

# Herausforderungen an die Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union

Martin Saringer

## 1. Einleitung

Ziel dieses Artikels ist es aufzuzeigen, welche Probleme derzeit im Bereich der direkten Steuern und hier insbesondere bei der Unternehmensbesteuerung auf europäischer Ebene bestehen und darüberhinaus auch aufzuzeigen, welche Maßnahmen zur Lösung dieser Probleme notwendig sind<sup>1</sup>.

## 2. Die Entwicklung der Körperschaftsteuersätze in der EU

Bereits im Vorfeld des Beitritts der neuen Mitgliedstaaten zur Europäischen Union war in den meisten bisherigen Mitgliedsländern ein Erosionsprozess der Körperschaftsteuersätze zu beobachten, der wesentlich durch ein Körperschaftsteuerdumping in den neuen Mitgliedstaaten mitbedingt war.

Folgende Tabelle dokumentiert diese Entwicklung:

**Tabelle 1: Nominelle Körperschaftsteuersätze in der EU**

Land	2001	2003	2005
Belgien	40,17%	33,99%	33,99%
Dänemark	30%	30%	30%
Deutschland <sup>2,3</sup>	26,4%	27,9%	26,4%
Finnland	29%	29%	26%
Frankreich	35,4%	35,4%	35,4%
Griechenland	25% / 35% / 37,5%	25% / 35%	25% / 35%
Großbritannien	30%	30%	30%
Irland	20%	12,5%	12,5%
Italien	36%	34%	33%
Luxemburg	30%	22,88%	22,88%
Niederlande	30% / 35%	29% / 34,5%	29% / 34,5%
Österreich	34%	34%	25%
Portugal	32%	30%	30%
Schweden	28%	28%	28%
Spanien	35%	35%	35%
<b>EU-15 Durchschnitt</b>	<b>31,9%</b>	<b>30,1%</b>	<b>29,2%</b>
Estland	0% / 26%	0% / 26%	0% / 24%
Lettland	25%	19%	15%
Litauen	24%	15%	15%
Malta	35%	35%	35%
Polen	28%	27%	19%
Slowakei	29%	25%	19%
Slowenien	25%	25%	25%
Tschechien	31%	31%	26%
Ungarn	18%	18%	16%
Zypern	25%	10% / 15%	10% / 15%
<b>EU-10 Durchschnitt</b>	<b>26,6%</b>	<b>21,0%</b>	<b>18,5%</b>

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

- Die Körperschaftsteuer in Österreich beträgt nur zwischen 1–2% des gesamten Aufwandes eines durchschnittlichen Industrieunternehmens aus; warum sollten ausgerechnet diese Kosten die für die Standortwahl bedeutendsten sein?
- Wenn es bei den Standortentscheidungen um neue industrielle Investments auf der grünen Wiese geht, dann wird wohl in allen Staaten mit Verlustvortragsmöglichkeit in den ersten Jahren keine Körperschaftsteuer anfallen, sehr wohl fallen aber idR lohnabhängige Abgaben und Grundsteuern an; warum werden in der Standortdebatte nicht primär diese Abgaben hinterfragt? Aus gleichem Grund ist in der Praxis der Förderung dieser industriellen Neuinvestition eine wesentlich größere Bedeutung zuzumessen als einer ohnehin nicht voraussehbaren Ertragssteuerbelastung in fünf Jahren.

Trotz der genannten Gründe ist der Wettbewerb der nominellen Steuersätze nicht nur irrational. Die Kampfansage eines Staates mit einem Körperschaftsteuersatz, der 1% unter dem vom Nachbarstaat schon gesenkten Körperschaftsteuersatz ist, ist ein politisches Signal, das sagen will: seht her wir erfüllen alle Wünsche internationaler Investoren nicht nur auf steuerlichem Gebiet und wir erfüllen sie noch besser als unser Nachbar. So gesehen ist es durchaus rational, wenn sich ein Investor daran orientiert.

