



Christian Kellermann, Andreas Kammer

Stillstand in der europäischen Steuerpolitik

Welche Wege aus dem Wettbewerb um die niedrigsten Steuern?

- Obwohl der Steuerwettbewerb in der EU schädliche Konsequenzen für die Mitgliedsstaaten und ihre Steuerzahler hat, bewegt sich in dieser Frage kaum etwas. Ohne eine europäische Lösung verschärft sich der schädliche Wettbewerb um die niedrigsten Steuern für Unternehmen zusehends.
- Verlierer des Steuerwettbewerbs sind mittlere und niedrige Einkommensgruppen, Verbraucher sowie der regional gebundene Mittelstand – sie zahlen letztlich für die »Steuroptimierungsstrategien« des mobilen Kapitals.
- Für eine gerechte Steuerpolitik in Europa ist es notwendig, die Unternehmensbesteuerung zu harmonisieren und einen Mindeststeuersatz einzuführen. Dieses Ziel ist in der momentanen politischen und institutionellen Verfasstheit der EU jedoch unrealistisch.
- Der Stillstand in der europäischen Steuerpolitik ist die Folge nationaler Interessenskonflikte. Stellgrößen in diesem Steuerkonflikt sind die Vielfalt der Steuersysteme und Volkswirtschaften in der EU, die im vorliegenden Papier analysiert und in eine Landkarte der Steuerinteressen übertragen werden.
- Fortschritte in der Integration der Steuerpolitik sind momentan nur in der Form einer verstärkten Zusammenarbeit von Befürwortern einer Steuerharmonisierung denkbar.

APRIL 2009

Inhalt

1 Die mächtige Realität des Steuerwettbewerbs	3
1.1 Gefährliche Dynamiken und Konsequenzen des Wettbewerbs	3
1.2 Defizite des europäischen Ansatzes	4
2 Strukturelle Stellgrößen im Steuerkonflikt	5
2.1 Vielfalt nationaler Steuersysteme	5
2.2 Vielfalt nationaler Ökonomien	7
2.3 Landkarte europäischer Steuerinteressen	8
3 Pragmatische Schritte vorwärts	9
Literatur	11

1 Die mächtige Realität des Steuerwettbewerbs

Warum gibt es keine einheitliche Besteuerung von Unternehmen, die in der EU grenzüberschreitend tätig sind? Warum fühlen sich mittelständische Unternehmerinnen und Unternehmer im Nachteil gegenüber den großen Konzernen und deren Steueroptimierungsmöglichkeiten? Warum steigt ständig die Mehrwertsteuer für die Verbraucher? Warum werden die Unternehmenssteuern immer wieder gesenkt? Und warum wird auch immer wieder der Spitzensteuersatz in vielen Staaten der EU gesenkt? Die Antwort auf all diese Fragen ist relativ einfach: der Steuerwettbewerb innerhalb und mit Ländern außerhalb der EU ist Schuld! Dabei ist der Steuerwettbewerb zum einen harte Realität in der EU und übt messbaren Druck auf die nationalen Steuersysteme aus; er wird aber vielfach auch für die Durchsetzung bestimmter Interessen innerhalb vieler Mitgliedsstaaten genutzt, um es Unternehmen möglichst bequem in einem Land zu machen. Es wird sich so der Macht des Diskurses um den Steuerwettbewerb bedient – der eng mit der Rhetorik des Standortwettbewerbs verflochten ist – um Steuersenkungen für Unternehmen und Reiche durchzusetzen. Hinter dem überaus technischen und selbst für den bemühten Laien schlichtweg undurchdringlichen steuerpolitischen Fachdiskurs werden Interessen transportiert, die für die Steuergerechtigkeit und die Finanzierung der Wohlfahrtsstaaten entscheidend sind.

Die Problematik des internationalen Steuerwettbewerbs ist lange bekannt. Ferner haben sich in den vergangenen Jahrzehnten die spürbaren Konsequenzen vor allem innerhalb der Europäischen Union wegen der wachsenden ökonomischen und politischen Integration und den jüngsten Erweiterungsrounden dramatisch verschärft. Obwohl von Seiten der EU-Kommission eine Handlungsnotwendigkeit seit den frühen 1960er Jahren betont wurde, ist 2008 neuerlich eine umfangreiche Initiative gescheitert, die die Schaffung einer gemeinsamen Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage vorsah. Diese bildet auch den Ausgangspunkt eines Forschungsprojektes der Friedrich-Ebert-Stiftung zur Europäischen Unternehmenssteuerpolitik, in dessen Zusammenhang auch diese Analyse sowie ein umfangreiches Gutachten (Rixen, Uhl 2007) stehen. Bei der Auswertung der Interessen- und Motivlage im internationalen Steuerwettbewerb bauen wir auf den Ergebnissen des Forschungsprojektes auf, die unter der Beteiligung zahlreicher wissenschaftlicher und politischer Steuerexperten aus den

Mitgliedsstaaten erhoben wurden.¹ Ergänzt wurden diese Erkenntnisse um eine Analyse der strukturellen Situation der einzelnen Mitgliedsstaaten im internationalen Steuerwettbewerb. Wir systematisieren damit die Interessenlage in der europäischen Steuerpolitik und gehen der Frage nach, warum welche Blockaden hinsichtlich einer Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung bestehen und wie man diese eventuell überkommen könnte. Im Zentrum der Analyse stehen dabei sozioökonomische Einflussfaktoren, die die Perspektive der Mitgliedsstaaten einengen und somit Interessen bezüglich einer Koordinierung der nationalen Steuerpolitiken mit beeinflussen. Bewusst wird bei den folgenden Ausführungen die hochgradige Technizität des Steuerdiskurses soweit wie möglich in eine verständliche Sprache »übersetzt«.

