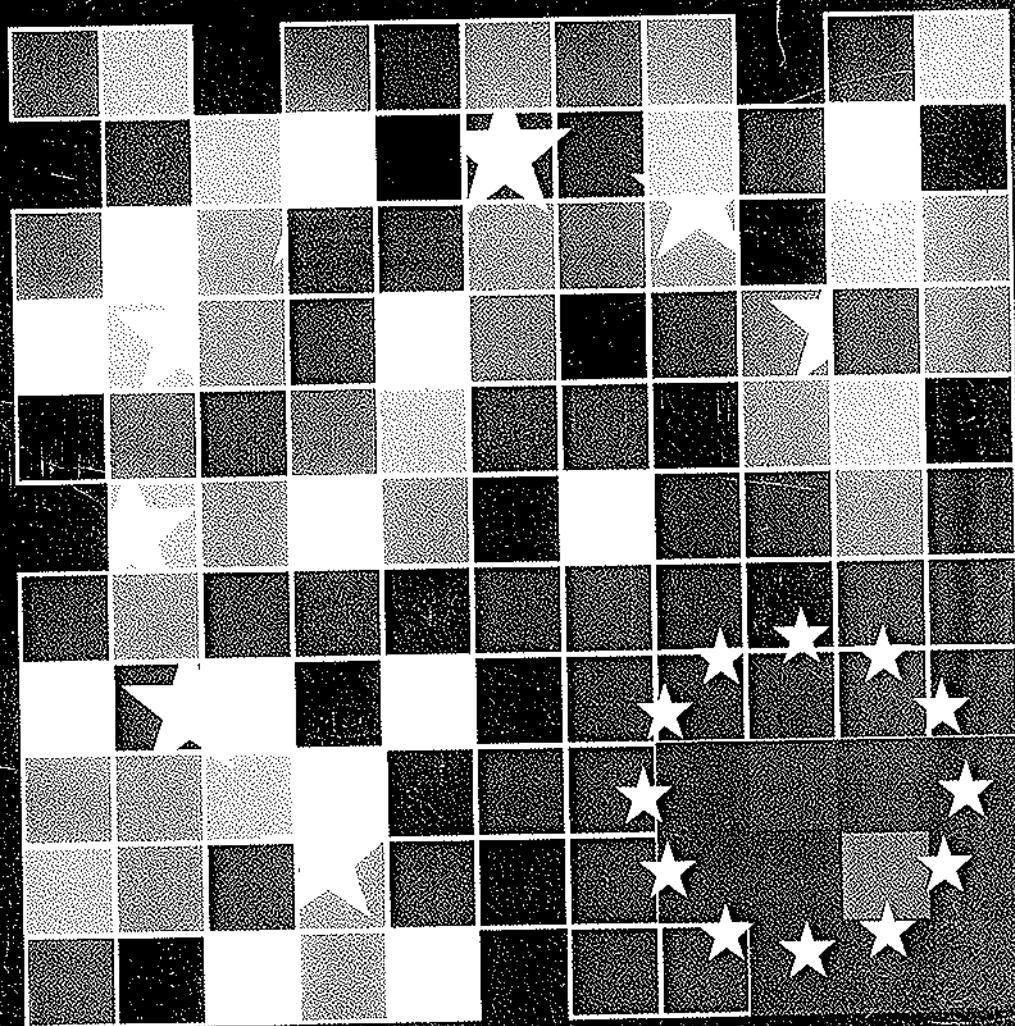




Kommission der
Europäischen Gemeinschaften

Beilage 4/91

Beseitigung der Steuerschranken für die grenzüberschreitende Tätigkeit der Unternehmen



Bulletin
der Europäischen Gemeinschaften

Beilage 4/91

Beseitigung der Steuerschranken für die
grenzüberschreitende Tätigkeit
der Unternehmen

EUROPÄISCHE GEMEINSCHAFTEN

Kommission

Bibliographische Daten befinden sich am Ende der Veröffentlichung.

Luxemburg: Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, 1991

ISBN 92-826-3023-4

Katalognummer: CM-NF-91-004-DE-C

© EGKS-EWG-EAG, Brüssel • Luxemburg 1991

Nachdruck — außer zu kommerziellen Zwecken — mit Quellenangabe gestattet.

Printed in Germany

Inhalt

Vorwort	5
Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung	7
Einleitung	7
Teil 1: Vor 1993 zu lösende steuerliche Probleme und durchzuführende Maßnahmen	7
Teil 2: Mit der Stärkung des Binnenmarktes verbundene Probleme der Unternehmensbesteuerung	11
Schlußfolgerungen	13
Anhänge	13
Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen	21
Anhang: Liste der unter Artikel 3 Buchstabe a fallenden Gesellschaften	25
Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten	27
Anhang: Liste der unter Artikel 2 Buchstabe a fallenden Gesellschaften	30
Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen	31
Schlußakte	38
Gemeinsame Erklärungen	42
Einseitige Erklärungen	43
Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten	47
Begründung	51
Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften	55
Begründung	60
Referenzdokumente	67

Vorwort

Hauptziel der Kommission im Rahmen des EG-Binnenmarktes ist es, zu verhindern, daß Unternehmen, die in zwei oder mehr Ländern der Gemeinschaft tätig sind, steuerlich schlechter gestellt und dadurch gegenüber Unternehmen, deren Aktivitäten sich auf das Inland beschränken, benachteiligt sind.

Um dieses Ziel zu erreichen und damit der Binnenmarkt für die Unternehmen zur Realität wird, muß jede Form der Doppelbesteuerung in der Gemeinschaft bis zum 1. Januar 1993 abgeschafft sein.

Eine entscheidende Hürde wurde im Juli 1990 genommen, als der Ministerrat drei Regelungen erließ, über die seit zwanzig Jahren immer wieder beraten wurde. Mit diesen Regelungen werden zahlreiche steuerliche Hemmnisse für die grenzüberschreitende Tätigkeit der Unternehmen beseitigt.

Im Namen der Kommission habe ich seither zwei weitere Richtlinien vorgeschlagen, mit denen die grenzüberschreitende Tätigkeit von Unternehmen aus der Gemeinschaft erleichtert werden soll, indem andere Formen der Doppelbesteuerung, die die Aktivitäten von in mehreren Mitgliedstaaten niedergelassenen Unternehmen behindern, beseitigt werden.

Diese beiden Richtlinienvorschläge sollten den Erwartungen der Unternehmen entsprechend baldmöglichst angenommen werden.

Die Veröffentlichung dieser Vorschläge in der vorliegenden Beilage des Bulletins dient vor allem dazu, die Öffentlichkeit, insbesondere die Unternehmen, über die Ergebnisse der Anstrengungen zu informieren, die die Kommission unternommen hat, damit der europäische Binnenmarkt nicht länger durch Steuerkosten belastet wird, die als Folge der Abschottung der nationalen Märkte, nicht jedoch auf den Inlandsmärkten selbst entstehen.



Christiane Scrivener
*Mitglied der Kommission
der Europäischen Gemeinschaften*

Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung

1. Die vorliegende Mitteilung verfolgt das Ziel, die Leitlinien der Kommission auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung sowie die Maßnahmen festzulegen, die sie zur Schaffung der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Unternehmen in der Gemeinschaft unter dem doppelten Ziel der Errichtung und Stärkung des Binnenmarktes für erforderlich hält.

2. Im ersten Teil werden die steuerlichen Probleme untersucht, die bis zur Vollendung des Binnenmarktes Ende 1992 zu lösen sind. Der allgemeinen Prüfung folgt eine Auflistung der Maßnahmen, die bis zum 31. Dezember 1992 mit Vorrang durchzuführen sind.

Im zweiten Teil wird geprüft, welche Probleme sich längerfristig stellen und welchem Verfahren angesichts einer umfassenderen Integration der Volkswirtschaften der Mitgliedstaaten gefolgt werden sollte.

Einleitung: Eine den Erfordernissen der wirtschaftlichen Integration entsprechende Strategie auf steuerlichem Gebiet

3. Nach den klassischen Wirtschaftsanalysen kann jegliche Form der Unternehmensbesteuerung wirtschaftliche Verzerrungen verursachen („fehlende Neutralität“), da sie Entscheidungen über Standort und Art einer Investition sowie ihre Finanzierung nach sich ziehen kann, die ohne Einfluß der Körperschaftsteuer anders ausgefallen wären. Diese Verzerrungen entstehen, weil die Unternehmensbesteuerung einen Unterschied zwischen wirtschaftlicher Rentabilität eines Investitionsvorhabens und der Rendite nach Steuern für den Anleger bewirkt. Besonders hervorzuheben ist, daß die Größe dieses Steuerunterschieds für ein und dasselbe Investitionsvorhaben von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat verschieden sein kann, je nach den Abweichungen in der Besteuerungsgrundlage, in der Höhe des Steuersatzes und manchmal auch in der Art des Körperschaftsteuersystems.

