



Unternehmensbesteuerung europäisch harmonisieren!

Was zur Eindämmung des Steuerwettbewerbs
in der EU nötig ist

THOMAS RIXEN UND SUSANNE UHL

September 2011

- Die Unternehmensbesteuerung muss europäisch harmonisiert werden, um den schädlichen Steuerwettbewerb zu begrenzen. Nur dann können die Regierungen der Mitgliedstaaten ihre vertraglich verbürgte Souveränität in Steuerfragen auch faktisch ausüben und eine sozial gerechte Steuerpolitik verfolgen.
- Der Vorschlag der Europäischen Kommission zur Einführung einer Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB) bietet zwar einen Ansatzpunkt zu einer weitergehenden Harmonisierung, weist jedoch erhebliche Mängel auf: Erstens muss die GKKB obligatorisch gelten und den Unternehmen darf keine Wahlfreiheit zwischen dem bisherigen System und dem neuen eingeräumt werden. Zweitens muss ein Mindeststeuersatz festgelegt werden, den kein Staat unterschreiten darf. Drittens müssen der Konsolidierungskreis weiter definiert und die Vorschriften zum Verlustvortrag und -rücktrag begrenzt werden. Viertens ist eine gemeinsame EU-Steuerverwaltung notwendig, um die GKKB zu administrieren.
- Die politischen Durchsetzungschancen für eine derartige »GKKB-PLUS« stehen nicht gut. Die Mindestanforderung an etwaig zu erreichende Kompromisse muss sein, dass sich die Richtlinie nicht selbst desavouiert, es also nicht zu einer Verschärfung des Steuerwettbewerbs kommt.



1. Einleitung	3
2. Worum geht es bei der europäischen Unternehmensbesteuerung?	3
2.1 Die Mechanismen des Steuerwettbewerbs.	4
2.2 Die soziale Schieflage des Steuerwettbewerbs.	6
2.3 Wie eine GKKB helfen kann	7
3. Bewertung des aktuellen Vorschlags der Kommission	7
3.1 Der Vorschlag der EU-Kommission.	7
3.2 Die GKKB muss obligatorisch sein!	8
3.3 Die GKKB muss um einen Mindeststeuersatz ergänzt werden	9
3.4 Konsolidieren – aber richtig!	9
3.4.1 Größe der Steuerbemessungsgrundlage und Verlustausgleich	10
3.4.2 Die Grenzen des Konsolidierungskreises.	10
3.5 Für eine gemeinsame EU-Steuerverwaltung	12
4. Was nun zu tun ist – ein Ausblick	12
Literatur	14



1. Einleitung

Der steuerliche Standortwettbewerb innerhalb Europas ist ein wichtiges Feld der politischen Auseinandersetzung: Unternehmen- und Kapitalsteuersätze wurden abgesenkt und negative Konsequenzen für die Verfolgung einer sozial ausgewogenen Steuerpolitik sehenden Auges in Kauf genommen. Doch nicht nur aufgrund seiner sozialen Schlagseite stellt der Steuerwettbewerb ein Problem dar. Im Zuge der sich in einigen Euroländern zur Staatsschuldenkrise ausweitenden Finanzkrise ist erneut offensichtlich geworden, dass ein gemeinsamer europäischer Markt samt Währungsunion nur dann erfolgreich sein kann, wenn er auf einer gemeinsamen Wirtschafts-, Steuer- und Finanzpolitik aufbaut (Busch/Hirschel 2011). So ist ein Teil der makroökonomischen Ungleichgewichte, die mit zu der Krise geführt haben, auf den intensiven Steuerwettbewerb zwischen den EU-Mitgliedsländern zurückzuführen: Steuersatzsenkungen im Bereich der persönlichen Einkommensteuer, der Kapitalertragsteuer sowie der Unternehmensteuer haben Kapital auf der Suche nach lukrativen Anlagemöglichkeiten anschwellen lassen; die steuerliche Bevorzugung von Fremdkapital hat ein Übriges dazu getan.

Dieser Trend ließe sich durch eine zumindest teilweise europäische Harmonisierung der nationalen Steuersysteme aufbrechen. Allerdings ist es in der Vergangenheit nicht gelungen, den Wettbewerb politisch angemessen einzuhegen. Und auch gegenwärtig finden trotz der immensen Belastungen der öffentlichen Haushalte durch die Finanzkrise die Debatten darüber, wie sich die Einnahmenstruktur der europäischen Staaten verbessern ließe, merkwürdig verhalten statt. Das gilt ebenso für die dringend nötige Diskussion um eine Eindämmung legaler Steuergestaltungsmöglichkeiten, die in der Vergangenheit den Druck auf die Senkung der Steuersätze maßgeblich forciert haben. Nun unternimmt die EU-Kommission einen erneuten Versuch und schlägt die Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB) vor. Bereits in der Vergangenheit haben wir Vorschläge zu diesem Thema entwickelt (Kellermann/Rixen/Uhl 2007; Uhl/Rixen 2007).¹ Mit der vorliegenden Publikation wollen wir den Ball erneut auf-

nehmen und den aktuellen Vorschlag der Kommission einer kritischen Prüfung unterziehen.

Auf den folgenden Seiten werden wir argumentieren, dass eine gut gemachte EU-weite GKKB ein wichtiger Baustein für ein soziales Europa ist, weil sie dazu beiträgt, den intensiven Steuerwettbewerb einzudämmen. Damit sich diese Hoffnung auch erfüllt, ist es allerdings notwendig, über den Vorschlag der Kommission hinauszugehen. Erstens darf die GKKB nicht der Wahlfreiheit unterliegen; sie muss obligatorisch sein für alle Unternehmen, die grenzüberschreitend agieren. Zweitens muss eine GKKB durch einen Mindeststeuersatz ergänzt werden. Drittens müssen die Regeln zum Verlustausgleich verschärft und der Konsolidierungskreis weiter gezogen werden sowie gegenüber Drittstaaten das Anrechnungsverfahren zur Anwendung kommen. Viertens muss eine europäische Stelle mit der Verwaltung des Systems betraut werden, um einen Wettbewerb der Steuervollzugsstandards nach unten zu verhindern.

Im Folgenden werden wir zunächst erläutern, wie Unternehmensteuerwettbewerb funktioniert, welche negativen Folgen er hat und warum eine Harmonisierung der Bemessungsgrundlage dabei helfen kann, den Wettbewerb zu begrenzen (Teil 1). Anschließend nehmen wir eine Bewertung des aktuellen Kommissionsvorschlags vor, diskutieren seine aus unserer Sicht zentralen Probleme und definieren Anforderungen an eine verbesserte Richtlinie (Teil 2). Im dritten Teil stellen wir die Frage, wie man sich zu dem Projekt einer GKKB verhalten soll, wenn die Verbesserungen nicht oder nur teilweise erreicht werden können. Dazu diskutieren wir zunächst die politischen Durchsetzungsmöglichkeiten unserer Forderungen. Dabei sollen auch mögliche Kompromisslinien erörtert werden.

2. Worum geht es bei der europäischen Unternehmensbesteuerung?

Im Bereich der Unternehmensbesteuerung herrscht in der EU ein intensiver Unterbietungswettbewerb, da die Staaten ihre Steuerpolitik strategisch einsetzen, um Unternehmen, Direktinvestitionen oder Steuersubstrat in ihr Land zu locken. Der nominale Unternehmensteuersatz in der EU ist in den vergangenen 15 Jahren von durchschnittlich 35,3 Prozent auf 23,3 Prozent gefallen (Abbildung 1). Dieser Trend war besonders stark in den neuen

1. Siehe auch Rixen und Seipp (2009), die neben der Unternehmensbesteuerung auch andere Bereiche der europäischen Steuerpolitik diskutieren, insbesondere die Zinsbesteuerungsrichtlinie, die derzeit ebenfalls überarbeitet wird.



osteuropäischen Mitgliedsländern. Interessanterweise ist die Absenkung in der EU wesentlich stärker als außerhalb. Die erfolgreiche Integration des gemeinsamen Marktes mit seinen besonders weitgehenden Freiheiten für den Kapitalverkehr hat den Wettbewerb innerhalb Europas intensiviert (Genschel/Kemmerling/Seils 2011). Allerdings wird von Skeptikern der These eines starken Steuerwettbewerbs darauf hingewiesen, dass die Einnahmen aus der Unternehmensteuer stabil blieben – wobei in den Jahren 2009 und 2010 die Einnahmen vermutlich gesunken sind (genaue Daten fehlen noch, vgl. Commission of the European Communities 2010) – und es somit keinen starken Wettbewerbsdruck geben könne (Swank 2002; Steinmo 2003). Allerdings verkennt diese Argumentation, wie Steuerwettbewerb in der Realität funktioniert und welche Beschränkungen er der nationalen Politik auferlegt.

