

Susanne Uhl, Thomas Rixen

## Unternehmensbesteuerung europäisch gestalten – mitgliedstaatliche Handlungsspielräume gewinnen

Gutachten im Auftrag der Friedrich-Ebert-Stiftung

■ Der europäische Unternehmensteuerwettbewerb schränkt die Handlungsfähigkeit der EU-Mitgliedstaaten zur Gestaltung eines gerechten und effizienten Steuersystems ein. Er gefährdet nicht nur die nationalen Steuereinnahmen, sondern führt vor allem zu einer Veränderung der Steuerstruktur: Kapital wird auf Kosten von Arbeit und Konsum immer weiter entlastet. Außerdem unterminiert der Steuerwettbewerb die Progression der persönlichen Einkommensteuer.

■ Ein Beharren der EU-Mitgliedstaaten auf ihre nationale Steuersouveränität führt zur stetigen Aushöhlung der demokratischen Legitimität steuerpolitischer Entscheidungen. Politische Handlungsfähigkeit für die einzelnen Mitgliedstaaten lässt sich nur über gemeinsame europäische Regeln im Steuerbereich zurückgewinnen.

■ Für diesen Zweck schlägt das Gutachten die Einführung einer obligatorischen EU-weiten konsolidierten Bemessungsgrundlage im Unternehmenssteuerbereich sowie einen Mindeststeuersatz vor. Die Steuerbasis soll mittels eines dualen Verteilerschlüssels aufgeteilt werden. Neben der mikroökonomischen Formelzerlegung besteht der Verteilerschlüssel aus einer makroökonomischen Komponente, die eventuelle Wettbewerbsverluste von Niedrigsteuerländern ausgleichen soll.

[ JUNI 2007 ]

## Inhalt

<b>I. Das Problem – ein Überblick</b> .....	<b>2</b>
<b>II. Was bisher geschah</b> .....	<b>3</b>
1. Maßnahmen zur Verhinderung der doppelten Besteuerung im Binnenmarkt .....	3
2. Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) .....	4
3. Der Wandel der Integrationsmethode: Vom fairen und unfairen Steuerwettbewerb .....	5
4. Kleine Staaten – große Staaten: Von Profiteuren und Verlierern im Steuerwettbewerb .....	6
<b>III. Die Struktur des Steuerwettbewerbs und seine Folgen</b> .....	<b>7</b>
1. Wie funktioniert der real existierende Steuerwettbewerb? .....	7
2. Auswirkungen des Steuerwettbewerbs auf die Mitgliedstaaten .....	9
<b>IV. Unternehmensbesteuerung in Europa: ein Vorschlag</b> .....	<b>13</b>
1. Möglichkeiten und Grenzen einer GKKB .....	13
2. Die aktuelle europäische Debatte zur GKKB .....	16
3. Kriterien und Eckpunkte für eine europäisierte Unternehmensbesteuerung .....	18
<b>V. Zurück in die politische Debatte: ein Plädoyer zum Schluss</b> .....	<b>23</b>
<b>Literatur</b> .....	<b>25</b>

## I. Das Problem – ein Überblick

Europa ist zurück in der politischen Diskussion. Die Debatten um den europäischen Verfassungsentwurf setzten Fragen rund um das Thema »Welches Europa wollen wir – Bürgerinnen und Bürger – eigentlich?« erneut auf die Tagesordnung. Einige dieser Fragen lauten beispielsweise: Wie kann ein gemeinsames Europa die konkreten Lebensverhältnisse verbessern? Wie kann ein sozial gerechtes Europa aussehen? Welche gemeinsamen Politiken, demokratischen Prozesse und Institutionen sind dafür notwendig? Welche Gestaltungsspielräume soll(t)en den Mitgliedstaaten vorbehalten sein?

Die Beantwortung dieser Fragen spielt, wie wir zeigen werden, auch in der Steuerpolitik eine wichtige Rolle. Denn die Möglichkeit, die verschiedenen Einkommensteuern auch tatsächlich gestalten zu können, ist von einiger Bedeutung – sowohl unter demokratischen wie sozialen Aspekten. Allerdings sind diese Gestaltungsmöglichkeiten in den vergangenen Jahren durch Maßnahmen zur Herstellung eines möglichst störungsfreien europäischen Binnenmarktes erheblich eingeschränkt worden. Eine Folge der heute weitgehenden unternehmerischen Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit ist, dass gegenwärtig weder die einzelnen Mitgliedstaaten noch die europäischen Institutionen de facto über eine gestalterische Steuerhoheit verfügen. Und dies, obwohl die Mitgliedstaaten die Auffassung vertreten, genau diese nach wie vor zu besitzen. So gehört der Verweis auf die Subsidiarität – also die nationalstaatliche Zuständigkeit – und die dazu gehörige Autonomie respektive Souveränität in Fragen, die die persönliche Einkommens- und Unternehmensbesteuerung betreffen, weitgehend ungebrochen zum Kernbestand nationaler Überzeugungen. Zu zeigen, dass und warum die nationale Steuerautonomie heute längst weitgehend ausgehöhlt ist, ist dabei ebenso zentraler Gegenstand des vorliegenden Gutachtens wie der Versuch, einen

Umgang mit dieser Situation zu skizzieren: Über eine europäische Harmonisierung von Teilen der Unternehmensbesteuerung könnten mindestens einige mitgliedstaatliche Handlungsspielräume für eine demokratische Gestaltung der Steuerpolitik wieder gewonnen werden.

Um dies zu erläutern, werden wir im Folgenden in drei Schritten vorgehen. Zunächst werden wir in Teil 2 aufzeigen, wie die Entwicklungen in Richtung eines Binnenmarktes, möglichst ohne Wettbewerbsverzerrungen und Steuergrenzen für multinational tätige Unternehmen, die Autonomie der mitgliedstaatlichen Steuersysteme immer weiter eingeschränkt haben. Und wir gehen der Frage nach, warum die Mitgliedstaaten bisher nicht mit einer gemeinsamen Politik zur Einhegung ihres sich aus den Implikationen des Binnenmarktes ergebenden steuerlichen Standortwettbewerbs untereinander reagiert haben.

Was es mit diesem steuerlichen Standortwettbewerb auf sich hat, auf welcher Basis er funktioniert und welche Dynamik er im Hinblick auf die beiden zentralen Funktionen des modernen Steuerstaates – die Entscheidung über die Höhe und Struktur der staatlichen Einnahmen zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben sowie die Umverteilung in und durch das Steuersystem selbst – bereits entfaltet hat, ist zentraler Gegenstand in Teil 3.

Teil 4 schließlich beschäftigt sich mit politischen Handlungsoptionen in dieser Situation. Wir greifen die aktuelle Diskussion um die Einführung einer Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage auf europäischer Ebene auf und diskutieren, wie die derzeitigen Vorschläge zu modifizieren und zu ergänzen wären, um ökonomischen, demokratischen und sozialen Ansprüchen gleichermaßen annähernd gerecht zu werden.

Doch zunächst: der Blick zurück.

## II. Was bisher geschah

Die europäische Integration begann bereits in den 1960er Jahren unter ökonomischen Vorzeichen. Nach zwei Weltkriegen sollte eine Europäische Wirtschaftsgemeinschaft den fragilen Frieden sichern helfen. Waren und Dienstleistungen, Kapital, Unternehmen und ArbeitnehmerInnen der Mitgliedstaaten sollten Grenzen möglichst ungehindert passieren dürfen. Damals jedoch galt es zunächst, im Rahmen der regionalen Wirtschaftsintegration die Mobilität der Waren über steuerpolitische Maßnahmen zu unterstützen, denn »der freie Warenverkehr war nun einmal schon viel weiter hergestellt, als das freie Niederlassungsrecht und der freie Kapitalverkehr«, wie der damalige Leiter der Generaldirektion Steuern Pieter Verloren van Themaat (Themaat 1966) die Mehrheitsmeinung zusammenfasste. Insofern richtete sich das vorrangige Interesse der europäischen Mitgliedstaaten bezüglich der steuerpolitischen Vereinheitlichung auf produktbezogene Steuern: die Mehrwertsteuer und die speziellen Verbrauchsteuern, die heute europäisch nahezu angeglichen sind (Uhl 2007).

Aber auch schon in den 1960er Jahren sollte die grenzüberschreitende Mobilität von Unternehmen und Kapital zumindest nicht durch eine doppelte Besteuerung behindert werden. Die europäischen Harmonisierungsmaßnahmen galten insbesondere diesem Ziel. Eine deutliche Dynamisierung dieses Ziels brachte seit Ende der 1990er Jahre die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes. Beide Entwicklungen trugen dazu bei, dass einzelstaatliche steuerliche Gesetzesmaßnahmen, die darauf gerichtet waren, die Steuervermeidungsstrategien der Unternehmen einzudämmen, nahezu unmöglich wurden. Allerdings reagierten die Mitgliedstaaten hierauf mit Steuerwettbewerb anstatt mit Kooperation. Insbesondere kleinere Mitgliedstaaten versprachen sich hiervon Vorteile für ihre heimischen Volkswirtschaften. Alle vier Entwicklungen wollen wir im Folgenden kurz erläutern.

### 1. Maßnahmen zur Verhinderung der doppelten Besteuerung im Binnenmarkt

Bereits in den 1960er Jahren drängte die Europäische Kommission – wie bereits in den Römischen Verträgen fixiert – relativ erfolgreich auf ein nahezu vollständiges Netz von bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Zur Vermeidung der doppelten Besteuerung schließen Staaten bilateral völkerrechtliche Verträge, die die Vertragsstaaten

Die Abkommen wurden im Laufe der Zeit durch gesetzliche europäische Vorgaben ergänzt. So wurden verbindliche Verabredungen darüber getroffen, wie einige Tatbestände grenzüberschreitend so zu regeln sind, dass sie den freien Kapitalverkehr und die Niederlassungsfreiheit für Unternehmen im Binnenmarkt nicht (weiter) hemmen.

Nahezu alle europäischen gesetzlichen Bestimmungen (Richtlinien) im Bereich der Unternehmensbesteuerung dienen genau diesem Zweck. Mit der sogenannten Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>2</sup> aus dem Jahr 1990 sollten grenzüberschreitende Unternehmenszusammenschlüsse gefördert werden. Mit dem sogenannten »Schiedsübereinkommen« wurde darüber hinaus ein Schlichtungsverfahren unter den Mitgliedstaaten für den Fall eingeführt, dass sich diese beispielsweise nicht darauf einigen können, welchem Mitgliedsland gemäß Doppelbesteuerungsabkommen und europäischer Richtlinien welches Steuersubstrat zur Besteuerung zusteht.<sup>3</sup> Eine gemeinsame Steuerregelung für die Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten soll seit 2003 darüber hinaus sicherstellen, dass solche Einkünfte nur einmal in einem Mitgliedstaat besteuert werden, nämlich am Sitz der Muttergesellschaft.<sup>4</sup> Die genannten steuerlichen Maßnahmen waren auch Teil der europäischen Bemühungen um Kapitalverkehrsfreiheit im Hinblick auf den Binnenmarkt. Diese war zwar auch bereits in den Römischen Verträgen von 1957 konstituiert, allerdings wurde die Kapitalmobilität erst durch den Abbau von Kapitalverkehrskontrollen<sup>5</sup> in den 1990er Jahren wirksam.

in der Anwendung ihres eigenen Steuerrechts beschränken. Das heißt, die Staaten bleiben zwar jeweils originär zuständig, beschränken aber wechselseitig ihr materielles Steuerrecht und teilen für den Bereich, in dem Überschneidungen zu erwarten sind, die – theoretisch möglichen – Steuertatbestände untereinander auf. Mit anderen Worten: Sie verpflichten sich gegenseitig, in den Fällen keine Steuern zu erheben, die das Abkommen dem anderen Vertragsstaat zur Besteuerung vorbehält. Die Beschränkung des innerstaatlichen Rechts kann entweder darin bestehen, dass jeweils der eine der beiden Vertragsstaaten auf die Besteuerung verzichtet (Freistellungsmethode), oder darin, dass er die Steuer des anderen auf seine eigene anrechnet (Anrechnungsmethode). (Rixen 2007, Kap. 3; Vogel 1990: Rn 2–3 und Rn 45–47).

<sup>2</sup> Richtlinie 90/435/EWG.

<sup>3</sup> Übereinkommen 90/436/EWG.

<sup>4</sup> Richtlinie 2003/49/EG.

<sup>5</sup> Die vollständige Liberalisierung des Kapitalverkehrs in der EU wurde 1988 beschlossen (RI 88/361/EWG) und trat in den

Die Maßnahmen der Nichtbeschränkung der unternehmerischen Niederlassungsfreiheit gewannen ebenfalls in den 1990er Jahren an Bedeutung, als die internationalen Unternehmensverflechtungen<sup>6</sup> zunahmen und damit auch die grenzüberschreitenden Möglichkeiten der Gewinnverlagerung zu Steuervermeidungszwecken (ein Thema, das wir in Teil III.1 detaillierter erörtern werden). Im Rahmen dieser Entwicklungen spielt auch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes eine wichtige Rolle. Dieser wird seit den späten 1990er Jahren immer häufiger von Seiten der nationalen Gerichte befragt, wenn es um Klagen multinational operierender Unternehmen und die Auslegung europavertraglicher Regelungen geht.

## 2. Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH)

Von den nunmehr rund 70 Entscheidungen des EuGH betreffend die direkten Steuern datieren rund 60 aus den letzten 10 Jahren. Mit Stand Anfang 2006 waren mehr als 50 Rechtssachen direkte Steuern betreffend beim EuGH anhängig (Wathelet 2006), von denen die meisten von einiger inhaltlicher und haushaltspolitischer Relevanz für die Mitgliedstaaten sind. Zwar betont der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung, dass »der Bereich der direkten Steuern als solcher beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft fällt (...), (jedoch müssten) die Mitgliedstaaten die ihnen verbliebenen Befugnisse (...) unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben«.<sup>7</sup> Eine Folge der Recht-

meisten Mitgliedstaaten 1990 in Kraft; für die restlichen wurden spezielle Übergangsfristen vereinbart. Bis Mitte der 1990er Jahre war der Kapitalverkehr faktisch dadurch eingeschränkt, dass viele Finanzgeschäfte mit Akteuren in anderen Mitgliedstaaten genehmigungspflichtig waren: durch nationale Behörden im Rahmen der sogenannten »Devisenkontrollen«. Die Liberalisierung des Kapitalverkehrs erfolgte im Zuge des Aufbaus der Wirtschafts- und Währungsunion und wurde schließlich im Vertrag von Maastricht verankert, der im November 1993 in Kraft trat.

- 6 So ist die Zahl der multinationalen Unternehmen nach Angaben der Europäischen Kommission in ihrer Unternehmenssteuerstudie (Europäische Kommission 2001a:21) in 15 entwickelten Ländern (EU und Nicht-EU) von ca. 7.000 Muttergesellschaften Ende der 1960er Jahre auf ungefähr 40.000 Ende der 1990er Jahre gestiegen.
- 7 Dies ist die klassisch gewordene Formel des Gerichtshofes in seinem Urteil vom 14. Februar 1995, Rs. C-279/93, Schumacker; zuletzt: Urteil vom 7. September 2004, Rs. C-319/02, Manninen, Rn. 9. Gemeint sind damit die Artikel 18 (Freizügigkeit), 39 (Freizügigkeit der Arbeitnehmer), 43 (Niederlassungsfreiheit), 49 (freier Dienstleistungsverkehr), 56 (freier Kapitalverkehr) des EG-Vertrages.

sprechung des EuGH ist jedoch, dass nationale Maßnahmen gegen die legale Steuervermeidung von Konzernen zunehmend unmöglich werden. Zwei Fälle aus der jüngsten Zeit sollen dies illustrieren. Der erste Fall bezog sich auf unternehmerische Steuervermeidungsstrategien durch Gewinnverlagerung (Cadbury Schweppes<sup>8</sup>), der zweite Fall auf den Verlusteverkehr (Marks & Spencer<sup>9</sup>) innerhalb der Gemeinschaft. Beide Vorlageverfahren durch die nationalen Gerichte bestrafen dabei jeweils nicht nur die konkreten Fälle, mit denen sich der EuGH zu befassen hatte, sondern die vom EuGH zurückgewiesenen britischen Steuerregelungen finden sich in vergleichbarer Form in mehreren Mitgliedstaaten und müssen entsprechend ebenfalls geändert werden.

Im Falle der Gewinnverlagerung bedeutet das Urteil in der Rechtssache Cadbury Schweppes, dass die Gründung einer Tochtergesellschaft mit dem expliziten Ziel, Steuern zu vermeiden und in den Genuss vorteilhafterer Rechtsvorschriften zu kommen, für sich genommen keine missbräuchliche Ausnutzung der Niederlassungsfreiheit darstellt. Unternehmen, die darauf achten, nicht nur einen Briefkasten aufzuhängen, sondern Büro, Kopierer und Personal mindestens in geringem Umfang vorweisen, brauchen künftig nicht mehr mit Schwierigkeiten bei der Gewinnverlagerung zu rechnen. Auch die Grundsätze, nach denen laut EuGH-Urteil im Falle Marks & Spencer der Verlustausgleich in der Gemeinschaft zu organisieren ist, werden in der Folge dazu führen, dass der »Verlusteverkehr« innerhalb der Gemeinschaft nicht nur nicht eingedämmt werden, sondern nach den nun existierenden Regeln<sup>10</sup> auch anwachsen kann, so keine anderslautende Gemeinschaftsregelung beschlossen wird (Uhl 2007, Kapitel 1.4).

