Europäisches Gesellschafts- und Steuerrecht

Grundlagen – Entwicklungen – Verbindungslinien

Referate und Diskussionen einer Speyerer Tagung
der Fachschaft Jura im Cusanuswerk e.V.

Herausgegeben von

Meiko Dillmann
Matthias Laier
Stefan Lammel
Ekkehart Reimer
Matthias M. Schmitz

Mit Beiträgen von

Alexandra Altrogge, Walter Bayer,
Georg Bitter, Meiko Dillmann,
Tina Dondorf, Stephan Eilers,
Johanna Hey, Stephanie Honnefelder,
Hanno Kube, Ulrich Lambrecht,
Stefan Lammel, Georg Lanfermann,
Stephanie Lumpp, Silja Maul,
Ekkehart Reimer, Gerd Sassenrath,
Matthias M. Schmitz, Christoph Spengel,
Felix Steffek, Christoph Teichmann und
Stefan Zimmermann

Verlag C. H. Beck München 2007

Verlag C.H.Beck im Internet:
beck.de

ISBN 978 3 406 55187 1

© 2007 Verlag C.H.Beck oHG
Wilhelmstraße 9, 80801 München
Druck und Bindung: Nomos Verlagsgesellschaft
In den Lissen 12, 76547 Sinzheim

Satz: DTP-Vorlagen des Autors

Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigem Papier
(hergestellt aus chlorfrei gebleichtem Zellstoff)

Vorwort

Die Europäische Gemeinschaft ist im Kern eine Wirtschaftsgemeinschaft. Sowohl für das Handels- und Gesellschaftsrecht als auch für das Steuer- und Abgabenrecht ist das ökonomische Bedürfnis nach Anpassung unterschiedlicher mitgliedstaatlicher Regelungen aufeinander groß. Treibende Kräfte sind dabei zunächst die Teilnehmer am privaten Wirtschaftsverkehr, teilweise (aber keinesfalls durchgehend) auch die Mitgliedstaaten selber.

Auch rechtlich ist die Europäische Integration im Gesellschaftsrecht und im Steuerrecht weit vorangeschritten. Dabei beruht die Integration zunächst auf gemeinsamen Grundlagen, namentlich den Grundfreiheiten des EG-Vertrags. Sie entfaltet sich dann aber in unterschiedliche Richtungen: Ähnlich wie das Recht vieler indirekter Steuern (das in diesem Buch nur am Rande behandelt wird) ist das Gesellschaftsrecht in hohem Maße durch positive Integration auf der Grundlage von Verordnungen und Richtlinien geprägt. Dahinter bleibt das Recht der direkten Steuern, für das hier v.a. die Körperschaftsteuer steht, weit zurück: Punktuelle sekundärrechtliche Regelungen treten hinter der übermächtigen negativen Integration zurück, die von der Judikatur des EuGH zu den Grundfreiheiten ausgeht.

Damit stehen wir mitten in einem Vergleich der Europäisierung des Gesellschaftsrechts einerseits, des Steuerrechts anderseits. Der vorliegende Band möchte einen Beitrag zu diesem Vergleich leisten. Dazu bündelt er eine Reihe von Überblicksdarstellungen. Teilweise sind die Darstellungen unmittelbar aufeinander abgestimmt, teilweise werden sie durch die Diskussionsberichte miteinander verknüpft. Bei allem geht es darum, Parallelentwicklungen zu identifizieren, Unterschiede wahrzunehmen und sie – wo möglich – als Ungleichzeitigkeiten zu deuten.

Allen Beiträgen liegen Referate zugrunde, die die Verfasser auf der Fachschaftstagung Jura 2005 gehalten haben, zu der sich die gegenwärtigen und ehemaligen Stipendiaten der Bischöflichen Studienförderung Cusanuswerk vom 29. Oktober bis zum 1. November 2005 in Speyer versammelt hatten. Was für die Tagung galt, gilt auch für diesen Band: Ihr Anliegen lag gleichgewichtig in der systematischen Darstellung der jeweiligen Rechtsgebiete und in ihrer i.e.S. wissenschaftlichen Durchdringung.

Die Herausgeber danken den Referentinnen und Referenten der Tagung für ihre engagierten Vorträge und für die Überlassung der – teils sehr gründlich überarbeiteten – Manuskripte, die überwiegend auf den Stand vom Sommer 2006 gebracht worden sind. Es ist nicht selbstverständlich, dass sich alle Referentinnen und Referenten zu dieser intensiven Form der Mitar-

Wettbewerb der Rechtsordnungen oder Europäisierung des Steuerrechts?

Johanna Hey

A. Einführung

Die Kluft zwischen Steuerwettbewerbsadepten und Harmonisierungsbefürwortern ist tief.[1] Während die einen die weitgehende Harmonisierung auch des Steuerrechts für das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes für unerlässlich erachten, befürchten die anderen Gleichmacherei und bürokratische Bevormundung. Ursache des Disputs sind grundverschiedene wirtschafts- und staatstheoretische Konzepte. Doch ob dem Wettbewerb oder einer Harmonisierung der Vorzug zu geben ist, kann nicht allein anhand theoretischer Modelle beantwortet werden, sondern hängt auch davon ab, inwieweit die mit diesen verbundenen Effekte in der Rechtswirklichkeit Niederschlag finden.

B. Begriffsklärung

Ein erstes Klarstellungsbedürfnis besteht hinsichtlich der Begrifflichkeit. Sehr viel häufiger als vom „Wettbewerb der (Steuer-)Rechtsordnungen" ist vom „Steuerwettbewerb" die Rede. Dies wirft die Frage auf, ob es sich lediglich um unterschiedliche Bezeichnungen ein und desselben Phänomens oder um unterschiedliche Phänomene handelt.

In dem Gegensatzpaar „Wettbewerb der Rechtsordnungen" und „Europäisierung (durch Harmonisierung)" lässt sich der Wettbewerb zwischen unterschiedlichen Rechtsordnungen als Entdeckungsverfahren[2] zum Auffinden der besten Lösung verstehen. Ohne Harmonisierung entwickeln die einzelnen Rechtsordnungen unterschiedlichste Problemlösungen. Es werden Antworten gefunden und erprobt, die auf einer zentralen Ebene nicht gefunden

[1] Zu dieser Auseinandersetzung s. etwa den Bericht von *P. Morton*, ET 2005, 25, über das gemeinsame Seminar „Tax Competition versus Tax Harmonisation" des CFE Fiscal Committees und des Centre for European Policy Studies (CEPS).

[2] *F. A. v. Hayek*, Der Wettbewerb als Entdeckungsverfahren (1968), in: M. Streit (Hrsg.), Rechtsordnung und Handelsordnung. Aufsätze zur Ordnungsökonomik, 2003.

würden. Die nationalen Steuerrechtssysteme bilden eine Art Ideenreservoir. Erweist sich eine Problemlösung als den anderen überlegen, wird sie, so die weitere Annahme, von allen Staaten, die ähnliche Probleme haben, übernommen und dies führt zu einer *selbsttätigen* Harmonisierung auf dem besten konzeptionellen Niveau.[3] Der Wettbewerb der Steuerrechtsordnungen ist folglich von der Hoffnung auf eine evolutionäre Entwicklung des Steuerrechts hin zu einer besseren Ordnung geprägt.

