

Ende 2001 hat die Europäische Kommission eine bedeutende Mitteilung und eine begleitende Studie über die Unternehmensbesteuerung in der EU veröffentlicht. Die Studie macht auf Hindernisse aufmerksam, welche die Wettbewerbsfähigkeit der EU-Unternehmen beeinträchtigen, wobei insbesondere die in der EU-15 verschiedenen existierenden Steuersysteme genannt werden. Anschließend legt die Europäische Kommission eine Strategie dar, durch welche die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit effizienter und reibungsloser funktionieren soll. Diese Strategie basiert auf der Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für multinationale Unternehmen, wobei die Mitgliedstaaten ihre Anteile an der Bemessungsgrundlage gemäß eines Zuweisungsschlüssels ermitteln und diesen Anteil mit den in den einzelnen Mitgliedstaaten geltenden Steuersatz besteuern. Der folgende Beitrag stellt die Reformvorschläge der Europäischen Kommission kurz dar und behandelt einige noch bestehende Probleme und offene Fragen.

Frühere Ansätze für die Körperschaftsteuerreform

Der neue Reformvorschlag der Europäischen Kommission im Bereich der Körperschaftsteuer reiht sich in eine schon längere Tradition existierender Untersuchungen auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung. Schon 1962 schlug der Neumark Bericht einen gespaltenen Tarif für jeden Mitgliedstaat vor. Fünf Jahre später startete die Kommission ein Programm, welches langfristig eine generelle Gewinnsteuer mit derselben Bemessungsgrundlage und Tarifstruktur in allen Mitgliedstaaten vorsah. 1969 veröffentlichte die Kommission zwei Richtlinienentwürfe, welche die Abschaffung der Doppelbesteuerung von Dividenden zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft als auch die Behandlung von Mergers & Acquisitions beinhalteten. Diese Vorschläge wurden aber erst 1990 akzeptiert.

Die Stellungnahme der Kommission wurde im Laufe der Zeit weitgehend von den Entwicklungen im Rahmen der Europäischen Integration beeinflusst.

Die zwischen 1990–1992 tätige Ruding Kommission untersuchte die Probleme, die durch die verschiedenen bestehenden Steuersysteme in der EU entstehen. Außerdem sollten Maßnahmen erarbeitet werden, welche zur Beseitigung solcher Verzerrungen beitragen können. Dabei vermied es die Ruding Kommission, ein endgültiges fiskalisches System zu empfehlen, obwohl im Bericht eine klare Präferenz

für ein einziges, einheitliches europäisches Steuersystem ersichtlich ist und die Kommission eine vorgeschriebene Bandbreite für die Steuersätze vorgeschlagen hat. Der Bericht der Ruding Kommission eröffnete eine große EU-weite Debatte, da Politiker und Wirtschaftsexperten die Festlegung der Körperschaftsteuersätze eher für eine nationale Angelegenheit hielten.

Der neue Reformvorschlag der Kommission

Nach etwa zehn Jahren Pause wurde Ende 2001 die Thematik der Körperschaftsteuerreform wieder aufgegriffen mit dem Ziel, die Tätigkeit multinationaler Unternehmen zu erleichtern. Dieses Mal wurde aber der Schwerpunkt auf eine Harmonisierung der Bemessungsgrundlage gelegt und die Diskussion über die Reform der Steuersätze eher im Hintergrund gehalten.

So veröffentlichte die Europäische Kommission am 23. Oktober 2001 eine bedeutende Mitteilung mit dem Titel »Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse« (Europäische Kommission 2001a) und eine begleitende Studie über Unternehmensbesteuerung in der EU. Diese Mitteilung legt eine Strategie dar, welche vor allem eine konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU schaffen soll.

Die Studie »Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt« (Europäische Kommission

2001b) liefert Beweise dafür, dass steuerliche Hindernisse die Wettbewerbsfähigkeit der EU-Unternehmen beeinträchtigen. Diese Hindernisse zeigen sich vorwiegend darin, dass in der EU 15 verschiedene Steuersysteme zur Anwendung kommen. Sie verhindern, dass die Union ihr Ziel, »die Union zum wettbewerbsfähigsten und dynamischsten wissensbasierten Wirtschaftsraum der Welt zu machen« (Europäische Kommission 2001a, S. 4), erreicht. Die Frage also, ob die aktuellen Regelungen im Bereich der Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt ineffizient sind und zu Wohlfahrtsverlusten führen, ist dementsprechend ein wichtiger Aspekt dieser Problemstellung. Zuzüglich muss unterstrichen werden, dass die Spannweite der verschiedenen effektiven Steuersätze zwischen den Mitgliedstaaten – eine Spannweite, die über 30 Prozentpunkte erreicht – ein wichtiges Element der gegenwärtigen Steuerhindernisse darstellt. Diese große Spannweite zwischen den Körperschaftsteuersätzen (Irland 20% – Belgien 40,2%) wird in der folgenden Graphik ersichtlich.

