69,3
Italien	27	61,5	25	41,4	34	29,1	8	88,9
Japan	3	95,3	3	97,6	22	57,8	3	93,5
Kanada	7	84	6	85,1	20	59,7	22	78,8
Korea	2	97,7	4	89,6	5	77,7	6	91,4
Lettland	29	60,9	19	45,4	29	49,1	24	70,8
Litauen	24	62,2	19	45,4	31	39	20	80,4
Luxemburg	4	94,5	9	61,4	2	99,3	4	92,9
Mexiko	25	62,2	8	65,5	26	54	33	53,7
Neuseeland	6	91,8	7	69,5	1	100	20	80,4
Niederlande	12	75,8	19	45,4	9	70,7	13	86,9
Norwegen	18	69,3	33	29,3	7	74,6	16	83,9
Österreich	11	75,9	14	49,4	14	66,9	14	86,4
Polen	36	25,2	27	37,3	35	28,4	36	17,4
Portugal	32	56,7	27	37,3	15	63,7	31	58,7
Schweden	16	71,4	33	29,3	4	78,2	15	85,9
Schweiz	1	100	2	98,8	17	60,9	1	100
Slowakei	33	54,2	14	49,4	32	36,9	30	61,7
Slowenien	30	59,3	25	41,4	28	51	25	69,3
Spanien	14	74,2	19	45,4	16	63,3	10	88,7
Tschechien	34	54,1	19	45,4	25	54,9	34	52,7
Türkei	20	67,2	11	57,4	18	60,3	28	66,3
Ungarn	35	47	36	21,3	23	57,7	32	55,7
USA	5	94,2	1	100	19	60,3	12	87,4

Dienstleistungen von der Steuer befreien. Um ausreichende Steuereinnahmen zu erreichen, ist es folglich notwendig, einen höheren Steuersatz festzulegen. Wenn keine neutrale Struktur vorliegt, erzeugen hohe Steuersätze wirtschaftliche Verzerrungen, weil hoch besteuerte Waren und Dienstleistungen nicht mehr erworben werden und Konsumenten auf unbesteuerte oder ermäßigt besteuerte Alternativen ausweichen.

Länder mit niedrigeren Umsatzsteuersätzen erhalten im *ITCI* eine bessere Punktzahl als jene mit hohen Steuersätzen. Dies liegt daran, dass niedrigere Steuersätze sich weniger stark auf die Wirtschaftsleistung auswirken und zu mehr Konsum und Investitionen führen.

Der durchschnittliche Umsatzsteuersatz in der OECD liegt bei 19,1 Prozent. Ungarn hat mit 27 Prozent den höchsten Steuersatz, während die USA mit 7,4 Prozent den niedrigsten Steuersatz erheben.⁴³

Bemessungsgrundlage

Idealerweise sollte entweder die Umsatzsteuer oder die Verkaufsteuer auf den gesamten Endkonsum erhoben werden. In einem solchen Fall müssten die Einnahmen der Umsatzsteuer dem gesamten Endkonsum mal dem Steuersatz entsprechen. Allerdings sind die Bemessungsgrundlagen in vielen Ländern weit von diesem Ideal entfernt. Viele Länder befreien zu viele Waren und Dienstleistungen von der Steuer, erheben einen höheren Steuersatz als eigentlich nötig oder besteuern Betriebsmittel, wodurch sich die Kapitalkosten erhöhen.

Schwellenwert der Umsatzsteuerregistrierung

In den meisten OECD-Ländern gilt ein Schwellenwert für die Registrierung der Umsatzsteuer. Das bedeutet, dass der umsatzsteuerpflichtige Umsatz eines Unternehmens einen bestimmten Wert erreichen muss, bevor das Unternehmen eine Umsatzsteuer abführen muss. Sehr kleine Unternehmen sind deshalb oft nicht für die Umsatzsteuer registriert. Auch wenn dies Compliance-Zeit spart, verursachen unnötig hohe Schwellenwerte Verzerrungen, indem sie kleinere Unternehmen bevorzugen.

Je niedriger der Schwellenwert der Umsatzsteuerregistrierung, desto besser wird ein Land im *ITCI* bewertet. Mit einem Schwellenwert von 119,167 \$ schneidet Großbritannien am schlechtesten ab. In der OECD gibt es fünf Länder, in denen es keinen Schwellenwert bei der Umsatzsteuer gibt: Chile, Mexiko, Spanien, Türkei und USA. Innerhalb der OECD-Länder mit einem Schwellenwert liegt der durchschnittliche Schwellenwert bei zirka 53,018 \$.⁴⁴

Bemessungsgrundlage der Verbrauchsteuer anteilig am Gesamtkonsum

Im *ITCI* wird die Breite der Bemessungsgrundlage gemessen, indem die tatsächlichen Einnahmen der Umsatzsteuer durch die potenziellen Einnahmen unter einer Umsatzsteuer, die auf den gesamten, besteuerten Endkonsum erhoben wird, geteilt werden. Mit anderen Worten wird gemessen, welcher Anteil des Gesamtendkonsums tatsächlich durch die Umsatzsteuer besteuert wird.

Beläuft sich beispielsweise der Endkonsum in einem Land auf 100 Dollar und erhebt dieses Land eine 10%ige Umsatzsteuer auf alle Waren und Dienstleistungen, würden sich Steuereinnahmen in Höhe von 10 Dollar ergeben. Betragen diese Steuereinnahmen weniger als 10 Dollar, reflektiert dies entweder eine Vielzahl von steuerfreien Waren und Dienstleistungen oder ein niedriges

43 OECD, „Tax Database, Taxes on Consumption: Value Added Tax/Goods and Services Tax (VAT/GST) (1976-2019)“, <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/>. Der US-amerikanische Umsatzsteuersatz entspricht dem Durchschnitt der Verkaufsteuersätze, die auf Lokal- und Bundesstaatsebene erhoben werden (gewichtet nach Bevölkerung). S. Janelle Cammenga, „State and Local Sales Tax Rates, 2019“, Tax Foundation, 30. Jan. 2019, <https://taxfoundation.org/sales-tax-rates-2019/>.

44 OECD, „Value Added Tax/Goods and Services Tax (VAT/GST) (1976-2019)“.

Compliance-Niveau (oder beides).⁴⁵ Je breiter die Bemessungsgrundlage ist, also je höher der Anteil des besteuerten Endkonsums ist, desto mehr Punkte bekommt ein Land im *ITCI*.

Kein OECD-Land besteuert den gesamten Endkonsum. Neuseeland hat die breiteste Bemessungsgrundlage mit 95 Prozent des Endkonsums, gefolgt von Luxemburg mit 92 Prozent. Mexiko hingegen schneidet hier am schlechtesten ab, da es nur 33 Prozent des Endkonsums besteuert. Im OECD-Durchschnitt werden 55 Prozent des Endkonsums besteuert.⁴⁶

Komplexität

Auch wenn Verbrauchsteuern als wirtschaftlich effizient gelten, kann deren ordentliche Abführung komplex sein. Komplexe Umsatzsteuersysteme steigern Compliance-Kosten für Unternehmen, die die Steuer abführen müssen. Dies erhöht wiederum die Gesamtkosten der Steuer, da Ressourcen, die ansonsten produktiv eingesetzt werden könnten, für Steuer-Compliance aufgewendet werden müssen. Die Komplexität der Verbrauchsteuer eines Landes wird anhand der Anzahl der Stunden gemessen, die ein Unternehmen jährlich benötigt, um die Umsatzsteuer ordnungsgemäß abzuführen. Als Quelle wurde der PwC-Beitrag „Paying Taxes 2019“ zum „Doing Business“-Bericht der Weltbank verwendet.⁴⁷

Der *ITCI* vergibt mehr Punkte an Länder, in denen die Umsatzsteuer weniger Compliance-Stunden in Anspruch nimmt. Polen hat die komplexeste Umsatzsteuer mit einer jährlichen Compliance-Zeit von 172-Stunden, während die Schweiz mit acht Stunden am besten abschneidet. Im OECD-Durchschnitt beträgt die jährliche Compliance-Zeit 54,1 Stunden.⁴⁸

Substanzsteuern

Substanzsteuern sind Steuern auf bestimmtes Vermögen einer Person oder eines Unternehmens. Wie und wann die Steuer erhoben wird, variiert stark und hängt von der Art der Substanzsteuer ab. Beispielsweise sind Nachlasssteuern beim Tod einer Person fällig und Erbschaftsteuern werden bezahlt, wenn ein Vermögenswert vererbt wird. Grundsteuern hingegen werden in bestimmten Abständen – häufig jährlich – auf Vermögenswerte wie Grundstücke und Häuser erhoben.

Viele Grundsteuern sind wettbewerbsverzerrend und komplex. Nachlass- und Erbschaftsteuern wirken sich negativ auf marginale Arbeitsstunden und Spareinlagen aus, was wiederum die Produktivität und Wirtschaftsleistung eines Landes hemmt. Finanztransaktionssteuern erhöhen die Kapitalkosten, was die effiziente Allokation von Investitionskapital verhindert. Vermögensteuern limitieren das in einer Volkswirtschaft verfügbare Kapital, was wiederum langfristiges Wirtschaftswachstum und Innovationen hemmt.

45 Es ist auch möglich, dass Umsatzsteuerhinterziehung für einen Teil der Differenz zwischen potenziellen und tatsächlichen Steuereinnahmen verantwortlich ist. Ist der Grund für die Steuerhinterziehung ein außerordentlich hoher Steuersatz, so ist eine schlechtere Bewertung von Ländern mit einer engen Bemessungsgrundlage weiterhin sinnvoll.

46 OECD, „Consumption Tax Trends 2018“, 5. Dez. 2018, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2018_ctt-2018-en#page92. Dieses Dokument enthält keine Information zu den USA. Für die USA wurde die Maßzahl berechnet, indem die implizite Verkaufsteuerbasis durch das Einkommen natürlicher Personen geteilt wurde.

47 PwC und die World Bank Group, „Paying Taxes 2019“.

48 Ibid.

TABELLE 6.

Substanzsteuern

Land	Gesamtrang	Gesamtergebnis	Rang Grundsteuer	Ergebnis Grundsteuer	Rang Vermögen-/ Erbschaftsteuern	Ergebnis Vermögen-/ Erbschaftsteuern	Rang Kapital-/ Transaktionsteuern	Ergebnis Kapital-/ Transaktionsteuern
Australien	3	87,2	2	83,1	1	100	8	80,6
Belgien	27	51,1	14	67,1	32	29,2	21	64,3
Chile	17	65	25	51,1	10	67,8	5	84,6
Dänemark	8	74,8	15	63,3	10	67,8	1	100
Deutschland	16	65,8	21	56,5	10	67,8	8	80,6
Estland	1	100	1	100	1	100	1	100
Finnland	14	66,7	8	72,7	10	67,8	21	64,3
Frankreich	36	30,5	36	26,6	32	29,2	25	48,9
Griechenland	28	50,9	33	32,6	10	67,8	23	62,9
Großbritannien	31	44,6	35	28,2	10	67,8	25	48,9
Irland	11	71,9	9	72,4	10	67,8	8	80,6
Island	23	58,7	32	34,6	10	67,8	5	84,6
Israel	15	66,6	34	29,2	1	100	8	80,6
Italien	35	37,3	27	46,1	32	29,2	32	46,6
Japan	30	48,2	31	38,7	10	67,8	30	47,4
Kanada	20	60,7	28	42,3	1	100	30	47,4
Korea	26	53,4	24	53	10	67,8	32	46,6
Lettland	6	82,4	11	70,6	1	100	8	80,6
Litauen	7	79,7	6	76,1	10	67,8	1	100
Luxemburg	19	62,5	16	61,1	10	67,8	17	65,2
Mexiko	9	74,8	3	79,9	10	67,8	8	80,6
Neuseeland	2	88,8	10	70,8	1	100	1	100
Niederlande	12	70,6	13	68,9	10	67,8	8	80,6
Norwegen	24	58,5	20	56,6	31	61,4	17	65,2
Österreich	10	73,2	19	59,8	1	100	17	65,2
Polen	33	43	30	39,2	10	67,8	35	31,1
Portugal	21	60,7	12	70,2	10	67,8	25	48,9
Schweden	5	83,3	7	72,8	1	100	8	80,6
Schweiz	34	37,6	17	60,2	32	29,2	35	31,1
Slowakei	4	86,2	5	77,1	1	100	5	84,6
Slowenien	22	60,3	22	55,2	10	67,8	17	65,2
Spanien	32	43,2	26	47,7	32	29,2	23	62,9
Tschechien	13	67,1	18	59,8	10	67,8	8	80,6
Türkei	18	63,2	4	78,6	10	67,8	32	46,6
Ungarn	25	54,4	23	53,9	10	67,8	25	48,9
USA	29	49,2	29	40,2	10	67,8	25	48,9

Gute Steuerpolitik minimiert wirtschaftliche Verzerrungen. Mit Ausnahme von Grundsteuern auf Grundstücke vergrößern die meisten Substanzsteuern wirtschaftliche Verzerrungen und haben langfristig negative Auswirkungen sowohl auf das Wirtschaftswachstum als auch auf die Produktivität einer Volkswirtschaft.

Tabelle 6 zeigt die Ränge und Punktzahl der Kategorie sowie die der einzelnen Unterkategorien: Grundsteuern, Vermögen- und Erbschaftsteuern sowie Kapital- und Finanztransaktionssteuern.

Grundsteuer

Grundsteuern werden in gewissen Abständen auf steuerpflichtige Vermögenswerte wie Immobilien oder Unternehmenskapital erhoben. Beispielsweise zahlen Unternehmen und Privatpersonen in den meisten Bundesstaaten bzw. Gemeinden der USA eine Grundsteuer auf den Wert ihrer Immobilien.

Struktur der Grundsteuer

Obwohl die Besteuerung von Immobilien in der Regel eine effiziente Methode zur Erhebung von Steuereinnahmen ist, können einige Grundsteuern zu einer direkten Steuer auf Kapital werden. Dies geschieht dann, wenn die Grundsteuer nicht nur auf den Wert des Grundstücks, sondern auch auf die darauf gebauten Gebäude erhoben wird. Dadurch steigen die Kapitalkosten, das Wachstum des Kapitalstocks wird gehemmt und Standortentscheidungen können negativ beeinflusst werden.

Länder, die die gesamte Immobilie und nicht nur das Grundstück besteuern, werden im *ITCI* am schlechtesten bewertet. Einige Länder mildern die Steuerlast, indem die Grundsteuer von der Körperschaftsteuer abgesetzt werden kann. Diese Länder erzielen eine etwas bessere Bewertung. Am meisten Punkte erhalten die Länder, die entweder keine Grundsteuer oder nur eine Grundsteuer auf Grundstücke erheben.

