

# Abhandlungen

## Perspektiven der Unternehmensbesteuerung in Europa<sup>1</sup>

Prof. Dr. JOHANNA HEY, Düsseldorf

### Inhaltsübersicht

- I. Standortbestimmung
- II. Gemeinschaftsebene
  - 1. Bescheidene Harmonisierungserfolge – 25 Unternehmenssteuersysteme
  - 2. Der EuGH: Motor der Integration – Zerstörer der nationalen Steuerrechtsordnungen?
    - a) Der Maßstab der Grundfreiheiten
    - b) Die gemeinschaftsrechtsfreundliche Rechtsprechung des EuGH auf Rechtfertigungsebene: in *du bio pro Europa*
    - c) Reaktionen auf die Rechtsprechung des EuGH
  - 3. Das ungelöste Problem der Aufteilung der Steuerquellen
    - a) Grenzüberschreitende Besteuerungssachverhalte als Dreiparteienverhältnisse
    - b) Aufkommensverteilungskonflikte
    - c) Konsequenzen für die Reichweite notwendiger Harmonisierungsmaßnahmen
  - 4. Neue Initiativen der Europäischen Kommission
    - a) Zweistufiges Vorgehen mit dem Endziel einer harmonisierten körperschaftsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage
- III. Ebene des nationalen Steuergesetzgebers
  - 1. Reformdruck aufgrund des Europäischen Steuerwettbewerbs
    - a) Verschärfter Steuerwettbewerb nach der EU-Osterweiterung
    - b) Antworten auf den Steuerwettbewerb
  - 2. Folgerungen für die Weiterentwicklung des Unternehmenssteuerrechts in Deutschland
    - a) Rechtssicherheit als Standortfaktor
    - b) Rechtsformgerechter Zugang zur Körperschaftsteuer für Personenunternehmen als Voraussetzung für die Entkoppelung von Körperschaft- und Einkommensteuerspitzensatz
- IV. Resümee und Ausblick

### I. Standortbestimmung

„Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung“ war über lange Zeit ein Unwort<sup>2</sup>. Zwar setzen Steuerwettbewerb und Europäischer Gerichtshof dem Gestaltungsspielraum der nationalen Gesetzgeber ständig engere Grenzen, dennoch überwog in der Vergangenheit stets das Bedürfnis der Mitgliedstaaten, in Fragen der direkten Steuern autark zu bleiben. Mit der EU-Osterweiterung ist nun plötzlich die Forderung nach Steuersatzharmonisierung aufgekommen. Dies überrascht, ist doch gerade die Festlegung des Steuersatzes Herzstück nationaler Steuersouveränität.

Indes offenbart sich in der deutsch-französischen Allianz<sup>3</sup> für einen Mindestkörperschaftsteuersatz nicht ein geläutertes Binnenmarktverständnis, sondern die Hilflosigkeit der im europäischen Steuerwettbewerb<sup>4</sup> ab-

geschlagenen Mitgliedstaaten. So wurde den neuen Mitgliedstaaten vorgeworfen, sie finanzierten mit den Aufbauhilfen der EU auf Kosten der alten Mitgliedstaaten *Dumpingsteuersätze*. Dieser Vorwurf muss jedoch relativiert werden angesichts des Volumens der den neuen Mitgliedstaaten für den Dreijahreszeitraum 2004 bis 2006 zugesagten Sondermittel von insgesamt 40 Mrd. Euro<sup>5</sup>. Zum Vergleich: In die neuen Bundesländer werden ab dem Jahr 2005 im Rahmen des Solidarpaktes II weiterhin *jährlich* 20 Mrd. Euro transferiert<sup>6</sup>.

Deutlich wird vielmehr, dass man die ökonomische Herausforderung des Erweiterungsprozesses noch nicht richtig realisiert hat. Zwangsläufig wird als Folge der EU-Osterweiterung Kapital in die neuen Mitgliedstaaten fließen. Anders lässt sich die Angleichung der Wirtschafts- und Lebensverhältnisse als eine Voraussetzung für das Funktionieren des Gemeinsamen Mark-

<sup>1</sup> Der vorliegende Beitrag basiert auf der Antrittsvorlesung, die die Verfasserin am 15.1.2004 an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf gehalten hat.

<sup>2</sup> Nach der Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament im Anschluss an die Schlussfolgerungen des unabhängigen Sachverständigenausschusses unter dem Vorsitz von Herrn *Ruding*, SEK [92] 1118 endg. v. 26.6.1992, BT-Drucks. 540/92, waren die meisten Harmonisierungsinitiativen zum Erliegen gekommen.

<sup>3</sup> S. Handelsblatt v. 28.5.2004: Berlin und Paris setzen Brüssel in der Steuerpolitik unter Druck. Wie wenig durchdacht agiert wird, zeigt sich daran, dass das BMF noch im Februar 2004 einer Harmonisierung der Bemessungsgrundlage, ohne die sich auch bei Harmonisierung der Steuersätze dem Steuerwettbewerb kein Einhalt gebieten lässt (s. unten II.4.c), ablehnend gegenüberstand, s. Han-

delsblatt v. 23.2.2004.

<sup>4</sup> Hierzu näher unten III.1.a); zur Entwicklung des Körperschaftsteuersatzes der Mitgliedstaaten im Zeitraum 1980–1999 s. *J. Hey* in Herrmann/Heuer/Raupach (HHR), EStG/KStG, Einf. KStG (Stand: Sept. 1999) Anm. 448 Tabelle 2.

<sup>5</sup> S. [http://europa.eu.int/comm/enlargement/negotiations/pdf/financial\\_framework.pdf](http://europa.eu.int/comm/enlargement/negotiations/pdf/financial_framework.pdf). Davon entfallen rd. 10 Mrd. auf den Agrarbereich und rund 22 Mrd. als Heranführungshilfe auf den Ausbau der Infrastruktur. Die Strukturhilfen machen rd. 1% des BIP der neuen Mitgliedstaaten aus.

<sup>6</sup> Die in den 14 Jahren seit der Wiedervereinigung in die neuen Bundesländer geflossenen Transfers belaufen sich auf 1.200 Mrd. Euro.

tes (s. Art. 2 EGV) nicht erreichen. Dabei kann das bestehende Wohlstandsgefälle nur entweder durch direkte, aus Steuergeldern der alten Mitgliedstaaten gespeiste Finanzhilfen überwunden werden, die dann wohl deutlich höher ausfallen müssten als die aktuell bewilligten Mittel, oder indem die neuen Mitgliedstaaten durch günstige Rahmenbedingungen *weltweit* Investitionen anziehen, um auf diese Weise möglichst schnell aus den Strukturhilfen herauszuwachsen. Letzteres entspricht dem Subsidiaritätsprinzip als einem der Grundwerte der Union. Dann aber ist die Kritik an der Niedrigsteuersatzpolitik der neuen Mitgliedstaaten verfehlt.

Statt unreflektierter Forderungen nach Mindeststeuersätzen bedarf es der Entwicklung langfristiger Perspektiven für die Unternehmensbesteuerung in Europa. Dabei geht es sowohl um die Positionierung Deutschlands in der gemeinsamen europäischen Steuerpolitik als auch um die Ausrichtung der nationalen Steuerpolitik auf den Gemeinsamen Markt. Es müssen also zwei Ebenen unterschieden werden: Zum einen die Gemeinschaftsebene mit den Fragen

- Was kann der Europäische Gerichtshof leisten (II.2)?
- Muss das Unternehmenssteuerrecht in der Europäischen Union harmonisiert werden (II.3 u. 4)?

Zum anderen muss geklärt werden, wie auf nationaler Ebene das Unternehmenssteuerrecht weiterentwickelt werden muss, damit es den Anforderungen des Binnenmarktes gerecht wird (III.).

## II. Gemeinschaftsebene

### 1. Bescheidene Harmonisierungserfolge – 25 Unternehmenssteuersysteme

Bisher hat sich das Unternehmenssteuerrecht gegenüber den Harmonisierungsinitiativen der EU-Kommission weitgehend resistent gezeigt. Wir leisten uns in Europa 15, seit der EU-Osterweiterung 25 unterschiedliche Unternehmenssteuerrechtssysteme. Die Harmonisierungserfolge der Mutter-/Tochter<sup>7</sup>- und Fusionsrichtlinie<sup>8</sup> von 1990 sowie der Richtlinie über Zinsen

und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen<sup>9</sup> von 2003 sind bescheiden. Wie gering die Einigungsbereitschaft auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung ist, zeigt exemplarisch die Verordnung über die Europäische Aktiengesellschaft (SE-Statut)<sup>10</sup>. Zu den steuerrechtlichen Rahmenbedingungen schweigt sich das Statut aus, obwohl der Abbau der trotz der Fusionsrichtlinie fortbestehenden steuerlichen Hindernisse grenzüberschreitender Umwandlungen für den Erfolg der Societas Europaea von entscheidender Bedeutung ist. Es ist zu hoffen, dass sich die Mitgliedstaaten möglichst schnell auf die im Nachgang von der Kommission vorgeschlagene Ergänzung der Fusionsrichtlinie<sup>11</sup> einigen.

### 2. Der EuGH: Motor der Integration – Zerstörer der nationalen Steuerrechtsordnungen?

#### a) Der Maßstab der Grundfreiheiten

##### (1) Grundfreiheiten als Gleichbehandlungsgebote und Beschränkungsverbote

So wenig einigungsfähig sich die Mitgliedstaaten zeigen, so unnachgiebig wacht der Europäische Gerichtshof über die Einhaltung der Grundfreiheiten. Angesichts der nur gering ausgeprägten Bereitschaft der nationalen Steuergesetzgeber, von sich aus das Unternehmenssteuerrecht diskriminierungs- und beschränkungs frei zu gestalten, kommt ihm derzeit die zentrale Rolle im steuerlichen Integrationsprozess zu<sup>12</sup>.

Der Gerichtshof entfaltet die Grundfreiheiten im Bereich der direkten Steuern sowohl als Diskriminierungs- als auch als Beschränkungsverbote. Als Diskriminierungsverbote erzwingen die Grundfreiheiten die Gleichbehandlung<sup>13</sup> von Steuerinländern und Steuer ausländern in den einzelnen Teilmärkten des Binnenmarktes („Kästchengleichheit“<sup>14</sup>). Als Beschränkungsverbote<sup>15</sup> zielen sie auf die Verwirklichung des Gemeinsamen Marktes als einheitliches Wirtschaftsgebiet<sup>16</sup>.

Für die Unternehmensbesteuerung hat sich von Beginn an die Niederlassungsfreiheit<sup>17</sup>, in jüngerer Zeit auch

7 Richtlinie des Rates v. 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG), ABl. EG 1990 Nr. L 225, 6; berichtigt durch ABl. EG 1990 Nr. L 266, 20.

8 Richtlinie des Rates v. 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen (90/434/EWG) ABl. EG 1990 Nr. L 225, 1.

9 Richtlinie des Rates v. 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (2003/49/EG), ABl. EG 2003 Nr. L 157, 49.

10 Verordnung des Rates über das Statut der Europäischen Gesellschaft v. 8.10.2001, Dok.-Nr. 2157/2001, ABl. EG 2001 Nr. 294.

11 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates v. 17.10.2003 zur Änderung der Richtlinie 90/434/EWG des Rates v. 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, KOM (2003) 613 endg.

12 Hierzu insb. S. van Thiel, EC Tax Revue 2003, 4; M. Tumpel, ÖStZ 2002, 548 (550); kritisch J. Heinrich, ÖStZ 2002, 554; skeptisch auch H. Hahn, GmbHR 2003, 1245 (1248 f.).

13 Grundlegend zu Struktur und Funktion der Diskriminierungsverbote als europarechtliche Gleichheitssätze D. Birk, DStJG 19, 63 ff.; A. Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 200 ff.

14 D. Birk, DStJG 19, 63 (77, 79).

15 Zur freiheitsrechtlichen Dimension der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote A. Cordewener (FN 13), S. 249 ff., 322 ff.; dagegen jetzt J. Englisch, Dividendenbesteuerung. Europa- und verfassungsrechtliche Vorgaben im Vergleich der Körperschaftsteuersysteme Deutschlands und Spaniens, Diss. Köln 2004 (im Druck), 2. Kap. C.V.2.c., der die Grundfreiheiten auch unter dem Aspekt des Beschränkungsverbots ausschließlich als Gleichheitssätze wertet.

16 W. Schön, IStR 2004, 289 (290); F. Vanistendael, EC Tax Review 2003, 136 (139).

17 Dabei prüft der Gerichtshof stets vorrangig die Niederlassungsfreiheit, zum Verhältnis von Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit s. EuGH v. 21.11.2002 – C-436/00, EuGHE 2002, I-10829 Rz. 35 ff. u. 66 ff. (X und Y).

die Kapitalverkehrsfreiheit<sup>18</sup> als sehr effektiv erwiesen. Dabei ist das Verhältnis zwischen Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit nicht abschließend geklärt, unter welchen Voraussetzungen (Beteiligungshöhe) eine Auslandsinvestition als Niederlassung zu qualifizieren ist<sup>19</sup>. Unterschiede in der Schutzintensität lassen sich indes nicht feststellen<sup>20</sup>, nachdem der EuGH die erweiterten Rechtfertigungsmöglichkeiten der Kapitalverkehrsfreiheit in Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG-Vertrag restriktiv interpretiert<sup>21</sup>. Klärungsbedürftig bleibt die Frage, ob Art. 56 EG-Vertrag die Kapitalanlage in und aus Drittstaaten auch gegenüber steuerrechtlichen Differenzierungen schützt<sup>22</sup>. Bejaht man dies, wären die rechtlichen Möglichkeiten, sich an den EU-Außengrenzen gegen Steuerwettbewerb zu verteidigen, ganz erheblich eingeschränkt.

(2) *Inbound-Investitionen: Gleichbehandlung unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtiger Unternehmen*

In ihrer Ausprägung als Diskriminierungsverbote fordern die Grundfreiheiten die Gleichbehandlung von Unternehmen unabhängig von ihrer Ansässigkeit. Während der Gerichtshof in Entscheidungen zur Besteuerung der natürlichen Person das Nebeneinander von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht – wenngleich mit immer strengeren Anforderungen an die Rechtfertigung von Nachteilen des beschränkt Steuerpflichtigen<sup>23</sup> – vom Grundsatz her akzeptiert, ist diese Unterscheidung in der Körperschaftsteuer unzulässig. In Art. 43 Abs. 1 S. 2 EG-Vertrag sieht der EuGH die Gleichwertigkeit der dort genannten Niederlassungsformen garantiert und folgert ein Gebot der Gleichbehandlung von Betriebsstätte und Tochterkapitalgesellschaft im Niederlassungsstaat<sup>24</sup>. Konsequenz lässt sich dieses Gleichbehandlungsgebot nur verwirk-

lichen, wenn die Differenzierung zwischen beschränkter Steuerpflicht (Betriebsstätte) und unbeschränkter Steuerpflicht (Tochterkapitalgesellschaft) aufgegeben wird<sup>25</sup>. Benachteiligungen beschränkt steuerpflichtiger Unternehmen können nicht im Hinblick auf etwaige Unterschiede zwischen Betriebsstätte und Tochterkapitalgesellschaft gerechtfertigt werden<sup>26</sup>, sondern nur ausnahmsweise aus zwingenden Gründen des Gemeinwohls. Unter dieser Prämisse dürfte es – angesichts der hohen Anforderungen, die der Gerichtshof an die Rechtfertigung stellt – nicht länger möglich sein, Vorschriften, die an inländischen Sitz und/oder Geschäftsleitung einer Gesellschaft anknüpfen, aufrechtzuerhalten<sup>27</sup>.

Die unterschiedlichen Ausgangspunkte in Einkommen- und Körperschaftsteuer erklären sich damit, dass die Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse, etwa des Familienstandes oder der Befriedigung existentieller Bedürfnisse, bei juristischen Personen entfällt<sup>28</sup>. Die Aussage, beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige seien nicht in vergleichbarer Situation, ist auf den Bereich des subjektiven Nettoprinzips zu begrenzen<sup>29</sup>.

(3) *Outbound-Investitionen: Gleichbehandlung von In- und Auslandsinvestition*

Als Beschränkungsverbote verbieten die Grundfreiheiten dem Herkunftsstaat, an die Auslandsinvestition gegenüber einer rein binnenstaatlichen Investition irgendwie geartete Nachteile<sup>30</sup> zu knüpfen. Erst mit dieser im Wortlaut einzelner Grundfreiheiten (insb. Art. 56 EG-Vertrag) ausdrücklich angelegten Ergänzung der Diskriminierungsverbote wird die volle Schutzwirkung erreicht. Gerade vor dem Hintergrund des Europäischen Steuerwettbewerbs kommt dieser Dimension der Grundfreiheiten entscheidende Bedeutung bei, weil das Beschränkungsverbot den Herkunftsstaat daran

18 EuGH v. 6.6.2000 – C-35/98, EuGHE 2000, I-4071 Rz. 27 ff. (Verkooijen); v. 26.9.2000 – C-478/98, EuGHE 2000, I-1361, Rz. 17 ff. (Kommission ./ Belgien); s. auch Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Manninen – C-319/02 v. 18.3.2004, <http://curia.eu.int>; zur Erbschaftsteuer s. EuGH v. 11.12.2003 – C-364/01, HFR 2004, 275 Rz. 57 ff. (Erben von H. Barbier).

19 EuGH v. 21.11.2002 – C-436/00, EuGHE 2002, I-10829 Rz. 30 ff. (X und Y).

20 A. Cordewener (FN 13), S. 200 ff.; ders., DStR 2004, 6 (7).

21 EuGH v. 6.6.2000 – C-35/98, EuGHE 2000, I-4071 Rz. 44 ff. (Verkooijen) fordert auch im Rahmen von Art. 58 EG-Vertrag eine Verhältnismäßigkeitsprüfung; ebenso K. Matzka, Das österreichische Steuerrecht im Lichte der Freiheit des Kapitalverkehrs, Wien 1998, S. 63 f.; 89 ff.; H. G. Ruppe, Die Bedeutung der Kapitalverkehrsfreiheit für das Steuerrecht, in Lechner/Staringer/Tumpel (Hrsg.), Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht, Wien 2000, S. 9 (20 ff.).

