

KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN

KOM(69) 5 endg.

Brüssel, den 15. Januar 1969

Vorschlag einer

RICHTLINIE

über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen,
Spaltungen und die Einbringung von Unternehmens-
teilen, die Gesellschaften verschiedener Mit-
gliedstaaten betreffen

(von der Kommission dem Rat vorgelegt)

KOM(69) 5 endg.

B E G R Ü N D U N G

I. EINLEITUNG

Im Hinblick auf die Funktionsfähigkeit der Wirtschaftsgemeinschaft, ihre Entwicklung und den immer schärferen internationalen Wettbewerb muß den Unternehmen der Gemeinschaft Gelegenheit gegeben werden, eine den Markterfordernissen entsprechende Größe zu erreichen und auf Weltebene wettbewerbsfähig zu werden. Hierzu heißt es in dem vom Rat angenommenen ersten Programm für die mittelfristige Wirtschaftspolitik folgendermaßen: "Die Anpassung der Unternehmensgrößen an die technischen und ökonomischen Gegebenheiten der modernen Produktionsmethoden und die durch die Schaffung des Gemeinsamen Marktes gebotenen Möglichkeiten einer Produktion in größeren Serien sowie an die Erfordernisse der wachsenden Konkurrenz in der EWG und auf dem Weltmarkt ist für die Gemeinschaft ein Ziel von entscheidender Bedeutung. Seine Erreichung sollte dadurch erleichtert werden, daß künstliche Behinderungen von Unternehmenszusammenschlüssen - vor allem von seiten des Steuer- und Gesellschaftsrechts - beseitigt und wirtschaftlich vernünftige Zusammenschlüsse, d.h. solche, durch die die Produktivität erhöht und die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen gesteigert werden, erleichtert werden." (1)

Auf steuerlicher Ebene besteht das Haupthindernis für Fusionen, Spaltungen und Einbringungen von Unternehmensteilen bei Gesellschaften verschiedener Staatsangehörigkeit in den steuerlichen Kosten dieser Vorgänge. Die von den Mitgliedstaaten für derartige Zusammenschlüsse inländischer Gesellschaften zugestandenen Vorzugsbehandlungen entfallen, wenn es sich um eine Einbringung in eine ausländische Gesellschaft handelt. In diesem Falle wird die teilweise oder vollständige Liquidation der einbringenden Gesellschaft unterstellt, was eine meist sehr hohe steuerliche Belastung nach sich zieht.

Auf dem Gebiet des Gesellschaftsrechts wurden bereits Arbeiten zur Regelung der durch die internationale Fusion aufgeworfenen Probleme in Angriff genommen. Es wäre jedoch nutzlos, derartige Hindernisse für die Fusion von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten zu beheben, wenn das steuerliche

(1) Vgl. ABl. EG vom 25.4.1967, Nr. 79, Seite 1543/67.

Hindernis, das in den Kosten des Vorgangs liegt, nicht ausgeräumt wurde. Ebenso würden die Bemühungen um die Schaffung einer europäischen Handelsgesellschaft einen Teil ihres Sinnes verlieren, da diese Gesellschaft ja unter anderen Möglichkeiten auch auf der Fusion von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten entstehen können müßte.

Die steuerlichen Probleme des Zusammenschlusses von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten wurden bereits wiederholt in den Organen der Gemeinschaft behandelt. Von der Kommission wurden diese Fragen in ihrem dem Rat am 26. Juni 1967 zugeleiteten Programm für die Harmonisierung der direkten Steuern⁽¹⁾ angeschnitten. Dieses Dokument wurde während mehrerer Monate von einer Gruppe von Finanzsachverständigen des Rates geprüft und war Gegenstand eines Berichtes des Ausschusses der Ständigen Vertreter⁽²⁾. Schließlich hat der Rat in seiner Sitzung vom 4. und 5. März 1968 die Kommission beauftragt, nach Lösungen für diese Probleme zu suchen und ihm entsprechende Vorschläge zu unterbreiten.⁽³⁾

Von der Kommission - wie übrigens auch von allen nationalen Sachverständigen - wurde hierbei der Gedanke einer Ausdehnung der verschiedenen nationalen Vorzugsregelungen auf Gemeinschaftsebene verworfen. Neben den technischen Schwierigkeiten, die dadurch bedingt sind, daß diese Lösungen je nach dem Staat der Ansiedlung der von der Fusion betroffenen Gesellschaften anders ausfallen würden, birgt dieses System die Gefahr in sich, daß Zusammenschlüsse stets in der gleichen Richtung, d.h. zum Nachteil des Staates mit der liberalsten Steuerregelung erfolgen würden und folglich mit den Grundsätzen der Steuerneutralität und der Wettbewerbspolitik unvereinbar wären.

Nach Ansicht der Kommission stellt nur ein von allen sechs Mitgliedstaaten angewandtes gemeinsames System eine befriedigende Lösung dar. Angesichts der Vielschichtigkeit der Probleme - durch die Fusion wird eine Vielzahl steuerlicher Bestimmungen angesprochen - steht es aber außer Frage, dieses Problem in allen Einzelheiten einheitlich regeln zu wollen. Aus diesem Grunde schlägt die Kommission dem Rat vor, die großen Züge des gemeinsamen Systems in Form einer Richtlinie festzulegen. Diese Lösung bietet ^{auch} jedem Mitgliedstaat die erforderliche Elastizität, um seine Regelung in der für ihn angemessensten Weise den Erfordernissen dieser Harmonisierung anzupassen.

(1) Dok. R/959/67 (Eco 104)
(2) Dok. R/319/68 (Eco 26)
(3) Dok. R/411/68

II. GRUNDSÄTZE UND MERKMALE DES GEMEINSAMEN SYSTEMS

Drei Hauptbestrebungen liegen der gemeinsamen Regelung zugrunde, die für die Fusion von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten und ihr gleichgestellte Rechtsvorgänge (Spaltung und Einbringung von Vermögensteilen) vorgeschlagen wird:

- In erster Linie muß das Hindernis ausgeräumt werden, das in den steuerlichen Kosten dieser Vorgänge besteht. Hierzu vertritt die Kommission die Auffassung, daß die Fusion an sich grundsätzlich zu keinerlei Besteuerung führen sollte.
- Ebenso wenig dürfen die Interessen des Staates der einbringenden Gesellschaft verletzt werden; seine Besteuerungsrechte müssen vielmehr für die Zukunft gewahrt bleiben. Diese Bedingung läßt sich unschwer erfüllen, da man unterstellen kann, daß in der Praxis eine Fusion normalerweise die Umgestaltung der einbringenden Gesellschaft in eine Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft zur Folge hat. Gegenwärtig garantiert die Existenz einer solchen Betriebsstätte tatsächlich dem Staat der einbringenden Gesellschaft ein Recht, diese Betriebsstätte zu besteuern, insbesondere hinsichtlich der an der Übertragung teilnehmenden und in den Büchern der Betriebsstätte ausgewiesenen Wirtschaftsgüter.
- Eine Beachtung dieser beiden Grundsätze genügt aber nicht, um das Problem vollständig zu lösen. Die Tatsache, daß Fusionen in der Regel die Gründung von Betriebsstätten nach sich ziehen, hat die Kommission veranlaßt, im Zusammenhang mit diesem speziell die Fusion betreffenden Problem die allgemeinere Frage der Besteuerung von Gesellschaften mit Betriebsstätten im Ausland zu prüfen. Hierbei wurde festgestellt, daß trotz des Bestehens von Doppelbesteuerungsabkommen die Lage im Sitzstaat der Gesellschaft wie auch in den Belegenheitsländern der Betriebsstätten keineswegs befriedigend ist. Sie muß unbedingt verbessert werden, wenn die im Zeitpunkt der Fusion gewährten Maßnahmen ihren vollen Wert behalten sollen. Tatsächlich würde eine die Betriebsstätten benachteiligende Steuerregelung ein weiteres Hindernis für Fusionen darstellen.

