



KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN

Brüssel, den 23.10.2001
KOM(2001) 582 endgültig

**MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DEN RAT, DAS EUROPÄISCHE
PARLAMENT UND DEN WIRTSCHAFTS- UND SOZIALAUSSCHUSS**

Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse

**Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU**

INHALTSVERZEICHNIS

1.	Einleitung.....	3
2.	Die Unternehmensbesteuerung in der EU muss den sich wandelnden Rahmenbedingungen angepasst werden.....	4
3.	Auswirkungen der Unterschiede beim effektiven Niveau der Unternehmenssteuern auf die Investitionsneigung innerhalb des Binnenmarktes	6
4.	Beseitigung der steuerlichen Hindernisse für die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit im Binnenmarkt.....	11
5.	Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeiten in der EU	17
6.	Weitere Schritte und Schlussfolgerungen.....	23

Anhang: Zusammenfassung der Studie der Kommissionsdienststellen "Unternehmens-
besteuerung im Binnenmarkt" [SEK(2001)1681]

1. EINLEITUNG

Die Reform der Unternehmensbesteuerung in der EU ist eine wesentliche Voraussetzung, um die in Lissabon festgelegten Ziele zu erreichen.

Die Europäische Union hat sich als **strategisches Ziel** gesetzt, "die Union zum wettbewerbsfähigsten und dynamischsten wissensbasierten Wirtschaftsraum der Welt zu machen". Dieses Ziel hat der Europäische Rat erstmals auf seiner Tagung in Lissabon im März 2000 vorgegeben und später auf seiner Tagung in Stockholm im März 2001 bekräftigt. Der Europäische Rat von Lissabon hat auch die Schaffung geeigneter Rahmenbedingungen für die Unterstützung der Wirtschaft in der EU gefordert. Die Unternehmensbesteuerung kann dabei eine wichtige Rolle spielen und gleiche Voraussetzungen für alle Wirtschaftsbeteiligten in der EU schaffen. Doch während bedeutende Entwicklungen in anderen politischen Bereichen zu verzeichnen sind, konnten bei der Unternehmensbesteuerung fast keine Fortschritte erzielt werden, so dass in den Mitgliedstaaten im Wesentlichen dieselben Steuerregelungen gelten wie vor der Schaffung des Binnenmarktes. Dieser Rückstand gegenüber anderen Bereichen muss unbedingt aufgeholt werden, insbesondere da die Erweiterung der EU unmittelbar bevorsteht.

In der Mitteilung der Kommission über die Steuerpolitik in der Europäischen Union (KOM (2001) 260) werden sowohl die allgemeinen Ziele der Steuerpolitik als auch eine Reihe spezifischer Ziele in den Bereichen direkte und indirekte Steuern festgelegt. Die vorliegende Mitteilung geht einen Schritt weiter und befasst sich mit der konkreten Frage der direkten Besteuerung von Unternehmen in der Europäischen Union.

Die Kommissionsdienststellen haben eine umfassende Studie zum Thema ausgearbeitet.

In der Studie "Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt", deren Zusammenfassung dieser Mitteilung beigefügt ist, wird untersucht, ob die geltenden Regelungen für die Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt ineffizient sind und die Wirtschaftsbeteiligten daran hindern, die Vorteile des Binnenmarktes im vollen Umfang zu nutzen. Dies würde **Wohlfahrtsverluste in der EU** bewirken und die **Wettbewerbsfähigkeit der EU-Unternehmen** beeinträchtigen und damit den Zielen von Lissabon zuwiderlaufen.

Einem eigens vom Rat erteilten Mandat gemäß erläutert die Kommission ihre Strategie für die nächsten Jahre im Bereich der Unternehmensbesteuerung.

Die vorliegende Mitteilung stützt sich auf diese Studie zur Unternehmensbesteuerung und ergänzt sie. Die Kommission erläutert darin, welche Maßnahmen sie in den nächsten Jahren im Bereich der Unternehmensbesteuerung für erforderlich und tatsächlich durchsetzbar hält, um die einschlägigen **Regelungen an die neuen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen anpassen** und einen **effizienteren Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse** schaffen zu können. Am Ende dieser Mitteilung werden eine Reihe von entsprechenden konkreten Initiativen vorgestellt.

Diese beiden Dokumente stützen sich auf das Mandat, mit dem der Rat die Kommission im Juli 1999 beauftragt hatte, die Auswirkungen der unterschiedlichen effektiven Körperschaftsteuerniveaus in den Mitgliedstaaten auf Unternehmens- und Investitionsstandorte zu untersuchen, die wichtigsten Steuervorschriften zu benennen, die die

grenzübergreifende wirtschaftliche Tätigkeit im Binnenmarkt behindern können, und mögliche Abhilfemaßnahmen zu prüfen.

Kurzer Überblick über die bisherigen Initiativen auf EU-Ebene im Bereich der Unternehmensbesteuerung

Seit Gründung der Europäischen Gemeinschaften wurde der Unternehmensbesteuerung als einem wesentlichen Element zunächst für die Schaffung und später für die Vollendung des Binnenmarktes große Bedeutung beigemessen. Mehrere Studien, wie der Neumark-Bericht von 1962 und der Tempel-Bericht von 1970, befassten sich mit diesem Thema, und im Rahmen verschiedener Initiativen wurde eine begrenzte Harmonisierung der Körperschaftssteuern, Bemessungsgrundlagen und Steuersätze angestrebt. 1975 legte die Kommission entsprechende Richtlinienvorschläge und in den Jahren 1984 und 1985 weitere Vorschläge vor, bei denen der Verlustausgleich im Vordergrund stand, die jedoch später zurückgezogen wurden. Der Entwurf eines Richtlinienvorschlags zur Harmonisierung der Besteuerungsgrundlage für Unternehmen wurde aufgrund mangelnder Akzeptanz bei den meisten Mitgliedstaaten nie vorgelegt.

Da hinsichtlich der oben genannten Initiativen keine nennenswerten Fortschritte erzielt werden konnten, wurde in der Mitteilung der Kommission über die Unternehmensbesteuerung von 1990 (SEK (90) 601) vorgeschlagen, dass unter Wahrung des Subsidiaritätsprinzips alle Regelungen gemeinsam im Rahmen eines Konsultationsverfahrens mit den Mitgliedstaaten festgelegt werden sollten. Auf dieser Grundlage und gestützt auf Ende der 60er Jahre ausgearbeitete Kommissionsvorschläge wurden schließlich im Juli 1990 drei Rechtsakte - zwei Richtlinien der Gemeinschaft und ein zwischenstaatliches Übereinkommen - angenommen (die Fusionsrichtlinie 90/434/EWG, die Mutter-/Tochter-Richtlinie 90/435/EWG und das Schlichtungsübereinkommen 90/436/EWG). Ein Vorschlag für eine Richtlinie über den grenzübergreifenden Verlustausgleich (KOM (90) 595) liegt noch immer beim Rat. 1994 zog die Kommission einen ersten Vorschlag für die Abschaffung der Quellensteuer auf Zahlungen von Zinserträgen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten zurück, unterbreitete jedoch 1998 einen neuen Vorschlag (KOM (1998) 67).

Das Konzept von 1990 wurde 1996/97 weiterentwickelt und in der Mitteilung der Kommission (KOM (97) 495) präzisiert. Mit dem "Steuerpaket" und insbesondere dem Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung erhielt die Diskussion eine neue Dimension. Das binnenmarktorientierte Konzept wurde durch neue Überlegungen, die auf die Stabilisierung der Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten und die Förderung der Beschäftigung abzielen, ergänzt. Diese Ziele werden in der jüngsten Mitteilung der Kommission über die Prioritäten der Steuerpolitik in der EU erneut aufgegriffen und überprüft.

1999/2000 hat der Rat zur Ergänzung der laufenden Arbeiten für das "Steuerpaket", das von den EU-Finanzministern im Dezember 1997 genehmigt wurde, die Kommission mit einer umfassenden Studie über die Unternehmensbesteuerung beauftragt.

2. DIE UNTERNEHMENSBESTEUERUNG IN DER EU MUSS DEN SICH WANDELNDEN RAHMENBEDINGUNGEN ANGEPAST WERDEN

Der Ruding-Bericht von 1992 fand nur geringe Resonanz.

Die letzte umfassende Studie über die Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Gemeinschaft war der als "Ruding-Bericht" bekannte "Bericht des unabhängigen Sachverständigenausschusses zur Unternehmensbesteuerung" im Jahre 1992. Darin wurde im Auftrag der Kommission die Beziehung zwischen Unternehmensteuersystemen und dem Funktionieren des damals noch bevorstehenden Binnenmarktes untersucht. Der Bericht fand trotz seiner ausführlichen und wichtigen Ergebnisse und Schlussfolgerungen kaum Resonanz und hatte keine nennenswerten Auswirkungen.

Die allgemeinen Entwicklungen machen nunmehr eine Überprüfung der EU-Strategie im Bereich der Unternehmensbesteuerung erforderlich, da sich **die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen** sich seit Beginn der 90er Jahre **stark gewandelt** haben:

Binnenmarkt und Globalisierung haben die Rahmenbedingungen für die Unternehmensbesteuerung in der EU verändert.

- Die EU wurde von einer Welle grenzübergreifender Fusionen und Übernahmen erfasst.
- Die Entwicklung des elektronischen Handels und die zunehmende Mobilität der Produktionsfaktoren erschweren die Festlegung und Sicherung der Besteuerungsgrundlage.
- Die wirtschaftliche Integration im Rahmen des Binnenmarktes und der Wirtschafts- und Währungsunion schreitet voran, während die nicht-steuerlichen, technologischen und institutionellen Hemmnisse für den grenzüberschreitenden Handel weiter abgebaut werden.
- Die großen EU-Unternehmen betrachten nun die gesamte EU als ihren "Inlandsmarkt" und bemühen sich daher um den Aufbau EU-weiter Geschäftsstrukturen. Dies hat die Neuorganisation und Zentralisierung von Funktionen innerhalb der Konzerne zur Folge.
- Den Anliegen der Steuerpflichtigen - natürlichen oder juristischen Personen - wird mehr Beachtung geschenkt.
- Durch den Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, die Einleitung ähnlicher Maßnahmen auf OECD-Ebene und eine wirksamere Anwendung der Regeln für staatliche Beihilfen besteht nun eine reelle Chance, unfaire Steuervergünstigungen im Binnenmarkt zu beseitigen.

Alle Elemente der Unternehmenssteuersysteme in der EU gewinnen an Bedeutung.

Angesichts dieser Entwicklungen gewinnen **alle Elemente der Unternehmensteuersysteme** automatisch an **Bedeutung**, da die Mitgliedstaaten mit *allen* spezifischen und strukturellen Elementen ihrer Steuersysteme als Investitions- und Unternehmensstandorte untereinander konkurrieren.

Diese Entwicklungen werden durch die Erweiterung noch akzentuiert.

Viele dieser Entwicklungen, die neue Probleme schaffen und bestehende Probleme bei der Besteuerung von Unternehmen und ihrer grenzüberschreitenden Tätigkeit in der EU verstärken, werden durch die **Erweiterung** beschleunigt. Auch deshalb muss die Unternehmensbesteuerung in der EU unbedingt an diese neuen Rahmenbedingungen angepasst werden.

Für die Effizienz eines EU-Systems der Unternehmensbesteuerung und die Wettbewerbsfähigkeit der EU-Unternehmen gelten bestimmte Erfordernisse.

Maßgeblich für die Beurteilung dieser Probleme und möglicher Lösungen sind die jeweiligen Auswirkungen auf die **wirtschaftliche Effizienz**. Vom wirtschaftlichen Standpunkt aus muss die Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt folgenden Anforderungen genügen:

- Sie muss im Einklang mit dem vom Europäischen Rat in Lissabon festgelegten strategischen Ziel einen Beitrag zur internationalen Wettbewerbsfähigkeit der EU Unternehmen leisten.
- Sie muss gewährleisten, dass steuerliche Aspekte die wirtschaftlichen Entscheidungen von Unternehmen so wenig wie möglich beeinflussen.
- Die Einhaltung der steuerlichen Vorschriften darf nicht mit unnötigen oder übermäßigen Kosten verbunden sein und die grenzüber-

Die Gesamt-Wohlfahrtseffekte können nur im Rahmen einer umfassenden wirtschaftlichen Bewertung ermittelt werden.

schreitende Wirtschaftstätigkeit darf nicht durch steuerliche Hindernisse erschwert werden.

- Schädliche und für die Wirtschaft nachteilige Formen des Steuerwettbewerbs müssen beseitigt werden, der allgemeine Steuerwettbewerb muss jedoch weiterhin möglich sein.

Ein Unternehmensteuersystem, das diesen Anforderungen gerecht wird, wäre dem Wohlstand in der EU *a priori* förderlich. Bei einer Bewertung der Wohlfahrtseffekte *insgesamt* müssten jedoch auch die Finanzierung von und das Angebot an öffentlichen Gütern und Leistungen samt ihrer komplexen Beziehungen zu den Steuereinnahmen sowie die Effizienz der öffentlichen Verwaltung berücksichtigt werden.

Wie bereits in der oben genannten Mitteilung "Steuerpolitik in der Europäischen Union" (KOM (2001) 260) erläutert, muss die Steuerpolitik auf Gemeinschaftsebene außerdem mit den allgemeinen Zielen der EU-Politik im Einklang stehen und diese unterstützen. Dies gilt auch für die Unternehmensbesteuerung.

3. AUSWIRKUNGEN DER UNTERSCHIEDE BEIM EFFEKTIVEN NIVEAU DER UNTERNEHMENSSTEUERN AUF DIE INVESTITIONSNEIGUNG INNERHALB DES BINNENMARKTES

Zweck der Analyse

Effektive Grenz- und Durchschnittsteuersätze für Unternehmen.

In der Studie der Kommissionsdienststellen über die Unternehmensbesteuerung werden die effektiven Körperschaftsteuersätze (Grenz- und Durchschnittsteuersätze) bei inländischen und grenzüberschreitenden Investitionen in den 15 EU-Mitgliedstaaten (in einigen Fällen auch in den USA und Kanada) unter Berücksichtigung unterschiedlicher Arten von Investitionen im verarbeitenden Gewerbe und unterschiedlicher Finanzierungsquellen ermittelt.

Methode zur Berechnung der effektiven Steuersätze

Meist werden bei der Analyse der Auswirkungen der Besteuerung auf das Investitionsverhalten Indikatoren auf der Grundlage eines prospektiven Ansatzes herangezogen, bei dem die effektive steuerliche Belastung eines hypothetischen Investitionsvorhabens oder die effektive steuerliche Belastung bei einem hypothetischen künftigen Verhalten eines Modellunternehmens anhand der regulären Merkmale der Steuersysteme berechnet und verglichen werden.

Derartige Verfahren erlauben Vergleiche auf internationaler Ebene und eignen sich besonders, um die allgemeinen Muster der Investitionsanreize herauszuarbeiten, die auf nationale Steuergesetze und auf internationale Steuerregelungen zurückzuführen sind.

Zur Ermittlung der effektiven Unternehmensteuerbelastung können auch Verfahren auf der Grundlage historischer Daten herangezogen werden, wobei aber andere Fragen behandelt werden als in dieser Studie und wobei auch die Ergebnisse anders ausfallen.

Die Studie der Kommissionsdienststellen stützt sich hauptsächlich auf Verfahren zur Berechnung der effektiven steuerlichen Belastung hypothetischer Investitionsvorhaben im verarbeitenden Gewerbe. Technisch gesehen beruht die Analyse auf einem von Devereux und Griffith (1998) überarbeiteten und erweiterten Verfahren auf der Grundlage des Ansatzes von King und Fullerton sowie auf dem "European Tax Analyser Model", das von der Universität Mannheim nach dem Modellunternehmen-Konzept entwickelt wurde.

Die effektiven Steuersätze wurden für so genannte "Grenzinvestitionen", d.h. Investitionen, bei der die Rendite nach Steuern gerade dem Marktzinssatz entspricht, bzw. für so genannte "inframarginale" (d.h. hochrentable) Investitionsvorhaben berechnet.

Zu bedenken ist, dass die numerischen Ergebnisse in erheblichem Maße von den Annahmen abhängen, die für das hypothetische Investitionsvorhaben und das Verhalten des Modellunternehmens sowie für die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen zugrunde gelegt werden. Unterschiedliche Annahmen für die hypothetische Investition und die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen können also zu unterschiedlichen Zahlenwerten führen.

Weiterhin ist zu berücksichtigen, dass es diese Verfahren nicht gestatten, sämtliche relevanten Merkmale der Steuersysteme in die Berechnungen einzubeziehen. Die wichtigsten Merkmale, wie die Steuersätze sowie die Kernelemente der Bemessungsgrundlagen und der Steuersysteme, wurden jedoch berücksichtigt.

Trotz mancher Einschränkungen lässt das Verfahren wertvolle allgemeine Schlussfolgerungen zu.

Das breite Spektrum an errechneten Daten soll keine allgemein gültigen Werte für die effektive Steuerbelastung in den einzelnen Ländern liefern, sondern vielmehr **Anhaltspunkte für einige relevante Situationen bieten** bzw. **Zusammenhänge verdeutlichen**, denn in einem gegebenen Mitgliedstaat können die effektiven Steuersätze in Abhängigkeit von den konkreten Eigenschaften des Investitionsvorhabens und der angewandten Methode differieren.

Die Ergebnisse lassen dennoch eine Reihe von **allgemeinen Schlussfolgerungen** zu, die dazu beitragen können, die Vermittlung von Anreizen zur Ressourcenallokation im Wege des Steuerrechts der Mitgliedstaaten zu erklären. Bemerkenswert an der quantitativen Analyse im Rahmen dieser Studie ist der Umstand, dass die jeweiligen **Schlussfolgerungen und Interpretationen** bei allen untersuchten Sachverhalten **relativ konstant** bleiben.

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die quantitativen Ergebnisse stark von den zugrunde gelegten Hypothesen abhängig sind und dass es im Rahmen der angewandten Verfahren nicht möglich war, sämtliche relevanten Merkmale der Besteuerung in die Berechnungen einzubeziehen, sind **die numerischen Ergebnisse** so zu verstehen, dass sie die **wesentlichen Merkmale der Steuersysteme zusammenfassen**

und quantifizieren, wie dies bei jeglicher Berechnung auf der Grundlage prospektiver Ansätze der Fall ist.

Die Besteuerung ist nur einer der bestimmenden Faktoren bei Investitions- und Finanzierungsentscheidungen.

Die Analyse an sich liefert keine empirischen Belege für den Einfluss der Besteuerung auf konkrete wirtschaftliche Entscheidungen. Obwohl **empirische Untersuchungen eine Korrelation zwischen Besteuerung und Standortwahl erkennen lassen**, erwies sich keines der verfügbaren Verfahren für diese Studie als geeignet, da methodische Schwächen und Datendefizite wesentlich umfangreichere Arbeiten erforderlich gemacht hätten.

Die Besteuerung ist natürlich nur einer der bestimmenden Faktoren bei Investitions- und Finanzierungsentscheidungen - das Investitionsverhalten wird außerdem von einer Reihe anderer struktureller und wirtschaftlicher Voraussetzungen entscheidend geprägt. Der Stellenwert der einzelnen Determinanten ist jedoch sehr von der Art der jeweiligen Investitionsentscheidung abhängig.

Neutralität und Verzerrungseffekte

Die Spannbreite der effektiven Steuersätze innerhalb der EU ist erheblich.

Den vorstehenden Erwägungen zum Trotz sind die Ergebnisse der quantitativen Analyse für 1999 recht aufschlussreich. Die **effektive steuerliche Belastung** für gebietsansässige Investoren ist je nach EU-Mitgliedstaat **sehr unterschiedlich**, und gleiches gilt für die steuerliche Behandlung von Investitionen in oder aus anderen Ländern (siehe Tabellen am Ende dieser Mitteilung).

Die Schwankungsbreite der inländischen effektiven Körperschaftsteuersätze beträgt im Falle einer Grenzinvestition etwa 37 Prozentpunkte (von -4,1% bis 33,2%) und im Falle einer Investition mit höherer Rendite etwa 30 Prozentpunkte (von 10,5% bis 39,7%).

Auch die Analyse der Verhältnisse auf internationaler Ebene ergibt, dass die Schwankungsbreite der effektiven Steuersätze für Tochtergesellschaften in verschiedenen Aufnahmeländern mehr als 30 Prozentpunkte betragen kann. Gleiches gilt für die effektiven Steuersätze für Tochtergesellschaften in einem beliebigen Land, die je nachdem, wo die Muttergesellschaft ihren Sitz hat, ebenfalls um mehr als 30 Prozentpunkte schwanken können.

Investitionen in immaterielle Vermögenswerte und Ausrüstungsgegenstände sind in allen Mitgliedstaaten steuergünstig, und als unter steuerlichen Gesichtspunkten mit Abstand günstigste Finanzierungsquelle erweist sich die Kreditaufnahme.

Bemerkenswert ist, wie beständig die relative Position der Mitgliedstaaten über das gesamte Spektrum an inländischen und grenzüberschreitenden Indikatoren hinweg ist, insbesondere auf den oberen und den unteren Rängen.

