

**BERICHT
DES UNABHÄNGIGEN
SACHVERSTÄNDIGENAUSSCHUSSES
ZUR UNTERNEHMENSBESTEUERUNG**



EUROPÄISCHE
KOMMISSION

cht
Wien

**BERICHT
DES UNABHÄNGIGEN
SACHVERSTÄNDIGENAUSSCHUSSES
ZUR UNTERNEHMENSBESTEUERUNG**

EUROPÄISCHE KOMMISSION

März 1992



Institut für Finanzrecht
Hochschule f. Welthandel Wien
Inventar Nr. VI 479

Übersetzung aus dem Englischen
(„Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation“)

Bibliographische Daten befinden sich am Ende der Veröffentlichung.

Luxemburg: Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, 1995

ISBN 92-826-7025-2

© EGKS-EG-EAG, Brüssel • Luxemburg, 1992

Nachdruck — ausgenommen zu kommerziellen Zwecken — mit Quellenangabe gestattet.

Printed in Italy

Inhalt

Vorbemerkungen	5
Der Ausschuß	7
Auftrag des unabhängigen Sachverständigenausschusses zur Unternehmensbesteuerung in der Gemeinschaft, gerichtet an Herrn Onno Ruding	9
Zusammenfassung	11
Ausgewählte Fachtermini	17
KAPITEL 1 Einleitung	21
KAPITEL 2 Steuerprobleme im Europäischen Binnenmarkt	29
KAPITEL 3 Die Besteuerung von Unternehmenscinkünften in der Europäischen Gemeinschaft und bei ihren Handelspartnern	51
KAPITEL 4 Steuerliche Wettbewerbsverzerrungen im Bereich der Investitionstätigkeit	69
KAPITEL 5 Die Auswirkungen der Besteuerung auf die internationale Investitionstätigkeit	97
KAPITEL 6 Internationale Steuerplanung und ihre Grenzen	127
KAPITEL 7 Steuerkonkurrenz, Steuerkoordinierung und Steuerharmonisierung: einige theoretische und empirische Überlegungen	151
KAPITEL 8 Kam es in den achtziger Jahren zu einer Annäherung der Körperschaftsteuern in der Europäischen Gemeinschaft?	161
KAPITEL 9 Körperschaftsteuerharmonisierung und -konkurrenz in Nicht-EG-Ländern mit föderativer Struktur	193
KAPITEL 10 Schlußfolgerungen und Empfehlungen	203
Verzeichnis der Anhänge	231
Anhänge	233

Vorbemerkungen

Vorgeschichte

Dieser Bericht wurde gemäß dem Auftrag, der dem Ausschuß im Januar 1991 erteilt worden war (nachfolgend abgedruckt), für die Kommission der Europäischen Gemeinschaften erstellt. Der Einsetzung des Ausschusses war eine Mitteilung der Kommission mit dem Titel „Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung“ vorausgegangen [SEK(90) 601 vom 20. April 1990].

Zusammensetzung des Ausschusses

Bill Robinson schied im Februar 1991 aus dem Ausschuß aus, nachdem er zum Sonderberater des Schatzkanzlers des Vereinigten Königreichs ernannt worden war. Der Ausschuß dankt ihm für seinen Beitrag zur Anfangsphase der Arbeiten.

Sekretariat

Sekretär des Ausschusses war Michael Daly; ihm standen Luc De Hert (beigeordneter Sekretär), Philippe Pellé, Mary Clynes und David Carr (der sich dem Sekretariatsteam im November 1991 anschloß) zur Seite.

Bei der Erstellung des Berichts wie auch der Zusammenstellung und Aufbereitung des Hintergrundmaterials für den Ausschuß wurde das Sekretariat von den Professoren Michael Devereux (Keele University und Institute for Fiscal Studies, London) und Peter Sørensen (Copenhagen Business School) beraten und unterstützt.

Ausschußsitzungen

Der Ausschuß trat zwölfmal zusammen. Die ersten sieben Sitzungen (Januar, Februar, April, Mai, Juli, September und Oktober 1991) dauerten einen Tag, die Sitzungen im November und Dezember 1991 und im Januar 1992 zwei Tage. Im Februar 1992 fanden zwei abschließende eintägige Zusammenkünfte statt. Sitzungsort war stets Brüssel.

Konsultationen

Die vom Ausschuß vorgenommenen Konsultationen bestanden hauptsächlich in informellen Kontakten zwischen Ausschußmitgliedern oder dem Sekretariat und verschiedenen Personen und Organisationen, die teilweise schriftliche Beiträge vorlegten. Diese werden in Anhang 1A aufgeführt.

Danksagung

Der besondere Dank des Ausschusses gilt der Abteilung Steuerliche Angelegenheiten der OECD, von der ein großer Teil der Vorarbeiten stammt, die der in diesem Bericht enthaltene Analyse zugrunde liegen, und die ihr rechnergestütztes Modell zur Ermittlung der marginalen effektiven Steuerspannen zur Verfügung stellte. Die Steuerspannen-Schätzungen in Kapitel 4 und 8 entsprechen daher denen, die in der vor kurzem erschienenen OECD-Studie „Taxing profits in a global economy“ („Gewinnbesteuerung in einer globalen Wirtschaft“) veröffentlicht wurden. Außerdem stellte die OECD-Steuerabteilung dem Ausschuss Informationen über Steuervorschriften in Nicht-EG-Ländern zur Verfügung.

Michael Devereux und Mark Pearson vom Institute for Fiscal Studies ist der Ausschuss sehr erkenntlich für ihre Simulationsrechnungen, auf die in Kapitel 4 und 8 Bezug genommen wird, und ihre im Auftrag des Ausschusses durchgeführte Unternehmensumfrage.

In besonderem Maße sei auch UNICE Dank abgestattet: Dieser Verband trug durch Ratschläge zum Fragenkatalog und Verteilung des Fragebogens unter seinen Mitgliedern wesentlich zur Durchführung der Unternehmensumfrage bei.

Des weiteren dankt der Ausschuss den nationalen Steuerverwaltungen in der EG und in den Drittländern (Japan, Kanada, Österreich, Schweden, Schweiz und Vereinigte Staaten), die ihm detaillierte Informationen über ihre Steuergesetzgebung überlassen haben.

Der Ausschuss dankt Joann Weiner (Harvard University) und Philippe Thalmann (Universität Genf), die Vorstudien über die Besteuerung in den Vereinigten Staaten bzw. in der Schweiz angefertigt haben.

Schließlich möchte der Ausschuss seinen Dank für die hilfreichen Anstöße und Hinweise ausdrücken, die der Ausschuss und seine einzelnen Mitglieder von seiten zahlreicher Personen und Organisationen in Wort und Schrift erhalten haben. Diese Einzelpersonen und Organisationen werden in einer Aufstellung in Anhang IA genannt.

Aufbau des Berichts

Der Bericht gliedert sich in zehn Kapitel und einen Anhangteil. Während die ersten neun Kapitel im wesentlichen Sachinformationen und Analysen umfassen, enthält das zehnte eine Zusammenfassung der wichtigsten Erkenntnisse, zu denen der Ausschuss aufgrund dieser Arbeiten gelangt ist, und eine Reihe von Empfehlungen. Diese zehn Kapitel wurden von den Mitgliedern des Ausschusses einstimmig gebilligt. Das mehr ins Detail gehende Hintergrundmaterial, das der Ausschuss ausgewertet hat (ohne aber unbedingt in allen Punkten zuzustimmen), ist weitgehend in den Anhängen aufgeführt, bei denen jeweils auf die betreffenden Kapitel Bezug genommen wird.

Der Ausschuß

ten der
thalte-
ng der
zungen
-Studie
chaft“)
forma-

aß sehr
ommen

h Rat-
vesent-

in den
n), die

iversi-
in der

nweise
Perso-
en und

i neun
te eine
dieser
on den
grund-
ustim-
enden

Mitglieder

Onno Ruding, Vorsitzender
Donal de Buitteir
Jean-Louis Descours
Lorenzo Gascon
Carlo Gatto
Ken Messere
Albert Rädler
Frans Vanistendael

Assistenten

Francisco Berruguete
Jens Blumenberg
Yves Darolles
Marco Tucci
Olf Van Laar

Sekretariat

Michael Daly (Sekretär)
Luc De Hert (beigeordneter Sekretär)
Philippe Pellé
David Carr
Mary Clynes

CHRISTIANE SCRIVENER

Mitglied der Kommission
der
Europäischen Gemeinschaften

Rue de la Loi 200
B-1049 Brüssel
(02) 236 33 29

Brüssel, den 25. Oktober 1990

**Auftrag des unabhängigen Sachverständigenausschusses
zur Unternehmensbesteuerung in der Gemeinschaft,
gerichtet an Herrn Onno Ruding**

Der Ausschuß hat in erster Linie die Aufgabe, zu ermitteln, welche Rolle die Besteuerung für die Standortwahl bei Investitionsentscheidungen und für die internationale Gewinnverteilung zwischen Unternehmen spielt. Um festzustellen, ob zwischen den Mitgliedstaaten bestehende Unterschiede im Körperschaftsteuerrecht und in der steuerlichen Belastung der Unternehmen spürbare Verzerrungen hervorrufen, die das Funktionieren des Binnenmarktes beeinträchtigen, gilt es zu untersuchen, in welchem Maße derartige unternehmerische Entscheidungen von steuerlichen Faktoren beeinflusst werden.

Sollten solche Verzerrungen vorliegen, so hat der Ausschuß alle in Frage kommenden Möglichkeiten der Abhilfe zu prüfen. Dabei ist der mögliche Einfluß anderer Politikbereiche (z. B. Wirtschafts- und Währungsunion) auf das Ausmaß der steuerbedingten Verzerrungen zu berücksichtigen. Um zu beurteilen, welche Vorgehensweise auf Gemeinschaftsebene am besten geeignet ist, muß zwischen der Wirkungsweise der verschiedenen Determinanten der Steuerbelastung, also Steuersystem, Bemessungsgrundlage und Steuersatz, differenziert werden.

Da bestimmte Unternehmen wegen ihrer Rechtsform nicht der Körperschaftsteuer unterliegen, ist auch zu klären, inwieweit Maßnahmen im Einkommensteuerbereich erforderlich sind.

Äußerst wichtig ist es, daß der Ausschuß für die verschiedenen Maßnahmen, die er in Betracht zieht, Prioritäten benennt und möglichst auch den zeitlichen Rahmen für ihre Durchführung absteckt. Des weiteren hat sich der Ausschuß dazu zu äußern, in welcher rechtlichen Form die Maßnahmen ergehen sollten, denn hiervon hängt ab, ob eine Harmonisierung bestimmter rechtlicher Aspekte oder lediglich eine Rahmenregelung für die einzelstaatlichen Steuervorschriften anzustreben ist.

Schließlich hat der Ausschuß zu prüfen, welche Anforderungen sich aus anderen politischen Zielvorgaben — z. B. im Zusammenhang mit Umweltschutz, Gesundheitswesen und Sozialpolitik — für das Steuersystem ergeben, um zu klären, ob und inwieweit es möglich ist, auch nichtsteuerliche Erwägungen zu berücksichtigen.

Dem Ausschuß steht es frei, gegebenenfalls weiteren Fragen nachzugehen.

Ch. Scrivener

(Ch. Scrivener)

Zusammenfassung

Dieser Bericht wurde von dem sogenannten Ruding-Ausschuß (benannt nach seinem Vorsitzenden Onno Ruding) erstellt, der im Dezember 1990 von Frau Christiane Scrivener, Mitglied der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, eingesetzt worden war. Dies geschah im Anschluß an die Mitteilung der Kommission über „Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung“ vom 20. April 1990. Der Ausschuß trat in der Zeit von Januar 1991 bis Februar 1992 zwölfmal zusammen. Er hatte die Aufgabe, zu untersuchen, inwieweit es einer stärkeren Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung innerhalb der Europäischen Gemeinschaft bedarf. Hierzu hatte der Ausschuß folgenden Fragen nachzugehen:

1. Führen steuerliche Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten zu erheblichen Verzerrungen im Gemeinsamen Markt, insbesondere in bezug auf Investitionsentscheidungen und den Wettbewerb? Besonderes Augenmerk gilt dabei den Verzerrungen, deren Wirkung als diskriminierend anzusehen ist.
2. Ist, soweit solche Verzerrungen vorliegen, anzunehmen, daß sie allein durch das Wirken der Marktkräfte und die Steuerkonkurrenz zwischen den Mitgliedstaaten beseitigt werden? Oder besteht hier vielmehr Handlungsbedarf auf Gemeinschaftsebene?
3. Welche besonderen Maßnahmen sind auf Gemeinschaftsebene erforderlich, um diese Verzerrungen zu beseitigen oder abzuschwächen?

Im folgenden werden die Erkenntnisse, zu denen der Ausschuß gelangt ist, in ihren Kernpunkten wiedergegeben.

1 a) Hauptunterschiede bei der Besteuerung (Kapitel 3)

Zwischen den Körperschaftsteuersystemen der Mitgliedstaaten sowie den Steuersätzen und der Bemessungsgrundlage, nach der sich die Höhe der zu versteuernden Einkünfte bestimmt, sind beträchtliche Unterschiede festzustellen.

Neben diesen grundlegenden Unterschieden gibt es speziellere Abweichungen bei der steuerlichen Behandlung ausländischer Einkünfte (Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren). Dies gilt nicht nur für die im Land der Auszahlung erhobene Quellensteuer, sondern auch für die Verfahren und die Höhe der Entlastung, die dem Zahlungsempfänger bei Doppelbesteuerung gewährt wird. Auf der anderen Seite bestehen Unterschiede zwischen den verschiedenen Verfahren zur Anrechnung der Verluste von in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften auf die Gewinne der Muttergesellschaft.

b) Verzerrungen

Das verfügbare Datenmaterial — u. a. eine Simulationsstudie und eine empirische Erhebung — wurde vom Ausschuß daraufhin untersucht, inwieweit die festzustellenden Unterschiede erhebliche Verzerrungen verursachen und diskriminierend wirken.

In der Simulationsstudie (Kapitel 4) wurde geprüft, was für Anreize das Steuersystem der einzelnen Mitgliedstaaten für Inlandsinvestitionen und für ausländische Direktinvestitionen bietet. Ferner wurde für die einzelnen Länder die Körperschaftsteuerkomponente der Kapitalkosten inländischer und grenzüberschreitender Investitionen herausgearbeitet. Die Simulationsergebnisse deuten darauf hin, daß die Quellensteuern, die von den Quellenstaaten auf grenzüberschreitende Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen erhoben werden, die Hauptursache sind für die Benachteiligung ausländischer Direktinvestitionen im Inland und von Direktinvestitionen im Ausland.

Andere wesentliche Störungsursachen sind:

- i) Unterschiede in der Art und Weise, wie die Mitgliedstaaten eine Entlastung für die Doppelbesteuerung ausländischer Einkünfte vornehmen,
- ii) unterschiedlich hohe nationale Körperschaftsteuersätze und
- iii) die diskriminierende Wirkung von Anrechnungssteuern (Ausschüttungsbelastung, „pré-compte“ usw.), bei denen keine Entlastung erfolgt, wenn eine Muttergesellschaft im Ausland erzielte Gewinne ausschüttet.

Anhand der empirischen Erhebung (Kapitel 5) wurde geprüft, inwieweit Standortentscheidungen von steuerlichen Erwägungen beeinflusst werden. Die Ergebnisse ließen folgenden Schluß zu: Steuerliche Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten wirken sich verzerrend auf Standortentscheidungen multinationaler Unternehmen aus und führen zu Wettbewerbsverzerrungen, vor allem im Finanzsektor. Es gibt deutliche Hinweise darauf, daß diese Verzerrungen beträchtlich sein können. Jedoch war es nicht möglich, die hieraus folgende Fehlallokation von Ressourcen hinreichend zu quantifizieren.

c) Weitere Aspekte (Kapitel 2)

Bei der Untersuchung der bestehenden Unterschiede und hieraus resultierenden Verzerrungen war der Ausschuß sich bewußt, daß er bei seinen Empfehlungen den Aspekten der Steuergerechtigkeit, der administrativen Durchführbarkeit, der durch die Beachtung der Steuervorschriften entstehenden Kosten sowie der Steuertransparenz Rechnung zu tragen hatte. Die Steuertransparenz wurde als besonders wichtig angesehen, um durch versteckte Steueranreize verursachte Wettbewerbsverzerrungen in der Gemeinschaft auszuschließen.

Auch die Erfahrungen von Nicht-EG-Staaten mit föderativer Struktur wurden berücksichtigt (Kapitel 9).

2 Steuerkonvergenz und Steuerwettbewerb (Kapitel 7 und 8)

Trotz fehlender Konzertierung ist eine gewisse Konvergenz der verschiedenen nationalen Steuersysteme festzustellen. Diese Entwicklung ist jedoch wohl hauptsächlich darauf zurückzuführen, daß die Länder generell ihr Steuersystem vom inländischen Standpunkt aus neutraler gestalten wollen. Dies hat dazu geführt, daß die Körperschaftsteuer und Einkommensteuer gesenkt und Steuervergünstigungen beschnitten wurden.