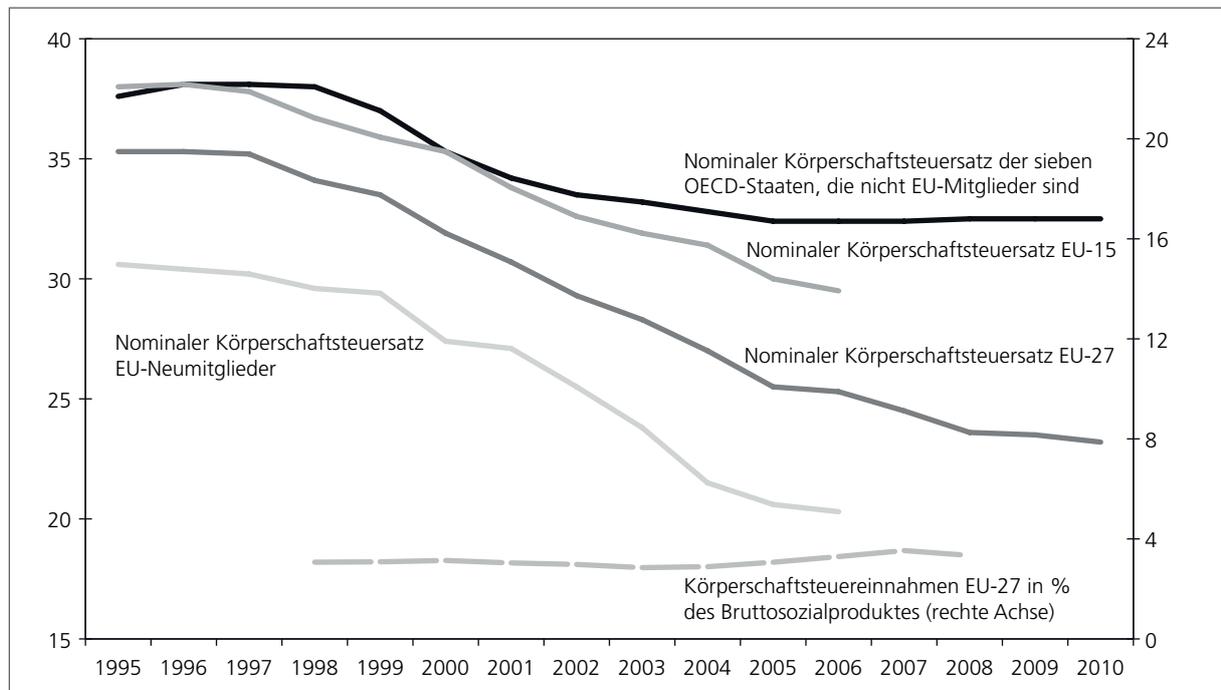
2.1 Die Mechanismen des Steuerwettbewerbs

Empirische und theoretische Studien zum Steuerwettbewerb zeigen, dass es bei der Unternehmensteuer einen starken Wettbewerbsdruck gibt. Staaten konkurrieren

erstens um ausländische Direktinvestitionen. Grundsätzlich gilt zwar, dass Unternehmen für »reale« Investitionsentscheidungen vor allem Faktoren wie beispielsweise die Qualität der öffentlichen Infrastruktur, die Arbeitskosten, das (Aus-)Bildungsniveau oder das Vorhandensein von wichtigen Absatzmärkten in ihr Kalkül einbeziehen. Trotzdem zeigt sich ein Einfluss der Steuern (Fuest/Becker 2007). Empirische Studien kommen meist zu dem Schluss, dass niedrigere Steuern zu einem Zufluss von ausländischen Direktinvestitionen führen. Allerdings ist der Effekt meist nicht sehr stark und hängt von der Art der Messung der Steuersätze ab (Clausing 2007).

Zweitens konkurrieren Staaten um sogenannte Buchgewinne. Unter den gegebenen Regeln der internationalen Besteuerung (getrennte Rechnungslegung und Fremdvergleichsgrundsatz) können multinationale Unternehmen ihre Gewinne relativ leicht verlagern. Durch die Manipulation von Verrechnungspreisen zwischen Unternehmensteilen und exzessive Fremdfinanzierung gelingt es ihnen, Gewinne in steuerlich günstigen Ländern anfallen zu lassen und zu verrechnende Kosten in Hochsteuerländern geltend zu machen. Auf diese Weise können sie ihre Steuerlast minimieren, ohne dass reale Produktions-

Abbildung 1: Körperschaftsteuersätze und Einnahmen



Quellen: Commission of the European Communities 2006; 2010

standorte verlagert werden müssen. Von diesen Möglichkeiten machen Unternehmen regen Gebrauch. Manchen Schätzungen zufolge verlagern deutsche Unternehmen bis zu 100 Milliarden Euro ihrer Gewinne – das entspricht fünf Prozent des deutschen Bruttosozialprodukts (Bach/Dwenger 2007).² Alle vorhandenen empirischen Studien zeigen, dass Buchgewinne sehr elastisch auf Steuersatzunterschiede zwischen den Staaten reagieren (für einen Überblick siehe de Mooij/Ederveen 2008; Leibrecht/Rixen 2010). Der relevante Steuersatz, um Buchgewinne anzuziehen, ist der nominale Körperschaftsteuersatz³, der ja, wie schon gezeigt, seit 1980 deutlich gesunken ist.

Banken stellen ein besonderes Problem dar. Sie nutzen sowohl für ihre Kunden als auch bei den Geschäften, die sie auf eigene Rechnung machen, komplexe, strukturierte Finanzprodukte, mit denen es aufgrund unterschiedlicher steuerlicher Regeln gelingt, in verschiedenen Ländern die Steuerlast zu minimieren (OECD 2009; 2010). Es handelt sich dabei oft um hybride Instrumente, die im einen Land als Eigenkapital und im anderen als Fremdkapital angesehen werden. So können Zinskosten steuerlich geltend gemacht werden. Dies führt nicht nur zu niedrigeren Steuereinnahmen, sondern erhöht auch die Bereitschaft, kreditfinanzierte Investitionen vorzunehmen, also mit einer immer größeren *leverage* zu arbeiten. Viele der komplex strukturierten Derivate, die ihre Erfinder vor der Krise als Instrumente zur effizienten Allokation von Risiken anpriesen, wurden vor allem deshalb erfunden, weil sich mit ihrer Hilfe steuerliche Vorteile realisieren ließen.⁴ So haben die steuerlichen Verzerrungen zum Entstehen der Kreditblase beigetragen. Eine steuerliche Harmonisierung würde also auch einen Beitrag zu einer größeren Finanzstabilität leisten können (IMF 2009; Hemmelgarn/Nicodème 2010).

Die Tatsache, dass Gewinnverlagerung im Steuerwettbewerb eine so große Rolle spielt, könnte auch erklären, warum die empirischen Ergebnisse zum Einfluss auf ausländische Direktinvestitionen so uneinheitlich ausfallen.

Die Höhe der Direktinvestitionen hängt nämlich von zwei unterschiedlichen Unternehmensentscheidungen ab: der diskreten Standortwahl (Entscheidung darüber, ob man an einem neuen Standort eine Filiale eröffnet) und der Entscheidung über Erweiterungsinvestitionen (welche bestehenden Standorte ausgebaut werden und welche nicht). Empirische Untersuchungen zeigen, dass diskrete Investitionsentscheidungen sehr stark auf steuerliche Unterschiede reagieren. Der entscheidende Steuersatz ist der sogenannte effektive Durchschnittssteuersatz, der in den vergangenen 30 Jahren deutlich gesunken ist. Im Unterschied dazu spielen bei den Erweiterungsinvestitionen die steuerlichen Unterschiede (in diesem Fall die effektiven Grenzsteuersätze) keine besonders große Rolle.⁵ Sie sind dementsprechend zwischen 1980 und heute stabil geblieben (Devereux 2006). Unternehmen eröffnen neue Standorte in Niedrigsteuerländern, bauen aber gleichzeitig ihre Präsenz in Hochsteuerländern aus, weil sie ihre Profite leicht in Niedrigsteuerländer verlagern können (Bucovetsky/Haufler 2008). Solange multinationale Unternehmen ihre Steuerbelastung auch ohne massive Verlagerung realer ökonomischer Aktivität senken können, wird der Wettbewerb um Direktinvestitionen gedämpft.

Dies bedeutet, dass sich der reale Steuerwettbewerb sehr stark vom Ideal des Marktwettbewerbs unterscheidet. Auf einem funktionierenden Markt bezahlt man für gute Qualität einen hohen Preis und für schlechte Qualität einen niedrigen. Die gegenwärtige Struktur des internationalen Steuerrechts dagegen erlaubt es international aufgestellten Unternehmen, niedrige Preise für hohe Qualität zu bezahlen. Sie können das Beste aus zwei verschiedenen Welten haben, nämlich in Ländern mit guter ökonomischer und sozialer Infrastruktur produzieren, den fairen Preis dafür aber durch die Nutzung von Steuervorteilen in Niedrigsteuerländern vermeiden. Sie verhalten sich wie Schwarzfahrer.

