

EU-Steuerharmonisierung auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung – Stand und Perspektiven

*Friedrich Heinemann und Carsten Wendt**

Die Steuerpolitik gehört in der Europäischen Union zu den Politikfeldern, auf denen bis heute die Mitgliedstaaten ihre grundsätzliche Autonomie gegenüber einer europäischen Zuständigkeit verteidigen. Dies gilt in besonderer Weise für die Besteuerung von Unternehmen. Gleichwohl ist unverkennbar, dass sich in der Unternehmensbesteuerung die Restriktionen nationalen Handelns verschärft haben. Die zunehmende Mobilität von Unternehmen und Unternehmern, aber auch die Tatsache, dass Konzerne heute überwiegend einen multinationalen Charakter aufweisen, haben de facto die Autonomie nationaler Unternehmenssteuerpolitik eingeengt. Abgesehen von europarechtlichen Nebenbedingungen sind es vor allem Wettbewerbsmechanismen, die hier wirksam sind. Ein Land wie Deutschland ist beispielsweise auch deshalb dazu gezwungen, seine Unternehmensteuersätze im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 abzusenken, um angesichts sehr viel niedrigerer Steuerbelastungen in den meisten anderen EU-Staaten¹ als Standort mobiler Unternehmen fortzubestehen.

Angesichts dieser Entwicklung ist die Auseinandersetzung mit der Frage der Harmonisierung der europäischen Unternehmensbesteuerung so aktuell wie nie zuvor. ‚Harmonisierung‘ ist dabei ein vielschichtiger Begriff, kann sich die Vereinheitlichung doch auf ganz verschiedene Elemente des Steuersystems beziehen. Zu unterscheiden ist hier zwischen:

- der Harmonisierung der Steuerbemessungsgrundlage,
- der Harmonisierung des Steuertarifs (beispielsweise Freibeträge und Steuersätze),
- der Harmonisierung der Steuerverwaltung bis hin zur Errichtung einheitlicher Steuerbehörden und
- der Aufkommensharmonisierung im Rahmen einer Vergemeinschaftung des Aufkommens einer Steuer.

Im europäischen Steuer- und Abgabensystem sind die Zölle ein Beispiel für weitgehend harmonisierte Abgaben, sind hier doch die Bemessungsgrundlage und der Zolltarif vereinheitlicht. Zudem fließen die Einnahmen nach Abzug einer Kompensation für den Aufwand der nationalen Zollverwaltung dem EU-Haushalt zu. Einzig die Administration dieser Abgaben erfolgt noch durch die nationale Verwaltung, weil die Europäische Union über keine flächendeckende Verwaltung verfügt.

Hinter den Zöllen folgt im Hinblick auf den erreichten Harmonisierungsstand die Mehrwertsteuer, deren Bemessungsgrundlage europaweit vereinheitlicht ist und deren Höhe im Rahmen eines Korridors (15 bis 25 Prozent für den Normalsatz) harmonisiert ist.

Im Kontrast zu diesen Vergleichsfällen ist der Harmonisierungsstand bei der Unternehmensbesteuerung noch in einem Anfangsstadium. Gegenwärtig existieren in der EU 27 un-

* Dr. Friedrich Heinemann, Leiter des Forschungsbereichs Unternehmensbesteuerung und öffentliche Finanzwirtschaft, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), Mannheim.
Dipl.-Kfm. Carsten Wendt, wissenschaftlicher Mitarbeiter im Forschungsbereich Unternehmensbesteuerung und öffentliche Finanzwirtschaft, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), Mannheim.

1 Michael Overesch: The Effective Tax Burden of Companies in Europe, in: CESifo DICE Report 4/2005, S. 56-63.

terschiedliche Systeme der Unternehmensbesteuerung, die sich nicht nur im Hinblick auf die Definition der Bemessungsgrundlage, sondern auch bei vielen weiteren systematischen Merkmalen (beispielsweise Steuerarten, Integration in die Einkommensbesteuerung, Unterscheidung zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften) unterscheiden. Eine Steuersatzharmonisierung wird zwar gelegentlich in Form von Mindeststeuersätzen aus Hochsteuerstaaten gefordert, ist aber jenseits all dessen, was in absehbarer Zeit politisch realistisch erscheint.

Angesichts dieser Situation verdient die Debatte um eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) Beachtung. Diese Idee, im Jahr 2001 von der Europäischen Kommission in die Diskussion gebracht, hat viele offensichtliche Vorzüge. Der Schritt hin zu einer GKKB wäre darüber hinaus möglicherweise eine Maßnahme, die sowohl für Anhänger als auch Kritiker einer weitgehenden Harmonisierung akzeptabel sein könnte.

Vor diesem Hintergrund ist es Ziel dieses Beitrags, wichtige aktuelle Entwicklungen und Debatten zur Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union zu beleuchten und insbesondere das Konzept der GKKB zu betrachten und zu bewerten. Zunächst erfolgt dazu eine Beschreibung der maßgeblichen auf dem Feld der Unternehmensbesteuerung heute wirksamen Harmonisierungskräfte. Daran schließt sich eine kurze Zusammenfassung der bisherigen Harmonisierungsetappen an, um anschließend die Grundkonzeption der GKKB vorzustellen und ihre Vorteile und Probleme zu würdigen.