22 So die bisher h.M. im Schrifttum, die Art. 56 auch im Steuerrecht auf Drittstaatenfälle anwendet, vgl. C. Staringer, ÖStZ 2000, 26 (28); J. Englisch (FN 15), 2. Kap. C.III.2.; a.A. W. Schön, anlässlich des 55. Fachkongresses der Steuerberater (2003).

23 S. insb. EuGH v. 12.6.2003 – C-234/01, EuGHE 2003, I-5933 Rz. 28 ff. (Gerritse).

24 So bereits EuGH v. 28.1.1986 – 270/83, EuGHE 1986, 273 Rz. 22 (avoir fiscal); v. 21.9.1999 – C-307/97, EuGHE 1999, I-6181 Rz. 35 u. 43 (Saint Gobain); hierzu ausführlich N.

Dautzenberg, EWS 2001, 270 ff.

25 Ebenso F. Amatucci, EC Tax Review 2003, 202 (203 f.); in diese Richtung auch das Fazit von R. Seer, Beschränkte Steuerpflicht und Gemeinschaftsrecht, in Gassner u.a. (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Wien 2004, S. 37 (52).

26 So ausdrücklich EuGH v. 21.9.1999 – C-307/97, EuGHE 1999, I-6161 Rz. 48 (Saint Gobain): „Zur Steuerbarkeit von Dividenden, die in Deutschland aus Beteiligungen an ausländischen Tochter- und Enkelgesellschaften bezogen werden, und zur Steuerbarkeit solcher Beteiligungen ist festzustellen, daß die ausländischen Gesellschaften mit einer inländischen Betriebsstätte und die inländischen Gesellschaften sich in einer objektiv vergleichbaren Lage befinden“; s. dagegen P. Wattel, EC Tax Review 2003, 194 (197), im Hinblick auf die rechtliche Unselbständigkeit der Betriebsstätte.

27 Ebenso W. Schön, IStR 2004, 289 (298); zu Einzelvorschriften, die unter diesem Aspekt europarechtlichen Bedenken unterliegen, s. A. Cordewener, DStR 2004, 6 (13 f.).

28 Ähnlich der Befund von A. Cordewener (FN 13), S. 897 ff.; P. Wattel, EC Tax Review 2003, 194 (197).

29 Besonders deutlich wird dies in der Rechtssache Gerritse, EuGH v. 12.6.2003 – C-234/01, EuGHE 2003, I-5933 Rz. 28 f.; vgl. auch R. Seer (FN 25), S. 37 (58); W. Schön, IStR 2004, 289 (292).

30 Auch die geringfügige Schlechterstellung bedarf der Rechtfertigung, vgl. z.B. EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02, DStR 2004, 551 Rz. 43 (Lasteyrie).

hindert, die Abwanderung von Unternehmen zu günstigeren Standorten zu unterbinden<sup>31</sup>.

b) *Die gemeinschaftsrechtsfreundliche Rechtsprechung des EuGH auf Rechtfertigungsebene: in dubio pro Europa*

Anders als das Bundesverfassungsgericht billigt der EuGH den nationalen Steuergesetzgebern in Bezug auf die Verwirklichung der Grundfreiheiten keine Einschätzungsprärogative<sup>32</sup> zu. Judicial self-restraint ist ihm fremd. Während das Bundesverfassungsgericht im Hinblick auf die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers bei der Überprüfung der Erforderlichkeit und Angemessenheit von Differenzierungen vielfach sehr zurückhaltend ist, exekutiert der Europäische Gerichtshof das Verhältnismäßigkeitsprinzip mit größter Akkuratess. So halten die mannigfaltigen Rechtfertigungsbemühungen der Mitgliedstaaten der näheren Prüfung zumeist nicht stand. Weder lassen die Richter den Einwand fehlender Harmonisierung<sup>33</sup> gelten, noch sind sie empfänglich für allgemein gehaltene Hinweise auf Vollzugsdefizite und die Gefahr der Erosion des Steueraufkommens<sup>34</sup>. Zwar erkennt der EuGH die Wirksamkeit der Steueraufsicht<sup>35</sup> und das Interesse der Mitgliedstaaten an der Erlangung der für die Besteuerung notwendigen Informationen<sup>36</sup> prinzipiell an, verweist aber geradezu gebetsmühlenartig auf die Möglichkeiten des Informationsaustausches auf der Grundlage der Amtshilferichtlinie<sup>37</sup>, und zwar ohne ihre Effektivität in der Praxis ins Kalkül zu ziehen. Auch für die Typisierungsbedürfnisse im steuerlichen Massenverfahren zeigt der Gerichtshof wenig Verständnis, wenn er den Nachweis missbräuchlicher Einkünfteverlagerung in jedem Einzelfall erbracht wissen will<sup>38</sup>. Für gesetzliche Missbrauchstypisierungen ist auf der Grundlage dieser

Rechtsprechung allenfalls dann noch Raum, wenn sie widerlegbar sind<sup>39</sup>.

c) *Reaktionen auf die Rechtsprechung des EuGH*

Angesichts der kompromisslosen Strenge des Gerichtshofs hat sich in jüngerer Zeit ein bemerkenswerter Wandel in der Rezeption der noch nicht einmal zwanzig Jahre alten Entscheidungspraxis zum Recht der direkten Steuern vollzogen. Wurden die ersten Entscheidungen, wenn auch zögerlich, so doch überwiegend positiv aufgenommen<sup>40</sup>, macht sich mittlerweile Ernüchterung breit. Zunehmend mischen sich in die Urteilsbesprechungen kritische Töne. Den einen geht die Einmischung des EuGH in die nationalen Steuerrechtsordnungen zu weit. Sie sehen unter dem Gesichtspunkt der begrenzten Einzelmächtigung<sup>41</sup> die Souveränität der Mitgliedstaaten verletzt<sup>42</sup>. Andere Autoren fürchten die punktuell destruktive Wirkung<sup>43</sup> der Entscheidungen.

Dass die Judikate des Europäischen Gerichtshofs mittlerweile mehr gefürchtet als begrüßt werden, ist allerdings weniger dem Gerichtshof selbst anzulasten, als vielmehr den Antworten des nationalen Steuergesetzgebers. Ihm stehen stets zwei Reaktionsmöglichkeiten zur Verfügung: Er kann die Diskriminierung des EU-Ausländers beseitigen, indem er die nachteilige Regelung des Auslandssachverhalts abschafft. Er kann aber auch den entgegengesetzten Weg beschreiten und die nachteilige Regelung auf den Inlandssachverhalt ausdehnen. In beiden Fällen werden In- und Ausländer gleich behandelt – gleich gut bzw. gleich schlecht<sup>44</sup>. Der deutsche Steuergesetzgeber entscheidet sich nur allzu oft für letzteres.

Auf dieser Linie liegt die Ausdehnung von § 8a KStG auf Inlandssachverhalte<sup>45</sup> in Folge der Entscheidung in der Rechtssache Lankhorst-Hohorst<sup>46</sup>, wobei der Ge-

31 Hierzu ausführlicher unten III.1.b.

32 Insofern nicht in Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des EuGH die Anregung von P. Fischer, FR 2004, 630 (633), der Gerichtshof möge die Wahl des zur Sicherung des Besteuerungsanspruchs erforderlichen Verfahrens der Einschätzungsprärogative der Mitgliedstaaten überlassen.

33 EuGH v. 27.6.1996 – C-107/94, EuGHE 1996, I-3089 (Ascher); v. 28.1.1992 – C-204/90 u. C-300/90, EuGHE 1992, I-249 Rz. 11 (Bachmann).

34 EuGH v. 16.7.1998 – C-264/96, EuGHE 1998, I-4695 Rz. 28 (ICI); v. 21.9.1999 – C-307/97, EuGHE 1999, I-6181 Rz. 51 (Saint Gobain); v. 6.6.2000 – C-35/98, EuGHE 2000, I-4071 Rz. 48 (Verkooijen); EuGH v. 8.3.2001 – C-397/98, EuGHE 2001, I-1727 Rz. 59 (Metallgesellschaft); hierzu sehr kritisch H. Kube, IStR 2003, 325 ff.

35 EuGH v. 20.2.1979 – 120/78, EuGHE 1979, 649 Rz. 8 (Cassis de Dijon).

36 EuGH v. 15.5.1997 – 250/95, EuGHE 1997, I-2471 Rz. 31 (Futura/Singer); v. 8.7.1999 – C-254/97, EuGHE 1999, I-4809 Rz. 18 (Baxter u.a.).

37 EuGH v. 15.5.1997 – C-250/95, EuGHE 1997, I-2471 Rz. 40 f. (Futura Participations); v. 28.10.1999 – C-55/98, EuGHE 1999, I-7641 Rz. 26 ff. (Vestergaard).

38 EuGH v. 8.7.1999 – C-254/97, EuGHE 1999, I-4809 Rz. 19 (Baxter); v. 17.7.1997 – C-28/95, EuGHE 1997, I-4161 Rz. 41 ff. (Leur Bloem); v. 11.3.2004 – C-9/02, DStR 2004, 551 Rz. 59 f. (Lasteyrie); s. auch die unterschwellige Kritik von H. Hahn, IStR 1999, 609 (613).

39 A. Cordewener (FN 13), S. 809 ff. Dabei ist allerdings un-

klar, ob der Gerichtshof die Ausgestaltung als widerlegbare Vermutung im Hinblick auf die hiermit verbundene Beweislastumkehr akzeptieren würde, wenn er fordert, „dass eine nationale Maßnahme mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nur dann vereinbar ist, wenn sie den Finanzbehörden die Möglichkeit gibt, im Einzelfall das tatsächliche Vorliegen einer Hinterziehung oder einer Steuerumgehung nachzuweisen ...“, so z.B. EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02, DStR 2004, 551 Rz. 60 (Lasteyrie).

40 Zur Rezeptionsgeschichte der avoir fiscal-Entscheidung A. Cordewener (FN 13), S. 400 ff.

41 Zur Bedeutung des Grundsatzes der begrenzten Einzelmächtigung für die Kompetenzen des EuGH s. allgemein W. Dänzer-Vanotti, Der Europäische Gerichtshof zwischen Rechtsprechung und Rechtsetzung, in FS U. Everling, 1995, S. 205 (212).

42 Z.B. H. Kube, IStR 2003, 325 ff.

43 Sehr kritisch J. Heinrich, ÖStZ 2002, 554 (559); M. Wathel, Direct taxation and EU law: integration or disintegration?, EC Tax Review 2004, 1 (2); J. Lang, Besteuerung in Europa zwischen Harmonisierung und Differenzierung, in FS H. Flick, 1997, S. 873 (884).

44 O. Thömmes, intertax 2004, 124 (125).

45 Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 22.12.2003, BGBl. I 2003, 2840 (sog. „Korb II-Gesetz“).

46 EuGH v. 12.12.2002 – C-324/00, EuGHE 2002, I-1179 (Lankhorst-Hohorst).

setzgeber die Gelegenheit genutzt hat, die Vorschrift – u.a. durch Abschaffung des Holdingprivilegs – gleich noch erheblich zu verschärfen. Auch die Ersetzung des körperschaftsteuerrechtlichen Vollarrechnungssystems durch das Halbeinkünfteverfahren, bei dem es sich steuersystematisch unzweifelhaft um einen Rückschritt handelt<sup>47</sup>, geschah im Vorgriff auf eine EuGH-Entscheidung<sup>48</sup>. Und es gehört nicht allzu viel Phantasie dazu, sich vorzustellen, dass der Gesetzgeber, sollte der Gerichtshof die Gewinnkorrekturvorschrift des § 1 AStG für europarechtswidrig erklären<sup>49</sup>, den Fremdvergleich auf inländische Konzerne ausdehnen wird. Grund zur Sorge gibt auch die Vorlage des Britischen High Court in der Rechtssache Marks & Spencer<sup>50</sup>, mit der die Beschränkung der Gruppenbesteuerung auf inländische Konzerne zur Überprüfung gestellt ist. Wird der nationale Gesetzgeber, wenn der EuGH diese Benachteiligung internationaler Konzerne zu Fall bringt, wohlmöglich die nationale Organschaft einschränken, statt sie für grenzüberschreitende Konzerne zu öffnen<sup>51</sup>?

Ungewollt hat der EuGH einen regelrechten „race to the bottom“ der Systematik der mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen losgetreten. Meist hat er keine andere Wahl, wenn Diskriminierungen und Beschränkungen konsequent beseitigt werden sollen. Doch würden die Urteile mehr überzeugen, wenn die Richter sich nicht über steuerrechtliche Systematik und verwaltungstechnische Realität hinwegsetzen würden, wobei die Holzschnitthaftigkeit mancher Entscheidungen auch daran liegen mag, dass hier Richter ohne speziellen steuerrechtlichen Sachverstand<sup>52</sup> über zumeist hochkomplexe steuerrechtliche Fragen zu befinden haben.

Die Systematik der nationalen Steuerrechtsordnungen ist zwar in den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz eingegangen<sup>53</sup>. Doch fasst der EuGH die Kohärenz so eng, dass die diesbezüglichen Rechtfertigungsversuche der Mitgliedstaaten seit Entdeckung dieses Grundsatzes in der Bachmann-Entscheidung stets gescheitert sind<sup>54</sup>. Aufgrund der Weigerung des EuGH, das Kohärenzargument steuersubjektübergreifend anzuwenden, läuft der Systemgedanke insbesondere im Verhältnis zwischen Kapitalgesellschaft und Anteilseigner leer, obwohl es steuersystematisch nicht nur zulässig, sondern geradezu geboten ist, beide Ebenen zusammen zu betrachten<sup>55</sup>.

Soweit sich die Entscheidungen darüber hinwegsetzen, dass die Mitgliedstaaten bisher nicht bereit sind, auf dem Gebiet der direkten Steuern Souveränität abzugeben, geschweige denn eine gemeinsame europäische Steuerverwaltung einzurichten, ist die Frage aufgeworfen, ob der EuGH dem auch gemeinschaftsrechtlich anerkannten Gewaltenteilungsgrundsatz<sup>56</sup> hinreichend Rechnung trägt<sup>57</sup>. Indes entscheidet der Gerichtshof nur über das „Ob“ der Beseitigung von Diskriminierungen und Beschränkungen. Das „Wie“ der Umsetzung bleibt den Mitgliedstaaten überlassen. Hier ist der Gerichtshof sogar bemerkenswert zurückhaltend, indem er Aussagen zur Verteilung der Verantwortlichkeiten zwischen den Mitgliedstaaten in der Regel<sup>58</sup> vermeidet. Soweit sich Nachteile grenzüberschreitender Tätigkeit nicht anders als durch Einschränkung der nationalen Steuerhoheit beseitigen lassen, verfügen die vertraglich gebundenen Mitgliedstaaten über keinen Gestaltungsspielraum, der durch den EuGH verletzt werden könnte. Das Gewaltenteilungsprinzip kann allenfalls im Hinblick auf die Geschwindigkeit des Abbaus der bestehenden Beschränkungen tangiert sein. Die eu-

47 Vgl. den von 78 Professoren unterzeichneten Aufruf von Th. Siegel, BB 2000, 1269 f.

48 Das drohende Vorlageverfahren (s. hierzu J. Hey in HHR [FN 4], Anm. 171) konnte auf diese Weise vermieden werden. Klarheit wird in dieser Frage erst die Rechtssache Manninen bringen (s. die Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Manninen, v. 18.3.2004 – C-319/02). Die Kommission sieht im Anrechnungssystem nur ein Verfahren zur Herstellung einer dem Einkommensteuersatz entsprechenden Dividendenbelastung und hält die Beschränkung auf Inlandssachverhalte auch unter Anwendung des Kohärenzarguments jedenfalls für unverhältnismäßig (Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss: Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt v. 19.12.2003, KOM [2003] 810 endg., Ziff. 3.2.2.2). Siehe nun auch die Vorlage des FG Köln v. 24.6.2004 – 2 K 2241/02, [www.fg-koeln.nrw.de](http://www.fg-koeln.nrw.de) an den EuGH für Veranlagungszeiträume, in denen das Anrechnungsverfahren noch galt.

49 AdV-Beschluss des BFH v. 21.6.2001 – IB 141/00, BFH/NV 2001, 1169.

50 Rs. C-446/03; hierzu I. Dörr, Der Konzern 2004, 15.

51 S. in diesem Punkt die Vorwärtsstrategie Österreichs, das – ohne den Spruch in der Rechtssache Marks & Spencer abzuwarten – die Organschaft öffnet, hierzu Göttsche/Stangl, IWB Gruppe 2, 603 ff.

52 Mit einer einzigen Ausnahme (Richter am Europäischen Gerichtshof Stig von Bahr) sind weder Richter noch Generalanwälte steuerrechtlich ausgewiesen.

53 EuGH v. 28.1.1992 – C-204/90, EuGHE 1992, I-276 (282)

(Bachmann); grundsätzlich ablehnend gegenüber diesem Rechtfertigungsgrund: R. Wernsmann, EuR 1999, 754 (761 ff.).

54 M. Mössner, ASA 2004, 673 (677): „Topos ohne Wert“.

55 Diese formaljuristische Betrachtung verkennt die wirtschaftliche Einheit von Mutter- und Tochtergesellschaften, der gerade in Regelungen zum Körperschaftsteuersystem Rechnung getragen wird, zu denen auch Beteiligungsertragsbefreiungen auf Kapitalgesellschaftsebene gehören. Hierzu ausführlich J. Hey, AöR 2003, 226, (242 ff.), ebenso P. Wattel, EC Tax Review 2003, 194 (200). Deshalb zu begrüßen jetzt J. Kokott, Schlussanträge zu Rs. C-319/02 – Manninen, Rz. 60 f., die eine Gesamtschau von ausschüttender Gesellschaft und Anteilseigner bei der Beurteilung der Wirkungen des Körperschaftsteuersystems für zulässig erachtet.

