

Angleichung der effektiven Unternehmenssteuerbelastungen

Den aktuellen Anlass zur Forderung nach einer verstärkten Koordination der europäischen Unternehmensbesteuerung bilden die niedrigen effektiven Steuerbelastungen in den EU-Beitrittsländern. Gewinne dort ansässiger Kapitalgesellschaften werden im Durchschnitt nur mit 19,7% belastet – unter Berücksichtigung von »tax incentives« sinkt die Belastung gar auf 14,6% –, wohingegen in Deutschland investierende Kapitalgesellschaften 36,0% ihres Gewinns an den Fiskus abführen müssen. Die deutsche Belastung übersteigt somit auch recht deutlich das in den Altmitgliedstaaten vorherrschende Durchschnittsniveau von 29,4%. Hinzu kommt, dass deutsche Investoren auch dann von einer niedrigen Belastung im Ausland profitieren, wenn die Gewinne nach Deutschland ausgeschüttet werden. Denn abgesehen von einer geringfügigen Nachbelastung in Höhe von 5% der Dividenden sind Auslandsdividenden von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer freigestellt.

Die Politik befürchtet steuerlich motivierte Funktions- und Produktionsverlagerungen in die Beitrittsländer. Sie fordert deshalb die Einführung von Mindestsätzen bei der Körperschaftsteuer. Gestützt wird diese Forderung auf den Vorwurf des »Steuerdumpings«. Vor allem Finanztransfers, die den Beitrittsländern über den EU-Haushalt zufließen, ermöglichten die dortigen niedrigen Unternehmenssteuerbelastungen. So verständlich die Forderung nach einer Begrenzung des Steuerwettbewerbs vor dem Hintergrund sinkender Steuereinnahmen in Deutschland auch sein mag, begründen lässt sie sich damit nicht. Erstens ist nicht die Steuerpolitik der Beitrittsländer, sondern die EU-Kommission in Brüssel der richtige Adressat, da sie diese Infrastrukturhilfen gewährt. Zweitens finden sich keine Belege für Steuerdumping in den Beitrittsländern: Nutznießer der niedrigen Steuersätze und tax incentives sind neben dort ansässigen auch ausländische

Investoren. Folglich stellen auch die Beihilfeverbote des EG-Vertrags keine Rechtsgrundlage für eine Änderung der Steuerrechtsordnungen der Beitrittsländer dar. Drittens findet sich jenseits der Beihilfeverbote keine Rechtsgrundlage zur Steuerharmonisierung in der EU. Maßnahmen auf dem Gebiet der direkten Unternehmenssteuern können nur auf Basis der allgemeinen Rechtsangleichungsvorschrift vollzogen werden. Verbindliche Rechtsakte wie Verordnungen und Richtlinien werden danach nur vom Rat der Europäischen Gemeinschaften auf Vorschlag der Europäischen Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments beschlossen, wozu ein einstimmiger Beschluss erforderlich ist. Eine Angleichung der direkten Unternehmenssteuern ist demnach ein Akt der politischen Willensbildung, der durch überzeugendere Argumente als den Vorwurf des Steuerdumpings zu flankieren ist. Solche Argumente existieren. Nimmt man sie ernst, dann wird deutlich, dass die Forderung nach verstärkter Steuerkoordination in der EU neben den Steuersätzen die Gewinnermittlungsvorschriften einschließen muss.

Initiatoren der aktuellen Forderung nach einer Begrenzung des Steuerwettbewerbs in der EU sind die Regierungen von Deutschland und Frankreich. Überraschend ist dies nicht, da beide Länder im Hinblick auf Unternehmen unbestreitbar Hochsteuerländer sind. Vor dem Hintergrund fehlender Rechtsgrundlagen für eine Koordination der europäischen Unternehmensbesteuerung sind zunächst die nationalen Gesetzgeber zur Reform ihrer Steuersysteme aufgefordert. In Deutschland liegen dazu Konzepte auf dem Tisch. In erster Linie ist an den Vorschlag des Sachverständigenrats zur Einführung einer dualen Einkommensteuer



