

- SVR (2003): *Jahresgutachten 2003/4, Staatsfinanzen konsolidieren – Steuersystem reformieren*, Stuttgart.
- SVR (2008): *Die Finanzkrise meistern – Wachstumskräfte stärken, Jahresgutachten 2008/2009*, Wiesbaden.
- Truger, A. (1999): Steuerpolitik, Beschäftigung und Arbeitslosigkeit – Eine kritische Bestandsaufnahme, in: *WSI Mitteilungen 12/1999*, S. 851-861.
- (Hrsg.) (2001): *Rot-grüne Steuerreformen – eine Zwischenbilanz*, Marburg.
- (2004a): Verteilungs- und beschäftigungspolitische Risiken aktueller Steuerreformkonzepte. Eine Analyse mit Steuerbelastungsvergleichen für konkrete Haushaltstypen, *WSI-Diskussionspapier Nr. 120*, Düsseldorf.
- (2004b): Rot-grüne Steuerreformen, Finanzpolitik und makroökonomische Performance – was ist schief gelaufen?, in: Hein, E., Heise, A., Truger, A. (Hrsg.) *Finanzpolitik in der Kontroverse*, Marburg.
- (2005): Das Kirchhof-Konzept zwischen Wunsch und Wirklichkeit, *IMK Policy Brief*, September, Düsseldorf.
- Truger, A., Eicker-Wolf, K., Blumtritt, M. (2007): Auswirkungen der (Wieder-)Einführung einer Vermögensteuer auf die hessischen Landesfinanzen, Gutachten des IMK im Auftrag der Partei DIE LINKE, Landesverband Hessen, *IMK Studies, 07/2007*, Düsseldorf.
- Truger, A., Vesper, D. (2008): Öffentliche Haushalte 2008/2009: Spielräume für ein Konjunkturpaket unzureichend genutzt, *IMK Report Nr. 33*, November, Düsseldorf.
- Vesper, D. (2008): Vom Versuch der Rückwärtsrolle des Staates: Verteilungspolitische Aspekte der Finanzpolitik im Konjunkturverlauf. in: *WSI-Mitteilungen*, Heft 8, S. 447 ff.
- Wagenhals, G. (2000): Incentive and Redistribution Effects of the German Tax Reform 2000, in: *FinanzArchiv: Public Finance Analysis*, Mohr Siebeck, Tübingen, vol. 57(3), S. 316-332.

Astrid Kraus

Unternehmensbesteuerung – gibt es nationalstaatliche Handlungsspielräume?

Die Probleme der Besteuerung von Unternehmen fangen bereits mit der Unschärfe des Begriffs an. Mit einem Unternehmen kann im allgemeinen Sprachgebrauch der Kiosk um die Ecke genauso wie ein Weltkonzern wie Siemens gemeint sein. Beide stellen das Steuerrecht vor Herausforderungen, mit deren Abhandlungen Regale gefüllt werden können. Dieser Beitrag kann und will nicht alle Probleme aufzeigen und schon gar nicht lösen, sondern konzentriert sich ausschließlich auf die Besteuerung global agierender Konzerne¹ im nationalen und internationalen Kontext². Nach der Erörterung der Probleme der Unternehmensbesteuerung auf diesen beiden Ebenen werden Lösungsansätze einer effektiven und angemessenen Unternehmensbesteuerung unter Beachtung des Steuerwettbewerbs aufgezeigt.

Vor der Diskussion der Reibungspunkte zwischen nationalstaatlicher Besteuerung und globalen unternehmerischen Engagements ist es sinnvoll, die Rechtfertigung der Besteuerung von Unternehmen grundsätzlich zu klären.

Warum Unternehmen besteuern?

Die Steuererhebung muss als hoheitlicher Eingriffsakt im Einklang mit der Verfassung stehen, explizit darf sie den Gleichheitsgrundsatz nicht verletzen. Daraus leitet sich erstens der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ab, wonach die Höhe der Besteuerung nach den individuellen ökonomischen Möglichkeiten zu bemessen ist. Zweitens gebietet der Gleichheitsgrundsatz nach herrschender Meinung eine gleiche Besteuerung unternehmerischer Betätigung unabhängig von der Rechtsform (vgl. Tipke 2003).

Rechtfertigung und Form der Steuererhebung auf Gewinne von Kapitalgesellschaften sind umstritten. In der Finanzwissenschaft wurde diskutiert, inwieweit Unternehmen als solche eigenständig leistungsfähig sein können, da das Leistungsfähigkeitsprinzip auf Menschen, nicht aber auf abstrakte Rechtspersonen

- 1 In der Regel sind globale Konzerne Kapitalgesellschaften, entsprechend einer deutschen AG oder GmbH. Neben der Körperschaftsteuer zählt auch die Gewerbesteuer zu den Ertragsteuern. Die Diskussion der spezifischen Probleme der Gewerbesteuer würde den Rahmen des Beitrags bei weitem sprengen.
- 2 Zu den grundsätzlichen Problemen der Steuererhebung vgl. den Beitrag von Himpele/Recht in diesem Heft.

DAS ARGUMENT

ZEITSCHRIFT FÜR PHILOSOPHIE
UND SOZIALWISSENSCHAFTEN

278 Kapitalismus in Krise / Krimis als Medium der Politik des Kulturellen

W.F.HAUG: Die Krise denken

E.ALTVATER: Die Finanzkrise – mehr als ein Weltmarktungewitter

I.SOLTY: Barack Obama – ein neuer Clinton oder ein neuer Roosevelt?

P.JEHLE: Kriminelle Verhältnisse

Ch.LEHMANN: Doch die Idylle trägt. Über Regionalkrimis

P.U.HOHENDAHL: Gesetz und Gerechtigkeit – Sara Paretsky

E.LAUDAN u. F.HAUG: Ariadne Krimis und die Politik des Kulturellen

S.HOWALD: Einfühlen und Aufschneiden. Über Profiler und Gerichtsmedizinerinnen

Th.WEBER: Samuel Kascher und Richter Lexer

A.SHOWSTACK SASSOON: Gramsci und das Geheimnis von Father Brown

277 Zur Kritik der Kulturwissenschaften

S.HALL: »Jeder muss ein bisschen aussehen wie ein Amerikaner.« Ein Interview

L.MUSNER: Wege aus dem Elfenbeinturm. Zur gesellschaftlichen Relevanz der Kulturwissenschaften

Th.BARFUSS, J.KOIVISTO, I.LANGEMEYER: Schlüsselübergabe bei den Cultural Studies: Von Raymond Williams' »Keywords« zu einem »Revised Vocabulary of Culture and Society«

P.LEISTYNA: Kulturwissenschaft als kapitalismuskritische Theorie erneuern. Wider den neoliberalen Angriff auf die Öffentlichkeit

M.E.CEVASCO: Zu jedem Fortschritt ein Rückschritt: Globale Kultur aus brasilianischer Sicht

Außerdem:

E.BALBAR: Zu Georges Labicas Theorie der Gewalt

Einzelheft 11 €; Jahresabo (6 Hefte) 52,50 € zzgl. Versand; ermäßigt 39 € zzgl. Versand

ARGUMENT-Versand, Reichenberger Str. 150
10999 Berlin, versand-argument@t-online.de
Tel.: +49-(0)30-6113983, Fax: +49-(0)30-6114270

Redaktion: DAS ARGUMENT, c/o Else Bechthold
Glashüttenstr. 28, 20357 Hamburg
Tel.: +49-(0)40-40180016, argument@inkrit.org

zugeschnitten sei. Das Besteuerungsrecht wurde deshalb alternativ mit dem Prinzip der Äquivalenz begründet, wonach Nutzer öffentlich finanzierter Strukturen zur Leistung eines äquivalenten Beitrags verpflichtet sind (vgl. z. B. Musgrave/Musgrave 1984). Dieser akademische Streit wurde inzwischen zugunsten einer Bejahung eines weiten Leistungsfähigkeitsbegriffs beigelegt, der sich auch auf juristische Personen ausdehnt (vgl. Tipke 2003: 473).