56 Hierzu allgemein W. Dänzer-Vanotti (FN 41), S. 205 ff.; T. Oppermann, DVBl. 1994, 901 (905 f.); B. Wegener, in Calliess/Ruffert, EU/EGV-Kommentar, 2. Aufl., 2002, Art. 220 Rz. 16; P. Huber, in R. Streinz (Hrsg.), EUV/EGV, 2003, Art. 220, Rz. 18 ff.

57 In diese Richtung auch S. Wagner, DStZ 2004, 185 (189) (EuGH als Ersatzgesetzgeber); grundlegend hierzu M. Mössner, ASA 2004, 673 ff.

58 Eine Ausnahme stellt die Schumacker-Doktrin, EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93, EuGHE 1995, I-225 Rz. 31; v. 11.8.1995 – C-80/94, EuGHE 1995, I-2493 ff. Rz. 19 (Wielockx); v. 12.5.1998 – C-336/96, EuGHE 1998, I-2793 Rz. 49 (Gilly), dar, mit der der Gerichtshof dem Wohnsitzstaat im Grundsatz die Verantwortlichkeit für die Verwirklichung des subjektiven Nettoprinzip zugewiesen hat.

ropäische Integration ist ein dynamischer Prozess mit offenem Ende<sup>59</sup>. Folglich schreibt der Europäische Vertrag nicht einen Status quo fest, sondern stellt Zielvorgaben auf, was ihn wesentlich vom Grundgesetz<sup>60</sup> unterscheidet. Dabei entwickeln sich unterschiedliche Politiken unterschiedlich schnell aufeinander zu. Die Frage ist, wer die Geschwindigkeit bestimmt – der EuGH oder die Mitgliedstaaten? Indes kann dieser Konflikt nicht auf dem Rücken diskriminierter oder in ihrer Freizügigkeit behinderter Unionsbürger ausgeglichen werden. Die Gewährleistungen der Grundfreiheiten gelten *gegenwärtig* und stehen nicht unter dem Vorbehalt *zukünftiger* Bereitschaft der Mitgliedstaaten, Souveränität abzugeben bzw. ihre Ausübung abzustimmen.

Die Dichte der Einschlüsse muss jedoch insofern Angst machen, als es den Mitgliedstaaten zu bunt werden könnte. Zwar tun sie sich schwer, sich auf Harmonisierungsmaßnahmen zu einigen, ein Schulterchluss zur einstimmigen Entmachtung des allen Mitgliedstaaten gleichermaßen<sup>61</sup> lästigen EuGH für den Bereich der direkten Steuern ist dagegen durchaus denkbar und wird auch bereits diskutiert<sup>62</sup>. Das aber wäre – trotz vereinzelter Kritik an der Rechtsprechung des Gerichtshofs – ein echtes worst case-Szenario<sup>63</sup>, zu dem es hoffentlich nicht kommen wird, denn ohne den Gerichtshof würde jeder Druck auf die Mitgliedstaaten entfallen, sich europarechtskonform zu verhalten. Zu wünschen ist stattdessen, dass die Mitgliedstaaten ihre reaktive Haltung aufgeben und die europäische Steuerrechtsordnung aktiv gestalten, anstatt Harmonisierungsbemühungen der Kommission unter dem Mantel des Einstimmigkeitsprinzips zu torpedieren.

### 3. Das ungelöste Problem der Aufteilung der Steuerquellen

#### a) Grenzüberschreitende Besteuerungssachverhalte als Dreiparteienverhältnisse

Die Mitgliedstaaten müssen schon deshalb aktiv werden, weil sich der Europäische Gerichtshof außer Stande sieht, für eine gerechte zwischenstaatliche Aufkommensverteilung zu sorgen<sup>64</sup>. So haben die Richter in der Rechtssache *Lasteyrie du Saillant* den Hinweis der deutschen Regierung auf die Notwendigkeit der Aufteilung der Steuerquellen als im Angesicht der Grundfreiheiten von vornherein irrelevant abgetan<sup>65</sup>.

Der grenzüberschreitende Sachverhalt im Steuerrecht berührt indes stets zwei Ebenen: Zum einen das Über-/Unterordnungs-Verhältnis Staat – Bürger, zum anderen das Gleichordnungsverhältnis der um das Aufkommen konkurrierenden Mitgliedstaaten. Der EuGH entscheidet allein über das Verhältnis Staat – Bürger. Er urteilt über Zwei-Personenverhältnisse, bei denen es sich in Wirklichkeit um Dreiecksverhältnisse handelt. Häufig ist es ein Produkt des Zufalls, welcher Staat als Verursacher einer Doppelbesteuerung verklagt wird. Verfahrensrechtlich müsste ein Institut der Streitverkündung entwickelt werden, mit dem der verklagte Mitgliedstaat das Recht erhält, den jeweils anderen Staat in das Verfahren hineinzuziehen<sup>66</sup>. Denkbar wäre ferner, dass die Kommission parallel gegen den anderen Staat ein Vertragsverletzungsverfahren gemäß Art. 226 EG-Vertrag einleitet und beide Verfahren vor dem EuGH verbunden werden. Auf diese Weise könnte sichergestellt werden, dass die europarechtliche Verantwortlichkeit zur Vermeidung von Diskriminierungen und Beschränkungen nicht in Widerspruch zu den Grundsätzen zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit<sup>67</sup> und den hierauf fußenden DBA-rechtlichen Zuteilungsregeln zugewiesen wird.

#### b) Aufkommensverteilungskonflikte

Die Zuordnung der Steuerquellen bei gleichzeitiger Vermeidung von Beschränkungen und Diskriminierungen bereitet insbesondere in folgenden Konstellationen Schwierigkeiten

- *Wechsel stiller Reserven* in einen anderen Mitgliedstaat
- *Auseinanderfallen von Aufwand und Ertrag* in unterschiedlichen Mitgliedstaaten; grenzüberschreitende *Verlustberücksichtigung*
- *(künstliche) Verlagerung von Gewinnen*, insbesondere durch Finanzierungs- und Verrechnungspreisgestaltungen.

Unterschieden werden können dabei Aufkommensverteilungskonflikte, die auf gezielte Gestaltungen des Steuerpflichtigen zurückzuführen sind, etwa durch Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerstaaten – hier geht es um Missbrauchsvermeidung – und solche, die unvermeidliche Nebenfolge grenzüberschreitender Betätigung sind. Hierzu gehört insbesondere der Wechsel stiller Reserven in eine andere Steuerjurisdiktion bei grenzüberschreitenden Sitzverlegungen oder Umwandlungen.

59 C. Calliess in Calliess/Ruffert, EUV/EGV, 2. Aufl., 2002, Art. 1 EUV Rz. 6 ff.; C. Stumpf in J. Schwarze, EU-Kommentar, 2000, Art. 2 EUV Rz. 21 ff.

60 Zu dessen bewahrendem Charakter P. Kirchhof, HStR I, 2. Aufl., 1995, § 19 Rz. 19; zum Spannungsverhältnis zwischen Bewahrung und Verfassungswandel P. Badura, HStR, Bd. VII, 1992, § 160 Rz. 7 ff.

61 Allerdings haben aufgrund der sehr unterschiedlich ausgeprägten Vorlagebereitschaft der nationalen Gerichte einzelne Mitgliedstaaten (Italien, Spanien, Portugal, Irland und Österreich) noch keine Entscheidungen hinnehmen müssen, s. M. Wathelet, EC Tax Review 2004, 1 (2).

62 Cpd, StuB 1999, 112.

63 S. auch die Warnungen von M. Wathelet, EC Tax Review 2004, 1 (3).

64 Vgl. auch H. Hahn, GmbHR 2003, 1245 (1248 f.); R. Betten, ET 1992, 318.

65 EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02, DStR 2004, 551 Rz. 68 – Lasteyrie mit Hinweis auf die Schlussanträge des Generalanwalts Mischo (dort, Rz. 82); zu Recht kritisch hierzu P. Fischer, FR 2004, 630 (633).

66 FG Hessen v. 10.12.2002 – 4 K 1044/99, EFG 2003, 1120 (1123): „Gesamtschuld“ der beteiligten Mitgliedstaaten. Immerhin haben schon heute alle Mitgliedstaaten gemäß Art. 23 Abs. 2 der Satzung des EuGH das Recht, in Verfahren Stellungnahmen abzugeben, auch wenn sie nicht unmittelbar betroffen sind, sind also bereits in das Verfahren involviert.

67 Grundlegend hierzu G. Burmester, StuW 1993, 221 ff.

*(1) Sitzverlegung*

Verständlicherweise beansprucht der Staat, der durch früheren Besteuerungsverzicht zur Entstehung von stillen Reserven beigetragen hat, das Besteuerungsrecht über die unter seiner Steuerjurisdiktion entstandenen stillen Reserven<sup>68</sup>. Abschreibungen und Rückstellungen, deren Inanspruchnahme zur Bildung stiller Reserven geführt hat, intendieren einen zeitweiligen Besteuerungsaufschub, nicht aber einen endgültigen Verzicht. Scheidet der Steuerpflichtige aus der unbeschränkten Steuerpflicht dieses Staates aus, so führt dies regelmäßig zum Verlust, zumindest aber zu einer Gefährdung des Steueranspruchs. Deshalb werden Wertsteigerungen bei Wegzug des Steuerpflichtigen bzw. Verlegung des Unternehmenssitzes durch Ersatzrealisierungstatbestände abgerechnet<sup>69</sup>.

Zieht etwa eine an einer in Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaft beteiligte natürliche Person ins Ausland, so verliert Deutschland das Besteuerungsrecht für die in den Anteilen enthaltene Wertsteigerung. Bei späterer Veräußerung der Anteile durch den nunmehr im Ausland ansässigen Anteilseigner geht Deutschland leer aus, und zwar selbst dann, wenn es sich um eine wesentliche Beteiligung handelt. Zwar bleibt der wesentlich an einer inländischen Kapitalgesellschaft beteiligte Anteilseigner mit seinen Gewinnen aus der Anteilsveräußerung beschränkt steuerpflichtig (§ 49 Abs. 1 Nrn. 2e, 8 EStG), indes wird das Besteuerungsrecht in den meisten Doppelbesteuerungsabkommen unter Verzicht des Herkunftsstaates dem neuen Ansässigkeitsstaat zugewiesen (s. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA)<sup>70</sup>. Um die stillen Reserven dennoch in Deutschland abrechnen zu können, fingiert der Gesetzgeber im Rahmen der Wegzugsteuer des § 6 AStG die Aufgabe des Wohnsitzes als Realisationsakt.

Zu einer Doppelbesteuerung kommt es dabei nur, wenn der Aufnahmestaat die im Zeitpunkt des Wohnsitzwechsels bereits vorhandenen stillen Reserven bei einer späteren Veräußerung der Besteuerung unterwirft. Die diesbezügliche Praxis ist uneinheitlich<sup>71</sup>: Zum Teil beschränkt der Aufnahmestaat sein Besteuerungsrecht unilateral auf die nach Zuzug entstehenden stillen Reserven, zum Teil wird eine Doppelbesteuerung abkommensrechtlich verhindert, indem der Aufnahme-

staat auf die Besteuerung der stillen Reserven, die Gegenstand einer Wegzugsbesteuerung waren, verzichtet. Doch auch wenn die Wegzugsbesteuerung keine Doppelbelastung verursacht, kollidiert der an die Wohnsitzverlegung in einen anderen Mitgliedstaat geknüpfte Zugriff des Wegzugsstaates mit den europarechtlichen Beschränkungsverboten, da der Wohnsitzwechsel bzw. die Verlegung des Unternehmenssitzes im Inland keine vergleichbaren steuerlichen Folgen nach sich zieht.

Nachdem der EuGH in der Rechtssache *Lasteyrie du Saillant*<sup>72</sup> eine § 6 AStG vergleichbare Regelung des französischen Rechts für europarechtswidrig erklärt hat, ist umstritten, ob die deutsche Wegzugsbesteuerung aufrechterhalten werden kann<sup>73</sup>. Trotz gewisser Unterschiede – insbesondere ist § 6 AStG anders als das französische Pendant nicht primär als Missbrauchsvermeidungstatbestand ausgestaltet<sup>74</sup> – hat die EU-Kommission die Bundesrepublik zur Aufhebung der Wegzugsbesteuerung aufgefordert<sup>75</sup>. Ein Vertragsverletzungsverfahren dürfte die Vorschrift nicht überstehen<sup>76</sup>. Selbst wenn der EuGH Deutschland als Wegzugsstaat das Recht zugestehen würde, die vorhandenen stillen Reserven beim Wechsel in eine andere Steuerjurisdiktion abzurechnen, liegt eine unverhältnismäßige und daher nicht zu rechtfertigende Beschränkung des Wegzugs zumindest in der Besteuerung ohne Realisationsakt<sup>77</sup>. Wahrscheinlicher ist, dass der Gerichtshof das Kohärenzargument von vornherein mit Blick auf doppelbesteuerungsrechtlich geleistete Besteuerungsverzichte<sup>78</sup> verwerfen würde<sup>79</sup>.

Die Frage, wie der Wegzugsstaat seinen Besteuerungsanspruch durchsetzen soll, stellt sich auch im Hinblick auf die Schlussbesteuerung der §§ 11, 12 KStG. Die Abrechnung sämtlicher stiller Reserven auf einen Schlag ist die Bremse schlechthin für Unternehmensverlegungen ins Ausland. In der Entscheidung *Daily Mail* aus dem Jahr 1988<sup>80</sup> hat der EuGH fiskalische Wegzugsbeschränkungen zwar noch als europarechtskonform eingeordnet. Doch nun lassen die aktuellen Entscheidungen *Centros*<sup>81</sup>, *Überseering*<sup>82</sup> und jüngst *Inspire Art*<sup>83</sup> rätseln, wie es um die Zukunft der Schlussbesteuerung bestellt ist. In *Daily Mail* hatte der EuGH ausschließlich mit den gesellschaftsrechtlichen Folgen der Sitzverle-

68 T. Bieg, Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften und sein Einfluss auf das deutsche Steuerrecht, 1997, S. 160; I. Stangl, SWI 2003, 283 (287); G. Kofler, ÖStZ 2004, 195 (198), sieht diesen Grundsatz vom EuGH sogar bestätigt.

69 Schluss- und Wegzugsbesteuerungen sind insbesondere auf Körperschaftsebene weit verbreitet; zur internationalen Praxis beim Wegzug natürlicher Personen L. de Broe, The tax treatment of transfer of residence by individuals, CDFI LXXXVIIb (2002), S. 19 ff. (General Report).

70 Zur – recht uneinheitlichen – Praxis der deutschen DBA s. Vogel/Prokisch, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 13 Rz. 74.

71 Darstellung bei Vogel/Prokisch, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 13 Rz. 82 ff.

72 EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02, DStR 2004, 551 (*Lasteyrie*).

73 Zu den Folgerungen aus der Entscheidung des EuGH für die Beurteilung von § 6 AStG M. Lausterer, DStZ 2004, 29 ff.; C. P. Schindler, IStR 2004, 300 (309 f.); A. Körner, IStR 2004, 424 (427 ff.).

74 M. Lausterer, DStZ 2004, 299 (302).

75 Siehe [www.europa-web.de/europa/03euinf/07eukomm/aa07euk04.htm](http://www.europa-web.de/europa/03euinf/07eukomm/aa07euk04.htm).

76 H.M. im Schrifttum als Reaktion auf die Entscheidung in der Rechtssache *Lasteyrie* (FN 38); vgl. M. Lausterer, DStZ 2004, 299 (302 ff.); Kleinert/Probst, DB 2004, 673 (674); A. Schnitger, BB 2004, 804 (808).

77 M. Lausterer, DStZ 2004, 299 (302).

78 Sog. „Makro“-Kohärenz, vgl. EuGH v. 11.8.1995 – C-80/94, EuGHE 1995, I-2493 Rz. 24 (Wielockx); A. Corde-wener (FN 13), S. 523 ff.; W. Schön, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, GS Brigitte Knobbe-Keuk, 1997, S. 743 (770); kritisch zu dieser weiteren Einengung des Kohärenzarguments J. Englisch (FN 15), 2. Kap., C.VI.4)g)bb)iii).

79 F. Wassermeyer, GmbHR 2004, 613 (614).

80 EuGH v. 27.9.1988 – 81/87, EuGHE 1988, 5505 ff.

81 EuGH v. 9.3.1999 – C-212/97, EuGHE 1999, I-1459.

82 EuGH v. 5.11.2002 – C-208/00, EuGHE 2002, I-9919.

83 EuGH v. 30.9.2003 – C-167/01, IStR 2003, 849.

gung argumentiert<sup>84</sup>, so dass er sich mit der steuerrechtlichen Interessenlage nicht auseinandersetzen musste. Dieses Argumentationsdefizit<sup>85</sup> darf indes nicht dazu verleiten, aus dem Rechtsprechungswechsel bezüglich der gesellschaftsrechtlichen Folgen der Sitzverlegung zu folgern, dass der Wegzugsstaat auf das unter seiner Jurisdiktion gebildete Steuersubstrat verzichten muss. Schließlich verfolgen Personalstatut und Wegzugs-/Schlussbesteuerung ganz unterschiedliche Zwecke<sup>86</sup>. Statt in den gesellschaftsrechtlichen Entscheidungen der zweiten Generation wird man auch bezüglich der Schlussbesteuerung der §§ 11, 12 KStG Antworten eher in der Rechtssache *Lasteyrie* finden<sup>87</sup>.

Würde der EuGH die Wegzugs-/Schlussbesteuerung im Zuge dieser neueren Rechtsprechung für europarechtswidrig erklären, müssten sich die Mitgliedstaaten über die Zuordnung der Besteuerungsrechte und ihre Durchsetzung einigen. Denn es kann nicht sein, dass der Wegzugsstaat auf die Besteuerung der von ihm finanzierten stillen Reserven verzichten muss. Schließlich basiert auch die Fusionsrichtlinie<sup>88</sup> auf einer historischen Zuordnung stiller Reserven<sup>89</sup>. Gesteht man dem Wegzugsstaat das Recht zu, die unter seiner Jurisdiktion entstandenen stillen Reserven wenigstens bei späterer Realisierung abzurechnen, müsste der Aufnahmestaat in entsprechendem Umfang auf die Besteuerung verzichten. Zudem bedarf es der Mithilfe des neuen Ansässigkeitsstaates, um den Besteuerungsanspruch – gegebenenfalls auch noch nach Jahren und abermaligem Umzug – durchsetzen zu können. Sicherheitsleistungen wird der Wegzugsstaat nicht einfordern können, da Art. 52 EG-Vertrag auch „geringfügige oder unbedeutende“ Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit verbietet<sup>90</sup> und davon auszugehen ist, dass der EuGH – ungeachtet etwaiger Schwierigkeiten in der tatsächlichen Umsetzung – auf die Amtshilfe- und Beitreibungsrichtlinie<sup>91</sup> verweisen würde.

