

Unternehmensbesteuerung in Europa
– Ländervergleiche, Steuerbelastungsvergleich, Harmonisierungsüberlegungen –
- Bericht zum Vortrag von Prof. Dr. Christoph Spengel am 8.11.2006 in Münster -

Am 8.11.2006 hielt Prof. Dr. Christoph Spengel von der Universität Mannheim im Rahmen der Veranstaltungsreihe des Westfälischen Steuerkreises an der Universität Münster einen Vortrag zum Thema „Unternehmensbesteuerung in Europa – Ländervergleiche, Steuerbelastungsvergleiche, Harmonisierungsüberlegungen“. Prof. Spengel ist Inhaber des Lehrstuhls für ABWL und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Mannheim, außerdem Gastprofessor am Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW).

Zunächst stellte Prof. Dr. Dieter Birk, Direktor des Instituts für Steuerrecht an der Universität Münster und Vorstandsvorsitzender des Westfälischen Steuerkreises, den Referenten vor und ging auf die aktuell in Deutschland geführte **Diskussion zur Unternehmenssteuerreform** im Kontext des internationalen/ europäischen Steuerwettbewerbs ein. Dabei nahm er Bezug auf die kurz zuvor publizierte **Kritik des Sachverständigenrats**, wonach die Ziele der Reform (Verbesserung der Standortattraktivität, Gewährleistung der Neutralität von Finanzierungsentscheidungen auch im Hinblick auf die internationale Standortwahl) verfehlt worden seien.¹ Damit leitete er zum Vortrag von Prof. Spengel über.

1. Fragestellung und Vorgehensweise

Prof. Spengel knüpfte zu Beginn seines Vortrages an die einleitenden Worte von Prof. Birk an und betonte, dass sich im **EG-Vertrag** Vorgaben (oder zumindest Leitlinien) für eine **Entscheidungs- und Finanzierungsneutrale Besteuerung** grenzüberschreitend tätiger Unternehmen (Kapitalgesellschaften bzw. Konzerne) finden ließen. Er verwies insbesondere auf Art. 2 und Art. 98 EG, in denen die Ziele des freien Wettbewerbs und des effizienten Einsatzes von Ressourcen statuiert sind. Im Widerspruch dazu gebe es bislang 25 verschiedene Steuersysteme und ein EU-weites Steuergefälle. Sodann erläuterte Prof. Spengel, dass er im Rahmen seines Vortrages zunächst einen Überblick über die verschiedenen Unternehmenssteuersysteme in

¹ Gutachten 2006/07 des Sachverständigenrates zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, S. 316 ff., abrufbar unter: <http://www.sachverstaendigenrat-wirtschaft.de/gutacht/ga-content.php?gaid=50>, Stand: 15.11.2006; kritisch zum früheren „Eckpunktebeschluss“ des Bundeskabinetts zur Unternehmenssteuerreform bereits *Spengel/Reister*, DB 2006, 1741.

Europa und ihre Belastungswirkungen geben wolle, um dann die Konsequenzen auf Standort- und Finanzierungsentscheidungen zu erläutern. Im Anschluss daran wolle er seinen Vorschlag zur Harmonisierung der Konzernbesteuerung in der EU vorstellen. Schließlich werde er zusammenfassend, in Form von Thesen, seine Ergebnisse formulieren.

2. Unternehmenssteuersysteme in Europa: ein Überblick

Bei der Diskussion des Steuereffalles innerhalb der EU finden häufig die **Tarifbelastungen** der Unternehmensgewinne besondere Beachtung. Diese ergeben sich aus den Spitzensätzen der Ertragssteuern unter Berücksichtigung ihrer Interdependenzen. Für Gewinne von Kapitalgesellschaften bewegen sie sich zwischen 10% in Zypern und etwa **39%** in **Deutschland**.² Die deutsche Tarifbelastung mit Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer nimmt damit innerhalb der EU den höchsten Wert an. Dagegen ist die Tarifbelastung in den EU-**Beitrittsstaaten** signifikant niedriger: Bei einem EU-weiten Durchschnitt von 26% beträgt die Tarifbelastung dort durchschnittlich 21% gegenüber knapp 30% in den Altmitgliedstaaten. Zu den zehn Staaten mit der niedrigsten Tarifbelastung zählen acht Beitrittsstaaten.