2. Allerdings ist diese Schätzung kritisiert worden. Heckemeyer und Spengel (2008) zeigen, dass es höchstens 20 Milliarden Euro (im Jahr 2001) bzw. 61 Milliarden Euro (im Jahr 2006) gewesen sein können. Aber auch sie bestreiten nicht, dass Gewinnverlagerungen in erheblichem Ausmaß stattfinden.

3. Denn nur diejenigen Buchgewinne, die nicht mit steuerlichen Vergünstigungen verrechnet werden können, müssen ja verschoben werden.

4. Eddins (2009) hat gezeigt, dass ein Investor risikofreie Profite realisieren konnte, die zur Gänze aus Steuereinsparungen bestehen, indem er seine Investitionen in die berüchtigten CDS und CDOs geschickt strukturiert hat.

5. Die genannten Steuersätze bezeichnen die effektive Steuerbelastung für ein typisches Investitionsobjekt. Es handelt sich dabei um theoretische oder ex ante Werte, die sich aus einer genauen Berücksichtigung des geltenden Steuerrechts mit allen Freibeträgen und Abschreibungsmöglichkeiten etc. ergeben. Diese Werte sind zur Messung der Wettbewerbs-sensitivität bestens geeignet, da sie diejenige Belastung widerspiegeln, der sich ein einzelner Investor ex ante gegenüber sieht. Im Unterschied dazu sind die sogenannten empirischen oder ex post Werte, auch wenn sie in der politischen Diskussion immer wieder Verwendung finden, ungeeignet, da sie lediglich nachträglich die tatsächlich gezahlten Steuern ins Verhältnis zur Steuerbasis setzen (Devereux/Griffith 2002).



2.2 Die soziale Schieflage des Steuerwettbewerbs

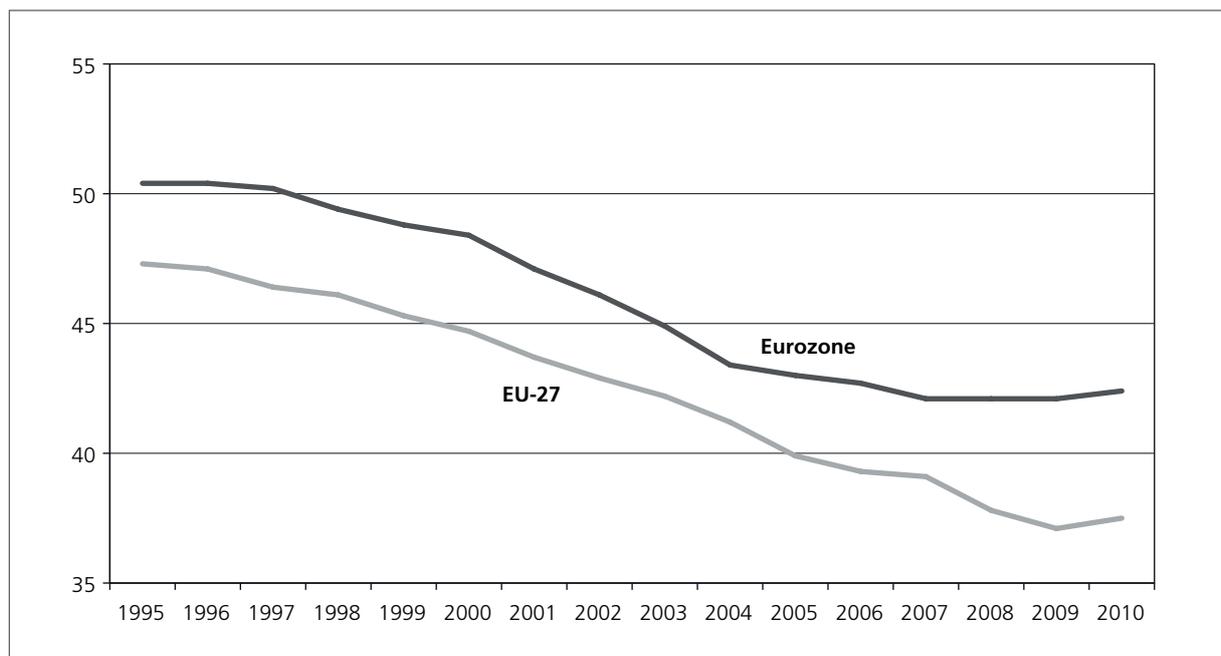
Andere Steuerzahler müssen stärker belastet werden, um die Einnahmeausfälle zu kompensieren, die sich ergeben, weil multinationale Unternehmen Steuervorteile nutzen. Und genau dies ist in den letzten Jahren in Europa auch geschehen. Die verfolgte Politik der Absenkung der nominalen Sätze bei gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlage – die sich als Verteidigungsstrategie im Steuerwettbewerb interpretieren lässt (Haufler/Schjelderup 2000) – führt dazu, dass es zu einer Entlastung von großen, multinational organisierten Firmen und zu einer Belastung von kleinen und mittelständischen Betrieben kommt. Die vermeintlich⁶ stabile Einnahmesituation in der Unternehmensbesteuerung, die von den Steuerwettbewerbsskeptikern angeführt wird, maskiert also einen wesentlichen Umverteilungseffekt zwischen verschiedenen Unternehmen. Außerdem kommt es zu einer relativ stärkeren Belastung des Faktors Arbeit (Schwarz 2007)

6. Inwieweit die Steuereinnahmen aus der Körperschaftsteuer tatsächlich stabil waren, ist zweifelhaft. In manchen Ländern, vor allem in Deutschland, ist die Zahl der körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen angestiegen. Diese hätten ansonsten Einkommensteuer gezahlt. Auch gibt es Hinweise darauf, dass die Profitabilität der Unternehmen gestiegen ist. Angesichts dieser beiden Effekte hätten die Steuereinnahmen eigentlich ansteigen müssen, sie sind aber lediglich konstant geblieben.

und einer Umschichtung auf indirekte Steuern (Loretz 2008). In der Praxis bedeutet dies, dass Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer ebenso wie Konsumentinnen und Konsumenten stärker belastet werden. Schließlich macht es der Steuerwettbewerb den Staaten deutlich schwieriger, ein progressives, auf Umverteilung zielendes Einkommensteuersystem aufrecht zu erhalten. Damit es den Steuerzahlern unmöglich gemacht wird, ihr persönliches Einkommen in Körperschaften zu »verstecken«, um in den Genuss von niedrigeren Steuersätzen zu gelangen, sollten der Spitzensatz der persönlichen Einkommensteuer und der Unternehmenssteuersatz möglichst eng beieinander liegen. Im Zuge der durch den Steuerwettbewerb gesunkenen Unternehmenssteuersätze ist deshalb ein Druck auf die Sätze der persönlichen Einkommensteuer entstanden (Ganghof/Genschel 2008). Auch diese sind in der EU deutlich gesunken, von 47,3 Prozent im Jahr 1995 auf 37,5 Prozent im Jahr 2010 (siehe Abbildung 2). All dies bedeutet zusammengefasst, dass der Steuerwettbewerb die Umsetzung einer sozial gerechten Steuerpolitik (siehe dazu z. B. Corneo 2010) erschwert.

Pointiert zusammengefasst: Der real existierende Steuerwettbewerb bevorzugt international mobile Unternehmen und wohlhabende Individuen auf Kosten der Arbeit-

Abbildung 2: (Nominaler) Spitzensatz der Einkommensteuer



Quelle: Commission of the European Communities 2010



nehmerinnen und Arbeitnehmer, der Konsumentinnen und Konsumenten und des weniger mobilen Kapitals.

2.3 Wie eine GKKB helfen kann

Durch eine GKKB können die Möglichkeiten zur Gewinnverlagerung, die sich durch die national getrennte Gewinnermittlung (dem *separate accounting*) ergeben, begrenzt werden. Damit wäre eine zentrale Quelle des real existierenden Steuerwettbewerbs ausgeschaltet. Denn damit eine 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 aber, wie bereits erwähnt, »manipuliert« werden.⁷ Auch die oben schon erwähnte übermäßige Finanzierung mit Fremdkapital ergibt sich durch die national getrennte Gewinnermittlung. Auf diese Weise können die Kosten für den Zinsdienst in Hochsteuerländern als Kosten geltend gemacht werden. Beide Techniken zielen darauf, dass Gewinne insbesondere in Niedrigsteuerländern anfallen und Verluste in Hochsteuerländern. Die Konstruktion der national getrennten Besteuerung eröffnet den Unternehmen also vielfältige Möglichkeiten der unternehmensinternen Steuerarbitrage.