Allgemein ist in den letzten zehn Jahren zwischen den Mitgliedstaaten eine Annäherung der Körperschaftsteuerkomponente bei den durchschnittlichen Kapitalkosten zu beobachten. Allerdings ist diese Erscheinung in erster Linie der allgemeinen Abwärtsentwicklung der

Zinsen und Inflationsraten und weniger einem gezielten Handeln der Finanzbehörden zuzuschreiben. (Nur in Deutschland und im Vereinigten Königreich haben auch Steuerreformen hier eine wichtige Rolle gespielt.).

Es gibt keine Anzeichen dafür, daß ein unabhängiges Vorgehen der nationalen Regierungen eine ungezügelter Steuerkonkurrenz unter den Mitgliedstaaten auslösen und so einen Aufkommensschwund bei der Körperschaftsteuer verursachen könnte. Mit Besorgnis aber stellte der Ausschuß bei den Mitgliedstaaten die Tendenz fest, steuerliche Sonderregelungen einzuführen, die international mobile Aktivitäten, vor allem im Finanzsektor, anziehen sollen.

Bedenklich erscheint dem Ausschuß auch der Steuerwettbewerb bei der Quellenbesteuerung grenzüberschreitender Zinszahlungen aus Portfolio-Investitionen.

3 Schlußfolgerungen und Empfehlungen (Kapitel 10)

Trotz der Konvergenz der Steuersysteme im letzten Jahrzehnt bestehen nach wie vor große Unterschiede. Zum Teil wirken sich diese Unterschiede störend auf Handel und Kapitalverkehr in der Gemeinschaft aus. Durch voneinander unabhängig getroffene Maßnahmen der Mitgliedstaaten dürften sich diese Unterschiede nicht wesentlich verringern. Somit besteht Handlungsbedarf auf Gemeinschaftsebene.

Andere Gesichtspunkte hingegen — wie z. B. die Notwendigkeit, den Mitgliedstaaten bei der Erzielung von Einnahmen durch direkte Steuern möglichst großen Spielraum zu lassen — und das Prinzip der Subsidiarität sprechen dafür, die gemeinschaftsweite Harmonisierung auf das Mindestmaß zu beschränken, das zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und größeren Verzerrungen erforderlich ist.

Zum gegenwärtigen Zeitpunkt sollten folgende Prioritäten im Mittelpunkt stehen:

- a) Beseitigung diskriminierender und verzerrender Bestandteile der einzelstaatlichen Steuervorschriften, die grenzüberschreitende Investitionen und Beteiligungen behindern;
- b) Festlegung eines Mindestsatzes für die Körperschaftsteuer und gemeinsamer Mindestvorschriften für die Steuerbemessungsgrundlage; hierdurch soll eine übermäßige Steuerkonkurrenz zwischen den Mitgliedstaaten verhindert werden, die durch das Motiv entstehen kann, mobile Investitionen oder steuerbare Gewinne multinationaler Unternehmen anzulocken (tendenziell würde dies überall in der Gemeinschaft zur Verengung der Bemessungsgrundlage führen);
- c) Förderung eines Höchstmaßes an Transparenz bei steuerlichen Anreizen, die die Mitgliedstaaten zur Investitionsförderung gewähren; sofern Investitionsanreize überhaupt erforderlich sind, sollten sie nicht steuerlich ausgestaltet sein.

Ein Programm zur vollständigen Harmonisierung des Steuerrechts ist gegenwärtig nicht angezeigt. Auf längere Sicht allerdings hält der Ausschuß ein gemeinsames Körperschaftsteuersystem aller Mitgliedstaaten für wünschenswert.

Die Empfehlungen im einzelnen

Die Empfehlungen betreffen drei verschiedene Bereiche. Außerdem wurden die einzelnen Punkte je nach Dringlichkeit einer von drei Durchführungsphasen zugeordnet. Empfehlun-

gen für Phase I sollten bis Ende 1994 umgesetzt sein. Unmittelbar im Anschluß daran hätten die Arbeiten der Phase II zu beginnen, die während der zweiten Stufe der Wirtschafts- und Währungsunion durchzuführen wären. Phase III schließlich sollte mit der vollständigen Verwirklichung der Wirtschafts- und Währungsunion zusammenfallen. Ausführlich werden die Schlußfolgerungen und Empfehlungen des Ausschusses in Kapitel 10 des Berichts dargelegt.

A — Beseitigung der Doppelbesteuerung ausländischer Einkünfte

Zur Beseitigung von Quellensteuern auf die Dividenden, die von Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften gezahlt werden, empfiehlt der Ausschuß,

- den Anwendungsbereich der „Mutter/Tochter-Richtlinie“ auf alle körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen, unabhängig von deren Rechtsform, auszudehnen (Phase I). In Phase II sollte der Anwendungsbereich der Richtlinie dann so erweitert werden, daß er auch die anderen Unternehmen umfaßt, die der Einkommensteuer unterliegen.
- Des weiteren empfiehlt der Ausschuß, die in der Mutter/Tochter-Richtlinie vorgesehene Beteiligungsschwelle deutlich herabzusetzen (Phase I).

Um Steuerhinterziehungen entgegenzuwirken, muß für eine ausreichend hohe Quellenbesteuerung gesorgt werden. Der Ausschuß empfiehlt daher,

- daß die Kommission eine Richtlinie über eine einheitliche Quellensteuer von 30 % auf von EG-Unternehmen gezahlte Dividenden vorschlägt; dabei sollte die Quellenbesteuerung wegfallen, wenn die steuerliche Erfassung hinreichend nachgewiesen wird (Phase II).

Zur Abschaffung anderer Quellensteuern auf Zahlungen zwischen Unternehmen aus verschiedenen Mitgliedstaaten empfiehlt der Ausschuß,

- die vorgeschlagene Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren anzunehmen. Außerdem sollte der Anwendungsbereich der Richtlinie auf sämtliche derartigen Zahlungen zwischen Unternehmen ausgedehnt werden, wobei durch entsprechende Maßnahmen zu gewährleisten wäre, daß diese Einkünfte tatsächlich in der Gemeinschaft beim Empfänger besteuert werden (Phase I).

Zur Beseitigung der Doppelbesteuerung infolge strittiger Verrechnungspreise empfiehlt der Ausschuß,

- daß die Kommission alle Mitgliedstaaten nachdrücklich dazu auffordert, das Übereinkommen über das Schiedsverfahren möglichst bald zu ratifizieren (Phase I),
- und daß die Kommission gemeinsam mit den Mitgliedstaaten Maßnahmen ergreift, um geeignete Vorschriften oder Verfahren für die Anpassung von Verrechnungspreisen durch die Mitgliedstaaten zu schaffen (Phase I).

Zum Abbau von Investitionshemmnissen im Hinblick auf grenzüberschreitende Projekte, bei denen in den ersten Jahren mit Anlaufverlusten zu rechnen ist, empfiehlt der Ausschuß:

- Die vorgeschlagene Richtlinie über die Verrechnung von Verlusten von in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften sollte angenommen werden (Phase I);
- des weiteren sollten die Mitgliedstaaten einen umfassenden vertikalen und horizontalen konzerninternen Verlustausgleich auf nationaler Ebene einführen (Phase II);

- der Richtlinienvorschlag wäre dergestalt zu erweitern, daß ein vollständiger konzerninterner Verlustausgleich auf Gemeinschaftsebene möglich wird (Phase III).

Um sicherzustellen, daß ausgewogene bilaterale Abkommen zur Verminderung der Doppelbesteuerung zustande kommen,

- fordert der Ausschuß die Mitgliedstaaten nachdrücklich auf, in den Fällen, in denen bilaterale Abkommen noch nicht vorhanden sind, derartige Abkommen zu schließen sowie die Abkommen, deren Anwendungsbereich begrenzt ist, zu vervollständigen (Phase I);
- empfiehlt der Ausschuß der Kommission, im Einvernehmen mit den Mitgliedstaaten ein gemeinsames Konzept für Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Mitgliedstaaten und mit Drittländern zu erarbeiten (Phase I).

B — Körperschaftsteuer

Zur Beschränkung der steuerlichen Ungleichbehandlung inländischer und ausländischer Einkünfte sollte nach Ansicht des Ausschusses die bestehende Diskriminierung von Dividenden beseitigt werden, die aus in einem anderen Mitgliedstaat erzielten Gewinnen stammen. Zu diesem Zweck empfiehlt der Ausschuß folgendes:

- Mitgliedstaaten, die Ausschüttungen aus in einem anderen Mitgliedstaat erzielten Gewinnen einer Anrechnungssteuer unterwerfen, sollten dazu verpflichtet werden, gegenseitig diese Steuer um den Körperschaftsteuerbetrag zu mindern, der in einem anderen Mitgliedstaat auf Dividenden einer Tochtergesellschaft oder von einer Betriebsstätte erwirtschaftete Gewinne erhoben worden ist (Phase I);
- Mitgliedstaaten, die eine Steuerentlastung für Dividenden gewähren, die inländische Anteilseigner von inländischen Unternehmen beziehen, sollten dazu verpflichtet werden, gegenseitig eine entsprechende Steuerentlastung für Dividenden zu gewähren, die inländische Anteilseigner von Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten beziehen (Phase I).

Im Hinblick auf eine stärkere Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme in der Gemeinschaft empfiehlt der Ausschuß,

- daß die Kommission und die Mitgliedstaaten im Verlauf von Phase I alternative Konzepte prüfen, um zu bestimmen, welches hiervon sich am besten für ein gemeinsames Körperschaftsteuersystem der Gemeinschaft eignet (Phase III).

Um der Gefahr eines starken Schwunds des Körperschaftsteueraufkommens zu begegnen,

- sollte die Kommission einen Richtlinienentwurf ausarbeiten, der allen Mitgliedstaaten einen Körperschaftsteuermindestsatz von 30 % für alle Gesellschaften vorschreibt, gleich, ob die Gewinne einbehalten oder als Dividende ausgeschüttet werden (Phase II);
- sollten die Mitgliedstaaten einen Körperschaftsteuerhöchstsatz von 40 % einführen (Phase II); im Zusammenhang hiermit
- sollte es in den Mitgliedstaaten nur eine einzige Steuer auf Einkünfte von Kapitalgesellschaften geben. Ist dies nicht zu verwirklichen, müßten lokale Gewinnsteuern bei einer Festlegung des Körperschaftsteuersatzes berücksichtigt werden, so daß der Gesamtsteuersatz in die vom Ausschuß vorgesehene Spanne von 30 bis 40 % fällt (Phase II).

Darüber hinaus sollten einheitliche Kriterien hinsichtlich der Steuerbemessungsgrundlage festgelegt werden (Phase I und II), die folgendes regeln:

- Abschreibungsmethoden (auch in bezug auf immaterielle Wirtschaftsgüter wie den Geschäftswert),
- Leasing,
- Vorratsbewertung,
- Rückstellungen,
- Betriebsausgaben,
- Kosten der Konzernzentrale,
- von Mitarbeitern im Ausland oder für sie geleistete Rentenversicherungsbeiträge,
- Verlustvortrag und Verlustrücktrag,
- Veräußerungsgewinne.

Da die Fälligkeitsfristen für die Körperschaftsteuer von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedlich sind, empfiehlt der Ausschuß,

- daß die Kommission eine Richtlinie erarbeitet, durch die die Fälligkeitsfristen für in allen Mitgliedstaaten erhobene Steuern harmonisiert werden (Phase II).

Damit es zu einer neutraleren steuerlichen Behandlung der verschiedenen Unternehmensformen kommt,

- sollte die Kommission auf die Festlegung gemeinsamer Regeln hinwirken, nach denen sich Unternehmen, die keine Kapitalgesellschaften sind, dafür entscheiden dürften, wie eine Kapitalgesellschaft besteuert zu werden, wobei diese Option, wenn sie in Anspruch genommen wird, für einen bestimmten Zeitraum bindend zu sein hätte (Phase II).

C — Sonstige Aspekte

Um die Nachteile zu beseitigen, die aus zusätzlichen Steuern mit zusammengesetzter Bemessungsgrundlage entstehen,

- sollten die Mitgliedstaaten, die derartige Gewerbesteuern erheben, diese durch eine Gewinnsteuer ersetzen, deren Bemessungsgrundlage der der zentralstaatlichen Körperschaftsteuer entspricht (Phase II).

Kapitel 10

Schlußfolgerungen und Empfehlungen

I — Einführung

Entsprechend dem in Kapitel 1 beschriebenen Auftrag des Ausschusses sollten in diesem Bericht drei Schlüsselfragen untersucht werden. Erstens: Führen steuerliche Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten zu größeren Verzerrungen im Funktionieren des Binnenmarktes, vor allem bei den Investitionsentscheidungen und im Wettbewerb? Besonderes Augenmerk wurde dabei auf Verzerrungen gerichtet, die Diskriminierungen zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden zur Folge haben. Zweitens: Ist damit zu rechnen, daß solche Verzerrungen allein durch das freie Spiel der Marktkräfte und die Steuerkonkurrenz zwischen den nationalen Steuersystemen beseitigt werden, oder besteht Handlungsbedarf auf Gemeinschaftsebene? Drittens: Welche spezifischen Maßnahmen sind auf Gemeinschaftsebene erforderlich, um diese Verzerrungen zu beseitigen oder abzuschwächen? Bei der Untersuchung dieser Fragen hat der Ausschuß auch folgende Aspekte berücksichtigt:

- i) die Auswirkung der Körperschaftsteuern auf die Investitionstätigkeit und die Sparquote,
- ii) die durch drohende Kapitalknappheit gekennzeichnete Weltwirtschaftslage.

Die erste Frage wurde in den Kapiteln 2, 3, 4, 5 und 6 dieses Berichts behandelt. Im Mittelpunkt von Kapitel 2 standen die wichtigsten Steuerprobleme, die sich im Zuge der Bestrebungen der Gemeinschaft zur Errichtung eines einheitlichen Binnenmarktes durch die Beseitigung der Hemmnisse für den freien Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital ergeben. Diese Probleme betreffen die Wirtschaftlichkeit, Steuergerechtigkeit, administrative Durchführbarkeit, Einfachheit, die durch die Beachtung der Steuervorschriften entstehenden Kosten, die Steuersicherheit und Steuertransparenz in den Mitgliedstaaten sowie die Beschränkungen, die den Mitgliedstaaten durch die beschriebene Situation bei der Festlegung ihres Steueraufkommens und der Verfolgung ihrer wirtschaftlichen und sozialen Ziele auferlegt sein können. In Kapitel 3 wurden die wichtigsten Unterschiede in der Unternehmensgewinnbesteuerung der Mitgliedstaaten aufgezeigt, wobei insbesondere diejenigen der nationalen Steueraspekte beleuchtet wurden, die gegenüber anderen EG-Mitgliedern als diskriminierend betrachtet werden könnten. In Kapitel 4 wurde der verzerrende Gesamteffekt solcher Unterschiede in bezug auf die steuerliche Komponente der Kapitalkosten der Unternehmen untersucht; dabei werden die Kapitalkosten als eine möglicherweise wichtige Determinante der Investitionsentscheidungen und der Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen betrachtet. Empirische Belege für die verzerrenden Effekte der Besteuerung auf die Planungsentscheidungen des Unternehmens im Hinblick auf Investitionen und Steuern wurden in den Kapiteln 5 bzw. 6 untersucht.

Die zweite Frage wurde in den Kapiteln 7 und 8 erörtert. Dabei wurde untersucht, inwieweit die Steuerunterschiede zwischen den Mitgliedstaaten im vergangenen Jahrzehnt abgenommen haben und wie ernst die Gefahr der Steuerkonkurrenz für ihre Steuerertragskraft ist. In Kapitel 9 wurden die Hauptzüge der Unternehmensbesteuerung in drei recht unterschiedlichen Bundesstaaten, die nicht zur EG gehören (Kanada, Schweiz und Vereinigte Staaten), miteinander verglichen. Im Mittelpunkt stand dabei die Frage, inwieweit die subnationalen Körperschaftsteuern dieser Länder harmonisiert sind und wie diese Harmonisierung erreicht

wurde. Nach Ansicht des Ausschusses könnte die gegenwärtige Steuerpraxis in diesen drei Ländern als Anhaltspunkt dafür dienen, welche Maßnahmen möglicherweise in nicht allzu ferner Zukunft in der Gemeinschaft notwendig sein werden.

