

Walter Loukota*)

Die Zukunft der Unternehmensbesteuerung in der EU

THE FUTURE OF COMPANY TAXATION IN THE EU

On 24th November 2003 the EU Commission issued a new communication named „An Internal Market Without Tax Obstacles“. The Commission reviews the achievements since its political initiative in 2001 and presents its new activities in the field of direct taxation as well as its long-term plans for company taxation. Among the longer term plans the commission emphasises its willingness to provide EU companies with a single corporate tax base for their EU-wide activities.¹⁾ The author gives an overview about the long-term strategy of the Commission in the field of company taxation and of what can be expected in the future.

I. Einleitung Die Kommission hat in ihrer Studie zur Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt²⁾ und in den darauf folgenden Mitteilungen vom Mai und Oktober 2001³⁾ neue Maßstäbe im Hinblick auf das EU-Unternehmenssteuerrecht gesetzt. Demnach müssten innerhalb der EU ansässige Unternehmungen den Binnenmarkt als einen einzigen Heimmarkt („One Home Market“) ansehen können, ohne durch nationale steuerliche Hürden an grenzüberschreitender Tätigkeit gehindert zu sein. Die Kommission verfolgt dabei eine Doppelstrategie:⁴⁾ Einerseits setzt sie „gezielte Maßnahmen“ zur Beseitigung der drückendsten steuerlichen Hindernisse. Sie erarbeitet laufend Richtlinienvorschläge, setzt über Mitteilungen oder Empfehlungen gezielte politische Initiativen und wacht über die Einhaltung der EG Verträge.⁵⁾ Andererseits verfolgt sie als längerfristiges Ziel einen „umfassenden Lösungsansatz“, der die steuerlichen Probleme an der Wurzel beseitigen soll und darauf abzielt, multinationale Gesellschaften für ihre gesamte EU-interne Tätigkeit mit einer einzigen und konsolidierten KöSt-Bemessungsgrundlage auszustatten. Die von der Kommission in ihrer Studie vorgeschlagenen Konzepte sind Home State Taxation (sog. Sitzlandbesteuerung), eine EU-weit angegliche Bemessungsgrundlage und eine europäische Körperschaftsteuer. Diese Konzepte wurden in der Literatur bereits einer Analyse unterzogen.⁶⁾ In einer neuen Mitteilung vom Novem-

*) Mag. Walter Loukota ist Universitätsassistent und Lehrbeauftragter am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien.

1) Auch der IFA-Kongress, der von 5. bis 10. September in Wien statt findet, wird sich mit dieser Thematik beschäftigen. Siehe zur Information: <http://www.ifa.nl/> unter „Annual Congresses“.

2) Studie der Kommission „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt – Arbeitsdokument der Kommissionsdienststellen“ KOM(2001)582; siehe auch die Zusammenfassung: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/de/working_paper.htm.

3) Mitteilung der Kommission vom 23. 5. 2001 „Steuerpolitik in der Europäischen Union – Prioritäten für die nächsten Jahre“ KOM(2001)260; Mitteilung der Kommission vom 23. 10. 2001 „Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse – Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU“ KOM(2001)582.

4) Siehe die Zusammenfassung der Kommissionsstudie „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“, Rz. 50 ff.; Mitteilung KOM(2001)582, 13 ff.

5) Siehe beispielsweise die Orientierungshilfen zur Einhaltung der Grundfreiheiten: Mitteilung zur steuerlichen Behandlung betrieblicher Altersvorsorge KOM(2001)214; Mitteilung zur Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt KOM(2004)810.

6) *Bravenec*, Corporate Income Tax Coordination in the 21st Century, ET 2000, 450; *Schön*, The European Commission's Report on Company Taxation: A Magic Formula for European Taxation?, ET 2002, 276 ff.; *Westberg*, Consolidated Corporate Tax Bases for EU-Wide Activities: Evaluation of Four Proposals Presented by the European Commission, ET 2002, 322; *Plasschaert*, Further Thoughts on the „European Company Income Tax“ and its First Cousins, ET 2002, 336; *Vanistendael*, A window of opportunity for the making of Europe, ECTJ 2.

Mitteilung der Kommission vom 24. 11. 2003, „Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse“ KOM(2003)726.

ber 2003⁷⁾) präziserte die Kommission ihre Vorstellungen zu Inhalt und Durchführung von Home State Taxation und zu den Konzepten einer „EU-weit einheitlichen“ Steuerbemessungsgrundlage. In der Folge sollen diese Konzepte unter Berücksichtigung der jüngsten Entwicklungen und im Hinblick auf den im Herbst 2004 stattfindenden IFA-Kongress in Wien dargestellt werden. Eines der beiden Hauptthemen dieses Kongresses ist „Group Taxation“; in diesem Zusammenhang wird man sich unter anderem mit den von der Kommission verfolgten Unternehmenssteuerkonzepten beschäftigen. Der EU-Bericht von *Diemer/Neale* zu diesem Kongress liegt bereits vor⁸⁾ und ist in diesem Aufsatz berücksichtigt.

