

# KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN

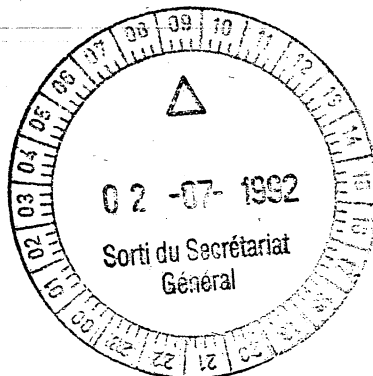
SEK(92) 1118 endg.

Brüssel, den 26. Juni 1992

MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DEN RAT UND DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT

IM

ANSCHLUSS AN DIE SCHLUSSFOLGERUNGEN DES UNABHÄNGIGEN  
SACHVERSTÄNDIGENAUSSCHUSSES UNTER DEM VORSITZ VON HERRN RUDING ÜBER DIE  
LEITLINIEN FÜR DIE UNTERNEHMENSBESTEUERUNG IM RAHMEN DER VERTIEFUNG DES  
BINNENMARKTES.



MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DEN RAT UND DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT IM ANSCHLUSS AN DIE SCHLUSSFOLGERUNGEN DES UNABHÄNGIGEN SACHVERSTÄNDIGENAUSSCHUSSES UNTER DEM VORSITZ VON HERRN RUDING ÜBER DIE LEITLINIEN FÜR DIE UNTERNEHMENSBESTEUERUNG IM RAHMEN DER VERTIEFUNG DES BINNENMARKTES.

Einleitung

1. Die vorliegende Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament schließt sich der Mitteilung über die Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung vom 20. April 1990 an<sup>(1)</sup>.

Der erste Teil dieser Mitteilung war den Steuerproblemen gewidmet, die zur Vollendung des Binnenmarkts im Sinne der Einheitlichen Europäischen Akte gelöst werden müssen. Der zweite Teil war den neuen Leitlinien gewidmet, die im Hinblick auf die Vertiefung des Binnenmarktes längerfristig verfolgt werden müssen. Die Kommission hatte in dieser Mitteilung bekanntgegeben, daß sie die etwaige Notwendigkeit neuer Gemeinschaftsmaßnahmen durch einen unabhängigen Sachverständigenausschuß untersuchen lassen will. Dieser im Dezember 1990 eingesetzte Ausschuß hat unter dem Vorsitz von Herrn Onno Ruding zwischen Januar 1991 und Februar 1992 zwölfmal getagt und der Kommission am 18. März 1992 seinen Bericht übergeben.

2. Der Ausschuß hat in Übereinstimmung mit dem Auftrag, den ihm die Kommission übertragen hatte, folgende Fragen geprüft:

- 1) Führen die Besteuerungsunterschiede zwischen den Mitgliedstaaten zu Verzerrungen im Gemeinsamen Markt, insbesondere bei Investitionsentscheidungen und im Wettbewerb? Besonders beachtet wurden die Verzerrungen, die als diskriminierend gelten, wie die Behandlung ausländischer Dividenden.

---

(1) SEK(90)601 Mitteilung der Kommission an das Parlament und den Rat über die Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung. 20 April 1990.

- 2) Können diese Verzerrungen, falls vorhanden, durch das Wechselspiel der Marktkräfte und den Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten beseitigt werden oder ist hierfür ein Vorgehen auf Gemeinschaftsebene notwendig?
  - 3) Wenn ja, welche besonderen Maßnahmen müssen ergriffen werden, um diese Verzerrungen zu beseitigen oder abzuschwächen?
3. Die vorliegende Mitteilung besteht aus zwei Teilen. Der erste Teil ist den Ergebnissen der Wirtschaftsanalyse des Ausschusses und der zweite Teil ist seinen Empfehlungen und einer gewissen Zahl von allgemeinen Leitlinien für ein Vorgehen auf Gemeinschaftsebene gewidmet. Gleichzeitig werden die in internationalen Gremien und auf nationaler Ebene sowohl in den Mitgliedstaaten als auch in einigen Drittländern durchgeführten Arbeiten berücksichtigt.

Obwohl die Kommission nicht immer die im Bericht dargelegten Auffassungen teilt, ist sie doch der Ansicht, daß der Ruding-Ausschuß angesichts der ihm gesetzten Frist eine bemerkenswerte Gesamtuntersuchung hervorgebracht und die ihm gestellten Fragen präzise beantwortet hat. Der Ausschuß trägt auf diese Weise in besonderem Maße zu einer breit angelegten Diskussion bei, die sowohl in der Gemeinschaft als auch auf internationaler Ebene über die Funktion der Körperschaftsteuer und ihre Wirkung auf die grenzüberschreitenden Finanz- und Investitionsströme begonnen hat. Die vorliegende Mitteilung enthält die ersten Reaktionen der Kommission auf die vom Ausschuß formulierten Schlußfolgerungen und Empfehlungen.

Die Kommission beabsichtigt, auf der Grundlage des Berichts des Ausschusses und der vorliegenden Mitteilung, im zweiten Halbjahr 1992 eine umfassende Konsultation der Steuerbehörden der zwölf Mitgliedstaaten und der anderen interessierten Kreise einzuleiten, bevor sie Vorschläge für einschlägige Gemeinschaftsvorschriften ausarbeitet.

ERSTER TEIL - WIRTSCHAFTSANALYSE UND MITTELFRISTIGE PERSPEKTIVEN FÜR  
DIE UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

4. Um die grundlegenden Fragen zu prüfen, mit dessen Beantwortung der Ausschuß beauftragt worden war, hat dieser zunächst die Hauptunterschiede zwischen den Körperschaftsteuersystemen der Mitgliedstaaten aufgelistet, dies unter dem Gesichtspunkt der Art des Steuersystems, der Nominalsätze, der Definition der Bemessungsgrundlage sowie der verschiedenen Steuererleichterungen, der Quellensteuer auf Einkünfte, die ins Ausland gehen, und der Art und Weise, wie der Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten entgegengewirkt wird.

Im Anschluß daran hat der Ausschuß eine Simulationsstudie und eine Umfrage durchgeführt, um festzustellen, ob die Unterschiede erhebliche Verzerrungen zur Folge haben.

5. Die auf der Simulationsstudie beruhende Untersuchung geht nach denselben Grundsätzen vor, die auch im jüngsten vom Steuerausschuß der OECD befürworteten OECD-Bericht über "Die Besteuerung der Gewinne in einer weltweiten Wirtschaft" befolgt wurden. Die Untersuchung wird somit von allen Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten akzeptiert und gutgeheißen. Der Ausschuß hat diese Analyse für die Gemeinschaft durch zusätzliche Simulationen erweitert, insbesondere was die Besteuerung der grenzüberschreitenden Einkommensströme betrifft.

Mit der Simulationsstudie soll festgestellt werden, in welchem Umfange das Steuersystem der einzelnen Mitgliedstaaten Anreize für inländische und ausländische Direktinvestitionen bietet. Die Studie untersucht zu diesem Zweck den Anteil der Körperschaftsteuer an den Kosten für inländisches und ausländisches Kapital.