Eine Aktualisierung der Analyse auf inländischer Ebene unter Berück-

sichtigung der Steuervorschriften im Jahr 2001 ergibt ein gegenüber 1999 weitgehend unverändertes Gesamtbild. Infolge allgemein sinkender Regelsteuersätze (auch wenn die Steuersenkungen außer in Deutschland relativ gering ausfielen) kamen allerdings in einer Reihe von Ländern Investitionen mit höherer Rendite in den Genuss niedrigerer effektiver Steuersätze. Dies führte wiederum dazu, dass die Schwankungsbreite der inländischen effektiven Steuersätze für Investitionen mit höherer Rendite von 30 auf 26 Prozentpunkte zurückging.

Diese großen Unterschiede können je nach Standort-Mitgliedstaat **Auswirkungen auf die internationale Wettbewerbsfähigkeit von EU-Unternehmen** haben und bilden wiederum **für Unternehmen Anreize, am steuerlich günstigsten Standort zu investieren**, auch wenn der betreffende Standort ohne Berücksichtigung der Steuern möglicherweise nicht der effizienteste ist. Somit können Unterschiede in Bezug auf das effektive Niveau der Unternehmenssteuern eine ineffiziente Ressourcenallokation und damit Wohlfahrtskosten implizieren. Eine genaue Quantifizierung der durch die Unterschiede bei den effektiven Körperschaftsteuersätzen in der EU verursachten Effizienzeinbußen oder Wohlfahrtskosten wurde im Rahmen dieser Studie nicht versucht. Das **Ausmaß dieser steuerlichen Unterschiede und ihrer Streuung verdient dennoch Aufmerksamkeit**, wobei zu bedenken ist, dass einige Externalitäten, aber auch die verschiedenen legitimen steuerpolitischen Ziele eine gewisse Abweichung vom Ziel der Steuerneutralität rechtfertigen können.

Die wichtigste steuerliche Einflussgröße in Bezug auf Wettbewerbsfähigkeit, Standortvorteile und Finanzierung ist der nominale Gesamtsteuersatz eines Landes.

Die Spanne innerhalb der EU lässt sich nicht mit einer einzelnen Komponente der nationalen Steuersysteme erklären. Die Betrachtung zeigt aber tendenziell, dass sich bei der Analyse sowohl auf inländischer als auch auf internationaler Ebene die meisten Unterschiede zwischen den Ländern in Bezug auf die effektiven Körperschaftsteuersätze - wenn etwaige präferentielle Regelungen außer Acht gelassen werden - durch die unterschiedlich hohen Nominalsätze (Regelsteuersätze, Zuschläge und lokale Steuern) erklären. **Die Unterschiede bei der Bemessungsgrundlage werden durch die Unterschiedlichkeit der Steuersätze überkompensiert.** Diese Schlussfolgerungen sind zu berücksichtigen, wenn erörtert wird, welche kompensatorischen Effekte eine breite Bemessungsgrundlage bei einem vergleichsweise niedrigen Steuersatz auf die effektive steuerliche Belastung hat. Bei der Ermittlung der effektiven steuerlichen Belastung der Unternehmen ist das relative Gewicht der Steuersätze umso größer, je rentabler die Investition ist. Dementsprechend **tendieren die etwaigen kompensatorischen Effekte einer schmalen Bemessungsgrundlage auf die effektiven Steuersätze bei wachsender Rentabilität gegen Null.**

Eine Simulation der Auswirkungen einer hypothetischen isolierten Harmonisierung bestimmter Merkmale der Steuersysteme ergibt folgendes:

- **Die Einführung eines einheitlichen Regelsteuersatzes in der EU würde sich insofern deutlich bemerkbar machen, als sich daraus**

Soweit die Besteuerung ins Gewicht fällt, dürfte die Einführung eines einheitlichen Steuersatzes in der EU durchaus zum Abbau von Effizienzverlusten bei der Standortwahl beitragen.

eine geringere Schwankungsbreite der effektiven Grenz- und der durchschnittlichen effektiven Steuersätze in den Mitgliedstaaten sowohl zwischen den Mutter- als auch zwischen den Tochtergesellschaften **ergeben würde**. So deutliche Auswirkungen auf die Streuung der effektiven Steuersätze gäbe es bei keinem anderen Szenario.

- **Die Einführung einer einheitlichen Bemessungsgrundlage oder die Anwendung der im Sitzland geltenden Bemessungsgrundlage auf sämtliche EU-Gewinne eines multinationalen Konzerns würde** ohne Änderung der nominalen Gesamtsteuersätze **die Schwankungsbreite der effektiven Steuersätze** allenfalls noch erhöhen.

Es ist aber zu bedenken, dass diese Schlussfolgerungen auf einer statischen Analyse beruhen und dementsprechend den dynamischen Effekten und Rückwirkungen einer isolierten Harmonisierung bestimmter Merkmale der Steuersysteme nicht Rechnung tragen. In einem dynamischen Kontext könnte etwa die mit der Harmonisierung der Bemessungsgrundlage verbundene Transparenz zur Konvergenz der Körperschaftsteuer-Regelsätze und in Verbindung damit zur Reduzierung der Streuung der effektiven Steuersätze führen.

Die quantitative Analyse im Rahmen der Studie der Kommissionsdienststellen vermittelt auf einer robusten, international bekannten theoretischen Grundlage einen Überblick über die Unterschiede bei den Körperschaftsteuersätzen innerhalb der EU und deren Ursachen. Die Kommission möchte auf die Hauptergebnisse der Analyse hinweisen: Innerhalb der EU gibt es große Unterschiede bei den effektiven Steuersätzen, die hauptsächlich auf die jeweiligen Gesamtsteuersätze der Mitgliedstaaten zurückzuführen sind. Werden innerhalb der EU unfaire Steuervergünstigungen beseitigt, so bieten die nominalen Steuersätze alternative Möglichkeiten zur Steuerplanung. Dieser Trend könnte sich im Zusammenhang mit der bevorstehenden Erweiterung noch verstärken.

In der Studie der Kommissionsdienststellen werden weder die Entwicklung der effektiven Steuersätze im Laufe der Zeit noch die Auswirkungen des Steuerwettbewerbs untersucht. Außerdem bewertet die Studie, wie bereits festgestellt, nicht das Ausmaß etwaiger Wohlfahrtsverluste aufgrund der derzeitigen Unterschiede bei den effektiven Körperschaftsteuersätzen in den EU-Mitgliedstaaten. Die Kommission hat daher zum jetzigen Zeitpunkt keinen überzeugenden Grund, spezifische Maßnahmen zur Annäherung der nationalen Körperschaftsteuersätze oder die Festsetzung eines Mindestsatzes für die Körperschaftsteuer vorzuschlagen.

Steuerneutralität ist eindeutig nicht das einzige legitime Ziel der Steuerpolitik - jegliche Besteuerung ist letztlich Ausdruck einer politischen Entscheidung und einer Abwägung zwischen rein wirtschaftlicher Effizienz und anderen legitimen politischen Zielen. In welchem Maße mögliche Effizienzverluste für den Binnenmarkt aufgrund

der unterschiedlichen Vorgehensweisen der Mitgliedstaaten bei der Unternehmensbesteuerung akzeptabel sind, ist letztlich ebenfalls eine Frage der politischen Entscheidung.

Die Entscheidung über die Höhe der Steuern ist Sache der Mitgliedstaaten.

In diesem Zusammenhang sei daran erinnert, dass "**die Entscheidung über das Niveau der einschlägigen Steuern (...) entsprechend dem Subsidiaritätsprinzip Sache der Mitgliedstaaten selbst (ist)**", wie dies in der kürzlich vorgelegten Mitteilung der Kommission über die Steuerpolitik in der Europäischen Union (KOM (2001) 260) festgestellt wurde.

Die Kommission wird jedoch die Entwicklung der effektiven Körperschaftsteuersätze in den EU-Mitgliedstaaten sorgfältig verfolgen, um die dynamischen Effekte der laufenden Reformen zu erfassen.

4. BESEITIGUNG DER STEUERLICHEN HINDERNISSE FÜR DIE GRENZÜBERSCHREITENDE WIRTSCHAFTSTÄTIGKEIT IM BINNENMARKT

Die Hindernisse in Angriff nehmen

Der grenzüberschreitenden Wirtschaftstätigkeit im Binnenmarkt stehen noch immer wesentliche unternehmenssteuerliche Hindernisse entgegen.

In der Studie der Kommissionsdienststellen wurde eine Reihe von Bereichen ermittelt, in denen unternehmenssteuerliche Vorschriften für Handel, Niederlassung und Investitionen über die Grenzen hinweg direkte oder indirekte **Hindernisse** darstellen oder die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit im Binnenmarkt hemmen. Die bei der Wirtschaftstätigkeit in mehr als einem Mitgliedstaat aus diesen Hindernissen herrührenden zusätzlichen Steuerlasten und Befolgungskosten der steuerlichen Erklärungsspflichten **untergraben die internationale Wettbewerbsfähigkeit der europäischen Unternehmen und stellen eine Vergeudung von Ressourcen dar**. Die einzelnen Hindernisse werden in der Studie eingehend analysiert. Einen Überblick über die wichtigsten einschlägigen Feststellungen vermittelt die beigefügte Zusammenfassung. Im einzelnen handelt es sich dabei um folgende Bereiche:

- Gewinne müssen nach dem Fremdvergleichsprinzip in getrennten Buchführungen, d.h. Geschäft für Geschäft, zugerechnet werden. Dies führt unter anderem zu zahlreichen Problemen im Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung konzerninterner **Verrechnungspreise**, v.a. in Form hoher Befolgungskosten und möglicher Doppelbesteuerung.
- **Grenzüberschreitende Einkommensströme** zwischen verbundenen Unternehmen unterliegen oftmals einer zusätzlichen Besteuerung. Insbesondere Quellensteuern auf konzerninterne Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren sind nicht mit dem Binnenmarkt vereinbar. Außerdem ist der Geltungsbereich der Mutter-/Tochter-Richtlinie (90/435/EWG) zu eng gefasst, und sie wird in den Mitgliedstaaten unterschiedlich angewandt, was wiederum ihre Wirksamkeit mindert.
- Der **grenzübergreifende Verlustausgleich** unterliegt erheblichen

Beschränkungen, was letztlich zu (wirtschaftlicher) Doppelbesteuerung führen kann. Im allgemeinen haben Verluste von Tochtergesellschaften auf der Ebene von EU-Muttergesellschaften keine steuerlichen Auswirkungen, und Verluste von Betriebstätten können nur unter bestimmten Umständen mit Gewinnen am Hauptsitz verrechnet werden.

- **Grenzübergreifende Umstrukturierungen** sind mit erheblichen steuerlichen Belastungen verbunden. Die Fusionsrichtlinie (90/434/EWG) sieht für derartige Maßnahmen einen Körperschaftsteueraufschub vor, aber der zu eng gefasste Anwendungsbereich dieser Richtlinie und ihre sehr unterschiedliche Umsetzung in den Mitgliedstaaten mindern ihre Wirksamkeit. Veräußerungsgewinne und Transfers im Zusammenhang mit grenzübergreifenden Umstrukturierungen werden häufig abschreckend hoch besteuert, so dass die Unternehmen gezwungen sind, wirtschaftlich nicht optimale Strukturen beizubehalten.
- Aufgrund kollidierender Besteuerungsbefugnisse gibt es ein erhebliches Doppelbesteuerungspotenzial. Dies gilt für alle Aspekte, die als Hindernisse erkannt wurden. Hinzu kommen die spezifischen Probleme im Zusammenhang mit den **Doppelbesteuerungsabkommen** in der EU.
- **Manche Steuersysteme begünstigen Inlandsinvestitionen.** Dies ist zum Beispiel bei Anrechnungssystemen der Fall, bei denen bestimmte Steuergutschriften nur gebietsansässigen Anteilseignern gewährt werden. Derartige Systeme werden noch von einer Reihe von Mitgliedstaaten angewandt.
- Die meisten dieser Probleme sind darauf zurückzuführen, dass sich die Unternehmen in der EU in der Praxis auf **fünfzehn verschiedene Regelwerke** einstellen müssen. Bedenkt man dabei, dass diese Unternehmen in zunehmendem Maße die EU als **einen einzigen Markt** ansehen, so ist dies mit wirtschaftlich effizienten Unternehmensplanungen und -strukturen nicht vereinbar. Die Vielzahl von Steuergesetzen, -abkommen und -praktiken zieht erhebliche Befolgungskosten nach sich und stellt an sich schon ein Hindernis für die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit dar.

Die Ursachen der Hindernisse liegen im Bestehen von 15 verschiedenen Steuergebieten im Binnenmarkt.

Zur Beseitigung der Hindernisse bedarf es sowohl gezielter als auch umfassender Lösungen.

Es gibt zwei Möglichkeiten zur Beseitigung der unternehmenssteuerlichen Hindernisse im Binnenmarkt: Gezielte, auf bestimmte Hindernisse ausgerichtete Lösungen, und umfassende Lösungen, die sämtliche oder zumindest die meisten Hindernisse gewissermaßen auf einen Schlag beseitigen. Alle diese Lösungen zielen auf die Beseitigung des Risikos der Doppelbesteuerung und der steuerlichen Belastung von grenzübergreifenden Umstrukturierungen sowie auf die Senkung der Befolgungskosten und den Abbau der Rechtsunsicherheit ab. Jede Möglichkeit hat ihre Vor- und Nachteile.

Die Kommission ist der Auffassung, dass nur ein **zweigleisiges Vorgehen** realistische Aussichten auf eine Beseitigung der Hindernisse

eröffnet und mithin die Gewähr dafür bietet, dass das Potenzial des Binnenmarktes in vollem Umfang genutzt und die in Lissabon gesetzten Ziele erreicht werden können.

- Gezielte Maßnahmen leisten kurz- und mittelfristig einen Beitrag zur Lösung der dringendsten Probleme.
- Eine umfassende Lösung der Art, dass die Unternehmen für ihre Tätigkeiten in der gesamten EU eine einzige konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage anwenden können, ist systematischer und längerfristig wirksam.

Gezielte Maßnahmen in bestimmten Bereichen sind ein notwendiger erster Schritt.

Eine umfassende Lösung wird eine bessere und definitivere Antwort auf die gegenwärtigen Probleme geben, erfordert aber weitere technische Vorarbeiten, bevor spezifische Vorschläge gemacht werden können. Kurzfristig sind in jedem Falle gezielte Abhilfemaßnahmen notwendig, um das vorhandene EU-Regelwerk zur Unternehmensbesteuerung zu verbessern und im Wege geeigneter, nicht auf den Erlass von Rechtsakten abzielender Initiativen und der Zusammenarbeit mit allen Betroffenen dafür zu sorgen, dass die betreffenden Vorschriften in gleicher Weise angewandt werden. Einige gezielte Maßnahmen, etwa solche zur Lösung der Probleme im Zusammenhang mit Doppelbesteuerungsabkommen, können zugleich **erste Schritte zur Vorbereitung einer umfassenden Lösung** darstellen, andere werden auch sonst erforderlich sein (z.B. Maßnahmen zur Regelung grenzübergreifender Umstrukturierungen). Für die unmittelbare Zukunft wird man sich daher auf die Verbesserung der vorhandenen Vorschriften und deren Anwendung konzentrieren.

Gezielte Maßnahmen

Die Kommission gedenkt, in Abstimmung mit den Mitgliedstaaten Orientierungshilfen zu den Auswirkungen von EuGH-Urteilen auszuarbeiten.

Die Studie hat ergeben, dass es notwendig ist, ein allgemeineres Verständnis der Bedeutung wichtiger Urteile des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) in Bezug auf die Unternehmensteuervorschriften und die Doppelbesteuerungsabkommen der Mitgliedstaaten zu entwickeln. Nach Ansicht der Kommission wäre die Veröffentlichung einschlägiger Orientierungshilfen nicht nur für die Mitgliedstaaten, sondern auch für die Wirtschaft und die nationalen Gerichte von Nutzen. Derartige Orientierungshilfen würden die Einhaltung des EG-Vertrags erleichtern und einen wesentlichen Beitrag zur Beseitigung der steuerlich bedingten Hemmnisse im Binnenmarkt leisten. Dabei sollte das Europäische Parlament im Wege der bestehenden Konsultationsmechanismen so weit wie irgend möglich einbezogen werden.

→ Die Kommission schlägt vor, **zu wichtigen EuGH-Urteilen Orientierungshilfen** auszuarbeiten und die Umsetzung dieser Urteile im Wege geeigneter Mitteilungen der Kommission zu koordinieren. Dementsprechend wird sie das 2001 begonnene Programm von Sitzungen mit Vertretern der Mitgliedstaaten fortführen und erweitern.

Die Kommission wird eine Ergänzung und Verbesserung der vorhandenen Richtlinien über die Unternehmensbesteuerung vorschlagen.

Es wird allgemein anerkannt, dass die Mutter-/Tochter- und die Fusionsrichtlinie bei der Beseitigung von steuerlich bedingten Hemmnissen für Unternehmensgruppen in der EU eine wichtige Rolle gespielt haben. Die Kommission hat bereits im Jahre 1993 Vorschläge zur Änderung dieser Richtlinien unterbreitet (KOM (93) 293). Die Studie zeigt nun, dass es eine Reihe von Möglichkeiten zur Ergänzung und Verbesserung der Richtlinien gibt, so dass sie ein breiteres Spektrum an Unternehmen, Steuern und Vorgängen abdecken könnten. Insbesondere sollten die Richtlinien alle der Körperschaftsteuer unterliegenden Einrichtungen erfassen, v.a. aber diejenigen Unternehmen, die künftig in der Rechtsform der Europäischen Gesellschaft (Societas Europaea - SE) betrieben werden.

Die Kommission wird zu den wichtigsten Fragen der Umsetzung der Richtlinien Orientierungshilfen ausarbeiten.

Die Mutter-/Tochter-Richtlinie muss außerdem dahingehend geändert werden, dass sie sowohl direkte als auch indirekte Beteiligungen abdeckt. Alternativ könnte eine vergleichbare Wirkung im Wege einer niedrigeren Mindestbeteiligung erzielt werden. In den Fällen, in denen die Fusionsrichtlinie anwendbar ist, könnten Transfersteuern im Zusammenhang mit grenzübergreifenden Umstrukturierungen (insbesondere auf unbewegliches Vermögen) in den Anwendungsbereich der Richtlinie über indirekte Steuern auf die Ansammlung von Kapital (69/335/EWG und 85/303/EWG) einbezogen werden. Darüber hinaus bedarf der Anwendungsbereich dieser und einiger anderer wichtiger Bestimmungen der Richtlinien noch weiterer Klärung.

→ Die Kommission wird den erforderlichen **Änderungen** an den bereits vorliegenden Vorschlägen für die Ausweitung des Anwendungsbereichs der **Fusions-** und der **Mutter-/Tochter-Richtlinie** Vorrang einräumen, so dass sie 2003, im Anschluss an die für 2002 geplanten Konsultationen mit den Mitgliedstaaten, vorgelegt werden können.

→ Gleichzeitig wird die Kommission **eingehende Orientierungshilfen** vorlegen, in denen sie darlegt, wie die Bestimmungen, insbesondere diejenigen betreffend Steuervermeidung und Missbrauch der Vorschriften, ihrer Ansicht nach anzuwenden sind.

Das Problem des grenzübergreifenden Verlustausgleichs bedarf

Der grenzübergreifende Verlustausgleich ist eine der wichtigsten Fragen für die Wirtschaft und stellt eines der Probleme dar, die durch spezifische Maßnahmen am schwierigsten zu lösen sind. In der Studie wurden zwei recht unterschiedliche gezielte Maßnahmen untersucht, die zu folgenden

einer innovativen Lösung.

alternativen Ergebnissen führen würden:

In jedem Falle wird die Kommission ihren bereits vorliegenden einschlägigen Vorschlag zurückziehen.

- Eine geänderte Fassung des bereits vorliegenden einschlägigen **Vorschlags der Kommission** (KOM (90) 595) könnte vorsehen, dass Muttergesellschaften Verluste sowohl von Betriebsstätten als auch von Tochtergesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat berücksichtigen können.
- Eine vollständigere Regelung über die Konsolidierung von Konzerneinkommen könnte sich an dem **dänischen System zur gemeinsamen Besteuerung von Konzernunternehmen** orientieren, das es dänischen Muttergesellschaften in bestimmten Fällen gestattet, nicht nur ihre Betriebsstätten, sondern auch ihre ausländischen Tochtergesellschaften in Dänemark besteuern zu lassen, so dass bei ausländischen Tochtergesellschaften und Betriebsstätten angefallene Verluste bei der Muttergesellschaft in Dänemark berücksichtigt werden können. Diese Variante würde auf eine stärkere Symmetrie zwischen der Besteuerung von Gewinnen und der Anrechnung von Verlusten abzielen.

Da die Mitgliedstaaten bisher gezögert haben, eine EU-Initiative in dieser Frage zu erwägen, ist eine **neue Runde von Vorbereitungstreffen zur Klärung technischer Fragen** erforderlich - erst danach ist es sinnvoll, neue Schritte einzuleiten. Bei den Gesprächen ist zu bedenken, dass die Frage des Verlustausgleichs und der Möglichkeit der Konsolidierung auf Konzernebene eng mit den umfassenden Lösungsansätzen verknüpft ist, die weiter unten angesprochen werden.

