

Sollte die Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU harmonisiert werden?

Die zum 1. Mai 2004 der Europäischen Union beigetretenen mittel- und osteuropäischen Staaten weisen Steuerbelastungen der Unternehmen aus, die meist weit unter dem Niveau liegen, welches die 15 bisherigen Mitgliedsländer einfordern. Deshalb befürchten einige EU-Staaten einen möglichen Steuersenkungswettbewerb. Und Deutschland und Frankreich drängen die EU-Kommission, die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer zu vereinheitlichen und europaweit gültige Mindeststeuersätze festzulegen. Ist diese Forderung sinnvoll?

Eine Unternehmenssteuerreform ist notwendig

Internationale Belastungsvergleiche zeigen, dass Deutschland und Frankreich in Europa die Länder mit der höchsten Unternehmenssteuerbelastung sind. Diese Belastungsunterschiede ergaben sich schon gegenüber den alten EU-Ländern, sie erhöhen sich aber gravierend gegenüber den neuen Beitrittsländern. Ein Vergleich der durchschnittlichen Körperschaftsteuersätze zeigt, dass die deutsche Belastung mit rund 39 etwa 25% über dem Durchschnitt der alten EU-Länder und rund 86% über dem Durchschnitt der Beitrittsländer liegt. Das bedeutet, dass Deutschland als Unternehmensstandort auf steuerlichem Gebiet signifikante Nachteile gegenüber den Nachbarländern besitzt. Für fremde Investoren ist Deutschland nicht attraktiv, deutsche Unternehmer verlagern ihre Investitionen ins Ausland. Diese Verlagerung muss nicht unbedingt das ganze Unternehmen betreffen, durch die zunehmende Prozessorientierung internationaler Unternehmen können Funktionen und Teilbereiche von Unternehmen ausgegliedert werden. Insofern muss Deutschland ein Interesse daran haben, dass in Europa eine stärkere Steuerharmonisierung erfolgt, aus dem Interesse anderer Länder mag das anders aussehen.

Eine solche Harmonisierung kann aber nicht bedeuten, dass das Steuerniveau der anderen Länder auf das deutsche Niveau hochgeschleust wird. Deutschland hat vielmehr eigene Schritte der Unternehmenssteuerreform mit der Zielsetzung

einer signifikanten Senkung der steuerlichen Belastung von Unternehmen vorzunehmen.

Unternehmenssteuerreformen dürfen nicht mit allgemeinen Steuerreformen verwechselt werden. In Deutschland besteht kein Bedarf an einer allgemeinen Steuerreform mit der Zielsetzung der Steuersenkung für den so genannten »Normalbürger«. Dieser ist im europäischen Vergleich allenfalls durchschnittlich belastet: Deutschland hat zurzeit den geringsten Einstiegs- (16%) und Höchststeuersatz (45%) bei der Einkommensteuer seit der Geschichte der Bundesrepublik, die Umsatzsteuersätze sind moderat, Gleiches gilt für die Besteuerung von durchschnittlichen Erbschaften. Diese Feststellung, dass Deutschland keine allgemeine Steuerreform benötigt, schließt nicht aus, dass nicht Glättungen bei Einzelvorschriften erforderlich sind, z.B. bei der Pendlerpauschale, der Eigenheimzulage oder der Rentenbesteuerung. Insofern besteht für Deutschland keine Notwendigkeit, eine Harmonisierung zu erzwingen.

Vonnöten ist ausschließlich eine Unternehmenssteuerreform!

Eine solche in Deutschland wie in Europa durchzuführen, ist nicht einfach. Bei Personengesellschaften und Einzelunternehmern wird in nahezu allen europäischen Ländern nicht die Unternehmung, sondern die natürliche Person, die verschiedene Arten von Einkünften haben kann, der Besteuerung unterworfen. Die einzelnen Einkunftsarten werden mit ihren positiven und negativen Beiträgen zur Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer summiert, die einem progressiven Tarif unterliegt. Eine isolierte Unterneh-



Otto H. Jacobs*

* Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Otto H. Jacobs ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Treuhandwesen und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Mannheim.

mensbesteuerung gibt es also für Personengesellschaften nicht. Lediglich für Kapitalgesellschaften, die als juristische Personen der Körperschaftsteuer unterliegen, kann man – begrifflich zwar ungenau – von einer Unternehmenssteuer sprechen. Will man die Personen- und Kapitalgesellschaften gleich behandeln, so bietet sich für eine europäische Reform das Optionsmodell an, wie es in Frankreich und Italien schon jetzt gehandhabt wird. In Deutschland war dieses Modell, bei dem die Personengesellschaft optieren kann, wie eine Kapitalgesellschaft besteuert zu werden, bei mehreren Steuerreformen in der Diskussion. Das Optionsmodell kann auch bei Einzelunternehmen angewandt werden, dort freilich nur mit einigen technischen Besonderheiten. Ohne eine Angleichung der Unternehmensrechtsformen in ihrer Steuerbelastung kann eine europäische Harmonisierung nicht stattfinden.

