



Lukas Hakelberg

Steuervermeidung im Binnenmarkt

Wie eine europäische Gegenmaßnahme
aussehen könnte

politik für europa
#2017 plus

**FRIEDRICH
EBERT**
STIFTUNG

politik für europa

#2017 plus

EIN PROJEKT DER FRIEDRICH-EBERT-STIFTUNG
IN DEN JAHREN 2015 BIS 2017

Europa braucht Soziale Demokratie!

Warum wollen wir eigentlich Europa? Können wir den Bürger_innen die Chancen einer gemeinsamen sozialen Politik, einer starken Sozialen Demokratie in Europa aufzeigen? Das ist das Ziel des neuen Projekts der Friedrich-Ebert-Stiftung »Politik für Europa«. Zu zeigen, dass die europäische Integration demokratisch, wirtschaftlich-sozial und außenpolitisch zuverlässig gestaltet werden kann. Und muss!

Folgende Themenbereiche stehen dabei im Mittelpunkt:

- Demokratisches Europa
- Wirtschafts- und Sozialpolitik in Europa
- Außen- und Sicherheitspolitik in Europa

In zahlreichen Veröffentlichungen und Veranstaltungen in den Jahren 2015 bis 2017 wird sich die Stiftung dem Thema kontinuierlich widmen: Wir setzen bei den Sorgen der Bürger_innen an, identifizieren mit Entscheidungsträger_innen Positionen und machen alternative Politikansätze transparent. Wir debattieren mit Ihnen über eine »Politik für Europa«!

Weitere Informationen zum Projekt erhalten Sie hier:

<http://www.fes.de/de/politik-fuer-europa-2017plus/>

Friedrich-Ebert-Stiftung

Die Friedrich-Ebert-Stiftung (FES) wurde 1925 gegründet und ist die traditionsreichste politische Stiftung Deutschlands. Dem Vermächtnis ihres Namensgebers ist sie bis heute verpflichtet und setzt sich für die Grundwerte der Sozialen Demokratie ein: Freiheit, Gerechtigkeit und Solidarität. Ideell ist sie der Sozialdemokratie und den freien Gewerkschaften verbunden.

Die FES fördert die Soziale Demokratie vor allem durch:

- Politische Bildungsarbeit zur Stärkung der Zivilgesellschaft
- Politikberatung
- Internationale Zusammenarbeit mit Auslandsbüros in über 100 Ländern
- Begabtenförderung
- das kollektive Gedächtnis der Sozialen Demokratie mit u. a. Archiv und Bibliothek.

Über den Autor dieser Ausgabe

Lukas Hakelberg ist Wissenschaftlicher Mitarbeiter im Horizont 2020 Projekt »COFFERS« an der Otto-Friedrich-Universität Bamberg. 2016 promovierte er mit einer Arbeit zu »Macht in der internationalen Steuerpolitik« am Europäischen Hochschulinstitut in Florenz.

Für diese Publikation ist in der FES verantwortlich

Dr. Michael Bröning, Referatsleiter Internationale Politikanalyse

Redaktion: Dr. Dominika Biegon, Referentin für europäische Wirtschafts- und Sozialpolitik
Redaktionsassistent: Sabine Dörfler

Inhalt

2	AUF EINEN BLICK
3	1 EINLEITUNG
5	2 STEUERWETTBEWERB IN DER EUROPÄISCHEN UNION 2.1 Politisch-Institutionelle Voraussetzungen 2.2 Verteilungseffekte und Verflechtungsfälle
8	3 DIE MÖGLICHKEIT EINER EUROPÄISCHEN LÖSUNG 3.1 Die Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) 3.2 Kritik an der GKKB
11	4 DER AUSBRUCH AUS DER VERFLECHTUNGSFALLE 4.1 Maßnahmen der Exekutive 4.2 Maßnahmen der Legislative
13	5 FAZIT
14	LITERATUR

AUF EINEN BLICK

- Die Liberalisierung des Binnenmarktes hat den Steuerwettbewerb zwischen den EU-Mitgliedstaaten verschärft. Die erhöhte Kapitalmobilität erzeugt Druck auf die Körperschaftsteuersätze, beschränkt so die De-facto-Souveränität nationaler Regierungen und führt zu einer Umverteilung von besteuerbaren Gewinnen aus großen Normalsteuer- in kleine Niedrigsteuerländer.
- Die Einführung der Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), die auf die Einheitsbesteuerung von Unternehmen mit anschließender formelhafter Aufteilung der Steuereinnahmen hinausläuft, ist geeignet, diesen Trends entgegenwirken, falls einige wichtige Verbesserungen am Richtlinienentwurf von 2016 vorgenommen werden.
- Durch den Brexit, die konsequente Fortsetzung der Staatsbeihilfeverfahren gegen selektive Verrechnungspreiszusagen und die entsprechende Ausschussarbeit des Europäischen Parlaments, die mediale Aufmerksamkeit erzeugt und den Expertenkonsens beeinflusst, könnte sich die Durchsetzbarkeit der GKKB erhöhen.

1

EINLEITUNG

Die Europäische Union (EU) ist ein Paradies für Konzerne, die ihre Steuerlast minimieren wollen. Sie bietet allerdings auch die besten Voraussetzungen für eine wirksame Bekämpfung von Steuervermeidung. Dieser vermeintliche Widerspruch ergibt sich aus den unterschiedlichen Effekten des Binnenmarktes. Einerseits verschärft die Binnenmarktintegration den Steuerwettbewerb solange sie nicht in eine gemeinsame Steuerpolitik eingebettet ist.¹ Andererseits ist der Binnenmarkt eine Machtressource, die eine geeinte EU dazu nutzen könnte, die Befolgung gemeinsamer Regeln auch von Drittstaaten einzufordern.² Ob der Binnenmarkt den Steuerwettbewerb beschleunigt oder die Durchsetzung von Steuerkooperation ermöglicht, hängt also entscheidend von der Fähigkeit der Mitgliedstaaten ab, sich auf ein gemeinsames Vorgehen zu einigen. Dies war in der Vergangenheit stets kompliziert, da die Steuerpolitik als ausschließliche Kompetenz der Mitgliedstaaten dem Einstimmigkeitsprinzip unterliegt. Bei der Einführung des automatischen Informationsaustausches über Kontodaten und der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie hat es in letzter Zeit aber auch Fortschritte gegeben (vgl. Rat der Europäischen Union (2014); (2016)).

Die bislang weitreichendste steuerpolitische Initiative der Europäischen Kommission ist die Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB). Die Grundidee hinter diesem Wortungetüm ist die Einführung der in föderalen Staaten üblichen Einheitsbesteuerung mit formelhafter Aufteilung. Der Gewinn eines in mehreren Mitgliedstaaten aktiven Unternehmens würde also einmal am Hauptsitz erfasst und dann auf die Gebietskörperschaften verteilt, in denen es seine Produkte entwickelt, produziert und verkauft. Dort würde der jeweilige Gewinnanteil letztlich nach den lokal gültigen Sätzen besteuert. Der Vorteil gegenüber der gegenwärtigen Anwendung des Außensteuerrechts bestünde darin,

dass Unternehmen ihre Gewinne nicht mehr auf dem Papier zwischen ihren europäischen Tochterfirmen verschieben könnten, um Steuern zu vermeiden. Die Aufteilung des zu besteuernenden Gewinns hinge nämlich von Faktoren wie Lohnsumme, Betriebsvermögen und Umsatz ab, die sehr viel schwerer zu verlagern sind (Europäische Kommission 2016a: Art. 28). Da der Entwurf auch Schutzmaßnahmen gegen Gewinnverlagerung in Drittstaaten beinhaltet, würden Besteuerung und realwirtschaftliche Aktivität mit Einführung der GKKB also wieder in Einklang gebracht. Daraus ergibt sich die Frage, warum dieser Kommissionsvorschlag noch nicht umgesetzt wurde, obwohl er im fiskalischen Interesse der großen Mitgliedstaaten sein sollte, in denen viel realwirtschaftliche Aktivität stattfindet und die traditionell großen Einfluss auf die Entscheidungen des Ministerrates nehmen.

Ein erster Erklärungsansatz gründet auf den Verteilungseffekten des Steuerwettbewerbs in der EU. So sind die kleinen Mitgliedstaaten tendenziell in der Lage, durch Steuersenkungen entstehende Einnahmeausfälle durch die Anziehung ausländischen Kapitals auszugleichen. Gemessen an ihrem relativ kleinen Kapitalstock steht ihnen mehr ausländisches Kapital zur Verfügung als großen Mitgliedstaaten, denen ein entsprechender Ausgleich ungleich schwerer fällt. Einige kleine Mitgliedstaaten können im Steuerwettbewerb also ihre Wohlfahrt erhöhen und blockieren deshalb im Ministerrat steuerpolitische Harmonisierungsmaßnahmen (Dehejia/Genschel 1999; Holzinger 2005; Wasserfallen 2014). Ein zweiter Erklärungsansatz stellt den Unwillen aller Mitgliedstaaten, mit der Steuerhoheit ein Kernelement staatlicher Souveränität auf die europäische Ebene zu delegieren, in den Mittelpunkt (Genschel/Rixen 2015). Ein dritter Ansatz zeigt auf, dass die Niederlassungsfreiheit in Kombination mit dem Nichtdiskriminierungsprinzip unilaterale Maßnahmen gegen Gewinnverlagerung im Binnenmarkt verhindert.³ Zusammen haben diese drei

¹ Die Steuersparmodelle US-amerikanischer Konzerne legen nahe, dass Gewinne innerhalb des Binnenmarktes besonders leicht verlagert werden können (Pinkernell 2014; ICIJ 2014). Desai et al. (2003) zeigen, dass US-Konzerne tatsächlich stärker auf Steuersatzunterschiede zwischen EU-Mitgliedern reagieren, als auf entsprechende Unterschiede zwischen anderen Staaten.

