

ten zugeordnet werden. Schließlich müssen Partner für das Vorhaben gefunden und ein Konsortium gebildet werden. Mit Hilfe des elektronischen Einreichungssystems EPSS kann ein Antrag erstellt und eingereicht werden.

b) Mustervertrag

Für die *Durchführung des Forschungsprojekts* schließt das Konsortium einen Vertrag mit der Kommission, in dem alle Rechte und Pflichten geregelt sind. Dieser Vertrag basiert auf einem sog. Mustervertrag, der je nach Maßnahmentyp angepasst wird. Neben den wissenschaftlichen Aufgaben ist das Projektkonsortium danach auch verpflichtet, angemessene Managementstrukturen zur Durchführung ihrer Projekte zu konzipieren sowie effektiv und effizient umzusetzen.

IV. Ausblick

Angesichts der für die Zukunft zu erwartenden Reduzierung von Investitions-/Regionalbeihilfen durch die EU-Kommission werden F&E-Beihilfen weiter an Bedeutung gewinnen. Weist ein Investitionsvorhaben F&E-Aspekte auf, kommt für die Finanzierung von Investitionsvorhaben eine Vielzahl von F&E-Förderprogrammen in Betracht. Die insoweit einschlägigen Regelungen erscheinen auf den ersten Blick zwar unübersichtlich, so dass derzeit in der Praxis noch eine gewisse Zurückhaltung bei Unternehmen zu beobachten ist, auf F&E-Beihilfen zurückzugreifen. Solche Unsicherheiten lassen sich aber ausräumen und sollten nicht den Blick für die Chancen verstellen, die eine Projektfinanzierung gerade auch durch F&E-Beihilfen bietet.

Tagungsbericht

Dipl.-Kffr. Ines Heuer und Dipl.-Kffr. Marion Titgemeyer, Osnabrück *

Zusammenspiel und Wettbewerb von 25 Steuersystemen in der EU

Tagung der Europäischen Rechtsakademie Trier (ERA) am 20. und 21. 10. 2005

Zum 1. 5. 2004 haben sich zehn weitere Staaten der Europäischen Union angeschlossen, so dass der Staatenbund nunmehr 25 Mitgliedsländer umfasst. Der Beitritt bewirkte eine erneute Verschärfung der bereits bestehenden Harmonisierungsprobleme im Bereich der direkten Steuern. Vor diesem Hintergrund beschäftigte sich die in englischer Sprache abgehaltene Tagung unter der Leitung von *Dr. María Pilar Núñez Ruiz* (ERA) mit den praktischen Auswirkungen der Koexistenz von 25 verschiedenen Steuersystemen in der EU, dem aktuellen Stand der Koordinierung der direkten Steuern und dem Steuerwettbewerb. Dem beschriebenen Problembereich widmete sich eine sowohl auf Referenten- als auch auf Teilnehmerseite international geprägte Tagung, die den angereisten Experten aus Finanzverwaltung, europäischen Institutionen, Wissenschaft und Wirtschaft ein anregendes Diskussionsforum bot.

Die Veranstaltung gliederte sich in sechs Sitzungen hinsichtlich verschiedener Aspekte der Besteuerung, zu denen in unterschiedlicher Besetzung Vertreter aus sechs der zehn neuen Mitgliedstaaten (Estland, Litauen, Polen, Slowenien, Tschechische Republik und Ungarn) berichteten. Beim Vorsitz wechselten sich *Prof. Dr. Cyrille David* (Universität Paris I, Panthéon-Sorbonne) und *Prof. Dr. Gerard Meussen* (Universität Nimwegen) ab.

Die erste Sitzung unter der Leitung von *David* beschäftigte sich mit der Besteuerung natürlicher Personen. Zunächst erörterten die Referenten aus Estland, Litauen und der Tschechischen Republik kurz den Aufbau der nationalen Finanz- bzw. Steuerverwaltungen, die Vorgehensweise bei der Veranlagung sowie Auslegungsbefugnisse. Der Referent *Ardo Ojasalu* (Chairman of Management Board of IMG Konsultant AS, Tallinn) führte dazu u. a. aus, dass in Estland bei