## (2) Auseinanderfallen positiver und negativer Elemente des Steuertatbestandes in zwei Staaten

In ähnlicher Weise wie die Zuordnung stiller Reserven fordert das Auseinanderfallen von Aufwand und Ertrag

bzw. Gewinnen und Verlusten in unterschiedlichen Mitgliedstaaten eine Einigung darüber, welcher Mitgliedstaat den steuermindernden Sachverhalt anzuerkennen und den hieraus resultierenden Steuerausfall zu tragen hat. Auch die grenzüberschreitende Ergebniskonsolidierung im Konzern kommt ohne Regeln, wie der Steuerkuchen des Konzernergebnisses zwischen den beteiligten Staaten aufgeteilt werden soll, nicht aus.

Virulent wird die Frage der Anerkennung von Aufwendungen und Verlusten, die im Zusammenhang mit einer Auslandsinvestition entstehen, vor allem dann, wenn der Sitzstaat den im Ausland erwirtschafteten Gewinn von der Besteuerung freistellt. Der Gerichtshof ist trotz der den Mitgliedstaaten zur Lösung von Besteuerungskonflikten grundsätzlich zugestandenem Zuteilungs- und Methodenfreiheit<sup>92</sup> zunehmend weniger bereit, Nachteile grenzüberschreitender Betätigung, die aus der Freistellungsmethode resultieren, zu akzeptieren<sup>93</sup>. Das Auseinanderfallen von Einnahmen und Ausgaben in unterschiedlichen Mitgliedstaaten („vagabundierende Kostenblöcke“) kann steuerliche Nachteile nicht rechtfertigen, solange im Inlandssachverhalt ein Abzug der Erwerbsaufwendungen zugelassen wird. Denn dann ist dem Gesetzgeber auch das Kohärenzargument abgeschnitten<sup>94</sup>. So war in der Rechtssache *Bosal*<sup>95</sup> die Steuerfreiheit der Auslandsdividende nicht geeignet, das Verbot des Abzugs von Beteiligungsaufwendungen zu rechtfertigen. Einer differenzierteren Überprüfung anhand der inneren Systematik der Freistellungsmethode ist der Gerichtshof allerdings aus dem Weg gegangen, indem er eine Rechtfertigung mit dem Kohärenzprinzip mit dem formaljuristischen Argument der Unzulässigkeit einer steuersubjektübergreifenden Betrachtung<sup>96</sup> frühzeitig abgeblockt hat<sup>97</sup>. Auch wies der *Bosal*-Fall die Besonderheit auf, dass ein Abzug im Quellensstaat von vornherein nicht in Betracht kam, da es sich bei den Beteiligungsaufwendungen nicht um Kosten der Tochter-, sondern der Muttergesellschaft handelte. Dass mit *Bosal* die Europarechtswidrigkeit der Freistellungsmethode festgestellt sei, lässt sich also nicht folgern<sup>98</sup>.

Von Verfechtern der Freistellungsmethode wird daher auch nach der *Bosal*-Entscheidung darauf verwiesen, dass der Gerichtshof das Territorialitätsprinzip in der

84 EuGH v. 27.9.1988 – 81/87, EuGHE 1988, 5505 Rz. 19 ff. (Daily Mail).

85 S. etwa die berechtigte Kritik von T. Bieg, Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften und sein Einfluss auf das deutsche Steuerrecht, 1997, S. 157 ff.

86 So sieht K.-R. Wagner, GmbHR 2003, 684 (692), die Rechtfertigung der §§ 11, 12 KStG in der Geltendmachung bereits entstandener Steueransprüche.

87 Aus der Rechtssache *Lasteyrie* schließen Kleinert/Probst, DB 2004, 673 (674); A. Schnitger, BB 2004, 804 (809 f.), auf die Europarechtswidrigkeit der §§ 11, 12 KStG; differenzierend T. Franz, EuZW 2004, 270 (271 f.); zurückhaltender auch F. Wassermeyer, GmbHR 2004, 613 (615 f.).

88 Vgl. FN 8.

89 S. Kolbe in HHR, § 12 KStG Anm. 17.

90 EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02, DStR 2004, 551 Rz. 43 (*Lasteyrie*). Zwar soll der Wegzugsstaat eine spätere Besteuerung bei Veräußerung sicherstellen dürfen, eine Sicherheitsleistung dürfte aber unverhältnismäßig sein; ebenso G. Kofler, ÖStZ 2004, 195 (198); zweifelnd auch F. Wassermeyer, GmbHR 2004, 613 (615).

91 Richtlinie 76/308/EWG des Rates v. 15.3.1976 über die ge-

meinsame Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtung- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen, ABl. EG Nr. L 73, 18 ff.; auf die Vollstreckung von Körperschaft- und Einkommensteuer ausgedehnt durch Richtlinie 2001/44/EG v. 15.6.2001, ABl. EG Nr. 175, 17 ff.

92 In EuGH v. 12.5.1998 – C-336/96, EuGHE 1998, I-2793 Rz. 31 (Gilly); hierzu E. Reimer in M. Lehner, Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, S. 38 (89 ff.).

93 S. insb. EuGH v. 18.9.2003 – Rs-168/01, IStR 2003, 666 (*Bosal*); F. Vanistendael, EC Tax Review 2003, 136 (139).

94 W. Schön, IStR 2004, 289 (294); W. Kessler, Ausländische Betriebsstättenverluste, in M. Lehner, Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, 2004, S. 83 (104).

95 Vgl. FN 93.

96 Zur Kritik s. oben II.2.b.

97 EuGH v. 18.9.2003 – C-168/01, IStR 2003, 666 Rz. 29 (*Bosal*).

98 Zutreffend Cordewener/Dahlberg/Pistone/Reimer/Romano, European Taxation 2004, 218 (221).



Rechtssache Futura akzeptiert habe<sup>99</sup>. Doch muss auch insoweit vor vorschnellen Schlüssen gewarnt werden. Die Aussagen zur Vereinbarkeit des Territorialitätsprinzips mit dem EG-Vertrag in der Rechtssache Futura<sup>100</sup> bezogen sich nur auf die Behandlung von Verlusten im Quellenstaat. Angesichts des auf inländische Gewinne limitierten Besteuerungsanspruchs des Quellenstaates akzeptierte der Gerichtshof die Beschränkung der Verlustverrechnung auf mit diesen in Zusammenhang stehende Verluste<sup>101</sup>. Die Frage, was im Sitzstaat mit Verlusten geschehen soll, die im Quellenstaat nicht verrechnet werden können, hat sich der EuGH nicht gestellt, denn in Futura Singer war der Quellenstaat verklagt und nicht der Sitzstaat. Klarheit werden erst die anhängigen Verfahren Marks & Spencer<sup>102</sup> und Ritter-Coulais<sup>103</sup> bringen, in denen es jeweils um die Berücksichtigung von im Quellenstaat erwirtschafteten Verlusten durch den (Wohn-)Sitzstaat geht.

Der scheinbare Widerspruch lässt sich dahingehend auflösen, dass der EuGH in Futura das Territorialitätsprinzip als äquivalenztheoretisch fundierte zwischenstaatliche Zuteilungsregel<sup>104</sup> dergestalt akzeptiert hat, dass der Quellenstaat auf die unter seiner Steuerjurisdiktion erwirtschafteten Gewinne zugreifen darf. Aus der Beschränkung auf inländische Besteuerungsquellen folgt<sup>105</sup>, dass nur solche negativen Besteuerungselemente anerkannt werden müssen, die in Zusammenhang mit diesen Steuerquellen stehen. Dagegen kann das Territorialitätsprinzip für den Fall, dass Kosten und Verluste nirgendwo – d.h. weder im Quellen- noch im Sitzstaat – Berücksichtigung finden, die Benachteiligung gegenüber dem Inlandssachverhalt nicht rechtfertigen<sup>106</sup>. Eine Fragmentierung in Teilmärkte, wie sie die Freistellungsmethode bewirkt, ist mit dem Leitbild des Gemeinsamen Marktes als einheitlichem Wirtschaftsraum nicht vereinbar<sup>107</sup>.

Im Unterschied zur Freistellungsmethode spielt es bei Anknüpfung der Besteuerung an den (Wohn-)Sitz<sup>108</sup>

aus Sicht der das Welteinkommensprinzip verwirklichenden Anrechnungsmethode theoretisch keine Rolle, wo in der Gemeinschaft Einkommen erwirtschaftet, Kosten entstanden sind<sup>109</sup>. Damit ist die Anrechnungsmethode grundsätzlich besser geeignet, den Zielsetzungen des einheitlichen Wirtschaftsraums Rechnung zu tragen. In der Besteuerungspraxis bleibt die Anrechnungsmethode zwar aufgrund der stets auf den inländischen Steueranspruch beschränkten Anrechnung (vgl. § 34c Abs. 1 EStG) hinter dem Ideal zurück<sup>110</sup>. Indes ist hier dem Sitzstaat kein Vorwurf zu machen, da er die nachteiligere Besteuerung des Auslandssachverhalts nicht verursacht<sup>111</sup>. Auch dürfte einer der Hauptnachteile der Anrechnungsmethode – die Schwierigkeit der Beschaffung von Informationen über den im Ausland verwirklichten Sachverhalt<sup>112</sup> – mit der zunehmenden Verbesserung des Informationsaustausches zwischen den Mitgliedstaaten an Gewicht verlieren.

Von der Methodenwahl zu unterscheiden ist die auf der Ebene der zwischenstaatlichen Aufkommensverteilung angesiedelte Frage, ob der (Wohn-)Sitzstaat den Aufkommensverzicht, der durch die Berücksichtigung der mit dem Auslandssachverhalt in Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben und Auslandsverluste entsteht, dauerhaft tragen muss. Diese Frage lässt sich nicht anhand des EG-Vertrags, sondern nur nach Maßgabe der international anerkannten Grundsätze zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit beantworten. Unter Zugrundelegung des Territorialitätsprinzips wird man, jedenfalls wenn der Quellenstaat anfängliche Gewinne besteuert hat, ihm den mit der Anerkennung des Verlusts verbundenen Aufkommensverzicht abverlangen müssen. Es kann nicht angehen, dass der Sitzstaat, nur weil der in der Regel nur sehr beschränkt zulässige Verlustrücktrag den Ausgleich im Quellenstaat verhindert, dauerhaft auf Aufkommen verzichten muss, wenn er Verluste anerkennt, die sachlich den zuvor im Quellenstaat besteuerten Gewinnen zuzuordnen

99 P. Wattel, EC Tax Review 2003, 194 (199).

100 EuGH v. 15.5.1997 – 250/95, EuGHE 1997, I-2471 Rz. 21 (Futura/Singer): Der Verlustvortrag kann davon abhängig gemacht werden, dass er mit im Quellenstaat erzielten Einkünften in Zusammenhang steht.

101 Ebenso EuGH v. 12.6.2003 – C-234/01, EuGHE 2003, I-5933 Rz. 28 ff. (Gerritse), für den Abzug von Erwerbenaufwendungen.

102 S. FN 50.

103 Rs. C-152/03; s. Vorlage des BFH v. 13.11.2002 – I R 13/02, FR 2003, 576.

104 Zum Gehalt des Territorialitätsprinzips J. Hey, Die beschränkte Steuerpflicht im Licht von Territorialitätsprinzip, Isolationstheorie und Objektsteuercharakter, in Gassner u.a. (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Wien 2004, S. 15 (17 ff.); dies., IWB Gruppe 1, Fach 3, 2003 (2004 ff.).

105 Ob es sich hierbei um einen Ausdruck des Kohärenzprinzips handelt, geht aus der Entscheidung nicht hervor.

106 A.A. J. Englisch, UM 2004, 58 (59), der auch dogmatisch einen anderen Weg beschreitet und das Territorialitätsprinzip bereits auf Tatbestandsebene ansiedelt. Unter Anwendung der Freistellungsmethode soll daher bereits die Vergleichbarkeit von Steuerpflichtigen mit grenzüberschreitendem und Binnensachverhalt entfallen; a.A. A. Schnitger, IWB 2001, 579 (581 f.).

107 In diese Richtung auch M. Mössner, ASA 2004, 673 (698, 705); a.A. D. Gutmann, EC Tax Review 2003, 154 (158);

P. Wattel, EC Tax Review 2003, 194 (198), mit dem eigenwilligen Argument, dass der Steuerpflichtige, wenn er selbst die Ursache für die Fragmentierung setze, im Hinblick auf die fortbestehende steuerliche Souveränität der Mitgliedstaaten keinen Anspruch auf Gleichbehandlung mit einem rein innerstaatlichen Fall habe.

108 Eine Reihe von Autoren hält dagegen das Wohnsitzprinzip für nicht mit dem EG-Vertrag vereinbar und gibt einer ausschließlichen Besteuerung im Quellenstaat den Vorzug, traditionell: K. Vogel, StuW 1993, 380 (386–388); ders., intertax 1988, 216 ff., 310 ff., 393 ff.; O. Ganderberger, DStJG 8, 33 (44 f.); aktuell vgl. den Hinweis von A. J. Rädler, ifo Schnelldienst 2003, 15 f.; nicht nachvollziehbar P. Wattel, EC Tax Review 2003, 194 (201), der das Welteinkommensprinzip mit dem Wunsch der Mitgliedstaaten, ihre steuerrechtliche Souveränität zu bewahren, für nicht vereinbar hält.

109 Auch W. Schön, IStR 2004, 289 (292), hält das Welteinkommensprinzip aus diesem Grund grundsätzlich für mit den Grundfreiheiten vereinbar und sieht Schwierigkeiten erst aufgrund der Überschneidungen zwischen Welteinkommens- und Territorialitätsprinzip.

110 Vgl. O. H. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 5. Aufl., 2002, S. 49 ff.

111 EuGH v. 12.5.1998 – C-336/96, EuGHE 1998, I-2793 Rz. 46 ff. (Gilly); ähnlich H. Hahn, IStR 2003, 734 (735); a.A. M. Menhorn, IStR 2002, 15 ff.

112 O. H. Jacobs (FN 110), S. 309.

sind. Aus dem gleichen Gedanken muss dem Sitzstaat ein Nachversteuerungsrecht zugestanden werden, soweit nach der Verlustperiode im Quellenstaat wieder Gewinne erwirtschaftet werden, welche die Berücksichtigung der Verluste ermöglichen<sup>113</sup>. Schon die hier angesprochenen Grundkonstellationen machen deutlich, dass sich eine konsistente Regelung nur gemeinschaftlich wird finden lassen und unterschiedliche Verlustverrechnungsregime in den einzelnen Mitgliedstaaten die Lösung erschweren werden. Selbst bei einer Harmonisierung von Voraussetzungen und Reichweite der Verlustverrechnung würden sich Verluste allerdings steuersatzabhängig unterschiedlich auswirken. Hier wird deutlich, dass punktuelle Lösungen schnell an ihre Grenzen stoßen und neue Verwerfungen nach sich ziehen können.

### (3) Grenzüberschreitende Sachverhalte in Körperschaftsteuerrechtlichen Entlastungssystemen

Ein Aufkommensaufteilungskonflikt lag auch den gescheiterten Bemühungen der Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme zugrunde<sup>114</sup>. Die Öffnung der VOLLentlastungssysteme über die Grenze hinweg hätte ein Zusammenspiel der Mitgliedstaaten erfordert, mit einer Kooperation auf administrativer Ebene und einer Einigung über die Aufteilung des Steueraufkommens und die Kosten der Entlastung.

Bemerkenswerterweise hat sich dieses Problem im Steuerwettbewerb von selbst gelöst. Mit der Absenkung der Körperschaftsteuersätze war der Weg frei für eine „Integration durch Doppelbelastung“<sup>115</sup>. Je niedriger die Vorbelastung durch die Körperschaftsteuer, desto geringer ist das Bedürfnis nach VOLLanrechnung. Dies erklärt den Siegeszug sog. shareholder relief-Systeme in Europa<sup>116</sup>. Gleichzeitig ermöglicht die niedrige Besteuerung auf Körperschaftsebene mit ermäßigter Nachbelastung auf Anteilseignerebene beiden Staaten, am Steueraufkommen aus der grenzüberschreitenden Investition zu partizipieren, ohne dass es eines Finanzausgleichs bedarf.

Es ist fraglich, ob die Gemeinschaft auf steuerrechtlichem Gebiet jemals einen Grad der Integration erreichen wird, der es ermöglicht, erneut über ein grenzüberschreitendes europaweites VOLLanrechnungssystem nachzudenken. Ob hierfür dann überhaupt noch ein Bedürfnis besteht, hängt wesentlich von der Ent-

wicklung der Körperschaftsteuersätze in der Union ab<sup>117</sup>. Der Preis dafür, dass man sich auf europäischer Ebene nicht über eine Zusammenarbeit erfordernde Aufkommensverteilung einigen konnte, ist eine Vergrößerung der nationalen Steuerrechtssystematik. Der Neutralität im grenzüberschreitenden Sachverhalt wurde die Neutralität im innerstaatlichen Sachverhalt im Hinblick auf Rechtsformwahl, Finanzierung und Gewinnverwendung geopfert.

