

Genser, Bernd; Schaden, Barbara; Steinhart, Margarita

Working Paper

Die Vorschläge des Ruding-Komitees zur Körperschaftsteuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft

Diskussionsbeiträge - Serie II, No. 185

Provided in Cooperation with:

Department of Economics, University of Konstanz

Suggested Citation: Genser, Bernd; Schaden, Barbara; Steinhart, Margarita (1992) : Die Vorschläge des Ruding-Komitees zur Körperschaftsteuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft, Diskussionsbeiträge - Serie II, No. 185, Universität Konstanz, Sonderforschungsbereich 178 - Internationalisierung der Wirtschaft, Konstanz

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/101546>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

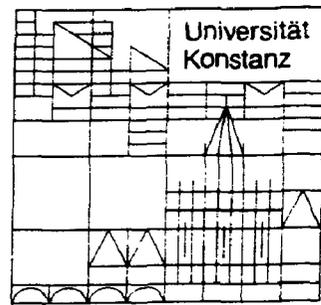
Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.



Sonderforschungsbereich 178
„Internationalisierung der Wirtschaft“

Diskussionsbeiträge

Juristische
Fakultät

Fakultät für Wirtschafts-
wissenschaften und Statistik

Bernd Genser
Barbara Schaden
Margarita Steinhart

**Die Vorschläge des Ruding-Komitees
zur Körperschaftsteuerharmonisierung
in der Europäischen Gemeinschaft**

**DIE VORSCHLÄGE DES RUDING KOMITEES ZUR
KÖRPERSCHAFTSTEUERHARMONISIERUNG IN DER
EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFT**

**Bernd Genser
Barbara Schaden
Margarita Steinhart**

Serie II - Nr. 185

August 1992

Die Vorschläge des Ruding Komitees zur Körperschaftsteuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft

Bernd Genser, Barbara Schaden, Margarita Steinhart

(Universität Konstanz, SFB 178)

Zusammenfassung

Das Papier gibt einen Überblick über den ökonomischen Befund und die steuerpolitischen Empfehlungen des Ruding Komitees zur Körperschaftsbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt. Die Beurteilung der Ausgangssituation durch das Ruding Komitee wird alternativen Sichtweisen und eigenen Analysen gegenübergestellt. Auch wenn sich dabei eine weitgehende Übereinstimmung in der Identifikation von Ineffizienzen im künftigen Binnenkapitalmarkt ergibt, scheint die unbedingte Forderung des Komitees nach weitreichenden Zentralisierungsmaßnahmen angesichts der beobachtbaren Annäherung der effektiven Grenzsteuersätze für ausländische Direktinvestitionen nicht ausreichend begründet. Hinsichtlich der steuerpolitischen Empfehlungen läßt das Ruding Komitee durch den gesteckten Zeitrahmen Raum für weitere nationale Steueranpassungsreaktionen. Dagegen fehlen Überlegungen zu Alternativszenarien, etwa einer unitarischen Körperschaftsbesteuerung nach dem Beispiel der USA oder einem konsistenten multilateralen EG-Doppelbesteuerungsabkommen, die dem Subsidiaritätsprinzip besser gerecht zu werden vermögen als die vorgeschlagene einheitliche EG-Körperschaftsteuer.

Summary

The paper surveys the findings and recommendations of the Ruding committee on capital taxation in the European Internal Market. The committee's view on the present situation of capital taxation is contrasted with judgements of other authors and with own analyses. Although there is broad consensus about inefficiencies caused by heterogeneous national tax rules, the unconditional request for harmonization measures of the committee seems questionable if one considers the evidence on the narrowing span of effective marginal tax rates for returns on foreign direct investment in EC-countries during the last decade. Since the committee's recommendations for tax policy measures are scheduled in three phases, there is some room for further autonomous tax adjustments of EC-countries in the nineties. But one misses an explicit consideration of alternative scenarios like a unitary approach with formula apportionment (analogous to the US-system) or a consistent multilateral double taxation treaty, which should better correspond to the subsidiarity principle than a unified European corporation tax.

JEL: H25, H87

Die Vorschläge des Ruding Komitees zur Körperschaftsteuerharmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft

Bernd Genser, Barbara Schaden, Margarita Steinhart
(Universität Konstanz, SFB 178)

1 Einleitung

Die Steuerpolitik der Europäischen Gemeinschaft ist seit deren Gründung durch das übergeordnete Ziel der Schaffung des Gemeinsamen Marktes geprägt, in dem Störungen des Handels unter den Mitgliedsländern vermieden werden sollen. Im EWG-Vertrag von 1957 wird großes Gewicht auf die Vermeidung verzerrender Effekte der nationalen Gütersteuern gelegt (Art. 95-99 EWG-Vertrag). Insbesondere wird die Kommission beauftragt, Richtlinienvorschläge zur Harmonisierung der Gütersteuern auszuarbeiten und dem Rat vorzulegen, sofern dies für die Errichtung und das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes erforderlich ist. Hauptergebnis dieser Richtlinienkompetenz ist die Einführung des einheitlichen Umsatzsteuersystems in allen EG-Mitgliedstaaten.

Demgegenüber sind Fragen der internationalen Faktorbesteuerung im EWG-Vertrag nur indirekt angesprochen. Art. 220 EWG-Vertrag verpflichtet die Mitgliedstaaten, Verhandlungen einzuleiten und Maßnahmen zu setzen, die eine internationale Doppelbesteuerung von Faktoreinkommen beseitigen. Dies erfolgt entweder unilateral in den nationalen Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzen oder bilateral in Form von Verträgen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen. Gestützt auf Art. 100 EWG-Vertrag (Angleichung gewisser Rechtsvorschriften) hat die Kommission darüberhinaus Vorschläge zu einer Harmonisierung der Körperschaftsbesteuerung in den EG-Mitgliedsländern unterbreitet, die jedoch zunächst zu keinen Richtlinienbeschlüssen durch den Europäischen Rat geführt haben.

Die zu Beginn der achtziger Jahre in den EG-Staaten einsetzende Dynamik zur Vollendung des Binnenmarktes hat mit der Beschlußfassung der Einheitlichen Europäischen Akte 1986 zu einer Neubeurteilung der steuerpolitischen Prioritäten durch die EG-Kommission geführt.

Auf dem Gebiet der Körperschaftsbesteuerung hat die Kommission in Einbekenntnis ihrer erfolglosen Bemühungen um eine konsensuale Harmonisierungslinie 1990 eine achtköpfige Expertenkommission eingesetzt, die unter dem Vorsitz von Onno Ruding die Probleme der bestehenden Körperschaftsbesteuerung analysieren und Vorschläge für ein binnenmarktkonformes Körperschaftsteuerkonzept erarbeiten sollte. Am 18. März 1992 hat das Ruding Komitee nach Abschluß seiner Arbeiten seine Ergebnisse der Kommission übermittelt. Die Veröffentlichung des vollständigen Ruding-Berichts wird im Laufe des Jahres 1992 erfolgen.

Die vorliegende Arbeit gibt einen Überblick über die wichtigsten Ergebnisse und Empfehlungen des Ruding-Berichts und kommentiert auf deren Basis den Handlungsbedarf der Kommission auf dem Gebiet der Kapitalbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt. Die Arbeit ist wie folgt aufgebaut: Im Anschluß an die Einleitung werden in Kap. 2 die bisherigen Aktivitäten der EG-Kommission auf dem Gebiet der Körperschaftsbesteuerung beleuchtet. Kap. 3 gibt einen kurzen Überblick über die Erkenntnisse des Ruding Komitees in Hinblick auf die bestehenden Systeme der Kapitalbesteuerung in den EG-Mitgliedstaaten und stellt diese anderen Studien und eigenen Analysen gegenüber. In Kap. 4 (bzw. in einem Tabellenanhang) werden die Empfehlungen des Ruding Komitees für eine verzerrungsfreie künftige Kapitalbesteuerung in Europa in kompakter Form dargestellt und hinsichtlich ihrer Effizienzwirkungen kritisch durchleuchtet. Ein Resümee weist auf den Konflikt zwischen der steuerpolitischen Linie des Ruding-Reports und dem Subsidiaritätsprinzip der Kommission hin und betont die Notwendigkeit alternativer Szenarien.

2 Die Körperschaftsbesteuerung in der EG

Die Frage der Körperschaftsbesteuerung hat trotz fehlender Verankerung in den Verträgen von Rom bereits unmittelbar nach deren Unterzeichnung zu Diskussionen auf EG-Ebene Anlaß gegeben. Der Neumark-Bericht (1963) und der Van den Tempel-Bericht (1971) haben der Kommission Handlungsbedarf signalisiert und Empfehlungen für ein einheitliches System der Körperschaftsbesteuerung in allen Mitgliedsländern ausgesprochen. Der Neumark-Bericht favorisiert ein System mit gespaltenen Körperschaftsteuersätzen zur Verminderung der Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne, wie es Deutschland zu dieser Zeit vorsah. Der Van den Tempel-Bericht favorisiert ein klassisches Körperschaftsteuersystem

für die EG-Mitgliedstaaten, wie es die Niederlande auch heute noch praktizieren. Der Körperschaftsteuer-Richtlinienentwurf von 1975 der Europäischen Kommission, der 1990 endgültig zurückgezogen wird, sieht wiederum ein verpflichtendes Teilanrechnungssystem in allen Mitgliedstaaten vor, wobei sowohl hinsichtlich der Körperschaftsteuersätze als auch hinsichtlich der Anrechnung Bandbreiten den einzelnen EG-Mitgliedstaaten einen gewissen Spielraum eröffneten.

Schon vor diesem Rückzug hat die Kommission ihr traditionelles Harmonisierungsszenario modifiziert und unter Federführung der Generaldirektion XV Leitlinien für eine Neuorientierung der europäischen Körperschaftsbesteuerung vorgelegt, die de facto jedoch nur eine Betonung traditioneller Besteuerungsziele darstellen. Subsidiarität, Konsistenz im Hinblick auf die Vollendung des Binnenmarktes und politische Akzeptanz durch die binnenstaatlichen Entscheidungsträger werden als Ziele formuliert, die über einen Tradeoff zu einer Bewertung und Selektion steuerlicher Harmonisierungsvorschläge führen sollen.¹

Unter der selbst auferlegten Disziplinierung des Binnenmarktfahrplans hat der Europäische Rat im Juli 1990 Konsensbereitschaft bekundet und mit der erforderlichen Einstimmigkeit drei Kommissionsvorschläge aufgegriffen, um steuerliche Hürden für grenzüberschreitende Unternehmensaktivitäten aus dem Weg zu räumen.² Die Verabschiedung der bereits im Januar 1969 als Richtlinienvorschlag vorgelegten Fusionsrichtlinie (90/434/EWG) fordert den Verzicht auf eine steuerliche Diskriminierung von grenzüberschreitenden Unternehmensfusionen, Unternehmensteilungen und Aktivatauschverträgen zwischen Unternehmen gegenüber gleichartigen Unternehmenstransaktionen innerhalb eines Mitgliedslandes.

Die gleichfalls im Januar 1969 dem Rat erstmals vorgelegte Mutter-/Tochterrichtlinie (90/435/EWG) verlangt die Elimination diskriminierender Steuern bei der Repatriierung von Erträgen durch grenzüberschreitende Dividendenzahlungen zwischen Tochter- und Mutterunternehmen eines Konzerns.

Anstelle der im November 1976 vorgelegten Gewinnberichtigungsrichtlinie verabschiedet der Ecofin-Rat als drittes ein auf fünf Jahre befristetes Übereinkommen (90/436/EWG) über ein Verfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Gewinnberichtigungen durch eine nationale Steuerbehörde, die unter Anwendung der "arms' length pricing rule" unangemessene Transferpreise zwischen verbundenen Unternehmen korrigiert.

¹Vgl. Scrivener: 1990, S. 207.

²Vgl. Vanheukelen: 1991, S. 345f.

Der Europäische Rat hat mit der Verabschiedung dieser Regelungen ein doch unerwartetes Signal in Richtung Steuerharmonisierung auf dem Gebiet der direkten Steuern gesetzt, das von Befürwortern dieser Kommissionsinitiative angesichts der über 20jährigen Diskussionsphase als historischer Durchbruch begrüßt wurde.³ Auch die Kommission selbst hat, von dieser Akzeptanzwelle beflügelt, schon im November 1990 zwei weitere, seit längerer Zeit diskutierte Richtlinienvorschläge betreffend die Besteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen (KOM (90) 571) und die steuerliche Behandlung ausländischer Unternehmensverluste (KOM (90) 595) vorgelegt.

In Erweiterung und Ergänzung dieser von der Kommission bereits gesetzten Schritte in Richtung einer Harmonisierung der nationalen Kapitalbesteuerung im Binnenmarkt, wird dem Ruding Komitee der Auftrag erteilt, Begründungen und Empfehlungen für weitere Kommissionsaktivitäten zu erarbeiten.

Das am 25. Oktober 1990 erteilte Mandat der Kommission an das Komitee umfaßt:

- i) eine Überprüfung, inwieweit die bestehenden Unterschiede in der Körperschaftsbesteuerung der Mitgliedstaaten zu gewichtigen Verzerrungen der Unternehmensentscheidungen im Binnenmarkt führen,
- ii) die Benennung von Maßnahmen, die seitens der EG gesetzt werden können, um derartige Verzerrungen zu vermeiden, wobei diese erforderlichenfalls auch die Situation von nicht körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen einbeziehen sollen,
- iii) die Erstellung einer Prioritätenliste unter den vorgeschlagenen Maßnahmen, einschließlich eines Zeitplans für deren Implementierung,
- iv) die Einbeziehung von Zielsetzungen in die Beurteilung der Steuersysteme, die aus dem Blickpunkt des Umweltschutzes, der Gesundheits- und der Sozialpolitik von der Kommission berücksichtigt werden müssen.

Das Ruding Komitee hat in elf Treffen zwischen Januar 1991 und Februar 1992 seinen Auftrag dahingehend erfüllt, daß es drei Fragenkomplexe zu beantworten suchte:

³Vgl. Knobbe-Keuk: 1992, S. 23.

- i) Verzerren die Unterschiede in der Körperschaftbesteuerung den Wettbewerb und die Investitionsentscheidungen von Unternehmen im Binnenmarkt?
- ii) Können bedeutsame Verzerrungen durch steuerpolitischen Wettbewerb zwischen den nationalen Steuerpolitiken beseitigt werden oder sind supranationale Eingriffe seitens der Kommission erforderlich?
- iii) Welche speziellen Harmonisierungsmaßnahmen können seitens der Kommission gesetzt werden, um unerwünschte Verzerrungen zu mildern oder auszuschalten?

Die Antworten auf diese gegenüber dem ursprünglichen Mandat etwas modifizierten Fragestellungen des Ruding Komitees liegen in Form eines vorläufigen Schlußberichts⁴ vor.

3 Der Befund des Ruding Komitees

In einem ersten Schritt sah sich das Ruding Komitee mit der Frage nach den Verzerrungswirkungen der bestehenden Körperschaftsteuersysteme konfrontiert. Die sorgfältige Überprüfung dieser Frage war Voraussetzung und Grundlage für das weitere Vorgehen der Expertengruppe und führte zu folgendem Befund:⁵

- (1) Zwischen den EG-Mitgliedstaaten bestehen Belastungsunterschiede.
- (2) Diese Belastungsunterschiede verursachen Verzerrungen und führen damit zu einer ineffizienten Kapitalallokation.
- (3) Um diese Verzerrungen beheben zu können, sind Aktionen auf Gemeinschaftsebene unumgänglich.

Im folgenden wird dieser Befund einer genauen Prüfung unterzogen.⁶

⁴Commission of the European Communities: 1992, Conclusions and recommendations of the committee of independent experts on company taxation.

⁵Commission of the European Communities: 1992, S. 19ff.

⁶Die folgende Analyse beschränkt sich auf die Besteuerung von Körperschaften. Vermögensteuern bleiben ebenfalls unberücksichtigt.

3.1 Besteuerungsunterschiede zwischen den Mitgliedstaaten der EG

Zu den Hauptursachen von Belastungsunterschieden zählen laut Ruding Komitee das Körperschaftsteuersystem, Körperschaftsteuersätze, die Steuerbemessungsgrundlage, Quellensteuern auf grenzüberschreitende Unternehmensgewinne und die Verfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von grenzüberschreitenden Kapitaleinkünften.⁷

- Körperschaftsteuersysteme

In den EG-Mitgliedstaaten werden drei unterschiedliche Körperschaftsteuersysteme angewendet.

Belgien, Dänemark, Luxemburg und die Niederlande wenden das klassische Körperschaftsteuersystem an. Kennzeichen dieses klassischen Systems ist die Doppelbesteuerung von Dividenden dadurch, daß ausgeschüttete Gewinne sowohl auf Unternehmensebene als auch auf Anteilseignerebene der Besteuerung unterliegen. Belgien und Dänemark mindern diese Doppelbesteuerung durch eine geringere Steuerbelastung von Dividendeneinkünften auf persönlicher Ebene.⁸

Griechenland vermeidet eine Doppelbesteuerung von Dividenden durch die Anwendung eines Dividendenabzugssystems. Ausgeschüttete Gewinne sind von der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage absetzbar und unterliegen somit nur auf persönlicher Ebene der Besteuerung.

Die restlichen sieben Länder praktizieren, zwar mit unterschiedlicher Ausprägung, das Anrechnungsverfahren. Ein Vollarrechnungsverfahren, das zu einer vollständigen Beseitigung der Doppelbesteuerung von Dividenden führt, wird in Deutschland und in Italien angewendet. In Frankreich, Großbritannien, Irland, Portugal und Spanien wird durch die Teilanrechnung der

⁷Grundlage der folgenden Darstellung sind die institutionellen Gegebenheiten des Jahres 1991. Die Tabellen im Anhang enthalten Informationen für die Jahre 1981 und 1991.

⁸Dividenden aus belgischen Quellen unterliegen einer Abgeltungssteuer von 25%. Kennzeichen dieser Abgeltungssteuer ist, daß sie im Quellenabzug erhoben wird, und daß damit die Besteuerung beim belgischen Aktionär abgegolten ist. Belgische Dividendeneinkünfte unterliegen somit nicht der persönlichen Einkommensteuer. Dividenden aus dänischen Quellen unterliegen bis zu einer Höhe von 30.000 Dkr einer Abgeltungssteuer von 30%. Übersteigen die Dividendeneinkünfte diesen Betrag, so erhöht sich der Steuersatz auf 45%.

Körperschaftsteuer auf die persönliche Einkommensteuer eine Entlastung erreicht.⁹ (Vgl. Tabelle A1 im Anhang)

Gespaltene Tarife existieren in Deutschland, in Frankreich und in Italien.¹⁰ (Vgl. Tabelle A2 im Anhang)

- Körperschaftsteuersätze

Erhebliche Unterschiede sind auch bei den tariflichen Körperschaftsteuersätzen zu beobachten. Am unteren Ende der Skala rangiert Irland mit einem ermäßigten Körperschaftsteuersatz von 10% für Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes. Spitzenreiter Deutschland belastet einbehaltene Gewinne mit 50%. Im EG-Durchschnitt unterliegen thesaurierte Gewinne einer Belastung von 38.9%, ausgeschüttete Gewinne einer Belastung von 33.6%. (Vgl. Tabelle A2 im Anhang.)

- Steuerbemessungsgrundlage

Nationale Abschreibungsregelungen und allgemeine Investitionsanreize führen zu länderspezifischen Steuerbemessungsgrundlagen.

In der Regel ist für Gebäude die lineare Abschreibung, für Maschinen und Ausrüstungen die geometrisch-degressive Abschreibung zulässig. Jedoch sind hiervon Ausnahmen zu beobachten. Belgien gewährt die geometrisch-degressive Abschreibung sowohl für Maschinen und Ausrüstungen als auch für Gebäude. In Griechenland und Portugal ist nur die lineare Abschreibung erlaubt. Deutschland, Dänemark, Irland und Italien bieten die Möglichkeit einer beschleunigten Abschreibung für Gebäude. In Italien besteht diese Möglichkeit der beschleunigten Abschreibung auch für Maschinen und Ausrüstungen. Die Unterschiede liegen jedoch nicht nur im Abschreibungsverfahren, sondern auch in den Abschreibungssätzen bzw. den betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern der Anlagegüter. (Vgl. Tabelle A3 im Anhang.)

⁹Der portugiesische Aktionär hat die Wahl zwischen dem Teilanrechnungsverfahren mit Einbeziehung der Dividendeneinkünfte in seine persönliche Einkommensteuer oder dem klassischen System mit Abgeltungssteuer in Höhe von 25%.

¹⁰Frankreich hat zum 1.1.1992 seinen gespalteten Tarif abgeschafft. Der Körperschaftsteuersatz beträgt nun einheitlich 34%.

Die EG-Mitgliedsländer gewähren zudem in unterschiedlichem Maße Investitionsvergünstigungen.¹¹ Belgien und die Niederlande gewähren Investitionsfreibeträge zusätzlich zur Abschreibung. Luxemburg und Spanien gewähren zusätzlich zur Abschreibung eine Steuergutschrift. In Griechenland und Irland wiederum kommen für Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes ermäßigte Körperschaftsteuersätze zur Anwendung. (Vgl. Tabelle A4 im Anhang.)