Im Hinblick auf die **effektive Unternehmenssteuerbelastung** ist die Tarifbelastung jedoch allein nicht aussagekräftig. Bei der Ermittlung der effektiven Belastung sind zusätzlich die Körperschaftsteuersysteme, die Gewinnermittlungsvorschriften, weitere Steuerarten sowie eventuelle Investitionsvergünstigungen zu berücksichtigen.

a) Einkommensteuerliche Behandlung von Dividenden

Die Belastungswirkung ergibt sich insbesondere auch aus der **einkommensteuerlichen Behandlung von Dividenden** im Falle ihrer Ausschüttung. Unter dem Aspekt der Integration der Körperschaftsteuer in die Einkommensteuer lassen sich Körperschaftsteuersysteme in **drei Gruppen** einteilen: Klassisches System (keine Berücksichtigung der steuerlichen Vorbelastung auf Ebene der Körperschaft bei Ausschüttung an die Anteilseigner) sowie Doppelbesteuerung mildernde oder vermeidende Systeme. Die Doppelbesteuerung kann auf Ebene der Gesellschaft oder auf Ebene der Anteilseigner gemildert bzw. vermieden werden. Maßnahmen auf Gesellschaftsebene sind der Abzug von Dividenden als Betriebsausgaben oder ein ermäßigter Steuersatz, auf Ebene der Anteilseigner kommt eine Anrechnung der Körperschaftsteuer oder eine

² S. auch Graphik zur Tarifbelastung der Gewinne von Kapitalgesellschaften in der EU bei *Spengel/Malke*, DSWR 2006, 19.

begünstigende Besteuerung von Dividenden (sog. **shareholder relief**) in Betracht. Deutschland hat sich mit dem Wechsel zum **Halbeinkünfteverfahren** im Jahr 2001 für die letztgenannte Variante entschieden und ist damit einem **internationalen Trend** gefolgt. So wenden auch Finnland und Frankreich (beide seit 2005) und sechs der zehn Beitrittsstaaten Freistellungsverfahren auf Ebene der Anteilseigner an. In Deutschland ergibt sich im Falle einer Ausschüttung einer Kapitalgesellschaft an ihre (natürlichen) Anteilseigner eine steuerliche Gesamtbelastung des Gewinns i.H.v. 52,24%, vor Ausschüttung unterliegen die Gewinne auf Ebene der Körperschaft einer Tarifbelastung von etwa 39% (Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag, Gewerbesteuer). Insoweit besteht im direkten Vergleich zwischen der Belastung von Personengesellschaften, deren Tarifbelastung bei 45,7% liegt, und Kapitalgesellschaften eine **Tarifspreizung**. Die Anwendung des Shareholder-Relief-Verfahrens hat daher tendenziell die **Verzerrung** unternehmerischer Entscheidungsfindungen zur Folge: zum einen im Hinblick auf die Wahl der Rechtsform, da die Gewinne einer Kapitalgesellschaft (zunächst) niedriger besteuert werden als die von Personengesellschaften, zum anderen im Hinblick auf das Investitionsverhalten, da es steuerlich günstiger ist, Gewinne zu thesaurieren (im Unternehmen „einzusperren“, sog. lock-in-Effekt) anstatt sie auszuschütten. „Vorteil“ dieses Systems ist insoweit allein seine Europarechtskonformität, da es – anders als das ansonsten vorzugswürdige Anrechnungsverfahren – Anteilseigner aus anderen Mitgliedsstaaten nicht diskriminiert.