Alle OECD-Länder mit Ausnahme von Australien, Estland und Neuseeland erheben die Grundsteuer nicht nur auf Grundstücke, sondern auf die gesamte Immobilie.⁴⁹ Von den restlichen 33 OECD-Ländern erlauben 15 Länder den Abzug der Grundsteuer von der Körperschaftsteuer.⁵⁰

Umfang der Grundsteuer

Im *ITCI* wird der Umfang der Grundsteuer gemessen, indem die Grundsteuereinnahmen durch den privaten Kapitalstock eines Landes geteilt werden. Je höher die Steuerlast pro Einheit des Kapitalstocks ist, desto größere Auswirkungen kann dies auf Investitionen, Produktivität und Wirtschaftswachstum haben.

Länder mit hohen Grundsteuerabgaben pro Kapitalstock erhalten im *ITCI* eine schlechtere Bewertung. Die Grundsteuereinnahmen in Großbritannien und den USA betragen mehr als 2 Prozent des privaten Kapitalstocks. Österreich, Tschechien, Luxemburg, Mexiko und die Schweiz erheben Grundsteuern, die nur zirka 0,1 Prozent des privaten Kapitalstocks entsprechen.⁵¹

49 In Neuseeland haben lokale Behörden die Möglichkeit, die Grundsteuer festzulegen. Die meisten entscheiden sich dafür, nur den Wert eines Grundstückes und nicht die gesamte Immobilie zu besteuern. S. William McCluskey, Arthur Grimes und Jason Timmins, „Property Taxation in New Zealand“, Lincoln Institute of Land Policy Working Paper, 2002, <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.195.4348&rep=rep1&type=pdf>. S. auch PwC, „Worldwide Tax Summaries: Corporate Taxes 2018/19“.

50 Deloitte, „Tax Guides and Highlights“ und Bloomberg Tax, „Country Guides“.

51 OECD, „OECD Revenue Statistics - OECD Countries: Comparative tables“, Dezember 2018, <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=rev>; IMF, „Investment and Capital Stock Dataset“, <https://www.imf.org/external/np/fad/publicinvestment/#5> und IMF, „International Financial Statistics (IFS), Gross Domestic Product and Components selected indicators“, <https://data.imf.org/regular.aspx?key=61545852>. Der IWF-Datensatz „Investment and Capital Stock“ endet mit dem Jahr 2015. Um Daten für die Jahre 2016 und 2017 zu erhalten, wurde die Variable „Kapitalbildung“ in IWFs IFS-Datenbank herangezogen (2017 ist das aktuellste Jahr, zu dem die OECD Grundsteuereinnahmen veröffentlicht).

Vermögen- und Erbschaftsteuern

Viele Länder erheben weitere Steuern auf Vermögenswerte. Nachlasssteuern werden beispielsweise beim Tod einer Person fällig und Erbschaftsteuern werden bezahlt, wenn ein Vermögenswert vererbt wird. Eine weitere Form der Besteuerung ist die Vermögensteuer.

Erbschaft- und Nachlasssteuern begrenzen die für Investitionen verfügbaren Ressourcen und verringern den Anreiz zum Sparen und Investieren.⁵² Dieser Rückgang an Investitionen wirkt sich negativ auf das Wirtschaftswachstum aus. Darüber hinaus lassen sich diese Art von Steuern, insbesondere Nachlass- und Erbschaftsteuern, oft einfach umgehen, was sie zu teilweise unwirksamen und komplexen Einnahmequellen macht.

Vermögensteuern

Neben Nachlass- und Erbschaftsteuern erheben einige Länder auch Vermögensteuern. Vermögensteuern sind häufig niedrig angesetzte, progressive Steuern auf das Nettovermögen einer Einzelperson bzw. Familie oder auf das Nettovermögen eines Unternehmens. Im Gegensatz zu Nachlass- oder Erbschaftsteuern werden Vermögensteuern jährlich entrichtet.

Sechs OECD-Länder erheben Vermögensteuern auf Einzelpersonen. In Italien werden drei verschiedene Vermögensteuern je nach Art und Standort des Vermögenswertes erhoben. Spanien besteuert Einwohner mit einem progressiven Steuersatz von zwischen 0,2 Prozent und 2,5 Prozent auf ihr weltweites Vermögen. Die restlichen vier Länder mit Vermögensteuern sind Belgien, Frankreich, Norwegen und die Schweiz (auf Kantonebene).⁵³

Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuern

Nachlasssteuern werden auf den Wert des zu versteuernden Nachlasses einer Person zum Zeitpunkt des Todes erhoben und mit dem Nachlass bezahlt. Erbschaftsteuern werden auf den Wert des Vermögens erhoben, das im Todesfall auf die Erben einer Person übergeht und von den Erben (nicht mit dem Nachlass der verstorbenen Person) bezahlt. Bei der Schenkungsteuer handelt es sich um eine Steuer auf die Übertragung von Eigentum (Bargeld, Aktien und anderem Besitz), die oft eingeführt wurde, um eine Umgehung der Nachlass- und Erbschaftsteuern durch das Verschenken von Vermögen vor dem Tod zu verhindern.

Die jeweiligen Steuersätze, Freibeträge und genauen Bestimmungen dieser Steuern variieren erheblich zwischen den einzelnen Ländern. So erheben die USA beispielsweise einen Höchststeuersatz von 40 Prozent auf Nachlässe, gewähren aber einen Freibetrag von 11,4 Millionen \$. In der Region um Belgiens Hauptstadt Brüssel wird hingegen eine Erbschaftsteuer erhoben, deren Freibetrag nur 15.000 € (17,689 \$ USD⁵⁴) beträgt und deren Höchststeuersatz von der Art und dem Empfänger des Vermögenswertes abhängt.⁵⁵

52 Jared Walczak, „State Inheritance and Estate Taxes: Rates, Economic Implications, and the Return of Interstate Competition“, Tax Foundation, 17. Juli 2017, https://taxfoundation.org/state-inheritance-estate-taxes-economic-implications/#_ftn84.

53 Deloitte, „Tax Guides and Highlights“, <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>, EY, „Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2018“, [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf) und KPMG, „Belgium – New Tax on Resident and Nonresident Individuals’ Securities Accounts“, 8. Feb 2016, <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2018/02/flash-alert-2018-024.html>.

54 Es wurde der für 2018 geltende durchschnittliche EUR-USD-Wechselkurs veranschlagt. S. IRS, „Yearly Average Currency Exchange Rates“.

55 EY, „Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2018.“

Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuern sorgen für Compliance-Kosten und generieren nur geringe Steuereinnahmen. Nach Angaben der OECD betragen Steuereinnahmen aus Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuern durchschnittlich 0,1 Prozent des BIP in der OECD. Belgien generiert die meisten Steuereinnahmen aus diesen drei Steuerarten, jedoch sind es auch dort nur 0,7 Prozent des BIP – und das trotz Belgiens außerordentlich hohen Nachlasssteuersätzen, die in einigen Fällen bis zu 80 Prozent betragen können.⁵⁶

Im *ITCI* werden Länder besser bewertet, die keine Nachlass-, Erbschaft- und Schenkungsteuern erheben. Zehn OECD-Länder erheben keine Nachlass- oder Erbschaftsteuer: Australien, Estland, Israel, Kanada, Lettland, Neuseeland, Norwegen, Österreich, Schweden und die Slowakei. Alle anderen Länder erheben Steuern auf Nachlässe oder Erbschaften.⁵⁷

Kapital-, Vermögen- und Grunderwerbsteuern auf Unternehmen

Viele Länder erheben eine Reihe von Steuern auf Vermögenswerte und gebundenes Kapital von Unternehmen. Diese umfassen Steuern auf die Übertragung von Immobilien, auf das Nettovermögen von Unternehmen, auf Aktienausgaben sowie auf Finanztransaktionen. All diese Steuern erhöhen die Kapitalkosten eines Unternehmens und senken die Kapitalrendite nach Steuern.

Grunderwerbsteuer

Grunderwerbsteuern werden erhoben, wenn Immobilien (Grundstücke, Gebäude, Maschinen) von einer Person oder Firma auf eine andere übertragen werden. Ein gängiges Beispiel in den USA ist die Grunderwerbsteuer, die auf Bundesstaatsebene beim Kauf eines Hauses erhoben wird.⁵⁸ Grunderwerbsteuern sind eine direkte Steuer auf Kapital und erhöhen die Erwerbskosten von Immobilien.

Der *ITCI* bewertet Länder schlechter, die Grunderwerbsteuern erheben. Sieben OECD-Länder haben keine Grunderwerbsteuer. Zu diesen Ländern zählen u. a. Chile, Estland und Neuseeland.⁵⁹

Steuern auf Unternehmensvermögen

Ähnlich wie die Vermögensteuer erheben einige Länder eine Steuer auf Vermögensgegenstände von Unternehmen. Luxemburg beispielsweise erhebt eine jährliche Steuer in Höhe von 0,5 Prozent auf das weltweite Nettovermögen von in Luxemburg ansässigen, intransparenten Unternehmen.⁶⁰ Auch schweizer Kantone besteuern das Nettovermögen von Unternehmen, wobei die Steuersätze zwischen 0,001 und 0,525 Prozent des Unternehmensvermögens liegen.⁶¹ Andere Länder erheben solch eine Steuer nur auf das Vermögen von Banken.

56 OECD, „OECD Revenue Statistics - OECD Countries: Comparative tables“.

57 EY, „Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2018“.

58 Walczak, Drenkard, und Bishop-Henchman, 2019 *State Business Tax Climate Index*.

59 Deloitte, „Tax Guides and Highlights“ und Bloomberg Tax, „Country Guides“.

60 Diese Steuer gilt auch für nicht-luxemburgische Unternehmen, allerdings nur auf in Luxemburg gehaltenes Vermögen. S. Regierung des Großherzogtums Luxemburg, „Net wealth tax“, 5. Mai 2017, <http://www.guichet.public.lu/entreprises/en/fiscalite/impots-benefices/impots-divers/impot-fortune/index.html>.

61 PwC, „Worldwide Tax Summaries: Corporate Taxes 2018/19“.

Sechzehn Länder besteuern das Vermögen von Unternehmen. Luxemburg und die Schweiz besteuern das Nettovermögen von Unternehmen. Elf Länder erheben eine Banksteuer.⁶²

Gesellschaftsteuer

Bei der Gesellschaftsteuer handelt es sich um eine Steuer auf die Ausgabe von Aktien. Der Steuersatz ist normalerweise sehr gering oder es wird eine niedrige Pauschalgebühr erhoben. Die Schweiz erhebt beispielsweise eine 1-prozentige Steuer auf die Ausgabe von Aktien.⁶³ Gesellschaftsteuern erhöhen die Kapitalkosten, hemmen Investitionen und erschweren die Gründung von Unternehmen.⁶⁴

Länder mit Gesellschaftsteuer werden im *ITCI* schlechter bewertet. Neun OECD-Länder erheben eine Gesellschaftsteuer.⁶⁵

Finanztransaktionssteuer

Eine Finanztransaktionssteuer ist eine Abgabe auf den Verkauf oder die Übertragung eines finanziellen Vermögenswertes. Die Struktur der Steuer ist in jedem Land jedoch ein wenig anders. Finnland erhebt eine Steuer von 1,6 Prozent auf die Übertragung von finnischen Wertpapieren. Portugal hingegen erhebt eine Stempelsteuer auf die mit Finanztransaktionen verbundenen Urkunden und Dokumente.⁶⁶

Steuern auf Finanztransaktionen erschweren den Kauf und Verkauf von Aktien und anderen Wertpapieren. Die Effizienz von Märkten ist wichtig, da sie sicherstellt, dass Kapital am produktivsten eingesetzt wird. Eine Finanztransaktionssteuer kann dies behindern.

Der *ITCI* bewertet Länder mit Steuern auf Finanztransaktionen schlechter. Zwölf OECD-Länder erheben Finanztransaktionssteuern. Dazu zählen u. a. Frankreich, Großbritannien, Portugal und Ungarn. Die restlichen 24 OECD-Länder erheben keine Finanztransaktionssteuer.⁶⁷

Das internationale Steuersystem

In einer zunehmend globalisierten Weltwirtschaft expandieren Unternehmen häufig über die Grenzen ihrer Heimatländer hinaus, um Kunden auf der ganzen Welt zu erreichen. Aus diesem Grund müssen Länder internationale Steuerregeln definieren, die festlegen, ob und wie im Ausland erzielte Gewinne besteuert werden sollen.

Mit dem *Tax Cuts and Jobs Act* Ende 2017 haben die USA ein hybrides internationales Steuersystem eingeführt. Im Ausland erwirtschaftete Dividenden sind nun steuerfrei, dafür wurden aber straffere

62 Bloomberg Tax, „Country Guides – Other Taxes“ und „Country Guides – Special Industries“, https://www.bloomberglaw.com/product/tax/toc_view_menu/3380.

63 Deloitte, „Tax Guides and Highlights – Switzerland Highlights 2019“, Januar 2019, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-switzerlandhighlights-2019.pdf>.

64 EUR-Lex, „Council Directive 2008/7/EC, concerning indirect taxes on the raising of capital“, Februar 2008, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32008L0007>.

65 Deloitte, „Tax Guides and Highlights“ und Bloomberg Tax, „Country Guides“.

66 Ibid.

67 Ibid.

TABELLE 7.

