

EUROPÄISCHE WIRTSCHAFTSGEMEINSCHAFT

KOMMISSION

BERICHT DES STEUER-
UND FINANZAUSSCHUSSES

VERÖFFENTLICHUNGSTELLEN DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN
8070/2/XII/1962/5

DM 9,60 FB 120 FF 12 LIT. 1.500 HFL. 8.75 £ 0.17.0 \$ 2.40

1962

**BERICHT DES STEUER-
UND FINANZAUSSCHUSSES**

INHALTSVERZEICHNIS

	<u>Seite</u>
I. Zusammensetzung, Arbeitsweise und Aufgaben des Steuer- und Finanzausschusses - Grundgedanken und Voraussetzungen des vorliegenden Berichts	1
A. Zusammensetzung und Arbeitsweise des Ausschusses	1
B. Die Aufgaben des SFA	2
1. Die nach Maßgabe des Mandats bzw. des dieses begleitenden Kommentars seitens des SFA in seinem Bericht zu untersuchenden Fragen	2
2. Bemerkungen zu den "terms of reference"	6
a) Gegenstand des Berichts	6
b) Integrationspolitische Ziele der Finanzpolitik	7
c) Einige Arbeitshypothesen und Grundgedanken, auf die sich der Bericht stützt	7
II. Daten zur gegenwärtigen wirtschaftlichen und finanziellen Lage der Mitgliedstaaten der EWG	11
III. Grundsätzliche allgemeine Betrachtungen	13
A. Mit der Errichtung des Gemeinsamen Markts angestrebte Ziele, die von besonderer Bedeutung für die zu befolgende Finanzpolitik sind	13
1. Errichtung eines Gemeinsamen Markts mit binnenmarktähnlichen Verhältnissen	13
2. Beseitigung von Einflüssen und Faktoren, die zu Wettbewerbsverzerrungen Anlaß geben	13
3. Sonstige wirtschaftliche Ziele	14
B. Quantitative und qualitative Unterschiede in den Finanzsystemen der Mitgliedstaaten als Faktoren, die der Verwirklichung der Ziele des Gemeinsamen Markts abträglich sein können	14
1. Unterschiede in der sogenannten Gesamtsteuerbelastung	14
a) Allgemeine Vorbemerkungen über den Begriff der "Steuerbelastung"	14
b) Der Umfang der nationalen Steuerleistungen	16
c) Gründe für die Unterschiede der Steuerlasten	19
d) Stellen (erhebliche) Unterschiede in der Gesamthöhe der Steuererträge ein Hindernis für die Schaffung eines gemeinsamen Markts dar?	19
2. Unterschiede in der Zusammensetzung der öffentlichen Ausgaben	21
a) Allgemeine Vorbemerkungen	21
b) Wirkungen unterschiedlicher nationaler Ausgabenstrukturen bei gleicher Zusammensetzung der Steuerleistungen	22
3. Unterschiede in der Zusammensetzung der Steuersysteme	25
a) Die Struktur der Steuersysteme der EWG-Länder	25
b) Wirkungen von Unterschieden in der Zusammensetzung der Steuersysteme	26
c) Bestimmungsfaktoren von Unterschieden in der Zusammensetzung von Steuersystemen	29
d) Ausgleich durch schwankende Wechselkurse?	31
e) Inwieweit ist eine Angleichung der Steuersystemstrukturen - zwecks Hintanhaltung wettbewerbstörender Wirkungen - nötig?	31
IV. Vorschläge für die qualitative und quantitative Harmonisierung von Einzelsteuern	35
A. Unterschiede in der Ausgestaltung gewisser Einzelsteuern und Vorschläge zur integrationspolitisch erwünschten Verringerung dieser Unterschiede	35

	<u>Seite</u>
1. Allgemeine Vorbemerkungen	35
2. Steuern auf die Einkommensentstehung (Einkommen- und Körperschaftsteuer)	35
a) Dualistisches oder Einheitssteuersystem?	35
b) Freigrenzen und persönliche Abzüge	37
c) Haushalts- (Ehegatten-) Besteuerung	38
d) Umfang der objektiven Steuerpflicht	38
e) Steuerlastdifferenzierungen	38
f) Differenzierung der Veranlagungs- oder/und Erhebungsmethoden nach Einkunftsarten oder -höhe	39
g) Die Art der Besteuerung der Gewinne von Körperschaften, insbesondere von Kapitalgesellschaften	40
aa) Die Frage einer selbständigen Körperschaftsteuer	40
bb) Die Besteuerung von Muttergesellschaften; Behandlung von Beteiligungen	42
3. Umsatzsteuern	42
4. Einzelverbrauchsteuern	47
5. Vermögen- und Erbschaftsteuern	49
B. Unterschiede in der Höhe gewisser Einzelsteuern und Vorschläge zur integrationspolitisch erforderlichen Verringerung dieser Unterschiede	50
1. Allgemeine Vorbemerkungen	50
2. Einzelsteuern, bei denen starke Tarifunterschiede die mit der Herstellung eines gemeinsamen Marktes verfolgten Ziele ernsthaft beeinträchtigen können	51
a) Spezialakzisen	51
b) Allgemeine Umsatzsteuer	53
c) Kapitalverkehrssteuern	54
d) Kraftverkehrsabgaben und Beförderungsteuer	56
e) Einkommensteuer	59
1. Einkünfte aus unselbständiger Arbeit	60
2. Einkünfte aus selbständiger (freiberuflicher) Tätigkeit	61
3. Einkünfte aus Kapitalvermögen	62
4. Gewerbliche Einkünfte	63
5. Landwirtschaftliche Einkünfte	65
f) Fragen der Höhe der Körperschaftsteuer und des Quellenabzugs von Dividenden	66
C. Das Problem der Doppelbesteuerung	69
V. Ursprungslandprinzip vs. Bestimmungslandprinzip	77
1. Allgemeine Vorbemerkungen	77
2. Sinn und Bedeutung des Bestimmungslandprinzips und des Ursprungslandprinzips	77
a) Das Bestimmungslandprinzip	77
b) Das Ursprungslandprinzip	79
3. Folgerungen für die EWG	79
a) Die gegenwärtige Praxis	79
b) Reformvorschläge	80
4. Fragen im Zusammenhang mit dem Verkehr mit Drittländern	82
5. Die Frage des Steuerorts bei den sogenannten direkten Steuern	82

	<u>Seite</u>
VI. Allgemeine finanzpolitische Probleme	85
1. Supranationaler Finanzausgleich	85
2. Harmonisierung und Koordinierung der für die allgemeine Finanz- politik maßgebenden Grundsätze	87
3. Die Steuerharmonisierung als dynamischer Prozeß; Notwendigkeit eines rationellen Zusammenwirkens von Finanz- und Geldpolitik . . .	88
VII. Zeitplan der Steuerharmonisierungsmaßnahmen	91

A N L A G E N

A. Zu erteilender Auftrag für einen wissenschaftlichen Ausschuß für das Studium steuer- und finanzpolitischer Fragen in der EWG . . .	97
B. Vorschriften des EWG-Vertrags, die für die im Bericht des Steuer- und Finanzausschusses aufgeworfenen Probleme besonders wichtig sind	101
C. Statistische Daten über die gegenwärtige Wirtschafts- und Finanz- lage in den Ländern der EWG	106
D. Steuerrechtliche Behandlung der Holdinggesellschaften, Kapitalan- lagegesellschaften und Investmentfonds	119
E. Der Einfluß des wirtschaftlichen Wachstums der Mitgliedstaaten auf die Probleme der Steuerharmonisierung	129
F. Harmonisierung der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und von Dividenden	141

BERICHT DES STEUER- UND FINANZAUSSCHUSSES

I. Zusammensetzung, Arbeitsweise und Aufgaben des Steuer- und Finanzausschusses

Grundgedanken und Voraussetzungen des vorliegenden Berichts

A. Zusammensetzung und Arbeitsweise des Ausschusses

1. Gründung des Ausschusses

Der Steuer- und Finanzausschuß (im folgenden SFA genannt) wurde auf Grund eines Beschlusses der Kommission der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft vom 5. April 1960 einberufen. Die ihm zugewiesenen Aufgaben sind in dem Mandat und dem dieses begleitenden Kommentar. näher gekennzeichnet (Anlage A). Daneben waren selbstverständlich für den SFA die einschlägigen Bestimmungen des römischen Vertrags (Anlage B) maßgebend. Die Art und Weise, wie der Ausschuß die ihm zugewiesenen Aufgaben aufgefaßt hat, ergeben sich aus den Darlegungen auf Seite 6 ff.

2. Zusammensetzung des SFA

Der Ausschuß setzte sich aus folgenden Persönlichkeiten zusammen:

Vorsitzender:

Herr Prof. Dr.Dr.h.c., Dr.h.c. Fritz Neumark, Frankfurt a.M.

Mitglieder:

Herr Prof. Dr. Willy Albers, Kiel
Herr Prof. Alain Barrère, Paris
Herr Prof. Cesare Cosciani, Rom
Herr Dr. Joseph Kauffman, Staatsrat, Luxemburg
Herr Prof. Maurice Masoin, Brüssel
Herr Prof. Dr. Bernhard Schendstok, Den Haag
Herr Prof. Dr. Carl S. Shoup, New York
Herr Prof. Gaetano Stamatì, Rom
Herr Prof. George Vedel, Paris

Außerdem nahmen an den Sitzungen des Ausschusses teils regelmäßig, teils gelegentlich die folgenden Herren der Kommission teil:

Herr Hans von der Groeben, Mitglied der Kommission der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft
Herr Dr. E. Wirsing, stellvertretender Kabinettschef im Kabinett von der Groeben
Herr Prof. Dr. Hans Möller, Berater der Kommission der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft
Herr VerLoren van Themaat, Generaldirektor für Wettbewerb
Herr P. Nasini, Direktor der Direktion für Steuerfragen
Herr Ch. Campet, Abteilungsleiter in der Direktion Rechtsangleichung
Herr C. Pietra, Abteilungsleiter in der Generaldirektion Wirtschaft und Finanzen
Herr D.C. Breedveld, Abteilungsmitglied in der Generaldirektion Wirtschaft und Finanzen

Herr C. Heerkens)
Herr A. Romani) Sekretäre des Ausschusses,
Herr E. Barral) Abteilungsmitglieder in der Direktion für Steuerfragen

Zum Vorsitzenden wurde in der ersten Sitzung Herr Prof. Dr.Dr.h.c. Fritz Neumark, Frankfurt a.M., gewählt. Diesem wurde auch gemäß Beschluß in der dritten Sitzung vom 2. und 3. Dezember 1960 der Auftrag erteilt, als Generalberichterstatter zu fungieren. Bei seiner auf die Ergebnisse der mündlichen Beratungen gestützten Redaktion des Gesamtberichts wurde dem Generalberichterstatter wertvolle Hilfe seitens aller Mitglieder des SFA sowie einzelner der genannten Herren der Kommission zuteil, insbesondere auch durch die Ausarbeitung gewisser Berichtsteile.

3. Der SFA trat zu folgenden Sitzungen zusammen:

- 21. und 22. Juli 1960
- 26. und 27. August 1960
- 2. und 3. Dezember 1960
- 14. und 15. September 1961
- 14. und 15. Dezember 1961
- 8. Juni 1962
- 7. und 8. Juli 1962

Daneben fanden teils schriftliche, teils mündliche Fühlungen zwischen einzelnen Mitgliedern bzw. zwischen Mitgliedern des SFA und Angehörigen der Kommission oder des Sekretariats statt.

4. Die vorliegende Fassung des Berichts wurde nach eingehenden Erörterungen in der Sitzung vom 7. und 8. Juli 1962 in Paris verabschiedet.

5. Der Bericht als Ganzes wurde von allen Mitgliedern des SFA gebilligt. Diese Tatsache schließt nicht aus, daß gewisse Urteile, Folgerungen und Vorschläge, die er enthält, den Ansichten einer kleineren oder größeren Minderheit der Ausschußmitglieder nicht oder nicht vollständig entsprechen. Die Auffassungen der jeweiligen Minderheit sind in den Fällen, wo es sich um bedeutsamere Fragen handelt, in Form einer Gegenüberstellung alternativer Argumente zum Ausdruck gebracht worden. Die Minderheit - die übrigens nicht immer dieselben Persönlichkeiten umfaßte - hat aber geglaubt, daß die Bedeutung der Gegensätzlichkeit der Auffassungen in bezug auf einzelne Abschnitte nicht so groß war, daß ihr dadurch die Zustimmung zum Gesamtbericht unmöglich gemacht worden wäre.

6. Sowohl bei der Vorbereitung der Tagungen als auch bei der des Berichts wurde der Ausschuß dankenswerterweise in starkem Maß durch Beschaffung von Material, wertvolle Hinweise und die Gewährung organisatorischer Erleichterungen seitens der Kommission unterstützt. Zu besonderem Dank sind die Mitglieder des Ausschusses den Herren Nasini, Campet, Heerkens, Barral und Romani verpflichtet.

B. Die Aufgaben des SFA

1. Die nach Maßgabe des Mandats bzw. des dieses begleitenden Kommentars seitens des SFA in seinem Bericht zu untersuchenden Fragen

Die auf Grund des Mandats bzw. des dieses begleitenden Kommentars in erster Li-

nie vom SFA zu untersuchenden Fragen sind die folgenden:

- a) "ob und in welchem Grad gegenwärtig bestehende Unterschiede in der öffentlichen Finanzwirtschaft der Mitgliedsländer die Errichtung des Gemeinsamen Markts unter Herbeiführung und Sicherung binnenmarktähnlicher Bedingungen erschweren oder gar unmöglich machen;
- b) welche Möglichkeiten bestehen, um diejenigen Unterschiede zu beseitigen, die die Bildung und das Funktionieren des Gemeinsamen Markts in besonderem Maß erschweren."

Der Grundgedanke, der demgemäß bei den Arbeiten des Ausschusses zu beachten war, ergibt sich aus der Wendung "die Errichtung des Gemeinsamen Markts unter Herbeiführung und Sicherung binnenmarktähnlicher Bedingungen". Diese Formel hat dem Ausschuss bei seinem Bericht sozusagen als Leitbild vorgeschwebt, dessen Verwirklichung, auch wenn sie sich nur schrittweise erreichen läßt, jedenfalls am Schluß der Gesamtentwicklung der EWG zu stehen hat.

Die endgültige Realisierung dieses Ziels wäre dann erreicht, wenn die Merkmale des Gemeinsamen Markts der Mitgliedstaaten mit denen übereinstimmen, die für den Markt eines staatlichen Gemeinwesens kennzeichnend sind. Die auf nationaler Ebene verfolgten ökonomischen und sozialen Ziele würden auf diese Weise auf die Ebene des Gemeinsamen Markts übertragen. Diese Ziele finden ihren Ausdruck in der Präambel zum Römischen Vertrag, wo es heißt:

"Entschlossen, durch gemeinsames Handeln den wirtschaftlichen und sozialen Fortschritt ihrer Länder zu sichern,

in dem Vorsatz, die stetige Besserung der Lebens- und Beschäftigungsbedingungen ihrer Völker als wesentliches Ziel anzustreben,

in der Erkenntnis, daß zur Beseitigung der bestehenden Hindernisse ein einverständliches Vorgehen erforderlich ist, um eine beständige Wirtschaftsausweitung, einen ausgewogenen Handelsverkehr und einen redlichen Wettbewerb zu gewährleisten,

in dem Bestreben, ihre Volkswirtschaften zu einigen und deren harmonische Entwicklung zu fördern, indem sie den Abstand zwischen einzelnen Gebieten und den Rückstand weniger begünstigter Gebiete verringern."

Wenn das Mandat des SFA von den "gegenwärtig bestehenden Unterschieden der öffentlichen Finanzwirtschaft der Mitgliedsländer" spricht, so sind grundsätzlich drei Ebenen zu unterscheiden, auf denen derartige Unterschiede eine Rolle spielen.

- a) Einmal handelt es sich um die der allgemeinen Wirtschafts- und Sozialpolitik zugewiesenen Aufgaben. In dieser Beziehung scheint bereits eine weitgehende Übereinstimmung zwischen den Mitgliedstaaten zu bestehen, so daß die Präambel des Vertrags faktisch dem entspricht, was die einzelnen Staaten schon zuvor auf nationaler Ebene anstrebten.
- b) Zum zweiten gilt es, die Rolle zu präzisieren, die der öffentlichen Finanzpolitik im Hinblick auf die Verwirklichung der genannten Ziele sowie auf die Rangordnung

derselben zuerkannt wird. In dieser Hinsicht beobachtet man die bedeutsamsten Unterschiede. Solche Unterschiede ergeben sich aus dem Wesen der einzelnen Länder und ihrer Bevölkerungen und den Eigenarten historischer, psychologischer und sozialer Natur, die sie aufweisen. Sie finden sich in bezug auf die Höhe der sogenannten Gesamtsteuerlast, die Zusammensetzung derselben (z.B. hinsichtlich des Verhältnisses von direkten und indirekten Abgaben), in dem Maß der angestrebten bzw. realisierten steuerlichen Einkommens- und Vermögensumverteilung sowie in bezug auf die Aufteilung der steuerlichen Befugnisse zwischen Staat und untergeordneten Körperschaften bzw. Zentralstaat und Einzelstaaten (Finanzausgleich).

Daß der Kommentar zum Mandat des SFA die Ansicht akzeptiert, derzufolge die Auffassungen über die Aufgaben der öffentlichen Finanzpolitik weitgehend eine Funktion der nationalen Eigenarten jedes einzelnen Mitgliedstaats sind, beweist folgender Satz:

"Eine regionale Differenzierung der öffentlichen Ausgaben- und Einnahmepolitik in Anpassung an natürlich bedingte und historisch gewachsene regionale Unterschiede braucht keineswegs unerwünscht zu sein, und es ist nicht das Ziel der EWG, eine Uniformierung des Wirtschafts- und Soziallebens und seine zentrale Reglementierung zu begünstigen."

Eine der wichtigsten und zugleich schwierigsten Aufgaben des SFA bestand folglich darin, finanzpolitische Lösungen zu finden, die eine Art rationellen Kompromisses darstellen zwischen der Notwendigkeit, im Interesse des optimalen Funktionierens des Gemeinsamen Markts einen fairen Wettbewerb zwischen den Mitgliedsländern hemmende steuerliche und andere finanzwirtschaftliche Unterschiede zu beseitigen oder doch stark zu verringern einerseits, und der Erwünschtheit einer Nichteinmischung in die auf eine Aufrechterhaltung natürlich bedingter und/oder historisch gewachsener nationaler Besonderheiten gerichteten Politik der Mitgliedstaaten andererseits. Soweit diese Besonderheiten zu Wettbewerbsverzerrungen Anlaß geben, sind sie durch andere als finanzpolitische Maßnahmen auszugleichen. Im übrigen ist anzunehmen, daß sie von selbst in dem Maß an Bedeutung verlieren werden, wie der Gemeinsame Markt Wirklichkeit wird.

- c) Drittens schließlich ist auf die Instrumente der nationalen Wirtschafts- und Finanzpolitik hinzuweisen. Sie sind es, die die meisten und zugleich die bedeutsamsten finanzwirtschaftlichen Disparitäten erzeugen. Es handelt sich dabei um konkrete rechtliche Regelungen und Bestimmungen, die, da sie seit vielen Jahren zur Anwendung gelangen, sich dem Bewußtsein der Staatsbürger derart eingeprägt haben, daß sie als unabänderliche Gegebenheiten angesehen werden, obwohl sie sich teilweise durchaus nicht bzw. nicht mehr als Ausfluß objektiver Notwendigkeiten rechtfertigen lassen. Als Beispiele mögen aus dem Gebiet der direkten Besteuerung die analytische (Schedulensystem) und die synthetische Einkommensbesteuerung sowie die unterschiedliche steuerliche Belastung (discrimination) von Arbeits- und Kapitaleinkünften dienen; aus dem Gebiet der indirekten Besteuerung der Gegensatz zwischen Allphasen- und Einphasen-Umsatzsteuern, die Unterschiede hinsichtlich Art und Höhe von Verbrauchsabgaben sowie die Verschiedenheiten in bezug auf die Erhebungsform der letzteren (Staatsmonopole vs. Akzisen).

Obwohl, wie angedeutet, alle derartigen Unterschiede weitgehend auf historische Umstände und nationale Besonderheiten jedes Landes zurückzuführen sind, ist die Notwendigkeit ihrer Aufrechterhaltung meist nur relativer Natur, so daß die Mitgliedstaaten im Hinblick auf sie eine mehr oder weniger weitgehende Handlungsfreiheit besitzen. Diese gilt es zu nützen, um diejenigen Disparitäten zu beseitigen, die zu Wettbewerbsverfälschungen oder -hemmungen Anlaß geben.

Zusammenfassend ist zu sagen, daß in den drei soeben geschilderten Bereichen die Möglichkeiten und zugleich die Grenzen für eine fortschreitende Angleichung der Finanzpolitik der Mitgliedstaaten liegen.

Unter diesem Blickpunkt hat der SFA geglaubt, seine Untersuchungen vornehmen und das ihm durch die Kommission anvertraute Mandat durchführen zu sollen.

Diese Aufgabe läßt sich folgendermaßen charakterisieren:

1. Es ist zu ermitteln, ob und gegebenenfalls in welcher Weise und bis zu welchem Grad Unterschiede in den öffentlichen Finanzwirtschaften (1) der Mitgliedstaaten
 - a) die Errichtung eines Gemeinsamen Markts, der binnenmarktähnliche Bedingungen(2) aufweist und keine Steuergrenzen kennt, sowie
 - b) die Verwirklichung anderer Ziele der Gemeinschaft, wie namentlich die Förderung des Wettbewerbs und des wirtschaftlichen Wachstums, erschweren oder unmöglich machen.
2. Es ist zu untersuchen, inwieweit es möglich ist, die wichtigsten unter den erwähnten Unterschieden zu beseitigen oder auszugleichen, ohne in Anpassung an natürlich bedingte und/oder historisch gewachsene regionale Unterschiede vorgenommene örtliche Differenzierungen der öffentlichen Ausgaben- und Steuerpolitik, die mit der Verwirklichung des Gemeinsamen Markts und der sonstigen Ziele des Vertrags vereinbar sind, zu berühren, sowie ohne häufige Wechselkursänderungen vorzunehmen.
3. Es ist darzulegen, welche Finanzpolitik zu befolgen ist, wenn der Wettbewerb zwischen den Mitgliedsländern nicht verfälscht oder verzerrt werden soll; dabei wird von anderen als finanzpolitisch bedingten Wettbewerbsverfälschungen oder -verzerrungen abstrahiert.
4. Es ist zu prüfen, unter welchen Bedingungen die Steuergrenzen im Gemeinsamen Markt beseitigt oder doch auf das unerläßliche Minimum reduziert werden können.

Die sub 1. erwähnten "Unterschiede in den öffentlichen Finanzwirtschaften" beziehen sich auf:

-
- (1) Der Begriff "öffentliche Finanzwirtschaften" umfaßt Einnahmen und Ausgaben auf sämtlichen Ebenen, mit Einschluß von Parafisci, wie namentlich Sozialversicherungen.
 - (2) Die Herbeiführung "binnenmarktähnlicher Bedingungen" schließt die Freizügigkeit für Unternehmungen, Investitionskapital und Arbeitskräfte ein.

- a) die Gesamtsumme der öffentlichen Einnahmen (Steuern) und Ausgaben im Verhältnis zum Sozialprodukt,
- b) das Verhältnis von direkten zu indirekten Steuern,
- c) Art und Höhe der indirekten Steuern, und zwar sowohl der allgemeinen (Umsatzsteuer) als auch der speziellen (Akzisen),
- d) Art und Höhe der direkten Steuern, einschließlich Vergünstigungen, Sonderregelungen und Doppelbesteuerungsmaßnahmen,
- e) die Transportbesteuerung (im Zusammenhang mit der Infrastrukturkostendeckung),
- f) sonstige Steuern (Vermögen-, Erbschaft-, Kapitalverkehrsteuern und dergleichen),
- g) die Struktur der öffentlichen Ausgaben, insbesondere die absolute und relative Höhe von öffentlichen Verwaltungsausgaben in engerem Sinn und Verteidigungsausgaben, einerseits, öffentliche Konsumausgaben, Investitionen und sozialpolitisch begründete Transferausgaben (mit Unterteilung in Einkommensübertragungen und Subventionen) andererseits.

2. Bemerkungen zu den "terms of reference"

a) Gegenstand des Berichts

1) Der Ausschuß hat nicht die Aufgabe, eine Art von "idealem Steuersystem" zu entwerfen, das unter dem Gesichtswinkel der Integrationsziele eine Kombination von Abgaben eines bestimmten Typs für jedes Mitgliedsland vorsähe. Eine solche Aufgabe, selbst wenn sie sich theoretisch befriedigend lösen ließe und nicht die Arbeitsmöglichkeiten des Ausschusses bei weitem überstiege, kann schon deshalb nicht ins Auge gefaßt werden, weil von den zahlreichen jedes nationale Steuersystem bestimmenden Faktoren und Motiven die integrationspolitischen nur einen Ausschnitt darstellen und weil nicht eine Uniformität, sondern nur eine Harmonisierung der Steuersysteme der Mitgliedstaaten das Ziel bildet (siehe S. 8). A fortiori lassen sich keine Angaben über ein "ideales Ausgabensystem" machen.

2) Der Bericht befaßt sich vielmehr mit Unterschieden, die die Steuersysteme der Mitgliedsländer aufweisen, und zwar Unterschiede hinsichtlich der Gesamthöhe der Steuern, der Zusammensetzung der Steuerlasten in bezug auf das relative Gewicht der Einzelelemente des Systems sowie der Formen (Typen), welche bestimmte Einzelabgaben in den verschiedenen Ländern haben, und Unterschiede bezüglich der Höhe wichtiger Einzelsteuern mit Einschluß von Diskriminierungen innerhalb derselben. Die Bedeutung derartiger Unterschiede kann durch die psychologische Wirkung verstärkt werden, die sie bei den betroffenen Kreisen auslösen. Diese Unterschiede interessieren jedoch im Rahmen des Berichts nur insoweit, wie zu vermuten steht, daß sie zu den mit der Integration angestrebten Zielen kurz- oder langfristig in Widerspruch stehen.

3) Sofern sich im Steuerrecht der sechs Länder Bestimmungen finden, die zwar im wesentlichen übereinstimmen, aber wettbewerbsfälschende Wirkungen auszuüben vermögen, gehören auch sie zum Gegenstand unserer Untersuchungen.

4) In bezug auf die öffentlichen Ausgaben sind analog in erster Linie diejenigen für den vorliegenden Bericht von Bedeutung, die ihrer Natur bzw. ihrer unterschied-

lichen Höhe nach geeignet sind, die Verwirklichung der Integrationsziele zu beeinträchtigen.

5) Von der öffentlichen Finanzpolitik (Haushaltspolitik) als Resultate der einnahmen- und ausgabenpolitischen Maßnahmen wird nur insoweit die Rede sein, wie diesbezügliche Unterschiede geeignet sind, den annähernden Gleichschritt der kurz- und langfristigen Wirtschaftsentwicklung der Mitgliedstaaten zu behindern und auf diese Weise Anlaß zu Zahlungsbilanzstörungen zu geben.

b) Integrationspolitische Ziele der Finanzpolitik

Wie aus den "terms of reference" hervorgeht und im einzelnen weiter unten dargelegt wird, soll die Harmonisierung der Steuersysteme und der Finanzpolitik der Mitgliedstaaten schließlich dazu führen, daß von finanzpolitischen Maßnahmen keinerlei Wirkungen (mehr) ausgehen, die die Herstellung binnenmarktähnlicher Verhältnisse im Wirtschaftsverkehr zwischen den Mitgliedsländern behindern. Im besonderen ist zu untersuchen, ob, wie, wann und bis zu welchem Grad die Beseitigung der Zollgrenzen durch eine solche der "Steurgrenzen" vervollständigt werden kann. Als selbstverständliches weiteres Integrationsziel ist die Vermeidung aller steuerlichen und ähnlichen Diskriminierungen anzustreben, die sich auf die Staatsangehörigkeit oder auf den steuerlichen Wohnsitz gründen. Darüber hinaus ist Sorge dafür zu tragen, daß den Bewegungen von Arbeit, Kapital und Unternehmungen zwischen den Mitgliedstaaten keinerlei finanzpolitische Hemmnisse bereitet werden, daß diese Bewegungen sich vielmehr insoweit in derselben Weise vollziehen können, als ob es sich um den Austausch von Produktionsfaktoren innerhalb eines einheitlichen Wirtschaftsgebiets handelte. Dieses Ziel wird allerdings eine gewisse Einschränkung aus den schon erwähnten Gründen erfahren, die eine vollständige Vereinheitlichung der Steuersysteme unmöglich und nicht erstrebenswert machen. Was die in den "terms of reference" erwähnte Förderung des Wettbewerbs betrifft, so dürften in dieser Beziehung in finanzpolitischer Hinsicht kaum positive Maßnahmen in Betracht kommen, vielmehr genügt es, alle wettbewerbshemmenden oder -verzerrenden Maßnahmen zu beseitigen.

Das Ziel muß nach allem, um es kurz zu sagen, darin bestehen, steuer- und ausgabenpolitisch Bedingungen zu schaffen, wie sie in einem einheitlichen Wirtschaftsgebiet bestehen würden, vorbehaltlich gewisser regionalpolitischer Maßnahmen (teilweise vorübergehender Natur), die auch in einem derartigen Wirtschaftsgebiet ergriffen werden könnten.

In diesem Zusammenhang muß gebührend in Betracht gezogen werden, daß in einem vollständig integrierten Staat gewisse Unterschiede in der steuerlichen Behandlung der Staatsbürger hingenommen werden können. Dagegen würden solche Unterschiede im Rahmen der EWG, solange in dieser ein ausreichend enger Zusammenhalt noch nicht besteht, eine psychologische und politische Opposition gegen den Gemeinsamen Markt auslösen, die seine Errichtung erschwert, selbst wenn die Unterschiede in der steuerlichen Behandlung nicht zu einer ökonomisch unvernünftigen Wahl des Niederlassungsorts führen.

c) Einige Arbeitshypothesen und Grundgedanken, auf die sich der Bericht stützt

1) Der Bericht behandelt die ihm gestellten Aufgaben essentiell unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten, wenn er sich dabei auch das "legal framework" des

Vertrags vor Augen hält. Er gelangt in einigen Punkten zu Schlußfolgerungen, die vermutlich eine Änderung nationaler und/oder supranationaler Rechtsnormen erforderlich machen. Die Ausschußmitglieder haben jedoch davon Abstand genommen, juristisch präzise Vorschläge für derartige Änderungen zu machen. Sie gehen von der Hypothese aus, daß von zuständiger Stelle zu gegebener Zeit die Gesetzes- bzw. Vertragsvorschriften ausgearbeitet werden, die sich als notwendig erweisen, um die wirtschaftlichen Reformen zu verwirklichen, die der Bericht auf dem Gebiet der Steuer- und Finanzpolitik im Interesse der Realisierung der vom Vertrag angestrebten Integrationsziele empfiehlt.

2) Der SFA glaubt, daß die notwendigen Anpassungsmaßnahmen sich nicht auf einen Schlag verwirklichen lassen. Er schlägt vielmehr eine stufen- oder etappenweise Lösung vor, wobei für die Einordnung der Maßnahmen in die verschiedenen Etappen zwei Überlegungen maßgebend sind: einerseits die Dringlichkeit der Maßnahmen und andererseits die politischen Möglichkeiten ihrer Verwirklichung.

Die Einzelheiten sind dem Zeitplan ("calendrier") zu entnehmen, der sich am Schluß des Berichts findet.

3) Gewisse Vorschläge dienen überwiegend der Verwirklichung von Zwischenzielen; sie sollen den Übergang zu der als erwünscht betrachteten Endlösung vorbereiten oder/und erleichtern. Andere Vorschläge bezwecken die Schaffung von Einrichtungen von relativer Dauerhaftigkeit. Zu letzteren gehören beispielsweise jene, die davon ausgehen, daß zwischen gewissen Mitgliedstaaten bzw. deren Regionen erhebliche strukturell bedingte Unterschiede in bezug auf ihre Wirtschafts- und Finanzkraft bestehen - Unterschiede, die mindestens zum Teil durch die freie Austauschbarkeit der Produktionsfaktoren nach Erreichung des Endzustands der Integration noch verstärkt werden können, so daß sich ein supranationaler Finanzausgleich als erforderlich erweisen wird. Es dürfte evident sein, daß ein echter Binnenmarkt, wie man ihn zwischen den sechs Ländern anstrebt, nur mit Hilfe von gemeinschaftlichen, auf mehr oder weniger umfassender Ebene geregelten Finanzen wird verwirklicht werden können.

4) Wie bereits erwähnt (siehe S: 6), ist das anzustrebende Ziel keine Vereinheitlichung, sondern lediglich eine Harmonisierung der Steuersysteme und der Finanzpolitik. Im Grunde handelt es sich dabei nur um ein Zwischenziel, dessen Verwirklichung dazu dienen soll, alle jene Maßnahmen der öffentlichen Finanzwirtschaft der Mitgliedstaaten zu beseitigen oder unmöglich zu machen, die geeignet sind, Hemmungen oder Verzerrungen des Wettbewerbs innerhalb der EWG hervorzurufen.

5) Selbst wenn man davon ausgeht, daß am Ende des Integrationsprozesses ein bundesstaatähnliches Gebilde stehen wird, werden in diesem die einzelstaatlichen Steuer- und Ausgabensysteme gewisse quantitative und/oder qualitative Unterschiede (siehe S. 19) aufweisen. Derartige Unterschiede sind unbedenklich, soweit sie keine wettbewerbshemmenden oder -verzerrenden Effekte ausüben. Sie sind Ausdruck einer unterschiedlichen Wirtschaftsstruktur und -kraft der einzelnen Länder, verschiedener wirtschafts-, sozialpolitischer, gesundheitspolitischer usw. Auffassungen und sollten schon aus politischen Gründen nicht angetastet werden, namentlich deshalb, weil den auch bei Vollintegration fortbestehenden - weitgehend durch Geschichte und Tradition

begründeten - materiellen und ideell-kulturellen Eigenarten der einzelnen Länder gebührend Rechnung getragen werden muß.

Finanzwirtschaftliche Unterschiede der angedeuteten Art können sich im einzelnen daraus erklären, daß

- i) die nationalen Konsumgewohnheiten unterschiedlich sind, was zu einer verschiedenen Struktur der Verbrauchsteuersysteme Anlaß bieten kann;
- ii) die Ansichten der Länder über die Erwünschtheit einer gesundheitspolitisch motivierten Beeinflussung des Konsums bestimmter Güter (z.B. Alkoholika) differieren;
- iii) unterschiedliche Anschauungen herrschen hinsichtlich des Grads der erwünschten Einkommens- und/oder Vermögensredistribution, was unter anderem von Bedeutung ist für die Aufteilung der Steuerlasten nach Steuerarten, den Grad der Steuerprogression, die absolute und relative Bedeutung der Sozialausgaben und dergleichen mehr;
- iv) die Ansichten über das als erwünscht angesehene Verhältnis zwischen privaten und öffentlichen Investitionen wie überhaupt über Umfang und Art der staatlichen Maßnahmen - auch bei prinzipieller Übereinstimmung hinsichtlich der Aufrechterhaltung einer Marktwirtschaftsordnung - nicht in allen Ländern die gleichen sind;
- v) die Steuermoral örtliche Unterschiede aufweist, und solche Unterschiede auch hinsichtlich der Fähigkeit bzw. Willigkeit von Regierung und Verwaltung bestehen, eine unzulängliche Steuermoral der Pflichtigen mit geeigneten Mitteln zu heben.

6) Eine vollkommene Vereinheitlichung der Steuersysteme der Mitgliedstaaten - wenn man einmal, ad incoessum, unterstellt, sie ließe sich politisch realisieren - wäre integrationspolitisch gesehen auch deshalb nicht notwendig, weil erfahrungsgemäß auf vielen Gebieten mäßige Unterschiede in bezug auf Art (Struktur) und Höhe der Steuern den freien Wettbewerb nicht beeinträchtigen.

7) Es steht zu vermuten, daß im Zuge der im Vertrag vorgesehenen etappenweisen Verwirklichung der Integration aus dem Gemeinsamen Markt selbst starke Kräfte erwachsen werden, die die Mitgliedstaaten zu einer gewissen Harmonisierung ihrer Steuer- und Finanzpolitik drängen. Es ist jedoch unsere Überzeugung, daß es im Interesse einer Vermeidung von Friktionen und einer Abkürzung der Zeit, in der sich Anpassungsschwierigkeiten bei Beibehaltung der gegenwärtig bestehenden steuerlichen "Disharmonien" ergeben, geboten ist, nicht einfach abzuwarten, sondern vorausschauend zu handeln und zumindest ein Abkommen zu treffen, daß sicherstellt, daß künftig keine neuen finanzpolitischen Maßnahmen von irgendeinem Mitgliedstaat ergriffen werden, die zusätzliche Erschwerungen des freien Wettbewerbs zur Folge hätten.

8) Wie erwähnt (siehe S. 5 Ziff. 2), sollen die Untersuchungen und Vorschläge des SFA unter der Voraussetzung erfolgen, daß "keine häufigen Wechselkursänderungen" vorgenommen werden. Damit wird die Möglichkeit der Einführung eines Regimes freibeweg-

licher Wechselkurse ausgeschlossen. Wird als Idealzustand für einen Gemeinsamen Markt mit binnenmarktähnlichen Verhältnissen eine Währungsordnung angesehen, die zumindest für das Geldwesen aller Mitgliedstaaten volle Konvertibilität gewährleistet, so ist jedenfalls eine Konstanz der Wechselkurse im Innenverhältnis der EWG-Länder erforderlich. Eine solche Regelung erzwingt jedoch zur Vermeidung von Handelsverlagerungen im Verkehr mit Drittländern die Stabilität des Außenkurses jeder nationalen Währung der EWG-Länder auch gegenüber der Außenwelt, da andernfalls gebrochene Wechselkurse sich ergeben könnten, woraus jene Handelsverlagerungen mit ihren wirtschaftlichen Nachteilen resultieren würden. Dagegen schließt die Konstanz der Währungsrelationen innerhalb der EWG gleiche proportionale Wechselkursänderungen, die gemeinsam in gleicher Richtung für alle Währungen des Gemeinsamen Markts in bezug auf Drittländer vorgenommen werden, nicht aus.

Solche Änderungen des Außenwerts aller Währungen der EWG-Staaten könnten das Ergebnis einer gemeinsamen Wechselkurspolitik im Sinn des Artikels 107 des Vertrags sein. Der vorliegende Bericht unterstellt, daß sie dann tatsächlich vorgenommen werden, wenn ein fundamentales Ungleichgewicht der zusammengefaßten Zahlungsbilanz des EWG-Raums das erforderlich macht, da ein derartiges Ungleichgewicht die Wettbewerbsbedingungen auch innerhalb des Gemeinsamen Markts beeinflussen könnte. Im allgemeinen wird also vorausgesetzt, daß der Gemeinsame Markt als Ganzes ein Zahlungsbilanz-Gleichgewicht gegenüber der Außenwelt aufweist.

Der SFA ist sich jedoch darüber im klaren, daß die in diesem Bericht empfohlenen steuer- und finanzpolitischen Maßnahmen nicht ohne Einfluß auf den Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten und Drittländern sein werden; als Folge davon können sich selbst bei ausgeglichener Zahlungsbilanz für den Gemeinsamen Markt als Ganzes Zahlungsbilanzdefizite und -überschüsse für einzelne Mitgliedstaaten im Verkehr mit der Außenwelt und damit auch für deren Gesamtzahlungsbilanz ergeben. Es ist zwar einerseits denkbar, daß sich die Preisniveaus in den einzelnen Mitgliedstaaten von selbst so aufeinander abstimmen, daß derartige interne Ungleichgewichte im Lauf der Zeit verschwinden, ohne daß es einer Wechselkursänderung bedürfte. Andererseits kann jedoch nicht ausgeschlossen werden, daß sich im Zuge der Realisierung der steuerlichen Maßnahmen, die im vorliegenden Bericht vorgeschlagen werden, eine oder mehrere Anpassungen der Wechselkursrelationen innerhalb des Gemeinsamen Markts als zweckmäßig oder notwendig erweisen werden.

Der SFA hat es unterlassen, zu diesen Fragen Stellung zu nehmen. Er geht im folgenden - soweit nicht ausdrücklich anders vermerkt - bei der Beurteilung der Steuerwirkungen auf Produktion, Handel und Verbrauch im Gemeinsamen Markt davon aus, daß keine internen Ungleichgewichte der Zahlungsbilanzen bestehen, daß vielmehr jedes einzelne EWG-Land das Gleichgewicht seiner zusammengefaßten Zahlungsbilanz gegenüber anderen Mitgliedstaaten und Drittländern aufrechtzuerhalten vermag, was ein Zahlungsbilanzgleichgewicht des Gemeinsamen Markts als Ganzes gegenüber der Außenwelt einschließt.

II. Daten zur gegenwärtigen wirtschaftlichen und finanziellen Lage der Mitgliedstaaten der EWG

Die Anlage C enthält die nachstehend aufgeführten Tabellen über die wirtschaftliche Lage der Mitgliedsländer der EWG.

- | | |
|--------------|--|
| Tabelle I | - Das Steueraufkommen des Staates und der staatlichen Unterverbände und Einnahmen aus Sozialversicherungsbeiträgen |
| Tabelle II | - Aufgliederung der Gesamtausgaben der öffentlichen Hand - einschließlich der Sozialversicherung in den Ländern der EWG - nach Ausgabearten - 1950 - 1955 - 1959 |
| Tabelle III | - Volumenindizes (1960) des Bruttosozialproduktes, seiner Verwendungsformen und der Beiträge von einigen Wirtschaftsbereichen |
| Tabelle IV | - Die Entstehung des Bruttoinlandsproduktes zu Faktorkosten nach Wirtschaftsbereichen (in v.H.) 1960 |
| Tabelle V | - Die Verteilung des Volkseinkommens (in v.H.) in den Jahren 1950 und 1960 |
| Tabelle VI | - Die Verwendung des Bruttosozialproduktes (1950 und 1960) in jeweiligen Preisen (in v.H.) |
| Tabelle VII | - Bedeutung von einigen Kategorien des privaten Verbrauchs (in v.H. des gesamten privaten Verbrauchs) |
| Tabelle VIII | - Bruttosozialprodukt je Einwohner und Volkseinkommen je Einwohner der EWG-Länder |
| Tabelle IX | - Bedeutung des Außenhandels im Jahre 1956 und 1960 |
| Tabelle X | - Gesamtausfuhr nach Bestimmung (in v.H.) - 1957 und 1960 |
| Tabelle XI | - Gesamteinfuhr nach Herkunft (in v.H.) 1957 und 1960 |
| Tabelle XII | - Struktur der Einfuhr nach Erzeugnisgruppen - 1957 und 1960 (in v.H.) |
| Tabelle XIII | - Struktur der Ausfuhr nach Erzeugnisgruppen - 1957 und 1960 (in v.H.) |

III. Grundsätzliche allgemeine Betrachtungen

A. Mit der Errichtung des Gemeinsamen Markts angestrebte Ziele, die von besonderer Bedeutung für die zu befolgende Finanzpolitik sind

1. Errichtung eines Gemeinsamen Markts mit binnenmarktähnlichen Verhältnissen

Es besteht Einverständnis darüber, daß der innerhalb der EWG zu schaffende Gemeinsame Markt binnenmarktähnliche Bedingungen aufweisen soll.

Man kann davon ausgehen, daß zu den Merkmalen eines "Binnenmarkts" Freizügigkeit der Menschen, zoll- und kontingentsfreie Beweglichkeit der Güter und Kapitalien, einheitliche Währung, relativ einheitliche Verkehrstarife und eine einheitliche Wirtschafts- und Sozialpolitik sowie im ganzen einheitliche Rechtsnormen und ein höherer Grad von Sicherheit beim Bezug von dauerhaften Gütern und Ersatzteilen gehören. Ergänzend ist hervorzuheben, daß innerhalb eines "Binnenmarkts" örtliche (regionale) Unterschiede der finanzwirtschaftlichen Maßnahmen und Institutionen zwar nicht völlig ausgeschlossen, aber nicht von einer Art und Höhe sind, daß durch sie die Freibeweglichkeit der Produktionsfaktoren merklich beeinträchtigt würde. Schließlich ist im Idealfall das Bestehen von "Steurgrenzen", wie sie namentlich im Fall erheblicher quantitativer und qualitativer Unterschiede in bezug auf indirekte Steuern notwendig sein könnten, ausgeschlossen.

Es wird weiter unten (siehe S.77 ff) näher untersucht werden, ob und gegebenenfalls wie eine Beseitigung der "Steurgrenzen" innerhalb der EWG zu verwirklichen ist. Daß eine solche Beseitigung grundsätzlich, wenn auch erst im Endstadium der Integration, erwünscht ist, versteht sich von selbst, wenn anders das Ziel der Herstellung wirklich binnenmarktähnlicher Verhältnisse erreicht werden soll. Bei dieser Frage müssen auch die negativen psychologischen Wirkungen bedacht werden, die sich im Fall einer Beibehaltung der Steurgrenzen bei den Unternehmern ergeben würden.

2. Beseitigung von Einflüssen und Faktoren, die zu Wettbewerbsverzerrungen Anlaß geben

Es wird unterstellt, daß alle Mitgliedstaaten sich für ihre interne Wirtschaftspolitik auf den Grundsatz verpflichten, dem Wettbewerbsprinzip eine so weitgehende Anwendung wie möglich zu verschaffen. Unter dieser Annahme ist es selbstverständlich, daß sie auch im Verkehr untereinander Maßnahmen ergreifen müssen, um Wettbewerbsbehinderungen bzw. -verzerrungen auszuschalten bzw. hintanzuhalten.

In finanzpolitischer Hinsicht ergibt sich daraus die Notwendigkeit, solche Unterschiede steuerlicher und ausgabenpolitischer Art zwischen den Mitgliedstaaten zu beseitigen, deren Existenz dazu führt, daß Unternehmungen und folglich Kapitalien, Arbeitskräfte und Unternehmer andere Standorte als diejenigen wählen, die jeweils die natürlich-technisch günstigsten wären. Dies schließt u.a. die Beseitigung sogenannter "Steuroasen" sowie fiskalischer Diskriminierungen, die nach Staatsangehörigkeitsgesichtspunkten oder steuerlichem Wohnsitz erfolgen, ein.

Darüber hinaus sollten auch in allen Fällen, in denen nicht sowohl der zwischenstaatliche als vielmehr der interne Wettbewerb durch steuerliche Maßnahmen beschränkt oder verfälscht wird, derartige Maßnahmen aufgehoben werden. So empfiehlt

sich beispielsweise ganz unabhängig von den Auswirkungen, die eine Umsatzsteuer des gegenwärtig u.a. in Deutschland bestehenden Typs auf den Güterverkehr mit dem Ausland hat, die Umgestaltung dieser Steuer deshalb, weil sie innerhalb des Erhebungslands den "vertikalen Wettbewerb" verfälscht. Obwohl es sich bei derartigen Reformmaßnahmen im Grunde nur darum handelt, wettbewerbsverfälschende Regelungen zu beseitigen (siehe S. 7), kann man in ihnen doch auch ein Mittel einer vom Vertrag und Mandat geforderten positiven Wettbewerbsförderung erblicken.

Im übrigen wünscht der SFA auf die Tatsache hinzuweisen, daß gegenwärtig "Wettbewerb" in Volkswirtschaften des Typs, der sich in den Mitgliedstaaten findet, nicht einfach mit "atomistischer Konkurrenz" gleichgesetzt werden darf, sondern sich vielfach - ja in steigendem Maß - als Konkurrenz zwischen Unternehmungen oligopolistischen Charakters, die sich einer Politik der "administered prices" bedienen, abspielt.

3. Sonstige wirtschaftliche Ziele

Neben der Herstellung eines Gemeinsamen Markts mit binnenmarktähnlichen Bedingungen sowie der Beseitigung von wettbewerbsstörenden oder -verfälschenden Einflüssen und Faktoren sind bei den Bestrebungen, die auf eine Harmonisierung der Finanzpolitik der Mitgliedstaaten gerichtet sind, mehrere sonstige wirtschaftspolitische Zielsetzungen im Auge zu behalten, wenn diese auch nicht in dem gleichen Maß wie die bislang erwähnten als spezifische Ziele eines gemeinsamen Markts anzusehen sind. Im einzelnen handelt es sich dabei namentlich um

- a) wirtschaftlich-monetäre Stabilität,
- b) möglichst starkes stetiges Wirtschaftswachstum,
- c) Aufrechterhaltung des Zahlungsbilanzgleichgewichts mit marktwirtschaftlichen Mitteln,
- d) eine gleichmäßigere Einkommens- und Vermögensverteilung.

Die meisten dieser Ziele finden in der Präambel zum Rom-Vertrag ausdrücklich Erwähnung, und alle werden grundsätzlich - wie oben erwähnt (S. 3) - von den Mitgliedstaaten bei ihrer internen Wirtschaftspolitik anerkannt. Der SFA glaubt jedoch ausdrücklich hervorheben zu sollen, daß die Verwirklichung der genannten Ziele durch eine rationelle finanzwirtschaftliche Harmonisierungspolitik wesentlich erleichtert bzw. gefördert werden kann. Eine wichtige Konsequenz aus der Akzeptierung dieser Ziele als Richtschnur der Finanzpolitik besteht darin, daß die Mitgliedstaaten sich auf diese Weise zu einer antizyklischen Budget- und Steuerpolitik verpflichten und anerkennen würden, daß fiskal-politische Maßnahmen von größter Bedeutung für die Hintanhaltung bzw. Beseitigung inflatorischer und deflatorischer Störungen des Wirtschaftsgleichgewichts sind.

B. Quantitative und qualitative Unterschiede in den Finanzsystemen der Mitgliedstaaten als Faktoren, die der Verwirklichung der Ziele des Gemeinsamen Markts abträglich sein können

1. Unterschiede in der sogenannten Gesamtsteuerbelastung

- a) Allgemeine Vorbemerkungen über den Begriff der "Steuerbelastung"

Der einzelne Steuerzahler ist geneigt, die von ihm gezahlten Steuern insge-

samt als eine "Belastung" anzusehen. Ähnlich begegnet man in parlamentarischen und publizistischen Diskussionen seit je der Ansicht, Steuern stellten allgemein eine Last für die betreffende Volkswirtschaft dar. Demgegenüber ist auf folgendes hinzuweisen:

Mikroökonomisch muß beachtet werden, daß zwar die Auferlegung von Steuerverpflichtungen aller Art zunächst psychologisch eine "Last" bildet, da sie die autonome Dispositionsfähigkeit der Individuen einschränkt, und daß vermutlich dieser psychische "Steuerdruck" ceteris paribus mit steigenden Steuerverpflichtungen wächst. Diese Tatsache hat unter Umständen negative Einflüsse auf die Anreize zur Produktion und zur Investition. Es darf jedoch nicht übersehen werden, daß einmal nur jener Teil der Steuerzahlverpflichtungen, den ein Individuum nicht abzuwälzen vermag, diesem ökonomisch zur Last fällt, und daß zum andern jeder Steuerzahler in einem gewissen - freilich nicht exakt quantifizierbaren und mit seinen Steuerzahl- bzw. -traglasten in keinem festen Verhältnis stehenden - Maß von den mittels Steuern vom Staat finanzierten öffentlichen Diensten profitiert, deren anteiliger Nutzen daher theoretisch gegen seine Steuerverpflichtungen aufzurechnen ist. Läßt man den Grenzfall beiseite, in dem Nutzen und Lasten sich für gewisse Pflichtige genau ausgleichen, so ist zu sagen, daß für manche Steuerzahler ein Aktiv-, für andere Gruppen ein Passivsaldo aus dem "Kontokorrentverkehr" mit dem Fiskus verbleibt und daß streng genommen nur in bezug auf diese zweite Gruppe von einer realen (Netto-) Steuer-"Last" zu sprechen ist. Aus diesem Gegensatz von zwei Gruppen resultiert die teils bewußt angestrebte, teils ungewollt-faktisch realisierte steuerliche Einkommens- und Vermögensredistribution.

Auch makroökonomisch ist die Gleichsetzung der Gesamtsteuererträge mit volkswirtschaftlichen "Lasten" unzulässig. Eine real belastende Wirkung tritt vielmehr nur insoweit ein, wie die Besteuerung unter Berücksichtigung der Steuerertragsverwendung, d.h. der steuerlich finanzierten Staatsleistungen, einen wachstumshindernden oder -verringernenden Nettoeffekt erzeugt. Daneben sind freilich auch die aus der Auferlegung usw. von Steuern sich ergebenden Friktionen als negative Wirkfaktoren zu berücksichtigen. Weitere Belastungseffekte können sich ergeben, wenn bzw. insoweit ein größerer zeitlicher Abstand zwischen Steuerentzugs- und -wiederverausgabungswirkungen besteht. Analoge Effekte sind auch mikroökonomisch denkbar, insofern nämlich, als den sofort für die Pflichtigen negativ spürbaren Steuerzahlverpflichtungen positive Nutzen aus den Staatsausgaben entsprechen, die ihnen nur mit einem mehr oder minder erheblichen "time-lag" zufließen.

Die vom Wettbewerbsstandpunkt bedeutsamsten steuerlichen Belastungseffekte ergeben sich nicht sowohl aus der Höhe der globalen Steuerleistungen als vielmehr aus deren differentieller Verteilung auf die einzelnen Individuen (Haushalte) bzw. Unternehmen. Vor allem spezielle Kostensteuern bzw. unterschiedliche Belastungen innerhalb einer allgemeinen Verbrauch- (Umsatz-)Steuer führen sowohl im inneren wie im zwischenstaatlichen Gütertausch zu Wettbewerbsverfälschungen, aber auch die disparitätische Behandlung gleicher Tatbestände im Rahmen der Einkommens- und Vermögensbesteuerung vermag im Hinblick auf ihre Effekte auf "incentives" Ablenkungen von der optimalen Ressourcenverteilung zu erzeugen.

Nach allem gelangt der SFA zu dem Ergebnis, daß auf Grund allgemein-theoretischer Erwägungen eine Beeinträchtigung des Wettbewerbs zwischen den Mitglied-

staaten der EWG weniger von Unterschieden in der Höhe der Gesamtsteuerlasten als von quantitativen und qualitativen Unterschieden in bezug auf gewisse Einzelsteuern bzw. Steuergruppen zu befürchten ist.

Zur Ergänzung wird im folgenden ein Überblick über die Höhe der gegenwärtigen sogenannten Steuerbelastung in den Mitgliedstaaten geboten.

b) Der Umfang der nationalen Steuerleistungen

1. Steuern im Verhältnis zum Sozialprodukt

Nach den von einer Sachverständigengruppe der sechs Mitgliedsländer auf dem Gebiet der Nationalhaushalte gesammelten Angaben belief sich die Summe der Einnahmen des Staates und der anderen Gebietskörperschaften bzw. Parafisci an Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen für das Jahr 1959 auf folgende Vomhundertsätze:

	<u>BSP</u>	<u>St.</u>	<u>St. + SVB</u>
Bundesrepublik Deutschland	247,9 Md. DM	24,6 v.H.	34,3 v.H.
Frankreich	259,9 " NF	23,8 v.H.	33,4 v.H.
Belgien	572,4 " bfrs	17,6 v.H.	24,4 v.H.
Niederlande	38,6 " hfl.	22,0 v.H.	30,0 v.H.
Italien	18 290 " Lire	19,9 v.H.	28,5 v.H.
Luxemburg	22,5 " lfrs	20,4 v.H.	29,1 v.H.

Bevor aus diesen Ziffern Folgerungen gezogen werden, ist auf folgendes hinzuweisen:

Trotz aller Vervollkommnungen, die die Berechnungen des Sozialprodukts im Lauf der letzten ein oder zwei Jahrzehnte erfahren haben, kann man nicht unterstellen, daß sie die Wirklichkeit voll zum Ausdruck bringen, und noch weniger, daß die Zahlen international voll vergleichbar sind. Darüber hinaus ergeben sich - wenn man die Gesamtheit der Steuern in Beziehung zum Bruttosozialprodukt vergleichen will - große Schwierigkeiten daraus, daß letzteres die indirekten Steuern einschließt, das Verhältnis der indirekten zu den direkten Steuern aber von Land zu Land verschieden ist. Bei Berücksichtigung dieser Schwierigkeiten wird man die Abweichungen in der Tabelle, die im allgemeinen nur einige Punkte betragen, als nicht sehr bedeutend bezeichnen können.

2. Steuern und Einkommen je Kopf der Bevölkerung

(a) Vielfach werden in den öffentlichen Diskussionen über internationale Steuerbelastung Je-Kopf-Ziffern verwendet. Für die Mitgliedstaaten der EWG weisen diese Ziffern für das Jahr 1959 folgende Gestalt auf (Währungsparitäten von 1959) (in US-\$):

	<u>Je-Kopf-Einkommen</u>	<u>Je-Kopf-Steuern</u>	<u>Steuern und Sozialvers.-Beitr. je Kopf</u>
BR Deutschland	1 140	280	388
Frankreich	1 176	280	393
Belgien	1 258	222	306
Niederlande	896	197	266
Italien	598	119	169
Luxemburg	1 441	295	420

(b) Da die reinen Je-Kopf-Ziffern wenn überhaupt, so nur einen sehr geringen Aussagewert besitzen, werden sie vielfach mit den Je-Kopf-Einkommen kombiniert, meist in der Weise, daß eine Gegenüberstellung der erwähnten Einkommen vor und nach der Zahlung von Steuern vorgenommen wird.

Wie sich aus der folgenden Übersicht ergibt, resultieren die z.T. erheblichen Unterschiede der Netto-Pro-Kopf-Einkommen weniger aus unterschiedlichen Steuerzahl-lasten als aus den unterschiedlichen Einkommen.

	<u>Netto-Pro-Kopf- Einkommen</u>
	(= Pro-Kopf-Einkommen minus Steuern in US-\$)
Bundesrepublik Deutschland	860
Frankreich	896
Belgien	1 036
Niederlande	699
Italien	479
Luxemburg	1 146

Selbst wenn man davon ausgeht, daß die globalen Steuerleistungen weder mikro- noch makroökonomisch ohne weiteres als "Lasten" betrachtet werden können (insbesondere deshalb, weil in dieser Beziehung der Charakter der durch sie finanzierten Staatsleistungen zu berücksichtigen ist), muß betont werden, daß eine relativ geringe Höhe des Pro-Kopf-Einkommens regelmäßig ein Indiz dafür ist, daß jedenfalls die direkte Besteuerung nur einer geringeren Anspannung fähig ist, als das bei größerer Einkommenshöhe möglich wäre.

(c) Wie notwendig es ist, sich vor voreiligen Schlüssen aus relativen globalen Steuerleistungszahlen zu hüten, ergibt sich auch aus der Tatsache, daß ceteris paribus die Einkommenskonzentration unterschiedliche Belastungsverhältnisse zur Folge hat.

Zur Veranschaulichung diene ein schematisches Beispiel:

L A N D A

Einkommensgruppe (\$)	Zahl der Eink. bezieher je Gruppe (Mill.)	Durchschnitts- Einkommen je Gruppe (\$)	Gesamteinkommen je Gruppe (Mill.\$) (v.H.)	durchschnittliche Steuerbelastung je Gruppe (v.H.)	Steueraufkommen je Gruppe (Mill.\$) (v.H.)
unter 1000	10	600	6 000	5	300
1000 - unter 5000	1	1 500	1 500	10	150
5000 und mehr	0,1	8 000	800	25	200
Insgesamt	11,1	748	8 300	7,8	650

L A N D B

unter 1000	8	600	4 800	4	192
1000 - unter 5000	2,8	1 500	4 200	8	336
5000 und mehr	0,3	8 000	2 400	22	528
Insgesamt	11,1	1 027	11 400	9,3	1 056

Aus dem Beispiel ergibt sich folgendes:

Obwohl in beiden Fällen die Gesamtzahl der Einkommensbezieher in jedem der zwei Länder sowie das Durchschnittseinkommen in jeder der drei Gruppen gleich sind, hat die stärkere Konzentration des Einkommens in den mittleren und hohen Einkommensgruppen in B zur Folge, daß in diesem Land das Gesamteinkommen und das Durchschnittseinkommen aller Einkommensbezieher höher ist als in A. Diese Tatsache führt ihrerseits dazu, daß die Gesamtsteuerbelastung in B mit 9,3 v.H. des Gesamteinkommens nicht unerheblich über der von A (7,8 v.H. des Gesamteinkommens) liegt, obwohl die durchschnittliche Steuerlast je Einkommensgruppe jeweils in B niedriger als in A ist.

c) Gründe für die Unterschiede der Steuerlasten

Obwohl das absolute und relative Anwachsen der Staatsausgaben und die sie begleitende Steigerung der absoluten und relativen Größe der Steuerleistungen der Tendenz nach allgemein zu beobachtende Entwicklungen sind, weisen die Steuerlastniveaus in den einzelnen Ländern doch stets mehr oder minder erhebliche Unterschiede auf. Diese erklären sich (siehe S. 8) weitgehend aus der Tatsache, daß die weltanschaulich-politischen Vorstellungen über das angebrachte Verhältnis von privater und öffentlicher Wirtschaftstätigkeit in Raum und Zeit variieren. Daneben dürften aber auch wirtschaftsstrukturelle Unterschiede, namentlich solche hinsichtlich der Volkseinkommenshöhe und -struktur, diesbezüglich eine Rolle spielen, und zwar so, daß ceteris paribus Länder mit einem vergleichsweise niedrigen (und relativ stark aus Landwirtschaftseinkünften bestehenden) Einkommen nicht die gleiche Steuerkraft besitzen wie solche mit höherem Einkommensniveau und einem Einkommen, das sich in erster Linie auf die Erträge gewerblich-kommerzieller Tätigkeit stützt. Soweit es überhaupt erlaubt ist, aus Globalziffern Schlüsse zu ziehen, könnte man die Ansicht vertreten, daß, wenn in zwei Ländern, deren Durchschnittseinkommen sich wie 100 : 200 verhält, in denen aber die Steuern jeweils den gleichen Prozentsatz des Einkommens beanspruchen, die Besteuerung in dem Land mit dem geringeren Einkommen faktisch die höhere Last darstellt, zumal wenn man die "after tax incomes" miteinander vergleicht.