II. Home State Taxation

1. Konzept Das von Malcolm *Gammie* und Sven-Olof *Lodin* entwickelte Konzept der Home State Taxation⁹⁾ beruht auf der gegenseitigen Anerkennung des Prinzips der Besteuerung im Sitzland. Damit würden Konzerne, deren Zentralen in einem Mitgliedstaat der EU ansässig sind, ihre EU-Bemessungsgrundlage nur nach dem Steuersystem des Sitzstaates ihrer Konzernzentrale ermitteln, was ihre Rechtsbefolgings- und -beratungskosten erheblich senken würde. Durch die vorgeschlagene Konzernkonsolidierung¹⁰⁾ würden überdies sämtliche Gewinne und Verluste der innerhalb der EU befindlichen Tochtergesellschaften und Zweigniederlassungen in die einheitliche Konzernbemessungsgrundlage der Muttergesellschaft einbezogen und damit steuerliche Belastungen von gruppeninternen Transaktionen auf europarechtlicher Ebene beseitigt. Die Besteuerungsrechte der verschiedenen Mitgliedstaaten an der Konzernbemessungsgrundlage würden bestehen bleiben. Jeder Mitgliedstaat würde den Anteil der Bemessungsgrundlage, der auf die Geschäftstätigkeit der Gruppe in seinem Gebiet entfällt, weiterhin mit seinem eigenen Steuersatz belegen. Zur Aufteilung der einheitlichen Konzernbemessungsgrundlage auf die verschiedenen Mitgliedstaaten würde eine Aufteilungsformel dienen. Nach Auffassung der Kommission sollte diese auf einer gewichteten Kombination mehrerer den konkreten Konzern betreffender Faktoren wie Lohnsumme, Vermögen oder Umsatz als Grundlage beruhen.¹¹⁾ Welche Faktoren im Einzelnen in die Formel einzubeziehen sind und wie ihre Gewichtung aussieht, ist aber noch ungeklärt.¹²⁾ Theoretisch wäre beispielsweise denkbar, eine Aufteilung des konsolidierten Konzerngewinnes auf die verschiedenen Mitgliedstaaten nach dem Verhältnis der Anzahl der in den verschiedenen Mitgliedstaaten tätigen Konzernarbeitnehmer und der darauf verteilten Lohnsumme vorzunehmen.¹³⁾

Ein Nachteil von Home State Taxation besteht darin, dass die unterschiedlichen KöSt-Bemessungsgrundlagen der verschiedenen Mitgliedstaaten nicht entfallen, sondern bloß jeweils EU-weit auf einen ganzen Konzern angewendet würden. Daher stehen sich aber innerhalb eines Mitgliedstaates Gesellschaften und Niederlassungen gegenüber, die verschiedene Bemessungsgrundlagen haben können, je nachdem, in welchem Mitgliedstaat ihre Konzernmutter angesiedelt ist. Dies kann zu Wettbewerbsverzerrungen inner-

7) Mitteilung der Kommission vom 24. 11. 2003 „Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse“ KOM(2003)726.

8) *Diemer/Neale*, The European Union's longer term plans for introducing a common consolidated tax base for the EU-wide activities of companies, in: IFA Cahier 2004, in Druck.

9) *Gammie/Lodin*, Home State Taxation (2001).

10) Zusammenfassung der Kommissionsstudie „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“, Rz. 67.

11) Mitteilung der Kommission KOM(2003)726, 25 f.

12) *Schön*, ET 2002, 276 ff.; *Weiner/Mintz*, An Exploration of Formula Apportionment in the European Union, ET 2002, 346 ff.; *McLure/Weiner*, Deciding whether the European Union should adopt formula apportionment of company income, in *Cnossen* (Hrsg.) Taxing Capital Income in the European Union – Issues and Options for Reform (2002).