In diesem Schlußkapitel soll nun die dritte Frage behandelt, d. h. im Lichte der neun vorausgehenden Kapitel im einzelnen geklärt werden, welche Maßnahmen auf Gemeinschaftsebene erforderlich sind, um größere Steuerverzerrungen und Diskriminierungen, die Investitionen und Wettbewerb betreffen, zu beseitigen. Zuvor allerdings empfiehlt es sich, in Teil II dieses Kapitels die wichtigsten Erkenntnisse der ersten Kapitel — beginnend mit den wichtigsten Steuerunterschieden zwischen den Mitgliedstaaten — zusammenzufassen. Teil III schließlich enthält die Empfehlungen des Ausschusses.

II — Hauptergebnisse

Die wichtigsten Steuerunterschiede zwischen den EG-Mitgliedstaaten

Wie in Kapitel 3 beschrieben wurde, hängen die wichtigsten Unterschiede in der Besteuerung der Unternehmensgewinne zwischen den Mitgliedstaaten mit den verschiedenen Körperschaftsteuersystemen und Steuersätzen, der Abgrenzung der Steuerbemessungsgrundlage in Verbindung mit verschiedenen Arten von Steuererleichterungen, den Quellensteuern auf ausländische Einkünfte und den unterschiedlichen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung dieser Einkünfte zusammen. Auch in der Besteuerung von Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit und in der Vermögensbesteuerung bestehen zwischen den einzelnen Ländern große Unterschiede.

Im einzelnen gibt es in zwei Mitgliedstaaten (Luxemburg und Niederlande) klassische Körperschaftsteuersysteme, bei denen in Form von Dividenden ausgeschüttete Gewinne zweimal voll besteuert werden, nämlich einmal auf Gesellschaftsebene und ein zweites Mal auf Gesellschafterebene. Die übrigen zehn Mitgliedstaaten sehen verschiedene Regelungen zur Vermeidung der Mehrfachbelastung vor, entweder auf Gesellschaftsebene oder auf beiden Ebenen. Die Entlastung auf Gesellschaftsebene wird dadurch erreicht, daß wie in Deutschland auf ausgeschüttete Gewinne ein niedrigerer Steuersatz angewandt wird oder daß Dividendenzahlungen wie in Griechenland ganz oder teilweise vom steuerlichen Gesellschaftsgewinn abgezogen werden können. Eine Entlastung auf der Ebene des einzelnen Anteilseigners wird entweder durch ein Anrechnungsverfahren erreicht (so in Deutschland, Frankreich, Italien, Irland und dem Vereinigten Königreich, wobei Frankreich, Deutschland und Italien eine volle Anrechnung der tatsächlich entrichteten Körperschaftsteuer zulassen) oder durch Anwendung ermäßigter Einkommensteuersätze auf Dividendeneinkünfte natürlicher Personen (wie in Belgien, Dänemark und Portugal).

Auch zwischen den Körperschaftsteuersätzen der einzelnen Mitgliedstaaten bestehen erhebliche Unterschiede. Sie reichen von 10 % in Irland für das verarbeitende Gewerbe und bestimmte grenzüberschreitende Dienstleistungen bis zu 50 % in Deutschland auf einbehaltene Gewinne⁽¹⁾. Ferner gibt es in manchen Ländern Steuerfreigebiete, so beispielsweise die besonderen Gewerbegebiete in Frankreich, die Freigebiete auf den portugiesischen Inseln Madeira und Santa Maria sowie auf den Kanarischen Inseln (Spanien). Darüber hinaus

(1) Der Steuersatz auf einbehaltene Gewinne liegt in Deutschland unter Berücksichtigung der Gewerbesteuer bei insgesamt 57,5 %.

kennen manche Mitgliedstaaten besondere regionale Steuererleichterungen in Form ermäßigter Körperschaftsteuersätze für Unternehmen, wie dies beispielsweise im italienischen Mezzogiorno der Fall ist. Einige Mitgliedstaaten räumen kleinen und mittleren Unternehmen ebenfalls ermäßigte Körperschaftsteuersätze ein.

Auch wird die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer in den Mitgliedstaaten unterschiedlich ermittelt. Das steuerpflichtige Einkommen wird in der Regel auf der Grundlage der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung berechnet und knüpft somit an die in der Buchführung des Unternehmens ausgewiesenen Gewinne an. Während jedoch in manchen Ländern (Belgien, Frankreich, Deutschland, Griechenland, Italien, Luxemburg und Spanien) ein enger Zusammenhang zwischen der Buchführung für steuerliche Zwecke und der für handelsrechtliche Zwecke besteht, ist der Zusammenhang zwischen beiden Buchführungen in anderen Ländern (Dänemark, Irland, Niederlande und Vereinigtes Königreich) nicht so eng. Darüber hinaus sind die steuerlichen Abschreibungsregeln und -sätze, die steuerliche Behandlung von Verlusten, Vorräten und sonstigen Ausgaben sowie Rückstellungen (insbesondere für uneinbringliche Forderungen und betriebliche Altersversorgungssysteme), die Besteuerung realisierter Kapitalgewinne und die Inflationsausgleichsmöglichkeiten von Land zu Land sehr unterschiedlich. Auch gibt es in manchen Mitgliedstaaten Steuererleichterungen verschiedenster Form, u. a. Steuergutschriften oder Zulagen für Investitionen.

Die steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Unternehmenseinkünfte unterscheidet sich in vieler Hinsicht von der Besteuerung der inländischen Einkommensströme. Erstens wird — neben der Körperschaftsteuer — bei grenzüberschreitenden Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren normalerweise eine Quellensteuer erhoben. Die Quellensteuersätze sind in den Doppelbesteuerungsabkommen nicht einheitlich festgelegt; die entsprechenden Regelungen können — unabhängig davon, ob es sich um zwischen Mitgliedstaaten oder um zwischen Mitgliedstaaten und Drittländern geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen handelt — unterschiedlich sein.

Zweitens können, außer in seltenen Fällen in Dänemark und Frankreich, Verluste ausländischer Tochtergesellschaften im allgemeinen nicht mit den steuerpflichtigen Gewinnen der Muttergesellschaften verrechnet werden. Im Gegensatz dazu gestatten die meisten Mitgliedstaaten jedoch eine solche Verrechnung bei Verlusten ausländischer Zweigniederlassungen, wenn auch in unterschiedlicher Weise.

Was drittens die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommensströmen zwischen verbundenen Unternehmen innerhalb der Gemeinschaft betrifft, so befreien sieben Länder (Belgien, Dänemark, Frankreich, Deutschland, Italien, Luxemburg und die Niederlande) Dividenden, die Tochtergesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat an ihre Muttergesellschaften mit Sitz in ihrem Hoheitsgebiet zahlen, generell von der Steuer⁽¹⁾. Die übrigen fünf Länder gestatten eine Form der Anrechnung der auf diese Dividenden im Ausland gezahlten Körperschaft- und Quellensteuern. Außerdem gestatten die Mitgliedstaaten — außer in Fällen, in denen noch keine Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen wurden — im allgemeinen eine Anrechnung der Quellensteuern, die andere EÜ-Länder auf Zins- und Lizenzgebührenzahlungen einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft erheben. Eine Beseitigung der Doppelbesteuerung wird damit jedoch nicht in allen Fällen erreicht.

Schließlich räumen die meisten Mitgliedstaaten natürlichen Personen mit steuerlichem Wohnsitz in ihrem Hoheitsgebiet, die als Anteilseigner von in anderen Mitgliedstaaten

(¹) Der Begriff der Tochtergesellschaft wird im Steuerrecht der Mitgliedstaaten unterschiedlich definiert.

niedergelassenen Unternehmen dort Dividenden beziehen, für die in diesen Mitgliedstaaten bereits entrichtete Körperschaftsteuer keinerlei Entlastung ein. Bei den klassischen Körperschaftsteuersystemen bringt dies keine Diskriminierung der grenzüberschreitenden Dividendeneinkünfte mit sich, sofern auf die inländischen und die ausländischen Dividendeneinkünfte der gleiche Einkommensteuersatz angewandt wird. Bis auf wenige Ausnahmefälle gestattet allerdings kein Land mit einem Anrechnungssystem eine Anrechnung der im Ausland entrichteten Körperschaftsteuern. Da für die entrichtete ausländische Steuer (advance corporation tax, précompte usw.) keine entsprechende Steuergutschrift gewährt wird, werden also ausländische Einkünfte wie bei einem klassischen System voll beim inländischen Anteilseigner besteuert. Demnach behandeln diese Anrechnungssysteme ausländische Einkünfte anders als inländische Einkünfte. Ein zweites, ganz anderes Problem ergibt sich daraus, daß Mitgliedstaaten mit einem Anrechnungssystem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Einzelaktionären für gewöhnlich keine Steuergutschrift gewähren. (Das Vereinigten Königreich, Irland und in geringerem Maße Frankreich und Italien stellen durch ihre mit einigen Ländern geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen bemerkenswerte Ausnahmen dar.)⁽¹⁾

Die Auswirkungen der Steuerunterschiede zwischen den EG-Mitgliedstaaten

Die Hauptprobleme, die sich aus den erwähnten Steuerunterschieden zwischen den Mitgliedstaaten ergeben, betreffen die Wirtschaftlichkeit, die abhängt von einem funktionierenden Wettbewerb, der innergemeinschaftlichen Steuergerechtigkeit und der administrativen Durchführbarkeit, insbesondere im Hinblick auf die internationale Steuerplanung, die Einfachheit der Steuervorschriften, die durch die Beachtung der Steuervorschriften für den Steuerzahler entstehenden Kosten, die Steuersicherheit und die Steuertransparenz.

Steuerliche Wettbewerbsverzerrungen

Welche steuerlichen Anreize die EG-Länder für inländische und ausländische Direktinvestitionen bieten, wurde in Kapitel 4 beschrieben. Dabei wurde aufgezeigt, daß die Körperschaftsteuerkomponente der „Kapitalkosten“ bei einer typischen Investition eines Unternehmens des verarbeitenden Gewerbes im In- oder Ausland von Land zu Land erheblich variiert.⁽²⁾ Bei reinen Inlandsinvestitionen reicht demnach die Körperschaftsteuerkomponente der Kapitalkosten von 0,1 % in Griechenland und Irland bis zu 1,2 % in Luxemburg. Das bedeutet, daß — zumindest bei typischen Investitionsvorhaben — die Besteuerung in Luxemburg ein vergleichsweise größeres potentiell Hindernis für inländische Neuinvestitionen darstellt als in Griechenland und Irland. Bei sonst gleichen Voraussetzungen (was in der Praxis selten der Fall ist) erhöhen relativ hohe Kapitalkosten inländischer Investitionen in einem Land die Gesamtkosten der Unternehmen und verringern damit ihre Wettbewerbsfähigkeit im Vergleich zu in Ländern mit niedrigeren Kapitalkosten ansässigen Unternehmen. Dennoch sollte die Festlegung der Kapitalkosten für Unternehmen, die reine Inlandsinvestitionen tätigen, nach Ansicht des Ausschusses jedem Mitgliedstaat selbst überlassen bleiben

⁽¹⁾ Deutschland senkt seine Quellensteuer unter die international anerkannte Schwelle von 15 %, achtet jedoch darauf, daß diese Vergünstigung dem Anteilseigner und nicht dem ausländischen Fiskus zugute kommt.

⁽²⁾ Bekanntlich werden die Kapitalkosten im allgemeinen auch als erwartete Mindestrendite („hurdle rate of return“) oder kostendeckende Rendite („break-even rate of return“) bezeichnet. Sie werden definiert als die inflationsbereinigte Mindestrendite vor Steuern, die notwendig ist, damit eine Investition vorgenommen wird.

und die Gemeinschaft nur tätig werden, wenn die Kapitalkostenunterschiede bei reinen Inlandsinvestitionen das Funktionieren des Binnenmarktes nachweislich ernsthaft behindern.

Aber nicht nur die Körperschaftsteuerkomponente der Kapitalkosten von Inlandsinvestitionen ist infolge der Steuerunterschiede zwischen den Mitgliedstaaten von Land zu Land unterschiedlich — noch wichtiger ist, daß die Körperschaftsteuerbelastung bei Auslandsinvestitionen und ausländischen Direktinvestitionen im allgemeinen höher ist als bei reinen Inlandsinvestitionen (von Inländern). So liegt beispielsweise die Körperschaftsteuerkomponente der Kapitalkosten bei einer typischen Investition einer 100%igen Tochter eines Unternehmens in einem anderen EG-Land bei 2,1 %, während sie sich bei der gleichen Investition im Inland nur auf 0,7 % beläuft. Die Diskrepanz zwischen den Kapitalkosten von Inlands- und Auslandsinvestitionen ist sogar noch größer, wenn es sich um Investitionen neuerrichteter Tochtergesellschaften handelt, die stärker auf die Eigenkapitalfinanzierung durch die Muttergesellschaft angewiesen sind. Auf der anderen Seite ist die Diskrepanz bei etablierten Tochtergesellschaften etwas geringer, da diese bei der Eigenfinanzierung weniger stark von ihrer Muttergesellschaft abhängen. Hinzu kommt, daß die körperschaftsteuerliche Kapitalkostenkomponente bei Direktinvestitionen von Unternehmen im EG-Ausland je nach den beteiligten Mitgliedstaaten stark schwankt.

Die in Kapitel 4 wiedergegebenen Simulationsergebnisse scheinen darauf hinzuweisen, daß die von den Quellenländern auf grenzüberschreitende Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen erhobenen Quellensteuern die Hauptursache für die Verzerrungen sind, die ausländische Direktinvestitionen im Inland und Direktinvestitionen im Ausland benachteiligen. Daher ist die teilweise Abschaffung dieser Quellensteuern — wie in der „Mutter/Tochter-Richtlinie“ vorgesehen — ein erster wichtiger Schritt zur Beseitigung der Diskriminierungen von Auslandsinvestitionen gegenüber reinen Inlandsinvestitionen. Weitere erhebliche, wenn auch relativ weniger wichtige Wettbewerbsverzerrungen zum Nachteil grenzüberschreitender Investitionen resultieren aus den unterschiedlichen Methoden, die die Mitgliedstaaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ausländischer Einkünfte anwenden (würden alle Mitgliedstaaten das Verfahren der Steuerbefreiung anwenden, so würde dies die Steuerneutralität bei der Standortwahl verbessern), und aus den unterschiedlichen Körperschaftsteuersätzen in den einzelnen Mitgliedstaaten. Im Gegensatz dazu scheinen die von den Quellenländern auf grenzüberschreitende Zinszahlungen zwischen verbundenen Unternehmen erhobenen Quellensteuern und Unterschiede in den nationalen körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften (in Form unterschiedlicher Wertberichtigungs- und Vorratsbewertungsvorschriften) die Steuerneutralität bei der Standortwahl für Unternehmensinvestitionen nur relativ geringfügig zu beeinträchtigen. (Selbstverständlich beschränkt sich die Einschätzung potentieller Verzerrungen auf die im Modell vorgegebenen Parameter.) Abgesehen davon, daß bei manchen anrechenbaren Steuern (advance corporation tax, précompte usw.) für Dividendenzahlungen einer Muttergesellschaft aus im Ausland erzielten Gewinnen eine Anrechnung nicht möglich ist, was auch eine Diskriminierung transnationaler Direktinvestitionen bewirkt, stellen die Unterschiede zwischen den nationalen Körperschaftsteuersystemen offenbar keine signifikante Quelle derartiger Diskriminierungen dar, zumindest nicht bei Investitionen von Industrieunternehmen.

Es wäre verwunderlich, wenn sich die auf Gemeinschaftsebene zu beobachtenden steuerlich bedingten Unterschiede zwischen den Kapitalkosten inländischer und grenzüberschreitender Investitionen nicht auf die Investitionsentscheidungen auswirken würden, zumal bei marginalen Investitionsprojekten. Die empirischen Belege in Kapitel 5 deuten darauf hin, daß sich multinationale Unternehmen bei ihren Entscheidungen bezüglich des Investitionsstandortes tatsächlich von steuerlichen Erwägungen leiten lassen. Dieses Fazit wird durch eine Erhe-

bung des Ausschusses bei Unternehmen aus 17 europäischen Ländern — einschließlich aller zwölf EG-Mitgliedstaaten — bestätigt. So erklärten beispielsweise 48 % der befragten Unternehmen, daß die Besteuerung bei der Wahl des Standorts für einen Produktionsbetrieb stets oder normalerweise eine wichtige Rolle spielt. Die entsprechenden Zahlen für andere betriebliche Entscheidungen lagen bei 38 % für Vertriebsstellen, 41 % für FuE-Zentren, 57 % für Koordinierungszentren und 78 % für Finanzzentren. Diese Zahlen lassen darauf schließen, daß steuerliche Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten die internationale Standortentscheidung multinationaler Unternehmen erheblich beeinflussen und damit den Wettbewerb verfälschen; dies gilt insbesondere für finanzielle Tätigkeiten. Das Ergebnis ist wahrscheinlich eine Fehlallokation von Ressourcen innerhalb der Gemeinschaft und infolgedessen eine geringere Produktivität, die wiederum die Wettbewerbsfähigkeit der Gemeinschaft im Vergleich zu Drittländern verringert. Der Ausschuß hat allerdings keine befriedigende Methode zur Quantifizierung des Ausmaßes dieser Fehlallokation gefunden — weder absolut noch im Verhältnis zu anderen etwaigen Marktverzerrungen. Auch ist die Besteuerung nicht die einzige wichtige Determinante für die Wahl des Investitionsstandortes. Da die von dem Ausschuß zusammengestellten empirischen Untersuchungsergebnisse einen starken Einfluß der Besteuerung auf die Standort- und Finanzierungsentscheidungen von Unternehmen erkennen lassen, ist aber zu vermuten, daß die durch die Besteuerung hervorgerufenen Wettbewerbsverfälschungen und daraus resultierenden Effizienzeinbußen beachtlich sein könnten.