1.1 Gefährliche Dynamiken und Konsequenzen des Wettbewerbs

Die Mitgliedstaaten der Europäischen Union befinden sich in einem verschärften Wettbewerb um Investitionen, Arbeitsplätze, Wachstum und Wohlstand (siehe dazu auch Kellermann, Zitzler 2007). Dieser Wettbewerb wird unter anderem über die Steuersysteme ausgetragen und folgt der Logik einer möglichst niedrigen Kostenbelastung für Unternehmen, denn Steuern werden in diesem Wettbewerb primär als Kosten verstanden. Steuerwettbewerb ist in dieser Perspektive zunächst ein Standortwettbewerb. Die Staaten befürchten, dass sie im Wettbewerb um Direktinvestitionen und Produktionsstandorte nur bestehen können, wenn sie ihre nationale Unternehmensbesteuerung an den sinkenden Trend anpassen. Empirische Untersuchungen können zwar den Zusammenhang von Unternehmenssteuern und Standortentscheidung bestätigen (Büttner, Ruf 2007; Oestreicher, Spengel 2003). Dennoch steht fest, dass Steuern nur unter sonst gleichen Bedingungen einen Einfluss auf unternehmerische Standortentscheidungen ausüben und sich deshalb steuerbedingte Unternehmensverlagerungen bislang in Grenzen halten.

Die eigentlichen Schauplätze des internationalen Steuerwettbewerbs sind weniger die Produktionsanlagen als die Finanzbuchhaltungen und Steuerverwaltungen. International verfolgen Nationalstaaten unkoordiniert verschiedenste Besteuerungsmethoden und Steuerstrategien. Durch die Anpassung der steuerlich relevanten Unternehmensstruktur und das Aus-

¹ Alle Dokumente und weitere Informationen befinden sich auf der Website des Steuerprojekts: <http://www.fes.de/ipa/inhalt/unternehmenssteuer.htm>

Dr. Christian Kellermann ist Projektleiter für Europäische Wirtschafts- und Sozialpolitik bei der Friedrich-Ebert-Stiftung in Berlin.
Andreas Kammer ist Doktorand am Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung in Köln.

nutzen legaler Spielräume bei der Vertragsgestaltung und Bilanzierung ist es multinationalen Unternehmen dabei möglich, ihre Steuerbelastung zu minimieren. Transnational operierende Unternehmen betreiben Steuerarbitrage durch buchhalterische Gewinnverschiebung (sogenanntes *profit shifting*). Bilanzielle Gewinnverlagerung ist etwa durch eine Manipulation von Verrechnungspreisen beim konzerninternen Handel von Vor- und Zwischenprodukten möglich. Ein weiteres Instrument zur Steuervermeidung ist die Anpassung der Finanzierungsstruktur. Durch konzerninterne Vergabe von Scheinkrediten können Steuern dadurch vermieden werden, dass Schuldzinsen in verschiedenen Nationalstaaten zu unterschiedlichen Anteilen von der Steuerschuld abzugsfähig sind (Weichenrieder 2007). Buchhalterische Gewinne lassen sich so auch durch das Zwischenschalten von Holding- und Finanzierungsgesellschaften in Steueroasen verschieben.

Der primäre Effekt dieser Steuervermeidungsstrategien besteht zunächst im Abfluss von Steuersubstrat aus Staaten mit hoch entwickelter (sozialer) Infrastruktur und dadurch begründeter hoher Steuerbelastung. Besonders Hochsteuerstaaten wie Deutschland sind von den Methoden der Steuervermeidung betroffen und verlieren dadurch Steuereinnahmen (Sinn 1997, Weichenrieder 2007).

Die problematischen Konsequenzen für die Steuerpolitik bestehen in der wettbewerbsbedingten Veränderung der Steuerstruktur, die die nationale Souveränität der Nationalstaaten ernsthaft in Frage stellt. Die Staaten sehen sich gezwungen, auf das Verhalten der Unternehmen zu reagieren. Sie folgen bei der Unternehmensbesteuerung dem steuerpolitischen Trend zur Senkung der Steuersätze und Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, um sich im internationalen Wettbewerb um Steuereinnahmen und günstige Standortbedingungen behaupten zu können (Ganghof, Genschel 2008; Rixen, Uhl 2007; Scharpf 1998). Da diese Steuersenkungen durch die Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen gegenfinanziert werden, ist der eigentliche Nettoeffekt des Einnahmeverlustes der öffentlichen Hand zwar vorhanden, aber nicht so groß, wie oftmals angenommen wird. Gravierender sind tatsächlich die Auswirkungen auf die Steuerstruktur und damit der Lastenverteilung eines Landes: Unter Druck gerät insbesondere die progressive Einkommensbesteuerung, weil die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer durch Spielräume der Vertragsgestaltung und Wahl der Rechtsform miteinander verbunden sind. So ist zum Erhalt der progressiven Einkommensbesteuerung mit einem entsprechenden Spitzensteuersatz für Topverdiener auch die Bewahrung hoher Körperschaftsteuersätze notwen-

dig (Ganghof, Genschel 2008). Um eine kohärente Einkommensbesteuerung zu gewährleisten, ziehen niedrige Körperschaftsteuern auch eine Senkung der persönlichen Einkommensteuerbelastung nach sich (sogenanntes *spill-over-Argument*; Ganghof 2006) – die Folge ist eine steuerliche Entlastung hoher Einkommen und eine entsprechende Mehrbelastung der anderen Einkommen und der Verbraucher. Verlierer des Steuerwettbewerbs sind also mittlere und niedrige Lohneinkommen, Verbraucher sowie der regional gebundene Mittelstand. Dadurch übt der Steuerwettbewerb, der primär die Körperschaftsteuer betrifft, auch einen zersetzenden Einfluss auf die Finanzierungsstruktur *innerhalb* der Wohlfahrtsstaaten aus und stellt die Steuergerechtigkeit in Frage (Kellermann, Rixen, Uhl 2007). Aufkommensneutrale Steuerreformen zur Steigerung der Standortattraktivität induzieren also zwangsläufig politische Verteilungskonflikte über die Finanzierung der öffentlichen Haushalte.