Hindernisse grenzüberschreitender Unternehmenstätigkeit

Die steuerlichen Hindernisse grenzüberschreitender Unternehmenstätigkeit führen zu Verzerrungen in der Allokation gemeinschaftlicher Ressourcen und verhindern das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes.

Gemäß der EU Kommission (2001) stellen folgende Vorschriften solche Hindernisse dar:

- Die Zurechnung von Gewinnen in getrennter Buchführung gemäß dem Fremdvergleichsprinzip. Hier entstehen Probleme durch die unterschiedliche steuerliche Behandlung konzerninterner Verrechnungspreise.
- Die Beschränkungen, denen der grenzübergreifende Verlustausgleich im Binnenmarkt unterliegt, da beispielsweise

Verluste von Tochtergesellschaften in einem EU-Land keine steuerlichen Auswirkungen auf der Ebene der Muttergesellschaft mit Sitz in einem anderen EU-Land haben.

- Die erheblichen Steuerbelastungen, denen grenzüberschreitende Umstrukturierungen unterliegen. Beispielsweise sieht zwar die Fusionsrichtlinie (90/434/EWG) für Umstrukturierungen einen Körperschaftsteueraufschub vor, aber die äußerst unterschiedliche Umsetzung in den verschiedenen Mitgliedstaaten, sowie der zu eng gefasste Anwendungsbereich der Richtlinie vermindern ihre Wirkung. Außerdem unterliegen Transfers und Veräußerungsgewinne im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Umstrukturierungen sehr hohen Steuersätzen, so dass die Unternehmen sich in dieser Situation eher für die Beibehaltung der wirtschaftlich nicht optimalen Strukturen entscheiden müssen.
- Die Doppelbesteuerungsabkommen in der EU, die mit verschiedenen Problemen behaftet sind (Europäische Kommission 2001a, S. 11 f.).

Lösungsansätze für die Reform der Unternehmensbesteuerung

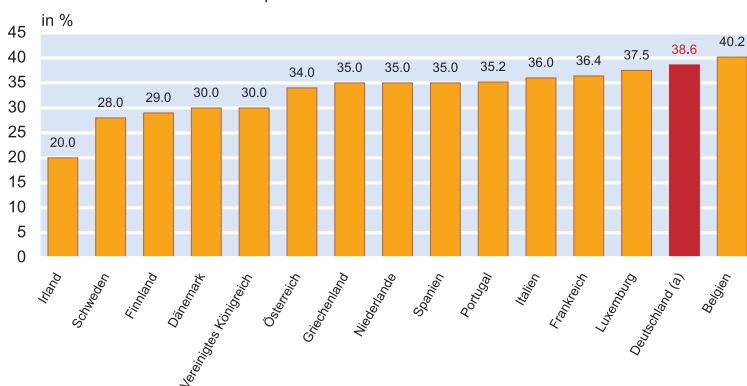
Der Europäische Rat schlägt in diesem Zusammenhang einige Ansätze vor, die zur Beseitigung dieser Hindernisse beitragen könnten.

Außerdem sollen Verbesserungen und Ergänzungen bereits existierender Richtlinien zur Unternehmensbesteuerung vorgenommen werden; dabei sollten vor allem diejenigen Unternehmen erfasst werden, die in der Zukunft die Rechtsform der Europäischen Gesellschaft (Societas Europaea – SE)¹ annehmen werden (Europäische Kommission 2001a, S. 14).

So wird im Rahmen der Ergänzungen vorgeschlagen, dass Muttergesellschaften Verluste von Tochtergesellschaften und Betriebsstätten in einem anderen Mitglied-

Unternehmensteuersätze 2001

inchl. Körperschaftsteuern, Gewerbebeitragssteuern u. vergleichbare andere Steuern des Zentralstaates u. der Gebietskörperschaften



(a) Deutschland inklusive Solidaritätszuschlag von 5.5%
 Italien ohne Gewerbesteuer auf produktive Tätigkeiten (4.25% d. Wertschöpfung), die aber, da ihre Bemessungsgrundlage (Wertschöpfung) von d. Körperschaftsteuer (Gewinn) abweicht, hier nicht darstellbar ist.

Quelle: Bundesministerium der Finanzen (2001, S. 61).

