

Nr. 80  
Februar 2004

Argumente  
zu Marktwirtschaft und Politik

## Wege zur europäischen Verfassung IV

# EU-Kompetenzen bei der Unternehmensbesteuerung: für mehr und für besseren Steuerwettbewerb

Von Lüder Gerken und Gerhard Schick  
Stiftung Marktwirtschaft, Berlin

ISSN: 1612 – 7072

## Vorwort

Zu den umstrittenen Regelungen im Rahmen der europäischen Verfassungsgebung gehören die Fragen, welche steuerpolitischen Kompetenzen die Europäische Union erhalten und ob über steuerpolitische Normen künftig per Mehrheitsbeschluß entschieden werden sollte. Zwar ist der problematische Vorschlag, daß die Finanzierung der Union durch eine eigenständige EU-Steuer erfolgen sollte, im Konvent nicht aufgegriffen worden (vgl. Argumente zu Marktwirtschaft und Politik Nr. 77 „Braucht Europa eine Steuer?“). Für Diskussion sorgte jedoch die Frage der europäischen Kompetenzen bei der Gesetzgebung für die Steuerpolitik der Mitgliedstaaten. Insbesondere die britische Regierung macht sich für die Beibehaltung der Einstimmigkeitsregel stark und konnte bereits im Konventsentwurf eine entsprechende Formulierung durchsetzen.

Aus ordnungspolitischer Perspektive geht es bei der Zuordnung der steuerpolitischen Kompetenzen zwischen Union und Mitgliedstaaten sowie bei den Entscheidungsregeln in den zugehörigen Gesetzgebungsverfahren um die Frage, wie in der Europäischen Union eine geeignete Rahmenordnung für den Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten entstehen kann. Diese Frage ist deshalb so zentral, weil der Steuerwettbewerb eine wichtige Funktion bei der Kontrolle der Politik wahrnimmt.

Der Entwurf des Konvents für eine europäische Verfassung ist in vielen Bereichen zu zentralistisch. Eine Ausnahme stellt das Unternehmensteuerrecht dar. Hier wäre eine stärkere Übertragung von Kompetenzen auf die Union sinnvoll, um den Steuerwettbewerb zu stärken.

Dazu muß die Union die Kompetenz erhalten, eine einheitliche Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage für alle Staaten verbindlich zu beschließen. Die Festlegung der Steuersätze muß dabei ausdrücklich den Mitgliedstaaten vorbehalten bleiben.

Auf diese Weise wird staatliches Handeln noch effektiver durch den Steuerwettbewerb kontrolliert. Denn dieser wird zum einen transparenter, weil die Unternehmen die steuerliche Belastung an den einzelnen Standorten leichter vergleichen können. Zum anderen wird der Steuerwettbewerb produktiver, weil steuerlich motivierte Gewinnverlagerungen nicht mehr attraktiv sind.

Denn Staaten mit überhöhten Steuerforderungen an Unternehmen und Kapitaleigner haben im Wettbewerb der Standorte um Investitionen das Nachsehen. Die Bevölkerung lastet den daraus folgenden Wohlstandsverlust den Politikern an. Diese müssen sich deshalb um eine gute Standortpolitik und niedrigere Steuern bemühen.

Ob in der Europäischen Union eine geeignete Rahmenordnung für den Steuerwettbewerb entstehen kann, ist davon abhängig, welche steuerpolitischen Kompetenzen die Union besitzt und welche Abstimmungsregeln für die steuerpolitische Gesetzgebung gelten.

Im vierten Beitrag der Reihe „Wege zur europäischen Verfassung“ geht die Stiftung Marktwirtschaft auf diese Problematik näher ein. Ziel einer Regelordnung für den Steuerwettbewerb muß es sein, daß die Staaten der Europäischen Union untereinander in einem Wettbewerb um mobiles Kapital stehen, der zu einer Ausrichtung der Politik an den Interessen der Bürger und Unternehmen führt.



Bisher sind in der Reihe "Wege zur europäischen Verfassung" erschienen:

- I Wer garantiert die Subsidiarität?, von Lüder Gerken und Gerhard Schick (2003)
- II Reformbedarf in der Komitologie – Für mehr Transparenz in der europäischen Politik, von Lüder Gerken und Gerhard Schick (2003)
- III Braucht Europa eine Steuer? Zur Reform der EU-Finanzverfassung, von Guido Raddatz und Gerhard Schick (2003)

## EU-Kompetenzen bei der Unternehmensbesteuerung: für mehr und für besseren Steuerwettbewerb

Ein großer Vorteil einer föderalen Struktur, wie sie in der Europäischen Union besteht, liegt darin, daß sie zu einem Wettbewerb zwischen den verschiedenen Gebietskörperschaften führt. Unternehmen haben die Möglichkeit, unter den Regelungen in verschiedenen Teilstaaten auszuwählen, indem sie ihren Unternehmenssitz oder einen Teil ihrer ökonomischen Aktivitäten dorthin verlagern, wo für sie günstige Regelungen bestehen.

Weil Unterschiede in der Steuerbelastung die Standortqualität beeinflussen, gilt das auch für das Steuerrecht. Die Gebietskörperschaften können daher ihre Steuerpolitik einsetzen, um Unternehmen sowie die von ihnen genutzten mobilen Produktionsfaktoren, insbesondere mobiles Kapital, anzulocken. So entsteht ein Wettbewerb zwischen den Gebietskörperschaften mit den Mitteln des Steuerrechts: der Steuerwettbewerb.

Ob dieser Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedern der Europäischen Union seine positiven Wirkungen entfalten kann, ist abhängig von einer geeigneten Wettbewerbsordnung (Abschnitt 1). Deshalb werden im folgenden die derzeitigen Gegebenheiten für den Steuerwettbewerb in der Europäischen Union untersucht (Abschnitt 2). Sodann wird eine geeignete Steuerwettbewerbsordnung skizziert (Abschnitt 3) und gefragt, ob die Union derzeit und nach dem Konventsentwurf über ausreichende Kompetenzen verfügt, um eine solche Ordnung durchzusetzen (Abschnitt 4). Abschnitt 5 faßt die Ergebnisse zusammen und skizziert den Veränderungsbedarf gegenüber dem Entwurf des Europäischen Konvents für eine europäische Verfassung.

