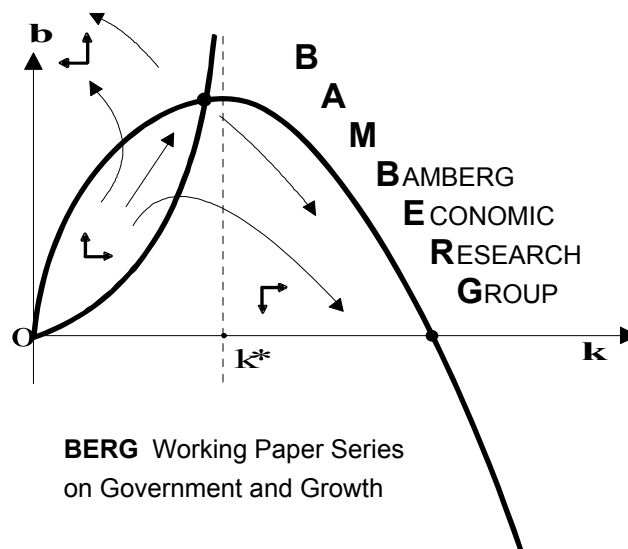


Der Europäische Gerichtshof EuGH als Bremsklotz einer effizienten und koordinierten Unternehmensbesteuerung in Europa?

H.-Dieter Wenzel
und Jürgen Jilke

Working Paper No. 66
November 2009



BERG Working Paper Series
on Government and Growth

Bamberg Economic Research Group
on Government and Growth
Bamberg University
Feldkirchenstraße 21
D-96045 Bamberg
Telefax: (0951) 863 5547
Telephone: (0951) 863 2547
E-mail: public-finance@uni-bamberg.de
<http://www.uni-bamberg.de/vwl-fiwi/forschung/berg/>

ISBN 978-3-931052-74-4

Reihenherausgeber: BERG
Heinz-Dieter Wenzel

Redaktion
Felix Stübben *

* felix.stuebben@uni-bamberg.de

Der Europäische Gerichtshof EuGH als Bremsklotz einer effizienten und koordinierten Unternehmensbesteuerung in Europa?

H.-Dieter Wenzel*

Lehrstuhl für Finanzwissenschaft

Fakultät SoWi

Universität Bamberg

Deutschland

Jürgen Jilke*

Lehrstuhl für Finanzwissenschaft

Fakultät SoWi

Universität Bamberg

Deutschland

Abstract

In der Europäischen Union gilt das in den einschlägigen EU-Verträgen kodifizierte Binnenmarktprinzip. Vor allem dann, wenn nationale Normen der Verwirklichung der EU-Ziele zuwiderlaufen können, wird den Mitgliedstaaten ein einheitliches und koordiniertes politisches Vorgehen abverlangt. Insbesondere Maßnahmen, die eine Ungleichbehandlung in- und ausländischer Akteure bewirken, können oftmals gegen den Einheitlichen Europäischen Binnenmarkt verstoßen und müssen daher verworfen werden. Während der Bereich der **indirekten Besteuerung** nach Art. 93 EGV einem klaren Harmonisierungsgebot unterliegt, findet sich für den Bereich der **direkten Steuern** keine entsprechende Norm, obwohl eine EU-Zielbeeinflussung scheinbar eher die Regel als die Ausnahme darstellt. Die gesetzgeberische Kompetenz der Mitgliedsländer zur supranationalen Zielerreichung führt zu einer völlig artigen und ineffizienten Gesetzgebung.

Im Rahmen der vorliegenden Arbeit soll erörtert werden, worin die ineffiziente Gesetzgebung besteht und warum diese seit Jahrzehnten aufrechterhalten wird. Dazu ist es nötig, die eminente Bedeutung der Unternehmensbesteuerung zunächst in quantitativer, dann in qualitativer Hinsicht herauszuarbeiten. Die Charakterisierung der quantitativen und qualitativen Bedeutung für die EU und die Mitgliedstaaten offenbart unmittelbar, wie es zu der gegenwärtigen Gesetzgebung kommen konnte. In diesem Zusammenhang wird dem EuGH eine erweiterte Rolle zugesprochen, die über die reine Rechtsentscheidungsbefugnis hinausgeht und aus einer defizitären Kompetenzverteilung resultiert. Hieran anknüpfend kann auf die Logik hinter den Vorschlägen der Europäischen Kommission eingegangen werden. Mit einem möglichen Reformansatz auf Basis der Kommissionsvorschläge wird die Arbeit abgeschlossen.

* Fragen und Anmerkungen können per Email an die Autoren heinz-dieter.wenzel@uni-bamberg.de und juergen.jilke@uni-bamberg.de gerichtet werden.

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	3
2	Stilisierte Fakten zur Unternehmensbesteuerung	4
2.1	Die EATR und Kapitalkosten als Vergleichsmaßstab	5
2.2	Das Körperschaftsteueraufkommen im Verhältnis zum Gesamteueraufkommen in den EU-Staaten	7
3	Die Bedeutung der Unternehmensbesteuerung für die EU und die Mitgliedstaaten.....	9
3.1	Die Perspektive der Europäischen Union – Unternehmensbesteuerung und EU-Ziele	9
3.2	Die Perspektive der Mitgliedstaaten - Körperschaftssteuer und Wettbewerbsfähigkeit.....	11
3.3	Zielvereinbarkeit	13
4	Die Gesetzgebung: Steuersouveränität und Grundfreiheiten	14
4.1	Realisierung kollektiver Rationalität bei geschützter individueller Rationalität.....	15
4.2	Die gegenwärtige Situation	17
4.3	Entscheidungen des EuGH im Bereich der Unternehmensbesteuerung	18
5	Die erweiterte Rolle des EuGH	20
5.1	Kapitalimport- vs. Kapitalexporthneutralität in der EU	21
5.2	EuGH und gesetzgeberische Effizienz	23
6	Unternehmensbesteuerung zielorientiert gestalten.....	24
6.1	Zwischenergebnisse.....	24
6.2	Perspektiven	26
7	Zusammenfassung und Fazit	27

1 Einleitung

„Der Rat erlässt auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts innerhalb der in Artikel 14 gesetzten Frist notwendig ist.“¹

Während der Bereich der indirekten Besteuerung auf Basis des Art. 93 EGV einem klaren Harmonisierungsgebot unterliegt, findet sich für den Bereich der direkten Besteuerung kein Erfordernis für ein harmonisiertes Vorgehen. Daher besteht in der Europäischen Union gegenwärtig kein einheitliches und koordiniertes System der Unternehmensbesteuerung. Die Souveränität in diesem Bereich soll vielmehr bei den Mitgliedsländern verbleiben und im Einklang mit den **vier Grundfreiheiten** des **Europäischen Binnenmarktes** ausgeübt werden². Erst wenn ein übergeordnetes Ziel verletzt wird, kann die Europäische Union von Seiten des jeweiligen Mitgliedslandes eine Nachbesserung erwirken³.

Die so charakterisierte gegenwärtig vorzufindende Situation in gesetzgeberischer Hinsicht bewirkt - und dies wird weitestgehend einhellig vertreten - immense **Befolungs- und Verwaltungskosten**⁴. Während die Befolgungskosten in erster Linie aus der Erfordernis resultieren, dass die Unternehmen im Binnenmarkt mit bis zu 27 unterschiedlichen Steuerrechtssystemen gleichzeitig umzugehen haben, resultieren die Verwaltungskosten aus der Überprüfung der steuerlichen Unternehmensangaben. Neben den hohen Befolungs- und Verwaltungskosten werden noch weitere, für einen einheitlichen Binnenmarkt inakzeptable **Effizienzkosten** proklamiert⁵. Die Koexistenz von 27 zum Teil immens voneinander abweichenden Steuersystemen führt zu einer Situation, in der Unternehmensentscheidungen derart verzerrt werden, dass sich in Standortwürdigungsprüfungen bei Berücksichtigung von Steuern eine andere Rangfolge als in solchen ohne Berücksichtigung von Steuern ergibt⁶. Eine derartige steuerliche⁷ Beeinflussung sollte nach Ansicht der Europäischen Kommission in einem einheitlichen Binnenmarkt nicht vorliegen⁸. Aus diesem Grund soll auch der Bereich der di-

¹ Art. 93 EGV in der Fassung vom 02.10.1997.

² Vgl. Spengel (2003), S.2 f.

³ Art. 10 EGV.

⁴ Vgl. Europäische Kommission (2004), S. 37 ff. Siehe dazu auch Musgrave/Musgrave, Public Finance, 1984, S. 291.

⁵ Europäische Kommission (2005) S. 4 ff.

⁶ Vgl. Europäische Kommission (2001a), S. 2 f.

⁷ Vgl. dazu auch Schön et al. (2008).

⁸ Vgl. Europäische Kommission (2005), S. 4 ff.

rekten Besteuerung in harmonisierter, zumindest aber koordinierter Weise bei den Mitgliedsländern durchgesetzt werden.

Bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt konnte die Europäische Kommission die Mitgliedsländer von einer gemeinsamen Vorgehensweise jedoch nicht überzeugen, sodass sämtliche Koordinierungsschritte im Bereich der Unternehmensbesteuerung nur über Umwege⁹ zu realisieren waren bzw. sind. Diese über Umwege zu erreichende koordinierte Unternehmensbesteuerung und die sich hieraus ergebenden Problembereiche sind Gegenstand des vorliegenden Papiers. Die Frage, ob erstens den von der Kommission angeführten Effizienzaspekten Folge zu leisten und zweitens eine **explizite Harmonisierung** der Unternehmensbesteuerung geboten ist, soll in diesem Papier beantwortet werden. Zugleich soll eine Sensibilisierung für etwaige Defizite im Bereich der Unternehmensbesteuerung erreicht werden¹⁰.

Der Aufbau der vorliegenden Arbeit ist wie folgt: Im zweiten Kapitel sollen die Körperschaftsteuersysteme und das aus diesen generierte Aufkommen in stilisierter Form dargestellt werden. Darauf aufbauend wird im dritten Kapitel die Bedeutung der Körperschaftsteuer für die Mitgliedsländer und die EU in **qualitativer Hinsicht** erörtert. Im vierten Kapitel soll die Vereinbarkeit von Steuersouveränität und Grundfreiheiten diskutiert werden. Denn während die Steuersouveränität die EU in ihrem Handeln begrenzt, werden die Mitgliedsländer durch die zu wahrenen Grundfreiheiten eingeschränkt. Insbesondere die Frage, ob Politikbereiche mit immensen Auswirkungen auf den einheitlichen Binnenmarkt überhaupt und in sinnvoller Weise bei den Mitgliedsstaaten verbleiben können, muss eingehend erörtert werden. Es hat den Anschein, dass der EuGH eine zentrale Rolle spielt und ihm eine weitere, über die judikative hinausgehende Funktion zugesprochen wird. Das fünfte Kapitel der Arbeit beschreibt diese erweiterte Rolle, die der EuGH einzunehmen scheint. In Kapitel 6 sollen die bis dahin offengelegten Defizite kurz zusammengefasst und Perspektiven der europäischen Unternehmensbesteuerung aufgezeigt werden.

2 Stilisierte Fakten zur Unternehmensbesteuerung

Die Unternehmensbesteuerung in nahezu allen Ländern der Welt gilt scheinbar als tragendes Instrument zur Verwirklichung der Budgetfinanzierungserfordernisse¹¹.

Im Folgenden wird die gegenwärtige Belastung sowie das Steueraufkommen aus der Unternehmensbesteuerung in der EU charakterisiert. Eine im Rahmen dieses begrenzten Papiers

⁹ Bisher wurden nur geringe Koordinierungsfortschritte erzielt. Vgl. Europäische Kommission (2001a), S. 6.

¹⁰ Der Verbleib der Souveränität bei den Mitgliedsländern auf das Subsidiaritätsprinzip des Art. 5 EGV zurückzuführen. Vgl. Spengel (2003), S. 2.

¹¹ Vgl. Auerbach (2006), S. 1 f.

detaillierte Charakterisierung der einzelnen Steuersysteme muss aus naheliegenden Gründen unterbleiben. Das Ziel liegt vielmehr darin, die 27 in der EU vorzufindenden Systeme der Unternehmensbesteuerung hinsichtlich der **effektiven Belastung** zu vergleichen¹². Durch diesen Vergleich soll die gegenwärtige Besteuerungssituation aus effizienztheoretischer Sicht beleuchtet und so die Bedeutung der Unternehmensbesteuerung für die EU offengelegt werden.

Ferner ist das Steueraufkommen aus der Unternehmensbesteuerung im Verhältnis zum Gesamtaufkommen nicht zu vernachlässigen. Ein diesbezüglicher Vergleich wiederum legt die Bedeutung der Unternehmensbesteuerung für die Mitgliedsländer offen.