¹ Das Statut der Europäischen Aktiengesellschaft ist ein neues Rechtsinstrument, basierend auf dem Gemeinschaftsrecht, welches Unternehmen die Möglichkeit eröffnet, eine Europäische Aktiengesellschaft (abgekürzt als Societas Europaea – SE) zu gründen. Diese Rechtsform wird dann im Laufe des Jahres 2004 eingeführt. Der Vorteil der neuen Unternehmensform besteht darin, dass sie europaweit agieren kann und dem in den Mitgliedstaaten direkt anwendbaren Gemeinschaftsrecht unterliegt. Die SE wird wie ein multinationales Unternehmen nach den Steuervorschriften behandelt, die auf Ebene der Gesellschaft oder Zweigniederlassung gelten. Es können sich aber auch steuerliche Vorteile ergeben. Eine in einem Mitgliedstaat eingetragene SE, die in anderen Mitgliedstaaten Zweigniederlassungen unterhält, kann nämlich die Gewinne und Verluste der Zweigniederlassungen auf die Steuerschuld anrechnen, wenn der Sitzstaat die SE besteuert. Außerdem ist in den Mitgliedstaaten, in denen die SE Betriebsstätten hat, die Europäische Gesellschaft weiterhin steuerpflichtig. (Die Europäische Kommission – Rechnungslegung & Gesellschaftsrecht <http://europa.eu.int>).

staat berücksichtigen können. Was die Probleme in Bezug auf Verrechnungspreise anbelangt, wäre eine bessere Koordination der Dokumentationspflichten hilfreich (Europäische Kommission 2001a, S. 15 f.).

Außer diesen gezielt vorgehenden Lösungsansätzen sollen andere umfassende Maßnahmen den Unternehmen erlauben, ihren gesamten Konzernjahresüberschuss mittels eines einzigen Steuersystems zu berechnen und konsolidierte Bilanzen für steuerliche Zwecke zu erstellen. Bei diesem Ansatz würde den Mitgliedstaaten weiterhin die Kompetenz in der Festlegung der Höhe der Körperschaftsteuersätze überlassen bleiben, entsprechend dem Subsidiaritätsprinzip. Diese würden dann ihre Anteile an der gesamten Bemessungsgrundlage gemäß eines Zurechnungsmechanismus ermitteln und diesen Anteil mit den in den einzelnen Mitgliedstaaten geltenden Steuersatz besteuern (Europäische Kommission 2001a, S. 18).

Den steuerlichen Hindernissen der grenzüberschreitenden Wirtschaftstätigkeit im Binnenmarkt könnte man durch folgende vier Methoden entgegensteuern. Jeder dieser vier Lösungsvorschläge führt zu der Bereitstellung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für multinationale Unternehmen:

- Besteuerung im Sitzland,
- Besteuerung nach einer einheitlichen (konsolidierten) Bemessungsgrundlage,
- Europäische Körperschaftsteuer,
- Harmonisierte einheitliche Besteuerungsgrundlage in der EU (Europäische Kommission 2001a, S. 19).

Besteuerung im Sitzland

Gemäß der Besteuerung im Sitzland (Mitgliedstaat, in dem die Hauptverwaltung ihren Sitz hat) würden die Unternehmen die Bemessungsgrundlage des Konzerns gemäß der Steuergesetze, die im Niederlassungsland der Muttergesellschaft gelten, besteuern. Dieses System, welches auf der gegenseitigen Anerkennung einzelstaatlicher Steuervorschriften beruht, könnte eine Alternative für diejenigen Unternehmen darstellen, die ihren Sitz in Mitgliedstaaten mit relativ ähnlicher Bemessungsgrundlage haben. Zu beachten ist allerdings, dass diese Alternative die Souveränität der Staaten beeinträchtigen könnte.

Besteuerung nach einer neu zu entwickelnden einheitlichen (konsolidierten) Bemessungsgrundlage

Eine weitere Möglichkeit wäre die Erarbeitung von völlig neuen, harmonisierten EU-Regelungen zur Bestimmung einer

einzigsten europäischen Bemessungsgrundlage. Diese Regelung wäre allerdings fakultativ, würde also weiterhin parallel neben dem jeweiligen nationalen System existieren. Als Startpunkt für diesen Ansatz könnte man die Einführung der europäischen Rechnungslegungsvorschriften nehmen. So sollen ja zumindest für die Kapitalgesellschaften ab 2005 die IAS (International Accounting Standards) gelten.² Im Gegensatz zu dem ersten Vorschlag wäre diese Methode, durch die man zu konsolidierten Konzernergebnissen gelangt, für alle Unternehmen gleich und nicht von den Gesetzen des Sitzlandes abhängig.

