

Jubiläumseminar 75 Jahre International Fiscal Association (IFA): Wie werden die Steuersysteme in 25 Jahren aussehen?

Von Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, Wien*

Die International Fiscal Association (IFA) feiert ihren 75. Geburtstag. Aus diesem Anlass findet im Rahmen des IFA-Kongresses in Kopenhagen ein Jubiläumseminar statt. Führende Steuerexperten aus verschiedenen Kontinenten werden versuchen, in die Kristallkugel zu blicken und Prognosen darüber wagen, in welche Richtung sich die bestehenden Steuersysteme in den nächsten 25 Jahren – also bis zum 100. Geburtstag der IFA – weiterentwickeln werden. Maßgeblich für etliche der Prognosen sind die Trends der letzten Jahre, über die sich die Podiumsdiskutanten in den letzten Wochen im Rahmen der Vorbereitung dieses Panels bereits intensiv ausgetauscht haben. Die dabei aus den Gesprächen mit den Kollegen aus verschiedenen Kontinenten gewonnenen Eindrücke über bestehende oder künftige Entwicklungen, die die Grundlage der Diskussionen in Kopenhagen sein sollen, möchte ich hier wiedergeben.

1. Direkte versus indirekte Steuern

Beeindruckend ist in den letzten Jahren der Siegeszug der Umsatzsteuer gewesen: Eine Vielzahl von Staaten sind dem europäischen Beispiel gefolgt und haben entweder Umsatzsteuern eingeführt oder sind gerade dabei. Regierungen um die ganze Welt sind zur Einsicht gelangt, dass eine derartige indirekte Steuer am ehesten geeignet ist, die Steuereinnahmen am Sprudeln zu halten. Mit der Ausnahme der USA ist die Einführung einer Umsatzsteuer in allen größeren Staaten zumindest ernsthaft politisch diskutiert worden. Auch in mehreren EU-Staaten sind gerade in Zeiten der Krise die Umsatzsteuersätze angehoben worden, so dass diese Steuer weiter an Bedeutung gewonnen hat.

Parallel dazu sind in den letzten Jahren und Jahrzehnten die Steuersätze bei den direkten Steuern in vielen Staaten gesunken. Der Steuerwettbewerb hat dazu geführt, dass gerade auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer die Steuersätze nun deutlich niedriger sind. Aber auch auf dem Gebiet der Einkommensteuer gehören Spitzensteuersätze, die über 50 % liegen, in den meisten Ländern der Vergangenheit an.

Aus diesen Entwicklungen lässt sich aber nicht überall und ohne weiteres der Schluss ziehen, dass indirekte Steuern langfristig die direkten Steuern in ihrer Bedeutung völlig verdrängen: Die Senkung der Ertragsteuersätze hat nicht in allen Ländern zu einer Verminderung des Aufkommens aus diesen Steuern geführt. Oft sind solche Maßnahmen mit einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage einhergegan-

gen. Forderungen nach „Steuergerechtigkeit“ haben zuletzt Erhöhungen von Einkommensteuersätzen in etlichen Ländern salonfähig gemacht. Für Spitzenverdiener sind häufig auch befristete Zusatzbelastungen vorgesehen worden. Umgekehrt veranlasst die befürchtete Regressionswirkung von Umsatzsteuern viele Staaten insbesondere außerhalb Europas dazu, bei der Festsetzung oder der Anhebung der Steuersätze zurückhaltend zu sein. Die Sorge, dass einkommensschwächere Bevölkerungsgruppen von einer Umsatzsteuer stärker betroffen sein können, ist oft der Grund dafür, derartige Effekte durch höhere Sozialleistungen zu kompensieren. Der budgetpolitische Spielraum sinkt dadurch. Das Steuer- und Sozialsystem wird komplizierter. Die Bereitschaft, die Umsatzsteuer zu einer noch aufkommensstärkeren Steuer auszubauen, ist aus diesen Gründen mitunter gedämpft.