- Quellensteuern auf grenzüberschreitende Unternehmensgewinne

Bei Repatriierung im Ausland erzielter Gewinne in Dividendenform wird zusätzlich zur Körperschaftsteuer im Quellenland eine Quellensteuer einbehalten. Die Höhe der Quellensteuer ist in den Doppelbesteuerungsabkommen der einzelnen Länder festgelegt. Dividenden, die zum Beispiel von einer ausländischen Tochtergesellschaft an ihre deutsche Muttergesellschaft überwiesen werden, unterliegen, stammen sie aus Frankreich, keiner Quellensteuer, fließen diese Dividenden jedoch aus Italien nach Deutschland sind sie mit einer Quellensteuer von 32.4% belastet.

Dieser steuerlichen Diskriminierung wurde durch die im Juli 1990 verabschiedete Mutter-/Tochterrichtlinie Rechnung getragen. Diese legt unter anderem die Quellensteuerfreiheit von Dividenden aus Schachtelbeteiligungen fest und mußte bis zum 1.1.92 von allen EG-Mitgliedstaaten in innerstaatliches Recht umgesetzt werden. (Vgl. Tabelle A5 im Anhang.)

- Verfahren zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung von grenzüberschreitenden Kapitaleinkünften

Die beiden zentralen Verfahren sind das Freistellungsverfahren und das Anrechnungsverfahren. Deutschland hat für Dividenden aus Schachtelbeteiligungen im Ausland regelmäßig das internationale Schachtelprivileg vereinbart, das die Freistellung dieser Einkünfte von der deutschen Körperschaftsteuer impliziert. Eine Ausnahme findet sich im Doppelbesteuerungsabkommen mit Griechenland. Für Dividenden aus griechischen Quellen ist wegen des griechischen Dividendenabzugssystems das Anrechnungsverfahren vereinbart.

¹¹Hierbei sei nur abgestellt auf sogenannte allgemeine Investitionsanreize für Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes. Spezielle Investitionsanreize, die z.B. im Rahmen der Regionalförderung gewährt werden, bleiben unberücksichtigt.

Während die Doppelbesteuerung auf Unternehmensebene in aller Regel ausgeschaltet ist, wird diese auf Anteilseignerebene nicht vermieden, da zumeist keine Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer auf die persönliche Einkommensteuer des Aktionärs erfolgt, somit keine internationale Körperschaftsteuerintegration vorliegt. Betrachten wir eine deutsche Portfolioinvestition im Ausland, so hat Deutschland nur in den Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich und Irland eine internationale Körperschaftsteueranrechnung vereinbart.

3.2 Steuerinduzierte Verzerrungen der Kapitalallokation

Da Besteuerungsunterschiede mehrere Ursachen haben, liefern reine Tarifvergleiche ein falsches Bild. Ein aggregiertes Maß, das diese Ursachen kombiniert zu erfassen vermag, sind effektive Grenzsteuersätze, die die marginale steuerliche Gesamtbelastung einer Investition widerspiegeln und somit sowohl auf nationaler als auch auf internationaler Ebene einen Steuerbelastungsvergleich erlauben.¹²

Berechnet werden diese effektiven Grenzsteuersätze im folgenden für eine gegebene Vorsteuerrendite von 10%. Außerdem werden folgende Vereinfachungen aus Gründen der Überschaubarkeit getroffen. In die Untersuchung einbezogen sind nur Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes. Diesen Unternehmen stehen drei Finanzierungsmöglichkeiten zur Verfügung: Die Fremdfinanzierung, die Beteiligungsfinanzierung und die Selbstfinanzierung. Investiert wird in Gebäude sowie in Maschinen und Ausrüstungen. Die effektiven Grenzsteuersätze werden sich, je nach Kombination von Anlagegut und Finanzierungsart, wegen der divergierenden steuerlichen Behandlung, unterscheiden. Somit muß zur Durchführung eines Ländervergleichs eine Standardisierung des Investitionsvorhabens vorgenommen werden. Die zugrundegelegte Standardinvestition wird zu 35% durch Fremdkapital, zu 10% durch Beteiligungskapital und zu 55% durch Gewinne finanziert.¹³ Die Investition entfällt zu je 50% auf Gebäude bzw. Maschinen und Ausrüstungen. Der typische marginale Investor eines Landes bezieht dort ein Durchschnittseinkommen und unterliegt somit dem Grenzsteuersatz der persönlichen Einkommen-

¹²Vgl. Alworth: 1988; King/Fullerton: 1984; Schaden: 1991.

¹³Es handelt sich dabei um den OECD-Durchschnitt für das Jahr 1991. Vgl. OECD: 1991, S. 95.

steuer auf dieses Durchschnittseinkommen, sofern bei Kapitaleinkünften in Form von Zinsen und Dividenden keine Abgeltungssteuer erhoben wird. (Vgl. Tabelle A6 im Anhang.)

Unabhängig davon, daß unternehmerische Investitionsentscheidungen hinsichtlich Anlagegut und Finanzierungsform unterschiedlich sind, sind standardisierte effektive Grenzsteuersätze in der Lage, das quantitative Ausmaß von Verzerrungen aufzudecken, die durch das Steuersystem verursacht werden.

3.2.1 Inländische Investition

Tabelle 1 enthält die effektiven Grenzsteuersätze für Deutschland für das Jahr 1991 ohne Inflation und ist wie folgt zu interpretieren:

Tabelle 1: Effektive nationale Grenzsteuersätze für das Jahr 1991 ohne Inflation in Deutschland ($r_g = 10\%$)

Finanzierungsart	Anlagegut		Standardinvestition
	Gebäude	Maschinen	
Fremdfinanzierung	21.5	17.1	19.3
Beteiligungsfinanzierung	26.6	23.6	25.1
Selbstfinanzierung	39.5	36.1	37.8
Standardfinanzierung	31.9	28.2	30.1

Quelle: Schaden: 1992.

Eine Investition in Gebäude finanziert durch die Aufnahme von Fremdkapital unterliegt in Deutschland einem effektiven Grenzsteuersatz von 21.5%. Wird in Maschinen und Ausrüstungen investiert, liegt die Grenzsteuerbelastung bei 17.1%. Erfolgt die Finanzierung durch die Ausgabe neuer Aktien sind Gebäude mit 26.6% und Maschinen mit 23.6% belastet. Wird die Investition aus einbehaltenen Gewinnen bezahlt, sind Gebäude mit 39.5% wiederum höher belastet als Maschinen mit 36.1%.

Wird nun eine Gewichtung vorgenommen (50% Gebäude und 50% für Maschinen und Ausrüstungen), dann liegt die durchschnittliche Grenzsteuerbelastung einer fremdfinanzierten Investition bei 19.3%. Bei Beteiligungsfinanzierung ergibt sich eine Durchschnittsbelastung von 25.1% und bei Selbstfinanzierung von 37.8%.¹⁴

¹⁴Wird im folgenden von Durchschnittsbelastung oder durchschnittlicher Belastung gespro-

In analoger Weise führt die Gewichtung nach Finanzierungsarten (35% Fremdfinanzierung, 10% Beteiligungsfinanzierung, 55% Selbstfinanzierung) zu der durchschnittlichen Grenzbelastung einer Investition in Gebäude in Höhe von 31.9%. Eine Investition in Maschinen und Ausrüstungen unterliegt einer Durchschnittsbelastung von 28.2%. Der (gewichtete) Gesamtdurchschnitt gebildet über Finanzierungsarten und Anlagegüter liegt in Deutschland bei 30.1%.

Tabelle 2 enthält die effektiven nationalen Grenzsteuersätze für alle EG-Länder für das Jahr 1991 ohne Inflation.

Es zeigt sich, daß überall die Beteiligungsfinanzierung gegenüber der Fremdfinanzierung oder der Selbstfinanzierung diskriminiert ist. Fremdfinanzierung ist, wegen der Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen, mit einem Satz von 24.8% steuerlich am günstigsten, Beteiligungsfinanzierung ist mit einer durchschnittlichen Belastung von 43.9% am ungünstigsten.

Die Beteiligungsfinanzierung ist in Deutschland und in Italien eine relativ günstige Finanzierungsform, da diese beiden Länder das Vollanrechnungsverfahren anwenden. Eine vollständige Gleichbehandlung von Beteiligungs- und Fremdfinanzierung ist jedoch, wegen der gespaltenen Tarife in diesen beiden Ländern, nicht erreicht. In den restlichen EG-Ländern unterliegt die Beteiligungsfinanzierung regelmäßig der höchsten Belastung. Einzige Ausnahme bildet Dänemark, das, trotz klassischen Systems, die höchste Steuerbelastung bei der Fremdfinanzierung zu verbuchen hat. Dies liegt daran, daß Dänemark durch eine Abgeltungssteuer auf Dividenden, die unter dem Satz der persönlichen Einkommensteuer liegt, eine Erleichterung auf Aktionärsesebene gewährt. Dänemark diskriminiert somit Fremdfinanzierung. In Ländern mit hoher Besteuerung auf persönlicher Ebene erweist sich die Selbstfinanzierung als günstigste Finanzierungsart, da Kapitalgewinne erst bei Realisierung zu versteuern sind. Handelt es sich zudem nicht um Spekulationsgewinne oder Gewinne aus einer wesentlichen Beteiligung, entfällt in den meisten Ländern eine Besteuerung bzw. kommt ein ermäßigter Kapitalgewinnsteuersatz zur Anwendung. Zur Gruppe der Länder mit hoher Besteuerung auf persönlicher Ebene zählen Belgien, Dänemark, Irland, Luxemburg und die Niederlande. (Vgl. Tabelle A6 im Anhang)

Hinsichtlich der Wahl des Anlagegutes bleibt festzuhalten, daß Investitionen in Gebäude mit 34% stärker belastet sind, als Investitionen in Maschinen und

chen, so ist der Durchschnitt der effektiven Grenzsteuersätze gemeint. Argumentiert wird immer mit effektiven Grenzsteuersätzen.

Tabelle 2: Effektive nationale Grenzsteuersätze für das Jahr 1991 ohne Inflation ($r_g = 10\%$)

Land	Standard-investition			Standard-finanzierung		Gesamtdurchschnitt	Standardabweichung
	FF	BF	SF	GB	MA		
BRD	19.3	25.1	37.8	31.9	28.2	30.1	8.5
B	-2.1	48.1	30.8	19.5	22.5	21.0	18.8
DK	63.7	50.8	29.7	46.0	41.4	43.7	15.3
F	25.2	45.9	32.0	36.6	25.3	31.0	9.1
G	-4.1	45.0	24.8	15.9	17.5	16.7	17.7
GB	19.5	30.8	39.3	34.2	28.8	31.5	8.9
IRE	50.5	53.1	22.9	35.4	35.7	35.6	14.6
I	15.3	23.5	47.1	37.0	30.2	33.6	15.0
LX	34.8	56.5	10.9	43.9	3.7	23.8	26.6
NL	43.5	63.3	26.5	41.3	30.7	36.1	14.9
P	14.3	41.5	30.9	31.2	21.1	26.1	11.2
ESP	17.3	42.9	39.0	35.6	28.0	31.8	11.4
Durchschnitt	24.8	43.9	31.0	34.0	26.1	30.1	14.3
Standardabweichung						7.0	
Variationskoeffizient						23.3	

FF... Fremdfinanzierung, BF... Beteiligungsfinanzierung, SF... Selbstfinanzierung
 GB... Gebäude, MA... Maschinen und Ausrüstungen

Quelle: Schaden: 1992.

Ausrüstungen mit einer durchschnittlichen Belastung von 26.1%. Ausnahmen sind in Belgien, Griechenland und Irland zu finden. Diese drei Länder behandeln Investitionen in Gebäude steuerlich günstiger.

Insgesamt unterliegt eine dänische Investition mit 43.7% der höchsten, eine griechische Investition mit 16.7% der geringsten Steuerbelastung. Deutschland liegt mit einer Belastung von 30.1% genau im Mittelfeld.

Die Einbeziehung der aktuellen Inflationsraten in die Berechnung führt tendenziell zu einem Anstieg der effektiven Grenzsteuersätze. Dänische Investitionen unterliegen im Durchschnitt einer Grenzbelastung von 51.3%. Die effektive Grenzsteuerbelastung griechischer Investitionen erhöht sich auf 22.6%, die deutscher Investitionen auf 36%. Der EG-Durchschnitt steigt von 30.1% auf 37.9%. (Vgl. Tabelle A9 im Anhang)

Als erstes Ergebnis bleibt festzuhalten:

Die Steuersysteme der EG-Mitgliedstaaten verursachen Verzerrungen hinsichtlich der Finanzierungsform und der Wahl des Anlagegutes. Desweiteren reagieren sie nicht neutral bezüglich Inflation.

Werden die in Tabelle 2 angegebenen effektiven Grenzsteuersätze des Jahres 1991 mit den in Tabelle 3 angegebenen effektiven Grenzsteuersätzen für das Jahr 1981 verglichen, so ist 1991 eine 'einheitlichere' Besteuerung festzustellen.

Was die Nicht-Neutralitäten innerhalb des Steuersystems eines Landes anlangt, kann zumindest von einer Dämpfung derselben gesprochen werden. Erfasst wird das Ausmaß der Streuung der effektiven Grenzsteuersätze innerhalb eines Landes durch die (gewichtete) Standardabweichung.¹⁵

Wird die Streuung der effektiven Grenzsteuersätze zwischen den EG-Ländern untersucht, so ist insgesamt eine Konvergenz der Steuersätze zu beobachten.¹⁶ 1981 beträgt bei einem EG-Durchschnittssatz von 27.7% der Variationskoeffizient 39.4%. 1991 steigt der Durchschnittssatz auf 30.1%, der Variationskoeffizient sinkt auf 23.3%. Die Einbeziehung der aktuellen Inflation verändert die Ergebnisse nur in quantitativer Hinsicht. Der EG-Durchschnittssatz beträgt für diesen Fall 1981

¹⁵Die (gewichtete) Standardabweichung ist wiedergegeben in der rechten Spalte der Tabellen 2 und 3. Die Berechnung der (gewichteten) Standardabweichung erfolgt analog zur OECD-Studie. Vgl. OECD: 1991, Kap. 4.

¹⁶Die Streuung der gewichteten Gesamtdurchschnitte zwischen den EG-Mitgliedstaaten wird durch den Variationskoeffizienten dargestellt.

Tabelle 3: Effektive nationale Grenzsteuersätze für das Jahr 1981 ohne Inflation ($r_g = 10\%$)

Land	Standard-investition			Standard-finanzierung		Gesamtdurchschnitt	Standardabweichung
	FF	BF	SF	GB	MA		
BRD	37.9	41.2	50.7	51.9	38.6	45.2	8.7
B	29.3	51.6	25.9	31.3	28.0	29.6	9.0
DK	50.7	67.1	27.2	42.7	36.1	39.4	16.4
F	14.9	49.7	31.4	42.2	12.7	27.5	19.2
G	26.4	37.4	27.4	27.2	28.8	28.0	3.9
GB	-34.9	18.5	23.2	10.6	-5.9	2.4	27.4
IRE	55.6	57.9	16.3	34.2	34.2	34.2	20.4
I	8.4	24.7	27.0	18.5	22.0	20.3	8.4
LX	41.1	64.9	21.4	49.7	15.6	32.6	23.6
NL	22.0	59.2	18.4	32.4	14.7	23.6	17.5
P	16.1	54.3	43.0	39.4	30.0	34.7	15.4
ESP	-2.0	24.0	24.3	22.3	7.9	15.1	14.1
Durchschnitt	22.1	45.9	28.0	33.5	21.9	27.7	15.3
Standardabweichung						10.9	
Variationskoeffizient						39.4	

FF...Fremdfinanzierung, BF... Beteiligungsfinanzierung, SF... Selbstfinanzierung
 GB... Gebäude, MA... Maschinen und Ausrüstungen

Quelle: Schaden: 1992.

47.5% mit einem Variationskoeffizienten von 49.0%. Im Jahr 1991 liegt der EG-Durchschnittssatz bei 37.9%, der Variationskoeffizient bei 22.8%.

3.2.2 Ausländische Direktinvestition

Tabelle 4 enthält die effektiven Grenzsteuersätze (gewichtete Gesamtdurchschnitte) für eine deutsche Direktinvestition im EG-Ausland für die Jahre 1981, 1991 und 1992¹⁷ ohne Inflation. Die Einbeziehung der aktuellen Inflationsraten führt wiederum zu einer Erhöhung der effektiven Grenzsteuersätze. (Vgl. Tabelle A11 im Anhang.) Tabelle 4 ist wie folgt zu interpretieren:

Gründet eine deutsche international tätige Unternehmung eine Tochtergesellschaft im EG-Ausland, dann unterliegen repatriierte Gewinne 1991 im Durchschnitt einer Belastung von 24.6%. Im Vergleich dazu, würde die Gründung einer inländischen Tochtergesellschaft eine Effektivsteuerbelastung von 30.1% nach sich ziehen.

Als steuerlich besonders attraktive Investitionsstandorte erweisen sich Irland und Luxemburg. Da Deutschland für ausländische Schachtelbeteiligungen regelmäßig die Freistellung vereinbart hat, kommen die Investitionsanreize, die beide Länder gewähren, voll zum Tragen. Irland gewährt einen ermäßigten Körperschaftsteuersatz von 10% für Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes, Luxemburg zahlt bei Investitionen in Maschinen und Ausrüstungen eine Investitionszulage in Höhe von 12% der historischen Anschaffungskosten. Zusätzlich wird von Irland wie auch von Luxemburg seit 1.1.91 bei Repatriierung der Gewinne in Dividendenform keine Quellensteuer einbehalten. Mit 41.2% am höchsten belastet ist eine deutsche Direktinvestition in Italien. Unter Berücksichtigung nur der steuerlichen Aspekte wäre in diesem Fall eine Investition im Inland vorzuziehen. Diese relativ hohe Belastung ist zurückzuführen auf die Quellensteuer von 32.4%, die Italien bei Repatriierung einbehält. Eine Investition in Portugal wäre ebenfalls ungünstiger als eine heimische Investition, dies liegt sowohl an der restriktiven Abschreibung als auch an der Quellensteuer von 15%.

Als zweites Ergebnis bleibt festzuhalten:

Die Besteuerung verzerrt die internationale Realkapitalallokation. Zwischen den

¹⁷Für 1992 wird angenommen, daß die Mutter-Tochterrichtlinie für Dividenden aus Schachtelbeteiligungen von allen EG-Mitgliedstaaten zum 1.1.92 in innerstaatliches Recht umgesetzt wurde.

Tabelle 4: Effektive internationale Grenzsteuersätze für die Jahre 1981, 1991 und 1992 ohne Inflation ($r_g = 10\%$)

Land	1981	1991	1992
BRD	45.2	30.1	30.1
B	26.1	30.6	22.7
DK	28.8	30.5	24.8
F	26.5	25.8	19.1
G	26.7	25.1	25.1
GB	3.3	23.2	23.2
IRE	-4.6	0.7	0.7
I	33.5	41.2	21.9
LX	23.9	4.7	4.7
NL	20.6	26.9	21.4
P	44.6	32.5	32.5
ESP	18.4	28.8	21.9
Durchschnitt (ohne BRD)	22.5	24.6	19.8
Standard- abweichung (ohne BRD)	12.9	11.3	8.7
Variations- koeffizient (ohne BRD)	57.1	46.0	44.1

Deutsche Direktinvestition!

1992:

Annahme: Die Mutter-/Tochterrichtlinie wurde zum 1.1.92 von den EG-Mitgliedstaaten umgesetzt.

In Frankreich gilt seit 1.1.92, sowohl für ausgeschüttete als auch für einbehaltene Gewinne, ein einheitlicher Körperschaftsteuersatz von 34%.

Quelle: Schaden: 1992.

EG-Mitgliedstaaten sind für Direktinvestitionen weder Kapitalexport- noch Kapitalimportneutralität gegeben.¹⁸

Ein Vergleich mit 1981 zeigt, daß insgesamt eine Annäherung der internationalen effektiven Grenzsteuersätze stattgefunden hat. 1981 war es für eine deutsche Unternehmung stets günstiger im Ausland zu investieren, 1991 trifft dies nicht mehr zu. Spitzenreiter 1981 waren Großbritannien und Irland. Großbritannien erlaubte damals die Sofortabschreibung von Maschinen sowie eine stark beschleunigte Abschreibung von Gebäuden. Irland gewährte die Sofortabschreibung von Maschinen und Gebäuden. Außerdem wurde von beiden Ländern keine Quellensteuer einbehalten.

1981 lag der Gesamtdurchschnitt (ohne Deutschland) bei 22.5% mit einem Variationskoeffizienten von 57.1%. Für 1991 ist ein geringfügig höherer Durchschnitt von 24.6% und ein Variationskoeffizient von 46.0% zu beobachten.