4. In der Theorie spricht dies für eine Harmonisierung der nationalen Unternehmensbesteuerungssysteme auf Gemeinschaftsebene, um eine umfassende Steuerneutralität sicherzustellen.

5. Eine Reihe von grundlegenden Erwägungen sprechen jedoch dafür, daß die Gemeinschaft eine Harmonisierung der Unternehmensbesteuerungssysteme der Mitgliedstaaten nicht unbedingt anstreben sollte, vor allem im Hinblick auf den Grundsatz der Subsidiarität.

Die Mitgliedstaaten sollten nämlich in der Gestaltung ihrer Besteuerung frei sein, solange meßbare Verzerrungen nicht eindeutig nachweisbar sind.

Es muß daher auch überprüft werden, wie groß die tatsächlichen Verzerrungen sind und inwieweit sie die Unternehmen bei der Wahl des Investitionsstandortes beeinflussen könnten

Neben der unterschiedlichen Unternehmenssteuerbelastung gibt es eine Reihe anderer Einflußfaktoren für Direktinvestoren, etwa den Zwang zu marktnaher Investition, Unterschiede in den Lohnkosten und die Qualität öffentlicher Dienstleistungen, wirtschaftlicher Infrastrukturen usw.

6. Unter Berücksichtigung dieser Faktoren ist die Kommission zu der Schlußfolgerung gelangt, daß die Maßnahmen auf diejenigen beschränkt werden müssen, die zur Vollendung des Binnenmarktes unerlässlich sind, und daß die bedeutsame Frage nach Notwendigkeit und Art der Unternehmenssteuerharmonisierung von neuem gründlich durchdacht werden muß, bevor Vorschläge auf diesem Gebiet unterbreitet werden können.

Teil 1: Vor 1993 zu lösende steuerliche Probleme und durchzuführende Maßnahmen

Mit der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit verbundene steuerliche Probleme

7. Die Einheitliche Europäische Akte definiert den Binnenmarkt als einen „Raum ohne Binnengrenzen,

in dem der freie Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr gewährleistet ist“.

8. Gegenwärtig gibt es in der Gemeinschaft zwölf Steuergebiete mit jeweils einem eigenen Steuersystem. Ihrem Wesen nach regeln die nationalen Rechtsvorschriften die steuerliche Behandlung der Unternehmenstätigkeit einseitig. Diese Vorschriften stellen die grenzüberschreitenden Tätigkeiten häufig schlechter als die nationalen Tätigkeiten und führen insbesondere häufig zu Fällen von Doppelbesteuerung, durch die die Unternehmen zusätzlich belastet werden.

9. Eines der Ziele des Binnenmarktes besteht nun gerade darin, den Unternehmen zu ermöglichen, in der gesamten Gemeinschaft tätig zu sein, ohne durch Grenzen oder Vorschriften eingeschränkt zu werden. Die wirtschaftlichen Vorteile des Binnenmarktes beruhen in erster Linie auf der Zunahme der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit. Deshalb müssen die nationalen Rechtsvorschriften diesem Ziel angepaßt werden. Wegen der bedeutenden Unterschiede zwischen den nationalen Steuersystemen kann dies nur über Gemeinschaftsmaßnahmen geschehen.

10. Zwar ist die Tragweite einiger dieser Hemmnisse durch die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt worden, aber sie bringen keine den Erfordernissen des Binnenmarktes entsprechende Lösung. Diese Abkommen decken nämlich nicht sämtliche bilateralen Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten ab⁽¹⁾; sie führen auch nicht zur vollständigen Beseitigung der Doppelbesteuerung und bieten vor allem keine einheitliche Lösung für die drei- und mehrseitigen Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten.

11. Bei der *Bildung grenzüberschreitender Unternehmenszusammenschlüsse* ergeben sich die Hemmnisse aus der Besteuerung der Veräußerungsgewinne bei Fusionen, Spaltungen, der Einbringung von Unternehmensteilen oder dem Austausch von Anteilen zwischen Unternehmen aus verschiedenen Mitgliedstaaten.

Während für diese Veräußerungsgewinne in der Regel unter bestimmten Voraussetzungen bis zu ihrer endgültigen Realisierung ein Steueraufschub gewährt wird, wenn an diesen Vorgängen nur Unternehmen ein und desselben Mitgliedstaates beteiligt sind, gilt dies nicht im zwischenstaatlichen Bereich. Die Steuerkosten können in diesen Fällen so hoch sein, daß diese Vorgänge völlig uninteressant werden.

Diese Hemmnisse gelten nicht nur für Kapitalgesellschaften, sondern können auch Unternehmen betref-

fen, die nicht über eine eigene Rechtspersönlichkeit verfügen, was insbesondere bei vielen KMU der Fall ist.

12. Für *Unternehmensgruppen* sind die Steuerhemmnisse zahlreich. Am bedeutendsten ist dabei die Quellensteuer, die die große Mehrheit der Mitgliedstaaten auf die Dividenden erhebt, die die Tochtergesellschaft eines Mitgliedstaates an ihre Muttergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat ausschüttet⁽²⁾.

13. Eine zweite Art von Hemmnissen stellen die Fälle von Doppelbelastung dar, die sich daraus ergeben, daß die Mitgliedstaaten Konzernverrechnungspreise nach unterschiedlichen Regeln und Verfahren berechnen.

Derartige wirtschaftliche Doppelbelastungen treten in den Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen auf, die die internen Transaktionen nicht zu Marktpreisen, sondern zu als „Konzernverrechnungspreise“ bezeichneten Preisen abwickeln, zu deren Korrektur sich die nationalen Steuerbehörden veranlaßt sehen können, wenn sie zu dem Schluß kommen, daß diese Preise nicht denjenigen entsprechen, die zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart worden wären. Wird die Erhöhung eines von den Steuerbehörden eines Mitgliedstaates als zu niedrig erachteten Preises in dem anderen Mitgliedstaat nicht von einer entsprechenden Ermäßigung der Bemessungsgrundlage begleitet, so tritt eine solche Doppelbelastung ein.

Zwar gibt es derzeit die Möglichkeit, derartige Fälle von Doppelbesteuerungen durch das in den bilateralen Abkommen vorgesehene Verständigungsverfahren gemäß Artikel 25 des OECD-Musterabkommens zu regeln, jedoch zwingt die Tatsache, daß dieses Verfahren stets eingeleitet werden muß, die betroffenen Verwaltungen nicht dazu, sich zu einigen. Deshalb hat sich in der Praxis erwiesen, daß dieses Instrument nicht geeignet ist, um sämtliche Fälle von Doppelbesteuerung zu lösen.

14. Drittens wird die grenzüberschreitende Tätigkeit dadurch schlechter gestellt, daß es *in vielen Fällen an nationalen Vorschriften fehlt, die es einem Unternehmen gestatten, seine Gewinne mit den Verlusten seiner ausländischen Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften zu verrechnen*⁽³⁾.

Bei Betriebsstätten ist die Ungleichbehandlung der grenzüberschreitenden Tätigkeit besonders augenfäl-

(1) Siehe Anhang 1.

(2) Siehe Anhang 2.

(3) Siehe Anhang 3.

lig. Während die Ergebnisse verschiedener Betriebsstätten im Staat des Unternehmens automatisch verrechnet werden, hat in einigen Mitgliedstaaten die bloße Tatsache, daß zwischen einer Betriebsstätte und dem Sitz des Unternehmens eine Grenze liegt, zur Folge, daß die Verluste der ausländischen Betriebsstätte nicht vom Gewinn des Stammhauses abgezogen werden können. Dementsprechend zahlt das Unternehmen eine im Verhältnis zum Nettogesamtergebnis überhöhte Steuer, da ausschließlich das im Sitzstaat erzielte Ergebnis der Besteuerung zugrunde gelegt wird.

Dieses Problem stellt sich nicht in den Mitgliedstaaten, die die — positiven oder negativen — Ergebnisse einer Betriebsstätte im Ausland berücksichtigen und bei Gewinnen die Doppelbesteuerung durch Anrechnung der ausländischen Steuer auf ihre eigene Steuer (Anrechnungsmethode) vermeiden. Ebenso lassen selbst einige Mitgliedstaaten, die die Gewinne der Betriebsstätte im Ausland steuerfrei stellen, den Abzug der ausländischen Verluste zu. Soweit die Betriebsstätte in einem späteren Wirtschaftsjahr Gewinne erzielt, werden die abgezogenen Beträge den Ergebnissen des Stammhauses wieder hinzurechnet und besteuert.

Diese Ungleichbehandlung grenzüberschreitender Aktivitäten betrifft auch die Tochtergesellschaften, obwohl die Rechtslage nicht dieselbe wie bei den Betriebsstätten ist. Sie verfügen über eine eigene Rechtspersönlichkeit, und selbst wenn sie auf dem eigenen Staatsgebiet niedergelassen sind, lassen nicht alle Mitgliedstaaten die Verrechnung ihrer Verluste mit den Gewinnen der Muttergesellschaft zu bzw. nur unter restriktiven Bedingungen.