Die treibenden Harmonisierungskräfte

Es sind ganz unterschiedliche Kräfte, die heute in Richtung einer Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung wirken und hier kurz beleuchtet werden. Zu nennen sind erstens die primärrechtlichen Regelungen im EG-Vertrag (EGV), zweitens die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH), drittens das Beihilferecht der Gemeinschaft und viertens der wechselseitige politische und diplomatische Druck der Mitgliedstaaten (‘peer pressure’). Hinzu kommt fünftens die drastisch gestiegene Mobilität und Internationalisierung von Konzernen, die heute zu früher unbekanntem Konflikten zwischen nationaler Steuerautonomie und Binnenmarktprinzipien führt. All diese Triebkräfte sind interdependent und wechselseitig verstärkend: So ist etwa der EuGH heute aufgrund der Erfahrungen und Klagen von Konzernen mit sehr viel weitergehenden Harmonisierungsfragen konfrontiert, als dies vor zwanzig oder dreißig Jahren noch der Fall war.

Primärrechtlich verankerte Harmonisierung

Die grundsätzliche Zuständigkeit für die Steuerpolitik liegt in der Europäischen Union bis heute bei den Mitgliedstaaten.² Dies wird auch daran deutlich, dass die Steuerpolitik nicht zu den in Artikel 2 und 3 EGV aufgelisteten Gemeinschaftsaufgaben gehört. Gleichwohl ist unstrittig, dass gewisse steuerliche Harmonisierungsschritte eine zwingende Konsequenz der Zielsetzung sind, einen Binnenmarkt mit seinen Grundfreiheiten zu gewährleisten.

Im EG-Vertrag ist diesem Zusammenhang mit einem ausdrücklichen Harmonisierungsauftrag für den Bereich der indirekten Steuern Rechnung getragen worden. Demnach gilt gemäß Artikel 90 bis 92 EGV nicht nur das Verbot der steuerlichen Diskriminierung im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, sondern im Artikel 93 EGV wird darüber hinaus ein

2 Vgl. Roland Bieber/Astrid Epiney/Marcel Haag: Die Europäische Union, Europarecht und Politik, 6. Auflage, Baden-Baden 2004.

Harmonisierungsauftrag für „die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern“ erteilt, insoweit dies für das Funktionieren des Binnenmarkts notwendig ist.

Im Gegensatz dazu findet sich für den Bereich der direkten Steuern kein derartiger ausdrücklicher Auftrag – offenbar bestand bei Vertragsschließung die Überzeugung, dass direkte Steuern nur in geringer Weise ein Problem für die Grundfreiheiten des Binnenmarktes darstellen können und somit eine Rechtsangleichung verzichtbar ist.

Diese Unterscheidung kennzeichnet den E(W)G-Vertrag von Beginn an, enthielt doch schon die Erstfassung des EWG-Vertrags den Auftrag an die Kommission zu prüfen, wie die indirekten Steuern im Interesse eines funktionsfähigen Gemeinsamen Marktes harmonisiert werden können.³ Vermutlich konnte in den ersten Jahrzehnten der Gemeinschaft auch noch niemand ahnen, in welcher Weise die grenzüberschreitende Mobilität und Verflechtung von Unternehmen sich in Zukunft entwickeln würde.

Trotz der fehlenden ausdrücklichen Ermächtigung bietet der EG-Vertrag Ansatzpunkte für Harmonisierungsschritte auch im Bereich der direkten Besteuerung. Obwohl prinzipiell noch weitere Rechtsgrundlagen in Betracht kommen, hat sich hier bislang der Artikel 94 EGV als der bedeutsamste herausgestellt: Dieser Bestimmung zufolge kann der Rat einstimmig Richtlinien zur Angleichung von Rechts- und Verwaltungsvorschriften erlassen, die für die Funktionsfähigkeit des Binnenmarkts wichtig sind. Es ist diese ‚Auffangnorm‘, die für die bisher wichtigsten sekundärrechtlichen Harmonisierungsschritte herangezogen wird, die im Bereich der Unternehmensbesteuerung realisiert werden konnten: die Fusionsrichtlinie und die Mutter-Tochter-Richtlinie, beide aus dem Jahr 1990.⁴

Zu unterstreichen ist, dass die Mitgliedstaaten der Gemeinschaft in allen bisherigen Vertragsrevisionen an den hohen Hürden, die für steuerliche Harmonisierungsschritte bestehen, und insbesondere am Erfordernis der Einstimmigkeit im Rat festgehalten haben. Dies gilt im Übrigen auch für den im Jahr 2004 unterzeichneten, aber bislang nicht erfolgreich ratifizierten Verfassungsvertrag. Auch die europäische Verfassung würde im Fall einer erfolgreichen Ratifikation keine Abkehr vom Einstimmigkeitserfordernis auf dem Gebiet der Besteuerung mit sich bringen.

Rechtsprechung des EuGH

Ergänzend zu der im Vergleich zur indirekten Besteuerung zu konstatierenden Passivität des europäischen Gesetzgebers auf dem Gebiet der direkten Besteuerung hat die Rechtsprechung des EuGH in den letzten Jahren für zusätzliche Harmonisierungsimpulse gesorgt, die der nationalen Steuerautonomie zunehmend Grenzen aufzeigen.

Der EuGH stellt zwar in seinen Urteilen nicht die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten grundsätzlich in Frage, verlangt aber eine Ausübung dieser Autonomie unter Wahrung der primärrechtlich verbürgten Grundfreiheiten.⁵ Dabei wird der Rechtsprechung des Gerichtshofs ein „bemerkenswerter Rigorismus“ bescheinigt, der auf Haushaltsnöte, die möglicherweise Folgen dieser Rechtsprechung sind, keine Rücksicht nimmt.⁶ Die Rechtsprechung zur

3 Carl Otto Lenz/Klaus-Dieter Borchardt: EU- und EG-Vertrag, Kommentar, 4. Auflage, Köln 2006, S. 1277.

4 Die Richtlinie des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, 90/434/EWG, in: Amtsblatt der EG, Nr. L 225/1990, S. 1; sowie die Richtlinie des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, 90/435/EWG, in: Amtsblatt der EG, Nr. L 225/1990, S. 6.