Demgegenüber wird bei einer konsolidierten Gewinnermittlung mit Formelzerlegung der Gewinn (und Verlust) eines Unternehmens nicht national getrennt ermittelt, sondern es wird ein Gesamtgewinn (bzw. -verlust) für das gesamte multinationale Unternehmen (»Körperschaft«) ermittelt. Dies bedeutet, dass die Unternehmen Gewinne und Verluste über Ländergrenzen hinweg verrechnen

können (»konsolidiert«). Hierzu muss es europäische Regeln zur steuerlichen Gewinnermittlung geben, auf die sich alle Mitgliedsländer einigen können (»gemeinsam«). Nachdem der steuerbare Gesamtertrag (»Bemessungsgrundlage«) festgestellt ist, wird er entsprechend einer Verteilungsformel, die sich möglichst an realen ökonomischen Faktoren orientieren sollte, auf die beteiligten Länder aufgeteilt (Formelallokation). Wenn die Formel 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. Außerdem verlieren Briefkastenfirmen ihre Bedeutung, sofern sich die Zuteilung des Gesamtgewinns auf die beteiligten Länder an »realen« ökonomischen Größen orientiert.

3. Eine Bewertung des aktuellen Vorschlags der Kommission

Die Frage ist also: Kann der Kommissionsvorschlag zu einer GKKB den schädlichen Steuerwettbewerb dämpfen? Und wenn nicht – oder in nicht ausreichendem Maße – an welchen »Stellschrauben« müsste gedreht werden, um das Ziel zu erreichen?

Wir wollen im Folgenden zunächst den Vorschlag der EU-Kommission vorstellen (2.1). Anschließend werden wir die einzelnen Stellschrauben diskutieren und unsere noch offenen Fragen bzw. Kritik daran benennen. Die Spannungsbögen ergeben sich dabei aus den Alternativen: fakultativ vs. obligatorisch (2.2), »fairer« Steuersatzwettbewerb vs. Mindestbesteuerung (2.3), konsolidiert vs. nicht konsolidiert (2.4), Verwaltung über eine europäische Anlaufstelle vs. eine mitgliedstaatliche Anlaufstelle (2.5).

3.1 Der Vorschlag der EU-Kommission

Während in unserer Analyse die Frage im Vordergrund steht, ob durch eine GKKB der steuerliche Standortwettbewerb gebremst werden kann, ist der Blickwinkel der Kommission ein anderer. Ihr geht es in erster Linie um die Beseitigung »einiger wesentlicher Wachstumshemmnisse steuerlicher Art im Binnenmarkt. Ohne gemeinsame Regeln für die Körperschaftsteuer führen die Wechselwirkungen zwischen nationalen Steuersystemen

7. Diese »Manipulationen« sind keineswegs illegal. Die Spielräume in der Festlegung der Verrechnungspreise entstehen daraus, dass es für viele Zwischenprodukte, die innerhalb von Unternehmen »gehandelt« werden, wie z. B. Wissen und Know-how, sehr schwierig ist, einen korrekten Fremdvergleich durchzuführen. In der Praxis sind deshalb die zulässigen Intervalle, innerhalb derer Verrechnungspreise liegen dürfen, sehr breit. Natürlich nutzen die Unternehmen, beziehungsweise die von Ihnen betrauten Steuerberater, diese Spielräume zur steueroptimalen Gestaltung aus (Arnold/McIntyre 1995, 8-17).



oftmals zu überhöhter Besteuerung und Doppelbesteuerung, und den Unternehmen entstehen ein erheblicher Verwaltungsaufwand und hohe Befolgungskosten. Diese Situation hemmt Investitionen in der EU (...)⁸ (Europäische Kommission 2011b: 4).⁸ Durch das vorgeschlagene Konzept würde – so die Kommission – für die Kohärenz der nationalen Steuersysteme gesorgt, ohne dass beabsichtigt sei, die Steuersätze zu harmonisieren. Im Gegenteil wünscht sich die Kommission einen fairen Wettbewerb bei den Steuersätzen: »Durch unterschiedliche Steuersätze bleibt ein gewisses Maß an steuerlichem Wettbewerb im Binnenmarkt gewahrt, und ein fairer Wettbewerb im Steuerbereich auf der Grundlage von Steuersätzen bietet mehr Transparenz und ermöglicht den Mitgliedstaaten, bei der Festlegung ihrer Steuersätze sowohl ihrer Wettbewerbsfähigkeit als auch ihren haushaltspolitischen Sachzwängen Rechnung zu tragen« (Europäische Kommission 2011b: 4).

Der Kommissionsvorschlag beinhaltet ein System gemeinsamer Regeln für die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage von Unternehmen mit steuerlichem Sitz in der EU und von Niederlassungen von Drittlandsunternehmen in der EU. Der gemeinsame steuerliche Rahmen sieht insbesondere Vorschriften zur Berechnung der steuerlichen Ergebnisse jedes einzelnen Unternehmens (bzw. jeder Niederlassung), die Konsolidierung dieser Ergebnisse (wenn es andere Gruppenmitglieder gibt) sowie die Zuweisung der konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage an jeden infrage kommenden Mitgliedstaat vor. In die Formel für die Aufteilung der konsolidierten Bemessungsgrundlage sollen drei gleichgewichtete Faktoren (Arbeit, Vermögenswerte und Umsatz) eingehen. Der Faktor Arbeit sollte anhand von Lohnsumme und Beschäftigtenzahl (jeweils zur Hälfte) berechnet werden. Der Faktor Vermögenswerte soll alle materiellen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens umfassen. Schließlich soll noch der Umsatz berücksichtigt werden, damit eine angemessene Beteiligung des Bestimmungsstaats gewährleistet wird. Immaterielle Wirtschaftsgüter und Finanzanlagevermögen werden nicht in die Formel einbezogen, da sie mobil sind und deshalb die Gefahr bestünde, dass Gewinne verlagert würden. Durch diese Faktoren und Gewichtungen dürfte – so die Kommission – sicherge-

8. Nach Schätzungen der Kommission ermöglicht die GKKB Unternehmen in der EU, jährlich Befolgungskosten in Höhe von 700 Mio. Euro einzusparen, und weitere 1,3 Mrd. Euro durch die Konsolidierung. Das Einsparpotenzial für Unternehmen, die grenzübergreifend expandieren wollen, beläuft sich auf bis zu eine Milliarde Euro (Europäische Kommission 2011a).

stellt sein, dass Gewinne dort besteuert werden, wo sie anfallen. Wir teilen die Auffassung, dass diese Formel gut gewählt ist, auch wenn grundsätzlich gilt, dass jede Formel ihre Schwierigkeiten mit sich bringt.⁹

Im Kommissionsvorschlag ist die GKKB ein optionales Angebot an alle Unternehmen. Die Harmonisierung betrifft nur die Berechnung der Bemessungsgrundlage und wirkt sich nicht auf die Rechnungslegung aus. Im Rahmen der GKKB hätten Konzerne unionsweit eine einzige steuerliche Regelung anzuwenden, und sie hätten mit nur einer Steuerverwaltung eines Mitgliedstaats zu tun (»einzige Anlaufstelle«). Entscheidet sich ein Unternehmen für die GKKB, unterliegt es in allen Fragen, die durch die gemeinsamen Bestimmungen geregelt sind, nicht länger den nationalen Körperschaftsteuerregelungen. Nationale Unternehmensteuern – wie in Deutschland etwa die Gewerbesteuer – sollen auf die Steuerzahlung angerechnet werden, das heißt die Unternehmen können bereits gezahlte Steuern in vollem Umfang von der »GKKB-Steuerschuld« abziehen.¹⁰ Wechselt es nicht zur GKKB, bleibt für das Unternehmen alles beim Alten.

Wie ist dieser Vorschlag im Hinblick auf unser Ziel, den Steuerwettbewerb einzudämmen, zu bewerten? Das wollen wir im Folgenden anhand der oben genannten vier Spannungsbögen diskutieren.

3.2 Die GKKB muss obligatorisch sein!

Nach dem Vorschlag der Kommission können Unternehmen entscheiden, ob sie nach dem neuen System der GKKB oder weiterhin nach dem System der national getrennten Besteuerung veranlagt werden. Diese Wahlfreiheit ist höchst problematisch, da sie die Probleme der

9. Ein Beispiel: die Lohnsumme. Würden beispielsweise die Gewinne eines Gesamtunternehmens den Staaten auf der Basis der Lohnsumme zugewiesen, dann würden die Unternehmen umso mehr darauf achten, dass sie entweder die Lohnsumme in einem Land mit niedrigen Steuersätzen anfallen lassen, oder versuchen, in Ländern mit höheren Steuersätzen 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 bei anderen Faktoren ergeben sich Manipulationsmöglichkeiten. Beispielsweise kann die Orientierung an Vermögensgegenständen zum fiskalisch motivierten »Verstecken« von Vermögen in Stiftungen führen. Der Faktor Umsatz unterliegt zwar nicht der Manipulationsmöglichkeit des Unternehmens, aber es gibt bei seiner Umsetzung bisweilen praktische Probleme (Agúndez-García 2006, 52).

10. Im Falle Deutschlands soll dies ebenfalls für die Grunderwerbsteuer und die Grundsteuer B für bebaute oder bebaubare Grundstücke und Gebäude gelten.