### c) Konsequenzen für die Reichweite notwendiger Harmonisierungsmaßnahmen

Es bleibt abzuwarten, welche Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen und zur Aufteilung der Steuerquellen sich in der Gemeinschaft durchsetzen werden. Der EG-Vertrag selbst nimmt weder zu der Unterscheidung zwischen Welteinkommens- und Territorialitätsprinzip Stellung, noch enthalten die Grundfreiheiten Vorfestlegungen hinsichtlich der Methode zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung<sup>118</sup>. Auch die Kontroverse, ob Kapitalimport- oder Kapitalexportneutralität der Vorrang gebührt<sup>119</sup>, lässt sich nicht anhand einzelner Vorschriften des EG-Vertrags schlichten, sondern steht in engem Zusammenhang mit den konkurrierenden Binnenmarkt Konzepten. Kapitalimportneutralität entspricht einem Binnenmarkt, der sich auf die Gewährleistung des freien Zugangs zu den einzelnen Teilmärkten beschränkt. Begreift man den Binnenmarkt dagegen mit den Erklärungen des Ministerrats von Lissabon<sup>120</sup> als einheitlichen Wirtschaftsraum, dann bedarf es der Verwirklichung von Kapitalexportneutralität, um eine effektive Kapitalallokation innerhalb der Gemeinschaft zu gewährleisten. Im EG-Vertrag ist mit dem Gebot der Inländergleichbehandlung einerseits, dem Beschränkungsverbot andererseits beides angelegt<sup>121</sup>.

Der Status quo der Steuerharmonisierung entspricht bisher allerdings nur dem Teilmarkansatz. Denn im nicht harmonisierten Nebeneinander der nationalen Steuersysteme ohne Finanzausgleich definiert jeder Staat die Belastung seiner Bürger nur im Hinblick auf die von ihm erhobene Steuer. Selbst wenn Doppelbesteuerungen vermieden werden, ist die im Ausland erhobene Steuer der inländischen nicht gleichwertig. Dies gilt unabhängig von der zur Anwendung gebrachten Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

113 So auch das Konzept der inzwischen zurückgezogenen Verlustrichtlinie, s. Vorschlag einer Richtlinie des Rates über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften v. 28.11.1990, KOM (90) endg., ABl. EG Nr. C 53, 30 ff.

114 Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden v. 1.8.1975, ABl. EG Nr. C 253, 2, ergänzt durch Vorschlag v. 24.7.1978, ABl. EG Nr. C 184, 8, zurückgezogen in der Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an das Parlament und an den Rat über Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung v. 18.5.1990, BR-Drucks. 360/90, 10.

115 J. Hey, Reform des Körperschaftsteuersystems, in DStJG Sonderband, Unternehmenssteuerreform, 2001, 5 (8); A. J. Rädler, ifo Schnelldienst 2003, 15 (17).

116 S. die Übersicht bei Mennel/Förster, Steuern in Europa,

USA, Kanada und Japan, Allgemeiner Teil, Rz. 109; zur Entwicklung bis 1999 s. J. Hey in HHR (FN 4), Anm. 448.

117 Deutlich an der Abschaffung des Teilanrechnungssystems in Irland, die mit der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 12,5 % einherging.

118 J. Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997, S. 152; P. Wattel, EC Tax Review 2003, 194 (199), Ruding-Report, Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Brüssel 1992, S. 35 ff.

119 Hierzu O. H. Jacobs (FN 110), S. 27 ff.

120 Punkt 5 der Schlussfolgerungen v. 23./24.3.2000, s. z.B. Mitteilung, KOM 2001 (260) endg., BR-Drucks. 449/01, Ziff. 2.1.

121 Ebenso C. Spengel, Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, Habil. Mannheim, 2003, S. 259.

Unter der Anrechnungsmethode gilt der Grundsatz, dass ausländische Steuern nur bis zur Höhe der inländischen Steuer angerechnet, nicht jedoch erstattet werden. Bei Anwendung der Freistellungsmethode stellen die nationalen Steuerrechtsordnungen ausländische Einkünfte steuerbefreiten Inlandseinkünften gleich, obwohl erstere bereits einmal besteuert wurden. In der Folge wird dann – wie bei inländischen steuerfreien Einnahmen (§ 3c EStG) – ein Abzug von Betriebsausgaben und Verlusten versagt<sup>122</sup>.

Von der den Mitgliedstaaten zugestandenen Methodenfreiheit wird nicht allzu viel übrig bleiben, wenn die Entlastungsmechanismen in ihren Wirkungen mit den Grundfreiheiten kollidieren<sup>123</sup>. Der Aussage *Hartmut Hahns*, die Zuteilung der Besteuerungshoheiten falle mangels EG-vertraglicher Vorgaben in den gemeinschaftsrechtsfreien Raum<sup>124</sup>, ist nur insoweit beizupflichten, als sich diese nicht auf der Ebene der grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen als Diskriminierungen und Beschränkungen bemerkbar machen. Mittelbar wird der EuGH daher auch in Zukunft Fragen der Besteuerungshoheit mitentscheiden.

Wenn die Mitgliedstaaten die Aufteilung der Steuerquellen nicht den Zufälligkeiten der dem Gerichtshof vorgelegten Fallgestaltungen überlassen wollen und die Systematik ihres nationalen Steuerrechts nicht ungelösten zwischenstaatlichen Aufkommensverteilungskonflikten opfern wollen, werden sie ihre Abneigung gegenüber Harmonisierungsmaßnahmen ein Stück weit ablegen müssen. Dabei muss die Vermeidung steuerlicher Nachteile der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit und eine faire Aufteilung der Steuerquellen zwischen den Mitgliedstaaten als Einheit verstanden werden<sup>125</sup>. Angesichts der Abneigung der Mitgliedstaaten gegenüber Finanzausgleichssystemen<sup>126</sup> muss nach Möglichkeit bereits auf der ersten Stufe der Zuweisung der Besteuerungsrechte eine gerechte Aufteilung erreicht werden. Hierbei könnte ein Europäisches Musterabkommen<sup>127</sup> in etwa leisten, was die

6. Mehrwertsteuerrichtlinie auf dem Gebiet der Umsatzsteuer geleistet hat: Eine konsistente Steuerabgrenzung im Binnenmarkt.

Erste Regeln sind bereits erkennbar. Obwohl der EG-Vertrag keine Vorgaben für die Aufteilung der Besteuerungsrechte enthält, kristallisiert sich sekundärrechtlich auf dem Gebiet der Dividenden<sup>128</sup> sowie der Zinsen und Lizenzgebühren<sup>129</sup> ein Verzicht des Quellenstaates zugunsten des (Wohn-)Sitzstaates heraus. In allen Fällen wurden die bisher existierenden (niedrigen) Quellensteuern, die zu einer Aufteilung der Steuerquelle führten, abgeschafft, so dass der Sitzstaat sein Besteuerungsrecht ungeschmälert ausüben kann.

#### 4. Neue Initiativen der Europäischen Kommission

##### a) Zweistufiges Vorgehen mit dem Endziel einer harmonisierten körperschaftsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage

Angesichts der „beschränkten Problemlösungskapazität“<sup>130</sup> des EuGH ist es zu begrüßen, dass die Kommission nach ihrer in den 1990er Jahren geübten Zurückhaltung<sup>131</sup> neuerdings wieder mit Harmonisierungsplänen aufwartet<sup>132</sup>. Die Erwartung, dass sich die Mitgliedstaaten im Wege „stiller Harmonisierung“ von selbst aufeinander zu bewegen würden, hat sich nur in Grenzen bewahrheitet. Zwar hält Art. 10 EG-Vertrag die Mitgliedstaaten zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen aus dem Vertrag an. Doch die Vorgaben der Grundfreiheiten des EG-Vertrages sind ähnlich offen wie die der Grundrechte des Grundgesetzes. Aus dem EG-Vertrag lässt sich ein europarechtskonformes Steuersystem nicht ableiten. Auch verpflichten die Grundfreiheiten die Mitgliedstaaten nur zum Abbau von Diskriminierungen und Beschränkungen, nicht hingegen zu einer Vereinheitlichung der nationalen Regelungen. Dass sich die Systeme trotzdem – sichtbar etwa bei der Dividendenbesteuerung<sup>133</sup> – in manchen Bereichen auf-

122 H. Hahn, IStR 2003, 734 (735), spricht insoweit von einem reinen Rechtsreflex zum Besteuerungsverzicht des Sitzstaates.

123 M. Tumpel, DStJG 23, 321 (341 f.).

124 H. Hahn, IStR 2003, 734 (736).

125 In diese Richtung auch J. Chown, *Monetary Union and Tax Harmonisation*, in Liber Amicorum Leif Mutén, *International Studies in Taxation: Law and Economics*, London/Den Haag/Boston 1999, S. 77 (90).

126 Vgl. etwa G. Heidinger, StuW 1989, 90 (94); R. Kreile, BB 1970, 893 (895); H. Ault, *Corporate Integration, Tax Treaties and the Division of the International Tax Base: Principles and Practices*, Tax L. Rev. Bd. 47 (1992), S. 565 (601).

127 S. auch Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss: Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse (Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der Europäischen Union) v. 23.10.2001, KOM (2001) 582 endg., s. BR-Drucks. 971/01, 17, wo die Kommission als Zwischenschritt zu einem EU-Musterabkommen Hinweise auf notwendige Anpassungen des OECD-Musterabkommens ankündigt.

128 Art. 5 Abs. 1 Mutter-/Tochter-Richtlinie.

129 Art. 1 Abs. 1 Zins- und Lizenzrichtlinie.

130 H. Hahn, GmbHR 2003, 1245.

131 Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament im Anschluss an die Schlussfolgerungen des unabhängigen Sachverständigenausschusses unter dem Vorsitz von Herrn Ruding, SEK [92] 1118 endg. v. 26.6.1992, BT-Drucks. 540/92. Eine erste Kehrtwende wurde durch den sog. Monti-Bericht (Kommission der Europäischen Gemeinschaft v. 22.10.1996, Die Steuern in der Europäischen Union, KOM (96) 546 endg., intertax 1997, 23, eingeleitet.

132 S. Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss: Steuerpolitik in der Europäischen Union – Prioritäten für die nächsten Jahre v. 23.5.2001, KOM (2001) 260 endg., ABl. EG 2001 Nr. C 284, 6 ff., BR-Drucks. 4449/01; Mitteilung der Kommission v. 23.10.2001 (FN 127), auf der Grundlage des umfangreichen Arbeitsdokuments der Kommissionsdienststellen v. 23.10.2001: „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“ s. [www.europa.eu.int/comm/besteuerung\\_customs/publications/official\\_doc/sec/sec.htm](http://www.europa.eu.int/comm/besteuerung_customs/publications/official_doc/sec/sec.htm); zum Arbeitsschritt der Kommission s. Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss – Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerrechtliche Hindernisse: Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen v. 24.11.2003, KOM (2003) 726 endg.

133 S. Abschnitt II.3b (3).

einander zubewegen, liegt daran, dass die diskriminierungsfreie Gestaltung des grenzüberschreitenden Sachverhalts Rückwirkungen auch auf rein innerstaatliche Sachverhalte entfaltet, wenn der nationale Besteuerungsfall dem internationalen angepasst wird. Solange man aber im Nebeneinander unterschiedlicher Steuersysteme nicht schlechthin ein Hindernis für das Funktionieren des Binnenmarktes sieht, gibt es europarechtlich keinen Zwang einer Angleichung. Richtigerweise gibt die Kommission daher dem Abbau von Doppelbelastungen bei der Verwirklichung grenzüberschreitender Sachverhalte gegenüber einer Vereinheitlichung des nationalen Rechts Priorität.

Die im Jahr 2001 veröffentlichte Mitteilung zur Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt<sup>134</sup> sieht ein zweistufiges Vorgehen vor: In einem ersten Schritt sollen die bestehenden Diskriminierungen und Beschränkungen abgebaut werden. In diesem gemeinsamen Ziel will die Kommission den Europäischen Gerichtshof mit Vorschlägen zur einheitlichen Umsetzung seiner Urteile unterstützen<sup>135</sup>. Wie wichtig derartige Orientierungshilfen zur Umsetzung von EuGH-Entscheidungen sind, zeigt die Rechtssache Lankhorst-Hohorst<sup>136</sup>. Einerseits weisen viele Mitgliedstaaten Thin-Capitalization-Rules auf, die in ähnlicher Weise diskriminierend wirken wie § 8a KStG a.F.<sup>137</sup>. Andererseits dürfte es kaum möglich sein, bei Beibehaltung dieser Regime im nationalen Alleingang einerseits die Vorgaben des EuGH zu verwirklichen<sup>138</sup> und andererseits Doppelbesteuerungen oder weiße Einkünfte aufgrund von Qualifikationskonflikten zu vermeiden. Jedoch zeigt die Rechtssache Lankhorst-Hohorst auch, dass die Mitgliedstaaten wenig bereit sind, Hilfestellungen der Kommission anzunehmen. Nach Vorgesprächen ist die Verabschiedung offizieller Umsetzungshilfen an der ablehnenden Haltung einzelner Mitgliedstaaten gescheitert<sup>139</sup>. In derartigen Fällen sollte die Kommission von dem ihr zur Verfügung stehenden Instrumentarium des Vertragsverletzungsverfahrens (Art. 226 EG-Vertrag) offensiver Gebrauch machen, um eine gleichmäßige Umsetzung

der Entscheidungen des Gerichtshofs rechtlich zu erzwingen<sup>140</sup>. Auf diese Weise ließe sich auch unverbindlichen Umsetzungshilfen im Rechtsrang der Empfehlung mehr Gewicht verleihen.

Darüber hinaus will die Kommission die bereits vorliegenden Vorschläge zur Änderung der Mutter-/Tochter-Richtlinie<sup>141</sup> und Fusionsrichtlinie<sup>142</sup> vorantreiben sowie neue Harmonisierungsvorschläge zu Verrechnungspreisen, grenzüberschreitender Verlustverrechnung, grenzüberschreitenden Umstrukturierungen sowie zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerungen unterbreiten<sup>143</sup>. Sie greift damit also genau jene Bereiche auf, die aufgrund des Erfordernisses der Aufteilung von Steuerquellen ein konzertiertes Vorgehen erfordern.

In einem zweiten Schritt verfolgt die Kommission ein ehrgeiziges Projekt: Die Vereinheitlichung der Körperschaftsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage als Voraussetzung einer europaweiten Konzernbesteuerung. Auslöser dürfte die Verabschiedung der IAS-Verordnung<sup>144</sup> gewesen sein, auch wenn diese keinen unmittelbaren Einfluss auf die steuerrechtliche Gewinnermittlung hat. Jedoch könnten IAS/IFRS nach den Vorstellungen der Kommission Ausgangspunkt auch der steuerrechtlichen Gewinnermittlung sein<sup>145</sup>. Wie das Ziel erreicht werden kann, ist derzeit allerdings noch unklar. Von der so genannten „Home State Taxation“<sup>146</sup>, einer freiwilligen Anerkennung der Gewinnermittlungsregeln des Staates, in dem die Konzernmuttergesellschaft ihren Sitz hat, bis hin zu einer die derzeitigen nationalen Regeln ersetzenden Richtlinienharmonisierung werden unterschiedliche Konzepte diskutiert<sup>147</sup>. Noch in 2004 will die Kommission hierzu ein Pilotprojekt anstoßen.

#### b) Bewertung der Initiative der Kommission für eine harmonisierte körperschaftsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage

Die Diskussion hat einen bemerkenswerten Wandel vollzogen<sup>148</sup>. Lange Zeit schien eine Harmonisierung

134 FN 127.

135 Mitteilung v. 23.10.2001 (s. FN 127), S. 13. Inwieweit dieses Vorgehen Wirkungen zeigen wird, ist jedoch nach der bisher einzigen Umsetzungshilfe zu der Rechtssache Verkooijen (Mitteilung v. 19.12.2003 [FN 48]) noch nicht erkennbar.

136 FN 46.

137 Kessler/Obser, IStR 2004, 187 ff.

138 Zu neuen Europarechtswidrigkeiten des in Umsetzung von Lankhorst-Hohorst reformierten § 8a KStG s. H. Hahn, GmbHR 2004, 277 ff.; Kessler/Eicker/Obser, IStR 2004, 325 ff.

139 Mitteilung v. 24.11.2003 (FN 132) Ziff. 3.1. Zu einzelnen Reaktionen anderer Mitgliedstaaten s. U. Prinz in HHR, Jahresband 2004, § 8a KStG Anm. J 03-6.

140 Vgl. die Kritik von O. Thömmes, Intertax 2004, 124 f., an der zurückhaltenden Haltung der Kommission. Ob die Kommission eine Pflicht zum Einschreiten trifft, ist allerdings umstritten, s. Karpenstein/Karpenstein, in Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union (Stand 10/1999), Art. 226 Rz. 39 ff. Der EuGH lehnt eine diesbezügliche Pflicht ab, vgl. EuGH v. 17.5.1990 – C-87/89, EuGHE 1990, I-1981 Rz. 6 (Sonito).

141 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiede-

ner Mitgliedstaaten, KOM (2003) 462 endg. – CNS 2003/0179.

142 S. FN 11.

143 Mitteilung v. 23.10.2001 (FN 127), S. 14–16.

144 Die Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, ABl. EG 2002 Nr. L 243, 1, schreibt ab 2005 die Aufstellung einer Konzernbilanz nach IAS verbindlich vor und eröffnet den Mitgliedstaaten ein Wahlrecht, IAS auch für den Einzelabschluss vorzuschlagen.

145 Zu notwendigen Modifikationen bei Zugrundelegung von IAS/IFRS für steuerliche Zwecke z.B. C. Spengel, ZEW Discussion Paper No. 02-52 (2002); N. Herzig, WPg. 2000, 104 ff.

146 Hierzu Lodin/Gammie, Home State Taxation, Amsterdam 2001.

147 Mitteilung v. 23.10.2001 (FN 127), S. 19.

148 Zu den Befürwortern einer harmonisierten Bemessungsgrundlage gehören etwa H. Kahle, StuB 2001, 1201 (1210); O. H. Jacobs (FN 110), S. 298 ff.; A. J. Rädler, ifo Schnelldienst 2003, 15 (21); Spengel/Frebel, StuB 2003, 786 (792). Auch die Wirtschaft fordert eine einheitliche Steuerbasis, s. z.B. Handelsblatt v. 19.4.2002; kritisch dagegen z.B. Wehrheim/Marquardt, IStR 2003, 14 (18 f.).

der Gewinnermittlungsvorschriften unrealistisch; ein entsprechender Vorschlag kam über das Vorentwurfstadium nicht hinaus<sup>149</sup>. Stattdessen verwendete die Kommission viel Energie auf eine Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme, um die es heute still geworden ist. Ungeachtet seiner politischen Realisierbarkeit wirft der Plan einer Harmonisierung der körperschaftsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage jedoch die Frage auf, ob eine derart weitreichende Vereinheitlichung der nationalen Unternehmenssteuersysteme im Sinne des Subsidiaritätsprinzips des Art. 5 EG-Vertrag erforderlich und wünschenswert ist.

