ECONSTOR
Make Your Publications Visible.

A Service of

ZBW Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft
Leibniz Information Centre for Economics

Krause-Junk, Gerold; Lehner, Moris; Weichenrieder, Alfons

Article

Besteuerung multinationaler Unternehmen - wie sind die Vorschläge der EU-Kommission zu bewerten?

ifo Schnelldienst

Provided in Cooperation with:
Ifo Institute – Leibniz Institute for Economic Research at the University of Munich

Suggested Citation: Krause-Junk, Gerold; Lehner, Moris; Weichenrieder, Alfons (2002) : Besteuerung multinationaler Unternehmen - wie sind die Vorschläge der EU-Kommission zu bewerten?, ifo Schnelldienst, ISSN 0018-974X, ifo Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München, München, Vol. 55, Iss. 02, pp. 3-11

This Version is available at:
https://hdl.handle.net/10419/163735

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

WWW.ECONSTOR.EU

Mitglied der Leibniz-Gemeinschaft

Besteuerung multinationaler Unternehmen – wie sind die Vorschläge der EU-Kommission zu bewerten?

Die im Oktober vergangenen Jahres erschienene Studie der Europäischen Kommission zur Unternehmensbesteuerung erteilt einer Harmonisierung der Steuersätze eine Absage. Stattdessen schlägt sie eine einheitliche konsolidierte Steuerbemessungsgrundlage für grenzüberschreitend tätige Unternehmen innerhalb der EU vor. Wie sind diese Vorschläge zu bewerten?

Ein kühnes Vorhaben

Die Europäische Kommission trifft in ihrer Mitteilung an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss[1] im Wesentlichen zwei Feststellungen.

- Erstens: Die Unterschiede der effektiven Steuersätze in den einzelnen Mitgliedstaaten der EU sind gewaltig. Z.B. beträgt die »Schwankungsbreite der inländischen effektiven Körperschaftsteuersätze ... im Falle einer Grenzinvestition etwa 37 Prozentpunkte (von – 4,1% bis 33,2%) und im Falle einer Investition mit höherer Rendite etwa 30 Prozentpunkte (von 10,5% bis 39,7%)«.[2]
- Zweitens: Die Ausdehnung der wirtschaftlichen Aktivität eines Unternehmens in einen anderen europäischen Mitgliedstaat ist nach wie vor mit erheblichen steuerlichen Problemen verbunden.

Die erstgenannte Tatsache erfordert nach Ansicht der Kommission keine europäische Reforminitiative; vielmehr seien steuerliche Belastungsunterschiede mit dem im Maastricht-Vertrag verankerten Subsidiaritätsprinzip gerechtfertigt. Demgegenüber gebiete die zweite Tatsache dringende Reformen, da sie die Funktionsfähigkeit des Europäischen Binnenmarkts behindere. (Die Kommission verweist unter anderem auf die Probleme einer Doppelbesteuerung, z.B. als Folge bilateral unterschiedlicher Anerkennungen von Verrechnungspreisen, und der stark eingeschränkten Möglichkeiten eines internationalen Verlustausgleichs.) Dass die Kommission im Hinblick auf ihre beiden Feststellungen derart unterschiedliche Schlussfolgerungen zieht, vermag nicht ohne weiteres einzuleuchten.

Gerold Krause-Junk*

Die Schwierigkeiten der Ausdehnung wirtschaftlicher Aktivitäten in andere europäische Mitgliedstaaten manifestieren sich überwiegend in höheren Steuerbelastungen – und sei es in entsprechenden Entrichtungskosten (»Befolgungskosten«). Nach Ansicht der Kommission gibt es offenbar steuerliche Verzerrungen, die durch das Subsidiaritätsprinzip gedeckt sind – nämlich Unterschiede in den nationalen Steuerbelastungen – und steuerliche Verzerrungen, die sich nicht mit dem Subsidiaritätsprinzip rechtfertigen lassen – wie steuerliche Erschwernisse einer Auslandsgegenüber einer Inlandsaktivität. Mit anderen Worten: von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche effektive Steuersätze sind mit dem Binnenmarkt vereinbar; nicht aber grundsätzlich höhere Belastungen einer grenzüberschreitenden Aktivität.

Entsprechend richten sich die Lösungsvorschläge der Kommission im Wesentlichen nicht auf eine Angleichung der effektiven Steuersätze, sondern auf eine Beseitigung der Benachteiligungen grenzüberschreitender Aktivitäten. Die Kommission schlägt vor, die besonders gravierenden Fälle derartiger Benachteili-

* Prof. Dr. Gerold Krause-Junk ist Direktor des Instituts für Ausländisches und internationales Finanz- und Steuerwesen an der Universität Hamburg.

[1] Die folgenden Anmerkungen beziehen sich auf die »Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss. Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse, Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU« (KOM (2001) 582 endg., vom 23.10.2001).
Bei der Durchführung der Studie wurde die Kommission von zwei Expertengruppen (Panels) unterstützt; Panel 1 befasste sich schwerpunktmäßig mit der Methodik zur Beurteilung der effektiven Steuersätze; Panel 2 konzentrierte sich auf die noch bestehenden steuerlichen Hindernisse für das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts, Anhang »Zusammenfassung der Studie der Dienststellen der Kommission: Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt« [SEK (2001) 1681] S. 31.