Gewinnverlagerung verschärft. Im Ergebnis hätten die Unternehmen ein 28. Steuersystem, das sie in ihre Steueroptimierungspläne einbeziehen können. Durch die fakultative Geltung würden die Steuergestaltungsmöglichkeiten also verbreitert und nicht, wie es unter einer obligatorisch gültigen GKKB der Fall wäre, eingeschränkt. Außerdem ist zu befürchten, dass das System der GKKB, wenn es mit den jeweils nationalen Systemen konkurrieren muss, mit steuerlichen Erleichterungen gegenüber dem status quo einhergeht. Denn nur diejenigen Unternehmen, die durch die GKKB einen steuerlichen Vorteil gegenüber dem status quo erzielen können, werden sich freiwillig dafür entscheiden. Tatsächlich zeigen Simulationsrechnungen, dass die Steuereinnahmen bei Wahlfreiheit um durchschnittlich 2,5 Prozent sinken würden, während sie in der obligatorischen Variante um zwei Prozent stiegen (Devereux/Loretz 2007).

Hinzu kommt, dass die fakultative Einführung der GKKB nicht zu der angestrebten administrativen Vereinfachung für die Steuerbehörden führen wird. Ganz im Gegenteil wird die Arbeit der Steuerverwaltungen angesichts des Nebeneinanders der nationalen Systeme und des europäischen Systems unnötig verkompliziert.

Aus diesen Gründen ist es notwendig, dass eine GKKB obligatorisch für alle Körperschaften, die grenzüberschreitend tätig sind, eingeführt wird. Nur so kann die GKKB dem Ziel der besseren Verhinderung von Gewinnverlagerungen und der administrativen Vereinfachung dienen.

3.3 Die GKKB muss um einen Mindeststeuersatz ergänzt werden

Der gewünschte Effekt einer Verhinderung der Gewinnverlagerung hat möglicherweise aber auch einen unerwünschten Nebeneffekt. Wenn es eine GKKB gäbe, könnte es im steuerlichen Standortwettbewerb nicht mehr um rein bilanzielle Gewinnverschiebungen, sondern um reale Investitionen gehen. 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 (vgl. z. B. Keen 2001; Rixen 2011).

Dies gilt jedenfalls, solange es keine angeglichenen Steuersätze – oder wenigstens einen für alle gültigen Min-

deststeuersatz – in den Ländern gibt. Wenn nach einheitlichen Sätzen besteuert würde, wäre den Unternehmen der Anreiz für reale Produktionsverlagerungen bzw. eine Steuerplanung anhand der Formel-Faktoren genommen, denn sie würden – bei vollständig angeglichenen Sätzen – überall gleich hohe Steuern zahlen. 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 Ansiedlungsanreizen führt.

Die Kommission und viele Mitgliedstaaten lehnen die Einführung eines Mindeststeuersatzes strikt ab. Im Gegenteil befürworten sie einen sogenannten fairen und transparenten Steuersatzwettbewerb, der durch die Einführung einer GKKB erst ermöglicht werde und der den Mitgliedsländern die Entscheidung über den Steuersatz in nationaler Souveränität erlaube (Europäische Kommission 2011a). Demgegenüber muss eine progressive europäische Steuerpolitik darauf setzen, den nationalen Entscheidungsspielraum zumindest nach unten zu begrenzen. Eine solche Einschränkung bedeutet aber, anders als die Befürworter des Steuerwettbewerbs glauben machen wollen, keinen Verlust an staatlicher Souveränität. Vielmehr gewinnen die europäischen Staaten, wenn sie sich gemeinsam auf eine solche Mindestbesteuerung einigen könnten, an politischer Kontrolle und Handlungsfähigkeit gegenüber grenzüberschreitend tätigen Unternehmen.

3.4 Konsolidieren – aber richtig!

Oben hatten wir erläutert, dass es die grenzüberschreitende Konsolidierung von Gewinnen und Verlusten den Unternehmen unmöglich macht, Gewinne in Niedrigsteuerländer zu verlagern. Damit die Konsolidierung aber nicht zu unerwünschten Nebeneffekten in Form von sinkenden Steuereinnahmen führt, müssen Vorkehrungen getroffen werden, die im derzeitigen Entwurf der Kommission nicht angemessen berücksichtigt werden.

3.4.1 Größe der Steuerbemessungsgrundlage und Verlustausgleich

Grundsätzlich zeigen Modellrechnungen der Kommission, dass die Schaffung einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage mit den vorgeschlagenen Regeln zur Gewinnermittlung zunächst zu einer Vergrößerung bzw. Verbreiterung der Bemessungsgrundlage führt. Durch die grenzüberschreitende Konsolidierung von Gewinnen und Verlusten wird dieser Effekt aber konterkariert. Im Saldo ergibt sich dann laut Kommission eine dreiprozentige Verkleinerung der Steuerbasis (European Commission 2011: 5).¹¹

Allerdings ist dies aus mindestens zwei Gründen nicht überzeugend. Erstens ist die Frage, wie groß die aggregierte Bemessungsgrundlage ist, wenig aussagekräftig, weil bisher ein beträchtlicher Teil dieser gesamten Bemessungsgrundlage wegen der Gewinnverschiebungen in Niedrigsteuerländern anfällt. Insofern muss eine leicht verkleinerte Steuerbemessungsgrundlage keineswegs mit Einnahmeverlusten in Gesamteuropa einhergehen, da nun ein wesentlicher Teil der (leicht kleineren) Steuerbasis am »richtigen« Ort besteuert wird. Zweitens zeigt die Modellrechnung der Kommission tatsächlich, dass eine Konsolidierung, unter Verwendung der vorgeschlagenen Formelzerlegung, im Vergleich zum status quo zu einer Erhöhung der Steuerbasis in Mittel- und Osteuropa sowie in Deutschland, Spanien, Frankreich, Griechenland und Italien führen wird. Verlieren würden dagegen unter anderem Irland und Luxemburg. Dies ist aber kein ganz unerwünschter Effekt, da diese Länder bisher mit zwar legalen, aber unfairen Mitteln den steuerlichen Standortwettbewerb zu ihren Gunsten beeinflusst haben. So haben sie trotz immer niedrigerer Steuersätze Steuermehreinnahmen dadurch erzielt, dass sie aus anderen europäischen Ländern zusätzliche Steuerbasis erfolgreich angelockt haben. Im Übrigen wären die Länder ja auch frei, etwaige Verluste an Steuerbasis – aufgrund fairerer europäischer Steuerregeln – durch eine Erhöhung ihrer Steuersätze auszugleichen.

11. Der Grund dafür liegt darin, dass die meisten Mitgliedstaaten, in denen Gruppenbesteuerungssysteme existieren, die Verlustberücksichtigung wie Deutschland auf national operierende Konzerne beschränken. Der daraus resultierende Anreiz, nationale Konzerne zu organisieren, ist durchaus gewollt – behindert aber, wie die Kommission zu Recht feststellt, grenzüberschreitende Geschäfte und steht damit im Widerspruch zum Geist des Binnenmarktes (Europäische Kommission 2011b: 4-7). Bei Kapitalgesellschaften erlauben derzeit nur Dänemark, Frankreich, Italien und Österreich einen grenzüberschreitenden Verlustausgleich (Spengel/Wendt 2007: 8).

In einer Hinsicht muss der Verlustausgleich aber tatsächlich eingeschränkt werden. Der Kommissionsvorschlag sieht nämlich vor, es den Steuerpflichtigen zu gestatten, Verluste unbefristet vorzutragen, so wie es derzeit auch in den nationalen Steuersystemen Deutschlands, Frankreichs, Schwedens und Großbritanniens der Fall ist. Dies gilt in den genannten Ländern derzeit aber in erster Linie nur für inländische Verluste. Würden die ausländischen Verluste unbegrenzt in eine GKKB einfließen, wie es der Kommissionsvorschlag vorsieht, so würden zusätzliche Steuergestaltungsoptionen für die Unternehmen und damit Steuerwettbewerb unter den Mitgliedstaaten geschaffen. Ein Unternehmen könnte dann nicht nur durch Gewinnverlagerungen in andere Länder Steuern vermeiden, sondern es könnte ganz ungeniert auch im Ausland verlustbringende Beteiligungen eingehen, die im Hochsteuerland im Rahmen der Steuerschuld verrechnet werden können. Der Druck, Steuern zu senken, nähme so nochmals zu – allein um als Standort nicht nur für die Verrechnung ausländischer Schulden attraktiv zu sein.

So muss es an dieser Stelle darum gehen, zeitliche und quantitative Begrenzungen des Verlustvortrags einzuführen, wie es sie bereits in anderen EU-Ländern gibt (BMF 2011, 23-25). Dazu gehört es zum Beispiel, den Verlustvortrag auf fünf Jahre zu begrenzen und den Verlustrücktrag ganz auszuschließen. Dazu gehört aber auch die Gewährleistung, dass es zu keinen negativen steuerlichen Ergebnissen kommt: so soll eine Verrechnung von Verlustvorträgen nur bis zu maximal 75 Prozent der jährlichen Einkünfte stattfinden dürfen – eine Regelung, wie sie beispielsweise das österreichische Steuerrecht kennt.