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

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

Einige dieser Bestimmungen wurden im Rahmen des Code of Conduct für bedenklich eingestuft und von der EU-Kommission nur mit Übergangsfristen genehmigt, wobei einzelne Fristen sehr weit in die Zukunft reichen. Andere dieser Regelungen wurden im Zuge der Beitrittsverhandlungen nicht beanstandet. Diese Vorgangsweise ist nur vor dem Hintergrund der oft geäußerten Philosophie der EU-Kommission zu verstehen. Hinsichtlich der Körperschaftsteuer gibt es nach Meinung der Kommission einen »gesunden« Wettbewerb und einen »schädlichen« Wettbewerb. Der »schädliche« Wettbewerb besteht dann, wenn einseitig bestimmte Branchen oder

ohne hinreichenden Grund bestimmte Regionen begünstigt werden oder wenn inländische bzw. ausländische Unternehmen einseitig begünstigt werden. Wird hingegen der Steuersatz generell z. B. auf 10% wie in Zypern gesenkt, ist das Ausfluss des »gesunden« Wettbewerbs. Das gleiche gilt für generelle Investitionsbegünstigungen, die de facto zur Steuerfreiheit führen. Die Strategie der Kommission erweist sich offensichtlich als eine zweigleisige; einerseits darf der Wettbewerb nicht behindert werden, während jedoch die Steuersätze selbst Angelegenheit der Mitgliedstaaten bleiben.

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

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

### **3. Die direkten Steuern in der Europäischen Union**

Die direkten Steuern sind im EG-Vertrag (EGV) nicht explizit geregelt. Grundlage für Rechtsakte zu diesen ist Art. 94 EGV, der die Angleichung jener Vorschriften regelt, die sich unmittelbar auf das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes beziehen. Mit dem sogenannten Richtlinienpaket wurden Mutter-Tochter Richtlinie<sup>4</sup>, Fusions Richtlinie<sup>5</sup> und die Schiedsverfahrenskonvention<sup>6</sup> erlassen

Das im Jahr 1997 verabschiedete Steuerpaket, bestehend aus dem Code of Conduct, der Richtlinie im Bereich der Besteuerung der Zinserträge<sup>7</sup> und der Richtlinie über die Besteuerung von Zinsen und Lizenzzahlungen<sup>8</sup>, das schließlich im Juni 2003 vom Rat angenommen wurde, brachte letztendlich ebenfalls keine starken Impulse zur Harmonisierung bei den direkten Steuern. Zwar wurde damit ein wichtiger erster Schritt zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbes gesetzt, da aber beispielsweise die Körperschaftsteuersätze selbst von diesem Kodex ausgenommen sind, wurde der Steuerwettbewerb letzten Endes damit nicht eingedämmt.

### **4. Der EuGH und die direkten Steuern**

Auch wenn die direkten Steuern nicht Bestandteil des EGV sind, haben die einzelstaatlichen Vorschriften in den Mitgliedstaaten dennoch den europarechtlichen

Vorgaben zu entsprechen, d. h. insbesondere die vier Grundfreiheiten (der freie Warenverkehr, die Dienstleistungsfreiheit, die Kapitalverkehrsfreiheit, die Freizügigkeit der Personen einschließlich der Niederlassungsfreiheit) sind auch im Steuerrecht einzuhalten. Da der EuGH in seinen Urteilen regelmäßig eine strikte Auslegung vornimmt, haben diese Urteile erheblich an Brisanz gewonnen und zu weitreichenden Auswirkungen auf die Steuersysteme der Mitgliedstaaten geführt. Das de Lasteyrie du Saillant Urteil zur Wegzugsbesteuerung<sup>9</sup>, und auch die Rechtssache Marks & Spencer (Verwertung von Auslandsverlusten)<sup>10</sup> haben in letzter Zeit beispielsweise für große Unruhe in den einzelnen Mitgliedstaaten gesorgt. Die Brisanz der EuGH Urteile liegt nämlich gerade im geringen Harmonisierungsgrad der direkten Steuern auf europäischer Ebene. Aus diesem Grund sind die Unterschiede in den Steuerrechtsordnungen der einzelnen Mitgliedstaaten naturgemäß beträchtlich, und während der EuGH in früheren Jahren nationale Bestimmungen letztendlich erst als gemeinschaftswidrig angesehen hat, wenn es zu schwerwiegenden Verletzungen bei den Grundfreiheiten gekommen ist, reichen in den jüngeren Urteilen zumeist geringe Differenzierungen, sodass Bestimmungen in nationalen Steuergesetzen als gemeinschaftswidrig betrachtet werden. Diese Urteile führen zu einer immer weiteren Erosion in den nationalen Steuergesetzen. Ohne auf die durchaus berechtigte Frage eingehen zu wollen, ob nur die jetzige restriktive Auslegung des EuGH mit dem EG-Vertrag konform ist, oder ob auch eine weniger restriktive Auslegung, die auf die soziale Komponente stärker Rücksicht nimmt auch vertragskonform wäre, zeigt die Entwicklung der Urteile wiederum deutlich den Handlungsbedarf im Zusammenhang mit der Harmonisierung der direkten Steuern in der Europäischen Union.

