

Hoppe, Thomas; Rechbauer, Martina; Sturm, Susann

**Working Paper**

## Steuerkomplexität im Vergleich zwischen Deutschland und Österreich: Eine Analyse des Status quo

arqus Discussion Paper, No. 240

**Provided in Cooperation with:**

arqus - Working Group in Quantitative Tax Research

*Suggested Citation:* Hoppe, Thomas; Rechbauer, Martina; Sturm, Susann (2019) : Steuerkomplexität im Vergleich zwischen Deutschland und Österreich: Eine Analyse des Status quo, arqus Discussion Paper, No. 240, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), Berlin

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/201378>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*



Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre  
Quantitative Research in Taxation – Discussion Papers

Thomas Hoppe, Martina Rechbauer, Susann Sturm

# **Steuerkomplexität im Vergleich zwischen Deutschland und Österreich – Eine Analyse des Status quo**

arqus Discussion Paper No. 240

July 2019

[www.arqus.info](http://www.arqus.info)

ISSN 1861-8944

# Steuerkomplexität im Vergleich zwischen Deutschland und Österreich – Eine Analyse des Status quo

Thomas Hoppe / Martina Rechbauer / Susann Sturm\*

## Inhaltsübersicht

I. Einleitung.....	2
II. Methodik .....	3
1. Datenbasis .....	3
2. Stichprobenbeschreibung .....	5
III. Ergebnisse .....	7
1. Rolle von steuerlicher Komplexität .....	7
2. Komplexität im Steuergesetz.....	7
3. Komplexität in den steuerlichen Rahmenbedingungen .....	13
a) Gesetzgebungsverfahren.....	14
b) Steuererklärung und -zahlung .....	15
c) Betriebsprüfungen .....	17
d) Orientierungshilfen .....	20
e) Beschwerdeverfahren .....	21
IV. Zusammenfassung und Ausblick .....	22
Literaturverzeichnis .....	25

**Abstract Deutsch:** Die Komplexität von Steuersystemen gewinnt in der Debatte um den internationalen Steuerwettbewerb zunehmend an Bedeutung. Im vorliegenden Beitrag erfolgt, basierend auf den Daten, die dem Tax Complexity Index ([www.taxcomplexity.org](http://www.taxcomplexity.org)) zugrunde liegen, eine umfassende Gegenüberstellung der Komplexität der Steuersysteme von Deutschland und Österreich unter Berücksichtigung der Mittelwerte aller Länder. Die Steuergesetze weisen sowohl in Deutschland als auch in Österreich einen verhältnismäßig hohen Grad an Komplexität auf. Bei den steuerlichen Rahmenbedingungen fällt der Grad an Komplexität in beiden Ländern dagegen niedrig aus, wobei Österreich im Durchschnitt weniger komplex ist als Deutschland.

**Abstract English:** The complexity of tax systems is becoming increasingly important in the debate on international tax competition. Based on the underlying data of the Tax Complexity Index ([www.taxcomplexity.org](http://www.taxcomplexity.org)), this article provides a comprehensive comparison of the complexity of the tax systems of Germany and Austria while also taking the mean values of all countries into account. In both Germany and Austria, the tax code is characterized by a relatively high degree of complexity. In contrast, the tax framework has a low level of complexity in both countries, with Austria being on average less complex than Germany.

**Stichworte:** Steuerkomplexität, Steuergesetz, Steuerliche Rahmenbedingungen, Steuervereinfachung, Steuerwettbewerb, Ländervergleich, Deutschland, Österreich

---

\* M.Sc. Thomas Hoppe ist wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand an der Professur für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Paderborn. Dr. Martina Rechbauer ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Unternehmensrechnung und Steuerlehre an der Karl-Franzens-Universität Graz. M.Sc., MBR Susann Sturm ist wissenschaftliche Mitarbeiterin und Doktorandin am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Ludwig-Maximilians-Universität München.

**Danksagung:** Wir bedanken uns bei Fabian Failenschmid, Vanessa Gawehn, Rainer Niemann, Silke Rünger, Deborah Schanz und Caren Sureth-Sloane für wertvolle Kommentare und Anregungen. Unser Dank gilt außerdem allen Ansprechpartnern und Befragungsteilnehmern von Baker Tilly Roelfs, BDO, Crowe Kleeberg, Deloitte, DFK International, Ecovis, HLB Stückmann, KPMG, Kreston, Moore Stephens, Nexia, PKF, PwC, RSM, Rödl & Partner, Taxand, UHY, Warth & Klein Grant Thornton und WTS, ohne die der vorliegende Vergleich nicht möglich gewesen wäre. Die Interpretation der Daten liegt im Verantwortungsbereich der Autoren und spiegelt nicht zwangsläufig die Meinungen der einzelnen Gesellschaften und Netzwerke wider. Abschließend bedanken wir uns für die Förderung durch die Stiftung Prof. Dr. oec. Westerfelhaus (Bielefeld, Deutschland), das Netzwerk LMU Management Alumni und die Deutsche Forschungsgemeinschaft (DFG) – Projektnummer 403041268 – TRR 266.

## I. Einleitung

Die Debatte um den internationalen Steuerwettbewerb hat in den letzten Jahren in der Wissenschaft und der Politik wieder kräftig an Fahrt gewonnen. Während der Körperschaftsteuersatz lange Zeit als Maßstab für die steuerliche Belastung von Unternehmen in einem Land herangezogen wurde, geraten durch das globale „race to the bottom“ der Steuersätze zunehmend auch andere Steuersystemcharakteristika in den Fokus. Häufig werden hierbei Elemente der Steuerbemessungsgrundlage, wie Abschreibungsregelungen, Verlustverrechnungs- oder Zinsabzugsbeschränkungen, betrachtet (Devereux/Griffith 2003, Bräutigam et al. 2018, Heinemann et al. 2018). Im Zuge der Einführung umfangreicher Vorschriften zur Vermeidung aggressiver Steuerplanung und zur Erhöhung von Transparenz wurden in jüngster Vergangenheit vermehrt auch allgemeine Merkmale von Steuersystemen diskutiert und in die Debatte um den internationalen Steuerwettbewerb eingebracht.<sup>1</sup> Eines dieser Merkmale ist die Komplexität von Steuersystemen.<sup>2</sup> Mangels eines einheitlichen Verständnisses des Terminus „Steuerkomplexität“ und mangels einer soliden Datenbasis war es bislang jedoch nicht möglich, verschiedene Länder umfassend hinsichtlich ihrer steuerlichen Komplexität miteinander zu vergleichen oder in Relation zu einem Vergleichsmaßstab zu setzen.<sup>3</sup>

Der vorliegende Beitrag soll diese Lücke für Deutschland und Österreich schließen. Auf Basis der dem Tax Complexity Index<sup>4</sup> zugrundeliegenden Daten für das Jahr 2016 erfolgt eine detaillierte Gegenüberstellung der Steuersysteme der beiden Länder hinsichtlich ihrer Komplexität.<sup>5</sup> Die Daten ermöglichen es zudem, einen Vergleich mit dem Durchschnitt aller 100 vom Tax Complexity Index abgedeckten Länder vorzunehmen. Deutschland und Österreich wurden für die Untersuchung gezielt ausgewählt, da sie viele Ähnlichkeiten aufweisen. Bei beiden Ländern handelt es sich um hoch entwickelte Länder in Europa mit der gleichen Sprache, einer teilweise gemeinsamen Geschichte und vergleichbaren wirtschaftlichen, politischen und sozialen Strukturen.<sup>6</sup> Die Analyse als most similar case design ermöglicht nachfolgend die Untersuchung der Komplexität der beiden Steuersysteme, ohne gleichzeitig eine Vielzahl an anderen Kontextvariablen berücksichtigen zu müssen. Besonders am gewählten Länderpaar ist zudem, dass die Steuersysteme den gleichen historischen Ursprung aufweisen.<sup>7</sup> Hieraus erwächst die Frage, inwieweit diese hinsichtlich ihrer Komplexität Ähnlichkeiten aufweisen bzw. sich voneinander unterscheiden. Erkenntnisse zur Steuerkomplexität in Deutschland und Österreich sind sowohl für Unternehmen als auch für den Gesetzgeber von Interesse. Während Unternehmen etwaige Unterschiede zwischen den beiden Ländern in ihrem Entscheidungskalkül (z. B. bei Investitionen) berücksichtigen können, besteht für den deutschen und österreichischen Gesetzgeber die

<sup>1</sup> IMF/OECD (2017) gehen zum Beispiel auf die steigende Unsicherheit bei Steuerangelegenheiten in den letzten Jahren ein. Als Gründe hierfür werden neben der Entstehung von neuen Geschäftsmodellen auch die Änderungen von Regelungen durch das OECD-Projekt zu Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) angeführt.

<sup>2</sup> Vgl. Devereux (2016), Deloitte (2017a), Hoppe et al. (2017a), IMF/OECD (2018). Hinweise zur Relevanz von steuerlicher Komplexität bei Unternehmensentscheidungen liefern z. B. Edmiston et al. (2003) und Lawless (2013).

<sup>3</sup> In der bestehenden Literatur findet sich eine Vielzahl von Definitionen des Begriffs „Steuerkomplexität“. Exemplarisch sind die frühen Arbeiten von Slemrod (1989), McCaffery (1990) und Cooper (1993) zu nennen. In der jüngeren Vergangenheit haben sich z. B. Diller et al. (2013), Tran-Nam/Evans (2014) und Hoppe et al. (2017a) mit diesem Thema auseinandergesetzt. Einen selektiven Überblick sowie eine systemtheoretisch geprägte Definition liefert Helbig (2018), S. 177 ff. Ländervergleiche von Steuerkomplexität sind aufgrund der genannten Limitationen selten und beschränken sich auf einzelne wenige Länder und Aspekte von Komplexität. Vgl. z. B. Freudenberg et al. (2012) und Budak/James (2016).

<sup>4</sup> Beim Tax Complexity Index handelt es sich um ein unter Mitwirkung zweier Autoren dieses Beitrags entwickeltes Maß, das die Komplexität von Ertragsteuersystemen für multinationale Unternehmen in verschiedenen Ländern darstellt und auf den Daten aus einer weltweiten Online-Befragung von Beratern beruht. Weitere Informationen zum Tax Complexity Index sind unter [www.taxcomplexity.org](http://www.taxcomplexity.org) zu finden.

<sup>5</sup> Im vorliegenden Beitrag wird Steuerkomplexität als Eigenschaft des Steuersystems verstanden, die aus den Schwierigkeiten beim Lesen, Verstehen und Anwenden des Steuergesetzes sowie aus den Ineffizienzen in den steuerlichen Rahmenbedingungen resultiert.

<sup>6</sup> Dies spiegelt sich z. B. im Bruttoinlandsprodukt pro Kopf oder in der Lebenserwartung wider (siehe [stats.oecd.org](http://stats.oecd.org)). Auch andere Ländercharakteristika, wie das Korruptionsniveau (<http://www.transparency.org/cpi2018>), der Entwicklungsstand (<http://hdr.undp.org/en/data>) oder die Governance-Charakteristika (<http://info.worldbank.org/governance/wgi/#home>) liefern Hinweise auf eine hohe Ähnlichkeit.

<sup>7</sup> Vgl. z. B. Wagschal (2001), S. 292 oder Doralt et al. (2013), Rz. 10 ff.

Möglichkeit, Handlungsfelder für zukünftige Reformmaßnahmen zu identifizieren. Vergleiche zwischen Deutschland und Österreich wurden beispielsweise bereits im Hinblick auf das Halbeinkünfteverfahren (*Wagner* 2001), die Gewerbesteuer (*Knirsch/Niemann* 2006), die Gruppenbesteuerung (*Niemann/Treich* 2006, *Bauer et al.* 2009, *Kessler/Jepp* 2009), das Maßgeblichkeitsprinzip (*Bertl et al.* 2008, *Sopp et al.* 2017) oder den Rechtsschutz in Abgabenverfahren (*Loose/Schatzl* 2018) vorgenommen. Die Komplexität des Steuersystems wurde hingegen im Ländervergleich bislang noch nicht betrachtet, obgleich dieses Thema sowohl in Deutschland als auch in Österreich präsent ist.<sup>8</sup>

Der vorliegende Beitrag knüpft unmittelbar an die Analyse der Komplexität im deutschen Steuersystem von *Hoppe et al.* (2017b) an und ist wie folgt aufgebaut.<sup>9</sup> In Abschnitt II wird die Forschungsmethodik beschrieben und die Stichprobe dargestellt. Abschnitt III umfasst die Darlegung der Ergebnisse differenziert nach unterschiedlichen Bereichen von steuerlicher Komplexität. Abschließend werden die wichtigsten Erkenntnisse zusammengefasst und potenzielle Handlungsfelder aufgezeigt (Abschnitt IV).

## II. Methodik

### 1. Datenbasis

Die Daten für den Komplexitätsvergleich von Deutschland und Österreich stammen aus der 2016 durchgeführten Online-Befragung von steuerlichen Beratern multinationaler Unternehmen (MNU), welche zugleich die Grundlage für den Tax Complexity Index bildet.<sup>10</sup> Bei diesem handelt es sich um einen Länderindex, der die Komplexität des Ertragsteuersystems für MNU in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft misst. Der Index basiert auf dem von *Hoppe et al.* (2018) entwickelten und in Abbildung 1 dargestellten Zwei-Säulen-Konzept zur Erfassung von steuerlicher Komplexität. Das Konzept besagt, dass sich die Komplexität eines Steuersystems aus der Komplexität des Steuergesetzes und aus der Komplexität der legislativen und administrativen Eigenschaften bzw. Prozesse des Steuersystems, die als steuerliche Rahmenbedingungen bezeichnet werden, zusammensetzt.<sup>11</sup>

Die Komplexität des Steuergesetzes wurde in der Befragung anhand von 15 für MNU relevanten Regulierungen erfasst: Abschreibungen, anzuwendender Steuersatz, Dividenden (inklusive Quellensteuern), generelle Missbrauchsbekämpfung, Gruppenbesteuerung, Hinzurechnungsbesteuerung, Lizenzzahlungen (inklusive Quellensteuern), (alternative) Mindestbesteuerung, steuerliche Investitionsanreize, Umstrukturierungsvorgänge, Veräußerungsgewinne/-verluste, Verlustverrechnungsmöglichkeiten, Verrechnungspreise, Zinsen (inklusive Quellensteuern) und Unterkapitalisierung sowie zusätzliche lokale und branchenspezifische Steuern.<sup>12</sup> Um den Komplexitätsgrad dieser Regulierungen zu bestimmen, musste jede Regulierung auf einer 5-

<sup>8</sup> Siehe für Deutschland z. B. *Wagner* (2005), *Wagner* (2006), *Lang* (2011), *Spengel et al.* (2012), *Deloitte* (2015), *Hoppe et al.* (2017b) oder *Bundesrat* (2018). Siehe für Österreich z. B. *Ruppe* (1998), *Deloitte* (2017b) oder *Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer* (2018).

<sup>9</sup> Im Vergleich zu *Hoppe et al.* (2017b) liefert der vorliegende Beitrag zusätzlich einen umfassenden Überblick über die Komplexität des österreichischen Steuersystems und eine detaillierte Gegenüberstellung der Komplexität des deutschen und österreichischen Steuersystems unter Berücksichtigung der Durchschnittswerte aller Länder.

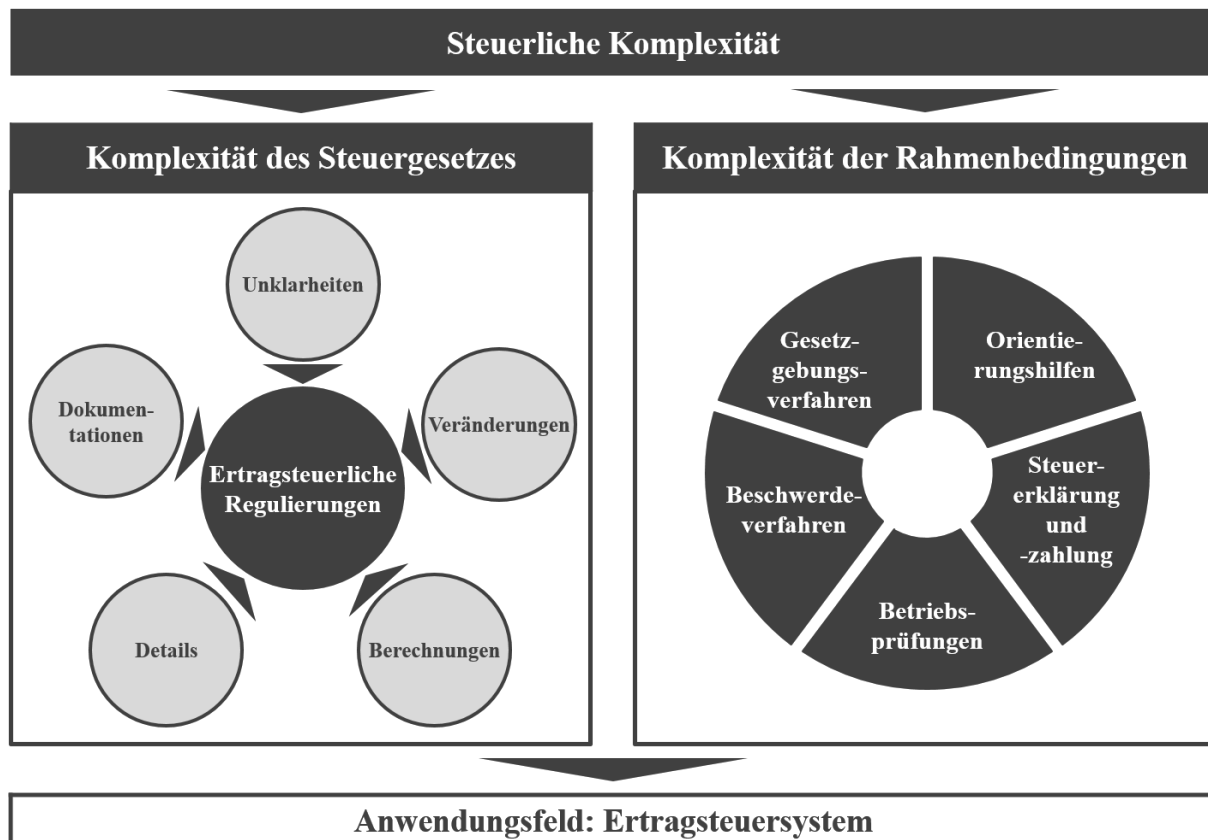
<sup>10</sup> Die Befragung erfolgte mittels eines vollständig standardisierten Fragebogens, wodurch sichergestellt werden konnte, dass für jedes Land die gleichen Daten erhoben werden. Auf Grundlage dieser einheitlichen Datenbasis sind, im Gegensatz zu bisherigen Untersuchungen, insbesondere auch Ländervergleiche möglich. Zudem fiel die Wahl bewusst auf eine Befragung der Berater von MNU, um ein umfassendes und vor allem nicht unternehmensspezifisches Bild hinsichtlich der Komplexität für MNU zu erhalten. Der Ansatz, Berater zur Komplexität für Steuerpflichtige zu befragen, ist in der Literatur sehr verbreitet. Vgl. z. B. *Long/Swingen* (1987), *Davies et al.* (2001), *Ingraham/Karlinsky* (2005) oder *Karlinsky/Burton* (2011).