3.4.2 Die Grenzen des Konsolidierungskreises

Mindestens so wichtig wie die Frage nach dem Umgang mit dem grenzüberschreitenden Verlustausgleich ist die Frage, wie sich das Verhältnis der zum Konsolidierungskreis gehörenden Unternehmen zu außerhalb des Konsolidierungskreises liegenden Unternehmen gestaltet. Das gilt sowohl für Unternehmen innerhalb der EU als auch in Drittstaaten.

Zum Konsolidierungskreis sollen, so die EU-Kommission, alle Unternehmen gehören, die anhand eines doppelten Kriteriums festgestellt werden: die Beherrschung (mehr als 50 Prozent der Stimmrechte) und die Kapitalbeteiligung (mehr als 75 Prozent des Eigenkapitals) bzw. die

Ansprüche auf Gewinnbeteiligung (mehr als 75 Prozent). Alle anderen Unternehmen, an denen die Mutter in geringerem Umfang beteiligt ist, gehören nicht zum Konsolidierungskreis, das heißt sie werden nicht in die gemeinsame Gewinn- und Verlustermittlung integriert.

Diese Definition des Konsolidierungskreises ist eine sehr enge, denn es werden zu wenige Unternehmensbeteiligungen in den Konsolidierungskreis einbezogen. Nach dem derzeit gültigen System der national getrennten Besteuerung gelten Unternehmen in den meisten Ländern bereits ab einer Kontrolle von mindestens 20 Prozent der Stimmrechte bzw. des Kapitals als verbundene Unternehmen.¹² Sie unterliegen deshalb den Verrechnungspreisregeln zur Ermittlung ihrer steuerlichen Gewinne. Das bedeutet aber, dass selbst jene verbundenen Unternehmen, die sich für die GKKB entscheiden, auch weiterhin bei manchen Transaktionen (nämlich denjenigen mit Unternehmensteilen, bei denen die Beteiligung zwischen 20 und 75 Prozent liegt) den Fremdvergleichsgrundsatz anwenden müssen. Eine solche Konstruktion hat zur Folge, dass den Unternehmen das Spielfeld zur Steuergestaltung eröffnet bleibt, bzw. unter gewissen Umständen, wenn sie Ihre Beteiligungen geschickt strukturieren, sich sogar zusätzliche Gestaltungsmöglichkeiten ergeben können.

Es ist deshalb notwendig, den Konsolidierungskreis für die GKKB so zu definieren, dass alle verbundenen Unternehmen darunter fallen. Dazu wäre es notwendig, dass die Definition eines verbundenen Unternehmens in den europäischen Ländern harmonisiert würde (beispielsweise bei den 20 Prozent Stimmrecht und Kapital, die das OECD-Musterabkommen in Artikel 9 vorschlägt).

Auch gegenüber außerhalb der EU gelegenen Betriebsstätten, die nicht an der GKKB partizipieren, schlägt die Kommission vor, dass im Verhältnis zu diesen Staaten das bisherige System des *separate accounting* fortbesteht. Damit bleiben aber Möglichkeiten zur Verlagerung von Buchgewinnen in Drittstaaten bestehen. Dieses Problem

12. Das für diesen Fall einschlägige OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, dem die meisten nationalen Gesetze und bilateralen Abkommen folgen, sieht diese 20-Prozent-Regel in Artikel 9 vor. In § 1 des deutschen Außensteuergesetzes wird eine Beteiligungsgrenze von »mindestens einem Viertel« festgelegt, was in Abs. 2, Nr. 3 noch erweitert wird, wenn nämlich der Steuerpflichtige imstande ist, »bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben oder wenn einer von ihnen ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat«.

wird sich nicht grundsätzlich vermeiden lassen. Um seine Bedeutung aber zumindest zu begrenzen, sollte versucht werden, so viele Drittstaaten wie möglich in das System der GKKB zu integrieren. Zumindest sollten Abkommen zur engen administrativen Kooperation in Steuerfragen mit ihnen abgeschlossen werden. Als Basis hierfür muss eine Rechnungslegung nach Ländern (*country-by-country reporting*) eingeführt werden.¹³ Transnationale Konzerne müssten dann in ihrer Rechnungslegung lückenlos offen legen, in welchen Ländern und unter welchem Namen sie jeweils tätig sind und wie sich ihr Finanzergebnis auf diese Länder aufschlüsselt. Sie müssten ihre Finanzierungs-, Lohn- und Gehaltskosten, ihre Umsätze (sowohl konzernintern als auch nach außen), ihre Beschäftigtenzahlen sowie den Gewinn vor Steuern und die an die Behörden des Standorts der Geschäftstätigkeit abgeführten Steuern, jeweils nach Ländern aufgeschlüsselt, publizieren (Murphy 2009). Dies würde es allen Interessierten ermöglichen, manipulierte Verrechnungspreise oder eine exzessive Kreditfinanzierung zu identifizieren. Diese Informationen würden es den Steuerbehörden erleichtern, aggressive Steuerplanung zu unterbinden. Außerdem könnten entsprechende Informationen die Öffentlichkeit weiter für das Problem der Steuervermeidung sensibilisieren und den politischen Druck für weiterführende Reformen des internationalen Steuerrechts erhöhen (Rixen/Seipp 2009, 47–48).

Schließlich sieht der Vorschlag der EU-Kommission vor, die Gewinne ausländischer Betriebsstätten grundsätzlich von der Steuer zu befreien. Laut Kommissionsvorschlag (Artikel 73) soll nur unter gewissen Umständen von der Freistellungs- auf die Anrechnungsmethode übergegangen werden, nämlich dann, wenn in dem betreffenden Drittland eine Gewinnbesteuerung in Höhe von weniger als 40 Prozent des durchschnittlichen anwendbaren gesetzlichen Körperschaftsteuersatzes der Mitgliedstaaten vorgesehen ist. Dies ist keine ausreichende Bedingung. Es muss grundsätzlich auf die Anrechnungsmethode umgestellt werden. Dies würde nicht nur zu höheren Steuereinnahmen in Europa führen, sondern es würde auch den Anreiz für außereuropäische Staaten senken, mit niedrigen Steuersätzen Kapital und Buchgewinne anzu-

13. Multinationale Unternehmen publizieren derzeit nur konsolidierte Handelsbilanzen, aus denen nicht ersichtlich ist, in welchen Ländern sie welche Gewinne und Verluste machen. Die firmeninternen Transaktionen sind gewissermaßen aus der Rechnungslegung entfernt.



locken. So würde die EU einen Beitrag dazu leisten, den globalen Steuerwettbewerb zu dämpfen.¹⁴

3.5 Für eine gemeinsame EU-Steuerverwaltung

Die Steuerverwaltung muss so organisiert werden, dass eine Sitzverlagerung der Unternehmensgruppe aufgrund einer mangelnden Ernsthaftigkeit des Steuervollzugs möglichst ausgeschlossen ist. Das im Bereich der Verwaltungshoheit föderalistisch organisierte Deutschland ist ein Negativbeispiel: Es gibt einen Standortwettbewerb, der mittels einer laxen Handhabung der Steuervollzugsgesetze und mangelnder Prüfintensitäten geführt wird (Rixen/Seipp 2009: 19–20).

Die Lehre aus dieser Erfahrung muss sein, dass die Kommission von ihrem derzeitigen Vorschlag einer einzigen zuständigen Steuerverwaltung (»Hauptsteuerbehörde« / *one-stop-shop*) abrückt. Die Kommission sieht vor, dass es sich bei der einzigen Anlaufstelle um die Steuerverwaltung des Mitgliedstaats handelt, in dem die Muttergesellschaft (»Hauptsteuerpflichtiger«) steuerlich ansässig ist. Steuerprüfungen sollen von der Hauptsteuerbehörde initiiert und koordiniert werden. Der Kommissionsvorschlag ignoriert dabei, dass die Sitzverlagerung einer Muttergesellschaft – so sie als Europäische Gesellschaft organisiert ist – noch schneller vollzogen werden kann, als wir das aus dem deutschen Beispiel leidvoll kennen. Angesichts der Erkenntnis, dass innerhalb der EU die Durchsetzung der Steuergesetze sehr unterschiedlich gehandhabt wird, sind Sitzverlagerungen nahezu programmiert. Den Verlust an Steuersubstrat hätte nicht nur der Heimatstaat der »Hauptsteuerbehörde« zu tragen, sondern alle Mitgliedstaaten, in denen das Unternehmen Betriebsstätten unterhält. Um dies zu verhindern, ist es notwendig, eine zentrale europäische Anlaufstelle zu schaffen, die die »GKKB-Unternehmen« steuerlich verwaltet: hier laufen die Informationen über die zum Konsolidierungskreis gehörenden Unternehmen zusammen, hier wird kontrolliert, ob alle Informationen plausibel und ausreichend sind, hier werden in Abstimmung mit den nationalen Steuerbehörden und den Zollämtern Betriebsprüfungen angeordnet, hier wird das zu versteuernde Einkommen

14. Wenn für ausländische Einkünfte letztlich ohnehin der heimische Steuersatz gilt, kann das sogenannte Quellenland durch eine Absenkung des Steuersatzes die Gesamtbelastung nicht senken (Zodrow 2006, 271–273).

anhand der Formelzerlegung den jeweiligen Mitgliedstaaten zugewiesen.