Ohne Zweifel verursacht das Nebeneinander von 25 unterschiedlichen Gewinnermittlungssystemen hohe Transaktionskosten und behindert eine effektive Standortwahl<sup>150</sup>. Denn wie soll der Steuerpflichtige mit vertretbarem Aufwand staatliches Infrastrukturangebot und Steuerbelastung in Relation setzen, wenn erst ein komplexer Bemessungsgrundlagenvergleich einigermaßen verlässliche Auskunft über die Steuerbelastung gibt. Eine derartige Analyse kann sich ein Unternehmen vielleicht für einen oder zwei Mitgliedstaaten leisten, nicht aber für alle 25. So werden sich in erster Linie große Unternehmen die Vorteile des Steuerwettbewerbs sichern können. Eine Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen verspräche erhebliche Effizienzgewinne.

Zwar wird gegen eine Harmonisierung der direkten Steuern angeführt, der Steuerwettbewerb sei notwendig, um den Leviathan zu bändigen<sup>151</sup>. Derart positive Wirkungen kann der Steuerwettbewerb jedoch nur bei harmonisierter Bemessungsgrundlage entfalten, weil andernfalls der Staat zu viele Möglichkeiten hat, die Steuerbelastung in der Bemessungsgrundlage zu verstecken<sup>152</sup>. Zudem ist die Vielfalt unternehmenssteuerrechtlicher Normen, speziell der Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung, kein Eigenwert an sich<sup>153</sup>. Die nationale Identität hängt wohl kaum an den staatlicherseits vorgegebenen technischen Details der Unternehmensbesteuerung. Zwar ist auch das Steuerrecht Ausdruck nationaler Eigenheiten. So gibt es Steuererhebungstechniken, die mit mehr oder weniger Kontrollaufwand einhergehen. Auch die Bedeutung von Steuergerechtigkeit, speziell Einzelfallgerechtig-

keit schwankt in den Mitgliedstaaten. Doch diese Einflüsse könnten in ein gemeinsames Regelwerk integriert werden. Erst beim Thema Steuervergünstigungen setzen nationale Besonderheiten ein, die sich einer Harmonisierung widersetzen. Hier aber sind die Spielräume durch Verhaltenskodex und Beihilfeverbot (Art. 87 EG-Vertrag) bereits begrenzt.

Auch wenn man Wettbewerb im Sinne von *F. A. von Hayek* als Entdeckungsverfahren zum Auffinden der besten Lösungen versteht<sup>154</sup>, spricht dies nicht gegen eine Harmonisierung. Der Angleichung müsste eine sorgfältige Analyse der nationalen Steuerrechtsordnungen vorangehen, um die besten Lösungen herauszufiltern und für die Gemeinschaft nutzbar zu machen. Auf dieser Basis muss Wettbewerb dann in Zukunft verstärkt an den Außengrenzen der EU gesucht werden<sup>155</sup>. Die Mitgliedstaaten laufen Gefahr, das ökonomische Potential des Gemeinsamen Marktes zu verspielen, wenn sie sich nur auf den Steuerwettbewerb innerhalb der EU fokussieren<sup>156</sup>. Der Europäische Binnenmarkt wird sich im Wettbewerb um Kapital und Arbeitsplätze gegenüber den großen Märkten USA und Asien nur dann behaupten können, wenn die Mitgliedstaaten sich auch steuerpolitisch stärker als Einheit begreifen und international geschlossen auftreten<sup>157</sup>.

Damit kann die Frage nach der Wünschbarkeit einer weitgehenden Harmonisierung der unternehmenssteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage eindeutig bejaht werden. Allerdings ist die Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen – anders als dies die Kommission suggeriert<sup>158</sup> – nicht der Schlüssel zur Lösung der Besteuerungskonflikte zwischen den Mitgliedstaaten. Denn hierfür ist nicht die Unterschiedlichkeit der Rechtsordnungen, sondern die nicht gelöste Zu- und Aufteilung von Steuerquellen verantwortlich. Zwar erleichtert ein gemeinsamer Standard der Gewinnermittlung die Einigung über die Aufkommensverteilung, er löst das Verteilungsproblem jedoch nicht automatisch. So bedarf es auch in der mit Ausnahme der Hebesätze bundeseinheitlich geregelten Gewerbesteuer Zerlegungsregeln, um das Aufkommen unter den Gemeinden aufzuteilen. Und auch hier ist etwa die Verlustverrechnung im Konzern – erinnert sei an die Friktionen nach der Verrech-

149 Hierzu *Zeitler/Jüptner*, BB Beil. 17/1988; *R. Kreile*, DB Beil. 18/1988.

150 *M. Mössner*, ASA 2004, 673 (682); Mitteilung der Kommission v. 23.10.2001 (s. FN 127), 18, und v. 24.11.2003 (FN 132), Ziff. 2.

151 *Edwards/Keen*, Tax competition and Leviathan, *European Economic Review* 1996, 113 ff.

152 Ohnehin müssen die Segnungen des Steuerwettbewerbs kritischer gesehen werden, als dies gemeinhin geschieht. Die Idee, durch den Wettbewerb der Staaten eine höhere Effizienz staatlicher Ausgabenpolitik zu erzwingen, ist attraktiv. Sie funktioniert aber in der Praxis nur begrenzt, wenn die Steuerbelastung lediglich vom mobilen Faktor Kapital auf den immobilen Faktor Arbeit verlagert wird, wie dies seit den 1990er Jahren sehr deutlich zu beobachten ist. Die Verteuerung des Faktors Arbeit wirkt sich derart negativ auf das Wachstum in Europa aus, dass der Attraktivitätsgewinn durch die Entlastung der mobilen Produktionsfaktoren zunichte gemacht wird, s. hierzu *M. Joklik-Fürst*, ÖStZ 1998, 613 (614), unter Berufung auf eine im Auftrag der Weltbank erstellte

Studie von *Daveri/Tabellini*, Unemployment, Growth and Taxation in industrial countries, CEPR Discussion Paper no. 1681 (1997).

153 *J. Lang* (FN 43), S. 873, 891.

154 *F. A. v. Hayek*, Der Wettbewerb als Entdeckungsverfahren (1968), in *M. Streit* (Hrsg.), *Friedrich August von Hayek: Rechtsordnung und Handelsordnung. Aufsätze zur Ordnungsökonomik*, 2003; s. auch *F. Seibert*, Der Einfluss des Europäischen Rechts auf die Unternehmensbesteuerung, 2002, 26.

155 Auch Maßnahmen zur Abwehr von Steuerwettbewerb i.S. eines Außensteuergesetzes sind in Zukunft an den EU-Außengrenzen anzusetzen, zutreffend *M. Tumpel*, ÖStZ 2002, 548 (553).

156 Warnend auch *J. Lang*, FAZ v. 14.5.2004, S. 14.

157 *A. Cardani*, European taxation policy. A change of tack, in *FS Albert J. Rädler*, Steuerrecht und Europäische Integration, 1999, S. 113, 124; *O. Thömmes*, *Intertax* 2002, 123; *Spengel/Frebel*, *StuB* 2003, 786 (792).

158 Mitteilung v. 23.10.2001 (FN 132), S. 18.

nung der Gewinne der Bausparkasse Schwäbisch Hall mit den Verlusten der Frankfurter DZ-Bank<sup>159</sup> – Ursache von Konflikten zwischen den Gemeinden.

Eben diese Notwendigkeit, sich innerhalb der EU über einen Zerlegungsschlüssel für das Steueraufkommen einigen zu müssen, reduziert die Chancen, dass es tatsächlich zu weiteren, von allen 25 Mitgliedstaaten konsentierten Harmonisierungsfortschritten kommt<sup>160</sup>. Einen Ausweg aus der Einstimmigkeitsfalle könnten gegenseitige Anerkennungsmodelle bieten, an denen sich nur die einigungsbereiten Mitgliedstaaten beteiligen. In diesem Sinne hat auch die Kommission ange-regt, dass sich die kooperationswilligen Mitgliedstaaten im Rahmen des Verfahrens der verstärkten Zusammenarbeit (Art. 43 ff. EUV) zusammenfinden<sup>161</sup>, was es ihnen ermöglichen würde, die EU-Organe, namentlich die Kommission, in Anspruch zu nehmen. Dies liegt ganz auf der Linie eines „Europas der unterschiedlichen Geschwindigkeiten“<sup>162</sup>.

### 5. Erfordernis einer Steuersatzharmonisierung?

Eingangs wurde auf die Initiativen einzelner Mitgliedstaaten für einen europaweiten Mindestkörperschaftsteuersatz hingewiesen<sup>163</sup>. Ein derart massiver Eingriff in einen Kernbereich mitgliedstaatlicher Souveränität bedürfte – ungeachtet dessen, dass eine Einigung der Mitgliedstaaten auf einen Mindeststeuersatz noch weniger wahrscheinlich ist als auf eine gemeinsame Bemessungsgrundlage – einer besonderen Rechtfertigung. Die Kommission geht davon aus, dass die Mitgliedstaaten auch im Fall einer Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen ihre Souveränität bezüglich der Festsetzung des Körperschaftsteuersatzes behalten sollten<sup>164</sup>. Auch sieht sie in niedrigen allgemeinen Körperschaftsteuersätzen keine Maßnahme unfairen Steuerwettbewerbs, die man bekämpfen müsste<sup>165</sup>.

Die meisten der hier angesprochenen Probleme löst ein Mindestkörperschaftsteuersatz ohnehin nicht. Allein gegen künstliche Gewinnverlagerungen innerhalb der Gemeinschaft böte ein solches Instrument Schutz. Verrechnungspreisgestaltungen sowie das Thema der Gesellschafterfremdfinanzierung nähmen an Bedeutung ab<sup>166</sup>. Auf die übrigen Aufteilungsprobleme, wie etwa die Abrechnung stiller Reserven bei Beendigung der Steuerpflicht in einem Mitgliedstaat,

hat eine Steuersatzharmonisierung dagegen keinen Einfluss.

Selbst gegen den befürchteten ruinösen Steuerwettbewerb innerhalb der Gemeinschaft bietet eine Steuersatzharmonisierung nur dann Schutz, wenn gleichzeitig die Bemessungsgrundlage harmonisiert wird. Andernfalls könnten die Mitgliedstaaten, wenn ihnen der Spielraum in der Steuersatzgestaltung genommen wird, Steuerwettbewerb wieder verstärkt über die Bemessungsgrundlage betreiben. Solange es sich nicht um speziell an Ausländer gerichtete Maßnahmen handelt (sog. „ring-fencing“), wäre ein solches Vorgehen nicht verhaltenskodexwidrig<sup>167</sup>. Andererseits ist vor dem Hintergrund einer harmonisierten Steuerbemessungsgrundlage gegen einen Steuersatzwettbewerb nichts einzuwenden, da der Steuersatz dann die erforderliche Aussagekraft hätte, um die Steuerbelastung in Beziehung mit dem staatlichen Infrastrukturangebot setzen zu können. Im Übrigen stünde eine Steuersatzharmonisierung meiner Ansicht nach nicht in Einklang mit der nach Art. 104 EG-Vertrag fortbestehende Haushaltsverantwortlichkeit der Mitgliedstaaten im Rahmen der Defizitkriterien.

## III. Ebene des nationalen Steuergesetzgebers

### 1. Reformdruck aufgrund des Europäischen Steuerwettbewerbs

#### a) Verschärfter Steuerwettbewerb nach der EU-Osterweiterung

Welche Schlussfolgerungen ergeben sich für die Fortentwicklung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland? Beherrschend sind in der derzeitigen Diskussion weniger die rechtlichen Vorgaben des EG-Vertrags als die faktischen des Steuerwettbewerbs. Vor allem die Dynamik des Steuersatzwettbewerbs treibt die nationale Steuerpolitik zunehmend in die Enge. Seit Ende der 1980er Jahre ist der Körperschaftsteuersatz im EU-Durchschnitt um 15 Prozentpunkte von 47 % auf rd. 31,7 % in 2003 gefallen<sup>168</sup> – mit Ausreißern wie Irland mit einem Körperschaftsteuersatz von lediglich 12,5 %<sup>169</sup>. Mit dem Beitritt der neuen Mitgliedstaaten verschärft sich der Wettbewerb noch einmal dramatisch. In den Beitrittsstaaten lag der Körperschaftsteuersatz in 2003 im Durchschnitt bei nur 23,6 %<sup>170</sup>. Steueraufkommen, das aus dem Abbau von

159 Süddeutsche Zeitung v. 6.3.2002; DGB, Informationen zur Wirtschafts- und Strukturpolitik 02/2002, 8.

160 Skeptisch auch F. Amatucci, EC Tax Review 2003, 202 (206 f.).

161 Vgl. Mitteilung v. 24.11.2003 (FN 132), Ziff. 5.

162 Hierzu T. Bender, ZaöRV Bd. 61 (2001), 730; P. Huber, EuR 1996, 347.

163 Die Forderung nach Mindestsätzen für die Unternehmensbesteuerung ist nicht neu: K. Messere, ET 1993, 2 (9); A. J. Rädler, Vorstellungen des EG-Sachverständigenausschusses zur Unternehmensbesteuerung (Ruding-Ausschuss), in N. Herzig (Hrsg.), Harmonisierung der KSt-Systeme in den EU-Staaten, 1994, S. 1 (12); A. Sapu-sek, Ökonomische und juristische Analyse der Steuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft, Teil 1, 1996, S. 275; A. Tsouroullis, Die Harmonisierung der Körperschaftsteuer in der Europäischen Union, 1997, S. 319, 325 f. (für die Festlegung von Mindest- und

Höchstgrenzen); s. hierzu auch *Ruding-Bericht* (FN 118), S. 246; dagegen M. Wathelet, EC Tax Review 2004, 1 (3).

164 Mitteilung v. 23.10.2001 (FN 127), S. 9, 20.

165 Verhaltenskodex zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs innerhalb der Gemeinschaft, KOM (1997) 495 endg./2, Ratsdok. 10427/97, BR-Drucks. 814/97, ISTR-Beihefter 1/98; vgl. hierzu auch BT-Drucks. 13/11101, 41.

166 C. Spengel (FN 121), S. 335.

167 FN 165.

168 KPMG Corporate Tax Rate Survey, 2003, S. 1. Der Durchschnitt in den OECD-Staaten betrug 2003 30,79 %.

169 Hierzu *Cunniffe/Drenckhan*, ISTR 2004, 334 (335).

170 S. die von Ernst & Young und dem ZEW (Zentrum für Europäische Wirtschaftsförderung) veröffentlichte Studie „Company Taxation in the New EU Member States, 2003, S. 11.

nicht verhaltenskodexkonformen Steuervergünstigungen gewonnen werden wird, soll weitere Steuersenkungen finanzieren, so dass das Körperschaftsteuersatzniveau in den kommenden Jahren auf durchschnittlich 20,5 % sinken wird<sup>171</sup>. Einige der alten Mitgliedstaaten haben umgehend reagiert. Österreich, Finnland, Frankreich und Italien haben – zum Teil massive – Senkungen ihrer Körperschaftsteuersätze angekündigt<sup>172</sup>.

Nominell beträgt der Abstand der Unternehmenssteuerbelastung in Deutschland zur durchschnittlichen Belastung innerhalb der EU (rd. 29 %) bereits heute über 10 Prozentpunkte. Interessant ist dabei, dass die nominalen Steuersätze einen deutlich höheren Aussagewert haben als bisher angenommen. Am Rangverhältnis der Mitgliedstaaten untereinander ändert sich kaum etwas, wenn statt nomineller Steuersätze effektive Steuerbelastungen verglichen werden<sup>173</sup>. Der Hinweis auf eine angeblich schmale Bemessungsgrundlage vermag dem hohen Steuersatz nicht länger die Brisanz zu nehmen.

#### b) Antworten auf den Steuerwettbewerb

Auf den Steuerwettbewerb gibt es grundsätzlich drei Antworten:

Ihn schlicht zu ignorieren mit Hinweis auf überlegene staatliche Gegenleistungen ist angesichts wenig schmeichelhafter Enthüllungen über das deutsche Bildungssystem, Ineffizienzen auf dem Arbeitsmarkt und hoher Lohn- und Lohnnebenkosten sicherlich zu kurz gesprungen. Zudem ist nicht jede wirtschaftliche Betätigung gleichermaßen auf die Inanspruchnahme staatlicher Infrastruktur angewiesen, so dass auch die Bereitschaft, hierfür einen entsprechend hohen Preis zu zahlen, variiert.

Den Steuerwettbewerb anzunehmen hieße dagegen, die Steuerbelastung für Unternehmen weiter zu sen-

ken. Ohne Frage hat der deutsche Gesetzgeber seit Beginn der 1990er Jahre mit der Halbierung des Körperschaftsteuersatzes von über 50 % auf 25 %<sup>174</sup> auf den Steuerwettbewerb reagiert. Aber es reicht eben nicht, solange sich die nominelle Gesamtbelastung durch das Hinzutreten von Solidaritätszuschlag und Gewerbeertragsteuer auf rd. 39,4 % erhöht<sup>175</sup>. Zudem ist der Elan seit der Unternehmenssteuerreform 2000 erloschen. So ist insbesondere die Ende 2003 gescheiterte Abschaffung der Gewerbesteuer<sup>176</sup> standortpolitisch ein herber Schlag.