6. Wegen der unterschiedlichen Steuersysteme unterscheidet sich auch die Steuerkomponente der Kapitalkosten inländischer Investitionen von einem Mitgliedstaat zum anderen. Viel wichtiger aber ist, daß diese Komponente bei Investitionen im oder aus dem Ausland in der Regel durchschnittlich höher liegt als bei inländischen Investitionen. Die Simulationsstudie zeigt z.B., daß die Steuer-

komponente der Kapitalkosten einer Investition bei einer hundertprozentigen Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat durch von der Muttergesellschaft zugeführte Mittel 2,1 % beträgt, während bei einer entsprechenden Investition bei einer Tochtergesellschaft im gleichen Land wie die Muttergesellschaft sie nur 0,7 % beträgt. Der Unterschied zwischen den Kapitalkosten für inländische und Auslandsinvestitionen ist bei Investitionen neu gegründeter Tochtergesellschaften, die stark auf die Finanzierungshilfe ihrer Muttergesellschaft angewiesen sind, noch größer. Außerdem unterscheidet sich die Steuerkomponente der Kapitalkosten bei Direktinvestitionen von Gesellschaften in oder aus einem anderen Mitgliedstaat ganz erheblich je nach Sitzstaat.

7. Die Simulationsergebnisse lassen die Feststellung zu, daß die Steuerunterschiede zwischen Mitgliedstaaten die Standortwahl für Investitionen beeinflussen und zu Wettbewerbsverzerrungen führen können, die der wirksamen Ressourcenallokation in der Gemeinschaft schaden.

A. Wesen und Umfang der steuerlich bedingten Verzerrungen

8. Die Ursachen für die Verzerrungen können entsprechend ihrer Wirkung auf ausländische Direktinvestitionen im einzelnen genannt werden. Zu den wichtigsten Ursachen gehört die internationale Doppelbesteuerung von Dividenden, die im wesentlichen auf folgenden Sachverhalt zurückzuführen ist:

- die Steuerabzüge an der Quelle (Quellensteuern), die von den Ländern der Quelle auf grenzüberschreitende Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen erhoben werden,
- die Anrechnungssteuern (z.B. advance corporation tax, précompte) auf Dividenden, die die Muttergesellschaften als im Ausland erwirtschaftete Gewinne ausschütten,
- und in geringerem Maße die unterschiedlichen Körperschaftsteuersätze.

9. Die Simulationsergebnisse lassen aber auch folgendes erkennen:

- Die von den Ländern der Quelle auf grenzüberschreitende Zinszahlungen zwischen Unternehmen erhobenen Quellensteuern,
- die Unterschiede zwischen den einzelstaatlichen Körperschaftsteuersystemen und
- die unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen der Mitgliedstaaten bei der Körperschaftsteuer

fallen als Grund für Ungleichbehandlung nicht so sehr ins Gewicht. Um die relative Bedeutung der etwaigen Verzerrungen zu beurteilen, ist man auf die Elemente angewiesen, die als Parameter im Modell vorgesehen sind. So wurden bei der Bemessungsgrundlage nur die Abzüge wegen Abschreibung und die Methoden zur Vorratsbewertung als Parameter gewählt, um zu bestimmen, wie sich die steuerrechtlichen Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten in diesem Bereich auf die Kapitalkosten niederschlagen. Wegen der Vielfalt und Verwickeltheit der Steuervorschriften über Rückstellungen konnte der Ausschuss angesichts der ihm eingeräumten Frist diesen Parameter nicht in das Modell aufnehmen. Die Untersuchungsergebnisse brauchen deswegen allerdings nicht in Frage gestellt zu werden.

10. Die Ergebnisse werden im Übrigen durch die Antworten auf die breit angelegte Umfrage bekräftigt, die der Ausschuss bei 8000 Unternehmen in 17 europäischen Ländern, darunter die 12 Mitgliedstaaten, durchgeführt hat. Diese Umfrage hat ergeben, daß die multinationalen Unternehmen die Wahl des Landes, in dem sie investieren, tatsächlich von steuerlichen Erwägungen abhängig machen. So zeigen die Antworten in 48 % der Fälle, daß die Besteuerung immer oder häufig ein entscheidender Faktor bei der Wahl des Standorts einer Produktionseinheit ist. Handelt es sich um ein Forschungszentrum, trifft dies für 41 % der Befragten zu. Im Falle einer Finanzgesellschaft steigt dieser Anteil auf 78 %. Dies führt zu dem Schluß, daß die steuerlichen Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten einen echten jedoch variablen Einfluss, je nach Art der Investitionen, auf die Entscheidungen der multinationalen Unternehmen über die Standortwahl im Ausland haben und zu Wettbewerbsverzerrungen führen können, insbesondere im Bereich des Finanzsektors. Dies könnte eine

unbefriedigende Ressourcenallokation innerhalb der Gemeinschaft zur Folge haben, was zu einer Produktivitätsminderung führen würde und wiederum der allgemeinen Wettbewerbsfähigkeit der Gemeinschaft gegenüber Drittländern abträglich sein könnte. Obwohl die Effizienzverluste der Wirtschaft infolge der steuerlich bedingten Wettbewerbsverzerrungen nicht quantifiziert werden konnten, besteht hinreichend Grund zu der Annahme, daß sie wegen des starken Einflusses der Besteuerung auf die Standortwahl für Investitionen und auf Finanzierungsentscheidungen erheblich sein dürften.

11. Die Wünsche der Unternehmen reichen jedoch über die Beseitigung der in der Simulationsstudie bereits erwähnten wesentlichen steuerlichen Ursachen der Wettbewerbsverzerrungen hinaus. Hier liegt das besondere Interesse der Umfrage, die zwei zusätzliche Probleme beleuchtet, nämlich die Kompliziertheit der Steuervorschriften (diese Kompliziertheit hat in der Gemeinschaft in ihrer gegenwärtigen Zusammensetzung die "Stärke 12" erreicht) und die Unbeständigkeit der Steuermaßnahmen im allgemeinen. Die Unternehmen wünschen eine echte Vereinfachung und eine größere Beständigkeit der Steuervorschriften, mit denen sie tagtäglich konfrontiert werden.

#### B. Risiken einer Verminderung der Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten

12. Der Ausschuß hat nicht nur versucht, die Wirkung der steuerlich bedingten Wettbewerbsverzerrungen auf die Wirtschaft der Gemeinschaft zu bewerten, sondern auch die Auswirkungen eines Steuerwettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten auf die Körperschaftsteuereinnahmen. Wegen fehlender zuverlässiger statistischer Informationen hat sich der Ausschuß kein Urteil darüber bilden können, ob ein derartiger Wettbewerb zu einer erheblichen Verminderung der Steuereinnahmen führen würde.
13. Mehrere Anhaltspunkte führen jedoch zu der Vermutung, daß eine ernsthafte Verminderung der Körperschaftsteuereinnahmen wenig wahrscheinlich ist. Für die Mitgliedstaaten besteht nämlich einerseits die Notwendigkeit, die Körperschaftsteuer als Ergänzung zu ihrer Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen beizubehalten, während andererseits klar ist, daß das Steuerrecht nur ein - gewiß wichtiges - Element unter anderen ist, die bei

Standortentscheidungen von Gesellschaften eine Rolle spielen. Das Risiko einer Verminderung der Steuereinnahmen stellt also gegenwärtig offensichtlich keine echte Gefahr dar, die eine vollständige Angleichung der Körperschaftsteuern in der Gemeinschaft rechtfertigen würde.

14. Der Ausschuß macht sich jedoch Sorgen wegen der in den Mitgliedstaaten zu beobachtenden Tendenz, steuerliche Sonderregelungen einzuführen, um durch weltweite Mobilität gekennzeichnete Tätigkeiten anzuziehen. Diese Regelungen sind für das Gastland in der Regel mit einem geringen Verlust an Steuereinnahmen verbunden. Für das Land aber, dem die betreffenden Tätigkeiten entzogen werden, kann der Steuerverlust erheblich sein. Auf jeden Fall käme es dieses Land ebenfalls teuer zu stehen, würde es ein Gegengewicht zu diesen Sonderregelungen schaffen, um die betreffenden Tätigkeiten in seinem Gebiet zu behalten. Deswegen ist zu befürchten, daß die besagten Sonderregelungen nicht nur zu einer Verminderung der Steuereinnahmen, sondern auch zu einem Rückgang der Wirtschaftstätigkeit in bestimmten Sektoren führen.