13) Siehe das Beispiel bei *Diemer/Neale*, in: IFA Cahier 2004, in Druck.

halb der nationalen Märkte führen. Auch ein gewisses Diskriminierungsproblem wird dadurch begründet, zumal das Konzept dazu führen kann, dass Tochtergesellschaften in ausländischem Besitz gegenüber Tochtergesellschaften in inländischem Besitz steuerlich diskriminiert werden. Die genannten Wettbewerbsverzerrungen würden sich umso stärker auswirken, je mehr die Steuerbemessungsgrundlagen der verschiedenen „Sitzstaaten“ voneinander abweichen. Bei großen Unterschieden zwischen den Bemessungsgrundlagen der an Home State Taxation teilnehmenden Mitgliedstaaten würde dann auch die Gefahr bestehen, dass es zu einer Verlagerung von Konzernzentralen in jene Staaten kommt, welche die günstigsten Bemessungsgrundlagen anbieten. Daraus wird zum einen gefolgert, dass Home State Taxation nur optionell eingeführt werden sollte und zum anderen nur Staaten daran teilnehmen sollten, die bereits ähnliche Bemessungsgrundlagen haben¹⁴⁾, was die Idee einer auf ausgewählte Mitgliedstaaten beschränkten Testphase von Home State Taxation unterstützt. Bei den teilnehmenden Staaten bestünde dann sogar ein gewisser Anreiz, ihre Bemessungsgrundlagen weiter aufeinander abzustimmen, was zu einer Eigendynamik der Harmonisierung führen könnte und ein Zwischenschritt zu vollständigeren Ergebnissen sein kann. Der entscheidende Vorteil von Home State Taxation wird in seiner Innovativität und Einfachheit gesehen.¹⁵⁾ Durch das Anknüpfen an die bestehenden Steuersysteme der Mitgliedstaaten wären keine aufwendigen neuen Regelungen erforderlich. Dies kann die politische Realisierbarkeit des Konzeptes erleichtern.

2. Pilotprojekt für kleine und mittlere Unternehmen

Nun plant die Kommission, die Sitzlandbesteuerung im Rahmen einer Pilotregelung auf kleine und mittlere Unternehmen (KMU) anwendbar zu machen.¹⁶⁾ Das Pilotprojekt wurde anlässlich einer von der Kommission durchgeführten Konsultation¹⁷⁾ von den interessierten Kreisen geradezu „enthusiastisch begrüßt“, wie die Kommission in ihrer Mitteilung vom November 2003 berichtet. Die Interessenvertreter der kleinen und mittelständischen Unternehmen erwarten sich erhebliche Effizienzgewinne und Vereinfachungen, was wiederum die Kommission in ihrer Entschlossenheit bestärkte, die Regelung weiterzuverfolgen. Besonders für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) hätte Home State Taxation große Attraktivität, wie die Kommission in ihrer Studie aus 2001 festhält.¹⁸⁾ Der Aspekt der Adaptierung an ausländisches Steuerrecht und der damit verbundene erhöhte Rechtsberatungsaufwand schreckt nach Auffassung der Kommission kleinere Unternehmen wesentlichlicher öfter von grenzüberschreitender Tätigkeit ab als große Unternehmen.¹⁹⁾ Dies könnte auch mitverantwortlich dafür sein, dass kleine und mittelständische Unternehmen bislang nur selten in einem anderen Mitgliedstaat als dem eigenen tätig sind.²⁰⁾

In ihrer Mitteilung vom November 2003 hat die Kommission bereits die Schlüsselemente einer derartigen Pilotregelung festgelegt.²¹⁾ Der Begriff der KMU könnte sich nach der De-

¹⁴⁾ Zusammenfassung der Kommissionsstudie „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“, Rz. 64.

¹⁵⁾ Schön, ET 2002, 284.

¹⁶⁾ Mitteilung der Kommission vom 24. 11. 2003, KOM(2003)726, 13.

¹⁷⁾ Siehe die Zusammenfassung der Ergebnisse der TAXUD-Konsultation zum Thema „Versuchsweise Anwendung der Sitzlandbesteuerung auf kleine und mittlere Unternehmen in der EU“ [Februar–Juni 2003]: http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/consultations/home_state_sme.htm.

¹⁸⁾ Kommissionsstudie „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“ z. B. Abschnitt IV.B.11.1 und Abschnitt IV.C.15.6 und 16.5.2.

¹⁹⁾ Zusammenfassung der Kommissionsstudie „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“, Rz. 34.

²⁰⁾ Mitteilung der Kommission vom 24. 11. 2003, KOM(2003)726, Seite 17. „EIM Business & Policy research, Overview of the ENSR Enterprise Survey 2003“, EIM Zoetermeer, August 2003 (Erhebung im Rahmen des Beobachtungsnetzes der Europäischen KMU von August 2003); (http://europa.eu.int/comm/enterprise/enterprise_policy/analysis/observatory.htm).

