

Europa – Herausforderung für die nationale Steuerrechtsordnung!*

Johanna Hey

In Ihrer mit dem heutigen Tag beendeten Masterausbildung sind Sie in vielfältiger Weise mit den tief greifenden Veränderungen konfrontiert worden, denen unsere nationale Rechtsordnung durch den Europäischen Binnenmarkt ausgesetzt ist.

Die Europäische Union wächst scheinbar unaufhaltsam. Während die EU noch mit der Integration der zum 1. 5. 2004 beigetretenen osteuropäischen Mitgliedstaaten befasst ist, rückt bereits der Termin für die nächste Erweiterung näher. Zum 1. 1. 2007 sollen Bulgarien und Rumänien beitreten. Die Beitrittsgespräche mit der Türkei sind aufgenommen, der Weg für den Beitritt Kroatiens freigemacht.

Die rechtlichen und politischen Strukturen sind dem Wachstumsprozess bisher nicht angepasst worden, und mit dem Scheitern des EU-Verfassungsvertrags ist die Hoffnung, dass sich dies in absehbarer Zukunft ändern könnte, gebremst. Einstweilen sind die Mitgliedstaaten gefordert, ihrerseits auf den Erweiterungsprozess zu antworten.

Besonders schwierig ist dies, wenn es ums Geld geht – um die Finanzen der EU ebenso wie die der einzelnen Mitgliedstaaten.

Die Europäische Union hat keine eigenen Steuerkompetenzen, sondern finanziert sich aus dem Steueraufkommen der Mitgliedstaaten. Die Union steht damit in dem Dilemma, dass einerseits die Erweiterung neue Aufgaben und neuen Finanzbedarf bedingt, die Mitgliedstaaten andererseits angesichts maroder Staatshaushalte nicht bereit sind, die Zuweisungen an die EU zu erhöhen.

* Festvortrag zur Verleihung der Masterurkunden der Postgraduiertenstudiengänge Mergers & Acquisitions, Steuerwissenschaften und Versicherungsrecht am 29. Oktober 2005 in der Aula des Schlosses.

Umstritten ist, ob der Europäischen Union – jenseits der Verbrauchsteuern – Harmonisierungskompetenzen bezüglich der Steuerrechtsordnungen der Mitgliedstaaten zukommt. Doch so sehr sich die Wissenschaft an der Frage der Erforderlichkeit einer Angleichung des Steuerrechts abarbeitet, in der politischen Realität setzt das Einstimmigkeitsprinzip den Harmonisierungsinitiativen der EU-Kommission faktische Grenzen.

Wenn man bedenkt, wie schwierig die Verabschiedung von Steuergesetzen unter Beteiligung des Bundesrates in Deutschland ist, dann kann man sich ausmalen, welche Hürden die einstimmige Annahme von Richtlinien auf EU-Ebene durch mittlerweile 25 Mitgliedstaaten nehmen muss. Es herrscht Basarstimmung. Da werden Milchquoten gegen die Zustimmung zur Zinsrichtlinie gehandelt und mit Ausnahmetatbeständen, Übergangsklauseln und Öffnungsvorschriften jede Menge Extrawürste gebraten.

Gleichwohl war auch in den Verhandlungen über die EU-Verfassung sehr schnell klar, dass das Einstimmigkeitsprinzip für das Steuerrecht beibehalten werden sollte. Mehrheitsentscheidungen über das Steuerrecht anderer Mitgliedstaaten lassen sich mit der Souveränität selbständiger Staaten nicht vereinbaren. Solange die durch die Maastrichtkriterien sanktionierte Haushaltsverantwortlichkeit der Mitgliedstaaten fortbesteht und ein Finanzausgleich auf EU-Ebene nicht existiert, darf das Einstimmigkeitsprinzip nicht aufgegeben werden, auch wenn dies Harmonisierungsfortschritte deutlich erschwert.