Statt aktiv am Steuerwettbewerb teilzunehmen, schlägt der deutsche Steuergesetzgeber zunehmend den dritten Weg ein, den der Abschottung. Mit einer Welle von Verschärfungen des Außensteuerrechts<sup>177</sup> versucht der Gesetzgeber, deutsche Unternehmen von der Abwanderung abzuhalten, indem er ihnen die Kostenvorteile niedrigerer Steuersätze im Ausland nimmt. Hierzu dient ihm vor allem die Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7 ff. AStG<sup>178</sup>. Betroffen sind insbesondere Investitionen in den neuen EU-Mitgliedstaaten, soweit die Kapitalgesellschaft im Ausland passive Einkünfte i. S. von § 8 Abs. 1 AStG erwirtschaftet. Denn jede effektive Steuerbelastung unter 25 % löst die Hinzurechnung aus. Auch die verschiedenen Verschärfungen von § 8a KStG passen in dieses Konzept<sup>179</sup>. Zudem erscheint der grenzüberschreitende Sachverhalt dem deutschen Fiskus per se missbrauchsverdächtig. Allenthalben wittert er Gewinnverlagerungen und Steuerhinterziehung. Deshalb werden grenzüberschreitend tätige Unternehmen mit Missbrauchsvermeidungs- und Dokumentationsvorschriften wie etwa § 90 Abs. 3 AO überzogen, deren Verletzung scharf sanktioniert ist (vgl. § 162 Abs. 3, 4 AO)<sup>180</sup>.

Indes ist diese Antwort auf den Steuerwettbewerb innerhalb Europas rechtlich zum Scheitern verurteilt. Die Anwendung des Außensteuerrechts auf innereuropäische Sachverhalte verstößt in weiten Teilen ge-

171 Ernst & Young/ZEW (FN 170), S. 39 f.: Tschechien reduziert seinen Körperschaftsteuersatz 2006 von 31 % auf 24 %, Ungarn auf 15 % evtl. 12 %, Lettland in 2004 von 19 % auf 15 %, Polen ebenfalls in 2004 von 27 % auf 19 %, die Slowakei von 25 % auf 19 %.

172 S. Handelsblatt v. 24.5.2004.

173 Mitteilung v. 23.10.2001 (FN 127), S. 9. Ebenso Ernst & Young/ZEW (FN 170), S. 19: Effektive Steuerbelastung in den neuen Mitgliedstaaten: 21,27 % gegenüber effektiver Steuerbelastung in Deutschland von 37,17 %.

174 Vor 1990: 56 %; 1990–1993: 50%; 1994–1998: 45 %; 1999–2000: 40 %; seit 2001: 25 %.

175 Unter Zugrundelegung des durchschnittlichen Hebesatzes von 428 %. Bei dem durchschnittlichen Hebesatz von 459 % der Städte mit über 500.000 Einwohnern liegt die Belastung über 40 %.

176 Zu den verschiedenen Lösungsansätzen s. den Abschlussbericht der Arbeitsgruppe Kommunalfinzen v. 20.6.2003 ([http://www.bundesfinanzministerium.de/Anlage\\_19452/.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/Anlage_19452/.pdf)) und den nicht angenommenen Kompromissvorschlag der Bundesregierung, BR-Drucks 561/03 v. 15.8.2003.

177 Insb. durch StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433); UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858) und StVergAbG v. 16.5.2003 (BGBl. I 2003, 660).

178 Zu der im Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts v. 18.4.2001, FR 2001, Beilage zu Heft 11, 22, avisierten Ausweitung des

Katalogs der aktiven Einkünfte in § 8 Abs. 1 AStG ist es bisher nur ansatzweise gekommen; s. aber die Erleichterungen aufgrund der Einfügung der Nrn. 8 und 9 durch UntStFG v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3858, durch die Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne im Konzern von der Hinzurechnung ausgenommen werden.

179 Abschaffung des speziellen safe haven für Holdinggesellschaften und die Änderungen in Drittbesicherungsfällen durch das Korb II-Gesetz (FN 45) als angebliche Folge der Rechtssache Lankhorst-Hohorst (FN 46), wobei der EuGH den deutschen Gesetzgeber lediglich aufgefordert hatte, die Beschränkung der Anwendung von § 8a KStG auf grenzüberschreitende Sachverhalte aufzugeben. Bereits zuvor Verschärfung des Fremd-/Eigenkapitalverhältnisses durch StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433).

180 Zur Vereinbarkeit mit Europarecht A. Schnitger, IStR 2003, 73 (76), J. Lüdicke, IStR 2003, 433 (437); a.A. mit Ausnahme von § 162 Abs. 4 AO Hahn/Suhrbier-Hahn, IStR 2003, 84 (86); differenzierend R. Seer in Tipke/Kruse, § 90 Rz. 48, mit dem Hinweis, in- und ausländische Konzerne seien zumindest bzgl. Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht in der Situation konkurrierender Steuerhoheiten und daher nicht vollständig vergleichbar, aber mit Kritik an den Rechtsfolgen (§ 162 Rz. 82).

gen die Grundfreiheiten<sup>181</sup>, namentlich die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit. Die Hinzurechnungsbesteuerung lässt sich nicht als legitime Maßnahme zur Abwehr unfairen Steuerwettbewerbs im Sinne des 1997 ergangenen Verhaltenskodexes<sup>182</sup> begreifen<sup>183</sup>. Denn weder differenziert § 8 Abs. 3 AStG danach, ob die Niedrigbesteuerung Ausfluss unfairen Steuerwettbewerbs oder lediglich Folge eines allgemein niedrigen Steuerniveaus ist<sup>184</sup>, noch ist die Hinzurechnung auf missbräuchliche Gestaltungen beschränkt. Ohnehin toleriert der Europäische Gerichtshof das Interesse der Mitgliedstaaten, missbräuchliche Steuergestaltungen zu verhindern, nur dann als Rechtfertigungsgrund, wenn in jedem Einzelfall sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige tatsächlich keine legitimen wirtschaftlichen Interessen im Ausland verfolgt<sup>185</sup>. Dies lässt sich bei passiven Einkünften nicht von vornherein verneinen. In der Erbschaftsteuer-Rechtssache Erben H. Barbier<sup>186</sup> hat der EuGH jede Form der Kapitalanlage unter die Kapitalverkehrsfreiheit subsumiert und nicht danach differenziert, ob es sich um eine passive oder aktive wirtschaftliche Tätigkeit handelte.

Zwar hat sich der Europäische Gerichtshof bisher noch nicht mit der Hinzurechnungsbesteuerung befasst, doch dürfte es nur eine Frage der Zeit sein, bis die §§ 7 ff. AStG in zentralen Punkten für europarechtswidrig erklärt werden.

## 2. Folgerungen für die Weiterentwicklung des Unternehmenssteuerrechts in Deutschland

### a) Rechtssicherheit als Standortfaktor

Damit stellt sich die Frage, wie eine binnenmarktkonforme Reaktion auf den Steuerwettbewerb aussehen könnte.

Gewarnt werden muss trotz des europäischen Trends zu Niedrigsteuersätzen vor einer zu stark auf den Steuersatz fixierten Diskussion. Wichtiger als eine geringfügig niedrigere Steuerbelastung sind Transparenz und Verlässlichkeit der Gesetzgebung. Rechtssicherheit ist ein bedeutsamer Standortfaktor<sup>187</sup>. Die Aussicht einer

für mehrere Jahre stabilen Grundlage steuerlicher Planung könnte manchen Investor von der Abwanderung abhalten, zumal mit der Verlagerung von Investitionen ins Ausland stets das Risiko einer unbekanntenen Rechtsordnung verbunden ist. Umgekehrt werden geringe Verlässlichkeit und ständige Komplizierung der deutschen Steuergesetzgebung auch im Ausland wahrgenommen und wirken ähnlich abschreckend wie hohe Steuersätze.

Unruhe erzeugen nicht zuletzt „europarechtliche Versuchsballons“. Vor dem Bundesverfassungsgericht mag der Gesetzgeber auch mit grenzwertigem Gesetzgebungsverhalten häufig durchkommen, nicht so vor dem Europäischen Gerichtshof<sup>188</sup>. Viele der kurzfristigen Gesetzesänderungen der letzten Jahre hatten ihre Ursache darin, dass die im ersten Anlauf getroffene Regelung evident europarechtswidrig war<sup>189</sup>. Derartige Nachbesserungen wären vermeidbar, wenn das Europarecht von vornherein Berücksichtigung finden würde. Den Gesetzgeber trifft nicht nur eine verfassungsrechtliche, sondern im Hinblick auf Art. 10 EG-Vertrag auch eine europarechtliche Optimierungspflicht<sup>190</sup>.

### b) Rechtsformgerechter Zugang zur Körperschaftsteuer für Personenunternehmen als Voraussetzung für die Entkoppelung von Körperschaft- und Einkommensteuerspitzenatz

Rechtssicherheit wird aber erst eintreten, wenn der Gesetzgeber die Strukturreformen durchgeführt hat, die es ihm ermöglichen, flexibler auf den europäischen Steuersatzwettbewerb zu reagieren. Dieser spielt sich nahezu ausschließlich in der Körperschaftsteuer ab, da Unternehmen international regelmäßig in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft agieren. Dass sich der deutsche Steuergesetzgeber so schwer damit tut, die Belastung der Kapitalgesellschaft einem international konkurrenzfähigen Niveau anzupassen, hat seine Ursache im Dualismus der Unternehmensbesteuerung und dem traditionell hohen Anteil an Personenunternehmen in Deutschland. Die Absenkung der Körperschaftsteuer käme ebenso wie die – vorzugswürdige –

181 W. Schön, DB 2001, 940 ff.; ders., IStR 2004, 289 (299); Sullivan/Wallner/Wübbelsmann, IStR 2003, 6 (9 ff.); J. Hey in Schön (Hrsg.), Tax Competition in Europe, Amsterdam 2003, S. 253 (268 ff.); F. Wassermeyer, IStR 2001, 113 ff.; O. Thömmes, intertax 2003, 188 f.; Rätting/Protzen, IStR 2003, 195 ff.; H. Hahn, IStR 1999, 609 (614).

182 FN 165. Zu den Parallel-Maßnahmen auf OECD-Ebene I. Hofbauer, SWI 2004, 238.

183 J. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 8 Rz. 78; J. Hey (FN 181), S. 272; Sullivan/Wübbelsmann, IStR 2003, 6 (9 ff.); zu Schnittmengen zwischen Verhaltenskodex und AStG M. Werra, IStR 2001, 438 ff.

184 Das Interesse nach Angleichung eines allgemeinen Besteuerungsgefälles kann als Rechtfertigung nicht herangezogen werden, wie der EuGH in EuGH v. 26.10.1999 – C-294/97, EuGHE 1999, I-7447 Rz. 44 (Eurowings), deutlich gemacht hat, s. auch J. Heinrich, ÖStZ 2002, 554 (558).

185 EuGH v. 16.7.1998 – C-264/96, EuGHE 1998, I-4695 (ICI); v. 17.7.1997 – C-28/95, EuGHE 1997, I-4161 (Leur Bloem); s. auch die Forderung von Sullivan/Wübbelsmann, IStR 2003, 6 (13), für eine sog. Escape-Klausel.

186 EuGH v. 11.12.2003 – C-364/01, HFR 2004, 275 Rz. 58 (Er-

ben von H. Barbier).

187 L. Fischer, Steuerchaos und betriebliche Standortwahl, FS A. Heigl, 1995, S. 171 (172); Chr. Münch, DStR 1997, 1674 f.; J. Hey, Steuerplanungssicherheit, 2002, S. 101.

188 Die Erfolgsquote vor dem EuGH ist beachtlich. Von den ca. 40 Verfahren zum Recht der direkten Steuern wurde in rd. 75% der Fälle die Europarechtswidrigkeit der betreffenden Vorschrift festgestellt.

189 Gutes Beispiel: die sog. Bauabzugssteuer in §§ 48 ff. EStG und ihr Vorläufer § 50a Abs. 7 EStG i.d.F. des StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402); ebenso die zunächst nur für Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften eingeführte pauschale Abzugsbeschränkung für Beteiligungsaufwendungen gemäß § 8b Abs. 5, die im Zuge der Entscheidung in der Rechtssache Bosal (EuGH v. 18.9.2003 – C-168/01, IStR 2003, 666) durch das sog. „Korb II-Gesetz“ v. 22.12.2003, BGBl. I 2003, 2840, auf das Inland ausgedehnt wurde.

190 EuGH v. 11.8.1995 – C-80/94, EuGHE 1995, I-2493 ff. Rz. 16 (Wielockx); v. 27.6.1996 – C-55/94, EuGHE 1996, I-3089 Rz. 36 (Asscher); v. 29.4.1999 – C-311/97, EuGHE 1999, I-2666 Rz. 19 (Royal Bank of Scotland); v. 13.4.2000 – C-251/98, EuGHE 2000, I-2787 Rz. 17 (Baars).



Abschaffung der Gewerbesteuer nur Kapitalgesellschaften zugute. Zwar stünde Deutschland im internationalen Steuerwettbewerb mit einem Körperschaftsteuersatz von 25 % ohne die gewerbesteuerliche Zusatzbelastung plötzlich sehr attraktiv dar. Doch fungiert die Gewerbesteuer mit der einseitigen Anrechnung für Personenunternehmen durch § 35 EStG seit der Unternehmenssteuerreform 2000 als Kittmasse zum Ausgleich der Belastungsunterschiede zwischen den unterschiedlichen Rechtsformen. Würde sie abgeschafft, käme die Spreizung von Körperschaftsteuer- und Einkommensteuerspitzensatz voll zum Tragen<sup>191</sup>. Ertragsstarke Personenunternehmen unterlägen weiterhin der bis zu 20 bzw. (ab 2005) 17 Prozentpunkte höheren Einkommensteuer.

Andererseits ist es angesichts des Finanzbedarfs und der deutschen Umverteilungstradition illusorisch, den Einkommensteuerspitzensatz auf das Niveau eines konkurrenzfähigen Körperschaftsteuersatzes zu senken, um auf diese Weise Rechtsformneutralität herzustellen<sup>192</sup>. Die nötige Flexibilität, um adäquat auf den Steuerwettbewerb reagieren zu können, wird der Gesetzgeber nur dann erhalten, wenn er sich von dem Postulat der Koppelung der Steuersätze löst<sup>193</sup>. Dass die Politik der Steuersatzkoppelung nicht haltbar ist, beweisen gerade die Notlösungen des § 32c EStG<sup>194</sup> und des an seine Stelle getretenen § 35 EStG. Dann aber stellt sich die Frage, wie in Zukunft Rechtsformneutralität zu gewährleisten ist.

Zwar findet sich gelegentlich die Auffassung, der deutsche Steuergesetzgeber mache es sich mit seinem Bemühen um Rechtsformneutralität unnötig schwer. Personenunternehmen, die von einem niedrigen Körperschaftsteuersatz profitieren wollten, stehe es frei, die Chance steuerneutraler Umwandlung zu ergreifen und Kapitalgesellschaften zu werden<sup>195</sup>. Ohnehin sei auch die Rechtsform der Personengesellschaft in der Vergangenheit häufig aus steuerlichen Gründen – insbesondere im Hinblick auf die Möglichkeiten des Verlustausgleichs und erbschaftsteuerrechtliche Vorteile – ge-

wählt worden. Doch aus dem Sein lässt sich nicht auf das Sollen schließen. Es gilt die bestehenden Neutralitätsdefizite zu überwinden und nicht noch zu vertiefen. Zwar ist die verfassungsrechtliche Dimension des Gebots der Rechtsformneutralität bis heute umstritten<sup>196</sup>, auch lässt sich aus dem auf Art. 52 EG-Vertrag gestützten Gebot der Gleichbehandlung unterschiedlicher Niederlassungsformen<sup>197</sup> kein allgemeines europarechtliches Gebot der Rechtsformneutralität entnehmen<sup>198</sup>, indes ist Rechtsformneutralität ungeachtet der rechtlichen Vorgaben Voraussetzung ökonomisch rationaler Entscheidungen.

An genau diesem Projekt einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung ist allerdings bereits die Unternehmenssteuerreform 2000 gescheitert. Sie hat die Rechtsformunterschiede, statt sie einzuebnen, noch vertieft<sup>199</sup>. Dies lag vor allem daran, dass der Gesetzgeber für den Einzelunternehmer keine adäquaten Lösungen anzubieten wusste. Die artifiziell anmutende Figur der virtuellen Kapitalgesellschaft des Einzelunternehmers<sup>200</sup> stieß auf berechtigte Kritik<sup>201</sup>. Zwar ist den Brühler Empfehlungen, die die Unternehmenssteuerreform 2000 vorbereitet haben, Recht zu geben, dass sich Abweichungen zwischen Zivil- und Steuerrecht nicht per se verbieten, vielmehr mannigfaltig im geltenden Steuerrecht anzutreffen sind<sup>202</sup>. Doch ist die Loslösung vom Zivilrecht dort nicht möglich, wo das Steuerrecht, ohne eigene Strukturen zu entwickeln, an das Zivilrecht anknüpft. Dies gilt namentlich für die Abgrenzung zwischen Körperschaft- und Einkommensteuer-ebene, an der die Brühler Empfehlungen festhalten wollten, da der für die Körperschaftsteuer optierende Einzelunternehmer „in jeder Hinsicht“ wie eine Kapitalgesellschaft besteuert werden sollte<sup>203</sup>. Dies hätte aber die Entwicklung neuer Strukturen bedingt, denn das Trennungsprinzip basiert auf den zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen. Autonom steuerrechtliche Wertungen kommen bisher im Verhältnis zwischen Körperschaft- und Einkommensteuer-ebene – mit erheblichen Einbußen an Rechtssicherheit – nur im Rah-

191 Hierzu ausführlich J. Hey, DStJG 24, 155, 204 ff.

192 S. den Ansatz von P. Kirchhof, Einkommensteuergesetzbuch. Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer, 2003.

193 J. Hey (FN 118), S. 321.

194 Zur ungeklärten Frage der Verfassungsmäßigkeit s. die Vorlage des BFH v. 24.2.1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450 ff.

195 J. Thiel, Einheitliche Unternehmenssteuer, StbJb. 2002/03, 27 (33); J. Pelka, StuW 2000, 389 ff.; C. Watrin, DStZ 1999, 238 (241); ferner Brühler Empfehlungen, BB 1999, 1188 (1189); in diese Richtung auch BFH, Beschl. v. 24.2.1999 – X 171/96, BStBl. II 1999, 450 (463); kritisch im Hinblick auf die Nachsteuerung offener Rücklagen bei Rückumwandlung J. Hey, GmbHR 2001, 993 (999).