Innere Gemeinschaftliche Steuergerechtigkeit

Wie in Kapitel 2 dargelegt wurde, geht es bei der Steuergerechtigkeit zwischen den einzelnen Ländern von jeher um die Grundsätze des primären Besteuerungsrechts des Quellenstaats, der Nichtdiskriminierung und der Gegenseitigkeit. Der erste Grundsatz besagt, daß der Quellenstaat vorrangig berechtigt ist, die in seinem Hoheitsgebiet erzielten Unternehmensinkünfte aus Direktinvestitionen zu besteuern. Dieser Grundsatz läßt sich damit rechtfertigen, daß der Quellenstaat die Infrastruktur und öffentlichen Einrichtungen, von denen das Unternehmen profitiert, zu finanzieren hat. Der zweite Grundsatz entspricht der Auffassung, daß das Steuerrecht eines Landes ausländische Firmen und Anteilseigner oder im Ausland investierende inländische Firmen und natürliche Personen nicht benachteiligen sollte. Das Prinzip der Gegenseitigkeit führt normalerweise dazu, daß die Parteien bilateraler Verträge gleich hohe Quellensteuersätze vereinbaren; allerdings kann diese Gleichheit zugunsten anderer Zugeständnisse aufgegeben werden oder überhaupt fehlen (wenn beispielsweise Gebietsfremden keine Steuergutschrift gewährt wird). Der Ausschuß bekennt sich zu diesen drei Grundsätzen, was sich in den am Ende dieses Kapitels formulierten Empfehlungen niederschlägt. Wie in Kapitel 3 und an anderer Stelle in diesem Bericht erwähnt wird, gibt es jedoch im Steuerrecht der Mitgliedstaaten verschiedene Vorschriften, die nach Ansicht des Ausschusses gegen den Grundsatz der Nichtdiskriminierung verstoßen.

Internationale Steuerplanung

Unterschiede in der Besteuerung beeinflussen nicht nur die Unternehmensentscheidungen bei Direktinvestitionen, sondern in offenbar noch größerem Maße die Finanz- und Rechtsstruktur der Unternehmen. Nach der im Auftrag des Ausschusses durchgeführten Erhebung erklärten ungefähr zwei Drittel der antwortenden Unternehmen, daß die Besteuerung bei den Finanzentscheidungen multinationaler Firmen stets oder normalerweise eine große Rolle

spielt, u. a. bei Entscheidungen darüber, ob eine neue Investition an Ort und Stelle oder über die Muttergesellschaft finanziert werden soll, welche Art der Finanzierung jeweils gewählt werden soll, ob ein neuer Unternehmensbereich in Form einer Betriebsstätte oder einer Tochtergesellschaft errichtet werden soll und ob Einkünfte aus ausländischen Unternehmensaktivitäten durch Holding-Gesellschaften oder sonstige Vermittler in andere Länder als die transferiert werden sollen, in denen die Muttergesellschaft oder ihre ausländischen Unternehmensbereiche belegen sind.

Außerdem ist die Besteuerung offenbar eine wichtige Determinante für die Form, in der Gewinne an die Muttergesellschaft abgeführt werden (Dividenden, Zinszahlungen oder Verrechnungspreise). Gleichwohl haben die Unternehmen offenbar das Gefühl, daß ihre Möglichkeiten zur Gewinnverlagerung in Gebiete mit relativ niedriger Besteuerung beschränkt sind. Diese Erkenntnis stimmt mit der Feststellung überein, daß die Besteuerung auch den Standort von Realinvestitionen beeinflusst.

Verwaltungsprobleme und Belastungen durch die Beachtung der Steuervorschriften

Die zwischen den Mitgliedstaaten bestehenden Steuerunterschiede haben in einem einheitlichen Binnenmarkt auch Rückwirkungen auf die Verwaltung. Von besonderer Bedeutung sind dabei Probleme im Zusammenhang mit der Durchsetzung des Steueranspruchs, den dem Steuerzahler durch die Beachtung der Steuervorschriften entstehenden Kosten und der Steuerunsicherheit.

Wie in Kapitel 2 dargelegt wurde, dürfte es für die nationalen Finanzbehörden schwieriger sein, Steuern auf Tätigkeiten zu erheben, die in anderen Mitgliedstaaten ausgeübt werden. Folglich lassen sich Steuern, die nach dem Quellenprinzip erhoben werden, leichter verwalten als Steuern, die auf den Residenzprinzip basieren. Da die Errichtung eines einheitlichen Binnenmarktes grenzüberschreitende Aktivitäten zweifellos fördern wird, dürften die Kosten der Durchsetzung des Steueranspruchs für die nach dem Residenzprinzip steuernden Mitgliedstaaten steigen.

Zwar lassen sich die Kosten, die durch die Beachtung der Steuervorschriften verursacht werden, nur schwer messen, doch leuchtet ein, daß sie sowohl auf nationaler als auch auf internationaler Ebene um so niedriger sein werden, je einfacher das Steuersystem ist. Je stärker sich die Steuerregeln zwischen den Mitgliedstaaten unterscheiden, um so höher werden die Gesamtkosten der Erfüllung der Steuerpflicht sein. Diese Kosten fallen bei kleinen und mittleren Unternehmen sowie kleinen Investoren besonders stark ins Gewicht und können diese daher von grenzüberschreitenden Investitionen abhalten. Nach der Erhebung, die im Auftrag des Ausschusses bei den Unternehmen durchgeführt wurde, sind die Kosten für die Erfüllung steuerlicher Pflichten für Großunternehmen dagegen offenbar keine wichtige Determinante bei der Entscheidung über den Standort einer Investition.

Die Unsicherheit über die Steuerregeln der Mitgliedstaaten stellt ein weiteres wichtiges Problem für die Unternehmen und somit ein Investitionshemmnis dar. Diese Unsicherheit ist nicht nur eine Folge häufiger Änderungen der Steuervorschriften und einer inkonsequenten Entscheidungspraxis innerhalb der Finanzverwaltung, sondern auch eine Folge der Wechselwirkungen zwischen Besteuerung und Inflation (bei fehlender Indexierung) und des Inflationsgefälles zwischen den Mitgliedstaaten.

Eine weitere Quelle der Unsicherheit im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Aktivitäten liegt darin, daß die Mitgliedstaaten die Verrechnungspreise für grenzüberschreitende Warenbewegungen und Dienstleistungen innerhalb eines internationalen Konzerns einseitig

anpassen können und daß diese Anpassungen möglicherweise nicht durch entsprechende Änderungen im anderen Mitgliedstaat ausgeglichen werden. Solche Fälle soll das kürzlich vereinbarte Übereinkommen über das Schiedsverfahren regeln.

Steuertransparenz

Wie in Kapitel 2 ausgeführt wurde, ist Transparenz offensichtlich ein erwünschtes Merkmal der Besteuerung. Steuertransparenz macht nicht nur den Staat kontrollierbarer, sondern soll auch sicherstellen, daß die Mitgliedstaaten die Errichtung des Binnenmarktes nicht durch versteckte steuerliche Anreize behindern, die den Wettbewerb innerhalb der Gemeinschaft verfälschen. Leider sind viele der in den Steuersystemen der Mitgliedstaaten enthaltenen Anreize nicht transparent, zumal wenn sie die Besteuerungsgrundlage berühren.

Steuerkonvergenz in der Europäischen Gemeinschaft

Mit der Beseitigung der Hindernisse für den freien Verkehr von Waren, Dienstleistungen und Produktionsfaktoren innerhalb der Gemeinschaft erhebt sich die wichtige Frage, inwieweit man sich darauf verlassen kann, daß die bestehenden Steuerunterschiede zwischen den Mitgliedstaaten durch ein unabhängiges Vorgehen der nationalen Regierungen reduziert und damit die durch diese Unterschiede bewirkten Probleme abgeschwächt werden, oder ob es dazu Maßnahmen auf Gemeinschaftsebene bedarf. Nach den Erfahrungen des letzten Jahrzehnts zu schließen, kam es auch ohne solche Maßnahmen zu einer gewissen Annäherung der Steuersysteme der Mitgliedstaaten.

Wie in Kapitel 8 berichtet wurde, haben in der zweiten Hälfte der 80er Jahre drei Mitgliedstaaten (Belgien, Dänemark und Portugal) ein System eingeführt, das eine klassische Körperschaftsteuer mit Steuererleichterungen auf Gesellschafterebene in Form ermäßigter Steuersätze auf Dividenden (anstelle einer Steueranrechnung) kombiniert. Unabhängig davon, welche Methoden die einzelnen Länder anwenden, um Körperschaftsteuer und Einkommensteuer natürlicher Personen miteinander zu verbinden, hat nach der Untersuchung in Kapitel 8 der Integrationsgrad für zum Spitzensatz besteuerte Personen seit 1980 offenbar zugenommen, wenn auch eine Konvergenz zwischen den Mitgliedstaaten nicht klar zu erkennen ist.

Die Körperschaftsteuersätze haben sich von 1985 bis 1991 in den EG-Ländern nicht nur etwas angenähert, sondern sind auch um durchschnittlich (ungewichtet) rund 7 Prozentpunkte gesunken, nämlich von 46,9 % im Jahre 1985 auf 40,1 % im Jahre 1991. Auch die Spitzensätze der Einkommensteuer für natürliche Personen haben sich während dieser Zeit einem niedrigeren Niveau angenähert. Zwar mag die Konvergenz der Körperschaft- und Einkommensteuersätze zum Teil auch aus der Steuerkonkurrenz innerhalb der EG wie auch mit Drittländern resultieren, doch ist sie wohl hauptsächlich auf den wachsenden Wunsch der Länder zurückzuführen, durch Senkung der Steuersätze und Einschränkung der steuerlichen Vergünstigungen ein vom inländischen Gesichtspunkt aus neutraleres Steuersystem einzuführen.

In den meisten Ländern ging die Senkung der Körperschaftsteuersätze jedoch offensichtlich nicht mit einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage einher, zumindest nicht in bezug auf die Abschreibungsmöglichkeiten. Da die steuerlich zulässigen Abschreibungssätze im allgemeinen gestiegen sind, andererseits aber die Körperschaftsteuersätze reduziert wurden, hat

sich der Wert der Abschreibungen nicht erheblich geändert. Folglich war die Konvergenz bei diesem besonderen Aspekt der Körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage bestenfalls gering. Auf der anderen Seite haben vier Mitgliedstaaten (Belgien, Dänemark, Niederlande und Spanien) ihre Investitionsteuergutschriften verringert oder aufgehoben.

Wie sich alle diese Steueränderungen auf die Investitionsbereitschaft insgesamt auswirken, spiegelt sich in der Körperschaftsteuerkomponente der Kapitalkosten wider, die — wenn man das Zins- und Inflationsgefälle zwischen den Mitgliedstaaten berücksichtigt — während des letzten Jahrzehnts im Durchschnitt gestiegen ist. Interessanter ist die Feststellung, daß bei der Körperschaftsteuerkomponente der Kapitalkosten während des gesamten Jahrzehnts eine ausgeprägte Konvergenz zwischen den Mitgliedstaaten festzustellen war und daß diese Konvergenz in erster Linie der Abwärtsentwicklung der Zinssätze und Inflationsraten und nicht so sehr gezielten Maßnahmen der nationalen Finanzbehörden zu verdanken war. Nur die Steuerreformen Deutschlands und des Vereinigten Königreichs haben wesentlich zur Konvergenz der Körperschaftsteuerkomponente der Kapitalkosten innerhalb der Gemeinschaft beigetragen.

Die aus Steuerkonkurrenz resultierende Gefahr für das Körperschaftsteueraufkommen

Auf der Grundlage der bisherigen Erfahrungen fand der Ausschuß keine überzeugenden Beweise dafür, daß ein unabhängiges Vorgehen der nationalen Regierungen eine ungezügelter Steuerkonkurrenz unter den Mitgliedstaaten auslösen und zu einer drastischen und unerwünschten Minderung des Körperschaftsteueraufkommens führen könnte. Ganz im Gegenteil ist seit 1965 eine beträchtliche Aufwärtsentwicklung der Körperschaftsteuer im Verhältnis zum BIP festzustellen. Dieser Aufwärtstrend ist statistisch nicht zu erklären. Er könnte allerdings auf verschiedene Faktoren zurückzuführen sein, insbesondere auf eine höhere Unternehmensrentabilität oder eine Zunahme des Anteils der Kapitalgesellschaften in den einzelnen Mitgliedstaaten. (In diesem Zusammenhang sollte vielleicht vermerkt werden, daß die Körperschaftsteuer in Prozent des BIP tendenziell anstieg, obgleich die Differenz zwischen dem Spitzensteuersatz der Einkommensteuer natürlicher Personen und dem Regelsatz der Körperschaftsteuer auf einbehaltene Gewinne erheblich geschrumpft ist, was den steuerlichen Anreiz für Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit und Selbständige, eine Kapitalgesellschaft zu gründen, minderte.)

Ein solcher Trend sollte zwar mit äußerster Vorsicht interpretiert werden, doch widerspricht er offensichtlich der Hypothese von der Aushöhlung des Steueraufkommens. Unnötig zu betonen, daß in der Vergangenheit gemachte Erfahrungen nicht unbedingt ein verlässlicher Indikator für das Ausmaß der Steuerkonkurrenz sind, die sich unter Umständen im Binnenmarkt herausbilden wird, da sich im Binnenmarkt die Steuerunterschiede zwischen den Mitgliedstaaten stärker auf die Investitionstätigkeit auswirken dürften.⁽¹⁾

In den Kapiteln 2 und 7 werden verschiedene Gründe für die Annahme angeführt, daß die Steuerkonkurrenz vermutlich nicht zu einem ernsthaften Schwund der Körperschaftsteuereinnahmen führen wird. Erstens müssen die Länder die Körperschaftsteuer als Ergänzung zu ihren Einkommensteuersystemen für natürliche Personen beibehalten. Zweitens liegt es im

⁽¹⁾ Den aussagekräftigsten Indikator für das Ausmaß eines etwaigen Schwunds des Körperschaftsteueraufkommens würde das Körperschaftsteueraufkommen im Verhältnis zum Gewinn vor Steuern darstellen. Verlässliche und vergleichbare Daten über die Gewinne vor Steuern liegen jedoch nicht vor.

Interesse der Länder selbst, sich die Tatsache zunutze zu machen, daß die von multinationalen Unternehmen im Inland gezahlten Steuern oftmals im Ausland anrechenbar sind, soweit die Gewinne repatriiert werden. Ein dritter Grund ist die offenkundige Tatsache, daß die Besteuerung nur eine, wenn auch wichtige Determinante der Standortentscheidungen der Unternehmen ist. Andererseits ist zu bedenken, daß Steuerschwund nicht nur auftritt, weil Realinvestitionen aus einem Land abgezogen werden, sondern auch, weil multinationale Unternehmen ihre zu versteuernden Gewinne von Hochsteuerländern auf Länder mit relativ geringer Steuerbelastung verlagern.

Daraus folgt, daß die Gefahr eines allgemeinen Steuerschwunds zur Zeit offenbar keinen gewichtigen Grund für eine vollständige Harmonisierung der Körperschaftsteuern innerhalb der Gemeinschaft darstellt. Der Ausschuß ist allerdings über die Tendenz mancher Mitgliedstaaten besorgt, besondere Steuerregelungen einzuführen, die international mobile Unternehmen anlocken sollen. Diese Regelungen kosten das Aufnahmeland im allgemeinen nur wenig in Form von steuerlichen Mindereinnahmen. Auf der anderen Seite können die Einnahmeverluste für das Land, aus dem die Investition abwandert, beträchtlich sein. (Der Versuch, diesen besonderen Steuerregelungen entsprechende Vergünstigungen entgegenzusetzen, um die betreffenden Investitionen im Land zu halten, verursacht offensichtlich gleich hohe Kosten.) Im Ergebnis besteht die Gefahr, daß solche spezifischen Regelungen in bestimmten Sektoren zu einem Steuerschwund führen. Aber selbst wenn Maßnahmen notwendig werden sollten, um einen unerwünschten Steuerwettbewerb in bestimmten Sektoren zu verhindern, ist die Lösung nicht unbedingt in der Steuerharmonisierung zu suchen. Ob sich eine Steuerharmonisierung empfiehlt, hängt somit weitgehend davon ab, ob damit größere Verzerrungen der Ressourcenallokation und des Wettbewerbs beseitigt werden und — in geringerem Maße — ob dadurch Steuergerechtigkeit, administrative Durchführbarkeit, Einfachheit, Steuersicherheit und Steuertransparenz in den Mitgliedstaaten erhöht werden.