2.1 Die EATR und Kapitalkosten als Vergleichsmaßstab

Das Konzept der **Effective Average Tax Rate (EATR)** und der **Kapitalkosten** geht auf die Aufsätze von King und Fullerton (1984) sowie Devereux und Griffith (1999) zurück. Insbesondere das Modell von Devereux und Griffith ermöglicht die Berechnung der effektiven Steuerbelastung in Folge eines hypothetischen Investitionsprojektes. Dabei wird nicht nur zwischen Investitionen in unterschiedlichen Wirtschaftsgütern unterschieden sondern auch - und dies scheint viel entscheidender - zwischen alternativen Finanzierungsformen. Unterschiede in den Definitionen der steuerlichen Bemessungsgrundlagen, Sonderregelungen und Abschreibungsverfahren werden in den Berechnungen der Steuerbelastungen dadurch mitberücksichtigt¹³. Ein lediglicher Vergleich der Tarifsätze würde offensichtlich andersgeartete Ausgestaltungen der Systeme vernachlässigen.

Tabelle 1 verdeutlicht die durchschnittliche über die Wirtschaftsgüter und Finanzierungsformen berechnete EATR und die durchschnittlichen Kapitalkosten in den 27 EU-Staaten¹⁴. Während die Kapitalkosten diejenige Vorsteuerrendite darstellt, die ein Investment mindestens erwirtschaften muss, um durchgeführt zu werden, wird mit der EATR die effektive Steuerlast auf profitable Investments in den einzelnen Ländern abgebildet¹⁵.

¹² Ein Konzept für den Vergleich unterschiedlicher Steuersysteme wird von Devereux und Griffith (1999) auf Basis des King und Fullerton (1984) Ansatzes entwickelt.

¹³ Devereux, Griffith (2003), S. 111.

¹⁴ Siehe Elschner et. al (2009), S. 7 ff.

¹⁵ Vgl. Devereux, Griffith (2003), S. 109 ff.

Tabelle 1: EATR und Kapitalkosten der EU-27¹⁶ in 2007

Land	EATR in Prozent	Kapitalkosten in Prozent
Belgien	25,4	5,0
Bulgarien	8,8	5,3
Dänemark	22,5	6,0
Deutschland	35,5	7,0
Estland	17,3	5,2
Finnland	24,5	6,3
Frankreich	34,6	7,7
Griechenland	21,7	5,8
Irland	14,4	5,8
Italien	31,8	6,4
Lettland	14,3	5,7
Litauen	15,2	5,4
Luxemburg	25,9	6,0
Malta	32,2	6,8
Niederlande	23,7	6,2
Österreich	23,0	6,1
Polen	17,4	5,8
Portugal	23,7	6,0
Rumänien	14,8	5,7
Schweden	24,6	6,1
Slowakei	16,8	5,6
Slowenien	20,7	5,9
Spanien	34,5	7,5
Tschechische Republik	21,0	5,8
Ungarn	19,5	5,9
Vereinigtes Königreich	29,3	6,9
Zypern	10,6	5,5
EU-Durchschnitt	22,4	6,1
Spannweite	26,7 Punkte	2,7 Punkte

Quelle: Darstellung basierend auf Elschner et. al (2009), eigene Berechnungen

Die **Spannweite** in der EATR und den Kapitalkosten wird durch den Vergleich der Extremwerte ermittelt. Während bei ersterer der Belastungsunterschied zwischen Deutschland und Bulgarien 26,7 Prozentpunkte beträgt, differieren die Kapitalkosten zwischen Frankreich und Belgien um 2,7 Prozentpunkte. In einem Binnenmarkt, wie dem der Europäischen Union, werden derartige Belastungsunterschiede im Bereich der Unternehmensbesteuerung, aufgrund von Wettbewerbsverzerrungen, als wenig wünschenswert etikettiert. Denn unter sonst gleichen Bedingungen wird ein Unternehmen, das in Deutschland ansässig ist um ca. 400 Prozent stärker belastet als ein gleichartiges Unternehmen in Bulgarien. Gerade in Branchen, in denen

¹⁶ Die Anteilseignerebene bleibt unberücksichtigt.

die Unternehmen in nur geringem Umfang von dem Angebot an öffentlichen Gütern profitieren¹⁷, geht ein derartiger Belastungsunterschied mit signifikanten Verzerrungen der Unternehmens- bzw. Standortentscheidungen einher¹⁸. Die Folgen scheinen offensichtlich: Die Wahl des Standorts unter Vernachlässigung von Steuern weicht von der unter Berücksichtigung von Steuern ab. Nicht die aus volkswirtschaftlicher Sicht wünschenswerte Bruttorendite, sondern die Nettorendite wird so zur Grundlage der Entscheidungen¹⁹.

Die Auswirkungen werden insbesondere auch dann deutlich, wenn die zweite in der Tabelle dargestellte Größe, die Kapitalkosten, hinsichtlich etwaiger Ineffizienzen betrachtet wird. Die Vorsteuerrenditen in den einzelnen Ländern, die ein Investitionsprojekt mindestens erwirtschaften muss, um durchgeführt zu werden, weichen in erheblichem Umfang voneinander ab. Während in Frankreich Investitionsprojekte bis zu einer Vorsteuerrendite von 7,7 Prozent zu den Grenzinvestitionsprojekten gehören, sind diejenigen in Belgien nur bis zu einem Wert von 5,0 Prozent unvorteilhaft. Das Differential in Höhe von 2,7 Prozentpunkten bewirkt, dass in Frankreich vergleichsweise **zu wenig** investiert wird. Knappe Ressourcen werden dadurch nicht nur hinsichtlich der Grenzproduktivität (Bruttorendite), sondern auch aus umweltpolitischer Perspektive nur suboptimal eingesetzt. Die Allokation zum Ort des höchsten Grenzertrages mit der Folge eines c.p. maximierten Outputs wird steuersystematisch verhindert²⁰.

Zusammenfassend kann damit konstatiert werden, dass die Praxis der Unternehmensbesteuerung in den einzelnen EU-Staaten – dem Europäischen Binnenmarkt zum Trotz – kein einheitliches Bild liefert.

2.2 Das Körperschaftsteueraufkommen im Verhältnis zum Gesamteueraufkommen in den EU-Staaten

Für die Mitgliedsländer scheinbar viel zentraler, als etwaige Ineffizienzen bzw. hohe Befolungs- und Verwaltungskosten, ist das Steueraufkommen, das von der Unternehmensbesteuerung generiert wird. Im Rahmen dieses Abschnittes darf ein Blick auf die Einnahmen aus der Unternehmensbesteuerung nicht unterbleiben. Denn bei nur geringem Steueraufkommen scheint es fraglich, ob der Nutzen aus einer **souveränen** Steuergesetzgebung die oben angesprochenen Effizienzkosten übersteigt.

¹⁷ Als Beispiel könnte die IT-Dienstleistungs- bzw. Softwareentwicklungsbranche dienen. Das Angebot und die Qualität der Öffentlichen Güter scheinen für diese Unternehmen bzw. deren Produktionsfunktionen eine vergleichsweise geringe Rolle zu spielen.

¹⁸ Europäische Kommission (2001a), S. 7 f.

¹⁹ Sauerland (2007), S. 51.

²⁰ Siehe auch Homburg (2000).

Tabelle 2: Steueraufkommen (Unternehmensbesteuerung) in Prozent zum Gesamtaufkommen

Land/ Region	2004	2005	2006	2007
Belgien	7,1	7,7	8,3	8,2
Dänemark	6,4	7,6	8,7	7,4
Deutschland	4,5	4,9	5,9	5,9
Finnland	8,1	7,6	7,7	9,0
Frankreich	6,3	5,5	6,7	6,6
Griechenland	9,6	10,3	8,5	..
Irland	12,0	11,2	12,0	10,8
Italien	6,9	6,8	8,1	8,7
Luxemburg	15,3	15,4	13,8	14,8
Niederlande	8,2	9,8	8,5	8,7
Österreich	5,2	5,2	5,2	5,8
Polen	5,9	6,4	7,1	..
Portugal	8,7	8,0	8,4	10,1
Schweden	6,3	7,5	7,5	8,2
Slowakei	8,2	8,7	9,9	9,8
Spanien	9,9	10,9	11,5	12,7
Ungarn	5,8	5,7	6,3	7,0
USA	9,7	11,1	11,8	11,4
Vereinigtes Königreich	8,1	9,3	10,8	9,4
EU15	8,2	8,5	8,8	..
OECD - Europa	8,5	9,1	9,5	..
OECD - Gesamt	9,6	10,3	10,7	..
OECD - Amerika	10,1	10,8	11,4	11,3
OECD - Pazifik	15,5	16,9	17,2	..

Quelle: OECD (2009a), eigene Darstellung

Tabelle 2 gibt einen Überblick über das Körperschaftssteueraufkommen der einzelnen EU-Staaten. Es wird unmittelbar deutlich, dass das Aufkommen aus der Körperschaftbesteuerung im Verhältnis zum Gesamtaufkommen in den meisten Staaten zwischen 5 und 10 Prozent beträgt. Der Vergleich der EU-15 mit den Regionen OECD-Amerika und OECD-Pazifik legt offen, dass das Steueraufkommen aus der Unternehmensbesteuerung relativ gering ist. Bei der Betrachtung einzelner Staaten fallen Länder wie Deutschland, Österreich, Frankreich aber auch Schweden mit relativ geringen Einnahmen auf

Irland profitiert hingegen, aufgrund der geringen Belastung²¹, in umfangreicher Weise von Gewinnverlagerungen durch Maßnahmen der Verrechnungspreisgestaltung sowie der Gesell-

²¹ Siehe Tabelle 1.

schafter-Fremdfinanzierung²² und kann damit einen für europäische Verhältnisse bedeutenden Aufkommensanteil durch die Unternehmensbesteuerung generieren.

Tabelle 2 legt noch einen weiteren Zusammenhang offen: In den Jahren 2004 bis 2007 ist das Körperschaftssteueraufkommen in Relation zum Gesamtaufkommen in nahezu allen betrachteten Staaten gestiegen. Nur drei der insgesamt 27 EU-Staaten weisen anteilig ein niedrigeres Steueraufkommen auf. Die Gründe hierfür sind vielfältig. In diesem Zusammenhang erwähnenswert ist vor allem, dass viele Staaten zu Beginn der Jahre 2000 umfangreiche Tax-Cut Maßnahmen durchgeführt haben, was zunächst eine Reduktion des Steueraufkommens vermuten lässt. Im Endeffekt ist jedoch das Gegenteil eingetreten, da die Bemessungsgrundlagen als Kompensation entsprechend erhöht wurden.

3 Die Bedeutung der Unternehmensbesteuerung für die EU und die Mitgliedstaaten

Anhand der vorangegangenen quantitativen Beschreibung der gegenwärtigen Unternehmensbesteuerung kann eine Einschätzung im Hinblick auf die qualitative Bedeutung für die EU und die Mitgliedsländer vorgenommen werden. Während die Bedeutung der Unternehmensbesteuerung für die Europäische Union²³ bereits durch Betrachtung der stilisierten Fakten offengelegt werden konnte, scheint für die Mitgliedsländer, aufgrund des relativ geringen Steueraufkommens, eine nur untergeordnete Bedeutung vorzuliegen. Im Hinblick auf die Ziele stellt sich damit die Frage, aus welchen Gründen eine offensichtlich ineffiziente²⁴ Besteuerungssituation bei gleichzeitig geringem Beitrag zu Budgetfinanzierung, aufrechterhalten wird.

3.1 Die Perspektive der Europäischen Union – Unternehmensbesteuerung und EU-Ziele

Tragende Pfeiler der Europäischen Union sind gem. Art. 2 EGV u.a. der einheitliche **Europäische Binnenmarkt**, der **Soziale Zusammenhalt** und die **Nachhaltigkeit des Wirtschaftens**. Der einheitliche Binnenmarkt wird durch die zugrundeliegenden Grundfreiheiten konkretisiert (Art. 3 I (c) EGV), sodass eine Verwirklichung nur über die Wahrung der Grund-

²² Das irische Steuersystem wird einhellig als eines der attraktivsten Systeme bezeichnet und ermöglicht MNEs durch Steuergestaltungen (Verrechnungspreisgestaltungen) die Reduktion der Konzernsteuerquote in bemerkenswertem Umfang. Vgl. auch Walsh (2003), S. 224 ff.

²³ Die Bedeutung für die EU scheint vor allem effizienztheoretischer Natur zu sein. Vgl. Europäische Kommission (2001a) und Europäische Kommission (2005).

²⁴ Europäische Kommission (2001a), S. 10 ff.

freiheiten erfolgen kann²⁵. Einzelstaatliche Maßnahmen, die mit den vier Grundfreiheiten unvereinbar sind, müssen grundsätzlich als nicht mit dem Europarecht konform verworfen werden. Die Gründe hierfür wurden zum Teil oben bereits erwähnt, sollten jedoch noch mal kurz einer Erörterung unterzogen werden.