5 Lenz/Borchardt: EU- und EG-Vertrag, 2006, S. 1247.

6 Reiner Schulze/Manfred Zuleeg (Hrsg.): Europarecht, Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, Baden-Baden 2006, S. 1383.

direkten Besteuerung setzt dabei vor allem an der Auslegung des Verbots der Ausländerdiskriminierung an.⁷ Befindet sich ein ausländischer Steuerzahler in einer dem inländischen Steuerzahler vergleichbaren Lage, dann darf er in der Regel nicht benachteiligt werden. Ein wichtiges Beispiel in dieser Hinsicht ist das EuGH-Urteil im Fall ‚Marks & Spencer‘ aus dem Jahr 2005.⁸ Dieses Urteil impliziert, dass Konzerne die Verluste ausländischer Tochtergesellschaften im Inland steuermindernd geltend machen können, wenn eine Nutzung oder Verwertung dieser Verluste im Sitzstaat der Tochtergesellschaft nicht mehr möglich ist.

Dieses und andere Urteile des EuGH schnüren ein immer engeres Korsett, das die Mitgliedstaaten in der Gesetzgebung zum Unternehmensteuerrecht berücksichtigen müssen, wenn sie nicht das Risiko eines Vertragsverletzungsverfahrens in Kauf nehmen wollen. Es ist offenkundig, dass zudem Hochsteuer-Staaten von diesen Vorgaben stärker in ihrem Steueraufkommen getroffen werden als Niedrigsteuer-Staaten, weil die EuGH-Urteile die Möglichkeiten steuerrechtlicher Abwehrmaßnahmen gegen die Gewinnverlagerung in internationalen Konzernen verringern.

Beihilferecht

Das Beihilferecht, dessen Exekutivorgan die Europäische Kommission ist, hat ebenfalls in den letzten Jahren zunehmend der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung Grenzen gesetzt.⁹ Das Beihilferecht schränkt zwar nicht die Freiheitsgrade eines Mitgliedstaats ein, steuerliche Bedingungen nach seinem Belieben zu gestalten, solange diese Bedingungen nicht selektiv ausgestaltet werden. Wenn das Unternehmensteuerrecht eines Landes aber bestimmte Unternehmen oder auch Wirtschaftszweige in besonderer Weise gegenüber anderen Unternehmen begünstigt, dann sind derartige steuerliche Regelungen als Beihilfe aufzufassen und unterliegen damit der Aufsicht und dem Genehmigungsvorbehalt durch die Europäische Kommission. In den letzten Jahren hat die Kommission diese Systematik zunehmend aktiv zur Anwendung gebracht und eine Reihe von Regelungen der Unternehmensbesteuerung, die auf die selektive Begünstigung zuzuführender Direktinvestitionen hinausgelaufen sind, als Beihilfe identifiziert.

Peer pressure

Neben allen rechtlichen Zwängen darf nicht verkannt werden, dass auch politischer Druck eine Rolle bei der Einengung nationaler Autonomie spielen kann. Aufgrund der Wettbewerbssituation, in der sich die Mitgliedstaaten im Binnenmarkt heute befinden, sind die nationalen Steuerpolitiken in hohem Maße interdependent. Es ist nicht überraschend, dass die Verlierer dieses Wettbewerbs daher auch diplomatische und politische Druckmittel nutzen, um zu starke negative Effekte der Steuerpolitik anderer Mitgliedstaaten abzuwehren. Der im Jahr 1997 verabschiedete Verhaltenskodex für Unternehmensbesteuerung ist ein Beispiel für die möglichen Erfolge von ‚peer pressure‘: Dieser rechtlich unverbindliche Verhaltenskodex hat zwischenzeitlich zur Beseitigung einiger als unfair eingestuftes Tatbestände des Steuerwettbewerbs geführt.¹⁰

Als Zwischenfazit lässt sich Folgendes festhalten: Ohne Zweifel hat die primärrechtliche Weichenstellung dazu geführt, dass sich die Harmonisierung der direkten Besteuerung im Allgemeinen und der Unternehmensbesteuerung im Besonderen in einem sehr viel früheren

7 Lenz/Borchardt: EU- und EG-Vertrag, 2006, S. 1249.

8 Europäischer Gerichtshof: Urteil vom 13.12.2005, C-446/03, („Marks & Spencer“).

9 Hubert Hamaekers: Taxation Trends in Europe, in: Asia-Pacific Tax Bulletin 2/2003, S. 42-50.

10 Hamaekers: Taxation Trends in Europe, 2003, S. 45.

Stadium befindet, als dies für die indirekten Steuern und insbesondere die Mehrwertsteuer der Fall ist. Gleichwohl wirken die skizzierten Kräfte auf einen Fortgang der Harmonisierung hin. Die Kommission hat mit ihrem Vorschlag zur Schaffung einer GKKB der Harmonisierungsdiskussion dabei eine neue Richtung und auch eine neue Dynamik verliehen. Vor einer detaillierten Diskussion dieser Konzeption soll aber zunächst ein kurzer Überblick über wichtige erste Etappen der Harmonisierung der europäischen Unternehmensbesteuerung gegeben werden.