Christoph Spengel*

* Prof. Dr. Christoph Spengel ist Inhaber der Professur für Betriebswirtschaftslehre mit dem Schwerpunkt Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Justus-Liebig-Universität Gießen, Mitglied des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen und Ständiger Gastprofessor am Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) in Mannheim. Von der EU-Kommission wurde er in das Panel »Independent Experts on Company Taxation« berufen.

zu denken, der damit und flankiert durch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage den tariflichen Steuersatz auf Unternehmensgewinne auf 30% senken möchte. In administrativer Hinsicht bereitet die duale Einkommensteuer aufgrund der Tarifspreizung zwischen Kapitaleinkommen, welche die Unternehmensgewinne umfassen, und Arbeits-einkommen, das nicht entlastet wird, zwar Probleme. Denn diese Tarifspreizung macht bei mittelständischen Unternehmen stets eine Aufteilung des Unternehmensgewinns in die beiden Bestandteile Arbeits- und Kapitaleinkommen erforderlich. Indes bietet die duale Einkommensteuer gerade im Steuerwettbewerb Vorteile, da der Steuersatz auf mobile Kapitaleinkommen dem international vorherrschenden Niveau angenähert werden kann, ohne das Gesamtsteueraufkommen zu sehr in Mitleidenschaft zu ziehen. Befürwortet man stattdessen eine allgemeine Tarifsenkung für sämtliche Einkommen, wären im Gegenzug die indirekten Steuern zu erhöhen. Dadurch käme es jedoch zu geänderten Verteilungsfolgen der Besteuerung, die nicht ganz klar sind.

Unkoordiniertes Nebeneinander nationaler Steuerrechtsordnungen

Eine aus deutscher Sicht zwingende Reform der Unternehmensbesteuerung ändert nichts an den Verzerrungen im Hinblick auf Standort-, Investitions- und Finanzierungsentscheidungen und den Behinderungen der grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeit innerhalb der EU, die aus dem unkoordinierten Nebeneinander der nationalen Steuerrechtsordnungen resultieren. Auch wenn eine EU-weite Reform der Unternehmensbesteuerung keine unmittelbare Rechtsgrundlage hat, so liefert der damit bezweckte Abbau von Verzerrungen und Behinderungen jedoch eine tragfähige ökonomische Begründung für ein solches Vorhaben. In gesamtwirtschaftlicher Hinsicht geht es um die Gewährleistung von Steuereffizienz im Binnenmarkt, was insoweit kompatibel ist mit der betriebswirtschaftlichen Forderung nach einer Verbesserung der Entscheidungsneutralität der Besteuerung. Beide Ideale sind regelmäßig erfüllt, wenn Investitionen auch nach Berücksichtigung von Steuern dort erfolgen, wo die höchsten Bruttogewinne zu erwarten sind. Dagegen ist eine effiziente Verteilung des Kapitals gestört, wenn an sich unrentable Investitionen nur infolge einer begünstigenden Besteuerung in Niedrigsteuere Länder durchgeführt und Investitionen, die höhere Bruttogewinne erwirtschaften, aufgrund einer höheren Besteuerung an anderen Standorten unterlassen werden. Die Beseitigung derartiger Verzerrungen würde demnach zu einer Steigerung des Sozialprodukts innerhalb der EU beitragen.

Direktinvestitionen erfolgen überwiegend in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft. Aufgrund des Trennungs-