² Emmenegger (2017) und Hakelberg (2016) legen dar, wie die USA ihre Marktmacht eingesetzt haben, um den automatischen Informationsaustausch über Kontodaten Nichtansässiger durchzusetzen.

³ Ruf und Weichenrieder (2013) legen dar, dass der Europäische Gerichtshof in seiner Cadbury-Schweppes-Entscheidung den Anwendungsbereich nationaler Hinzurechnungsbesteuerungsregeln innerhalb des Binnenmarktes unter Hinweis auf die Niederlassungsfreiheit und den Nichtdiskriminierungsgrundsatz des EU-Rechts stark eingeschränkt hat. In der Folge verbuchten deutsche Konzerne ihr passives Vermögen vermehrt in Niedrigsteuerländern innerhalb der EU.

Hindernisse die Abmilderung der fiskalischen Konsequenzen der Binnenmarktintegration bislang verhindert.

Vor diesem Hintergrund beschreibt die vorliegende Studie zunächst die Entstehung des innereuropäischen Steuerwettbewerbs und die sich aus ihm ergebenden strukturellen und institutionellen Faktoren, die seine Bekämpfung erschweren. Darauf aufbauend zeigt der zweite Teil, dass die GKKB ein Grundprinzip des Außensteuerrechts beseitigen würde, das die Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen inner- und außerhalb des Binnenmarktes ermöglicht. Allerdings müssten einige Anpassungen am Richtlinienentwurf vorgenommen werden, um die Entstehung anderer Formen der Steuergestaltung zu unterbinden. Der dritte Teil erklärt, dass sich die Durchsetzbarkeit der GKKB mit dem Brexit, der konsequenten Fortsetzung der Staatsbeihilfeverfahren gegen selektive Steuervorteile und der Ausschussarbeit des Europäischen Parlaments erhöht. Die Studie schließt mit Überlegungen zur Rolle der GKKB in einer sozialdemokratischen Strategie, die soziale Sicherheit durch intensivierte internationale Kooperation statt Protektionismus verteidigt.

2

STEUERWETTBEWERB IN DER EUROPÄISCHEN UNION

2.1 POLITISCH-INSTITUTIONELLE VORAUSSETZUNGEN

Im Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) setzten sich die Mitgliedstaaten 1957 »die Errichtung eines Gemeinsamen Marktes und die schrittweise Annäherung der Wirtschaftspolitik« zum Ziel (Europäische Wirtschaftsgemeinschaft 1957: Art. 2). Um die Entwicklung des Gemeinsamen Marktes zu gewährleisten, sollte die Kommission Empfehlungen abgeben, auf deren Grundlage der Rat weitere Integrationsentscheidungen treffen konnte (Art. 155). Ihrem Mandat entsprechend forderte die Kommission die Mitgliedstaaten bereits in den 1960er Jahren auf, Steuergrenzen zu beseitigen, die grenzüberschreitende Unternehmensaktivitäten behinderten (Europäische Kommission 1967). Hierzu legte sie Entwürfe für eine Fusions- und eine Mutter-Tochter-Richtlinie vor.

Die Fusionsrichtlinie sollte die Mitgliedstaaten verpflichten, einen bei inländischen Unternehmensverschmelzungen üblichen Steueraufschub für stille Reserven auch über die Grenzen hinweg zu gewähren (Europäische Kommission 1969a: Art. 4).⁴ Zudem sah der Entwurf die Vereinheitlichung des im internationalen Steuerrecht üblichen Freistellungsprinzips vor (Art. 12). Demnach darf das Land der Betriebsstätte (Quellenstaat) deren Gewinne voll besteuern, während das Land des Hauptsitzes (Sitzstaat) diese Gewinne von der Besteuerung ausnimmt, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Zwar zog die Kommission die Einheitsbesteuerung schon damals einer steuerrechtlichen Zergliederung europäischer Gesellschaften vor, allerdings antizipierte sie erheblichen Widerstand der Mitgliedstaaten, die an ihren traditionellen Besteuerungsrechten hingen (Genschel 2002: 165). Daher definierte sie die Einheitsbesteuerung lediglich als Fernziel (Europäische Kommission 1969a: Art. 14), verlangte von den Mitgliedstaaten aber einen Schritt dorthin, indem sie ansässigen Gesellschaften erlaubten, die

Gewinne und Verluste ihrer ausländischen Betriebsstätten in die eigene Gewinnermittlung einzubeziehen und ihnen gleichzeitig die von ihren Betriebsstätten im Ausland gezahlten Körperschaftsteuern anrechneten (Art. 12).

Die Mutter-Tochter-Richtlinie sollte die Doppelbesteuerung von Dividenden beenden, die eine Tochtergesellschaft über die Grenze an ihre Muttergesellschaft ausschüttet. Der Entwurf verlangte von den Mitgliedstaaten, das im Inland übliche Schachtelprivileg auch auf grenzüberschreitende Mutter-Tochter-Verflechtungen anzuwenden. Dividendenzahlungen von Tochtergesellschaften aus den anderen Mitgliedstaaten sollten von der Besteuerung der Muttergesellschaft also ausgenommen werden (Europäische Kommission 1969b: Art. 3). Zudem argumentierte die Kommission, dass die Gewährung des Schachtelprivilegs auch die von den Mitgliedstaaten erhobenen Quellensteuern auf Dividendenzahlungen ins Ausland überflüssig machten, die lediglich als Vorauszahlung auf die nun wegfallende Körperschaftsteuerzahlung gedacht waren (Art. 5). Aus der Doppelbesteuerung grenzüberschreitender Dividendenausschüttungen wurde im Richtlinienentwurf also eine doppelte Nichtbesteuerung.

Die Mitgliedstaaten waren von den Entwürfen zunächst wenig angetan. Einige Regierungen argumentierten, dass eine Erleichterung grenzüberschreitender Unternehmenszusammenschlüsse ohne gleichzeitige Harmonisierung der Körperschaftsteuersätze den Wettbewerb verzerren würde, da sich besonders Niedrigsteuerrländer als Fusionszielorte anböten. Zudem erforderte die Internationalisierung des Schachtelprivilegs erhebliche Anpassungen der nationalen Steuersysteme, die viele Mitgliedstaaten nicht vornehmen wollten (Genschel 2002: 168–69). Dies änderte sich erst Mitte der 1980er Jahre, als die zunehmende Dominanz neoliberaler Ideen eine wachsende Zahl von Regierungen überzeugte, die vorherrschende wirtschaftliche Stagnation mit der Vollendung des Binnenmarktes überwinden zu können (Young 2010; Majone 1991; Sandholtz/Zysman 1989). Die Kommission nahm die Fusions- und Mutter-Tochter-Richtlinien also in ihr Binnenmarktprogramm auf, das sie zusätzlich mit einer Frist versah: Bis Ende 1992 sollten alle Maßnahmen

⁴ Eine stille Reserve entspricht der Differenz zwischen dem tatsächlichen Wert der Güter und Vermögen eines Unternehmens und ihrem in der Bilanz aufgeführten Buchwert.

umgesetzt sein (vgl. Europäische Kommission 1985). Hierzu verpflichteten sich auch die Mitgliedstaaten in der Einheitlichen Europäischen Akte (EEA) (Europäische Gemeinschaft 1985: Art. 13). Entsprechend verabschiedeten sie die Fusions- und Mutter-Tochter-Richtlinien im Juli 1990 (Europäische Gemeinschaft 1990a; 1990b).

2.2 VERTEILUNGSEFFEKTE UND VERFLECHTUNGSFALLE

Zusammen mit der parallel vollzogenen Liberalisierung des Kapital- und Zahlungsverkehrs vereinfachen die beiden Richtlinien die Steuervermeidung im Binnenmarkt.

Die Fusionsrichtlinie ermöglicht die steuerneutrale Verschmelzung von Unternehmen. Damit wird es leichter, Tochtergesellschaften im Sinne der Steuerplanung zu bündeln, Beteiligungen umzuhängen und Holdinggesellschaften zwischenzuschalten (Jacobs et al. 1999: 159).

