

---

# Harmonisierung der Steuern in Europa

Gerhard Laule\*

## Inhalt

1. Einleitung
2. Stand der Harmonisierung der indirekten Steuern
  - a) Umsatzbesteuerung in den Mitgliedstaaten
  - b) Harmonisierung der besonderen Verbrauchsteuern
  - c) Steuerbefreiungen bei der Einfuhr
  - d) Steuern auf die Ansammlung von Kapital
  - e) Steuern auf Verkehrsmittel
  - f) Die Versicherungssteuer
  - g) Besteuerungsvorhaben Kohlendioxid-Emissionen und Energie betreffend
3. Stand der Harmonisierung der direkten Steuern
  - a) Entwicklungstendenzen
  - b) Erreichter Stand
  - c) Aktuelle Vorschläge über den Verlustabzug
  - d) Die konsolidierte Steuerbilanz
4. Schlußbemerkung

\*

Professor Dr. Gerhard Laule, Rechtsanwalt und Steuerberater, Frankfurt am Main, Honorarprofessor der Universität des Saarlandes. Erweiterte Fassung eines Vortrages, den der Autor am 23. Mai 2002 vor dem Bundeskongreß der Bilanzbuchhalter und Controller 2002 gehalten hat.

## 1. Einleitung

Die Harmonisierung der Steuern in der Europäischen Union mit ihren 15 Mitgliedstaaten muß sich aus dem Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft in der Fassung des Vertrags von Amsterdam 1997/1998 herleiten lassen. Denn die Aufgaben der Organe der Europäischen Union – im Steuerrecht vor allem des Rates, der Kommission sowie des Gerichtshofes – legt der EGV fest. Allen Organen gemein ist das Prinzip der begrenzten bzw. enumerativen (Einzel-) Ermächtigung. Die Gemeinschaft kann nur diejenigen Maßnahmen ergreifen, die ihr ausdrücklich durch den Vertrag zugewiesen sind.<sup>1</sup> Der Gemeinschaft fehlt somit die Kompetenzkompetenz, also die Zuständigkeit zur selbständigen und unbegrenzten Festlegung ihrer Aufgaben und Befugnisse.<sup>2</sup>

Für die Harmonisierung der Steuern sind Art. 2 und 3 EGV Ausgangspunkt. Nach Art. 2 errichtet die Europäische Union einen Gemeinsamen Markt, der sich insbesondere durch einen „hohen Grad von Wettbewerbsfähigkeit und der Konvergenz der Wirtschaftsleistungen“ auszeichnet.

Art. 3 Abs. 1 EGV sieht Tätigkeiten der Gemeinschaft im Dienst dieser Aufgabe vor, z.B. für:

„g) ein System, das den Wettbewerb innerhalb des Binnenmarktes vor Verfälschungen schützt;“

„h) die Angleichung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften, soweit dies für das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes erforderlich ist.“

Die in Art. 3 Abs. 1 EGV genannten Tätigkeiten wirken sich auch auf die Steuern aus. Denn der Gemeinsame Markt ist insbesondere vom Handelsverkehr innerhalb und zwischen den Mitgliedstaaten gekennzeichnet, so daß unterschiedliche handelsbezogene Steuern und Vorschriften über ihre Erhebung einen großen Einfluß auf Handel und Wettbewerb haben.

Die vertraglichen Grundlagen für die Harmonisierung der Steuern innerhalb der Europäischen Union sind zunächst im Vertrag selbst als „Primärrecht“ niedergelegt. Ein Kapitel „Steuerliche Vorschriften“ gilt den Abgaben (Art. 90 bis 93 EGV). Artikel 93 EGV ermächtigt ausdrücklich zur Harmonisierung der indirekten Steuern.<sup>3</sup> Im übrigen verbieten die Vorschriften, höhere inländische Abgaben für

<sup>1</sup> EuGH, Slg. 1991, I-2848, Rdnr. 57.

<sup>2</sup> Lenz, in: Lenz, Kommentar zu dem Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft in der durch den Amsterdamer Vertrag geänderten Fassung, 2. Aufl., Köln 1999, Art. 4, Rdnr. 10; s. auch BVerfGE 89, 155, „Maastricht“.

<sup>3</sup> Tipke/Lang, 17. Aufl., § 3 Rdnr. 9; EuGH, verb. Rs. C-197/94 u. C-252/94, Slg. 1996, I-505, Rdnr. 39 (Société Bantiaa/Directeur des services fiscaux des Landes u. Société française maritime/Directeur des services fiscaux du Finistère); Voß, in: Grabitz/Hilf (Hrsg.), EGV-Kommentar, Loseblatt-Sammlung 2000, vor Art. 90, Rdnr. 9.

Waren zu erheben, die aus anderen Mitgliedstaaten stammen, und bei der Ausfuhr von Waren in andere Mitgliedstaaten übermäßige Steuerrückvergütungen zu gewähren.<sup>4</sup>

Außerhalb dieses Kapitels sind noch Art. 58, Art. 95 bis 97 sowie Art. 175 und 293 EGV für Steuern erheblich.

An keiner Stelle des EGV ist der Begriff der Steuer definiert; die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes hat dazu eine Definition entwickelt,<sup>5</sup> die praktisch auf deren Definition in § 3 Abs. 1 AO hinausläuft:<sup>6</sup>

„Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungsfähigkeit knüpft [...].“

Die Gemeinschaft hat als sogenanntes Sekundärrecht zahlreiche Maßnahmen auf steuerlichem Gebiet ergripen, die den indirekten Steuern gelten.

Für direkte Steuern ist auf Richtlinien, Vorschläge für solche Richtlinien sowie das Übereinkommen, die Doppelbesteuerung von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen gemäß einem völkerrechtlichen Vertrag nach Art. 293 EGV zu vermeiden, hinzuweisen.

Wichtig ist auch die freiwillige Angleichung steuerlicher Rahmenbedingungen unter den Mitgliedstaaten als „stille Harmonisierung“.

## 2. Stand der Harmonisierung der indirekten Steuern

Die Ermächtigung des Art. 93 EGV erlaubt die Harmonisierung indirekter Steuern, allerdings mit der Maßgabe, „[...] soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig ist“.

<sup>4</sup> Art. 90, 91 EGV.

<sup>5</sup> EuGH, (Fn. 3), I-505, Rdnr. 39; zur Abgrenzung des Steuerbegriffs auch EuGH, Rs. C-188/95, Slg. 1997, I-6783, Rdnr. 26 (*Fantask A/S e.a./Industriministeriet*); EuGH, Rs. C-130/93, Slg. 1994, I-3215 (*Lamaire NV/Nationale Dienst Voor Afzet Van Land-En Tuinbouwprodukten*); EuGH, verb. Rs. 93/88 u. 94/88, Slg. 1989, I-2671, Rdnr. 18 (*Wisselstink & CO BV u. Abemij BV u. Hart Nibbrig en Greeve BV u.a/Staatssecretaris Van Financien*).

<sup>6</sup> Keine Steuern sind Zölle nach Art. 23 ff., 25 WGV (Zollunion) und Abgaben mit gleicher Wirkung (Art. 28 EGV). *Vgl.* Steuerrecht, in: Dausen (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Fach J, Rdnr. 1.

Bislang harmonisierte Steuern sind:

- die Umsatzsteuern der Mitgliedstaaten unter dem „Gemeinsamen Mehrwertsteuersystem“,
- besondere Verbrauchsteuern,
- Steuerbefreiungen bei Einführen,
- Steuern auf die Ansammlung von Kapital,
- Steuern auf Verkehrsmittel,
- Versicherungssteuern und
- die in Aussicht genommene Abgabe auf Kohlendioxyd-Immissionen und Energie.

#### a) Umsatzbesteuerung in den Mitgliedstaaten

Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hat die einzelstaatlichen Umsatzsteuersysteme abgelöst. In der Vergangenheit galt überwiegend ein System der sogenannten „kumulativen Umsatzsteuer“ wie sie die Bundesrepublik bis 1967 erhob. Laut 6. EG-Richtlinie erheben alle Mitgliedstaaten der Gemeinschaft Mehrwertsteuer auf einheitlicher Grundlage; es gelten folgende Merkmale für diese Abgabe:<sup>7</sup>

- Sie gilt allgemein für alle Gegenstände und Dienstleistungen.
- Steuersatz verläuft proportional zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen.
- Sie wird auf jeder Stufe von Erzeugung und Vertrieb erhoben.
- Sie bezieht sich auf den Mehrwert der Gegenstände und Leistungen über den Vorsteuerabzug.
- Die Abgabe wird vom Verbraucher getragen.

Die Steuersätze belaufen sich auf:

Land	Standardsteuersatz in Prozent
Österreich	20
Belgien	21
Dänemark	25

<sup>7</sup> EuGH, (Fn. 5), Rdnr. 18; EuGH, verb. Rs. C-370/95, C-371/95 u. C-372/95, Slg 1997, I-3721, Rdnr. 21 (*Careda SA, Federación nacional de operadores de máquinas recreativas y de azar (Femara) u. Asociación española de empresarios de máquinas recreativas (Facomare)/Administración General del Estado*); EuGH, Rs. 215/94, Slg 1996, I-959, Rdnr. 19 f. (Jürgen Mohr/Finanzamt Bad Segeberg).

