

EUROPÄISCHES PARLAMENT

Sitzungsdokumente

1977 - 1978

28. Oktober 1977

DOKUMENT 291/77

Bericht

im Namen des Haushaltsausschusses

über den Vorschlag der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den
Rat (Dok. 228/75) für eine Richtlinie zur Harmonisierung der
Körperschaftsteuersysteme und der Regelung der Quellensteuer auf Dividenden

Berichterstatter: Herr Jochen van AERSSEN

PE 49.828/endg.

Mit Schreiben vom 14. August 1975 ersuchte der Präsident des Rates der Europäischen Gemeinschaften das Europäische Parlament um Stellungnahme zu dem Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie zur Harmonisierung der Körperschaftssteuersysteme und der Regelung der Quellensteuer auf Dividenden.

Der Präsident des Europäischen Parlaments überwies diesen Vorschlag am 2. September 1975 an den Haushaltausschuß als federführenden Ausschuß und an den Ausschuß für Wirtschaft und Währung als mitberatenden Ausschuß.

Der Haushaltausschuß ernannte am 16. September 1975 Herrn ARTZINGER zum Berichterstatter.

Der Haushaltausschuß prüfte diesen Vorschlag in seiner Sitzung vom 18. März 1976.

Nach dem Ausscheiden von Herrn ARTZINGER wurde Herr von AERSSEN am 16. März 1977 als neuer Berichterstatter ernannt.

In seiner Sitzung vom 22. September 1977 prüfte der Haushaltausschuß diesen Bericht und nahm ihn einstimmig bei einer Enthaltung an.

Anwesend waren Herr BANGEMANN, stellvertretender und amtierender Vorsitzender; Herr van AERSSEN, Berichterstatter; Lord BRUCE of DONINGTON, die Herren DALYELL, MASCAGNI, MEINTZ, NOTENBOOM, RADOUX, SCHREIBER, SHAW, SPINELLI und YEATS.

Die Stellungnahme des Ausschusses für Wirtschaft und Währung ist diesem Bericht beigefügt.

I N H A L T

	<u>Seite</u>
A. ENTSCHLIESSUNGSSANTRAG	5
Änderungen zum Richtlinienvorschlag	8
B. BEGRÜNDUNG	
I. Einführung	10
II. Die Notwendigkeit der Harmonisierung	11
III. Die derzeit bestehenden Körperschaftsteuersysteme	13
IV. Die Gründe, die gegen das klassische System sprechen	14
V. Die negativen Seiten der Vollanrechnung, des gespaltenen Satzes und der Primärdividende	15
VI. Die Vorzüge des Teilanrechnungssystems	16
VII. Die mitgliedstaatliche und zwischenstaatliche Anwendung des Anrechnungssystems	17
VIII. Verbesserungsvorschläge, um die Anwendung des Teilanrechnungssystems zu erleichtern	19
Stellungnahme des Ausschusses für Wirtschaft und Währung	21

A.

Der Haushaltsausschuß unterbreitet dem Europäischen Parlament den folgenden - anschließend begründeten - Entschließungsantrag:

ENTSCHLIESSUNGSAНTRAG

mit der Stellungnahme des Europäischen Parlaments zu dem Vorschlag der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat für eine Richtlinie zur Harmonisierung der Körperschaftssteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden

Das Europäische Parlament,

- in Kenntnis des Vorschlags der Kommission der Europäischen Gemeinschaften (1),
- vom Rat konsultiert (Dok. 228/75),
- in Kenntnis des Berichts des Haushaltsausschusses und der Stellungnahme des Ausschusses für Wirtschaft und Währung (Dok. 291/77),

in Erwägung nachstehender Gründe:

- a) Die Harmonisierung der mitgliedstaatlichen Körperschaftsteuersysteme in Ausführung der Zielbestimmung des Artikels 100 EWGV wurde vom Europäischen Parlament bereits 1970 gefordert.
- b) Ein freier und gemeinsamer Kapitalmarkt mit unbehindertem Dividenfluß ist Grundvoraussetzung einer von Wettbewerbsverzerrungen freien Investitions- und Standortentscheidung der Unternehmen und einer steuerneutralen Behandlung der Aktionäre.
- c) Der Rat hat mit seiner Entschließung vom 22. März 1971 einen klaren politischen Auftrag erteilt.