Eine ähnliche Schlußfolgerung kann hinsichtlich der Quellenbesteuerung grenzüberschreitender Zinseinkünfte aus Portfolio-Investitionen nicht gezogen werden. In diesem Fall scheint die Gefahr einer zum Steuerschwund führenden Steuerkonkurrenz weit ernster zu sein. Die jüngsten Erfahrungen haben gezeigt, daß Versuche der EG, Quellensteuern auf grenzüberschreitende Zinseinkünfte vorzuschreiben, zu einer Kapitalflucht in Nicht-EG-Länder führen könnten.

III — Empfehlungen des Ausschusses

Zwar ist insbesondere infolge spontaner Maßnahmen nationaler Regierungen im vergangenen Jahrzehnt bei bestimmten Aspekten der Unternehmensbesteuerung der Mitgliedstaaten eine gewisse Konvergenz zu verzeichnen gewesen, doch bestehen nach wie vor erhebliche Unterschiede. Einige dieser Unterschiede behindern das Funktionieren des Binnenmarktes. Da nicht damit zu rechnen ist, daß diese Unterschiede durch eigenständige Maßnahmen einzelner Mitgliedstaaten weiter verringert werden, können diese Verzerrungen grundsätzlich nur durch entsprechende Maßnahmen auf Gemeinschaftsebene beseitigt werden. Bei der Prüfung der Frage, welche Maßnahmen zu empfehlen sind, hat der Ausschuß jedoch zahlreiche andere Aspekte berücksichtigt, die derzeit dafür sprechen, die gemeinschaftsweite Angleichung der Unternehmenssteuern auf das strikte Minimum zu begrenzen, das erforderlich ist, um Diskriminierungen und Verzerrungen größeren Ausmaßes zu beseitigen. In diesem Zusammenhang waren folgende Aspekte besonders wichtig:

- i) das Bestreben der nationalen Regierungen der Mitgliedstaaten, sich bei der Beschaffung von Einnahmen durch direkte Steuern ein Höchstmaß an Flexibilität zu bewahren;
- ii) die explizite oder implizite Beziehung zwischen Körperschaft- und Einkommensteuern in allen Mitgliedstaaten;
- iii) das Prinzip der Subsidiarität;
- iv) die erforderliche Einstimmigkeit in Steuerfragen,
- v) und, in geringerem Maße, die Erfahrungen in Föderationen wie den Vereinigten Staaten, Kanada und der Schweiz, wo rechtsverbindliche Harmonisierungsmaßnahmen eher die Ausnahme als die Regel sind und sich in erster Linie auf Einkommensströme beziehen, die die Steuerhoheit mehrerer Einzelstaaten betreffen. [Es sei jedoch darauf hingewiesen, daß die Steuerangleichung durch die besondere Bedeutung der Bundeskörperschaftsteuern in Kanada und den USA sowie, in geringerem Maße, in der Schweiz und durch das Vorhandensein föderaler Ausgleichszahlungen erheblich erleichtert wird. (1)]

Aus diesen Gründen sollten sich die auf Gemeinschaftsebene zu ergreifenden Maßnahmen nach Ansicht des Ausschusses in der derzeitigen Entwicklungsphase der Gemeinschaft auf folgende Prioritäten konzentrieren:

- a) Streichung der diskriminierenden und wettbewerbsverzerrenden Bestimmungen der nationalen Steuervorschriften, die Unternehmensinvestitionen und Beteiligungen im Ausland behindern;
- b) Festlegung eines Körperschaftsteuermindestsatzes und gemeinsamer Vorschriften für eine Mindestbemessungsgrundlage, um eine exzessive Steuerkonkurrenz zwischen den Mitgliedstaaten zu verhindern, die darauf abzielt, mobile Investitionen und steuerpflichtige Gewinne multinationaler Unternehmen anzulocken, was auf eine Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlage in der Gemeinschaft insgesamt hinausläuft;
- c) Sicherstellung eines Höchstmaßes an Transparenz aller der Investitionsförderung dienenden Steueranreize der Mitgliedstaaten.

Wie bereits erwähnt, ist eine Steuerharmonisierung, die einzig und allein der Angleichung der Körperschaftsteuerkomponente der Kapitalkosten von ausschließlich im Inland investierenden Unternehmen dient, nach Ansicht des Ausschusses nicht gerechtfertigt. Auch hat sich der Ausschuß nicht zum Ziel gesetzt, kurzfristig ein ideales Körperschaftsteuersystem — sei es das System des gespaltenen Steuersatzes, das klassische System, das Anrechnungsverfahren oder irgendein anderes System — zu empfehlen. Eine vollständige Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme schlägt der Ausschuß in der derzeitigen Entwicklungsphase der Gemeinschaft folglich nicht vor. Dennoch hält der Ausschuß die Einigung aller Mitgliedstaaten auf ein gemeinsames System für ein langfristig erstrebenswertes Ziel.

Dieses Kapitel enthält neben den Empfehlungen des Ausschusses den für ihre Umsetzung vorgeschlagenen Zeitplan. Demnach sollten die die Phase I betreffenden Empfehlungen nach Ansicht des Ausschusses bis Ende 1994 umgesetzt werden. Mit den Vorarbeiten an den Empfehlungen der Phase II sollte unmittelbar begonnen werden, so daß sie während der zweiten Phase der Wirtschafts- und Währungsunion umgesetzt werden können. Die Empfehlungen der Phase III sollten zusammen mit der Vollendung der Wirtschafts- und Währungsunion umgesetzt werden.

(1) Die Schweiz reformiert derzeit ihre Steuergesetzgebung mit dem Ziel, die Steuergesetze der Kantone anzugleichen und so die bestehenden Unterschiede in der Steuerbemessungsgrundlage und den Steuersätzen zu verringern.

Beseitigung der Doppelbesteuerung grenzüberschreitender Einkommensströme

Beseitigung der Doppelbesteuerung der Dividenden, die Tochtergesellschaften an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaften zahlen

Abschaffung der Quellensteuern, die von Quellenländern auf von Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaften gezahlte Dividenden erhoben werden

Die Erhebung von Quellensteuern auf von Tochtergesellschaften an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaften gezahlte Dividenden stellte bisher eines der Haupthindernisse für grenzüberschreitende Kapitalbewegungen in der Gemeinschaft dar. In den vergangenen Jahren sind bei der Abschaffung der Quellensteuern auf Gemeinschaftsebene erhebliche Fortschritte erzielt worden: So nahm der Rat im Juli 1990 die „Mutter-Tochter-Richtlinie“ zur Beseitigung der Doppelbesteuerung von Dividenden an, die derzeit von den Mitgliedstaaten umgesetzt wird.

Der Anwendungsbereich der Richtlinie ist jedoch in den verschiedenen Mitgliedstaaten nicht identisch, da sie unterschiedliche Gesellschaftsformen betrifft.

Der Ausschuß empfiehlt, den Anwendungsbereich der „Mutter-Tochter-Richtlinie“ auf alle körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen zu erweitern, und zwar unabhängig von ihrer Rechtsform (Phase I). Anschließend sollte die Richtlinie auf alle anderen einkommensteuerpflichtigen Unternehmen ausgedehnt werden (Phase II).

Zweitens fällt gemäß der Richtlinie die Quellenbesteuerung von Dividenden nur dann weg, wenn die Muttergesellschaft mehr als 25 % des Gesellschaftskapitals der Tochtergesellschaft besitzt. Doch steht es den Mitgliedstaaten frei, die Beteiligungsschwellen niedriger anzusetzen, und soweit der Ausschuß unterrichtet ist, fassen einige von ihnen diese Möglichkeit offenbar auf der Grundlage der Gegenseitigkeit ins Auge. Eine derartige Erweiterung des Anwendungsbereichs der Richtlinie ist höchst wünschenswert.

Der Ausschuß empfiehlt eine deutliche Herabsetzung der in der „Mutter-Tochter-Richtlinie“ vorgesehenen Beteiligungsschwelle (Phase I).

Quellensteuern auf andere Dividenden

Die obengenannten Empfehlungen betreffen Transaktionen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften. Für andere Dividendenempfänger sollte nach Ansicht des Ausschusses eine ausreichend hohe Quellensteuer gelten, um Steuerhinterziehungen durch in der Gemeinschaft ansässige Anteilseigner entgegenzuwirken. Dies setzt eine einheitliche Quellensteuer voraus, die entfiel, wenn der Anteilseigner (natürliche oder juristische Person) nachweist, daß er ein in der EG ansässiger Steuerzahler ist. Unter bestimmten Voraussetzungen könnte diese Befreiung auch auf Investoren aus Drittländern ausgedehnt werden. Als Nachweis des materiellen Eigentumsrechts könnte die Steuernummer entweder direkt dem die Dividende ausschüttenden Unternehmen oder dem zwischengeschalteten Finanzinstitut oder der zuständigen Stelle mitgeteilt werden. Zusätzlich sollten die Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten einen systematischen Informationsaustausch über Dividendenzahlungen einrichten.

Der Ausschuß empfiehlt der Kommission, einen Vorschlag für eine Richtlinie über eine einheitliche Quellensteuer von 30 % auf von EG-Unternehmen ausgeschüttete

Dividenden vorzulegen, der den Wegfall der Quellenbesteuerung für den Fall vorsieht, daß der Dividendenempfänger seine Eigenschaft als in der EG ansässiger Steuerzahler hinreichend nachweist (Phase II).

Beseitigung der Doppelbesteuerung im Sitzstaat der Muttergesellschaft

Zur Beseitigung der Doppelbesteuerung grenzüberschreitender Dividendenzahlungen von Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften sind sowohl die Anrechnungs- als auch die Freistellungsmethode in der Gemeinschaft weit verbreitet. Obschon — wie in Kapitel 2 beschrieben — beide Methoden in ihrer reinen Form sowohl Vor- als auch Nachteile aufweisen, sehen sieben Mitgliedstaaten — sofern die entsprechenden Bedingungen erfüllt sind — eine Steuerbefreiung der Dividenden vor, die Muttergesellschaften von einer im EG-Ausland ansässigen Tochtergesellschaft erhalten. In den anderen Mitgliedstaaten kann die Muttergesellschaft für die gezahlten Körperschaftsteuern eine indirekte Steuergutschrift fordern. Die Anrechnungsmethode weist jedoch insofern Schwächen auf, als die Steuergutschriften auf die im Sitzstaat der Muttergesellschaft anfallenden Steuern beschränkt sind. (Wenn der im Ausland gezahlte Steuerbetrag über dem im Sitzland fälligen Betrag liegt, wird der Differenzbetrag also nicht erstattet.) Ferner kann die Besteuerung von Dividenden ausgesetzt werden, bis die Tochtergesellschaft sie tatsächlich an die Muttergesellschaft abgeführt hat. Folglich entspricht die Anrechnungsmethode in der Praxis häufig der Freistellungsmethode. Anders als im Falle der Tochtergesellschaften gibt eine Mehrheit von sieben Mitgliedstaaten bei der Gewinnausschüttung einer Betriebsstätte an ihr Stammhaus der Anrechnungsmethode gegenüber der Freistellungsmethode den Vorzug.

Im Ausschuß gibt es keine einhellige Ansicht zu den relativen Vorzügen der beiden Methoden zur Beseitigung der Doppelbesteuerung. Seines Erachtens können beide Methoden nebeneinander bestehen, wie dies auch in der „Mutter-Tochter-Richtlinie“ und dem Richtlinienentwurf über die Berücksichtigung der ausländischen Verluste bereits vorgesehen ist, die den Mitgliedstaaten die Wahl zwischen diesen beiden Methoden lassen. Nach Ansicht des Ausschusses wäre es unrealistisch, von den Mitgliedstaaten einen Verzicht auf diese Wahlmöglichkeit zu erwarten. Dennoch wäre seines Erachtens die Freistellungsmethode wegen ihres geringen Verwaltungsaufwandes vorzuziehen, sofern durch Begleitmaßnahmen — beispielsweise, wie nachstehend empfohlen, eine Mindestharmonisierung der Körperschaftsteuersätze und der Steuerbemessungsgrundlagen — eine exzessive Steuerkonkurrenz zwischen den Mitgliedstaaten verhindert wird.

Abschaffung der Quellensteuern, die von den Quellenstaaten auf Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten erhoben werden

Darüber hinaus dringt der Ausschuß auf eine rasche Verabschiedung des Richtlinienentwurfs zur Abschaffung der Quellensteuern auf Zinsen und Lizenzgebühren. Gleichzeitig vertritt er jedoch die Ansicht, daß durch eine Erweiterung des Anwendungsbereichs dieser Richtlinie alle derartigen Zahlungen zwischen Unternehmen in der Gemeinschaft erfaßt werden sollten, sofern die Besteuerung solcher Einkünfte durch entsprechende Maßnahmen sichergestellt ist.

Der Ausschuß empfiehlt, die vorgeschlagene Richtlinie „Zinsen und Lizenzgebühren“ anzunehmen, den Anwendungsbereich der Richtlinie auf sämtliche derartigen Zahlungen zwischen Unternehmen zu erweitern und sie um Begleitmaßnahmen zu ergänzen, um sicherzustellen, daß die entsprechenden Einkünfte in der Gemeinschaft beim Empfänger tatsächlich besteuert werden (Phase I).

Doppelbesteuerung wegen strittiger Verrechnungspreise

Die Errichtung eines einheitlichen Binnenmarktes wird eine stärkere internationale Verflechtung der Unternehmensaktivitäten zur Folge haben, da immer mehr Firmen gemeinschaftsweit tätig sein werden. Mit der bevorstehenden Zunahme der grenzüberschreitenden konzerninternen Zwischenprodukt- und Dienstleistungsströme werden auch die Verrechnungspreise in der Gemeinschaft an Bedeutung gewinnen. In diesem Zusammenhang spricht sich der Ausschuß für den Grundsatz des Fremdvergleichs als Grundlage für die Festlegung der Verrechnungspreise aus. Wenn die Steuerbehörden der verschiedenen Mitgliedstaaten, in denen die Unternehmen tätig sind, den Grundsatz unterschiedlich auslegen, treten jedoch Probleme auf. Zur Doppelbesteuerung kommt es dann, wenn ein Mitgliedstaat die zwischen verbundenen Unternehmen für grenzüberschreitende Leistungen (Waren oder Dienstleistungen) geltenden Verrechnungspreise ändert, in dem anderen Mitgliedstaat jedoch keine entsprechende Änderung vorgenommen wird. Daher begrüßt der Ausschuß die von den Mitgliedstaaten jüngst erzielte Einigung über das Schiedsverfahren, das zur Lösung derartiger Probleme beitragen soll, von den Mitgliedstaaten bisher jedoch noch nicht ratifiziert worden ist.

Der Ausschuß fordert deshalb alle Mitgliedstaaten nachdrücklich auf, das Übereinkommen über das Schiedsverfahren so bald wie möglich zu ratifizieren (Phase I).

Nach der Ratifizierung wird das Übereinkommen zur Beseitigung der bestehenden Doppelbesteuerungen in der Gemeinschaft beitragen. Dieses Problem könnte jedoch von vornherein gemildert werden, wenn die Mitgliedstaaten ein Verfahren verbindlicher Auskünfte einrichteten, das auch auf die Verrechnung von Konzernumlagen ausgedehnt werden könnte. Auch könnten die nationalen Steuerverwaltungen einander im Vorfeld geplanter Gewinnanpassungen im Rahmen eines Ad-hoc-Verfahrens konsultieren. Dies würde durch die Einführung gleichzeitiger gemeinsamer Kontrollen verbundener Unternehmen erleichtert werden. Solche Verfahren würden die Unsicherheit sowie die aus derartigen Anpassungen resultierende Doppelbesteuerung verringern.

Der Ausschuß empfiehlt der Kommission und den Mitgliedstaaten, gemeinsam die für die Einführung geeigneter Vorschriften oder Verfahren auf dem Gebiet der Verrechnungspreisanpassungen der Mitgliedstaaten erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen (Phase I).

Diese Vorschriften sollten mit den vom Ausschuß empfohlenen Leitlinien für die Steuerbemessungsgrundlage vereinbar sein, die weiter unten in diesem Kapitel diskutiert werden.

Verrechnung der Verluste von Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch in anderen Mitgliedstaaten ansässige Muttergesellschaften

Das generelle Fehlen von Maßnahmen, die es in der Gemeinschaft ansässigen Unternehmensgruppen gestatten, in einem Mitgliedstaat entstandene Verluste mit in einem anderen Mitgliedstaat erwirtschafteten Gewinnen zu verrechnen, stellt eine Behinderung der grenzüberschreitenden Investitionen dar, bei denen in den ersten Jahren mit Verlusten zu rechnen ist.