Insgesamt müssen die Mitgliedstaaten auf Basis der EuGH-Urteile die letzten noch aufrechterhaltenen nationalen Maßnahmen sukzessive abbauen, die im Sinne der Grundfreiheiten »beschränkend« oder »diskriminierend« wirken. In der Konsequenz bedeutet auch dies, dass die Steuerjurisdiktionen der Mitgliedstaaten nicht weiter voneinander abgrenzbar

8 Urteil des EuGH vom 12. September 2006, Rechtssache C-196/04, Cadbury Schweppes.

9 Urteil des EuGH vom 13. Dezember 2005, Rechtssache C-446/03, Marks & Spencer.

10 Der Kern des Urteils in aller Kürze: Sofern eine gebietsansässige Muttergesellschaft gegenüber den Steuerbehörden nachweisen könne, dass sie alle vorgesehenen Möglichkeiten der Berücksichtigung der Verluste im Sitzland ihrer Tochtergesellschaft ausgeschöpft habe und keine weitere Möglichkeit mehr bestehe, dass die Verluste dort berücksichtigt werden, verstoße es gegen die Niederlassungsfreiheit, wenn ihr verwehrt würde, von ihrem steuerlichen Gewinn die Verluste ihrer gebietsfremden Töchter abzuziehen.

sind und deren steuerliche Autonomie faktisch eingeschränkt ist. Wenn sich die Mitgliedstaaten nicht auf eine Harmonisierung einigen, werden sich multinational operierende Unternehmen ein diskriminierungsfreies Steuerrecht erklagen.

Im Rückblick bleibt festzuhalten: Gewachsene Kapitalmobilität, Veränderungen in den Unternehmensstrukturen – unterstützt auch durch steuerliche Maßnahmen auf europäischer Ebene – sowie die Spruchpraxis des Europäischen Gerichtshofes haben seit den 1990er Jahren die Wirksamkeit nationaler Regelungen ausgehöhlt, mit der Folge, dass die Mitgliedstaaten heute de facto keine rein nationalen Regelungen mehr aufrechterhalten können. Sie müssen sich mithin entscheiden: Entweder einigen sie sich auf gemeinsame Regelungen oder sie geben die Gestaltung mehr oder weniger aus der Hand und übereignen sie den Imperativen des Binnenmarktes. Zwei Aspekte allerdings erschwerten eine mitgliedstaatliche Einigung auf eine Harmonisierungslösung bislang: der Wandel der Integrationsmethode und die Hoffnung auf eine nachholende Entwicklung insbesondere der kleinen und neuen Mitgliedstaaten.

### **3. Der Wandel der Integrationsmethode: Vom fairen und unfairen Steuerwettbewerb**

Dass die Mitgliedstaaten sich bislang auf eine Harmonisierung nur schwer einigen konnten, ist auch Folge des Wandels der europäischen Integrationsmethode, der in den 1990er Jahren in der Steuerpolitik sehr deutlich wurde – von der Dominanz der verbindlich geregelten Angleichung hin zur gegenseitigen Anerkennung (Wettbewerb). Während die Kommissionsvorschläge zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme zuvor noch auf dem Konzept der verbindlichen Steuerharmonisierung basierten, informierte die Brüsseler Behörde das Europäische Parlament und den Europäischen Rat 1990 offiziell über neue Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung (European Commission 1990) und bekräftigte darin das Subsidiaritätsprinzip explizit für den Bereich der direkten Steuern. Entsprechend sollen die nationalen Systeme der direkten Unternehmensbesteuerung bestehen bleiben und auf der Gemeinschaftsebene lediglich diejenigen Maßnahmen umgesetzt werden, die für die Vollendung des Binnenmarktes essentiellen Charakter hätten.

Damit begann die Kommission dem Steuerwettbewerb deutlich positive Seiten abzugewinnen. Nicht nur könne er ex post und dezentral die Angleichung der Steuerbelastung bewirken, die durch Totalharmonisierung ex ante und zentralisiert nicht habe erreicht

werden können (European Commission 1990, 32). Er stärke auch die Haushaltsdisziplin der Mitgliedstaaten und begünstige eine heilsame Senkung der Gesamtsteuerquote (Europäische Kommission 2001b, 8). So gibt es heute nahezu kein europäisches Dokument mehr, das nicht auf die positiven Seiten des steuerlichen Standortwettbewerbs verweist und als dessen Voraussetzung – oder Ausgangspunkt – die Subsidiarität in direkten Steuerfragen, also die Autonomie und Zuständigkeit der einzelnen Mitgliedstaaten für die verschiedenen Einkommensteuern, benennt.

Der europäische Beschluss über den Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung<sup>11</sup>, worin sich die Mitgliedstaaten darauf einigten, untereinander auf die Anwendung sogenannter schädlicher oder unfairer Steuerpraktiken zu verzichten, war insofern keine Ausnahme. Auch wenn die Verabschiedung des Verhaltenskodexes damals als vergleichsweise erfolgreicher unternehmensteuerlicher Regulationsversuch galt<sup>12</sup>, so wurde dadurch auch der Wettbewerb als Methode der Integration gestärkt. Denn nun wurde vermerkt, was im Umkehrschluss als »faire« Steuerregelung im Standortwettbewerb gelten darf – all diejenigen Regelungen nämlich, die für alle Steuerpflichtigen innerhalb eines Territoriums gleichermaßen gelten, so niedrig oder in ihrer Bemessungsgrundlage schmal sie auch immer sein mögen. Wenn also die vormals selektiven, »unfairen« Steueranreize verallgemeinert wurden, wurden sie damit automatisch zu »fairen« – ein Umstand, den sich in der Folge manches Land zunutze machte. Dies weist auf ein zentrales Problem im Rahmen des »fairen« Steuerwett-

11 Im Rahmen des bereits 1997 beschlossenen, jedoch erst 2003 vom Rat in Kraft gesetzten – rechtlich nicht bindenden – Verhaltenskodexes wurden solche mitgliedstaatlichen Steueranreize als »unfair« bzw. »schädlich« qualifiziert, die die Steuerbelastung selektiv für bestimmte besonders steuersensible Unternehmenstätigkeiten (z. B. konzerninterne Finanz-, Versicherungs- oder Beratungsdienstleistungen) oder geographische Regionen (Sondersteuerzonen) unter das landesübliche Niveau senken. Die Mitgliedstaaten verpflichteten sich, keine neuen schädlichen Steueranreize mehr einzuführen (»stand still«) und ihre geltenden Rechtsvorschriften und Praktiken zu überprüfen und, falls erforderlich, zu ändern (»roll back«).

12 Insgesamt sei allerdings eine gewissen Tendenz dahingehend zu bemerken – wie es der Hauptberater bei der Generaldirektion Steuern der Europäischen Kommission, Matthias Mors, vorsichtig formuliert (Mors 2006: 20) – dass die Mitgliedstaaten präferentielle Steuerregime heute so gestalten, dass sie formal und im Wortlaut gerade nicht mehr vom Kodex erfasst werden. Trotz dieser Schwierigkeiten bleibt festzuhalten, dass der Kodex insofern einen Fortschritt gegenüber dem Status quo darstellt, als die Mitgliedstaaten erstmals überhaupt zu einer Debatte über ihre jeweiligen Steuersysteme – und deren Auswirkungen auf andere Staaten – bereit waren.

bewerbs unter den Mitgliedstaaten hin. Es fühlen sich nämlich durchaus nicht alle Mitgliedstaaten als Opfer des Steuerwettbewerbs.

#### **4. Kleine Staaten – große Staaten: Von Profiteuren und Verlierern im Steuerwettbewerb**

Manche Länder können vom sogenannten »asymmetrischen Steuerwettbewerb« profitieren. Für kleine Länder lohnt es sich, die Steuern zu senken, weil sie die resultierenden Steuerausfälle auf inländisches Kapital durch die Anziehung von ausländischem Kapital überkompensieren können. Aus der Perspektive der kleinen Länder ergibt sich also, dass sie durch die Senkung ihrer Steuersätze per Saldo einen Einnahmen- und Wohlfahrtsgewinn erzielen, der sich aus dem zusätzlich ins Land strömenden Kapital – insbesondere aus den großen Ländern – ergibt. Die Wohlfahrt der kleinen Staaten erhöht sich in einer Situation mit Steuerwettbewerb gegenüber einer Situation ohne Steuerwettbewerb, während die Wohlfahrt der Großen sinkt. In der Gesamtschau gilt allerdings, dass der Wohlfahrtsverlust der Großen größer ist als der Zugewinn der Kleinen (Bucovetsky 1991; Wilson 1991; Dehejia/Genschel 1999).

Der wahrscheinlich bekannteste Fall für den Erfolg kleiner Länder im Steuerwettbewerb ist Irland. Der niedrige irische Steuersatz lockte in erheblichem Umfang ausländische Investitionen ins Land und trug dadurch zur schnellen wirtschaftlichen Modernisierung

des Landes und zum langen Boom der 1990er Jahre bei (Genschel 2002). Die neuen Beitrittsländer aus Osteuropa versuchten, diesen Erfolg zu kopieren und zogen sich damit den Ärger der großen Altmitglieder zu. Deutschland und Frankreich übten besonders lautstarke Kritik an der osteuropäischen Niedrigsteuerstrategie. Der Konflikt ist durchaus ambivalent. Einerseits fühlen sich die großen Mitgliedstaaten zu Recht übervorteilt, denn die Niedrigsteuer-Strategie der kleinen Länder zielt ja ganz offen darauf, ihnen Kapital und auch produzierendes Gewerbe abzujagen. Andererseits bleibt aber unklar, mit welcher Berechtigung die alten und großen den neuen und kleinen Mitgliedstaaten die Freiheit bestreiten dürfen, ihre Steuerpolitik an den indirekten Wohlstandsversprechungen ihres EU-Beitritts auszurichten. Im Übrigen sahen sich die Altmitglieder schon vor der Osterweiterung kaum in der Lage, den Steuerwettbewerb untereinander durch Kooperation zu brechen oder doch zumindest abzumildern (Genschel/Uhl 2006).

Wenn nun aber – wie im Falle der Steuerpolitik – Harmonisierungsentscheidungen der Mitgliedstaaten nur einstimmig getroffen werden können, hat jedes einzelne der nunmehr 27 Mitgliedsländer Vetomacht. Deshalb ist es den kleinen – und neuen – Ländern, neben Großbritannien als einem der Geburtsländer der auf Wettbewerb setzenden Integrationsmethode, möglich, jegliche Harmonisierungs- oder Regulierungsbemühungen aufzuhalten.<sup>13</sup> Was dies aber für die Staatengemeinschaft bedeutet und welche Wirkungen mit dem Steuerwettbewerb einhergehen, wollen wir im Folgenden genauer aufzeigen.

<sup>13</sup> Und so ist es nicht verwunderlich, dass der Europäische Wirtschafts- und Sozialausschuss im Zusammenhang mit der Durchsetzung unternehmenssteuerlicher Harmonisierungsmaßnahmen »das im Vertrag von Nizza 2001 festgelegte Verfahren einer verstärkten Zusammenarbeit (begrüßt), das es einer Gruppe von Mitgliedstaaten ermöglichen würde, Pionierarbeit gemäß den Gemeinschaftsregeln zu leisten« (Wirtschafts- und Sozialausschuss 2002: 9). Gemäß der Artikel 43 bis 45 des Vertrages über die Europäische Union ist es unter dem Stichwort der flexiblen Integration möglich, dass mindestens 8 Mitgliedstaaten gemeinsam Rechtsakte beschließen – natürlich nur unter verschiedenen Bedingungen, die darauf gerichtet sind, die Ziele der Union und der Gemeinschaft zu fördern und unter der Voraussetzung des Ultima-Ratio-Charakters.

### III. Die Struktur des Steuerwettbewerbs und seine Folgen

In diesem Teil zeigen wir, dass der Steuerwettbewerb zwischen den Staaten die nationalen Spielräume zur Gestaltung der Steuerpolitik einschränkt. Dazu erklären wir zunächst, wie der Steuerwettbewerb zwischen den Staaten funktioniert – über welche Mechanismen er angetrieben wird und welche Struktur er hat. Anschließend stellen wir die Konsequenzen dieses Wettbewerbs dar. Auch wenn der Steuerwettbewerb bisher noch nicht zu großen Einnahmeausfällen geführt hat, so führt er doch zu bedeutenden Veränderungen in der Struktur der Steuersysteme, die die Möglichkeiten zur Umverteilung begrenzen.

#### 1. Wie funktioniert der real existierende Steuerwettbewerb?

Steuerwettbewerb entsteht, wenn Staaten ihre Steuerpolitik strategisch einsetzen um Unternehmen einen neuen Steuersitz anzubieten oder den alten Ort vermeintlich attraktiv zu halten. Aufgrund des Wettbewerbsverhaltens der Regierungen ergibt sich ein internationales Steuergefälle, das sich in allen Aspekten der nationalen Besteuerung widerspiegelt, also in Steuersystemen und -arten, Bemessungsgrundlagen, Tarifen und der Steuerrechtsdurchsetzung. Dieses Steuergefälle bietet den Unternehmen Möglichkeiten zur Steuerminimierung. Die Tatsache, dass die Unternehmen diese Möglichkeiten auch nutzen, hält wiederum den Wettbewerb zwischen den Regierungen in Gang.

Im Rahmen des steuerlichen Standortwettbewerbs geht es aus Sicht der europäischen Mitgliedstaaten um drei miteinander zusammenhängende Aspekte, die wir im Folgenden getrennt voneinander beleuchten wollen: erstens die reale Standortwahl von Unternehmen, zweitens Direktinvestitionen und drittens um Gewinnverlagerungen – eine mit der zunehmenden Kapitalmobilität einhergehende Möglichkeit (legaler) Steuerplanung. Alle drei Aspekte spielen – wie wir aufzeigen werden – eine unterschiedliche Rolle im steuerlichen Standortwettbewerb.

#### Die Standortwahl von Unternehmen

Der erste Aspekt betreffend die Standortwahl von Unternehmen ist als Argument aus einigen Mitgliedstaaten bekannt. Die im Vergleich zu anderen Ländern zu hohen Sätze der Unternehmenssteuern führten dazu,

so eine öffentlich sehr popularisierte Einschätzung, dass große Unternehmen aus steuerlichen Gründen ihre Produktionsstätten und Arbeitsplätze in andere – niedrig besteuerte Länder – verlagern würden. Das Argument kann nicht überzeugen. Steuern sind nämlich nur ein Faktor unter vielen. Es ist in der wissenschaftlichen Literatur nahezu unbestritten, dass Größen wie Marktzugang, Infrastruktur, Arbeitskosten und das Ausbildungsniveau vor Ort die Standortwahl stärker beeinflussen. Die Steuern sind also nur einer unter mehreren Faktoren. Allein wegen einer höheren Steuerbelastung wandert ein Betrieb nicht ins Ausland ab (Europäische Kommission 2001a). Allerdings gilt dies nicht für alle Branchen. So gibt es Belege in Form von Umfragedaten, die zeigen, dass Unternehmen bei der Wahl des Standortes für ein Finanzdienstleistungszentrum ein durchaus deutliches Augenmerk auf steuerliche Faktoren richten (Ruding Report 1992, 114).

#### Direktinvestitionen

Die Zweifel an der Bedeutung der Steuerpolitik für den Standortwettbewerb scheinen sich zu bestätigen, wenn man den Zusammenhang zwischen der Höhe der in einem Land getätigten ausländischen Direktinvestitionen<sup>14</sup> und der steuerlichen Belastung untersucht. Ausländische Direktinvestitionen konzentrieren sich keineswegs nur auf Länder mit niedrigen Steuern. Im Gegenteil: Für Deutschland zeigen die verfügbaren Daten über die Bestände ausländischer Direktinvestitionen und die durchschnittliche Steuerbelastung, dass das Land trotz seines hohen Steuersatzes auf Unternehmensgewinne in den 1990er Jahren, was den Bestand an Direktinvestitionen angeht erheblich aufgeholt hat. So haben sich die Kapitalbestände ausländischer Unternehmen in Deutschland von 1990 bis 2002 fast versechsfacht, und dies schon bevor 2001 die Steuersätze erheblich gesenkt wurden (Fuest/Becker 2006, 1). Diese Skepsis bestätigt sich auch in groß angelegten Querschnittsanalysen. In einer Meta-

<sup>14</sup> Dabei handelt es sich um internationale Investitionen, die eine in einem Wirtschaftsgebiet ansässige Einheit tätigt, um eine langfristige Beteiligung an einem in einem anderen Wirtschaftsgebiet ansässigen Unternehmen zu erwerben. Langfristige Beteiligung bedeutet, dass eine dauerhafte Beziehung zwischen dem Direktinvestor und dem Unternehmen besteht und der Investor einen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftspolitik ausübt.