prinzips als Ausfluss der rechtlichen Selbständigkeit von Kapitalgesellschaften werden diese unabhängig von den Anteilseignern besteuert. Das Trennungsprinzip steht denn auch einer Verbesserung der steuerlichen Effizienz bzw. Neutralität im Binnenmarkt entgegen, da in Niedrigsteuere Ländern thesaurierte Gewinne regelmäßig von einer Besteuerung bei den Anteilseignern abgeschirmt werden. Man könnte deshalb daran denken, auch thesaurierte Gewinne unmittelbar bei den Anteilseignern der Besteuerung zu unterwerfen. Eine solche generelle Hinzurechnungsbesteuerung scheitert jedoch an den Diskriminierungs- und Beschränkungsverboten des EG-Vertrags, sie ist mit anderen Worten rechtlich unzulässig. Als Ausweg bleibt deshalb nur eine Angleichung der effektiven Körperschaftsteuerbelastungen innerhalb der EU. Dazu sind jedoch nicht nur wie aktuell gefordert Vereinbarungen über die Steuersätze notwendig, sondern es sind gleichzeitig die Gewinnermittlungsvorschriften anzugleichen. Dieser Vorschlag findet sich bereits in dem Bericht der Ruding-Kommission aus dem Jahre 1992. Aufgrund der damit verbundenen Einschränkungen nationaler Steuersouveränität stieß er jedoch auf wenig Gegenliebe, wenn nicht sogar Unverständnis. Heute müssen sich die Mitgliedstaaten jedoch fragen lassen, ob sie für den Fall einer fortbestehenden Ablehnung eines solchen Vorschlags nicht ihre zwischenzeitlich selbst vorgegebenen Ziele gefährden. Denn die anlässlich des Gipfels von Lissabon im Jahr 2000 verkündete strategische Zielsetzung der Gemeinschaft besteht darin, »die Union bis 2010 zum wettbewerbsfähigsten und dynamischsten wissensbasierten Wirtschaftsraum der Welt zu machen«.

Die EU-Kommission hat denn auch einen erneuten Anlauf zur Koordination der Unternehmensbesteuerung in der EU unternommen. In ihrer Studie »Company Taxation in the Internal Market« aus dem Jahr 2001 wird deutlich, dass die mit der räumlichen Abgrenzung der nationalen Besteuerungshoheiten verbundenen Steuerbarrieren zu zusätzlichen Behinderungen der grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeit im Binnenmarkt führen, die weitere Wohlfahrtseinbußen mit sich bringen. Nach Ansicht der Kommission kann langfristig nur eine konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für die EU-weiten Aktivitäten multinationaler Unternehmen den steuerlichen Herausforderungen des Binnenmarkts gerecht werden. Als wesentliche Vorteile gelten die Verminderung steuerlicher »compliance costs« aus dem Umgang mit 25 unterschiedlichen Steuersystemen, die Entschärfung von Verrechnungspreisproblemen, die Ermöglichung des grenzüberschreitenden Verlustausgleichs durch Saldierung von Gewinnen und Verlusten, die Vereinfachung grenzüberschreitender Umstrukturierungen sowie die Vermeidung zahlreicher weiterer Doppelbesteuerungssachverhalte.

Beseitigung von Doppelbesteuerungen

Von besonderer Bedeutung ist die Beseitigung von Behinderungen und Doppelbesteuerungen, die sich im Zusammenhang mit der zur Abgrenzung der nationalen Besteuerungshoheiten erforderlichen Gewinnaufteilung bei Konzernen ergeben. Bei wirtschaftlich integrierten multinationalen Unternehmen stellt sich dabei das Problem, dass der Konzernenerfolg zunehmend auf der Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter basiert. Die Aufteilung des Konzernenerfolgs auf die Gliedgesellschaften mittels transaktionsbezogener Verrechnungspreise muss in diesen Fällen aber aus logischen Gründen scheitern, da Marktpreise oftmals nicht zu beobachten sind und Vorteile aus der Integration nicht unmittelbar einzelnen Transaktionen zurechenbar sind. Da sich die beteiligten Staaten regelmäßig nicht auf einheitliche Verrechnungspreise verständigen, führt dies aus der Sicht der betroffenen Unternehmen zu Doppelbesteuerungen und somit zu Behinderungen der grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeit. Eine konsolidierte Konzernbemessungsgrundlage könnte dieses Problem entschärfen, da sich Aufwendungen und Erträge aus dem Ansatz von Verrechnungspreisen gerade saldieren. Gleichzeitig beseitigt eine Ergebniskonsolidierung weitere Dauerprobleme der internationalen Unternehmensbesteuerung wie bspw. unvermeidbare Doppelbesteuerungen im Fall von Abzugsbeschränkungen von Fremdkapitalvergütungen durch »thin capitalization rules« oder vagabundierenden Aufwand infolge von Abzugsverboten für Beteiligungsaufwendungen. Die Schaffung einer konsolidierten Bemessungsgrundlage ist zudem notwendig zur Stärkung der Attraktivität und vollen Effektivität der Europäischen Gesellschaft (SE), deren Statut im Oktober 2004 in Kraft tritt. Denn die Gründung einer SE durch bestehende Unternehmen verspricht keine nennenswerten Vorteile, wenn nicht gleichzeitig steuerliche Behinderungen abgebaut werden, die durch eine Geschäftstätigkeit in mehreren Mitgliedstaaten entstehen.