Damit tut sich ein weiteres Problem auf: Die eigentliche Wertschöpfung findet auf der unternehmerischen Ebene statt, die erwirtschafteten Gewinne steigern die Leistungsfähigkeit des Unternehmens. Bei der Ausschüttung der Gewinne in Form von Dividenden an den Anteilseigner findet keine weitere Wertschöpfung statt. Das Unternehmen verliert, der Anteilseigner gewinnt an Leistungsfähigkeit. Betrachtet man die gesamte Leistungsfähigkeit von Unternehmen *und* Anteilseigner, rechtfertigt das eine nur einmalige Besteuerung. Dennoch war bis 1975 die doppelte Belastung gängige Besteuerungspraxis in Deutschland (vgl. Tipke/Lang 2008: 471, Kraus 2005). Das widersprach nicht nur dem Prinzip der Leistungsfähigkeit, sondern auch dem der Rechtsformneutralität, denn bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen wurde und wird die Wertschöpfung nur einmal direkt beim Gesellschafter bzw. Unternehmer besteuert.

Bei Kapitalgesellschaften können dagegen die Steuern auf die Wertschöpfung 1) bei der Kapitalgesellschaft oder 2) beim Gesellschafter oder 3) anteilig bei beiden erhoben werden. Bis 2001 sah das Besteuerungskonzept in Deutschland eine vorgelagerte Vollbesteuerung auf Unternehmensebene und eine nachgelagerte Besteuerung beim Anteilseigner vor, wobei der Anteilseigner die Steuern des Unternehmens auf seine eigene Steuer anrechnen konnte. Faktisch wurde der Gewinn – wie bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen – nur einmal in Höhe des individuellen Steuersatzes des Anteilseigners besteuert.

Dieses in sich schlüssige Konzept wurde wegen der Schwierigkeiten seiner Handhabung bei grenzüberschreitenden Aktivitäten und der befürchteten negativen Signalwirkung hoher Nominalsteuersätze aufgegeben und durch ein gemischtes Konzept ersetzt. Der unternehmerische Gewinn wird mit einem relativ niedrigen Steuersatz auf der Ebene der Kapitalgesellschaft und anschließend mit einem niedrigen effektiven Steuersatz für Kapitaleinkünfte auf der Ebene der Anteilseigner besteuert. Die Summe der Gesamtbelastung über beide Ebenen entspricht annähernd derjenigen, die ein vergleichbarer Einzelunternehmer bezahlen würde. Die damit verbundenen Probleme werden unter dem Abschnitt „Duale Einkommensteuer“ ausführlicher diskutiert.

Die Crux der Unternehmensbesteuerung: Globale Konzerne versus nationale Steuerbehörden

Globale Unternehmen mit grenzüberschreitenden Aktivitäten ermitteln ihren

Gesamtgewinn weltweit nach einheitlichen Vorschriften.³ Das führt zu drei grundsätzlichen Problemen: Zum ersten muss der Gesamtgewinn für die Besteuerung auf Einzelstaaten aufgeteilt werden. Die Aufteilung zwischen den Staaten wird in bilateralen Verträgen, sogenannten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), geregelt.⁴ Zum zweiten ermitteln die Staaten die ihnen nach den einschlägigen DBAs zugewiesenen Einkünfte autonom nach ihren jeweiligen steuerlichen Vorschriften. Es kann daher vorkommen, dass ein DBA einem Land das Besteuerungsrecht für Einkünfte zuweist, die dieses Land nach seinem Recht überhaupt nicht besteuert, wodurch die Einkünfte faktisch gar keiner Besteuerung unterzogen werden (vgl. Bundestag 2008). Zum dritten fallen die Nominalsteuersätze seit den Absenkungswellen ab Mitte der 80er Jahre weltweit auseinander. Das schafft Anreize zu – häufig nur virtuellen – Gewinnverlagerungen und stellt die Nationalstaaten vor erhebliche Probleme.

Steuerwettbewerb, Handels- und Kapitalverkehrsfreiheit

Was sind die Ursachen für diese Absenkungswellen seit den 80ern? Bis dahin besteuerten die Industriestaaten in friedlicher Koexistenz Unternehmensgewinne mit im Vergleich zu heute hohen Nominalsteuersätzen. Die Steuersätze der Industrienationen lagen zwischen 45% und 56%, Großbritannien und Japan lagen mit 40% bzw. 43% am unteren Ende der Tabelle.

Die Ära laufender Absenkungen der Nominalsätze wurden durch die USA in der zweiten Hälfte der Reagan-Amtszeit 1986 mit einer Absenkung um 12%-Punkte zur Entlastung der angeschlagenen heimischen Wirtschaft eingeläutet. Alle anderen Industriestaaten zogen nach und senkten bis Anfang der 90er ihre Nominalsätze zwischen 6 und 12 %-Punkte. Auch die ehemaligen RGW-Staaten mischten hier kräftig mit und unterboten sich mit Niedrigsteuersätzen. Weitere Senkungen folgten in den 90ern. Seit 2000 wurden die Sätze nochmals gesenkt. Heute liegt die Unternehmensbesteuerung in keiner der großen Industrienationen über einem Nominalsteuersatz von 35%. Mit Ausnahme von Belgien, Frankreich und den USA, deren nächste Senkungsrunde noch aussteht, liegen die meisten Länder bei maximal 30%. Deutschland ist mittlerweile mit einer Belastung von 15% am unteren Ende der Skala angekommen.⁵

3 Weltweit ist das IFRS als globaler Rechnungslegungsstandard auf dem Vormarsch und verdrängt damit die US-Rechnungslegungsvorschriften (US-GAAP).

4 Nahezu alle Industriestaaten und viele Entwicklungsländer haben bilateral DBAs abgeschlossen, in denen detailliert geregelt wird, welcher Staat welche Einkunftsarten in welchem Maß besteuern kann. Deutschland hat derzeit 108 DBAs abgeschlossen. Diese Abkommen werden ständig aktualisiert.

5 Verglichen werden jeweils nur Bundessteuern, die Gewerbesteuer bleibt bei dieser Betrachtung außen vor.

Tabelle 1: Entwicklung der nominalen Körperschaftsteuersätze in ausgewählten OECD-Ländern

	2008	2000	1995	1990	1985	Unterschied 1985 – 2008 in Prozentpunkten
Österreich	25,0	34,0	34,0	30,0	55,0	-30,0
Belgien	33,9	40,2	40,2	41,0	45,0	-11,9
Kanada	19,5	29,1	29,1	28,8	37,8	-19,3
Tschechien	21,0	31,0	41,0	-	-	-
Dänemark	25,0	32,0	34,0	40,0	50,0	-25,0
Frankreich	34,4	37,8	36,7	42,0	50,0	-15,4
Deutschland	15,8	42,2	48,4	50,0	56,0	-34,2
Ungarn	20,0	18,0	18,0	40,0	-	-
Irland	12,5	24,0	38,0	43,0	50,0	-37,2
Italien	27,5	37,0	37,0	36,0	36,0	-8,5
Japan	30,0	30,0	37,5	37,5	43,3	-13,3
Polen	19,0	30,0	40,0	-	-	-
Slowakei	19,0	29,0	40,0	-	-	-
Spain	30,0	35,0	35,0	35,0	35,0	-5,0
Großbritannien	28,0	30,0	33,0	34,0	40,0	-12,0
USA	35,0	35,0	35,0	34,0	46,0	-9,0

Quelle: OECD Tax Data Base 2007, www.oecd.org/ctp/taxdatabase, eigene Berechnungen