Bevor in Deutschland der Ruf nach europäischen Harmonisierungen allzu laut vorgetragen wird, sollte Deutschland zunächst einmal eigene Hausaufgaben machen. Das Kernproblem der Höhe der deutschen Unternehmenssteuerbelastung besteht in der Gewerbesteuer. Nur bei einer der sieben Einkunftsarten von natürlichen Personen, den gewerblichen Einkünften, fällt zusätzlich Gewerbesteuer an. Kapitalgesellschaften sind stets gewerbesteuerpflichtig. Die Gewerbesteuer ist eine antiquierte Steuer und gehört abgeschafft. Die notwendigen Finanzierungsquellen der Kommunen wären anderweitig zu bewerkstelligen. Vor der letzten Steuerreform in Deutschland wurden sinnvolle Modelle diskutiert, vor allen Dingen eine Zuschlagssteuer zur allgemeinen Einkommensteuer, die von den Kommunen über eine Art Hebesatzverfahren in einer begrenzten Höhe erhoben werden kann. Dieses Modell ist an partialpolitischen, gewerkschaftlichen und kommunalen Interessensgegensätzen gescheitert.

Gegen eine europäische Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung wird häufig das Argument vorgebracht, dass ein Systemwettbewerb effizienter als eine staatlich verordnete Harmonisierung sei. Dieses ist grundsätzlich richtig, bedingt aber, dass unfaire staatliche Wettbewerbsverzerrungen eliminiert werden. Unter diesem Gesichtspunkt kann Harmonisierung nicht bedeuten, dass in allen Staaten alles gleich sein muss. Dieses geht schon deshalb nicht, weil die Sozialsysteme in den verschiedenen Staaten in unterschiedlicher Form mit den Steuern verbunden sind, hinzu kommen unterschiedlicher Entwicklungsstand und Infrastruktur. Harmonisierung kann ausschließlich bedeuten, dass man sich auf bestimmte Grundsätze einigt.

Dies wurde z.B. auch bei der Umsatzsteuerharmonisierung praktiziert. Es wurde vereinbart, dass alle Länder vom System her die Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug einführen, bei den Steuersätzen wurden dagegen nur bestimmte Bandbreiten verabredet. Ähnlich kann es bei der Unternehmensbesteuerung auch angehen.

Harmonisierungsüberlegungen können in vier Bereichen ansetzen: Steuersysteme, Bemessungsgrundlagen, Steuertarife und Steuerarten. Betrachtet man die Körperschaftsteuersysteme in Europa, so zeichnet sich schon heute eine starke Vereinheitlichung in Richtung so genannter Shareholder Relief-Systeme ab, bei denen die Doppelbesteuerung auf Ebene der Kapitalgesellschaft und bei Ausschüttungen auf Ebene der Gesellschafter durch eine Reduzierung der Einkommensteuer auf Gesellschafterebene gemildert wird. Im Jahre 2005 werden 18 von 25 EU-Staaten ein solches System verwirklicht haben. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen besteht ebenfalls schon eine starke Vereinheitlichung, weitere Schritte sind denkbar. Hinsichtlich der Steuertarife wäre es möglich, Bandbreiten zu vereinbaren, die z.B. einen Tarif zwischen 20 und 35% erlauben. Besondere Tax Incentives, die derzeit vor allen Dingen noch in den neuen Beitrittsländern gewährt werden, wären zu eliminieren, da sie zum Teil unfairen Charakter haben. So sind beispielsweise in verschiedenen neuen Beitrittsländern bei Neuinvestitionen hohe Steuerabschläge oder gar der Verzicht auf die Körperschaftsteuererhebung für zehn Jahre möglich. Begleitet werden könnten derartige Harmonisierungsbestrebungen durch die Einführung des oben beschriebenen Optionsmodells mit der Folge, dass Rechtsformdifferenzen durch die eigenen Entscheidungen des Unternehmers eliminiert werden könnten.

Hinsichtlich der Steuerarten sind insbesondere kommunale Zusatzsteuern angesprochen sowie die in einigen Staaten erhobene Vermögensteuer auf Ebene der Unternehmung und/oder der Anteilseigner. Hier sollte erst der letzte Schritt für Harmonisierungsüberlegungen ansetzen.

Die oben beschriebenen Ansätze der Harmonisierung lassen sich von pragmatischen Gesichtspunkten leiten und lassen die bisherigen Steuersysteme in den einzelnen Ländern grundsätzlich bestehen. Aber auch solche Ansätze dürften eher keine echte Aussicht auf Erfolg haben, da einstimmige Beschlüsse bei 25 EU-Staaten erforderlich wären. Insofern ist es politisch mehr als verständlich, wenn sich die neuen Mitgliedsländer über diesbezügliche Vorschläge der Hochsteuerländer Deutschland und Frankreich nicht sehr erfreut zeigen. Aber auch von den neuen Ländern kann unmittelbar erwartet werden, dass sie unfaire Wettbewerbsregeln beseitigen.



Ralph Brügelmann*

Eine Vereinheitlichung der Körperschaftsteuer schafft mehr Probleme, als sie löst

Die zum 1. Mai 2004 der Europäischen Union beigetretenen mittel- und osteuropäischen Staaten weisen Steuerbelastungen der Unternehmen aus, die meist weit unter dem Niveau liegen, welches die 15 bisherigen Mitgliedsländer einfordern. Daher wird ein möglicher Steuersenkungswettbewerb innerhalb der Europäischen Union von den Regierungen einiger Mitgliedsländer als ernste Bedrohung empfunden. Vor diesem Hintergrund haben der deutsche und der französische Finanzminister in einem Brief die EU-Kommission aufgefordert, die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer zu vereinheitlichen und europaweit gültige Mindeststeuersätze festzulegen, die von den einzelnen Mitgliedstaaten nicht unterschritten werden dürfen.