Mit dem Begriff des „Steuerwettbewerbs" ist ein solches Qualitätsurteil dagegen nicht verbunden. Vielmehr charakterisiert der Begriff des Steuerwettbewerbs ein Teilsegment des allgemeinen Standortwettbewerbs, bei dem Staaten sowohl um Steuersubstrat als auch allgemein um Arbeitsplätze und Investitionen konkurrieren.[4] Ziel ist es, ausländische Investitionen durch möglichst attraktive (steuerliche) Rahmenbedingungen anzuziehen. Selbst ein Verzicht auf Steuereinnahmen kann dabei für den im Wettbewerb agierenden Staat im Rahmen einer Gesamtbetrachtung vorteilhaft sein, etwa wenn es zur Schaffung von Arbeitsplätzen durch zusätzliche Investitionen kommt und hierdurch die sozialen Sicherungssysteme entlastet werden. Zudem führt die Senkung der Steuersätze keineswegs zwingend zu Mindereinnahmen. Im Gegenteil sind Aufkommenssteigerungen zu erwarten, wenn ausreichend zusätzliches Steuersubstrat ins Inland gelockt wird. Gerade bei mobilen Steuerquellen spricht viel für die Wirksamkeit des *Laffer*-Theorems und den Selbstfinanzierungseffekt von Steuersenkungen. Ziehen zusätzliche Inlandsinvestitionen keine oder nur geringfügige Infrastrukturkosten nach sich, wie etwa im Fall von Finanzdienstleistungen, dann ergibt sich selbst bei niedrigen Steuersätzen ein positiver Saldo. Dabei sind aus Wettbewerbssicht solche Strategien besonders Erfolg versprechend, die eine gezielte Begünstigung nur der mobilen Faktoren, am besten zusätzlich beschränkt auf ausländische Investoren, verfolgen. Im Steuerwettbewerb werden die Steuerquellen besteuert, derer der Staat habhaft werden kann, entweder weil sie immobil sind oder – wenn es sich um mobile Steuerquellen handelt – weil sie dem Angebot niedriger Steuerbelastung folgen. Anders als im Wettbewerb der Steuerrechtsordnungen geht es dabei gerade nicht um das aus systematischer Sicht beste System, mit dem sich am ehesten Steuergleichheit verwirklichen lässt, sondern um das unter Wettbewerbsbedingungen aufkommensstärkste System.

[3] Hierzu insb. Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (*Ruding*-Bericht), Brüssel/Luxemburg 1992 (deutsche Fassung BT-Drucks. 13/4138 vom 18.03.1996), Kap. 7 und 8; krit. *C. Esser*, Internationaler Steuerwettbewerb – Vorteile und Gefahren, IFSt-Schrift Nr. 422, Bonn 2004, 35.

[4] *C. Esser*, Internationaler Steuerwettbewerb – Vorteile und Gefahren, IFSt-Schrift Nr. 422, Bonn 2004, 10 ff.

C. Wettbewerb um Steuersubstrat

I. Vor- und Nachteile aus theoretischer Sicht

Die Theorie des Steuerwettbewerbs setzt den Wettbewerb der Staaten um Investitionen, Kapital, Arbeitsplätze und Steuerquellen gleich mit dem Wettbewerb von Unternehmen um Abnehmer. Dabei differenzieren die theoretischen Modelle des Steuerwettbewerbs i.d.R. nicht zwischen dem Wettbewerb um Steuersubstrat und dem Wettbewerb um das beste Steuersystem. Inhaltlich konzentrieren sie sich aber auf den Steuersubstratwettbewerb.

Zugunsten des Steuerwettbewerbs wird angeführt, er helfe, den Leviathan zu bändigen, wirke sich einerseits mäßigend auf das Ausgabeverhalten aus und zwinge gleichzeitig zu Effizienzsteigerungen im Angebot öffentlicher Güter.[5] Denn in der von einem Investor anzustellenden Gesamtschau ist nur der Standort attraktiv, der trotz niedriger Steuerlasten ein gutes staatliches Infrastrukturangebot unterbreiten kann. Allerdings verkennt dieser Ansatz, dass der Staat vielfältige Möglichkeiten der Erwirtschaftung von Einnahmen hat. Aufkommensverzichte bei den mobilen Steuerquellen (insbesondere Kapital) müssen nicht zwangsläufig zu Einsparungen und Effizienzsteigerungen führen, sondern können durch Steuererhöhungen an anderer Stelle auf weniger mobile Steuerquellen substituiert werden.[6]

Gleichzeitig soll der Steuerwettbewerb zum Abbau von Vorschriften führen, die ausländische Investoren diskriminieren, mithin zu einer Öffnung der nationalen Steuersysteme und Verminderung internationaler Doppelbelastungen und -besteuerungen. Ein solches Verhalten ist theoretisch betrachtet rational. In praxi bedarf es gleichwohl häufig der Intervention des EuGH, um die Mitgliedstaaten zur Abschaffung diskriminierender Praktiken zu bewegen. Zugleich verhängen die Mitgliedstaaten, die im Wettbewerb ins Hintertreffen geraten, gegen Steuerinländer gerichtete Beschränkungen, um diese von einer Abwanderung oder der Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland abzuhalten.[7] Damit kommt es zu neuerlichen Wettbewerbsverzerrungen. Diese begründen die Hauptkritik am Steuerwettbewerb. Punktuelle Steuervergünstigungen für besonders mobile Steuerquellen oder ausländische Investoren werden in einem „Wettbewerb der Steuergeschenke" erkauft

[5] *J. Edwards/M. Keen*, Tax competition and Leviathan, European Economic Review 1996, 113 ff.

[6] *J. Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, 1997, S. 103.

[7] Tendenz zur Verschärfung des Außensteuerrechts, vgl. StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I, 1433); UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I, 3858) und StVergAbG v. 16.05.2003 (BGBl. I, 660), vgl. auch *W. Ritter*, Nationale Steuerverschärfung als Beitrag zum internationalen Steuerwettbewerb?, in: FS für L. Fischer, Berlin 1999, S. 179.

durch eine Verlagerung der Steuerlast auf die weniger mobilen Faktoren Arbeit und Konsum. Deshalb wird der befürchtete *race to the bottom* im Bereich der mobilen Steuerquellen, an dessen Ende rein theoretsich ein Körperschaftsteuersatz von 0 Prozent, ja sogar ein negativer Steuersatz stehen kann, wohl erst sehr spät die Handlungsfähigkeit des Staates beschneiden, nämlich erst dann, wenn diese Entwicklung nicht mehr durch Belastung anderer Steuerquellen aufgefangen werden kann.

