
Der Steuerwettbewerb in der Europäischen Union im Bereich der Unternehmensbesteuerung seit der letzten Erweiterung

Otto Farny, Gertraud Lunzer, Martin Saringer, Norman Wagner*

1. Einleitung

Bereits im Vorfeld des Beitritts der neuen Mitgliedstaaten zur Europäischen Union war in den meisten bisherigen Mitgliedsländern ein Erosionsprozess der Körperschaftsteuersätze zu beobachten. Dieser Erosionsprozess war wesentlich durch ein Körperschaftsteuerdumping in den neuen Mitgliedstaaten mitbedingt. Am einfachsten ist diese Entwicklung anhand der nominellen Körperschaftsteuersätze dokumentierbar (siehe Tabelle 1).

In der politischen Diskussion spielt der Vergleich der nominellen Körperschaftsteuersätze offenbar eine besondere Rolle. Die Debatte entbehrt nicht einer gewissen Irrationalität, denn ohne Kenntnis der verschiedenen Gewinnermittlungsbestimmungen und der verschiedenen Körperschaftsteuersysteme sowie der Bestimmungen über die Kapitalertragssteuer und etwaiger anderer gewinnabhängiger Steuern und das Netz der Doppelbesteuerungsabkommen sagt der nominelle Körperschaftsteuersatz allein wenig über die tatsächliche Ertragssteuerbelastung aus. Die in der Öffentlichkeit geführte Debatte mag glauben machen, dass der Körperschaftsteuersatz die wesentlichste Entscheidungsgrundlage für die Standortwahl eines industriellen Unternehmens ist. Das wäre aus mehreren Gründen insbesondere ökonomisch nicht rational:

- In Österreich macht die Körperschaftsteuer nur zwischen ein und zwei Prozent des gesamten Aufwands eines durchschnittlichen Industrieunternehmens aus. Warum sollten ausgerechnet diese Kosten die für die Standortwahl bedeutendsten sein?
- Wenn es bei den Standortentscheidungen um neue industrielle Investitionen auf der grünen Wiese geht, dann wird wohl in allen

* Kurzfassung der AK-Studie „Steuerbegünstigungen in der Europäischen Union in den zehn neuen Mitgliedstaaten im Bereich der Unternehmensbesteuerung“ vom Oktober 2005.
(http://wien.arbeiterkammer.at/pictures/d37/Steuerbeguenstigungen_in_der_EU.pdf)

Staaten mit Verlustvortragsmöglichkeit in den ersten Jahren keine Körperschaftsteuer anfallen, sehr wohl fallen aber in der Regel lohnabhängige Abgaben und Grundsteuern an. Warum werden in der Standortdebatte nicht primär diese Abgaben hinterfragt? Aus gleichem Grund ist in der Praxis der Förderung dieser industriellen Neuinvestitionen eine wesentlich größere Bedeutung zuzumessen als einer ohnehin nicht voraussehbaren Ertragssteuerbelastung in fünf Jahren.

Trotz der genannten Gründe ist der Wettbewerb der nominellen Steuersätze nicht nur irrational. Die Kampfansage eines Staates mit einem Körperschaftsteuersatz, der ein Prozent unter dem vom Nachbarstaat schon gesenkten Körperschaftsteuersatz liegt, ist ein politisches Signal, das sagen will: Seht her, wir erfüllen alle Wünsche internationaler Inves-

Tabelle 1: Nominelle Körperschaftsteuersätze in den EU-Ländern

Land	2001	2003	2005
Belgien	40,17%	33,99%	33,99%
Dänemark	30%	30%	30%
Deutschland ^{1 2}	26,4%	27,9%	26,4%
Finnland	29%	29%	26%
Frankreich	35,4%	35,4%	35,4%
Griechenland	25% / 35% / 37,5%	25% / 35%	25% / 35%
Großbritannien	30%	30%	30%
Irland	20%	12,5%	12,5%
Italien	36%	34%	33%
Luxemburg	30%	22,88%	22,88%
Niederlande	30% / 35%	29% / 34,5%	29% / 34,5%
Österreich	34%	34%	25%
Portugal	32%	30%	30%
Schweden	28%	28%	28%
Spanien	35%	35%	35%
EU-15 Durchschnitt	31,9%	30,1%	29,2%
Estland	0% / 26%	0% / 26%	0% / 24%
Lettland	25%	19%	15%
Litauen	24%	15%	15%
Malta	35%	35%	35%
Polen	28%	27%	19%
Slowakei	29%	25%	19%
Slowenien	25%	25%	25%
Tschechien	31%	31%	26%
Ungarn	18%	18%	16%
Zypern	25%	10% / 15%	10 / 15%
EU-10 Durchschnitt	26,6%	21,0%	18,5%

toren, nicht nur auf steuerlichem Gebiet, und wir erfüllen sie noch besser als unser Nachbar. So gesehen ist es durchaus rational, wenn sich ein Investor daran orientiert.

Dieser Erosionsprozess spielt sich aber nicht nur bei den Steuersätzen ab. Aus unserer Sicht sind bestimmte Ausnahmebestimmungen (Investitionsbegünstigungen) für diesen Prozess noch bedeutender, die im Ergebnis zur Körperschaftsteuerbefreiung führen. In fast allen neuen Mitgliedstaaten existieren solche Bestimmungen. Abgesehen von Estland, das für thesaurierte Gewinne überhaupt einen Nullsatz vorsieht, lassen sich diese Begünstigungen in zwei Gruppen teilen:

- regionale Begünstigungen für Sonderwirtschaftszonen (z. B. Polen, Litauen, Lettland, Slowenien);
- Begünstigungen für Investitionen, die bestimmte Kriterien erfüllen müssen, wie z. B. Umfang der Investitionen, Zahl der geschaffenen Arbeitsplätze, bestimmte Branchen usw. (z. B. Tschechien, Ungarn, Malta).

Einige dieser Bestimmungen wurden im Rahmen des Verhaltenskodex (*Code of Conduct*) für bedenklich eingestuft und von der EU-Kommission nur mit Übergangsfristen genehmigt, wobei einzelne Fristen sehr weit in die Zukunft reichen. Andere dieser Regelungen wurden im Zuge der Beitrittsverhandlungen nicht beanstandet. Diese Vorgangsweise ist nur vor dem Hintergrund der oft geäußerten Philosophie der EU-Kommission zu verstehen. Hinsichtlich der Körperschaftsteuer gibt es nach Meinung der Kommission einen „gesunden“ Wettbewerb und einen „schädlichen“ Wettbewerb. Der „schädliche“ Wettbewerb besteht dann, wenn einseitig bestimmte Branchen oder ohne hinreichenden Grund bestimmte Regionen begünstigt werden oder wenn inländische bzw. ausländische Unternehmen einseitig begünstigt werden. Wird hingegen der Steuersatz generell z. B. auf 10% wie in Zypern gesenkt, ist das Ausfluss des „gesunden“ Wettbewerbs. Das Gleiche gilt für generelle Investitionsbegünstigungen, die de facto zur Steuerfreiheit führen. Der zu diesem Zeitpunkt für Steuern zuständige Kommissar Frits Bolkestein hat in einer Rede anlässlich der „European Conference on Company Taxation“ mit dem Titel „Towards an Internal Market without Tax Obstacles“, die von der Kommission am 29. April 2002 in Brüssel veranstaltet wurde, die zweigleisige Strategie der Kommission im Bereich der Unternehmensbesteuerung wie folgt dargestellt:³

„The overall Commission strategy for tackling the various tax obstacles in the Internal Market is effectively based on two legs:

- A series of specific measures which are targeted at clearly defined obstacles and
- The work towards a common consolidated EU tax base which forms the subject of this conference...”

Gleichzeitig hat Kommissar Bolkestein festgehalten, dass die Steuersätze selbst Sache der Mitgliedstaaten bleiben sollen:

„Turning to the representatives from Member States I wish to point out that this approach by no means infringes the subsidiarity principle or Member States' sovereignty to set corporate tax rates. Member States would apply their national tax rate to their specific share of the overall tax base as computed according to a commonly agreed allocation mechanism.“

Man kann die Dinge aber auch anders sehen: Der „gesunde“ Steuerwettbewerb führt letztlich zur Aushöhlung der Finanzierung des Wohlfahrtsstaates und damit des Europäischen Sozialmodells. Man mag einwenden, dass es sich bei der Körperschaftsteuer um eine Abgabe handelt, die in den meisten Staaten nur einige Prozent des BIP beträgt, und ihre Reduktion die Systeme der sozialen Sicherheit nicht ernsthaft gefährdet. Aber ganz so einfach liegen die Dinge nicht. Die Körperschaftsteuer ist integraler Teil eines Steuersystems. Wird sie einseitig reduziert, wird automatisch Druck auf die Einkommensteuer erzeugt, da die einkommensteuerpflichtigen Unternehmer die gleiche Wettbewerbsposition haben wollen wie die Kapitalgesellschaften. Senkt man die Einkommensteuer für Unternehmer, dann werden immer mehr unselbständige Arbeitsverhältnisse in das rechtliche Gewand von selbständigen Werkvertragsverhältnissen gekleidet, und spätestens dann wird es für die bestehenden Systeme der sozialen Sicherheit bedenklich. Der Erosionsprozess, der durch die Senkung der Körperschaftsteuer ausgelöst wird, ist ein schleichender, aber er ist im Gange. Insgesamt ist der „gesunde“ Steuerwettbewerb ziemlich ungesund für das Europäische Sozialmodell.

Aus unserer Sicht ist die Körperschaftsteuer eine wichtige Rahmenbedingung für den Wettbewerb, genauso wie das bei der Mineralölsteuer oder der Umsatzsteuer der Fall ist, wo harmonisierte Bemessungsgrundlagen existieren und Mindeststeuersätze gelten. Eine Rahmenbedingung für den Wettbewerb sollte nie zum Gegenstand des Wettbewerbs werden.