Während das Recht der indirekten Steuern, namentlich die Umsatzsteuer, bereits seit 30 Jahren voll harmonisiert ist, hat sich das Recht der direkten Steuern gegenüber Harmonisierungsinitiativen bisher weitgehend resistent gezeigt. Wir leisten uns in Europa 25 unterschiedliche Unternehmensteuersysteme mit unterschiedlichen Gewinnermittlungsvorschriften.

Das heißt allerdings nicht, dass das Unternehmenssteuerrecht von der Europäischen Integration unberührt geblieben wäre. Der Hand-

lungsspielraum des nationalen Steuergesetzgebers ist mittlerweile in erheblichem Maße durch den Binnenmarkt determiniert. Das nationale Steuerrecht ist gleich von zwei Seiten in die Zange genommen: Zum einen erzeugt der Steuerwettbewerb massiven faktischen Druck, zum anderen zwingt der Europäische Gerichtshof die Mitgliedstaaten mit harter Hand zur Beachtung der Grundfreiheiten.

Die Dynamik des Steuerwettbewerbs und den damit verbundenen akuten Handlungsdruck möchte ich Ihnen anhand von ein paar Zahlen verdeutlichen: Seit Ende der 1980er Jahre ist der Körperschaftsteuersatz – der die Belastung von Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften und GmbHs) bestimmt – im Durchschnitt der 15 alten EU-Mitgliedstaaten um 17 Prozentpunkte von 47 Prozent auf unter 30 Prozent gefallen – mit Ausreißern wie Irland, das seit 2003 einen Körperschaftsteuersatz von lediglich 12,5 Prozent aufweist.

Mit dem Beitritt der osteuropäischen Mitgliedstaaten zum 1. Mai 2004 hat sich der Wettbewerb noch einmal drastisch verschärft. In den neuen EU-Staaten werden Gewinne von Kapitalgesellschaften durchschnittlich nur in Höhe von rund 20 Prozent belastet.

Viele der alten EU-Mitgliedstaaten reagieren bereits, so etwa Österreich, das ab dem Jahr 2005 seinen Körperschaftsteuersatz von 34 Prozent auf 25 Prozent gesenkt hat.

Deutschland hat sich in der Vergangenheit nicht in der Lage gezeigt, beim europäischen Steuerwettbewerb mitzuhalten. Die aus Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag zusammengesetzte Gesamtbelastung in Deutschland ansässiger Kapitalgesellschaften nimmt mit rd. 39 Prozent nach wie vor die Spitzenposition ein. Zwar ist der Körperschaftsteuersatz auch in Deutschland massiv gesenkt worden. Gestartet sind wir vor 15 Jahren mit 56 Prozent. Inzwischen beträgt der Körperschaftsteuersatz nur noch 25 Prozent. Deutschland ist der Entwicklung aber immer hinterhergehinkt. First mover-Effekte lassen sich so nicht erzielen.

Auch das Job-Gipfelgesetz, dessen Wiederaufnahme aktuell in den Koalitionsverhandlungen diskutiert wird, bietet keine adäquate Antwort auf den Steuerwettbewerb. Die dort avisierte Steuersatzsenkung auf rund 33,5 Prozent Gesamtbelastung unter Beibehaltung der Strukturen im Übrigen, nähert Deutschland zwar wieder an den EU-Durchschnitt an, setzt aber kein hinreichend deutliches Signal. Deshalb wird sie nur Steueraufkommen kosten, ohne den erhofften Selbstfinanzierungseffekt zu entfalten. Für die Politik ist das dann eine Art Self-Fulfilling Prophecy: man senkt die ganze Zeit die Steuersätze und nichts passiert. Schuld an der schlechten Wettbewerbsposition ist inzwischen ohnehin in erster Linie die Zusatzbelastung durch die Gewerbesteuer. Solange diese Bastion kommunallobbyistischen Beharrungsvermögens nicht angegangen wird, ist eine dauerhafte Verbesserung der Steuerstrukturen und der Stellung im internationalen Steuerwettbewerb nicht zu erwarten.