2. Vereinheitlichung der Umsatzsteuersysteme?

Etliche Staaten haben sich bei der Einführung ihrer Umsatzsteuersysteme am europäischen Vorbild orientiert. Dennoch sind die in der EU gebräuchlichen Regelungen nicht zur weltweiten Kopiervorlage geworden. Dies liegt zum einen daran, dass das europäische Umsatzsteuerrecht alles andere als perfekt ist und sich daher nur bedingt als Exportschlagereignet. Viele Staaten haben deshalb ganz andere Regelungen, unter anderem auch über den Kreis der einbezogenen Steuerpflichtigen und vor allem den Leistungsort, geschaffen. Daher kann es auch auf dem Gebiet der Umsatzsteuer zu Doppelbesteuerung und doppelter Nichtbesteuerung kommen.

Zum anderen unterscheiden sich Umsatzsteuersysteme durch eine Reihe von Befreiungen und durch gestaffelte Steuersätze. Dies führt zu zahlreichen Auslegungsfragen und erschwert die Rechtsanwendung. Oft sind es sozialpolitische Gründe, beispielsweise Gesundheitsleistungen von der Umsatzsteuerpflicht auszunehmen oder niedrigen Steuersätzen zu unterwerfen. Politischer Druck lässt in vielen Staaten die Zahl derartiger Sonderregelungen eher größer werden. Der Umfang der Befreiungen und der einem niedrigen Sondersteuersatz unterworfenen Leistungen ist aber von Staat zu Staat unterschiedlich. Viel wird davon abhängen, ob und inwieweit es der OECD gelingt, die umsatzsteuerlichen Regelungen weltweit durch – rechtlich unverbindliche – Empfehlungen zu harmonisieren.

3. Direkte Steuern: Fremdvergleich oder Formulary Apportionment?

Auf dem Gebiet der direkten Steuern stellt sich unter anderem die Frage nach der Zukunft des Fremdvergleichsgrundsatzes. Der Grund, warum die EU-Kommission einen Richtlinienvorschlag über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage vorgelegt hat, liegt im Wesentlichen in den hohen „Compliance Costs“ des auf dem Fremdvergleichsgrundsatz basierenden heutigen Systems der Aufteilung der Besteuerungsrechte. Durch Formu-

* Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien und Wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiums International Tax Law und Sprecher des Doktorandenkollegs „Doctoral Program in International Business Taxation“ (DIBT) an dieser Universität. Das Jubiläumseminar der IFA in Kopenhagen findet unter Beteiligung von Wei Cui (China), Keith Engel (Südafrika), Liselott Kana (Chile), Rick Krever (Australien), Li Na (China/Österreich), Scott Wilkie (Kanada) und unter dem Vorsitz von Michael Lang statt.

AUFSÄTZE

lary Apportionment sollen die Rechtsbefolgungskosten für in mehreren EU-Mitgliedsstaaten tätige Unternehmen vermindert werden. Allerdings ist der Richtlinienvorschlag in der EU umstritten. Gerade die darin vorgesehene Konsolidierung hat die Kritik hervorgerufen, die Pläne der Kommission wären zu ambitioniert. Eine Beschlussfassung ist derzeit jedenfalls noch nicht in Sicht. Mitunter plädieren auch einzelne Wissenschaftler dafür, den Fremdvergleichsgrundsatz, wie er in den DBA verankert ist, überhaupt aufzugeben. Außerhalb Europas wird in manchen Ländern auch überlegt, den Unternehmen Formulary Apportionment als Alternative zum klassischen Fremdvergleich anzubieten.

In anderen Ländern ist hingegen keine Rede davon, den Fremdvergleichsgrundsatz überhaupt über Bord zu werfen oder zumindest seine Bedeutung zu relativieren. Stattdessen werden Anwendungsvoraussetzungen und rechtliche Konsequenzen weiterentwickelt, mit dem Ziel, Gestaltungsspielräume zu verringern. Die weltweit geführte Diskussion um „aggressive Steuerplanung“ und „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) könnte zur Folge haben, dass die beim Fremdvergleich zum Tragen kommenden Maßstäbe verschärft werden und der Fremdvergleich damit verfestigt wird.