II. Maßnahmen gegen unfairen Steuerwettbewerb

Um die verzerrenden und damit schädlichen Wirkungen des Steuerwettbewerbs einzudämmen und die beteiligten Staaten von einer „beggar-my-neighbour-policy" abzuhalten, sind sowohl auf EU-Ebene[8] als auch auf OECD-Ebene[9] Maßnahmen zur Bekämpfung unfairen Steuerwettbewerbs entwickelt worden. Im – rechtlich unverbindlichen – Verhaltenskodex der EU gegen unfairen Steuerwettbewerb werden unfaire Praktiken definiert. Dies ermöglicht es, die nationalen Steuerrechtsordnungen anhand eines einheitlichen Maßstabs zu durchleuchten.

Als schädlich bezeichnet der Verhaltenskodex vor allem

- die Gewährung von Vorteilen nur an Gebietsfremde bzw. für Transaktionen, an denen Gebietsfremde beteiligt sind;
- Vorteile, die für den heimischen Markt nicht zur Verfügung stehen, und keine Auswirkungen auf die nationale Steuergrundlage haben (ring-fencing);
- Vorteile, die ohne Rücksicht auf das Vorhandensein tatsächlicher wirtschaftlicher Tätigkeit gewährt werden;
- Sonderregeln für die Gewinnermittlung multinationaler Unternehmensgruppen, die vom OECD-Standard abweichen; mangelnde Transparenz der Maßnahmen, nachsichtige Handhabung der Rechtsvorschriften auf Verwaltungsebene.

Im sog. Primarolo-Report[10] wurden die nationalen Vorschriften zusammengetragen, die gegen diese Kriterien verstoßen. Derart an den Pranger gestellt, besteht die Hoffnung, dass die Mitgliedstaaten von selbst als unfair identifizierte Maßnahmen unterlassen. I.d.R. bedarf es jedoch rechtlicher Nachhilfe. Hierzu hat die EU-Kommission den Verhaltenskodex flankierend

[8] Verhaltenskodex zur Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs v. 01.12.1997, ABl. EG 1998 Nr. C 2/2 Anhang 1, BR-Drucks. 814/97.

[9] Aktuell: OECD, The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report, Paris 2004; dazu *I. Hofbauer*, Aktuelles aus dem Bereich „Harmful Tax Competition" – Der 2004-Progress-Report, SWI 2004, 238.

[10] Bericht der Gruppe „Verhaltenskodex" an den Rat „Wirtschaft und Finanzen" für die Tagung am 29.11.1999, Press Release Nr. 4901/99 v. 29.02.2000.

das Beihilferecht in Stellung gebracht.[11] Verhaltenskodexwidrige Maßnahmen erfüllen i.d.R. auch das Merkmal der Selektivität des Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag, so dass ihre Abschaffung bei Uneinsichtigkeit des unfair agierenden Mitgliedstaates im Wege des Vertragsverletzungsverfahrens durchgesetzt werden kann.

III. Vom unfairen zum fairen Steuersubstratwettbewerb

Weder unter den Verhaltenskodex noch unter Art. 87 EG-Vertrag lässt sich dagegen eine allgemeine Absenkung der Steuerbelastung auf mobile Faktoren fassen. So ist ein allgemein niedriger Körperschaftsteuersatz, wie ihn Irland in Abkehr zu den früheren unfairen Praktiken der nur für Steuerausländer erhältlichen Steuervergünstigungen der Dublin Docks und der Shannon Area seit 2001 offeriert, rechtlich nicht zu beanstanden. Auch der Europäische Gerichtshof hat bisher in niedrigen Steuersätzen keine unfaire, zur Abwehr berechtigende Maßnahme gesehen.[12] Mit seiner gegen Beschränkungsverbote des Herkunftsstaates gerichteten Rechtsprechung hat er den Steuerwettbewerb eher noch beflügelt. Lediglich rein künstliche Gestaltungen, mit denen Steuersubstrat in Niedrigsteuerländer verlagert wird, soll sich unter dem Aspekt der Missbrauchsabwehr bekämpfen lassen.[13] Ein neuer Zungenschlag findet sich allerdings in der Rechtssache *Marks & Spencer*. Hier ist – ohne Beschränkung auf missbräuchliche Gestaltungen im engeren Sinne – vom berechtigten Interesse der Mitgliedstaaten an der Abwehr von Steuerflucht durch Ausnutzen des Steuergefälles zwischen den Mitgliedstaaten die Rede.[14]

Die Maßnahmen der EU gegen unfairen Steuerwettbewerb zeigen, wie das Beispiel Irlands belegt, durchaus Wirkung. Die Mitgliedstaaten schaffen ihre unfairen Praktiken ab[15] und verlegen sich weitgehend auf den fairen Steuersatzwettbewerb. Die Senkung der Körperschaftsteuersätze innerhalb der

[11] Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, BStBl. I 1999, 205.

[12] EuGH v. 16.07.1998 Rs. C-264/96 – *ICI*, Slg. 1998, I-4695, Rz. 26; EuGH v. 26.10.1999 Rs. C-294/97 – *Eurowings*, Slg. 1999, I-7447, Rz. 43 f.

[13] EuGH v. 16.07.1998 Rs. C-264/96 – *ICI*, Slg. 1998, I-4695, Rz. 26; EuGH v. 26.09.2000 Rs. C-478/98 – *Eurobonds*, Slg. 2000, I-7587, Rz. 37 ff.; EuGH v. 08.03.2001 Rs. C 397/98 – *Metallgesellschaft*, Slg. 2001, I-1727, Rz. 57; EuGH v. 12.12.2002 Rs. C-324/00 – *Lankhorst-Hohorst*, Slg. 2002, I-1179; EuGH v. 21.11.2002 Rs. C-436/00 – *X und Y*, Slg. 2002, I-10829, Rz. 61.

[14] EuGH v. 13.12.2005 Rs. C-446/03, Rz. 49, einschränkend interpretiert in den Schlussanträgen zur Rs. *Cadbury Schweppes* v. 02.05.2006, Rs. C-196/04, Rz. 102 ff.

[15] Deutlich im Vergleich der OECD-Berichte von 2000 und 2004, vgl. *C. Esser*, Internationaler Steuerwettbewerb – Nationale und internationale Maßnahmen zur Eindämmung „schädlichen Steuerwettbewerbs", IFSt-Schrift Nr. 427, Bonn 2005, S. 43 ff.

letzten 15 Jahre, der verstärkte Einsatz niedriger Abgeltungssteuern auf Zinseinkünfte, die Einführung Dualer Einkommensteuern in den Nordischen Staaten[16] – all dies ist Ausdruck eines sich stetig verschärfenden *fairen* Steuerwettbewerbs.