15. *Darüber hinaus gibt es Behinderungen bei der Zahlung von Lizenzgebühren und Zinsen innerhalb von Unternehmensgruppen.* Während diese Zahlungen innerhalb eines Mitgliedstaates ohne Quellenabzug geleistet werden können, werden in den meisten innerstaatlichen Beziehungen Quellenabzüge zu sehr unterschiedlichen Sätzen erhoben⁽¹⁾. Zwar können diese Abzüge auf die Steuer der empfangenden Unternehmen angerechnet werden; aber abgesehen davon, daß dies nicht immer möglich ist, erfordert die Anwendung der in den bilateralen Abkommen vorgesehenen Quellensteuersenkungen häufig umständliche und kostspielige Verwaltungsformalitäten.

16. Die Beseitigung der steuerlichen Hindernisse, die gegenwärtig der grenzüberschreitenden Tätigkeit der Unternehmen in der Gemeinschaft entgegenstehen oder sie erschweren, ist für die Gemeinschaft die vorrangige Aufgabe. Ihre Erfüllung müßte dadurch erleichtert werden, daß der Kern der einzelstaatlichen

Steuersysteme durch die zu treffenden Maßnahmen nicht berührt wird und sich die Haushaltsbelastungen im allgemeinen in relativ engen Grenzen halten.

So rasch wie möglich zu verwirklichende Maßnahmen

17. Die Kommission hat hierzu bereits drei Richtlinien sowie eine Steuervorschrift im Zusammenhang mit dem Statut der Europäischen Aktiengesellschaft vorgelegt. Sie wird in Kürze zwei weitere Vorschläge unterbreiten und plant Maßnahmen zur Verbesserung der Rahmenbedingungen der Unternehmen.

Bereits vorliegende Vorschläge

18. Die Kommission hat drei Richtlinien vorgelegt, um die Zusammenarbeit zwischen Unternehmen aus verschiedenen Mitgliedstaaten zu stärken.

„Fusions“-Richtlinie

19. Nach diesem Vorschlag sollen die Veräußerungsgewinne bei einer Fusion, Spaltung oder Einbringung von Unternehmensanteilen oder einem Anteilstausch nicht sofort besteuert werden, sondern erst bei einer tatsächlichen Gewinnrealisierung. Es wird festgelegt, unter welchen Voraussetzungen die Mitgliedstaaten die Besteuerung aufschieben können.

Die Annahme dieses Vorschlags ist unerlässlich, um die Gründung europäischer Aktiengesellschaften im Wege der Fusion zu ermöglichen, die deren hauptsächliche Gründungsform darstellt, wie sie im Entwurf des Statuts für die Europäische Aktiengesellschaft vorgesehen ist, den die Kommission im August 1989 vorgelegt hat.

„Mutter/Tochter“-Richtlinie

20. Ziel des Vorschlags ist die Beseitigung der Doppelbesteuerung für Dividendenzahlungen einer in einem Mitgliedstaat errichteten Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat. Hierzu soll

(¹) Siehe Anhang 4.

- der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft auf die Quellensteuer verzichten,
- der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft die Dividenden entweder steuerfrei stellen oder die im Staat der Tochtergesellschaft erhobenen Steuern auf seine Steuer anrechnen.

„Schiedsverfahren“-Richtlinie

21. Der dritte Vorschlag sieht die Einrichtung von Schiedsverfahren vor, die innerhalb eines bestimmten Zeitraums die Beseitigung von Doppelbesteuerungen bei Gewinnberichtigungen von verbundenen Unternehmen ermöglichen sollen, wenn für ein verbundenes Unternehmen der Gewinn heraufgesetzt wird, ohne daß der Gewinn des Unternehmens in dem anderen Mitgliedstaat entsprechend herabgesetzt wird. Vorgesehen ist zunächst ein allgemeines Verständigungsverfahren, wie es in den bereits bestehenden bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten ist; kommt die Verständigung nicht zustande, so läuft automatisch das Schiedsverfahren an, das zwingend zu einer Beseitigung der Doppelbesteuerung führen muß.

22. Die meisten Probleme konnten vom Rat bei der Beratung dieser drei älteren Vorschläge gelöst werden; die Kommission hält es für unerläßlich, daß der Rat in kürzester Zeit diese Vorschläge annimmt, wozu ihn auch der Europäische Rat auf seiner Tagung vom Dezember 1989 in Straßburg ersucht hat.

Neue Vorschläge

Berücksichtigung ausländischer Unternehmensergebnisse

23. In dem Kommissionsvorschlag für eine Ratsverordnung zum Statut der Europäischen Aktiengesellschaft findet sich bereits eine Klausel (Artikel 133), wonach ein Verlust aus der Ergebnisrechnung sämtlicher Betriebsstätten der Europäischen Aktiengesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland von den Gewinnen der Europäischen Aktiengesellschaft in dem Mitgliedstaat abgezogen werden kann, in dem sie ihren steuerlichen Sitz hat.

24. Die Kommission ist der Ansicht, daß die Verrechnung von Auslandsverlusten für alle Unternehmen gelten sollte, die im Ausland tätig sind. Sie wird deshalb in Kürze einen Richtlinienvorschlag für alle Unternehmen vorlegen, unabhängig von deren

Rechtsform, also auch für mittelständische Unternehmen.

Darin wird dann auch die Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften vorgesehen.

25. Die praktische Anwendung der zuvor dargelegten Lösungen würde erheblich erleichtert, wenn alle Mitgliedstaaten den Verlustvortrag bzw. -rücktrag in gleicher Weise gewähren würden. Bisher bestehen hier zum Teil noch erhebliche Unterschiede — nicht überall gibt es einen Verlustrücktrag: für Verlustvorträge sind unterschiedlich lange Zeiträume vorgesehen; die Art der übertragbaren Verluste ist unterschiedlich definiert⁽¹⁾.

Die Kommission hat 1984 einen Richtlinienvorschlag zur Harmonisierung der Verlustvorträge und -rückträge eingebracht, über den der Rat noch nicht entschieden hat. Sie ersucht den Rat, die Prüfung dieses Vorschlags, die seit mehreren Jahren unterbrochen ist, wiederaufzunehmen und ihn möglichst bald zu verabschieden.

Aufhebung der Quellenbesteuerung von Zinserträgen und Lizenzgebühren im Konzernverband

26. Die Kommission wird in Kürze die völlige Aufhebung dieser Quellensteuern vorschlagen. Für Staaten, die in hohem Umfang Kapital und Technologie einführen und für die die Quellensteuer eine nicht geringe Einnahmequelle ist, könnte vorgesehen werden, die Quellenbesteuerung stufenweise abzubauen.

Sonstige Maßnahmen

Konzernverrechnungspreise

27. Die Anwendung des Schiedsverfahrens wird die wirtschaftliche Doppelbelastung der verbundenen Unternehmen effektiv beseitigen.

Es ist unbestreitbar, daß dieses Verfahren eine Verbesserung gegenüber dem bisherigen Zustand darstellt; am besten jedoch wäre es, jede Doppelbesteuerung bereits im Ansatz zu verhindern.

Deshalb wird sich die Kommission eingehend mit den Regelungen der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet

⁽¹⁾ Siehe Anhang 5.

der Verrechnungspreise mit dem Ziel einer Vereinheitlichung befassen, da die hier bestehenden Unterschiede die Hauptursache für Doppelbesteuerung sind. Sie wird dann auch mit den Mitgliedstaaten überlegen, unter welchen Voraussetzungen eine Konzertierung der Steuerbehörden herbeigeführt werden könne, falls eine von ihnen die Absicht hat, die Gewinne eines verbundenen Unternehmens nach oben zu korrigieren. Die Durchführung gleichzeitiger steuerlicher Betriebsprüfung der in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften und Betriebsstätten eines multinationalen Unternehmens könnte eine derartige Konzertierung erheblich vereinfachen.

Transparenz der Steuervergünstigungen

28. Fast alle Mitgliedstaaten gewähren im Rahmen der Unternehmensbesteuerung Steuervergünstigungen, um ihre wirtschafts- oder strukturpolitischen Ziele zu unterstützen. In den Fällen, in denen diese Maßnahmen die Form einer Beihilfe annehmen, gelten natürlich die Wettbewerbsregeln des Vertrags.

Bei diesen Maßnahmen handelt es sich in der Regel um — nicht transparente — Sonderregelungen hinsichtlich der Besteuerungsgrundlage, die dadurch kompliziert wird, beispielsweise auf dem Gebiet der Abschreibungen. Diese fehlende Transparenz und die erwähnte Komplizierung können insbesondere die mittelständischen Unternehmen benachteiligen und die Entwicklung einer grenzüberschreitenden Tätigkeit erschweren.