Analyse empirischer Studien kommen Ruud de Mooij und Sijf Ederveen (2003) zwar zu dem Ergebnis, dass eine Erhöhung der Steuerbelastung in der Regel den Zufluss von ausländischen Direktinvestitionen vermindert. Allerdings variieren die Richtung und die Stärke des Zusammenhanges sehr stark mit der Meßmethode. Das Gesamtbild bleibt uneinheitlich (vgl. auch de Mooij/Ederveen 2006; Schwarz 2007). Und so gilt auch im Falle der Direktinvestitionen, dass ein direkter Zusammenhang zwischen der Steuerhöhe und der Höhe der Direktinvestitionen kaum nachzuweisen ist.

### Gewinnverlagerung

Dennoch gibt es für die Steuerpolitikerinnen und -politiker leider keine Entwarnung. Das Problem ist nämlich, dass Unternehmen ihre Produktionsstätten gar nicht ins Ausland verlagern müssen, um Steuern zu sparen. Der teure Umzug von Betrieben und das Anlernen neuer Fachkräfte bleiben ihnen erspart, wenn sie einen guten Steuerplaner beschäftigen. Ein wichtiger Grund für den starken Wettbewerbsdruck in der Unternehmensbesteuerung besteht nämlich darin, dass multinational integrierte Unternehmen »Steuerarbitrage« – also legale Steuerflucht – mittels der Verlagerung von »paper profits« – sogenannten Buchgewinnen – betreiben können. So können sie gleichzeitig von der guten Infrastruktur und anderen Standortvorteilen in den Hochsteuerländern und von den niedrigen Steuern andernorts profitieren. Denn Steuern können sie nicht nur dadurch sparen, dass sie Investitionen auf Niedrigsteuerländer konzentrieren (Direktinvestitionen), sondern die gegenwärtige Struktur des internationalen Steuerrechts lässt ihnen viele Möglichkeiten, in Hochsteuerländern anfallende Gewinne mit buchhalterischen Mitteln in Niedrigsteuerländer zu verschieben (Gewinnverlagerung). Dieses »profit shifting« geschieht durch verschiedene Techniken wie z. B. die legale Manipulation von betriebsinternen Verrechnungspreisen<sup>15</sup> für Vor- oder Zwischenprodukte oder die geschickte Wahl von Finanzierungsstrukturen, insbesondere die Fremd- statt Eigenkapitalfinanzierung. Auf diese Weise können multinationale Unternehmen ihre Profite in steuerlich günstigen Ländern verbuchen und ihre Verluste in Hochsteuerländern geltend machen, ohne ihren realen Produktionsstandort zu verändern. Eine Vielzahl von empirischen Arbeiten hat untersucht, ob und wie

<sup>15</sup> Für einen Überblick über diese und andere Techniken der Steuerplanung siehe Kapitel VI.1 und ausführlich Rixen (2007, Kapitel 3 und 6).

stark zwischenstaatliche Besteuerungsunterschiede die Entscheidung von Unternehmen beeinflussen, wo sie ihre Buchgewinne ausweisen. Trotz unterschiedlicher Designs kommen alle Studien zum selben Ergebnis: Die Ausweisung von steuerpflichtigen Gewinnen ist hoch steuersensibel.<sup>16</sup>

Die Erkenntnis, dass Gewinnverlagerungen eine wesentliche Rolle im Steuerwettbewerb spielen, könnte auch eine Erklärung für die etwas uneinheitlichen Befunde zur Wirkung der Steuerpolitik auf die Direktinvestitionen und die Standortwahl bieten. Dies wird deutlich, wenn man sich vor Augen führt, dass die Höhe der Direktinvestitionen in einem Land sowohl die Entscheidung über ausländische Neuansiedlungen (diskrete Investitionsentscheidungen) als auch Ausbauminvestitionen (Entscheidungen über die Größe einer Investition) bereits bestehender Standorte widerspiegelt. Die Unternehmen scheuen deshalb Ausbauminvestitionen in Hochsteuerländern nicht, weil sie dort anfallende Gewinne in Niedrigsteuerländer evakuieren können. Um Gewinnverlagerung betreiben zu können, brauchen Unternehmen aber Niederlassungen oder Sitze in Niedrigsteuerländern, welche die verlagerten Gewinne aufnehmen und verwerten. Bestehende Möglichkeiten zur Gewinnverlagerung sollten deshalb zwar die Steuersensibilität von Direktinvestitionen im Allgemeinen senken. Sie sollten sie aber in jenen Fällen erhöhen, in denen die Investition dem Aufbau einer organisatorischen Infrastruktur für Gewinnverlagerung dient. Die Unternehmen etablieren Filialen in Niedrigsteuerländern (diskrete Investition), lassen sich aber gleichzeitig nicht von Ausbauminvestitionen in Hochsteuerländern abhalten, weil sie die anfallenden Gewinne in Niedrigsteuerländer verlagern können. Dies würde auch erklären, warum gerade für die Standortwahl von Finanzdienstleistungszentren – die für die konzerninterne Verlagerung von Gewinnen und Verlusten zentral sind – eine hohe Steuersensibilität hinsichtlich der Standortwahl besteht.

Insgesamt ergibt sich also folgendes Bild: In Europa ist der Unternehmensteuerwettbewerb Realität. Er wird zu einem erheblichen Teil von den Möglichkeiten der Unternehmen zur Steuerarbitrage angetrieben. Da es bisher nicht gelungen ist, zu einer gemeinsamen europäischen Regulierung zu kommen, sehen sich die Regierungen gezwungen, ihre Steuersätze im Wettbewerb mit anderen Staaten zu senken.<sup>17</sup>

<sup>16</sup> Für einen Überblick über die Vielzahl empirischer Studien und unterschiedliche Ansätze zur Messung der Bedeutung von Gewinnverlagerungen siehe Devereux (2006, 28–40).

<sup>17</sup> Auf der diskursiven Ebene begründet die Politik die Notwendigkeit von Steuersenkungen freilich nicht nur mit den Möglichkeiten zur Gewinnverlagerung, sondern auch mit

## 2. Auswirkungen des Steuerwettbewerbs auf die Mitgliedstaaten

Und so stellt sich die Frage, welche Auswirkungen dieser Steuerwettbewerb bisher gehabt hat. Welche empirischen Erkenntnisse gibt es hinsichtlich der staatlichen Einnahmenseite und der Umverteilungswirkung über die Steuern selbst?

### Direkte Auswirkungen: Zur Höhe und Struktur der Einnahmenseite

Hinsichtlich der Einnahmenseite zeigt sich, dass die Regierungen in der Vergangenheit auf die internationale Steuerarbitrage so reagierten, dass sie ihre nominellen Steuersätze senkten und gleichzeitig die steuerliche Bemessungsgrundlage verbreiterten («tax cut cum base broadening»), um so mindestens für eine teilweise Gegenfinanzierung zu sorgen. Wie in Abbildung 1 zu erkennen ist, ist zwar einerseits die tarifliche Belastung (die nominellen Steuersätze) seit den 1980er Jahren im EU-15-Durchschnitt deutlich gefallen. Andererseits sind die Steuereinnahmen gemessen am Bruttoinlandsprodukt trotzdem im Durchschnitt nicht dramatisch gesunken.<sup>18</sup> Diese Entwicklung hat in den vergangenen zwei Jahrzehnten in fast allen Ländern stattgefunden. Genau wegen der Erweiterung der Bemessungsgrundlage haben die Satzsenkungen bisher auch noch nicht zu nennenswerten Einnahmeausfällen und einer Absenkung der Gesamtbelastung geführt (z. B. Garrett 1998, 85 ff.; Stewart/Webb 2006).

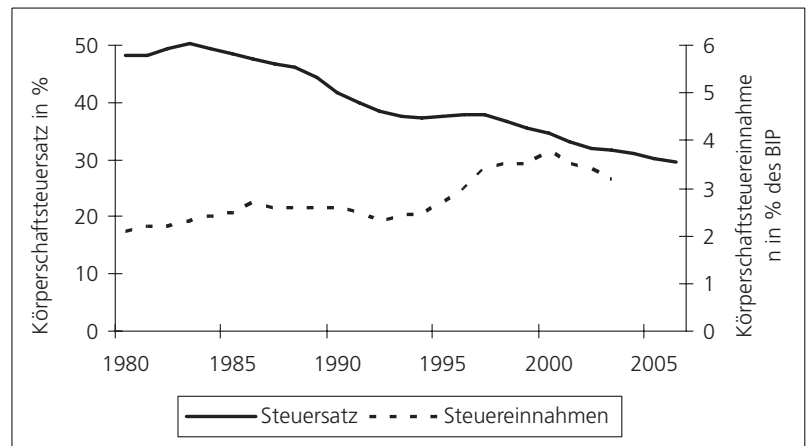
Empirische Untersuchungen über die Sequenz und das Timing von nominalen Steuersatzsenkungen kommen zu dem Ergebnis, dass Staaten auf Satzsenkungen in anderen Ländern mit einer eigenen Reduzierung reagieren. Die Staaten sind sich bewusst, dass sie in einer Situation strategischer Interdependenz sind und spüren den Wettbewerbsdruck auf ihre nominellen Sätze (vgl. z. B. Devereux/Lockwood/Redoano 2004).

Der allgemeine Trend zur Senkung der nominalen Steuersätze für Kapitalgesellschaften innerhalb der EU ist bis heute nicht abgeschwächt, sondern setzt sich auch 2007 fort, wie Tabelle 2 zeigt. Neben Spanien, das seinen Körperschaftsteuersatz 2007 von 35 % auf 32,5 % senkte, und den Niederlanden, das dieselben

der Gefahr realwirtschaftlicher Konsequenzen in Form der Abwanderung von Produktionsstätten und Verlust ausländischer Direktinvestitionen.

<sup>18</sup> Ausdrücklich wollen wir allerdings darauf hinweisen, dass dies Durchschnittszahlen sind und sich die Situation in einzelnen Ländern durchaus auch anders darstellen kann.

Abbildung 1: Durchschnittliche Körperschaftsteuersätze und -einnahmen der EU-15 Staaten, 1980–2006



Quelle: adaptiert aus Ganghof und Genschel (2007)

von 29,6 % auf 25,5 % gesenkt hat, gab es Steuersatzsenkungen in Bulgarien (von 15 % auf 10 %), Griechenland (von 29 % auf 25 %) und Slowenien (von 25 % auf 23 %).

In Slowenien soll der Steuersatz bis zum Jahr 2010 schrittweise auf 20 % sinken. Estland hingegen erhebt derzeit keinerlei Steuern auf einbehaltene Gewinne. Der estländische Steuersatz auf ausgeschüttete Gewinne sank 2007 von 23 % auf 22 %; bis 2009 soll er schrittweise auf 20 % abgesenkt werden und dann auch für einbehaltene Gewinne gelten. Deutschland hat angekündigt, seinen derzeitigen Körperschaftsteuersatz von 25 % auf 15 % im Jahr 2008 senken zu wollen.<sup>19</sup>

Insgesamt zeigen die Entwicklungen, dass der Steuersatzwettbewerb der Mitgliedstaaten untereinander noch keineswegs zu einem Ende gekommen ist. Auch kann man annehmen, dass die angekündigte Steuersatzsenkung in Deutschland abermals strategische Reaktionen in den anderen Mitgliedstaaten in Form weiterer Satzsenkungen auslösen wird.

<sup>19</sup> Neben Deutschland, wo Kapitalgesellschaften neben der Körperschaftsteuer auch Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag bezahlen (der durchschnittliche Gesamtsteuersatz von 38,6 % in 2007 soll in 2008 auf 29,8 % sinken), werden auch in Belgien (3 %), Frankreich (3,3 %) und Portugal (10 %) Zuschläge zur Körperschaftsteuer erhoben. In Ungarn und Italien werden zudem Wertschöpfungssteuern von 2,3 % bzw. 4,25 % erhoben. Des Weiteren gibt es in Luxemburg eine lokale Steuer für Kapitalgesellschaften mit einem Steuersatz von 6,8 % (Stadt Luxemburg) des Gewinns und in Spanien eine branchenabhängige Ertragsteuer von maximal 7,5 % des Gewinns (vgl. Status:Recht vom 26.01.2007, Heft 2, S. 40).

**Abbildung 2: Körperschaftsteuersätze auf einbehaltene Gewinne von Kapitalgesellschaften (ohne Zuschlagsteuern und lokale Steuern) in % in 2006/2007.**

	2006	2007
Belgien	33	33
Dänemark	28	28
Deutschland	25	25
Finnland	26	26
Frankreich	33,3	33,3
Griechenland	29	25
Großbritannien	30	30
Irland	12,5	12,5
Italien	33	33
Luxemburg	22	22
Niederlande	29,6	25,5
Österreich	25	25
Portugal	25	25
Schweden	28	28
Spanien	35	32,5
<b>EU-15-Durchschnitt</b>	<b>27,6</b>	<b>26,9</b>
Bulgarien	15	10
Estland (1)	0	0
Lettland	15	15
Litauen	15	15
Malta	35	35
Rumänien	16	16
Slowakei	19	19
Slowenien	25	23
Tschechien	24	24
Polen	19	19
Ungarn	16	16
Zypern	10	10
<b>NMS-12-Durchschnitt</b>	<b>17,4</b>	<b>16,8</b>
<b>EU-27-Durchschnitt</b>	<b>23,3</b>	<b>22,6</b>

Quelle: Status:Recht 26.01.2007, 40; eigene Recherchen

Die Bedeutung der nominalen Sätze wird verständlich, wenn man sich vergegenwärtigt, dass es für die Entscheidung eines multinationalen Unternehmens, ob man »paper profits« im Niedrigsteuerausland anfallen lässt oder nicht, auf die nominalen Sätze ankommt – und nicht auf die konstant gebliebene effektive Belastung. Das liegt daran, dass für die Gewinnverlagerung ohnehin nur jene Gewinnanteile überhaupt in Frage kommen, die tatsächlich steuer-

pflichtig sind, weil sie nicht bereits durch Abschreibungsmöglichkeiten und andere Vergünstigungen vor Besteuerung geschützt werden. Für diese steuerpflichtigen Anteile ist aber die tarifliche gleich der effektiven Belastung. Der Trend hin zu niedrigen Sätzen und breiten Bemessungsgrundlagen ist deshalb der Versuch der Staaten, über die Senkung der Sätze die nationale Unternehmensteuerbasis gegen Gewinnverlagerungen ins Ausland zu verteidigen und gleichzeitig Einnahmeherausfälle durch die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage auszugleichen (vgl. Ganghof 2005; 2006a; Haufler/Schjelderup 2000). Durch die Politik der Steuersatzsenkung bei gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlage ergibt sich aber auch eine Verschiebung der Steuerbelastung innerhalb der Gewinnbesteuerung von Unternehmen: gerade hoch profitable multinationale Unternehmen profitieren, während eher national agierende, weniger profitable Unternehmen stärker belastet werden (vgl. Ganghof 2006b). In der Realität läuft dies darauf hinaus, dass gerade viele mittelständische und kleine Unternehmen stärker belastet wurden, während Konzerne entlastet wurden (vgl. Devereux/Griffith/Klemm 2002, 483).<sup>20</sup>

Durch den Steuerwettbewerb kommt es auch noch zu weiteren Veränderungen in der Struktur der nationalen Steuersysteme. Zum einen zeigt sich empirisch eine Verschiebung der Steuerbelastung von mobilen zu immobilien Faktoren. Die Steuerbelastung des Faktors Arbeit ist gestiegen, während die Belastung des Faktors Kapital sinkt (z. B. Winner 2005; Schwarz 2007). Daneben gibt es auch erste Tendenzen einer Umschichtung von der direkten zur indirekten Besteuerung (Bach 2001). Allerdings nehmen sich die Steuersatzerhöhungen bei der Mehrwertsteuer im Verhältnis zu den (Spitzensteuer-)Satzreduzierungen

<sup>20</sup> Im Übrigen kann die Politik der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage bei gleichzeitiger Senkung der Sätze auch negative Folgen für das Wachstum haben. Gerade junge Unternehmen in der Gründungsphase, die *noch* nicht profitabel sind, werden gegenüber »altem« Kapital, das bereits von den bisher günstigeren Abschreibungsmöglichkeiten profitiert hat und nun zusätzlich in den Genuss niedriger Steuersätze kommt, benachteiligt. Da das Wachstumspotential einer Volkswirtschaft in hohem Maße von der Investitionsbereitschaft in neuen, noch unerschlossenen Geschäftsfeldern abhängt, ist dies kontraproduktiv. Dies ist wohl ein wichtiger Grund dafür, warum Vertreter der Finanzministerien in Gesprächen anklagen lassen, dass die Politik der Satzreduzierung bei gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlage langsam, aber sicher an ihre Grenzen stößt. In der aktuellen Diskussion um die geplante deutsche Unternehmensteuerreform, die die Bemessungsgrundlage auf ertragsunabhängige Elemente ausweiten will, tauchen entsprechende Argumente ebenfalls auf (siehe z. B. Tagesspiegel vom 14.03.2007).

im Rahmen der Unternehmens- und persönlichen Einkommensteuer noch vergleichsweise moderat aus (Schratzstaller 2006). Alle diese Verschiebungen in der Steuerstruktur bewirken, dass die Verteilung der Steuerbelastung ungerechter wird. Kapitaleinkommen, insbesondere solche aus hochprofitablen Investitionen, werden entlastet, während Arbeitseinkommen und Konsum stärker belastet werden.