Entwicklung der Körperschaftsteuersätze (in vH) in der EU seit 1980

	1980	1985	1991	1999	2003	2005	UStSatz 2005
Belgien	48	45	39	39	33,99	33,99	21
Dänemark	37	50	38	34	30	30	25
Deutschland	56/36	56/36	50/36	40/30	26,5/39,4	25/38,6	16
Finnland	–	–	23	28	29	26	22
Frankreich	50	50	34/42	33,33	33,33	33,33	19,6
Griechenland	–	49	46/40	35	35	32	19
Großbritannien	52	40	35	31	30	30	17,5
Irland	45	50/10	43/10	32	12,5	12,5	21
Italien	36,3	47,8/36	47,8/36	37	34	33	20
Luxemburg	45,5	45,5	33,3	30	22,88	22,88	15
Niederlande	46	42	35	35	34,5	31,5	19
Österreich	55/27,5	55/27,5	30	34	34	25	20
Portugal	51,2/44	51,2/44	36	34	30	25	21
Schweden	40	52	33	28	28	28	25
Spanien	33	33	35	35	35	35	16
EU Ø	**46**	**46,9**	**40,1**	**33,7**	**30,7**	**29,12**	**19,8**
zum Vergleich: Durchschnitt der Einkommensteuerspitzensätze 2002: **45 %**							

IV. Ausmaß des fairen Steuersubstratwettbewerbs

Dabei ist die Attraktivität eines Standorts allerdings nur schwer quantifizierbar. Am einfachsten lassen sich nominelle Steuersätze vergleichen. Deshalb werden an ihnen häufig Aussagen über die Qualität eines Steuerstandortes festgemacht. Von seiner Signalwirkung nicht zu unterschätzen, ist der nominelle Steuersatz jedoch letztlich wenig aussagekräftig, wenn die Bemessungsgrundlage außer Acht gelassen wird, auf die dieser Steuersatz angewendet wird. Dies gilt umso mehr, als mit der Senkung der Unternehmensteuersätze häufig eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage einhergeht, so dass sich ein niedriger Steuersatz als irreführendes Lockangebot entpuppen kann. Da die sehr viel aussagekräftigeren effektiven Steuerbelastungsvergleiche[17] aber nur auf der Grundlage konkreter Investitionsszenarien angestellt werden können, lassen sich ihre Aussagen nur bedingt verallgemeinern. Deshalb wird – vor allem auf politischer Ebene – häufig auch mit Steuer- und Abgabenquoten argumentiert. Soweit nicht einzelne Steuerarten in den Blick genommen werden, sind auf dieser Grundlage aber keine Aussagen zur Wettbewerbsfähigkeit eines Standortes möglich, da hier nur die wettbewerbsrelevanten Steuern eine Rolle spielen. Deshalb ist etwa der (zutreffende) Hinweis, Deutschland habe nach der Slowakei die niedrigste Steuerquote innerhalb der EU, irreführend. Nicht die absolute Steuerquote, sondern der Steuermix, die Verteilung des Aufkommens zwischen direkten und indirekten Steuern, entscheidet über die Wettbewerbsfähigkeit eines Steuerstandortes. Und selbst Belastungsquoten, bezogen auf den mobilen Faktor Kapital, sind nur begrenzt aussagekräftig, wenn nicht zwischen unternehmerischen und privaten Kapitaleinkommen differenziert wird.[18]

Auch das Ausmaß der Verlagerung der Steuerlasten von den mobilen hin zu den immobilen Steuerquellen lässt sich nur schwer abschätzen. Die bloße Betrachtung von Körperschaft- und Einkommensteuersätzen ist zu grob, da auch der Einkommensteuer mobiles Kapitaleinkommen unterliegt. So lässt sich feststellen, dass im gleichen Zeitraum, in dem die Körperschaftsteuersätze signifikant gesunken sind, auch die Einkommensteuerspitzensätze – wenn auch in geringem Ausmaß – gefallen sind.[19] Die Einkommensteuer kann Steuersatzsenkungen bei der Körperschaftsteuer selbst in den Staaten, in denen das Gros der Unternehmen anders als in Deutschland der Körperschaft- und nicht der Einkommensteuer unterliegt, nicht beliebig auffangen, da auch qualifiziertes „Humankapital" heutzutage mobil ist. Einfacher sind die Verlagerungstendenzen anhand eines Vergleichs zwischen Körperschaft- und Umsatzsteuersatz zu quantifizieren. Es existiert durchaus eine Korrelation zwischen niedrigen Körperschaftsteuersätzen und vergleichsweise hohen Umsatzsteuersätzen.[20]

[16] Dazu *J. Hey*, in: C. Herrmann/G. Heuer/A. Raupach, Einf. KStG (Stand: Sept. 1999) Anm. 225; *J. Englisch*, Die Duale Einkommensteuer – Reformmodell für Deutschland? IFSt-Schrift Nr. 432, Bonn 2005, 20 ff.

[17] Vgl. etwa die Berechnungen von *Ernst & Young* und ZEW, Company Taxation in the New EU Member States, 2003; *U. Schreiber*, StuW 2004, 212 ff.

[18] *M. Broer/F. Schneider*, Unternehmensteuerbelastung im internationalen Vergleich, BB 2005, 1419 (1424).

[19] Vgl. *J. Hey*, in: C. Herrmann/G. Heuer/A. Raupach, Einf. KStG (Stand: Sept. 1999) Anm. 448 Tabelle 3.

[20] Vgl. die Abbildung oben S. 300 und die nachfolgende Abbildung.

	2003	2005	weitere Entwicklung	USt 2005
Zypern	10/15	10/15	10	15
Estland	0/26	0/26	0/20 (bis 2007)	18
Tschechien	31	28	24 (bis 2006)	19
Ungarn	18	16	15 evtl. 12	25
Lettland	19	15		18
Litauen	15	15		18
Malta	35	35		18
Polen	27	19		22
Slowakei	25	19		19
Slowenien	25	25		20
Neue Mitgliedstaaten EU ∅	**23,1**	**20,8**	**19,7**	**19,2**

V. Möglichkeiten der Eindämmung des fairen Steuersubstratwettbewerbs?

Anders als gegen die unfairen, selektiven Maßnahmen des Steuerwettbewerbs, denen mit Mitteln des Europarechts Einhalt geboten werden kann, scheint der faire Steuersatzwettbewerb kaum zu stoppen.

Zwar ist im Zuge der dramatischen Verschärfung des Steuerwettbewerbs durch den Beitritt der neuen EU-Mitgliedstaaten

im Jahr 2004 die Forderung nach einem Mindestkörperschaftsteuersatz erhoben worden.[21] Dass es in absehbarer Zeit zu der notwendigerweise einstimmigen Annahme eines Steuersatzkorridors kommt, ist jedoch mehr als unwahrscheinlich, zumal die osteuropäischen Mitgliedstaaten – aber auch Irland – mit ihrer Taktik niedriger Steuersätze sehr positive Erfahrungen gemacht haben. Die Rechnung geht – jedenfalls vorübergehend – auf. Durch vermehrte Investitionen aus dem Ausland bleiben die Steuereinnahmen trotz niedriger Sätze stabil oder steigen sogar, zugleich wird der Staat durch die Schaffung zusätzlicher Arbeitsplätze entlastet. Zwar treten die steuerlichen Standortvorteile in den Hintergrund, sobald die anderen Mitgliedstaaten nachziehen. Doch der „First-mover-Effekt" ist nicht zu unterschätzen und bleibt den Mitgliedstaaten über einen längeren Zeitraum erhalten, da die auf

[21] S. Handelsblatt v. 28.05.2004; ablehnend *J. Hey*, StuW 2004, 193 (206); *C. Esser*, Internationaler Steuerwettbewerb – Vorteile und Gefahren, IFSt-Schrift Nr. 422, Bonn 2004, 107 f.

dieser Grundlage getroffenen Investitionsentscheidungen i.d.R. nicht unmittelbar wieder revidiert werden.