---

Finnland	22
Frankreich	20,6
Deutschland	16
Griechenland	18
Irland	21
Italien	20
Luxemburg	15
Niederlande	17,5
Portugal	17
Spanien	16
Schweden	25
Großbritannien	17,5

Der Standardsteuersatz soll in keinem Mitgliedsstaat der EU niedriger als 15 Prozent sein; der ermäßigte Satz muß mindestens 5 Prozent betragen. Jeder der Sätze ist auf die jeweilige Bemessungsgrundlage zu beziehen.<sup>8</sup>

Von den Steuersätzen in den Mitgliedstaaten aus gesehen, ist die Belastung stark gespreizt; Spanien und Deutschland liegen mit 16 Prozent am unteren Ende der Skala, während 25 Prozent in Dänemark und Schweden den Höchstsatz markieren. Das einfache arithmetische Mittel dieser Werte beläuft sich auf 19,44 Prozent. Die weite Spanne der Belastung von Lieferungen und Leistungen in den einzelnen Mitgliedstaaten stellt das eigentliche Problem dar, das die EU zur Verwirklichung des Binnenmarktes und im Dienst an dem einheitlichen Steuersystem zu lösen hat; ein Ziel, das sich wohl „direkt“ durch einen Beschuß des Rates auf Vorschlag der Kommission kaum durchsetzen lässt – die Mitgliedstaaten wollen die Souveränität über die Mehrwertsteuer nicht aufgeben –, sondern eher „indirekt“ durch den Übergang vom Bestimmungsland-Prinzip auf das Ursprungsland-Prinzip.<sup>9</sup>

Gemäß Art. 234 EGV erreichen den EuGH Fragen zur Vorbentscheidung, die das Mehrwertsteuersystem betreffen, über die Tragweite des Vorsteuerabzugs oder die

<sup>8</sup> Art. 12 III lit. a) 6. Mehrwertsteuerrichtlinie. Siehe auch RL zur Annäherung der Mehrwertsteuersätze, ABl. Nr. L 31 v. 1992, S. 61, ergänzt durch Richtlinie über den Normalsteuersatz, ABl. Nr. L 139 v. 2.6.1999, S. 27.

<sup>9</sup> Vgl. (Fn. 6), Rdnr. 190; siehe auch weiter unten. Ein Hindernis, die Mitgliedstaaten auf einen einheitlichen Steuersatz hinzuführen, ist die Verwendung des Mehrwertsteuer-Aufkommens auch zur staatlichen sozialen Fürsorge der Bürger bei Krankheit und im Alter gerade in Dänemark und Schweden. Diese Staaten kennen keine Sozialabgaben zulasten der Arbeitnehmer und Arbeitgeber wie andere Staaten – so auch Deutschland – sie einziehen und müssen deshalb auf das allgemeine Steueraufkommen aus der Mehrwertsteuer zurückgreifen.

Auslegung von Befreiungstatbeständen.<sup>10</sup> Der EuGH setzt seine Ansicht wirksam um, die Begrifflichkeit der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie sei autonom nach europäischem Recht auszulegen. Wir kennen aus § 40 AO die Wertneutralität der Mehrwertsteuer.<sup>11</sup> Diese Abgabe wird auch erhoben, wenn das Verhalten gegen Gesetz oder gute Sitten verstößt, das den Tatbestand des Umsatzsteuergesetzes erfüllt. Nicht so der EuGH: Er hat die Formel herausgebildet, wonach Einfuhr-Umsätze mit unerlaubten Gegenständen zollfrei und nicht steuerbar, während unerlaubte Einfuhr-Umsätze von Gegenständen steuerbar sind.

Im ersten Fall geht es um Gegenstände, die aus Rechtsgründen nicht verkehrsfähig sind: Morphium, Kokain, andere Betäubungsmittel und Falschgeld. Im zweiten Fall mag eine behördliche Genehmigung für das betreffende Geschäft ausstehen.<sup>12</sup>

Diese Rechtsprechung des EuGH ist insbesondere wegen ihrer Begründung umstritten. Eine leichter akzeptable Argumentation für das Gericht könnte bei Art. 93 EGV ansetzen. Die Harmonisierung der indirekten Steuer muß für die Errichtung

<sup>10</sup> EuGH, Rs. C-326/99, Slg. 2001, I-6831 (*Stichting „Goed Wonen“/Staatssecretaris van Financiën*): Befugnis eines Mitgliedsstaates, den Nießbrauch an einem Grundstück als eine Lieferung von körperlichen Gegenständen anzusehen, vorsteuerabzugserheblich; BFH, IStR 2002, 57: Vorsteuerabzug für Beratungsleistung einer GbR im Zusammenhang mit Aufnahme eines Gesellschafters in die GbR gegen Zahlung einer Bareinlage, Vorlagebeschluß an den EuGH gemäß Art. 234 EGV; EuGH, Rs. C-184/00, Slg. 2001, I-9115 (*Office des produits wallons ASBL/Belgischer Staat*): Subvention als Teil der Steuerbemessungsgrundlage; EuGH, Rs. C-338/98, Slg. , I-, Rdnr. 71 ff. (*Kommission/Königreich der Niederlande*): Kein Vorsteuerabzug bei Zuschüssen des Arbeitgebers, der Kosten des Privatwagens eines Mitarbeiters erstattet, den er beruflich einsetzt; EuGH, IStR 2002, 131: Ausschluß von Entgelt für Gegenstände vom Vorsteuerabzug, um Haushaltsdefizite zu verringern, allenfalls nach Anhörung des Mehrwertsteuer-Ausschusses möglich. Insgesamt dazu *Robisch*, Der Entstehungszeitpunkt des Vorsteuerabzugs, UStB 2002, S. 97 ff.; laut Art. 17 Abs. 1, 6. Mehrwertsteuerrichtlinie entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug zeitgleich mit der Lieferung bzw. Dienstleistung; nach deutschen Grundsätzen kommt es indes auf die Rechnung an, EuGH, verb. Rs. C-110/98 bis C-147/98, Slg. 2000, I-1577 (*Gabalfria SL u.a.*) sowie EuGH, Rs. C-62/93, Slg. 1995 (*BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki Kai Antiprospepieon/Griechischer Staat*). Die deutsche Verwaltungspraxis steht also im Widerspruch zu EU-Recht, weil ihr zufolge der Vorsteuerabzug rechtlich erst entsteht, wenn eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis beim Leistungsempfänger vorliegt; der Besitz einer derartigen Rechnung beim Leistungsempfänger ist indes kein Erfordernis für den Vorsteuerabzug.

<sup>11</sup> Die Wertneutralität zählt zu den Grundsätzen der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie; *Voß*, (Fn. 6), Rdnr. 199. Dieses Prinzip läßt keine Unterschiede zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften bei grenzüberschreitenden Lieferungen oder sonstigen Leistungen zu. Illegale Einfuhren sowie unzulässige Dienstleistungen aus anderen Staaten sind aus Wettbewerbsgründen ebenso zu belasten wie legale Geschäfte.

<sup>12</sup> EuGH, Rs. 50/80, Slg. 1981, S. 385 (*Horvath/Hauptzollamt Hamburg-Jonas*); EuGH, Rs. 221/81, Slg. 1982, S. 3681 (*Wilfried Wolf/Hauptzollamt Düsseldorf*); EuGH, Rs. 240/81, Slg. 1982, S. 3699 (*Senta Einberger/Hauptzollamt Freiburg*); FG Hamburg, EFG 1980, S. 191; EuGH, Rs. 289/86, Slg. 1988, S. 3655, Rdnr. 29 (*Vereniging Happy Family/Inspecteur der Omzetbelasting*); EuGH, Rs. 269/86, Slg. 1988, S. 3627, Rdnr. 18 (*W.J.R. Mol/Inspecteur der Invorrechten en Accijnen*); EuGH, Rs. C-343/89, Slg. 1990, I-4477, 4479 f. (*Max Witzemann/Hauptzollamt München-Mitte*); EuGH, Rs. C-111/92, Slg. 1993, I-4677, Rdnrs. 12-17, 20 (*Wilfried Lange/Finanzamt Fürstenfeldbruck*); EuGH, Rs. C-3/97, Slg. 1998, I-3257, 3259, Rdnr. 16 (*Strafverfahren gegen John Charles Goodwin u. Edward Thomas Unstead*); EuGH, Rs. 283/95, Slg. 1998, I-3369, Rdnrs. 19-23 (*Karlheinz Fischer gegen Finanzamt Donaueschingen*); EuGH, Rs. C-158/98, Slg. 1999, I-3971 (*Staatssecretaris van Financiën gegen Coffeeshop "Siberie" voß*); EuGH, Rs. 455/98, Slg. 2000, I-4993 (*Tullihallitus/Kaupo Salumets u.a.*).

und das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig sein. Von hier aus lässt sich die Brücke zum Wettbewerb auf diesem Binnenmarkt schlagen. Die vom EuGH entwickelte Rechtsprechung zu den Grenzen der Wertneutralität lässt sich aus Art. 93 EGV herleiten. Die Wertneutralität gilt dann nicht, wenn Geschäfte, ob legal oder illegal, miteinander nicht im Wettbewerb stehen.

Für den Wirtschaftsverkehr über die Grenze galt ursprünglich uneingeschränkt das Bestimmungslandprinzip, wonach Gegenstände und Dienstleistungen sich steuerfrei in das Bestimmungsland versenden ließen. Das Bestimmungsland belastete solche eingeführten Gegenstände und Dienstleistungen zu seinen Steuersätzen.

Mit Einführung des „Binnenmarktes“ (Art. 14 EGV) per Jahreswechsel 1992/1993 sind die Weichen gestellt worden, verstärkt auf das Ursprungslandprinzip überzugehen.

