

Unfairer Wettbewerb

Doppelbesteuerungsabkommen haben schädliche Folgen

Von Thomas Rixen

Wer ein hohes Einkommen möglichst niedrig versteuern möchte, ist mit einer Reise nach Liechtenstein gut beraten. Doch auch ohne Kofferpacken lässt sich von den Steuerregelungen Liechtensteins und anderer Steueroasen profitieren – der internationale Steuerwettbewerb macht es möglich: Multinational aufgestellte und wohlhabende Steuerzahler müssen nicht dort ihre Steuern entrichten, wo die reale Wertschöpfung stattfindet und wo sie öffentliche Güter und Infrastruktur in Anspruch nehmen. Sie können ihre Steuerzahlungen in Niedrigsteuerländer verlegen, ohne ihren Wohn- oder Produktionsstandort zu verlagern.

Es ist also ein Steuerwettbewerb zwischen den Staaten entstanden, der Ungerechtigkeiten produziert. Anders als häufig angenommen wird, ist diese Form des Steuerwettbewerbs nicht einfach eine „natürliche“ Begleiterscheinung der wirtschaftlichen Globalisierung. Ob es nämlich überhaupt eine Wettbewerbssituation gibt und wie der Wettbewerb funktioniert, hängt von den Regeln für die steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Aktivitäten ab. Diese Regeln sind in der internationalen Kooperation zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (siehe Kasten) verankert. Wenn man also verstehen will, wie ungerechter Steuerwettbewerb entsteht, muss man sich mit der internationalen Steuerkooperation beschäftigen.

Vermeidung von Doppelbesteuerung

Der ursprüngliche Zweck internationaler Steuerkooperation lag in der Vermeidung von internationaler Doppelbesteuerung. Ziel war es, überlappende Steueransprüche verschiedener Staaten, die sich bei grenzüberschreitenden Investitionen ergeben, zu koordinieren. So sollte eine übermäßige Steuerbelastung multinationaler Unternehmen vermieden werden. Es ist also eine Kooperation mit dem Ziel der wirtschaftlichen Liberalisierung.

Die allgemein anerkannten Prinzipien und Regeln zur Doppelbesteuerungsvermeidung sind bereits seit den 1920er Jahren in einem zwar nicht bindenden, aber faktisch zum Standard gewordenen Modellabkommen enthalten. Auf der Basis dieses Modellabkommens haben die Regierungen bis heute über 2.000 bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) miteinander abgeschlossen. Das Modellabkommen ist in seinen Grundprinzipien unverändert geblieben, wird aber ständig im Rahmen der OECD, die inzwischen das zentrale Forum zur Koordination und Diskussion der internationalen Steuerpolitik geworden ist, in seinen Details weiterentwickelt.

Das Musterabkommen definiert verschiedene juristische Konstrukte, die eine Zuteilung der Besteuerungsrechte an die Staaten sicherstellen sollen. Im Interesse der Regierungen sind diese Konstrukte so gestaltet, dass sie die nationale Steuersouveränität – im Sinne einer formalen Entscheidungskompetenz über die Gestaltung des Steuerrechts – so weit wie möglich unangetastet lassen. Sie regeln lediglich die Zuteilung der Besteuerungsrechte an die betroffenen Staaten und nicht, ob und wie ein Staat von diesen Rechten Gebrauch macht, also zum Beispiel tatsächlich eine Steuer erhebt oder lieber einen Nullsatz verlangt. Die Regierungen können alle Elemente der Besteuerung – System, Basis, Sätze – selbst festlegen. Beispielsweise regelt der Fremdvergleichssatz die Aufteilung des steuerlichen Gewinns auf die verschiedenen Teile eines multinationalen Unternehmens. Die Aufteilung soll derjenigen entsprechen, die sich ergäbe, wenn sie als selbstständige und separate Unternehmenseinheiten am Markt miteinander handelten. Die DBA-Regeln verlangen keinerlei Harmonisierung mit den Steuersystemen anderer Staaten.



Thomas Rixen studierte Politikwissenschaft, Volkswirtschaftslehre und Öffentliches Recht in Bonn, Hamburg, Paris und Ann Arbor. Von 2003 bis 2007 war er wissenschaftlicher Mitarbeiter im Sonderforschungsbereich „Staatlichkeit im Wandel“ an der Jacobs University Bremen, wo er auch promoviert wurde. Seit November 2007 ist er wissenschaftlicher Mitarbeiter in der WZB-Abteilung „Transnationale Konflikte und internationale Institutionen“. [Foto: David Ausserhofer]

rixen@wzb.eu

Doppelbesteuerung entsteht durch überlappende Besteuerungsansprüche des *Residenzstaates*, in dem der Einkommensempfänger, zum Beispiel ein multinationales Unternehmen, seinen Wohn- bzw. Firmensitz hat, und dem *Quellenstaat*, in dem das Einkommen generiert wurde. Besteuert beide Staaten das Einkommen voll, wäre die Belastung der transnationalen ökonomischen Aktivität deutlich höher als die einer rein nationalen Investition. Das Kernproblem der Doppelbesteuerung liegt in einem Konflikt über die Verteilung der Besteuerungsansprüche zwischen dem Residenz- und dem Quellenstaat.

