

## Informationsbrief des Netzwerks Steuergerechtigkeit Deutschland

### Für eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (Unitary Taxation)

Weltweit, selbst innerhalb der Europäischen Union, liefern sich Staaten einen gnadenlosen Steuerersenkungswettlauf. Wenn anderswo günstigere Steuersätze locken, sieht keine Regierung für sich mehr die Möglichkeit, selbst deutlich höhere Sätze von Unternehmen bzw. Investoren zu verlangen. Der Steuerwettbewerb untergräbt die nationale Steuersouveränität fast völlig. Immer mehr Staaten senken daher die Unternehmenssteuersätze. Selbst mitten in der Finanzkrise, in der sie doch eigentlich mehr Einnahmen benötigen, verzichten sie so freiwillig auf ihnen doch zustehende Steuern. Begründung: Das Kapital sei schließlich mobil, und um im gnadenlosen Steuer- und Standortwettbewerb mitzuhalten, dürfe man es nicht mit hohen Steuersätzen vergraulen.

Es lässt sich allerdings empirisch zeigen, dass es beim Steuerwettbewerb in erster Linie gar nicht um reale Investitionen geht, denn für die sind meist ganz andere Kriterien entscheidend, etwa eine qualifizierte Arbeitnehmerschaft, ein interessanter Markt, ein funktionierendes Rechtssystem und anderes mehr. Vielmehr nutzen Konzerne zahlreiche legale und illegale Tricks – beispielsweise manipulierte konzerninterne Verrechnungspreise – für eine rein bilanzielle Verschiebung ihrer Gewinne in Länder mit möglichst niedrigen Steuersätzen bzw. in Steueroasen. Auf diese Weise gelingt es multinationalen Unternehmen oft, ihre Steuerzahlungen deutlich zu senken, während die kleineren Unternehmen meist den vollen Steuersatz zahlen müssen.

Langfristiges Ziel einer vernünftigen und gerechten Steuerpolitik sollte daher sein, das nationale Steuersystem so zu gestalten, dass Gewinnverschiebung und damit letztendlich auch der ruinöse Steuerersenkungswettlauf sinnlos werden. Im Folgenden soll ein Steuerprinzip vorgestellt werden, wie die EU für eine gerechte Unternehmensbesteuerung sorgen und den Steueroasen

das Wasser abgraben kann. Selbst einzelne Nationalstaaten können dieses Prinzip anwenden und müssen nicht unbedingt auf mühsame internationale Übereinkommen warten.

#### Die Besteuerung international tätiger Unternehmen

Im Prinzip wenden Staaten zwei verschiedene Methoden an, multinationale Unternehmen zu besteuern: Entweder der Heimatstaat des betreffenden Konzerns stellt die im Ausland erwirtschafteten Gewinne von der Steuer frei, so wie es in Deutschland üblich ist. Hier gilt lediglich die Einschränkung, dass 5 Prozent der nach Deutschland rücküberwiesenen Dividenden versteuert werden müssen. Der Rest bleibt hierzulande steuerfrei, weil man davon ausgeht, dass er schon im Gastland zum jeweils dort geltenden Steuersatz versteuert wurde.

Die zweite Methode: der Staat erhebt Steuern auf die gesamten weltweiten Erträge des Konzerns, erlaubt diesem aber, die von Tochterfirmen bereits im Ausland gezahlten Steuern zu Hause von den Steuern abzusetzen. Dies nennt man Anrechnungsverfahren; das Prinzip ist auch als Wohnsitzlandprinzip bekannt. Praktisch sieht das so aus: US-Unternehmen XY Inc. hat eine Tochter in Irland, wo nur 12,5 Prozent Steuern fällig werden, während in den USA der Körperschaftsteuersatz 35 Prozent beträgt. Bei einem Gewinn der irischen XY-Tochter von 100.000 US-Dollar zahlt der Konzern also in Irland zwar nur 12.500 US-Dollar Steuern, muss aber 22.500 US-Dollar an den US-Fiskus nachzahlen. Theoretisch wäre damit das Problem der Gewinnverschiebung ins Ausland gelöst, weil sie sich nicht mehr lohnen würde. Die Praxis in den USA und Großbritanni-

en, die dieses Prinzip anwenden, zeigt jedoch: Es funktioniert nicht.