Europäische Körperschaftsteuer

Diese Alternative, welche auch parallel zu den einzelstaatlichen Vorschriften angewandt werden könnte, scheint für Brüssel von bedeutendem Interesse zu sein, würde sie doch den langgepflegten Wunsch der Kommission realisieren, eine eigene Steuer zu erheben. Auf der anderen Seite ist die Frage zu stellen, ob dadurch nicht Brüssel zu viel Macht über die Besteuerung der Unternehmen zugestanden wird, da die durch diese Alternative entwickelte Bemessungsgrundlage administrativ gesehen auf der EU-Ebene angesiedelt wäre. Wesentlicher Aspekt dieses Systems ist die Schaffung einer »föderalen« EU-Steuer. Eine einzige Steuerbehörde würde diese verwalten. Mit den Einnahmen würde man EU-Institutionen und Aktivitäten finanzieren, während die Mitgliedstaaten nur die Überschussbeträge bekommen würden. Dieses System führt genau genommen dazu, dass die Mitgliedstaaten ihre Unabhängigkeit in der Festlegung der Unternehmenssteuerpolitik verlieren.

Harmonisierte einheitliche Besteuerungsgrundlage in der EU (auf der Basis bestehender Systeme)

Diese Variante sieht eine Harmonisierung einzelstaatlicher bestehender Vorschriften vor, mit dem Ziel einer einzigen Steuerbemessungsgrundlage und eines einzigen Steuersystems auf EU-Ebene, das die einzelstaatlichen Systeme ersetzt und dementsprechend für alle Mitgliedstaaten obligatorisch wäre. Es hat den Anschein, dass diese Alternative die meisten Probleme löst, die durch die 15 verschiedenen Steuersysteme existieren, und deshalb auch zu bevorzugen wäre.

Was die praktische Umsetzung dieser Vorschläge anbelangt, so erfordert deren Durchführung nicht unbedingt die Einigung aller 15 Mitgliedstaaten. Laut dem Vertrag von Nizza reicht auch eine engere Kooperation einer Gruppe von Mit-

² Die EU plant, dass ab 2005 alle kapitalmarktorientierten EU-Unternehmen zu einem IAS Konzernabschluss verpflichtet werden (Gassen und Pellens 2001).

gliedstaaten aus. Allerdings ist die Frage zu stellen, ob neben der Gruppe der Euro-Länder noch eine weitere Gruppierung im Binnenmarkt von Vorteil ist.

Erhebliche Vorteile der Reformvorschläge der Kommission könnten sich auch für die Steuerbehörden ergeben. Das zurzeit existierende System ermöglicht in erheblichem Umfang Steuerhinterziehungen (Schneider und Enste 2000). Da die neuen Vorschläge auf einer intensiven Kooperation der verschiedenen Ämter und Mitgliedstaaten basieren, könnten sie zur Bekämpfung der Steuervermeidung beitragen (Europäische Kommission 2001a, S. 20). Ein zusätzlicher, von der Europäischen Kommission hervorgehobener Vorteil, betrifft die Behandlung von Verrechnungspreisen. Die Kommission vertritt die Ansicht, dass die neuen Regelungen die Mitgliedstaaten zu einer verstärkten Anwendung von Vorabvereinbarungen anregen würden. Diese Verrechnungspreisvereinbarungen würden vor einer Preisberichtigung durch die Steuerverwaltung greifen. Fraglich ist jedoch, ob diese geplanten Entwürfe aber auch tatsächlich die gewünschten Ergebnisse herbeiführen können oder ob sie nur aus theoretischer Sicht von Bedeutung sind.

Weitere offene Fragen

Noch existierende Unterschiede durch unterschiedliche Steuersätze

Ein wesentliches Problem betrifft die Unsicherheit der Mitgliedstaaten bezüglich des zu erreichenden Steueraufkommens. Möglicherweise ergibt sich als Folge eines Reformvorschlags eine Umverteilung der Steuerbemessungsgrundlage der Unternehmen zwischen den Mitgliedstaaten. Zudem ist davon auszugehen, dass im Rahmen eines harmonisierten Ansatzes die EU-Länder einem erhöhten Wettbewerbsdruck unterliegen würden. Eine harmonisierte Bemessungsgrundlage mit unterschiedlichen Steuersätzen in den verschiedenen Mitgliedstaaten lässt die Unterschiede in den effektiven Steuersätzen transparenter werden.

Wahl der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften

Ein weiteres Problem betrifft die zurzeit unterschiedlichen Rechnungslegungsvorschriften in der Europäischen Union. Durch die Verabschiedung der IAS für ganz Europa soll dieses Problem gelöst werden (Gassen und Pellens 2001); diese Rechnungslegungsvorschriften scheinen aber eher das Interesse der Investoren als das der Steuerverwaltung im Auge zu haben. Zudem gibt es bezüglich der anzuwendenden Vorschriften noch Divergenzen. Einige Experten unterstützen die Einführung der IAS³, während andere⁴ die IAS kritisieren, da sie zu viele Wahlmöglichkeiten für die Bilanzierung enthalten. In Deutschland ist das Problem der Rechnungslegungspflichten insofern von noch größerer Be-

deutung, weil hier der nach HGB ermittelte Einzelabschluss maßgeblich für die Höhe des zu versteuernden Gewinns ist, während es in den anderen Ländern diesen engen Zusammenhang zwischen Handels- und Steuerrecht nicht gibt. IAS und US-GAAP⁵ z. B. legen weniger Wert auf den Gläubigerschutz, betonen aber die Informationsvermittlung für die potentiellen Anleger.⁶ Zudem ist zu beachten, dass in Europa große Unternehmen bereits nach US GAAP bilanzieren. Es handelt sich um die Kapitalgesellschaften, die wie Daimler Chrysler an der NYSE präsent sein wollen. Für die Präsenz am New Yorker Aktienmarkt ist eine Rechnungslegung nach US GAAP erforderlich.