Als Diskussionsgrundlage hat die Kommission verschiedene Modelle einer konsolidierten Konzernbesteuerung vorgestellt. Unabhängig vom konkreten Ansatz wird der steuerpflichtige Gewinn einer Gesellschaft in drei Schritten berechnet: Zunächst ermitteln die Konzerngesellschaften ihre Gewinne separat, aber nach einheitlichen Vorschriften. Anschließend werden die Einzelgewinne zum konsolidierten Ergebnis zusammengefasst. In einem abschließenden Schritt wird der konsolidierte Gesamterfolg mittels Schlüsselgrößen wie Lohnsumme, Umsatz und Vermögen auf die Konzerngesellschaften in den einzelnen Mitgliedstaaten verteilt. Die Kompetenz der Mitgliedstaaten zur Festlegung der Körperschaftsteuersätze bleibt unangetastet. Deshalb ergibt sich die Steuerschuld in jedem Sitzstaat durch Anwendung des nationalen Steuersatzes auf die zugewiesenen Gewinnanteile.

Auf den ersten Blick erfordern die Kommissionsvorschläge nur eine Angleichung der Gewinnermittlungsvorschriften für grenzüberschreitend tätige Unternehmen. Hierzu bieten sich insbesondere internationale Rechnungslegungsgrundsätze – International Financial Reporting Standards (IFRS) – als Ausgangspunkt an. Denn eine entsprechende EU-Verordnung, die im Jahre 2005 in Kraft tritt, sieht die verbindliche Anwendung von IFRS im Konzernabschluss kapitalmarktorientierter EU-Unternehmen innerhalb der EU vor. Die EU-Verordnung bietet somit nicht nur eine historische, sondern aufgrund der in allen Mitgliedstaaten anzutreffenden Verbindung zwischen »financial accounting« und »tax accounting« gleichermaßen praktikable Chance zur Angleichung der Steuerbemessungsgrundlagen.

Die Kompetenz zur Bestimmung der nationalen Gewinnermittlungsvorschriften sowie die Steuersatzautonomie verblieben dagegen vordergründig bei den Mitgliedstaaten. Für die politische Durchsetzbarkeit ist dies bedeutsam und mag erklären, warum die deutsche Regierung diesen Vorschlag auch »proaktiv« unterstützen möchte. Zu beachten ist allerdings zweierlei. Die Begrenzung einer Gewinnermittlung nach besonderen Regeln auf Gliedgesellschaften multinationaler Unternehmen schafft ein gespaltenes Gewinnermittlungsrecht, da rein national tätige Unternehmen weiterhin die nationalen Grundsätze anzuwenden hätten. Demgegenüber erforderte das steuerliche Gleichbehandlungsgebot rechtsformübergreifend ein gleiches Gewinnermittlungsrecht für sämtliche Unternehmen, weshalb erstens die Kompetenz zur Bestimmung der nationalen Bemessungsgrundlage entfallen würde. Zudem müssen neben der Angleichung der Gewinnermittlungsvorschriften weitere Voraussetzungen erfüllt sein. Der Blick auf die Verhältnisse in Nordamerika, wo eine Formelaufteilung für die Zerlegung von Konzerngewinnen auf die US-amerikanischen Bundesstaaten bzw. die Kanadischen Provinzen eine jahrzehntelange Tradition hat, zeigt, dass eine einheitliche Gewinnermittlung nicht ausreicht. Vielmehr sind Ausweichreaktionen der Konzerne zu erwarten, wenn ein beträchtliches zwischenstaatliches Steuersatzgefälle besteht. Denn im Gegensatz zur herkömmlichen Aufteilung des Konzerngewinns mittels Verrechnungspreisen kann bei einer Formelaufteilung durch eine gezielte Beeinflussung der Aufteilungsfaktoren – bspw. durch die Verlagerung lohnintensiver Tätigkeiten bei einer Schlüsselung gemäß der Lohnsumme – ein weit aus größerer Teil der Bemessungsgrundlage in Niedrigsteuere Länder verlagert werden. Bei den gegenwärtigen Steuersatzdifferenzen innerhalb der EU erfordert die Anwendung einer Formelaufteilung deshalb zweitens Mindestsätze im Sinne von Untergrenzen für die Körperschaftsteuer in der EU, um die Steuereinnahmen zu stabilisieren sowie Effizienz bzw. Neutralität der Besteuerung sicherzustellen.