Die Analyse beschränkt sich auf den Bereich der Unternehmensteuern. Denn für die Besteuerung der Arbeits- und Zinseinkünfte der Bürger ist in der Regel der Wohnort maßgeblich. Steuerlich motivierte Wohnortwechsel sind auf internationaler Ebene jedoch, obwohl einzelne Fälle große Publizität erlangen, quantitativ unbedeutend. Auch bei den indirekten Steuern spielt Steuerwettbewerb kaum eine Rolle. Aufgrund des europäischen Umsatzsteuersystems, das alle Waren, die in einem Mitgliedstaat verkauft werden, mit demselben

Steuersatz belastet, kann die individuelle Steuerlast nur durch einen Einkauf in einem anderen Mitgliedstaat gesenkt werden. Es konkurrieren daher lediglich Standorte im grenznahen Bereich.

---

### 1 Steuerwettbewerb und Steuerwettbewerbsordnung

#### 1.1 Steuerwettbewerb als Wettbewerb der Staaten um Kapital

Strömt zusätzliches Kapital in ein Land, hat das in der Regel positive Wirkungen: Von ausländischen Direktinvestitionen profitiert der Arbeitsmarkt. Wenn ausländische Unternehmen im Inland einen Betrieb errichten oder erweitern, steigen die Löhne und/oder es entstehen zusätzliche Arbeitsplätze. Außerdem kann durch ausländische Direktinvestitionen das Steueraufkommen gesteigert werden, sei es direkt durch die Besteuerung der Kapitalerträge, sei es indirekt durch eine Besteuerung der durch den Kapitalzufluß generierten zusätzlichen Wertschöpfung. Die zusätzlichen Steuereinnahmen können für eine Senkung der tariflichen Steuerbelastung oder für zusätzliche öffentliche Ausgaben genutzt werden. Insofern profitieren nicht nur die Arbeitnehmer, sondern alle Bürger vom Kapitalzufluß.

Grundsätzlich haben deshalb die Bürger eines Staates Interesse an einem Zufluß von Kapital. Weil die Regierungen eines Landes von den Wählern unter anderem daran gemessen werden, wie ihre Politik zu einem Abbau der Arbeitslosigkeit bzw. zu einer Steigerung des Wohlstands beiträgt, sind die Regierungen bestrebt, zusätzliches Kapital anzulocken. Da diese Interessenlage in allen Staaten besteht, kommt es zu einem Wettbewerb um Kapital, in dem die Regierungen der beteiligten Staaten als Anbieter von Standortleistungen um die Gunst der Unternehmen als Nachfrager von Standortleistungen werben.

Eine Möglichkeit der Regierungen, Unternehmen zu Investitionen in ihrem Land zu veranlassen,

sind Veränderungen des Steuerrechts, also die Gestaltung der Steuertarife und der Bemessungsgrundlagen, aber auch weitere Elemente des Steuerrechts wie Doppelbesteuerungsabkommen und Dokumentationspflichten. Versuchen die Regierungen mit solchen Veränderungen des Steuerrechts Vorteile im Wettbewerb um Kapital zu erreichen, spricht man von Steuerwettbewerb.

## 1.2 Wirkungen des Steuerwettbewerbs

Der Steuerwettbewerb hat eine wichtige Funktion bei der Kontrolle staatlichen Handelns. Wenn Politiker die Steuern auf Kapitalerträge erhöhen, um unproduktive staatliche Leistungen anzubieten oder weitere Umverteilung finanzieren zu können, müssen sie damit rechnen, daß Kapital aus dem Land fließt. Exzessive und unproduktive staatliche Tätigkeit wird bestraft, der Bürger also insoweit durch den Steuerwettbewerb vor dem Mißbrauch staatlicher Macht geschützt.

Umgekehrt wird gute Politik belohnt: Werden die Steuern gesenkt oder werden zusätzliche Steuereinnahmen zur Verbesserung der Standortbedingungen (zum Beispiel der Verkehrsinfrastruktur) genutzt, dann steigt die Nettorendite der Kapitaleigner an dem betreffenden Standort, weiteres Kapital fließt zu. Indem gute Politik aber zu Kapitalzuflüssen und damit zu den Wohlstandssteigerungen führt, die die Politiker für ihre Wiederwahl anstreben, erzwingt der Steuerwettbewerb eine effiziente Wirtschaftspolitik.

Eine wichtige Funktion kommt dem Steuerwettbewerb außerdem bei der Entstehung und Verbreitung von Wissen über gute Politik zu. Welche steuerlichen Regelungen sinnvoll und unbürokratisch sind, welche staatlichen Investitionen die Produktivität privater Unternehmen erhöhen, ist a priori unbekannt. Im Steuerwettbewerb wird sichtbar, welche Politik zu einem Zufluß von Kapital führt, also erfolgreich ist. So wie Unternehmen versuchen, Marketing-Konzepte, Produktionstechnologien oder Managementstrategien von ihren erfolgreicheren Konkurrenten zu übernehmen, dient den Politikern in allen Staaten der Erfolg einzelner Länder im Steuerwettbewerb als Indikator für gute Standortpolitik.

## 1.3 Regelungsbedarf beim Steuerwettbewerb

Wie andere Wettbewerbsprozesse auch, kann der Steuerwettbewerb ohne eine geeignete Regelordnung nicht zu den erwünschten Ergebnissen führen. Ebenso wie Betrug, irreführende Werbung oder Kartelle den unternehmerischen Wettbewerb beschränken und seine positiven Wirkungen zunichte machen können, so existieren auch beim Steuerwettbewerb Verhaltensweisen von Anbietern (Regierungen) und Nachfragern (Unternehmen), die zu einem unproduktiven Wettbewerb führen.

Produktiv ist ein Wettbewerbsprozeß dann, wenn er zur Kontrolle wirtschaftlicher und politischer Macht beiträgt, wenn effiziente Verhaltensweisen der Anbieter gefördert werden und wenn zusätzliches Wissen über geeignete Lösungen generiert wird.

Eine erste zentrale Voraussetzung für einen produktiven Wettbewerbsprozeß ist, daß der Wettbewerbsprozeß von den Anbietern nicht unterbunden wird. Für den Steuerwettbewerb bedeutet das, daß es den Staaten unmöglich gemacht werden muß, sich dem Wettbewerbsdruck zu entziehen. Zu diesem Zweck müssen staatliche „Kartelle“ verhindert werden: Wenn beispielsweise die Staaten der Europäischen Union einheitliche Unternehmensteuern vereinbarten, wäre der Wettbewerb der Staaten mit Mitteln des Steuerrechts ausgeschaltet. Mindeststeuersätze schalten den Steuerwettbewerb zwar nicht völlig aus, beschränken ihn aber wesentlich.