einer möglichen Steuererstattung Steuerpflichtige bevorzugt werden, die ihre Steuererklärung online via Internet erstellen. Anschließend wurde die Situation von Expatriates bzw. die steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Arbeitnehmertätigkeit näher beleuchtet. Nach Auskunft des tschechischen Vertreters *Dr. Tomas Balco* (ehemaliger Mitarbeiter des tschechischen Finanzministeriums, derzeit IBFD¹, Amsterdam) hat die Tschechische Republik zwar die „Schumacker“-Entscheidung², aber noch nicht das „Gerritse“-Urteil³ des EuGH umgesetzt. Für Litauen hielt *Gvida Ivanauskienė* (Finanzministerium, Litauen) fest, dass es Probleme mit dem Steueransässigkeitsprinzip, insbesondere mit der nationalen Definition des Steuerinländers, gibt. Eine nach dem Urteil in der Rechtssache „Hughes de Lasteyrie du Saillant“⁴ verbotene Wegzugsbesteuerung sieht keines der drei betrachteten Länder (Estland, Litauen und Tschechische Republik) vor. Die Analyse der steuerlichen Berücksichtigung persönlicher und familiärer Umstände bezog sich insbesondere auf die Möglichkeit der Zusammenveranlagung, die in allen drei Staaten besteht, sowie auf national unterschiedlich ausgestaltete Frei- und Abzugsbeträge. Abschließend wurde die Ausgestaltung der Alterssicherung

* Die Verfasserinnen sind Wiss. Mitarbeiterinnen am Fachgebiet Bilanz-, Steuer- und Prüfungswesen des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaften an der Universität Osnabrück. Sie danken der Tagungsleiterin *Dr. María Pilar Núñez Ruiz* (ERA) für ihr Entgegenkommen bei der Teilnahme an der Veranstaltung. Mehr über die Autoren erfahren Sie auf S. VIII.

1 International Bureau of Fiscal Documentation.

2 EuGH, 14. 2. 1995 – Rs. C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-249, RIW 1995, 336, EWS 1995, 83.

3 EuGH, 12. 6. 2003 – Rs. C-234/01, Gerritse, Slg. 2003, I-5945, RIW 2003, 723, EWS 2003, 330.

4 EuGH, 11. 3. 2004 – Rs. C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant, Slg. 2004, I-2431, RIW 2004, 392, EWS 2004, 180.

und deren steuerliche Behandlung (Beiträge und Renten) diskutiert. *Balco* zeigte für die Tschechische Republik als grenzüberschreitendes Problem auf, dass Beitragszahlungen an ausländische Pensionsfonds im Gegensatz zu solchen an inländische Fonds nicht abzugsfähig sind.

Die zweite Sitzung thematisierte die Besteuerung von Unternehmen mit Beiträgen der Vertreter aus Estland, Polen, Slowenien und Ungarn. Im Einzelnen wurde ausgeführt, welche Unternehmen bzw. Rechtsformen von der Körperschaftsteuer erfasst werden, wie hoch der derzeit geltende Körperschaftsteuersatz ist und welche steuerlichen Investitionsanreize es für Unternehmen in den einzelnen Ländern gibt. Interessant waren die Ausführungen von *Guillaume Brachet* (Leiter des Zentrums für Steuer- und Rechtsberatung, Paddock Headquarters, Luxemburg) zu Estland, das einbehaltene bzw. nicht ausgeschüttete Gewinne derzeit keiner Besteuerung unterwirft. Der ungarische Referent *Prof. Dr. Dániel Deák* (Wirtschaftsuniversität Budapest und Präsident der ungarischen IFA-Abteilung) merkte an, dass die Unternehmensbesteuerung aller neuen Mitgliedstaaten so ausgestaltet ist, dass ein Anreiz bestehe, die Gewinne eher im Unternehmen zu behalten als sie auszuschütten.

Der Sitzungsvorsitzende *David* problematisierte die unterschiedliche Einordnung von Personengesellschaften als transparente (z. B. in Polen) oder nicht transparente (z. B. in Slowenien) Unternehmen sowie Optionsregelungen, wie sie z. B. in Frankreich bestehen. Ebenfalls erörtert wurde die steuerliche Behandlung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren sowie die in diesem Zusammenhang relevanten Richtlinien (Mutter-Tochter-Richtlinie⁵ und Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie⁶) und deren Umsetzung. Für Polen stellte *Lukasz Adamczyk* (MDDP Michalik Dłuska Dzedzic and Partners, Warschau) als europarechtlich bedenklich dar, dass im polnischen Steuerrecht derzeit außerhalb der Voraussetzungen der umgesetzten Mutter-Tochter-Richtlinie polnische Unternehmen mit ausländischen Dividenden schlechter gestellt werden als bei Bezug inländischer Dividenden.