Die Mutter-Tochter-Richtlinie gestattet europäischen Konzernen außerdem die steuerfreie Gewinnverschiebung zwischen Unternehmensteilen und erleichtert ihnen damit die Nutzung spezieller Steuervergünstigungen. Gleichzeitig können die Mitgliedstaaten Kapital einfacher mit steuerlichen Anreizen anziehen. Diese Richtlinie verschärft also den Steuerwettbewerb im Binnenmarkt. Hinzu kommt, dass sie die Quellensteuern auf Dividendenzahlungen innerhalb der EU abschafft, ohne die Quellensteuern auf entsprechende Zahlungen an verbundene Unternehmen in Drittstaaten zu harmonisieren. Dies erlaubt den europäischen Tochtergesellschaften eines US-Konzerns beispielsweise, ihre Dividenden über einen Mitgliedstaat an die Muttergesellschaft weiterzuleiten, der keine Quellensteuer auf Gewinnausschüttungen in die USA erhebt (Genschel 2002: 203). Dieser Treaty-Shopping-Effekt wurde 2003 durch die Verabschiedung der Zins- und Lizenzrichtlinie, die zusätzlich die Quellensteuern auf entsprechende konzerninterne Zahlungen abschafft, noch verstärkt (vgl. Europäische Union 2003: Art. 1).⁵

Mit der Liberalisierung des Binnenmarktes, der Beseitigung von Steuergrenzen und der gleichzeitigen Aufrechterhaltung der nationalen Steuerhoheit haben die Mitgliedstaaten die Realität an die Annahmen wohlfahrtswirtschaftlicher Steuerwettbewerbsmodelle angepasst. Diese gehen von souveränen Staaten aus, die von der internationalen Kapitalmobilität in einen Unterbietungswettkampf gezogen werden, der fast überall zu sinkenden Steuersätzen und -einnahmen und somit zu einer suboptimalen Versorgung mit öffentlichen Gütern führt (Genschel/Schwarz 2011; Wilson 1999). Kleine Staaten sind in diesem Wettbewerb die einzigen Akteure, die ihre Wohlfahrt steigern können, da es ihnen leichter als großen Staaten fällt, aus niedrigeren Steuersätzen resultierende Einnahmeausfälle mit der Anziehung ausländischen Kapitals auszugleichen.

Dies geschieht allerdings auf Kosten der großen Staaten, die aufgrund ihrer höheren Sätze mehr Einnahmen verlieren, als die kleinen hinzugewinnen (Bucovetsky 1991; Kanbur/Keen 1993), und führt zu einer Umwälzung der Steuerlast vom mobilen Faktor Kapital auf die immobilen Faktoren Arbeit und Konsum (Bretschger/Hettich 2002; Winner 2005). Aufgrund der besonderen politisch-institutionellen Voraussetzungen sind die empirischen Belege für diese Modelle im Binnenmarkt besonders deutlich.

Desai, Foley und Hines (2003: 83–84) weisen nach, dass die von Tochterfirmen globaler Konzerne gemeldeten Gewinne sensibler auf Steuerunterschiede zwischen EU-Ländern als auf die zwischen anderen Staaten reagieren. Sie erklären dies mit der Möglichkeit zur quellensteuerfreien Gewinnverlagerung im Binnenmarkt, die Konzerne dazu einlädt, Tochterfirmen in Normalsteuerländern über zwischengeschaltete Tochterfirmen in Niedrigsteuerländern zu kontrollieren. Die in den letzten Jahren bekannt gewordenen Steuerplanungsmodelle großer Konzerne, die Gewinne aus dem Rest der EU über Lizenzzahlungen in Mitgliedstaaten leiten, die solche Zahlungen von der Gewinnberechnung ausnehmen, untermauern diesen Befund.⁶ Gleichzeitig weisen Genschel, Kemmerling und Seils (2011: 592–94) nach, dass die EU-Länder – und hier besonders die kleinen Staaten – ihre Körperschaftsteuersätze zwischen 1997 und 2006 schneller gesenkt haben als der Rest der Welt. Zudem waren sie für alle nach 2000 im OECD-Raum geschaffenen Steuervergünstigungen verantwortlich.⁷ Dass kleinere EU-Länder niedrigere Körperschaftsteuern erheben und mehr Steuervergünstigungen anbieten als größere Mitgliedstaaten, ist mehrfach belegt (Genschel/Schwarz 2013; Plümper et al. 2009; Holzinger 2005). Es erklärt, warum Irland, Luxemburg und die Niederlande 55 Prozent der US-Direktinvestitionen in den Binnenmarkt aufnehmen, zumeist in Form von Holdinggesellschaften (Hakelberg 2016: 518; UNCTAD 2014; Pinkernell 2014).

Obwohl die Steuervermeidung multinationaler Unternehmen die Körperschaftsteuereinnahmen großer Mitgliedstaaten wie Deutschland und Frankreich nach einer konservativen Schätzung um ein Viertel reduziert (Cobham/Jansky 2017: Online Appendix), hat die EU gegen den Steuerwettbewerb im Binnenmarkt bisher wenig erreicht. Dies liegt einerseits am Widerstand der kleinen kapitalimportierenden Mitgliedstaaten, die Harmonisierungsmaßnahmen unter Ausnutzung des Einstimmigkeitsprinzips in der Steuerpolitik regelmäßig blockieren (Dehejia/Genschel 1999; Hakelberg 2015). Folgerichtig haben sie auch die Einführung des Mehrheitsvotums im Steuerbereich in den Verhandlungen zu den Verträgen von Maastricht, Nizza und Lissabon verhindert (Wasserfallen 2014). Andererseits zögern aber auch die großen Mitgliedstaaten mit der

⁵ Avi-Yonah und Mazzoni (2016) beschreiben, wie die Zins- und Lizenzrichtlinie US-Konzernen die Steuervermeidung im Binnenmarkt erleichtert. Der Terminus »Treaty Shopping« bezieht sich auf die Doppelbesteuerungsabkommen, in denen Quellensteuersätze üblicherweise festgelegt werden.

⁶ Pinkernell (2012) bespricht das bei Google und anderen Konzernen beliebte »Double Irish with a Dutch Sandwich«-Modell. Die Luxembourg Leaks zeigen, dass Tochterfirmen globaler Konzerne Lizenzzahlungen in Mitgliedstaaten empfangen, die solche Zahlungen von der steuerlichen Gewinnerfassung ausnehmen oder besonders günstige Verrechnungspreiszusagen machen (ICIJ 2014).

⁷ Eine Steuervergünstigung bezeichnet die gezielte Niedrig- oder Nichtbesteuerung bestimmter Aktivitäten oder Zahlungen.

Steuerpolitik eine nationalstaatliche Kernkompetenz auf die europäische Ebene zu delegieren. Hinzu kommt, dass Unternehmen regelmäßig vor dem EuGH gegen einzelstaatliche Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerflucht klagen. Hierbei haben sie nach Berechnungen von Genschel et al. (2011: 599) in über 80 Prozent der Fälle Erfolg. Das Cadbury-Schweppes-Urteil des EuGHs ist in diesem Zusammenhang beispielhaft. Es untersagt den Mitgliedstaaten unter Hinweis auf die Niederlassungsfreiheit die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung (vgl. Europäischer Gerichtshof 2006). Konzerne mit Hauptsitz in einem EU-Normalsteuerland können ihre Gewinne aufgrund dieses Urteils also in ein EU-Niedrigsteuerland verlagern, ohne befürchten zu müssen, dass die Steuerbehörde im Sitzland die verlagerten Gewinne trotzdem der Muttergesellschaft zurechnet und dort besteuert.

Im Ergebnis haben Interessenkonflikte, institutionelle Regeln und die Rechtsprechung des EuGH die Mitgliedstaaten in der Vergangenheit in eine Politikverflechtungsfalle⁸ gesperrt, die Fortschritte bei der Bekämpfung von Steuerflucht weitestgehend verhindert hat. Vor diesem Hintergrund zeigt der folgende Abschnitt, dass es mit der GKKB allerdings einen vielversprechenden Lösungsansatz gibt, der mit der richtigen Strategie auch durchgesetzt werden kann. Ein Ausbruch aus der Politikverflechtungsfalle in der EU-Steuerpolitik ist also möglich.

⁸ Das Konzept geht auf Scharpf (1988) zurück und beschreibt eine Situation, in der eine Gruppe von Gebietskörperschaften aufgrund gemeinsam geschaffener institutioneller Barrieren und divergierender Interessen unfähig ist, auf die unvorhergesehenen Konsequenzen ihrer Zusammenarbeit zu reagieren.