Die Harmonisierungshistorie

Die Europäische Kommission hat bereits zahlreiche Initiativen ergriffen, um die steuerlichen Rahmenbedingungen entsprechend der Ziele des Binnenmarktes weiterzuentwickeln. Dem liegt die Erkenntnis zugrunde, dass die Unternehmensbesteuerung ein wesentliches Element der Errichtung und Vollendung des Binnenmarktes darstellt.

Erste Initiativen wurden in den siebziger und achtziger Jahren unternommen. Sie gehen auf den ‚Neumark Bericht‘¹¹ von 1962 zurück, in dem eine Annäherung der Körperschaftsteuersysteme, der Steuersätze und Bemessungsgrundlagen sowie der Abschluss eines multilateralen Doppelbesteuerungsabkommens empfohlen wurde. Die daraufhin ergangenen Vorschläge stießen bei den Mitgliedstaaten jedoch auf Ablehnung. Ein Richtlinienvorschlag von 1975 zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme¹² sowie ein Vorschlag zur Harmonisierung des innerstaatlichen Verlustausgleichs¹³ von 1984 wurden zurückgezogen. Der angestrebte Vorschlag für eine Richtlinie zur Angleichung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften von 1988 wurde aufgrund mangelnder Akzeptanz gar nicht erst vorgelegt.

Da die Bestrebungen einer weitreichenden Angleichung der nationalen Steuerrechtsordnungen keinen Erfolg hatten, änderte die Kommission ihre Strategie. In den Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung von 1990¹⁴ maß sie dem Subsidiaritätsprinzip eine stärkere Bedeutung im Rahmen ihrer Steuerpolitik bei und beschloss, sich fortan auf gezielte Maßnahmen bei grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit zu beschränken. Reformbedarf bestünde nur insoweit, als es aufgrund zwischenstaatlicher Besteuerungsunterschiede zu Behinderungen oder Verzerrungen der grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeit kommt.

Ausgehend von dieser neuen Ausrichtung der Steuerpolitik wurden noch im Jahre 1990 drei Richtlinien angenommen, die auf Vorschläge der Kommission aus den späten sechziger Jahren zurückgehen:

- die Fusionsrichtlinie,¹⁵ die die Behandlung von Gewinnausschüttungen bei der Fusion von Unternehmen regelt,
- die Mutter-Tochterrichtlinie,¹⁶ die die Doppelbesteuerung von Dividendenzahlungen von in einem Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaften an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaften beseitigt und

11 Vgl. Europäische Wirtschaftsgemeinschaft: Bericht des Steuer- und Finanzausschusses, Brüssel 1962.

12 Vgl. Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden, in: Bundestags-Drucksache, 7/3981.

13 Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie zur Harmonisierung der steuerlichen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten zur Übertragung von Unternehmensverlusten vom 20.9.1984, in: Amtsblatt der EG, Nr. C 253/5 und Amtsblatt der EG, Nr. C 170/3.

14 Vgl. Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an das Parlament und den Rat über Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung, SEK(90) 601 endgültig; Ratsdokument, 6128/90.

15 Vgl. Richtlinie des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, S. 1.

16 Vgl. Richtlinie des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, S. 6.

- die Schiedsverfahrenkonvention,¹⁷ mit der Schiedsverfahren im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen in verschiedenen Mitgliedstaaten eingeführt wurden.

Parallel wurde ein unabhängiger Sachverständigenausschuss unter dem Vorsitz des Niederländers Onno Ruding eingesetzt, dessen Aufgabe darin bestand zu untersuchen, ob durch die Unterschiede bei der Unternehmensbesteuerung unternehmerische Entscheidungen und der Wettbewerb im Binnenmarkt verzerrt werden. 1992 legte der Ausschuss seinen Abschlussbericht vor, der auch Maßnahmen zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen, zur Sicherstellung vollständiger Transparenz bei den verschiedenen Steuererleichterungen der Mitgliedstaaten zum Zwecke der Investitionsförderung und zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersätze innerhalb einer Bandbreite von 30 bis 40 Prozent enthielt. Die Empfehlungen des Sachverständigenausschusses wurden von der Kommission jedoch nur mit großer Zurückhaltung aufgenommen.¹⁸ Dies galt insbesondere gegenüber einer Angleichung der Körperschaftsteuersätze.

Neuen Schwung erhielt die steuerpolitische Diskussion erst etwa fünf Jahre später. 1996 legte die Europäische Kommission ein neues steuerpolitisches Konzept vor.¹⁹ Demnach sollte der Zusammenhang zwischen der Steuerpolitik der Mitgliedstaaten und wichtigen Zielen der Europäischen Union wie die Förderung von Wachstum und Beschäftigung und die Vollendung des Binnenmarktes stärker hervorgehoben werden. Gleichzeitig sollte eine Aushöhung der Besteuerungsgrundlagen verhindert und gegen schädlichen Steuerwettbewerb vorgegangen werden. Im Dezember 1997 einigte sich der Ministerrat auf den Entwurf eines ‚Steuerpakets‘ von Maßnahmen zur Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs in der Europäischen Union. Das Steuerpaket umfasste einen politischen Verhaltenskodex zur Beseitigung schädlicher Unternehmensteuerregelungen, einen Rechtsakt zur Gewährleistung einer effektiven Mindestbesteuerung von privaten Kapitalerträgen und einen Rechtsakt zur Beseitigung der Quellensteuern auf grenzüberschreitende Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen.