VI. Steuersubstratwettbewerb versus Direkttransfers

Unter dem Aspekt des Steuerdumpings ist alternativ zu Mindestkörperschaftsteuersätzen in Erwägung gezogen worden, diejenigen Mitgliedstaaten, die Steuermindereinnahmen aufgrund niedriger Unternehmensteuersätze durch Inanspruchnahme der europäischen Strukturfonds kompensieren, von den Transfers abzukoppeln. Diese Rechnung wird jedoch nicht aufgehen, denn i.d.R. sind niedrige Steuersätze gerade nicht mit geringen Aufkommen verbunden. So ist der Anteil des Körperschaftsteueraufkommens am BIP in Irland trotz eines mit 12,5 Prozent halb so hohen Steuersatzes fast viermal so hoch wie in Deutschland,[22] wobei allerdings auch Steuerstrukturunterschiede nicht außer Acht gelassen werden dürften. Das deutsche Körperschaftsteueraufkommen ist in erster Linie deshalb so niedrig, weil Unternehmen mehrheitlich personalistisch organisiert sind und damit der Einkommensteuer unterliegen. Gegen ein Junktim zwischen europäischen Transfers und einem bestimmten Unternehmensteuerniveau spricht indes vor allem, dass die Mitgliedstaaten, die aus eigener Kraft durch die Schaffung eines attraktiven Investitionsumfeldes Kapital anziehen, ohnehin früher aus den europäischen Transfers herauswachsen. Der Steuerwettbewerb begünstigt die Aufholmöglichkeiten der ökonomisch weniger weit entwickelten Staaten.[23]

D. Wettbewerb der Steuerrechtsordnungen

I. Flexibilität und Vielfalt im Wettbewerb der Rechtsordnungen

Wenden wir den Blick nun vom Steuersubstratwettbewerb zum Systemwettbewerb der nationalen Rechtsordnungen. Für eine Rechtsevolution im Wettbewerb der Mitgliedstaaten wird vor allem die größere Flexibilität und Vielfalt sowie die Wahrung der nationalstaatlichen Souveränität angeführt. Mit einer zentral gesteuerten Rechtsangleichung verknüpft sich dagegen die Befürchtung, es werde – schon deshalb, weil es sich notwendig um Kompromisse handelt – eine weniger geeignete Lösung allen übergestülpt. Zudem ermöglicht der „Wettbewerb der Rechtsordnungen", flexibel den nationalen

[22] OECD-Revenue Statistics 2004; *M. Broer/F. Schneider*, BB 2005, 1419 (1422).

[23] Europäisches Parlament, Tax Co-ordination in the EU: the latest position, Working paper 2002 ECON 128 EN, S. 69.

Eigenheiten Rechnung zu tragen.[24] Hierfür besteht insbesondere aufgrund der Wechselbezüglichkeiten mit anderen, ebenfalls nicht harmonisierten Rechtsgebieten ein Bedürfnis. Kann der einzelne Mitgliedstaat frei entscheiden, so wird er aus anderen Rechtsordnungen nur die Regelungen importieren, die sich in das rechtliche Umfeld der eigenen Rechtsordnung einpassen lassen. Diese Vorteile eines Wettbewerbs der Steuerrechtsordnungen sollen den Nachteil der durch das Nebeneinander von 25 Steuerrechts-ordnungen erhöhten Befolgungskosten der Steuerpflichtigen[25] überwiegen. Schließlich wird gegen eine Rechtsangleichung auf EU-Ebene auch das Demokratiedefizit[26] europarechtlicher Legislativakte angeführt – im modernen Steuerrecht mit der Tradition von „no taxation without representation"[27] ein gewichtiges Argument.

II. Betonung des Wettbewerbs als Antwort auf die Schwerfälligkeit der Harmonisierungspolitik

Von Beginn der 1990er Jahre an setzte auch die EU-Kommission verstärkt auf den Systemwettbewerb. Dieser Rückzug auf die Koordinierung des Systemwettbewerbs – deutlich zum Ausdruck gebracht im Monti-Bericht[28] – kann als Reaktion auf die ablehnende Haltung der Mitgliedstaaten zu den umfassenden Harmonisierungsvorschlägen des Ruding-Reports[29] gedeutet werden. Nicht mehr Einheitlichkeit stand im Vordergrund, sondern Abbau diskriminierender und beschränkender Regelungen. So wurden zu Beginn der 1990er Jahre verschiedene Richtlinienvorschläge zurückgezo-

[24] *J Lang*, Besteuerung in Europa zwischen Harmonisierung und Differenzierung, in FS für H. Flick, Köln 1997, S. 873 ff.

[25] *P. Morton*, ET 2005, 25.

[26] *J. Lang*, in: K. Tipke/J. Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005, § 2 Rz. 47; aber auch umgekehrt besteht die Befürchtung, der Steuerwettbewerb enge den Spielraum demokratisch legitimierter Entscheidungen ein, vgl. dazu *C. Esser*, Internationaler Steuerwettbewerb – Vorteile und Gefahren, IFSt-Schrift Nr. 422, Bonn 2004, 57 ff. Dieses Argument dürfte aber in erster Linie auf den Steuersubstratwettbewerb zutreffen.

[27] Dazu *A. Pausch*, No Taxation without Representation, DStZ/A 1976, 235.

[28] Kommission der Europäischen Gemeinschaft v. 22.10.1996, Die Steuern in der Europäischen Union, KOM (96) 546 endg.

[29] *Ruding*-Bericht (Fn. 3): Plädoyer für eine Harmonisierung auf der Basis eines Shareholder-Relief-Systems.

gen.[30] Ein Vorentwurf für eine Gewinnermittlungs-Richtlinie wurde wegen offensichtlicher Aussichtslosigkeit nicht weiterverfolgt.[31]

III. Harmonisierung im Wettbewerb der Steuerrechtsordnungen?

1. Selbsttätige (stille) Harmonisierung

Eine selbsttätige Angleichung im Wettbewerb der Rechtsordnungen hat gegenüber einer Harmonisierung nicht nur politisch, sondern auch rechtlichen Vorrang, wenn sie gleich effektiv ist. Das Subsidiaritätsprinzip steht einer Harmonisierung von oben allerdings nur dann entgegen, wenn der Systemwettbewerb tatsächlich zu einem Abbau oder einer Angleichung der für die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes hinderlichen nationalen Vorschriften führt.[32]

Bemerkenswerterweise lässt sich dies gerade für den Regelungsbereich der Körperschaftsteuersysteme, der über Jahrzehnte ganz im Zentrum der – erfolglosen – Harmonisierungsbemühungen[33] stand, bejahen. Die große Bandbreite von Vollentlastungs- über Teilentlastungs- bis hin zu klassischen Systemen ist einer allgemeinen Hinwendung zu sog. Shareholder-Relief-Systemen gewichen. Zwar hat sich auch diese Entwicklung nicht ganz ohne äußeren Druck vollzogen. Die Abschaffung des auf Inlandssachverhalte beschränkten Vollanrechnungsverfahrens in Deutschland geschah nicht zuletzt vor dem Hintergrund eines drohenden Vertragsverletzungsverfahrens.[34] Andere Staaten zogen aus den Entscheidungen des EuGH in den Rechtssachen *Verkooijen*[35], *Lenz*[36] und *Manninen*[37] die Konsequenz, diskri-

[30] Richtlinienvorschlag zu grenzüberschreitenden Zins- und Lizenzahlungen vom 28.11.1990 (ABl. EG Nr. C 53 v. 28.02.1998, S. 26) 1993 zurückgezogen; Richtlinienvorschlag zu einem gemeinsamen Körperschaftsteuersystem vom 01.08.1975, ABl. EG 1975 Nr. C 253, zurückgezogen 1990 (Mitteilung der Kommission SEK (90) 601 endg., BR-Drucks. 160/90).