Die Entwicklung in den letzten Jahren hat auch gezeigt, dass der EuGH der eigentliche Initiator bei der Harmonisierung der direkten Steuern war, da die Anzahl der Rechtsakte zu den direkten Steuern gering war. Die Harmonisierung durch den EuGH war – und das liegt wiederum in der Natur der Sache – weil der EuGH ein Gerichtshof und nicht der Gesetzgeber ist, sehr einseitig. Harmonisierung auf dieser Ebene bedeutet im Grunde nichts anderes, als dass Beschränkungen der nationalen Gesetzgeber zur Sicherung der Staatseinnahmen nicht mehr zulässig sind. So ist es wenig überraschend, dass durch das Verbot von nationalen Beschränkungen, unterschiedliche Steuersysteme mit unterschiedlich hohen Steuersätzen und anderen Steuerbegünstigungen, die in einem schädlichen Steuerwettbewerb enden, für die Mitgliedstaaten in letzter Konsequenz zu einem Einnahmenausfall führen muss, der nur durch eine entsprechende Steuerharmonisierung ausgeglichen werden kann.

## 5. Direkte Steuern und staatliche Beihilfen

Generell ist bei steuerlichen Regelungen zusätzlich zu prüfen, ob sie mit den Vorschriften zum Beihilfenrecht, entsprechend den Artikeln 87 bis 89 des EG-Vertrages, in Einklang sind. Der Großteil der Ausnahme- und Übergangsbestimmungen zu den direkten Steuern, die die zehn neuen Mitgliedstaaten anwenden dürfen, ist daher auch wenig überraschend in den Anhängen zum Art. 24 im Beitrittsvertrag nicht im Kapitel zum Steuerwesen sondern im Kapitel zur Wettbewerbspolitik geregelt, weil es im wesentlichen um solche steuerliche Begünstigungen geht, die aus beihilfenrechtlicher Sicht problematisch sind. Entsprechend Ausnahmeregelungen gibt es für Malta, die Slowakei, Polen, Ungarn und Zypern.

Die wichtigsten Übergangsbestimmungen im Kapitel Wettbewerbspolitik, die Steuerbegünstigungen betreffen, im Überblick:

Land	Begünstigung	Ausnahmeregelungen	Höhe	Dauer
Malta	Betriebliche Förderungen nach den Bestimmungen 4 und 6 des Business Promotion Act	Beihilfen für Unternehmen	Maximal MTL 7.200 pro beschäftigter Person	Bis 31.12.2008
		Beihilfen auf Basis von förderfähigen Gewinnen bei einem reduzierten Steuersatz von 5% Beihilfen auf Basis von förderfähigen Gewinnen	Maximal MTL 25.000 pro beschäftigter Person	Bis 31.12.2008
			Maximal MTL 28.000 pro beschäftigter Person	Bis 31.12.2008
	KÖST-Begünstigungen lt. Industrial Development Act und Malta Freeport Act	Steuerbefreiungen für Klein- und Mittelunternehmen, die bis zum 30.11.2000 bewilligt wurden	In voller Höhe	Bis 31.12.2011
	Staatliche Zuschüsse zu regionalen Investitionen	Vor 2000 bewilligte Projekte	75% der Investitionskosten	Bis 31.12.2006 anfallende Kosten
		Im Jahr 2000 bewilligte Projekte	50% der Investitionskosten	Bis 31.12.2006 anfallende Kosten
Polen	Steuerbefreiungen in Sonderwirtschaftszonen	für vor 2000 vergebene Genehmigungen	75% der Investitionskosten	Bis 31.12.2006
		für nach 1999 vergebene Genehmigungen	50% der Investitionskosten	Bis 31.12.2006
		für Unternehmen aus der Automobilbranche	30% der Investitionskosten	Bis 31.12.2006
		für Kleinunternehmen	Unterschiedlich	Bis 31.12.2011
		für mittlere Unternehmen	Unterschiedlich	Bis 31.12.2010
	Staatliche Zuschüsse zu Ausbildung, F&E und ökologischen Investitionen	Vor 2003 begonnene Projekte	Maximal in Höhe der in §§ 87 und 88 des EG-V festgelegten Grenzen	Bis 31.12.2006
Slowakei	KÖST-Begünstigungen lt. Regierungsverordnung Nr. 192/1998	Steuerbefreiungen für: Unternehmen aus der Automobilbranche	30% der Investitionskosten	Bis 31.12.2008
	KÖST-Begünstigungen lt. Paragraph Nr. 366/1999	Bestimmte Unternehmen aus der Stahlbranche, die ihre Produkte in der erweiterten EU verkaufen	Maximal 500 Mio. USD	Bis zum Ende des Wirtschaftsjahres 2009