Der Ausschuß verweist diesbezüglich auf die Notwendigkeit einer strengeren Kontrolle der Anreizmassnahmen durch die Kommission und empfiehlt die Einführung eines Körperschaftsteuer-Mindestsatzes für die gesamte Gemeinschaft.

#### C. Steuerkonvergenz in der Gemeinschaft

15. Nachdem der Ausschuß festgestellt hat, welche Wirkungen die durch die steuerlich bedingten Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten hervorgerufenen Verzerrungen haben, hat er sich die Frage gestellt, inwieweit ein selbständiges Einzelvorgehen der Regierungen diese Unterschiede nivellieren könnte oder ob irgendein Tätigwerden auf Gemeinschaftsebene notwendig ist.
16. Die Erfahrungen der letzten zehn Jahre haben gezeigt, daß sich die Steuersysteme der Mitgliedstaaten auch ohne eine gemeinschaftspolitische Maßnahme in gewisser Weise aufeinander zuentwickelt haben. So haben sich nicht nur die Nominalsätze der Körperschaftsteuer in den Mitgliedstaaten zwischen 1985 und 1991 in gewissem Umfang einander genähert, sondern sie sind auch durchschnittlich (ungewogen) um etwa 7 Prozentpunkte von 46,9 % im



Jahre 1985 auf 40,1 % im Jahre 1991 zurückgegangen.

Diese Konvergenz erklärt sich nur zum Teil aus dem Steuerwettbewerb zwischen den Ländern, seien diese Mitgliedstaaten oder Drittländer. Sie ist im wesentlichen auf die wachsende Bereitschaft der Staaten zurückzuführen, durch Senkung der Steuersätze und Verminderung der Steuervorteile objektivere Steuersysteme einzuführen.

17. Noch interessanter aber ist die Feststellung, daß sich die Steuerkomponenten in den einzelnen Mitgliedstaaten während des gesamten Jahrzehnts erheblich aufeinander zuentwickelt haben und daß diese Konvergenz vor allem den nach unten hin konvergierenden Zinssätzen und Inflationsraten dieser Länder und weniger einem gezielten Vorgehen der einzelstaatlichen Steuerverwaltungen zuzuschreiben ist.
  
18. Trotz der in den vergangenen zehn Jahren beobachteten Steuerkonvergenz hält es der Ausschuß für wenig wahrscheinlich, daß die Mitgliedstaaten im Alleingang die größten Verzerrungen, die das Funktionieren des Binnenmarkts beeinträchtigen, spürbar vermindern können. Seines Erachtens ist deswegen ein Handeln auf Gemeinschaftsebene notwendig.

ZWEITER TEIL - LEITLINIENVORSCHLAG IM ANSCHLUSS  
AN DIE EMPFEHLUNGEN DES AUSSCHUSSES

19. Die Empfehlungen des Ausschusses lassen sich in zwei Kategorien einordnen:

Die einen betreffen die Beseitigung der Doppelbesteuerung der grenzüberschreitenden Einkommensströme und insbesondere die Beseitigung der Quellensteuern, die Vorschriften über Verrechnungspreise, die Konzernbesteuerung, die Konzertierung bei bilateralen Abkommen und die Gleichbehandlung der ausländischen und inländischen Dividenden;

die anderen betreffen die Körperschaftsteuer unter dem dreifachen Aspekt der Sätze, der Bemessungsgrundlage und der Systeme.

- 20.1. Außerdem hat der Ausschuß einen Dreiphasen-Zeitplan für die Durchführung der empfohlenen Maßnahmen aufgestellt. Die Maßnahmen der Phase I sollen zum Jahresende 1994 angewandt werden, die Maßnahmen der Phase II während der zweiten Stufe der Wirtschafts- und Währungsunion und die Maßnahmen der Phase III gleichzeitig mit der Vollendung der Wirtschafts- und Währungsunion.
- 20.2. Angesichts der Bedeutung des Steuerwesens für die Souveränität der Mitgliedstaaten und des Grundsatzes der Subsidiarität spricht sich der Ausschuss für ein gemeinschaftliches Vorgehen aus, das sich auf das unerlässliche Mindestmass für das Funktionieren des Binnenmarktes beschränkt.
- 20.3. Unter Berücksichtigung der Empfehlungen des unabhängigen Sachverständigenausschusses schlägt die Kommission ein pragmatisches und schrittweises Vorgehen vor, das berücksichtigt, dass die Besteuerung bei den Investitionsentscheidungen nur ein Element unter anderen ist. Bei ihrem Vorgehen auf der Grundlage des Prinzips der Subsidiarität, wird die Kommission unter Berücksichtigung des allgemeinen steuerlichen Umfelds der Mitgliedstaaten und der haushaltsmässigen Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Er-

ichtung der Wirtschafts- und Währungsunion, nach Konsultierung der betroffenen Kreise, gezielte Massnahmen zur Beseitigung der durch die Verzerrungen hervorgerufenen Probleme, vorschlagen.

21. Die Empfehlungen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung der grenzüberschreitenden Einkommensströme fügen sich im großen und ganzen reibungslos in die vom Rat bereits erlassenen oder von der Kommission vorgeschlagenen Maßnahmen ein. Außerdem ergeben sich die Gründe für diese Maßnahmen im allgemeinen aus der Wirtschaftsanalyse, auf die im ersten Teil hingewiesen wurde.
22. Die Maßnahmen zur Angleichung der einzelstaatlichen Körperschaftsteuervorschriften müssen differenzierter beurteilt werden. Hierfür sprechen nicht nur ihr komplizierter Charakter, sondern auch die Tatsache, daß ihre wirtschaftliche Grundlage weniger gesichert erscheint, sowie die Folgen ihrer Anwendung für die Steuereinnahmen und die Entscheidungsbefugnis der Mitgliedstaaten.  
Der vom Ausschuß aufgestellte Zeitplan zeugt von der Notwendigkeit, die auch für andere Bereiche wie die WWU gilt, für das Vorgehen aufeinanderfolgende Abschnitte und Phasen vorzusehen.

A. BESEITIGUNG DER DOPPELBESTEUERUNG DER GRENZÜBERSCHREITENDEN EINKOMMENSSTRÖME

23. Die Empfehlungen des Ruding-Ausschusses betreffen vorrangig die Beseitigung der Doppelbesteuerung der grenzüberschreitenden Einkommensströme. Die Empfehlungen fügen sich unmittelbar in die von der Kommission in ihrer Mitteilung an das Parlament und an den Rat vom 20. April 1990 für die Unternehmensbesteuerung vorgeschlagene Strategie ein, die die Errichtung und das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes gewährleisten soll.

Die Kommission begrüßt es, daß der Ruding-Ausschuß die am 20. April 1990 von ihr aufgestellten Leitlinien als fundamental anerkennt.

- 1) Bereits erlassene Gemeinschaftsmaßnahmen, die gegenwärtig umgesetzt oder ratifiziert werden

Der Ministerrat hat am 23. Juli 1990 ein aus zwei Richtlinien und einem multilateralen Übereinkommen bestehendes Maßnahmenpaket genehmigt, um die grenzüberschreitende Zusammenarbeit zwischen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten zu fördern.