<sup>11</sup> Siehe *Hoppe et al.* (2018) für umfassende Erläuterungen zur Entwicklung des Zwei-Säulen-Konzepts.

<sup>12</sup> Die vom Tax Complexity Index erfassten 15 Regulierungen sind Teil der Ergebnisse der in *Hoppe et al.* (2018) dargestellten Online-Befragung. Vgl. *Hoppe et al.* (2018), S. 658.

Punkt-Likert-Skala im Hinblick auf die fünf Komplexitätstreiber Berechnungen (viele oder anspruchsvolle Kalkulationen erforderlich), Details (übermäßige Anzahl an Einzelheiten, wie Ausnahmen oder Verweise), Dokumentationen (viele Aufzeichnungen und Dokumente erforderlich), Unklarheiten (unpräzise oder zweideutige Formulierungen) und Veränderungen (regelmäßige oder umfangreiche Anpassungen) charakterisiert werden. Die Gesamtbewertung für eine Regulierung ergab sich schließlich gewichtet-additiv aus diesen fünf Einzelbewertungen mit einem möglichen Wertebereich von null (niedrigste Komplexität) bis eins (höchste Komplexität).<sup>13</sup>

Abbildung 1: Zwei-Säulen-Konzept zur Erfassung von steuerlicher Komplexität



Quelle: Hoppe et al. (2018), S. 668 (Übersetzung durch die Autoren)

In den steuerlichen Rahmenbedingungen wurde Komplexität durch die Bereiche Gesetzgebungsverfahren, Orientierungshilfen, Steuererklärung und -zahlung, Betriebsprüfungen und Beschwerdeverfahren abgebildet. Zur Ermittlung des Komplexitätsgrads wurde jeder Bereich im Hinblick auf bereichsspezifische Komplexitätstreiber, durch Verwendung von Auswahl- oder Skalenfragen, evaluiert. Die Zahl der Komplexitätstreiber variierte je nach Bereich zwischen sechs (Gesetzgebungsverfahren und Orientierungshilfen) und 14 (Steuererklärung und -zahlung).<sup>14</sup> Die Gesamtbewertung für einen Bereich wurde anschließend als Mittelwert der jeweiligen Komplexitätstreiber ermittelt, welcher einen Wert zwischen null (niedrigste Komplexität) und eins (höchste Komplexität) annehmen konnte.

<sup>13</sup> Um der möglicherweise unterschiedlichen Relevanz der fünf Komplexitätstreiber Rechnung zu tragen, musste jeder Teilnehmer deren Wichtigkeit auf einer 5-Punkt-Likert-Skala bewerten. Diese Bewertungen wurden anschließend als Gewichtungsfaktoren herangezogen. Einen ähnlichen Ansatz verfolgt z. B. auch Simmons (2003).

<sup>14</sup> Die einzelnen Komplexitätstreiber werden im Rahmen der Ergebnisdarstellung weitestgehend adressiert, weshalb sie an dieser Stelle nicht im Detail vorgestellt werden.

Neben den inhaltlichen Fragen zur Komplexität des Steuergesetzes und der Rahmenbedingungen beinhaltet der Fragebogen darüber hinaus einige Motivationsfragen sowie Fragen nach den demografischen Eigenschaften der Teilnehmer. Insgesamt waren 52 Fragen zu beantworten. Um ein einheitliches Verständnis der Teilnehmer sicherzustellen sowie Referenzpunkte für die Beurteilungen zu liefern, wurden an diversen Stellen Definitionen und Hinweise ergänzt. Vor der Durchführung der Befragung wurde der Fragebogen einem umfangreichen Pretest mit Steuerexperten aus Forschung und Praxis unterzogen. Der Link zum Fragebogen wurde schließlich innerhalb von 19 Steuerberatungsgesellschaften und -netzwerken weltweit verteilt. Die Befragung erfolgte anonym und auf freiwilliger Basis. Insgesamt gingen während des Befragungszeitraums von Oktober bis Dezember 2016 1.016 auswertbare Fragebögen aus 147 verschiedenen Ländern ein. Nach einer umfassenden Analyse verblieben hiervon 933 Fragebögen aus 100 Ländern.<sup>15</sup> Von diesen Fragebögen entfallen 25 auf Deutschland und 22 auf Österreich.

Aufgrund der variierenden Anzahl an Fragebögen pro Land wird im vorliegenden Beitrag auf die Ländermittelwerte (arithmetische Mittel der Individualantworten eines Landes) und den weltweiten Mittelwert (arithmetisches Mittel der Ländermittelwerte) zurückgegriffen. Die Kalkulation der Mittelwerte ist notwendig, um die Länder miteinander zu vergleichen und bei der Ermittlung des weltweiten Referenzwertes jedes Land gleich zu gewichten.<sup>16</sup> Um die festgestellten Unterschiede zwischen Deutschland und Österreich im Hinblick auf ihre Signifikanz zu beurteilen, werden Mann-Whitney-U-Tests auf dem 10% Signifikanzniveau durchgeführt.<sup>17</sup> In den nachfolgenden Abbildungen werden signifikante Unterschiede mit einem Sternchen (\*) hervorgehoben.

## 2. Stichprobenbeschreibung

Ausgewählte demografische Merkmale der Befragungsteilnehmer aus Deutschland und Österreich sowie aus allen erfassten Ländern sind in Tabelle 1 dargestellt. Bei Betrachtung der Gesamtstichprobe fällt zunächst auf, dass die Qualität der Stichprobe, gemessen an den demografischen Merkmalen zu Bildung und Erfahrung, sehr hoch ist. Dies spiegelt sich, mit teilweise etwas abweichenden Verteilungen, auch in der Teilnehmerstruktur von Deutschland bzw. Österreich wider.

So haben beispielsweise jeweils über 80% der Teilnehmer mindestens die Position des Managers inne (Deutschland 84,00%; Österreich 81,82%; weltweit 87,14%). Auch die Anzahl der Berufsjahre im Bereich Steuern legt nahe, dass das Teilnehmerfeld sehr erfahren ist. In allen drei Vergleichsgruppen blicken circa 50% der Teilnehmer auf eine mehr als 15-jährige Berufserfahrung zurück. In Bezug auf die Vertrautheit mit anderen Steuersystemen werden leichte Unterschiede sichtbar. Hier haben in Deutschland und weltweit erneut circa 50% der Teilnehmer Erfahrung mit mindestens einem weiteren Steuersystem (Deutschland 48,00%; weltweit 53,27%), wohingegen in Österreich 77,73% der Teilnehmer mit mindestens einem weiteren Steuersystem vertraut sind.<sup>18</sup> Der Bildungsgrad der Befragten ist sowohl in Deutschland als

<sup>15</sup> Um ein repräsentatives Länderbild zu erhalten, wurden nur jene Länder, für die zumindest drei Fragebögen eingegangen sind, einbezogen. Sämtliche Fragebögen wurden zudem einer Qualitätskontrolle unterzogen und im Hinblick auf die Konsistenz der Antworten sowie die demografischen Angaben untersucht. Hierbei wurden die Fragebögen aus Jordanien aufgrund mangelnder Erfahrung mit multinationalen Unternehmen entfernt. Die verbleibenden 100 Länder können der Homepage [www.taxcomplexity.org](http://www.taxcomplexity.org) entnommen werden.

<sup>16</sup> Bei Verwendung der Individualantworten anstelle der auf Länderebene aggregierten Antworten würde bei Betrachtung des weltweiten Mittelwerts beispielsweise das Meinungsbild eines Landes mit 20 Antworten doppelt so stark in den weltweiten Mittelwert einfließen wie das eines Landes mit zehn Antworten.

<sup>17</sup> Die Tests auf signifikante Unterschiede zwischen den beiden Ländern erfolgen auf Grundlage der Individualantworten aus den beiden Ländern, da nur diese einen Vergleich der Verteilungen ermöglichen. Es werden Mann-Whitney-U-Tests verwendet, da die für t-Tests notwendige Normalverteilung regelmäßig nicht gegeben ist.

<sup>18</sup> Um zu überprüfen, ob die unterschiedliche Verteilung dieses demografischen Merkmals die Komplexitätsbewertung in Deutschland bzw. Österreich beeinflusst, wurden Mann-Whitney-U Tests auf dem 10% Signifikanzniveau durchgeführt. Hierzu wurden in einem ersten

auch in Österreich höher als in der Gesamtstichprobe. In beiden Ländern haben jeweils circa 90% der Teilnehmer mindestens einen Masterabschluss, wohingegen dieser Anteil weltweit nur bei knapp 70% liegt (Deutschland 88,00%; Österreich 95,46%; weltweit 69,88%). Im Hinblick auf das Alter sind jeweils alle Altersklassen besetzt. Tendenziell sind jedoch die Teilnehmer in Deutschland und in Österreich etwas jünger als in der Gesamtstichprobe. Das Geschlechterverhältnis ist klar männlich dominiert, wobei der Frauenanteil in Österreich im Vergleich zu Deutschland höher ist.

Tabelle 1: Ausgewählte demografische Merkmale der Teilnehmer

		Deutschland (25)		Österreich (22)		Alle Länder (933)	
		Absolut	Relativ	Absolut	Relativ	Absolut	Relativ
<b>Position</b>	Partner/Direktor/Prinzipal	13	52,00%	13	59,09%	601	64,42%
	Manager	8	32,00%	5	22,73%	212	22,72%
	Senior Assistant	2	8,00%	3	13,63%	75	8,04%
	Junior Assistant	1	4,00%	1	4,55%	27	2,89%
	Andere	1	4,00%	0	0,00%	18	1,93%
<b>Erfahrung mit Steuern</b>	>15 Jahre	12	48,00%	10	45,45%	513	54,98%
	>10 aber ≤15 Jahre	7	28,00%	4	18,18%	168	18,01%
	>5 Jahre aber ≤10 Jahre	4	16,00%	3	13,64%	147	15,76%
	≤5 Jahre	2	8,00%	5	22,73%	105	11,25%
<b>Vertraut mit ... weiteren Steuersystemen</b>	Mehr als drei	2	8,00%	3	13,64%	112	12,00%
	Drei	0	0,00%	2	9,09%	64	6,86%
	Zwei	3	12,00%	5	22,73%	143	15,33%
	Einem	6	24,00%	6	27,27%	178	19,08%
	Keinem	13	52,00%	6	27,27%	435	46,62%
	Keine Angabe	1	4,00%	0	0,00%	1	0,11%
<b>Bildung</b>	Promotion	6	24,00%	3	13,64%	79	8,47%
	Master/Diplom	16	64,00%	18	81,81%	573	61,41%
	Bachelor	2	8,00%	1	4,55%	253	27,12%
	Sekundarbildung	0	0,00%	0	0,00%	6	0,64%
	Andere	1	4,00%	0	0,00%	22	2,36%
<b>Alter</b>	Über 59 Jahre	1	4,00%	1	4,55%	82	8,79%
	50 bis 59 Jahre	2	8,00%	4	18,18%	223	23,90%
	40 bis 49 Jahre	11	44,00%	4	18,18%	274	29,37%
	30 bis 39 Jahre	10	40,00%	9	40,91%	268	28,72%
	Unter 30 Jahre	1	4,00%	4	18,18%	86	9,22%
<b>Geschlecht</b>	Männlich	21	84,00%	15	68,18%	663	71,06%
	Weiblich	4	16,00%	7	31,82%	265	28,40%
	Keine Angabe	0	0,00%	0	0,00%	5	0,54%

Schritt die Befragungsteilnehmer aus Deutschland und Österreich jeweils zwei Gruppen zugeordnet. Die erste Gruppe beinhaltete alle Teilnehmer, die ausschließlich Erfahrung mit ihrem eigenen Steuersystem haben (Deutschland 13 Teilnehmer; Österreich 6 Teilnehmer). Die zweite Gruppe beinhaltete alle Teilnehmer, die mit mindestens einem weiteren Steuersystem Erfahrung haben (Deutschland 11 Teilnehmer; Österreich 16 Teilnehmer). In einem zweiten Schritt wurde sowohl für Deutschland als auch für Österreich getestet, ob die Komplexität der 15 Regulierungen des Steuergesetzes sowie der fünf Bereiche der steuerlichen Rahmenbedingungen in den beiden Gruppen unterschiedlich bewertet wird. Die Ergebnisse zeigen lediglich bei vier von 40 durchgeführten Tests signifikante Unterschiede. Dies lässt darauf schließen, dass die unterschiedliche Verteilung des demografischen Merkmals die Komplexitätsbewertung in Deutschland bzw. Österreich nicht wesentlich beeinflusst. Die Verzerrung tritt zudem nicht einheitlich in eine Richtung auf. So bewerten z. B. Teilnehmer aus Österreich, die nur das österreichische Steuersystem kennen, die Komplexität der Gruppenbesteuerung signifikant niedriger, während sie die Komplexität des Gesetzgebungsverfahrens signifikant höher einstufen.



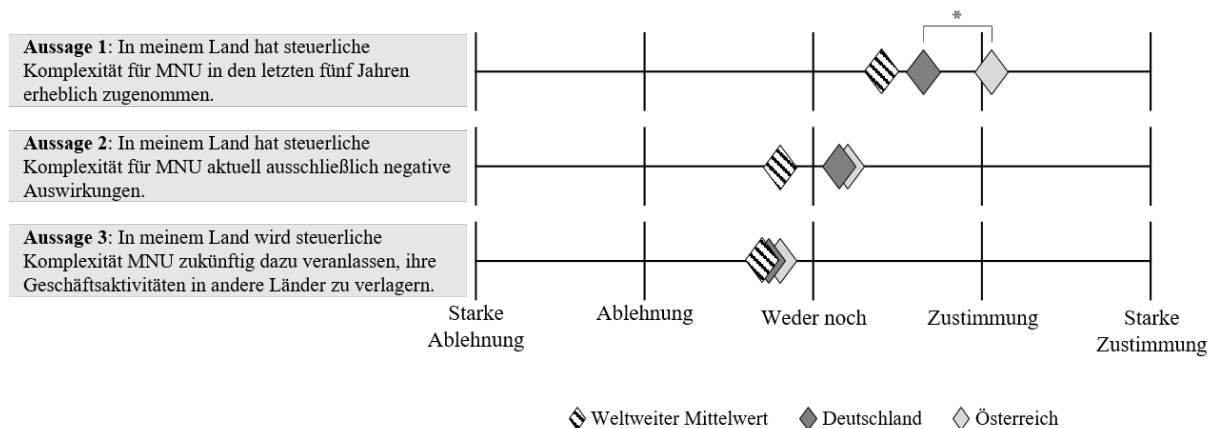
### III. Ergebnisse

In Anlehnung an die Struktur des Fragebogens wird zuerst die Rolle von steuerlicher Komplexität in Deutschland bzw. Österreich betrachtet. Daraufhin erfolgt ein umfassender Vergleich von Deutschland und Österreich auf Basis des in Abbildung 1 dargestellten Zwei-Säulen-Konzepts zur Erfassung von steuerlicher Komplexität. Bei sämtlichen Ergebnissen ist zu berücksichtigen, dass sich diese auf das Jahr 2016 beziehen.

#### 1. Rolle von steuerlicher Komplexität

Zum Einstieg in den Fragebogen war von den Teilnehmern anhand von drei Aussagen die Rolle von Komplexität in der Vergangenheit, der Gegenwart und der Zukunft zu beurteilen. Die Auswertung der Beurteilung ist in Abbildung 2 dargestellt.

Abbildung 2: Komplexität in Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft



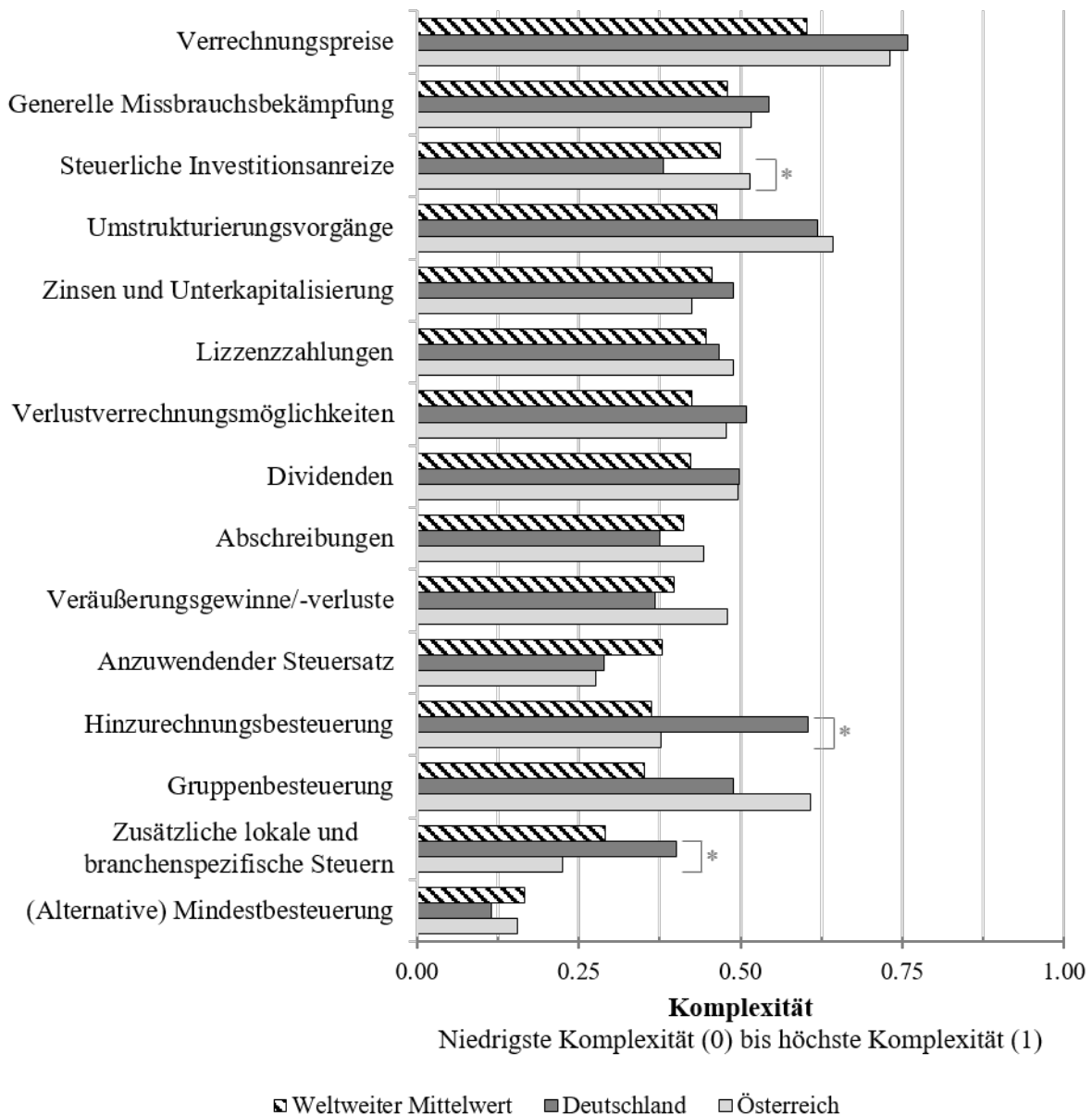
Bei Betrachtung der Abbildung fällt auf, dass die Einschätzungen in Deutschland und Österreich über alle drei Aussagen hinweg über dem weltweiten Durchschnitt liegen. Darüber hinaus wird deutlich, dass die Unterschiede zwischen den beiden Ländern vergleichsweise gering ausfallen. Lediglich das Antwortverhalten bei Aussage 1 ist bei statistischer Betrachtung signifikant voneinander verschieden. Demnach stimmen Teilnehmer aus Österreich der Aussage, dass steuerliche Komplexität für MNU in den letzten fünf Jahren in ihrem Land erheblich zugenommen hat, signifikant stärker zu. Hinsichtlich Aussage 2 und Aussage 3 bewegt sich das Antwortverhalten aller drei Vergleichsgruppen eng um den mittleren Skalenpunkt herum. Folglich lässt sich weder darüber, dass Komplexität für MNU ausschließlich negative Konsequenzen hat, noch darüber, dass Komplexität MNU zukünftig dazu veranlassen wird, ihre Geschäftsaktivitäten in andere Länder zu verlegen, eine eindeutige Meinung erkennen.