Die im Wettbewerb der Steuersysteme in den 80er Jahren durchgeführten nationalen Körperschaftsteuerreformen haben somit zu einer Konvergenz der Steuerbelastung marginaler internationaler Unternehmensgewinne geführt.

Wird die von der EG-Kommission im Juli 1990 verabschiedete Mutter-/Tochterrichtlinie in die Kalkulation miteinbezogen, kommt es zu einer weiteren Angleichung. Der Variationskoeffizient sinkt auf 44.1%.

3.2.3 Ausländische Portfolioinvestition

Tabelle 5 enthält die effektiven Grenzsteuersätze für eine Portfolioinvestition im eigenen Land sowie für eine deutsche Portfolioinvestition im EG-Ausland ohne Inflation.

Eine deutsche Portfolioinvestition im EG-Ausland unterliegt im Durchschnitt einer effektiven Grenzsteuerbelastung von 47.7%, wohingegen eine Portfolioinvestition im eigenen Land mit 25.1% als gering belastet erscheint.

Kauft ein deutscher Portfolioinvestor Aktien von einer deutschen Firma, so kommt er in den Genuß des deutschen Vollarrechnungssystems. Die gezahlte

¹⁸Kapitalimportneutralität bzw. das Nicht-Vorhandensein von Kapitalimportneutralität wurde in der vorliegenden Arbeit nicht explizit herausgearbeitet. Die Ergebnisse können jedoch dahingehend interpretiert werden, da z.B. 1991 eine deutsche Direktinvestition in Frankreich mit einem effektiven Grenzsteuersatz von 25.8% belastet ist (Tab.4), eine französische Investition im eigenen Land jedoch mit 31% (Tab 2).

Tabelle 5: Effektive Grenzsteuersätze bei Beteiligungsfinanzierung für das Jahr 1991 ohne Inflation ($r_g = 10\%$)

Land	e_{BFN} (1)	KStintegration national	e_{BFI} (2)	KStintegration international (BRD)
BRD	25.1	Vollanrechnung	25.1	Vollanrechnung
B	48.1	Klassisches System	55.2	keine Anrechnung
DK	50.8	Klassisches System	54.5	keine Anrechnung
F	45.9	Teilanrechnung von 50% der Dividende	47.9	Teilanrechnung von 50% der Dividende
G	45.0	keine Belastung der ausgeschütteten Gewinne	35.2	keine Belastung der ausgeschütteten Gewinne
GB	30.8	Teilanrechnung von 25/75 der Dividende	53.4	keine Anrechnung
IRE	53.1	Teilanrechnung von 1/18 der Dividende	23.1	Teilanrechnung von 18% der Dividende
I	23.5	Vollanrechnung	52.3	keine Anrechnung
LX	56.5	Klassisches System	42.2	keine Anrechnung
NL	63.3	Klassisches System	52.3	keine Anrechnung
P	41.5	Teilanrechnung von 20% der Dividende	55.3	keine Anrechnung
ESP	42.9	Teilanrechnung von 10% der Dividende	53.0	keine Anrechnung
Durchschnitt (ohne BRD)	45.6		47.7	

Portfolioinvestition!

(1) e_{BFN} ...Effektive Grenzsteuerbelastung einer Portfolioinvestition im eigenen Land.

(2) e_{BFI} ...Effektive Grenzsteuerbelastung einer deutschen Portfolioinvestition im Ausland.

Quelle: Schaden: 1992.

Körperschaftsteuer wird vollständig auf die persönliche Einkommensteuer angerechnet. Dies führt zur nur einmaligen Besteuerung der Dividenden. Kauft dieser Investor nun Anteile an einer ausländischen Firma, so wird ihm die im Ausland bezahlte Körperschaftsteuer in der Regel nicht angerechnet. Dies führt zu einer Doppelbesteuerung ausländischer Dividendeneinkünfte.

In den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen ist nur mit Frankreich und Irland eine Anrechnung vereinbart. Fließen die Dividenden aus französischen Quellen zu, dann kann der deutsche Aktionär 50% der Dividende auf die von ihm zu zahlende Einkommensteuer anrechnen. Bezieht der deutsche Aktionär Dividenden aus irischen Quellen, kann er 18% der Dividende anrechnen. Dividenden aus griechischen Beteiligungen unterliegen, wegen des Dividendenabzugsystems in Griechenland, nicht der Körperschaftsteuer.

Steuerlich am günstigsten ist mit 23.1% eine deutsche Portfolioinvestition in Irland. Mit 55.3% am stärksten belastet ist eine deutsche Portfolioinvestition in Portugal.

Als drittes Ergebnis der quantitativen Analyse erhalten wir damit:

Die Besteuerung verzerrt die internationale Finanzkapitalallokation. Zwischen den EG-Mitgliedstaaten sind für Portfolioinvestitionen weder Kapitalexport- noch Kapitalimportneutralität gegeben.¹⁹

3.3 Zusammenfassung

Die vorliegende Analyse bestätigt den Befund des Ruding Komitees nur eingeschränkt. Unstrittig sind die bestehenden Belastungsunterschiede zwischen den EG-Mitgliedstaaten. Ebenfalls unstrittig ist, daß derartige Belastungsunterschiede zu steuerinduzierten Verzerrungen und damit zu einer ineffizienten Kapitalallokation führen. Strittig ist jedoch die Wahl der Mittel, um diese Verzerrungen zu beheben. Betrachtet man die Entwicklung der Steuersysteme zwischen 1981 und 1991 (bzw. 1992), so ist eindeutig eine Konvergenz der Kapitalbesteuerung zu beobachten. Der internationale Steuerwettbewerb hat zu einer Angleichung der effektiven Grenzsteuersätze geführt. Die Argumentation des Ruding Komitees,

¹⁹Kapitalimportneutralität ist nicht gegeben, da z.B. 1991 eine deutsche Portfolioinvestition in Frankreich mit einem effektiven Grenzsteuersatz von 47.9% belastet ist (Tab.5), eine französische Portfolioinvestition im eigenen Land mit 45.9% (Tab. 5).

“... that this convergence was attributable primarily to the downward convergence of countries’ interest and inflation rates, rather than to deliberate action on the part of national tax authorities.“²⁰

ist unter Berücksichtigung der abgeleiteten Ergebnisse nicht haltbar.

Die Schlußfolgerung des Ruding Komitees, daß

“... it is unlikely that such differences will be reduced much further through independent action by Member States.”²¹

ist spekulativ und wird vom Ruding Komitee nicht belegt. Es ist durchaus möglich, daß im Binnenmarkt verstärkte Anreize wirksam werden, die effektiven Grenzsteuersätze durch geeignete nationale Maßnahmen stärker anzugleichen.

4 Die Empfehlungen des Ruding Komitees

Die Expertenrunde unter Leitung von Onno Ruding kommt, wie im vorigen Abschnitt ausführlich dargelegt, zu dem Schluß, daß die bestehenden Unterschiede in der Unternehmensbesteuerung der einzelnen Mitgliedstaaten verzerrend wirken - besonders im Hinblick auf den Wettbewerb und auf Investitionsentscheidungen - und sich so ’unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken’²² Zum einen diskriminieren Regelungen in den nationalen Steuergesetzen der Mitgliedstaaten Steuerausländer gegenüber Steuerinländern, wirken somit verzerrend auf die Kapitalallokation und verstoßen gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 7 EWG-Vertrag. Außerdem besteht weiterer Handlungsbedarf in der Sicherstellung der Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft - gemäß Art. 220 EWG-Vertrag. Aus der Entwicklung der letzten Jahrzehnte leitet das Ruding Komitee seine Empfehlung ab, Gemeinschaftsmaßnahmen zu setzen und es nicht dem steuerpolitischen Wettbewerb zu überlassen, diese Verzerrungen zu beseitigen.

Der Maßnahmenkatalog des Ruding Komitees basiert auf den Vorschriften der Art. 7, 100 und 220 EWG-Vertrag. Eine vollständige Harmonisierung ist jedoch

²⁰Commission of the European Communities: 1992, S. 25.

²¹Commission of the European Communities: 1992, S. 27.

²²Art. 100 EWG-Vertrag, in: 1987, Europarecht.

neben den Vorschriften des Art. 100 zusätzlich durch den Untersuchungsauftrag und den Kommissionsgrundsatz der Subsidiarität eingeschränkt.²³

Die Vorschläge des Ruding Komitees stellen nach dessen Ansicht das absolut notwendige Minimum an Harmonisierungsmaßnahmen dar, wenn einerseits bei den Mitgliedstaaten ein Maximum an Souveränität im Bereich der direkten Steuern²⁴ verbleiben und wenn andererseits das Ziel eines verzerrungsfrei funktionierenden Marktes erreicht werden soll. Langfristig sieht das Ruding Komitee dennoch die Notwendigkeit eines einheitlichen EG-Körperschaftsteuersystems.

Die vorgelegten Empfehlungen lassen sich zwei Bereichen zuordnen:

- (A) Regelungen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung von Einkünften aus grenzüberschreitenden Direkt- und Portfolioinvestitionen,
- (B) Regelungen zur Unternehmensbesteuerung.

In der nachfolgenden Analyse werden zunächst die vom Ruding Komitee vorgeschlagenen Maßnahmen des Bereichs A dem bestehenden EG-Steuerrecht, den schon zur Annahme vorgelegten Richtlinienvorschlägen und den nicht in aktuellen Richtlinienvorschlägen behandelten Bereichen Steuervermeidung und Doppelbesteuerung zugeordnet. Im Anschluß werden die Maßnahmen des Bereichs B analysiert, die das Körperschaftsteuersystem, den Körperschaftsteuersatz und die Steuerbemessungsgrundlage betreffen.

Zur Abstufung der Dringlichkeit der Durchführung der einzelnen Maßnahmen ist jeder Vorschlag vom Ruding Komitee in eine dreistufige Prioritätenskala eingeordnet. Maßnahmen der Phase I sollen bis Ende 1994 in den Mitgliedstaaten umgesetzt sein, jene der Phase II sollen sofort begonnen werden und während der zweiten Stufe der Wirtschafts- und Währungsunion (EMU) in den Mitgliedstaaten umgesetzt werden. Die Umsetzung aller Maßnahmen der Phase III soll zeitgleich mit der vollen Verwirklichung der EMU erfolgen.²⁵

²³Vgl. Kommission der EG: 1990, Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung, S. 2, S. 10 und S. 12.

²⁴Wegen der hohen Mobilität des Kapitals werden hauptsächlich die Unternehmenssteuern betrachtet. Steuern auf Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit spielen in diesem Zusammenhang keine Rolle und werden nicht betrachtet. Das Ruding Komitee betrachtet auch keine einmaligen Kapitalströme, wie sie in der Fusions-Richtlinie behandelt werden.

²⁵Vgl. Commission of the European Communities: 1992, S. 28. Vgl. dazu auch die Tabellen

4.1 Regelungen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung von Einkünften aus grenzüberschreitenden Direkt- und Portfolioinvestitionen

4.1.1 Änderung von bestehendem EG-Steuerrecht

4.1.1.1 Mutter-/Tochterrichtlinie betreffend Dividenden ²⁶

Das Ruding Komitee begrüßt die Entscheidung des EG-Ministerrats vom Juli 1990 zur Abschaffung von Quellensteuern auf Dividenden, die von in einem Mitgliedstaat ansässigen Tochterunternehmen an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Mutter ausgeschüttet werden, da es in der Belastung von solchen Rückflüssen mit Quellensteuern das wesentliche Hindernis für grenzüberschreitende Kapitalströme in der Gemeinschaft sieht.²⁷ Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, die Mutter-/Tochterrichtlinie betreffend Dividenden vor dem 1. Januar 1992 umzusetzen.

Zur Erweiterung dieser Richtlinie macht das Ruding Komitee zwei Vorschläge:

(A1) 'The Committee recommends that the scope of the parent-subsidiary directive be extended to cover all enterprises subject to corporate income tax, irrespective of their legal form (Phase I). Subsequently, the directive should be extended to all other enterprises subject to income tax (Phase II).

*(A2) The Committee recommends a substantial reduction in the participation threshold prescribed in the parent-subsidiary directive (Phase I).'*²⁸

Ende Mai 1992 ist die Mutter-/Tochterrichtlinie noch nicht in allen Mitgliedstaaten umgesetzt.²⁹ Die Vorschläge des Ruding Komitees greifen z.T. Probleme auf,

A12 und A13 im Anhang, in denen die Empfehlungen des Ruding Komitees stichwortartig aufgeführt sind, getrennt nach den zwei Bereichen A und B und den drei Prioritätenstufen. Zusätzlich wurden die Vorschläge je Bereich getrennt durchnummeriert.

²⁶Vgl. Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, 90/435/EWG, ABl. L 225 vom 20.08.1990, S. 6 - 9.

²⁷Vgl. Devereux/Pearson: 1989, S. 58.

²⁸Commission of the European Communities: 1992, S.28f.

²⁹Vgl. dazu Tabelle A14 im Anhang.

die in den Mitgliedstaaten bei der Umsetzung aufgetreten sind und gehen z.T. weit über den ursprünglichen Wirkungsbereich der Richtlinie hinaus.

Der Vorschlag (A1) fordert die Einbeziehung aller Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen in den Geltungsbereich der Richtlinie.³⁰ Damit sollen unbegründbare Diskriminierungen zwischen Körperschaften vermieden werden und die bestehenden steuerlichen Wahlmöglichkeiten erhalten bleiben.³¹ Eine Ausweitung der Richtlinie auch auf jene Unternehmen, die der Einkommensteuer unterliegen, erhöht nicht nur die Anzahl der begünstigten Unternehmen, sondern bedeutet einen massiven Harmonisierungsdruck für das System der Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung in den Mitgliedstaaten.

Der Vorschlag (A2) empfiehlt eine wesentliche Reduzierung der in der Richtlinie geforderten Mindestbeteiligung. Die Mitgliedstaaten haben bei der Umsetzung der Richtlinie nur wenig Gebrauch davon gemacht, die geforderte Mindestkapitalbeteiligung von 25% zu unterschreiten. Für den Wegfall der Quellensteuer bei der Dividenden zahlenden Gesellschaft macht nur Irland keine Vorschrift über die Beteiligungshöhe. Großbritannien sieht eine Mindestbeteiligung von 10% am Kapital vor und Deutschland läßt neben der Mindestbeteiligungshöhe von 25% am Kapital auch eine reduzierte Beteiligungshöhe von 10% am Kapital zu, jedoch nur auf Gegenseitigkeit.³² Bei der Wahl der Methode zur Beseitigung der Doppelbesteuerung bei der Dividenden empfangenden Gesellschaft halten nur noch sechs der zwölf Mitgliedstaaten an der Mindestbeteiligungshöhe von 25% am Kapital fest. Großbritannien gewährt die direkte und indirekte Anrechnung schon bei einer Beteiligung von 10% der Stimmrechte. Frankreich und Luxemburg gewähren die Freistellung der empfangenen Dividenden ab einer Kapitalbeteiligung von 10%, die Niederlande schon bei einer von 5% und Belgien macht keinerlei Einschränkungen bei der Beteiligungshöhe. Acht Mitgliedstaaten haben sich für die Methode der Freistellung und vier für die Methode der direkten und indirekten Anrechnung entschieden.

³⁰Die Richtlinie schließt im Anhang, S. 9, explizit alle Gesellschaftsformen, die nicht genannt sind, aus der Anwendung aus, auch wenn sie der Körperschaftsteuer unterliegen.

³¹Nur Deutschland und Spanien haben bei der Umsetzung der Mutter-/Tochterrichtlinie betreffend Dividenden Regelungen aufgenommen, nach denen auf Gegenseitigkeitsbasis der Geltungsbereich der Richtlinie auf andere, in der Richtlinie nicht genannte Gesellschaftsformen, die der Körperschaftsteuer unterliegen, ausgedehnt werden kann.

³²Vgl. dazu Tabelle A14 im Anhang. Dort können auch die Unterschiede in den Mindesthaltedauern entnommen werden.

Die verzerrende Wirkung der Quellensteuer könnte weiter reduziert werden, wenn sich die Mitgliedstaaten, wie vom Ruding Komitee empfohlen, generell auf eine niedrigere Mindestkapitalbeteiligung einigen könnten und zwar sowohl für den Wegfall der Quellensteuer als auch für die Gewährung des internationalen Schachtelprivilegs. Anzumerken ist, daß das Ruding Komitee keine konkrete Aussage zur Wahl der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen den Mitgliedstaaten macht.³³ Dies ist bei rein bilateraler Betrachtung unerheblich. Für die effektive Steuerbelastung einer Unternehmensgruppe mit Tochter- und Einzelgesellschaften in mehreren Mitgliedstaaten spielt die Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aber eine wichtige Rolle.

4.1.1.2 Schiedsverfahren-Übereinkommen ³⁴

Der Binnenmarkt wird zu einer stärkeren internationalen Vernetzung der Geschäftstätigkeit führen, da sich die Firmen auch organisatorisch von der nationalen Ebene auf die neue Binnenmarktebene umstellen. Mit dem erwarteten Anstieg des Handelsvolumens in Zwischenprodukten und Dienstleistungen innerhalb von verbundenen Unternehmen wird das Problem der Transferpreise als Steuerverminderungsstrategie an Bedeutung gewinnen. EG-Kommission und Mitgliedstaaten wollen das Problem der Transferpreise nach dem Prinzip des 'dealing at arm's length' lösen. Bei Gewinnberichtigungen aus Transferpreiskorrekturen kann eine internationale Doppelbesteuerung von verbundenen Unternehmen nur vermieden werden, wenn die Finanzverwaltungen der beteiligten Staaten Gewinnänderungen, die aus Transferpreiskorrekturen resultieren, korrespondierend vornehmen. Dazu verpflichtet aber das in den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) verankerte Verständigungsverfahren die beiden Vertragsstaaten nicht. Je spezifischer die Produkte und Dienstleistungen sind, die über die Grenze an verbundene Unternehmen geliefert werden, um so weniger kann sich die Finanzverwaltung an vergleichbaren Marktpreisen orientieren, die sich bei Geschäftsbeziehungen zwischen voneinander unabhängigen dritten Vertragspartnern ergeben würden.³⁵ Für diese Fälle von Doppelbesteuerung schafft das 1990 geschlossene

³³Vgl. Commission of the European Communities: 1992, S. 29f.

³⁴ABl. L 225 vom 20.08.1990. 90/436/EWG - Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, S. 10 - 24.

³⁵Vgl. BMF: 1983, S. 221 und S. 222f. Das deutsche Außensteuerrecht kennt drei Standardmethoden zur Prüfung von Transferpreisen: die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufs-

Schiedsverfahren-Übereinkommen Abhilfe, sobald es ratifiziert ist.

Das Ruding Komitee drängt deshalb,

(A5) *'... all Member States to ratify the Arbitration Convention as soon as possible (Phase I).*

(A6) *The Committee recommends that the Commission together with the Member States take action to establish appropriate rules or procedures concerning transfer pricing adjustments by Member States (Phase I).'*³⁶

Das Ruding Komitee hält es dabei für notwendig, daß die im Detail noch auszuarbeitenden Verfahren mit den Vorschlägen zu einer einheitlichen Steuerbemessungsgrundlage in Einklang stehen.

Die Empfehlungen des Ruding Komitees sehen keine Alternative zum 'dealing at arm's length' Prinzip vor und erteilen damit einem System unitarischer Körperschaftsbesteuerung mit 'formula apportionment' auf EG-Ebene implizit eine eindeutige Absage. Unter 'formula apportionment' auf EG-Ebene würden die konsolidierten Gewinne von multinationalen Unternehmen in der EG den Unternehmensteilen in den einzelnen Mitgliedstaaten nach speziellen Verteilungskriterien, wie Umsatz, Vermögen, Lohn- und Gehaltszahlungen, zugeordnet, und damit strategischen Gewinnverlagerungen und internationaler Steuervermeidung entgegenwirken. Konsequenterweise müßte die formelmäßige Aufteilung des konsolidierten Konzerngewinns sowohl für Betriebstätten als auch für Tochtergesellschaften gelten. Für Betriebstätten wäre es nicht mehr nötig, den Gewinn jeder Betriebstätte über eine getrennte Buchhaltung zu ermitteln. Das US-amerikanische Beispiel zeigt zudem, daß die Anwendung einer Verteilungsformel zur Zuordnung der steuerpflichtigen Gewinne nicht zwingend eine einheitliche, 'harmonisierte' Steuerbemessungsgrundlage in allen Staaten erfordert.³⁷

Die formelmäßige Verteilung des konsolidierten Gewinns birgt unter dem Aspekt der gerechten Steueraufteilung zwischen den Mitgliedstaaten und wegen seiner ad-

preismethode und die Kostenaufschlagsmethode. Läßt sich wegen der Nichtvergleichbarkeit der Geschäfte kein Preisvergleich durchführen, wird auf betriebs- oder branchenübliche Gewinnmargen zurückgegriffen. Dabei kann es aufgrund von länderspezifischen Unterschieden leicht zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen.

³⁶Commission of the European Communities: 1992, S. 30f.