[31] S. *F.-C. Zeitler/R. Jüptner*, BB Beil. 17/1988 und *R. Kreile*, DB Beil. 18/1988.

[32] S. dazu auch *J. Hey*, in C. Herrmann/G. Heuer/A. Raupach, Einf. KStG (Stand: Sept. 1999) Anm.69.

[33] Vgl. Bericht des Steuer- und Finanzausschusses, Kommission der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (Neumark-Bericht), Brüssel 1962; *Van den Tempel*, Corporation Tax and Individual Income Tax, Brüssel 1970; Vorschlag einer RL des Rates zur Harmonisierung der KStSysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden v. 01.08.1975, ABl. EG Nr. C 253 vom 05.11.1975; ergänzt durch Vorschlag v. 24.07.1978, ABl. EG Nr. C 184 v. 02.08.1978, S. 8.

[34] Sog. *Rädler*-Verfahren, s. jetzt Rs. *Meilicke*, Vorlage des FG Köln v. 24.06.2004, EFG 2004, 1374 Rs. C-292/04.

[35] EuGH v. 06.06.2000 Rs. C-35/98 – *Verkooijen*, Slg. 2000, I-4071.

[36] EuGH v. 15.07.2004 Rs. C-315/02 – *Lenz*, IStR 2004, 522.

minierende Vollentlastungssysteme gegen auch auf grenzüberschreitende Sachverhalte anwendbare Teilentlastungsverfahren einzutauschen. Selbsttätig war die Angleichung aber insofern, als es keines Einschreitens des Gemeinschaftsgesetzgebers bedurfte. Begünstigt wurde die Verbreitung der Shareholder-Relief-Systeme durch die Absenkung der Körperschaftsteuersätze im Steuersatzwettbewerb, denn das Belastungsprinzip der heute gebräuchlichen Shareholder-Relief-Verfahren beruht auf einer niedrigen Vorbelastung auf Unternehmensebene, kombiniert mit einer niedrigen Nachbelastung beim Anteilseigner.[38] Damit hat sich im Wege selbsttätiger Rechtsangleichung das System durchgesetzt, das sich am einfachsten grenzüberschreitend verwirklichen lässt und das bei überschlägiger Betrachtung zu einer Aufkommensteilung zwischen dem Sitzstaat der ausschüttenden Kapitalgesellschaft und dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners führt, ohne dass es eines besonderen Finanzausgleichs bedarf. Ungeachtet dieser Stärken im grenzüberschreitenden Sachverhalt stellen Teilentlastungsverfahren, was die Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung angeht, gegenüber den zuvor praktizierten Vollentlastungssystemen jedoch einen Rückschritt dar,[39] so dass die Frage, ob sich das aus steuersystematischer Sicht beste System im Wettbewerb durchgesetzt hat, verneint werden muss.

In den meisten anderen Bereichen hat die selbsttätige Rechtsangleichung bisher versagt und damit ist auch die erhoffte Einbeziehung von Auslandssachverhalten ausgeblieben, da diese vielfach ohne eine Vereinheitlichung der nationalen Normen nicht verwirklicht werden kann. Sehr deutlich wird dies anhand der jüngst vom EuGH beurteilten grenzüberschreitenden Konsolidierung.[40] Eine zeitnahe grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Konzern unter Einbeziehung ausländischer Tochtergesellschaften würde zum einen eine Angleichung der sehr stark divergierenden Verlustverrechnungsvorschriften[41] erfordern, zum anderen ein Clearing System, um zu verhindern, dass Verluste sich primär im Staat der Muttergesellschaft aufkommensmindernd auswirken, obwohl in der Systematik des Quellenstaatsprinzips die Verantwortung für die Verlustverrechnung vorrangig beim Quellenstaat, d.h. dem Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft, liegt.[42]

[37] EuGH v. 07.09.2004 Rs. C-319/02 – *Manninen*, Slg. 2004, I-7477.

[38] „Integration through double taxation", vgl. *J. Hey*, Unternehmenssteuerreform, DStJG-Sonderband, Köln 2001, 5 (8).

[39] Vgl. den von 78 Professoren unterzeichneten Aufruf von *Th. Siegel*, „Verteidigt das Anrechnungsverfahren gegen unbedachte Reformen!", BB 2000, 1269 f.

[40] Vgl. EuGH v. 13.12.2005 Rs. C-446/03 – *Marks & Spencer*.

[41] Übersicht bei *M. Scheunemann*, IStR 2005, 303 (309).

[42] So auch EuGH v. 13.12.2005 Rs. C-446/03 – *Marks & Spencer*, Rz. 55. Die Nachbesteuerung im Staat der Muttergesellschaft, sobald die Tochtergesellschaft wieder Gewinne erwirtschaftet, kann dieses Risiko nur unvollkommen auffangen, da sich die Durchsetzung der Nachversteuerung häufig schwierig gestaltet.

Die vorgefundenen Unterschiede in den Verlustverrechnungsregimen haben auch den EuGH zur Zurückhaltung veranlasst. Nachdem der Gerichtshof in der Vergangenheit die Verwirklichung der Grundfreiheiten ohne Rücksicht auf den Grad der Harmonisierung und die Harmonisierungsbereitschaft der Mitgliedstaaten eingefordert hat, deutet sich in der Rechtssache *Marks & Spencer* eine Wende an, indem er die grenzüberschreitende Verlustverrechnung nur als ultima ratio zur Vermeidung eines vollständigen Ausfalls der Verlustverrechnung fordert, alle weiteren Maßnahmen aber in die Harmonisierungskompetenz des Gemeinschaftsgesetzgebers verweist[43].