Das internationale Steuersystem

Land	Gesamt-rang	Gesamt-ergebnis	Rang Territorialität	Ergebnis Territorialität	Rang Quellensteuer	Ergebnis Quellensteuer	Rang Vorschriften	Ergebnis Vorschriften
Australien	12	83,3	1	100	34	45,8	4	75,8
Belgien	25	66,2	1	100	31	50,1	24	29,2
Chile	36	35,9	33	29,3	36	25,7	10	53,4
Dänemark	29	60,7	14	80,5	27	55,4	24	29,2
Deutschland	8	87,2	13	97,4	9	77,9	12	51,6
Estland	11	84,5	14	80,5	6	87	12	51,6
Finnland	23	69,1	14	80,5	12	73,4	24	29,2
Frankreich	24	67	26	76,3	14	72,5	24	29,2
Griechenland	26	65,2	30	57,3	18	65,9	12	51,6
Großbritannien	10	85,2	1	100	4	91	24	29,2
Irland	13	81,1	32	52,5	22	61,6	1	100
Island	22	69,7	1	100	26	57,6	24	29,2
Israel	33	55,5	33	29,3	32	46,6	3	77,7
Italien	27	62,2	24	77,9	23	60,9	24	29,2
Japan	21	70,8	27	75,4	24	60,4	10	53,4
Kanada	18	76,6	28	68,9	25	58,8	4	75,8
Korea	34	43,7	33	29,3	20	63,9	24	29,2
Lettland	7	87,8	14	80,5	3	94	12	51,6
Litauen	17	77	14	80,5	15	70,7	12	51,6
Luxemburg	5	94,3	1	100	5	90,8	12	51,6
Mexiko	35	36,3	33	29,3	33	46,3	22	31,1
Neuseeland	9	85,8	1	100	30	51,2	4	75,8
Niederlande	3	96,3	1	100	2	95,2	12	51,6
Norwegen	20	74,5	23	79,7	7	85,9	24	29,2
Österreich	4	95,7	1	100	13	72,5	4	75,8
Polen	32	56	30	57,3	19	65,8	24	29,2
Portugal	30	59,9	14	80,5	28	53,7	24	29,2
Schweden	14	80,6	1	100	8	80,9	24	29,2
Schweiz	1	100	1	100	21	62,1	2	98,1
Slowakei	31	59,3	14	80,5	29	52,3	24	29,2
Slowenien	15	79,3	29	66,9	16	66,4	4	75,8
Spanien	19	74,9	14	80,5	17	66,2	12	51,6
Tschechien	6	89	14	80,5	10	75,3	4	75,8
Türkei	16	78	1	100	11	73,8	22	31,1
Ungarn	2	98,6	1	100	1	100	12	51,6
USA	28	61,7	25	76,8	35	41,1	12	51,6

Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen eingeführt.⁶⁸

Die neuen US-amerikanischen internationalen Steuerregeln bestehen aus drei Teilen: Global Intangible Low Tax Income (GILTI), Foreign Derived Intangible Income (FDII) und die Base

⁶⁸ Kyle Pomerleau, „A Hybrid Approach: The Treatment of Foreign Profits under the Tax Cuts and Jobs Act“, Tax Foundation, 3. Mai 2018, <https://taxfoundation.org/treatment-foreign-profits-tax-cuts-jobs-act/>.

Erosion and Anti-Abuse Tax (BEAT). GILTI ist eine Steuer von 10,5 Prozent auf außerordentliche Renditen, die sich auf bestimmte ausländische Investitionen beziehen und von US-amerikanischen Unternehmen erzielt werden. FDII erlaubt einen ermäßigten Steuersatz auf Exporte, die mit US-amerikanischem geistigen Eigentum verbunden sind. FDII-Erträge werden mit 13,125 Prozent besteuert. GILTI und FDII bilden zusammen effektiv eine weltweite Steuer auf immaterielle Gewinne.

BEAT ist eine 10%ige Mindeststeuer (5 Prozent im Jahr 2018) auf US-amerikanische multinationale Unternehmen, deren Bruttoeinnahmen 500 Millionen \$ übersteigen. Die Steuer wird erhoben, sobald Zahlungen an beherrschte ausländische Gesellschaften (CFCs) mehr als 3 Prozent (2 Prozent für bestimmte Finanzunternehmen) der gesamten Steuerabzüge an der Körperschaftsteuer betragen.

Zunehmend besteht die Tendenz, von einem weltweiten Steuersystem auf ein territoriales Steuersystem überzugehen. In einem territorialen Steuersystem zahlen Unternehmen nur Steuern an das Land, in dem sie die Gewinne erwirtschaften. Seit den 1990er Jahren ist die Zahl der OECD-Länder mit weltweiten Steuersystemen von zwanzig auf vier gesunken.⁶⁹

Tabelle 7 zeigt den Gesamtrang und die Gesamtpunktzahl für die Kategorie „Internationale Steuerregeln“ sowie die Ränge und Bewertungen für die drei Unterkategorien ausländische Dividenden- und Kapitalerträge (Territorialität), Quellensteuern und internationale Regulierungen.

Territorialität

In einem territorialen Steuersystem zahlen internationale Unternehmen Steuern in dem Land, in dem sie ihre Gewinne erwirtschaften. Das bedeutet, dass territoriale Steuersysteme im Ausland erwirtschaftete Gewinne generell nicht besteuern. Ein weltweites Steuersystem hingegen erhebt Steuern auf die weltweiten Gewinne eines Unternehmens, unabhängig davon, wo sie erwirtschaftet wurden. Viele Länder, wie auch die USA seit dem *Tax Cuts and Jobs Act* im Jahr 2017, wenden jedoch hybride Steuersysteme an, die unterschiedlich komplex sein können.

Territoriale Steuersysteme sind dadurch gekennzeichnet, dass sie im Ausland erwirtschaftete Dividenden und Kapitalerträge, die ins Heimatland zurückgebracht werden, nicht oder nur teilweise besteuern. Mit anderen Worten sind Unternehmen nicht dazu verpflichtet, ausländische Dividenden und Kapitalerträge in die Bemessungsgrundlage aufzunehmen. Ein rein territoriales System erhebt keine Steuer auf im Ausland erwirtschaftete Dividenden und Kapitalerträge.

Unternehmen mit Sitz in Ländern mit weltweiten Steuersystemen haben einen Wettbewerbsnachteil, da ihre Gesamtsteuerlast möglicherweise höher ist als für Unternehmen, die in einem territorialen Steuersystem ansässig sind. Des Weiteren erhöhen Steuern auf rückgeführte Gewinne die Komplexität und hemmen Investitionen.⁷⁰

Die Territorialität eines Steuersystems wird anhand der prozentuellen Steuerbefreiung von Dividenden und Kapitalerträgen gemessen.

⁶⁹ Kyle Pomerleau, „Worldwide Taxation is Very Rare“, Tax Foundation, 5. Feb. 2015, <https://taxfoundation.org/worldwide-taxation-very-rare/>.

⁷⁰ William McBride, „Twelve Steps toward a Simpler, Pro-Growth Tax Code“, Tax Foundation, 30. Okt. 2013, <http://taxfoundation.org/article/twelve-steps-toward-simpler-pro-growth-tax-code>.

Ausländische Dividenden

Wenn eine ausländische Tochtergesellschaft Gewinne erzielt, werden auf diese Gewinne im jeweiligen Land Steuern erhoben. Nach Zahlung der Steuer kann die Tochtergesellschaft ihre Gewinne entweder reinvestieren (z. B. neue Maschinen erwerben oder weitere Arbeitskräfte einstellen) oder sie kann ihre Gewinne in Form von Dividenden an die inländische Muttergesellschaft übertragen.

Im Rahmen eines weltweiten Steuersystems werden die von einer Muttergesellschaft empfangenen Dividenden im Inland nochmals besteuert, jedoch abzüglich einer Steuergutschrift für die bereits im Ausland gezahlten Steuern. Bei einem rein territorialen System sind diese rückgeführten Dividenden steuerfrei.

Länder werden im *ITCI* besser bewertet, wenn rückgeführte Dividenden steuerfrei sind. Länder, die rückgeführte Dividenden besteuern (d. h. solche mit weltweiten Steuersystemen), schneiden am schlechtesten ab.

In 25 OECD-Ländern sind an Mutterunternehmen rückgeführte Dividenden steuerfrei. In sechs Ländern sind 95 bzw. 97 Prozent der rückgeführten Dividenden steuerfrei. Fünf OECD-Länder verfügen über ein weltweites Steuersystem, das aus dem Ausland rückgeführte Dividenden besteuert.⁷¹

Ausländische Kapitalerträge

Ein weiteres Merkmal eines internationalen Steuersystems ist die steuerliche Behandlung von Kapitalerträgen, die durch ausländische Investitionen entstehen. Wenn eine Muttergesellschaft in eine ausländische Tochtergesellschaft investiert (d. h. Anteile an einer ausländischen Tochtergesellschaft erwirbt) und diese Anteile später wieder veräußert, kann es zu Kapitalerträgen kommen. Ein territoriales Steuersystem befreit solche Erträge von inländischen Steuern.

Sind die Kapitalerträge im Inland und im Ausland steuerpflichtig, so kommt es zu einer Doppelbesteuerung. Dies kann sich negativ auf Spareinlagen und Investitionen auswirken.

Im *ITCI* erhalten Länder, die ausländische Kapitalerträge nicht besteuern, eine bessere Bewertung. In 23 OECD-Ländern sind Kapitalerträge ausländischer Herkunft steuerfrei. Fünf Länder verfügen über eine teilweise Steuerbefreiung ausländischer Kapitalerträge und acht Länder erheben eine Steuer.⁷²

Länderbeschränkungen

Ein vollkommen territoriales Steuersystem besteuert nur Gewinne, die innerhalb der Landesgrenzen erwirtschaftet wurden. Allerdings gibt es in vielen Ländern Einschränkungen, wann ausländische Dividenden und Kapitalerträge steuerfrei sind.

In einigen Ländern werden ausländische Unternehmensgewinne unterschiedlich steuerlich behandelt, abhängig davon, in welchem Land sie erzielt wurden. Zum Beispiel beschränken einige

71 Deloitte, „Tax Guides and Highlights“; PwC, „Worldwide Tax Summaries: Corporate Taxes 2018/19“ und KPMG, „EU Country Profiles“, <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/regional-tax-centers/eu-tax-centre/eu-country-profiles.html>.

72 Ibid.

Länder ihre Steuerbefreiung von Dividenden und Kapitalerträgen auf ausländische Staaten, die nicht auf einer sogenannten „schwarzen Liste“ stehen und somit bestimmte steuerliche Anforderungen nicht erfüllen. Einige EU-Länder beschränken ihre Steuerbefreiung von Dividenden und Kapitalerträgen auf den Europäischen Wirtschaftsraum.

Länderbeschränkungen erzeugen zusätzliche Komplexität für Unternehmen und werden teilweise willkürlich festgelegt. So erlaubt Portugal beispielsweise die Befreiung von im Ausland erwirtschafteten Dividenden und Kapitalgewinnen nur, wenn der ausländische Staat nicht als Steuerparadies gilt und eine in der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie aufgeführte Steuer erhebt oder eine Steuer erhebt, die mindestens 60 Prozent des portugiesischen Körperschaftsteuersatzes entspricht.⁷³ Italien beschränkt seine 95%ige Steuerbefreiung für ausländische Dividenden auf Länder, die nicht auf der „schwarzen Liste“ stehen. Eine Ausnahme besteht, wenn nachgewiesen werden kann, dass im Ausland bereits eine angemessene Steuerabgabe geleistet wurde.⁷⁴

Von den 32 OECD-Ländern, die ausländische Dividenden und Kapitalerträge von inländischen Steuern befreien, haben 17 Länderbeschränkungen.⁷⁵ Der *ITCI* bewertet Staaten mit Länderbeschränkungen schlechter als solche, die die Steuerbefreiung nicht vom Herkunftsland abhängig macht.

Quellensteuern und Doppelbesteuerungsabkommen

Wenn Unternehmen Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren an ausländische Investoren oder Unternehmen zahlen, werden oft Quellensteuern erhoben. In den USA wird beispielsweise eine Quellensteuer in Höhe von 30 Prozent erhoben, wenn Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren an ausländische Investoren oder Unternehmen gezahlt werden.

Quellensteuern erhöhen Investitionskosten sowohl für Investoren, die eine geringere Dividendenrendite erhalten, als auch für Unternehmen, die höhere Zinsen oder Lizenzgebühren zahlen müssen, um die Kosten der Quellensteuer auszugleichen. Aus diesem Grund erhöhen Quellensteuern die Kapitalkosten und verringern das für Investitionen verfügbare Kapital.

Quellensteuern

Länder mit hohen Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren werden im *ITCI* schlechter bewertet. Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, die an ausländische Investoren und Unternehmen gezahlt werden, werden in manchen Fällen höher besteuert als die, die an inländische Investoren und Unternehmen gezahlt werden. Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Ländern verringern oder eliminieren Quellensteuern.

Chile und die Schweiz erheben mit einem Steuersatz von 35 Prozent die höchsten Quellensteuern auf Dividenden und Zinsen. Estland, Lettland und Ungarn hingegen erheben keine Quellensteuern auf Dividenden oder Zinsen.

Mexiko erhebt mit einem Steuersatz von 35 Prozent die höchste Quellensteuer auf Lizenzgebühren,

73 Deloitte, „Tax Guides and Highlights – Portugal Highlights 2019“, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-portugalhighlights-2019.pdf?nc=1>.

74 Deloitte, „Tax Guides and Highlights – Italien Highlights 2019“.

75 EY, „Worldwide Corporate Tax Guide: 2019“, [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-corporate-tax-guide-2019/\\$FILE/ey-worldwide-corporate-tax-guide-2019.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-corporate-tax-guide-2019/$FILE/ey-worldwide-corporate-tax-guide-2019.pdf).

gefolgt von Frankreich mit 33,3 Prozent. Lettland, Luxemburg, die Niederlande, Norwegen, Schweden, die Schweiz und Ungarn erheben keine Quellensteuer auf Lizenzgebühren.⁷⁶

Doppelbesteuerungsabkommen

Doppelbesteuerungsabkommen sind dazu da, die Steuergesetze zweier Länder anzugleichen und Doppelbesteuerung zu reduzieren. Dies gilt vor allem im Bereich der Quellensteuern. Je mehr Doppelbesteuerungsabkommen ein Land abgeschlossen hat, desto attraktiver wird es für ausländische Investoren und desto besser wird es im *ITCI* bewertet.

Großbritannien hat die meisten Doppelbesteuerungsabkommen (129 Länder) und erhält damit die Bestbewertung. Chile schneidet mit nur 33 Doppelbesteuerungsabkommen am schlechtesten ab. Im Durchschnitt haben OECD- Länder 77 Doppelbesteuerungsabkommen.⁷⁷

Internationale Steuerregeln

Internationale Steuerregeln versuchen aggressiver Steuerplanung gegenzusteuern. Diese Regeln können verschiedene Formen annehmen wie z. B. eine Hinzurechnungsbesteuerung, Regulierungen zur Abwehr der Gesellschafterfremdfinanzierung sowie eine Steuer auf umgeleitete Profite.

Internationale Steuerregeln können zur Folge haben, dass Länder mit bereits wenig kompetitiven Steuersystemen noch weniger kompetitiv werden. Diese Steuerregeln können erhebliche Belastungen auf Unternehmen darstellen, da Compliance oft hohe Kosten durch Steuerberater und Steueranwälte nach sich zieht. Diese Ressourcen könnten alternativ produktiver eingesetzt werden.

Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Regeln)

Die Hinzurechnungsbesteuerung, oder auch CFC-Regeln genannt, soll verhindern, dass Unternehmen ihre Vorsteuergewinne von einem Hoch- in ein Niedrigsteuerland verlagern, indem sie liquide Einkünfte verschieben. CFC-Regeln definieren, unter welchen Umständen ein Tochterunternehmen eine „kontrollierte ausländische Gesellschaft“ ist. Gilt eine ausländische Tochtergesellschaft als „kontrolliert“, so unterliegen deren passives Einkommen (beispielsweise Mieten, Lizenzgebühren und Zinsen) sowie manchmal auch deren aktives Einkommen dem Körperschaftsteuersatz der inländischen Muttergesellschaft. In den USA werden diese Bestimmungen als „Subpart F Rules“ bezeichnet. Die Hinzurechnungsbesteuerung erhebt Steuern auf alle passiven Einkünfte in dem Jahr, in dem sie erwirtschaftet wurden.