2. Steuerrecht in der Europäischen Union

2.1 Allgemeines

Im EG-Vertrag (EGV) sind die indirekten Steuern in den Art. 90 bis 93 geregelt. Die wichtigste Vorschrift dazu ist der Art. 93 EGV, und in diesem wird grundsätzlich angeführt, dass Vorschriften zur Harmonisierung der Umsatzsteuern, der Verbrauchsabgaben und der sonstigen indirekten Steuern zu erlassen sind, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig ist. Die Harmonisierung bei diesen Steuern ist dementsprechend verhältnismäßig weit

fortgeschritten, und es gibt umfassende Regelungen zur Harmonisierung der Mehrwertsteuer,⁴ der Energiesteuern,⁵ der Tabaksteuer⁶ und der Alkoholsteuer.⁷ Im Gegensatz dazu sind die direkten Steuern im EG-Vertrag nicht explizit geregelt. Rechtsakte zu den direkten Steuern werden auf Grundlage der allgemeinen Vorschrift des Art. 94 EGV erlassen. Art 94 EGV über die Angleichung der Rechtsvorschriften regelt, dass Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken, einstimmig vom Rat erlassen werden. Die Harmonisierungsmaßnahmen im Bereich der direkten Steuern sind deswegen auch nicht sehr weit fortgeschritten, und die wenigen Rechtsakte betreffen fast ausschließlich die Unternehmensbesteuerung. Mit dem so genannten Richtlinienpaket wurden im Jahr 1990 folgende Maßnahmen erlassen:

- Mutter-Tochter Richtlinie,⁸
- Fusions-Richtlinie,⁹
- Schiedsverfahrenskonvention.¹⁰

2.2 Mutter-Tochter-Richtlinie

Die Mutter-Tochter-Richtlinie regelt, dass grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen innerhalb von Unternehmensgruppen vom Quellensteuerabzug zu befreien sind und dass die Doppel- oder Mehrfachbesteuerung von Gewinnen, die eine Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft auszahlt, zu unterbleiben hat. Diese Richtlinie wurde zwischenzeitlich mehrfach geändert. Die letzte Änderung erfolgte am 22. 12. 2003 mit der Richtlinie 2003/123/EG, und die entsprechenden Änderungen waren von den Mitgliedstaaten bis 1. Januar 2005 in nationales Recht umzusetzen.

2.3 Fusions-Richtlinie

Mit der Fusions-Richtlinie soll sichergestellt werden, dass Veräußerungsgewinne resultierend aus grenzüberschreitenden Fusionen, Spaltungen und Verbringungen von Vermögensgegenständen erst bei der endgültigen Gewinnrealisierung erfasst werden dürfen.

2.4 Das Steuerpaket

Das vom Rat 1997 verabschiedete Steuerpaket, bestehend aus dem Verhaltenskodex zur Bekämpfung der schädlichen Maßnahmen bei der Unternehmensbesteuerung, der Richtlinie im Bereich der Besteuerung der Zinserträge¹¹ und der Richtlinie über die Besteuerung von Zinsen und Lizenzzahlungen,¹² das schließlich im Juni 2003 vom Rat angenommen

wurde, brachte letztendlich auch keine starken Impulse zur Harmonisierung bei den direkten Steuern. Zwar wurde damit ein wichtiger erster Schritt zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs gesetzt, da aber beispielsweise die Körperschaftsteuersätze selbst von diesem Kodex ausgenommen sind, wurde der Steuerwettbewerb letzten Endes damit nicht eingedämmt. Kleine Fortschritte existieren im Bereich der Zinsbesteuerung. 2003 hat sich der Rat dazu durchgerungen, ein Informationssystem über die Zinsbesteuerung einzurichten, um eine Steuerflucht in diesem Bereich zu unterbinden. Belgien, Luxemburg und Österreich haben eine Übergangsfrist verlangt und sind von der Informationspflicht ausgenommen. Sie haben sich im Gegenzug dazu verpflichtet, ihre Sätze schrittweise auf 35% zu heben. Um eine Kapitalflucht zu vermeiden, ist die Richtlinie zur Zinsenbesteuerung erst in Kraft getreten, nachdem auch mit der Schweiz ein entsprechendes Übereinkommen abgeschlossen wurde. Mit diesem Abkommen folgt die Schweiz im Wesentlichen dem Beispiel von Belgien, Luxemburg und Österreich, d. h. es erfolgt zwar kein Informationsaustausch, stattdessen wird ein entsprechender Quellensteuerabzug vorgenommen. Die Richtlinie ist schließlich mit 1.7.2005 in Kraft getreten.

2.5 Verhaltenskodex (*Code of Conduct*) zur Unternehmensbesteuerung

Der Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung sollte ein erster Schritt sein, Wettbewerbsverzerrungen innerhalb der Europäischen Union zu beseitigen und Steuerstrukturen zu schaffen, die den Faktor Arbeit, der im Vergleich zum Faktor Kapital sehr hoch besteuert wird, zu entlasten. Der Verhaltenskodex ist für standortrelevante Maßnahmen anzuwenden, und die Prüfung umfasst grundsätzlich gesetzliche Bestimmungen, Verwaltungsvorschriften und auch Verwaltungspraktiken. Entsprechend dem Verhaltenskodex wird eine Maßnahme dann als potenziell schädlich angesehen, wenn im Verhältnis zum üblicherweise in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden Steuerniveau eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung (einschließlich einer Nullbesteuerung) hervorgerufen wird. Entsprechend dem Verhaltenskodex ist bei der Beurteilung, inwieweit eine Maßnahme als schädlich zu beurteilen ist, zu berücksichtigen:

1. „ob die Vorteile ausschließlich Gebietsfremden oder für Transaktionen mit Gebietsfremden gewährt werden, oder
2. ob die Vorteile völlig von der inländischen Wirtschaft isoliert sind, sodass sie keine Auswirkungen auf die inländische Steuergrundlage haben, oder
3. ob die Vorteile gewährt werden, auch ohne dass ihnen eine tatsächliche Wirtschaftstätigkeit und substantielle wirtschaftliche Präsenz in

dem diese steuerlichen Vorteile bietenden Mitgliedstaat zugrunde liegt, oder

4. ob die Regeln für die Gewinnermittlung bei Aktivitäten innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe von international allgemein anerkannten Grundsätzen, insbesondere von den nach OECD vereinbarten Regeln, abweichen, oder
5. ob es den steuerlichen Regelungen an Transparenz mangelt, einschließlich der Fälle einer laxeren und undurchsichtigen Handhabung der Rechtsvorschriften auf Verwaltungsebenen“.¹³

Weiters wurde im Kodex festgehalten, dass sich die Mitgliedstaaten verpflichten, keine neuen im Sinne dieses Kodex als schädlich einzustufenden Maßnahmen einzuführen. Mit dem Verhaltenskodex verpflichten sich die Mitgliedstaaten somit zum einen, keine neuen schädlichen Maßnahmen einzuführen („*standstill*“), und zum anderen alle als schädlich eingestuften Rechtsvorschriften und Praktiken zu ändern („*rollback*“). Ergebnis dieses Berichtes waren schließlich 66 schädliche Maßnahmen. Von diesen 66 Maßnahmen betrafen 44 EU-Mitgliedstaaten, 3 Gibraltar und 23 abhängige oder assoziierte Gebiete. Die Regelungen wurden von den betreffenden Staaten grundsätzlich ersetzt; für diejenigen, die am oder vor dem 31. 12. 2000 von einer dieser Regelungen begünstigt waren, wurde eine Besitzstandsklausel eingeführt, derzufolge die entsprechenden Begünstigungen spätestens am 31. 12. 2005 auslaufen – dies unabhängig davon, ob sie für einen festgelegten Zeitraum gewährt wurden oder nicht. Darüber hinaus wurden einige dieser Regelungen in den Mitgliedstaaten oder in den abhängigen und assoziierten Gebieten über 2005 hinaus befristet verlängert.¹⁴ Die Arbeiten zum Verhaltenskodex wurden auch auf die zehn neuen Beitrittsländer ausgedehnt. Grundsätzlich wurden in (fast) allen Beitrittsländern potenziell schädliche Maßnahmen aufgelistet.

2.6 Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren¹⁵

Die Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen wurde verabschiedet, um den Quellensteuerabzug bei grenzüberschreitenden Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen, die in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union ansässig sind, zu verhindern. Die Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren ist mit 1. Jänner 2004 in Kraft getreten.

2.7 Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern

Neben den oben genannten Richtlinien zur Unternehmensbesteuerung und zur Zinsenbesteuerung spielen die EuGH-Urteile im Bereich der direkten Steuern eine immer wichtigere Rolle, und die Anzahl der Urteile zu

den direkten Steuern ist in den letzten Jahren massiv angestiegen. Auch wenn die direkten Steuern nicht direkt Bestandteil des EG-Vertrags sind, haben die einzelstaatlichen Vorschriften in den Mitgliedstaaten dennoch den europarechtlichen Vorgaben zu entsprechen, d. h. insbesondere die vier Grundfreiheiten, nämlich der freie Warenverkehr, die Dienstleistungsfreiheit gem. Art 49ff EGV, die Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art 56 EGV und die Freizügigkeit der Personen einschließlich der Niederlassungsfreiheit gem. Art 43,48 EGV müssen auch im Steuerrecht eingehalten werden.

Da der EuGH in seinen Urteilen regelmäßig eine sehr strikte Auslegung vornimmt, haben diese Urteile erheblich an Brisanz gewonnen und zu weitreichenden Auswirkungen auf die Steuersysteme der Mitgliedstaaten geführt. Das *de Lasteyrie du Saillant*-Urteil zur Wegzugsbesteuerung¹⁶ und auch die noch anhängige Rechtssache *Marks & Spencer* (Verwertung von Auslandsverlusten)¹⁷ haben in letzter Zeit beispielsweise für große Unruhe in den einzelnen Mitgliedstaaten gesorgt. Die Brisanz der EuGH-Urteile liegt nämlich gerade im geringen Harmonisierungsgrad der direkten Steuern auf europäischer Ebene. Aus diesem Grund sind die Unterschiede in den Steuerrechtsordnungen der einzelnen Mitgliedstaaten naturgemäß beträchtlich, und während der EuGH in früheren Jahren nationale Bestimmungen letztendlich erst als gemeinschaftswidrig angesehen hat, wenn es zu schwerwiegenden Verletzungen bei den Grundfreiheiten gekommen ist, reichen in den jüngeren Urteilen zumeist geringe Differenzierungen, dass Bestimmungen in nationalen Steuergesetzen als gemeinschaftswidrig betrachtet werden. Bezeichnend ist auch, dass in den 25 Entscheidungen des EuGH zu den direkten Steuern in den Jahren 2003 und 2004 nur in zwei Fällen zugunsten des beteiligten Mitgliedstaates entschieden wurde, während in 18 Fällen gegen die Mitgliedstaaten entschieden wurde. In den restlichen Fällen kam es zu Teilerfolgen bzw. wurden reine Auslegungsfragen entschieden.¹⁸

Durch diese Urteile kommt es zu einer immer weiteren Erosion in den nationalen Steuergesetzen. Ohne auf die durchaus berechtigte Frage, ob nur die jetzige, sehr restriktive Auslegung des EuGH mit dem EG-Vertrag konform ist oder ob auch eine weniger restriktive Auslegung, die auf die soziale Komponente stärker Rücksicht nimmt, nicht auch vertragskonform wäre, zeigt die Entwicklung der Urteile wiederum deutlich den Handlungsbedarf im Zusammenhang mit der Harmonisierung der direkten Steuern in der Europäischen Union. Die Urteile der letzten Jahre haben auch gezeigt, dass der EuGH der eigentliche Initiator bei der Harmonisierung der direkten Steuern war, da die Anzahl der Rechtsakte zu den direkten Steuern verhältnismäßig gering war. Die Harmonisierung durch den EuGH war – und das liegt wiederum in der Natur der Sache, weil der EuGH eben ein Gerichtshof und nicht der Gesetzgeber ist – sehr

einseitig. Harmonisierung auf dieser Ebene bedeutet im Grunde nichts anderes, als dass Beschränkungen der nationalen Gesetzgeber zur Sicherung der Staatseinnahmen nicht mehr zulässig sind. So ist es wenig überraschend, dass durch das Verbot von nationalen Beschränkungen unterschiedliche Steuersysteme mit unterschiedlich hohen Steuersätzen und anderen Steuerbegünstigungen in einem schädlichen Steuerwettbewerb enden. Das führt für die Mitgliedstaaten in letzter Konsequenz zu einem Einnahmenausfall, der nur durch eine entsprechende Steuerharmonisierung ausgeglichen werden kann.