b) Gewinnermittlung

Die effektive (Gesamt-) Steuerbelastung der Unternehmen ergibt sich ferner aus der Anwendung der Körperschaftsteuersätze auf die **Bemessungsgrundlage**. Von entscheidender Bedeutung für den Belastungsvergleich sind daher die unterschiedlichen Gewinnermittlungsvorschriften in den Mitgliedsstaaten, insbesondere hinsichtlich der Möglichkeit **linearer/ degressiver AfA**, der **Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften** und des **Verlustabzugs**. Hierzu erläuterte Prof. Spengel, dass die meisten Altmitgliedsstaaten zwar grds. Steuer- und Handelsbilanz miteinander verknüpfen (sog. **Maßgeblichkeit** der Handelsbilanz), dabei aber nach wie vor im Rahmen der Steuerbilanz zahlreiche Wahlrechte (Abweichungsmöglichkeiten) vorsehen. Aufgrund der Detailunterschiede und der zahlreichen unterschiedlichen Wahlrechte könnten die Konsequenzen der Gewinnermittlungsvorschriften für die effektive Steuerbelastung nur für den Einzelfall angegeben werden, allgemein gültige Aussagen seien nicht möglich.

Auch die meisten neuen Mitgliedsstaaten gehen grds. vom Maßgeblichkeitsprinzip aus. Da aber die handelsrechtliche Gewinnermittlung überwiegend auf den **IAS/IFRS** basiert und außerdem Wahlrechte bei der steuerlichen Gewinnermittlung (etwa bei Abschreibungen und der Behandlung von Pensionsverpflichtungen) nur in wenigen Beitrittsstaaten gewährt werden, weist die steuerliche Gewinnermittlung dort insgesamt einen **höheren Grad an Objektivität** auf. Zudem ist in sämtlichen Beitrittsstaaten der **Verlustrücktrag ausgeschlossen**, der **Verlustvortrag** ist zumeist zeitlich **beschränkt**. Insgesamt ist die Bemessungsgrundlage in den neuen Mitgliedsstaaten „breiter“ – ihre Ermittlung damit deutlich **transparenter** ausgestaltet, die Steuersätze dabei aber (deutlich) niedriger.

c) Sonstige Unternehmenssteuern (Gewinn- und Substanzsteuern)

Die tatsächliche steuerliche Gesamtbelastung der Unternehmen in den verschiedenen Mitgliedsstaaten hängt schließlich noch davon ab, ob sonstige Gewinn- und Substanzsteuern erhoben werden. Zwar ist insoweit der Unterschied zwischen alten und neuen Mitgliedern weniger gravierend, auch hier neigen die Altmitgliedstaaten aber eher zu einer Erhebung zusätzlicher Steuern, was insgesamt zu einer **Verkomplizierung** des Unternehmenssteuerrechts und der Ermittlung der tatsächlichen Belastung führt: So werden in allen **Altmitgliedsstaaten** Grundsteuern erhoben. Zudem gibt es in Deutschland und Luxemburg mit der Gewerbesteuer und in Italien mit der regionalen Wertschöpfungssteuer (IRAP) zusätzliche Gewinnsteuern. Zusätzliche Ertragsunabhängige Steuern (beispielsweise Vermögenssteuern, Gewerbekapitalsteuern) werden dagegen kaum noch erhoben (eine Ausnahme stellt Frankreich mit seiner „taxe professionnelle“ sowie mit drei kleineren Lohnsummensteuern dar). In den **Beitrittsstaaten** haben die sonstigen Unternehmenssteuern eine noch geringere Bedeutung: Estland, Malta und Slowenien erheben etwa keine Grundsteuer auf Betriebsgrundstücke; Ungarn ist der einzige Staat, der mit einer Art Wertschöpfungssteuer neben der Körperschaftsteuer und der Grundsteuer eine zusätzliche Steuer erhebt.