1.2 Defizite des europäischen Ansatzes

Die Auswirkungen des Steuerwettbewerbs sind in der Wissenschaft und der Politik weitestgehend unbestritten. Als angemessene Reaktion hierauf wäre eine europaweite Regelung des Steuerwettbewerbs eine echte Alternative, auch wenn sie das Problem der Besteuerung mit Drittstaaten außerhalb der EU nicht lösen würde. Eine europaweit effiziente und neutrale Unternehmensbesteuerung sowie die Rückgewinnung nationaler Handlungsspielräume in Hinblick auf eine gerechte Einkommensbesteuerung lassen sich als Argumente für eine europäische Koordinierung der Steuerpolitik anführen. In diesem Zusammenhang hatte die Kommission der Europäischen Union für das Jahr 2008 den eingangs erwähnten Richtlinienvorschlag zur Schaffung einer Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB) angekündigt. Diese GKKB sollte aus drei Elementen bestehen: (1) Gewinnermittlungsvorschriften, (2) Konsolidierung, (3) Formelzerlegung. Nach den Plänen der EU-Kommission hätte das einzelne Unternehmen die Möglichkeit, sich zwischen der Anwendung der GKKB oder der bisher geltenden nationalen Steuerpraxis zu entscheiden. Eine konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage würde den wesentlichen Vorteil bieten, dass ein Konzern seinem wirtschaftlichen Charakter entsprechend als Einheit aufgefasst wird. Dadurch würde ein automatischer, der ökonomischen Realität entsprechender Verlustausgleich stattfinden können. Eine strategische Manipulation der Steuerbilanz und die Verlagerung von

Buchgewinnen würde damit obsolet und die steuerliche Verzerrung von Unternehmensentscheidungen vermieden. Durch eine gemeinsame europäische Bemessungsgrundlage könnte die Körperschaftsteuer wieder an realökonomischer Aktivität eines Unternehmens in einem Land anknüpfen. Steuern würden wieder da anfallen, wo reale Gewinne erwirtschaftet werden.

An der GKKB der EU-Kommission wurden insbesondere zwei grundlegende Mängel festgestellt. Zum einen wurde argumentiert, dass es notwendig ist, eine verbindlich geltende Bemessungsgrundlage einzuführen, weil es ansonsten nur noch ein weiteres, 28. Steuersystem gibt. Die Probleme, die sich aus der strategischen Steuerumgehung multinationaler Unternehmen ergeben, könnten so also nicht nachhaltig gelöst werden. Zum zweiten müsste mit einer solchen Harmonisierung der Bemessungsgrundlage automatisch ein Mindestsatz der Körperschaftsteuer festgelegt werden, da mit aller Wahrscheinlichkeit der Steuerwettbewerb sonst über die Steuersätze ausgetragen würden, die sich in Folge der erhöhten Transparenz dann in einem verschärften »race to the bottom« befinden würden. Nur eine konsolidierte, obligatorische Unternehmensteuerbemessungsgrundlage mit Mindestbesteuerung kann die Problematik des europäischen Steuerwettbewerbs nachhaltig lösen, ohne neue Wettbewerbsverzerrungen für Unternehmen im Binnenmarkt auszulösen (Rixen, Uhl 2007).

Bislang sind selbst »harmlose«, bzw. unternehmerfreundliche Konzepte wie die GKKB der EU-Kommission stets am fehlenden Konsens der Akteure, in diesem Fall vor allem der Mitgliedstaaten, gescheitert. Nach der EU-vertraglichen Regelung gilt für Fragen der direkten Besteuerung das Einstimmigkeitsprinzip im zuständigen Rat der Europäischen Union, wovon die Union jedoch sehr weit entfernt ist. Im folgenden Abschnitt möchten wir deshalb der Frage nachgehen, welche Faktoren die Interessen tatsächlich dominant bestimmen und den Dauerstillstand der Union in diesem Politikbereich zementieren.

2 Strukturelle Stellgrößen im Steuerkonflikt

Nationale Regierungen richten die Wahl ihrer Steuerstrategien zunächst an vorhandenen Strukturmerkmalen aus. Die spezifischen Eigenschaften der nationalen Gegebenheiten machen unterschiedliche Steuerpolitiken zu einem gewissen Grad erforderlich, die in der Regel auf die Maximierung der nationalen Wohlfahrt und Standortattraktivität ausgerichtet sind.

Zu denken ist vor allem an die Steuerstruktur eines Landes und an die Struktur der jeweiligen Volkswirtschaft. Im folgenden Abschnitt wollen wir anhand unserer Ergebnisse eine solche »Landkarte der Interessen« im Steuerdiskurs zeichnen und diskutieren.

2.1 Vielfalt nationaler Steuersysteme²

Die Haltung gegenüber einer Koordinierung der europäischen Steuerpolitik ist unter anderem abhängig von den Unterschieden der nationalen Strukturen und Intentionen der Steuersysteme. Analog zu den nationalen Ausprägungen der Wohlfahrtstaatlichkeit entstanden bestimmte steuerpolitische Traditionen, die an den jeweiligen Typus der Staatstätigkeit und an die Anforderungen der Volkswirtschaft angepasst sind und dabei bestimmte Interessen bedienen und Gerechtigkeitsvorstellungen folgen.

Dem hohen Formalisierungsgrad der Steuerpolitik (technische und steuerrechtliche Komplexität) ist es geschuldet, dass der Steuergesetzgebungsprozess starke kumulative Effekte hat, was bedeutet, dass steuerpolitische Entscheidungen getroffen und abgeändert, jedoch nur selten zurückgenommen oder ersetzt werden (Rose 1984:116f). Grundlegende Paradigmenwechsel sind in der Steuerpolitik die Ausnahme. Dabei lassen sich innerhalb der EU bedeutsame Unterschiede in der nationalen Steuerstruktur hinsichtlich der Finanzierung der öffentlichen Leistungen und der Struktur der Sozialsysteme beobachten. Die Steuerstruktur ergibt sich aus der Lastenverteilung der verschiedenen Steuerarten auf die Steuersubjekte. Anhand der Bedeutung einzelner Steuerarten lässt sich erkennen, inwieweit mit der Besteuerung der Zweck der schlichten Finanzierung öffentlicher Ausgaben, politische Steuerungszwecke oder Umverteilungsziele verfolgt werden. Daraus lässt sich eine Präferenzordnung für die Formulierung der nationalen Steuerstrategie ableiten, die eine Ablehnung oder Be-

2 Für die Typologisierung der Steuersysteme wurde zunächst eine quantitative Clusteranalyse durchgeführt, in die Aufkommensstärke der Körperschaftsteuer, der persönlichen Einkommensteuer, der Sozialversicherungsbeiträge und der indirekten Steuern eingingen. Darüber hinaus wurden die Einkommensteuerspitzenätze betrachtet, die als Indikator für die Progressivität eines Steuersystems gelten. Die quantitative Klassifizierung wurde sodann durch qualitative Untersuchungsmethoden erweitert, um die erwarteten nationalen Besonderheiten angemessen zu berücksichtigen. Dazu wurden unter anderem zwei im Kontext des Steuerprojektes der Friedrich-Ebert-Stiftung durchgeführten Regionalkonferenzen im Herbst 2007 ausgewertet. Die detaillierte Entwicklung der Methode (in Anlehnung an Obinger, Wagschal 1998) ist Kammer (2008) zu entnehmen.

fürwortung des europäischen Steuerwettbewerbs erklären kann.