1. Steuerliche Regelung für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen

Die einzelnen Maßnahmen des vorgeschlagenen gemeinsamen Systems betreffen verschiedene Aspekte der Besteuerung.

- a) Zunächst stellt sich das wichtige Problem der Wertsteigerungen der einbringenden Gesellschaft, d.h. des Unterschiedes zwischen dem realen Wert der eingebrachten Vermögensteile und ihrem Buchwert (Artikel 4).

In ihrem dem Rat im Juni 1967 vorgelegten Memorandum hatte die Kommission eine Lösung erwogen, die auf dem Grundsatz der normalen Besteuerung des Wertzuwachses beruhte, wobei die Zahlung der Steuer jedoch auf 10 Jahre gestaffelt würde. Die diesbezüglich durchgeführten Untersuchungen haben indessen gezeigt, daß diese Lösung noch zu hart wäre, um ohne Korrekturen angewandt werden zu können. Die große Zahl möglicher Fälle hätte eine äußerst nuancierte und fast für jeden Fall spezifische Lösung gefordert, so daß das vorgeschlagene System letztlich sehr kompliziert gewesen wäre. Aus diesem Grunde wurde davon abgesehen.

Schließlich wurde eine einheitliche Lösung für sämtliche anlässlich einer Fusion in Erscheinung tretenden Wertsteigerungen in Form eines allgemeinen Steueraufschubs gewählt, die somit den Vorteil der Einfachheit hat. Diese bereits in den meisten Staaten angewandte Regelung besteht darin, die Zahlung der Steuer auf die Wertsteigerungen bis zu deren tatsächlicher Realisierung durch die übernehmende Gesellschaft hinauszuschieben. Sie bedeutet also, daß keinerlei Steuern auf Wertsteigerungen zum Zeitpunkt der Fusion zu zahlen sind.

Um zu vermeiden, daß die Steuer umgangen wird und um das Recht auf Besteuerung durch den Staat der einbringenden Gesellschaft zu wahren, sind die Mitgliedstaaten zur Gewährung des Systems des Steueraufschubs nur insoweit verpflichtet, als die zur Einbringung gehörenden Wirtschaftsgüter in den Büchern der Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft im Staat der einbringenden Gesellschaft ausgewiesen sind. In diesem Falle muß die übernehmende Gesellschaft die neuen Abschreibungen sowie die späteren Wertsteigerungen oder -minderungen bei den übernommenen Wirtschaftsgütern im Rahmen dieser Betriebsstätte nach dem Steuerwert berechnen, zu dem diese Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz der einbringenden Gesellschaft ausgewiesen waren. Bei einer späteren Realisierung dieser Wertsteigerungen erfolgt die Besteuerung durch und zugunsten des Staates der einbringenden Gesellschaft.

Außerdem wurde eine zusätzliche Bedingung für Lagerbestände und die Mehrzahl der abschreibungsfähigen beweglichen Güter vorgesehen, wonach keine Übertragung dieser Wirtschaftsgüter in einen anderen als den Staat der einbringenden Gesellschaft erfolgen darf. Ohne diese Bedingung könnte das vorgeschlagene System große Schwierigkeiten der Kontrolle insbesondere bei Warenlagern verursachen und die Interessen des Staates der einbringenden Gesellschaft verletzen. So wäre es z.B. im Falle des Transfers eines Gegenstandes in den Staat der übernehmenden Gesellschaft nicht gerecht, den Staat, in dem die Betriebstätte belegen ist, um einen Aufschub der Besteuerung der Wertsteigerungen für diesen Gegenstand zu ersuchen, gleichzeitig der Betriebstätte aber weiterhin die Abschreibung dieses Gegenstandes zu gestatten, obwohl letzterer nicht mehr einen zur Bildung der steuerpflichtigen Einkünfte dieses Mitgliedstaates beitragenden Faktor darstellt.

Im übrigen dürfte sich aus dieser zusätzlichen Bedingung keine Belastung für die Unternehmen ergeben. Bei einer Übertragung derartiger Vermögensteile muß die Steuer selbstverständlich für die ihnen entsprechenden Wertsteigerungen entrichtet werden. Auf der einen Seite handelt es sich aber um Güter, bei denen im allgemeinen keine wesentlichen Wertsteigerungen auftreten, und andererseits erhält die übernehmende Gesellschaft einen gewissen Gegenwert für die Zahlung dieser Steuer, da sie die neuen Abschreibungen sowie die späteren Wertsteigerungen bei den übernommenen Gütern nach ihrem Realwert berechnen kann, was vom steuerlichen Standpunkt faktisch einer Neubewertung gleichkommt.

Diese Möglichkeit der Steuerzahlung bei gleichzeitiger faktischer Neubewertung besteht auch für die anderen Vermögensgegenstände. Dadurch bietet die für die Wertsteigerungen vorgeschlagene Lösung letztlich den Unternehmen eine gewisse Elastizität, da die übernehmende Gesellschaft bei jedem Wirtschaftsgut zwischen Steueraufschub und Besteuerung der entsprechenden Wertsteigerungen wählen kann.

Allerdings kann man sich fragen, ob ein System, das die Gewährung steuerlicher Vorteile von dem Bestehen einer Betriebstätte der übernehmenden Gesellschaft im Lande der einbringenden Gesellschaft abhängig macht, nicht

zu Bedenken Anlaß geben kann. Besteht keine solche Betriebstätte, so würden sämtliche Wertsteigerungen nach den Bestimmungen des allgemeinen Rechts besteuert, so daß Fusionen wegen ihrer zu hohen Kosten unmöglich würden. In Wirklichkeit dürfte sich diese Bedingung jedoch nicht als störend erweisen. Die (im Anhang zu dieser Richtlinie) vorgeschlagene Definition der Betriebstätte ist weit genug gefaßt, um der übernehmenden Gesellschaft stets die Aufrechterhaltung einer Betriebstätte zu ermöglichen, der die Wirtschaftsgüter der einbringenden Gesellschaft zugerechnet würden, bei denen größere Wertsteigerungen auftreten.

- b) Ein zweites Problem stellt sich im Zusammenhang mit den von der einbringenden Gesellschaft steuerfrei gebildeten Rückstellungen oder Rücklagen (Artikel 5). Sofern diese ihre Berechtigung behalten, sollten sie von der einbringenden Gesellschaft in der Buchführung der aus dem Zusammenschluß hervorgegangenen Betriebstätte ausgewiesen werden können und damit weiterhin Steuerfreiheit genießen.

