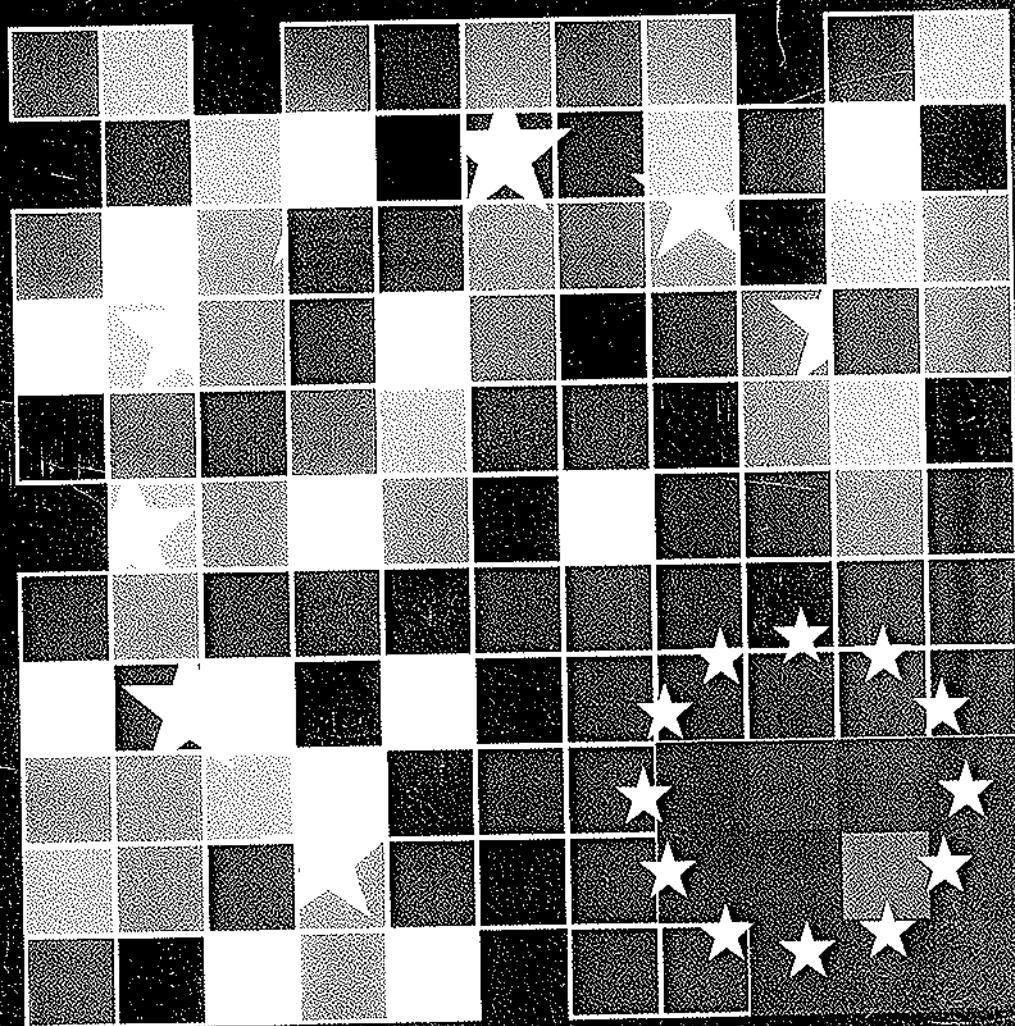




Kommission der
Europäischen Gemeinschaften

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 verkompliziert 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	(3)	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) 15	—
Drittländer												
Schweiz	10 (25)	0	15	35	10 (25) 15	5 (20) (9) 15 (8)	0	15	15	0 (25) 15	10 (25) 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	7,5 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
45
42
47

an der Athener Börse
nicht notierte Aktien
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					
Verinigtes 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)	—	—
Drittlander					
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:

an der Athener Börse

notierte Aktien

45

42

47

50

an der Athener Börse

nicht notierte Aktien

47

42

47

50

47

50

47

50

47

50

47

50

47

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

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

(11) 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 %.

(12) 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 Gesamtsatzsteuersätze zwischen 11,1 und 30,2 %.

(13) Es handelt sich um den nationalen Steuersatz.

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.

(4) Die Absätze 1, 2 und 3 hindern die Mitgliedstaaten nicht, eine bare Zuzahlung anlässlich einer Fusion, einer Spaltung oder eines Austausches von Anteilen an die Gesellschafter zu besteuern.

TITEL III

Regeln für die Einbringung von Unternehmensteilen

Artikel 9

Die Artikel 4, 5 und 6 gelten entsprechend für die Einbringung von Unternehmensteilen.

TITEL IV

Sonderfall der Einbringung einer Betriebsstätte

Artikel 10

(1) Wenn sich unter den anlässlich einer Fusion, Spaltung oder Einbringung von Unternehmensteilen eingebrachten Wirtschaftsgütern eine in einem anderen Mitgliedstaat als dem der einbringenden Gesellschaft liegende Betriebsstätte befindet, so verzichtet der Staat dieser Gesellschaft endgültig auf seine Rechte zur Besteuerung dieser Betriebsstätte. Der Staat der einbringenden Gesellschaft kann jedoch bei der Ermittlung der Gewinne dieser Gesellschaft frühere Verluste dieser Betriebsstätte, die von dem in diesem Staat steuerpflichtigen Gewinn der Gesellschaft abgezogen und noch nicht ausgeglichen worden sind, hinzurechnen. Der Staat, in dem sich die Betriebsstätte befindet, und der Staat der übernehmenden Gesellschaft wenden auf diese Einbringung die Bestimmungen dieser Richtlinie an, als ob ersterer mit dem der einbringenden Gesellschaft identisch wäre.

(2) Abweichend von Absatz 1 ist der Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft, sofern er ein System der Weltgewinnbesteuerung anwendet, berechtigt, die anlässlich der Fusion, Spaltung oder Einbringung von Unternehmensteilen entstehenden Gewinne oder Veräußerungsgewinne der Betriebsstätte zu besteuern, vorausgesetzt, daß er die Steuer, die ohne die Bestimmungen dieser Richtlinie auf diese Gewinne oder Veräußerungsgewinne im Staat der Betriebsstätte erhoben worden wäre, in gleicher Weise und mit dem gleichen Betrag anrechnet, wie wenn diese Steuer tatsächlich erhoben worden wäre.

TITEL V

Schlußbestimmungen

Artikel 11

(1) Ein Mitgliedstaat kann die Anwendung der Titel II, III und IV ganz oder teilweise versagen oder rückgängig

machen, wenn eine Fusion, Spaltung, Einbringung von Unternehmensteilen oder ein Austausch von Anteilen

- a) als hauptsächlichen Beweggrund oder als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung hat. Vom Vorliegen eines solchen Beweggrundes kann ausgegangen werden, wenn die Fusion, Spaltung, Einbringung von Unternehmensteilen oder der Austausch von Anteilen nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen — insbesondere der Umstrukturierung oder der Rationalisierung der beteiligten Gesellschaften — beruht;
- b) dazu führt, daß eine an dem Vorgang beteiligte Gesellschaft oder eine an dem Vorgang nicht beteiligte Gesellschaft die Voraussetzungen für die bis zu dem Vorgang bestehende Vertretung der Arbeitnehmer in den Organen der Gesellschaft nicht mehr erfüllt.

(2) Absatz 1 Buchstabe b) ist so lange und so weit anwendbar, wie auf die von dieser Richtlinie erfaßten Gesellschaften keine Vorschriften des Gemeinschaftsrechts anwendbar sind, die gleichwertige Bestimmungen über die Vertretung der Arbeitnehmer in den Gesellschaftsorganen enthalten.

Artikel 12

(1) Die Mitgliedstaaten erlassen die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften, um dieser Richtlinie vor dem 1. Januar 1992 nachzukommen. Sie unterrichten die Kommission unverzüglich hiervon.

(2) Abweichend von Absatz 1 kann die Portugiesische Republik die Anwendung der Bestimmungen über die Einbringung von Unternehmensteilen und über den Austausch von Anteilen bis zum 1. Januar 1993 aufschieben.

(3) Die Mitgliedstaaten tragen dafür Sorge, daß der Kommission der Wortlaut der wichtigsten innerstaatlichen Vorschriften mitgeteilt wird, die sie auf dem unter diese Richtlinie fallenden Gebiet erlassen.

Artikel 13

Diese Richtlinie ist an die Mitgliedstaaten gerichtet.

Geschehen zu Brüssel am 23. Juli 1990.

Im Namen des Rates

Der Präsident

G. CARLI

ANHANG

Liste der unter Artikel 3 Buchstabe a) fallenden Gesellschaften

- a) Die Gesellschaften belgischen Rechts mit der Bezeichnung: naamloze vennootschap/société anonyme, commanditaire vennootschap op aandelen/société en commandite par actions, besloten vennootschap mit beperkte aansprakelijkheid/société privée à responsabilité limitée sowie öffentlich-rechtliche Körperschaften, deren Tätigkeit unter das Privatrecht fällt;
- b) die Gesellschaften dänischen Rechts mit der Bezeichnung: aktieselskab, anpartsselskab;
- c) die Gesellschaften deutschen Rechts mit der Bezeichnung: Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, bergrechtliche Gewerkschaft;
- d) die Gesellschaften griechischen Rechts mit der Bezeichnung: ανώνυμη εταιρεία;
- e) die Gesellschaften spanischen Rechts mit der Bezeichnung: sociedad anónima, sociedad comanditaria par acciones, sociedad de responsabilidad limitada sowie öffentlich-rechtliche Körperschaften, deren Tätigkeit unter das Privatrecht fällt;
- f) die Gesellschaften französischen Rechts mit der Bezeichnung: société anonyme, société en commandite par actions, société à responsabilité limitée sowie die staatlichen Industrie- und Handelsbetriebe und -unternehmen;
- g) die Gesellschaften irischen Rechts mit der Bezeichnung: public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee, gemäß den Industrial and Provident Societies Acts eingetragene Einrichtungen oder gemäß den Building Societies Acts eingetragene „building societies“;
- h) die Gesellschaften italienischen Rechts mit der Bezeichnung: società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata sowie die staatlichen und privaten Industrie- und Handelsunternehmen;
- i) die Gesellschaften luxemburgischen Rechts mit der Bezeichnung: société anonyme, société en commandite par actions, société à responsabilité limitée;
- j) die Gesellschaften niederländischen Rechts mit der Bezeichnung: naamloze vennootschap, besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;
- k) die Gesellschaften portugiesischen Rechts in Form von Handelsgesellschaften oder zivilrechtlichen Handelsgesellschaften oder andere nach portugiesischem Recht gegründete juristische Personen, die Industrie- und Handelsunternehmen sind;
- l) die nach dem Recht des Vereinigten Königreichs gegründeten Gesellschaften.

RICHTLINIE DES RATES

vom 23. Juli 1990

über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten

(90/435/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:

Zusammenschlüsse von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten können notwendig sein, um binnenmarktmäßige 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 Zusammenschlüsse 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.

Derartige Zusammenschlüsse können zur Schaffung von aus Mutter- und Tochtergesellschaften bestehenden Unternehmensgruppen führen.

Die für die Beziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten geltenden Steuerbestimmungen weisen von einem Staat zum anderen erhebliche Unterschiede auf und sind im allgemeinen weniger günstig als die auf die Beziehung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften desselben Mitgliedstaats anwendbaren Bestimmungen. Die Zusammenarbeit von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten wird auf diese Weise gegenüber der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften desselben Mitgliedstaats benachteiligt. Diese Benachteiligung ist durch Schaffung eines gemeinsamen Steuersystems zu beseitigen, wodurch Zusammenschlüsse von Gesellschaften auf Gemeinschaftsebene erleichtert werden.

Bezieht eine Muttergesellschaft als Teilhaberin ihrer Tochtergesellschaft Gewinnausschüttungen, so

— besteuert der Staat der Muttergesellschaft diese entweder nicht oder

⁽¹⁾ ABl. Nr. C 39 vom 22. 3. 1969, S. 7, und am 5. Juli 1985 übermittelte Änderung.

⁽²⁾ ABl. Nr. C 51 vom 29. 4. 1970, S. 6.

⁽³⁾ ABl. Nr. C 100 vom 1. 8. 1969, S. 7.

— läßt er im Fall einer Besteuerung zu, daß die Gesellschaft den Steueranteilbetrag, den die Tochtergesellschaft für die von ihr ausgeschütteten Gewinne entrichtet, auf die Steuer anrechnen kann.

Im übrigen sollten zur Sicherung der steuerlichen Neutralität von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne vom Quellensteuerabzug befreit werden. Jedoch ist es erforderlich, der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Griechenland aufgrund der Besonderheit ihres Körperschaftsteuersystems und der Republik Portugal aus budgetären Gründen zu gestatten, zeitweise eine Quellensteuer beizubehalten —

HAT FOLGENDE RICHTLINIE ERLASSEN:

Artikel 1

- (1) Jeder Mitgliedstaat wendet diese Richtlinie an
- auf Gewinnausschüttungen, die Gesellschaften dieses Staates von Tochtergesellschaften eines anderen Mitgliedstaats zufließen;
 - auf Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften dieses Staates an Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten.
- (2) Die vorliegende Richtlinie steht der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen nicht entgegen.

Artikel 2

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

- a) die eine der im Anhang aufgeführten Formen aufweist;
- b) die nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaats in bezug auf den steuerlichen Wohnsitz als in diesem Staat ansässig und aufgrund eines mit einem dritten Staat geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens in bezug auf den steuerlichen Wohnsitz nicht als außerhalb der Gemeinschaft ansässig betrachtet 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.

Artikel 3

- (1) Im Sinne dieser Richtlinie gilt als
- a) „Muttergesellschaft“ wenigstens jede Gesellschaft eines Mitgliedstaats, die die Bedingungen des Artikels 2 erfüllt und die einen Anteil von wenigstens 25 % am Kapital einer Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaats, die die gleichen Bedingungen erfüllt, besitzt;
 - b) „Tochtergesellschaft“ die Gesellschaft, an deren Kapital eine andere Gesellschaft den unter Buchstabe a) genannten Anteil besitzt.
- (2) Abweichend von Absatz 1 haben die Mitgliedstaaten die Möglichkeit,
- durch bilaterale Vereinbarung als Kriterium die Stimmrechte statt des Kapitalanteils vorzusehen;
 - von dieser Richtlinie ihre Gesellschaften auszunehmen, die nicht während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwei Jahren im Besitz einer Beteiligung bleiben, aufgrund deren sie als Muttergesellschaften gelten, oder an denen eine Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaats nicht während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwei Jahren eine solche Beteiligung hält.

Artikel 4

- (1) Bezieht eine Muttergesellschaft als Teilhaberin ihrer Tochtergesellschaft Gewinne, die nicht anlässlich der Liquidation der Tochtergesellschaft ausgeschüttet werden, so
- besteuert der Staat der Muttergesellschaft diese Gewinne entweder nicht oder
 - läßt er im Fall einer Besteuerung zu, daß die Gesellschaft auf die Steuer den Steuerbeitragsbetrag, den die Tochtergesellschaft für die von ihr ausgeschütteten Gewinne entrichtet, und gegebenenfalls die Quellensteuer, die der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft nach den Ausnahmeregelungen des Artikels 5 erhebt, bis zur Höhe der entsprechenden innerstaatlichen Steuer anrechnen kann.

(2) Jeder Mitgliedstaat kann bestimmen, daß Kosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft und Minderwerte, die sich aufgrund der Ausschüttung ihrer Gewinne ergeben, nicht vom steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft abgesetzt werden können. Wenn in diesem Fall die mit der Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten pauschal festgesetzt werden, darf der Pauschalbetrag 5 % der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht übersteigen.

(3) Absatz 1 gilt bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Anwendung eines gemeinsamen Körperschaftsteuersystems.

Der Rat erläßt rechtzeitig die nach diesem Zeitpunkt geltenden Bestimmungen.

Artikel 5

(1) Die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne sind, zumindest wenn diese einen Anteil am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft von wenigstens 25 % besitzt, vom Steuerabzug an der Quelle befreit.

(2) Abweichend von Absatz 1 kann die Republik Griechenland, solange sie auf ausgeschüttete Gewinne keine Körperschaftsteuer erhebt, auf Gewinnausschüttungen an Muttergesellschaften anderer Mitgliedstaaten einen Steuerabzug an der Quelle vornehmen. Der Satz dieses Steuerabzugs darf jedoch den in den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen festgesetzten Satz nicht überschreiten.