→ Die Kommission wird ihren **bisherigen Vorschlag** für eine Richtlinie über den grenzübergreifenden Verlustausgleich **zurückziehen** und ab 2002 Konsultationen mit den Mitgliedstaaten über die technischen Möglichkeiten für ein weiteres Vorankommen in dieser Frage aufnehmen. Parallel zu Fortschritten in Bezug auf umfassendere Lösungen wird die Kommission insbesondere das dänische Modell prüfen und bis Ende 2003 berichten, inwiefern sie in diesem Bereich Rechtsakte initiieren will.

Es gibt wirksame Mittel zur Vermeidung bzw. Beseitigung der Doppelbesteuerung infolge der Festsetzung von Verrechnungspreisen.

Die festgestellten Hindernisse und Probleme in Bezug auf die Besteuerung von konzerninternen Geschäften (Verrechnungspreise) sind zwar sehr unterschiedlicher Natur, allen ist aber gemeinsam, dass sie immer größere Bedeutung erlangen und dass dringender Handlungsbedarf besteht. Die Kommission hält es für wichtig, den legitimen Interessen der Steuerverwaltung und der Wirtschaft Rechnung zu tragen und in diesem Bereich **allgemein anerkannte Vorgehensweisen** zu erarbeiten. Dies kann im Wege des **Dialogs auf EU-Ebene** erreicht werden.

Verrechnungspreis zusagen und die Koordination der Mitgliedstaaten

So möchte die Kommission zum Beispiel die Mitgliedstaaten ermutigen, bi- oder multilaterale Programme über **Verrechnungspreiszusagen** aufzulegen oder auszuweiten. Außerdem regt sie eine bessere **Koordination der Mitgliedstaaten untereinander hinsichtlich der**

untereinander sowie zwischen Mitgliedstaaten und Wirtschaft sollten gefördert werden.

Das Schiedsübereinkommen ist zu verbessern und in einen Rechtsakt der Gemeinschaft umzuwandeln.

Dokumentationspflichten und der Anwendung der **diversen Methoden** an. Eine solche Koordination sollte sich auf die einschlägigen OECD-Aktivitäten stützen und diese ergänzen. All diese Maßnahmen würden die Befolgungskosten und die Unsicherheit im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen mindern.

In anderen Bereichen sind eher herkömmliche Lösungen angebracht. Zwar gibt es seit vielen Jahren das **Schiedsübereinkommen** (dessen Verlängerung noch nicht von allen Mitgliedstaaten ratifiziert wurde), seine Anwendung wirft aber noch immer zahlreiche Probleme auf. Angesichts der Bedeutung dieser Probleme und der Einzigartigkeit des Schiedsübereinkommens hält die Kommission die Verbesserung dieses Instruments für vorrangig. Die Mängel des Übereinkommens müssen beseitigt werden und der Europäische Gerichtshof müsste das Recht haben, die Bestimmungen des Übereinkommens auszulegen, was am besten dadurch geschehen könnte, dass es in einen Rechtsakt der Gemeinschaft umgewandelt wird. Darüber hinaus sollte vorbehaltlich geeigneter Vorkehrungen zur Verhinderung aggressiver Steuerplanung eine Regelung geschaffen werden, in deren Rahmen die Steuerbehörden vor der Anpassung von Verrechnungspreisen vorab Vereinbarungen über die Verrechnungspreise mit den anderen beteiligten Steuerbehörden treffen oder diese zumindest konsultieren sollten.

- Die Kommission wird in der ersten Hälfte des Jahres 2002 ein ständiges "**Gemeinsames Forum für Verrechnungspreise**" mit Vertretern der Mitgliedstaaten und der Wirtschaft einrichten, um
- zu klären, welche Fragen ohne den Erlass von Rechtsakten gelöst werden können, z.B. Entwicklung und Austausch geeigneter Vorgehensweisen in Bezug auf (Vorab-) Verrechnungspreiszusagen und Dokumentationspflichten;
 - zu überlegen, inwiefern die Methoden zur Festsetzung von Verrechnungspreisen im Rahmen der OECD-Leitlinien verbessert und stärker vereinheitlicht werden können;
 - im Hinblick auf die Vorlage eines förmlichen Richtlinienvorschlags im Jahre 2003 zu prüfen, in welchen Punkten das Schiedsübereinkommen verbessert werden muss; damit würde das Übereinkommen zu einem Rechtsakt der Gemeinschaft gemacht.
- Die Kommission wird im Lichte der Beratungen des Forums entscheiden, wie in dieser Angelegenheit weiter verfahren werden soll und dabei unter anderem auch bedenken, dass das derzeitige Schiedsübereinkommen im Jahre 2005 ausläuft.

Ein gemeinsamer Ansatz ist ein Beitrag zur Überwindung der vielschichtigen Probleme im

Zwar ist es offenkundig, dass die betreffenden Mitgliedstaaten ihre Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Mitgliedstaaten vervollständigen müssen, aber ansonsten bietet sich keine andere spezifische Maßnahme als "die" Lösung der vielschichtigen Probleme im Zusammenhang mit Doppelbesteuerungsabkommen in der EU an. Nach Auffassung der Kommission sollten die derzeitigen Steuerabkommen der

Zusammenhang mit Doppelbesteuerungsabkommen.

Mitgliedstaaten jedoch angepasst werden, damit sie besser den im EG-Vertrag niedergelegten Grundsätzen des Binnenmarktes entsprechen, und außerdem bedarf es einer **besseren Koordinierung** der Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten. Für Fälle, in denen die Vertragsparteien über Auslegung und Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens uneins sind und diese Differenzen zu Doppel- oder Nichtbesteuerung führen können, ist unbedingt ein verbindliches Schlichtungsverfahren vorzusehen.

Die Kommission hält eine EU-Version des OECD-Mustersteuerabkommens für eine vielversprechende Perspektive.

Nach Auffassung der Kommission werden kohärente Fortschritte im Hinblick auf diese Ziele langfristig am besten im Wege einer **EU-Version des OECD-Mustersteuerabkommens und des zugehörigen Kommentars** (oder bestimmter Artikel) erreicht, die den spezifischen Erfordernissen der Mitgliedschaft in der EU entsprechen. Dadurch würde das bestehende System aus bilateralen Abkommen nicht angetastet. Eine solche Maßnahme bedarf allerdings in technischer Hinsicht einer sorgfältigen, mit den Mitgliedstaaten abgestimmten Vorbereitung.

→ Die Kommission beabsichtigt, im Anschluss an technische Beratungen mit den Mitgliedstaaten im Jahre 2004 eine **Mitteilung** über die Notwendigkeit der Anpassung einiger **Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen** nach dem OECD-Muster an die **Erfordernisse des EG-Vertrags** vorzulegen. Dies wird der erste Schritt auf dem Weg zu einem möglichen EU-Mustersteuerabkommen sein.

Natürlich sollten die Gemeinschaft und die Mitgliedstaaten zugleich auch die Arbeiten der OECD im Bereich der Verrechnungspreise wie auch in Fragen der Doppelbesteuerungsabkommen weiterhin unterstützen.

Kleine und mittlere Unternehmen müssen ebenfalls berücksichtigt werden.

Zu bedenken ist, dass keiner dieser möglichen Lösungsansätze speziell auf größere oder kleine und mittlere Unternehmen ausgerichtet ist. Es liegt jedoch in der Natur der Sache, dass grenzüberschreitend tätige **kleine und mittlere Unternehmen** von der Beseitigung der steuerlichen Hindernisse **ebenfalls profitieren**. Generell gibt es gute Gründe, den KMU zwecks Reduzierung der Befolgungskosten angemessene Vereinfachungs- und Standardisierungsregelungen zuzugestehen. Je nach Art der betreffenden Maßnahmen wären diese eher auf nationaler Ebene anzusiedeln oder sollten, wie z.B. im Bereich der MwSt, ausdrücklich auf EU-Ebene gefördert werden.

5. KONSOLIDIERTE KÖRPERSCHAFTSTEUER-BEMESSUNGSGRUNDLAGE FÜR DIE GRENZÜBERSCHREITENDE UNTERNEHMENSTÄTIGKEIT IN DER EU

Notwendigkeit eines umfassenden Lösungsansatzes

Nur eine konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungs-

Die oben dargelegten gezielten Lösungsansätze würden zu einem gewissen Teil zur Beseitigung der steuerlichen Hindernisse beitragen. Aber selbst wenn alle diese Maßnahmen realisiert würden, bliebe das grundsätzliche Problem bestehen, dass nämlich die Unternehmen

grundlage für die Unternehmens-tätigkeit in der EU wird den heutigen Herausforderungen an die Unternehmensbesteuerung in der EU gerecht.

weiterhin mit 15 verschiedenen Steuersystemen zurecht kommen müssten. Nur durch die **Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage** für multinationale Unternehmen in der EU **im Wege eines einheitlichen Rahmens für die Unternehmensbesteuerung** würden die meisten steuerlichen Hindernisse für die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit im Binnenmarkt systematisch angegangen werden. Unternehmen, die innerhalb der EU grenzüberschreitend oder international tätig sind, soll es künftig gestattet sein,

- das Einkommen des gesamten Konzerns anhand eines einzigen Regelwerks zu berechnen und
- für steuerliche Zwecke konsolidierte Bilanzen zu erstellen (um die potenziellen steuerlichen Wirkungen rein konzerninterner Geschäfte auszuschalten).

Mit diesem Ansatz wird die Befugnis der Mitgliedstaaten zur Festsetzung der Körperschaftsteuersätze nicht angetastet. Der einzelne Mitgliedstaat würde auf seinen Anteil an der gesamten Bemessungsgrundlage, der anhand eines gemeinsam festgelegten Zurechnungsmechanismus ermittelt wird, den bei ihm geltenden Steuersatz anwenden.

Eine konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die Unternehmenstätigkeit in der EU ist der einzige Weg

- zur deutlichen Reduzierung der Befolgungskosten, die sich aus dem Umgang mit 15 Steuersystemen innerhalb des Binnenmarktes ergeben;
- zur Lösung von Verrechnungspreisproblemen innerhalb der EU;
- um die Verrechnung und Konsolidierung von Gewinnen und Verlusten auf EU-Basis zu ermöglichen;
- zur Vereinfachung vieler grenzübergreifender Umstrukturierungen;
- zum Abbau einer Reihe von Problemen, die sich aus der Koexistenz von klassischen und Anrechnungssystemen bei der Besteuerung auf internationaler Ebene ergeben, ohne dass die Ebene persönlicher Einkommensteuern berührt wird;
- zur Vermeidung vieler Doppelbesteuerungssachverhalte;
- zur Beseitigung zahlreicher Diskriminierungen und Einschränkungen.

Eine konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage bewirkt eine Verbesserung der Unternehmenssteuersysteme in der EU in wirtschaftlicher Hinsicht.

Eine konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU würde zu größerer **Effizienz, Wirksamkeit, Einfachheit und Transparenz** der Unternehmenssteuersysteme in der EU beitragen und die Lücken zwischen den einzelstaatlichen Systemen schließen, die jetzt noch Steuervermeidung und Missbrauch Vorschub leisten. Damit würden die Befolgungskosten verringert, die EU könnte die Vorteile des Binnenmarktes voll ausschöpfen, womit die Wettbewerbsfähigkeit der EU-Unternehmen verbessert würde, und es würden die Grundlagen zum Erreichen der vom Europäischen Rat von Lissabon gesetzten Ziele geschaffen.

Die Kommission ist daher der Auffassung, dass es nur logisch ist, wenn sie ihre **Arbeiten im Bereich der Unternehmensteuerepolitik an einer umfassenden Lösung** zur Beseitigung der noch bestehenden steuerlichen

Hindernisse für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit im Binnenmarkt **orientiert**. Die künftigen Arbeiten sollten sich daran ausrichten, wie das Ziel einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage mit grenzübergreifendem Verlustausgleich samt Ausarbeitung und Vereinbarung des dafür notwendigen Zurechnungsmechanismus am besten erreicht werden kann.

- **Die Kommission hält es für notwendig,**
- **den Unternehmen für ihre Tätigkeiten innerhalb der EU eine konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage anzubieten;**
 - **einen zweckmäßigen, von allen Beteiligten akzeptierten Zurechnungsmechanismus zu entwickeln;**
 - **dass die Mitgliedstaaten die nationalen Körperschaftsteuersätze festsetzen.**

Mögliche umfassende Lösungsansätze samt technischen Aspekten

Es gibt verschiedene Möglichkeiten zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage.

Die Kommissionsdienststellen haben eine Reihe von **Möglichkeiten** ermittelt, wie die erforderliche konsolidierte Besteuerungsgrundlage für Unternehmenstätigkeiten in der EU geschaffen werden könnte (Besteuerung im Sitzland, Besteuerung nach einer einheitlichen (konsolidierten) Bemessungsgrundlage, europäische Körperschaftsteuer, harmonisierte einheitliche Besteuerungsgrundlage in der EU). Diese Ansätze unterscheiden sich im wesentlichen in ihrem jeweiligen Anspruch in Bezug auf eine Harmonisierung der Besteuerungsgrundlage in der EU, im Umfang der für ihre Realisierung erforderlichen Änderungen und hinsichtlich der erforderlichen politischen Rahmenbedingungen. Diese Ansätze sind in der beigefügten Zusammenfassung der Studie kurz dargestellt. Für alle Ansätze gilt:

- Sie weisen jeweils spezifische Vor- und Nachteile auf;
- sie könnten eine steuerliche Lösung für die Europäische Gesellschaft (Societas Europaea - SE) darstellen;
- sie werfen Probleme in technischer Hinsicht auf, insbesondere in Bezug auf die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen;
- sie würden die Entwicklung eines von den Mitgliedstaaten akzeptierten Mechanismus für die Aufteilung der konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage auf die einzelnen Mitgliedstaaten (Zurechnungsmechanismus) erfordern;
- **Fazit: alle Ansätze bedürfen einer weiteren Untersuchung.** Wie die Studie zeigt, ist es derzeit noch nicht möglich, eine bestimmte technische Lösung herauszugreifen und zu realisieren.

Die Konsolidierung der Konzernergebnisse auf EU-Ebene stellt ein wesentliches Element aller vorgeschlagenen Lösungen dar. Derzeit gestatten nicht einmal alle Mitgliedstaaten eine Konsolidierung auf

Schlüsselement ist die Konsolidierung auf EU-Ebene.

Inlandsebene, und nur zwei Mitgliedstaaten gestatten sie - unter relativ stark eingeschränkten Bedingungen - auf internationaler Ebene. Bei allen Lösungsansätzen könnten die Mitgliedstaaten ihre Körperschaftsteuersätze, die ja der quantitativen Analyse zufolge den größten Einfluss auf die Höhe der effektiven Steuersätze haben, weiterhin selbst festsetzen. Dieses Wesenselement der nationalen Kompetenzen im Bereich der Unternehmensbesteuerung würde in voller Absicht nicht angetastet, und die **Mitgliedstaaten** könnten auch künftig den für ihre Steuereinnahmen wichtigsten Faktor **autonom** anpassen. Die Einführung einer einheitlichen oder gemeinsamen Besteuerungsgrundlage könnte einige Mitgliedstaaten veranlassen, ihre Steuersätze nach Maßgabe der Änderungen an der Bemessungsgrundlage anzupassen, aber derartige Entscheidungen wären Sache jedes einzelnen Mitgliedstaates selbst.

Die Mitgliedstaaten setzen ihre Körperschaftsteuersätze selbst fest.

Gute Aussichten für Fortschritte in praktischer Hinsicht

Engere Zusammenarbeit kann zu Fortschritten beitragen.

Theoretisch könnten alle umfassenden Lösungen so gestaltet werden, dass sich nicht alle Mitgliedstaaten beteiligen müssen. Wichtig ist in diesem Zusammenhang, dass der Vertrag von Nizza eine engere Zusammenarbeit einer Gruppe von Mitgliedstaaten zulässt, wenn eine Einigung aller 15 Mitgliedstaaten nicht möglich ist. Die Vorteile einer umfassenden Lösung würden allerdings nur bei einer Beteiligung aller Mitgliedstaaten voll zum Tragen kommen. Die engere Zusammenarbeit könnte jedoch vor allem bei der Besteuerung im Sitzland praktiziert werden, da sich an diesem System nur Mitgliedstaaten mit einer relativ ähnlichen Besteuerungsgrundlage beteiligen würden. Eine **Gruppe von Mitgliedstaaten** könnte natürlich diesen Mechanismus der engeren Zusammenarbeit auch zur Realisierung jedes anderen umfassenden Lösungsansatzes in Anspruch nehmen. Gemäß den vom Europäischen Rat von Nizza vereinbarten Grundsätzen darf der Rückgriff auf dieses Instrument aber in keinem Falle den Binnenmarkt untergraben, den Handel behindern oder diskriminieren, den Wettbewerb verzerren oder die Zuständigkeiten, Rechte und Pflichten der nichtbeteiligten Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

Auch für die Steuerbehörden werden sich erhebliche Vorteile ergeben.

Zu bedenken ist, dass nicht nur die Unternehmen unter übermäßigen Befolgungskosten zu leiden haben - auch den Steuerbehörden entstehen hohe Kosten. Dies zeigt sich am Beispiel der Verrechnungspreise. Die Koexistenz von fünfzehn Systemen der Unternehmensbesteuerung in einem Binnenmarkt eröffnet außerdem beträchtliche Möglichkeiten der Steuerhinterziehung und -vermeidung. Jegliche Lösung wird deshalb auch dazu führen, dass sich die Tätigkeit der **Steuerbehörden** in gewissem Umfang **effizienter und wirksamer** gestaltet. Da alle Lösungsansätze, ob sie nun gezielt oder umfassend angelegt sind, intensivere gegenseitige Amtshilfe und Verwaltungszusammenarbeit der Mitgliedstaaten untereinander erfordern, werden auch künftig Steuerprüfungen durchgeführt werden, die dann auch mehr Wirksamkeit entfalten dürften. Dies wird auch dazu beitragen, dass die erwogenen Lösungsansätze nicht der Steuerhinterziehung Vorschub leisten.

Die IAS können in

Darüber hinaus werden ab 2005 börsennotierte EU-Unternehmen ihre

gewisser Hinsicht als Ausgangspunkt für die Entwicklung einer gemeinsamen Besteuerungsgrundlage dienen.

konsolidierten Bilanzen gemäß internationalen Rechnungslegungsstandards (International Accounting Standards - IAS) erstellen müssen, wenn der einschlägige Vorschlag der Kommission für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates (KOM (2001) 80) angenommen wird, was bisher aber noch aussteht. Die zunehmende Integration der Finanzmärkte und die Einrichtung gesamteuropäischer Börsen dürfte die Harmonisierung im Bereich der Rechnungslegung noch beschleunigen. Auch wenn diese Entwicklung keinen unmittelbaren Zusammenhang mit den Steuern aufweist, kann sie doch ganz allgemein zur Entwicklung einer gemeinsamen Besteuerungsgrundlage beitragen, wobei die IAS in gewissem Maße einen nützlichen Bezugspunkt abgeben.

Das Statut der Europäischen Gesellschaft (Societas Europaea - SE)

Eine konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage ist für die Europäische Gesellschaft sehr wichtig.

Die Einigung über das Statut der Europäischen Gesellschaft auf dem Europäischen Rat von Nizza im Dezember 2000 unterstreicht die Dringlichkeit der gesamten Problematik. Nach der förmlichen Annahme der betreffenden Rechtsakte (d.h. der geänderten Vorschläge für eine Verordnung des Rates über das Statut für eine Europäische Gesellschaft und für eine Richtlinie zur Ergänzung des SE-Statuts hinsichtlich der Stellung der Arbeitnehmer (KOM (91) 174)) wird diese neue Rechtsform für Unternehmen im Laufe des Jahres 2004 eingeführt werden. Bis dahin müssen dann auch die derzeitigen und die künftigen Gemeinschaftsvorschriften über die Unternehmensbesteuerung, etwa die Mutter-/Tochter- und die Fusionsrichtlinie, für Unternehmen anwendbar sein, die die neue Rechtsform wählen.

Möglicherweise reicht dies aber nicht aus, um das SE-Statut attraktiv zu machen. Die Gründung einer Europäischen Gesellschaft (SE) ist erst dann wirklich von **Vorteil**, wenn bereits bestehende Unternehmen diese Rechtsform annehmen können, ohne dass ihnen dadurch zusätzliche steuerlich bedingte Kosten entstehen, und wenn sie dadurch einige der bestehenden steuerlichen Hindernisse vermeiden können, die ihnen ansonsten eine Tätigkeit in mehr als einem Mitgliedstaat erschweren. Bisher ist beides nicht gewährleistet, was den Erfolg des neuen Statuts beeinträchtigen könnte. Das Konzept des SE-Statuts ist eng mit dem eines gemeinsamen Systems der Unternehmensbesteuerung verknüpft. Die Arbeiten an den für die Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für Unternehmenstätigkeiten innerhalb der EU erforderlichen Modalitäten ist daher von größtem Nutzen für die künftigen SEs, und ein einschlägiges **Pilotprojekt** könnte durchaus von Nutzen sein.

→ Die Kommission will dafür sorgen, dass die derzeitigen Gemeinschaftsvorschriften über die Unternehmensbesteuerung ab 2004 auf Unternehmen in der **Rechtsform einer Europäischen Gesellschaft (SE)** uneingeschränkt anwendbar sind. Außerdem wird sie parallel zu den anderen Arbeiten in diesem Bereich erkunden, welches Potenzial eine umfassende Regelung für die Unternehmensbesteuerung und eine konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für Unternehmenstätigkeiten in der EU in Bezug auf SEs hätte.