Bei der Analyse der Steuersysteme werden die relativen Aufkommensstärken der Steuerarten verglichen, was eine Einteilung der EU-Mitgliedstaaten in vier Gruppen ermöglicht:³

1. Die erste Gruppe, in der sich überwiegend die neuen Mitgliedstaaten finden, zeichnet sich durch die geringen Steueraufkommen aus, die aus persönlicher Einkommensteuer generiert werden. Zudem weisen diese Staaten unterdurchschnittliche Staatsquoten auf. Auch die Spitzensteuersätze der Einkommensteuer, die als Indikator für die steuerliche Progression eines Steuersystems gelten, besetzen im europäischen Vergleich die unteren Ränge. Steuerliche Umverteilung ist in diesen Staaten von nachrangiger Bedeutung und die Wohlfahrtsstaatlichkeit ist schwach ausgeprägt. Die Steuersysteme dieser Staaten sind primär an den Zielen der steuerlichen Effizienz und der internationalen Wettbewerbsfähigkeit ausgerichtet, was auf eine strukturbedingte Befürwortung des internationalen Steuerwettbewerbs dieser Staaten hindeutet.
2. Merkmale der zweiten Gruppe, in der sich u. a. Frankreich und Deutschland als Typen des kontinentaleuropäischen Wohlfahrtsmodells befinden, sind die relativ hohe Belastung der Arbeitseinkommen und die unterdurchschnittliche Aufkommensstärke der Körperschaftsteuer. Die geringe Aufkommensstärke der Körperschaftsteuer ist einerseits dadurch zu erklären, dass in diesen Volkswirtschaften der Mittelstand, in aller Regel als Personengesellschaften konstituiert, von besonderer Bedeutung ist. Andererseits gelten in diesen Staaten hohe nominale Einkommen- und Unternehmensteuersätze, was zu dem typischen Abfluss von Steuersubstrat und zu Steueraufkommensverlusten durch die oben beschriebene Gewinnverlagerung führt. Beide Aspekte machen diese Staaten zu Verlierern des Steuerwettbewerbs. Diese Länder, die die Auswirkungen des Steuerwettbewerbs bereits deutlich spüren, engagieren sich tendenziell aktiv für eine weitgehende Steuerkoordinierung und Begrenzung der Steuerarbitrage.
3. Dagegen kommt im dritten, angelsächsisch geprägten Cluster den Sozialabgaben eine nachrangige Rolle zu. Die prinzipiell proportionale Belastungswirkung der Sozialabgaben und die sonst durchschnittlichen Quoten der übrigen Steuerarten

lassen keine eindeutigen Rückschlüsse auf die Orientierung dieser Staaten im internationalen Steuerwettbewerb zu. Ein wichtiges Strukturmerkmal dieser Gruppe ist jedoch der hohe Differenzierungs- und Formalisierungsgrad der Steuerpraktiken, etwa des britischen Unternehmenssteuergesetzes. Die zahlreichen bisher geltenden Besonderheiten würden im Falle einer Koordinierungslösung einseitig hohe Anpassungskosten verursachen. Darüber hinaus werden mit eigenständigen Steuerpolitiken Wettbewerbsvorteile assoziiert, weshalb die angelsächsischen Staaten europäischen Koordinierungsinitiativen tendenziell ablehnend gegenüberstehen.

Die Steuersysteme des vierten Clusters sind durch besondere Aufkommensstärken der persönlichen Einkommensteuer und eine insgesamt sehr hohe Staatsquote gekennzeichnet. Darunter fallen neben den skandinavischen Ländern⁴ auch Belgien, Österreich und Italien. Steuerliche Umverteilung nimmt hier eine herausragende Rolle ein. Die gegebene politisch intendierte Steuerstruktur ist durch den europäischen Steuerwettbewerb einem hohen Anpassungsdruck ausgesetzt. Diese Staaten müssen befürchten, durch den internationalen Steuerwettbewerb Abwanderung von Steuersubstrat, Aufkommenseinbußen und Wettbewerbsnachteile zu erleiden. Bisher versuchen diese Staaten noch, mit unilateralen Kompromisslösungen den Folgen des internationalen Steuerwettbewerbs zu begegnen. Diese Staaten setzen dabei auf eine »duale Einkommensbesteuerung«⁵. Das Vertrauen in die nationalen Anpassungsmaßnahmen erklärt die, vor allem in Skandinavien zu beobachtende, zurückhaltende Zustimmung zu Koordinierungsinitiativen in der europäischen Steuerpolitik. Die funktionalistische Logik weist diese Staaten, vor dem Hintergrund der Mechanismen des Steuerwettbewerbs, jedoch aufgrund

³ C1: BG, CY, CZ, EE, ES, GR, LV, LT, LU, NL, PL, PT, RO, SK; C2: DE, FR, HU, SI; C3: GB, IE, UK, C4: AT, BE, (DK), FI, IT, SE;

⁴ Dänemark nimmt bei der Klassifizierung der Steuerstruktur eine Sonderrolle ein: Das Land zeichnet sich durch besonders hohe Steuerquoten der indirekten Steuern und der persönlichen Einkommensteuer aus; Sozialabgaben sind praktisch vernachlässigbar.

⁵ Die duale Einkommensteuer, auch bekannt als nordisches Steuermodell, unterscheidet steuerlich zwischen Arbeits- und Kapitaleinkommen, für die jeweils unterschiedliche Steuertarife gelten. In Österreich, Belgien und Italien sind indirekte Formen der dualen Einkommensbesteuerung zu finden. Kapitaleinkommen werden mit einem niedrigen, zumeist proportionalen Steuersatz (Einheitsbesteuerung) belegt. Arbeitseinkommen werden dagegen höher und direkt progressiv besteuert. Die Intention ist es, eine progressive Besteuerung persönlicher Einkommen nach dem Leistungs-fähigkeitsprinzip aufrecht zu erhalten, ohne die Standortbedingungen für den mobilen Faktor Kapital zu belasten.

ihrer Steuerstruktur als klare Koordinierungsbefürworter aus.