Die genauen Bestimmungen der Hinzurechnungsbesteuerung variieren stark zwischen den einzelnen Ländern. Der Begriff „Kontrolle“ scheint teilweise etwas willkürlich definiert zu sein und sorgt für Komplexität im Steuersystem. Die USA definieren z. B. eine Tochtergesellschaft mit 50%igem US-Besitzanteil als kontrolliert, während Australien eine ausländische Tochtergesellschaft als kontrolliert definiert, wenn sie zu 50 Prozent im Besitz von fünf oder weniger Australiern bzw. zu

76 Deloitte, „Withholding Tax Rates 2019“, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-withholding-tax-rates.pdf>.

77 EY, „Worldwide Corporate Tax Guide: 2019.“ Doppelbesteuerungsabkommen mit ehemaligen Ländern wie der UdSSR, Jugoslawien und der Tschechoslowakei werden nicht als eins gezählt, sondern jeder daraus entstandene Staat, für den das Abkommen gilt, wird extra gezählt.

40 Prozent im Besitz eines einzelnen Australiers ist.⁷⁸

Im Jahr 2016 verabschiedete der Europäische Rat eine EU-Richtlinie, die alle EU-Mitgliedstaaten dazu verpflichtet, bestimmte nicht ausgeschüttete Gewinne von kontrollierten ausländischen Gesellschaften Mutterunternehmen zu besteuern, falls die Muttergesellschaft mindestens 50 Prozent der Anteile der Tochtergesellschaft besitzt und die von der Tochtergesellschaft im Ausland gezahlte Steuer geringer ist als die Differenz zwischen der hypothetischen Steuerlast wäre das Tochterunternehmen im inländischen EU-Mitgliedstaat angesiedelt und der tatsächlich gezahlten Steuer.⁷⁹ Alle EU-Mitgliedstaaten haben eine Form der Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Regeln) eingeführt.⁸⁰

Im *ITCI* werden Hinzurechnungsbesteuerungen anhand von drei Aspekten bewertet: 1) gibt es in einem Land eine Hinzurechnungsbesteuerung, 2) erhebt die Hinzurechnungsbesteuerung eine Steuer nur auf passives Einkommen oder auf das gesamte Einkommen und 3) erlaubt die Hinzurechnungsbesteuerung Ausnahmen. Länder, die keine Hinzurechnungsbesteuerung haben, erhalten die Bestbewertung. Länder mit Hinzurechnungsbesteuerung, die Ausnahmen gewähren oder nur passives Einkommen oder Einkommen aus unechten Unternehmensstrukturen (*non-genuine arrangements*) besteuern, bekommen eine mittlere Bewertung. Am schlechtesten schneiden die Länder ab, die aktives und passives Einkommen einer Hinzurechnungsbesteuerung unterziehen und keine Ausnahmen zulassen.

In 35 der 36 OECD-Länder gibt es eine Hinzurechnungsbesteuerung. Die Schweiz bildet die einzige Ausnahme. In 14 der 35 Länder wird sowohl aktives als auch passives Einkommen besteuert, während die restlichen 21 Länder nur passives Einkommen oder unechte Unternehmensstrukturen besteuern.⁸¹

Regelungen zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung

Viele Länder begrenzen die Höhe der Zinsen, die eine Mutter- oder Tochtergesellschaft für steuerliche Zwecke abziehen kann. Länder mit niedrigen Steuern schaffen für Unternehmen einen Anreiz, Investitionen mit Eigenkapital zu finanzieren, während Hochsteuerländer einen Anreiz schaffen, für Investitionen Fremdkapital einzusetzen, da Zinsaufwände von der Steuer absetzbar sind. Um zu verhindern, dass Unternehmen konzernintern von Niederlassungen in Niedrigsteuerländern an Niederlassungen in Hochsteuerländern Kredite vergeben und so die Gesamtsteuerlast verringern, haben viele Länder die von der Steuer abziehbare Höhe an Zinsen beschränkt. Diese Vorschriften werden auch als Regelung zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung oder als Zinsschranke bezeichnet.

Die Regelung zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung variieren zwischen den einzelnen Ländern und die Durchsetzung hängt auch stark vom Land ab.⁸² Einige Länder beschränken Zinsabzüge, indem

78 Daniel Bunn, Kyle Pomerleau und Sebastian Dueñas, „Anti-Base Erosion Provisions and Territorial Tax Systems in OECD Countries“, Tax Foundation, 2. Mai 2019, <https://taxfoundation.org/anti-base-erosion-provisions-territorial-tax-systems-oecd-countries/>.

79 EUR-Lex, „Council Directive (EU) 2016/1164, laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market“, 12. Juli 2016, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2016.193.01.0001.01.ENG.

80 Sebastian Dueñas und Daniel Bunn, „Tax Avoidance Rules Increase the Compliance Burden in EU Member Countries“, Tax Foundation, 28. März 2019, <https://taxfoundation.org/eu-tax-avoidance-rules-increase-tax-compliance-burden/>.

81 Bunn, Pomerleau und Dueñas, „Anti-base Erosion Provisions- und territoriale Steuersystem in den OECD-Ländern“; Bloomberg Tax, „Country Guides“, PwC, „Worldwide Tax Summaries: Corporate Taxes 2018/19“ und Deloitte, „Tax Guides and Highlights“.

82 Jennifer Blouin, Harry Huizinga, Luc Laeven, and Gaëtan Nicodème, „Thin Capitalization Rules and Multinational Firm Capital Structure“, International Monetary Fund Working Paper WP/14/12, Januar 2014, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2014/wp1412.pdf>.

sie Verrechnungspreisvorschriften anwenden. Andere haben spezielle Regulierungen zur Abwehr der Gesellschafter-Fremdfinanzierung eingeführt, die die Höhe der abzugsfähigen Zinsaufwände begrenzen. Die zwei in der Praxis am häufigsten vorgefundenen Regulierungen sind die „Safe Harbor“- und „Earnings stripping“-Bestimmungen. „Safe Harbor“-Regeln beschränken den Betrag der abzugsfähigen Zinsaufwände, indem sie einen Verschuldungsgrad festlegen. Auf Fremdkapital gezahlte Zinsen, die über diesen Verschuldungsgrad hinausgehen, sind steuerlich nicht abzugsfähig. „Earnings stripping“-Bestimmungen beschränken abzugsfähige Zinsaufwände, indem sie maximal einen festgelegten Prozentsatz des Vorsteuergewinns betragen dürfen.

Eine Studie zeigt, dass Vorschriften zum Steuerabzug von Zinsaufwände wie z. B. Regulierungen zur Abwehr der Gesellschafter-Fremdfinanzierung, den Wert von Unternehmen mindern und Investitionsentscheidungen verzerren.⁸³

Länder, die Zinsabzüge nur mit Verrechnungspreisvorschriften begrenzen, werden im *ITCI* am besten bewertet. Länder mit „Safe Harbor“-Bestimmungen werden durchschnittlich bewertet und Länder mit „Earnings stripping“-Bestimmungen schneiden am schlechtesten ab.

In 34 der 36 OECD-Länder findet man Regulierungen zur Abwehr der Gesellschafter-Fremdfinanzierung. Kanada zum Beispiel begrenzt Zinsabzüge, sobald der Verschuldungsgrad eines Unternehmens 1,5:1 erreicht, während Japans Regeln greifen, sobald ein Verschuldungsgrad von 3:1 vorliegt.⁸⁴ Deutschland und Spanien begrenzen Zinsabzüge (unabhängig davon, ob es sich um grenzüberschreitende Kredite handelt) auf 30 Prozent des Betriebseinkommens. Irland und Israel haben keine speziellen Regulierungen zur Abwehr der Gesellschafter-Fremdfinanzierung, sondern verwenden Verrechnungspreisvorschriften.⁸⁵

Allgemeine Vorschriften zur Vermeidung von Steuermisbrauch

Viele Länder haben weitere Vorschriften zur Bekämpfung von Steuermisbrauch multinationaler Unternehmen. Ein Grund dafür ist, dass manche Unternehmen ihre Unternehmensstruktur so anpassen, dass sie aus Steuerperspektive und nicht unbedingt aus wirtschaftlicher Perspektive optimal ist. Diese Vorschriften zur Vermeidung von Steuermisbrauch basieren häufig auf dem Grundsatz, dass Steuern von der Unternehmenssubstanz statt der Unternehmensstruktur abhängig sein sollen.

Wie bereits erwähnt, handelt es sich bei der im neuen US-amerikanischen Steuergesetz verankerten BEAT um eine Mindeststeuer, die verhindern soll, dass multinationale Unternehmen Gewinne in ausländische Tochterunternehmen verlagern.

In Australien und Großbritannien wurde eine Steuer auf umgeleitete Profite (Diverted Profits Tax) eingeführt. Eine solche Steuer besteht aus einer Reihe von komplexen Regeln und Strafsätzen, die greifen, wenn ein Unternehmen seine Steuerlast durch eine Unternehmensstruktur, die keine wirtschaftliche Substanz hat, zu minimieren versucht. In Australien wird eine Steuer in Höhe von 40 Prozent auf umgeleitete Profite erhoben, während Großbritannien einen Steuersatz von 25 Prozent anwendet. Allerdings ist es möglich, dass in Großbritannien Unternehmen in bestimmten Branchen

83 Ibid.

84 Japan verfügt über eine komplexe Klausel, die den Verschuldungsgrad auf 3:1 begrenzt. Ausnahmen gelten, wenn ein Unternehmen auf vergleichbare japanische Firmen mit höherem Verschuldungsgrad verweisen kann. In solch einem Fall gilt die Beschränkung der Zinsabzüge nicht.

85 Bunn, Pomerleau, und Dueñas, „Anti-Base Erosion Provisions and Territorial Tax Systems in OECD Countries“, Bloomberg Tax, „Country Guides“ und Deloitte, „Tax Guides and Highlights“.

höhere Steuersätze bezahlen.⁸⁶ Diese komplexen steuerlichen Regelungen können zu hohen Compliance-Kosten für multinationale Unternehmen führen sowie einige Unternehmensgewinne doppelt besteuern.

Vorschriften zur Vermeidung von Steuermisbrauch werden im *ITCI* bislang nicht berücksichtigt, da wir noch nicht festgelegt haben, wie sich diese Bestimmungen am besten vergleichen lassen. Würden diese Vorschriften jedoch berücksichtigt werden, erhielten Länder wie Australien, Großbritannien und die USA in der Kategorie „Internationale Steuerregeln“ vermutlich eine schlechtere Bewertung, was wiederum die Gesamtwertung dieser Länder beeinflussen könnte.

Länderprofile

Deutschland

Deutschland belegt im *Index der internationalen Steuerwettbewerbsfähigkeit 2019* wie im Jahr 2018 den 16. Gesamtrang.

Einige Stärken des deutschen Steuersystems:

- Deutschland erlaubt Unternehmen, ihre Bestandsbewertung mithilfe der LIFO-Methode („Last In, First Out“) durchzuführen, wodurch Preissteigerungen des Bestands am besten berücksichtigt werden.
- Deutschland hat mit 96 Ländern ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen und hat somit ein breites Netz an Steuerabkommen.
- Der Umsatzsteuersatz von 19 Prozent liegt in der Nähe des OECD-Durchschnitts (19,1 Prozent) und es ist relativ einfach, die Umsatzsteuer abzuführen.

Einige Schwächen des deutschen Steuersystems:

- Deutschland hat mit 29,9 Prozent den fünfthöchsten Körperschaftsteuersatz aller OECD-Länder.
- Die Einkommensteuer ist relativ komplex: Unternehmen benötigen mit durchschnittlich 134 Stunden im Jahr am drittlängsten in der OECD, sie abzuführen.
- Deutschland begrenzt Verlustvor- und Verlustrückträge.

86 Bunn, Pomerleau und Dueñas, „Anti-Base Erosion Provisions and Territorial Tax Systems in OECD Countries“.

Österreich

Österreich belegt im *Index der internationalen Steuerwettbewerbsfähigkeit 2019* insgesamt den 12. Platz, nachdem es im Jahr 2018 den 11. Platz eingenommen hat.

Einige Stärken des österreichischen Steuersystems:

- Österreichs internationales Steuersystem ist sehr kompetitiv: Es gibt ein mit 89 Ländern breit angelegtes Netz an Doppelbesteuerungsabkommen, die Hinzurechnungsbesteuerung gilt nur, wenn die Tochtergesellschaft keine wirtschaftliche Substanz aufweisen kann und die Regelung zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung ist einfacher gestaltet als in den meisten anderen OECD-Ländern.
- Die Umsatzsteuer in Österreich wird auf einer breiten Bemessungsgrundlage erhoben und ist relativ einfach strukturiert.
- Es gibt keine Nachlass-, Erbschaft- oder Vermögensteuern.

Einige Schwächen des österreichischen Steuersystems:

- Der Körperschaftsteuersatz liegt mit 25 Prozent über dem OECD-Durchschnitt (23,6 Prozent).
- Österreichische Unternehmen können nur einen Teil des Barwerts ihrer Investitionskosten abschreiben.
- Der Steuerkeil auf Arbeit ist der fünfthöchste aller OECD-Länder.

Schweiz

Die Schweiz rangiert im *Index der internationalen Steuerwettbewerbsfähigkeit 2019* auf dem fünften Platz (einen Platz besser als im Jahr 2018).

Einige Stärken des schweizer Steuersystems:

- Für Investitionen in Maschinen, Gebäude und immaterielle Vermögenswerte können in der Schweiz überdurchschnittlich hohe Abschreibungen geltend gemacht werden.
- Die Schweiz verfügt mit 93 Doppelbesteuerungsabkommen ein breites Netz an Steuerabkommen.
- Die schweizer Umsatzsteuer von 7,7 Prozent wird auf eine breite Bemessungsgrundlage erhoben und ist relativ einfach abzuführen.

Einige Schwächen des schweizer Steuersystems:

- Die Schweiz erhebt verzerrende Substanzsteuern auf Immobilien, Vermögen, Nachlass, Anlagegüter und Finanztransaktionen.
- Es werden nur begrenzt Verlustvorträge gewährt und Verlustrückträge sind generell nicht erlaubt.
- Die Schweiz hat eine progressive Einkommensteuer mit einem Spitzensteuersatz von 41,7 Prozent (inklusive Sozialabgaben).