4. Was nun zu tun ist – ein Ausblick

Was bleibt nach den oben formulierten Anforderungen an eine aus unserer Sicht »richtige« Unternehmensteuerharmonisierung – sie muss obligatorisch sein, durch einen Mindeststeuersatz ergänzt, deutlich anders konsolidiert und dazu noch europäisch verwaltet werden – nun eigentlich noch übrig vom Vorschlag der Kommission? Beinhaltet er etwas, worauf wir uns positiv beziehen können, jenseits des grundsätzlich richtigen Vorstoßes in Richtung von mehr europäischer Gemeinsamkeit bei der Unternehmensbesteuerung? Oder anders formuliert: Ist der – wie wir gezeigt haben unzureichende – Vorschlag der Kommission besser als gar keine Bewegung in der Frage?

Eindeutig ist aus unserer Sicht, dass es ein Mehr an europäischer Zusammenarbeit im Bereich der Unternehmensbesteuerung geben muss, um Steuergestaltungsmöglichkeiten zu beschränken und damit den Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten zu dämpfen. Eindeutig ist auch, dass es, wie wir gezeigt haben, ein deutliches Mehr an Angleichung braucht als von der Kommission vorgesehen, um in dieser Hinsicht tatsächlich wirksam zu sein. Auf der anderen Seite wird der Vorschlag der Europäischen Kommission von vielen Regierungen und mittlerweile auch einigen Parlamenten (mit Stand Mitte Juni 2011 namentlich der Niederlande, Dänemarks, Schwedens, Bulgariens und Großbritanniens) als Verstoß gegen das Subsidiaritätsprinzip zurückgewiesen. Aus dieser Sicht greift also bereits der unzureichende Kommissionsvorschlag zu weit in die mitgliedstaatliche Souveränität in Steuerfragen ein.¹⁵

Wie wir an anderer Stelle gezeigt haben, kann dieses Argument nicht überzeugen (Uhl/Rixen 2007). Solange sich die Mitgliedstaaten im grenzenlosen Gemeinsamen

15. Wir erkennen natürlich an, dass der Subsidiaritätsvorbehalt der zentrale Hebel für die Parlamente ist, einen Kommissionsvorschlag mindestens aufzuhalten, mithin ein anderes Argument formell keine demokratische parlamentarische Mitsprache eröffnet. Leider können wir den parlamentarischen Argumenten aber keine »demokratietaktische« Dimension entnehmen: das Aufhalten des Vorschlags soll keinen politischen Druck auf den Kommissionsvorschlag ausüben, um ihn im demokratischen Sinne zu verbessern. Derzeit sieht es leider eher so aus, als solle das Subsidiaritätsargument eine Unternehmensteuerharmonisierung lediglich und alternativlos ausbremsen.



Markt im Steuerwettbewerb zueinander befinden, mögen sie zwar formal über Souveränität verfügen, faktische Entscheidungshoheit – Autonomie – über ihre Steuersysteme haben sie aber gerade nicht. Vielmehr müssen sie sich den Zwängen des Wettbewerbs beugen, und halten damit die in Abschnitt 1 beschriebenen Mechanismen in Gang. Echten Gestaltungsspielraum zu einer sozial gerechten und effizienten Steuerpolitik können die Mitgliedstaaten nur dann wiedergewinnen, wenn sie zumindest einen Teil ihrer formalen Steuersouveränität auf die europäische Ebene verlagern und damit ihrem Steuerwettbewerb nach unten Grenzen setzen.

Auch wenn wir den Verweis auf das Subsidiaritätsprinzip also gerade aus Gründen autonomer staatlicher Gestaltungsoptionen für politisch kurzfristig halten, müssen wir doch zur Kenntnis nehmen, dass ein steuerstaatlich verfasstes Europa bis heute offenbar als wenig erstrebenswert gilt. Vor diesem politischen Hintergrund könnten wir uns nun zurücklehnen: Der politische Gegenwind ist so stürmisch, dass selbst der auf Freiwilligkeit basierende Kommissionsvorschlag keine Chance auf Durchsetzung zu haben scheint. Wie illusorisch erscheint da die Durchsetzung unserer obligatorischen, mit Mindeststeuersatz versehenen, sehr umfassend konsolidierten und noch dazu europäisch verwalteten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage. Müssen wir uns politisch konsequent deshalb uneingeschränkt für den Kommissionsvorschlag einsetzen? Unsere Antwort ist: Nein. Der Vorschlag der Kommission könnte – würde er unverändert umgesetzt – dazu führen, dass das Instrument sich selbst desavouiert: Indem es ein Mehr an Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet, als derzeit möglich ist, und dies der Harmonisierung angelastet würde. So könnte eine im Prinzip richtige, aber unzureichend gestaltete GKKB als Beweismittel dafür herangezogen werden, dass ein Mehr an europäischer Steuerharmonisierung eben gerade kein Mehr an Steuergerechtigkeit, sondern eine Steigerung der Steuergestaltungsmöglichkeiten und damit des Steuerwettbewerbs zur Folge hat.

Dennoch würden wir nicht auf unserem gesamten Katalog an zusätzlichen Anforderungen bestehen, um uns – verhalten – positiv auf eine GKKB zu beziehen. Zwei Einstiege in eine »GKKB-PLUS« könnten wir uns vorstellen, ohne damit denkbare weitere Szenarien von vornherein als aus unserer Sicht inakzeptabel zurückweisen zu wollen. Entscheidendes Kriterium muss sein, dass die Reform sich nicht in dem oben dargestellten Sinne selbst desa-

vouieren kann, sondern einen positiven Ansatzpunkt für weitere europäische Harmonisierung bietet. In einem ersten Szenario ist der Scheitelpunkt für uns die Grenzziehung bei den zum Konsolidierungskreis gehörenden Unternehmen einschließlich der Beschränkungen im Rahmen der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung samt *country-by-country-reporting* plus Anrechnungsmethode. Das heißt: Der Konsolidierungskreis muss gegenüber dem Kommissionsvorschlag deutlich erweitert werden. Es müssen alle verbundenen Unternehmen einbezogen werden, die heute gemäß OECD-Standards bzw. Außensteuerrecht Verrechnungspreise anwenden. Verlustvorträge müssen zeitlich und quantitativ begrenzt werden. Alle nicht zum Konsolidierungskreis gehörenden Unternehmen innerhalb und außerhalb der EU müssten zugleich dazu gezwungen werden, ihre Rechnungslegung nach Ländern lückenlos offen zu legen. Da so Verrechnungspreise von den Steuerbehörden korrigiert und nur bereits gezahlte Steuern angerechnet würden, wäre aus unserer Sicht eine neue Qualität erreicht, die einen Einstieg in eine GKKB rechtfertigen würde. Ein alternatives Szenario könnte in der Kombination von verpflichtender Einführung einer GKKB plus Mindeststeuersatz liegen. In diesem Fall, dessen politische Durchsetzungschancen allerdings weniger gut stehen, könnte man im Gegenzug gegebenenfalls Kompromisse bei der Erweiterung des Konsolidierungskreises eingehen.

In beiden Szenarien bekämen Kommission *und* Unternehmen, was sie anstreben: ein Modell, das für die Steuer zahlenden Unternehmen Rechtssicherheit schafft, die Administration vereinfacht und die Befolgungskosten senkt. Umgekehrt wäre für die Mitgliedstaaten mindestens ein Einstieg geschafft: Steuergestaltungen würden transparenter, Steuerverlagerungen in Niedrigsteuerränder erschwert. Dafür müssten sich eigentlich auch die Regierungen und nationalen Parlamente erwärmen können.