Die jüngsten Reformüberlegungen gehen auf eine Initiative des Ministerrates aus dem Jahr 1999 zurück. Der Ministerrat ersuchte die Kommission, eine analytische Studie der Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Gemeinschaft durchzuführen. Im Jahr 2001 wurde die Studie²⁰ veröffentlicht. Sie enthält umfangreiche Analysen zum Ausmaß und zu den Ursachen zwischenstaatlicher Unterschiede der effektiven Unternehmensteuerbelastungen. Als Ergänzung zur Studie folgte eine Mitteilung²¹ der Kommission, in der Strategien zur Beseitigung von Hindernissen der grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeit im Binnenmarkt unterbreitet wurden. Langfristig strebt die Kommission die Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die EU-weiten Aktivitäten multinationaler Unternehmen an, da sich die bestehenden steuerlichen Behinderungen und Verzerrungen grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit im Binnenmarkt systematisch

17 Vgl. Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, 90/436/EWG, in: Amtsblatt der EG, Nr. L 225/1990, S. 10.

18 Vgl. Europäische Kommission: Mitteilung an den Rat und das Europäische Parlament im Anschluss an die Schlussfolgerungen des unabhängigen Sachverständigenausschusses über die Leitlinien für die Unternehmensbesteuerung im Rahmen der Vertiefung des Binnenmarktes, in: Bundesrats-Drucksache, 540/1992, S. 1.

19 Vgl. Europäische Kommission: Die Steuern in der Europäischen Union, KOM(96) 546 endgültig.

20 Vgl. Europäische Kommission: Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt, KOM(2001) 1681.

21 Vgl. Europäische Kommission: Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse: Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU, KOM(2001) 582.

nur durch dieses Konzept beseitigen lassen. Als Diskussionsgrundlage hat die Kommission vier verschiedene Modelle vorgestellt:

- die Sitzlandbesteuerung (Home State Taxation), bei der eine konsolidierte steuerliche Gewinnermittlung von EU-Muttergesellschaften und ihren EU-Tochtergesellschaften nach den Regelungen des Sitzlandes der Muttergesellschaft erfolgen soll;
- die gemeinsame konsolidierte Steuerbemessungsgrundlage (Common Consolidated Tax Base), die für die Ermittlung des konsolidierten Konzernserfolgs ein einheitliches, harmonisiertes Regelwerk erfordert;
- die europäische Körperschaftsteuer (European Union Company Income Tax), die neben der einheitlichen Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage auch deren Besteuerung mit einem europaweit einheitlichen Steuersatz vorsieht;
- die obligatorische, vollständig harmonisierte Bemessungsgrundlage (Harmonised Tax Base), die eine rechtsformübergreifende Angleichung der Gewinnermittlungsvorschriften auch für rein national tätige Unternehmen vorsieht.

Die aktuelle Diskussion konzentriert sich auf zwei Konzepte: das der Sitzlandbesteuerung und das der gemeinsamen konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage. Dem Konzept der Sitzlandbesteuerung wird der Vorrang hinsichtlich kleiner und mittlerer Unternehmen gegeben.²² Als kurzfristig zu realisierendes Pilotprojekt böte es Vorteile, da das Konzept auf den Regeln des Sitzstaats der Muttergesellschaft basiert und somit keine neuen Gewinnermittlungsvorschriften erarbeitet werden müssten. Langfristig jedoch soll das Konzept der gemeinsamen konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage umgesetzt werden. Diese Strategie wurde in den Jahren 2003,²³ 2005,²⁴ 2006²⁵ sowie 2007²⁶ immer wieder bekräftigt. Um das Konzept auszuarbeiten wurde eine Arbeitsgruppe gebildet, die Ende 2004 ihre Arbeit aufnahm. Ihr gehören Sachverständige aus den 27 Mitgliedstaaten sowie der Kommission an.

Die gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage

Die GKKB würde in drei Schritten ermittelt werden. Zunächst ermitteln die Konzerngesellschaften ihre Gewinne separat nach einheitlichen Vorschriften. Anschließend werden die Einzelgewinne zum konsolidierten Ergebnis zusammengefasst. Im dritten Schritt wird der konsolidierte Gesamterfolg dann mittels Schlüsselgrößen auf die Konzerngesellschaften in den einzelnen Mitgliedstaaten verteilt. Die Kompetenz der Mitgliedstaaten zur Festlegung der Körperschaftsteuersätze bleibt unangetastet. Die Steuerschuld der Konzerngesellschaften in ihrem jeweiligen Sitzstaat ergibt sich durch Anwendung des nationalen Steuersatzes auf die zugewiesenen Gewinnanteile.

22 Vgl. Europäische Kommission: Sitzlandbesteuerung – Skizzierung eines möglichen Pilotprojekts zur Beseitigung unternehmerischer Hindernisse für kleine und mittlere Unternehmen im Binnenmarkt, KOM(2005) 702.

23 Vgl. Europäische Kommission: Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse. Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen, KOM(2003) 726 endgültig.

24 Vgl. Europäische Kommission: Der Beitrag der Steuer- und Zollunion zur Lissabon-Strategie, KOM(2005) 532 endgültig.

25 Vgl. Europäische Kommission: Umsetzung des Lissabon-Programms der Gemeinschaft: Bisherige Fortschritte und weitere Schritte zu einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2006) 157 endgültig.

26 Vgl. Europäische Kommission: Umsetzung des Programms der Gemeinschaft für mehr Wachstum und Beschäftigung und eine Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit von EU-Unternehmen: Weitere Fortschritte im Jahr 2006 und nächste Schritte zu einem Vorschlag einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2007) 223 endgültig.

Mit Verwirklichung einer gemeinsamen konsolidierten Bemessungsgrundlage sind vielfältige Fragestellungen verbunden, die der Diskussion bedürfen.