Es besteht keineswegs die Absicht, das Ziel dieser Steuervergünstigungen in Frage zu stellen, solange sie mit den Wettbewerbsregeln des Vertrags vereinbar sind.

Die Mitgliedstaaten sollten jedoch ihre Rechtsvorschriften prüfen, um eine größere Transparenz der von ihnen angewandten Steuervergünstigungen sicherzustellen. So könnten sie beispielsweise Steuervergünstigungen anstatt über die Steuerbemessungsgrundlage über Steuerstundungen oder Steuersatzsenkungen gewähren.

Unmittelbare Geltung des Vertrags

29. Bei Fehlen spezifischer Gemeinschaftsvorschriften in bestimmten Bereichen gilt der Vertrag unmittelbar. So darf der freie Kapitalverkehr nicht durch Steuervorschriften beeinträchtigt werden, bei denen der Gleichbehandlungsgrundsatz nicht beachtet wird.

Teil 2: Mit der Stärkung des Binnenmarktes verbundene Probleme der Unternehmensbesteuerung

Notwendigkeit einer neuen längerfristigen Ausrichtung

30. Mit der Problematik der gemeinschaftsweiten Steuerharmonisierung hatten sich bereits in der ersten Hälfte der siebziger Jahre Ad-hoc-Ausschüsse, wie beispielsweise der Werner-Ausschuß, im Rahmen des damaligen Konzepts der Wirtschafts- und Währungsunion befaßt. 1975 hatte die Kommission dann einen Richtlinienvorschlag zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme der Mitgliedstaaten vorgelegt. Ihr Ziel war, die wirtschaftliche Doppelbelastung von ausgeschütteten Dividenden zu begrenzen.

Dieser Vorschlag, der seit über 10 Jahren nicht mehr im Rat oder im Europäischen Parlament diskutiert worden ist, basiert auf einem zentralistischen Konzept der Steuerharmonisierung und der Wirtschafts- und Währungsunion.

Seitdem ist — insbesondere seit Inkrafttreten der Einheitlichen Europäischen Akte und der auf einen Ratsbeschluß zurückgehenden Vorlage des Berichts zur Wirtschafts- und Währungsunion in der Europäischen Gemeinschaft (April 1989) — ein neues Konzept der wirtschaftlichen Integration festgelegt worden.

Dieses Konzept zieht die Koordinierung und Annäherung der Politiken einer systematischen Harmonisierung vor und stützt sich darüber hinaus klar auf den Grundsatz der Subsidiarität (vgl. Teil 1).

In steuerlicher Hinsicht liegt die Priorität bis 1993 bei der Aufhebung der steuerlichen Hindernisse für die Vollendung des Binnenmarktes und vor allem bei der Beseitigung aller Fälle von Doppelbesteuerung.

Unter diesen Bedingungen wird der Vorschlag von 1975, der der gegenwärtigen Lage in der Gemeinschaft und in der Welt ohnehin nicht mehr entspricht, den Erfordernissen nicht gerecht, die mit einer Vertiefung des Binnenmarktes über 1992 hinaus verknüpft sind. Bestimmte Fälle von Doppelbesteuerung zwischen Mitgliedstaaten können außerdem auf andere Weise beseitigt werden.

Daher ist es logisch, den Vorschlag zurückzuziehen.

31. Bei dieser Beobachtung kann man es jedoch nicht bewenden lassen. Mit der Vollendung des Bin-

nenmarktes bis zum Ende des Jahres 1992 werden die physischen und technischen Hemmnisse verschwinden, und es besteht die Gefahr, daß die Unterschiede zwischen den Steuersystemen der Mitgliedstaaten immer stärker deutlich werden und die Investitionsentscheidungen beeinflussen. In dieser Situation zunehmender Integration stellt sich die Frage, ob ergänzende Maßnahmen auf dem Gebiet der direkten Unternehmensbesteuerung auf Gemeinschaftsebene erforderlich sind.

32. Ohne Zweifel wird der Wettbewerb zwischen den verschiedenen Volkswirtschaften eine Annäherung der Unternehmensbesteuerung bewirken, was durch die schrittweise Verwirklichung des Binnenmarktes noch verstärkt wird.

So haben die meisten Mitgliedstaaten im Gefolge der Steuerreformen des Vereinigten Königreichs und der Vereinigten Staaten, in deren Rahmen einerseits die normalen Steuersätze gesenkt und zugleich die Besteuerungsgrundlagen erweitert worden sind, in den letzten Jahren ihre Besteuerungsgrundlage und Körperschaftsteuersätze ziemlich stark verändert. Durch diese Reform wurde die Transparenz vergrößert und die Besteuerung vereinfacht, was für die mittelständischen Unternehmen besonders vorteilhaft sein dürfte.

33. Es erscheint jedoch zweifelhaft, ob diese spontane Annäherung angesichts der relativ bedeutsamen Unterschiede in der steuerlichen Belastung der Unternehmen⁽¹⁾ allein ausreichen wird, um den Erfordernissen eines integrierten Marktes gerecht zu werden, und ob sie zu einem für die Wirtschaft optimalen Steuerwesen führen wird.

Schließlich würde es auch zu Problemen führen, wenn sich die Mitgliedstaaten in der Herabsetzung der Unternehmensbesteuerung gegenseitig überbieten würden; dadurch könnten den nationalen Haushalten Mitteleinbußen erwachsen oder innerhalb der einzelnen Mitgliedstaaten die gerechte Aufteilung der Steuerlast auf die verschiedenen Einkommensbezieher gefährdet sein.

Untersuchung neuer Vorschläge

34. Vor diesem Hintergrund hält die Kommission, um sich ein besseres Bild von der Zweckmäßigkeit neuer Maßnahmen machen zu können, eine Untersuchung für erforderlich, die einerseits den derzeitigen Stand und die Perspektiven der Wirtschaftsintegration und andererseits die Ergebnisse der großen

Steuerreformen der achtziger Jahre innerhalb wie außerhalb der Gemeinschaft berücksichtigen soll.

35. Diese Studie soll einem Ausschuß unabhängiger Persönlichkeiten übertragen werden, die sich durch besondere Sachkenntnis auszeichnen. Dieser Ausschuß, dessen Geschäftsstelle von der Kommission gestellt wird, würde dann seinen Bericht innerhalb eines Jahres vorlegen.

Die Studie soll insbesondere folgende Hauptfragen beantworten:

a) Führen die zwischen den Mitgliedstaaten bestehenden Unterschiede in den Körperschaftsteuersystemen⁽²⁾ und den steuerlichen Belastungen der Unternehmen zu Verzerrungen der Investitionsentscheidungen, die das Funktionieren des Binnenmarktes beeinträchtigen?

b) Falls ja, kann die Beseitigung dieser Verzerrungen allein den Marktkräften und dem Wettbewerb der nationalen Steuersysteme überlassen bleiben oder erfordert sie Maßnahmen auf Gemeinschaftsebene?

c) Müßten sich etwaige Maßnahmen auf Gemeinschaftsebene auf einen oder mehrere Grundbestandteile der Unternehmensbesteuerung beziehen, also auf die Körperschaftsteuersysteme, die unterschiedliche steuerliche Behandlung aufgrund der Rechtsform der Unternehmen, die Bemessungsgrundlage und die Steuersätze?

d) Sollten etwaige Maßnahmen auf eine Harmonisierung, eine Annäherung oder eine bloße Kontrolle der nationalen Steuersysteme hinauslaufen? Wie würden sich solche Maßnahmen oder das Fehlen solcher Maßnahmen auf Gemeinschaftsziele wie Zusammenarbeit, Umweltschutz und faire Behandlung der KMU auswirken?

Aufgrund der Antworten, die die Studie auf diese Fragen liefert, wird die Kommission bestimmen, welche Maßnahmen gegebenenfalls dem Rat vorgeschlagen werden sollten.

Verstärkung der Abstimmung

36. Im Sinne der Zusammenarbeit mit den Vertretern der Mitgliedstaaten hält die Kommission auf diesem Gebiet eine stärkere Abstimmung zwischen den für die Steuerpolitik in den Mitgliedstaaten ver-

(1) Siehe Anhang 6.

(2) Siehe Anhang 7.

antwortlichen hohen Beamten für erforderlich. Diese sollten sich regelmäßig ein- bis zweimal pro Jahr treffen, um mit der Kommission einen Meinungs- und Informationsaustausch über die bedeutsamsten Gesetzentwürfe zu führen. Eine derartige Abstimmung müßte dazu beitragen, daß die einzelnen Mitgliedstaaten bei der Verfolgung ihrer nationalen Steuerpolitik mit Rücksicht auf die zunehmende Integration und Solidarität der Volkswirtschaften der Gemeinschaft sowohl die Wirkung des Binnenmarktes als auch die Konsequenzen für die anderen Mitgliedstaaten in ihre politischen Überlegungen einbeziehen. Auf diesen Zusammenkünften müßte nicht nur über die Probleme in der Gemeinschaft gesprochen werden, sondern auch über die Probleme im Verhältnis zu Drittländern.