So hat beispielsweise Microsoft im Boomjahr 1999 zwar Gewinne von 12,3 Mrd. US-Dollar gemacht, zahlte aber nichtsdestotrotz laut der Organisation Citizens for Tax Justice in den USA überhaupt keine Steuern. Das Haushaltsbüro des US-Kongresses veröffentlichte einen Bericht im April 2004, wonach 61 Prozent aller US-Unternehmen zwischen 1996 und 2000 (mitten im Wirtschaftsboom) keine Steuern mehr an die Bundesregierung abführten.

Es gibt eine Reihe von Gründen für das Scheitern des Wohnsitzlandprinzips: So kann die Besteuerung ganz einfach durch Verlagerung des Firmensitzes in eine Steueroase vermieden werden.

Die Besteuerung kann auch umgangen werden, indem Gewinne einfach nicht ins Heimatland zurück transferiert („repatriiert“) werden. Und schließlich ist jedes komplexe System eine Einladung zum Mogeln. Dann werden schon mal Gebühren etwa für Ölbohrkonzessionen als Steuerzahlungen deklariert und gegenüber dem heimischen Fiskus abgesetzt.

## Die Idee der Unitary Taxation

Das Ziel der Unitary Taxation (zu Deutsch einheitsmäßige Besteuerung) ist ähnlich wie beim Wohnsitzlandprinzip: Steuervermeidung durch bilanzielle Gewinnverschiebung zu verhindern.

Der Unterschied ist die Vorgehensweise: Die Gewinne sämtlicher Teilgesellschaften und Töchter eines Konzerns werden unabhängig vom Standort zusammenaddiert, so wie es in jeder Konzernbilanz ohnehin geschieht, und anschließend anteilig zur Besteuerung auf die Standortländer aufgeteilt.<sup>1</sup> Jedes Land, in dem der Konzern aktiv ist, kann anschließend seinen Anteil mit seinem eigenen Steuersatz belegen. D.h. Gewinnverschiebung wird zwecklos, weil die einzelnen Staaten nun darauf achten, wo der Konzern tatsächlich seinen Geschäften nachgeht, wo er öffentliche Ressourcen und Infrastruktur nutzt und die Umwelt belastet – und nicht mehr darauf Rücksicht nehmen, wo der jeweilige Konzern seine Gewinne auszuweisen beliebt.

Die Gewinne werden nach einer vorher festgelegten Formel auf die einzelnen Länder aufgeteilt; dieses Verfahren nennt sich *formulary apportionment*. Meist wird eine Mischkalkulation zu Grun-

de gelegt, die sich aus folgenden Elementen zusammensetzt:

- dem Umsatz des Konzerns im jeweiligen Land,
- der Zahl der Mitarbeiter bzw. der Lohnsumme und
- dem im Land investierten Kapital.

## Die Erfahrungen in den USA

Unitary Taxation ist keineswegs eine neue, unerprobte Idee. Seit Jahrzehnten wenden zahlreiche US-Bundesstaaten – darunter New York, Massachusetts, Kalifornien und Illinois (wie auch mehrere kanadische Provinzen) – diese Methode für ihre Bundesstaatssteuer an, die zusätzlich zur Bundeskörperschaftsteuer erhoben wird. Die Unitary Taxation gilt auch für ausländische Konzerne, wenn sie mindestens 20 Prozent ihres Geschäfts in den USA machen.

Historisch gibt es die Unitary Taxation seit dem späten 19. Jahrhundert, als die einzelnen Staaten sich Gedanken über die Besteuerung der transkontinentalen Eisenbahngesellschaften machten. Bis 1930 hatten die meisten US-Staaten die Unitary Taxation eingeführt. Einer der Pioniere war Kalifornien, nachdem in Hollywood in den 1920ern ein Filmboom begann, der aber seltsamerweise kaum zu versteuerten Gewinnen zu erbringen schien. Die Studios hatten einfach ihre Filmverleihfirmen in die Steueroase Nevada verlegt und dort die Gewinne gemeldet.

In den USA gibt es keine zentrale Instanz für die Unitary Taxation. Jeder Staat nimmt selbst die Gewinnermittlung vor (fast alle Staaten nutzen einfach die Gewinnermittlungsvorschriften der Bundeskörperschaftsteuer) und wendet seinen eigenen Schlüssel für das *formulary apportionment* an.