Dies betrifft zunächst die Frage, nach welchen Regeln der steuerliche Gewinn zu ermitteln ist. Grundlage gemeinsamer steuerlicher Gewinnermittlungsvorschriften bilden die International Financial Reporting Standards (IFRS).²⁷ Sie sind bereits seit 2005, spätestens jedoch seit 2007 maßgebend bei der Aufstellung der handelsrechtlichen Konzernabschlüsse von kapitalmarktorientierten EU-Muttergesellschaften. Obgleich hinsichtlich Zielsetzungen, Prinzipien und Lösungsansätzen zwischen den IFRS und der steuerlichen Gewinnermittlung in den Mitgliedstaaten Divergenzen bestehen, gibt es eine breite Basis an Vorschriften, etwa im Rahmen der erstmaligen Bewertung von Wirtschaftsgütern und der regulären Abschreibung, die auch steuerlichen Grundsätzen entsprechen.²⁸

Weiterhin ist zu klären, welche verbundenen Unternehmen das Konzept der GKKB anwenden dürfen beziehungsweise müssen. Hierzu bedarf es einheitlicher Kriterien, die neben einer Mindestbeteiligungsquote auch zusätzliche wirtschaftliche Kriterien umfassen können. Darüber hinaus muss entschieden werden, ob nur Kapitalgesellschaften und Betriebsstätten oder auch Personengesellschaften in den Anwendungsbereich der GKKB fallen. Schließlich ist der Konsolidierungskreis auch räumlich abzugrenzen. Fraglich ist, ob die GKKB lediglich grenzüberschreitend tätigen Unternehmen oder auch rein national operierenden Unternehmen offen steht und inwieweit Konzerngesellschaften außerhalb des Gemeinschaftsgebiets einzubeziehen sind.

Mit der Frage der Abgrenzung des Konsolidierungskreises sachlogisch verbunden ist die der Technik und des Umfangs der Konsolidierung. Konsens²⁹ scheint insoweit zu bestehen, dass eine originär steuerliche Konsolidierung der Einzelergebnisse aller einzubeziehenden Konzerngesellschaften einer Anknüpfung an den handelsrechtlichen Konzernabschluss überlegen ist.³⁰ Die konkrete Technik der Verlustverrechnung und der Eliminierung von konzerninternen Transaktionen ist hingegen noch ungeklärt. Offen ist auch, ob die Einzelergebnisse vollständig oder nur proportional zur Beteiligungsquote konsolidiert werden und ob bestimmte Einkommensbestandteile, wie beispielsweise Zinsen und Lizenzen, von der Konsolidierung auszunehmen sind.

Eine wesentliche Veränderung zur geltenden internationalen Besteuerungspraxis bildet die formelhafte Gewinnaufteilung. Sie hat in Kanada und den USA auf nationaler Ebene eine lange Tradition. In Deutschland wird sie im Rahmen der Gewerbesteuer angewandt. Im Hinblick auf die Einführung der formelhaften Gewinnaufteilung in der Europäischen Union ist zu klären, welche Schlüsselgrößen heranzuziehen sind und wie die einzelnen Schlüsselgrößen zu bewerten und im Rahmen der Formel zu gewichten sind. Zur Diskussion stehen unternehmensspezifische Kennzahlen, etwa eine Kombination aus Außenumsätzen, der Lohnsumme und des Vermögens oder der Mehrwert eines Unternehmens, oder aber makroökonomische und industriespezifische Aufteilungsgrößen, wie etwa das Bruttoinlandsprodukt.

27 Vgl. Europäische Kommission: Umsetzung des Lissabon-Programms der Gemeinschaft, 2006.

28 Vgl. Dieter Endres et al.: The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States, London 2007; Christoph Spengel: Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, Gutachten für den 66. Deutschen Juristentag, München 2006; Wolfgang Schön: Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln 2005.

29 Vgl. Europäische Kommission: Umsetzung des Lissabon-Programms der Gemeinschaft, 2006, S. 8.

30 Zu den Gründen vgl. Christoph Spengel: Einheitliche Bemessungsgrundlage für die laufende Besteuerung der Europäischen Aktiengesellschaft, in: Norbert Herzig (Hrsg.): Besteuerung der Europäischen Aktiengesellschaft (Societas Europaea – SE), Köln 2004, S. 101-117; Dieter Schneider: Konzernrechnungslegung nach IAS als Besteuerungsgrundlage?, in: Betriebs-Berater 6/2003, S. 299-304.

Zu klären ist schließlich, inwieweit Steuern nachgelagerter Gebietskörperschaften von der GKKB betroffen sind. Als Beispiel sei hier auf die Gewerbesteuer in Deutschland verwiesen, die an das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen anknüpft. Kommt es zu einer EU-weiten, einheitlichen, konsolidierten Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer, stellt sich die Frage, ob einzelne Mitgliedstaaten zur Bemessung ihrer lokalen Gewinnsteuern weiterhin an diese Ausgangsgröße anknüpfen können.