[2] Ebd. S. 8.

gungen zügig zu beseitigen und parallel dazu die Arbeit an einer allgemeinen, umfassenden Lösung, aufzunehmen. Während die Praxis sicherlich auf kurzfristig mögliche Lösungen einzelner Probleme drängen dürfte, richtet sich das wissenschaftliche Interesse vornehmlich auf die umfassende, grundsätzliche Lösung. Dazu einige Anmerkungen:

Obwohl die Kommission verschiedene Lösungsformen für eine europäische Körperschaftsbesteuerung zur Diskussion stellt, wird doch klar, dass ihre Sympathien beim »traditionellen« Modell liegen, das aus folgenden Kernelementen besteht:

1. Die Bemessungsgrundlage wird europaweit (oder alternativ: unter den sich an diesem System beteiligenden Mitgliedstaaten) vereinheitlicht.
2. Besteuert wird bei allen europäischen Konzernen (Muttergesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat) das konsolidierte Konzernergebnis, soweit es im Gemeinschaftsgebiet entstanden ist.
3. Die konsolidierte Bemessungsgrundlage wird nach bestimmten Schlüsseln auf die beteiligten Staaten – das sind die Staaten, in denen die Konzernbetriebe aktiv sind – aufgeteilt.
4. Die Mitgliedstaaten können auf die ihnen jeweils zugerechnete Bemessungsgrundlage national unterschiedliche Steuersätze anwenden.

Mit der Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage werden die europäischen Unternehmen und Steuerverwaltungen erheblich entlastet. Weder müssten – was heute vielfach der Fall ist – Betriebsgewinne nach zwei oder mehr unterschiedlichen nationalen Vorschriften ermittelt werden noch müssten die Unternehmen bei ihren verschiedenen internationalen Aktivitäten unterschiedliche Steuergestaltungen erwägen. Freilich gilt dies nur, wenn die vereinheitlichte Bemessungsgrundlage auch in allen Mitgliedstaaten (genauer: von allen Finanzämtern) einheitlich festgestellt wird. Keine Frage, dass sich durch eine Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage die Steuerbelastung in den verschiedenen Ländern erheblich verändert und sich insbesondere dort, wo relativ hohe Steuersätze bei einer engen Bemessungsgrundlage gelten, erhöht. Bereits deswegen dürften Anpassungen in den Steuersätzen erfolgen.

Mit der Besteuerung des konsolidierten Konzernergebnisses wird den Unternehmen automatisch ein internationaler Verlustausgleich gewährt. So sehr dies unter dem Aspekt der Risikoneutralität der Gewinnbesteuerung zu befürworten ist: insbesondere wegen der Gewinnzerlegung (s.u.) kann dies zu dem paradoxen Ergebnis führen, dass einem Staat ein besonders hohes Gewinnsteueraufkommen (eigentlich: Steuersubstrat) zufällt, in dem – z.B. aufgrund überhöhter Löhne – dem europäischen Konzern besonders hohe Verluste entstehen. Der Verlustausgleich wäre umfassender als nach den in den meisten Mitgliedstaaten heute geltenden nationalen Regeln, in denen an die steuerliche Organschaft strenge Anforderungen gestellt werden. Bei der europäischen Lösung dürfte von besonderer Bedeutung sein, welche Mindestbeteiligungen für die Berücksichtigung in der konsolidierten Bilanz vorausgesetzt werden, welche Unternehmen also als dem Konzern zugehörig betrachtet werden und welche Einkünfte als Konzerneinkünfte gelten.

Die Aufteilung der Bemessungsgrundlage auf die beteiligten Staaten soll nach einer einfachen Zerlegungsregel erfolgen, wie sie etwa in den USA zwischen den Einzelstaaten angewendet wird. Die Kommission erwägt die Möglichkeiten der Zerlegung nach dem Betriebsvermögen, der Lohnsumme oder dem Umsatz (Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage). Die Wahl der Zerlegungsformel dürfte von erheblicher Tragweite sein. Tendenziell sollte die Zerlegung zum Ausdruck bringen, mit welchem Gewicht die einzelnen Staaten (als Standorte) an der Entstehung des Gesamtergebnisses beteiligt sind. Man könnte die Zerlegung insofern als Anwendung eines »stilisierten« Quellenlandprinzips verstehen, bei dem die Quelle, anders als bei den heutigen Gepflogenheiten des internationalen Steuerrechts, nicht in der Betriebsstätte (oder dem Wirken eines ständigen Vertreters), sondern eben im national eingesetzten Betriebskapital oder in der nationalen Lohnsumme oder im nationalen Umsatz gesehen wird.

Es ist aber keine Frage, dass diese Bezugsgrößen den Anteil der einzelnen Staaten am Gesamtergebnis nur äußerst grob zum Ausdruck bringen. Insofern könnte man auch die Meinung vertreten, dass diese Schlüssel ohne tieferen ökonomischen Sinn schlicht irgendeiner, aber eben praktikablen Aufteilung des Steuersubstrats dienen sollen.

Gleichwohl bleibt die Aufteilung nicht ohne ökonomische Folgen, insbesondere dann, wenn die Staaten jeweils ihre eigenen Steuersätze auf die ihnen zugeteilte Bemessungsgrundlage anwenden können. Die Unternehmen werden die Steuersatzunterschiede beachten und nicht nur insgesamt Hochsteuerländer ceteris paribus vermeiden, sondern je nach dem Gewicht, das die einzelnen Elemente (Betriebskapital, Lohnsumme, Umsatz) in der Zerlegungsformel einnehmen, auch die internationale Verteilung dieser Elemente unter steuerlichen Aspekten gestalten. Spielt z.B. die Lohnsumme eine große Rolle, wird man nicht nur die lohnintensiven Abteilungen des Konzerns in Niedrigsteuerländer verlegen, sondern auch versuchen, einen möglichst großen Anteil der gesamten Lohnkosten buchhalterisch im Niedrigsteuerland anfallen zu lassen.