Andererseits lässt sich der Steuerwettbewerb eben auch nicht einfach ignorieren. Zwar wird häufig eingewandt, mit höheren Steuerlasten korrespondierten auch bessere staatliche Leistungen. Doch der Hinweis auf unsere überlegenen staatlichen Gegenleistungen ist angesichts peinlicher Enthüllungen über das deutsche Bildungssystem, Ineffizienzen auf dem Arbeitsmarkt sowie hoher Bürokratie- und Lohnkosten zu kurz gesprungen.

Auch auf eine europäische Lösung kann man nicht warten. Die vor einiger Zeit von Deutschland und Frankreich erhobene Forderung, einen EU-weiten Mindestkörperschaftsteuersatz festzulegen, hat keine Verwirklichungschancen. Ein solcher Mindestkörperschaftsteuersatz müsste einstimmig beschlossen werden. Und es ist derzeit völlig aussichtslos, dass die neuen EU-Mitgliedstaaten, die mit ihrer Strategie niedriger Körperschaftsteuersätze gut fahren, hierzu ihre Zustimmung erteilen.

Statt aktiv am Steuerwettbewerb teilzunehmen, versucht sich der deutsche Steuergesetzgeber mit den Mitteln der Abschottung zu ver-

schanzen. Deutsche Unternehmen werden von der Abwanderung abgehalten, indem man ihnen die Kostenvorteile niedrigerer Steuersätze im Ausland nimmt. Hierzu dient dem Gesetzgeber vor allem die sog. Hinzurechnungsbesteuerung. Liegt die effektive Steuerbelastung im Ausland unter 25 Prozent und erzielt die Kapitalgesellschaft sog. passive Einkünfte – das sind vor allem Einkünfte aus Finanzanlagen –, so werden die Gewinne unabhängig von Einbehaltung oder Ausschüttung unmittelbar der deutschen Besteuerung unterworfen.

Zudem erscheint der grenzüberschreitende Sachverhalt dem deutschen Fiskus per se missbrauchsverdächtig. Er wittert allenthalben Gewinnverlagerungen und Steuerhinterziehung. Deshalb werden grenzüberschreitend tätige Unternehmen mit komplizierten Missbrauchsvermeidungs- und Dokumentationsvorschriften überzogen, deren Verletzung scharf sanktioniert ist. Aus der Sicht ausländischer Investoren stellt dies zusätzlich zu den hohen Steuerlasten mittlerweile einen erheblichen Standortnachteil dar.

Außerdem ist diese Antwort auf den Steuerwettbewerb nicht nur ökonomisch verfehlt, sondern innerhalb Europas auch rechtlich zum Scheitern verurteilt, weil derartige Vorschriften in weiten Teilen gegen die Grundfreiheiten verstoßen, namentlich gegen die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit.

Der Europäische Gerichtshof lässt Maßnahmen, die sich gegen ein allgemein niedrigeres Steuerniveau im Ausland richten, nicht zu. Zwar haben sich die Mitgliedstaaten 1997 einen Verhaltenskodex zur Bekämpfung unfairen Steuerwettbewerbs gegeben, um eine sog. „beggar-my-neighbour-policy“ zu verhindern. Doch wenn andere Staaten ihre Steuersysteme am Wettbewerb innerhalb einer open economy ausrichten und ein allgemein niedriges Unternehmensteuerniveau offerieren, dann ist dies kein unfairen Akt und berechtigt nicht zur Abwehr.

Ohnehin toleriert der Europäische Gerichtshof das Interesse der Mitgliedstaaten, missbräuchliche Steuergestaltungen zu verhindern, nur dann als Rechtfertigungsgrund von Beschränkungen der Grundfreihei-

ten, wenn *in jedem Einzelfall* sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige tatsächlich keine legitimen wirtschaftlichen Interessen im Ausland verfolgt.

Und mit dem Europäischen Gerichtshof ist nicht zu spaßen. Die Richter in Luxemburg wachen unnachgiebig über die Einhaltung der Grundfreiheiten. Angesichts der nur gering ausgeprägten Bereitschaft der Mitgliedstaaten, von sich aus das Unternehmenssteuerrecht diskriminierungs- und beschränkungs frei zu gestalten, kommt ihm derzeit die zentrale Rolle im steuerlichen Integrationsprozess zu. 70-80 Prozent aller steuerrechtlichen Verfahren vor dem EuGH führen zu einer Verurteilung der Mitgliedstaaten. Zum Vergleich: Der BFH entscheidet nur in rund 23 Prozent aller Fälle zugunsten des Steuerpflichtigen.