2.8 Steuerrecht und staatliche Beihilfen

Zusätzlich ist auch bei steuerlichen Regelungen immer zu prüfen, ob sie mit dem Wettbewerbsrecht und hier insbesondere mit den Vorschriften zum Beihilfenrecht in Einklang sind. Die staatlichen Beihilfen sind im EG-Vertrag in den Artikeln 87 bis 89 geregelt. Artikel 87 Abs 1 EG-Vertrag legt im Wesentlichen fest, dass staatliche Beihilfen, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar sind, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. In den Absätzen 2 und 3 werden die Ausnahmen angeführt, wann Beihilfen mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar sind. Entsprechend der ständigen Judikatur des EuGH fallen auch steuerliche Erleichterungen unter die im Art 87 Absatz 1 EG-Vertrag angeführte Beihilfendefinition. In Zusammenhang mit den Maßnahmen zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbes hat sich auch die Kommission zur Ausarbeitung von Leitlinien zur Anwendung der Artikel 87 (ex Artikel 92) und 88 (ex Artikel 93) EG-Vertrag auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung verpflichtet. Diese Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung wurde im Dezember 1998 von der Kommission vorgelegt.¹⁹ Entsprechend der Kommissionsmitteilung können unter diese wettbewerbsverzerrenden Maßnahmen auch steuerliche Regelungen fallen. Mit dieser Mitteilung sollte die Anwendung der Vorschriften über die staatlichen Beihilfen steuerlicher Art präzisiert und verbessert werden, um eben diese Wettbewerbsverzerrenden zu beseitigen. Entsprechend der Mitteilung ist eine steuerliche Maßnahme dann als Beihilfe anzusehen, wenn folgende Merkmale erfüllt sind:²⁰

1. Die Maßnahme muss dem Begünstigten einen Vorteil verschaffen, durch den seine normalerweise zu tragenden Belastungen vermindert werden. Ein solcher Vorteil kann durch die Minderung der Steuerlast des Unternehmens auf verschiedene Weise gewährt werden,

insbesondere

- durch Minderung der Steuerbemessungsgrundlage;
 - durch vollständige oder teilweise Ermäßigung des Steuerbetrages;
 - durch Zahlungsaufschub, Aufhebung der Steuerschuld oder außergewöhnliche Vereinbarung über Ratenzahlungen.
2. Zweitens muss der Vorteil vom Staat oder aus staatlichen Mitteln gewährt werden. Dabei ist es unerheblich, ob es sich um steuerliche Begünstigungen oder um staatliche Subventionen handelt. Dieses Kriterium ist auch anwendbar auf Beihilfen, die von regionalen und lokalen Einrichtungen der Mitgliedstaaten gewährt werden. Im Übrigen kann sich das staatliche Handeln sowohl in Steuergesetzen, -verordnungen und Verwaltungsvorschriften als auch in der Praxis der Steuerverwaltung manifestieren.
 3. Drittens muss die betreffende Maßnahme den Wettbewerb und den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Dieses Kriterium setzt voraus, dass der Begünstigte unabhängig von seiner Rechtsform oder Finanzierungsweise eine Wirtschaftstätigkeit ausübt. Nach ständiger Rechtsprechung ist die Voraussetzung der Handelsbeeinträchtigung erfüllt, wenn das begünstigte Unternehmen einer Wirtschaftstätigkeit nachgeht, die Gegenstand eines Handelns zwischen den Mitgliedstaaten ist. Schon die Tatsache, dass die Beihilfe die Stellung dieses Unternehmens gegenüber anderen im innergemeinschaftlichen Handel konkurrierenden Unternehmen verstärkt, berechtigt als solche zu der Feststellung, dass dieser Handel beeinträchtigt wurde. Weder die relativ geringe Bedeutung einer Beihilfe noch die geringe Größe des Beihilfeempfängers oder sein äußerst geringer Anteil am Gemeinschaftsmarkt oder gar das Fehlen einer Exporttätigkeit bei diesem oder die Tatsache, dass das Unternehmen fast seine gesamte Produktion aus der Gemeinschaft ausführt, ändern etwas an dieser Feststellung.
 4. Schließlich muss die betreffende Maßnahme spezifisch oder selektiv sein, also „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ begünstigen. Eine solche selektive Begünstigung kann sowohl aus einer Ausnahme von den steuerlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften als auch aus Ermessensentscheidungen der Steuerverwaltung resultieren. Der selektive Charakter einer Maßnahme kann jedoch durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems gerechtfertigt sein. In diesem Fall entzieht sich die Maßnahme dem Zugriff des Artikel 87 (ex Artikel 92) Absatz 1 EG-Vertrag.

Zur Unterscheidung zwischen staatlichen Beihilfen und allgemeinen Maßnahmen wird ausgeführt: ²¹ „Steuerliche Maßnahmen, die allen Wirtschaftsteilnehmern im Gebiet eines Mitgliedstaats zugute kommen, stel-

len grundsätzlich allgemeine Maßnahmen dar. Sie müssen tatsächlich allen Unternehmen in gleicher Weise offen stehen und ihre Tragweite darf z. B. nicht durch die Ermessensbefugnis des Staates bei der Gewährung oder durch andere Elemente, die ihre praktische Wirkung einschränken, verringert werden.“ Diese Bedingung schränkt allerdings nicht die Befugnis der Mitgliedstaaten ein, die Wirtschaftspolitik zu wählen, die sie für geeignet halten, und insbesondere die Steuerbelastung so auf die Produktionsfaktoren zu verteilen, wie es ihren Vorstellungen entspricht. Folgende Maßnahmen stellen, vorausgesetzt sie gelten gleichermaßen für alle Unternehmen und Produktionszweige, keine staatlichen Beihilfen dar:

- rein steuertechnische Maßnahmen (z. B. Festlegung von Steuersätzen, von Vorschriften über Wertminderung und Abschreibung sowie Vorschriften über den Verlustvortrag; Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder der Steuerumgehung);
- Maßnahmen, die ein Ziel der allgemeinen Wirtschaftspolitik verfolgen, indem die mit bestimmten Produktionskosten verbundene Steuerbelastung reduziert wird (z. B. Forschung und Entwicklung, Umweltschutz, Ausbildung und Beschäftigung).

Am 26. 11. 2003 veröffentlichte die Kommission einen Bericht über die Umsetzung der Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung.²² Die Kommission kommt dabei zum Schluss, dass die Mitteilung aus dem Jahr 1998 ein angemessenes Mittel darstellt. Auf die Schlussfolgerungen im Bereich der indirekten Besteuerung soll hier nicht näher eingegangen werden.

Für die direkten Steuern von größerer Bedeutung sind die Aussagen über den Zusammenhang zwischen staatlichen Beihilfen und schädlichem Steuerwettbewerb. Dabei wird grundsätzlich festgehalten, dass die Überprüfung hinsichtlich der Qualifizierung einer Maßnahme als Beihilfe unabhängig von der Qualifizierung einer Maßnahme als schädlich im Sinne des Verhaltenskodex vorgenommen wird. Der wechselseitige Einfluss sollte aber nicht unterschätzt werden. Die bisher erfolgte Strategie im Rahmen der Beihilfen soll fortgesetzt werden, die Kommission wird sich jedoch auf die Fälle konzentrieren, die spürbare Auswirkungen und besonders nachteilige Folgen für den Wettbewerb und den Handel haben.²³ Ebenso wie mit dem Verhaltenskodex wird auch bei der Prüfung von Steuerregelungen gemäß den Vorschriften über staatliche Beihilfen grundsätzlich das gleiche Ziel, nämlich Wettbewerbsverzerrungen im Binnenmarkt zu verhindern, verfolgt. Diese beiden Instrumentarien werden jedoch unabhängig voneinander eingesetzt. Dementsprechend sind auch unterschiedliche Einschätzungen möglich.²⁴ In der Mitteilung vom 26. 11. 2003 berichtet die Kommission, dass die Einigung über den Verhaltenskodex die Arbeit im Rahmen der Beihilfenprüfung wesentlich erleichtert hat.

Tabelle 2: Die Mehrwertsteuer in den neuen EU-Mitgliedsländern

Land	Normal-satz	ermäßigte Sätze	Ausnahmeregelungen	Dauer
Estland	18%	0% / 5%	reduzierter Steuersatz für Heizstoffe	Bis 31. 12. 2007
Lettland	18%	9%	reduzierter Steuersatz für Heizstoffe reduzierter Steuersatz für Lizenzgebühren	Bis 31. 12. 2004 Bis 31. 12. 2007
Litauen	18%	9%	keine wesentlichen Ausnahmen	n.a.
Malta	18%	0% / 5%	Nullsatz für Nahrungsmittel Nullsatz für Medikamente reduzierter Steuersatz für Lieferung von Wasser, Neubau, Transport auf Wasser und Land	Bis 31. 12. 2009 Bis 31. 12. 2009 Bis 31. 12. 2007
Polen	22%	0% / 3% / 7%	Nullsteuersatz für Bücher reduzierter Steuersatz für Restaurations- und Bauleistungen superreduzierter Satz für landwirtschaftliche Vorprodukte und Nahrungsmittel	Bis 31. 12. 2007 Bis 31. 12. 2007 Bis 30. 04. 2008
Slowakei	19%	0% / 5%	reduzierter Steuersatz für Bauleistungen reduzierter Steuersatz für Heizstoffe reduzierter Steuersatz für Strom und Gas (diese Ausnahmen werden derzeit nicht in Anspruch genommen)	Bis 31. 12. 2007 Bis 31. 12. 2008 Bis 30. 04. 2005
Slowenien	20%	8,5%	reduzierter Steuersatz für Bauleistungen reduzierter Steuersatz für Restaurationsleistungen	Bis 31. 12. 2007 Bis 31. 12. 2007
Tschechien	22%	5%	reduzierter Steuersatz für Heizstoffe reduzierter Steuersatz für Bauleistungen	Bis 31. 12. 2007 Bis 31. 12. 2007
Ungarn	25%	5% / 15% / 25%	reduzierter Steuersatz für Heizstoffe reduzierter Steuersatz für Strom reduzierter Steuersatz für Restaurationsleistungen	Bis 30. 04. 2005 Bis 30. 04. 2005 Bis 31. 12. 2007
Zypern	15%	0% / 5% / 15%	Nullsteuersatz für Nahrungsmittel Nullsteuersatz für Medikamente Nullsteuersatz für Restaurationsleistungen	Bis 31. 12. 2007 Bis 31. 12. 2007 Bis 31. 12. 2007

2.9 Die indirekten Steuern in den neuen Mitgliedstaaten

Im Bereich der indirekten Steuern heißt das, dass insbesondere die Vorschriften zur Harmonisierung der Mehrwertsteuer, aber auch jene hinsichtlich Energiesteuer, Alkoholsteuer und Tabaksteuer anzuwenden sind. Im Beitrittsvertrag konnten die neuen Mitgliedsländer jedoch zahlreiche Übergangsbestimmungen ausverhandeln. Bei der Mehrwertsteuer gelten für alle der zehn neuen Mitgliedstaaten für in den jeweiligen Staaten sensible Bereiche Übergangsbestimmungen. Tabelle 2 gibt einen Überblick über diese.