1. billigt den Vorschlag der Kommission;
2. unterstreicht - aufgrund der unterschiedlich vorhandenen Integrationsbereitschaft in den Mitgliedstaaten - die Notwendigkeit, in einer ersten Etappe lediglich eine einnahmen-neutrale Systemharmonisierung vorzusehen, die die Angleichung der Bemessungsgrundlage, der Sätze der Steuer und der Gutschrift erst einer späteren Phase überläßt;

(1) ABl. Nr. C 253 vom 5.11.1975, S.2

3. akzeptiert die Ablehnung des sogenannten klassischen Systems für eine europäische Lösung, da dieses
 - a) durch die Gleichstellung von ausgeschütteten und nicht ausgeschütteten Gewinnen eine überzogene Begünstigung der Selbst- und Anleihefinanzierung schaffen würde,
 - b) durch die Doppelbelastung der Körperschaften im Vergleich zu den Personengesellschaften und anderen Wirtschaftssubjekten die Steuerneutralität in bezug auf die gesellschaftsrechtlichen Unternehmensformen verletzen würde,
 - c) durch eine zu geringe Quellensteuersicherung die Möglichkeiten der Steuerhinterziehung begünstigen würde;
4. bedauert, daß die Kommission in ihrem Vorschlag die Alternativen der Vollanrechnung, des gespaltenen Satzes und der Primärdividende nur unzureichend untersucht hat;
5. stimmt gleichwohl mit der Kommission überein, daß nur das System der Teilanrechnung befriedigende Ergebnisse auf Gemeinschaftsebene erhoffen läßt, da
 - a) das System der Vollanrechnung, aufgrund der in einigen Mitgliedstaaten existierenden hohen Einkommensteuerspitzenräten und der vorausgesetzten Orientierung des Körperschaftsteuersatzes an diesen Spitzentarifen notwendigerweise zu Einnahmeausfällen des jeweiligen Fiskus führen würde,
 - b) das System des gespaltenen Satzes eine flexible Dosierung der steuerlichen Milderung nicht ermöglicht, sondern sie automatisch allen Aktionären zukommen läßt,
 - c) das System der steuerbegünstigten Primärdividenden eine Ausnahmehrscheinung im europäischen Körperschaftsteuerrecht geblieben ist;
6. ist der Meinung, daß die Vorteile des Teilanrechnungssystems eine befriedigende Anwendung im Gemeinschaftsbereich ermöglichen könnten, da durch dieses System
 - a) ein realistischer Kompromiß zwischen klassischem System und Vollentlastung aufgezeigt wird, der nach Durchführung eine Abkapselung der europäischen Finanzmärkte verhindern und eine größtmögliche Wettbewerbsneutralität zu erreichen vermag,

- b) eine weitgehende steuerliche Gleichbehandlung der Unternehmensformen garantiert, gleichwohl aber der Vorteil der haftungsbeschränkten Kapitalakkumulation bei Körperschaften durch eine im Vergleich zu den Personalgesellschaften stärkere steuerliche Belastung auszugleichen versucht,
 - c) aufgrund der Begünstigung der Kleinanleger eine positive Entwicklung der Aktienmärkte zu erwarten ist und damit der sozial-politischen Forderung nach breiterer Streugung des Produktionskapitals Rechnung getragen wird;
7. fordert die Kommission auf, die beabsichtigte Richtlinie über die Investmentfonds parallel zu dieser Richtlinie zu konzipieren und unverzüglich vorzulegen;
8. hält die zusätzlich vorgeschlagene Quellensteuer für unbedingt erforderlich, auch wenn die zusätzliche Steuererhebung eine gewisse Beeinträchtigung der Handhabung des Systems mit sich bringen sollte;
-
9. warnt davor, die praktischen Schwierigkeiten der Teilanrechnung im Bereich der Mutter-/Tochtergesellschaft sowie bei der Durchführung des zwischenstaatlichen Fiskalausgleichs zu unterschätzen, die die Praktikabilität der gesamten Harmonisierungsbemühungen in Frage stellen könnten, und empfiehlt daher gewisse technische Verbesserungen, die die Gutschrift, ihre Anwendung sowie den Fiskalausgleich und die dazu gehörigen Durchführungsrichtlinien betreffen;
10. hält eine ausdrückliche Ergänzung der Richtlinie für erforderlich, um sicherzustellen, daß die Nichtanrechnung von Gutschriften bei der Einkommensteuer in Drittländern nicht eine protektionistische Diskriminierung von nicht-gemeinschaftlichen Anlegern mit sich bringt; hält aus diesen Gründen an der Notwendigkeit fest, Steuerabkommen mit Drittländern hierüber abzuschließen;
11. unterstreicht, daß die beabsichtigte Steuerharmonisierung nicht die in den Beitrittsverträgen und den damit verbundenen Rechtsakten enthaltenen Grundsätze und Ziele beeinträchtigen oder außer Kraft setzen kann;
12. ersucht daher die Kommission, die nachstehenden Änderungen gemäß Artikel 149 Absatz 2 EWGV in ihren Vorschlag zu übernehmen.