Die als Reaktion auf den Steuerwettbewerb eingeschlagene Politik einer Satzsenkung bei Verbreiterung der Bemessungsgrundlage hat außerdem einen sehr wichtigen indirekten Effekt auf den Tarifverlauf der persönlichen Einkommensteuer, wie wir im Folgenden zeigen möchten.

### **Indirekte Auswirkungen: Die Progression der persönlichen Einkommensbesteuerung**

Die Satzsenkungen der Unternehmensteuer strahlen in den Bereich der Einkommensteuer aus und können zu einer Absenkung der Spitzensteuersätze und einer Abschmelzung der Progression in der persönlichen Einkommensteuer führen. Da die persönliche, progressiv ausgestaltete Einkommensteuer das wichtigste und wirkmächtigste steuerliche Element zur Regulierung der Wohlstandsverteilung ist, gerät das Umverteilungsziel in Gefahr (Uhl 2006). Der kausale Mechanismus, der den Druck auf die Progression der persönlichen Einkommensteuer bewirkt, ist – verkürzt beschrieben – folgender: Das Einkommen von natürlichen Personen und von Körperschaften unterscheidet sich nicht prinzipiell, sondern nur in der juristischen Form voneinander. Wenn die Körperschaftsteuerniedriger ist als die persönliche Einkommensteuer, dann lohnt es sich für Privatpersonen, ihr Einkommen in einer Körperschaft zu »verstecken«. Um solchen inländischen Steuervermeidungsstrategien entgegenzuwirken, wird in der Regel versucht, den Körperschaftsteuersatz auf einbehaltene Gewinne und den Spitzensatz der persönlichen Einkommensteuer anzugleichen. Zur Aufrechterhaltung der Integrität und einer möglichst marktkonformen Ausgestaltung des Einkommensteuersystems ist man auf diese Schutzfunktion (»backstop function«) der Körperschaftsteuer angewiesen (vgl. Mintz 1995; Ganghof 2004; 2007).

Wenn nun aber der Körperschaftsteuersatz aufgrund des Steuerwettbewerbs gesenkt werden muss, hat dies Auswirkungen auf die Integrität des Einkommensteuersystems. Eine Regierung kann sich entscheiden, den Spitzensatz der persönlichen Einkommensteuer ebenfalls zu senken, um die inländische Steuerarbitrage gering zu halten. In diesem Fall wird

die Progressivität der Einkommensteuer und damit die Umverteilung innerhalb des Steuersystems direkt verringert. Eine Regierung kann sich aber auch dazu entscheiden, eine Spreizung zwischen dem Körperschaftsteuersatz und dem Spitzensatz der persönlichen Einkommensteuer zuzulassen, und eröffnet damit genau jene oben beschriebenen Arbitragemöglichkeiten.<sup>21</sup> In diesem Fall bleibt zwar auf dem Papier die Progressivität zumindest der persönlichen Einkommensteuer bestehen. Tatsächlich aber wird das Umverteilungsziel unterwandert, weil gerade die gut und sehr gut verdienenden Steuerzahler von den »inländischen Arbitragemöglichkeiten« Gebrauch machen können.

Auch an der Entwicklung der letzten Jahre lässt sich dieser enge Zusammenhang zwischen der Höhe des Körperschaftsteuersatzes und dem Einkommensteuerspitzensatz ablesen. So ist ein offensichtliches Symptom dafür, dass die progressive Einkommensteuer in den letzten Jahren unter Druck gekommen ist, die Einführung sogenannter Flat-Tax-Systeme in einigen Ländern, insbesondere in Osteuropa. Eine Flat Tax zeichnet sich durch einen proportionalen Tarifverlauf aus; bei einer Flat Tax in Reinform hat man es also mit nur einem einzigen Steuersatz zu tun, der unabhängig von der Einkommenshöhe zur Anwendung kommt. Eine proportionale Steuer setzt zwar auch bei der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen an – Geringverdiener zahlen absolut gesehen weniger als Einkommensmillionäre. Allerdings wird die Reichtums- bzw. Armutsverteilung unangetastet gelassen. Nur wenn Wohlhabende auch einen größeren Teil ihres Einkommens abgeben als Geringverdiener, wie im Falle eines progressiven Tarifverlaufs, erfolgt eine Umverteilung über das Steuersystem.

Andere Staaten, wie die skandinavischen Länder in den 1990er Jahren, haben die Option gewählt, eine größere Lücke zwischen den Sätzen nicht nur zuzulassen, sondern die Satzspreizung sogar explizit zum Prinzip zu erheben. Sie haben eine duale Einkommensteuer eingeführt, bei der Unternehmen und Kapital proportional mit einem niedrigeren Satz besteuert werden als die deutlich progressiv besteuerten Arbeitseinkommen. Natürlich bestehen auch in einem solchen System Anreize, private Arbeitseinkommen umzudeklariieren, und diese werden auch ausgenutzt –

<sup>21</sup> Steffen Ganghof (2006a, Kapitel 1) zeigt, dass die OECD-Staaten von 1975 bis 1989 erfolgreich darin waren, die Satzspreizung zu verringern. Von 1989 an, als der Steuerwettbewerb an Intensität gewann, sahen sie sich gezwungen, die Schere wieder sehr deutlich öffnen zu lassen. Es mag sein, dass die inländische Steuerarbitrage zwischen persönlicher Einkommen- und Körperschaftsteuer auch ein Teil der Erklärung dafür ist, warum die Körperschaftsteuereinnahmen nicht gesunken sind.

was die Staaten wiederum durch komplexe Regelungen zu unterbinden versuchen (vgl. Sørensen 2005). Ebenfalls lässt sich argumentieren, dass ein duales System unter Umverteilungsgesichtspunkten problematisch ist, da eine Umverteilung lediglich unter denjenigen stattfindet, die ihre persönlichen Einnahmen aus Arbeitseinkommen beziehen, während hohe Kapitaleinkommen nur proportional und zu einem erheblich geringeren Satz versteuert werden. Dennoch fällt eine Umverteilung in einem solchen System

immer noch deutlicher aus als unter einer Flat Tax, bei der noch nicht einmal mehr die Arbeitseinkommen progressiv besteuert werden.<sup>22</sup>

Insgesamt gilt: Die negativen Auswirkungen des steuerlichen Standortwettbewerbs auf die Progression der Einkommensbesteuerung und die Verschiebungen in der Struktur der Einnahmenseite sind eine sehr reale Bedrohung für eine Politik, die den Anspruch hat, soziale Gerechtigkeit zu verwirklichen.

---

22 Aus diesem und einer Reihe weiterer guter Gründe halten manche Autoren die duale Einkommensteuer für eine sinnvolle Reaktion auf die Herausforderungen des Steuerwettbewerbs, die sich auch sozialdemokratische Parteien zu eigen machen sollten (vgl. z. B. Ganghof 2004). In Deutschland geschieht dies, also die deutliche steuerpolitische Orientierung am Dualen Modell mit der Steuerreform 2008. Für einen Vergleich von Dualer Einkommensteuer und »flat tax«, vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2004).

## IV. Unternehmensbesteuerung in Europa: ein Vorschlag

Wie aber könnte eine sinnvolle Antwort auf die Imperative des Steuerwettbewerbs aussehen? Im Folgenden argumentieren wir, dass eine Lösung für die Probleme des Steuerwettbewerbs nur gelingen kann, wenn es zu einer zumindest teilweisen Harmonisierung auf der europäischen Ebene kommt. Dabei gehen wir in drei Schritten vor. Zunächst zeigen wir, auf welche Weise die Einführung einer »Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage« (GKKB) im Verhältnis zum gegenwärtigen Regelsystem die Möglichkeiten der Unternehmen zur Gewinn- und Verlustverlagerung begrenzen kann. Wir zeigen aber auch, dass eine GKKB, so sie nicht wenigstens von einem Mindeststeuersatz begleitet ist, den Steuerwettbewerb auf andere Faktoren richtet und damit neu strukturiert. Schließlich wollen wir kurz darstellen, welchen Stand die derzeitige Debatte um eine gemeinsame Bemessungsgrundlage auf europäischer Ebene hat. Daran anschließend stellen wir diejenigen Kriterien und Eckpunkte für eine europäische Antwort im Hinblick auf die Unternehmensbesteuerung vor, denen eine Einigung aus unserer Sicht inhaltlich genügen müsste. Eine solche europäische Lösung würde den Mitgliedstaaten immerhin einige der durch den Steuerwettbewerb verloren gegangenen steuerpolitischen Gestaltungsmöglichkeiten neu eröffnen. Sie böte die Chance auf einen pluralistischen und damit kontroversen demokratischen Prozess, um steuerpolitische Fragen in den Mitgliedstaaten auch tatsächlich beantworten zu können.

### 1. Möglichkeiten und Grenzen einer GKKB

Welche Möglichkeiten bietet die Einführung einer »Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage« (GKKB) im Verhältnis zum derzeit geltenden System europäischer Besteuerung? Und auf welche Probleme kann eine isoliert eingeführte GKKB keine Antwort liefern? Beiden Fragen soll im Folgenden nachgegangen werden.

Um nachvollziehbar zu machen, welcher Vorteil für die europäischen Mitgliedstaaten in der Einführung einer GKKB steckt, müssen wir zunächst in aller Kürze das gegenwärtige internationale Steuerrechtssystem erläutern. Grundsätzlich richtet sich dies nach der sogenannten Wohnsitzbesteuerung, d. h. dass die Steuerpflicht an den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt von natürlichen Personen bzw. an den Sitz oder Ort der Geschäftsleitung juristischer Personen (also

beispielsweise Kapitalgesellschaften) geknüpft ist. Gleichzeitig verzichtet aber kein Staat der Welt darauf, beispielsweise Wirtschaftsvorgänge oder Vermögenswerte auf dem eigenen Gebiet auch dann zu besteuern, wenn sie Nichtansässigen zugute kommen oder gehören (Quellenprinzip). Wenn nun also ein Unternehmen in einem weiteren Land eine Betriebsstätte unterhält und damit am Wirtschaftsleben des anderen Landes teilnimmt, so findet die Geschäftstätigkeit in zwei Steuergebieten statt mit der Folge, dass beide Staaten Steuern auf die jeweiligen Geschäftsvorgänge erheben könnten und es so zu Doppelbesteuerungen kommt – ein Thema, auf das wir bereits weiter vorne hingewiesen haben. Um Wettbewerbsverzerrungen für die Unternehmen durch die mit der Doppelbesteuerung verbundenen finanziellen Mehrbelastungen zu vermeiden, sollen die von den Unternehmen erwirtschafteten Gewinne aber nur einmal versteuert werden – also weder doppelt noch gar nicht.

Dies wirft die Frage auf, nach welcher Methode der Gewinn der Unternehmensteile (Betriebsstätten, Unternehmenssitze) voneinander abgegrenzt wird. Hier gibt es grundsätzlich zwei Methoden: zum einen die national getrennte Gewinnermittlung (»separate accounting«), die den Betriebsstättengewinn aufgrund einer eigenständigen Betriebsstättenbuchführung wie bei einem selbstständigen Unternehmen ermittelt, und zum anderen die international vereinheitlichte und konsolidierte Gewinnermittlung mit Formelzerlegung (»unitary taxation with formula apportionment«), die vom Gesamtgewinn des multinationalen Unternehmens ausgeht und diesen nach bestimmten (anderen) Faktoren auf das Stammhaus und die in verschiedenen Ländern tätigen Betriebsstätten verteilt (vgl. z. B. McLure/Weiner 2000). Die erste Methode wird im gesamten internationalen Steuerrecht und auch in der Europäischen Union praktiziert. Die zweite Methode wird in manchen föderalen Staaten wie den USA, Kanada und im deutschen Recht bei der Gewerbesteuerzerlegung zur Aufteilung auf die Gebietskörperschaften verwendet. Auch liegt sie der Idee einer europäischen GKKB zugrunde.

#### **Probleme der national getrennten Besteuerung (»separate accounting«)**

Insgesamt wird also beim derzeit verwendeten System des »separate accounting« jeder Teil eines multination-

nenal Unternehmens steuerlich so behandelt, als sei es eine selbständige separate Unternehmenseinheit (Li 2003, Kapitel 3), und der Gewinn, der dem Teilunternehmen zugerechnet werden kann, wird auch am jeweiligen Standort nach den dortigen Regeln besteuert. Damit aber eine solche national getrennte Besteuerung überhaupt auf multinationale Unternehmen, die ja per definitionem grenzüberschreitend tätig sind, angewendet werden kann, müssen diese Unternehmen zur Ermittlung des Gewinns der einzelnen Unternehmensteile ihre betriebsinternen, aber grenzüberschreitenden Transaktionen von Waren und Dienstleistungen für steuerliche Zwecke einpreisen. Diese sogenannten Verrechnungspreise sollen denjenigen entsprechen, die sich ergäben, wenn die Unternehmensteile unabhängig voneinander agierende Marktteilnehmer wären (Fremdvergleichsgrundsatz bzw. »arm's length principle«). Die Verrechnungspreise können aus einer Reihe von Gründen »manipuliert« werden, damit Gewinne insbesondere in Niedrigsteuerländern anfallen und Verluste in Hochsteuerländern (Bartelsman/Beetsma 2003).<sup>23</sup> Die Konstruktion der national getrennten Besteuerung eröffnet den Unternehmen also vielfältige Möglichkeiten der unternehmensinternen Steuerarbitrage.

Hinzu kommt, dass sich die Regeln des internationalen Steuerrechts, wenn man es mit einem eigenständigen Unternehmensteil – einer Betriebsstätte – zu tun hat, im Prinzip an der juristischen Form und nicht an der ökonomischen Substanz orientieren. Es genügt wenig mehr als ein Briefkasten in einem Niedrigsteuerland, um dort Gewinne zu verbuchen bzw. diese steuermindernd hindurchzuschleusen. Auch hiervon machen die Konzerne Gebrauch (Desai/Fritz/Hines 2006). Theoretisch können Staaten hierauf reagieren, indem sie beispielsweise eine sogenannte Hinzurechnungsbesteuerung praktizieren. Wie wir weiter vorne bereits am Beispiel Großbritanniens und dem vor dem EuGH verhandelten Fall des Unternehmens

<sup>23</sup> Diese »Manipulationen« sind keineswegs illegal. Ganz im Gegenteil entstehen die Spielräume in der Festlegung der Verrechnungspreise daraus, dass es für sehr viele Zwischenprodukte, die innerhalb von Unternehmen »gehandelt« werden, wie z. B. Wissen und Know-how, sehr schwierig ist, einen korrekten Fremdvergleich durchzuführen. Die Ironie ist, dass nach der gängigen ökonomischen Theorie multinationaler Unternehmen diese gerade deshalb bestehen, weil der Marktmechanismus für die betreffenden Transaktionen nicht funktionieren kann. Genau deshalb kommt der Fremdvergleichsgrundsatz aus ganz grundsätzlichen Erwägungen an seine Grenzen. In der Praxis sind deshalb die zulässigen Intervalle, innerhalb derer Verrechnungspreise liegen dürfen, von sehr erheblicher Breite (Holzleitner 2005). Natürlich nutzen die Unternehmen, bzw. die von Ihnen beauftragten Steuerberater, diese Spielräume zur steueroptimalen Gestaltung aus.

Cadbury Schweppes gezeigt haben, sind solche einzelmitgliedstaatlichen Maßnahmen aus Sicht des Europäischen Gerichtshofes allerdings nicht mit der Niederlassungsfreiheit innerhalb Europas vereinbar.

Gerade die Regeln der national getrennten Besteuerung, die den Staaten die formale Freiheit zur Gestaltung ihrer Besteuerungssysteme belässt, führen dazu, dass sie in der Verfolgung ihrer steuerpolitischen Ziele von Verteilungsgerechtigkeit und Effizienz durch den Steuerwettbewerb beschränkt werden. Gerade die Tatsache unbeschränkter formaler Steuersouveränität führt zu einer Einschränkung ihrer materiellen Politikautonomie (Rixen 2006).

### **Möglichkeiten und Grenzen der konsolidierten Gewinnermittlung mit »formula apportionment«**

Wie bereits geschildert, geht man bei einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage mit Formelzerlegung vom Gesamtgewinn des Unternehmens aus und verteilt diesen nach bestimmten anderen als am Gewinn orientierten Faktoren auf die Unternehmensteile. Das heißt, dass zunächst unabhängig vom jeweiligen Unternehmensstandort sämtliche steuerlichen Gewinne der einzelnen Gesellschaften einer Unternehmensgruppe auf Basis einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage zusammengefasst werden (Konsolidierungskreis).<sup>24</sup> Das so ermittelte konsolidierte Unternehmensergebnis wird schließlich nach einem zu bestimmenden und vorher festgelegten Verteilerschlüssel (zumeist anhand einer Formelzerlegung, dem »formula apportionment«) den einzelnen Unternehmensstandorten zugerechnet, wo dieses schließlich nach dem jeweils national geltenden Steuersatz besteuert werden kann.