3

DIE MÖGLICHKEIT EINER EUROPÄISCHEN LÖSUNG

3.1 DIE GEMEINSAME KONSOLIDIERTE KÖRPERSCHAFTSTEUER-BEMESSUNGS-GRUNDLAGE (GKKB)

Die Forderung, die Beseitigung von Steuergrenzen im Binnenmarkt in eine Harmonisierung der nationalen Steuersysteme einzubetten, wurde seit den Anfängen der gemeinsamen EU-Steuerpolitik immer wieder vorgebracht. Die Idee, dieses Ziel über die Einführung der in föderalen Staaten üblichen Einheitsbesteuerung zu erreichen, wird von der Europäischen Kommission allerdings erst seit 2001 unterstützt. In ihrem damaligen Bericht zur Unternehmensbesteuerung in der EU argumentierte sie erstmals, dass eine GKKB die durch die steuerrechtliche Zersplitterung von Konzernen ermöglichte Steuervermeidung verhindern und multinationalen Unternehmen gleichzeitig die Möglichkeit eröffnen könne, eine einzige konsolidierte Steuererklärung abzugeben. Im Gegensatz zur Abgabe von Steuererklärungen in jedem Mitgliedstaat würde dies ihren Verwaltungsaufwand minimieren (Europäische Kommission 2001: 21–23). Nachdem eine Gruppe aus Sachverständigen der Mitgliedstaaten zwischen 2004 und 2008 die technischen Details ausgearbeitet hatte, präsentierte die Kommission 2011 den ersten Entwurf einer GKKB-Richtlinie (Europäische Kommission 2011: 7). Obwohl der Entwurf die Verwaltungserleichterungen für Unternehmen in den Vordergrund stellte und die europäischen Arbeitgeberverbände aufgeschlossen reagierten (Euractiv 2011), leisteten vor allem Großbritannien, Irland und die Niederlande Widerstand. Die britischen Konservativen sahen in dem Vorschlag eine Bedrohung der britischen Souveränität, während die Regierungen Irlands und der Niederlande fiskalische Verluste erwarteten (Tait et al. 2011; Euractiv 2011). Damit lag die GKKB zunächst auf Eis.

Dies änderte sich allerdings schlagartig mit den 2014 veröffentlichten Luxemburg Leaks, die Originaldokumente zu den Steuersparmodellen hunderter multinationaler Unternehmen umfassen (vgl. ICIJ 2014). Die aufgedeckten selektiven Verrechnungspreiszusagen der luxemburgischen, irischen und niederländischen Steuerverwaltungen veranlassten die Kommission, Verfahren wegen unzulässiger Staatsbeihilfe einzuleiten (siehe unten). Zudem nutzte sie die mediale Aufmerksamkeit, um einen Aktionsplan

für »faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union« zu lancieren, der erneut die Einführung der GKKB fordert (Europäische Kommission 2015c: 8). Die entsprechende Vorlage entspricht inhaltlich weitestgehend dem Entwurf von 2011. Allerdings präsentiert die Kommission die GKKB diesmal eindeutig als Instrument zur Bekämpfung von Steuervermeidung (Europäische Kommission 2016a: 2–3). Deshalb soll sie anders als 2011 auch für alle Unternehmen ab einem Umsatz von 750 Mio. Euro jährlich verpflichtend sein (Art. 2). Zudem hat die Kommission dem Ministerrat aus strategischen Gründen ein Paket aus zwei Richtlinienentwürfen vorgelegt. Der erste – weniger kontrovers aufgenommene – Entwurf zur gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) legt die Regeln für deren einheitliche Berechnung fest (vgl. Europäische Kommission 2016b). Der zweite, umstrittenere Entwurf zur GKKB befasst sich mit der Konsolidierung der EU-weiten Unternehmensgewinne am Hauptsitz und deren formelhafter Aufteilung (vgl. Europäische Kommission 2016a).

Laut Entwurf werden die Gewinne und Verluste eines Unternehmens zur Berechnung der GKB erst bei ihrer Realisierung erfasst. Die sich ergebenden Erträge bilden die Steuerbemessungsgrundlage, »abzüglich steuerfreier Erträge, abzugsfähiger Aufwendungen und sonstiger abzugsfähiger Posten« (Europäische Kommission 2016b: Art. 7). Bei den abzugsfähigen Aufwendungen sind die Ausgaben für Forschung und Entwicklung (FuE) von besonderem Interesse. Der Kommissionsvorschlag erlaubt den steuerpflichtigen Unternehmen nämlich – über den vollständigen Abzug der FuE-Kosten hinaus – einen zusätzlichen Abzug in Höhe von 50 Prozent der entstandenen Kosten (Art. 9). Die EU-weite Einführung dieser großzügigen Regelung böte Unternehmen einerseits einen Anreiz, ihre FuE-Ausgaben innerhalb des Binnenmarktes anzusiedeln, andererseits würde sie den mit Patent-Boxen und speziellen FuE-Vergünstigungen geführten Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten beenden. Darüber hinaus umfasst der Richtlinienentwurf eine EU-weite Zinsschranke, um lediglich zur Steuerminimierung eingegangene Fremdfinanzierungen zu unterbinden. Nach dieser Regelung sind Fremdkapitalkosten, die über die »Höhe der vom Steuerpflichtigen vereinnahmten Zinsen« hinausgehen,

»nur bis zu 30 Prozent des Ergebnisses des Steuerpflichtigen vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen (EBITDA) oder bis zu einem Höchstbetrag von 3 000 000 EUR abzugsfähig, je nachdem, welcher Betrag höher ist« (Art. 13).

Damit Unternehmen ihre Gewinne der Berechnung der GKB nicht entziehen, indem sie ihren Hauptsitz oder ihre Gewinne in ein Nicht-EU-Land verlagern, sieht der Entwurf außerdem die Wegzugs- und Hinzurechnungsbesteuerung vor. Die Wegzugsbesteuerung soll verhindern, dass Konzerne ihren Hauptsitz aus dem Geltungsbereich der GKB hinausverlagern. Entsprechend dieser Regelung werden Vermögenswerte, die ein Unternehmen vom Hauptsitz an ein verbundenes Unternehmen in einem Drittstaat überträgt, »in Höhe des Marktwerts der Vermögenswerte zum Zeitpunkt der Übertragung oder des Wegzugs abzüglich ihres steuerlichen Werts [...] besteuert« (Art. 29). Die Hinzurechnungsbesteuerung soll die Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer außerhalb der EU verhindern. Sie ermächtigt die Mitgliedstaaten, nicht ausgeschüttete Erträge »beherrschter ausländischer Unternehmen« der Bemessungsgrundlage der Muttergesellschaft zuzuordnen, wenn sie im Drittstaat nicht oder nur sehr niedrig besteuert werden (Art. 59). Die Umsetzung des GKB-Entwurfs würde einige Formen der Steuervermeidung und des Steuerwettbewerbs also bereits einschränken.

Das Grundproblem des Außensteuerrechts – die separate Besteuerung nationaler aber in globale Wertschöpfungsketten eingebundener Konzernteile – wird allerdings erst durch die Konsolidierung beseitigt. Daher sieht der Richtlinienentwurf zur GKKB vor, die Steuerbemessungsgrundlagen aller im Binnenmarkt ansässiger Tochter- und Enkelgesellschaften am Sitz der Muttergesellschaft zu einer konsolidierten Bemessungsgrundlage zusammenzurechnen (Europäische Kommission 2016a: Art. 4–7). Damit würden Konzerne nur noch bei der Steuerbehörde an ihrem europäischen Hauptsitz eine Steuererklärung einreichen (Art. 51). Zudem würde es ihnen unmöglich gemacht, Gewinne über konzerninterne Dividenden-, Zins- oder Lizenzzahlungen zu verlagern, da sie bei der annehmenden Tochtergesellschaft in die Steuerbemessungsgrundlage eingingen und damit automatisch wieder dem Gesamtkonzern am Hauptsitz zugerechnet würden. Die Strategie einiger Mitgliedstaaten, Papiergewinne durch die Niedrig- oder Nichtbesteuerung der genannten Zahlungen anzuziehen, liefe somit ebenfalls ins Leere. Der GKKB-Entwurf sieht im Gegenteil eine formelhafte Aufteilung des am Hauptsitz ermittelten Konzerngewinns auf die Mitgliedstaaten vor. Die Formel umfasst mit dem Umsatz, der Lohnsumme und der Anzahl der Beschäftigten sowie dem Wert der Sachanlagen eines Unternehmens realwirtschaftliche Faktoren (Art. 28).⁹ Mobiles Finanzvermögen und immaterielle Wirtschaftsgüter wie Patente oder Markenrechte, aus deren Nutzung Lizenzzahlungen entstehen, werden explizit nicht berücksichtigt (Art. 34 und Präambel Abs. 10).

⁹ Nach Art. 33 werden Beschäftigte dem Konzernteil zugeordnet, von dem sie ihre Vergütung beziehen, es sei denn, sie führen ihre Tätigkeiten unter »Aufsicht und Verantwortung eines anderen Gruppenmitglieds aus«. Leiharbeiter werden ebenfalls als Beschäftigte angesehen. Nach Art. 38 wird der Umsatz immer dem Bestimmungsort eines Guts oder einer Dienstleistung zugeordnet. Es kommt also auf den Wohnsitz des Endkunden an.

