



Christian Kellermann, Thomas Rixen und Susanne Uhl*

Unternehmensbesteuerung europäisch gestalten

Die Unternehmensteuerreform in Deutschland und die daraufhin angekündigten Steuersenkungen in England und den Niederlanden zeigen es wieder einmal: In der Steuerpolitik spielt der Standortwettbewerb inzwischen eine herausragende Rolle. Die vorgesehenen Satzsenkungen werden damit begründet, dass sie notwendig seien, um die Attraktivität des Standortes zu erhalten. In ganz Europa argumentieren Politiker, dass der Steuerwettbewerb sie zur Steuersenkung zwingt. Die vorgebrachten Handlungszwänge stehen in merkwürdigem Gegensatz zu der von den Regierungen immer wieder behaupteten nationalstaatlichen Souveränität in Steuerfragen. Mit dem Argument, dass die Steuersouveränität unverzichtbarer Teil ihrer Staatlichkeit sei, haben die Mitgliedstaaten in der Vergangenheit die allermeisten Versuche zur zumindest teilweisen europäischen Harmonisierung der direkten Steuern zurückgewiesen.

Das Festhalten an der nationalen Steuersouveränität ist aber kontraproduktiv, weil die Mitgliedstaaten zwar formal die Entscheidungshoheit über ihre Steuerpolitik behalten, der Steuerwettbewerb ihnen aber faktisch die reale politische Gestaltungsfähigkeit längst genommen hat. Tatsächlich lässt sich die nationale Politikautonomie zur Gestaltung eines sozial gerechten und

effizienten Steuersystems nur zurückerlangen, wenn die Staaten sich nicht einfach individuell dem Wettbewerb anpassen, sondern es ihnen gelingt, den Wettbewerb gemeinsam zu regulieren. Dazu müssen zumindest bestimmte Aspekte der Steuerpolitik europäisch harmonisiert werden. Eine Europäisierung der Steuerpolitik ist kein Widerspruch zur nationalstaatlichen Gestaltung der Politik, sondern, ganz im Gegenteil, ihre Voraussetzung.

Die Struktur des Steuerwettbewerbs und seine negativen Folgen

Steuerwettbewerb entsteht, wenn die Staaten ihre Steuerpolitik strategisch einsetzen, um Unternehmen, Direktinvestitionen oder andere ökonomische Güter anzulocken. Angetrieben wird der Wettbewerb zwischen den Staaten durch die Unternehmen, die auf die von den Staaten gesetzten Steueranreize reagieren. Allerdings sind die Steuern für die Unternehmen nur ein Standortfaktor unter vielen. Man weiß, dass Größen wie Marktzugang, Infrastruktur, Arbeitskosten und das Ausbildungsniveau vor Ort die reale Standortwahl und die Investitionsentscheidungen von Unternehmen stärker beeinflussen als Steuern dies können. Allein wegen einer höheren Steuerbelastung wandert ein Betrieb nicht ins Ausland ab.

Leider bedeutet dies aber nicht, dass der Steuerwettbewerb als Problem vernachlässigt werden kann. Unternehmen müssen

* Dr. Christian Kellermann, Friedrich-Ebert-Stiftung, christian.kellermann@fes.de, Dr. Thomas Rixen, Dr. Susanne Uhl, Jacobs University Bremen
Kurzfassung des gleichnamigen Gutachtens von Susanne Uhl und Thomas Rixen, erstellt im Auftrag der Friedrich-Ebert-Stiftung. Die Originalfassung kann unter <http://www.fes.de/internationalepolitik/taxes/> heruntergeladen werden.

nämlich ihre »realen« Produktionsstätten gar nicht ins Ausland verlagern, um Steuern zu sparen. Die gegenwärtige Struktur des internationalen und europäischen Steuerrechts erlaubt es grenzüberschreitend tätigen Unternehmen ihre Verluste in »Hochsteuerländern« anfallen zu lassen und die Gewinne in »Niedrigsteuerländern« bzw. Steuerparadiesen. Diese Art von Steueroptimierung bedient sich verschiedener Techniken, wie der (legalen) Manipulation von betriebsinternen Verrechnungspreisen für Vor- oder Zwischenprodukte oder der geschickten Wahl von Finanzierungsstrukturen. Anstatt einen Umzug des gesamten Betriebs vorzunehmen, reicht es, eine sogenannte Briefkastenfirma in einem Steuerparadies bzw. Niedrigsteuerland zu eröffnen und ihr mithilfe dieser Techniken den Gewinn zuzuweisen. Staaten konkurrieren im Steuerwettbewerb also insbesondere um die Zuweisung von Gewinnen, ohne dass damit Verlagerungen realwirtschaftlicher Aktivität verbunden wären. Erst in zweiter Linie – da die Unternehmen zur Realisierung von Steuervorteilen ja gar nicht zur realen Standortverlagerung gezwungen sind – konkurrieren sie auch um reale Investitionen.