Die US-Bundesstaaten stießen damit allerdings auf einigen Widerstand. Eigentlich sollten bei der Unitary Taxation ja alle Unternehmensteile weltweit erfasst werden („worldwide unitary taxation“). Doch tritt dann unter Umständen das Problem der Doppelbesteuerung auf, und die ist laut den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen, die die meisten Staaten untereinander abgeschlossen haben, zu verhindern.

Ein Beispiel: Der US-amerikanische Konzern XY Inc. weist die Hälfte seiner Gewinne in Irland aus und versteuert sie dort auch zum dort geltenden günstigen Satz von 12,5 Prozent. In Wirklichkeit aber zeigt das *formulary apportionment*, dass nur 10 Prozent seiner Wertschöpfung tatsächlich in

<sup>1</sup> Die Bezeichnung „unitary“ oder „einheitsmäßig“ rührt daher, dass bei dieser Methode der Konzern als Einheit (Unit) betrachtet wird, während sonst in der Steuerbilanz jede Konzerntochter als individuelles Steuersubjekt behandelt wird.

Irland stattfindet – und die restlichen 90 Prozent in Kalifornien. Kalifornien erhebt folglich nun auf 90 Prozent der Gewinne Steuern, obwohl die XY Inc. bereits auf die Hälfte der Gewinne in Irland Steuern gezahlt hatte. Der Konzern protestiert daraufhin lautstark gegen diese Doppelbesteuerung – obwohl es dazu ja nur wegen der Gewinnverschiebung nach Irland gekommen war.

Dennoch gab es aus diesem Grund enormen internationalen Druck auf die Unitary-Taxation-Staaten, vor allem seitens der EU. In der Folge knickten die meisten von ihnen ein. Sie erfassen nur die Unternehmensteile innerhalb der USA („water’s edge method“), oder sie lassen (wie Kalifornien) Unternehmen die Wahl, ob sie sich einer worldwide- oder water’s-edge-Besteuerung unterwerfen.

Die Erfahrungen der US-Staaten zeigen:

- a) eine schwer zu realisierende weltumspannende Einigung ist nicht zwingend,
- b) es würde aber helfen, wenn das System international anerkannt würde, damit kein Druck auf Staaten ausgeübt wird, die die Unitary Taxation anwenden.

## Unitary Taxation für die EU

Auf einer Steuerkonferenz der EU-Kommission 2002, in der es u.a. um Unitary Taxation ging sagte der ehemalige niederländische Finanzminister Onno Ruding sinngemäß: Im Rahmen einer notwendigen EU-Unternehmenssteuerreform könnte die Unitary Taxation eine Antwort auf die praktischen Probleme vieler europaweit agierender Unternehmen sein:

- Unternehmen könnten eine einzige Bilanz für alle innereuropäischen Geschäfte und Niederlassungen machen, die nach einheitlichen EU-weiten Regeln besteuert würden. Die Einsparungen bei der Buchführung wären enorm, wenn nicht mehr für jedes einzelne Land eine eigene Steuerbilanz nach den jeweiligen Regeln nötig ist.
- Auch die Arbeit der Steuerbehörden würde erleichtert. So würde die schwierige Kontrolle der konzerninternen Verrechnungspreise, durch die oftmals Gewinne über die Grenzen verschoben werden, überflüssig.
- Es käme zu einer steuersystematischen Vereinfachung, weil keine Unterscheidung mehr nötig ist zwischen verschiedenen Einkommens-

arten (Zinsen, Dividenden, Verkaufserlöse, Lizenzeinnahmen).

Erste Planungen der EU-Kommission zielten auf ein Pilotprojekt für mittelständische Betriebe, das eine Beteiligung der Mitgliedsstaaten auf freiwilliger Basis vorsah. Die Formel zur Gewinnaufteilung sollte auf der Wertschöpfung im jeweiligen Land basieren mithilfe von Daten, die bereits für die Umsatzsteuer erhoben werden. Ziel dabei war nicht so sehr die Verhinderung von Gewinnverschiebung als vielmehr eine buchhalterische Vereinfachung für grenzüberschreitend tätige kleinere Unternehmen.