4. Neue Steuern

Budgetäre Not macht erfinderisch: Im Sog der Finanz- und Wirtschaftskrise sind vor allem in Europa Banken-, Finanzaktivitäts- und Finanztransaktionssteuern heftig diskutiert oder sogar eingeführt worden. Elf EU-Staaten haben sich politisch bereits auf die Einführung einer einheitlichen Finanztransaktionssteuer verständigt. Die Umsetzung verzögert sich aber und erweist sich schwieriger als vermutet.

Jedenfalls handelt es sich bei solchen Steuern nicht um ein globales Phänomen. Nicht in allen Teilen der Welt sind Banken durch die Krise so großen wirtschaftlichen Schwierigkeiten ausgesetzt gewesen. Daher sind Zusatzbelastungen von Banken oder deren Transaktionen nicht überall auf der politischen Agenda gestanden. In etlichen Staaten konnten die gewünschten Lenkungseffekte durch Regulierung herbeigeführt, und Banken mussten nicht überall mit Steuergeldern gestützt werden. In diesen Ländern sah man auch keinen Bedarf, den Fiskus für die erbrachten Leistungen zu entschädigen und die öffentliche Meinung war daher auch nicht so sehr gegen den Finanzsektor gerichtet: Folglich hatten es die politischen Entscheidungsträger auch nicht so leicht, zusätzliche Belastungen auf Banken oder deren Produkte durchzusetzen.

Bei derartigen Abgaben stehen Staaten vor ähnlichen Problemen wie bei Umweltsteuern: Soll die Lenkungswirkung im Vordergrund stehen und die betroffenen Steuerpflichtigen davon abhalten, bestimmtes Verhalten zu setzen, oder geht es darum, dem Staat eine stetig sprudelnde Einnahmenquelle zu erschließen? Diese beiden Ziele stehen miteinander im Konflikt und dürften in manchen Teilen der Welt die Gesetzgeber etwas dabei gebremst haben, neue Umweltsteuern einzuführen. Dennoch gibt es weltweit häufiger als noch vor vielen Jahren z. B. „carbon taxes“ oder Energieabgaben.

Die Einführung von Abgaben auf Bodenschätze oder andere natürliche Ressourcen hängt in manchen Ländern davon ab, ob sich diese Bodenschätze primär in inländischem oder

ausländischem Besitz befinden. Soweit durch solche Abgaben multinationale Unternehmen belastet werden, mag dies bis zu einem gewissen Grad einen Anreiz darstellen, solche Belastungen einzuführen. Demgegenüber sind etliche Staaten auch zurückhaltend, um ausländische Unternehmen nicht von Investitionen abzuhalten. Auch auf diesem Gebiet ist somit in den letzten Jahren kein eindeutiger Trend festzustellen, der sich extrapolieren ließe.

5. Das Verhältnis zwischen Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigem

Von gegenläufigen Entwicklungen ist auch das Verhältnis zwischen Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigem gekennzeichnet: Einerseits bemühen sich viele Steuerverwaltungen darum, mit bestimmten Steuerpflichtigen eine „enhanced cooperation“ zu entwickeln. Die Beziehung zwischen der Verwaltung und den Pflichtigen soll intensiviert werden. Unternehmen sollen veranlasst werden, die ihnen kritisch erscheinenden steuerlichen Fragen frühzeitig der Behörde gegenüber offen zu legen. „Aggressiveren“ Planungsüberlegungen wird dadurch von vornherein der Boden entzogen. Andererseits verpflichtet sich die Behörde, rasch und kompetent zu entscheiden. Soweit spätere Prüfungen dann überhaupt noch notwendig sind, sollen sie zeitnah erfolgen. Aufwendige Kontrollen in späteren Jahren, in denen die maßgebenden Akteure oft gar nicht mehr dem Unternehmen angehören, sind dann nicht notwendig.