3. Steuerbelastungsvergleiche

a) Methodische Grundlagen

Nach dem Überblick über die Ausgestaltung der verschiedenen europäischen Unternehmenssteuersysteme leitete Prof. Spengel über zur Frage des Steuerbelastungsvergleichs. Dabei er-

läuterte er zunächst die methodischen Grundlagen seines Vergleichs: Die effektive Steuerbelastung der Unternehmen wird auf Grundlage eines computergestützten Unternehmensmodells ermittelt. Berechnet wird die effektive Steuerbelastung eines Unternehmens, das sowohl national als auch grenzüberschreitend in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft geführt wird. Die Belastung wird unter Berücksichtigung aller relevanten Steuerarten, Tarif und Bemessungsgrundlagen über einen Zeitraum von zehn Jahren berechnet. Berücksichtigt werden bestimmte unternehmerischer Gestaltungsparameter (Finanzierungsformen, Gewinnverwendungspolitik) und ihre Auswirkungen auf die steuerliche Belastung. Den **Ausgangspunkt** bildet eine deutsche Mutterkapitalgesellschaft, die über Tochterkapitalgesellschaften in sämtlichen Beitrittsstaaten tätig ist. Die Tochtergesellschaften führen Investitionen in fünf verschiedenen **Wirtschaftsgütern** (immaterielle WG, Gebäude, Maschinen, Finanzanlagen, Vorräte) durch. Dabei erfolgt die **Finanzierung** der Tochtergesellschaft alternativ über ein Darlehen oder eine Kapitalerhöhung der Muttergesellschaft oder über einbehaltene Gewinne. Je nach Art der Finanzierung werden die Gewinne an die Mutter in Form von Zinsen (bei Fremdfinanzierung durch die Mutter) oder Dividenden (bei Eigenfinanzierung des Tochterunternehmens) ausgekehrt, bei Gewinnthesaurierung erfolgt die Ausschüttung zu einem späteren Zeitpunkt. Die Mutter wird in der gleichen Weise durch ihre ebenfalls in Deutschland ansässigen Anteilseigner finanziert, wobei deren Besteuerung nicht weiter betrachtet wird.³

b) Effektive Steuerbelastung von nationalen Investitionen deutscher Unternehmen

Die nach diesem Modell ermittelte effektive Durchschnittssteuerbelastung beträgt für Kapitalgesellschaften in Deutschland 35,7% (unter Zugrundelegung des geltenden Rechts, unterstellt, dass die Gewinne der Gesellschaft in Deutschland erzielt und dort auch versteuert werden). Neben Spanien ist die **Belastung in Deutschland** damit am höchsten, die durchschnittliche Belastung in den **Altmitgliedsstaaten** beträgt etwa 29%, in den **Neumitgliedsstaaten** etwa 19%. Als wesentlicher Faktor für die Höhe der effektiven Belastung zeigt sich der tarifliche Steuersatz auf Unternehmensgewinne, der in Deutschland bei etwa 39% liegt (Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag, Gewerbesteuer mit einem Hebesatz von 428%).

³ Vgl. zu den methodischen Grundlagen der Analyse auch *Spengel/Wiegand*, DB 2005, 516 (517 f.); *Spengel*, IStR 2004, 615 (617 f.)

c) Effektive Belastung von Investitionen deutscher Unternehmen im Ausland/ ausländischer Unternehmen in Deutschland

Sodann erläuterte Prof. Spengel die steuerliche Belastung von Investitionen deutscher Kapitalgesellschaften im europäischen Ausland unter Einschaltung ausländischer Tochtergesellschaften sowie umgekehrt von ausländischen Gesellschaften in Deutschland. Bei der Analyse werden bestimmte unternehmerischer Gestaltungsparameter (**Finanzierungsformen, Gewinnverwendungspolitik**) berücksichtigt.