Eine zweite Voraussetzung für einen produktiven Wettbewerbsprozeß ist, daß der Anbieter einer Leistung in der Lage ist, eine Gegenleistung einzufordern, mit der er die Kosten der Leistungserstellung decken kann. Überall dort, wo das nicht der Fall ist, versagt der Wettbewerb, weil kein Anbieter es sich auf Dauer leisten kann, seine Leistungen unter Kosten anzubieten. Daher müssen die Staaten ihren Steueranspruch gegenüber den Nutzern staatlicher Leistungen durchsetzen können. Dieser Anforderung stehen bestimmte legale (1) und illegale (2) Verhaltensweisen der Unternehmen entgegen, die sich einzelne Staaten zunutze machen können und zunutze machen.

### (1) Legale Steuerumgehung

Das internationale Steuerrecht ist extrem komplex. Nationalstaatliche Vorschriften der einzelnen Län-

der und tausende von Doppelbesteuerungsabkommen zwischen diesen Ländern schaffen eine intransparente Struktur. Allein in der derzeitigen Europäischen Union sind 15 Staaten durch über hundert Abkommen verbunden. Der Komplexität des Steuerrechts steht die Komplexität der Strukturen in multinationalen Unternehmen gegenüber. Experten solcher Unternehmen wissen diese Komplexitäten zu nutzen, um das unternehmerische Handeln steuerlich zu optimieren, d.h. die Steuerbelastung zu minimieren.

Dazu bieten sich erstens Verrechnungspreisgestaltungen an. Verrechnungspreise sind Preise, die von Unternehmen für Leistungen festgelegt werden, die nicht über den Markt abgewickelt, sondern zwischen Unternehmensteilen erbracht werden, z.B. von einem Tochter- an ein Mutterunternehmen. Diese Preise dienen der Erfolgskontrolle und der Steuerung des innerbetrieblichen Ressourceneinsatzes. Wenn sich die beteiligten Unternehmen in verschiedenen Staaten befinden, haben diese Verrechnungspreise jedoch auch steuerliche Relevanz. Denn sie bestimmen die Aufteilung des unternehmerischen Gesamtgewinns auf die einzelnen Länder. Daher besteht ein Anreiz, durch die steueroptimale Gestaltung der Verrechnungspreise einen Teil des Gewinns in den Ländern anfallen zu lassen, in denen die Steuerbelastung niedrig ist und bei denen es Doppelbesteuerungsabkommen ermöglichen, die Gewinne steuerfrei oder mit geringer Steuerbelastung zu den Eigentümern des Unternehmens zurückzutransferieren.

Um die Möglichkeit der Gewinnverlagerung in optimalem Ausmaß nutzen zu können, besteht außerdem eine mögliche Strategie in der Errichtung von Tochtergesellschaften in Niedrigsteuerrändern mit entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen. Wichtig sind in diesem Zusammenhang Holdings und Finanzierungsgesellschaften.

Derartige Verhaltensweisen der Unternehmen sind legal und bei gegebener Steuerrechtsordnung auch legitim. Sie führen jedoch im Regelfall dazu, daß der Gewinn, den ein Unternehmen in den einzelnen Staaten, in denen es tätig ist, ausweist, wenn überhaupt, dann nur noch in geringem Maße vom Ressourceneinsatz oder von der Wertschöpfung am jeweiligen Standort abhängt. Ein Land, das zu vernünftigen Steuersätzen eine gute Infra-

struktur bereitstellt und deshalb einen großen Realkapitalzufluß verzeichnet, muß deshalb noch lange nicht einen Zuwachs auch bei den Steuereinnahmen erfahren. In diesem Fall kann das Land folglich die Unternehmen zur Finanzierung der Infrastruktur, die sie nutzen, nicht heranziehen. Steuersatzerhöhungen oder eine Kürzung der öffentlichen Leistungen, die als Input für unternehmerische Wertschöpfung dienen, können erforderlich werden. Diese Situation ist kontraproduktiv. Denn sie zwingt die Politiker, von einer für die Unternehmen guten Standortpolitik abzuweichen. Auf der anderen Seite kommen Länder, die keine gute Infrastruktur bereitstellen, aufgrund von günstigen steuerrechtlichen Regelungen für Holdings oder Finanzierungsgesellschaften in den ungerechtfertigten Genuß von Steuereinnahmen, ohne daß diesen eine entsprechende Wertschöpfung der Unternehmen gegenübersteht.

Die Staaten als Anbieter im Steuerwettbewerb stellen sich auf diese Verhaltensweisen der Unternehmen ein. Insbesondere kleine Staaten versuchen mit Holding-Privilegien, mit Anreizen für Finanzierungsgesellschaften oder durch eine gezielte Gestaltung ihres Außensteuerrechts dafür zu sorgen, daß der Gewinn von Unternehmen und damit auch die Körperschaftsteuern bei ihnen anfallen, obgleich die Wertschöpfung in größeren Staaten erfolgt.

Im Rahmen dieser Maßnahmen kommt es häufig zur Inländerdiskriminierung. Denn die attraktiven steuerlichen Bedingungen, mit denen ausländische Unternehmen zu Steueroptimierungsaktivitäten im Inland veranlaßt werden sollen, würden zu großen Steuerausfällen führen, sofern sie auch auf alle inländischen Unternehmen angewendet würden. Ausländische Unternehmen werden folglich gegenüber inländischen bevorzugt.

## **(2) Illegale Steuerhinterziehung**

Nicht nur bei der legalen Steuerumgehung, sondern auch bei der illegalen Steuerhinterziehung nutzen Unternehmen öffentliche Leistungen eines Staates, ohne daß sie ihren Finanzierungsbeitrag dafür leisten. Das führt nicht nur zu einer Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen, sondern auch zu falschen Signalen im Steuerwettbewerb. Denn belohnt werden bei Steuerhinterziehung nicht mehr diejenigen Staaten, die die beste Standortpolitik betreiben, sondern jene, die die Steuerhinterzie-

hung tolerieren oder sogar fördern. Dies ist doppelt problematisch, wenn es auf Kosten anderer Staaten geschieht, z.B. indem ein Staat ausländischen Investoren weitreichenden Schutz vor ausländischen Steuerbehörden gewährt.