3.2 KRITIK AN DER GKKB

Obwohl die Einführung der Einheitsbesteuerung gegenwärtigen Gewinnverlagerungsstrategien den Boden entzöge, gibt es auch Bedenken in Bezug auf die Gestaltungsresistenz der GKKB. Einige Analytinnen und Analysten argumentieren insbesondere, dass die Unterbindung der Gewinnverlagerung lediglich den Verlagerungsdruck auf die in die Verteilungsformel eingehenden realwirtschaftlichen Faktoren erhöhe. Da die Verteilungsformel auch den Faktor Arbeit beinhalte, hätten Unternehmen beispielsweise einen Anreiz, arbeitsintensive Produktionsschritte in Niedrigsteuerländern anzusiedeln, wodurch Normalsteuerländern Arbeitsplatz- und Steuerverluste entstünden (Hong/Smart 2010; Rixen/Uhl 2011). Allerdings achten Unternehmen bei Entscheidungen über Produktionsstandorte bisher weniger auf die Steuerlast als auf das Lohnniveau, die Infrastruktur, die Verfügbarkeit geeigneter Arbeitskräfte und die Präsenz von Zulieferern, Abnehmern und Technologiepartnern.¹⁰ Die aus diesen Faktoren entstehenden Agglomerationseffekte sollten einem steuerlichen Verlagerungsanreiz auch weiterhin entgegenwirken. Vorbeugend könnten die Mitgliedstaaten die Verteilung der Bemessungsgrundlage aber auch auf den Faktor Umsatz beschränken. Die entsprechende Formel wäre nach Ansicht von Steuerrechtlerinnen und Steuerrechtlern sowie Wohlfahrtsökonominnen und Wohlfahrtsökonominnen am resistentesten gegen Steuergestaltung, da Unternehmen keine Kontrolle über den Wohnsitz ihrer Kundinnen und Kunden haben (vgl. Avi-Yonah/Clausing 2008; Eichner/Runkel 2008).

Weiterer Gestaltungsspielraum ergibt sich bei der Feststellung der Gruppenzugehörigkeit. Dem GKKB-Entwurf zufolge bilden zwei Unternehmen erst dann eine Gruppe, wenn die Muttergesellschaft mindestens 75 Prozent der Eigentumsrechte am Kapital der Tochtergesellschaft hält. Erst ab diesem Grenzwert würden die Bemessungsgrundlagen der zwei Gesellschaften konsolidiert (Europäische Kommission 2016a: Art. 5). Blicke die Beteiligung der Mutter unter 75 Prozent, gölten die Unternehmen als unabhängig. Transaktionen zwischen den zwei Gesellschaften würden also weiterhin nach dem Fremdvergleichsgrundsatz des Außensteuerrechts bewertet. Damit entstünde Konzernen, die Gewinne durch Lizenz- oder Zinszahlungen verschieben möchten, ein Anreiz, Beteiligungen an Holdingfirmen in EU-Niedrigsteuerländern auf unter 75 Prozent zurückzuführen, was nicht zwangsläufig mit einem Kontrollverlust einherginge (vgl. Buettner et al. 2008; Rixen/Uhl 2011). Um diesem Anreiz entgegenzuwirken, sollten die Mitgliedstaaten den Kommissionsentwurf also mit einem niedrigeren Schwellenwert versehen, der die Umgehung der Konsolidierung bei gleichzeitiger Kontrolle der Mutter- über die Tochtergesellschaft verhindert.

¹⁰ Nach De Mooij und Ederveen's' (2008) Metastudie ist der Einfluss der Steuerpolitik auf reale Investitionsentscheidungen der Unternehmen messbar, aber gering. Dies gilt besonders im Vergleich zur Steuerelastizität der gemeldeten Gewinne.

Einige Analytinnen und Analysten sehen zudem Verbesserungsbedarf bei der im GKB-Entwurf vorgesehenen *Switch-over*-Klausel. Der Kommissionsvorschlag vereinheitlicht nämlich das unter den Mitgliedstaaten verbreitete Freistellungsprinzip. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, sieht dieses Prinzip vor, Gewinnausschüttungen von Tochterunternehmen, die bereits in einem Drittstaat an der Quelle besteuert wurden, von der Besteuerung am Hauptsitz auszunehmen (siehe oben). Nur wenn der Körperschaftsteuersatz im Quellenstaat um mehr als die Hälfte niedriger als im jeweiligen Mitgliedstaat ist, greift die *Switch-over*-Klausel. Dann ist der Mitgliedstaat ermächtigt, die Gewinnausschüttung unter Anrechnung der bereits im Quellenstaat geleisteten Steuerzahlung dem Hauptsitz zuzurechnen und die Differenz zum lokal gültigen Steuersatz einzutreiben (Europäische Kommission 2016b, Art. 53). Damit wird Unternehmen den Kritikerinnen und Kritikern zufolge ein Anreiz geboten, statt in der EU in Nicht-EU Staaten, die mehr als die Hälfte aber weniger als den im Heimatland gültigen Steuersatz erheben, zu investieren. Sie fordern daher, die *Switch-over*-Klausel durch eine generelle Anwendung der Anrechnungsmethode zu ersetzen (Rixen/Uhl 2011). Da die meisten Mitgliedstaaten aber von den Vorzügen der Freistellungsmethode bei der Außenwirtschaftsförderung überzeugt sind, wäre es strategisch unklug, an dieser Stelle einen Konflikt entstehen zu lassen, der die Umsetzung der GKKB verhindern könnte. Vor diesem Hintergrund erscheint die *Switch-over*-Klausel (evtl. mit einem höheren Grenzwert) als ein guter Kompromiss.

Ein weiteres Gestaltungsrisiko ergibt sich aus der Umsetzung des im GKKB-Entwurf vorgesehenen Prinzips der »einzigsten Anlaufstelle« (Europäische Kommission 2016a: 3). Um Befolgungskosten zu minimieren, sieht der Entwurf vor, dass die Muttergesellschaft einer im Binnenmarkt tätigen Gruppe ihre konsolidierte Steuererklärung bei der Steuerbehörde ihres Sitzes einreicht. Diese sogenannte Hauptsteuerbehörde prüft die Unterlagen und koordiniert die Betriebsprüfungen, in die alle Steuerbehörden, in deren Zuständigkeitsbereich die Gruppe Tochterunternehmen oder Betriebsstätten unterhält, eingebunden sind (Art. 64). Trotz der vorgesehenen Zusammenarbeit der Behörden, nehmen einige Analytinnen und Analysten das Negativbeispiel Deutschland zum Anlass, auf das Risiko eines administrativen Wettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten hinzuweisen. Wie einige Bundesländer könnten EU-Regierungen demnach der Versuchung erliegen, Unternehmenshauptsitze durch eine laxen Prüfungspraxis anzuziehen. Daher sei es sicherer, eine europäische Steuerbehörde, die GKKB-Regeln einheitlich im gesamten Binnenmarkt umsetze, als einzige Anlaufstelle zu etablieren (Rixen/Uhl 2011).

Langfristig ist dies sicherlich wünschenswert. Kurzfristig würde eine dermaßen sichtbare Kompetenzverlagerung die Durchsetzung der GKKB allerdings verhindern. Stattdessen sollte sichergestellt werden, dass mit der GKKB auch ein einheitlicher Prozess zur administrativen Streitbeilegung zwischen den Mitgliedstaaten entsteht. Zudem sieht der Entwurf bereits vor, dass beteiligte Steuerbehörden gerichtlich gegen Entscheidungen der Hauptsteuerbehörde vorgehen können (Art. 65).

Insgesamt sind GKB und GKKB also nicht komplett resistent gegen Steuergestaltung. Ein garantierter Schutz vor Missbrauch wäre aber selbst nach einer EU-weiten Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme nicht gegeben. Gegenüber der jetzigen Situation, in der Unternehmen über Gewinnverlagerung ihre Steuerbelastung quasi selbst festlegen, bedeutet sie in jedem Fall einen massiven Fortschritt. Realwirtschaftliche Faktoren werden viel seltener als Gewinne aus steuerlichen Gründen verlagert. Zudem sind Verlagerungen von Produktionsstandorten sichtbarer als Gewinnverlagerungen und bergen somit (nicht erst nach ihrer Aufdeckung) ein hohes Reputationsrisiko. Die Mitgliedstaaten haben im weiteren Verhandlungsprozess zudem noch die Möglichkeit, an wichtigen Stellschrauben wie der formelhaften Aufteilung oder der Gruppenzugehörigkeit zu drehen. Mit einer richtig kalibrierten GKKB liegt also ein mächtiges Instrument gegen die Steuervermeidung im Binnenmarkt vor. Warum aber sollte es diesem Kommissionsvorschlag anders ergehen als den vorherigen Initiativen zur Bekämpfung von Steuervermeidung?