(3) Abweichend von Absatz 1 kann die Bundesrepublik Deutschland, solange sie auf ausgeschüttete Gewinne einen um mindestens 11 Punkte niedrigeren Körperschaftsteuersatz anwendet als auf einbehaltene Gewinne, spätestens jedoch bis Mitte 1996 als Ausgleichsteuer einen Steuerabzug an der Quelle in Höhe von 5 % auf Gewinnausschüttungen ihrer Tochtergesellschaften vornehmen.

(4) Abweichend von Absatz 1 kann die Portugiesische Republik bis zum Ende des achten Jahres nach Beginn der Anwendung dieser Richtlinie eine Quellensteuer auf Gewinnausschüttungen ihrer Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften eines anderen Mitgliedstaats erheben.

Vorbehaltlich der Bestimmungen in den zwischen Portugal und einem Mitgliedstaat bestehenden bilateralen Abkommen darf der Satz dieser Quellensteuer während der ersten fünf Jahre dieses Zeitraums 15 % und während der letzten drei Jahre 10 % nicht überschreiten.

Vor Ablauf des achten Jahres beschließt der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig über eine mögliche Verlängerung der Bestimmungen dieses Absatzes.

Artikel 6

Der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft kann einen Steuerabzug an der Quelle auf Gewinne vornehmen, die diese Gesellschaft von ihrer Tochtergesellschaft bezieht.

Artikel 7

(1) Der in dieser Richtlinie verwendete Ausdruck „Steuerabzug an der Quelle“ umfaßt nicht die in Verbindung mit der Ausschüttung von Gewinnen an die Muttergesellschaft erfolgende Vorauszahlung der Körperschaftsteuer an den Sitzmitgliedstaat der Tochtergesellschaft.

(2) Diese Richtlinie berührt nicht die Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen, die die Beseitigung oder Minderung der Doppelbesteuerung der Dividenden bezwecken, und insbesondere nicht die Bestimmungen, die die Auszahlung von Steuergeldern an die Dividendenempfänger betreffen.

Artikel 8

(1) Die Mitgliedstaaten erlassen die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften, um dieser Richtlinie

vor dem 1. Januar 1992 nachzukommen. Sie unterrichten die Kommission unverzüglich hiervon.

(2) Die Mitgliedstaaten tragen dafür Sorge, daß der Kommission der Wortlaut der wichtigsten innerstaatlichen Vorschriften mitgeteilt wird, die sie auf dem unter diese Richtlinie fallenden Gebiet erlassen.

Artikel 9

Diese Richtlinie ist an die Mitgliedstaaten gerichtet.

Geschehen zu Brüssel am 23. Juli 1990.

Im Namen des Rates

Der Präsident

G. CARLI

ANHANG

Liste der unter Artikel 2 Buchstabe a) fallenden Gesellschaften

- a) Die Gesellschaften belgischen Rechts mit der Bezeichnung: naamloze vennootschap/société anonyme, commanditaire vennootschap op aandelen/société en commandite par actions, besloten vennootschap mit beperkte aansprakelijkheid/société privée à responsabilité limitée sowie öffentlich-rechtliche Körperschaften, deren Tätigkeit unter das Privatrecht fällt;
- b) die Gesellschaften dänischen Rechts mit der Bezeichnung: aktieselskab, anpartsselskab;
- c) die Gesellschaften deutschen Rechts mit der Bezeichnung: Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, bergrechtliche Gewerkschaft;
- d) die Gesellschaften griechischen Rechts mit der Bezeichnung: ανώνυμη εταιρία;
- e) die Gesellschaften spanischen Rechts mit der Bezeichnung: sociedad anónima, sociedad comanditaria por acciones, sociedad de responsabilidad limitada sowie öffentlich-rechtliche Körperschaften, deren Tätigkeit unter das Privatrecht fällt;
- f) die Gesellschaften französischen Rechts mit der Bezeichnung: société anonyme, société en commandite par actions, société à responsabilité limitée sowie die staatlichen Industrie- und Handelsbetriebe und -unternehmen;
- g) die Gesellschaften irischen Rechts mit der Bezeichnung: public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee, gemäß den Industrial and Provident Societies Acts eingetragene Einrichtungen oder gemäß den Building Societies Acts eingetragene „building societies“;
- h) die Gesellschaften italienischen Rechts mit der Bezeichnung: società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata sowie die staatlichen und privaten Industrie- und Handelsunternehmen;
- i) die Gesellschaften luxemburgischen Rechts mit der Bezeichnung: société anonyme, société en commandite par actions, société à responsabilité limitée;
- j) die Gesellschaften niederländischen Rechts mit der Bezeichnung: naamloze vennootschap, besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;
- k) die Gesellschaften portugiesischen Rechts in Form von Handelsgesellschaften, zivilrechtlichen Handelsgesellschaften oder Genossenschaften sowie die öffentlichen Unternehmen;
- l) die nach dem Recht des Vereinigten Königreichs gegründeten Gesellschaften.

ÜBEREINKOMMEN

über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen

(90/436/EWG)

DIE HOHEN VERTRAGSPARTEIEN DES VERTRAGS ZUR GRÜNDUNG DER EUROPÄISCHEN WIRTSCHAFTSGEMEINSCHAFT,

IN DEM WUNSCH, Artikel 220 des Vertrages anzuwenden, in welchem sie sich verpflichtet haben, Verhandlungen einzuleiten, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen die Beseitigung der Doppelbesteuerung sicherzustellen,

IN DER ERWÄGUNG, daß die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen von großer Wichtigkeit ist,

HABEN BESCHLOSSEN, dieses Übereinkommen zu schließen, und haben zu diesem Zweck als Bevollmächtigte bestellt:

SEINE MAJESTÄT DER KÖNIG DER BELGIER:

Philippe de SCHOUTHEETE de Tervarent,
Außerordentlicher und bevollmächtigter Botschafter,

IHRE MAJESTÄT DIE KÖNIGIN VON DÄNEMARK:

Niels HELVEG PETERSEN,
Minister für Wirtschaft,

DER PRÄSIDENT DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND:

Theo WAIGEL,
Bundesminister der Finanzen,
Jürgen TRUMPF,
Außerordentlicher und bevollmächtigter Botschafter,

DER PRÄSIDENT DER GRIECHISCHEN REPUBLIK:

Ioannis PALAIOKRASSAS,
Minister der Finanzen,

SEINE MAJESTÄT DER KÖNIG VON SPANIEN:

Carlos SOLCHAGA CATALÁN,
Minister für Wirtschaft und Finanzen,

DER PRÄSIDENT DER FRANZÖSISCHEN REPUBLIK:

Jean VIDAL,
Außerordentlicher und bevollmächtigter Botschafter,

DER PRÄSIDENT IRLANDS:

Albert REYNOLDS,
Minister der Finanzen,

DER PRÄSIDENT DER ITALIENISCHEN REPUBLIK:

Stefano DE LUCA,
Staatssekretär im Ministerium der Finanzen,

SEINE KÖNIGLICHE HOHEIT DER GROSSHERZOG VON LUXEMBURG:

Jean-Claude JUNCKER,
Minister für den Staatshaushalt, Minister der Finanzen, Minister für Arbeit,

IHRE MAJESTÄT DIE KÖNIGIN DER NIEDERLANDE:

P. C. NIEMAN,
Außerordentlicher und bevollmächtigter Botschafter,

DER PRÄSIDENT DER PORTUGIESISCHEN REPUBLIK:

Miguel BELEZA,
Minister der Finanzen,

IHRE MAJESTÄT DIE KÖNIGIN DES VEREINIGTEN KÖNIGREICHS GROSSBRITANNIEN UND NORDIRLAND:

David H. A. HANNAY KCMG,
Außerordentlicher und bevollmächtigter Botschafter,

diese im Rat vereinigten Bevollmächtigten HABEN nach Austausch ihrer als gut und gehörig befundenen Vollmachten FOLGENDES VEREINBART:

KAPITEL I

ANWENDUNGSBEREICH DES ÜBEREINKOMMENS

Artikel 1

(1) Dieses Übereinkommen findet Anwendung, wenn zur Besteuerung Gewinne, die in die Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats einbezogen sind, ebenfalls in die Gewinne eines Unternehmens eines anderen Vertragsstaats mit der Begründung einbezogen oder voraussichtlich einbezogen werden, daß die in Artikel 4 niedergelegten Grundsätze, die entweder unmittelbar oder in entsprechenden Rechtsvorschriften des betreffenden Staates angewendet werden, nicht eingehalten worden sind.

(2) Für die Anwendung dieses Übereinkommens gilt eine Betriebsstätte eines Unternehmens eines Vertragsstaats, die in einem anderen Vertragsstaat gelegen ist, als Unternehmen des Staates, in dem sie gelegen ist.

(3) Absatz 1 findet auch Anwendung, wenn eines der betreffenden Unternehmen keine Gewinne erzielt, sondern Verluste erlitten hat.

Artikel 2

(1) Dieses Übereinkommen gilt für die Steuern von Einkommen.

(2) Zu den zur Zeit bestehenden Steuern, für die dieses Übereinkommen gilt, gehören insbesondere:

a) in Belgien:

- personenbelasting/impôt des personnes physiques,
- vennootschapsbelasting/impôt des sociétés,
- rechtspersonenbelasting/impôt des personnes morales,
- belasting der niet-verblijfhouders/impôt des non-résidents,

— aanvullende gemeentebelasting en agglomeratiebelasting op de personenbelasting/taxe communale et taxe d'agglomération additionnelles à l'impôt des personnes physiques;

b) in Dänemark:

- selskabsskat,
- indkomstskat til staten,
- kommunal indkomstskat,
- amtskommunal indkomstskat,
- særlig indkomstskat,
- kirkeskat,
- udbytteskat,
- renteskat,
- royaltyskat,
- frigørelsesafgift;

c) in Deutschland:

- Einkommensteuer,
- Körperschaftsteuer,
- Gewerbesteuer, soweit diese nach dem Gewerbeertrag ermittelt wird;

d) in Griechenland:

- φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων,
- φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων,
- εισφορά υπέρ των επιχειρήσεων ύδρευσης και αποχέτευσης;

e) in Spanien:

- impuesto sobre la renta de las personas físicas,
- impuesto sobre sociedades;

f) in Frankreich:

- impôt sur le revenu,
- impôt sur les sociétés;

g) in Irland:

- income tax,
- corporation tax;

h) in Italien:

- imposta sul reddito delle persone fisiche,
- imposta sul reddito delle persone giuridiche,
- imposta locale sui redditi;

i) in Luxemburg:

- impôt sur le revenu des personnes physiques,
- impôt sur le revenu des collectivités,
- impôt commercial, soweit diese Steuer nach dem Gewerbeertrag ermittelt wird;

j) in den Niederlanden:

- inkomstenbelasting,
- vennootschapsbelasting;

k) in Portugal:

- imposto sobre o rendimento das pessoas singulares,
- imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas,
- derrama para os municípios sobre o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas;

l) im Vereinigten Königreich:

- income tax,
- corporation tax.

(3) Dieses Übereinkommen gilt auch für Steuern gleicher oder im wesentlichen gleicher Art, die nach Unterzeichnung des Übereinkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten teilen einander die in ihren Vorschriften eingetretenen Änderungen mit.

KAPITEL II

ALLGEMEINE VORSCHRIFTEN

Abschnitt 1

Begriffsbestimmungen

Artikel 3

(1) Im Sinne dieses Übereinkommens bedeutet der Ausdruck „zuständige Behörde“

- in Belgien:
De Minister van Financiën oder ein bevollmächtigter Vertreter
Le Ministre des Finances oder ein bevollmächtigter Vertreter
- in Dänemark:
Skatteministeren oder ein bevollmächtigter Vertreter

— in Deutschland:

Der Bundesminister der Finanzen oder ein bevollmächtigter Vertreter

— in Griechenland:

Ο Υπουργός των Οικονομικών oder ein bevollmächtigter Vertreter

— in Spanien:

El Ministro de Economía y Hacienda oder ein bevollmächtigter Vertreter

— in Frankreich:

Le Ministre chargé du Budget oder ein bevollmächtigter Vertreter

— in Irland:

The Revenue Commissioners oder ein bevollmächtigter Vertreter

— in Italien:

Il Ministro delle Finanze oder ein bevollmächtigter Vertreter

— in Luxemburg:

Le Ministre des Finances oder ein bevollmächtigter Vertreter

— in den Niederlanden:

De Minister van Financiën oder ein bevollmächtigter Vertreter

— in Portugal:

O Ministro das Finanças oder ein bevollmächtigter Vertreter

— im Vereinigten Königreich:

The Commissioners of Inland Revenue oder ein bevollmächtigter Vertreter.

(2) Jeder in diesem Übereinkommen nicht definierte Begriff hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, die Bedeutung, die ihm nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den beteiligten Staaten zukommt.

Abschnitt 2

Grundsätze für die Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen und für die einer Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne

Artikel 4

Bei der Anwendung dieses Übereinkommens gelten folgende Grundsätze:

1. Wenn

- a) ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines anderen Vertragsstaats beteiligt ist oder

- b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens eines anderen Vertragsstaats beteiligt sind

und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

2. Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaats seine Tätigkeit in einem anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so werden dieser Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

Artikel 5

Beabsichtigt ein Vertragsstaat, die Gewinne eines Unternehmens gemäß den Grundsätzen des Artikels 4 zu berichtigen, so unterrichtet er das Unternehmen rechtzeitig von der beabsichtigten Maßnahme und gibt ihm Gelegenheit, das andere Unternehmen davon in Kenntnis zu setzen, damit dieses Gelegenheit hat, seinerseits den anderen Vertragsstaat zu unterrichten.

Der Vertragsstaat, der diese Unterrichtung vornimmt, darf jedoch nicht daran gehindert werden, die beabsichtigte Berichtigung durchzuführen.

Stimmen die beiden Unternehmen und der andere Vertragsstaat nach einer solchen Unterrichtung der Berichtigung zu, so sind die Artikel 6 und 7 nicht anzuwenden.

Abschnitt 3

Verständigungsverfahren und Schlichtungsverfahren

Artikel 6

(1) Ist ein Unternehmen in einem Fall, auf den dieses Übereinkommen Anwendung findet, der Auffassung, daß die in Artikel 4 festgelegten Grundsätze nicht beachtet worden sind, so kann es unbeschadet der im innerstaatlichen Recht der beteiligten Vertragsstaaten vorgesehenen Rechtsbehelfe seinen Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaats unterbreiten, dem es angehört oder in dem seine Betriebsstätte gelegen ist. Der Fall muß innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme unterbreitet werden, die eine Doppelbesteuerung im Sinne des Artikels 1 herbeiführt oder herbeiführen könnte.

Das Unternehmen teilt der zuständigen Behörde gleichzeitig mit, welche anderen Vertragsstaaten gegebenenfalls beteiligt sind. Die zuständige Behörde unterrichtet dann umgehend die zuständigen Behörden dieser anderen Vertragsstaaten.

(2) Hält die zuständige Behörde die Einwendung für begründet und ist sie selbst nicht in der Lage, eine befriedigende Lösung herbeizuführen, so wird sie sich bemühen, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde eines jeden anderen beteiligten Vertragsstaats so zu regeln, daß nach den in Artikel 4 festgelegten Grundsätzen eine Doppelbesteuerung vermieden wird. Die Verständigungsregelung ist ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der beteiligten Vertragsstaaten durchzuführen.

Artikel 7

(1) Gelangen die zuständigen Behörden innerhalb einer Frist von zwei Jahren seit dem Zeitpunkt, zu dem der Fall nach Artikel 6 Absatz 1 erstmals einer der zuständigen Behörden unterbreitet worden ist, nicht zu einem Einvernehmen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung, so setzen sie einen Beratenden Ausschuß mit dem Auftrag ein, eine Stellungnahme abzugeben, wie diese Doppelbesteuerung beseitigt werden soll.

Die Unternehmen können von den im innerstaatlichen Recht der beteiligten Vertragsstaaten vorgesehenen Rechtsbehelfen Gebrauch machen; wird der Fall einem Gericht vorgelegt, so beginnt die in Unterabsatz 1 genannte Zweijahresfrist jedoch mit dem Zeitpunkt, zu dem die in letzter Instanz im Rahmen der innerstaatlichen Rechtsbehelfe ergangene Entscheidung rechtskräftig geworden ist.