Die EU-Kommission selbst hat bereits 2001 verschiedene Vorschläge zur Vereinheitlichung der Körperschaftsteuer unterbreitet (European Commission 2001), die nun als Grundlage dienen könnten. Dabei beschränkt sich die Kommission allerdings auf die Bemessungsgrundlage, denn ihr Ziel ist es, den Steuerwettbewerb innerhalb der Union transparenter zu gestalten und steuerliche Hemmnisse für grenzüberschreitende Investitionen innerhalb des Binnenmarktes zu beseitigen. Eine grundsätzliche Einschränkung des Steuerwettbewerbs ist hingegen nicht beabsichtigt. Angesichts dieser beiden, höchst unterschiedlichen Motive zur Vereinheitlichung der Körperschaftsteuer stellt sich die Frage nach dem Gehalt beider Ansätze.

Empirisch ist die Gefahr eines Steuersenkungswettlaufs bisher nicht nachweisbar. Im Gegensatz zu den Befürchtungen ist das Körperschaftsteueraufkommen zwischen 1990 und

2001 in der EU um 1 Prozentpunkt von 2,6 auf 3,6% des Bruttoinlandsprodukts angestiegen.¹ Auch der Anteil am Gesamtsteueraufkommen stieg von 6,8 auf 8,9% (OECD 2003). Zwar sagt diese Quote alleine nicht sehr viel aus, da auch die den Steuerzahlungen zugrunde liegenden Gewinne berücksichtigt werden müssen. 1990 und 2000 befand sich die Wirtschaft aber jeweils in der Phase einer hohen Kapazitätsauslastung und ähnlicher Gewinnsituation der Unternehmen (Boss 2003). Die EU-Kommission berechnet zusätzlich noch einen impliziten Steuersatz auf Kapitaleinkommen, bei der die Steuern auf Kapitaleinkünfte zu den Unternehmensgewinnen und Kapitaleinkünften der privaten Haushalte in Relation gesetzt werden. Diese Quote ist in der EU von 1995 bis 2001 sogar um knapp 5 Prozentpunkte angestiegen (European Commission 2003).

Auch für die Zukunft ist aus ganz pragmatischen Gründen kein Steuersenkungswettbewerb im Sinne eines race to the bottom, an dessen Ende Unternehmensgewinne steuerfrei bleiben, zu erwarten. Kapital ist zwar ein mobiler Produktionsfaktor, aber in seiner Mobilität eben doch begrenzt (Feldstein 1994). Investoren haben aufgrund von Informationsasymmetrien regelmäßig einen home bias, d.h. inländische Investitionen erfahren eine Bevorzugung. Hinzu kommt, dass Finanzkapital zwar sehr mobil ist, Realkapital jedoch nicht. Insbesondere für mittelständische Unternehmen sind Neuinvestitionen im Ausland und erst recht eine Desinvestition in Deutschland, kombiniert mit dem Aufbau ausländischer Produktionskapazitäten mit großem Aufwand und Unsicherheiten verbunden. Daher ist eine spontane Abwanderung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage in Niedrigsteuerländer grundsätzlich nicht zu erwarten, auch wenn zurzeit häufig von Standortverlagerungen berichtet wird.

Die bisherige Investitionstätigkeit in den neuen Mitgliedsländern gibt ebenfalls keine Indizien für primär steuerlich bedingte Standortverlagerungen. Unter den EU-Staaten ist Deutschland das Land mit dem höchsten effektiven Durchschnittsteuersatz für Kapitalgesellschaften (Sachverständigenrat 2003). Demgegenüber weist Litauen die niedrigsten Effektivbelastung aus, insbesondere in den Sonderwirtschaftszonen (Ernst & Young/ZEW 2003, zu den Sonderwirtschaftszonen siehe unten). Folglich wäre eine verstärkte Investitionstätigkeit deutscher Unternehmen in Litauen zu erwarten. Dem ist aber bisher nicht so. Unter den 36 größten Direktinvestitionen finden sich bisher nur 4 deutsche mit einem Investitionsvolumen von insgesamt gut 100 Mill. € (Lithuanian Development Agency 2003).

Die oben angesprochenen Sonderwirtschaftszonen der neuen EU-Mitgliedstaaten erscheinen auf den ersten Blick pro-

* Ralph Brügelmann ist wissenschaftlicher Mitarbeiter beim Institut der deutschen Wirtschaft, Köln.

¹ Im Jahr 2000 betrug das Körperschaftsteueraufkommen in der EU sogar 3,7% des Bruttoinlandsprodukts.

blematisch. So wirbt z.B. Litauen für bestimmte Regionen mit einer sechsjährigen Befreiung von der Körperschaftsteuer für Investitionen über 1 Mill. € (Lithuanian Development Agency 2003), was unfairen Steuerwettbewerb vermuten lässt. Diese Konditionen gelten aber für alle, auch für inländische Investoren. Im Gegensatz zu klassischen Steueroasen muss auch tatsächlich eine wirtschaftliche Tätigkeit im Land gegeben sein. Folglich liegen keine Diskriminierungen oder Konflikte mit dem EU-Verhaltenskodex zum unfairen Steuerwettbewerb vor.²