Unabhängig von der konkreten Ausgestaltung der GKKB ist auch zu entscheiden, ob die GKKB als Option angeboten werden soll oder verpflichtend anzuwenden ist, soweit die Voraussetzungen erfüllt sind. Die Kommission und das Europäische Parlament sprechen sich für eine Wahlmöglichkeit aus.³¹ Begründet wird dies damit, dass die GKKB vor allem als Maßnahme zur Förderung grenzüberschreitender Geschäftstätigkeiten von verbundenen Unternehmen zu sehen ist. Eine Anpassung der steuerlichen Rahmenbedingungen für rein national operierende Unternehmen wird hingegen nicht als notwendig erachtet. Hinzu kommt, dass eine fakultative Anwendung der GKKB als eher zurückhaltender Eingriff in die nationale Steuersouveränität empfunden werden könnte und somit eher die Zustimmung der Mitgliedstaaten finden wird als eine obligatorische GKKB. Ein Wahlrecht wäre jedoch mit entsprechenden Gestaltungsmöglichkeiten verbunden. Multinationale Unternehmen könnten entscheiden, ob für sie die Anwendung der GKKB oder der herkömmlichen getrennten Gewinnermittlung anhand von Verrechnungspreisen steuerlich günstiger ist. Dem Ziel einer neutralen, verzerrungsfreien Unternehmensbesteuerung wäre damit nicht gedient. Es erscheint auch problematisch, die GKKB rein national tätigen Konzernen nicht zugänglich zu machen. Dies hätte ein gespaltenes Gewinnermittlungsrecht zur Folge, das mit dem steuerlichen Gleichbehandlungsgebot nur schwer zu vereinen wäre.³²

Eine Umsetzung der GKKB verspricht mehrere Vorteile:³³

- Durch die Anwendung einheitlicher Gewinnermittlungsvorschriften können steuerlich bedingte Bürokratiekosten vermindert werden. Denn während grenzüberschreitend tätige Konzerne derzeit mit 27 verschiedenen Steuerrechtsordnungen umgehen müssen, gelten zukünftig unabhängig vom Ort der Tätigkeit einheitliche Gewinnermittlungsvorschriften.
- Im Wege der Konsolidierung kommt es zu einem umfassenden, grenzüberschreitenden Verlustausgleich zwischen den Konzerneinheiten. In der aktuellen Besteuerungspraxis der Mitgliedstaaten ist die Möglichkeit der Verrechnung von Verlusten und Gewinnen dagegen überwiegend nur nationalen Konzernen vorbehalten. Ausländische Verluste werden nur in Dänemark, Frankreich, Italien und Österreich berücksichtigt.
- Die Konsolidierung führt auch zu einer Eliminierung konzerninterner Liefer- und Leistungsbeziehungen. Gewinne aus konzerninternen Lieferbeziehungen werden zunächst neutralisiert. Besteuert werden sie erst, wenn das betreffende Wirtschaftsgut an fremde Dritte weiterveräußert wird. Leistungsbeziehungen führen zu Aufwendungen bei der empfangenden und zu Erträgen bei der leistenden Konzerneinheit. Da sich beide Größen wertgleich gegenüberstehen, entfalten sie im Rahmen der Konsolidierung keine Wirkung.

31 Vgl. Europäische Kommission: Umsetzung des Lissabon-Programms der Gemeinschaft, 2006.

32 Vgl. Andreas Oestreicher/Christoph Spengel: Anwendung von IAS in der EU – Zukunft des Maßgeblichkeitsprinzips und Steuerbelastung, in: *Recht der Internationalen Wirtschaft* 12/2001, S. 889-902; Wolfgang Schön: The European Commission's Report on Company Taxation: A Magic Formula for European Taxation?, in: *European Taxation* 8/2002, S. 276-286; Christoph Spengel: International Accounting Standards und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, in: *Internationales Steuerrecht* 1/2003, S. 29-36 (Teil I), 67-72 (Teil II).

33 Vgl. Christoph Spengel/Ralf Braunagel: EU-Recht und Harmonisierung der Konzernbesteuerung in Europa, in: *Steuer und Wirtschaft* 1/2006, S. 34-49.

Durch die Konsolidierung konzerninterner Lieferungs- und Leistungsbeziehungen verlieren Verrechnungspreise ihre Bedeutung. Aufwendig zu erstellende Dokumentationen über die Bestimmung der Verrechnungspreise könnten vermieden und Bürokratiekosten somit weiter gesenkt werden. Auch Bestrebungen, die gesetzlichen Bandbreiten bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen auszunutzen, um Gewinne in niedrig besteuerte Staaten zu verlagern, würden unterbunden werden. Darüber hinaus würden Probleme bei der Aufwandszuordnung zwischen den Konzerngesellschaften und die daraus erwachsenden Möglichkeiten zur Verlagerung von Gewinnen im Zuge der Aufwands- und Ertragskonsolidierung entfallen. Finanzierungsgestaltungen etwa, bei denen der Zinsaufwand in einem höher besteuerten Staat und der entsprechende Zinsertrag in einem niedrig besteuerten Staat anfällt, wären nicht mehr möglich. Infolge der Eliminierung von Zwischenergebnissen werden schließlich auch grenzüberschreitende Umstrukturierungen im Konzern erleichtert. Die in den übergewinnenden Wirtschaftsgütern gebundenen stillen Reserven werden nicht aufgedeckt und besteuert.

Die aktuellen Reformüberlegungen der Europäischen Kommission konzentrieren sich auf eine Harmonisierung der Bemessungsgrundlage. Eine Angleichung der Steuersätze ist hingegen nicht beabsichtigt.³⁴ Ein wesentliches Element im Steuerwettbewerb bleibt somit erhalten. Dies ist aus Sicht der Verfechter eines Systems des Steuerwettbewerbs ein weiteres Vorteil.