Ebenso müßten die noch nicht amortisierten Verluste der einbringenden Gesellschaft von der übernehmenden Gesellschaft ausgewiesen werden können (Artikel 6).

- c) Eine Fusion unterliegt normalerweise der Gesellschaftsteuer. Diese Frage muß im Rahmen des Richtlinienvorschlags über die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital geregelt werden, die zur Zeit im Rat erörtert wird.

Dieser Richtlinienentwurf stellt es jedoch in das Ermessen der Mitgliedstaaten, im Falle der Einbringung von Grundstücken neben der ermäßigten Gesellschaftsteuer eine Besitzwechselsteuer zu erheben. Letztere ist in den Mitgliedstaaten unterschiedlich und in einigen Fällen sogar recht hoch. Ihre Erhebung könnte eine Fusion verhindern, falls Grundstücke von hohem Wert eingebracht werden. Aus diesem Grunde müssen die Mitgliedstaaten bei Fusionen auf die Erhebung der Besitzwechselsteuer verzichten (Artikel 7). Das gleiche gilt für die Übernahme der Passiva der einbringenden Gesellschaft durch die übernehmende Gesellschaft, die von der Steuer befreit werden muß.

- d) Ein besonderes Problem stellt sich, wenn - wie dies häufig der Fall ist - eine der beiden Gesellschaften Aktionärin der anderen ist (Artikel 8):

Ist die übernehmende Gesellschaft Aktionärin der einbringenden Gesellschaft, so kann sie entweder die ihr gehörenden Aktien der einbringenden Gesellschaft gegen ihre eigenen Aktien austauschen oder sie muß diese annullieren, falls sie nicht berechtigt ist, ihre eigenen Aktien zu besitzen.

Im umgekehrten Falle, d.h. wenn die einbringende Gesellschaft Aktionärin der übernehmenden Gesellschaft ist, muß diese - soweit sie nicht ihr eigener Aktionär sein kann - ihre aus der Vermögensübertragung erhaltenen eigenen Aktien annullieren.

Hierbei können Wertsteigerungen zutage treten. Ohne das Bestehen einer Vorzugsregelung kann es zu einer Doppelbesteuerung kommen, da dieselben Wertsteigerungen praktisch zweimal besteuert werden können, und zwar bei der Annullierung bzw. beim Umtausch der Wertpapiere und bei der späteren tatsächlichen Realisierung der Wertsteigerungen der eingebrachten Vermögensteile. Es wird deshalb vorgeschlagen, die bei diesen Vorgängen aufgedeckten Wertsteigerungen steuerlich zu befreien, wie dies übrigens in den nationalen Vorzugsregelungen im allgemeinen vorgesehen ist.

Umgekehrt kann es vorkommen, daß derartige Vorgänge in Fällen, in denen die übernehmende Gesellschaft Aktionärin der einbringenden Gesellschaft ist, eine Wertminderung bei ersterer auftreten lassen. Diese Wertminderung muß vom steuerpflichtigen Gewinn dieser Gesellschaft abgezogen werden können.

- e) Schließlich impliziert die Fusion die Aushändigung der Wertpapiere der übernehmenden Gesellschaft an die Gesellschafter der aufgelösten einbringenden Gesellschaft (Artikel 9). Hierbei handelt es sich jedoch nur um einen rein technischen Umtauschvorgang, der in der Regel keinerlei Bereicherung der Gesellschafter mit sich bringt. Er darf somit keine steuerlichen Folgen haben, damit die Gesellschafter weder geschädigt werden, noch sich aus diesem Grunde der Fusion widersetzen. Soweit diese Wertpapiere ein Bestandteil des Vermögens einer Gesellschaft sind, ist es aber nur recht und billig zu verlangen, daß diese die Wertpapiere in ihrer Bilanz zu dem gleichen Wert ausweist, zu dem sie in den Büchern der einbringenden Gesellschaft ausgewiesen waren.

- f) Die Fusionen und Einbringungen von Unternehmensteilen werfen auch in bezug auf die Umsatzsteuer Probleme auf, die jedoch in den beiden vom Rat angenommenen Richtlinien über die Mehrwertsteuer zufriedenstellend gelöst worden sind.

2. Besteuerung einer Gesellschaft und ihrer Betriebstätten

In diesem Zusammenhang stellen sich zwei wichtige Probleme.

- a) Zunächst gilt es, das Problem einer Doppelbesteuerung der Gewinne einer Betriebstätte sowohl in dem Staat, in dem diese belegen ist, als auch im Staat der Gesellschaft, der sie gehört, in befriedigender Weise zu regeln. Dieses Problem wurde zwar im Rahmen des Doppelbesteuerungsabkommens behandelt. Einerseits ist aber das Netz dieser Abkommen zwischen den sechs Mitgliedstaaten noch nicht vollständig ausgebaut, und es ist nicht ausgeschlossen, daß gewisse Doppelbesteuerungen auftreten können. Andererseits besteht die zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung angewandte Methode in zahlreichen Fällen darin, daß der Staat der Gesellschaft auf sein Recht zur Besteuerung der Gewinne der Betriebstätte verzichtet. Diese Lösung ist zu starr, da sie es einer Gesellschaft nicht ermöglicht, von ihren Gewinnen die von ihren im Ausland belegenen Betriebstätten erlittenen Verluste abzusetzen; auch fügt sie sich nicht in den Rahmen einer wünschenswerten - und im übrigen in einer Wirtschaftsgemeinschaft normalen - Entwicklung zu einer Zentralisierung der Besteuerung im Lande des Gesellschaftssitzes ein.

Aus diesem Grunde muß nach Ansicht der Kommission das anzustrebende Endziel in einer derartigen Zentralisierung gesehen werden. Heute läßt sich jedoch nicht voraussehen, wie schnell eine derartige Regelung eingeführt werden kann. Sie impliziert praktisch eine recht weitgehende Angleichung der Unternehmenssteuern, um zu vermeiden, daß die Unternehmen sich vorzugsweise dort niederlassen, wo die Steuerlast am geringsten ist. Aus diesem Grunde wurde vorgesehen, daß die Kommission dem Rat zu gegebener Zeit diesbezügliche Vorschläge unterbreitet (Artikel 14).

Als Sofortlösung schlägt die Kommission ein recht elastisches System vor: der Grundsatz der Steuerbefreiung im Sitzstaat wird als allgemeine

Regal beibehalten, ein erster Schritt in Richtung dieses Endziels besteht aber darin, in jedem Mitgliedstaat für die Gesellschaften die Möglichkeit vorzusehen, zugunsten des Systems des Weltgewinns zu optieren (Artikel 12). Nach diesem System werden grundsätzlich sämtliche von einer Gesellschaft erwirtschafteten Gewinne in ihrem Sitzstaat besteuert, und zwar nur bis zu der Höhe, daß jede Doppelbesteuerung auf Grund der Tatsache, daß die Gewinne der Betriebstätten bereits im Ausland besteuert werden, ausgeschlossen wird.