Im Fokus der dritten Sitzung stand die steuerliche Behandlung von grenzüberschreitenden Kapitalerträgen. Nach einigen einführenden Darstellungen leitete *Meussen* auf Probleme der Vereinbarkeit nationaler Bestimmungsvorschriften für Inbound- bzw. Outbound-Investitionen mit der Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 ff. EG über. Hierzu zog er die Urteile in den Rechtssachen „Manninen“⁷ und „Fokus Bank“⁸ heran. Vor dem Hintergrund dieser „spiegelverkehrten“ Entscheidungen berichteten die Vertreter aus Polen, Slowenien und der Tschechischen Republik über Probleme, die durch den EU-Beitritt und die nunmehr zu erfüllenden europarechtlichen Anforderungen im Bereich der Kapitalertragsbesteuerung entstanden sind. Die Referenten aus diesen drei schwerpunktartig ausgewählten Staaten kamen einhellig zu dem Ergebnis, dass eklatante Probleme, wie sie den genannten Urteilen zugrunde liegen, zwar nicht bestehen, verschiedene Regelungen aus Einzelbereichen der Kapitalertragsbesteuerung jedoch gemeinschaftsrechtlich bedenklich erscheinen und ggf. einer genaueren Überprüfung bedürfen.

Die vierte Sitzung legte den Schwerpunkt auf die Besteuerung von Investmentfonds, insbesondere der OGAW⁹ als des geläufigsten Typs. *David* betonte das Neutralitätsprinzip; danach darf sich die steuerliche Behandlung von Investitionen direkt in Aktien oder indirekt über die OGAW nicht

unterscheiden. Die beteiligten Referenten aus Estland, der Tschechischen Republik und Ungarn verdeutlichten die jeweilige nationale zivil- und steuerrechtliche Einordnung und Behandlung der Investmentfonds und ihrer inländischen oder ausländischen Aktionäre. Eine Unterscheidung kann danach vorgenommen werden, ob der Fonds selbst oder dessen Aktionäre besteuert werden und, falls ersteres zutrifft, ggf. ein niedrigerer Steuersatz angewendet wird. In Ungarn, so *Deák*, werden Investmentfonds nicht eigenständig besteuert. In Estland finde, so *Ojasalu*, eine Besteuerung erst bei Ausschüttung statt. Nach Information von *Balco* werden Investmentfonds in der Tschechischen Republik einem niedrigeren Steuersatz von derzeit 5% unterworfen.

In der fünften Sitzung wurde der gemeinschaftsweite Austausch von Informationen u. a. zur Ermittlung von Steuerpflicht und Grundlagen der Besteuerung aus dem Blickwinkel der neuen Mitgliedsländer Polen und Ungarn beleuchtet. Nach Darstellung der wesentlichen Rechtsgrundlagen für den grenzüberschreitenden Austausch steuerrelevanter Daten (Doppelbesteuerungsabkommen, Amtshilferichtlinie¹⁰ und Zinsbesteuerungsrichtlinie¹¹) wies *David* auf die in allen Ländern zu beobachtenden Widerstände gegen eine Weitergabe von Informationen an andere Staaten hin. Er führte diese hauptsächlich darauf zurück, dass die angeforderten Daten oftmals nur unter erheblichem Aufwand beschafft werden könnten und Unklarheiten über den Verbleib der Angaben und die Sicherstellung des grenzüberschreitenden Datenschutzes bestünden. Dennoch gewinnt, bedingt durch die vermehrte internationale wirtschaftliche Tätigkeit von Privatpersonen und Unternehmen, die Sachverhaltsaufklärung über die Grenze hinweg zunehmend an Bedeutung. Während *Deák* ausführte, dass der Informationsaustausch in Ungarn derzeit noch äußerst rudimentär ausgestaltet ist, konnte *Adamczyk* berichten, dass die polnischen Steuerbehörden sehr weitreichende Ermittlungsbefugnisse besitzen, diese aber in Fällen, in denen eine Gefährdung des sorgfältigen Umgangs mit den Daten besteht, oftmals nicht ausgeschöpft würden.

5 Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten. ABl. EG 1990, L 225/6, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. 12. 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG, ABl. EU 2004, L 7/41.

6 Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. 6. 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten. ABl. EG 2003, L 157/49, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2004/76/EG des Rates vom 29. 4. 2004 zur Änderung der Richtlinie 2003/49/EG, ABl. EU 2004, L 157/106.

7 EuGH, 7. 9. 2004 – Rs. C-319/02, Manninen, RIW 2004, 871, EWS 2004, 454, IStR 2004, 680.

8 EFTA-Gerichtshof, 23. 11. 2004 – Rs. E-1/04, Fokus Bank ASA, nicht amtliche deutsche Übersetzung des Originaltextes veröffentlicht in IStR 2005, 55.