Unerwünschte Nebenfolge: Steuerwettbewerb

Genau das hat bedeutende unbeabsichtigte Nebenfolgen. Explizit sagen die Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung den Regierungen natürlich nur, wie sie ihr Außensteuerrecht gestalten müssten, um Doppelbesteuerung zu vermeiden. Implizit sagen die Regeln damit aber auch Unternehmen, wie sie ihre grenzüberschreitenden Verflechtungen gestalten können, um Steuern zu sparen. Beispielsweise können multinationale Unternehmen die Spielräume, die bei der Festlegung von Transferpreisen bestehen, zur Steuerminimierung nutzen. Oft werden bei diesen Transaktionen Finanzierungsgesellschaften eingesetzt, mit denen ein Unternehmen seinen steuerrechtlichen Sitz manipulieren kann, umgangssprachlich bekannt als Briefkastenfirmen.

Alle diese Techniken haben zum Ziel, Gewinne möglichst in Niedrigsteuerrändern, Verluste aber in Hochsteuerrändern anfallen zu lassen. Die Steuerpflichtigen werden zu Trittbrettfahrern: Sie konsumieren öffentliche Güter an ihrem Wohnsitz bzw. ihrem Produktionsstandort, entziehen sich aber gleichzeitig einer gerechten Beteiligung an deren Kosten. Den Preis zahlen am Ende kleine und mittelständische Unternehmen und der national gebundene Steuerzahler, da sich die Regierungen gezwungen sehen, die Steuerbelastung für Straßen, Schulen oder den Sozialstaat auf sie abzuwälzen.

Diese Art von Steuervermeidung ist möglich, weil die DBA-Regeln die formale Steuersouveränität schonen. Es ist den Staaten freigestellt, ihr nationales Steuerrecht ohne Berücksichtigung der Wirkung auf andere Steuersysteme zu verändern. Und Staaten, die die Nachfrage nach Möglichkeiten zur Steuervermeidung befriedigen, können vom Steuerwettbewerb profitieren. So tragen die DBA-Regeln also nicht nur zur Vermeidung von Doppelbesteuerung bei, sie bilden auch die institutionelle Grundlage eines schädlichen und unfairen Steuerwettbewerbs.

Die Reformbemühungen sind nicht ausreichend

Da die negativen Begleiterscheinungen des Steuerwettbewerbs im Zuge der fortschreitenden Internationalisierung der Wirtschaft für die Staaten immer spürbarer werden, bemühen sich die Regierungen um dessen Regulierung. Allerdings sind sie damit kaum erfolgreich. Dafür gibt es verschiedene Gründe. Zum einen bestehen Interessenunterschiede zwischen den Staaten. Viele Niedrigsteuerränder und Steuerparadiese sind Gewinner des Steuerwettbewerbs. Und selbst die großen Staaten sind in ihrer Interessenlage ambivalent. Zwar verlieren sie nur ungern ihre Steuereinnahmen an Steuerparadiese, andererseits wollen sie aber auch „ihren“ multinationalen Unternehmen nicht alle Steuerschlupflöcher verschließen, damit diese wettbewerbsfähig bleiben.

Hinzu kommt, dass sie die Koordinierungsleistungen der Regelungen und damit die Vermeidung von Doppelbesteuerung nicht gefährden wollen. Gerade weil das Musterabkommen ein nicht verbindlicher Konsens ist und weil grundlegende Reformen wegen der bestehenden Interessengegensätze blockiert sind, agieren die Staaten in ihrem Kampf gegen Steuervermeidung und Steuerwettbewerb besonders vorsichtig. Sie trauen sich nur kleinteilige Reformen und selektive Abweichungen von den DBA-Grundsätzen zu.

Manche der Reformen lassen sich als Regeldehnungen kategorisieren. Ein Beispiel dafür ist die Hinzurechnungsbesteuerung. Diese sieht vor, dass Einkünfte eines Unternehmensteils in einem Steuerparadies unter bestimmten Bedingungen doch in Deutschland versteuert werden müssen. Die Hinzurechnungsbesteuerung widerspricht eigentlich dem Prinzip der Souveränitätsschonung. Sie durchbricht den Grundsatz, dass ein Unternehmensteil in einem anderen Land als prinzipiell eigenständige Einheit, die nur der dortigen Steuerhoheit unterliegt, behandelt wird. Weder in diesem noch in ähnlich gelagerten Fällen nehmen die Akteure aber eine explizite Veränderung der DBA-Grundsätze vor. Vielmehr bringen sie Regeländerungen durch semantische Verrenkungen mit den Grundsätzen in Einklang, um Konflikte möglichst unter den Teppich zu kehren.