Ein derartiges System ist zweifellos viel komplizierter als das der Steuerbefreiung; dies ist der Grund dafür, daß es nicht obligatorisch ist. Auf der anderen Seite bietet es den Gesellschaften jedoch den großen Vorteil, etwaige Verluste ihrer ausländischen Betriebstätten von ihrem steuerpflichtigen Gewinn abziehen zu können. Derartige Verluste sind während der ersten Geschäftsjahre häufig; in bestimmten Wirtschaftszweigen - wie der Erdölforschung - sind sie sogar die Regel, so daß hier das System des Weltgewinns von ganz besonderem Interesse ist.

Zur Vermeidung von Mißbräuchen wird vorgeschlagen, daß das System des Weltgewinns zwangsläufig für sämtliche Betriebstätten ein und derselben Gesellschaft in der EWG gilt und daß es mindestens fünf Jahre angewandt werden muß. Ohne diese doppelte Beschränkung könnten Gesellschaften versucht sein, die Anwendung dieser Regelung entweder auf einen bestimmten, sehr kurzen Zeitraum zu beschränken, währenddessen ihre Betriebstätten mit Defizit arbeiten, oder sie nur auf ihre mit Verlust arbeitenden Betriebstätten zu begrenzen.

Weiter wird vorgeschlagen, dieses System auf Antrag der betreffenden Gesellschaft - soweit die Doppelbesteuerungsabkommen dem nicht entgegenstehen - während eines Mindestzeitraums von fünf Jahren auch auf Betriebstätten anzuwenden, die diese Gesellschaft außerhalb des Gemeinsamen Marktes besitzt. In diesem Fall wird den Gesellschaften aber die Möglichkeit gegeben, den Anwendungsbereich des Systems auf einen oder mehrere Staat(en) zu beschränken. Eine derartige Beschränkung steht scheinbar im Widerspruch zu dem Wunsch nach einer Verhinderung der genannten Mißbräuche. Es empfiehlt sich indessen, in diesem Fall ein solches, genau genommen beschränktes - Risiko einzugehen, um einen Anreiz für Investitionen von Gesellschaften der Mitgliedstaaten außerhalb der Gemeinschaft insbesondere in den assoziierten oder in den Entwicklungsländern zu bieten.

Die dem Rat vorgeschlagene Richtlinie legt nur die Grundzüge des Weltgewinnsystems fest. Je nach den Anwendungsmodalitäten kann ein derartiges System zu recht unterschiedlichen Ergebnissen führen. Aus diesem Grund ist vorgesehen, daß die Kommission dem Rat später Vorschläge zur Harmonisierung der Anwendungsmodalitäten sowie der Art der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns einer Betriebsstätte unterbreitet. Bis dahin können die Mitgliedstaaten die Vorschriften festlegen oder aufrechterhalten, die ihnen am besten erscheinen

- b) Weiterhin muß vermieden werden, daß eine Betriebsstätte gegenüber einer inländischen Gesellschaft steuerlich benachteiligt wird. In dieser Hinsicht müssen bestimmte gegenwärtig geltende nationale Vorschriften, die für Betriebsstätten besonders ungünstig sind, geändert werden. Aus diesem Grunde ist vorgesehen, daß die Mitgliedstaaten einer Betriebsstätte einer ausländischen Gesellschaft keine ungünstigere Behandlung zuteil werden lassen als einer inländischen Gesellschaft, die die gleiche Tätigkeit ausübt (Artikel 13).

III. ERLÄUTERUNGEN ZU BESTIMMTEN VORSCHRIFTEN DES GEMEINSAMEN SYSTEMS

Artikel 1 und 2

Nach Artikel 1 soll das für Fusionen vorgeschlagene gemeinsame System auch für Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen gelten. Letztere unterscheidet sich von der Fusion dadurch, daß sie (gemäß der Definition in Artikel 2) keine Auflösung der einbringenden Gesellschaft nach sich zieht. Es handelt sich hier um eine interessante Lösung, die vom Standpunkt des Gesellschaftsrechts weniger Schwierigkeiten als die Fusion aufwirft. Die Spaltung ist grundsätzlich eine Gesellschaftsteilung und damit das Gegenteil des Zusammenschlusses. In der Praxis ist jedoch eine Spaltung, soweit sie mehrere einbringende Gesellschaften betrifft oder die Einbringung in bereits bestehende Gesellschaften erfolgt oder wenn ihr unverzüglich eine Fusion folgt, ein Vorgang der Umstrukturierung von Gesellschaften, die zu einem echten Zusammenschluß führt.

Artikel 2 enthält eine Reihe von Begriffsbestimmungen. Die Begriffsbestimmung für die Fusion in Absatz a) (Fusion durch Übernahme) entspricht der Definition des Ausschusses der Regierungssachverständigen, der sich mit dem Problem der internationalen Fusion unter dem Gesichtspunkt des Gesellschaftsrechtes befaßt. Die Definition für die Fusion durch Gründung einer neuen Gesellschaft, für die Spaltung und für die Einbringung von Unternehmensteilen leiten sich daraus ab.

Bezüglich der Einbringung von Unternehmensteilen wird vorgeschlagen, daß das gemeinsame System auch für partielle Einbringungen gilt, soweit sie einen oder mehrere Teilbereiche erfassen. Weiterzugehen hieße, den Gesellschaften einen Anreiz zu bieten, in der Form von Einbringungen verschleierte Veräußerungen vorzunehmen.

Artikel 3

In diesem Artikel werden die Gesellschaften aufgezählt, die aus Anlaß einer Fusion oder der Einbringung von Unternehmensteilen in den Genuß des gemeinsamen Steuersystems kommen. Praktisch werden sämtliche Kapital- und Personengesellschaften einschließlich der Gesellschaften mit beschränkter Haftung betroffen, sofern sie der Körperschaftsteuer unterliegen. Wenn man daran interessiert ist, daß möglichst viele Fusionen, Spaltungen und Einbringungen von Unternehmensteilen auf Gemeinschaftsebene erfolgen, so ist es wichtig, daß das für diese Vorgänge anwendbare gemeinsame Steuersystem einen möglichst breiten Anwendungsbereich hat.

Artikel 6

Nach diesem Artikel darf die übernehmende Gesellschaft innerhalb einer im Staat der einbringenden Gesellschaft belegenen Betriebsstätte die vor der Fusion entstandenen Verluste der einbringenden Gesellschaft übernehmen, soweit sie steuerlich noch nicht amortisiert sind. Er schließt jedoch das Ausweisen von Verlusten im Ausland belegener Betriebsstätten aus: aufgrund der Bestimmungen des Artikels 11 wird deshalb verlangt, daß der Staat der einbringenden Gesellschaft vom Zeitpunkt der Fusion an auf sein Recht zur Besteuerung der Gewinne dieser Betriebsstätten verzichtet. Unter diesen Umständen wäre es nicht gerecht, diesen Staat zu verpflichten, daß er die Amortisierung der von diesen Betriebsstätten stammenden Verluste genehmigt.