Methodik

Der *ITCI* verwendet ein relatives Bewertungsschema, um die Wettbewerbsfähigkeit und Neutralität der einzelnen Steuersysteme der 36 OECD-Länder zu vergleichen. Der *ITCI* besteht aus 43 Variablen, die in fünf Kategorien geteilt werden: Körperschaftsteuer, Einkommensteuer, Verbrauchsteuer, Substanzsteuern und internationales Steuersystem. Jede Kategorie verfügt über mehrere Unterkategorien und jede Unterkategorie beinhaltet ein paar der 43 Variablen. So umfasst beispielsweise die Kategorie „Verbrauchsteuer“ drei Unterkategorien: Steuersatz, Bemessungsgrundlage und Komplexität. Die Unterkategorie „Bemessungsgrundlage“ beinhaltet wiederum zwei Variablen: „Schwellenwerte der Umsatzsteuerregistrierung“ und „Bemessungsgrundlage der Verbrauchsteuer anteilig am Gesamtkonsum“.

Der *ITCI* wurde konzipiert, um Steuersysteme relativ zueinander vergleichen zu können, weshalb ein relatives statt ein absolutes Bewertungsschema verwendet wird. Erreicht ein Land die höchste Punktezahl (100) bedeutet das also nicht, dass dieses Land das bestmögliche Steuersystem hat. Stattdessen bedeutet es, dass dieses Land das beste Steuersystem im Vergleich zu den anderen 35 OECD-Ländern hat. Die jeweilige Punktezahl eines Landes spiegelt die relative Distanz zum Land mit dem besten Steuersystem wider.

Die Berechnung von Variablen, Unterkategorien, Kategorien und Endergebnissen

Zunächst werden die Standardabweichungen und Mittelwerte der einzelnen Variablen berechnet. Die Standardabweichung misst, wie weit der einzelne Messwert einer Variable im Durchschnitt vom Mittelwert der Variable entfernt ist.⁸⁷ So beläuft sich der durchschnittliche Körperschaftsteuersatz in den 36 OECD-Ländern auf rund 23,6 Prozent mit einer Standardabweichung von 5,4 Prozentpunkten. Das bedeutet, dass der Körperschaftsteuersatz eines OECD-Landes im Durchschnitt 5,4 Prozentpunkte von den durchschnittlichen 23,6 Prozent abweicht.

Um die Variablen miteinander vergleichen zu können, ist es notwendig, sie zu standardisieren. Denn jede Variable hat einen anderen Mittelwert und eine andere Standardabweichung. Zur Standardisierung der Variablen wird jede Beobachtung normiert. Dabei wird der Mittelwert jeder Variable auf 0 und die Standardabweichung auf 1 gesetzt. Welche Bewertung ein Land innerhalb einer Variable erhält, hängt davon ab, wie weit der Messwert der Variable eines Landes vom Mittelwert der Variable entfernt ist. Ein Wert von 0 bedeutet, dass der Messwert eines Landes dem Durchschnittswert der Variable entspricht. Ein Ergebnis von -1 bedeutet, dass der Messwert eine Standardabweichung unter dem Mittelwert liegt; und bei einem Messwert von 1 eine Standardabweichung darüber.

⁸⁷ Zur Berechnung der Standardabweichung wird der Mittelwert einer Variable (z. B. Körperschaftsteuersatz) genommen und die Differenz zwischen dem Körperschaftsteuersatz jedes Landes und dem Mittelwert der 36 OECD-Länder berechnet. Anschließend berechnen wir den Durchschnitt der Differenzen.

Die Bewertung der Variable „Körperschaftsteuersatz“ ist ein gutes Beispiel. Der durchschnittliche Körperschaftsteuersatz beträgt in den 36 OECD-Ländern 23,6 Prozent und die Standardabweichung 5,4 Prozentpunkte. Der normierte Messwert des Körperschaftsteuersatzes für die USA beläuft sich auf - 0,42⁸⁸ und liegt damit 0,42 Standardabweichungen über dem OECD-Durchschnitt. Im Gegensatz dazu liegt Irlands Steuersatz von 12,5 Prozent 2,03 Standardabweichungen unter dem OECD-Durchschnitt.

Der nächste Schritt besteht darin, die Bewertungen der Variablen innerhalb der Unterkategorien zu kombinieren. In den Unterkategorien werden die einzelnen Variablen gleich gewichtet und dann addiert. So beinhaltet die Unterkategorie „Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer“ beispielsweise sechs Variablen: „Verlustrückträge“, „Verlustvorträge“, „Abschreibung von Maschinen“, „Abschreibung von Gebäuden“, „Abschreibung von immateriellen Vermögensgegenständen“ und „Bestandsbewertung“. Die Messzahl jeder dieser sechs Variablen wird mit 1/6 oder 16,6 Prozent multipliziert, um sie gleich zu gewichten. Anschließend werden sie addiert und das Ergebnis entspricht der Bewertung der Unterkategorie „Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer“.

Berechnung der Bewertung von Unterkategorien

Um keine negativen Werte zu haben, wird in jeder Unterkategorie zunächst der Betrag des niedrigsten Z-Scores plus eins genommen und dann mit dem Z-Score jeden Landes addiert. Beispielsweise besitzt Frankreich den schlechtesten Z-Score in der Unterkategorie „Körperschaftsteuersatz“ (-1,99). Somit wird dem Z-Score jeden Landes 1,99 plus 1 (2,99) hinzugefügt. Dies ergibt den bereinigten Z-Score. Daraus resultiert, dass die schlechteste Bewertung in jeder Unterkategorie 1 ist.

Anschließend werden die Bewertungen jeder Unterkategorie und jedes Landes skaliert. Dies erfolgt, indem jedes Land in jeder Unterkategorie relativ zum Land mit der besten Bewertung in dieser Unterkategorie bewertet wird und das beste Land eine Bewertung von 100 bekommt. Die Bewertungen aller anderer Länder sind davon abhängig, um wie viel schlechter sie im Vergleich zum besten Land sind. Man nimmt den bereinigten Z-Score jeden Landes und teilt diesen durch den besten bereinigten Z-Score der jeweiligen Unterkategorie. Ungarn, das OECD-Land mit dem niedrigsten Körperschaftsteuersatz, verfügt mit 5,66 über den besten bereinigten Z-Score in der Unterkategorie „Körperschaftsteuersatz“ und erhält somit eine Bewertung von 100 in dieser Unterkategorie.

Berechnung der Bewertung von Kategorien

Die gleiche Methode verwendet man zur Berechnung der Kategoriebewertung. Zuerst wird der durchschnittliche Z-Score der Unterkategorien ermittelt. Dann addiert man in jeder Kategorie den Betrag des schlechtesten Z-Scores plus eins zum Z-Score jedes einzelnen Landes. So verfügt beispielsweise Japan mit -0,84 über den schlechtesten Z-Score in der Kategorie „Körperschaftsteuer“. Folglich werden jedem Land 0,84 plus 1 (1,84) zum Z-Score jeden Landes addiert. Dies ergibt den bereinigten Z-Score und die schlechteste Bewertung ein Land kann in einer

⁸⁸ Die normierte Messzahl beträgt eigentlich 0,42. Die Messzahl wurde in einen negativen Wert verwandelt, um widerzuspiegeln, dass Steuersätze, die über dem OECD-Durchschnitt liegen, weniger kompetitiv sind.

Kategorie haben ist 1.

Anschließend werden die Kategorien skaliert und das beste Land jeder Kategorie bekommt eine Bewertung von 100. Auch hier sind die Bewertungen aller anderer Länder davon abhängig, um wie viel schlechter sie im Vergleich zum besten Land sind. Dazu nimmt man den bereinigten Z-Score, den ein Land in einer Kategorie erreicht hat, und teilt diesen durch den besten bereinigten Z-Score der Kategorie. Lettland, das am besten in der Kategorie „Körperschaftsteuer“ abschneidet, hat mit 3,05 den besten bereinigten Z-Score und erhält damit in dieser Kategorie eine Bewertung von 100.

Berechnung des Endergebnisses

Die gleiche Methode kommt bei der Berechnung des Endergebnisses zur Anwendung. Zuerst wird der Durchschnitt der Z-Scores der Kategorien gebildet. Dann addiert man den Betrag des schlechtesten Z-Scores plus eins zum Z-Score jeden Landes. Frankreich hat beispielsweise mit -0,53 den schlechtesten Z-Score in der Gesamtbewertung. Folglich werden dem Z-Score jeden Landes 0,53 plus 1 (1,53) hinzugefügt. Daraus ergibt sich der bereinigte Z-Score und die schlechteste Bewertung ist 1.

Anschließend werden die Werte für jedes Land skaliert. Das Land mit dem besten Steuersystem bekommt eine Bewertung von 100. Man nimmt wieder die bereinigten Z-Scores jeden Landes und teilt diese durch den besten Z-Score. Estland hat mit 2,34 den höchsten Z-Score und bekommt somit eine Gesamtbewertung von 100.

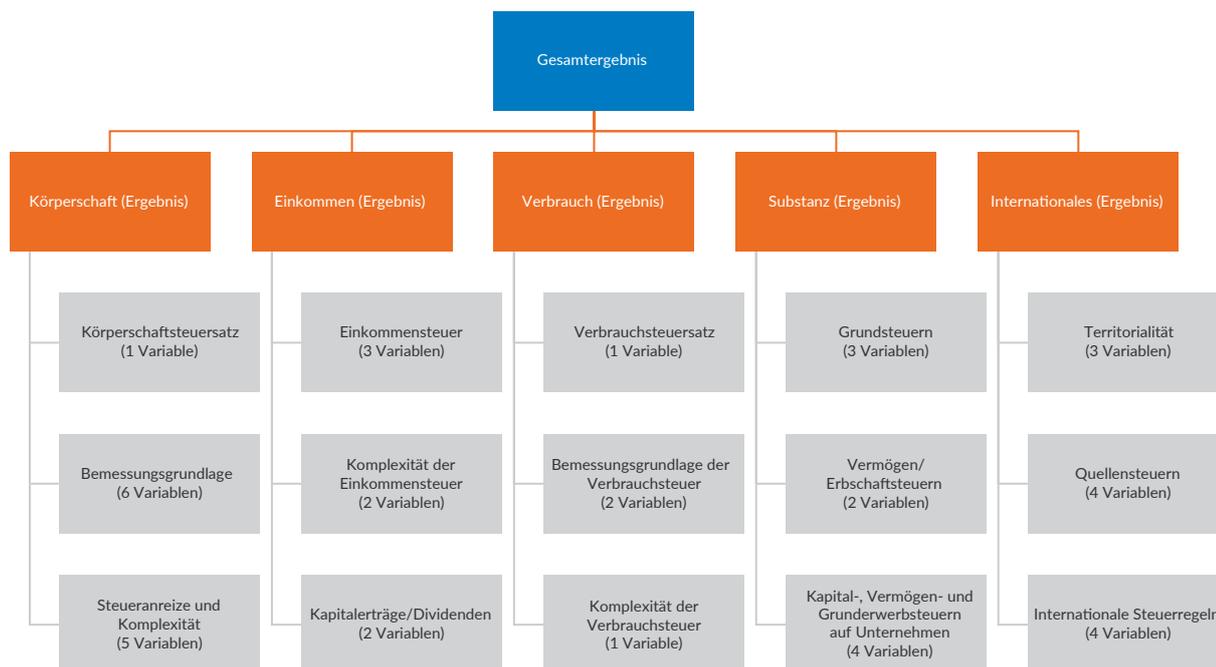
Methodische Änderungen

Zur Verbesserung des *ITCI* und der Art und Weise, wie der Index Wettbewerbsfähigkeit und Neutralität misst, wurden ein paar methodische Änderungen vorgenommen. Jede dieser Anpassungen wurde auch auf die vergangenen Jahre angewandt, um die Ergebnisse der einzelnen Jahre konsistent vergleichen zu können.

- Litauen wurde in den *ITCI* aufgenommen, da es letztes Jahr der OECD beigetreten ist. Die notwendigen Daten wurden zurück bis ins Jahr 2014 recherchiert (im Jahr 2014 wurde der erste *ITCI* herausgegeben).
- Dieses Jahr beinhaltet der *ITCI* die Variable „Indexierung von Kapitalerträgen“ nicht mehr. Dies liegt daran, dass wir keine konsistente Quelle für diese Variable gefunden haben. Laut dem *ITCI* 2018 haben im Jahr 2018 zwölf OECD-Länder Kapitalerträge indexiert.
- Die Zuordnung der Variablen im internationalen Teil des *Index* wurden angepasst, um die Unterkategorien konsistenter zu gestalten. Die Variable „Länderbeschränkungen“ ist nun Teil der Unterkategorie „Territorialität“ und nicht mehr Teil der Unterkategorie „Internationale Steuerregeln“.

Abbildung A. Struktur des Index

Struktur des Index

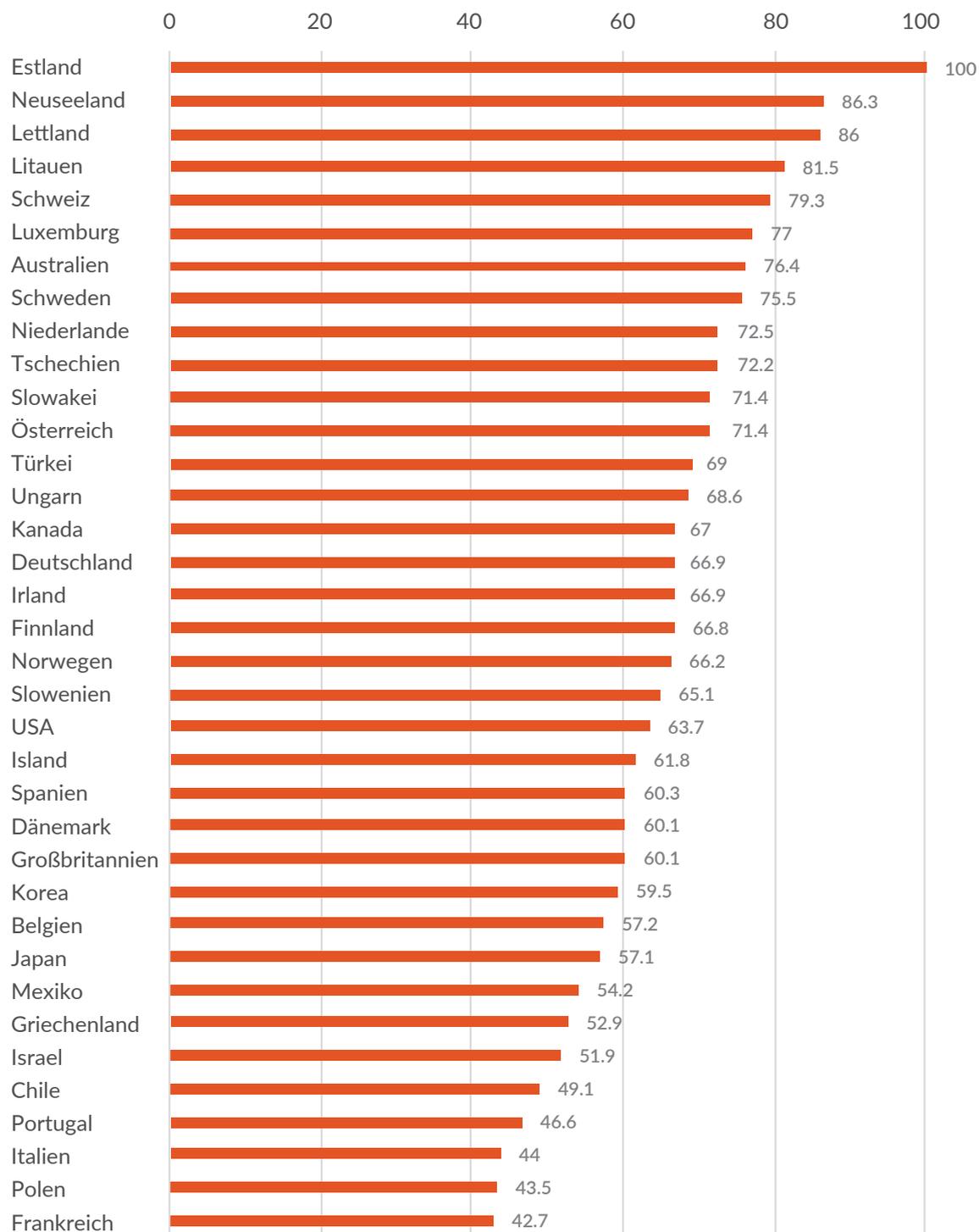


Verteilung der Endergebnisse

Die Gesamtbewertung vieler Länder ist sehr ähnlich. Obwohl die Werte von 100 (Estland) bis 42.69 (Frankreich) reichen, gibt es acht Länder mit einer Punktzahl im 70er Bereich und 13 Länder befinden sich im 60er Bereich. Da einige Ergebnisse eng beieinanderliegen, können schon kleine Unterschiede wie beispielsweise eine um einen Prozentpunkt niedrigere Körperschaftsteuer oder eine Stunde mehr in Compliance-Zeit in manchen Fällen den Rang eines Landes ändern.