Allerdings werden mit Hilfe der GKKB nicht alle Probleme gelöst. So bleibt es an den Außengrenzen der Europäischen Union bei der herkömmlichen, direkten Gewinnabgrenzung und den damit einhergehenden Möglichkeiten zur Gewinnverlagerung. Zudem können auch im Rahmen der formelhaften Gewinnaufteilung zwischenstaatliche Steuersatzdifferenzen ausgenutzt werden, um die Steuerbelastung zu minimieren. Die formelhafte Gewinnaufteilung führt zu einer Besteuerung der Aufteilungsfaktoren.³⁵ Können Unternehmen die zwischenstaatliche Verteilung der Aufteilungsfaktoren beeinflussen, ist angesichts des bestehenden Steuersatzgefälles innerhalb der Europäischen Union davon auszugehen, dass Unternehmen versuchen werden, betriebliche Funktionen und die mit ihnen verbundenen Gewinne in Länder mit niedrigem Steuersatz zu verschieben. Stellt die Lohnsumme beispielsweise eine Schlüsselgröße für die Gewinnaufteilung dar, hätten Unternehmen einen Anreiz lohnintensive Aktivitäten zu verlagern. In Abhängigkeit von den Faktoren, die in die Aufteilungsformel eingehen, können somit auch weiterhin Verzerrungen unternehmerischer Entscheidungen auftreten. Dies wird die Mitgliedstaaten möglicherweise zu weiteren Steuerensenkungen veranlassen. Es stellt sich daher die Frage, ob einer Harmonisierung der Bemessungsgrundlage auf Dauer nicht auch eine Angleichung der Steuersätze folgen muss, um eine verzerrungsfreie Unternehmensbesteuerung innerhalb der Europäischen Union sicherzustellen.³⁶

Ausblick

Gemessen an der bisherigen Gesetzgebung der Kommission wäre die Einführung einer GKKB mit weitreichenden Veränderungen verbunden. Derzeit wird eine grenzüberschrei-

34 Vgl. zuletzt Europäische Kommission: Umsetzung des Programms der Gemeinschaft für mehr Wachstum und Beschäftigung, 2007.

35 Vgl. Jack Mintz: Globalization of the Corporate Income Tax: The Role of Allocation, in: Finanzarchiv 3-4/1999, S. 389-424.

36 Vgl. Spengel: Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, 2006, G39-G40.

tende Verlustverrechnung nur von vier Mitgliedstaaten, die Eliminierung von Zwischenergebnissen nur von sieben Mitgliedstaaten und eine formelhafte Gewinnaufteilung nur im Rahmen der Gewerbesteuer auf nationaler Ebene in Deutschland praktiziert. Das Konzept der GKKB kann somit nicht an bestehende steuerrechtliche Strukturen der Mitgliedstaaten anknüpfen. Es erscheint daher fraglich, ob die Mitgliedstaaten ihre Zustimmung zu einem Konzept geben, mit dem sie keinerlei Erfahrungen haben. Die Zurückhaltung der Mitgliedstaaten machen auch die von der Europäischen Kommission beschriebenen Tendenzen in den Arbeitsgruppen deutlich.³⁷ So verteidigen einige Sachverständige offenbar hauptsächlich ihr nationales Steuersystem statt nach einem Kompromiss für eine unionsweit anwendbare Lösung zu suchen. Zunehmend sei auch eine Diskrepanz zwischen den von den einzelnen Mitgliedstaaten bereitgestellten Ressourcen zu konstatieren.

Die Zustimmung der Mitgliedstaaten wird entscheidend auch von den Aufkommenswirkungen der GKKB abhängen. Aufkommenswirkungen können zum einen aus der Konsolidierung resultieren, wenn anders als bisher Verluste grenzüberschreitend verrechnet werden können und Zwischenergebnisse eliminiert werden. Zum anderen ist zu erwarten, dass sich aufgrund des Übergangs von der direkten zur indirekten Gewinnaufteilung eine neue zwischenstaatliche Aufkommensverteilung ergibt.³⁸ Erste Untersuchungen deuten darauf hin, dass Deutschland Steueraufkommen gewinnen könnte. Verlieren würden hingegen Belgien, die Niederlande, Irland, Luxemburg und Schweden.³⁹ Die tatsächlichen Auswirkungen auf das Steueraufkommen der Mitgliedstaaten sind jedoch nur schwer abzuschätzen. Sie hängen wesentlich von den in die Formel eingehenden Faktoren und den Anpassungsreaktionen der Unternehmen ab.

Bis Ende 2008 möchte die Europäische Kommission einen umfassenden Vorschlag für einen Gemeinschaftsrechtsakt vorlegen. Bis dahin sollen auch die makro- und mikroökonomischen Auswirkungen ebenso wie die Auswirkungen auf das Steueraufkommen der Mitgliedstaaten eingehend untersucht werden. Zwei Szenarien sollen untersucht werden: Zum einen einheitliche Gewinnermittlungsregelungen ohne Konsolidierung und zum anderen eine gemeinsame konsolidierte Bemessungsgrundlage.⁴⁰ Es bleibt abzuwarten, ob die Mitgliedstaaten bereit sind, den Reformprozess weiterzuführen.

37 Vgl. Europäische Kommission: Umsetzung des Lissabon-Programms der Gemeinschaft, 2006.

38 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Einheitliche Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in der Europäischen Union, 2007.

39 Vgl. Clemens Fuest/Thomas Hemmelgarn/Fred Ramb: How Would the Introduction of an EU-Wide Formula Apportionment Affect the Size and the Distribution of the Corporate Tax Base? An Analysis Based on German Multinationals, erscheint in: International Tax and Public Finance, 2007.

40 Vgl. Europäische Kommission: Umsetzung des Programms der Gemeinschaft für mehr Wachstum und Beschäftigung, 2007.