Auch wenn der Steuerwettbewerb vorwiegend mittels buchhalterischer Gewinn- und Verlustverlagerungen geführt wird, so hat er trotzdem reale Wirkungen. In allen europäischen Staaten sind in den letzten 10 bis 15 Jahren die nominalen Steuersätze – die für die Entscheidung von Unternehmen zur Gewinnverlagerung zentrale Größe – gesenkt worden. Im Gegenzug ist gleichzeitig die Bemessungsgrundlage verbreitert worden, damit es nicht zu drastischen Steuerausfällen kommt. In der Tat liegt der wesentliche Effekt des Steuerwettbewerbs deshalb auch weniger in einem (in Ansätzen allerdings auch zu beobachtenden) Rückgang der Unternehmenssteuereinnahmen, sondern vor allem in Verschiebungen der Struktur der Steuereinnahmen. Die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage führt dazu, dass die Belastung von hochprofitablen Investitionen sinkt, während weniger profitables bzw. »neues« Kapital stärker belastet wird. Außerdem kommt es zu einer relativ stärkeren Belastung des Faktors Arbeit und eine Umschichtung auf indirekte Steuern. In der Praxis bedeutet dies, dass es zu einer Entlastung von großen, multinational organisierten Firmen und zu einer Belastung von kleinen und mittelständischen Betrieben und von Arbeitnehmern kommt.

Das zentrale Problem des Steuerwettbewerbs, das in politischen Diskussionen bisher kaum eine Rolle gespielt hat, liegt aber darin, dass der Wettbewerb um Unternehmenssteuern zu einer Unterwanderung der Progression der persönlichen Einkommensteuer geführt hat. 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. Der Steuerwettbewerb macht es den Staaten deutlich schwieriger, ein progressives, auf Umverteilung zielendes, Einkommensteuer-

system aufrecht zu erhalten. Er bevorzugt sehr eindeutig diejenigen, die aus materiellen oder ideologischen Gründen eine Absenkung der Unternehmensbesteuerung oder der Einkommensbesteuerung fordern. Für alle anderen bleiben vermeintlich keine Politikoptionen.

Europäische Steuerinitiativen

Diese Entwicklung hat die Europäische Union bisher eher befördert, als dass es ihr gelungen wäre, sie zu korrigieren. Im Rahmen ihres Binnenmarktprogramms hat die EU Hemmnisse für den freien Handel von Waren, Dienstleistungen und Kapital aus dem Weg geräumt. Zu dieser Liberalisierung gehört auch die Beseitigung sogenannter Steuergrenzen, wie sie im Bereich der indirekten Steuern durch verschiedene Harmonisierungsschritte seit den 1960er Jahren erreicht worden ist. Im Bereich der direkten Steuern hat insbesondere der Europäische Gerichtshof für die Durchsetzung eines »diskriminierungsfreien« Steuerrechts gesorgt. In den letzten Jahren hat der EuGH dabei auch verschiedene nationale Abwehrmaßnahmen wie z. B. die sogenannte Hinzurechnungsbesteuerung, die es den Unternehmen erschweren sollten, Gewinne zu verschieben, für europarechtswidrig erklärt. Dadurch hat die EU zur Intensivierung des Steuerwettbewerbs beigetragen.