Die Verteilung der Endergebnisse verdeutlicht auch den Abstand zwischen dem ersten und zweiten Platz und zeigt, um wie viel besser das estnische Steuersystem im Vergleich zu Ländern mit angeblich ähnlichen Steuersystemen ist.

Abbildung B. Verteilung der Endergebnisse
Verteilung der Endergebnisse



Quellen

Der *ITCI* beinhaltet Daten aus zahlreichen Quellen wie u. a.:

- PricewaterhouseCoopers Worldwide Tax Summaries
- Ernst & Young International Tax Guides
- Deloitte International Tax Source
- Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD)
- The Bloomberg Tax Country Guides
- The Oxford University Centre for Business Taxation Database
- The Tax Foundation

Der *ITCI* verwendet die aktuellsten im Juli 2019 verfügbaren Daten. Die Quellen der einzelnen Variablen sind in den Fußnoten angegeben. Steuerreformen, die kürzlich vorgenommen wurden, sind möglicherweise nicht im *ITCI* enthalten.

ANHANG TABELLE A.

Körperschaftsteuern

Land	Körperschaftsteuersatz	Bemessungsgrundlage					
	Höchster Körperschaftsteuersatz	Verlustrückträge (Anzahl der Jahre)	Verlustrückträge (Anzahl der Jahre)	Ma-schinen	Gebäude	Immaterielles Vermögen	Bestandsbewertung (bestverfügbar)
Australien	30,0%	0	Kein Limit	85,1%	47,9%	54,8%	Durchschnittskosten
Belgien	29,6%	0	Kein Limit	88,2%	62,2%	80,3%	LIFO
Chile	25,0%	0	Kein Limit	63,3%	33,8%	0,0%	Durchschnittskosten
Dänemark	22,0%	0	Kein Limit, begrenzt auf 60 % des zu versteuernden Einkommens	82,7%	47,9%	81,3%	FIFO
Deutschland	29,9%	1, begrenzt auf 1 Mio. Euro	Kein Limit, mit einer Obergrenze von 1 Million Euro plus 60 % des steuerpflichtigen Einkommens	73,8%	39,1%	87,0%	LIFO
Estland	20,0%	Kein Limit	Kein Limit	100,0%	100,0%	100,0%	LIFO
Finnland	20,0%	0	10	82,7%	51,9%	73,8%	FIFO
Frankreich	34,4%	1, begrenzt auf 1 Mio. Euro	Kein Limit, mit einer Obergrenze von 50 % des steuerpflichtigen Einkommens für Unternehmen mit einem Umsatz über 1 Million Euro	85,8%	54,8%	87,0%	Durchschnittskosten
Griechenland	28,0%	0	5	73,8%	47,9%	73,8%	LIFO
Großbritannien	19,0%	1	Kein Limit, mit einer Obergrenze von 5 Millionen GBP plus 50 % des steuerpflichtigen Einkommens	75,9%	27,9%	82,7%	FIFO
Irland	12,5%	1	Kein Limit	78,7%	47,9%	54,8%	FIFO
Island	20,0%	0	10	86,0%	60,2%	81,2%	Durchschnittskosten
Israel	23,0%	0	Kein Limit	87,0%	39,1%	78,7%	Durchschnittskosten
Italien	27,8%	0	Kein Limit, mit einer Obergrenze von 80 % des steuerpflichtigen Einkommens	76,0%	46,3%	96,5%	LIFO
Japan	29,7%	0	Kein Limit, begrenzt auf 50 % des steuerpflichtigen Einkommens	77,0%	27,9%	78,7%	Durchschnittskosten
Kanada	26,8%	3	20	100,0%	42,6%	49,0%	Durchschnittskosten
Korea	27,5%	1, begrenzt auf kleine und mittlere Unternehmen	10, mit einer Obergrenze von 60 % des steuerpflichtigen Einkommens für große Unternehmen	92,2%	54,8%	73,8%	LIFO
Lettland	20,0%	Kein Limit	Kein Limit	100,0%	100,0%	100,0%	LIFO
Litauen	15,0%	0	Kein Limit, mit einer Obergrenze von 70 % des steuerpflichtigen Einkommens	91,8%	83,8%	98,0%	LIFO
Luxemburg	24,9%	0	17	86,4%	47,9%	87,0%	LIFO
Mexiko	30,0%	0	10	73,8%	54,8%	73,8%	LIFO
Neuseeland	28,0%	0	Kein Limit	74,7%	31,0%	73,8%	Durchschnittskosten
Niederlande	25,0%	1	9	96,5%	33,8%	73,8%	LIFO
Norwegen	22,0%	0	Kein Limit	78,2%	37,4%	73,8%	FIFO
Österreich	25,0%	0	Kein Limit, mit einer Obergrenze von 75 % des steuerpflichtigen Einkommens	81,3%	39,1%	73,8%	LIFO
Polen	19,0%	0	5, begrenzt auf 50 % des Gesamtverlusts pro Jahr	73,8%	33,8%	87,0%	LIFO
Portugal	31,5%	0	5, mit einer Obergrenze von 70 % des steuerpflichtigen Einkommens	88,8%	54,8%	73,8%	Durchschnittskosten
Schweden	21,4%	1,5	Kein Limit	86,0%	47,9%	86,0%	FIFO
Schweiz	21,1%	0	7	86,0%	55,5%	90,5%	LIFO
Slowakei	21,0%	0	4	87,4%	65,3%	87,0%	Durchschnittskosten
Slowenien	19,0%	0	Kein Limit, mit einer Obergrenze von 50 % des steuerpflichtigen Einkommens	87,0%	39,1%	73,8%	Durchschnittskosten
Spanien	25,0%	0	Kein Limit	77,9%	39,1%	73,8%	Durchschnittskosten
Tschechien	19,0%	0	5	87,4%	54,3%	84,1%	Durchschnittskosten
Türkei	22,0%	0	5	87,6%	47,9%	63,2%	Durchschnittskosten
Ungarn	9,0%	0	5, mit einer Obergrenze von 50 % des steuerpflichtigen Einkommens	81,6%	27,9%	87,0%	Durchschnittskosten
USA	25,9%	0	Kein Limit, mit einer Obergrenze von 80 % des steuerpflichtigen Einkommens	100,0%	35,0%	63,3%	LIFO

ANHANG TABELLE A, FORTSETZUNG.

Körperschaftsteuern

Land	Lizenzbox	Forschungsprämien	Steueranreize und Komplexität		
			Komplexität (Zeit)	Komplexität (Anzahl KöSt.-Zahlungen)	Komplexität (Anzahl andere Steuerzahlungen)
Australien	Nein	Steuerfreibetrag	37	1	6
Belgien	Ja	Steuerfreibetrag	21	1	8
Chile	Nein	Steuerfreibetrag	48	1	5
Dänemark	Nein	Zusatzabzug	27	3	6
Deutschland	Nein	Keine	41	2	6
Estland	Nein	Keine	5	1	7
Finnland	Nein	Keine	18	1	4
Frankreich	Ja	Steuerfreibetrag	28	1	6
Griechenland	Nein	Zusatzabzug	78	1	6
Großbritannien	Ja	Steuerfreibetrag	32	1	6
Irland	Ja	Steuerfreibetrag	12	1	7
Island	Nein	Steuerfreibetrag	40	1	7
Israel	Ja	Keine	110	2	14
Italien	Ja	Steuerfreibetrag	39	2	11
Japan	Nein	Steuerfreibetrag	38	3	13
Kanada	Nein	Steuerfreibetrag	45	1	4
Korea	Ja	Steuerfreibetrag	83	2	8
Lettland	Nein	Keine	22	1	5
Litauen	Ja	Zusatzabzug	18	1	8
Luxemburg	Ja	Keine	19	5	6
Mexiko	Nein	Steuerfreibetrag	102	1	3
Neuseeland	Nein	Steuerfreibetrag	34	1	4
Niederlande	Ja	Steuerfreibetrag	21	1	7
Norwegen	Nein	Steuerfreibetrag	24	1	3
Österreich	Nein	Steuerfreibetrag	46	1	8
Polen	Ja	Zusatzabzug	59	1	4
Portugal	Ja	Beide	63	1	6
Schweden	Nein	Keine	50	1	4
Schweiz	Nein	Keine	15	2	10
Slowakei	Ja	Zusatzabzug	46	1	6
Slowenien	Nein	Keine	74	1	8
Spanien	Ja	Steuerfreibetrag	33	1	7
Tschechien	Nein	Zusatzabzug	53	1	5
Türkei	Ja	Steuerfreibetrag	24	1	8
Ungarn	Ja	Zusatzabzug	35	2	7
USA	Nein	Steuerfreibetrag	87	2	5

ANHANG TABELLE B.

Einkommensteuern

Land	Einkommensteuer und Sozialabgaben			Komplexität der Einkommensteuer		Kapitalerträge/Dividenden	
	Höchststeuersatz (inklusive Sozialabgaben)	Schwelle des Höchststeuersatzes (a)	Verhältnis zwischen marginalem und durchschnittlichem Steuerkeil	Komplexität der Einkommensteuer (Zahlungen)	Komplexität der Einkommensteuer (Zeit)	Höchster Kapitalertragsteuersatz (b)	Höchster Dividendensteuersatz (b)
Australien	47,0%	2,1	1,4	4	18	24,5%	24,3%
Belgien	60,2%	1,1	1,3	2	40	0,0%	30,0%
Chile	35,0%	7,7	1,3	1	124	35,0%	13,3%
Dänemark	55,9%	1,3	1,3	1	65	42,0%	42,0%
Deutschland	47,5%	5,4	1,1	1	134	26,4%	26,4%
Estland	32,4%	0,9	1,2	0	31	20,0%	0,0%
Finnland	58,4%	1,9	1,3	3	48	34,0%	28,9%
Frankreich	55,6%	14,3	1,3	2	80	30,0%	34,0%
Griechenland	55,0%	11,0	1,2	1	46	25,0%	15,0%
Großbritannien	47,0%	3,8	1,4	1	48	20,0%	38,1%
Irland	52,0%	1,5	1,5	1	40	33,0%	51,0%
Island	44,4%	1,2	1,3	13	60	22,0%	22,0%
Israel	50,0%	4,2	1,7	12	60	28,0%	33,0%
Italien	52,8%	2,7	1,2	1	169	26,0%	26,0%
Japan	56,1%	8,5	1,1	14	70	20,4%	20,3%
Kanada	53,5%	4,1	1,2	3	36	26,8%	39,3%
Korea	47,4%	11,4	1,2	2	80	0,0%	40,3%
Lettland	38,9%	5,2	1,1	1	80	20,0%	0,0%
Litauen	24,0%	0,4	1,1	1	34	20,0%	15,0%
Luxemburg	47,2%	3,6	1,4	12	14	0,0%	21,0%
Mexiko	35,0%	28,7	1,2	2	38	10,0%	17,1%
Neuseeland	33,0%	1,2	1,5	2	59	0,0%	6,9%
Niederlande	52,3%	1,4	1,3	1	64	30,0%	25,0%
Norwegen	46,6%	1,6	1,2	1	15	31,7%	31,7%
Österreich	55,0%	23,3	1,1	3	50	27,5%	27,5%
Polen	39,9%	1,9	1,0	2	103	19,0%	19,0%
Portugal	58,2%	15,3	1,3	1	90	28,0%	28,0%
Schweden	60,1%	1,5	1,2	1	36	30,0%	30,0%
Schweiz	41,7%	3,3	1,4	7	40	0,0%	21,1%
Slowakei	35,0%	3,4	1,1	1	62	0,0%	7,0%
Slowenien	61,1%	4,8	1,3	1	90	0,0%	25,0%
Spanien	43,5%	2,4	1,2	1	84	23,0%	23,0%
Tschechien	31,1%	0,3	1,1	2	75	15,0%	15,0%
Türkei	45,5%	3,0	1,2	1	71	0,0%	17,5%
Ungarn	33,5%	0,0	1,0	2	146	15,0%	15,0%
USA	46,0%	9,3	1,2	4	55	23,8%	29,3%

Anmerkungen:

(a) Die Variable misst das Vielfache des Durchschnittseinkommens, ab dem der Spitzensteuersatz gilt.

(b) Jegliche Zusatzsteuern und Anpassungen der Bemessungsgrundlage werden berücksichtigt.

ANHANG TABELLE C.