Dabei wirken die Grundfreiheiten in der Rechtsprechung des Gerichtshofs in zweifacher Hinsicht. Als Diskriminierungsverbote erzwingen sie die Gleichbehandlung von Steuerinländern und Steuerausländern in den einzelnen Teilmärkten des Binnenmarktes. Als Beschränkungsverbote zielen sie auf die Verwirklichung des Gemeinsamen Marktes als einheitliches Wirtschaftsgebiet. Danach darf der Herkunftsstaat die Betätigung in einem anderen Mitgliedsstaat nicht durch an den grenzüberschreitenden Sachverhalt geknüpfte steuerliche Nachteile behindern.

Bemerkenswert ist die Härte, mit der der Gerichtshof vorgeht. Anders als das Bundesverfassungsgericht billigt der EuGH den nationalen Steuergesetzgebern in Bezug auf die Verwirklichung der Grundfreiheiten keinerlei Gestaltungsfreiheit zu. Er sieht allein die Matrix des EG-Vertrages. So halten die mannigfaltigen Rechtfertigungsbemühungen der Mitgliedstaaten der Prüfung zumeist nicht stand. Weder lassen die Richter den Einwand fehlender Harmonisierung gelten, noch sind sie empfänglich für Vollzugsdefizite und die Befürchtung der Erosion des Steueraufkommens. Auch für die Typisierungsbedürfnisse im steuerlichen Massenverfahren zeigt der Gerichtshof wenig Verständnis.

So hat sich in jüngerer Zeit ein Wandel in der Rezeption der noch nicht einmal 20 Jahre alten Entscheidungspraxis zum Recht der direkten Steuern vollzogen. Wurden die ersten Entscheidungen noch geradezu euphorisch bejubelt, macht sich mittlerweile Ernüchterung breit. Dies hat verschiedene Gründe. Den einen geht die Einmischung des EuGH in die nationalen Steuerrechtsordnungen schlicht zu weit. Die Blindheit gegenüber der Kohärenz der nationalen Steuerrechtssysteme und der unvollkommenen Realität fehlender Harmonisierung ist gewiss hilfreich, die Ziele des Binnenmarktes konsequent durchzusetzen, gefährdet aber gleichzeitig die Systematik der nationalen Steuerrechtsordnungen.

Hinzu kommt, dass der EuGH anders als das Bundesverfassungsgericht bisher stets mit Rückwirkung entscheidet. Damit muss in allen noch offenen Fällen die gemeinschaftsrechtswidrig erhobene Steuer für die Vergangenheit erstattet werden. Für den Fiskus kann die Rückwirkung zu gigantischen Steuerausfällen führen, die übrigens in den derzeitigen Haushaltsszenarien noch gar nicht berücksichtigt sind. In einem aktuell anhängigen Fall gegen die italienische Gewerbesteuer wird mit Steuererstattungen von 120 Milliarden Euro gerechnet. Man kann sich kaum vorstellen, dass dies nicht auch den EuGH nachdenklich stimmen wird.

Dass Entscheidungen des EuGH auch seitens der Steuerpflichtigen mittlerweile mehr gefürchtet als begrüßt werden, liegt allerdings nicht daran, dass der Gerichtshof unnachgiebig gegen Diskriminierungen und Beschränkungen vorgeht, sondern an den Antworten des nationalen Steuergesetzgebers. Ihm stehen stets zwei Reaktionsmöglichkeiten zur Verfügung: Er kann die Diskriminierung des EU-Ausländers beseitigen, indem er die nachteilige Regelung des Auslandssachverhalts abschafft. Er kann aber auch den entgegengesetzten Weg beschreiten und die nachteilige Regelung auf den Inlandssachverhalt ausdehnen. In beiden Fällen werden In- und Auslandssachverhalte gleich behandelt, das heißt europarechtskonform, im letzteren Fall eben gleich schlecht.