(2) Die Befassung des Beratenden Ausschusses mit dem Fall hindert einen Vertragsstaat nicht daran, für den gleichen Fall Gerichts- oder Verwaltungsverfahren zur Verfolgung von Zuwiderhandlungen gegen die Steuergesetze einzuleiten.

(3) Können nach dem innerstaatlichen Recht eines Vertragsstaats die zuständigen Behörden nicht von den Entscheidungen ihrer Gerichte abweichen, so ist Absatz 1 nur anzuwenden, wenn das verbundene Unternehmen dieses Staates die Frist für die Einlegung eines Rechtsbehelfs hat verstreichen lassen oder einen Rechtsbehelf noch vor Ergehen einer Entscheidung zurückgenommen hat. Dies gilt nicht, soweit sich der Rechtsbehelf auf andere als die in Artikel 6 genannten Sachverhalte bezieht.

(4) Die zuständigen Behörden können vereinbaren, im Einvernehmen mit den beteiligten verbundenen Unternehmen von den Fristen des Absatzes 1 abzuweichen.

(5) Soweit die Bestimmungen der Absätze 1 bis 4 nicht anwendbar sind, bleiben die in Artikel 6 vorgesehenen Rechte jedes der verbundenen Unternehmen unberührt.

Artikel 8

(1) Die zuständige Behörde eines Vertragsstaats ist zur Einleitung des Verständigungsverfahrens oder zur Einset-

zung des Beratenden Ausschusses nach Artikel 7 nicht verpflichtet, wenn durch ein Gerichts- oder Verwaltungsverfahren endgültig festgestellt ist, daß eines der beteiligten Unternehmen durch Handlungen, die eine Gewinnberichtigung gemäß Artikel 4 zur Folge haben, einen empfindlich zu bestrafenden Verstoß gegen steuerliche Vorschriften begangen hat.

(2) Ist ein Gerichts- oder Verwaltungsverfahren, durch das festgestellt werden soll, daß eines der beteiligten Unternehmen durch Handlungen, die eine Gewinnberichtigung nach Artikel 4 zur Folge haben, einen empfindlich zu bestrafenden Verstoß gegen steuerliche Vorschriften begangen hat, zur gleichen Zeit wie eines der Verfahren nach Artikel 6 oder 7 anhängig, so können die zuständigen Behörden die letztgenannten Verfahren bis zum Abschluß des Gerichts- oder Verwaltungsverfahrens aussetzen.

Artikel 9

(1) Der in Artikel 7 Absatz 1 genannte Beratende Ausschuß besteht außer dem Vorsitzenden aus

— zwei Vertretern jeder beteiligten zuständigen Behörde; die zuständigen Behörden können einvernehmlich festlegen, daß nur ein Vertreter vorgesehen wird;

— einer geraden Anzahl unabhängiger Personen, die von den beteiligten zuständigen Behörden aus der in Absatz 4 genannten Liste im gegenseitigen Einvernehmen oder mangels eines solchen durch das Los bestimmt werden.

(2) Für jede unabhängige Person wird nach den für ihre Bestimmung geltenden Vorschriften gleichzeitig ein Stellvertreter für den Fall bestimmt, daß die unabhängige Person an der Wahrnehmung ihrer Aufgaben gehindert ist.

(3) Bei Losentscheid kann jede zuständige Behörde jede unabhängige Person in den von den zuständigen Behörden im voraus vereinbarten Fällen sowie in folgenden Fällen ablehnen:

— Die betreffende Person gehört einer der beteiligten Steuerverwaltungen an oder übt Funktionen für Rechnung dieser Verwaltung aus;

— sie ist oder war an einem oder jedem der verbundenen Unternehmen maßgeblich beteiligt oder ist oder war Angestellter oder Berater eines oder jedes dieser Unternehmen;

— sie bietet keine hinreichende Gewähr für Unbefangenheit in dem zu schlichtenden Fall oder den zu schlichtenden Fällen.

(4) Es wird eine Liste der unabhängigen Personen erstellt, die alle von den Vertragsstaaten benannten unabhängigen Personen enthält. Zu diesem Zweck benennt jeder Vertragsstaat fünf Personen und unterrichtet hiervon den Generalsekretär des Rates der Europäischen Gemeinschaften.

Diese Personen müssen Staatsangehörige eines Vertragsstaats sein und ihren Wohnsitz im räumlichen Geltungsbereich dieses Übereinkommens haben. Sie müssen sachlich kompetent und unabhängig sein.

Die Vertragsstaaten können die in Unterabsatz 1 genannte Liste ändern; sie teilen Änderungen unverzüglich dem Generalsekretär des Rates der Europäischen Gemeinschaften mit.

(5) Die nach Absatz 1 benannten Vertreter und unabhängigen Personen wählen aus der in Absatz 4 bezeichneten Liste einen Vorsitzenden, unbeschadet des Rechts jeder beteiligten zuständigen Behörde, die so gewählte Person in einem der Fälle des Absatzes 3 abzulehnen.

Der Vorsitzende des Beratenden Ausschusses muß die Voraussetzungen für die Ausübung höchstrichterlicher Aufgaben in seinem Land erfüllen oder Jurist von allgemein bekannter Kompetenz sein.

(6) Die Mitglieder des Beratenden Ausschusses sind verpflichtet, alle Angelegenheiten, von denen sie im Rahmen des Verfahrens Kenntnis erlangen, geheimzuhalten. Die Vertragsstaaten treffen Maßnahmen, damit jede Verletzung der Geheimhaltungspflicht verfolgt wird. Sie teilen diese Maßnahmen unverzüglich der Kommission der Europäischen Gemeinschaften mit; diese unterrichtet die anderen Vertragsstaaten.

(7) Die Vertragsstaaten treffen die erforderlichen Maßnahmen, damit der Beratende Ausschuß unverzüglich zusammentreten kann, wenn er angerufen wird.

Artikel 10

(1) Für das in Artikel 7 vorgesehene Verfahren können die beteiligten verbundenen Unternehmen dem Beratenden Ausschuß alle Angaben, Beweismittel und Schriftstücke übermitteln, die nach ihrer Ansicht für die Entscheidungsfindung nützlich sein können. Die Unternehmen und die zuständigen Behörden der beteiligten Vertragsstaaten haben jeder Aufforderung des Beratenden Ausschusses, Angaben, Beweismittel oder Schriftstücke zu übermitteln, nachzukommen. Dies verpflichtet die zuständigen Behörden eines solchen Vertragsstaats jedoch nicht,

a) Verwaltungsmaßnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen oder der normalen Verwaltungspraxis dieses Vertragsstaats abweichen;

b) Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses Vertragsstaats nicht beschafft werden können;

c) Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung der öffentlichen Ordnung widerspräche.

(2) Jedes der verbundenen Unternehmen hat das Recht, auf Antrag vom Beratenden Ausschuß angehört zu werden oder sich dort vertreten zu lassen. Jedes der verbundenen

Unternehmen ist verpflichtet, auf Aufforderung des Beratenden Ausschusses vor diesem zu erscheinen oder sich dort vertreten zu lassen.

Artikel 11

(1) Der in Artikel 7 genannte Beratende Ausschuß gibt seine Stellungnahme binnen sechs Monaten ab, nachdem er befaßt worden ist.

Der Beratende Ausschuß muß seiner Stellungnahme die Bestimmungen des Artikels 4 zugrunde legen.

(2) Der Beratende Ausschuß gibt seine Stellungnahme mit der einfachen Mehrheit seiner Mitglieder ab. Die zuständigen Behörden können weitere Verfahrensregeln vereinbaren.

(3) Die Kosten des Verfahrens des Beratenden Ausschusses, mit Ausnahme der den verbundenen Unternehmen entstehenden Kosten, werden zu gleichen Teilen von den beteiligten Vertragsstaaten getragen.

Artikel 12

(1) Die an dem Verfahren des Artikels 7 beteiligten zuständigen Behörden treffen im gegenseitigen Einvernehmen auf der Grundlage des Artikels 4 eine Entscheidung, mit der die Doppelbesteuerung binnen sechs Monaten nach der Abgabe der Stellungnahme des genannten Beratenden Ausschusses beseitigt wird.

Die zuständigen Behörden können eine Entscheidung treffen, die von der Stellungnahme des Beratenden Ausschusses abweicht. Gelangen sie zu keinem Einvernehmen hierüber, so sind sie verpflichtet, sich an die Stellungnahme zu halten.

(2) Die zuständigen Behörden können mit Zustimmung der beteiligten Unternehmen die Veröffentlichung der in Absatz 1 genannten Entscheidung vereinbaren.

Artikel 13

Die Endgültigkeit der Entscheidungen der beteiligten Vertragsstaaten über die Besteuerung von Gewinnen aus einem Geschäft zwischen verbundenen Unternehmen steht der Inanspruchnahme der in den Artikeln 6 und 7 genannten Verfahren nicht entgegen.

Artikel 14

Im Sinne dieses Übereinkommens wird die Doppelbesteuerung von Gewinnen als beseitigt betrachtet, wenn

- a) die Gewinne nur in einem Staat zur Besteuerung herangezogen werden oder
- b) die in einem Staat auf diese Gewinne zu erhebende Steuer um den Betrag verringert wird, der dem Betrag der Steuer entspricht, die in dem anderen Staat auf sie zu erheben ist.

KAPITEL III

SCHLUSSBESTIMMUNGEN

Artikel 15

Dieses Übereinkommen berührt nicht weitergehende Verpflichtungen auf dem Gebiet der Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, die sich gegebenenfalls aus anderen Übereinkünften, denen die Vertragsstaaten jetzt oder künftig angehören, oder dem innerstaatlichen Recht dieser Staaten ergeben.

Artikel 16

(1) Unbeschadet des Absatzes 2 entspricht der räumliche Geltungsbereich dieses Übereinkommens dem in Artikel 227 Absatz 1 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft bestimmten Bereich.

(2) Dieses Übereinkommen gilt nicht für

- die in Anhang IV des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft genannten französischen Gebiete;
- die Färöer und Grönland.

Artikel 17

Dieses Übereinkommen bedarf der Ratifizierung durch die Vertragsstaaten. Die Ratifikationsurkunden werden beim Generalsekretär des Rates der Europäischen Gemeinschaften hinterlegt.

Artikel 18

Dieses Übereinkommen tritt am ersten Tag des dritten Monats nach Hinterlegung der Ratifikationsurkunde durch denjenigen Unterzeichnerstaat in Kraft, der diese Förmlichkeit als letzter vornimmt. Es gilt für nach seinem Inkrafttreten eingeleitete Verfahren im Sinne des Artikels 6 Absatz 1.

Artikel 19

Der Generalsekretär des Rates der Europäischen Gemeinschaften notifiziert den Unterzeichnerstaaten

- a) die Hinterlegung jeder Ratifikationsurkunde;
- b) den Tag, an dem dieses Übereinkommen in Kraft tritt;
- c) die in Artikel 9 Absatz 4 vorgesehene Liste der von den Vertragsstaaten benannten unabhängigen Personen sowie Änderungen dieser Liste.

Artikel 20

Dieses Übereinkommen wird für eine Dauer von fünf Jahren geschlossen. Sechs Monate vor deren Ablauf treten die Vertragsstaaten zusammen, um über eine Verlängerung der

Geltungsdauer des Übereinkommens und über sonstige das Übereinkommen betreffende Maßnahmen zu beschließen.

Artikel 21

Jeder Vertragsstaat kann jederzeit eine Revision dieses Übereinkommens beantragen. In diesem Fall beruft der Präsident des Rates der Europäischen Gemeinschaften eine Revisionskonferenz ein.

Artikel 22

Dieses Übereinkommen ist in einer Urschrift in deutscher, englischer, dänischer, französischer, griechischer, irischer, italienischer, niederländischer, portugiesischer und spanischer Sprache abgefaßt, wobei die zehn Fassungen gleichermaßen verbindlich sind; es wird im Archiv des Generalsekretariats des Rates der Europäischen Gemeinschaften hinterlegt. Der Generalsekretär übermittelt der Regierung jedes Unterzeichnerstaats eine beglaubigte Abschrift.

SCHLUSSAKTE

DIE BEVOLLMÄCHTIGTEN DER HOHEN VERTRAGSPARTEIEN,

die am dreiundzwanzigsten Juni neunzehnhundertneunzig in Brüssel zur Unterzeichnung des Übereinkommens über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen zusammengetreten sind,

haben bei der Unterzeichnung des Übereinkommens

- a) die folgenden, dieser Schlußakte beigefügten gemeinsamen Erklärungen angenommen:
 - Erklärung zu Artikel 4 Nummer 1,
 - Erklärung zu Artikel 9 Absatz 6,
 - Erklärung zu Artikel 13;
- b) die folgenden, dieser Schlußakte beigefügten einseitigen Erklärungen zur Kenntnis genommen:
 - Erklärung Frankreichs und des Vereinigten Königreichs zu Artikel 7,
 - Erklärungen der einzelnen Vertragsstaaten zu Artikel 8,
 - Erklärung der Bundesrepublik Deutschland zu Artikel 16.

En fe de lo cual, los abajo firmantes suscriben la presente Acta Final.

Til bekræftelse heraf har undertegnede underskrevet denne slutakt.

Zu Urkund dessen haben die Unterzeichneten ihre Unterschrift unter diese Schlußakte gesetzt.

Σε πίστωση των ανωτέρω, οι υπογράφωντες πληρεξούσιοι έθεσαν την υπογραφή τους κάτω από την παρούσα τελική πράξη.

In witness whereof, the undersigned have signed this Final Act.

En foi de quoi, les soussignés ont apposé leurs signatures au bas du présent acte final.

Dá fhianá sin, chuir na daoine thíos-sínte a lámh leis an fionstráim Chríochnaitheach seo.

In fede di che, i sottoscritti hanno apposto le loro firme in calce al presente atto finale.

Ten blijke waarvan de ondergetekenden hun handtekening onder deze Slotakte hebben gesteld.

Em fé do que os abaixo assinados apuseram as suas assinaturas no final do presente Acto Final.

Hecho en Bruselas, el veintitrés de julio de mil novecientos noventa.

Udfærdiget i Bruxelles, den treogtyvende juli nitten hundrede og halvfems.

Geschehen zu Brüssel am dreiundzwanzigsten Juli neunzehnhundertneunzig.

Έγινε στις Βρυξέλλες, στις είκοσι τρεις Ιουλίου χίλια εννιακόσια ενενήντα.

Done at Brussels on the twenty-third day of July in the year one thousand nine hundred and ninety.

Fait à Bruxelles, le vingt-trois juillet mil neuf cent quatre-vingt-dix.

Arna dhéanamh sa Bhruiséil, an tríú lá fíchead de Iúil, míle naoi gcéad nócha.

Fatto a Bruxelles, addì ventitré luglio millenovecentonovanta.

Gedaan te Brussel, de drieëntwintigste juli negentienhonderd negentig.

Feito em Bruxelas, em vinte e três de Julho de mil novecentos e noventa.

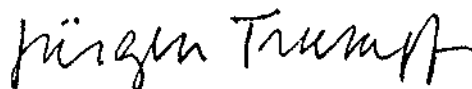
Pour Sa Majesté le Roi des Belges
Voor Zijne Majesteit de Koning der Belgen



For Hendes Majestæt Danmarks Dronning



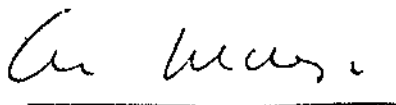
Für den Präsidenten der Bundesrepublik Deutschland



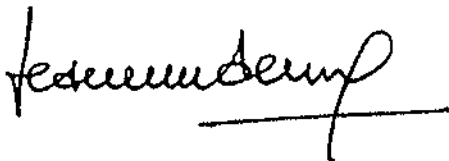
Για τον Πρόεδρο της Ελληνικής Δημοκρατίας



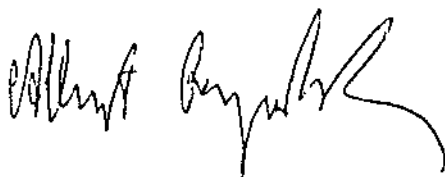
Por Su Majestad el Rey de España



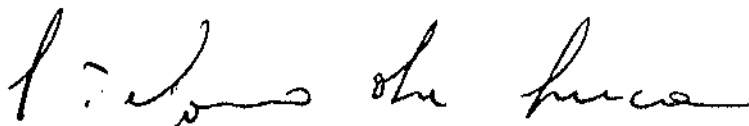
Pour le président de la République française



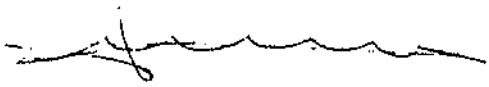
For the President of Ireland
Thar ceann Uachtarán na hÉireann



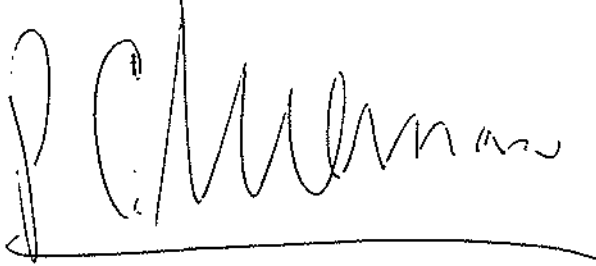
Per il presidente della Repubblica italiana




Pour Son Altesse Royale le Grand-Duc de Luxembourg

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized name.