24. Die Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>(1)</sup> zielt darauf ab, die Doppelbesteuerung der Gewinnausschüttungen einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat zu beseitigen. Sie sieht daher vor, daß der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft alle Steuerabzüge an der Quelle beseitigt und der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft entweder die Dividenden von der Steuer befreit oder die im Staat der Tochtergesellschaft bereits gezahlte Steuer bei der Steuer der Muttergesellschaft anrechnet.
25. Die Fusions-Richtlinie<sup>(2)</sup> sieht den Aufschub der Besteuerung des Wertzuwachses vor, der bei der grenzüberschreitenden Umstrukturierung von Unternehmen in Form von Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und dem Austausch von Anteilen entsteht. Die Besteuerung des Wertzuwachses wird solange zurückgestellt, bis die betreffenden Vermögenswerte tatsächlich realisiert oder über die Grenze gebracht worden sind. Auf diese Weise können ohne sofortige steuerliche Belastungen Unternehmen der Gemeinschaft umstrukturiert werden und so unter anderem ihre weltweite Wettbewerbsfähigkeit verbessern.

Beide Richtlinien sollten zum 1.1.1992 in einzelstaatliches Recht umgesetzt werden. In einigen Mitgliedstaaten hat sich diese Umsetzung verzögert. Die Kommission wird die erforderlichen Massnahmen ergreifen, damit die Umsetzung der beiden Richtlinien tatsächlich verwirklicht wird.

---

(1) 90/435/EWG Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten. ABI. L225 - 20 August 1990.

(2) 90/434/EWG Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen. ABI. L225 - 20 August 1990.

26. Das Schlichtungs-Übereinkommen<sup>(1)</sup> wird dafür sorgen, sobald es von allen Mitgliedstaaten ratifiziert ist, dass innerhalb einer bestimmten Frist die Doppelbesteuerung beseitigt wird, zu der es zu Lasten einer Unternehmensgruppe kommt, wenn eine Steuerbehörde die Gewinne erhöht, die ein Unternehmen durch Geschäfte mit einem verbundenen Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat erzielt hat, ohne daß die Gewinne des letztgenannten Unternehmens entsprechend berichtigt worden sind.
27. Der Ruding-Ausschuß ist über die derzeitige Umsetzung der Fusions-Richtlinie und der Mutter-Tochter-Richtlinie unterrichtet und fordert alle Mitgliedstaaten auf, das Schlichtungs-Übereinkommen baldmöglichst zu ratifizieren, sofern dies noch nicht geschehen ist.

## 2) Vorgeschlagene ergänzende Maßnahmen

Der Ausschuß unterbreitet zur Ergänzung oder Fortführung der von der Kommission bereits eingeleiteten Maßnahmen folgende Empfehlungen.

### 2.1. Die Quellensteuer

28. Der Ausschuß befürwortet:

- die Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Mutter-Tochter-Richtlinie auf alle Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform (Phase I) und später auf alle einkommensteuerpflichtigen Unternehmen (Phase II);
- die spürbare Herabsetzung der in der Mutter-Tochter-Richtlinie vorgesehenen Kapitalbeteiligung (Phase I);
- die Annahme des Vorschlags für eine Richtlinie über Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren<sup>(2)</sup>, deren Anwendungsbereich auf alle Zahlungen dieser Art ausgedehnt werden muß (Phase I).

29. Die Kommission hält die Erweiterung des Anwendungsbereichs der Mutter-Tochter-Richtlinie nach den Vorstellungen des Ausschusses für äußerst wünschenswert, um Doppelbesteuerungen noch weiter abzubauen, da diese der internationalen Unternehmenstätigkeit am

---

(1) 90/436/EWG. Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen. ABl. L225 - 20 August 1990.

(2) COM(90)571. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten. ABl. C53 - 28 Februar 1991.

meisten schadet. Diese Erweiterung müßte sowohl den Körperschaftsteuerpflichtigen Muttergesellschaften als auch den Gesellschaften zugute kommen, die der auf natürliche Personen erhobenen Einkommensteuer unterliegen, um Diskriminierungen zu vermeiden.

30. Nach Ansicht der Kommission sollte auch der Anwendungsbereich der Fusions-Richtlinie erweitert werden, um hier gleichfalls eine größere Homogenität zu gewährleisten. Der Anwendungsbereich müßte für alle vier von der Richtlinie erfaßten Vorgänge (Fusionen, Spaltungen, Einbringung von Unternehmensteilen und Austausch von Anteilen) auf alle Gesellschaften ausgedehnt werden und darüber hinaus auf Einzelunternehmen, für die von den vier Vorgängen nur die Einbringung von Unternehmensteilen in Frage kommt.

Unter Berücksichtigung der bereits im Gang befindlichen Konsultationen werden bis zum Jahresende entsprechende Richtlinienvorschläge für die Gesamtheit dieser Gebiete ausgearbeitet werden.

Die Kommission will außerdem mit den Mitgliedstaaten neue Verfahren untersuchen, um die Anwendung der vertraglichen Quellensteuervorschriften zu vereinfachen und zu beschleunigen.

## 2.2. Allgemeine Vorschriften über Verrechnungspreise

### 2.2.1. Verrechnungspreise

31. Die Kommission begrüßt ebenfalls die Empfehlung, in der sie aufgefordert wird, im Einvernehmen mit den Mitgliedstaaten Maßnahmen zu treffen, um Vorschriften oder Verfahren für die Berichtigung der von den Mitgliedstaaten praktizierten Verrechnungspreise aufzustellen (Phase I).

Diese Empfehlung stimmt mit der Idee überein, daß das Schlichtungs-Übereinkommen, das eine nachträgliche Beseitigung der Doppelbesteuerung garantiert, durch Vorschriften ergänzt werden müßte, die auf die Verhinderung der Entstehung der Doppelbesteuerung abzielen. Auf diesem Gebiet geht die Kommission von dem Grundsatz aus, dass der unter uneingeschränkten Wettbewerbsbedingungen festgelegte Preis ("dealing at arm's length") die Grundlage für die Verrechnungspreise bilden muss, wie das auch in dem Schlichtungs-Übereinkommen vom 23. Juli 1990 festgelegt wurde. Die diesbezüglichen Vorstellungen der Dienststellen der Kommission wurden bereits mit dem Ständigen Ausschuss der Leiter der nationalen Steuerverwaltungen im April 1991 erörtert.

Diese sehen die Einführung eines jeder Verrechnungspreisberichtigung vorangehenden Konzertierungs-

verfahrens vor, das durch gleichzeitige oder gemeinsame Steuerkontrollen erleichtert werden könnte, und die Entwicklung der Praxis der sogenannten "rulings"<sup>(1)</sup>

Die Kommission weist in diesem Zusammenhang darauf hin, daß sie in Übereinstimmung mit dem Schlichtungs-Übereinkommen vom 23. Juli 1990 an dem Grundsatz eines unter uneingeschränkten Wettbewerbsbedingungen ("dealing at arm's length") festgesetzten Preises als Grundlage der Verrechnungspreise festhält.

#### 2.2.2 Unzureichende Kapitalausstattung

32. Desgleichen befürwortet die Kommission die Empfehlung, in der sie aufgefordert wird, in Absprache mit den Mitgliedstaaten einen gemeinsamen Vorschlag für die Definition und die Behandlung der unzureichenden Kapitalausstattung zu unterbreiten (Phase II).