Der Ausschuß empfiehlt den Mitgliedstaaten, den Richtlinienentwurf zu den Verlusten von in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften anzunehmen (Phase I).

Der Ausschuß weist jedoch darauf hin, daß dieser Entwurf nur für die Muttergesellschaft die Möglichkeit vorsieht, die Verluste ihrer Tochtergesellschaft (oder Betriebsstätte) zu berücksichtigen.

sichtigen, während der Verlustausgleich zwischen verschiedenen Tochtergesellschaften derselben Muttergesellschaft unberücksichtigt bleibt. Ein horizontaler Verlustausgleich dieser Art innerhalb der Mitgliedstaaten ist derzeit noch nicht allgemein möglich.

Der Ausschuß empfiehlt allen Mitgliedstaaten, auf nationaler Ebene einen umfassenden vertikalen und horizontalen Verlustausgleich innerhalb von Unternehmensgruppen einzuführen (Phase II).

Darüber hinaus empfiehlt der Ausschuß, den Richtlinienentwurf dergestalt zu erweitern, daß ein vollständiger Verlustausgleich innerhalb von Unternehmensgruppen gemeinschaftsweit möglich wird (Phase III).

Steuerabkommen

Wie in Kapitel 3 bereits erwähnt, haben einige Mitgliedstaaten noch immer keine bilateralen Einkommensteuerabkommen geschlossen.

Der Ausschuß fordert die Mitgliedstaaten, in denen derartige Abkommen nicht existieren, nachdrücklich auf, bilaterale Einkommensteuerabkommen zu schließen und die Abkommen zu ergänzen, deren Anwendungsbereich begrenzt ist (Phase I).

Zudem wurde darauf hingewiesen, daß nur sehr wenige Mitgliedstaaten bilaterale Vermögensteuer-, Schenkungsteuer- und Erbschaftsteuerabkommen geschlossen haben. Nach Ansicht des Ausschusses sollte dies so bald wie möglich nachgeholt werden.

Während auf dem Gebiet der Quellenbesteuerung in den multilateralen Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten infolge der EG-Richtlinie eine immer stärkere Harmonisierung festzustellen ist, ist bei den Beziehungen der Mitgliedstaaten zu Drittländern bisher keine derartige Harmonisierung erreicht worden. Folglich schließen die Mitgliedstaaten mit Drittländern auch weiterhin bilaterale Abkommen, in denen Bestimmungen enthalten sind (wie beispielsweise Artikel 16 des US-Musterabkommens 1981), die ausländische Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren im Falle des „treaty shopping“ vom Anwendungsbereich des Abkommens ausnehmen. Durch derartige Vereinbarungen können Unternehmen anderer Mitgliedstaaten benachteiligt werden. Deshalb muß die Politik der Mitgliedstaaten nach Ansicht des Ausschusses auf Gemeinschaftsebene koordiniert werden mit dem Ziel, ihre steuerrechtlichen Bestimmungen auf den unter das Gemeinschaftsrecht fallenden Gebieten (wie beispielsweise für Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren) einander anzunähern und Konflikte mit Abkommensvorschriften zu vermeiden.

Der Ausschuß empfiehlt der Kommission, im Einvernehmen mit den Mitgliedstaaten ein gemeinschaftliches Konzept für den Abschluß von Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Mitgliedstaaten sowie zwischen Mitgliedstaaten und Drittländern zu erarbeiten (Phase I).

Schließlich begrüßt der Ausschuß, daß die OECD kürzlich die Überarbeitung des Einkommensteuer-Musterabkommens von 1977 begonnen hat, und nimmt zur Kenntnis, daß die diesbezüglichen Interessen der Gemeinschaft von der Kommission wahrgenommen werden.

Körperschaftsteuer

Im Mittelpunkt der Ausschubarbeit standen folgende drei Komponenten der Körperschaftsteuern: das Körperschaftsteuersystem (d. h. Art und Umfang der Anteilseignern bei Ge-

winnausschüttungen gewährten Körperschaftsteuerbefreiung), der Körperschaftsteuersatz und die Körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage. Die Empfehlungen des Ausschusses zu diesen Aspekten der Körperschaftsteuer werden in den drei folgenden Unterabschnitten näher beleuchtet. Der letzte Unterabschnitt setzt sich mit den Körperschaftsteueranreizen auseinander.

Körperschaftsteuersysteme

Wie in Kapitel 4 dargelegt, ist die Benachteiligung grenzüberschreitender Investitionsströme u. a. auf die Art und Weise zurückzuführen, in der die Mitgliedstaaten derzeit die Doppelbesteuerung von Unternehmensgewinnen vermeiden, die an einzelne Anteilseigner in Form von Dividenden ausgeschüttet werden. Diese Benachteiligung läuft auf eine Fragmentierung der Kapitalmärkte in der Gemeinschaft hinaus. Augenscheinlich wäre sie auszuräumen, wenn alle Mitgliedstaaten dazu gebracht werden könnten, ein klassisches Körperschaftsteuersystem einzuführen, das auf Anteilseignerebene keine Steuerentlastungen für Dividendeneinkünfte vorsieht. Diese Verzerrungen würden ebenfalls beseitigt, wenn alle Mitgliedstaaten ein Anrechnungssystem einführen und die Steuergutschriften — für Körperschaftsteuern, die bereits in anderen Mitgliedstaaten gezahlt worden sind — auch auf inländische Anteilseigner ausdehnten. Auch würde jegliche Verzerrung vermieden, wenn alle Mitgliedstaaten ein klassisches Körperschaftsteuersystem einführen, an natürliche Personen gezahlte Dividenden aus ausländischen sowie inländischen Quellen jedoch mit einem ermäßigten Satz besteuerten.

Prinzipiell ist die gemeinschaftsweite Einführung eines nicht diskriminierenden Körperschaftsteuersystems höchst wünschenswert, da dadurch die Errichtung eines einheitlichen europäischen Kapitalmarkts gefördert würde. Man ist sich jedoch durchaus noch nicht darüber im klaren, welches System unter dem Aspekt der effizienten Allokation neuer Investitionen am erstrebenswertesten ist.

Da die Motive für die Einführung eines bestimmten Körperschaftsteuersystems insbesondere in einem internationalen Kontext von Land zu Land unterschiedlich sein können und jede Art System Vor- und Nachteile aufweist, ist es unwahrscheinlich, daß alle Mitgliedstaaten in absehbarer Zeit bereit sein werden, sich auf ein gemeinsames Körperschaftsteuersystem zu einigen.

Dennoch sollte nach Ansicht des Ausschusses von den Ländern, die inländischen Anteilseignern — ob Einzelpersonen oder Institutionen — derzeit für ihnen aus inländischen Gewinnen gezahlte Dividenden Steuervergünstigungen in Form einer Steuergutschrift oder eines ermäßigten Einkommensteuersatzes gewähren, verlangt werden, Dividenden aus in anderen Mitgliedstaaten erzielten Gewinnen ähnlich zu behandeln. Dies hätte zwei Konsequenzen: Zum einen würden die Unternehmen in die Lage versetzt, ausländische Körperschaftsteuern ganz (oder teilweise) mit Anrechnungssteuern (*précompte*, *equalisation*, *ACT*) zu verrechnen. Zum anderen würde für Dividendeneinkünfte natürlicher Personen unabhängig davon, aus welcher Quelle sie stammen, Steuervergünstigungen gewährt.

Die Höhe der Steuervergünstigung könnte auf den Steuersatz im Wohnsitzstaat des Anteilseigners oder im Quellenstaat der Dividenden abgestimmt sein. In beiden Fällen würden die Kosten dieser Steuervergünstigungen vom Wohnsitzstaat getragen. (Etwaigen Steuereinbußen könnten die Mitgliedstaaten durch eine Anpassung des Körperschaftsteuersatzes begegnen.) Wie weiter oben bereits dargelegt, könnten die ausländischen Steuern, die auf an natürliche Personen gezahlten Dividenden aus ausländischen Portfolio-Investitionen lasten,

in deren Wohnsitzstaat entweder auf die Steuer angerechnet, von der Steuer befreit oder mit einem niedrigeren Steuersatz belegt werden.

Der Ausschuß empfiehlt, die Ungleichbehandlung bei der Besteuerung von Dividenden aus in anderen Mitgliedstaaten erzielten Gewinnen zu beseitigen.

- i) Die Mitgliedstaaten, die Ausschüttungen von in einem anderen Mitgliedstaat erzielten Gewinnen einer Ausschüttungsbelastung unterwerfen, sollten auf der Basis der Gegenseitigkeit dazu verpflichtet werden zu gestatten, daß diese Steuer um die Körperschaftsteuer gemindert wird, die in dem anderen Mitgliedstaat auf die von einer Tochtergesellschaft ausgeschütteten Dividenden oder auf die von einer Betriebsstätte erwirtschafteten Gewinne entrichtet worden ist (Phase I).
- ii) Die Mitgliedstaaten, die für Dividenden, die inländische Anteilseigner von inländischen Gesellschaften beziehen, verschiedene Formen der Steuervergünstigung gewähren, sollten auf der Basis der Gegenseitigkeit dazu verpflichtet werden, entsprechende Steuerentlastungen für Dividenden zu gewähren, die inländischen Anteilseignern direkt von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Unternehmen gezahlt werden (Phase I).

Mit der Umsetzung dieser Empfehlungen würden zwar nicht alle Verzerrungen beseitigt, doch würde so bewirkt, daß die verschiedenen Formen von Körperschaftsteuersystemen nebeneinander bestehen könnten, ohne nennenswerte Verzerrungen bei grenzüberschreitenden Investitionen zu verursachen und so die Errichtung eines einheitlichen Kapitalmarktes in der Gemeinschaft zu gefährden.

Jedoch empfiehlt der Ausschuß nicht, daß Länder mit Anrechnungssystemen ihre Steuergutschriften auf gebietsfremde Anteilseigner ausdehnen, obschon einige Mitgliedstaaten mit Anrechnungssystemen dies zur Zeit tun. Ein derartiger Schritt wäre mit dem obenerwähnten Grundsatz der Quellenstaatberechtigung nicht vereinbar.

Längerfristig gesehen sollten nach Ansicht des Ausschusses weitere Anstrengungen unternommen werden, um — insbesondere hinsichtlich der Behandlung der Dividendeneinkünfte — eine stärkere Harmonisierung der EG-Körperschaftsteuersysteme zu erreichen. Im Ausschuß wurde übereinstimmend festgestellt, daß ein gemeinsames Körperschaftsteuersystem u. a. nach den nachstehend aufgeführten Kriterien beurteilt werden sollte, wobei kein Steuersystem zu finden sein dürfte, das allen Kriterien genügt. Als erstes wäre der Grundsatz der Steuerneutralität zu nennen, d. h.

- i) Neutralität zwischen verschiedenen Rechtsformen,
- ii) Neutralität zwischen verschiedenen Finanzierungsmethoden, insbesondere zwischen ausgeschütteten und einbehaltenen Gewinnen,
- iii) Neutralität zwischen Investitionen in Anteile inländischer Gesellschaften und Investitionen in Anteile von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften.

Das zweite Kriterium stellt auf das Ziel eines starken europäischen Aktienmarkts ab. Das dritte Kriterium betrifft die Notwendigkeit, den Mitgliedstaaten gleichmäßige Steuereinnahmen zu garantieren, die auf einer gerechten Verteilung zwischen dem Quellenstaat und dem Wohnsitzstaat des Anteilseigners basieren. Weitere Kriterien sind administrative Handhabung, Einfachheit und Transparenz der Steuervorschriften, effiziente Steuererhebung und Bekämpfung der Steuerhinterziehung.

Dem Ausschuß wurde eine Anzahl alternativer Regelungen vorgeschlagen, mit denen eine weitergehende Harmonisierung der Dividendenbesteuerung erreicht werden soll. Eine Mehr-

heit des Ausschusses sprach sich für eine Steuervergünstigung für Anteilseigner nach belgischem Vorbild aus. Ein entsprechender Vorschlag von Professor Rädler ist in Anhang 10A detailliert beschrieben. Ein Ausschußmitglied sprach sich gegen diesen Vorschlag aus; sein abweichender Vermerk sowie ein Vermerk zu anderen Regelungen, deren Prüfung empfohlen wird, ist in Anhang 10B wiedergegeben.

Der Ausschuß empfiehlt, daß die Kommission und die Mitgliedstaaten in Phase I alternative Konzepte prüfen, um das für die Gemeinschaft am besten geeignete gemeinsame Körperschaftsteuersystem zu konzipieren (Phase III).

Körperschaftsteuersätze

Im Zuge der Beseitigung der die grenzüberschreitende Investitionstätigkeit innerhalb der Gemeinschaft behindernden Faktoren werden Unterschiede in den körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlagen und Steuersätzen der Mitgliedstaaten einen stärkeren Einfluß auf die Ressourcenallokation gewinnen und dadurch Wettbewerbsverzerrungen verursachen. Mit der Beseitigung dieser Hindernisse dürften aufgrund dieser Steuerunterschiede auch die Steuerplanung und fragwürdige Rechnungslegungspraktiken an Bedeutung gewinnen, die tendenziell die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in der Gemeinschaft insgesamt aushöhlen. Um den Spielraum für eine exzessive Steuerkonkurrenz zwischen den Mitgliedstaaten zu begrenzen, spricht sich der Ausschuß mittelfristig für eine Mindestharmonisierung sowohl der Steuerbemessungsgrundlagen als auch der Steuersätze aus (Phase II). Es liegt auf der Hand, daß alle Vorschläge zur Harmonisierung der Steuersätze ohne eine gleichzeitige Harmonisierung der Steuerbemessungsgrundlage wirkungslos wären. (Auf die Steuerbemessungsgrundlage wird später noch näher eingegangen.)

Der Körperschaftsteuermindestsatz sollte so festgelegt werden, daß die Mitgliedstaaten ein größtmögliches Maß an inländischer Steuerneutralität erzielen können, ohne daß ihr bisheriges Steueraufkommen beeinträchtigt wird. (Über die inländische Körperschaftsteuerbelastung können die Länder selbst entscheiden.) Ein größeres Maß an inländischer Steuerneutralität läßt sich durch eine maximale Verbreiterung der auf den allgemein anerkannten Buchführungsgrundsätzen basierenden körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage und durch eine Senkung der Steuersätze erzielen. Wie in Kapitel 4 erwähnt, hätte eine Verbreiterung der Steuerbemessungsgrundlage in Verbindung mit einer Senkung der Steuersätze in allen Mitgliedstaaten den Nebeneffekt, daß die auf die unterschiedlichen Körperschaftsteuern zurückzuführenden Wettbewerbsverzerrungen bei Investitionen im EG-Ausland verringert würden.

Der Ausschuß tritt für einen rechtsverbindlichen Körperschaftsteuer-Mindestsatz ein, um einen exzessiven Steuerwettbewerb zu verhindern. Bei der Festlegung dieses Mindestsatzes sind die Art des Körperschaftsteuersystems, der Umfang der Steuerbemessungsgrundlage und die Sätze in Drittländern zu bedenken. In der derzeitigen Situation und unter Berücksichtigung seiner anderen Empfehlungen hält der Ausschuß einen Mindestsatz von 30 % für alle Unternehmen, unabhängig von ihrer Größe und unabhängig davon, ob die Gewinne einbehalten oder als Dividenden ausgeschüttet werden, für mit den oben dargelegten Zielen vereinbar.⁽¹⁾ Der Ausschuß verständigte sich darauf, daß dieser Mindestsatz erst nach Umsetzung der anderen weiter oben beschriebenen Maßnahmen eingeführt werden sollte.

⁽¹⁾ Ein Körperschaftsteuer-Mindestsatz von 30 % würde bedeuten, daß das derzeitige griechische System gespaltenen Steuersätze (in dessen Rahmen an inländische Anteilseigner ausgeschüttete Dividenden zum Nullsatz besteuert werden) nicht länger zulässig wäre.

Der Ausschuß empfiehlt der Kommission, einen Richtlinienentwurf vorzubereiten, der allen Mitgliedstaaten einen Körperschaftsteuer-Mindestsatz von 30 % für alle Gesellschaften vorschreibt, unabhängig davon, ob die Gewinne einbehalten oder als Dividende ausgeschüttet werden (Phase I).

Natürlich würde den Mitgliedstaaten durch die Einführung eines Mindestsatzes nicht die Möglichkeit genommen, kleine und mittlere Unternehmen einem geringeren Satz zu unterwerfen, sofern dieser 30 % nicht unterschreitet. Wie auch die Gemeinschaft nicht daran gehindert wäre, den Mindestsatz als Reaktion auf zukünftige Entwicklungen in Drittländern anzupassen.