#### 1.4 Zwischenfazit

Eine geeignete Rahmenordnung für den Steuerwettbewerb muß den Wettbewerb in zwei Richtungen sichern:

- Erstens muß sichergestellt werden, daß der Wettbewerbsprozeß durch die Staaten nicht unterbunden wird.
- Zweitens muß sichergestellt werden, daß sich der Kapitalzufluß an der Qualität des Bündels aus staatlichen Leistungen und Steuerlast orientiert und nicht an Möglichkeiten zur Steuerumgehung und Steuerhinterziehung.

---

## 2 Steuerwettbewerb in der EU

### 2.1 Kompetenzen der Union

Die Europäische Union verfügt bisher nicht über die Kompetenz, eigene Steuern zu erheben. Die steuerpolitischen Kompetenzen der Union beschränken sich daher auf die Regelsetzung für die Steuerpolitik der Mitgliedstaaten. Für die direkten Steuern besteht, anders als für die indirekten Steuern (Art. 93 EG-Vertrag), keine explizite Harmonisierungsermächtigung. Die Steuerpolitik der Union stützt sich bei direkten Steuern auf die Binnenmarkt-Kompetenz (1), auf die Normen der Beihilfekontrolle (3) und auf eine Norm zur Doppelbesteuerung (4). Eine Sonderrolle spielt der Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung (2).

#### (1) Binnenmarkt-Kompetenz

Art. 94 EG-Vertrag regelt allgemein die Angleichung von Rechtsvorschriften, die sich *unmittelbar* auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken. Soweit dies auf direkte Steuern zutrifft, kann die Europäische Union folglich auch bei direkten Steuern tätig werden. Allerdings schränkt die Bedingung der Unmittelbarkeit die Reichweite dieser Ermächtigung er-

heblich ein. Denn die Unterschiedlichkeit der Steuersysteme in den Mitgliedstaaten mag das Funktionieren des Binnenmarktes zwar *mittelbar* berühren. Durch sie wird jedoch niemand *unmittelbar* in seinen Grundfreiheiten beschränkt. Aus Art. 94 EG-Vertrag läßt sich daher keine Ermächtigung für eine allgemeine Harmonisierung der direkten Steuern ableiten.

Genutzt wurde Art. 94 EG-Vertrag deshalb nur für besondere Fragen der Besteuerung grenzüberschreitender wirtschaftlicher Aktivitäten: 1990 mit der Fusionsrichtlinie und der Mutter-Tochter-Richtlinie. Diese Richtlinien brachten Erleichterungen für grenzüberschreitend tätige Unternehmen, die mit verschiedenen Steuerrechtssystemen der Mitgliedstaaten und deren Überschneidungen konfrontiert sind.

#### (2) Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung

1997 beschloß der ECOFIN-Rat ein „Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs in der Europäischen Union“. Anhang 1 enthält einen Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung in der Form einer „Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten“. Diese Verfahrensweise macht deutlich, daß der Verhaltenskodex nicht auf den Kompetenznormen des EG-Vertrags basiert. Ausdrücklich wird festgestellt, daß der Kodex die Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten nicht berührt.

Im Verhaltenskodex werden solche Maßnahmen im Steuerwettbewerb als „schädlich“ angesehen, die

- ausländischen Investoren steuerliche Vorteile verschaffen, die Inländer nicht erhalten können (Inländerdiskriminierung),
- Steuerhinterziehung und steuerlich motivierte Gewinnverlagerungen fördern oder
- auf der Ebene der Gesetzgebung oder der Verwaltung intransparent sind.

Die Mitgliedstaaten kamen überein, neue Maßnahmen dieser Art nicht einzuführen und bestehende Maßnahmen abzubauen. Trotzdem blieb der Verhaltenskodex mangels rechtlicher Durchsetzungsmöglichkeiten der Union eher ein „Gentlemen's Agreement“.

### (3) Beihilferecht

Die Kommission vertritt die Auffassung, daß das Beihilferecht nach Art. 87–89 EG-Vertrag als rechtliche Grundlage einer Regelordnung auch für den Steuerwettbewerb bei direkten Steuern herangezogen werden könne, da nach Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag „Beihilfen gleich welcher Art“ der gemeinschaftlichen Kontrolle unterlägen und dazu auch Steuervergünstigungen zählten. Erforderlich sei lediglich, daß dem Begünstigten ein Vorteil gegenüber den normalerweise von ihm zu tragenden Belastungen verschafft werde.

Freilich hat die Kommission diese Drohung, die mitgliedstaatliche Steuerpolitik der Beihilfenkontrolle zu unterziehen und sie gegebenenfalls auch durch Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs zu unterbinden, bislang nicht umgesetzt. Inzwischen nehmen sich jedoch vermehrt Steuerexperten dieses Themas an. So stellten unlängst Steuerrechtler fest, daß über 100 Normen des deutschen Steuerrechts gegen das europäische Beihilferecht verstoßen könnten.

### (4) Doppelbesteuerungsklausel

In Art. 293 EG-Vertrag werden die Mitgliedstaaten aufgefordert, Doppelbesteuerungen innerhalb der Gemeinschaft zu beseitigen. Art. 293 EG-Vertrag bezieht sich jedoch nur auf Bereiche, in denen die anderen Vertragsinstrumente versagen, und hat somit subsidiären Charakter. Eine Kompetenz der Union in bezug auf direkte Steuern begründet Art. 293 EG-Vertrag nicht.