Wie ist diese Entwicklung zu erklären? Häufig wird Steuerwettbewerb als zwangsläufige Folge des globalen Standortwettbewerbs angesehen.⁶ Die Bundesregierung schließt sich dieser Betrachtung an (vgl. Bundestag 2000). Tatsächlich hat der Abbau von Handels- und Kapitalverkehrsbarrieren seit den 80er Jahren die Mobilität von Kapital und die Flexibilität unternehmerischen Handels massiv erweitert. So hat sich der Außenhandel der EU-15-Länder seit 1995 fast verfünffacht. Ein Zusammenhang zwischen dem Abbau von Handels- und Kapitalverkehrsbeschränkungen und Steuersatzsenkung ist in ökonomischen Studien allerdings nicht eindeutig belegt. Je nach Modellannahme lässt sich ein positiver oder negativer oder gar kein Zusammenhang feststellen (vgl. Pitlik 2005: 3ff.) Mit komplexeren Modellen lässt sich indes belegen, dass Länder mit hohen Steuersätzen ihre Sätze senken, wenn dies in

6 So Gewerkschaften in Deutschland und Österreich in zahlreichen Publikationen, hier nur zwei Links: Verdi: Steuergerechtigkeit und Verteilungsgerechtigkeit, wipo.verdi.de/dokumente/data/steuerpolitik_und_verteilungsgerechtigkeit.pdf, Arbeiterkammer Österreich: Notwendige Kurskorrekturen der EU-Politik, arbeiterkammer.com/bilder/d73/EUKurskorrektur_lang.pdf

anderen Ländern geschieht (vgl. Devereux/Lockwood/Reodano 2003, Altshuler/Goodspeed 2002).

Um diese Veränderungen zu erklären, scheint es sinnvoll, zum Anfangspunkt der US-Steuerreform von 1986 zurück zu gehen, die erklärtermaßen eine Stärkung der US-Ökonomie bezweckte. Das Ziel war damals weniger die Anziehung realer Direktinvestitionen durch Steuersatzsenkungen (vgl. Genschel/Rixen/Uhl 2008: 302), sondern eher die Einführung einer „marktkonformen“ und wettbewerbsneutralen Besteuerung, die unternehmerisches Wachstum befördern sollte. Der Nominalsteuersatz, dem eine wichtige Signalfunktion beigemessen wurde, wurde deutlich gesenkt; stattdessen wurde für eine gleichmäßige, wettbewerbsneutrale Besteuerung die Bemessungsgrundlage verbreitert (vgl. Swank 2002). Andere Industrienationen vollzogen diesen Paradigmenwechsel nach. Obwohl eindeutige Belege⁷ dafür fehlten, wurden etwaige Widerstände mit der stetigen und wirkungsvollen Drohung der Unternehmensabwanderung und Wettbewerbsnachteilen durch hohe Nominalsteuersätze in Feld geführt (vgl. Genschel 2003: 429).

Tatsächlich blieb es nicht bei einer einmaligen Senkung, sondern es setzte ein Unterbietungswettbewerb nominaler Steuersätze ein. Auch hier stellt sich die Frage nach dem Warum. Zwar ist die angebotstheoretische Annahme, hohe Nominalsteuersätze wirkten investitionsfeindlich, fragwürdig, aber die „psychologische“ Funktion (vgl. Schratzenstaller 2006: 40) des Nominalsteuersatzes als Messgröße für die Attraktivität eines Landes ist nach wie vor nicht zu unterschätzen. Zum anderen hat der Steuersatz Auswirkungen auf die internationale steuerliche Gewinnverteilung eines Konzerns, der unabhängig von der Entscheidung über den Ort von Realinvestitionen versuchen wird, steuerpflichtige Gewinne von Ländern mit hohem Steuersatz in Länder mit niedrigerem Steuersatz zu verlagern.

Während Wertschöpfung und steuerlicher Gewinnausweis lange Zeit räumlich zusammenfielen, bietet die fortschreitende Liberalisierung Möglichkeiten, reale Wertschöpfung und Gewinnbesteuerung ohne große strukturelle Veränderungen räumlich voneinander zu entkoppeln. Ein Konzern, der in Deutschland

7 Der Einfluss der Besteuerung auf Investitionsentscheidungen ist umstritten. Nach einer Studie von Beratungsunternehmen, in denen 10 DAX 30 Unternehmen u.a. nach der Relevanz des Steuerregimes bei der Wahl von Investitionsstandorten befragt wurden, orientieren sich Investitionsentscheidungen eher an der Nähe zu Absatz- und Beschaffungsmärkten, Infrastrukturbedingungen, Bildung und dem Lohnniveau – die Höhe der Steuersätze spielt dagegen keine Rolle (vgl. Finance 2003). Schratzenstaller (2006: 49) weist jedoch darauf hin, dass Steuersätze die Entscheidung für Investitionsstandorte sehr wohl beeinflussen und dies auch durch ökonomische Modelle belegbar ist. Plausibel scheint eine Berücksichtigung von Steuerregimes bei der Standortwahl einer ohnehin geplanten Neu- oder Ersatzinvestition. Ein Unternehmen, das sich entscheidet in Osteuropa zu investieren, wird bei der Wahl des Investitionsstandortes auch das Steuerregime mit bewerten. Es ist aber schwer vorstellbar, dass eine grundsätzliche Investitionsentscheidung für Osteuropa vom Steuerebene abhängt.

produziert, kann ohne viel Aufwand wenig arbeitsintensive Funktionen wie Finanzierung, Lizenzverwaltung und Vertrieb in ein anderes Land mit niedrigeren Steuern als Deutschland verlagern. Die Gewinne werden dort niedrig besteuert, deren Ausschüttung an die deutsche Konzernmutter wird beim Freistellungsverfahren zum Großteil von der Besteuerung in Deutschland ausgenommen, die Ausgaben für die Funktionen dagegen werden in Deutschland vom – relativ – hoch besteuerten Einkommen abgezogen.⁸

Länder mit – relativ – hohen Steuersätzen befürchten daher eine Erosion ihres Steueraufkommens weniger über reale Abwanderungen (die in einer globalen Wettbewerbsökonomie auch ohne steuerliche Anreize stattfinden), sondern durch arbitrage-motivierte Gewinnverlagerungen (vgl. Bach/Dwenger 2007). Kleine Länder mit relativ wenig eigener oder keiner Industrie fahren gut damit, mit niedrigen Steuersätzen steuerpflichtige Gewinne anderer Ländern zu gewinnen (vgl. auch Kellermann/Rixen/Uhl 2007). Für hoch industrialisierte Länder mit beträchtlichem Binnenmarkt wie Deutschland wären die Steuerausfälle durch die niedrigere Besteuerung der immobilien heimischen Industrie so hoch, dass für sie eine solche Strategie nicht in Frage kommt, sondern andere Maßnahmen zur Sicherung ihres Steueraufkommens ergriffen werden müssen. Der Steuerwettbewerb begründet sich also auf einer Mischung zwischen der Mystifizierung der Wirkung nominaler Steuersätze und der ganz realen und begründeten Furcht der Verlagerung von steuerpflichtigen Gewinnen, was durch die Marktliberalisierung erst attraktiv wurde.

Strategien internationaler Steueroptimierung

Die üblichen Strategien zur Buchgewinnverlagerung, die den Beratern globaler Konzern hohe Gewinne bescheren, lassen sich dem Grunde nach in drei Kategorien unterscheiden: Zum ersten werden, wie bereits dargestellt, Konzernaktivitäten buchmäßig in ein niedriger besteuertes Land verlagert.

In die zweite Kategorie fällt die Gestaltung von Konzernverrechnungspreisen. Internationale Unternehmen produzieren weltweit, Vorprodukte werden zwischen den einzelnen Ländern hin- und verkauft. Aus gesamtunternehmerischer Sicht ist es dem Unternehmen gleichgültig, in welchem Land solche rein internen Gewinne anfallen – der Konzern weist als Ganzes nur das Ergebnis aus, das er durch Verkäufe an Dritte realisiert. Aus steuerlicher Sicht spielt das Gewinnausweisland aber eine Rolle. Um Steuern zu sparen, werden Preise nach Möglichkeit so gestaltet, dass Zwischengewinne in Ländern mit niedrigen Steuersätzen anfallen. Natürlich ist das den Steuerbehörden der – relativen –

8 So geht das Unternehmen IKEA vor, das seine Franchise-Lizenzen in den Niederlanden hält und die Erträge dort mit nur 6% besteuert, während die Ausgaben in den jeweiligen Ländern in voller Höhe steuermindernd wirken. Zu weiteren Einzelheiten siehe Jarras/Lorenz (2004) und Jungbluth (2006).