Es wird Sie nicht wundern, dass sich der deutsche Steuergesetzgeber nur allzu oft für letzteres entscheidet. Denn was ist schöner, als die Verantwortung für steuerliche Gemeinheiten dem EuGH in die Schuhe schieben zu können!

Die Dichte der Einschlüge macht auch insofern angst, als es den Mitgliedstaaten zu bunt werden könnte. Zwar tun sie sich schwer, sich auf Harmonisierungsmaßnahmen zu einigen. Ein Schulterchluss zur einstimmigen Entmachtung des allen Mitgliedstaaten gleichermaßen lästigen EuGH für den Bereich der direkten Steuern ist dagegen durchaus denkbar und wird auch bereits diskutiert. Das aber wäre ein echtes worst case-Szenario, zu dem es hoffentlich nicht kommen wird. Ohnehin scheint sich der EuGH bereits von selbst dem politischen Druck ein Stück weit zu beugen. So gibt es erste Anhaltspunkte für eine stärkere Berücksichtigung der mitgliedstaatlichen Interessen. Die weitere Entwicklung bleibt abzuwarten. Ein starkes Zurückrudern des Gerichtshofs wäre gleichwohl zu bedauern, weil es dem Grunde nach ja wünschenswert ist, dass steuerliche Nachteile grenzüberschreitender Unternehmenstätigkeit abgebaut werden.

Deshalb müssen sich die Mitgliedstaaten unabhängig von der Weiterentwicklung der EuGH-Rechtsprechung aus der reaktiven Ecke herausbewegen und die europäische Steuerrechtsordnung aktiv gestalten, anstatt Harmonisierungsbemühungen der Kommission unter dem Mantel des Einstimmigkeitsprinzips zu boykottieren.

Die Mitgliedstaaten müssen schon deshalb aktiv werden, weil der Europäische Gerichtshof nicht in der Lage ist, für eine gerechte Aufkommensverteilung zwischen den Staaten zu sorgen.

Der grenzüberschreitende Sachverhalt im Steuerrecht berührt nämlich stets zwei Ebenen: Zum einen die Ebene des diskriminierten Steuerbürgers, zum anderen die Ebene der um das Aufkommen konkurrierenden Staaten. Der Europäische Gerichtshof urteilt allein über das Verhältnis Staat – Bürger. Er sieht nur den diskriminierten Steuerpflichtigen. Dass es sich in Wirklichkeit um ein Dreiecksverhältnis

zweier miteinander um dasselbe Steuergut konkurrierender Staaten handelt, bleibt außer Betracht.

Für die Mitgliedstaaten ergibt sich hieraus folgende Konsequenz: Wenn sie die Aufteilung der Steuerquellen nicht den Zufälligkeiten des dem EuGH vorgelegten Fallmaterials überlassen wollen, werden sie ihre Abneigung gegenüber Harmonisierungsmaßnahmen jedenfalls dort ablegen müssen, wo Diskriminierungen und Beschränkungen Folge ungelöster Aufkommensverteilungskonflikte sind. Die Vermeidung der Diskriminierung grenzüberschreitender Unternehmenstätigkeit und eine faire Aufteilung der Steuerquellen zwischen den Mitgliedstaaten muss als Einheit verstanden werden. Hierbei könnte ein Europäisches Musterabkommen in etwa das leisten, was die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie auf dem Gebiet der Umsatzsteuer geleistet hat: Eine konsistente Steuerabgrenzung im Binnenmarkt.

So ist es zu begrüßen, dass die Kommission nach ihrer in den 1990er Jahren geübten Zurückhaltung seit ein paar Jahren wieder mit neuen Plänen zum Abbau von Diskriminierungen und Beschränkungen im Unternehmensteuerrecht aufwartet.