Die Empfehlung zielt darauf ab, Situationen der Doppelbesteuerung zu vermeiden, die dort entstehen könnten, wo die Mitgliedstaaten bei unzureichender Kapitalausstattung unterschiedliche Vorschriften anwenden oder diese Vorschriften von den Steuerbehörden unterschiedlich ausgelegt werden. Dies wäre beispielsweise der Fall, wenn Zinszahlungen zwischen verbundenen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten von einem Mitgliedstaat als Dividenden angesehen werden.

#### 2.2.3. Aufteilung der Aufwendungen für die Hauptverwaltung

33. Der Ausschuß empfiehlt außerdem, daß die Kommission die Aufteilung der Kosten für die Hauptverwaltung im Wege einer Richtlinie so vorschlägt, dass eine Nichtabzugsfähigkeit dieser Kosten in den Mitgliedstaaten vermieden wird.

Er empfiehlt auch, daß die Richtlinie den Begriff der Kosten zu Lasten des Anteilseigners definiert, um zu verhindern, daß diese Kosten weder im Land der Muttergesellschaft noch im Land der Tochtergesellschaft abgezogen werden können.

---

(1) Diese Praxis gibt den Unternehmen die Möglichkeit bei der Steuerbehörde um vorherigen Bescheid über die steuerlichen Folgen einer geplanten wirtschaftlichen und/oder rechtlichen Massnahmen zu erlangen.

Sofern diese Probleme nicht durch Abkommen geregelt sind, begrüßt die Kommission die beiden Empfehlungen und wird mit den betroffenen Kreisen die notwendigen Konsultationen im Hinblick auf ihre Verwirklichung einleiten.

### 2.3. Bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen

34. Die Kommission stimmt ebenfalls den Empfehlungen für bilaterale Steuerabkommen zu. Dies gilt sowohl für die an die Mitgliedstaaten gerichtete Aufforderung, das Netz der Abkommen und deren Tragweite innerhalb der Gemeinschaft zu vervollständigen (Phase I) als auch für die Formulierung einer gemeinsamen Politik bei Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittländern (Phase II). Die Kommission ist jedoch der Ansicht, daß sich diese Maßnahmen auf die Bereiche beschränken sollten, die von großem Interesse für die Gemeinschaft sind, was insbesondere für die Regelungen zutrifft, die Gegenstand von Gemeinschaftsvorschriften sind.
35. Die Kommission wird dafür Sorge tragen, daß das Diskriminierungsverbot des EWG-Vertrags sowie das Steuerrecht der Gemeinschaft, so wie es in den 1990 erlassenen Richtlinien ausgestaltet ist, in den Abkommen, die zwischen den Mitgliedstaaten untereinander und mit Drittländern bestehen, genauestens beachtet wird.
36. Die Kommission begrüßt jede Form der Konzertierung in diesem Bereich. Mit den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten wurden bei informellen Zusammenkünften bereits Gespräche darüber geführt. Die Kommission wird neue Initiativen ergreifen, um bestimmte Fragen im Zusammenhang mit den bilateralen Steuerabkommen im Sinne der Vorschläge des Ausschusses auf Gemeinschaftsebene zu regeln.

### 2.4. Besteuerung von Unternehmensgruppen

37. Nach Auffassung des Ruding-Ausschusses stellen fehlende Regelungen, die es den in der Gemeinschaft ansässigen Unternehmensgruppen gestatten würden, Verluste in einem Mitgliedstaat durch die in einem anderen Mitgliedstaat erwirtschafteten Gewinne auszugleichen, ein Hemmnis für grenzüberschreitende Investitionen dar.

Der Ausschuß empfiehlt daher die Annahme des Richtlinienvorschlags, der die Berücksichtigung der Verluste von in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften vorsieht.



38. Andere Empfehlungen, die sich mit dieser Problematik befassen, betreffen die Einführung eines umfassenden vertikalen und horizontalen Verlustausgleichs innerhalb von Unternehmensgruppen auf nationaler Ebene (Phase II) sowie einen vollständigen Verlustausgleich innerhalb von Unternehmensgruppen in der Gemeinschaft (Phase III).

Was den Verlustausgleich auf nationaler Ebene anbelangt, so ist die Kommission der Ansicht, daß sich die Gemeinschaft auf die Regelung grenzübergreifender Probleme beschränken sollte und es Sache der Mitgliedstaaten ist, ihr innerstaatliches Recht gegebenenfalls den Regelungen anzupassen, die für die Beziehungen der Mitgliedstaaten untereinander gelten.

Auf diesem Konzept beruhen die beiden Richtlinien, die der Rat am 23. Juli 1990 erlassen hat. Gleiches gilt für den Richtlinienvorschlag über die Berücksichtigung von Auslandsverlusten<sup>(1)</sup>.

Langfristig wäre ein gemeinschaftsweiter Verlustausgleich anzustreben. Die Einführung einer solchen Regelung ist jedoch nur dann möglich, wenn die Vorschriften über die Steuerbemessungsgrundlage stärker konvergieren. Mit einheitlicheren Vorschriften würde vor allem vermieden, daß die Verlustberechnung zu unterschiedlichen Ergebnissen führt, wenn sie nach den Vorschriften des Staates erstellt wird, in dem sich die Betriebsstätte bzw. Tochtergesellschaft befindet, oder nach den Vorschriften des Staates, in dem die Muttergesellschaft ihren Sitz hat. Der vollständige Verlustausgleich innerhalb der Unternehmensgruppe führt - von einigen steuertechnischen Besonderheiten abgesehen - im wesentlichen zum gleichen Ergebnis wie die Konsolidierung, bei der sowohl die Gewinne als auch die Verluste auf der Ebene der Unternehmensgruppe berücksichtigt werden.

#### 2.5. Steuerliche Gleichbehandlung inländischer und ausländischer Dividenden

39. Der Ausschuß hat zwei besonders wichtige Empfehlungen zur Beseitigung der Diskriminierung bei der Behandlung grenzüberschreitender Einkommensströme abgegeben.

---

(1) COM(90)595. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften. ABl. C53 - 28 Februar 1991.

Nach der ersten Empfehlung sollen die Mitgliedstaaten, die auf die Ausschüttung von in einem anderen Mitgliedstaat erzielten Gewinnen eine Ausgleichssteuer erheben (ACT, précompte usw.) gegenseitig verpflichtet werden, auf diese Steuer die Körperschaftsteuer anzurechnen, die in einem anderen Mitgliedstaat auf die von einer Tochtergesellschaft ausgeschütteten Dividenden oder auf die von einer Betriebsstätte erwirtschafteten Gewinne entrichtet worden ist.

Der zweiten Empfehlung zufolge sollen die Mitgliedstaaten, die für von inländischen Anteilseignern aus inländischen Gesellschaften bezogene Dividenden verschiedene Formen der Steuervergünstigung vorsehen, entsprechende Vergünstigungen für Dividenden, die inländische Anteilseigner von Unternehmen in anderen Mitgliedstaaten erhalten, gewähren.

Diese beiden Maßnahmen sollen in Phase I realisiert werden.

40. Die Kommission schließt sich diesen Anregungen des Ausschusses an und will mit den Mitgliedstaaten erörtern, wie die beiden Empfehlungen am besten umgesetzt werden können. Ein Vorbehalt besteht allerdings hinsichtlich der Bedingung der Gegenseitigkeit. Mit einer solchen Bedingung könnten nicht alle derzeit bestehenden Formen der steuerlichen Diskriminierung beseitigt werden, da sich die Vorteile der ersten Regelung auf die Mitgliedstaaten beschränken würden, die ein Anrechnungsverfahren anwenden, und die der zweiten Regelung auf die Mitgliedstaaten, die Anteilseignern, wenn sie natürliche Personen sind, Steuervergünstigungen (einschließlich der verschiedenen Anrechnungsformen) gewähren. Gewinne aus Mitgliedstaaten, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, blieben dadurch unberücksichtigt.