Richtlinie
zur Harmonisierung der Körperschaftsteuer-
systeme und der Regelung der Quellensteuer
auf Dividenden

PRÄAMBEL UND ERWÄGUNGSGRÜNDE UNVERÄNDERT

Artikel 1 Unverändert

Artikel 2 Unverändert

Artikel 3 Unverändert

Artikel 4

Artikel 4

1. Eine von einer Gesellschaft eines Mitgliedstaates ausgeschüttete Dividende begründet für den Dividendenempfänger ein Anrecht auf eine Steuergutschrift zu dem in Artikel 8 festgelegten Satz, vorausgesetzt, daß:

- a) er in einem Mitgliedstaat ansässig ist und
- b) er einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig ist und die Dividenden, erhöht um die Steuergutschrift, in voller Höhe zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einnahmen angesetzt sind.

2. Abweichend von Absatz 1 b) dieses Artikels kann die Steuergutschrift einem in einem Mitgliedstaat Ansässigen gewährt werden, auch wenn er mit allen Einkünften oder nur mit den Dividenden einkommen- oder körperschaftsteuerbefreit ist, sofern es sich bei ihm um eine Einrichtung von öffentlichem Interesse handelt.

Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, so ist die Steuergutschrift zu gewähren, gleichgültig, aus welchem Mitgliedstaat die Dividenden stammen.

(1) Vollständiger Text s. ABl. Nr. C 253 vom 5.11.1975, S. 2

3. Abweichend von Absatz 1 b) dieses Artikels kann die Steuergutschrift an Dividendenempfänger auch dann gewährt werden, wenn der Dividendenbetrag ohne Erhöhung um die Steuergutschrift aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung durch Quellenabzug oder sonstwie endgültig besteuert wird.

4. Der Rat wird mit qualifizierter Mehrheit auf Vorschlag der Kommission, falls erforderlich, die notwendigen Maßnahmen zur Durchführung der Absätze 2, erster Unterabsatz, und 3 erlassen.

3. Unverändert

4. Der Rat wird mit qualifizierter Mehrheit auf Vorschlag der Kommission die notwendigen Verwaltungsmaßnahmen zur Durchführung der Absätze 2, erster Unterabsatz, und 3 erlassen.

Artikel 5 Unverändert

Artikel 6

Abweichend von Artikel 4 Absatz 1 kann die Steuergutschrift den in dritten Ländern ansässigen Personen im Rahmen der Doppelbesteuerungsabkommen ganz oder teilweise gewährt werden. Keinesfalls dürfen aber die in dritten Ländern ansässigen Personen günstiger als die in der Gemeinschaft Ansässigen behandelt werden.

Die Mitgliedstaaten stimmen sich insoweit gemeinsam mit der Kommission über eine gemeinsame Haltung ab.

Artikel 6

1. Abweichend von Artikel 4 Absatz 1 kann die Steuergutschrift den in dritten Ländern ansässigen Dividendenempfängern im Rahmen der Doppelbesteuerungsabkommen ganz oder teilweise unter eventueller Berücksichtigung der Gegenseitigkeit gewährt werden.

Die Mitgliedstaaten stimmen sich mit der Kommission über eine gemeinsame Haltung ab, die geeignet ist, die Anrechnung zwischen Mitgliedstaaten und dritten Ländern zu erleichtern.

2. Die in dritten Ländern ansässigen Dividendenempfänger dürfen nicht günstiger als die in der Gemeinschaft Ansässigen behandelt werden.

Artikel 7 - 23 Unverändert

BEGRÜNDUNG

I. Einführung

1. Bereits im Jahre 1969 wagte die Kommission erste konkrete Schritte zur Harmonisierung der direkten Steuern. Sie legte damals den Vorschlag vor für eine Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (1) sowie für eine Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (2).