³⁷Vgl. Lischer: 1992, S. 145.

ministrativen Vorteile für die EG nicht zu vernachlässigende positive Seiten. Insbesondere bei Transferpreisen von konzerninternem Waren- und Dienstleistungsverkehr und der Aufteilung von 'headquarter costs', ist die formelmäßige Aufteilung des konsolidierten Gewinns einfacher und transparenter als das Prinzip des 'dealing at arm's length'. Verluste von Tochtergesellschaften und Betriebstätten würden ebenso wie deren Gewinne in einem konsolidierten Ergebnis erfaßt, das dann formelmäßig auf die betroffenen Mitgliedstaaten aufgeteilt wird. Der Richtlinienvorschlag zur Berücksichtigung der Verluste von in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebstätten und Tochtergesellschaften würde sich damit erübrigen. Die formelmäßige Aufteilung hat auch Konsequenzen für die Steuereinnahmen der EG-Mitgliedstaaten. Es kann sehr wohl sein, daß dem Ansässigkeitsstaat einer Betriebstätte oder einer Tochtergesellschaft eine positive Steuerbemessungsgrundlage zugeteilt wird, die er unter 'dealing at arm's length' nicht erhalten hätte, da die Betriebstätte oder die Tochterunternehmung bei getrennter Buchhaltung mit einem Verlust abgeschlossen hätte.

Insbesondere der letzte Punkt läßt es derzeit noch unrealistisch erscheinen, daß sich die Mitgliedstaaten der EG heute für ein System des konsolidierten Gewinns mit formelmäßiger Aufteilung entscheiden, obwohl langfristig das Prinzip des 'dealing at arm's length' die Probleme der strategischen Steuervermeidung und der gerechten Aufteilung von Steuerbemessungsgrundlagen zwischen den Mitgliedstaaten der EG nicht lösen kann. Das zeigt sich auch in dem Bemühen des Ruding Komitees, sog. 'Vorabentscheidungen' einzuführen, in denen sich die betroffenen Mitgliedstaaten und Unternehmen auf verbindliche Transferpreise einigen.³⁸ Gammie vertritt die Meinung, daß solche Vorabentscheidungen letztlich auch auf eine formelmäßige Gewinnaufteilung hinauslaufen.³⁹

4.1.2 Änderung von Richtlinienvorschlägen

4.1.2.1 Verluste von Tochtergesellschaften und Betriebstätten ⁴⁰

Das Ruding Komitee befürwortet den von der Kommission vorgelegten Richtlinienvorschlag zur Berücksichtigung der Verluste von Betriebstätten und Tochter-

³⁸Vgl. Commission of the European Communities: 1992, S. 31.

³⁹Vgl. Gammie: 1992, S. 39.

⁴⁰Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebstätten und Tochtergesellschaften, KOM (90) 595 endg., Brüssel, den 24.01.1991.

gesellschaften bei der Mutter.⁴¹ Hauptargument dafür ist, daß in einem Binnenmarkt das Verbot, innerhalb einer Unternehmensgruppe Verluste aus einem Mitgliedstaat gegen Gewinne aus einem anderen Mitgliedstaat verrechnen zu können, ein nicht zulässiges Hindernis sei. Wenn Anlaufverluste nicht bei der Mutter im anderen Mitgliedstaat berücksichtigt werden können, behindert dies grenzüberschreitende Neuinvestitionen. Daneben soll mit der vorgeschlagenen Lösung die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Betriebstätten und Tochtergesellschaften beseitigt werden, um so die Neutralität in der Wahl der Betriebsform bei Auslandsinvestitionen herzustellen.

Da jedoch auch die nationalen steuerrechtlichen Vorschriften in den einzelnen Mitgliedstaaten in bezug auf die Behandlung von Verlusten der Tochtergesellschaften desselben Mitgliedstaates unterschiedlich sind bzw. drei Mitgliedstaaten (Belgien, Griechenland und Italien) für diesen Fall überhaupt keine Regelung vorsehen, erscheint es konsequent, die grenzüberschreitende und die nationale Verlustanrechnung in einem zu regeln.

Das Ruding Komitee empfiehlt deshalb,⁴²

- (A7) *'... that Member States adopt the draft directive dealing with losses of permanent establishments and subsidiaries in another Member State (Phase I).*
- (A8) *... that all Member States introduce full vertical and horizontal offsetting of losses within groups of enterprises at the national level (Phase II).*
- (A9) *The Committee also recommends extension of the draft directive to allow full Community-wide loss offsetting within groups of enterprises (Phase III).'*

Die Mitgliedstaaten haben insbesondere wegen der nicht kalkulierbaren Änderungen bei den Steuereinnahmen der Verlustrichtlinie noch nicht zugestimmt.⁴³

⁴¹Betriebstätten haben die Wahl zwischen Anrechnung und Befreiung. Wird Befreiung gewählt, so gilt nur Verlustberücksichtigung mit Nachversteuerung. Für Tochtergesellschaften besteht nur die Möglichkeit der Verlustberücksichtigung mit Nachversteuerung.

⁴²Commission of the European Communities: 1992, S. 31.

⁴³Außer dem fiskalischen Aspekt erscheint der administrative eine zusätzliche Hürde zu sein. Die Richtlinie hat kein System mitgeliefert nachdem sichergestellt ist, daß ein Verlust nur einmal in einem anderen Mitgliedstaat geltend gemacht wird und daß die Nachversteuerung auch in der gleichen Höhe erfolgt.

Ein pragmatischer und rasch realisierbarer Vorschlag wäre die Ausweitung der Quellenlandbesteuerung,⁴⁴ wie sie in der Mutter-/Tocherrichtlinie betreffend Dividenden von acht Mitgliedstaaten umgesetzt wurde, auf die Verluste von Tochtergesellschaften und von Betriebstätten. Eine generelle Anwendung des Quellenlandprinzips für Gewinne und Verluste ließe ohne erhöhten Administrationsaufwand und ohne gravierende Änderung des bisherigen Systems der Besteuerung von Betriebstätten und Tochtergesellschaften eine Annäherung an das Prinzip der Kapitalimportneutralität im Bereich der Direktinvestitionen erzielen. Lediglich Mitgliedstaaten, die in der Umsetzung von EG-Steuerrecht oder in den DBA mit anderen Mitgliedstaaten, für Tochtergesellschaften bzw. für Betriebstätten nicht Befreiung sondern Anrechnung vorsehen, müßten ihr System ändern.⁴⁵

4.1.2.2 Mutter-/Tocherrichtlinienvorschlag betreffend Zinsen und Lizenzgebühren ⁴⁶

Wie bei den Dividenden vertritt das Ruding Komitee auch bei den Zins- und Lizenzgebührenezahlungen, die eine Tochtergesellschaft in einem Mitgliedstaat an ihre Mutter in einem anderen Mitgliedstaat leistet, die Auffassung, daß die Quellensteuern die Hauptursache für Verzerrungen darstellen. Analog zur Mutter-/Tocherrichtlinie betreffend Dividenden soll der Anwendungsbereich dieser Richtlinie auf alle Zins- und Lizenzgebührenezahlungen zwischen Unternehmen in der EG ausgedehnt werden.

Das Ruding Komitee empfiehlt deshalb,

(A4) '... that the proposed interest and royalties directive be adopted, that the scope of the directive be extended to encompass all such payments between

⁴⁴Vgl. Gammie: 1992, S. 40.

⁴⁵Für den Fall der Betriebstätte müßte sich Dänemark gegenüber den anderen Mitgliedstaaten für die Befreiung entscheiden, da grundsätzlich Anrechnung oder Befreiung möglich ist. Für die Südstaaten (Griechenland, Italien, Spanien und Portugal) sowie für Irland und das Vereinigte Königreich würde dies einen Wechsel von der Anrechnung zur Befreiung bedeuten. Konsequenterweise müßte dann in der Mutter-/Tocherrichtlinie die Wahlmöglichkeit für die Methode zur Beseitigung der Doppelbesteuerung ersetzt werden durch die von allen Mitgliedstaaten anzuwendende Befreiungsmethode.

⁴⁶KOM (90) 571 endg., Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, Brüssel, den 24.01.1991.

enterprises, ... (Phase I).'⁴⁷

Obwohl in einer Vielzahl von Doppelbesteuerungsabkommen bereits die Quellenbesteuerung von solchen Zahlungen ausgeschaltet wird, scheint der Verzicht auf Quellensteuern von Dividenden insofern leichter zu fallen als jener auf Zinsen und Lizenzgebühren, weil der Gewinn ohnedies der Körperschaftsteuer unterworfen wird. Zinsen und Lizenzgebühren, die grenzüberschreitend bezahlt werden, schmälern direkt die Körperschaftsteuereinnahmen im Quellenland und unterliegen dort nach Abschaffung der Quellensteuer keinem Steuerzugriff mehr.⁴⁸ Für jeden Mitgliedstaat gilt es daher abzuwägen, ob der Steuereinnahmenverlust bei Verzicht auf die Quellensteuer durch andere Vorteile übertroffen wird.

Es bleibt jedoch die Frage, wie der Gefahr der Nichtversteuerung begegnet wird, inwieweit nicht neue Probleme im Bereich 'thin capitalization' und 'verdeckter Gewinnausschüttung' heraufbeschworen werden bzw. welche einheitlichen Regelungen zur Verminderung der Steuervermeidung getroffen werden müssen. Für Zins- und Lizenzgebührenzahlungen, die im Unternehmensbereich anfallen, könnte der Ansatz des 'formula apportionment' ebenfalls helfen, diese Probleme schon im Vorfeld zu lösen.

4.1.3 Maßnahmen zur Verhinderung von Steuervermeidung

Während das Ziel, die Hemmnisse für eine EG-weite effiziente Kapitalallokation abzubauen, durch die Abschaffung der Quellensteuern bei grenzüberschreitenden Zahlungen von Tochter- an Muttergesellschaften erreichbar ist, fürchtet das Ruding Komitee aber, daß die nunmehr steuerfreien Erträge im Wohnsitzstaat des Empfängers der Besteuerung entgehen könnten. Es besteht Konsens, daß der Steuervermeidung am einfachsten durch eine Mindestbesteuerung an der Quelle begegnet werden kann.

Als Ergänzung zur Mutter-/Tochterrichtlinie betreffend Dividenden erscheint dem Ruding Komitee dazu eine einheitliche Quellensteuer auf Dividenden am besten geeignet. Auf den Einbehalt der Quellensteuer soll verzichtet werden, wenn

⁴⁷Commission of the European Communities: 1992, S. 30. Hier wird nur auf die ersten beiden Empfehlungen des Vorschlags zu den Zins- und Lizenzgebührenzahlungen Bezug genommen.

⁴⁸Vgl. Gammie: 1992, S. 26f.

der Aktionär, egal ob natürliche Person oder Unternehmen, den Nachweis erbringt, daß er 'ein in der EG ansässiger Steuerzahler' ist.⁴⁹

Das Ruding Komitee hält es jedoch auch im Zusammenhang mit der Abschaffung von Quellensteuern auf Zinsen und Lizenzgebühren, die zwischen verbundenen Unternehmen bzw. allen Unternehmen in der Gemeinschaft bezahlt werden für notwendig, sicherzustellen, daß alle diese Einkünfte der Besteuerung unterworfen werden.

Das Ruding Komitee schlägt deshalb vor,

(A3) '... that the Commission propose by way of directive a uniform withholding tax of 30% on the dividend distributions by EC resident companies, subject to waiver where appropriate tax identification is provided (Phase II).

*(A4) ... that the directive [on interest and royalties] include accompanying measures to ensure that the corresponding income is effectively taxed within the Community in the hands of the beneficiary (Phase I).'*⁵⁰

Im Bereich der Dividenden spricht sich das Ruding Komitee dafür aus, die Quellensteuer zum Großteil abzuschaffen, dafür aber neue administrative Hürden, wie den EG-Besteuerungsnachweis und einen kompletten Dividenden-Informationsaustausch einzuführen. Inwieweit diese neuen Hürden wieder Anlaß zu Verzerrungen bei der Kapitalallokation innerhalb der Gemeinschaft geben, bleibt offen.

Der vorgeschlagene Quellensteuersatz von 30% erscheint sowohl im Vergleich mit national erhobenen Quellensteuern auf Dividenden⁵¹ als auch im Vergleich der

⁴⁹Das Ruding Komitee hält es auch für möglich unter bestimmten Bedingungen bei Investoren aus Nicht-EG-Staaten auf die Erhebung von Quellensteuern zu verzichten.

Für den Nachweis der Nutzungsberechtigung stellt sich das Ruding Komitee vor, daß der Aktionär entweder direkt der Dividenden zahlenden Gesellschaft oder einer zwischengeschalteten Institution eine Art Steuernummer bekannt gibt. Allein darauf möchte sich das Ruding Komitee jedoch nicht verlassen, da es zusätzlich einen systematischen Informationsaustausch bezüglich Dividendenzahlungen zwischen den Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten für notwendig erachtet. Vgl. dazu Commission of the European Communities: 1992, S. 29.

⁵⁰Commission of the European Communities: 1992, S. 29 und S. 30 - letzter Teil des Vorschlages zu den Zins- und Lizenzgebührenezahlungen.

⁵¹Vgl. Kommission der EG: 1990, Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung, Anlage 7, S. 26f.

Quellensteuern, die von Nichtansässigen erhoben werden, als sehr hoch. Da der Vorschlag bei Vorlage eines geeigneten Steuernachweises den Verzicht auf die Einhebung der Quellensteuer (sowohl von Ansässigen in den Mitgliedstaaten als auch unter bestimmten Bedingungen von Ansässigen in Drittstaaten) vorsieht,⁵² richtet sich die Steuer hauptsächlich gegen Aktionäre der Mitgliedstaaten, die vorhaben, die erhaltenen Dividenden in ihrem Wohnsitzland nicht weiter der Besteuerung zu unterwerfen und gegen die Aktionäre, die in Drittstaaten ansässig sind. Inwieweit der Verzicht auf die Einhebung der Quellensteuer nur in Verbindung mit der Offenlegung der Steueridentität des Aktionärs Auswirkungen auf den internationalen Anlagekapitalmarkt und damit auf die Eigenfinanzierungsfähigkeit von Kapitalgesellschaften zeigt, bleibt offen. Der Anreiz, Kapital in Steueroasenländer zu transferieren, wird dadurch nicht geschmälert.

Ein einheitlicher Quellensteuersatz könnte verbauen, daß der Wettbewerb der Mitgliedstaaten um Steuerbemessungsgrundlagen und um internationales Anlagekapital nicht dazu führt, daß der Quellensteuersatz für Transfers in Drittstaaten auf null absinkt. Um einen fiskalisch ruinösen Steuerwettbewerb zu vermeiden, erscheint es sinnvoll, daß die Mitgliedstaaten eine gemeinsame Haltung bezüglich der Einhebung von Quellensteuern untereinander und gegenüber Drittstaaten einnehmen. Eine gemeinsame Regelung gegenüber Drittstaaten würde es erlauben, mit einzelnen Staaten auch einen niedrigeren einheitlichen Satz zu vereinbaren.

Dabei darf nicht vergessen werden, daß die Festlegung von Quellensteuersätzen für grenzüberschreitende Dividenden bis jetzt in bilateral ausgehandelten DBA erfolgt und somit das gesamte Vertragsnetz der 12 EG-Mitgliedstaaten zur Neuverhandlung anstünde.

Bei den Zinsen und Lizenzgebühren erscheint die Frage der Einhebung von Quellensteuern unter dem Aspekt der Steuervermeidung wichtiger. Dabei bezieht sich der Vorschlag des Ruding Komitees aber lediglich auf Zins- und Lizenzgebührenzahlungen zwischen Unternehmen. Das Ruding Komitee macht keinen konkreten Vorschlag, wie diese Zahlungen behandelt werden sollen. Unternehmen unterliegen regelmäßig der Kontrolle der Betriebsprüfung, die den Versuch der Steuervermeidung auf solche Zahlungen routinemäßig überprüft. Weitaus komplizierter ist es, Transaktionen aufzudecken, mit deren Hilfe für Gewinnanteile eine steu-

⁵²Das Ruding Komitee macht keine Aussage darüber, ob eine evtl. einbehaltene Quellensteuer beim Quellenstaat verbleibt oder über einen noch zu findenden Clearingmechanismus an Mitgliedstaaten und Drittstaaten verteilt wird.

ergünstigere Transfermöglichkeit geschaffen wird (Qualifikationsproblem).⁵³

Es ist unerheblich, ob das Ruding Komitee, wie bei den Dividenden, an eine einheitliche Quellensteuer auf Zins- und Lizenzgebührenezahlungen mit Verzicht bei Offenlegung der Steueridentität für Unternehmen und für Private aus Mitgliedstaaten und Drittstaaten denkt, oder ob eine Abgeltungssteuer vorgesehen ist. Die Reaktionen auf dem Kapitalmarkt und die Konsequenzen für das bestehende DBA-Netz der Mitgliedstaaten wären dieselben wie im Fall der Dividenden.⁵⁴

4.1.4 Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Beginnend 1925 mit dem DBA zwischen Deutschland und Italien haben die meisten heutigen Mitgliedstaaten der EG untereinander bilaterale Verträge zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen.⁵⁵ Der Einfluß der von der OECD 1963 und 1977 entwickelten Musterabkommen ist unverkennbar. Deutschland legt seinen DBA-Verhandlungen das OECD-Musterabkommen von 1977 zugrunde. Doppelbesteuerungsabkommen regeln die von den Vertragsstaaten angewandte Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Dies und die Festschreibung von Begriffsdefinitionen geben den Beteiligten Rechtssicherheit, über die steuerliche Behandlung von im anderen Staat erzielten Einkünften und dort belegenem Vermögen. Obwohl die Vertragsstaaten im Einklang mit dem Völkerrecht originär für die Besteuerung zuständig sind, beschränken sie aber wechselseitig ihr materielles Steuerrecht und teilen für den Bereich, in dem Überschneidungen zu erwarten sind, die - theoretisch möglichen - Steuertatbestände untereinander auf.⁵⁶ Damit bilden Verträge zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ein eigenständiges Regelsystem, das es erlaubt, die Steuertatbestände durch Begrenzung des

⁵³Instrumente, dies zu erreichen, sind z.B.: 'transfer pricing', 'thin capitalization' und 'verdeckte Gewinnausschüttung'.

⁵⁴Bei Existenz von Steueroasenländern außerhalb der EG und freiem Kapitalverkehr darf die Reaktion in Deutschland 1989, als eine 10%-ige Quellensteuer auf Zinsen eingeführt wurde nicht außer acht gelassen werden. Der Kapitalabfluß war so groß, daß diese Quellensteuer nach 6 Monaten wieder abgeschafft wurde. In einem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom Juni 1991 wurde die Bundesregierung aufgefordert für die Durchsetzung der Steuerpflicht von Zinsen zu sorgen. Im Vorschlag zum sog. Zinsabschlaggesetz, das nur für in Deutschland Ansässige gilt, ist u.a. ein Zinsabschlag von 30% vorgesehen.

⁵⁵Von den zwischen den Mitgliedstaaten der EG abgeschlossenen DBA wurden abgeschlossen: 1925: eines; 1926-1962: zwölf; 1963-1967: vierunddreißig und 1977-heute: zehn.

⁵⁶Vgl. Vogel: 1990, S. 22.

innerstaatlichen Rechts unter den Vertragstaaten aufzuteilen.

Art. 220 EWG-Vertrag⁵⁷ fordert von den Mitgliedstaaten den Abschluß von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Geht man vom im OECD-Musterabkommen vorgesehenen bilateralen Vertragsmuster aus, so fehlen noch neun DBA um das Netz zwischen den 12 Mitgliedstaaten zu vervollständigen. Zudem umfassen nicht alle bestehenden Abkommen die Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.⁵⁸ Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Erbschaft- und Schenkungsteuern sind bis jetzt nur wenige Abkommen abgeschlossen worden.⁵⁹ Obwohl sich die Abkommen am Vorbild der OECD-Musterabkommen orientieren, weichen sie in ihren Definitionen und in der Aufteilung der Steuertatbestände zum Teil erheblich voneinander ab. Lediglich die Mutter-/Tochterrichtlinie betreffend Dividenden hat mit dem Wegfall der Quellensteuer auf Schachteldividenden eine EG-weite Vereinheitlichung gebracht. Der Richtlinienvorschlag betreffend Zinsen und Lizenzgebühren wird im Bereich der DBA eine ähnlich harmonisierende Wirkung haben. Andere Lücken und Hürden, wie nationale Mißbrauchsregeln, unterschiedliche Holdingregelungen und die von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat großen Unterschiede in der Umsetzung der Mutter-/Tochterrichtlinie betreffend Dividenden, aber bleiben bestehen. Damit wird aber dem 'treaty shopping' innerhalb der EG auch in Zukunft nicht wirksam begegnet werden und die Doppelbesteuerung im Binnenmarkt wird nach wie vor nicht in allen Fällen beseitigt.