4

DER AUSBRUCH AUS DER VERFLECHTUNGSFALLE

4.1 MAßNAHMEN DER EXEKUTIVE

Ein Faktor, der die Durchsetzung der GKKB wahrscheinlicher macht, ist der Brexit. Mit Großbritannien scheidet 2019 ein wichtiger Vetospieler aus der Europäischen Union aus. Zudem erhöht die Ankündigung der Premierministerin Theresa May, ihr Land im Falle eines harten Brexits durch massive Steuersenkungen und regulatorische Erleichterungen attraktiv für globale Konzerne zu machen, den Handlungsdruck auf die Entscheidungsträger in der EU (vgl. Parker et al. 2017). Wollen sie vermeiden, dass europäische Konzerne dem britischen Lockruf folgen, könnten sie den Zugang dort ansässiger Firmen zum Binnenmarkt beschränken. Dies bürge allerdings die Gefahr einer Spirale aus handelshemmenden Maßnahmen, die auch der europäischen Exportwirtschaft schaden könnten. Sinnvoller wäre es, durch die Umsetzung der GKB-Richtlinie eine einheitliche Wegzugs- und Hinzurechnungsbesteuerung einzuführen (siehe oben), die europäischen Konzernen den Anreiz nähme, Sitz, Aktivitäten oder Papiergewinne in Niedrigsteuerländer außerhalb der EU zu verlagern. Damit verlöre die Ankündigung Theresa Mays ihre steuerrechtlichen und -politischen Voraussetzungen und ihre Drohkulisse die Glaubwürdigkeit.

Um die Verhandlungsbereitschaft der in der EU verbleibenden Vetospieler zu erhöhen, hat die Kommission mit den Staatsbeihilfeverfahren zudem ein wirksames Druckmittel. So hat sie seit Bekanntwerden der selektiven Verrechnungspreiszusagen einiger Mitgliedstaaten ihre ausschließlichen Kompetenzen in der Wettbewerbspolitik genutzt, um Strafen gegen Fiat in Luxemburg, Starbucks in den Niederlanden und Apple in Irland zu verhängen. Zudem sind Untersuchungen gegen ENGIE, McDonald's und Amazon in Luxemburg anhängig (DG Competition 2017). Die Verfahren richten sich gegen die in den genannten Mitgliedstaaten gängige Praxis, einzelnen Konzernen bei der Bewertung unternehmensinterner Transaktionen weit entgegenzukommen und ihnen so die Gewinnverlagerung aus anderen Mitgliedstaaten zu erleichtern. Da solche Absprachen aber nicht mit allen ansässigen Unternehmen getroffen werden, interpretiert die Kommission sie als unzulässige, selektive Staatsbeihilfen (Europäische Kommission 2015a; 2015b). Damit fallen sie in den Zuständigkeitsbereich

der Wettbewerbskommissarin Margarethe Vestager, deren Generaldirektion exekutive Durchgriffsrechte besitzt. Im Fall Apple hat sie die irische Regierung beispielsweise angewiesen, 13 Mrd. Euro an entgangenen Steuern bei besagtem Unternehmen einzutreiben (Europäische Kommission 2016c). Setzt die Kommission diese Verfahren konsequent fort und wird dabei vom EuGH bestätigt, können sich Unternehmen der Gültigkeit großzügiger Verrechnungspreiszusagen nicht mehr sicher sein. Damit werden die anbietenden Mitgliedstaaten als Holdingstandort weniger attraktiv und könnten gesteigertes Interesse an einer kooperativen Lösung wie der GKKB entwickeln.

4.2 MAßNAHMEN DER LEGISLATIVE

Das Europäische Parlament (EP) hat in der Steuerpolitik zwar keine formalen Entscheidungsrechte, kann den Handlungsdruck auf den Rat aber trotzdem erhöhen. Einen vielversprechenden Ansatz bieten die Anhörungen und Berichte, die seit mehreren Jahren von den TAXE- und PANA-Ausschüssen zu Steuervermeidung organisiert und publiziert werden (Europäisches Parlament 2016a; 2016b). Sie erhöhen die mediale Aufmerksamkeit für das Thema und damit auch die Nachfrage nach Lösungen seitens der Wählerschaft. Um die mediale Wirkung der Ausschüsse weiter zu steigern, sollte sich das Europäische Parlament langfristig ein Vorladungsrecht erstreiten, das beispielsweise dem US-Senat erlaubt, Zeuginnen und Zeugen auch gegen ihren Willen öffentlich zu befragen.¹¹ Schon jetzt bieten die Ausschüsse allerdings ein wichtiges Forum für die Diskussion wissenschaftlicher Erkenntnisse und neuer Regulierungsmodelle, die mittelfristig Einfluss auf den Expertenkonsens in den Steuerbehörden nehmen können. So hat die Unterstützung des EPs dem Tax Justice Network (TJN) ermöglicht, die Country-by-Country-Berichterstattung (CbC-Berichterstattung) auf die Base-Erosion-and-Profit-Shifting-Agenda (BEPS-Agenda) der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und

¹¹ Der US-Senat hat mit derartigen Befragungen bereits mehrfach Steuer-skandale aufgedeckt und Gesetzesinitiativen zum Durchbruch verholfen (vgl. Levin and Coleman 2008; Levin and McCain 2014).

Entwicklung (OECD) zu setzen (Seabrooke/Wigan 2016: 367). Die mittlerweile in einem multilateralen OECD-Abkommen und einer EU-Richtlinie verankerte CbC-Berichterstattung verpflichtet Unternehmen zu detaillierten Angaben über ihre lokalen Gewinne und Aktivitäten (Johnston 2016; Lynch 2016). Wären diese Daten allgemein zugänglich, wie in einem dem Rat vorliegenden Richtlinienentwurf vorgesehen (Made 2017), fiel es der Zivilgesellschaft bedeutend leichter, auf Steuervermeidung hindeutende Diskrepanzen aufzudecken. Daher sollte sich das EP weiterhin nachdrücklich für eine öffentliche CbC-Berichterstattung einsetzen. Aufgrund der Bedeutung von Datenleaks für die politische Dynamik bei der Bekämpfung von Steuerflucht gilt dies ebenfalls hinsichtlich eines besseren Schutzes von Whistleblowern vor Strafverfolgung.

Auf der nationalen Ebene könnte die GKKB Teil einer sozialdemokratischen Strategie werden, die soziale Sicherheit nicht über einen Rückfall in den Protektionismus, sondern durch intensivierte europäische Zusammenarbeit gewährleistet. Hierbei gilt es immer wieder hervorzuheben, dass die Einführung der GKKB zwar einerseits mit einer Übertragung steuerpolitischer Kompetenzen an die EU einherginge. Andererseits vergrößert die Einheitsbesteuerung mit formelhafter Aufteilung aber den Gestaltungsspielraum nationaler Regierungen und Parlamente. Entscheidungen über Steuersätze auf Kapital würden dem Sachzwang, der sich aus dem internationalen Steuerwettbewerb ergibt, entrissen und könnten dem Gerechtigkeitsempfinden der Wählerschaft wieder stärker Rechnung tragen. Damit wäre nicht nur ein Mittel gefunden, um der steigenden Einkommensungleichheit entgegenzuwirken (vgl. Atkinson 2015; Piketty/Zucman 2014). Die demokratische Legitimität der Steuerpolitik würde erhöht, wenn sie wieder in den Gestaltungsbereich nationaler Parlamente rückte. Ein Eintreten für die GKKB ergäbe darüber hinaus im Kontext des Parteienwettbewerbs Sinn. Sie gibt sozialdemokratischen Parteien nämlich die Gelegenheit, die Interessen ihrer Kernwählerschaft – die in Teilen zu protektionistisch ausgerichteten Parteien auf der Linken und Rechten abwandert (Hobolt/Tilley 2016; Karreth et al. 2013; Kriesi et al. 2006) – mit einer europäischen Maßnahme zu schützen. Damit setzten sie sich von der direkten Konkurrenz ab und könnten gleichzeitig Wählerinnen und Wähler in der Mitte ansprechen, die aufgrund ihrer Beschäftigung in einem Exportsektor oder ihrer normativen Bindung eine vertiefte europäische Integration befürworten.

5

FAZIT

Die Liberalisierung des Binnenmarktes, die mit der Beseitigung von Steuergrenzen einherging, hat den Steuerwettbewerb zwischen den EU-Mitgliedstaaten verschärft. Sie hat Konzernen zwar weitestgehend ungehinderte Umstrukturierungen und Transaktionen zwischen Tochter- und Enkelgesellschaften erlaubt, war gleichzeitig aber nicht in der Lage, ihre Steuerpolitik zu harmonisieren. Stattdessen haben die Mitgliedstaaten sich in eine Politikverflechtungsfalle manövriert, in der das Zusammenspiel aus Interessenkonflikten, institutionellen Regeln und europäischer Gesetzgebung steuerpolitischen Fortschritt verhindert. Im Ergebnis erzeugt die erhöhte Kapitalmobilität Druck auf die Körperschaftssteuersätze, beschränkt so die De-facto-Souveränität nationaler Regierungen und führt zu einer Umverteilung von besteuerten Gewinnen aus großen Normalsteuer- in kleine Niedrigsteuerrländer. Für die EU bedeutet dies insgesamt einen Steuerverlust. Zudem kommt es allgemein zu einer Umwälzung der Steuerlast vom mobilen Faktor Kapital auf die immobilen Faktoren Arbeit und Konsum.