Artikel 10

Dieser Artikel stellt die Einbringung von Unternehmensteilen steuerlich der Fusion und der Spaltung gleich, soweit es sich nicht um die Vorschriften der Artikel 8 und 9 handelt. Die Vorschriften des Artikels 9 finden keine Anwendung, da die von der übernehmenden Gesellschaft als Gegenwert für die Einbringung ausgestellten Anteile an die einbringende Gesellschaft und nicht an ihre Gesellschafter ausgehändigt werden. Das gleiche gilt für die Vorschriften des Artikels 8 : falls die übernehmende Gesellschaft Aktionärin der einbringenden Gesellschaft ist, kann sie den Wertansatz ihrer Beteiligung ohne Aufdeckung von Wertsteigerungen in der Bilanz beibehalten, da die einbringende Gesellschaft nicht aufgelöst wird; im umgekehrten Fall, d.h. wenn die einbringende Gesellschaft Aktionärin der übernehmenden Gesellschaft ist, sollten deren Aktien streng genommen nicht zur Einbringung gehören.

Zur Vermeidung von Mißbräuchen schränkt dieser Artikel jedoch bei einer teilweisen Einbringung von Vermögenswerten die Übernahme der Rückstellungen, Rücklagen oder Verluste der einbringenden Gesellschaft durch die übernehmende Gesellschaft auf den Teil dieser Beträge ein, die sich auf den oder die eingebrachten Teilbetriebe beziehen. Es wäre in der Tat anomal, eine derartige Übertragung zu genehmigen, wenn diese Rücklagen, Rückstellungen oder Verluste mit dem eingebrachten Teilbetrieb in keinerlei Zusammenhang stünden.

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung gestattet dieser Artikel schließlich der einbringenden Gesellschaft, die als Gegenwert für die Einbringung empfangenen Anteile mit dem tatsächlichen Wert der eingebrachten Güter anzusetzen. Würden die Wertpapiere nämlich zum Buchwert dieser Gegenstände ausgewiesen, so würden die entsprechenden Wertsteigerungen zweimal besteuert, einmal im Zeitpunkt ihrer Realisierung bei der übernehmenden Gesellschaft und ein zweites Mal bei der einbringenden Gesellschaft im Zeitpunkt ihrer Liquidation oder anlässlich der Veräußerung der Anteile.

Artikel 11

Dieser Artikel behandelt die Einbringung einer Betriebstätte der einbringenden Gesellschaft. Ist die Betriebstätte in einem Mitgliedstaat belegen, so wird zunächst vorgesehen, daß der Staat der einbringenden Gesellschaft vom Zeitpunkt der Fusion, Spaltung oder Einbringung von Unternehmensteilen an auf jedes Recht zur Besteuerung dieser Betriebstätte verzichtet.

Eine derartige Vorschrift würde sich erübrigen, wenn nicht Artikel 12 den Gesellschaften die Möglichkeit bieten würde, für das System des Weltgewinns zu optieren. Nur wenn von dieser Option Gebrauch gemacht wird, kann ein Mitgliedstaat eine Betriebsstätte besteuern, die einer Gesellschaft dieses Staates in einem anderen Mitgliedstaat gehört. Eine Besteuerung seitens dieses Staates wäre aber im Fall einer Fusion nicht gerechtfertigt.

Nachdem der Staat der einbringenden Gesellschaft auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat, ist es nur folgerichtig, daß entsprechend den Vorschriften dieses Artikels das gemeinsame steuerliche System für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen von dem Staat, in dem sich die Betriebsstätte befindet, und dem Staat der übernehmenden Gesellschaft angewendet werden, als ob der erste Staat der der einbringenden Gesellschaft wäre.

Hinsichtlich einer in einem Drittstaat belegenen Betriebsstätte ist lediglich vorgesehen, daß der Staat der einbringenden Gesellschaft auf seine etwaigen Besteuerungsansprüche verzichtet. Dagegen kann der Drittstaat natürlich nicht daran gehindert werden, die Wertsteigerungen der Betriebsstätte anlässlich eines Eigentumswechsels dieser Betriebsstätte zu besteuern.

Artikel 12

Nach Absatz 3 a) Unterabsatz 2 haben Unternehmen die Möglichkeit, die Anwendung des Systems des Weltgewinns für die außerhalb der Gemeinschaft belegenen Betriebsstätten zu beantragen, wobei der Anwendungsbereich jedoch auf einen oder mehrere Staat(en) beschränkt werden kann. Der Text spricht deshalb von "anderen Staaten, Ländern oder Gebieten", um so die Anwendung dieses Systems nicht nur auf Drittstaaten, sondern auch auf assoziierte Staaten sowie auf die durch den Vertrag erfaßten Länder und Gebiete auszudehnen, die nicht unter den Begriff "Mitgliedstaat" fallen.

Artikel 15

Es wird vorgeschlagen, die gemeinsame Regelung spätestens am 1. Januar 1971 in Kraft zu setzen. Dieser relativ nahe Termin wurde wegen der Dringlichkeit gewählt, die dem Problem der Fusionen, Spaltungen und Einbringungen von Unternehmensteilen zukommt. Er beläßt den Mitgliedstaaten gleichwohl eine ausreichende Frist, um die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen.

Erläuterungen zum Anhang

Die in den Absätzen 1 bis 6 des Anhangs zu dieser Richtlinie vorgeschlagene Definition der Betriebstätte entspricht dem Entwurf des multilateralen Doppelbesteuerungsabkommens.

Es erwies sich aber als zweckmäßig, dieser Definition den Absatz 7 hinzuzufügen, um die Funktionsfähigkeit dieser Regelung in allen Fällen zu gewährleisten, da die vorgeschlagene gemeinsame Regelung für Fusionen, Spaltungen und die Einbringungen von Unternehmensteilen auf dem Grundsatz des Bestehens einer Betriebstätte der übernehmenden Gesellschaft im Staat der einbringenden Gesellschaft beruht.

VORSCHLAG EINER
RICHTLINIE DES RATES

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

(dem Rat von der Kommission vorgelegt)

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 Wirtschafts- und Sozialausschusses,

nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments

und in Erwägung nachstehender Gründe :

Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, müssen ohne besondere Beschränkungen, Benachteiligungen oder Verfälschungen durch steuerliche Vorschriften der Mitgliedstaaten ermöglicht werden, um binnenmarktähnliche Verhältnisse in der Gemeinschaft zu schaffen und damit die Errichtung und das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes zu gewährleisten. Derartige Zusammenschlüsse sind unbedenklich, soweit wirksamer Wettbewerb und damit die Betätigungs- und Wahlfreiheit der Lieferanten, Abnehmer und Verbraucher bestehen bleiben; dieser Aspekt wird durch die Wettbewerbsregeln der Verträge von Rom und Paris geregelt. Innerhalb dieses Rahmens müssen wettbewerbsneutrale steuerliche Regelungen für Zusammenschlüsse von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten geschaffen werden, um die Anpassung von Unternehmen an die Erfordernisse des Gemeinsamen Marktes, um eine Erhöhung der Produktivität und um eine Stärkung der Kraft der Unternehmen im internationalen Wettbewerb zu ermöglichen.