Ebenso wie bei der Mehrwertsteuer konnten die neuen Mitgliedsländer auch für den Anwendungsbereich der neuen Energiesteuerrichtlinie, die seit 1. 1. 2004 in Kraft ist, zahlreiche Übergangsbestimmungen ausverhandeln. Diese Übergangsbestimmungen sind bis längstens 2012 befristet und wurden damit begründet, dass sich ein plötzlicher Preisanstieg mit 1. 5. 2004, dem Tag des EU-Beitritts, nachteilig auf die jeweiligen Volkswirtschaften ausgewirkt hätte. Insbesondere für Klein- und Mittelbetriebe bzw. für BezieherInnen niedriger Einkommen hätte dies zu einer erheblichen Mehrbelastung geführt.

2.10 Die direkten Steuern in den neuen Mitgliedstaaten

Ebenso wie bei den indirekten Steuern sind für die neuen Mitgliedstaaten auch die Vorschriften zu den direkten Steuern zu übernehmen und anzuwenden. Da sich die zu übernehmenden Vorschriften aber im Wesentlichen auf die Mutter-Tochter-Richtlinie,²⁵ die Fusions-Richtlinie²⁶ und die Richtlinie für Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen²⁷ beschränken, bleibt auch den neuen Mitgliedstaaten im Bereich der Unternehmensbesteuerung ein weitreichender Spielraum. Die Festsetzung der Steuerbemessungsgrundlage, die Höhe des Steuersatzes und auch das zugrunde liegende Körperschaftsteuersystem ist nach wie vor ausschließlich Angelegenheit der Mitgliedstaaten. Die Mitgliedstaaten müssen lediglich darauf achten, dass die steuerlichen Vorschriften nicht im Widerspruch zum bestehenden EG-Recht sind, d. h. im Wesentlichen sollen die vier Grundfreiheiten eingehalten werden. Entsprechend gering ist daher die Zahl der Ausnahme- oder Übergangsbestimmungen für die neuen Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern.

2.11 Mutter-Tochter-Richtlinie

Da das estnische Körperschaftsteuermodell in Widerspruch zur Mutter-Tochter-Richtlinie steht, wurde für Estland im Beitrittsvertrag festgelegt, dass das Körperschaftsteuermodell (Steuerfreiheit für die nicht ausge-

schütteten Gewinne, Besteuerung erst bei der Ausschüttung) vorerst bis 31.12.2008 beibehalten werden darf.²⁸

2.12 Richtlinie für Zinsen und Lizenzgebühren

Auch für den Geltungsbereich der Richtlinie für Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen wurden für Tschechien, Lettland, Litauen, Polen und die Slowakei Übergangsbestimmungen zugestanden.^{29 30}

Tabelle 3: Übergangsbestimmungen für Zinsen und Lizenzgebühren

Land	Geltungsdauer der Übergangsbestimmungen	
	für Zinsen	für Lizenzgebühren
Tschechien	--	6 Jahre
Lettland	8 Jahre	8 Jahre
Litauen	6 Jahre	6 Jahre
Polen	8 Jahre	8 Jahre
Slowakei	--	2 Jahre

Der Geltungszeitraum der oben angeführten Übergangsfristen ist vom 1. Juli 2005 an zu rechnen.³¹

Die Übergangsfristen sind jedoch nicht nur für die oben angeführten Staaten von Bedeutung, denn entsprechend der Richtlinie ist die in einem der oben angeführten Mitgliedstaaten abgezogene Quellensteuer im Empfänger-Mitgliedstaat beim empfangenden Unternehmen bei der Körperschaftsteuer anzurechnen. Das wiederum führt zu korrespondierenden Einnahmefällen in den entsprechenden Mitgliedstaaten, in denen die Empfängerunternehmen dieser Zahlungen ansässig sind.

2.13 Direkte Steuern und staatliche Beihilfen

Der Großteil der Ausnahme- und Übergangsbestimmungen, die die zehn neuen Mitgliedstaaten anwenden dürfen, die die direkten Steuern betreffen, ist in den Anhängen zum Art 24 im Beitrittsvertrag daher auch wenig überraschend nicht im Kapitel zum Steuerwesen, sondern im Kapitel zur Wettbewerbspolitik geregelt, weil es im Wesentlichen um solche steuerliche Begünstigungen geht, die aus beihilfenrechtlicher Sicht problematisch sind. Entsprechende Ausnahmeregelungen gibt es für Malta,³² die Slowakei,³³ Polen,³⁴ Ungarn³⁵ und Zypern.³⁶

Die Tabelle 4 gibt einen Überblick über die wichtigsten Übergangsbestimmungen im Kapitel Wettbewerbspolitik, die Steuerbegünstigungen betreffen.

Tabelle 4: Übergangsbestimmungen für Steuerbegünstigungen

Land	Begünstigung	Ausnahmeregelungen	Höhe	Dauer
Polen	Steuerbefreiungen in Sonderwirtschaftszonen	Für vor 2000 vergebene Genehmigungen	75% der Investitionskosten	Bis 31. 12. 2006
		Für nach 1999 vergebene Genehmigungen	50% der Investitionskosten	Bis 31. 12. 2006
		Für Unternehmen aus der Automobilbranche	30% der Investitionskosten	Bis 31. 12. 2006
		Für Kleinunternehmen	Unterschiedlich	Bis 31. 12. 2011
		Für mittlere Unternehmen	Unterschiedlich	Bis 31. 12. 2010
	Staatliche Zuschüsse zu Ausbildung, F&E und ökologischen Investitionen	Vor 2003 begonnene Projekte	Maximal in Höhe der in §§ 87 und 88 des EG-V festgelegten Grenzen	Bis 31. 12. 2006
Slowakei	KÖST-Begünstigungen lt. Regierungsverordnung Nr. 192/1998	Steuerbefreiungen für: Unternehmen aus der Automobilbranche	30% der Investitionskosten	Bis 31. 12. 2008
	KÖST-Begünstigungen lt. Paragraph Nr. 366/1999	Bestimmte Unternehmen aus der Stahlbranche, die ihre Produkte in der erweiterten EU verkaufen	Maximal 500 Mio. USD	Bis zum Ende des Wirtschaftsjahres 2009
Ungarn	KÖST-Begünstigungen lt. Paragraph 21(7), (10), (11) des KÖST- und Dividenden-Gesetzes LXXXI von 1996 und Paragraph 93 des Gesetzes CXXV von 1999 zum Budget der Republik Ungarn von 2000, die bis Ende 2002 gewährt wurden	Für Klein- und Mittelbetriebe: vor 2003 gewährte Steuerbegünstigungen	In voller Höhe	Bis 31. 12. 2011
	Staatliche Zuschüsse zu regionalen Investitionen	Vor 2000 begonnene Projekte	75% der Investitionskosten	Bis 31. 12. 2005 anfallende Kosten
		2000–2002 begonnene Projekte	50% der Investitionskosten	Bis 31. 12. 2005 anfallende Kosten
		In der Automobilbranche vor 2000 begonnene Projekte	30% der Investitionskosten	Bis 31. 12. 2005 anfallende Kosten
		In der Automobilbranche 2000–2002 begonnene Projekte	20% der Investitionskosten	Bis 31. 12. 2005 anfallende Kosten
	Staatliche Zuschüsse zu Ausbildung, F&E, Beschäftigung und ökologischen Investitionen	Vor 2003 begonnene Projekte	Maximal in Höhe der in Paragraph 87 und 88 des EG-Vertrages festgelegten Grenzen	Bis 31. 12. 2005 anfallende Kosten

3. Die Zukunft der Unternehmensbesteuerung in der erweiterten Europäischen Union

3.1 Entwicklung der Unternehmensbesteuerung in den letzten Jahren

In den zehn neuen Mitgliedstaaten Estland, Lettland, Litauen, Malta, Polen, der Slowakei, Slowenien, Tschechien, Ungarn und Zypern, aber auch in den Kandidatenländern Rumänien und Bulgarien ist ganz klar ein Trend hin zu immer niedrigeren Körperschaftsteuersätzen erkennbar. Der durchschnittliche Körperschaftsteuersatz in den zehn neuen Mitgliedstaaten ist zwischen dem Jahr 2001 und dem Jahr 2005 von 26,6% auf 18,5% gesunken, und auch die beiden Kandidatenstaaten Rumänien und Bulgarien haben in den letzten Jahren ihre Körperschaftsteuersätze beträchtlich gesenkt. So hat Bulgarien mit 1. Jänner 2005 den ohnedies schon günstigen Körperschaftsteuersatz von 19,5% noch einmal auf 15% gesenkt, und die neue liberale Regierung in Rumänien hat als eine ihrer ersten Maßnahmen ebenfalls mit 1. Jänner 2005 einen einzigen Einkommensteuersatz (*Flat Tax*) eingeführt und bei dieser Gelegenheit auch gleich die Körperschaftsteuer von ursprünglich 25% auf 16% gesenkt. Und auch das ist nur eine Momentaufnahme, denn der Trend zu noch niedrigeren Steuersätzen geht noch immer weiter. So will Ungarn den Körperschaftsteuersatz von 16% auf 12% reduzieren. Tschechien plant noch 2006 eine Senkung auf 24%, und in Estland ist bis 2009 eine stufenweise Senkung der Körperschaftsteuer auf 20% geplant.

Aber auch in den alten EU-Mitgliedstaaten ist einiges in Bewegung geraten. In Irland wurde die Körperschaftsteuer bis 2003 schrittweise auf 12,5% gesenkt, in Österreich wurde die Körperschaftsteuer mit Wirkung ab 1. 1. 2005 von 34% auf 25% gesenkt, und Deutschland hat bereits angekündigt, die Körperschaftsteuer auf 19% zu senken.