196 Zum Stand der Diskussion M. Desens, Das Halbeinkünfteverfahren – Eine theoretische, historische, systematische und verfassungsrechtliche Würdigung, 2004, 390 ff.

197 EuGH v. 13.7.1993 – C-330/91, EuGHE 1993, I-4017 (Commerzbank); v. 29.4.1999 – C-311/97, EuGHE 1999, I-2651 (Royal Bank of Scotland); v. 21.9.1999 – C-307/97, EuGHE 1999, I-6161 (Saint Gobain); zweifelhaft allerdings nach EuGH v. 18.9.2003 – C-168/01, IStR 2003, 666 Rz. 32 (Bosal); zur neuesten Entwicklung A. Körner, BB 2003, 2436 (2441), folgert ein weitgehendes Gebot der Gleichbehandlung der Niederlassungsalternativen Be-

triebstätte und Tochtergesellschaft; deutlich zurückhaltender I. Dörr, Der Konzern 2004, 15 (18).

198 Ebenso O. H. Jacobs (FN 110), S. 236 f.; ders., Körperschaftsteuersysteme in der EU – Eine Analyse der Wettbewerbswirkungen und Reformvorschläge, in FS Fischer, 1999, S. 85 (95); A. Cordewener (FN 13), S. 402; J. Englisch (FN 15), 2. Kap., C.V.4; ders., StuW 2003, 88 (94); a.A. N. Herzig, Körperschaftsteuersystem und Europäischer Binnenmarkt, in GS Knobbe-Keuk, 1997, S. 627 (633 ff.); N. Dautzenberg, EWS 2001, 270 (276 f.); in diese Richtung auch F.-J. Leuchtenberg, Gemeinschaftsrecht und Betriebstättenbesteuerung, 2002, 90.

199 J. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 8 Rz. 86; ferner M. Desens (FN 196), S. 117 ff. mit zahlreichen w. Nachw.

200 § 4a KStG i.d.F. des Entwurfs eines Steuersenkungsgesetzes v. 15.2.2000, BT-Drucks. 14/2683; zurückzuführen auf den Vorschlag der Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe, Heft 66 (1999), S. 72–82.

201 Z.B. A. Raupach, StuW 2000, 341 (360); Handelsrechtsausschuss des DAV, NZG 2000, 758 ff.; a.A. C. Dorenkamp, Nachgelagerte Besteuerung von Einkommen, 2004, S. 371 f.

202 Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe, Heft 66 (1999), S. 79 f.

203 Brühler Empfehlungen (FN 202), S. 73.

men der verdeckten Gewinnausschüttung i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zur Anwendung.

Deshalb sollte, statt auch den Einzelunternehmer in die Körperschaftsteuer einzubeziehen und ihn künstlich in virtuelle Kapitalgesellschaft und Anteilseigner in einer Person aufzuspalten, im Rahmen der Einkommensteuer die Bildung einer ermäßigt besteuerten Rücklage für reinvestierte Gewinne ermöglicht werden.

Personengesellschaften lassen sich dagegen – entweder fakultativ oder obligatorisch – in die Körperschaftsteuer integrieren<sup>204</sup>, da hier die zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter die Anwendung des Trennungsprinzips ermöglichen. Der geringe Erfolg früherer Optionslösungen wie § 32b EStG 1951<sup>205</sup> oder der Entwurf eines § 4a KStG in der Fassung des StSenkG<sup>206</sup> hatte seine Ursache hauptsächlich in vermeidbaren Konstruktionsfehlern<sup>207</sup>. Die Öffnung der Körperschaftsteuer für Personengesellschaften ist auch deshalb ein dringendes Anliegen, weil die Europäische Kommission Erleichterungen für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit mit starkem Fokus auf die Körperschaftsteuer diskutiert<sup>208</sup>.

Erweitert man den Kreis der körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen, gewinnt allerdings auch die einkommensteuerrechtliche Behandlung des entnommenen bzw. ausgeschütteten Gewinns im Hinblick auf die Vorbelastung auf Unternehmensebene zusätzlich an Bedeutung. Die Ausgestaltung des Verhältnisses zwischen Körperschaft- und Einkommensteuer stellt eine der großen Herausforderungen des Steuersystems dar. Dabei ist und bleibt das steuersystematische Ideal<sup>209</sup> die Vollentlastung, bei der entnommene/ausgeschüttete Gewinne im Ergebnis nur dem individuellen Einkommensteuersatz unterliegen. Dieses Ideal hat der Gesetzgeber mit der Abschaffung des körperschaftsteuerrechtlichen Vollarrechnungssystems zum 1.1.2001 verlassen, weil er sich einerseits außer Stande sah, im Ausland besteuerte Gewinne in das Anrechnungssystem einzubeziehen<sup>210</sup>, weil aber andererseits die Beschränkung des Anrechnungssystems auf innerstaatliche

Sachverhalte unter dem Verdacht der Europarechtswidrigkeit stand<sup>211</sup>.

Für die Kapitalgesellschaft, insbesondere die Aktiengesellschaft, lässt sich – vor allem aus europarechtlichen Gründen – das Rad nicht wieder zurückdrehen. Überall in Europa fallen die noch bestehenden Anrechnungssysteme<sup>212</sup>. Zwar gibt es bis heute kein ausdrückliches europarechtliches Verdikt, folgt der EuGH jedoch den Schlussanträgen der Generalanwältin *Juliane Kokott* in der Rechtssache *Manninen*<sup>213</sup>, dann kann die Beschränkung von Entlastungssystemen auf im Inland bezahlte Körperschaftsteuer auch mit einem liberaleren, steuersubjektübergreifenden Kohärenzverständnis nicht gerechtfertigt werden. Unter der Vielzahl denkbarer pauschaler Teilentlastungssysteme gilt es daher, dasjenige herauszufinden, das sich einerseits unterschiedslos auf In- und Auslandssachverhalte anwenden lässt, dabei aber andererseits die Dividendenbelastung der Belastung anderer Einkunftsarten möglichst stark annähert. In dieser Hinsicht wäre ein pauschales Teilanrechnungsverfahren<sup>214</sup> gegenüber dem geltenden Halbeinkünfteverfahren vorzugswürdig, da sich durch eine Teilanrechnung die Sockelbelastung mit Körperschaftsteuer reduzieren lässt und folglich eine stärkere Annäherung an den Tarifverlauf der Einkommensteuer erreicht wird.

Auch ein pauschales Teilanrechnungsverfahren ist jedoch nur eine Second best-Lösung, da es eine vollkommene Gleichstellung von Dividenden mit anderen Einkünften nicht herstellen kann. Damit löst es auch das die alltägliche Besteuerungspraxis beherrschende Problem der verdeckten Gewinnausschüttung nicht. Dieses würde sich bei Einbeziehung von Personengesellschaften in die Körperschaftsteuer im Hinblick auf die im Unternehmen mitarbeitenden Gesellschafter noch potenzieren. Gerade bei personenbezogenen Unternehmen besteht unter Neutralitäts- und Praktikabilitätsaspekten ein erhebliches Bedürfnis nach Gleichbehandlung von gesellschaftsrechtlichen und schuldrechtlichen Vorgängen. Daher sollte in einem erneuten Reform-szenario untersucht werden, ob etwa das von *Joachim*

204 Dass die Einbeziehung der Personengesellschaft in die Körperschaftsteuer technisch möglich ist, beweisen andere europäische Rechtsordnungen wie Spanien und Portugal, s. *J. Hey* in HHR (FN 4), Anm 376, 413.

205 BGBl. I 1951, 411 ff. Hierzu ausführlich *Institut Finanzen und Steuern*, Erfahrungen und Schwierigkeiten bei der Anwendung des Körperschaftsteuersatzes auf Gewinne aus Gewerbebetrieb von Einzelunternehmen und Personengesellschaften, Grüner Brief Nr. 324 (1994); ferner *R. Grieger*, BB 1951, 481 ff. u. 889 ff.; *Siara*, DB 1951, 512 ff.; *Theis*, DB 1951, 552; *B. Hock*, Personengesellschaften mit internationalem Gesellschafterkreis, 1994, S. 127 ff. Allgemein zur Option von Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer: *H. Hahn*, DStR 1999, 833; *B. Hock*, RIW 1995, 135.

206 Zu § 4a KStG i.d.F. des Entwurfs eines Steuersenkungsgesetzes v. 15.2.2000, BT-Drucks. 14/2683: *Haase/Diller*, BB 2000, 1068; *Hellio/Rädler*, IStR 2000, 401 ff.; *Kulemann/Harle*, StuB 2000, 513; *Kußmaul/Schäfer*, IStR 2000, 161 ff.; *Mentel/Schulz*, DStR 2000, 489; *Scheipers/Bergemann*, DStR 2000, 709; *J. Schiffers*, GmbHR 2000, 253; *Chr. Seibt*, DStR 2000, 825; *wfr*, DB 2000, 102.

207 In erheblichem Maße wird die Praktikabilität und Akzep-

tanz einer Optionslösung davon abhängen, dass gleichzeitig der Dualismus der Einkunftsarten in der Einkommensteuer überwunden und Veräußerungsgewinne voll erfasst werden. Auch das Ausmaß einer etwaigen Nachversteuerung offener Rücklagen bei einer Rückoption ist von entscheidender Bedeutung. Zudem müssen in grenzüberschreitenden Sachverhalten auftretende Qualifikationskonflikte vermieden werden.

208 Ebenso *J. Lang*, Europa- und verfassungsrechtliche Maßstäbe für eine Besteuerung von Unternehmen, in Deutsche Sektion der Internationalen Juristen-Kommission (Hrsg.), Rechtsstaat in der Bewährung, Bd. 35, 2001, S. 13 (22).

209 Hierzu ausführlich *J. Hey* (FN 118), S. 281 ff.

210 BT-Drucks. 14/2683, 95.

211 S. hierzu FN 48.

212 Frankreich und Italien – neben Finnland – letzte Bastionen des Vollarrechnungssystems gehen nun auch zu shareholder relief-Systemen über.

213 FN 18.

214 *J. Hey*, DStJG Sonderband Unternehmenssteuerreform, 2001, 5 (17 ff.); zum spanischen Vorbild ausführlich *J. Englisch* (FN 15).

Lang<sup>215</sup> in den Brühler Empfehlungen vorgeschlagene Auszahlungsabzugssystem – mit gewissen Vergrößerungen – europarechtskonform ausgestaltet werden kann. Danach würden sämtliche Auszahlungen von der Gesellschaft an den Gesellschafter unabhängig von ihrer Rechtsnatur von der Körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen und beim Gesellschafter als Einkünfte aus unternehmerischer Tätigkeit dem individuellen Einkommensteuerschnittsatz unterworfen.

Eine weitgehende Abkehr von den geltenden Prinzipien des Einkommensteuerrechts, insbesondere dem Leitbild einer synthetischen Einkommensteuer<sup>216</sup>, ist dagegen zu befürchten, wenn sich das Konzept der in Skandinavien praktizierten Dualen Einkommensteuer (Dual Income Tax – DIT)<sup>217</sup> durchsetzen würde, für das neuerdings der Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung eintritt<sup>218</sup>. Dieses in den Nordischen Staaten bereits Anfang der 1990er Jahre als Antwort auf den Steuerwettbewerb eingeführte System beruht auf einer strengen Dichotomie zwischen Kapitaleinkommen und Arbeitseinkommen. Während Ersteres niedrig proportional besteuert wird, unterliegt Arbeitseinkommen weiterhin einer deutlich höheren progressiven Besteuerung.

Wie realistisch derartige Reformszenarien sind, ist ungewiss. Immerhin wird die Duale Einkommensteuer aber im Bundesfinanzministerium ernsthaft als Alternative zur herkömmlichen Einheitseinkommensteuer untersucht. Ausgangspunkt ist dabei weniger die notwendige Reform des Unternehmenssteuerrechts als die Abgeltungssteuer auf Zinsen. Da sich diese ohne Inkaufnahme erheblicher Verzerrungen der unternehmerischen Finanzierungsentscheidungen nicht auf private Zinseinkünfte beschränken lässt, wurden die ursprünglichen Abgeltungssteuerpläne zunächst wieder zurückgezogen<sup>219</sup>. Versucht man die Abgeltungssteuer verzerrungsfrei auszugestalten, so landet man schnell bei der Dualen Einkommensteuer, indem „scheibchenweise“ zunächst auch betriebliche Zinsen, dann zwecks Gleichbehandlung von Fremd- und Eigenkapital Dividenden und Veräußerungsgewinne und schließlich der gesamte Unternehmensgewinn in die Überlegungen einbezogen werden. Sobald das Thema Abgeltungssteuer wieder auf die Tagesordnung kommt, werden wir uns also auch mit der Dual Income Tax auseinandersetzen müssen. Ich meine jedoch, dass man dem Steuerwettbewerb nicht die gesamte Systematik unseres Einkommensteuerrechts opfern sollte<sup>220</sup>. Eine abschließende niedrig-proportionale Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Zinsen bei weiterhin hoch-pro-

gressiver Besteuerung von Arbeitseinkommen wäre ein eklatanter Bruch mit dem Fundamentalprinzip der Gleichwertigkeit der Einkunftsarten.

#### IV. Resümee und Ausblick

Die Steuerwissenschaften haben in den letzten 100 Jahren für eine closed economy gute Lösungen entwickelt. Das Steuerrecht, speziell das Einkommensteuerrecht, müsste nicht so ungerecht, so kompliziert und systemlos sein, wie es ist. Doch sobald es um die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte geht, verlieren die Antworten an Eindeutigkeit. Auch im nationalen Steuerrecht gilt es, unterschiedliche, zum Teil widerstreitende Prinzipien zu einem Ausgleich zu bringen, etwa wenn Praktikabilität mit Einzelfallgerechtigkeit kollidiert. Doch in den zentralen Fragen der Gleichmäßigkeit, Neutralität und Verhältnismäßigkeit verlangen unterschiedliche Postulate gleiche Antworten<sup>221</sup>. Im grenzüberschreitenden Sachverhalt besteht dagegen bereits hinsichtlich der maßgeblichen Prinzipien weit weniger Einigkeit. So konkurrieren Kapitalimport- und Kapitalexportneutralität, ohne dass eine Prävalenz feststellbar wäre. In Reinform lassen sich die meisten Prinzipien zudem aufgrund der Steuersatzgefälle und mangels zwischenstaatlichen Finanzausgleichs nicht umsetzen. Auch leistet im internationalen Steuerrecht das Äquivalenzprinzip die zwischenstaatliche Steuerabgrenzung und steht in ungeklärtem Verhältnis zu dem die nationalen Steuerrechtsordnungen beherrschenden Leistungsfähigkeitsprinzip.

Die Erodierung der nationalen Besteuerungsprinzipien nimmt zu, seitdem der Europäische Gerichtshof das Recht der direkten Steuern konsequent an den Grundfreiheiten misst und dabei Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote gegen nationale Fiskalinteressen in Stellung bringt, ohne dass sich auf europäischer Ebene bisher konsistente neue Prinzipien herausgebildet haben. Zusätzlich unter Druck steht die nationale Steuerpolitik, aber auch die Steuerrechtsdogmatik durch den europäischen und internationalen Steuerwettbewerb.

Mit diesen Vorgaben lässt sich das Unternehmenssteuerrecht nicht mehr national konzipieren, zumal mit dem Europäischen Gerichtshof eine Kontrollinstanz über die Einhaltung der europarechtlichen Rahmenbedingungen wacht. Jede Reform muss daher zunächst den Beweis antreten, Antworten auf den grenzüberschreitenden Sachverhalt anbieten zu können. Die Kunst wird es sein, diesen Einflüssen von außen die binnenstaatliche Steuersystematik nicht vollständig zu opfern.

215 J. Lang, Brühler Empfehlungen, BMF-Schriftenreihe, Heft 66 (1999), Anhang Nr. 1 S. 40 ff.; hierzu auch J. Englisch (FN 15), 3. Kap. I.4.e.

216 K. Tipke, StRO, Bd. II, 2. Aufl., 2003, S. 668 ff., der allerdings auch eine klassische Unternehmenssteuer für mit den Prinzipien der synthetischen Einkommensteuer und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbar hält, ebenda S. 1171 ff.

217 Hierzu J. Hey in HHR (FN 4) (Stand: Sept. 1999), Anm.

225 m.w.N.

218 Jahresgutachten 2002/03, Staatsfinanzen konsolidieren – Steuersystem reformieren, 2003, 5. Kap., I.

219 Zum aktuellen Stand der politischen Diskussion s. etwa Handelsblatt v. 9.3.2004.

220 Skeptischer W. Schön, StuW 2004, 62 (73).

221 J. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., 2002, § 8 Rz. 7 f.

Sonderdruck aus Nr. 3 · August 2004

# STEUER UND WIRTSCHAFT

Zeitschrift für die gesamten  
Steuerwissenschaften

Herausgegeben von  
Prof. Dr. Joachim Lang, Köln

in Verbindung mit

Prof. Dr. Dieter Birk, Münster · Prof. Dr. Karl Heinrich Friauf,  
LL. M., Köln · Prof. Dr. Norbert Herzig, Köln · Prof. Dr. Paul  
Kirchhof, Heidelberg · Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, Ham-  
burg · Richter am BFH Prof. Dr. Heinz-Jürgen Pezzer, München  
Rechtsanwalt Prof. Dr. Arndt Raupach, München · Prof. Dr.  
Wolfram Reiß, Nürnberg · Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Dieter Schnei-  
der, Bochum · Prof. Dr. Joachim Schulze-Osterloh, Berlin  
Prof. Dr. Hartmut Söhn, Passau · Prof. Dr. Klaus Tipke, Köln  
Prof. Dr. Christoph Trzaskalik, Mainz · Prof. Dr. Dr. h.c. Klaus  
Vogel, München · Prof. Dr. Dr. h.c. Franz W. Wagner, Tübingen  
Vors. Richter am BFH Prof. Dr. Franz Wassermeyer, München

**ols**  
Verlag  
Dr. Otto Schmidt  
Köln

[www.otto-schmidt.de](http://www.otto-schmidt.de)