Und obwohl viele Mitgliedstaaten ihre Ressentiments gegenüber Steuerharmonisierung bisher nicht offiziell aufgegeben haben, ist es bemerkenswert, dass inzwischen alle Mitgliedstaaten im Zuge der Internationalisierung der handelsrechtlichen Rechnungslegung am Projekt der Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften mitarbeiten. Damit wird eine wichtige Voraussetzung einer einheitlichen Besteuerung grenzüberschreitender Konzerne geschaffen. Deutschland plant, dieses Projekt im Rahmen seiner anstehenden Ratspräsidentschaft entscheidend voranzutreiben.

Allerdings darf man sich angesichts ungewisser Verwirklichungsaussichten mit hochfliegenden Plänen auf EU-Ebene nicht begnügen. Parallel hierzu muss das deutsche Steuersystem wieder flott gemacht werden. An einer umfassenden Steuerreform, mit Priorität auf dem Unternehmensteuerrecht führt kein Weg vorbei. Dass eine drastische

Senkung der Unternehmensteuerbelastung auf ein wettbewerbsfähiges Niveau vor dem Hintergrund der prekären Haushaltslage schwer fällt, steht außer Frage, ändert aber nichts an der Dringlichkeit. Letztlich werden wir nicht daran vorbei kommen, über einen grundlegenden Umbau unseres Steuersystems, einer Verlagerung der Steuerlast von den mobilen Faktoren Kapital hin zu den weniger mobilen Faktoren Arbeit und Konsum nachzudenken. Niedrige Unternehmensteuersätze werden im Ausland regelmäßig mit höheren Steuern auf Konsum, insbesondere durch hohe Umsatzsteuern finanziert. Es ist wenig wahrscheinlich, dass sich Deutschland diesem Trend wird verschließen können.

Herausforderungen beinhalten stets auch Chancen. Und das gilt insbesondere für Sie als zukünftige Rechtsberater. In einem Steuersystem im Umbruch entsteht ein immenser Beratungsbedarf und für diesen sind Sie durch Ihre Teilnahme am Weiterbildungsstudiengang gut gerüstet. Wir sehen – und dies gilt selbstverständlich nicht nur für das Steuerrecht – bewegten und spannenden Zeiten entgegen und ich wünsche Ihnen bei der Bewältigung dieser Herausforderungen viel Erfolg!

Staatsverschuldung und Europarecht*

Kornelius Kleinlein

Die Wahl des Festredners ist auf mich gefallen, weil ich als Anwalt in einer internationalen Sozietät tätig bin. Ich kann Ihnen daher etwas darüber sagen, wie wichtig nicht nur Fremdsprachenkenntnisse, sondern auch ein Verständnis für das Rechtssystem anderer Länder heute für die juristische Arbeit sind. Aber ich bin davon überzeugt, dass ich Sie davon nicht mehr überzeugen muss. Die Universität Münster bietet, wie ich heute gehört habe, die fachspezifische Fremdsprachenausbildung seit 1995 mit großem Erfolg an. Sie, liebe Absolventinnen und Absolventen, haben diese Ausbildung erfolgreich absolviert. Sie haben sich damit auf eine Arbeit in einem internationalen Umfeld vorbereitet, Sie haben Ihren Horizont erweitert und in jedem Fall das Richtige getan.

Ich möchte daher mit meinem Vortrag einen anderen Aspekt der Internationalisierung des Rechts herausgreifen. Ich möchte anhand eines konkreten Beispiels zeigen, dass die Einbindung der Bundesrepublik in internationale Organisationen und das Eingehen von Verpflichtungen gegenüber anderen Staaten eine Perspektive für die Lösung von Problemen eröffnet, die Deutschland auf der Grundlage seiner eigenen Verfassung offenbar nicht mehr lösen kann. Die Staatsverschuldung ist ein solches Problem.

Die Verschuldungsregeln des nationalen Haushaltsrechts und warum sie nicht funktionieren

* Festvortrag zur Zertifikatsverleihung der Fachspezifischen Fremdsprachenausbildung am 29. Januar 2006 in der Aula am Aasee.

Freundeskreis Rechtswissenschaft (Hg.)

SCHLAGLICHTER 5

Ansprachen und Reden
an der Rechtswissenschaftlichen Fakultät Münster
im Akademischen Jahr 2005/2006