Die Ausgestaltung der Einkommensbesteuerung und der Grad der Progression bilden die wohl gravierendsten Konfliktlinien zwischen den europäischen Steuersystemen. Die neuen Mitgliedstaaten (Gruppe 1) verfügen nach den Regimewechseln Anfang der 1990er Jahre noch nicht über vergleichbare administrative Kapazitäten und besitzen vergleichsweise schwach ausgeprägte Finanzverwaltungen. Größte Herausforderung dieser Staaten ist es deshalb zunächst, die administrative Erfassung aller potenziellen Steuertatbestände, die Effizienz der Steuersysteme und die Stabilisierung der eigenen Steuereinnahmen sicher zu stellen.⁶ Um die Effizienz der Besteuerung zu steigern, werden deshalb vor allem in Osteuropa einfache Bemessungsgrundlagen und Einheitssteuersätze (Flat-Tax-Systeme) eingeführt – steuerliche Umverteilung ist dabei nur von nachrangiger Bedeutung. Auf einen ähnlichen Interessenkonflikt zwischen den alten und neuen Mitgliedsstaaten lässt auch der Vergleich der tariflichen Gewinnbelastung von Kapitalgesellschaften schließen. Die Bandbreite lag im Jahr 2007 zwischen zehn Prozent in Bulgarien und Zypern und knapp 39 Prozent Deutschland. Hier ist ein deutliches West-Ost-Gefälle zu erkennen (EU-15: 29,5%; EU-27: 25,8%; NMS: 20,2%; COM 2007).

2.2 Vielfalt nationaler Ökonomien

Die Analyse struktureller Ausprägungen der europäischen Volkswirtschaften verspricht ebenfalls, Erkenntnisse über die Ausrichtung der nationalen Steuerpolitiken zu gewinnen. Zu diesem Zweck soll die Größe der Mitgliedstaaten, die Kapitalintensität der volkswirtschaftlichen Produktion sowie der nationale Wohlstand betrachtet werden.

Kleine Staaten – große Wirkung

Empirische Untersuchungen weisen einen signifikanten Zusammenhang zwischen der Größe eines Staates und der Höhe der Unternehmensteuerbelastung nach (Bucovetsky 1991, Wilson 1991, Ganghof, Genschel 2008). In der Forschung herrscht weitgehend Einigkeit darüber, dass kleinere Staaten unter sonst gleichen Bedingungen im Wettbewerb um international mobiles Kapital niedrigere Steuersätze wählen. Kleine

Staaten sind dabei in der Lage, einen höheren Pro-Kopf-Nutzen zu realisieren als große Staaten. Das heißt, unkooperatives Verhalten im Steuerwettbewerb ist das Ergebnis einer Strategie, in der kleine Staaten einen strukturellen Vorteil besitzen, weil ihre inländische Bemessungsgrundlage im Vergleich zur ausländischen Bemessungsgrundlage eng gefasst ist. Eine Steuersatzsenkung auf mobile Steuerbasen erhöht im Fall der Kapitalbesteuerung den Nettoertrag nach Steuern, was die Standortattraktivität erhöht. Die kleinen Staaten profitieren insofern vom Steuerwettbewerb, weil steuersatzsenkungsbedingte Einnahmeausfälle durch die Zuwanderung mobiler Steuerbasen (über)kompensiert werden (Haufler, Wootton 1999). In der Regel werden ausgewählte Sektoren steuerlich begünstigt, um komparative Vorteile im Standortwettbewerb zu schaffen. Demnach belasten kleine Staaten Unternehmensgewinne gewöhnlich geringer als große Staaten. Dieser Zusammenhang hat sich allerdings erst seit Mitte der 1980er Jahre herausgebildet, was auf einen verstärkten Einfluss des Steuerwettbewerbs im Zuge der Integration des europäischen Binnenmarktes hinweist (Ganghof, Genschel 2008).

Flüchtiges Kapital versus Kapitalintensität

EU-Mitgliedstaaten, deren volkswirtschaftliche Struktur einen hohen Anteil an kapitalintensiver Produktion aufweist, sind durch den Steuerwettbewerb tendenziell stärker betroffen, weil die Definition der Bemessungsgrundlage für Unternehmen ausschlaggebend ist. Der Wettbewerbsdruck erhöht tendenziell die Notwendigkeit zu einer Steuersatzsenkung, die in der Regel mit einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen einhergeht (sogenanntes *tax cut cum base broadening*; vgl. Carone et al. 2007; Devereux, Sørensen 2005). Die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage wird zuallererst durch Einschränkungen der steuerlichen Abschreibungsmöglichkeiten erreicht. Dies bedeutet eine Reduzierung von Maßnahmen zur gezielten Investitionsförderung und branchenspezifischen Anpassungen des Steuersystems; die relative Rentabilität von Sachinvestitionen gegenüber Finanzinvestitionen verschlechtert sich (Oestreicher, Spengel 2003: 94f.). Länder, deren ökonomische Leistungsfähigkeit zu einem bedeutenden Teil aus kapitalintensiver Wertschöpfung resultiert, haben durchaus eine Präferenz für günstige und weitreichende Abschreibungsmöglichkeiten. Für Volkswirtschaften mit einer eher geringen Kapitalintensität, etwa bei besonderer Stärke des Finanz- oder Dienstleistungssektors, wird tendenziell eine relativ breite Bemessungsgrundlage mit begrenzten Abschreibungsmöglichkeiten bevor-

⁶ Ungarn befindet sich beispielsweise in einem mühsamen Kampf gegen eine gewaltige Schattenwirtschaft. Nur etwa ein Drittel der potenziellen Steuersubjekte wird von der Finanzverwaltung erfasst. Folglich zahlen zwei Drittel der Personen und Unternehmen überhaupt keine Steuern.

zugt, weil sie über die niedrigen Steuersätze versuchen, attraktive Standortbedingungen für mobiles Kapital zu bieten (Jacobs et al. 2005).