Eine weitere Frage die insbesondere mit der Besteuerung im Sitzland im Zusammenhang steht, bezieht sich auf die Prüfung einzelner Tochtergesellschaften. Da beispielsweise französische Wirtschaftsprüfer mit den deutschen Rechnungslegungspflichten nicht so gut vertraut sind, könnte die Anwendung des Ursprungslandprinzips, das von der EU Kommission bevorzugt wird, in diesem Zusammenhang einige Lücken eröffnen. Zudem kann man sich derzeit nur schwierig vorstellen, dass eine Steuer, die im Land A zu entrichten ist, vom Ursprungsland B verwaltet werden kann.

Probleme im Zusammenhang mit der Erarbeitung eines geeigneten Zuweisungsschlüssels

Ein weiterer wichtiger Aspekt, der ebenfalls im Rahmen aller Ansätze eine bedeutende Rolle spielt, ist der Mechanismus für die Aufteilung der einheitlichen konsolidierten Be-

³ Matthias Mors, Vorsitzender der Kommission für die Koordinierung von Steuerfragen, EU Kommission, <http://www.tax.org/eforum2.nsf>.

⁴ Dr. Albert J. Raedler, ehemaliges Mitglied der Ruding Kommission, <http://www.tax.org/eforum.nsf>.

⁵ General Accepted Accounting Principles.

⁶ Wichtige Unterschiede zwischen HGB, IAS und US GAAP ergeben sich beispielsweise aus der Ansetzung und Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden. Ein Asset ist nach IAS und US GAAP dann zu bilanzieren, wenn er dem Unternehmen ökonomischen Nutzen, gemessen in künftigen Einzahlungsüberschüssen, verspricht. So sollen Chancen und Risiken gleichermaßen bilanztechnisch berücksichtigt werden. So kann es unter Umständen sein, dass selbsterstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nach IAS grundsätzlich bilanzierungspflichtig sind, während sie nach HGB einem Aktivierungsverbot unterliegen. Das deutsche Vorsichtsprinzip wird auch bei der als Fremdkapital auszuweisenden Rückstellungen angewendet. Demzufolge erlaubt das HGB, dass Aufwandsrückstellungen auch dann zulässig sind, wenn noch kein Anspruch durch Dritte zugrunde liegt. International aber können Rückstellungen nur für Verpflichtungen gegenüber externen Parteien gebildet werden. Mit diesem Instrument lassen sich in Deutschland Gewinne und damit sogar Steuerzahlungen in die Zukunft verschieben. Zusätzliche Unterschiede ergeben sich auch bei der Goodwill-Finanzierung. Unter Goodwill (Firmenwert) versteht man die von stillen Reserven und Lasten korrigierte Wertdifferenz, die bei einem Unternehmenskauf entsteht, dadurch dass der Kaufpreis meistens über dem Eigenkapital des erworbenen Unternehmens liegt. Deutsche Unternehmen können den Goodwill aktivieren und anschließend abschreiben oder sofort als Aufwand verrechnen oder eine erfolgsneutrale Saldierung mit den Gewinnrücklagen unternehmen. Nach IAS und US-GAAP gilt eine Ansatzpflicht für den Goodwill, wobei dieser regelmäßig auf seinen niedrigeren Wert abzuschreiben ist. Diese Bilanzierungsunterschiede zeigen, wie schwierig ein Unternehmensvergleich hinsichtlich der Ertrags- und Vermögenslage ist (Gassen und Pellens 2001).

messungsgrundlage auf die Mitgliedstaaten. Als Beispiel könnte man hierfür die in den USA und Kanada angewandten Methoden nehmen. In diesen Staaten wird gemäß dem System einer Formelzerlegung, die Bemessungsgrundlage an Hand eines Schlüssels aufgeteilt, der auf der Basis von Faktoren wie Lohnsumme, Vermögen und/oder Umsatz ermittelt wird. Eine weitere Möglichkeit wäre die Aufteilung der Bemessungsgrundlage nach der (berechtigten) MwSt.-Bemessungsgrundlage der betroffenen Unternehmen. Auf der anteiligen Bemessungsgrundlage könnte dann jeder Mitgliedstaat den jeweiligen Körperschaftsteuersatz anwenden. Durch die Vielzahl der Möglichkeiten durch die der Schlüssel berechnet werden kann, ergeben sich jedoch große Unterschiede in dem jeweiligen Steueraufkommen.