Auch die Meinung der Kommission, dass sich bei diesem Modell die Probleme von Verrechnungspreisen auflösen, kann sich als trügerisch erweisen. Erhält z.B. der Umsatz

ein erhebliches Gewicht in der Zerlegungsformel, besteht ein Anreiz für die Unternehmen, die Außenumsätze möglichst dort anfallen zu lassen, wo die Steuersätze niedrig sind. Wäre der Lieferort für das Unternehmen frei wählbar, würden alle Außenumsätze über den Konzernbetrieb geleitet, der im Niedrigststeuerland liegt. Darauf können sich die Staaten aber wohl kaum einlassen. Also wird man an den liefernden Betrieb bestimmte Anforderungen stellen müssen, z.B. was den Anteil an der Wertschöpfung angeht. Damit kämen aber nolens volens wiederum Verrechnungspreise ins Spiel.

Die Mitgliedstaaten werden nicht nur – wie schon oben gesagt – ihre Steuersätze der veränderten Bemessungsgrundlage anpassen. Vor allem werden sie versuchen, sich je nach Zerlegungsmaßstab als günstiger Standort für den Einsatz von Betriebsvermögen, die Entstehung von Löhnen und von Umsätzen zu qualifizieren. Der Steuerwettbewerb wird sich gegenüber der heutigen Situation verstärken, weil durch die Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage Unterschiede in den effektiven Steuersätzen wesentlich transparenter werden. Soweit nämlich heute die Unterschiede der effektiven Steuersätze durch verschieden definierte Bemessungsgrundlagen bestimmt sind, sind sie für die Unternehmen teilweise nur schwer zu erkennen und teilweise nur spekulativ einzuschätzen. Dies liegt u.a. daran, weil zum Zeitpunkt der Investitionsplanung und Standortentscheidung kaum vorhersehbar ist, welche Gestaltungsmöglichkeiten eines nationalen Steuerrechts für das Unternehmen später relevant sein werden. Im künftigen System würden sich die nationalen Steuerbelastungen nur noch als Folge unterschiedlicher tarifärer Steuersätze unterscheiden.

Die Verschärfung des Wettbewerbs kann dazu führen, dass sich die Staaten – in einer Art ruinösen Wettbewerbs – in den Steuersätzen herunterkonkurrieren, eine Entwicklung, die vielfach dem Regime des Quellenlandprinzips zugeschrieben wird. Es gibt aber auch gute Gründe dafür, dass es nicht dazu kommt. Zum einen verursacht die Zuwanderung von Unternehmen auch volkswirtschaftliche Kosten, die ein rational handelnder Staat bei seiner Besteuerung berücksichtigen wird. Zum anderen ist eine Nichtbesteuerung von Unternehmensgewinnen auch verteilungs- oder gesellschaftspolitisch kaum vermittelbar. Es ist daher auch nach den Regeln des »stilisierten Quellenlandprinzips« damit zu rechnen, dass die Staaten Unternehmensgewinne besteuern, soweit dies die von ihnen gebotenen Standortbedingungen erlauben. Allerdings kommt auch dabei der Zerlegungsformel erhebliche Bedeutung zu. Besitzt die Lohnsumme ein wesentliches Gewicht, diskriminiert eine vergleichsweise hohe nationale Körperschaftsteuer bei europäischen Konzernen nicht eigentlich gegen die nationale Gewinnerzielung, sondern die nationale Lohnsumme. Das mag die politischen Fronten verkehren.

Ohne Frage verlangt die Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlagen nicht nur ein hohes Maß an Vorbereitungen und Vorstellungsvermögen, sondern vor allem die entsprechende Bereitschaft der Mitgliedstaaten. (Die von der Kommission für möglich gehaltene Lösung, dass zunächst nur einige europäische Mitgliedstaaten ihre körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage vereinheitlichen, würde neue Steuergrenzen in Europa schaffen.) Manche Mitgliedstaaten mögen dies als herben Autonomieverlust empfinden. Gerade die Bestimmung der Bemessungsgrundlage nutzen ja viele Staaten auch zur Setzung von Steueranreizen. Es ist aber an der Zeit, dass auch in der Unternehmensbesteuerung das europäische Interesse Vorrang vor den nationalen Egoismen gewinnt.