Das Europäische Parlament hat sowohl zu dem ersten (3) als auch zu dem zweiten Vorschlag (4) ausführlich Stellung genommen. Der Rat hat jedoch die Richtlinien bis heute noch nicht erlassen, u.a. mit dem Argument, es müßten erst die Körperschaftsteuersysteme harmonisiert werden.

2. Diese punktuellen Vorschläge ließen erwarten, daß die Kommission recht bald eine umfassende Richtlinie zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme vorlegen werde. Zumal der Rat in seiner Entschließung vom 22. März 1971 (5) die Kommission aufgefordert hatte, einen solchen Harmonisierungsvorschlag vorzulegen. Ende 1972 wurde bekannt, daß die Kommission der Sechs sich zugunsten des sogenannten "klassischen Systems" der Körperschaftsteuer entschlossen habe.

Nach langjährigen Untersuchungen und Konsultationen hat dann die Kommission ihre Haltung geändert und uns mit dem vorliegenden Vorschlag einer Richtlinie, die auf dem sogenannten "Teilanrechnungssystem" beruht, vorgelegt.

Die Bedeutung dieses Kommissionsvorschlags kann nicht hoch genug eingeschätzt werden. Es ist ein erster entscheidender Schritt zur Beseitigung der steuerlichen Wettbewerbsverzerrungen für die Unternehmen im Gemeinsamen Markt. Die Auswirkungen des Vorschlags sind nicht nur auf das Steuerrecht, sondern auch auf das Wettbewerbs- und Gesellschaftsrecht bedeutend. Eine detaillierte Auseinandersetzung mit dem Vorschlag ist daher geboten. (6).

(1) ABL. Nr. C 39 vom 22.3.1969, S. 1

(2) ABL. Nr. C 39 vom 22.3.1969, S. 7

(3) Bericht ARTZINGER, Dok. 206/69 vom 3.2.1970

(4) Bericht ROSSI, Dok. 195/69 vom 2.2.1970

(5) ABL. Nr. C 28 vom 27.3.1971

(6) Der Haushaltsausschuß hat sich seit März 1976 mit dem Richtlinienvorschlag befaßt. Der Wirtschafts- u. Währungsausschuß hat am 26.1.1977 seine Stellungnahme abgegeben (Verfasser: Herr COUSTE - PE 42703 endg.)

3. Gleich zu Beginn sollte jedoch auf einen Tatbestand aufmerksam gemacht werden. Die Kommission schlägt zwei Etappen für ihr Vorhaben vor:

- 1. Stufe: Systemharmonisierung
- 2. Stufe: Harmonisierung der Sätze.

Der vorliegende Richtlinienvorschlag beinhaltet nur die Systemharmonisierung, d.h. die Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen, der Gewinnermittlungsvorschriften für die Unternehmen sowie der Steuersätze ist mit dem vorliegenden Vorschlag noch nicht beabsichtigt.

Der Vorschlag sieht in Artikel 3 und 8 nur Spannen für die Körperschaftsteuersätze und die Steuergutschriften vor, die den Mitgliedstaaten ausreichenden Handlungsspielraum überlassen.

Der Vorschlag enthält somit lediglich ein adäquates Harmonisierungssystem, das hinsichtlich der eigentlichen Besteuerung nur quantitative Rahmendaten setzt. Steuergeschenke werden mit diesem System nicht beabsichtigt. Die Einnahmeseite der nationalen Haushalte bleibt unangetastet. Wenn ein Mitgliedstaaten stärker belasten bzw. entlasten will, so kann er das nach wie vor tun.

II. Die Notwendigkeit der Harmonisierung

4. In der Gemeinschaft treffen folgende Körperschaftsteuersysteme aufeinander:

- das Teilanrechnungssystem oder ähnliche Systeme in Belgien, Frankreich, Großbritannien und Irland,
- das Vollanrechnungssystem in der Bundesrepublik Deutschland,
- das klassische System in Dänemark, Italien, Luxemburg und den Niederlanden.