Trotz der negativen Folgen für die Steuerpolitik der Mitgliedstaaten, die mit dem Steuerwettbewerb verbunden sind, ist es bisher aber nicht gelungen, den Steuerwettbewerb auf europäischer Ebene effektiv zu regulieren. Dies hat damit zu tun, dass keineswegs alle Staaten gleichermaßen vom Steuerwettbewerb geschädigt werden. Vielmehr können kleine Staaten den Steuerwettbewerb sogar »gewinnen«, weil sie im Verhältnis zu ihrer eigenen relativ kleinen inländischen Steuerbasis sehr viel ausländische Steuerbasis anziehen können. So können sie unter dem Strich durch eine Satzsenkung sogar ihre Einnahmen steigern. Gerade die neuen EU-Mitglieder – ermuntert durch das Beispiel Irlands – versprechen sich von einer konsequenten Steuersenkungspolitik die Aussicht auf eine erfolgreiche nachholende wirtschaftliche Entwicklung. Angesichts der Tatsache, dass in Steuersachen nur einstimmig entschieden werden kann, können sie erfolgreich jegliche Bemühungen blockieren zu einer zumindest teilweisen Harmonisierung im Bereich der Unternehmenssteuern zu gelangen.

Hinzu kommt, dass sich seit den 1990er Jahren als die Steuerwettbewerbsproblematik virulent wurde, eine veränderte Bewertung des Wettbewerbs durchgesetzt hat. Wettbewerb zwischen den Staaten, solange er fair geführt wird, wird von der Kommission durchaus als positiv eingeschätzt.

Die einzige Maßnahme, mit der man sich in der Vergangenheit um eine Regulierung des Unternehmenssteuerwettbewerbs bemüht hat, ist der sogenannte Verhaltenskodex gegen schädliche Steuerpraktiken. Darin erklären sich die Staaten bereit, auf bestimmte Steuerpraktiken, die explizit auf ausländisches Kapital und Steuersubstrat zielen, ohne dass inländischen Unternehmen

gleich gute Angebote gemacht werden, zu verzichten. Allerdings ist der Kodex – auch wenn die Kommission in der Anwendung des europäischen Beihilferechts bisweilen Bezug nimmt auf ihn – rechtlich nicht verbindlich. Außerdem belässt er den Staaten die Möglichkeit, ihre Steuern beliebig zu senken, solange sie dabei nicht zwischen inländischen und ausländischen Investoren diskriminieren.

Seit einiger Zeit verfolgt die Kommission ein anderes Projekt der zumindest teilweisen Harmonisierung der Steuerpolitik. Sie will bis 2008 einen Richtlinienentwurf zu einer »gemeinsamen, konsolidierten Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage (GKKB)« vorlegen. Mit diesem Projekt verfolgt die Kommission das Ziel, grenzüberschreitende Investitionen für die Unternehmen zu vereinfachen, weil die steuerliche Behandlung für sie transparenter wird.

Gleichzeitig verbinden einige Staaten mit einer GKKB auch die Hoffnung, dass die Möglichkeiten zur Gewinnverlagerung eingedämmt werden können. Das derzeitige internationale Steuerrecht beruht auf dem Prinzip des sogenannten »separate entity accounting«, d. h. die verschiedenen Teile eines multinationalen Unternehmens werden strikt national getrennt besteuert, so als wären sie vollkommen unabhängige Einheiten. Gerade dieser Ansatz der getrennten steuerlichen Behandlung eröffnet den Unternehmen aber die oben beschriebenen Möglichkeiten der rein bilanziellen Gewinn- und Verlustverlagerung. Demgegenüber wird in einem System mit GKKB der Gesamtgewinn des Unternehmens über alle Unternehmensteile hinweg nach einheitlichen Regeln ermittelt und anschließend nach einer festzulegenden Formel, die verschiedene Faktoren, wie Lohnsumme, Umsatz oder Vermögen an dem jeweiligen Standort enthält, auf die Sitzländer verteilt. Eine einheitliche Bemessungsgrundlage mit einer Formelzerlegung kann, wenn die Faktoren, die in die Formel eingehen, aus sinnvollen realwirtschaftlichen Größen bestehen, das Verschieben von »paper profits« stark begrenzen. Überspitzt formuliert, reicht es dann eben nicht mehr, lediglich eine Briefkastenfirma in einem Niedrigsteuerland zu eröffnen, um in den Genuss der dortigen niedrigen Steuern zu gelangen. Solange dort keine bzw. nur sehr geringe Löhne, Umsätze oder Vermögenswerte bestehen, wird dem entsprechenden Unternehmensteil gar nichts bzw. nur ein minimaler Teil des gesamten Gewinns zugeteilt.