Moris Lehner*

Die Vorschläge sind positiv zu bewerten

Die im Oktober des vergangenen Jahres erschienene Studie der Europäischen Kommission zur Unternehmensbesteuerung war mit Spannung erwartet worden. Nicht zuletzt deshalb, weil ihr zentrales Anliegen, eine einheitliche konsolidierte Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer, den erneuten Anlauf zur Verwirklichung einer Zielsetzung bildet, die seit über 25 Jahren im Visier der Kommissionspolitik steht. Basierend auf mehreren Studien, insbesondere auf dem *Neumark-Bericht* von 1962 und auf dem *Tempel-Bericht* von 1970, hatte diese Zielsetzung der Kommission bereits im Jahre 1975 in einem Richtlinienvorschlag zur Harmonisierung der Körperschaftsteuer und der Quellensteuer auf Dividenden konkrete Gestalt gefunden. Dieser Vorschlag konnte jedoch gegen die auf ihre nationale Besteuerungs- und Ertragshoheit bedachten Mitgliedstaaten nicht durchgesetzt werden. Gemeinschaftsrechtlicher Ausdruck dieser steuerpolitischen Sensibilität ist bis heute das Fehlen einer spezifischen Gemeinschaftskompetenz auf dem Gebiet der direkten Steuern; Rechtsangleichungsmaßnahmen auf diesem Gebiet sind deshalb nur unter den Voraussetzungen der Generalklausel des Art. 94 EG und unter der Bedingung der Einstimmigkeit möglich. Obwohl auf dieser Grundlage im Jahre 1990 sowohl die Mutter-Tochter-Richtlinie als auch die Fusionsrichtlinie erlassen werden konnten, wurden die Konsequenzen einer fehlenden Spezialkompetenz auf dem Gebiet der direkten Steuern bereits bei dem Versuch deutlich, den vergleichsweise »harmlosen« Vorschlag einer Richtlinie zur Einführung eines Schiedsverfahrens auf dem Gebiet der Verrechnungspreisgestaltung durchzusetzen. Dass anstelle der vorgeschlagenen Richtlinie im Jahre 1990 »nur« ein mit dem Richtlinienvorschlag inhaltsgleiches multilaterales Abkommen zwischen den Mitgliedstaaten abgeschlossen wurde, hatte seinen Grund allein darin, dass eine Rechtsprechungskompetenz des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften von den Mitgliedstaaten nicht gewollt war. Verständlich war deshalb auch die Zurückhaltung der Kommission auf die im Jahre 1992 unterbreiteten Vorschläge der von ihr eingesetzten *Ruding-Kommission*, die weitreichende, zeitlich abgestufte Empfehlungen zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft gegeben hatte. Neben das Fehlen einer spezifischen Kompetenz auf dem Gebiet der direkten Steuern trat als zusätzliche Ursache für weitere Zurückhaltung auf dem Gebiet der direkten Steuern im Jahre 1992 die Verankerung des Subsidiaritätsprinzips im EG-Vertrag. An Stelle einer auf Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme gerichteten Politik wurde deshalb eine Politik des Wettbewerbs der Steuersysteme von der EG-Kommission favorisiert. Deutlich wurde diese neue Politik im Bericht der EG-Kommission über die *Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für kleine und mittlere Unternehmen* aus dem Jahre 1994. Darin vertrat die Kommission den Standpunkt, dass sich ein gemeinschaftliches Vorgehen angesichts der Bedeutung des Steuerwesens für die Souveränität der Mitgliedstaaten und des Grundsatzes der Subsidiarität auf das für das Funktionieren des Binnenmarktes unerlässliche Mindestmaß beschränken sollte. Auch in ihrem *Binnenmarktbericht* vom Juni 1995 blieb die Kommission zurückhaltend, obwohl sie deutlich feststellen konnte, dass das in den Mitgliedstaaten geltende Steuerrecht ein ordnungsgemäßes Funktionieren des Binnenmarktes noch immer erschwert. Andererseits zeichnet sich aber bereits in diesem Bericht eine Abwendung von der Politik des Wettbewerbs der Steuersysteme ab. In dem Diskussionspapier über *Steuern in der Europäischen Union* vom 20. März 1996 wird der *Steuerwettbewerb* gar zur zentralen Sorge der EG-Kommission. Dabei geht es aber offenbar (noch) nicht, zumindest nicht primär, um einen Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten, sondern um Steuerwettbewerb durch *Verlagerung der Besteuerungsgrundlagen in andere Länder* und um *Flucht in die Schattenwirtschaft.* Genau besehen, ist die Verbindung zwischen diesem, als »*Steuerschwund*« bezeichnetem Phänomen und einem *Steuerwettbewerb* zwischen den Mitgliedstaaten aber doch relativ eng, weil die Verlagerung der Besteuerungsgrundlage in andere Länder auf Unterschiede zwischen den tatsächlichen Steuersätzen und die Verlagerung auf den Schwarzmarkt auf das absolute Niveau dieser Steuersätze zurückgeführt wird. In diesem Befund kommt die große Diskrepanz zwischen einem lauteren Wettbewerb als *Schlüsselelement des Binnenmarkts* und den negativen Haushaltsfolgen, die mit der Liberalisierung verbunden sein können, deutlich zum Ausdruck. Zusätzlicher Druck auf das Steuerwesen resultiert nach Ansicht der EG-Kommission daraus, dass über die Sozialversicherungssysteme eine immer älter werdende Be-

* Prof. Dr. Moris Lehner ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches, Wirtschafts- und Steuerrecht an der Universität München.

völkerung und die zunehmende Arbeitslosigkeit finanziert werden müsse.

Der *Code of Conduct*

In der Folgezeit erwächst aus alledem ein steuerpolitischer *Zielkonflikt* zwischen der angestrebten Mobilität der wirtschaftlichen Ressourcen im Binnenmarkt und großer Sorge der Mitgliedstaaten um ihre Steuereinnahmen. Dieser Zielkonflikt ist nicht zuletzt deshalb sehr vielschichtig, weil die mit den neuen Kommunikationstechnologien verbundene Globalisierung im Finanzsektor zu einer größeren grenzüberschreitenden Mobilität geführt hat als im Bereich der weniger mobilen Besteuerungsgrundlage Arbeit. Der von der EG-Kommission im Oktober 1996 vorgelegte Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme greift die in dem Diskussionspapier angesprochene Problematik des Steuerwettbewerbs auf und ergänzt diese Problematik um einen wichtigen Aspekt. Ging es in dem Diskussionspapier primär um Steuerwettbewerb durch Verlagerung von Besteuerungsgrundlagen in andere Länder, d.h. um haushaltsschädliche Aktivitäten des *Steuerpflichtigen*, so wird jetzt, d.h. im Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme, die Gefahr eines »unfairen oder schädlichen Wettstreits der *Staaten* um Steuereinnahmen aus *international mobilen Tätigkeiten*« betont. Wichtige Folge dieser Sorge ist die am 1. Dezember 1997 vom Rat der EG-Finanzminister verabschiedete Entschließung über einen *Verhaltenskodex* für die Unternehmensbesteuerung, die das Ziel verfolgt, den *schädlichen Steuerwettbewerb in der Europäischen Union* zu bekämpfen. In diesem *Code of Conduct* verpflichten sich die Mitgliedstaaten, keine neuen Maßnahmen zu treffen, die steuerschädlich u.a. in dem Sinne sind, dass sie, gemessen an dem üblicherweise in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden Besteuerungsniveau eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung einschließlich einer Nullbesteuerung bewirken. Der *Code of Conduct* ist Bestandteil eines Maßnahmen- bzw. Steuerpakets zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs, das dem Rat in Form einer *Mitteilung* der EG-Kommission bereits am 1. Oktober 1997 unterbreitet worden war. Als weitere Bestandteile dieses Steuerpakets waren neben dem *Code of Conduct* vorgesehen:

- Maßnahmen zur Beseitigung von Verzerrungen bei der Besteuerung von Kapitalerträgen,
- Maßnahmen zur Abschaffung der Quellensteuer auf grenzübergreifende Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Unternehmen,
- Maßnahmen zur Beseitigung erheblicher Verzerrungen bei den indirekten Steuern.