In einer Pressemitteilung der EU-Kommission hieß es dazu: „Die heute veröffentlichten Ergebnisse einer Umfrage über die den EU-Unternehmen aus der Befolgung der Steuervorschriften entstehenden Kosten bestätigen, dass es wirklich notwendig ist, der Anregung der Kommission zu folgen und den Unternehmen zu gestatten, für ihre sämtlichen Tätigkeiten innerhalb der EU nur eine einzige Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage heranzuziehen, um so den ineffizienten und kostspieligen Umgang mit 25 verschiedenen Unternehmensteuersystemen zu vermeiden.“<sup>2</sup> Demnach entstehen einer Muttergesellschaft mit Niederlassungen in anderen EU-Mitgliedstaaten etwa fünfmal höhere Kosten für die Steuerbuchführung als Unternehmen ohne ausländische Niederlassungen. Besonders aufwändig seien die Dokumentationspflichten über die konzerninternen Verrechnungspreise, die aber nötig seien, gerade weil diese Transferpreise so häufig zur unerlaubten Verschiebung von Gewinnen genutzt würden.

Die Kosten wären natürlich auch für die Finanzbehörden viel geringer. Dies wäre im Übrigen besonders auch für schlecht ausgestattete Apparate in Entwicklungsländern von großem Interesse.

## Die einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage

Bewegung kam in die Diskussion durch die Osterweiterung der EU. Der frühere Finanzminister Hans Eichel beklagte sich wortreich über die niedrigen Steuersätze in den meisten Beitrittsländern, die womöglich auch noch durch EU-Zuschüsse finanziert würden. Im Handel sei Dumping ja schließlich auch verboten – warum dann nicht bei den Steuern? Eichel und sein damaliger französischer Kollege Nicolas Sarkozy forderten daher die EU-Kommission auf, konkrete Vorschläge für eine einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage zu

<sup>2</sup> Europäische Kommission: Communiqués de Presse Rapid, <http://europa.eu/rapid>, Nr. IP/04/1091 vom 9.9.2004.

erarbeiten, die möglichst auch Mindeststeuersätze enthalten sollten. Im Juli 2004 antwortete der damalige Binnenmarktkommissar Frits Bolkestein jedoch lapidar, es sei nicht die Aufgabe der europäischen Kommission, den Regierungen zu sagen, wie hoch die Unternehmenssteuersätze sein sollten. Die Finanzminister der meisten EU-Mitgliedsstaaten erteilten kurz danach der Einführung von europaweiten Mindeststeuersätzen eine klare Absage.

Die Bemühungen konzentrierten sich danach auf eine Harmonisierung der Bemessungsgrundlage, bei der jedes EU-Mitglied an seinem eigenen Steuersatz festhalten kann. Bei der so genannten einheitlichen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB) der EU handelt es sich um nichts anderes als das Modell der Unitary Taxation. 2004 richtete die Kommission auf Beschluss des Ecofin eine entsprechende Arbeitsgruppe ein, die 2007 ein erstes Arbeitspapier über die mögliche Ausgestaltung einer solchen Steuer vorlegte.

Die Bundesregierung unterstützte das Vorhaben: „Bei der Unternehmensbesteuerung sollen die Anstrengungen fortgesetzt werden, um Fortschritte in der Frage einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage zu erzielen. Dies dient der Transparenz und der Vereinfachung und erleichtert den Unternehmen das Wirtschaften im Binnenmarkt.“<sup>3</sup>

Der Prozess ist jedoch ins Stocken gekommen. Das Problem: dieselben Regierungen, die schon eine Harmonisierung der Körperschaftsteuersätze in der EU blockiert haben, haben sich mittlerweile auch gegen eine harmonisierte Bemessungsgrundlage in Stellung gebracht. Diejenigen EU-Mitglieder, die sich im Standortwettbewerb als Niedrigsteuerstandort profilieren und die deshalb am meisten zu verlieren hätten, wenn die bloße Verschiebung von Unternehmensgewinnen unrentabel würde, haben die Herausforderung erkannt, die eine Unitary Taxation für ihr Geschäftsmodell darstellen würde. Zu den Gegnern des Vorhabens zählen neben Großbritannien und Irland vor allem die Beitrittsstaaten Estland, Lettland, Litauen, Malta und die Slowakei. Unverhohlen drohte das irische Finanzministerium in einer Stellungnahme: „In diesem Zusammenhang sollte daran erinnert werden, dass die CCCTB Mitgliedsstaaten nicht aufgezwungen werden kann. Für alle über Steuerfragen zu treffenden Entscheidungen ist Einstimmigkeit notwendig.“<sup>4</sup> Es bleibt

abzuwarten, ob die irische Schuldenkrise hier für mehr Entgegenkommen sorgt.