Der Vorteil dieser Methode: Wenn der Gewinn (und Verlust) eines Unternehmens nicht national getrennt ermittelt, und zusätzlich der Verteilerschlüssel adäquat gewählt wird, fallen die wichtigsten Möglichkeiten zur Gewinnverlagerung für die Unternehmen weg. Interne Verrechnungspreise müssen für die steuerliche Gewinnermittlung gar nicht mehr festgelegt werden, da der Gewinn ja für das gesamte Unternehmen ermittelt wird.<sup>25</sup> Außerdem verlieren Briefkasten-

<sup>24</sup> Wichtig ist, dass es sich um eine vereinheitlichte *und* konsolidierte Bemessungsgrundlage handelt. Vereinheitlichung bedeutet, dass der Gewinn in allen Staaten gleich ermittelt wird. Konsolidierung meint zusätzlich, dass Gewinne und Verluste grenzüberschreitend verrechnet werden.

<sup>25</sup> Allerdings stellt sich im Falle einer europaweiten Einführung einer GKKB die Frage, wie die internationalen Steuerregeln mit außereuropäischen Staaten zu gestalten sind. Da sie

firmen ihre Bedeutung, sofern sich die Zuteilung des Gesamtgewinns auf die beteiligten Länder an »realen« ökonomischen Größen orientiert, wie dies bei Lohnsumme, Umsatz und Vermögen – dies sind die Größen, die in den USA typischerweise verwendet werden – der Fall wäre. Die typische Briefkastenfirma würde unter diesen Umständen schlicht gar keinen oder nur einen sehr kleinen Teil der Unternehmensgewinne zugewiesen bekommen (McIntyre 1993, 319).

Allerdings muss an dieser Stelle auf neue Probleme hingewiesen werden. Denn bei einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage plus Formelzerlegung geht es im steuerlichen Standortwettbewerb nicht mehr um rein bilanzielle Gewinnverschiebungen, sondern – sofern nicht wenigstens ein Mindeststeuersatz festgelegt wird – um reale Investitionen. Unternehmen und Staaten können einen Steuerwettbewerb auch anhand derjenigen Faktoren strukturieren, die Bestandteil der jeweiligen Zerlegungsformel sind. Es steht zu befürchten, dass eine gemeinsame Bemessungsgrundlage, gerade weil sie die Möglichkeiten zur Verlagerung von »paper profits« begrenzt, den Wettbewerb um reale Investitionen verstärkt.

Die Relevanz dieses Wettbewerbs für die Mitgliedstaaten unterscheidet sich u. a. danach, in welcher Gewichtung mobile oder immobile Faktoren in die Formel eingehen. Das heißt: Je mobiler die Faktoren sind, die in die Formel eingehen, desto anfälliger ist das System für einen steuerlichen Standortwettbewerb der Mitgliedstaaten untereinander. Mobil sind dabei beispielsweise die Faktoren Vermögen/Vermögenswerte (tatsächliche Investitionen) und Umsatz nach dem Ursprungsort.<sup>26</sup> Als eher immobil gelten die

Faktoren Lohnsumme/Beschäftigtenzahlen und Umsatz nach dem Bestimmungsort.<sup>27</sup>

Andererseits birgt auch die Orientierung an immobilen Faktoren Risiken, denn je deutlicher im Rahmen einer Formel auf die immobilen Faktoren (Lohnsumme/Beschäftigtenzahlen oder Umsatz nach Bestimmungsort) gesetzt wird, desto deutlicher können unerwünschte Effekte beispielsweise für Arbeitnehmer/innen ausfallen. Das Problem liegt darin begründet, dass die Faktoren, die in die Formel eingehen, auch die Anteile festlegen, die den jeweiligen Staaten zur Besteuerung zugewiesen werden. Auf diesen Anteil erheben die Mitgliedstaaten schließlich ihren jeweils national gültigen Steuersatz. Ein Beispiel: die Lohnsumme. Würden beispielsweise die Gewinne eines Gesamtunternehmens den Staaten auf der Basis der Lohnsumme zugewiesen, die ein Unternehmensanteil im Mitgliedstaat seines Standortes bezahlt, dann würden – so dieser Mitgliedstaat einen vergleichsweise hohen Steuersatz hat – die Unternehmen umso mehr darauf achten, dass sie entweder diese Lohnsumme in einem Land anfallen lassen, das niedrige Sätze aufweist, oder versuchen, am Standort eine niedrigere Lohnsumme zu finanzieren. Das heißt kurz gefasst: Je höher die Bewertung der Lohnsumme im Rahmen der Formel, desto höher kann der (zusätzliche) Druck auf die Lohnabschlüsse in den Ländern mit einem vergleichsweise hohen Lohnniveau und vergleichsweise hohen Steuersätzen ausfallen. Auch wenn wir eingangs in Teil 3 darauf hingewiesen haben, dass derzeit aufgrund von mitgliedstaatlichen Steuerbelastungsunterschieden eine Standortverlagerung von ganzen Betriebsstätten empirisch betrachtet eine untergeordnete Rolle spielt, so kann sich diese Situation natürlich dann ändern, wenn die Formelzerlegung die Körperschaftsteuer in eine implizite

nicht an der gemeinsamen Bemessungsgrundlage partizipieren, würde im Verhältnis zu diesen Staaten das bisherige System des »separate entity accounting« fortbestehen. Dies würde aber bedeuten, dass Unternehmen, die auch über Europa hinaus tätig sind, sowohl eine Konsolidierung ihres Gewinns vornehmen müssen als auch weiterhin nach dem Prinzip des »separate accounting« bezüglich ihrer außer-europäischen Töchter besteuert würden. Damit diese Parallelität nicht zur Verlagerung von »paper profits« in Drittstaaten genutzt werden kann, sind bestimmte Abgrenzungsregeln notwendig (vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen 2007, 34 ff.).

26 Grundsätzlich hat die Verwendung des Faktors Umsatz nach dem Ursprungsort zur Folge, dass die Zuteilung der Bemessungsgrundlage an den Mitgliedstaat erfolgt, von dem aus ein Unternehmen seine Waren versendet. Dieser Umsatz nach Ursprungsort kann deshalb leicht zur Gewinnverlagerung verwendet werden, da dieser Versendungs-/Verladeort von dem Unternehmen gesteuert werden kann (Europäische Kommission 2006c). Unabhängig von der Tatsache, dass die Faktoren Vermögen und Umsatz nach Ursprungsort als mehr oder weniger mobil und damit anfällig für einen

Steuerwettbewerb angesehen werden können, ergeben sich bei diesen Faktoren auch anderweitige Manipulationsmöglichkeiten. Beispielsweise kann die Orientierung an Vermögensgegenständen zum fiskalisch motivierten »Verstecken« von Vermögen in Stiftungen führen.

27 Bei Verwendung des Faktors Umsatz nach dem Bestimmungsort erfolgt die Zuteilung der Bemessungsgrundlage hin zu dem Staat, in dem die Waren schließlich auf den Markt gebracht oder in Betrieb genommen werden. Diese Zuteilung steht zumindest nicht generell unter der Kontrolle der Gesellschaft, wirft allerdings eine Reihe weiterer Probleme auf, wie Ana Agúndez-García (2006, 52 f.) beispielsweise unter dem Stichwort »Nirgendwo«-Umsätze (nowhere sales) herausarbeitet. Wenn also Umsätze in einem Mitgliedsland erfolgen, in dem das Unternehmen nicht vertreten ist, werden nach der Rückbezugsregel solche Umsätze dem Versandstaat zugeordnet und unterliegen somit dem Faktor Umsatz nach Ursprungsort mit all seinen Problemen aus der Mobilität und damit unternehmerischen Steuerbarkeit dieser Umsätze.



Steuer auf die in der Formel verwendeten Faktoren umwandelt (McLure 1980; Agúndez-García 2006) – in unserem Beispiel in eine Lohnsummensteuer. Der Wettbewerb der Standorte würde dann auf Basis von Lohnabschlüssen ausgetragen werden.

Die Beispiele sollten zeigen, dass es auch bei einer Formelzerlegung keinen Königsweg gibt. Die Einführung einer GKKB mit Formelzerlegung führt nicht zu einer grundsätzlichen Eindämmung jedes steuerlichen Standortwettbewerbs, sondern nur zu einer Verlagerung des Wettbewerbs auf die in der Formel enthaltenen Faktoren. Dies gilt jedenfalls, solange es keine angeglichenen Steuersätze – oder wenigstens einen für alle gültigen Mindeststeuersatz – in den Ländern gibt. Dann würde die Aufteilung der Bemessungsgrundlage auf die jeweiligen Mitgliedstaaten zwar auch der Formel folgen, da aber nach einheitlichen Sätzen besteuert würde, wäre den Unternehmen der Anreiz genommen, ihre Steuerplanung anhand der Formel-Faktoren neu zu strukturieren, denn sie würden – bei vollständig angeglichenen Sätzen – überall gleich hohe Steuern zahlen. Auch ein Mindeststeuersatz erfüllt diesen Zweck zumindest annähernd. Denn es ist, empirisch gesehen, durchaus plausibel anzunehmen, dass eine begrenzte Steuersatzspreizung unter den Ländern, sofern die Sätze insgesamt oberhalb eines Mindestsatzes liegen und reine Gewinnverlagerungen ausgeschlossen sind, nicht zu dramatischen Unternehmensverlagerungen oder verzerrten Ansiedelungsanreizen führt. Die unten vorgeschlagenen Eckpunkte folgen diesen Überlegungen. Wir plädieren für die Einführung eines Mindeststeuersatzes. Doch zuvor wollen wir kurz den Stand des derzeitigen europäischen Prozesses zur Entwicklung einer GKKB skizzieren.

## 2. Die aktuelle europäische Debatte zur GKKB

Nachdem der Prozess einer Annäherung der Unternehmensbesteuerung in den 1990er Jahren mehr oder weniger ins Stocken geraten war, unternahm die Europäische Kommission 2001 mit der Veröffentlichung ihrer Unternehmensteuerstudie (Europäische Kommission 2001a) sowie weiteren Mitteilungen zur Unternehmensbesteuerung (Europäische Kommission 2001c; 2001b) einen neuen Anlauf. Darin verwies sie auf erhebliche steuerlich bedingte Schwierigkeiten bei der grenzüberschreitenden Tätigkeit von Unternehmen innerhalb der EU. Unterschiedliche Regelungen zur Festsetzung der Steuerbemessungsgrundlage verursachten zahlreiche Probleme bei der Besteuerung von konzerninternen Vorgängen; die Befolgungskos-

ten seien für die Unternehmen zu hoch und die Gefahr der Doppelbesteuerung sei nach wie vor existent. Eine der Maßnahmen, mit denen die Situation für die Unternehmen verbessert werden sollte, war eine auf mittelfristige Sicht einzuführende gemeinsame, konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeiten mit dem Ziel, die Unternehmensteuersysteme der Mitgliedstaaten effizienter, wirksamer, einfacher und transparenter zu machen. Der Ministerrat setzte daraufhin eine Arbeitsgruppe<sup>28</sup> ein, deren Zwischenbericht die Kommission im April 2006 vorlegte. Der mit den Arbeiten rund um die »Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage« (GKKB) verbundene Zeitplan sieht für Ende des Jahres 2008 die Vorlage eines umfassenden Vorschlages für einen Gemeinschaftsrechtsakt (Richtlinie) vor. Inhaltlich expliziert der Zwischenbericht den Charakter der gemeinsamen Bemessungsgrundlage (Europäische Kommission 2006a; siehe auch Czakert 2006). Es soll sich – wie oben bereits beschrieben – um eine konsolidierte handeln, die den steuerlichen Gewinn der einzelnen Gesellschaften einer Unternehmensgruppe (Konsolidierungskreis) nach einheitlichen Regeln zusammenfasst. Das so ermittelte konsolidierte Unternehmensergebnis soll schließlich nach einem noch zu bestimmenden Verteilerschlüssel den einzelnen Mitgliedstaaten zugerechnet werden, die dieses schließlich nach dem jeweils national geltenden Steuersatz besteuern.

Hinsichtlich des Verteilerschlüssels des konsolidierten Gewinns auf die Mitgliedstaaten werden in einer Arbeitsunterlage der Arbeitsgruppe GKKB (2006c) neben der bereits beschriebenen Methode der Formelzerlegung (»formula apportionment«) zwei weitere Konzepte vorgestellt: die makroökonomische Aufteilungsmethode, wonach die Aufteilung der konsolidierten Bemessungsgrundlage eines Konzerns anhand von auf nationaler Ebene aggregierten Faktoren (z. B. BIP) verteilt werden, oder die Verteilung auf der Grundlage der Wertschöpfung (Value Added Methode). Zum gegenwärtigen Zeitpunkt, also im März 2007, ist seitens der GKKB-Arbeitsgruppe noch keine Richtungsentscheidung darüber gefallen, nach welchen Kriterien eine Verteilung organisiert werden

<sup>28</sup> An dieser Arbeitsgruppe nehmen Experten aus den Ministerien aller 27 Mitgliedstaaten und die Kommissionsdienststellen teil. Die Mitgliedstaaten haben sich im Vorfeld zu nichts verpflichtet. Die Arbeitsgruppe wurde zunächst für einen Zeitraum von drei Jahren eingesetzt und es sind rund vier Sitzungen pro Jahr geplant. Eine Dokumentation ihrer Arbeit findet sich im Internet unter [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_de.htm) (zuletzt aufgerufen am 21.03.2007).

sollte, auch wenn die Kommission durchaus eine Präferenz hinsichtlich der Methode der Formelzerlegung erkennen lässt.

In dem Zwischenbericht weist die Kommission auch darauf hin, dass die GKKB aus ihrer Sicht nur für diejenigen Unternehmen gelten soll, die unter die Körperschaftsbesteuerung fallen, also nicht für Personengesellschaften. Darüber hinaus soll die gemeinsame Bemessungsgrundlage fakultativ erhoben werden – für Unternehmen besteht also die Wahlmöglichkeit, ob sie sich auf Basis der gemeinsamen Bemessungsgrundlage besteuern lassen wollen oder nicht.

Hinsichtlich des Steuerwettbewerbs unter den Mitgliedstaaten sind alle drei Punkte – der Verteilerschlüssel (also die Gewichtung der Faktoren in der Formel), die Wahlfreiheit und die nur eingeschränkte Gültigkeit – relevant. Welche Auswirkungen sich aus der Gewichtung der Faktoren ergeben können, haben wir bereits oben erläutert. Verstärkt würde die Anfälligkeit der Staaten, dem Standortverlagerungsdruck der Unternehmen vorausgehend nachzugeben, durch die Einschränkung des Teilnehmerkreises und die Wahlfreiheit. Multinational vertretene Unternehmen werden weiterhin mit der spitzen Feder rechnen können und werden sich jeweils die für sie vorteilhaftere Lösung – die europäische oder die jeweilige nationale – aussuchen. Mindestens zwei negative Konsequenzen können damit verbunden sein.

Einerseits steht zu befürchten, dass die Wahlfreiheit Einfluss hat auf die Ausgestaltung der Zerlegungsformel, auf die sich die Mitgliedstaaten im Wege des Einigungsprozesses für eine GKKB verständigen müssen. Denn um überhaupt interessant zu sein für die freiwillige Wahl durch Unternehmen, müssen die Konsequenzen aus der Aufteilung der Bemessungsgrundlage mindestens attraktiver sein als viele der bisher transnational möglichen steuerlichen Gestaltungsoptionen. Unschwer auszumalen, dass im Prozess der europäischen Entscheidungsfindung so innerhalb der Zerlegungsformel die mobilen Faktoren vor den immobilien bevorzugt werden, weil die Staaten um ihre Wettbewerbsfähigkeit fürchten. Makroökonomische Aufteilungsmethoden werden auf diese Weise – also vor dem Hintergrund der unternehmerischen Wahlfreiheit – kaum Chancen auf Durchsetzung haben.

Hinzu kommt: Je attraktiver die europäische Lösung aus Sicht der Unternehmen ausfällt, desto größer wird der Steuersatzsenkungsdruck auf diejenigen Mitgliedstaaten, die noch vergleichsweise höhere Unternehmensteuersätze erheben. In den einzelnen Mitgliedstaaten würden künftig für multinational tätige Unternehmen drei verschiedene Steuersysteme

gelten: die europäische einheitliche Bemessungsgrundlage mit entsprechend national angepassten Sätzen, die durchaus von den sonstigen Körperschaftsteuersätzen abweichen können, zweitens die Körperschaftsteuer selbst und drittens die in vielen Mitgliedsländern für die Personengesellschaften geltende persönliche Einkommensteuer. Der Druck auf die Steuersätze aller drei Systeme – und darüber hinaus auch auf die Spitzensätze der persönlichen Einkommensteuern – würde entsprechend nicht abgeschwächt, sondern für viele Mitgliedstaaten im Gegenteil erhöht.

Bereits 2002 hat der Wirtschafts- und Sozialausschuss (Wirtschafts- und Sozialausschuss 2002, 8f.) auf einige der Probleme mit der einheitlichen Bemessungsgrundlage ohne Verbindlichkeit der Wahl und Rechtsformneutralität durch Allgemeingültigkeit hingewiesen. Er hielt es für nicht akzeptabel, unterschiedliche Regelungen für die Unternehmen zu schaffen. Ebenso widersprach der Ausschuss einem Vorgehen, das es ausschließlich den Mitgliedstaaten überlasse, ihre Steuersätze festzulegen. Denn der Transparenzeffekt über die tatsächliche Steuersatzhöhe, der mit einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage verbunden sei, versetze die Wirtschaftsteilnehmer in die Lage, starken Steuersenkungsdruck auf die nationalen Steuerbehörden auszuüben, so die Sätze nicht parallel angeglichen würden.