Umfassende Diskussion

Breite Unterstützung ist die Voraussetzung dafür, dass die konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage den zum Erreichen der in Lissabon gesetzten Ziele erforderlichen Beitrag leisten kann.

Es ist ein bedeutender Schritt voraus, dass die Kommission das grundsätzliche Konzept für ein gemeinsames Unternehmensteuersystem in Form einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für Tätigkeiten im Binnenmarkt als den vielversprechendsten Weg zur Steigerung der Leistungs- und Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen ansieht. Trotz der Möglichkeit der engeren Zusammenarbeit und/oder Einführung der Besteuerung im Sitzland durch eine Gruppe von Mitgliedstaaten ist eine solche Änderung von besonderer Tragweite und bedarf in hohem Maße der Unterstützung durch ein möglichst breites Spektrum von Betroffenen. Entscheidungen über das weitere Vorgehen in Bezug auf einen möglichst umfassenden Ansatz können nur im Lichte der Reaktionen der Mitgliedstaaten auf diese Mitteilung erwogen werden.

Nach Auffassung der Kommission sollte daher als erstes ein **strukturierter Dialog aller in dieser Angelegenheit Betroffenen eingeleitet werden, d.h. ein Dialog unter Einbeziehung von Mitgliedstaaten, Beitrittskandidaten, Vertretern von Unternehmen und Wirtschaftsverbänden, Steuerfachleuten, Wissenschaftlern und den Sozialpartnern**. Dieser Dialog wird im Rat, dem Europäischen Parlament sowie dem Wirtschafts- und Sozialausschuss stattfinden, aber da es nach Ansicht der Kommission notwendig ist, die Diskussion über den institutionellen Rahmen hinaus zu führen, möchte sie auch andere **spezifische Foren** einbeziehen. Damit werden zwei Ziele verfolgt: Zum einen soll diese Mitteilung vorgestellt und das Bewusstsein dafür geweckt werden, dass der Binnenmarkt ohne Änderungen bei der Unternehmensbesteuerung seinen wirtschaftlichen Nutzen nicht voll entfalten kann und dass die Gemeinschaft und ihre Bürger dessen Wachstums-, Beschäftigungs- und Wohlstandspotenzial aufs Spiel setzen. Zum anderen sollen die notwendige weitere Analyse und Entwicklung eines oder mehrerer der vorgestellten Lösungsansätze abgesichert werden, um förmliche Umsetzungsvorschläge vorlegen zu können.

→ Die Kommission wird daher in Abstimmung mit dem Ratsvorsitz in der ersten Hälfte des Jahres 2002 eine **Europäische Unternehmenssteuerkonferenz** veranstalten, auf der hochrangige Vertreter der Regierungen der EU Mitgliedstaaten und der Beitrittskandidaten, Unternehmensführer, Vertreter von Wirtschaftsverbänden, Steuerfachleute, Wissenschaftler und Vertreter der Sozialpartner die Zukunft der Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt erörtern sollen. Diese Veranstaltung soll:

- ein Forum für die Vorstellung der verschiedenen umfassenden Lösungsansätze bieten;
- die Diskussion der Betroffenen untereinander anregen;
- der Kommission dabei helfen herauszufinden, wie das Projekt am besten vorangebracht werden kann.

Die Kommission hat die Absicht, nach der Konferenz und der anschließenden breiten Diskussion in der EU bis 2003 über ihre Schlussfolgerungen für die Politik in diesem Bereich zu berichten.

6. WEITERE SCHRITTE UND SCHLUSSFOLGERUNGEN

Die Kommission schlägt eine Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU vor.

In dieser Mitteilung wurden eine Reihe von spezifischen und allgemeinen Maßnahmen im Bereich der Unternehmensbesteuerung vorgestellt. Die Kommission schlägt nun eine **zweigleisige Strategie** vor:

- Unverzügliche Inangriffnahme der gezielten Maßnahmen und
- gleichzeitig Aufnahme einer umfassenden Diskussion der umfassenden Maßnahmen

mit dem **Ziel**

- der Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU.

Die Kommission wird

- Orientierungshilfen zur Umsetzung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs vermitteln und diese im Wege geeigneter Mitteilungen der Kommission koordinieren;
- die Umsetzung der EU-Steuervorschriften in den Mitgliedstaaten intensiver verfolgen und zusammen mit den Mitgliedstaaten einschlägige Orientierungshilfen ausarbeiten;
- die bereits vorliegenden Vorschläge zur Ausweitung der Fusions- und der Mutter-/Tochter-Richtlinie im Hinblick auf die Ausdehnung des Anwendungsbereichs und der Erfassung weiterer Steuerarten und Geschäftsvorgänge ändern;
- ihren Vorschlag für eine Richtlinie über den grenzübergreifenden Verlustausgleich zurückziehen, um nach Beratungen mit den Mitgliedstaaten und anderen Betroffenen an seiner Stelle einen neuen Vorschlag zu unterbreiten;
- einen Vorschlag für eine Richtlinie zur Aktualisierung und Verbesserung des Schiedsübereinkommens vorlegen;
- ein EU-Forum für Fragen zu Verrechnungspreisen einrichten;
- im Hinblick auf den möglichen Abschluss eines multilateralen Steuerabkommens oder die Schaffung eines EU-Musterabkommens eine Mitteilung zu den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen der Mitgliedstaaten ausarbeiten;
- darauf bestehen, dass die geltenden EU-Vorschriften im Bereich der Unternehmensbesteuerung ab 2004 uneingeschränkt auf Unternehmen in der Rechtsform einer Europäischen Gesellschaft (SE) anwendbar sind; parallel zu den anderen Arbeiten in diesem Bereich wird sie erkunden, welches Potenzial eine umfassende Regelung der Unternehmensbesteuerung und eine konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU in Bezug auf die SE hätte;
- eine breite Diskussion einleiten über die Zukunft der Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt und die Notwendigkeit einer grundsätzlichen Reform derselben im Hinblick auf das vom Europäischen Rat von Lissabon von Juni 1999 gesteckte Ziel, die EU zum wettbewerbsfähigsten und dynamischsten wissensbasierten Wirtschaftsraum der Welt zu machen; in diesem Zusammenhang wird die Kommission in Abstimmung mit dem Ratsvorsitz eine Europäische Unternehmenssteuerkonferenz veranstalten, auf der hochrangige Vertreter der Regierungen der EU Mitgliedstaaten und der Beitrittskandidaten, Unternehmensführer, Vertreter von Wirtschaftsverbänden, Steuerfachleute, Wissenschaftler und Vertreter der Sozialpartner die Zukunft der Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt erörtern; diese Veranstaltung soll:
 - ein Forum für die Vorstellung der verschiedenen umfassenden Lösungsansätze bieten;
 - die Diskussion der Betroffenen untereinander anregen;
 - der Kommission dabei helfen herauszufinden, wie das Projekt am besten vorangebracht werden kann.

Nach der Konferenz und der anschließenden breiten Diskussion in der EU will die Kommission bis 2003 über ihre Schlussfolgerungen für die Politik in diesem Bereich berichten.

<u>Tabelle 1</u>	Kapitalkosten und effektiver Grenzsteuersatz (EMTR) nach Ländern, 1999 und 2001
<u>Tabelle 2</u>	Effektiver Durchschnittssteuersatz (EATR) nach Ländern, 1999 und 2001
<u>Tabelle 3</u>	Effektiver Durchschnittssteuersatz (EATR) bei Finanzierung der Tochtergesellschaft durch einbehaltene Gewinne, 1999
<u>Tabelle 4</u>	Effektiver Durchschnittssteuersatz (EATR) bei Finanzierung der Tochtergesellschaft durch neues Eigenkapital, 1999
<u>Tabelle 5</u>	Effektiver Durchschnittssteuersatz (EATR) bei Finanzierung der Tochtergesellschaft durch Kredite, 1999

Tabelle 1 Kapitalkosten und effektiver Grenzsteuersatz (EMTR) nach Ländern, 1999 und 2001
- nach Art der Vermögenswerte, Finanzierungsquelle und insgesamt
- nur Körperschaftsteuer

Land	2001			1999			KAPITALKOSTEN 1999									EMTR 1999		
	Körperschaftsteuer (1)	Kapitalkosten	EMTR	Körperschaftsteuer (1)	Kapitalkosten	EMTR	Immaterielle Vermögenswerte	Industriebauten	Maschinen	Finanzielle Vermögenswerte	Lagerbestände	Einbehaltene Gewinne	Neues Eigenkapital	Kredite	Einbehaltene Gewinne	Neues Eigenkapital	Kredite	
Österreich	34,00	5,7	12,6	34,00	6,3	20,9	5,9	6,1	5,9	7,3	6,3	7,5	7,5	4,0	33,3	33,3	-25,0	
Belgien	40,17	6,4	22,4	40,17	6,4	22,4	5,2	7,0	5,3	8,0	6,7	8,0	8,0	3,5	37,5	37,5	-42,9	
Deutschland	39,35	6,8	26,1	52,35	7,3	31,0	5,4	7,2	5,8	10,0	7,9	9,7	7,6	3,2	48,4	35,5	-56,2	
Dänemark	30,00	6,4	21,6	32,00	6,4	21,9	4,2	8,1	5,4	7,1	7,1	7,5	7,5	4,4	33,3	33,3	-13,6	
Spanien	35,00	6,5	22,8	35,00	6,5	22,8	6,5	6,7	5,4	7,4	6,4	7,7	7,7	4,1	35,1	35,1	-21,9	
Griechenland	37,50	6,0	16,9	40,00	6,1	18,2	6,8	5,1	6,1	5,1	7,4	7,6	7,6	3,4	34,2	34,2	-47,1	
Frankreich	36,43	7,3	31,8	40,00	7,5	33,2	5,2	8,5	8,4	8,0	7,4	9,0	9,0	4,6	44,4	44,4	-8,7	
Finnland	29,00	6,4	21,3	28,00	6,2	19,9	6,1	6,1	5,6	6,8	6,8	7,2	7,2	4,5	30,5	30,5	-11,1	
Italien	40,25 (2)	4,3	-15,9	41,25 (2)	4,8	-4,1	2,9	4,6	3,8	7,7	5,0	5,5	5,5	3,6	10,0	10,0	-38,9	
Irland	10,00	5,7	11,7	10,00	5,7	11,7	5,3	6,8	5,2	5,5	5,5	5,9	5,9	5,2	15,2	15,2	3,8	
Luxemburg	37,45	6,3	20,7	37,45	6,3	20,7	5,2	6,8	5,3	7,7	6,5	7,7	7,7	3,7	35,1	35,1	-35,1	
Niederlande	35,00	6,5	22,7	35,00	6,5	22,6	5,1	6,9	5,9	7,4	6,9	7,7	7,7	4,1	35,1	35,1	-21,9	
Portugal	35,20	6,3	21,0	37,40	6,5	22,5	6,7	6,2	5,2	7,7	6,5	7,9	7,9	3,9	36,7	36,7	-28,2	
Schweden	28,00	5,8	14,3	28,00	5,8	14,3	5,0	6,0	5,0	6,6	6,6	6,7	6,7	4,3	25,4	25,4	-39,5	
VK	30,00	6,7	24,8	30,00	6,6	24,7	5,5	8,2	5,6	6,9	6,9	7,7	7,7	4,8	35,1	35,1	-25,0	

Anmerkung: In den Spalten zu den einzelnen Arten von Vermögenswerten ist jeweils der Durchschnitt aus den drei Finanzierungsarten mit folgender Gewichtung angegeben: Einbehaltene Gewinne 55%, neues Eigenkapital 10% und Kredite 35%. In den Spalten zu den einzelnen Finanzierungsquellen ist jeweils das ungewogene Mittel der fünf Arten von Vermögenswerten angegeben. Das Gesamtmittel ist ein Durchschnitt für alle 15 Arten von Investitionen ohne Gewichtung.

(1) Einschließlich Aufschläge und lokale Steuern

(2) Beim italienischen "Dual Income" System wird der Regelsatz der Körperschaftsteuer von 36% (2001) bzw. 37% (1999) (ohne Aufschläge und lokale Steuern) in bestimmten Fällen auf 19% reduziert. Bei der oben dargestellten Grenzinvestition wird dieser niedrigere Satz angewandt, bei Krediten allerdings der höhere.

Tabelle 2 Effektiver Durchschnittssteuersatz (EATR) nach Ländern, 1999 und 2001
- nach Art der Vermögenswerte, Finanzierungsquelle und insgesamt
- nur Körperschaftsteuer

EFFEKTIVE DURCHSCHNITTssteuersätze												
Land	Körperschaftsteuersätze (1) 2001	Gesamtmittelwert 2001	Körperschaftsteuersätze (1) 1999	Gesamtmittelwert 1999	1999					1999		
					Immaterielle Vermögenswerte	Industriebauten	Maschinen	Finanzielle Vermögenswerte	Lagerbestände	Einbehaltene Gewinne	Neues Eigenkapital	Kredite
Österreich	34,00	27,9	34,00	29,8	28,6	29,2	28,4	33,2	29,9	33,9	33,9	22,3
Belgien	40,17	34,5	40,17	34,5	30,7	36,1	31,0	39,2	35,3	39,1	39,1	25,8
Deutschland	39,35	34,9	52,35	39,1	33,9	39,0	34,9	46,8	40,8	46,1	40,1	27,7
Dänemark	30,00	27,3	32,00	28,8	21,3	34,7	25,3	31,2	31,2	32,3	32,3	22,1
Spanien	35,00	31,0	35,00	31,0	31,1	31,8	27,4	34,2	30,7	35,2	35,2	23,3
Griechenland	37,50	28,0	40,00	29,6	35,5	30,4	33,4	11,6	37,1	34,4	34,4	20,8
Frankreich	36,43	34,7	40,00	37,5	30,6	40,6	40,1	39,0	37,1	42,1	42,1	28,8
Finnland	29,00	26,6	28,00	25,5	24,8	24,8	23,1	27,3	27,3	28,8	28,8	19,3
Italien	40,25	27,6	41,25	29,8	24,9	29,8	27,4	36,1	31,1	31,8	31,8	26,1
Irland	10,00	10,5	10,00	10,5	8,9	15,8	8,2	9,8	9,8	11,7	11,7	8,2
Luxemburg	37,45	32,2	37,45	32,2	28,6	33,7	29,2	36,6	32,9	36,6	36,6	24,0
Niederlande	35,00	31,0	35,00	31,0	26,7	32,4	29,2	34,2	32,5	35,1	35,1	23,3
Portugal	35,20	37,0	37,40	32,6	33,2	31,8	28,6	36,5	32,8	37,0	37,0	24,5
Schweden	28,00	22,9	28,00	22,9	19,6	23,4	19,7	25,7	25,7	26,0	26,0	17,1
VK	30,00	28,3	30,00	28,2	24,2	33,7	24,7	29,3	29,3	31,8	31,8	21,6

Anmerkung: In den Spalten zu den einzelnen Arten von Vermögenswerten ist jeweils der Durchschnitt aus den drei Finanzierungsarten mit folgender Gewichtung angegeben: Einbehaltene Gewinne 55%, neues Eigenkapital 10% und Kredite 35%. In den Spalten zu den einzelnen Finanzierungsquellen ist jeweils das ungewogene Mittel der fünf Arten von Vermögenswerten angegeben. Das Gesamtmittel ist ein Durchschnitt für alle 15 Arten von Investitionen ohne Gewichtung.
(1) Einschließlich Aufschläge und lokale Steuern

**Tabelle 3 Effektiver Durchschnittssteuersatz (EATR) bei Finanzierung der Tochtergesellschaft durch einbehaltene Gewinne, 1999
- nur Körperschaftsteuer; gewogenes Mittel der Finanzierung der Muttergesellschaft**

EATR %	in	Österreich	Belgien	Dänemark	Finnland	Frankreich	Deutschland	Griechenland	Irland	Italien	Luxemburg	Niederlande	Portugal	Spanien	Schweden	Vereinigtes Königreich	Mittelwert	
aus																		
Österreich	(33,9) *	39,1	32,3	28,8	42,1	46,1	34,4	11,7	31,8	36,6	35,1	37,0	35,2	26,0	31,8		33,4	
Belgien	29,9	(39,1)	28,7	25,0	38,1	42,1	30,4	8,1	28,0	32,6	31,2	33,0	31,2	22,2	27,9		29,2	
Deutschland	20,1	26,4	18,8	14,3	29,8	(46,1)	25,4	-5,7	17,9	23,4	21,6	23,8	21,7	11,0	17,7		19,0	
Dänemark	30,1	35,4	(32,3)	25,0	38,4	42,4	30,6	7,8	28,1	32,8	31,3	33,2	31,4	22,2	28,0		29,8	
Spanien	29,7	35,1	28,4	24,6	38,1	42,1	30,2	7,4	27,8	32,5	31,0	32,9	(35,2)	21,8	27,6		29,2	
Griechenland	32,9	34,5	32,9	31,8	37,5	41,5	(34,4)	27,9	27,5	33,4	33,5	33,9	33,5	30,3	33,2			
Frankreich	29,5	34,8	28,3	24,5	(42,1)	41,8	30,0	7,5	27,6	32,3	30,8	32,7	30,8	21,7	27,5		28,6	
Finnland	30,6	35,9	29,2	(28,8)	38,9	42,9	31,0	8,3	28,6	33,3	31,8	33,7	31,9	22,7	28,5		30,5	
Italien	30,3	35,5	29,0	25,3	38,4	42,4	30,7	8,4	(31,8)	32,9	31,5	33,3	31,5	22,5	28,2		30,0	
Irland	32,7	38,0	31,2	27,6	41,0	45,0	33,2	(11,7)	30,7	35,4	34,0	35,8	34,0	24,8	30,6		33,8	
Luxemburg	29,4	34,8	28,2	24,4	37,8	41,8	29,9	7,1	27,5	(36,6)	30,7	32,6	30,7	21,6	27,3		28,8	
Niederlande	33,9	39,1	32,3	28,8	42,1	46,1	34,4	11,7	31,8	36,6	(35,1)	37,0	35,2	26,0	31,8		33,3	
Portugal	30,2	35,5	29,0	25,2	38,4	42,3	30,7	8,3	28,3	32,9	31,4	(37,0)	31,5	22,5	28,2		29,6	
Schweden	30,8	36,1	29,4	25,7	39,1	43,1	31,2	8,5	28,8	33,5	32,0	33,9	32,1	(26,0)	28,7		30,9	
VK	30,3	35,6	29,0	26,5	38,6	42,7	32,9	22,1	28,3	33,1	31,6	33,5	31,6	24,8	(31,8)		31,5	
Kanada	40,1	44,5	32,3	33,4	43,8	50,4	34,4	11,7	38,3	38,5	37,1	48,4	41,2	28,4	31,8		37,0	
USA	31,8	36,9	30,3	29,1	39,7	43,5	33,0	25,0	29,9	34,4	33,0	38,6	35,0	27,6	30,7		33,2	
Mittelwert		30,0	35,4	29,0	25,5	38,4	43,0	31,1	9,9	28,0	32,9	31,2	33,3	31,6	22,9	28,4		30,1

* Die Werte in Klammern geben die effektiven Durchschnittssteuersätze im Inland an.

**Tabelle 4 Effektiver Durchschnittssteuersatz (EATR) bei Finanzierung der Tochtergesellschaft durch neues Eigenkapital, 1999
- nur Körperschaftsteuer; gewogenes Mittel der Finanzierung der Muttergesellschaft**

EATR %	in	Österreich	Belgien	Dänemark	Finnland	Frankreich	Deutschland	Griechenland	Irland	Italien	Luxemburg	Niederlande	Portugal	Spanien	Schweden	Vereinigtes Königreich	Mittelwert
aus																	
Österreich	(33,9)**	39,1	32,3	28,8	42,1	40,1	34,4	11,7	31,8	36,6	35,1	37,0	35,2	26,0	31,8	33,0	
Belgien	30,6	(39,1)	29,3	25,6	38,8	36,9	31,1	8,8	28,7	33,3	31,9	33,7	31,9	22,9	28,6	29,4	
Deutschland	21,0	27,2	19,6	15,1	30,7	(40,1)	29,2	-4,8	18,7	24,2	22,4	24,7	22,5	11,9	18,6	20,1	
Dänemark	30,1	35,4	(32,3)	25,0	38,4	36,4	30,6	7,8	28,1	32,8	31,3	33,2	31,4	22,2	28,0	29,3	
Spanien	29,7	35,1	28,4	24,6	38,1	36,1	30,2	7,4	27,8	32,5	31,0	32,9	(35,2)	21,8	27,6	28,8	
Griechenland	36,0	34,5	36,6	37,4	37,5	35,5	(34,4)	39,5	27,8	34,8	36,1	35,3	36,1	36,6	38,0	35,8	
Frankreich	29,9	35,2	28,6	24,9	(42,1)	36,2	30,4	7,8	27,9	32,6	31,1	33,0	31,2	22,1	27,8	28,5	
Finnland	30,6	35,9	29,2	(28,8)	38,9	36,9	31,0	8,3	28,6	33,3	31,8	33,7	31,9	22,7	28,5	30,1	
Italien	30,9	36,1	29,6	25,9	39,0	37,1	31,4	9,0	(31,8)	33,6	32,1	34,0	32,2	23,1	28,8	30,2	
Irland	32,7	38,0	31,2	27,6	41,0	39,0	33,2	(11,7)	30,7	35,4	34,0	35,8	34,0	24,8	30,6	33,4	
Luxemburg	33,9	39,1	32,3	28,8	42,1	40,1	34,4	11,7	31,8	(36,6)	35,1	37,0	35,2	26,0	31,8	32,8	
Niederlande	33,9	39,1	32,3	28,8	42,1	40,1	34,4	11,7	31,8	36,6	(35,1)	37,0	35,2	26,0	31,8	32,9	
Portugal	30,8	36,1	29,6	25,9	39,0	37,1	31,3	9,0	28,9	33,5	32,1	(37,0)	32,1	23,1	28,8	29,8	
Schweden	30,8	36,1	29,4	25,7	39,1	37,1	31,2	8,5	28,8	33,5	32,0	33,9	32,1	(26,0)	28,7	30,5	
VK	30,3	35,6	29,0	27,5	38,6	36,7	34,1	29,8	28,3	33,1	31,6	33,5	31,6	26,5	(31,8)	31,9	
Kanada	45,2	49,5	32,3	36,8	45,4	50,3	34,4	11,7	43,3	40,2	38,8	58,4	46,2	30,1	31,8	39,6	
USA	33,5	38,5	31,7	32,4	41,4	39,5	34,6	34,7	31,6	36,1	34,7	43,6	38,4	31,5	33,1	35,7	
Mittelwert	30,8	35,9	29,8	26,5	39,0	37,5	31,9	11,9	28,6	33,3	32,0	33,9	32,3	24,0	29,2	30,4	

* Die Werte in Klammern geben die effektiven Durchschnittsteuersätze im Inland an.