Die Frage ist, ob die großen EU-Staaten, insbesondere die Bundesrepublik und Frankreich, sich diesmal eher durchsetzen können als bei der Frage der Steuersätze. Die Alternative, um der steuerpolitischen Blockade in der EU zu entgehen, wäre eine Strategie, die sich an die Einführung des Euro anlehnt: die Bildung einer Kerngruppe.

Eine Gefahr ist, dass die Zustimmung zur CCCTB in der EU damit erkaufte wird, dass den Teilnehmern niedrigere Steuersätze als die bisherigen nationalen Körperschaftsteuersätze angeboten werden. Einen solchen Kompromiss gilt es zu verhindern.

### Ergänzung zur Unitary Taxation

Auch die Unitary Taxation kann den Steuerentwicklungswettbewerb nicht vollkommen verhindern. So lange jeder Staat seinen eigenen Steuersatz anwenden kann, so lange wird es auch noch einen Steuerwettbewerb um die niedrigsten Steuersätze geben. Doch findet dieser Wettbewerb dann um reale Investitionen statt und nicht mehr um rein bilanzielle Gewinnverschiebungen. Reale Standortverlagerungen aber sind aufwändig, und kein Unternehmen wird die Entscheidung vorrangig vom Steuersatz des Ziellandes abhängig machen.

Um einen weiteren Steuerwettbewerb zu vermeiden, sollte die Unitary Taxation jedoch am besten mit der Einführung von Mindeststeuersätzen einhergehen. Da dies in absehbarer Zeit allerdings nicht realistisch ist, wäre zumindest die Kombination von Unitary Taxation und Wohnsitzlandprinzip mit Anrechnungsverfahren wünschenswert. D.h. auch der im Ausland versteuerte Gewinnanteil müsste im Heimatland des Konzerns ggf. zum dort gültigen Steuersatz nachversteuert werden.<sup>5</sup>

3 Zitat aus dem ECOFIN-Programm für die deutsche EU-Präsidentschaft 2007.

4 <http://www.finance.gov.ie/viewdoc.asp?DocID=4543>

5 Ein kleineres Problem ist die Art der Abgrenzung, ab welcher Kapitalbeteiligungsschwelle ein Unternehmen als Teil eines „unitary“ Konzerns gilt. Bei einer Schwelle von beispielsweise 50 Prozent der Anteile würden Konzerne ihre Gewinne dann eben an Tochterunternehmen verschieben, an denen sie nur 49 Prozent Anteile halten, und so der Unitary Taxation entgehen. Dieses Problem kann umgangen werden, indem die Definition von „unitary“ neben der Höhe der Beteiligung etwa auch die de-facto-Kontrolle über Geschäftstätigkeit einer Gesellschaft umfasst.

## Impressum

Herausgeber Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland

Kontakt MISEREOR  
Georg Stoll  
Mozartstr. 9  
D-52064 Aachen  
Georg.Stoll@misereor.de

Autorin Nicola Liebert

Layout/Design Wolfgang Obenland



Das Netzwerk Steuergerechtigkeit (Tax Justice Network) setzt sich für Transparenz auf den internationalen Finanzmärkten ein und lehnt Geheimhaltungspraktiken ab. Wir unterstützen faire Spielregeln im Steuerbereich und stellen uns gegen Schlupflöcher und Verzerrungen bei Besteuerung und Regulierung und gegen den Missbrauch, der aus diesen folgt. Wir fördern die Einhaltung von Steuergesetzen (Tax Compliance) und lehnen Steuerhinterziehung, Steuervermeidung und all jene Mechanismen ab, die es Vermögenseigentümern und -verwalterInnen ermöglicht, sich aus der Verantwortung gegenüber den Gesellschaften zu stehlen, von denen sie und ihr Wohlstand abhängen. Als zentrales Anliegen lehnen wir Steuer- bzw. Verdunkelungsoasen ab.

Neben der Webseite [taxjustice.net](http://taxjustice.net) betreibt TJN den deutschsprachigen [Blog Steuergerechtigkeit](#) mit aktuellen Informationen zu Themen der Steuerpolitik.