Daß in derartigen Fällen das relativ arme Land sich nicht ohne weiteres mit einem so geringen Steueraufkommen begnügen kann, daß dessen Verhältnis zum Sozialprodukt (wesentlich) niedriger als in reicheren Ländern ist, hängt auch damit zusammen, daß jeder Staat, der sich als politisch, wirtschaftlich und sozial fortgeschritten betrachtet, ein bestimmtes Minimum an öffentlichen Gütern und Dienstleistungen bereitstellen muß, ein Minimum, das aber wegen der unzulänglichen Höhe des Volkseinkommens einen relativ bedeutenden Teil des letzteren repräsentieren kann. In sehr reichen Volkswirtschaften wird häufig umgekehrt eine reichliche Darbietung öffentlicher Dienste Hand in Hand gehen mit einer vergleichsweise niedrigen Steuerlastquote.

d) Stellen (erhebliche) Unterschiede in der Gesamthöhe der Steuererträge ein Hindernis für die Schaffung eines gemeinsamen Markts dar?

Die Differenzen in der Höhe der Gesamtsteuerbelastung (einschließl. Beiträge zur Sozialversicherung) im Verhältnis zum Sozialprodukt zwischen den Mitgliedstaaten

der EWG sind - mit Ausnahme von Belgien - nicht sehr erheblich(1); übrighens macht es diesbezüglich keinen ins Gewicht fallenden Unterschied, ob man die Steuern i.e.S. für sich allein betrachtet oder die Summe von Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen. Dagegen ist die relative Bedeutung der Steuern und noch mehr die der Summe von Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen in Belgien beträchtlich geringer als in den anderen Mitgliedsländern, wobei der Abstand zwischen Belgien auf der einen, der Bundesrepublik und Frankreich auf der anderen Seite besonders ausgeprägt ist. Allerdings weist anscheinend die Steuerbelastung in Belgien neuerdings eine gewisse Erhöhungstendenz auf.

Wie oben hervorgehoben, kommen in der verschiedenen Höhe der Gesamtsteuern neben wirtschaftsstrukturellen weitgehend Unterschiede hinsichtlich der nationalen Ansichten darüber zum Ausdruck, welche Aufgaben - und in welcher Weise und welcher Höhe - von der öffentlichen Hand wahrgenommen werden sollen. Insoweit die Bürger eines Landes eine verhältnismäßig ausgedehnte staatswirtschaftliche Tätigkeit bejahen und infolgedessen entsprechend höhere Steuern zu tragen gewillt sind, kann offensichtlich nicht angenommen werden, daß die im Vergleich zu anderen Ländern bestehende Steuerlastdifferenz Anlaß zu Kapital- und Menschenbewegungen geben wird. Namentlich in bezug auf Personenwanderungen über die Staatsgrenzen ist zu bedenken, daß ihnen zahlreiche nichtfiskalische Momente entgegenwirken und daß fiskalische Faktoren auf diesem Gebiet nur eine beschränkte Bedeutung haben.

Wenn allerdings eine derartige steuerlich motivierte Bewegung einmal in Gang kommt, so hat sie die Tendenz, sich progressiv zu verstärken. Denn in dem Maß, wie Wanderungen von Menschen und Kapital von einem Orte höheren zu Orten niedrigeren Steuerdrucks hin stattfinden, tendieren sie dazu, die lokalen Finanzkraftdifferenzen zu verschärfen. Die Abwanderung von Menschen und Kapital aus einem Land mit hohem Steuerdruck und relativ geringem Volkseinkommen schmälert hier die Besteuerungsbasis, während diese umgekehrt sich im Einwanderungsland verbreitert. Das führt im ersten Land entweder zu einer Reduktion von Quantität und / oder Qualität der öffentlichen Dienste oder zu dem Versuch, den Entgang an Steuereinnahmen durch Tarifierhöhungen pp. auszugleichen. Damit aber vergrößert sich der Abstand zu dem zweiten Land noch, namentlich wenn dieses nun, da noch reicher geworden, seine Steuerlasten herabsetzt und / oder seine öffentlichen Dienste verbessert. Theoretisch ist ein Aufhören dieser Bewegungen erst dann zu erwarten, wenn sich zwischen den fraglichen Ländern ein neuer Gleichgewichtszustand herausgebildet hat, bei dem in dem ärmeren Land nur noch diejenigen Wirtschaftssubjekte verbleiben, für deren persönliche Wanderungen und internationale Kapitalbewegungen nichtfiskalische Momente die ausschlaggebende Rolle spielen - es sei denn, daß vorher vom supranationalen Organ mit Finanzausgleichsmaßnahmen eingegriffen wird.

Die Bedingungen, unter denen ein im vorstehenden geschilderter, durch Gesamtsteuerlastdifferenzen ausgelöster Menschen- und Kapitalstrom erheblichen Ausmaßes denkbar ist, dürften in der Realität in bezug auf die sechs Mitgliedstaaten der EWG

(1) Die fragliche Verhältniszahl beträgt im Durchschnitt für die Mitgliedstaaten (ohne Belgien) rund 31 v.H.; die Abweichungen nach oben und unten belaufen sich im einzelnen auf maximal etwa 10 v.H. der genannten Zahl.

zur Zeit kaum gegeben sein. Einmal sind, wie erwähnt, höhere relative Steuerleistungen im allgemeinen mit höheren bzw. besseren Staatsleistungen verbunden, so daß die Differenzen nicht einfach als solche belastenden Charakters anzusehen sind. Zweitens sind die Unterschiede der relativen globalen Steuererträge zwischen den meisten Mitgliedstaaten nicht allzu erheblich. Drittens schließlich dürften diese Unterschiede dort, wo sie ein beträchtliches Maß erreichen und die vergleichsweise hohe Steuerquote mit einem relativ geringen Volkseinkommen korreliert ist, während die niedrige Steuerquote in wohlhabenderen Ländern besteht (man denke etwa an Italien einerseits, Belgien andererseits), wegen der Bedeutung nichtfiskalischer Motive für Menschen- und Kapitalwanderungen sich faktisch kaum in einem bedenklichen Umfang auswirken. Sollte jedoch diese Annahme sich als zu optimistisch erweisen, so müßte die Gemeinschaft, wie angedeutet, Finanzausgleichsmaßnahmen anwenden, die vermutlich ohnehin in einem gewissen Maß notwendig sein werden (siehe S. 85 ff) und das Einkommen des erwähnten - in gewisser Weise als "pervers", zu bezeichnenden - Vorgangs verhindern oder doch wesentlich abschwächen würden.

Um Mißverständnisse auszuschalten, sei nochmals betont, daß die vorangehenden Ausführungen sich ausschließlich auf internationale Unterschiede in der Gesamtsteuerhöhe beziehen. Dagegen ist natürlich nicht in Abrede zu stellen, daß sich mehr oder minder erhebliche Steuerbelastungsdifferenzen von Land zu Land in bezug auf einzelne Sektoren, Unternehmungsformen, Einkommens- und Vermögensgruppen usw. ergeben können, und zwar auch dann, wenn die relative Gesamtsteuerlast gleich hoch, jedoch länderweise unterschiedlich auf jene Sektoren, Unternehmungen usw. aufgeteilt ist. Derartige spezielle (spezifische) örtliche Steuerlastunterschiede vermögen, namentlich wenn sie relativ bedeutend sind, sehr wohl Verzerrungen des (internen und) internationalen Wettbewerbs zur Folge haben.

2. Unterschiede in der Zusammensetzung der öffentlichen Ausgaben

a) Allgemeine Vorbemerkungen

Wie bereits hervorgehoben (siehe S. 74f), sind bei der Würdigung des Nettoeffekts von Steuern neben dem durch die Steuererhebung verursachten Kaufkraftentzug die Wirkungen zu berücksichtigen, die sich im Zusammenhang mit der Verausgabung der Steuermittel durch den Staat ergeben. Dieser Aspekt der Besteuerung ist früher vielfach vernachlässigt worden. Selbst wenn man sich jedoch nicht auf die Untersuchung der Entzugswirkungen von Steuern beschränkte, galten diese als "volkswirtschaftliche Belastung"; denn die durch sie finanzierten öffentlichen Ausgaben wurden - mit wenigen Ausnahmen - als "unproduktiv" angesehen, da sie angeblich zu einer Verkürzung der Möglichkeit einer zugleich rentablen und gesamtwirtschaftlich produktiven Verwendung der nationalen Ressourcen durch private Wirtschaftssubjekte führten.

Wäre diese Ansicht richtig, so könnte der durch staatswirtschaftliche Maßnahmen hervorgerufene "Druck" auf die Wirtschaftstätigkeit sowohl durch die Gesamtsumme der Steuerleistungen als auch durch die der Staatsausgaben gemessen werden, sofern man von den letzteren diejenigen beiseite läßt, die aus nichtsteuerlichen Mitteln finanziert werden. In Wirklichkeit haben jedoch zwar nicht alle, wohl aber die meisten öffentlichen Ausgaben gesamtwirtschaftlich positiv zu beurteilende Effekte. Das wird empirisch durch die Tatsache bestätigt, daß das in den entwickelten Nationalwirtschaften während der letzten fünf, sechs Jahrzehnte zu beobachtende

kräftige Wirtschaftswachstum mit einem trendmäßig überproportionalen Steigen der öffentlichen Ausgaben Hand in Hand ging.

Sowohl die Entzugswirkungen der Steuererhebung als auch die Wirkungen der Wiederverausgabung der Steuermittel in Gestalt von Staatsausgaben äußern sich in Umschichtungen und gegebenenfalls quantitativen Veränderungen von Produktion, Verbrauch, Preisen, Einkommen usw. Diese zwei Wirkungsarten decken sich aber nicht immer. Obgleich es daher, wie erwähnt, grundsätzlich erforderlich ist, öffentliche Einnahmen und Ausgaben zusammen zu untersuchen, wenn die Nettoeffekte der Staatswirtschaftstätigkeit analysiert werden sollen, ist doch zu beachten, daß einerseits die Wirkungen eines Ausgabenbudgets von vorgegebener Höhe und Zusammensetzung je nach der Struktur des zu seiner Deckung dienenden Steuersystems, andererseits die Wirkungen einer Steuerleistungssumme von vorgegebener Höhe und Zusammensetzung je nach der Struktur der öffentlichen Ausgaben, die mit ihr finanziert werden, verschieden sind.

Ist es schon schwer, den belastenden oder fördernden Charakter einer bestimmten (einzelnen) Ausgabe - unter Berücksichtigung der aus ihrer (steuerlichen) Finanzierung resultierenden Effekte - nach Tatsache und Maß einigermaßen exakt zu ermitteln, wenn diese Ausgabe ausschließlich mittels einer bestimmten (einzelnen) Abgabe gedeckt wird, so ergibt sich eine zusätzliche methodische Schwierigkeit daraus, daß im Gegensatz zu früher heute der Grundsatz der Nonaffektation der Einnahmen herrscht. Diesem Grundsatz zufolge dienen alle öffentlichen Einnahmen unterschiedslos zur Finanzierung aller öffentlichen Ausgaben. Man muß daher unterstellen, daß jeder einzelnen Steuer derjenige Anteil an jeder einzelnen Ausgabe zuzurechnen ist, mit dem sie am Gesamtsteueraufkommen partizipiert, und daß umgekehrt jede einzelne Ausgabe in dem Verhältnis, in dem sie zur Gesamtausgabensumme steht, durch jede einzelne Steuer finanziert wird. Diese Annahme ist jedenfalls erforderlich, wenn man internationale Steuer- bzw. Ausgabenvergleiche vornimmt, die sich auf die Haushaltsergebnisse eines bestimmten kurzen Zeitraums beziehen. Etwas exaktere Feststellungen lassen sich dann treffen, wenn man davon ausgeht, daß zusätzliche Ausgaben beschlossen und zu deren Finanzierung zusätzliche Steuerquellen erschlossen werden, so daß zwischen beiden Maßnahmen und ihren Wirkungen unmittelbare Beziehungen angenommen werden können.

b) Wirkungen unterschiedlicher nationaler Ausgabenstrukturen bei gleicher Zusammensetzung der Steuerleistungen

Da die ökonomischen und sozialen Effekte der einzelnen Ausgabearten verschieden sind, müssen Unterschiede in der Struktur der nationalen Ausgabenbudgets ceteris paribus selbst bei gleicher Gesamtausgabenhöhe unterschiedliche Wirkungen haben.

Wie bereits festgestellt wurde, bildet die Tatsache, daß es Unterschiede in der globalen Höhe der Steuereinnahmen gibt, kein wesentliches Hindernis für die Errichtung des Gemeinsamen Markts. In der Mehrzahl der Fälle sind diese Unterschiede nicht sehr erheblich. Überdies sind die steuerlichen Lasten im allgemeinen dann höher, wenn auch die Staatsleistungen größer sind.

Ähnliche Bemerkungen gelten für den Gesamtbetrag der öffentlichen Ausgaben, wenn man davon ausgeht, daß die Ausgaben das Gegenstück zu den Steuerlasten darstellen. Es handelt sich insbesondere darum zu wissen, auf welche Weise die in der

Zusammensetzung der öffentlichen Ausgaben festgestellten internationalen Strukturunterschiede in der Lage sind, den Wettbewerb zu behindern. Daß solche Unterschiede grundsätzlich Wirkungen auf die Wettbewerbslage zwischen den Mitgliedsländern ausüben können - namentlich wenn sie relativ groß sind -, ist nicht zu bezweifeln. Denn die öffentlichen Ausgaben beeinflussen die Selbstkostenpreise der Unternehmen, die globale Höhe und die Zusammensetzung der Investitionen und des Verbrauchs und damit schließlich die wirtschaftliche Expansion. Es ist aber unmöglich, diese Wirkungen quantitativ zu werten.

Bestimmte Ausgaben, z.B. diejenigen für Forschung und zur Förderung des Exports, haben eine sehr erhebliche makroökonomische Bedeutung. Auch die Ausgaben für allgemeine Bildung (Schul- und Fachschulwesen) beeinflussen ohne Zweifel auf lange Sicht das wirtschaftliche Wachstum, aber der Grad der Wirksamkeit dieser Ausgaben kann selbst bei gleicher Höhe von Land zu Land abweichen, je nach den pädagogischen und fachlichen Fähigkeiten der Lehrer usw.

Zum anderen sind die öffentlichen Ausgaben eng daran gebunden, daß diese oder jene Ausgaben in der Vergangenheit geleistet worden sind oder nicht. Ein Beispiel dafür bildet der Fall eines gut organisierten oder vernachlässigten Straßenbaus, die Pensionsleistungen usw. Kriege und Katastrophen beeinflussen ebenfalls auf lange Zeit die öffentlichen Ausgaben. Eine beachtliche, aber von Land zu Land unterschiedliche Bedeutung haben neuerdings die an Entwicklungsländer gewährten Kredite und freiwilligen Zuwendungen sowie die zur Bewirtschaftung der unterentwickelten Gebiete im Land selbst bestimmten Ausgaben.

Schließlich beeinflussen - überwiegend in negativem Sinn - die militärischen Ausgaben, die in den Mitgliedsländern sehr hoch sind, die Wettbewerbsfähigkeit der Wirtschaft. Wenn es bei dieser Art von Ausgaben große Unterschiede gibt, wird der Wettbewerb zwischen den Ländern notwendigerweise davon betroffen.

Im übrigen dürfte die Struktur der öffentlichen Ausgaben von verschiedenen Faktoren abhängen, z.B. der demographischen Situation (Bevölkerungszahl und -dichte), der Höhe des Nationaleinkommens und schließlich bestimmten natürlichen Bedingungen (Klima, natürliche Verkehrswege, Überschwemmungsgefahr, Erosionsgefahr usw.).

Selbst wenn man die verschiedenen Ausgabearten von Land zu Land nach denselben Kriterien aufgliedern und vergleichen könnte, erscheint es kaum möglich, daraus exakte Folgerungen hinsichtlich der Auswirkungen der einen oder anderen Ausgabe auf den Wettbewerb abzuleiten (siehe Tabelle auf Seite 27).

Die effektive Nettobelastung, die sich aus dem Zusammenwirken von Steuern einerseits, steuerlich finanzierten Staatsleistungen andererseits für bestimmte Individuen bzw. Einkommensgrößenklassen ergibt, ließe sich nur dann ermitteln, wenn man sowohl die Inzidenz aller diese Individuen oder Gruppen treffenden Abgaben als auch die Inzidenz der öffentlichen Ausgaben, von denen sie profitieren, leidlich genau kennen würde. Versuche, auf Grund verschiedener Hypothesen die erwähnte Nettobelastung zu errechnen, sind in neuerer Zeit von mehreren anglo-amerikanischen Autoren für die USA bzw. das UK vorgenommen worden. In dem Maß, wie diese Untersuchungen als einigermaßen der Wirklichkeit entsprechend anzusehen sind, geben sie ein Bild davon, wie sich die Einkommens- oder / und Vermögenslage der Individuen bzw.

Gruppen durch die Gesamtheit der Maßnahmen der öffentlichen Finanzpolitik (Ausgaben und Steuern) verschlechtert oder verbessert. Entsprechende Arbeiten für die EWG-Länder durchzuführen war dem SFA nicht möglich, doch wäre ein solches Forschungsvorhaben grundsätzlich sehr erwünscht.

Folglich bleibt nur eine mikroökonomische Untersuchung mit dem Ziel durchzuführen, die absolute und relative Höhe der Ausgaben zu ermitteln, die auf eine Subventionierung dieses oder jenes Wirtschaftszweigs oder dieser oder jener Unternehmensgruppe gerichtet sind.

Nach Ansicht des SFA überschreitet eine eingehende Untersuchung dieser Art den Rahmen der ihm nach dem Mandat übertragenen Aufgaben. Vor allem sind die in Rede stehenden Summen und ihre Unterschiede nicht sehr bedeutend, wenn man die Subventionen an die Landwirtschaft bzw. für die Preise landwirtschaftlicher Erzeugnisse und die für Mieten außer Betracht läßt. Soweit Subventionen einem bestimmten Wirtschaftszweig zugewiesen werden, ist die Frage, ob sie mit den Wettbewerbsgrundsätzen vereinbar sind, in den Artikeln 92 bis 94 des Vertrags besonders behandelt.

Nichtsdestoweniger besteht nach Auffassung des SFA Veranlassung, auf zwei bestimmte Probleme aufmerksam zu machen:

Einmal haben die Ausgaben für die Landwirtschaft sowie die zur Stützung der Agrarerzeugnisse bestimmten Ausgaben eine derartige Höhe erreicht, daß sie sich zwangsläufig auf die Gestehungspreise und die Preise anderer Wirtschaftsbereiche auswirken. Die gemeinsame Agrarpolitik schlägt sich deshalb in der Ausgabenpolitik der Mitgliedstaaten und folglich in der Wettbewerbslage anderer Wirtschaftszweige als der Landwirtschaft nieder.

Zum anderen sehen bestimmte Länder, insbesondere Italien, nicht unerhebliche Ausgaben für eine Verbesserung der wirtschaftlichen Bedingungen in einigen unzureichend entwickelten Gebieten vor. Die sich daraus ergebenden zusätzlichen Lasten drücken auf die Gesamtheit der Wirtschaft eines Landes, und solche Ausgaben können erst auf lange Sicht zu Erträgen führen. Die zusätzlichen Lasten aber vermögen kurzfristig gesehen, die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen und die Kaufkraft der Verbraucher zu beeinflussen und sich so auf den Wettbewerb und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten auszuwirken. Einige Aspekte dieses Problems werden in dem Abschnitt über den internationalen Finanzausgleich untersucht werden.

Abschließend sei folgendes betont:

Der SFA ist sich darüber im klaren, daß die vorhergehenden kurzen Ausführungen über die öffentlichen Ausgaben nur einen Hinweis auf gewisse Aspekte und Probleme darstellen. Eine eingehende Behandlung der einschlägigen Fragen war ihm im Augenblick nicht möglich, um so weniger, als er glaubte, die steuerpolitischen Fragen besäßen eine größere praktisch-politische Dringlichkeit, so daß er ihnen seine Hauptaufmerksamkeit zugewendet hat.

Es erscheint ihm jedoch notwendig, zusammenfassend nochmals nachdrücklich zu betonen, daß bei einer Würdigung möglicher Wettbewerbsverschiebungen, die sich im zwischenstaatlichen Wirtschaftsverkehr aus Maßnahmen der öffentlichen Finanzwirtschaft ergeben können, neben den Wirkungen, die die Steuererhebung als solche mit

sich bringt, stets auch die Effekte berücksichtigt werden müssen, die - jene Wirkungen verstärkend, abschwächend oder kompensierend - aus der Verwendung der Steuererträge, also den steuerlich finanzierten Staatsausgaben, resultieren.

3. Unterschiede in der Zusammensetzung der Steuersysteme

a) Die Struktur der Steuersysteme der EWG-Länder

Auch unter der - höchst irrealistischen - Annahme, daß die Höhe (im Verhältnis zum Sozialprodukt) und die Zusammensetzung der öffentlichen Ausgaben sowie die Summe der Steuerleistungen in zwei Ländern annähernd übereinstimmen, können sich u.U. wettbewerbsbeeinflussende Effekte aus einer unterschiedlichen Struktur der Steuersysteme ergeben, da die Wirkungen der einzelnen Steuerarten nicht gleich sind (siehe S. 26). Dabei vermag es sich um Wettbewerbsverschiebungen zu handeln, die genereller Natur sind oder / und um solche, die auf bestimmte Güter, Dienstleistungen, Transaktionen usw. beschränkt sind. Die Erwünschtheit oder Notwendigkeit, in einem gemeinsamen Markt derartige steuerlich bedingte Verzerrungen auszuschalten, hängt offensichtlich weitgehend von deren Maß ab.

Selbst wenn man sich auf eine Darstellung der Zusammensetzung von Steuersystemen beschränkt, die nur die wichtigsten Steuerarten bzw. -gruppen in Erscheinung treten läßt, stößt man auf erhebliche methodische Schwierigkeiten. Das erklärt sich u.a. daraus, daß (a) die immer noch gebräuchliche Einteilung der Steuern in "direkte" und "indirekte" in Theorie und Praxis bis heute kontrovers ist, (b) einzelne Steuern nicht in allen EWG-Ländern erhoben werden und (c) selbst diejenigen Steuern, die in allen Vergleichsstaaten zur Erhebung gelangen, mehr oder minder unterschiedliche Typen mit entsprechend verschiedenen ökonomischen Wirkungen verkörpern.

Mit den aus diesen Überlegungen sich ergebenden Vorbehalten wird im folgenden eine grobe Übersicht über die Struktur der Steuersysteme der Mitgliedstaaten geboten, zu der vorweg noch folgendes bemerkt sei:

Anstelle der Unterscheidung zwischen "direkten" und "indirekten" Steuern hat sich neuerdings die zwischen "Steuern auf Einkommen (bzw. Einkommensentstehung) und Vermögen" und "Steuern auf Einkommensverwendung (einschließlich der Steuern auf Produktionsfaktoren)" eingebürgert. Dabei wird, in Anlehnung an die früher übliche Unterteilung in "direkte" und "indirekte" Steuern, unterstellt, daß die Steuern auf Einkommen und Vermögen, wenn überhaupt, so nur relativ schwer und nur partiell überwälzbar sind, während von denen auf die Einkommensverwendung angenommen wird, daß ihre Überwälzung vom Gesetzgeber gewollt wird und regelmäßig auch faktisch gelingt. Abgesehen davon jedoch, daß diese Annahmen keineswegs gänzlich unbestritten sind, ist zu betonen, daß einmal die sogenannten Ertragsteuern (Grund-, Gebäude- und Gewerbesteuern, evtl. auch selbständige Kapitalertragsteuern), die meistens zu den "Steuern auf Einkommen und Vermögen" gerechnet werden, den eigentlichen Einkommensteuern nicht gleichzustellen sind, vielmehr überwiegend als Kostenelemente betrachtet und weitgehend abgewälzt werden, und daß zum andern die systematische Stellung von Vermögenszuwachs- und namentlich Kapitalverkehrssteuern im weiteren Sinne problematisch ist.

Wie aus dieser Übersicht hervorgeht, sind die Unterschiede in der Struktur der verglichenen Steuersysteme z.T. beträchtlich. Die "direkten" Steuern spielen in Deutschland, den Niederlanden und Luxemburg eine wesentlich größere Rolle als in den anderen Mitgliedstaaten - namentlich: Italien -, was vor allem auf eine unterschiedliche relative Bedeutung der Einkommensbesteuerung (einschließlich Ertragsteuern) zurückzuführen ist. Umgekehrt dominieren in Frankreich und insbesondere in Italien die "indirekten" Abgaben, unter denen im erstgenannten Land die Umsatzsteuer an erster Stelle steht, während in Italien die Spezialakzisen eine vergleichsweise überragende Position einnehmen.

Die vorstehende Übersicht enthält nur Angaben über Steuern i.e.S., sie schließt also Zwangsabgaben der Arbeitnehmer oder Arbeitgeber zur Sozialversicherung nicht ein. Soweit die dem Ausschuß zur Verfügung stehenden Daten erkennen lassen, sind in bezug auf jene Beiträge, die in vieler Hinsicht den Steuern materiell gleichzustellen sind, erhebliche Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten vorhanden. Da es jedoch bei der Würdigung von Sozialversicherungsabgaben, die mindestens teilweise in einem direkten Zusammenhang mit den Leistungen der Sozialversicherung stehen, entscheidend auf die Leistungen ankommt, deren Vergleich eingehende Untersuchungen voraussetzt, zu denen der Ausschuß nicht in der Lage ist, wurde von einer Darstellung der Struktur der Sozialversicherungsfinanzen grundsätzlich Abstand genommen. Es besteht jedoch kein Zweifel darüber, daß bei Herstellung vollkommener Wettbewerbsfreiheit zwischen den EWG-Mitgliedern erhebliche Unterschiede in bezug auf Leistungen und / oder Aufbringung der Mittel der Sozialversicherung wettbewerbsbeeinflussende Wirkungen sowohl für die Unternehmen als auch die Wanderungen von Arbeitskräften über die Grenzen auszuüben vermögen (siehe S. 59 ff).

b) Wirkungen von Unterschieden in der Zusammensetzung der Steuersysteme

Für den vorliegenden Bericht sind strukturelle Unterschiede der nationalen Steuersysteme nur insoweit von Bedeutung, wie sie möglicherweise kurz- oder / und langfristig die Wettbewerbsbedingungen im Gemeinsamen Markt beeinflussen. Für diese Frage ist offensichtlich entscheidend, ob und gegebenenfalls in welcher Weise von den einzelnen Steuerarten unterschiedliche Wirkungen auf Kosten-, Preis- und Einkommensverhältnisse ausgehen.

Obwohl, wie angedeutet (siehe S. 25), die Ansichten über die Abwälzungsmöglichkeiten der verschiedenen Abgaben nicht übereinstimmen, kann davon ausgegangen werden, daß bei Steuern auf die Einkommensverwendung (Verbrauchsabgaben i.e.S.) und bei denen auf Produktionsfaktoren, jedenfalls soweit sie, wie überwiegend die Regel, bei den Erzeugern erhoben werden, ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Besteuerung und Kosten- bzw. Preisgestaltung besteht. Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang ist hinsichtlich der Steuern auf die Einkommensentstehung nicht gegeben. Allerdings ist auch in diesem Fall damit zu rechnen, daß ein gewisser Preiseffekt infolge der Tatsache eintritt, daß die Unternehmer unter dem Druck der Steuer versuchen werden, die durch diese verursachte Minderung ihres Gewinns mittels Preiserhöhungen auszugleichen. Es ist jedoch aus verschiedenen Gründen - u.a. etwa deshalb, weil der steuerpflichtige Reingewinn immer erst ex post genau ermittelt werden kann und sowohl aus diesem Grunde als auch u.U. wegen der Tarifprogression, der Freibeträge usw. die Steuerlast, die man abzuwälzen wünscht, nicht ex ante feststeht - wenig

Aufgliederung der Gesamtausgaben der öffentlichen Hand - einschließlich der Sozialversicherung - in den Ländern der EWG in 1959 nach Ausgabearten

(in v.H. des Bruttosozialprodukts) (1)

	BR	Deutsch-	Frank-	Italien	Nieder-	Belgien	Luxem-
	land	reich	reich		lande		burg
1. <u>Staatsverbrauch</u>	13,6	14,9	14,9	14,5	13,3	11,7	11,6
(darunter:Verteidigung)	(3,2)	(5,9)	(5,9)	.	(3,9)	(3,2)	(1,3)
a) Löhne und Gehälter	6,6	9,5	9,5	9,3	8,6	8,3	8,1
b) unterstellter Mietwert und Abschreibungen	0,6	0,1	0,1	0,3	0,9	0,6	2,4
c) laufende Beschaffung v. Gütern u.Dienstleistung.	8,3	6,2	6,2	.	4,3	3,1	3,4
d) abzügl. Verkauf von Waren u.Dienstleistungen	1,9	0,9	0,9	4,9	0,5	0,3	2,3
2. <u>Laufende Übertragungen im Inland</u>	14,2	13,9	13,9	14,9	13,8	14,3	16,6
a) Zinsen auf öffentliche Schulden	0,6	1,4	1,4	1,9	2,7	2,2	1,1
b) Subventionen an Unternehmen	0,5	1,2	1,2	1,3	1,3	1,6	3,2
c) Leistungen der Sozialversicherung	10,1	9,7	9,7	7,3	7,3	8,7	10,2
d) sonst.laufende Übertragungen an die Haushalte	3,0	1,6	1,6	4,4	2,4	1,7	2,0
3. <u>Laufende Übertragungen an das Ausland</u>	2,3	1,2	1,2	0,1	0,1	0,03	0,07
4. (= 1 bis 3) <u>laufende Ausgaben der öffentl. Hand</u>	30,1	30,1	30,1	29,5	27,2	26,1	28,2
5. <u>Bruttoanlage-Investitionen</u>	3,1	2,2	2,2	2,8	4,1	1,8	7,5
a) Ankäufe neuer Anlagegüter	3,0	.	.	.	.	.	.
b) Ankäufe v.Grundstücken und gebrauchten Anlagegütern	0,2	.	.	.	.	.	.
c) abzügl.Verkauf von Anlagegütern	0,04	.	.	.	.	.	.
6. <u>Vermögensübertragungen im Inland</u>	1,2	2,2	2,2	2,2	1,3	.	.
a) an private Haushalte	0,5	0,9	0,9	.	0,3	.	.
b) an Unternehmen	0,8	1,2	1,2	.	1,0	.	.
7. <u>Vermögensübertragungen an das Ausland</u>	.	.	.	.	0,2	.	.
8. (= 4 bis 7) <u>Gesamtausgaben der öffentlichen Hand</u>	34,5	34,5	34,5	34,6	32,8	.	.
9. <u>Bruttosozialprodukt zu Marktpreisen</u>	247,9	259,9	259,9	18.290	38,6	572,4	22,5
(in Md. der nationalen Währung)	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====

(1) Siehe Anlage C, Tabelle II.

Die Zusammensetzung der Steuern des Staates bzw. Bundes und der staatlichen Unter-
verbände in den EWG-Ländern (1959)

(in v.H. der Gesamtsteuereinnahme)

Steuergruppe	BR Deutschl.	Frank- reich	Belgien	Nieder- lande	Italien	Luxem- burg
I. <u>Steuern auf Einkommen und Vermögen:</u>	50,6	34,8	41,2	56,2	27,4	62,8
davon:						
1. Einkommensteuern	(23,0)	(13,7)	(34,2)	(38,8)	(20,0)	(30,5)
2. Körperschaftsteuer	(8,4)	(9,7)		(13,5)	(3,0)	(15,8)
3. Grund- und Gebäude- steuern	(2,6)	(5,1)	(4,3)	(2,2)	(3,8)	(2,4)
4. Gewerbesteuern	(10,7)		(0,4)	(0,0)	-	(8,3)
5. Vermögensteuern	(1,9)	-	-	(1,5)	-	(2,8)
II. <u>Vermögenszuwachs-und Kapitalverkehrsteuern</u>	2,8	5,5	6,0	3,8	7,0	2,3
III. <u>Steuern auf die Ein- kommensverwendung:</u>	46,6	59,7	52,8	40,0	65,6	34,9
davon:						
1. Umsatz- und Trans- portsteuern	(25,3)	(34,7)	(29,1)	(19,0)	(20,4)	(16,2)
2. Steuern auf Lebens-, Genußmittel und Getränke	(10,9)	(9,0)	(7,5)	(9,1)	(23,3)	(11,3)(1)
3. Kraftfahrzeug-u. Mineralölsteuern	(5,5)	(10,1)	(8,9)	(3,9)	(11,5)	(1,8)(2)
4. Sonstige Verbrauch- u. Aufwandsteuern	(0,8)	(3,6)	(1,8)	(0,3)	(4,9)	(1,8)
5. Zölle	(4,1)	(2,3)	(5,3)	(7,7)	(5,5)	(3,9)

(1) Die Mineralölsteuer ist inbegriffen.

(2) Nur Kraftfahrzeugsteuer.

wahrscheinlich, daß Steuern auf die Einkommensentstehung in gleicher Weise wie solche auf die Einkommensverwendung, die echte Kostenelemente darstellen, Preiserhöhungseffekte zur Folge haben. In noch geringerem Maße sind derartige Effekte bei Vermögenszuwachs- und Erbschaftsteuern zu erwarten.

Selbst wenn man daher in bezug auf die Kosten- und Preiseffekte der verschiedenen Steuerarten die Existenz nicht von grundsätzlichen, sondern nur von graduellen Unterschieden unterstellt, können aus unterschiedlichen Steuersystemstrukturen ceteris paribus verschiedene wirtschaftliche Wirkungen ausgehen. Diese sind besonders augenfällig und groß, wenn gewisse Güter (z.B. Kaffee) in einem Land durch eine Spezialakzise getroffen werden, in anderen Ländern, wo sie für das Familienbudget eine große Bedeutung haben, dagegen unbelastet bleiben. Diese unterschiedlichen wirtschaftlichen Wirkungen der steuerlichen Behandlung bestehen auch in bezug auf gewisse Einkünfte (z.B. "capital gains", Körperschaftsgewinne, ausgeschüttete Dividenden).

c) Bestimmungsfaktoren von Unterschieden in der Zusammensetzung von Steuersystemen

Strukturunterschiede der nationalen Steuersysteme lassen sich, wenn diese Unterschiede an unterschiedlichen Anteilen der einzelnen Abgaben am Gesamtaufkommen jedes Staates gemessen werden, zunächst auf eine Verschiedenartigkeit der ausgewählten Steuerarten bzw. -objekte einerseits, der Erträge der Einzelsteuern andererseits zurückführen. Beide Momente stehen in wechselseitiger Beziehung. Sie sind zum Teil das gewollte Ergebnis von Entscheidungen, die auf ökonomischen, sozialen usw. Überlegungen beruhen (siehe S. 30), zum Teil beruhen sie auf wirtschaftlichen oder / und politisch-soziologischen Strukturfaktoren; daneben vermag die Tradition eine Rolle zu spielen.

Was Unterschiede in der qualitativen Zusammensetzung der Steuersysteme betrifft, so dürften sie gegenwärtig innerhalb der EWG zwar eine gewisse, jedoch keine entscheidende Bedeutung für die an den Erträgen gemessene Unterschiedlichkeit der Steuersystemstrukturen besitzen. So sind einzelne Abgaben, wie etwa die Vermögensteuer einer-, die Kaffeesteuer andererseits, nicht in sämtlichen Mitgliedstaaten zu finden, doch ist beispielsweise für die Vermögensteuer zu bedenken, daß ihre Funktionen weitgehend auch durch andere Abgaben versehen zu werden vermögen. Immerhin können, und zwar namentlich in bezug auf Verbrauch- und Kapitalverkehrsteuern, spezielle wettbewerbstörende Wirkungen aus der Tatsache resultieren, daß ceteris paribus einzelne Abgaben als solche nicht in allen Ländern des Gemeinsamen Markts zur Erhebung gelangen.

Im allgemeinen aber ergeben sich Unterschiede in der Struktur der Steuersysteme weniger aus einer andersartigen Kombination von Einzelsteuern als vielmehr aus der Tatsache, daß die relative Ergiebigkeit der Elemente des Steuersystems unterschiedlich ist. Diese Unterschiedlichkeit ist zum Teil dadurch bedingt, daß die Tarife einer Abgabe oder mehrerer Abgaben von Land zu Land variieren. Daneben spielt eine Reihe von wirtschaftsstrukturellen Faktoren eine bedeutsame Rolle, wie insbesondere Höhe und Verteilung des Volkseinkommens, die relative Bedeutung der Wirtschaftssektoren (namentlich Industrie: Landwirtschaft), die Organisationsform der Unternehmungen (z.B. Anteil der Kapitalgesellschaften an der Gesamtzahl der Unternehmungen), die Konsumgewohnheiten ("goûts") (die ihrerseits teils natürlich-klimatisch bedingt sind, teils von der Einkommenshöhe abhängen) und dergleichen mehr.

Schließlich sind in diesem Zusammenhang auch die Steuermentalität der Bevölkerung sowie die (quantitative und qualitative) Ausstattung der Steuerverwaltungsbehörden zu nennen, denn die verschiedenen Steuerarten stellen an die Willigkeit der Individuen zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen und die Fähigkeit der Verwaltung, die Steuern exakt zu veranlagern sowie wirksam und schnell zu erheben, unterschiedliche Anforderungen.

Aus den angedeuteten Gründen werden die Regierungen häufig vor die Wahl gestellt sein, entweder annähernd dieselben Steuersätze wie in anderen Ländern anzuwenden, in welchem Fall jedoch wegen wirtschaftsstruktureller oder politisch-soziologischer Unterschiede die betreffenden Abgaben verschiedene Erträge abwerfen, oder mittels unterschiedlicher Steuersätze zu versuchen, etwa gleiche Steuererträge wie im Ausland zu realisieren. Besonders deutlich zeigt sich dieses Dilemma bei gewissen Verbrauchsabgaben. Will z.B. ein Land A, in dem der Bierverbrauch relativ gering, der Weinverbrauch relativ hoch ist, aus der Besteuerung dieser beiden Güter je denselben relativen Ertrag erzielen wie im Land B, wo die Verbrauchsgewohnheiten genau umgekehrt sind, so müßte ceteris paribus der Weinsteuersatz in A erheblich unter den in B bestehenden gesenkt, der Biersteuersatz entsprechend über den in B angewandten hinaus gesteigert werden. Aber auch für "direkte" Steuern, wie die auf Einkommen und Vermögen, ergeben sich ähnliche Konsequenzen. In bezug auf diese Abgaben ist im übrigen daran zu erinnern, daß hier selbst bei formaler internationaler Tarifgleichheit eine faktische Unterschiedlichkeit der Steuerlasten (und folglich auch des Steueraufkommens) aus der Tatsache zu resultieren vermag, daß die effektive Bedeutung der Steuersätze wegen unterschiedlicher Freibeträge, Bewertungsprinzipien, Abschreibungsgrundsätze usw., aber auch wegen des Vorhandenseins von Unterschieden in der Steuermoral der Pflichtigen, der Veranlagungseffizienz der Steuerverwaltung und dergleichen mehr, verschieden ist. Nimmt man, was die letzterwähnten Unterschiede betrifft, beispielsweise an, daß in einem Land die Hinterziehungsquote bei der Einkommensteuer etwa ein Drittel, in einem anderen Land dagegen nur 5 v.H. beträgt, so ergeben sich bei gleichen Steuersätzen Belastungsunterschiede, die selbst bei Abstraktion von der Steuerprogression nahezu 50 v.H. (bezogen auf die niedrigere Effektivsteuerlast) ausmachen. Dieser illegale Vorteil von Steuerpflichtigen mit der größeren Hinterziehungsquote würde sich u.U. noch erheblich vergrößern, wenn zum Ausgleich der aus der geschilderten Sachlage resultierenden staatlichen Steuerkraftdifferenzen Finanzzuweisungen aus einem Ausgleichsfonds gezahlt würden, die zu Lasten desjenigen Landes gingen, in dem die steuerliche Erfassung der Einkommen schärfer ist.

Internationale Unterschiede in der relativen Bedeutung der einzelnen Steuern bzw. Steuergruppen können schließlich auch auf abweichende wirtschafts- und sozialpolitische Zielsetzungen zurückgehen. Je nachdem, in welchem Maß die Regierung eines Landes eine steuerliche Redistributionspolitik zu verwirklichen sucht, wird sie ein größeres oder geringeres Gewicht auf hohe und stark progressive Einkommen- und Erbschaftsteuern legen bzw. regressiv wirkende Abgaben von lebensnotwendigen Konsumgütern beibehalten oder abschaffen. Daneben vermag für die Zusammensetzung der Steuersysteme von Bedeutung sein, ob die Regierung eines Landes es in stärkerem Maß als die eines anderen für möglich und angebracht hält, auf Konjunktur und Wirtschaftswachstum mittels fiskalpolitischer Maßnahmen Einfluß zu nehmen, da sich

die einzelnen Abgaben nicht in gleicher Weise zur Verfolgung derartiger Ziele eignen.

d) Ausgleich durch schwankende Wechselkurse?

Für die Wirkungen unterschiedlicher Steuersystemstrukturen auf den zwischenstaatlichen Wettbewerb ist die Währungsverfassung von großer Bedeutung. Obwohl in diesem Bericht davon ausgegangen wird, daß in den Mitgliedstaaten der EWG an dem bestehenden Regime fixer Wechselkurse festgehalten wird (siehe S. 9 f), sei im folgenden kurz auf die Frage eingegangen, ob schwankende Wechselkurse ein taugliches Mittel zum Ausgleich der aus unterschiedlichen Steuersystemstrukturen resultierenden Belastungsdifferenzen darstellen.

Soweit diese Differenzen lediglich zu einer unterschiedlichen Gestaltung der Preisniveaus führen, ohne daß sich die Preisrelationen zwischen den einzelnen Gütern verschieben, ist ein Ausgleich bei einem Regime freibeweglicher Wechselkurse möglich. Ein solcher Ausgleich ist theoretisch auch dann denkbar, wenn die Preisrelationen zwischen den einzelnen Gütern zwar infolge steuerlicher Maßnahmen verändert werden, diese Änderungen aber in allen Mitgliedstaaten der EWG in der gleichen Weise erfolgen, etwa dadurch, daß bei einer allgemeinen Umsatzsteuer überall dieselben Waren steuerbefreit oder mit ermäßigten Sätzen belegt werden. In der Realität finden sich jedoch in den nationalen Steuersystemen Belastungsdifferenzierungen, die in bezug auf bestimmte Waren, Wirtschaftszweige usw. von Land zu Land verschieden sind. Die - großenteils bewußt herbeigeführte - unparitätische steuerliche Behandlung annähernd gleicher Tatbestände beeinträchtigt über die Verschiebungen der Wettbewerbsbedingungen im einzelnen Land hinaus den Wettbewerb auch innerhalb des Gemeinsamen Markts, und zwar um so mehr, je größer die zwischenstaatlichen Unterschiede der steuerlichen Belastungsdifferenzierungen sind. Den so sich ergebenden Ungleichmäßigkeiten der relativen Steuerbelastung vermöchte auch ein Regime freibeweglicher Wechselkurse offensichtlich nicht abzuhelpen.

e) Inwieweit ist eine Angleichung der Steuersystemstrukturen - zwecks Hintanhaltung wettbewerbstörender Wirkungen - nötig?

Sofern man, wie in diesem Bericht, die Struktur eines Steuersystems an Hand der relativen Größe des Ertrags der Einzelsteuern bestimmt, ist von einer übereinstimmenden Struktur der Steuersysteme zweier Länder dann zu sprechen, wenn (a) in beiden Fällen das Steuersystem die gleichen Abgabearten umfaßt und (b) in beiden Fällen jede Einzelsteuer mit demselben Prozentsatz am jeweiligen Gesamtsteueraufkommen partizipiert. Dabei soll unberücksichtigt bleiben, ob die Gesamtsteuerlast, bezogen auf den Kopf der Bevölkerung oder das Volkseinkommen, gleich ist oder nicht.

Selbst wenn jedoch die beiden eben erwähnten Bedingungen erfüllt wären (was in der Realität namentlich in bezug auf (b) keineswegs zutrifft), lassen sich aus einer derart globalen Betrachtung nicht ohne weiteres gültige Schlüsse für die Wettbewerbsneutralität der Steuersystemstrukturen ziehen. Denn einmal kann die gleiche relative fiskalische Ergiebigkeit einer Abgabe u.a. Konsequenz wirtschaftsstruktureller Unterschiede oder / und mehr oder minder stark unterschiedlicher Steuersätze sein, die ihrerseits wettbewerbstörende Wirkungen zu haben vermögen; zum

ändern verbergen sich unter derselben Bezeichnung, wie z.B. Einkommen- oder Umsatzsteuer, oft Abgaben, die ihrer Struktur und ihren ökonomischen Wirkungen nach erheblich voneinander verschieden sind (siehe S.35ff).

Angesichts der Vielfalt der für Unterschiede in der Steuersystemstruktur wesentlichen Faktoren (siehe S. 29 ff) aber auch aus den allgemeinen oben (siehe S. 8 und 9)erwähnten Gründen ist jeder Versuch, eine vollständige Übereinstimmung in der Zusammensetzung der Steuersysteme der Mitgliedstaaten der EWG herbeizuführen, von vornherein zum Scheitern verurteilt; denn einerseits wäre er politisch nicht realisierbar, und andererseits würde sein Gelingen nicht für sich allein alle wettbewerbsstörenden Wirkungen der nationalen Steuerpolitiken ausschalten können. Da jedoch ceteris paribus erhebliche Strukturverschiedenheiten der Steuersysteme wegen der erwähnten Wirkungsunterschiede der einzelnen Abgaben negativ zu beurteilen sind, erscheint eine gewisse Angleichung der Steuersystemstrukturen als eine Maßnahme neben anderen erwünscht. Dabei wird zweckmäßig zwischen generellen und speziellen Abgaben unterschieden.

Was erstere anlangt, so seien darunter vor allem Einkommen-, Vermögen-, Erbschaft- und Umsatzsteuern verstanden, während (Einzel-)Verbrauchssteuern, Kapitalverkehrsteuern usw. als spezielle Abgaben aufgefaßt werden.

In vieler Hinsicht können Körperschaftsteuern und an der Quelle erhobene Dividendensteuern eine Art Mittelstellung zwischen einer Einkommen- und einer Umsatzsteuer zuerkannt werden; ihre Wirkungen ähneln denen von Kapitalverkehrsteuern. In je größerem Umfang in einem Mitgliedstaat emittierte Aktien einen gemeinsamen Markt innerhalb der EWG finden werden, desto mehr Beachtung muß den Fragen ihrer Belastung durch Körperschaft-, Dividenden- und Kapitalverkehrsteuern gewidmet werden.

Es dürfte auf der Hand liegen, daß das gänzliche Fehlen einer der großen, heute vorherrschenden Einkommensteuern auf der einen, der vorherrschenden allgemeinen Umsatzsteuern auf der anderen Seite in einem Mitgliedstaat so erhebliche Unterschiede in der Struktur seines Steuersystems im Vergleich zu der anderer Länder hervorrufen muß, daß sich daraus zwangsläufig wettbewerbsverzerrende Effekte ergeben. Tatsächlich besitzen jedoch alle EWG-Staaten derartige Abgaben, wenn auch ihre Struktur und ihre absolute wie relative Ergiebigkeit zur Zeit recht unterschiedlich sind. Aus mehreren Gründen, die in späteren Teilen dieses Berichts dargelegt sind, wäre es erwünscht, die soeben erwähnten Unterschiedlichkeiten nach und nach zu verringern, wenn auch nicht völlig zu beseitigen. Dabei kommt es unter anderem darauf an, etwa die gleiche Abgabentype zu verwenden, die Effektivbelastungen nicht zu stark voneinander differieren zu lassen und namentlich auch eine Verständigung über solche, den Allgemeinheitscharakter der Abgaben beeinträchtigende Bestimmungen, wie Ausnahmen von der objektiven und/ oder subjektiven Steuerpflicht, Freibeträge, Steuersatzdifferenzierungen und dergleichen herbeizuführen (siehe S. 35 ff).

Auch nachdem diesen Forderungen Genüge getan ist, wird freilich von Land zu Land sowohl eine gewisse Unterschiedlichkeit der durch jede dieser Abgaben bewirkten Effektivlast als auch der Anteile jeder Abgabe am jeweiligen nationalen Gesamtaufkommen bestehen bleiben. Inwieweit die ersterwähnten Unterschiede bei den allgemeinen "direkten" Steuern wettbewerbsstörend wirken, wird weiter unten (siehe S. 59 ff) untersucht. Hinsichtlich der Bedeutung derartiger Unterschiede bei der allgemeinen

Umsatzbesteuerung gelten grundsätzlich dieselben Überlegungen, wie sie unten für spezielle Verbrauchsabgaben angestellt sind.

Was letztere (und die ihnen insoweit weitgehend gleichzustellenden Kapitalverkehrssteuern) betrifft, so sind die Unterschiede, die gegenwärtig in bezug auf sie in den Steuersystemen der Mitgliedstaaten bestehen, im allgemeinen größer und bedenklicher als die im Hinblick auf generelle Einkommen- und Vermögensteuern zu beobachtenden. Großenteils stellt die unterschiedliche relative fiskalische Bedeutung von Verbrauch- und Kapitalverkehrssteuern - global gesehen - freilich nur eine Art Reflex entsprechender Unterschiede in der Position von Einkommen- und Vermögensteuern dar. Im einzelnen spielen dabei jedoch Verschiedenheiten der wirtschaftlich-sozialen Struktur, der Steuergesinnung, der Effizienz der Steuerverwaltung usw. eine Rolle. Da gerade bei den hier zur Diskussion stehenden Spezialabgaben Belastungsdifferenzen den zwischenstaatlichen Austausch der besteuerten Güter, Dienste und Kapitalien erheblich erschweren können, wäre es an sich vom Standpunkt eines vollkommenen gemeinsamen Markts prinzipiell erforderlich, ihre progressive Harmonisierung in der Richtung vorzunehmen, daß einerseits nach Möglichkeit kein Gut in einem Land einer Verbrauchsabgabe unterworfen wird, das in den anderen Mitgliedstaaten nicht oder nur im Rahmen der allgemeinen Verbrauchsteuer belastet ist, und daß andererseits die Differenzen zwischen den effektiven Steuerbelastungen gleicher oder gleichartiger Güter von Land zu Land möglichst gering sind.

Diesen Bestrebungen sind jedoch aus den bereits verschiedentlich erwähnten Gründen Grenzen gesetzt. Insbesondere in bezug auf Tabak und Bier ist zu bedenken, daß es kaum möglich sein dürfte, die zur Zeit bestehenden Belastungs- und Steuerertragsunterschiede zwischen den Ländern der Gemeinschaft in absehbarer Zeit merklich zu reduzieren, und zwar namentlich deshalb, weil die fiskalische Belastung gerade dieser Güter eine bedeutende budgetäre Rolle spielt.

Allerdings ist zu beachten, daß jene Unterschiede nur in dem Fall sich wettbewerbstörend auswirken, daß man auf sämtliche Abgaben, also auch auf die speziellen Verbrauchsteuern, das Ursprungslandprinzip anwenden würde, während Wettbewerbstörungen bei Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips nicht eintreten würden.

Damit ist die Frage der Steuergrenzen berührt worden, die wegen der sehr großen Bedeutung, die ihr zukommt, weiter unten (siehe S. 77 ff) einer gesonderten systematischen Behandlung unterzogen wird. Ebenso ist den Fragen der Körperschaft- und Dividendensteuern eine spezielle Untersuchung gewidmet worden.

IV. Vorschläge für die qualitative und quantitative Harmonisierung von Einzelsteuern

A. Unterschiede in der Ausgestaltung gewisser Einzelsteuern und Vorschläge zur integrationspolitisch erwünschten Verringerung dieser Unterschiede

1. Allgemeine Vorbemerkungen

Wie bereits bemerkt (siehe S. 30), verbergen sich hinter der gleichen Bezeichnung einer Abgabeart oft verschiedene Gestaltungsformen derselben, die sich in ihren fiskalischen und ökonomischen Auswirkungen mehr oder minder stark voneinander unterscheiden können. Darüber hinaus vermögen sich selbst dann, wenn zwei Länder den gleichen Typus einer Abgabe, z.B. einer Einkommensteuer, anwenden, beträchtliche Unterschiede aus der Tatsache zu ergeben, daß die objektive und/oder die subjektive Steuerpflicht die Bemessungsgrundlage usw. verschieden bestimmt, daß die Steuer in einem Lande mit diesen, im anderen mit jenen Abgaben kombiniert ist und dergleichen mehr.

Im folgenden werden an Hand einiger Einzelsteuern die soeben erwähnten Verschiedenheiten ihrer Form und ihrer Ausgestaltung im einzelnen vom Standpunkt etwaiger wettbewerbsstörender Wirkungen untersucht. Dabei wird von Verschiedenheiten der Steuersätze - zunächst - abgesehen. Es ist jedoch daran zu erinnern, daß für die effektive Belastungshöhe, die letztlich über die Wettbewerbsbedingungen entscheidet, soweit diese steuerlich bedingt sind, neben den Steuertarifbestimmungen die in diesem Berichtsabschnitt untersuchten Faktoren eine große, oft entscheidende Bedeutung besitzen.

Es versteht sich, daß vom Standpunkt der für diesen Bericht maßgebenden Fragestellung von allen Wettbewerbsverschiebungen, die durch Unterschiede in den Steuersystemen hervorgerufen werden, vor allem solche beseitigt werden müssen, die den Wirtschaftsverkehr zwischen den Mitgliedsländern stören. So kann beispielsweise die Wettbewerbslage zwischen Unternehmen verschiedener Rechtsform in einem Land dadurch verschoben werden, daß hier Einkommen- und Körperschaftsteuern mit unterschiedlichen Tarifen erhoben werden; wenn jedoch die Relationen der Einkommen- und Körperschaftsteuern in allen Mitgliedstaaten annähernd gleich sind, so tritt keine Wettbewerbsverschiebung im Warenaustausch zwischen ihnen ein, abgesehen von möglichen Einflüssen internationaler Steuerlastdifferenzen auf zwischenstaatliche Kapitalbewegungen. Ähnliches gilt für eine kumulative Allphasen-Umsatzsteuer, die zwar, wie bekannt, konzentrationsfördernde und ähnliche wettbewerbsstörende Wirkungen hat, die zwischenstaatliche Konkurrenz jedoch nicht beeinträchtigt, sofern das gleiche System mit annähernd gleichem Steuersatz in sämtlichen Ländern der EWG Anwendung findet und der Grad der vertikalen Konzentration in diesen Ländern gleich ist.

2. Steuern auf die Einkommensentstehung (Einkommen- und Körperschaftsteuer)

a) Dualistisches oder Einheitssteuersystem?

Man hat in der Theorie früher eine "analytische" und eine "synthetische" Form der Einkommenbesteuerung unterschieden. Diese Unterscheidung ist deshalb unzweckmäßig, weil jede wirkliche Einkommensteuer ihrer Natur nach nur synthetisch sein kann, d.h. das Gesamteinkommen einer Person trifft. Die isolierte Besteuerung der einzelnen Ein-

kunftsarten mittels spezieller Abgaben läuft immer auf ein (mehr oder minder vollständiges) System von Ertragsteuern hinaus, die wesensmäßig Realsteuern sind, auch wenn sie in praxi oft den Charakter von "impôts semi-personnels" haben. Das gilt für die als solche bezeichneten deutschen Ertragsteuern genauso wie für die "impôts cédu-laires" des belgischen oder italienischen Typs.

Als zwei unterschiedliche Typen der Einkommensbesteuerung werden dagegen ge-wöhnlich das dualistische und das Einheitssystem angesehen. Bei ersterem, das bis 1948 in Frankreich bestand und noch heute in Italien und Belgien herrscht, werden die ver-schiedenen Einkunftsarten zunächst mittels einer Reihe von (prinzipiell proportiona-len) Schedulensteuern getroffen, und es wird zusätzlich eine ergänzende (progressive) Gesamteinkommensteuer erhoben. Im Falle einer einheitlichen Einkommensteuer hingegen wird als Objekt und Bemessungsgrundlage das Einkommen, als die Summe der Einkünfte einer Person, nur einmal erfaßt. Das zugunsten des dualistischen Systems früher vor-gebrachte Argument, daß dieses System nämlich eine optimale Verwirklichung des Grund-satzes der "discrimination fiscale des revenus" gewährleistet, hat sich aus verschie-denen Gründen (z.B. unterschiedliche Bemessungsgrundlagen, verschiedene Effizienz der Ermittlung und Kontrolle der einzelnen Einkunftsarten usw.) faktisch als unrichtig er-wiesen.

Auch dann, wenn der Einheitstyp der Einkommensteuer zur Anwendung gelangt, be-stehen verschiedene Möglichkeiten der Ausgestaltung im einzelnen. Vor allem kann ent-weder das Gesamteinkommen, gleichviel wie hoch es sein mag, einem einzigen einheitli-chen Tarif unterworfen sein, oder aber es besteht, wie in England, eine Zweiteilung der Steuer in eine - formal proportionale, tatsächlich aber leicht degressive - Normal- und eine - formal und material progressive - Übersteuer, wobei erstere auf sämtliche Einkommen Anwendung findet, letztere hingegen nur, und zwar zusätzlich zur Normal-steuer, auf Einkommen, die eine bestimmte Höhe überschreiten.

Schließlich darf nicht übersehen werden, daß in den Fällen, in denen, wie z.B. in der Bundesrepublik Deutschland, zwar eine einheitliche Einkommensteuer mit einem einzigen Tarif besteht, die daneben erfolgende Erhebung von Ertragsteuern seitens der Kommunen in mancher Hinsicht ähnliche Wirkungen zu erzeugen vermag, wie das Nebenein-ander von Einkommensteuer und Schedulensteuern.

Als Abgabentyp betrachtet, hat die einheitliche (synthetische) Einkommensteuer gegenüber einem Schedulensteuersystem gewisse Vorzüge, die gerade auch für die Steuer-politik im Gemeinsamen Markt ins Gewicht fallen. Vor allem gestattet die Zusammenfas-sung sämtlicher einer Person zufließenden Einkünfte eine sehr weitgehende Berücksich-tigung aller für die persönliche Leistungsfähigkeit der Pflichtigen bedeutsamen Tatbe-stände und eine rationelle Anwendung des Progressionsprinzips, das sich auf einzelne Schedulensteuern nur unter Inkaufnahme von Unsinnigkeiten und Ungerechtigkeiten über-tragen läßt. Ferner führt die einheitliche Einkommensteuer zu einer größeren "Steuer-transparenz" - ein Umstand, der namentlich für Unternehmer von Wichtigkeit ist, die ihre Geschäfte über das eigene Land hinaus auf andere Mitgliedstaaten der EWG ausdeh-nen wollen. Was schließlich die durch das Schedulensteuersystem angestrebte - aber fak-tisch, wie erwähnt, nur unvollkommen zu erreichende - "discrimination fiscale des re-venus" betrifft, so läßt sich diese auch durch die Erhebung einer, Ergänzungscharakter tragenden, allgemeinen Vermögensteuer realisieren, wie sie vom SFA für alle Mitglied-

staaten der EWG empfohlen wird (siehe S.47 ff). Nach Ansicht des SFA dürfte ein gewisser Umbau der belgischen "Taxe professionnelle" und der italienischen "Ricchezza mobile" in Richtung auf ein System, das dem in den übrigen Mitgliedsländern heute bestehenden ähnelt, ohne große Schwierigkeiten möglich sein. Ob man im Rahmen einer einheitlichen Einkommensteuer die Zweiteilung in eine proportionale (Normal-)Steuer und eine progressive Übersteuer vornimmt oder aber alle Einkommen ohne Rücksicht auf ihre Höhe einem Einheitstarif unterwirft, ist von untergeordneter Bedeutung. Nachdem im Zusammenhang mit der Neuordnung der Ehegattenbesteuerung in der Bundesrepublik 1958 eine Neugestaltung des Steuertarifs vorgenommen worden ist, ist der Unterschied gegenüber dem französischen Typ noch geringer geworden, als er ohnehin schon war.