Schlußfolgerungen

Die Kommission ersucht den Rat und das Parlament,

- die Zurückziehung des Vorschlags von 1975 zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Quellensteuerregelungen für Dividenden sowie die sich aus der vorliegenden Mitteilung ergebenden Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung im Hinblick auf die Vollendung des Binnenmarktes bis Ende 1992 und darüber hinaus zur Kenntnis zu nehmen;
- die Beschlüsse der Kommission positiv aufzunehmen, die darauf abzielen,
 - eine Studie über die mit einer stärkeren Wirtschaftsintegration verbundenen Probleme auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung in Auftrag zu geben und
 - auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung eine stärkere Abstimmung mit den Mitgliedstaaten zu erreichen;

bittet den Rat

- die Vorschläge, die ihm bereits vorliegen und die für die Errichtung des Binnenmarktes von größter Bedeutung sind, unverzüglich anzunehmen, und zwar
 - die Richtlinie zur Einführung eines gemeinsamen Steuersystems für Fusionen, Spaltungen und Einbringungen von Unternehmensanteilen zwischen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten,
 - die Richtlinie über die Einführung eines gemeinsamen Steuersystems für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten,
 - die Richtlinie zur Einführung eines Schiedsverfahrens zur Beseitigung von Doppelbesteuerun-

gen bei Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen;

- im Lichte der vorliegenden Mitteilung die Vorschläge betreffend:
 - die Berücksichtigung ausländischer Unternehmensergebnisse bei der Muttergesellschaft und
 - die Aufhebung der Quellenbesteuerung von Zinserträgen und Lizenzgebühren
- zu prüfen, sobald die Kommission sie vorgelegt hat.

Anhang I

Beziehungen zwischen Mitgliedstaaten, die nicht durch ein bilaterales Abkommen geregelt sind

(Stand am 1. Januar 1990)

Dänemark	—	Griechenland
Griechenland	—	Spanien
Griechenland	—	Irland
Griechenland	—	Luxemburg
Griechenland	—	Portugal
Spanien	—	Irland
Portugal	—	Luxemburg
Portugal	—	Niederlande
Portugal	—	Irland

Quellensteuer auf Dividendenzahlungen zwischen Unternehmen (in %) (Stand am 1. Januar 1990)

Staat des Schuldners	Belgien	Dänemark	Bundesrepublik Deutschland	Griechenland	Spanien	Frankreich	Irland	Italien	Luxemburg	Niederlande	Portugal	Vereinigtes Königreich
Staat des Begünstigten	(1) (2)	(1) (2)	(1) (2)	(1) (2)	(1) (2)	(1) (2)	(1) (2)	(1) (2)	(1) (2)	(1) (2)	(1) (2)	(1) (2)
Länder ohne Abkommen	25	30	25	(3)	25	25	0	32,4	15	25	25	0 (7)
Mitgliedstaaten												
Belgien	—	15	25 (25) 15	25 (3)	15 10 (50)	15 10 (10)	0	15	10 (25) 15	5 (25) 15	15	20 (8)
Dänemark	—	—	25 (25) 15	—	15	0	0	15	5 (25) 15	0 (25) 15	15	5 (10) (9) 15 (8)
Bundesrepublik Deutschland	15	10 (25) 15	—	25	10 (25) 15	0 (25) 15	0	32,4	10 (25) 15	10 (25) 15	15	0 (7)
Griechenland	15	30	25	—	25	25	0	25	15	5 (25) 15	25	0 (7)
Spanien	15	10 (50)	25 (25) 15	(3)	—	10 (25) 15	0	15	5 (25) 15	5 (50) 15	15	0 (10) (7) 15 (8)
Frankreich	10 (10)	0	25 (25) 15	(3)	10 (25) 15	—	—	15	5 (25) 15	5 (25) 15	25	0 (10) (7) 15 (8)
Irland	15	0	20 (25) 15	(3)	25	10 (50) 15	—	—	5 (25) 15	0 (25) 15	15	0 (7)
Italien	15	15	25	25	15	15	0	—	—	2,5 (25) 15	15	0 (7)
Luxemburg	15	5 (25) 15	25 (25) 15	(3)	10 (25) 15	5 (25) 15	0	15	—	—	25	5 (10) (9) 15 (8)
Niederlande	5 (25)	0 (25) 15	25 (25) 15 (10)	35	10 (50) (4) 15	5 (25) 15	0	0 (75)	2,5 (25) 15	—	25	5 (10) (9) 15 (8)
Portugal	15	10 (25) 15	15	(3)	10 (50) 15	15	0	15	15	15	—	0 (7)
Vereinigtes Königreich	15	0 (25) 15	20 (25) 15	(3)	10 (10) 15	5 (10) 15	0	5 (51)	5 (25) 15	5 (25) 15	10 (25)	—
Drittländer												
Schweiz	10 (25)	0	15	35	10 (25) 15	5 (20) (9) 15 (8)	0	15	15	0 (25) 15	15	5 (10) (9) 15 (8)
Vereinigtes Staaten	15	5 (95) 15	25 (25) 15	(3)	25	5 (10) 15	0	5 (50) (9) 15	5 (10) 15	5 (25) 15	25	5 (10) (9) 15 (8)
Japan	15	10 (25) 15	15	(3)	10 (25) 15	10 (15) 15	0	10 (25)	15	5 (25) 15	25	0 (10) (7) 15 (8)

Quelle: Internationales Steuerdokumentationsbüro.

- (1) Satz, der im Falle einer bedeutenden Beteiligung Anwendung findet; der Prozentsatz, der mindestens erforderlich ist, damit eine Beteiligung als bedeutend eingestuft wird, ist in Klammern angegeben.
- (2) Satz, der bei einer Minderheitsbeteiligung Anwendung findet.
- (3) Je nach Fall sind vier Sätze anwendbar:

Inhaberaktien
Namensaktien

an der Athener Börse
notierte Aktien

an der Athener Börse
nicht notierte Aktien

45
42
50
47

- (4) Auf 5% ermäßigter Satz, wenn die begünstigte Gesellschaft nicht der niederländischen Dividendensteuer unterliegt.
- (5) Bei schweizerischen Gesellschaften, die von schweizerischen Gebietsansässigen kontrolliert werden.
- (6) Satz bei einer Beteiligung von mindestens 10% : 10%.
- (7) Ohne Gewährung der Steuergutschrift.
- (8) Gewährung der Steuergutschrift = 25/75 der Dividende.
- (9) Gewährung der Steuergutschrift = 25/150 der Dividende.
- (10) Nach dem bilateralen Abkommen vorgesehene Sätze; in der Praxis ist der Satz von 15% auch im Falle einer wesentlichen Beteiligung anwendbar.

Steuerliche Behandlung der Verluste in den Mitgliedstaaten

Synoptische Tabelle zur Möglichkeit des Verlustabzugs innerhalb der einzelnen Mitgliedstaaten oder in den grenzüberschreitenden Beziehungen.

Mitgliedstaat	Tochtergesellschaft im Inland	Betriebsstätte im Ausland	Tochtergesellschaft im Ausland
Belgien		Verlustabzug mit Nachversteuerung (Art. 66 ff. AR-CIR)	
Dänemark	Konsolidierung bei 100%igen Beteiligungen	Verlustabzug mit Nachversteuerung bei DBA-Freistellung; sonst Anrechnungsmethode	Konsolidierung bei 100%igen Tochtergesellschaften
Deutschland	Konsolidierung bei Organschaft (finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung einer Tochtergesellschaft)	Falls kein DBA: Anrechnungsmethode; nach DBA grundsätzlich Freistellung, aber Verlustabzug mit Nachversteuerung	
Spanien	Konsolidierung bei mindestens 90%iger Beteiligung	Anrechnungsmethode	
Frankreich	Konsolidierung bei: 1. „Bilan consolidé“ 2. Beteiligungen ab 95 %	Anrechnungsmethode nach sog. „bénéfice mondial“-System bei entsprechender Option des Unternehmens	Konsolidierung bei: 1. „Bilan consolidé“ (findet in der Praxis sehr selten Anwendung) 2. Rückstellungen für Verluste in den ersten 5 Jahren bei Gewerbe innerhalb der EG, mit automatischer Nachversteuerung (Art. 39 8 D CGI)
Griechenland		Grundsätzlich Anrechnungsmethode, außer wenn das Gesamtergebnis sämtlicher Betriebsstätten negativ ist (in diesem Falle kein Verlustabzug)	
Irland	Konsolidierung bei: 1. 75%igen Beteiligungen 2. Konsortium	Anrechnungsmethode	
Italien		Anrechnungsmethode	
Luxemburg	Konsolidierung bei Organschaft (mindestens 99%ige Beteiligung)	Anrechnungsmethode falls kein DBA; nach DBA: Freistellung ohne Verlustabzug	
Niederlande	Konsolidierung bei finanzieller Einheit (mindestens 99%ige Beteiligung)	Kombination der beiden Methoden: 1. Freistellung mit Progressionsvorbehalt bei Gewinnen 2. Verlustabzug mit Nachversteuerung bei Verlusten	
Portugal	Konsolidierung bei mindestens 99%iger Beteiligung	Falls kein DBA: keine einseitigen Bestimmungen; nach DBA: Anrechnungsmethode	
Vereinigtes Königreich	Konsolidierung bei: 1. mindestens 75%igen Beteiligungen 2. Konsortium 3. Kombination aus 1. und 2.	Anrechnungsmethode	