Verbrauchssteuern

Land	Verbrauchssteuersatz	Bemessungsgrundlage der Verbrauchsteuer		Komplexität der Verbrauchsteuer
	Umsatzsteuersatz	Schwellenwert der Umsatzsteuerregistrierung (a)	Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer anteilig am Gesamtkonsum	Komplexität (Compliance-Stunden)
Australien	10,0%	50.950\$	49,6%	50
Belgien	21,0%	31.109\$	47,6%	75
Chile	19,0%	0\$	63,8%	124
Dänemark	25,0%	6.907\$	59,6%	40
Deutschland	19,0%	22.456\$	55,7%	43
Estland	20,0%	72.611\$	72,8%	14
Finnland	24,0%	11.062\$	54,4%	24
Frankreich	20,0%	103.912\$	48,6%	31
Griechenland	24,0%	16.710\$	43,7%	69
Großbritannien	20,0%	119.167\$	43,8%	25
Irland	23,0%	92.218\$	49,9%	30
Island	24,0%	14.202\$	54,7%	40
Israel	17,0%	26.132\$	63,3%	69
Italien	22,0%	90.380\$	37,9%	30
Japan	8,0%	100.407\$	71,3%	21
Kanada	11,1% (b)	23.975\$	47,5%	50
Korea	10,0%	34.205\$	69,6%	25
Lettland	21,0%	79.773\$	55,2%	66
Litauen	21,0%	97.563\$	50,7%	47
Luxemburg	17,0%	33.690\$	92,1%	22
Mexiko	16,0%	0\$	33,4%	100
Neuseeland	15,0%	40.813\$	95,2%	47
Niederlande	21,0%	1.650\$	51,4%	34
Norwegen	25,0%	4.916\$	56,6%	40
Österreich	20,0%	37.457\$	59,5%	35
Polen	23,0%	111.214\$	44,1%	172
Portugal	23,0%	16.886\$	49,2%	90
Schweden	25,0%	3.296\$	59,8%	36
Schweiz	7,7%	81.953\$	68,3%	8
Slowakei	20,0%	100.763\$	49,5%	84
Slowenien	22,0%	83.256\$	58,4%	69
Spanien	21,0%	0\$	43,1%	30
Tschechien	21,0%	76.296\$	60,0%	102
Türkei	18,0%	0\$	40,0%	75
Ungarn	27,0%	57.601\$	56,7%	96
USA	7,4% (c)	0\$	40,0%	33

Anmerkungen:

(a) In US-Dollar (Kaufkraftparität).

(b) Der kanadische Steuersatz ist der Durchschnitt der Steuersätze der Provinzen plus der zentralen Umsatzsteuer.

(c) Der Steuersatz der USA ist der nach Bevölkerung gewichtete durchschnittliche Verkaufsteuersatz auf Bundesstaats- und Lokalebene.

ANHANG TABELLE D.

Substanzsteuern

Land	Grundsteuern			Vermögen-/Erbschaftsteuer	
	Art der Grundsteuer	Grundsteuer abzugsfähig	Grundsteuereinnahmen in % des Kapitalstocks	Vermögenssteuer	Nachlass-/Erbschaftsteuer
Australien	Von einzelnen Bundesstaaten erhobene Grundstücksteuer (a)	Nein	1,0%	Nein	Keine
Belgien	Immobiliensteuer (b)	Ja	0,8%	Ja	Erbschaft- und Schenkungsteuer
Chile	Immobiliensteuer	Nein	0,5%	Nein	Erbschaft- und Schenkungsteuer
Dänemark	Immobiliensteuer	Ja	0,9%	Nein	Erbschaft- und Schenkungsteuer
Deutschland	Immobiliensteuer	Nein	0,3%	Nein	Erbschaft- und Schenkungsteuer
Estland	Grundstücksteuer	Nein	0,2%	Nein	Keine
Finnland	Immobiliensteuer	Ja	0,5%	Nein	Erbschaft- und Schenkungsteuer
Frankreich	Immobiliensteuer	Nein	1,7%	Ja	Erbschaft- und Schenkungsteuer
Griechenland	Immobiliensteuer	Nein	1,4%	Nein	Erbschaft- und Schenkungsteuer
Großbritannien	Immobiliensteuer	Ja	2,6%	Nein	Erbschaft- und Schenkungsteuer
Irland	Immobiliensteuer	Ja	0,5%	Nein	Erbschaft- und Schenkungsteuer
Island	Immobiliensteuer	Nein	1,3%	Nein	Erbschaft- und Schenkungsteuer
Israel	Steuer auf den Verkauf von Immobilien (c)	Nein	1,6%	Nein	Keine
Italien	Immobiliensteuer	Nein	0,8%	Ja	Erbschaft- und Schenkungsteuer
Japan	Immobiliensteuer	Nein	1,1%	Nein	Erbschaft- und Schenkungsteuer
Kanada	Immobiliensteuer	Ja	1,9%	Nein	Keine
Korea	Immobiliensteuer	Nein	0,4%	Nein	Erbschaft- und Schenkungsteuer
Lettland	Immobiliensteuer	Ja	0,6%	Nein	Keine
Litauen	Immobiliensteuer	Ja	0,3%	Nein	Erbschaftsteuer; Schenkungen unterliegen evtl. der Einkommensteuer
Luxemburg	Immobiliensteuer	Nein	0,1%	Nein	Erbschaft- und Schenkungsteuer
Mexiko	Immobiliensteuer	Ja	0,1%	Nein	Einkommensteuer kann auf Nachlässe und Schenkungen erhoben werden; Grunderwerbsteuer kann erhoben werden
Neuseeland	Grundstücksteuer (d)	Nein	1,6%	Nein	Keine
Niederlande	Immobiliensteuer	Ja	0,7%	Nein	Erbschaft- und Schenkungsteuer
Norwegen	Immobiliensteuer	Nein	0,3%	Ja	Keine
Österreich	Immobiliensteuer	Nein	0,1%	Nein	Keine
Polen	Immobiliensteuer	Nein	1,1%	Nein	Erbschaft- und Schenkungsteuer
Portugal	Immobiliensteuer	Ja	0,6%	Nein	Die Stempelgebühr gilt für Erbschaften und Schenkungen
Schweden	Immobiliensteuer	Ja	0,5%	Nein	Keine
Schweiz	Immobiliensteuer	Nein	0,1%	Ja	Viele Kantone erheben sowohl Nachlass- als auch Schenkungsteuer
Slowakei	Immobiliensteuer	Ja	0,3%	Nein	Keine
Slowenien	Immobiliensteuer	Nein	0,3%	Nein	Erbschaft- und Schenkungsteuer
Spanien	Immobiliensteuer	Nein	0,7%	Ja	Erbschaft- und Schenkungsteuer
Tschechien	Immobiliensteuer	Nein	0,1%	Nein	Erbschaften und Schenkungen unterliegen der Einkommensteuer
Türkei	Immobiliensteuer	Ja	0,2%	Nein	Erbschaft- und Schenkungsteuer
Ungarn	Immobiliensteuer	Nein	0,4%	Nein	Erbschaft- und Schenkungsteuer
USA	Immobiliensteuer	Ja	2,0%	Nein	Erbschaft- und Schenkungsteuer

Anmerkungen:

(a) Gilt für bestimmte Immobilien (Ferienhäuser).

(b) Steuer auf die errechnete Miete von Immobilien. Gilt auch für Maschinen.

(c) Diese Grundsteuer wird auf Kapitalerträge aus dem Verkauf von Immobilien erhoben.

(d) Wird von lokalen Regierungen erhoben. Manche Städte besteuern Wertzuwächse.

ANHANG TABELLE D, FORTSETZUNG.

Substanzsteuern

Land	Kapital-/Transaktionssteuern			
	Grunderwerbsteuer	Steuern auf Unternehmensvermögen	Gesellschaftsteuern	Finanztransaktionssteuer
Australien	Stempelabgabe	Nein	Nein	Nein
Belgien	Grunderwerbsteuer	Nein	Nein	Ja
Chile	Nein	Jahresabgabe auf steuerbereinigtes Eigenkapital	Nein	Nein
Dänemark	Nein	Nein	Nein	Nein
Deutschland	Grunderwerbsteuer	Nein	Nein	Nein
Estland	Nein	Nein	Nein	Nein
Finnland	Grunderwerbsteuer	Nein	Nein	Ja
Frankreich	Grunderwerbsteuer	Bankensteuer	Nein	Ja
Griechenland	Grunderwerbsteuer und Stempelabgabe	Nein	Ja	Nein
Großbritannien	Stempelabgabe	Bankensteuer	Nein	Ja
Irland	Stempelabgabe	Nein	Nein	Nein
Island	Nein	Bankensteuer	Nein	Nein
Israel	Grunderwerbsteuer (e)	Nein	Nein	Nein
Italien	Grunderwerbsteuer	Nein	Ja	Ja
Japan	Grunderwerbsteuer	Ja	Ja	Nein
Kanada	Grunderwerbsteuer	In bestimmten Provinzen geltende Banksteuer	Ja	Nein
Korea	Grunderwerbsteuer	Nein	Ja	Ja
Lettland	Stempelabgabe	Nein	Nein	Nein
Litauen	Nein	Nein	Nein	Nein
Luxemburg	Grunderwerbsteuer	Steuer auf das Nettovermögen von Unternehmen	Nein	Nein
Mexiko	Grunderwerbsteuer	Nein	Nein	Nein
Neuseeland	Nein	Nein	Nein	Nein
Niederlande	Grunderwerbsteuer	Nein	Nein	Nein
Norwegen	Stempelabgabe	Bankensteuer	Nein	Nein
Österreich	Grunderwerbsteuer	Bankensteuer	Nein	Nein
Polen	Grunderwerbsteuer	Bankensteuer	Ja	Ja
Portugal	Grunderwerbsteuer	Bankensteuer	Nein	Ja
Schweden	Stempelabgabe	Nein	Nein	Nein
Schweiz	Grunderwerbsteuer	Ja	Ja	Ja
Slowakei	Nein	Bankensteuer	Nein	Nein
Slowenien	Grunderwerbsteuer	Bankensteuer	Nein	Nein
Spanien	Grunderwerbsteuer	Nein	Ja	Nein
Tschechien	Grunderwerbsteuer	Nein	Nein	Nein
Türkei	Grunderwerbsteuer	Nein	Ja	Ja
Ungarn	Grunderwerbsteuer	Bankensteuer	Nein	Ja
USA	Grunderwerbsteuer	Steuer auf immaterielle Wirtschaftsgüter (f)	Nein	Ja

Anmerkungen:

(e) Die Käufer von Immobilien unterliegen einer Erwerbsteuer.

(f) Neun US-Staaten erheben Steuern auf immaterielles persönliches Eigentum.

ANHANG TABELLE E.

Das internationale Steuersystem

Land	Territorialität			Quellensteuern und Doppelbesteuerungsabkommen			Anzahl an Doppelbesteuerungsabkommen
	Ausländische Dividenden	Ausländische Kapitalerträge	Länderbeschränkungen	Quellensteuer auf Dividenden	Quellensteuer auf Zinsen	Quellensteuer auf Lizenzgebühren	
Australien	100,0%	100,0%	Keine	30,0%	10,0%	30,0%	44
Belgien	100,0%	100,0%	Keine	30,0%	30,0%	30,0%	95
Chile	0,0%	0,0%	N/A	35,0%	35,0%	30,0%	33
Dänemark	100,0%	100,0%	EU-Mitgliedstaaten und EWR-Staaten sowie Länder mit Doppelbesteuerungsabkommen	27,0%	22,0%	22,0%	75
Deutschland	95,0%	95,0%	Keine	26,4%	0,0%	15,8%	96
Estland	100,0%	100,0%	EU-Mitgliedstaaten und EWR-Staaten sowie die Schweiz	0,0%	0,0%	10,0%	58
Finnland	100,0%	100,0%	EU-Mitgliedstaaten und EWR-Staaten	20,0%	0,0%	20,0%	76
Frankreich	95,0%	88,0%	Auf einer "schwarzen Liste" stehende Länder sind ausgeschlossen	30,0%	0,0%	33,3%	122
Griechenland	100,0%	0,0%	EU-Mitgliedstaaten	10,0%	15,0%	20,0%	57
Großbritannien	100,0%	100,0%	Keine	0,0%	20,0%	20,0%	129
Irland	0,0%	100,0%	EU-Mitgliedstaaten sowie Länder mit Doppelbesteuerungsabkommen	20,0%	20,0%	20,0%	73
Island	100,0%	100,0%	Keine	20,0%	12,0%	20,0%	45
Israel	0,0%	0,0%	N/A	30,0%	23,0%	23,0%	56
Italien	95,0%	95,0%	Auf einer "schwarzen Liste" stehende Länder sind ausgeschlossen	26,0%	26,0%	22,5%	100
Japan	95,0%	0,0%	Keine	20,0%	20,0%	20,0%	69
Kanada	100,0%	50,0%	Länder mit Doppelbesteuerungsabkommen oder Steuerinformationsaustausch	25,0%	25,0%	25,0%	94
Korea	0,0%	0,0%	N/A	22,0%	22,0%	22,0%	93
Lettland	100,0%	100,0%	Auf einer "schwarzen Liste" stehende Länder sind ausgeschlossen	0,0%	0,0%	0,0%	61
Litauen	100,0%	100,0%	Auf einer "schwarzen Liste" stehende Länder sind ausgeschlossen	15,0%	10,0%	10,0%	54
Luxemburg	100,0%	100,0%	Keine	15,0%	0,0%	0,0%	82
Mexiko	0,0%	0,0%	N/A	10,0%	35,0%	35,0%	59
Neuseeland	100,0%	100,0%	Keine	30,0%	15,0%	15,0%	40
Niederlande	100,0%	100,0%	Keine	15,0%	0,0%	0,0%	97
Norwegen	97,0%	100,0%	EWR-Mitgliedstaaten	25,0%	0,0%	0,0%	87
Österreich	100,0%	100,0%	Keine	27,5%	0,0%	20,0%	89
Polen	100,0%	0,0%	EU-Mitgliedstaaten und EWR-Staaten sowie die Schweiz	19,0%	20,0%	20,0%	85
Portugal	100,0%	100,0%	Auf einer "schwarzen Liste" stehende Länder sind ausgeschlossen	25,0%	25,0%	25,0%	77
Schweden	100,0%	100,0%	Keine	30,0%	0,0%	0,0%	81
Schweiz	100,0%	100,0%	Keine	35,0%	35,0%	0,0%	93
Slowakei	100,0%	100,0%	Länder mit Doppelbesteuerungsabkommen	35,0%	19,0%	19,0%	70
Slowenien	95,0%	47,5%	Auf einer "schwarzen Liste" stehende Länder sind ausgeschlossen	15,0%	15,0%	15,0%	59
Spanien	100,0%	100,0%	Auf einer "schwarzen Liste" stehende Länder sind ausgeschlossen	19,0%	19,0%	24,0%	93
Tschechien	100,0%	100,0%	EU-Mitgliedstaaten und EWR-Staaten	15,0%	15,0%	15,0%	89
Türkei	100,0%	100,0%	Keine	15,0%	10,0%	20,0%	85
Ungarn	100,0%	100,0%	Keine	0,0%	0,0%	0,0%	81
USA	100,0%	0,0%	Keine	30,0%	30,0%	30,0%	65

ANHANG TABELLE E, FORTSETZUNG.