Dieses Aufeinandertreffen ganz unterschiedlicher Systeme ist in vielfältiger Hinsicht eine Beeinträchtigung des Gemeinsamen Marktes.

a) Das Vertragsziel

5. Die Maßstäbe dafür, ob eine Angleichung des Rechts der direkten Steuern, insbesondere der Körperschaftsteuer, notwendig ist und für welches System man sich hierbei wird entscheiden müssen, sind zunächst dem EWG-Vertrag selbst zu entnehmen. Außerdem müssen die den Mitgliedstaaten gemeinsamen allgemeinen Rechtsgrundsätze des Steuerrechts herangezogen werden. Entscheidend ist nach dem Artikel 100 EWGV das "Funktionieren des Gemeinsamen Marktes" unter den Bedingungen eines unverzerrten, gleichen Wettbewerbs. Letzteres

steht im Zusammenhang mit dem allgemeinen Rechtsgrundsatz der Steuergerechtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Der Gemeinsame Markt funktioniert im innern dann optimal, wenn der hier betroffene freie Kapitalverkehr (Artikel 67, 69 EWGV) durch Abbau auch der indirekten Handelsschranken in Form von steuerrechtlichen Barrieren mittels Rechtsangleichung gesichert wird.

6. Der Rechtsangleichung im Bereich der Körperschaftsteuer sind also zwei hauptsächliche Ziele vorgegeben, einmal die Liberalisierung, d.h. die Beseitigung von handelshemmenden Rechtsunterschieden zugunsten eines freien Kapitalverkehrs, zum anderen die wirtschaftliche Nichtdiskriminierung, d.h. die Gewährleistung von Wettbewerbsgleichheit durch wirtschaftlich neutrale, nichtdiskriminierende Bedingungen für die Kapitalgesellschaften untereinander und im Verhältnis der Kapitalgesellschaften zu den Personengesellschaften und anderen Wirtschaftssubjekten. Die Rechtsangleichung ist somit ausschließlich funktional zu verstehen. Sie ist nicht Selbstzweck.

b) Die wirtschaftspolitischen Argumente

7. Ein freier und gemeinsamer Kapitalmarkt kann nur dann geschaffen werden, wenn ein freier Kapitalfluß gewährleistet ist. Nichtharmonisierte Körperschaftsteuersysteme lenken jedoch das Kapital als Produktionsfaktor wirtschaftlich falsch und verhindern den optimalen Einsatz dieses Produktionsfaktors.

8. Die derzeitige Lage in der Gemeinschaft verhindert auch eine ausschließlich wirtschaftlich orientierte Standortwahl. Durch die unterschiedliche Gewinnbesteuerung wird die Entscheidung über den Investitionsort immer stärker von steuerlichen Erwägungen beeinflußt.

9. Im Bereich der indirekten Steuern haben sich die Mitgliedstaaten der Gemeinschaft auf die Mehrwertsteuer geeinigt. Im Bereich der direkten Steuer steht diese Einigung noch aus. Die unterschiedlichen Körperschaftsteuersysteme müssen damit zwangsläufig zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen führen und laufen damit den Zielvorstellungen des EWGV diametral entgegen.

10. Ein weiteres Argument für die Notwendigkeit der Harmonisierung liegt in der ungleichen Behandlung der Aktionäre. Es ist volkswirtschaftlich verfehlt, wenn aus steuerlichen Erwägungen die Anleger in bestimmte Mitgliedstaaten gedrängt werden. Anlage- und Investitionsentscheidung sollten sich ausnahmslos nach wirtschaftlichen Erwägungen richten können.

c) Der politische Auftrag

11. Die Körperschaftsteuerreform wurde vom Rat mit seiner Entschließung vom 22. März 1971 ausdrücklich gefordert. Diesen Auftrag gilt es auszuführen. 1971 war zwar die Reform in die Ratsentscheidung über die Wirtschafts- und Währungsunion eingebettet. Die zeitliche Verschiebung der Realisierung der Wirtschafts- und Währungsunion kann jedoch nicht den politischen Willen des Rates hinsichtlich der Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern beiseiteschieben.