Erhebliche Hindernisse steuerlicher Art verhindern gegenwärtig derartige Vorgänge; sie müssen deshalb beseitigt werden.

Insbesondere aus Gründen des Wettbewerbs läßt sich dies nicht dadurch erreichen, daß man die in den einzelnen Mitgliedstaaten geltenden Systeme für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen zwischen Gesellschaften desselben Staates auf Gemeinschaftsebene ausdehnt, da die Unterschiede zwischen diesen Systemen Wettbewerbsverzerrungen verursachen können. Nur eine gemeinschaftliche steuerliche Regelung kann deshalb eine befriedigende Lösung darstellen.

Zur Beseitigung der gegenwärtigen Hindernisse muß das künftige gemeinsame steuerliche System jede Besteuerung anlässlich einer Fusion, Spaltung oder Einbringung von Unternehmensteilen nach Möglichkeit vermeiden, unter vollständiger Wahrung der finanziellen Interessen des Staates der einbringenden Gesellschaft.

Diese Rechtsvorgänge haben in der Regel die Umwandlung der einbringenden Gesellschaft in eine Betriebstätte der übernehmenden Gesellschaft zur Folge.

Dadurch, daß die bis zu ihrer tatsächlichen Realisierung aufgeschobene Besteuerung der ~~Wertsicher bei den eingebrachten Wirtschaftsgütern ergebenden Wertsteigerungen~~ auf die ~~dieser Betriebstätte~~ ~~gehörenden Wirtschaftsgüter~~ ~~ausgedehnt~~ wird, läßt sich eine Besteuerung dieser Wertsteigerungen anlässlich einer Fusion, Spaltung und Einbringung von Unternehmensteilen vermeiden, wobei gleichzeitig ihre spätere Besteuerung durch den Staat der einbringenden Gesellschaft im Zeitpunkt ihrer Realisierung gewährleistet wird.

Zur Beseitigung der anderen steuerlichen Hindernisse ist es erforderlich, insbesondere die für bestimmte Rücklagen, Rückstellungen und Verluste der einbringenden Gesellschaft anzuwendenden steuerlichen Regelungen festzulegen, die steuerlichen Probleme zu regeln, die auftreten, wenn eine der beiden Gesellschaften eine Beteiligung am Kapital der anderen hat oder wenn die Gesellschafter der einbringenden Gesellschaft ihre Anteile an dieser Gesellschaft gegen die der übernehmenden Gesellschaft umtauschen und schließlich die Erhebung jeder Besitzwechselsteuer zu verbieten.

Die die Gesellschaftsteuer und die Umsatzsteuer betreffenden Probleme wurden in befriedigender Weise im Rahmen der vom Rat bereits angenommenen Richtlinien gelöst.

Das System der Besteuerung einer Gesellschaft mit Betriebstätten im Ausland hat erhebliche Nachteile. Es kann vor allem zu einer Doppelbesteuerung führen und mit Diskriminierungen verbunden sein, die sich gegen die Betriebstätten auswirken. Dieses System muß deshalb verbessert werden, damit die Beseitigung der steuerlichen Hindernisse für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen voll zum Zuge kommen kann.

Das hier anzustrebende Endziel muß in der ausschließlichen Besteuerung der von einer Gesellschaft in der Gemeinschaft erzielten Gewinne durch denjenigen Staat bestehen, dem diese Gesellschaft untersteht; heute läßt sich aber nicht voraussehen, unter welchen Bedingungen und innerhalb welcher Frist eine derartige Lösung verwirklicht werden kann. Es empfiehlt sich deshalb, die der Erreichung dieses Zieles dienenden Maßnahmen erst später aufgrund von Vorschlägen der Kommission an den Rat festzulegen.

Bis zur Erreichung dieses Endziels muß zur Behebung der gegenwärtigen Nachteile verhindert werden, daß eine im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats belegene Betriebstätte eines Mitgliedstaats höher besteuert wird als eine Gesellschaft dieses anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausübt.

Aus den gleichen Gründen dürfen die Gewinne einer derartigen Betriebstätte nur von dem Mitgliedstaat besteuert werden, in dessen Hoheitsgebiet sie belegen ist; den Gesellschaften der Mitgliedstaaten muß aber die Möglichkeit gegeben werden, bezüglich ihrer in der Gemeinschaft ausgeübten Tätigkeiten für das System des Weltgewinns zu optieren, das einen ersten Schritt in Richtung dieses Endziels darstellt und den Gesellschaften insbesondere die Möglichkeit bietet, bei der Berechnung ihrer steuerpflichtigen Gewinne die Verluste ihrer Betriebstätten zu berücksichtigen.

Um einen Anreiz für Investitionen außerhalb der Gemeinschaft zu bieten, muß das System des Weltgewinns auf Antrag einer Gesellschaft auch auf alle oder einige ihrer in Drittstaaten belegenen Betriebstätten angewandt werden können.

Es ist nicht möglich, schon heute die gemeinsamen Modalitäten für die Anwendung des Systems des Weltgewinns und die Art der Festsetzung der steuerpflichtigen Gewinne einer Betriebstätte festzulegen; sie müssen deshalb später aufgrund von Vorschlägen der Kommission an den Rat im einzelnen niedergelegt werden.

HAT FOLGENDE RICHTLINIE ERLASSEN :

A B S C H N I T T I

ALLGEMEINE VORSCHRIFTEN

Artikel 1

Jeder Mitgliedstaat wendet auf Fusionen, Spaltungen und Einbringungen von Unternehmensteilen zwischen Gesellschaften, die seinem innerstaatlichen Recht unterliegen und solchen, die dem Recht anderer Mitgliedstaaten unterliegen, die Bestimmungen der nachstehenden Artikel an.

Artikel 2

1. Im Sinne dieser Richtlinie ist

- die Fusion der Vorgang, durch den :

- a) eine Gesellschaft ihr Vermögen als Ganzes im Wege der Auflösung ohne Abwicklung auf eine andere bereits bestehende Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der anderen Gesellschaft an ihre eigenen Gesellschafter und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung überträgt; letztere darf 10 % des Nennwertes oder des errechneten Wertes dieser Anteile nicht überschreiten;
- b) zwei oder mehrere Gesellschaften ihr Vermögen als Ganzes im Wege der Auflösung ohne Abwicklung auf eine von ihnen gegründete Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der neuen Gesellschaft auf ihre eigenen Gesellschafter und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung übertragen; letztere darf 10 % des Nennwertes oder - bei Fehlen eines solchen - des errechneten Wertes dieser Anteile nicht überschreiten;

- die "Spaltung" der Vorgang, durch den eine Gesellschaft im Wege der Auflösung ohne Abwicklung ihr Vermögen als Ganzes auf zwei oder mehrere bereits bestehende oder neue Gesellschaften gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaften, auf ihre eigenen Gesellschafter und gegebenenfalls einer baren Zahlung überträgt; letztere darf 10 % des Nennwerts oder des errechneten Wertes dieser Anteile nicht überschreiten;
 - die "Einbringung von Unternehmensteilen" der Vorgang, durch den eine Gesellschaft ohne aufgelöst zu werden die Gesamtheit ihres Aktivvermögens oder einen oder mehrere Teilbetriebe in eine oder mehrere bereits bestehende oder neue Gesellschaften gegen Ausgabe von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaften einbringt;
 - die "einbringende Gesellschaft" die Gesellschaft, die ihr Vermögen überträgt oder die Gesamtheit ihres Aktivvermögens oder einen oder mehrere Teilbetriebe einbringt;
 - die "übernehmende Gesellschaft", diejenige Gesellschaft, die das Vermögen, die Gesamtheit des Aktivvermögens oder einen oder mehrere Teilbetriebe von der einbringenden Gesellschaft übernimmt;
 - der "Teilbetrieb" die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft investierten Wirtschaftsgüter, die in technischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit darstellen.
2. Die "Betriebsstätte" wird in einem Anhang definiert, der Bestandteil dieser Richtlinie ist.