9 „OGAW (Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren) sind speziell gebildete gemeinsame Wertpapierbestände, die ausschließlich der Anlage von Vermögenswerten dienen, die bei den Anlegern aufgebracht wurden.“ Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften. Grünbuch zum Ausbau des Europäischen Rahmens für Investmentfonds vom 12. 7. 2005. KOM (2005) 314 endg.

10 Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. 12. 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, bestimmter Verbrauchsteuern und der Steuern auf Versicherungsprämien, ABl. EG 1977, L 336/5, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2004/106/EG des Rates vom 16. 11. 2004 zur Änderung der Richtlinie 77/799/EWG sowie der Richtlinie 92/12/EWG, ABl. EU 2004, L 359/30.

11 Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. 6. 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl. EU 2003, L 157/38.

Gegenstand der letzten Sitzung war die aktuelle Situation im Bereich der EU-weiten Umsatzbesteuerung¹². Die Tatsache, dass die Gemeinschaft für das Gebiet der indirekten Steuern – anders als bei den direkten Steuern – eine unmittelbare Harmonisierungsbefugnis besitzt (Art. 93 EG), erlaubte es den Referenten aus Estland, Polen und Slowenien, den Schwerpunkt auf die Diskussion der Umsetzung der Sechsten Umsatzsteuerrichtlinie¹³ und die erlassenen Übergangsregelungen zu legen. Die Richtlinie, die die Vorschriften zur Herstellung eines gemeinsamen wettbewerbsneutralen Umsatzsteuersystems enthält, wurde in der Vergangenheit bereits mehrfach geändert, um eine Anpassung an die sich fortentwickelnden Bedingungen des Binnenmarktes zu erreichen. *Adamczyk* führte aus, in Polen bestünden derzeit noch sehr große Probleme bei der Umsetzung dieser sekundärrechtlichen Vorgabe. Auch in Estland, so *Ojasalu* und *Brachet*, sind bisher noch nicht alle Punkte der Richtlinie in nationales Recht umgesetzt worden. Die Referenten wiesen jedoch darauf hin, dass für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit bleibt, sich unmittelbar auf die Bestimmungen und die Anwendung der Sechsten Richtlinie zu berufen.

Nach kurzer Darstellung der politischen, rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen eines vereinten Europas beschäftigte sich *Albert Raedler* (Europäische Kommission, Brüssel) in seinem Vortrag zum Einfluss der EU-Erweiterung auf die direkte Besteuerung mit dem derzeitigen Stand der Umsetzung der europarechtlichen Anforderungen in den neuen Mitgliedstaaten. Der *acquis communautaire*¹⁴ ist bereits in allen neuen Ländern umgesetzt. Allerdings besteht weiter das Einstimmigkeitsprinzip (Art. 94 EG), das – wie bereits in der Vergangenheit – in der Zukunft aufgrund der höheren Teilnehmerzahl noch stärker die Harmonisierung der verschiedenen Steuersysteme behindern wird. In diesem Zusammenhang vermutet *Raedler*, dass sich in Zukunft als Harmonisierungsvorschläge bzw. -grundlagen eher technisch saubere neue Modelle durchsetzen werden als solche, die an bestehende nationale Systeme anknüpfen. Schwerpunkt seines Vortrags bildete die Auseinandersetzung mit dem Steuerwettbewerb um Investitionen in der Europäischen Union, insbesondere durch niedrigere Steuersätze, Steuerbefreiungen, günstige Bemessungsgrundlagen und Rulings. Für die Zukunft fordert er eine stärkere Vernetzung der Steuerverwaltung als Voraussetzung für eine weitere Koordinierung verschiedener steuerlicher Bereiche.

In der anschließenden Podiumsdiskussion warf *Meussen* die Fragen auf, ob ein solcher Steuerwettbewerb zu befürworten ist, ob er möglicherweise zu einem Körperschaftsteuersatz von 0% („race to the bottom“) führen wird und ob die EU einen Mindeststeuersatz bzw. eine Bandbreite für den Steuersatz vorgeben sollte. Die Panel-Teilnehmer äußerten übereinstimmend, dass der Steuersatz¹⁵ nicht das alleinige Kriterium für die Investitionsentscheidung ist. Neben der Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage würden auch staatliche Beihilfen sowie andere außersteuerliche Faktoren ins Kalkül einfließen. Die Referenten sprachen sich grundsätzlich für einen fairen Steuerwettbewerb aus und lehnten zugleich einen schädlichen Wettbewerb ab, der zu Verzerrungen führt. *Andrej Sircelj* (*Sircelj Consulting*, Slowenien) wies auf Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen fairem und unlauterem Wettbewerb hin. *Adamczyk* lehnte einen Körperschaftsteuermindersatz ab. *Balco* hält die Festlegung einer Bandbreite des Steuersatzes für diskutabel, während *Sircelj* davon ausgeht, der Körperschaftsteuersatz werde sich zwischen 10% und 15% einpendeln. *David* fügte hinzu, es