Ungarn	KÖST-Begünstigungen lt. Paragraph 21(7), (10), (11) des KÖST- und Dividenden-Gesetzes LXXXI von 1996 und Paragraph 93 des Gesetzes CXXV von 1999 zum Budget der Republik Ungarn von 2000 die bis Ende 2002 gewährt wurden	Für Klein- und Mittelbetriebe: vor 2003 gewährte Steuerbegünstigungen	In voller Höhe	Bis 31.12.2011
	Staatliche Zuschüsse zu regionalen Investitionen	Vor 2000 begonnene Projekte	75% der Investitionskosten	Bis 31.12.2005 anfallende Kosten
		2000 – 2002 begonnene Projekte	50% der Investitionskosten	Bis 31.12.2005 anfallende Kosten
		In der Automobilbranche vor 2000 begonnene Projekte	30% der Investitionskosten	Bis 31.12.2005 anfallende Kosten
		In der Automobilbranche 2000 -2002 begonnene Projekte	20% der Investitionskosten	Bis 31.12.2005 anfallende Kosten
Staatliche Zuschüsse zu Ausbildung, F & E, Beschäftigung und ökologischen Investitionen	Vor 2003 begonnene Projekte	Maximal in Höhe der in Paragraph 87 und 88 des EG-Vertrages festgelegten Grenzen	Bis 31.12.2005 anfallende Kosten	

## 6. Bewertung der Unternehmensbesteuerung in den einzelnen Mitgliedstaaten

Ein direkter Ländervergleich gestaltet sich sehr schwierig, da in den Ländern zahlreiche unterschiedliche Begünstigungen und Sondervorschriften zur Anwendung kommen. Das unübersichtliche Regelwerk sorgt dafür, dass die tatsächliche Steuerbelastung für einzelne Investoren in jedem einzelnen der neuen Mitgliedstaaten höchst unterschiedlich sein kann, je nach dem welche Begünstigungen in Anspruch genommen werden konnten. Auch wenn die Steuerbemessungsgrundlagen auf den ersten Blick sehr breit sind und wenig Platz für Gestaltungsspielräume bieten, kann die effektive Steuerbelastung durch die zahlreichen Steuerbegünstigungen dennoch weit von den nominellen Steuersätzen abweichen. Diese Steuerbegünstigungen, die von Steuerbefreiungen für Unternehmensgründungen in der Slowakei und Tschechien über Sonderwirtschaftszonen in Polen oder auch in Litauen und Lettland bis hin zu einer Steuerbefreiung für einen geschaffenen Value Added in Malta gehen, machen es nahezu unmöglich die einzelnen Länder wirklich nach ihrer Günstigkeit zu reihen. Außerdem sind auch die zahlreichen, zum Teil sehr umfangreichen Änderungen in den Steuergesetzen der einzelnen Mitgliedstaaten für einen Vergleich innerhalb eines Landes ungeeignet. Denn so groß die Unterschiede bezüglich der tatsächlichen Steuerbelastung in den einzelnen Mitgliedstaaten bei einem Länder-

vergleich auch sein können, so ist es kaum möglich die tatsächliche Steuerbelastung von im gleichen Land tätigen Unternehmen zu vergleichen. Je nachdem wann das Unternehmen gegründet wurde, wo der Unternehmensstandort ist, aber auch welche wirtschaftlichen Aktivitäten gesetzt werden, kann es zu erheblichen Unterschieden der Steuerbelastung von Unternehmen in einem einzigen Mitgliedstaat kommen.

## 7. Ergebnis der Ländervergleiche

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

Es darf auch nicht darüber hinwegtäuschen, dass günstige Steuersätze vielfach durch breite Bemessungsgrundlagen kompensiert werden und ähnliches mehr, aber andererseits ist es leicht möglich durch entsprechende Gestaltungen eine Steuerbelastung zu erreichen, die vom nominellen Steuersatz erheblich abweicht. Solche Konstruktionen sind beispielsweise in Malta mittels International Holding Company oder mittels International Trading Company völlig unproblematisch zu erlangen.