Die im *Code of Conduct* vorgesehene Expertengruppe, hat unter dem Vorsitz von Frau *Primarolo* mehrere Berichte vorgelegt, zuletzt den vom November 1999. Es wurden darin zwar insgesamt 66 steuerliche Regelungen der Mitgliedstaaten als schädlich eingestuft, doch lassen sich daraus keine Sanktionsfolgen ableiten. Das liegt neben wenig konkreten Bewertungskriterien darin begründet, dass der *Code of Conduct* keine Rechtspflichten für die Mitgliedstaaten statuiert.

Neben den Bemühungen der EG-Kommission steht seit dem Beginn der neunziger Jahre eine Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, die zu einer völlig unvorhergesehenen Einwirkung der nicht steuerspezifisch formulierten Grundfreiheiten auf das Recht der direkten Steuern geführt hat. Dies gilt zum einen für die in Art. 39 EG gewährleistete Arbeitnehmerfreizügigkeit, auf die der Gerichtshof ein sehr striktes Verbot der Diskriminierung von beschränkt steuerpflichtigen Steuerausländern, insbesondere Wanderarbeitnehmern bzw. Grenzgängern, gegenüber unbeschränkt steuerpflichtigen Steuerinländern abgeleitet hat. Diese Rechtsprechung hat zu weitreichenden Änderungen des innerstaatlichen Steuerrechts der Mitgliedstaaten geführt. Neben diesen Einwirkungen der Grundfreiheiten auf die Besteuerung der natürlichen Person stehen mit stark zunehmender Bedeutung die Einwirkungen, die sich aus der Rechtsprechung des EuGH aus der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) für die Unternehmensbesteuerung ergeben. Besonders hervorzuheben ist insoweit die aus der Niederlassungsfreiheit abgeleitete Verpflichtung, Betriebstätten eines ausländischen Unternehmens nicht mit steuerlichen Nachteilen zu belasten, die für inländische Unternehmen nicht bestehen. Diese Verpflichtung ergibt sich auch aus den Diskriminierungsverboten der Doppelbesteuerungsabkommen, doch wurde der Zusammenhang zwischen den abkommensrechtlichen und den europarechtlichen Diskriminierungsverboten bislang nur sehr unzureichend gesehen.

Kompensation fehlender Gemeinschaftskompetenz

Es ist nicht übertrieben, in dieser Rechtsprechung des EuGH eine gewisse Kompensation der fehlenden Gemeinschaftskompetenz auf dem Gebiet der direkten Steuern zu sehen. Indes darf dieser Befund nicht unkritisch aufgenommen werden, weil auch die Diskriminierungsverbote nicht darüber hinweghelfen, dass der Gemeinschaft keine spezifische Kompetenz auf dem Gebiet der direkten Steuern gegeben ist. Damit verbunden ist auch ein Mangel an Bewertungskriterien, der in der Rechtsprechung des EuGH in dem Maß offenkundig wird, in dem der EuGH die primär gleichheitsrechtlich konzipierten Diskriminierungsverbote als freiheitsrechtlich wirkende Beschränkungsverbote interpretiert.

Die geschilderte Entwicklung spiegelt einen steuerpolitischen Zielkonflikt, der die Annahme begründet, dass auch die neue

Initiative der EU-Kommission nur geringe Realisierungschancen hat. Vereinfacht ausgedrückt besteht dieser Zielkonflikt im Gegensatz zwischen dem Interesse der Mitgliedstaaten am Schutz ihres Steueraufkommens einerseits und den auf die Verwirklichung des Binnenmarkts gerichteten Grundfreiheiten andererseits. Für den Hauptgegenstand der neuen Vorschläge der EG-Kommission, nämlich für die Besteuerung multinationaler Unternehmen resultieren zusätzliche Schwierigkeiten daraus, dass die wirtschaftliche Einheit des Konzerns weder im Zivilrecht noch im Steuerrecht anerkannt wird. Dies hat eine *»isolierende Betrachtungsweise«* der einzelnen Konzerngesellschaften zur Folge, die als Folge des konzerntypischen Verbunds über Landesgrenzen hinweg durch die Einwirkungen mehrerer Steuerrechtsordnungen verstärkt wird. Obwohl die daraus resultierenden Probleme auch im Zusammenhang mit dem protektionistisch wirkenden Außensteuergesetz gesehen werden, besteht, zumindest seitens der Bundesregierung, keine Bereitschaft, diese *»isolierende Betrachtungsweise«* aufzugeben. Vielmehr betont die Bundesregierung in ihrem Bericht zur Fortentwicklung der Unternehmensteuerreform vom vergangenen Jahr, dass Ausnahmen von der subjektsbezogenen Besteuerung nur bei sachlich gebotener Begründung in *engen Grenzen zulässig* sind. Im wohltuend deutlichen Kontrast dazu steht zwar die Hauptzielsetzung des neuen Kommissionspapiers, nämlich die Schaffung einer einheitlichen konsolidierten Bemessungsgrundlage für die Unternehmensbesteuerung, doch hat diese Zielsetzung angesichts der fehlenden Gemeinschaftskompetenz auf dem Gebiet der direkten Steuern gegenwärtig nur sehr geringe Realisierungschancen. Es ist deshalb zwar wichtig, aber im Ergebnis leider müßig, darüber zu diskutieren, ob dieser Vorschlag mehr in Richtung einer *Homestate Taxation* oder mehr in Richtung auf eine *Common Base Taxation* entfaltet werden sollte.