Investieren deutsche Kapitalgesellschaften in Ländern mit einer niedrigen effektiven Durchschnittsbelastung erweist sich die **Eigenfinanzierung** als am günstigsten. Denn bei einer Fremdfinanzierung durch Darlehen der Mutter- an die Tochtergesellschaft würde die Gewinne der Muttergesellschaft in Deutschland durch die Zinszuflüsse erhöht und unterlägen dann der hohen effektiven Belastung in Deutschland. Die Gewinne werden somit an ihrem Entstehungsort, im europäischen Ausland, versteuert, in Deutschland entsteht kein Steueraufkommen. Insgesamt besteht vor dem Hintergrund günstiger Tarifsätze und Durchschnittsbelastungen vor allem in den Beitrittsstaaten und Irland ein Anreiz für deutsche Konzerne, über Tochtergesellschaften im Ausland zu investieren. Tatsächlich werden nur 35,7% der europaweiten Investitionen deutscher Konzerne in Deutschland getätigt, hingegen allein in Irland 8,9% und in Litauen 5%.

Aus Sicht ausländischer (Mutter-) Kapitalgesellschaften, die in Deutschland investieren ist hingegen eine **Fremdfinanzierung** vorteilhaft, wenn die effektive Belastung im Sitzstaat der Muttergesellschaft niedriger ist. Mittels der Fremdfinanzierung können die Gewinne der Tochtergesellschaft in Form von Zinszahlungen an die Muttergesellschaft in den Staat mit dem niedrigeren Steuerniveau verlagert werden.

d) Folgerungen aus dem Steuerwettbewerb

Prof. Spengel bewertete die Ergebnisse des Belastungsvergleichs wie folgt: Insbesondere die unterschiedliche *Tarif*belastung von Unternehmensgewinnen gefährde das Ziel der Schaffung eines gemeinsamen Binnenmarktes. Standort-, Investitions- und Finanzierungsentscheidungen würden **verzerrt**; auf diese Weise werde eine **effiziente Ressourcenallokation verhindert**. Trotzdem sei eine europaweite Angleichung der Steuersätze nicht angestrebt, zumal das Subsidiaritätsprinzip, Art. 5 EG, entgegenstehe.

Europarechtlich besonders problematisch sind die Maßnahmen einzelner Mitgliedsstaaten zur **Sicherung ihres nationalen Besteuerungssubstrats und Verhinderung von Einkünfteverlagerungen ins Ausland**. Beispielhaft zu nennen sind **im deutschen Recht** die Regelungen zur Gesellschafterfremdfinanzierung (§ 8a KStG), die Beschränkung des Abzugs von Beteiligungsaufwendungen (§ 8b Abs. 5 KStG), die Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) sowie die Einschränkungen der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung (vgl. §§ 2a EStG, 14 KStG, 2a Abs. 3 EStG a.F.), die (noch geltende) Wegzugsbesteuerung (§ 12 KStG), die Besteuerung grenzüberschreitender Umwandlungsvorgänge (vgl. § 23 UmwStG) sowie die Regelungen/ Verwaltungsvorschriften zu den Verrechnungspreisen (§ 1 AStG, §§ 90 Abs. 3, 160 Abs. 3, 4 AO). Ohne eine EU-weite Koordinierung seien die nationalen Gesetzgeber vermutlich nicht in der Lage, die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte EU-rechtskonform auszugestalten. Bei den zur Auswahl stehenden Optionen ergebe sich ein **Zielkonflikt**, da es den nationalen Gesetzgebern darum gehen müsse, einerseits die fiskalischen Rückwirkungen auf den Staatshaushalt in Grenzen zu halten und andererseits die innere Systematik der nationalen Systeme der Unternehmensbesteuerung aufrechtzuerhalten: Im Falle der **Ausweitung nationaler Regelungen** auf die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte bestünden erhebliche fiskalische Risiken, z.B. bei Zulassung bei einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung. Würden hingegen die bisher diskriminierenden Regelungen für die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte **auch auf rein innerstaatliche Sachverhalte angewendet**, leide die Systematik der nationalen Unternehmensbesteuerung, wie sich am Beispiel der Regelung des § 8a KStG zur Gesellschafterfremdfinanzierung sehen lasse.