Genutzt wurde Art. 293 EG-Vertrag bisher nur einmal: 1990 für das „Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen“ (sogenanntes Schiedsübereinkommen). Es bezieht sich auf die Bewertung grenzüberschreitender Leistungsströme zwischen verbundenen Unternehmen für die Steuerbilanz. Wenn die Steuerbehörden eines beteiligten Landes die von den Unternehmen angegebenen Verrechnungspreise nicht akzeptieren,

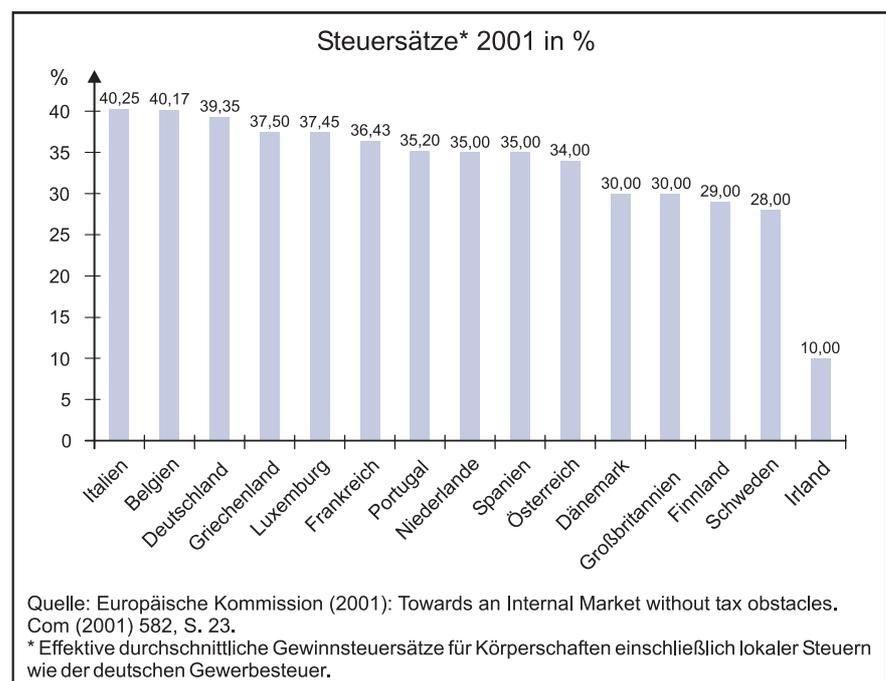
weil sie als Mittel zur Gewinnverlagerung angesehen werden, im anderen Land jedoch eine entsprechende Korrektur unterbleibt, kommt es zur Doppelbesteuerung. Diese soll durch ein Schiedsverfahren vermieden werden.

## 2.2 Die derzeitigen Rahmenbedingungen für den Steuerwettbewerb in der EU

Der Binnenmarkt, die Währungsunion und ein zunehmend einheitlicher Rechtsrahmen haben den Warenhandel, grenzüberschreitende Investitionen und die unternehmerische Verflechtung zwischen den Mitgliedstaaten deutlich verstärkt. Dadurch nimmt die Bedeutung des Steuerrechts für Standortentscheidungen im Binnenmarkt zu; der Steuerwettbewerb wird intensiver. Relevant für diesen Wettbewerb sind drei Teile des Steuerrechts: die Steuersätze in den einzelnen Mitgliedstaaten (1), die steuerliche Bemessungsgrundlage in den einzelnen Mitgliedstaaten (2) und die mitgliedstaatlichen, europarechtlichen und bilateralen Normen, die die steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Transaktionen regeln (3).

### (1) Steuersätze

Die Unterschiede in den Steuersätzen betragen trotz zahlreicher Steuerreformen in den letzten Jahren immer noch bis zu 30 Prozentpunkte (vgl. untenstehende Graphik).



Einige der Staaten, die im Mai 2004 der Union beitreten, erheben sehr niedrige Steuern auf Unternehmensgewinne. Beispielsweise gilt für Unternehmensteuern in Estland ein Steuersatz von 26 %, in Lettland von 19 % und in Litauen von 15 %. Dies wird den Steuerwettbewerb in der Europäischen Union verstärken.

## (2) Die steuerliche Bemessungsgrundlage

In jedem Mitgliedstaat der Europäischen Union wird die steuerliche Bemessungsgrundlage nach den nationalen Vorschriften ermittelt. Dadurch müssen Unternehmen, die in mehreren Mitgliedstaaten tätig sind, mehrere Steuerrechtssysteme beachten und ihre Buchhaltung auf die jeweiligen Systeme abstimmen. Dies führt nicht nur zu höheren Kosten der Steuererhebung, sondern erschwert auch den Vergleich der Steuerlast an verschiedenen Standorten. Derzeit kann nur bei detaillierter Kenntnis der Bemessungsgrundlagen ein Belastungsvergleich vorgenommen werden. Denn genauso relevant wie die in der Grafik Seite 7 ausgewiesenen Steuersatzunterschiede sind die Unterschiede in der Bemessungsgrundlage. Sie können aufgrund ihrer Komplexität hier nicht in einer einfachen Übersicht abgebildet werden.

## (3) Die steuerrechtliche Behandlung grenzüberschreitender Transaktionen

Die einzelnen Steuerrechtssysteme dürfen nicht isoliert betrachtet werden. Nationale Vorschriften für die Behandlung grenzüberschreitender Transaktionen sowie bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten oder zwischen diesen und Drittstaaten regeln die Überschneidungen zwischen den Steuerrechtssystemen und bilden mit diesen zusammen die Rahmenbedingungen für den Steuerwettbewerb.

Ziel der Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den EU-Mitgliedstaaten ist die Vermeidung von Doppelbesteuerung. Diese entsteht dadurch, daß im Regelfall ein Staat das Welteinkommen seiner inländischen Unternehmen besteuert und gleichzeitig ausländische Staaten das von diesen dort erwirtschaftete Einkommen (Territorialeinkommen) besteuern. Doppelbesteuerungsabkommen begrenzen den Steueranspruch beider Staaten und versuchen so, die Benachteiligung grenzüberschreitender wirtschaftlicher Aktivität zu vermeiden. Ganz vermieden wird sie in der Regel allerdings nicht.

Durch die Komplexität des so entstehenden Vertragsnetzes aus über 100 Doppelbesteuerungsabkommen allein zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union wird das Steuerrecht allerdings extrem intransparent. Verhandlungen über ein multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen, wie sie teilweise gefordert werden, gelten trotzdem als unwahrscheinlich.

## 2.3 Folge: Unproduktiver Steuerwettbewerb

Die großen europäischen Unternehmen nutzen die Komplexität des Steuerrechts zur Steueroptimierung, d.h. zur Reduzierung ihrer Steuerlast. Teilweise gelingt es durch die Kombination mehrerer Gesellschaften in unterschiedlichen Staaten, die Doppelbesteuerungsabkommen sowie die Richtlinien der EU so zu nutzen, daß eine Steuerbelastung resultiert, die niedriger ist als die Steuerbelastung in jedem der betroffenen Staaten. Um im unternehmerischen Wettbewerb bestehen zu können, sind die Unternehmen gezwungen, diese Möglichkeiten zu nutzen.