Die Einführung der GKKB, die auf die Einheitsbesteuerung von Unternehmen mit anschließender formelhafter Aufteilung der Steuereinnahmen hinausläuft, könnte diesen Trends entgegenwirken. Da sie den Gewinn aller im Binnenmarkt ansässiger Konzernteile bei der Muttergesellschaft konsolidiert, macht sie es multinationalen Unternehmen unmöglich, Steuern über die Gewinnverlagerung zwischen Tochtergesellschaften zu vermeiden. Die realwirtschaftlichen Faktoren Umsatz, Arbeit und Sachanlagen, die in die Aufteilungsformel eingehen, stellen zudem sicher, dass der im Binnenmarkt anfallende Gewinn dort besteuert wird, wo realwirtschaftliche Aktivität stattfindet. Die GKKB hat zwar selbst einige Schwachpunkte, diese können im weiteren Verhandlungsprozess aber noch behoben werden. Zudem ist sie in jedem Fall ein Fortschritt gegenüber der gegenwärtigen Situation, in der steuerermindernde Gewinnverlagerung die Norm ist.

Die Durchsetzbarkeit der GKKB könnte durch den Brexit, mit dem ein wichtiger Vetospieler die EU verlässt, steigen. Zudem könnte die Europäische Kommission mit einer konsequenten Fortsetzung der Staatsbeihilfeverfahren gegen selektive Verrechnungspreiszusagen die verbliebenen

Gegner an den Verhandlungstisch zwingen. Gleichzeitig kann das Europäische Parlament mit Ausschüssen zum Thema Steuervermeidung die mediale Aufmerksamkeit erhöhen und den Expertenkonsens in den Steuerbehörden beeinflussen. Schließlich wäre die GKKB ein sinnvoller Teil einer sozialdemokratischen Strategie, die soziale Sicherheit über verstärkte europäische Zusammenarbeit gewährleistet. Somit stehen die Chancen, aus der Verflechtungsfalle auszubrechen, besser als je zuvor.

Literatur

Atkinson, Anthony B. (2015): *Inequality: What Can Be Done*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press.

Avi-Yonah, Reuven/Clausing, Kimberly (2008): More Open Issues Regarding the Consolidated Corporate Tax Base in the European Union, in: *Tax Law Review* 62 (1): 119–24.

Bretschger, Lucas/Hettich, Frank (2002): Globalization, Capital Mobility and Tax Competition: Theory and Evidence for OECD Countries, in: *European Journal of Political Economy* 18: 695–716.

Bucovetsky, Sam (1991): Asymmetric Tax Competition, in: *Journal of Urban Economics* 30 (2): 167–81. doi:10.1016/0094-1190(91)90034-5.

Buettner, Thiess/Riedel, Nadine/Runkel, Marco (2008): *Strategic Consolidation Under Formula Apportionment*, CEifo Working Paper Series No. 2484.

Cobham, Alex/Janský, Petr (2017): *Global Distribution of Revenue Loss from Tax Avoidance. Re-estimation and Country Results*, WIDER Working Paper 55.

Dehejia, Vivek/Genschel, Philipp (1999): Tax Competition in the European Union, in: *Politics & Society* 27: 403–30.

De Mooij, Ruud/Ederveen, Sjef (2008): Corporate Tax Elasticities: A Reader's Guide to Empirical Findings, in: *Oxford Review of Economic Policy* 24 (4): 680–97.

Desai, Mihir A./Foley, C. Fritz/Hines Jr., James R. (2003): Chains of Ownership, Tax Competition, and the Location Decisions of Multinational Firms, in: *Foreign Direct Investment in the Real and Financial Sector of Industrial Countries*. Berlin: Springer-Verlag, 61–98.

DG Competition (2017): State Aid – Tax Rulings, in: *Tax Planning Practices – European Commission*. http://ec.europa.eu/competition/state_aid/tax_rulings/index_en.html (aufgerufen am 4.7.2017).

Eichner, Thomas/Runkel, Marco (2008): Why the European Union Should Adopt Formula Apportionment with a Sales Factor, in: *Scandinavian Journal of Economics* 110 (3): 567–89.

Emmenegger, Patrick (2017): Swiss Banking Secrecy and the Problem of International Cooperation in Tax Matters: A Nut Too Hard to Crack?, in: *Regulation & Governance* 11 (1): 24–40. doi:10.1111/regg.12106.

Euractiv (2011): EU Corporate Tax Plan Deals Blow to Irish, in: *EURACTIV.com*. March 16. <https://www.euractiv.com/section/euro-finance/news/eu-corporate-tax-plan-deals-blow-to-irish/> (aufgerufen am 4.7.2017).

Europäische Gemeinschaft (1990a): Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, in: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* L 225: 1–5.

— (1990b): Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, in: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* L 225: 6–9.

Europäischer Gerichtshof (2006): Urteil des Gerichtshofes (Große Kammer) vom 12. September 2006. Cadbury Schweppes plc und Cadbury Schweppes Overseas Ltd gegen Commissioners of Inland Revenue. Ersuchen um Vorabentscheidung: Special Commissioners of Income Tax, London, Vereinigtes Königreich. Niederlassungsfreiheit – Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften – Einbeziehung der Gewinne beherrschter ausländischer Gesellschaften in die Steuerbemessungsgrundlage der Muttergesellschaft. Rechtssache C-196/04, in: *Sammlung der Rechtsprechung* 2006 I-07995.

Europäische Wirtschaftsgemeinschaft (1957): *Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft*. Rom: EWG.

Europäische Kommission (1967): Programm für die Harmonisierung der direkten Steuern. Mitteilung der Kommission an den Rat vom 26.6.1967, in: *Bulletin der EG* 8–1967: 6–22.

— (1969a): Vorschlag einer Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, in: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* C 39: 1–6.

— (1969b): Vorschlag einer Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, in: *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* C 39: 7–9.

— (1985): *Vollendung des Binnenmarktes. Weißbuch der Kommission an den Europäischen Rat*. Brüssel: Europäische Kommission.

— (2001): *Commission Staff Working Paper: Company Taxation in the Internal Market*, COM(2001) 582. Brüssel: Europäische Kommission.

— (2011): *Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)*, KOM(2011) 0121. Brüssel: Europäische Kommission.

— (2015a): *Commission Decision of 21.10.2015 on State Aid SA.38375 (2014/C Ex 2014/NN) Implemented by the Netherlands to Starbucks*, C(2015) 7143. Brüssel: Europäische Kommission. http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253201/253201_1762441_575_2.pdf (aufgerufen am 4.7.2017).

— (2015b): *Commission Decision of 21.10.2015 on State Aid SA.38375 (2014/C Ex 2014/NN) which Luxembourg Granted to Fiat*, C(2015) 7152. Brüssel: Europäische Kommission. http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253203/253203_1757564_318_2.pdf (aufgerufen am 4.7.2017).

— (2015c): *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. A Fair and Efficient Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action*, COM(2015) 302. Brüssel: Europäische Kommission.

— (2016a): *Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)*, COM(2016) 683. Brüssel: Europäische Kommission.

— (2016b): *Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage*, COM(2016) 685. Brüssel: Europäische Kommission.

— (2016c): *Commission Decision of 20.8.2016 on State Aid SA.38373 (2014/C) (Ex 2014/NN) (Ex 2014/CP) implemented by Ireland to Apple*, C(2016) 5605. Brüssel: Europäische Kommission. http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253200/253200_1851004_674_2.pdf (aufgerufen am 4.7.2017).

Europäisches Parlament (2016a): *Tax Rulings and Other Measures Similar in Nature or Effect (TAXE 2)*, P8_TA(2016)0310. Brüssel: Europäisches Parlament. <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2016-0310+0+DOC+XML+V0//EN&language=EN> (aufgerufen am 4.7.2017).

— (2016b): *Working Document on the Inquiry into Money Laundering, Tax Avoidance and Tax Evasion*, Brüssel: Europäisches Parlament. <http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/113146/1111399EN.pdf> (aufgerufen am 4.7.2017).

Genschel, Philipp (2002): *Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb in der Europäischen Union*. Frankfurt am Main: Campus.

Genschel, Philipp/Kemmerling, Achim/Seils, Eric (2011): Accelerating Downhill: How the EU Shapes Corporate Tax Competition in the Single Market, in: *JCMS: Journal of Common Market Studies* 49 (3): 585–606. doi:10.1111/j.1468-5965.2010.02136.x.

Genschel, Philipp/Rixen, Thomas (2015): The International Tax Regime: Historical Evolution and Political Change, in: *Transnational Legal Orders*, Shaffer, G./Halliday, T. (Hrsg.). Cambridge: Cambridge University Press.

Genschel, Philipp/Schwarz, Peter (2011): Tax Competition: A Literature Review, in: *Socio-Economic Review* 9 (2): 339–70. doi:10.1093/ser/mwr004.

— (2013): Tax Competition and Fiscal Democracy, in: *Politics in the Age of Austerity*, Streeck, Wolfgang/Schäfer, Armin (Hrsg.). Cambridge: Polity.