Außerdem gibt es in fast jedem der neuen Mitgliedstaaten eine Vielzahl von einzelnen Begünstigungen, die insbesondere für international agierende Unternehmen maßgeschneiderte Lösungen bieten, sodass diese Unternehmen steuerschonend agieren können. Insbesondere im internationalen Konnex ergeben sich so Gestaltungsmöglichkeiten, die nur durch eine weitgehende Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung auf europäischer Ebene eingeschränkt werden können. Durch die Fusions-Richtlinie<sup>11</sup> und die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *de Lastyrie de Saillant*<sup>12</sup> ist es bei der Wegzugsbesteuerung zu wesentlichen Änderungen gekommen. Dadurch wird es für Unternehmen noch leichter, ihre Gewinne dorthin zu verlagern, wo die geringste Steuerbelastung anfällt. Insbesondere bei immateriellen Vermögensgegenständen wie Patenten, Lizenzen, Warenzeichen oder Konzessionen wird es nun wesentlich leichter diese auch grenzüberschreitend dort zu positionieren, wo die Steuerbelastung am geringsten ist.

## 8. Einzelne Steuerbegünstigungen im Detail

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

### **Finanzierungsgesellschaft in Zypern – Beispiel 1**

Für Gewinne einer österreichischen Kapitalgesellschaft fällt Körperschaftsteuer in Höhe von 25% an. Zinszahlungen an Fremdkapitalgeber mindern den steuerpflichtigen Gewinn der Gesellschaft. Systemkonform werden Zinseinnahmen beim Empfänger des Fremdkapitals als steuerpflichtige Einnahme behandelt. Das gilt grundsätzlich auch für Zinszahlungen die zwischen Konzernunternehmen fließen, sofern bestimmte Grundsätze<sup>13</sup> eingehalten werden. Durch die Einschaltung einer in Zypern ansässigen Gesellschaft kann dieses System allerdings zugunsten der Unternehmensgruppe durchbrochen werden. Wird eine österreichische Gesellschaft mit Fremdkapital einer zypriotischen Tochtergesellschaft ausgestattet, dann mindern die Zinszahlungen den Gewinn der österreichischen Gesellschaft. Da die Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen<sup>14</sup> einen Quellensteuerabzug in Österreich nicht zulässt. Durch entsprechende Regelungen in Zypern kommt es allerdings zu einem Systembruch, und die Zinszahlungen sind für die in Zypern ansässige Gesellschaft steuerfrei<sup>15</sup>, weil diese aus einer ausländischen Betriebsstätte stammen. Kommt es zu einer Gewinnausschüttung der zypriotischen Gesellschaft, dann bleiben diese Gewinnausschüttungen in Österreich steuerfrei, weil die Mutter-Tochter Richtlinie zur Anwendung kommt, sofern die Beteiligung zumindest 10% beträgt. Ein Quellensteuerabzug in Zypern unterbleibt ebenfalls. Kommt es in Österreich zu einer Gewinnausschüttung an die österreichischen Anteilseigner, dann fällt bei diesen lediglich Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% an. Im Gegensatz dazu beträgt die Steuerbelastung 43,75%<sup>16</sup>, wenn der Umweg über die zypriotische Gesellschaft nicht gewählt wird.

### **Zwischenschaltung einer Personengesellschaft – Beispiel 2**

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

## 9. Die Zukunft der Unternehmensbesteuerung in der erweiterten Europäischen Union

Der durchschnittliche Körperschaftsteuersatz in den zehn neuen Mitgliedstaaten ist zwischen 2001 und 2005 von 26,6% auf 18,5% gesunken, und auch Rumänien und Bulgarien haben in den letzten Jahren ihre Körperschaftsteuersätze beträchtlich gesenkt. So hat Bulgarien mit 1. Jänner 2005 den Körperschaftsteuersatz von 19,5% auf 15% reduziert, und die neue liberale Regierung in Rumänien hat ebenfalls mit 1. Jänner 2005 eine Flat Tax eingeführt und dabei auch die Körperschaftsteuer von ursprünglich 25% auf 16% gesenkt. Dies ist nur eine Momentaufnahme, denn der Trend zu noch niedrigeren Steuersätzen ist noch nicht abgeschlossen. Ungarn will den Körperschaftsteuersatz von 16% auf 12% reduzieren. Tschechien plant stufenweise bis 2006 eine Senkung auf 24%, und auch in Estland ist bis 2007 eine stufenweise Senkung der Körperschaftsteuer auf 20% geplant.