**Tabelle 5 Effektiver Durchschnittssteuersatz (EATR) bei Finanzierung der Tochtergesellschaft durch Kredite, 1999
- nur Körperschaftsteuer; gewogenes Mittel der Finanzierung der Muttergesellschaft**

EATR %	in	Österreich	Belgien	Dänemark	Finnland	Frankreich	Deutschland	Griechenland	Irland	Italien	Luxemburg	Niederlande	Portugal	Spanien	Schweden	Vereinigtes Königreich	Mittelwert
aus																	
Österreich	(22,3) *	33,1	29,2	26,8	36,2	35,0	28,3	15,9	33,5	31,4	30,8	31,9	30,8	24,5	29,1	29,7	
Belgien	32,3	(25,8)	31,5	29,3	38,4	37,3	30,7	18,6	35,8	33,8	33,2	34,2	33,2	27,0	31,5	31,9	
Deutschland	27,8	31,5	26,7	24,3	35,0	(27,7)	31,9	11,7	31,9	29,6	28,9	30,1	28,9	21,6	26,9	27,6	
Dänemark	29,4	32,7	(22,1)	26,4	35,7	34,6	27,9	15,4	33,1	31,0	30,3	31,4	30,4	24,1	28,7	29,4	
Spanien	30,1	33,3	29,4	27,0	36,4	35,2	28,5	16,1	33,7	31,6	31,0	32,1	(23,3)	24,7	29,3	29,9	
Griechenland	36,0	34,4	36,6	37,4	37,5	36,3	(20,8)	39,5	35,2	34,8	36,1	35,3	36,1	36,6	38,0	36,4	
Frankreich	31,7	34,9	31,0	28,7	(28,8)	36,8	30,2	17,9	35,3	33,2	32,6	33,7	32,7	26,4	31,0	31,1	
Finnland	28,5	31,8	27,9	(19,3)	34,9	33,7	27,0	14,5	32,2	30,1	29,4	30,6	29,5	23,2	27,8	28,7	
Italien	31,5	34,7	30,8	28,5	37,7	36,5	30,0	17,8	(26,1)	33,0	32,4	33,4	32,4	26,3	30,8	31,1	
Irland	24,5	29,6	24,2	21,5	31,0	29,9	26,4	(8,2)	28,3	26,2	25,5	28,3	25,5	19,3	23,8	26,0	
Luxemburg	30,6	33,9	29,9	27,6	36,9	35,7	29,1	16,7	34,2	(24,0)	31,5	32,6	31,6	25,3	29,9	30,4	
Niederlande	30,1	33,3	29,4	27,0	36,4	35,2	28,5	16,1	33,7	31,6	(23,3)	32,1	31,0	24,7	29,3	29,9	
Portugal	31,6	34,8	30,9	28,6	37,8	36,6	30,1	17,9	35,1	33,1	32,5	(24,5)	32,5	26,4	30,9	31,3	
Schweden	28,2	31,5	27,6	25,1	34,5	33,4	26,6	14,2	31,8	29,8	29,1	30,2	29,1	(17,1)	27,4	28,5	
VK	29,0	32,3	28,3	27,5	35,3	34,1	30,0	29,8	32,6	30,6	29,9	31,0	29,9	26,5	(21,6)	30,5	
Kanada	40,1	42,8	31,4	34,7	40,8	44,4	30,6	18,3	43,1	36,3	35,7	49,3	40,9	29,7	31,4	36,6	
USA	32,7	35,8	31,7	32,4	38,7	37,6	31,9	34,7	36,2	34,2	33,6	39,7	36,2	31,5	33,1	34,7	
Mittelwert	30,1	33,0	29,5	27,5	36,0	35,0	28,9	18,7	33,3	31,4	30,9	31,9	31,0	25,5	29,6	30,2	

* Die Werte in Klammern geben die effektiven Durchschnittssteuersätze im Inland an.

Zusammenfassung der Studie der Dienststellen der Kommission:

UNTERNEHMENSBESTEUERUNG IM BINNENMARKT

[SEK(2001)1681]

Einführung

- (1) Der Rat "Wirtschaft und Finanzen" vom Dezember 1998 forderte die Kommission in seinen Schlussfolgerungen auf, eine umfassende Studie über die Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union anzufertigen. Darin sollte sie die Unterschiede beim effektiven Körperschaftsteuerniveau beleuchten und die steuerlichen Regelungen ermitteln, die die grenzübergreifende Wirtschaftstätigkeit im Binnenmarkt behindern können. Auf dieser Grundlage sollte dann bewertet werden, inwieweit sich diese Unterschiede auf Standort- und Investitionsentscheidungen der Wirtschaft auswirken. Im Juli 1999 präzisierte der Ausschuss der Ständigen Vertreter (AStV) diesen Auftrag des Rates durch ein Mandat, das die Kommission offiziell mit einer Bestandsaufnahme und politischen Bewertung der Regelungen zur Unternehmensbesteuerung in der EU beauftragt.
- (2) Bei der Durchführung der Studie wurde die Kommission von zwei eigens eingesetzten Expertengruppen (Panels) unterstützt: Panel I befasste sich schwerpunktmäßig mit der Methodik zur Beurteilung der effektiven Steuersätze in den Mitgliedstaaten; Panel II konzentrierte sich auf die noch bestehenden steuerlichen Hindernisse für das reibungslose Funktionieren des Binnenmarkts. Panel I bestand aus Akademikern, die sich durch wissenschaftliche Veröffentlichungen zum Thema einen hervorragenden Ruf erworben haben und über sachdienliche Erfahrung verfügen. Panel II bestand aus Experten aus Kreisen der Wirtschaft und der Sozialpartner, die von ihren jeweiligen Organisationen auf Gemeinschaftsebene benannt wurden.

Der Ruding-Bericht und die Auswirkungen des Binnenmarkts

- (3) Bei dieser Studie wurde der Bericht des unabhängigen Sachverständigenausschusses zur Unternehmensbesteuerung, des so genannten Ruding-Ausschusses, berücksichtigt. Die Kommission beauftragte diesen Ausschuss 1990 damit festzustellen, ob die Unterschiede bei der Besteuerung und der steuerlichen Belastung der Unternehmen in den Mitgliedstaaten spürbare Störungen hervorrufen, die das Funktionieren des Binnenmarkts beeinträchtigen. Außerdem sollte der Ruding-Ausschuss alle in Frage kommenden Abhilfemaßnahmen prüfen. Die Analyse des Ruding-Ausschusses ist im Großen und Ganzen auch heute noch gültig, denn seit den Feststellungen und Empfehlungen des Ruding-Ausschusses wurden auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung nur geringe Fortschritte erzielt. Heute jedoch ist der Hintergrund einer Analyse der Unternehmensbesteuerung in der EU in vielerlei Hinsicht ein anderer. Auch ist das Mandat, das der Rat der Kommission erteilte, breiter angelegt als 1990 das Mandat für den

Sachverständigenausschuss. In dem jetzigen Mandat wird ausdrücklich eine Analyse der steuerlichen Hindernisse im Binnenmarkt gefordert.

- (4) Die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen haben sich seit Beginn der 90er Jahre stark gewandelt. Internationale Unternehmenszusammenschlüsse und Übernahmen in noch nie gekanntem Ausmaß, die Entwicklung des elektronischen Handels, die zunehmende Faktormobilität in Verbindung mit der anhaltenden Entwicklung von "Steuerparadiesen" - all diese Faktoren verändern die Ausgangssituation für die Gewinnbesteuerung in den EU-Mitgliedstaaten. Diese allgemeinen globalen Entwicklungen sind noch nicht abgeschlossen und machen sich gerade im Binnenmarkt besonders bemerkbar.
- (5) Der wichtigste Unterschied gegenüber 1990 besteht jedoch darin, dass es damals noch keinen Binnenmarkt gab und auch keine Wirtschafts- und Währungsunion. Heute dagegen sind beide Realität. Die Funktionsweise der EU-Unternehmenssteuersysteme ist deshalb heute nach anderen Gesichtspunkten zu bewerten. Mit der voranschreitenden wirtschaftlichen Integration im Binnenmarkt wurde der Abbau der wirtschaftlichen, technischen und institutionellen Hindernisse für den grenzüberschreitenden Handel fortgesetzt. Die Steuersysteme dagegen vollzogen diesen Wandel nur äußerst schleppend nach. In dieser neuen Situation der uneingeschränkten Kapitalmobilität ist zu erwarten, dass sich die landesspezifischen Unterschiede bei der Unternehmensbesteuerung verstärkt auf die Struktur der internationalen Investitionstätigkeit auswirken. Während eine Vielzahl von Niederlassungshindernissen im Binnenmarkt beseitigt wurden (z.B. unlängst durch die Einigung auf das Statut der Europäischen Gesellschaft), gewinnen die steuerbedingten Hindernisse für eine grenzüberschreitende Tätigkeit im Binnenmarkt ständig an Bedeutung. Diese wichtige EU-spezifische Dimension der Unternehmensbesteuerung war 1990 noch nicht in dieser Form existent.
- (6) Die Unternehmen in der EU sind heute in einem einzigen Wirtschaftsraum mit fünfzehn verschiedenen Unternehmensteuersystemen tätig. Die Existenz dieser vielen Steuersysteme verursacht Effizienzeinbußen, besondere Befolgungskosten und führt zu mangelnder Transparenz. Der Binnenmarkt und die Wirtschafts- und Währungsunion haben auch erhebliche Auswirkungen auf die Art, wie Unternehmen ihre Geschäftstätigkeit in der Gemeinschaft organisieren, und bieten den erwarteten Anreiz zur Schaffung effizienter europaweiter Geschäftsstrukturen. Grund hierfür ist die Tatsache, dass die Unternehmen in der EU häufiger nicht einen Mitgliedstaat, sondern die ganze Union als ihren "Heimatmarkt" betrachten. Die daraus resultierenden strukturellen Veränderungen führen zu einer EU-weiten Reorganisation und zur Zentralisierung von Geschäftsfunktionen in einer Gruppe von Unternehmen, von denen viele traditionsgemäß in vielen oder sogar allen Mitgliedstaaten präsent waren. Eine solche Reorganisation kann durch interne Neuordnung, Fusionen, Übernahmen oder Gründung von Auslandsniederlassungen erfolgen. Diese Entwicklung wiederum bleibt nicht ohne Folgen für die Besteuerung der betroffenen Unternehmen. Die Unternehmen in der EU behaupten, dass ihre Wahrnehmung der EU als "Heimatmarkt" im Allgemeinen nicht den steuerlichen Realitäten entspricht - ganz anders die Lage der US-Unternehmen, für die der US-Markt ein echter Heimatmarkt ist. All dies zeigt,

dass es eine Vielzahl rechtlicher und wirtschaftlicher Faktoren gibt, die die spezifische EU-Dimension dieser Analyse der Unternehmensbesteuerung ausmachen.

Die effektive steuerliche Belastung der Unternehmen in der EU

- (7) Vom Standpunkt der wirtschaftlichen Effizienz aus gesehen, sollten Steuersysteme idealerweise in Bezug auf den wirtschaftlichen Entscheidungsprozess "neutral" sein. Eine solche analytische Rahmenbedingung bedeutet, dass die Entscheidung über eine Investition, ihre Finanzierung und ihren Standort im Prinzip nicht von steuerlichen Erwägungen beeinflusst werden sollte. Folglich sollte in internationalen Zusammenhängen vermieden werden, dass die effektive Besteuerung vergleichbarer Investitionen nur wegen des Investitionsstandorts stark voneinander abweicht. Unterschiedliche effektive Körperschaftsteuersätze können in der Tat Wohlfahrtskosten verursachen, wenn eine wirtschaftliche Tätigkeit nicht vom kostengünstigsten Hersteller am kostengünstigsten Standort (vor Steuern) durchgeführt werden kann. Wird ein Standort oder ein Hersteller durch die Unterschiede der Steuersysteme begünstigt, kann dies dazu führen, dass die Waren zu höheren Kosten (vor Steuern) produziert werden. Der Umfang dieser steuerlichen Abweichungen und ihrer Streuung verdient deshalb besondere Aufmerksamkeit.
- (8) Eine vollständige Bewertung der durch die unterschiedlichen effektiven Körperschaftsteuersätze verursachten Wohlfahrtskosten würde jedoch eine umfassendere Analyse erfordern, bei der auch andere Steuern, andere wirtschaftliche Parameter, die in den einzelnen Ländern bevorzugten Beteiligungsformen und die Verfügbarkeit von Kollektivgütern berücksichtigt würden. Wenn auf einem Markt steuerfremde Verzerrungen und/oder Unvollkommenheiten existieren, können diese externen Effekte (z.B. Umweltverschmutzung) durch Steuern internalisiert werden. Dies verbessert die Effizienz der Ressourcenallokation. Die zur Behebung oder Abschwächung eines Marktversagens notwendigen steuerlichen Abweichungen lassen sich jedoch nicht exakt quantifizieren, fest steht nur: je größer das Gefälle, desto größer notwendigerweise das Marktversagen, andernfalls sind Effizienzeinbußen und Wohlfahrtsverluste die Folge. Eine genaue Quantifizierung der durch die Unterschiede bei den effektiven Körperschaftsteuersätzen in der EU verursachten Effizienzeinbußen oder Wohlfahrtskosten wurde im Rahmen dieser Studie nicht versucht.
- (9) Auf jeden Fall ist die Besteuerung Ausdruck politischer Entscheidungen, bei denen ein Staat zwischen rein wirtschaftlicher Effizienz und anderen legitimen politischen Zielen und Prioritäten abwägen muss. Für die Bewertung der Unterschiede bei den effektiven Steuersätzen sind im Gemeinschaftskontext außerdem das Subsidiaritätsprinzip und die steuerlichen Kompetenzen der Mitgliedstaaten zu berücksichtigen.
- (10) Mit der Analyse der Unterschiede bei den effektiven Körperschaftsteuersätzen in der EU wird ein doppeltes Ziel verfolgt. Zum einen erhält man dadurch

summarische Indikatoren für die relative Attraktivität des Steuersystems des jeweiligen Landes für verschiedene Arten von Investitionen im eigenen Land oder in den übrigen EU-Ländern. Zum anderen wird dadurch deutlich, welche steuerlichen Determinanten vor allem den effektiven Steuersatz beeinflussen, d.h. welches Gewicht den Hauptelementen eines Steuersystems zukommt.

- (11) Diese Studie liefert keine empirischen Belege für den Einfluss der Besteuerung auf konkrete wirtschaftliche Entscheidungen. Obwohl empirische Untersuchungen eine Korrelation zwischen Besteuerung und Standortwahl erkennen lassen, lässt sich aufgrund der methodischen Schwächen und der Datendefizite, die die Aussagekraft dieser Untersuchungen beeinträchtigen, keiner der bisherigen Ansätze für diese Studie verwenden, ohne dass deutlich umfangreichere Arbeiten notwendig wären.
- (12) Die Besteuerung ist natürlich nur einer der bestimmenden Faktoren von Investitions- und Finanzierungsentscheidungen. Zu den sonstigen Determinanten des Investitionsverhaltens zählen die Existenz und Qualität der wirtschaftlichen Infrastruktur, das Angebot an qualifizierten Arbeitskräften sowie die kurz- und mittelfristige Konjunkturprognose in verschiedenen Märkten und Ländern. Auch die räumlichen Zugangsmöglichkeiten zu den Märkten, die Transportkosten, die Umweltstandards, das Lohnniveau, die sozialen Sicherungssysteme und die Grundhaltung des Staates spielen eine wichtige Rolle. Der Stellenwert der einzelnen Determinanten ist je nach Art der Investitionsentscheidung unterschiedlich. Angesichts der fortschreitenden wirtschaftlichen Integration der EU im Zeichen der Wirtschafts- und Währungsunion und des Binnenmarktes, in dem volle Kapitalmobilität besteht, ist jedoch damit zu rechnen, dass sich die von Land zu Land bestehenden Unterschiede in der Unternehmensbesteuerung immer stärker auf die internationale Investitionstätigkeit auswirken.
- (13) In der Studie wurden die effektiven Körperschaftsteuersätze bei Inlandsinvestitionen und grenzüberschreitenden Investitionen in den 15 EU-Mitgliedstaaten (in manchen Fällen auch in den USA und Kanada) ermittelt, wobei jeweils die 1999 geltenden Steuervorschriften zugrunde gelegt wurden. Auch für das Jahr 2001 wurden die effektiven Körperschaftsteuersätze der Mitgliedstaaten bei Inlandsinvestitionen ermittelt. Aufgrund der Struktur und des Umfangs der im Jahre 2000 verabschiedeten Steuerreform in Deutschland wurden außerdem separat die Auswirkungen dieser Reform per 1. Januar 2001 untersucht. Bei den Berechnungen wurde neben den innerstaatlichen Körperschaftsteuersätzen auch die Belastung durch die persönlichen Einkommensteuern auf Dividenden, Zinsen und Veräußerungsgewinne berücksichtigt.
- (14) Meist werden bei der Untersuchung des Einflusses der Besteuerung auf das Investitionsverhalten Indikatoren auf der Grundlage von prospektiv angelegten Verfahren herangezogen. Sie gestatten einen internationalen Vergleich und sind so konzipiert, dass sie eine Vorstellung von der allgemeinen Ausrichtung der Investitionsanreize vermitteln, die sich aus unterschiedlichen steuerlichen Regelungen ergeben, sowie von den wichtigsten steuerlichen Determinanten der effektiven steuerlichen Belastung. In dieser Studie wird überwiegend ein

Verfahren angewandt, bei dem die effektive steuerliche Belastung eines hypothetischen Investitionsvorhabens im verarbeitenden Gewerbe berechnet wird. Technisch gesehen beruht die Analyse auf einer überarbeiteten und erweiterten Methode nach dem so genannten King-Fullerton-Konzept, wie sie von Devereux und Griffith (1998) dargelegt wurde, und auf dem von der Universität Mannheim und dem ZEW (1999) entwickelten "European Tax Analyser Model". Da jede Methode mit unterschiedlichen Hypothesen und Nebenbedingungen verbunden ist, lassen sich die festgestellten allgemeinen Trends durch einen Vergleich der Ergebnisse der verschiedenen Ansätze überprüfen und gegebenenfalls bestätigen.