#### 2. Komplexität im Steuergesetz

Einen Überblick über die Komplexität der im Rahmen der Befragung abgedeckten Regulierungen liefert Abbildung 3. Beim Vergleich der Komplexitätsgrade erweisen sich weltweit Regulierungen zu Verrechnungspreisen und genereller Missbrauchsbekämpfung als am komplexesten, während solche zu zusätzlichen lokalen und branchenspezifischen Steuern sowie zur (alternativen) Mindestbesteuerung als am wenigsten komplex eingestuft werden. Zu den komplexesten Regulierungen in Deutschland und Österreich zählen solche zu Verrechnungspreisen und Umstrukturierungsvorgängen. Ergänzt wird diese Liste in Deutschland durch Regulierungen zur Hinzurechnungsbesteuerung und in Österreich durch Regulierungen zur Gruppenbesteuerung. Bezogen auf die weltweiten Mittelwerte ist Deutschland in zehn Regulierungen und Österreich in elf Regulierungen überdurchschnittlich komplex. Die höchste Abweichung zum

weltweiten Durchschnitt tritt in Deutschland bei den Regulierungen zur Hinzurechnungsbesteuerung und in Österreich bei den Regulierungen zur Gruppenbesteuerung auf. Der Komplexitätsgrad der verbleibenden fünf Regulierungen in Deutschland und der verbleibenden vier Regulierungen in Österreich liegt unter dem weltweiten Durchschnitt. Als weniger komplex werden in Deutschland und Österreich vor allem Regulierungen zur Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes angesehen. Gleiches gilt für Deutschland auch für Regulierungen zu Investitionsanreizen.

Abbildung 3: Komplexität steuerlicher Regulierungen (absteigend nach weltweitem Mittelwert)



Der Vergleich zwischen Deutschland und Österreich offenbart zunächst ein sehr ausgeglichenes Bild. In acht Regulierungen wird Deutschland als das komplexere Land eingestuft, während Österreich in sieben Regulierungen als komplexer gilt. Zudem wird deutlich, dass ein Großteil der Regulierungen der beiden Länder sehr ähnlich eingestuft wird. So finden sich bei zwölf Regulierungen keine statistisch signifikanten Unterschiede hinsichtlich des Gesamtkomplexi-

tätsgrads. Lediglich bei den Regulierungen zu steuerlichen Investitionsanreizen, der Hinzurechnungsbesteuerung sowie zusätzlichen lokalen und branchenspezifischen Steuern werden signifikante Unterschiede sichtbar.

Abbildung 4 liefert einen Überblick über die Komplexitätstreiber dieser drei Regulierungen. Die Abbildung zeigt auf, welche Bedeutung die einzelnen Komplexitätstreiber für die jeweiligen Regulierungen haben bzw. inwieweit sie die Regulierungen charakterisieren. Bei den Regulierungen zu steuerlichen Investitionsanreizen in Spalte (1) hebt sich Österreich deutlich als das komplexere Land ab. Im Vergleich zu Deutschland haben alle Treiber eine weitaus höhere Bedeutung, was sich in der höheren Gesamtkomplexität der Regulierung in Abbildung 3 widerspiegelt. Die festgestellten Unterschiede sind, mit Ausnahme des Komplexitätstreibers Unklarheiten, auch statistisch signifikant. Besonders groß ist die Differenz zwischen beiden Ländern im Bereich Berechnungen. Die deutlichen Unterschiede bei den verschiedenen Komplexitätstreibern könnten dadurch entstehen, dass Österreich, im Gegensatz zu Deutschland, über spezielle steuerliche Anreize zur Förderung von Forschung und Entwicklung verfügt.<sup>19</sup> Die hohe Bedeutung von Berechnungen in Österreich könnte darauf zurückzuführen sein, dass nur bestimmte Aufwendungen im Zusammenhang mit Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten als förderungswürdig gelten. Zur Inanspruchnahme der Begünstigung sind diese gesondert zu bestimmen.<sup>20</sup> Es ist anzumerken, dass steuerliche Investitionsanreize aus Unternehmenssicht tendenziell mit positiven Effekten einhergehen, weshalb eine hohe Komplexität der Regulierungen nicht zwangsläufig negativ zu werten ist. Im Vergleich mit den weltweiten Mittelwerten zeigt sich abschließend, dass bei den österreichischen Regulierungen zu steuerlichen Investitionsanreizen kein Komplexitätstreiber übermäßig stark ausgeprägt ist. Die österreichischen Werte liegen nur leicht über den weltweiten Durchschnittswerten. Anders verhält sich dies bei den Treibern der deutschen Regulierungen. Hier liegen die Werte unter den weltweiten Durchschnittswerten.

Ein nahezu gegensätzliches Bild ergibt sich bei der Hinzurechnungsbesteuerung in Spalte (2). Alle Komplexitätstreiber haben in Deutschland im Gegensatz zu Österreich und zum weltweiten Durchschnitt eine sehr hohe Bedeutung. In Österreich dürfte dies vor allem darauf zurückzuführen sein, dass im Vergleich zu Deutschland im Jahr 2016 noch keine explizite Hinzurechnungsbesteuerung existierte.<sup>21</sup> Hinsichtlich der Komplexitätstreiber sind signifikante Unterschiede bei den Komplexitätstreibern Unklarheiten, Berechnungen, Details und Dokumentationen feststellbar. Der ähnliche Wert des Komplexitätstreibers Veränderungen in Deutschland und Österreich spricht hingegen für eine vergleichbare Reformdynamik in diesem Bereich. Mit Blick auf die Zukunft lässt die im Jahr 2016 erlassene Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie der EU, welche einen EU-weiten Mindeststandard für die Umsetzung einer Hinzurechnungsbesteuerung vorsieht, schon jetzt zukünftige Reformen, insbesondere in Deutschland, erahnen.<sup>22</sup> Inwieweit sich dies auf die Gesamtkomplexität der Regulierungen auswirken wird, bleibt abzuwarten.

---

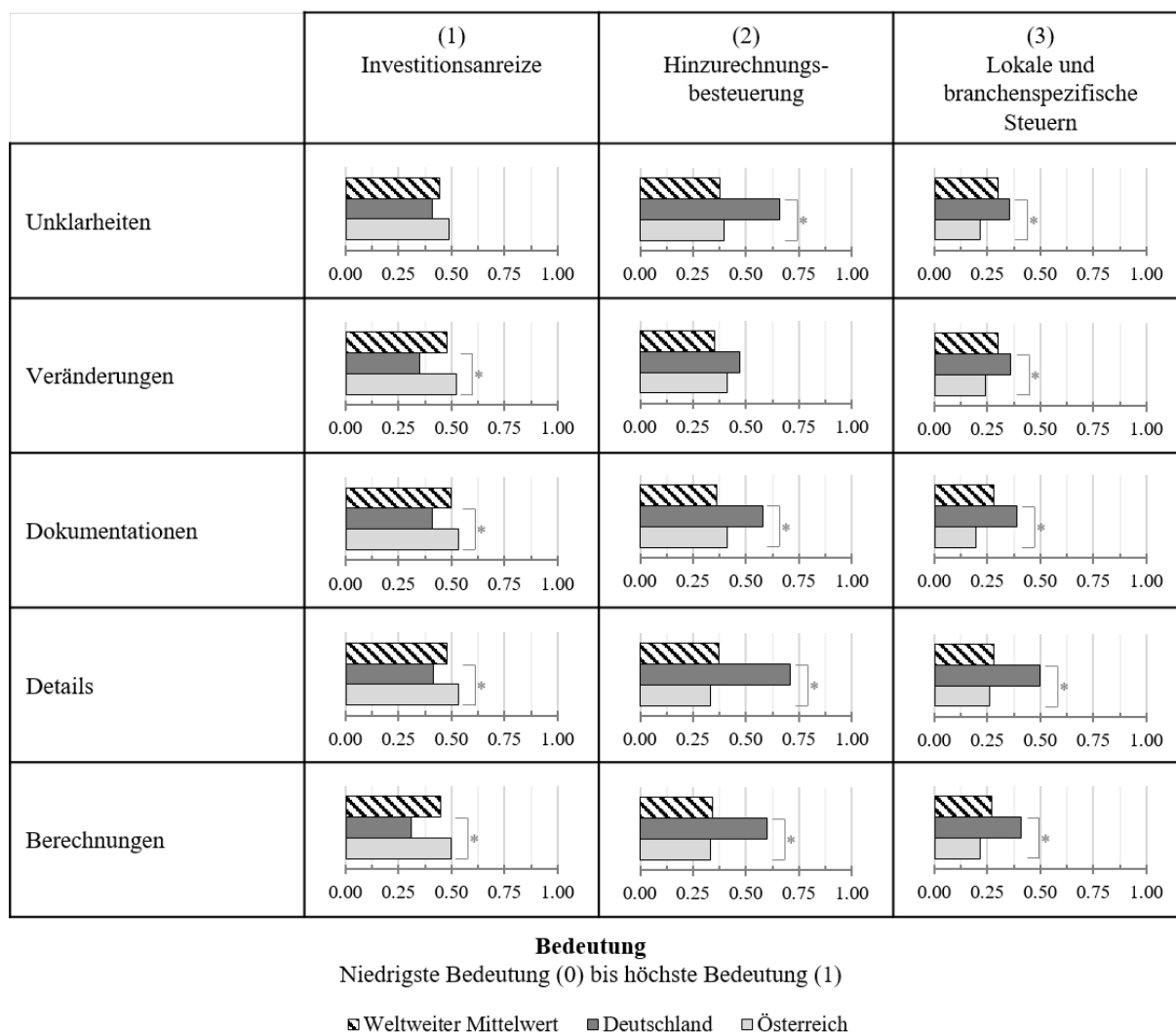
<sup>19</sup> Siehe für Österreich § 108c EStG sowie *Schneider* (2014). Für eine kritische Würdigung von § 108c EStG siehe z. B. *Bräumann* (2018). In Deutschland wurde am 17. April 2019 nach langer Diskussion um die Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Landes ein Referentenentwurf eines Gesetzes zur Förderung von Forschung und Entwicklung veröffentlicht. Dieses Gesetz soll voraussichtlich im Jahr 2020 in Kraft treten. Zu einer ersten Würdigung des Entwurfs siehe *Meyering* (2019), S. M4 f.

<sup>20</sup> Vgl. *Schneider* (2014), S. 17 ff.

<sup>21</sup> Die Hinzurechnungsbesteuerung gem. § 10a KStG wurde in Österreich erst im Zuge der Umsetzung der Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie der EU (Richtlinie (EU) 2016/1164, ABl. L193/1 vom 19.07.2016) im Jahr 2019 eingeführt. Bis dahin existierten Einschränkungen im Zusammenhang mit Tochtergesellschaften in Niedrigsteuerrändern lediglich dahingehend, dass deren Gewinnausschüttungen in Österreich nicht steuerfrei vereinnahmt werden konnten (vgl. z. B. *Schrottmeyer* 2018). Ein rechtlicher Vergleich der Regulierungen zur Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland (§§ 7 ff. AStG) bzw. Österreich wird z. B. von *Raab* (2018) vorgenommen.

<sup>22</sup> Vgl. Richtlinie (EU) 2016/1164, ABl. L193/1 vom 19.07.2016, S. 4. Zur Diskussion über den Anpassungsbedarf der Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland durch die Richtlinie siehe z. B. *Linn* (2016), *Schnitger* et al. (2016), *Schönfeld* (2017) und *Haase* (2019).

Abbildung 4: Steuerliche Regulierungen und deren Komplexitätstreiber 1



Ähnlichkeiten zur Hinzurechnungsbesteuerung zeigen sich bei den Regulierungen für zusätzliche lokale und branchenspezifische Steuern in Spalte (3). Auch hier wird die Situation in Deutschland im Vergleich zu Österreich als erheblich komplexer eingestuft. Bezogen auf die Gesamtkomplexität dürfte dieses Ergebnis primär auf die Existenz der Gewerbesteuer in Deutschland zurückzuführen sein, welche in Österreich bereits im Jahr 1993 abgeschafft und durch eine einfacher gestaltete Kommunalsteuer ersetzt wurde.<sup>23</sup> Dementsprechend deutlich fallen auch die Unterschiede in den Komplexitätstreibern aus. Häufig nehmen diese in Deutschland circa doppelt so hohe Werte an wie in Österreich. Besonders stark ist der absolute Unterschied zwischen den beiden Ländern für den Komplexitätstreiber Details, was beispielsweise auf die vielfältigen Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften der deutschen Gewerbesteuer zurückzuführen sein könnte. Ähnliche Ergebnisse zeigen sich auch bei dem Vergleich mit den weltweiten Durchschnittswerten, die deutlich unter den Werten von Deutschland und nur leicht über den Werten von Österreich liegen.<sup>24</sup>

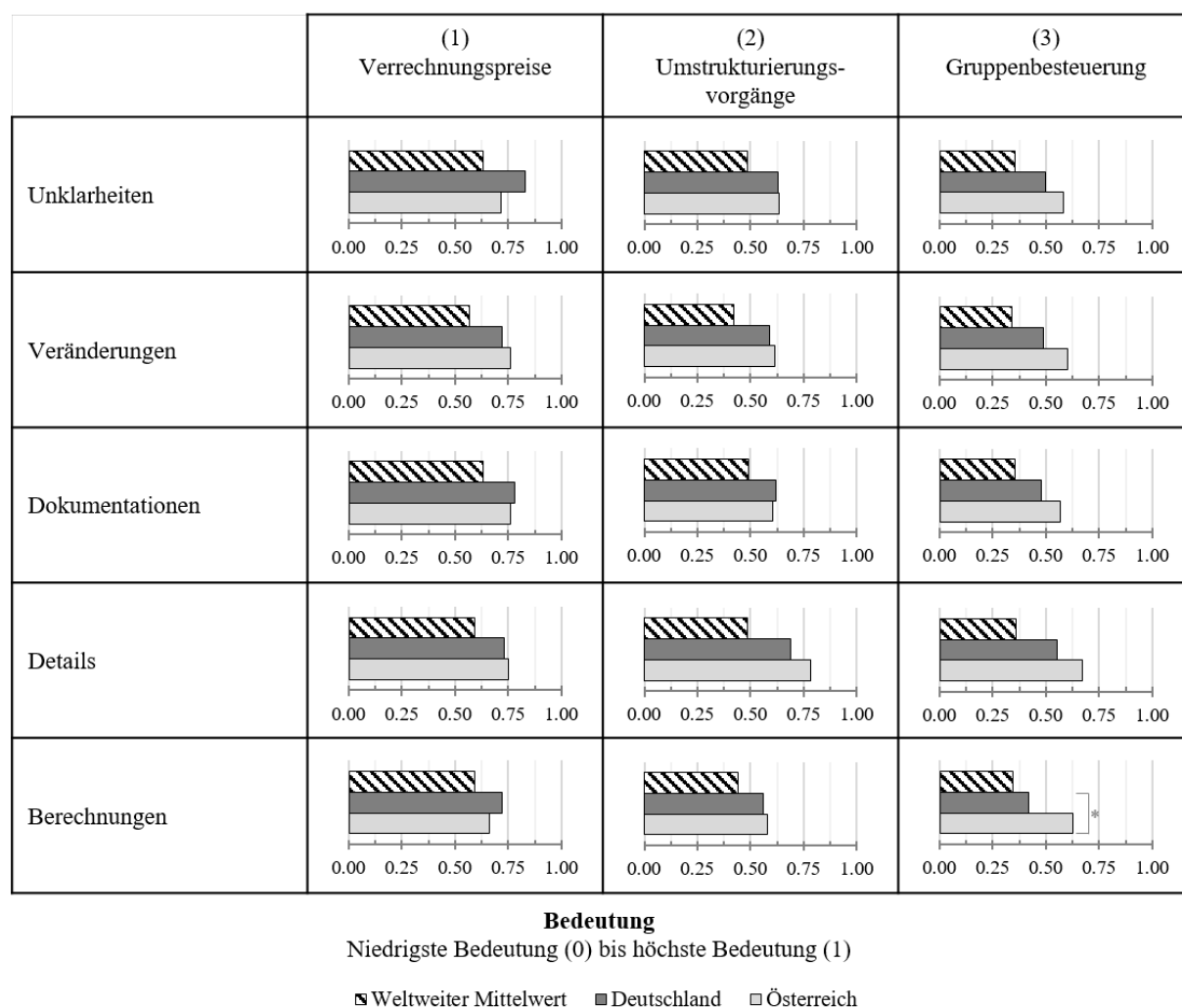
Abbildung 5 stellt die Komplexitätstreiber jener drei Regulierungen gegenüber, deren Komplexitätsgrad in Deutschland und Österreich am höchsten eingestuft wird. Da die Regulierungen

<sup>23</sup> Siehe für einen Überblick über die Änderungen z. B. Knirsch/Niemann (2006), S. 285 f.