Anmerkungen:

- Der Fall einer Betriebsstätte in demselben Staat, in dem das Unternehmen angesiedelt ist, wird in der Tabelle nicht getrennt behandelt. Die positiven oder negativen Ergebnisse dieser Betriebsstätte sind für alle Mitgliedstaaten stets in das Unternehmensergebnis einbezogen.
- Unter Konsortium versteht man eine Holdinggesellschaft, die von verschiedenen Gesellschaften gehalten wird (in Irland von höchstens fünf Gesellschaften), die jeweils mindestens 5 % und zusammen 75 % seines Nominalkapitals halten.

Satz der Quellenabzüge für Zahlungen (Stand am 1. Januar 1990)

Staat des Schuldners Staat des Begünstigten	Belgien (1)	Dänemark	Bundesrepublik Deutschland	Griechenland	Spanien	Frankreich	Irland	Italien	Luxemburg	Niederlande	Portugal	Vereinigtes Königreich
	Länder ohne Abkommen <i>Mitgliedstaaten</i>											
Belgien	25	0	0	46 (2)	25	45 (3)	32	15	0	0	20	25
Dänemark	—	0	0	15	15	15	15	15	0	0	15	15 (10)
Bundesrepublik Deutschland	15 (2)	—	—	46	10 (4)	0	0	15	0	0	15 (9)	0
Griechenland	15	0	0	—	25	0	32	10	0	0	20	0
Spanien	15	0	0	46	—	10	32	12	0	0	15	12
Frankreich	15	0	0	10	10	—	0	15	0	0	12	0
Irland	15	0	0	46	25	0	—	10	0	0	20	0
Italien	15	0	0	10	12	15	10	—	0	0	15	25
Luxemburg	15 (2)	0	0	46	10	10	0	10	—	0	20	0
Niederlande	10	0	0	10	10	10 (6)	0	15	0	—	20	0
Portugal	10	0	0	46	15	12	32	15	0	0	—	10
Vereinigtes Königreich	15	0	0	0	12	10	0	15	0	0	10	—
<i>Drittländer</i>												
Schweiz	10	0	0	10	10	10 (7)	0	12,5	0	0	10	0
Vereinigte Staaten	15	0	0	46	25	0	0 (8)	15	0	0	20	0
Japan	15	0	0	46	10	10	10	10	0	0	20	10

Quelle: Internationales Steuerdokumentationsbüro.

(1) Keine Quellensteuer auf

— Zinsen für Handelsschulden,

— Zinszahlungen von Banken in Belgien an Banken des Auslands.

(2) Gilt nur für Beteiligungen ab 26 %, sonst keine Quellenbesteuerung.

(3) Für ausländische Gesellschaften Besteuerung in Höhe der Körperschaftsteuer.

(4) Steuerbefreiung für Zinszahlungen an die Deutsche Bundesbank und die Kreditanstalt für Wiederaufbau.

(5) Inlandsatz, aber viele Ausnahmen.

(6) Manche Zahlungen sind steuerfrei.

(7) Gilt für Schweizer Gesellschaften, die von Inlandsschweizern beherrscht werden.

(8) 50 %, wenn der Empfänger eine Gesellschaft mit einer 50%igen Beteiligung an einem irischen Unternehmen ist.

(9) 10 % für Zinsen auf Kredite mit einer deutschen Bankbürgschaft, wenn die Kredite offiziell als im wirtschaftlich-sozialen Interesse Portugals liegend anerkannt worden sind.

(10) Keine Quellensteuer auf Zinszahlungen von Banken.

Satz der Quellenabzüge für Zinsen ⁽¹⁾
(Stand am 1. Januar 1990)

Staat des Schuldners	Belgien	Dänemark	Bundesrepublik Deutschland	Griechenland	Spanien	Frankreich	Irland	Italien	Luxemburg	Niederlande	Portugal	Vereinigtes Königreich
Länder ohne Abkommen	25	30	25	25	25	33 1/3	32	30 ⁽²⁾	12	0	15	25
<i>Mitgliedstaaten</i>												
Belgien	—	0	0	5	5	0	0	5	0	0	5	0
Dänemark	0	—	0	25	6	0	0	5	0	0	10	0
Bundesrepublik Deutschland	0	0	—	0	5	0	0	0	5	0	10	0
Griechenland	5	30	0	—	25	5	32	0	12	0	15	0
Spanien	5	6	5	25	—	6	32	8	10	0	5	10
Frankreich	0	0	0	5	6	—	0	0	0	0	5	0
Irland	0	0	0	25	25	0	—	0	0	0	15	0
Italien	0	5	0	0	8	0	0	—	10	0	12	0
Luxemburg	0	0	5	25	10	0	0	10	—	0	15	5
Niederlande	0	0	0	7	6	0	0	0	0	—	15	0
Portugal	5	10	10	25	5	5	32	12	12	0	—	5
Vereinigtes Königreich	0	0	0	0	10	0	0	0	0	0	5	—
<i>Drittländer</i>												
Schweiz	0	0	0	5	5	5 ⁽²⁾	0	5	12	0	5	0
Vereinigte Staaten	0	0	0	0	25	5	0	10	0	0	15	0
Japan	10	10	10	25	10	10	10	10	12	0	15	10

Quelle: Internationales Steuerdokumentationsbüro.

⁽¹⁾ Ohne Mehrwertsteuer, die manche Mitgliedstaaten erheben.

⁽²⁾ Gilt für Schweizer Unternehmen, die von Inlandsschweizern beherrscht werden.

⁽³⁾ 70% des Bruttobetrag, effektiv also 21%.

Steuerliche Behandlung von Verlustvorträgen und Verlustrückträgen
(Stand am 1. Januar 1990)

	Höchstzulässige Verlustrückträge	Höchstzulässige Verlustvorträge
<i>Gemeinschaft</i>		
Belgien	—	5 Jahre ⁽¹⁾
Dänemark	—	5 Jahre
Bundesrepublik Deutschland	2 ⁽²⁾	unbegrenzt
Griechenland	—	3 Jahre ⁽³⁾
Spanien	—	5 Jahre
Frankreich	3 ⁽⁴⁾	5 Jahre
Irland	1	unbegrenzt
Italien	—	5 Jahre
Luxemburg	—	5 Jahre
Niederlande	3	8 Jahre
Portugal	—	5 Jahre
Vereinigtes Königreich	1	unbegrenzt
<i>Andere Länder</i>		
Japan ⁽⁴⁾	1	5 Jahre
Vereinigte Staaten	3	15 Jahre
Schweiz	—	⁽⁵⁾

Quelle: Internationales Steuerelementationsbüro für die Mitgliedstaaten, Coopers & Lybrand für die anderen Länder.

- (1) Ausnahmen: für Neugründungen nach dem 1. Januar 1972 unbegrenzter Verlustvortrag für die ersten fünf Jahre; obligatorische Abschreibungen: unbegrenzter Vortrag.
- (2) Beschränkt auf 10 Mio DM.
- (3) 5 Jahre für Hotels, Bergwerke und Fabriken.
- (4) Unter bestimmten Voraussetzungen.
- (5) Ein Veranlagungszeitraum umfaßt in der Regel zwei Jahre, ein Verlust in einem dieser beiden Jahre wird automatisch auf das zweite übertragen; bei Bundessteuern ist ein Verlustvortrag auf drei Veranlagungszeiträume möglich.

Einnahmen aus der Körperschaftsteuer (1987)

	Körperschaftsteuereinnahmen	
	in % des BIP	in % der Steuereinnahmen insgesamt
<i>Gemeinschaft</i>		
Belgien	3,0	6,6
Dänemark	2,3	4,5
Bundesrepublik Deutschland	1,9	5,0
Griechenland	1,7	4,4
Spanien	2,2	6,7
Frankreich	2,3	5,2
Irland	1,3	2,1
Italien	3,8	10,5
Luxemburg	7,5	17,1
Niederlande	3,7	7,7
Portugal	—	—
Vereinigtes Königreich	4,0	10,6
<i>Sonstige Länder</i>		
Japan	6,9	22,9
Vereinigte Staaten	2,4	8,1
Schweiz	2,2	6,2

Quelle: OECD.