4. EU-weite Bemessungsgrundlage

Vor dem Hintergrund der dargestellten Schwierigkeiten, auf nationaler Ebene europarechtskonforme Regelungen zu schaffen, plädierte Prof. Spengel dafür, langfristig die Schaffung einer **EU-weiten konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage** zu forcieren.⁴

Dazu hat die EU-Kommission bereits im Jahr 2001 verschiedene Vorschläge unterbreitet („Home State Taxation“, „Common (Consolidated) Tax Base“, „European Union Company Income Tax“ sowie „Harmonised Tax Base“). Unabhängig vom konkreten Ansatz wird der anteilige steuerpflichtige Gewinn in **drei Schritten** ermittelt:

- (1) Zunächst ermitteln die Konzernglieder (Tochtergesellschaften, Betriebsstätten) ihre Gewinne separat nach einheitlichen Vorschriften.

⁴ Vgl. dazu auch ausführlich *Spengel/Braunagel*, *StuW* 2006, 34 (45 ff.).

- (2) Dann erfolgt eine Zusammenfassung der Gewinne zum konsolidierten Gesamterfolg.
- (3) Schließlich erfolgt eine Aufteilung des konsolidierten Gesamterfolges durch Schlüsselgrößen auf die Gliedstaaten in den einzelnen Mitgliedstaaten.

Unangetastet bleibt die Kompetenz der Mitgliedstaaten zur Festlegung der Steuersätze. Daher ergibt sich die Steuerschuld in jedem Mitgliedsstaat durch die Anwendung des nationalen Steuersatzes auf die zugewiesenen Gewinnanteile. – Allerdings besteht im Hinblick auf die Vorschläge der EU-Kommission noch erheblicher Regelungsbedarf. U.a. ist noch ungeklärt, auf welcher Basis der steuerliche Gewinn zu ermitteln ist (**Bemessungsgrundlage**) und welche Schlüsselgrößen (**Aufteilungsmaßstab**) für die zwischenstaatliche Aufteilung des Gesamtergebnisses heranzuziehen und wie diese zu gewichten sind. Prof. Spengel plädierte hier für eine Aufteilung des Konzernergebnisses nach dem Vorbild Nordamerikas, wo als Schlüsselgrößen das eingesetzte Vermögen, die Lohnsumme und der erzielte Umsatz zur Anwendung kommen. Offen ist auch nach wie vor die **grds. Zielvorstellung** hinsichtlich einer gemeinsamen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage: Soll ausschließlich eine Angleichung der steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften erfolgen, oder wird darüber hinaus auch eine Konsolidierung mit anschließender Gewinnaufteilung durch Schlüsselgrößen angestrebt?

Als Minimalziel einer gemeinsamen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage sprach sich Prof. Spengel für eine **Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften** aus. Ausgangspunkt müsse dabei der **IFRS-Einzelabschluss** sein (die IFRS müssten also auch der nationalen steuerlichen Gewinnermittlung zugrunde gelegt werden). Daraus ergäben sich wesentliche Vorteile für die Unternehmensbesteuerung, u.a. würden die sog. „compliance costs“, d.h. die aus dem Umgang mit 25 verschiedenen Steuersystemen resultierenden steuerlichen Befolgungskosten, erheblich reduziert.