Die standortpolitische Relevanz dieser Maßnahme ist zudem unsicher. So sinkt der effektive Durchschnittsteuersatz einer deutschen Direktinvestition in Litauen von 15,4% im Normalfall auf 9,6% in den Sonderwirtschaftszonen – bei einem Vergleichswert von 37,2% bei einer Investition in Deutschland (Ernst & Young/ZEW 2003). Daher spricht bereits die Belastungsdifferenz im Normalfall eindeutig für eine Investition in Litauen. Ob dann durch den zusätzlichen Rückgang der Steuerlast um knapp 6 Prozentpunkte tatsächlich mehr Unternehmen attrahiert werden, ist fraglich. Dies ist nur dann der Fall, wenn durch den zusätzlichen Rückgang der Steuerlast Mobilitätskosten kompensiert werden, die ansonsten eine Standortverlagerung verhindert oder zu einer Investition in Deutschland geführt hätten. Es ist also durchaus möglich, dass sich durch die Sonderwirtschaftszonen primär die regionale Wirtschaftsstruktur in den neuen Mitgliedsländern ändert, nicht aber dort zusätzliche Produktionskapazitäten nennenswerten Umfangs aufgebaut werden.

Ein Mindestsatz wird nur dann zur Sicherung des derzeitigen Steueraufkommens in den Hochsteuerländern der EU beitragen, wenn er spürbar über den niedrigsten aktuell erhobenen Körperschaftsteuersätzen liegen würde. Da auch die Bemessungsgrundlage vereinheitlicht werden soll, käme es in Ländern wie Irland oder Litauen mit Körperschaftsteuertarifen von derzeit 12,5 und 15% unweigerlich zu Steuererhöhungen.³ Meist freuen sich Regierungen über zusätzliche Einnahmen; in diesen Ländern herrscht bisher aber der erklärte Wille, den Staatshaushalt aus anderen Quellen zu finanzieren. Zwar besteht grundsätzlich die Möglichkeit, die Mehrbelastung der Unternehmen durch eine Senkung der Steuerlast auf ausgeschüttete Gewinne zu kompensieren. Dies ist aber zum einen nur bei inländischen Anteilseignern möglich und würde zum anderen eine tiefgreifende Änderung des gesamten Einkommensteuersystems

erfordern. Es ist fraglich, ob dafür der politische Wille vorhanden ist. Falls die Unternehmensbesteuerung in diesen Ländern bisher weitgehend auf Finanzierungsneutralität ausgerichtet war, wären solche Verschiebungen der Steuerlasten auch nicht effizient. Zudem hat der gleiche Körperschaftsteuersatz eine höchst unterschiedliche Belastungswirkung, je nach dem, ob er in einem klassischen Körperschaftsteuersystem oder in einem System, in dem die Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer anrechenbar ist, erhoben wird.⁴ Falls nicht zuvor eine EU-weite Vereinheitlichung der Körperschaftsteuersysteme beschlossen wird, dürfte eine Einigung über den anzuwendenden Mindestsatz problematisch sein.

Für den Steuerwettbewerb gilt auch die aus der Wettbewerbspolitik altbekannte Erkenntnis, dass sich der Wettbewerb stets von regulierten auf unregulierte Parameter verlagert (Fuest und Huber 1999). Bei der Unternehmensbesteuerung wird im Falle weitgehenden Vereinheitlichung der Körperschaftsteuerbelastung der Wettbewerb über Steuerarten fortgeführt. Da die Grundsteuer von ihrer Belastungswirkung zweitrangig ist, stünde hierfür in Deutschland praktisch nur die Gewerbesteuer zur Verfügung. Dies aber auch nur, sofern diese Steuer als der Körperschaftsteuer ähnliche Ertragsteuer nicht ebenfalls unter die Vereinheitlichung fällt. Da es sich hierbei aber um eine Gemeindesteuer handelt, wäre der politische Aufwand bei jeder Änderung sehr groß. Dies ist in anderen Ländern nicht so. Zum Beispiel werden in Frankreich mit der Grundsteuer, der Tax Professionnelle und den Arbeitgebersteuern am Betriebsvermögen und der Lohnsumme anknüpfende Steuern erhoben, die rund 45% zur Gesamtsteuerlast der Unternehmen beitragen (Spengel 2002). Jedoch ist keine dieser Steuerarten von der Vereinheitlichung bei der Körperschaftsteuer betroffen, so dass hinreichende Spielräume zur Fortführung des Steuerwettbewerbs bestünden. Wollte Deutschland reagieren, müsste voraussichtlich der Körperschaftsteuersatz gesenkt werden. Dieser liegt isoliert betrachtet mit 25% schon im unteren Mittelfeld der EU-Länder. Kommt er damit gleichzeitig dem Mindestsatz nahe, besteht kaum die Möglichkeit einer adäquaten Reaktion von deutscher Seite. Folglich wären zur Eindämmung des Steuerwettbewerbs auch bei weiteren Steuerarten europaweite Regelungen erforderlich. Die Vereinheitlichung der Körperschaftsteuer wäre dann nur ein erster Schritt zu einem viel weiter reichenden Souveränitätsverlust der EU-Mitgliedstaaten bei der Unternehmensbesteuerung.

Insgesamt scheinen Versuche, den Steuerwettbewerb in der EU zu begrenzen, wenig erfolgversprechend und sollten deshalb unterbleiben. Da dieser Steuerwettbewerb zudem nicht zwangsläufig zu dem viel beschworenen race to the bot-

² Vergleiche zu den Definitionen der EU zum unfairen Steuerwettbewerb European Commission (1997).