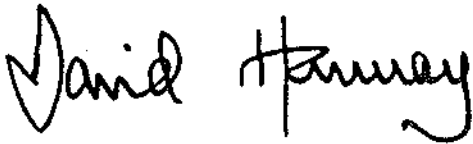
Voor Hare Majesteit de Koningin der Nederlanden

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized name.

Pelo Presidente da República Portuguesa

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized name.

For Her Majesty the Queen of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized name.

GEMEINSAME ERKLÄRUNGEN

Erklärung zu Artikel 4 Nummer 1

Artikel 4 Nummer 1 erfaßt sowohl den Fall, in dem ein Geschäft unmittelbar zwischen zwei rechtlich selbständigen Unternehmen abgewickelt wird, als auch den Fall, in dem ein Geschäft zwischen einem der Unternehmen und der in einem dritten Vertragsstaat gelegenen Betriebsstätte des anderen Unternehmens abgewickelt wird.

Erklärung zu Artikel 9 Absatz 6

Es bleibt den Mitgliedstaaten belassen, Art und Umfang der geeigneten Vorkehrungen zur Verfolgung jeglicher Verletzung der Geheimhaltungspflicht zu bestimmen.

Erklärung zu Artikel 13

Werden in einem oder mehreren der beteiligten Vertragsstaaten die Entscheidungen über die Besteuerungen, die Gegenstand der in den Artikeln 6 und 7 genannten Verfahren sind, nach Abschluß des in Artikel 6 genannten Verfahrens oder nach Erlaß der in Artikel 12 genannten Entscheidung geändert und führt dies angesichts der Anwendung des Ergebnisses dieses Verfahrens oder dieser Entscheidung zu einer Doppelbesteuerung im Sinne des Artikels 1, so sind die Artikel 6 und 7 anwendbar.

EINSEITIGE ERKLÄRUNGEN

Erklärung zu Artikel 7

Frankreich und das Vereinigte Königreich erklären, daß sie von Artikel 7 Absatz 3 Gebrauch machen werden.

Erklärungen der einzelnen Vertragsstaaten zu Artikel 8

Belgien

Ein empfindlich zu bestrafender Verstoß ist

- eine unter das allgemeine Strafrecht fallende, in Steuerverkürzungsabsicht begangene Zuwiderhandlung oder
- eine in Betrugs- oder Schädigungsabsicht begangene Zuwiderhandlung gegen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder Durchführungsbestimmungen dazu,

die strafrechtlich oder im Verwaltungsweg geahndet wird.

Dänemark

Ein empfindlich zu bestrafender Verstoß liegt bei vorsätzlichen Zuwiderhandlungen gegen Strafbestimmungen des Strafgesetzbuchs oder von Spezialgesetzen vor, wenn die Strafe nicht im Verwaltungsweg verhängt werden kann.

Zuwiderhandlungen gegen Strafbestimmungen des Steuerrechts können in der Regel im Verwaltungsweg verfolgt werden, wenn mit keiner schwereren Maßnahme als Bußgeld zu rechnen ist.

Bundesrepublik Deutschland

Ein empfindlich zu bestrafender Verstoß gegen steuerliche Vorschriften ist jeder Verstoß gegen die Steuergesetze, der mit Freiheitsstrafe, Geldstrafe oder Bußgeld geahndet wird.

Griechenland

Ein Unternehmen begeht in folgenden Fällen einen empfindlich zu bestrafenden Verstoß gegen steuerliche Vorschriften:

1. Das Unternehmen gibt keine Steuererklärung ab oder aber eine Steuererklärung mit unrichtigen Angaben für Steuern oder sonstige Abgaben, die es nach den geltenden Vorschriften einzubehalten und an das Finanzamt zu zahlen hat, sei es für die Mehrwertsteuer oder die Umsatzsteuer oder die besondere Abgabe auf Luxusgüter, wobei der Gesamtbetrag der vorerwähnten Steuern und sonstigen Abgaben, die anzugeben und an das Finanzamt abzuführen sind, bei Geschäften oder sonstigen Transaktionen während eines Kalenderjahres sechshunderttausend (600 000) Drachmen bzw. während eines Kalenderjahres eine Million (1 000 000) Drachmen übersteigt.
2. Das Unternehmen gibt keine Einkommensteuererklärung ab, wobei die geschuldete Hauptsteuer für Einkünfte, die nicht angegeben wurden, 300 000 Drachmen übersteigt.
3. Das Unternehmen legt die Steuerbelege nicht vor, die im Steuergesetzbuch vorgesehen sind.

4. Das Unternehmen legt hinsichtlich der Menge, des Preises je Einheit oder des Werts unrichtige Steuerbelege im Sinne der Nummer 3 vor, wobei der sich daraus ergebende Unterschied zehn v. H. (10%) der Gesamtmenge oder des Gesamtwerts der Güter bzw. der Dienstleistungen oder generell der Transaktion übersteigt.
5. Die vom Unternehmen geführten Bücher und aufbewahrten Belege im Sinne des Steuergesetzbuchs sind unrichtig, sofern diese Unrichtigkeit bei einer regulären Betriebsprüfung festgestellt und das Ergebnis dieser Feststellung entweder durch Beilegung der Streitigkeit auf dem Verwaltungswege oder wegen Verstreichung der Frist zur Klageerhebung oder aufgrund einer Entscheidung des Verwaltungsgerichts rechtskräftig geworden ist und der Unterschied, der in dem geprüften Geschäftszeitraum in bezug auf die Bruttoeinkünfte festgestellt wird, im Verhältnis zu den in der Steuererklärung angegebenen Einkünften zwanzig v. H. (20%) übersteigt und auf jeden Fall mindestens eine Million (1 000 000) Drachmen beträgt.
6. Das Unternehmen kommt der Verpflichtung zur Aufbewahrung der Bücher und Belege nicht nach, die in den entsprechenden Vorschriften des Steuergesetzbuches vorgesehen ist.
7. Das Unternehmen legt eine gefälschte oder fiktive Preisliste der verkauften Güter oder erbrachten Dienstleistungen vor oder verfälscht andere unter Nummer 3 genannte Steuerbelege.
 Als gefälscht gilt auch ein Steuerbeleg, der auf irgendeine Weise gelocht oder abgestempelt worden ist, ohne daß ein entsprechender Prüfvermerk in die Bücher der zuständigen Steuerbehörde eingetragen wurde, wenn dem Steuerpflichtigen, der die Steuerbelege zur Prüfung vorlegen muß, diese Nichteintragung bekannt ist. Als gefälscht gilt ebenfalls ein Steuerbeleg, wenn Inhalt und Einzelheiten des Originals oder der Kopie Unterschiede gegenüber der beim Steuerpflichtigen verbleibenden Unterlage, die den gleichen Steuertatbestand betrifft, aufweisen.
 Als fiktiv gilt auch ein Steuerbeleg, der für ein Geschäft, einen Umsatz oder eine andere Transaktion, die insgesamt oder zum Teil gar nicht erfolgt ist, oder für ein Geschäft, das von anderen als den im Steuerbeleg angegebenen Personen getätigt wurde, vorgelegt worden ist.
8. Das Unternehmen beteiligt sich in irgendeiner Weise an der Herstellung gefälschter Steuerbelege, oder dem Unternehmen ist bekannt, daß die Belege gefälscht bzw. fiktiv sind, es ist jedoch an der Vorlage dieser Belege beteiligt, oder es akzeptiert die gefälschten bzw. fiktiven Steuerbelege mit dem Ziel, Steuertatbestände zu verheimlichen.

Spanien

Ein empfindlich zu bestrafender Verstoß ist eine schwerwiegende Zuwiderhandlung gegen steuerliche Vorschriften, die im Verwaltungsweg geahndet wird, oder eine Straftat gegenüber den Steuerbehörden, die strafrechtlich geahndet wird.

Frankreich

Ein empfindlich zu bestrafender Verstoß ist gegeben, wenn er strafrechtlich geahndet wird oder wenn steuerrechtliche Sanktionen verhängt werden wie in folgenden Fällen: Nichtabgabe der Steuererklärung nach Mahnung, Unredlichkeit oder betrügerische Handlungen, Widerstand gegen eine Steuerprüfung, verschleierte Vergütungen oder Zuwendungen, Rechtsmißbrauch.

Irland

Ein empfindlich zu bestrafender Verstoß liegt in folgenden Fällen vor:

- a) Nichtabgabe der Steuererklärung,
- b) betrügerisch oder fahrlässig unrichtige Steuererklärung,
- c) Fehlen ordnungsmäßiger Buchführung,
- d) Nichtvorlage von Aufzeichnungen und Büchern zu Prüfungszwecken,
- e) Behinderung von Personen bei der Ausübung gesetzlicher Aufgaben,
- f) Nichtanzeige von Steuertatbeständen,
- g) falsche Erklärung zwecks Gewährung eines Steuerabzugs.

Diese Verstöße sind nach dem Stand vom 3. Juli 1990 durch folgende Rechtsvorschriften geregelt:

- Teil XXXV des Income Tax Act von 1967,
- Abschnitt 6 des Finance Act von 1968,
- Teil XIV des Corporation Tax Act von 1976,
- Abschnitt 94 des Finance Act von 1983.

Spätere Änderungen des Strafen- oder Maßnahmenkatalogs sind zu berücksichtigen.

Italien

Ein empfindlich zu bestrafender Verstoß ist eine Zuwiderhandlung, die im Sinne der innerstaatlichen Rechtsvorschriften ein Steuervergehen darstellt.

Luxemburg

Das Großherzogtum Luxemburg betrachtet als empfindlich zu bestrafenden Verstoß Zuwiderhandlungen, die nach der Erklärung des anderen Vertragsstaats solche Verstöße im Sinne des Artikels 8 darstellen.

Niederlande

Ein empfindlich zu bestrafender Verstoß ist jede vorsätzliche Handlung im Sinne von Artikel 68 Absatz 1 des Allgemeinen Steuergesetzes, die gerichtlich geahndet wird.

Portugal

Ein schwer zu bestrafender Verstoß ist eine strafrechtlich oder steuerstrafrechtlich zu ahnende Zuwiderhandlung, die in Betrugsabsicht begangen wird oder mit einer Geldstrafe von mehr als 1 Million (1 000 000) Escudos bedroht ist.

Vereinigtes Königreich

Ein schwer zu bestrafender Verstoß liegt vor, wenn zu Steuerzwecken unrichtige Bücher vorgelegt, unzutreffende Ansprüche auf Steuererstattung, -vergütung, -ermäßigung oder -erlaß gestellt oder unrichtige Steuererklärungen abgegeben werden und dies strafrechtlich oder im Verwaltungsweg geahndet wird.

Erklärung der Bundesrepublik Deutschland zu Artikel 16

Die Regierung der Bundesrepublik Deutschland behält sich vor, bei der Hinterlegung ihrer Ratifikationsurkunde zu erklären, daß das Übereinkommen auch für das Land Berlin gilt.

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten

DER RAT DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN —

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

auf Vorschlag der Kommission,

nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments,

nach Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses,

in Erwägung nachstehender Gründe:

In einem Gemeinsamen Markt, der die Merkmale eines Binnenmarkts aufweist, dürfen die Steuervorschriften für die Finanzbeziehungen zwischen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten nicht ungünstiger sein als für die Beziehungen zwischen Unternehmen eines Mitgliedstaats.

Diese Forderung ist hinsichtlich der Zahlung von Zinsen und Lizenzgebühren gegenwärtig nicht erfüllt. Die vollständige Beseitigung der Doppelbesteuerung, die den Unternehmen einen hohen Verwaltungsaufwand und Belastungen in der Kassenhaltung auferlegt, ist weder mit den nationalen Steuervorschriften noch den bestehenden bilateralen Abkommen gewährleistet.

Die Aufhebung jeglichen Steuerabzugs an der Quelle für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren ist am besten geeignet, diese Förmlichkeiten und Belastungen zu beseitigen und die steuerliche Gleichbehandlung von innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Unternehmen zu gewährleisten. Es erscheint geboten, in der ersten Stufe die Aufhebung auf die Zahlungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften, die von besonderer Bedeutung sind, zu beschränken. Die Regelung gilt unter gewissen Bedingungen nicht für Zahlungen an eine in dem Mitgliedstaat der Schuldnerin ansässige feste Niederlassung des empfangenden Unternehmens. Griechenland und Portugal ist es aus Haushaltsgründen zu gestatten, den Steuerabzug an der Quelle vorläufig beizubehalten.

Es muß gewährleistet sein, daß Zinsen und Lizenzgebühren tatsächlich besteuert werden. Die Mitgliedstaaten sind deshalb in die Lage zu versetzen, die erforderlichen Maßnahmen zur Bekämpfung von Betrug und Mißbrauch zu ergreifen —

HAT FOLGENDE RICHTLINIE ERLASSEN:

Artikel 1

Die Mitgliedstaaten befreien die Zahlung von Zinserträgen und Lizenzgebühren zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten vom Steuerabzug an der Quelle.

Artikel 2

Im Sinne dieser Richtlinie sind:

- a) „Zinsen“ die Einkünfte aus Forderungen jeder Art, einschließlich Obligationen, auch wenn sie mit einer Gewinnbeteiligung des Schuldners ausgestattet sind,
- b) „Lizenzgebühren“ die Vergütungen jeder Art für die Nutzung oder für das Recht auf Nutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich Kinofilmen, von Patenten, Warenzeichen, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kommerzieller oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kommerzieller oder wissenschaftlicher Erfahrungen.

Artikel 3

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

- a) die eine der im Anhang aufgeführten Formen aufweist;
- b) die nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaats in bezug auf den steuerlichen Wohnsitz als in diesem Staat ansässig und aufgrund eines mit einem dritten Staat geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens in bezug auf den steuerlichen Wohnsitz nicht als außerhalb der Gemeinschaft ansässig betrachtet wird;
- c) die ferner ohne Wahlmöglichkeit einer der nachstehenden Steuern
 - impôt des sociétés/vennootschapsbelasting in Belgien,
 - selskabsskat in Dänemark,
 - Körperschaftssteuer 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 für die in dieser Richtlinie genannten Einkünfte davon befreit zu sein.

Artikel 4

- (1) Im Sinne dieser Richtlinie gilt als
- a) „Muttergesellschaft“ wenigstens jede Gesellschaft eines Mitgliedstaats, welche die Bedingungen des Artikels 3 erfüllt und die einen Anteil von wenigstens 25 % am Kapital einer Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaats, welche die gleichen Bedingungen erfüllt, besitzt;
 - b) „Tochtergesellschaft“ die Gesellschaft, an deren Kapital eine andere Gesellschaft den unter Buchstabe a) genannten Anteil besitzt.
- (2) Abweichend von Absatz 1 haben die Mitgliedstaaten die Möglichkeit,
- durch bilaterale Vereinbarung als Kriterium die Stimmrechte anstelle des Kapitalanteils vorzusehen;
 - von der Anwendung dieser Richtlinie die Gesellschaften auszunehmen, die während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwei Jahren nicht im Besitz einer Beteiligung bleiben, aufgrund deren sie als Muttergesellschaften gelten, oder an denen eine Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaats nicht während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwei Jahren eine solche Beteiligung hält.

Artikel 5

Abweichend von Artikel 1 können Griechenland und Portugal höchstens bis zum Ende des siebten Jahres nach Beginn der Anwendung dieser Richtlinie eine Quellensteuer auf die

Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren von Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften anderer Mitgliedstaaten erheben.

Vorbehaltlich der Bestimmungen in den zwischen Griechenland bzw. Portugal und einem anderen Mitgliedstaat bestehenden bilateralen Abkommen darf der Satz dieser Quellensteuer während der ersten fünf Jahre dieses Zeitraums 10 % und während der letzten zwei Jahre 5 % nicht überschreiten.