Auch *Steuerneutralität*, ein weiteres grundlegend allgemeines Ziel der neuen Kommissionsvorschläge, kann es letztlich nur in einem Binnenmarkt geben, der aber ohne weitreichende Harmonisierung der nationalen Steuersysteme Illusion bleiben muss. Aus diesem Grund ist es sehr begrüßenswert, dass die neuen Kommissionsvorschläge nicht nur Fernziele enthalten, sondern dass sie auch auf eine behutsame Fortentwicklung des Bestehenden gerichtet sind. Dazu gehört u.a. eine Verbesserung der bereits erlassenen Richtlinien, wobei gerade im Hinblick auf die Fusionsrichtlinie ganz erhebliche Umsetzungsdefizite bestehen, die auch für das deutsche Steuerrecht die Frage deutlich aufwerfen, weshalb die Kommission insoweit noch kein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet hat. Dazu gehören auch Anstrengungen, das alte Thema des *konzerninternen Verlustausgleichs über die Grenze* nicht aus dem Blick zu lassen, die *Verrechnungspreisproblematik* nicht nur materiellrechtlich, sondern auch verfahrensrechtlich zu entzerren, die Probleme des *elektronischen Handels* im internationalen Kontext, d.h. unter Einbeziehung von Drittstaaten zu lösen, Maßnahmen gegen den *schädlichen Steuerwettbewerb* im Sinne des *Code of Conduct* auf entsprechende Arbeiten der OECD in diesem Bereich abzustimmen und die *Vorschriften des EG-Vertrags gegen unzulässige staatliche Beihilferegeln* steuerrechtlich aufzuarbeiten. Nicht zuletzt gerät auch das bislang gemeinschaftsrechtlich sehr stark vernachlässigte Recht der Doppelbesteuerungsabkommen in das Blickfeld der EU-Kommission. Zum neuen Programm gehören eine bessere Koordinierung der innergemeinschaftlichen Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten, die Einführung eines verbindlichen Schlichtungsverfahrens für Auslegungs- und Anwendungsprobleme und, langfristig, eine EU-Version des OECD-Musterabkommens und des dazu gehörenden Kommentars, beides abgestimmt auf die spezifischen Erfordernisse der Mitgliedschaft in der EU. Auch ein multilaterales europäischen Doppelbesteuerungsabkommen wird angedacht.

Alles in allem sind die neuen Vorschläge der EU-Kommission positiv zu bewerten. Kritik gebührt jedoch den Rahmenbedingungen für die Verwirklichung, allem anderen voran dem Fehlen einer spezifischen Gemeinschaftskompetenz auf dem Gebiet der direkten Steuern.

Literatur

Lehner, M. (Hrsg., 1996), *Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt,* DStJG, Bd. 19.
Pelka, J. (Hrsg., 1996), *Europa und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung,* DStJG, Bd. 19.

Alfons J. Weichenrieder*

Das Kommissionsgutachten zur Unternehmensbesteuerung: Mehr Fragen als Antworten

Anders als im Bereich der indirekten Besteuerung müssen im Bereich der direkten Steuern alle EU-Maßnahmen einstimmig von den Mitgliedsländern verabschiedet werden. Diese Anforderung an das Maß der Übereinstimmung hat bislang in Europa bei der Besteuerung von Unternehmen nur eine sehr begrenzte Zahl erfolgreicher Koordinierungsbemühungen zugelassen. So dürfen nach der Mutter-Tochter-Richtlinie Dividenden, die in der EU zwischen rechtlich selbständigen Konzernteilen gezahlt werden, keiner Quellenbesteuerung unterworfen werden. Die Richtlinie zur Bildung von Unternehmenszusammenschlüssen sorgt dafür, dass solche Zusammenschlüsse nicht an den steuerlichen Wirkungen einer Offenlegung versteckter Reserven scheitern müssen. Das europäische Schiedsgerichtsverfahren schließlich zwingt Regierungen, die sich über die Richtigkeit der von einem Unternehmen verwandten internen Verrechnungspreise streiten, zu einer einheitlichen Regelung zu kommen. Eine Doppelbesteuerungen grenzüberschreitender Transaktionen wird so vermieden.

Diese Regelungen beinhalten wichtige Fortschritte innerhalb der EU. Gemessen an dem Harmonisierungsgrad der Körperschaftsteuer, wie wir ihn innerhalb der einzelnen Nationalstaaten kennen, ist das in der EU Erreichte bescheiden. Es gibt weder eine gemeinsame Definition der Steuerbemessungsgrundlage, noch einen einheitlichen Satz. Und obwohl es in der Vergangenheit in der EG an Vorschlägen und Kommissionsgutachten für eine Vereinheitlichung nicht gemangelt hat, differieren selbst die Körperschaftsteuersysteme deutlich. Ausgeschüttete Gewinne werden immer noch anders behandelt, je nachdem ob sie beispielsweise von einer französischen Unternehmung an einen französischen oder portugiesischen Haushalt gezahlt werden.

Vor diesem Hintergrund hat der Ministerrat im Herbst 1998 die Kommission beauftragt, eine umfassende Studie über Verzerrungen und Investitionshindernisse bei der Besteuerung europäischer Unternehmen zu erstellen. Der von der Kommission in Zusammenarbeit mit zwei Expertengruppen erstellte Bericht liegt seit 23. Oktober nun als offizielles »Working Paper« der Kommission vor. Auf mehr als 400 Seiten leistet die Studie eine beeindruckende und wertvolle Bestandsaufnahme der steuerlichen Regelungen für europäische Unternehmen.