Steuerliche Regelungen sollten Unternehmensentscheidung nicht verzerren, sodass Steuern in Investitionswürdigungsprüfungen keine Auswirkungen auf die Rangfolge einzelner Standorte²⁶ entfalten können. Gleichartige Unternehmen, die sich nur durch den Ansässigkeitsstaat unterscheiden, sollten einheitliche Wettbewerbsbedingungen im gesamten Wirtschaftsraum vorfinden. Denn ungleiche Rahmenbedingungen für gleichartige Unternehmen führen zu einer Situation, bei der die Ertragsmöglichkeiten durch den freien Warenverkehr für sämtliche Unternehmen identisch sind, während die Kosten – und Steuern können als Kosten interpretiert werden – eben gerade differieren. Wird die Unternehmensbesteuerung als Preis für den **Zugang zum Binnenmarkt** interpretiert, ergibt sich eine Preisdiskriminierung für sonst gleiche Unternehmen in Abhängigkeit vom jeweiligen (Hoch- oder Niedrigsteuer-) Land. Die nicht einheitliche Steuerbelastung führt zu dem bereits oben angeführten Problem ungleicher Bruttorenditen²⁷ (Grenzproduktivitäten), im Hinblick auf einen möglichst großen Output zu suboptimalen Entscheidungen und zu einer Verschwendung knapper Ressourcen. Aus **Nachhaltigkeitsgründen**²⁸ sollte eine suboptimale Allokation unterbleiben.

Obige Tabelle 2 hat diesbezüglich offengelegt, dass in Frankreich im Vergleich zu Belgien (unter der Prämisse eines möglichst großen Outputs) c.p. zu wenig Kapital eingesetzt wird. Eine Reallokation zugunsten Frankreichs würde, aufgrund der Realisierung eines höheren Grenzproduktes, einen größeren Output bzw. bei gleichbleibendem Output die Produktion mit c.p. geringeren Ressourceneinsatz und daher Umweltbelastungen ermöglichen. Die Überlegungen hinsichtlich der Outputmaximierung führen zu einem weiteren für die Europäische Union zentralen Aspekt. Das Ziel des **sozialen Zusammenhaltes**²⁹ und die daraus resultierenden Anforderungen an die Kohäsionspolitik in der Union lassen sich bei effizienter Ressourcenallokation, also bei einem c.p. größeren Output, offensichtlich leichter verwirklichen. Der zweite Hauptsatz der Wohlfahrtstheorie³⁰ zeigt uns, dass ein Optimum Optimorum³¹ nach vorheriger Umverteilung durch ein effizientes Steuer- und Transfermechanismus auch erreicht werden kann. Steuersysteme dagegen, die ex ante eine effiziente Ressourcenallokation

²⁵ Müller-Graff (2007), S. 227.

²⁶ Europäische Kommission (2001a), S. 9.

²⁷ Die Nettorenditen werden zum Ausgleich gebracht.

²⁸ Die umweltpolitische Kompetenz liegt zumindest teilweise bei der EU.

²⁹ Art. 158 EGV. Vgl. auch Europäischer Rat (2000). Ebenso Europäische Kommission (2001b), S. 4.

³⁰ Eine Darstellung findet sich in Heertje, Wenzel (2008), S. 424-434.

³¹ Dies wird durch den sozialen Zusammenhalt definiert.

verhindern, genügen nicht dem Pareto-Kriterium und reduzieren die Bemessungsgrundlage für eine Umverteilung. Heertje und Wenzel (2008) sehen hierin eine zentrale Begründung für Staatseingriffe auch bei funktionierenden Märkten³².

Die Unternehmensbesteuerung könnte damit ebenso als Instrument einen Beitrag für die Zielerreichung der Sozial- und Umweltpolitik leisten und so eine „Lenkungsfunktion“ übernehmen. Diese ist zwar nicht mit dem Lenkungszweck in Form der Pigou-Steuer gleichzusetzen, aber in der Relevanz nicht minder bedeutend. Es darf nicht vernachlässigt werden, dass eine effiziente Ausgestaltung von Steuern, ohne originären Lenkungszweck, einen solchen jedoch ebenso bewirken, fördern oder verhindern kann. Bei sachgerechter Ausgestaltung kann die Unternehmensbesteuerung einen Dreiklang von wirtschafts-, kohäsions- und umweltpolitischen Zielen hervorrufen. Aus der Perspektive der Mitgliedstaaten können Gründe für die Aufrechterhaltung der ineffizienten Besteuerungssituation kaum proklamiert werden.

3.2 Die Perspektive der Mitgliedstaaten - Körperschaftssteuer und Wettbewerbsfähigkeit

Die Unternehmensbesteuerung gilt in vielfacher Weise als Schlüssel zur Erlangung internationaler **Wettbewerbsfähigkeit**, angemessenem **Wirtschaftswachstum** und **Beschäftigung**. Sie dient daher, neben der sozial- und umweltpolitischen Zielerreichung, als ein zentrales Instrument zur Schaffung geeigneter wirtschaftspolitischer **Rahmenbedingungen**. Sie stellt die Grundlage einer angemessenen und nachhaltigen Verbesserung des **Wohlstandes** dar³³. Es stellt sich die Frage, ob dies Grund genug ist die gegenwärtige Situation aufrecht zu halten.

Die Bedeutung der Unternehmensbesteuerung für die jeweiligen Mitgliedsländer darf daher nicht nur an der im Kapitel 2 dargestellten Steueraufkommensstatistik anknüpfen, sondern auch an den sich ergebenden Möglichkeiten die Wettbewerbsfähigkeit durch Maßnahmen³⁴ im Bereich der Unternehmensbesteuerung zu erhöhen. Vor diesem Hintergrund soll kurz die Entwicklungsgeschichte der Republik Irland vom viel zitierten **Armenhaus Europas** zum **Keltischen Tiger** erörtert werden³⁵.

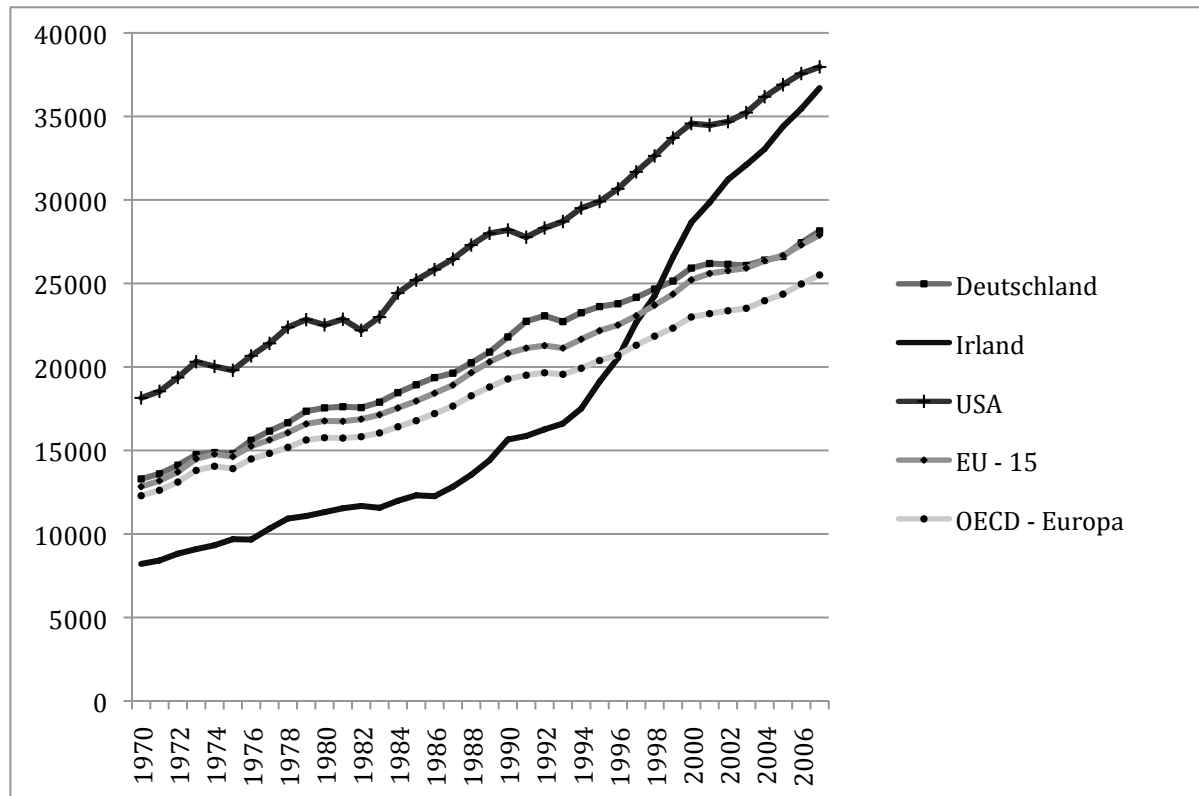
Die Republik Irland wies, wie in Abbildung 1 dargestellt, im Jahr 1970 ein Pro-Kopf-BIP von USD 8.207,- auf. Das BIP Wachstum pro Kopf rangierte in der Zeit von 1970 bis zum Ende der 1980er Jahre zwischen 2 Prozent und 3,5 Prozent. Seit Anfang der 90er Jahre jedoch, konnten in Irland jährliche Wachstumsraten um 10 Prozent realisiert werden.

³² Heertje, Wenzel (2008), S. 433 f.

³³ Europäische Kommission (2001a), S. 6.

³⁴ Dies scheint, aufgrund des relativ geringen Beitrags zum Gesamtaufkommen der Hauptaspekt zu sein.

³⁵ Vgl. dazu allgemein Walsh (2003) S. 225 f. oder Schubert (2008), S. 355 ff.

Abbildung 1: Pro-Kopf-BIP in USD zu konstanten Preisen von 1970 bis 2008 (Basisjahr 2000)

Quelle: eigene Darstellung mit Daten der OECD (2009b)

Die Gründe für diese bemerkenswerte Entwicklung sind vielschichtig; nach herrschender Meinung jedoch insbesondere auf die Mitgliedschaft Irlands in der EU, die resultierenden EU-Strukturzahlungen und die dadurch wiederum ermöglichten umfassenden Steuerreformbemühungen zurückzuführen. Die niedrige Effektiv-Steuerbelastung in Höhe von 14,4 Prozent (siehe Tabelle 1) mit den gleichzeitig guten infrastrukturellen Gegebenheiten, die durch die Strukturzahlungen der EU ermöglicht wurden, erlaubte das Attrahieren zahlreicher ausländischer Unternehmen. Absatzpolitisch brauchten durch den EU-Binnenmarkt keine negativen Auswirkungen befürchtet werden.

Mit den ausländischen Direktinvestitionen konnte Irland zu einem Zielort für internationale Gewinnverlagerungen gemacht werden, was für die anderen Staaten offensichtlich zu einem Verlust von Steuersubstrat geführt hat³⁶. Vor dem Hintergrund der Zahlungen aus den EU-Strukturfonds wurden die EU-Staaten zugunsten der Republik Irland damit in zweifacher Weise belastet. Irland konnte durch das Ziel des **sozialen Zusammenhaltes** (strukturelle Angleichung) eine **doppelte Dividende** realisieren, die aus dem (schädlichen³⁷) Steuerwettbe-

³⁶ Vgl. Walsh (2003), S. 214 ff.

³⁷ Die OECD klassifiziert den Steuerwettbewerb dann als schädlich, wenn keine oder nur eine niedrige Besteuerung Anwendung findet, Transparenzdefizite sowie ein defizitärer Informationsaustausch zwischen den Finanzverwaltungen vorliegt und das Steuersystem einseitig ausländische Steuerpflichtige bevorzugt (**ring-fencing**). OECD (1998), S. 26 ff.

werb sowie den Strukturzahlungen resultierte. Denn hinsichtlich der Wirkungen könnte man sich der Meinung anschließen, dass die übrigen EU-Staaten das attraktive irische Steuersystem subventioniert haben. Das Ergebnis liegt in der Reduktion des eigenen Steueraufkommens.