Reich gegen arm

Es besteht ein deutliches Wohlstandsgefälle zwischen den alten EU-15 Staaten und den neuen Mitgliedstaaten in Mittel- und Osteuropa. Von Staaten mit niedrigem Pro-Kopf-Einkommen ist zu erwarten, dass sie niedrige Steuern auch als Instrument der nachholenden Entwicklung beanspruchen (Quaisser, Wegner 2004; Krajčír, Ódor 2005).⁷ Umgekehrt gilt diese Aussage jedoch nicht gleichermaßen für Staaten mit hohem Einkommen, denn auch sie heizen den Steuerwettbewerb bisweilen untereinander an. Zu erwarten wäre allerdings eine integrativere Haltung von Mitgliedstaaten mit relativ hohem Einkommen und hohen sozialen Standards, da der Steuerwettbewerb ihre Finanzierungssysteme unter oben genannten Druck setzt. Und dennoch gibt es zum Beispiel von skandinavischer Seite eher zurückhaltende Stimmen gegenüber Koordinierungsbestrebungen. Denn mit der dualen Einkommensbesteuerung wurde ein scheinbar eleganter Weg gewählt, eine hohe Progression der Einkommensbesteuerung mit attraktiven Standortbedingungen für Kapitalinvestitionen zu vereinbaren – de facto handelt es sich dabei um die Festschreibung des Steuerwettbewerbs und seiner problematischen Folgen. Unterstützung für eine europäische Lösung der Steuerproblematik ist von diesen Staaten auch nur insoweit zu erwarten, als dass diese umfassende Gestaltungsspielräume für nationale Steuer- und Wohlfahrtsstaatsmodelle garantiert. Eine Zustimmung für eine grundlegende Regulierung des Steuerwettbewerbs ist weder von dieser Staatengruppe noch von den ökonomisch nachholenden Staaten zu erwarten.

Die Analyse der Steuersysteme und makroökonomischen Kennziffern deutet darauf hin, dass die Mitgliedstaaten nicht zuletzt strukturbedingt unterschiedliche Präferenzen hinsichtlich des Koordinierungsniveaus in der europäischen Steuerpolitik haben. Stellgrößen, wie der Typ des Steuersystems und des Wohlfahrtsstaates, spielen dabei eine ähnlich wichtige Rolle wie ökonomische Merkmale. Hinzu kommt die hohe strategische Interdependenz im Steuerwettbewerb, bei dem sich auch strukturell ähnliche Staaten

im Wettbewerb um attraktive Standortbedingungen als Konkurrenten aufstellen.

2.3 Landkarte europäischer Steuerinteressen

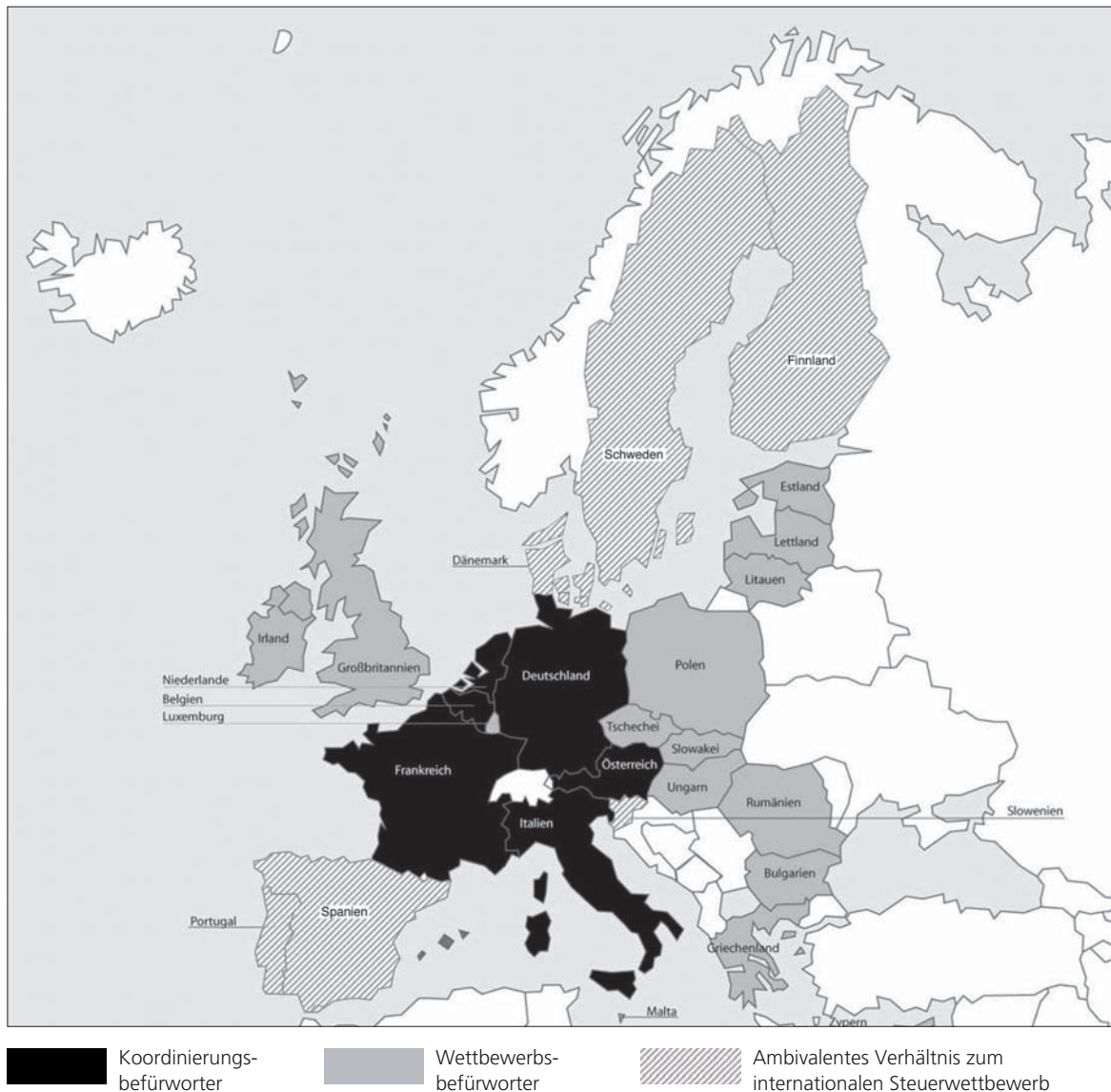
Zu den Befürwortern einer weitergehenden europäischen Koordinierung des Steuerwettbewerbs sind nach unseren Ergebnissen vor allem die Länder Kerneuropas zu zählen. Unterstützung des Status quo kommt vor allem von Seiten der angelsächsischen und osteuropäischen Staaten. Die iberischen und die skandinavischen Staaten haben ein ambivalentes Verhältnis zum europäischen Steuerwettbewerb und Koordinierungsinitiativen. Von Portugal und Spanien, die sich weiterhin in einem wirtschaftlichen Entwicklungsprozess befinden, ist zu erwarten, dass sie einen Vorschlag zur Koordinierung der Steuerpolitiken primär wirtschaftspolitischen Kriterien unterwerfen würden. Wie die von uns befragten Experten aus diesen Ländern bestätigten, sind u. a. die geographische Randlage und die starken Handelsbeziehungen zu Südamerika prägend für die dominante Interesselage in diesen Staaten. Für die skandinavischen Staaten hingegen sind die sozialpolitischen Implikationen einer Koordinierungslösung entscheidend. In der folgenden Abbildung wird – auf der Grundlage der strukturellen Determinanten – eine Landkarte der Interessen in der europäischen Unternehmensbesteuerung gezeichnet.