Körperschaftsteuersysteme

(Stand am 1. Januar 1990)

Systeme ohne bzw. mit Einschränkung oder Beseitigung der Doppelbesteuerung der Dividenden	Körperschaftsteuersatz auf		Steuerzuschritt für den gebietsansässigen Begünstigten in % der Körperschaftsteuer	in % der Bruttodividende	Quellensteuersatz für den gebietsansässigen Begünstigten
	ausgeschützte Gewinne	einbehaltene Gewinne			
Mitgliedstaaten					
1. System ohne Einschränkung					
Belgien (1)	43 (2)	43 (2)	—	—	25 (4)
Luxemburg	34 (3)	34 (3)	—	—	15 (5)
Niederlande	35	35	—	—	25
2. System mit Einschränkung					
Dänemark	40	40	25	16,7	30 (6)
Spanien	35	35	18,57	10	25
Frankreich	42	42	69,04	50	0 (6)
Irland	43	43	20	28/72	0
Portugal	36,5	36,5	—	11,5	25
3. System mit Beseitigung					
Vereinigtes Königreich	35	35	—	25/75	0
4. System mit Beseitigung					
Bundesrepublik Deutschland	36	50	100 (7)	—	25
Italien	0	46	—	—	10
Griechenland	46,368 (9)	46,368 (9)	100 (10)	—	—
Drittländer					
1. Systeme ohne Einschränkung					
Vereinigte Staaten	34 (11)	34 (11)	—	—	0 (6)
Schweiz	gestaffelte Sätze	(12)	—	—	35
2. Systeme mit Einschränkung					
Japan	35 (13)	40 (13)	—	7,4 bis 12,8	20

(1) Zum 1. 1. 1989 hat Belgien sein System der Einschränkung der Doppelbesteuerung für natürliche Personen, die die Kapitalerträge nicht für die Ausübung ihrer Berufstätigkeit verwenden, abgeschafft.

(2) Normalsatz für Gewinne über 16 Mio BFR. Dieser Satz wird zum 1. 1. 1991 auf 41 % und zum 1. 1. 1992 auf 39 % gesenkt werden.

(3) Normalsatz für Gewinne, die 1 312 001 LFR überschreiten; hinzu kommt eine ergänzende Steuer in Höhe von 2 % der geschuldeten Körperschaftsteuer für den Beschäftigungsfonds.

(4) Abzug mit schuldbeitreitender Wirkung.

(5) Gilt nicht für die von luxemburgischen Holdinggesellschaften ausgeschütteten Dividenden.

(6) Mit Kuponverzeichniss.

(7) 100 % der Steuer auf den ausgeschütteten Gewinn.

(8) Vier Sätze sind vorgesehen, die je nach Lage des Falls Anwendung finden:

(9) an der Athener Börse

(10) notierte Aktien

(11) 45

(12) 42

(13) 47

(14) Es handelt sich um den nationalen Steuersatz von 36 %, erhöht um die lokale Steuer (ILOR) von 16,2 %.

(15) Die Anrechnung der Steuer bezieht sich ausschließlich auf die nationale Steuer in Höhe von 36 %.

(16) Es handelt sich um den Normalsatz auf Bundesebene für Gewinne bis zu 100 000 USD. Zu dieser Bundessteuer kommen die auf der Ebene der Bundesstaaten und Gemeinden erhobenen Steuern hinzu. So beläuft sich der Gesamtsatz für New York beispielsweise auf 45,25 %.

(17) Auf Bundesebene wird die Steuer nach dem Verhältnis (in %) zwischen steuerpflichtigem Gewinn und Eigenkapital berechnet. Die gestaffelten Sätze schwanken zwischen 3,63 und 9,8 %. Zu dieser Steuer sind die Kantonal-, Kirchen- und Gemeindesteuern hinzuzurechnen, die zwischen 7,8 und 22,6 % schwanken und auf die Besteuerungsgrundlage auf Bundesebene anzurechnen sind. Für Zürich beispielsweise ergibt die Kombination der verschiedenen Sätze Gesamtsteuersätze zwischen 11,1 und 30,2 %.

(18) Es handelt sich um den nationalen Steuersatz.

an der Athener Börse
nicht notierte Aktien

50

47

RICHTLINIE DES RATES

vom 23. Juli 1990

über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen

(90/434/EWG)

DER RAT DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN —

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, insbesondere auf Artikel 100,

auf Vorschlag der Kommission ⁽¹⁾,

nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments ⁽²⁾,

nach Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses ⁽³⁾,

in Erwägung nachstehender Gründe:

Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und der Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, können notwendig sein, um binnenmarktähnliche Verhältnisse in der Gemeinschaft zu schaffen und damit die Errichtung und das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes zu gewährleisten. Sie dürfen nicht durch besondere Beschränkungen, Benachteiligungen oder Verfälschungen aufgrund von steuerlichen Vorschriften der Mitgliedstaaten behindert werden. Demzufolge müssen wettbewerbsneutrale steuerliche Regelungen für diese Vorgänge geschaffen werden, um die Anpassung von Unternehmen an die Erfordernisse des Gemeinsamen Marktes, eine Erhöhung ihrer Produktivität und eine Stärkung ihrer Wettbewerbsfähigkeit auf internationaler Ebene zu ermöglichen.

Gegenwärtig werden diese Vorgänge im Vergleich zu entsprechenden Vorgängen bei Gesellschaften desselben Mitgliedstaats durch Bestimmungen steuerlicher Art benachteiligt. Diese Benachteiligung muß beseitigt werden.

Dieses Ziel läßt sich nicht dadurch erreichen, daß man die in den einzelnen Mitgliedstaaten geltenden nationalen Systeme

⁽¹⁾ ABl. Nr. C 39 vom 22. 3. 1969, S. 1.

⁽²⁾ ABl. Nr. C 51 vom 29. 4. 1970, S. 12.

⁽³⁾ ABl. Nr. C 100 vom 1. 8. 1969, S. 4.

auf Gemeinschaftsebene ausdehnt, da die Unterschiede zwischen diesen Systemen Wettbewerbsverzerrungen verursachen können. Nur eine gemeinsame steuerliche Regelung kann deshalb eine befriedigende Lösung darstellen.

Die gemeinsame steuerliche Regelung muß eine Besteuerung anlässlich einer Fusion, Spaltung, Einbringung von Unternehmensteilen oder eines Austauschs von Anteilen vermeiden, unter gleichzeitiger Wahrung der finanziellen Interessen des Staates der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft.

Soweit es sich um Fusionen, Spaltungen oder Einbringung von Unternehmensteilen handelt, haben diese Vorgänge in der Regel entweder die Umwandlung der einbringenden Gesellschaft in eine Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft oder die Zurechnung des übertragenen Vermögens zu einer Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft zur Folge.

Wird auf die einer solchen Betriebsstätte zugewiesenen Vermögenswerte das Verfahren des Aufschubs der Besteuerung des Wertzuwachses eingebracht, so läßt sich dadurch die Besteuerung des entsprechenden Wertzuwachses vermeiden und zugleich seine spätere Besteuerung durch den Staat der einbringenden Gesellschaft im Zeitpunkt der Realisierung sicherstellen.

Für bestimmte Rücklagen, Rückstellungen und Verluste der einbringenden Gesellschaft ist es erforderlich, die anzuwendenden steuerlichen Regelungen festzulegen und die steuerlichen Probleme zu lösen, die auftreten, wenn eine der beiden Gesellschaften eine Beteiligung am Kapital der anderen besitzt.

Die Zuteilung von Anteilen an der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft an die Gesellschafter der einbringenden Gesellschaft darf für sich allein keine Besteuerung in der Person der Gesellschafter auslösen.

Wenn eine Fusion, Spaltung, Einbringung von Unternehmensanteilen oder ein Austausch von Anteilen als Beweggrund die Steuerhinterziehung oder -umgehung hat oder dazu führt, daß eine an dem Vorgang beteiligte Gesellschaft oder eine an dem Vorgang nicht beteiligte Gesellschaft die Voraussetzungen für die Vertretung der Arbeitnehmer in den Organen der Gesellschaft nicht mehr erfüllt, sollten die Mitgliedstaaten die Anwendung dieser Richtlinie versagen können —

HAT FOLGENDE RICHTLINIE ERLASSEN:

TITEL I

Allgemeine Vorschriften

Artikel 1

Jeder Mitgliedstaat wendet diese Richtlinie auf Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen an, wenn daran Gesellschaften aus zwei oder mehr Mitgliedstaaten beteiligt sind.