In seinem Mandat von 1998 für die neue Studie hatte der Ministerrat zwei Maßgaben betont. Zum einen stellt das Mandat klar, dass ein »fairer« Steuerwettbewerb – was immer darunter zu verstehen ist – durchaus vereinbar mit einer steuerpolitischen Kooperation in Europa sei. Zum anderen wurde vom Ministerrat betont, dass eine Harmonisierung der Steuersätze keinerlei Priorität bei der steuerpolitischen Kooperation in Europa besitzt.

Insbesondere diese zweite Maßgabe stürzt die Verfasser des Reports in ein gewisses Dilemma. Auf der einen Seite erweist sich in den Steuersimulationen des Gutachtens eine Harmonisierung der Körperschaftsteuersätze als das effektivste Mittel um steuerinduzierte Verzerrungen in den Investitionsanreizen zu vermindern. In der Studie wird gar herausgearbeitet, dass eine alleinige Harmonisierung der Bemessungsgrundlage ohne Angleichung der Sätze zu zusätzlichen Friktionen führt. Auf der anderen Seite müssen die Vorschläge zur Weiterentwicklung der europäischen Besteuerung aufgrund der Aufgabenstellung ohne eine solche Harmonisierung der Steuersätze auskommen.

Folgerichtig argumentiert das Gutachten bei seinen Vorschlägen zu einer (Teil-) Harmonisierung der Bemessungsgrundlage auch nicht damit, dass dies zu einer Angleichung der Kapitalkosten für europäische Investitionen und damit mehr Investitionsneutralität führt. Statt dessen begründet das Gutachten den Handlungsbedarf mit den Kosten, die daraus entstehen, dass sich ein EU-weit agierendes Unternehmen mit 15 verschiedenen Systemen zur Berechnung des steuerlichen Gewinns befassen muss. Als potentielle Maßnahmen, um diese Kosten zu senken, werden vier Alternativen diskutiert, denen alle gemeinsam ist, dass sie für europaweit agierende Unternehmen eine einheitliche Berechnungsmethode des steuerlichen Gewinns ermöglichen.

1. *Heimatlandbesteuerung (Home State Taxation).* Nach diesem Prinzip können Unternehmen bei der Berechnung der Gewinne von Tochterunternehmen jenes Steuerrecht unterstellen, das im Heimatland der Muttergesellschaft Anwendung findet. Damit wird es der franzö-

* Dr. Alfons J. Weichenrieder ist Vertragsprofessor an der Universität Wien und Forscher am CESifo (Center for Economic Studies & Ifo Institute).

sischen Tochter einer deutschen Unternehmung möglich, ihre Gewinne nach deutschem Recht zu berechnen. Umgekehrt kann eine deutsche Tochter eines französischen Konzerns ihre Gewinne nach französischem Recht berechnen. Eine Voraussetzung für die Anwendung der Heimatlandbesteuerung wäre die gegenseitige Anerkennung der Steuersysteme durch die beteiligten Länder (Heimatland der Konzernmutter und Gastländer der Tochtergesellschaften).

2. *System der konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage (Common (Consolidated) Tax Base).* Die Idee dieses Verfahrens ist es, zusätzlich zu den 15 nationalen Steuersystemen ein europaweites Verfahren für die Berechnung der körperschaftsteuerlichen Gewinne einzuführen. Unternehmen, die in mehreren EU-Ländern tätig sind, würden ein Optionsrecht erhalten, ihre Gewinne in allen Ländern nach diesem einheitlichen System zu berechnen. Zuständig für die Kontrolle wäre jeweils das Finanzamt im Wohnsitzland der Muttergesellschaft.
3. *EU Körperschaftsteuer (European Union Company Income Taxation).* Anders als im System der konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage hätte eine EU Körperschaftsteuer zur Folge, dass die Steuer von einer EU Administration erhoben würde. Das System wäre für die Unternehmen verpflichtend und nicht optional.
4. Als vierte Alternative diskutiert das Gutachten eine Harmonisierung der Steuerbemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer *(Single Compulsory Harmonised Tax Base).* Sie entspräche der üblichen Praxis der EU, nationale Regelungen über EU-Richtlinien zu harmonisieren. Eine europäische Behörde bzw. eine Steuereinnahme der EU wäre dadurch nicht impliziert. Auch rein nationale Körperschaften würden zwangsweise dieser Harmonisierung unterworfen.

Allen Vorschlägen des Kommissionsgutachtens gemein ist, dass bei der Aufteilung des konsolidierten Gewinns einer Unternehmensgruppe auf die beteiligten Mitgliedstaaten ein Zuteilungsschlüssel erforderlich würde bzw. vom Gutachten empfohlen wird. Dieser Schlüssel könnte sich an Größen wie dem Umsatz, der Beschäftigtenzahl, der Lohnsumme, dem Betriebsvermögen, etc. orientieren. Ein ähnliches Verfahren wird beispielsweise innerhalb der USA oder Kanada zur Aufteilung der Steuerbemessungsgrundlage auf die einzelnen Bundesstaaten verwendet. In allen vorgeschlagenen Systemen bliebe es dem einzelnen Mitgliedstaat vorbehalten, auf den so errechneten Anteil an der Bemessungsgrundlage seinen eigenen Steuersatz anzuwenden.

Durch die europaweite Ermittlung des Gewinns mit anschließender Aufschlüsselung entfiele nicht nur der Aufwand steuerlich nach 15 verschiedenen Systemen zu bilanzieren. Auch die Notwendigkeit, den Gewinn durch konzerninterne Verrechnungspreise zu allozieren, was bislang zu zahlreichen administrativen Problemen und strategischen Anreizen für Unternehmen und Regierungen führt, erübrigt sich. Gleichzeitig wird automatisch erreicht, dass Verluste eines Unternehmensteils mit Gewinnen aus anderen Unternehmensteilen grenzüberschreitend verrechnet werden können.