Es zeigt sich aber auch, dass diese Maßnahmen in manchen Staaten erst juristisch bewältigt werden müssen. Gleichheitsrechtliche Fragen können sich genauso stellen wie – zumindest in der EU – Fragen des Beihilferechts: Schnell erlangte Rechtssicherheit kann auch einen Wettbewerbsvorteil gegenüber anderen Unternehmen, die nicht in den Genuss dieser Vorzugsbehandlung kommen, bedeuten. Vor allem aber zeigt sich, dass eine derartige enge und offene Beziehung zwischen Unternehmen und Verwaltung einer langfristig begründeten Kultur des gegenseitigen Vertrauens bedarf. Nicht in jedem Staat, wo „enhanced cooperation“ auf der politischen Agenda steht, existiert diese Voraussetzung.

Kontraproduktiv könnten in diesem Zusammenhang die verstärkten Bemühungen vieler Steuerverwaltungen sein, bei der Eintreibung von Steuern nicht unbedingt Samthandschuhe anzulegen und aus Gründen budgetärer Nöten dabei auch an die Grenzen der Auslegung der bestehenden Steuergesetze zu gehen. Das Steuerklima ist in vielen Staaten rauer geworden und dieser Trend könnte sich noch weiter verschärfen.

Steuerpflichtige und deren Berater, die bisher die Grenzen der steuerlichen Vorschriften ausgelotet und Begünstigungstatbestände oder Besteuerungslücken ausgereizt haben, verspüren in vielen Staaten anhaltenden Gegenwind. Internationale Initiativen – z. B. auf Ebene der EU, der OECD oder der G20 – erklären „aggressive Steuerplanung“ für verpönt. Die dabei in Verwendung befindlichen Begriffe sind aber äußerst vage. Den Vorgaben dieser Organisationen ist zwar die faktische Wirksamkeit oft nicht abzusprechen, rechtlich verbindlich sind sie aber dennoch nicht. Ihre Bedeutung könnte aber noch wachsen, wenn sie Bestandteil natio-

AUFSÄTZE

naler oder internationaler Verhaltenskodizes werden, die sich an den Steuerpflichtigen und noch mehr an seinen Berater wenden. An die Stelle der zulässigen tritt immer mehr die – nach welchen Kriterien auch immer beurteilte – akzeptable Gestaltung. Für den Rechtsstaat bedeuten diese oft als „soft law“ bezeichneten Phänomene eine ernsthafte Herausforderung.

Die Möglichkeiten der Steuerverwaltungen, die rechtlich relevanten Sachverhalte zu ermitteln, sind in den letzten Jahren gestiegen und werden vermutlich weiterhin steigen. Moderne Technologien lassen den Steuerpflichtigen oft gläsern werden. International ist die Verpflichtung zum umfassenden Informationsaustausch mittlerweile bereits Standard geworden. Die nächsten Jahre werden zeigen, wie weit diese Regelungen auch gelebt werden und die Steuerbehörden in die Lage versetzen, dem Einkommen und dem Vermögen der Steuerpflichtigen quer über den Erdball nachzuspüren. Während im Bereich der Sicherheitspolitik in der öffentlichen Meinung vieler Staaten globale Ermittlungstätigkeiten einzelner Regierungen und grenzüberschreitender Datenaustausch zwischen Behörden mit Skepsis oder sogar Sorge beobachtet wird, scheint es interessanterweise auf dem Gebiet des Steuerrechts keine Bedenken zu geben: Je umfangreicher und schneller Informationen ausgetauscht werden, desto besser, ist heute die Devise. Parteienrechte und andere rechtsstaatliche Postulate stehen in den meisten Staaten auf diesem Gebiet derzeit nicht sehr hoch im Kurs. Es wird abzuwarten sein, ob das Pendel wieder in die andere Richtung ausschlagen oder sich zumindest aus der Extremsituation lösen wird.