Dieser „Wettlauf nach unten“ wurde von der Wissenschaft vielfach lange Zeit geleugnet und von der Politik lange Zeit ignoriert. Mittlerweile werden in der Politik zwar Stimmen nach einer Bekämpfung des Steuerwettbewerbs laut, insbesondere in Deutschland und in Frankreich wurden vermehrt Mindeststandards für die Unternehmensbesteuerung gefordert. Gleichzeitig wird in der Praxis bis jetzt nichts unternommen, um tatsächlich den Steuerwettbewerb einzudämmen. Die EU-Kommission weist zwar immer auf die Notwendigkeit einer Harmonisierung bei der Körperschaftsteuer hin. Im Vordergrund steht dabei aber immer der Gedanke, dass 25 verschiedene Körperschaftsteuersysteme für die Unternehmen sehr kostenintensiv und verwaltungsaufwändig sind. Denn immer wenn von der Notwendigkeit der Harmonisierung gesprochen wird, wird auch darauf hingewiesen, dass nicht daran gedacht wird, auch die Körperschaftsteuersätze zur Gemeinschaftssache zu erklären. Ganz im Gegenteil wird von

der Kommission immer wieder betont, dass die Steuersätze allein Sache der Mitgliedstaaten bleiben sollen und dass dadurch ein „gesunder Steuerwettbewerb“ aufrechterhalten bleiben soll.

3.2 Bewertung des Vergleichs der Unternehmensbesteuerung in den einzelnen Mitgliedstaaten

Der Ländervergleich zeigt auch die Schwächen des Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung ganz klar auf. Weder die Steuerfreiheit der nicht ausgeschütteten Gewinne in Estland noch eine Vielzahl von Investitionsbegünstigungen in den diversen Sonderwirtschaftszonen und auch diverse Steuerbefreiungen und Steuergutschriften wurden in den einzelnen Mitgliedstaaten im Sinne des Verhaltenskodex als schädlich eingestuft. Vielfach wurden Maßnahmen nur deshalb als schädlich eingestuft, weil die Transparenz fehlte oder verfahrensrechtliche Mängel bestanden. Die Begünstigungen an sich wurden nicht kritisiert (so z. B. *Tax Credits* in Lettland). Diese Mängel konnten in den einzelnen Mitgliedstaaten daher auch verhältnismäßig leicht behoben werden.

Gleiches gilt auch für die Übergangsvorschriften, die die neuen Mitgliedstaaten im Beitrittsvertrag ausverhandelt haben. Auch hier ist die Liste der Übergangsbestimmungen verhältnismäßig lang.

Das zeigt auch die Notwendigkeit, kritisch zu hinterfragen, ob die bestehenden Regelungen und Vorschriften im EG-Vertrag, in den Richtlinien und in den sonstigen Rechtsakten an sich geeignet sind, um die derzeitigen Probleme im Bereich der Unternehmensbesteuerung in Europa in den Griff zu bekommen. So kann entsprechend der Definition im Verhaltenskodex, wann eine Maßnahme als schädlich anzusehen ist, oder auch entsprechend den Regelungen über die staatlichen Beihilfen gemäß Art 87ff EG-Vertrag beispielsweise ein Steuersatz in Höhe von 0% niemals eine schädliche Maßnahme sein, solange dieser für alle Unternehmen gilt, während ein Körperschaftsteuersatz für alle österreichischen Skiproduzenten in Höhe von 24% gegenüber dem normalen Körperschaftsteuersatz in Österreich in Höhe von 25% sowohl als schädlich im Sinne des Verhaltenskodex als auch als verbotene Beihilfe im Sinne des Wettbewerbsrechts anzusehen wäre.³⁷

Ein Ländervergleich gestaltet sich sehr schwierig, da in den Ländern umfangreiche Begünstigungen und Sondervorschriften zur Anwendung kommen. Das unübersichtliche Regelwerk sorgt dafür, dass die tatsächliche Steuerbelastung für einzelne Investoren in jedem einzelnen der neuen Mitgliedstaaten höchst unterschiedlich sein kann, je nach dem, welche Begünstigungen in Anspruch genommen werden konnten. Auch wenn die Steuerbemessungsgrundlagen auf den ersten Blick sehr breit sind und wenig Platz für Gestaltungsspielräume bieten, kann die effektive Steuer-

belastung durch die zahlreichen Steuerbegünstigungen dennoch weit von den nominellen Steuersätzen abweichen. Diese Steuerbegünstigungen, die von Steuerbefreiungen für Unternehmensgründungen in der Slowakei und Tschechien über Sonderwirtschaftszonen in Polen oder auch in Litauen und Lettland bis hin zu einer Steuerbefreiung für Wertschöpfung in Malta gehen, machen es nahezu unmöglich, die einzelnen Länder wirklich nach ihrer Günstigkeit zu reihen. Außerdem sind auch die vielfältigen, zum Teil sehr umfangreichen Änderungen in den Steuergesetzen der einzelnen Mitgliedstaaten für einen Vergleich innerhalb eines Landes ungeeignet. Denn so groß die Unterschiede bezüglich der tatsächlichen Steuerbelastung in den einzelnen Mitgliedstaaten auch sein können, so sehr kann selbst die tatsächliche Steuerbelastung von im gleichen Land tätigen Unternehmen ermitteln. Je nach dem, wann das Unternehmen gegründet wurde, wo der Unternehmensstandort ist, aber auch welche wirtschaftlichen Aktivitäten gesetzt werden, kann es zu erheblichen Unterschieden der Steuerbelastung von Unternehmen in einem einzigen Mitgliedstaat kommen.

So ist es ausgehend von diesen Beobachtungen nur nahe liegend, eine weitgehende Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung innerhalb der Europäischen Union zu fordern, um den Wettlauf nach immer niedrigeren Körperschaftsteuersätzen zu stoppen. Die Harmonisierung im Bereich der Unternehmensbesteuerung muss allerdings umfassend sein. Letzten Endes ist die Summe der Steuerbelastung maßgeblich, der der Investor in Form einer natürlichen Person ausgesetzt ist. Aus diesem Grund muss eine Harmonisierung daher folgende Punkte umfassen:

1. die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage;
2. die Körperschaftsteuersätze;
3. die Körperschaftsteuersysteme.

Eine Harmonisierung der Steuerbemessungsgrundlage macht nur mit einer gleichzeitigen Festsetzung von Mindeststeuersätzen oder dem Festlegen einer Bandbreite, innerhalb der die Körperschaftsteuersätze in den einzelnen Mitgliedstaaten festgelegt werden können, Sinn. Eine Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage ohne die Einführung eines Mindestsatzes würde den schon jetzt starken Trend zu immer niedrigeren Steuersätzen noch weiter anheizen. Derzeit ist der nominelle Steuersatz nur die halbe Wahrheit, was die Steuerbelastung betrifft, da neben dem Steuersatz eben auch die Steuerbemessungsgrundlage über die Höhe der Steuerbelastung entscheidet. Fallen die Gestaltungsmöglichkeiten bei der Körperschaftsteuer ganz weg, dann bleibt den einzelnen Mitgliedstaaten nur mehr die Möglichkeit, den Steuersatz festzusetzen. Dass dann der Wettlauf nach unten noch stärker angeheizt wird, ist offensichtlich.

Zusätzlich müssen aber auch die Körperschaftsteuersysteme innerhalb der Europäischen Union vereinheitlicht werden, da durch die jetzige Sys-

temvielfalt nach wie vor unzählige Möglichkeiten zur Steuervermeidung geboten werden.

3.2.1 Ergebnis der Ländervergleiche

Eine Analyse der Regelungen der einzelnen Länder hat deutlich gezeigt, dass es das Steuerparadies an sich nicht gibt. Kein Land bietet nur Vorteile. Die Beurteilung, welcher der neuen Mitgliedstaaten tatsächlich die günstigsten Steuerbedingungen bietet, hängt wesentlich davon ab, in welchem Bereich das Unternehmen tätig ist, ob es sich um eine ausländische Direktinvestition handelt, ob diese Investition mit Eigen- oder Fremdkapital finanziert wurde und dergleichen mehr. So ist es schon von den geographischen Gegebenheiten her nicht verwunderlich, dass die beiden Mittelmeerinseln Malta und Zypern umfangreiche Begünstigungen bieten, wenn es sich um Finanzinvestitionen handelt, während Länder wie die Slowakei, die Tschechische Republik oder auch Polen Interesse daran haben, Investitionen in Realkapital zu begünstigen.

Zu berücksichtigen ist auch, dass günstige Steuersätze vielfach durch breite Bemessungsgrundlagen kompensiert werden und ähnliches mehr. Auf der anderen Seite ist es leicht möglich, durch entsprechende Gestaltungen ohne großen Aufwand eine Steuerbelastung zu erreichen, die vom nominellen Steuersatz erheblich abweicht. Solche Konstruktionen sind beispielsweise in Malta mittels *International Holding Company* oder mittels *International Trading Company* völlig unproblematisch zu erlangen.

Außerdem gibt es in fast jedem der neuen Mitgliedstaaten eine Vielzahl von einzelnen Begünstigungen, die insbesondere für international agierende Unternehmen maßgeschneiderte Lösungen bieten, sodass diese Unternehmen steuerschonend agieren können. Insbesondere im internationalen Konnex ergeben sich so Gestaltungsmöglichkeiten, die nur durch eine weitgehende Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung auf europäischer Ebene eingeschränkt werden können. Durch die Fusions-Richtlinie,³⁸ die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *de Lasteyrie de Saillant*,³⁹ und wohl auch durch die Einführung der Europäischen Aktiengesellschaft ist es bei der Wegzugsbesteuerung zu wesentlichen Änderungen gekommen. Wurden Betriebe, Teilbetriebe oder auch nur einzelne Wirtschaftsgüter über die Grenzen verlegt, haben die steuerlichen Vorschriften in den meisten Mitgliedstaaten eine Realisierung der stillen Reserven vorgesehen, d. h. die Differenz zwischen den Buchwerten und den Marktwerten wurde wie ein Veräußerungsgewinn besteuert. Diese Regelungen mussten aufgehoben bzw. wesentlich abgeändert werden. Durch die Verlagerung geht den Mitgliedstaaten zwar auch in diesen Fällen das Besteuerungsrecht nicht verloren, eine etwaige Besteuerung erfolgt jedoch erst, wenn es zu einer endgültigen Gewinnrealisierung kom-

men sollte. Dadurch wird es für Unternehmen noch leichter, ihre Gewinne dorthin zu verlagern, wo die geringste Steuerbelastung anfällt. Insbesondere bei immateriellen Vermögensgegenständen wie Patenten, Lizenzen, Warenzeichen oder Konzessionen wird es nun wesentlich leichter, diese auch grenzüberschreitend dort zu positionieren, wo die Steuerbelastung am geringsten ist.

3.2.2 Einzelne Steuerbegünstigungen im Detail

Die folgenden Beispiele sollen aufzeigen, wie leicht es möglich ist, bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten steuerliche Begünstigungen in Anspruch nehmen zu können. Diese Einzelbeispiele erheben nicht den Anspruch auf Vollständigkeit, sondern sollen lediglich aufzeigen, wie mühelos es innerhalb der Europäischen Union ist, durch ganz einfache Gestaltungen den Steueraufwand zu minimieren. Insbesondere ist ganz deutlich zu erkennen, wie leicht es für große, grenzüberschreitende Unternehmen völlig legal möglich wird, die reale wirtschaftliche Tätigkeit von der finanziellen Abbildung zu trennen und Finanzströme so zu lenken, dass der Steueraufwand möglichst gering bleibt.