Das internationale Steuersystem

Land	Internationale Steuerregeln		
	Hinzurechnungsbesteuerung	Hinzurechnungsbesteuerung: Besteuertes Einkommen	Hinzurechnungsbesteuerung: Ausnahmen
Australien	Ja	Passives Einkommen	Befreit von Hinzurechnungsbesteuerung bei Sitz in einem „aufgeführten“ Land oder wenn aktiver Einkommensteuersatz bestanden
Belgien	Ja	Alle Einkommen aus unechten Unternehmensstrukturen (non-genuine arrangements)	Keine
Chile	Ja	Passives Einkommen	Keine
Dänemark	Ja	Gesamtes Einkommen	Ausländische Tochtergesellschaften sind befreit, wenn weniger als 1/3 ihrer Einnahmen aus Finanzerträgen stammen
Deutschland	Ja	Passives Einkommen	Befreit von Hinzurechnungsbesteuerung, wenn Tochtergesellschaft sich in der EU oder dem EWR befindet und keine unechte Unternehmensstruktur (artificial arrangement) vorliegt
Estland	Ja	Alle Einkommen aus unechten Unternehmensstrukturen (non-genuine arrangements)	Befreit von Hinzurechnungsbesteuerung, wenn der Gewinn unter 750.000 € oder das passive Einkommen unter 75.000 € liegt
Finnland	Ja	Gesamtes Einkommen	Befreit von Hinzurechnungsbesteuerung i) wenn Tochtergesellschaft sich in der EU oder dem EWR befindet und keine unechte Unternehmensstruktur (artificial arrangement), ii) für Industrie-, Herstellungs- und Versandunternehmen oder iii) wenn Finnland ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Land hat (ausgenommen sind Länder, die auf der „schwarzen Liste“ stehen)
Frankreich	Ja	Gesamtes Einkommen	Befreit von Hinzurechnungsbesteuerung, wenn Tochtergesellschaft sich in der EU oder dem EWR befindet und keine unechte Unternehmensstruktur (artificial arrangement) vorliegt oder Tochterunternehmen im Handels- oder Herstellungsbereich tätig ist
Griechenland	Ja	Passives Einkommen	Befreit von Hinzurechnungsbesteuerung, wenn Tochtergesellschaft sich in der EU oder dem EWR befindet und ein Abkommen zum Austausch von Steuerdaten besteht und keine unechte Unternehmensstruktur (artificial arrangement) vorliegt
Großbritannien	Ja	Gesamtes Einkommen	Es können verschiedene Ausnahmen gelten
Irland	Ja	Alle Einkommen aus unechten Unternehmensstrukturen (non-genuine arrangements)	Befreit von Hinzurechnungsbesteuerung i) bei Unterschreitung einer bestimmten Gewinn- und Einkommensschwelle, ii) wenn Verrechnungspreisvorschriften angewandt werden oder iii) wenn der essentielle Zwecktest (essential purpose test) bestanden ist
Island	Ja	Gesamtes Einkommen	Befreit von Hinzurechnungsbesteuerung, wenn Tochtergesellschaft sich im EWR befindet oder wenn Island ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Land hat und keine unechte Unternehmensstruktur (artificial arrangement) vorliegt
Israel	Ja	Passives Einkommen	Keine
Italien	Ja	Gesamtes Einkommen	Befreit von Hinzurechnungsbesteuerung, wenn Tochtergesellschaft sich in der EU oder dem EWR befindet und keine unechte Unternehmensstruktur (artificial arrangement) vorliegt Weitere Ausnahmen können gelten
Japan	Ja	Gesamtes Einkommen	Es können verschiedene Ausnahmen gelten
Kanada	Ja	Passives Einkommen	Es können verschiedene Ausnahmen gelten
Korea	Ja	Gesamtes Einkommen	Hinzurechnungsbesteuerung gilt nicht für aktives Einkommen, wenn Tochterunternehmen im Ausland eine Betriebsstätte hat, die wirtschaftlich aktiv ist
Lettland	Ja	Alle Einkommen aus unechten Unternehmensstrukturen (non-genuine arrangements)	Befreit von Hinzurechnungsbesteuerung, wenn der Gewinn unter 750.000 € oder das passive Einkommen unter 75.000 € liegt und das Tochterunternehmen nicht in einem Steuerparadies ansässig ist
Litauen	Ja	Passives Einkommen	Befreit von Hinzurechnungsbesteuerung, wenn das Land auf der „weißen Liste“ steht und Tochterunternehmen keine besondere steuerliche Behandlung erhält bzw. einem Körperschaftsteuersatz von mehr als 11,25 % unterliegt
Luxemburg	Ja	Alle Einkommen aus unechten Unternehmensstrukturen (non-genuine arrangements)	Befreit von Hinzurechnungsbesteuerung, wenn i) keine unechte Unternehmensstruktur (artificial arrangement) vorliegt oder ii) der Bilanzgewinn unter 750.000 € liegt bzw. weniger als 10 % der Betriebskosten beträgt
Mexiko	Ja	Gesamtes Einkommen	Keine
Neuseeland	Ja	Passives Einkommen	Begrenzte Ausnahmen für bestimmte australische Tochterunternehmen
Niederlande	Ja	Passives Einkommen	Befreit von Hinzurechnungsbesteuerung, wenn keine unechte Unternehmensstruktur (artificial arrangement) vorliegt
Norwegen	Ja	Gesamtes Einkommen	Befreit von Hinzurechnungsbesteuerung, wenn Tochtergesellschaft sich im EWR befindet und keine unechte Unternehmensstruktur (artificial arrangement) vorliegt oder wenn Norwegen ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Land hat
Österreich	Ja	Passives Einkommen	Befreit von Hinzurechnungsbesteuerung, wenn Tochtergesellschaft wirtschaftliche Substanz hat
Polen	Ja	Gesamtes Einkommen	Befreit von Hinzurechnungsbesteuerung, wenn Tochtergesellschaft sich in der EU oder dem EWR befindet und keine unechte Unternehmensstruktur (artificial arrangement) vorliegt
Portugal	Ja	Gesamtes Einkommen	Befreit von Hinzurechnungsbesteuerung, wenn Tochtergesellschaft sich in der EU oder dem EWR befindet und keine unechte Unternehmensstruktur (artificial arrangement) vorliegt Es können verschiedene Ausnahmen gelten
Schweden	Ja	Gesamtes Einkommen	Befreit von Hinzurechnungsbesteuerung, wenn Tochtergesellschaft sich in der EU oder dem EWR befindet und keine unechte Unternehmensstruktur (artificial arrangement) vorliegt oder sich das Tochterunternehmen in einem Land befindet, das auf der „weißen Liste“ steht
Schweiz	Nein	N/A	N/A
Slowakei	Ja	Alle Einkommen aus unechten Unternehmensstrukturen (non-genuine arrangements)	Keine
Slowenien	Ja	Passives Einkommen	Befreit von Hinzurechnungsbesteuerung, wenn Tochtergesellschaft wirtschaftliche Substanz hat
Spanien	Ja	Passives Einkommen	Befreit von Hinzurechnungsbesteuerung, wenn Tochtergesellschaft sich in der EU oder dem EWR befindet und keine unechte Unternehmensstruktur (artificial arrangement) vorliegt
Tschechien	Ja	Passives Einkommen	Befreit von Hinzurechnungsbesteuerung, wenn Tochtergesellschaft wirtschaftliche Substanz hat
Türkei	Ja	Gesamtes Einkommen	Keine
Ungarn	Ja	Passives Einkommen	Befreit von Hinzurechnungsbesteuerung i) wenn Tochtergesellschaft wirtschaftliche Substanz hat, ii) bei Unterschreitung einer bestimmten Gewinnschwelle oder iii) wenn sich das Tochterunternehmen in einem Land befindet, mit dem Ungarn ein Abkommen hat
USA	Ja	Passives Einkommen	Es können Ausnahmen für im Ausland bereits hoch besteuerte Einkommen gelten

ANHANG TABELLE E, FORTSETZUNG.

Das internationale Steuersystem

Internationale Steuerregeln	
Land	Regelungen zur Abwehr der Gesellschafter-Fremdfinanzierung
Australien	Zinsabzüge begrenzt ab einem Verschuldungsgrad von 1,5:1 (15:1 für Finanzinstitute)
Belgien	Zinsabzüge begrenzt auf den jeweils höheren Betrag von 3 Millionen € oder 30 % der EBITDA Zinsabzüge begrenzt bei konzerninternen Krediten ab einem Verschuldungsgrad von 5:1 Zinsabzüge begrenzt bei Forderungen der Anteilseigner oder Geschäftsführer, Manager und Verwalter ab einem Verschuldungsgrad von 1:1
Chile	Zinsabzüge begrenzt ab einem Verschuldungsgrad von 3:1 Es kann eine Zusatzsteuer für übermäßige Verschuldung gelten
Dänemark	Zinsabzüge begrenzt ab einem Verschuldungsgrad von 4:1 Zinsabzüge sind beschränkt auf 2,7 % des Vermögenswertes Zins- und Abschreibungsabzüge beschränkt auf 30 % der EBITDA Weitere Regeln können gelten
Deutschland	Zinsabzüge begrenzt auf den jeweils höheren Betrag von 3 Millionen € oder 30 % der EBITDA
Estland	Zinsabzüge begrenzt auf den jeweils höheren Betrag von 3 Millionen € oder 30 % der EBITDA
Finnland	Zinsabzüge begrenzt auf 25 % der EBITDA Abzug von Nettozinsaufwände an Dritte begrenzt auf 3 Millionen €
Frankreich	Zinsabzüge begrenzt auf den jeweils höheren Betrag von 3 Millionen € oder 30 % der EBITDA
Griechenland	Zinsabzüge begrenzt auf den jeweils höheren Betrag von 3 Millionen € oder 30 % der EBITDA
Großbritannien	Zinsabzüge begrenzt auf 30 % der EBITDA
Irland	Keine In Sonderfällen können Zinsen jedoch als Dividenden eingestuft werden
Island	Zinsabzüge begrenzt auf 30 % der EBITDA Die Regelung gilt nicht, wenn die insgesamt gezahlten Zinsen 100 Millionen ISK nicht überschreiten Weitere Ausnahmen können gelten
Israel	Keine
Italien	Zinsabzüge begrenzt auf 30 % der EBITDA
Japan	Zinsabzüge begrenzt ab einem Verschuldungsgrad von 3:1 (2:1 für bestimmte Repo-Geschäfte)
Kanada	Zinsabzüge begrenzt ab einem Verschuldungsgrad von 1,5:1
Korea	Zinsabzüge begrenzt ab einem Verschuldungsgrad von 2:1 (6:1 für Finanzinstitute) Zinsabzüge begrenzt auf 30 % der EBITDA (Finanzinstitute ausgenommen)
Lettland	Zinsabzüge begrenzt ab einem Verschuldungsgrad von 4:1 (bestimmte Finanzinstitute ausgenommen) Zinsabzüge begrenzt, wenn Zinszahlungen sowohl über 3 Millionen € liegen als auch über 30 % der EBITDA betragen
Litauen	Zinsabzüge begrenzt ab einem Verschuldungsgrad von 4:1 Zinsabzüge begrenzt auf den jeweils höheren Betrag von 3 Millionen € oder 30 % der EBITDA Die Regelung gilt nicht, wenn der Verschuldungsgrad des Unternehmens nicht (oder höchstens 2 Prozentpunkte) niedriger als der konsolidierte konzernweite Verschuldungsgrad ist
Luxemburg	Zinsabzüge begrenzt ab einem Verschuldungsgrad von 85:15 (informelle Regelung) Zinsabzüge begrenzt auf den jeweils höheren Betrag von 3 Millionen € oder 30 % der EBITDA (Finanzinstitute ausgenommen)
Mexiko	Zinsabzüge begrenzt ab einem Verschuldungsgrad von 3:1
Neuseeland	Es gelten zahlreiche Beschränkungen für den Verschuldungsgrad
Niederlande	Zinsabzüge begrenzt auf den jeweils höheren Betrag von 1 Million € oder 30 % der EBITDA
Norwegen	Zinsabzüge begrenzt auf 25 % der EBITDA
Österreich	Zinsabzüge begrenzt ab einem Verschuldungsgrad von 4:1 (informelle Regelung)
Polen	Zinsabzüge begrenzt auf den jeweils höheren Betrag von 3 Mio. PLN oder 30 % der EBITDA
Portugal	Zinsabzüge begrenzt auf den jeweils höheren Betrag von 1 Million € oder 30 % der EBITDA
Schweden	Zinsabzüge begrenzt auf 30 % der EBITDA
Schweiz	Zinsabzüge begrenzt ab verschiedenen Verschuldungsgraden, die nach Anlageklasse variieren
Slowakei	Zinsabzüge begrenzt auf 25 % der EBITDA (Finanzinstitute ausgenommen)
Slowenien	Zinsabzüge begrenzt ab einem Verschuldungsgrad von 4:1
Spanien	Zinsabzüge begrenzt auf den jeweils höheren Betrag von 1 Million € oder 30 % der EBITDA
Tschechien	Zinsabzüge begrenzt ab einem Verschuldungsgrad von 4:1 Verhältnis (6:1 für bestimmte Finanzdienstleistungsunternehmen)
Türkei	Zinsabzüge begrenzt ab einem Verschuldungsgrad von 3:1 (6:1 für Finanzinstitute)
Ungarn	Zinsabzüge begrenzt auf den jeweils höheren Betrag von 3 Millionen € oder 30 % der EBITDA
USA	Zinsabzüge begrenzt auf die Summe aus Geschäftszinsertrag, 30 % des bereinigten steuerpflichtigen Einkommens und Zinserträgen aus der Bestandsfinanzierung

ÜBER DIE TAX FOUNDATION

Die Tax Foundation ist ein weltweit führendes unabhängiges Forschungsinstitut für Steuerpolitik. Seit 1937 informieren wir mit unseren Recherchen, Analysen und Expertenmeinungen über Möglichkeiten zur Verbesserung des Steuersystems in den Vereinigten Staaten und anderen Ländern weltweit. Unser Zentrum für Globale Steuerpolitik erzeugt aktuelle und qualitativ hochwertige Daten, Recherchen und Analysen zu Steuersystemen verschiedener Länder weltweit und beeinflusst damit die Debatte über eine von ökonomischen Grundsätzen geleitete Steuerpolitik.

ZENTRUM FÜR GLOBALE STEUERPOLITIK

Scott A. Hodge

Präsident

Daniel Bunn

Direktor für globale Projekte

Elke Asen

Policy Analyst



©2019 Tax Foundation

Tax Foundation
1325 G Street, N.W. Suite 950
Washington, D.C. 20005
202-464-6200

taxfoundation.org