Prof. Spengel unterstrich ferner die **Notwendigkeit der Bildung einer konsolidierten Bemessungsgrundlage** (Zusammenfassung der ermittelten Einzelgewinne der Konzernglieder zum Gesamterfolg). Die Zugrundelegung eines Nettokonzernergebnisses führe zu weiteren wesentlichen Vorteilen im Hinblick auf den grenzüberschreitenden Verlustausgleich, die Finanzierungsentscheidungen der Unternehmen, die Verrechnungspreisproblematik sowie die steuerliche Behandlung des Wegzugs einer Kapitalgesellschaft:

- Innerhalb des Konzerns käme es zu einem umfassenden **Verlustausgleich**: Verluste der Muttergesellschaft könnten mit Gewinnen von Tochtergesellschaften sowie Gewinnen und

- Verlusten von Schwesterngesellschaften verrechnet werden. Zudem würden durch die Aufteilung des Nettoergebnisses alle Mitgliedsstaaten, in denen Konzernglieder sitzen, anteilig an den Aufwendungen und Verlusten des Konzerns partizipieren. Damit würden steuerplanerische Maßnahmen, Verluste und Beteiligungsaufwendungen vorrangig in Hochsteuerländern in Abzug zu bringen, entbehrlich gemacht. Folge wäre eine Minderung der „**compliance costs**“ der Unternehmen, außerdem würden **Finanzierungsentscheidungen** (zwischen Eigenfinanzierung einerseits und Fremdfinanzierung z.B. durch die Muttergesellschaft andererseits, s.o.) nicht mehr so stark durch steuerliche Erwägungen verzerrt.
- Zudem würde das Problem der Bildung/ Kontrolle konzerninterner **Verrechnungspreise** weitgehend entschärft: So würden konzerninterne Lieferbeziehungen im Zusammenhang mit einer Zwischenerfolgseliminierung im Zeitpunkt der Lieferung nicht zu einer Auflösung und Versteuerung der in den Wirtschaftsgütern gebundenen stillen Reserven führen. Die stillen Reserven würden erst dann erfolgswirksam in die gemeinsame Bemessungsgrundlage eingehen, wenn sie nach allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen als realisiert gelten, i.d.R. also bei Transaktionen mit Außenstehenden (fremden Dritten oder nicht einbezogenen Gesellschaften). Im Auflösungszeitpunkt würden sie dann nach dem gleichen Verhältnis wie der laufende Gewinn aufgeteilt, weshalb grds. alle Mitgliedsstaaten, in denen stille Reserven gebildet werden, an den Wertänderungen partizipieren würden. – Entbehrlich würde auf diese Weise zum einen die Korrektur zwischenstaatlicher, konzerninterner Lieferungen (Preise) bereits im Zeitpunkt der Lieferung; zudem würden die **praktischen Schwierigkeiten** der Festlegung konzerninterner Verrechnungspreise (insbesondere bei immateriellen Wirtschaftsgütern) vermieden.

Prof. Spengel wies darauf hin, dass der Übergang zu einer formelhaften Gewinnaufteilung den **Steuerwettbewerb** innerhalb der EU tendenziell noch **verschärfen** würde. Gerade dann, wenn bei der Aufteilung an die Lohnsumme angeknüpft werden, ergäbe sich ein Anreiz, betriebliche Funktionen mit lohnintensiven Aktivitäten in Mitgliedsstaaten mit niedrigen Steuersätzen zu verlagern. Letztlich könne dem nur durch die **Angleichung der Steuersätze** (neben der Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage) begegnet werden, was auch im Sinne einer entscheidungsneutralen Besteuerung wünschenswert sei.

5. Ergebnisse/ Thesen

Abschließend fasst Prof. Spengel die Ergebnisse seines Vortrags thesenartig zusammen: Das EU-weite Steuergefälle und das Nebeneinander von 25 verschiedenen Steuersystemen beeinträchtigen die **Funktionsfähigkeit des Binnenmarktes** und sei im Einzelnen vielfach **europarechtlich problematisch**. Haupteinflussfaktor des Steuergefälles seien die unterschiedlichen **tariflichen Steuersätze** auf Unternehmensgewinne. Zwar sei eine vollständige Angleichung der Steuersätze weder politisch gewollt noch auf EU-Ebene im Hinblick auf das Subsidiaritätsprinzip (Art. 5 EG) möglich. Dies bleibe Sache der nationalen Gesetzgeber. Ansatzpunkt sollte insofern ein gemeinsames mitgliedstaatliches Bestreben nach einer **konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage** sein (auf Grundlage der IFRS, wobei diese auch der nationalen steuerlichen Gewinnermittlung zugrunde gelegt werden sollten). Da eine konsolidierte Besteuerung den Steuerwettbewerb in der EU verschärfe, sei gleichzeitig eine Angleichung der Steuersätze im Sinne von **Mindeststeuersätzen** erforderlich.