Vor Ablauf des siebten Jahres beschließt der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig über eine mögliche Verlängerung der Bestimmungen dieses Artikels.

Artikel 6

Die Bestimmungen dieser Richtlinie sind nur dann auf die Zahlungen von Zinsen oder Lizenzgebühren an eine in dem Mitgliedstaat der Schuldnerin ansässige feste Niederlassung des empfangenden Unternehmens anwendbar, wenn dieser Mitgliedstaat keinen Quellensteuerabzug auf Zahlungen dieser Art zwischen inländischen Mutter- und Tochtergesellschaften anwendet.

Artikel 7

Diese Richtlinie steht der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Vorschriften nicht entgegen, die zur Verhinderung von Betrug und Mißbrauch erforderlich sind.

Artikel 8

(1) Die Mitgliedstaaten erlassen die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften, um dieser Richtlinie vor dem 1. Januar 1993 nachzukommen. Sie unterrichten die Kommission unverzüglich hiervon.

Wenn die Mitgliedstaaten diese Vorschriften erlassen, nehmen sie in diesen selbst oder durch einen Hinweis bei der amtlichen Veröffentlichung auf diese Richtlinie Bezug. Sie regeln die Einzelheiten der Bezugnahme.

(2) Die Mitgliedstaaten sorgen dafür, daß der Kommission der Wortlaut der wichtigsten innerstaatlichen Vorschriften mitgeteilt wird, die sie auf dem von dieser Richtlinie erfaßten Gebiet erlassen.

Artikel 9

Diese Richtlinie ist an die Mitgliedstaaten gerichtet.

ANHANG

Liste der unter Artikel 3 fallenden Gesellschaftsformen

- a) Die Gesellschaften belgischen Rechts mit den Bezeichnungen „naamloze vennootschap/société anonyme“, „commanditaire vennootschap op aandelen/société en commandite par actions“, „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid/société privée à responsabilité limitée“ sowie öffentlich-rechtliche Körperschaften, deren Tätigkeit unter das Privatrecht fällt;
- b) die Gesellschaften dänischen Rechts mit den Bezeichnungen „aktieselskab“, „anpartsselskab“;
- c) die Gesellschaften deutschen Rechts mit den Bezeichnungen „Aktiengesellschaft“, „Kommanditgesellschaft auf Aktien“, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“, „bergrechtliche Gesellschaft“;
- d) die Gesellschaften griechischen Rechts mit der Bezeichnung „απόλυτη εταιρία“;
- e) die Gesellschaften spanischen Rechts mit den Bezeichnungen „sociedad anonima“, „sociedad comanditaria por acciones“, „sociedad de responsabilidad limitada“ sowie öffentlich-rechtliche Körperschaften, deren Tätigkeit unter das Privatrecht fällt;
- f) die Gesellschaften französischen Rechts mit den Bezeichnungen „société anonyme“, „société en commandite par actions“, „société à responsabilité limitée“ sowie die staatlichen Industrie- und Handelsbetriebe und -unternehmen;
- g) die Gesellschaften irischen Rechts mit den Bezeichnungen „public companies limited by shares or by guarantee“, „private companies limited by shares or by guarantee“, gemäß den „Industrial and Provident Societies Acts“ eingetragene Einrichtungen oder gemäß den „Building Societies Acts“ eingetragene „building societies“;
- h) die Gesellschaften italienischen Rechts mit den Bezeichnungen „società per azioni“, „società in accomandita per azioni“, „società a responsabilità limitata“ sowie die staatlichen und privaten Industrie- und Handelsunternehmen;
- i) die Gesellschaften luxemburgischen Rechts mit den Bezeichnungen „société anonyme“, „société en commandite par actions“, „société à responsabilité limitée“;
- j) die Gesellschaften niederländischen Rechts mit den Bezeichnungen „naamloze vennootschap“, „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“;
- k) die Gesellschaften portugiesischen Rechts in Form von Handelsgesellschaften oder zivilrechtlichen Handelsgesellschaften oder andere nach portugiesischem Recht gegründete juristische Personen, die Industrie- und Handelsunternehmen sind;
- l) die nach dem Recht des Vereinigten Königreichs gegründeten Gesellschaften.

Quellensteuersätze auf Lizenzgebühren ⁽¹⁾

Situation am 1. Juli 1990

(in %)

Ansässigkeitsstaat des Gläubigers \ Ansässigkeitsstaat des Schuldners												
	Belgien	Dänemark	Spanien	Frankreich	Griechenland	Irland	Italien	Luxemburg	Niederlande	Portugal	Deutschland	Vereinigtes Königreich
Land ohne Konvention	10	30	25	33 1/3	25	30	21	12	0	15	25	25
Belgien	—	0	5	0	5	0	5	0	0	5	0	0
Dänemark	0	—	6	0	25 ⁽²⁾	0	5	0	0	10	0	0
Spanien	5	6	—	6	25 ⁽²⁾	30 ⁽²⁾	4	10	0	5	5	10
Frankreich	0	0	6	—	5	0	0	0	0	5	0	0
Griechenland	5	30 ⁽²⁾	25 ⁽²⁾	5	—	30 ⁽²⁾	0	12 ⁽²⁾	0	15 ⁽²⁾	0	0
Irland	0	0	25 ⁽²⁾	0	25 ⁽²⁾	—	0	0	0	15 ⁽²⁾	0	0
Italien	5	5	8	0	0	0	—	10	0	12	0	8
Luxemburg	0	0	10	0	25 ⁽²⁾	0	10	—	0	15 ⁽²⁾	5	5
Niederlande	0	0	6	0	7	0	0	0	—	15 ⁽²⁾	0	0
Portugal	5	10	5	5	25 ⁽²⁾	30 ⁽²⁾	12	12 ⁽²⁾	0 ⁽²⁾	—	10	5
Deutschland	0	0	5	0	0	0	0	5	0	10	—	0
Vereinigtes Königreich	0	0	10	0	0	0	0	5	0	5	0	—

⁽¹⁾ Die eventuell zusätzlich erhobene Umsatzsteuer ist hier nicht berücksichtigt.

⁽²⁾ Kein DBA.

Zinszahlungen von nichtansässigen Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaft

Situation am 1. Juli 1990

(in %)

Ansässigkeitsstaat des Gläubigers \ Ansässigkeitsstaat des Schuldners												
	Belgien	Dänemark	Spanien	Frankreich	Griechenland ⁽¹⁾	Irland	Italien	Luxemburg	Niederlande	Portugal	Deutschland	Vereinigtes Königreich
Land ohne Konvention	10	0	25	0	46	30	30	0	0	20	0	25
Belgien	—	0	15	0	15	15	15	0	0	15	0	15
Dänemark	10	—	10	0	46 ⁽²⁾	0	15	0	0	15	0	0
Spanien	10	0	—	0	46 ⁽²⁾	30 ⁽²⁾	12	0	0	15	0	12
Frankreich	10	0	10	—	10	0	15	0	0	12	0	0
Griechenland	10	0 ⁽²⁾	25 ⁽²⁾	0	—	30 ⁽²⁾	10	0 ⁽²⁾	0	20 ⁽²⁾	0	0
Irland	10	0	25 ⁽²⁾	0	46 ⁽²⁾	—	10	0	0	20 ⁽²⁾	0	0
Italien	10	0	12	0	10	10	—	0	0	15	0	10
Luxemburg	10	0	10	0	46 ⁽²⁾	0	10	—	0	20 ⁽²⁾	0	0
Niederlande	0	0	10	0	10	0	15	0	—	20 ⁽²⁾	0	0
Portugal	10	0	15	0	46 ⁽²⁾	30 ⁽²⁾	15	0 ⁽²⁾	0 ⁽²⁾	—	0	10
Deutschland	10	0	10	0	10	0	0	0	0	15	—	0
Vereinigtes Königreich	10	0	12	0	0	0	15	0	0	10	0	—

⁽¹⁾ Weiterhin wird eine 2,4%ige Stempelsteuer auf Zinsen, außer Zinsen auf Anleihen und Bankguthaben, erhoben.

⁽²⁾ Kein DBA.

Begründung

Allgemeines

1. In ihrer Mitteilung vom 20. April 1990 „Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung“⁽¹⁾ hat die Kommission dargelegt, daß eines der Ziele des Binnenmarktes darin besteht, den Unternehmen zu ermöglichen, in der gesamten Gemeinschaft tätig zu sein, ohne durch Grenzen oder Vorschriften eingeschränkt zu werden.
2. Eine Grenze zwischen Mitgliedstaaten ist in der Besteuerung der Finanzströme zwischen Gesellschaften einer Gruppe zu sehen, die in verschiedenen Mitgliedstaaten niedergelassen sind. Die Geschäfte zwischen verschiedenen Mitgliedern einer Unternehmensgruppe sollten im Binnenmarkt unter den gleichen Bedingungen wie innerhalb eines Mitgliedstaats durchgeführt werden können.
3. Der Quellensteuerabzug bei der Zahlung von Zinsen und Lizenzgebühren ist ein Hindernis für die grenzüberschreitende Zusammenarbeit zwischen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten.
4. Die einseitigen Maßnahmen und bilateralen Vereinbarungen der Mitgliedstaaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung dieser Einkünfte konnten die Tragweite dieses Hindernisses zwar verringern, jedoch keine den Erfordernissen des Binnenmarktes entsprechende zufriedenstellende Lösung herbeiführen.
5. Diese einseitigen Maßnahmen und bilateralen Vereinbarungen sehen in der Regel vor, daß die häufig verringerten Quellensteuerabzüge auf die vom empfangenden Unternehmen zu zahlende Steuer angerechnet werden können. Jedoch wird Doppelbesteuerung in allen Fällen festgestellt, in denen entweder nicht vorgesehen ist, daß diese Abzüge auf die steuerpflichtigen Gewinne des empfangenden Unternehmens angerechnet werden können, oder die Steuergutschrift nicht oder nur teilweise angerechnet werden kann, weil der Betrag der zu zahlenden Steuern unzureichend oder gleich Null ist.
6. In den bilateralen Vereinbarungen sind in der Regel Verwaltungsförmlichkeiten vorgesehen, um eine Verringerung des Quellensteuerabzugs oder seine Nichtanwendung zu erlangen. Ferner kann die Anwendung dieses Abzugs zu einer Belastung der Kassenbestände führen, wenn zwischen der Erhebung des verringerten Satzes und der Anrechnung der Gutschrift bei der Entrichtung der Steuer eine bestimmte Zeit verstreicht.

7. Die sinnvollste Lösung wäre deshalb die vollständige Streichung des Quellensteuerabzugs. In dem OECD-Muster für ein Doppelbesteuerungsabkommen ist für Lizenzgebühren kein Quellensteuerabzug vorgesehen. Alle Mitgliedstaaten haben diesem Grundsatz zugestimmt, der jedoch nicht in allen bilateralen Beziehungen zur Anwendung kommt.

8. In Anbetracht der Haushaltswirksamkeit einer solchen Maßnahme wäre ein schrittweises Vorgehen in den Ländern vorzusehen, die Nettoeinführer von Kapital und Technologie sind und für die der Steuerabzug an der Quelle bei diesen Zahlungen eine wichtige Steuereinnahme darstellt.

Daher wird vorgeschlagen, zunächst nur die Abzüge auf Zahlungen von Lizenzgebühren zwischen Unternehmen der gleichen Gruppe abzuschaffen, indem die gleichen Bedingungen vorgesehen werden wie in der Richtlinie „Mutter-/Tochtergesellschaften“⁽²⁾. Ein Steuerabzug an der Quelle wirkt sich im Falle der Beziehungen zwischen Unternehmen derselben Gruppe besonders nachteilig aus. Die Kommission beabsichtigt, später die Ausdehnung dieser Maßnahme im Rahmen der Vertiefung des Binnenmarktes auf die Quellensteuern für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen nicht zur gleichen Gruppe gehörenden Unternehmen vorzuschlagen.

Es wäre ferner angebracht, in den Mitgliedstaaten, die unter den Nettoeinführern von Kapital und Technologie am stärksten betroffen sind, Verfahren zur schrittweisen Aufhebung vorzusehen, wie das in der Richtlinie „Mutter-/Tochtergesellschaften“ geschehen ist.

9. Im übrigen scheint es berechtigt, die von den meisten Mitgliedstaaten ausgeübte Praxis in bezug auf den Fall, in dem die Empfängergesellschaft der Lizenzgebühren oder Zinszahlungen über eine feste Niederlassung im Mitgliedstaat der Schuldnergeseellschaft verfügt, nicht zu ändern. In einem solchen Fall behandelt der betroffene Mitgliedstaat die Zahlungsströme nach den gleichen Regeln, wie er sie auch auf die anderen in seinem Hoheitsgebiet ansässigen Unternehmen anwendet.

10. Diese Richtlinie schränkt in keiner Weise die Möglichkeit der Mitgliedstaaten ein, die erforderlichen Maßnahmen gegen Steuerbetrug und -mißbrauch zu ergreifen; insbesondere berührt sie nicht

(1) SEK(90) 601 endg. (siehe S. 7 ff.).

(2) Richtlinie 90/435/EWG vom 23. Juli 1990 — ABl. L 225 vom 20. 8. 1990 (siehe S. 27 ff.).

das Recht der Steuerbehörden, die Transferkosten anzupassen.

Im übrigen gelten die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe der zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der direkten Steuern⁽¹⁾ ebenfalls für Lizenzgebühren und Zinszahlungen, und der — vor allem spontane — Austausch von Informationen im Falle eines mutmaßlichen Gewinntransfers kann zu einer wirksamen Verhütung von Steuerbetrug und Steuervermeidung in diesen Bereichen beitragen.

Anmerkungen

Artikel 1

Mit diesem Artikel wird die Zahlung von Zinsen und Lizenzgebühren durch eine Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft oder durch eine Muttergesellschaft an ihre Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat vom Quellensteuerabzug befreit, wenn die Bedingungen des Artikels 4 erfüllt sind.

Artikel 2

a) Mit dem Begriff „Zinsen“ sind die Einkünfte aus Forderungen jeglicher Art gemeint, selbst wenn diese mit einer Gewinnbeteiligung ausgestattet sind. Der Begriff „Forderungen jeglicher Art“ erstreckt sich auch auf Bareinlagen und -sicherheiten sowie auf Anleiheschuldverschreibungen im Sinne von Artikel 11 des OECD-Musterabkommens aus dem Jahre 1977.

Forderungen und Verbindlichkeiten, die dem Schuldner Anteilsrechte verleihen, werden als Darlehen eingestuft, sofern der Vertrag insgesamt als verzinsliches Darlehen angesehen werden kann. In der Richtlinie „Mutter-/Tochtergesellschaften“ ist der Quellensteuerabzug auf Gewinnausschüttungen bereits aufgehoben. Es ist deshalb folgerichtig, dies auch bei Zahlungen von Einkünften aus diesen Forderungen vorzugeben.

b) Mit dem Begriff „Lizenzgebühren“ sind die Vergütungen gemeint, die für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von Gütern oder Rechten bezahlt werden, die sich auf die verschiedenen Formen des literarischen und künstlerischen Eigentums,

der im Wortlaut des Artikels aufgezählten Formen des gewerblichen und kommerziellen Eigentums sowie auf die Mitteilungen gewerblicher, kommerzieller oder wissenschaftlicher Erfahrungen beziehen. Wie bei den Zinsen wurde auch hier die Begriffsbestimmung des OECD-Musterabkommens (Artikel 12) zugrunde gelegt.

Es ist zu unterscheiden zwischen den für die Benutzung einer Ausrüstung gezahlten Gebühren und den Zahlungen, die den Verkaufspreis einer Ausrüstung ausmachen. Bei letzteren handelt es sich nicht um Gebühren, weshalb sie von dieser Richtlinie nicht erfaßt werden. Im Falle des Mietkaufs (Leasing) handelt es sich im wesentlichen um einen Mietvertrag, selbst wenn der Mietende die Möglichkeit hat, die Ausrüstung im Laufe der Vertragserfüllung zu erwerben. Der Artikel findet somit auf die geleisteten Mietzahlungen Anwendung.

Gebührenezahlungen für die Mitteilung von gewerblichen, kommerziellen oder wissenschaftlichen Erfahrungen lassen sich unter dem Begriff des „Know-how“ zusammenfassen. In einem Know-how-Vertrag verpflichtet sich eine der Parteien, ihre Kenntnisse und Erfahrungen an die andere Partei weiterzugeben, die sie für ihre eigenen Zwecke verwenden kann. Vergütungen für Kundendienstleistungen, Bürgschaftsleistungen eines Verkäufers an einen Kunden, technische Hilfe oder Beratungen sind keine Gebührenezahlungen, da sie im Rahmen eines Verkaufsvertrags gezahlt werden, mit dem sich eine der Parteien verpflichtet, durch Einsatz ihrer üblichen Fachkenntnisse bei der anderen Partei eine Dienstleistung zu erbringen.