<sup>24</sup> Um die Position von Deutschland im internationalen Steuerwettbewerb zu stärken, wird von Wollmershäuser et al. (2017) sogar die Abschaffung der Gewerbesteuer vorgeschlagen. Vgl. Wollmershäuser et al. (2017), S. 71.

zur Hinzurechnungsbesteuerung bereits bei der Untersuchung der signifikanten Unterschiede erfasst werden, beschränkt sich diese Analyse auf die Regulierungen zu Verrechnungspreisen, Umstrukturierungsvorgängen und zur Gruppenbesteuerung. Die Detailbetrachtung zu Verrechnungspreisen und Umstrukturierungsvorgängen in Spalten (1) und (2) zeigt einige Unterschiede in der Bedeutung der Komplexitätstreiber. So haben beispielsweise bei den Regulierungen zu Verrechnungspreisen Unklarheiten in Deutschland eine größere Bedeutung.<sup>25</sup> Bei den Regulierungen zu Umstrukturierungsvorgängen tragen in Österreich die Details stärker zur Komplexität bei als in Deutschland. Die beobachtbaren Unterschiede zwischen beiden Ländern sind jedoch statistisch nicht signifikant und im Vergleich zu den weltweiten Werten vergleichsweise gering.

Abbildung 5: Steuerliche Regulierungen und deren Komplexitätstreiber 2



Etwas anders sieht es bei den Regulierungen zur Gruppenbesteuerung aus. Die absolute Differenz zwischen Deutschland und Österreich ist, bezogen auf die Gesamtkomplexität, vergleichbar zu den steuerlichen Investitionsanreizen, wenngleich nicht statistisch signifikant. Bis zum Jahr 2005 folgte die österreichische Gruppenbesteuerung dem Vorbild der deutschen Organschaft. Anschließend wurde sie jedoch grundlegend durch Einführung einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung reformiert.<sup>26</sup> Es ist daher davon auszugehen, dass vor der Reform die Komplexitätsbeurteilung im Ländervergleich noch etwas ähnlicher ausgefallen wäre. Die

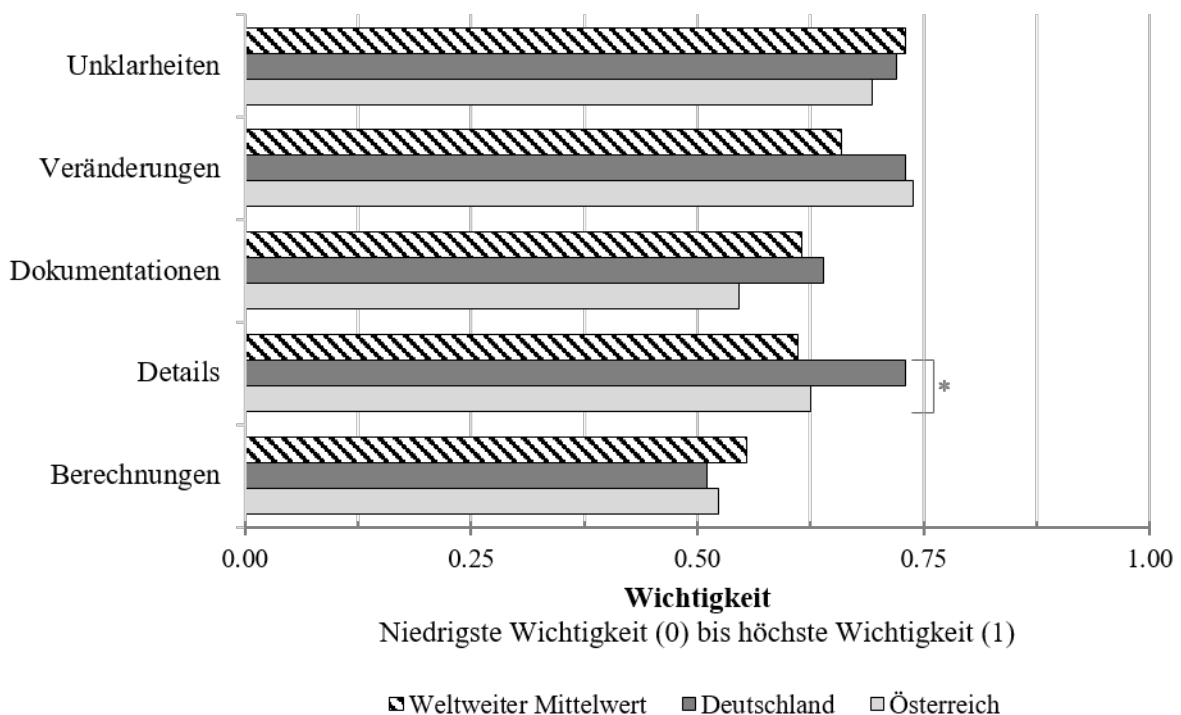
<sup>25</sup> Zu offenen Fragen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen siehe z. B. *Kroppen/Rasch* (2013) und *Schoppe/Stumpf* (2014).

<sup>26</sup> Vgl. *Gassner* (2004), S. 348 f.

Komplexitätstreiber weisen nun in Österreich im Vergleich zu Deutschland allesamt höhere Werte auf, statistisch signifikant ist der Unterschied jedoch nur für Berechnungen. Die hohe Bedeutung von Berechnungen in Österreich könnte darauf zurückzuführen sein, dass zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung eine Umrechnung der Verluste nach österreichischem Steuerrecht zu erfolgen hat.<sup>27</sup> Die übermäßig hohe Komplexität der österreichischen Gruppenbesteuerung zeigt sich auch im weltweiten Vergleich.

Abschließend bleibt bei der Analyse des Steuergesetzes noch der Blick auf die generelle Relevanz der einzelnen Komplexitätstreiber. Die Auswertung der Frage nach deren Wichtigkeit für MNU im jeweiligen Land ist in Abbildung 6 dargestellt.

Abbildung 6: Wichtigkeit der Komplexitätstreiber im Steuergesetz (absteigend nach weltweitem Mittelwert)



Weltweit nehmen die Befragungsteilnehmer den Komplexitätstreiber Unklarheiten als am wichtigsten wahr. Am wenigsten relevant hingegen erscheinen Berechnungen. Die Rangfolge nach weltweitem Mittelwert ist jedoch nicht identisch mit jener für Deutschland und Österreich. In Deutschland sind sowohl Details als auch Veränderungen von geringfügig größerer Bedeutung als Unklarheiten. In Österreich werden ebenfalls Veränderungen als am wichtigsten eingestuft, jedoch gefolgt von Unklarheiten und Details. Beiden Ländern gemein ist der vierte bzw. fünfte Rang für Dokumentation bzw. Berechnungen. Eine Erklärung dieser Rangfolge durch Referenzen auf andere Untersuchungen gestaltet sich in diesem Zusammenhang als schwierig. So weisen bereits *Hoppe et al. (2018)* darauf hin, dass die Rangfolge stark vom Länderkontext, vom zeitlichen Kontext und vom jeweils betrachteten Steuersubjekt abhängig ist.<sup>28</sup> Allerdings sprechen existierende Studien für eine allgemein hohe Relevanz von Veränderungen.<sup>29</sup> Auch der große Stellenwert von Unklarheiten, weltweit aber auch in Österreich und Deutschland,

<sup>27</sup> Vgl. § 9 Abs. 6 KStG sowie *Mitterlehner (2008)*, S. 590 ff.

<sup>28</sup> Vgl. *Hoppe et al. (2018)*, S. 661 f.

<sup>29</sup> Vgl. *Long/Swingen (1987)*, S. 30; *Slemrod/Blumenthal (1996)*, S. 429; *Ingraham/Karlinsky (2005)*, S. 86; *McKerchar (2005)*, S. 543; *Tran-Nam/Karlinsky (2008)*, S. 333; *Tran-Nam/Karlinsky (2010)*, S. 164; *Gupta (2011)*, S. 187; *Borrego et al. (2016)*, S. 24.

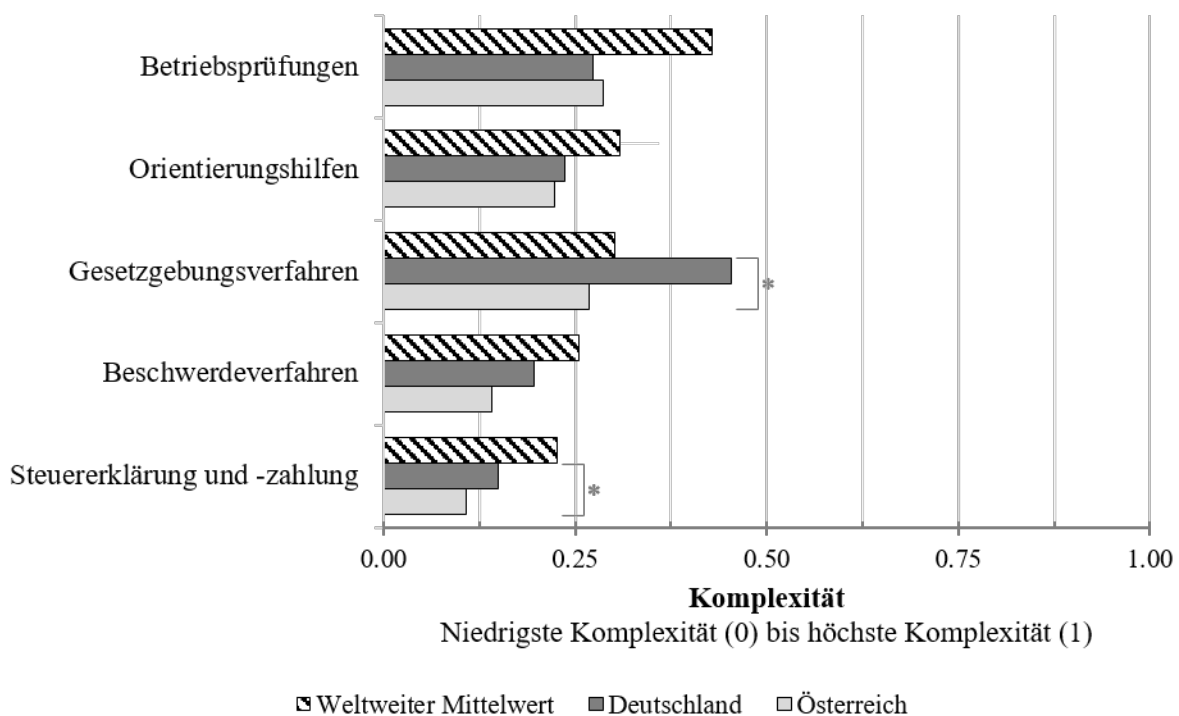
erscheint, beispielsweise vor dem Hintergrund der Studien von IMF und OECD zur steuerlichen (Un-)Sicherheit, plausibel.<sup>30</sup>

Der konkrete Vergleich zwischen Deutschland und Österreich weist erneut keinen eindeutigen Trend auf. Wie bereits bei den Regulierungen in Abbildung 3 ist das Bild auch in Bezug auf die Wichtigkeit der Komplexitätstreiber sehr ausgeglichen. Veränderungen und Berechnungen sind in Österreich (geringfügig) relevanter, während Unklarheiten, Dokumentationen und Details in Deutschland wichtiger erscheinen. Statistisch signifikant ist hierbei lediglich der Unterschied beim Komplexitätstreiber Details, was vor dem Hintergrund der Kritik am Umfang der deutschen Steuergesetzgebung plausibel erscheint.<sup>31</sup>

### 3. Komplexität in den steuerlichen Rahmenbedingungen

Abbildung 7 gibt einen Überblick über die Komplexität der im Rahmen der Befragung abgedeckten steuerlichen Rahmenbedingungen.

Abbildung 7: Komplexität der steuerlichen Rahmenbedingungen (absteigend nach weltweitem Mittelwert)



Weltweit und in Österreich gelten Betriebsprüfungen als der komplexeste Bereich. In Deutschland hingegen wird deren Komplexität deutlich von der des Gesetzgebungsverfahrens überschattet. Die Steuererklärung und -zahlung stellt in allen drei Vergleichsgruppen den am wenigsten komplexen Bereich dar. Im Gegensatz zum Steuergesetz liegen Deutschland und Österreich in den steuerlichen Rahmenbedingungen zudem, mit Ausnahme des Gesetzgebungsverfahrens in Deutschland, durchgängig unter dem jeweiligen weltweiten Mittelwert. Vergleicht man Deutschland und Österreich miteinander, erweisen sich in Österreich vier der fünf Bereiche als weniger komplex, wobei statistisch signifikante Unterschiede in den Bereichen

<sup>30</sup> Vgl. IMF/OECD (2017), IMF/OECD (2018), IMF/OECD (2019). Im deutschen Kontext stellt auch der Themenkomplex der Funktionsverlagerung ein gutes Beispiel für Unklarheiten dar. Während die Ausführungen im Gesetz auf ein Minimum beschränkt sind (§ 1 Abs. 3 S. 9 ff. AStG), existiert inzwischen sowohl die Funktionsverlagerungsverordnung als auch die entsprechenden Verwaltungsgrundsätze zur Funktionsverlagerungsverordnung. Beiden Dokumenten kommt ein klarstellender bzw. konkretisierender Charakter zu.

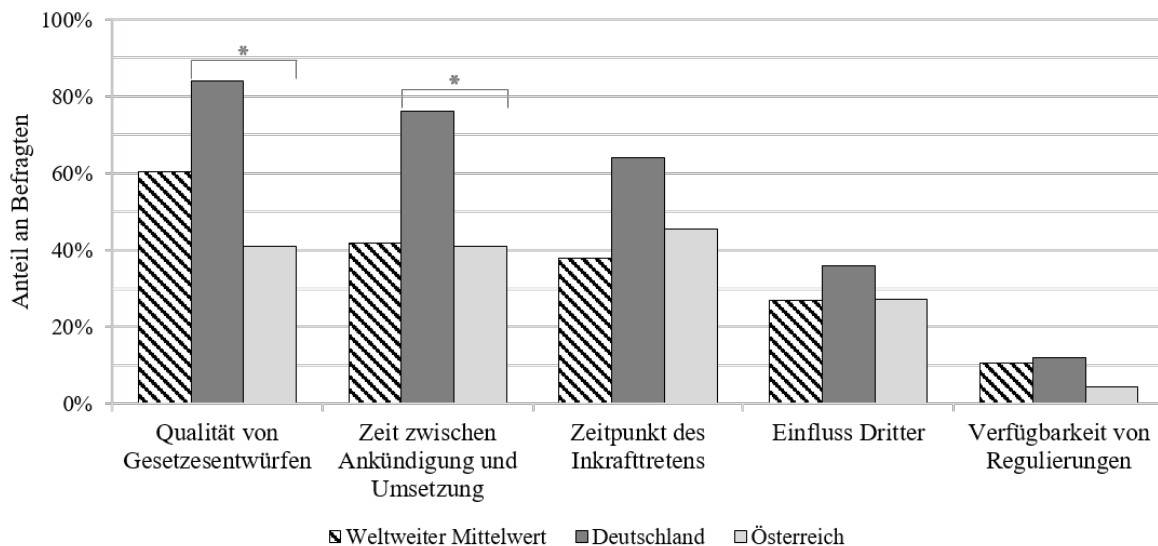
<sup>31</sup> Anhand eines Vergleichs der Seitenzahl der für Unternehmen relevanten Gesetzgebung zeigt Wagner (2014), dass Deutschland mit 1.700 Seiten sehr umfangreiche Gesetze hat. Jedoch betont er auch, dass es Länder mit noch umfangreicheren Gesetzen, wie die USA mit 5.100 Seiten, gibt. Vgl. Wagner (2014), S. 1134.

Gesetzgebungsverfahren sowie Steuererklärung und -zahlung auftreten. Da die steuerlichen Rahmenbedingungen nur durch fünf verschiedene Bereiche charakterisiert sind, werden nachfolgend alle von ihnen im Hinblick auf ausgewählte Komplexitätstreiber näher betrachtet. Analog zum Steuergesetz werden zunächst die Bereiche analysiert, bei denen sich der Komplexitätsgrad zwischen Deutschland und Österreich signifikant unterscheidet.

#### a) Gesetzgebungsverfahren

Das Gesetzgebungsverfahren ist im Rahmen dieser Untersuchung als der Prozess von einem Gesetzesvorschlag bis hin zum Inkrafttreten eines neuen Gesetzes definiert. Sowohl in Deutschland als auch in Österreich ist dieser Prozess durch das Grundgesetz bzw. die Verfassung festgelegt, sodass eine gewisse Prozesssicherheit gewährleistet ist.<sup>32</sup> Nichtsdestotrotz existieren in beiden Ländern verschiedene Probleme. Abbildung 8 stellt einen Ausschnitt der von der Befragung erfassten Aspekte im Gesetzgebungsverfahren dar, wobei an der Ordinate der Anteil an Befragten abgetragen ist, der im jeweiligen Land die entsprechende Antwortmöglichkeit als regelmäßiges Problem ausgewählt hat.

Abbildung 8: Probleme im Gesetzgebungsverfahren (absteigend nach weltweitem Mittelwert)



Bereits auf den ersten Blick fällt auf, dass das Teilnehmerfeld aus Deutschland die zur Auswahl stehenden Aspekte (deutlich) häufiger als regelmäßiges Problem genannt hat als dies in Österreich und im weltweiten Vergleich der Fall ist. Besonders groß, und auch in statistischem Sinne signifikant, ist der Unterschied zwischen Deutschland und Österreich bei der Qualität von Gesetzesentwürfen und der Zeit zwischen Ankündigung einer Gesetzesanpassung und deren Umsetzung. Der Anteil derjenigen, der diese beiden Aspekte als regelmäßig problematisch ansieht, liegt in Deutschland jeweils circa doppelt so hoch wie in Österreich. Hinsichtlich der Qualität von Gesetzesentwürfen findet sich zunächst in beiden Ländern Evidenz für das Ergebnis. So wird in Deutschland häufig die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe oder das Fehlen bzw. verspätete Erfassen wesentlicher Regelungsaspekte kritisiert.<sup>33</sup> Auch in Österreich wird die

<sup>32</sup> Siehe Art. 70 ff. GG sowie Art. 105 GG für Deutschland bzw. Art. 41 ff. B-VG für Österreich. Für weitere Erläuterungen zum Ablauf des Gesetzgebungsprozesses in Deutschland bzw. Österreich siehe *Tipke* (2012), S. 1335 f. bzw. *Berka* (2016), Rz. 598 ff.

<sup>33</sup> Siehe beispielhaft die Kritik an dem am 19.12.2016 veröffentlichten und am 25.01.2017 mit kleinen Änderungen beschlossenen Entwurf für ein Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen von *Jochimsen et al.* (2017), S. 595 und *Schneider/Junior* (2017), S. 420. Zu möglichen Ursachen und Verbesserungsmöglichkeiten der Gesetzgebung siehe *Hey* (2019) sowie *Bültmann-Hinz* (2018), S. 50.