Allerdings lässt der derzeitige Stand der Beratungen, die bisher nur auf administrativer Ebene in einer Arbeitsgruppe der Kommission geführt wurden, befürchten, dass eine Richtlinie vorgeschlagen wird, nach der die GKKB lediglich fakultativ eingeführt würde. Demnach dürften die Unternehmen wählen, ob sie sich auf Grundlage der national getrennten oder der gemeinsamen Bemessungsgrundlage besteuern lassen. Diese Wahlfreiheit würde nicht nur bedeuten, dass keine nennenswerte Vereinfachung gelingt, sondern es auch sehr wahrscheinlich machen, dass das Ziel der Verhinderung von Gewinnverlagerungen nicht erreicht wird. Außerdem betont die Kommission, dass sie den Mitgliedstaaten unter keinen Umständen Vorschriften bei der Festlegung der Steuersätze machen will. Auch dies ist

kritisch zu bewerten, weil die Einführung einer GKKB alleine den Steuerwettbewerb noch nicht wirksam regulieren kann.

Für eine obligatorische gemeinsame Bemessungsgrundlage mit Mindeststeuersatz

Dennoch bieten die europäischen Bemühungen zur Einführung einer GKKB einen guten Anknüpfungspunkt, um auf eine weitergehende Reform der europäischen Unternehmensbesteuerung zu drängen. Eine solche Reform soll unfairen Steuerwettbewerb verhindern, den Mitgliedstaaten verlustig gegangene Politikautonomie zur Gestaltung eines sozial gerechten Steuersystems zurückgewinnen und zu einem solidarischeren Europa beitragen.

Wir schlagen deshalb eine nicht-fakultative einheitliche, konsolidierte Bemessungsgrundlage vor, die von der Einführung eines Mindeststeuersatzes begleitet wird. Eine einheitliche Bemessungsgrundlage mit Formelallokation kann, wenn sie richtig ausgestaltet wird, tatsächlich die Möglichkeiten zu rein bilanziellen Gewinn- und Verlustverlagerungen begrenzen. In unserem Vorschlag soll die GKKB nach einem dualen Verteilerschlüssel mit einer mikroökonomischen und einer makroökonomischen Komponente auf die Mitgliedstaaten verteilt werden. Der Hauptteil der gesamten Bemessungsgrundlage soll nach den mikroökonomischen Größen Lohnsumme, Vermögen und Umsatz am Bestimmungsort zwischen jenen Ländern verteilt werden, in denen das Unternehmen Standorte hat. Bei der Entscheidung über die genaue Gewichtung der drei genannten Faktoren treten verschiedene Komplikationen auf, so dass sich kaum ein Königsweg benennen lässt, der vollkommen problemfrei wäre. Nicht zuletzt deshalb ist es – so lehren Erfahrungen aus Kanada, wo die Formelzerlegung zur Verteilung der Steuerbasis auf die Bundesstaaten verwendet wird – sinnvoll, die jeweilige Gewichtung für verschiedene Wirtschaftssektoren unterschiedlich zu wählen.

Ergänzt werden soll diese mikroökonomische Formelzerlegung durch eine makroökonomische Komponente, die sich am regionalen Bruttoinlandsprodukt (BIP) in Kaufkraftstandards orientiert. Danach soll jener Teil der gesamten Bemessungsgrundlage, der nach dem makroökonomischen Schlüssel verteilt wird, auf alle Staaten der EU aufgeteilt werden, unabhängig davon, ob die Unternehmen in diesen Staaten Standorte haben. Die Verteilung der Anteile an der Bemessungsgrundlage soll dabei invers zum BIP pro Kopf erfolgen, d. h. die Region mit dem niedrigsten BIP pro Kopf erhält den größten Teil der nach dem Makroschlüssel verteilten Bemessungsgrundlage. Der makroökonomische Schlüssel soll explizit dem Ziel des regionalen Ausgleichs in einem solidarischen Europa dienen. Diese Umverteilungskomponente soll dabei helfen, diejenigen Mitgliedstaaten, die vom Status quo des Steuerwettbewerbs profitieren, und sich eine nachholende Wirtschaftsentwicklung davon versprechen, zur Zustimmung zu der harmonisierten Bemessungsgrundlage zu bewegen.