Für die Besteuerung der Unternehmen im innergemeinschaftlichen Handel ist es zunächst beim Bestimmungslandprinzip geblieben (§§ 1a, 6a UStG). Die Steuerfreiheit des exportierenden Unternehmens setzt also folgende Konstellation voraus:

- Es liefert ein Unternehmer.
- Der Gegenstand gelangt in einen anderen Mitgliedstaat per Versand oder Beförderung und
- der Abnehmer erwirbt den Gegenstand als Unternehmer oder als juristische Person.

Für sonstige Leistungen eines Unternehmens im Binnenmarkt gilt § 3a UStG: Regelungen über den Ort der Dienstleistung grenzen die Steuerhoheiten des Ursprungslandes einerseits von dem Steueranspruch des Bestimmungslandes ab. Als Ergebnis gilt danach, daß der Ort der Dienstleistung in aller Regel in dem Mitgliedstaat liegt, in dem die Dienstleistung an Unternehmer erbracht wird.

Für die Besteuerung von Privatpersonen gilt das Ursprungslandprinzip, wenn sie z.B. in Deutschland Waren einkaufen, die sie in ein anderes Mitgliedsland ausführen, das einen solchen Import nicht mehr erfaßt. Nehmen sie Dienstleistungen in ihrem Heimatland in Anspruch oder erwerben sie einen Gegenstand in ihrem Heimatland, unterliegt die Leistung dem Steuerrecht des Exportlandes.

Die Reformüberlegungen streben auf jeden Fall an, das Bestimmungslandprinzip durch das Ursprungslandprinzip völlig abzulösen. Der Händler im „Importland“ (Bestimmungsland) müßte die von ihm in das Exportland (Ursprungsland) an den Händler oder Hersteller gezahlte Umsatzsteuer von seiner Steuerpflicht gegenüber dem Fiskus im „Importland“ abziehen. Dieses System würde zugleich sichern, daß der Endverbraucher die Steuern im Verbrauchsland nach den dort gültigen Sätzen träßt, womit der Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer gewährleistet wird.<sup>13</sup>

<sup>13</sup> S. dazu Vojk, (Fn. 6), Rdnr. 190 ff., vor allem 191.

Der Begriff „Ursprungslandprinzip“ ist auf der Ebene der Unternehmen im Hinblick auf den Vorsteuerabzug über die Grenze zutreffend. Auf der Ebene des Verbrauchers im vollendeten Binnenmarkt gilt am Ende unverändert das Bestimmungslandprinzip, nach dem er belastet wird. Der Verbraucher soll unstreitig nicht die Steuer des Herkunftslandes tragen, falls er die Ware nicht persönlich im Ursprungsland erwirbt.

Für die Aufkommensseite bewirkt dieses „Binnenmarkt-Prinzip“, daß die Netto-Exportländer die Steuer auf die in ihrem Land angefallene höhere Wertschöpfung erhalten, den Importländern dagegen nur die Steuer auf die geringere Wertschöpfung nach der Einfuhr zufällt. Es verschieben sich also die Aufkommen aus der Umsatzsteuer zwischen den Mitgliedstaaten. Der Ausgleich durch ein Clearingverfahren hat sich wegen praktischer Schwierigkeiten nicht umsetzen lassen. Ein Aufkommensausgleich ist in Aussicht genommen, aber noch nicht verabschiedet. Die beste Lösung wäre ein europäisches Finanzausgleichssystem, wie es in Bundesstaaten allgemein anwendbar ist.

### b) Harmonisierung der besonderen Verbrauchsteuern

Die Verbrauchsteuern – siehe dazu Art. 33 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie – mit Abgaben auf Mineralöle, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Tabakwaren belasten den freien Verkehr verbrauchsteuerpflichtiger Waren innerhalb der Gemeinschaft.<sup>14</sup> Für den Handelsverkehr mit derartigen Waren ist das Bestimmungslandprinzip anwendbar, während private Einkäufe über innergemeinschaftliche Grenzen hinweg nach dem Ursprungslandprinzip im Mitgliedstaat des Erwerbs zu besteuern sind.

Eigenständige Richtlinien bestehen für die Verbrauchsteuern auf Tabakwaren, Mineralöle sowie Alkohol einschließlich alkoholischer Getränke. Sie harmonisieren das System der jeweiligen Besteuerung und legen Mindestsätze fest, um die Steuersätze im Laufe der Zeit zu harmonisieren. Für jeden der drei Steuergegenstände wurden Systemrichtlinien, Strukturrichtlinien und Steuersatzrichtlinien erlassen, die inzwischen nationales Recht der Mitgliedstaaten sind.

### c) Steuerbefreiungen bei der Einfuhr

Für Einfuhren in die Mitgliedstaaten der Europäischen Union sind besondere Bestimmungen erlassen, um sie von Abgaben zu entlasten.<sup>15</sup> Ziel sind Erleichterungen für den Waren- und Dienstleistungsverkehr der Marktbürger mit Dritt-

<sup>14</sup> S. dazu *Voß*, (Fn. 6), Rdnr. 274 ff., 276-297, 268 ff., 305 ff., 309 ff.

<sup>15</sup> Näheres z.B. bei *Voß*, (Fn. 6), Rdnr. 260 ff.

staaten zugunsten der Verbraucher und über die Grenzen der Mitgliedstaaten hinweg, wenn der Erwerber ein Unternehmen ist.

Erinnert sei an die Zollbefreiungs-VO<sup>16</sup>, an die Richtlinie über die Befreiung bestimmter endgültiger Einfuhren von Gegenständen<sup>17</sup>, an die Reisemitbringsel-RL<sup>18</sup>, an die Kleinsendungs-RL<sup>19</sup> sowie an Art. 28 k der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie<sup>20</sup>. Dieser Art. 28 k galt den Tax-Free-Shops. Er ist seit dem 1. Juli 1999 überholt. Der mehrwertsteuerfreie Einkauf in Tax-Free-Shops ist nicht länger zulässig; auch nicht für Stichfahrten auf hoher See mit mehr als acht Stunden Dauer unter deutscher Kontrolle.

Völkerrechtliche Abkommen gewähren ebenfalls Freiheit von der Einfuhrumsatzsteuer. Nach Art. 307 EGV gilt der Anwendungsvorrang zu deren Gunsten.

Auch das Gemeinschaftszollrecht gewährt Erleichterungen bzw. Freiheiten von der Einfuhrumsatzsteuer.

#### d) Steuern auf die Ansammlung von Kapital

Die Gesellschaftsteuer und die Börsenumsatzsteuer gehören ebenfalls zu den harmonisierten Steuern. Die Richtlinie von 1969 betreffend die indirekte Steuer auf die Ansammlung von Kapital schloß die Ermächtigung ein, beide Abgaben völlig abzuschaffen. Die Bundesrepublik Deutschland hat sie zum 1. Januar 1992 außer Kraft gesetzt.<sup>21</sup> Diese Maßnahme der Gemeinschaft von 1969 soll den freien Kapitalverkehr fördern. Die Richtlinie bezweckt insbesondere, daß die in den Mitgliedstaaten erhobenen indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in ihrer Struktur und in ihren Sätzen vereinheitlicht werden, soweit Mitgliedstaaten sie noch erheben. Dazu ein Beispiel: Der EuGH hat portugiesische Notar- und Registergebühren auf gesellschaftsrechtliche Transaktionen als Steuern auf die Ansammlung von Kapital unter ganz bestimmten Voraussetzungen qualifiziert: Diese Gebühren würden dem Staat zugute kommen, und ihre Höhe richte sich nicht nach

16 ABl. Nr. L 105 v. 23.4.1983, S. 1 angepaßt durch VO EG Nr. 355/94, ABl. Nr. L 46 v. 18.2.1994, S. 5.

17 ABl. L 105 v. 23.4.1983, S. 38 zuletzt geändert durch Art. 2 Binnenmarkt-RL, ABl. L 376 v. 31.12.1991, S. 1.

18 ABl. Nr. L 133 v. 4.6.1969, S. 6 in der jeweils geltenden Fassung.

19 ABl. L 366 v. 28.12.1978, S. 34, Nachweis der jüngsten Änderung in ABl. Nr. L 372 v. 31.12.1985, S. 30.

20 Fassung v. 14.2.1994, ABl. Nr. L 60 v. 3.3.1994, S. 14, zuletzt novelliert laut Text in ABl. L 358 v. 31.12.1998, S. 105.

21 Vgl. (Fn. 6), Rdnrn. 314-325; Das Maß setzt die Richtlinie betreffend die indirekte Steuer auf die Ansammlung von Kapital v. 17.7.1969, ABl. Nr. L 249 v. 3.10.1969, S. 25, zuletzt geändert durch RL 85/303/EWG, ABl. Nr. L 156 v. 15.6.1985, S. 23.

dem Wert der staatlichen Gegenleistung. Diese Rechtsprechung<sup>22</sup> hat die Bundesregierung jüngst veranlaßt, das deutsche Gebührensystem durch Obergrenzen zurückzunehmen.

#### e) Steuern auf Verkehrsmittel

Die harmonisierte Steuer auf Verkehrsmittel soll die Kraftfahrzeugsteuer harmonisieren, um Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Verkehrsteilnehmern aus den Mitgliedstaaten zu begegnen. Der Beitrag des einzelnen Verkehrsteilnehmers soll sich äquivalent zu den Kosten verhalten, die den Mitgliedstaaten durch Bereitstellung des Straßennetzes und sonstiger Verkehrseinrichtungen entstehen. Diese Richtlinie hat der EuGH für nichtig erklärt, wenngleich ihre Wirkungen bis zum Erlaß einer neuen Regelung fortgelten.<sup>23</sup>

#### f) Die Versicherungssteuer

Die Versicherungssteuer, die auch im deutschen Steuersystem einen festen Stellenwert hat, soll harmonisiert werden; jedoch kennen nicht alle Länder diese Abgabe.