Artikel 3

Die Vorschriften dieser Richtlinie finden auf Gesellschaften belgischen, deutschen, französischen, italienischen, luxemburgischen und niederländischen Rechts Anwendung, die einer der nachstehenden Steuern unterliegen:

- Impôt des sociétés in Belgien,
- Körperschaftsteuer in Deutschland,
- Impôt sur les sociétés in Frankreich,
- Imposta sulle società in Italien,
- Impôt sur le revenu des collectivités in Luxemburg,
- Vennootschapsbelasting in den Niederlanden,

sowie jeder anderen Steuer, die an die Stelle einer dieser Steuern treten sollte.

A B S C H N I T T II

AUF FUSIONEN UND SPALTUNGEN ANWENDBARE REGELN

Artikel 4

Im Falle einer Fusion oder Spaltung nehmen die Mitgliedstaaten von jeder Besteuerung der sich bei den eingebrachten Wirtschaftsgütern ergebenden Wertsteigerungen Abstand. Hierunter sind diejenigen Beträge zu verstehen, die dem Unterschied zwischen dem tatsächlichen Wert dieser Wirtschaftsgüter und ihrem in der Steuerbilanz der einbringenden Gesellschaft ausgewiesenen Wert entsprechen, sofern:

- a) die Grundstücke, Wertpapiere und Beteiligungen, der Geschäftswert (goodwill), sowie die miteingebrachten Rechte am industriellen und geistigen Eigentum buchungstechnisch den Betriebsstätten der übernehmenden Gesellschaft im Staat der einbringenden Gesellschaft zugerechnet werden;
- b) die anderen Wirtschaftsgüter werden buchungsmäßig diesen Betriebsstätten zugerechnet und nicht in den Staat der übernehmenden Gesellschaft oder in eine in einem anderen Staat als dem der einbringenden Gesellschaft belegene Betriebsstätte dieser Gesellschaft transferiert;

- c) die übernehmende Gesellschaft im Rahmen dieser Betriebstätten die neuen Abschreibungen und späteren Wertsteigerungen bzw. -minderungen bei den als Einbringung erhaltenen Wirtschaftsgütern nach dem in der Steuerbilanz der einbringenden Gesellschaft ausgewiesenen Wert berechnet.

Artikel 5

Die von der einbringenden Gesellschaft unter völliger oder teilweiser Steuerbefreiung gebildeten Rückstellungen oder Rücklagen können in der Buchführung der im Staat der einbringenden Gesellschaft belegenen Betriebstätten der übernehmenden Gesellschaft steuerfrei ausgewiesen werden, wobei die übernehmende Gesellschaft die Rechte und Pflichten der einbringenden Gesellschaft übernimmt.

Artikel 6

Die steuerlich noch nicht amortisierten Verluste der einbringenden Gesellschaft können - soweit sie nicht von Betriebstätten im Ausland stammen - in der Buchführung der im Staat der einbringenden Gesellschaft belegenen Betriebstätten der übernehmenden Gesellschaft ausgewiesen und nach den für diese Betriebstätten gültigen steuerrechtlichen Regeln abgeschrieben werden.

Artikel 7

1. Die eingebrachten Wirtschaftsgüter unterliegen der Gesellschaftsteuer gemäß der Richtlinie des Rates vom über die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital.
2. Eine Besitzwechselsteuer oder eine ähnliche Steuer darf weder auf die eingebrachten Wirtschaftsgüter noch auf die darauf ruhenden Schulden erhoben werden.

Artikel 8

1. Wenn die übernehmende Gesellschaft eine Beteiligung am Kapital der einbringenden Gesellschaft besitzt oder umgekehrt, unterliegen die bei der übernehmenden Gesellschaft möglicherweise entstehenden Wertsteigerungen keiner Besteuerung, und zwar:

- a) weder bei der Annullierung ihrer Beteiligung am Kapital der einbringenden Gesellschaft oder der Anteile an ihrem eigenen Gesellschaftskapital, die sie durch die Einbringung erhalten hat;
- b) noch beim Umtausch von Anteilen am Gesellschaftskapital der einbringenden Gesellschaft gegen Anteile am eigenen Gesellschaftskapital.

2. Wenn anlässlich einer Beteiligung der übernehmenden Gesellschaft am Kapital der einbringenden Gesellschaft die unter Absatz 1. genannten Vorgänge eine Wertminderung in Erscheinung treten lassen, kann diese vom steuerpflichtigen Gewinn dieser Gesellschaft in Abzug gebracht werden, sofern sie nach dem tatsächlichen Wert der eingebrachten Wirtschaftsgüter berechnet wird.

Artikel 9

Die Aushändigung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaft an die Gesellschafter der einbringenden Gesellschaft unterliegt keiner Steuer.

Sind die Anteile am Gesellschaftskapital der einbringenden Gesellschaft Vermögensbestandteil eines Unternehmens, können die Mitgliedstaaten von dieser Regel abweichen, sofern das Unternehmen die Anteile am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaft in seiner Steuerbilanz nicht zum gleichen Wert ansetzt, mit dem die Anteile der einbringenden Gesellschaft angesetzt waren.

./.

A B S C H N I T T III

REGELN FÜR DIE EINBRINGUNG VON UNTERNEHMENSTEILEN

Artikel 10

1. Die vorangehenden Artikel über die Fusionen und Spaltungen gelten mit Ausnahme der Artikel 8 und 9 entsprechend für die Einbringungen von Unternehmensteilen.
2. Bei der Einbringung eines Teilbetriebs im Sinne von Artikel 2 können Rückstellungen, Rücklagen und Verluste der einbringenden Gesellschaft im Sinne der Artikel 5 und 6 von der übernehmenden Gesellschaft nur ausgewiesen werden, wenn feststeht, daß diese Rückstellungen, Rücklagen oder Verluste sich auf den oder die eingebrachten Teilbetrieb(e) beziehen.
3. Die als Gegenwert für die Einbringung erhaltenen Anteile am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaft können von der einbringenden Gesellschaft in ihrer Steuerbilanz zum tatsächlichen Wert der eingebrachten Wirtschaftsgüter angesetzt werden, ohne daß diese Bewertung zu einer Besteuerung führt.