²¹⁾ Mitteilung der Kommission vom 24. 11. 2003, KOM(2003)726, 16.

definition in der Empfehlung 2003/361/EG der Kommission vom 6. Mai 2003 richten und demnach Unternehmen betreffen, die weniger als 250 Beschäftigte, einen jährlichen Umsatz von nicht mehr als 50 Millionen EUR oder eine Bilanzsumme von nicht mehr als 43 Millionen EUR aufweisen. Die Regelung soll als praktischer Versuch über einen Zeitraum von zumindest fünf Jahren stattfinden und die Sammlung von realen Daten erlauben. Die versuchsweise Aufteilung der Steuerbemessungsgrundlage auf die Mitgliedstaaten ist nach einer Formel geplant. Diese soll sich an der Lohnsumme (oder der Beschäftigtenzahl) orientieren oder auf einer Kombination mehrerer Faktoren (je 1/3 Lohnsumme, Umsatz und Vermögen der Unternehmen in den betreffenden Ländern) beruhen. Die Kommission räumt ein, dass die technischen Aspekte der Lösung – wie besonders die Gestalt der Aufteilungsformel – noch näher ausgeführt werden müssen, damit der geplante Vorstoß auf breite Zustimmung der Mitgliedstaaten stoßen kann.

Als gemeinschaftsrechtlicher Rahmen zur Umsetzung dieses Versuchsprojektes überlegt die Kommission entweder eine Mitteilung oder eine Empfehlung durch den Rat oder das Parlament, aufgrund derer die Mitgliedstaaten auf freiwilliger Basis zur Umsetzung des Pilotprojektes schreiten sollten. Diese Vorgangsweise könnte der Versuchsregelung auch ohne politischen Konsens aller Mitgliedstaaten zum Durchbruch verhelfen. Die interessierten Mitgliedstaaten könnten in der Folge im Rahmen eines multilateralen Vertrages die Bedingungen des Versuchsprojektes verbindlich untereinander festlegen. Dass das Versuchsprojekt ohne Abschluss eines multilateralen Vertrages zwischen den daran teilnehmenden Mitgliedstaaten durchführbar ist, ist nicht anzunehmen, obwohl die Kommission es sogar für denkbar hält, dass Mitgliedstaaten sich formlos am Versuchsprojekt beteiligen, indem sie „im Wege einer Öffnungsklausel in ihren jeweiligen Steuervorschriften Unternehmen ermutigen, sich freiwillig am Pilotprojekt zu beteiligen“. Die Kommission erwartet sich aus dem Projekt vor allem Erfahrungswerte über die Funktionsweise der Home State Taxation. Die Studien der Kommission zeigen auch, dass aufgrund des sehr geringen Anteils von KMU am Körperschaftsteueraufkommen der Mitgliedstaaten für die nationalen Steuerverwaltungen nur sehr niedrige Steuerbeträge auf dem Spiel stünden. Die Kommission meint aus diesem Grund, dass es „nur schwer einzusehen wäre, weshalb die Mitgliedstaaten die Regelung nicht zumindest testen sollten“. Sie möchte unter Einbeziehung von Vertretern der Wirtschaft und der interessierten Mitgliedstaaten eine Pilotregelung im Detail ausarbeiten und hat eine politische Initiative im Jahre 2004 angekündigt.²²⁾

III. Die weiteren Konzepte und deren Fortschritt

1. Die Konzepte

Neben Home State Taxation hat die Kommission bereits in ihrer Mitteilung vom Oktober 2001 Konzepte vorgeschlagen, die eine neue oder harmonisierte Bemessungsgrundlage zwischen den Mitgliedstaaten vorsehen. Es handelt sich dabei einerseits um das Konzept der einheitlichen konsolidierten Konzernbemessungsgrundlage („common consolidated tax base“) und andererseits um das Konzept einer harmonisierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage („compulsory harmonised corporate tax“). Diesen Konzepten ist gemeinsam, dass inhaltliche Grundsätze für eine harmonisierte Bemessungsgrundlage ermittelt werden müssten. Obwohl die Kommission diese Konzepte für die ehrgeizigeren hält, ist ihre politische Realisierbarkeit zum gegenwärtigen Zeitpunkt geringer als die von Home State Taxation, weil die Vorstellungen über eine ideale KöSt-Bemessungsgrundlage zwischen den Mitgliedstaaten zu weit auseinander gehen.

²²⁾ Siehe Mitteilung der Kommission vom 24. 11. 2003, KOM(2003)726, 18.