12. Damit ist die Frage der Notwendigkeit der Harmonisierung mit einem eindeutigen Ja zu beantworten.

III. Die derzeit bestehenden Körperschaftsteuersysteme

a) Das klassische System

13. Beim sogenannten klassischen System unterliegen die Gewinne einer zweifachen Besteuerung. Sie werden zunächst bei der Gesellschaft versteuert und unterliegen nach der Ausschüttung nochmals beim Anteileigner der Einkommensteuer. Handelt es sich beim Anteileigner um eine Kapitalgesellschaft, dann unterliegt dort der Gewinn noch einmal der Körperschaftsteuer. Damit unterscheidet sich dieses System ganz wesentlich von der Besteuerung der Gewinne bei Personengesellschaften. Bei diesen wird der Gewinn auf die Gesellschafter ausgeteilt und unterliegt nur beim Gesellschafter, nicht jedoch bei der Gesellschaft der Besteuerung.

b) Die Vollanrechnung

14. Bedauerlicherweise - und dies hat die Stellungnahme des Wirtschafts- und Währungsausschusses mit Recht vermerkt - geht der Vorschlag nur von der Alternative des klassischen Systems zum Teilanrechnungssystem aus. Deshalb sei hier ausdrücklich das Vollanrechnungssystem erwähnt, bei dem der Gewinn der Körperschaften ebenfalls voll einer Körperschaftsteuer unterworfen ist. Schüttet das Unternehmen jedoch Gewinn aus, so wird auf die Einkommensteuerschuld des Gesellschafters die Körperschaftsteuer voll angerechnet. Ist die anzurechnende Körperschaftsteuer höher als die Einkommensteuerschuld, so wird der übersteigende Betrag erstattet. Die Steuerbemessungsgrundlage für die Einkommensteuer setzt sich aus zwei Komponenten zusammen: einmal der ausgeschütteten Grunddividenden und der darauf lastenden und anzurechnenden Körperschaftsteuer, d.h. die anzurechnende Körperschaftsteuer unterliegt der Einkommensteuer des Gesellschafters.

c) Die Teilanrechnung

15. Bei dem System der Teilanrechnung wird die Körperschaftsteuer jedoch nur zum Teil auf die Einkommensteuer angerechnet. Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Dividenden wird durch eine Steuergutschrift teilweise gemildert. Dabei wird die Steuerbemessungsgrundlage um die Steuergutschrift aufgestockt, also die Steuergutschrift genau wie bei der Vollentlastung als zusätzlicher Ertrag aus der Aktie mitbesteuert. Die Steuergutschrift wird in Form eines stets gleichen Prozentsatzes von den Dividenden gewährt. Eine variable Steuergutschrift ist wegen den damit verbundenen technischen Komplikationen praktisch nie zur Anwendung gekommen.

d) Der gespaltene Satz

16. In der Bundesrepublik Deutschland bestand bis vor kurzem noch das System des gespaltenen Steuersatzes, das darin bestand, daß auf den ausgeschütteten Gewinn nur ein Teil der Körperschaftsteuer erhoben wurde, während der nicht ausgeschüttete Gewinn voll besteuert wurde. Dieser gespaltene Körperschaftsteuersatz hat den Nachteil, daß die Milderung automatisch allen Aktionären zukommt.

Das System der Primärdividende ist als Unterfall von keiner Bedeutung und kommt in dem europäischen Rechtssystem als Milderungsmöglichkeit nicht mehr vor.

IV. Die Gründe, die gegen das klassische System sprechen

a) Die Gleichstellung von ausgeschüttetem und nicht ausgeschüttetem Gewinn

17. Das klassische System behandelt zwangsläufig nicht ausgeschütteten und ausgeschütteten Gewinn gleich. Liegt der Körperschaftsteuersatz relativ hoch, so wird der ausgeschüttete Gewinn durch die Doppelbelastung ökonomisch gesehen zu hoch besteuert. Damit wird eine überzogene Begünstigung der Fremdfinanzierung erreicht. Im umgekehrten Falle eines relativ niedrigen Körperschaftsteuersatzes wird der nicht ausgeschüttete Gewinn zu gering belastet, und eine unerwünschte Selbstfinanzierung ist die Folge. Großaktionäre haben naturgemäß ein stärkeres Interesse an einer solchen inneren Wertsteigerung, so daß das klassische System insgesamt großaktionärsfreundlich ist und einer breiteren Streuung des Aktienkapitals im Wege steht.

b) Fehlende Steuerneutralität hinsichtlich Unternehmensformen

18. Ein bedeutender Nachteil des klassischen Systems ist die unterschiedliche Besteuerung je nach Rechtsform des Unternehmens. Die Tatsache, daß sich ein wirtschaftlicher Tatbestand wie die Besteuerung nach der Rechtsform - die weitgehend beliebig ist - richtet, ist ein beachtliches Hindernis für die angestrebte gesellschaftsrechtliche Neutralität.