Artikel 2

Im Sinne dieser Richtlinie ist

- a) „Fusion“ der Vorgang, durch den
- eine oder mehrere Gesellschaften zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf eine bereits bestehende Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der anderen Gesellschaft an ihre eigenen Gesellschafter und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung übertragen; letztere darf 10 % des Nennwerts oder — bei Fehlen eines solchen — des rechnerischen Werts dieser Anteile nicht überschreiten;
 - zwei oder mehrere Gesellschaften zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf eine von ihnen gegründete Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der neuen Gesellschaft an ihre eigenen Gesellschafter und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung übertragen; letztere darf 10 % des rechnerischen Werts dieser Anteile nicht überschreiten;
 - eine Gesellschaft zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf die Gesellschaft überträgt, die sämtliche Anteile an ihrem Gesellschaftskapital besitzt;
- b) „Spaltung“ der Vorgang, durch den eine Gesellschaft zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf zwei oder mehr bereits bestehende oder neugegründete Gesellschaften gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaften an ihre eigenen Gesellschafter, und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung, anteilig überträgt; letztere darf 10 % des Nennwerts oder — bei Fehlen eines solchen — des rechnerischen Werts dieser Anteile nicht überschreiten;

- c) „Einbringung von Unternehmensteilen“ der Vorgang, durch den eine Gesellschaft, ohne aufgelöst zu werden, ihren Betrieb insgesamt oder einen oder mehrere Teilbetriebe in eine andere Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaft einbringt;
- d) „Austausch von Anteilen“ der Vorgang, durch den eine Gesellschaft am Gesellschaftskapital einer anderen Gesellschaft eine Beteiligung erwirbt, die ihr die Mehrheit der Stimmrechte verleiht, und zwar gegen Gewährung von Anteilen an der erwerbenden Gesellschaft an die Gesellschafter der anderen Gesellschaft sowie gegebenenfalls einer baren Zuzahlung; letztere darf 10 % des Nennwerts oder — bei Fehlen eines solchen — des rechnerischen Werts der gewährten Anteile nicht überschreiten;
- e) „einbringende Gesellschaft“ die Gesellschaft, die ihr Aktiv- und Passivvermögen überträgt oder einen oder mehrere Teilbetriebe einbringt;
- f) „übernehmende Gesellschaft“ die Gesellschaft, die das Aktiv- und Passivvermögen oder einen oder mehrere Teilbetriebe von der einbringenden Gesellschaft übernimmt;
- g) „erworbene Gesellschaft“ die Gesellschaft, an der beim Austausch von Anteilen eine Beteiligung erworben wurde;
- h) „erwerbende Gesellschaft“ die Gesellschaft, die beim Austausch von Anteilen eine Beteiligung erwirbt;
- i) „Teilbetrieb“ die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d. h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen.

Artikel 3

Im Sinne dieser Richtlinie ist eine „Gesellschaft eines Mitgliedstaats“ jede Gesellschaft,

- a) die eine der im Anhang aufgeführten Formen aufweist;
- b) die nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaats als in diesem Staate ansässig und nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem dritten Staat als außerhalb der Gemeinschaft ansässig angesehen wird;
- c) die ferner ohne Wahlmöglichkeit einer der nachstehenden Steuern
- vennootschapsbelasting/impôt des sociétés in Belgien,
 - selskabsskat in Dänemark,
 - Körperschaftsteuer in Deutschland,
 - φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα in Griechenland,
 - impuesto sobre sociedades in Spanien,
 - impôt sur les sociétés in Frankreich,
 - corporation tax in Irland,
 - imposta sul reddito delle persone giuridiche in Italien,

- impôt sur le revenu des collectivités in Luxemburg,
 - vennootschapsbelasting in den Niederlanden,
 - imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas in Portugal,
 - corporation tax im Vereinigten Königreich,
- oder irgendeiner Steuer, die eine dieser Steuern ersetzt, unterliegt, ohne davon befreit zu sein.

TITEL II

Regeln für Fusionen, Spaltungen und den Austausch von Anteilen

Artikel 4

(1) Die Fusion oder die Spaltung darf keine Besteuerung des Unterschieds zwischen dem tatsächlichen Wert und dem steuerlichen Wert des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens auslösen. Dabei ist

- „steuerlicher Wert“ der Wert, der für die Ermittlung des Einkommens, Gewinns oder Verlustes oder von Wertsteigerungen der einbringenden Gesellschaft zugrunde gelegt worden wäre, wenn das Vermögen gleichzeitig mit der Fusion oder der Spaltung, aber unabhängig davon, veräußert worden wäre;
- „übertragenes Aktiv- und Passivvermögen“ das Aktiv- und Passivvermögen der einbringenden Gesellschaft, das nach der Fusion oder der Spaltung tatsächlich einer Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft im Staat der einbringenden Gesellschaft zugerechnet wird und zur Erzielung des steuerlich zu berücksichtigenden Ergebnisses dieser Betriebsstätte beiträgt.

(2) Die Mitgliedstaaten machen die Anwendung des Absatzes 1 von der Voraussetzung abhängig, daß die übernehmende Gesellschaft die neuen Abschreibungen und die späteren Wertsteigerungen oder Wertminderungen des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens so berechnet, wie die einbringende Gesellschaft sie ohne die Fusion oder die Spaltung berechnet hätte.

(3) Hat die übernehmende Gesellschaft nach dem Recht des Mitgliedstaats der einbringenden Gesellschaft die Befugnis, die neuen Abschreibungen oder die späteren Wertsteigerungen oder Wertminderungen des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens abweichend von Absatz 2 zu berechnen, so findet Absatz 1 keine Anwendung auf das Vermögen, für das die übernehmende Gesellschaft von dieser Befugnis Gebrauch macht.

Artikel 5

Die Mitgliedstaaten treffen die notwendigen Regelungen, damit die von der einbringenden Gesellschaft unter völliger oder teilweiser Steuerbefreiung zulässigerweise gebildeten Rückstellungen oder Rücklagen — soweit sie nicht von Betriebsstätten im Ausland stammen — unter den gleichen Voraussetzungen von den im Staat der einbringenden Gesellschaft gelegenen Betriebsstätten der übernehmenden Gesell-

schaft ausgewiesen werden können, wobei die übernehmende Gesellschaft in die Rechte und Pflichten der einbringenden Gesellschaft eintritt.

Artikel 6

Wenden die Mitgliedstaaten für den Fall, daß die in Artikel 1 genannten Vorgänge zwischen Gesellschaften des Staates der einbringenden Gesellschaft erfolgen, Vorschriften an, die die Übernahme der bei der einbringenden Gesellschaft steuerlich noch nicht berücksichtigten Verluste durch die übernehmende Gesellschaft gestatten, so dehnen sie diese Vorschriften auf die Übernahme der bei der einbringenden Gesellschaft steuerlich noch nicht berücksichtigten Verluste durch die in ihrem Hoheitsgebiet gelegenen Betriebsstätten der übernehmenden Gesellschaft aus.

Artikel 7

(1) Wenn die übernehmende Gesellschaft am Kapital der einbringenden Gesellschaft eine Beteiligung besitzt, so unterliegen die bei der übernehmenden Gesellschaft möglicherweise entstehenden Wertsteigerungen beim Untergang ihrer Beteiligung am Kapital der einbringenden Gesellschaft keiner Besteuerung.

(2) Die Mitgliedstaaten können von Absatz 1 abweichen, wenn die Beteiligung der übernehmenden Gesellschaft am Kapital der einbringenden Gesellschaft 25 % nicht übersteigt.

Artikel 8

(1) Die Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft an die Gesellschafter der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft gegen Anteile an deren Gesellschaftskapital aufgrund der Fusion, der Spaltung oder des Austausches von Anteilen darf für sich allein keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns auslösen.

(2) Die Mitgliedstaaten machen die Anwendung von Absatz 1 von der Voraussetzung abhängig, daß der Gesellschafter den erworbenen Anteilen keinen höheren steuerlichen Wert beimißt, als den Anteilen an der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft unmittelbar vor der Fusion, der Spaltung oder dem Austausch von Anteilen beigegeben war.

Die Anwendung des Absatzes 1 hindert die Mitgliedstaaten nicht, den Gewinn aus einer späteren Veräußerung der erworbenen Anteile in gleicher Weise zu besteuern wie den Gewinn aus einer Veräußerung der vor dem Erwerb vorhandenen Anteile.

Als „steuerlicher Wert“ gilt der Wert, der der Ermittlung der Veräußerungsgewinne oder Veräußerungsverluste für die Besteuerung der Veräußerungsgewinne bei den Gesellschaftern zugrunde gelegt wird.

(3) Hat ein Gesellschafter nach den Rechtsvorschriften seines Wohnsitzstaats das Recht, eine von Absatz 2 abweichende steuerliche Behandlung zu wählen, so findet Absatz 1 keine Anwendung auf die Anteile, für die der Gesellschafter von diesem Recht Gebrauch macht.