Hochsteuerländer ein Dorn im Auge, und sie versuchen, objektivierte Preise für konzerninterne Lieferungen und Leistungen zu bestimmen. Das wird aber nie vollständig möglich sein, weil es in der Regel keinen externen vergleichbaren Markt für derartige Transaktionen gibt. Es verbleibt also ein Spielraum, der von Unternehmensseite intensiv genutzt wird, wie sich allein an der Nachfrage nach Verrechnungspreis-Experten bei den großen Beratungsgesellschaften zeigt.

Die dritte Kategorie betrifft die Finanzierung von Unternehmen durch ihre Gesellschaften. Dafür gibt es grundsätzlich zwei Möglichkeiten: die Ausstattung mit Eigen- oder mit Fremdkapital. Eigenkapital berechtigt den Anteilseigner zum Bezug von Dividenden, ohne dass das die Ausschüttung die Steuerlast des Unternehmens mindert. Fremdkapital hingegen berechtigt den Anleger zum Bezug von Zinsen, die das steuerliche Ergebnis im Hochsteuerland mindern. In der Vergangenheit haben gerade Private-Equity-Fonds diese – steuer-schonende – Fremdkapitalfinanzierung extensiv genutzt. Abgesehen davon, dass durch diese übermäßige Finanzierung mit Fremdkapital etliche Firmen in die Knie gingen,⁹ ist diese gerade von Private-Equity-Fonds genutzte Finanzierung derart in die öffentliche Kritik geraten, dass das Bundesfinanzministerium mit einer Verschärfung der Möglichkeiten der Fremdfinanzierung ab 2008 reagiert hat.¹⁰ Damit gelang es tatsächlich, diese Modelle massiv einzuschränken. Gleichzeitig entstehen aber neue Probleme, weil ertragsstarke Unternehmen gegenüber schwächeren bevorzugt werden und die Regelung zudem so sperrig und unhandlich ist, dass niemand genau weiß, wie sie tatsächlich anzuwenden ist.

Unternehmensbesteuerung in Deutschland: der Status quo

Die deutschen Vorschriften zur Gewinnermittlung sind nach wie vor von den Erfahrungen der Weimarer Republik geprägt. Die Antizipation der Realisation von Gewinnen ist verboten: Erst wenn die Gewinne über Geschäfte am Markt realisiert werden, dürfen sie ausgewiesen werden. Verluste hingegen müssen bereits als Buchverluste ausgewiesen werden.¹¹ Diese strengen Vorschriften sollen im Zuge der Internationalisierung des deutschen Handelsrechts aufgegeben werden und einem zeitnäheren Gewinnausweis weichen – allerdings ohne Folgen für das Steuerrecht, was nur mit der massiven Lobby von Seiten der Un-

9 Prominentestes Beispiel dafür ist die Friedrich Grohe AG. Der Fall ging in 2006 durch die Presse und war Anlass für die von Müntefering ausgelöste Heuschreckendebatte.

10 Neu eingeführt wurde die sogenannte Zinsschranke, nach der Unternehmen Fremdkapitalzinsen grundsätzlich nur noch abziehen dürfen, wenn sie nicht höher als 30% ihres Gewinns vor Steuern, Zinsen und Abschreibungen sind.

11 So strikt wie die Bundesrepublik sind die europäischen Länder im Vergleich nicht. Vgl. dazu auch den Begründer der Schule der deutschen Bilanzlehre, Eugen Schmalenbach (1919). Gleichwohl soll an dieser Stelle nicht einer Abkehr vom deutschen Vorsichtsprinzip das Wort geredet werden. Dies ist ein anderes Thema.

ternehmerverbände erklärt werden kann.¹² Der – ohnehin schon vorsichtig ermittelte – Gewinn wird für die Besteuerung weiter modifiziert. Die Modifikationen lassen sich nach folgendem Raster unterteilen: 1) Verrechnung mit Verlusten, 2) wirtschaftspolitisch motivierte Sondervorschriften und 3) Freistellung bestimmter Gewinne.

Bei der Verrechnung von Verlusten muss zwischen temporären Verlusten und Querverrechnungsmöglichkeiten unterschieden werden. Auch wenn Deutschland keine formale Konzernbesteuerung kennt, dürfen Konzerne dennoch in Deutschland Gewinne und Verluste innerhalb des Konzerns unter großzügigen Bedingungen verrechnen. Die Unternehmensseite hält das für ihr gutes Recht, schließlich würde sie ja auch als Gesamtkonzern einen Gewinn oder Verlust in Deutschland erzielen, und nicht als Vielzahl von Einzelgesellschaften. Überdies fordert sie eine Ausweitung der Verrechnungsmöglichkeiten über die Grenze, so wie sie in Österreich bereits existiert.

Bei der temporären Verlustverrechnung zeigt sich Deutschland ebenfalls großzügig: Während bis 1984 Verluste innerhalb der nächsten fünf Jahre mit positiven Einkünften verrechnet werden mussten und danach gestrichen wurden, dürfen seitdem Verluste grundsätzlich ohne jede zeitliche Begrenzung vorgebracht und in künftigen Perioden mit steuerlichen Gewinnen verrechnet werden. Nur der jährliche Abzug ist der Höhe nach begrenzt, was lediglich zu einer zeitlichen Streckung der Verlustnutzung führt. In Deutschland wird die Zahl der ungenutzten Verlustvorträge in 2001 auf rund 380 Mrd. Euro geschätzt (vgl. Bach/Dwenger 2007). Die vollständige Realisierung dieser Verluste führte zu Steuerausfällen von 57 Mrd. Euro. Diese tickende Zeitbombe könnte die Bundesregierung durch Streichung von Altverlusten entschärfen. Davor schreckt sie angesichts des Widerstandes aus dem Unternehmerlager aber zurück.¹³

Der Versuch, über steuerliche Sondervergünstigung Investitionsanreize zu setzen, wurde mittlerweile eingeschränkt. Ab 2007 schaffte jedoch die Bundesregierung mit der Einführung einer Sonderbesteuerung für Grundstücksfonds, sogenannte REITS, wieder neue Ausnahmetatbestände. Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken werden bei diesen Fonds nur zur Hälfte besteuert, während alle anderen Unternehmen sie vollständig versteuern müssen. Der Sinn dieser Rege-

12 Die so genannte „Achterbande“, bestehend aus den acht Spitzenorganisationen der Unternehmervertretung, trägt ihre Einwände und Vorschläge regelmäßig und ausführlich dem Vorsitzenden des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags zu Gehör. Auf Tagungen, Veranstaltungen und Seminaren findet außerdem ein reger Austausch zwischen Beratern, Vertretern des BMF, parlamentarischen Vertretern und Unternehmensvertretern statt.

13 Die Unternehmerlobby führt gegen eine vollständige Streichung von Altverlusten gerne verfassungsrechtliche Bedenken an. Diese wurden allerdings vom Bundesverfassungsgericht bereits für die Altregelung ausgeräumt, (BVerfGE 1991). Die Streichung von Altverlusten scheidet also nicht an der Verfassung, sondern tatsächlich am politischen Willen.

lung bleibt offen und hat objektiv mit einem Wettbewerb um steuerpflichtige Gewinne nichts zu tun, da Immobiliengewinne tatsächlich nicht verlagert werden können. Man kann sich die Sondergesetzgebung, die in den angelsächsischen Ländern bereits vor einigen Jahren eingeführt wurde, nur als Modeerscheinung erklären, bei der die Bundesregierung nicht im Abseits stehen wollte.