Bei der Vermeidung der Doppelbesteuerung im Verhältnis zu Drittstaaten sind EG-Mitgliedstaaten weiterhin frei. Jeder Mitgliedstaat kann also fortfah-

⁵⁷Art. 220 EWG-Vertrag sagt: 'Soweit erforderlich, leiten die Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen ein, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen folgendes sicherzustellen: ... - die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft; ...', in: 1987, Europarecht.

⁵⁸Eine tabellarische Übersicht der 57 bestehenden DBA zwischen den EG-Mitgliedstaaten gibt Tabelle A15 im Anhang. Mitgliedstaaten, die noch kein bilaterales Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung miteinander abgeschlossen haben, sind: Dänemark und Griechenland, Griechenland und Spanien, Griechenland und Irland, Griechenland und Luxemburg, Griechenland und Portugal, Spanien und Irland, Portugal und Luxemburg, Portugal und die Niederlande sowie Portugal und Irland.

⁵⁹Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftsteuern: Belgien und Frankreich; Vereinigtes Königreich und Italien; Vereinigtes Königreich und Irland; Vereinigtes Königreich und Niederlande; Vereinigtes Königreich und Frankreich; Griechenland und Spanien; Griechenland und Deutschland;

Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Schenkungsteuern: Belgien und Frankreich; Vereinigtes Königreich und Niederlande; Vereinigtes Königreich und Irland.

ren, mit Drittstaaten bilaterale Abkommen auszuhandeln, die Sonderregelungen enthalten.⁶⁰ Das Ruding Komitee sieht die Gefahr, daß solche Vereinbarungen gegenüber einem anderen Mitgliedstaat diskriminierend wirken können.

Das Ruding Komitee drängt deshalb,

(A10) '*... Member States not only to conclude bilateral income tax treaties where none exist between them, but also to complete those where their coverage is limited (Phase I).*

(A11) '*The Committee recommends action by the Commission in concert with Member States aimed at defining a common attitude with regard to policy on double taxation agreements with respect to each other and also with respect to third countries.*'⁶¹

Die ausschließlich bilaterale Betrachtungsweise von Doppelbesteuerungsabkommen gerät mit der Realisierung des Binnenmarktes in Konflikt mit der Idee eines einheitlichen Wirtschaftsraumes, der aus 12 unabhängigen Staaten besteht⁶² - und zwar sowohl im Hinblick auf die Staaten der Gemeinschaft selber als auch im Hinblick auf das Verhältnis zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten. Im Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten zwingt Art. 220 EWG-Vertrag zum Handeln. Er schreibt den Staaten jedoch nicht explizit vor, wie eine eventuelle Doppelbesteuerung zu beseitigen ist,⁶³ so daß weiterhin unerwünschtes 'treaty shopping' auftreten wird.

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung von Erträgen aus grenzüberschreitender unternehmerischer Aktivität betrifft vor allem Gewinnberichtigungen aus Transferpreiskorrekturen, die Behandlung von grenzüberschreitend ausgeschütteten

⁶⁰Beispielhaft seien hier die Revisionsverhandlungen zu DBA mit den USA genannt - Aufnahme des Art. 16 US-Musterabkommen, der im Fall von 'treaty shopping' grenzüberschreitend gezahlte Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren von der Behandlung gemäß dem Abkommen ausnimmt.

⁶¹Commission of the European Communities: 1992, S. 32. Das Ruding Komitee begrüßt die Initiative der Kommission, die bei den derzeitigen Revisionsverhandlungen zum OECD-Musterabkommen von 1977 die Interessen der Gemeinschaft vertritt.

⁶²Dieses Problem verschärft sich, je größer die Anzahl der Mitglieder in der EG wird, solange die EG nicht ein eigenes Konzept entwickelt.

⁶³Es geht dabei um die Methode der Vermeidung von Doppelbesteuerung und darum, ob die notwendigen Regelungen in 66 bilateralen Verträgen zwischen den 12 Mitgliedstaaten individuell ausgehandelt werden oder in einem multilateralen Vertrag.

Gewinnanteilen und grenzüberschreitend geleisteten Zins- und Lizenzgebührenzahlungen zwischen Mitgliedstaaten. Die Mutter-/Tochterrichtlinie betreffend Dividenden, der Richtlinienvorschlag betreffend Zins- und Lizenzgebührenzahlungen und das 1990 geschlossene Schiedsverfahren-Übereinkommen führen, sobald sie in allen Mitgliedstaaten umgesetzt sind, zu einem steigenden Grad an Harmonisierung in diesem Bereich.

Auf dieser Basis sollte dann auch möglich sein, die Anpassung der bestehenden DBA und den Neuabschluß der fehlenden DBA, in eine EG-weite, multilaterale Regelung münden zu lassen, die für alle Unternehmensformen gilt und auch Lösungen für Portfolioinvestitionen von Privaten und Unternehmen beinhaltet. Ein derartiges Fernziel zeigt das Ruding Komitee jedoch nicht auf.

In einem weiteren Schritt müssen Lösungen für die Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen (z.B. Betriebstätten und Grenzgänger) auf multilateraler Basis gefunden werden, obwohl es dazu noch kein EG-Steuerrecht gibt. Unterschiedliche nationale Regelungen können diskriminierend wirken und laufen den Grundfreiheiten des EWG-Vertrags zuwider.⁶⁴

Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten können zwar frei von jedem Mitgliedstaat abgeschlossen werden, aber die einzelnen Bestimmungen müssen mit dem Gemeinschaftsrecht in Einklang stehen. Ein Widerspruch mit den Zielen des EWG-Vertrages würde aber vorliegen, wenn über Drittstaaten Verzerrungen in die Gemeinschaft zurückwirken.⁶⁵ Besonders gegenüber so wichtigen und starken Wirtschaftspartnern wie den USA und Japan erscheint es nach Abschaffung der Quellensteuern auf EG-Schachteldividenden und der geplanten Abschaffung von Quellensteuern auf Zins- und Lizenzgebührenzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen in der EG notwendig, auszuschließen, daß über bilaterale Abkommensregelungen EWG-vertragswidrige Wettbewerbsverzerrungen aufrechterhalten oder neu geschaffen werden. Hier ist die Gemeinschaft zu einem konsistenten Handeln gefordert. In letzter Konsequenz münden diese Überlegungen in einem multilateralen DBA zwischen der EG und z.B. den USA, das aber seinerseits die Existenz eines multilateralen DBA zwischen den EG-Staaten implizieren würde.⁶⁶

⁶⁴Vgl. zur Betriebstättenbesteuerung die Tabelle A16 im Anhang.

⁶⁵Vgl. Becker/Thömmes: 1991, S. 568.

⁶⁶Auf die Frage, wer in solchen multilateralen Verträgen die Verhandlungen führen soll, gleichberechtigte Vertreter der zwölf Mitgliedstaaten oder mit Abschlußkompetenz ausgestattete Ver-

4.2 Regelungen zur Unternehmensbesteuerung

4.2.1 EG-Körperschaftsteuersystem

Die Körperschaftsteuersysteme der EG-Mitgliedstaaten reichen vom 'klassischen System' und Doppelbesteuerung von Gewinnen bis hin zu 'Anrechnungssystemen' mit teilweiser oder voller Integration der Körperschaftsteuer in die Einkommensteuerschuld des Aktionärs.

Das Ruding Komitee betont, daß die internationale Doppelbesteuerung von ausgeschütteten Gewinnen grenzüberschreitende Investitionen diskriminiert und dadurch den Kapitalmarkt der Gemeinschaft verzerrt.⁶⁷ Diese Diskriminierung fällt weg, wenn alle Mitgliedstaaten zu einem klassischen Körperschaftsteuersystem übergehen, in dem die ökonomische Doppelbesteuerung auf der Aktionärs Ebene bestehen bleibt. Sie fällt aber auch weg, wenn alle Staaten ein Anrechnungssystem einführen, das heimischen Aktionären die Anrechnung von in- und ausländischen Körperschaftsteuern gestattet.

Das Ruding Komitee stellt klar, daß ein für alle Mitgliedstaaten der EG gemeinsames Körperschaftsteuersystem wünschenswert wäre und die Bildung eines einheitlichen europäischen Kapitalmarktes fördern würde. Es läßt aber offen, welches Körperschaftsteuersystem unter Effizienz Gesichtspunkten das wünschenswerteste wäre.

Die Körperschaftsteuersysteme haben sich von Staat zu Staat unterschiedlich entwickelt, jedes weist aus nationaler Sicht Vor- und Nachteile auf, und es ist daher unwahrscheinlich, daß alle Mitgliedstaaten sich kurzfristig auf die Einführung eines einheitlichen Körperschaftsteuersystems einigen können.

Das Ruding Komitee fordert dennoch, daß jene Mitgliedstaaten, die in ihrem Körperschaftsteuersystem heimischen Aktionären für heimische Dividenden Steuererleichterungen gewähren, dieselben Steuererleichterungen auch für Dividenden aus dem EG-Ausland gewähren müssen. Der damit verbundene Steuer ausfall müßte vom Ansässigkeitsstaat getragen werden.⁶⁸ Das Ruding Komitee

treter der EG-Kommission soll hier nicht eingegangen werden.

⁶⁷Vgl. Commission of the European Communities: 1992, S. 32. Das angesprochene Kapitel 4 des Berichts ist noch nicht veröffentlicht. Vgl. dazu auch die Kap. 3.2.2 und 3.2.3 in dieser Arbeit.

⁶⁸Das Ruding Komitee schlägt vor, eventuelle Steuereinnahmeverluste in den Mitgliedstaaten durch eine Anpassung der Körperschaftsteuertarife auszugleichen, was nach den Vorschlägen

geht allerdings nicht soweit, den Ländern mit Anrechnungssystemen die Körperschaftsteueranrechnung auch für nichtansässige Aktionäre zu empfehlen, da dies nicht im Einklang mit der Quellenlandbesteuerung von Dividenden steht.

Somit lautet die Empfehlung des Ruding Komitees,

(B1) '... that existing discrimination in the taxation of dividends distributed from profits earned in another Member State be removed. To this end:

(i) Member States which apply imputation taxes on the distribution of profits earned in another Member State should be obliged, on a reciprocal basis, to allow such tax to be reduced by corporate income tax paid in the other Member State in respect of dividends remitted by a subsidiary, or profits earned by a permanent establishment (Phase I);

(ii) Member States with various forms of tax relief for dividends received by domestic shareholders from domestic companies should be obliged, on a reciprocal basis, to provide equivalent relief for dividends received by domestic shareholders directly from companies in other Member States (Phase I).'⁶⁹

Das Ruding Komitee ist der Überzeugung, daß mit der Umsetzung dieser Empfehlung zwar nicht alle möglichen Verzerrungen beseitigt werden, daß sie aber das Nebeneinander der verschiedenen Körperschaftsteuersysteme weiterhin zuläßt, ohne die Schaffung eines einheitlichen Kapitalmarktes in der Gemeinschaft stark zu behindern. Längerfristig hält das Ruding Komitee ein einheitliches Körperschaftsteuersystem für unerläßlich. Es soll insbesondere nachstehend aufgeführte Kriterien erfüllen:

1. Neutralität der Besteuerung in bezug auf:

- unterschiedliche Rechtsformen der Unternehmen,
- unterschiedliche Finanzierungsarten
- und den Kauf von Aktien in- und ausländischer Gesellschaften

2. Die Schaffung eines starken europäischen Aktienmarktes.

zum Körperschaftsteuertarif jedoch nur innerhalb der Bandbreite möglich wäre.

⁶⁹Commission of the European Communities: 1992, S. 33.

3. Garantie für die Mitgliedstaaten, daß die Steuereinnahmen zwischen dem Quellenland und dem Wohnsitzland des Aktionärs fair verteilt werden.
4. Einfachheit und Transparenz von Steuergesetzen, effiziente Steuererhebung und Ausschaltung unerwünschter Steuervermeidung.

Da sich die Mitglieder des Ruding Komitees nicht auf einen Vorschlag für ein EG-weites Körperschaftsteuersystem einigen konnten, empfiehlt es,

*(B2) '... that the Commission and the Member States examine in the course of Phase I alternative approaches to determine the most appropriate common corporation tax system for the Community (Phase III).'*⁷⁰

Die für Dividenden vorgeschlagene internationale Körperschaftsteuerintegration für Mitgliedstaaten mit Anrechnungssystemen erscheint im Moment politisch nicht durchsetzbar. Das Ruding Komitee liefert in seinem Bericht keine Argumente, die einen Mitgliedstaat überzeugen könnten, als Wohnsitzstaat des Aktionärs die 'Kosten' für die Errichtung eines funktionierenden EG-weiten Aktienkapitalmarktes zu tragen. Der Vorschlag des Ruding Komitees ist jedoch insoweit konsequent, als er für Schachteldividenden, solange diese bei der Muttergesellschaft thesauriert bleiben, möglichst nahe an der Quellenlandbesteuerung bleibt und im Fall der Ausschüttung dieser aus einem anderen Mitgliedstaat bezogenen Dividenden durch die vorgeschlagene Reduzierung der Doppelbesteuerung eine starke Annäherung an die Besteuerung nach dem Wohnsitzlandprinzip erreicht. Bei Portfolioinvestitionen in Gesellschaften im EG-Ausland wird das Wohnsitzlandprinzip verfolgt, das in diesem Fall eine indirekte Anrechnung von im Ausland bezahlten Körperschaftsteuern zuläßt. Nach den Vorstellungen des Ruding Komitees sollen diese Vereinbarungen auf Gegenseitigkeitsbasis abgeschlossen werden. Damit werden Anreize gesetzt, im Binnenmarkt zu investieren. Investitionen in Drittstaaten werden vom Ruding Komitee nicht erwähnt. Offenbar ist deren Schlechterstellung gewollt, da das Ruding Komitee keinen Vorschlag dazu macht, wie Dividenden aus Drittstaaten, die zur Ausschüttung kommen, behandelt werden sollen.

⁷⁰Commission of the European Communities: 1992, S. 34.

4.2.2 EG-weiter Körperschaftsteuertarif

Das Ruding Komitee geht davon aus, daß auch nach Implementierung aller vorgeschlagenen Maßnahmen der Wettbewerb durch Unterschiede in den effektiven Steuersätzen zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten verzerrt sein wird. Ursache dieser Verzerrung ist das strategische Verhalten der Steuerpolitiker und Steuerarbitrage. Um einen übermäßigen Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten zu vermeiden, hält das Ruding Komitee eine gewisse Harmonisierung beim Steuertarif und bei der Steuerbemessungsgrundlage für notwendig.⁷¹

Bei der Festlegung des Mindestkörperschaftsteuersatzes müssen das Körperschaftsteuersystem, die Breite der Steuerbemessungsgrundlage und die Steuersätze in Drittstaaten berücksichtigt werden. Unter den aktuellen Bedingungen schlägt das Ruding Komitee einen Mindeststeuersatz von 30% vor.⁷² Dieser Mindeststeuersatz soll aber erst eingeführt werden, wenn alle anderen vorstehend beschriebenen Maßnahmen umgesetzt sind.

Das Ruding Komitee empfiehlt deshalb,

*(B3) '... that a draft directive be prepared by the Commission prescribing a minimum statutory corporation tax rate of 30% in all Member States for all companies, regardless of whether profits are retained or distributed as dividends (Phase I).'*⁷³

Die Einführung eines Mindeststeuersatzes für die Mitgliedstaaten schließt die Möglichkeit nicht aus, 'große' Unternehmen stärker zu besteuern. Die Festlegung eines Mindeststeuersatzes soll die Gemeinschaft auch nicht daran hindern, diesen Satz an künftige Entwicklungen in Nicht-EG-Staaten anzupassen.

Das Ruding Komitee ist sich einig, daß die Festlegung eines Höchststeuersatzes weniger dringend ist, obwohl große Unterschiede in den Steuersätzen Verzerrungen hervorrufen und so das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes stören. Daher empfiehlt es, daß der Höchstsatz den Mindestsatz um nicht mehr als ein Drittel übersteigen sollte:

⁷¹Auf die Vorschläge zur Steuerbemessungsgrundlage wird im nächsten Abschnitt eingegangen.

⁷²Das bedeutet, daß dann Griechenland nicht mehr wie bisher auf die ausgeschütteten Gewinne einen Satz von 0% anwenden dürfte. Vgl. dazu Tabelle A16 im Anhang.

⁷³Commission of the European Communities: 1992, S. 35.

*(B4) 'The Committee recommends adoption by all Member States of a maximum statutory corporation tax rate of 40% (Phase II).'*⁷⁴

Da vier Mitgliedstaaten (Deutschland, Italien, Luxemburg und Portugal) von Unternehmen auch auf lokaler Ebene Steuern vom Kapitaleinkommen erheben, schlägt das Ruding Komitee vor,

*(B5) '... that there should be only one kind of tax on corporate income in Member States. If this cannot be achieved, local income taxes should be taken into account when fixing the statutory corporation tax rate so that the combined rate of tax falls within the range of 30 to 40% prescribed by the Committee (Phase II).'*⁷⁵

Der Mindestkörperschaftsteuersatz von 30% liegt unter den Körperschaftsteuerspitzenätzen in der EG.⁷⁶ Allerdings liegt der ermäßigte Satz für Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes in Irland bei 10%, also weit unter dem Schwellenwert. Griechenland, Deutschland, Italien und bis 1991 auch Frankreich haben Körperschaftsteuersysteme mit gespaltenen Sätzen für einbehaltene und ausgeschüttete Gewinne, die jedoch über 30% liegen. Der Vorschlag beinhaltet keinen Mechanismus zur Anpassung des Mindestsatzes an die Entwicklung in Drittstaaten. Auch auf den Zusammenhang zwischen dem Einkommensteuertarif, der z.B. in Deutschland für die Besteuerung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften gültig ist, und dem Körperschaftsteuertarif für juristische Personen geht das Ruding Komitee nicht ein. Länder mit einem traditionell hohen Anteil an Einzelunternehmen und Personengesellschaften wären indirekt einem massiven Druck bei der Einkommensteuer ausgesetzt und müßten eventuelle Steuereinnahmeverluste verkraften oder über eine Erhöhung von indirekten Steuern ausgleichen. Dies gilt auch für jene Staaten mit einer zusätzlichen lokalen Kapitalbesteuerung (Deutschland und Italien), die die Obergrenze der vorgeschlagenen Bandbreite erheblich überschreiten.

⁷⁴Commission of the European Communities: 1992, S. 36.

⁷⁵Commission of the European Communities: 1992, S. 36.

⁷⁶Vgl. Tabelle A16 im Anhang.

4.2.3 EG-weite Steuerbemessungsgrundlage

Das Ruding Komitee ist der Meinung, daß harmonisierte Steuertarife und Steuerbemessungsgrundlagen Steueranreize zur Konjunkturbelebung nicht von vornherein ausschließen. Wegen der relativ hohen Kosten von Investitionsanreizen und der Gefahr einer Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlage hält es das Ruding Komitee jedoch generell für besser, direkte Hilfen zu gewähren. Sind steuerliche Anreize nicht zu vermeiden, sollten sie immer mit zeitlichen Befristungen versehen sein.

Das Ruding Komitee hält fest, daß die Unterschiede in den Regeln, nach denen in den Mitgliedstaaten der steuerpflichtige Gewinn ermittelt wird, selbst dann zu Verzerrungen führen, die mit einem effizienten Binnenmarkt nicht vereinbar sind, wenn die Körperschaftsteuersätze harmonisiert sind. Die jetzigen Regelungen sind von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat stark unterschiedlich und komplizieren die innergemeinschaftliche Geschäftstätigkeit vor allem für kleine und mittlere Unternehmen.

Das Ruding Komitee strebt eine Annäherung der Regeln zur Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage in den Mitgliedstaaten an, um Wettbewerbsverzerrungen zu beseitigen und den internationalen Vergleich von Steuerbilanzen zu vereinfachen. Das Ruding Komitee strebt nach eigener Aussage keine volle Harmonisierung an, sondern will verbindliche Regeln und Standards nur auf bestimmte Bereiche beschränken.

(B6) 'The Committee recommends the Commission to establish an independent group of technical experts to examine, and make firm recommendations for action on, various aspects of the tax base identified in this report for such study (Phase I).' ⁷⁷

Das Ruding Komitee hat dazu neunzehn Vorschläge erarbeitet, die nach seiner Einschätzung einer weiteren Analyse zu unterziehen sind.⁷⁸ Dafür schlägt es die Einsetzung eines technischen Expertenkomitees vor. Die vom Ruding Komitee aufgezeigten Harmonisierungsschritte betreffen die Abschreibungen, Bewertungsfragen, Firmenwert und immaterielle Wirtschaftsgüter, Leasing, Rückstellungen, Veräußerungsgewinne und -verluste, so daß wohl kein nennenswerter Spielraum

⁷⁷Commission of the European Communities: 1992, S. 37.

⁷⁸Vgl. dazu Tabelle A13 im Anhang, in der die Empfehlungen B8 - B25 aufgeführt sind.

für eine autonome Steuerpolitik und für ein subsidiäres Gestaltungselement in der Körperschaftbesteuerung übrigbleibt.