Dieser steuerrechtliche Status quo hat eine Reihe von Nachteilen:

- *Allokation:* Die betriebswirtschaftlich sinnvollen, volkswirtschaftlich aber unproduktiven Anstrengungen der Steuervermeidung werden verstärkt.
- *Erhebungskosten:* Das Nebeneinander mehrerer Steuerrechtssysteme belastet die Unternehmen stark, weil das Geschäftsgeschehen in verschiedenen steuerlichen Jahresabschlüssen festgehalten werden muß. Diese Belastung spüren vor allem kleinere Unternehmen. Da die von Gewinnverlagerungen negativ betroffenen Staaten ihre Kontrollen verschärfen, nehmen die Erhebungskosten weiter zu. Derzeit verschärft Deutschland beispielsweise die Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise.
- *Steuerliche Hindernisse für die Unternehmen:* Der Binnenmarkt ist im Bereich der Steuern noch nicht vollständig verwirklicht. Die Unternehmen können Gewinne und Verluste in verschiedenen Mitgliedstaaten nicht vollständig miteinander verrechnen. Trotz der Fusionsrichtlinie entstehen bei Umstrukturierungen, Unter-

nehmensübernahmen und Fusionen zusätzliche Belastungen.

- *Rechtssicherheit*: Insbesondere bei der Festsetzung der Verrechnungspreise durch die Steuerbehörden besteht derzeit Rechtsunsicherheit.
- *Qualität des Steuerwettbewerbs*: Durch die Möglichkeit der Gewinnverlagerung korrelieren die Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten immer weniger mit deren Aufwendungen für die öffentliche Infrastruktur. Gewinner dieser Entwicklung sind insbesondere kleinere Staaten wie Belgien, die Niederlande, Luxemburg, aber auch Irland und die britischen Kanalinseln, die durch spezifische Regelungen vor allem Holdings und Finanzierungsgesellschaften anlocken konnten. Über sie wird ein relevanter Teil der Gewinne, die in einem der größeren Mitgliedstaaten entstanden sind, in andere Mitgliedstaaten gelenkt und dort versteuert. Die Unternehmen können so die Nutzung von Standortleistungen im Rahmen der betrieblichen Wertschöpfung von der Steuerzahlung trennen. Die Staaten können daher nicht damit rechnen, aufgrund besserer Standortleistungen auch höhere Steuereinnahmen zu erzielen.

### 3 Eine geeignete Steuerwettbewerbsordnung für die EU

#### 3.1 Grundzüge

Zentral für die große Komplexität des Steuerrechts und für den unproduktiven Steuerwettbewerb ist die Tatsache, daß im europäischen Binnenmarkt nicht nur die Steuersätze, sondern auch die Bemessungsgrundlagen voneinander abweichen, weil die Vorschriften zur steuerlichen Gewinnermittlung stark differieren.

Vergleicht man die Unternehmensbesteuerung in Europa mit der deutschen Gewerbesteuer, so wird deutlich, daß eine geringere Komplexität den Steuerwettbewerb produktiver machen kann. Weil die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer deutschlandweit einheitlich ist, konzentriert sich der Steuerwettbewerb auf die unterschiedlichen Hebesätze. Deshalb fällt der Vergleich der Vor-

und Nachteile einzelner Standorte innerhalb Deutschlands leichter als zwischen den Mitgliedstaaten im europäischen Binnenmarkt. Bei einheitlicher europäischer Bemessungsgrundlage könnte deshalb auch der europäische Steuerwettbewerb produktiver werden.

Schon 1999 haben die Autoren deshalb in einer Studie für das Bundesfinanzministerium<sup>1</sup> vorgeschlagen, eine europäische Steuerwettbewerbsordnung zu schaffen, die als Kernelemente enthält:

- *Prinzip des konsolidierten Gewinns*: Der steuerliche Gewinn eines grenzüberschreitend tätigen Unternehmens wird nicht mehr in jedem Mitgliedstaat separat ermittelt, sondern als konsolidierter Gewinn aller Unternehmensteile auf dem Gebiet der Europäischen Union.
- *Aufteilung des konsolidierten Gewinns auf die Mitgliedstaaten nach einheitlichen objektiven Kriterien*: Der Anteil des konsolidierten Gewinns, der in den einzelnen Mitgliedstaaten als Bemessungsgrundlage für die Unternehmensbesteuerung dient, wird nach Größen bestimmt, die die Nutzung von Standortleistungen in den einzelnen Mitgliedstaaten widerspiegeln.
- *Festlegung der Steuersätze durch die Mitgliedstaaten*: Jeder Mitgliedstaat legt die Höhe der tariflichen Steuerbelastung autonom fest. So entsteht ein produktiver Steuerwettbewerb. Mindeststeuersätze werden nicht vereinbart.

#### 3.2 Vorteile

Die Einführung einer konsolidierten steuerlichen Bemessungsgrundlage hat gegenüber der jetzigen Situation eine Reihe von Vorzügen:

- *Verbesserte Allokation*: Vermieden werden die Effizienzverluste, die dadurch entstehen, daß sich die Unternehmen im Binnenmarkt am steuerrechtlich günstigsten, nicht aber am ökonomisch für sie optimalen Standort niederlassen.
- *Geringere Erhebungskosten*: Die Unternehmen müssen sich statt mit – nach der Osterweiterung – 25 verschiedenen Steuerrechtssystemen

<sup>1</sup> Veröffentlichung der Ergebnisse in Lüder Gerken, Jörg Märkt, Gerhard Schick (2000): Internationaler Steuerwettbewerb. Tübingen: Mohr Siebeck.

sowie den zugehörigen Doppelbesteuerungsabkommen nur mit einem einzigen europäischen Steuerrecht auseinandersetzen.

- *Beseitigung von steuerlichen Hindernissen für Unternehmen:* Die unbefriedigende Situation wird überwunden, daß ein Verlustausgleich nur innerhalb eines Mitgliedstaates, nicht aber grenzüberschreitend möglich ist und daß Restrukturierungen in vielen Fällen nicht steuerneutral erfolgen können, wenn sie grenzüberschreitende Auswirkungen haben. Denn die Steuerbilanz bezieht sich nur noch auf das Gesamtunternehmen, nicht mehr auf die Gesellschaften in den einzelnen Mitgliedstaaten.
- *Höhere Rechtssicherheit:* Die Rechtsunsicherheit bei der Festlegung der Verrechnungspreise wird überwunden, weil diese innerhalb Europas nicht mehr relevant sind.
- *Produktiver Steuerwettbewerb:* Gewinnverlagerungen zwischen den Mitgliedstaaten ohne eine entsprechende Verlagerung der Wertschöpfung werden unmöglich, weil sich die Aufteilung des Gesamtgewinns nicht mehr am steuerlichen Gewinn in den einzelnen Mitgliedstaaten orientiert; dieser wird nicht mehr ermittelt. Staaten können also wieder damit rechnen, für verbesserte Standortleistungen auch höhere Steuereinnahmen zu erzielen.