Schließlich werden einige Gewinne vollständig von der Besteuerung ausgenommen, so im Zuge der Steuerreform 2000 Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften. Sieht man den Unternehmensgewinn als Ergebnis echter Wertschöpfung an, ist es bei Annahme homogener Steuersätze in sich schlüssig, Gewinne aus der Veräußerung von anderen Unternehmen – zumindest teilweise – freizustellen, denn die Wertsteigerung wurde bereits einmal beim veräußerten Unternehmen selbst, nämlich bei dessen Gewinn, versteuert. Tatsächlich beruht die Wertsteigerung von Unternehmen zum Teil auf deren in der Vergangenheit angefallenen Gewinnen.

Allerdings steckt im Veräußerungsgewinn auch ein spekulatives Element, das nicht durch Gewinne der veräußerten Unternehmen begründet ist, sondern auf der Hoffnung künftiger Wertentwicklung bzw. der aktuellen Konjunktur beruht. Auch dieser spekulative Teil bleibt aber steuerfrei. Die neue Regelung wurde daher selbst von der Beraterseite als so weitgehend empfunden, dass sie auf den ersten Blick an ein Versehen bei der Gesetzesformulierung glaubten. Begründet wurde dieser Schritt mit dem Willen einer „Entflechtung der Deutschland AG“. Zu der gewünschten Entflechtung ist es jedoch bislang nicht gekommen (vgl. den erstaunlich süffisanten Beitrag im Handelsblatt von Wieber 2002). Weitere Länder haben seitdem gleichgezogen. Zwar ist es schwer, einmal gewährte Steuervergünstigungen wieder zurück zu nehmen, zumal wenn sich die Rücknahme gegen einen weltweiten Trend stellen würde. Regelungen, wie zumindest der Spekulationsteil ohne übermäßigen bürokratischen Aufwand bestimmt werden können, wären aber dennoch denkbar, wenngleich weltweit unüblich. Die Bundesregierung hat im Zuge der Überlegungen zur Gegenfinanzierung der Senkung der Nominalsteuersätze zwischenzeitlich durchaus wieder Interesse an einer zumindest vorsichtigen Besteuerung von Veräußerungsgewinnen geäußert und vorgeschlagen, Veräußerungsgewinne erst dann steuerfrei zu stellen, wenn die Beteiligung mindestens 10% beträgt, aber selbst dieser zaghafte Vorstoß ist auf Druck der Unternehmerlobby inzwischen wieder vom Tisch.

Im gleichen Zug wurden Dividendenausschüttungen zwischen Unternehmen vollständig steuerbefreit, während bis Ende 2000 das sogenannte Anrechnungsverfahren galt, bei dem die Dividende auf jeder Ebene unter Anrechnung der gezahlten Steuern auf der vorhergehenden Ebene besteuert wurden, und zwar auch in tief gegliederten, mehrstufigen Konzernen. Mittlerweile gilt in den meisten OECD-Ländern auch bei Ausschüttungen innerhalb von Un-

ternehmen das Freistellungsverfahren, allerdings teilweise mit Einschränkungen bezüglich der Mindesthaltedauer und der Beteiligungsschwelle. Während für Ausschüttungen innerhalb Deutschlands durch den Wechsel vom Anrechnungs- zum Freistellungsverfahren keine Veränderung eintritt, führt der Wechsel bei grenzüberschreitender Besteuerung wegen der unterschiedlichen Steuersätze zu einer massiven Schlechterstellung der deutschen Steuerposition. Nach dem alten Anrechnungsverfahren wurden Gewinne, die deutsche Unternehmen aus Arbitragegründen in ein Niedrigsteuerland verlagert hatten, bei der Ausschüttung nach Deutschland wieder mit dem deutschen Steuersatz besteuert.¹⁴ Die ausländischen Steuern konnten angerechnet werden, der temporäre Arbitragevorteil ging verloren. Gemäß Freistellungsverfahren bleibt der Arbitragevorteil in voller Höhe erhalten und kann nicht nur temporär, sondern dauerhaft erzielt werden.

Ein weiteres Problem ist hausgemacht: Ausfälle, die dem Staat durch mangelnde Personalausstattung und laxen Vorgaben¹⁵ bei der Steuererhebung und -erfassung entgehen, führen nach Schätzungen von Verdi bei der Personen- und Unternehmensbesteuerung jährlich zu Steuerausfällen von rund 12 Mrd. Euro (Verdi 2007).

Auswirkungen auf die öffentlichen Kassen

Die Gesamtauswirkungen der Steuersenkungspolitik auf die Bundesrepublik lassen sich nur überschlägig ermitteln. Da der Anteil der Körperschaftsteuer am BIP von 1,5% in 1992 auf 1,6% in 2004 (vgl. Bach/Dwenger 2007) sogar leicht gestiegen ist, schlussfolgern Unternehmensvertreter, von Steuerausfällen über die letzten Jahre könne keine Rede sein (vgl. BDA 2006). Nach Berechnungen des DIW sind aber die Gewinne der Kapitalgesellschaften laut Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung (VGR) im Zeitraum von 1992 bis 2001 um rund 74% gestiegen (vgl. Bach/Dwenger 2007), während das BIP selbst nur um 28% gestiegen ist (vgl. Statistisches Bundesamt o.J.).

Geht man auch für 2001 von einem Anteil der Körperschaftsteuer am BIP von 1,6% aus, ergibt sich daraus eine Reduzierung der anteiligen Steuerlast der Unternehmensgewinne um rund 3% von 1992 bis 2001, d.h. 0,3% pro Jahr. Dies verursacht Ausfälle von rd. 9 Mrd. Euro pro Jahr, was sich in etwa mit den Schätzungen von 10 Mrd. € pro Jahr deckt, die Verdi vertritt (vgl. Verdi 2006). Abgesehen von den Verteilungseffekten einer einseitigen Unternehmensentlastung addieren sich die jährlichen Mindereinnahmen auf beträchtliche Summen, die an anderen Stellen im Haushalt zu ökonomisch schädlichen Einsparungen zwingen, was zu weiterer Verteilungsgerechtigkeit führt.

14 In bestimmten Fällen wurden Gewinne ausländischer Gesellschaften in Deutschland auch ohne Ausschüttung besteuert, wenn es sich um sogenannte „Passive Einkünfte“ handelt.

15 Baden-Württemberg wirbt zwar nicht offiziell für seine laxen Betriebsprüfungspraxis, aber inoffiziell wird diese Unternehmen bei Standortentscheidungen mit auf den Weg gegeben.

Nationalstaatliche Gewinnermittlung

Deutschland könnte ohne internationale Konflikte die nationalen Gewinnermittlungsvorschriften und Verlustverrechnungsmöglichkeiten ändern und Veräußerungsgewinne besteuern. Außer Frage steht, dass eine bewusst nachlässige Gesetzesanwendung einen klaren Rechtsbruch darstellt und die Einstellung von mehr Finanzbeamten schon aus Gründen der Vollzugsgerechtigkeit nötig ist. Darüber hinaus ist dies auch lohnenswert. Verdi schätzt die Mehreinnahmen, die jeder Steuerprüfer erzielen kann, auf rund 1,5 Mio € pro Jahr (vgl. Verdi 2007).

Auch nur zaghafte erste Schritte hin zu einer umfassenderen Unternehmensbesteuerung stoßen auf energischen Widerstand der Unternehmerlobby, die bei allen Einschränkungen sofort mit Gewinnverlagerung und Arbeitsplatzabbau droht. Es ist bekannt, dass Steuererhöhungen reale Investitionsentscheidungen (wenn überhaupt) nur wenig beeinflussen. Dennoch stellt sich die Frage, ob eine höhere Besteuerung die Tendenz zur Verlagerung von Substrat verstärken könnte, zumal bei international operierenden Konzernen die Gesamtsteuerquote als Leistungskennzahl im Blick steht. Darauf lässt sich erwidern, dass international operierende Konzerne ihre Spielräume zur Steueroptimierung schon weitgehend ausgeschöpft haben dürften, so dass die tatsächlichen Konsequenzen im Verhältnis zu der aufgebauten Drohkulisse eher gering scheinen. Die Zurückhaltung der Regierung lässt sich letztlich weniger rational, sondern eher mit den derzeitigen Kräfteverhältnissen erklären.¹⁶

Die Duale Einkommensteuer – ein sinnvoller Beitrag für Steuereffizienz und Gerechtigkeit?