Nach allem ist der SFA der Auffassung, daß es wünschenswert wäre, in allen Ländern der EWG den gleichen Einkommensteuertyp, und zwar den einer einheitlichen synthetischen Einkommensteuer, mit ähnlichem Tarifaufbau, wenn auch nicht mit gleichen Sätzen, anzuwenden. Er hält eine solche Lösung übereinstimmend theoretisch für die beste und glaubt mehrheitlich, daß sie auch praktisch, nach Überwindung gewisser Übergangsschwierigkeiten, durchführbar ist. Es muß jedoch darauf geachtet werden, daß die Beseitigung realer (Schedulen-)Steuern nicht zu ungerechten Belastungsdifferenzen bzw. -verschiebungen, die sich aus unterschiedlichen Einkommensermittlungs- und Veranlagungsmethoden ergeben, zwischen den verschiedenen Gruppen von Einkommensempfängern (fundierte : unfundierte Einkommen) führt.

Unabhängig von der Frage, ob und gegebenenfalls wie eine Harmonisierung der Einkommensteuertypen stattfindet, bedarf die Frage einer Aufrechterhaltung gewisser Ertragsteuern, wie sie in manchen Ländern (meist auf kommunaler Ebene) erhoben werden, einer sorgfältigen Prüfung, denn die Koexistenz zweier zwar nicht gleicher, aber wirkungsmäßig weitgehend gleichartiger Abgabearten übt im Inland gewisse diskriminierende Effekte aus, die, da von Fall zu Fall ungleichmäßig, auch den internationalen Wettbewerb berühren. Diese Frage steht in engem Zusammenhang mit den nationalen Finanzausgleichsregelungen; ihre eingehende Untersuchung würde den Rahmen des vorliegenden Berichts bei weitem überschreiten.

b) Freigrenzen und persönliche Abzüge

Die Höhe und die Art der Berechnung von Freibeträgen für den Pflichtigen selbst und seine Familienangehörigen usw. entscheiden einmal über die Reichweite und damit die Erglebigkeit der Einkommensteuer, zum anderen, und zwar namentlich für die unteren Einkommen, über deren Effektivbelastung. Der Umfang der Freibeträge kann selbstverständlich nicht losgelöst von dem Steuertarif beurteilt werden; daneben spielen Höhe und Verteilung des Volkseinkommens, sozialpolitische (redistributionspolitische) Erwägungen und dergleichen mehr hier eine Rolle. Auch die Belastung durch Sozialversicherungsbeiträge kann bei ihrer Würdigung nicht außer acht gelassen werden.

Wegen der von Land zu Land verschieden gelagerten Bedingungen der erwähnten Art ist nicht zu erwarten, daß - zumindest kurzfristig - eine weitgehende Harmonisierung der Freibetragsregelung stattfinden wird. Es sollte jedoch versucht werden, die bestehenden Unterschiede soweit zu verringern, wie das zur Vermeidung allzugroßer Differenzen der Effektivbelastung der Arbeitseinkünfte als wünschenswert erscheint. Nach allem wird zwischen den Erfordernissen des Wettbewerbs einerseits und den Besonder-

heiten der nationalen Gegebenheiten und Zielsetzungen auf diesem Gebiet andererseits ein Kompromiß gefunden werden müssen.

Es gibt aber einen Punkt, zu dem der SFA klar Stellung nehmen möchte: In jedem Land der Gemeinschaft sollten die Arbeitnehmer, die ihren steuerlichen Wohnsitz in einem anderen Land der Gemeinschaft haben, Anspruch auf die gleichen Abzüge auf Grund des Familienstands und auf die gleichen persönlichen Abzüge (z.B. wegen zu zahlenden Unterhalts) haben, die sie beanspruchen könnten, wenn sie mit ihrer Familie ihren steuerlichen Wohnsitz im Land ihrer beruflichen Tätigkeit und keine anderen als die dort erzielten Einkünfte hätten.

c) Haushalts- (Ehegatten-) Besteuerung

Je nach der steuerlichen Behandlung der Einkommen von Ehegatten und Kindern können sich selbst bei völlig gleichen Tarifsätzen sehr gewichtige Belastungsunterschiede ergeben. Während - mit Ausnahme von Frankreich, das schon vor längerer Zeit durch Einführung des sogenannten "quotient familial" eine in ihrer Wirkung dem amerikanischen Splitting ähnliche Methode akzeptiert hat - in den EWG-Ländern bis 1958 das System der Zusammenveranlagung von Einkommen von Ehegatten mit festen Freibeträgen vorherrschte, ist seitdem durch die deutsche Reform - Übergang zum Splittingverfahren - die Frage einer Annäherung der diesbezüglichen Regelungen dringlich geworden. Bei der Ausgestaltung im einzelnen bedarf es keiner vollständigen Unifizierung. Der SFA ist jedoch der Auffassung, daß angesichts der neueren ökonomisch-sozialen Entwicklung und der in Frankreich und der Bundesrepublik Deutschland bereits bestehenden Regelungen entweder die allgemeine Übernahme eines Veranlagungsverfahrens für Ehegatten und Familien und (oder) eine Tarifgestaltung geboten erscheinen, die sicherstellen, daß die Zusammenveranlagung von Ehegatten nicht zu großen progressionsbedingten Mehrbelastungen im Vergleich zu der Besteuerung von summenmäßig gleich hohen Einkommen Unverheirateter führt. In diesem Zusammenhang wird auch in der Frage der steuerlichen Behandlung der Einkünfte von minderjährigen, vom Steuerpflichtigen noch unterhaltenen Kindern eine Lösung, die in der gleichen Richtung liegt, gefunden werden müssen. Im allgemeinen beobachtet man die Neigung, diese Einkünfte denjenigen der Eltern zuzuschlagen, es sei denn, es handele sich um von den Kindern selbst erzielte Einkünfte (Einkünfte aus Arbeit). Mit anderen Worten, die den Einkünften der Eltern zugerechneten Einkünfte der minderjährigen Kinder sind auf Vermögenserträge (Zinsen usw.) beschränkt.

d) Umfang der objektiven Steuerpflicht

Im allgemeinen werden heute alle wichtigen Einkunftsarten der Einkommensteuer unterworfen. Unterschiede sind jedoch noch hinsichtlich gewisser unregelmäßig-einmaliger Einkünfte vorhanden. Das gilt namentlich in bezug auf Kapitaleinkünfte ("capital gains"), wenn auch weniger dem Prinzip als der Technik ihrer steuerlichen Erfassung nach. Sowohl für die zwischenstaatliche Freibeweglichkeit von Unternehmungen als auch für die von Geldkapital erscheint eine weitgehende Gleichbehandlung solcher Einkünfte in den EWG-Ländern erwünscht. Diese Forderung nach Gleichbehandlung bezieht sich selbstverständlich auch auf Kapitalverluste.

e) Steuerlastdifferenzierungen

In wohl allen Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzen finden sich gegenwärtig zahlreiche Sonderregelungen für bestimmte Einkünfte, Einkommensverwendungsarten usw.,

die hauptsächlich sozial- und wirtschaftspolitischen Erwägungen ihre Entstehung verdanken und vielfach dirigistischer Natur sind. Sie führen zunächst im Inland zu steuerlichen Wettbewerbsverzerrungen. Da jedoch die Sonderregelungen nach Art und Höhe von Land zu Land differieren, üben sie meist zwangsläufig auch negative Effekte auf den zwischenstaatlichen Wettbewerb aus.

Die fraglichen Sonderregelungen weisen teilweise die Gestalt von Tariffdifferenzierungen auf, teilweise finden sie sich mehr oder minder verborgen in den Bestimmungen über Abschreibungs- und Bewertungsgrundsätze sowie last but not least in den Vorschriften über die Einkommensermittlung bzw. -veranlagung.

Wenn irgendwo, so erscheint auf diesem Gebiet eine weitgehende Harmonisierung im Interesse der Vermeidung von internationalen Wettbewerbsverzerrungen als geboten. Eine solche Maßnahme setzt freilich u.a. eine Verständigung unter den Mitgliedstaaten über die Grundsätze der zu befolgenden Investitionsförderungs- bzw. Wachstumspolitik voraus, hinsichtlich derer die Ansichten und die Interessen länderspezifisch verschieden sein können.

Ganz allgemein sind Fälle denkbar, in denen sich eine unterschiedliche steuerliche Behandlung als notwendig erweist aus Gründen, die mit den strukturellen Besonderheiten eines Landes zusammenhängen, ohne daß es zu Verzerrungen beim Warenaustausch zwischen den Mitgliedstaaten kommt. In solchen Fällen wäre es jedoch nützlich, die Auffassung der Kommission darüber zu erkunden, ob ihres Erachtens solche Maßnahmen mit dem Funktionieren des Gemeinsamen Markts vereinbar sind oder nicht.

Selbst wenn aber über das Maß der Steuerlastdifferenzierungen keine Vereinbarung zu erreichen sein sollte, so sollte doch zumindest eine Vereinheitlichung der angewandten Methoden angestrebt werden, und zwar unter anderem deshalb, weil sie eine wesentliche Bedingung für eine Vergrößerung der "Steuertransparenz" wäre.

f) Differenzierung der Veranlagungs- oder/und Erhebungsmethoden nach Einkunftsarten oder -höhe

Eine besonders gravierende faktische Steuerlastdifferenzierung ergibt sich in vielen Ländern - teils gewollt, teils ungewollt - als Folge der Anwendung unterschiedlicher Erhebungs- und Veranlagungsmethoden auf verschiedene Einkunftsarten und/oder Einkünfte derselben Art, aber verschiedener Höhe.

Solche Differenzen resultieren beispielsweise aus der Anwendung von Pauschalierungen, sei es der Bemessungsgrundlage - partiell oder total -, sei es der Steuer selbst. Solche Pauschalierungen sind grundsätzlich mit dem Charakter einer modernen echten Einkommensteuer nicht zu vereinbaren, können jedoch aus steuertechnischen Gründen bis zu einem gewissen Grad nicht entbehrt werden. Eine vergleichende Untersuchung zeigt nun aber, daß namentlich auf dem Gebiet der Erfassung gewerblicher und freiberuflicher Einkünfte - z.T. aber auch der Einkünfte aus Landwirtschaft, deren steuerliche Belastung durch Einkommen- und Grundsteuer in den verschiedenen Ländern einer Spezialuntersuchung bedarf - erhebliche Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten der Wirtschaftsgemeinschaft hinsichtlich des Umfangs bestehen, in dem "forfaits" zur Anwendung gelangen. Da Pauschalierungen stets die Tendenz haben, denjenigen, auf die sie angewendet werden, mehr oder minder erhebliche Steuervorteile zu verschaffen im Ver-

gleich zu denen, die nach Maßgabe ihres wirklichen Einkommens besteuert werden, ergeben sich im Inland steuerbedingte Wettbewerbsverschiebungen; angesichts der in der Realität gegebenen großen Unterschiede in dem relativen Umfang, in dem Pauschalierungen in den verschiedenen Staaten Anwendung finden, bewirken diese auch im zwischenstaatlichen Verkehr Störungen. Es ist daher dringend geboten, eine Verständigung unter den Mitgliedsländern über Art und Maß solcher Pauschalierungen herbeizuführen, die mit der Zeit überall auf das steuertechnisch unbedingt gebotene Maß reduziert werden sollten. Neben der Pauschalierungsfrage sind veranlagungs- und erhebungstechnisch Art und Reichweite des Quellenabzugs von großer Bedeutung. Der SFA ist der Überzeugung, daß diese Steuererhebungsmethode in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise zur Anwendung gelangen und ihr sämtliche Zinsen und Dividenden unterworfen werden sollten. Sofern - z.B. wegen der Steuerfreiheit öffentlicher Anleihen - das Abzugsverfahren nicht überall sofort integral durchgeführt werden kann, sollten die betreffenden Staaten alsbald Schritte unternehmen, um sicherzustellen, daß in nicht zu ferner Zeit die insoweit bestehenden Lücken ihres Quellenabzugssystems geschlossen werden. Im übrigen finden sich Einzelheiten über das vom SFA empfohlene Verfahren des Quellenabzugs von Dividenden weiter unten (siehe S.66 ff).

g) Die Art der Besteuerung der Gewinne von Körperschaften, insbesondere von Kapitalgesellschaften

aa) Die Frage einer selbständigen Körperschaftsteuer

In den meisten fortgeschrittenen Staaten erfolgt heute die Besteuerung der Gewinne von Kapitalgesellschaften usw. mittels einer von der Individualeinkommensteuer formal gesonderten Körperschaftsteuer. Das gilt auch für die EWG-Länder mit Ausnahme von Belgien, so daß eine Angleichung der Regime der Gesellschaftsgewinnbesteuerung mittels Erhebung einer selbständigen Körperschaftsteuer in allen Mitgliedstaaten relativ leicht zu verwirklichen wäre.

Es darf jedoch nicht übersehen werden, daß die formale Verselbständigung der Körperschaftsbesteuerung für sich allein noch nicht allzuviel hinsichtlich der materiellen Behandlung von Gesellschaftsgewinnen - sei es, daß diese einbehalten, sei es, daß sie ausgeschüttet werden - besagt. Für die faktische Steuerbelastung dieser Gewinne kommt es vielmehr weitgehend auch darauf an, ob und gegebenenfalls in welcher Weise Einkommen- und Körperschaftsteuer miteinander verbunden (integriert) sind, z.B. in bezug auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage, der Anrechnungsfähigkeit der einen Steuer auf die andere und dergleichen mehr.

In dieser Beziehung nun liegen die Verhältnisse auch in den Staaten der EWG, in denen heute die Körperschaftsbesteuerung bereits formal verselbständigt ist, von Land zu Land sehr verschieden. Ohne hier auf Einzelheiten der nationalen Gesetzgebungen näher eingehen zu können, stellt der SFA fest, daß diese Verschiedenheiten, die z.Z. auch die Erhebungsmethoden betreffen, die Steuertransparenz und folglich die Vergleichbarkeit der Belastung von Gesellschaftsgewinnen und Dividenden stark beeinträchtigenden sowie den Abschluß von Verträgen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung erschweren. Darüber hinaus ist offensichtlich eine wesentliche Differenz in der Steuerbelastung von Dividenden ein Hindernis für die Freibeweglichkeit von Gesellschaften und Kapitalien innerhalb eines gemeinsamen Markts.

Nachteilig ist aber auch eine international unterschiedliche steuerliche Behandlung der zur Selbstfinanzierung einbehaltenen Gesellschaftsgewinne. Gerade in bezug hierauf ist eine sehr weitgehende Angleichung der Regime dringend erforderlich, weil sonst die Gefahr entsteht, daß innerhalb internationaler Gruppen miteinander verflochtener Gesellschaften die aus einbehaltenen Gewinnen gebildeten Rücklagen in den steuerlich "billigsten" Ländern konzentriert werden, es sei denn, die Steuergesetzgebung sähe diskriminierende Vorschriften für ausländische Mutter- und/oder ausländische Tochtergesellschaften vor, was mit der Idee eines Gemeinsamen Markts unvereinbar wäre.

"Zwar lassen sich gewisse grundsätzlich-theoretische Argumente zugunsten einer Regelung anführen, derzufolge Gesellschaftsgewinne im Rahmen einer sowohl für physische als auch für juristische Personen geltenden Einkommensteuer belastet werden, in welchem Fall die laufenden Gesellschaftsgewinne den Aktionären zuzurechnen und von diesen zur Gänze, also einschließlich nichtverteilter Gewinnanteile, in irgendeiner Form zu versteuern wären. Da jedoch, wie erwähnt, die faktische Entwicklung seit längerem eindeutig in Richtung auf eine Sondersteuer auf Kapitalgesellschaften geht, dürfte eine Harmonisierung, die sich dieser Tendenz anschließt, leichter zu verwirklichen sein.

Infolgedessen empfiehlt der SFA, in allen Mitgliedstaaten eine neben der Einkommensteuer stehende besondere Körperschaftsteuer zu erheben. Solange in Belgien und Italien das Schedulensteuersystem fortbesteht, müßten die von Kapitalgesellschaften getragenen Schedulensteuern als Vorauszahlungen auf ihre Körperschaftsteuer angerechnet werden.

Die Körperschaftsteuer hätte sämtliche Einkünfte einer Kapitalgesellschaft (gewerbliche Einkünfte, Zinsen usw.) als Bestandteile des körperschaftsteuerlichen Gewinns anzusehen, was jedoch Maßnahmen zur Verhinderung einer Doppelbelastung von Dividenden und gleichartigen Einkünften einer Gesellschaft aus Beteiligungen an einer anderen nicht ausschließen würde (siehe S. 42).

Was die formale Tarifgestaltung anlangt, so sollte sie nach Ansicht des SFA in allen Mitgliedsländern einheitlich sein, und zwar wird vorgeschlagen, die Steuer, obwohl gewisse theoretische Überlegungen die Anwendung eines für den Gesamtgewinn - ohne Rücksicht auf die Art seiner Verwendung - einheitlichen Satzes nahelegen, aus praktischen Erwägungen dergestalt zu differenzieren, daß zur Selbstfinanzierung einbehaltene Gewinnanteile höher als die zur Ausschüttung gelangenden belastet werden. Über die Höhe der Körperschaftsteuersätze finden sich nähere Darlegungen weiter unten (siehe S.66 ff). Der SFA wünscht jedoch schon an dieser Stelle zum Ausdruck zu bringen, daß es seines Erachtens jedem Mitgliedstaat nicht verwehrt sein sollte, ihm - sei es aus strukturellen Gründen - als erwünscht erscheinende vorübergehende Veränderungen der Spanne zwischen den Sätzen auf unverteilte und denen auf ausgeschüttete Gewinnanteile vorzunehmen, vorausgesetzt, daß diese Spanne sich innerhalb der vom Bericht empfohlenen Grenzen hält.

Der SFA glaubt, daß man zunächst an der heute überwiegenden Praxis festhalten sollte, die Körperschaftsteuer proportional zur absoluten Gewinnhöhe zu erheben. Es muß einer Sonderuntersuchung vorbehalten bleiben, die Frage zu klären, ob und gegebenenfalls wie etwa nach schweizerischem Muster die Steuer teilweise, und zwar nach Maßgabe

der Kapitalrentabilität der Gesellschaften, d.h. entsprechend der relativen Gewinnhöhe, progressiv zu gestalten wäre.

Die allgemeine Übernahme einer selbständigen Körperschaftsteuer durch alle Länder des Gemeinsamen Markts impliziert die Notwendigkeit, sich über Art und Maß der Beziehungen (der Integration) von Körperschaft- und Individualeinkommensteuer zu verständigen. Das wichtigste Problem in dieser Hinsicht betrifft die steuerliche Behandlung von Gewinnausschüttungen (Dividenden) an natürliche Personen. Die beiden möglichen Extrem Lösungen sind die vollständige Doppelbelastung derartiger Ausschüttungen durch Körperschaft- und Einkommensteuer einerseits, die Beschränkung der Körperschaftsteuer auf einbehaltene (nicht ausgeschüttete) Gewinne andererseits. Der SFA hat sich, wie erwähnt, zugunsten einer Kompromißlösung entschieden, die in einer Differenzierung der Körperschaftsteuer zugunsten der Gewinnausschüttungen besteht. Nähere Ausführungen über die damit zusammenhängenden Probleme finden sich weiter unten bei der Behandlung der Quellenabzugstechnik (siehe S.67 ff.)."

bb) Die Besteuerung von Muttergesellschaften
Behandlung von Beteiligungen

In den Ländern, in denen eine selbständige Körperschaftsteuer besteht, hat die Frage der Behandlung der Dividenden aus Beteiligungen sehr verschiedene Lösungen gefunden (vgl. den Anhang D über Holdinggesellschaften und Kapitalanlagegesellschaften). Auf der einen Seite gibt es Lösungen, die von dem Gedanken ausgehen, es müsse auf dem Gesamtgebiet der Besteuerung von Kapitalgesellschaften soweit wie irgend möglich ein "bis in idem" vermieden werden, ein Gedanke, der in der Sonderbehandlung zum Ausdruck gelangt, die einzelne Länder den Kapitalanlagegesellschaften zuteil werden lassen. Auf der anderen Seite findet sich die Vorstellung, daß es genüge, den Muttergesellschaften eine ähnliche steuerliche Behandlung wie den Unternehmungen mit Zweigniederlassungen zuteil werden zu lassen.

Wenn der Gesetzgeber - wie das aus Gründen der wirtschaftlichen Entwicklung empfehlenswert erscheinen kann - ein Schachtelprivileg für Beteiligungen von weniger als 50 v.H. gewährt, ist es stets möglich, daß die Unternehmen sich durch die Zwischenschaltung von einer oder mehreren Holdinggesellschaften zu helfen suchen.

Vom Standpunkt der Einfachheit verdient zweifellos das Prinzip des "non bis in idem" den Vorzug. Der SFA anerkennt jedoch, daß der Gesichtspunkt der Einfachheit bei der Entscheidung steuerlicher Fragen nicht immer den Ausschlag geben darf. Aus diesem Grund schlägt er eine nuancierte Lösung vor, die weiter unten (siehe S.67 ff) im Zusammenhang mit der Erörterung des Steuerabzugs von den Dividenden dargelegt ist.

3. Umsatzsteuern

Hinsichtlich der Umsatzbesteuerung gibt es eine ganze Reihe von mehr oder minder verschiedenen Ausgestaltungsmöglichkeiten, die überdies zum Teil miteinander kombiniert werden können.

Die Umsatzsteuer kann zunächst entweder als Einphasen- oder als Mehr- bzw. Allphasensteuer erhoben werden, in den beiden letzten Fällen wiederum in kumulativer oder nicht kumulativer Form.

Im ersten Fall kann sie die Form einer Produktion-, einer Großhandel- oder einer Einzelhandelssteuer haben. Theoretisch kann sowohl in diesem als auch im zweiten Fall die Steuer den Brutto- oder den Netto-Umsatz treffen. Faktisch ist jedoch die Beschränkung auf eine Phase nur bei der Bruttoumsatzsteuer sinnvoll möglich, da bei einer Nettoumsatzsteuer hinsichtlich der Größe des Nettoumsatzes bzw. seinem Verhältnis zum Bruttoumsatz auf einer bestimmten Stufe zwischen den einzelnen Produkten bzw. Produktionszweigen erhebliche Unterschiede bestehen. Daher kommt für eine Nettoumsatzsteuer (im Gegensatz zur Bruttoumsatzsteuer, die einer Ausgestaltung in beiden Richtungen fähig ist) nur die Form einer nicht kumulativen Mehrphasensteuer in Betracht.

Angesichts der großen, wenn auch von Land zu Land nicht unerheblich variierenden Bedeutung der Umsatzsteuer einerseits, ihres unmittelbaren Einflusses auf die Preisbildung und damit die Wettbewerbsverhältnisse andererseits ist es verständlich, daß die Frage einer Harmonisierung dieser Abgabenart in den bisherigen Diskussionen eine überragende Rolle gespielt hat. Da ein Spezialausschuß der EWG sich mit den Umsatzsteuerfragen im einzelnen beschäftigt, hat der SFA geglaubt, sich auf eine Skizzierung gewisser Grundprobleme beschränken zu können und zu sollen.

Eine Harmonisierung der Umsatzbesteuerung scheint auf den ersten Blick mindestens so lange nicht erforderlich zu sein, wie Unterschiede in der Steuerhöhe infolge der Anwendung des Bestimmungslandprinzips durch die bekannten Ausgleichsmaßnahmen (Ausgleichsabgaben beim Import, Rückvergütungen beim Export) "unschädlich" gemacht werden. In Wirklichkeit aber vermögen diese Ausgleichsmaßnahmen gerade wegen des Bestehens verschiedener Umsatzsteuertypen in den Mitgliedstaaten nicht zu verhindern, daß weniger im Durchschnitt als vielmehr in zahlreichen Einzelfällen für gewisse Waren steuerliche Vor- oder Nachteile im zwischenstaatlichen Verkehr sich ergeben. Darüber hinaus resultieren Wettbewerbsverschiebungen aus der Tatsache, daß Zahl und Art der umsatzsteuerbefreiten Waren von Land zu Land verschieden sind.

Ganz unabhängig von Unterschieden in der effektiven Belastungshöhe ist es daher dringend erforderlich, eine weitgehende Harmonisierung der Umsatzsteuersysteme vorzunehmen, und zwar selbst dann, wenn am Bestimmungslandprinzip festgehalten werden sollte.

Die Mitglieder des SFA sind - mit einer Ausnahme - der Überzeugung, daß es im Interesse der gerade auf diesem Gebiet unumgänglichen Harmonisierung jedenfalls geboten ist, daß keines der Mitgliedsländer der EWG am System der Allphasen-Bruttoumsatzsteuer festhält. Dieser Steuertyp hat nicht nur den Nachteil, daß er im Innern der ihn anwendenden Nationalwirtschaften zu Wettbewerbsverzerrungen Anlaß gibt und eine künstliche Förderung der Unternehmenskonzentration bewirkt; darüber hinaus verfälscht er wegen der Unmöglichkeit, die auf einer individuellen Ware lastende Gesamtumsatzsteuerlast exakt zu errechnen und so - bei Anwendung des Bestimmungslandprinzips - die jener Last entsprechenden Ausgleichs- bzw. Rückerstattungsbeträge zu bestimmen, die zwischenstaatlichen Austauschbeziehungen.

(1) Die Wahl zwischen den nach Ausschaltung der Allphasen-Bruttoumsatzsteuer noch verbleibenden Umsatzsteuersystemen und deren Ausgestaltung im einzelnen werden weitgehend davon abhängen, ob man für diese wichtige Abgabe an der bisherigen Praxis des Bestimmungslandprinzips festhalten oder dieses durch das Ursprungslandprinzip ersetzen will (siehe S. 81 f). Spricht man sich für die Beibehaltung des Bestimmungslandprin-

zips, zugleich aber für die Beseitigung der Steuergrenzen aus, dann kommt als Umsatzsteuersystem nur eine Einzelhandelsteuer in Betracht, da sie die einzige Umsatzsteuerart ist, die unter allen Umständen keine Steuergrenzen erfordert (ausgenommen gegebenenfalls die von sogenannten "use taxes" getroffenen Fälle). Wird dagegen für das Ursprungslandprinzip optiert, so kann auch jede Art von Nettoumsatzsteuer - gleichviel, ob auf der Produktions- oder der Großhandelsstufe erhoben - zur Anwendung gelangen; allerdings dürfen in diesem Fall, sofern die Steuergrenzen beseitigt werden sollen, keine oder nur sehr geringe internationale Steuersatzunterschiede bestehen.

Ein Teil der Ausschußmitglieder ist der Ansicht, man könnte und sollte den einzelnen Staaten eine mehr oder minder weitgehende Freiheit in der Wahl der Umsatzsteuersysteme (abgesehen von der Allphasen-Bruttoumsatzsteuer) lassen. Die Mehrheit steht dagegen auf dem Standpunkt, daß zumindest in the long run die Anwendung des gleichen Regimes erwünscht sei, und zwar eines solchen, das die Anwendung des Ursprungslandprinzips und damit die Beseitigung der Steuergrenzen gestattet.

Da eine Einzelhandelsteuer aus praktisch-steuertechnischen Gründen noch auf lange Zeit hinaus nicht als alleinige Umsatzsteuerform realisierbar ist (namentlich im Hinblick auf die sehr große Zahl der großenteils zu exakter Buchführung nicht fähigen kleinen Einzelhändler), bedeutet eine Entscheidung zugunsten einer Anwendung des Ursprungslandprinzips prinzipiell (siehe jedoch S. 46) eine Entscheidung zugunsten einer Allphasen-Nettoumsatzsteuer ("net value added tax", taxe sur la valeur ajoutée). Eine solche besteht zwar gegenwärtig lediglich in einem der Mitgliedstaaten, nämlich in Frankreich, doch sind in anderen Ländern, wie namentlich der BRD, seit längerem Bestrebungen im Gang, die auf eine Reform im Sinn eines Übergangs zur Nettoumsatzsteuer abzielen.

Eine solche Steuer kann ihrerseits verschieden ausgestaltet werden.

Eine erste Möglichkeit besteht darin, keinerlei Abzug für gekaufte Investitionsgüter zuzulassen, wie das vor der Lauré'schen Reform in Frankreich der Fall war. Eine solche Steuer ist jedoch ökonomisch als keine echte Nettoumsatzsteuer anzusehen, da sie weit mehr als den bloßen Mehrwert ("value added") trifft. Sie wirkt nicht neutral, da sie den Kapitalertrag mitbesteuert.

Infolgedessen kommt als ökonomisch rationelle Form der Nettoumsatzsteuer nur entweder eine Wertschöpfung- oder eine reine Verbrauchsteuer in Betracht. Erstere trifft die Wertschöpfung der Unternehmen, läßt jedoch Abzüge für Investitionsgüter nach Maßgabe der jährlichen Abschreibungen zu (sogenannte "income type" der Nettoumsatzsteuer). In Gestalt einer reinen Verbrauchsteuer ("consumption type") dagegen wird dank dem vollen Abzug der Aufwendungen für Investitionsgüter im Anschaffungsjahr erreicht, daß in jedem Jahr lediglich die Differenz zwischen Wertschöpfung und Nettoinvestitionen erfaßt wird, d.h. der reine Verbrauch. Nur diese letztgenannte Nettoumsatzsteuerart ist als wirtschaftlich neutral zu bezeichnen, da sie den von einer Kapitalanlage verdienten Ertrag nicht steuerlich reduziert; überdies verdient sie unter wachstumspolitischen Gesichtspunkten den Vorzug.

Beide Formen sind ihrerseits wieder einer verschiedenen Ausgestaltung im einzelnen fähig. Darauf wird hier nicht näher eingegangen. Es genüge der Hinweis darauf, daß - sofern man sich auf eine Betrachtung der sogenannten subtraktiven Methode be-

schränkt - grundsätzlich entweder das Vorumsatzabzugs- oder das Vorsteuerabzugsver-fahren angewendet werden kann. Beide Verfahren haben ihre Vorzüge und Nachteile. Vom Standpunkt des Warenaustauschs zwischen EWG-Ländern spielen die diesbezüglichen Unterschiede keine erhebliche Rolle, wenn das Bestimmungslandprinzip gilt, da dann in beiden Fällen ein genauer Steuerausgleich beim grenzüberschreitenden Verkehr möglich ist, vorausgesetzt, daß keine (unterschiedlichen) Steuerbefreiungen oder Steuersatzdifferenzierungen erfolgen. Dagegen würde beim Übergang zum Ursprungslandprinzip nur der Vorumsatzabzug in Frage kommen, was freilich einschließt, daß auf eine Differenzierung des Steuersatzes nach der Art der steuerpflichtigen Güter verzichtet wird (siehe S. 81 ; siehe dort auch die Argumente eines Ausschußmitglieds zugunsten des Vorsteuerabzugs).

(2) Gegenwärtig finden sich Befreiungen und Differenzierungen in allen Umsatzsteuergesetzen.

Wie in anderem Zusammenhang schon erwähnt, wird namentlich im Fall von (länderweise unterschiedlichen) Steuerbefreiungen eine gewichtige Verzerrung der internationalen Austauschbedingungen bewirkt. Es kommt daher - im Sinne der Zielsetzung der EWG - für das rationelle Funktionieren entscheidend darauf an, daß die Länder sich über den Kreis der von der Umsatzsteuer auszunehmenden Güter einigen. Dabei erscheint es zweckmäßig, den Kreis der steuerbefreiten Güter möglichst eng zu halten, d.h. ihn auf solche Gegenstände zu beschränken, die allgemein zu den Lebensnotwendigkeiten gerechnet werden. Durch eine solche Regelung würde einerseits die Regressionswirkung der Umsatzsteuer wesentlich gemildert und andererseits verhindert werden, daß finanziell und wirtschaftlich schwächere Mitgliedstaaten eine für sie untragbare Einbuße an Steuereinnahmen erleiden.

Was Steuerlastdifferenzierungen innerhalb der Nettoumsatzsteuer betrifft, so hat die Erfahrung gezeigt, daß, sofern solche Differenzierungen nach Güterarten erfolgen, was an sich als systemgerecht anzuerkennen wäre, sie die administrative Handhabung wegen der mit einer solchen Regelung unausweichlich verbundenen Komplizierung außerordentlich erschweren. Überdies ruft die Existenz unterschiedlicher Steuersätze Interessentengruppen auf den Plan, die mit nicht immer sachlich gerechtfertigten Argumenten die niedrigeren Sätze für die von ihnen erzeugten Güter reklamieren. Als richtiger erscheint es daher, einerseits - abgesehen von einer totalen Umsatzsteuerbefreiung für einen kleinen Kreis von lebensnotwendigen Gütern - einen einheitlichen Steuersatz vorzusehen und andererseits in den Fällen, in denen das aus sozialen, gesundheitspolitischen und/oder fiskalischen Gründen als erwünscht erscheint, gewisse Güter des gehobenen Aufwands (Tabak, alkoholische Getränke und dergleichen) speziellen Verbrauchsteuern zu unterwerfen.

Hinsichtlich einer Umsatzsteuerdifferenzierung nach der Umsatzhöhe der Unternehmen ist zu bemerken, daß eine solche Maßnahme vielleicht bis zu einem gewissen Grad im Rahmen einer Allphasen-Bruttoumsatzsteuer (etwa wegen deren konzentrationsfördernder Wirkungen) verteidigt werden kann, für eine Nettoumsatzsteuer hingegen als ungerecht, systemfremd und fiskalisch bedenklich abzulehnen ist. Das schließt selbstverständlich nicht aus, daß man rein aus steuertechnischen Gründen eine gewisse (nicht zu hoch bemessene) Steuerfreigrenze vorsieht, bis zu deren Erreichen subjektive Steuerfreiheit eintritt, während nach ihrer Überschreitung die Umsätze in voller Höhe zu versteuern sind.

Schließlich ist noch die Frage aufzuwerfen, ob es sachlich richtig bzw. politisch realisierbar ist, eine Nettoumsatzsteuer auf sämtliche Wirtschaftszweige bzw. Berufsgruppen auszudehnen.

In erster Linie stellt sich eine solche Frage für die Landwirtschaft als Wirtschaftszweig. Da es sich hier um ein sehr schwieriges und komplexes Gebiet handelt, das überdies den Gegenstand von Untersuchungen in Sonderausschüssen der EWG bildet, hat der SFA sich nicht für fähig und befugt gehalten, jene Frage zu beantworten. Er glaubt aber darauf aufmerksam machen zu sollen, daß, welche Regelung in dieser Beziehung auch getroffen werden möge, sie für alle Mitgliedstaaten mehr oder minder einheitlich sein sollte.

Was die freien Berufe anlangt, so weisen auch sie eine Reihe von Besonderheiten auf, die es gegebenenfalls geraten erscheinen lassen können, sie, ähnlich wie das zur Zeit in mehreren Mitgliedstaaten der Fall ist, nach wie vor einer Bruttoumsatzsteuer zu unterwerfen. Ob sich eine solche oder eine ähnliche Regelung auch für das Handwerk als Wirtschaftszweig empfiehlt, bedarf noch einer genaueren Prüfung. Grundsätzlich ist jedoch der SFA der Auffassung, daß die Herausnahme des Handwerks aus der Nettoumsatzsteuer oder auch nur die Gewährung eines Optionsrechts an es - u.a. wegen der außerordentlichen technischen Schwierigkeiten, die einer klaren Abgrenzung handwerklicher von nichthandwerklichen Gewerbebetrieben entgegenstehen - kaum zu rechtfertigen wäre.

(3) Aus verschiedenen Gründen, wie namentlich wegen der unterschiedlichen Budgetbedürfnisse der einzelnen Mitgliedstaaten, ist es zweifelhaft, ob die Anwendung eines einheitlichen Umsatzsteuertypus, konkret: einer Allphasen-Nettoumsatzsteuer mit (annähernd) gleichem Tarif, sich politisch durchsetzen ließe und als allgemein befriedigende Lösung anzusehen wäre. Aus diesem Grund erscheint dem SFA folgender Vorschlag als relativ bester Kompromiß:

Eine Nettoumsatzsteuer des angedeuteten Typs wird in allen Ländern der EWG mit gleichem oder annähernd gleichem Steuersatz als Basissteuer eingeführt. Daneben kann als Ergänzungsabgabe eine Einzelhandelsteuer erhoben werden, bei deren Ausgestaltung - namentlich auch was den Tarif betrifft - die Mitgliedstaaten weitgehend entsprechend ihren besonderen Bedürfnissen vorgehen können. Daß und warum eine Einzelhandelsteuer als alleinige Umsatzsteuerform nicht praktikabel ist, wurde bereits dargelegt. Als Ergänzungsteuer mit mäßigem Satz erhoben, würde sie jedoch derartigen Bedenken und Schwierigkeiten nicht ausgesetzt sein. Entsprechend ihrem Charakter führt eine Einzelhandelsteuer auch dann, wenn relativ erhebliche Tarifunterschiede von Land zu Land bestehen, zu keinen irgend ins Gewicht fallenden Verzerrungen der zwischenstaatlichen Austauschbeziehungen, da, von wenigen Ausnahmen wie gewissen Gebrauchsgütern abgesehen, für die die Anwendung von "use taxes" nach amerikanischem Vorbild in Erwägung gezogen werden könnte, einzelhandelsteuerpflichtige Güter nicht Gegenstand des Exports bilden.

(4) Zusammenfassend lassen sich die Ansichten der Mehrheit des SFA folgendermaßen präzisieren:

Es ist erwünscht, daß die Allphasen-Bruttoumsatzsteuer in allen EWG-Staaten beseitigt wird.

Anstelle der Brutto- sollte eine Nettoumsatzsteuer zur Anwendung gelangen, die sämtliche Phasen bis zur Einzelhandelsstufe (diese ausgeschlossen) umfaßt. Um die Anwendung des Ursprungslandprinzips zu ermöglichen, müßte diese Steuer den gleichen Typus aufweisen und annähernd gleiche Tarifsätze vorsehen. Wegen der unterschiedlichen Budgetbedürfnisse der Mitgliedstaaten hat die Harmonisierung der Einzelheiten etappenweise zu erfolgen, doch muß am Ende der Entwicklung eine Übereinstimmung hinsichtlich des Systems, der Befreiungen von der subjektiven oder objektiven Steuerpflicht, des Steuersatzes usw. stehen.

Die erwähnte Nettoumsatzsteuer ist gegebenenfalls zu ergänzen durch eine Einzelhandelsteuer, die von Land zu Land unterschiedliche Sätze aufweisen kann, ohne Wettbewerbsverzerrungen hervorzurufen.

Zeitlich würde die skizzierte Umsatzsteuerreform etwa in folgender Weise zu realisieren sein:

Zunächst verständigen sich die Mitgliedsländer über die Grundsätze der Ausgestaltung der Nettoumsatzsteuer, die sie, nach Abschaffung der Allphasen-Bruttoumsatzsteuer (dort wo eine solche besteht), einführen wollen. Nachdem diese Verständigung erfolgt ist, wird in allen Ländern dieses neue System angewandt, vorbehaltlich gewisser nationaler Unterschiede in bezug auf Steuerhöhe, Steuerbefreiungen usw., wobei jedoch derartige Unterschiede so klein wie möglich zu halten sind. Immerhin dürfte sie aber für einige Zeit noch so erheblich sein, daß mit der Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips zu rechnen ist. Gleichzeitig mit dieser Reform erfolgt gegebenenfalls die Einführung einer ergänzenden Einzelhandelsteuer mit mäßigen, von Land zu Land variierenden Sätzen.

Im folgenden wird dann eine fortschreitende Harmonisierung der Nettoumsatzsteuer vorgenommen, die sich insbesondere auch auf Sätze, Befreiungen und dergleichen bezieht. Am Ende dieses Harmonisierungsprozesses kann der Übergang zur Anwendung des Ursprungslandprinzips vollzogen werden.

Für Italien wird es sich wahrscheinlich als notwendig erweisen, die Gesamtreform nicht in zwei, sondern in drei Stadien vorzunehmen. Zuerst würde Italien den gleichen Typ der Nettoumsatzsteuer, wie er von den übrigen Mitgliedstaaten akzeptiert wird, übernehmen, ohne jedoch zugleich auch schon eine ergänzende Einzelhandelsteuer zu erheben. In der Folge wird Italien sich bemühen, eine fortschreitende Angleichung der Einzelheiten der Ausgestaltung der Nettoumsatzsteuer an die Regelungen in den übrigen Mitgliedsländern vorzunehmen, sowie die Möglichkeit einer Einführung einer mäßigen Einzelhandelsteuer prüfen. Schließlich wird dann auch Italien sich zur Gänze der Regelung sowohl der Nettoumsatz- als auch der Einzelhandelsteuer in den anderen Staaten anschließen.

4. Einzelverbrauchsteuern

(1) Daß hinsichtlich von Spezialakzisen - jedenfalls wenn der Übergang zur Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip ins Auge gefaßt würde - eine sehr weitgehende Harmonisierung unumgänglich sein würde, ist bereits oben (siehe S. 33) erwähnt worden. Diese müßte sich zunächst und vor allem auf die Steuerhöhe beziehen. Um deren (annähernde) Gleichheit sicherzustellen, wäre eine Angleichung der Einzelverbrauchsteuerregime zwar nicht unbedingt geboten, doch würde sie in manchen Fällen eine effektive Harmonisierung zweifellos erleichtern

Wie unten (S. 51 ff und S. 80 ff) dargelegt, ist der Ausschuß der Auffassung, daß man für die Spezialakzisen das gegenwärtig geltende Prinzip, d.h. das Bestimmungslandprinzip, noch geraume Zeit wird weiter anwenden müssen. Daher scheint sich das Harmonisierungsproblem für diese Abgaben in der näheren Zukunft nicht zu stellen.

Zur Verbesserung der Steuertransparenz wäre es jedoch erwünscht, daß für die gleiche steuerpflichtige Ware Übereinstimmung zwischen den Mitgliedstaaten hinsichtlich der zugrunde zu legenden Bemessungsgrundlage erzielt würde (ad valorem-Steuern oder spezifische Abgaben). Ob ein entsprechendes Übereinkommen in bezug auf die Frage "Monopol oder Verbrauchsteuer i.e.S.?" sich politisch durchsetzen läßt, dürfte zweifelhaft sein. Unseres Erachtens sollte man sich nicht darauf versteifen, auch für die Erhebungsform eine Einheitlichkeit anstreben zu wollen, zumal da Länder mit Monopolen (man denke etwa an das französische und das italienische Tabakmonopol) wertvolle Erfahrungen gewonnen haben, auf die sie mit Recht nicht verzichten möchten.

(2) Ein besonderes Problem bilden Akzisen, die teilweise den Charakter von Fabrikationsteuern haben, da sie Gegenstände belasten, die sowohl unmittelbar zum haushaltsmäßigen Verbrauch als auch innerhalb von Unternehmen - als Roh- oder Hilfsstoffe - im Produktionsprozeß verwendet werden können (Zucker, Alkohol und dgl.).

Werden solche Abgaben in den Mitgliedstaaten der EWG mit unterschiedlichen Sätzen erhoben, so führt das im Warenaustausch zwischen diesen Staaten über Produktionskosten und entsprechende Preisdifferenzen zu Wettbewerbsverzerrungen hinsichtlich der betreffenden Enderzeugnisse. Anders als bei Umsatzsteuern, die auf der letzten Produktionsstufe oder vom "value added" erhoben werden, kann dieser Nachteil bei Spezialakzisen nicht durch Anwendung des Bestimmungslandprinzips ausgeglichen werden, da die auf den Roh- und Hilfsstoffen liegende Spezialabgabenlast nicht exakt zu berechnen und eine pauschale Berücksichtigung dieser Belastung durch den Römischen Vertrag ausdrücklich untersagt ist.

Infolgedessen scheinen theoretisch nur zwei Möglichkeiten zu bleiben, nämlich diejenigen Einzelverbrauchsabgaben, die auch nach Eintritt in die zweite Phase des Steuerharmonisierungsprogramms weiter erhoben werden, entweder in die Umsatzbesteuerung einzugliedern (wobei für die betreffenden Gegenstände der Nettoumsatzsteuersatz entsprechend zu erhöhen wäre) oder aber sie als Spezialbelastungen zu beseitigen, in welchem Fall der so entstehende Einnahmefall durch eine generelle Erhöhung des Nettoumsatzsteuersatzes auszugleichen wäre. Sofern ein solches Vorgehen in bezug auf Abgaben, die wesensmäßig in erster Linie den eigentlichen Konsum belasten, nicht möglich oder nicht erwünscht sein sollte (vgl. die oben - S. 45 f. - hervorgehobenen Bedenken, die gegen eine Umsatzsteuerdifferenzierung nach Güterarten geltend zu machen sind), müßte es Unternehmen, die durch solche Abgaben belastete Güter kaufen, gestattet sein, diese Spezialsteuern von der von ihnen zu entrichtenden Nettoumsatzsteuer in Abzug zu bringen.

Abschließend sei nochmals bemerkt, daß dann, wenn alle Einzelverbrauchsabgaben so ausgestaltet sind, daß sie lediglich den Konsum i.e.S. belasten, eine Harmonisierung dieser Abgaben zwecks Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen nicht erforderlich ist, sofern auf diese Abgaben das Bestimmungslandprinzip Anwendung findet. Sofern man jedoch auf lange Sicht die totale Beseitigung der Steuergrenzen zwischen den Mitglied-

staaten der EWG als erwünscht ansieht und demgemäß dann auch für Einzelverbrauchsabgaben das Ursprungslandprinzip zur Anwendung bringen müßte, wird in diesem Zeitpunkt eine weitgehende Harmonisierung in qualitativer und in quantitativer Hinsicht für solche Abgaben unumgänglich sein.

5. Vermögen- und Erbschaftsteuern

Da in diesem Berichtsabschnitt lediglich die Fragen der Ausgestaltungsformen ein und derselben Abgabe zur Erörterung stehen, wird das Problem, ob eine laufende Vermögensteuer als solche in allen Steuersystemen der Mitgliedsländer als ein notwendiges Element anzusehen ist, hier beiseite gelassen. Es sei jedoch erwähnt, daß der SFA mehrheitlich der Ansicht ist, daß die Erhebung einer mit mäßigen Sätzen ausgestatteten Vermögensteuer schon als zweckmäßiges Mittel einer "discrimination fiscale des revenus" erwünscht ist. Eine solche Steuer hätte überdies den Vorteil, daß sie die Kontrolle der Einkommen- und Erbschaftsteuererklärungen verbessern bzw. erleichtern würde. Sie sollte, um die kleinen und mittleren Vermögen nicht übermäßig zu belasten, ziemlich erhebliche Freibeträge vorsehen, die nach dem Familienstand und dem Alter der Pflichtigen abzustufen wären. Der SFA ist sich zwar der Schwierigkeiten bewußt, die eine exakte und zeitnahe Bewertung zahlreicher Bestandteile des Gesamtvermögens mit sich bringt, hält aber diese Schwierigkeiten auf Grund der Erfahrungen in Ländern wie der Schweiz, den Niederlanden, der Bundesrepublik Deutschland, den skandinavischen Ländern usw. für nicht unüberwindbar.

Insoweit solche Vermögensteuern zur Erhebung gelangen, dürfte eine weitgehende Annäherung der Formen erwünscht sein. Dies gilt u.a. namentlich im Hinblick auf die Frage, ob der Steuer nur das Vermögen physischer oder auch das juristischer Personen unterworfen wird; daneben ist eine Harmonisierung in bezug auf das Verhältnis zwischen Einkommen- und Vermögensteuer (z.B. Abzugsfähigkeit der Vermögensteuer von der Einkommensteuer-Bemessungsgrundlage) einerseits, auf das zwischen Vermögensteuer und Ertragsteuern (vor allem: Grund- und Gebäudesteuern) andererseits geboten.

Der SFA ist der Auffassung, daß es im Interesse der Vermeidung einer Doppelbelastung liegt, die Vermögensteuer nicht auf juristische Personen zu erstrecken. Eine solche Regelung erscheint gerade vom Standpunkt einer Vermeidung steuerlich bedingter Wettbewerbsverschiebungen um deswillen notwendig, weil die Bedeutung der Vermögensbesteuerung unter sonst gleichen Umständen verschieden ist, je nachdem, ob in einem Land, bzw. in einem Industriezweig, kapitalintensive oder aber arbeitsintensive Unternehmungen eine vergleichsweise größere oder geringere Rolle spielen.

Was die Erbschaftsteuer anlangt, so ist deren fiskalische Bedeutung, gemessen an ihrem Anteil am Gesamtsteueraufkommen, heute überall gering. Dennoch sind sie - mindestens für große Erbschaften bzw. Nachlässe - vielfach so hoch, daß erhebliche internationale Differenzen zu steuerlich bedingten Wohnsitzverlegungen bzw. Kapitalbewegungen führen können. Dieses Argument betrifft allerdings nicht so sehr die Arten und Formen der Erbschaftsteuern als deren Höhe. Im Interesse größtmöglicher "Steuertransparenz" wäre aber eine gewisse formale Angleichung der Erbschaftsteuersysteme (nur Erbanfall- bzw. nur Nachlaßsteuer oder aber eine bestimmte Kombination beider) ebenfalls erwünscht.

Im übrigen können und sollten die Behinderungen des freien Kapitalverkehrs soweit sie aus großen Differenzen in der Steuerbelastung von Erbschaften bzw. Nachlässen resultieren - durch Doppelbesteuerungsabkommen beseitigt werden. Dabei wäre es sehr erwünscht, daß künftig die gleichen Kriterien für die subjektive Steuerpflicht (Staatsangehörigkeit oder "situs") in allen Mitgliedstaaten zur Anwendung gelangen.

B. Unterschiede in der Höhe gewisser Einzelsteuern und Vorschläge zur integrationspolitisch erforderlichen Verringerung dieser Unterschiede

1. Allgemeine Vorbemerkungen

Während, wie oben dargelegt (siehe S. 14 ff), Unterschiede in der relativen Gesamthöhe der Steuern im allgemeinen keine wettbewerbstörenden Wirkungen haben, insbesondere, wenn die betreffenden Ausgabestrukturen annähernd gleich sind, vermag der zwischenstaatliche Verkehr von Menschen, Waren und Kapitalien unter Umständen durch erheblichere Höhenunterschiede einzelner Steuern in starkem Maß beeinträchtigt zu werden. Wie groß der fragliche Unterschied sein muß, um solche Effekte zu erzeugen, ist nicht generell zu sagen, da in dieser Hinsicht die Dinge je nach Steuerart verschieden liegen. Neben den Transportkosten, die vor allem beim Warenaustausch eine bedeutende Rolle spielen, sind einerseits - namentlich bei Menschenwanderungen - nichtfiskalische Faktoren, andererseits - vor allem bei der Neugründung von Unternehmungen bzw. der Verlegung bestehender - jene natürlichen, technischen usw. Standortfaktoren in Berücksichtigung zu ziehen, deren Gewicht oft groß genug ist, um das der fiskalischen Momente zu kompensieren.

Bei der Abschätzung etwaiger wettbewerbsverfälschender Wirkungen von Steuer-
tarifdifferenzen ist die bereits hervorgehobene Tatsache zu beachten, daß es für solche Wirkungen bei vielen Abgaben nicht allein auf die Steuersätze als solche ankommt, sondern auf die effektive (reale) Steuerbelastung, die sich aus dem Zusammenspiel mehrerer Faktoren ergibt, von denen der Tarif nur einer ist. So kann etwa - ganz abgesehen von der gegebenenfalls unterschiedlichen Verwendung der Steuererträge - bei der Besteuerung des gewerblichen Gewinns oder des Arbeitslohns die effektive Einkommensteuerlast in einem Land A, in dem die nominellen Steuersätze über denen eines Landes B liegen, faktisch niedriger als die des Landes B sein, wenn in A höhere Freibeträge, für den Pflichtigen günstigere Bewertungs- und Abschreibungsgrundsätze und dergleichen mehr bestehen. Des weiteren ist von Belang, welche faktische Effizienz die gesetzlichen Tarifbestimmungen haben, ein Umstand, für den einerseits die Steuermoral der Pflichtigen, andererseits die Fähigkeit und Willigkeit der Steuerverwaltung, Steuerhinterziehungsversuchen zu begegnen, große Bedeutung haben. In bezug auf die beiden soeben erwähnten Punkte kommt offensichtlich viel auf die zur Anwendung gelangende Veranlagungs- und/oder Erhebungstechnik an. Bei Progressivsteuern (Einkommen-, Erbschaftsteuern) schließlich sind für die Effektivbelastung nicht lediglich die Tarifsätze als solche von Bedeutung, sondern auch die Struktur des Tarifs, also Höhen- und Längenunterschiede und sonstige Faktoren, die den Progressionsverlauf mitbestimmen.

Ergänzend ist auf folgenden Punkt hinzuweisen:

Gewisse Abgaben stehen hinsichtlich ihrer steuersystematischen Funktionen und ihrer mikro-ökonomischen Wirkungen mit anderen in einer besonders engen Beziehung, so

auch eine gewisse Harmonisierung der nationalen Steuersystemstrukturen bewirken. Erleichtert werden würde sie durch die Tatsache, daß die relative fiskalische Bedeutung dieser Steuern gering ist; so macht das Aufkommen an Salz-, Zündwaren-, Leuchtmittel-, Spielkarten- und Süßstoffsteuer zusammen gegenwärtig in der Bundesrepublik Deutschland 0,2 v.H. und selbst in Italien nur 1,1 v.H. der Gesamtsteuererträge aus.

Abschließend ist in diesem Zusammenhang noch zu erwähnen, daß dann, wenn ein inländisches Gut in Konkurrenz mit einem ausschließlich in einem anderen Mitgliedstaat produzierten Gut steht, das für ersteres weitgehend als Surrogat verwendet werden kann, eine Höherbelastung des Ersatzgutes zu beseitigen ist, da sie sich materiell als indirekte Protektion des heimischen Gutes charakterisiert, die kraft Vertrag unzulässig ist. Vermutet man das Bestehen eines solchen Sachverhalts, so muß man selbstverständlich die beiden Steuerbeträge mit dem Preis der Erzeugnisse abzüglich Steuer vergleichen.

b) Allgemeine Umsatzsteuer

Wenn davon ausgegangen wird, daß in allen Mitgliedstaaten als Basissteuer derselbe Umsatzsteuertyp, und zwar der einer Allphasen-Nettoumsatzsteuer, eingeführt wird, so würde das im Fall einer Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips dazu führen, daß aus etwaigen Steuertarifunterschieden sich ergebende Belastungsdifferenzen exakt berechnet und ausgeglichen werden könnten. Demgegenüber fragt es sich, ob Steuersatzunterschiede eine Anwendung des Ursprungslandprinzips erschweren oder unmöglich machen würden.

Sofern unter sonst gleichen Umständen (Steuerbefreiungen und dergleichen) angenommen wird, daß überall eine Allphasen-Nettoumsatzsteuer erhoben wird, kann selbst bei gleicher Tariffhöhe die Anrechnung von Abgaben, die von der Wertschöpfung im Exportland erhoben worden sind, auf Abgaben von der zusätzlichen Wertschöpfung im Importland als psychologisch störend empfunden werden. Faktisch würden allerdings unter diesen Umständen wettbewerbsverzerrende Wirkungen nicht auftreten. Anders liegen die Dinge, wenn das Vorsteuerabzugsverfahren Anwendung findet und erhebliche Steuertarifunterschiede zwischen zwei Mitgliedstaaten bestehen. Derartige Unterschiede können unter Umständen dazu führen, daß sie auf den "net value added" im Importland (bei geringer Tariffhöhe) entfallende Steuer im absoluten Betrag niedriger ist als jene, die sich (bei einem wesentlich höheren Steuersatz) im Exportland für den in diesem erzeugten Nettoproduktionswert errechnet; theoretisch hätte dann das Importland einen partiellen Rückerstattungsanspruch gegenüber dem Exportland. Diese Schwierigkeit entfielen, wenn statt des Vorsteuer- das Vorumsatzabzugsverfahren angewendet würde. Sofern man sich daher (a) zum allgemeinen Übergang zum Nettoumsatzsteuertyp entschließt und (b) das Bestimmungsland- durch das Ursprungslandprinzip ersetzen will, wird faktisch damit zugleich eine Entscheidung zugunsten des Vorumsatzabzugs getroffen (1).

(1) Ein Ausschußmitglied ist jedoch der Ansicht, daß im Falle erheblicher Unterschiede zwischen den von den Mitgliedstaaten angewandten Umsatzsteuertarifen die Wettbewerbsbedingungen im Hinblick auf die Exporte in Drittländer ernstlich beeinträchtigt würden, wenn die Methode des Vorumsatzabzugs anstelle der des Vorsteuerabzugs angewandt wird. Dies gilt insbesondere in Fällen, in denen das exportierende Land nur eine reine Handelsfunktion ausübt und in denen daher der in diesem Land zugefügte Wert sehr gering ist. Das erwähnte Ausschußmitglied ist ferner der Ansicht, daß selbst bei gleichen Sätzen der als Basissteuer gedachten Mehrwertsteuer die Bevorzugung und die Rechtfertigung der Methode des Vorumsatzabzugs noch einer gründlicheren Untersuchung bedürfte.

Auch unter diesen Voraussetzungen würde freilich zumindest bei größeren Steuersatzdifferenzen eine Beeinträchtigung der Wettbewerbsgleichheit eintreten. Zwar ist das Land mit einer relativ hohen Umsatzsteuer gewöhnlich zugleich dasjenige, das verhältnismäßig niedrige "direkte" Steuern erhebt, et vice versa. Die Wirkungen dieser letztgenannten Abgaben auf die Preise sind jedoch, wie bereits erwähnt, unsicher und im Einzelfall nicht exakt kalkulierbar. Infolgedessen ist es zur Hintanhaltung umsatzsteuerbedingter Wettbewerbsverschiebungen erforderlich, für die als Basissteuer gedachte Nettoumsatzsteuer (nicht aber auch für die neben ihr als Ergänzungsabgabe zu erhebende Einzelhandelsteuer) eine vollständige Tarifgleichheit zu verwirklichen.

c) Kapitalverkehrsteuern

Auch unter der Voraussetzung, daß dank Herstellung bzw. Aufrechterhaltung voller Konvertibilität der Währungen der Mitgliedsländer oder infolge der Schaffung einer einheitlichen EWG-Währung dem grenzüberschreitenden Kapitalverkehr keinerlei devisenrechtliche Hemmnisse mehr im Wege stehen, können Kapitalbewegungen, die sonst im Hinblick auf die komparativen Zins- oder Gewinnbedingungen stattgefunden hätten, durch steuerliche Momente erschwert oder unmöglich gemacht werden.

Unter diesen fiskalischen Momenten werden vermutlich im allgemeinen diejenigen - mindestens in the long run - die relativ größte Bedeutung für Investitionsentscheidungen haben, die sich auf die sogenannten direkten Steuern vom Einkommen bzw. gewerblichen Gewinn und vom Vermögen beziehen. Daneben können aber auch indirekte Abgaben vom Kapitalverkehr eine Rolle spielen.

Derartige Abgaben, die neben Steuern i.e.S. teilweise die Form von Stempel- oder Registrierungsabgaben aufweisen, belasten einmal die Gründung bzw. Kapitalerhöhung von Gesellschaften, ferner die Ausgabe von Aktien und Obligationen und schließlich Börsengeschäfte mit Wertpapieren. Sie sind gegenwärtig nach Art und Höhe in den einzelnen Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich geregelt. Überdies können sich in manchen Fällen Doppelbelastungen ergeben, die nur selten durch Doppelbesteuerungsabkommen vollkommen ausgeschaltet werden.

Bei einer Prüfung der Frage, ob die bestehende Unterschiedlichkeit der Kapitalverkehrsteuerlasten zu einer Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Kapitalverkehrs führt, ist zunächst hervorzuheben, daß die für die Gründung bzw. Kapitalerhöhung von Gesellschaften entscheidenden Überlegungen meist überwiegend nicht fiskalischer Natur sein dürften. Trotzdem wird bisweilen die Existenz erheblicher Verkehrsteuerdifferenzen einen marginalen Einfluß ausüben, der sich sowohl auf die Tatsache der Gründung bzw. Kapitalerhöhung als auch gegebenenfalls auf die Rechtsform der im Ausland zu gründenden Firma beziehen kann.

Der SFA ist der Meinung, daß im Gemeinsamen Markt die Wahl zwischen Gründung einer Niederlassung einer Aktiengesellschaft oder einer Tochtergesellschaft grundsätzlich nicht durch steuerliche Momente beeinflusst werden sollte.

Da die erwarteten Nettoerrenditen bei Obligationen eine größere Bedeutung für Anlageentscheidungen der Investoren zu haben pflegen, als das hinsichtlich von Aktien der Fall ist, steht zu vermuten, daß bei festverzinslichen Effekten ins Gewicht fallende Steuerlastdifferenzen den zwischenstaatlichen Kapitalverkehr relativ stärker beeinträchtigen als bei Dividendenpapieren. Diese Feststellung gilt sowohl in bezug auf Börsenumsatz- als auch auf Wertpapiersteuern.

Nach allem scheint sich für die Kapitalverkehrsbesteuerung eine weitgehende Harmonisierung als zweckmäßig oder sogar notwendig zu erweisen, um sowohl für Direktinvestitionen als auch für Anlagen in Wertpapieren einheitliche steuerliche Bedingungen für Unternehmer und Sparer in den Mitgliedstaaten zu schaffen. Die Harmonisierung muß im Idealfall darauf hinauslaufen, daß alle in Frage kommenden Abgaben nach Art und Höhe unifiziert werden, doch ließe sich zumindest für eine Übergangszeit auch eine Lösung denken, bei der durch Teilreformen wenigstens eine annähernd gleiche Effektivbelastung gleicher Kapitalverkehrsvorgänge realisiert wird. Daneben ist es geboten, jegliche Art von Doppelbelastungen im zwischenstaatlichen Kapitalverkehr auszuschließen. Schließlich sollte bei dieser Gelegenheit geprüft werden, ob innerhalb der zu harmonisierenden Abgaben noch Regelungen bestehen, die durch Steuerdiskriminierungen gewisser Kapital- bzw. Anlageformen - unabhängig davon, ob es sich um inländischen oder ausländischen Kapitalverkehr handelt - einen Verstoß gegen den Grundsatz fairen Wettbewerbs darstellen und aus diesem Grunde zu beseitigen sind.