3.3 Zielvereinbarkeit

Die weitere Entwicklung der EU hängt entscheidend von den zugrundeliegenden Zielvorstellungen der einzelnen Mitgliedsstaaten, der Europäischen Union in ihrer Gesamtheit und - vor allem bei Divergenz - von der Zielvereinbarkeit untereinander ab. Unproblematisch ist der politische Willensbildungsprozess scheinbar immer dann, wenn eine Deckungsgleichheit der **Unionsziele** und der **nationalstaatlichen Ziele** vorliegt und die Souveränität nicht angetastet wird. Für den Fall, dass die Deckungsgleichheit der Ziele nicht besteht; dies aber mit keinem Souveränitätsverlust für die Akteure verbunden ist, muss sich die einheitliche Meinungsbildung der EU und der Mitgliedstaaten als Kompromiss ergeben. Problematisch scheint eine Einigung vor allem aber immer dann, wenn neben dem Fehlen der Deckungsgleichheit, den Mitgliedsländern Souveränitätsverluste vermittelt werden müssen. Ziele, deren Realisierung mit Souveränitätsverlusten für die Einzelstaaten oder für die Europäische Union einhergehen, stehen oftmals im Mittelpunkt jahrzehntelanger Verhandlungen. Als Beispiel kann die nahezu seit den **Römischen Verträgen** andauernde Diskussion über ein harmonisiertes Vorgehen bei der Unternehmensbesteuerung angeführt werden, da diese durch das gleichzeitige Auftreten von **Deckungsungleichheit** und **Souveränitätsverlust** gekennzeichnet ist. Bevor jedoch auf das rechtliche Fundament der Unternehmensbesteuerung in Form der Souveränität und der Grundfreiheiten eingegangen wird, soll das Grundsatzproblem aufgezeigt werden.

In der Europäischen Union gilt gem. Art 5 EGV das Subsidiaritätsprinzip, das auf dem Dezentralisierungstheorem basiert. Kerngedanke des Dezentralisierungstheorems ist, dass individuelle Präferenzen am besten von der untersten politischen Ebene berücksichtigt werden können³⁸. Eine Verlagerung von Kompetenzen auf eine übergeordnete Ebene sollte aus effizienzorientierter Perspektive also nur dann in Betracht kommen, wenn Effizienzgewinne erzielt werden, die die einhergehenden Verluste überkompensieren³⁹. Das Konnexitätsprinzip hingegen, spielt in dem Beziehungsgeflecht zwischen EU und deren Mitgliedsländern nur eine untergeordnete Rolle⁴⁰.

³⁸ Siehe Oates (1972).

³⁹ Vgl. dazu auch Blankart (2003), S. 565.

⁴⁰ Vgl. dazu Wenzel (2009).

Im Hinblick auf die Unternehmensbesteuerung ist die Souveränität der Mitgliedsländer lediglich Ergebnis des Subsidiaritätsprinzips. Völlig analog kann eine EU Kompetenz nur dann gerechtfertigt werden, wenn bei einer Kompetenzverlagerung einhergehende Souveränitätsverluste durch Effizienzgewinne⁴¹ überkompensiert werden. Die Beantwortung dieser Frage setzt eine umfassende **Nutzen-Kosten-Analyse (NKA)** voraus, auf die in diesem Papier verzichtet werden muss.

Die zentrale Frage geht allerdings auch in eine andere Richtung. Gegenwärtig scheinen die Mitgliedsländer, unabhängig vom Ergebnis einer NKA, auf die Souveränität zu bestehen. Der Grund liegt in einem Auseinanderklaffen **individueller** und **kollektiver Rationalität**. Die individuelle Rationalität eines Landes ermöglicht die Erzielung einer doppelten Dividende und die Realisierung rein nationalstaatlicher Interessen. Für die Mitgliedstaaten wären etwaige Einschnitte in die Souveränität mit Wohlfahrtsverlusten gleichzusetzen, die aus Sicht der Staaten nicht durch Effizienzverbesserungen (denn diese fallen auf Ebene der EU an) kompensiert werden⁴². Die kollektive Rationalität der Union verlangt hingegen eine koordinierte, effiziente und die Realisierung der doppelten Dividende verhindernde Politik ab. Eine solche Politik ist schwer realisierbar, wenn Kompetenzen nicht sachgerecht definiert und den einzelnen Ebenen zugeordnet sind.

Die Internalisierung der externen Kosten für die Gemeinschaft in Form der volkswirtschaftlichen Ineffizienz, der Befolgungs- und Verwaltungskosten sowie des Verlustes an Steuersubstrat soll in Kapitel 6 erörtert werden. Vorher muss aber noch detaillierter auf die unterschiedlichen Rationalitäten im Spannungsfeld von Steuersouveränität und Grundfreiheiten eingegangen werden.

4 Die Gesetzgebung: Steuersouveränität und Grundfreiheiten

Die Bündelung von 27 individuellen Politiken verlangt den Akteuren zahlreiche Kompromisse ab. Die Mitgliedschaft eines Staates in der EU geht für den eigenen politischen Gestaltungsbereich deshalb nicht nur mit positiven Effekten einher.

Ohne den Verzicht auf Teile der einzelstaatlichen Souveränität kann das Gebilde Europäische Union nicht aufrechterhalten werden. Eine funktionstüchtige Union muss ihre Ziele, zu denen sich die Mitgliedsländer vor dem Beitritt bekannt haben⁴³, gegen den einzelstaatlichen Willen

⁴¹ Diese beruhen einerseits auf der Reduktion der Befolgungs- und Verwaltungskosten andererseits aber auch auf dem effizienteren Einsatz der knappen Ressourcen.

⁴² Die Effizienzverbesserungen fallen eher auf Ebene der Gemeinschaft an und bleiben deshalb unberücksichtigt. In diesem Zusammenhang ergibt sich eine Free-Rider Problematik, bei der das öffentliche Gut „Gemeinsame Steuerpolitik“ eine zu geringe Bereitstellung erfährt.

⁴³ Dies erfolgt durch zu unterzeichnende Acquis communautaire.

durchsetzen können. In diesem Zusammenhang kann insbesondere die nicht unproblematische Ratifizierung des Lissabon-Vertrages angeführt werden. Nachdem die Republik Irland u.a. aus Angst vor dem Verlust der individuellen Rationalität⁴⁴ den Vertrag erst in einem zweiten Referendum ratifiziert hat und die EU ein Inkrafttreten nun so schnell wie möglich realisieren will, setzte Tschechien durch die Drohung den Vertrag nicht zu unterzeichnen weitere Sonderregelungen zugunsten der individuellen Rationalität durch.

Den Mitgliedsländern wird durch den garantierten **Souveränitätsanspruch** die Eigenständigkeit im Hinblick auf die Unternehmensbesteuerung und damit für einen Bereich belassen, bei dem eine (EU-) Zielbeeinflussung oftmals unausweichlich ist⁴⁵. Die gegenwärtige Kompetenzverteilung zwischen EU und den Mitgliedsländern scheint damit die beiden oben angesprochenen Rationalitäten gleichzeitig zu bedienen. Während die **kollektive Rationalität** durch das gesamteuropäische Ziel des einheitlichen Binnenmarktes⁴⁶ manifestiert wird, kann demgegenüber der **Souveränitätsanspruch** zumindest teilweise als Instrument zur Verwirklichung der **individuellen Rationalität** herangezogen werden. Bei einem Gleichlauf der beiden Rationalitäten ist mit einem Zielkonflikt offensichtlich nicht zu rechnen. Die Probleme ergeben sich erst dann, wenn die kollektive nicht mit der individuellen Rationalität in Einklang zu bringen ist. Die gegenwärtige Situation führt dazu, dass aufgrund der Kompetenzverteilung zugunsten der Mitgliedsländer, die individuelle Rationalität scheinbar leichter verfolgt werden kann, als die nur über Umwege zu erreichende kollektive Rationalität. Dieser Problembereich soll im folgenden Abschnitt diskutiert werden.

4.1 Realisierung kollektiver Rationalität bei geschützter individueller Rationalität

Die direkte Besteuerung wird immer nur dann eingeschränkt, wenn durch eine bestimmte einzelstaatliche Maßnahme eines der gesamteuropäischen Ziele in der Verwirklichung beeinträchtigt wird oder gem. Art. 5 EGV besser auf der Ebene der Gemeinschaft realisiert werden kann. Anders gewendet: Wenn die kollektive Rationalität in einem Bereich für den die Kompetenz bei den Mitgliedsländern liegt mit der individuellen Rationalität inkompatibel ist, dann muss zum Zweck der (Ober-)Zielerreichung das Statut der Souveränität zugunsten der gemeinsamen Politik eingeschränkt werden. In den durch den EGV abgedeckten Bereichen kann dies regelmäßig nur durch Klagen vor dem **Europäischen Gerichtshof EuGH** erreicht wer-

⁴⁴ Europäische Kommission (2008), S. 19 f.

⁴⁵ Als Beispiele für einzelstaatliche Maßnahmen, die gegen die Ziele der EU und damit gegen die Kollektive Rationalität verstoßen, werden u.a die Rechtssachen Marks & Spencer und Rewe Zentralfinanz angeführt.

⁴⁶ Dieser wird durch Art. 3 I (c) EGV geschützt und durch die vier Grundfreiheiten konkretisiert.

den. Der EuGH kann bspw. immer dann angerufen werden, wenn EU-Bürger⁴⁷ eine Verletzung ihrer Grundrechte vermuten. Die Grundrechte, die von den Institutionen der EU gewahrt werden, jedoch unmittelbar den einzelnen Europäer berechtigen, stehen nicht zur Disposition. An diesen Rahmen müssen sich die Nationalstaaten in der Ausübung und Gestaltung sämtlicher Politikfelder halten.

Die EU ist kein einheitlicher Bundesstaat, sondern ein Staatenverbund mehrerer souveräner Teilstaaten⁴⁸. Harmonisierungs- und Koordinierungsmaßnahmen, die nicht explizit in den Kompetenzbereich der EU fallen und ebenso implizit keine Kompetenz der EU begründen⁴⁹, können den Staaten, aufgrund der geschützten individuellen Rationalität allenfalls, wie im Fall der **Common Consolidated Corporate Tax Base CCCTB**, als Vorschlag unterbreitet werden. So heißt es in Art. 94 EGV: „*Der Rat erlässt einstimmig auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken.*“

Die Einstimmigkeitserfordernis im Rat führt dazu, dass im Grenzfall ein einziges EU-Land die individuelle vor der kollektiven Rationalität durchsetzen kann. Bei vermeintlich unangemessenen Eingriffen in nationale Kompetenzen von Seiten der EU werden regelmäßig die nationalen Verfassungsgerichte angerufen. Denn nicht kodifizierte Zugriffe auf nationale Hoheitsbereiche verstoßen gegen die Grundgesetze der EU-Staaten. Das jüngste Beispiel liefert der oben bereits angesprochene, bis zuletzt umstrittene **Lissabon Vertrag**⁵⁰. Einige Parlamentsmitglieder des **Deutschen Bundestages** haben das **Bundesverfassungsgericht** um eine Stellungnahme im Hinblick auf eine etwaige Verfassungswidrigkeit angerufen⁵¹.

Für Kompetenzbereiche der Nationalstaaten ohne jeden Einfluss auf die kollektive Rationalität erscheint die politische Situation relativ unproblematisch. Dies gilt ebenso in Bereichen bei der die Kompetenzverteilung unzweifelhaft zugunsten der EU ausgestaltet ist. Immer dann jedoch, wenn Kompetenzbereiche nicht, falsch oder nur unzureichend definiert und voneinander abgrenzbar sind, kann ein Fortschritt oft nur durch langwierige und im Hinblick auf die Zielorientierung problematische Verhandlungen herbeigeführt werden.

⁴⁷ Zu den EU-Bürgern werden hier sowohl natürliche als auch juristische Personen gezählt.

⁴⁸ An dieser Auslegung ändert auch der Lissabon Vertrag nichts. Vgl. BVerfG, Urteil des 2. Senats vom 30. Juni 2009, Az. 2 BvE 2/08, 2 BvE 5/08, 2 BvR 1010/08, 2 BvR 1022/08, 2 BvR 1259/08 und 2 BvR 182/09.

⁴⁹ Durch Verletzung der Grundfreiheiten bzw. anderer EU-Ziele.

⁵⁰ Eine gute Darstellung der wesentlichen Grundlinien und Neuerungen im Hinblick auf den Lissabon Vertrag bietet Müller-Graff (2008), S. 124-137.

⁵¹ BVerfG, Urteil des 2. Senats vom 30. Juni 2009, Az. 2 BvE 2/08, 2 BvE 5/08, 2 BvR 1010/08, 2 BvR 1022/08, 2 BvR 1259/08 und 2 BvR 182/09.

Aus Ermangelung hinreichend definierter Kompetenzen im Bereich der Unternehmensbesteuerung ergibt sich ein ganz arteigener Verlauf der Gesetzgebung. Dieser soll im Folgenden beschrieben und hinsichtlich der Ziele der EU gewürdigt werden.

4.2 Die gegenwärtige Situation

Die bei den Mitgliedsländern angesiedelte Steuersouveränität erlaubt eine zunächst uneingeschränkte Gestaltung der Gesetzgebung. Im Hinblick auf die Einschätzung, ob bestimmte von den Mitgliedsländern neu einzuführende, zu reformierende oder bestehende Maßnahmen mit EU-Recht in Einklang stehen, ergibt sich allerdings folgendes Problem: Die abschließende Wertung kann zum Zeitpunkt der nationalen Gesetzgebung nur schwer bei den einzelstaatlichen Regierungen erfolgen. Es besteht die Möglichkeit, dass Gesetzesvorhaben nur augenscheinlich mit EU-Recht vereinbar sind und infolgedessen eingeführt wurden. Vermuten in der EU agierende Akteure, bei Anwendung der jeweiligen Normen, eine Inkompatibilität mit EU-Recht, so muss, um eine Überprüfung herbeizuführen, der Rechtsweg eingeschlagen werden. Dieser endet mit der abschließenden Wertung des Europäischen Gerichtshofs und kann immense Auswirkungen auf die relevante Norm entfalten.