2. Einvernehmliche Beseitigung internationaler Doppelbesteuerung?

Die fehlende Rechtsangleichung steht der Verwirklichung des Binnenmarktes als Ursache von Mehr-, gelegentlich aber auch Minderbelastungen der grenzüberschreitenden Betätigung in vielen Bereichen entgegen, gleichwohl sind die Mitgliedstaaten zumeist nicht zu einer Harmonisierung, noch nicht einmal zu einer Koordinierung ihrer nationalen Vorschriften bereit. So haben die Mitgliedstaaten das Koordinierungsangebot der EU-Kommission nach der EuGH-Entscheidung in der Rechtssache Lankhorst-Hohorst ausgeschlagen, obwohl es auf der Hand liegt, dass unterschiedliche Gesellschafterfremdfinanzierungsregime innerhalb der EU zu Friktionen führen.[44] Praktisch alle Mitgliedstaaten bringen § 8a KStG ähnelnde Regelungen zur Anwendung.[45] Da aber Kriterien und Rechtsfolgen unzulässiger Gesellschafterfremdfinanzierung ganz unterschiedlich ausgestaltet sind, kommt es entweder zu Doppelbelastungen oder es besteht die Gefahr der doppelten Nichtbelastung.[46]

Dass die Mitgliedstaaten so wenig Engagement zeigen, internationale Doppelbesteuerungen als Haupthemmnis grenzüberschreitender Betätigung systematisch zu beseitigen, liegt sicherlich auch daran, dass nach wie vor nicht gerichtlich geklärt ist, ob internationale Doppelbesteuerung europa-

[43] EuGH v. 13.12.2005 Rs. C-446/03 – *Marks & Spencer*, Rz. 58.

[44] *J. Hey*, in: K. Tipke/J. Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005, § 11 Rz. 85.

[45] *W. Kessler/R. Obser*, IStR 2004, 187.

[46] Letzterer begegnet die deutsche Finanzverwaltung, indem die Umqualifizierung bei einer deutschen Muttergesellschaft in gem. § 8b Abs. 1 KStG steuerfreie Dividenden davon abhängig gemacht wird, dass die Tochtergesellschaft nicht zum Abzug ihres Zinsaufwandes berechtigt war, vgl. BMF Anwendungsschreiben v. 15.07.2004, BStBl. I 2004, 593 Rdnr. 27. Der umgekehrte Fall der Doppelbesteuerung, zu der es kommen kann, wenn der Staat der ausländischen Muttergesellschaft, die nach § 8a KStG bereits in Deutschland besteuerten Aufwendungen den Zinseinkünften zuordnet und nochmals besteuert, ist ungelöst.

rechtswidrig ist.[47] Wenn man aber – wie dies neuerdings auch der EuGH tut[48] – zur Beurteilung der steuerlichen Situation des grenzüberschreitenden Sachverhalts eine Gesamtbetrachtung anstellt, dann folgt hieraus meines Erachtens zwingend, dass auch solche Nachteile, die erst aus dem Zusammenspiel zweier oder mehrerer Staaten resultieren, gegen die Grundfreiheiten verstoßen.[49] Allerdings stellt sich dann die Frage, welcher der beteiligten Staaten zur Beseitigung einer Doppelbesteuerung verpflichtet ist, auf sein Besteuerungsrecht zu verzichten. Dem EG-Vertrag lassen sich keine Hinweise auf eine zwischenstaatliche Zuteilung der Steuerquellen entnehmen.[50] Vielmehr besteht insoweit eine Gesamtschuld beider beteiligter Staaten. Im Übrigen respektiert der EuGH die durch das OECD-Musterabkommen getroffene Verteilung der Besteuerungsrechte.[51] Sollte sich die Erkenntnis, dass internationale Doppelbesteuerung gemeinschaftsrechtswidrig ist, durchsetzen, mag dies den Prozess der Beseitigung derartiger Besteuerungskonflikte beflügeln. Der bloße Umstand des Steuerwettbewerbs war dazu bisher nicht in der Lage.

3. Harmonisierende Wirkung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs?

Allerdings befördert selbst drohende Europarechtswidrigkeit und die Rechtsprechung des EuGH die selbsttätige Harmonisierung im Systemwettbewerb nur bedingt. Zwar zwingt der Anwendungsvorrang des Europarechts[52] nicht nur den Mitgliedstaat, dessen Vorschrift unmittelbar Gegenstand eines Vertragsverletzungsverfahrens ist, zur Beseitigung des europarechtswidrigen Zustandes, sondern auch alle übrigen Mitgliedstaaten mit vergleichbaren Normen. Doch zum einen ermöglicht die Vielgestaltigkeit

[47] Vgl. *J. Englisch*, Dividendenbesteuerung. Europa- und verfassungsrechtliche Vorgaben im Vergleich der Körperschaftsteuersysteme Deutschlands und Spaniens, Diss. Köln 2005, S. 252 f.

[48] Insb. in EuGH v. 07.09.2004 Rs. C-319/02 – *Manninen*, Slg. 2004, I-7477; EuGH v. 13.12.2005 Rs. C-446/03 – *Marks & Spencer* Rz. 47 f.

[49] Ebenso *A. Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002, S. 877; *W. Schön*, in Gedächtnisschrift für B. Knobbe-Keuk, Köln 1997, S. 743 (773); *J. Englisch*, Dividendenbesteuerung. Europa- und verfassungsrechtliche Vorgaben im Vergleich der Körperschaftsteuersysteme Deutschlands und Spaniens, Diss. Köln 2005, S. 253 f.

[50] *J. Hey*, in C. Herrmann/G. Heuer/A. Raupach, Einf. KStG (Stand: Sept. 1999) Anm. 124; ebenso *J. Englisch*, Dividendenbesteuerung. Europa- und verfassungsrechtliche Vorgaben im Vergleich der Körperschaftsteuersysteme Deutschlands und Spaniens, Diss. Köln 2005, S. 256 ff.; *A. Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002, S. 880.

[51] EuGH v. 13.12.2005 Rs. C-446/03 – *Marks & Spencer* Rz. 46: Rechtfertigungsgrund: Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsrechte.

[52] Vgl. nur EuGH v. 15.07.1964 Rs. 6/64 – *Costa/E.N.E.L.*, Slg. 1964, 1251.

der nationalen Steuerrechtsordnungen den Mitgliedstaaten Ausflüchte, indem sie die Unterschiede betonen, um ihren Anpassungspflichten nicht nachkommen zu müssen. Zum anderen macht der EuGH grundsätzlich keine Vorgaben, wie der europarechtswidrige Zustand zu beseitigen ist, sondern überlässt dies der Gestaltungsfreiheit der nationalen Gesetzgeber, die insofern auch frei sind, ob sie die Ungleichbehandlung durch Begünstigung des Auslandssachverhalts oder Schlechterstellung des Inlandssachverhalts abstellen. Wie unterschiedlich die Reaktionen auf EuGH-Entscheidungen ausfallen können, zeigt etwa die Reaktion auf die gegen die Niederlande gerichtete Rechtssache Bosal,[53] aus der die Niederlande die Konsequenz gezogen haben, den Abzug von Beteiligungsaufwand auch bei ausländischen Schachtelbeteiligungen zu gewähren,[54] während Deutschland genau umgekehrt durch Ausdehnung von § 8b Abs. 5 KStG den Inlandssachverhalt dem Auslandssachverhalt angepasst hat.[55]