5 Resümee

Das Ruding Komitee beantwortet mit seinem Bericht drei wesentliche Fragen zur Kapitalbesteuerung im künftigen EG-Binnenmarkt. Die erste Frage, ob die Unterschiede in der Körperschaftbesteuerung in den Mitgliedstaaten gravierende Verzerrungen bewirken und die Funktionsfähigkeit des Binnenmarkts stören, wird eindeutig bejaht. Diese Beurteilung ist unstrittig, sie deckt sich mit dem Befund anderer ökonomisch und juristisch orientierter Analysen. Die zweite Frage, ob diese Verzerrungen durch Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten beseitigt werden können, wird ebenso eindeutig verneint. In dieser strikten Form ist die Sichtweise wohl auch wenig umstritten, allerdings scheint aber die Fragestellung nicht relevant. Ihre abgeschwächte Form, ob Anreize bestehen, daß die Mitgliedsländer Verzerrungen durch autonome Anpassungen ihrer Kapitalbesteuerung mildern oder vermeiden, wird durch die Argumentation des Ruding Komitees nicht überzeugend widerlegt. Zum einen vermögen auch die Harmonisierungsansätze des Ruding Komitees nicht alle allokativen Verzerrungen zu beseitigen, zum anderen wird die Verringerung der Disparität der effektiven Grenzsteuersätze für Direktinvestitionen in unterschiedlichen EG-Staaten im Zuge der Steuerreformen der achtziger Jahre nicht ausreichend berücksichtigt. Die dritte Frage, nach geeigneten Gemeinschaftsmaßnahmen, um die Verzerrungen im EG-Binnenmarkt zu beseitigen oder zumindest wesentlich zu reduzieren, wird detailliert und politiknah im Sinne einer schrittweisen Annäherung an ein einheitliches EG-Körperschaftsteuersystem beantwortet. Das entwickelte Szenario respektiert aber die von der EG-Kommission selbst formulierte Leitlinie des Subsidiaritätsprinzips zu wenig. Das Fernziel einer Verlagerung weitgehender Körperschaftsteuerkompetenz nach Brüssel läßt zwar den Mitgliedstaaten in dem vom Komitee gewählten Übergangszeitraum Raum für autonome steuerpolitische Anpassungsprozesse im einheitlichen EG-Kapitalmarkt, mit der letzten Phase der Währungsunion endet diese Autonomie jedoch de facto. Wird das Subsidiaritätsprinzip ernst genommen, ist eine Betrachtung von Alternativszenarien unerlässlich, die den Mitgliedstaaten ein höheres Maß an Autonomie und steuerpolitischem Spielraum bewahrt. Als solche Alternativszenarien, die reiner Steuerarbitrage entgegenwir-

ken und damit eine staatliche Steuersatzautonomie im Binnenmarkt bewahren, bieten sich zumindest ein EG-weites unitarisches Besteuerungsverfahren mit einer Zuordnung der nationalen Bemessungsgrundlagen nach einer akkordierten Zerlegungsformel (formula apportionment nach dem Muster der unitary taxation in den US-Bundesstaaten) oder die Ausarbeitung eines konsistenten, multilateralen EG-Doppelbesteuerungsabkommens an. Zu wenig Gewicht schenkt das Ruding Komitee schließlich auch der Einbeziehung von Drittländern. Jedes Szenario einer neuen EG-Steuerordnung muß auf seine verzerrungsfreie Einbindung in die internationale Steuerordnung hin geprüft werden, um zu verhindern, daß kurzfristige regional begrenzte Effizienzgewinne mit langfristigen globalen Wohlfahrteinbußen erkauft werden.

6 Literaturverzeichnis

- Amt für amtliche Veröffentlichungen der EG**, 1990, Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen. ABl. L 225 - 90/434/EWG vom 20.08.1990, Luxemburg, 1 - 5.
- Amt für amtliche Veröffentlichungen der EG**, 1990, Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten. ABl. L 225 - 90/435/EWG vom 20.08.1990, Luxemburg, 6 - 9.
- Amt für amtliche Veröffentlichungen der EG**, 1990, Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen. ABl. L 225 - 90/436/EWG vom 20.08.1990, Luxemburg, 10 - 24.
- Alworth, Julian S.**, 1988, The finance, investment and taxation decisions of multinationals. Basil Blackwell, Oxford.
- BMF - Bundesminister der Finanzen**, 1983, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze). Bundessteuerblatt 1983, Teil I, Nr. 5 vom 08.03.1983, Bonn, 218 - 233.
- Becker, Helmut/Thömmes, Otmar**, 1991, Treaty Shopping und EG-Recht - Kritische Anmerkungen zu Art. 28 des neuen deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens. Der Betrieb, 44. Jg., Heft 11, 566 - 568.
- Bobbett, Catherine, S./Kesti, Juhani (eds.)**, 1991, European tax handbook 1991. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.
- Bouzoraa, M. A.**, 1992, France. European Taxation, Vol.32, No. 4/5, 136 - 144.
- Bruin, Edward**, 1992, Luxembourg. European Taxation, Vol. 32, No. 4/5, 159 - 166.
- Charpentier, Catherine**, 1992, France adopts EC law and brings controversy. International Tax Review, Vol. 3, No. 4, 5 - 9.
- Commission of the European Communities**, 1992, Conclusions and recommendations of the committee of independent experts on company ta-

- xation. Office for Official Publications of the European Communities, Brussels/Luxembourg.
- Coopers & Lybrand International Tax Network**, 1982, International tax summaries. John Wiley & Sons, New York.
- de Sousa da Câmara, Francisco**, 1992, Portugal. *European Taxation*, Vol. 32, No. 4/5, 173 - 174.
- Devereux, Michael/Pearson, Mark**, 1989, Corporate tax harmonization and economic efficiency. IFS - The Institute for Fiscal Studies - Report Series No. 35, London.
- Devereux, Michael**, 1992, The Ruding Committee Report: An economic assessment. *Fiscal Studies*, Vol. 13, No. 2, 96 - 107.
- Europarecht**, 1987, Textausgabe mit einer Einführung von Glaesner, Hans-Joachim. Nomos, Baden-Baden.
- Diamond, Walter H./Diamond, Dorothy B.**, 1989a, International tax treaties of all nations. Volumes I - XIII, including supplements 43 - 47, issued September 1989, Oceana Publications, New York.
- Diamond, Walter H./Diamond, Dorothy B.**, 1989b, International tax treaties of all nations. Series B, Volumes I - XXIII, Volume XXIII issued September 1989, Oceana Publications, New York.
- Dik, B. P.**, 1992, Denmark. *European Taxation*, Vol. 32, No. 4/5, 134 - 135.
- Dötsch, Ewald**, 1992, Steueränderungsgesetz 1992: Die Änderungen des KStG. *Der Betrieb*, 45. Jg., Heft 13, 650 - 653.
- Esser, Rainer**, 1992, Quellensteuerbefreiung, Schachtelprivileg und Staatshaftung. *Recht der internationalen Wirtschaft*, 38. Jg., Heft 4, 293 - 297.
- Gammie, Malcolm**, 1992, The Ruding Committee Report: An initial response. IFS - The Institute for Fiscal Studies - Commentary No. 30, London.
- Gammie, Malcolm**, 1992a, The harmonization of corporate income taxes in Europe: The Ruding Committee Report. *Fiscal Studies*, Vol. 13, No. 2, 108 - 121.
- International Bureau of Fiscal Documentation (eds.)**, 1963, The EEC reports on tax harmonization. The report of the fiscal and financial committee (Neumark-Report) and the reports of the sub-groups A, B and C. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.

- International Bureau of Fiscal Documentation (eds.)**, 1991a, Guides to European taxation. Vol. I - IV, Loose-leaf Service, Supplement No. 100, December 1991, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.
- International Bureau of Fiscal Documentation (eds.)**, 1991b, Supplementary service. Loose-leaf Service, update July 1991, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.
- International Bureau of Fiscal Documentation (eds.)**, 1991c, Tax news service. Vol. 25, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.
- King, Mervyn A./Fullerton, Don (eds.)**, 1984, The taxation of income from capital. A comparative study of the United States, the United Kingdom, Sweden and West Germany. The University of Chicago Press, Chicago - London.
- Knobbe-Keuk, Brigitte**, 1991, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht. 8. völlig überarbeitete und erweiterte Auflage, O. Schmidt, Köln, 306 - 320.
- Knobbe-Keuk, Brigitte**, 1992, The Ruding Committee Report - an impressive vision of european company taxation for the year 2000. EC Tax Review, No. 1, 22 - 38.
- Kommission der EG**, 1990, SEK (90) 601 endg., Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung - Mitteilung an das Europäische Parlament und den Rat vom 20.04.1990, Brüssel.
- Kommission der EG**, 1991, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebstätten und Tochtergesellschaften, KOM (90) 595 endg., Brüssel, den 24.01.1991.
- Kommission der EG**, 1991, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, KOM (90) 571 endg., Brüssel, den 24.01.1991.
- Korn R./Debatin, H.**, Doppelbesteuerung. Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: Juli 1991, Bände 1 - 4, C. H. Beck, München.
- Kypris, Costas**, 1992, Greece. European Taxation, Vol. 32, No. 4/5, 147 - 148.
- Lischer, Henry J. Jr.**, 1992, Income taxation by the states of the United States: Unitary apportionment of the income of multijurisdictional businesses. In

- Hans-Jürgen Vosgerau (ed.): European integration in the world economy. Studies in International Economics and Institutions, Springer Heidelberg, 143 - 170.
- Manganelli, Andrea**, 1992, Italy. European Taxation, Vol. 32, No. 4/5, 151 - 159.
- Moore, Roger**, 1992, Ireland. European Taxation, Vol. 32, No. 4/5, 148 - 151.
- Moore, Roger**, 1992, United Kingdom. European Taxation, Vol. 32, No. 4/5, 177 - 178.
- Morgan, Christopher**, 1992, UK implements directives in fits and starts. International Tax Review, Vol. 3, No. 4, 15 - 19.
- Obluda, Sybille/Tulp, Hans A.**, 1992, Die Umsetzung der Mutter-/Tochter-Richtlinie in den Niederlanden. Internationale Wirtschaftsbriefe, Lose Blattsammlung, Nachlieferung vom 25.02.1992, Fach 5, Gruppe 2, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Herne/Berlin, 205 - 212.
- OECD**, 1982, Main Economic Indicators. No. 2, Paris.
- OECD**, 1991, Taxing Profits in a Global Economy, Paris.
- OECD**, 1992, Main Economic Indicators. No. 2, Paris.
- Palacios, José/García Cortázar, Luis**, 1992, Spain. European Taxation, Vol. 32, No. 4/5, 174 - 176.
- Schaden, Barbara**, 1991, Die internationale Besteuerung und das Investitionsverhalten einer multinationalen Unternehmung. Diskussionsbeiträge des SFB 178, Serie II, Nr. 135, Universität Konstanz.
- Schaden, Barbara**, 1992, Effektive Grenzsteuersätze in Europa. Eine empirische Analyse. Mimeo.
- Scrivener, Christiane**, 1990, Corporate taxation in Europe and the single market. Intertax, No. 4, 207 - 208.
- Smit, Pieter M./van Weeghel, Stef**, 1992, Netherlands. European Taxation, Vol. 32, No. 4/5, 166 - 173.
- Thömmes, Otmar**, 1991, EC tax directives: first implementation laws passed. Intertax, No. 6/7, 336 - 337.
- Thömmes, Otmar**, 1992a, Stand der Umsetzung der EG-Steuerrichtlinien. Internationale Wirtschaftsbriefe, Lose Blattsammlung, Nachlieferung vom

- 25.02.1992, Fach 5, Gruppe 2, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Herne/Berlin, 197 - 199.
- Thömmes, Otmar**, 1992b, Current state of implementation of the EC direct tax directives. *Intertax*, No. 2, 138 - 139.
- Thömmes, Otmar**, 1992c, Corporate tax relief for EC source dividends far from harmonization despite EC Parent/Subsidiaries Directive. *Intertax*, No. 4, 254 - 255.
- Thömmes, Otmar**, 1992d, Germany. *European Taxation*, Vol. 32, No. 4/5, 144 - 147.
- van den Tempel, A.J.**, 1971, Körperschaftsteuer und Einkommensteuer in den Europäischen Gemeinschaften. Kollektion Studien / Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Reihe Wettbewerb - Rechtsangleichung, Nr. 15, Brüssel.
- van Dijk, Peter/Rouwers, Robert**, 1992, Benelux adopts case-by-case approach. *International Tax Review*, Vol. 3, No. 4, 9 - 14.
- Vanderhoydonck, Francis/Verjans, Patrick**, 1992, Belgium. *European Taxation*, Vol. 32, No. 4/5, 131 - 134.
- Vanheukelen, Marc**, 1991, Corporate tax harmonization in the European Community. In R. Prud'homme (ed.): *Public finance with several levels of government*. *Foundation Journal of Public Finance*, The Hague/Königstein, 343 - 357.
- Vanistendael, Franz**, 1992, The Ruding Committee Report: A personal view. *Fiscal Studies*, Vol. 13, No. 2, 85 - 95.
- Vogel, Klaus**, 1990, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen; 2., völlig neubearbeitete Auflage, Beck, München.
- Wingert, Karl-Dieter**, 1991, Internationale Aspekte des Steueränderungsgesetzes 1992. *Internationale Wirtschaftsbriefe*, Lose Blattsammlung, Nachlieferung vom 25.02.1992, Fach 2, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Herne/Berlin, 575 - 580.

7 Anhang

Tabelle A1: Körperschaftsteuersysteme

Land	1981	1991
BRD	Vollanrechnung	Vollanrechnung
B	Teilanrechnung von 46% der Dividende	Klassisches System
DK	Teilanrechnung von 25% der Dividende	Klassisches System
F	Teilanrechnung von 50% der Dividende	Teilanrechnung von 50% der Dividende
G	Dividendenabzug	Dividendenabzug
GB	Teilanrechnung von 30/70 der Dividende	Teilanrechnung von 25/75 der Dividende
IRE (1)	Teilanrechnung von 30/70 der Dividende	Teilanrechnung von 25/75 der Dividende
I	Vollanrechnung	Vollanrechnung
LX	Klassisches System	Klassisches System
NL	Klassisches System	Klassisches System
P	Gespaltener Tarif	Teilanrechnung von 20% der Dividende
ESP	Teilanrechnung von 15% der Dividende	Teilanrechnung von 10% der Dividende

(1) Irland: Beim ermäßigten Körperschaftsteuersatz von 10% für Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes: 1981/1991: Teilanrechnung von 1/18 der Dividende.

Quellen: Coopers & Lybrand: 1982, International Bureau of Fiscal Documentation: 1991.

Tabelle A2: Körperschaftsteuerspitzenätze (in %)

Land	1981	1991
BRD	56 / 36 (*)	50 / 36 (*)
B	48	39
DK	40	38
F	50	34 / 42
G (1)	40 / 0	46 / 0
GB	52	33
IRE (2)	45	40
I	36.25 / 25	47.8 / 36
LX (4)	40	33
NL	48	35
P (5)	50.72 / 44	36
ESP (6)	33	35
Durchschnitt	44.9 / 38.4	38.9 / 33.6

(*) **Linker Wert:** Steuersatz auf einbehaltene Gewinne. **Rechter Wert:** Steuersatz auf ausgeschüttete Gewinne.

- (1) **Griechenland:** 1981: 15% absetzbarer Zuschlag. 1991: Kein Zuschlag. Ermäßigter Satz für Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes mit börsennotierten Aktien: 1981 35% auf einbehaltene Gewinne plus 15% absetzbarer Zuschlag. 1991 betrug der ermäßigte Körperschaftsteuersatz ebenfalls 35%, jedoch wurde kein Zuschlag mehr erhoben.
- (2) **Irland:** Für Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes gilt bis 2010 ein ermäßigter Satz von 10%.
- (3) **Italien:** 1981: Körperschaftsteuersatz auf einbehaltene Gewinne: 36.25% = 25% + 15% ILOR, ILOR zu 100% absetzbar. 1991: Körperschaftsteuersatz auf einbehaltene Gewinne: 47.8% = 36% + 16.2% ILOR, ILOR zu 75% absetzbar. Keine ILOR auf ausgeschüttete Gewinne.
- (4) **Luxemburg:** 1981/1991: 1% absetzbarer Zuschlag.
- (5) **Portugal:** 1981: Körperschaftsteuersatz auf einbehaltene Gewinne: 50.72% = 40% + 10% Zuschlag auf lokaler Ebene + 12% 'complementary tax' von der die Körperschaftsteuer und der Zuschlag absetzbar sind. Körperschaftsteuersatz auf ausgeschüttete Gewinne: 44% = 40% + 10% Zuschlag, keine 'complementary tax'. 1991: 10% lokaler Zuschlag auf die Körperschaftsteuer.
- (6) **Spanien:** 1991: 1.5% Zuschlag.

Quellen: Coopers & Lybrand: 1982, International Bureau of Fiscal Documentation: 1991.

Tabelle A3: Abschreibungsregelungen

Land	1981		1991	
	Gebäude	Maschinen	Gebäude	Maschinen
BRD	1. - 12. Jahr 3.5% 13. - 32. Jahr 2% 33. - 50. Jahr 1%	DB 25% (*)	1. - 4. Jahr 10% 5. - 7. Jahr 5% 8. - 25. Jahr 2.5%	DB 30% (*)
B	DB 10% (*)	DB 20% (*)	DB 10% (*)	DB 20% (*)
DK	1. - 2. Jahr 10% 3. - 10. Jahr 6% 11. - 26. Jahr 2%	DB 30%	1. - 10. Jahr 6% 11. - 30. Jahr 2%	DB 30%
F	SL 5%	DB 37.5% (*)	SL 5%	DB 37.5% (*)
G	SL 8%	SL 15%	SL 8%	SL 15%
GB	1. Jahr 75% 2. - 7.25. Jahr 4%	1. Jahr 100%	SL 4%	DB 25%
IRE	1. Jahr 100%	1. Jahr 100%	1. Jahr 25% 2. - 19.75. Jahr 4%	DB 25%
I	1. - 3. Jahr 15% 4. - 21.3. Jahr 3%	1. - 3. Jahr 15% 4. - 8.5. Jahr 10%	1. Jahr 5% 2. - 3. Jahr 10% 3. - 21.75. Jahr 4%	1. Jahr 12.5% 2. - 3. Jahr 25% 3. - 6.75. Jahr 10%
LX	SL 3%	DB 20% (*)	SL 3%	DB 30% (*)
NL	SL 3%	DB 20% (*)	SL 4%	DB 20% (*)
P	SL 4%	SL 15%	SL 5%	SL 37.5%
ESP	SL 3%	DB 16%	SL 3%	DB 16%

SL...lineare Abschreibungsmethode, DB...geometrisch-degressive Abschreibungsmethode.

(*) Ein Wechsel von der geometrisch-degressiven Abschreibung zur linearen Abschreibung ist möglich.

Quellen: Coopers & Lybrand: 1982, International Bureau of Fiscal Documentation: 1991.

Tabelle A4: Allgemeine Investitionsanreize

Land	1981	1991
BRD	nein	nein
B	Investitionsfreibetrag von 15% für MA Investitionsfreibetrag von 15% für GB	Investitionsfreibetrag von 4% für MA Investitionsfreibetrag von 4% für GB
DK	Investitionsfreibetrag von 5% für MA	nein
F	Investitionsfreibetrag von 10% für MA	nein
G	ermäßigter Körperschaftsteuersatz	ermäßigter Körperschaftsteuersatz
GB	Sofortabschreibung für MA	nein
IRE	Sofortabschreibung für MA und GB ermäßigter Körperschaftsteuersatz	ermäßigter Körperschaftsteuersatz
I	nein	nein
LX	Investitionszulage von 12% für MA	Investitionszulage von 12% für MA
NL	Investitionszulage von 12% für MA Investitionszulage von 18% für GB	Investitionsfreibetrag von 10% für MA
P	nein	nein
ESP	Investitionszulage von 10% für MA Investitionszulage von 10% für GB	Investitionszulage von 5% für MA Investitionszulage von 5% für GB

Keine Regionalförderung, keine beschleunigte Abschreibung

GB...Gebäude

MA...Maschinen und Ausrüstungen

Quellen: Coopers & Lybrand: 1982, International Bureau of Fiscal Documentation: 1991.

Tabelle A5: Im Ausland einbehaltene Quellensteuer auf Dividenden bei Gewinnausschüttungen einer ausländischen Tochtergesellschaft an ihre deutsche Muttergesellschaft

Land	1981	1991	1992 (1)
B	15	15	0
DK	10	10	0
F	0	0	0
G (2)	25	25	25
GB	0	0	0
IRE	0	0	0
I	30	32.4	0
LX	10	0	0
NL	10	10	0
P (3)	19.8	15	15
ESP	10	10	0

Quellensteuer auf Dividenden aus Schachtelbeteiligungen.