Speziell unter den Wettbewerbsbefürwortern herrscht die Meinung vor, dass der »reale« Steuerwettbewerb ohnehin langfristig zu einer Angleichung der Steuersysteme führen wird. Außerdem wird argumentiert, dass eine Angleichung über diese Mechanismen sinnvoller sei als eine politische, »künstliche« Harmonisierung. Insofern wird auch der Vorschlag der Kommission bezüglich einer freiwilligen Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen (GKKB) und einem Wettbewerb der Steuersätze zwar wohlwollend bewertet. Ein qualitativer Schritt in Richtung eines fiskalischen Föderalismus in Gestalt einer Mindestbesteuerung innerhalb der EU ist vor diesem Hintergrund aber nicht zu erwarten. Gewinner der Kommissionsinitiative wären multinationale Unternehmen, die sich mehrheitlich für deren Entwurf aussprachen, da ihre steuerlichen Befolgungskosten erheblich sinken würden. Eine Angleichung der Körperschaftsteuersätze wird von den internationalen Konzernen jedoch naturgemäß abgelehnt, da dies die Möglichkeiten der Steuerarbitrage einschränken würde.

Beim Blick auf die Landkarte wird deutlich, dass weder die (notwendige) Einstimmigkeit, noch eine qualifizierte Mehrheit bei der Entscheidung in Steuer-

⁷ Das galt auch für den Aufholprozess der irischen Wirtschaft: In Irland war die Senkung der Körperschaftsteuer in den 1980er Jahren auf zehn Prozent ein wesentliches Element der Wirtschaftspolitik – zusammen mit einer stabilitätsorientierten Geld- und Wechselkurspolitik, der strikten Haushaltskonsolidierung und einer moderaten Lohnpolitik (Büttner 2006).

Abbildung: Landkarte der Interessen in der europäischen Unternehmenssteuerpolitik



fragen auf EU-Ebene in Sicht sind. Auch die Bemühungen der Europäischen Kommission, durch die betonte Freiwilligkeit und Vermeidung der notwendigen Mindeststeuersätze, die Initiative zur Schaffung einer GKKB als scheinbar technische Lösung zu kommunizieren, konnten die dahinter liegenden politischen (perzipierten) Verteilungskonflikte nicht verbergen. Insofern muss der Fokus zunächst auf die Forcierung einer öffentlichen und echten politischen Auseinandersetzung mit den Problemen des europäischen Steuerwettbewerbs gerichtet sein. Denn der momentane Stillstand bedeutet über kurz oder lang die Erosion der europäischen Sozial- und Wohlfahrtsstaatlichkeit.

3 Pragmatische Schritte vorwärts

Vor dem Hintergrund des fehlenden Konsenses für die notwendige Integration in der europäischen Steuerpolitik könnten pragmatische und kurzfristig realisierbare Reformschritte Wege aus der Blockade aufzeigen. Angesichts der politischen Widerstände gegen eine gemeinsame Bemessungsgrundlage könnte es sinnvoll sein, zunächst ein bescheideneres Projekt in Gestalt der Einführung des sogenannten »*country-by-country-reporting*« zu verfolgen. Aus den konsolidierten handelsrechtlichen Geschäftsbilanzen multinationaler Unternehmen, die sich primär an Stakeholder richtet, ist bislang nicht ersichtlich, in welchen Ländern welche Gewinne und Verluste gemacht werden; firmeninterne Transaktionen sind gewissermaßen aus der Bilanz entfernt. Für nationale Finanz-

verwaltungen bestehen also keine direkten Anknüpfungspunkte, sondern diese sind auf separat angefertigte Steuerbilanzen angewiesen; daraus *ergeben* sich die Anreize und Instrumente zur »optimalen« Gestaltung der steuerlich relevanten Unternehmensstruktur. Wenn dagegen die Geschäftsbilanz die Gewinne und Verluste in den einzelnen Ländern angäbe, wäre es möglich, diese Bilanz mit der steuerlichen Bilanz zu vergleichen, die ja gerade nur das steuerliche Ergebnis für einzelne Staaten zeigt. Auch wenn Fortschritte bei der Koordinierung der Bilanzierungsregeln noch nicht den Weg bereiten, die politischen Konflikte um den europäischen Steuerwettbewerb durch verbindliche Koordinierung der Steuerpolitik zu lösen, ist eine erhöhte Transparenz in jedem Fall für eine offene Debatte im Steuerwettbewerb dienlich. Transparentere und eventuell auch striktere Bilanzierungsregeln könnten dazu führen, aggressive Steueroptimierung (z. B. mittels manipulierter Verrechnungspreise oder exzessiver Kreditfinanzierung) aufzudecken und die Öffentlichkeit für das Problem der Steuervermeidung zu sensibilisieren. So könnte sich der politische Druck zu weiterführenden Reformen des internationalen Steuerrechts automatisch erhöhen.