c) Begünstigung der Steuerhinterziehung

19. Das klassische System deckt die Dividendensteuer an der Quelle lediglich in Höhe der Körperschaftertragsteuer von in der Regel 25 % ab. Diese Sicherung erscheint allgemein zu gering, um in den späteren Phasen der Besteuerung steuerliche Unregelmäßigkeiten mit beträchtlichen Folgen für den Fiskus auszuschließen. Die Steuergutschrift im Teilanrechnungssystem hat dagegen die Wirkung einer Steuervorauszahlung mit der entsprechenden Sicherungswirkung.

V. Die negativen Seiten der Vollanrechnung, des gespaltenen Satzes und der Primärdividende

a) Die Vollanrechnung

20. Wenn man sich die derzeit praktizierten Körperschaftsteuersysteme in den Mitgliedstaaten betrachtet, so wird deutlich, daß bei der zu treffenden Wahl zwischen Nichtmilderung und Milderung der Doppelbelastung nur ein Kompromiß in der Mitte bei der Teilentlastung gesucht werden kann.

21. Der Übergang vom klassischen System zur Vollentlastung würde in den betroffenen Mitgliedstaaten nicht ohne Einnahmeausfälle des Fiskus vonstatten gehen. Außerdem muß berücksichtigt werden, daß - bei vorausgesetzter Orientierung des Körperschaftsteuersatzes am progressiven Einkommensteuerspitzen tarif - schwer zu überwindende Schwierigkeiten in den Niederlanden und Großbritannien zu erwarten wären, weil dort Einkommensteuerspitzenätze von 70 bzw. 90 % existieren.

22. Da alle Milderungssysteme einen zwischenstaatlichen Fiskalausgleich benötigen, würde sich außerdem beim Vollentlastungssystem die Situation verschärfen. Es würde dem Quellenstaat bei den nicht ansässigen Aktionären überhaupt keine Körperschaftsteuer auf den ausgeschütteten Gewinn verbleiben. Der Fiskalausgleich bei Mutter- und Tochtergesellschaften würde gänzlich unübersichtlich.

b) Der gespaltene Satz

23. Das früher in der Bundesrepublik Deutschland angewandte System des gespaltenen Satzes, das unterschiedliche Körperschaftsteuersätze für ausgeschütteten und nicht ausgeschütteten Gewinn kennt, hat sich offenbar nicht bewährt. Das System hat den Nachteil, daß die Entlastung automatisch allen Aktionären zuteil wird. Für den Fiskus ist es jedoch günstiger, wenn er in einem flexiblen System mit Ausnahmetatbeständen nur denjenigen Aktionären eine Steuervergünstigung gewährt, für die er das im Einzelfall auch politisch für gerechtfertigt hält.

24. Diese Flexibilität sollte durch einen europäischen Harmonisierungsvorschlag den Mitgliedstaaten nicht entzogen werden, da dies auch als unzulässiger Eingriff in die nationale Steuerhoheit gewertet werden könnte.

c) Die Primärdividende

25. Der Ausschuß für Wirtschaft und Währung hat mit Recht beklagt, daß der Kommissionsvorschlag zu der Methodik der steuerbegünstigten Primärdividende keine Stellung bezogen hat. Auch wenn man weiß, daß diese Verfahrensweise keine Realisierungschancen im Gemeinsamen Markt besitzt, sollte die Kommission gleichwohl dem Europäischen Parlament die entsprechenden Erläuterungen geben, damit die Gemeinschaftsinstitutionen bei diesem bedeutenden Harmonisierungsvorschlag zu einer ausgewogenen Entscheidungsfindung gelangen können.

VI. Die Vorteile des Teilanrechnungssystems

26. Das Teilanrechnungssystem ist ein Kompromiß zwischen den am weitesten auseinanderliegenden Systemen der Vollanrechnung und der ungeschmälerten Doppelbelastung (klassisches System).

Die Gemeinschaft, die die unterschiedlichen Formen der nationalen Industriefinanzierung, der nationalen Aktienmärkte und der unterschiedlichen nationalen Gesellschaftsformen berücksichtigen muß, wird mit diesem Harmonisierungsvorschlag einen politisch durchsetzbaren "gemeinsamen Nenner" anstreben. Eine politische Wertungsentscheidung der in Frage stehenden Interessen muß auf die Teilanrechnung hinauslaufen. Diese entspricht um ehesten den Prinzipien:

- der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit
- der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und
- den sozialpolitischen Interessen.