* Estland als Sparkasse – Beispiel 1: Durch die Besonderheit, dass nicht ausgeschüttete Gewinne in Estland nicht besteuert werden, bietet es sich für Unternehmen an, die über die notwendige Liquidität verfügen, diese liquiden Mittel steuerschondend zu parken. Das folgende Beispiel zeigt, wie stark der Effekt selbst dann schon ist, wenn die Thesaurierung nur für wenige Jahre erfolgt.

Vergleicht man eine österreichische Kapitalgesellschaft mit einer Kapitalgesellschaft in Estland und unterstellt einen jährlichen operativen Gewinn in Höhe von 1.000, bleibt im Falle einer 10-jährigen Thesaurierung bei einer angenommenen internen Verzinsung von 6% dem österreichischen Unternehmen ein Betrag von 18.600. Im Gegensatz dazu hat sich im estnischen Unternehmen ein Betrag von 29.800 angesammelt. Als Nettoausschüttung bleiben nach Ausschüttung der estnischen Körperschaftsteuer 20.300 zur Verfügung. Ausschüttungen an verbundene Unternehmen sind im Rahmen der Mutter-Tochter-Richtlinie in den Empfängerstaaten steuerfrei zu stellen.

* Litauen und immaterielle Vermögensgegenstände – Beispiel 2: Da Litauen als Standort für immaterielle Vermögensgegenstände eine besonders günstige Abschreibungsregelung hat, bietet es sich für große grenzüberschreitend tätige Unternehmen an, ihre immateriellen Vermögensgegenstände in Litauen zu parken. In Litauen kann für immaterielle Vermögensgegenstände eine besondere Form der degressiven Abschreibung (*declining balance method*) in Anspruch genommen werden. Der zulässige Abschreibungssatz beträgt 66,67%. Das bedeutet, dass bereits

im ersten Jahr 66,67% der Anschaffungskosten abgeschrieben werden können. Im zweiten Jahr sind bereits 89% der Anschaffungskosten steuermindernd abgeschrieben worden, und im dritten Jahr betragen die kumulierten Abschreibungen bereits 96%, d. h. der Vermögensgegenstand ist nahezu vollständig abgeschrieben worden. Auch wenn immaterielle Vermögensgegenstände in den meisten anderen Mitgliedstaaten ebenfalls über einen verhältnismäßig kurzen Zeitraum abgeschrieben werden können, bietet diese Abschreibungsmethode doch einen entscheidenden Zinsvorteil, weil im ersten Jahr bereits fast 70% steuerlich wirksam und im zweiten Jahr bereits 89% abgeschrieben wurden. In den meisten anderen Mitgliedstaaten ist nämlich nur die lineare Abschreibung zulässig. Bei einer angenommenen Nutzungsdauer von drei Jahren sind somit im ersten Jahr 33%, im zweiten Jahr 66% steuerlich wirksam abgeschrieben, während bei einer unterstellten Nutzungsdauer von fünf Jahren im ersten Jahr lediglich 20% abgeschrieben wurden

* Finanzierungsgesellschaft in Zypern – Beispiel 3: Für Gewinne einer österreichischen Kapitalgesellschaft fällt Körperschaftsteuer in Höhe von 25% an. Zinszahlungen an Fremdkapitalgeber mindern den steuerpflichtigen Gewinn der Gesellschaft. Systemkonform werden Zinseinnahmen beim Empfänger des Fremdkapitals als steuerpflichtige Einnahme behandelt. Das gilt grundsätzlich auch für Zinszahlungen, die zwischen Konzernunternehmen fließen, sofern bestimmte Grundsätze⁴⁰ eingehalten werden. Durch die Einschaltung einer in Zypern ansässigen Gesellschaft kann dieses System allerdings zugunsten der Unternehmensgruppe durchbrochen werden. Wird eine österreichische Gesellschaft mit Fremdkapital einer zypriotischen Tochtergesellschaft ausgestattet, dann mindern die Zinszahlungen den Gewinn der österreichischen Gesellschaft, da die Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen⁴¹ einen Quellensteuerabzug in Österreich nicht zulässt. Durch entsprechende Regelungen in Zypern kommt es allerdings zu einem Systembruch, und die Zinszahlungen sind für die in Zypern ansässige Gesellschaft steuerfrei,⁴² weil diese aus einer ausländischen Betriebsstätte stammen. Kommt es zu einer Gewinnausschüttung der zypriotischen Gesellschaft, dann bleiben diese Gewinnausschüttungen in Österreich steuerfrei, weil die Mutter-Tochter-Richtlinie zur Anwendung kommt, sofern die Beteiligung zumindest 10% beträgt. Ein Quellensteuerabzug in Zypern unterbleibt ebenfalls. Kommt es in Österreich zu einer Gewinnausschüttung an die österreichischen Anteilseigner, dann fällt bei diesen lediglich Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% an. Im Gegensatz dazu beträgt die Steuerbelastung 43,75%,⁴³ wenn der Umweg über die zypriotische Gesellschaft nicht gewählt wird.

* Zwischenschaltung einer Personengesellschaft – Beispiel 4: In Österreich unterliegen Personengesellschaften nicht der Körperschaftsteuer

erpflicht, weil der Gewinn der Personengesellschaft den Gesellschaftern zugerechnet wird und bei den Gesellschaftern im Rahmen der persönlichen Einkommensteuerveranlagung versteuert wird. In einigen der neuen Mitgliedstaaten werden Personengesellschaften jedoch steuerlich wie Kapitalgesellschaften behandelt. Das ist etwa in der Slowakei so. Für eine in Österreich ansässige natürliche Person ergibt sich dadurch für wirtschaftliche Aktivitäten in der Slowakei Folgendes: Wird etwa eine Kapitalgesellschaft in der Slowakei gegründet, fällt für die Gewinne in der Slowakei Körperschaftsteuer in Höhe von 19% an. Gewinnausschüttungen werden in Österreich mit der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% endbesteuert. Die Steuerbelastung für den österreichischen Gesellschafter beträgt somit insgesamt 39,25%. Wird die wirtschaftliche Aktivität mittels einer Personengesellschaft durchgeführt, dann unterliegen auch diese Gewinne in der Slowakei der Körperschaftsteuer in Höhe von 19%. Für Gewinnausschüttungen an die österreichischen Gesellschafter fällt allerdings keine Kapitalertragsteuer an, da Österreich die Personengesellschaft in der Slowakei eben wie eine Personengesellschaft behandelt und nicht wie eine Kapitalgesellschaft. Das bedeutet, dass aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der Slowakei die Gewinne der Personengesellschaft in der Slowakei besteuert werden dürfen. Gewinnausschüttungen an die österreichischen Gesellschafter werden in Österreich allerdings nicht mehr versteuert, und die Steuerbelastung für den österreichischen Gesellschafter liegt nur mehr bei 19%.

3.3 Forderungen an eine europäische Steuerpolitik

Die Bestandsaufnahme über die Regelungen zur Unternehmensbesteuerung in den zehn neuen Mitgliedstaaten hat ganz deutlich gezeigt, dass eine weitere Harmonisierung in diesem Bereich unumgänglich ist. Generell kann konstatiert werden, dass in den zehn neuen Mitgliedstaaten der Trend ganz eindeutig zu immer niedrigeren Körperschaftsteuersätzen geht. Zwar sind die Steuersätze für die tatsächliche Steuerbelastung nur die halbe Wahrheit, weil die Steuerbemessungsgrundlage und auch das Körperschaftsteuersystem letztendlich genau so wichtig sind. Trotzdem haben die nominellen Körperschaftsteuersätze eine nicht zu unterschätzende Signalfunktion. Obwohl die effektive Steuerbelastung der Kapitalgesellschaften in Österreich schon bisher sehr gering war, wurde der nominelle Körperschaftsteuersatz mit 1. 1. 2005 von 34% auf 25% gesenkt. Begründet wurde dieser Schritt mit dem Hinweis, dass die Steuersätze in den neuen Mitgliedstaaten erheblich unter dem österreichischen nominellen Steuersatz liegen. Auf die effektive Steuerbelastung und auf einen Vergleich der effektiven Steuerbelastung mit den neuen Mitgliedstaaten wurde in der politischen Diskussion weitgehend verzichtet.

Der Vergleich der Regelungen in den neuen Mitgliedstaaten hat gezeigt, dass eine Vielzahl von unterschiedlichsten Begünstigungen gewährt wird. Durch diese Vielzahl von Begünstigungen wird es vor allem für international operierende Unternehmen leicht möglich, diese Begünstigungen so zu bündeln, dass die Gesamtsteuerbelastung gering gehalten werden kann. Diese Begünstigungen führen so zu einer noch weiteren Trennung von realwirtschaftlichen Aktivitäten der Unternehmen und deren finanzieller Abbildung. Diese Vorgehensweise ist nicht neu, bisher haben grenzüberschreitend agierende Unternehmen versucht, die Gewinne dort anfallen zu lassen, wo die Steuersätze besonders niedrig sind bzw. wo sonst besonders günstige steuerliche Vorschriften gelten.

Dies macht deutlich, dass ein Ende dieses letztendlich ruinösen Steuerwettbewerbs nur erreicht werden kann, wenn zumindest auf europäischer Ebene eine möglichst weitreichende Harmonisierung im Bereich der Unternehmensbesteuerung erreicht wird. Diese Harmonisierung erfordert aber neben einer Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage auch die Festlegung eines Mindeststeuersatzes sowie die Abstimmung der Körperschaftsteuersysteme der einzelnen Mitgliedstaaten aufeinander.

Geht man einen Schritt weiter, muss überlegt werden, wie ein derartiges Modell zur Unternehmensbesteuerung auf europäischer Ebene aussehen kann.