Artikel 3

In diesem Artikel, der dem Artikel 2 der Richtlinie „Mutter-/Tochtergesellschaften“ entspricht, werden die Gesellschaften aufgeführt, die für die Anwendung dieser Richtlinie in Frage kommen. Einbezogen sind alle der Rechtsprechung eines Mitgliedstaats unterstehende Kapitalgesellschaften, die der Körperschaftsteuer in einem Mitgliedstaat unterliegen.

Da es sich hierbei um die grenzüberschreitende Zusammenarbeit zwischen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten handelt, ist es folgerichtig, die Anwendung dieses Artikels auf die Unternehmen zu beschränken, die ihren steuerlichen Sitz in einem Mitgliedstaat haben.

⁽¹⁾ ABl. L 336 vom 27. 12. 1977.

Artikel 4

Bei der Festlegung der Begriffe „Muttergesellschaft“ und „Tochtergesellschaft“ ergab sich ein zweifaches Problem:

- einerseits die Festlegung eines Mindestanteilsatzes und
- andererseits der Zeitraum, während dessen die Muttergesellschaften im Besitz einer Beteiligung bleiben.

Für die Zwecke dieser Richtlinie wurden die gleichen Kriterien wie in der Richtlinie „Mutter-/Tochtergesellschaften“ zugrunde gelegt.

Artikel 5

Die Aufhebung des Quellensteuerabzugs sollte grundsätzlich in allen Mitgliedstaaten unverzüglich erfolgen.

Es erscheint jedoch angezeigt, wie mit der Richtlinie „Mutter-/Tochtergesellschaften“, Verfahren zur schrittweisen Aufhebung zugunsten derjenigen Mitgliedstaaten vorzusehen, die Nettoeinführer von Kapital und Technologie sind und für die der Quellensteuerabzug eine wichtige Steuereinnahme dar-

stellt (Griechenland und Portugal). Um die Paralleltät zur Richtlinie „Mutter-/Tochtergesellschaften“ — mit Übergangsbestimmungen bis zum 31. Dezember 1999 — zu gewährleisten, wird ein Übergangszeitraum von sieben Jahren mit degressiver Quellensteuer vorgesehen.

Artikel 6

Um die Gleichbehandlung von festen Niederlassungen und Gesellschaften sicherzustellen, ist vorgesehen, daß die Richtlinie auf Zins- und Gebührenzahlungen an eine feste Niederlassung der Empfängergesellschaft in dem Mitgliedstaat der Schuldnergesellschaft nur dann Anwendung findet, wenn dieser Mitgliedstaat bei derartigen Zahlungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften in seinem Hoheitsgebiet keinen Quellensteuerabzug vornimmt.

Artikel 7

Es ist dafür Sorge zu tragen, daß die Zinsen und Lizenzgebühren tatsächlich besteuert werden, da es sich grundsätzlich um abzugsfähige Belastungen des Schuldners handelt.

Die Mitgliedstaaten sind in die Lage zu versetzen, Betrug und Mißbrauch wirksam zu bekämpfen.

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften

DER RAT DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN —

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

auf Vorschlag der Kommission,

nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments,

nach Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses,

in Erwägung nachstehender Gründe:

In einem gemeinsamen Markt, der die Merkmale eines Binnenmarkts aufweist, darf die Tätigkeit der Unternehmen auf Gemeinschaftsebene nicht schlechter gestellt werden als die auf einen Mitgliedstaat beschränkte Tätigkeit. Diese Bedingung ist gegenwärtig nicht erfüllt, da die geltenden Rechtsvorschriften den Unternehmen häufig nicht die Möglichkeit einräumen, die Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten errichteten Betriebsstätten und Tochtergesellschaften zu berücksichtigen. Es gilt daher, für alle Unternehmen, unabhängig von ihrer Rechtsform, gemeinsame Regeln festzulegen.

Die Mitgliedstaaten sorgen dafür, daß die Verluste der Betriebsstätten von den Unternehmen, zu denen sie gehören, entweder in der Weise berücksichtigt werden, daß die Ergebnisse der Betriebsstätten in die Ergebnisse des Unternehmens unter Abzug der von den Betriebsstätten gegebenenfalls in den anderen Mitgliedstaaten auf ihre Gewinne entrichteten Steuer einbezogen werden, oder in der Weise, daß den Unternehmen gestattet wird, die Verluste ihrer Betriebsstätten von ihren eigenen Gewinnen abzuziehen, wobei die späteren Gewinne in Höhe der abgezogenen Verluste besteuert werden. Die Ergebnisse der Betriebsstätten sind in jedem Mitgliedstaat getrennt zu ermitteln.

Unter den gegenwärtigen Umständen erscheint die zuletzt genannte Methode am besten geeignet, um eine Berücksichtigung der Verluste von Tochtergesellschaften auf Gemeinschaftsebene zuzulassen. Es empfiehlt sich, die bei der Besteuerung des Mutterunternehmens im Verhältnis zu der Beteiligungshöhe zu berücksichtigenden Verluste und Gewinne getrennt für jede Tochtergesellschaft zu ermitteln. Angesichts der rechtlichen Selbständigkeit von Tochtergesellschaften muß es den Mutterunternehmen freigestellt sein, ob sie die Verluste einer Tochtergesellschaft berücksichtigen wollen oder nicht. Die gleichzeitige Anwendung der nach dieser Richtlinie vorgesehenen Methode und einer Methode zur Berücksichtigung des Wertansatzes der Beteiligung bei ihren Mutterunternehmen ist ausgeschlossen, um zu verhindern, daß den gleichen Verlusten zweimal Rechnung getragen wird.

Entscheidet sich das Unternehmen für die Methode des Verlustabzugs mit Nachversteuerung, so können die Ergebnisse der Betriebsstätten und Tochtergesellschaften ohne weiteres nach dem Recht des Mitgliedstaats, in dem sie belegt sind, bestimmt werden.

Um eine ungerechtfertigte Bevorzugung von Unternehmen zu vermeiden und die Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten zu garantieren, ist den Mitgliedstaaten unter bestimmten Voraussetzungen zu gestatten, die abzugsfähigen Verluste von Amts wegen in die steuerpflichtigen Ergebnisse einzubeziehen. Den Mitgliedstaaten sollte es darüber hinaus freistehen, Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerumgehungen und -hinterziehungen anzuwenden.

Es erscheint angebracht, dem Mitglied die Möglichkeit zu überlassen, neben den von der Richtlinie vorgegebenen gemeinschaftlichen Methoden andere Methoden der Berücksichtigung von Verlusten von Tochtergesellschaften beizubehalten oder einzuführen.

Um die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen der Gemeinschaft auf dem Weltmarkt zu verbessern, ist die Möglichkeit vorzusehen, das von der Richtlinie vorgesehene System auch auf in Drittländern belegene Betriebsstätten und Tochtergesellschaften auszuweiten. Es ist den Mitgliedstaaten freizustellen, unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfang sie von dieser Ausweitungsmöglichkeit Gebrauch machen —

HAT FOLGENDE RICHTLINIE ERLASSEN:

Artikel 1

Die Mitgliedstaaten erlassen nach Maßgabe dieser Richtlinie eine Regelung, die den Unternehmen die Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften gestattet.

TITEL I

Allgemeine Bestimmungen

Artikel 2

Im Sinne dieser Richtlinie gilt als

— „Unternehmen eines Mitgliedstaats“ jedes Unternehmen, das nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaats seinen Steuersitz in diesem Staat hat;

- „Betriebsstätte“ jede feste Geschäftseinrichtung, über die ein Unternehmen eines Mitgliedstaats seine Tätigkeit ganz oder teilweise ausübt;
- „Tochtergesellschaft“ jede Gesellschaft, an deren Kapital ein Unternehmen eines Mitgliedstaats eine Beteiligung von mindestens 75 % hält, die dem Unternehmen die Mehrheit der Stimmrechte sichert. Die Mitgliedstaaten können jedoch einen niedrigeren Mindestbeteiligungssatz vorsehen.

Artikel 3

Um die Bestimmungen dieser Richtlinie in Anspruch nehmen zu können, müssen die Unternehmen, Betriebsstätten und Tochtergesellschaften im Sinne von Artikel 2 einer der nachstehenden Steuern oder einer anderen Steuer, die diese Steuern ersetzt, ohne Möglichkeit der Steuerbefreiung unterliegen:

- a) Belgien:
 - Impôt des personnes physiques/personenbelasting,
 - Impôt des sociétés/vennootschapsbelasting,
 - Impôt des non-résidents/belasting der niet-verblijfhouders.
- b) Dänemark:
 - Selskabsskat,
 - Indkomstskat til staten.
- c) Deutschland:
 - Einkommensteuer,
 - Körperschaftsteuer.
- d) Griechenland:
 - φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων,
 - φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων.
- e) Spanien:
 - Impuesto sobre la renta de las personas físicas,
 - Impuesto sobre sociedades.
- f) Frankreich:
 - Impôt sur le revenu,
 - Impôt sur les sociétés.
- g) Irland:
 - Income tax,
 - Corporation tax.
- h) Italien:
 - Imposta sul reddito delle persone fisiche,
 - Imposta sul reddito delle persone giuridiche.
- i) Luxemburg:
 - Impôt sur le revenu des personnes,
 - Impôt sur le revenu des collectivités.
- j) Niederlande:
 - Inkomstenbelasting,
 - Vennootschapsbelasting.

- k) Portugal:
 - Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares,
 - Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas.
- l) Vereinigtes Königreich:
 - Income tax,
 - Corporation tax.

Artikel 4

Die Mitgliedstaaten können die Bestimmungen dieser Richtlinie zu den von ihnen festgelegten Bedingungen auf alle oder auf einen Teil der außerhalb der Gemeinschaft belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften ihrer Unternehmen ausweiten. Diese Bedingungen dürfen jedoch nicht günstiger sein als diejenigen, die für die Betriebsstätten und Tochtergesellschaften in den anderen Mitgliedstaaten gelten.

TITEL II

Bestimmungen betreffend Betriebsstätten

Artikel 5

Die Mitgliedstaaten sorgen dafür, daß ihre Unternehmen die Verluste ihrer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätten entweder nach der Anrechnungsmethode gemäß Artikel 6 oder nach der Methode des Verlustabzugs mit Nachversteuerung gemäß Artikel 7 berücksichtigen.

Die Anwendung der Anrechnungsmethode ist für die Unternehmen der Staaten, die diese Methode gewählt haben, verbindlich; die Anwendung der Methode des Verlustabzugs mit Nachversteuerung steht im Ermessen des Unternehmens.

Artikel 6

Nach der Anrechnungsmethode werden die positiven oder negativen Ergebnisse aller in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätten in die im Veranlagungszeitraum erzielten Ergebnisse des Unternehmens einbezogen und die gegebenenfalls von diesen Betriebsstätten entrichtete Steuer auf die von dem Unternehmen zu versteuernden Gewinne der Betriebsstätten angerechnet.

Artikel 7

- (1) Nach der Methode des Verlustabzugs mit Nachversteuerung werden
- a) von den steuerpflichtigen Gewinnen des Unternehmens in einem bestimmten Veranlagungszeitraum die auf den gleichen Veranlagungszeitraum entfallenden Verluste der in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten des Unternehmens abgezogen und
 - b) die späteren Gewinne dieser Betriebsstätten den steuerpflichtigen Ergebnissen des Unternehmens in der Höhe hinzugerechnet, in der zuvor die Verluste gemäß Buchstabe a) abgezogen worden sind.

(2) Die Ergebnisse der Betriebsstätten werden für jeden Mitgliedstaat getrennt nach dem Recht des Betriebsstättenmitgliedstaats ermittelt.

Artikel 8

Die Mitgliedstaaten können bestimmen, daß die gemäß Artikel 7 zum Verlust zugelassenen Verluste von Amts wegen in die steuerpflichtigen Ergebnisse des Unternehmens einbezogen werden, wenn eine der folgenden Voraussetzungen vorliegt:

- a) Die Verluste wurden bis zum Ende des fünften Jahres, das auf das Jahr folgt, in dem der Verlustabzug gestattet worden ist, nicht in das Unternehmensergebnis einbezogen.
- b) Die Betriebsstätte wurde veräußert, aufgelöst oder in eine Tochtergesellschaft umgewandelt.

TITEL III

Bestimmungen betreffend Tochtergesellschaften

Artikel 9

(1) Die Mitgliedstaaten sehen vor, daß ihre Unternehmen die Verluste ihrer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Tochtergesellschaften nach der Methode des Verlustabzugs mit Nachversteuerung berücksichtigen können. Nach dieser Methode werden:

- a) von den im Veranlagungszeitraum erzielten steuerpflichtigen Gewinnen des Unternehmens die auf den gleichen Veranlagungszeitraum entfallenden Verluste der in anderen Mitgliedstaaten belegenen Tochtergesellschaften des Unternehmens abgezogen und
- b) die späteren Gewinne dieser Tochtergesellschaften den steuerpflichtigen Ergebnissen des Unternehmens in der Höhe hinzugerechnet, in der zuvor die Verluste gemäß Buchstabe a) abgezogen worden sind.

(2) Die Ergebnisse jeder Tochtergesellschaft werden nach dem Recht des Mitgliedstaats der Tochtergesellschaft im Verhältnis zu der Beteiligung des Unternehmens an ihrem Kapital ermittelt. Maßgebend ist der niedrigste im Veranlagungszeitraum festgestellte Beteiligungssatz.

Artikel 10

Die Mitgliedstaaten können bestimmen, daß die gemäß Artikel 9 zum Abzug zugelassenen Verluste von Amts wegen in die steuerpflichtigen Ergebnisse des Unternehmens einbezogen werden, wenn eine der folgenden Voraussetzungen vorliegt:

- a) Die Verluste wurden bis zum Ende des fünften Jahres, das auf das Jahr folgt, in dem der Verlustabzug gestattet worden ist, nicht in das Unternehmensergebnis einbezogen.

b) Die Tochtergesellschaft wurde veräußert, aufgelöst oder in eine Betriebsstätte umgewandelt.

c) Die Beteiligung des Unternehmens am Kapital der Tochtergesellschaft ist unter den von dem Mitgliedstaat des Unternehmens festgesetzten Mindestsatz gesunken.

Artikel 11

Die Anwendung der in Artikel 9 geregelten Methode durch ein Unternehmen ist mit der Berichtigung des Wertansatzes für die Beteiligung, die dieses Unternehmen an einer Tochtergesellschaft hält, nicht vereinbar.

Artikel 12

Die Bestimmungen der vorliegenden Richtlinie hindern die Mitgliedstaaten nicht an der Beibehaltung oder Einführung anderer Methoden, der Berücksichtigung von Verlusten von Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten, insbesondere Methoden der Ergebniskonsolidierung.

TITEL IV

Schlußbestimmungen

Artikel 13

Diese Richtlinie steht der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen nicht entgegen.

Artikel 14

(1) Die Mitgliedstaaten erlassen die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften, um dieser Richtlinie vor dem 1. Januar 1993 nachzukommen. Sie setzen die Kommission unverzüglich davon in Kenntnis.

Wenn die Mitgliedstaaten diese Vorschriften erlassen, nehmen sie in diesen selbst oder durch einen Hinweis bei der amtlichen Veröffentlichung auf diese Richtlinie Bezug. Sie regeln die Einzelheiten der Bezugnahme.

(2) Die Mitgliedstaaten teilen der Kommission den Wortlaut der wichtigsten innerstaatlichen Rechtsvorschriften, die sie auf dem von dieser Richtlinie erfaßten Gebiet erlassen, sowie gegebenenfalls den Wortlaut der Maßnahmen mit, die sie zur Ausweitung der Bestimmungen der Richtlinie auf außerhalb der Gemeinschaft belegene Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften ihrer Unternehmen treffen.

Artikel 15

Diese Richtlinie ist an die Mitgliedstaaten gerichtet.