könne nicht Aufgabe der Kommission sein, die Körperschaftsteuersätze zu harmonisieren, da dies auch Auswirkungen auf die Einkommensteuer nach sich zöge. *Ojasalu* betonte, vor diesem Harmonisierungsschritt sei eine Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlagen erforderlich¹⁶.

Letztlich zeigte die Tagung die nationalen Unterschiede für die angesprochenen Teilbereiche des Steuerrechts und das Erfordernis weiterer Diskussion klar auf. Es wurde deutlich, dass die neuen Mitgliedstaaten sehr europafreundlich sind, aber insbesondere aufgrund ihrer Historie¹⁷ auf ein gewisses Maß an Eigenständigkeit und Eigenverantwortlichkeit auch im Bereich der Steuern nicht verzichten möchten.

12 Die regulären Umsatzsteuersätze der zehn neuen Mitgliedsländer betragen für das Jahr 2005: Ungarn 25%, Polen 22%, Slowenien 20%, Slowakische Republik 19%, Tschechische Republik 19%, Estland 18%, Lettland 18%, Litauen 18%, Malta 18%, Zypern 15%. Vgl. Monatsbericht des BMF, Januar 2005, S. 50.

13 Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 17. 5. 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABl. EG 1977, L 145/1, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2004/66/EG des Rates vom 26. 4. 2004 zur Anpassung der Richtlinien 1999/45/EG, 2002/83/EG, 2003/37/EG und 2003/59/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und der Richtlinien 77/388/EWG, 91/414/EWG, 96/26/EG, 2003/48/EG und 2003/49/EG des Rates in den Bereichen freier Warenverkehr, freier Dienstleistungsverkehr, Landwirtschaft, Verkehrspolitik und Steuern wegen des Beitritts der Tschechischen Republik, Estlands, Zyperns, Lettlands, Litauens, Ungarns, Maltes, Polens, Sloweniens und der Slowakei, ABl. EU 2004, L 168/35.

14 Dieser Begriff steht für den gemeinschaftlichen Besitzstand. Damit wird das gesamte Recht (Primärrecht, Sekundärrecht und Rechtsprechung) der Europäischen Gemeinschaften bezeichnet.

15 Die Körperschaftsteuersätze (ohne Steuern der nachgeordneten Gebietskörperschaften) der zehn neuen Mitgliedsländer betragen für das Jahr 2005: Malta 35%, Tschechische Republik 26%, Slowenien 25%, Estland 24% (0% im Thesaurierungsfall), Polen 19%, Slowakei 19%, Ungarn 16%, Lettland 15%, Litauen 15%, Zypern 15%. Vgl. Monatsbericht des BMF, Januar 2005, S. 37, 40 f. und 51.

16 Hierzu ist auf die Arbeit der Common Consolidated Corporate Tax Base (CCTB) Working Group hinzuweisen, die sich im Dezember erneut zusammgefunden hat, um weitere Einzelheiten zur Entwicklung einer einheitlichen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage zu besprechen (vgl. auch die Mitteilung der Kommission vom 25. 10. 2005, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/resources/documents/COMM_PDF_COM_2005_0532_F_DE_ACTE.pdf).

17 Dies gilt zumindest für die auf der Tagung präsenten neuen Mitgliedstaaten Osteuropas.

Rechtsprechung der EG-Gerichte

■ Niederlassungsfreiheit: Eintragung einer grenzüberschreitenden Verschmelzung in das nationale Handelsregister darf nicht verweigert werden – SEVIC Systems

EuGH (Große Kammer), Urteil vom 13. 12. 2005 – Rs. C-411/03; SEVIC Systems AG

Tenor

Die Artt. 43 EG und 48 EG stehen dem entgegen, dass in einem Mitgliedstaat die Eintragung einer Verschmelzung durch Auflösung ohne Abwicklung einer Gesellschaft und durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes auf eine andere Gesellschaft in das nationale Handelsregister generell verweigert wird, wenn eine der beiden Gesellschaften ihren