- 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 No. 9.
- Arnold, Brian J./McIntyre, Michael J.** (1995): *International Tax Primer*. Den Haag: Kluwer Law International.
- Bach, Stefan/Dwenger, Nadja** (2007): Unternehmensbesteuerung: Trotz hoher Steuersätze mäßiges Aufkommen. Wochenbericht des DIW 74(5): 57–68.
- Bucovetsky, Sam/Haufler, Andreas** (2008): Tax Competition when Firms Choose their Organizational Form: Should Tax Loopholes for Multinationals be Closed? *Journal of International Economics* 74(1): 188–201.
- Bundesministerium der Finanzen (BMF)** (2011): Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2010, <http://www.bundesfinanzministerium.de> (zuletzt aufgerufen am 7. Juni 2011).
- Busch, Klaus/Hirschel, Dierk** (2011): Europa am Scheideweg. Wege aus der Krise, Friedrich-Ebert-Stiftung, <http://library.fes.de/pdf-files/id/ipa/07930.pdf> (zuletzt aufgerufen am 7. Juni 2011).
- Clausing, Kimberly A.** (2007): Corporate Tax Revenues in OECD Countries. *International Tax and Public Finance* 14(2): 115–133.
- Commission of the European Communities** (2006): Structures of the taxation systems in the European Union. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources (zuletzt aufgerufen am 11. Mai 2011).
- Commission of the European Communities** (2010): Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway.
- Corneo, Giacomo** (2010): Welche Steuerpolitik gehört zum »sozialdemokratischen Modell«? WISO direkt, Friedrich-Ebert-Stiftung, <http://library.fes.de/pdf-files/wiso/07134.pdf> (zuletzt aufgerufen am 7. Juni 2011).
- de Mooij, Ruud A./Ederveen, Sijf** (2008): Corporate Tax Elasticities: A Reader's Guide to Empirical Findings. *Oxford Review of Economic Policy* 24(4): 680–697.
- Devereux, Michael P./Griffith, Rachel** (2002): The Impact of Corporate Taxation on the Location of Capital: A Review. *Swedish Economic Policy Review* 9 (1): 79–102.
- 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.
- Devereux, Michael P./Loretz, Simon** (2007): The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues. Oxford University Centre for Business Taxation, Saïd Business School, WP 07/06. http://www.sbs.ox.ac.uk/centres/tax/Documents/working_papers/WP0706.pdf (zuletzt aufgerufen am 22. August 2011).
- Eddins, Sam T.** (2009): Tax Arbitrage Feedback Theory. Manuscript. <http://ssrn.com/abstract=1356159> (zuletzt aufgerufen am 24. Januar 2011).
- Europäische Kommission** (2011a): Fragen und Antworten zur GKKB. MEMO/11/171. <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/11/171&format=HTML&aged=0&language=DE&guiLanguage=en> (zuletzt aufgerufen am 7. Juni 2011).
- Europäische Kommission** (2011b): Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB). KOM(2011) 121/4.
- European Commission** (2011): Summary of the Impact Assessment. Commission Staff Working Paper accompanying the Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). SEC(2011) 316 final.
- Fuest, Clemens/Becker, Johannes** (2007): Kapital und Arbeit unterwegs? Empirische Befunde zu Steuerarbitrage und Unternehmensverlagerungen. Steuern im europäischen Wettbewerb. Unterbieten oder gemeinsam gestalten? Hrsg. von Christian Kellermann und Jana Zitzler. Bonn: Friedrich-Ebert-Stiftung: 29–37.
- Ganghof, Steffen/Genschel, Philipp** (2008): Deregulierte Steuerpolitik: Körperschaftsteuerwettbewerb und Einkommensbesteuerung in Europa. Die politische Ökonomie der Europäischen Integration. Hrsg. von Martin Hoepner und Armin Schäfer. Frankfurt a.M.: Campus: 311–333.
- Genschel, Philipp/Kemmerling, Achim/Seils, Eric** (2011): Accelerating Downhill: How the EU shapes Corporate Tax Competition in the Single Market. *Journal of Common Market Studies* 49(1): 1–22.
- Haufler, Andreas/Schjelderup, Guttorm** (2000): Corporate Tax Systems and Cross Country Profit Shifting. *Oxford Economic Papers* 52(2): 306–325.
- Heckemeyer, Jost H./Spengel, Christoph** (2008): Ausmaß der Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen - Empirische Evidenz und Implikationen für die deutsche Steuerpolitik. *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 9 (1): 37–61.
- Hemmelgarn, Thomas/Nicodème, Gaëtan** (2010): The 2008 Financial Crisis and Taxation Policy. European Commission Taxation Papers No. 20.
- International Monetary Fund (IMF)** (2009): Debt Bias and Other Distortions: Crisis-Related Issues in Tax Policy. Prepared by the Fiscal Affairs Department, 12 June 2009. <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2009/061209.pdf> (zuletzt aufgerufen am 12. Januar 2011).
- Keen, Michael** (2001): Preferential Regimes can make Tax Competition Less Harmful. *National Tax Journal* 54(4): 757–762.
- Kellermann, Christian/Rixen, Thomas/Uhl, Susanne** (2007): Unternehmensbesteuerung europäisch gestalten. Kurzfassung des gleichnamigen Gutachtens, Friedrich-Ebert-Stiftung, <http://library.fes.de/pdf-files/id/04761.pdf> (zuletzt aufgerufen am 24. November 2008).
- Leibrecht, Markus/Rixen, Thomas** (2010): Double Tax Avoidance and Tax Competition for Mobile Capital. International Tax Coordination. An Interdisciplinary Perspective on Virtues and Pitfalls. Hrsg. von Martin Zagler. London and New York: Routledge: 61–97.



Literatur

- Loretz, Simon** (2008): Corporate taxation in the OECD in a wider context. *Oxford Review of Economic Policy* 24(4): 639–660.
- Murphy, Richard** (2009): Country-by-Country Reporting: Holding Multinational Corporations to Account wherever they are. Task Force on Financial Integrity and Economic Development: http://www.financialtaskforce.org/wp-content/uploads/2009/06/Final_CbyC_Report_Published.pdf (zuletzt aufgerufen am 8. Juni 2011).
- OECD** (2009): Building Transparent Tax Compliance by Banks. Paris: OECD.
- OECD** (2010): Addressing Tax Risks Involving Bank Losses. Paris: OECD.
- Rixen, Thomas/Seipp, Klaus** (2009): Mit mehr Transparenz zu einem gerechten Steuersystem. Bonn: Friedrich-Ebert-Stiftung. <http://library.fes.de/pdf-files/wiso/06535.pdf> (zuletzt aufgerufen am 8. Juni 2011).
- Rixen, Thomas** (2011): From double tax avoidance to tax competition: explaining the institutional trajectory of international tax governance. *Review of International Political Economy* 18(2): 197–227.
- Schwarz, Peter** (2007): Does Capital Mobility Reduce the Corporate-Labor Tax Ratio? *Public Choice* 130(3–4): 363–380.
- Spengel, Christoph/Wendt, Carsten** (2007): A Common Consolidated Corporate Tax Base for Multinational Companies in the European Union: Some Issues and Options. Oxford University Centre for Business Taxation, Working Paper 07/17, http://www.sbs.ox.ac.uk/centres/tax/Documents/working_papers/WP0717.pdf (zuletzt aufgerufen am 7. Juni 2011).
- Steinmo, Sven** (2003): The Evolution of Policy Ideas: Tax Policy in the 20th Century. *British Journal of Politics and International Relations* 5(2): 206–236.
- Swank, Duane** (2002): *Global Capital, Political Institutions, and Policy Change in Developed Welfare States*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Uhl, Susanne/Rixen, Thomas** (2007): Unternehmensbesteuerung europäisch gestalten - mitgliedstaatliche Handlungsspielräume gewinnen. Gutachten für die Friedrich-Ebert-Stiftung, <http://library.fes.de/pdf-files/id/04575.pdf> (zuletzt aufgerufen am 28. Mai 2009).
- Zodrow, George R.** (2006): Capital Mobility and Source-Based Taxation of Capital Income in Small Open Economies. *International Tax and Public Finance* 13: 269–294.



Über die Autoren

Dr. Thomas Rixen ist Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Wissenschaftszentrum Berlin für Sozialforschung (WZB).

Dr. Susanne Uhl ist Geschäftsführerin der Region Schleswig-Holstein Nordwest des Deutschen Gewerkschaftsbundes (DGB) und war von 2008 bis 2011 als Referatsleiterin Steuerpolitik für den DGB-Bundesvorstand in Berlin tätig.

Impressum

Friedrich-Ebert-Stiftung
Internationale Politikanalyse | Abteilung Internationaler Dialog
Hiroshimastraße 28 | 10785 Berlin | Deutschland

Verantwortlich:
Dr. Gero Maaß, Leiter Internationale Politikanalyse

Tel.: ++49-30-269-35-7745 | Fax: ++49-30-269-35-9248
www.fes.de/ipa

Bestellungen/Kontakt hier:
info.ipa@fes.de

Die Internationale Politikanalyse (IPA) ist die Analyseeinheit der Abteilung Internationaler Dialog der Friedrich-Ebert-Stiftung. In unseren Publikationen und Studien bearbeiten wir Schlüsselthemen der europäischen und internationalen Politik, Wirtschaft und Gesellschaft. Unser Ziel ist die Entwicklung von politischen Handlungsempfehlungen und Szenarien aus der Perspektive der Sozialen Demokratie.

Diese Publikation erscheint im Rahmen der Arbeitslinie »Europäische Wirtschafts- und Sozialpolitik«, Redaktion: Dr. Björn Hacker, bjoern.hacker@fes.de; Redaktionsassistentin: Nora Neye, nora.neye@fes.de

Die in dieser Publikation zum Ausdruck gebrachten Ansichten sind nicht notwendigerweise die der Friedrich-Ebert-Stiftung.

Diese Publikation wird auf Papier aus nachhaltiger Forstwirtschaft gedruckt.



ISBN 978-3-86872-851-4