Im übrigen ist der SFA der Ansicht, daß Kapitalverkehrssteuern im allgemeinen keine Elemente eines rationellen, den Gegenwartsverhältnissen entsprechenden Steuersystems bilden. Ihre absolute und namentlich ihre relative budgetäre Bedeutung ist trendmäßig im Sinken begriffen. Aus diesen Gründen empfiehlt der SFA eine Prüfung der Frage, wie im Rahmen einer etappenweise zu verwirklichenden Reform diese Abgaben ermäßigt und schließlich gänzlich beseitigt werden könnten. In dem Maß, in dem die Registrierung von Rechtsakten als nützlich oder notwendig anzusehen ist, wären die gegenwärtigen Kapitalverkehrssteuern durch mäßige Abgaben mit Gebührencharakter zu ersetzen.

Inwieweit die Harmonisierung der indirekten Belastungen von Kapitaltransaktionen durch eine solche der direkten Besteuerung, insbesondere auch eine einem gemeinsamen Markt gemäße Regelung des Quellenabzugs von Einkünften aus Kapitalvermögen, ergänzt werden muß, wird an anderer Stelle zu erörtern sein (siehe S.62 f und S.69 ff).

d) Kraftverkehrsabgaben und Beförderungsteuer

Der Kraftverkehr wird hauptsächlich durch zwei Abgaben belastet; die Kraftfahrzeugsteuer i.e.S., als deren Verpflichtungsgrund (Steuertatbestand) meist das Halten von Kraftfahrzeugen gilt, und die Mineralölabgaben. Bei Bemessung der Gesamthöhe aller dieser Abgaben (1) wird vielfach auch dann, wenn keine ausdrückliche (formelle) Zweckbindung des Steuerertrags (" earmarking ") besteht, an die Relation zwischen Steueraufkommen und Straßenbau- und -unterhaltungskosten gedacht. Infolgedessen kann unterstellt werden, daß ceteris paribus eine Korrelation zwischen Steuerhöhe und Umfang und Qualität der dem Kraftverkehr dienenden Straßen gegeben ist.

aa) Was zunächst die Kraftfahrzeugsteuer i.e.S. betrifft, so dürften gegenwärtig Steuerlastunterschiede im allgemeinen kaum wettbewerbsverfälschende Wirkungen erzeugen. Nur wenn unter sonst gleichen Umständen jene Unterschiede sehr erheblich sind, ließe sich denken, daß die Käufer von Autos und Lastkraftwagen sich bei ihren Kaufentschlüssen dadurch beeinflussen ließen. Sollte allerdings beim grenzüberschreitenden Verkehr die Herkunft der Wagen bzw. der Wohnsitz der Besitzer künftig keine Rolle mehr spielen, so könnte eine Steuerbelastungsdifferenz unter Umständen - und zwar namentlich für Wagen, die Unternehmen gehören - zu einer Art Steuerflucht Anlaß geben, indem Wagen in beträchtlichem Umfang in den Ländern mit der geringsten Kraftfahrzeugsteuer registriert würden. In diesem Fall würde daher eine weitgehende Angleichung der steuerlichen Effektivbelastungen kaum zu umgehen sein.

bb) Die Mineralölsteuer. Wie kaum eine andere Abgabe steht die Mineralölsteuer im Dienst einer großen Zahl von - teilweise einander widersprechenden - finanz- und wirtschaftspolitischen Zielsetzungen. Daraus erklärt es sich, daß die Mineralölbesteuerung fast überall zu einem heterogenen Gebilde geworden ist, das aus einer Mischung von Be- und Entlastungen bzw. Subventionen und einer Reihe von Maßnahmen besteht, die teils transport-, teils produktions- oder verbrauchspolitischen Erwägungen entspringen. In finanzieller Hinsicht ist zu berücksichtigen, daß die Mineralölsteuer aus strukturellen Gründen eine stark wachsende budgetäre Bedeutung gewonnen hat.

Der SFA sieht sich angesichts der Komplexheit des Charakters und der Wirkungen dieser Abgabe nicht in der Lage, detaillierte Vorschläge in bezug auf sie zu machen. Er begnügt sich mit dem Hinweis, daß eine weitgehende qualitative und quantitative An-

(1) Im internationalen Verkehr ist nicht so sehr die Gesamtlast dieser verschiedenen Abgaben als vielmehr ihre Zusammensetzung von Bedeutung. Ist etwa in einem Mitgliedstaat die Kraftfahrzeugsteuer i.e.S. relativ hoch, während die Mineralölabgaben relativ niedrig sind, oder vice versa, so werden bedenkliche Verzerrungen entstehen, wenn Personen- oder Lastwagen, die in diesem Staate registriert sind, Transportleistungen in einem anderen Land verrichten, wo sie für den von ihnen benötigten Treibstoff eine Verbrauchsteuer zu zahlen haben, die höher oder niedriger als die entsprechende im Registrierungsland erhobene Steuer ist.

gleichung der Mineralölabgaben der Mitgliedstaaten ein dringendes Erfordernis darstellt. Sofern - wie anzunehmen - die Staaten an der gegenwärtig üblichen Differenzierung der Steuersätze nach Art der Produkte bzw. Verwendungszwecke festzuhalten wünschen sollten, muß dafür Sorge getragen werden, daß über Steuerbefreiungen bzw. Beihilfen sowie zumindest über die Art, möglichst aber auch das Maß der Differenzierung ein Einverständnis zwischen den Mitgliedstaaten hergestellt wird. Was speziell die Sätze für Heizöl einer-, Benzin bzw. Dieselöl andererseits betrifft, so sollte im Rahmen eines bald zu fixierenden Zeitplans die progressive Angleichung dieser Sätze innerhalb der EWG vereinbart werden.

Der SFA empfiehlt, den ganzen mit der Mineralölbesteuerung zusammenhängenden Fragenkomplex durch einen Sonderausschuß erörtern zu lassen. Dieser hätte nicht nur die oben angedeuteten verschiedenen Aspekte dieser Abgabe, sondern auch ihr Verhältnis zu den sonstigen Transportsteuern sowie die Frage zu untersuchen, ob bzw. bis zu welchem Grad eine internationale Angleichung der Mineralölsteuer eine Änderung der bisher von den Mitgliedstaaten in bezug auf die Straßenkosten befolgten Finanzierungspolitik nötig machen würde.

cc) Neben Kraftfahrzeug- und Mineralölabgaben kommt für den Kraftverkehr - daneben auch für gewisse andere Transportzweige - eine Beförderungsteuer in Betracht.

Die Beförderungsteuer ist steuersystematisch ein Teil der allgemeinen Umsatzsteuer, von der man - sei es aus steuertechnischen, sei es aus verkehrspolitischen Gründen - die Besteuerung der Beförderungsentgelte ausgenommen hat. Grundsätzlich können aus internationalen Belastungsunterschieden der produzierten Güter, die durch eine unterschiedliche Ausgestaltung der Beförderungsteuer hervorgerufen werden, die gleichen Schlußfolgerungen wie aus Unterschieden der Umsatzsteuer selbst gezogen werden.

Das Ausmaß der Wettbewerbsverschiebungen ist bei gleich hohen Tarifunterschieden beider Steuern allerdings bei der Beförderungsteuer erheblich kleiner als bei der Umsatzsteuer, weil die Beförderungsentgelte nur einen relativ kleinen Teil der Kosten und damit der preisbestimmenden Faktoren der Güter darstellen. So würde selbst bei einem hohen Anteil der Transportkosten an den gesamten Kosten eines Gutes von 25 v.H., wie er relativ selten erreicht wird, und einem hohen Belastungsunterschied von zehn Punkten im Tarif zwischen 0 v.H. (keine Beförderungsteuer) und 10 v.H. des Beförderungsentgelts (Steuersatz, der nur in einigen Fällen in der Bundesrepublik Deutschland erhoben wird) der daraus resultierende Preisunterschied der Güter nur etwa 2 v.H. betragen. Die relativ geringe Bedeutung der Beförderungsteuer wird im übrigen durch ihren kleinen Anteil am gesamten Steueraufkommen der Mitgliedsländer unterstrichen, der zwischen 0,3 und 1,1 v.H. des gesamten Steueraufkommens schwankt.

Andererseits ist die Harmonisierung der Verkehrspolitik eine schwierige Aufgabe, die nicht noch durch fiskalische Unterschiede erschwert werden sollte. Außerdem führen

Unterschiede in der Höhe der Beförderungsteuer zwangsläufig zu Preisunterschieden, die die Wettbewerbslage unmittelbar beeinflussen. Es erscheint deshalb wünschenswert, die Beförderungsteuer - und zwar in erster Linie die Besteuerung des Güterverkehrs - in eine Harmonisierung einzubeziehen.

Wettbewerbsverschiebungen können durch Unterschiede in der Besteuerung der Beförderungsleistungen vor allen Dingen in folgender Hinsicht auftreten:

(a) durch Unterschiede in der Höhe der Güterpreise zwischen in verschiedenen Ländern hergestellten Produkten, die am gleichen Konsumort miteinander konkurrieren, obwohl die Preise der Güter am Produktionsort im Lande A und B und die Transportkosten (ohne Steuer) vom Produktionsort bis zum Konsumort gleich hoch sind. Sie können zu Nachfrageverschiebungen zwischen den in verschiedenen Ländern hergestellten Gütern und damit zu Standortverschiebungen der Produktion führen.

(b) durch Unterschiede in der Höhe der Beförderungskosten, die zu einer Umleitung des Verkehrs in dasjenige Land führen, das infolge einer niedrigeren (keiner) Beförderungsteuer niedrige Transportkosten aufweist. Wenn z.B. auf dem Landweg Güter von den Beneluxländern nach Italien oder umgekehrt transportiert werden sollen, dürften schon relativ geringe steuerlich bedingte Transportkostenunterschiede zwischen Frankreich und der Bundesrepublik Deutschland genügen, um den Verkehr in das Land mit den niedrigen Transportkosten zu leiten. In diesem Fall ist für die Wettbewerbsverschiebung nicht der unterschiedliche Anteil der Beförderungsteuer am Verkaufspreis der Produkte sondern an den Transportkosten relevant, auf die sich Unterschiede in der Höhe der Beförderungsteuer naturgemäß viel stärker auswirken. Allerdings spielen für diesen Vorgang auch die Belastung des Kraftstoffs durch die Mineralölsteuer und eine eventuelle Belastung des Kraftfahrzeugs durch die Kraftfahrzeugsteuer mit.

(c) durch eine mehrfache Belastung der Beförderungsleistungen, die sich auf mehrere Länder erstrecken mit Beförderungsteuer. Durch eine solche Doppelbesteuerung werden Güter aus anderen Ländern im Verhältnis zu den im Verbraucherland hergestellten diskriminiert. Eine solche Mehrfachbelastung tritt z.B. ein, wenn die Steuer an die beförderten Tonnen oder an das gesamte Beförderungsentgelt anknüpft bzw. als Stempelsteuer auf die Frachtdokumente erhoben wird. Diese Wettbewerbsverschiebungen sollten dadurch beseitigt bzw. verringert werden, daß

1. die Bemessungsgrundlage der Beförderungsteuer so festgelegt wird, z.B. durch Anknüpfung an die im Inland zurückgelegten t/km oder an den auf die einzelnen Länder entfallenden Teil des Beförderungsentgelts, daß eine Doppelbesteuerung vermieden wird;
2. die Steuer die Beförderungsleistungen auf den verschiedenen Transportwegen (Schienen-, Straßen-, Luft- und Wasserverkehr) in den Ländern gleich behandelt. Dazu gehört nicht nur, daß die Mitgliedsländer sich einigen, den Verkehr auf einem Transportmittel - z.B. im Güterverkehr auf der Straße - in die Steuer einzubeziehen oder zu befreien, sondern auch, daß der Transport auf einem konkurrierenden Transportmittel, z.B. der Binnenschifffahrt, gleich behandelt wird, weil sonst bei unterschiedlichen Transportmöglichkeiten, die für ein im Ausland und im Inland hergestelltes Gut bestehen (unbesteuertes Wasserweg für importiertes Gut bis in die Nähe des Konsumortes, besteuertes Straßen- oder Schienenweg für im Inland hergestelltes Gut), steuerlich bedingt Wettbewerbsverschiebungen eintreten;

3. Unterschiede in der Bemessungsgrundlage, den Befreiungen und den Tarifen verringert werden.

e) Einkommensteuer

Die Wahl, die bei den hauptsächlichlichen sogenannten indirekten Steuern zwischen Ursprungs- und Bestimmungslandprinzip getroffen werden muß, findet im Bereich der Einkommensbesteuerung ihr Analogon in der Wahl zwischen dem Land, in dem sich die Einkunftsquelle und dem, in welchem sich der Wohnsitz des Steuerpflichtigen befindet (siehe S. 77 f und 82 f).

Normalerweise findet bei Einkommen- und Körperschaftsteuern das Prinzip der Besteuerung nach dem Herkunfts- oder Quellenstaat Anwendung. Diese Tatsache hat verschiedene Gründe: Die genannten Steuern bzw. die ihr unterworfenen Einkünfte können - insbesondere was gewerbliche, landwirtschaftliche usw. Gewinne betrifft - besser und leichter von einer Steuerverwaltung kontrolliert werden, deren Beamte die Verhältnisse des Landes, in dem die fragliche Tätigkeit ausgeübt wird, aus eigener Anschauung und Erfahrung genau kennen, und ferner erscheint es als ein Gebot geschickter Besteuerungspsychologie, etwaige fremdenfeindliche Stimmungen dadurch auszuschalten, daß man Ausländer Steuern in dem Lande zahlen läßt, in dem sie eine auf Gewinnerzielung gerichtete Tätigkeit ausüben; darüber hinaus verbietet sich eine Anwendung des bei "indirekten" Steuern vielfach üblichen Bestimmungslandprinzips auf Einkommen- und Körperschaftsteuern deshalb, weil selbst in dem Fall, daß diese auf den Gewinn abgewälzt werden könnten, es keine praktische Möglichkeit gibt, für jedes Erzeugnis den Betrag zu errechnen, den eine "Ausgleichsteuer" hier bei der Einfuhr oder eine Vergütung bei der Ausfuhr in v.H. des Einkaufspreises ausmachen müßte.

Trotzdem dürfte nicht zu bestreiten sein, daß auch auf dem Gebiet der Einkommens- und Gewinnbesteuerung erhebliche Differenzen in der Effektivbelastung der Herstellung binnenmarktähnlicher Verhältnisse abträglich sein können. Damit ist zweierlei gesagt: Einmal hat das Vorhandensein kleiner Belastungsunterschiede, wie auch die Finanzgeschichte lehrt, angesichts des Gewichts nicht fiskalischer Überlegungen für die Entscheidungen hinsichtlich Standort von Unternehmen, Domizil von Rentiers, Tätigkeits- und Wohnort von Arbeitern, Angestellten und Angehörigen der freien Berufe usw. in der Regel keine künstlichen Wettbewerbsverschiebungen bzw. dadurch ausgelöste internationale Wanderungen im Gefolge; zum andern wirken in vielen Fällen selbst größere Steuerlastunterschiede nicht notwendig wettbewerbshemmend.

Es ist jedoch anzuerkennen, daß namentlich im Fall großer Kapitalgesellschaften Steuerdifferenzen die Wahl des Landes beeinflussen können, in dem eine neue (Mutter- oder Tochter-) Gesellschaft oder eine neue Zweigniederlassung errichtet wird, ebenso wie sie für die Wahl des Landes bestimmend zu sein vermögen, in dem die seitens einer Tochtergesellschaft erzielten Gewinne als Reserven gehalten werden. Darüber hinaus ist es unter Umständen möglich, daß selbst relativ bescheidene Unterschiede in der einkommen- und/oder körperschaftsteuerlichen Belastung reiner Kapitaleinkünfte zu einer "misallocation of capital" führen.

Für die Einkommensteuer gilt im besonderen Maß das, was oben (S. 50 f) bereits erwähnt wurde, daß nämlich die bloßen Tarifsätze wenig hinsichtlich der entscheidenden Effektivbelastung aussagen, daß neben der Einkommen- und Körperschaftsteuer diesen funktional ähnliche Zusatzbelastungen zu berücksichtigen sind, wie namentlich Vermögens-

und Gewerbesteuern, und daß schließlich das moralische und intellektuelle Niveau der Steuerpflichtigen einerseits, Fähigkeit und Willigkeit der Steuerverwaltung, die gesetzlichen Bestimmungen möglichst vollkommen zur Anwendung zu bringen, andererseits zu einem hohen Grad darüber entscheiden, wie sich das Verhältnis zwischen nominal-legaler Belastung und Effektivbelastung gestaltet. Würde diesbezüglich die ceteris paribus-Klausel faktisch gelten, so würde vermutlich in vielen Fällen die jetzt vorhandene Differenz zwischen den Tarifsätzen mehrerer Staaten sich erheblich reduzieren lassen.

Es ist allerdings zuzugeben, daß Niveau und Progressionsverlauf der Einkommensteuertarife weitgehend auch Funktion der Wirtschaftskraft, insbesondere der diese widerspiegelnden Höhe und Verteilung des Volkseinkommens sind und daß daneben - von Land zu Land verschiedene - Ansichten hinsichtlich der erwünschten Redistribution eine Rolle spielen. So sind zur Erzielung eines (relativ) gleichen Steueraufkommens in einem ärmeren Land höhere Effektivbelastungen notwendig, als in einem wohlhabenderen, und Entsprechendes gilt bezüglich der geringeren oder größeren Einkommenskonzentration (siehe S. 17). Aus diesem Grund wäre der Versuch eines vergleichsweise wenig wohlhabenden Landes, sich durch hohe Einkommensteuertarife einen Steuerertrag zu sichern, der dem in reicheren Ländern erzielbaren entspricht, "self-defeating", d.h. er würde auf die Dauer nur zu einer Verstärkung der Wirtschafts- und Steuerkraftunterschiede führen (siehe S. 20).

Unterstellt man hingegen, daß relativ hohe Einkommen- und/oder Körperschaftsteuerbelastungen in reicheren, geringere Belastungen in weniger reichen Volkswirtschaften anzutreffen sind, so wird insbesondere für Unternehmen angenommen werden können, daß diese die Unterschiede in den nicht fiskalischen Umständen (einschl. der Steuerertragsverwendung) als mindestens partielle Kompensation für die Steuerlastdifferenzen ansehen werden.

Im folgenden werden bestimmte Gruppen von Einkünften daraufhin betrachtet, inwieweit zwischenstaatliche Unterschiede der effektiven Einkommen- und/oder Körperschaftsteuerlast ihre Empfänger in deren Entscheidungen über ihren Wohnsitz, den Ort ihrer Tätigkeit oder den der Anlage ihrer Kapitalien zu beeinflussen vermögen.

1. Einkünfte aus unselbständiger Arbeit

Soweit Wanderungen von unselbständigen Arbeitnehmern durch Unterschiede in den Verdienstmöglichkeiten beeinflußt werden, scheinen diese heute überwiegend an Hand der nominalen Beträge des sog. "take-home"-Lohns bzw. -Gehalts abgeschätzt zu werden. Die Differenz zwischen diesen Beträgen und den Bruttolöhnen und -gehältern besteht aus Einkommen-(Lohn)-steuer einerseits, Sozialversicherungsabgaben andererseits. (Differenzen in der Kaufkraft gleicher Nominalnettolöhne - gleichviel ob und gegebenenfalls in welchem Maß diese Differenzen durch die Verbrauchbesteuerung verursacht sind - pflegen nach aller Erfahrung keine oder doch keine entsprechende Würdigung zu erfahren).

Bei gleicher Nominalhöhe dürfte für Löhne und Gehälter, die nach westeuropäischen Industrieländerstandards als solche mittleren Niveaus anzusehen sind, die Summe der Abzüge für Lohnsteuer und Arbeitnehmeranteile an den Sozialversicherungskosten gegenwärtig in Belgien, Frankreich und Deutschland nicht sehr erheblich voneinander differieren, während sie in Luxemburg wesentlich geringer, in Italien wesentlich höher liegen. Aus solchen Unterschieden können jedoch nicht ohne weiteres Schlüsse in bezug auf mögliche steuerlich bedingte Wanderungsimpulse der Arbeitnehmer gezogen werden. Erstens nämlich

ist zu vermuten, daß die Differenzen der Löhne für etwa gleiche Tätigkeiten vielfach so groß sind, daß dadurch Unterschiede in der Höhe der Steuer- und Soziallasten weitgehend kompensiert, wenn nicht gar überkompensiert werden. Angenommen beispielsweise, daß - bei gleicher Kaufkraft des Geldes und übereinstimmender Konsumstruktur - der Lohn für eine bestimmte Arbeit in der Bundesrepublik brutto 8 000 DM und netto 6 400 DM beträgt (Steuer- und Sozialabgabenbelastung also = 20 v.H.), während die entsprechenden Ziffern für die Niederlande 7 000 DM und 5 800 DM (Steuer- und Sozialabgabenbelastung also = rund 17 v.H.) lauten, so ist evident, daß trotz der größeren Belastung des deutschen Lohnes dieser - netto - für Niederländer attraktiv sein würde. Zweitens ist zu bedenken, daß die Arbeitgeber in einem von Land zu Land wechselnden Maß zu den Kosten der Sozialversicherung beitragen. Werden diese Beträge als "unsichtbare Lohnzuschläge" mit berücksichtigt, so wird in vielen Fällen die ländermäßige Rangordnung der Löhne geradezu umgekehrt. Drittens mag psychologisch eine Rolle spielen, daß ceteris paribus die Arbeitnehmer in einem Land eine ihnen gesetzlich-zwangsweise gewährte weitgehende soziale Sicherheit, die eine entsprechende Reduktion ihres Verfügungseinkommens impliziert - eine Regelung, die ihnen bei geringeren Leistungen der obligatorischen Sozialversicherung ein höheres Verfügungseinkommen beläßt, aus dem sie dann selbst (partiell) Vorsorge für Krankheitsfälle und dgl. zu treffen haben - vorziehen, während in anderen Ländern die entgegengesetzte Haltung zu beobachten ist. Und viertens schließlich ist zu bedenken, daß nicht fiskalische bzw. nicht ökonomische Momente (Sprach- und Milieuunterschiede usw.) eine solche Bedeutung haben können, daß sie zwischenstaatlichen Wanderungen, auch soweit diese durch nicht unerhebliche steuerlich bedingte Nettolohnunterschiede motiviert erscheinen könnten, entgegenstehen.

Nach allem scheint eine Angleichung der Steuersätze für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, wenn sie auch vielleicht aus prinzipiellen Gründen als erwünscht anzusehen ist, keine besonders dringliche Aufgabe zu sein. Eine endgültige Entscheidung der Frage würde eine genauere Kenntnis der relevanten Daten voraussetzen, als sie gegenwärtig möglich ist. Da eine solche Kenntnis stark erleichtert würde, wenn die Lohnsteuersysteme als solche - also unabhängig von den Tarifen - harmonisiert wären, ist eine Angleichung dieser Systeme schon aus diesem Grunde ein dringliches Desideratum. Im übrigen werden Lohnsteuerunterschiede um so größere Bedeutung erlangen, je mehr sich im Laufe der Integration die Bruttolöhne in den Mitgliedstaaten einander angleichen und psychologische bzw. rechtliche Hemmnisse der Freibeweglichkeit von Arbeitskräften beseitigt werden.

2. Einkünfte aus selbständiger (freiberuflicher) Tätigkeit

Für die steuerliche Gesamtsituation von freiberuflich Tätigen (Ärzten, Rechtsanwälten, Künstlern usw.) kommt es neben der Einkommensteuer auf Art und Maß der Umsatz- und gegebenenfalls der Vermögenbesteuerung an, der diese Personen unterliegen. Die Einkommensteuer besitzt jedoch innerhalb der Gesamtsteuerlast derselben in allen EWG-Ländern eine ausschlaggebende Bedeutung; erst bei sehr hohen Umsätzen oder/und Vermögen gewinnen - bei gleichfalls relativ erheblichem freiberuflichem Einkommen - in einzelnen Ländern, wie namentlich der Bundesrepublik Deutschland und, in geringem Maße, in Luxemburg, Vermögen- und Umsatzsteuern ein nicht zu vernachlässigendes Gewicht. Für die große Masse der hier in Betracht kommenden Pflichtigen kann jedoch davon ausgegangen werden, daß, da ihre totalen Steuerzahlungen zu 90 v.H. und mehr aus Einkommensteuer bestehen, allein

diese letztere, wenn überhaupt, für fiskalisch motivierte "Standortsverlagerungen" über die Grenzen hinweg in Frage kommt.

Die Unterschiede der formellen, d.h. an Hand der gesetzlichen Vorschriften errechneten Einkommensteuer für freiberufliche Einkünfte zwischen den Mitgliedstaaten sind z.T. gering, z.T. sehr erheblich, wobei für die Größe der Differenzen ceteris paribus u.a. der Familienstand der Pflichtigen eine Rolle spielt (am wenigsten in Italien, am meisten in Frankreich). Daneben wechselt der Abstand zwischen den prozentualen Belastungen in den verschiedenen Ländern, gemäß dem unterschiedlichen Progressionsverlauf der nationalen Tarife, je nach der Höhe der verglichenen Einkommen.

Machen schon die angedeuteten Momente - insbesondere im Rahmen einer dynamischen Betrachtung - ein generelles Urteil über die möglichen Wirkungen der Belastungsdifferenzen schwer, so kommt hinzu, daß die Bedeutung gleichhoher Differenzen dieser Art von Beruf zu Beruf verschieden sein dürfte. Auch wenn man davon ausgeht, daß im Endstadium der Integration eine vollständige Freizügigkeit der Berufsausübung gegeben sein sollte, bleibt die Tatsache bestehen, daß bei vielen - nicht allen! - freiberuflich Tätigen Unterschiede der Sprache, des Milieus, der Rechtssysteme und dgl. mehr sowie, weitgehend im Zusammenhang damit, der Bruttoverdienstmöglichkeiten im Zweifel von größerem Belang sein werden als die gegenwärtig zu beobachtenden Steuerbelastungsunterschiede. Deren Höhe dürfte übrigens de facto vielfach weit geringer sein, als das bei reinen Steuerrechtsvergleichen in Erscheinung tritt, da diese die z.T. sehr erheblichen Unterschiedlichkeiten der Veranlagungsmethoden (z.B. weitgehende Pauschalierungen in Frankreich!), der Steuermoral usw., nicht zum Ausdruck bringen können.

Für die große Mehrzahl der freiberuflich Tätigen dürfte sich daher die Frage der Notwendigkeit einer Steuerangleichung in etwa derselben Weise stellen, wie für unselbstständig Erwerbstätige. Es darf jedoch nicht übersehen werden, daß für Angehörige gewisser freier Berufe, bei denen Schwierigkeiten der sprachlichen Verständigung, Unterschiede der Rechtsordnungen und dgl. keine große Bedeutung für die Wahl des Tätigkeitsorts besitzen (z.B. beratende Ingenieure, Architekten, Künstler usw.), die gegenwärtig bestehenden Steuerbelastungsdifferenzen die Freizügigkeit nicht unerheblich einzuschränken vermögen.

3. Einkünfte aus Kapitalvermögen

Für die Erträge des Mobiliarkapitals spielen Unterschiede in der effektiven Steuerbelastung offensichtlich eine besonders bedeutsame Rolle in bezug auf die freie Beweglichkeit der Kapitalien. Neben der Einkommensteuer kommen hier die Körperschaftsteuer, der Steuerabzug von Kapitalerträgen, die Kapitalverkehrssteuern sowie gegebenenfalls die Vermögensteuer in Frage.

Läßt man gewisse Sonderprobleme, die mit der Besteuerung von Dividenden zusammenhängen, hier außer Betracht (siehe S. 67 ff), so ist folgendes zu sagen:

In den Fällen, in denen Kapitaleinkünfte mit anderen Einkünften zusammen das Gesamteinkommen bilden, das als solches der allgemeinen (synthetischen) Einkommensteuer unterliegt - diese Fälle dürften überall die große Mehrzahl darstellen -, ist die den Kapitalerträgen zuzurechnende Einkommensteuerlast nur hypothetisch zu berechnen (etwa als Marginalbelastung). Trotzdem werden erhebliche Unterschiede in bezug auf diese Steuerlast vielfach die Anlageentscheidungen der Kapitalbesitzer beeinflussen. Diese Tat-

sache ist ein weiteres Argument zugunsten einer gewissen Angleichung der Einkommensteuertarife und der sonstigen, für die Effektivsteuerlast wichtigen Faktoren.

Entscheidende Bedeutung in dieser Hinsicht dürfte jedoch nach Ansicht des SFA weniger der Struktur des Einkommensteuertarifs als vielmehr der Art und Höhe des Quellenabzugs zukommen. In besonderem Maß gilt das für jenen Quellenabzug, der auf die Zins- und Dividendenbezüge von Individuen Anwendung findet, die sich ihrer Person (Identität) nach den mit dem Abzug betrauten Stellen nicht bekannt machen und von denen anzunehmen ist, daß sie die fraglichen Einkünfte nicht für Zwecke der Einkommensbesteuerung deklarieren und sich den Steuerabzug nicht auf die Einkommensteuer anrechnen lassen, sondern ihn als endgültige Steuerbelastung ihrer Kapitaleinkünfte betrachten und hinnehmen. Infolgedessen muß mindestens für diese Fälle eine vollkommene steuerliche Gleichbehandlung in den Mitgliedstaaten sichergestellt werden. Dementsprechend ist unten (siehe S. 67 ff) vorgeschlagen worden, solche Zinsen und Dividenden einem (relativ hohen) einheitlichen Quellenabzug zu unterwerfen. Damit wird natürlich die Möglichkeit, daß der Empfänger solcher Einkünfte diese deklariert und im Rahmen der Anrechnung auf seine Einkommensteuer gegebenenfalls einen Teil des Abzugs erstattet erhält, nicht ausgeschlossen.

Besondere Beachtung verdienen auch die Regelungen der Besteuerung von Wertzuwachsen ("capital gains"). Wenn, wie das gegenwärtig der Fall ist, diese Gewinne steuerlich sehr unterschiedlich in den einzelnen Ländern behandelt werden, so vermag dieser Umstand die Freizügigkeit des Mobiliarkapitals erheblich zu beeinträchtigen. Die Beseitigung oder zumindest die weitgehende Verringerung solcher Unterschiede erscheint daher dringend geboten.

4. Gewerbliche Einkünfte

Diese Einkünfte unterliegen je nach der Rechtsform der Unternehmungen der Einkommen- oder der Körperschaftsteuer; dazu tritt unter Umständen - wie namentlich in der Bundesrepublik Deutschland - eine mehr oder minder Realsteuercharakter tragende Gewerbesteuer, und schließlich ist die Belastung durch die Grund- bzw. Gebäudesteuer sowie gegebenenfalls eine allgemeine Vermögensteuer zu berücksichtigen.

Wie schon hervorgehoben (siehe S. 26/29), gehen die Ansichten darüber, ob bzw. inwieweit die erwähnten Abgaben, und zwar namentlich die Einkommensteuer, überwältzt werden können und faktisch überwältzt werden, auseinander; es herrscht jedoch weitgehende Übereinstimmung in bezug auf zwei Punkte, nämlich, daß erstens eine zumindest partielle Überwälzbarkeit, vor allem bei Grund- und Gewerbesteuern, in geringerem Maß auch bei Körperschaft- und Vermögensteuern als wahrscheinlich gelten kann und daß zweitens auch bei der allgemeinen Einkommensteuer gewisse Preiseffekte als wahrscheinlich anzusehen sind. Angesichts dessen könnte man sich auf den Standpunkt stellen, daß unter der (allerdings hinsichtlich der Einkommensteuer kaum realistischen) Annahme vollständiger Abwälzung zwischenstaatliche Steuerlastunterschiede für die Unternehmer keine große Bedeutung hätten, da sie ja voraussetzungsgemäß keine Gewinndifferenzen bewirkten. Es ist jedoch zu bedenken, daß selbst im Fall einer totalen Abwälzung der genannten Abgaben, d.h. einer entsprechenden Preiserhöhung, der Nettogewinn beeinträchtigt werden wird, und zwar ceteris paribus um so mehr, je größer die Elastizität der Nachfrage nach den von den einzelnen Unternehmen angebotenen Produkten ist. Auf der anderen Seite wird man realistischerweise davon ausgehen müssen, daß eine progressive Einkommensteuer auf

gewerbliche Einkünfte, insbesondere wenn die Situation eines Käufermarkts besteht, nicht oder doch nur teilweise abgewälzt werden kann.

Untersuchen wir unter diesen Voraussetzungen nunmehr die Frage, ob bzw. inwieweit mehr oder minder erhebliche Unterschiede in den nationalen Steuerleistungen der Unternehmen deren Konkurrenzlage und Freizügigkeit beeinflussen können.

Was zunächst die Frage der zwischenstaatlichen Freizügigkeit betrifft, so spielen, wie empirische Untersuchungen dargetan haben, fiskalische Erwägungen bei der Standortwahl von Unternehmen im allgemeinen keine entscheidende, sondern nur eine sekundäre Rolle. Jedenfalls aber pflegen bei diesbezüglichen Entscheidungen - auf staatlicher wie namentlich auch kommunaler Ebene - neben den Steuerzahllasten die von den Gebietskörperschaften aus Steuermitteln finanzierten öffentlichen Dienste in Betracht gezogen zu werden. Gilt das schon für die Verhältnisse innerhalb einer bestimmten Volkswirtschaft, so noch mehr dann, wenn bei der Standortwahl oder -verlegung verschiedene Nationalwirtschaften vergleichend ins Auge gefaßt werden. Im ganzen wird man daher sagen können, daß nur unter der Voraussetzung, daß beträchtliche internationale Unterschiede in der gesamten fiskalischen Nettobelastung gewerblicher Einkünfte bestehen, durch solche Differenzen im Hinblick auf ihre Auswirkungen auf die erwarteten Unternehmensgewinne rein ökonomisch nicht begründete Standortsverlagerungen provoziert werden.

Diese Annahme gilt freilich mehr für kleine und mittlere als für große Unternehmen, die erstens beweglicher sind, zweitens ihre Entscheidungen ohne Rücksicht auf nicht rationale Momente, die bei kleineren Unternehmen eine gewisse Rolle spielen, treffen und die drittens nicht einer (progressiven) Einkommen-, sondern einer (proportionalen oder nur leicht degressiven) Körperschaftsteuer unterliegen, für die relativ größere Abwälzungschancen gegeben sind. Selbst wenn sich daher nicht empirisch nachweisen ließe, daß die z.Z. für derartige große Unternehmen bestehenden internationalen Steuerlastdifferenzen so stark ins Gewicht fallen, daß man dadurch motivierte Standortverlagerungen prima facie als wahrscheinlich ansehen könnte, wäre es erwünscht, daß die Körperschaftbesteuerung und der Steuerabzug von Dividenden (gegebenenfalls zu züglich der sonstigen oben angeführten Abgaben) in den Mitgliedstaaten formal und material einander angeglichen würden.

Wurde im vorhergehenden von den möglichen Wirkungen ausgegangen, die sich aus unterschiedlichen Fiskalbelastungen gewerblicher Einkünfte im Hinblick auf ihre direkten und indirekten Wirkungen auf die Gewinnaussichten ergeben, so ist nunmehr zu prüfen, ob in dem Maß, wie die verschiedenen von den Unternehmen zu zahlenden "direkten" Steuern von ihnen mit Erfolg in Kosten und Preise eingerechnet werden können, zwischenstaatliche Wettbewerbserschwerungen entstehen. Grundsätzlich kann eine solche Möglichkeit nicht geleugnet werden; es ist jedoch auf zwei Tatbestände hinzuweisen, die sie abzuschwächen vermögen: Einmal sind Einkommen- und Körperschaftsteuer allgemeine Belastungen, von denen zu vermuten ist, daß internationale Differenzen sich weitgehend über den Wechselkurs ausgleichen, und zum andern ist auch für den hier behandelten Aspekt des Problems von Bedeutung, ob bzw. inwieweit Unterschiede der Steuerzahllasten durch Unterschiede in den für die Unternehmen wichtigen Staatsleistungen kompensiert werden.

Unter Berücksichtigung der Tatsache, daß gewisse Steuerlastdifferenzen auf einzelstaatlicher (kantonalen) und/oder kommunaler Ebene in Bundesstaaten wie der Schweiz und den Vereinigten Staaten, aber auch (Gewerbsteuer!) in der Bundesrepublik faktisch keine oder nur bescheidene Behinderungen des Wettbewerbs bewirkt haben, wird man nach allem die folgende Feststellung wagen können: Unterschiede in der Besteuerung gewerblicher Einkünfte werden nur dann die Freizügigkeit und/oder die Konkurrenzsituation im Verkehr der Mitgliedstaaten der EWG untereinander nachteilig beeinflussen, wenn jene Unterschiede - unter Berücksichtigung der steuerlich finanzierten öffentlichen Dienste - ein erhebliches Maß aufweisen.

Speziell für die Körperschaftssteuer unterworfenen Großunternehmen wird jedoch eine weitgehende Angleichung der Effektivbelastungen als erwünscht, ja als notwendig anzuerkennen sein.

In diesem Zusammenhange ist nochmals daran zu erinnern (siehe S. 50 f), daß es bei den hier erörterten Fragen - von psychologischen Wirkungen, die sich aus erheblichen internationalen Differenzen in bezug auf den Progressionsverlauf bzw. in den Marginalsätzen ergeben können, abgesehen - nicht so sehr auf die formellen Steuertarife als vielmehr die realen Belastungen ankommt, für die neben den Steuersätzen u.a. die Vorschriften über die Gewinnermittlung, die Erhebungsmethoden usw. von großer Bedeutung sind. Die gegenwärtig in dieser Beziehung bestehenden internationalen Unterschiede führen dazu, daß die "Steuertransparenz" stark beeinträchtigt wird. Wichtiger ist, daß im Innern eines Landes etwa die Wertermittlungs- und Abschreibungsgrundsätze, aber auch die Regelungen des Verlustvortrags, selbst wenn sie formal allgemeinen Charakter tragen, um deswillen faktisch zu einer differenzierenden steuerlichen Behandlung gewisser Wirtschaftszweige, Unternehmen bzw. - indirekt - der von diesen hergestellten Produkte führen, weil die für die Pflichtigen günstigen Möglichkeiten nicht von allen voll in Anspruch genommen werden können. Soweit daraus wie immer geartete Steuerdiskriminierungen in einem Land resultieren, die in anderen Ländern nicht oder nicht in gleicher Richtung und / oder Höhe bestehen, müssen Störungen im Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten die Folge sein. Der SFA ist daher der Auffassung, daß es im Interesse der Verhinderung solcher Störungen dringend geboten ist, die erwähnten Diskriminierungen sei es zu beseitigen, sei es zu harmonisieren. Daß darüber hinaus auch eine weitgehende Angleichung der Bestimmungen über die Methoden der Veranlagung (Besteuerung wirklicher Gewinne vs. Pauschalierung) und der Erhebung (Regelung der Voraus- und Abschlußzahlungen nach Art und Tempo) erwünscht ist, wurde bereits (siehe S. 39 f) hervorgehoben.

5. Landwirtschaftliche Einkünfte

Wenn die landwirtschaftlichen Einkünfte in annähernd derselben Weise wie gewerbliche Einkünfte zur Einkommen- und gegebenenfalls zur Vermögensteuer herangezogen würden, dann könnte man in bezug auf sie zu ähnlichen Schlußfolgerungen wie den soeben angeführten gelangen. In Wirklichkeit aber liegen die Dinge so, daß die überwiegende Zahl der Landwirte und der größte Teil der landwirtschaftlichen Einkünfte aus metaökonomischen (politischen, sozialen usw.) Erwägungen selbst dort, wo sie theoretisch grundsätzlich allgemeinen Steuern unterliegen, faktisch eine Vorzugsbehandlung genießen. Es kommt hinzu, daß die Landwirtschaft, die auf der einen Seite relativ geringe Steuerleistungen erbringt, auf der anderen im Genuß erheblicher - diese meist weit übersteigender - Subventionen steht.

Die sich so für die Landwirtschaft ergebenden finanziellen Nettobelastungen zu errechnen, würde die Möglichkeiten des SFA bei weitem übersteigen. Er begnügt sich daher mit der Feststellung, daß unter den gegebenen Umständen Störungen des zwischenstaatlichen Wettbewerbs landwirtschaftlicher Einkünfte mit Einkommensteuern kaum nachweisbar sein dürften (anders steht es wahrscheinlich hinsichtlich der realen Grundsteuer). Wohl aber steht zu vermuten, daß die Steuer- und Subventionspolitik innerhalb der einzelnen Länder auf gewisse Betriebe und Agrarerzeugnisse diskriminierende Wirkungen hat, die die Wettbewerbsverhältnisse wie im inneren, so im zwischenstaatlichen Verkehr verzerren. Derartige Regelungen zu beseitigen, wird spätestens dann als dringliche Aufgabe anzusehen sein, wenn prinzipiell auch für den Austausch landwirtschaftlicher Erzeugnisse innerhalb der EWG-Länder ähnliche Konkurrenzbedingungen zugelassen werden, wie sie für den Austausch industrieller Güter vorgesehen sind.

f) Fragen der Höhe der Körperschaftsteuer und des Quellenabzugs von Dividenden

Während es bei der Individualeinkommensteuer für die Interessen eines gemeinsamen Markts genügt - zugleich aber auch erwünscht ist -, daß eine gewisse Annäherung der Tarife bzw. der Effektivbelastungen erfolgt, ist die Körperschaftsteuer nach Ansicht des SFA zumindest hinsichtlich der Belastung nichtausgeschütteter Gewinne mit einem (annähernd) gleichen Satz auszustatten. Die Notwendigkeit dazu ergibt sich daraus, daß die Körperschaftsteuer hauptsächlich große Unternehmen trifft, deren Tätigkeit über die Grenzen eines Landes hinausreicht und bei deren Erwägungen über die Wahl bzw. die Verlegung des Sitzes die Nettogewinnerwartungen, für die die Steuer von Bedeutung ist, eine größere Rolle spielen als für die meisten einkommensteuerpflichtigen Unternehmungen. (Siehe S. 63 ff)

1. Der Körperschaftsteuertarif

Der SFA spricht sich, wie bereits erwähnt (siehe S. 40 ff), für eine Differenzierung der Körperschaftsteuer nach Maßgabe der Gewinnverwendung aus.

Was die auf nichtausgeschüttete Gesellschaftsgewinne anzuwendende Steuer betrifft, so ist der SFA der Auffassung, daß diese sich im allgemeinen nicht zu sehr vom Einkommensteuerspitzensatz unterscheiden sollten, um zu vermeiden, daß Unternehmen, für die nach Art und Größe die Rechtsform einer AG oder einer GmbH am geeignetsten wäre, nur aus steuerlichen Erwägungen eine andere Rechtsform wählen, derentwegen sie der Einkommensteuer unterworfen wären. Im Hinblick auf die große Mehrheit der gegenwärtig in der EWG in Kraft befindlichen Einkommensteuertarife dürfte ein Satz von etwa 50 v.H. für die Körperschaftsteuer auf einbehaltene Gewinne in Frage kommen.

Nach Ansicht der Mehrheit des Ausschusses sollte die Körperschaftsteuer auf in Form von Dividenden und dgl. ausgeschüttete Gesellschaftsgewinnanteile etwa die Hälfte der für nichtausgeschüttete Gewinne geltenden ausmachen und jedenfalls nicht weniger als 15 v.H. betragen (1). Im Rahmen der damit bezeichneten Grenzen steht es den Staaten frei, gegebenenfalls aus wachstums- und namentlich aus konjunkturpolitischen Motiven die Differenz zwischen der Steuer auf einbehaltene und der auf ausgeschüttete Gewinnanteile zu variieren (siehe S. 40 ff). Im übrigen soll durch diesen Vorschlag nicht die Möglichkeit ausgeschlossen werden, andere steuertechnische Lösungen anzuwenden, die das gleiche Ziel auf andere Weise zu erreichen gestatten.

(1) Siehe Anlage F, die die Vorzüge und Nachteile der verschiedenen möglichen Lösungen aufzeigt.

2. Probleme des Quellenabzugs

Der SFA ist, wie schon früher hervorgehoben, der Auffassung, daß die Einkommensteuer für Gewinnausschüttungen (ebenso wie die Steuer auf Zinsen aller Art) im Quellenabzugsweg erhoben werden sollte, da nur dieses Verfahren einen weitgehenden Schutz gegen Steuerhinterziehungen gewährleistet.

(1) Der Quellenabzug von Dividenden gilt jedoch grundsätzlich nur als eine Art Vorauszahlung auf die Einkommensteuer der Aktionäre, soweit diese natürliche Personen sind. Demgemäß ist er voll auf diese Einkommensteuer anzurechnen, was offensichtlich zur Voraussetzung hat, daß die Pflichtigen innerhalb ihrer Gesamteinkommenserklärung die von ihnen bezogenen Dividenden genau und vollständig angeben.

Diese Voraussetzung ist in der Praxis freilich nicht immer gegeben. Infolgedessen hat der SFA nach einer realistischen Lösung gesucht, die auf der einen Seite der Gefahr begegnet, daß der Quellenabzug, weil zu niedrig, seinen Zweck: die Vermeidung der Steuerhinterziehung, nur unvollkommen erreicht, und auf der anderen Seite, weil für viele Dividendenbezieher zu hoch, den Fiskus zu umfangreichen Erstattungsmaßnahmen im Bereich der Einkommensteuer zwingt.

In diesem Sinne macht der SFA folgenden Vorschlag:

In allen Mitgliedstaaten wird der Quellenabzug in zweierlei Höhe vorgenommen.

Ein relativ niedriger Satz - der etwa zwischen 10 und 20 v.H. liegen könnte - findet auf Ausschüttungen an Personen mit Wohnsitz innerhalb der EWG Anwendung, die entweder Namensaktien besitzen oder Besitzer von Inhaberaktien sind, jedoch gelegentlich des Empfangs der Dividenden Angaben über ihre Person machen. Auf alle anderen Personen wird ein wesentlich höherer Quellenabzugssatz (mindestens 25 v.H.) angewendet, der im Gegensatz zu dem ersterwähnten in allen Mitgliedstaaten gleich ist. Im Interesse einer Gleichbehandlung sollte eine entsprechende Differenzierung auch bei dem Quellenabzug vorgenommen werden, der auf Zinsen aller Art Anwendung findet.

Falls sich zu irgendeinem Zeitpunkt der Bereich der gegenwärtigen EWG durch Beitritt aller westlichen Länder erweitern sollte, so kann dieses System durch andere Verfahren, wie das französische Bordereau-Verfahren oder die Zuteilung einer Codenummer an jeden Steuerpflichtigen nach Sicherstellung eines ausgedehnten Austauschs von steuererheblichen Informationen durch eine supranationale Stelle, ersetzt werden. Für den Augenblick erscheinen derartige Verfahren, die aller Wahrscheinlichkeit nach zur Bildung von "Steueröasen" führen würden, noch nicht anwendbar.

(2) Soweit es sich um Aktionäre handelt, die ihrerseits Gesellschaften (mit eigener Rechtspersönlichkeit) sind, ist der SFA hinsichtlich des anzuwendenden Abzugsverfahrens zu folgenden Vorschlägen gelangt:

Aus den Darlegungen an anderer Stelle dieses Berichts über die steuerliche Behandlung von Mutter- und Tochtergesellschaften (siehe S. 42 und S. 69 ff) ergibt sich nach Auffassung der überwiegenden Mehrheit des SFA, daß Dividenden, die eine Gesellschaft von einer anderen erhält, dem Quellenabzug prinzipiell nicht unterliegen dürften, da sonst die im Interesse der Vermeidung einer Doppelbelastung gebotene Steuerbefreiung nicht vollständig wäre. Dieser Grundsatz muß jedoch im Interesse einer Hintanhaltung von Mißbräuchen nuanciert angewendet werden, und zwar schlägt der SFA vor, unterschiedliche Quellenabzugssätze je nach Identifikation und Sitz bzw.

Wohnsitz des Aktionärs vorzusehen:

- (a) Sofern der ausschüttenden Gesellschaft nicht bekannt ist, ob der Aktionär eine physische Person oder eine Gesellschaft ist, findet der Höchstsatz Anwendung.
- (b) Dasselbe gilt - vorbehaltlich der Bestimmungen von Doppelbesteuerungsabkommen -, wenn der Dividendenempfänger eine Gesellschaft mit Sitz außerhalb der EWG ist.
- (c) Falls der Aktionär eine Gesellschaft mit Sitz innerhalb der EWG ist (gleichviel ob im Land des Sitzes der ausschüttenden Gesellschaft oder in einem anderen Mitgliedstaat), so findet kein Quellenabzug statt (1).

Im allgemeinen sollte die Befreiung vom Quellenabzug im letzterwähnten Fall nicht von einer sofortigen Dividendenausschüttung der Muttergesellschaft an ihre eigenen Aktionäre abhängig gemacht werden, da eine solche Bedingung zu Komplikationen Anlaß geben und die Politik der Gesellschaften behindern würde. Um jedoch gewissen möglichen Mißbräuchen vorzubeugen, empfiehlt es sich, einen Quellenabzug zu dem für Einzelaktionäre, die ihrer Person nach bekannt sind und ihren Wohnsitz in der EWG haben, vorgesehenen Mindestsatz vorzunehmen, sofern die dividendenempfangende Gesellschaft die Gesamtheit oder den überwiegenden Teil ihrer Gewinne aus Beteiligungen an anderen Gesellschaften einbehält und systematisch von dem für Mutter- und Tochtergesellschaften geltenden Regime profitiert, um den größten Teil ihrer Einkünfte für längere Zeit in Form von Reserven zu halten. In dieser Hinsicht bezieht sich der SFA auf Erwägungen wie die, welche sich unter Nr. 34 des Kommentars des Steuerausschusses der OECD zu Artikel XX über die Besteuerung von Dividenden finden (4. Bericht des Steuerausschusses 1961, S. 44-45).

Der hier (außer für die erwähnten Mißbrauchsfälle) empfohlene Verzicht auf einen Quellenabzug für Dividenden, die von einer Gesellschaft an eine andere verteilt werden, stellt jedoch nur einen Aspekt des für Mutter- und Tochtergesellschaft geltenden Regimes dar. Dieses schließt auch die Steuerbefreiung dieser Dividenden bei der Gesellschaft, die an einer anderen beteiligt ist, ein.

Es handelt sich dabei um folgende Frage: Soll in dem Fall, daß die Tochtergesellschaft im Hinblick auf ihre eigene Körperschaftsteuer zu einem ermäßigten Satz für ihre Ausschüttungen und zu einem höheren Satz für die von ihr einbehaltenen Gewinnanteile besteuert worden ist und die von ihr an eine andere Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden keinem Quellenabzug unterliegen haben, die dividendenempfangende Gesellschaft einer zusätzlichen Steuer unterworfen werden, die die Steuerermäßigung auszugleichen bestimmt ist, von der die Tochtergesellschaft profitiert hat?

Der SFA hält die Befreiung der dividendenempfangenden Gesellschaft für voll berechtigt, wenn diese die betreffenden Dividenden an ihre eigenen Aktionäre ausschüttet, da dann letztere hinsichtlich dieser Ausschüttungen der Individualeinkommensteuer unterliegen. Dagegen sollten die Dividenden, die eine Gesellschaft von einer anderen empfängt und nicht weiterverteilt, in der Regel durch eine seitens der ersten Gesellschaft zu entrichtende zusätzliche Steuer getroffen werden. Aus praktischen Gründen sollte jedoch die Steuerbefreiung der Dividenden nicht von der Bedingung abhängig gemacht werden, daß die Dividenden in demselben Jahr, in dem sie empfangen wurden, weiterverteilt werden; vielmehr genügt es für die Steuerfreiheit, wenn die Weiterverteilung innerhalb einer Frist von 2 bis 4 Jahren nach Empfang der Dividenden erfolgt.

(1) Vgl. im Übrigen Anlage F, wo eine andere technische Lösung dargelegt wird.

Schließlich kann noch die Frage aufgeworfen werden, ob in dem Fall (c) die Anwendung des für Mutter- und Tochtergesellschaften vorgesehenen Steuerregimes davon abhängig sein sollte, daß die dividendenempfangende Gesellschaft einen bestimmten Anteil am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft besitzt, und / oder von einer bestimmten Dauer einer solchen Beteiligung.

Diese Frage wird vom SFA bejaht, da sonst das fragliche Regime seinem eigentlichen wirtschaftlichen Zweck entfremdet werden könnte. Ohne diesbezüglich detaillierte Vorschläge zu machen, gibt der SFA seiner Ansicht Ausdruck, daß die Bestimmungen über das Schachtelprivileg beschränkt sein sollten auf Beteiligungen, die mindestens 15 bis 20 v.H. des Kapitals der ausschüttenden Gesellschaft betragen und mindestens 1-2 Jahre vor der Ausschüttung gehalten werden. Dabei müßten die Bedingungen in bezug auf Höhe und Dauer der Beteiligungen für alle Mitgliedstaaten der EWG einheitlich sein (siehe S. 73/74).

(3) Ein letzter Punkt im Zusammenhang mit dem Quellenabzug von Dividenden bezieht sich auf die Frage, welchem Staat letztlich der Ertrag dieses Abzugs zugute kommen soll.

Der SFA vertritt, wie erwähnt, die Ansicht, daß der Quellenabzug regelmäßig eine Art Vorauszahlung auf die Individualeinkommensteuer der Aktionäre darstellt. Infolgedessen erscheint es billig, daß der Staat, innerhalb dessen der Abzug vorgenommen wird, diesen gegebenenfalls dem Staat erstattet, in dem sich der Wohnsitz des Aktionärs befindet. Selbstverständlich kann eine solche Erstattung nur in den Fällen erfolgen, in denen die Dividendenempfänger der ersten der beiden oben erwähnten Kategorien angehören (Besitzer von Namensaktien oder Besitzer von Inhaberaktien, die sich über ihre Person ausweisen). Wenn sich auch eine derartige Lösung vielleicht aus technischen Gründen nicht sofort anwenden läßt, so sollte sie doch als ein Endziel angesehen werden, das es so bald wie möglich zu verwirklichen gilt.

C. Das Problem der Doppelbesteuerung

Artikel 220 des Vertrags von Rom bestimmt, daß die Mitgliedstaaten untereinander, soweit erforderlich, Verhandlungen einleiten, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft zu gewährleisten.

Diese Bestimmung bezieht sich in erster Linie, wenn nicht sogar ausschließlich, auf die doppelte (oder mehrfache) internationale Besteuerung, die zu Lasten des gleichen Steuerpflichtigen dann eintritt, wenn die gleiche Rechts- bzw. Sachlage Steuerpflicht in zwei (oder mehreren) Ländern auf Grund des gleichen oder eines gleichartigen Rechtsgrunds auslöst. Mit anderen Worten, Artikel 220 erfaßt auf jeden Fall die direkte internationale Doppelbesteuerung.

Die Anwendung des Artikels 220 auch auf die sogenannte indirekte internationale Doppelbesteuerung dürfte jedoch nicht unbedingt ausgeschlossen sein. Eine solche liegt vor, wenn der Schuldner eines Einkommens- oder Vermögensteils eine Zahlung oder Verbindlichkeit von seiner Besteuerungsgrundlage nicht absetzen kann, während beim Gläubiger, der seinen steuerlichen Wohnsitz in einem anderen Staat hat, der gezahlte oder geschuldete Betrag der Besteuerung unterliegt; dabei wird vorausgesetzt, daß die gleiche Lage nicht eingetreten wäre, wenn Schuldner und Gläubiger ihren Wohnsitz in ein und demselben Staat gehabt hätten.

Eine derartige indirekte internationale Doppelbesteuerung ergibt sich ziemlich oft bei Unterhaltszahlungen zwischen natürlichen Personen und bei Dividendenausschüttungen unter Kapitalgesellschaften. Im ersten Fall beeinflußt die Steuer die Wahl des Wohnsitz- oder Arbeitslands zumindest einer der beteiligten Personen; im zweiten kann die Steuer die Wahl des Sitzes der Muttergesellschaft oder einer Tochtergesellschaft beeinflussen, und sie berührt jedenfalls die Wettbewerbsverhältnisse einer Unternehmensgruppe.

Die Doppelbesteuerung hat ihre Ursache in der Anwendung zweier oder mehrerer Steuergesetzgebungen mit unterschiedlicher oder ähnlicher Struktur auf ein und denselben Gegenstand und auf ein und denselben Steuerpflichtigen (direkte Doppelbesteuerung) oder lediglich auf ein und denselben Gegenstand (indirekte Doppelbesteuerung).

Andererseits können die strukturellen Unterschiede der einander entgegenstehenden Steuergesetzgebungen die Einführung von Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung behindern oder erschweren und die Wirksamkeit dieser Maßnahmen beeinträchtigen.

Daraus ergibt sich, daß die Suche nach spezifischen Lösungen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung und ihre praktische Anwendung weitgehend von der Angleichung der einzelstaatlichen Rechtsvorschriften auf den im vorliegenden Bericht hierfür vorgeschlagenen Gebieten abhängig sind (z.B.: Besteuerung der Gewinne von Gesellschaften, Dividendenbesteuerung, Quellenbesteuerung der Zinserträge).

Eine solche Angleichung brächte hinsichtlich der Doppelbesteuerung folgende Vorteile mit sich:

Die Transparenz der steuerrechtlichen Regelungen würde erhöht, wodurch sich die Fälle der Doppelbesteuerung besser erkennen ließen;

die Gleichartigkeit der Systeme würde den Abschluß von zweiseitigen Abkommen über gleichgerichtete Maßnahmen zur Erreichung des angestrebten Ziels erleichtern;

die Angleichung der Rechtsvorschriften dürfte eine Vorbedingung für den Abschluß eines multilateralen Steuerabkommens zwischen den Mitgliedstaaten sein.

Wie gewisse von Großbritannien abgeschlossene Abkommen und verschiedene Empfehlungen des Steuerausschusses der OECD zeigen, ist es zwar möglich, der indirekten Doppelbesteuerung durch Verträge zu begegnen. Der sicherste Weg zur Beseitigung dieser Art von Doppelbesteuerung ist jedoch die Angleichung der einzelstaatlichen Rechtsvorschriften auf den betreffenden Gebieten. Es ist sogar vorstellbar, daß ein multilaterales Abkommen über die Angleichung einer oder zweier Steuern (vor allem der Körperschaftsteuer und der Steuer auf Dividenden) gleichzeitig Bestimmungen zur Vermeidung einer internationalen Doppelbelastung durch diese Steuern enthält; darüber hinaus ist denkbar, daß ein solches Abkommen eine wechselseitige Beteiligung am Aufkommen einer bestimmten Steuer (vor allem der Dividendenbesteuerung) vorsieht.

Nach dieser allgemeinen Bemerkung über die Angleichung der einzelstaatlichen Rechtsvorschriften sollen nunmehr die spezifischen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung untersucht werden.

(1) Es kann die Auffassung vertreten werden, daß es den Erfordernissen eines echten gemeinsamen Marktes am ehesten entsprechen würde, wenn die Steuerveranlagungen zentralisiert, d.h. steuerpflichtiges Gesamteinkommen und steuerpflichtiger Gesellschaftsgewinn in einem Staat festgesetzt würden, und zwar gewöhnlich in demjenigen, in dem

sich der steuerliche Wohnsitz befindet oder in dem die Tätigkeit vorwiegend ausgeübt wird. Dieses System hätte bei Anwendung einheitlicher Vorschriften über die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen den Vorteil, die Doppelbesteuerung innerhalb des Gemeinsamen Markts vollständig zu beseitigen. Um die Staaten, in denen der Wohnsitz der Einkommensbezieher liegt, nicht zu sehr zu begünstigen, müßte man die einheitliche Festsetzung des steuerbaren Einkommens durch eine Aufteilung der Besteuerungsgrundlage auf die einzelnen beteiligten Staaten ergänzen. Kurz gesagt, ein solches System könnte zwischen den Mitgliedstaaten entsprechend dem Muster der deutschen Gewerbesteuer angewandt werden, bei der gegebenenfalls der Steuerertrag auf mehrere Gemeinden zu verteilen ist. Es würde übrigens einen als zweckmäßig erachteten Steuerabzug an der Quelle nicht unbedingt ausschließen.

Der Steuer- und Finanzausschuß ist sich jedoch bewußt, daß die Einführung eines solchen Systems eine sehr weitgehende Angleichung der nationalen Rechtsvorschriften und eine sehr enge Zusammenarbeit zwischen den Verwaltungen der Mitgliedstaaten voraussetzt. Der Vorschlag einer Zentralisierung der Steuerveranlagung würde zu sehr von den herkömmlichen Verfahren bei der Doppelbesteuerung abweichen. Daher darf zwar nach der Auffassung des Steuer- und Finanzausschusses die Konzeption einer einheitlichen Veranlagung für die spätere Zukunft nicht aus dem Auge verloren werden, die gegenwärtige Lage erfordert jedoch, eine Lösung dieser Frage zunächst in der Verbesserung der bestehenden Verfahren und ihrer Anpassung an die besonderen Erfordernisse des Gemeinsamen Markts zu suchen.