Gerade dieser vom Wirtschafts- und Sozialausschuss kritisierte Transparenzeffekt ohne Steuersatzangleichung ist es jedoch, mit dem die Kommissionsdienststellen umgekehrt den Mitgliedstaaten die GKKB schmackhaft machen wollen, denn die Schaffung einer GKKB würde den als fair bezeichneten Steuerwettbewerb transparenter machen. Die gemeinsame Bemessungsgrundlage würde entsprechend die mitgliedstaatliche Steuerhoheit nicht angreifen, so die Kommission, denn die Mitgliedstaaten seien nach wie vor frei in der Gestaltung ihrer Steuersätze (Europäische Kommission 2006b, 22).

Da eine GKKB den Steuerwettbewerb zwar in seiner Struktur verbessern, ihn aber nicht ausschalten würde, steht allerdings zu befürchten, dass die von der Kommission gemeinte Freiheit die Freiheit zu einer möglichen Anhebung oder Konstanthaltung der Steuersätze nicht umfasst. Insofern ist die Steuerhoheit, auf die die Kommission hinweist, lediglich eine formale. Faktisch besitzen die Mitgliedstaaten – worauf wir verschiedentlich hingewiesen haben – keine Gestaltungsfreiheit mehr. Wie sie wenigstens Teile davon wieder gewinnen können, davon soll der folgende Abschnitt handeln.

### 3. Kriterien und Eckpunkte für eine europäisierte Unternehmensbesteuerung

Die Eckpunkte, die wir vorschlagen, sind bereits angeklungen und sollen im Folgenden noch einmal expliziert werden. Sie lassen sich in aller Kürze so zusammenfassen: Wir plädieren für eine konsolidierte, obligatorische und allgemeine Unternehmensteuerbemessungsgrundlage mit Mindeststeuersatz. Zunächst jedoch rekapitulieren wir kurz die vier zentralen Kriterien, denen eine europäische Lösung für eine Unternehmensteuer genügen sollte. Wir möchten aber darauf hinweisen, dass wir uns in diesem Gutachten nicht mit allen strukturellen technischen Elementen einer einheitlichen Steuerbemessungsgrundlage beschäftigen können.<sup>29</sup>

#### Vier Kriterien für eine europäische Lösung

- a) Mitgliedstaatliche Autonomieschonung:  
Verlorene mitgliedstaatliche Handlungsspielräume sollen mindestens ansatzweise wiederhergestellt werden

Wie deutlich in der Vergangenheit die Handlungsspielräume und mithin die Steuerhoheit der Nationalstaaten im Hinblick auf die Zusammensetzung der steuerlichen Einnahmenseite, die Allgemeinheit der Besteuerung und die Umverteilungsfunktion bereits eingeschränkt wurden, haben wir auf den vorangegangenen Seiten gezeigt. Mit unserem Vorschlag soll den Mitgliedstaaten Autonomie zurückgegeben werden, und zwar in zweierlei Hinsicht: Erstens sollen sie ihre Unternehmens- und persönlichen Einkommensteuersätze tatsächlich wieder deutlicher so fest-

<sup>29</sup> Im Folgenden wird also u. a. zu den folgenden – durchaus relevanten – Fragen keine Empfehlung abgegeben: Nach welchen Standards soll ein einheitliches Steuerbilanzrecht formuliert werden? Wie soll beispielsweise mit Abschreibungen von Vermögenswerten, mit Veräußerungsgewinnen, mit Rücklagen, Schulden und Verlusten umgegangen werden? Wie mit Unternehmenszusammenschlüssen? Wer gehört eigentlich zu einer Gruppe innerhalb eines Konsolidierungskreises? Dies sind nur einige der Fragen, mit denen sich die Steuerexperten der europäischen Mitgliedstaaten im Rahmen der Arbeitsgruppe GKKB auseinandersetzen müssen. Die Vereinheitlichung an dieser Stelle erfordert Detailkenntnisse der verschiedenen mitgliedstaatlichen Steuergesetze, deren Aufarbeitung wir an dieser Stelle nicht leisten können. Für einen Überblick über die diesbezüglichen Diskussionen verweisen wir einerseits auf die Website der GKKB-Arbeitsgruppe ([http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_de.htm)) sowie auf die Ausführungen im Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium für Finanzen (2007, 38 ff.).

setzen können, wie es für ihre einzelstaatliche Politik im Bereich der öffentlichen Aufgaben, der Erbringung von Dienstleistungen und der Finanzierung der Sozialsysteme am sinnvollsten erscheint. Zweitens sollen die Mitgliedstaaten (wieder) die Möglichkeit bekommen, ihr direktes Steuersystem progressiv gestalten zu können und damit auch nach Umverteilungsgesichtspunkten. Dafür notwendig ist die Einführung eines verbindlichen europäischen Mindeststeuersatzes für die Unternehmensbesteuerung.

- b) Europa solidarisch gestalten: Zusätzliche Möglichkeiten der Kooperation eröffnen mit dem Ziel der Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse in Europa

Anstatt auf den steuerlichen Standortwettbewerb untereinander zu setzen, der tendenziell mit zu einer Unterfinanzierung der Staaten beitragen kann, zumindest aber – wie oben gezeigt wurde – zu einer Verschiebung in der Aufgabenfinanzierung führt, sollten die Mitgliedstaaten auch in der Steuerpolitik dazu beitragen, das »europäische Wohlstandsversprechen« einzulösen. Für Mitgliedstaaten, die bisher aus Gründen (nachholender) regionaler Wirtschaftsförderung auf steuerliche Standortvorteile gesetzt haben, sollen über den Verteilerschlüssel der konsolidierten Unternehmensteuerbemessungsgrundlage neue Finanzierungswege zur Förderung benachteiligter Regionen eröffnet werden. Wir schlagen hier – siehe unten – eine Zerlegung nach mikro- und makroökonomischen Faktoren vor.

- c) Ökonomische Effizienz: Möglichst keine Wettbewerbsverzerrungen und Steuergrenzen für multinational tätige Unternehmen im Gemeinsamen Markt

Dass mit der gegenwärtig existierenden Vielzahl von mitgliedstaatlichen Unternehmensteuersystemen steuerlich bedingte Schwierigkeiten bei der grenzüberschreitenden Tätigkeit von Unternehmen innerhalb der EU verbunden sind, steht außer Frage. Diese Schwierigkeiten können für die Unternehmen lediglich durch eine möglichst weitgehend vereinheitlichte, für alle verbindliche und möglichst alle Rechtsformen umfassende Unternehmensbesteuerung ausgeräumt werden. Jede Verzerrung durch unterschiedliche Bemessungsgrundlagen oder Steuersätze mag zwar aus Steuervermeidungsgründen von Seiten der Unternehmen durchaus erwünscht sein, effizient im Sinne gleicher Wettbewerbschancen auf einem gemeinsamen

Markt sind unterschiedliche Bemessungsgrundlagen und Steuersätze jedoch nicht. Entsprechend sollen bestehende Wettbewerbsverzerrungen und Steuergrenzen weitgehend aufgehoben und ein steuerliches »level-playing-field« für Unternehmen hergestellt werden. Eine möglichst weitgehende Vereinheitlichung der Unternehmensbesteuerung wäre auch im Sinne des Lissabon-Prozesses die beste Lösung, in dem sich die EU das Ziel gesetzt hat, die wettbewerbsfähigste Wirtschaftsregion der Welt zu werden.

d) Fairness: Unfairen Steuerwettbewerb durch die Mitgliedstaaten und Steuervermeidungsstrategien durch Unternehmen eindämmen

Wie wir gezeigt haben, waren die Mitgliedstaaten in der Vergangenheit dazu übergegangen, sich durch präferentielle Steuerregime – also solche, die ausländisches Kapital und ausländische Transaktionen gegenüber inländischen besser stellen – Standortvorteile zu verschaffen und Investitionen aus anderen Staaten anzulocken. Dass solche Steuerregime »unfair« sind, darüber besteht auf europäischer Ebene politische Einigkeit unter den EU-27. Multinational tätige Unternehmen ihrerseits versuchen insbesondere durch grenzüberschreitende Gewinn- und Verlustverlagerungen ihre Steuern zu senken. Einzelmitgliedstaatliche »Schutzgesetze«, die die Mitgliedstaaten vor allzu offensichtlich allein aus Steuergründen vollzogenen Transaktionen schützen sollen, sind heute aus Gründen der Niederlassungsfreiheit in Europa aber nicht mehr möglich. Trotzdem müssen sowohl die präferentiellen Steuerregime als auch die Gewinnverlagerungen der Unternehmen aus Fairnessgründen eingedämmt werden.

### **Vorschlag für eine konsolidierte, obligatorische und allgemeine Unternehmensteuerbemessungsgrundlage mit Mindeststeuersatz**

Welche konkreten Vorschläge sich aus der Umsetzung der genannten Kriterien ergeben, wollen wir im Folgenden in Eckpunkten zusammenfassen.

a) Konsolidierung und Verteilung

Unser Vorschlag bezieht sich positiv auf die von Seiten der Kommission, des Europäischen Parlaments und des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses befürwortete Konsolidierung, d. h. die Ermittlung des steuerlichen Gewinns einer gesamten Unternehmens-

gruppe. Hinsichtlich der Verteilung der gemeinsamen konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage von multinational tätigen Unternehmen auf die einzelnen Mitgliedstaaten plädieren wir für einen *dualen Verteilerschlüssel*. Dieser soll sowohl eine mikroökonomische als auch eine makroökonomische Verteilungskomponente umfassen. Die mikroökonomische Verteilungskomponente, nach der der Hauptteil der Bemessungsgrundlage zu verteilen ist, soll auf Basis der Formelzerlegung (»formula apportionment«) gestaltet werden. Dies dient der örtlichen Zurechenbarkeit nach (realer) Wirtschaftstätigkeit, d. h. es werden nur diejenigen Länder in die Verteilung einbezogen, an denen das Unternehmen einen Sitz bzw. eine Betriebsstätte unterhält. Ergänzt werden soll dieser Aufteilungsschlüssel durch eine makroökonomische Komponente, die dem Ausgleich unter den Mitgliedstaaten, also dem Kriterium der Solidarität innerhalb Europas, Rechnung trägt.<sup>30</sup> Die Verteilung erfolgt hier unabhängig davon, in welchem Mitgliedsland ein multinationales Unternehmen seine Gesellschaften bzw. Betriebsstätten tatsächlich hat. In die Verteilung sind entsprechend alle Mitgliedstaaten einbezogen. Im Einzelnen:

Die mikroökonomische Komponente des Verteilerschlüssels soll durch eine Formelzerlegung (»formula apportionment«) ausgestaltet werden, in die immobile und mobile Faktoren, nämlich Lohnsumme, Umsatz nach dem Bestimmungsland und investiertes Kapital einfließen sollen. Das heißt, jeder Mitgliedstaat bekommt seinen Anteil an der Bemessungsgrundlage entsprechend dem Teil der Lohnsumme, des Umsatzes und des Kapitals, den das Unternehmen in dem entsprechenden Land hält, zugewiesen. In welcher Gewichtung diese drei Faktoren in die Formelzerlegung eingehen sollen, wollen wir zunächst offen lassen. Eine Möglichkeit bestünde in der Anwendung der sogenannten Massachusetts-Formel, bei der jeder Faktor gleichwertig, also jeweils zu einem Drittel, angewendet wird. Allerdings könnte es sinnvoll sein, für unterschiedliche Branchen unterschiedlich zusammengesetzte Formeln zu entwickeln. So sind beispielsweise in Kanada in einem längeren Verständigungsprozess passgenauere Lösungen für unterschiedliche Branchen erarbeitet worden (vgl. z. B. Hellerstein/

<sup>30</sup> Bei der hier vorgeschlagenen Umverteilungskomponente geht es nicht wie im Rahmen der europäischen Strukturfonds um gezielte Wirtschaftsförderung, sondern um einen allgemeinen Mechanismus der Solidarität zwischen den Mitgliedstaaten, wie er auch in vielen föderalen Systemen mittels eines Finanzausgleichs betrieben wird. Es ist zwar fraglich, inwieweit in Europa tatsächlich eine politische Bereitschaft zu einem solchen Ausgleich vorhanden ist, das ändert aber nichts an seiner prinzipiellen Wünschbarkeit.

McLure 2004; Weiner 2005). Es kommt hinzu, dass die genaue Zusammensetzung einer Formel zwischen den Regierungen umstritten sein wird. Die Formel entscheidet ja darüber, welchen Anteil an der Steuerbasis ein Mitgliedstaat zugewiesen bekommt.

Mit anderen Worten: Bei der Entscheidung über die Gewichtung der Faktoren in der Formel sind sehr viele Aspekte zu berücksichtigen, die wir hier nicht in allen Details diskutieren können. Wichtig an dieser Stelle ist für uns aber, dass die Verwendung der genannten Faktoren einen Zusammenhang herstellt zwischen dem Ort der realen wirtschaftlichen Tätigkeit eines Unternehmens und dem jeweiligen Mitgliedsland, in dem dieses ansässig ist.<sup>31</sup> Die mikroökonomischen Faktoren stellen realwirtschaftliche Größen dar und führen somit im Prinzip zu einer gerechteren Verteilung der Steuerbasis, als dies nach dem Prinzip der national getrennten Besteuerung, die ja auf die juristische und nicht die ökonomische Form abstellt, gelingen kann.

Die Aufteilung nach mikroökonomischen Faktoren soll ergänzt werden um eine makroökonomische Komponente, nach der ein kleinerer Teil der Bemessungsgrundlage auf die Mitgliedstaaten verteilt werden soll. Als makroökonomische Komponente des dualen Verteilerschlüssels schlagen wir eine Aufteilung anhand des regionalen Bruttoinlandsprodukts (BIP) je Einwohner in der EU-27 in Kaufkraftstandards (KKS) vor.<sup>32</sup> Das BIP je Einwohner ist eine Mess-

größe für die gesamtwirtschaftliche Aktivität<sup>33</sup> und kann so annähernd als Indikator für einen Vergleich des wirtschaftlichen Entwicklungsstandes einer Region verwendet werden. Eine Orientierung an der Wirtschaftskraft der *Regionen* erscheint uns auch deshalb sinnvoll, weil auch innerhalb eines Mitgliedslandes die Unterschiede beträchtlich sein können, wie das Beispiel des Vereinigten Königreiches zeigt. So war »Inner London« mit 303 % des EU-27-Durchschnitts in 2004 die Region mit dem höchsten BIP pro Einwohner. Die Region Cornwall lag jedoch mit 79,2 % deutlich unter dem Durchschnitt (Eurostat 2007). Dass sich unser Vorschlag nicht ausschließlich am durchschnittlichen Bruttoinlandsprodukt pro Kopf eines gesamten Mitgliedstaates orientiert, wie es beispielsweise der europäische Kohäsionsfonds tut, sondern die Regionen zum Ausgangspunkt der Verteilung nimmt, liegt darin begründet, dass auch im Durchschnitt vergleichsweise »reiche« Länder »arme« Regionen haben und entsprechend eine große regionale Spreizung aufweisen können. Mit unserem Vorschlag wollen wir erreichen, dass auch »reiche« Mitgliedsländer in die von makroökonomischen Faktoren bestimmte Verteilung der Bemessungsgrundlage einbezogen werden, sofern sie über »arme« Regionen verfügen. Das jeweilige Mitgliedsland soll sodann über die Mittel frei verfügen können, solange diese Mittel im weitesten Sinne im Rahmen einer Förderung der jeweiligen Region verwendet werden. Die Verwendung des makroökonomischen Schlüssels soll explizit dem Ziel des regionalen Ausgleichs in Europa dienen und diejenigen Mitgliedstaaten mit einem einheitlichen europäischen Mindeststeuersatz zu versöhnen versuchen, die derzeit über Niedrigsteuersätze eine nachholende Wirtschaftsentwicklung begründen. Entsprechend erhält nach diesem Vorschlag der Mitgliedstaat den höchsten Anteil aus der aufzuteilenden Steuerbemessungsgrundlage, in welchem die Regionen mit dem geringsten BIP pro Einwohner in KKS liegen. Diese regionale Ausgleichsmaßnahme soll auch als teilweise Kompensation für die mit unserem Vorschlag deutlich reduzierten möglichen steuerlichen Standortvorteile verstanden werden, die sich insbesondere die neuen Mitgliedstaaten aus Wirtschaftsförderungsgründen von ihrer Niedrigsteuer-

31 Nicht unerwähnt bleiben soll natürlich, dass diese Beziehung zwischen dem Standort eines Unternehmens und insbesondere den infrastrukturellen staatlichen (Vor-)Leistungen, wie Straßenbau, Gewerbe- bzw. Industrieausweisung, besondere Ausbildungsleistungen etc. (finanzwissenschaftlich mit dem Prinzip der Äquivalenz bezeichnet und als Beziehung gefordert) insbesondere für die Beziehung zwischen den Kommunen/Ländern/Regionen und den Unternehmen(-steilen) bestehen. Diese Beziehung wird in vielen Mitgliedstaaten zusätzlich zur auf der höchsten Staatsebene angesiedelten Unternehmensbesteuerung entweder durch Formen lokaler Gewerbe- oder Wertschöpfungssteuern ausgedrückt.