3.3.1 Harmonisierungsmaßnahmen im Bereich der Unternehmensbesteuerung

Diverse Versuche, die Körperschaftsteuer innerhalb der Europäischen Union zu harmonisieren, gehen bis in die fünfziger Jahre des vorigen Jahrhunderts zurück. Mit Ausnahme der drei Richtlinien zur Unternehmensbesteuerung, nämlich der Mutter-Tochter-Richtlinie, der Fusions-Richtlinie und der Richtlinie über die Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen wurden bisher allerdings nur Schritte gesetzt, um die größten steuerlichen Probleme für grenzüberschreitende Unternehmensgruppen zu beseitigen. Von einer echten Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung auf europäischer Ebene kann noch nicht gesprochen werden. Die bisherigen Maßnahmen sind auch einzig in die Richtung gegangen, Doppelbesteuerungen bei grenzüberschreitenden Transaktionen zu beseitigen. Diese Maßnahmen waren zweifelsohne richtig und notwendig. Die Entwicklung in den letzten Jahren hat aber auch eindeutig gezeigt, dass diese Fokussierung auf die Unternehmensseite alleine nicht ausreicht, sondern dass eine umfassende Harmonisierung notwendig ist, die zum einen unnötige Doppelbelastungen und administrative Hürden für die europaweit agierenden Unternehmen abbaut, zum anderen muss aber auch gewährleistet werden,

dass sich Unternehmen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit an der Finanzierung des Sozialstaats beteiligen. Die Kommission hat schon in ihrer Mitteilung im Jahr 2001 über die „Steuerpolitik in der Europäischen Union – Prioritäten für die nächsten Jahre“⁴⁴ angeführt, dass in der Europäischen Union der Faktor Arbeit generell einer sehr hohen Steuerbelastung ausgesetzt ist und dass die Verminderung der Steuerbelastung auf den Faktor Arbeit eine der wesentlichen Grundlagen für ein entsprechendes Beschäftigungs- und Wirtschaftswachstum in der Europäischen Union ist. Denn neben den zweifelsohne vorhandenen Hürden, die Unternehmen bei grenzüberschreitenden Aktivitäten bewältigen müssen, darf nicht übersehen werden, dass die gegenwärtige Situation mit den 25 verschiedenen Steuersystemen in Europa auch unzählige Möglichkeiten bietet, steuerschonende Gestaltungsmöglichkeiten intensiv ausnutzen zu können und die Steuerbelastung für das einzelne Unternehmen erfolgreich zu minimieren. Diese Entwicklung wird durch die sehr restriktive Rechtsprechung des EuGH noch weiter verstärkt. Deshalb kommen wir zur Überzeugung, dass nur eine sehr weitreichende Harmonisierung die für alle Beteiligten gewünschten Ergebnisse liefern kann. Denn neben dem Abbau der Hemmnisse für die Unternehmen muss sichergestellt werden, dass in Zukunft auch den Mitgliedstaaten entsprechende Einnahmen aus der Körperschaftsteuer zufließen und auch die Kapitalgesellschaften den Anteil an der Finanzierung des Europäischen Sozialmodells leisten, der ihrer Leistungsfähigkeit entspricht, denn in letzter Konsequenz kann das Europäische Sozialmodell nur weiter bestehen, wenn die entsprechenden Steuereinnahmen vorhanden sind. Außerdem ist die Körperschaftsteuer wesentlicher Bestandteil der Steuersysteme der europäischen Staaten, und ein völliges Wegbrechen der Körperschaftsteuer bringt das ganze Steuersystem eines Staates ins Wanken.

Grundsätzlich stehen mehrere Alternativen zur Auswahl, wie die Harmonisierung der Körperschaftsteuer aussehen kann. In der derzeitigen Diskussion über eine Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung werden üblicherweise die folgenden Modelle als mögliche Alternativen angeführt:

- Sitzland-Besteuerung (*Home State Taxation* – HST);
- Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen (*Compulsory Harmonisation of Existing Tax Bases*);
- Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (*Common Consolidated Corporate Tax Base* – CCCTB);
- Einheitliche europäische Körperschaftsteuer (*European Corporate Income Tax* – EUCIT).

Sitzland-Besteuerung (HST): Diesem Konzept wird der Ansatz zugrunde gelegt, dass die Besteuerung von Unternehmensgruppen nach den Vorschriften jenes Landes erfolgen soll, in dem sich der Sitz der Unter-

nehmensgruppe befindet.

Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen: Entsprechend diesem Ansatz würden alle in der Europäischen Union tätigen Unternehmen nach einheitlichen Regeln ihre Bemessungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer ermitteln. Die Steuersätze bleiben jedoch Sache der Mitgliedstaaten.

Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (CCBT): Ziel dieses Ansatzes ist es, ein eigenes Regelwerk zu schaffen, das als Grundlage für eine einheitliche Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für grenzüberschreitend tätige Unternehmensgruppen herangezogen wird.

Einheitliche europäische Körperschaftsteuer (EUCIT): Bei diesem Konzept würde die Körperschaftsteuer nach einheitlichen europäischen Regeln auf europäischer Ebene eingehoben werden. Die Steuereinnahmen würden bzw. könnten dementsprechend teilweise direkt ins EU-Budget einfließen.

3.3.2 Einheitliche Bemessungsgrundlage – Mindeststeuersatz – Harmonisierung der Systeme

Unserer Einschätzung nach gehen die ersten beiden Maßnahmen, das Modell der Sitzland-Besteuerung (HST) und die Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen, nicht weit genug. Mit dem Konzept der Sitzstaat-Besteuerung würde der Steuerwettbewerb noch weiter verstärkt werden, weil Unternehmen lediglich ihren Sitz in dem Mitgliedstaat errichten müssten, in dem die günstigsten Vorschriften bestehen, und auch die Harmonisierung der Bemessungsgrundlage ohne eine Harmonisierung der Steuersätze ist ein Schritt in die falsche Richtung, weil auch in diesen Fällen der Steuerwettbewerb über den Steuersatz fortgesetzt würde.

Aus diesem Grund kommen wir zur Ansicht, dass eine einheitliche Steuerbemessungsgrundlage, die Festsetzung eines Mindeststeuersatzes sowie eine Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme unbedingt notwendig sind. Die Bemessungsgrundlage sollte sich an den bestehenden Grundsätzen im Bilanzsteuerrecht orientieren, die Wahlrechte sind weitestgehend einzuschränken. Um die bestehenden Probleme bei der Besteuerung von Konzernen in den Griff zu bekommen, ist ein konsolidiertes Konzernergebnis die bessere Besteuerungsgrundlage als die Einzelergebnisse der einzelnen Konzerngesellschaften, weil dann tatsächlich das Konzernergebnis besteuert wird. Die Probleme mit Gewinnverlagerungen durch die Festsetzung von Verrechnungspreisen, grenzüberschreitende Konzernfinanzierungen durch Fremdkapital und ähnliches mehr sind so einfach in den Griff zu bekommen, da letzten Endes der Konzern als ein Unternehmen angesehen und auch so besteuert wird,

was letztlich auch der wirtschaftlichen Realität entspricht. Schafft man eine einheitliche konsolidierte Bemessungsgrundlage innerhalb der EU, stellt sich natürlich sofort die Frage, wie die Einnahmen der Körperschaftsteuer auf die einzelnen betroffenen Mitgliedstaaten aufzuteilen sind. Denkbar ist es, die Einnahmen aufgrund eines festgelegten Schlüssels auf die einzelnen Mitgliedstaaten aufzuteilen. Außerdem könnte die Körperschaftsteuer auch für die Finanzierung des EU-Haushalts herangezogen werden. Diese Option, die Körperschaftsteuereinnahmen in eine aufkommensneutrale EU-Steuer umzugestalten, wird auch von der Kommission in ihrem Eigenmittelbericht⁴⁵ vorgeschlagen. Denkbar wäre auch eine Mischform, d. h. die Körperschaftsteuereinnahmen werden so aufgeteilt, dass ein Teil den jeweiligen Mitgliedstaaten direkt zugute kommt und der Rest als direkte EU-Steuer ausgestaltet ist. Dies hätte den Vorteil, dass die jeweiligen Mitgliedstaaten wie bisher für die Administration der Steuererhebung zuständig sind. Dadurch bleibt auch das entsprechende Interesse der Mitgliedstaaten bestehen, für eine entsprechend effiziente Einhebung der Körperschaftsteuer zu sorgen.

3.4 Schlussbemerkungen

Wir haben mit dem vorliegenden Länderbericht dokumentiert, dass die Steuerdumpingprozesse in den neuen Mitgliedstaaten schon weit fortgeschritten sind und noch immer fortschreiten. Dabei muss das Augenmerk nicht nur auf die Steuersätze, sondern auch auf Ausnahmebestimmungen gelegt werden, die das Niveau der Besteuerung überhaupt gegen null treiben. Auf die negativen Auswirkungen, die diese Entwicklung auf die sozialen Sicherungssysteme in den alten Mitgliedstaaten haben kann, wurde bereits in der Einleitung hingewiesen.

Dieser negativen Sicht kann aber auch ein positives Beispiel entgegengehalten werden: Irland hat bis heute mit einer Körperschaftsteuer-Dumpingstrategie operiert und war sehr erfolgreich. Der erstaunliche wirtschaftliche Aufholprozess Irlands war nicht nur für die Iren erfreulich, sondern für die gesamte Union. Warum sollte man für die neuen Mitgliedsländer, die einen noch weiteren Aufholprozess vor sich haben, nicht die gleiche Strategie fahren? Aus unserer Sicht ist es unbestritten, dass über Beihilfen den Beitrittsländern geholfen werden muss, möglichst rasch an die durchschnittliche Wirtschaftsleistung der EU Anschluss zu finden. Das Steuerrecht erscheint uns aber aus mehreren Gründen nicht das geeignete Instrument zu sein:

- Zum Unterschied vom irischen Beispiel verwendet das Instrument nun nicht ein kleiner Staat, sondern eine große Staatengruppe. Die Konsequenz ist, dass die Wirkung für diese große Staatengruppe geringer ist, für die bisherigen Mitgliedstaaten – insbesondere in

Mitteleuropa – aber größer ist.

- Das Steuerrecht ist ein sehr grobes Investitionssteuerungsinstrument im Verhältnis zu Strukturbeihilfen, die gezielt eingesetzt werden können.
- Steuerdumping löst zum Unterschied von Investitionsbeihilfen auch ein Steuerdumping in den Geberländern aus, was wiederum die Finanzierung des europäischen Finanzausgleichs erschwert.
- Nach der Theorie der optimalen Besteuerung sollte ein ideales Besteuerungssystem möglichst entscheidungsneutral sein. Nun ist es in den meisten europäischen Staaten so, dass bereits heute die Faktoreinkommen aus unselbständiger Arbeit deutlich höher mit Abgaben belastet sind als Faktoreinkommen aus Kapitalvermögen. Durch den beschriebenen Dumpingprozess wird dieser Wettbewerbsnachteil noch verstärkt. Man könnte das verstehen, wenn der Kapitalmangel das zentrale Problem wäre. Tatsächlich ist aber die Massenarbeitslosigkeit das brennendste Problem in der EU, und so gesehen ist diese Politik unverständlich.

Aus unserer Sicht muss alles getan werden, um diesen Körperschaftsteuer-Dumpingprozess zu stoppen. Das kann nur auf der gesamteuropäischen Ebene geschehen. Hoffnungsvoll stimmen die Bemühungen der EU-Kommission, die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen zu harmonisieren, wiewohl uns klar ist, dass sie noch in den Kinderschuhen stecken. Beschleunigt könnte der Prozess durch einen interessanten Vorschlag der Kommission⁴⁶ werden, der eine Umbasierung eines Teils der EU-Finanzierung von einer Umsatzsteuerbemessungsgrundlage auf eine Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage vorsieht. Schließlich haben transnationale Konzerne einen großen Vorteil aus dem Binnenmarkt, und so ist es folgerichtig, von ihnen einen Beitrag zu verlangen. Diese Bemühungen einer Harmonisierung der handelsrechtlichen und steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften sind auch deshalb sinnvoll, weil die Unterschiede in den handelsrechtlichen und steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften derart sind, dass für transnational agierende Unternehmen kaum mehr der Überblick zu bewahren ist und weil selbst für den Fachmann der Vergleich der effektiven Steuerbelastung zwischen verschiedenen Staaten eine echte Herausforderung darstellt.