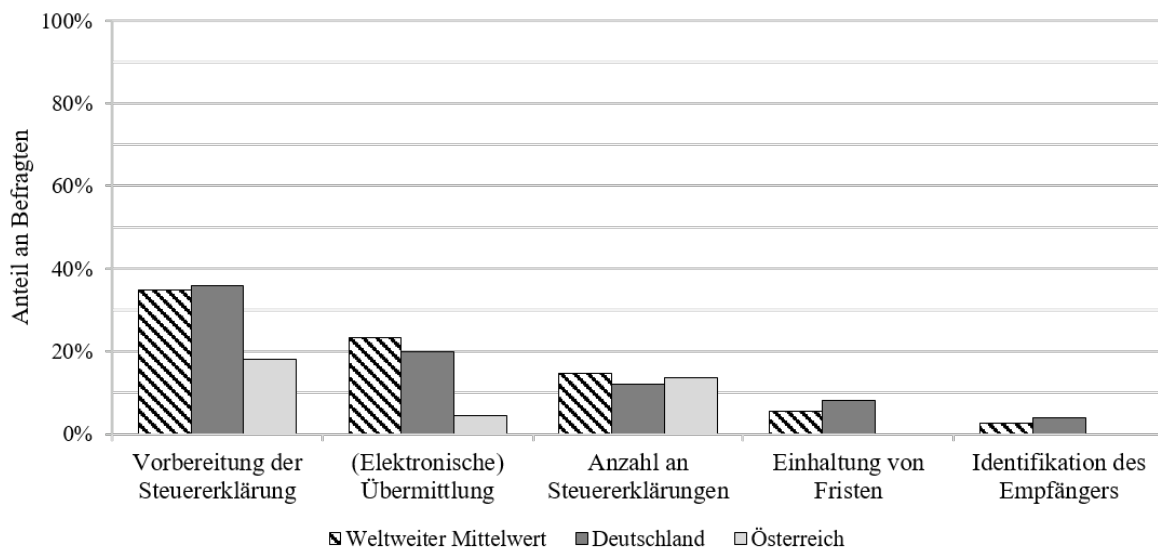
Qualität von Gesetzesentwürfen bemängelt, wobei jedoch hauptsächlich allgemeine Qualitätsmängel infolge unverhältnismäßig kurzer Fristen bei der Begutachtung von Gesetzesentwürfen im Mittelpunkt der Kritik stehen.<sup>34</sup> Das einheitlich negative Meinungsbild der deutschen Befragungsteilnehmer lässt jedoch vermuten, dass die Probleme in Deutschland erheblich präsenter sind. Bezogen auf die Zeiträume zwischen Ankündigung und Umsetzung eines Gesetzes ist festzuhalten, dass diese in Österreich im Durchschnitt deutlich kürzer ausfallen als in Deutschland. So vergingen beispielsweise zwischen dem Versenden eines Gesetzesentwurfs zur Begutachtung und dessen Beschluss in Österreich in den letzten Jahren im Durchschnitt 68 Tage.<sup>35</sup> In Deutschland hingegen verstreichen zwischen der erstmaligen Veröffentlichung des Gesetzesentwurfs und dessen Beschluss regelmäßig viele Monate, was zu länger andauernder Rechtsunsicherheit führt. Für die letzten fünf Jahressteuergesetze liegt dieser Zeitraum im Durchschnitt bei 167 Tagen.<sup>36</sup>

Den ersten beiden Komplexitätstreibern gegenüber stehen der Zeitpunkt des Inkrafttretens, der Einfluss Dritter und die Verfügbarkeit von Regulierungen, in denen sich Deutschland nicht statistisch signifikant von Österreich abhebt.

## b) Steuererklärung und -zahlung

Beim Bereich Steuererklärung und -zahlung handelt es sich um einen Bereich, der zwei zentrale Aspekte zusammenfasst. Obwohl dieser Bereich, wie Abbildung 7 zeigt, von vergleichsweise geringer Bedeutung ist, offenbaren sich bei näherer Betrachtung interessante Einblicke. Abbildung 9 adressiert zunächst ausgewählte Komplexitätstreiber in der Steuererklärung.<sup>37</sup>

Abbildung 9: Probleme bei der Steuererklärung (absteigend nach weltweitem Mittelwert)



<sup>34</sup> Vgl. Hübner (2015), S. 3; Schlager (2015), S. 310. Als Beispiel wird von der österreichischen Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (bis 2017: Kammer der Wirtschaftstreuhänder) u.a. das Steuerreformgesetz 2015/16 mit einer Begutachtungsfrist von nur 16 Tagen bzw. 12 Arbeitstagen angeführt. Vgl. Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2016), S. 14.

<sup>35</sup> Bei der Berechnung wurden das Steuerreformgesetz 2015/16 (64 Tage), das Abgabenänderungsgesetz 2015 (62 Tage), das EU-Abgabenänderungsgesetz 2016 (65 Tage), das Abgabenänderungsgesetz 2016 (54 Tage) und das Jahressteuergesetz 2018 (93 Tage) berücksichtigt. Die Zeiträume für Österreich sind unter <https://www.ris.bka.gv.at/> bzw. <https://www.parlament.gv.at/> recherchierbar.

<sup>36</sup> Bei der Berechnung wurden das Jahressteuergesetz 2014 (113 Tage), das Jahressteuergesetz 2015 (115 Tage), das Steueränderungsgesetz 2015 (238 Tage), das Jahressteuergesetz 2017 (199 Tage) und das Jahressteuergesetz 2018 (172 Tage) betrachtet. Die Zeiträume für Deutschland sind unter <https://www.jahressteuergesetz.de/> recherchierbar. Die Gesetzgebungsprozesse für die Jahressteuergesetze stellen in ihrer Länge keine Einzelfälle dar. Es lassen sich weiterhin exemplarisch das Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz (213 Tage) oder das Investmentsteuerreformgesetz (203 Tage) anführen. Eine der wenigen Ausnahmen stellt das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften (§ 8d KStG) dar, dessen Prozess mit einer Länge von 105 Tagen verhältnismäßig kurz ausfällt.

<sup>37</sup> Zu den gesetzlich festgelegten Fristen zu Steuererklärungen (Fristen, Inhalte usw.) siehe §§ 149 ff. AO bzw. §§ 133 ff. BAO.

Auffällig ist, dass Deutschland sich bei allen Komplexitätstreibern sehr nah am weltweiten Mittelwert bewegt. Österreich hingegen liegt in den meisten Aspekten deutlich darunter. Die beobachteten Differenzen zwischen Deutschland und Österreich sind bei den fünf dargestellten Komplexitätstreibern allerdings allesamt nicht signifikant. In beiden Ländern sowie im weltweiten Durchschnitt stellt die Vorbereitung bzw. die Erstellung der Steuererklärung das größte Problem dar, wobei deutlich mehr Teilnehmer aus Deutschland als aus Österreich diesen Aspekt als regelmäßiges Problem einstufen. Einen möglichen Anhaltspunkt für diesen Unterschied liefert eine weitere Frage, in Rahmen derer die Teilnehmer beurteilen sollten, inwieweit zur Verfügung stehende Instruktionen zum Ausfüllen der Steuererklärung vorhanden und hilfreich sind. Hier klassifiziert 90,91% des österreichischen und nur 64,00% des deutschen Teilnehmerfelds die im Land verfügbaren Instruktionen als hilfreich. Dieser Unterschied ist auch statistisch signifikant. Weiterhin wird die (elektronische) Übermittlung der Steuererklärung in Österreich wesentlich weniger häufig als problematisch wahrgenommen, während die beiden Länder in Bezug auf die Anzahl der Steuerklärungen nahezu gleichauf sind. Die Einhaltung von Fristen und die Identifikation des Empfängers werden in Österreich einstimmig als nicht problematisch klassifiziert. Relativierend ist jedoch anzumerken, dass diese Komplexitätstreiber auch weltweit sowie in Deutschland nur einen sehr untergeordneten Stellenwert haben.

Abbildung 10: Probleme bei der Steuerzahlung (absteigend nach weltweitem Mittelwert)

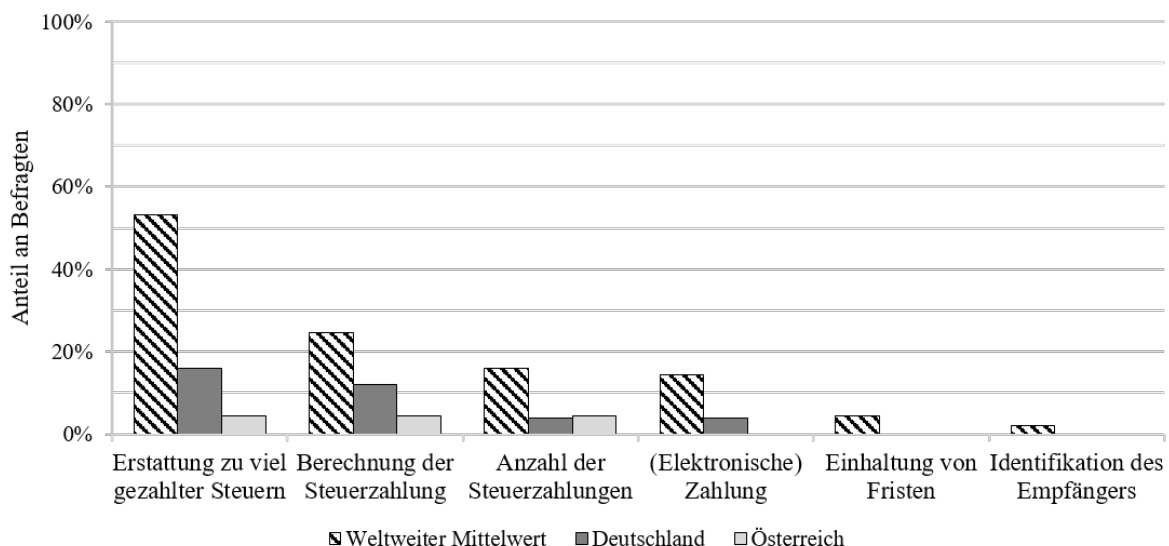


Abbildung 10 deckt ausgewählte Komplexitätstreiber bei der Steuerzahlung ab.<sup>38</sup> Hierbei positionieren sich sowohl Deutschland als auch Österreich deutlich unter den jeweiligen weltweiten Mittelwerten. Generell scheint die Steuerzahlung somit in beiden Ländern als wenig problembehaftet zu gelten. Weitestgehend schneidet erneut Österreich etwas besser ab als Deutschland, wenngleich der Unterschied nicht statistisch signifikant ist. Bei Betrachtung der weltweiten Werte ist der Komplexitätstreiber Erstattung zu viel gezahlter Steuern am auffälligsten. In Deutschland stellt dieser Aspekt wiederum kaum ein Problem und in Österreich nahezu gar kein Problem dar, was auf weniger strikte Anforderungen und vergleichsweise geringe Wartezeiten bis zur Steuerrückzahlung zurückzuführen sein könnte. Im unmittelbaren Vergleich zur Steuererklärung ist die Berechnung der Steuerzahlung weltweit erheblich weniger problembehaftet. Auch hier sehen die Teilnehmer in Deutschland kaum ein Problem und die Teilnehmer in Österreich nahezu kein Problem. Die Ausprägungen zur Anzahl der Steuerzahlungen sowie

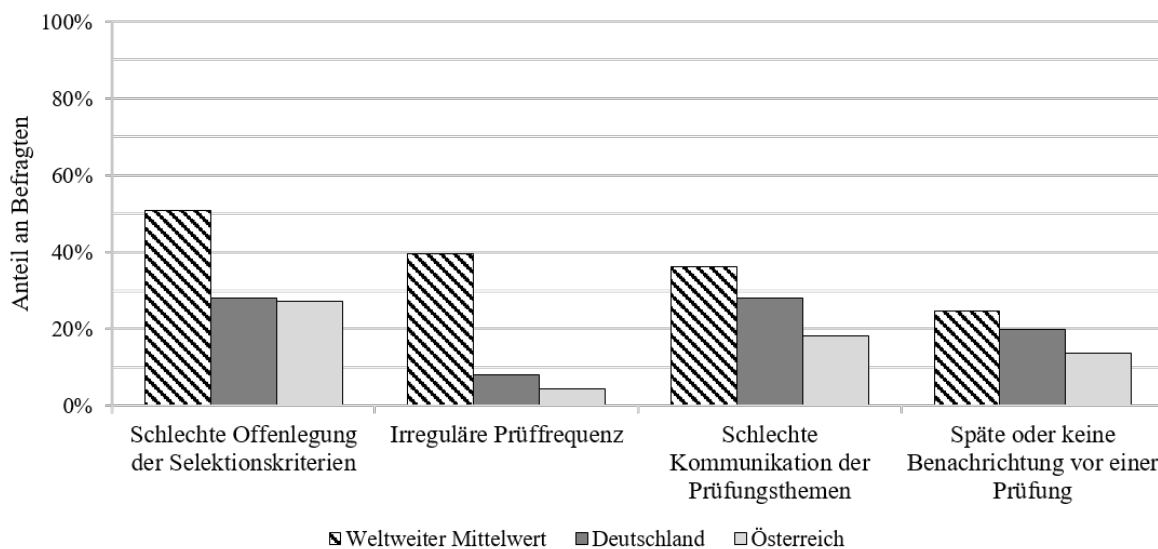
<sup>38</sup> Zu den gesetzlichen Regelungen zu Steuerzahlungen (Fälligkeit, Sicherheitsleistungen usw.) siehe §§ 218 ff. AO bzw. §§ 210 ff. BAO.

zu den drei verbleibenden Komplexitätstreibern bewegen sich in beiden Ländern in einem vernachlässigbaren Bereich. Auch weltweit nimmt deren Relevanz, insbesondere bei der Einhaltung von Fristen und der Identifikation des Empfängers, deutlich ab.<sup>39</sup>

### c) Betriebsprüfungen

Bei Betriebsprüfungen handelt es sich um einen Bereich, der Unternehmen regelmäßig vor große Herausforderungen stellt und der sich aufgrund aktueller Entwicklungen zunehmend im Wandel befindet.<sup>40</sup> Auch die internationale wissenschaftliche Literatur beschäftigt sich intensiv mit diesem Thema.<sup>41</sup> Sowohl in Deutschland als auch in Österreich sind Betriebsprüfungen gesetzlich geregelt.<sup>42</sup> Als von der Prüfung üblicherweise erfassten Zeitraum geben die meisten Befragungsteilnehmer zwei bis vier Jahre an (Deutschland 86,36%; Österreich 92,00%), was durch die deutsche Betriebsprüfungsordnung (BpO) bzw. das österreichische Organisationshandbuch der Finanzverwaltung (OHB) entsprechend gestützt wird.<sup>43</sup> Die von der Befragung erfassten potenziellen Problemfelder adressieren die Antizipation von Betriebsprüfungen sowie den Prüfungsprozess selbst. In Abbildung 11 wird zunächst dargestellt, welche Aspekte bei der Antizipation von Betriebsprüfungen Probleme darstellen.

Abbildung 11: Probleme bei der Antizipation von Betriebsprüfungen (absteigend nach weltweitem Mittelwert)



Ähnlich wie bei der Steuererklärung und -zahlung liegen Deutschland und Österreich, hier durchgängig, unter dem weltweiten Mittelwert. Im Vergleich der beiden Länder werden keine signifikanten Unterschiede sichtbar, da die Ausprägungen bezogen auf alle vier Komplexitätstreiber recht ähnlich ausfallen. Eine Ergründung möglicher Ursachen für diese ähnlichen Einschätzungen ist dennoch interessant, da der Betriebsprüfungsprozess in Deutschland und Österreich in einigen Aspekten unterschiedlich ausgestaltet ist. So werden in Deutschland beispielsweise keine konkreten Selektionskriterien für eine Betriebsprüfung offengelegt. Eine Betriebsprüfung erfolgt vielmehr unter Risikogesichtspunkten aus Sicht der Finanzverwaltung.

<sup>39</sup> Um das Besteuerungsverfahren in Deutschland dennoch weiter zu automatisieren und zu vereinfachen, wurde im Jahr 2016 ein Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens verabschiedet, das am 01.01.2017 in Kraft trat. Zu den wesentlichen Neuerungen siehe *Gläser/Schöllhorn* (2016) und *Zaumseil* (2016). Für einen Überblick über die Entwicklung des Besteuerungsverfahrens in Österreich, insbesondere zur Möglichkeit der elektronischen Übermittlung von Steuererklärungen und Steuerzahlungen, siehe z. B. *Weninger* (2018), S. 11 ff. oder *Müller* (2018), S. 191 ff.

<sup>40</sup> Zu den aktuellen Entwicklungen und Herausforderungen siehe z. B. *Röper* (2018).

<sup>41</sup> Siehe für internationale Beiträge aus der jüngeren Vergangenheit z. B. *Beck/Lisowsky* (2014), *Brushwood et al.* (2018) oder *Ayers et al.* (2019).

<sup>42</sup> Vgl. §§ 193 ff. AO bzw. §§ 147 ff. BAO.

<sup>43</sup> Vgl. § 4 Abs. 2 und 3 BpO bzw. Abschnitt 8.6 OHB.

Erst ex post kann den Monatsberichten des deutschen BMF entnommen werden, welcher Anteil an Unternehmen aus aggregierten Größenklassen im entsprechenden Berichtszeitraum geprüft wurde.<sup>44</sup> In Österreich hingegen finden die Grundsätze der Zeitauswahl (letztes geprüftes Geschäftsjahr), der Gruppenauswahl (Zufall) sowie der Einzelauswahl (anlassbezogen) Anwendung.<sup>45</sup> Die Tatsache, dass die Gruppenauswahl und die Einzelauswahl ähnlich intransparent sind wie das Konzept in Deutschland, könnte das einheitliche Meinungsbild der deutschen bzw. österreichischen Befragungsteilnehmer in Bezug auf die Auswahl der zu prüfenden Unternehmen erklären. Da eine irreguläre Prüffrequenz in beiden Ländern weitestgehend kein Problem darzustellen scheint, dürften Steuerpflichtige den Prüfungszyklus dennoch gut abschätzen können. Ebenso gut vorhersehbar scheinen in der Praxis der Prüfungsbeginn und die Prüfungsthemen zu sein. Sowohl in Deutschland als auch in Österreich müssen Steuerpflichtige grundsätzlich vor Beginn einer Prüfung darüber benachrichtigt werden, damit sie sich auf die Prüfung vorbereiten können. Obwohl der als angemessen geltende Benachrichtigungszeitraum gemäß der Verwaltungsangaben in beiden Ländern sehr kurz erscheint (zwei bzw. vier Wochen in Deutschland und eine Woche in Österreich), scheint die Bekanntgabe in der Praxis, vermutlich aufgrund der Regelmäßigkeit von Prüfungen, bei multinationalen Unternehmen kaum Probleme zu verursachen.<sup>46</sup> Ähnlich sieht es bei der Kommunikation der Prüfungsthemen aus. In beiden Ländern werden zwar nur die zur prüfenden Steuer- bzw. Abgabenarten mitgeteilt, die konkreten Themen scheinen aber dennoch in der Praxis gut abschätzbar zu sein.<sup>47</sup> So fallen die Antworten der Befragungsteilnehmer zu den drei Prüfungsschwerpunkten bei multinationalen Unternehmen relativ eindeutig aus. In beiden Ländern liegen Sachverhalte zu Verrechnungspreisen weit vorne auf Platz eins der prüfungsrelevanten Themen. Während in Deutschland auf den Plätzen zwei und drei Sachverhalte zu Umstrukturierungsvorgängen und allgemeiner Missbrauchsbekämpfung folgen, werden in Österreich diese Plätze von Sachverhalten zu Umstrukturierungsvorgängen und zur Gruppenbesteuerung dominiert.