Wesentliches Merkmal der Dualen Einkommensteuer ist die unterschiedliche Besteuerung von Erwerbseinkommen und Kapitaleinkommen. Während bei natürlichen Personen das Erwerbseinkommen weiterhin mit dem regulären, progressiven Steuersatz besteuert wird, gilt für Kapitaleinkommen ein pauschaler Sondersteuersatz.

In Deutschland ist der Sachverständigenrat ein dauerhafter und heftiger Befürworter der Dualen Einkommensteuer (vgl. Sachverständigenrat 2006: 317

16 Gelegentlich wird zur besseren Erfassung der tatsächlichen Leistungsfähigkeit die Einführung einer Mindestbesteuerung gefordert, die sich an der in den USA im Zuge der großen Steuerreform 1986 eingeführten Alternative Minimum Taxation (AMT) orientiert. Hier wird das reguläre Steuerergebnis mit einem fiktiven, bereinigten Ergebnis verglichen; die höhere von beiden Steuern muss bezahlt werden. Das Ziel, die tatsächliche Ertragskraft eines Unternehmens angemessen zu besteuern, haben die USA allerdings nicht erreicht, nur übergroße Verzerrungen konnten geringfügig gemildert werden. Die Firma IBM hat beispielsweise 2000 statt des regulären Steuersatzes von 35% wegen der AMT immerhin 3,4% Steuern auf einen Gesamtgewinn von 5,7 Mrd. USD bezahlt – andernfalls wären es nur 0,2% gewesen (vgl. Institute on Taxation and Economic Policy 2000, Kroniger 2003).

und Sachverständigenrat/ZEW/Max Planck Institut 2006). Er hält sie für ein taugliches Instrument zur Verwirklichung der Ziele des Koalitionsvertrags zur Unternehmensteuer, namentlich 1) Verbesserung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit und Europatauglichkeit, 2) weitgehende Rechtsform- und Finanzierungsneutralität, 3) Einschränkung von Gestaltungsmöglichkeiten, 4) Verbesserung der Planungssicherheit für Unternehmen und öffentliche Haushalte und 5) nachhaltige Sicherung der deutschen Steuerbasis. Mit Ausnahme des falschen Wettbewerbsparadigmas ist gegen diese Ziele nichts einzuwenden. Zur Überprüfung der Realisierbarkeit der Ziele lassen sich Erfahrungen aus Skandinavien, wo die Dualisierung Anfang der 90er eingeführt wurde, nutzen. Die Ergebnisse sind gemischt. Als Vorzüge werden – durchaus zutreffend – Verbesserung der Rechtsform- und Finanzierungsneutralität, Verwaltungsvereinfachung und Vereinbarkeit mit dem europäischen Recht genannt, als Nachteile die negativen Verteilungswirkungen und die Probleme, die aus dem Bestreben der Umwandlung von normal besteuerten Arbeitseinkommen in günstiger besteuerte Kapitaleinkommen resultieren (vgl. Genser 2006). Ob aber tatsächlich Steuerverlagerungen vermieden werden konnten, lässt sich nicht nachweisen, dazu hätten Unternehmen ihre nicht verlagerten Gewinne separat erklären müssen – was unmöglich ist.

Trotzdem erwiesen ist, dass Arbeitnehmerinkünfte benachteiligt werden und obwohl die Ergebnisse hinsichtlich der Einschränkung steuermotivierter Gewinnverlagerungen unsicher sind, wurden die Vorschläge des Sachverständigenrates zumindest teilweise gesetzlich umgesetzt. Ein erster Schritt in Richtung Dualisierung war die Einführung des so genannten Halbeinkünfteverfahrens 2001, bei dem Kapitaleinkünfte nur noch zu 50% besteuert wurden. Mit der Einführung einer Abgeltungssteuer auf Kapitaleinkünfte von max. 25% ab 2009 ist die Bundesregierung ein Stück weiter gegangen, zu einer vollständigen Umsetzung der Vorschläge des Sachverständigenrates konnte sie sich jedoch nicht durchringen. Diese Reform ist somit „nichts Halbes und nicht Ganzes“ (Bach 2007), sie führt zu einer Verzerrung der Besteuerung und lässt hohe Steuerausfälle erwarten, ohne dass erkennbar wird, wie Steuervermeidungsstrategien effektiver begegnet würde. Eine vollständige Dualisierung, mit der sich ein Teil der Kritik erledigen würde, ist aber wegen ihrer Verteilungswirkung abzulehnen.

Nationalstaatlicher Handlungsspielraum

Handlungsspielräume auf nationalstaatlicher Ebene sind also in begrenztem Maß vorhanden, werden aber nicht genutzt. Nicht unilateral lösbar ist dagegen das Problem des internationalen Steuerwettbewerbs, zumal neben den bereits aufgezeigten strukturellen Problemen ein weiteres hinzukommt: Alle Steuergesetze in der EU müssen den Grundfreiheiten des EU-Vertrags, primär

jener der Niederlassungsfreiheit und jener der Kapitalverkehrsfreiheit, genügen. Wer sich als EU-Ausländer in einem anderen Mitgliedsstaat durch steuerliche Regelungen gegenüber einem Inländer benachteiligt fühlt, kann vor dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) klagen.

Die Zahl der Klageverfahren wegen diskriminierender Steuergesetze ist in den letzten Jahren sprunghaft gestiegen.¹⁷ Deutschland musste eine Reihe seiner Missbrauchsvorschriften ändern, die gegen EU-Recht verstießen. Zwar ist auch das EU-Recht kein ewiges Gesetz, sondern ein von den EU-Mitgliedsstaaten gemeinsam beschlossenes Dokument, das bei anderen Kräfteverhältnissen veränderbar wäre, aber in seiner gültigen Fassung schränkt es die ohnehin nur begrenzt vorhandenen Mittel zur Erfassung von steuerpflichtigen Gewinnen in Deutschland weiter ein.

Europäische Harmonisierung

Solange die EU-Mitgliedsstaaten die Grundfreiheiten des EU-Vertrags beachten, sind sie in der Unternehmenssteuergesetzgebung konzeptionell autonom.¹⁸ Da die EU keine Kompetenzen im Bereich der Ertragsbesteuerung hat, müssen für alle EU-Staaten verbindliche Regelungen einstimmig beschlossen werden.

Wie dargelegt führt die fehlende Abstimmung zu Problemen und Hindernissen bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten, die die EU-Kommission und die Mitgliedsstaaten im Interesse eines reibungslos funktionierenden Binnenmarktes überwinden möchten. Bereits 2001 wurde deshalb eine umfassende Studie zur Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU erstellt (vgl. EU-Kommission 2001), die neben der Problemdarstellung auch Optionen für eine Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung untersucht. Die EU-Kommission hat sich auf Basis dieser Studie als Lösungsansatz zur Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung nach dem Vorbild der USA (ausführlich McLure 1998) für das Konzept einer einheitlichen Bemessungsgrundlage, die nach Schlüsselgrößen auf die Mitgliedsstaaten aufgeteilt wird, ausgesprochen.¹⁹

2004 wurde eine Arbeitsgruppe aus Experten aller Mitgliedsstaaten eingerichtet, die ursprünglich noch 2008 einen ersten Richtlinienvorschlag für diese europaweit verbindliche, einheitliche Bemessungsgrundlage vorlegen wollte. Dabei war daran gedacht, sich grob an den internationalen Rechnungslegungs-

17 Einer nichtöffentlichen Präsentation eines EU-Beamten ist zu entnehmen, dass bis 1995 2-4 Fälle, bis einschließlich 2000 rund 10 Fälle und ab 2000 fast 20 Fälle jährlich wegen Vertragsverletzungen im Bereich der direkten Steuern vor den EuGH gebracht wurden.