(2) Neben den einseitigen Rechtsvorschriften einiger Staaten zur Vermeidung oder Milderung der Doppelbesteuerung - deren Koordinierung von den Bemühungen um die Angleichung dieser Rechtsvorschriften abhängt - ist das wichtigste Instrument zur Lösung der Fragen der Doppelbesteuerung das Steuerabkommen.

Die frühere OEEC und heutige OECD arbeitet gegenwärtig an der Fertigstellung eines Musterabkommens, das in den Ländern der OECD, der auch die EWG-Länder angehören, an die Stelle der Musterabkommen von Mexiko und London treten soll. Die vier ersten Berichte des Steuerausschusses der OECD behandeln bereits fast das gesamte Gebiet, das gewöhnlich in Verträgen dieser Art erfaßt wird.

Bevor die von der OECD ausgearbeiteten Bestimmungen gewürdigt werden, soll die gegenwärtige Lage auf dem Gebiet der Doppelbesteuerung zwischen den Mitgliedstaaten der EWG geprüft werden.

Aus der im vierten Bericht des Steuerausschusses der OECD (S. 11) veröffentlichten Tabelle geht hervor, daß das zwischen den sechs Staaten bestehende Netz zweiseitiger Abkommen, bis auf Verträge zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Belgien, Italien und Luxemburg, sowie den Niederlanden und Luxemburg, vollständig ist. Aus der gleichen Tabelle ist ersichtlich, daß eine Reihe zweiseitiger Abkommen zwischen diesen Staaten gegenwärtig überprüft wird.

Die seit der Veröffentlichung des ersten und zweiten Berichts des Steuerausschusses der OECD geschlossenen oder überarbeiteten Abkommen weichen außerdem in Form und Inhalt von einigen von der OECD empfohlenen Texten ab.

Allgemein ist leider festzustellen, daß die in den einzelnen Abkommen enthaltenen Regeln keineswegs einheitlich sind und daß viele dieser Unterschiede im Hinblick

auf die wirtschaftlichen Interessen der sechs Länder zu einer unterschiedlichen Behandlung führen müssen, die mit einem reibungslosen Funktionieren des Gemeinsamen Marktes unvereinbar ist.

(3) Der Steuer- und Finanzausschuß ist davon überzeugt, daß die Frage der Doppelbesteuerung im Interesse der Gemeinschaft durch aufeinander abgestimmte, wenn auch nicht völlig einheitliche Regeln in den Beziehungen zwischen jedem einzelnen Mitgliedstaat und seinen fünf Partnern, und damit im gesamten Bereich des Gemeinsamen Markts, gelöst werden muß.

Zur Erreichung dieses Ziels empfiehlt der Steuer- und Finanzausschuß, soweit nicht die Koordinierung bestimmter Steuern andere Lösungen rechtfertigt, grundsätzlich von den Lösungen auszugehen, die vom Steuerausschuß der OECD vorgeschlagen wurden (siehe Ziff.4), diese Lösungen so abzuändern und zu ergänzen, daß sie den besonderen Bedürfnissen des Gemeinsamen Markts besser entsprechen (Ziff. 5) und möglichst bald das Netz der bestehenden zweiseitigen Abkommen durch ein multilaterales Abkommen zu ersetzen (Ziff.6), soweit es nicht zweckmäßiger ist, für bestimmte Steuern eine multilaterale Vereinbarung über eine Koordinierung dieser Steuern mit einer Vereinbarung über die Vermeidung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft zu verbinden, eventuell sogar mit einer Vereinbarung über wechselseitige Beteiligung am Aufkommen gewisser Steuern.

(4) Der Vorschlag, bei einer vertraglichen Regelung der Frage der Doppelbesteuerung den Empfehlungen der OECD zu folgen, hat verschiedene Konsequenzen:

- a) Die zu ergänzende zweiseitige oder einzuführende multilaterale Regelung darf weder inhaltlich noch der Form nach von den Musterlösungen abweichen, es sei denn in Punkten, die alle Mitgliedstaaten anders geregelt haben wollen.
- b) Die Vorbehalte einiger Mitgliedstaaten gegenüber einzelnen der von der OECD ausgearbeiteten Vorschriften, namentlich auf dem Gebiet der Besteuerung der Dividenden und Zinsen, sollten zurückgestellt werden.

Mehrere dieser Vorbehalte, die auf die besondere Gestaltung verschiedener einzelstaatlicher Rechtsvorschriften über die Besteuerung der Gesellschaftsgewinne und Dividenden zurückzuführen sind, würden ohnehin gegenstandslos, wenn die auf diesen Gebieten geltenden gesetzlichen Vorschriften einander angeglichen werden könnten.

- c) Hinsichtlich der Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sah sich der Steuerausschuß der OECD wegen unüberbrückbarer Meinungsverschiedenheiten genötigt, zwei Alternativfassungen auszuarbeiten, die den Artikel XXIII bzw. XXIV bilden (4. Bericht, S. 31).

Der Steuerausschuß der OECD hat vorgesehen, daß sich der eine Staat in einem Doppelbesteuerungsabkommen nach Artikel XXIII verpflichten könne, der andere dagegen nach Artikel XXIV. Die Grenzen eines solchen Wahlrechts in einem multilateralen Abkommen werden unten unter Ziffer (6) dargelegt.

Artikel XXIII bestätigt in seinem 1. Absatz die Methode der Steuerbefreiung mit Progressionsklausel, im 2. Absatz die Methoden der Anrechnung hinsichtlich einer sachlich beschränkten proportionalen Steuer, die an der Quelle auf Dividenden und Zinsen erhoben wird. Artikel XXIV folgt der allgemeinen Methode der Anrechnung, beschränkt auf den entsprechenden Steuerbetrag im Land, in dem sich der steuerliche Wohnsitz befindet

Der SFA spricht sich hier nicht über Vorzüge und Nachteile der einzelnen Methoden aus, aus Gründen, die sich aus den Darlegungen unter Ziffer (6) ergeben.

(5) Um den Erfordernissen des Gemeinsamen Markts besser Rechnung zu tragen, könnten die von der OECD aufgestellten Regeln in einigen Punkten abgeändert und ergänzt werden:

Es erscheint weder notwendig noch wünschenswert, innerhalb des Gemeinsamen Markts dem Grundsatz der Besteuerung im Quellenstaat so weit zu folgen, wie dies im Verhältnis zu Drittländern geschieht. Je weiter man sich von dem Grundsatz der Besteuerung am Ort des Steuerwohnsitzes entfernt, um so größer wird die Gefahr, daß durch die Vielzahl der Steuerarten in der Gemeinschaft Situationen entstehen, die nicht mit denjenigen eines Binnenmarkts vereinbar sind, und daß von einer Gesamtbesteuerung mit progressivem Steuertarif nach der Gesetzgebung des Wohnsitzstaats abgewichen wird.

a) Dies trifft zu für Künstler und Berufssportler, die entgegen Artikel XI des Musterabkommens (2. Bericht, S. 28) mit ihren Berufseinkünften im Land ihres Steuerwohnsitzes besser veranlagt werden könnten. Das setzt jedoch voraus, daß die nationalen Verwaltungen verpflichtet sind, gegenseitig Informationen auszutauschen.

b) Die Begriffsbestimmung der Betriebsstätte nach Artikel II des Musterabkommens kann zu einer unzumutbaren Zerstückelung des Einkommens eines Unternehmens führen.

Wenn man auch im großen und ganzen die Begriffsbestimmung der OECD billigen kann, so fragt sich der SFA doch, ob nicht für das Gebiet des Gemeinsamen Markts Absatz 4 des Artikels II, der einen ständigen Vertreter mit Vertragsabschlußvollmacht ebenso behandelt wie eine Betriebsstätte, gestrichen werden sollte. Die Anwendung dieser Bestimmung ist nämlich von dem Umfang einer Vollmacht abhängig, den die Beteiligten ihren Interessen entsprechend ständig ändern können; sie kann bei der Ermittlung des Gewinns, der dem ständigen Vertreter zuzurechnen ist, zu ernstlichen Schwierigkeiten führen.

Im ganzen und auf lange Sicht gesehen empfiehlt der SFA eine enge Auslegung des Begriffs Betriebsstätte bei den Unternehmen, die in einem der Länder des Gemeinsamen Markts entweder ihren Sitz oder eine ständige Hauptniederlassung - verstanden im Sinn einer Niederlassung, die u.a. das Land versorgt, auf dessen Hoheitsgebiet sie sich befindet - haben.

c) Nach Artikel XX, der im Musterabkommen die Besteuerung der Dividenden behandelt, behält sich der Staat, in dem sich der Sitz der ausschüttenden Gesellschaft befindet, das Recht vor, die Dividendenausschüttungen an Aktionäre, die ihren steuerlichen Wohnsitz im anderen Vertragstaat haben, bis zur Höhe von 15 v.H. zu besteuern; dieser Höchstsatz vermindert sich jedoch auf 5 v.H. für Dividenden an eine Gesellschaft mit Sitz im anderen Vertragstaat, die mindestens 25 v.H. des Kapitals der ausschüttenden Gesellschaft besitzt.

Diese Bestimmung, die das Schachtelprivileg auf internationaler Ebene anerkennt, ist für die Wirtschaft der Gemeinschaft günstig zu beurteilen, doch müßte sie vorbehaltlos gebilligt und sinnvoll ergänzt werden.

Einerseits müßten die Mitgliedstaaten unter Aufgabe ihrer Vorbehalte sich über einen Höchstsatz der Besteuerung an der Quelle und über einen Mindestsatz der Beteiligung, der Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Vergünstigung wäre, einigen. Der

Staat, in dem sich der steuerliche Sitz der Tochtergesellschaft befindet, müßte die Sonderbestimmungen anwenden, selbst wenn die Muttergesellschaft in ihrem Sitzstaat keine Körperschaftsteuer auf die erhaltenen Dividenden aus der Beteiligung zahlt (Schachtelprivileg).

Andererseits erfordert dieser Artikel insofern eine Ergänzung, als er eine Befreiung, die der Sitzstaat der Muttergesellschaft zugestehen muß, nicht vorsieht. Es dürfte aber wohl selbstverständlich sein, daß, wenn das Musterabkommen von dem Staat, in dem die Tochtergesellschaft ihren Sitz hat, fordert, seine Steuer auf 5 v.H. der Dividendenausschüttung zu beschränken, es dem Staat, in dem die Muttergesellschaft ihren Sitz hat, nicht gestattet sein kann, dieser die Sonderregelung zu versagen, die anwendbar sein würde, wenn die Tochtergesellschaft für ihn eine inländische Gesellschaft wäre.

Die eigentliche Absicht, die dieser Musterbestimmung zugrunde liegt, ist es, das Schachtelprivileg in den zwischenstaatlichen Bereich hineinzutragen.

Jedenfalls empfiehlt der SFA, diesen Punkt bei den Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten der EWG klar herauszuarbeiten.

(6) Der beste Weg, um einheitliche Bestimmungen über die Doppelbesteuerung zu gewährleisten, besteht zweifellos in der Unterzeichnung eines multilateralen Abkommens durch die Mitgliedstaaten der EWG. Es ist im übrigen nicht ausgeschlossen, daß die OECD das Ergebnis der Arbeiten ihres Steuerausschusses als Muster für ein multilaterales Abkommen vorlegen wird.

Der SFA weist darauf hin, daß die obenerwähnte Wahlmöglichkeit zwischen Artikel XXIII und XXIV im Rahmen einer multilateralen Vereinbarung unter den EWG-Mitgliedstaaten nur einheitlich ausgeübt werden, d.h. jeder Staat allen Partnern gegenüber entweder nur Artikel XXIII oder aber nur Artikel XXIV anwenden kann. Der SFA glaubt, daß diese freie Wahlmöglichkeit den Abschluß einer multilateralen Vereinbarung erleichtert und daß man den Vertragstaaten sogar gestatten muß, einen dieser Artikel für natürliche Personen zu wählen, den andern für andere Steuerpflichtige.

Der SFA ist jedenfalls der Auffassung, daß die Bemühungen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der EWG schließlich zum Abschluß eines auf das Musterabkommen (gegebenenfalls mit den Änderungen gemäß Ziffer (5)) der OECD gestützten multilateralen Abkommens führen sollten. Der SFA erinnert an die allgemeine Bemerkung am Ende von Ziffer (3) über die Koordinierungsabkommen.

Die Frist, in der ein derartiges Ziel erreicht werden kann, hängt davon ab, wie schnell die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften einander angeglichen und die zweiseitigen Abkommen angepaßt werden.

Der Abschluß eines multilateralen Abkommens allein reicht jedoch keineswegs aus, es muß daneben dessen einheitliche Anwendung und Auslegung gewährleistet werden.

Gegenwärtig erfolgt die Beilegung von Streitigkeiten, zu denen die zweiseitigen Abkommen Anlaß geben, auf gutlichem Wege durch Verhandlungen zwischen den Verwaltungen der beteiligten Staaten (Art. XXV des Musterabkommens, 4. Bericht, S. 33) oder durch Klage vor den zuständigen nationalen Gerichten.

Bei der Anwendung eines multilateralen Abkommens würden diese Verfahren keine ausreichende Gewähr für eine einheitliche Praxis und Rechtsprechung auf dem Gebiet der

Doppelbesteuerung bieten. In der Endphase müßte die Einführung eines gemeinsamen Schlichtungsverfahrens und einer gemeinsamen Rechtsprechung bei Streitigkeiten in Fragen der Doppelbesteuerung vorgesehen werden.

Schon jetzt steht aber fest, daß die zwischen den Mitgliedstaaten abgeschlossenen Steuerabkommen zahlreiche Bestimmungen enthalten, die in der Sache gleich oder ähnlich sind. Der SFA schlägt deshalb vor, der Europäischen Kommission in nächster Zeit ein Büro anzugliedern, das die Aufgabe hat, die Mitgliedstaaten beim Abschluß oder der Überarbeitung der Steuerabkommen sowie die zuständigen Verwaltungsbehörden bei der Abwicklung der Schlichtungsverfahren, die entstehende Streitfälle bei der Anwendung dieser Abkommen bereinigen sollen, zu beraten. Dieses Büro würde in gewisser Hinsicht ein Organ vorwegnehmen, in dem sich ein gemeinschaftliches Schlichtungsverfahren herausbilden könnte.

(7) Wenn der SFA unter Ziffer (1) eine theoretisch-grundsätzliche Bevorzugung des Systems einer einheitlichen Veranlagung bekundet hat und wenn er in der Einführung zu Ziffer (5) vorschlägt, das Prinzip der Besteuerung am steuerlichen Wohnsitz auszudehnen, so u.a. aus dem Wunsch, die Besteuerung nach dem am Steuerwohnsitz geltenden progressiven Steuertarif zu gewährleisten.

Es ist gerecht, daß die Doppelbesteuerung völlig abgeschafft, daß aber jeder Steuerpflichtige letztlich nach seiner Leistungsfähigkeit entsprechend den Bestimmungen seines Wohnsitzlands **besteuert wird**.

Grundsätzlich wird ein solches Ziel mit dem Verfahren sowohl des Artikels XXIII (Befreiung mit Progression) wie dem des Artikels XXIV (gewöhnliche Anrechnung) des Musterabkommens der OECD annähernd erreicht.

Praktisch aber ist zweifellos die Einführung eines "gerechten" Steuersystems nur nach einer Angleichung der einzelstaatlichen Gesetzgebungen und nur unter der Bedingung des Austauschs wahrheitsgemäßer und zweckdienlicher Auskünfte möglich.

V. Ursprungslandprinzip vs. Bestimmungslandprinzip

1. Allgemeine Vorbemerkungen

Die Frage "Bestimmungslandprinzip vs. Ursprungslandprinzip?" besitzt eine zentrale Bedeutung für alle Vorschläge und Maßnahmen, die eine Steuerharmonisierung innerhalb eines gemeinsamen Markts zum Ziel haben. Die Diskussionen darüber haben sich bekanntlich an dem Problem der Umsatzbesteuerung innerhalb der Montanunion entzündet. Sie dauern aber in einem weiteren Rahmen bis heute an, ohne daß es gelungen wäre, eine Übereinstimmung der Meinungen zu erreichen.

Für die künftige Entwicklung der EWG besitzt der Streit um die beiden Prinzipien nicht zuletzt darum eine große, weitgehend politisch-psychologische Bedeutung, weil eine Entscheidung, die diesbezüglich getroffen wird, zugleich eine Entscheidung darüber ist, ob bzw. wie und wann es möglich ist, die gegenwärtig bestehenden sog. Steuergrenzen zu beseitigen.

Aus diesen Gründen erschien es dem SFA zweckmäßig, das Problem einer grundsätzlichen und systematischen Untersuchung zu unterziehen.

2. Sinn und Bedeutung des Bestimmungslandprinzips und des Ursprungslandprinzips

a) Das Bestimmungslandprinzip

(1) In bezug auf Güter und Leistungen besagt das Bestimmungslandprinzip, daß diese ohne Rücksicht darauf, wo sie produziert worden sind, in dem Land, in dem ihre endgültige konsumtive Verwendung erfolgt, den dort geltenden Steuern unterworfen werden. Infolgedessen unterliegt ein bestimmtes Gut I im Lande A, gleichviel ob es zur Gänze in A erzeugt oder zur Gänze aus B oder C importiert oder schließlich mit Hilfe von Rohstoffen, Maschinen usw., die aus B und C eingeführt wurden, in A hergestellt worden ist, denselben speziellen und / oder allgemeinen Verbrauchsteuern. Die Anwendung des Bestimmungslandprinzips läuft also darauf hinaus, ein Gut oder eine Leistung nicht in dem Land zu besteuern, wo es produziert, sondern in dem Land, wo es konsumiert oder verarbeitet wird. Dabei gilt in bezug auf Dienstleistungen als Bestimmungsland dasjenige, in dem die Dienstleistung erfolgt.

(2) In den bisherigen Diskussionen hat man sich im wesentlichen auf eine Betrachtung der allgemeinen Umsatzsteuer und spezieller Verbrauchsteuern beschränkt. Es ist jedoch möglich, das Problem auch vom Standpunkt anderer Abgaben zu erörtern.

Auf Einkommen-, Körperschaft- und Vermögensteuern ist das Bestimmungslandprinzip nicht anwendbar (siehe S. 59). Daraus wird vielfach gefolgert, für diese Abgaben gelte das Ursprungslandprinzip. Diese Ausdrucksweise ist jedoch nicht ganz korrekt. Vielmehr gilt es bei Einkommen-, Körperschaft- und Vermögensteuern in erster Linie zu unterscheiden zwischen der Besteuerung nach dem Land des steuerlichen Wohnsitzes bzw. Sitzes einerseits, dem Quellenland (in dem Gewinne und sonstige Einkünfte entstehen) bzw. dem Belegenheitsland ("pays du site" = Land, in dem sich Vermögensgegenstände befinden) andererseits.

Auch auf Erbschaft- und Schenkungsteuern ist die Zweiteilung Bestimmungsland vs. Ursprungslandprinzip nicht sinnvoll anwendbar, da sich für diese Abgaben keine

unmittelbar mit ihnen zusammenhängenden Ein- und Ausfuhrfragen stellen. Hier handelt es sich vielmehr um die mögliche Wahl zwischen dem Wohnsitz- und dem Belegenheitsprinzip ("residence" vs. "situs"). Entsprechendes gilt für Vermögensteuern.

(3) Soweit auf dem Gebiet der allgemeinen und speziellen Verbrauchsteuern das Bestimmungslandprinzip gilt und die von den verschiedenen Ländern erhobenen Abgaben dieser Art sich hinsichtlich des Abgabentyps und / oder der Steuerhöhe voneinander unterscheiden, wird dem Bestimmungslandprinzip dadurch Rechnung zu tragen versucht, daß man sich einer Reihe von Ausgleichsmaßnahmen bedient: Auf der einen Seite sucht man Steuerlastunterschiede dieser Art durch Steuerbefreiungen und / oder Steuererstattungen gelegentlich der Ausfuhr auszugleichen, während man auf der anderen Seite gelegentlich der Einfuhr sog. Ausgleichsabgaben erhebt. Auf diese Weise will man jedes Gut auf den Märkten des endgültigen Verbrauchs mit den Steuern belasten, die dort für ein solches Gut zur Anwendung gelangen, wenn es vollständig in dem Land erzeugt ist, in dem sich der fragliche Markt befindet.

Durch eine derartige Ausgleichspolitik sucht man zu erreichen, daß der Verbraucher in einem Land A für ein Gut ohne Rücksicht darauf, wo dieses erzeugt worden ist, stets einen Preis zahlt, der den gleichen Steuerbetrag einschließt. Solange Unterschiede im Niveau der Verbrauchsteuern in den Mitgliedstaaten bestehen, wird die Anwendung des Bestimmungslandprinzips jedoch nicht dazu führen, daß jedes Gut in jedem Land mit einer gleich hohen Steuer belastet ist.

(4) Das Bestimmungslandprinzip setzt - außer (von "user taxes" abgesehen) im Fall einer Einzelhandelssteuer - die Aufrechterhaltung der sogenannten Steuergrenzen voraus. Der Sinn dieser Grenzen besteht darin, daß die Grenzüberschreitung eines Gutes Kontrollen und Maßnahmen bedingt, deren Notwendigkeit sich daraus ergibt, daß einerseits der Export Steuerbefreiungen oder -erstattungen und andererseits der Import die Erhebung einer Ausgleichsteuer zur Folge hat.

Wenn dieses Regime bei Export und Import so gehandhabt werden könnte, daß jedes individuelle Gut vollständig von der es effektiv belastenden Steuer des Exportlands befreit und genau derjenigen Steuerlast im Importland unterworfen würde, die ein dort vollständig erzeugtes Produkt zu tragen hat, so könnten sich offensichtlich keinerlei Störungen des zwischenstaatlichen Warenverkehrs ergeben. Diese Voraussetzungen sind jedoch in der Realität nicht oder nicht vollständig gegeben, und zwar insbesondere dann nicht, wenn einer der Mitgliedstaaten ein Umsatzsteuersystem anwendet, das die exakte Errechnung der gesamten ein individuelles Gut treffenden Steuer nicht gestattet. Wettbewerbsverzerrungen ergeben sich zwangsläufig, wenn die Steuerbefreiungen oder -erstattungen in einem Exportland größer oder geringer sind als die von einem Gut effektiv getragene Verbrauchsteuerlast, und entsprechend in den Fällen, in denen die im Importland erhobenen Ausgleichsabgaben höher oder niedriger sind als die Steuerlast, die ein im Importland vollständig erzeugtes Gut derselben Art dort zu tragen hat.

(5) Als ein Vorteil des Bestimmungslandprinzips wird häufig die Tatsache angesehen, daß ein Verbraucher sich einerseits nicht dadurch, daß er ein Gut im Ausland kauft, seinem Anteil an den öffentlichen Lasten seines eigenen Landes zu entziehen vermag und andererseits nicht zur Finanzierung der öffentlichen Ausgaben eines fremden Landes beizutragen braucht.

b) Das Ursprungslandprinzip

(1) Bei Anwendung des Ursprungslandprinzips werden Güter und Leistungen mit denjenigen Steuern belastet, die ohne Rücksicht darauf, wo jene Güter verbraucht werden, in den Ländern zur Erhebung gelangen, wo sie erzeugt worden sind. Handelt es sich um ein Gut I, dessen Rohstoff in einem Land A gewonnen worden ist, während die Weiterverarbeitung teils in einem Land B, teils in C erfolgt ist, so wird sich die Gesamtbelastung dieses Gutes zusammensetzen aus den Steuerbeträgen, die im Land A den Rohstoff und in den Ländern B und C die durch die jeweilige Verarbeitung bewirkten zusätzlichen Wertschöpfungen treffen. Die Folge ist, daß für ein individuelles Gut in einem bestimmten Land zwar stets derselbe Gesamtbetrag an Steuern zu zahlen ist ohne Rücksicht darauf, ob es in diesem Land oder aber in einem anderen Land verbraucht wird; die Gesamtsteuerlast ist dagegen (vorausgesetzt, daß die Steuersätze für dieses Gut nicht überall die gleichen sind) verschieden, je nachdem, ob konkrete Exemplare ein und derselben Güterart vollständig im Verbrauchsland erzeugt oder aber ganz oder teilweise in anderen Ländern hergestellt worden sind.

(2) Sofern das Ursprungslandprinzip Anwendung findet, bedarf es keiner Steuergrenzen. Es gibt keinerlei Steuerbefreiungen bzw. -erstattungen gelegentlich der Ausfuhr, und es gibt keine Einfuhrausgleichsabgaben.

(3) Unter der Annahme, daß die Höhe der speziellen und generellen Verbrauchsteuern von Land zu Land variiert, vermag die Anwendung des Ursprungslandprinzips zu künstlichen, d.h. steuerlich bedingten Verzerrungen des internationalen Warenaustauschs zu führen. Diese könnten nur dann hingenommen werden, wenn die fraglichen Steuerlastdifferenzen unbedeutend wären.

3. Folgerungen für die EWG

a) Die gegenwärtige Praxis

Gegenwärtig erfolgt eine - vom Vertrag gestattete - ungleiche Behandlung der verschiedenen Steuerarten: Auf Umsatz- und Verbrauchsteuern wird das Bestimmungslandprinzip, auf die sog. direkten Steuern dagegen der Grundsatz der Besteuerung nach dem Sitz- (Wohnsitz-)land bzw. dem Quellen- oder Belegenheitsstaat angewendet. Eine Folge davon ist, daß die Frage der Notwendigkeit einer Harmonisierung der wichtigsten sog. indirekten Steuern sich - wenigstens grundsätzlich - nicht zu stellen scheint. Tatsächlich schließt jedoch der Ausgleich von Steuerlastdifferenzen, da er in praxi vielfach Unvollkommenheiten aufweist, eine protektionistische Handhabung von Steuererstattungen bzw. von Ausgleichsteuern nicht aus. Weitere Nachteile in Gestalt wettbewerbsstörender Effekte würden sich insoweit ergeben, wie die Ansicht zutreffen sollte, derzufolge auch die auf die Einkommensentstehung gelegten Abgaben wenigstens partiell abgewälzt werden, d.h. zu Preiserhöhungen führen können. In diesem Fall würden Unterschiede in den Anteilen, die in den einzelnen nationalen Steuersystemen auf Steuern entfallen, für die das Ursprungsland-, bzw. das Sitz- oder Quellenlandprinzip und solche, für die das Bestimmungslandprinzip gilt, bewirken, daß aus dem Zusammenspiel von unterschiedlichen Steuersystemstrukturen einerseits, unterschiedlicher Behandlung der einzelnen Steuern im Außenhandel andererseits fiskalisch bedingte Wettbewerbsvorteile bzw. -nachteile resultieren. Obgleich derartige Wettbewerbsverzerrungen wahrscheinlich sind, ist eine auch nur annähernd exakte Bestimmung ihres Maßes unter anderem

deshalb nicht möglich, weil alle Annahmen über die Abwälzung von Einkommen- und Vermögensteuern ihrer Natur nach willkürlich sind und die Fernwirkungen dieser Steuern auf Produktion, Wachstum usw. sich einer Quantifizierung entziehen.

b) Reformvorschläge

Wie dargelegt, ist eine generelle Anwendung des Bestimmungslandprinzips auf alle Steuerarten nicht möglich, während die z.Z. bestehende Kombination einer Anwendung des Sitz- oder Quellenlandprinzips auf die sogenannten direkten, des Bestimmungslandprinzips auf die wichtigsten sogenannten indirekten Abgaben die soeben erwähnten Nachteile mit sich bringt. Angesichts dessen erhebt sich die Frage, ob bzw. unter welchen Bedingungen das Ursprungsland- bzw. das Sitz- oder Quellenlandprinzip auf sämtliche dafür in Frage kommenden Steuerarten angewendet werden kann, ohne diejenigen Wettbewerbsstörungen hervorzurufen, die gegenwärtig bei Vorhandensein wesentlicher Unterschiede der nationalen Steuersystemstrukturen und Steuerniveaus im Bereich der allgemeinen und speziellen Verbrauchsteuern eintreten würden.

(1) Wenn sich eine solche Lösung finden ließe, so hätte sie unter anderem den großen Vorteil, daß sie eine Aufhebung der sogenannten Steuergrenzen gestatten würde. Zwar wird gelegentlich hervorgehoben, daß schon aus statistischen, gesundheitspolizeilichen und dergleichen Gründen gewisse Grenzkontrollen auch bei vollständiger Beseitigung des Bestimmungslandprinzips nicht entbehrt werden könnten und daß die Steuergrenzen zwar technisch-äußerlich beständen, aber nicht "real" seien. Demgegenüber muß jedoch betont werden, daß die mit der Aufhebung der Zollgrenzen beabsichtigte und bewirkte Freizügigkeit des Waren- und Kapitalverkehrs erst dann die Herstellung eines gemeinsamen Markts mit binnenmarktähnlichem Charakter zur Folge haben kann, wenn sie durch eine Aufhebung der Steuergrenzen ergänzt wird. Eine solche Maßnahme scheint dem SFA namentlich auch aus psychologischen und politischen Gründen notwendig zu sein; selbst wenn sie sich nur im Lauf einer längeren Entwicklung realisieren lassen sollte, so ist sie doch im Hinblick auf das letzte Ziel einer ökonomischen Integrationspolitik ständig im Auge zu behalten.

Der SFA ist allerdings zu der Überzeugung gelangt, daß die Anwendung des Ursprungslandprinzips auf spezielle Verbrauchsteuern in absehbarer Zeit nicht möglich ist. Denn die nationalen Verbrauchsteuersysteme werden so lange eine unterschiedliche Zusammensetzung und Höhe aufweisen, wie die Wirtschafts- und Finanzkraft der einzelnen Mitgliedstaaten ihrerseits verschieden ist und folglich ein Land in stärkerem oder schwächerem Maß als andere auf jene Steuerart zurückgreifen muß; daß daneben auch nationale Geschmacksunterschiede bzw. Verbrauchsgewohnheiten in diesem Zusammenhang von Bedeutung sind, wurde bereits früher hervorgehoben.

Der SFA spricht sich nach allem in bezug auf Spezialakzisen für die Aufrechterhaltung der gegenwärtigen Praxis (Bestimmungslandprinzip) aus. Die Tatsache, daß insoweit die Steuergrenzen aufrechterhalten werden müßten, ist zwar aus den oben erwähnten psychologischen u.a. Gründen bedauerlich, sie beeinträchtigt jedoch unsere Feststellungen über die prinzipielle Erwünschtheit einer Aufhebung der Steuergrenzen nur wenig. Denn Güter, die Einzelverbrauchsabgaben unterliegen, spielen sowohl ihrem Anteil am gesamten Export und Import als auch der absoluten und relativen Zahl der internationalen Warenbewegungen nach nur eine bescheidene Rolle.

(2) Da unbestritten ist, daß für die sogenannten direkten Steuern eine Anwendung des Bestimmungslandprinzips nicht möglich ist, spitzt sich letzten Endes die Frage darauf zu, ob und ggf. wie die Umsatzbesteuerung in den Mitgliedstaaten sich so gestalten läßt, daß bei ihr das gegenwärtig zur Anwendung gelangende Bestimmungsland durch das Ursprungslandprinzip ersetzt werden kann.

Es liegt auf der Hand, daß eine solche Ersetzung solange undenkbar ist, wie die Umsatzsteuersysteme der einzelnen Länder wesentlich voneinander abweichen und / oder erhebliche Unterschiede in den Steuerlastniveaus bestehen. **Infolgedessen** ergibt sich die zwingende Notwendigkeit einer weitgehenden Harmonisierung der Umsatzbesteuerung. In welcher Richtung diese erfolgen könnte bzw. sollte, ist oben (siehe S. 42 ff und 53 f) **dargelegt** worden. Es sei hier daran erinnert, daß jedes Harmonisierungsbestreben auf diesem Gebiet von der Notwendigkeit ausgehen **muß**, die Allphasen-Bruttoumsatzsteuer als solche abzuschaffen, und daß die allgemeine Anwendung eines Allphasen-Nettoumsatzsteuer-Regimes im Gemeinsamen Markt das Verfahren des Vorumsatzabzugs erfordert (1). Eine vollständige Unifizierung der Steuersätze ist vielleicht nicht unbedingt erforderlich, wäre aber sehr erwünscht (siehe S. 82). Notwendig ist freilich erstens, daß die **Steuertarifunterschiede** sehr gering sind und daß **zweitens** die Bestimmungen über Steuerbefreiungen und Freibeträge in allen Mitgliedstaaten annähernd gleich sind.

In der Tat sind Unterschiede, die aus derartigen Maßnahmen resultieren, meist viel größer als solche, die sich aus **unterschiedlichen** Steuersätzen ergeben. Das mag an einem Beispiel gezeigt werden: Beträgt bei einem gleichen Nettoumsatzsteuersystem die Umsatzsteuerbelastung des **Endverbraucherpreises** einer Ware im Lande A 10 v.H., im Lande B 12 v.H., so ergibt sich eine relative Mehrbelastung in B gegenüber A von 20 v.H., wenn sie auch nur 2 v.H. des Endverkaufspreises der Ware ausmacht. Bei einem solchen Unterschied dürfte zwar nicht in allen, aber doch in den meisten Fällen die Gefahr einer bedenklichen Beeinflussung der zwischenstaatlichen Austauschbedingungen nicht gegeben sein. Wird dagegen ein bestimmtes Gut in A von der Umsatzsteuer befreit, während es in B dieser unterworfen ist, so stellt sich unter sonst gleichen Bedingungen der Unterschied in den Endverkaufspreisen dieses Gutes auf 12 v.H., er ist also sechsmal so hoch wie im ersten Fall und absolut so groß, daß aus ihm **beträchtliche** Wettbewerbstörungen resultieren werden.

Es darf nicht verkannt werden, daß, so erwünscht eine möglichst weitgehende Harmonisierung der Umsatzsteuersysteme und Umsatzsteuerhöhe auch ist, erhebliche praktische Schwierigkeiten sich aus der Tatsache ergeben, daß die einzelnen Staaten unterschiedliche budgetäre Bedürfnisse haben und daß die Zusammensetzung ihrer Steuersysteme, wie oben (siehe S. 29 ff) dargelegt, nicht einfach Ergebnis von Zufall, Willkür oder Tradition, sondern großenteils Ausfluß **ökonomisch-sozialer** Gegebenheiten ist.

(1) Ein Ausschußmitglied hat sich nachdrücklich für das Vorsteuerabzugsverfahren ausgesprochen, und zwar sowohl aus technischen Gründen (Geschmeidigkeit, ohne Beeinträchtigung des Steuerertrags) als auch wegen der durch dieses Verfahren - im Gegensatz zum Vorumsatzabzug, der nicht ohne gewisse Kumulativwirkungen ist - gewährleisteten **größeren** "Steuertransparenz". Das erwähnte Ausschußmitglied **möchte** ferner betonen, daß die von ihm bevorzugte Methode im industriellen Bereich automatisch die Steuerbefreiungen aufsaugt, die aus technischen Überlegungen z.B. im Landwirtschaftssektor zu gewähren sind.

Eine (nahezu) vollkommene Angleichung der Umsatzbesteuerung würde in vielen Fällen zu nicht unerheblichen Änderungen im Umsatzsteueraufkommen der Mitgliedstaaten führen, Änderungen, die ihrerseits Umgestaltungen der sonstigen Elemente des Steuersystems notwendig machen würden. Wenn beispielsweise in einem Land, das eine stärkere Anspannung der direkten Besteuerung nicht vornehmen kann oder will, die Harmonisierung der Umsatzbesteuerung zu Mindereinnahmen aus dieser Steuerquelle führen sollte, so wird sich ein solches Land unter Umständen vor schwer oder nicht lösbare budgetäre Aufgaben gestellt sehen. Hier vermag nur der weiter oben skizzierte Vorschlag Abhilfe zu schaffen, daß man nämlich eine Kombination vorsieht zwischen einer Allphasen-Nettoumsatzsteuer mit (annähernd) gleichem Satz einerseits und einer (mäßigen) Einzelhandelsteuer andererseits, deren Höhe, ohne zu internationalen Wettbewerbsstörungen zu führen, mehr oder minder starke Verschiedenheiten in den Mitgliedstaaten aufweisen und daher mit deren Budgetbedürfnissen in Übereinstimmung gebracht werden könnte.

4. Fragen im Zusammenhang mit dem Verkehr mit Drittländern

Auch wenn im Verkehr der Mitgliedsländer untereinander die Anwendung des Ursprungslandprinzips und damit die Aufhebung der Steuergrenzen durch Annahme der vorstehend skizzierten Vorschläge möglich wird, bedarf es im Verkehr der EWG-Länder mit Drittländern naturgemäß der Beibehaltung des gegenwärtig allgemein praktizierten Bestimmungslandprinzips. Es ergeben sich jedoch im Fall einer harmonisierten Nettoumsatzbesteuerung in bezug auf den Verkehr mit Drittländern zwei technische Schwierigkeiten.

(1) Sofern die Sätze der Allphasen-Nettoumsatzsteuer nicht in sämtlichen EWG-Ländern vollständig gleich sind, erhebt sich in bezug auf den Verkehr mit Drittländern die Frage, wie die insoweit erforderlichen Steuererstattungen bzw. Ausgleichsteuern in den Fällen berechnet und gegebenenfalls auf die beteiligten Länder verteilt werden sollen, in denen ein in **Drittländer** exportiertes Gut teilweise im Exportland, teilweise aber in anderen Mitgliedstaaten der EWG erzeugt worden ist bzw. in denen ein aus Drittländern importiertes Gut durch Verarbeitungen usw. Gegenstand einer zusätzlichen Wertschöpfung in mehr als einem Mitgliedstaat der EWG wird. Die aus dieser Sachlage resultierenden Schwierigkeiten stellen ein gewichtiges Argument für eine vollständige Gleichheit der Tarife der Nettoumsatzsteuer dar. Die daneben nach den hier gemachten Vorschlägen mit unterschiedlichen Sätzen zu erhebende Einzelhandelsteuer würde dagegen ihrem Wesen nach kaum Aufteilungsprobleme der angedeuteten Art aufwerfen.

(2) Selbst bei gleicher Höhe der Nettoumsatzsteuer fragt sich, wie und welchem der Mitgliedsländer die beim Verkehr mit Drittländern zu zahlenden Erstattungen bzw. zu erhebenden Ausgleichsteuern zuzurechnen sind. Dies ist offensichtlich ein Problem des supranationalen Finanzausgleichs (siehe S. 85 ff).

5. Die Frage des Steuerorts bei den sogenannten direkten Steuern

Wie wiederholt betont, kann auf derartige Steuern der **Begriff** des Bestimmungslands im strengen Sinn nicht angewendet werden. Damit ist jedoch nicht gesagt, daß nicht auch auf diesem Gebiet Probleme auftauchen können, die mit dem Ort des Steuerzugriffs zusammenhängen.

Was die Einkommensteuer i.e.S. betrifft, so besteht grundsätzlich die Möglichkeit einer Wahl zwischen einer ausschließlichen Besteuerung des Gesamteinkommens im Land des steuerlichen Wohnsitzes des Pflichtigen einerseits, der Besteuerung einzelner Einkünfte im Quellenstaat bzw. Belegenheitsland, anderer Einkünfte im Wohnsitzstaat andererseits. (In bezug auf Zinsen aus Hypothekendarstellungen ist stets das Land des Wohnsitzes des Schuldners als Quellenstaat anzusehen; das Belegenheitsland des betreffenden Grundstücks bleibt, zumindest bei Anwendung des Steuerabzugverfahrens, für Hypothekenzinsen außer Betracht.) Ähnlich liegen die Dinge in bezug auf die Körperschaftsteuer; hier tritt zusätzlich die Frage auf, wo Dividenden besteuert werden sollen, die von einer in A domizilierten Gesellschaft an Aktionäre ausgeschüttet werden, welche in B oder C, d.h. einem anderen Land als demjenigen wohnen, in dem sich der steuerrechtliche Sitz der Gesellschaft befindet (siehe S. 69).

Die Vermögensteuer kann entweder zur Gänze dem Land zugeteilt werden, in dem sich der steuerliche Wohnsitz des Eigentümers befindet, oder aufgeteilt werden zwischen dem Land des steuerlichen Wohnsitzes einerseits, dem Belegenheitsland (z.B. hinsichtlich des Grundvermögens) andererseits. Für die Grunderwerbsteuer sowie die Grund- und Gebäudesteuer kommt nur das Belegenheitsland in Frage, für Kapitalverkehrssteuern lediglich das Land des Sitzes der Gesellschaft, für diejenigen Teile der allgemeinen Vermögensteuer, die sich auf Wertpapiere bezieht, nur das Land des steuerrechtlichen Wohnsitzes des Eigentümers.

VI. Allgemeine finanzpolitische Probleme

1. Supranationaler Finanzausgleich

a) Allgemeine Bemerkungen

Wie an verschiedenen Stellen dieses Berichts bereits hervorgehoben wurde, ist der SFA davon überzeugt, daß eine im Interesse der Verhinderung zwischenstaatlicher Wettbewerbsverzerrungen sowie ganz allgemein zur Herstellung binnenmarktähnlicher Verhältnisse im Bereich der EWG notwendige Harmonisierung der Steuer- und Finanzpolitik nicht ohne gewisse Ausgleichsmaßnahmen verwirklicht werden kann.

In erster Linie beruht diese Tatsache darauf, daß die sechs Mitgliedstaaten gegenwärtig sich hinsichtlich ihrer Wirtschaftsstruktur und (größtenteils im Zusammenhang damit) ihrer Wirtschaftskraft nicht unerheblich voneinander unterscheiden. Solche Unterschiede, die sich in den realen Je-Kopf-Einkommens-Ziffern einigermaßen, aber nicht völlig genau widerspiegeln, haben Finanzkraftunterschiede zur Folge. Diese äußern sich ihrerseits u.a. in folgenden Tatbeständen: 1. Ein relativ wirtschafts- und finanzschwaches Land vermag ceteris paribus aus den "direkten" Steuern (insbesondere der Einkommensbesteuerung im weiteren Sinn) nicht einen analogen Steuerertrag zu erzielen wie reichere Länder. 2. Es muß sich, weitgehend wegen der unter 1. erwähnten Tatsache, relativ stark auf "indirekte", insbesondere allgemeine und spezielle Verbrauchsabgaben, stützen, die im Vergleich zur Einkommen- und Körperschaftsteuer fiskalisch weniger ergiebig und unsozialer sind. 3. Unter sonst gleichen Umständen sehen sich relativ ärmere Volkswirtschaften vor die Wahl gestellt, entweder gesamtwirtschaftlich, sozial- und kulturpolitisch usw. bedeutsame öffentliche Leistungen in geringerem Umfang oder in schlechterer Qualität zu erstellen als das reicheren Ländern möglich ist, oder aber die Sätze gewisser Steuern so stark anzuspannen, daß daraus möglicherweise Verschiebungen in den zwischenstaatlichen Warenaustauschbedingungen resultieren.

Infolgedessen sind im Interesse einer Vermeidung steuerlich bedingter Wettbewerbsstörungen im zwischenstaatlichen Verkehr gewisse finanzielle Ausgleichsmaßnahmen erforderlich, wie sie in größerem oder geringerem Maß in allen Bundesstaaten und darüber hinaus in bezug auf die lokalen Gebietskörperschaften auch in Einheitsstaaten üblich sind. Dabei müssen jedoch folgende Einschränkungen beachtet werden: 1. Soweit wesentliche Steuerertragsdifferenzen im ganzen oder hinsichtlich einzelner Abgaben nicht durch entsprechende Unterschiede in der Wirtschafts- und Finanzkraft begründet sind, sondern auf eine unterschiedlich rationelle (intensive) Ausschöpfung der Steuerquellen zurückgehen, darf die Gestaltung des supranationalen Finanzausgleichs nicht dazu führen, daß die weniger rationelle Veranlagungs- oder / und Erhebungsverfahren anwendenden Länder von rationeller arbeitenden Finanzverwaltungen unterstützt werden und so ein Anreiz für die ersteren fortfällt, ihre Methoden zu verbessern. 2. Alle Finanzausgleichsmaßnahmen müssen zur Voraussetzung haben, daß das begünstigte Land sich bemüht, sämtliche ihm möglichen, im Interesse einer Harmonisierung der Steuersysteme notwendigen Reformmaßnahmen zu realisieren. 3. Der Finanzausgleich darf nicht das Ziel verfolgen, die vorhandenen Unterschiede in der Wirtschafts- und Finanzkraft vollständig zu beseitigen; diese Unterschiede sind vielmehr lediglich in dem Maß zu reduzieren, wie das im Interesse der Herstellung fairer Wettbewerbsbedingungen inner-

halb des Gemeinsamen Markts als geboten erscheint. 4. Der Finanzausgleich muß elastisch gestaltet sein; da mit fortschreitender Integrierung der Mitgliedstaaten die gegenwärtig bestehenden Wirtschafts- und Finanzkraftdifferenzen sich zu verringern tendieren, wenn auch wohl nie ganz verschwinden werden, kann und muß der supranationale Finanzausgleich diesen Veränderungen laufend angepaßt, d.h. die Überweisungen an relativ finanzschwache Länder müssen grundsätzlich degressiv gestaltet werden.

b) Sonderprobleme

Es kann nicht Aufgabe des SFA sein, auch nur die wichtigsten der zahlreichen technischen Einzelfragen zu erörtern, die mit der Durchführung eines die soeben erwähnten Bedingungen erfüllenden supranationalen Finanzausgleichs zusammenhängen. Dafür bedarf es vielmehr eingehender Untersuchungen, die von einem Sonderausschuß vorzunehmen sind. Es sei jedoch im folgenden kurz auf eine kleine Auswahl der hier zu beachtenden Aspekte und Gesichtspunkte hingewiesen.

(1) Es bedarf zunächst einer Verständigung darüber, mittels welcher Maßstäbe (Kriterien) die Wirtschafts- und Finanzkraft der Mitgliedstaaten zu bestimmen ist (z.B. Realeinkommen je Kopf) und von welchem Prozentsatz ab, um den die Wirtschafts- und Finanzkraft eines Landes die durchschnittliche aller Mitgliedstaaten über- oder unterschreitet, die aktive oder passive Beteiligung eines Landes am allgemeinen supranationalen Finanzausgleich erfolgen soll.

(2) Eines der wichtigsten Ziele der Finanzausgleichsmaßnahmen besteht darin, den relativ schwächeren Nationalwirtschaften eine Reform ihres Steuersystems in Richtung auf eine größere Übereinstimmung der Steuersysteme innerhalb der EWG zu ermöglichen, wozu beispielsweise der Verzicht auf die Erhebung oder die Senkung von Kapitalverkehrsteuern, aber auch die Anwendung rationeller Veranlagungs- und Erhebungsverfahren bei der Einkommensbesteuerung gehören; infolgedessen muß bei der Gewährung finanzieller Ausgleichshilfen Vorsorge dafür getroffen werden, daß diese wenigstens teilweise im Interesse des genannten Ziels faktisch verwendet werden.

(3) In irgendeiner Form beteiligen sich heute alle entwickelten Industriestaaten an der Hilfe für unterentwickelte Länder, und zwar mit mehr oder minder erheblichen Beträgen. Dabei wird zur Beurteilung der "Angemessenheit" dieser Entwicklungshilfe vielfach ein bestimmter Teil, sei es des Sozialprodukts, sei es der gesamten öffentlichen Ausgaben der Geberländer, zugrunde gelegt. Der SFA erkennt die große ethisch-humanitäre, politische und ökonomische Bedeutung dieser Entwicklungshilfe voll an. Er glaubt jedoch, daß es gerechtfertigt ist, künftig bei der Beurteilung von Leistungen der EWG-Staaten an Entwicklungsländer im engeren Sinn die Verpflichtungen mit zu berücksichtigen, die sich für einzelne von ihnen aus dem supranationalen Finanzausgleich innerhalb der Gemeinschaft ergeben; geschähe das nicht, so würde sich unter Umständen für solche Staaten eine übermäßige Belastung aus Anforderungen ergeben, die primär inter- bzw. übernationalen Zwecken dienen.

(4) Neben allgemeinen Finanzausgleichsmaßnahmen kommen gewisse spezielle Maßnahmen in Betracht.

Solche Maßnahmen werden in erster Linie im Zusammenhang mit der hier vorgeschlagenen Umsatzsteuerreform notwendig werden. Dabei handelt es sich sowohl um der

Warenverkehr zwischen den EWG-Ländern als solchen, als auch um den Warenverkehr der EWG-Mitgliedstaaten mit Drittländern. Die Notwendigkeit, zu gewissen Ausgleichsoperationen zu greifen, resultiert aus der Tatsache, daß die relative Bedeutung des Verarbeitungs- bzw. Veredelungsverkehrs in den einzelnen Ländern nicht gleich ist.

Es wäre mit dem Sinn der hier vorgeschlagenen Reformmaßnahmen nicht zu vereinbaren und praktisch auch kaum durchführbar, wollte man Transaktionen, die sich im Zusammenhang mit Export bzw. Import von Waren ergeben, die teils in diesem, teils in jenem Mitgliedstaat bearbeitet worden sind, in sämtlichen Ländern bei allen beteiligten Unternehmen im einzelnen kontrollieren. Es kann sich infolgedessen nur darum handeln, eine Lösung auf der Basis von Pauschalierungen zu finden, d.h. eine Lösung, die sicherstellt, daß wenigstens in einem gewissen Mindestumfang dem Gedanken Rechnung getragen wird, daß der Verbraucher diejenigen Steuern zu tragen hat, die die fraglichen Gegenstände belasten, und daß diese Steuern demjenigen Land zugute kommen, in dem der Verbraucher ansässig ist. Wie ein solcher, auf die Umsatzsteuer beschränkter, partieller Finanzausgleich zweckmäßig zu gestalten ist, vermag im Rahmen der Arbeiten dieses Ausschusses nicht dargelegt zu werden; vielmehr muß die Frage, auf welche Weise sowohl bei diesem als auch bei dem ähnlich gelagerten Problem beim Verkehr mit Drittländern eine rationelle Aufteilung der dann anfallenden Steuern bzw. der dann vorzunehmenden Rückerstattungen zu geschehen hat, seitens des obenerwähnten Sonderausschusses untersucht werden.

(5) Obwohl grundsätzlich die Beschaffung der zu allgemeinen Finanzausgleichsmaßnahmen erforderlichen Mittel auch anderweitig möglich wäre, empfiehlt der SFA, dafür schon vor der für später ins Auge zu fassenden Schaffung echter Bundesfinanzen die Zolleinnahmen der Mitgliedstaaten zu verwenden. Die Zollerträge würden in diesem Fall als Einnahmen der Gemeinschaft als solcher anzusehen sein. Es muß einer weiteren Untersuchung durch den mehrfach erwähnten Sonderausschuß vorbehalten bleiben, Feststellungen darüber zu treffen, ob und gegebenenfalls in welcher Weise die aus den gemeinschaftlichen Zolleinnahmen fließenden Mittel zur Alimentierung von Fonds mit bestimmten Zwecken Verwendung finden sollen.

2. Harmonisierung und Koordinierung der für die allgemeine Finanzpolitik maßgebenden Grundsätze

Es ist in diesem Bericht bereits eingangs (siehe S.2 ff und S. 14) kurz auf die allgemeinen wirtschaftlichen und sozialen Zielsetzungen hingewiesen worden, die als solche von den EWG-Mitgliedstaaten grundsätzlich anerkannt worden sind und zu deren Verwirklichung in größerem oder geringerem Maß auch finanzpolitische Maßnahmen herangezogen werden können.

Die Erfahrung zeigt, daß erstens trotz prinzipieller Anerkennung jener Ziele die politische Praxis oft deren Realisierung im Wege steht, daß zweitens Situationen denkbar sind, in denen sich Zielkonflikte ergeben, und daß drittens die Ansichten über die Rangordnung der einzelnen Ziele in Raum und Zeit variieren.

Was den letzten Punkt anlangt, so dürfte auch in Zukunft - jedenfalls so lange, wie die wirtschaftliche Vereinigung der EWG-Länder noch nicht zu einer politischen geworden ist - kaum zu erwarten sein, daß die einzelnen Staaten auf ihre besonderen Auffassungen über die relative Bedeutung der einzelnen wirtschafts- und sozialpolitischen

Ziele verzichten werden. Dasselbe gilt auch etwa im Hinblick auf das Maß der als erwünscht angesehenen Einkommens- oder / und Vermögensredistribution. Angesichts dessen wird man sich realistischere damit begnügen müssen, gewisse Minimalforderungen hinsichtlich einer Harmonisierung und Koordinierung der wirtschafts- und sozialpolitischen Zielsetzungen aufzustellen, soweit steuer- und ausgabepolitische Maßnahmen in deren Dienst gestellt werden und derartige Maßnahmen zu einer Beeinträchtigung des reibungslosen Menschen-, Kapital- und Warenverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten unter binnenmarktähnlichen Bedingungen führen.

Als solche Minimalforderungen kommen nach Ansicht des SFA namentlich die beiden folgenden in Betracht:

(1) Die Mitgliedstaaten verpflichten sich, ihre allgemeine Finanzpolitik so zu führen, daß von dieser keine Hemmnisse für ein stetiges harmonisches Wachstum bei hohem Beschäftigungsgrad sowohl der eigenen Nationalwirtschaft als auch desjenigen der Wirtschaften der anderen Mitgliedstaaten ausgehen. Diese Forderung schließt u.a. ein, daß den Steuer- und Ausgabesystemen ein möglichst hoher Grad an "built-in flexibility" gegeben und die Budgetpolitik im Hinblick auf Überschüsse bzw. Fehlbeträge so betrieben wird, daß sie den jeweiligen konjunkturpolitischen Bedürfnissen entspricht (siehe S. 14).

Im Interesse dieser Zielsetzung erscheint es wünschenswert, daß die zuständigen Vertreter der Finanz- und Wirtschaftsministerien in ständiger enger Fühlungnahme sich über geplante Finanzmaßnahmen, die in dieser Beziehung von Bedeutung sind oder sein können, rechtzeitig unterrichten und diese Maßnahmen aufeinander abstimmen. Ferner ist ein regelmäßiger Informationsaustausch über die wirkliche Entwicklung der Finanzen im Lauf eines Haushaltsjahrs erforderlich.

(2) Die Mitgliedstaaten verpflichten sich, ihre Finanzpolitik so zu gestalten, daß die Erreichung des unter (1) genannten Ziels nicht zu einer Gefährdung der inneren und äußeren finanziellen Stabilität führt. Ist eine Regierung der Ansicht, daß die voraussehbare Haushaltsentwicklung zu inflatorischen oder deflatorischen Störungen führen wird, und glaubt sie, diesen Störungen - z.B. aus innenpolitischen Gründen - nicht rechtzeitig oder / und ausreichend aus eigener Kraft sowie mit Mitteln der vorhandenen internationalen Organisationen begegnen zu können, so unterrichtet sie die Regierungen der anderen EWG-Länder und berät mit ihnen über Möglichkeiten, auf Grund gemeinsamer Anstrengungen jener Schwierigkeiten Herr zu werden. Dabei ist zu bedenken, daß von einem binnenmarktähnlichen Zustand der EWG nur und erst dann die Rede sein kann, wenn in allen Mitgliedstaaten das gleiche "Währungsklima" herrscht, daß m.a.W. die Finanzpolitik der Staaten (natürlich in engster Zusammenarbeit mit der Geldpolitik) nicht von sich aus Inflations- oder Deflationsprozesse hervorruft oder begünstigt, zumindest aber dafür sorgt, daß für unvermeidbar gehaltene Abweichungen vom Stabilitätspostulat sich innerhalb des Gemeinsamen Markts in derselben Richtung und in annähernd gleichem Maß vollziehen.

3. Die Steuerharmonisierung als dynamischer Prozeß; Notwendigkeit eines rationellen Zusammenwirkens von Finanz- und Geldpolitik

Wie aus gewissen Abschnitten des Berichts und der Anlagen hervorgeht, ist der SFA der Auffassung, daß - da die Steuerharmonisierung eine langwierige, etappenweise zu verwirklichende politische Aufgabe ist - gewisse Bestandteile dieser Harmonisie-

rung weder definitiv festgelegt noch gegenwärtig für unbestimmte Zeit beschlossen werden können. Drei wichtige Gründe erklären, warum die vorliegende Studie Abänderungen oder möglicherweise sogar Ergänzungen erfordern kann:

(1) Die Steuerharmonisierung, die zeitlich gestaffelt und schrittweise durchzuführen ist, wird ein dynamischer Prozeß sein in dem Sinn, daß bestimmte der vorgesehenen Etappen in einer politischen und wirtschaftlichen Gesamtsituation verwirklicht werden müssen, die von der gegenwärtig herrschenden verschieden sein kann. Gewisse Grunddaten, die bei der Ausarbeitung des vorliegenden Berichts berücksichtigt werden mußten, können sich in näherer oder fernerer Zukunft verändert haben und daher Abwandlungen der heute formulierten Vorschläge erfordern.

(2) Da, wie erwähnt, dem Einfluß der Wirtschaftsstrukturen auf die Steuersysteme große Bedeutung zukommt, muß bei der Verwirklichung der Harmonisierung den strukturellen Veränderungen Rechnung getragen werden, die vermutlich auftreten und auf die Modalitäten der Harmonisierung selbst zurückwirken werden. Diese Berücksichtigung ist um so notwendiger, als das vom Gemeinsamen Markt bewirkte wirtschaftliche Wachstum, indem es die Wirtschaftsstrukturen der Mitgliedstaaten verändert, Rückwirkungen auf deren Steuerstrukturen haben wird und auf diese Weise bestimmte Harmonisierungsmodalitäten in ein neues Licht rücken kann (siehe Anlage E "Der Einfluß des wirtschaftlichen Wachstums der Mitgliedstaaten auf die Probleme der Steuerharmonisierung"). Hier wird nochmals deutlich, in welchem Maß die zu verwirklichende Steuerharmonisierung Anpassungen erforderlich machen kann, um mit den durch das Wachstum hervorgerufenen Änderungen in Übereinstimmung gebracht zu werden (Regionale Entwicklung, Entstehung neuer wirtschaftlicher Tätigkeiten, relative Bedeutung der Sektoren, Verschiebung der Arbeitskräfte, Wachstum der Produktion, Änderungen in der Verteilung des Volkseinkommens, etc.).

(3) Zu diesen mittel- und langfristigen Problemen kommen diejenigen hinzu, die konjunkturelle Erfordernisse kurzfristig oder sofort stellen.

Im vorliegenden Bericht wurde gezeigt, daß die Verwirklichung der Harmonisierung nicht von der Finanzpolitik getrennt werden kann, die ihrerseits mit der Geldpolitik zusammenhängt.

Der SFA möchte die entscheidende Rolle betonen, die die Finanzpolitik gegenwärtig auf Grund der beträchtlichen Ausdehnung der Staatshaushalte und der wachsenden Bedeutung des Umfangs der die öffentlichen Kassen durchlaufenden Mittel spielt. Daraus ergibt sich eine Reihe unmittelbarer Folgen für das Liquiditätsvolumen und den Geldwert, so daß es nicht länger möglich ist, davon auszugehen, daß eine isolierte oder autonome Geldpolitik heute noch ausreicht, um deren traditionelle Ziele zu erreichen. Finanz- und Geldpolitik müssen nicht nur koordiniert, sondern untereinander kompatibel gemacht werden. Die Koordination sucht ein Ziel zu erreichen, sei es simultan durch geeignete Maßnahmen der beiden Politiken, sei es alternativ durch Maßnahmen im Rahmen der Politik, die, unter Berücksichtigung der herrschenden Bedingungen, die wirkungsvollste zu sein scheint. So könnte eine Regierung, die das Liquiditätsvolumen beeinflussen will, eine Manipulation der Steuersätze wirkungsvoller finden als eine Manipulation des Diskontsatzes. Die Kompatibilität von Finanz- und Geldpolitik erfordert, daß kredit- und geldpolitische Maßnahmen nicht von Maßnahmen fiskalischer Art durchkreuzt werden und umgekehrt. So dürfen z.B. Erleichterungen der

Kreditgewährung zur Anregung der Investitionstätigkeit nicht durch eine Besteuerung zunichte gemacht werden, die die Ersparnisbildung hemmt.

Auf diesen verschiedenen Gebieten sind die konjunkturellen Erfordernisse bestimmend. Jedoch müssen dauernd und regelmäßig die Bedingungen überprüft werden, die erfüllt sein müssen, damit die Koordinierung und die Kompatibilität von Finanz- und Geldpolitik angemessen verwirklicht werden unter gleichzeitiger Berücksichtigung der Bedürfnisse des Augenblicks und der fortdauernden Erfordernisse der Harmonisierung.

Besondere Aufmerksamkeit verlangen die Hindernisse und Verzögerungen, die die Maßnahmen zur Koordinierung und zur Herstellung der Kompatibilität der Politiken im Zusammenhang mit den Bemühungen um die Steuerharmonisierung hervorrufen könnten. Darüber hinaus müßte man die Wirkungen zu bestimmen suchen, die eine bestimmte Harmonisierungsmaßnahme auf die anerkannte Finanzpolitik und rückwirkend auf die mit dieser zusammenhängende monetäre Politik ausüben könnte.