Insgesamt werden die genannten Veränderungen vor allem für kleinere Unternehmen, die Betriebsstätten im europäischen Ausland haben, aber nicht über spezialisierte Steuerabteilungen verfügen, wesentliche Verbesserungen erbringen. Deshalb plädieren inzwischen auch die europäischen Unternehmensverbände für eine solche Lösung.

Weil den Mitgliedstaaten die Festlegung des Steuersatzes überlassen bleibt, wird der Steuerwettbewerb durch die Vereinheitlichung nicht eingeschränkt. Im Gegenteil ist mit einer Intensivierung zu rechnen, weil das Steuerrecht im Binnenmarkt transparenter wird. Während reine Gewinnverlagerungen im Rahmen der Steueroptimierung unmöglich werden, bleiben also Produktionsverlagerungen aufgrund besserer Standortbedingungen in europäischen Nachbarländern, in Form des Bündels aus öffentlichen Leistungen und Steuersätzen, interessant.

### 3.3 Besondere Fragen

Zwei Fragen treten auf, wenn ein konsolidierter europäischer Gesamtgewinn ermittelt werden soll. Beide sind nicht nur prinzipiell lösbar, sondern in anderen Staaten bereits gelöst worden:

#### (1) Wie soll der ermittelte europäische Gesamtgewinn auf die Mitgliedstaaten aufgeteilt werden?

Die Aufteilung muß sich an beobachtbaren Größen orientieren, die als Indikator für die Verteilung der Unternehmensaktivitäten auf die verschiedenen Standorte dienen können. Für diesen Zweck können die Anteile der Betriebsstätten in den einzelnen Mitgliedstaaten an der Lohnsumme, am Kapitaleinsatz oder am Umsatz des jeweiligen Unternehmens als Aufteilungsschlüssel verwendet werden. Diese Größen werden zum Zwecke der Erhebung anderer Steuern bereits durch die Steuerbehörden der einzelnen Mitgliedstaaten ermittelt.

Diese Vorgehensweise kann sich auf langjährige Erfahrungen in mehreren Föderalstaaten stützen: In Deutschland wird bei der Zerlegung der Gewerbesteuer auf die Kommunen und bei der Zerlegung der Körperschaftsteuer auf die Bundesländer der Anteil der einzelnen Gebietskörperschaft (Gemeinde bzw. Land) an der Lohnsumme des Gesamtunternehmens herangezogen. In US-amerikanischen Bundesstaaten, die das Prinzip des konsolidierten Gewinns seit Jahren für die Unternehmensbesteuerung anwenden, gab es lange Zeit unterschiedliche Aufteilungsschlüssel. Das hat den Nachteil, daß Teile des Gewinns doppelt oder gar nicht besteuert werden. Inzwischen hat sich allerdings weitgehend ein zusammengesetzter Aufteilungsschlüssel durchgesetzt, der alle drei Größen – Lohnsumme, Kapital und Umsatz – gleich gewichtet (sogenannte „Massachusetts-Formel“). In Kanada sind die Aufteilungsschlüssel über alle Provinzen einheitlich festgelegt.

#### (2) Welche Beteiligungen werden zum Konzern gezählt?

Bei der Konsolidierung der Bemessungsgrundlage für die Unternehmensbesteuerung wird eine Gruppe verbundener Unternehmen (XY Frankfurt AG, XY France S.A., XY Galicia S.A., XY Wales plc.) als ein einheitliches Unternehmen (XY Konzern) behandelt. Die gesellschaftsrechtliche Auf-

teilung in unterschiedliche juristische Personen wird also ignoriert. Bei Beteiligungen unter 100 % stellt sich die Frage, ob eine Gesellschaft als Teil des Konzerns gilt oder nicht. Hier sind verschiedene Lösungen denkbar:

- Die Tochtergesellschaft wird grundsätzlich steuerlich wie ein eigenständiges Unternehmen behandelt. Bei dieser Lösung bleiben Gewinnverlagerungen möglich. Sie scheidet daher aus.
- Die Tochtergesellschaft zählt zum Konzern, wenn das Mutterunternehmen eine dominante Rolle einnimmt (z. B. bei einem Eigentumsanteil von über 50 %, bei wirtschaftlicher und organisatorischer Eingliederung oder bei Vorliegen eines Beherrschungsvertrags). Solche Regelungen werden bei der Zerlegung der deutschen Körperschaft- oder Gewerbesteuer angewendet. Hier kann es zu Abgrenzungsschwierigkeiten kommen.
- Die Tochtergesellschaft wird ihren Muttergesellschaften entsprechend den Eigentumsanteilen zugeordnet, und zwar nicht nur bei der Ermittlung des Gewinns, sondern auch bei der Ermittlung der Schlüsselgrößen für die Aufteilung der europaweiten Bemessungsgrundlage.

Bei der letztgenannten Lösung werden Gewinnverlagerungen systematisch unterbunden. Sie ist daher den anderen beiden vorzuziehen.

### 3.4 Die Vorschläge der Kommission

Die Europäische Kommission hat 2001 Schritte zu einer europaweit einheitlichen Gewinnermittlung für Unternehmensteuern vorgeschlagen. Dabei hat sie verschiedene Vorgehensweisen zur Diskussion gestellt. Sie unterscheiden sich bei der Beantwortung der folgenden Fragen:

#### **(1) Sollte die einheitliche Gewinnermittlung für die Unternehmen freiwillig oder verpflichtend sein?**

Bei Freiwilligkeit wird den bisher schon vielfältigen Steueroptimierungsmöglichkeiten durch die konsolidierte Bemessungsgrundlage sogar noch eine weitere Option hinzugefügt. Das Unternehmenssteuerrecht im Binnenmarkt wird dadurch noch intransparenter. Außerdem werden sich gerade diejenigen Unternehmen, in denen Gewinnverlage-

rungen durch Verrechnungspreise eine besonders wichtige Rolle spielen, der einheitlichen Gewinnermittlung entziehen. Die Qualität des Steuerwettbewerbs nimmt daher bei Freiwilligkeit nicht zu, sondern ab.