Auf diese Problematik machten schon Tanzi und Bovenberg (1990, S. 184) bereits vor gut zehn Jahren aufmerksam. Dementsprechend können die Unternehmen mittels buchungstechnischer Methoden auf die ausschlaggebenden Faktoren für die Zerlegung der Bemessungsgrundlage reagieren und damit auch das jeweilige Steueraufkommen beeinflussen. Zudem dürften sich bei der Verwaltung eines solchen Systems noch erhebliche Schwierigkeiten durch die existierenden verschiedenen rechtlichen und bilanztechnischen Rahmenbedingungen ergeben.

Durch die im Anhang dargestellten Rechenbeispiele wird ersichtlich, dass sich deutliche Verzerrungen durch die verschiedenen Gewichtungen der jeweiligen Faktoren ergeben können. Eine Formel, die beispielsweise nur den Umsatz in Betracht zieht, löst das Problem der Verrechnungspreise, durch die der Gewinn vom Hochsteuerland ins Niedrigsteuerland, verlagert werden kann, nicht komplett (Nielsen, Raimondos-Moller und Schjelderup 2001b). Niedrig festgelegte Verrechnungspreise verwandeln die importierende Tochtergesellschaft in eine Firma mit niedrigen Kosten, die durch aggressive Verkaufsstrategien, die abgesetzte Menge erhöhen kann. Insofern der Verrechnungspreis die verkaufte Menge in beiden Ländern beeinflusst, wird er auch die Steueraufkommen beeinflussen, und zwar durch die jeweiligen Gewichtungsfaktoren, die dem Umsatz in den betrachteten Staaten beigemessen werden. Dadurch dass auch weitere Standortfaktoren eine bedeutende Rolle spielen, können solche Gewinnverlagerungen entstehen. Die Praxis zeigt aber, dass international tätige Unternehmen aufgrund der großen Anzahl an Transaktionen seltener auf solche Bilanzierungsmethoden zugreifen. Zudem ist davon auszugehen, dass die an dem Gewinn der Muttergesellschaft beteiligten Beschäftigten mit so einer Praxis, durch die der Gewinn in ein anderes Land verlagert werden kann, nicht einverstanden wären. Unter bestimmten Annahmen kann man weiterhin zeigen, dass eine Formel zur Berechnung des Zuweisungsschlüssels, die nur den Faktor Kapital betrachtet, auch zu Verzerrungen führen kann (Nielsen, Raimondos-Moller und Schjelderup 2001a). Eine Erhöhung des Steuer-

satzes in einem Land induziert eine Umverteilung des Kapitals in das Niedrigsteuerland und beeinflusst somit auch das Steueraufkommen der jeweiligen Staaten.

Ein weiteres Problem ergibt sich, wenn man den Faktor Lohnsumme in die Formel für die Berechnung des Zuweisungsschlüssels mit einbezieht. Falls die Tarifverhandlungen in einem Land (die bislang nur nationalstaatlich geregelt werden) zu erhöhten Löhnen führen und in der Formel der Faktor Lohnsumme mit einem größeren Anteil gewichtet ist, führt das zu einem erhöhten Anteil an der Bemessungsgrundlage und somit zu erhöhten Steueraufkommen in dem Land, obwohl das ökonomisch gesehen nicht nachvollziehbar ist. Auch wenn im nächsten Schritt die Zahl der Beschäftigten und somit die Lohnsumme sinken würde, ist der unmittelbare Effekt nicht zu vernachlässigen. Eine zusätzliche Alternative könnte ein Zuweisungsschlüssel darstellen, der nach der Zahl in einem Land beschäftigten Menschen das Steueraufkommen auf die Staaten aufteilt. Dagegen könnte man allerdings argumentieren, dass durch künstliche Arbeitsbeschaffungsmaßnahmen, ein Land seinen Anteil an dem Steueraufkommen erhöhen kann.

Die eben diskutierten Probleme zeigen, dass die vorgeschlagenen Konzepte keinen Königsweg darstellen. Im Weiteren sollen zusätzliche Überlegungen diskutiert werden. So wird die berichtigte MwSt.-Bemessungsgrundlage auch als ein Schlüssel für die Gewinnverteilung angesehen.