³ Theoretisch kann es in diesen Ländern durch die Vereinheitlichung der Körperschaftsteuer zu schmalere Bemessungsgrundlage kommen. Dass dadurch die Erhöhung des Steuersatzes vollständig kompensiert wird, scheint aber unwahrscheinlich. Denn die Steuersätze haben den größeren Einfluss auf die effektive Steuerlast, und bisher enthielten die nationalen Regelungen hinsichtlich Steuersatz und Bemessungsgrundlage Kompensationseffekte, siehe unten.

⁴ Dies gilt zumindest bei Gewinnen, die an inländische Anteilseigner ausgeschüttet werden.

tom führt, sollte den neuen EU-Mitgliedern die Unternehmensbesteuerung als Standortvorteil belassen werden. Es hilft ihnen, Realinvestitionen zu attrahieren durch die sie schneller zum Einkommensniveau in den bisherigen EU-Mitgliedsländern aufschließen und von Transfers aus dem Strukturfonds der EU unabhängiger werden. Umgekehrt müssen sich die EU-Kernländer als Hochsteuerländer dem Steuerwettbewerb stellen, wenn ihnen die Integration der neuen Mitglieder ein ernsthaftes Anliegen ist.

Auch wenn Versuche, den Steuerwettbewerb zu unterbinden, nicht sinnvoll sind, bleibt die Frage, ob durch eine Vereinheitlichung der Körperschaftssteuerlichen Bemessungsgrundlage der Steuerwettbewerb transparenter gestaltet und die Effizienz der Unternehmensbesteuerung in Europa gesteigert werden kann. So wäre es z.B. auch aus Sicht der Unternehmen wünschenswert:

- Hemmnisse bei der Verrechnung von Gewinnen und Verlusten, die in verschiedenen EU-Staaten entstanden sind, zu beseitigen,
- steuerlich bedingte Restrukturierungshemmnisse zu verringern,
- Hemmnisse für eine optimale Kapitalallokation in der EU zu verringern,
- die Verrechnungspreisproblematik in der EU zu entschärfen und
- die Erhebungs- und Entrichtungskosten zu senken.

Die EU-Kommission hat vier Alternativen zur Vereinheitlichung der Körperschaftsteuer zur Diskussion gestellt, die jeweils einen unterschiedlichen Harmonisierungsgrad aufweisen (European Commission 2001). Dabei geht es explizit nur um eine Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage. Die Festlegung der Steuersätze verbleibt in nationaler Entscheidungshoheit. Da bei der Körperschaftsteuer das Quellenlandprinzip angewandt wird, ist dies stets das Land, in dem die Betriebsstätte ihren Sitz hat.

Die Home State Taxation, d.h. die gegenseitige Anerkennung der steuerlichen Regelungen der anderen EU-Mitglieder lehnt sich am stärksten an den Status quo an. Ausländische Töchter eines Unternehmens müssen ihren Gewinn nicht mehr zwingend nach den steuerrechtlichen Vorschriften des Staates, wo sie ihren Sitz haben ermitteln. Sie dürfen optional auch die steuerlichen Bilanzierungsrichtlinien der Muttergesellschaft bzw. des Mutterlandes anwenden. Der Vorteil daran ist, dass weitestgehend auf die bereits bestehenden Gesetze zurückgegriffen werden kann. Allerdings führt ein solches System zwar bei einem international investierenden Unternehmen zu einer Vereinheitlichung, nicht aber bei der Besteuerung verschiedener Unternehmen innerhalb eines Landes. Im Extremfall würden in einem Land 25 verschiedene Gewinnermittlungsvorschriften Anwendung finden, was zwangsläufig zu Belastungsunterschieden und

unerwünschten Diskriminierungen von ansonsten absolut identischen Unternehmen führen würde.

Ähnliche Probleme bestehen bei der Common (Consolidated) Base Taxation. Bei diesem Modell werden neue Vorschriften für eine EU weit einheitliche und eventuell konsolidierte Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer kreiert. Eine Ausbaustufe ist die Europäische Körperschaftsteuer, bei der die Steuererhebung und -verwaltung auf EU-Ebene stattfindet. Beide Varianten sollen fakultativ gehandhabt werden, d.h. sie treten neben die bestehenden nationalen Rechtsvorschriften und ersetzen sie nicht. Damit ist zwar die Vielzahl der Besteuerungsmöglichkeiten eingegrenzt, nicht jedoch das Diskriminierungsproblem behoben. Denn innerhalb eines Landes existieren zwei unterschiedliche Rechnungslegungsvorschriften gleichberechtigt nebeneinander. Dies mag gegenüber der Home State Taxation als wesentlicher Fortschritt erscheinen. Das Ausmaß der Diskriminierung wird aber weniger von der Anzahl der anwendbaren Rechnungslegungsvorschriften bestimmt. Es kommt lediglich darauf an, dass zwischen zweien eine hinreichend große Belastungsdifferenz besteht.