Für den Fall, dass der EuGH dem Kläger Recht gibt, wird der jeweilige nationale Gesetzgeber zur Auflösung der Inkompatibilität⁵² mit EU-Recht derart aufgefordert, dass sämtliche die Grundrechtsverletzung bewirkende Teile der Regelung modifiziert werden müssen. Im Grenzfall könnte eine vom EuGH geforderte (nur teilweise) Modifikation dazu führen, dass die gesamte Regelung obsolet wird. Vorstellbar ist auch, dass die Herstellung der Kompatibilität zwischen nationalem Recht und Europarecht nur kleine Änderungen abverlangen. In solch einer Situation kann die zugrundeliegende Intention der Regelung als Gesetz in unberührter Weise fortgeführt werden.

Eine Überprüfung nationalstaatlicher Normen auf Europarechtskonformität kommt jedoch nur dann in Betracht, wenn Kläger in Rechtsauseinandersetzungen die Überprüfung fordern. Werden Klagen aufgrund hoher Kosten nicht weiter verfolgt, bleibt eine etwaige Inkompatibilität bestehen, da der EuGH, wie auch jedes andere Gericht nur dann eine verbindliche Stellungnahme abgibt, wenn er angerufen wird.

Hieran unmittelbar anknüpfend stellt sich die Frage, ob eine vollumfängliche Europarechtskonformität sämtlicher Regelungen in Zukunft überhaupt erreicht werden kann. Dies scheint nur dann der Fall zu sein, wenn unabhängig von Prozesskosten sämtliche, also auch die für die Kläger unbedeutenden Fälle einer Überprüfung im Klageverfahren unterzogen werden.

⁵² Dies ist gleichbedeutend mit einer Einschränkung der individuellen zugunsten der kollektiven Rationalität.

Neben dem Problem, dass bei weitem nicht alle Kompatibilitätsfragen von dem EuGH überprüft werden, ergibt sich die Notwendigkeit, dass Leitlinien zur Urteilsfindung nicht nur kodifiziert, sondern auch strikt eingehalten werden müssen. Solche Leitlinien scheinen allerdings nicht in hinreichendem Maße vorhanden zu sein. Fragen zur Kompatibilität werden – wieder aus Ermangelung wohldefinierter Regelungen – nur vage und keineswegs unstrittig anhand der nicht im Detail geregelten Normen des EG-Vertrag beantwortet. Bei weitem nicht alle Fragen, die dem EuGH in den letzten Jahrzehnten zu Überprüfung vorgelegt wurden, erfuhren dadurch eine in sich schlüssige Wertung⁵³. In der Literatur werden insbesondere die Urteile zu **Marks & Spencer**⁵⁴ sowie **Rewe-Zentralfinanz**⁵⁵ als Beispiel widersprüchlicher Urteilsfindung des EuGH angeführt. Die fehlende Logik in der Urteilsfindung soll im nächsten Abschnitt ausführlicher betrachtet werden. Dabei soll auch zu der Frage hingearbeitet werden, ob dem EuGH die teilweise inkonsistente und inkohärente Urteilsfindung vorgeworfen werden muss. Denn durch die offensichtlich defizitäre Kompetenzverteilung zwischen EU und Mitgliedsländern scheint dem EuGH eine weitere, im nächsten Kapitel näher zu beleuchtende Funktion aufgebürdet worden zu sein. Die nur wenigen Normen auf die sich der EuGH stützen kann, führen zu einem beispiellosen Interpretationsspielraum.

4.3 Entscheidungen des EuGH im Bereich der Unternehmensbesteuerung

Die Bedeutung des EuGH für die kollektive Rationalität (Europäischer Binnenmarkt mit seinen vier Grundfreiheiten) wird deutlich, wenn die vom EuGH jährlich veröffentlichten Rechtsprechungsstatistiken herangezogen werden. In fast allen der vor dem EuGH vorgetragenen Fällen, in den Bereichen **Binnenmarkt** und **Direkte Besteuerung**, wurde den Klägern in deren Interpretationen Folge geleistet. Die Statistiken, die von EuGH jährlich veröffentlicht werden, belegen damit unzweifelhaft, dass die EU-Staaten bei der Ausgestaltung von Regelungen mit Rückwirkungen auf EU-Ziele Gestaltungs- und Interpretationsdefizite aufweisen⁵⁶.

Zum Teil widersprüchliche Urteile von Seiten des EuGH bewirken bei den Akteuren eine erhebliche Rechtsunsicherheit, sodass womöglich berechtigte Klagen, neben hohen Prozesskosten, weiteren Hemmnissen unterworfen werden. In diesem Zusammenhang anzuführen ist insbesondere auch die Rs. Rewe-Zentralfinanz im Jahr 2007 im Hinblick auf die im Jahre 2005 getroffene Entscheidung aus der Rs. Marks & Spencer. In beiden Rechtssachen ging es um die grundsätzliche Überprüfung, ob Verluste mit Auslandsbezug im Inland verrechenbar

⁵³ Der EuGH hat ferner keine Möglichkeit die Reihenfolge der zu beurteilenden Fälle zu beeinflussen. Dies ist für untereinander widerspruchsfreie Urteile oftmals jedoch erforderlich.

⁵⁴ EuGH 13.12.2005, Rs. C-446/03, Marks & Spencer plc.

⁵⁵ EuGH 29.03.2007, Rs. C-347/04, REWE Zentralfinanz.

⁵⁶ Vgl. dazu auch EuGH (2008), S. 106-113.

sein müssen⁵⁷. Da die Verlustverrechnung im reinen Inlandsfall möglich ist, würden ausländische Unternehmensaktivitäten bei Nichtgewährung diskriminiert und es läge ein Verstoß gegen den Diskriminierungsgrundsatz bzw. die Niederlassungsfreiheit in der EU vor.

Neben der Frage nach der **allgemeinen Verrechenbarkeit**, mussten sich die Richter mit der Frage auseinandersetzen über welchen **Zeithorizont** sich die Verrechenbarkeit erstreckt. Besteht eine **zeitlich unmittelbare** Verlustverrechnungsmöglichkeit, entsteht ein Zins- und Liquiditätsvorteil. Bezüglich dieser Frage, und das ist der Kern der widersprüchlichen Beurteilung ähnlicher Sachverhalte, haben die Richter in der Rs. Marks & Spencer anders geurteilt als bei Rs. Rewe-Zentralfinanz. Bei ersterer wurde der Gesetzgeber nur dazu verpflichtet die Verrechenbarkeit zuzulassen, wenn die entstandenen Verluste im Ausland drohen unterzugehen. Auf die zeitliche Dimension kommt es nicht an, sodass der Zins- und Liquiditätsvorteil nicht generell realisiert werden kann. In der Rs. Rewe-Zentralfinanz hingegen liegt eine Diskriminierung schon dann vor, wenn der Zins- und Liquiditätsvorteil durch eine erst in den folgenden Perioden mögliche Teilwertabschreibung versagt wird.

Die unmittelbare Verlustverrechnung und damit die Realisierung des Liquiditätsvorteils ist damit nur in der Rs. Rewe-Zentralfinanz vom EuGH gefordert worden. Der nicht zu realisierende Liquiditätsvorteil in der Sache Marks & Spencer aus der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung begründet nach Ansicht des EuGH keinen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit. Ferner stellt die Rechtssache Marks & Spencer, entgegen der bis 2005 geltenden Rechtsprechung, einen Wendepunkt in der **inneren Systematik** dar⁵⁸.

Wie oben bereits erwähnt, kann eine Beeinflussung der Steuersystematik aus Ermangelung an einer EU-Kompetenz, nur über den EuGH stattfinden. Sämtliche gegen EU-Recht verstoßende nationale Normen können damit nur durch **Gesetzesbeschlüsse auf Ebene der Mitgliedsländer** beseitigt werden. Die Grundsatzurteile, die vom EuGH gefällt werden, dienen jedoch als Leitlinien, wodurch der EuGH zu einem zentralen Korrektiv werden kann. Man könnte sich der Meinung anschließen, dass - zumindest was die Grundidee bestimmter Normen anbelangt - dem EuGH in der nationalen Gesetzgebung fast schon eine implizite Legislativfunktion zugesprochen wird. Diese allerdings aufgrund der Tatsache, dass für die Zielerreichung der EU nur der EuGH als Institution auftreten kann. Es bleibt allerdings fraglich, ob der EuGH eine in die legislative gehende Aufgabe überhaupt und in sinnvoller Weise wahrnehmen kann.

⁵⁷ In der Rs. Marks & Spencer ging es um Verluste einer ausländischen Tochtergesellschaft, die im Inland verrechnet werden sollten. Bei Rewe-Zentralfinanz sollte der steuerpflichtige inländische Gewinn durch eine Teilwertabschreibung auf eine Beteiligung an einer ausländischen Tochter reduziert werden.

⁵⁸ Vgl. dazu auch Lang (2006), S. 11 f.

Diese Funktion führt neben der eigentlichen Rechtssprechungsbefugnis unzweifelhaft zu einer erweiterten Rolle⁵⁹.

5 Die erweiterte Rolle des EuGH

Die langwierige Zielerreichung durch den EuGH scheint keineswegs als effizient angesehen werden zu können. Die obige Betrachtung der gegenwärtigen Gesetzgebung lässt unzweifelhaft die Rolle des EuGH erahnen. Denn während die Ziele der Mitgliedsländer durch die gewöhnlichen Gesetzgebungsverfahren unmittelbar verfolgt werden, funktioniert die Zielverfolgung bei der EU nur indirekt über oftmals langwierige Klageverfahren. Regelungen, die der EuGH als europarechtswidrig klassifiziert hat sind auch nach einer Modifikation keineswegs zwingend europarechtskonform. Denn denkbar wäre, dass auch die modifizierten Normen wieder vor dem EuGH einer Überprüfung unterzogen werden müssen. Dies ist insbesondere darauf zurückzuführen, dass der EuGH in seinen Urteilen keine Gesetzesalternative, die von den betroffenen Ländern nur noch ratifiziert werden müssten, ausarbeitet.

Die Urteile legen lediglich Leitlinien für die Einhaltung der Grundsätze offen, an denen sich die nationalen Gesetzgeber zu orientieren haben. Je öfter eine Norm vor dem EuGH allerdings thematisiert wurde, desto eher liegt die Europarechtskonformität vor und desto größer ist die Wahrscheinlichkeit, dass die endgültige Fassung des modifizierten Gesetzes der kollektiven Rationalität Rechnung trägt. Eine derartige Lenkungsfunktion der Urteile dient damit zwar einerseits der Verfolgung der EU-Ziele und zum anderen als Korrektiv gegen die oftmals rein nationalstaatlich ausgerichteten Interessen; das Fehlen bzw. die nur augenscheinlich bestehende vollumfängliche Steuersouveränität ist aber nicht gleichzusetzen mit einer zielorientierten und effizienten Gesetzgebung, in der die übergeordnete Ebene die volkswirtschaftlichen Zielsetzungen des Binnenmarktes realisieren kann. Die EU-Institution EuGH kann vielfach zwar nationale Normen aushebeln; aber nur nach langwierigen Rechtsverfahren und nicht in ausreichend aufeinander abgestimmter Form⁶⁰.

Ferner ist fraglich, und dies scheint viel entscheidender zu sein, ob und inwieweit der EuGH überhaupt in der Lage ist den weitreichenden Interpretationsspielraum des EG-Vertrages ziel- und effizienzorientiert einzusetzen. Denn die Grundsatzurteile, die sich nicht auf detaillierte Normen stützen können und somit einem weitreichenden Interpretationsspielraum unterliegen, erfahren keine allgemeingültige Akzeptanz auf Basis volkswirtschaftlicher Effizienz-Aspekte. Je nach Ausprägung der EuGH Interpretation ergibt sich zwar eine Lenkung der na-

⁵⁹ Es sei noch mal darauf hingewiesen, dass der EuGH - mangels weitreichender Normen im EGV - mit einen in der Rechtssprechung beispiellosen Interpretationsspielraum ausgestattet ist.

⁶⁰ Auf die Reihenfolge der zu bearbeitenden Fälle hat der EuGH keinen Einfluss.

tionalen Gesetzgebungshoheit und damit eine in die Legislative gehende Funktionsausübung von Seiten einer EU-Institution. Doch inwiefern diese für eine vollumfängliche Verwirklichung des EU-Binnenmarktes ausreichen würde, bleibt Gegenstand der nächsten Abschnitte.