Zusätzliche Probleme entstehen, wenn Unternehmen sowohl in der EU- als auch in Nicht-EU-Länder tätig sind. In Abhängigkeit von der verwendeten Formel zur Aufteilung des Steueraufkommens kann der Fall auftreten, dass der Großteil des Gewinns der EU-Unternehmung in ein Nicht-EU-Land verlagert wird. So müssten also für diese Fälle die OECD Musterabkommen, die von der EU-Kommission als Vorbild gesehen werden, verändert werden.⁷ Außerdem ist die Frage zu stellen, was passiert, wenn Länder wie Estland oder Zypern, die keine Körperschaftsteuern erheben, der EU beitreten.

Schlussfolgerungen

Da alle Ansätze noch weiterer Untersuchungen bedürfen, schlägt die Europäische Kommission keine spezielle Lösung vor. Statt dessen empfiehlt sie die Veranstaltung einer Europäischen Unternehmenssteuerkonferenz in der ersten Hälfte des Jahres 2002. Im Rahmen dieser Veranstaltung sollen dann Vertreter der Regierungen betroffener Länder, Vertreter von Wirtschaftsverbänden, Unternehmer sowie andere Experten über die Zukunft der Unternehmensbesteuerung

⁷ Vgl. Jacques Sasseville, <http://www.tax.org/eforum2.nsf>.

erung im Binnenmarkt diskutieren sowie Vorschläge für die praktische Durchsetzung dieses Projektes unterbreiten.

Ein interessanter Aspekt betrifft die Frage, ob die Kommission in der Lage sein wird, interne Konflikte zu lösen, die durch die Harmonisierung der Bemessungsgrundlage oder durch die Koordination beziehungsweise Harmonisierung der Steuersätze entstehen.

Falls der Vorschlag einer harmonisierten Bemessungsgrundlage mit Zuweisungsschlüssel auch umgesetzt wird, was eigentlich schon einen beachtlichen Schritt vorwärts darstellen würde, so wäre die Koordination oder Harmonisierung der Steuersätze der nächste Reformschritt.

In diesem Kontext meinen einige Experten, dass eine Steuersatzharmonisierung, im Gegensatz zu der Steuerbasisharmonisierung, eher von den Mitgliedstaaten durchgeführt werden soll.⁸

Andere schlagen eine schrittweise Harmonisierung der Steuersätze vor, und zwar dergestalt, dass als erster Schritt ein Mindest-Körperschaftsteuersatz vorgesehen wird (Tanzi und Bovenberg 1990, S. 186).

Im Rahmen der Umsetzung des Reformvorschlages soll auch der Bestimmung eines angemessenen Zuweisungsschlüssels zur Verteilung des Steueraufkommens besondere Aufmerksamkeit geschenkt werden. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Reformvorschlag der EU-Kommission einen wichtigen Aspekt nicht berücksichtigt. In Kanada und in den USA wird diese Formel innerhalb eines Nationalstaates angewandt. In Europa würde aber dadurch der Gewinn zwischen verschiedenen Ländern beeinflusst. Die Vertreter der Kommission unterstreichen auch, dass es sich im Falle von Kanada und USA nur um Beispiele handelt, da diese Staaten mehr Erfahrung mit einem derartigen System haben. Jedoch sollte dabei nicht vergessen werden, dass beispielsweise die USA im Gegensatz zur EU eine föderale Regierung haben und somit auf die gemeinsamen Elemente eines föderalen Steuersystems zugreifen können.

Wenn alle Mitgliedstaaten »ehrlich spielen« und eine geeignete harmonisierte Bemessungsgrundlage (vielleicht durch den letzten der vier Vorschläge der Europäischen Kommission) sowie ein funktionierender Aufteilungsschlüssel gefunden werden, kann dieser Reformschlag zur Verbesserung der aktuellen Situation führen.

In Bezug auf eine stärker abgestimmte Fiskalpolitik der Europäischen Union wäre diese Entwicklung wünschenswert. Es sollte aber dabei nicht übersehen werden, dass dadurch

das Subsidiaritätsprinzip verletzt werden kann. Die Nationalstaaten können ihre Autonomie hinsichtlich der Festlegung der Steuersätze verlieren und somit unter Umständen auch Steuereinbußen erleiden. Da die Europäische Union kein föderaler Staat mit einer einheitlichen Politik ist und für die Nationalstaaten bei der Steuerpolitik ein Vetorecht besteht, kann sich die Umsetzung der Reformvorschläge als ein langwieriger Prozess erweisen.