Den höchsten Harmonisierungsgrad weist das Modell der Compulsory Harmonized Tax Base, der zwangsweise vereinheitlichten Bemessungsgrundlage auf. Die nationalen Gewinnermittlungsvorschriften werden durch EU-weit einheitliche Regelungen ersetzt. Damit ist einerseits keine Diskriminierung mehr möglich. Andererseits wird die nationale Bemessungsgrundlage aufgegeben. Zur Zeit hat aber jedes nationale Steuersystem seine spezifischen Vor- und Nachteile. Steuersätze und Bemessungsgrundlage haben im Hinblick auf die effektive Steuerbelastung eine gewisse Kompensationswirkung. Dies ist bei einer zwangsweise anzuwendenden einheitlichen Bemessungsgrundlage nicht mehr möglich. Dadurch würden die Differenzen in den effektiven Steuerbelastungen sogar zunehmen und somit die steuerlich bedingten Verzerrungen innerhalb der EU ansteigen. Dies hat ein internationaler Steuerlastvergleich, bei dem die International Accounting Standards (IAS) in adaptierter Form bei allen Ländern als einheitliche Bilanzierungsvorschrift in die Berechnungen eingegangen⁵, gezeigt (Spengel 2002).

Es darf aber nicht übersehen werden, dass eine Vereinheitlichung auch Vorteile hat. So dürften viele mittelständische Unternehmen gar nicht in der Lage sein, die Vorteile der unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen zu nutzen. Auch eine Konsolidierung, die eine EU-weit uneingeschränkte Verrechnung von Gewinnen und Verlusten erlaubt, ist zu begrüßen. Ob seitens der EU-Staaten hinreichender politischer Wille besteht, dies tatsächlich umzusetzen, müsste sich aller-

⁵ Damit ist nichts über die praktische Eignung der IAS als einheitliche Rechnungslegungsvorschrift in der EU gesagt. Sie erfüllen hier lediglich eine Benchmarkfunktion.

dings noch zeigen. Durch die Vereinheitlichung der Gewinnermittlungsvorschriften innerhalb eines Unternehmens wären endlich die Verrechnungspreise bei grenzüberschreitender Tätigkeit in allen Ländern identisch. Allerdings wäre dieses Problem nur zum Teil gelöst. Nun ist der Steuertatbestand zwar gleich, wird aber je nach Land unterschiedlich hoch besteuert. Folglich dürften die Auseinandersetzungen zwischen den Unternehmen und den Behörden um Steuerverlagerungen weitergehen.

Es stellt sich also die Frage, ob die Vorteile eine Reform wert sind. Denn letztendlich leidet der Ansatz der EU-Kommission, den Steuerwettbewerb transparenter zu gestalten, unter der Existenz weiterer Unternehmenssteuern, die nicht erfasst werden. Hinzu kommt, dass allein durch eine einheitliche Bemessungsgrundlage die Effizienz der Unternehmensbesteuerung in Europa im Hinblick auf eine bessere Kapitalallokation nicht erhöht wird. Dafür müsste bei grenzüberschreitenden Investitionen die Entscheidung über den Investitionsstandort von der Besteuerung unabhängig sein, d.h. Kapitalexportneutralität vorliegen. Dies kann keines der vorgeschlagenen Modelle gewährleisten. Es erfordert bei einer Besteuerung nach dem Quellenlandprinzip die Angleichung der effektiven Steuerbelastungen und damit neben der Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage auch die der Steuersätze (Frenkel et al. 1991). Es hat sich zudem gezeigt, dass die Tarife für die Höhe der effektiven Steuerlast wesentlich bedeutsamer sind als die Bemessungsgrundlage. Folglich wird bei einer Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage mit großem Aufwand an dem weniger bedeutsamen Parameter gearbeitet (Mintz 2002).

Im Hinblick auf künftige Reformen der Körperschaftsteuer wird mit einer Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage implizit unterstellt, dass eine Besteuerung der Kapitaleinkommen nach dem derzeitigen Muster sinnvoll ist. Dies ist aber keineswegs sicher. Theoretische Erkenntnisse legen nahe, auf eine Besteuerung der marginalen Kapitaleinkommen zu verzichten (Huber 1996). Reformen wie die vom Sachverständigenrat vorgeschlagene duale Einkommensteuer werden grundsätzlich noch möglich sein, da sie primär an den Tarifen ansetzen. Bei einer EU-weit einheitlich anzuwendenden Bemessungsgrundlage könnten tarifbedingte Steuerausfälle allerdings nicht mehr durch Gegenfinanzierungsmaßnahmen kompensiert werden. In diesem Fall dürften auch Tarifreformen politisch kaum mehr umsetzbar sein. Weiterführende Reformen wie z.B. die Einführung einer Cashflow Tax mit einer Sofortabschreibung werden sich wohl bei keiner Variante mehr realisieren lassen, da kein Land mehr die Vorreiterrolle übernehmen könnte. Die parallele Anwendbarkeit von nationalem und EU-Recht würde zwar grundsätzlich Spielraum dafür bieten. Die Frage ist jedoch, ob z.B. bei der Home State Taxation die gegenseitige Anerkennung noch möglich ist. Einheitliche Rechnungslegungsvorschriften eliminieren folglich den Steuer-

wettbewerb bei der Bemessungsgrundlage und schalten damit auch dessen Funktion als Entdeckungsverfahren aus.