#### g) Besteuerungsvorhaben Kohlendioxyd-Emissionen und Energie betreffend

Die Kommission plädiert für eine Steuer auf Kohlendioxyd-Emissionen und Energie. Artikel 175 Abs. 2 erster Spiegelstrich ermächtigt zur Einführung einer derartigen Abgabe. Sie soll nach dem Ursprungslandprinzip erhoben werden. Deutschland hat die Steuer auf Energie schon, bezüglich der Mineralölsteuer mit der umstrittenen Ausnahme, daß Prozeßwärme nicht steuerbar ist, die industriell eingesetzt wird. Hier stellt sich die Frage, ob diese Befreiung eine unzulässige Beihilfe ist.

<sup>22</sup> EuGH, Rs. C-134/99, Slg. 2000, I-7717 (*JGI-Investimentos Imobiliários SA/Fazenda Pública*); EuGH, Rs. C-56/98, Slg. 1999, I-6427, 6459 f. (*Modelo SGPS SA gegen Director-Geral dos Registos e Notariado*); s. auch Vojß, (Fn. 6), Rdnr. 1 und dort Fn. 2 m.w.N.

<sup>23</sup> S. Richtlinie über die Besteuerung bestimmter Kraftfahrzeuge zur Güterbeförderung sowie die Erhebung von Maut- und Benutzungsgebühren für bestimmte Verkehrswege durch die Mitgliedstaaten, ABl. Nr. L 279 v. 20.7.1993, S. 32, und zur Nichtigkeitsklage EuGH, Rs. C-21/94, Slg. 1995, I-1827 (*Europäisches Parlament/Rat der Europäischen Union*); europarechtliche Grundlage heute RL 1999/62, ABl. Nr. L 187 v. 20.7.1999, S. 42.

### 3. Stand der Harmonisierung der direkten Steuern

Das Harmonisierungsgebot des Art. 93 EGV bezieht sich nicht auf die direkten Steuern. Abgesehen von Art. 293 EGV, welcher die „Beseitigung der Doppelsteuerung innerhalb der Gemeinschaft“ statuiert, enthält der Vertrag keine Bestimmungen über die direkten Steuern. Hier besteht die Souveränität der Mitgliedstaaten noch uneingeschränkt fort. Gesetzgeberische Maßnahmen in diesem Bereich können nur nach Art. 94 und 95 EGV ergehen. Demnach können Richtlinien zur Angleichung von Rechts- und Verwaltungsvorschriften nur ergehen, wenn sich diese Vorschriften unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Marktes auswirken. Die Beschlüsse, über die Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, welche sich unmittelbar auf die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes auswirken, müssen nach Durchführung der in Art. 94 EGV vorgeschriebenen Anhörungen einstimmig erfolgen.

Die innerstaatlichen Steuervorschriften dürfen allerdings nicht sonstigen Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts widersprechen. Abzuheben ist insbesondere auf die Grundfreiheiten: Die Rechtsprechung des EuGH zeigt, daß sie direkte Steuern wegen ihrer gemeinschaftsrechtlichen Geltung beeinflussen.<sup>24</sup> Die Niederlassungsfreiheit (Art. 39, 48 EGV) ist hier in den Vordergrund gerückt, da sich mit dem Verstoß gegen dieses Freiheitsrecht regelmäßig eine Diskriminierung verbindet. Wenn französische Steuerpflichtige ihre auf Dividenden lastende Körperschaftsteuer anrechnen können, muß diese Regelung auch gelten, wenn Dividendenempfänger die Zweigniederlassung eines deutschen Unternehmens ist.<sup>25</sup> Eine steuerliche Vorschrift Großbritanniens diskriminiert, wenn Holding-Gesellschaften Steuervorteile für Verluste nur gewährt erhalten, wenn die Holding überwiegend Beteiligungen an in Großbritannien ansässigen Tochtergesellschaften hält.<sup>26</sup>

Natürliche Personen stehen ebenfalls unter dem Schutz der Freiheitsrechte: Eine luxemburgische Regelung, wonach zu viel geleistete Einkommensteuern an die Staatskasse verfielen, falls der Steuerpflichtige nur für einen Teil des Berechnungsjahres in Luxemburg gebietsansässig war, wurde als diskriminierend angesehen.<sup>27</sup> Als Diskriminierung wurde auch angesehen, wenn ein belgischer Staatsangehöriger

<sup>24</sup> S. Urteile des EuGH zu den Grundfreiheiten im Zusammenhang mit direkten Steuern, die *Kellersmann/Treisch* eindrucksvoll in ihrem Buch „Europäische Unternehmensbesteuerung“ ab S. 329 niedergelegt haben.

<sup>25</sup> EuGH, Rs. 270/83, Slg. 1986, S. 273, insbesondere 299 f. (*Kommission/Französische Republik*).

<sup>26</sup> EuGH, Rs. C-330/91, Slg. 1993, I-4017, insbesondere 4018 ff, 4040 f (*The Queen/Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG*).

<sup>27</sup> EuGH, Rs. 175/88, Slg. 1990, I-1779 (*Klaus Biehl/Administration des Contributions*)

deutsches Ehegatten-Splitting nicht nutzen kann, obwohl er die Gesamteinkünfte in Deutschland erwirtschaftet, wenngleich er in Belgien wohnhaft ist.<sup>28</sup>

Die Grundfreiheiten bewirken auch eine verbesserte Dienstleistungsfreiheit:

Ausgaben des dänischen Teilnehmers einer Fortbildungsveranstaltung in Griechenland lassen sich von seinem steuerpflichtigen Einkommen abziehen. Die dänische Begrenzung auf Veranstaltungen im Königreich wurde als unzulässig angesehen.<sup>29</sup>

Als Rechtfertigungsgründe für diskriminierende Maßnahmen tragen die Mitgliedstaaten zum Beispiel vor:<sup>30</sup>

- Der Nationaler Vorteilsausgleich sei sachlich begründet,
- die beteiligten Parteien hätten sich freiwillig den Regelungen unterworfen,
- es fehle die sektorelle Steuerharmonisierung,
- es bestehne keine Gegenseitigkeit (DBA-Vorbehalt),
- Steuerflucht,
- Schwierigkeiten der auswärtigen Sachverhaltsermittlung,<sup>31</sup>
- Sicherung des nationalen Haushaltsaufkommens oder
- die Kohärenz der Steuersysteme.

Mit Kohärenz war gemeint, daß die Befreiung bestimmter Versicherungsbeiträge und die spätere Besteuerung der Leistungen aus diesen Versicherungen sich als Folge darstelle.<sup>32</sup>

### a) Entwicklungstendenzen

Innerhalb dieser nur eingeschränkten Ermächtigungen ist Europa in der Unternehmensbesteuerung dennoch fortgeschritten. Die Kommission strebte ursprünglich an, die Körperschaftsteuer-Systeme einschließlich der Quellenbesteuerung umfassend zu harmonisieren. Sie hat dazu im Jahr 1975 einen Vorschlag vorgelegt, ihn aber zwischenzeitlich zurückgezogen. Nunmehr setzen die Leitlinien über die

<sup>28</sup> EuGH, Rs. C-279/93, Slg. 1995, I-225 (*Finanzamt Köln-Altstadt/Roland Schumacker*).

<sup>29</sup> EuGH, Rs. C-55/98, Slg. 1999, I-7641 (*Skatteministeriet/Bent Vestergaard*).

<sup>30</sup> Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Auflage, S. 191; *Laule*, Harmonisierung der Steuersysteme in Europa. Die Rechtsprechung des EuGH, Kommentierung dieser Entscheidungen. IWW Institut für Wirtschaftspublizistik, Nordkirchen 2000, S. 26.

<sup>31</sup> Der EuGH hat dieses Argument eindrucksvoll in der Entscheidung *Futura Participations SA und Singer gegen Administration des contributions* verworfen, EuGH, Rs. C-250/95, Slg. 1997, I-2471.

<sup>32</sup> EuGH, Rs. C-204/90, Slg. 1992, I-249 (*Hanns-Martin Bachmann/Belgischer Staat*).

Unternehmensbesteuerung vom 30. April 1990 das Maß,<sup>33</sup> um die steuerlichen Rahmenbedingungen für Unternehmen in der Gemeinschaft soweit zu regeln, wie es für die Errichtung und Stärkung des Binnenmarktes erforderlich ist.<sup>34</sup> Handlungsbedarf wird gesehen, um steuerliche Nachteile grenzüberschreitender Tätigkeiten zu überwinden und Doppelbesteuerungen zu vermeiden, soweit diese trotz oder wegen der geltenden Abkommen zwischen den Mitgliedstaaten (siehe Art. 293 2. Spiegelstrich EGV) noch fortbestehen.

Nach dem Subsidiaritätsprinzips steht es den Mitgliedstaaten frei, ihr Steuerrecht fortzubilden, soweit sie nach Durchführung der genannten Maßnahmen noch einen Handlungsbedarf für die Vollendung des Binnenmarktes sehen.<sup>35</sup> Dazu plädieren die Sachverständigen der Ruding-Kommission für die Konzentration auf einige Schwerpunkte:

- Beseitigung wettbewerbsverzerrender Effekte im nationalen Steuerrecht, die grenzüberschreitende Unternehmensinvestitionen und -beteiligungen verhindern.
- Die Verständigung auf einen Mindestkörperschaftsteuersatz.
- Gemeinsame Gewinnermittlungsvorschriften, um eine übermäßige Steuerkonkurrenz zwischen den Mitgliedstaaten zu verhindern.
- Transparenz aller der Investitionsförderung dienenden Steueranreize.
- Beseitigung der Doppelbesteuerung ausländischer Einkünfte.
- Angleichung der Körperschaftsteuersysteme und -sätze sowie
- Angleichung der Steuervergünstigungen sowie ihrer Bemessungsgrundlagen.