Zu einem Körperschaftsteuer-Höchstsatz könnte vorgebracht werden, daß eine derartige Beschränkung unnötig ist, weil die Erfahrungen lehren, daß die Marktkräfte schon dafür sorgen werden, daß sich die Steuersätze nicht auf einem sehr hohen Niveau halten. Der Ausschuß hält dieses Argument jedoch nicht für überzeugend genug. Obwohl im vergangenen Jahrzehnt in den Mitgliedstaaten eine gewisse Konvergenz der Körperschaftsteuersätze auf einem niedrigen Niveau eingetreten ist, sind die Unterschiede nach wie vor sehr groß. Zwar hält der Ausschuß die Einführung eines Körperschaftsteuer-Höchstsatzes für weniger wichtig als die eines Mindestsatzes, doch gaben einige Ausschußmitglieder zu bedenken, daß die bestehenden großen Unterschiede das Funktionieren des Binnenmarktes erheblich behindern. Daher sollte, wenn die Marktkräfte nicht zur Reduzierung der Körperschaftsteuersätze ausreichen, der Höchstsatz nach Ansicht des Ausschusses den Mindestsatz nicht um mehr als ein Drittel überschreiten.

Der Ausschuß empfiehlt den Mitgliedstaaten, einen Körperschaftsteuer-Höchstsatz von 40 % einführen (Phase II).

Wie in Kapitel 3 erwähnt, belegen vier Mitgliedstaaten (Deutschland, Italien, Luxemburg und Portugal) die Unternehmen auf Gemeindeebene mit einer Einkommensteuer.

Der Ausschuß empfiehlt, daß es in den Mitgliedstaaten auf Unternehmenseinkünfte nur eine Steuer geben sollte. Falls dies nicht zu realisieren ist, sollten die kommunalen Einkommensteuern bei der Festlegung des Körperschaftsteuersatzes dergestalt berücksichtigt werden, daß dieser in die vom Ausschuß vorgesehene Marge von 30 bis 40 % fällt (Phase II).

Steuervergünstigungen

Eine stärkere Harmonisierung der Steuersätze und der Steuerbemessungsgrundlagen schließt die Anwendung nichtdiskriminierender Steuergutschriften in den Mitgliedstaaten zur Förderung neuer Investitionen und anderer Unternehmenstätigkeiten nicht von vornherein aus. Wie in Kapitel 2 dargelegt, sind in Form von Steuergutschriften gewährte Investitionsanreize unter Kostenaspekten wirksamer als Steuersatzsenkungen. Auch sind sie transparenter und in der Regel einfacher als Steueranreize, die an die Bemessungsgrundlage anknüpfen. Das soll jedoch nicht heißen, daß der Ausschuß Steuergutschriften als Investitionsanreiz grundsätzlich befürwortet. Der Ausschuß ist im Gegenteil der Ansicht, daß auch diese relativ kostengünstigen Steuervergünstigungen maßvoll eingesetzt werden sollten, da allgemein davon ausgegangen wird, daß die Kosten solcher Maßnahmen in Form entgangener Steuereinnahmen die aus den so bewirkten Neuinvestitionen resultierenden Steuer Mehreinnahmen überschreiten und — wie bereits festgestellt — das Körperschaftsteueraufkommen mindern können. Der Ausschuß hält daher direkte Zuschüsse generell für vorteilhafter als steuerliche Maßnahmen.

Ungeachtet dessen sind Steuervergünstigungen nach Auffassung des Ausschusses in Sonderfällen weiterhin notwendig, etwa um den Zusammenhalt innerhalb der Gemeinschaft zu gewährleisten, insbesondere weil die Wirtschafts- und Währungsunion die politischen Handlungsmöglichkeiten der Mitgliedstaaten einschränken wird. Daher könnte ein Mitgliedstaat von der Kommission entsprechend den einschlägigen Bestimmungen im EWG-Vertrag ermächtigt werden, besondere Steuervergünstigungen für Investitionen — ausgenommen in Finanzdienstleistungen — in bestimmten Regionen zu gewähren, um die dortige wirtschaftliche Entwicklung zu fördern. Außerdem räumt der Ausschuss ein, daß zeitlich begrenzte, allgemeine Steuervergünstigungen in einigen Fällen eine wünschenswerte antizyklische Maßnahme darstellen können. Seiner Ansicht nach sollten alle diese Vergünstigungen jedoch zeitlich befristet sein, was ebenso für die bereits bestehenden Steuervergünstigungen gelten sollte.

Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer

Wie der Ausschuss feststellte, verursachen die unterschiedlichen Gewinnermittlungsvorschriften Wettbewerbsverzerrungen, die mit einem leistungsfähigen Binnenmarkt unvereinbar sind. Eine Harmonisierung der Körperschaftsteuersätze ist ohne eine gleichzeitige zumindest ansatzweise Änderung der Bemessungsgrundlagen wenig sinnvoll. Zudem setzen die Mitgliedstaaten, wie bereits erwähnt, ihre Steuervorschriften immer häufiger als Wettbewerbsinstrument ein, um mit Hilfe von Steueranreizen — vor allem mit Anreizen, die auf die Steuerbemessungsgrundlage wirken — Unternehmen anzulocken. Dies hat zur Folge, daß Steueranreize nicht völlig transparent sind. Unternehmerische Aktivitäten innerhalb der Gemeinschaft werden durch die zum Teil beträchtlichen Unterschiede in den geltenden Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten erschwert. Hierunter leiden vor allem kleine und mittlere Unternehmen, die nicht die Mittel haben, um diese Hindernisse zu überwinden.

Nach Auffassung des Ausschusses ist es daher dringend erforderlich, die einzelstaatlichen Vorschriften zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage anzugleichen, um unzumutbare Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. Damit würden gleichzeitig mehr Transparenz und eine einfachere Rechtsanwendung erreicht. Das bedeutet jedoch nicht, daß das Steuerrecht vollständig harmonisiert werden sollte, sondern vielmehr, daß die Gemeinschaft für die Elemente der Bemessungsgrundlage, die sich durch die Marktkräfte nicht in ausreichendem Maße angleichen lassen, Mindestregeln oder Mindeststandards festlegen sollte.

In welcher Form die Mindestvorschriften festgelegt werden, hängt von den steuertechnischen Besonderheiten der einzelnen Elemente der Bemessungsgrundlage ab. So könnte in einigen Fällen auf Steuersätze oder Prozentwerte zurückgegriffen werden (z. B. auf Abschreibungsätze), oder es könnten verschiedene Methoden zur Wahl gestellt werden (z. B. bei der steuerlichen Behandlung von Leasing-Geschäften), von denen die Gemeinschaft eine als Grundregel festlegt. In manchen Fällen könnten den Unternehmen auch alternative Lösungen angeboten werden (z. B. Wahl des Vorratsbewertungsverfahrens).

Der Ausschuss räumt ein, daß die bestehenden Divergenzen mit dem beschriebenen Konzept auf kurze bis mittlere Sicht nicht ausgeräumt werden. Auch werden die Mitgliedstaaten weiterhin das Recht haben, Vorschriften anzuwenden, die eine über das Minimum hinausgehende breitere Besteuerungsgrundlage bedingen. Langfristig ist jedoch zu erwarten, daß diese Divergenzen infolge des mit der fortschreitenden wirtschaftlichen Integration verbundenen stärkeren Wettbewerbs abnehmen werden.

Nach Auffassung des Ausschusses sollten diese Empfehlungen schrittweise, d. h. in mehreren Phasen, verwirklicht werden. Hierzu hat der Ausschuß folgende Vorarbeiten geleistet:

- a) Er ermittelte die in erster Linie für die Wettbewerbsverzerrungen verantwortlichen Faktoren und erarbeitete in den Fällen, in denen er Gemeinschaftsmaßnahmen für unmittelbar erforderlich hält, konkrete Vorschläge.
- b) Er formulierte, soweit möglich, Handlungsmaßstäbe (und Lösungsvorschläge) für Probleme, die erst mittel- bzw. langfristig gelöst werden können.
- c) Wegen der knapp bemessenen Zeit hat der Ausschuß die Bereiche, in denen eingehendere rechtstechnische Arbeiten erforderlich sind, bevor die Empfehlungen umgesetzt werden können, lediglich aufgelistet.

Der Ausschuß empfiehlt der Kommission, eine unabhängige Expertengruppe einzusetzen, die sich mit den in diesem Bericht angesprochenen Aspekten der Steuerbemessungsgrundlage befassen und konkrete Maßnahmen empfehlen soll (Phase I).

Bestimmung des steuerpflichtigen Gewinns

Die Berechnung des zu versteuernden Einkommens sollte nach Auffassung des Ausschusses in allen Mitgliedstaaten auf der Buchführung basieren, die die Grundlage für den Jahresabschluß bildet. Zu bedenken ist jedoch, daß die Jahresabschlüsse innerhalb der Gemeinschaft noch nicht vollständig harmonisiert sind und daß sie überdies nicht für steuerliche Zwecke erstellt werden.

Gewisse Unterschiede zwischen den in Handels- und Steuerbilanz ausgewiesenen Ergebnissen werden daher bestehenbleiben. So versteht es sich von selbst, daß der zu versteuernde Gewinn aus steuertechnischen Gründen (z. B. Befreiung wegen doppelter Dividendenbesteuerung) von dem Bilanzgewinn abweicht. Auch sollten bestimmte aus steuerlichen Gründen vorgenommene Berichtigungen nicht in den Jahresabschlüssen erscheinen.

Der Ausschuß empfiehlt der Kommission, geeignete Maßnahmen zur Verringerung der Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz zu ergreifen (Phase III).

Abschreibungen

Obwohl es gute Gründe dafür gibt, bei der Abschreibung die Inflation zu berücksichtigen, unterscheiden sich die Methoden der inflationsneutralen Rechnungslegung ganz beträchtlich voneinander (unter anderem deshalb, weil sich die Fachleute in diesem Punkt uneins sind). Die Einführung eines einheitlichen Inflationsausgleichsystems würde zudem beträchtliche Änderungen im Steuerrecht aller Mitgliedstaaten erfordern. Die Abschreibung auf der Grundlage historischer Anschaffungs- und Herstellungskosten ist in den Mitgliedstaaten weitgehend anerkannt, so daß inflationsbedingte Sonderabschreibungen nicht erforderlich sein dürften, sofern die Inflation nicht übermäßig hoch ausfällt. Sollte dies in einem oder mehreren Mitgliedstaaten der Fall sein, so wäre es Aufgabe der Expertengruppe, dem betreffenden Mitgliedstaat mit den übrigen Mitgliedstaaten abgestimmte Korrekturmaßnahmen zu empfehlen. Ziel aller Mitgliedstaaten sollten vergleichbare, flexible Abschreibungsregeln ohne versteckte Subventionen (in Form beschleunigter Abschreibungsmöglichkeiten) sein. Wettbewerbsverzerrungen aufgrund von Abschreibungsvorteilen würde dadurch der Boden entzogen.

Der Ausschuß empfiehlt der Kommission, einen Richtlinienvorschlag über die in der Gemeinschaft zulässigen Abschreibungsmethoden vorzulegen. Als Abschreibungsgrundlage sollten dabei die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten herangezogen werden. Dem Steuerzahler wäre die Wahl zwischen degressiver Abschreibung und linearer Abschreibung für alle abschreibungsfähigen Anlagegüter mit Ausnahme von Gebäuden zu überlassen. Der für eine degressive Abschreibung zulässige Satz darf das Dreifache der linearen Abschreibung nicht überschreiten. Gleichzeitig sollten alle als Steuervergünstigung anzusehenden Sonderabschreibungen abgeschafft werden (Phase I).

Die Expertengruppe sollte geeignete Abschreibungsmethoden für Gebäude vorschlagen sowie Vorschläge zur Festlegung der Mindestnutzungsdauer von verschiedenen Gruppen von Anlagegütern und zur Festsetzung angemessener Abschreibungshöchstsätze vorlegen.

Nach Auffassung des Ausschusses sollten die Abschreibungsregeln für Gebäude sowie die Vorschriften über die Mindestnutzungsdauer und Abschreibungshöchstsätze für die verschiedenen Gruppen von Anlagegütern harmonisiert werden. Der Kommission wird empfohlen, hierzu nach Anhörung der noch einzusetzenden Expertengruppe entsprechende Richtlinienvorschläge vorzulegen (Phase II).

Immaterielle Wirtschaftsgüter

Bei der steuerlichen Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwerts und anderer immaterieller Wirtschaftsgüter hat der Ausschuß beträchtliche Unterschiede festgestellt, die vor allem bei Unternehmensübernahmen zu schwerwiegenden Wettbewerbsverzerrungen führen.

Leasing

Auch bei der steuerlichen Behandlung des Leasing sind beträchtliche Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten festzustellen.

Der Ausschuß empfiehlt der Kommission, einen Richtlinienvorschlag vorzulegen, der eine einheitliche steuerliche Behandlung der Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts und anderer immaterieller Wirtschaftsgüter einführt und alle grundlegenden einkommensteuerlichen Aspekte des Leasing harmonisiert (Phase I).

Vorratsbewertung

Als Grundlage für die Vorratsbewertung empfiehlt der Ausschuß ebenfalls die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Dies ist die einfachste Lösung, die zudem keine Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Mitgliedstaaten zur Folge hat.

Der Ausschuß empfiehlt, Wirtschaftsunternehmen die freie, jedoch unwiderrüfliche Wahl unter folgenden Vorratsbewertungsmethoden zu gestatten: FIFO, LIFO, Durchschnittskosten und Eiserner Bestand (Phase I).

Mit der Einführung der freien Wahl der Bewertungsmethode muß die Abschaffung der Sonderregeln zur Berücksichtigung der Inflation bei der Vorratsbewertung einhergehen. (Beim LIFO-Verfahren wäre es allerdings den meisten Unternehmen möglich, die Inflation

zu berücksichtigen.) Gleichzeitig muß zugestanden werden, daß eine Wertminderung am Ende des Geschäftsjahrs als steuerlicher Verlust abzugsfähig ist.

Der Ausschuß empfiehlt, die Expertengruppe mit der detaillierten Ausarbeitung dieser Grundsätze zu beauftragen (z. B. technische Details über ein einheitliches Konzept für die Bewertung von Beständen mit geringer Umschlagshäufigkeit). Die entsprechenden Vorschriften wären dann in einer Richtlinie zu regeln.

Rückstellungen

In den Mitgliedstaaten bestehen unterschiedliche Möglichkeiten, abzugsfähige Rückstellungen und steuerfreie Rücklagen zu bilden, wodurch sich beträchtliche Unterschiede zwischen den Besteuerungsgrundlagen ergeben. Obwohl es hierzu nur wenige statistische Angaben gibt (einschließlich der Ergebnisse der Unternehmensbefragung), stellen diese divergierenden Steuervorschriften nach Ansicht einiger Ausschußmitglieder in bestimmten Fällen die Hauptursache für Wettbewerbsstörungen dar. Die potentiell größten Wettbewerbsverzerrungen resultieren aus den Vorschriften über Rückstellungen für zweifelhafte Forderungen, Garantieleistungen, Kursverluste sowie für die betriebliche Altersversorgung.

Der Ausschuß stellte insbesondere quantitative Beschränkungen bei Rückstellungen für zweifelhafte Forderungen fest, die seiner Ansicht nach aufgehoben werden sollten. Auch Rückstellungen für Verluste, die auf geschätzten statistischen Durchschnittswerten beruhen, sind in manchen Fällen — wie der Ausschuß kritisiert — nicht zulässig. Seiner Ansicht nach sollte die Expertengruppe die entsprechenden Grundsätze genau formulieren und die Kommission auf deren Grundlage sodann einen Richtlinienentwurf zu den Rückstellungen — außer denjenigen für die betriebliche Altersversorgung, mit denen sich der nächste Abschnitt befaßt — erarbeiten.

Der Ausschuß empfiehlt der Kommission, nach Anhörung der Expertengruppe einen Richtlinienvorschlag zum steuerlichen Abzug von Rückstellungen für zweifelhafte Forderungen, Garantieleistungen und Kursverluste, soweit sie auf allgemein anerkannten Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung beruhen, vorzulegen; willkürliche Grenzen sollten nicht festgesetzt werden (Phase II).

(Freiwillige) betriebliche Altersversorgung

Der Ausschuß weist darauf hin, welche maßgebliche Rolle die Steuervorschriften über Rückstellungen und Beiträge für (freiwillige) Betriebsrenten in zwei anderen großen Bereichen spielen, nämlich im Sozialversicherungsrecht (gesetzliche Altersversorgung) und im Individualversicherungsrecht (Vorschriften für Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds).