Hakelberg, Lukas (2015): The Power Politics of International Tax Co-Operation: Luxembourg, Austria and the Automatic Exchange of Information, in: *Journal of European Public Policy* 22 (3): 409–28. doi:10.1080/13501763.2014.941380.

— (2016): Coercion in International Tax Cooperation: Identifying the Prerequisites for Sanction Threats by a Great Power, in: *Review of International Political Economy* 23 (3): 511–41. doi:10.1080/09692290.2015.1127269.

Hobolt, Sara B./Tilley, James (2016): Fleeing the Centre: The Rise of Challenger Parties in the Aftermath of the Euro Crisis, in: *West European Politics* 39 (5): 971–91. doi:10.1080/01402382.2016.1181871.

Holzinger, Katharina (2005): Tax Competition and Tax Co-Operation in the EU: The Case of Savings Taxation, in: *Rationality and Society* 17 (4): 475–510.

Hong, Qing/Smart, Michael (2010.): In Praise of Tax Havens: International Tax Planning and Foreign Direct Investment, in: *European Economic Review* 54 (1): 82–95.

ICIJ (2014): Luxembourg Leaks: Global Companies' Secrets Exposed, in: *International Consortium of Investigative Journalists*. <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks> (aufgerufen am 4.7.2017).

Jacobs, Otto H. (Hg.) (1999): *Internationale Unternehmensbesteuerung. Deutsche Investitionen im Ausland und ausländische Investitionen im Inland*. München: Beck.

Johnston, Stephanie Soong (2016): Countries Sign OECD Multilateral Pact on Automatic Exchange of CbC Reports | TaxNotes.Com, in: *Tax Analysts*. January 28. <http://www.taxnotes.com/worldwide-tax-daily/transfer-pricing/countries-sign-oecd-multilateral-pact-automatic-exchange-cbc-reports/2016/01/28/18188826?highlight=BEPS&United%20States&Robert%20Stack> (aufgerufen am 4.7.2017).

Kanbur, Ravi/Keen, Michael (1993): Jeux Sans Frontières: Tax Competition and Tax Coordination When Countries Differ in Size, in: *The American Economic Review* 83 (4): 877–92.

Karreth, Johannes/Polk, Jonathan T./Allen, Christopher S. (2013): Catchall or Catch and Release? The Electoral Consequences of Social Democratic Parties' March to the Middle in Western Europe., in: *Comparative Political Studies* 46 (7): 791–822. doi:10.1177/0010414012463885.

Kriesi, Hanspeter/Grande, Edgar/Lachat, Romain et al. (2006): Globalization and the Transformation of the National Political Space: Six European Countries Compared, in: *European Journal of Political Research* 45 (6): 921–56. doi:10.1111/j.1475-6765.2006.00644.x.

Levin, Carl/Coleman, Norm (2008): *Tax Haven Banks and U.S. Tax Compliance*, in: Washington: United States Senate. <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/CHRG-110shrg44127/html/CHRG-110shrg44127.htm> (aufgerufen am 4.7.2017).

Levin, Carl/McCain, John (2014): *Offshore Tax Evasion: The Effort to Collect Unpaid Taxes on Billions in Hidden Offshore Accounts*, in: Washington: US Senate.

Lynch, Suzanne (2016): EU Endorses New Rules on Tax Transparency by Multinationals, in: *The Irish Times*, March 8. <http://www.irishtimes.com/business/economy/eu-endorses-new-rules-on-tax-transparency-by-multinationals-1.2564830> (aufgerufen am 4.7.2017).

Made, Bob van der (2017): EU Public Country-by-Country Reporting, in: *International Tax Review*, February 28. <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3665438/EU-Country-Briefing/EU-EU-public-country-by-country-reporting.html> (aufgerufen am 4.7.2017).

Majone, Giandomenico (1991): Cross-National Sources of Regulatory Policymaking in Europe and the United States, in: *Journal of Public Policy* 11 (01): 79–106.

Mazzoni, Gianluca/Avi-Yonah, Reuven S. (2016): The Apple State Aid Decision: A Wrong Way to Enforce the Benefits Principle? | TaxNotes.Com, in: *Tax Analysts*. December 14. <http://www.taxnotes.com/worldwide-tax-daily/basis-erosion-and-profit-shifting-beps/apple-state-aid-decision-wrong-way-enforce-benefits-principle/2016/12/14/hg54?highlight=BEPS&United%20States&Robert%20Stack> (aufgerufen am 4.7.2017).

Parker, George/Ford, Jonathan/Barker, Alex (2017): Is Theresa May's Brexit Plan B an Elaborate Bluff?, in: *Financial Times*, January 19. <https://www.ft.com/content/3501446a-de36-11e6-86ac-f253db7791c6> (aufgerufen am 4.7.2017).

Piketty, Thomas/Zucman, Gabriel (2014): Capital Is Back: Wealth-Income Ratios in Rich Countries, 1700–2010, in: *The Quarterly Journal of Economics* (2014): 1255–1310. doi:10.1093/qje/qju018.

Pinkernell, Reimar (2012): Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne, in: *StuW*, Heft 4: 369–74.

— (2014): *Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce*, in: 494. Ifst-Schrift. Berlin: Institut Finanzen und Steuern e.V. <http://www.ifst.de/images/schriften/2014/494/494.pdf> (aufgerufen am 4.7.2017).

Plümper, Thomas/Troeger, Vera E./Winner, Hannes (2009): Why Is There No Race to the Bottom in Capital Taxation?, in: *International Studies Quarterly* 53 (3): 761–86. doi:10.1111/j.1468-2478.2009.00555.x.

Rat der Europäischen Union (2014): Richtlinie 2014/107/EU des Rates vom 9. Dezember 2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Information im Bereich der Besteuerung., in: *Amtsblatt der Europäischen Union* L 359: 1–29.

— (2016): Richtlinie 2016/1164/EU des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, in: *Amtsblatt der Europäischen Union* L 193: 1–14.

Rixen, Thomas/Uhl, Susanne (2011): *Unternehmensbesteuerung europäisch harmonisieren! Was zur Eindämmung des Steuerwettbewerbs in der EU nötig ist*. Berlin: Friedrich-Ebert-Stiftung.

Ruf, Martin/Weichenrieder, Alfons J. (2013): CFC Legislation, Passive Assets and the Impact of the ECJ's Cadbury-Schweppes Decision, in: *SSRN Scholarly Paper* ID 2353336. Rochester, NY: Social Science Research Network. <http://papers.ssrn.com/abstract=2353336> (aufgerufen am 4.7.2017).

Sandholtz, Wayne/Zysman, John (1989): 1992: Recasting the European Bargain, in: *World Politics* 42 (1): 95–128.

Scharpf, Fritz W. (1988): The Joint-Decision Trap: Lessons from German Federalism and European Integration, in: *Public Administration* 66 (3): 239–78.

Seabrooke, Leonard/Wigan, Duncan (2016): Powering Ideas through Expertise: Professionals in Global Tax Battles, in: *Journal of European Public Policy* 23 (3): 357–74. doi:10.1080/13501763.2015.1115536.

Tait, Nikki/Houlder, Vanessa/Steinglass, Matthew (2011): EU Faces Struggle in Corporate Tax Plan, in: *Financial Times*, May 18. <https://www.ft.com/content/52c084f4-8165-11e0-9c83-00144feabd0> (aufgerufen am 04.07.2017).

UNCTAD (2014): Bilateral FDI Statistics. <http://unctad.org/en/Pages/DIAE/FDI%20Statistics/FDI-Statistics-Bilateral.aspx> (aufgerufen am 4.7.2017).

Wasserfallen, Fabio (2014): Political and Economic Integration in the EU: The Case of Failed Tax Harmonization, in: *JCMS: Journal of Common Market Studies* 52 (2): 420–435. doi:10.1111/jcms.12099.

Wilson, John Douglas (1999): Theories of Tax Competition, in: *National Tax Journal* 52: 269–304.

Winner, Hannes (2005): Has Tax Competition Emerged in OECD Countries? Evidence from Panel Data, in: *International Tax & Public Finance* 12: 667–687.

Young, Alasdair R. (2010): The Single Market: Deregulation, Reregulation and Integration, in: Wallace, Helen/Pollack, Mark A./Young, Alasdair R. (eds.) (2010), *Policy-Making in the European Union*, Oxford: Oxford University Press, 107–131.

Impressum

© 2017

Friedrich-Ebert-Stiftung

Herausgeber: Abteilung Internationaler Dialog, Internationale Politikanalyse

Hiroshimastraße 28, D-10785 Berlin, Deutschland

www.fes.de/ipa

Bestellungen/Kontakt: info.ipa@fes.de

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

Eine gewerbliche Nutzung der von der FES herausgegebenen Medien ist ohne schriftliche Zustimmung durch die FES nicht gestattet.

ISBN: 978-3-95861-881-7

Titelmotiv: Nejrón Photo/shutterstock.com

Gestaltung: www.stetzer.net

Realisierung/Satz: pertext, Berlin

Druck: www.druckerei-brandt.de

Juli 2017