## b) Erreichter Stand

Im folgenden soll der Stand der Anstrengungen der EU aufgezeigt werden: Die Fusions-Richtlinie erleichtert die Verlagerung und Umstrukturierung der Unternehmensaktivität innerhalb des Binnenmarktes. Sie erfasst Verschmelzungsvorgänge, an denen Unternehmen – vornehmlich Kapitalgesellschaften – aus zwei oder mehr Mitgliedstaaten beteiligt sind. Sie können ihre Geschäftstätigkeit als Gruppe selbständiger Unternehmen steuerneutral unter Buchwertverknüpfung geänderten Marktverhältnissen anpassen. Privilegiert sind Fusionen, bei denen ein Rechtsträger das Vermögen anderer Unternehmen ohne Abwicklung aufnimmt;

<sup>33</sup> SEK (90) 601 endg., vgl. BR-Drucks. 360/90; *Meilicke*, Zur Bedeutung der richtlinienkonformen Auslegung für das deutsche Steuerrecht, BB 1992, S. 969.

<sup>34</sup> ABl. Nr. L 347 v. 1993, S. 2.

<sup>35</sup> Ruding-Bericht (1992), Commission of the European communities: Report of the committee of independent experts on company taxation, Luxemburg 1992.

sonst kommt eine Neugründung in Betracht. Spaltungen zur Neugründung sind ebenfalls steuerneutral zulässig, wobei in solchen Fällen – ebenso wie bei Fusionen – stets Gesellschaftsrechte die Gegenleistung bilden. Die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Betriebsstätten und der Anteiltausch sind ohne Anfall direkter Steuern durchführbar. Nicht privilegiert ist die Sitzverlegung über die Grenze oder die „Entstrickung“ einzelner Wirtschaftsgüter. Bis zu 10 Prozent Barausgleich von Bewertungsspitzen sind steuerunschädlich.<sup>36</sup>

Deutschland hat gesellschaftsrechtliche Teile u.a. durch §§ 4 ff., 60 ff., 36 ff. und 123 ff. UmwG in deutsches Recht transformiert. Grenzüberschreitende Fusionen oder Spaltungen sind indes für deutsche Unternehmen noch nicht begehbar, weil die hierfür notwendigen nationalen gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen bis heute fehlen.<sup>37</sup>

Die Mutter-Tochter-Richtlinie bezieht sich auf Dividendenausschüttungen einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft über die Grenze hinweg. Bis zum Erlaß dieser Richtlinie erhob der Mitgliedstaat, in dem die Tochtergesellschaft ansässig war, Körperschaftsteuer auf deren Gewinn und zusätzlich Quellensteuer auf deren Ausschüttungen an die Muttergesellschaft. Die Muttergesellschaft versteuerte ihren Beteiligungsertrag gegenüber ihrem nationalen Fiskus ein drittes Mal. Die Mehrfachbesteuerung soll durch die Freistellung oder die Anrechnung vermieden werden. Quellensteuer kommt nicht mehr in Betracht, wenn die Beteiligungshöhe des Anteilseigners an dem verbundenen Unternehmen 25 Prozent ausmacht. Enkelgesellschaften sind in dieses System nicht einbezogen mit der Folge, daß Anrechnungsverluste von Enkelgesellschaften nach der Freistellungsmethode im Land der Tochtergesellschaft unberücksichtigt bleiben.<sup>38</sup>

Das Schiedsübereinkommen hat sich zum Ziel gesetzt, die Doppelbesteuerung bei Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen über die Grenze zu vermeiden.<sup>39</sup> Dieses Abkommen betrifft Unternehmen, die unmittelbar oder mittelbar an Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat, gleich in welcher

<sup>36</sup> RL des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen v. 23.7.1990, ABl. Nr. L 225 v. 20.8.1990, S. 1-5.

<sup>37</sup> Im Ergebnis hat Deutschland grenzüberschreitende Fusionen und grenzüberschreitende Spaltungen gesellschaftsrechtlich nicht ermöglicht. Die gesellschaftsrechtliche Basis für grenzüberschreitende Umstrukturierungen auf EU-Ebene existiert also für Einbringungsvorgänge sowie den Anteiltausch; sie besteht nicht für eine Sitzverlegung, eine Fusion, eine Spaltung oder eine Verschmelzung. Siehe *Kellersmann/Treisch*, Europäische Unternehmensbesteuerung, S. 228, 229.

<sup>38</sup> RL des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten v. 23.7.1990, ABl. Nr. L 225 v. 20.8.1990, S. 6-9, berichtigt durch ABl. Nr. L 266 v. 28.9.1990, S. 20; Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie des Rates v. 23.7.1990 und v. 26.7.1993, ABl. Nr. C 225 v. 20.8.1993, S. 5-6.

<sup>39</sup> Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABl. Nr. L 225 v. 20.8.1990, S. 10-24; Ratifikation durch die Bundesrepublik Deutschland wiedergegeben in BStBl. I 1993, S. 818.

Rechtsform, beteiligt sind. Es soll bei wirtschaftlicher Doppelbesteuerung gewährleisten, daß derartige Berichtigungen, wie z.B. im Hinblick auf die Anpassung von Verrechnungspreisen, kongruent ausfallen.<sup>40</sup> Der etwaigen Gewinnerhöhung für steuerliche Zwecke in einem Mitgliedstaat soll die zifferngleiche Ergebnisminderung im anderen Mitgliedstaat entsprechen.

Der „Verhaltenskodex“ – *code of conduct* –<sup>41</sup> steht auch im Zusammenhang mit den verabschiedeten Maßnahmen. Dieser Verhaltenskodex bekämpft den „schädlichen“ Steuerwettbewerb auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung. Die Unternehmensbesteuerung soll gegenüber dem „Standort-Wettbewerb“ möglichst neutral sein. Eine maßvolle Steuerkoordinierung soll der Gefährdung der nationalen Steuersouveränität der Mitgliedstaaten entgegenwirken. Der Verhaltenskodex ist eine politische Vereinbarung, die rechtlich nicht bindet. Er hat schädliche Steuernfaktoren identifiziert, wie z.B.:

- Vorteile, die nur Nichtansässigen gewährt werden, sowie Vorteile, die nur bei Transaktionen mit Nichtansässigen gewährt werden.
- Vorteile, die vom heimischen Markt ausgegrenzt sind.
- Vorteile, die bei Abwesenheit realer ökonomischer Tätigkeiten und ökonomischer Präsenz gewährt werden.
- Abweichungen von Gewinn-Ermittlungsregeln bei multinationalen Konzernen, zum Beispiel von Transfer-Preis-Regelungen der OECD.
- Fehlen von Transparenz einschließlich „lascher“ administrativer Praxis zur Durchsetzung des Steueranspruchs.

Alte, zu beanstandende Vorschriften müssen demnach abgeschafft werden; die Einführung neuer „unfairer“ Bestimmungen ist ebenfalls untersagt.

Im November 2000 schritten die Finanzminister der EU-Mitgliedstaaten zu einer Bestandsaufnahme. Diese Bestandsaufnahme bemängelte die deutsche Holding-Regelung nach § 10 AStG, weil die Hinzurechnungsbesteuerung nach Abs. 5 und 6 nicht weitreichend genug sei.<sup>42</sup> § 10 Abs. 5 AStG schütze vor der Hinzurechnungsbesteuerung bei Existenz eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA). Infolgedessen würden Einkünfte auch aus aktiver Konzernfinanzierung nur zu 80 Prozent erfaßt (§ 10 Abs. 6 AStG). Darüber hinaus sei das AStG nur zulasten pas-

<sup>40</sup> S. auch BFH, IStR 2001, S. 745 zur Bestimmung von Verrechnungspreisen im internationalen Konzern.

<sup>41</sup> Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten über einen Verhaltenskodex v. 1.2.1997, ABl. Nr. C 2 v. 6.1.1998, S. 2, Anhang 1 mit Schlusfolgerungen v. 1.12.1997, ABl. Nr. C 2 v. 6.1.1998, S. 1 und v. 9.3.1998, ABl. Nr. C 99 v. 1.4.1998, S. 1.

<sup>42</sup> *Kellersmann/Treisach*, Europäische Unternehmensbesteuerung, November 2001, S. 240; *Werra*, Zum Reformbedarf beim Außensteuergesetz unter besonderer Berücksichtigung des Verhaltenskodex, IStR 2001, S. 438 ff.

siver Einkünfte anwendbar, so daß Steuervergünstigungen bei aktiven Einkünften auch dann nicht besteuert würden, wenn sie auf mißbräuchlichen Steuerregimen in einem anderen Land beruhen würden. Unstreitig besteht Reformbedarf gegenüber dem Außensteuergesetz, was hier nicht näher zu vertiefen ist.

Der *code of conduct* gehört zu einem Gesamtpaket, das auch Vorschläge für eine Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie<sup>43</sup>, die auf Perspektiven der Steuerharmonisierung für Unternehmen eingehen soll, sowie für eine Zins-Richtlinie umfaßt.<sup>44</sup>

Der Richtlinienvorschlag zur Besteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen soll die Einmalbesteuerung im Mitgliedstaat der Ansässigkeit des Darlehens- bzw. Lizenzgebers sicherstellen. Er sieht inhaltlich vor, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft von allen Quellen- oder ähnlichen Steuern freizustellen. Als Zinsen gelten Einkünfte aus Forderungen jeder Art, auch wenn solche Zinsen gewinnabhängig geschuldet werden. Lizenzgebühren vergüten jede Art von Urheberrechten, Patenten, Warenzeichen, Geschmacksmustern, *Know how* und/oder Erfahrungen bzw. Nutzung von Ausrüstungen.