18 Bislang hat sich die EU auf gemeinsame Richtlinien zur Besteuerung von Dividenden und Zinsen bei grenzüberschreitenden Aktivitäten geeinigt, die in der Zinsrichtlinie (Rat der Europäischen Union 2003) und Mutter-Tochter-Richtlinie (Rat der Europäischen Union 1990) ihren Niederschlag gefunden haben.

19 Der aktuelle Stand ist immer abrufbar unter: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_de.htm.

vorschriften IFRS zu orientieren.²⁰ Einige Mitgliedsstaaten, darunter Deutschland, sahen sich allerdings zu stark in ihren spezifischen Interessen eingeschränkt, weil die neue Bemessungsgrundlage zu stark von der bisherigen abweicht, und so wurde der Entwurf verschoben. Wann die Richtlinie letztlich kommt, ist derzeit nicht absehbar.

Die Entscheidung für einen Verteilungsschlüssel ist noch nicht abschließend gefallen, diskutiert werden betriebswirtschaftliche oder makroökonomische Größen. Derzeit erkennbar ist eine Tendenz in Richtung eines betriebswirtschaftlichen Schlüssels, der für jedes Bestimmungsland den Umsatz, die Lohnsumme und das investierte Kapital umfasst, wobei die Gewichtung noch diskutiert wird.²¹ Bereits die Ermittlung dieser Basisgrößen birgt eine Reihe von Problemen, die hier nicht im Einzelnen diskutiert werden können; unklar ist beispielsweise, wie und ob Leiharbeiter in die Lohnsumme eingehen sollen (vgl. EU-Kommission 2007). Ein weiteres Problem liegt in der Auswahl und Gewichtung der Faktoren: So muss die Höhe eines Faktors in einem Land nicht notwendig mit dem Grad der wirtschaftlichen Aktivität in diesem Land korrelieren. Verzerrungen können sich auch bei Unternehmen geben, bei denen ein Faktor besonders stark ausgeprägt ist, wie das investierte Kapital bei Produktionsunternehmen oder die Lohnsumme bei Dienstleistungsunternehmen. Bei der Gewichtung gilt, dass mobile Faktoren wie die Lohnsumme in stärkerem Maß räumlich gestaltbar sind als investiertes Kapital. Eine weitere Schwierigkeit bringen die nach wie vor bestehenden Kaufkraftunterschiede innerhalb der EU mit sich. Denkbar wäre hier eine Äquivalenzzumrechnung auf eine definierte Bezugsgröße, die allerdings wieder zu Lasten der Einfachheit geht. Schließlich sei noch erwähnt, dass eine Lösung für die Besteuerung der nicht auf die EU entfallenden Gewinnanteile ebenfalls aussteht.

Trotz dieser Probleme ist die Europäisierung sinnvoll und notwendig, um 1) die Konkurrenz um steuerpflichtige Gewinne zwischen kleinen und großen Ländern einzuschränken, 2) die Besteuerung transparenter und effizienter zu machen und schließlich 3) um gemeinsame, einheitliche Missbrauchsregelungen im Verhältnis zu Drittstaaten einzuführen. Dies gilt allerdings nur unter folgenden Bedingungen:

Erstens sollte die Bemessungsgrundlage möglichst breit und allgemeinverbindlich sein, um Vermeidungsgestaltungen zu verhindern. Zweitens sollte der Verteilungsschlüssel neben betriebswirtschaftlichen Bezugsgrößen auch makroökonomische Daten berücksichtigen, um Verlagerungstendenzen entgegen zu wirken. Die Berücksichtigung des BIP pro Kopf als explizite Umverteilungs-

20 Bedauerlicherweise bringen sich - im Gegensatz zur Unternehmenslobby - emanzipatorische Kräfte in diesen Prozess nicht wahrnehmbar ein.

21 Eine Möglichkeit bestünde in der Anwendung der sogenannten Massachusetts-Formel, bei der jeder Faktor gleichwertig, also jeweils zu einem Drittel, angewendet wird.

komponente könnte eine sinnvolle Bezugsgröße sein. Drittens scheint trotz möglicher Verzerrungen für den betriebswirtschaftlichen Bestandteil des Schlüssels eine Gleichgewichtung von Lohnsumme, Kapital und Umsatz sinnvoll zu sein. Jede Übergewichtung eines Einzelbestandteils verzerrt noch mehr, und branchenspezifische Schlüssel führen zu Definitionsproblemen bei der Abgrenzung wirtschaftlicher Aktivitäten von Gesamtunternehmen.

Wenn jedoch am Ende des Prozesses anstelle allgemein verbindlicher Regelungen, die das langfristige Steueraufkommen sichern und gerecht verteilen, eine nur schmale Bemessungsgrundlage mit weitgehenden Wahlrechten hinsichtlich der Beteiligung und weiteren Ausgestaltung steht, wäre eine europäische Harmonisierung im Verhältnis zum Status quo ein Schritt in die falsche Richtung.

Grenzen der internationalen Harmonisierung

Bislang gibt es für die Beseitigung internationaler Besteuerungskonflikte neben bilateralen Steuerabkommen keine zwischenstaatlich verbindlichen Regelungen, schon gar keinen international verbindlichen Steuerkodex. Umfassende Konzepte wie eine gemeinsame konsolidierte Bemessungsgrundlage und Gewinnaufteilung lassen sich nur innerhalb eines einheitlichen Wirtschaftsraumes entwickelter Länder umsetzen. Eine weltweite Einführung scheitert an den unterschiedlichen makroökonomischen Grunddaten der Nationalstaaten, denen eine integrierte Besteuerung nicht gerecht werden kann (Fischer 1986: 311).

Sonstige Vereinbarungen im internationalen Kontext sind rechtlich unverbindlich. Die OECD hat zwar als freiwilligen Verhaltenskodex einen Katalog mit „unfairen“ Steuerpraktiken erstellt (vgl. OECD o.J.), aber da sie nicht über eine Sanktionsmöglichkeiten verfügt, ist sie darauf angewiesen, dass die jeweiligen Nationalstaaten selbst entsprechende Vorschriften in ihren Gesetzen verankern. Sehr viel wurde dadurch also nicht erreicht, aber immerhin haben einige EU-Länder ihre aggressiven, unfairen Steuerpraktiken durch weichere ersetzt.

Letztlich lässt sich der internationale Wettbewerb nur durch Verankerung steuerlicher Mindeststandards in multinationalen Abkommen regeln - was aber angesichts des noch herrschenden Liberalisierungsdogmas eher unwahrscheinlich ist.

Fazit

Die Frage nach nationalen Handlungsspielräumen lässt sich wegen der Interdependenzen von Steuermaßnahmen nicht leicht beantworten. Nationalstaaten wie die Bundesrepublik dürften aber die Freiheit für weitergehende Veränderungen der nationalen Besteuerung haben, ohne nennenswerte Verluste an Steueraufkommen zu riskieren. Abhängig vom Steuersatz wäre bereits mit diesen Maßnahmen ein jährliches Mehraufkommen zwischen 10 und 20 Mrd. Euro realisierbar, wodurch überdies ein Beitrag zur gleichmäßigeren Besteuerung gewährleistet wäre.

Die tatsächlichen Grenzen nationalstaatlichen Handelns liegen bei der Besteuerung grenzüberschreitender Aktivitäten transnationaler Konzerne in globalisierten Märkten. Steuermotivierte Gewinnverschiebungen werden sich mit rein nationalen Vorschriften nur teilweise einschränken, aber nicht vollständig beseitigen lassen, solange gerade kleine Länder mit Niedrigsteuersätzen locken und supranationale Abkommen ausschließlich auf Freihandel und Kapitalverkehrsfreiheit orientieren.