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

Dieses »race to the bottom« wurde von der Wissenschaft vielfach lange Zeit gelehnet und von der Politik lange Zeit ignoriert. Mittlerweile werden in der Politik zwar Stimmen nach einer Bekämpfung des Steuerwettbewerbes laut, insbesondere in Deutschland und in Frankreich werden vermehrt Mindeststandards für die Unternehmensbesteuerung gefordert. Gleichzeitig wurde in der Praxis bis jetzt nichts unternommen, um tatsächlich den Steuerwettbewerb einzudämmen. Die Kommission weist zwar auf die Notwendigkeit einer Harmonisierung bei der Körperschaftsteuer hin, im Vordergrund steht jedoch generell der Gedanke, dass 25 verschiedene Körperschaftsteuersysteme für die Unternehmen sehr kostenintensiv und verwaltungsaufwändig sind. Denn immer wenn von der Notwendigkeit der Harmonisierung gesprochen wird, wird auch darauf hingewiesen, dass nicht daran gedacht wird auch die Körperschaftsteuersätze zur Gemeinschaftssache zu erklären. Ganz im Gegenteil wird von der Kommission immer wieder betont, dass die Steuersätze allein Sache der Mitgliedstaaten bleiben sollen und dass dadurch ein gesunder Steuerwettbewerb aufrechterhalten bleiben soll.

## 10. Anforderungen an eine europäische Steuerpolitik

Die Bestandsaufnahme über die Regelungen zur Unternehmensbesteuerung in den zehn neuen Mitgliedstaaten hat ganz deutlich gezeigt, dass eine weitere Harmonisierung in diesem Bereich unumgänglich ist. Generell kann konstatiert werden, dass in den zehn neuen Mitgliedstaaten der Trend ganz eindeutig zu immer niedrigeren Körperschaftsteuersätzen geht. Zwar sind die Steuersätze für die tatsächliche Steuerbelastung nur die halbe Wahrheit, weil die Steuerbemessungsgrundlage und auch das Körperschaftsteuersystem letztendlich genau so wichtig sind. Trotzdem haben die nominellen Körperschaftsteuersätze eine nicht zu unterschätzende Signalfunktion.

Der Ländervergleich in den neuen Mitgliedstaaten zeigt, dass in den einzelnen Ländern eine Vielzahl von unterschiedlichsten Begünstigungen gewährt wird. Durch diese Vielzahl von Begünstigungen wird es vor allem für international operierende

Unternehmen leicht möglich, diese Begünstigungen so zu bündeln, dass die Gesamtsteuerbelastung gering gehalten werden kann. Diese Begünstigungen führen so zu einer noch weiteren Trennung von realwirtschaftlichen Aktivitäten der Unternehmen und deren finanziellen Abbildung. Diese Vorgehensweise ist nicht neu, bisher haben grenzüberschreitend agierende Unternehmen versucht, die Gewinne dort anfallen zu lassen, wo die Steuersätze besonders niedrig sind, bzw wo sonst besonders günstige steuerliche Vorschriften gelten.

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

## **11. Harmonisierungsmaßnahmen im Bereich der Unternehmensbesteuerung**

Von einer echten Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung auf europäischer Ebene kann noch nicht gesprochen werden. Die bisherigen Maßnahmen sind auch einzig in die Richtung gegangen, Doppelbesteuerungen bei grenzüberschreitenden Transaktionen zu beseitigen. Diese Maßnahmen waren zweifelsohne richtig und notwendig. Die Entwicklung in den letzten Jahren hat aber auch eindeutig gezeigt, dass diese Fokussierung auf die Unternehmensebene nicht ausreicht, sondern dass eine umfassende Harmonisierung notwendig ist, die zum einen unnötige Doppelbelastungen und administrative Hürden (»Compliance Costs«) für die europaweit agierenden Unternehmen abbaut, zum anderen muss aber auch gewährleistet werden, dass sich Unternehmen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit an der Finanzierung des Sozialstaats beteiligen. Die Kommission hat schon in ihrer Mitteilung im Jahr 2001 über die »Steuerpolitik in der Europäischen Union – Prioritäten für die nächsten Jahre<sup>17</sup>« angeführt, dass in der Europäischen Union der Faktor Arbeit generell einer sehr hohen Steuerbelastung ausgesetzt ist, und dass die Verminderung der Steuerbelastung auf den Faktor Arbeit eine der wesentlichen Grundlagen für ein entsprechendes Beschäftigungs- und Wirtschaftswachstum in der Europäischen Union ist. Denn neben den zweifelsohne vorhandenen Hürden, die Unternehmen bei grenzüberschreitenden Aktivitäten bewältigen müssen, darf nicht übersehen werden, dass die gegenwärtige Situation mit den 25 verschiedenen Steuersystemen in Europa auch unzählige Möglichkeiten bietet, steuerschonende Gestaltungsmöglichkeiten intensiv auszunutzen zu können, und die Steuerbelastung für das einzelne Unternehmen erfolgreich zu minimieren. Diese Entwicklung wird durch die sehr restriktive Rechtsprechung des EuGH noch weiter verstärkt. Deshalb kommen wir zur Überzeugung, dass nur eine sehr weitreichende Harmonisierung die für alle Beteiligten gewünschten Ergebnisse liefern kann. Denn neben dem Abbau der Hemmnisse für die Unternehmen muss sichergestellt werden, dass in Zukunft auch den Mitgliedstaaten entsprechende Einnahmen aus der Körperschaftsteuer zufließen, und dass auch die Kapitalgesellschaften den Anteil an der Finanzierung des Europäischen Sozialmodells leisten, der ihrer Leistungsfähigkeit entspricht, denn in letzter Konsequenz kann das Europäische Sozialmodell nur weiter bestehen, wenn die entsprechenden Steuereinnahmen vorhanden sind. Außerdem ist die Körperschaftsteuer wesentlicher Bestandteil der Steuersysteme