Die intensiven Möglichkeiten der Zusammenarbeit lassen die Verwaltungen dem Steuerpflichtigen gegenüber mitunter fast wie eine einzige weltweit agierende Behörde in Erscheinung treten. Die enge Kooperation ermöglicht den Verwaltungen, Nichtbesteuerung wirksam zu verhindern. Wenig ist aber von dem die Rede, was eigentlich eine weitere Konsequenz dieser Entwicklungen sein sollte: Die verstärkten

Möglichkeiten der Steuerverwaltungen, gegen doppelte Nichtbesteuerung vorzugehen, sollte zumindest die moralische Verpflichtung der Staaten begründen, Doppelbesteuerung ebenfalls auszuschließen. Die OECD hat zwar in ihr Musterabkommen Schiedsverfahrensregelungen aufgenommen, diese haben aber noch keineswegs einen weltweiten Siegeszug angetreten. Selbst die EU-Kommission widmet sich diesen Themen nur zurückhaltend. Die den EuGH zuständig machende Regelung des DBA Österreich-Deutschland hat noch immer keine Nachahmung gefunden.

6. Schlussfolgerung

Die Trends der Steuerpolitik der letzten Jahre sind in vielfacher Hinsicht gegenläufig gewesen. Geht man davon aus, dass sich daran nichts ändert, wird sich auch der in den meisten Staaten bestehende Mix an Steuern nicht wesentlich ändern. Der Siegeszug der Umsatzsteuer, die Einführung von den Bankensektor treffenden Steuern und Umweltabgaben haben jedenfalls bislang nichts an der Bedeutung der Ertragsteuern geändert.

Gegenläufige Entwicklungen sind auch im Verhältnis zwischen Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen zu beobachten: Während einerseits das Kooperationsverhältnis betont wird, werden andererseits in vielen Staaten die Schrauben angezogen. Gemeinsam ist diesen Bemühungen auch das Ziel, die Steuereinnahmen am Sprudeln zu halten. Die Möglichkeiten des Informationsaustausches und die internationalen Diskussionen zum Thema Base Erosion and Profit Shifting geben den fiskalisch orientierten Bemühungen zusätzlichen Rückenwind. Ernsthafte Bestrebungen, mit gleichem Engagement jede Art von Doppelbesteuerung zu vermeiden, lassen hingegen noch auf sich warten. Die Diskussion am IFA-Kongress wird zeigen, welche Schlussfolgerungen die Teilnehmer aus diesen Einsichten ziehen werden und wie sie die Entwicklung der nächsten 25 Jahre einschätzen.

Seminar I: Länder und Gemeindesteuern und internationale Besteuerung

Von Dr. Arne Schnitger, Berlin*

Das diesjährige Seminar C widmet sich den sog. „Subnational Taxes“ und ihrer Behandlung im internationalen Kontext. Dabei sollten sowohl Aspekte des innerstaatlichen als auch des Abkommensrechts Eingang in die Betrachtung finden.

1. Was sind „Subnational Taxes“?

Eingangs stellt sich bereits die Frage, welche Steuern als „Subnational Taxes“ zu verstehen sind. Eine zwingend zu befolgende Definition wurde seitens der Podiumsleitung des diesjährigen Seminars I des IFA-Kongresses zwar nicht vorgegeben. Gemeinhin wird man jedoch darunter die Steuern

verstehen, für welche in einem Föderalsystem die Gliedstaaten (d. h. die Länder oder Kommunen als Gebietskörperschaften) die Steuergesetzgebungshoheit haben. Da bezogen auf den deutschen Staat die Länder bzw. die Kommunen nicht die ausschließliche Gesetzgebungshoheit für die (bedeutsamen) Steuern haben, sollen allerdings nachfolgend auch bedeutsame Steuern einbezogen werden, für welche die Länder bzw. die Kommunen die Ertragshoheit haben (und die der konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz gemäß Art. 105 Abs. 2 GG unterfallen).

Für Deutschland als bedeutsame „Subnational Taxes“ lassen sich daher im weiteren Sinne insbesondere folgende Steuern nennen:

- Gewerbesteuer
- Grundsteuer
- Erbschaft- und Schenkungsteuer

* Dr. Arne Schnitger ist CPA/LL.M./StB ist Partner bei PwC in Berlin.