Literatur

- Anand, B.N. und R. Sansing (2000), »The Weighting Game: Formula Apportionment as an Instrument of Public Policy«, *National Tax Journal* LIII (2), 183–199.
- Bundesministerium der Finanzen (2001), »Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich«, *Monatsbericht* (10), S. 62.
- Europäische Kommission (2001a), *Towards an Internal Market Without Tax Obstacles* (COM (2001) 582).
- Europäische Kommission (2001b), *Company Taxation in the Internal Market* (SEK (2001) 1681).
- Gassen J. und B. Pellens (2001), »Die internationale Rechnungslegung«, *Frankfurter Allgemeine Zeitung* Nr. 281 vom 3. Dezember, 29.
- Nielsen, S.B., P. Raimondos-Moller und G. Schjelderup (2001a), »Formula Apportionment and Transfer Pricing Under Oligopolistic Competition«, *CESifo Working Paper* No. 491, Mai.
- Nielsen, S.B., P. Raimondos-Moller und G. Schjelderup (2001b), »Tax Spillovers under Separate Accounting and Formula Apportionment«, *EPRU Working Paper* No. 05, Mai.
- Schneider F. und D. Enste (2000), »Shadow Economies: Size, Causes and Consequences«, *The Journal of Economic Literature* 38 (1), 77–114.
- Tanzi, V. und L.A. Bovenberg (1990), »Is There a Need for Harmonizing Capital Income Taxes within EC Countries?« in: H. Siebert (Hrsg.), *Reforming Capital Income Taxation*, 171–197.

⁸ Vgl. Christoph Spengel, <http://www.tax.org/eforum2.nsf>.

Anhang**Beispiele für die Verteilung des Steueraufkommens mittels eines Zuweisungsschlüssels oder durch getrennte Besteuerung (EU Kommission 2001b, S. 413)**

Ein Unternehmen hat eine Muttergesellschaft im Land A und eine Tochtergesellschaft im Land B. Die Muttergesellschaft hat eine Lohnsumme von 3 Mill. €, einen Umsatz von 6 Mill. € und ein steuerpflichtiges Einkommen von 700 000 €. Die Tochtergesellschaft im Land B hat einen Umsatz von 2 Mill. €, die Lohnsumme bezieht sich auf 2 Mill. € und das steuerpflichtige Einkommen beträgt 300 000 €. Der Steuersatz im Land A sei 40 und 20% im Land B. Im Falle der separaten Besteuerung betragen die Steueraufkommen im Land A bzw. Land B

$$T_A = 0,4 \times 700.000 = 280.000 \text{ €}$$

$$T_B = 0,2 \times 300.000 = 60.000 \text{ €}$$

Wenn man aber die harmonisierte Bemessungsgrundlage verwendet und versucht einen Zuweisungsschlüssel zu berechnen, kann man zu folgenden Ergebnissen kommen. Dabei verwendet man als Beispiel den Mechanismus der in den USA und Kanada angewandt wird. So kann man verallgemeinert die folgende Formel anwenden:

$$T_i = t_i \cdot \pi \cdot \left(w_i^K \cdot \frac{K_i}{K} + w_i^L \cdot \frac{L_i}{L} + w_i^S \cdot \frac{S_i}{S} \right)$$

wobei:

- i = Land
- T_i = Steuerschuld im Land i
- t_i = Steuersatz im Land i
- π = Steuerbemessungsgrundlage
- K_i = Kapital (Boden) im Land i
- K = Kapital in A + B
- L_i = Arbeit (Lohnsumme) im Land i
- L = Arbeit (Lohnsumme) in A + B
- S_i = Umsatz im Land i
- S = Umsatz in A + B
- w_i^K = Gewichtungsfaktor für Kapital im Land i
- w_i^L = Gewichtungsfaktor für Lohnsumme im Land i
- w_i^S = Gewichtungsfaktor für Umsatz im Land i

$$w_i^K + w_i^L + w_i^S = 1$$

Das obere Beispiel verwendet aber keinen Boden.

A) Für $w_i^S = w_i^L = 0,5$ ergibt sich:

$$T_A = 0,4 \times 1\,000\,000 \text{ €} \times [(0,5 \times 3/5) + (0,5 \times 6/8)] = 270\,000 \text{ €}$$

$$T_B = 0,2 \times 1\,000\,000 \text{ €} \times [(0,5 \times 2/5) + (0,5 \times 2/8)] = 65\,000 \text{ €}$$

und einer gesamten Steuerschuld von 335 000 €, was einem Durchschnittssteuersatz von 33,5% entspricht.

B) Für den Fall, dass das Unternehmen sich entscheidet, alle Aktivitäten nach B wegen des niedrigeren Steuersatzes zu verlagern:

$$\text{Für } w_i^L = w_i^S = 0,5$$

$$T_A = 0,4 \times 1\,000\,000 \text{ €} \times [(0,5 \times 0/5) + (0,5 \times 6/8)] = 150\,000 \text{ €}$$

$$T_B = 0,2 \times 1\,000\,000 \text{ €} \times [(0,5 \times 5/5) + (0,5 \times 2/8)] = 125\,000 \text{ €}$$

Die gesamte Steuerschuld beträgt in diesem Fall 275 000 €, was einem Durchschnittssteuersatz von 27,5% entspricht.