Eine Eindämmung auf europäischer Ebene kann gelingen, wenn die Nationalstaaten auf einen Teil ihrer Steuersouveränität verzichten und die langfristige Aufkommenssicherheit im gesamten europäischen Raum vor ihre kurzfristigen nationalen Interessen stellen. Globale Lösungen sind derzeit aber leider nicht in Sicht.

Literatur

- Altshuler, Rosanne; Goodspeed, Timothy J. (2002): *Follow the Leader? Evidence on European and U.S. Tax Competition*, Departmental Working Papers 200226, Rutgers University, Department of Economics.
- Bach, Stefan (2007): *Die Abgeltungsteuer: Steuersystematische Begründbarkeit und ökonomische Auswirkungen*. Workshop des WSI und des IMK in der Hans-Böckler-Stiftung. WSI/IMK-Arbeitskreis Steuerpolitik „Die Steuerpolitik der großen Koalition auf dem Prüfstand“, Fundstelle: http://www.boeckler.de/pdf/v_2007_05_08_bach.pdf (Zugriff 24.12.2008).
- Bach, Stefan; Haan, Peter; Rudolph, Hans-Joachim; Steiner, Victor (2004): Reformkonzepte zur Einkommens- und Ertragsbesteuerung: Erhebliche Aufkommens- und Verteilungswirkungen, aber relativ geringe Effekte auf das Arbeitsangebot, in: *DIW-Wochenbericht* 16/04.
- Bach, Stefan; Dwenger, Nadja (2007): Unternehmensbesteuerung: Trotz hoher Steuersätze mäßiges Aufkommen, in: *DIW Wochenbericht* 5/07.
- BDA (2006): *Strukturelle Einflüsse beim Rückgang der OECD-Abgabenquote für Deutschland*, VAD Nr. 55, Berlin.
- Bundestag (2000): *BT-Drucksache 14/2074* vom 03.03.2000.
- Bundestag (2008): *BT-Drucksache 16/7831*, Möglichkeiten der Eindämmung aggressiver Steuermodelle bzw. Steuerplanungsmodelle, vom 22.01.2008.
- BVerfG (1991): 3. Kammer des Ersten Senats, Beschluss vom 22.07.1991, 1 BvR 313/88, in: *NJW* 1991, 168.
- Devereux, Michael; Lockwood, Ben; Redoano, Michaela (2002): *Do Countries Compete over Corporate Tax Rates*, Warwick.
- EU-Kommission (2007): *Umsetzung des Programms der Gemeinschaft für mehr Wachstum und Beschäftigung und eine Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit von EU-Unternehmen: Weitere Fortschritte im Jahr 2006 und nächste Schritte zu einem Vorschlag einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)*, Brüssel, 2.5.2007.
- EU-Rat (1997): *Schlussfolgerungen des Rates „Wirtschafts- und Finanzfragen“ vom 1.12.2007 zur Steuerpolitik*, 98/C 2/01, weitere Dokumente dazu unter www.oecd.org.
- Finance, 3i Deutschland; Deloitte & Touche; Linklaters, Oppenhoff & Rädler (2003): *Die Zerschlagung der Deutschland AG? Das große Ein- und Ausatmen der DAX-100- und anderer Konzerne*, Frankfurt.
- Fischer, Bertram (1986): *Die Gewinnermittlung für die Körperschaftsteuer der US-Einzelstaaten nach dem Konzept der „Unitary business taxation“*, München.
- Genschel, Philipp (2003): Globalisierung als Problem, als Lösung und als Staffage, 2003, in: Gunther Hellmann, Klaus Dieter Wolf, Michael Zürn (Hrsg.), *Die neuen Internationalen Beziehungen. Forschungsstand und Perspektiven in Deutschland*, Baden-Baden, 429-464.

- Genschel, Philipp; Rixen, Thomas; Uhl, Susanne (2008): *Die Ursachen des europäischen Steuerwettbewerbs*, Bremen.
- Genser, Bernd (2006): The Dual Income Tax: Implementation and Experience in European Countries, in: *Ekonomski Pregled*, 271-288.
- Jarass, Lorenz; Obermair, Gustav (2004): *Geheimnisse der Unternehmenssteuern. Steigende Dividenden, sinkendes Steueraufkommen*, Marburg.
- Jarass, Lorenz (2005): *Vorschlag für ein zukünftiges EU-Steuersystem*, unter: www.jarass.com.
- Jungbluth, Rüdiger (2006): *Die 11 Geheimnisse des IKEA-Erfolgs*, Frankfurt am Main.
- Kellermann, Christian; Uhl, Susanne; Rixen, Thomas (2007): *Unternehmensbesteuerung europäisch gestalten - mitgliedstaatliche Handlungsspielräume gewinnen*, Gutachten im Auftrag der Friedrich-Ebert-Stiftung.
- Kraus, Astrid (2005): Unternehmen angemessen besteuern in: Achim Truger (Hrsg.): *Können wir uns Steuergerechtigkeit nicht mehr leisten?* Marburg, 36-50.
- Kroniger, Axel (2003): Mindestbesteuerung - Vorbild USA (?), in: *Der Betriebsberater* 2003, 1987 ff.
- McLure, Charles E (1989): Economic Integration and European Taxation of Corporate Income at Source: Some Lessons from the U.S. Experience, in: *European Taxation* 1989, 243-250.
- Musgrave, Richard / Musgrave, Peggy (1984): *Public Finance in Theory and Practice*, New York.
- OECD: www.oecd.org, Center for Tax Policy and Administration (Zugriff 27.12.2008)
- Pitlik, Hans (2005): Folgt die Steuerpolitik in der EU der Logik des Steuerwettbewerbs? in: *Hohenheimer Diskussionsbeiträge* Nr. 256/2005.
- Rat der Europäischen Union (1990): *Richtlinie 90/435/EG des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten* vom 23. Juli 1990 (Mutter-Tochter-Richtlinie).
- Rat der Europäischen Union (2003): *Richtlinie 2003/48/EG des Rates der Europäischen Union* vom 3. Juni 2003 (Zinsrichtlinie).
- Sachverständigenrat; ZEW; Max Planck Institut (2006): *Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer*, Wiesbaden.
- Schmalenbach, Eugen (1919): *Die dynamische Bilanz*, Berlin.
- Schratzenstaller, Margit (2006): Zur Zukunft der Kapitalbesteuerung in Europa, in: *Sozialer Ausgleich in den alten und neuen Mitgliedsstaaten der Europäischen Union*, Dokumentation der Tagung des Steuerungskreises „Europäisches Wirtschafts- und Sozialmodell“ der Friedrich-Ebert-Stiftung, Bonn, 36-50.
- Statistisches Bundesamt (o.J.): *Fachreihe 18, Reihe 1.5*, Wiesbaden.
- Studie des Institute on Taxation and Economic Policy, in: *Corporate Study Press Release*, 2000, Washington.
- Swank, Duane (2002): *Tax Policy in an Era of Internationalization: An Assessment of a Conditional Diffusion Model of the Spread of Neoliberalism, in International Diffusion of Political and Economic Liberalization*. Weatherhead Center for International Affairs, Harvard University.
- Tipke, Klaus (2003): *Die Steuerrechtsordnung*, Köln.
- Tipke, Klaus; Lang, Joachim (2008): *Steuerrecht*, Köln.
- Verdi (2006): *Wirtschaftspolitische Informationen* 11/2006, Berlin.
- Verdi (2007): *Steuervollzug in Deutschland ist ein Skandal* (anlässlich der Bundespressekonferenz am 22. Oktober 2007 in Berlin überreicht vom ver.di-Vorsitzenden Frank Bsirske und von Werner Stupka, dem Vorsitzenden der ver.di-Bundesfachkommission Steuer- und Finanzverwaltung / Steuerfahnder).
- Wieber, Frank (2002): Kommentar: Die Deutschland AG ist völlig intakt, in: *Handelsblatt* vom 15.02.2002.
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2004): *Flat Tax oder Duale Einkommensteuer? Zwei Entwürfe zur Reform der deutschen Einkommenbesteuerung*, Berlin.