ANHANG

Steuerliche Regelungen betreffend Verluste von Tochtergesellschaften und Betriebsstätten im Ausland

Mitgliedstaat	Tochtergesellschaft im Mitgliedstaat	Betriebsstätte im Ausland	Tochtergesellschaft im Ausland
Belgien	---	<ul style="list-style-type: none"> --- bei Fehlen eines Abkommens: Verlustabzug mit Nachversteuerung nach einer bestimmten Reihenfolge --- Abkommen: Freistellung --- Verlustabzug mit Nachversteuerung, selbst wenn das Abkommen eine Freistellung vorsieht 	---
Dänemark	Konsolidierung (konsolidierter Gewinn) (100%ige Tochtergesellschaft)	<ul style="list-style-type: none"> --- bei Fehlen eines Abkommens: Besteuerung des Weltgewinns mit Steueranrechnung --- Abkommen: Besteuerung des Weltgewinns entweder mit Steueranrechnung oder Freistellung mit Progressionsvorbehalt oder Freistellung 	Konsolidierung (Konsolidierter Gewinn) (100%ige Tochtergesellschaft) Die Doppelbesteuerung wird auf dieselbe Weise wie bei Betriebsstätten im Ausland vermieden.
Deutschland	Konsolidierung bei Anwendung der Organschaftsregelung (finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung der Tochtergesellschaft) auf Antrag des Organträgers	<ul style="list-style-type: none"> --- bei Fehlen eines Abkommens: Anrechnung --- Abkommen: Freistellung Verlustabzug mit Nachversteuerung, sofern das Abkommen eine Freistellung vorsieht 	---
Griechenland	---	<ul style="list-style-type: none"> --- bei Fehlen eines Abkommens: im Prinzip Anrechnung, aber kein Verlustabzug, falls das Gesamtergebnis aller Betriebsstätten negativ ist --- Abkommen: Anrechnungsmethode 	---
Spanien	Konsolidierung (konsolidierter Gewinn) (99,9%ige Mindestbeteiligung)	<ul style="list-style-type: none"> --- bei Fehlen eines Abkommens: Weltgewinn mit Anrechnung --- Abkommen: Anrechnungsmethode 	---
Frankreich	Konsolidierung, sofern: 1. das System des konsolidierten Gewinns mit Genehmigung der Steuerbehörden (in der Praxis geringe Bedeutung) 2. das System der steuerlichen Integration (95% mindestens) zur Anwendung kommen	<ul style="list-style-type: none"> --- Abkommen: Freistellung Option für die Regelung des „Weltgewinns“, mit der Genehmigung der Steuerbehörden, selbst wenn ein DBA die Freistellung vorsieht --- Anrechnungsmethode im Rahmen des „konsolidierten Gewinns“ mit Genehmigung der Steuerbehörden, unabhängig davon, ob ein Abkommen besteht oder nicht 	Konsolidierung, sofern folgende Regelungen zur Anwendung kommen: 1. System des konsolidierten Gewinns mit Genehmigung der Steuerbehörden 2. Abzug der Verluste während der 5 ersten Jahre mit Beschränkung auf das in denselben Jahren investierte Kapital bei Aktivitäten in der Gemeinschaft, bei automatischer Nachversteuerung der Gewinne bis zu 10 Jahren (Art. 39-80-B-CGI)
Irland	Regelung der Berücksichtigung der Verluste, sofern folgende Bedingungen erfüllt sind: 1. 75%ige Mindestbeteiligung an der Tochtergesellschaft oder 2. Konsortium	<ul style="list-style-type: none"> --- bei Fehlen eines Abkommens: Weltgewinn mit Anrechnung der im Ausland bezahlten Steuern --- Abkommen: Besteuerung des Weltgewinns mit Anrechnung der im Ausland gezahlten Steuern, sofern der Satz über dem irischen Satz liegt: Teilanrechnung 	---

Mitgliedstaat	Tochtergesellschaft im Mitgliedstaat	Betriebsstätte im Ausland	Tochtergesellschaft im Ausland
Italien	—	— bei Fehlen eines Abkommens: Weltgewinn mit Anrechnung — Abkommen: Anrechnungsmethode	—
Luxemburg	Konsolidierung bei Anwendung der Organschaftsregelung (99%iger Tochtergesellschaft) auf Antrag des Organträgers und mit Genehmigung des Finanzministeriums	— bei Fehlen eines Abkommens: Weltgewinn mit Anrechnung — Abkommen: Freistellung ohne Verlustabzug	—
Niederlande	Konsolidierung der „steuerlichen Einheit“ (fiscale eenheid). Unter gewissen Bedingungen können Verluste berücksichtigt werden, sofern eine Beteiligung aufgelöst wird, die nicht Teil der „steuerlichen Einheit“ war.	Unabhängig von einem Abkommen: Weltgewinn mit Freistellung durch proportionale Ermäßigung der Steuer bei Verlusten: Abzug mit Nachversteuerung	Unter gewissen Bedingungen können Verluste im Falle der Auflösung einer Beteiligung berücksichtigt werden.
Portugal	Konsolidierung (90%ige Tochtergesellschaft auf Antrag der Muttergesellschaft)	— bei Fehlen eines Abkommens: Weltgewinn — Abkommen: Anrechnungsmethode	—
Vereinigtes Königreich	Regelung der Berücksichtigung der Verluste, sofern folgende Bedingungen erfüllt sind: 1. 75%ige Tochtergesellschaft oder 2. Konsortium	— bei Fehlen eines Abkommens: Weltgewinn mit Anrechnung — Abkommen: Anrechnungsmethode	—

Begründung

Allgemeines

Einleitung

1. Eines der Hindernisse, die der Tätigkeit von Unternehmen auf einem binnenmarktähnlichen gemeinsamen Markt ernstlich entgegenstehen, ist die fehlende Möglichkeit, die in einem anderen Mitgliedstaat über dortige Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften erwirtschafteten Verluste von den Gewinnen eines Unternehmens abziehen zu können.

In ihrer Mitteilung an das Parlament und den Rat vom 20. April 1990 „Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung“⁽¹⁾ unterstrich die Kommission die Notwendigkeit, eine gemeinsame Lösung zu finden, um dieses Hindernis, das dem europäischen Binnenmarkt im Wege steht, zu beseitigen.

Probleme im Zusammenhang mit Betriebsstätten

2. Während die Ergebnisse der im Staat des Firmensitzes des Unternehmens belegenen Betriebsstätten in die Ergebnisse des Unternehmens einfließen, kann der bloße Umstand, daß zwischen einer Betriebsstätte und dem Sitz des Unternehmens eine Grenze liegt, dazu führen, daß die Verluste der ausländischen Betriebsstätte nicht von den Gewinnen des Stammhauses abgezogen werden können. Das Unternehmen zahlt daher eine im Verhältnis zum Nettogesamtergebnis überhöhte Steuer, da ausschließlich das im Staat des Firmensitzes erzielte Ergebnis der Besteuerung zugrunde gelegt wird.

3. 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)⁽²⁾ vermeiden.

Die übrigen Mitgliedstaaten hingegen, die die Gewinne der ausländischen Betriebsstätten steuerfrei stellen (Freistellungsmethode), berücksichtigen die Verluste dieser Betriebsstätten in der Regel nicht. Einige Mitgliedstaaten lassen allerdings den Abzug der ausländischen Verluste zu, wobei die späteren Gewinne der Betriebsstätte dem inländischen Ergeb-

nis des Unternehmens in der Höhe wieder hinzuge-rechnet werden, in der zuvor die Verluste abgezogen worden sind.

4. Diese letztgenannte Lösung (Nachversteuerungsmethode) hat die Kommission auch im Rahmen des Artikels 133 des Verordnungsvorschlags über das Statut der Europäischen Aktiengesellschaft⁽³⁾ vorgeschlagen.

Nach Auffassung der Kommission sollte diese Lösung nicht auf die Europäische Aktiengesellschaft beschränkt werden, sondern für sämtliche Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform gelten, die über Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften im Ausland tätig sind.

Von der allgemeinen Anwendung einer Regelung zur Berücksichtigung von Verlusten wird auch eine neue Rechtsform für die grenzüberschreitende Zusammenarbeit, die Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV), die unmittelbar auf Gemeinschaftsrecht beruht, profitieren. In der Praxis kann eine EWIV von den Steuerverwaltungen als Betriebsstätte ihrer Mitglieder angesehen werden. In diesem Fall würden die Ergebnisse der EWIV getrennt von den Ergebnissen der Mitglieder ermittelt werden.

Aufgrund des Hilfscharakters der Tätigkeit der EWIV ist das Risiko, daß die Ermittlung der Ergebnisse im Staat der EWIV zu Verlusten führt, sehr viel höher als bei anderen Unternehmen. Die fehlende Möglichkeit, diese Verluste in dem Staat abzuziehen, in dem das EWIV-Mitglied steuerlich ansässig ist, stellt ein Hindernis für die grenzüberschreitende Zusammenarbeit mittels dieser neuen EG-Rechtsform dar.

Probleme im Zusammenhang mit Tochtergesellschaften

5. Ein Unternehmen kann sich außerhalb des Staates, in dem es seinen Sitz hat, entweder über eine Betriebsstätte oder über eine Tochtergesellschaft betätigen, wobei letztere eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt, die sich nach dem Recht des Mitgliedstaats richtet, in dem sie errichtet ist. Da diese

(1) SEK(90) 601 endg. (siehe S. 7).

(2) Siehe Anhang, S. 58.

(3) Dok. KOM(89) 268 endg. — SYN 218 und SYN 219 vom 25. August 1989.

beiden Formen der unternehmerischen Tätigkeit im Ausland bei wirtschaftlicher Betrachtung gleichwertig sind, darf die Wahl zwischen ihnen nicht durch steuerliche Überlegungen beeinflusst werden. Diese steuerliche Neutralität der Rechtsformwahl wäre nicht mehr gewährleistet, wenn die steuerliche Regelung der Abzugsfähigkeit ausländischer Verluste bei Tochtergesellschaften ungünstiger ausfiele als bei Betriebsstätten.

Die Gleichbehandlung von Betriebsstätten und Tochtergesellschaften ist indes nicht allgemein anerkannt. Das klassische Konzept der Unternehmensbesteuerung beruht auf der rechtlichen Eigenständigkeit der Gesellschaften, wobei die möglicherweise bestehenden wirtschaftlichen Bindungen außer acht gelassen werden. In mehreren Mitgliedstaaten werden Tochtergesellschaften noch immer nach diesem Konzept besteuert, nicht nur auf internationaler, sondern auch auf nationaler Ebene.

Der Anhang gibt einen Überblick über die auf nationaler und internationaler Ebene anwendbaren Vorschriften in den einzelnen Mitgliedstaaten.

Lösungsvorschläge für Betriebsstätten

6. Da die Anrechnungsmethode in einigen Mitgliedstaaten⁽¹⁾ bereits auf die Ergebnisse ausländischer Betriebsstätten angewandt wird, liegt es nahe, diese Methode als eine Lösungsmöglichkeit in Betracht zu ziehen.

Diese Methode muß auf jeden Fall die Gewähr bieten, daß etwaige negative Ergebnisse sämtlicher ausländischer Betriebsstätten von den Gewinnen des Stammhauses abgezogen werden können. Beschränkungen, wie sie derzeit in Griechenland gelten, dürfen folglich nicht beibehalten werden.

7. Eine andere Lösung besteht darin, den Unternehmen zu gestatten, die Verluste ihrer im Ausland belegenen Betriebsstätten von den Gewinnen im Staat des Firmensitzes des Unternehmens abzuziehen und die späteren Gewinne dieser Betriebsstätten in der Form zu besteuern, daß sie den Ergebnissen des Unternehmens in der Höhe wieder hinzugerechnet werden, in der zuvor Verluste abgezogen worden sind (Verlustabzug mit Nachversteuerung).

Für diese Methode könnten sich vor allem die Mitgliedstaaten entscheiden, deren Steuerrecht die

Anrechnungsmethode nicht kennt und die demzufolge die im Ausland erzielten Gewinne steuerfrei stellen.

8. Je nach den Besonderheiten dieser beiden Methoden sind jedoch zusätzliche Bestimmungen vorzusehen, damit die steuerlichen Interessen des Staates, in dem das Unternehmen seinen Sitz hat, gewahrt und Manipulationen verhindert werden.

Dies gilt vor allem für die Verlustabzugsmethode mit Nachversteuerung, die dem Unternehmen einen ungerechtfertigten Vorteil verschaffen würde, wenn der Betrag, um den die Steuer zuvor vermindert worden ist, nicht nacherhoben werden könnte. Aus diesem Grund muß den Mitgliedstaaten die Möglichkeit gegeben werden, die zuvor abgezogenen Beträge dem Unternehmensergebnis von Amts wegen wieder hinzuzurechnen, wenn die Nachversteuerung fünf Jahre, nachdem der Verlustabzug vorgenommen worden ist, noch nicht erfolgt ist oder die Betriebsstätte als solche nicht mehr besteht.

9. Gleichzeitig erlaubt diese obligatorische Nachversteuerung der zuvor abgezogenen Beträge eine gewisse Flexibilität hinsichtlich der Steuervorschriften, die auf die Ermittlung der Ergebnisse ausländischer Betriebsstätten anzuwenden sind. Da der Staat des Unternehmenssitzes berechtigt ist, den Verlustabzug im nachhinein durch die Besteuerung der Gewinne der Betriebsstätte auszugleichen, spricht nichts dagegen, daß sowohl die Verluste als auch die später hinzuzurechnenden Gewinne nach dem Recht des Mitgliedstaats ermittelt werden, in dem die Betriebsstätte gelegen ist.

10. Die Berücksichtigung der Verluste ausländischer Betriebsstätten sollte sich nicht zwingend auf Betriebsstätten innerhalb der Gemeinschaft beschränken. Selbstverständlich steht es den Mitgliedstaaten frei, den Anwendungsbereich der von ihnen gewählten Methode auf alle oder einen Teil der Betriebsstätten außerhalb der Gemeinschaft auszuweiten und entsprechende Voraussetzungen dafür vorzuschreiben. Dies ist in einigen Mitgliedstaaten jetzt schon der Fall, vor allem wenn sie die Anrechnungsmethode anwenden.

11. Im Sinne einer reibungslosen Abwicklung der Nachversteuerung nach der Verlustabzugsmethode ist eine gleichlaufende Harmonisierung der Rechtsvorschriften wünschenswert, die einen Vortrag der Betriebsstättenverluste auf spätere Veranlagungszeit-

(¹) Siehe Anhang, S. 58.

räume im Staat der Betriebsstätte vorsehen. Es wäre deshalb sinnvoll, daß der Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der steuerlichen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten zur Übertragung von Unternehmensverlusten, der am 11. September 1984⁽¹⁾ von der Kommission vorgelegt wurde, parallel zu dem vorliegenden Richtlinienvorschlag angenommen wird.

Lösungsvorschläge für Tochtergesellschaften

12. Als erstes stellt sich die Frage nach der grundsätzlichen Vorgehensweise: Empfiehlt es sich, die bestehenden Regelungen über die steuerliche Berücksichtigung der Verluste inländischer Tochtergesellschaften grenzüberschreitend anzuwenden, oder sollte eine einheitliche Regelung auf Gemeinschaftsebene eingeführt werden?

Der erste Lösungsansatz, d. h. die Ausweitung des Anwendungsbereichs der nationalen Vorschriften über die Landesgrenzen hinaus, bietet auf den ersten Blick den Vorteil, daß grenzüberschreitende und inländische Aktivitäten völlig gleichbehandelt werden. Allerdings sind damit auch zwei Nachteile verbunden. Für die drei Mitgliedstaaten, deren Steuerrecht eine Berücksichtigung der Verluste inländischer Tochtergesellschaften nicht kennt, würde keinerlei Lösung geschaffen. Angesichts der beträchtlichen Unterschiede zwischen den internen Regelungen der Mitgliedstaaten führte der erstgenannte Lösungsansatz zu neuen Verzerrungen.

Dieser Lösungsansatz entspricht deshalb in keiner Weise den Anforderungen neutraler Wettbewerbsbedingungen auf Gemeinschaftsebene. Aus diesem Grund hat die Kommission ihn fallenlassen.

Der zweite Lösungsansatz, d. h. die Einführung einer gemeinschaftlichen Regelung, bereitet in dieser Hinsicht keine Schwierigkeiten. Im Gegenteil, er entspricht voll und ganz dem Gebot der Neutralität.

13. Vor Klärung der Frage, welche Verfahren im Rahmen einer Gemeinschaftsregelung zur Wahl gestellt werden sollen, muß ein Grenzwert für die Beteiligung am Kapital der Tochtergesellschaft festgesetzt werden, anhand dessen die Beziehung zwischen Unternehmen und Tochtergesellschaft als der Beziehung zwischen Unternehmen und Betriebsstätte gleichwertig angesehen werden kann.