Abweichend von der Antizipation von Betriebsprüfungen werden hinsichtlich des Betriebsprüfungsprozesses zum Teil sehr deutliche Unterschiede zwischen Deutschland und Österreich sichtbar, wenngleich die Ausprägungen wiederholt regelmäßig unter den weltweiten Mittelwerten liegen. Abbildung 12 liefert den entsprechenden Überblick über die erfassten Komplexitätstreiber.

Die mangelnde Konsistenz von Betriebsprüfungsentscheidungen wird sowohl weltweit als auch in Deutschland und Österreich als verhältnismäßig großes Problem wahrgenommen. Dieser Aspekt ist dabei der einzige, der im Vergleich der beiden Länder nicht signifikant unterschiedlich beurteilt wird. Ein gänzlich anderes Bild ergibt sich bei der Einschätzung von Erfahrung und Kenntnissen der Betriebsprüfer. Dieser ist einer der wenigen Komplexitätstreiber in den steuerlichen Rahmenbedingungen, der von den Befragungsteilnehmern in Österreich deutlich problematischer eingestuft wird. Ein Blick in die Geschäftsberichte des österreichischen BMF zeigt eine dem Befragungszeitraum vorgelagerte Personalpolitik, die für diese Einschätzung verantwortlich sein könnte. So wurde nach einem mehrjährigen Aufnahmestopp im Geschäftsbericht 2015 die Einstellung von mehr als 1.500 neuen Mitarbeitern bis 2019 bekannt gegeben.<sup>48</sup> Im Jahr 2016 konnten bereits mehr als 300 dieser Stellen erfolgreich besetzt werden, wobei einer

<sup>44</sup> Siehe für 2016 z. B. *BMF* (2017), S. 49.

<sup>45</sup> Vgl. *Blazina* (2011), S. 22 ff; *Wakounig et al.* (2015), S. 220 f.

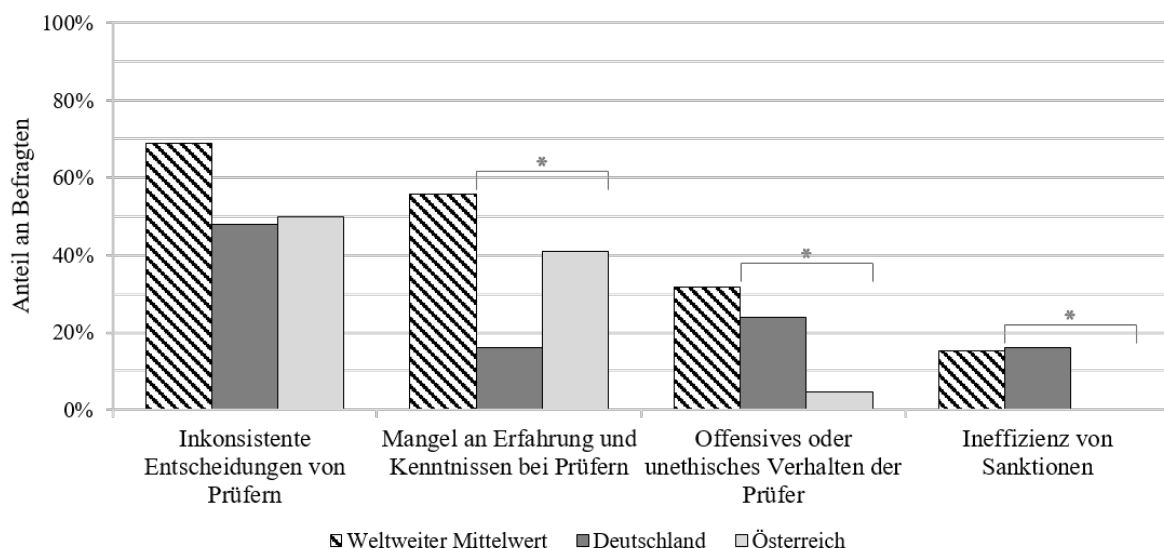
<sup>46</sup> Die Zeiträume basieren in Deutschland auf den Angaben in der BpO. Hier wird gemäß § 5 Abs. 4 BpO nach Großbetrieben (vier Wochen) und allen anderen Betrieben (zwei Wochen) unterschieden. Für Österreich erfolgt ein Rückgriff auf die BAO, die den Zeitraum von einer Woche in § 148 Abs. 5 BAO vorgibt. Im Gegensatz zur BpO findet hier keine Unterscheidung nach der Größe des Betriebs statt.

<sup>47</sup> Siehe § 5 Abs. 2 BpO für Deutschland und § 148 Abs. 2 BAO für Österreich.

<sup>48</sup> Vgl. *BMF* (2015), S. 53.

der Schwerpunkte im Bereich Betriebsprüfungen lag.<sup>49</sup> Auch wenn sich die Personalpolitik des österreichischen BMF nicht in einen kausalen Zusammenhang mit dem Ergebnis der Befragung bringen lässt, liefert sie dennoch einen möglichen Anhaltspunkt, da neu ausgebildetes Personal noch über keine langjährige Berufserfahrung verfügt. Eine Reduzierung der Ausprägung des Komplexitätstreibers für Österreich in den kommenden Jahren würde diese Vermutung bekräftigen. Der Aspekt offensives oder unethisches Verhalten der Prüfer wird von den Befragten in Deutschland stärker als Problem angesehen, was insbesondere vor dem Hintergrund der Befragungsstudie von PwC (2015) zur Praxis der Betriebsprüfung in Deutschland interessant ist. Hier wurde das Klima während einer Betriebsprüfung ganz überwiegend als sachlich-neutral, kommunikationsorientiert oder sogar freundlich-entspannt herausgestellt.<sup>50</sup> Der Anteil, der dortigen Teilnehmer, der das Klima als angespannt bis aggressiv-feindselig beschreibt, liegt mit 14,00% jedoch nicht in einem gänzlich anderen Wertebereich wie in der vorliegenden Befragung (24,00%). In Österreich wird dieser Komplexitätstreiber nahezu einstimmig als nicht problematisch eingestuft. Sogar gänzlich einstimmig fällt das Urteil in Österreich zum Komplexitätstreiber Ineffizienz von Sanktionen aus. Demnach scheint dieser Aspekt in Österreich überhaupt kein Problem darzustellen. Auch in Deutschland sehen nur 16,00% der Teilnehmer diesen Aspekt als problembehaftet an.

Abbildung 12: Probleme im Betriebsprüfungsprozess (absteigend nach weltweitem Mittelwert)



Des Weiteren ist interessant, dass Österreich im Jahr 2019 die Möglichkeit einer begleitenden Kontrolle (Horizontal Monitoring) als Alternative zur regulären Betriebsprüfung geschaffen hat.<sup>51</sup> Durch diese Maßnahme soll die Zusammenarbeit zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen verbessert und somit die Rechts- und Planungssicherheit für Unternehmen erhöht werden.<sup>52</sup> Im Hinblick auf Komplexität bleibt spannend, inwieweit die bestehenden Probleme, wie inkonsistente Entscheidungen im Betriebsprüfungsprozess, durch die Möglichkeit zur Inanspruchnahme einer begleitenden Kontrolle reduziert werden können ohne gleichzeitig neuartige Probleme hervorzurufen.

<sup>49</sup> Vgl. BMF (2016a), S. 40.

<sup>50</sup> Vgl. PwC (2015), S. 16.

<sup>51</sup> Vgl. §§ 153a ff. BAO.

<sup>52</sup> Für eine Einschätzung der begleitenden Kontrolle siehe z. B. BMF (2016b) und Enachescu et al. (2019). Erste Überlegungen zur Umsetzung eines Horizontal Monitoring in Deutschland werden von Wenzel (2018) angestellt.

#### d) Orientierungshilfen

Der Bereich Orientierungshilfen ist in den steuerlichen Rahmenbedingungen im Hinblick auf den Ländervergleich der unauffälligste von allen fünf Bereichen. Nachdem bereits bei Gesamtbetrachtung kein signifikanter Unterschied zwischen Deutschland und Österreich sichtbar wurde, schlägt sich dies auch in den einzelnen Komplexitätstreibern nieder. Sowohl Deutschland als auch Österreich bieten diverse Möglichkeiten der Hilfestellung im Umgang mit steuerlichen Sachverhalten. So existieren beispielsweise öffentlich verfügbare Steuerrichtlinien und -erlasse, welche, aus Sicht der Finanzverwaltung formuliert, klarstellenden und ergänzenden Charakter haben.<sup>53</sup> Auch können Steuerpflichtige in beiden Ländern allgemeine unverbindliche Auskünfte, z. B. telefonisch oder per E-Mail, erhalten.<sup>54</sup> Um ein höheres Maß an Rechtssicherheit zu erlangen, ist zudem die Einholung von verbindlichen Vorabauskünften (Advance Tax Rulings und Advance Pricing Agreements) bei den Finanzbehörden möglich.<sup>55</sup>

Neben diesen steuerlichen Informationsinstrumenten bieten auch die nationalen Rechnungslegungsvorschriften oder internationales Soft Law mögliche Anknüpfungspunkte für den Umgang mit steuerlichen Sachverhalten.<sup>56</sup> Auf einer Skala von null (kein Unterschied) bis eins (sehr großer Unterschied) schätzen die Teilnehmer den Unterschied zwischen Rechnungslegungsvorschriften und steuerlichen Vorschriften in Deutschland mit einem Durchschnittswert von 0,59 und in Österreich mit einem Durchschnittswert von 0,55 ähnlich groß ein. Aus Komplexitätssicht bedeutet dies, dass Rechnungslegungsvorschriften nur eingeschränkt als Anknüpfungspunkt für den Umgang mit steuerlichen Sachverhalten verwendet werden können. Ein weiterer Punkt, der gerade für MNU zunehmend an Bedeutung gewinnt, ist internationales Soft Law. Auf einer Skala von null (sehr hilfreich) bis eins (nicht hilfreich) beurteilen die Teilnehmer aus Österreich dieses mit einem Wert von 0,38 als etwas hilfreicher für den Umgang mit nationalen Steuervorschriften als die Teilnehmer aus Deutschland mit einem Wert von 0,48.<sup>57</sup> Ein Vergleich mit dem weltweiten Mittelwert zeigt, dass die Abweichung zwischen Rechnungslegungsvorschriften und steuerlichen Vorschriften in Deutschland und Österreich etwas höher und die Rolle nationaler Vorschriften als Orientierungshilfe etwas schlechter eingestuft werden (weltweiter Mittelwert 0,49), während die Hilfestellung durch internationales Soft Law etwas besser bewertet wird (weltweiter Mittelwert 0,51).

Abschließend kann auch fehlende Regulierung im Hinblick auf die Komplexität des Steuersystems ein Problem darstellen. So vertreten 44,00% der deutschen und 36,36% der österreichischen Teilnehmer die Meinung, dass die steuerliche Behandlung verschiedener wichtiger Ge-

<sup>53</sup> In Deutschland veröffentlicht das Bundesministerium für Finanzen (BMF) in regelmäßigen Abständen in digitaler Form Handbücher, die u.a. die jeweiligen Richtlinien enthalten. Siehe z. B. für Amtliches Körperschaftsteuer-Handbuch <https://www.bmf-ksth.de/ksth/2015/home.html>. Erlasse (BMF-Schreiben) werden im Bundessteuerblatt veröffentlicht und stehen bis zur Veröffentlichung auf der Internetseite des BMF zur Verfügung. Gleichwohl besteht die Möglichkeit, über juristische Datenbanken, wie Beck-Online oder Juris, auf diese zuzugreifen. Vgl. <https://www.bundesfinanzministerium.de>. Das österreichische BMF stellt Steuerrichtlinien und -erlasse auf der Internetseite <https://findok.bmf.gv.at/> zur Verfügung.

<sup>54</sup> Als unverbindliche Rechtsauskunft ist in Österreich auch das so genannte Express-Antwort-Service (EAS) zu sehen, in dessen Rahmen das BMF in Form eines standardisierten Verfahrens Rechtsauskünfte zu Fragen des internationalen Steuerrechts erteilt, die in anonymisierter Form auch im Internet unter <https://findok.bmf.gv.at/> veröffentlicht werden. Für einen Überblick über das EAS des österreichischen BMF siehe z. B. *Loukota* (1997) oder *Lang* (1998).

<sup>55</sup> Die Rechtsgrundlage für verbindliche Vorabauskünfte liefert § 89 AO in Deutschland bzw. § 118 BAO in Österreich. Für einen Überblick über § 89 AO siehe z. B. *Bruschke* (2012) und über § 118 BAO siehe z. B. *Ritz/Koran* (2019). *European Commission* (2018), S. 2 f. gibt einen Überblick über den Gebrauch von APAs als Auskunftsinstrument. Für einen Überblick über Advance Pricing Agreements in Deutschland siehe z. B. *Vollert et al.* (2013), S. 371 f.

<sup>56</sup> Als internationales Soft Law werden auf internationaler Ebene generierte Regelungen verstanden, die keiner Rechtsquelle zuzuordnen und rechtlich nicht bindend sind. Ein Beispiel hierfür sind die Empfehlungen der OECD. Vgl. *Hey* (2016), S. 558.

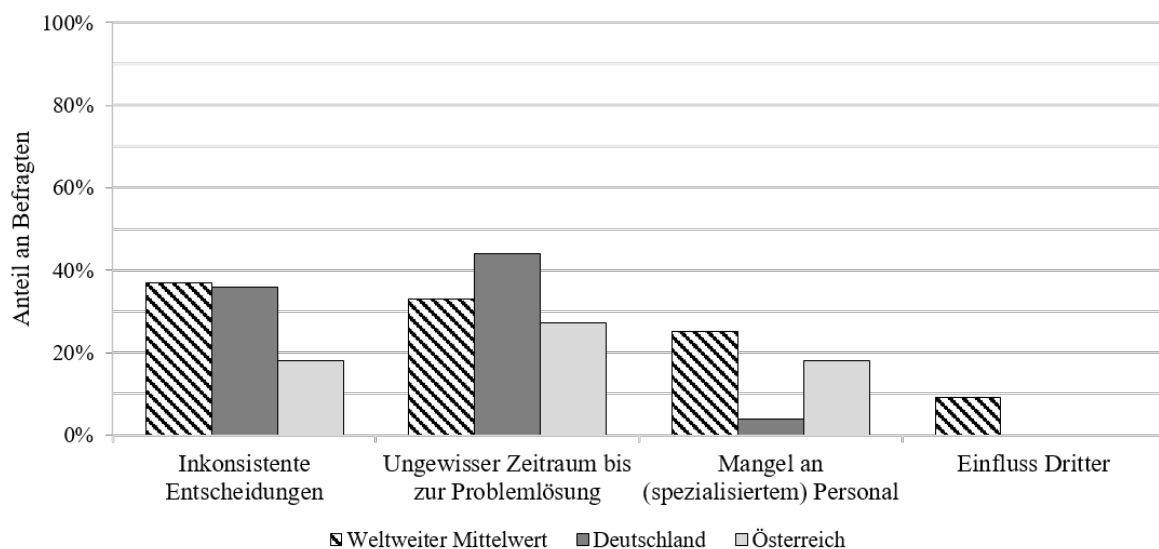
<sup>57</sup> Ein möglicher Grund hierfür könnte im Hinblick auf OECD-Anforderungen im Rahmen der BEPS-Initiative z. B. sein, dass in Deutschland verschiedene Elemente bereits im Steuerrecht verankert sind und bei näherer Betrachtung Widersprüche und Unklarheiten auftreten, die wiederum zu Unsicherheit und Anpassungsbedarf führen. *Jochimsen et al.* (2017) weisen z. B. darauf hin, dass im OECD-Abschlussbericht mehrere Begriffe enthalten sind, die das deutsche Steuerrecht nicht kennt. Vgl. *Jochimsen et al.* (2017), S. 598.

schäftsvorfälle oder Transaktionen nicht hinreichend gut im Steuergesetz abgebildet wird. Relativierend ist hinzuzufügen, dass alle Teilnehmer, die diese Einschätzung vornehmen, der Meinung sind, dass die Handhabung dieser Aspekte jedoch durch die zur Verfügung stehenden Orientierungshilfen adäquat adressiert wird.

### e) Beschwerdeverfahren

Abschließend erfolgt der Blick auf den letzten Bereich der steuerlichen Rahmenbedingungen, die Beschwerdeverfahren. Grundsätzlich besteht sowohl in Deutschland als auch in Österreich die Möglichkeit, einen Rechtsbehelf gegen einen Steuerbescheid einzulegen. Dies kann zunächst auf administrativer (außergerichtlicher) Ebene und anschließend auch auf gerichtlicher Ebene erfolgen.<sup>58</sup> Abbildung 13 zeigt ausgewählte Komplexitätstreiber auf administrativer Ebene auf, während Abbildung 14 jene auf gerichtlicher Ebene darstellt. Im Ländervergleich zeigen sich hier Gemeinsamkeiten und Unterschiede, wobei lediglich der Unterschied bei inkonsistenten Entscheidungen auf gerichtlicher Ebene signifikant ist.