Der Richtliniendraft spricht Gläubiger und Schuldner derartiger Leistungen an. Beide Gesellschaften sind als Mutter- und Tochtergesellschaften miteinander verbunden. Die Mindestbeteiligung soll 25 Prozent der Anteile am Kapital bzw. der Stimmrechte der Tochtergesellschaft ausmachen. Die Richtlinie soll auch gelten, wenn sich hinter solchen Leistungen verdeckte Gewinnausschüttungen über die Grenze verbergen. Betriebsstätten werden den Kapitalgesellschaften sowohl als Empfänger wie auch als Leistende gleichgestellt.

- Der Richtlinienvorschlag zur Besteuerung grenzüberschreitender Zinsen bietet ein sogenanntes „Koexistenzmodell“ an. Zwei Systeme stehen zur Auswahl:
- Die Erhebung einer Quellensteuer mit einem Mindeststeuersatz von 20 Prozent, die auf die Steuer im Ansässigkeitsstaat des Gläubigers angerechnet wird, oder
- die Einrichtung eines automatischen Meldesystems.

Staaten mit Quellensteuersystem erschließen sich durch Quellensteuern ein Steueraufkommen zusätzlich zur Besteuerung der in ihrem Hoheitsgebiet ansässigen Zinsschuldner. Staaten mit Informationssystem bleiben darauf beschränkt, die Steuern von „ihren“ Steuerpflichtigen zu erheben. Denn Quellensteuern führen zu Steueraufkommen im Quellenstaat, Kontrollmitteilungen zu Steueraufkommen

<sup>43</sup> Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie, Vorschlag des Rates v. 6.12.1990, ABl. Nr. C 53 v. 28.2.1991, S. 26-29, und v. 6.3.1998, ABl. Nr. C 123 v. 22.4.1998, S. 9-13.

<sup>44</sup> Zins-Richtlinie 1989, 1998 u. 2001, ABl. Nr. C 141 v. 7.6.1989, S. 5-7, ABl. Nr. C 212 v. 8.7.1998, S. 13-18 u. BR-Drucks. 675/01 v. 30.8.2002 oder KOM (2001) 400.

im Wohnsitzstaat. Im übrigen sind Quellensteuern geeignet, Kapital aus dem Binnenmarkt zu vertreiben. Denn der Kapitalmarkt stellt auf den Nettozins nach allen Steuern ab. Quellenbesteuerung bedeutet daher auch den Anstieg von Bruttozinssätzen, die ein Emittent offeriert. Die Verträglichkeit von Kontrollsysten mit automatischer Mitteilung von Kapitalerträgen durch Banken kollidiert mit dem Bankgeheimnis, und der nationale Gesetzgeber wäre aufgefordert, diesen Konflikt aufzulösen.

Der ECOFIN hat im November 2000 den Richtlinienvorschlag abgewandelt.<sup>45</sup> Der Anwendungsbereich soll Zinsen sowie Einkünfte aus Investmentfonds (40 Prozent des Sondervermögens in verzinslichen Titeln) umfassen. Dieser Schwellenwert soll allerdings in den kommenden Jahren abgebaut werden. Die Besteuerung von Finanzinvestitionen und Versicherungserträgen soll zu einem späteren Zeitpunkt und im übrigen außerhalb der Zinsrichtlinie geregelt werden. Das System des Informationsaustausches wird verfeinert und das Netz enger gewoben. Die zu erteilenden Informationen hat ECOFIN spezifiziert.

Doppelbesteuerung soll vermieden werden. Staaten, die eine Quellensteuer erheben, sollen 75 Prozent dieses Aufkommens an den Wohnsitzstaat des Gläubigers überweisen. Denn Ziel ist es, nach der Zins-Richtlinie, Zinserträge nur in dessen Wohnsitzstaat zu besteuern.

Die in Aussicht genommene Zinsbesteuerung soll Steuervermeidungen und dem schädlichen Steuerwettbewerb entgegenwirken.

Der Richtlinienvorschlag 1975 zur Vereinheitlichung der Körperschaftsteuersysteme<sup>46</sup> setzte sich zum Ziel, das Gefälle in der Besteuerung von Unternehmensgewinnen in den verschiedenen Mitgliedstaaten abzubauen. Der Richtliniengieber wollte größtmögliche Wettbewerbsneutralität erreichen. Ferner sollten Diskriminierungen nicht den internationalen Dividendenfluß durch Doppelbesteuerungen oder umständliche Verwaltungsformalitäten belasten, welche die Finanzmärkte veranlassen könnten, sich abzuschotten.

Der Richtlinienentwurf zur Vereinheitlichung der Körperschaftsteuersysteme 1975 hat deshalb ein Teilanrechnungssystem für die Dividendenbesteuerung vorgeschlagen, das in etwa dem französischen Vorbild folgen sollte. Er sieht folgendes vor:

- Einheitlicher Satz auf einbehaltene und ausgeschüttete Gewinne mit einer Bandbreite von 45 bis 55 Prozent;

<sup>45</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer effektiven Besteuerung von Zinserträgen innerhalb der Gemeinschaft, KOM (2001) 400, Ratdokument 11205/01, BR-Drucks. 675/01 v. 30.8.2001.

<sup>46</sup> Körperschaftsteuersysteme-RL 1975, BT-Drucks. 7/3981 v. 18.8.1975; Körperschaftsteuersysteme-RL 1978 v. 23.8.1978, BT-Drucks. 8/2051.

- die ausgeschüttete Dividende begründet eine Steuergutschrift zugunsten des Dividendenempfängers;
- Dividende und Steuergutschrift erhöhen den Kapitalertrag des Empfängers; die Gutschrift sollte 45 bis 55 Prozent der Körperschaftsteuer des Dividenden-schuldners ausmachen.

Laut Konzept ergänzte ein Fiskalausgleich unter den Mitgliedstaaten das System. Der Quellenstaat der Dividende soll dem Wohnsitzstaat des Gesellschafters den Aufwand aus der Steuergutschrift ausgleichen. Eine Quellensteuer auf Dividenden war ebenfalls vorgesehen, die auf die Steuer im Wohnsitzstaat anzurechnen bzw. zu erstatten gewesen wäre. Statt der Quellensteuer kann ein Mitgliedstaat ein Meldesystem einrichten. Die Harmonisierung der Körperschaftsteuer schlägt also technisch die Brücke zur Zinsbesteuerung.

Die Richtlinie hat nicht das Einverständnis des Europäischen Parlaments gefunden. Das Parlament vermißte die Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung. Der Richtlinienvorschlag ist daher nicht mehr auf der Agenda der Steuer-harmonisierung. Steuerfachleute in Wissenschaft, Wirtschaft und Verwaltung halten die Umsetzung dieses Richtlinienvorschlags allerdings für begrüßenswert.

Der deutsche Gesetzgeber hat sich bekanntlich für das Halb-Einkünfte-Verfahren bei der Erfassung von Dividenden und damit gegen jede Form des Anrechnungs-verfahrens entschieden.

Die Körperschaftsteuersätze in den einzelnen Mitgliedstaaten der EU weisen große Spannweiten untereinander aus. Der Bedarf, die Sätze der direkten Steuern unter den Mitgliedstaaten anzugleichen, wird augenfällig.<sup>47</sup>

#### Einkommensteuersätze auf Einkünfte in Prozent

Land	Eingangssatz	Spitzensatz	Körperschaftsteuersatz
Belgien	25	55	39
Dänemark	39	59	32
Deutschland	19,9	48,5	25
Finnland	23	55,5	29
Frankreich	9,5	54	33,33
Griechenland	5	45	35
Großbritannien	10	40	30
Irland	22	44	24

<sup>47</sup> Abb. 11 bei *Kellersmann/Treisch*, Europäische Unternehmensbesteuerung, S. 118.

Italien	19,65	46,65	37
Luxemburg	6	46	30
Niederlande	33,9	60	35
Österreich	21	50	34
Portugal	14	40	32
Schweden	31	56	28
Spanien	18	48	35

Den Sätzen der Körperschaftsteuer ist die Belastung der Einkünfte mit Einkommensteuer gegenüberzustellen. Sie vermittelt ein breit- und tiefgefächertes Feld. Die Tendenz zeigt, daß die Belastung mit Körperschaftsteuer niedriger ausfällt als bei der Einkommensteuer. Bedeutet dies also einen Trend in die Kapitalgesellschaft, weil sie der Körperschaftsteuer und nicht der Einkommensteuer ausgesetzt ist?

Eine vergleichende Gegenüberstellung nur der Steuersätze enthält keine Aussagekraft. Die Unterschiede der Steuerbelastungen liegen vielmehr in den verschiedenen Methoden, nach denen zu rechnen wäre.<sup>48</sup> Die Mitgliedstaaten der Europäischen Union haben die einzelnen Komponenten, die einen Steuervergleich über die Grenzen nach Maßgabe der Bemessungsgrundlage und des Tarifs gestatten könnten, sehr unterschiedlich ausgestaltet. Regelmäßig hängt die Besteuerung gewerblicher Einkünfte, die eine Kapitalgesellschaft erwirtschaftet, mit der Dividendenbesteuerung zusammen, um hier nur ein Beispiel zu wählen. Deshalb ist Vorsicht geboten, auf Steuerbelastungen zu schließen, wenn lediglich Steuersätze in Rede stehen. Es sind vielmehr alle Bausteine des jeweiligen nationalen Systems zu bewerten.<sup>49</sup>

Zielführend sind vielmehr Pläne, die Bemessungsgrundlage jedenfalls für die Körperschaftsteuer zu vereinheitlichen und dieses Modell in Vorschläge für eine konsolidierte Steuerbilanz einzubringen, die zusätzlich Verlustverrechnungen über die Grenze zwischen Stammhaus und Betriebstätten sowie zwischen Muttergesellschaft und Tochtergesellschaften in unterschiedlichen Mitgliedstaaten der EU zuläßt.