Zusammenfassend ist festzuhalten: Innerhalb der EU sind die effektiven Unternehmenssteuerbelastungen anzugleichen. Dazu bedarf es neben einer Angleichung der Körperschaftsteuersätze zumindest im Sinne von Untergrenzen einer Harmonisierung der nationalen Gewinnermittlungsvorschriften. Darüber hinaus sind die Initiativen zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage zu unterstützen. Sämtliche Maßnahmen stehen in Einklang mit den selbst gesteckten Zielen der Gemeinschaft, da sie über die Verbesserung der Effizienz bzw. Neutralität der Besteuerung und den Abbau von Steuerbarrieren bei der grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeit die Wettbewerbsfähigkeit Europas steigern. Gleichzeitig tragen sie zur Stabilisierung der Steuereinnahmen bei. Diese Vorteile sind gegen den damit verbundenen Verlust an nationaler Steuerautonomie abzuwägen.



Wolfgang Eggert*

Steuerkonkurrenz für die EU-Mitgliedsländer nutzbar machen

Das Thema Steuerharmonisierung wird sowohl in der finanzwissenschaftlichen Fachliteratur als auch in der tagespolitischen Auseinandersetzung kontrovers diskutiert. Harmonisierungs-Befürworter erwarten eine Reduktion der Verwaltungskosten für den Staat und die steuerpflichtigen Unternehmen, stellen auf mögliche Produktionsgewinne ab, die bei einer nicht durch Besonderheiten der nationalen Steuergesetzgebungen verzerrten internationalen Kapitalallokation realisierbar erscheinen, und streben danach, strategische Steuerpolitiken zu unterbinden, welche zu einer internationalen Umverteilung von Steueraufkommen führen können. Harmonisierungs-Skeptiker betonen die gesellschaftlichen Kosten aufgrund einer abnehmenden Transparenz an steuerpolitischer Verantwortung und fehlender Abstimmung einer harmonisierten Steuerpolitik mit nationalen Traditionen und Finanzbedarfen.

Im Unterschied zu den indirekten Steuern, deren Harmonisierung in Art. 93 explizit angesprochen ist, wird die Harmonisierung der direkten Steuern im EG-Vertrag nicht ausdrücklich erwähnt. Es existiert nur ein Auftrag zur Beseitigung der Doppelbesteuerung in der Gemeinschaft (Art. 293 EG-V). Daher muss jede weitergehende Harmonisierung der direkten Steuern aus den Vorschriften in Art. 94 EG-V abgeleitet werden, aus welchem sich ein Harmonisierungsauftrag nur dann begründen lässt, wenn die damit angestrebte Angleichung der Rechtsverhältnisse für die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig ist. Harmonisierungsinitiativen dürfen darüber hinaus nicht mit dem Subsidiaritätsprinzip (Art. 5 EG-V) kollidieren und müssen im Rat einstimmig gefasst werden.

* Dr. Wolfgang Eggert, PD, ist wissenschaftlicher Mitarbeiter im Bereich Öffentlicher Sektor sowie Humankapital und Strukturwandel des ifo Instituts.