- (15) Dabei ist zu beachten, dass die auf diese Weise erzielten Ergebnisse auf den Annahmen beruhen, die bei der Definition des hypothetischen Investitionsvorhabens in Bezug auf Vermögenswerte und Finanzierung bzw. das künftige Unternehmensverhalten in Bezug auf Einnahmen und Ausgaben, Aktiva und Passiva sowie hinsichtlich der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen festgelegt werden. Ein wesentliches Element dieser wirtschaftlichen Rahmenbedingungen ist der reale Zinssatz. Den vorhandenen Studien auf der Basis dieser Ansätze liegen unterschiedliche Annahmen in Bezug auf die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen und die Definition der Investitionsvorhaben zugrunde. In dieser Studie beispielsweise wird bei der Berechnung der effektiven Steuersätze, wie im Ruding-Bericht, eine feste Rendite nach Steuern zugrunde gelegt, in anderen Untersuchungen¹ dagegen eine feste Rendite vor Steuern. Unterschiedliche Annahmen für die hypothetische Investition und die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen können also zu unterschiedlichen Zahlenwerten führen.
- (16) Bei diesen Ansätzen können aus methodischen Gründen nicht alle relevanten Elemente, die mit der Existenz und der Funktionsweise der verschiedenen Steuersysteme zusammenhängen, berücksichtigt werden. So werden z.B. die Auswirkungen der EU-weiten Gewinn- und Verlustkonsolidierung auf die Steuerbelastung nicht quantifiziert, weil das Modell auf der Annahme basiert, dass alle Investitionen rentabel sind. Auch die Befolgungskosten lassen sich nicht quantifizieren oder berücksichtigen. Die wichtigsten Merkmale der Besteuerung, wie die Steuersätze sowie die Kernelemente der Bemessungsgrundlagen und der Steuersysteme, wurden jedoch berücksichtigt. Die erzielten Ergebnisse sind daher durchaus als summarische, quantifizierende Indikatoren für die wesentlichen Elemente des Steuersystems anzusehen.
- (17) Die effektiven Steuersätze können für "Grenzinvestitionen" (mit einer Rendite nach Steuern, die gerade dem Marktzinssatz entspricht) oder für so genannte "inframarginale" (d.h. hochrentable) Investitionsvorhaben ermittelt werden. In dieser Studie wurden auf beiden Grundlagen (Durchschnitts-)Indikatoren für die effektive Steuerbelastung von Unternehmen ermittelt. Die einzelnen Indikatoren beruhen auf unterschiedlichen Hypothesen zum Verfahren, zum inländischen oder ausländischen Investitionsstandort, zur Rentabilität der betreffenden Investition

¹ Z.B. Baker & McKenzie, Survey of the Effective Tax Burden in the EU, Amsterdam; 1999 und 2001

(bzw. des Unternehmens) sowie zu Unternehmensgröße und -verhalten. Ergänzend zu den Berechnungen erfolgte eine „Sensitivitätsanalyse“, um die Auswirkungen unterschiedlicher Hypothesen auf die Ergebnisse zu testen.

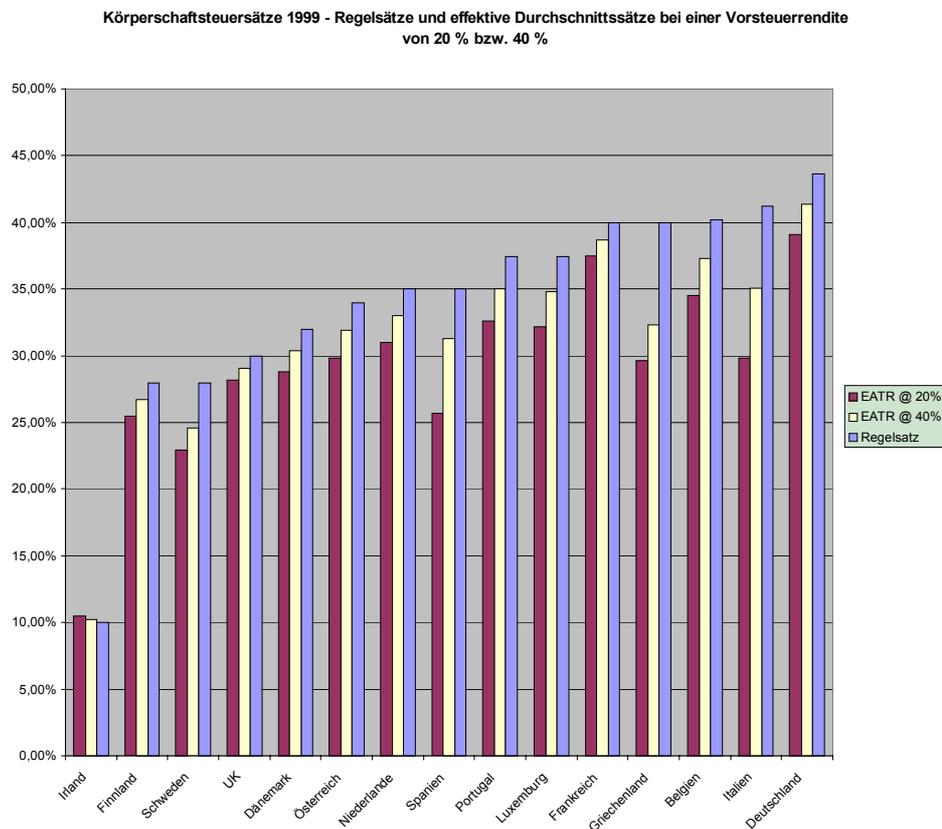
- (18) Die breite Palette der errechneten Daten soll keine allgemein gültigen Werte für die effektive Steuerbelastung in den einzelnen Ländern liefern, sondern vielmehr für einige relevante Situationen Anhaltspunkte bieten bzw. Zusammenhänge verdeutlichen. Tatsächlich können in einem gegebenen Mitgliedstaat die effektiven Steuersätze in Abhängigkeit von den konkreten Eigenschaften des Investitionsprojekts und der angewandten Methode differieren.
- (19) Dennoch lassen sich auf der Grundlage der Ergebnisse einige allgemeine Schlussfolgerungen zum effektiven Steuergefälle und den wichtigsten Einflussgrößen ziehen. Damit lässt sich erklären, wie die Steuervorschriften der Mitgliedstaaten Anreize zur Ressourcenallokation schaffen. Eine bemerkenswerte Eigenschaft der im Rahmen dieser Studie durchgeführten quantitativen Analyse besteht darin, dass die jeweiligen Schlussfolgerungen und Interpretationen unabhängig vom untersuchten Sachverhalt relativ konstant bleiben.
- (20) Bei den Inlandsinvestitionen deutet die Analyse für 1999 darauf hin, dass die effektive Steuerbelastung von Investoren mit Sitz in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten je nach Investitionsart und Finanzierungsweise differiert. Allerdings begünstigt das Steuerrecht der Mitgliedstaaten in Bezug auf Vermögenswerte und Finanzierungsquellen tendenziell die gleichen Investitionsarten. Unter Ausklammerung der Personensteuern betragen die Unterschiede in der effektiven nationalen Unternehmensbesteuerung im Falle einer Grenzinvestition etwa 37 Punkte (das Spektrum reicht von -4,1 % bis +33,2 %) und im Falle rentablerer Investitionen ca. 30 Punkte (beim hypothetischen Investitionsvorhaben reicht das Spektrum von 10,5 % bis 39,1 % und beim Modell „Tax Analyser“ von 8,3 % bis 39,7 %). Durch die Einbeziehung von Personensteuern erhöht sich spürbar die effektive Steuerbelastung, aber auch das festgestellte Gefälle. Die Analyse lässt zudem erkennen, dass die Steuersysteme faktisch unter allen analysierten Gegebenheiten Investitionen in immaterielle Vermögenswerte und Maschinen begünstigen und dass Kredite in allen Mitgliedstaaten als steuerlich günstigste Finanzierungsvariante anzusehen sind.

Eine unlängst veröffentlichte Baker-McKenzie-Studie, bei der in Bezug auf die wirtschaftlichen Parameter und die geltenden Steuervorschriften andere Hypothesen zugrunde gelegt wurden, ergibt für die wirtschaftliche Situation, die am ehesten den Vorgaben in dieser Studie entspricht (Rendite vor Steuern von 6% gegenüber der in der Kommissionsstudie angenommenen Rendite nach Steuern von 5%) eine Schwankungsbreite von 32 Punkten für Grenzinvestitionen (zwischen 4,9% und 36,8%). Bei einer festen Rendite vor Steuern von 10% (Grundkonstellation bei den Berechnungen von Baker und McKenzie) beträgt die Schwankungsbreite 23 Punkte (zwischen 6,8% und 30,1%). Diese Studie zeigt ebenfalls, dass die Kreditfinanzierung die steuerlich günstigste Finanzierungsmethode ist und dass die Steuersysteme tendenziell Investitionen in immaterielle Vermögenswerte und Maschinen begünstigen.

- (21) Das zwischen den EU-Mitgliedstaaten bestehende Gefälle bei der effektiven Steuerbelastung kann aus zwei Gründen von Bedeutung sein. Erstens können unterschiedliche effektive Steuersätze die internationale Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen beeinflussen, die in verschiedenen Mitgliedstaaten beheimatet sind - zwei auf dem gleichen Markt konkurrierende Unternehmen werden womöglich unterschiedlich besteuert. Zweitens kann das internationale Steuergefälle die Wahl des Standorts einzelner Aktivitäten beeinflussen, wenn multinationale Unternehmen nur dem am Investitionsstandort geltenden Steuersatz unterworfen sind. Eine Standortentscheidung ergibt sich dann entweder aus den Bestimmungen des internationalen Steuerrechts, beispielsweise wenn der Rücktransfer von Gewinnen in Form von Dividendenzahlungen einer Tochter- an die Muttergesellschaft aufgrund einer Freistellung keine weitere Besteuerung nach sich zieht, oder sie beruht auf Steuerplanung. Ein multinationaler Konzern hat es also unter Umständen je nach Standort seiner Aktivitäten mit unterschiedlichen Steuersätzen zu tun. Wie bereits oben festgestellt, basiert diese wirtschaftliche Argumentation jedoch nur auf steuerlichen Erwägungen und erklärt keineswegs allein das tatsächliche Verhalten von Unternehmen.
- (22) Das EU-weite Gefälle in der effektiven Unternehmensbesteuerung lässt sich nicht mit einer einzelnen Komponente der nationalen Steuersysteme erklären. Die Analyse zeigt aber, dass - ungeachtet etwaiger Vergünstigungsregelungen - die unterschiedlich hohen Nominalsätze auf Gewinne (Regelsteuersätze, Zuschläge und lokale Steuern) viele Abweichungen bei den effektiven Körperschaftsteuersätzen erklären können. Die Steuersysteme sind zwar weitgehend als integrierte Systeme konzipiert (in der Regel gehen hohe Steuersätze auf Gewinne mit einer schmaleren Bemessungsgrundlage einher und umgekehrt), doch werden die Unterschiede in der Bemessungsgrundlage durch das Steuersatzgefälle mehr als ausgeglichen. Die quantitative Analyse macht zudem deutlich, dass die Steuersätze für die effektive Steuerbelastung von Unternehmen an Bedeutung gewinnen, wenn die Rentabilität der Investition zunimmt, und dass sich der Ausgleichseffekt einer schmaleren Bemessungsgrundlage in Ländern mit hohen effektiven Steuersätzen bei steigender Rentabilität verflüchtigt. Baker und McKenzie kamen zu dem Ergebnis, dass in der Regel die Zusammensetzung der Bemessungsgrundlage keine wesentliche Rolle für die effektive Steuerlast spielt, sondern dass vielmehr die Höhe der Steuersätze der wirklich ausschlaggebende Faktor ist.
- (23) Bei den grenzüberschreitenden Investitionen belegen die Ergebnisse für 1999, dass die einzelnen Mitgliedstaaten Investitionszuflüsse und -abflüsse sehr unterschiedlich behandeln. Die effektive Steuerlast der Tochtergesellschaft einer Muttergesellschaft hängt weitgehend vom Standort der Tochter ab. Ausgehend von den Annahmen, die dieser Studie zugrunde liegen, kann die effektive Steuerbelastung der Tochtergesellschaften in den verschiedenen Gastländern unabhängig von der Finanzierungsvariante um über 30 Punkte differieren. Es besteht also für Unternehmen ein erheblicher Anreiz, für Investitionen einen steuerlich besonders günstigen Standort zu wählen, der ansonsten vielleicht gar nicht in die engere Wahl käme. Auch sehen sich Tochtergesellschaften in Abhängigkeit vom Sitzland der Muttergesellschaft mit unterschiedlichen

effektiven Steuersätzen innerhalb des gleichen Landes konfrontiert. Auch hier kann die Schwankungsbreite mehr als 30 Punkte ausmachen.

- (24) Die Analyse der effektiven Steuerbelastung grenzüberschreitender Investitionen ermöglicht auch eine Bewertung der Allokationswirkungen des internationalen



Steuerrechts, denn sie erfasst das Ausmaß, in dem die steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Investitionen einen Anreiz bietet, Investitionen lieber im Ausland als im Inland zu tätigen. Aus den Daten geht hervor, dass innerhalb der EU abfließende und zufließende Investitionen im Schnitt stärker besteuert werden als gleichartige Inlandsinvestitionen und dass folglich die zusätzlichen Komponenten des grenzüberschreitenden Systems die effektiven Steuersätze noch etwas ansteigen lassen.

- (25) Soweit sich aber die Unternehmen für die steuerlich günstigste Finanzierungsform entscheiden können, bewirkt das internationale Steuersystem, dass ausländische multinationale Konzerne in einem Gastland mit einer geringeren effektiven Steuerlast zu rechnen haben als inländische Unternehmen. Dies gilt selbst bei einem Vergleich mit den im Inland besonders begünstigten kleinen und mittleren Unternehmen.
- (26) Die im Rahmen der internationalen Analyse festgestellten Unterschiede in der effektiven Besteuerung sind auf das komplizierte Zusammenspiel verschiedener Steuersysteme zurückzuführen und lassen sich nicht mit den einzelnen Elementen der Besteuerung erklären. Wie aber schon bei den Inlandsinvestitionen zeigt die

Analyse, dass der nominale Gesamtsteuersatz bei der Entscheidung für einen grenzüberschreitenden Standort und eine bestimmte Finanzierungsform ein wesentlicher Anreiz ist. Bei einer Analyse der steuerlichen Anreize zur Wahl bestimmter Finanzierungsquellen und Standorte erweist er sich in der Regel als wichtigste steuerliche Determinante. In konkreten Einzelfällen jedoch, etwa wenn ein Mitgliedstaat besonders günstige Abschreibungsmöglichkeiten einräumt, kommt der Bemessungsgrundlage größere Bedeutung zu.

- (27) Zu bemerken ist, dass die inländischen und grenzüberschreitenden Indikatoren für die effektive Steuerbelastung auf Unternehmensebene im Hinblick auf die Rangordnung der Mitgliedstaaten eine bemerkenswerte Konsistenz aufweisen, vor allem am oberen und unteren Ende der Skala. In der Regel kommen Deutschland und Frankreich auf die höchsten, Irland, Schweden und Finnland hingegen auf die niedrigsten Werte. Nur die Platzierung Italiens ändert sich je nach Rentabilität der Investition. Dies hat mit dem italienischen Splittingsystem zu tun, bei dem Grenzinvestitionen de facto begünstigt sind, während die effektive steuerliche Belastung rentablerer Investitionen im Mittelfeld der Skala liegt.
- (28) Eine Aktualisierung der Analyse der Inlandsinvestitionen auf der Grundlage der Steuervorschriften von 2001 ergibt im Vergleich zu 1999 im Großen und Ganzen das gleiche Bild. Es zeigt sich jedoch, dass die rentableren Investitionen in mehreren Ländern von einer generellen Tendenz zur Senkung der Regelsätze profitierten (wobei die Sätze außer in Deutschland nur geringfügig sanken). Dadurch verringert sich bei den rentableren Investitionen die Schwankungsbreite bei den effektiven Steuersätzen im Falle von Inlandsinvestitionen von 30 auf 26 Prozentpunkte.
- (29) Die deutsche Steuerreform, die am 1.1.2001 in Kraft trat, war eine wichtige Steuerrechtsänderung, bei der sowohl der Körperschaftsteuersatz als auch die Einkommensteuersätze deutlich gesenkt wurden. Dies wird zum Teil durch eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage finanziert, wozu auch der Wegfall des gespaltenen Steuersatzes und des Anrechnungsverfahrens gehört. Diese Änderungen hatten jedoch nur unwesentliche Auswirkungen auf den Platz Deutschlands in der Rangfolge der EU-Länder, und das Land kommt sowohl beim Gesamtkörperschaftsteuersatz als auch bei der effektiven Steuerbelastung nach wie vor auf einen der höchsten Werte in der EU.
- (30) Eine Simulation der Auswirkungen einer hypothetischen Harmonisierung einzelner Besteuerungselemente auf die effektiven Steuersätze führt zu folgendem Ergebnis:

Die Einführung eines einheitlichen Regelsteuersatzes in der EU würde sich deutlich bemerkbar machen, denn sie hätte eine geringere Variationsbreite der effektiven Grenz- und Durchschnittssteuersätze in den Mitgliedstaaten sowohl zwischen den Mutter- als auch zwischen den Tochtergesellschaften zur Folge. Soweit die Besteuerung ins Gewicht fällt, dürfte ein derartiges Szenario durchaus dazu beitragen, Effizienzverluste bei der Standortwahl innerhalb der EU zu verringern.

Kein anderes Szenario hätte ähnlich signifikante Auswirkungen. So würde z.B. die Einführung einer einheitlichen Bemessungsgrundlage oder die Anwendung der im Sitzland geltenden Bemessungsgrundlage auf die EU-weiten Gewinne eines multinationalen Konzerns allenfalls die Schwankungsbreite der effektiven Steuersätze noch erhöhen, wenn die nominalen Steuersätze konstant bleiben.

Zu diesen Ergebnissen sind zwei Anmerkungen zu machen. Erstens werden bei den verwendeten Methoden nicht alle Elemente der Bemessungsgrundlage berücksichtigt. Das Modell „Tax Analyser“, das zu ähnlichen Ergebnissen führt wie die Simulationen eines hypothetischen Investitionsvorhabens, bezieht allerdings eine größere Zahl von Elementen der Bemessungsgrundlage mit ein. Zweitens lassen sich Nutzeffekte einer einheitlichen konsolidierten Bemessungsgrundlage oder eines auf der Bemessungsgrundlage des Sitzlandes beruhenden Ansatzes, z.B. die Verlustkonsolidierung und eine vereinfachte Verrechnungspreisgestaltung, mit den im vorliegenden Bericht verwendeten Verfahren nicht modellieren.

In diesem Zusammenhang ist zu betonen, dass diese Ergebnisse auf einer statischen Analyse basieren und folglich die durch eine Harmonisierung einzelner Besteuerungsaspekte ausgelösten dynamischen Effekte und Reaktionen nicht gesondert erfassen können.

- (31) Die potenziellen Fehlallokationen, die bei der Analyse der grenzüberschreitenden Investitionen zutage traten, zeigen, dass für die Unternehmen ein Anreiz bestehen kann, ihr Verhalten zu ändern, um ihre Gesamtsteuerlast zu minimieren. Deshalb wurden im Rahmen dieser Studie einige stilisierte Beispiele für Steueroptimierungsstrategien von Unternehmen unter Einschaltung einer Finanzierungsgesellschaft untersucht, wobei die voraussichtlichen Folgen eines Wegfalls dieser steuermindernden Finanzierungsstrukturen im Mittelpunkt standen. Die Studie belegt jedoch, dass die Verhinderung derartiger Steueroptimierungsstrategien an sich nicht zur Beseitigung der steuerbedingten Fehlallokation beiträgt. Da der Gesamtsteuersatz die wichtigste Determinante des Gefälles bei der effektiven Steuerbelastung darstellt, werden Unternehmen mit Sitz in „Hochsteuerländern“ in der Lage sein, den Wegfall der Finanzierungsgesellschaften durch Ausnutzung der sich aus dem Gefälle ergebenden Möglichkeiten auszugleichen.

Steuerliche Hindernisse für die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit im Binnenmarkt

- (32) Laut Ratsmandat sollen in der Studie auch die noch bestehenden steuerlichen Hindernisse für die grenzübergreifende wirtschaftliche Tätigkeit im Binnenmarkt herausgearbeitet und die wichtigsten Steuervorschriften benannt werden, die die grenzübergreifende wirtschaftliche Tätigkeit im Binnenmarkt behindern können. Im Mittelpunkt der Studie stehen deshalb die zusätzlichen Steuerlasten und Befolgungskosten der steuerlichen Erklärungspflichten, die Unternehmen entstehen, sobald sie in mehr als einem Mitgliedstaat tätig sind, und folglich ein

Hindernis für den grenzüberschreitenden Handel, die grenzüberschreitende Niederlassung und grenzüberschreitende Investitionen darstellen.