5.1 Kapitalimport- vs. Kapitalexportneutralität in der EU

Betrachtet man die Unternehmensbeteuerung in der EU so zeigt sich, dass die EU-Staaten bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt eher die Strategie der Kapitalimportneutralität verfolgt wurde.

Tabelle 3: Vergleich von Inbound und Outbound Investitionen für das Jahr 2007 in Prozent

Land	EATR	Inbound	Outbound
Belgien	25,4	25,1	18,9
Bulgarien	8,8	10,7	20,0
Dänemark	22,5	22,3	21,3
Deutschland	35,5	33,8	21,5
Estland	17,3	14,8	31,3
Finnland	24,5	24,1	21,2
Frankreich	34,6	32,6	21,2
Griechenland	21,7	21,7	23,6
Irland	14,4	15,1	24,9
Italien	31,8	30,1	21,7
Lettland	14,3	15,4	20,5
Litauen	15,2	16,0	20,9
Luxemburg	25,9	24,9	21,0
Malta	32,2	30,2	27,9
Niederlande	23,7	23,6	22,5
Österreich	23,0	22,8	21,2
Polen	17,4	18,2	20,9
Portugal	23,7	23,4	21,7
Rumänien	14,8	15,9	20,6
Schweden	24,6	24,1	21,2
Slowakei	16,8	17,5	21,4
Slowenien	20,7	20,8	21,8
Spanien	34,5	32,7	20,6
Tschechische Republik	21,0	21,0	22,7
Ungarn	19,5	19,8	21,3
Vereinigtes Königreich	29,3	28,2	25,6
Zypern	10,6	11,8	19,5
EU Durchschnitt	22,3	22,1	22,1
EU Standardabweichung	7,3	6,4	2,6

Quelle: Darstellung basierend auf Elschner et. al (2009)

Kapitalimportneutralität führt bekanntermaßen, aufgrund der Angleichung der Nettozinsen zu einer Gleichbehandlung in- und ausländischer Investoren. Tabelle 3 soll einen Überblick ge-

ben. Zu unterscheiden sind neben der Steuerbelastung im reinen Inlandsfall die sog. **Inbound** und **Outbound** Fälle. Ein Beispiel für einen Inbound Sachverhalt liegt z.B. dann vor, wenn ein belgischer Investor in Deutschland eine Investition tätigt. Der Inbound Fall zielt also auf die Steuerbelastung eines ausländischen Investors in Folge einer Investition im Inland ab. Der Vergleich der Steuerbelastung im reinen Inlandsfall mit derjenigen im Inboundfall gibt damit die steuerlichen Belastungsunterschiede zwischen in- und ausländischen Investoren an. Kapitalimportneutralität liegt offensichtlich vor, wenn beide Investoren mit derselben Steuerbelastung in Folge ihrer Investition in Deutschland belastet werden⁶¹.

Die Kapitalexportneutralität hingegen, und hierauf bezieht sich die Europäische Kommission in ihren Vorschlägen⁶², verlangt die Gleichheit der Bruttozinsen und damit die steuerliche Unverzerrtheit von Standortentscheidungen. Die Gleichheit der Bruttozinsen und damit identische Grenzproduktivitäten führen zu einem effizienten Einsatz von knappen Ressourcen und damit zu einer Verhinderung unnötiger Umweltbelastungen. Eine weitere Outputerhöhung im Sinne von Pareto ist nicht möglich. In der Terminologie der Tabelle 3: Die Investition eines deutschen Investors in Deutschland wird mit derselben Steuerschuld belastet wie die Investition im Ausland. Der Vergleich der Steuerbelastung im reinen Inlandsfall mit der im Auslandsfall legt damit die Vorteilhaftigkeit und die volkswirtschaftlich unerwünschte Ungleichbehandlung von Investitionen im Binnenmarkt offen. Bei Vorliegen von Kapitalexportneutralität, wäre das Differential der beiden Größen durchwegs Null.

Nennenswerte Vorteile in Form eines großen Steueraufkommens konnten aus der souveränen Gesetzgebung, wie durch Kapitel 2 dargelegt wurde, nicht konstatiert werden. Diesem begrenzten Nutzen müssen die Kosten der (EU-)Zielrealisierung gegenübergestellt werden. Das Oberziel könnte in der Maximierung des **Nettonutzens** liegen. Dieser ergibt sich aus der **zweidimensionalen Gesamtbetrachtung** (der gegenwärtigen Situation) von Nutzen und Kosten einerseits für die **Mitgliedsländer** und andererseits für die **EU**. Eine exakte wohlfahrts-theoretische Quantifizierung muss in diesem begrenzten Papier zwar unterbleiben, aber dem Nutzen aus der souveränen Steuererhebung auf Seiten der Mitgliedstaaten scheinen exorbitante Effizienz-, Befolgungs- und Verwaltungskosten auf Seiten der EU gegenüberzustehen. In Anbetracht der Tatsache, dass der einzelstaatliche Nutzen, aufgrund geringen Aufkommens sowie der Handlungsbegrenzung durch die zu beachtenden Grundfreiheiten als relativ gering angesehen werden muss, stellt sich die Frage, warum die gegenwärtige ineffiziente Situation aufrechterhalten wird und was der EuGH hinsichtlich einer Effizienzverbesserung unternehmen kann.

⁶¹ Vgl. Elschner et al. (2009), S. 12 ff.

⁶² Europäische Kommission (2001a), S. 18 f.

5.2 EuGH und gesetzgeberische Effizienz

Der Europäische Gerichtshof, bestehend aus 27 Richtern⁶³ und acht Generalanwälten sichert als letztinstanzliche Institution den Charakter der EG als Rechtsgemeinschaft. Hobe (2006) sieht im EuGH und seinen wegweisenden Urteilen einen maßgebenden Faktor der Fortentwicklung der quasi-konstitutionellen Systemgestaltung. Damit wird dem EuGH eine über die rechtsprechende hinausgehende, gestalterische, in die legislative gehende Funktion zugesprochen. Fraglich ist allerdings, und dies wird in der Literatur kontrovers diskutiert, ob der EuGH eher als „Verfassungsgericht“ oder als „(fern-)gesteuerte Handlungsbeauftragter der Mitgliedsländer“ verstanden werden soll. Je nach Ausprägung wird der EuGH einmal als prägendes Symbol einer supranationalstaatlichen Leitidee verstanden⁶⁴ und ein anderes Mal als ein Mittel, welches lediglich die Glaubwürdigkeit der Mitgliedsländer hinsichtlich der selbst eingegangenen Verpflichtungen absichern soll⁶⁵. In eine ähnliche Richtung gehen die Verfechter der Meinung, und diese wird zum Kern der fortwährenden Diskussion über das Demokratieproblem, dass die Rechtsprechung des EuGH mit einer einseitigen und unkontrollierbaren Ausweitung der supranationalen Kompetenzen einhergeht.

Welcher Meinung zum EuGH man sich auch immer anschließen mag, eines scheint offensichtlich: Selbst wenn der EuGH in der Lage ist, seine eigenen Kompetenzen zugunsten der EU auszuweiten, so geht dies nur sehr langsam in Folge von langwierigen Rechtsverfahren. Wie oben bereits erwähnt ist für eine Zielerreichung allerdings nicht nur das nach einer einheitlichen Systematik ausgerichtete Ausnutzen des umfangreichen Interpretationsspielraumes des EGV notwendig, sondern auch die Beeinflussung der **Reihenfolge** der Rechtssachen.

Zusammenfassend kann damit konstatiert werden, dass die eigene Kompetenzerweiterung des EuGH in erster Linie ein **politischer** Aspekt ist, der keine nennenswerten volkswirtschaftlichen Vorteile beinhaltet. Die Ausnutzung dieser Situation für eine wünschenswerte Zielerreichung in Form einer effizienten Unternehmensbesteuerung ist, durch den umfangreichen Interpretationsspielraum, grundsätzlich zwar möglich, aber aufgrund der fehlenden Systematik nicht zu erwarten.

Für zielorientierte Urteile zugunsten der Verwirklichung des Binnenmarktes ist volkswirtschaftlicher Sachverstand von zentraler Bedeutung. Es ist fraglich, ob dieser in den Reihen des EuGH in ausreichender Form vorhanden ist.

⁶³ Jedes der Mitgliedstaaten stellt einen Richter am Europäischen Gerichtshof. Die Anzahl der Generalanwälte kann durch den Rat erhöht werden.

⁶⁴ Vgl. Wessels (2008), S. 258 f.

⁶⁵ Vgl. Wessels (2008), S. 259.

6 Unternehmensbesteuerung zielorientiert gestalten

6.1 Zwischenergebnisse

Die bisherige Untersuchung hat offengelegt, dass eine **explizite Harmonisierung** der europäischen Unternehmensbesteuerung, trotz des nur geringen Steueraufkommens und der nur augenscheinlich bestehenden Steuersouveränität, an dem Willen der Mitgliedstaaten scheitert. Die individuelle Rationalität der Staaten macht aus der Unternehmensbesteuerung ein mögliches Instrument zur Erhöhung der Wohlfahrt. Das Beispiel Irland hat gezeigt, wie ein zunächst unterdurchschnittlich entwickeltes Land innerhalb weniger Jahre zur „Lokomotive“ werden kann. Weitere Gründe für die Aufrechterhaltung der gegenwärtigen Situation von Seiten der Mitgliedsländer könnte in der Angst signifikanter Aufkommensreallokationen liegen⁶⁶.

Die Europäische Kommission hat aus Ermangelung politischer Realisierbarkeit, neben den weitreichenden Vollharmonisierungsvorschlägen, zahlreiche und für die Mitgliedstaaten weit weniger tiefgreifende Vorschläge unterbereitet. Diese reichen von der **Home State Taxation (HST)** über eine **Compulsory Harmonized Tax Base (CHTB)** bis hin zu der bereits oben angesprochenen **Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)**, dem gegenwärtig vielversprechendsten Vorschlag. Ziel ist die Vereinheitlichung der 27 unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen der Körperschaftssteuer in Form der CCCTB. Sämtliche Mitgliedsländer sehen einen solchen Schritt als eine wünschenswerte Reaktion auf die gestiegene Wettbewerbsintensität an.

Probleme liegen jedoch in der **konkreten Ausgestaltung** des Aufteilungsmechanismus, der einheitlichen Bemessungsgrundlage. Die Notwendigkeit zur Neuaufteilung der unternehmerischen Ergebnisse in Form einer gemeinsamen Basis geht zwingend damit einher, dass manchen Staaten mehr und manchen Staaten weniger von der Steuerbasis zugeteilt wird⁶⁷. Keines der Länder scheint bereit zu sein im Rat für einen Vorschlag zu votieren, der mit einer Reduktion des eigenen Aufkommens verbunden sein könnte. Während die Grundidee dieser CCCTB zwar von sämtlichen Staaten für gut befunden wurde, scheint ein etwaiges Scheitern einmal mehr an der konkreten Ausgestaltung⁶⁸ eines von allen Seiten präferierten⁶⁹ Konzeptes zu liegen.

⁶⁶ Nielsen et al. (2006) zeigt anhand eines theoretischen Modells die Aufkommensunterschiede bei Anwendung von **Formula Apportionment** und **Separate Accounting** im Hinblick auf die CCCTB auf. Während sich das EU Aufkommen nicht ändert kann die Verteilung eine völlig andere sein.

⁶⁷ Vgl. vorherige Fußnote 66.

⁶⁸ Es ist die konkrete Ausgestaltung, welche die individuelle Rationalität letztlich einschränkt.

Die Verfolgung der kollektiven Rationalität in der EU kann sich zumindest momentan weder auf die explizite Harmonisierung von Seiten der Mitgliedsländer noch auf die Vorschläge der Europäischen Kommission stützen. Die Harmonisierungsschritte können nur im Rahmen von Klageverfahren vor dem Europäischen Gerichtshof, also auf **implizite Weise** vorangetrieben werden. Eine Zielerreichung zugunsten eines effizienten Systems scheint allerdings, wie oben bereits erörtert, eher unwahrscheinlich zu sein.

In Anbetracht der Tatsache, dass die gegenwärtige Situation hohe Kosten in Form von Effizienz, Befolungs-, und Verwaltungskosten hervorruft und eine wirkliche Steuersouveränität für die Mitgliedstaaten nicht besteht, muss zwingend nach dem Nutzen gefragt werden. Nutzensvorteile könnten durch einen Steuerwettbewerb erwachsen, der zu effizienten Sätzen und Gewinnermittlungsvorschriften in der EU führt. Der Steuerwettbewerb innerhalb eines Binnenmarktes wird gemeinhin jedoch als schädlich klassifiziert. Effizienzverbesserungen könnten demgegenüber auch erwachsen, wenn dem Europäischen Binnenmarkt durch einheitliche Rahmenbedingungen verstärkt Rechnung getragen wird. Eine solche Situation kann jedoch nicht durch die implizite, sondern muss vielmehr durch die explizite Harmonisierung in Form der Entwicklung eines gemeinsamen Steuerrechts erreicht werden.