der europäischen Staaten, und ein völliges Wegbrechen der Körperschaftsteuer bringt das ganze Steuersystem eines Staates ins Wanken (»backstop function«).

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

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

Die Bemessungsgrundlage sollte sich an den bestehenden Grundsätzen im Bilanzsteuerrecht orientieren, die Wahlrechte sind weitestgehend einzuschränken. Um die bestehenden Probleme bei der Besteuerung von Konzernen in den Griff zu bekommen, ist ein konsolidiertes Konzernergebnis die bessere Besteuerungsgrundlage als die Einzelergebnisse der einzelnen Konzerngesellschaften, weil dann tatsächlich das Konzernergebnis besteuert wird. Die Probleme mit Gewinnverlagerungen durch die Festsetzung von Verrechnungspreisen, grenzüberschreitende Konzernfinanzierungen durch Fremdkapital und ähnliches mehr sind so einfach in den Griff zu bekommen, da letzten Endes der Konzern als ein Unternehmen angesehen und auch so besteuert wird, was letztlich auch der wirtschaftlichen Realität entspricht.

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

Außerdem ist es erforderlich, die Körperschaftsteuersysteme innerhalb der Europäischen Union zu vereinheitlichen, da durch die jetzige Systemvielfalt nach wie vor unzählige Möglichkeiten zur Steuervermeidung geboten werden.

## 12. Schlussbemerkungen

Aus unserer Sicht ist es unbestritten, dass über Beihilfen den Beitrittsländern geholfen werden muss, möglichst rasch an die durchschnittliche Wirtschaftsleistung der EU Anschluss zu finden. Das Steuerrecht erscheint uns dazu aus mehreren Gründen nicht das geeignete Instrument zu sein:

- Das Steuerrecht ist ein sehr grobes Investitionssteuerungsinstrument im Verhältnis zu Strukturbeihilfen, die gezielt eingesetzt werden können.
- Steuerdumping löst zum Unterschied von Investitionsbeihilfen auch ein Steuerdumping in den Geberländern aus, was wiederum die Finanzierung des Europäischen Finanzausgleichs erschwert.

- Nach der Theorie der Optimal Taxation sollte ein ideales Besteuerungssystem möglichst entscheidungsneutral sein. Nun ist es in den meisten europäischen Staaten so, dass bereits heute die Faktoreinkommen aus unselbständiger Arbeit deutlich höher mit Abgaben belastet sind, als Faktoreinkommen aus Kapitalvermögen. Durch den beschriebenen Dumpingprozess wird dieser Wettbewerbsnachteil noch verstärkt. Man könnte das verstehen, wenn der Kapitalmangel das zentrale Problem wäre. Tatsächlich ist aber die Massenarbeitslosigkeit das brennendste Problem in der EU und so gesehen ist diese Politik unverstänlich.

Aus unserer Sicht muss alles getan werden, um diesen Körperschaftsteuerdumpingprozess zu stoppen. Das kann nur auf der gesamteuropäischen Ebene geschehen. Hoffnungsvoll stimmen die Bemühungen der EU-Kommission die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen zu harmonisieren, wiewohl uns klar ist, dass sie noch in den Kinderschuhen steckt. Beschleunigt könnte der Prozess durch einen interessanten Vorschlag der Kommission<sup>18</sup> werden, der eine Umbasierung eines Teils der EU-Finanzierung von einer Umsatzsteuerbemessungsgrundlage auf eine Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage vorsieht. Schließlich haben transnationale Konzerne einen großen Vorteil aus dem Binnenmarkt und so ist es folgerichtig von ihnen einen Beitrag zu verlangen.