Diese Überlegungen unterstreichen nochmals die Notwendigkeit, die Harmonisierung als eine fortdauernde Bemühung zu betrachten, deren Prinzipien und Modalitäten zu einem bestimmten Zeitpunkt festgelegt werden müssen - wie es der vorliegende Bericht zu tun versucht -, deren Durchführung aber aufmerksam daraufhin verfolgt werden muß, inwieweit gegebenenfalls eine Anpassung an die Erfordernisse der Konjunktur, der Finanz- und der Geldpolitik der Mitgliedstaaten notwendig erscheint.

VII. Zeitplan der Steuerharmonisierungsmaßnahmen

Vorbemerkung

Wie schon die bisherigen EWG-Erfahrungen, etwa hinsichtlich der Verwirklichung der Zollunion, einer einheitlichen Agrarpolitik usw., gezeigt haben, ist es nicht immer möglich, die Einhaltung eines exakt determinierten Zeitplans zu gewährleisten. Gerade in bezug auf Steuerreformen ist zu erwarten, daß in manchen Fällen die notwendigen technischen Vorarbeiten eine Zeitspanne in Anspruch nehmen werden, die sich nicht im vorhinein genau festlegen läßt. Aus diesen Gründen wird im folgenden darauf verzichtet, für jede Phase die Anzahl der Jahre anzugeben, die sie dauern soll oder nach Maßgabe heutiger Vorstellungen vermutlich dauern würde. Die Dreiteilung besagt im wesentlichen nur etwas über den relativen Dringlichkeitsgrad der den aufeinanderfolgenden Phasen zugewiesenen Maßnahmen und Vorbereitungsarbeiten.

Einzelne der vom SFA empfohlenen Reformen sind, was ihre zeitliche Durchführung betrifft, eng mit den Fortschritten verbunden, die sich auf Sondergebieten, wie denen der Transport- oder der Energiepolitik, werden erzielen lassen. Infolgedessen ist darauf verzichtet worden, für den Zeitpunkt der Durchführung derartiger Vorschläge eine Zuordnung zu dieser oder jener Phase vorzunehmen; sie sind vielmehr in einer Gruppe zusammengefaßt worden, für welche gilt, daß die Verwirklichung der in ihr enthaltenen Reformen durch die Zeit bestimmt wird, in der die erforderlichen allgemeinen Harmonisierungsmaßnahmen der betreffenden Sektoren durchgeführt werden.

I. Erste Phase

Vorbemerkung

In dieser Phase sind, von der Umsatzsteuer abgesehen, im wesentlichen nur Maßnahmen zu ergreifen, die der Vorbereitung von Reformen dienen, die in späteren Phasen durchzuführen sind.

A. Durchzuführende Maßnahmen

1. Als wichtigste und dringlichste Maßnahme der Steuerharmonisierungspolitik ist die Reform der Umsatzbesteuerung nach Maßgabe der im Bericht empfohlenen Grundsätze anzusehen.

Innerhalb der ersten Phase ist die kumulative Allphasen-Bruttoumsatzsteuer überall dort, wo sie besteht, abzuschaffen und nach Möglichkeit durch eine Mehrwertsteuer, gegebenenfalls durch eine Einstufensteuer, zu ersetzen. Die als Ergänzung der Mehrwertsteuer vorgeschlagene Steuer auf Einzelhandelsumsätze kann von jedem der Mitgliedstaaten vorbereitet und gegebenenfalls in Kraft gesetzt werden. Nach Einführung der Mehrwertsteuer sind die Steuergrenzen in bezug auf die Umsatzsteuer sobald wie möglich aufzuheben. Dabei sind gegebenenfalls die unter II B 3 b) genannten Spezialakzisen in die Mehrwertsteuer einzugliedern oder aber die Befreiungsvorschriften für diese Abgaben in den Mitgliedstaaten zu vereinheitlichen.

2. Die Vorschriften über Art und Höhe der Besteuerung von Dividenden und Zinsen (Quellenabzug) sind zu harmonisieren.

3. Die gegenwärtig bestehenden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung innerhalb des Gemeinsamen Markts sind im Sinn des Modellabkommens der OECD umzugestalten, sofern nicht schon in dieser Phase der Abschluß eines multilateralen Abkommens (vgl. I B 4 und II A 3 dieses Zeitplans) möglich sein sollte.

B. Vorbereitungsmaßnahmen

1. Die Einzelheiten der im Bericht vorgeschlagenen Reform der Körperschaftsteuer sind vorzubereiten.
2. Alle im Bericht als notwendig bezeichneten Angleichungsmaßnahmen auf dem Gebiet der sogenannten direkten Steuern, d.h. neben der Einkommen- und Körperschaftsteuer auch der Realsteuern und realsteuerähnlichen Abgaben, soweit diese ihrer wirtschaftlichen Wirkung nach der Einkommen- oder Körperschaftsteuer nahekommen, sind vorzubereiten. Dabei ist davon auszugehen, daß als für alle Mitgliedstaaten anzuwendender Typ der Einkommenbesteuerung die synthetische Gesamteinkommensteuer gilt. Insbesondere ist auch darauf zu achten, daß möglichst einheitliche Vorschriften über Bewertungs- und Abschreibungsfragen sowie sonstige neben den Steuersätzen für die effektive Steuerbelastung bedeutsame Elemente der Bemessungsgrundlage vorbereitet werden. Schließlich ist in diesem Zusammenhang auch zu prüfen, in welcher Weise eine zugleich wirksame und einheitliche Erfassung der Kapitalgewinne möglich ist.
3. Es hat ein eingehender Meinungs-austausch über Erfahrungen bzw. Verbesserungsmöglichkeiten der Steuerkontrolle stattzufinden.
4. Es ist zu prüfen, welche Möglichkeiten für ein multilaterales Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung innerhalb der Mitgliedstaaten bestehen.
5. Es sind Vorbereitungen zu treffen, um im Augenblick der endgültigen Verwirklichung der Zollunion einen gemeinsamen, der Gemeinschaft als solcher zustehenden Fonds zu schaffen, der aus den Erträgen des gemeinsamen Außenzolls und gegebenenfalls aus zusätzlichen anderen Mitteln gespeist wird.

II. Zweite Phase

Vorbemerkung

Während in der ersten Phase - von der Umsatzsteuerreform abgesehen - Vorbereitungsmaßnahmen den Schwerpunkt der Arbeiten bilden, sind in der zweiten einerseits die in der ersten Phase vorbereiteten Maßnahmen in Kraft zu setzen und andererseits gewisse ergänzende Reformen durchzuführen.

A. Durchzuführende Maßnahmen

1. Die reformierte (harmonisierte) Körperschaftsteuer ist in Kraft zu setzen.
2. Es sind die erforderlichen Maßnahmen zur Angleichung der Einkommensbesteuerung zu ergreifen.
3. Es ist ein multilaterales Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abzuschließen.

4. Es sind diejenigen Einzelverbrauchsteuern abzuschaffen, die nicht in allen Mitgliedstaaten erhoben werden und deren Erträge relativ geringe budgetäre Bedeutung haben.

B. Vorbereitungsmaßnahmen

1. Es ist zu untersuchen, in welcher Form die im Bericht vorgeschlagene, als Ergänzung der persönlichen Einkommensteuer gedachte allgemeine Vermögensteuer auszugestalten ist.
2. Die gegenwärtig in allen Mitgliedstaaten bestehenden Erbschaftsteuern sind daraufhin zu überprüfen, inwieweit eine Annäherung der Systeme und der Tarife im Interesse des guten Funktionierens des Gemeinsamen Markts erwünscht oder notwendig ist.
3. Es ist zu untersuchen, inwieweit diejenigen Akzisen, deren Beseitigung (siehe Ziffer II A 4) nicht möglich erscheint, harmonisiert werden müssen. In dieser Beziehung ist zu unterscheiden zwischen speziellen Verbrauchsteuern im eigentlichen Sinn und Steuern auf solche Gegenstände, die sowohl als Konsumgüter als auch als Produktionsmittel dienen können.
 - a) Solange man glaubt, an der Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip festhalten zu müssen, ist eine Harmonisierung spezieller Verbrauchsteuern im engeren Sinn (z.B. Abgaben auf Tabak) nicht erforderlich. Vielmehr wird unter der erwähnten Bedingung zur Vermeidung wettbewerbsverzerrender Wirkungen das traditionelle Verfahren von Rückvergütungen bzw. Ausgleichsabgaben beizubehalten sein. Umgekehrt würde selbstverständlich die vollständige Aufhebung der Steuergrenzen eine weitgehende Angleichung gerade dieser Steuern zur Voraussetzung haben.
 - b) Steuern auf Gegenstände, die nicht nur als Konsumgüter, sondern auch als Produktionsmittel verwendet werden können, sind geeignet, nach Verwirklichung der Umsatzsteuerreform Verzerrungen hervorzurufen, da sie im letzteren Fall in die Kostenpreise eingehen, ohne daß man kompensatorische Maßnahmen an der Grenze treffen kann. Zur Beseitigung derartiger Verzerrungen könnte man an eine der beiden folgenden Lösungen denken, deren relative Vorzüge und Nachteile zu prüfen wären: Verschmelzung derartiger Abgaben mit der neuen Mehrwertsteuer oder Zulassung der Abzugsfähigkeit dieser Abgaben von der Mehrwertsteuer selbst. In jedem Fall wäre die betreffende Maßnahme gleichzeitig mit der Einführung der Mehrwertsteuer zu ergreifen, also in der Regel bereits in der ersten Phase.

III. Dritte Phase

Vorbemerkung

In dieser Phase sind grundsätzlich alle diejenigen Reformmaßnahmen, die im Bericht vorgeschlagen sind, endgültig in Kraft zu setzen, soweit das nicht bereits in einer der vorhergehenden Phasen geschehen ist. Darüber hinaus sind folgende Maßnahmen zu ergreifen:

1. Es ist ein gemeinschaftlicher Informationsdienst zum Zweck einer wirksamen Steuerkontrolle zu schaffen.

2. Es sind über die oben (siehe Ziffer I B 5) vorgesehene Schaffung eines gemeinsamen, hauptsächlich aus Zolleinnahmen gespeisten Fonds hinaus diejenigen Maßnahmen zu ergreifen, die im Interesse des supranationalen Finanzausgleichs, wie er im Bericht empfohlen ist, erforderlich sind. In diesem Zusammenhang sei betont, daß möglicherweise gewisse Finanzausgleichsoperationen schon in einer früheren Phase nötig werden; dies wird namentlich dann der Fall sein, wenn die Realisierung gewisser Reformen die gleichzeitige Durchführung von Finanzausgleichsmaßnahmen zur Voraussetzung hat.
 3. Für Streitfälle, die von den nationalen Gerichten nicht befriedigend gelöst werden können, ist durch Schaffung eines Finanzgerichtshofs der Europäischen Gemeinschaft Sorge für Eröffnung eines entsprechenden Rechtsweges zu tragen.
- IV. Steuermaßnahmen, deren Durchführung in zeitlicher Hinsicht von der Realisierung allgemeiner Reformen der Bereiche abhängig ist, denen sie zugehören
1. In dem Maß, wie die freie Beweglichkeit der Kapitalien innerhalb des Gemeinsamen Markts verwirklicht wird, ist es notwendig, Kapitalverkehrsteuern, die zu Verzerrungen Anlaß geben können, zu beseitigen. Soweit das aus anderen als fiskalischen Gründen für erwünscht gehalten werden sollte, können einzelne dieser Steuern in echte Gebühren umgewandelt werden. Kapitalverkehrsteuern, deren Aufhebung bzw. Umwandlung in Gebühren nicht als notwendig für das gute Funktionieren des freien zwischenstaatlichen Kapitalverkehrs anzusehen ist, sind zu vereinheitlichen.
 2. Die Transportbesteuerung im weiteren Sinn ist nach Maßgabe der allgemeinen Grundsätze zu harmonisieren, die für die Transportpolitik schlechthin aufgestellt werden.
 3. Entsprechendes gilt für Abgaben auf Energieträger.

ANLAGEN

Anlage A

Zu erteilender Auftrag für einen wissenschaftlichen Ausschuß für das Studium steuer- und finanzpolitischer Fragen in der EWG (Finanzausschuß = FA)

1. Der EWG-Vertrag beschränkt die Finanz- und Steuerhoheit der Mitgliedstaaten nur auf dem Gebiet des Zollwesens und der Besteuerung im grenzüberschreitenden Verkehr. Er schließt jedoch nicht aus, daß die Mitglieder der EWG eine Angleichung ihrer Finanz- und Steuerpolitik beschließen, wenn dies im Interesse des Gemeinsamen Markts wünschenswert oder gar geboten erscheint. Die ökonomischen Probleme, die sich für die öffentliche Einnahmen- und Ausgabenpolitik innerhalb einer Wirtschaftsgemeinschaft ergeben, die sich in Richtung auf eine Wirtschaftsunion entwickelt, sind weder in der allgemein-nationalökonomischen noch in der finanzwissenschaftlichen Literatur ausreichend erörtert worden. Es erscheint daher zweckmäßig, einen steuer- und finanzwissenschaftlichen Ausschuß zu bilden und ihn zu bitten, diese Probleme aufzuzeigen und Lösungsmöglichkeiten anzudeuten.
2. Der FA sollte demnach untersuchen:
 - a) ob und in welchem Grad gegenwärtig bestehende Unterschiede in der öffentlichen Finanzwirtschaft der Mitgliedsländer die Errichtung des Gemeinsamen Markts unter Herbeiführung und Sicherung binnenmarktähnlicher Bedingungen erschweren oder gar unmöglich machen;
 - b) welche Möglichkeiten bestünden, um diejenigen Unterschiede zu beseitigen, die die Bildung und das Funktionieren des Gemeinsamen Markts in besonderem Maß stören.
3. Die Untersuchung des FA soll in erster Linie die wettbewerbspolitischen Aspekte der öffentlichen Einnahmen- und Ausgabenpolitik behandeln und zeigen, wie die öffentliche Finanzpolitik gestaltet sein muß, wenn Wettbewerbsverfälschungen und -verzerrungen vermieden werden sollen.
4. Zweifellos werden die Fragen der indirekten Besteuerung (insbesondere Umsatzsteuer) eines der Hauptprobleme bilden, mit denen sich der FA auseinandersetzen hat. Es ist jedoch nicht vorgesehen, daß die im Rahmen der Generaldirektion IV gebildete Arbeitsgruppe, die sich mit der Harmonisierung der Umsatzsteuer befaßt, deshalb ihre Arbeiten unterbricht; sie soll vielmehr ihre eigenen Untersuchungen möglichst beschleunigen. Der FA soll sich lediglich mit den prinzipiellen Fragen der indirekten Besteuerung befassen und insbesondere zeigen, unter welchen Bedingungen es möglich ist, mit der Bildung des Gemeinsamen Markts nicht nur die Zoll-, sondern auch die Steuergrenzen zu beseitigen.
5. Die Fragen der indirekten Besteuerung bilden jedoch sicherlich nur einen der vom FA zu behandelnden Problemkreise. Er wird sich auch mit der direkten Besteuerung, den wirtschaftlichen Wirkungen ungleicher Gesamtsteuerbelastung und unterschiedlicher Zusammensetzung der Steuereinnahmen sowie mit den staatlichen Ausgaben (insbesondere solchen für soziale Zwecke und Investitionen) zu befassen haben.
6. Es wäre erwünscht, wenn der FA im Rahmen seiner Untersuchungen ferner eingehen würde: auf besondere Probleme der Verkehrsbesteuerung (im Zusammenhang mit der Infrastrukturstückkostendeckung) und auf die Wirkungen, die die Steuer- und Finanzpolitik innerhalb des Gemeinsamen Markts auf die Beziehungen mit dritten Ländern haben könnte.

7. Dem FA soll für seine Untersuchungen nur eine verhältnismäßig kurze Zeitspanne zur Verfügung gestellt werden. Es wird nicht erwartet, daß der FA in Detailuntersuchungen eintritt, sondern lediglich in großen Zügen die Hauptprobleme aufwirft, Lösungsmöglichkeiten aufzeigt und in Betracht kommende Etappen einer stufenweisen Annäherung an einen Idealzustand umreißt.

Erläuterungen zum Auftrag der Kommission an den FA

1. Der FA sollte davon ausgehen, daß eine regionale Differenzierung der öffentlichen Ausgaben- und Einnahmenpolitik in Anpassung an natürlich bedingte und historisch gewachsene regionale Unterschiede keineswegs unerwünscht zu sein braucht und daß es nicht das Ziel der EWG ist, eine Uniformierung des Wirtschafts- und Soziallebens und seine zentrale Reglementierung zu begünstigen. Regionale Differenzierungen in der öffentlichen Finanzpolitik sollen jedoch nicht so weit gehen, daß sie die Bildung des Gemeinsamen Markts unter Herbeiführung binnenmarktähnlicher Verhältnisse für das Gesamtgebiet der EWG ungebührlich erschweren oder gar verhindern. Ebenso wenig dürfen solche Unterschiede in der Finanzpolitik die Verwirklichung wesentlicher anderer Ziele der EWG - insbesondere auf dem Gebiet der Konjunktur- und Wachstumsentwicklung (Art. 103 und Präambel Abs. 5) - unmöglich machen.
2. In diesem Sinn sollte der FA untersuchen, inwieweit und auf welche Art und Weise gegenwärtig bestehende Unterschiede in der öffentlichen Finanzwirtschaft im Interesse des Gemeinsamen Markts verhindert oder beseitigt werden sollten und könnten und auf welchen Gebieten und in welchen Formen eine regionale Differenzierung der Einnahmen- und Ausgabenpolitik der Mitgliedstaaten unbedenklich oder gar erwünscht ist.
3. Bei seinen Untersuchungen sollte der FA von folgenden hypothetischen Voraussetzungen ausgehen:
 - a) Die Mitgliedsländer der EWG verfolgen das Ziel, für das Gesamtgebiet der EWG einen gemeinsamen Markt mit binnenmarktähnlichen Verhältnissen herzustellen und aufrechtzuerhalten. Die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft soll sich also zu einer möglichst vollständigen Wirtschaftsunion entwickeln.
 - b) Infolgedessen ist es unerwünscht, Verschiebungen in den allgemeinen Wettbewerbsbedingungen zwischen den sechs Mitgliedsländern durch häufige Wechselkursanpassungen auszugleichen. Vielmehr wird eine möglichst baldige Stabilisierung der Wechselkursrelationen zwischen den sechs Ländern angestrebt, die auch im Sinn der späteren Herbeiführung einer Währungsunion liegen würde.
 - c) Ferner ist es erwünscht, nicht nur die Zollgrenzen zwischen den Mitgliedsländern zu beseitigen, sondern zugleich auch die Steuergrenzen auf das notwendige Minimum zu reduzieren.
 - d) Alle übrigen Wettbewerbsverfälschungen und -verzerrungen werden abgebaut, so daß bei Beurteilung der Finanzpolitik nicht in Rechnung gestellt zu werden braucht, daß einzelne finanzpolitische Maßnahmen trotz ihres wettbewerbsverzerrenden Effekts positive Wirkungen haben, weil sie andere noch bestehende Wettbewerbsverzerrungen gerade kompensieren.
 - e) Die Herbeiführung binnenmarktähnlicher Verhältnisse umfaßt auch volle Freizügigkeit für Unternehmungen, Investitionskapital und Arbeitskräfte. Daraus ergibt sich.

daß Steuern und öffentliche Ausgaben weder Produktionsverlagerungen nach günstigen Standorten hindern, noch Produktionsverlagerungen nach ungünstigen Standorten hervorrufen sollten.

4. Dem FA werden darüber hinaus folgende Hinweise gegeben:

- a) Da in den staatlichen Budgets der sechs Zentralregierungen der EWG-Länder in sehr unterschiedlichem Ausmaß Einnahmen und Ausgaben der übrigen Verwaltungsebenen enthalten sind, wird es sich kaum vermeiden lassen, auch die öffentlichen Einnahmen und Ausgaben der nachgeordneten Gebietskörperschaften und der Sonderbudgets (wie z.B. Sozialversicherung) mit in die Untersuchung einzubeziehen. Vermutlich müssen die Einnahmen und Ausgaben der öffentlichen Hand als eine Einheit gesehen werden; denn die Wirkungen, die sie auf den Gemeinsamen Markt haben, sind vollkommen unabhängig davon, welcher Art von Gebietskörperschaft sie zuzurechnen sind.
- b) Da in der Öffentlichkeit immer wieder darauf hingewiesen wird, daß das in den einzelnen EWG-Ländern unterschiedliche Verhältnis von direkten und indirekten Steuern eine Wettbewerbsverzerrung zwischen den EWG-Ländern verursache, wäre eine Untersuchung dieses Problems erwünscht.
- c) Bei den direkten Steuern wäre auch die Differenzierung zu prüfen, die sich schon innerhalb der Nationalwirtschaften, noch mehr aber zwischen ihnen, dadurch ergibt, daß viele Steuervergünstigungen und zahlreiche Sonderregelungen für die Einkommens- und Gewinnabgrenzung und -ermittlung gelten und die steuertechnischen Systeme (Veranlagungs- und Erhebungsmethoden) in den Mitgliedsländern trotz einer gewissen Angleichung, die sich schon vollzogen hat, sehr unterschiedlich sind. (Die Ertragsteuern werden hier zu den direkten Steuern gerechnet.)
- d) Bei den direkten Steuern wäre außerdem zu überlegen, in welcher Form die Doppelbesteuerung innerhalb der EWG behandelt werden sollte, inwieweit also für die bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen eine Änderung zweckmäßig erscheint und etwaige Lücken in den Doppelbesteuerungsvorschriften ausgefüllt werden sollten. Es liegt auf der Hand, daß Annäherungen in den Besteuerungsmodalitäten auch wesentliche Vereinfachungen der Doppelbesteuerungsvorschriften zulassen.
- e) Obwohl es zunächst naheliegt, die Untersuchung auf die großen, in allen Ländern vorkommenden Steuern zu begrenzen, ist auch die Einbeziehung der übrigen Steuern zu empfehlen. Kleine Steuern können sich z.B. als wettbewerbsverfälschende Eingriffe erweisen, und ihre Wirkungen können in einem begrenzten Bereich beträchtlich sein, obwohl die Steuereinnahmen im Rahmen des Budgets unbedeutend sind. Ferner könnten Steuern, die nur in einzelnen Ländern vorkommen, als Vorbild auch für andere Länder dienen. In diesem Zusammenhang ist z.B. an allgemeine persönliche Vermögensteuern sowie an Erbschaftsteuern zu denken.
- f) Soweit die öffentlichen Ausgaben in die Untersuchung einbezogen werden müssen, wird es sich vermutlich als zweckmäßig erweisen, zwischen der öffentlichen Verwaltung im engeren Sinn (Rechtspflege, auswärtiger Dienst etc.) und den Verteidigungsausgaben einerseits sowie öffentlichen Investitionen, öffentlichen Konsumausgaben (z.B. Erziehung, soziale Dienste), Einkommensübertragungen (einschließlich Zuschüsse zur Sozialversicherung) und Subventionen andererseits zu unterscheiden. Im Gegensatz zu den allgemeinen Leistungen der öffentlichen Verwaltung und den

Verteidigungsausgaben, von denen man zur Not vielleicht noch unterstellen kann, daß sie allen konsumierenden und produzierenden Wirtschaftssubjekten eines Landes ziemlich gleichmäßig und im Verhältnis zu ihrer Konsumtion und ihrer Produktion zugute kommen, ist bei den zuletzt genannten Ausgaben eher zu erwarten, daß sie die einzelnen Bevölkerungskreise in sehr unterschiedlichem Maß begünstigen, so daß von ihnen Wettbewerbsverzerrungen ausgelöst werden können.

Anlage B

Vorschriften des EWG-Vertrags, die für die im Bericht des Steuer- und Finanzausschusses aufgeworfenen Probleme besonders wichtig sind

ARTIKEL 2

Aufgabe der Gemeinschaft ist es, durch die Errichtung eines gemeinsamen Marktes und die schrittweise Annäherung der Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten eine harmonische Entwicklung des Wirtschaftslebens innerhalb der Gemeinschaft, eine beständige und ausgewogene Wirtschaftsausweitung, eine größere Stabilität, eine beschleunigte Hebung der Lebenshaltung und engere Beziehungen zwischen den Staaten zu fördern, die in dieser Gemeinschaft zusammengeschlossen sind.

ARTIKEL 3

Die Tätigkeit der Gemeinschaft im Sinn des Artikels 2 umfaßt nach Maßgabe dieses Vertrags und der darin vorgesehenen Zeitfolge:

- a) die Abschaffung der Zölle und mengenmäßigen Beschränkungen bei der Ein- und Ausfuhr von Waren sowie aller sonstigen Maßnahmen gleicher Wirkung zwischen den Mitgliedstaaten;
- b) die Einführung eines gemeinsamen Zolltarifs und einer gemeinsamen Handelspolitik gegenüber dritten Ländern;
- c) die Beseitigung der Hindernisse für den freien Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten;
- d) die Einführung einer gemeinsamen Politik auf dem Gebiet der Landwirtschaft;
- e) die Einführung einer gemeinsamen Politik auf dem Gebiet des Verkehrs;
- f) die Errichtung eines Systems, das den Wettbewerb innerhalb des Gemeinsamen Marktes vor Verfälschungen schützt;
- g) die Anwendung von Verfahren, welche die Koordinierung der Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten und die Behebung von Störungen im Gleichgewicht ihrer Zahlungsbilanzen ermöglichen;
- h) die Angleichung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften, soweit dies für das ordnungsmäßige Funktionieren des Gemeinsamen Marktes erforderlich ist;
- i) die Schaffung eines Europäischen Sozialfonds, um die Beschäftigungsmöglichkeiten der Arbeitnehmer zu verbessern und zur Hebung ihrer Lebenshaltung beizutragen;
- j) die Errichtung einer Europäischen Investitionsbank, um durch Erschließung neuer Hilfsquellen die wirtschaftliche Ausweitung in der Gemeinschaft zu erleichtern;
- k) die Assoziierung der überseeischen Länder und Hoheitsgebiete, um den Handelsverkehr zu steigern und die wirtschaftliche und soziale Entwicklung durch gemeinsame Bemühungen zu fördern.

ARTIKEL 7

Unbeschadet besonderer Bestimmungen dieses Vertrags ist in seinem Anwendungsbereich jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten.

Der Rat kann mit qualifizierter Mehrheit auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung der Versammlung Regelungen für das Verbot solcher Diskriminierungen treffen.

ARTIKEL 17

1. Die Artikel 9 bis 15 Absatz 1 gelten auch für die Finanzzölle. Diese werden jedoch bei der Errechnung der Gesamtzollbelastung sowie der Senkung der Zollsätze insgesamt im Sinne des Artikels 14 Absatz 3 und 4 nicht berücksichtigt.

Die Sätze der Finanzzölle werden bei jeder Herabsetzung um mindestens 10 v.H. des Ausgangszollsatzes gesenkt. Die Mitgliedstaaten können sie rascher als in Artikel 14 vorgesehen senken.

2. Die Mitgliedstaaten teilen der Kommission vor Ende des ersten Jahres nach Inkrafttreten dieses Vertrags ihre Finanzzölle mit.

3. Die Mitgliedstaaten sind weiterhin berechtigt, diese Zölle durch eine inländische Abgabe zu ersetzen, die den Bestimmungen des Artikels 95 entspricht.

4. Stellt die Kommission fest, daß die Ersetzung eines Finanzzolls in einem Mitgliedstaat auf ernstliche Schwierigkeiten stößt, so ermächtigt sie den betreffenden Staat, diesen Zoll unter der Voraussetzung beizubehalten, daß er ihn binnen sechs Jahren nach Inkrafttreten dieses Vertrags abschafft. Die Genehmigung ist vor Ende des ersten Jahres nach Inkrafttreten dieses Vertrags zu beantragen.

ARTIKEL 92

1. Soweit in diesem Vertrag nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

2. Mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar sind:

- a) Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher, wenn sie ohne Diskriminierung nach der Herkunft der Waren gewährt werden;
- b) Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder sonstige außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind;
- c) Beihilfen für die Wirtschaft bestimmter, durch die Teilung Deutschlands betroffener Gebiete der Bundesrepublik Deutschland, soweit sie zum Ausgleich der durch die Teilung verursachten wirtschaftlichen Nachteile erforderlich sind.

3. Als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar können angesehen werden:

- a) Beihilfen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung von Gebieten, in denen

die Lebenshaltung außergewöhnlich niedrig ist oder eine erhebliche Unterbeschäftigung herrscht;

- b) Beihilfen zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse oder zur Behebung einer beträchtlichen Störung im Wirtschaftsleben eines Mitgliedstaats;
- c) Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete, soweit sie die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft. Beihilfen für den Schiffsbau, soweit sie am 1. Januar 1957 bestanden und lediglich einem fehlenden Zollschutz entsprechen, werden jedoch entsprechend den für die Abschaffung der Zölle geltenden Bestimmungen und vorbehaltlich der Vorschriften dieses Vertrags über die gemeinsame Handelspolitik gegenüber dritten Ländern schrittweise abgebaut;
- d) sonstige Arten von Beihilfen, die der Rat durch eine Entscheidung mit qualifizierter Mehrheit auf Vorschlag der Kommission bestimmt.

ARTIKEL 95

Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten weder unmittelbar noch mittelbar höhere inländische Abgaben gleich welcher Art, als gleichartige inländische Waren unmittelbar oder mittelbar zu tragen haben.

Die Mitgliedstaaten erheben auf Waren aus anderen Mitgliedstaaten keine inländischen Abgaben, die geeignet sind, andere Produktionen mittelbar zu schützen.

Spätestens mit Beginn der zweiten Stufe werden die Mitgliedstaaten die bei Inkrafttreten dieses Vertrags geltenden Bestimmungen aufheben oder berichtigen, die den obengenannten Vorschriften entgegenstehen.

ARTIKEL 96

Werden Waren in das Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates ausgeführt, so darf die Rückvergütung für inländische Abgaben nicht höher sein als die auf die ausgeführten Waren mittelbar oder unmittelbar erhobenen inländischen Abgaben.

ARTIKEL 97

Mitgliedstaaten, welche die Umsatzsteuer nach dem System der kumulativen Mehrphasensteuer erheben, können für inländische Abgaben, die sie von eingeführten Waren erheben, und für Rückvergütungen, die sie für ausgeführte Waren gewähren, unter Wahrung der in den Artikeln 95 und 96 aufgestellten Grundsätze Durchschnittssätze für Waren oder Gruppen von Waren festlegen.

Entsprechen diese Durchschnittssätze nicht den genannten Grundsätzen, so richtet die Kommission geeignete Richtlinien oder Entscheidungen an den betreffenden Staat.

ARTIKEL 98

Für Abgaben außer Umsatzsteuern, Verbrauchsabgaben und sonstigen indirekten Steuern sind Entlastungen und Rückvergütungen bei der Ausfuhr nach anderen Mitgliedstaaten sowie Ausgleichsabgaben bei der Einfuhr aus den Mitgliedstaaten nur zulässig, soweit der Rat sie vorher mit qualifizierter Mehrheit auf Vorschlag der Kommission für eine begrenzte Frist genehmigt hat.

ARTIKEL 99

Die Kommission prüft, wie die Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, einschließlich der Ausgleichsmaßnahmen für den Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten, im Interesse des Gemeinsamen Markts harmonisiert werden können.

Die Kommission unterbreitet dem Rat entsprechende Vorschläge; dieser entscheidet darüber einstimmig unbeschadet der Artikel 100 und 101.

ARTIKEL 100

Der Rat erläßt einstimmig auf Vorschlag der Kommission Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Markts auswirken.

Die Versammlung und der Wirtschafts- und Sozialausschuß werden zu den Richtlinien gehört, deren Durchführung in einem oder mehreren Mitgliedstaaten eine Änderung von gesetzlichen Vorschriften zur Folge hätte.

ARTIKEL 101

Stellt die Kommission fest, daß vorhandene Unterschiede in den Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten die Wettbewerbsbedingungen auf dem Gemeinsamen Markt verfälschen und dadurch eine Verzerrung hervorrufen, die zu beseitigen ist, so tritt sie mit den betreffenden Mitgliedstaaten in Beratungen ein.

Führen diese Beratungen nicht zur Beseitigung dieser Verzerrung, so erläßt der Rat während der ersten Stufe einstimmig und danach mit qualifizierter Mehrheit auf Vorschlag der Kommission die erforderlichen Richtlinien. Die Kommission und der Rat können alle sonstigen, in diesem Vertrag vorgesehenen zweckdienlichen Maßnahmen treffen.

ARTIKEL 102

1. Ist zu befürchten, daß der Erlaß oder die Änderung einer Rechts- oder Verwaltungsvorschrift eine Verzerrung im Sinn des Artikels 101 verursacht, so setzt sich der Mitgliedstaat, der diese Maßnahme beabsichtigt, mit der Kommission ins Benehmen. Diese empfiehlt nach Beratung mit den Mitgliedstaaten den beteiligten Staaten die zur Vermeidung dieser Verzerrung geeigneten Maßnahmen.

2. Kommt der Staat, der innerstaatliche Vorschriften erlassen oder ändern will, der an ihn gerichteten Empfehlung der Kommission nicht nach, so kann nicht gemäß Artikel 101 verlangt werden, daß die anderen Mitgliedstaaten ihre innerstaatlichen Vorschriften ändern, um die Verzerrung zu beseitigen. Verursacht ein Mitgliedstaat, der die Empfehlung der Kommission außer acht läßt, eine Verzerrung lediglich zu seinem eigenen Nachteil, so findet Artikel 101 keine Anwendung.

ARTIKEL 201

Die Kommission prüft, unter welchen Bedingungen die in Artikel 200 vorgesehenen Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel, insbesondere durch Einnahmen aus dem gemeinsamen Zolltarif nach dessen endgültiger Einführung, ersetzt werden können.

Die Kommission unterbreitet dem Rat diesbezügliche Vorschläge.

Nach Anhörung der Versammlung zu diesen Vorschlägen kann der Rat einstimmig die entsprechenden Bestimmungen festlegen und den Mitgliedstaaten zur Annahme gemäß ihren verfassungsrechtlichen Vorschriften empfehlen.

ARTIKEL 220

Soweit erforderlich, leiten die Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen ein, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen folgendes sicherzustellen:

- den Schutz der Personen sowie den Genuß und den Schutz der Rechte zu den Bedingungen, die jeder Staat seinen eigenen Angehörigen einräumt,
- die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft,
- die gegenseitige Anerkennung der Gesellschaften im Sinn des Artikels 58 Absatz 2, die Beibehaltung der Rechtspersönlichkeit bei Verlegung des Sitzes von einem Staat in einen anderen und die Möglichkeit der Verschmelzung von Gesellschaften, die den Rechtsvorschriften verschiedener Mitgliedstaaten unterstehen,
- die Vereinfachung der Förmlichkeiten für die gegenseitige Anerkennung und Vollstreckung richterlicher Entscheidungen und Schiedssprüche.

Anlage C

Statistische Daten über die gegenwärtige Wirtschafts- und Finanzlage in den Ländern der EWG

Tabelle I - Das Steueraufkommen des Staates und der staatlichen Unterverbände und Einnahmen aus Sozialversicherungsbeiträgen (a) (1)

		Steuern	Sozialversicherungsbeiträge	Summe
<u>Bundesrepublik Deutschland</u>	1950	21,08	7,78	28,86
Milliarden DM	1955	41,78	14,67	56,45
	1959	57,97	24,12	82,09
<u>Frankreich</u>	1950	21,1	7,4	28,5
Milliarden NF	1955	36,9	15,3	52,2
	1959	62,0	25,0	87,0
<u>Italien</u>	1950	-	421	-
Milliarden Lire	1955	2 501	1 028	3 529
	1959	3 549	1 561	5 110
<u>Niederlande</u>	1950	4 892	789	5 681
Millionen hfl.	1955	6 532	1 368	7 900
	1959	8 360	2 990	11 350
<u>Belgien</u>	1950	59,2	19,7	78,9
Milliarden bfrs	1955	76,6	27,6	104,2
	1959	97,0	38,2	135,2
<u>Luxemburg</u>	1950	4 436	1 268	5 704
Millionen lfrs	1955	4 008	1 526	5 534
	1959	4 583	1 954	6 537

(a) Quelle: Allgemeines statistisches Bulletin der EWG, 1961, Nr. 12.

(1) Berechnet im Rahmen der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung. Standardsysteme UNO und OECD.

Tabelle II - Aufgliederung der Gesamtausgaben der öffentlichen Hand - einschließlich der Sozialversicherung in den Ländern der EWG - nach Ausgearten 1950 - 1955 - 1959 (a)
(in v.H. des Bruttozielprodukts)

	BR Deutschland (ohne Saar)		Frankreich		Italien		Niederlande		Belgien		Luxemburg				
	1950	1955	1950	1955	1950	1955	1950	1955	1950	1955	1950	1955			
1. Staatsverbrauch (darunter: Verteidigungsausgaben)	14,4 (4,5)	13,3 (3,4)	12,9 (5,8)	17,0 (4,9)	14,9 (5,9)	11,2	12,9	14,5	12,5 (4,7)	14,3 (5,5)	13,3 (3,9)	11,7 (3,2)	12,4 (1,9)	13,2 (2,5)	11,6 (1,3)
a) Löhne und Gehälter (b) Abschreibung	7,2(c)	6,7(c)	8,6	8,8	9,5	8,4	8,9	9,3	4,9	8,2	8,6	8,3	6,9	8,0	8,1
b) Unterstellter Mietwert und Abschreibung	0,6	0,5	0,7	0,2	0,1	0,2	0,2	0,3	0,9	0,8	0,9	0,6	2,3	2,4	2,4
c) Laufende Beschaffung von Gütern und Dienstleistungen (d)	8,5(c)	7,9(c)	4,1	4,0	6,2	2,6	3,8	4,9	5,0	6,0	4,3	3,1	5,9	4,5	3,4
d) Abzüglich: Verkäufe von Waren und Dienstleistungen	1,9	1,8	1,9	0,9	0,9				1,3	0,7	0,5	0,3	2,7	1,8	2,3
2. Laufende Übertragungen im Inland	13,4	12,2	14,2(e)	14,2	13,9		12,3	14,9	10,7	10,4	13,8	11,7	14,3	14,4	16,6
a) Zinsen auf öffentliche Schulden	0,4	0,5	1,1(c)	1,2(c)	1,4(c)		1,8(e)	1,9(e)	2,8	2,3	2,7	2,2	0,9	0,9	1,1
b) Subventionen an Unternehmen	0,5	0,1	0,4	1,1	1,2	0,3	1,1	1,3	1,3	0,9	1,3	1,1	1,6	2,7	3,2
c) Leistungen der Sozialversicherung	7,6	7,9	10,1	9,4	9,7			7,3	3,9	4,1	7,3	7,1	8,7	9,2	10,2
d) Sonstige laufende Übertragungen an private Haushalte	4,9	3,6	3,0	1,7	1,6		9,3	4,4	2,6	3,1	2,4	1,7	1,0	1,5	2,0
3. Laufende Übertragungen an das Ausland	1,1	1,6	2,3	0,7	1,2		0,2	0,1	0,5	0,2	0,1	0,1	0,3	0,2	0,07
4. (= 1 - 3) laufende Ausgaben der öffentlichen Hand	28,9	27,2	30,1	28,0	30,1		25,4	29,5	23,7	24,9	27,2	26,1	23,1	27,7	28,2
5. Bruttoanlageinvestitionen	2,5	2,8	3,1	2,2	2,2	2,0	2,6	2,8	3,2	3,6	4,1	1,9	4,0	6,7	7,5
a) Ankäufe neuer Anlagegüter	2,4	2,7	3,0												
b) Ankäufe von Grundstücken und gebrauchten Anlagegütern	0,06	0,2	0,1												
c) Abzüglich: Verkäufe von Anlage- gütern	0,05	0,03	0,04												
6. Vermögensübertragungen im Inland	0,6	0,8	1,2	3,2	2,2		2,2	2,2	2,1	3,0	1,3				
a) An private Haushalte		0,3	0,5	1,4	0,9				0,6(f)	0,2(f)	0,3(f)				
b) An Unternehmen	0,6	0,5	0,7	1,7	1,2				1,5	2,7	1,0				
7. Vermögensübertragungen an das Ausland									0,04	0,2	0,2				
8. Forderungen an andere Bereiche (g)	0,9	4,9	2,4	2,0				2,9	11,0	2,1	0,6				
9. (= 4 - 7) Gesamtausgaben der öffentlichen Hand	31,6	30,8	34,5	33,5	34,5		30,3	34,6	23,0	31,7	32,8				
10. Bruttozielprodukt zu Marktpreisen (in M. der nationalen Währung)	97,20	178,30	247,90	170,5	259,9	8 768	13 807	18 290	19,0	30,3	38,6	572,4	17,9	18,5	22,5

(a) Errechnet auf Grund der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung - vereinheitlichtes System der Vereinten Nationen und der OECD.

(b) Einschließlich der Ausgaben für Besoldung der Streitkräfte.

(c) Die Ausgaben für Bekleidung der Streitkräfte sind in den Kosten 1 c enthalten.

(d) Einschließlich militärische Ausrüstung und Bauten.

(e) Einschließlich Zinsen auf öffentliche Schulden gegenüber dem Ausland.

(f) Einschließlich Vermögensübertragungen an Pensionsfonds.

(g) In Posten 9 nicht enthalten.

Tabelle III - Volumenindizes (1960) des Bruttosozialprodukts, seiner Verwendungsformen und der Beiträge von einigen Wirtschaftsbereichen (1954 = 100) (a)

	BR Deutschl.	Frank- reich	Italien	Nieder- lande	Bel- gien	Luxem- bürg
1. Bruttosozialprodukt	150	130	142	132	116	119 (1)
idem je Einwohner	140	123	138	122	112	115 (1)
2. Privater Verbrauch	150	127	129	129	119	127 (1)
3. Staatsverbrauch	140	125	141	106	96	104 (1)
4. Bruttoanlageinvestitionen	169	147	167	147	124	124 (1)
5. Ausfuhr von Waren und Dienstleistungen und Faktoreinkommen aus dem Ausland	212	134	225	165	157	128 (1)
6. Einfuhr von Waren und Dienstleistungen und Faktoreinkommen aus dem Ausland	243	142	205	162	159	129 (1)
7. Beiträge des Wirtschaftsbereichs zum Bruttoinlandsprodukt:						
a) Landwirtschaft, Forstwirtschaft und Fischerei	115	103 (1)	115	129	97	107 (1)
b) Verarbeitendes Gewerbe	164	128 (1)	164	140 (2)	129	121 (1)

(a) Quelle: Allgemeines Statistisches Bulletin der EWG, 1961, Nr. 12.

(1) 1959.

(2) Einschließlich des Bergbaus, des Baugewerbes und der Elektrizitäts-, Gas- und Wasserwerke.

Tabelle IV - Die Entstehung des Bruttoinlandsprodukts zu Faktorkosten nach Wirtschaftsbereichen (in v.H.) 1960 (a)

	BR Deutschl.	Frank- reich	Italien	Nieder- lande	Belgien	Luxem- burg
1. Landwirtschaft, Forstwirtschaft und Fischerei	7,2	-	17,1	10,6	6,8	8,6 (1)
2. Bergbau Verarbeitendes Ge- werbe Baugewerbe Elektrizitäts-, Gas- und Wasserwerke	) ) ) 51,5))	-	43,1	42,0	49,2	52,3 (1)
3. Verkehr und Nach- richtenübermittlung	7,3	-	6,9	9,0	7,8	7,2 (1)
4. Groß- und Einzel- handel	12,6	-	9,2	13,0	6,5	11,9 (1)
5. Sonstiges	21,4	-	23,7	25,4	29,7	20,0 (1)
Bruttoinlandsprodukt	100	100	100	100	100	100

(a) Quelle: Allgemeines Statistisches Bulletin der EWG, 1961, Nr. 12.

(1) 1959.

Tabelle V - Die Verteilung des Volkseinkommens (in v.H.)
in den Jahren 1950 und 1960 (a)

	BR Deutschl.	Frank- reich	Italien	Nieder- lande	Belgien	Luxem- burg
1. Einkommen aus un- selbständiger Ar- beit:						
1950	59,1	52,7	49,0	55,0	48,3	52,4(2)
1960	60,8	61,4	52,6	57,2	52,2(1)	61,3(1)
2. Sonstiges Einkom- men der privaten Haushalte						
1950	33,9	42,4	.-	34,3	50,8	29,8(2)
1960	30,7	33,9	.-	33,7	46,9(1)	33,4(1)
3. Ersparnis der Un- ternehmen mit ei- gener Rechtsper- sönlichkeit						
1950	2,0	3,4	.-	6,5	- 0,1	6,9(2)
1960	2,7	2,3	.-	5,7	0,1(1)	0,5(1)

(a) Quelle: Allgemeines Statistisches Bulletin der EWG, 1961, Nr. 12.

(1) 1959.

(2) 1952.

Tabelle VI - Die Verwendung des Bruttosozialprodukts (1950 und 1960)
in jeweiligen Preisen (in v.H.) (a)

	Jahr	BR Deutschl.	Frank- reich	Italien	Nieder- lande	Belgien	Luxem- burg
1. Privater Verbrauch	1950	64,2	67,1	70,8	67,1	76,5	52,8(1)
	1960	57,0	65,0	61,3	56,4	68,7	60,9(2)
2. Staatsverbrauch	1950	14,4	12,9	11,1	12,5	9,8	12,4(1)
	1960	13,7	14,6	14,5	13,5	11,9	11,6(2)
3. Bruttoanlageinvestitionen	1950	18,8	15,9	17,4	20,0	16,5	17,5(1)
	1960	24,0	17,4	22,2	23,9	17,5	23,3(2)
4. Vorratsveränderung	1950	+ 3,8	+ 3,4	+ 1,4	+ 6,3	- 0,0	- 1,0(1)
	1960	+ 2,2	+ 1,9	+ 1,6	+ 3,5	+ 0,6	+ 2,0(2)
5. Ausfuhr von Waren und Dienstleistungen und Faktoreinkommen aus dem Ausland	1950	12,2	16,4	11,1	43,5	26,7	97,8(1)
	1960	25,7	16,0	17,3	53,7	36,5	82,2(2)
6. Einfuhr von Waren und Dienstleistungen und Faktoreinkommen an das Ausland	1950	13,4	15,7	11,8	49,4	29,5	79,5(1)
	1960	22,7	14,9	16,9	51,0	35,2	80,0(2)
7. Bruttosozialprodukt zu Marktpreisen	(=1-6)	100	100	100	100	100	100
idem in nationaler Währung		Md. DM	Md. NF	Md. Lire	Mill. hfl	Md. bfrs	Mill. lfrs
	1950	97,20	100,2	8768	19044	363,5	17945(1)
	1960	276,60	288,0	19888	42340	608,0	24000

(a) Quelle: Allgemeines Statistisches Bulletin der EWG, 1961, Nr. 12.

(1) 1952.

(2) 1959.

Tabelle VII - Bedeutung von einigen Kategorien des privaten Verbrauchs (a)
(in v.H. des gesamten privaten Verbrauchs)

	Jahr	BR Deutschl.	Frank- reich	Italien	Nieder- lande	Belgien	Luxem- burg
1. Nahrungsmittel	1950	.	38,2	48,6	32,7	29,7	34,3(1)
	1960	.	30,6	43,0	30,5	28,1	35,2(2)
2. Getränke	1950	.	9,7	5,6	2,0	5,8	5,9(1)
	1960	-	7,8	5,5	2,4	5,0	6,0(2)
3. Tabak	1950	-	2,2	4,6	4,5	2,0	3,0(1)
	1960	-	2,0	4,4	4,3	2,1	3,0(2)
4. Bekleidung und sonstige persönliche Ausstattung	1950	-	14,7	12,6	20,8	13,4	15,7(1)
	1960	-	11,8	10,0	15,9	10,0	12,8(2)
5. Wohnungsnutzung, Wasser, Heizung und Beleuchtung	1950	-	6,8	5,0	10,3	15,5	14,0(1)
	1960	-	9,0	10,0	13,5	16,7	12,6(2)
6. Gebrauchsgüter der Haushalte	1950	-	3,4	1,9	5,9	7,4	6,3(1)
	1960	-	5,0	2,3	9,5	8,9	7,6(2)
7. Körper- und Gesundheitspflege	1950	-	5,4	3,3	4,1	5,3	5,0(1)
	1960	-	8,3	3,7	5,8	6,5	5,7(2)
8. Verkehr und Nachrichtenübermittlung	1950	-	5,7	5,4	4,5	5,9	7,4(1)
	1960	-	7,4	8,1	4,3	7,7	8,1(2)
9. Erholung und Unterhaltung	1950	-	6,1	7,3	7,5	7,5	5,4(1)
	1960	-	8,2	7,8	6,2	7,5	5,2(2)

(a) Quelle: Allgemeines Statistisches Bulletin der EWG, 1962, Nr. 2.

(1) 1952.

(2) 1959.

Tabelle VIII - Bruttosozialprodukt je Einwohner und Volkseinkommen je Einwohner der EWG-Länder

Jahr	BR Deutschl.	Frank- reich	Italien	Nieder- lande	Belgien	Luxem- burg
<u>A. Bruttosozialprodukt zu Marktpreisen je Einwohner - in jeweiligen Preisen</u>						
	<u>DM</u>	<u>NF</u>	<u>Lire</u>	<u>hfl</u>	<u>bfrs</u>	<u>lfrs</u>
1950	2 072	2 401	188 100	1 883	42 100	60 630 (1)
1955	3 625	3 939	287 300	2 818	54 400	60 680
1959	4 790	5 763	373 700	3 404	62 900	72 060
<u>B. Volkseinkommen je Einwohner - in jeweiligen Preisen</u>						
	<u>DM</u>	<u>NF</u>	<u>Lire</u>	<u>hfl</u>	<u>bfrs</u>	<u>lfrs</u>
1950	1 589	1 831	148 300	1 478	35 600	48 160 (1)
1955	2 796	2 994	225 900	2 285	45 500	48 240
1959	3 713	4 328	292 900	2 794	52 000	55 470
<u>C. Bruttosozialprodukt zu Marktpreisen je Einwohner - in Preisen von 1954</u> (in Gulden - umgerechnet mit offiziellen Währungsparitäten 1954)						
1950	2 182	3 528	1 315	2 198	3 537	
1955	3 209	4 226	1 703	2 714	4 052	
1959	3 786	4 698	2 081	2 916	4 272	
<u>D. Bruttosozialprodukt zu Marktpreisen je Einwohner - in Preisen von 1954</u> (in Gulden - umgerechnet mit offiziellen Währungsparitäten 1960)						
1950	2 189	2 905	1 233	2 198	3 402	
1955	3 220	3 479	1 596	2 714	3 897	
1959	3 798	3 876	1 951	2 916	4 109	

(1) 1952.

Tabelle IX - Bedeutung des Außenhandels in den Jahren 1956 und 1960 (a)

	Einfuhr				Ausfuhr			
	v.H. des Brutto- sozialprodukts		\$ je Einwohner		v.H. des Brutto- sozialprodukts		\$ je Einwohner	
	1956	1960	1956	1960	1956	1960	1956	1960
1. Deutschland	13,8	15,4	127,2	189,1	17,9	17,4	141,4	
2. Frankreich	10,3	10,9	124,5	137,9	9,9	11,9	101,8	
3. Italien	13,5	14,8	65,8	95,7	10,6	11,5	44,8	
4. Belgien)	31,7	31,4	354,8	416,3	33,5	29,9	343,0	
5. Luxemburg)	45,2	40,7	340,9	394,7	38,9	36,2	262,8	
6. Niederlande Gemeinschaft	.	.	136,6	174,8	.	.	122,8	

(a) Quelle: Statistische Grundzahlen für fünfzehn europäische Länder.
Statistisches Amt der Europäischen Gemeinschaften.

Tabelle X - Gesamtausfuhr nach Bestimmung (in v.H.) 1957 und 1960 (a)

Ausfuhrland	Gesamtausfuhr		davon nach				
	Mill. \$	in v.H.	EWG	EFTA	USA	übrige Welt	
Frankreich	1957	5 047,4	100	25,3	14,2	4,8	55,7
	1960	6 863	100	29,8	14,5	5,8	49,9
Belgien/) Luxemburg)	1957	3 171,4	100	46,1	15,2	8,4	30,3
	1960	3 775	100	50,5	15,9	9,7	23,9
Niederlande	1957	3 097,4	100	41,6	23,8	5,2	29,4
	1960	4 028	100	45,9	23,7	4,9	25,5
BR Deutschl.	1957	8 574,7	100	29,2	26,3	7,0	37,5
	1960	11 413	100	29,5	28,0	7,9	34,6
Italien	1957	2 540,6	100	25,0	21,5	9,1	44,4
	1960	3 650	100	29,6	20,8	10,6	39,0
Gemeinschaft	1957	22 431,5	100	31,9	21,1	6,7	40,3
	1960	29 729	100	34,4	21,9	7,5	36,2

(a) Quelle: Statistische Grundzahlen für fünfzehn europäische Länder.
Statistisches Amt der Europäischen Gemeinschaften.

Tabelle XI - Gesamteinfuhr nach Herkunft (in v.H.) 1957 und 1960 (a)

Einfuhrland	Gesamteinfuhr		davon aus				
	Mill. \$	in v.H.	EWG	EFTA	USA	übrige Welt	
Frankreich	1957	6 116,8	100	21,4	9,1	13,5	56,0
	1960	6 280,0	100	29,4	8,8	11,9	49,9
Belgien/ Luxemburg	1957	3 416,7	100	43,5	15,1	12,4	29,0
	1960	3 957,0	100	47,8	11,0	9,9	28,3
Niederlande	1957	4 104,5	100	41,1	15,2	13,2	30,5
	1960	4 531,0	100	45,8	14,0	13,2	27,0
BR Deutschl.	1957	7 499,0	100	23,5	18,4	18	40,1
	1960	10 091,0	100	30,0	19,4	14,1	36,6
Italien	1957	3 626,0	100	21,6	16,3	18,8	43,3
	1960	4 715,0	100	27,8	16,2	14,2	41,8
Gemeinschaft	1957	24 763,0	100	28,4	14,8	15,4	41,4
	1960	29 574,0	100	34,3	15,1	12,9	37,7

(a) Quelle: Statistische Grundzahlen für fünfzehn europäische Länder.
Statistisches Amt der Europäischen Gemeinschaften.

Tabelle XII - Struktur der Einfuhr nach Erzeugnisgruppen (in v.H.)
1957 und 1960 (a)

Einfuhrland		Gesamt- einfuhr	Nahrungs- mittel, Getränke und Tabak	Minerali- sche Brennstof- fe usw.	Rohstof- fe Öle und Fette	Maschinen und Fahrzeuge	übrige Erzeug- nisse
Frankreich	1957	100	21,7	20,6	28,5	11,4	17,8
	1960	100	20,1	17,0	24,3	14,4	24,2
Belgien/) Luxemburg)	1957	100	14,0	12,9	23,0	17,0	33,1
	1960	100	12,8	10,0	20,6	20,3	36,3
Niederlande	1957	100	14,1	16,9	16,5	19,2	27,3
	1960	100	13,9	13,1	15,0	21,7	36,3
BR Deutschland	1957	100	27,4	11,6	30,9	5,9	24,2
	1960	100	23,1	7,8	24,0	9,6	35,5
Italien	1957	100	14,1	20,8	34,0	11,2	19,9
	1960	100	15,8	14,1	30,3	13,0	26,8
Gemeinschaft	1957	100	20,0	16,2	27,3	11,8	24,7
	1960	100	18,5	11,8	23,3	14,4	32,0

(a) Quelle: Statistische Grundzahlen für fünfzehn europäische Länder.
 Statistisches Amt der Europäischen Gemeinschaften.

Tabelle XIII - Struktur der Ausfuhr nach Erzeugnisgruppen (in v.H.) 1957 und 1960 (a)

Ausfuhrland	Gesamt- ausfuhr	Nahrungs- mittel, Getränke und Tabak	Minerali- sche Brenn- stoffe usw.	Rohstof- fe, Öle und Fette	Maschinen und Fahrzeuge	übrige Erzeug- nisse
Frankreich						
1957	100	14,9	5,8	8,9	19,6	50,8
1960	100	13,1	3,9	8,4	24,7	49,9
Belgien Luxemburg						
1957	100	3,8	6,5	7,5	12,1	70,1
1960	100	4,3	4,3	7,4	12,9	71,1
Niederlande						
1957	100	28,1	14,3	8,4	14,8	34,4
1960	100	26,7	11,7	8,2	18,7	34,7
BR Deutschland						
1957	100	2,1	7,2	3,3	41,5	45,9
1960	100	1,9	5,9	2,9	43,4	45,9
Italien						
1957	100	23,7	7,3	4,9	22,7	41,4
1960	100	15,4	6,0	4,5	27,7	46,4
Gemeinschaft						
1957	100	11,3	7,8	6,0	26,6	48,3
1960	100	9,8	6,0	5,6	36,0	48,6

(a) Quelle: Statistische Grundzahlen für fünfzehn europäische Länder.
Statistisches Amt der Europäischen Gemeinschaften.

Anlage D

Steuerrechtliche Behandlung der Holdinggesellschaften, Kapitalanlagegesellschaften und Investmentfonds (Dr. Joseph Kauffman)

I

Allgemeine Begriffsbestimmung

Gegenstand der Holdinggesellschaft ist die Beteiligung an anderen Gesellschaften, um diese kontrollieren und ihre Tätigkeiten koordinieren zu können (Dachgesellschaft - Management Trust).

Das Geschäftsziel einer Holdinggesellschaft kann demnach nur verwirklicht werden, wenn die von ihr erworbenen Beteiligungen an anderen Gesellschaften wesentlich genug sind, um eine wirksame Kontrolle zu gewährleisten.

Die Kapitalanlagegesellschaft und der Investmentfonds sind Institutionen, die den Zweck haben, für Rechnung einer bestimmten Sparergruppe Wertpapiere zu erwerben und zu verwalten, die nach verschiedenen Gesichtspunkten, insbesondere nach dem Gesichtspunkt der Sicherheit der Anlage durch Risikoverteilung, ausgewählt werden.

Die Kapitalanlagegesellschaft ist eine Gesellschaft mit festem oder variablem, unter die Gesellschafter (Sparer) aufgeteiltem Kapital, die selbst das Eigentum an dem Wertpapierbestand erwirbt; nach den Rechtsvorschriften bestimmter Länder kann das Eigentum am Wertpapierbestand Treuhandcharakter haben.

Der Investmentfonds stellt darauf ab, einen Wertpapierbestand zu schaffen, der ungeteiltes Miteigentum der Sparer ist, von einer Verwaltungsgesellschaft verwaltet und bei einem Kreditinstitut deponiert wird.

Die Rechte der Miteigentümer sind in Anteilscheinen (Zertifikaten) verbrieft, die die Verwaltungsgesellschaft dem Investmentsparer bei seinem Beitritt und somit nach Anerkennung der Geschäftsbedingungen aushändigt, in der die Rechte und Pflichten der Parteien bestimmt werden und die die vertragliche Grundlage der gegenseitigen Beziehungen darstellen.

II

Rechtliche Betrachtungen allgemeiner Art

1. Vorbehaltlich gewisser Einschränkungen durch das Recht der europäischen Gemeinschaften und durch die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften verschiedener Länder über die Kartelle, die Wettbewerbsregeln und die mißbräuchliche Ausnutzung der wirtschaftlichen Macht, ist das Geschäftsziel der Holdinggesellschaften, nämlich die Kontrolle und Leitung einer Gruppe von Gesellschaften, grundsätzlich statthaft.

Man muß sich aber vor Augen halten, daß nach dem Gesellschaftsrecht verschiedener Länder im Fall wesentlicher Beteiligungen der Ausübung der Stimmrechte Grenzen gesetzt sind; so ist in den Hauptversammlungen von Aktiengesellschaften nach belgischem oder luxemburgischem Recht niemand weder für sich selbst noch als Bevollmächtigter, für mehr als ein Fünftel der ausgegebenen Aktien oder für mehr als zwei Fünftel des in der Hauptversammlung vertretenen Aktienbesitzes stimmberechtigt. Nach luxemburgischem Recht gilt diese Beschränkung des Stimmrechts allerdings nicht bei außerordentlichen Hauptversammlungen.

Das einzige Problem, das die Holdinggesellschaften in allgemeinrechtlicher Beziehung aufwerfen, ist somit die Frage, wie eine etwaige mißbräuchliche Ausnutzung einer beherrschenden wirtschaftlichen Stellung verhindert werden kann.

2. Bei den Kapitalanlagegesellschaften und Investmentfonds als Sammelstellen für Spargelder sind Schutzmaßnahmen zugunsten der Sparer erforderlich.

Ziel unserer Untersuchung ist nicht, die in einigen Ländern bereits bestehenden einschlägigen Rechtsvorschriften zu analysieren oder eine anzustrebende Idealregelung festzulegen. Der interessierte Leser möge hierzu nachstehende Rechtsvorschriften konsultieren:

Frankreich: Die wiederholt geänderte Verordnung Nr. 45-2710 vom 2. November 1945 über die Kapitalanlagegesellschaften (*sociétés d'investissement*), die die Rechtsgrundlage für die staatlichen und privaten Kapitalanlagegesellschaften ("*sociétés nationales d'investissement*" und "*sociétés d'investissement*") bildet; bei diesen beiden Formen handelt es sich grundsätzlich um Kapitalanlagegesellschaften mit festem Kapital.