Ist die Arbeit der Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen einmal getan, muss klar sein, dass aufgrund der nun tatsächlichen Vergleichbarkeit der nominellen Steuersätze der Steuerwettbewerb um die Steuersätze noch größer wird, wenn nicht regulierend eingegriffen wird. Es muss also gerade dann eine Harmonisierung der Körperschaftsteuersätze vorgenommen werden. Wir verkennen nicht, dass auf Basis des Einstimmigkeitsprinzips und auf Basis der derzeit vorherrschenden wirtschaftspolitischen Meinungen eine Harmonisierung des Steuersatzes bestenfalls

auf zypriotischem Niveau möglich ist. Unsere Aufgabe ist es aber, darauf hinzuweisen, dass mit einem Gewinnbesteuerungsniveau um 15% das hohe wohlfahrtsstaatliche Niveau in Kerneuropa nicht zu halten ist. Gar nicht so sehr deshalb, weil die Körperschaftsteuereinnahmen sinken werden, sondern weil dadurch mittelfristig Auswirkungen auf die gesamte Ertragsbesteuerung zu erwarten sind.

Der Versuch, politische Attitüden durch Überzeugungsarbeit zu ändern, erinnert an die Arbeit von Sisyphos. Die Menschen in Europa werden es aber auf Dauer nicht akzeptieren, dass in einer immer reicher werdenden Gesellschaft immer mehr Sozialleistungen gekürzt werden müssen, um das jeweils gekürzte Niveau für die Zukunft sichern zu können. Sie werden erkennen, dass die Entwicklung der Steuersysteme damit in Zusammenhang steht, und sie werden die Verantwortlichen in Europa fragen, was sie zur Verteidigung der bestehenden Steuersysteme getan haben. Sie werden sich nicht damit zufrieden geben, dass das Naturgesetz der Globalisierung zu all dem zwingt, sondern sie werden fragen, welchen Sinn dieser riesige europäische Wirtschaftsraum hat, wenn die Politik der Globalisierung keine Regeln vorgibt.

Literatur

- Bönker, Frank, Steuerpolitische Aspekte der EU-Osterweiterung, in: DIW Vierteljahreshefte zur Wirtschaftsforschung 72 (2003) 522ff.
- Bundesministerium für Finanzen (Hrsg.), Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich (Berlin 2003).
- Ernst & Young; ZEW (Hrsg.), Company Taxation in the New EU Member States – Survey of the Tax Regimes and Effective Tax Burdens for Multinational Investors (Frankfurt 2004).
- EU-Kommission, Draft report to COREPER concerning the Code of Conduct for business taxation (Brüssel 2003).
- EU-Kommission, Structures of the taxation systems in the European Union (Brüssel 2004).
- European Commission – Directorate-General Taxation & Customs Union (Hrsg.), Taxation Papers: Measuring the effective levels of company taxation in the new member states: A quantitative analysis (= Working paper no. 7/2004, Brüssel 2004).
- European Commission, Report on the results of negotiations on the accession of Cyprus, Malta, Hungary, Poland, the Slovak Republic, Latvia, Estonia, Lithuania, the Czech Republic and Slovenia to the European Union (Brüssel, o.J.).
- European Parliament (Hrsg.), Taxation in Europe: recent developments (= ECON 131 EN (2003), Brüssel 2003).
- IBFD (Hrsg.), Taxation of Companies in Europe (Amsterdam 2005).
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss „Steuerpolitik in der Europäischen Union – Prioritäten für die nächsten Jahre“ (= KOM(2001) 260 endgültig, Brüssel 2001).

- Kommission der Europäischen Gemeinschaften, 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 endgültig, Brüssel 2001).
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss: Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen (= KOM(2003) 726 endgültig, Brüssel 2003).
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Finanzierung der Europäischen Union – Bericht der Kommission über das Funktionieren des Eigenmittelsystems (= KOM (2004) 505 endgültig, Brüssel 2004).
- Lang, Michael, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache D. – Gerät der Motor der Steuerharmonisierung ins Stottern?, in: SWI (2005) 365ff.
- Lang, Michael, Marks & Spencer und die Auswirkungen auf das Steuerrecht der Mitgliedstaaten, in: SWI (2005) 255ff.
- Schön, Wolfgang, Tax Competition in Europe (Amsterdam 2003).
- Schatzenstaller, Margit; Truger, Achim (Hrsg.), Perspektiven der Unternehmensbesteuerung (Marburg 2004).
- Wunderlich, Nina; Albath, Lars, Der Europäische Gerichtshof und die direkten Steuern – Ein Beitrag zum Verhältnis von Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht, in: DSIZ 16 (2005) 547 ff.

Anmerkungen

- ¹ inklusive Solidaritätszuschlag von 5,5 vH des Steuerbetrags.
- ² Im Jahr 2003 ein Hochwasserzuschlag von 1,5%.
- ³ http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/speeches/29apr2002_en.htm
- ⁴ RL 77/388/EWG, Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage.
- ⁵ RL 2003/96/EG, Richtlinie des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischen Strom.
- ⁶ RL 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren.
- ⁷ RL 92/83/EWG, des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke.
- ⁸ RL 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten.
- ⁹ RL 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensanteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Staaten betreffen.
- ¹⁰ Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen.
- ¹¹ RL 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen.
- ¹² RL 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten.

- ¹³ Vgl. Bericht der Gruppe „Verhaltenskodex“ (Unternehmensbesteuerung) an den Rat „Wirtschaft und Finanzen“ (Tagung am 29. 11. 1999) betr.: Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung) 2f.
- ¹⁴ Vgl. IP/03/787: Steuern: Kommission begrüßt Verabschiedung des Maßnahmenpakets zur Eindämmung des schädlichen Steuerwettbewerbs (3. 6. 2003).
- ¹⁵ RL 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten.
- ¹⁶ EuGH Rechtssache de Lasteyrie du Saillant (C-9/02).
- ¹⁷ EuGH Rechtssache Marks & Spencer (C-446/03).
- ¹⁸ Seer u. a., Die Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet der direkten Besteuerung in den Jahren 2003 und 2004, in EWS 7 (2005) 289ff.
- ¹⁹ Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung (98/C 384/03; ABI C 384/3; 10. 12. 1998).
- ²⁰ Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung (98/C 384/03; ABI C 384/3; 10. 12. 1998).
- ²¹ Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung (98/C 384/03; ABI C 384/3; 10. 12. 1998).
- ²² Vgl. Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Bericht über die Umsetzung der Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung (26. 11. 2003).
- ²³ IP/03/1605: Steuerbeihilfen: Kommission zieht Bilanz (26. 11. 2003).
- ²⁴ Vgl. Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Bericht über die Umsetzung der Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung (26. 11. 2003) 18ff.
- ²⁵ RL 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten.
- ²⁶ RL 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensanteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Staaten betreffen.
- ²⁷ RL 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten.
- ²⁸ Anhang VI des Beitrittsvertrages: Liste nach Artikel 24 der Beitrittsakte: Estland.
- ²⁹ RL 2004/76/EG des Rates vom 29. April 2004 zur Änderung der Richtlinie 2003/49/EG insoweit als bestimmte Mitgliedstaaten Übergangszeiten für eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten anwenden können.
- ³⁰ Ähnliche Übergangsregeln gelten allerdings auch für Griechenland, Spanien und Portugal.
- ³¹ http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/interests_royalties/index_en.htm
- ³² Anhang XI: Liste nach Artikel 24 der Beitrittsakte: Malta.
- ³³ Anhang XIV: Liste nach Artikel 24 der Beitrittsakte: Slowakei.
- ³⁴ Anhang XII: Liste nach Artikel 24 der Beitrittsakte: Polen.
- ³⁵ Anhang X: Liste nach Artikel 24 der Beitrittsakte: Ungarn.

- ³⁶ Anhang VII: Liste nach Artikel 24 der Beitrittsakte: Zypern (keine Bedeutung für die Körperschaftsteuer).
- ³⁷ Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung (98/C 384/03; ABI C 384/3; 10. 12. 1998).
- ³⁸ RL 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensanteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Staaten betreffen.
- ³⁹ EuGH Rechtssache de Lasteyrie du Saillant (C-9/02).
- ⁴⁰ Im Wesentlichen beinhaltet diese Bestimmung, ob die vereinbarten Konditionen auch zwischen Fremden so vereinbart worden wären.
- ⁴¹ RL 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten.
- ⁴² Sofern es sich um eine so genannte Foreign Controlled Company handelt. Details dazu sind im Länderteil zu Zypern angeführt.
- ⁴³ Körperschaftsteuer in Höhe von 25% auf Gesellschaftsebene und Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% auf Gesellschafterebene ergibt kumulativ eine Steuerbelastung in Höhe von 43,75%.
- ⁴⁴ Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss „Steuerpolitik in der Europäischen Union – Prioritäten für die nächsten Jahre“ (= KOM(2001) 260 endgültig, Brüssel 2001).
- ⁴⁵ KOM (2004) 505 endg/2, 10.
- ⁴⁶ Ebendort.

Zusammenfassung

In den letzten Jahren war in den meisten Mitgliedsländern der EU ein Erosionsprozess der Körperschaftsteuersätze zu beobachten. Diese Tendenz verstärkte sich durch den Beitritt der zehn neuen Mitgliedstaaten. Die Konsequenzen sind ein an Intensität zunehmender Steuerwettbewerb innerhalb der gesamten EU und entsprechende Einnahmehausfälle in den nationalen Haushalten. Allein im Zeitraum von 2001 bis 2005 fiel der durchschnittliche Körperschaftsteuersatz in den EU-15 von 31,9% auf 29,2%. Der Rückgang in den neuen Mitgliedsstaaten (von 26,6% auf 18,5%) fiel noch stärker aus.

Als Reaktion auf den zunehmenden Systemwettbewerb erließ die Europäische Kommission einen Code of Conduct, um die einseitige Begünstigung internationaler Unternehmen in den Mitgliedstaaten zu unterbinden. Nicht von dieser Regelung betroffen sind jedoch Steuersysteme, die allen Unternehmen, unabhängig von ihrer Herkunft, dieselben Bedingungen bieten, wie beispielsweise eine nullprozentige Besteuerung von thesaurierten Gewinnen in Estland. Als Konsequenz daraus weiteten die Mitgliedstaaten ihre Begünstigungen auf die nationalen Unternehmen aus. Die Europäische Kommission beobachtet diese Entwicklung mit Wohlwollen, da der „gesunde Steuerwettbewerb“ durchaus begrüßt wird.

Die vorliegende Studie liefert eine Darstellung der Körperschaftsteuersysteme und der damit zusammenhängenden Investitionsbegünstigungen in den zehn neuen Mitgliedstaaten der Europäischen Union. Sie zeigt auch die Gefahr, die der Steuerwettbewerb für das Europäische Sozialmodell darstellt und schildert, welche Maßnahmen auf europäischer Ebene notwendig sind, um dagegen erfolgreich ankämpfen zu können.