Zusammenfassung

Die Institutionen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung schonen die formale Steuersouveränität. Dies führt zu schädlichem und unfairem Steuerwettbewerb. Die bisherigen Bemühungen zur Reform des internationalen Steuerrechts sind unzureichend. Nur wenn sie in Zukunft bereit sind, ihre Steuersouveränität mit anderen Staaten zu teilen, werden die Regierungen echte politische Autonomie zur Gestaltung eines gerechten und effizienten Steuersystems zurückgewinnen können.

Zusätzlich verfolgen die Regierungen eine Strategie der Anlagerung (*layering*). Sie bemühen sich um zusätzliche Regulierungen, die die negativen Folgewirkungen der DBA-Regelungen abmildern und damit ihre Funktionsfähigkeit stützen sollen. Ein Beispiel ist das seit Mitte der 1990er Jahre betriebene OECD-Projekt gegen schädlichen Steuerwettbewerb. Steuerparadiese sollten dazu gebracht werden, Regelungen in ihren nationalen Steuergesetzen abzuschaffen, die es erlauben, eine Aktivität für steuerliche Zwecke in einem Land zu verbuchen, ohne dass dort eine reale ökonomische Aktivität stattfindet. Nach Gegenwehr der Steuerparadiese und einem Politikwechsel der USA nach der Amtsübernahme von George W. Bush wurde die Zielsetzung verändert. Es geht inzwischen nur noch darum, den Informationsaustausch und die administrative Zusammenarbeit zu intensivieren. Im Ergebnis ist mit diesen Maßnahmen das Problem des schädlichen Steuerwettbewerbs kaum in den Griff zu bekommen.

Steuergerechtigkeit durch gemeinsame Bemessungsgrundlage

Die Fähigkeit einzelner Regierungen zur Gestaltung eines gerechten und effizienten Steuersystems wird durch den Steuerwettbewerb begrenzt. Diese Fähigkeit kann unter Globalisierungsbedingungen nur wiederhergestellt werden, wenn die Regierungen ihre formale Steuersouveränität zumindest teilweise mit anderen Staaten teilen. Nur gemeinsam können die Regierungen zurückgewinnen, was sie alleine im Steuerwettbewerb verloren haben.

Neben verschiedenen kurzfristigen Maßnahmen, wie der Einführung eines verbesserten und möglichst automatischen Informationsaustauschs, sollte mittel- bis langfristig auf grundlegende Reformen des internationalen Steuerrechts hingearbeitet werden. Dabei geht es nicht um eine vollständige Harmonisierung der nationalen Steuersysteme, sondern darum, so weit wie möglich sicherzustellen, dass dort besteuert wird, wo reale ökonomische Aktivität stattfindet. Ein Weg könnte in einer für alle Staaten verbindlichen gemeinsamen Steuerbemessungsgrundlage liegen. Richtig ausgestaltet, kann ein solches System einen wichtigen Beitrag zur Verhinderung unerwünschter Steuervermeidung und zur effektiven Regulierung des Steuerwettbewerbs leisten. In der Europäischen Union verfolgt die Kommission das Ziel, ein solches System einzuführen. Allerdings hängt es sehr von der Ausgestaltung ab, inwieweit es tatsächlich einer effektiven Regulierung des Steuerwettbewerbs dienen kann. Es sieht derzeit nicht so aus, als würde die Kommission einen adäquaten Vorschlag unterbreiten.

Literatur

Thomas Rixen, *The Political Economy of International Tax Governance*, Basingstoke: Palgrave Macmillan (erscheint im Herbst 2008)

Richard M. Bird, Jack M. Mintz, „Sharing the International Tax Base in a Changing World“, in: Sijbren Cnossen, Hans-Werner Sinn (Eds.), *Public Finance and Public Policy in a New Century*, Cambridge: MIT Press 2003, S. 405–446

Susanne Uhl, Thomas Rixen, *Unternehmensbesteuerung europäisch gestalten – mitgliedstaatliche Handlungsspielräume gewinnen*, Gutachten im Auftrag der Friedrich-Ebert-Stiftung 2007 (im Internet unter www.fes.de/internationalepolitik/taxes)

Thomas Rixen, Ingo Rohlfing, „The Institutional Choice of Bilateralism and Multilateralism in International Trade and Taxation“, in: *International Negotiation*, Vol. 12, No. 3, 2007, S. 389–414

Summary

Double taxation and tax competition

The institutions of double tax avoidance preserve nation states' legal tax sovereignty. This has an unintended consequence in the form of harmful and unfair tax competition. Past efforts at reforming international tax law have been insufficient. Only if in the future governments are willing to delegate or pool their tax sovereignty will they be able to regain real political autonomy to design fair and efficient tax systems.