Da das Mandat des Ausschusses diese beiden Bereiche eindeutig nicht mehr umfaßt, gibt der Ausschuß keine abschließenden Empfehlungen für den gesamten Bereich der betrieblichen Altersversorgung. Gleichwohl weist er darauf hin, daß es nicht sinnvoll ist, den Markt für Lebensversicherungen, Gruppenversicherungen und andere Formen der betrieblichen Altersversorgung durch die Beseitigung diskriminierender Vorschriften zu liberalisieren, wenn nicht gleichzeitig Maßnahmen getroffen werden, die den steuerlichen Abzug von Rückstellungen und Beiträgen zur betrieblichen Altersversorgung regeln. Handlungsbedarf auf Gemeinschaftsebene hat auch der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften kürzlich in

einer Entscheidung festgestellt, in der bestimmte diskriminierende Vorschriften mangels einer Regelung auf Gemeinschaftsebene unangetastet blieben (Rechtssache C-204/90).

Nach Ansicht des Ausschusses ist der steuerlichen Harmonisierung der Rückstellungen für die betriebliche Altersversorgung Vorrang einzuräumen. Einige Ausschußmitglieder wiesen in diesem Zusammenhang auf die Vorteile der gewinnmindernden Rückstellungsbildung in Deutschland hin, die gleichzeitig einen Liquiditätsvorteil für Unternehmen darstellt, die betriebsinterne Pensionsfonds bilden. Im Interesse gleicher Wettbewerbsbedingungen in der Gemeinschaft ist es grundsätzlich wünschenswert, alle Mitgliedstaaten im Wege einer Richtlinie zu verpflichten, alle Rückstellungen von der Steuer zu befreien, mit denen Unternehmen ihren Pflichten im Zusammenhang mit dem Ausscheiden ihrer Beschäftigten aus dem Erwerbsleben nachkommen. Angesichts der Ausstrahlung der einzelnen Maßnahmen auf andere Bereiche — einschließlich der möglichen Auswirkungen auf die allgemeinen Vorschriften der Mitgliedstaaten zur Finanzierung von Pensionsrückstellungen — hält der Ausschuß allerdings eine eingehendere Untersuchung der Problematik für erforderlich.

**Der Ausschuß empfiehlt der Kommission, sich mit Unterstützung der Experten-
gruppe vordringlich mit den Auswirkungen einer gemeinschaftsweiten Harmonisie-
rung des steuerlichen Abzugs von Rückstellungen zu befassen, die Unternehmen
aufgrund ihrer mit dem Ausscheiden von Angestellten aus dem Erwerbsleben
verbunden Verpflichtungen bilden (Phase I).**

Abzugsfähigkeit der für Mitarbeiter im Ausland oder in ausländische Pensionsfonds eingezahlten Rentenversicherungsbeiträge

Im Zusammenhang mit der betrieblichen Altersversorgung stellte der Ausschuß fest, daß in einigen Mitgliedstaaten Beiträge, die von bzw. für Mitarbeiter im Ausland oder an Pensionsfonds bzw. Versicherungsunternehmen in einem anderen Mitgliedstaat gezahlt werden, nicht immer abzugsfähig sind. Keines dieser Probleme ist in dem vorerwähnten Urteil des Europäischen Gerichtshofs geklärt worden. Nach Ansicht des Ausschusses beeinträchtigt die Verweigerung der Abzugsfähigkeit die Mobilität der Arbeitnehmer und die grenzüberschreitende Erbringung von Finanzdienstleistungen.

**Der Ausschuß empfiehlt der Kommission, dieses Problem rasch zu klären, um
sicherzustellen, daß Beiträge zur Altersversorgung von der Steuer abgezogen wer-
den können, unabhängig davon, wo sich der Pensionsfonds befindet und ob später
gezahlte Leistungen in demselben Mitgliedstaat steuerpflichtig sind (Phase I).**

Betriebsausgaben

Eine Harmonisierung der allgemeinen Vorschriften über den Abzug von Betriebsausgaben hält der Ausschuß nicht für erforderlich. Trotz der bestehenden Unterschiede führen die Steuervorschriften der Mitgliedstaaten zu vergleichbaren Ergebnissen und haben keine nennenswerten Wettbewerbsstörungen zur Folge.

Einige Ausnahmen sind jedoch festzustellen. So sind in manchen Mitgliedstaaten bestimmte Betriebsausgaben nicht oder nur zum Teil abzugsfähig. Dies gilt beispielsweise für die Unterhaltung von Firmenwagen, Bewirtungskosten, Provisionen, Konventional- oder Geldstrafen, Vorstandsbezüge und Kosten der Konzernzentrale. Inwieweit diese Beschränkungen von Vorteil sind, ist hier unerheblich.

Der Ausschuß empfiehlt der Kommission, einen Richtlinienvorschlag vorzulegen, der, ausgehend von dem Grundsatz der Abzugsfähigkeit aller Betriebsausgaben, einheitliche Vorschriften für den Abzug von Betriebsausgaben festlegt (Phase II).

Ob Provisionen an Personen, deren Identität nicht offengelegt wird, abzugsfähig sind, ist von der Expertengruppe zu klären.

Kosten der Konzernzentrale

Es wurde festgestellt, daß bei Unternehmen mit Niederlassungen in mehreren Mitgliedstaaten die Aufteilung der Kosten der Konzernzentrale auf verschiedene Mitgliedstaaten häufig dazu führt, daß ein Teil dieser Kosten nirgendwo abzugsfähig ist oder die Kosten, die einem Unternehmen durch die übrigen Unternehmen der Gruppe entstanden sind, nicht in voller Höhe erstattet werden.

Der Ausschuß empfiehlt der Kommission, die Aufteilung der Kosten der Konzernzentrale und die Verrechnung konzerninterner Dienstleistungen im Wege einer Richtlinie zu regeln. Definiert werden sollte auch der Begriff „shareholder costs“ (Aufwendungen für Tätigkeiten, die Ausfluß der Gesellschafterstellung sind), um zu verhindern, daß diese Kosten weder im Land der Muttergesellschaft noch im Land der Tochtergesellschaft abgezogen werden können (Phase I).

Gesellschafter-Fremdfinanzierung

Nach Auffassung des Ausschusses sollte eine gewisse Harmonisierung der Definitionen des Begriffs „Gesellschafter-Fremdfinanzierung“ und der entsprechenden Regelungen angestrebt werden.

Der Ausschuß empfiehlt der Kommission, in Abstimmung mit den Mitgliedstaaten ein gemeinsames Konzept zur Definition und zur Regelung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung auszuarbeiten (Phase II).

Verlustverrechnung

Wie der Ausschuß festgestellt hat, sehen alle Mitgliedstaaten die Möglichkeit des Verlustvortrags vor, allerdings in unterschiedlicher Ausprägung. Dies hat zur Folge, daß die Übernahme oder Neuordnung von Unternehmen steuerlich unterschiedlich behandelt wird. Die Voraussetzungen für den Verlustvortrag müssen daher in allen Mitgliedstaaten harmonisiert werden.

Weniger einheitlich ist die Regelung des Verlustrücktrags in den Mitgliedstaaten. Nach Auffassung des Ausschusses führen die unterschiedlichen Vorschriften zwar nicht generell zu Wettbewerbsverzerrungen, doch können sie in bestimmten Fällen — z. B. bei Unternehmensübernahmen — zu einer erheblichen Ungleichbehandlung führen. Eine gewisse Harmonisierung scheint daher gerechtfertigt. Entsprechende Vorschläge würden an die Vorschläge zur Verlustverrechnung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften anknüpfen.

Der Ausschuß empfiehlt der Kommission, daß die Mitgliedstaaten den Richtlinienentwurf über den Vor- und Rücktrag von Unternehmensverlusten annehmen (Phase I).

Veräußerungsgewinne

Wie der Ausschuß festgestellt hat, ist die Besteuerung der Veräußerungsgewinne in den Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich ausgestaltet mit der Folge, daß Steuerlast und Steuerzahlungsfristen stark voneinander abweichen. Für eine detaillierte Analyse stand dem Ausschuß jedoch nicht genügend Zeit zur Verfügung. Sicher ist, daß die Steuerlast in Einzelfällen sehr unterschiedlich ausfällt. Eine Rolle spielen auch die Abschreibungsvorschriften, die ebenfalls stark variieren, so daß die Besteuerung der Veräußerungsgewinne zweifellos ein wesentlicher Faktor für die Steuerlast der Wirtschaftsunternehmen ist.

Aufgrund der Unterschiede in den Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten ist es nach Auffassung des Ausschusses zur Zeit weder möglich noch ratsam, umfassende Harmonisierungsmaßnahmen vorzuschlagen. Als erster Schritt sollte vielmehr die Steuerpolitik, die die Mitgliedstaaten bei der Besteuerung der Veräußerungsgewinne verfolgen, harmonisiert und genau festgelegt werden, welche Besteuerungstechniken im Hinblick auf die Ziele einer gemeinsamen Steuerpolitik in der Gemeinschaft gestattet werden können.

Das Hauptziel der Steuerpolitik besteht nach Ansicht des Ausschusses in erster Linie darin, nur den Realgewinn und nicht den inflationsbedingten Anteil zu besteuern. Hieraus folgt

- a) die Nichtbesteuerung von Veräußerungsgewinnen bei Reinvestitionen
- b) und die Nichtbesteuerung rein nomineller Veräußerungsgewinne zum Zeitpunkt ihrer Realisierung, wenn keine Reinvestition erfolgt; d. h., Inflationsgewinne sollten nicht besteuert werden.

Dies wird jedoch dadurch kompliziert, daß die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen zur wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Gewinnen führen kann: Besteuerung einmal beim Verkauf der Anteile und ein weiteres Mal beim Verkauf der durch die Anteile verkörperten Wirtschaftsgüter.

Ferner ist darauf zu achten, daß diese Ziele nicht mit den Vorschriften für Veräußerungsgewinne aus Zusammenschlüssen und anderen Formen der Unternehmensneuordnung kollidieren, die bereits in einer Richtlinie geregelt sind.

Der Ausschuß empfiehlt der Kommission, einen Richtlinienvorschlag vorzulegen, wonach Gewinne aus der Veräußerung von abnutzbarem und nichtabnutzbarem Anlagevermögen, die innerhalb eines bestimmten Zeitraums wieder in solche Wirtschaftsgüter investiert werden, von der Steuer befreit sind und die Bemessungsgrundlage von den veräußerten Wirtschaftsgütern auf die neuen Wirtschaftsgüter übertragen wird (Phase II).

Bei Finanzanlagen sollte zwischen Mehrheitsbeteiligungen und reinen Finanzinvestitionen unterschieden werden. Nach Ansicht des Ausschusses sind realisierte Veräußerungsgewinne bei Reinvestition auch bei Mehrheitsbeteiligungen von der Steuer zu befreien, da eine indirekte Investition in Form einer Beteiligung als gleichwertig mit einer Direktinvestition in die den Anteilen zugrunde liegenden abnutzbaren Anlagegüter angesehen werden kann. Die Mehrzahl der Ausschußmitglieder ist der Auffassung, daß diese steuerpolitische Option nur für Mehrheitsbeteiligungen, nicht jedoch für andere Beteiligungen in Form reiner Finanzinvestitionen gilt.

Der Ausschuß empfiehlt der Kommission, einen Richtlinienvorschlag vorzulegen, wonach Gewinne aus der Veräußerung einer Mehrheitsbeteiligung von der Steuer befreit sind, sofern sie innerhalb eines bestimmten Zeitraums in Anlagevermögen oder in eine andere Mehrheitsbeteiligung reinvestiert werden und die Bemessungs-

grundlage von den veräußerten Wirtschaftsgütern auf die neuen Wirtschaftsgüter übertragen wird. Gleichzeitig ist der Begriff der Mehrheitsbeteiligung einheitlich zu definieren (Phase II).

Liegt keine Reinvestition vor, so sollten Gewinne aus der Veräußerung des Anlagevermögens und Mehrheitsbeteiligungen besteuert werden, sofern der reale wirtschaftliche Wert der Investition erhalten bleibt. Die Inflation sollte allerdings nicht nur bei diesen Gewinnen, sondern auch bei allen Finanzinvestitionen — außer Bareinlagen oder sonstigen kurzfristigen Geldanlagen — berücksichtigt werden.

Der Ausschuß empfiehlt der Kommission, einen Richtlinienvorschlag vorzulegen, wonach alle Gewinne aus Anlagevermögen und Mehrheitsbeteiligungen, die nicht innerhalb eines bestimmten Zeitraums reinvestiert werden, zum normalen Körperschaftsteuersatz besteuert werden. Bei allen Gewinnen aus Anlagevermögen und finanziellen Beteiligungen, die keine Geldanlagen sind, sollte die Inflation durch Indexierung der Anschaffungskosten berücksichtigt werden. Gleichzeitig sollten Verluste abgezogen werden können (Phase II).

Ein Mitglied des Ausschusses spricht sich hingegen dafür aus, die Empfehlung, Veräußerungsgewinne zu besteuern, die nicht reinvestiert werden, auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Finanzanlagen zu beschränken, die keine Mehrheitsbeteiligungen darstellen. Zudem sollten Gewinne aus der Veräußerung von Mehrheitsbeteiligungen ohne Einschränkung von der Steuer befreit werden, um eine Doppelbesteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, durch die Anteile verkörpert werden, zu vermeiden.

Andere Aspekte der Körperschaftsteuer

Für die effektive steuerliche Belastung eines Unternehmens spielt auch der Zeitraum zwischen dem Eingang der Einnahmen und der Entrichtung der hierauf erhobenen Steuern eine Rolle. Diese Zeitspannen differieren von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat beträchtlich. Der Ausschuß hält daher eine Mindestharmonisierung dieser Zeitspannen als Begleitmaßnahme zur Harmonisierung der Steuerbemessungsgrundlage für erforderlich. Gleiches gilt für die Zeitunterschiede bei anderen Steuern, die gemeinschaftsweit angewandt werden. Ein Beispiel hierfür ist die in Frankreich geltende „Ein-Monats-Regel“ bei der Mehrwertsteuer, derzufolge der Zeitpunkt, zu dem die Vorsteuer abgezogen werden kann, hinausgeschoben wird. Nach Auffassung des Ausschusses sollten diese Grundsätze auch für Steuererstattungen gelten.

Der Ausschuß empfiehlt der Kommission, die Fälligkeitsfristen von gemeinschaftsweit geltenden Steuern im Wege einer Richtlinie zu harmonisieren (Phase II).

Wie bereits in Kapitel 3 erwähnt, ist der Anwendungsbereich der Körperschaftsteuer in den einzelnen Mitgliedstaaten nicht identisch. Die in der Gemeinschaft am häufigsten vorkommende Rechtsform ist die Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Nach Auffassung des Ausschusses sollten die Rechtsvorschriften, nach denen sich die steuerliche Behandlung von Kapitalgesellschaften bestimmt, in allen Mitgliedstaaten einheitlich sein. Wie der Ausschuß feststellte, unterliegt ein Unternehmen dann der Körperschaftsteuer, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen der beschränkten Haftung erfüllt sind. Um eine Benachteiligung kleiner und mittlerer Unternehmen zu vermeiden, sollte nach Auffassung des Ausschusses Nichtkapitalgesellschaften in allen Mitgliedstaaten die Möglichkeit gegeben werden, sich wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen.

Der Ausschuß empfiehlt der Kommission, eine einheitliche Regelung auszuarbeiten, wonach Nichtkapitalgesellschaften dafür optieren können, steuerlich als Kapitalgesellschaft behandelt zu werden, sofern sie sich für einen bestimmten Zeitraum zur Ausübung dieser Option verpflichten (Phase II).

Gewerbesteuern mit einer aus verschiedenen Faktoren zusammengesetzten Bemessungsgrundlage

Solche Steuern existieren in Deutschland, Frankreich, Luxemburg und Spanien. In Frankreich setzt sich die Steuerbemessungsgrundlage aus den Miet- und Pachteinnahmen aus Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und einem Anteil der ausgezahlten Löhne und Gehälter zusammen. In Deutschland und Luxemburg wird die Bemessungsgrundlage hauptsächlich aus den Gewinnen, aber auch aus dem Vermögen gebildet. Aus wirtschaftlicher Sicht ist eine solche gemischte Bemessungsgrundlage, die überdies die Besteuerung erschwert und zu einer unterschiedlichen, willkürlichen Belastung von Unternehmen führt, kaum zu rechtfertigen.

Der Ausschuß empfiehlt den Mitgliedstaaten, die solche Gewerbesteuern mit mehreren Bemessungsgrundlagen kennen, diese durch eine gewinnbezogene Steuer zu ersetzen, deren Bemessungsgrundlage derjenigen der staatlichen Körperschaftsteuer entspricht (Phase II).

Dieser Vorschlag knüpft an die frühere Empfehlung an, auf Gesellschaftsgewinne nur eine Steuer zu erheben. Einige Mitgliedstaaten sprachen sich zudem dafür aus, einen Schritt weiterzugehen und die auf das Nettovermögen von Kapitalgesellschaften erhobenen Steuern abzuschaffen (dies gilt jedoch beispielsweise nicht für Grundsteuern).