A B S C H N I T T IV

SONDERFALL DER EINBRINGUNG EINER BETRIEBSTÄTTE

Artikel 11

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 Betriebstätte befindet, so verzichtet der Staat dieser Gesellschaft vom Zeitpunkt der Fusion, Spaltung bzw. Einbringung der Unternehmensteile an endgültig auf seine Rechte zur Besteuerung dieser Betriebstätte. Der Staat, in dem sich die Betriebstätte befindet und der Staat der übernehmenden Gesellschaft wenden auf diese Einbringung die Bestimmungen dieser Richtlinie an, als ob der erstere Staat mit dem der einbringenden Gesellschaft identisch wäre.

./.

Befindet sich die Betriebstätte in einem Drittstaat, so verzichtet der Staat der einbringenden Gesellschaft vom gleichen Zeitpunkt an auf jeden eventuellen Anspruch einer Besteuerung dieser Betriebstätte.

A B S C H N I T T V

REGELN IM ZUSAMMENHANG MIT DER BESTEUERUNG VON GESELLSCHAFTEN MIT BETRIEBSTÄTTEN

Artikel 12

1. Jeder Mitgliedstaat ist berechtigt, die Gewinne einer in seinem Hoheitsgebiet befindlichen Betriebstätte einer der Gesetzgebung eines anderen Mitgliedstaates unterliegenden Gesellschaft zu besteuern.
2. Jeder Mitgliedstaat verzichtet auf die Besteuerung der Gewinne einer Betriebstätte, die eine seiner Gesetzgebung unterliegende Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat besitzt, außer wenn die betreffende Gesellschaft für das System des Weltgewinns optiert.
3. Das in Absatz 2. genannte Weltgewinnsystem besteht seitens des Mitgliedstaats der Gesellschaft, die die Anwendung des Systems beantragt, darin:
 - a) daß in die Bemessungsgrundlage der Steuer auf die Gesellschaftsgewinne einbezogen werden:
 - die nach den Regeln des inländischen Rechts berechneten Ergebnisse der Gesamtheit der in den Mitgliedstaaten belegenen Betriebstätten der Gesellschaft;
 - auf Antrag der Gesellschaft und - insoweit die Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen dem nicht entgegenstehen - die nach den gleichen Regeln des nationalen Rechts berechneten Ergebnisse der Gesamtheit der in anderen Staaten, Ländern oder Gebieten oder nur in einigen von ihnen belegenen Betriebstätten der Gesellschaft;

b) daß der Betrag der inländischen Steuer auf Gesellschaftsgewinne gesenkt wird, um die Doppelbesteuerung der in diese Steuerveranlagung einbezogenen Gewinne der Betriebstätten zu vermeiden.

4. Eine Gesellschaft, die für das System des Weltgewinns optiert hat, kann während einer Frist von fünf Jahren beginnend am 1. Tag des Steuerjahres, in dem auf sie dieses System angewendet wird, weder ganz noch teilweise darauf verzichten.

5. Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission durch einstimmigen Beschluß innerhalb einer Frist von zwei Jahren von dem in Artikel 15 dieser Richtlinie angegebenen Zeitpunkt an gerechnet, die gemeinsamen Modalitäten für die Anwendung der Vorschriften dieses Artikels fest.

Artikel 13

Die Modalitäten der Besteuerung einer Betriebstätte, die eine der Gesetzgebung eines Mitgliedstaates unterliegende Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat unterhält, dürfen für diese Betriebstätte keine schwerere Steuerbelastung ergeben als eine der Gesetzgebung dieses anderen Mitgliedstaates unterliegende Gesellschaft zu tragen hätte, die die gleiche Tätigkeit ausübt.

Artikel 14

Die Kommission unterbreitet dem Rat zu gegebener Zeit Vorschläge darüber, in welcher Weise und innerhalb welcher Frist Gesellschaften, die der Gesetzgebung eines Mitgliedstaates unterliegen, ausschließlich von diesem Staat hinsichtlich der gesamten von ihnen in der Gemeinschaft erzielten Gewinne besteuert werden.

A B S C H N I T T VI

SCHLUSSBESTIMMUNGEN

Artikel 15

Die Mitgliedstaaten setzen die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften in Kraft, um dieser Richtlinie spätestens bis zum 1. Januar 1971 nachzukommen, und unterrichten die Kommission unverzüglich hiervon.

Artikel 16

Die Mitgliedstaaten achten darauf, nach Bekanntgabe dieser Richtlinie die Kommission von allen Entwürfen einschlägiger Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, die sie zu erlassen beabsichtigen, so rechtzeitig zu unterrichten, daß die Kommission sich dazu äußern kann.

Artikel 17

Diese Richtlinie ist an alle Mitgliedstaaten gerichtet.

ANHANG

Definition der "Betriebsstätte"

1. Im Sinne dieser Direktive bedeutet der Ausdruck "Betriebsstätte" eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit einer Gesellschaft ganz oder teilweise ausgeübt wird.

2. Der Ausdruck "Betriebsstätte" umfaßt insbesondere:
 - a) einen Ort der Leitung,
 - b) eine Zweigniederlassung,
 - c) eine Geschäftsstelle,
 - d) eine Fabrikationsstätte,
 - e) eine Werkstatt,
 - f) ein Bergwerk, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen,
 - g) eine Bauausführung oder Montage, deren Dauer zwölf Monate überschreitet.

3. Als Betriebsstätten gelten nicht die folgenden zu a) bis e) angegebenen Einrichtungen und Bestände, wobei es gleichgültig ist, ob diese Voraussetzungen einzeln oder gemeinsam gegeben sind:
 - a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren einer Gesellschaft benutzt werden;
 - b) Bestände von Gütern oder Waren einer Gesellschaft, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;
 - c) Bestände von Gütern oder Waren einer Gesellschaft, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch eine andere Gesellschaft verarbeitet zu werden;
 - d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für eine Gesellschaft Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;

- e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für eine Gesellschaft zu werben, Informationen zu erteilen, wissenschaftliche Forschung zu betreiben oder ähnliche Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.
4. Ist eine Person - mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 5 - in einem Mitgliedstaat für eine Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaates tätig, so gilt eine in dem erstgenannten Staat belegene Betriebstätte als gegeben, wenn die Person eine Vollmacht besitzt, im Namen der Gesellschaft Verträge abzuschließen, und die Vollmacht in diesem Staat gewöhnlich ausübt, es sei denn, daß sich ihre Tätigkeit auf den Einkauf von Gütern oder Waren für die Gesellschaft beschränkt.
5. Eine Gesellschaft eines Mitgliedstaates wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe sie eine Betriebstätte in dem anderen Mitgliedstaat, weil sie dort ihre Tätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.
6. Allein dadurch, daß eine Gesellschaft eines Mitgliedstaates eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die in dem anderen Mitgliedstaat ansässig ist oder dort (entweder durch eine Betriebstätte oder in anderer Weise) ihre Tätigkeit ausübt, wird eine der beiden Gesellschaften nicht zur Betriebstätte der anderen.
7. Mit dem Begriff "Betriebstätte" wird im übrigen jede Einrichtung bezeichnet, zu der buchungsmäßig die Vermögensgegenstände der einbringenden Gesellschaft als Folge einer Fusion, Spaltung oder Einbringung von Vermögensteilen gehören.