32 Ein Vergleich des Bruttoinlandsprodukts (BIP) verschiedener Länder bzw. unterschiedlich großer Regionen, die eine unterschiedlich große wirtschaftliche Leistung erbringen, wird dann möglich, wenn man das regionale BIP der jeweiligen Bevölkerungszahl der Regionen gegenüberstellt. Das in den nationalen Währungen der Länder berechnete BIP wird in Euro umgerechnet. Die Wechselkurse reflektieren jedoch nicht die Preisniveauunterschiede zwischen den Ländern. Selbst in den einzelnen Ländern der Eurozone hat der Euro, abhängig vom jeweiligen nationalen Preisniveau, eine unterschiedlich hohe Kaufkraft. Um dafür einen Ausgleich zu schaffen, konvertiert man das regionale BIP mithilfe von Umrechnungsfaktoren, sogenannter Kaufkraftparitäten, in eine künstliche, Kaufkraftstandard (KKS) genannte, gemeinsame Währung, die die Kaufkraft der verschiedenen Landeswährungen vergleichbar macht. Kaufkraftparitäten stellen Preis-

verhältnisse zwischen den Preisen für ein und dieselbe Ware in verschiedenen Ländern in deren jeweiliger Landeswährung dar. Für die Europäische Union wird als Bezugswert für das Berechnungsverfahren der Kaufkraftparitäten der KKS der EU-27 als künstliche gemeinsame Referenzeinheit verwendet (vgl. Thalheimer 2005; Eurostat 2007).

33 Die auf europäischer Ebene 2003 verabschiedete Systematik der Gebietseinheiten für die Statistik (NUTS) zählt 268 Regionen im Europa der 27.

politik versprochen haben. Darüber hinaus wäre eine auf dem BIP beruhende Aufteilungsmethode sowohl für die Unternehmen als auch für die Steuerverwaltungen einfach und kostengünstig. Außerdem gingen von diesem makroökonomischen Teil des Verteilerschlüssels keine Anreize zur Änderung des Standortes aus Gründen der Steuervermeidung aus (siehe auch Europäische Kommission 2006c, 5).

Die Verteilung nach einem makroökonomischen Schlüssel löst explizit den üblicherweise geltenden Zusammenhang zwischen dem realwirtschaftlich zu vertortenden Standort eines Unternehmens und dem Ort der Steuerzahlung auf. Würde der gesamte Verteilerschlüssel einzig auf dem BIP beruhen, hätte das einzelne Unternehmen keinerlei Einfluss darauf, an welchen Staat seine Steuern fließen. Darin läge eine sehr weitgehende Veränderung der üblichen Vorstellungen zur Aufteilung von Besteuerungsansprüchen zwischen den Staaten. Der finanzwissenschaftlich als Äquivalenzprinzip bezeichnete Zusammenhang zwischen Steuerzahler und Staat bzw. Gebietskörperschaft, wonach eine direkte Beziehung zwischen der staatlichen Bereitstellung von Infrastruktur und anderen öffentlichen Gütern und deren Nutzung durch das Unternehmen bestehen soll, ist einer der wichtigsten Gründe dafür, Unternehmen überhaupt zu besteuern (vgl. z. B. Weichenrieder 2005) und wird deshalb von uns nicht grundsätzlich in Frage gestellt. Stattdessen schlagen wir die makroökonomische Komponente als explizit umverteilende Ergänzung zur mikroökonomischen Formelzerlegung vor.<sup>34</sup>

## b) Mindeststeuersatz

Wir haben bereits darauf hingewiesen, dass eine Formelzerlegung, die hauptsächlich auf mikroökonomischen Faktoren basiert, den Keim für einen Wettbewerb der Standorte in sich trägt – auch wenn dieser im Vergleich zu den Auswirkungen der unternehmerischen Möglichkeit der Ausweisung reiner »paper profits« in veränderter Form auftritt. Deshalb muss eine GKKB mit »formula apportionment« zwingend von der Einführung eines Mindeststeuersatzes begleitet sein, soll der Steuerwettbewerb nicht lediglich auf andere Faktoren verlagert werden.<sup>35</sup>

Wie bereits gezeigt wurde, befinden sich die Körperschaftsteuersätze seit einigen Jahren europaweit

in einer Abwärtsspirale. In den »alten« EU-15-Ländern wird im Jahr 2007 – wie Abbildung 2 gezeigt hat – noch ein durchschnittlicher Körperschaftsteuersatz (ohne lokale Steuern und Steuerzuschläge) auf einbehaltene (thesaurierte) Gewinne von 26,9 % erhoben. Die 12 neuen Mitgliedstaaten (NMS-12) liegen in 2007 bei gerade noch 16,8 %. Wird hier allerdings das estländische Bestreben in Rechnung gestellt, den Steuersatz auf einbehaltene Unternehmensgewinne im Jahr 2009 von derzeit 0 auf dann 20 % zu erhöhen, steigt der durchschnittliche Steuersatz der NMS-12 auf 18,5 % an. Über alle 27 Mitgliedstaaten gerechnet, wird im Jahr 2007 ein durchschnittlicher Körperschaftsteuersatz von 22,6 % erhoben. Während von den EU-15 im Jahr 1992, als das im Auftrag des Europäischen Rates erarbeitete und nach dem Vorsitzenden Ruding benannte Sachverständigengutachten (Ruding Report 1992, 114) vorgestellt wurde, lediglich Irland unter dem in diesem Zusammenhang vorgeschlagenen Körperschaftsteuer-Mindestsatz von 30 % lag, liegen heute von den EU-15-Ländern gerade mal noch vier oberhalb der 30 %-Marke, berücksichtigt man die lokalen unternehmensbezogenen Steuern nicht. Noch heute ist allerdings Irland mit einem Steuersatz von 12,5 % der Ausreißer nach unten – und schlägt damit auch viele der neuen Mitgliedstaaten, von denen nur Bulgarien, Estland (bis 2009) und Zypern noch unterhalb des irländischen Satzes liegen.

Diese Satzspreizungen innerhalb der Europäischen Union lassen uns schwer vermuten, dass eine Einigung auf einen gemeinsamen Mindeststeuersatz kein leichtes Unterfangen sein wird. Und entsprechend schwierig ist es, angesichts dieser Varianz einen einzigen Steuersatz zu benennen, der sowohl den Interessen der großen (Hochsteuer-)Länder gerecht wird als auch denen der kleinen (Niedrig-)Steuerländer. Wenn wir dennoch einen einzigen Mindeststeuersatz vorschlagen, der für alle Mitgliedstaaten gleichermaßen gelten soll, so begründet sich dessen Orientierung an den Sätzen der Hochsteuerländer auch mit der von uns vorgesehenen makroökonomischen (Um-)Verteilungskomponente. Sie kann dafür sorgen, dass berechnete regionale und nachholende Wirtschaftsförderungsinteressen im Rahmen einer Gesamtlösung Berücksichtigung finden, ohne auf eine Niedrigsteuerstrategie setzen zu müssen.

Die konkrete Höhe eines Mindeststeuersatzes zu benennen, ist dabei nicht ganz einfach. Welche Steuersätze angemessen sind, hängt ganz entscheidend davon ab, wie die gemeinsame, konsolidierte Bemessungsgrundlage definiert wird. Sofern man es mit einer eher schmalen Bemessungsgrundlage zu tun hat, müsste der Steuersatz höher sein. Je breiter die

34 Welcher Teil der gesamten Bemessungsgrundlage nach der makroökonomischen Methode zu verteilen wäre, lässt sich aber für uns nicht bestimmen. Hierfür wäre genaues Datenmaterial erforderlich, über welches wir nicht verfügen.

35 Hierauf weist auch der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2007, 76) hin.

Bemessungsgrundlage wäre, desto niedriger könnte er sein.<sup>36</sup> Wenn wir im Folgenden dennoch exemplarisch einen Mindeststeuersatz benennen, so steht dieser unter der rein hypothetischen Annahme, dass die vereinbarte europäische Bemessungsgrundlage eine Breite aufweist, die dem Durchschnitt der derzeit national gültigen Bemessungsgrundlagen entspricht. Dieser integrierte Satz, d. h. also inklusive lokaler Unternehmenssteuern, sollte aus unserer Sicht bei 30 % liegen.<sup>37</sup>

### c) Obligatorische Anwendung und allgemeine Gültigkeit

Dass und warum eine fakultative Anwendung einer GKKB – also die Wahlfreiheit seitens der Unternehmen – und eine lediglich auf Kapitalgesellschaften begrenzte Gültigkeit die Autonomie der Nationalstaaten über den Steuerwettbewerb deutlich einschränken wird, haben wir oben beschrieben. Entsprechend ist es von einiger Bedeutung, dass eine gemeinsame, konsolidierte Bemessungsgrundlage für alle Unternehmen gilt. Nur so kann auch sichergestellt werden, dass es nicht zu neuen Wettbewerbsverzerrungen für die Unternehmen im Binnenmarkt kommt.

Insgesamt könnten die Mitgliedstaaten durch eine konsolidierte, obligatorische und allgemeine Unternehmensteuerbemessungsgrundlage mit Mindeststeuersatz Autonomie zurückgewinnen.

<sup>36</sup> Genau diese Überlegung über den Zusammenhang von Bemessungsgrundlage und Steuersatz zeigt, warum die Argumentation der Kommission, dass man die Frage der Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage von der Diskussion über die Steuersätze trennen könne, nicht überzeugen kann. Vgl. zu den Unterschieden der effektiven Steuerbelastung im Falle einer GKKB Jacobs et. al. (2005). Grundsätzlich gilt, dass die Auswirkungen einer GKKB mit Formelzerlegung auf das Steueraufkommen der Mitgliedstaaten mangels angemessener Datenbasis derzeit kaum abschätzbar sind (Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen 2007, 65 f.).

<sup>37</sup> Hinsichtlich der Frage, wie sich ein europaweit geltender Mindeststeuersatz im Hinblick auf den Steuerwettbewerb zwischen den EU-Ländern und Drittstaaten – also Nicht-EU-Ländern – auswirkt, ist zweierlei anzumerken: Erstens können gegenüber Drittstaaten die bisherigen unilateralen Abwehrmaßnahmen, die eine bloße Steuervermeidungsstrategie seitens multinational operierender Unternehmen eindämmen sollten, quasi europäisiert werden. Beispielsweise gilt dies für die bereits erwähnte Hinzurechnungsbesteuerung, die zwischen den EU-Mitgliedstaaten gemäß der Rechtsprechung des EuGH nicht mehr zulässig ist. Dennoch spielte – zweitens – die Frage nach der schlichten Umorientierung von Kapitalströmen beispielsweise auch im Rahmen der Verhandlungen zur Zinsbesteuerungsrichtlinie eine Rolle (Genschel 2003). Allerdings sind Direktinvestitionen weniger mobil als die von der Zinsbesteuerung erfassten Portfolioinvestitionen, so dass sich dieses Problem bei der Unternehmensbesteuerung nicht in der gleichen Schärfe stellt.

## V. Zurück in die politische Debatte: ein Plädoyer zum Schluss

Wie also könnte ein Plädoyer zum Schluss aussehen? Gemessen an den Befunden dieser Untersuchung fällt es recht eindeutig aus: die europäischen Mitgliedstaaten müssten formale Souveränität, die sie faktisch seit einiger Zeit nicht mehr haben, an Europa abgeben – nur dadurch könnten sie tatsächliche Autonomie bei der Steuergestaltung zurückgewinnen. Die nationalen Parlamente hätten auf diese Weise wieder größere Entscheidungsspielräume an einer zentralen politischen Frage: der nämlich, wie hoch und wie progressiv die jeweiligen Steuersätze sein sollten, um die Bereitstellung der von den Bürgern und Bürgerinnen erwünschten öffentlichen Güter zu gewährleisten und auch Umverteilungsgesichtspunkte im Steuersystem zu verwirklichen.

Wie wir auf den vorangegangenen Seiten gezeigt haben, setzen die Implikationen aus dem europäischen Binnenmarkt – und hier insbesondere die Niederlassungs- und die Kapitalverkehrsfreiheit – sowie die (erfolgreiche) Förderung von Unternehmenszusammenschlüssen die Steuersysteme der Mitgliedstaaten seit einigen Jahren bereits deutlich zueinander in Beziehung. Hierauf haben die Mitgliedstaaten bis heute nicht mit einem Mehr an Kooperation reagiert, sondern in Abgrenzung zueinander mit einem steuerlichen Standortwettbewerb. Vor dem Hintergrund dieses Steuerwettbewerbs und den hieraus folgenden Unterschieden in der Steuerhöhe treffen wiederum multinational organisierte Unternehmen Entscheidungen. Wie wir gezeigt haben, sind ganze Verlagerungen von Produktionsstandorten aufgrund von steuerlichen Gegebenheiten zwar eher selten und auch die Attraktivität eines Mitgliedstaates für Direktinvestitionen steigt nicht allein aufgrund von Niedrigsteuern. Was allerdings stattfindet, sind vorwiegend bilanzielle Gewinn- bzw. Verlustverlagerungen, für die in einem Niedrigsteuerland nur wenig mehr als eine reine Briefkastenfirma einzurichten ist. Schutzbestimmungen, beispielsweise eine Hinzurechnungsbesteuerung, wie sie im internationalen Steuerregime noch zulässig sind, sind allerdings auf europäischer Ebene aufgrund der vertraglich garantierten und vom EuGH recht weit interpretierten Niederlassungsfreiheit kaum noch möglich. Dies alles – also Binnenmarkt und Steuerwettbewerb – führt dazu, dass die Mitgliedstaaten sich der souveränen Gestaltungsmöglichkeiten ihrer Steuerpolitiken faktisch selbst beraubt haben. Und dies bis heute, ohne dass sie diese Gestaltungsmöglichkeiten auf einer anderen politischen Ebene – der europäischen – wieder gewonnen hätten. Wesent-

liche Teile der mitgliedstaatlichen Steuerpolitiken finden entsprechend derzeit mit nur wenig realer Gestaltungsfreiheit und – da die Regierungen im Steuerwettbewerb eher auf die Politik anderer Staaten als auf die Wünsche ihrer eigenen Wähler reagieren – ebenso wenig demokratischer Legitimation statt.

Unser Vorschlag einer konsolidierten, obligatorischen und allgemeinen Unternehmensteuerbemessungsgrundlage mit Mindeststeuersatz möchte dies ändern. Wir wollen die Freiheit der politischen Gestaltung des europäischen Steuersystems für eine demokratisch legitimierte Politik wieder gewinnen. Dazu gehört allerdings zunächst ein Abschied. Der Abschied nämlich von dem Mythos der mitgliedstaatlichen Steuerhoheit. Denn beides gleichzeitig haben zu wollen – also die Vorzüge eines Binnenmarktes ohne Grenzkontrollen und eine tatsächliche mitgliedstaatliche Steuerhoheit ist eben schlicht ausgeschlossen. Man kann nicht das eine haben, einen Binnenmarkt, in dem sich wirtschaftliche Sachverhalte auch in steuerlicher Hinsicht so frei und ungehindert bewegen können wie auf einem nationalen Markt, und gleichzeitig das andere behalten, also die nationale Kontrolle über die Art, Höhe und Gestalt der Besteuerung. Der mitgliedstaatliche Steuerwettbewerb hilft allerdings, diesen Zusammenhang zu ignorieren, denn er suggeriert Souveränität. Steuern zu senken kann man schließlich noch alleine beschließen. Diese Freiheit ist allerdings eine sehr beschränkte und sie bevorzugt auch sehr eindeutig diejenigen, die aus materiellen oder ideologischen Gründen eine Absenkung der Unternehmensbesteuerung oder der Einkommensbesteuerung generell fordern. Für alle anderen bleiben vermeintlich keine Politikoptionen. Unser zentrales Anliegen war es zu zeigen, dass dieses Argumentationsmuster falsch ist, da durch eine europäische Lösung ein anderer Weg gangbar wird, der die demokratische Gestaltung der Steuerpolitik wieder ermöglicht.

Dabei sollte ein Abschied vom Mythos der Steuersouveränität eigentlich nicht schwer fallen, denn faktisch hat er längst stattgefunden. Dass dieser Abschied von den Menschen in den Mitgliedstaaten aber nicht als etwas Dramatisches wahrgenommen wird – dafür sind in hohem Maße die unterschiedlichen Akteure der Politik mit verantwortlich. Denn es geht darum zu verdeutlichen, dass die Entwicklungen der letzten Jahre eben nicht vom Himmel gefallen sind und die Konsequenzen daraus je nach politischer Präferenz zu genießen oder zu erleiden, sondern dass die



Entwicklungen erstens Ergebnis von Politik sind und zweitens auch künftig politisch gestaltbar. Und diese politische Gestaltbarkeit kann in den und für die Mitgliedstaaten nur dadurch wieder gewonnen werden, indem in einem ersten Schritt die Abgabe von formaler Souveränität an die europäische Ebene gestaltet wird.