Eine derartige, gemeinsame Vorgehensweise im Rahmen der Steuerpolitik ginge mit der Realisierung weiterer Zielvorstellungen der EU einher: Wie oben bereits ausgeführt ist die Aufrechterhaltung von Kapitalexporthneutralität Grundvoraussetzung dafür, dass knappe Ressourcen nicht verschwendet werden und daher bei gegebenem Output mit möglichst geringen Umweltschäden eingesetzt werden. Ferner kann das Ziel des sozialen Zusammenhaltes in der EU besser und anreizkompatibler realisiert werden. Staaten, die auf Strukturhilfen von der EU angewiesen sind, können gegenwärtig eine doppelte Dividende realisieren. Dies geschieht, wie im Fall Irland gesehen dadurch, dass die verbleibenden EU Staaten das attraktive irische System subventionieren. Die Kosten für die Länder liegen also einerseits in der konkreten Zahlung der Strukturhilfen und andererseits in dem Verlust von Steuersubstrat. Die Strukturzahlungen finanzieren die attraktiven Rahmenbedingungen in Irland und dementsprechend Unternehmen, die in den alten EU Staaten ansässig waren und nun Substrat nach Irland reallokieren. Negative Auswirkungen auf die Absatzsituation werden durch den Binnenmarkt verhindert.

Die Europäische Steuerpolitik kann damit als ein wesentlicher Schlüssel zur Erreichung der EU-Ziele gesehen werden. Nur augenscheinlich hat die Unternehmensbesteuerung keine

⁶⁹ Die in der EU tätigen Unternehmen haben in einer Umfrage mit 78 Prozent für eine europäische Koordination votiert. Siehe KPMG (2007), S. 8.

maßgebenden Auswirkungen auf die EU-Ziele und Kompetenzen, was die Souveränität der Mitgliedsländer rechtfertigen würde. Eine explizite Harmonisierung mag aus dem Wortlaut der EU-Verträge nicht ableitbar sein. Die Idee der Verträge macht eine Harmonisierung, aufgrund der Rückwirkung auf den Binnenmarkt, scheinbar jedoch zu dem zentralsten aller EU-Kompetenzbereiche. Neben dem direkten Einfluss auf die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes entfaltet die Unternehmensbesteuerung damit eine weitere indirekte Wirkung. Eine effizienzorientierte Ausgestaltung kann zu einer Versöhnung von Wirtschafts-, Umwelt- und Kohäsionspolitik führen.

6.2 Perspektiven

Eine europäische Lösung der kollektiven Rationalität liegt in einem koordinierten Steuersystem, das bei identischen Gewinnermittlungsvorschriften und dadurch Steuerbemessungsgrundlagen hinsichtlich der Steuersätze nach der infrastrukturellen Ausstattung der Staaten differenziert. Ausgangspunkt ist die kombinierte Betrachtung der EU-Strukturpolitik und der EU-Steuerpolitik. Während erstere eine unmittelbar aktive Wirkung auf die strukturelle Angleichung der Regionen bewirkt, kann die EU-Steuerpolitik nur mittelbar passiv auf eine Aufrechterhaltung der Grundfreiheiten stützen und somit nur indirekt zur Zielerreichung eingesetzt werden. Das nebeneinander der beiden Politiken führt unzweifelhaft zu **einem Auseinanderklaffen individueller und kollektiver Rationalität**. Denn Transferzahlungen, die direkt den Steuererhebungsbedarf des Empfängerlandes reduzieren und durch Steuersenkungen an die in der Volkswirtschaft agierenden Akteure weitergegeben werden, ermöglichen nur die isolierte Zielerreichung der strukturellen Angleichung. Das Oberziel des einheitlichen Binnenmarktes wird konterkariert, da Geberländer, durch ihre Strukturzahlungen, indirekt das Entstehen eines für sie schädlichen Steuerwettbewerbs finanzieren⁷⁰.

Die Internalisierung der resultierenden sozialen Kosten kann durch eine strukturierte Gesamtzielbetrachtung in der Weise vermieden werden, dass das Erreichen der gesetzten Ziele nicht isoliert, sondern vielmehr gebündelt erfolgt.

So wäre es denkbar EU-Transferleistungen nicht nur an die Gütereigenschaften zu knüpfen⁷¹, die zu einer Klassifikation **Förderwürdig** oder **Nicht-Förderwürdig** führt, sondern auch an die Bedingung, dass sich die Steuerpolitik des Landes an einem zu entwickelnden, europäi-

⁷⁰ Dies kann, wie am Beispiel Irlands erläutert, zu einem Verlust an Steuersubstrat für die Hochsteuer-Geberländer führen.

⁷¹ Eine gute Darstellung der Auswirkungen von gebundenen und ungebundenen Finanzausweisungen findet sich in Wenzel et. al (2008), S. 89-106.

schen Mehr-Gruppen-System orientieren muss⁷². und nicht von den Zahlungen beeinflusst werden darf

Wenzel et al. (2008) diskutieren diesbezüglich eine anreizorientierte Ausgestaltung von Finanzzuweisungen im Rahmen der Kohäsionspolitik, die verhindern soll, dass der Transferempfänger die eigenen Ausgaben für förderwürdige Güter reduziert oder aber die Ausgaben für förderunwürdige Güter erhöht⁷³.

Die Internalisierung könnte durch eine Reduktion der Transferzahlungen bei schädlicher Verwendung erfolgen. Die Reduktion der Transferzahlungen würde wie eine Erhöhung der durch die Verbesserung der Steuerwettbewerbsfähigkeit niedrigeren individuellen Grenzkosten wirken⁷⁴. Negative externe Effekte könnten vermieden werden, indem die individuellen den sozialen Grenzkosten angeglichen werden.

7 Zusammenfassung und Fazit

In der EU steht die Frage nach einer harmonisierten bzw. koordinierten Vorgehensweise, auch im Bereich der direkten Steuern, schon lange zur Diskussion. Während der Bereich der indirekten Besteuerung einem klaren Harmonisierungsgebot i.R.d. EG-Vertrages unterliegt, besteht ein solches Harmonisierungsgebot bei den direkten Steuern nicht. Die Problematik wird offensichtlich, wenn die Auswirkungen der Unternehmensbesteuerung vor dem Hintergrund des **einheitlichen Binnenmarktes** in der EU erörtert werden. Der einheitliche Binnenmarkt mit seinen **vier Grundfreiheiten** muss von sämtlichen Staaten aufrechterhalten werden, so dass keinerlei Maßnahmen implementiert werden können, die gegen eine der Grundfreiheiten verstößt. Dieses Erfordernis gilt auch für die Bereiche, bei denen die EU keine Kompetenz - so wie im Bereich der direkten Steuern - proklamieren kann.

Im Rahmen des vorliegenden Papiers wurde die gegenwärtige Situation der Unternehmensbesteuerung in Europa vor dem Hintergrund der vier Grundfreiheiten und der Steuersouveränität diskutiert. Das Ziel lag insbesondere in der Erörterung der Frage, ob Politikbereiche mit solch immensen Auswirkungen auf das gesamteuropäische Ziel des einheitlichen Binnenmarktes, wie das der Unternehmensbesteuerung, überhaupt und in sinnvoller Weise bei den Mitgliedsstaaten verbleiben können. Es konnte gezeigt werden, dass die Bedeutung der Unternehmensbesteuerung für die Mitgliedsländer im Vergleich zu der EU gering ist⁷⁵. Denn zum einen ist

⁷² Die Kohäsionspolitik könnte als Hebel zur Erreichung eines koordinierten und harmonisierten Vorgehens im Bereich der direkten Besteuerung eingesetzt werden.

⁷³ Damit wird eine Versöhnung von individueller und kollektiver Rationalität herbeigeführt.

⁷⁴ Die Höhe der Grenzkosten bezieht sich auf die marginalen Kosten der Steuersenkung.

⁷⁵ Dies zumindest dann, wenn von der Möglichkeit der doppelten Dividende abgesehen wird.

das Aufkommen relativ gering und zum anderen, da der EuGH sämtliche Normen an den Grundfreiheiten des Binnenmarktes misst, besteht keine vollumfängliche Souveränität.

Diese Situation führt jedoch keineswegs zu einer effizienten Gesetzgebung mit zielorientierter Wirkung. Der Grund liegt in der Ermangelung erstens wohldefinierter Kompetenzbereiche und zweitens detaillierter Normen im EG-Vertrag, an denen sich der EuGH orientieren kann. Der EuGH wird mit einem weitreichenden Interpretationsspielraum konfrontiert und kann diesen mangels volkswirtschaftlichen Sachverständes nicht immer zielorientiert einsetzen. So wird in der Rechtsprechung keiner erkennbaren inneren Systematik gefolgt und es werden teilweise widersprüchliche Urteile erlassen, was dazu führt, dass mit Effizienzverbesserungen in der EU nicht zu rechnen ist. In diesem Sinne kann der EuGH in der Tat als ein Bremsklotz einer effizienten und koordinierten Besteuerung gesehen werden. Eine solche Ansicht würde allerdings die erweiterte Funktion vernachlässigen, die den EuGH weniger in Richtung rechtssprechender, sondern vielmehr in Richtung legislativer Gewalt rückt. Eine die Unternehmensbesteuerung gestaltende Aufgabe kann der EuGH sachgerecht nicht übernehmen; sie wird ihm allerdings durch die wenig detaillierten Normen aufgebürdet. Ein rechtsprechendes Organ mit einer gestalterischen Aufgabe zu betrauen, offenbart ohne Zweifel Regelungsdefizite. Zur Lösung sollte das Subsidiaritätsprinzip herangezogen werden. Die Realisierung der EU-Ziele kann durch eine harmonisierte Unternehmensbesteuerung, d.h. bei einer kombinierten Betrachtung von Umwelt-, Sozial- und Steuerpolitik vereinfacht werden.

Literatur

Auerbach, A. (2006), Why have corporate tax revenues declined? Another look, CESIFO WORKING PAPER NO. 1785.

Blankart, C. (2003), Öffentliche Finanzen in der Demokratie, 5. Auflage, Vahlen, München.

Devereux, M.; Griffith, R. (1999), The Taxation of discrete investment choices, Institute for Fiscal Studies Working Paper 9816 (Revision 2), London.

Devereux, M.; Griffith, R. (2003), Evaluating tax policy for location decisions, International Tax and Public Finance 10, 107-126.

Elschner, C.; Heckemeyer, J.; Spengel, C. (2009), Besteuerungsprinzipien und effektive Unternehmenssteuerbelastungen in der Europäischen Union, Discussion Paper No. 09-034, ZEW, Mannheim.

Europäischer Gerichtshof (2008), Jahresbericht 2008, Berichte abrufbar unter URL. http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_11035/rapports-annuels, Datum 29.10.2009.

Europäische Kommission (2001a), Company Taxation in the Internal Market, COM(2001) 582 final, Luxemburg.

Europäische Kommission (2001b), Steuerpolitik in der Europäischen Union - Prioritäten für die nächsten Jahre, KOM(2001) 260 endg., Brüssel.

Europäische Kommission (2004), European Tax Survey, Commission Staff Working Paper, SEC(2004), 1128/2, Brüssel.

Europäische Kommission (2005), Der Beitrag der Steuer- und Zollpolitik zur Lissabon-Strategie, KOM(2005) 532 endgültig, Brüssel.

Europäische Kommission (2008), Post-referendum survey in Ireland - Analytical Report, Flash Eurobarometer Series #245, July 2008, Brüssels.

Europäischer Rat (2000), Schlussfolgerungen des Vorsitzes, 23. und 24. März 2000. Abrufbar unter URL: <http://www.bologna-berlin2003.de/pdf/BeschluesseDe.pdf>, Datum 06.11.2009.

Homburg, S. (2000), Perspektiven der internationalen Unternehmensbesteuerung, in: Andel, N. (Hrsg.), Probleme der Besteuerung III, Schriften des Vereins für Socialpolitik 259/III, Berlin.

Heertje, A.; Wenzel H.-D. (2008), Grundlagen der Volkswirtschaftslehre, 7. überarbeitete und erweiterte Auflage, Springer-Verlag, Berlin u.a.O.

Keen, M.; De Mooij, R. (2008), Tax Policy and Subsidiarity in the European Union, in: Gelauff, G., I. Grilo und A. Lejour (Hrsg.), Subsidiarity and Economic Reform in Europe, Berlin, 219- 241.

Keen, M.; Wildasin, D. (2004), Pareto-Efficient International Taxation, American Economic Review 94, 259-275.

King, M.; Fullerton, D. (1984), The Taxation of Income from Capital, Chicago.