Um die Notwendigkeit von Eingriffen in die nationale Steuerautonomie der Mitgliedstaaten auszuleuchten, hat die Europäische Kommission in der Vergangenheit zahlreiche Untersuchungen und Verhandlungen initiiert. An einige sei hier erinnert. Der Neumark-Report (1963) und der Van-den-Tempel-Report (1971) stellten auf die Harmonisierung der Integration von persönlicher Einkommensteuer und Körperschaftsteuer ab, ebenso der Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission von 1975. Letzterer sah für die damals neun Mitgliedstaaten einen Körperschaftsteuersatz zwischen 45 und 55% vor, eine einheitliche Quellensteuer von 25% auf Dividenden und eine Teilanrechnung der Körperschaftsteuer auf die persönliche Einkommensteuer des Anteilseigners. Der Richtlinienentwurf fand jedoch nicht die erforderliche einstimmige Unterstützung im Rat und wurde letztlich 1990 verworfen. Der Ruding-Report aus dem Jahr 1992 fand keine Anzeichen für einen ungezügelter Steuerwettbewerb unter den Mitgliedstaaten, kam jedoch zu der Schlussfolgerung, dass die unterschiedlichen Körperschaftsteuersysteme bedeutende Verzerrungen der Kapitalallokation verursachen. Die Kommission sah jedoch keinen Handlungsbedarf im Sinne der Harmonisierungsvorschläge der Ruding-Kommission, u.a. die Forderung, Körperschaftsteuersätze im Bereich von 30 bis 40% festzulegen.

Eine jüngere Initiative der Europäischen Kommission zielt auf den »unfairen« Steuerwettbewerb durch die in nationalen Steuersystemen enthaltene Präferenzbehandlung von Steuer-Ausländern ab. Argwohn lösten insbesondere die Besteuerungsregelungen in einigen kleineren Mitgliedstaaten aus, wie die Niederlande und Irland, die vermutlich nicht ganz zu Unrecht im Verdacht stehen, dass strategische Steuerpolitik erheblich zum Wachstum des körperschaftlichen Sektors in diesen Ländern beigetragen hat. Insgesamt wurden in den meisten Mitgliedstaaten der Europäischen Union Tatbestände identifiziert, 66 an der Zahl, die überwiegend die bevorzugte Behandlung von Finanzdienstleistungen und Finanztransaktionen innerhalb multinationaler Unternehmen betreffen. Der Rat folgte der Initiative und verabschiedete einen »Code of Conduct«, der die Abschaffung der 66 Maßnahmen vorsieht. Jedoch ist der Kodex rechtlich nicht bindend. Seine Wirkung ist aller Voraussicht nach begrenzt, denn sie beruht auf der Selbstverpflichtung der Nationalstaaten, ihm zu folgen.

Der Kodex zielt nicht auf eine durchgreifende Änderung in den nationalen Steuersystemen. Es ist interessant festzustellen, dass nun der Europäische Rat die bestehende Heterogenität der Körperschaftsteuersysteme zum Anlass nahm, die Kommission zu beauftragen, eine Studie zu den hauptsächlichen steuerlichen Maßnahmen zu erstellen, welche die ökonomische Aktivität im Binnenmarkt behindern.

Der 2001 veröffentlichte Bolkestein-Bericht ist umfassend und enthält drei Teile. Der erste Teil bringt die Analyse des Ruding-Komitees auf den neuesten Stand und bestätigt Verzerrungswirkungen der nationalen Steuersysteme. Der zweite Teil

identifiziert steuerliche Hindernisse für grenzüberschreitende Wirtschaftsaktivitäten im Binnenmarkt und legt besonderes Augenmerk auf die Kosten der Steuerverwaltung in den Unternehmen. Der dritte Teil schlägt die Schaffung einer konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage für grenzüberschreitend tätige Unternehmen in der Europäischen Union als langfristiges Ziel vor. Die Aufteilung der konsolidierten Steuerbasis auf die verschiedenen Mitgliedstaaten soll nach einer einheitlichen Formel erfolgen. Über den Körperschaftsteuersatz, der auf die nationale Steuerbasis angewendet wird, soll jeder einzelne Mitgliedstaat weiterhin autonom entscheiden können.