#### **(2) Sollte der einheitliche Gewinn nach dem Steuerrecht des Sitzstaates der Muttergesellschaft ermittelt werden oder nach EU-einheitlichen Vorschriften?**

Wird jeweils das Recht des Sitzstaates der Muttergesellschaft bei der Gewinnermittlung zugrundegelegt, behält letztlich jeder Staat sein eigenes Unternehmenssteuerrecht; es erfolgt nur die gegenseitige Anerkennung desselben. Diese Lösung hat folgende Nachteile:

- Es besteht die sehr reale Gefahr, daß einzelne – vor allem kleinere – Staaten die Bemessungsgrundlage für ihre Unternehmensbesteuerung nach der gegenseitigen Anerkennung gezielt aushöhlen. Dadurch wird es für Unternehmen attraktiv, die Muttergesellschaft in ein solches Land zu verlegen und so für die Gewinne der Tochterunternehmen in allen Mitgliedstaaten geringere Steuern zu bezahlen.
- Hinzu kommt, daß beim Verkauf eines Unternehmensteils an eine Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat die Buchführung auf das Steuerrecht des neuen Mitgliedstaats umgestellt werden müßte. Restrukturierungen werden daher eher erschwert als erleichtert.

Die Gewinne sollten daher nach einheitlichem europäischem Recht, nicht nach dem Recht des Sitzstaates der Muttergesellschaft ermittelt werden.

#### **(3) Sollte das System der einheitlichen Gewinnermittlung europaweit eingeführt werden, oder können zunächst einige Staaten vorangehen?**

Die Ziele, die Komplexität des Steuerrechts im Binnenmarkt zu reduzieren und den Steuerwettbewerb produktiver zu gestalten, können nur bei europaweiter Gültigkeit erreicht werden. Denn ohne europaweite Gültigkeit würden sich gerade diejenigen Staaten der einheitlichen Gewinnermittlung verweigern, die derzeit von den Gewinnverlagerungen profitieren. Eine wesentliche Verbesserung der Steuerwettbewerbsordnung in Europa läßt sich daher nur erreichen, wenn europaweit für alle Staaten

ein verpflichtendes System der steuerlichen Bilanzierung und Gewinnermittlung eingeführt wird. Das Vorgehen einer kleineren Staatengruppe wäre lediglich ein unvollkommener Zwischenschritt.

## 4 Unzulänglichkeit des Konventsentwurfs

Derzeit fehlt in den europäischen Verträgen eine Kompetenzgrundlage für die Durchsetzung einer Steuerwettbewerbsordnung. Soweit Kompetenzen bei der Regelsetzung für die Steuerpolitik der Mitgliedstaaten bestehen, verhindert das Einstimmigkeitsprinzip eine Verbesserung der Steuerwettbewerbsordnung, weil immer auch diejenigen Staaten, die vom gegenwärtigen unproduktiven Steuerwettbewerb profitieren, zustimmen müßten.

Im Entwurf des Europäischen Konvents für eine europäische Verfassung ist eine Kompetenz der Union im Bereich der Unternehmensbesteuerung weiterhin nicht vorgesehen. Der Entwurf sieht lediglich vor, daß die Union Maßnahmen beschließen kann, die sich auf die Zusammenarbeit der Steuerbehörden und auf die Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung beziehen. Dazu muß zunächst der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig die Notwendigkeit zu einer solchen Maßnahme feststellen, bevor in einem zweiten Schritt ein Gesetzgebungsverfahren eingeleitet werden kann, bei dem der Rat mit qualifizierter Mehrheit beschließen kann. Voraussetzung für das Handeln der Union ist jedenfalls, daß die Maßnahmen für die Funktionsfähigkeit des Binnenmarktes und zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen erforderlich sind.

Die Voraussetzungen für die Durchsetzung einer geeigneten Wettbewerbsordnung für den Steuerwettbewerb bei Unternehmenssteuern werden damit auch künftig in der Europäischen Union nicht gegeben sein.

## 5 Handlungsempfehlung an die Bundesregierung

In etlichen Bereichen läßt der Entwurf des Europäischen Konvents für eine europäische Verfassung eher eine unerwünschte Zentralisierungstendenz befürchten (vgl. Argumente zu Marktwirtschaft und Politik Nr. 75). Im Bereich der Regelsetzung für die Steuerpolitik der Mitgliedstaaten beläßt es der Konventsentwurf jedoch im wesentlichen bei den heutigen Kompetenzen für die Union, die für die Durchsetzung einer geeigneten Regelordnung für einen produktiven innergemeinschaftlichen Steuerwettbewerb nicht ausreichen. So paradox es klingt: Eine stärkere Verlagerung von steuerpolitischen Kompetenzen auf die Union und die Einführung von Mehrheitsentscheidungen könnten, solange die Vereinheitlichung der Steuersätze untersagt ist, zu einem produktiveren Steuerwettbewerb in Europa führen und die Politik einer stärkeren Kontrolle unterwerfen, als das derzeit der Fall ist.

Konkret sollte die Union die Kompetenz erhalten, eine geeignete Steuerwettbewerbsordnung mit den folgenden Elementen durchzusetzen:

- Ermittlung des konsolidierten Gewinns bei allen grenzüberschreitend tätigen Unternehmen,
- Aufteilung dieses Gesamtgewinns auf die Mitgliedstaaten über einen einheitlichen Verteilungsschlüssel,
- Festlegung der Steuersätze durch die Mitgliedstaaten.

Die Bundesregierung sollte sich auf europäischer Ebene für entsprechende Veränderungen bei den steuerpolitischen Kompetenzen gegenüber dem Konventsentwurf einsetzen. So könnten die Voraussetzungen dafür geschaffen werden, daß es zu besserem Steuerwettbewerb kommt.

Sollten die anderen Mitgliedstaaten dies ablehnen, bleibt der Bundesregierung nur die Verbesserung des Steuerwettbewerbs im Rahmen ihrer eigenen gesetzgeberischen Möglichkeiten und durch die Anpassung von Doppelbesteuerungsabkommen. Auch dabei sollte angestrebt werden, daß sich die Aufteilung der Steuerbemessungsgrundlage an der Wertschöpfung des Unternehmens in den betroffenen Staaten orientiert.