- (33) Die eigentliche Ursache der zusätzlichen Steuer- und Befolgungskosten ist die Koexistenz von fünfzehn verschiedenen Steuersystemen im Binnenmarkt. Schon allein die Tatsache, dass jeder Mitgliedstaat ein eigenständiges Steuergebiet ist, hat eine Reihe von Konsequenzen:
- Die Unternehmen müssen ihre Gewinne in getrennten Buchführungen, d.h. Geschäft für Geschäft, nach dem Fremdvergleichsgrundsatz den einzelnen Steuergebieten zurechnen.
 - Die Mitgliedstaaten gewähren ungern Steuervergünstigungen für Verluste verbundener Unternehmen, deren Gewinne sich ihrem steuerlichen Zugriff entziehen.
 - Grenzüberschreitende Unternehmensumstrukturierungen, bei denen das Besteuerungsrecht eines Mitgliedstaats geschmälert wird, können dazu führen, dass Veräußerungsgewinne besteuert und andere Abgaben erhoben werden.
 - Kollidierende Besteuerungsrechte können Doppelbesteuerung zur Folge haben.
- (34) Außerdem hat jeder Mitgliedstaat seine eigenen Vorschriften (Gesetze, Finanzbuchhaltungsvorschriften, Regeln für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns, Steuererhebung und Steuerverwaltung) und ein eigenes Netz von Doppelbesteuerungsabkommen. Die Einhaltung derart vieler verschiedener Regeln verursacht enorme Befolgungskosten und erschwert schon für sich genommen die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit. Gerade kleine und mittlere Unternehmen werden durch die Kosten und Risiken, die mit der Einhaltung von Vorschriften von mehr als einem System verbunden sind, möglicherweise ganz von einer grenzüberschreitenden Tätigkeit abgehalten.
- (35) Diese grundlegenden Schwierigkeiten behindern die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit im Binnenmarkt und beeinträchtigen die Wettbewerbsfähigkeit der europäischen Unternehmen. Wirtschaftlich verursachen sie der EU einen Verlust an potenzieller Wohlfahrt. Angesichts der bevorstehenden Erweiterung der EU ist es um so dringlicher, geeignete Lösungen zu finden.
- (36) In einem gewissen Maße sind die Probleme der EU Ausdruck der generellen Schwierigkeiten bei der Besteuerung internationaler Tätigkeiten. Die OECD und ihre Vorgänger haben mit ihrer Arbeit die Grundlage für ein umfangreiches Netz überwiegend bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten geschaffen. Überdies hat die OECD Leitlinien zu einer Reihe internationaler Steuerthemen veröffentlicht, z.B. zur Verrechnungspreisgestaltung

und zu den Dokumentationspflichten. Auch wurde die EU mehrfach auf eigene Initiative tätig, um steuerliche Hindernisse für die grenzüberschreitende Zusammenarbeit und Wirtschaftstätigkeit zu beseitigen: So sieht die Richtlinie 90/434/EWG ("Fusionsrichtlinie") für den Fall grenzüberschreitender Umstrukturierungen einen Steueraufschub vor, die Richtlinie 90/435/EWG ("Mutter-Tochter-Richtlinie") beseitigt die Doppelbesteuerung grenzüberschreitender Dividendenzahlungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften und das Schiedsübereinkommen (90/436/EWG) führt ein Schlichtungsverfahren für Probleme bei der Verrechnungspreisgestaltung ein. Obwohl diese Rechtsinstrumente zur Beseitigung von Hindernissen für die grenzübergreifende Tätigkeit beitragen, sind diese Lösungen doch nicht so beschaffen, dass sie mit der zunehmenden Integration im Binnenmarkt Schritt halten könnten.

- (37) Ein Hauptanliegen der im Binnenmarkt tätigen Unternehmen ist die Beseitigung der steuerlichen Hindernisse für Einkommensströme zwischen verbundenen Unternehmen. Mit der Mutter-Tochter-Richtlinie wurde die Quellensteuer auf Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen in verschiedenen Mitgliedstaaten abgeschafft. Ihre Wirksamkeit wird jedoch dadurch begrenzt, dass sie nicht für alle Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen gilt und erst ab einer Direktbeteiligung von mindestens 25% angewandt wird.
- (38) Ein weiteres Problem besteht darin, dass - unabhängig von der Richtlinie - manche Körperschaftsteuersysteme tendenziell Inlandsinvestitionen begünstigen. Beim Anrechnungssystem z.B., das einige Mitgliedstaaten verwenden, wird gebietsansässigen Anteilseignern (natürlichen Personen und Unternehmen) für die auf Unternehmensebene gezahlte Steuer eine Gutschrift gewährt. Gebietsfremde Anteilseigner dagegen erhalten in der Regel keine solche Gutschrift, und sie wird normalerweise auch nicht für Auslandsdividenden gewährt. Solche Systeme stellen nachweislich ein ernstes Hindernis für grenzüberschreitende Fusionen in der EU dar und können damit verbundene Unternehmensentscheidungen (z.B. Standort des Gesellschaftssitzes) beeinflussen.
- (39) Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen in verschiedenen Mitgliedstaaten werden häufig noch an der Quelle besteuert, was zu einer effektiven Doppelbesteuerung führt. Die Kommission hat bereits einen Vorschlag für eine Richtlinie zu diesem Thema vorgelegt [KOM(1998)67], der im Rahmen des so genannten "Steuerpakets" angenommen werden dürfte.
- (40) Abgesehen von den Schwierigkeiten im Zusammenhang mit konzerninternen Einkommensströmen können Umstrukturierungsmaßnahmen auch durch einmalige, direkt mit dem Umstrukturierungsvorgang verbundene Kosten erschwert werden. Die bei grenzübergreifenden Fusionen, Übernahmen und internationalen Umstrukturierungen anfallenden Kosten in Form von Steuern auf Veräußerungsgewinne und anderen Übertragungssteuern sind oft so hoch, dass der geplante Vorgang unterbleibt und das Unternehmen sich gezwungen sieht, eine wirtschaftlich suboptimale Struktur zu wählen. Dadurch sind bereits existierende EU-Unternehmen gegenüber neu auftretenden Unternehmen aus Drittländern

benachteiligt, da letztere in aller Regel eher in der Lage sind, die am besten geeignete Struktur zu schaffen.

(41) Gemäß der Fusionsrichtlinie wird in einer Reihe von Fällen für Veräußerungsgewinne Steueraufschub gewährt. Trotzdem gibt es nach wie vor Probleme:

- Erstens: Nicht alle Situationen sind abgedeckt. Wie die Mutter-Tochter-Richtlinie gilt auch die Fusionsrichtlinie nicht für alle körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen und betrifft nicht alle Arten von Abgaben (z.B. nicht die Übertragungssteuern), die bei einer Umstrukturierung anfallen können. Ferner sind auch nicht alle denkbaren Vorgänge abgedeckt, z.B. nicht die Zentralisierung der Produktion oder anderer Tätigkeiten. Schließlich kann die Umwandlung vorhandener Strukturen (Tochtergesellschaften) in Niederlassungen zur Folge haben, dass vor der Umwandlung entstandene steuerlich relevante Verluste später nicht mehr verrechnet werden können.
- Zweitens: Der Nutzen der Richtlinie wird dadurch eingeschränkt, dass es bis dato auf EU-Ebene keinen gesellschaftsrechtlichen Rahmen für grenzüberschreitende Fusionen gibt, so dass die Unternehmen auf Verfahren wie den Anteilstausch oder die Einbringung von Unternehmensteilen ausweichen müssen. Dies wird sich ab 2004 immerhin insofern ändern, als Unternehmen dann, nach Annahme des Statuts der Europäischen Gesellschaft, bei Zusammenschlüssen eine neue Rechtsform annehmen können.
- Drittens: Die Richtlinie wurde in jedem Mitgliedstaat anders umgesetzt, und die Unterschiede sind beträchtlich. Auch wenn dies bis zu einem gewissen Grad damit zusammenhängt, dass es sich um das Instrument der "Richtlinie" handelt, sind die in der Studie festgestellten Abweichungen doch so groß, dass dies letztlich die Gesamtzielsetzung der Richtlinie untergräbt. So haben die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung den in der Richtlinie vorgesehenen Steueraufschub von unterschiedlichen Bedingungen abhängig gemacht, um Steuerhinterziehung zu vermeiden. In manchen Fällen wird dadurch der Anwendungsbereich der Richtlinie stark eingeschränkt und ein Ausgleich der Doppelbesteuerung verhindert.

(42) Wie die Studie zeigt, bestehen besondere Probleme beim grenzüberschreitenden Verlustausgleich - vom Unternehmensstandpunkt aus gesehen eines der Haupthindernisse für die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit. Nach den derzeit geltenden Vorschriften der Mitgliedstaaten können gewöhnlich nur Verluste ausländischer Betriebsstätten geltend gemacht werden, nicht aber Verluste von Tochtergesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat. Ist doch ein Verlustausgleich möglich, dann oft nur auf der Ebene der Muttergesellschaft oder mit zeitlicher Verzögerung, d.h. später als bei Inlandsverlusten (was erhebliche Zinskosten verursacht). Diese Unterschiede bei

den einschlägigen Regelungen der Mitgliedstaaten wirken sich auch auf die Unternehmensentscheidungen aus.

- (43) So wie der grenzüberschreitende Verlustausgleich heute in den Mitgliedstaaten geregelt ist, droht immer dann die wirtschaftliche Doppelbesteuerung, wenn Verluste nicht im Inland verrechnet werden können. Dies wirkt wie ein Anreiz für Investitionen im Inland und in den größeren Mitgliedstaaten.
- (44) Im Bereich der Verrechnungspreise haben die steuerlichen Probleme für die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit im Binnenmarkt in den letzten Jahren zugenommen und gewinnen weiter an Bedeutung. Problematisch sind in erster Linie die hohen Befolgungskosten und die potenzielle Doppelbesteuerung konzerninterner Geschäfte. Schwierigkeit bereitet nach Aussagen von Wirtschaftsvertretern auch die Tatsache, dass die für steuerliche Zwecke ermittelten Verrechnungspreise im Binnenmarkt häufig jeder wirtschaftlichen Grundlage entbehren. So gehen größere Unternehmen verstärkt dazu über, für konzerninterne Geschäfte innerhalb der EU für Zwischenprodukte Standardverrechnungspreise in Euro festzulegen, unabhängig davon, welches Produktionsunternehmen des Konzerns diese Produkte kauft.
- (45) Außerdem tendieren die Mitgliedstaaten dazu, den Unternehmen aus Angst vor Manipulationen mit den Verrechnungspreisen immer aufwendigere Dokumentationspflichten aufzuerlegen. Die Anwendung der einzelnen Methoden zur Ermittlung des "richtigen" Verrechnungspreises (d.h. des Fremdvergleichspreises) für ein konkretes konzerninternes Geschäft wird immer komplizierter und kostenaufwendiger. Die neuen Technologien und neue Unternehmensstrukturen (bei denen unter anderem immateriellen Vermögenswerten eine immer größere Bedeutung zukommt) erschweren zusehends die Ermittlung der vergleichbaren Fremdgeschäfte, die häufig zur Bestimmung des Fremdvergleichspreises nötig sind. Zudem werden die Methoden zur Verrechnungspreisbestimmung, ebenso wie die Verrechnungspreisgrundsätze der OECD, in den einzelnen Mitgliedstaaten im Detail unterschiedlich angewandt. EU-Unternehmen können deshalb nie sicher sein, dass die Steuerverwaltung ihre Verrechnungspreise bei einer späteren Prüfung akzeptieren wird. Die Studie zeigt, dass den Unternehmen durch das Zusammenwirken dieser Schwierigkeiten für ihre internationale Tätigkeit sehr hohe Befolgungskosten entstehen können.
- (46) Zu einer Doppelbesteuerung im Zusammenhang mit den Verrechnungspreisen kommt es dann, wenn die Steuerverwaltung eines Mitgliedstaats den von einem Unternehmen für konzerninterne Geschäfte angegebenen Preis einseitig berichtigt, ohne dass im anderen Mitgliedstaat (bzw. den anderen Mitgliedstaaten) eine entsprechende Gegenberichtigung erfolgt. Während eine Umfrage der Kommissionsdienststellen bei den Mitgliedstaaten ergab, dass die Anzahl der diesbezüglichen Streitigkeiten zwischen den Mitgliedstaaten recht gering ist,

ermittelte die Wirtschaftsprüfungsfirma Ernst & Young² im Rahmen einer Umfrage bei multinationalen Gesellschaften viele Fälle von Doppelbesteuerung, die auf Verrechnungspreisberichtigungen zurückgehen. Dieses Ergebnis deckt sich mit den Aussagen von Vertretern der Wirtschaft, die außerdem bemängeln, dass der mit den derzeitigen Schlichtungsverfahren verbundene Kosten- und Zeitaufwand so hoch ist, dass es oft günstiger ist, die Doppelbesteuerung hinzunehmen. In diesem Zusammenhang zeigt die Studie, dass das Schiedsübereinkommen (90/436/EWG), das ein verbindliches Schlichtungsverfahren anbieten will, nur selten angewandt wird, und dass einige seiner Bestimmungen die Steuerzahler eher davon abhalten, das Verfahren in Anspruch zu nehmen.

- (47) Zusammenfassend wird in der Studie der Schluss gezogen, dass es zwar nachweislich Fälle aggressiver Verrechnungspreisgestaltung durch Unternehmen gibt, dass aber Unternehmen, die sich bemühen, die komplizierten und häufig widersprüchlichen Verrechnungspreisregeln der einzelnen Mitgliedstaaten nach bestem Wissen und Gewissen anzuwenden, mit echten Problemen konfrontiert sind, die im Zusammenhang mit der Besteuerung ihrer grenzüberschreitenden Tätigkeiten allergrößte Bedeutung erlangen.
- (48) Als weitere potenzielle Quelle von Schwierigkeiten und Verzerrungen bei der grenzüberschreitenden Wirtschaftstätigkeit in der EU ermittelt die Studie die Doppelbesteuerungsabkommen. Obwohl das Netz von Doppelbesteuerungsabkommen in der EU eng geknüpft ist, bleiben doch Lücken. Die meisten Abkommen zwischen EU-Mitgliedstaaten basieren auf dem OECD-Musterabkommen, aber es gibt doch einige wichtige Unterschiede im Wortlaut und bei der Auslegung der Abkommen. In manchen Fällen werden die Abkommen von den Vertragsparteien unterschiedlich angewandt, was zu Doppel- oder Nichtbesteuerung führt. Vertreter der Wirtschaft nennen auch die zunehmende Kompliziertheit der Abkommen als Grund für zusätzliche Befolgungskosten und Unsicherheit. Die Studie kommt sogar zu dem Ergebnis, dass manche Abkommensbestimmungen auf der Grundlage des OECD-Musters, vor allem die Artikel über die Nichtdiskriminierung, nicht ausreichen, um Gleichbehandlung im Sinne des Gemeinschaftsrechts zu garantieren. Nicht zuletzt dürfte auch die fehlende Koordinierung der Abkommenspraxis der Mitgliedstaaten gegenüber Drittländern, z.B. bei der Begrenzung der Abkommensvergünstigungen, im Binnenmarkt zu Verzerrungen und Abschottungen führen.
- (49) Festgestellt wird ferner, dass einige andere, von den Unternehmensteuern unabhängige Steuern die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit in der EU erheblich behindern können. Dies gilt insbesondere für die Steuern auf Lohnnebenleistungen, Anteilsoptionen und Zusatzrenten sowie für die MwSt. Zu berücksichtigen ist hierbei der kumulative Effekt dieser Abgaben und der unternehmensteuerlichen Hindernisse für die betroffenen Unternehmen. Im

² Umfrage von Ernst & Young: Transfer pricing 1999 Global Survey: Practices, Perceptions, and Trends for 2000 and beyond

Bereich der MwSt trifft dies ganz besonders die kleinen und mittleren Unternehmen, die zwar grundsätzlich bei der grenzüberschreitenden Wirtschaftstätigkeit mit den gleichen Arten von Hindernissen konfrontiert sind, aber unter den damit verbundenen Befolgungskosten wesentlich stärker leiden und dadurch manchmal sogar völlig von grenzüberschreitenden Tätigkeiten abgeschreckt werden.

Vorschläge zur Beseitigung der steuerlichen Hindernisse im Binnenmarkt

(50) Im Wesentlichen sind zwei verschiedene Ansätze denkbar, wie sich die unternehmensteuerlichen Hindernisse im Binnenmarkt beseitigen lassen. Durch:

- gezielte Lösungen zur Beseitigung einzelner Hindernisse oder durch
- umfassendere Lösungen, die darauf abzielen, die tieferliegenden Ursachen der Hindernisse zu beseitigen.

(51) Ein umfassender Lösungsansatz, bei dem für EU-Unternehmen eine einzige konsolidierte Steuerbemessungsgrundlage für ihre EU-interne Tätigkeit geschaffen würde, würde die meisten der beschriebenen steuerlichen Hindernisse für die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit beseitigen. Mit einem auf Einzelfalllösungen basierenden Ansatz allein ist wohl kaum ein vergleichbares Ergebnis zu erzielen. Zu bedenken ist auch, dass jeder einzelne Vorschlag eine Vielzahl von technischen Fragen aufwirft, die eingehend geprüft werden müssten.

(52) Unabhängig davon, welchen Ansatz man wählt, ist zu bedenken, dass die Steuerzahler angesichts des Fehlens politischer Lösungen bisher gezwungen waren, den Rechtsweg einzuschlagen, um diskriminierende Bestimmungen und andere Hindernisse zu überwinden. Dies hat zu einer umfangreichen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) über die Vereinbarkeit einzelstaatlicher Steuervorschriften mit dem EG-Vertrag geführt. Auch einzelstaatliche Gerichte müssen immer häufiger über Rechtssachen in diesem Bereich entscheiden. Obwohl der EuGH erheblich dazu beigetragen hat, steuerliche Hindernisse für die Unternehmenstätigkeit zu beseitigen, dürfte die Auslegung des EG-Vertrages allein doch kaum ausreichen, um alle derartigen Hindernisse für eine grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit auszuräumen. Außerdem betreffen die EuGH-Urteile immer nur Einzelfälle und behandeln nur die für jeweiligen Fall wichtigen Aspekte eines allgemeineren Problems. Die Umsetzung der Urteile bleibt den Mitgliedstaaten überlassen. Aus diesen Gründen scheint es angebracht, einen gemeinschaftlichen Rahmen für den Meinungsaustausch über die Auswirkungen wichtiger EuGH-Urteile zu schaffen.

(53) Ein gutes Beispiel hierfür ist die Problematik der Begünstigung von Inlandsinvestitionen durch einige Körperschaftsteuersysteme, vor allem durch die Anrechnungssysteme. Die Rechtsprechung des EuGH spielt hier eine bedeutende Rolle: In den jüngeren Urteilen, z.B. in den Rechtssachen *Safir*, *Verkooijen* und *Saint-Gobain* wird festgestellt, dass Steuersysteme, die grenzüberschreitende

Tätigkeiten oder Investitionen behindern, den Bestimmungen des EG-Vertrags über die Grundfreiheiten zuwiderlaufen können. Solche Urteile werfen für die Gestaltung der einzelstaatlichen Steuersysteme wichtige Fragen auf, und stärkere Orientierungshilfen auf EU-Ebene wären wünschenswert.

Gezielte Lösungen

- (54) Eine Maßnahme zur Bewältigung der Probleme, die durch die uneinheitliche Anwendung (geltender und künftiger) EG-Richtlinien im Steuerbereich entstehen, wäre ein regelmäßiger Austausch über die optimale Praxis und/oder eine Art "Peer Review". So ließe sich auch ein gemeinsames Verständnis wichtiger Begriffe der EU-Unternehmensbesteuerung, z.B. der Steuervermeidung, entwickeln. Eine einheitlichere Anwendung des EU-Steuerrechts ist ein wichtiger Schritt, um die Befolgungskosten zu senken und die Wirksamkeit der Unternehmensbesteuerung in der EU zu erhöhen. Gleichzeitig wären weniger Rechtsverfahren nötig.
- (55) Angesichts der Schwächen der Fusionsrichtlinie und der Mutter-Tochter-Richtlinie wäre eine Änderung dieser Rechtsinstrumente wohl angebracht. Die Kommission hat bereits Änderungsvorschläge vorgelegt, die im Wesentlichen darauf abzielen, den Anwendungsbereich auf alle Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen auszuweiten [KOM(93)293]. Hilfreich und im Interesse einer Klärung des Anwendungsbereichs einzelner wichtiger Bestimmungen (z.B. die Bestimmungen über Steuervermeidung und Missbrauch) wären unter Umständen auch andere Änderungen und/oder genauere Leitlinien zur Anwendung dieser Bestimmungen.
- (56) In Bezug auf die Fusionsrichtlinie wurden in der Studie noch andere Bereiche ermittelt, in denen eine Änderung dazu beitragen würde, grenzüberschreitende Umstrukturierungen zu erleichtern. Im Rahmen der Logik der geltenden Richtlinie ließe sich beispielsweise prüfen, inwieweit auch spezifische Übertragungssteuern, die bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen anfallen (v.a. Steuern auf unbewegliches Vermögen), berücksichtigt werden können. Ferner könnte in der Richtlinie ausdrücklich klargestellt werden, dass Fälle wirtschaftlicher Doppelbesteuerung zu vermeiden sind. Denkbar wäre z.B. eine Vorschrift, nach der Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen, die im Tausch gegen andere Anteile oder Vermögenswerte erworben wurden, auf der Basis des Marktwerts zum Zeitpunkt des Tauschs ermittelt werden, so dass zuvor akkumulierte stille Rücklagen ohne unmittelbare steuerliche Konsequenzen aufgelöst werden können. Eine radikalere Änderung bestünde darin, den Anwendungsbereich der Richtlinie so zu erweitern, dass bei der Übertragung von Vermögenswerten in einen anderen Mitgliedstaat unter Wahrung der Steueransprüche der Mitgliedstaaten Steueraufschub gewährt wird. Die Mutter-Tochter-Richtlinie könnte so geändert werden, dass sowohl direkte als auch indirekte Beteiligungen berücksichtigt werden. Alternativ könnte die Mindestbeteiligungsgrenze herabgesetzt werden.
- (57) Nach der Einigung über das Statut der Europäischen Gesellschaft wird es künftig einen gesellschaftsrechtlichen Rahmen für grenzüberschreitende Fusionen geben, dessen Fehlen bisher den Nutzen der Fusionsrichtlinie erheblich beeinträchtigt hat.