Wie die Kommission feststellt, empfiehlt der Ausschuß nicht, die Mitgliedstaaten, die Anrechnungsverfahren anwenden, zu verpflichten, nichtansässigen Anteilseignern eine Steuergutschrift zu gewähren. Hierzu ist anzumerken, daß eine solche Maßnahme Investitionsentscheidungen und Kapitalbewegungen beeinflussen könnte, da sie darauf abzielt, ausländische Investoren durch eine staatliche Beihilfe anzulocken. Die Kosten der Steuergutschrift gingen nämlich zu Lasten des Haushalts des Sitzstaates der Gesellschaft.

B. MASSNAHMEN IN BEZUG AUF KÖRPERSCHAFTSTEUERSÄTZE,  
-BEMESSUNGSGRUNDLAGE UND -SYSTEME

1. **Körperschaftsteuersätze**

1.1 Vorschläge des Ausschusses

41. Laut Empfehlung des Ausschusses sollte der Rat in einer Richtlinie für alle Gesellschaften, ob sie Gewinne einbehalten oder Dividenden ausschütten, einen Körperschaftsteuer-Mindestsatz von 30 % festlegen. Darüber hinaus empfiehlt der Ausschuss in allen Mitgliedstaaten einen Körperschaftsteuer-Höchstsatz von 40 %. Nach Ansicht des Ausschusses sollte es in den Mitgliedstaaten zudem nur eine Form der Körperschaftsteuer geben. Falls dies nicht möglich ist, sollten die kommunalen Steuern bei der Festlegung des Körperschaftsteuer-Nominalsatzes berücksichtigt werden, so daß sich der kumulierte Steuersatz zwischen 30 und 40 % bewegt.

Die erste Empfehlung sollte während der Phase I realisiert werden, während die beiden anderen Vorschläge in Phase II umgesetzt werden sollten.

1.2 Standpunkt der Kommission

a) Körperschaftsteuer-Mindestsatz

42. Aus der im Bericht dargelegten Wirtschaftsanalyse geht hervor, daß der Unterschied zwischen den Körperschaftsteuer-Nominalsätzen einer der wesentlichen Störfaktoren ist, der sich bei Investitionsentscheidungen verzerrend auf die Standortwahl auswirken kann (vgl. Absätze 3-5). Die Empfehlung des Ausschusses zugunsten eines Mindestsatzes von 30 % stützt sich zum einen auf diese Analyse und zum anderen auf den Umstand, daß ein durch Senkungen des Körperschaftsteuer-Nominalsatzes verursachter übermäßiger Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten mit der Zeit zu einer Minderung des Steueraufkommens führen kann. Mit einem Körperschaftsteuer-Mindestsatz wären einem derartigen Steuerwettbewerb Grenzen gesetzt.
43. Da alle sonstigen Beschränkungen für grenzüberschreitende Handels- und Investitionstätigkeiten nach und nach abgebaut werden, besteht nach Auffassung der Kommission die Gefahr, daß sich ein übermäßiger Steuerwettbewerb nicht nur über die Steuersätze, sondern auch über die Bemessungsgrundlage herausbilden könnte, wenn einige Mitgliedstaaten versuchen, durch "Steuerdumping" Investitionen,

Spareinlagen oder andere durch weltweite Mobilität gekennzeichnete Aktivitäten ins Land zu holen. Besonders groß dürfte die Gefahr bei den Finanzdienstleistungen sein.

Die Kommission beabsichtigt weitere Erörterungen über den Grundsatz und die Höhe eines Mindestsatzes mit den Mitgliedstaaten einzuleiten.

44. In der Tat wirkt dieser Vorschlag trotz seines grundsätzlichen Interesses, auch im Hinblick darauf, dass dieses Vorgehen auch bei den indirekten Steuern (MwSt und Verbrauchsteuern) beschlossen wurde, eine gewisse Anzahl von Problemen auf.

Der vom Ruding-Ausschuss vorgeschlagene Satz von 30 % erscheint jedoch auf den ersten Blick etwas überhöht.

Ausserdem müsste auch der bestehende Zusammenhang zwischen der Höhe des Satzes und der Struktur der steuerlichen Bemessungsgrundlagen berücksichtigt werden.

Die Einführung eines Mindestsatzes dieser Höhe könnte in den Mitgliedstaaten die Beibehaltung eines ermäßigten Satzes für Gewinne, die einen bestimmten Betrag unterschreiten, erschweren. Dieser ermäßigte Satz dient vor allem dazu, die Steuerlast für kleine und mittlere Unternehmen zu erleichtern.

Auch ist zu bedenken, dass die Mitgliedstaaten durch die Festsetzung eines Mindestsatzes auf Gemeinschaftsebene einer Steuerkonkurrenz durch Drittländer stärker ausgesetzt wären. Hier müssen daher ebenfalls das Steuerrecht und insbesondere die nationalen Steuersätze berücksichtigt werden, die in den EFTA-Ländern gelten, die einen Beitrittsantrag gestellt haben.

Die Einführung eines Mindestsatzes könnte auch in der Weise geschehen, dass er nur für einen begrenzten Zeitraum festgelegt wird.

b) Körperschaftsteuer-Höchstsatz

45. Die Kommission sieht keine Notwendigkeit für die Einführung eines Höchstsatzes. Der Ruding-Ausschuss hat selbst bei der Abfassung seiner Empfehlung (einseitiges Vorgehen der Mitgliedstaaten anstelle einer Entscheidung auf Gemeinschaftsebene) in Betracht

gezogen, dass in Anbetracht des Grundsatzes der Subsidiarität, die Festlegung eines Höchstsatzes in die Souveränität der Mitgliedstaaten fällt.

c) Berücksichtigung der lokalen Steuern bei der Festsetzung des Körperschaftsteuer-Nominalsatzes

46. Der Ausschuß empfiehlt, daß in den Mitgliedstaaten nur eine Form der Körperschaftsteuer erhoben wird und schlägt vor, sämtliche von den Unternehmen zu entrichtenden lokalen Steuern mit mehreren Bemessungsgrundlagen (Aktiva/Gewinne) durch eine gewinnbezogene Steuer zu ersetzen.

Für die Mitgliedstaaten, für die die Unternehmensbesteuerung ein Mittel zur Finanzierung der lokalen Körperschaften ist, dürfte es politisch schwierig sein, ihre Rechtsvorschriften in dem vom Ausschuß gewünschten Sinne zu ändern.

2. Steuerbemessungsgrundlage

2.1 Allgemeine Regeln für die Feststellung der Bemessungsgrundlage

2.2.1 Vorschläge des Ausschusses

47. Die Empfehlungen des Ausschusses zu sämtlichen Elementen der Steuerbemessungsgrundlage sind sehr detailliert. Nach Ansicht des Ausschusses ist eine minimale Angleichung der Bemessungsgrundlage aus folgenden Gründen geboten:

- Die Unterschiede zwischen den einzelstaatlichen Vorschriften können Verzerrungen hervorrufen, die mit einer wirksamen Funktionsweise des Binnenmarktes unvereinbar sind.
- Die vorgeschlagene Harmonisierung der Körperschaftsteuersätze wäre ohne eine gleichzeitige Angleichung der Steuerbemessungsgrundlagen wenig sinnvoll.
- Bei den Steueranreizmassnahmen ist eine größere Transparenz erforderlich, was nicht möglich ist, wenn diese über Änderungen der Steuerbemessungsgrundlage geschaffen werden.