Es ist aber erforderlich, die Einführung einer GKKB durch die Einführung von Mindeststeuersätzen zu begleiten. Durch eine gemeinsame Bemessungsgrundlage plus Verteilungsmechanismus wird zwar das einfache Verschieben von Gewinnen erschwert, das heißt aber nicht, dass der Steuerwettbewerb vollständig zum Erliegen käme. Wenn es den Unternehmen nicht mehr möglich ist, ihre Steuern durch die Verlagerung von Gewinnen zu minimieren, dann erhöht sich bei weiterhin bestehenden Steuersatzdifferenzen der Anreiz zu realen Standortverlagerungen. Gerade weil der Steuerwettbewerb in einem System mit gemeinsamer Bemessungsgrundlage nicht mehr um rein bilanzielle Gewinnverschiebungen geführt wird, wird er zu einem Wettbewerb um reale Investitionen. Um diesem Wettbewerb zumindest einen Boden einzuziehen, ist es notwendig, dass verbindliche Mindeststeuersätze eingeführt werden. Es ist schwer, einen konkreten Mindeststeuersatz zu benennen, weil die angemessene Höhe entscheidend davon abhängt, wie breit die gemeinsame Bemessungsgrundlage definiert ist. Wenn sie sehr breit wäre, könnte der Satz niedriger sein als bei einer eher schmalen Steuerbasis. Wenn man unterstellt, dass die vereinbarte europäische Bemessungsgrundlage eine Breite aufweist, die dem Durchschnitt der derzeit national gültigen Bemessungsgrundlagen entspricht, dann wäre ein Satz von 30 % inklusive etwaiger lokaler Unternehmenssteuern angemessen.

Darüber hinaus muss ein solches System der Konsolidierung für alle Unternehmen – also über alle Rechtsformen hinweg – gelten und zwar verbindlich. Denn ansonsten würden die Möglichkeiten des Steuerwettbewerbs schlicht noch vergrößert: Es konkurrieren dann nicht nur 27 mitgliedstaatliche Steuersysteme, sondern es käme noch ein 28stes hinzu, das dann auch von vornherein so gestaltet würde, dass es überhaupt keine Chance hätte, gegen die übrigen 27 einen Wettbewerb zu bestehen.

Mehr Steuerautonomie durch eine europäische Regelung

Wir nehmen die aktuelle europäische Debatte um eine Gemeinsame Konsolidierte Bemessungsgrundlage als Hinweis darauf, dass bei einigen Regierungen der Mitgliedstaaten ein Bewusstsein dafür entsteht, dass sie – und mit ihnen Europa – ein deutliches steuerpolitisches Problem haben, dem mit bloßem *Laissez-faire* nicht oder nur sehr einseitig beizukommen ist. Insbesondere die Urteile des EuGH, die unilaterale Schutzmaßnahmen gegen unfairen Steuerwettbewerb in der Zukunft unmöglich machen werden, wecken bei einigen politischen Entscheidungsträgern

das Bedürfnis, zu europarechtlich unbedenklichen Regeln zu kommen.

Dazu gehört allerdings zunächst ein Abschied. Der Abschied nämlich von dem Mythos der mitgliedstaatlichen Steuerhoheit. Denn beides gleichzeitig haben zu wollen – also die Vorzüge eines Binnenmarktes ohne Grenzkontrollen und eine tatsächliche mitgliedstaatliche Steuerhoheit – ist eben schlicht ausgeschlossen. Man kann nicht das eine haben, einen Binnenmarkt, in dem sich wirtschaftliche Sachverhalte auch in steuerlicher Hinsicht so frei und ungehindert bewegen können wie auf einem nationalen Markt, und gleichzeitig das andere behalten, also die nationale Kontrolle über die Art, Höhe und Gestalt der Besteuerung. Nur durch eine europäische Lösung kann die demokratische Gestaltbarkeit der Steuerpolitik wieder ermöglicht werden. Denn der Bereich der Steuerpolitik ist alles andere als ein politisches Neutrum. Im Gegenteil: Es geht in der Steuerpolitik um zentrale Verteilungs- und Gerechtigkeitsfragen und damit um grundlegende demokratische und soziale Standards.

Impressum

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

www.fes.de/internationalepolitik
E-Mail: info.ipa@fes.de

ISBN 978-3-89892-708-6

Bestellungen

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

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

Alle Texte sind online verfügbar:

www.fes.de/internationalepolitik

Die in dieser Publikation zum Ausdruck kommenden Meinungen sind die des Autors/der Autorin und spiegeln nicht notwendigerweise die Meinung der Friedrich-Ebert-Stiftung wider.