- (58) Zur Problematik der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung legte die Kommission 1990 einen Richtlinienvorschlag vor [(KOM(90)595)], in dem der Muttergesellschaft die Möglichkeit eingeräumt wird, die Verluste ihrer Betriebsstätten und ihrer Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten steuerlich geltend zu machen. Dieser Vorschlag wurde jedoch vom Rat nicht angenommen und ist nicht länger Gegenstand von Beratungen. Eine Überprüfung im Rahmen dieser Studie zeigte, dass eine Reihe von technischen Änderungen denkbar wäre. So ließe sich beispielsweise festlegen, dass die Verluste nach den Regeln des Sitzlands der Muttergesellschaft ermittelt werden und nicht, wie bis jetzt in dem Vorschlag vorgesehen, nach denen des Mitgliedstaats der Tochtergesellschaft.
- (59) Ein vergleichbares Ergebnis vom Unternehmensstandpunkt aus gesehen ließe sich durch eine Regelung nach dem Vorbild der "gemeinsamen Besteuerung" in Dänemark erreichen. Diese Regelung sieht im Wesentlichen vor, dass eine Unternehmensgruppe mit Muttergesellschaft in Dänemark so besteuert wird wie ein Unternehmen mit mehreren Niederlassungen. Besteuert wird also das konsolidierte Gesamtergebnis der Gruppe. Der Vorteil dieses Konzepts gegenüber dem Kommissionsvorschlag liegt in der größeren Symmetrie zwischen Gewinnbesteuerung und Verlustverrechnung.
- (60) Es gibt vielfältige Möglichkeiten, wie den Problemen bei der Verrechnungspreisgestaltung abzuhelpen wäre. So ließe sich sicher die Anwendung des Schiedsübereinkommens in der Praxis verbessern, und der EuGH könnte mit der Auslegung einzelner Bestimmungen befasst werden. Die Mitgliedstaaten könnten zur Einführung oder verstärkten Anwendung bilateraler oder multilateraler Programme für Verrechnungspreiszusagen (Advance Price Agreements) ermutigt werden. Solche Vorab-Vereinbarungen sind zwar mit Kosten verbunden, beseitigen aber wirksam die Unsicherheit bei der Verrechnungspreisgestaltung. Vorbehaltlich geeigneter Schutzmaßnahmen gegen aggressive Steuerplanung wäre auch die Schaffung eines Rahmens für Verrechnungspreisvereinbarungen oder Konsultationen zu erwägen, die vor einer Preisberichtigung durch die Steuerverwaltung greifen würden.
- (61) Ganz allgemein ließen sich Befolgungskosten und Unsicherheiten verringern, wenn die Mitgliedstaaten die Dokumentationspflichten und die Anwendung der verschiedenen Methoden stärker aufeinander abstimmen, etwa durch die Entwicklung von Modellverfahren. Eine solche Abstimmung könnte im Rahmen einer EU-Arbeitsgruppe erfolgen, und zwar auf der Basis und in Ergänzung der einschlägigen OECD-Arbeiten. Dieser Prozess könnte so ausgebaut werden, dass auch die Anliegen der Wirtschaft einbezogen werden. So würde es möglicherweise zur Annäherung der unterschiedlichen Sichtweisen von Wirtschaft und Steuerverwaltung beitragen, wenn die Kommission ein gemeinsames Forum über Verrechnungspreisgestaltung einberufen würde. Während nämlich die Steuerverwaltungen die Verrechnungspreisgestaltung als übliche Methode der Unternehmen zur Steuervermeidung oder -hinterziehung und als Quelle schädlichen Steuerwettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten betrachten, ist die Wirtschaft der Auffassung, dass die Steuerverwaltungen den Unternehmen in

diesem Bereich ungebührlich hohe Befolgungskosten aufbürden. In der Studie wird der Schluss gezogen, dass hier beide Seiten legitime Anliegen haben, die durch einen Dialog auf EU-Ebene in Einklang gebracht werden müssen. Ein einheitlicheres Vorgehen der Mitgliedstaaten würde im Übrigen ihre Position gegenüber Drittländern stärken.

- (62) Schließlich wäre es hilfreich, die wenigen noch verbleibenden Lücken in dem bereits vorhandenen Netz von Doppelbesteuerungsankommen in der EU zu schließen. Darüber hinaus könnten die bereits geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen so angepasst werden, dass sie den Grundsätzen des Binnenmarkts, vor allem in Bezug auf die Regelung des Anspruchs auf die Abkommensvorteile, voll entsprechen. Nützlich wäre auch eine bessere Koordination der Abkommenspolitik gegenüber Drittländern. Der Studie zufolge könnte es ferner notwendig sein, für Fälle, in denen die Vertragsparteien über Auslegung und Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens uneins sind und diese Differenzen zu Doppel- oder Nichtbesteuerung führen können, ein verbindliches Schlichtungsverfahren vorzusehen. Die vollständigste Lösung wäre jedoch ein multilaterales Doppelbesteuerungsabkommen zwischen allen Mitgliedstaaten gemäß Artikel 293 EG-Vertrag. Für die Auslegung des Abkommens wäre dann der EuGH zuständig. Eine andere Möglichkeit, die das derzeitige System auf bilateraler Grundlage intakt ließe, wäre die Erarbeitung eines auf die EU zugeschnittenen Musterabkommens samt Kommentar (bzw. bestimmter Musterartikel) nach OECD-Vorbild.
- (63) Obwohl die steuerlich bedingten Befolgungskosten mit zunehmender Unternehmensgröße an Bedeutung verlieren, sind der Studie zufolge alle Unternehmen im Wesentlichen mit derselben Art von Hindernissen konfrontiert. Besondere steuerliche Initiativen für kleine und mittlere Unternehmen scheinen daher nicht angebracht. In einigen Ausnahmefällen werden die Mitgliedstaaten am besten selbst tätig: So sollten z.B. in Bezug auf die steuerlich bedingten Verwaltungsformalitäten, Buchführungspflichten usw. für kleine und mittlere Unternehmen auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten weniger strenge Anforderungen gelten als für größere Unternehmen. Zum anderen werden kleine und mittlere Unternehmen von den Schwierigkeiten beim grenzüberschreitenden Verlustausgleich härter getroffen, so dass hier gezielte Abhilfemaßnahmen notwendig sein könnten.

Umfassende Konzepte zur Regelung der Unternehmensbesteuerung in der EU

- (64) In der Studie wird auch der Frage nachgegangen, ob die Hindernisse durch einen umfassenderen Ansatz verringert oder beseitigt werden könnten. Analysiert wurden mehrere der Kommission vorliegende umfassende Ansätze, die alle eines gemeinsam haben: Ihr Ziel ist die Beseitigung der vielfältigen steuerlichen Hindernisse durch eine einzige Steuerbemessungsgrundlage für die gesamte EU-interne Tätigkeit multinationaler Gesellschaften:
- Ein Ansatz basiert auf der gegenseitigen Anerkennung des Prinzips der Besteuerung im Sitzland der Gesellschaft (Mitgliedstaat, in dem die

Hauptverwaltung ihren Sitz hat), d.h. die Steuerbemessungsgrundlage würde nach den Vorschriften des Sitzlandes der Gesellschaft ermittelt. Bei diesem Ansatz würde auf den bestehenden Steuersystemen, den bereits erworbenen Erfahrungen und Kenntnissen aufgebaut. Dieses System stünde Unternehmen in Mitgliedstaaten mit relativ ähnlicher Bemessungsgrundlage als Option offen.

- Eine andere Möglichkeit wäre die Erarbeitung einer völlig neuen, harmonisierten EU-Regelung zur Bestimmung einer einzigen europäischen Bemessungsgrundlage. Auch diese Regelung wäre fakultativ, würde also neben den derzeitigen einzelstaatlichen Regelungen gelten. Dieser Ansatz, gemeinhin als "Einheitliche (konsolidierte) Bemessungsgrundlage" bezeichnet, wird insbesondere von einigen Wirtschaftsvertretern favorisiert.
- Ein weiteres in der einschlägigen Literatur gelegentlich vorgeschlagenes Modell wäre die "Europäische Körperschaftsteuer". Auch dieses System, ursprünglich als obligatorische Regelung für große multinationale Gesellschaften gedacht, könnte fakultativ sein und parallel zu den einzelstaatlichen Vorschriften angewandt werden. Bei diesem Modell könnte die Steuer auf europäischer Ebene erhoben werden, und ein Teil oder die Gesamtheit der Einnahmen könnte direkt der EU zufließen.
- Ein "traditionellerer" Ansatz wäre schließlich die Harmonisierung der einschlägigen einzelstaatlichen Vorschriften mit dem Ziel einer einzigen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage und eines einzigen Steuersystems auf EU-Ebene, das die einzelstaatlichen Systeme ersetzt.

(65) Unabhängig von der gewählten Form bietet eine einzige konsolidierte Steuerbemessungsgrundlage für die EU-interne Tätigkeit von Unternehmen mit Sitz in der EU die folgenden wichtigen, grundlegenden Vorteile:

- Die durch die Koexistenz von fünfzehn Steuersystemen im Binnenmarkt verursachten Befolgungskosten würden deutlich reduziert.
- Die Probleme mit der konzerninternen Verrechnungspreisgestaltung wären gelöst, jedenfalls innerhalb der EU.
- Gewinn und Verlust würden im Prinzip automatisch auf EU-Ebene konsolidiert.
- Viele internationale Umstrukturierungsvorgänge würden steuerlich vereinfacht und weniger Kosten verursachen.

(66) Die Vertreter der Wirtschaft in dem Expertenpanel, das die Kommission unterstützte, hoben diese grundlegenden Aspekte hervor. Ein umfassender Ansatz - wie immer er letztlich konkret auch aussehen mag - würde die Befolgungskosten

senken, viele Fälle von Doppelbesteuerung vermeiden und viele diskriminierende Situationen und Beschränkungen beseitigen.

- (67) Es liegt in der Natur der Sache, dass die Konsolidierung der Konzernergebnisse auf EU-Ebene ein wesentliches Element aller vorgeschlagenen Lösungen darstellt. Heutzutage wird dieses Prinzip noch nicht einmal von allen Mitgliedstaaten auf Inlandsebene angewandt, und nur zwei Mitgliedstaaten berücksichtigen auch Auslandsergebnisse. Bei allen Ansätzen (einzige mögliche Ausnahme ist die Europäische Körperschaftsteuer) könnten die Mitgliedstaaten auch in Zukunft den Körperschaftsteuersatz selbst festsetzen.
- (68) Alle umfassenden Ansätze lassen es - in unterschiedlichem Maße - zu, dass nicht alle Mitgliedstaaten teilnehmen. In diesem Zusammenhang ist zu betonen, dass der Vertrag von Nizza die verstärkte Zusammenarbeit einer Gruppe von Mitgliedstaaten ermöglicht, wenn eine Einigung aller fünfzehn Mitgliedstaaten nicht erreicht werden kann. Dies könnte vor allem bei der Besteuerung im Sitzland nützlich sein, da sich an diesem System nur Mitgliedstaaten mit einer relativ ähnlichen Steuerbemessungsgrundlage beteiligen werden. Denkbar wäre aber auch, dass eine Gruppe von Mitgliedstaaten die Möglichkeit der verstärkten Zusammenarbeit nutzt, um eines der anderen Systeme einzuführen.
- (69) Ein weiteres wichtiges Element, das allen umfassenden Ansätzen gemein ist, ist ein Mechanismus für die Aufteilung der einheitlichen konsolidierten Bemessungsgrundlage auf die einzelnen Mitgliedstaaten. Die USA und Kanada verwenden hierfür das System der Formelzerlegung, bei dem die Bemessungsgrundlage nach einem anhand von Faktoren wie Lohnsumme, Vermögen und/oder Umsatz ermittelten Schlüssel aufgeteilt wird. Denkbar wäre auch die Aufteilung der Bemessungsgrundlage nach der (berichtigten) MwSt-Bemessungsgrundlage der betroffenen Unternehmen. Allen Mitgliedstaaten würde ein bestimmter Anteil der Gesamtbemessungsgrundlage zugerechnet, auf den sie dann ihren jeweiligen Körperschaftsteuersatz anwenden würden.
- (70) Alle beschriebenen Modelle wären insofern zweckdienlich, als nicht mehr die Vorschriften von 15 verschiedenen Steuersystemen befolgt werden müssten. Die Probleme mit der Verrechnungspreisgestaltung infolge getrennter Buchführungen würden weitgehend wegfallen, und es wäre ein echter grenzüberschreitender Verlustausgleich möglich. Auch die Besteuerung der Europäischen Gesellschaft wäre geregelt. Bei der Bewertung der einzelnen Modelle sollte man ihren jeweiligen speziellen Eigenschaften Rechnung tragen.
- (71) So ist z.B. zu bedenken, dass sich die Mitgliedstaaten bei der Besteuerung im Sitzland nicht auf eine neue einheitliche Bemessungsgrundlage einigen müssen, da dieses System auf der gegenseitigen Anerkennung der einzelstaatlichen Steuervorschriften beruht. Bei allen anderen Modellen müssen sie sich auf ein vollständig neues Steuerrecht verständigen.

- (72) Anders als die Besteuerung auf der Basis einer obligatorischen harmonisierten Bemessungsgrundlage funktionieren die Besteuerung im Sitzland, das System der einheitlichen (konsolidierten) Bemessungsgrundlage und die Europäische Körperschaftsteuer neben den Systemen der Mitgliedstaaten, ohne diese zu ersetzen. Unter bestimmten Umständen kann dies allerdings insofern von Nachteil sein, als konkurrierende Unternehmen in verschiedenen Mitgliedstaaten nach unterschiedlichen Regeln besteuert werden. So würde z.B. bei der Besteuerung im Sitzland die Bemessungsgrundlage von drei konkurrierenden Einzelhandelsgeschäften in Deutschland nach belgischem, französischem oder deutschem Recht bestimmt, je nach dem, in welchem dieser drei Mitgliedstaaten die Muttergesellschaft ansässig ist. Die Unterschiede dürften jedoch recht gering sein, da bei diesem Modell davon ausgegangen wird, dass die Bemessungsgrundlagen in den beteiligten Mitgliedstaaten relativ ähnlich sind. Beim System der einheitlichen (konsolidierten) Bemessungsgrundlage und bei der Europäischen Körperschaftsteuer können konkurrierende Unternehmen entweder nach den inländischen Regeln oder nach dem System der einheitlichen (konsolidierten) Bemessungsgrundlage bzw. der europäischen Körperschaftsteuer besteuert werden, die möglicherweise stark voneinander abweichen. Vielleicht kann jedoch inländischen Gesellschaften die Möglichkeit eingeräumt werden, z.B. aus Wettbewerbsgründen für das europäische Modell zu optieren.
- (73) Die Lösungen, die neben den einzelstaatlichen Systemen ein europäisches System vorsehen und nicht auf ein einziges obligatorisches System abzielen, werfen eine Reihe technischer Fragen auf, die weiterer Prüfung bedürfen: Sie betreffen insbesondere Umstrukturierungen, Auslandseinkünfte und Doppelbesteuerungsabkommen sowie Minderheitsbeteiligungen.
- Umstrukturierungen: Da bei der Besteuerung im Sitzland die Bemessungsgrundlage für ein Unternehmen nach den Vorschriften des Sitzlands der Muttergesellschaft ermittelt wird, könnte nach jedem Eigentümerwechsel und jeder Veräußerung von Gesellschaftsanteilen eine andere Methode zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage angewandt werden. Dies entspricht nach derzeitigem Verständnis einem potenziellen Wechsel des Sitzstaats und kann hohe Kosten verursachen. So wird z.B. die Bemessungsgrundlage für eine belgische Tochtergesellschaft, die von ihrer (steuerlich ausschlaggebenden) deutschen Muttergesellschaft an eine französische Muttergesellschaft verkauft wird, künftig nach den französischen und nicht mehr nach den deutschen Vorschriften ermittelt oder, falls Frankreich nicht am System der Besteuerung im Sitzland teilnimmt, nach den belgischen. Beim Modell der einheitlichen (konsolidierten) Bemessungsgrundlage dagegen gäbe es nur eine Bemessungsgrundlage, so dass eine Unternehmensveräußerung innerhalb der Gruppe von Ländern, die an diesem System teilnehmen, keine solche Änderung notwendig wäre. Selbst beim Verkauf eines Unternehmens an eine neue Muttergesellschaft in einem nicht an dem System teilnehmenden Mitgliedstaat könnte eventuell die einheitliche (konsolidierte) Bemessungsgrundlage beibehalten werden.

- **Auslandseinkünfte:** Bei der Besteuerung im Sitzland, der einheitlichen (konsolidierten) Bemessungsgrundlage und der Europäischen Körperschaftsteuer wird die Behandlung der Auslandseinkünfte durch die geltenden Doppelbesteuerungsabkommen, die Koexistenz von Freistellungs- und Anrechnungssystemen und die Notwendigkeit eines Zurechnungssystems kompliziert. So hat vielleicht eine Tochtergesellschaft in einem Mitgliedstaat, der das Anrechnungssystem verwendet, mit einer Niederlassung in einem Drittland nach dem anwendbaren DBA Anspruch auf eine Gutschrift für die von der Niederlassung im Ausland entrichtete Steuer. Dies kann dazu führen, dass das Unternehmen die Gutschrift unter Berufung auf das DBA einfordert, obwohl die fraglichen Auslandseinkünfte im Heimatstaat freigestellt sind.
 - **Minderheitsbeteiligungen:** Es kann sein, dass an Minderheitsaktionäre ausgeschüttete Gewinne nach einem System besteuert wurden, das mit dem für sie geltenden System der persönlichen Einkommensbesteuerung unvereinbar ist. So könnten einem Minderheitsaktionär Dividendenzahlungen zufließen, die er nach dem System der einheitlichen (konsolidierten) Bemessungsgrundlage oder der Europäischen Körperschaftsteuer zu versteuern hat, obwohl sie zuvor nach dem örtlichen klassischen System besteuert wurden. Dies lässt sich nur vermeiden, wenn die Dividendenzahlungen von Tochtergesellschaften an Minderheitsaktionäre künftig der örtlichen Steuerregelung unterliegen, wie bei der Besteuerung im Sitzland vorgesehen. Voraussetzung hierfür ist allerdings eine zusätzliche Buchführung.
- (74) All diese Fragen würden sich nicht stellen, wenn die Mitgliedstaaten sich auf die traditionellere Lösung eines einzigen harmonisierten Körperschaftsteuersystems einigen könnten, also auf ein System mit einer einzigen einheitlichen konsolidierten Bemessungsgrundlage, einem vereinbarten Zurechnungssystem und einer einzigen Methode der Gewinnausschüttung. Trotz ihrer Schwächen würden sich aber auch die anderen Systeme eignen, die Hindernisse für die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit zu beseitigen, ohne dass eine derart grundlegende Änderung notwendig wäre. Generell hätten alle beschriebenen Lösungsansätze das Potenzial, zu größerer Effizienz, Wirksamkeit, Einfachheit und Transparenz der Unternehmensbesteuerungssysteme in der EU beizutragen und die Lücken zwischen den einzelstaatlichen Systemen zu schließen, die jetzt noch Steuervermeidung und Missbrauch Vorschub leisten.
- (75) Die Untersuchung der steuerbedingten Hindernisse im Binnenmarkt zeigt, dass viele der Faktoren, die zu erhöhten Befolgungskosten führen, gleichzeitig auch tendenziell die Kontrollkosten der Steuerverwaltung erhöhen. Ganz besonders offensichtlich ist dies im Bereich der Verrechnungspreise. Die Koexistenz von fünfzehn Systemen der Unternehmensbesteuerung in einem Binnenmarkt eröffnet außerdem beträchtliche Möglichkeiten der Steuerhinterziehung und -vermeidung. Viele der genannten Lösungsmöglichkeiten werden deshalb auch dazu führen, dass sich die Tätigkeit der Steuerverwaltungen in gewissem Umfang effizienter und wirksamer gestaltet. Fast alle Lösungsansätze, egal ob gezielt oder umfassend,

werden eine verstärkte Amtshilfe und Zusammenarbeit zwischen den Verwaltungen der Mitgliedstaaten erforderlich machen, damit zuverlässig gewährleistet ist, dass Steuerprüfungen weiterhin in geeigneter Art und Weise erfolgen und dass keine der erwogenen Lösungen Steuervermeidung und/oder Steuerhinterziehung zur Folge hat.

- (76) Insgesamt kommt die Studie zu dem Ergebnis, dass es von erheblichem Nutzen sein könnte, wenn im Rahmen einer wirklich umfassenden Lösung für die EU-interne Wirtschaftstätigkeit von EU-Unternehmen eine einheitliche konsolidierte Bemessungsgrundlage geschaffen würde. Die Erkenntnisse der Studie basieren jedoch überwiegend auf dem heutigen Stand der Forschung, und vor jeder Umsetzung einer der beschriebenen umfassenden Lösungen wären noch weitere Arbeiten erforderlich. Es versteht sich von selbst, dass jede derartige Lösung die im EG-Vertrag festgelegten Wettbewerbsregeln beachten muss, insbesondere die Vorschriften für staatliche Beihilfen. Wie bereits dargelegt, ergab die quantitative Analyse, dass die effektive steuerliche Belastung in hohem Maße vom einzelstaatlichen Gesamtsteuersatz abhängt, so dass es auf der Hand liegt, dass eine einzige oder einheitliche Steuerbemessungsgrundlage ohne weitere Anpassungen in der Praxis dieses Problem fast automatisch verschärfen würde.