Die Verordnungen Nr. 57-1341 und Nr. 57-1342 vom 28. Dezember 1957, von denen sich die erste auf die mit variablem Kapital ausgestatteten Kapitalanlagegesellschaften und die zweite auf die Investmentfonds bezieht.

Das Dekret Nr. 59-789 vom 24. Juni 1959, wonach Anteile an Investmentfonds, die unter ausländisches Recht fallen, in Frankreich nur gehandelt werden dürfen, wenn der Finanzminister dies zuvor genehmigt hat.

Die Verwaltungsanweisung Nr. 808 des Office des changes vom 9. Juli 1959, wonach ein Deviseninländer zum Erwerb von Anteilen an unter ausländisches Recht fallenden Investmentfonds im Ausland einer besonderen Genehmigung bedarf.

Bundesrepublik Deutschland: Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften vom 16. April 1957.

Belgien: Gesetz über Investmentfonds vom 27. März 1957, abgelaufen am 31. Dezember 1961.

Die einheitlichste Regelung bringt das deutsche Gesetz vom 16. April 1957; die französischen Verordnungen von 1957 mußten durch Durchführungsmaßnahmen ergänzt werden; das belgische Gesetz von 1957 stellte nur eine vorübergehende Regelung dar, und seine Anwendung war im übrigen von einzelnen Genehmigungen und Ermächtigungen des Bankenausschusses abhängig.

Nach dem deutschen Gesetz wird der Grundsatz der Sicherheit der Anlage und der Risikoverteilung durch folgende Bestimmungen gewahrt:

- a) Die Kapitalanlagegesellschaft darf nur börsengängige Wertpapiere erwerben.
- b) Der Bestand der von der Kapitalanlagegesellschaft erworbenen Wertpapiere eines einzelnen Emittenten darf grundsätzlich zur Zeit des Erwerbs zusammen mit den bereits zum gemeinsamen Wertpapierbestand gehörenden Wertpapieren desselben Emittenten 5 v.H. des Werts des gesamten Wertpapierbestands der Kapitalanlagegesellschaft nicht übersteigen.
- c) Eine Kapitalanlagegesellschaft darf an Aktien einer bestimmten Gesellschaft nicht mehr als 5 v.H. des Grundkapitals dieser Gesellschaft besitzen.

Daraus läßt sich folgern, daß die Kapitalanlagegesellschaften und Investmentfonds zwar Schutzmaßnahmen zugunsten des Sparers erforderlich machen, das den Holdinggesellschaften eigene Problem des Mißbrauchs wirtschaftlicher Macht jedoch nicht kennen.

Handelsrechtlich gesehen arbeiten die Kapitalanlagegesellschaften wie gewöhnliche Gesellschaften und werfen kaum besondere Probleme auf.

Anders liegen die Dinge bei den Investmentfonds, deren Gründung in bestimmten Ländern besondere gesetzliche Bestimmungen bedingt.

Dies gilt jedoch beispielsweise nicht für die Niederlande, wo nach dem Zivilrecht die Errichtung eines solchen Fonds statthaft ist - vorausgesetzt, daß der gemeinsame Wertpapierbestand in eine große Zahl von Anteilen gleicher Zusammensetzung gestückelt ist - und wo der Verwaltungsrat der Wertpapierbörse von Amsterdam die Interessen der Besitzer börsengängiger Zertifikate wahrnimmt.

Aus den Fragen, die in verschiedenen Ländern in besonderen Bestimmungen geregelt werden müssen, seien beispielhaft herausgegriffen:

- a) Eine von Artikel 815 des französischen, belgischen und luxemburgischen Zivilgesetzbuchs und gegebenenfalls von den entsprechenden Bestimmungen im Recht anderer Länder abweichende Maßnahme, durch welche die Beständigkeit der Investmentfonds gewährleistet und diese vor einer Teilung bewahrt werden sollen;
- b) Bestimmungen, die die Ausübung des Stimmrechts für die im Fonds enthaltenen Wertpapiere in den Hauptversammlungen der ausgebenden Gesellschaften regeln.

Artikel 2 des belgischen Gesetzes vom 27. März 1957 erklärt jede Klausel in der Geschäftsordnung eines Investmentfonds für rechtsunwirksam, nach welcher der Verwaltungsgesellschaft das ständige Recht übertragen wird, die Anteilsinhaber in den Hauptversammlungen belgischer und kongolesischer Gesellschaften zu vertreten, deren Wertpapiere im Fonds enthalten sind.

Selbst beim Fehlen einer derartigen Bestimmung wäre die Frage der Rechtswirksamkeit eines solchen Mandats nach belgischem Recht auf dieselben Bedenken gestoßen, wie sie sich nach französischem und luxemburgischem Recht ergeben und die sich auf den ständigen und unwiderruflichen Charakter eines solchen Mandats gründen.

In den Niederlanden haben die Zertifikatsinhaber jederzeit das Recht, gegen Ablieferung einer bestimmten Zahl von Zertifikaten die Herausgabe der in diesen Zertifikaten verbrieften Wertpapiere zu verlangen. Durch diese Bestimmung wird dem Mandat sein unwiderruflicher Charakter genommen, ohne daß der Investmentfonds in der Praxis allzusehr der Gefahr einer Auflösung ausgesetzt wäre. Außerdem wird dadurch dem Grundsatz hinreichend Rechnung getragen, daß die Unteilbarkeit nicht gegen den Willen eines Miteigentümers aufrecht erhalten werden darf.

III

Steuerrecht im besonderen

A. Holdingsgesellschaften

Steuerliche Auswirkungen der Beziehungen zwischen der Holdingsgesellschaft und den von ihr beherrschten Gesellschaften ergeben sich einmal für die Kapitalerträge aus der Beteiligung (1) und zum anderen für die Veräußerungsgewinne (2).

Die Lösungen für diese Probleme können sich außerdem danach unterscheiden, ob die Holdinggesellschaft und die von ihr beherrschten Gesellschaften unter ein und dasselbe Steuersystem (a) oder unter verschiedene Steuersysteme (b) fallen.

1. (a) Bei den Kapitalerträgen, die an eine Holdinggesellschaft ausgeschüttet werden, ergeben sich keine besonderen Schwierigkeiten im Rahmen einer Steuergesetzgebung, die die Gewinne einer Gesellschaft letzten Endes nur einmal besteuert. Dies trifft zum Beispiel für die derzeitige belgische Gesetzgebung zu. Die Zwischenschaltung der Holdinggesellschaft zwischen die von ihr beherrschte belgische Gesellschaft, deren Gewinnausschüttung besteuert wird, und die Aktionäre der Holdinggesellschaft, die mit den von der Holdinggesellschaft ausgeschütteten Dividenden der persönlichen Zusatzeinkommensteuer unterliegen, vergrößert kaum die Steuerlast.

Anders verhält es sich grundsätzlich, wenn nach der Gesetzgebung auf die Gewinne von Gesellschaften zwei verschiedene Steuern erhoben werden: erstens eine Steuer, die die Gesellschaft für ihren gesamten Gewinn abzuführen hat, und zweitens eine Steuer auf die ausgeschütteten Gewinne, die die Aktionäre trifft. Die Kaskadenbesteuerung, die sich normalerweise bei der Anwendung eines derartigen Steuersystems ergibt, erwies sich als zu belastend. Dem wurde in den Steuervorschriften verschiedener Länder dadurch abgeholfen, daß unter gewissen Voraussetzungen die Holdinggesellschaften für die ihnen von den Tochtergesellschaften zufließenden Gewinne Steuerbefreiung genießen. Diese Steuerbefreiung ist im allgemeinen an die Bedingung geknüpft, daß die Holdinggesellschaft eine Mindestbeteiligung am Kapital der kontrollierten Gesellschaft besitzt (20 v.H. in Frankreich, 25 v.H. in der Bundesrepublik Deutschland und in Luxemburg, keine Mindestgrenze in den Niederlanden, wenn die Gesellschaft satzungsgemäß eine Holdinggesellschaft ist, jedoch 25 v.H., wenn die Gesellschaft entsprechend ihren Satzungen andere Ziele als den Erwerb, die Verwaltung usw. von Wertpapieren verfolgen kann).

Bei solchen steuerbegünstigten Beteiligungen wird in manchen Fällen auch ein gewisser Grad der Beständigkeit gefordert, d.h. die Beteiligung muß während einer bestimmten Zeitdauer bestanden haben.

Die Befreiung kann unterschiedlich ausgestaltet sein und sich entweder auf die von der Tochtergesellschaft ausgeschüttete Bruttodividende beziehen, wobei in diesem Fall die Tochtergesellschaft häufig von der Verpflichtung zur Vornahme eines Steuerabzugs entbunden ist (Bundesrepublik Deutschland, Niederlande - für Beteiligungen von 25 v.H. und mehr -, Luxemburg), oder auf die Nettodividende, d.h. den um die von der Tochtergesellschaft einzubehaltende Abzugsteuer gekürzten Dividendenbetrag (Frankreich).

(b) Die Behandlung der Schachtelgesellschaften dringt langsam in die zwischenstaatlichen Beziehungen ein.

So erstreckt sich die in Frankreich und in den Niederlanden bestehende Steuerfreiheit für die in diesen Ländern ansässigen Holdinggesellschaften sowohl auf Dividenden der Tochtergesellschaften nach nationalem Recht als auch auf Dividenden ausländischer Tochtergesellschaften. (Niederlande: ausländische Tochtergesellschaften, die in dem Staat ihres steuerrechtlichen Sitzes grundsätzlich einer vom Staat erhobenen Körperschaftsteuer unterliegen.)

Andererseits ist in verschiedenen Doppelbesteuerungsabkommen bereits das Schachtelprivileg eingeführt worden, wobei der Sitzstaat der Tochtergesellschaft eine gewisse Beschneidung seines Rechts auf Einbehaltung von Quellensteuern in Kauf nimmt und der Sitzstaat der Holdinggesellschaft diese ganz oder teilweise von der Steuer auf die von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Dividenden befreit.

2. (a) Die Frage der steuerlichen Behandlung der Veräußerungsgewinne beim Wertpapierbestand betrifft nicht nur speziell die Beteiligungen im Besitz von Holdinggesellschaften.

Die in den Rechtsvorschriften der einzelnen Länder getroffenen Regelungen für die steuerliche Behandlung solcher Veräußerungsgewinne sind zu mannigfaltig, als daß sich im Rahmen dieser Studie ein Überblick darüber geben ließe.

Man kann jedoch sagen, daß - soweit hier Steuerbefreiungen gewährt werden, sei es unter der Bedingung der Wiederverwendung, sei es mit Hilfe eines neuen Buchwerts - davon die Beteiligungen von Holdinggesellschaften betroffen werden, die wegen ihrer Beständigkeit und ihres Umfangs normalerweise zu den Gegenständen des "Anlagevermögens" gerechnet werden.

(b) Nach den Steuervorschriften der Bundesrepublik Deutschland und Luxemburgs ist der Aktionär, auch wenn er seinen Wohnsitz im Ausland hat, mit allen Gewinnen steuerpflichtig, die sich bei der Veräußerung seiner gesamten oder eines Teils seiner Beteiligung von 25 v.H. oder mehr am Kapital der emittierenden Gesellschaft ergeben.

Im niederländischen Recht ist eine solche Regelung nur für den Fall vorgesehen, daß der Aktionär eine natürliche Person oder eine Stiftung mit steuerlichem Wohnsitz im Ausland ist.

In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, daß nach dem zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Luxemburg geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen das Recht zur Besteuerung derartiger Gewinne allein dem Wohnsitzstaat des Aktionärs vorbehalten bleibt. Diese Regel findet sich im übrigen in aller zwischen den europäischen Staaten geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen.

B. Kapitalanlagegesellschaften und Investmentfonds

(dieses Kapitel wird wie das Kapitel über die Holdinggesellschaften - siehe A. - unterteilt)

1. (a) Hier sind besondere Steuerbefreiungen vor allem zugunsten der Kapitalanlagegesellschaften erforderlich, da diese Gesellschaften als Eigentümer des Wertpapierbestands ihrer Bestimmung nach nicht den erforderlichen Anteil an Aktien besitzen, um in den Genuß des Schachtelprivilegs zu kommen. Das Fehlen oder die Unzulänglichkeiten solcher Befreiungen erklärt im übrigen zu einem großen Teil, weshalb die Verfechter von Investmentfonds diesen den Vorzug geben.

Bei den letzteren könnte eine steuerrechtliche Regelung grundsätzlich überflüssig erscheinen, da die durch den Anlagefonds zusammengeschlossenen Investmentsparer Miteigentümer des unteilbaren Wertpapierbestands und somit die unmittelbaren Inhaber der sich daraus ergebenden Rechte sind. Dennoch haben die Gesetzgeber verschiedener Länder besondere steuerrechtliche Bestimmungen für diese Form der Kapitalanlagegesellschaften für rechtlich notwendig erachtet.

Nach dem deutschen Gesetz vom 16. April 1957 wird die Kapitalanlagegesellschaft steuerlich außer Betracht gelassen, wobei es unwesentlich ist, ob sie treuhänderischer Eigentümer des Wertpapierbestands ist oder diesen nur für gemeinsame Rechnung der Anteilhaber verwaltet. Dieses Ziel wird durch folgende Maßnahmen erreicht:

- Die von den Gesellschaften, deren Papiere in dem Anlagefonds enthalten sind, von den an diesen Fonds ausgeschütteten Dividenden einbehaltenen Steuern werden dem Fonds zurückerstattet.
- Die Verwaltungsgesellschaft des Fonds ist hinsichtlich der Einkünfte aus dem gemeinsamen Wertpapierbestand (Sondervermögen) von jeder Steuer befreit.
- Die Ausschüttungen auf Anteilscheine der Kapitalanlagegesellschaften gelten grundsätzlich als Einkünfte der Anteilseigner aus Kapitalvermögen und sind als solche von diesen zu versteuern. Die Kapitalanlagegesellschaft hat von ihren Ausschüttungen nur dann einen Steuerabzug vorzunehmen, wenn die ausgeschütteten Dividenden Personen zufließen, die ihren Wohnsitz im Ausland haben.

Das belgische Gesetz vom 27. März 1957 bestimmt, daß die Investmentfonds nicht als Betriebe anzusehen sind, die der "taxe professionnelle" (Berufseinkommensteuer) unterliegen.

Außerdem wird die Doppelbesteuerung der Dividenden durch geeignete Maßnahmen vermieden (Artikel 10, Nr. 2).

In den Niederlanden werden die Einkünfte aus den Anlagefonds zunächst unter den Zertifikatinhabern verteilt, als ob kein Steuerabzug von den an den Fonds ausgeschütteten niederländischen Dividenden erfolgt wäre. Dann wird der gesamte den Fonds belastende Steuerabzug auf die Zertifikatinhaber umgelegt und in deutlich sichtbarer Form von den Bruttoausschüttungen abgezogen, die auf Vorlage der Zertifikatcoupons auszuzahlen sind. Hier haben ausschließlich die Zertifikatinhaber das Recht, die Anrechnung dieses Steuerabzugs auf ihre eigenen Steuern zu verlangen (Einkommensteuer der natürlichen Personen oder Körperschaftsteuer).

(b) Das allgemeine Problem der Doppelbesteuerung von Dividenden bringt verschiedene besondere Schwierigkeiten mit sich. Solange für dieses Problem keine richtige und ausgewogene Lösung gefunden wird, dürfte es schwierig sein, die noch heiklere Frage in Angriff zu nehmen, welche Regelung zu treffen ist, wenn ein Investmentfonds eines bestimmten Landes Einkünfte aus einem anderen Land bezieht und diese an Gesellschafter ausschüttet, die in einem dritten Land ihren Wohnsitz haben.

Dieses Problem wird - soweit ihm tatsächlich eine große Bedeutung zukommt - nur im Rahmen eines multilateralen Doppelbesteuerungsabkommens richtig gelöst werden können.

2. (a) Grundsätzlich dürfte die Zwischenschaltung einer Investmentgesellschaft nicht zur Versteuerung von Veräußerungsgewinnen führen, die ohne eine solche Zwischenschaltung einer Besteuerung von Rechts wegen nicht unterliegen würden.

Deshalb sind nach deutschem Recht die Ausschüttungen einer Kapitalanlagegesellschaft insoweit steuerfrei, als sie aus Veräußerungsgewinnen stammen und ihren einzelnen Anteilseignern zufließen.

Desgleichen sind Ausschüttungen an Devisenausländer, von denen, wie erinnerlich, grundsätzlich ein Steuerabzug vorzunehmen ist, von diesem Steuerabzug befreit, soweit sie Veräußerungsgewinnen entsprechen.

Das niederländische Recht, das nicht so weit geht wie das deutsche Recht, ermöglicht allen Kapitalanlagegesellschaften, soweit sie satzungsgemäß als solche zu bezeichnen sind (einschließlich der satzungsmäßigen Holdinggesellschaften), aus allen Veräußerungsgewinnen zum Ausgleich etwaiger Wertminderungen Rücklagen zu bilden, so daß auf die Nettoveräußerungsgewinne Körperschaftsteuer nur dann erhoben wird, wenn sie an die Aktionäre ausgeschüttet werden.

(b) Wir verweisen hier auf das weiter oben unter 1 b) Dargelegte.

Auf jeden Fall dürfte das Problem der Veräußerungsgewinne leichter zu lösen sein als die Frage der Dividendenbesteuerung, wenn man das Recht einer etwaigen Besteuerung dem Land überläßt, in dem der eigentliche Empfänger seinen Wohnsitz hat.

C. Luxemburgisches Gesetz vom 31. Juli 1929 über die steuerrechtliche Behandlung der "sociétés de participations financières" (holding companies)

Der Untersuchung dieser Steuerbehandlung haben wir ein eigenes Kapitel gewidmet, weil sie gleichermaßen auf die eigentlichen Holdinggesellschaften und auf die Kapitalanlagegesellschaften Anwendung findet.

Es darf vorausgeschickt werden, daß für diese Gesellschaften, die steuerrechtlich gesehen eine Sonderstellung genießen, in jeder anderen Beziehung die Bestimmungen des allgemeinen Rechts gelten, die auf Handelsgesellschaften im allgemeinen angewendet werden.

Nach Artikel 1 Absatz 1 des Gesetzes vom 31. Juli 1929 "gilt als Holdinggesellschaft jede luxemburgische Gesellschaft, deren Geschäftszweck ausschließlich auf den Erwerb von Beteiligungen gleich welcher Form an anderen Luxemburgischen oder ausländischen Gesellschaften und auf die Verwaltung sowie Verwertung dieser Beteiligungen gerichtet ist und die somit keine eigene gewerbliche Tätigkeit ausübt und kein offenes Handelsunternehmen betreibt. Der Wertpapierbestand der Holdinggesellschaften kann luxemburgische oder ausländische Staatsschuldverschreibungen enthalten".

Es wird einer Holdinggesellschaft zugestanden, daß sie Patente besitzt und diese ohne direkte gewerbliche Auswertung ausschließlich durch Lizenzvergabe verwertet.

Die zuständige Verwaltung übt eine strenge Kontrolle über die Holdinggesellschaften aus, um zu überprüfen, ob diese ihre Tätigkeit auf den vom Gesetz festgelegten Rahmen beschränken. Wendet sich eine Holdinggesellschaft einer gewerblichen oder Banktätigkeit zu, so geht sie ihrer steuerrechtlichen Sonderstellung verlustig und unterliegt hinfort der Besteuerung nach allgemeinem Recht. In einigen Fällen haben Holdinggesellschaften ihre Sonderrechte bereits durch eine Darlehensgewährung an Aktionäre verwirkt.

Die steuerrechtliche Sonderbehandlung der luxemburgischen Holdinggesellschaften weist folgende wesentlichen Züge auf:

Direkte Steuern:

Die Holdinggesellschaften sind von den direkten Steuern, d.h. der Körperschaftsteuer, der Vermögensteuer und der Gewerbesteuer, befreit.

Die Dividenden, die an die Holdinggesellschaft von anderen luxemburgischen Gesellschaften ausgeschüttet werden, werden jedoch dem gesetzlichen Steuerabzug von 15 v.H. unterworfen, der nicht erstattet werden kann.

Dividenden ausländischer Gesellschaften, die an eine luxemburgische Holdinggesellschaft ausgeschüttet werden, unterliegen den Steuervorschriften des Ursprungslands, ohne daß für sie die in Doppelbesteuerungsabkommen gegebenenfalls vorgesehenen Steuererleichterungen in Anspruch genommen werden können, weil die Holdinggesellschaften von diesen ausgeschlossen sind.

Der Steuerabzug in Höhe von 15 v.H. kommt bei den von luxemburgischen Holdinggesellschaften ausgeschütteten Dividenden nicht zur Anwendung; diese Dividenden sind jedoch in vollem Umfang bei den luxemburgischen Aktionären steuerpflichtig, ebenso wie die ausländischen Aktionäre diese Dividenden entsprechend den für sie geltenden Rechtsvorschriften versteuern müssen.

Indirekte Steuern:

Für die Holdinggesellschaften gelten nachstehende Vergünstigungen:

	<u>Regelung nach all-</u> <u>gemeinem Recht</u>	<u>Regelung für Hol-</u> <u>dinggesellschaften</u>
Stempelsteuer auf die von der Gesellschaft ausgegebenen Wertpapiere	0,10 v.H.	0,10 v.H.
Steuer auf das eingebrachte Gesellschaftskapital (Droit d'apport)	0,50 v.H.	0,32 v.H.
Jährliche Pauschalsteuer auf den Wert der ausgegebenen Wertpapiere	0,30 v.H.	0,16 v.H.

Besondere Erleichterungen sind für Holdinggesellschaften vorgesehen, in die unter bestimmten Voraussetzungen Einlagen in Höhe von mindestens 1 Milliarde luxemburgischer Franken eingebracht werden.

Bei einer auf der Grundlage des vergleichenden Steuerrechts vorgenommenen Beurteilung der Behandlung der "Sociétés de participations financières" (holding companies) in Luxemburg dürfte man zu folgenden Ergebnissen gelangen:

Den für bestimmte große Holdinggesellschaften vorgesehenen Erleichterungen auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung sowie einigen weiteren besonderen Erleichterungen scheinen keine entsprechenden Regelungen im Ausland gegenüberzustehen, wo für Schachtelgesellschaften im allgemeinen keine Befreiungen oder Erleichterungen auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung vorgesehen sind.

Andererseits darf nicht übersehen werden, daß die für die luxemburgischen Holdinggesellschaften vorgesehenen ermäßigten Steuersätze kaum zu einer spürbaren Steuerersparnis führen, da die nach allgemeinem Recht anzuwendenden Steuersätze gleichfalls nicht sehr hoch sind.

Bei der Frage der direkten Steuern hat man sich zu vergegenwärtigen, daß die luxemburgischen Holdinggesellschaften zu einem Teil Kontrollgesellschaften, d.h. eigentliche Holdinggesellschaften, und zu einem anderen Teil Kapitalanlagegesellschaften umfassen.

Bei einem Vergleich der Steuervorschriften anderer Länder zeigt sich, daß eine zwischen dem gewinnerzielenden Unternehmen und dem letztlichen Gewinnempfänger stehende Gesellschaft oder Institution für die bei ihr nur durchlaufenden Gewinne keine oder nur ganz geringfügige Steuern zu entrichten hat.

Dies gilt für Gesellschaften, die unter das Schachtelprivileg fallen, und für bestimmte Kapitalanlagegesellschaften oder Investmentfonds.

Mit seinen besonderen Rechtsvorschriften für die Holdinggesellschaften hat das Großherzogtum Luxemburg auf **entschiedenere** und weniger abgestufte Weise die Regelung getroffen, die andere Länder in gleichen oder ähnlichen Fällen ebenfalls getroffen haben.

Die mit verschiedenartigen Methoden verfolgten Grundsätze bleiben jedoch im wesentlichen dieselben:

- Steuerliche Neutralisierung des Gewinns, wenn er die Holding- oder Kapitalanlagegesellschaft durchläuft;
- Beibehaltung der normalerweise anwendbaren Besteuerung für die Stufen vor und nach der Holding- oder Kapitalanlagegesellschaft.

IV

SCHLUSSFOLGERUNGEN

1. Für wesentliche Beteiligungen im Besitz von Holdinggesellschaften, die nicht der Kontrolle der Behörden unterliegen, die über mißbräuchliche Konzentrationen zu wachen haben, muß aus wirtschaftlichen Gründen eine Steuerbefreiung vorgesehen werden, die sich im übrigen in den meisten Steuervorschriften der Länder der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft bereits seit langer Zeit findet.

2. Es wäre zu begrüßen, wenn diese Steuerbefreiungen innerhalb der Gemeinschaft allgemein angewendet und vereinheitlicht würden, um ihre Anwendung auf Beziehungen zwischen Gesellschaften zu erleichtern, die unterschiedlichen einzelstaatlichen Rechtsvorschriften unterliegen.

3. Eine einheitliche Regelung wäre insbesondere bei der Frage notwendig, welcher Kapitalanteil für die Gewährung der Befreiung erforderlich ist, sowie bei der Frage, ob indirekte Beteiligungen zu berücksichtigen sind oder nicht.

Es ist ausgeführt worden, daß die in den Steuervorschriften verschiedener EWG-Mitgliedstaaten für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften vorgesehenen Steuerbefreiungen im allgemeinen an die Bedingung geknüpft sind, daß eine Beteiligung von 20 bis 25 v.H. vorliegt. In einem niederländischen Gesetzentwurf ist vorgesehen, daß die Steuerbefreiung schon für Beteiligungen von 5 v.H. gewährt werden soll.

Geht man von wirtschaftlichen Überlegungen aus, so müßte man sich innerhalb des Gemeinsamen Markts auf einen Satz einigen, der sich bei einem Vergleich der einzelstaatlichen Rechtsvorschriften als der niedrigste erweist.

4. Die Kapitalanlagegesellschaften und die Investmentfonds erfüllen eine sehr wichtige wirtschaftliche Aufgabe, zumindest, wenn eine breite Streuung des Wertpapierbesitzes in Personenkreisen angestrebt wird, die bis jetzt wenig Zugang zu dieser Sparform hatten und die selbst nicht in der Lage sind, wohlüberlegte Anlagen vorzunehmen.

5. Aus diesem Grund empfiehlt es sich, Gewinne steuerlich zu neutralisieren, wenn sie die Institution durchlaufen, die die juristische Grundlage für den gemeinsamen Wertpapierbesitz darstellt.
6. Diese Regelung müßte ohne Unterschied für die Kapitalanlagegesellschaften und für die Investmentfonds gelten, um ein Abwandern von den erstgenannten zu den zweiten zu verhindern, bei denen sich zahlreiche erst unvollkommen gelöste handelsrechtliche Probleme ergeben (z.B. Vertretung des Wertpapierbesitzes in den Hauptversammlungen).
7. Die in einzelstaatlichen Gesetzen zugunsten der Kapitalanlagegesellschaften und der Investmentfonds geschaffenen Steuerbefreiungen müßten mittels eines multilateralen Doppelbesteuerungsabkommens auch in den Beziehungen zwischen den Ländern der Gemeinschaft ihren Niederschlag finden.
8. Hinsichtlich der direkten Steuern stellt die für die luxemburgischen Holdinggesellschaften geltende Regelung innerhalb der Gesamtheit der von anderen Ländern der Gemeinschaft für ähnliche Fälle vorgesehenen fiskalpolitischen Maßnahmen keinen Fremdkörper dar.
9. Die Möglichkeiten einer Steuerumgehung, die ein Aktionär bei Dividenden ausländischen Ursprungs hat, hängen nicht ursächlich mit der steuerlichen Regelung zusammen, die auf die ausschüttende Gesellschaft nach den Rechtsvorschriften dieses Landes anwendbar ist; diese Versuchung für den Steuerpflichtigen und das damit verbundene Risiko für den Fiskus ergeben sich vielmehr aus der Berechtigung, von Inhaberpapieren abgetrennte Dividendenscheine anonym einzulösen.

Anlage E

Der Einfluß des wirtschaftlichen Wachstums der Mitgliedstaaten auf die Probleme der Steuerharmonisierung (Prof. A. Barrère)

Der Gemeinsame Markt entwickelt sich schrittweise auf einen Zustand hin, der demjenigen eines Binnenmarkts angenähert sein soll. Das genügt allerdings kaum zu einer genauen Begriffsbestimmung, da mehrere Typen nationaler Märkte bestehen können. Ebensovienig genügt es, zur Verwirklichung eines einheitlichen, wenn nicht einzigen, d.h. gemeinsamen Markts, die Erhebung eines Zolls an die Peripherie eines geographischen Blocks von sechs Ländern zu verlagern und die "intern" gewordenen Zölle durch Vereinheitlichung zu senken. Die Verfasser des Vertrags von Rom haben sich nicht darin getäuscht: Der Gemeinsame Markt ist ein fortschreitendes Werk, das durch die Integration der Volkswirtschaften und die Harmonisierung der als Rahmen der Wirtschaftstätigkeit dienenden Rechtsvorschriften erreicht wird. Man wird Widerstände überwinden müssen, die nicht nur auf den geistigen Gepflogenheiten und den erworbenen und nunmehr bedrohten Stellungen beruhen, sondern auch auf den politischen, wirtschaftlichen und sozialen Strukturen, die das Ergebnis einer langen historischen Entwicklung und nach und nach in die Produktions-, Spar- und Verbrauchssitten eingegangen sind. Eine Umwandlung der Strukturen, insbesondere der Steuerstrukturen ist immer langwierig und erfordert die Mitwirkung des Faktors Zeit, um wirksam werden zu können. Soweit dieser Prozeß durch politische Maßnahmen beschleunigt werden kann, müssen die gemeinsamen Ziele festgelegt werden, die häufig auf verschiedenen Wegen erreicht werden können.

I

Allgemeiner Rahmen der Steuerharmonisierung

1. Die Integration der sechs Volkswirtschaften, die die Verwirklichung des Gemeinsamen Markts mit sich bringt, erfordert somit eine freiwillige Harmonisierung der Strukturen und der Politiken im Hinblick auf die Ziele, die in einem Binnenmarkt spontan erreicht werden: optimale Verteilung und Ausnutzung der Hilfsquellen, Senkung der Kosten und Steigerung des Wohlstands.

Man darf nämlich nicht annehmen, daß die Schaffung des Wettbewerbs in dem neuen geographischen Raum zur Erreichung des angestrebten Ideals genügt, und zwar aus zwei Gründen. Zunächst weil dieser Wettbewerb nur schrittweise in mehreren Stufen eingeführt wird, deren Aufeinanderfolge sehr vielschichtig ist, d.h. Senkung der Zölle, freier Verkehr von Menschen und Kapital, Niederlassungsfreiheit, Wettbewerbsbedingungen, Annäherung und schließlich Vereinheitlichung der Kosten usw. Diese Stufen können abstrakt untereinander unterschieden werden; in Wirklichkeit sind ihre Bestandteile eng miteinander verzahnt und das, was nur auf lange Sicht gefordert werden zu können scheint, wird häufig schon zu Anfang ins Spiel gebracht. Dies gilt für die Vereinheitlichung der Preise, die viel mehr von den bestehenden Strukturen und der Entwicklung der Produktion als von diesen oder jenen interventionistischen, stimulierenden oder protektionistischen Gesetzesvorschriften abhängt.

Zweitens ist der erwünschte Wettbewerb - vorausgesetzt, daß er bereits in Gang gebracht ist - nicht der von der Theorie beschriebene ideale Wettbewerb. Der Gemeinsame Markt geht von einer tatsächlichen Lage aus, die in den sechs Ländern gekennzeichnet ist durch Märkte, auf denen sich Oligopole und Monopole treffen, durch Standortverteilungen der Industrie, die eine marktbeherrschende Stellung herbeiführen,

durch bereits gründlich gefestigte Handelsströme, durch Finanzierungs- oder Wirtschaftsgruppen, die in einem bestimmten nationalen Wirtschaftsbereich das Übergewicht haben, durch bereits bestehende Kartelle. Derart schwer lenkbare Marktteilnehmer lassen sich nicht spontan in Wettbewerb miteinander bringen unter dem Vorwand einer Ausweitung des Rahmens, innerhalb dessen Bindungen unter ihnen bereits bestehen. Natürlich ist es denkbar, daß die Kräfte des erweiterten Wettbewerbs ihre abschwächende Wirkung ausüben; es wäre jedoch gefährlich, sich einem solchen Optimismus hinzugeben, da hinter den Gruppen, Kartellen und Monopolen, hinter den marktbeherrschenden Stellungen und den Handelsströmen häufig eine wohlwogene oder stillschweigende Politik und Zustimmung der Regierung liegt. Deshalb auch die Notwendigkeit gemeinsamer Behörden. Diese haben nicht nur einfache Schiedsgerichtsbefugnisse oder eine unbestimmte Ausrichtung. In Wirklichkeit müssen sie, und das zweifellos in zunehmendem Maß, die Voraussetzungen für einen Wettbewerb fördern und sogar schaffen, der sich sonst höchstwahrscheinlich in nur unvollkommener Form entwickeln würde. In Anbetracht der strukturellen Entwicklung der sechs Volkswirtschaften kommt es nicht zu einem Wettbewerb kleiner Einheiten, sondern eher zu einem oligopolistischen Wettbewerb, der bereits in jedem Mitgliedstaat nur in Verbindung mit den Entscheidungen einer politischen Macht funktioniert, die sich mit diesen Wettbewerbsmodalitäten abgefunden oder sie geformt hat.

2. Die Struktur des Gemeinsamen Markts ist somit nicht ipso facto die Struktur eines natürlichen Markts; sie ergibt sich aus einer Gesamtheit von Bindungen zwischen Produktionseinheiten und Handelsgebieten, die bisher durch ihre nationale Zugehörigkeit gekennzeichnet waren und sich nunmehr in einen multinationalen Rahmen einfügen müssen, der durch die Harmonisierung der Rechtsvorschriften und die Einsetzung einer gemeinsamen, mit Zuständigkeiten ausgestatteten Behörde abgesteckt ist. Die Änderungen der Wirtschafts-, Steuer- und Rechtsstrukturen sind aus dem gleichen Grund unerlässlich wie die Änderungen, die sich auf das politische Verhalten der Staaten auswirken werden. Bei dieser allgemeinen Änderung der Strukturen wird man sich zwei Arten des Wettbewerbs gegenüber sehen, einerseits dem Wettbewerb zwischen Wirtschaftsbereichen (z.B. mineralische Brennstoffe gegen flüssige und gasförmige Brennstoffe) und andererseits demjenigen zwischen Firmen. Die Beteiligung der einen oder anderen an der Entstehung des Sozialprodukts kann in bestimmten Ländern hierdurch mit den sich daraus für den Umfang und die Aufgliederung der Berufstätigen nach Berufssparten sowie für die Höhe der Gewinne ergebenden Konsequenzen berührt werden. Schiedsverfahren, Schlichtungen, soziale Ausgleichsmaßnahmen, Übergangsmaßnahmen werden ebenso unerlässlich werden wie die Verhinderung nationaler Maßnahmen, welche die notwendigen Umwandlungen verhindern könnten. Man kann sich leicht vorstellen, welche Änderungen bei einer an Zollschutz gewöhnten Industrie durch eine erhebliche Senkung der Zölle hervorgerufen werden und wie groß daher die Versuchung sein wird, die bedrohten Industriezweige und Randbetriebe durch eine entgegenkommende Besteuerung zu schützen. Der Gemeinsame Markt wird nicht ohne weiteres die einen oder die anderen den reduzierenden und ausgleichenden Wirkungen des Automatismus ausliefern; es besteht nicht nur Veranlassung zur Regelung eines Wettbewerbs, der seit langem auf oligopolistische Praktiken sowie auf einen Zoll- und Steuerprotektionismus abgestellt ist (was, wie die Geschichte zeigt, kein Widerspruch ist), sondern auch zur Überwachung seiner Auswirkungen und zur Verhinderung von Wettbewerbsverschiebungen.

3. So wird - um die Integration der sechs Volkswirtschaften durchführen zu können - der Wettbewerb im Gemeinsamen Markt ein gesteuerter Wettbewerb sein müssen. Die Integration wird nicht die automatische Folge eines Wettbewerbs kleiner Einheiten, sondern das Ergebnis einer Steuerung des Wettbewerbs zwischen führenden Wirtschaftszweigen sein, in denen oligopolistische Situationen vorherrschen.

Bei dieser Steuerung werden fiskalische Maßnahmen eine um so wichtigere Rolle zu spielen haben, als sie den Regierungen als ein bequemes, weil weniger augenfälliges Substitut für protektionistische Zollmaßnahmen erscheinen dürften. Auch wenn man nicht so weit geht, der Besteuerung eine ergänzende und uneingestandene Schutzfunktion zu untersagen, so setzt doch die Lenkung des Wettbewerbs voraus, daß Verzerrungen steuerlicher Art beseitigt werden, die dem freien Spiel des Wettbewerbs und letztlich der Integration entgegenstehen. Sie verlangt somit eine Harmonisierung, die sich bei erster Prüfung als eine Abstimmung der Steuerpolitik und der Steuersysteme auf die Verwirklichung der Zielsetzungen des Gemeinsamen Markts darstellt. Der erste, größtenteils negative Aspekt der Steuerharmonisierung besteht somit in der Beseitigung der Verzerrungen, d.h. der Störungseffekte, die den vom freien Spiel des Wettbewerbs erwarteten Folgen entgegenstehen, das sind die Effekte, welche die eine Verwirklichung des integrierten Markts erlaubenden Änderungen der nationalen Strukturen verhindern.

4. Die Frage erhebt sich nun, ob diese allgemeine Formel die Wirklichkeit ganz erfaßt.

Auf den ersten Blick könnte man denken, daß die Steuerharmonisierung, definiert als das Fehlen von Hindernissen für das freie Spiel des Wettbewerbs, das Problem erschöpft. Das wäre aber nur dann der Fall, wenn die Gegebenheiten der wirtschaftlichen Integration der sechs Länder im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Rom-Vertrags auf der Grundlage der zu diesem Zeitpunkt bestehenden Situation ein für alle Mal hätten festgelegt werden können. Es ist jedoch nicht möglich, eine gewissermaßen unveränderliche Konzeption der Voraussetzungen für eine Strukturentwicklung zu geben, die in der Überzeugung bestünde, daß diese sich auf vorgezeichneten Bahnen vollziehen wird, ausgehend von den bestehenden Strukturen, die sich nur mehr unter der Einwirkung des angestrebten Integrationsprozesses ändern werden. Auch andere Kräfte werden diese Entwicklung leiten; sie beruhen auf der der Wirtschaftstätigkeit eigenen Dynamik, weil der Wettbewerb nicht nur die Wirkung hat, ein Gleichgewicht von Angebot und Nachfrage sicherzustellen, sondern auch den Fortschritt der sechs Volkswirtschaften gewährleisten muß. Diese fortschreitende Entwicklung modifiziert aber schon als solche die Strukturen selbst. Nach einigen Monaten eines auf Wettbewerb ausgerichteten Markts wird die Geographie der Strukturen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft nicht mehr die bei Unterzeichnung des Vertrags gegebene sein.

Wie die Unterzeichner des Vertrags auch nicht anders gewünscht haben können, hat der Gemeinsame Markt nämlich nicht nur die Verwirklichung einer Integration der sechs Volkswirtschaften zum Ziel. Wenn er seiner Bestimmung nicht untreu werden will, muß er zu einer Erhöhung des Realeinkommens und des Bruttosozialprodukts in jedem Mitgliedstaat führen und eine Harmonisierung des wirtschaftlichen Wachstums fördern, die insbesondere eine Verhütung und Verringerung globaler Ungleichgewichte auf der Ebene eines oder mehrerer Staaten sowie eine Verminderung der Ungleichgewichte zwi-

schen Industriezweigen und -bereichen in Anbetracht ihrer sozialen Folgen beinhaltet. Der Gemeinsame Markt verurteilt die sechs Volkswirtschaften zu einem harmonisierten Fortschritt, und die Harmonisierung des wirtschaftlichen Wachstums kann nicht ohne Steuerharmonisierung im weitesten Sinn verwirklicht werden.

Es wäre gefährlich, diese Perspektive der Steuerharmonisierung auszuschließen; andernfalls käme man zu folgendem Widerspruch: man würde die Steuerangleichungen, die durch die Integration - wie sie unter Zugrundelegung der derzeitigen Strukturen skizziert werden kann - notwendig werden, berücksichtigen, während man diejenigen Anpassungen unberücksichtigt ließe, die die in den Wirtschaften der Mitgliedstaaten eintretenden dynamischen Änderungen erfordern.

Diese sind jedoch mindestens ebenso wichtig wie die ersteren, da die mit Änderungen der Wirtschaftsstrukturen einhergehende Steigerung des Wettbewerbs auf die Steuerstrukturen und -politik reagiert, die mit den wirtschaftlichen Änderungen zum Teil verbunden sind und sich mit ihnen entwickeln. Die Steuerharmonisierung ist nicht nur eine Funktion der Einführung des Wettbewerbs und des Integrationsprozesses. Der Rahmen, in dem sich die Steuerharmonisierung abspielt, ist im wesentlichen dynamisch, da die Voraussetzungen für die Anpassung der Steuerpolitik und -systeme von diesem Prozeß abhängen, in dem das Spiel des Wettbewerbs, die Wirtschaftsintegration und das ausgeglichene Wachstum grundlegend miteinander verbunden sind. Eine Durchführung der Integration ohne das Wirken des Wettbewerbs ist nicht denkbar, und man kann kaum unterstellen, daß dieser nicht ein Wachstumsfaktor ist. Aber mit Rücksicht auf die harten Begleiterscheinungen der Integration wird der Wettbewerb nur unter der Voraussetzung bestehen können, daß er aufrechterhalten, organisiert und gelenkt wird; das Wachstum kann sich nur mit Hilfe einer Harmonisierungspolitik ohne größere Ungleichgewichte und ernste Spannungen abspielen. Die Lenkung bzw. Ordnung des Wettbewerbs im Hinblick auf die Integration und die Harmonisierung des Wachstums mit dem Ziel einer Wohlstandssteigerung bedingen und ergänzen sich gegenseitig; was die Steuerharmonisierung betrifft, so ist sie mit beiden verbunden. Man darf sich deshalb nicht auf die Feststellung beschränken, daß sich die Harmonisierung schrittweise von Stufe zu Stufe in dem Umfang vollzieht, in dem unter der Wirkung des Wettbewerbs die wirtschaftliche (und politische) Integration der sechs Länder fortschreitet; die Steuerharmonisierung ist ein fortwährender Prozeß, wie auch der dynamische Fortschritt der sechs Volkswirtschaften ein andauernder Prozeß sein muß. Beide, Integration und Wachstum, sind Änderungsfaktoren und fordern die ständige Anpassung der Steuer- und Finanzpolitik und der Systeme. Die Steuerharmonisierung muß also an die miteinander verbundenen Prozesse der Integration und des Wachstums anknüpfen.

II

Inhalt und Grundsätze der Steuerharmonisierung

Es ist schwierig, eine genaue Begriffsbestimmung der Steuerharmonisierung zu geben, die letztere in allen Einzelheiten erfaßt. Man kann in ihr eine Vertragsvorschrift sehen, die jeden Mitgliedstaat verpflichtet, einem allgemeinen Erfordernis zu entsprechen, nämlich dem reibungslosen Funktionieren des Markts nicht entgegenzu stehen. Man kann sie auch als ein schrittweise und empirisch zu erreichendes Ideal ansehen, wobei den Regierungen die volle Bewegungsfreiheit bleibt, die nur durch etwaige Einwendungen der gemeinsamen Behörden beschränkt würde. Es wäre denkbar, daß sie für

die gesamte Finanz- und Steuerpolitik gilt und zu einer schrittweisen Vereinheitlichung der Gesetzgebungen führt oder daß sie nur die Beseitigung von Verzerrungen betrifft, die sich aus den Steuern ergeben. Ebenso ließe sich die Auffassung vertreten, daß sie nur in wohlberechneten Phasen vorangetrieben wird, vom leichteren zum weniger leichten, oder im Gegenteil, daß von Anfang an das gesamte Steuerwesen zur Diskussion gestellt und jede Gelegenheit ergriffen werden soll, um auf sämtlichen Gebieten gleichzeitig Fortschritte zu machen. Es soll deshalb der Versuch unternommen werden, die verschiedenen Elemente zu unterscheiden, welche die Steuerharmonisierung in Abhängigkeit von der Integration und vom wirtschaftlichen Wachstum beinhaltet; anschließend lassen sich die Grundsätze und Anwendungspunkte leichter festlegen.

5. Zunächst soll dargelegt werden, was außerhalb des Bereichs der Steuerharmonisierung liegen dürfte.

Die Steuerharmonisierung ist nicht die Vereinheitlichung der Steuersysteme der sechs Länder, wenn man darunter die Schaffung einer identischen Struktur der großen Steuergruppen versteht, die eine identische Aufgliederung der Steuerbelastung zwischen den einzelnen Teilen des Steuergegenstands zur Folge hat: Erwerb und Verwendung des Einkommens, Verbrauch, Umsatz, Vermögensübertragungen usw. Ein Besteuerungssystem ist weitgehend das Ergebnis einer historischen Entwicklung, d.h. es hat sich der Psychologie der Steuerpflichtigen und ihrem wirtschaftlichen und staatsbürgerlichen Verhalten angepaßt, was häufig eine recht lange Eingewöhnungszeit erfordert hat. Außerdem spiegelt es die Wirtschaftsstruktur des Landes und die Aufgliederung des Volkseinkommens wider. Mit anderen Worten: das Steuersystem selbst ist ein eng an die soziologischen, wirtschaftlichen und institutionellen Gegebenheiten gebundenes Strukturelement und somit schnellen Änderungen wenig zugänglich. Die völlige Vereinheitlichung der Steuersysteme würde somit nicht nur eine Identität der Wirtschafts- und Sozialstrukturen, sondern auch ein gleiches psychologisches und soziologisches Verhalten voraussetzen.

Äußerstenfalls ließe sich die Auffassung vertreten, daß die Integration der sechs Mitgliedstaaten durch eine Verringerung der Heterogenität der Wirtschaftsstrukturen auch die Heterogenität der Steuersysteme verringern wird; vernünftigerweise darf man aber wohl unterstellen, daß eine echte Vereinheitlichung weder im einen noch im anderen Falle erreicht werden kann.

6. Im übrigen kann man sich fragen, ob diese Vereinheitlichung erforderlich ist; höchstwahrscheinlich ist dies nicht der Fall. Welchen Zweck hätte sie? In steuerlicher Hinsicht identische Voraussetzungen für die Produktion und den Waren- und Dienstleistungsverkehr zu schaffen. Nun sind aber schon in wirtschaftlicher Hinsicht diese Voraussetzungen nicht die gleichen in den verschiedenen Ländern. Warum auf dem Gebiet des Steuerwesens eine Gleichheit zu finden trachten, die auf anderen Gebieten nicht besteht? Eine Einheitlichkeit auf dem Steuergebiet kann nicht angestrebt werden, da sie auf wirtschaftlichem Gebiet nicht besteht. Um so mehr erscheint es utopisch, vom Steuerwesen zu verlangen, durch Kompensation oder Ausgleich von Lasten oder Vorteilen eine Vereinheitlichung der Produktions- und Handelsbedingungen zu schaffen. Es ist Aufgabe des Wettbewerbsmarkts, die Vereinbarkeit dieser Voraussetzungen zu verwirklichen, und man würde vergeblich erwarten, daß sie auf institutionellem Wege durch das Steuerwesen geschaffen wird.

7. Welches ist nun das wesentliche Ziel der Steuerharmonisierung? Es besteht darin, das freie Spiel des Wettbewerbs derart zu fördern, daß die Integration und das wirtschaftliche Wachstum der sechs Länder sich gleichzeitig und schrittweise vollziehen können. Es handelt sich somit nicht um eine Frage der Beschaffenheit der Steuersysteme, sondern darum, welche Folgen und welche Inzidenz die in jedem Land geltenden Steuern auf den Prozeß der Integration und des wirtschaftlichen Wachstums haben.

Entsprechend der Entwicklung des dynamischen Prozesses muß deshalb jedes Steuersystem derart angepaßt werden, daß das Bruttosozialprodukt weiterhin ansteigen kann, ohne daß der Wettbewerb beeinträchtigt wird. Nichts weist darauf hin, daß zu diesem Zweck das System der Körperschaftsteuer oder die Steuerbefreiung der Investitionen den gleichen Verfahrensregeln unterworfen sein muß; erforderlich ist nur, daß die endgültige Steuerinzidenz in jedem Land diese wettbewerbsorientierte Dynamik begünstigt; in einem Mitgliedstaat kann dies durch die Besteuerung der Gesellschaftsrücklagen, in einem anderen durch die Steuerbefreiung der Investitionen geschehen.

Unter diesem Blickwinkel kann nun versucht werden, die Grundsätze der auf das Wachstum und die dynamische Entwicklung der sechs Volkswirtschaften abgestellten Steuerharmonisierung zu bestimmen.

Die Steuerharmonisierung kann durch die Anwendung von Grundsätzen verwirklicht werden, die alle auf den Hauptvorschlag hinauslaufen, nach welchem die Harmonisierung viel mehr auf der Ebene der Reaktionen und Auswirkungen der Steuersysteme als auf der Ebene ihrer Beschaffenheit angestrebt werden muß.

8. Grundsatz der Konformität der Steuersysteme. Dieser erste Grundsatz bedeutet, daß die Harmonisierung keine Identität der Steuersysteme untereinander, sondern die Übereinstimmung jedes der Systeme mit den Zielsetzungen des Gemeinsamen Markts zum Gegenstand haben muß. Zwei Erfordernisse bilden sich so heraus: das eine zu Beginn, das andere auf lange Sicht.

Die Steuersysteme müssen mit dem durch die Schaffung des Markts einsetzenden Wettbewerb in Einklang stehen. Es ist deshalb wichtig, daß von Anfang an die Vorschriften geändert werden, die geeignet sind, dieses Wettbewerbsspiel zu stören: Beseitigung der Behinderungen des Verkehrs von Waren, Kapitalien und Arbeitskräften; steuerlicher Schutz von Industrien, mißbräuchliche Unterstützung bestimmter Tätigkeiten, künstliches Überleben von Grenzbetrieben usw. Es wäre sogar angebracht, positive Maßnahmen zu ergreifen, die die Beweglichkeit der Produktionsquellen und die Geschmeidigkeit des Marktmechanismus fördern.

Es ist aber ebenfalls wichtig, daß die wirtschaftliche Entwicklung und die Integration auf lange Sicht durch eine schnelle Anpassung der Systeme an die Strukturänderungen gefördert werden: die Vervollkommnung der Herstellungsverfahren, die Modernisierung bestehender Tätigkeitsbereiche und die Schaffung neuer Tätigkeiten werden durch das Wachstum ausgelöst. Kapitalbedarf, Investitionen und die Verlagerung von Arbeitskräften hängen damit notwendig zusammen. Diese Änderungen, die Geschmeidigkeit und Flüssigkeit erfordern, dürfen nicht durch Schwerfälligkeiten steuerlicher Art gestört werden. Es ist deshalb wichtig, daß die Konformität der Steuersysteme durch deren rasche Anpassung an die sich wandelnden Strukturen herbeigeführt wird. Ohne Zweifel wird sich diese Anpassung schließlich zwingend ergeben, aber es wäre vorzuziehen, daß sie ohne nennenswerte Verzögerung verwirklicht wird.

Dieses Erfordernis führt zur Schaffung geschmeidiger und empfindlicher Steuersysteme, bei denen die Besteuerungsgrundlage leicht verändert und bei denen der Steuergegenstand leicht erfaßt, bestimmt und bewertet werden kann.

9. Grundsatz der Gleichartigkeit der Reaktionen. Wenn der Gemeinsame Markt im Zeichen einer Stagnation stehen würde, in der das Ziel des wirtschaftlichen Wachstums das Interesse an der Stabilität in den Hintergrund treten läßt, wäre der Grundsatz der Gleichartigkeit der Reaktionen ohne große Bedeutung, wenn erst einmal der Grundsatz der Konformität in die Tat umgesetzt wäre. Es genügt aber nicht, daß die Steuersysteme sich leicht und beschleunigt an die Strukturänderungen anpassen können, um ihre grundsätzliche Übereinstimmung mit den Zielen des Gemeinsamen Markts zu wahren; sie müssen auf ähnliche Weise auf neue Produktions- oder Handelsbedingungen reagieren, die durch das Wachstum hervorgerufen werden. Dieser Punkt ist nicht ohne Bedeutung.

Es ist bereits gesagt worden, daß die Harmonisierung nicht in der Schaffung gleicher Produktionsbedingungen vom steuerlichen Standpunkt aus besteht; es darf im Gegenteil klar ausgesprochen werden, daß sie auf das Ziel ausgerichtet sein muß, im Rahmen des Gemeinsamen Markts gleichartige Reaktionen hervorzurufen, wenn sich Änderungen in den Produktions- und Handelsbedingungen zeigen. An Hand eines einfachen Beispiels kann illustriert werden, worum es sich handelt. Ein neues dauerhaftes Konsumgut erscheint auf dem Markt und findet das Gefallen der Verbraucher; die Harmonisierung bestünde im Hinblick auf diesen Gegenstand nicht darin, die gleichen Besteuerungsmaßnahmen anzuwenden (gleiche Besteuerungsgrundlage, gleicher Satz, gleiche Erhebungsform); sie bestünde vielmehr darin, eine Besteuerung herbeizuführen, die die Verbraucher eines jeden Landes unter Berücksichtigung ihrer Gewöhnung an die nationale Besteuerung, ihrer Verbrauchsgewohnheiten und ihrer Einkommenshöhe in eine gleichartige Lage versetzte. In einem Land wird man die Umsatzsteuer verwenden können, in einem anderen eine sogenannte Luxusverbrauchsteuer; das Wesentliche ist, daß die Reaktion der Käufer nicht aus steuerlichen Gründen verschieden ist. Wenn die neue Industrie die Aufbringung neuen Kapitals erfordert, braucht nicht jedes Land die gleichen Vorschriften auf den Zufluß ausländischen Kapitals anzuwenden; es kommt vielmehr darauf an, daß die Kapitalien sich nicht mit Rücksicht auf die steuerliche Behandlung, denen die von den Gesellschaften erzielten Gewinne unterworfen sind, einem Land mehr zuwenden als einem anderen. Es ist die Perspektive der aus den wirtschaftlichen Produktions- und Verkaufsbedingungen gezogenen Vorteile, aus der über die Kapitalanlage entschieden werden soll, und nicht die Sorge oder die Hoffnung, irgendein strenges oder günstiges Besteuerungssystem angewendet zu sehen. Die Steuersysteme müssen die wirtschaftlichen Gewinnperspektiven in ihrem natürlichen Zustand belassen.

Insgesamt gesehen tendiert der Grundsatz der Gleichartigkeit der Reaktionen dahin, die Beweglichkeit der Produktionsquellen, der Faktoren und der Nachfrage zu erhalten, indem er sie garantiert und es sich versagt, sie zu kanalisieren oder ihre Orientierung an der dynamischen Wirtschaftsentwicklung zu hindern.

10. Der Grundsatz der Gleichartigkeit der Einflüsse soll die Wettbewerbswirksamkeit der Kosten und Preise sicherstellen. Es handelt sich hier nicht darum, die Besteuerungsunterschiede aufzuheben, sondern die Unterschiede in den Steuerwirkungen. Ohne Zweifel ist es oft schwierig, die steuerlichen Rückwirkungen zu verfolgen und den Punkt festzustellen, an dem die Steuer endgültig zur Belastung wird; es wäre aber gewagt zu sagen, daß die Gleichartigkeit der Regelungen auf dem Gebiet der Besteuerungs-

grundlage, des Satzes und der Erhebung ausreicht, um eine gleiche Überwälzung auf die Preise und Kosten herbeizuführen. Die Harmonisierung hat in dem Streben nach Annäherung der Wirkungen zu bestehen, die die Kosten und Preise gleicher Produkte zu tragen haben, so daß die Nachfrage nicht notgedrungen oder künstlich auf irgendein nationales Erzeugnis statt auf ein ähnliches ausländisches Erzeugnis gelenkt wird.

11. Der Grundsatz der Nichtverzerrung muß zur Beseitigung der Maßnahmen steuerlicher Art führen, deren Wirkungen das Spiel des Wettbewerbs zu stören geeignet sind. Was hier wichtig ist, ist nicht die Beseitigung der Unterschiede oder Abweichungen der Systeme oder der Regelungen, sondern die Beseitigung ihrer störenden Auswirkungen; denn die Verzerrung liegt nicht im Unterschied der Maßnahmen, sondern darin, daß sie Wirkungen hervorrufen, die die Erreichung der Ziele des Gemeinsamen Markts erschweren oder unmöglich machen.

So kann man zwei Anwendungsmodalitäten für den Grundsatz der Nichtverzerrung unterscheiden. Der Störungseffekt kann im Hinblick auf die ideell abgesteckten Ziele bewertet werden, d.h. im Hinblick auf die Schaffung eines Markts, der durch das Spiel des Wettbewerbs die Integration und das Wachstum der sechs Wirtschaften mit sich bringt. Die Verzerrung ist also nicht die steuerliche Maßnahme, sondern ihr gegen die vom Wettbewerb erwarteten Impulse gerichteter Effekt. Auch hier betrifft der Grundsatz nicht die Systeme oder die Gesetzgebungen, sondern ihre Konsequenzen und ihre Wirkungen. Die Störung muß auch nach Maßgabe neuer Situationen beurteilt werden, die durch das wirtschaftliche Wachstum entstehen können, indem berücksichtigt wird, daß sie - obwohl sie anfänglich nicht besteht - nach einer Strukturänderung oder gelegentlich von Änderungen des Volumens oder der Art der Produktion, des Warenaustauschs und der Nachfrage in Erscheinung treten kann. Die Verzerrung muß also unter einem dynamischen Blickwinkel beurteilt werden, denn eine Änderung der wirtschaftlichen Wettbewerbsbedingungen im Zusammenhang mit dem Wachstumsprozeß kann einen Störungseffekt steuerlicher Herkunft in Erscheinung treten lassen, der bis dahin sich nicht gezeigt hat oder unverdächtig geblieben ist. Es darf nicht vergessen werden, daß Wachstumsphänomene Wirkungen aufdecken können, die früher wegen ihrer geringen Bedeutung nicht entdeckt werden konnten. Solcher Art könnte die Wirkung einer steuerlichen Maßnahme sein, die gebunden ist an die Größe der Firma, an die Konzentration der Unternehmen, an das Kapitalvolumen oder an die Zahl der Beschäftigten usw. Bei den häufigen steuerlichen Begünstigungen für kleine Unternehmen könnte die gleiche Situation auftreten. Diese dynamische Perspektive erlaubt es, den Begriff der Verzerrungsschwelle ins Licht zu rücken, der bedeutet, daß der Störungseffekt nur unter bestimmten Bedingungen in Erscheinung treten - oder auch bei dynamischen Änderungen verschwinden kann.

Die beiden Modalitäten der Beurteilung der Verzerrung - nach Maßgabe der ideell festgelegten Ziele und nach Maßgabe neuer durch das Wachstum hervorgerufener Situationen - gestatten ebenfalls die Feststellung, daß der Störungseffekt sich auf zwei verschiedenen Wegen zeigen kann: über die Strukturen, die das Spiel des Wettbewerbs bestimmen; über das Funktionieren der auf Wachstum und Fortschritt gerichteten Wirtschaft.

III

Die Ansatzpunkte der Harmonisierung

Nunmehr können die Ansatzpunkte der Harmonisierung aufgezählt werden. Es handelt sich darum zu wissen, wie die Übereinstimmung der Steuersysteme mit den Zielen der In-

tegration und des Wachstums, die Gleichartigkeit der steuerlichen Reaktionen auf Änderungen der allgemeinen Tätigkeitsbedingungen, die Gleichartigkeit der steuerlichen Einflüsse auf die Kosten und Preise, die Aufhebung der Verzerrungen der Struktur und des Funktionierens verfolgt werden können. Dazu wird man - immer unter der Perspektive wirtschaftlichen Wachstums in den Mitgliedsländern - die Anwendungsebenen untersuchen, die das Wachstum selbst anbietet.

So kann man unterscheiden zwischen der Ebene der Strukturen: Unternehmen, Industriezweige, Gesamtwirtschaft; und der Ebene des Funktionierens: Wettbewerb, Ausgewogenheit der Wirtschaftstätigkeit, Harmonisierung des Wachstums. Jeder Ebene entspricht die Anwendung eines oder mehrerer Grundsätze der Harmonisierung.