- (1) Annahme: Die Mutter-/Tochterrichtlinie wurde zum 1.1.92 von allen EG-Mitgliedstaaten umgesetzt.
- (2) Griechenland darf, wegen des Dividendenabzugssystems, weiterhin eine Quellensteuer einbehalten.
- (3) Portugal wurde eine Frist von 8 Jahren eingeräumt, um seine Quellensteuer auf Null abzusenken. In den ersten 5 Jahren darf weiterhin eine Quellensteuer von 15% einbehalten werden. Die restlichen 3 Jahre darf die Quellensteuer maximal 10% betragen.
- (4) Eine Ausnahmeregelung gilt auch für die Bundesrepublik. Von Gewinnausschüttungen deutscher Tochtergesellschaften an ihre in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Muttergesellschaften darf bis spätestens 1. Juli 1996 eine 5%ige Quellensteuer einbehalten werden, allerdings nur solange, wie die Differenz zwischen Körperschaftsteuersatz auf einbehaltene und Körperschaftsteuersatz auf ausgeschüttete Gewinne größer oder gleich 11 Prozentpunkte ist, ansonsten erlischt das Recht auf Einbehaltung einer Quellensteuer.

Quellen: Coopers & Lybrand: 1982, International Bureau of Fiscal Documentation: 1991, Korn/Debatin: 1991.

Tabelle A6: Die Besteuerung von Kapitaleinkünften beim Kapitalgeber im Jahr 1991 (in %)

Land	Spitzensatz der ESt (1)	Grenzsteuersatz der ESt auf das Durchschnitts- einkommen	Abgeltungs- steuer auf Zinsen aus Bankguthaben	Abgeltungs- steuer auf Dividenden	Steuersatz auf langfristige Kapitalgewinne (2)
BRD	53	35.16	-	-	0
B	59.4	54	10 (3)	25 (3)	0
DK	68	68	-	30 (4)	0
F	56.8	43.2	38.1	-	0
G	50	30	10	45 (3),(5)	0
GB	40	25	-	-	25
IRE	52	52	-	-	30
I	60.12	45.2/33 (6)	30	-	25
LX	51.25	51.25	-	-	0
NL	60	50	-	-	0
P	40	25	25 (3)	25 (3)	0
ESP	56	27	-	-	27
Durchschnitt	53.88				

- (1) Einkommensteuer des Bundes inklusive Einkommensteuer nachgeordneter Gebietskörperschaften.
- (2) Keine Spekulationsgewinne, keine Gewinne aus wesentlichen Beteiligungen.
- (3) Auf Antrag besteht die Möglichkeit der Veranlagung zur Einkommensteuer.
- (4) 45% bei Dividendeneinkünften größer als 30.000 Dkr.
- (5) Quellensteuer auf börsennotierte Inhaberaktien.
- (6) Dividenden unterliegen nur der staatlichen Einkommensteuer, nicht der lokalen Einkommensteuer (ILOR) in Höhe von 16.2%. Die ILOR ist zu 75% von der Bemessungsgrundlage der staatlichen Einkommensteuer absetzbar.

Quelle: International Bureau of Fiscal Documentation: 1991.

Tabelle A7: Die Besteuerung von Kapitaleinkünften beim Kapitalgeber im Jahr 1981 (in %)

Land	Spitzensatz der ESt (1)	Grenzsteuersatz der ESt auf das Durchschnitts- einkommen	Abgeltungs- steuer auf Zinsen aus Bankguthaben	Abgeltungs- steuer auf Dividenden	Steuersatz auf langfristige Kapitalgewinne (2)
BRD	56	44.65	-	-	0
B	67.5	50.35	-	-	0
DK	70	59.32	-	-	0
F	60	45	38	-	0
G	66	37.4	-	41 (3)	0
GB	60	30	-	-	30
IRE	60	60	-	-	30
I	76.2	41.35/31 (4)	20	-	0
LX	55.35	55.35	-	-	0
NL	72	50	-	-	0
P (5)	-	-	27.5	27.5	0
ESP	65.09	19.97	-	-	19.97
Durchschnitt	64.38				

(1) Einkommensteuer des Bundes inklusive Einkommensteuer nachgeordneter Gebietskörperschaften.

(2) Keine Spekulationsgewinne, keine Gewinne aus wesentlichen Beteiligungen.

(3) Quellensteuer auf börsennotierte Inhaberaktien. Auf Antrag besteht die Möglichkeit der Veranlagung zur Einkommensteuer.

(4) Dividenden unterliegen nur der staatlichen Einkommensteuer, nicht der lokalen Einkommensteuer (ILOR) in Höhe von 15%. Die ILOR ist zu 100% von der Bemessungsgrundlage der staatlichen Einkommensteuer absetzbar.

(5) In Portugal existierte bis 1989 ein Schedulessteuersystem.

Quelle: Coopers & Lybrand: 1982.

Tabelle A8: Inflationsraten 1981 und 1991 (in %)

Land	1981	1991
BRD	6.3	4.2
B	7.6	2.8
DK	11.7	2.3
F	13.4	3.1
G	24.5	17.9
GB	11.9	4.5
IRE	20.4	3.6
I	17.8	6.0
LX	8.1	2.6
NL	6.7	4.9
P	20.0	9.6
ESP	14.5	5.5
Durchschnitt	13.6	5.6

Quellen : OECD: 1982, OECD: 1992.

Tabelle A9: Effektive nationale Grenzsteuersätze für das Jahr 1991 mit aktueller Inflation ($r_g = 10\%$)

Land	Standard- investition			Standard- finanzierung		Gesamt- durchschnitt	Standard- abweichung
	FF	BF	SF	GB	MA		
BRD	19.4	31.1	47.4	36.2	35.7	36.0	12.3
B	-6.5	59.7	36.9	21.6	26.3	24.0	24.8
DK	76.4	60.2	33.7	53.2	49.3	51.3	19.0
F	29.0	57.1	38.2	42.3	31.4	36.8	11.1
G	-43.6	125.6	46.1	16.7	28.6	22.6	59.5
GB	21.7	38.9	48.9	40.1	36.6	38.4	11.7
IRE	68.0	71.6	26.8	45.4	46.0	45.7	21.7
I	12.1	30.3	63.6	43.6	40.8	42.2	23.0
LX	44.6	71.7	14.7	50.7	11.0	30.9	29.6
NL	60.8	91.7	34.4	53.6	45.0	49.3	22.1
P	9.6	68.7	45.9	38.7	32.2	35.4	21.9
ESP	20.4	62.0	51.6	43.3	40.0	41.7	16.5
Durchschnitt	26.0	64.1	40.7	40.5	35.2	37.9	22.8
Standard- abweichung						8.6	
Variations- koeffizient						22.8	

FF...Fremdfinanzierung, **BF...** Beteiligungsfinanzierung, **SF...** Selbstfinanzierung
GB... Gebäude, **MA...** Maschinen und Ausrüstungen

Quelle: Schaden: 1992.

Tabelle A10: Effektive nationale Grenzsteuersätze für das Jahr 1981 mit aktueller Inflation ($r_g = 10\%$)

Land	Standard-investition			Standard-finanzierung		Gesamtdurchschnitt	Standardabweichung
	FF	BF	SF	GB	MA		
BRD	42.1	57.6	66.9	60.4	54.1	57.3	11.0
B	50.1	89.7	44.1	49.6	51.9	50.7	15.5
DK	99.7	138.8	43.9	73.2	72.6	72.9	38.1
F	15.0	104.4	57.3	56.5	37.9	47.2	32.2
G	51.3	129.0	55.2	53.8	69.1	61.5	28.6
GB	-80.6	37.5	34.8	9.6	-20.3	-5.3	55.9
IRE	168.8	175.9	24.0	89.9	89.9	89.9	74.9
I	-11.2	51.5	48.0	18.4	36.3	27.3	29.2
LX	71.9	115.9	35.4	70.4	42.4	56.2	33.5
NL	38.8	100.3	33.7	48.0	36.3	42.1	24.2
P	-30.4	129.2	75.5	36.5	51.0	43.7	60.4
ESP	-10.8	54.5	45.1	28.0	25.0	26.5	27.5
Durchschnitt	33.7	98.7	47.0	49.5	45.5	47.5	35.9
Standardabweichung						23.3	
Variationskoeffizient						49.0	

FF...Fremdfinanzierung, **BF...** Beteiligungsfinanzierung, **SF...** Selbstfinanzierung
GB... Gebäude, **MA...** Maschinen und Ausrüstungen

Quelle: Schaden: 1992.

Tabelle A11: Effektive internationale Grenzsteuersätze für die Jahre 1981, 1991 und 1992 mit aktueller Inflation ($r_g = 10\%$)

Land	1981	1991	1992
BRD	57.3	36.0	36.0
B	42.0	38.5	28.2
DK	38.9	36.5	29.3
F	38.2	31.2	22.6
G	35.5	30.0	30.0
GB	4.0	27.1	27.1
IRE	-7.4	-0.4	-0.4
I	44.7	51.0	26.3
LX	35.4	8.2	8.2
NL	35.2	33.1	25.9
P	59.3	39.7	39.7
ESP	27.7	35.6	26.8
Durchschnitt (ohne BRD)	32.1	30.1	24.0
Standard- abweichung (ohne BRD)	17.8	13.8	10.5
Variations- koeffizient (ohne BRD)	55.4	46.0	43.6

Deutsche Direktinvestition!

1992:

Annahme: Die Mutter-/Tochterrichtlinie wurde zum 1.1.92 von den EG-Mitgliedstaaten umgesetzt.

In Frankreich gilt seit 1.1.92, sowohl für ausgeschüttete als auch für einbehaltene Gewinne, ein einheitlicher Körperschaftsteuersatz von 34%.

Quelle: Schaden: 1992.

Tabelle A 12:

Die Empfehlungen des Ruding Komitees

(A), zur Beseitigung der Doppelbesteuerung von grenzüberschreitenden Einkünften

Phase I Frist bis Ende 1994	Phase II 2. Stufe der EMU	Phase III Vollendung der EMU
<p>Mutter-/Tochterrichtlinie betreffend Dividenden</p> <p>A 1: Ausweitung des Anwendungsbereichs auf: alle U, die KSt-pflichtig sind, egal welcher Rechtsform</p> <p>A 2: Wesentliche Reduzierung der Mindestbeteiligungquote von jetzt 25%</p> <p>Mutter-/Tochterrichtlinie betreffend Zinsen und Lizenzgebühren</p> <p>A 4,1 Abschaffung der QSt. auf solche Zahlungen, baldige Annahme des Richtlinienvorschlags</p> <p>A 4,2 Ausweitung der Richtlinie auf alle solchen Zahlungen zwischen EG-Unternehmen</p>	<p>A 1: Alle anderen U, die EkSt-pflichtig sind</p>	
<p>Steuerhinterziehung / -vermeidung</p> <p>A 4,3 Zinsen und Lizenzgebühren Wegen der Abschaffung von QSt auf diese Zahlungen muß über geeignete Maßnahmen sichergestellt werden, daß diese Einkünfte im EG-Staat des Zahlungsempfängers besteuert werden</p> <p>Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen</p> <p>A 5: Das Schiedsverfahrenübereinkommen soll so bald als möglich von allen MS ratifiziert werden</p> <p>A 6: Es sind geeignete Regeln und Verfahrensweisen zu entwickeln, nach denen Gewinnberichtigungen aus transfer price - Korrekturen behandelt werden</p>	<p>A 3: Dividenden Einführung einer einheitlichen QSt auf Dividenden, die eine in einem EG MS ansässige Ges. ausschüttet. Auf die Erhebung der QSt kann bei geeignetem Nachweis verzichtet werden</p>	

Tabelle A 12:

Die Empfehlungen des Ruding Komitees

(A), zur Beseitigung der Doppelbesteuerung von grenzüberschreitenden Einkünften

Phase I Frist bis Ende 1994	Phase II 2. Stufe der EMU	Phase III Vollendung der EMU
<p>Verluste von Betriebstätten und Tochtergesellschaften</p> <p>A 7: Der Richtlinienvorschlag zur Berücksichtigung der Verluste von in der EG ansässigen BS und TU bei ihrer Mutter in der EG soll angenommen werden</p> <p>Doppelbesteuerungsabkommen</p> <p>A 10, Die zwischen den MS noch fehlenden DBA's 1: sollen abgeschlossen werden</p> <p>A 10, Alle bestehenden DBA's sollen möglichst bald 2: ergänzt werden, so daß sie Steuern vom Einkommen, Vermögen, Schenkungen und Erbschaften umfassen</p> <p>A 11: Es ist notwendig, daß die MS eine einheitliches Konzept bezügl. dem Inhalt von DBA's untereinander und bezügl. dem Inhalt von DBA's zwischen MS und Drittstaaten erarbeiten</p>	<p>A 8: Die MS sollen ein System einführen, nach dem national ein voller horizontaler und vertikaler Verlustausgleich im Konzern möglich ist</p>	<p>A 9: Voller EG-weiter Verlustausgleich im Konzern</p>

Quelle: Commission of the European Communities: 1992, Conclusions and Recommendations of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Office for Official Publications of the European Communities, Brussels/Luxembourg.

Tabelle A 13:

Die Empfehlungen des Ruding Komitees

(B), Regelungen zur Unternehmensbesteuerung

<p>Phase I Frist bis Ende 1994</p>	<p>Phase II 2. Stufe der EMU</p>	<p>Phase III Vollendung der EMU</p>
<p>Steuerbemessungsgrundlage</p> <p>Die Harmonisierung der Steuersätze zwingt zur Harmonisierung der Steuerbemessungsgrundlage</p> <p>B 6: Um die komplizierten technischen Vorschriften auszuarbeiten wird vorgeschlagen eine unabhängige Expertengruppe zu beauftragen</p> <p>Die wichtigsten zu harmonisierenden Punkte zur Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage sind:</p> <p>Abschreibungen:</p> <p>B 8: Über eine Richtlinie soll die AfA geregelt werden; AfA-Basis: historische Kosten; freie Methodenwahl zwischen: degressiver und linearer AfA, außer bei Gebäuden; Höchstsatz der degressiven AfA: 3-facher linearer AfA-Satz; Abschaffung aller Sonder-AfA-Regelungen mit Anreizcharakter.</p> <p>Immaterielle Wirtschaftsgüter und Leasing:</p> <p>B 10: Eine Richtlinie soll die einheitliche AfA vom goodwill und von anderen immateriellen Wirtschaftsgütern regeln; über eine Richtlinie sollen die wesentlichen ertragssteuerlichen Aspekte des Leasing geregelt werden;</p> <p>Vorratsbewertung:</p> <p>B 11: Unternehmen sollen die freie aber unänderliche Wahl zur Vorratsbewertung zwischen den Methoden: FIFO, LIFO, Durchschnittskosten und Eiserner Bestandsmethode haben</p>	<p>Abschreibungen:</p> <p>B 9: Über eine Richtlinie soll die AfA für Gebäude einheitlich geregelt werden; ebenso soll für die unterschiedlichen abschreibungsfähigen Anlagegüter der Mindestabschreibungszeitraum und der Abschreibungshöchstsatz festgelegt werden.</p> <p>Vorratsbewertung:</p> <p>B 12: Für die zur Wahl stehenden Prinzipien soll die Expertengruppe die Einzelheiten ausarbeiten (einschließlich der Vorschriften für die Bewertung von sich langsam umschlagenden Vorratsbeständen), die die Basis für eine Richtlinie bilden sollen.</p> <p>Rückstellungen:</p> <p>B 13: Zulässigkeit von Rückstellungen für: zweifelhafte Forderungen, drohende Gewährleistungsinanspruchnahmen und Fremdwährungsrisiken, jeweils ohne Beschränkung in der Höhe, wenn sie auf allgemein anerkannten Buchhaltungsprinzipien beruhen</p>	<p>Bestimmung des steuerlichen Gewinns,</p> <p>B 7: Es sollen geeignete Maßnahmen ergriffen werden um die Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz zu reduzieren.</p>

Tabelle A 13:

Die Empfehlungen des Ruding Komitees

(B), Regelungen zur Unternehmensbesteuerung

Phase I Frist bis Ende 1994	Phase II 2. Stufe der EMU	Phase III Vollendung der EMU
<p>Betriebsrente: B 14: Dringlich ist die Frage der Harmonisierung der Abzugsfähigkeit von Pensionsrückstellungen B 15: Dringlich sei es außerdem Lösungen zu finden nach denen Zahlungen zu Rentenplänen steuerlich abgesetzt werden können und zwar unabhängig davon, an welchem Ort der Pensionsfond seinen Sitz hat und egal, ob die späteren Rentenzahlungen in demselben MS steuerpflichtig werden.</p> <p>Zentrale Verwaltungskosten: B 17: Eine Richtlinie soll die Verteilung von zentralen Verwaltungskosten regeln und die Preisgestaltung von zentralen Konzerndienstleistungen; Aktienhaltekosten sollten definiert werden.</p> <p>Steuerliche Verluste: B 19: Der Richtlinienvorschlag zum Verlustvor- und -rücktrag bei Unternehmen soll angenommen werden.</p>	<p>Betriebsausgaben: B 16: Eine Richtlinie soll einheitliche Regeln für die Absetzbarkeit von Betriebsausgaben festlegen; Grundannahme ist die, daß alle Ausgaben, die im Zusammenhang mit einem Handels- oder Gewerbebetrieb stehen abzugsfähig sein sollten.</p> <p>'thin capitalization': B 18: Festlegen auf eine einheitliche Definition und einheitliche Regeln</p> <p>Veräußerungsgewinne: B 20: Richtlinie soll regeln, daß Veräußerungsgewinne aus abschreibungsfähigen und nicht abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern steuerfrei sein sollen, wenn sie innerhalb einer bestimmten Frist wieder in solche Güter reinvestiert werden; die Steuerbemessungsgrundlage der alten Güter werden jedoch auf die neuen übertragen - Steuerstundungseffekt.</p> <p>B 21: Richtlinie soll regeln, daß Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von wesentlichen Beteiligungen steuerfrei sein sollen, wenn innerhalb einer bestimmten Zeit reinvestiert wird, (egal, ob in Anlagevermögen oder in eine andere wesentliche Beteiligung); die Steuerbemessungsgrundlage der 'alten Anlagegüter' wird jedoch auf die neuen übertragen; Vereinheitlichung des Konzepts der wesentlichen Beteiligung;</p> <p>B 22: Richtlinie soll regeln, daß ohne Reinvestition innerhalb einer bestimmten Zeit alle Veräußerungsgewinne aus Anlagevermögen und wesentlichen Beteiligungen dem normalen KSt-Satz unterliegen; für alle Veräußerungsgewinne aus Anlagevermögen und Finanzanlagen, die nicht Geldanlagen sind soll die Inflation durch Indexierung der Anschaffungskosten berücksichtigt werden;</p>	

Tabelle A 13:

Die Empfehlungen des Ruding Komitees

(B), Regelungen zur Unternehmensbesteuerung

Phase I
Frist bis
Ende 1994

Phase II
2. Stufe der EMU

Phase III
Vollendung der EMU

Wenn Gewinne steuerpflichtig sind, sollen Verluste abzugsfähig sein.

Andere Aspekte der KSt:

B 23: Richtlinie, soll die Zeitpunkte regeln, zu denen Steuern, die in allen MS erhoben werden, fällig sind.

B 24: Richtlinie soll Regeln aufstellen, nach denen 'Nichtkapitalgesellschaften' zur KSt optieren können; festlegen eines Mindestzeitraumes;

Lokale Unternehmenssteuern mit einer zusammengesetzten Steuerbemessungsgrundlage:

B 25: Die zusammengesetzten Steuerbemessungsgrundlagen sollten abgeschafft werden, die zu erhebende Steuer soll statt dessen auf der Steuerbemessungsgrundlage der nationalen KSt erhoben werden.

Quelle: Commission of the European Communities: 1992, Conclusions and Recommendations of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Office for Official Publications of the European Communities, Brussels/Luxembourg.