<sup>48</sup> S. z.B. *Fischer*, zur Methode und Aussagefähigkeit zu internationalen Steuerbelastungsvergleichen als Grundlage für steuerrechtliche Gestaltungsüberlegungen des Gesetzgebers, Cagianut/Vallender (Hrsg.): *Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jh.*, Fs. zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn.

<sup>49</sup> Vgl. auch *Kellermanns/Treisch*, Europäische Unternehmensbesteuerung, S. 117 ff., 127-130.

### c) Aktuelle Vorschläge über den Verlustabzug

Auf dem Weg zur einheitlichen steuerlichen Bemessungsgrundlage hat die Kommission Vorschläge über die Verlustberücksichtigung auf den Weg gebracht.

Ein Vorschlag ist dem innerstaatlichen Verlustausgleich<sup>50</sup> gewidmet. Er soll die Investitions- und Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen stärken. Dieser Vorschlag gilt nur bilanzierenden Steuerpflichtigen. Verluste sollen bis zu zwei Jahre zurückgetragen oder zeitlich unbefristet vorgetragen werden. Mehrere Mitgliedstaaten lassen seit Bekanntgabe dieses Entwurfs den Verlustvortrag zeitlich unbefristet zu. Ob die EU für diese Regelung noch zuständig ist, lässt sich nach Einführung des Subsidiaritätsprinzips 1990 bezweifeln.

Ein weiterer Vorschlag<sup>51</sup> wendet sich der Verrechnung ausländischer Verluste zu. Eine Tätigkeit auf Gemeinschaftsebene soll sich steuerlich nicht schlechter darstellen als eine auf einen Mitgliedstaat beschränkte Tätigkeit. Die Mitgliedstaaten lassen nur begrenzt zu, Verluste ausländischer Betriebstätten und Tochtergesellschaften im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft zu berücksichtigen, was Investitionen im Ausland behindert. Der Vorschlag der Kommission steht auch im Dienst des fernen Ziels, eine umfassende, grenzüberschreitende Ergebniskonsolidierung herbeizuführen.

Das Konzept wendet sich an Unternehmen der Mitgliedstaaten, die einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig sind, und begünstigt insoweit auch deutsche Betriebe von Einzelunternehmern oder Personengesellschaften. Die Verlustverrechnung von Tochtergesellschaften ist in der gegenwärtigen Entwurfssfassung nicht enthalten; es geht nur um Betriebstättenverluste. Der horizontale Verlustausgleich

<sup>50</sup> Verlust-RL, AbI. Nr. C 253 v. 20.9.1984, S. 5-6 und AbI. Nr. C 170 v. 9.7.1985, S. 3 v. 25.6.1985.

<sup>51</sup> Auslands-Verlust-RL v. 6.12.1990, AbI. Nr. C 53 v. 28.2.1991, S. 30-34 und Auslands-Verlust-RL 1992, AbI. Nr. C 94 v. 13.4.1992, S. 153. Gemäß § 2a Abs. 3 EStG bestand für deutsche Steuerpflichtige die Möglichkeit, Verluste einer Betriebstätte in einem anderen Staat geltend zu machen, der dem Schema „Verlustabzug mit Nachversteuerung“ folgte. Diese Bestimmung ist 1999 weggefallen. Lt. BFH ist es dann nicht möglich, derartige Verluste mit Gewinnen des Unternehmens in Deutschland zu verrechnen, wenn Gewinne der Betriebstätte nach DBA mit Freistellungsmethode nicht steuerpflichtig wären, was allgemeine Praxis deutscher DBAs. Der österreichische Verwaltungsgerichtshof hat in einem Urteil zum DBA Deutschland-Österreich erstmals die Berücksichtigung von Betriebstättenverlusten zugelassen und sich damit in Widerspruch zur Rechtsprechung des BFH gestellt, VwGH, IStR 2001, S. 754; siehe dazu *Wassermeyer*, Einkünftekorrekturmöglichkeiten im Steuersystem, IStR 2001, S. 633 und *Vogel*, Das oberste österreichische Steuergericht erklärt Verluste bei DBA-Freistellung für abzugsfähig, IStR 2002, S. 91. Auch der EuGH zieht die Rechtsprechung des BFH in seiner „AMID“-Entscheidung in Zweifel, EuGH, Rs. C-116/99, Slg. I-11619 (*Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID)/Belgischer Staat*), mit besagtem Ergebnis, daß Verlustverrechnungen über die Grenze zwischen Stammhaus und Betriebstätte zulässig sein müssen, auch wenn ein DBA mit Freistellungsmethode zwischen den betreffenden Staaten abgeschlossen ist. Der EuGH bestätigt also das Urteil des Österreichischen Verwaltungsgerichtshofs.

innerhalb einer Rechtspersönlichkeit zwischen der Betriebstätte und der Konzernspitze ist also ihr Gegenstand.

Betriebstätigkeitenverluste sind nach zwei Methoden zu berücksichtigen:

- Nach der Anrechnungsmethode<sup>52</sup> sind die positiven und negativen Ergebnisse aller in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebstätigkeiten in das Ergebnis der Unternehmensspitze einzubeziehen. Folglich wird im Inland der im Binnenmarkt erfaßte Gewinn besteuert, und Gewinne bzw. Verluste von Betriebstätigkeiten im Ausland werden analog zu inländischen Gewinnen und Verlusten inländischer Teilbetriebe unmittelbar bei der Gewinnermittlung verrechnet. Soweit Betriebstätigkeiten in anderen Mitgliedstaaten Steuern entrichten, sind diese Abgaben auf die Steuerlast des Stammhauses anzurechnen. Kann die Betriebstätte einen Gewinn im nächsten Jahr gegen den erlittenen Verlust in ihrem Sitzstaat verrechnen, fällt also keine ausländische Steuer an. Im Staat des Stammhauses werden die Betriebstätigkeitsgewinne der nächsten Jahre erfaßt. Soweit aber im Ausland keine Steuern aufgrund des Verlustvortrages entstehen, findet eine Anrechnung nicht statt.
- Der Verlustabzug mit Nachversteuerung<sup>53</sup> steht als Alternative für den nationalen Gesetzgeber neben dem Anrechnungsverfahren. Dieses Nachversteuerungsverfahren hatte Deutschland 1997 nach § 2a Abs. 3 und 4 EStG eingeführt. Spätere Gewinne der Betriebstätte waren bis zur Höhe des zuvor abgezogenen Verlustes dem Stammhaus wieder zuzurechnen. Das Stammhaus erhielt eine Liquiditätshilfe, weil die Besteuerung nur aufgeschoben ist, allerdings in einem Jahr keine doppelte Steuerbelastung entstehen konnte. Die vom Stammhaus auszugleichenden Verluste waren nach den steuerlichen Vorschriften im Ansässigkeitsstaat der Betriebstätte zu bestimmen.

Die Aufhebung dieses Nachversteuerungsverfahrens verstößt nach richtiger Ansicht gegen die Niederlassungsfreiheit der Unternehmen, sich auch außerhalb des Heimatstaates in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union ohne Hinnahme von Nachteilen wirtschaftlich betätigen zu können.

Die Verlustverrechnung zwischen rechtlich selbständigen Konzerngesellschaften innerhalb des Binnenmarktes ist erforderlich, um Betriebstätigkeiten einerseits und Tochtergesellschaften andererseits nicht zu diskriminieren, sondern die Rechtsformneutralität zu wahren.<sup>54</sup> Der Richtlinienentwurf zu diesem Themenbereich

<sup>52</sup> S. Voß, (Fn. 6), Rdnr. 177.

<sup>53</sup> S. Voß, (Fn. 6), Rdnr. 178; s.a. Fn. 51.

<sup>54</sup> Übersicht über die steuerlichen Regelungen der Mitgliedstaaten betreffend Verluste von Tochtergesellschaften und Betriebstätigkeiten im Ausland, ABl. Nr. C 53 v. 1991, S. 33 f., s.a. Laule, Generalbericht, Der Einfluß von Verlusten in einem Land auf die einkommen- oder körperschaftsteuerliche Behandlung von international tätigen Unternehmen oder verbundenen Gesellschaften in anderen Ländern, Cahiers de Droit Fiscal International 1979, S. 15 ff. sowie die Nachweise über den Umgang mit derartigen ausländischen Verlusten in den einzelnen Staaten in diesem Sammelband.

von 1990 hat sich für den Verlustabzug mit Nachversteuerung entschieden. Teilwertabschreibungen auf den Anteilsbesitz der Tochtergesellschaft sind bei dieser Methode ausgeschlossen, um Verluste nicht zweifach zu nutzen. Es gibt gute Gründe, diese Lösung für Tochtergesellschaften mit einem Vorschlag der Ergebniskonsolidierung innerhalb der Mitgliedstaaten der Europäischen Union zu verbinden.