Der Besitz einzelner Anteile an einer anderen Gesellschaft hat für ein Unternehmen eher den Charakter einer Kapitalanlage. Um die steuerliche Berücksichtigung der Ergebnisse zu rechtfertigen, insbesondere der Verluste einer Tochtergesellschaft auf der Ebene des Mutterunternehmens, bedarf es eines ausreichenden Einflusses auf die Geschäftsführung der Tochtergesellschaft. Diese Voraussetzung kann als erfüllt angesehen werden, wenn es sich um eine Mehrheitsbeteiligung, d. h. von mehr als 50 %, handelt, die dem Mutterunternehmen die Mehrheit der Stimmrechte sichert.

Wollte man eine noch vollständigere Parallelität zwischen Betriebsstätte und Tochtergesellschaft herstellen, was den Grad der wirtschaftlichen Eingliederung in das Mutterunternehmen betrifft, so könnte man sogar daran denken, die Beteiligungsschwelle bei 100 % anzusetzen. Wenn auch eine solche Lösung den unbestreitbaren Vorteil der Einfachheit hätte, so beschränkt sie doch erheblich den praktischen Anwendungsbereich des Systems, da die Kontrolle über das gesamte Aktienkapital faktisch nur im Fall der Gründung neuer Gesellschaften gegeben ist.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß sogar die Staaten, die im Inland eine Konsolidierungsmethode anwenden (mit Ausnahme Dänemarks), keine 100%ige Beteiligung verlangen.

Zudem sollten die Voraussetzungen einer gemeinschaftsweiten Regelung für die Berücksichtigung ausländischer Verluste nicht zu stark von den nationalen Rechtsvorschriften abweichen, damit nicht umgekehrt nun die inländischen Unternehmensgruppen benachteiligt werden. Es ist festzustellen, daß die Mitgliedstaaten, die auf nationaler Ebene die Verluste von Tochtergesellschaften bei der Besteuerung des Mutterunternehmens berücksichtigen, eine Beteiligung von 75 % oder mehr verlangen.

Eine Mindestbeteiligung von 75 % erscheint demnach auch für eine gemeinschaftliche grenzüberschreitende Regelung angemessen. Sie gewährleistet sowohl ein ausreichendes Maß an Gleichbehandlung zwischen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften als auch einen bedeutenden Anwendungsbereich der gemeinschaftlichen Regelung.

14. Die Verluste einer ausländischen Tochtergesellschaft können im Prinzip nach den gleichen Modalitäten berücksichtigt werden, die weiter oben für

⁽¹⁾ ABl. C 253 vom 20. 9. 1984, S. 5, und ABl. C 170 vom 9. 7. 1985, S. 3.

Betriebsstätten dargelegt worden sind, wobei die Anrechnungsmethode bei Betriebsstätten der Methode des konsolidierten Gewinns bei Tochtergesellschaften entspricht.

Die Kommission ist jedoch der Auffassung, daß angesichts der derzeit bestehenden Unterschiede in den nationalen Steuergesetzen sowohl hinsichtlich der steuerlichen Bemessungsgrundlage als auch hinsichtlich der Steuersätze die Anwendung der Methode des konsolidierten Gewinns in der Praxis auf beachtliche Schwierigkeiten stoßen würde und daß es für die Unternehmen sehr schwer wäre, den Nutzen, den sie aus dieser Methode ziehen können, abzuschätzen. Diese letztgenannte Schwierigkeit spiegelt sich auch in der sehr begrenzten Anwendung des französischen Systems der Gewinnkonsolidierung wider.

Die Kommission schließt indessen nicht aus, daß ein gemeinsames Konsolidierungssystem in der Zukunft während der Phase der Ausweitung des Binnenmarktes angestrebt werden kann. In diesem Sinne wird die Kommission den Ausschuß unabhängiger Experten, der mit der Untersuchung der Probleme der Unternehmensbesteuerung befaßt wird, bitten, den gesamten Fragenkomplex zu untersuchen, der mit der Einführung eines gemeinsamen Konsolidierungssystems verbunden ist.

15. Aus diesem Grund schlägt die Kommission vor, sich auf die zweite Methode zu beschränken, nach der dem Mutterunternehmen gestattet wird, von seinen in einem Veranlagungszeitraum erzielten steuerpflichtigen Gewinnen die auf den gleichen Veranlagungszeitraum entfallenden Verluste seiner in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften abzuziehen, wobei die späteren Gewinne dieser Tochtergesellschaften den steuerpflichtigen Ergebnissen des Unternehmens wieder in der Höhe hinzugechnet werden, in der zuvor die Verluste abgezogen worden sind.

Um die steuerlichen Interessen des Staats des Unternehmenssitzes zu wahren und um Manipulationen zu vermeiden, sollte den Mitgliedstaaten die Möglichkeit gegeben werden, die abzugsfähigen Verluste von Amts wegen in das steuerpflichtige Unternehmensergebnis einzubeziehen, sofern dies nach fünf Jahren noch nicht geschehen ist, wie dies auch für die Betriebsstätten vorgesehen ist.

16. Der Kommission erschien es nicht zweckmäßig, auf Gemeinschaftsebene für die Berücksichtigung der Verluste von Tochtergesellschaften eine dritte Methode in Form einer Berichtigung des Wertansat-

zes für die Beteiligung des Unternehmens vorzuschlagen (in Deutschland: Teilwertabschreibung). Der allgemeinen Einführung dieser Methode steht entgegen, daß die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns nicht in allen Mitgliedstaaten nach den Regeln der handelsrechtlichen Rechnungslegung erfolgt. In den Mitgliedstaaten, nach deren Steuerrecht der steuerpflichtige Gewinn unabhängig vom Geschäftsgewinn ermittelt wird, wäre diese Methode daher praktisch nicht anwendbar. Aber auch in den Ländern, die den steuerpflichtigen Gewinn ihrer Unternehmen nach den handelsrechtlichen Bilanzierungsregeln ermitteln, ist die Wertberichtigung auf den aktuellen Beteiligungswert begrenzt. In den Fällen, in denen die Verluste der Tochtergesellschaften den in der Unternehmensbilanz ausgewiesenen aktuellen Beteiligungswert überschreiten, kann der über diesen Wert hinausgehende Teil der Verluste nicht berücksichtigt werden.

Zudem ist die Wiedereinbeziehung der nach der Methode der Wertberichtigung abgezogenen Beträge in den Unternehmensgewinn problematisch. Die vorliegende Richtlinie gilt nämlich für alle Unternehmen, die nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaats als in diesem Staat steuerlich ansässig gelten, während die Vierte Richtlinie des Rates vom 25. Juli 1978 über den Jahresabschluß⁽¹⁾, deren Artikel 35 Absatz 1 Buchstabe c Unterabsatz dd vorschreibt, daß der niedrigere Wertansatz anzuheben ist, wenn die Gründe für die Wertberichtigungen nicht mehr bestehen, nur für Kapitalgesellschaften gilt. Für alle anderen Unternehmensformen, die in den Anwendungsbereich der vorliegenden Richtlinie fallen, bestünde keine Verpflichtung, den Wertansatz für ihre Beteiligung in der Bilanz zu berichtigen. Auch bei Kapitalgesellschaften ist allerdings darauf hinzuweisen, daß eine Wertberichtigung bei späteren Gewinnen der Tochtergesellschaft nur dann erfolgt, wenn es sich um eine nachhaltige Verbesserung der Ertragslage der Tochtergesellschaft handelt. Das heißt, daß die in einem späteren Veranlagungszeitraum erzielten Gewinne der Tochtergesellschaft nicht notwendigerweise eine Berichtigung des Wertansatzes für die Beteiligung in der Bilanz des Mutterunternehmens zur Folge haben.

17. Es steht im Ermessen jedes Unternehmens, ob es die gemeinschaftliche Methode des Verlustabzugs oder die allgemeine Regelung der getrennten Besteuerung der Tochtergesellschaften anwenden will.

⁽¹⁾ ABl. L 222 vom 14. 8. 1978.

Die Mitgliedstaaten können jedoch auch ohne weiteres neben der in der Richtlinie vorgesehenen gemeinschaftlichen Methode eine weitere Methode der Verlustberücksichtigung, insbesondere eine Konsolidierungsmethode, beibehalten oder einführen, wobei diese Methode selbstverständlich nicht mit der von der Richtlinie vorgesehenen Methode gleichzeitig angewandt werden darf.

Erläuterungen zu einigen Artikeln

Artikel 1

18. Die Mitgliedstaaten müssen in ihren innerstaatlichen Rechtsvorschriften für ihre Unternehmen die Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Niederlassungen vorsehen, unabhängig davon, ob es sich um Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften handelt.

Die über Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten ausgeübte grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit betrifft nicht nur Kapitalgesellschaften, sondern auch die anderen Gesellschaftsformen einschließlich Personengesellschaften und Einzelunternehmen. Ein Hauptziel der vorliegenden Richtlinie ist die Gleichbehandlung aller Rechtsformen eines Unternehmens.

Artikel 2

19. In diesem Artikel werden die drei Grundbegriffe „Unternehmen eines Mitgliedstaates“, „Betriebsstätte“ und „Tochtergesellschaft“ definiert.

- Ein Unternehmen gilt als in einem Mitgliedstaat belegen, wenn es nach dem Recht dieses Mitgliedstaats unter Berücksichtigung bilateraler Abkommen dort steuerlich ansässig ist.
- Der Begriff der Betriebsstätte folgt Artikel 5 des OECD-Musterabkommens.
- Der Begriff der Tochtergesellschaft bestimmt sich nach zwei Kriterien: Erstens, ein Unternehmen eines Mitgliedstaats muß die Mehrheit der Stimmrechte innehaben; zweitens, die Beteiligung dieses Unternehmens am Kapital der Tochtergesellschaft darf einen bestimmten Satz nicht unterschreiten. Die Kombination dieser beiden Kriterien ist notwendig, weil in mehreren Mitgliedstaaten sowohl stimmrechtslose Anteile ausgegeben werden als auch Anteile, die Mehrstimmrechte gewähren.

Ein Mitgliedstaat kann zwar die Beteiligungsschwelle niedriger ansetzen, jedoch hat er stets das Kriterium der Stimmrechtsmehrheit zu beachten.

Artikel 3

20. In diesem Artikel sind die Steuern aufgeführt, denen das Unternehmen, die Betriebsstätte oder die Tochtergesellschaft unterliegen muß, um die Richtlinie in Anspruch nehmen zu können. Je nach Rechtsform des Unternehmens handelt es sich entweder um die Einkommensteuer oder die Körperschaftsteuer.

Artikel 4

21. Die Ausweitung des geographischen Anwendungsbereichs der in der Richtlinie vorgesehenen Regelungen auf Betriebsstätten und Tochtergesellschaften außerhalb der Gemeinschaft steht im Ermessen jedes einzelnen Mitgliedstaates. Während innerhalb der Gemeinschaft alle Betriebsstätten und Tochtergesellschaften in diese Regelung einbezogen werden müssen, steht es den Mitgliedstaaten frei, den Anwendungsbereich gegenüber Drittländern selbst festzulegen.

Die Vorschriften für außerhalb der Gemeinschaft belegene Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften dürfen jedoch nicht günstiger sein als die innerhalb der Gemeinschaft geltenden Regelungen.

Die Besteuerung der Ergebnisse sämtlicher Betriebsstätten im Staat des Unternehmenssitzes erfolgt bereits in den Mitgliedstaaten, die die Anrechnungsmethode oder die Methode des weltweit erzielten Gewinns („*bénéfice mondial*“) anwenden.

Artikel 5

22. Nach diesem Artikel sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, auf die Verluste der Betriebsstätten ihrer Unternehmen eine der beiden in den Artikeln 6 und 7 beschriebenen Methoden, die einander gleichgestellt sind, anzuwenden.

Artikel 6

23. In Artikel 6 wird die Anrechnungsmethode definiert. Zu beachten ist, daß nach dieser Methode sowohl die positiven als auch die negativen Ergeb-

nisse der Betriebsstätten im Staat des Unternehmenssitzes berücksichtigt werden.

Artikel 7

24. Da die Methode des Verlustabzugs mit Nachversteuerung dem Unternehmen nur vorübergehend einen finanziellen Vorteil verschafft, erscheint es gerechtfertigt, den Mitgliedstaat, in dem das betreffende Unternehmen seinen steuerlichen Sitz hat, zu verpflichten, den Abzug der Verluste der in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten, so wie sie sich aus der steuerlichen Ergebnisrechnung des Betriebsstättenstaates ergeben, zuzulassen und keine neue Berechnung nach den eigenen Steuervorschriften vorzunehmen.

Erstreckt ein Mitgliedstaat den Anwendungsbereich der Methode auch auf außerhalb der Gemeinschaft belegene Betriebsstätten, so steht es ihm frei, strengere Vorschriften vorzusehen, die insbesondere eine Neuberechnung der ausländischen Ergebnisse nach den im Inland geltenden Bestimmungen vorschreiben.

Artikel 8

25. Dieser Artikel bietet den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, die Einbeziehung der zuvor abgezogenen Beträge verbindlich vorzuschreiben, wenn die Auslandsaktivitäten des Unternehmens nach fünf Jahren noch immer nicht zu Gewinnen geführt haben.

Die Frist von fünf Jahren gilt gesondert für jeden Veranlagungszeitraum, zu dessen Ende ein Verlustabzug vorgenommen worden ist.

26. Die abgezogenen Beträge werden auch in den Fällen dem Unternehmensergebnis von Amts wegen wieder hinzugerechnet, in denen die Betriebsstätte veräußert, aufgelöst oder in eine Tochtergesellschaft umgewandelt wird, da die Betriebsstätte hierdurch dem Anwendungsbereich der Methode entzogen wird.

Artikel 9

27. Die zur Berücksichtigung der Verluste einer Tochtergesellschaft vorgesehene Methode und die in Artikel 7 für Betriebsstätten vorgesehene Methode sind identisch, mit dem einzigen Unterschied, daß der abzugsfähige Verlust gesondert für jede Tochtergesellschaft eines Unternehmens ermittelt wird, ohne daß eine Zusammenrechnung vorgenommen wird.

Artikel 10

28. Wie im Fall der Anwendung des Verlustabzugs mit Nachversteuerung bei den Betriebsstätten, ermächtigt die Richtlinie die Mitgliedstaaten, Rechtsvorschriften zu erlassen, wonach die zuvor abgezogenen Verluste von Amts wegen in die steuerpflichtigen Ergebnisse des Unternehmens einbezogen werden, wenn dies nicht bis zum Ende des fünften Jahres nach Abzug des Verlusts erfolgt ist. Dies gilt ebenfalls für den Fall, daß die Tochtergesellschaft veräußert, aufgelöst oder in eine Betriebsstätte umgewandelt wird.

Darüber hinaus ist bei den Tochtergesellschaften ein weiterer Fall zu berücksichtigen. Da die Richtlinie nur dann anwendbar ist, wenn die Beteiligung einen Mindestsatz erreicht, zieht die Unterschreitung dieser Schwelle zwangsläufig eine Nachversteuerung der zuvor abgezogenen Beträge nach sich.

Artikel 13

29. In dieser Richtlinie ist die Berichtigung des Wertansatzes für die Beteiligung zwar nicht als Gemeinschaftsregelung vorgesehen, doch ist es den Mitgliedstaaten unbenommen, diese Methode zusätzlich in ihr innerstaatliches Recht aufzunehmen. In diesem Fall ist allerdings auszuschließen, daß ein Unternehmen gleichzeitig die in der Richtlinie vorgesehene Methode und die Methode der Wertberichtigung anwendet, da derselbe Verlust auf diese Weise doppelt berücksichtigt würde.

Referenzdokumente

Diese Beilage ist erstellt auf der Grundlage der folgenden Dokumente:

- *Mitteilung der Kommission an das Parlament und den Rat über die Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung*
[SEK(90) 601]
- *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*
(ABl. L 225 vom 20. 8. 1990)
- *Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten*
(ABl. L 225 vom 20. 8. 1990)
- *Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen*
(ABl. L 225 vom 20. 8. 1990)
- *Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten*
(von der Kommission dem Rat vorgelegt am 6. Dezember 1990)
[KOM(90) 571 und ABl. C 53 vom 28. 2. 1991]
- *Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten gelegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften*
(von der Kommission dem Rat vorgelegt am 6. Dezember 1990)
[KOM(90) 595 und ABl. C 53 vom 28. 2. 1991]