Wir verkennen nicht, dass auf Basis des Einstimmigkeitsprinzips und auf Basis der derzeit vorherrschenden wirtschaftspolitischen Meinungen, eine Harmonisierung des Steuersatzes bestenfalls auf zypriotischem Niveau möglich ist. Unsere Aufgabe ist es jedoch darauf hinzuweisen, dass mit einem Gewinnbesteuerungsniveau um 15% das hohe wohlfahrtsstaatliche Niveau in Kerneuropa nicht zu halten ist. Gar nicht so sehr deshalb, weil die Körperschaftsteuereinnahmen sinken werden, sondern weil dadurch mittelfristig Auswirkungen auf die gesamte Ertragsbesteuerung zu erwarten sind.

## Literatur

- Bönker, Frank: Steuerpolitische Aspekte der EU-Osterweiterung, in: DIW Vierteljahresshefte zur Wirtschaftsforschung 72/2003; 522ff
- Farny, Otto/ Lunzer, Gertraud/ Saringer, Martin/ Wagner, Norman (2005) Steuerbegünstigungen in der Europäischen Union in den zehn neuen Mitgliedstaaten im Bereich der Unternehmensbesteuerung, Wien
- Janssen, Helmut: EG-Beihilfenrecht nach der Osterweiterung – Wann müssen Unternehmen mit Rückforderungen rechnen? In: Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht, Heft 8/2004.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften; KOM (2001) 260 endgültig, Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss »Steuerpolitik in der Europäischen Union – Prioritäten für die nächsten Jahre«
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften; 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«; 2001; 4f
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften; KOM (2003) 726 endgültig, Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss: Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen, 24. 11. 2003; 19f

- Kommission der Europäischen Gemeinschaften; KOM (2004) 505 endgültig, Finanzierung der Europäischen Union – Bericht der Kommission über das Funktionieren des Eigenmittelsystems
- Schratzenstaller, Margit/ Truger, Achim (Hrsg) Perspektiven der Unternehmensbesteuerung; Marburg 2004
- Secr, Roman et.al.: Die Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet der direkten Besteuerung in den Jahren 2003 und 2004, in: Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht, Heft 7/2005.
- Wunderlich, Nina/ Albath, Lars: Der Europäische Gerichtshof und die direkten Steuern – Ein Beitrag zum Verhältnis von Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht; DStZ 2005/ 16; 547ff

## Anmerkungen

- 1 Dieser Artikel ist eine Zusammenfassung der von der Arbeiterkammer Wien im Oktober 2005 veröffentlichten Studie mit dem Titel »Steuerbegünstigungen in der Europäischen Union in den zehn neuen Mitgliedstaaten im Bereich der Unternehmensbesteuerung« (Farny / Lunzcr / Saringer / Wagner; 2005). Die Studie wurde im Rahmen einer Diskussionsveranstaltung mit dem Titel »Corporate tax in the new Member States – Risk for the European Social Model« am 9. November 2005 in Brüssel der Öffentlichkeit vorgestellt.
- 2 inklusive Solidaritätszuschlag von 5,5 vH des Steuerbetrages
- 3 2003 beinhaltet einen Hochwasserzuschlag von 1,5%
- 4 RL 90/435/EWG, vom 23.07.1990
- 5 RL 90/434/EWG, vom 23.07.1990
- 6 Übereinkommen 90/436/EWG
- 7 RL 2003/48/EG, vom 03.06.2003
- 8 RL 2003/49/EG, vom 03.06.2003
- 9 EuGH Rechtssache de Lasteyrie du Saillant (C-9/02)
- 10 EuGH Rechtssache Marks & Spencer (C-446/03)
- 11 RL 90/434/EWG, vom 23.07.1990
- 12 EuGH Rechtssache de Lasteyrie du Saillant (C-9/02)
- 13 »dealing at arms length«
- 14 RL 2003/49/EG, vom 03.06.2003
- 15 Sofern es sich um eine Foreign Controlled Company handelt. Details dazu sind im Länderteil zu Zypern angeführt.
- 16 Körperschaftsteuer in Höhe von 25% auf Gesellschaftsebene und Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% auf Gesellschafterebene ergibt kummulativ eine Steuerbelastung in Höhe von 43,75%
- 17 Kom (2001) 260 endg
- 18 Kom (2004) 505 endg/2, 10