6. Diskussion

Die sich an den Vortrag Prof. Spengels anschließende Diskussion wurde von Prof. Dr. Prinz vom Institut für Finanzwissenschaft II an der Universität Münster geleitet. Dieser warf eingangs die Frage nach den Realisierungschancen von Prof. Spengels Vorschläge auf, vor allem hinsichtlich der Angleichung der Steuersätze und des Maßstabs für die Aufteilung eines Konzerngewinns auf die Mitgliedsstaaten. Zudem verwies er auf das aus seiner Sicht grundlegende Problem der Vorschläge: Eine europäische Harmonisierung der Körperschaftsteuer gefährde die Kohärenz der nationalen Steuersysteme. Im Hinblick auf die daraus resultierenden Folgeprobleme fragte er den Referenten, ob nicht auch die sofortige Angleichung der Körperschaftsteuersätze anstelle der vorausgehenden Regelung einer konsolidierten Bemessungsgrundlage eine Alternative sein könne. Darauf antwortete Prof. Spengel, dass eine Annäherung der Steuersätze die bestehenden Probleme (Verlustverrechnung, Verlagerung von Gewinnung etc.) allenfalls abmildern, sie aber nicht beseitigen würden. Denn letztlich biete die unterschiedliche Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage in den nationalen Steuerrechtsordnungen immer noch genug Anreize, Gewinne, u.U. sogar den Sitz eines Unternehmens zu verlagern. Vor diesem Hintergrund bewertete er auch die Realisierungschancen seiner Vorschläge langfristig durchaus als positiv. Prof. Birk fragte, ob es einen tatsächlichen Zusammenhang zwischen niedrigen Steuersätzen und allgemeiner Wohlstandsentwicklung gebe, was doch angesichts der jüngsten deutschen

Konjunktorentwicklung verneint werden müsse. – Prof. Spengel erwiderte, dass ein solcher Zusammenhang tatsächlich empirisch nicht nachweisbar sei. Die Divergenz zwischen hohen Steuersätzen und gleichzeitig kontinuierlicher Wohlstandsentwicklung in Deutschland erkläre sich aber nach seiner Einschätzung *praktisch* aus den vielfältigen Möglichkeiten großer Konzerne, ihre Bemessungsgrundlage zu mindern (etwa durch den Abzug von Finanzierungskosten). Schließlich stellte Prof. Prinz den Zusammenhang zwischen dem Thema von Prof. Spengels Vortrag und der für 2009 geplante Reform der Unternehmensbesteuerung in Deutschland her. Er kritisierte, dass deren Ziele unklar bzw. in sich widersprüchlich seien: Einerseits sollten Investitionsanreize auch für ausländischer Unternehmen gesetzt werden, andererseits seien Ziele erklärtermaßen auch die Erhöhung des Steueraufkommens und die Sicherung des nationalen Besteuerungssubstrats. – Prof. Spengel stimmt dem jedenfalls insofern zu, als dass eine Sicherung des Besteuerungssubstrats zumindest bei mobilem Kapital gar nicht möglich sei. Vor diesem Hintergrund ließ dann auch Prof. Prinz Verständnis für die Forderung nach einer umfassenden Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union erkennen. Damit schloss er die Diskussion und lud zum anschließenden Imbiss und Umtrunk.

Christian J. Müller

Wissenschaftliche Hilfskraft am Institut für Steuerrecht der Universität Münster