Die Lösung für dieses Problem ist aber nicht kostenlos zu haben. Sie wird mit verschiedenen neuen Problemen und offenen Fragen erkauft. Als erstes stellt sich die Frage nach den Formeln, mit denen der gesamteuropäische Gewinn einer Unternehmensgruppe auf die beteiligten Länder zu verteilen ist. Je nach verwendeter Formel ändert sich die Verteilung des Steueraufkommens erheblich. Zum Beispiel würde eine Regel, die die Lohnsumme als Meßlatte nimmt, Steueraufkommen von Niedrig- zu Hochlohnländern umverteilen. Die Erfahrung mit der Weiterentwicklung der europäischen Mehrwertsteuer zeigt, dass bereits mäßig begründete Befürchtungen eines Aufkommensverlustes den Reformeifer der Nationalstaaten erlahmen lassen.

Die Schlüsselung nach der Lohnsumme hat auch Rückwirkungen auf den Arbeitsmarkt. Erhöht ein Unternehmen in Land A die Zahl der Arbeiter, wird ein Teil der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer von anderen Ländern nach A verlegt. Ist in Land A der Körperschaftsteuersatz überdurchschnittlich hoch, so führt die erhöhte Arbeitsnachfrage in A zu einer erhöhten Körperschaftsteuerbelastung des gesamten Konzerns, ohne dass die Gewinne auch nur um einen Euro gestiegen wären. Der Faktor Arbeit wird auf einmal auch durch die Körperschaftsteuer belastet. Dies dürfte die Gewerkschaften in Ländern mit hohen Unternehmensteuersätzen zu natürlichen Gegnern einer Aufschlüsselung der Körperschaftsteuer nach der Lohnsumme machen.

Wählt man anstatt der Lohnsumme den Anteil des Umsatzes am Gesamtumsatz als Schlüsselgröße, würde hingegen das Ziel unterlaufen, die Verteilung des steuerlichen Gewinns von, zum Teil arbiträren, unternehmensinternen Verrechnungspreisen unabhängig zu machen. Ein Hauptgrund für die Verwendung eines Zuteilungsschlüssels entfiele.

Für das Investitionsklima in Hochsteuerländern könnte es stark nachteilig sein, wenn man das Betriebsvermögen als Schlüsselgröße verwendet. Zwar wird die marginale Investition in einem Hochsteuerland dadurch entlastet, dass die steuerlichen Erträge nicht nur dem Hochsteuerland sondern auch den Niedrigsteuerländern zugeschrieben werden. Auf der anderen Seite hat die zusätzliche Investition aus der Sicht eines europäischen Konzerns auch zur Folge, dass ein höherer Anteil der intramarginalen Gewinne dem höheren Steuersatz unterworfen werden muss, weil der Anteil des Betriebsvermögens im Hochsteuerland durch die dortige Investition steigt. Dies für sich wirkt zusätzlich diskriminierend auf Investitionen in Hochsteuerländern. Umgekehrt können sich sogar Investitionen in Niedrigsteuerländer rentie-

ren, die nicht einmal den Marktzins erwirtschaften, weil durch die Investition die Durchschnittssteuersatz des Konzerns näher an den Satz des Niedrigsteuerlandes herangeführt wird. Als Ergebnis einer formalen Analyse zeigt sich, dass bei formelmäßiger Aufteilung der Bemessungsgrundlage in der Tat ein stärkerer Steuerwettbewerb mit niedrigeren Steuersätzen erwartet werden darf als bei der herkömmlichen Besteuerungspraxis (Gordon und Wilson 1986). Hochsteuerländer gerieten dadurch verstärkt unter Druck.

Verschärft wird das Problem des Steuerwettbewerbs noch, wenn man die einheitliche Steuerbemessungsgrundlage für Unternehmen durch das oben beschriebene Heimatlandprinzip herstellen würde. Jedes einzelne Heimatland hätte dann einen Anreiz nicht nur den Steuersatz abzusenken, sondern auch die Bemessungsgrundlage schmäler zu gestalten. Die resultierenden Steuerausfälle würden wesentlich durch die europäischen Partnerländer mitgetragen, die auf die identische Bemessungsgrundlage zugreifen. Den Konzernen mit Sitz im Inland könnte somit auf Kosten anderer Regierungen ein Steuervorteil verschafft werden.

Es mag sein, dass die strategischen Effekte im Steuerwettbewerb, die von der Verwendung von Zuteilungsschlüsseln ausgehen, alles andere als erschöpfend erforscht sind. Dies heißt aber nicht, dass deswegen der Steuerwettbewerb einfach in der Analyse ignoriert werden sollte, wie dies im Gutachten – zugegebenermaßen in Übereinstimmung mit dem Mandat des Ministerrats – getan wurde. Daran ändert auch nichts, dass Länder wie Kanada und die USA seit Jahrzehnten mit solchen Aufteilungsschlüsseln leidlich zurecht gekommen sind. Anders als in der EU sorgt dort ein national einheitlicher Körperschaftsteuersatz auf Bundesebene dafür, dass regionale Steuerdifferenzen eng begrenzt sind.

Insgesamt muss das umfangreiche Papier der Kommission mit seinen zahlreichen offenen Fragen als eine Einladung an die Steuerwissenschaften interpretiert werden, diese Fragen eines Übergangs zu einem Aufteilungsschlüssel für die Körperschaftsteuer sowie einer einheitlichen Bemessungsgrundlage verstärkt zum Thema der aktuellen Forschung zu machen. Schon allein der Vorschlag von vier alternativen Systemen macht dies deutlich. Die Aspekte des Steuerwettbewerbs bei dieser Forschung zu ignorieren, wäre ein Fehler.

Literatur

Gordon R. und J.D. Wilson (1986), »An examination of multijurisdictional corporate income taxation under formula apportionment«, *Econometrica* 54, 1357–1373.