Wir nehmen die europäische Debatte um eine Gemeinsame Konsolidierte Bemessungsgrundlage als Hinweis darauf, dass bei einigen Regierungen der Mitgliedstaaten ein Bewusstsein dafür entsteht, dass die Staaten und mit ihnen Europa ein deutliches steuerpolitisches Problem haben, dem mit bloßem Laissez-

faire nicht – oder nur sehr einseitig – beizukommen ist. So gesehen ist jede national *und* europäisch geführte steuerpolitische Debatte schon ein Fortschritt. Genügen kann dies aber nicht. Notwendig ist vielmehr, dass im politischen Raum Alternativen aufgezeigt werden. Die Politisierung des Themas Steuerwettbewerb tut not. Unser Vorschlag will dazu beitragen. Denn der Bereich der Steuerpolitik ist alles andere als ein politisches Neutrum. Im Gegenteil: Es geht in der Steuerpolitik um zentrale Verteilungs- und Gerechtigkeitsfragen und damit um grundlegende demokratische und soziale Standards.

## Literatur

- Agúndez-García, Ana (2006): The Delineation and Apportionment of an EU Consolidated Tax Base for Multi-jurisdictional Corporate Income Taxation: a Review of Issues and Options. *European Commission – Taxation Papers*. Brüssel
- Alesina, Alberto/Spolaore, Enrico (2003): *The Size of Nations*. Cambridge: MIT Press
- Bach, Stefan (2001): *Internationale Entwicklungstendenzen nationaler Steuersysteme – von der direkten zur indirekten Besteuerung?* Berlin: Duncker & Humblot
- Bartelsman, Eric J./Beetsma, Roel M.W.J. (2003): Why Pay More? Corporate Tax Avoidance through Transfer Pricing in OECD Countries. *Journal of Public Economics* **87**: 2225–2252
- Bucovetsky, Sam (1991): Asymmetric Tax Competition. *Journal of Urban Economics* **30**: 167–181
- Czakert, Ernst (2006): Der Stand der Arbeiten an einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage in der Europäischen Union. *Internationales Steuerrecht* **15**(16): 561–566
- de Mooij, Ruud A./Ederveen, Sjef (2006): What a Difference does it Make? Understanding the Empirical Literature on Taxation and International Capital Flows. *General Directorate Economic and Financial Affairs Workshop on Corporate Tax Competition and Coordination in Europe*. Brussels, 25 September 2006
- Dehejia, Vivek H./Genschel, Philipp (1999): Tax Competition in the European Union. *Politics & Society* **27**(3): 403–430.
- Desai, Mihir A./Fritz, Foley C./Hines, James R. (2006): The Demand for Tax Haven Operations. *Journal of Public Economics* **90**: 513–531
- Devereux, Michael P./Griffith, Rachel/Klemm, Alexander (2002): Corporate Income Tax Reforms and International Tax Competition. *Economic Policy* **17**: 451–495
- Devereux, Michael P./Lockwood, Ben/Redoano, Michela (2004): Do Countries Compete over Corporate Tax Rates? *University of Warwick*. <http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/economics/staff/faculty/devereux/wp/dlrev1.pdf> (zuletzt aufgerufen am 02.01.2006)
- Devereux, Michael P. (2006): The Impact of Taxation on the Location of Capital, Firms and Profit: A Survey of Empirical Evidence (with Data Appendix by Giorgia Maffini). *Working Paper, University of Warwick*.
- Europäische Kommission (2001a): Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt. *Arbeitsdokument der Dienststellen der Kommission KOM(2001)582 endg.* Brüssel
- Europäische Kommission (2001b): Steuerpolitik in der Europäischen Union – Prioritäten für die nächsten Jahre. *Mitteilung der Europäischen Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss KOM(2001)260*. Brüssel
- Europäische Kommission (2001c): Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse – Strategien zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU. *Mitteilung der Europäischen Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss KOM(2001)582*. Brüssel
- Europäische Kommission (2006a): Umsetzung des Lissabon-Programms der Gemeinschaft: Bisherige Fortschritte und weitere Schritte zu einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB). *Mitteilung der Europäischen Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss KOM(2006)157 endg.* Brüssel
- Europäische Kommission (2006b): Bisherige Fortschritte und künftiges Programm für die Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage. *Arbeitsgruppe GKKB, Arbeitsunterlage CCCTB/WP/046/doc/de vom 20. November 2006*. Brüssel
- Europäische Kommission (2006c): Mechanismus zur Aufteilung der GKKB. *Arbeitsunterlage der Arbeitsgruppe GKKB, CCCTB/WP/047/doc/de, vom 17. November 2006*
- European Commission (1990): *Commission Communication to Parliament and the Council. Guidelines on Company Taxation (SEC (90) 601)*. Brüssel: Europäische Kommission
- Eurostat (2007): Regionales BIP je Einwohner in der EU27. *Pressemittteilung vom 19. Februar 2007*. Luxemburg
- Fuest, Clemens/Becker, Johannes (2006): Kapital und Arbeit unterwegs? Empirische Befunde zu Steuerarbitrage und Unternehmensverlagerungen. »Harmonisierung – Kooperation – Wettbewerb. Steuerpolitische Vorschläge in und für Europa«, Konferenz der Friedrich-Ebert-Stiftung, 4. und 5. Dezember 2006, Berlin
- Ganghof, Steffen (2004): *Wer regiert in der Steuerpolitik? Einkommensteuerreform zwischen internationalem Wettbewerb und nationalen Verteilungskonflikten*. Frankfurt a.M.: Campus
- Ganghof, Steffen (2005): Konditionale Konvergenz. Ideen, Institutionen und Standortwettbewerb in der Steuerpolitik von EU- und OECD-Ländern. *Zeitschrift für Internationale Beziehungen* **12**(1): 7–40
- Ganghof, Steffen (2006a): *The Politics of Income Taxation. A Comparative Analysis of Advanced Industrial Countries*. Colchester: ECPR Press
- Ganghof, Steffen (2006b): Wie schränkt der europäische Steuerwettbewerb nationale Handlungsspielräume in der Einkommensbesteuerung ein? Das Problem der Besteuerung übernormaler Gewinne. »Harmonisierung – Kooperation – Wettbewerb. Steuerpolitische Vorschläge in und für Europa«, Konferenz der Friedrich-Ebert-Stiftung 4. und 5. Dezember 2006, Berlin
- Ganghof, Steffen/Genschel, Philipp (2007): Taxation and Democracy in the EU. Köln, Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung, Diskussionspapier 07/2, [www.mpifg.de](http://www.mpifg.de)
- Garrett, Geoffrey (1998): *Partisan Politics in the Global Economy*. Cambridge: Cambridge University Press
- Genschel, Philipp (2002): *Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb in der Europäischen Union*. Frankfurt a.M.: Campus
- Genschel, Philipp (2003): Kontexteffekte in der europäischen Integration: Das Beispiel der Zinsbesteuerung. *Politische Integration*. Hrsg. von Thomas Plümper. Opladen: Westdeutscher Verlag: 28–52
- Genschel, Philipp/Uhl, Susanne (2006): Der Steuerstaat und die Globalisierung. *Transformationen des Staates*. Hrsg. von Stephan Leibfried und Michael Zürn. Frankfurt a.M.: Suhrkamp
- Haufler, Andreas/Schjelderup, Guttorm (2000): Corporate Tax Systems and Cross Country Profit Shifting. *Oxford Economic Papers* **52**: 306–325

- Hellerstein, Walter/McLure, Charles E. (2004): The European Commission's Report on Company Income Taxation: What the EU can learn from the Experience of the US States. *International Tax and Public Finance* **11**: 199–220
- Holzleitner, Christian (2005): Transfer Pricing – Tax Consulting Practice and Economics Research. *Presentation, SFB »International Tax Coordination«*, *Wirtschaftsuniversität Wien*, 4. März 2005
- Jacobs, Otto H./Spengel, Christoph/Stetter, Thorsten/Wendt, Carsten (2005): EU Company Taxation in Case of a Common Tax Base: A Computer-based Calculation and Comparison Using the Enhanced Model of the European Tax Analyzer. *Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) Mannheim, Discussion Paper No. 05–37*, <ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp0537.pdf>. (zuletzt aufgerufen am 21.03.2007)
- Li, Jinyan (2003): *International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study*. Toronto: Canadian Tax Foundation
- McIntyre, Michael J. (1993): Guidelines for Taxing International Capital Flows: The Legal Perspective. *National Tax Journal* **46**(3): 315–321
- McLure, Charles E. (1980): The States Corporate Income Tax: Lambs in Wolves' Clothing. *The Economics of Taxation*. Hrsg. von H.J. Aaron und M.J. Boskin. Washington: Brookings Institution
- McLure, Charles E./Weiner, Joann M. (2000): Deciding whether the European Union Should Adopt Formula Apportionment of Company Income. *Taxing Capital Income in the European Union: Issues and Options for Reform*. Hrsg. von Sijbren Cnossen. Oxford: Oxford University Press: 243–292
- Mintz, Jack (1995): The Corporation Tax: A Survey. *Fiscal Studies* **16**(4): 23–68
- Mors, Matthias (2006): Der Steuerwettbewerb in der EU: Erfahrungen mit dem Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung. »Harmonisierung – Kooperation – Wettbewerb. Steuerpolitische Vorschläge in und für Europa«, *Konferenz der Friedrich-Ebert-Stiftung*, 4. und 5. Dezember 2006, Berlin
- Rixen, Thomas (2006): Die institutionellen Grundlagen des globalen Steuerwettbewerbs. »Harmonisierung – Kooperation – Wettbewerb. Steuerpolitische Vorschläge in und für Europa«, *Konferenz der Friedrich-Ebert-Stiftung*, 4. und 5. Dezember 2006, Berlin
- Rixen, Thomas (2007): *The Political Economy of Global Tax Governance. Institutional Choice and Development in International Taxation*. Dissertation, Jacobs University Bremen
- Ruding Report (1992): *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*. Luxemburg: Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften
- Schratzenstaller, Margit (2006): Steuerwettbewerb: Spürbare Folgen? »Harmonisierung – Kooperation – Wettbewerb. Steuerpolitische Vorschläge in und für Europa«, *Konferenz der Friedrich-Ebert-Stiftung*, 4. und 5. Dezember 2006, Berlin
- Schwarz, Peter (2007): Does Capital Mobility Reduce the Corporate-Labor Tax Ratio? *Public Choice* (im Erscheinen)
- Sørensen, Peter B. (2005): Dual Income Taxation: Why and How? *FinanzArchiv* **61**(4): 559–586
- Stewart, Kenneth/Webb, Michael C. (2006): International Competition in Corporate Taxation: Evidence from the OECD Time Series. *Economic Policy*: 153–201
- Thalheimer, Frank (2005): Stuttgart und Karlsruhe im Spitzenfeld der wirtschaftsstärksten Regionen Europas. *Statistisches Landesamt Baden-Württemberg* <http://www.statistik.baden-wuerttemberg.de> (zuletzt aufgerufen am 20.02.2007)
- Themaat, Pieter Verloren van (1966): Die Steuerharmonisierung in der EWG. *Der Betrieb* **19**: 834–840
- Uhl, Susanne (2006): Die Gebührengesellschaft. Kehrt die Steuerpolitik zu ihren Anfängen zurück? *vorgänge* **45**(2): 15–22
- Uhl, Susanne (2007): *Steuerstaatlichkeit in Europa. Über die Transformation der Steuersysteme europäischer Mitgliedstaaten, deren Bedeutung für die nationale Steuerautonomie und die steuerpolitische Verfasstheit Europas*. Dissertation, Jacobs University Bremen
- Vogel, Klaus (1990): *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*. München: C.H. Beck
- Wathelet, Melchior (2006): Direct Taxation and European Law (The Recent Case Law of the ECJ). *CFE Forum*. Brüssel.
- Weichenrieder, Alfons J. (2005): (Why) Do We Need Corporate Taxation? *CESifo Working Paper No. 1495*, [www.CESifo.de](http://www.CESifo.de) (zuletzt aufgerufen am 05.07.2006)
- Weiner, Joann Martens (2005): Formulary Apportionment and Group Taxation In the European Union: Insights From the United States and Canada. *European Commission – Taxation Papers*. Brüssel
- Wilson, John D. (1991): Tax Competition with Interregional Differences in Factor Endowments. *Regional Science and Urban Economics* **21**: 423–451
- Winner, Hannes (2005): Has Tax Competition Emerged in OECD Countries? Evidence from Panel Data. *International Tax and Public Finance* **12**: 667–687
- Wirtschafts- und Sozialausschuss (2002): Direktbesteuerung von Unternehmen. *Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses (2002/C 241/14)*. Brüssel
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2004): Flat Tax oder Duale Einkommensteuer? Zwei Entwürfe zur Reform der deutschen Einkommensbesteuerung. [http://www.bundesfinanzministerium.de/lang\\_de/DE/Service/Downloads/Downloads\\_\\_4/25706\\_\\_0,templateId=raw,property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/lang_de/DE/Service/Downloads/Downloads__4/25706__0,templateId=raw,property=publicationFile.pdf) (zuletzt aufgerufen am 28.03.2007)
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2007): Einheitliche Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in der Europäischen Union. [http://www.bundesfinanzministerium.de/lang\\_de/DE/Service/Downloads/Abt\\_\\_1/070-3231a3003,templateId=raw,property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/lang_de/DE/Service/Downloads/Abt__1/070-3231a3003,templateId=raw,property=publicationFile.pdf) (zuletzt aufgerufen am 28.03.2007)

## Ausgewählte Veröffentlichungen des Referats „Internationale Politikanalyse“

### **Arbeitskreis Europa**

Chancen für eine nachhaltige Energiepolitik  
in der EU

*April 2007*

### **Arbeitskreis Europa**

Zur Zukunft des Vertrags über eine Verfassung  
für Europa

*April 2007*

### **Arbeitsgruppe Europäische Integration**

Plädoyer für ein europäisches Sozialmodell

*April 2007*

### **Michael Sommer**

Ein soziales Europa braucht Arbeitnehmer-  
mitbestimmung

[also available in English]

*April 2007*

### **Bert Hoffmann**

Kuba in der Nach-Fidel-Ära

*FES-Länderanalyse, März 2007*

### **James K. Galbraith**

Maastricht 2042 and the Fate of Europe. Toward  
Convergence and Full Employment

*März 2007*

### **Daniela Schwarzer**

Spannungen im Club der 13 – Reformbedarf  
der Eurozone.

*März 2007*

### **Arbeitskreis Europa**

Gefahr für die nationale Daseinsvorsorge im  
EU-Binnenmarkt?

*März 2007*

### **Jonathan Wadsworth**

Mit flexiblen Arbeitsmärkten aus der Beschäfti-  
gungskrise? Ein Blick auf britische Erfahrungen

*März 2007*

### **Svenja Blanke**

Mexikos junge Demokratie zwischen Stagnation  
und Krise

*FES-Länderanalyse, März 2007*

### **Jürgen Kahl**

Die Mongolei im Reformtief – Dauerkrise oder  
"zweiter Aufbruch"?

*FES-Länderanalyse, Januar 2007*

### **Thorsten Benner, Stefanie Flechtner (Hrsg.)**

Demokratien und Terrorismus – Erfahrungen mit  
der Bewältigung und Bekämpfung von Terroran-  
schlägen. Fallstudien USA, Spanien, Niederlande  
und Großbritannien.

*Januar 2007*

### **Sven Biscop**

The International Security Engagement of the  
European Union – Courage and Capabilities for  
a "More Active" EU. Report from the 1st Euro-  
pean Strategic Forum, Warsaw 2006.

*Januar 2007*

### **Stefanie Flechtner**

Demokratie ist die beste Antwort im Kampf  
gegen den Terrorismus

*Dezember 2006*

### **Michael Dauderstädt, Barbara Lippert,**

### **Andreas Maurer**

Die deutsche EU-Ratspräsidentschaft 2007:

Hohe Erwartungen bei engen Spielräumen

*November 2006*

### **Jana Zitzler**

Plädoyer für eine europäische Mindestlohnpolitik  
[also available in English]

*November 2006*

### **Jo Leinen**

Die Kosten der Nicht-Verfassung

*November 2006*

---

**Diese und weitere Texte  
sind online verfügbar:**

**<http://www.fes.de/internationalepolitik>**

---

### **Bestellungen bitte an:**

Friedrich-Ebert-Stiftung  
Internationale Politikanalyse  
z.Hd. Ursula Müller  
D – 53170 Bonn

E-Mail: [info.ipa@fes.de](mailto:info.ipa@fes.de)

Tel.: +49 (228) 883-212

Fax: +49 (228) 883-625

---





#### Impressum

Friedrich-Ebert-Stiftung  
Internationale Politikanalyse  
Abteilung Internationaler Dialog  
D-10785 Berlin

[www.fes.de/internationalepolitik](http://www.fes.de/internationalepolitik)  
[info.ipa@fes.de](mailto:info.ipa@fes.de)

ISBN 978-3-89892-687-4

#### Bestellungen

Friedrich-Ebert-Stiftung  
Internationale Politikanalyse  
z. Hd. Ursula Müller  
D-53170 Bonn

E-Mail: [info.ipa@fes.de](mailto:info.ipa@fes.de)  
Fax: +49 (228) 883-625

#### Alle Texte sind online verfügbar:

<http://www.fes.de/internationalepolitik>

The views expressed in this publication are not necessarily the ones of the Friedrich-Ebert-Stiftung or of the organization for which the author works.