2. IFRS als Vorbild?

In ihrer Mitteilung vom November 2003 überlegt die Kommission die Anknüpfung einer einheitlichen konsolidierten Konzernsteuerbemessungsgrundlage an die im Bereich der Rechnungslegung angewendeten International Financial Reporting Standards (IFRS; vormals IAS). Dies bietet sich deshalb an, da nach der EU-Verordnung zur Anwendung der IFRS²³⁾ börsennotierte EU-Unternehmen ab 1. 1. 2005 verpflichtet sind, ihren konsolidierten handelsrechtlichen Jahresabschluss nach den IFRS vorzunehmen. Gegen eine Übertragung der Prinzipien der IFRS auf eine konsolidierte Steuerbemessungsgrundlage spricht, dass Handels- und Steuerbilanz unterschiedlichen Zwecken dienen. Auch betreffen die konsolidierten Konzernabschlüsse nach der genannten Verordnung derzeit nur etwa 7.000 der insgesamt 50 Millionen EU-Unternehmen. Die Kommission hält in ihrer Mitteilung aus 2003 aber fest, dass die im Bereich der Rechnungslegung relevanten IFRS einen Ausgangspunkt für die Ausarbeitung einer einheitlichen Steuerbemessungsgrundlage darstellen sollten, es aber entsprechender Anpassungen an die steuerlichen Zielsetzungen bedürfe.²⁴⁾ In diesem Rahmen hält die Kommission in weiterer Folge auch eine Pilotregelung für die im Jahre 2002 durch Verordnung²⁵⁾ ins Leben gerufene Europäische Aktiengesellschaft für möglich, worüber aber noch große Uneinigkeit besteht.²⁶⁾

IV. Ausblick Gegenwärtig konzentriert sich die Kommission auf gezielte Maßnahmen zur Beseitigung verbleibender steuerlicher Hürden. In diesem Sinne hat sie 2003 Vorschläge zur Änderung der Fusionsrichtlinie (90/434/EG) und der Mutter-Tochter-Richtlinie (90/435/EG) vorgelegt²⁷⁾, mit deren einstimmiger Annahme durch die Mitgliedstaaten sie im Laufe des Jahres 2004 rechnet.²⁸⁾ Ferner hat sie einen Vorschlag zur Änderung der erst im Juni 2003 durch den Rat beschlossenen Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie erstattet.²⁹⁾ Zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung hat sie für das Jahr 2004 eine Mitteilung angekündigt.³⁰⁾ Die Betrachtungen zeigen aber, dass die Kommission weiterhin entschlossen ist, auch ihre langfristigen Pläne zur Unternehmensbesteuerung in der EU voranzutreiben. Die Entwicklung einer gänzlich neuen EU-Bemessungsgrundlage ist im Moment noch eher unbestimmt. Dagegen ist Home State Taxation deutlicher in den Mittelpunkt des Interesses gerückt. Dies zeigt insbesondere die in nächster Zeit geplante politische Initiative der Kommission zu einer Versuchsregelung mit Home State Taxation bei KMU. Die Kommission setzt bei ihrer Strategie auf Dynamik von Seiten der Mitgliedstaaten, welche durch das bei den Konsultationen zu Tage getretene große Interesse auf Seiten der Vertreter der KMU für Home State Taxation durchaus angefacht werden könnte. Ungelöste technische Fragen bedürfen weiterer Erörterungen, welche die Kommission in den nächsten Monaten anstellen möchte, um dann eine politische Initiative zur Home State Taxation durchzuführen. Auch der IFA-Kongress von 5. bis 10. September 2004 in Wien, bei dem Kommissionsvertreter anwesend sein werden, wird sich unter anderem mit dieser Problematik beschäftigen.

²³⁾ Verordnung Nr. 1606/2002 des Rates vom 19. 12. 2002, ABl. EG Nr. L 243.

²⁴⁾ Mitteilung der Kommission vom 24. 11. 2003, KOM(2003)726, 23.

²⁵⁾ Verordnung Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. 10. 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft; dieses gesellschaftsrechtliche Statut wird ab 8. Oktober 2004 wirksam sein.

²⁶⁾ Siehe die Zusammenfassung der Ergebnisse der Konsultation über die Anwendung der IAS für eine einheitliche Steuerbemessungsgrundlage: http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/consultations_en.htm.

²⁷⁾ KOM(2003)462 und KOM(2003)613.

²⁸⁾ Die Richtlinie zur Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie wurde bereits vom Rat beschlossen: Richtlinie 2003/123/EG vom 22. 12. 2003.

²⁹⁾ KOM(2003)841 vom 30. Dezember 2003.

³⁰⁾ Ihren Richtlinienvorschlag KOM(1990)595 zur Verlustverrechnung zog die Kommission im Jahre 2002 zurück.