Denkbar ist auch, dass die Vorschläge zur Schaffung einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage im Rahmen einer engeren makroökonomischen Koordinierung innerhalb der Befürworter-Gruppe von EU-Mitgliedstaaten aufgegriffen wird. Koordinierte Steuerpolitik wäre dann ein weiteres Standbein zur bereits bestehenden Kooperation in den benachbarten Politikfeldern der Fiskal- und Geldpolitik zwischen den Staaten der Europäischen Wirtschafts- und Währungsunion. Im Allgemeinen ist zu erwarten, dass aufgrund der bestehenden Kooperation in den benachbarten Politikfeldern der Fiskal- und Geldpolitik in diesen Staaten eine erhöhte funktionale Notwendigkeit für eine vereinheitlichte Bemessungsgrundlage samt Mindestbesteuerung herrscht. Sollte eine solche vertiefte makroökonomische Koordinierung erfolgreich gelingen, wäre das Einsetzen eines »*bandwagoning*-Effekts« zu erwarten, bei dem andere Staaten sich den gemeinsamen Standards anschließen, um an den Kooperationsgewinnen zu partizipieren. Der Vorstoß einer solchen Gruppe von Mitgliedstaaten, deren Sozialsysteme und Unternehmen gleichermaßen von einer verstärkten Zusammenarbeit profitieren, könnte der europäischen Integration in Hinblick auf die Schaffung eines Europäischen Wirtschafts- und Sozialmodells neue Impulse verleihen.

Literatur

- Bucovetsky, Sam (1991): Asymmetric Tax Competition. In: *Journal of Urban Economics* 30, S. 167-181.
- Büttner, Thies (2006): Vor- und Nachteile des Steuerwettbewerbs bei der Unternehmensbesteuerung. Harmonisierung – Kooperation – Wettbewerb. Steuerpolitische Vorschläge in und für Europa, Konferenz der FES 04./05. 12. 2006, Berlin.
- Büttner, Thies; Ruf, Martin (2007): Tax Incentives and the Location of FDI: Evidence From a Panel of German Multinationals. In: *International Tax and Public Finance*, 14. 151-164.
- Carone, Guisepppe; Schmidt, Jan Host, Nicodème, Gaëtan (2007): Tax revenues in the European Union: Recent trends and challenges ahead. In: *European Economy. Economic Papers*. No. 281. June 2007. Brussels.
- Commission of the European Communities (2007): Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway. Eurostat Statistical Books. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2007.
- Devereux, Michael P.; Sørensen, Peter B. (2005): The Corporate Income Tax: International Trends and Options For Fundamental Reform. Working Party No.2 of the Committee on Fiscal Affairs of the OECD.
- Ganghof, Steffen; Genschel Philipp (2008): Taxation and democracy in the EU. In: *Journal of European Public Policy* 15:1. 58-77.
- Ganghof, Steffen (2006a): The politics of income taxation. Essex.
- Haufler, Andreas; Wooton, Ian (1999): Country size and tax competition for foreign direct investment. In: *Journal of Public Economics* 71 (1999) 121-139.
- Jacobs, Otto H.; Spengel, Chritsoph, Finkenzeller, Martin, Roche Matthias (2004): *Company Taxation in the New EU Member States*, 2004 second edition, Ernst and Young and ZEW, Mannheim/Frankfurt a. M.
- Kammer, Andreas (2008): Unternehmenssteuerwettbewerb und Unternehmenssteuerkoordinierung in der EU – eine Landkarte der Interessen. Magisterarbeit am Institut für Politische Wissenschaft in Heidelberg.
- Kellermann, Christian; Zitzler, Jana (Hrsg.) (2007): Steuern im europäischen Wettbewerb. Unterbieten oder gemeinsam gestalten?, *Internationale Politikanalyse*, Friedrich-Ebert-Stiftung, Berlin.
- Kellermann, Christian; Rixen, Thomas; Uhl, Susanne (2007): Unternehmensbesteuerung europäisch gestalten, *Internationale Politikanalyse*, Friedrich-Ebert-Stiftung, Berlin.
- Krajčír, Zdenko; Ódor, Ludovít (2005): First Year of the Tax Reform, or 19 Percent at Work. Economic Analysis. Financial Policy Institute, Ministry of Finance of the Slovak Republic.
- Obinger, Herbert; Wagschal, Uwe (1998): Drei Welten des Wohlfahrtsstaates? Das Stratifizierungskonzept in der clusteranalytischen Überprüfung. In: Lessenich, Stephan; Ostner Ilona (Hrsg.): *Welten des Wohlfahrtskapitalismus. Der Sozialstaate in vergleichender Perspektive*. Frankfurt. 109-135.
- Oestreicher, Andreas; Spengel, Christoph (2003): Steuerliche Abschreibung und Standortattraktivität. In: *ZEW Wirtschaftsanalysen Band 66*. Baden-Baden.
- Quaisser, Wolfgang; Wegner, Manfred (2004): Welche Zukunft hat die EU? Gefahren für die wirtschaftliche Integration Europas, *IPG* 3/2004. 117-144.
- Rixen, Thomas; Uhl, Susanne (2007): Unternehmensbesteuerung europäisch gestalten – mitgliedstaatliche Handlungsspielräume gewinnen. Gutachten im Auftrag der Friedrich-Ebert-Stiftung, Berlin.
- Rose, Richard (1984): *Understanding Big Government*. London.
- Scharpf, Fritz W. (1998): Globalisierung als Beschränkung der Handlungsmöglichkeiten nationalstaatlicher Politik. In: Schenk, Karl-Ernst, Schmidtchen, Dieter, Streit, Manfred E.; Vanberg, Viktor (Hrsg.) (1998): *Jahrbuch für Neue Politische Ökonomie*, 17. Band. 41-66.
- Sinn, Hans-Werner (1997): Deutschland im Steuerwettbewerb. In: *Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik* 216:6. 672-692.
- Weichenrieder, Alfons J. (2007): Profit Shifting in the EU: Evidence from Germany. CESifo Working Paper No. 2043.
- Wilson, John D. (1991): Tax competition with interregional differences in factor endowments. In: *Regional Science and Urban Economics* 21, 423-451.