- Durch die unterschiedlichen Vorschriften zur Feststellung der Bemessungsgrundlage werden unternehmerische Aktivitäten innerhalb der Gemeinschaft vor allem für kleine und mittlere Unternehmen beträchtlich erschwert.

Der Ausschuß empfiehlt daher, die von ihm vorgeschlagenen Maßnahmen schrittweise in den Phasen I und II umzusetzen.

Eine weitere Empfehlung des Ausschusses, die die Besteuerungsgrundlage zwar nicht unmittelbar betrifft, mit ihr aber im Zusammenhang steht, bezieht sich auf eine gemeinschaftliche Angleichung des Fälligkeitsdatums der Steuern, (Phase II).

#### 2.1.2 Standpunkt der Kommission

48. Die Kommission hat Verständnis für die Argumentation des Ausschusses und räumt ein, daß die derzeit angewandten Vorschriften zur Feststellung der Steuerbemessungsgrundlage in den Mitgliedstaaten nicht nur zwischen den Mitgliedstaaten, sondern auch innerhalb eines Mitgliedstaats Wettbewerbsverzerrungen hervorrufen können.

Diese Bestimmungen beeinflussen mitunter durchaus die Entscheidungen, in bestimmte Vermögenswerte zu investieren (Maschinen, gewerblich genutzte Gebäude), die Entscheidungen über den Umfang des Lagerbestands sowie die Entscheidungen über bestimmte Finanzierungsformen (Eigenmittel oder Darlehen).

49. Die Kommission ist jedoch der Ansicht, daß die Empfehlungen des Ausschusses bei einigen Komponenten der Bemessungsgrundlage zu weit gehen und den Grundsatz der vom Ausschuß selbst vertretenen minimalen Harmonisierung nicht einhalten.

Die Wirtschaftsanalyse des Ausschusses zeigt, daß im allgemeinen die Unterschiede zwischen den Vorschriften zur Feststellung der Steuerbemessungsgrundlage für die von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Höhe der Kapitalkosten, relativ unerheblich sind.

Die Kommission hat auch zu berücksichtigen, daß die meisten der vom Ausschuß vorgeschlagenen Harmonisierungsmaßnahmen eine Verminderung der Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage zur Folge hätten, was bei ansonsten unveränderten Bedingungen eine Erhöhung der Sätze notwendig machen würde.

Nach Auffassung der Kommission sollte daher zunächst eingehend erörtert werden, ob und wie die Bemessungsgrundlage harmonisiert werden kann. Die Empfehlung des Ausschusses, eine Gruppe unabhängiger Steuerexperten einzusetzen, ist daher unter diesen Umständen verfrüht.

50. Unterdessen könnten allerdings einige gezielte Maßnahmen auf Gemeinschaftsebene in Angriff genommen werden. Hierzu gehören u.a. die Feststellung des steuerpflichtigen Gewinns, der Vortrag von Auslandsverlusten und die Abzugsfähigkeit der Versicherungsbeiträge für die Altersversorgung von oder für im Ausland tätige Arbeitnehmer sowie die Abzugsfähigkeit von Versicherungsprämien.

a) Feststellung des steuerpflichtigen Gewinns

Die Kommission stimmt dem Grundsatz zu, daß die Vorschriften zur Feststellung des steuerpflichtigen Gewinns unter keinen Umständen günstiger sein dürfen als die Vorschriften zur Feststellung des Handelsbilanzgewinns.

Diese Vorgabe würde zu einer größeren Wirtschaftstransparenz und zu einer Beschränkung des Steuerwettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten führen, die durch Einwirkung auf die Steuerbemessungsgrundlage versuchen, Wirtschaftstätigkeiten anzuziehen.

Andererseits dürfte eine solche Regelung nicht dazu führen, dass das Ergebnis gemäss der Handelsbilanz durch rein steuerlich beeinflusste Regelungen beeinträchtigt wird.

b) Verlustvortrag

Der Verlustvortrag, der ein wichtiger Bestandteil der Bemessungsgrundlage darstellt, ist bereits Gegenstand eines Richtlinienvorschlags, der 1984 vorgelegt und 1985<sup>(1)</sup> abgeändert worden ist. Dieser Vorschlag sollte zusammen mit dem Vorschlag zur Berücksichtigung der Verluste der in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften geprüft werden.

(1) COM(84)404. Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der steuerlichen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten zur Übertragung von Unternehmensverlusten.

c) Abzugsfähigkeit der für im Ausland tätige Mitarbeiter oder in ausländische Pensionsfonds eingezahlten Versicherungsbeiträge für die Altersversorgung

Zur Erleichterung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer und zur Beseitigung bestimmter Hindernisse für den freien Dienstleistungsverkehr in der Gemeinschaft empfiehlt der Ausschuß der Kommission, ein Konzept auszuarbeiten, damit Beiträge zur Altersversorgung von der Steuer abgezogen werden können, egal, wo sich der Pensionsfonds befindet.

Die Kommission begrüßt diese Empfehlung. Entsprechende Arbeiten wurden bereits aufgenommen. Auch andere Institutionen wie die OECD sind in diesem Sinne tätig.

Im Zusammenhang mit der Abzugsfähigkeit von Beiträgen, die an Pensionsfonds oder Versicherungsunternehmen gezahlt werden, macht der Ausschuß allgemein darauf aufmerksam, daß hier gewisse diskriminierende Maßnahmen festzustellen sind.

Eine eingehende Untersuchung dieser Probleme wird gegenwärtig vorgenommen, insbesondere unter Berücksichtigung eines kürzlich ergangenen Urteils des Gerichtshofes. Dieses Urteil stellt einerseits fest, dass die Verweigerung der Kürzung gegen die Freizügigkeit der Arbeitnehmer - als auch gegen das freie Niederlassungsrecht - verstößt, erkennt aber auch unter gewissen Bedingungen, in begrenzter und strikter Weise eine Nichtanwendung dieser Rechte aus Gründen der "Kohärenz der Steuerregelungen" an.

2.2.

Kleine und mittlere Unternehmen

51. Der Ausschuß möchte, daß die Unternehmen, die nicht als Kapitalgesellschaften gegründet wurden, das Recht erhalten, sich für die Körperschaftbesteuerung zu entscheiden, sofern eine solche Regelung während eines Mindestzeitraums angewandt wird.



52. Die Kommission hat sich stets für Maßnahmen zur Verbesserung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen für KMU eingesetzt und kann daher diesem Vorschlag folgen, den sie im übrigen schon früher vertreten hat.<sup>(1)</sup>

Mit den Vorschriften, die bereits im Bereich der direkten Steuern (Fusionsrichtlinie und Mutter-/Tochterraichtlinie) sowie im Bereich der indirekten Steuern (Richtlinie über die Mehrwertsteuerübergangsregelung)<sup>(2)</sup> erlassen worden sind, sollen Steuerhemmnisse beseitigt und der Verwaltungsaufwand für KMU, die in anderen Mitgliedstaaten Geschäfte tätigen wollen, verringert werden.

Die vorgeschlagene Maßnahme bietet den Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform eine steuerliche Gleichbehandlung. Unternehmen, die nicht als Kapitalgesellschaften gegründet wurden, hätten bessere Selbstfinanzierungsmöglichkeiten, da der Körperschaftsteuersatz in den meisten Mitgliedstaaten unter dem höchsten Einkommensteuersatz liegt. Ähnliche Bestimmungen gibt es bereits in Frankreich und Dänemark. So können sich in Frankreich Personengesellschaften, auf deren Gewinne bei den Gesellschaftern Einkommensteuer erhoben wird, für die Körperschaftsteuer entscheiden.