In den USA wird dieses Konzept der Formelzerlegung zur Aufteilung der steuerbaren Körperschaftsgewinne auf einzelne Bundesstaaten schon seit längerer Zeit praktiziert. Die Zerlegung erfolgt über die gewichteten Anteile von Umsatz, Kapitaleinsatz und Lohn- und Gehaltssumme. Ähnliche Ansätze finden in Kanada und in der Schweiz Anwendung, aber auch bei der Aufteilung der Gewerbesteuer auf Betriebsstätten Gemeinden in Deutschland.

Das Verfahren der Formelzerlegung soll das grundlegende Problem lösen, dass die Steuerpflicht, aufgrund einer ungeeigneten Analogie zwischen Individuen und Unternehmen, allgemein an den Unternehmenssitz anknüpft, wodurch die bei international operierenden Unternehmen eigentlich unwesentliche Frage des Unternehmenssitzes praktische Bedeutung erlangt. Verrechnungspreise müssen herangezogen werden, um zu bestimmen, in welchem Land die Gewinne einer multinationalen Unternehmung angefallen sind – eine schwierige Aufgabe, wenn zwischen verbundenen Unternehmen über die Grenzen der Nationalstaaten Güter, Dienstleistungen und Produktionsfaktoren getauscht werden, für die keine Marktpreise existieren. Daher bietet sich das Prinzip der Formelzerlegung des konsolidierten Konzerngewinns zunächst als eine von den Steuerbehörden einfach administrierbare Alternative an, um eine internationale Doppelbesteuerung zu vermeiden und in den Unternehmen den Anreiz zu strategischen Gewinnverschiebungen über Transferpreise zu reduzieren.

Ein Problem der Formelzerlegung ist, dass jede Methode der Gewinnerlegung bis zu einem gewissen Grad arbiträr ist und Möglichkeiten zum politischen Feilschen bietet. Die Körperschaftsteuer wird zum einen zu einer Steuer auf diejenigen Aktivitäten, die in die Formel eingehen. Zum anderen kann die Formelzerlegung die Auswirkungen der Körperschaftsteuer intransparent machen, denn die Steuer wird die Gewinne der Körperschaft EU-weit belasten, die Steuereinnahmen verbleiben jedoch im Inland. Die Steuererträge werden nationalisiert, die Kosten sind kollektiv von allen EU-Mitgliedstaaten zu tragen.

In einem Bundesstaat wie den USA, Kanada oder Deutschland kann eine Gewinnerlegung nach einer einheitlichen For-

mel eher funktionieren, weil trotz regionaler Interessengegensätze die gesamtstaatliche Bemessungsgrundlage erhalten bleibt. Versuche, sich in einem internationalen Rahmen auf eine einheitliche Formel zu einigen, werden vermutlich am Widerstand der Nationalstaaten scheitern. Es sei denn, es gelingt den Nationalstaaten, sich durch Verhandlungen über die Bemessungsgrundlagen und Zerlegungsfaktoren auf ein Formelsystem zu einigen, welches keinen Nationalstaat schlechter stellt, als unter dem heutigen Körperschaftsteuersystem. In diesem Zusammenhang ist interessant, dass der Bericht der Kommission ausdrücklich die Möglichkeit eines Europas der zwei Geschwindigkeiten im Bereich der Körperschaftsbesteuerung vorsieht. Eine offene Frage ist dann, ob das Formelsystem zu einer Pareto-Verbesserung führt, nur zur Reproduktion des Status quo, oder zur Ausbeutung der politisch schwächeren Staaten durch die in Europa politisch starken Länder.

Die Frage, ob die Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU harmonisiert werden sollte, verlangt also zunächst eine Antwort auf die grundlegende Frage: aus welcher Sicht? Eine Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung kann aus Sicht der gesamten EU sinnvoll sein, wenn durch Harmonisierung bestehende Verzerrungen der Kapitalallokation abgebaut werden, die Möglichkeiten von multinationalen Unternehmen zu internationalen Gewinnverschiebungen sinken und die administrativen Kosten aufseiten der Unternehmen und der Staaten reduziert werden. Viele dieser Forderungen lassen sich bereits erreichen, wenn die Steuersätze in den Mitgliedstaaten sinken und sich annähern.