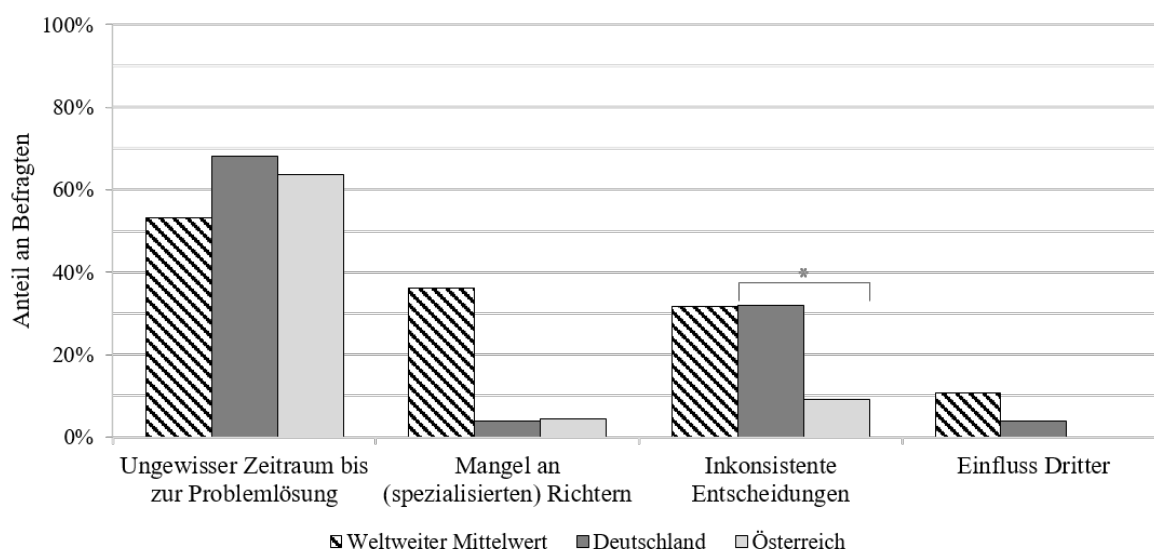
Abbildung 13: Probleme bei administrativen Beschwerdeverfahren (absteigend nach weltweitem Mittelwert)



<sup>58</sup> Der Rechtsbehelf gibt dem Finanzamt die Möglichkeit, den Bescheid noch einmal zu prüfen und ggf. zu korrigieren. Siehe §§ 437 ff. AO für Deutschland und §§ 243 ff. BAO für Österreich. Weist das Finanzamt den Rechtsbehelf zurück, kann ein Verfahren vor Gericht (gerichtliche Ebene) angestrebt werden. In Deutschland bilden Finanzgerichte in den einzelnen Bundesländern die erste Instanz und im Falle einer Revision auf Bundesebene der Bundesfinanzhof mit Sitz in München die zweite Instanz. Siehe die Finanzgerichtsordnung sowie *Offerhaus* (2009), S. 16 und S. 22 ff. In Österreich ist für Abgabenangelegenheiten das Bundesfinanzgericht mit Sitz in Wien und weiteren sechs Standorten als erste Instanz und im Falle einer Revision der Verwaltungsgerichtshof mit Sitz in Wien als zweite Instanz tätig. Vgl. §§ 243 ff. BAO, §§ 21 ff. VwGG sowie *Wakounig et al.* (2015), S. 229 ff. und *Doralt et al.* (2014), Rz. 1338 ff. Für einen Vergleich der finanzgerichtlichen Verfahren in Deutschland und Österreich siehe z. B. *Loose/Schatzl* (2018).



Abbildung 14: Probleme bei gerichtlichen Beschwerdeverfahren (absteigend nach weltweitem Mittelwert)



Am stärksten ausgeprägt ist in Deutschland und Österreich, jedoch nicht weltweit, der Komplexitätstreiber des ungewissen Zeitraums bis zur Problemlösung. Auf gerichtlicher Ebene sind die Probleme hierbei sehr viel deutlicher sichtbar als auf administrativer Ebene. Lange und damit auch in einem gewissen Maß unvorhersehbare Verhandlungszeiträume sind sowohl in Deutschland als auch in Österreich sehr präsent, Monate oder gar Jahre andauernde Verfahren keine Seltenheit.<sup>59</sup> Gefolgt wird der ungewisse Zeitraum von inkonsistenten Entscheidungen. Im Vergleich zu inkonsistenten Entscheidungen bei Betriebsprüfungen in Abbildung 12 sind diese bei Beschwerdeverfahren in Abbildung 13 und 14 jedoch sowohl in Deutschland als auch in Österreich weniger häufig als ernstzunehmendes Problem klassifiziert. Zudem treten bei den Beschwerdeverfahren leichte Unterschiede zwischen Deutschland und Österreich hervor. So werden inkonsistente Entscheidungen auf gerichtlicher Ebene in Österreich weniger häufig als Problem wahrgenommen als in Deutschland.<sup>60</sup> Die nah am weltweiten Mittelwert gelegenen Werte von Deutschland in Abbildung 13 und 14 machen jedoch nochmals deutlich, dass inkonsistente Entscheidungen nicht nur bei isolierter Betrachtung sondern auch im weltweiten Vergleich weder auf administrativer noch auf gerichtlicher Ebene ein übermäßig großes Problem darstellen. Der Mangel an (spezialisiertem) Personal/Richtern und der Einfluss Dritter in Beschwerdeverfahren ist im Hinblick auf beide Länder weitestgehend unauffällig. Lediglich der Personalmangel auf administrativer Ebene in Österreich sticht heraus, was erneut auf die Personalpolitik des österreichischen BMF zurückzuführen sein könnte.<sup>61</sup>

#### IV. Zusammenfassung und Ausblick

Der vorliegende Beitrag zeigt basierend auf den Daten, die dem Tax Complexity Index zugrunde liegen, dass Deutschland und Österreich hinsichtlich ihrer Steuerkomplexität in vielen Aspekten ähnlich abschneiden, aber auch einige Unterschiede zwischen den beiden Ländern existieren. Im Hinblick auf die Komplexität des Steuergesetzes werden Deutschland und Ös-

<sup>59</sup> Siehe zu Klagen vor dem deutschen Finanzgericht *Statistisches Bundesamt* (2017), S. 26 f., für Verfahren vor dem Bundesfinanzhof *Statistisches Bundesamt* (2017), S. 34. Entsprechende Belege für Österreich finden sich z. B. in *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (2016), S. 16 oder *Weinhandl* (2017), S. 598.

<sup>60</sup> Eine mögliche Ursache hierfür könnte in der unterschiedlichen Ausgestaltung der Finanzgerichtsbarkeit in Deutschland und Österreich liegen. Zu den Unterschieden siehe *Loose/Schatzl* (2018).

<sup>61</sup> Siehe Abschnitt 3. III. c) des vorliegenden Beitrags.



terreich im Vergleich zum weltweiten Mittelwert als überdurchschnittlich komplex wahrgenommen. Am komplexesten werden in beiden Ländern Regulierungen zu Verrechnungspreisen und Umstrukturierungsvorgängen eingestuft. Hinzu kommen in Deutschland Regulierungen zur Hinzurechnungsbesteuerung und in Österreich Regulierungen zur Gruppenbesteuerung. Signifikante Unterschiede zwischen Deutschland und Österreich zeigen sich bei den Regulierungen zur Hinzurechnungsbesteuerung und zusätzlichen lokalen und branchenspezifischen Steuern, die in Deutschland komplexer sind, sowie bei Regulierungen zu steuerlichen Investitionsanreizen, die in Österreich komplexer sind. In allen drei Fällen ist die höhere Komplexität von Österreich bzw. Deutschland darauf zurückzuführen, dass die betroffenen Regulierungen im jeweils anderen Land nur eingeschränkt oder gar nicht vorhanden sind. Als bedeutende Komplexitätstreiber werden in Deutschland Veränderungen, Details und Unklarheiten angesehen. In Österreich werden ebenfalls Veränderungen als am wichtigsten eingestuft, jedoch gefolgt von Unklarheiten und Details. Signifikante Unterschiede zwischen Deutschland und Österreich zeigen sich beim Komplexitätstreiber Details, der in Deutschland von weitaus höherer Bedeutung ist.

Hinsichtlich der Komplexität der steuerlichen Rahmenbedingungen werden Deutschland und Österreich im Vergleich zum weltweiten Mittelwert als unterdurchschnittlich komplex angesehen. Eine Ausnahme hiervon bildet lediglich der Bereich des Gesetzgebungsverfahrens in Deutschland. Dieser Bereich wird in Deutschland am komplexesten eingestuft, gefolgt von den Bereichen Betriebsprüfungen und Orientierungshilfen. Ähnlich verhält es sich in Österreich. Hier gilt der Bereich Betriebsprüfungen als am komplexesten, gefolgt von den Bereichen Gesetzgebungsverfahren und Orientierungshilfen. Signifikante Unterschiede zwischen Deutschland und Österreich zeigen sich in den Bereichen Gesetzgebungsverfahren und Steuererklärung und -zahlung. In beiden Fällen erweist sich Deutschland als komplexer. Die höhere Komplexität im Bereich Gesetzgebungsverfahren resultiert in Deutschland u. a. aus Problemen im Zusammenhang mit der Qualität von Gesetzesentwürfen und der Zeit zwischen der Ankündigung und der Umsetzung eines Gesetzes. Im Bereich der Steuererklärung und -zahlung lässt sich die höhere Komplexität Deutschlands nicht zuletzt dadurch erklären, dass verfügbare Instruktionen zum Ausfüllen der Steuererklärung in Österreich als hilfreicher empfunden werden. Relativierend ist hierbei jedoch anzumerken, dass der Bereich Steuererklärung und -zahlung im Vergleich zum weltweiten Mittelwert auch in Deutschland als unterdurchschnittlich komplex eingestuft wird.

Die eingangs formulierte Frage danach, ob die Steuersysteme von Deutschland und Österreich durch ihren gemeinsamen historischen Ursprung auch einen ähnlichen Komplexitätsgrad aufweisen, muss an dieser Stelle differenziert beantwortet werden. Einerseits unterscheiden sich die Komplexitätseinstufung vieler Bereiche und die Komplexitätstreiber in Deutschland und Österreich nicht signifikant voneinander, was die Vermutung nahelegt, dass beide Länder nicht grundlegend verschieden sind. Andererseits zeigen sich aber einige signifikante Unterschiede, die von Unternehmen in ihr Entscheidungskalkül bei Investitionen einbezogen werden können. Die aufgezeigten Unterschiede zwischen Deutschland und Österreich liefern auch interessante Implikationen für zukünftige Reformmaßnahmen. So könnte der deutsche Gesetzgeber die Komplexität der geplanten steuerlichen Anreize zur Förderung von Forschung und Entwicklung z. B. anhand der bestehenden Regulierungen in Österreich evaluieren und gegebenenfalls Anpassungen vornehmen. Der österreichische Gesetzgeber könnte die im Jahr 2019 eingeführte Hinzurechnungsbesteuerung anhand der deutschen Rechtslage im Hinblick auf ihre Komplexität beurteilen und daraus einen etwaigen Reformbedarf ableiten. Zudem könnten die Ergebnisse

zu zusätzlichen Steuern vom deutschen Gesetzgeber für eine Reform der Gewerbesteuer genutzt werden. Um die Komplexität im Bereich Gesetzgebungsverfahren zu reduzieren, könnte es sich für den deutschen Gesetzgeber anbieten, den Prozess des österreichischen Gesetzgebungsverfahrens als möglichen Orientierungspunkt heranzuziehen und hieraus Verbesserungspotenzial abzuleiten.

Abschließend bleibt festzuhalten, dass sich trotz des gemeinsamen historischen Ursprungs der beiden Steuersysteme einige Unterschiede zeigen, gleichwohl aber sowohl in Deutschland als auch in Österreich Raum zur Vereinfachung besteht.

## Literaturverzeichnis

*Ayers, B. C./Seidman, J. K./Towery, E. M.* (2019): Tax Reporting Behavior Under Audit Certainty in *Contemporary Accounting Research*, Vol. 36, Nr. 1, S. 326–358.

*Bauer, A./Niemann, R./Schanz, D./Schanz, S.* (2009): Auswirkungen der deutschen Unternehmenssteuerreform 2008 und der österreichischen Gruppenbesteuerung auf den grenzüberschreitenden Unternehmenserwerb in *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, Vol. 79, Nr. 12, S. 1387–1411.

*Beck, P. J./Lisowsky, P.* (2014): Tax Uncertainty and Voluntary Real-Time Tax Audits in *The Accounting Review*, Vol. 89, Nr. 3, S. 867–901.

*Berka, W.* (2016): *Verfassungsrecht: Grundzüge des österreichischen Verfassungsrechts für das juristische Studium*, 6. Aufl., Verlag Österreich, Wien.

*Bertl, R./Eberhartinger, E./Hirschler, K.* (2008): Maßgeblichkeit in Deutschland und Österreich: Historische Entwicklung – Aktuelle Entwicklung – Zukünftige Entwicklung in Brähler, G./Lösel, C. (Hrsg.): *Deutsches und internationales Steuerrecht: Gegenwart und Zukunft*, Gabler, Wiesbaden, S. 739–764.

*BMF* (2015): Die österreichische Steuer- und Zollverwaltung: Geschäftsbericht 2015, verfügbar unter: [https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF-BR\\_Geschaeftsbericht\\_Steuer\\_u\\_Zollverwaltung\\_2015.pdf?63xfqa](https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF-BR_Geschaeftsbericht_Steuer_u_Zollverwaltung_2015.pdf?63xfqa) (Stand: 17.07.2019).

*BMF* (2016a): Die österreichische Steuer- und Zollverwaltung: Geschäftsbericht 2016, verfügbar unter: [https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF-BR\\_Geschaeftsbericht\\_Steuer\\_u\\_Zollverwaltung\\_2016.pdf?65ibp6](https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF-BR_Geschaeftsbericht_Steuer_u_Zollverwaltung_2016.pdf?65ibp6) (Stand: 17.07.2019).

*BMF* (2016b): Horizontal Monitoring: Evaluationsbericht, verfügbar unter: [https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF\\_Evaluationsbericht\\_Horizontal\\_Monitoring.pdf?63xfqc](https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF_Evaluationsbericht_Horizontal_Monitoring.pdf?63xfqc) (Stand: 17.07.2019).

*BMF* (2017): Monatsbericht des BMF: November 2017, verfügbar unter: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2017/11/Downloads/monatsbericht-2017-11-deutsch.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2017/11/Downloads/monatsbericht-2017-11-deutsch.pdf?__blob=publicationFile&v=3) (Stand: 17.07.2019).

*Blazina, F.* (2011): *SWK-Spezial: So prüft die Finanz*, 2. Aufl., Linde Verlag, Wien.

*Borrego, A. C./Lopes, C. M. M./Ferreira, C. M. S.* (2016): Tax Complexity Indices and Their Relation with Tax Noncompliance: Empirical Evidence from the Portuguese Tax Professionals in *Tékhné*, Vol. 14, Nr. 1, S. 20–30.

*Bräumann, P.* (2018): Forschungsprämie: Rechtsunsicherheiten und empirische Wirksamkeit – Was bringt die steuerliche Forschungsförderung? in *Steuer- und Wirtschaftskartei*, Vol. 93, Nr. 34/35, S. 1513–1520.

*Bräutigam, R./Spengel, C./Stutzenberger, K.* (2018): Steuerstrukturen in der Europäischen Union – eine Analyse der Entwicklungen bei der Unternehmensbesteuerung von 1998 bis 2015 in *Steuer und Wirtschaft*, Vol. 95, Nr. 1, S. 60–74.

*Bruschke, G.* (2012): Verbindliche Auskunft des Finanzamts nach § 89 Abs. 2 AO in *Steuerrecht kurzgefaßt*, Vol. 4, Nr. 9, S. 179–182.

*Brushwood, J. D./Johnston, D. M./Lusch, S. J.* (2018): The Effect of Tax Audit Outcomes on the Reporting and Valuation of Unrecognized Tax Benefits in *Advances in Accounting*, Vol. 42, Nr. 1, S. 1–11.

- Budak, T./James, S.* (2016): The Applicability of the OTS Complexity Index to Comparative Analysis between Countries: Australia, New Zealand, Turkey, and the UK in *eJournal of Tax Research*, Vol. 14, Nr. 2, S. 426–454.
- Bundesrat* (2018): Gesetzesantrag der Länder Hessen, Bremen: Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Vereinfachung des Steuerrechts 2013 (StVereinfachG 2013), Drucksache 68/18 vom 08.03.2018, verfügbar unter: [https://www.bundesrat.de/SharedDocs/drucksachen/2018/0001-0100/68-18.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=1](https://www.bundesrat.de/SharedDocs/drucksachen/2018/0001-0100/68-18.pdf?__blob=publicationFile&v=1) (Stand: 17.07.2019).
- Bültmann-Hinz, B.* (2018): Staatscompliance als Standortvorteil in *Deutsches Steuerrecht*, Vol. 56, Nr. 2, S. 49–55.
- Cooper, G. S.* (1993): Themes and Issues in Tax Simplification in *Australian Tax Forum*, Vol. 10, Nr. 4, S. 417–460.
- Davies, T./Carpenter, J./Iverson, G.* (2001): Issues in Federal Income Tax Complexity in *South Dakota Business Review*, Vol. 59, Nr. 3, S. 1–11.
- Deloitte* (2015): European Tax Survey 2015: Steuerstrategie in einem herausfordernden Umfeld – Deutsche Ergebnisse im Überblick, verfügbar unter: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/de/Documents/tax/EU\\_Tax\\_Survey\\_2015\\_Deutsch.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/de/Documents/tax/EU_Tax_Survey_2015_Deutsch.pdf) (Stand: 17.07.2019).
- Deloitte* (2017a): Shifting Sands: Risk and Reform in Uncertain Times – 2017 Asia Pacific Tax Complexity Survey, verfügbar unter: <https://www2.deloitte.com/cn/en/pages/tax/articles/2017-asia-pacific-tax-complexity-survey.html> (Stand: 17.07.2019).
- Deloitte* (2017b): Deloitte Austrian Tax Survey 2017: Auszug, verfügbar unter: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/at/Documents/Tax/deloitte-austrian-tax-survey.pdf> (Stand: 17.07.2019).
- Devereux, M. P./Griffith, R.* (2003): Evaluating Tax Policy for Location Decisions in *International Tax and Public Finance*, Vol. 10, Nr. 2, S. 107–126.
- Devereux, M. P.* (2016): Measuring Corporation Tax Uncertainty across Countries: Evidence from a Cross-country Survey, verfügbar unter: <http://eureka.sbs.ox.ac.uk/6292/1/WP1613.pdf> (Stand: 17.07.2019).
- Diller, M./Grottke, M./Schneider, G.* (2013): Komplexität steuerrechtlicher Normen – Ein spieltheoretischer Erklärungsansatz in *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, Vol. 65, Nr. 2, S. 110–135.
- Doralt, W./Ruppe, H. G./Ehrke-Rabel, T.* (2014): Grundriss des Österreichischen Steuerrechts: Band II, 7. Aufl., Manz Verlag, Wien.
- Doralt, W./Ruppe, H. G./Mayr, G.* (2013): Grundriss des Österreichischen Steuerrechts: Band I, 11. Aufl., Manz Verlag, Wien.
- Edmiston, K./Mudd, S./Valev, N.* (2003): Tax Structures and FDI: The Deterrent Effects of Complexity and Uncertainty in *Fiscal Studies*, Vol. 24, Nr. 3, S. 341–359.
- Enachescu, J./Zieser, M./Hofmann, E./Kirchler, E.* (2019): Horizontal Monitoring in Austria: Subjective Representations by Tax Officials and Company Employees in *Business Research*, Vol. 12, Nr. 1, S. 75–94.
- European Commission* (2018): EU Joint Transfer Pricing Forum: Statistics on APAs in the EU and the End of 2017, verfügbar unter: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/statistics\\_on\\_advance\\_pricing\\_agreements\\_2017\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/statistics_on_advance_pricing_agreements_2017_en.pdf) (Stand: 17.07.2019).