Tabelle A 14:

Mutter-/Tochterrichtlinie betreffend Dividenden
Stand der Umsetzung in den EG-Mitgliedstaaten (Mai 1992)

Land	Dividenden empfangende Gesellschaft			Dividenden zahlende Gesellschaft			Ausnahmen
	Schachtelprivileg Art. 3 - Minimum- Beteiligung	Art. 4 - steuerl. Behand- lung bei der Mutter	Art. 3 - Mindest- haltefrist	Wegfall der Quellensteuer Art. 3 - Mindest- haltefrist	Art. 3 Minimum- Beteiligung	Quellensteuer- satz	
1 BRD	10% am Kapital (unilateral, unab- hängig von ev. 25% Regelungen in DBA's)	direkte und indirekte Anrechnung bzw. gem. DBA: Freistellung, z. T. mit Aktivitätsklausel	1 Jahr, bezogen auf das Ende des Gewinnermittlungs- zeitraums; -	1 Jahr, zum Zeit- punkt der Ent- stehung der Kapitalertrag- steuer	25% am Kapital bzw. 10% am Kapital auf Gegen- seitigkeit	5% (einseitig BRD)	QSt = 5% auf Antrag; der QSt-Satz reduziert sich ab dem 1.7.1996 (auf Antrag) auf '0'; auf Gegenseitigkeit kann der Geltungsbe- reich auf §1 Abs. 1 KStG erweitert werden;
2 Belgien	-	Freistellung zu 95%;	-	mind. 1 Jahr vor dem Tag der Aus- schüttung	25% am Kapital	'0'	Befreiung von Ver- äußerungsgewinnen;
3 Dänemark	25% am Kapital	Freistellung gem. den nationalen Regelungen	2 Jahre, vor dem Tag der Aus- schüttung	2 Jahre, vor dem Tag der Aus- schüttung	25% am Kapital	'0'	
4 Frankreich	10% am Kapital.	Freistellung zu 95%	2 Jahre, vor dem Tag der Aus- schüttung; keine Mindesthalte- frist besteht, wenn die Anschaffungs- kosten der Be- teiligung bei Emmission höher als 150 Mio FFr. sind;	2 Jahre, vor dem Tag der Aus- schüttung;	25% am Kapital	'0'	nur auf Antrag; QSt = 0 gilt nur, wenn 1. der Empfänger auch der Nutzungsberechtig- te ist, bzw. die EG- Mutter nicht von außer- halb der EG kontrolliert wird; und 2. gem. DBA kein An- spruch auf 'avoir fiscal' bzw. 'précompte mobilier' besteht;
5 Griechenland	noch keine Umsetzungs- pläne	-	direkte und indirekte Anrechnung gem. nationalen Regelungen bzw. abge- schlossenen DBA's	-	-	entsprechend den Sätzen in den DBA's, solange die KSt auf ausge- schüttete Ge- winne = '0' ist;	noch keine Umsetzungspläne; gem. DBA zulässige QSt-Sätze: Belgien = 25% BRD = 25% Italien = 25% Niederlande = 35% Großbritannien = normal Frankreich = normal

Tabelle A 14:

Mutter-/Tochterrichtlinie betreffend Dividenden
Stand der Umsetzung in den EG-Mitgliedstaaten (Mai 1992)

	Land	Dividenden empfangende Gesellschaft			Dividenden zahlende Gesellschaft			Ausnahmen
		Schachtelprivileg Art. 3 - Minimum- Beteiligung	Art. 4 - steuerl. Behand- lung bei der Mutter	Art. 3 - Mindest- haltefrist	Wegfall der Quellensteuer Art. 3 - Mindest- haltefrist	Art. 3 Minimum- Beteiligung	Quellensteuer- satz	
6	Großbritannien Gesetzes- vorschlag	10% der Stimm- rechte (manche DBA 25% am Kapital)	Anrechnung	-	-	10% der Stimm- rechte, auch in- direkt	'0'	Gesetzesvorschlag; Enkelges. auch in einem anderen Mitgliedstaat sind erfaßt;
7	Irland	25% am Kapital oder der Stimm- rechte	direkte und indirekte Anrechnung	keine bzw. 2 Jahre gem. DBA	-	-	'0'	Enkelges. im Staat der Tochter sind erfaßt, das gilt nicht für 'nicht treaty' Staaten: Griechenland, Spanien u. Portugal;
8	Italien Vorschlag zur Regierungs- verordnung	25% am Kapital	Freistellung	1 Jahr	1 Jahr	25% am Kapital	'0'	Vorschlag zur Regie- rungsverordnung auf Basis des Ermächti- gungsgesetzes vom 18.07.1991; die Ausschüttungsbe- lastung soll bei der Wiederausschüttung von Schachteldividenden nicht hergestellt werden;
9	Luxemburg	10% am Kapital, bzw. 50 Mio. LuxFr. am Kapital	Freistellung	1 Jahr	2 Jahre, vor dem Tag der Aus- schüttung;	25% am Kapital	'0'	die Haltefristen müssen für jede einzelne Aktie erfüllt sein; Veräußerungsgewinne sind bei Lux. Mutter be- freit, nach Ablauf der Haltefrist von 1 Jahr und wenn die direkte Beteiligung mind. 25% bzw. der Kaufpreis mind. 250 Mio. LuxFr. betrug;
10	Niederlande	5% des Kapitals bzw. 25% der Stimm- rechte bei Port- folioinvestitionen, sofern in DBA's vereinbart	Freistellung	-	1 Jahr, vor dem Tag der Aus- schüttung	25% am Kapital bzw. 25% der Stimm- rechte gem. einigen DBA's	'0'	die Haltefrist für QSt='0' muß für jede Aktie er- füllt sein; Veräußerungsgewinne sind bei der NL. Mutter freigestellt;
11	Portugal Entwurf zu Gesetzesvor- schlag	25% am Kapital	Freistellung zu 95%	2 Jahre	2 Jahre	25% am Kapital	max. 15% bis 1996 10% von 1997 bis 1999	Entwurf zu Gesetzes- vorschlag

Tabelle A 14:

Mutter-/Tochterrichtlinie betreffend Dividenden
Stand der Umsetzung in den EG-Mitgliedstaaten (Mai 1992)

Land	Dividenden empfangende Gesellschaft			Dividenden zahlende Gesellschaft			Ausnahmen
	Schachtelprivileg Art. 3 - Minimum-Beteiligung	Art. 4 - steuerl. Behandlung bei der Mutter	Art. 3 - Mindesthaltefrist	Wegfall der Quellensteuer Art. 3 - Mindesthaltefrist	Art. 3 Minimum-Beteiligung	Quellensteuersatz	
12 Spanien	25% am Kapital	direkte und indirekte Anrechnung bzw. bei DBA Wahlrecht für die günstigere Methode des DBA	mind. 2 Jahre vor dem Tag der Ausschüttung	mind. 2 Jahre vor dem Tag der Ausschüttung	25% am Kapital	'0'	andere Rechtsformen auf Gegenseitigkeit; Einzelges. sind nicht erfaßt;

Quellen zu Tabelle 14:

- Bouzoraa, M. A.: 1992, France, in: European Taxation, Heft April/May 1992, S. 136 - 144.
 Bruin, Edward: 1992, Luxembourg, in: European Taxation, Heft April/May 1992, S. 159 - 166.
 Bundesgesetzblatt, Teil I: Nr. 9 vom 28.02.1992, Gesetz zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze (Steueränderungsgesetz 1992 -StÄndG 1992), Seite 297 - 358.
 Charpentier, Catherine: 1992, France adopts EC law and brings controversy, in: International Tax Review, March 1992, S. 5 - 9.
 de Sousa da Câmara, Francisco: 1992, Portugal, in: European Taxation, Heft April/May 1992, S. 173 - 174.
 Dik, B. P.: 1992, Denmark, in: European Taxation, Heft April/May 1992, S. 134 - 135.
 Dötsch, Ewald: 1992, Steueränderungsgesetz 1992: Die Änderungen des KStG, in: Der Betrieb, Heft 13 vom 27.03.1992, S. 650 - 653.
 Esser, Rainer: 1992, Quellensteuerbefreiung, Schachtelprivileg und Staatshaftung, in: Recht der internationalen Wirtschaft, Heft 4, 1992, 38. Jahrg., S. 293 - 297.
 Kypris, Costas: 1992, Greece, in: European Taxation, Heft April/May 1992, S. 147 - 148.
 Manganelli, Andrea: 1992, Italy, in: European Taxation, Heft April/May 1992, S. 151 - 159.
 Moore, Roger M.: 1992, Ireland, in: European Taxation, Heft April/May 1992, S. 148 - 151.
 Moore, Roger M.: 1992, United Kingdom, in: European Taxation, Heft April/May 1992, S. 177 - 178.
 Morgan, Christopher: 1992, UK implements directives in fits and starts, in: International Tax Review, March 1992, S. 15 - 19.
 Obluda, Sybille; Tulp, Hans A.: 1992, Die Umsetzung der Mutter-/Tochter-Richtlinie in den Niederlanden, in: Internationale Wirtschaftsbriefe, Lose Blattsammlung, Nachlieferung vom 25.2.1992, Fach 5, Gruppe 2, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Herne/Berlin, S. 205 - 212.
 Palacios, José; García Cortázar, Luis: 1992, Spain, in: European Taxation, Heft April/May 1992, S. 174 - 176.
 Smit, Pieter M.; van Weeghel, Stef: 1992, Netherlands, in: European Taxation, Heft April/May 1992, S. 166 - 173.
 Thömmes, Otmar: 1991, EC tax directives: first implementation laws passed, in: Intertax, Heft 6 - 7, 1992, S. 336 - 337.
 Thömmes, Otmar: 1992, Stand der Umsetzung der EG-Steuer Richtlinien, in: Internationale Wirtschaftsbriefe, Lose Blattsammlung, Nachlieferung vom 25.2.1992, Fach 5, Gruppe 2, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Herne/Berlin, S. 197 - 199.
 Thömmes, Otmar: 1992, Current state of implementation of the EC Direct Tax Directives, in: Intertax, Heft 2, 1992, S. 138 - 139.
 Thömmes, Otmar: 1992, Corporate tax relief for EC source dividends far from harmonization despite EC Parent / Subsidiaries Directive, in: Intertax, Heft 4 - 1992, S. 254 - 255.
 Thömmes, Otmar: 1992, Germany, in: European Taxation, Heft April/May 1992, S. 144 - 147.
 van Dijk, Peter; Routers Robert: 1992, Benelux adopts case-by-case approach, in: International Tax Review, March 1992, S. 9 - 14.
 Vanderhoydonck, Francis; Verjans, Patrick: 1992, Belgium, in: European Taxation, Heft April/May 1992, S. 131 - 134.
 Wingert, Karl-Dieter: 1991, Internationale Aspekte des Steueränderungsgesetzes 1992, in: Internationale Wirtschaftsbriefe, Lose Blattsammlung, Nachlieferung vom 25.2.1992, Fach 2, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Herne/Berlin, S. 575 - 580.

Tabelle A 15: Übersicht über die zwischen den EG-Mitgliedstaaten geschlossenen DBA's (Einkommen und Vermögen)

	BRD	Niederlande	Dänemark	Belgien	Luxemburg	Frankreich	Spanien	Italien	Portugal	Griechenland	Großbritannien	Irland	Stand
BRD	-	Eink. u. Verm. v. 16.6.59 P. v. 13.03.80	Eink. u. Verm. v. 30.1.62	Eink. u. Verm. v. 11.04.67	Eink. u. Verm. v. 23.08.58 P. v. 15.06.73	Eink. u. Verm. v. 21.06.59 P. v. 9.6.69 P. v. 1.10.90	Eink. u. Verm. v. 5.12.66	Eink. u. Verm. v. 31.10.25 Erg. Abbk. v. 17.9.68 Abk. neu v. 18.10.89 *	Eink. u. Verm. v. 15.7.80	Eink. u. Verm. v. 18.4.66	Eink. u. Verm. v. 26.11.64 P. v. 23.3.70	Eink. u. Verm. v. 17.10.62	00.12.89
Niederlande	-	-	Eink. u. Verm. v. 20.2.57 Erg. Abk. v. 20.1.66	Eink. u. Verm. v. 19.10.70	Eink. u. Verm. v. 8.5.68	Eink. u. Verm. v. 16.3.73	Eink. u. Verm. v. 16.6.71	Eink. u. Verm. v. 24.1.57 Abk. neu v. 8.5.90 *	kein DBA	Eink. u. Verm. v. 16.7.81	Eink. v. 7.11.80 P. (oil income) v. 12.7.83 P. (oil income + investment premiums) v. 24.8.89	Eink. u. Verm. v. 11.2.89	24.9.90
Dänemark	-	-	-	Eink. u. Verm. v. 16.10.69	Eink. u. Verm. v. 17.11.80	Eink. u. Verm. v. 8.2.57	Eink. u. Verm. v. 3.7.72	Eink. u. Verm. v. 26.2.80	Eink. v. 3.3.72	Eink. u. Verm. kein DBA	Eink. v. 11.11.80	Eink. u. Verm. v. 4.2.64	1.7.89
Belgien	-	-	-	-	Eink. u. Verm. v. 17.9.1970	Eink. v. 10.3.64 Erg. Abbk. v. 15.2.71	Eink. u. Verm. v. 24.9.70	Eink. v. 19.10.70 Abk. neu v. 29.4.83 P. v. 19.12.84	Eink. v. 16.7.69	Eink. v. 24.5.68	Eink. v. 29.8.67 Abk. neu v. 1.6.87	Eink. v. 24.6.70	24.9.90
Luxemburg	-	-	-	-	-	Eink. u. Verm. v. 14.58 P. v. 8.9.70	Eink. u. Verm. v. 3.6.86	Eink. u. Verm. v. 3.6.81	Eink. u. Verm. kein DBA	Eink. u. Verm. kein DBA	Eink. u. Verm. v. 24.5.67 P. v. 18.7.78 P. v. 28.1.83	Eink. u. Verm. v. 14.1.72	1.7.87
Frankreich	-	-	-	-	-	-	Eink. u. Verm. v. 27.6.73 Erg. Vereinh. v. 6.12.77	Eink. u. Verm. v. 29.10.58 Erg. Abbk. v. 6.12.65* Abk. neu v. 5.10.1989 *	Eink. v. 14.1.71	Eink. v. 21.8.1963	Eink. v. 22.5.68 P. v. 10.2.71 Erg. P. v. 14.5.73 P. v. 12.6.86 P. v. 15.10.87	Eink. v. 21.3.68	1.6.89
Spanien	-	-	-	-	-	-	-	Eink. v. 8.9.1977	Eink. v. 29.5.68	Eink. u. Verm. kein DBA	Eink. u. Verm. v. 21.10.75	Eink. u. Verm. kein DBA	1.12.90
Italien	-	-	-	-	-	-	-	-	Eink. v. 14.5.80	Eink. v. 19.3.65	Eink. v. 4.7.60 Erg. Abk. v. 28.4.69 Abk. neu v. 21.10.88	Eink. v. 11.6.71	13.12.90
Portugal	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Eink. u. Verm. kein DBA	Eink. v. 27.3.68	Eink. u. Verm. kein DBA	1.1.87
Griechenland	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Eink. v. 25.6.53	Eink. u. Verm. kein DBA	00.12.89
Großbritannien	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Eink. v. 2.6.76 P. v. 28.10.76	1.1.89
Irland	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.6.89

* noch nicht in Kraft P.: Protokoll Erg. P.: Ergänzungsprotokoll Erg. Abk.: Ergänzungsabkommen

Stand: Mai 1992

Quellen:

- Debatin, H., Korn R.: 1991, *Doppelbesteuerung, Kommentar, Loseblattsammlung*, Stand: Juli 1991, Bände 1 - 4, C. H. Beck, München.
- Diamond, Walter H., Diamond, Dorothy B.: 1989, *International Tax Treaties of all Nations, Volumes I - XIII, including supplements* 43 - 47, issued September 1989, Oceana Publications, New York.
- Diamond, Walter H., Diamond, Dorothy B.: 1989, *International Tax Treaties of all Nations, Series B, Volumes I - XXIII, Volume XXIII issued September 1989*, Oceana Publications, New York.
- International Bureau of Fiscal Documentation (eds.): 1991, *Supplementary Service, Loose-leaf Service* up date July 1991, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.
- Commission der EG, SEK (90) 601 endg. vom 20.04.1990 - Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung - Mitteilung an das Europäische Parlament und den Rat.

Tabelle A 16:

Vergleich der tariflichen Körperschaftsteuersätze
von Tochtergesellschaften und Betriebstätten mit im Ausland
ansässigen Muttergesellschaften in der EG

Stand: Mai 1992

	Land	KSt-System	Tochtergesellschaft		Betriebstätte
			Gewinn einbehalten	Gewinn ausgeschüttet	
1	BRD	Anrechnung, voll	50%	36%	46%
2	Belgien	klassisch	39%	39%	39%/42,05%/43%
3	Dänemark	klassisch	38%	38%	38%
4	Frankreich	Anrechnung, teil	34%	34%	43,90%
5	Griechenland	Dividenden- abzug	46%	0	46%
6	Großbritannien	Anrechnung, teil	33%	33%	33%
7	Irland	Anrechnung, teil	40%/10%	40%/10%	40%/10%
8	Italien	Anrechnung, voll	47,80%	36%	47,80%
9	Luxemburg	klassisch	33,33%	33,33%	33,33%
10	Niederlande	klassisch	35%	35%	35%
11	Portugal	Anrechnung, teil	36% 10% lokaler Zu- schlag	36% 10% lokaler Zu- schlag	36% 10% lokaler Zu- schlag
12	Spain	Anrechnung, teil	35% 1,5% Zuschlag	35% 1,5% Zuschlag	35% 1,5% Zuschlag

- Quellen: Bobbett, Catherine, S.; Kesti, Juhani (eds.): 1991, European Tax Handbook 1991, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.
- International Bureau of Fiscal Documentation (eds.): 1991, Guides to European Taxation Vol. II, The Taxation of Companies in Europe, Loose-leaf Service, Supplement No. 100, December 1991, Binder 1 - 4, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.
- International Bureau of Fiscal Documentation (eds.): 1991, Tax News Service, Volume 25, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.
- Knobbe-Keuk, Brigitte: 1991, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 8. völlig überarbeitete und erweiterte Auflage, O. Schmidt, Köln, S. 306 - 320.

Tabelle A 16, Anmerkungen:

- zu 1: für Betriebstätten gilt:
es wird eine fiktive Gewinnausschüttung der Hälfte des Gewinns unterstellt;
beschränkte Abzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren;
- zu 2: KSt-Sätze für Betriebstätten:
39%: für Einkünfte des Jahres 1991 unter DBA
42,05%: Ausnahmen unter DBA für: Frankreich, Luxemburg und Niederlande
43%: ab dem Einkommensjahr 1990 für einzelne DBA's mit Nicht-EG Staaten;
43% plus 10% QSt gilt ohne DBA;
der halbe Steuersatz auf Veräußerungsgewinne gilt nicht für Betriebstätten;
- zu 3: für Betriebstätten gilt:
beschränkte Abzugsfähigkeit von Zinsen; Sonderregelung für die Anrechnung
von ausländischen Steuern;
- zu 4: ab dem 1.1.1992 gilt für einbehaltenen und ausgeschütteten Gewinn gleichermaßen ein Steuersatz i.H. von 34%. Bei Betriebstätten gilt die Fiktion, daß der gesamte Gewinn wird an die Mutter transferiert wird; zusätzlich zum Normalsteuersatz von 34% wird auf den transferierbaren Betrag eine QSt i. H. von 15% erhoben; auf Antrag und Nachweis kann die einbehaltene QSt für den Teil des Gewinns, der nicht an die Mutter transfertiert wurde, erstattet werden; anteilige 'overhead Kosten' sind bei der Gewinnermittlung absetzbar;
- zu 5: 46% ist der Normalsatz der KSt; reduzierter Satz mit 40% gilt für Industrie, Bergbau und Steinbrüche; sind diese Betriebe an der Börse notiert gilt ein Satz von 35%; Steueranreize gelten nicht uneingeschränkt auch für Betriebstätten; anteilige, direkt der Betriebstätte zuordenbare 'overhead Kosten' sind bei der Gewinnermittlung absetzbar;
- zu 6: der reduzierte Satz von 25% KSt für Gewinne unter 250.000 engl. Pfund gilt auch für Betriebstätten, wenn ein DBA dies unter dem Art. Diskriminierung vorschreibt;
- zu 7: 40% ist der Normalsatz der KSt; der reduzierte Satz von 10% gilt für Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes, der bis zum Jahr 2010 gültig ist;
- zu 8: für Betriebstätten gilt:
Zinsen, Lizenzgebühren und andere 'overhead Kosten' sind nicht absetzbar;
- zu 9: die niedrigeren KSt-Sätze gelten für Betriebstätten nur, wenn nachgewiesen wird, daß das weltweite Einkommen niedriger als 1.312.001 Lfrs. ist; Betriebstätten sind nicht zum Schachtelprivileg (Dividenden und Veräußerungsgewinne) berechtigt;
- zu 10: 40% gilt nur für die ersten 250.000,00 Dfl. Gewinn; auf den übersteigenden Betrag wird der Satz von 35% angewandt; Schachtelprivileg für Dividenden gilt auch für Betriebstätten; keine Abzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren bei der Betriebstätte, wenn sie an die Mutter bezahlt werden; anteilige 'overhead Kosten' und Werbekosten sind bei der Betriebstätte bei der Gewinnermittlung abzugsfähig; Serviceleistungen der Betriebstätte an die Mutter können nur mit einem Gewinnaufschlag an die Mutter weiterverrechnet werden;
- zu 11: bei Betriebstätten gilt das Schachtelprivileg für Dividenden nicht;
- zu 12: Zins- und Lizenzgebührenezahlungen an die Mutter sind bei der Gewinnermittlung der Betriebstätte nicht absetzbar; ausländische QSt können bei der Betriebstätte nicht angerechnet werden; bei der Betriebstätte sind angemessene und direkt zurechenbare Management- und Verwaltungskosten bei der Gewinnermittlung abzugsfähig, unterliegen jedoch einem QSt-abzug i.H. von 14%; vorzeitiger Gewinntransfer an die Mutter und Gewinne von Betriebstätten, deren Mütter in einem Land ohne DBA mit Spanien ansässig sind werden mit QSt i. H. von 25% belastet;