Ist die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung aus einzelstaatlicher Sicht sinnvoll? Sie ist es nicht, wenn die Vorteile strategischer Steuerpolitik die Nachteile überwiegen. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn durch eine Steuersatzsenkung so viel Kapital zufließt, dass die Einkommen von Inländern und unter Umständen auch die inländischen Steuereinnahmen steigen. Irland und die Niederlande sind illustrative Beispiele für Länder, denen es gelungen ist, durch eine Reduktion der Steuersätze und dem eingetretenen Boom des Körperschaftssektors sowohl Arbeitsplätze als auch Steuereinnahmen zu generieren.

Gibt es einen Konflikt zwischen individueller (einzelstaatlicher) und kollektiver (gesamteuropäischer) Rationalität? Das wäre beispielsweise aus deutscher Sicht dann der Fall, wenn EU-Niedrigsteuerländer Kapital aus Deutschland abziehen, das ansonsten in Deutschland verblieben wäre. Angenommen, das Kapital wäre nicht ins außereuropäische Ausland geflossen, dann sind internationale Abkommen aus deutscher Sicht wünschenswert, für das EU-Niedrigsteuerland ist eine Verweigerung jedoch rational. Um eine Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU dennoch erfolgreich implementieren zu können, muss in dieser Situation entweder angenommen werden, dass die Wohl-

fahrtsgewinne aus strategischer Steuerersetzung vernachlässigbar sind, womit sich die Frage nach dem Sinn der Harmonisierung stellt, oder dass eine supranationale Instanz existiert, welche Harmonisierungsabkommen bei divergierenden nationalen Interessen durchsetzen kann. Da auch in der diskutierten EU-Verfassung die Einstimmigkeit in Steuerfragen aufrechterhalten bleiben soll, scheint der zweite Weg weiterhin versperrt.

Abkommen zur Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung zwischen den EU-Mitgliedsländern werden aller Voraussicht nach schwierig zu modifizieren sein. Die EU ist gegenüber dem Rest der Welt kein homogener Spieler. Anpassungen auf ökonomische Veränderungen in dem Rest der Welt erfordern zeitaufwendige Nachverhandlungen innerhalb der EU, um Interessengegensätze zwischen europäischen Nationalinteressen auszugleichen. Die EU ist im jetzigen Stadium kaum in der Lage, auf den Weltmärkten ihre wirtschaftliche Stärke gegenüber starken Drittstaaten auszuspielen. Zwischen Harmonisierung und Zentralisierung gibt es einen gewichtigen Unterschied, der durch die unterschiedlichen Transaktionskosten begründet wird, welche die beiden Gestaltungsformen von Politik implizieren. Weder aus Sicht der EU noch aus Sicht eines einzelnen europäischen Landes ist etwas gewonnen, wenn durch die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung die Fähigkeit der Mitgliedsländer schwindet, zeitnah und flexibel auf ökonomische Veränderungen außerhalb Europas zu reagieren.

Schließlich relativiert das letzte Argument auch den Gehalt von Aussagen, der Steuerwettbewerb sei nützlich als ein Prozess, der Ineffizienzen im politischen System entlarvt. Diese These suggeriert, dass ein gewünschtes Maß an internationalem Wettbewerb entworfen werden kann. Wenn aber das Argument des Steuerwettbewerbs ernst genommen wird, dann stehen wir nicht vor der Frage, ob Steuerkonkurrenz sinnvoll ist, sondern vor der Frage, wie die Steuerkonkurrenz zwischen souveränen Ländern zum Vorteil der EU-Mitgliedsländer nutzbar gemacht werden kann. Wenn die Gewinne von multinationalen Unternehmen und Kapital nicht mehr steuerbar sind und in ganz Europa befürchtet werden muss, dass international tätige Unternehmen die inländischen Unternehmen auch aufgrund der bevorzugten Steuerbehandlung verdrängen, dann wird die Unternehmensbesteuerung in den europäischen Nationalstaaten entweder obsolet, oder die politische Zusammenarbeit und Einigkeit in Europa wird durch den internationalen Wettbewerb gerade möglich.