- Freudenberg, B./Tran-Nam, B./Karlinsky, S./Gupta, R.* (2012): A Comparative Analysis of Tax Advisers' Perception of Small Business Tax Law Complexity: United States, Australia and New Zealand in *Australian Tax Forum*, Vol. 27, Nr. 4, S. 677–718.
- Gassner, W.* (2004): Die neue Gruppenbesteuerung: Stärken und Schwächen des Begutachtungsentwurfes in *Steuer- und Wirtschaftskartei*, Vol. 79, Nr. 9, S. 347–353.
- Gläser, S. C./Schöllhorn, C.* (2016): Die wesentlichen Neuerungen in der AO nach dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens in *Deutsches Steuerrecht*, Vol. 54, Nr. 28, S. 1577–1583.
- Gupta, R.* (2011): Simplify Tax Maze to Grow Small Business: New Zealand Study in *Australian Tax Forum*, Vol. 26, Nr. 2, S. 173–212.
- Haase, F.* (2019): Die neue Hinzurechnungsbesteuerung in *Internationales Steuerrecht*, Vol. 28, Nr. 16/17, S. 827–835.
- Heinemann, F./Schwab, T./Spengel, C./Stutzenberger, K.* (2018): Neue Entwicklungen im internationalen Steuerwettbewerb: Eine Analyse der Trends und steuerlichen Gegenmaßnahmen in *Zeitschrift für Familienunternehmen und Strategie*, Vol. 8, Nr. 5, S. 165–169.
- Helbig, R.* (2018): *Steuerkomplexität: Ein systemtheoretischer Ansatz*, Gabler, Wiesbaden.
- Hey, J.* (2016): Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa – Eine Standortbestimmung in Zeiten von BEPS in *FinanzRundschau*, Vol. 98, Nr. 12, S. 554–561.
- Hey, J.* (2019): *Steuergesetzgebungslehre in Steuer und Wirtschaft*, Vol. 96, Nr. 1, S. 3–21.
- Hoppe, T./Schanz, D./Sturm, S./Sureth-Sloane, C.* (2017a): 2016 Global MNC Tax Complexity Survey: Executive Summary, verfügbar unter: [www.taxcomplexity.org](http://www.taxcomplexity.org) (Stand: 17.07.2019).
- Hoppe, T./Schanz, D./Sturm, S./Sureth-Sloane, C.* (2017b): Warum ist unser Steuersystem so komplex? Eine befragungsbasierte Analyse in *Die Wirtschaftsprüfung*, Vol. 70, Nr. 17, S. 1026–1033.
- Hoppe, T./Schanz, D./Sturm, S./Sureth-Sloane, C.* (2018): What are the Drivers of Tax Complexity for MNCs? Global Evidence in *Intertax*, Vol. 46, Nr. 8/9, S. 654–675.
- Hübner, K.* (2015): Gesetzesänderungen am Fließband in *ÖGWThema*, Vol. 2, Nr. 4, S. 3–4.
- IMF/OECD* (2017): Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers, verfügbar unter: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf> (Stand: 17.07.2019).
- IMF/OECD* (2018): Update on Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, verfügbar unter: <https://www.oecd.org/tax/tax-certainty-update-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf> (Stand: 17.07.2019).
- IMF/OECD* (2019): 2019 Progress Report on Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, verfügbar unter: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/imf-oecd-2019-progress-report-on-tax-certainty.pdf> (Stand: 17.07.2019).
- Ingraham, L. R./Karlinsky, S.* (2005): Tax Professionals' Perception of Small-Business Tax Law Complexity in *Tax Notes*, Vol. 107, Nr. 1, S. 79–89.
- Jochimsen, C./Zinowsky, T./Schraud, A.* (2017): Die Lizenzschranke nach § 4j EStG – Ein Gesellschaftenstück des deutschen Gesetzgebers in *Internationales Steuerrecht*, Vol. 26, Nr. 15, S. 593–601.

- Karlinsky, S./Burton, H. A.* (2011): Tax Professionals' Perception of Large and Mid-Size Business Tax Law Complexity, verfügbar unter: [ssrn.com/abstract=1759567](https://ssrn.com/abstract=1759567) (Stand: 17.07.2019).
- Kessler, W./Jepp, S.* (2009): Tu felix Austria? – Lehren aus der österreichischen Gruppenbesteuerung in Der Betrieb, Vol. 62, Nr. 51/52, S. 2737–2741.
- Knirsch, D./Niemann, R.* (2006): Die Abschaffung der österreichischen Gewerbesteuer als Vorbild für eine Reform der kommunalen Steuern in Deutschland? in Steuer und Wirtschaft, Vol. 83, Nr. 3, S. 278–287.
- Kroppen, H.-K./Rasch, S.* (2013): Zehn Jahre Aufzeichnungspflichten für Verrechnungspreise – Eine Bestandsaufnahme in NWB Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht, Vol. 60, Nr. 23, S. 830–845.
- Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer* (2018): Vereinfachung der österreichischen Steuergesetzgebung: Empfehlungen und konkrete Vorschläge, verfügbar unter: [https://www.ksw.or.at/PortalData/1/Resources/pressepositionkwt/Vers.\\_KSW\\_Positionspapier\\_Steuervereinfachung\\_2017\\_final.pdf](https://www.ksw.or.at/PortalData/1/Resources/pressepositionkwt/Vers._KSW_Positionspapier_Steuervereinfachung_2017_final.pdf) (Stand: 17.07.2019).
- Kammer der Wirtschaftstreuhand* (2016): Wahrnehmungsbericht zu Steuergesetzgebung und Steueradministration in Österreich 2014-2016, verfügbar unter: [https://www.ksw.or.at/PortalData/1/Resources/pressepresseaussendungen/Wahrnehmungsbericht\\_2014\\_2016FINAL.pdf](https://www.ksw.or.at/PortalData/1/Resources/pressepresseaussendungen/Wahrnehmungsbericht_2014_2016FINAL.pdf) (Stand: 17.07.2019).
- Lang, J.* (2011): Unternehmensbesteuerung im internationalen Wettbewerb in Steuer und Wirtschaft, Vol. 88, Nr. 2, S. 144–158.
- Lang, M.* (1998): Die Bedeutung von EAS-Rechtsauskünften des BMFG in Steuer und Wirtschaft International, Vol. 8, Nr. 10, S. 460–462.
- Lawless, M.* (2013): Do Complicated Tax Systems Prevent Foreign Direct Investment? in *Economica*, Vol. 80, Nr. 317, S. 1–22.
- Linn, A.* (2016): Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie der EU – Anpassungsbedarf in der Hinzurechnungsbesteuerung? in *Internationales Steuerrecht*, Vol. 25, Nr. 25, S. 645–652.
- Long, S. B./Swingen, J.* (1987): An Approach to the Measurement of Tax Law Complexity in *Journal of the American Taxation Association*, Vol. 8, Nr. 2, S. 22–36.
- Loose, M./Schatzl, S.* (2018): Finanzgerichtliches Verfahren in Österreich und Deutschland: Gemeinsamkeiten – Unterschiede in AO-Steuerberater, Vol. 18, Nr. 8, S. 240–246.
- Loukota, H.* (1997): EAS-Anfragebeantwortungen: EAS-Nr. 1000 wurde erreicht in *Steuer und Wirtschaft International*, Vol. 7, Nr. 3, S. 94–100.
- McCaffery, E. J.* (1990): The Holy Grail of Tax Simplification in *Wisconsin Law Review*, Vol. 71, Nr. 5, S. 1267–1322.
- McKerchar, M.* (2005): The Impact of Income Tax Complexity on Practitioners in Australia in *Australian Tax Forum*, Vol. 20, Nr. 4, S. 529–554.
- Meyering, S.* (2019): Der Regierungsentwurf des Forschungszulagengesetzes liegt endlich vor in *Der Betrieb*, Vol. 72, Nr. 22, S. M4–M5.
- Mitterlehner, K.* (2008): Gewinn- bzw. Verlustermittlung ausländischer Gruppenmitglieder in *Renner, B./Schlager, J./Schwarz, R. (Hrsg.): Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung: Gedenschrift für Walter Kögelberger*, Linde Verlag, Wien, S. 587–606.

- Müller, E. (2018): Finanz 4.0 – Digitale Serviceleistungen der Zukunft in Müller, E./Moser, S. (Hrsg.): SWK-Spezial: Praxisleitfaden FinanzOnline, Linde Verlag, Wien, S. 191–197.
- Niemann, R./Treisch, C. (2006): Investitionswirkungen der Gruppenbesteuerung – Die österreichische Steuerreform als Vorbild für die deutsche Organschaft? in Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Vol. 58, Nr. 8, S. 1014–1033.
- Offerhaus, K. (2009): Der Bundesfinanzhof, Schäffer-Poeschel, Stuttgart.
- PwC (2015): Betriebsprüfung 2015: Studie zur Praxis der Betriebsprüfung in Deutschland, verfügbar unter: <https://www.pwc-wissen.de/pwc/de/shop/publikationen/Betriebspruefung+2015/?card=15923> (Stand: 17.07.2019).
- Raab, S. (2018): Neue Hinzurechnungsbesteuerung in Österreich in Internationales Steuerrecht, Vol. 27, Nr. 20, S. 789–793.
- Ritz, C./Koran, B. (2019): SWK-Spezial: Advance Ruling, 2. Aufl., Linde Verlag, Wien.
- Röper, A. (2018): Moderne Betriebsprüfung – das Spiegelbild der Veränderungen im Steuerbereich in Der Betrieb, Vol. 71, Nr. 41, Beilage, S. 1.
- Ruppe, H. G. (1998): Steuervereinfachung – Erste Ergebnisse der Fragebogenaktion der Steuerreformkommission in Österreichische Steuerzeitung, Vol. 51, Nr. 7, S. 135–142.
- Schlager, C. (2015): Interview „Für mich liegt der Schwerpunkt klar auf einem neuen Einkommensteuergesetz“ in BFGjournal, Vol. 8, Nr. 9, S. 310–311.
- Schneider, H. (2014): Steuerliche Begünstigung von Forschung und Entwicklung, 4. Aufl., Linde Verlag, Wien.
- Schneider, N./Junior, B. (2017): Die Lizenzschranke – Überblick über den Regierungsentwurf zu § 4j EStG in Deutsches Steuerrecht, Vol. 55, Nr. 8, S. 417–425.
- Schnitger, A./Nitzschke, D./Gebhardt, R. (2016): Anmerkungen zu den Vorgaben der Hinzurechnungsbesteuerung nach der sog. „Anti-BEPS-Richtlinie“: Systematische Würdigung der Implikationen für den deutschen Rechtskreis in Internationales Steuerrecht, Vol. 25, Nr. 23, S. 960–975.
- Schoppe, C./Stumpf, B. (2014): Was sind „im Wesentlichen unverwertbare“ Aufzeichnungen? in BetriebsBerater, Vol. 69, Nr. 19, S. 1116–1121.
- Schönfeld, J. (2017): Hinzurechnungsbesteuerung und Anti-Tax-Avoidance-Directive in Internationales Steuerrecht, Vol. 26, Nr. 17, S. 721–729.
- Schrottmeyer, N. (2018): Beurteilungskriterien für den Methodenwechsel nach alter und neuer Rechtslage in Steuer und Wirtschaft International, Vol. 29, Nr. 6, S. 421–429.
- Simmons, R. S. (2003): An Empirical Study of the Impact of Corporate Taxation on the Global Allocation of Foreign Direct Investment: A Broad Tax Attractiveness Index Approach in Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, Vol. 12, Nr. 2, S. 105–120.
- Slemrod, J. (1989): Complexity, Compliance Costs, and Tax Evasion in Roth, J. A./Scholz, J. T. (Hrsg.): Taxpayer Compliance, University of Pennsylvania Press, Philadelphia, S. 156–181.
- Slemrod, J./Blumenthal, M. (1996): The Income Tax Compliance Cost of Big Business in Public Finance Quarterly, Vol. 24, Nr. 4, S. 411–438.

*Sopp, K./Richter, L./Meyering, S. (2017): Felix Austria und seine Maßgeblichkeit – Was Deutschland hinsichtlich der Zukunft der Maßgeblichkeit von Österreich lernen kann in Steuer und Wirtschaft, Vol. 94, Nr. 3, S. 234–247.*

*Spengel, C./Evers, L./Halter, M./Zinn, B. (2012): Unternehmensbesteuerung in Deutschland: Eine kritische Bewertung und Handlungsempfehlungen für die aktuelle Steuerpolitik, verfügbar unter: [https://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/publikationen-studien/studien/Studie\\_Stiftung\\_Familienunternehmen\\_Steuerpolitik.pdf](https://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/publikationen-studien/studien/Studie_Stiftung_Familienunternehmen_Steuerpolitik.pdf) (Stand: 17.07.2019).*

*Statistisches Bundesamt (2017): Rechtspflege, Finanzgerichte, verfügbar unter: [https://www.destatis.de/GPStatistik/servlets/MCRFileNodeServlet/DEHeft\\_derivate\\_00032403/2100250167004.pdf](https://www.destatis.de/GPStatistik/servlets/MCRFileNodeServlet/DEHeft_derivate_00032403/2100250167004.pdf) (Stand: 17.07.2019).*

*Tipke, K. (2012): Die Steuerrechtsordnung: Band III, 2. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.*

*Tran-Nam, B./Evans, C. (2014): Towards the Development of a Tax System Complexity Index in Fiscal Studies, Vol. 35, Nr. 3, S. 341–370.*

*Tran-Nam, B./Karlinsky, S. (2008): Small Business Tax Law Complexity in Australia in Walpole, M./Evans, E. (Hrsg.): Tax Administration: Safe Harbours and New Horizons, Fiscal Publications, Birmingham, S. 321–348.*

*Tran-Nam, B./Karlinsky, S. (2010): Small Business Tax Law Complexity in Australia: A Further Study in New Zealand Journal of Taxation Law and Policy, Vol. 16, Nr. 2, S. 153–176.*

*Vollert, P./Eikel, C./Sureth, C. (2013): Advance Pricing Agreements (APAs) als Instrument zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten – eine kritische Betrachtung in Steuer und Wirtschaft, Vol. 90, Nr. 3, S. 367–374.*

*Wagner, F. W. (2001): Deutschland bei Österreich in der Steuerlehre: Die falsche Lektion gelernt in Wagner, U. (Hrsg.): Zum Erkenntnisstand der Betriebswirtschaftslehre am Beginn des 21. Jahrhunderts: Festschrift für Erich Loitlsberger zum 80. Geburtstag, Duncker & Humblot, Berlin, S. 431–449.*

*Wagner, F. W. (2005): Kann die Besteuerung vereinfacht werden, wenn die Rechnungslegung komplexer wird? in Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Vol. 57, Nr. 6, S. 528–545.*

*Wagner, F. W. (2006): Was bedeutet Steuervereinfachung wirklich? in Perspektive der Wirtschaftspolitik, Vol. 7, Nr. 1, S. 19–33.*

*Wagner, F. W. (2014): Der Homo Oeconomicus als Menschenbild des Steuerrechts in Deutsches Steuerrecht, Vol. 52, Nr. 24, S. 1133–1143.*

*Wagschal, U. (2001): Zwei Nachbarn – ein Weg? Politisch-institutionelle Bedingungen der Steuerpolitik in Deutschland und Österreich in Österreichische Zeitschrift für Politikwissenschaft, Vol. 30, Nr. 3, S. 291–311.*

*Wakounig, M./Koran, B./Trauner, A. (2015): Finanzverwaltung und Abgabenverfahren in Kofler, H./Urnig, S. (Hrsg.): Handbuch der österreichischen Steuerlehre: Band I Teil 2 – Theorien und Methoden, Steuerarten und Abgabenverfahren, 4. Aufl., LexisNexis, Wien, S. 201–258.*

*Weinhandl, S. (2017): Die finanz- und höchstgerichtliche Rechtsprechung zur KÖSt in der Praxis: Eine empirische Analyse (Teil 1) in Österreichische Steuerzeitung, Vol. 70, Nr. 22, S. 597–603.*

*Weninger, R. (2018): Rechtliche Aspekte von FinanzOnline in Müller, E./Moser, S. (Hrsg.): SWK-Spezial: Praxisleitfaden FinanzOnline, Linde Verlag, Wien, S. 11–17.*



*Wenzel, B.* (2018): Horizontal Monitoring in Österreich – ein Wegweiser für die Zukunft der deutschen Großbetriebsprüfung? in *Internationale SteuerRundschau*, Vol. 7, Nr. 10, S. 378–380.

*Wollmershäuser, T./Delrio, S./Fuest, C./Götttert, M./Grimme, C./Krolage, C./Lauterbacher, S./Lehmann, R./Nierhaus, W./Peichl, A./Reif, M./Sauer, R./Schröter, F./Schuler, T./Stöckli, M./Wohlrabe, K./Wolf, A./Zeiner, C.* (2017): ifo Konjunkturprognose 2017–2019: Deutsche Wirtschaft auf dem Weg in die Hochkonjunktur in *ifo Schnelldienst*, Vol. 70, Nr. 12, S. 30–83.

*Zaumseil, P.* (2016): Die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens in *Neue Juristische Wochenschrift*, Vol. 69, Nr. 38, S. 2769–2774.

**Impressum:**

**Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre, arqus, e.V.**

Vorstand: Prof. Dr. Ralf Maiterth (Vorsitzender),

Prof. Dr. Kay Blaufus, Prof. Dr. Dr. Andreas Löffler

Sitz des Vereins: Berlin

Herausgeber: Kay Blaufus, Jochen Hundsdoerfer,

Martin Jacob, Dirk Kieseewetter, Rolf J. König,

Lutz Kruschwitz, Andreas Löffler, Ralf Maiterth,

Heiko Müller, Jens Müller, Rainer Niemann,

Deborah Schanz, Sebastian Schanz, Caren Sureth-

Sloane, Corinna Treisch

Kontaktadresse:

Prof. Dr. Caren Sureth-Sloane, Universität Paderborn,

Fakultät für Wirtschaftswissenschaften,

Warburger Str. 100, 33098 Paderborn,

[www.arqus.info](http://www.arqus.info), Email: [info@arqus.info](mailto:info@arqus.info)

ISSN 1861-8944