In Dänemark gelten ähnliche Regelungen.

Die Kommission will daher in dieser Richtung weiterarbeiten und prüfen, wie solche Maßnahmen in der Praxis angewandt werden könnten.

### 2.3 Steueranreize

53. Alle Steueranreize sollten nach Ansicht des Ausschusses außerhalb der Bemessungsgrundlage getroffen werden und transparent gestaltet sein. Der Ruding-Ausschuss unterstreicht ebenfalls, dass unter Berücksichtigung der zunehmenden Mobilität des Kapitals und der Aktivitäten auf dem Gebiet der Finanzdienstbesteuerungen, ein Risiko besteht, dass infolge der Steueranreizmassnahmen ungleiche Wettbewerbsbedingungen geschaffen werden. Die Kommission sollte, so der Ausschuss, bei den von ihr zu genehmigenden Steueranreizen, die als staatliche Beihilfen im Sinne von Artikel 92 EWGV anzusehen sind, strengere Maßstäbe als bisher anlegen.

(1) Siehe Bericht über die Aussichten für eine Angleichung der Steuersysteme in der Gemeinschaft, Beilage 1/80 Bull. EG.

(2) 91/680/EWG. Richtlinie des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen. ABl. L376 - 31 Dezember 1991.

Die Bedenken angesichts der in einigen Mitgliedstaaten geplanten oder bereits eingeführten steuerlichen Sondervorschriften zur Förderung bestimmter Wirtschaftszweige sind der Kommission nicht fremd. Alle derartigen steuerlichen Sondermaßnahmen müssen vor ihrer Einführung bei der Kommission als staatliche Beihilfen notifiziert werden. Die Kommission erkennt an, daß steuerliche Sonderregelungen unter bestimmten Voraussetzungen als Bestandteil eines kohärenten Regionalentwicklungsprogramms durchaus berechtigt sein können.

Unzweifelhaft können Steueranreizmassnahmen, die auf Gemeinschaftsebene festgelegt werden, eine wichtige Aufgabe übernehmen. Dies gilt beispielsweise für die Steueranreizmassnahmen, die die Kommission in ihrem Richtlinienvorschlag zur Einführung einer CO<sub>2</sub>- und Energiesteuer aufgeführt hat, um Investitionen zur Verringerung der industriell verursachten Umweltverschmutzung zu fördern.

Darüber hinaus wäre es wünschenswert, wenn auch die Steueranreizmassnahmen beispielsweise zugunsten der Forschung und Entwicklung und des Umweltschutzes den Transparenzanforderungen entsprächen und Maßnahmen wie Steuergutschriften der Vorzug vor Anreizen, die sich auf die Steuerbemessungsgrundlage auswirken, gegeben würde.

### 3. Körperschaftsteuersystem

#### 3.1 Vorschläge des Ausschusses

54. Der Ausschuß empfiehlt, daß die Kommission und die Mitgliedstaaten während Phase I verschiedene Vorgehensweisen erörtern, um zu bestimmen, welche Grundlage sich am besten für ein gemeinsames Körperschaftsteuersystem in der Gemeinschaft eignet.

Der Ausschuß hält es weder für möglich noch für notwendig, kurzfristig ein gemeinsames Körperschaftsteuersystem einzuführen. Langfristig bedingt die fortschreitende Integration und insbesondere die europäische Wirtschafts- und Währungsunion jedoch die Einführung eines solchen Steuersystems, um eine steuerliche Neutralität hinsichtlich der Wahl der Rechtsform der Gesellschaften, den

Finanzierungsmethoden und der Standortwahl zu gewährleisten, und um die Voraussetzungen für die Gründung eines leistungsfähigen europäischen Wertpapiermarkts zu schaffen.

Die Ausschußmitglieder sprachen sich in ihrer Mehrzahl für eine Erleichterung der Doppelbesteuerung beim Empfänger der Dividenden aus.

55. Der Ausschuß schlägt zum einen die Einführung einer einheitlichen Quellensteuer in Höhe von 30 % auf die von den in der Gemeinschaft ansässigen Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden mit der Möglichkeit der Steuerbefreiung vor, wenn die Identität des Empfängers feststeht (Phase II).

### 3.2.

#### Standpunkt der Kommission

56. Die Kommission teilt im großen und ganzen die Einschätzung des Ausschusses in bezug auf die Probleme, die sich aufgrund des Nebeneinanders stark divergierender Körperschaftsteuersysteme in der Gemeinschaft stellen. Ihrer Ansicht nach wäre es hilfreich, eine Debatte darüber einzuleiten, wie ein gemeinsames Körperschaftsteuersystem auf Gemeinschaftsebene aussehen könnte. Ähnliche Diskussionen werden bereits in der OECD und in den meisten Industrieländern geführt. Berücksichtigt werden müßten dabei nicht nur die in den Mitgliedstaaten und in den wichtigsten Drittländern angewandten Körperschaftsteuersysteme, sondern auch die laufenden Arbeiten in den verschiedenen nationalen und internationalen Gremien (US-Finanzministerium, Besteuerung des Cash-flow, ACE-System usw.).
57. Die zweite Empfehlung stößt auf gewisse Vorbehalte. So liegt der Steuersatz von 30 % generell über der derzeit von den Mitgliedstaaten erhobenen Quellensteuer.

Es stellt sich die Frage, ob ein solcher Satz, der wohl in erster Linie mit dem Wunsch zu erklären ist, gegen die Steuerhinterziehung vorzugehen, nicht dazu angetan ist, Steuerumgehungen zu fördern, indem auf eine Darlehensfinanzierung zurückgegriffen wird, da in den meisten Fällen die an Gebietsfremde gezahlten Zinsen von Quellensteuern befreit sind. In diesem Zusammenhang ist es wichtig, darauf hinzuweisen, daß andere Vorschläge zum

Körperschaftsteuersystem (z.B. die Vorschläge des amerikanischen Finanzministeriums und das britische System ACE) Reformen befürworten, die zu einer größeren Gleichbehandlung der verschiedenen Finanzierungsquellen der Unternehmen führen würden.

Auch könnte die Einführung einer solchen Quellensteuer auf Dividenden, die an Angehörige von Drittländern ausgeschüttet werden, nicht einseitig von der Gemeinschaft beschlossen werden; hierzu müßten die zwischen den Mitgliedstaaten und Drittländern bestehenden Abkommen neu ausgehandelt werden.

Eine EG-Quellensteuer auf Dividenden, die an natürliche Personen ausgeschüttet werden, ist beim derzeitigen Stand nur längerfristig ins Auge zu fassen.

#### SCHLUSSFOLGERUNG

Die Kommission fordert den Rat und das Parlament auf, diese Mitteilung zum Gegenstand ihrer Beratungen zu machen.

Insbesondere fordert die Kommission den Rat auf, die Kernpunkte dieser Mitteilung auf einer der kommenden ECOFIN-Tagungen zu erörtern.

Darüber hinaus fordert die Kommission den Rat auf, bis zum Jahresende folgende Vorschläge anzunehmen:

- Berücksichtigung der Verluste ausländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften bei der Muttergesellschaft;
- Beseitigung der Quellensteuer auf Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren, zwischen verbundenen Unternehmen.

Auf der Grundlage der Ausführungen und Leitlinien dieser Mitteilung wird die Kommission nach Konsultierung der betroffenen Kreise zu gegebener Zeit die Vorschläge zur Unternehmensbesteuerung vorlegen, die für eine Vertiefung des Binnenmarkts nach dem 1. Januar 1993 erforderlich sind.