Eine Vereinheitlichung der körperschaftssteuerlichen Bemessungsgrundlage ist also weder ein einfaches, noch ein unbedingt sinnvolles Vorhaben. Sie schränkt zudem das künftige Reformpotential in den einzelnen EU-Staaten stark ein. Dieses Ergebnis ist vor dem Hintergrund der Europäischen Währungsunion besonders relevant. Denn mit der Einführung der Gemeinschaftswährung entfiel die Geldpolitik als wirtschaftspolitisches Steuerungsinstrument, zumindest auf der Ebene der einzelnen Euroländer. Als Konsequenz wurde die Finanz- und Steuerpolitik als verbleibendes Element bewusst auf nationaler Ebene belassen. Deswegen sollte auf Basis der derzeit vorliegenden Modelle jede Vereinheitlichung unterbleiben und bestehende steuerliche Hemmnisse auf dem Weg der bilateralen Verhandlungen beseitigt werden. Da eine harmonisierte Bemessungsgrundlage zugleich Grundvoraussetzung für eine Einschränkung des Steuerwettbewerbs und die Anwendung von Mindestsätzen ist, sind derartige Bestrebungen ebenfalls nicht sinnvoll und sollten unterbleiben.

Literatur

- Boss, A. (2003), *Steuerharmonisierung oder Steuerwettbewerb?*, Kieler Arbeitspapier Nr. 1178, Institut für Weltwirtschaft, Kiel.
- Ernst & Young/ZEW Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH (2003), *Company Taxation in the New EU Member States*, Frankfurt am Main, Mannheim.
- European Commission (1997), »Council conclusions on taxation policy«, *EU Bulletin* (12), Brüssel, Internetausgabe: <http://europa.eu.int/abc/doc/off/bull/en/9712/p202001.htm>, Stand Juni 2004.
- European Commission (2001), *Company Taxation in the Internal Market*, Commission Staff Working Paper, COM(2001)582 final, Brüssel.
- European Commission (2003), *Structures of the taxation systems in the European Union*, Brüssel.
- Feldstein, M. (1994), »Tax Policy and international Capital Flows«, *Weltwirtschaftliches Archiv* 130(4), 675–697.
- Frenkel, J.A., A. Razin und E. Sadka (1991), *International Taxation in an Integrated World*, Cambridge, Mass.
- Fuest, C. und B. Huber (1999), »Can Tax Coordination Work?«, *FinanzArchiv* N.F. 56, 443–458.
- Huber, B. (1996), »Gestaltungsprinzipien eines Steuersystems und die Theorie optimaler Besteuerung«, *Wirtschaftswissenschaftliches Studium W/St* 25(8), 404–409.
- Lithuanian Development Agency (2003), *Lithuania the Smart Move*, Vilnius, Internetausgabe: http://www.lida.lt/docs/country_english2003.pdf, Stand Juni 2004.
- Mintz, J.M. (2002), »European Company Tax Reform: Prospects for the Future«, *CESifo Forum* (1), 3–9.
- OECD (2003), *Revenue Statistics 1965–2002*, Paris.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2003), *Staatsfinanzen konsolidieren – Steuersystem reformieren, Jahresgutachten 2003/04*, Wiesbaden.
- Spengel, Chr. (2002), »Inwieweit eignen sich die International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung?«, *ZEW Discussion Paper* No. 02-52, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Mannheim.



Alfons J. Weichenrieder*

Koordination bei der Besteuerung von Unternehmenserträgen trotz nationaler Autonomie?

Ab dem 1. Januar 2005 wird voraussichtlich ein neues Kapitel der europäischen Zusammenarbeit in Besteuerungsfragen aufgeschlagen. Falls bestimmte Voraussetzungen in einigen Nicht-EU-Staaten erfüllt sind, werden die EU-Länder einander auf Anfrage mitteilen, welche Zinseinkommen Bürger anderer EU-Länder in ihrem Land erzielen. Nur im Falle bestimmter EU-Länder brauchen diese Informationen für eine Übergangszeit nicht mitgeteilt werden, wenn der Zinsempfänger dem Informationsaustausch nicht zustimmt. In diesem Fall muss eine Quellensteuer einbehalten und diese zu 75% an das Wohnsitzland des Zinsempfängers weitergeleitet werden.

Stärkung des Wohnsitzlandprinzips

Die gegenseitige Auskunftspflicht ist ein Fortschritt in den Möglichkeiten der Steuerpolitik. Entscheidet sich das Wohnsitzland im politischen Prozess für eine Besteuerung von Sparerträgen, so kann sie dies nun besser durchsetzen, weil die Anlage in einem benachbarten EU-Land keine Gewähr für Steuerfreiheit mehr gibt. Die Zinsrichtlinie stärkt das Wohnsitzlandprinzip der Besteuerung und macht damit die Steuerpolitiken der Mitgliedstaaten – zumindest bei der derzeit noch recht niedrigen Mobilität in Europa – voneinander unabhängig. Will ein Staat die Ersparnisse seiner Bürger nicht belasten, so erhält die EU-Richtlinie dem Wohnsitzland die Möglichkeit, eben keine Steuer zu verlangen.

Ein bevorstehender Durchbruch in der Zinsbesteuerung mag die Hoffnung nähren, dass nun auch ein Fortschritt in der

Besteuerung der Unternehmen möglich ist. Der Europäische Verfassungsentwurf sieht sogar vor, dass im Bereich der direkten Steuern qualifizierte Mehrheitsentscheidungen in Zukunft möglich werden, sofern der EU-Rat vorher die Binnenmarktrelevanz einstimmig festgestellt hat. Doch in welche Richtung soll die europäische Unternehmensbesteuerung weiterentwickelt werden? Besteht überhaupt Handlungsbedarf?