KPMG (2007), Harmonized corporate tax base – are European businesses for or against it?, Studie abrufbar unter URL: http://www.kpmg.at/de/about/4175_DEU_HTML.php, Datum: 30.10.2009.

Lammersen, L. (2005), Steuerbelastungsvergleiche. Anwendungsfelder und Grenzen in der Steuerplanung und der Steuerwirkungslehre, Wiesbaden.

Lang, M. (2006), Marks & Spencer – Eine erste Analyse des EuGH-Urteils, Abrufbar unter URL: <http://www2.wu-wien.ac.at/taxlaw/publikationen/LangSWI2006Heft1S3ff.pdf>, Datum 04.11.2009.

Musgrave, R.; Musgrave, P., (1984), Public finance in theory and practice. Prentice Hall: McGraw Hill.

- Müller-Graff, P (2007), Die Zukunft des europäischen Verfassungstopos und Primärrechts nach der deutschen Ratspräsidentschaft, in: *integration* 3/2007, S. 223-237.
- Müller-Graff, P (2008), Der Vertrag von Lissabon auf der Systemspur des Primärrechts, in: *integration* 02/2008, 123-144.
- Nielsen, S.; Raimondos-Møller, P.; Schjelderup, G. (2006), *Tax Spillovers under Separate Accounting and Formula Apportionment*, mimeo.
- Oates, W. (1972), *Fiscal federalism*, Harcourt Brace Jovanovich, New York.
- OECD (1998), *Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*, Paris.
- OECD (2009a), *OECD.Stat Extracts Revenue Statistics - Comparative tables*, Abrufbar unter URL: <http://stats.oecd.org/index.aspx>, Datum 15.10.2009.
- OECD (2009b), *OECD.Stat Extracts General Statistics - Country statistical profiles 2009*, Abrufbar unter URL: <http://stats.oecd.org/index.aspx>, Datum 22.10.2009.
- Ruf, M. (2004), Investitionsneutrale Besteuerung in einem internationalen Kontext, *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 995-1007.
- Sauerland, C. (2007), *Besteuerung europäischer Konzerne: Eine Analyse alternativer Modelle der Konzernbesteuerung*, Deutscher Universitäts-Verlag, GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden.
- Schön, W.; Schreiber, U.; Spengel, C. (2008), *A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe*, Springer, Berlin Heidelberg.
- Schubert, K.; Hegelich, S; Bazant, U. (2008), *Europäische Wohlfahrtssysteme - Ein Handbuch*, 1. Auflage, VS Verlag für Sozialwissenschaften, Wiesbaden.
- Spengel, C. (1998), Wettbewerbswirkungen der Körperschaftsteuer in Europa, *Die Betriebswirtschaft*, 348-368.
- Spengel, C. (2003), *Internationale Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union - Steuerwirkungsanalyse, Empirische Befunde, Reformüberlegungen*, Düsseldorf.
- Walsh; B. (2003), *Taxation and foreign direct investment in Ireland*, in H. Grubel (ed.), *Tax Reform in Canada: Our Path to Greater Prosperity*, The Fraser Institute, Vancouver, 221-245.
- Wenzel, H.-D. (2009), *Some remarks to the principles of subsidiarity and connectivity as basic elements for federal organized states*, erscheint in *BERG Working Paper Series*, Bamberg.
- Wenzel, H.-D.; Geppert T.; Kächelein, H.; Lackenbauer, J. (2008), *Finanzpolitik in Europa*, *Public Economics Series Volume 16*, BERG Verlag, Bamberg. (2008).
- Wessels, W. (2008), *Das politische System der Europäischen Union*, 1. Auflage, VS Verlag, Wiesbaden.

BERG Working Paper Series on Government and Growth

- 1 Mikko **Puhakka** and Jennifer P. **Wissink**, Multiple Equilibria and Coordination Failure in Cournot Competition, December 1993
- 2 Matthias **Wrede**, Steuerhinterziehung und endogenes Wachstum, December 1993
- 3 Mikko **Puhakka**, Borrowing Constraints and the Limits of Fiscal Policies, May 1994
- 4 Gerhard **Illing**, Indexierung der Staatsschuld und die Glaubwürdigkeit der Zentralbank in einer Währungsunion, June 1994
- 5 Bernd **Hayo**, Testing Wagner's Law for Germany from 1960 to 1993, July 1994
- 6 Peter **Meister** and Heinz-Dieter **Wenzel**, Budgetfinanzierung in einem föderalen System, October 1994
- 7 Bernd **Hayo** and Matthias **Wrede**, Fiscal Policy in a Keynesian Model of a Closed Monetary Union, October 1994
- 8 Michael **Betten**, Heinz-Dieter **Wenzel**, and Matthias **Wrede**, Why Income Taxation Need Not Harm Growth, October 1994
- 9 Heinz-Dieter **Wenzel** (Editor), Problems and Perspectives of the Transformation Process in Eastern Europe, August 1995
- 10 Gerhard **Illing**, Arbeitslosigkeit aus Sicht der neuen Keynesianischen Makroökonomie, September 1995
- 11 Matthias **Wrede**, Vertical and horizontal tax competition: Will uncoordinated Leviathans end up on the wrong side of the Laffer curve? December 1995
- 12 Heinz-Dieter **Wenzel** and Bernd **Hayo**, Are the fiscal Flows of the European Union Budget explainable by Distributional Criteria? June 1996
- 13 Natascha **Kuhn**, Finanzausgleich in Estland: Analyse der bestehenden Struktur und Überlegungen für eine Reform, June 1996
- 14 Heinz-Dieter **Wenzel**, Wirtschaftliche Entwicklungsperspektiven Turkmenistans, July 1996
- 15 Matthias **Wrede**, Öffentliche Verschuldung in einem föderalen Staat; Stabilität, vertikale Zuweisungen und Verschuldungsgrenzen, August 1996
- 16 Matthias **Wrede**, Shared Tax Sources and Public Expenditures, December 1996
- 17 Heinz-Dieter **Wenzel** and Bernd **Hayo**, Budget and Financial Planning in Germany, February 1997

- 18 Heinz-Dieter **Wenzel**, Turkmenistan: Die ökonomische Situation und Perspektiven wirtschaftlicher Entwicklung, February 1997
- 19 Michael **Nusser**, Lohnstückkosten und internationale Wettbewerbsfähigkeit: Eine kritische Würdigung, April 1997
- 20 Matthias **Wrede**, The Competition and Federalism - The Underprovision of Local Public Goods, September 1997
- 21 Matthias **Wrede**, Spillovers, Tax Competition, and Tax Earmarking, September 1997
- 22 Manfred **Dausen**, Arsène **Verny**, Jiri **Zemánek**, Allgemeine Methodik der Rechtsangleichung an das EU-Recht am Beispiel der Tschechischen Republik, September 1997
- 23 Niklas **Oldiges**, Lohnt sich der Blick über den Atlantik? Neue Perspektiven für die aktuelle Reformdiskussion an deutschen Hochschulen, February 1998
- 24 Matthias **Wrede**, Global Environmental Problems and Actions Taken by Coalitions, May 1998
- 25 Alfred **Maußner**, Außengeld in berechenbaren Konjunkturmodellen – Modellstrukturen und numerische Eigenschaften, June 1998
- 26 Michael **Nusser**, The Implications of Innovations and Wage Structure Rigidity on Economic Growth and Unemployment: A Schumpetrian Approach to Endogenous Growth Theory, October 1998
- 27 Matthias **Wrede**, Pareto Efficiency of the Pay-as-you-go Pension System in a Three-Period-OLG Modell, December 1998
- 28 Michael **Nusser**, The Implications of Wage Structure Rigidity on Human Capital Accumulation, Economic Growth and Unemployment: A Schumpeterian Approach to Endogenous Growth Theory, March 1999
- 29 Volker **Treier**, Unemployment in Reforming Countries: Causes, Fiscal Impacts and the Success of Transformation, July 1999
- 30 Matthias **Wrede**, A Note on Reliefs for Traveling Expenses to Work, July 1999
- 31 Andreas **Billmeier**, The Early Years of Inflation Targeting – Review and Outlook –, August 1999
- 32 Jana **Kremer**, Arbeitslosigkeit und Steuerpolitik, August 1999
- 33 Matthias **Wrede**, Mobility and Reliefs for Traveling Expenses to Work, September 1999
- 34 Heinz-Dieter **Wenzel** (Herausgeber), Aktuelle Fragen der Finanzwissenschaft, February 2000

- 35 Michael **Betten**, Household Size and Household Utility in Intertemporal Choice, April 2000
- 36 Volker **Treier**, Steuerwettbewerb in Mittel- und Osteuropa: Eine Einschätzung anhand der Messung effektiver Grenzsteuersätze, April 2001
- 37 Jörg **Lackenbauer** und Heinz-Dieter **Wenzel**, Zum Stand von Transformations- und EU-Beitrittsprozess in Mittel- und Osteuropa – eine komparative Analyse, May 2001
- 38 Bernd **Hayo** und Matthias **Wrede**, Fiscal Equalisation: Principles and an Application to the European Union, December 2001
- 39 Irena Dh. **Bogdani**, Public Expenditure Planning in Albania, August 2002
- 40 Tineke **Haensgen**, Das Kyoto Protokoll: Eine ökonomische Analyse unter besonderer Berücksichtigung der flexiblen Mechanismen, August 2002
- 41 Arben **Malaj** and Fatmir **Mema**, Strategic Privatisation, its Achievements and Challenges, Januar 2003
- 42 Borbála **Szüle** 2003, Inside financial conglomerates, Effects in the Hungarian pension fund market, January 2003
- 43 Heinz-Dieter **Wenzel** und Stefan **Hopp** (Herausgeber), Seminar Volume of the Second European Doctoral Seminar (EDS), February 2003
- 44 Nicolas Henrik **Schwarze**, Ein Modell für Finanzkrisen bei Moral Hazard und Überinvestition, April 2003
- 45 Holger **Kächelein**, Fiscal Competition on the Local Level – May commuting be a source of fiscal crises?, April 2003
- 46 Sibylle **Wagener**, Fiskalischer Föderalismus – Theoretische Grundlagen und Studie Ungarns, August 2003
- 47 Stefan **Hopp**, J.-B. Say's 1803 *Treatise* and the Coordination of Economic Activity, July 2004
- 48 Julia **Bersch**, AK-Modell mit Staatsverschuldung und fixer Defizitquote, July 2004
- 49 Elke **Thiel**, European Integration of Albania: Economic Aspects, November 2004
- 50 Heinz-Dieter **Wenzel**, Jörg **Lackenbauer**, and Klaus J. **Brösamle**, Public Debt and the Future of the EU's Stability and Growth Pact, December 2004
- 51 Holger **Kächelein**, Capital Tax Competition and Partial Cooperation: Welfare Enhancing or not? December 2004
- 52 Kurt A. **Hafner**, Agglomeration, Migration and Tax Competition, January 2005

- 53 Felix **Stübben**, Jörg **Lackenbauer** und Heinz-Dieter **Wenzel**, Eine Dekade wirtschaftlicher Transformation in den Westbalkanstaaten: Ein Überblick, November 2005
- 54 Arben **Malaj**, Fatmir **Mema** and Sybi **Hida**, Albania, Financial Management in the Education System: Higher Education, December 2005
- 55 Osmat **Azzam**, Sotirag **Dhamo** and Tonin **Kola**, Introducing National Health Accounts in Albania, December 2005
- 56 Michael **Teig**, Fiskalische Transparenz und ökonomische Entwicklung: Der Fall Bosnien-Herzegowina, März 2006
- 57 Heinz-Dieter **Wenzel** (Herausgeber), Der Kaspische Raum: Ausgewählte Themen zu Politik und Wirtschaft, Juli 2007
- 58 Tonin **Kola** and Elida **Liko**, An Empirical Assessment of Alternative Exchange Rate Regimes in Medium Term in Albania, Januar 2008
- 59 Felix **Stübben**, Europäische Energieversorgung: Status quo und Perspektiven, Juni 2008
- 60 Holger **Kächelein**, Drini **Imami** and Endrit **Lami**, A new view into Political Business Cycles: Household Expenditures in Albania, July 2008
- 61 Frank **Westerhoff**, A simple agent-based financial market model: direct interactions and comparisons of trading profits, January 2009
- 62 Roberto **Dieci** and Frank **Westerhoff**, A simple model of a speculative housing market, February 2009
- 63 Carsten **Eckel**, International Trade and Retailing, April 2009
- 64 Björn-Christopher **Witte**, Temporal information gaps and market efficiency: a dynamic behavioral analysis, April 2009
- 65 Patrícia **Miklós-Somogyi** and László **Balogh**, The relationship between public balance and inflation in Europe (1999-2007), June 2009
- 66 H.-Dieter **Wenzel** und Jürgen **Jilke**, Der Europäische Gerichtshof EuGH als Bremsklotz einer effizienten und koordinierten Unternehmensbesteuerung in Europa?, November 2009