12. Die Unternehmensstrukturen können im Verlaufe des Wachstums verschiedene Umwandlungen erfahren. Die erste betrifft Änderungen der Faktoreinsatzverhältnisse, um die Herstellungsverfahren produktiver zu gestalten. Im allgemeinen folgt daraus eine verstärkte Verwendung von Kapital im Verhältnis zur Arbeit und daher ein Anwachsen der Investitionen. Hier ergibt sich die Notwendigkeit einer Besteuerung, die die Kapitalverteilung zwischen den Unternehmen respektiert und davon absieht, eine Rangordnung für die Befriedigung der Nachfrage der Unternehmer zu verwirklichen, die den vom Markt ausgehenden Impulsen zuwiderläuft. Die Hindernisse für eine Ausdehnung der Unternehmen und für die Entwicklung ihrer Tätigkeit müssen ausgemerzt werden, ebenso die Vorschriften, die der Entwicklung der Produktion und der Erhöhung der Produktivität entgegenstehen. Ohne Harmonisierung der Steuern der sechs Länder würden Steuern bestehen, die bedeutende Unterschiede der Kapitalrendite, besondere Vergünstigungen für die Kreditnachfrage besonderer Unternehmenskategorien, Unterschiede der Gewinnbesteuerung, der Rücklagenbildung, der Selbstfinanzierung usw. hervorrufen würden. Man könnte nach Belieben die Aufzählung der Wirkungen einer zu stark unterschiedlichen Besteuerung fortsetzen, die auf diesem Gebiet abweichende Reaktionen hinsichtlich der Ausdehnung, der Umwandlung oder des Produktivitätsfortschritts hervorrufen können, die das Wachstum mit sich bringt. Heikle Fragen können insbesondere durch die Politik der Regierungen gegenüber den kleinen Unternehmen aufgeworfen werden, um deren Erhaltung sich die einen bemühen, während die anderen sie integriert sehen möchten. Ebenso können die das Überleben der Grenzbetriebe begünstigenden Maßnahmen Reaktionen hervorrufen, die sich von den Wettbewerbswirkungen zugunsten der Gesundheit der im Schutze verschiedener Protektionen überalterten Strukturen durchaus unterscheiden. Schließlich stellt sich die Frage der steuerlichen Maßnahmen, die geeignet sind, die Umstellung schrumpfender Unternehmen auf eine expandierende Produktion zu begünstigen oder zu behindern.

13. Die Ausdehnung neuer Tätigkeitsbereiche, die Vervollkommnung traditioneller Bereiche und der Wettbewerb, der sich zwischen ihnen ergibt, sind die klassischen Erscheinungsformen des Wachstums. Es muß hinzugefügt werden, daß sich, mit Rücksicht auf den oligopolistischen oder monopolistischen Charakter bestimmter nationaler Bereiche, zwischen den Ländern auf der Ebene des Gemeinsamen Markts der Wettbewerb zwischen neuen und traditionellen Bereichen ergeben wird. Dieser Wettbewerb wird Neuorientierungen der wirtschaftlichen Aktivität, Betriebsgründungen und -auflösungen mit sich bringen; bestimmte Bereiche werden ihren Beitrag zum Sozialprodukt zunehmen, andere den ihrigen abnehmen sehen. Man begreift die bestimmenden Konsequenzen, die die Besteuerung auf diesem in Bewegung befindlichen Gebiet haben kann. Es ist anzunehmen, daß

die Regierungen sich bemühen werden, die Interessen ihrer Staatsangehörigen, sowohl der Unternehmensleiter wie auch der Lohnempfänger oder Kapitalanleger, zu wahren. Die mangelnde Harmonisierung kann sich im übrigen auf verschiedene Weise darstellen, da die nationalen Gesetzgebungen diese progressiven Änderungen, deren soziale Auswirkungen sehr stark sein können, gewollt begünstigen oder unfreiwillig behindern können. Der Einklang der Steuersysteme mit den Zielen des Wachstums findet sich hier ebenso in Frage gestellt wie ihre Reaktionsgleichheit im Hinblick auf die Erfordernisse der Entwicklung oder im Hinblick auf die Einflüsse auf Kosten und Preise. Man begreift hierbei ebenfalls, wie sehr die Harmonisierung nicht im Sinn einer Vereinheitlichung der Systeme zu verfolgen ist, sondern im Sinn der Gleichartigkeit der Auswirkungen der Besteuerung und der Übereinstimmung des für die Anpassungen notwendigen Zeitraums. Nichts weist darauf hin, daß eine gleichartige Steuer auf die Produktion oder auf die Verkäufe in gleicher Weise dieses Reagieren der Strukturen auf die Erfordernisse des Wachstums begünstigen wird. Weniger die Unterschiede der Besteuerungsgrundlagen oder der Sätze, sondern die Rückwirkungen und der Einfluß der Steuern auf die Investitionen, die Besteuerung neuer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften, die Reinvestierung von Gewinnen, die in den Kosten überwälzbaren Steuern und die Besteuerung der Verkäufe sind es, die hier wichtig werden. Die Harmonisierung wird sich in Gestalt nationaler Steuersysteme zeigen, die auf Grund der Haltung der Unternehmer, der Beweglichkeit der Arbeitskräfte, der Beweglichkeit der Kapitalien, des Konzentrationsgrades, der Bankenpolitik usw. gleichermaßen günstige Bedingungen schaffen werden für die Modernisierung und für die Produktionsfortschritte und die die Kosten und Preise einander annähern werden.

14. Auf der Ebene der Gesamtwirtschaft müßten die nationalen Steuersysteme jegliche Maßnahme vermeiden, die dem Wachstum der Produktion und der Hebung der Produktivität entgegenstehen. In Ermangelung dessen würden die von der Ausdehnung des Markts und der Integration erwarteten vorteilhaften Wirkungen beeinträchtigt. Die Probleme der Kaskadensteuern, der Mehrwertbesteuerung, der Besteuerung der Energie gehören hier mit hinein. Das gleiche gilt für das Verhältnis zwischen dem Aufkommen der direkten und der indirekten Steuern; die ersteren werden - in Abweichung von den letztgenannten - als nicht überwälzbar angesehen. Gleiches gilt für die steuerliche Behandlung des zur Investition bestimmten Sparvolumens.

Hier liegt eines der Gebiete, das ganz unmittelbar an die Struktur der Steuersysteme und an eine geschichtliche Anpassung an psychologische und soziologische Verhaltensweisen rührt. Die mehr oder weniger große Schwerfälligkeit dieser Systeme kann ein entscheidender Faktor für ihre beschleunigte oder verzögerte Anpassung an die Änderungen sein, die das Wachstum im Rahmen der nationalen Wirtschaft mit sich bringt.

15. Die Probleme des Funktionierens setzen den Harmonisierungsprozeß ebenfalls in Gang.

Die Wettbewerbspotenz der Wirtschaft hängt in nennenswertem Umfang vom Einfluß der Steuern auf die Kosten und vom Auftreten von Verzerrungen ab. Die indirekten Steuern, die Akzisen, die Umsatzsteuern, spielen hier eine beachtliche Rolle. Oft diskutiert und allerseits bekannt bedürfen die damit aufgeworfenen Probleme keines weiteren Kommentars. Noch einmal darf die Notwendigkeit betont werden, mehr die Gleichheit der Einflüsse als die Identität der Besteuerung zu betrachten.

16. Im Gegensatz dazu erfordern die Bedingungen für die Verwirklichung des Gleichgewichts der Wirtschaftszweige und der Nationalwirtschaften mehr als einen Hinweis. Es wäre falsch, wenn man annehmen würde, daß das Problem des Gleichgewichts außerhalb des Gebiets der Harmonisierung liegt. Die Steuer darf nicht nur den Waren-, Kapital- und Arbeitskräfteverkehr nicht stören, sie soll auch nicht allein die Verteilung der Produktivquellen innerhalb der in der Integration befindlichen Volkswirtschaften erleichtern, sondern sie soll in der Weise, wie sie erhoben und verwendet wird, das allgemeine Gleichgewicht der Wirtschaft begünstigen.

Man trifft hier wieder, was man das "Gewicht der Steuerlast" nennt, ein im übrigen stark umstrittener Ausdruck. Dieses Gewicht hat, als solches für den Versuch internationaler Vergleiche herangezogen, keine große Bedeutung. Mit der Unterstellung eines gleichen Wirkungsgrades der öffentlichen Dienste zeigen unterschiedliche Steuerlasten lediglich einen Unterschied in den Finanzierungsbedürfnissen und damit der Ausdehnung der öffentlichen Wirtschaft an. Ohne Anzeichen dafür, daß die nationalen Wirtschaften tatsächlich unterschiedliche Lasten tragen, zeigt der internationale Vergleich, daß den Einzelpersonen - Erzeugern oder Verbrauchern - durch die Tätigkeit der öffentlichen Dienste ein unterschiedliches Volumen an Gütern und Leistungen zugewiesen wird. Man müßte wissen, ob das durch die Steuer finanzierte Ausgabevolumen eine gleiche Wirksamkeit und eine gleiche Produktivität hat. Es ist also eher die Natur der Ausgaben als ihr Volumen, die für das wirtschaftliche Gleichgewicht wichtig ist. Die wirklichen Mängel der Harmonisierung, beurteilt vom Standpunkt des wirtschaftlichen Gleichgewichts, werden bestehen bleiben: in nennenswerten Differenzen auf dem Gebiet der Subventionen an schwache, unproduktive oder sich am Rand der Verlustzone befindende Unternehmen oder Wirtschaftszweige, im Volumen der Transferausgaben; im Bemühen um die Einkommensumverteilung; in der Bedeutung der Rüstungsausgaben; in den öffentlichen Zuwendungen an das Ausland ohne Wirkung für die nationale wirtschaftliche Aktivität, und so weiter. Der Einfluß der Verwendung der öffentlichen Mittel kann auf diese Weise unterschiedliche Konsequenzen für die Anhebung des Realeinkommens, für sein Gleichgewichtsniveau und schließlich für die Modalitäten der Integration und des wirtschaftlichen Fortschritts haben. Auf lange Sicht kann man zu bemerkenswerten Unterschieden im Niveau der Produktivität und der Durchschnittskosten und damit in der Wettbewerbsfähigkeit der sich der Integration nähernden Volkswirtschaften gelangen. Der Rückstand in der wirtschaftlichen Entwicklung kann sich für bestimmte Länder verstärken und sie veranlassen, ausgleichende oder vorbeugende Maßnahmen zu ergreifen, die auf fiskalischem Gebiet den Zustand nicht harmonisierter Staatsausgaben noch verlängern würden.

Dies führt zu einem allgemeinen Problem.

17. Die Harmonisierung des Wachstums setzt die fiskalische Harmonisierung voraus, kann aber umgekehrt durch deren Fehlen oder durch deren Unzulänglichkeiten in Frage gestellt werden. Ein harmonisiertes Wachstum unterstellt ein Vorgehen der öffentlichen Behörden gegen Rezessionen, Arbeitslosigkeit, Inflation, Engpässe. Die Besteuerung spielt auf diesem Gebiet eine große Rolle. Hier wird man noch weniger als im übrigen eine Gleichheit der Steuersysteme fordern; es handelt sich vielmehr darum, gleichartige Reaktions- und Einwirkungsbedingungen zu schaffen, um eine Gesamtheit von gleichermaßen wirksamen Maßnahmen vorzusehen mit dem Ziel, im Rahmen integrierter Wirtschaften gemeinsam vorgehen zu können. Denn das Wachstum des Gemeinsamen Markts wird den sechs Ländern oft gemeinsame Probleme stellen, zumindest bezüglich der Rezessions-

und Inflationserscheinungen, die häufig allgemein auftreten oder sich zumindest allgemein verbreiten können.

Auf diesem Gebiet erfordert die Harmonisierung größte Sorgfalt, um Konflikte zu vermeiden zwischen den Einwirkungsmaßnahmen, die das Wachstum fördern und denjenigen, die für den Wettbewerb im Rahmen der Integration nachteilig sein könnten. So geht man allmählich über die besonderen Probleme der Beschaffenheit der Steuersysteme hinaus, um diejenigen der Finanzpolitik anzugreifen.

Verlangt man damit nicht zuviel? Diese Frage muß zum Schluß untersucht werden.

Der Umfang der Harmonisierung

18. Unter statischen Verhältnissen kann die Harmonisierung auf die Probleme der Beschaffenheit der Steuersysteme und der Struktur der Steuern beschränkt werden. Der Übergang zu einer dynamischen Perspektive führt dazu, die Betonung mehr auf die Überlegung der Gleichartigkeit der Besteuerungswirkungen unter Berücksichtigung der jedem Land eigenen wirtschaftlichen, institutionellen, psychologischen und soziologischen Besonderheiten zu legen als auf die Gleichheit der Steuerstrukturen. Sodann erscheint die Natur der Ausgaben wichtiger als das Gewicht der Steuerbelastung. Es scheint unerlässlich hervorzuheben, daß die Finanzpolitik (fiscal policy) von den Perspektiven der Harmonisierung nicht ausgeschlossen werden kann.

Es würde nicht ausreichen, sich nur den Fragen zuzuwenden, die durch vorübergehende Sonderregelungen für einige Steuerarten aufgeworfen werden, die einen unmittelbaren Einfluß auf den Warenaustausch, die Kosten und die Nachfrage haben. Das Wachstum der Volkswirtschaften stellt die zu ergreifenden Maßnahmen in eine weitere Perspektive, die nicht nur die Wirkungen des wirtschaftlichen Fortschritts auf die Steuerstrukturen einschließt, sondern auch deren Wirkung auf die sich wandelnden Wirtschaftsstrukturen. Daraus ergibt sich die Notwendigkeit, ständig für die Anpassung der einen an die anderen und umgekehrt zu sorgen. Ebenfalls ergeben sich aber daraus die politischen Aufgaben; d.h. außer den unmittelbaren Maßnahmen die Ausarbeitung von Vorschlägen, Vorgriffen und der "großen Linien" der Politik. Die Anpassung der Steuersysteme, die Untersuchung ihrer Reaktionen und ihrer Einflüsse kann nicht von einem wirklich vorausschauenden Verhalten und somit einer Finanzpolitik im wahren Sinn des Wortes getrennt werden, bei der die Wahl der Mittel und die Durchführung auf die Zukunft ausgerichtet sind. Stellt es im übrigen nicht einen Akt der Finanzpolitik dar, wenn man zwischen mehreren Möglichkeiten das empfindliche oder strenge Steuersystem auswählt, das im gewünschten Sinn auf die Expansion oder die Rezession reagiert? Ist es etwa anders bei den Maßnahmen hinsichtlich der Investitionen, der Kapitalanlage, der Besteuerung der Einkünfte oder des Verbrauchs? Jede das Wachstum fördernde Frage im Zusammenhang mit der steuerlichen Harmonisierung geht auf eine Entscheidung zurück, die auf der Ebene der Ziele politisch ist, wie auch die Entscheidung zugunsten der Verwirklichung der Integration und des Fortschritts mittels des gelenkten Wettbewerbs eine politische Entscheidung ist.

Die steuerliche Harmonisierung ist deshalb keine zeitlich begrenzte Aufgabe sondern ein kontinuierlicher Prozeß; über die Gesetzgebung und die augenblicklichen Regelungen hinaus setzt sie die Finanzpolitik in ihrer Gesamtheit in Bewegung.

Anlage F

Harmonisierung der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und von Dividenden

(Prof. B. Schendstok)

- I. Vorbemerkungen
- II. Die Teile des Berichts, auf die sich diese Anlage bezieht
- III. Begriffsbestimmung; Methode der Analyse
- IV. Echte und scheinbare Körperschaftsteuer auf die den Rücklagen zugeführten Gewinne: derzeitige Systeme und belgischer Gesetzentwurf
- V. Echte und scheinbare Körperschaftsteuer auf die den Rücklagen zugeführten Gewinne: Gedankengang des SFA
- VI. Echte und scheinbare Körperschaftsteuer auf ausgeschüttete Gewinne: derzeitige und vor der Verabschiedung stehende einzelstaatliche Rechtsvorschriften
- VII. Körperschaftsteuer; sichtbare und unsichtbare Steuerabzüge von Dividenden: internationale Zuweisung von Steuererträgen. Technische Möglichkeiten; Wahl des SFA

I. Vorbemerkungen

Der Bericht des Steuer- und Finanzausschusses enthält nur beiläufig eine Beschreibung des in den einzelnen Ländern geltenden Steuerrechts und der den Parlamenten vorliegenden Gesetzentwürfe. Während der Besprechungen im SFA stellte sich heraus - vgl. den Bericht S. 40 ff-, daß durch die mit der Körperschaftsteuer und den Quellenabzügen von Dividenden aufgeworfenen Fragen die gegenwärtige Sachlage so unübersichtlich ist, daß die bestehenden Systeme nach einem feststehenden Schema analysiert werden müssen. Natürlich muß auch bei der erforderlich gewordenen Harmonisierung an Hand einheitlicher Begriffsbestimmungen vorgegangen werden, auch wenn die Begriffsbestimmungen in jedem Land dem eigenen Bedarf entsprechend in landesübliche Begriffe "übersetzt" werden müssen.

Selbst innerhalb der einzelnen Länder gehen die Meinungen über Rechtsgrundlage und Aufgabe bestimmter Elemente der hier zu behandelnden Steuern auseinander. Dies zwingt zu einer Harmonisierung im Sinn eines Kompromisses zwischen bestehenden oder geplanten einzelstaatlichen Lösungen international auftretender Probleme. Unter diesen Umständen spielt das Veranlagungsverfahren für die betreffenden Steuern bei der Harmonisierung eine andere Rolle als zum Beispiel bei der Umsatzsteuer, wo in großen Zügen ohne eingehende steuertechnische Kenntnis Übereinstimmung erzielt werden kann. Natürlich spielen bei Harmonisierungsfragen auch einzelstaatliche Interessen hinsichtlich der internationalen Verteilung des Steueraufkommens eine Rolle. Aber auch in diesem Zusammenhang ist eine fruchtbare Aussprache nur auf der Grundlage einheitlicher Begriffsbestimmungen möglich, und diese Begriffsbestimmungen hängen insbesondere bei wechselseitig aufeinander einwirkenden Steuern sehr eng mit den unterschiedlichen steuertechnischen Möglichkeiten zusammen.

Der Bericht hat bereits verschiedentlich die vielen - und häufig schwierig miteinander in Einklang zu bringenden - Forderungen behandelt, denen die Vorschläge des SFA genügen müssen. Einige dieser Forderungen werden in dieser Anlage nicht wiederholt, da sie im Bericht unzweifelhaft eingehend genug behandelt wurden. Von einigen anderen dem Bericht mehr implizit zu entnehmenden Forderungen könnte man meinen, daß ihnen in den Vorschlägen des SFA nicht die ihnen eigentlich zukommende Bedeutung beigemessen wurde.

Auf diese Forderungen wird in dieser Anlage besonderer Nachdruck gelegt, natürlich im konstruktiven Sinn.

Zunächst wird jedoch versucht, den Teillösungen des Berichts einen allgemeineren Rahmen zu geben. Die in dem Bericht genannten Teillösungen lassen häufig einen gewissen Spielraum. Diese Anlage soll - auf Verantwortung des Verfassers - zur Überlegung darüber anregen, inwieweit die gewählten Teillösungen klarer werden, wenn man sie mehr miteinander in Zusammenhang bringt, als dies in dem Bericht selbst geschehen sein dürfte. Gemäß Beschluß des SFA enthält diese Anlage, soweit es den darin behandelten Stoff betrifft, auch einige Ansichten größerer oder kleinerer Minderheiten (Bericht S. 2), soweit diese Ansichten nach Auffassung des Ausschusses in dieser Anlage besser als im Bericht selbst dargelegt werden konnten. Dies geschieht ohne Angabe der Stärke dieser Minderheiten.

Um die Darlegungen nicht unnötig zu komplizieren, wurde in einigen Teilen die Struktur des italienischen Steuersystems nicht im Vergleich mit der der Steuersysteme der behandelten Länder analysiert. Die Struktur des italienischen Steuersystems weicht nämlich - so durchdacht sie auch sein mag - so sehr von den anderen ab, daß ein Vergleich nur in sehr genau definierten Fällen möglich ist. Ebenfalls aus Gesichtspunkten der Vereinfachung wurden in dieser Anlage nur folgende juristische und andere Personen berücksichtigt:

- a) gewöhnliche Kapitalgesellschaften, und zwar große (oder verhältnismäßig große) Kapitalgesellschaften, die entsprechende Gewinne erzielen, soweit sie keine Holdinggesellschaften oder Kapitalanlagegesellschaften sind;
- b) Holdinggesellschaften (Kapitalgesellschaften, soweit sie Holdinggesellschaften sind);
- c) Kapitalanlagegesellschaften;
- d) Aktionäre, die natürliche Personen sind, soweit sie Aktien besitzen von
 - 1. gewöhnlichen Kapitalgesellschaften,
 - 2. Holdinggesellschaften,
 - 3. Kapitalanlagegesellschaften.

Da in Anlage D die Stellung von b), c), d 2) und d 3) eingehender behandelt wird, legt diese Anlage mehr Gewicht auf Buchstabe a) und d 1). Doch wird auch untersucht, ob die möglichen und wünschenswerten Lösungen noch durchführbar sind, wenn auch die übrigen Buchstaben berücksichtigt werden.

Jedesmal wird vor allem die Gleichbehandlung im Zusammenhang mit der Körperschaftsteuer und der an der Quelle erhobenen Dividendensteuer vergleichbarer Körperschaften und vergleichbarer Aktionäre mit steuerlichem Wohnsitz in verschiedenen EWG-Ländern berücksichtigt.

Soweit erforderlich, wird nicht nur das Funktionieren der unterschiedlichen Systeme behandelt, wenn die Dividenden im Lande verbleiben oder höchstens EWG-Binnengrenzen überschreiten, sondern auch im Fall der über die gemeinsame EWG-Grenze aus- oder eingeführten Dividenden.

II. Die Teile des Berichts, auf die sich diese Anlage bezieht

IV. A. 2. g) Die Art der Besteuerung der Gewinne von Körperschaften, insbesondere von Kapitalgesellschaften

g) aa) Die Frage einer selbständigen Körperschaftsteuer

g) bb) Die Besteuerung von Muttergesellschaften; Behandlung von Beteiligungen

IV. B. (Unterschiede in der Höhe gewisser Einzelsteuern und Vorschläge zur integrationspolitisch erforderlichen Verringerung dieser Unterschiede)

1. Allgemeine Vorbemerkungen

2. Einzelsteuern, bei denen starke Tarifunterschiede die mit der Herstellung eines Gemeinsamen Markts verfolgten Ziele ernsthaft beeinträchtigen können

e) Einkommensteuer

3. Einkünfte aus Kapitalvermögen

4. Gewerbliche Einkünfte

f) Fragen der Höhe der Körperschaftsteuer und des Quellenabzugs von Dividenden

aa) Der Körperschaftsteuertarif

bb) Probleme des Quellenabzugs

IV. C. Das Problem der Doppelbesteuerung

III. Begriffsbestimmungen; Methode der Analyse (1)

Körperschaftsteuer: jede Besteuerung des Gewinns einer Kapitalgesellschaft, ungeachtet der Bezeichnung, unter der sie geschieht, und ungeachtet dessen, ob der Teil des Gewinns, der ausgeschüttet wird, anders als der Rest besteuert wird.

Echte Körperschaftsteuer: die Körperschaftsteuer, soweit sie nicht, was ausgeschüttete Gewinne betrifft, wie eine Vorauszahlung (précompte) auf die Einkommensteuer der natürlichen, in den Genuß der Ausschüttungen kommenden Personen behandelt wird. (Gegebenenfalls steuerlich den Aktionären gutgeschriebene Rücklagen werden in diesem Zusammenhang ausgeschütteten Gewinnen gleichgestellt.)

Scheinbare Körperschaftsteuer: die Körperschaftsteuer, soweit sie, was die ausgeschütteten oder diesen gleichgestellte Gewinne betrifft, wie eine Vorauszahlung (précompte) auf die Einkommensteuer der natürlichen, in den Genuß der Ausschüttungen kommenden Personen behandelt wird.

Anrechenbare Steuer (crédit d'impôt; toerekenbare belasting of "credit"; credito d'imposta): diejenige von der Gesellschaft entrichtete oder einbehaltene und abgezogene Steuer, die auf die vom Gewinnberechtigten abzuführende Steuer angerechnet wird.

Nichtfakultative Kapitalertragsteuer, die von Dividenden einbehalten wird (précompte mobilier non facultatif retenu sur les dividendes; zichtbare en nietfacultatieve voorheffing op de dividenden (Dividendbelasting); Imposta d'acconto non facultativa ritenuta sui dividendi): von der Kapitalgesellschaft einzubehaltende Steuervorauszahlung auf eine gegebenenfalls vom Aktionär geschuldete Steuer.

Unsichtbare Kapitalertragsteuer auf Dividenden: der Teil der Körperschaftsteuer, der beim Aktionär Anlaß zu einer anrechenbaren Steuer (crédit d'impôt) geben kann.

(1) Auch dieser Teil unterliegt der alleinigen Verantwortung des Verfassers dieser Anlage.

Fakultativ einzubehaltende Kapitalertragsteuer auf Dividenden (précompte mobilier facultatif retenu sur les dividendes; facultatieve controle-voorheffing op de dividenden): Kapitalertragsteuer auf Dividenden, die nur erhoben wird, wenn der Dividendenberechtigte beim Einlösen des Dividendenscheins nicht die Angaben macht, die zur Befreiung von der Kapitalertragsteuer berechtigen.

Nettodividende: der Betrag, der für den Aktionär als natürliche Person als Dividende gilt. Dies ist demnach der Betrag, nach dem gegebenenfalls die sichtbaren Kapitalertragsteuern auf die Dividenden berechnet werden.

Bruttodividende: der Gewinn, den die Kapitalgesellschaft erzielen muß, um den entsprechenden Betrag an Nettodividende ausschütten zu können. Der Unterschied zwischen Brutto- und Nettodividende ist die Körperschaftsteuer, die der Dividende entspricht.

Nettorücklage: der nach Abzug der Körperschaftsteuer zurückgelegte Betrag.

Bruttorücklage: der Gewinn, den die Kapitalgesellschaft erzielen muß, um den entsprechenden Betrag an Nettorücklage übrig zu behalten. Der Unterschied zwischen Brutto- und Nettorücklage ist die Körperschaftsteuer, die der Rücklage entspricht.

Standardsatz der Körperschaftsteuer: der Steuerprozentsatz, der von der Bruttorücklage erhoben wird.

Berechnung des Bruttobetrags (bei Körperschaftsteuer): die Umrechnung der Nettodividende oder der Nettorücklage zu dem entsprechenden Bruttobetrag.

Berechnung des Bruttobetrags (bei Einkommensteuer und darauf anrechenbaren Quellenabzügen): die Umrechnung des Betrags, der nach Abzug der (sichtbaren oder unsichtbaren) Quellenabzüge ausgeschüttet wird, zu dem Betrag vor diesem Abzug.

Die Methode der Analyse ist folgende: Es wird angenommen, daß die Körperschaft entweder soviel zurücklegt, wie der Gewinn zuläßt, unter Berücksichtigung der Körperschaftsteuer, oder soviel ausschüttet, wie der Gewinn zuläßt, unter Berücksichtigung der Körperschaftsteuer. Diese beiden Extremfälle entsprechen natürlich kaum der Wirklichkeit, kombiniert man sie jedoch in beliebiger Weise, dann erhält man einen Einblick in die der Wirklichkeit entsprechenden Fälle. Es ist jedoch zu beachten, daß Tantiemenempfänger dabei bewußt ausgeschaltet wurden. Die Beeinflussung des steuerbaren Gewinns durch Tantiemen steht hier ebensowenig wie der Abzug für Investitionen zur Debatte, der in dieser Anlage absichtlich unberücksichtigt blieb.

IV. Echte und scheinbare Körperschaftsteuer, bezogen auf die den Rücklagen zugeführten Gewinne; derzeitige Systeme und belgischer Gesetzentwurf

Zweckmäßigerweise wird in die vergleichende Beschreibung auch die Struktur des britischen Steuersystems mit einbezogen, da es in verschiedener Hinsicht sehr aufschlußreich ist.

Bundesrepublik Deutschland: Hier wurde die Gewerbesteuer, die nur in jeweils unterschiedlichem Maß nach dem Gewerbeertrag erhoben wird, unberücksichtigt gelassen. Unberücksichtigt gelassen wurde auch die von der Körperschaft zu zahlende Vermögensteuer. Die Körperschaftsteuer beläuft sich bei den hier behandelten Fällen auf 51 v.H. der Bruttorücklagen - 104,08 v.H. der Nettorücklagen.

Belgien (geltende Rechtsvorschriften): Der Tarif der Gewinnsteuer (Taxe professionnelle) liegt zwischen 25 und 40 v.H. Da die im Vorjahr gezahlte Gewinnsteuer abzugsfähig ist, liegt der Besteuerungssatz der Bruttorücklagen jedoch nur zwischen 20 v.H. (der $\frac{25}{125}$ Teil der Bruttorücklagen) bis 28,57 v.H. (der $\frac{40}{140}$ Teil des am höchsten besteuerten Teils der Bruttorücklagen). Zwar wird der Hundertsatz von 28,57 bei der Berechnung der gesamten Bruttorücklagen nie erreicht, doch darf man ihn für die Zwecke dieser Analyse trotzdem berücksichtigen, da dieser höchste Hundertsatz häufig bei verschiedenen vom Unternehmer zu treffenden Beschlüssen den Ausschlag gibt und die Bruttorücklagen häufig Elemente enthalten, die anderen Steuern als der Gewinnsteuer unterliegen. So werden von den ausgeschütteten Dividenden 30 v.H. Steuer auf Kapitalerträge einbehalten. Mit einigem Vorbehalt kann die Steuer demnach mit 28,57 v.H. der Bruttorücklagen = 40 v.H. der Nettorücklagen angenommen werden.

Belgien (Gesetzentwurf) (1): Die Körperschaftsteuer auf die Bruttorücklagen ist teilweise eine endgültige Körperschaftsteuer (30 v.H.) und teilweise eine vorläufige (5 v.H.); letztere wird wieder annulliert, falls die Rücklagen später ausgeschüttet werden. Für die Zwecke dieser Anlage darf die Steuer auf die Bruttorücklagen mit 35 v.H. der Bruttorücklagen = 53,85 v.H. der Nettorücklagen angenommen werden. Bei der Berechnung der Nettorücklagen wird die Tatsache unberücksichtigt gelassen, daß bei späterer Ausschüttung der Rücklagen ein gewisser Steuerbetrag angerechnet werden kann (vgl. VI).

Frankreich: Unberücksichtigt gelassen wurde die jährliche Besteuerung der Rücklagen in Höhe von 1,5 v.H. Die Körperschaftsteuer beträgt 50 v.H. Die Bruttorücklagen werden demnach mit 50 v.H. besteuert, die Nettorücklagen mit 100 v.H.

Italien: Die Bruttorücklagen werden zunächst von der Besteuerung der ricchezza mobile (R.M.), und zwar in Kategorie B, getroffen, der Rest von der Körperschaftsteuer (imposta sulla società). Die Steuer in Kategorie B der R.M.-Steuer beträgt z.Z. 36,5 v.H.; die Körperschaftsteuer beträgt: a) für den Gewinn, der 6 v.H. des Vermögens nicht überschreitet: 0,75 v.H. des Vermögens; b) für den diesen Betrag übersteigenden Gewinn: 16,5 v.H. des (Mehr-)Gewinns. Für die Zwecke dieser Anlage kann der letztgenannte Hundertsatz zugrunde gelegt werden. Der Hundertsatz von 16,5 des Gewinns nach Abzug der R.M.-Steuer entspricht nahezu 10,5 v.H. des Gewinns vor Abzug dieser letztgenannten Steuer. Abgesehen von der Möglichkeit, daß der Gewinn noch von anderen Schemata-Steuern getroffene Elemente enthält, kommt man somit zu einer Höchstbelastung von 36,5 v.H. plus 10,5 v.H. = 47 v.H. der Bruttorücklagen = 88,7 v.H. der Nettorücklagen. Betrachtet man die (nicht abzugsfähige) Steuer von 5 v.H. auf die Zinsen der von der Körperschaft ausgegebenen Obligationen auch als Körperschaftsteuer, so erhält man einen noch etwas höheren Wert.

Luxemburg: Wie im Fall der Bundesrepublik Deutschland werden auch hier die Gewerbesteuer und die Vermögensteuer unberücksichtigt gelassen. Durch die Körperschaftsteuer werden die Bruttorücklagen mit 40 v.H., die Nettorücklagen also mit 66,67 v.H. besteuert.

Niederlande (geltende Rechtsvorschriften): Der übliche Standardtarif wurde kürzlich auf 45 v.H. festgesetzt (ab 1.1.1963). Die Bruttorücklagen werden dann auch mit 45 v.H. = 81,81 v.H. der Nettorücklagen besteuert.

(1) Der Gesetzentwurf wurde in der dem Parlament vorgelegten Fassung berücksichtigt; etwaige Änderungen während des parlamentarischen Verfahrens, das bei der Abfassung dieser Anlage noch nicht abgeschlossen war, konnten nicht berücksichtigt werden.

Niederlande (Gesetzentwurf): In dem Gesetzentwurf werden bisher keine Änderungen an dem Tarif für die aus Gewinnen gebildeten Rücklagen vorgeschlagen.

Großbritannien: Die "profits tax" ist eine echte Körperschaftsteuer (15 v.H.), die "income tax" eine scheinbare Körperschaftsteuer (38,75 v.H.). Bei der Berechnung des steuerbaren Gewinns für die "income tax" wird die "profits tax" nicht abgezogen; insgesamt werden demnach die Bruttorecklagen mit 53,75 v.H. besteuert. Dies entspricht 116,51 v.H. der Nettorecklagen. Bei der Berechnung der Nettorecklagen wird nicht berücksichtigt, daß bei späterer Ausschüttung aus den Rücklagen die Körperschaft die income tax, die sie dann nicht erneut bezahlen muß, auf die Aktionäre abwälzen kann.

Zusammenfassung

	Steuer im Verhältnis zu den	
	Bruttorecklagen in v.H.	Nettorecklagen in v.H.
Bundesrepublik Deutschland	51	104,08
Belgien (geltende Rechtsvorschriften)	28,57	40
Belgien (Gesetzentwurf)	35	53,85
Frankreich	50	100
Italien	47	88,7
Luxemburg	40	66,67
Niederlande (1963)	45	81,81
Niederlande (Gesetzentwurf)	45	81,81
(Großbritannien)	(53,75)	116,51

V. Echte und scheinbare Körperschaftsteuer, bezogen auf die den Rücklagen zugeführten Gewinne: Gedankengang des SFA

Bei Betrachtung der in der Tabelle unterstrichenen Hundertsätze der Standardtarife nimmt es kaum Wunder, daß der SFA eine einheitliche Steuer von etwa 50 v.H. auf die Rücklagen vorschlägt. Wer ein gewogenes Mittel sucht, erhält jedoch eher einen geringeren als einen höheren Hundertsatz.

In Berechnungen, die weiter unten als Beispiele angestellt werden, wird der Satz von 50 v.H. verwendet, da dies die Berechnungen vereinfacht. Es widerspräche jedoch der Auffassung des Ausschusses, würde man daraus einen ausgeprägten Vorzug für einen Hundertsatz von genau 50 herleiten.

In Zusammenhang mit der Verhütung internationaler Doppelbesteuerung von Körperschaften, die ihren steuerlichen Sitz in einem EWG-Land haben und (gleichzeitig) in anderen EWG-Ländern tätig sind, vergleiche man Teil IV.C., besonders Ziffer (3), (5) und (6) des Berichts.

VI. Echte und scheinbare Körperschaftsteuer, bezogen auf den ausgeschütteten Gewinn: derzeitige und künftige einzelstaatliche Rechtsvorschriften

In der derzeitigen Körperschaftsbesteuerung Frankreichs, Luxemburgs und der Niederlande ist der Steuertarif für die Bruttorecklagen und für die Bruttodividenden gleich. In allen drei Fällen handelt es sich um echte Körperschaftsteuern mit Einheitstarif. Die Nettodividenden werden als Einkommen des Aktionärs (bei natürlichen Personen) veranlagt. Diese Nettodividenden werden durch einen sichtbaren Quellenabzug besteuert. Dieser Quellenabzug ist für inländische Aktionäre nicht fakultativ, für ausländische Aktionäre häufig Verträgen zufolge fakultativ.

Auch in Italien gilt ein Einheitstarif für die Bruttoreüklagen der Körperschaft und ihre Bruttoausschüttungen. Die Nettodividenden werden aber nicht erneut von einer Schedulensteuer betroffen, sondern sie unterliegen als Teil des Einkommens natürlicher Personen der Zusatzeinkommensteuer (imposta complementare sul reddito delle persone fisiche). Von der Dividende wird kein Quellenabzug vorgenommen: dem Tarif der Zusatzeinkommensteuer zufolge würde dies in zu vielen Fällen zu Steuererstattungen führen. Wegen des fehlenden Quellenabzugs sind ausländische Aktionäre der Zusatzeinkommensteuer unterworfen.

Dem Vorstehenden ist zu entnehmen, daß die italienische "Körperschaftsteuer" eine echte Körperschaftsteuer ist und daß andererseits die italienische Auffassung so einzig dasteht, daß von jetzt an in dieser Anlage von einem Vergleich mit anderen Ländern abgesehen werden muß.

In der Bundesrepublik Deutschland, in Belgien und dem niederländischen Gesetzentwurf ist die Körperschaftsteuer auf die Bruttodividende niedriger als die auf die Bruttoreüklagen. In Großbritannien ist dies schon seit langem so geregelt. In den drei Ländern auf dem Kontinent unterliegen nicht alle Dividenden dem begünstigten System, nur die normalen. Die Ausnahmen werden in dieser Anlage unberücksichtigt gelassen.

Natürlich steckt hier, wenn man die Kapitalgesellschaft mit den Aktionären identifiziert, eine gewisse Diskriminierung dieser Rechtsform, wenn die Dividenden sowohl bei der Gesellschaft als auch beim Aktionär besteuert werden.

Auch wenn man von einer solchen Identifizierung absieht, liegt eine Diskriminierung vor. Warum werden von der Gesellschaft zu zahlende Zinsen vom Gewinn abgezogen, die Dividenden dagegen nicht, die dieser Auffassung nach doch auch an Außenstehende bezahlt werden?

Die Antwort lautet, daß man die Dividenden von der Kapitalgesellschaft aus als Gewinnübertragung und von den Aktionären aus als Vermögensertrag betrachtet. Damit beeinträchtigt die Diskriminierung bei der heutigen Höhe der Körperschaftsteuern und der privaten Einkommensteuern in den Augen vieler das Wirtschaftswachstum, und dies hat mehr noch als irgendein Gerechtigkeitsargument die Haltung der Gesetzgeber beeinflußt.

Dies geht daraus hervor, daß man in den drei Ländern auf dem Kontinent die Diskriminierung erst dann abbauen wollte, als sie in Großbritannien, wo sie zunächst nicht bestand, beschränkt eingeführt wurde.

Wenn man sich die relativ schwere Belastung der Bruttodividenden durch die Körperschaftsteuer vergegenwärtigt, muß man gründlich bedenken, daß die Tarifsenkung gewöhnlich von der Höhe der Nettodividende und nicht der der Bruttodividende abhängt. Wenn z.B. in der Bundesrepublik Deutschland die Nettodividende mit 15 v.H. besteuert wird, dann bedeutet dies, daß die Steuer auf die Bruttodividende um (51 - 15) v.H. der Nettodividende verringert wird.

Bundesrepublik Deutschland: Die Berechnung kann auf verschiedene Weise gesoehen. Eine davon ist folgende: Man berechnet den Hundertsatz der Bruttodividende, den die Körperschaftsteuer ausmacht, indem man von einer bestimmten Nettodividende, nehmen wir einmal an 100, ausgeht. Um den Bruttobetrag zu erhalten, muß dieser Betrag von 100 um 15 v.H. = 15 erhöht werden. Für diese 15 sind nach dem Standardtarif $\frac{51}{49}$ von 15 oder 104,08 v.H. von 15 = 15,61 zu entrichten.

Gesamtbesteuerung $15 + 15,61 = 30,61$.

Die Bruttodividende beträgt demnach $100 + 30,61 = 130,61$
und die Steuer zu 30,61 beträgt 23,44 v.H. davon.

Je 100 Bruttodividende ist demnach eine Nettodividende von 76,56 möglich.

Die Verringerung beträgt nun $(51 - 15)$ v.H. = 36 v.H. von 76,56 = 27,56. Die Besteuerung mit $0,51 \times 100 - 0,36 \times 76,56 = 51 - 27,56 = 23,44$ gestattet nun die Ausschüttung einer Nettodividende von $100 - 23,44 = 76,56$.

Tatsächlich wird demnach nicht der Standardtarif zu 51 v.H., sondern ein gleichermaßen auf die Bruttodividende berechneter Tarif von 23,44 v.H. angewandt. Dies läuft auf das gleiche hinaus wie eine Verringerung der Bruttodividende um 54,04 v.H. vor Anwendung des Standardtarifs zu 51 v.H. Der Hundertsatz von 54,04 wird von jetzt an Hundertsatz A genannt. Man kann ihn auch den Begrenzungsgrad der Diskriminierung nennen. Das deutsche A liegt seltsamerweise ganz dicht beim britischen. Darum folgt nun zunächst die Berechnung des britischen A.

Großbritannien: Der Standardtarif der Körperschaftsteuer im Sinn dieser Anlage ist 53,75 v.H. Je 100 Bruttoausschüttung kann demnach 46,25 an Dividende ausgeschüttet werden nach Abzug der income tax als (sichtbare oder unsichtbare) Vorauszahlung auf die Einkommensteuer des Aktionärs.

Um die richtige Dividende zu erhalten, muß der Betrag von 46,25 durch Multiplikation mit $\frac{100}{100 - 38,75}$ auf den Bruttobetrag umgerechnet werden.

Man erhält dann eine (für die Körperschaftsbesteuerung Netto-, für die Einkommensteuer Brutto-) Dividende von 75,51. Die zu Lasten der Körperschaft gehende Steuer auf eine Bruttodividende von 100 beträgt demnach $100 - 75,51 = 24,49$. Verringert man die Bruttodividende um 54,44 v.H. und wendet auf den Unterschied den Hundertsatz von 53,75 an, so erhält man das gleiche Ergebnis. Der Hundertsatz A ist demnach 54,44, also nur um 0,4 höher als der westdeutsche.

Auf die Dividende von 75,51 wird in Großbritannien ein unsichtbarer Quellenabzug von $75,51 - 46,25 = 29,26$ angewandt (= 38,75 v.H. von 75,51), der für die inländischen Aktionäre eine anrechenbare Steuer ist. In der Bundesrepublik Deutschland liegen der (sichtbare) Quellenabzug von der Dividende und die anrechenbare Steuer weit niedriger (25 v.H. für die inländischen Aktionäre).

Belgien (derzeitige Rechtsvorschriften): Bei einer Bruttodividende von 100 bleibt zu Lasten der Körperschaft an taxe professionnelle und nationaler Notstandsabgabe 21,87. Hieraus läßt sich bei einem Standardtarif von 28,57 v.H. ein Hundertsatz A von 23,44 berechnen.

Belgien(Gesetzentwurf): Je 100 Bruttodividende wird dem (inländischen) Aktionär eine Steuer von 15 zur Anrechnung gewährt. Zu Lasten der Körperschaft werden 30 erhoben. Der Aktionär genießt demnach 70 von der Körperschaft und 15 von der Steuer, zusammen 85. Dies ist für die Einkommensteuer (und für die sichtbaren Quellenabzüge) die Bruttodividende. Die Körperschaftsteuer von 30 auf die Bruttodividende läßt sich in 15 Körperschaftsteuer und 15 unsichtbare Quellenabzüge gliedern.

Die der Bruttoreklage entsprechende Steuer dürfte mit 35 anzunehmen sein. Zieht man von 35 $57,14$ v.H., also 20, ab, dann bleiben 15 übrig. Der Hundertsatz A beträgt demnach 57,14.

Niederlande (Gesetzentwurf): Die Besteuerung der Bruttodividende beträgt ausnahmslos

- a) 45 v.H. der Bruttodividende abzüglich
- b) 15 v.H. der Nettodividende.

Eine Berechnung analog der für die Bundesrepublik Deutschland angestellten ergibt, daß demnach je 100 Bruttodividende die Steuer 35,30 und die Nettodividende 64,70 beträgt. Der Hundertsatz A beläuft sich demnach auf 21,56, denn $0,353 \times 100 = 0,45 \times (100 - 21,56)$.

Zusammenfassung

	Standard- hundertsatz der Körper- schaftsteuer	Hundertsatz A	Körperschaft- steuer in v.H. der Bruttodivi- dende
BR Deutschland	51	54,04	23,44
Belgien (derzeit)	28,57	23,44	21,87
Belgien (Gesetzentwurf)	35	57,14	15
Frankreich	50	0	50
(Italien)	(47) (1)	0	(47) (1)
Luxemburg	40	0	40
Niederlande (1963)	45	0	45
Niederlande (Gesetzentwurf)	45	21,56	35,30
(Großbritannien)	(53,75)	(54,44)	(24,49)

(1) Davon rund 10,5 v.H. echte Körperschaftsteuer.

In seinem Bericht hat der SFA vorgeschlagen - siehe S. 66 -, der Hundertsatz der Körperschaftsteuer auf die Bruttodividende solle der Hälfte des von der Bruttoreklage erhobenen Hundertsatzes entsprechen. Wie bereits erwähnt, hat der SFA für die Bruttoreklage einen Tarif von etwa 50 v.H. vorgeschlagen. Für die Bruttodividende würde der Tarif demnach etwa 25 v.H. betragen. Man kann den Vorschlag auch anders veranschaulichen, wenn man eine Steuer von 50 v.H. auf die Bruttoreklage zugrunde legt. Die Steuer auf die Bruttodividende müßte dann

- a) die Hälfte der Bruttodividende minus
- b) ein Drittel der Nettodividende betragen.

Die Größe A (die Begrenzung der Diskriminierung) ist dann 50 v.H. In seinem Vorschlag im Zusammenhang mit dem Tarif der Körperschaftsteuer auf die Bruttodividende hat der SFA auch einen wünschenswerten Mindestsatz von 15 v.H. erwähnt. Dieser Hundertsatz steht offenbar im Zusammenhang mit dem Hundertsatz 15, der bei der Analyse des westdeutschen Tarifs genannt wurde. An Hand der bei dieser Analyse angestellten Berechnung erhält man für diesen Mindestsatz bei 50 v.H. Standardtarif (übrigens auch bei 48 v.H. Standardtarif) rund 23 v.H. der Bruttodividende.

Mehrere machen die Annahme eines Vorschlags zur Verringerung des Standardsatzes der Körperschaftsteuer um einen von der Nettodividende abhängigen Faktor davon abhängig, daß bei der Bestimmung der Größe dieses Faktors folgendes berücksichtigt wird:

- a) die Höhe des nicht fakultativen Quellenabzugs von der Nettodividende;

- b) die Frage, ob der Ertrag eines solchen Quellenabzugs ausschließlich dem die Steuer erhebenden Land zugute kommt und dort bleibt, jedenfalls wenn daneben ein fakultativer Quellenabzug mit reiner Kontrollfunktion vorgenommen wird.

Dieser Punkt wird bei der Frage der Quellenabzüge erneut behandelt.

VII. Körperschaftsteuer; sichtbare und unsichtbare Steuerabzüge von Dividenden; internationale Zuweisung von Steuererträgen; technische Möglichkeiten; Wahl des SFA

Der SFA schlug vor (für die Körperschaftsteuer):

- a) einen Standardtarif von "rund 50" (Schluß von Teil V dieser Anlage);
 b) einen Faktor A (= Grad der Begrenzung der Diskriminierung) von 50 und demzufolge
 c) einen Tarif von "rund 25" der Bruttodividende; hieraus folgt unter Berücksichtigung der in a) und b) genannten Größen:
 d) ein Tarif von "rund 33 1/3 v.H.", der von der Nettodividende berechnet wird, welche letztere in der genannten Zahlenkonstellation etwa 3/4 der Bruttodividende ausmacht.

Nachstehend wird der Beweis geführt werden unter der vereinfachenden Annahme, daß "rund" als "genau" aufgefaßt werden darf. Dies geschieht aus Rücksicht auf die Leser, die algebraische Formeln nicht mögen. Da es denkbar ist, daß man sich die Zahlenverhältnisse vergegenwärtigen möchte, wenn die Hundertsätze nicht in so einfachem Verhältnis zueinander stehen wie 50, 50, 25 und 33 1/3, werden auch einige einfache Formeln aufgeführt. Diese Formeln kann man auf Wunsch übergehen; die in diesen Formeln enthaltenen Symbole muß man sich jedoch gut einprägen, da sie wegen der durch ihre Verwendung ermöglichten Abkürzung auch im nicht algebraischen Teil der Beweisführung enthalten sind.

Symbole

- D = Bruttodividende (Körperschaftsteuer), in den Formeln immer = 100;
 P = Standard-Körperschaftsteuersatz = Satz, der sich auf die Bruttorücklagen bezieht;
 d = Nettodividende, bezogen auf die Körperschaftsteuer (= steuerbare Dividende, bezogen auf die Einkommensteuer und die Quellenabzüge);
 T = Hundertsatz der Körperschaftsteuer, der auf die Bruttodividende erhoben wird;
 A = Hundertsatz der Begrenzung der Diskriminierung gegenüber dem als Dividende ausgeschütteten Gewinn in dem Sinn, daß $P - \frac{A}{100} = T$;
 p = Hundertsatz der Nettodividende (Körperschaftsteuer), den die Steuerverminderung auf die ausgeschüttete Dividende ausmacht.

Formeln

Bei beliebigen D-Werten

$$D = d + \frac{D}{100} P \left(1 - \frac{A}{100}\right)$$

$$A = \frac{P - T}{P} 100 = \frac{dP}{P} \cdot \frac{D}{100}$$

$$T = P \left(1 - \frac{A}{100}\right) = P \frac{100 - A}{100}$$

$$d = (100 - T) \frac{D}{100} = \frac{PA}{P} \cdot \frac{D}{100}$$

$$p = \frac{PA}{d} \cdot \frac{D}{100}$$

Bei D = 100

$$D = d + P \left(1 - \frac{A}{100}\right)$$

$$A = \frac{P - T}{P} 100 = \frac{P}{P} d$$

$$T = P \left(1 - \frac{A}{100}\right) = P \frac{100 - A}{100}$$

$$d = 100 - T = \frac{PA}{P}$$

$$p = \frac{PA}{d}$$

$$\frac{P}{A} = \frac{dp}{A}$$

$$P = \frac{dp}{A}$$

$$\frac{P}{100} d = \frac{D}{100} (P - T)$$

$$\frac{P}{100} d = P - T$$

Es ist zu beachten, daß sich der vom SFA vorgeschlagene Hundertsatz von 50 für die Größe A nur aus der Formel $A = \frac{P - T}{P} 100 = \frac{50 - 25}{50} \cdot 100 = 50$ ergibt.

Im Vorschlag des SFA ist der Hundertsatz p demnach $= \frac{P}{d} A = \frac{50}{100 - 25} \cdot 50 = 33 \frac{1}{3}$.

Da in den beiden Hundertsätzen P und p die gesamte Steuersatzstruktur enthalten ist, kann man den Vorschlag des SFA auch folgendermaßen formulieren: $P = 50$; $p = 33 \frac{1}{3}$.

Würde der Vorschlag des SFA so aufgefaßt, daß $P = 48$ und $A = 50$ ist, dann erhalten wir:

$$T = P \frac{100 - A}{100} = \frac{48}{100} \cdot 50 = 24,96; \text{ und bei } D = 100:$$

$$d = 100 - T = 75,04$$

$$p = \frac{PA}{d} = \frac{48}{75,04} \cdot 50 = 31,99$$

Im Hinblick auf eine weitere Darlegung in dieser Anlage werden nachstehend an Hand der Formel $D = 100 = P - \frac{P}{100} \cdot d + d$ die Ergebnisse der Formeln in zwei anderen Fällen aufgezeigt:

Aus $P = 50$ und $p = 16 \frac{2}{3}$ folgt bei $D = 100$:

$$d = 60 \quad T = 40 \quad \text{und} \quad A = 20;$$

aus $P = 48$ und $p = 15$ folgt bei $D = 100$:

$$d = 61,18 \quad T = 38,82 \quad \text{und} \quad A = 19,12$$

Quellenabzüge von Dividenden

Des besseren Verständnisses halber zieht der SFA nicht fakultative sichtbare Quellenabzüge von Dividenden unsichtbaren vor. Trotzdem muß man sich darüber klar sein, daß beim sichtbaren Quellenabzug die anrechenbare Steuer ausschließlich von der Dividende abhängt und nicht direkt der Körperschaftsteuer entspricht, die in dem Land erhoben wird, in dem die Körperschaft ihren steuerlichen Sitz hat.

Dies ist insbesondere dann wichtig, wenn die Körperschaft ihren Gewinn in anderen Ländern erzielt hat: Sie zahlt dann häufig keine Körperschaftsteuer in dem Land, in dem sie ihren steuerlichen Sitz hat. Die für die Aktionäre anrechenbare Steuer ist dann dem Wesen nach eine pauschale Anrechnung auf die in den Ländern abzuführende Körperschaftsteuer, in denen die Körperschaft ihren Gewinn erzielt hat. Bei den unsichtbaren Steuerabzügen kann dies auch der Fall sein, liegt jedoch nicht in der Natur der Sache begründet. Hier hängt es von den konkreten Rechtsvorschriften ab. Die Feststellung dieser Tatsache stützt den Standpunkt des SFA, jedenfalls wenn die Aktionäre nicht selbst einer Körperschaftsteuer unterliegen.

Der SFA schlägt die Kombination eines sichtbaren obligatorischen Quellenabzugs mit einem fakultativen vor (Bericht S.67 ff).

Die Summe der Hundertsätze dieser Quellenabzüge müßte in allen Ländern des gemeinsamen Markts gleich sein, die beiden Summanden müßten jedoch nicht in allen beteiligten Ländern gleich sein.

Dies hängt damit zusammen, daß die obligatorischen Steuerabzüge fast alle bei den Aktionären verrechnet werden müssen, was besonders bei einer niedrigen Einkommensteuer entweder zu viele Erstattungen (negative Netto-Veranlagungen) oder eine Regelung zur Folge hätte, die derartige Erstattungen ausschließt, dann aber große Verstimmung auslösen würde.

Der fakultative Kontroll-Quellenabzug liefert zwar eine Menge Angaben; durch die Möglichkeit, diese Angaben nur stichprobenweise zu verwenden, wird aber die beanstandete Häufung weitgehend ausgeschaltet. Länder mit niedriger Einkommensteuer müßten daher die Möglichkeit haben, den fakultativen Quellenabzug höher (den obligatorischen Quellenabzug niedriger) anzusetzen als andere Länder des Gemeinsamen Markts.

Natürlich muß das Aufkommen des obligatorischen Quellenabzugs in dem Land verbleiben, das ihn vornimmt, auch wenn die Aktionäre, die die Steuer von ihrer Einkommensteuer absetzen können, in einem anderen Land wohnen (1). Es liegt in der Natur der Sache, daß der fakultative Kontroll-Quellenabzug eigentlich nichts einbringen sollte. Bringt er etwas ein, was zu Lasten von Aktionären mit Wohnsitz in einem anderen Land geht, so sind Name und Wohnsitz dieser Aktionäre unbekannt. Das Land, in dem die Steuer erhoben wird, erhält dann eine Gutschrift, auf die es eigentlich keinen Anspruch hat. Gibt sich der Aktionär nach erfolgtem Quellenabzug noch innerhalb der Verjährungsfrist zu erkennen, dann muß das Land, das die Steuer eingenommen hat, den fakultativen Steuerabzug nachträglich durch Erstattung an den Aktionär annullieren und gleichzeitig der Steuerbehörde des Landes, in dem der Aktionär seinen Wohnsitz hat, Mitteilung machen. Die Staaten haben demnach rein international betrachtet alles Interesse an einem hohen obligatorischen Quellenabzug im eigenen Land und einem hohen fakultativen Steuerabzug in den anderen Ländern.

Der SFA hat sich, wenn auch vage, zur Höhe der beiden Steuerabzüge geäußert. Er verwendet jedoch eine andere Terminologie als diese Anlage, denn er nennt die Summe der beiden Steuerabzüge den Höchstsatz und den obligatorischen Steuerabzug den Mindeststeuerabzug. Dieser obligatorische Steuerabzug sollte seiner Ansicht nach "zwischen 10 und 20 v.H." liegen; an anderer Stelle, bei der Behandlung der internationalen Verteilung des Steueraufkommens (siehe S. 73), erklärte er sich (abgesehen vom Fall der Tochtergesellschaften und hohen Beteiligungen) mit einem obligatorischen Steuerabzug von 15 v.H. einverstanden, gekoppelt mit einer anrechenbaren Steuer in gleicher Höhe in dem Mitgliedsstaat, in dem der Aktionär seinen Wohnsitz hat. Bei dem fakultativen Kontrollsteuerabzug kommt der SFA zu folgendem Ergebnis: mindestens den Unterschied zwischen einerseits 25 v.H. und andererseits 10 bis 20 v.H. Man darf dies wohl als mindestens 10 bis 15 v.H. wiedergeben. Da es "mindestens" heißt, darf man wohl an 15 v.H. denken. Man erhält dann einen obligatorischen Steuerabzug von 15 v.H. und einen fakultativen Kontrollsteuerabzug von ebenfalls 15 v.H., vielleicht mit der Möglichkeit, daß Italien vorläufig auf Wunsch aus Verwaltungsgründen obligatorisch 10 v.H. und fakultativ 20 v.H. erheben kann.

Zusammenhang zwischen der obligatorischen Dividendensteuer und dem Ausschüttungsabzug bei der Körperschaftsteuer

Die beste Regelung im Zusammenhang mit dem Ausschüttungsabzug in den Ländern des Gemeinsamen Markts läßt sich nur erzielen, wenn ein Zusammenhang zwischen der obligatorischen Dividendensteuer von 15 v.H. und dem bei der Körperschaftsteuer angewandten

(1) Der SFA ist in seiner Mehrheit zu einer abweichenden Lösung gelangt (siehe S.67ff).

Ausschüttungsabzug hergestellt wird. Dieser Steuerabzug müßte dann auf 15 v.H. der Nettodividende angesetzt werden, und zwar im vorliegenden Fall der Dividende, die für den Aktionär Einkommen ist, also der Dividende, bei welcher der sichtbare Quellenabzug vorgenommen wird.

So wird erreicht, daß die Länder, die bisher keinen Ausschüttungsabzug kannten, die gleichen (mittelbar und unmittelbar) von ausländischen Aktionären zu entrichtenden Steuereinnahmen haben, wie wenn die Körperschaftsteuer nur nach dem Standardhundertsatz P veranlagt würde. Aus verschiedenen Gründen schloß sich der SFA als Ganzes dieser Auffassung nicht an.

Dies könnte, konkret ausgedrückt, eine Körperschaftsteuer zu einem Hundertsatz P von etwa 50 und einem Hundertsatz p von 15 ergeben. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß auch ein Land, in dem der Hundertsatz p etwa bei $33 \frac{1}{3}$ und der Hundertsatz P etwa bei 50 liegt, es sich nicht erlauben kann, diesen Hundertsatz p so hoch zu lassen, wenn es die Vermögensteuer der Kapitalgesellschaften abschaffen muß.

Existierende und bereits entworfene sichtbare Dividendensteuern

Die bestehenden Quellenabzüge sind alle (außer einem in Belgien, der im vorstehenden nicht behandelt wurde) obligatorisch für inländische Aktionäre, die natürliche Personen sind; jedoch sind sie häufig ganz oder teilweise vertraglich in eine fakultative Steuer umgewandelt, falls der Aktionär seinen Wohnsitz in einem Vertragsland hat.

Die Regelungen sind so unterschiedlich, daß sie hier nicht vollständig zusammengefaßt werden können. Eine Vereinheitlichung auch gegenüber dritten Ländern ist im Rahmen des Gemeinsamen Markts unerläßlich. Die Entwicklung tendiert deutlich zu einem auch für Ausländer obligatorischen Steuerabzug von 15 v.H. zugunsten des die Steuer erhebenden Landes. Falls auch die Wohnsitzstaaten der Aktionäre alle eine entsprechende Gutschrift gewähren, wird eine bedeutende Form internationaler Diskriminierung beseitigt sein.

Der SFA schlug vor (Bericht S.69ff), den obligatorischen Quellenabzug in einen fakultativen umzuwandeln, wenn der Aktionär eine Muttergesellschaft - oder eine Kapitalanlagegesellschaft mit hoher Beteiligung - ist, die in einem der Länder des Gemeinsamen Markts ihren steuerlichen Sitz hat. Nur in Fällen, in denen die ausgeschütteten Dividenden lange in eigenem Besitz verbleiben, möchte der SFA eine besondere Regelung treffen.

Es ist noch darauf hinzuweisen, daß bei der vorgeschlagenen Regelung ein Staat steuerlich benachteiligt wird, wenn eine ausländische Kapitalgesellschaft auf dem Hoheitsgebiet dieses Staates ein Unternehmen in Form einer Tochtergesellschaft und nicht in Form einer Zweigniederlassung ("succursale") betreibt. Doch sollte das keinen großen Unterschied machen. Darum ist zweckmäßigerweise auch in diesem Fall der Steuerabzug (von 15 v.H.) sowohl im internationalen als im inländischen Verkehr anzuwenden. Der Staat, in dem die Körperschaft, die Aktionärin ist, ihren Sitz hat, würde dann - wenn die Muttergesellschaft ihrerseits Dividendensteuer einbehalten hat - den dafür abzuziehenden Betrag um die Dividendensteuer verringern, die vorher von den an die Körperschaft ausgeschütteten Dividenden einbehalten wurde, ungeachtet dessen, ob der Steuerabzug im eigenen Land oder in irgendeinem anderen Land des Gemeinsamen Markts vorgenommen wurde.

Auch im Fall von Kapitalanlagegesellschaften müßte man so vorgehen. Sie kommen dann in die gleiche Lage wie die Investmentfonds.