#### d) Die konsolidierte Steuerbilanz<sup>55</sup>

Die konsolidierte Steuerbilanz für Konzerne mit Gesellschaften bzw. Betriebstätigkeiten in anderen Mitgliedstaaten der EU bildet sich als ein besonderer Schwerpunkt heraus, die Abgaben vom Einkommen bzw. Gewinn der Unternehmen zu harmonisieren. Das Einkommen aller Betriebstätigkeiten sowie verbundenen Gesellschaften ist anhand eines einzigen Regelwerks zu berechnen, und für steuerliche Zwecke sind konsolidierte Bilanzen zu erstellen. Dies schließt auch das Ausschalten potentieller steuerlicher Wirkungen rein konzerninterner Geschäfte ein (Eliminierung von Zwischengewinnen).

Die Souveränität der Mitgliedstaaten, die Körperschaftsteuersätze festzulegen, bleibt unangetastet. Ziel ist aber,

- die Befolgungskosten zu reduzieren, die sowohl den Unternehmen als auch den Finanzverwaltungen aus dem Umgang mit 15 Steuersystemen innerhalb des Binnenmarktes entstehen,
- Verrechnungspreisprobleme innerhalb der EU zu lösen,
- Gewinne und Verluste innerhalb des Binnenmarktes zu verrechnen und zu konsolidieren,
- grenzüberschreitende Umstrukturierungen zu vereinfachen,
- Doppelbesteuerungen zu vermeiden und
- Diskriminierungen sowie Einschränkungen entgegenzuwirken.

Ein solches System würde zu größerer Effizienz, Wirksamkeit, Einfachheit und Transparenz führen.

Wie aber gelangt man zu einer derartigen einheitlichen Bemessungsgrundlage? Die Vorstellungen der Kommission setzen bei der weiteren Harmonisierung der han-

<sup>55</sup> Kellersmann/Treisch, Europäische Unternehmensbesteuerung, S. 92 mit Hinweis auf Stellungnahmen der Europäischen Kommission (2001 a), executive summary, S. 1; Europäische Kommission (2001 c), S. 16 ff., 27 mit den beiden Optionen, eine mögliche (neu zu entwerfende) einheitliche Gewinnermittlung oder eine Anerkennung zum Beispiel der schon bestehenden Regeln des Wohnsitzlandes (*home state taxation*) ins Auge zu fassen mit Optionsmöglichkeit für die Unternehmen. Siehe auch Kellersmann/Treisch, S. 263 ff. und 291 ff.

deelsrechtlichen Gewinnermittlung an und überprüfen die Maßgeblichkeit solcher handelsrechtlicher Bilanzen für die Steuerbilanz.

Von den 15 Mitgliedstaaten der Europäischen Union kennen Dänemark, Großbritannien, Irland und die Niederlande die Maßgeblichkeit nicht. Sie sind vom angelsächsischen Steuerrecht beeinflußt, während die übrigen Mitgliedstaaten das Maßgeblichkeitsprinzip mehr oder weniger ausgeprägt anwenden.<sup>56</sup> Die Maßgeblichkeit besteht nur in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, die unter französischem bzw. deutschem Einfluß ihr Steuerrecht ausgebildet haben.

Das Maßgeblichkeitsprinzip schließt an die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung des Kaufmanns an. Diese Grundsätze sind nicht mehr nach früherem deutschen Verständnis, sondern nunmehr nach europäischem Verständnis auszulegen. Damit gewinnt der EuGH Einfluß über das Bilanzrichtliniengesetz auch auf das Steuerrecht der Länder, in denen Maßgeblichkeit gilt.<sup>57</sup> Der EuGH könnte sich einmal mehr als Motor der Rechtsvereinheitlichung erweisen.

Indes darf eine besondere Einflußgröße nicht übersehen werden. Kapitalmarktransaktionen sind bedingt durch:

- steigende Globalisierung,
- zunehmend international ausgerichtetes Engagement der Unternehmen,
- steigenden Wettbewerbsdruck auf den Kapitalmärkten,
- bedeutende Neuemissionen,
- die Zunahme der Finanzierung von Mittelständlern über den internationalen Kapitalmarkt und
- die Zunahme der Investitionen auch von Kleinanlegern am internationalen Kapitalmarkt.

Deshalb geht von den internationalen Kapitalmärkten ein Druck aus, die Rechnungslegung über die EU hinaus international zu vereinheitlichen. *International Accounting Standards* (im folgenden „IAS“) scheinen im Vordringen zu sein. Steuerlich könnte dieser Trend für die deutsche Wirtschaft bedeuten, IAS auch für die Steuerbilanz zu berücksichtigen. Die bekannten Problemfelder sind:

- Ein erweiterter Begriff des Vermögensgegenstandes, mit Folgen z.B. für die erweiterte Aktivierung von geleasten Anlagegütern beim Leasingnehmer als dessen eigenes Vermögen,

<sup>56</sup> Kellersmann/Treisch, Europäische Unternehmensbesteuerung, S. 267 f.

<sup>57</sup> Umstritten; der EuGH beansprucht diese Zuständigkeit, EuGH, Rs. C-275/97, Slg. 1999, I-5331, 5357 ff. (DE + ES Bauunternehmung GmbH/Finanzamt Bergheim); EuGH, Rs. C-28/95, Slg. 1997, I-4161, 4198 (A. Leur-Bloem/Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2); EuGH, Rs. C-234/94, Slg. 1996, I-3133, 3151 (Waltraud Tomberger/Gebrüder von der Wettner GmbH), EuGH, BB 1977, 1577, 1578. Anderer Ansicht Weber-Grellet, in: Schmidt (Hrsg.), EStG, 21. Aufl., § 5, Rdnr. 4.

- eingeschränkter Umfang zulässiger Rückstellungen,
- Aktivierung originärer immaterieller Vermögensgegenstände,
- Aktivierung von Entwicklungskosten,
- zwingende Erfolgsrealisation bei langfristiger Auftragsfertigung nach der *percentage of completion method*,
- Ausweis von Finanzanlagen im Umlaufvermögen zum (höheren) Tageswert (*fair value*) und
- die vermehrte Anwendung prospektiver Wertansätze z.B. bei Pensionsrückstellungen.<sup>58</sup>

Nach den Vorstellungen der Europäischen Kommission sollen börsennotierte Muttergesellschaften die IAS-Vorschriften im Konzernabschluß ab 2005 anwenden.<sup>59</sup>

Denkt man diese Umstellung der Rechnungslegung zu Ende, müßte das Maßgeblichkeitsprinzip einen neuen Inhalt für Bilanzsteuerzwecke bekommen, oder die Mehrzahl der Mitgliedstaaten der EU hätten auf die Verbindung zwischen Handelsrecht und Steuerrecht in ihrem Zahlenwerk zu verzichten. Die Vorschrift des § 292 a HGB läßt einen befreienden Jahresabschluß für den Konzern z.B. nach IAS schon heute zu.

Wenn die einheitliche konsolidierte Bemessungsgrundlage für die europäische Körperschaftsteuer erreichbar sein soll, wird die Entwicklung von den hier dargestellten Ansätzen ausgehen; sie sind nach der Feststellung der Kommission weiter zu untersuchen, und derzeit ist es noch nicht möglich, eine bestimmte technische Lösung herauszugreifen und zu realisieren. Es steht allerdings fest, daß das deutsche Vorsichtsprinzip nicht länger mehrheitsfähig ist.

58 Zum Ansatz und zur Bewertung nach IAS siehe beispielsweise *Oestreicher/Spengel*, International Accounting Standards, Maßgeblichkeitsprinzip und Besteuerung, DB 1999, S. 593-600; *Thiele, Stille Reserven in der Rechnungslegung*, Vergleich von HGB, US-GAAP und IAS, Diss. Linz 1999, Gabler Edition Wissenschaft. Deutscher Universitäts-Verlag 1999; *Herzig*, Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung in der EG, S. 195, in: *Ahler/Franz/Göppl* (Hrsg.), Finanz- und Rechnungswesen als Führungsinstrument. Herbert Vormbaum zum 65. Geburtstag; *Herzig*, Internationalisierung der Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, WPg 2000, S. 104 ff.; *Happe*, Rückstellungen im internationalen Vergleich: HGB - US-GAAP - IAS, DStZ 2002, S. 360, speziell zu Rückstellungen, die sich nach IAS u.a. nur dann bilden lassen, wenn der Betrag mit großer Genauigkeit beziffert werden kann. *Buchholz/Weis*, Maßgeblichkeitsprinzip ade?, DStR 2002, S. 512 ff.

59 Mitteilung der Europäischen Kommission an das Europäische Parlament und den Rat. Harmonisierung auf dem Gebiet der Rechnungslegung. Eine neue Strategie für die internationale Harmonisierung v. 14.11.1995, KOM (1995) 508; *Schön*, Gesellschafter, Gläubiger- und Anlegerschutz im Europäischen Bilanzrecht, ZGR 29 (2000), S. 706-742, ist im Vorstadium gescheitert. Die Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung bietet neue Chancen, eine einheitliche Bemessungsgrundlage, jedenfalls für die Körperschaft zu erwirken.

#### 4. Schlußbemerkung

Der Vorentwurf eines Richtlinienvorschlags<sup>60</sup>, die steuerliche Gewinnermittlung zu vereinheitlichen, ist im Vorstadium gescheitert. Gegenwärtig zeichnet sich ein Meinungsbild ab, daß Erwägungen zur steuerlichen Konzernbilanz auf europäischer Ebene die Diskussion wiederbeleben könnten. Jeder Stillstand über die stärkere Harmonisierung auch der direkten Steuern und vornehmlich der einheitlichen Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer wäre ein Rückschritt zum Schaden Europas und seiner Wirtschaft.

<sup>60</sup> *Zeitler/Jüptner*, Europäische Steuerharmonisierung und direkte Steuern, BB 1988, Beilage 17 zu Heft 32.