4. Mangelnde Effizienz der Europäisierung im Wettbewerb der Systeme

Insgesamt lässt sich festhalten, dass es bisher eher zufällig und nur in wenigen Bereichen zu einer selbsttätigen Angleichung des Rechts im Wettbewerb der Steuerrechtsordnungen und damit zum Abbau der durch die Verschiedenartigkeit hervorgerufenen Hindernisse für die Entfaltung des Binnenmarktes gekommen ist. Der Systemwettbewerb, die stille Harmonisierung ist damit unter Subsidiaritätsgesichtspunkten gegenüber einer Harmonisierung durch den Gemeinschaftsgesetzgeber jedenfalls nicht *gleich* geeignet. Enttäuscht werden zudem die Erwartungen, im Systemwettbewerb setze sich die systematisch „beste" Lösung durch. Diese Erwartung kann schon deshalb nicht in Erfüllung gehen, weil die Auffassungen darüber, was die beste Lösung ist, zwischen Steuerstaat, Steuerpflichtigen und Wissenschaft naturgemäß auseinander gehen. Zwar wird Rechtsvergleichung nicht nur von Seiten der Wissenschaft betrieben, sondern auch das Bundesfinanzministerium fahndet im Ausland nach Antworten auf Probleme der nationalen Rechtsordnung. Doch tendiert der Steuergesetzgeber dazu, sich aus dem reichhaltigen Angebot steuerrechtlicher Problemlösungen diejenigen Regelungen herauszusuchen, die bei möglichst geringem Widerstand und Verwaltungsaufwand möglichst hohe Steuereinnahmen erzeugen.

[53] EuGH v. 18.09.2003 Rs. C-168/01 – *Bosal*, Slg. 2003, I-9409.

[54] *I. Dörr/C. Küppers*, IWB 2005, Niederlande, Fach 5, Gruppe 2 S. 411 (419).

[55] Durch ProtErklG v. 22.12.2003, BGBl. I 2003, 2840.

E. Fortbestehende Notwendigkeit der Koordinierung und Harmonisierung auf Gemeinschaftsebene

Damit bleibt in erheblichem Umfang ein Bedürfnis nach Koordinierung durch den Gemeinschaftsgesetzgeber. Gerade wenn sich der EuGH, wie es sich in den jüngsten Entscheidungen andeutet,[56] zurückzieht, ist der Ball wieder in das Feld der Mitgliedstaaten gespielt. Unter dem Gesichtspunkt der Gewaltenteilung zwischen EuGH und Gemeinschaftsgesetzgeber ist die neue Zurückhaltung zu begrüßen[57]. Mit nachlassendem Druck durch den EuGH dürften Einigungen der Mitgliedstaaten auf Harmonisierungsmaßnahmen indessen eher noch unwahrscheinlicher werden. Wenn sich die Mitgliedstaaten hinter dem Systemwettbewerb zurückziehen, um ihre Untätigkeit und Abneigung gegenüber der Abgabe von Souveränität auf steuerlichem Gebiet zu verbrämen, ist dies aus der Sicht von Nationalstaaten nachvollziehbar, der Verwirklichung des Binnenmarktes aber abträglich.

Dabei ist es gar nicht erforderlich, die Mitgliedstaaten auf ein europäisches Einheitssteuerrecht zu verpflichten. In einer Balance zwischen Unter- und Überregulierung[58] besteht nicht die Gefahr, dass die Vielfalt mitgliedstaatlicher Vorstellungen über Steuergerechtigkeit eingeebnet wird. Im Zentrum der Bemühungen sollte die konsequente Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung stehen, aber auch, um keine verzerrenden Gestaltungsanreize zu setzen, die Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung. Hierzu könnten sich die Mitgliedstaaten – unter weitgehender Beibehaltung ihrer nationalen Steuerrechtsordnungen – in einem über den status quo des OECD-Musterabkommens hinausgehenden Ausmaß auf eine gerechte Aufkommensverteilung verständigen (z.B. Zuordnung von stillen Reserven, Verantwortung für Verlustverrechnung). Die Entwicklung eines EU-Musterabkommen zur Herstellung einer konsistenten Steuerabgrenzung im Binnenmarkt wäre ein wichtiger Schritt in diese Richtung, der noch nicht zu einer Angleichung zwingt.[59]

Soll der Binnenmarkt auch steuerlich noch stärker zusammenwachsen, führt indessen kein Weg an einer Angleichung vorbei. Deshalb ist es zu begrüßen, dass die Kommission 2001 ihre Zurückhaltung aufgegeben hat

[56] Insb. *Marks & Spencer* v. 13.12.2005 Rs C-446/03; ferner EuGH v. 12.07.2005 Rs. C-403/03 – *U. Schempp*, IStR 2005, 565; EuGH v. 05.07.2005 Rs. C-376/03 – „D", IStR 2005, 483.

[57] Dazu *M. Mössner*, Der EuGH als Steuergesetzgeber, ASA 2004, 673 ff

[58] Statement *von Sixten Korman*, wiedergegeben bei *P. Morton*, ET 2005, 25

[59] Vgl. 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, S. 17, wo die Kommission als Zwischenschritt zu einem EU-Musterabkommen notwendige Anpassungen des OECD-Musterabkommens ankündigt.

und neuerdings wieder mit Harmonisierungsplänen für den Bereich der Unternehmensbesteuerung aufwartet.[60] Das für 2008 in Angriff genommene Ziel einer Harmonisierung der körperschaftsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage ist gewiss ehrgeizig. Doch eine europaweite Konzernbesteuerung ist nur auf der Grundlage einer harmonisierten Bemessungsgrundlage denkbar. Sie ist Voraussetzung für eine Einigung über die Verteilung des Konzernergebnisses zwischen den beteiligten Mitgliedstaaten. Die Festlegung der gemeinsamen Bemessungsgrundlage sollte sich jedoch – ausgehend von der gemeinsamen Basis IAS/IFRS[61] – im Wettbewerb der nationalen Gewinnermittlungssysteme vollziehen, indem die besten Lösungen aus allen Systemen in die gemeinsame Bemessungsgrundlage einfließen. Dies mag es den Mitgliedstaaten erleichtern, einer derartigen Harmonisierungsmaßnahme zuzustimmen. Dass inzwischen alle Mitgliedstaaten, auch die ausgewiesenen Harmonisierungsgegner Großbritannien und Irland, zumindest fachlich am Projekt der „Consolidated Common Corporate Tax Base" mitwirken, dürfte auch auf den wachsenden Druck des Steuersubstratwettbewerbs zurückzuführen sein, dem man mit der gemeinsamen Bemessungsgrundlage Einhalt zu gebieten hofft.[62] Das Projekt könnte damit Modellcharakter für den Ausgleich zwischen dem Wettbewerb der Rechtsordnungen einerseits und einer moderaten Harmonisierung andererseits entwickeln.

[60] 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. 23.05.2001, KOM (2001) 260 endg., ABl. EG 2001 Nr. C 284, 6 ff., BR-Drucks. 4449/01; Mitteilung der Kommission v. 23.10.2001 (Fn. 59), 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; zum Arbeitsfortschritt 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.

[61] IAS/IFRS als „starting point" vgl. Mitteilung der Kommission v. 23.10.2001 (Fn. 59), Rdnr. 5.18; vgl. auch *N. Herzig*, Wpg. 2005, 211 ff.

[62] Zu diesen Zusammenhängen auch *U. Schreiber*, Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt. Angleichung der Gewinnermittlung und des Satzes der Körperschaftsteuer?, StuW 2004, 212 ff.