Handlungsbedarf beim Steuerwettbewerb

Einen Grund für die Zusammenarbeit kann man im Steuerwettbewerb und den damit einhergehenden verteilungspolitischen Verwerfungen sehen. Lag der durchschnittliche Unternehmensteuersatz inklusive lokaler Steuern auf einbehaltene Gewinne in den OECD-Ländern im Jahr 1985 um die 45%, so ist er für diese Länder zu Beginn des laufenden Jahrzehnts auf nur knapp über 30% gefallen. Mehrere Indizien deuten darauf hin, dass der Steuerwettbewerb für diese Entwicklung mitverantwortlich ist. Steueränderungen werden nicht nur häufig mit Verweis auf vorangegangene Absenkungen in Nachbarländern begründet. Auch die Tatsache, dass kleinere Länder systematisch niedrigere Sätze bevorzugen, ist im Einklang mit der theoretischen Literatur zum Steuerwettbewerb.

Bislang hat der Steuerwettbewerb jedoch noch nicht dazu geführt, dass die Körperschaftsteuern eingebrochen sind. Sie sind in den meisten Ländern – gemessen als Prozentsatz am BIP – in den letzten Jahrzehnten erstaunlich stabil geblieben. Ein Grund liegt in der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage, die in vielen Ländern stattgefunden hat. Ein anderer Grund, zumindest im Falle Deutschlands, ist, dass die Bedeutung der AGs und GmbHs gegenüber den Personengesellschaften in den letzten drei Jahrzehnten stark zugenommen hat. Insofern ist die Stabilität der Körperschaftsteuern noch kein Grund zur Entwarnung im Bereich Steuerwettbewerb.

Vorbild Zinsrichtlinie

Während aber in der Frage der Zinsbesteuerung eine Lösung gefunden werden konnte, die allen EU-Ländern mehr Gestaltungsspielraum in der Steuerpolitik gibt, ist eine solche Lösung im Bereich der Unternehmensbesteuerung sehr viel schwerer vorstellbar. Ein Mindeststeuersatz, so wie er in der Umsatzsteuer existiert, wird zwar häufig in Gutachten gefordert, ist bei der Körperschaftsbesteuerung nach derzeitigem Brüsseler Verständnis ein überzogener Eingriff in die nationale Steuerautonomie. Das spiegelt sich in dem wider, was in der europäischen Steuerpolitik derzeit diskutiert wird. Ein im Herbst 2001 von der EU-Kommission veröffentlichtes Gutachten von knapp 500 Seiten identifiziert

* Prof. Dr. Alfons J. Weichenrieder ist Inhaber des Lehrstuhls für Finanzwissenschaft an der Johann-Wolfgang-Goethe Universität Frankfurt.

zwar europäische Steuersatzdifferenzen als den Hauptgrund für Allokationsverzerrungen, Vorschläge werden aber auf einem völlig anderen Feld gemacht, nämlich bei der Steuerbemessungsgrundlage.

Wenn eine europäische Kooperation bei der Besteuerung von Unternehmenserträgen tatsächlich möglich werden soll und Vorschläge nicht nur für den Papierkorb bestimmt sein sollen, ist nolens volens auf die nationale Steuerautonomie zu achten. Die Zinsrichtlinie baut darauf auf, dass die Länder wieder verstärkt zu ihrem Recht kommen, als Wohnsitzland ihre Steuern nach oben wie unten setzen zu können. Sie erhält damit die Steuerautonomie. Ein ähnliches Rezept ist bei der Besteuerung von Unternehmenserträgen nicht undenkbar. Aber dafür ist es wichtig von der Vorstellung wegzugehen, dass es unbedingt um die Besteuerung von Unternehmen geht. Man sollte sich in Erinnerung zu rufen, dass Unternehmen letztlich ohnehin keine Steuern tragen. Ökonomisch tragen die Steuerlast immer natürliche Personen. Weiß ein Wohnsitzstaat um die Unternehmensbeteiligungen und Erträge seiner Bürger, so genügt dies bei begrenzter individueller Mobilität, um eine weitreichende Wohnsitzlandbesteuerung durchzusetzen, auch wenn das Unternehmen, an dem der einzelne Bürger beteiligt ist, u.U. gar nicht besteuert wird.

Ein einfaches Beispiel dafür wäre die Erweiterung der Zinsrichtlinie auf Dividenden. Will man das Steuersetzungsrecht des Wohnsitzstaates stärken, ist es ohnehin inkonsistent, dies für Zinsen und Dividenden in asymmetrischer Weise zu tun. Wenn Länder zur Einsicht kommen, dass die gesunden Steuern auf der Unternehmensseite durch Steuern auf Kapital und nicht auf Arbeit kompensiert werden sollten, können sie dies tun, sofern die Finanzverwaltung Informationen über die Unternehmensbeteiligungen und deren Dividendenausschüttungen besitzt und im Bedarfsfall prüfen kann, welche Aktien in ausländischen Depots liegen. Gerade die Effizienzeigenschaften bei der Besteuerung von Dividenden werden ja in der neueren Theorie der Kapitalbesteuerung vergleichsweise positiv gesehen. Und genügt es einem Staat nicht, auf die Dividendenausschüttungen zuzugreifen, so bleibt bei Kenntnis um die ausländischen Unternehmensbeteiligungen immer noch die Möglichkeit, eine Vermögensteuer zu erheben. Sicher, gegen eine solche Lösung kann man die verhältnismäßig hohen administrativen Kosten der Vermögensteuer berücksichtigen. Aber wer glaubt tatsächlich, dass die Kosten, zu einer harmonisierten europäischen Unternehmensbesteuerung zu kommen, klein wären?