27. Mit dem Teilanrechnungssystem ist eine Harmonisierung der Systeme möglich, ohne daß die Budgeteinnahmen der Mitgliedstaaten irgendeiner Veränderung unterliegen. Aufgrund dieser Prämisse werden die Erfolgschancen bei der Durchsetzung dieser Richtlinie erhöht.

28. Das Teilanrechnungssystem ist hinsichtlich der **Gesellschaftsform** neutraler als die anderen Systeme. Es verhindert einerseits die Steuerbenachteiligung der Kapitalgesellschaften kleineren Zuschnitts (Familien-GmbH.), was den Nachteil des klassischen Systems ausmachte, und wiegt andererseits den Vorteil der haftungsbeschränkten Kapitalakkumulation flexibel aus, was die Vollanrechnung wiederum nicht vermochte.

29. Das vorgeschlagene System begünstigte die sozial-politisch begrüßenswerte breitere Streuung des Produktionskapitals und ~~bleibt~~ dadurch den Kapitalmarkt durch Heranführung kleiner Sparer an die Aktie.

30. Die Steuergutschrift, die im Ergebnis einer Steuervorauszahlung entspricht, führt in Verbindung mit der zusätzlichen Quellensteuer zu einer Gesamtquellensteuersicherung von ungefähr 50 %, was als eine ausreichende Barriere zur Abwehr von Steuerhinterziehungen angesehen werden kann.

VII. Die mitgliedstaatliche und zwischenstaatliche Anwendung des Anrechnungssystems

a) Die Ausgleichsteuer

31. Mit einer Steuergutschrift soll nur dort eine wirtschaftliche Doppelbelastung gemildert werden, wo letztere auch tatsächlich eintritt. Es gibt jedoch in jedem mitgliedstaatlichen Steuersystem eine Reihe von Fällen, wo Körperschaftsteuer nicht oder nur mit einem geringeren Satz anfällt. In diesen Fällen ist es nicht möglich, unterschiedliche Steuergutschriften anzuwenden, da dies im Bereich der Einkommensteuer nicht realisierbar wäre. Aus diesem Grund wurde im Vorschlag der Kommission nur eine feste Steuergutschrift eingeführt. Das bedeutet, daß auf der Ebene der auszuschüttenden Gesellschaft eine Ausgleichsteuer erhoben wird, die in den Fällen die einheitliche Steuergutschrift ausgleicht, in denen die Körperschaftsteuer nicht in der normalen Höhe erhoben wurde (Artikel 9). Dies ist das in Frankreich angewandte System des "précompte".

b) Die ökonomische einheitliche Betrachtungsweise bei Mutter- und Tochtergesellschaften

32. Artikel 10 des Vorschlags der Kommission betrifft die Anwendung des Anrechnungssystems auf Mutter-/Tochtergesellschaften. Hier verlangt das Prinzip der Nichtdiskriminierung, daß direkte und indirekte Aktionäre gleichbehandelt werden. Deshalb werden die von einer Muttergesellschaft ausgeschütteten Dividenden, die ihr innerhalb eines abgelaufenen Zeitraums von fünf Wirtschaftsjahren von einer Tochtergesellschaft zugeflossen sind, in Form der Steuergutschrift in die Bemessungsgrundlage der Ausgleichsteuer (précompte) der Muttergesellschaft einbezogen und sodann auf die Ausgleichsteuer angerechnet. Auf diese Weise wird das Verhältnis von Mutter- und Tochtergesellschaft ökonomisch als eine Einheit gesehen und das Anrechnungssystem auf dieses Verhältnis logisch angewandt.

Eine eventuelle Erstattung der Ausgleichsteuer bei der Einkommensbesteuerung des Dividendenempfängers wird jedoch wegen zu befürchtender Komplikationen ausgeschlossen. Damit wird - entgegen den Zielen - vom Grundsatz der Nichtdiskriminierung abgewichen.

c) Der zwischenstaatliche Fiskalausgleich

33. Nach Artikel 5 des Kommissionsvorschlags wird die Steuergutschrift von dem Mitgliedstaat gewährt, dessen Einkommen- oder Körperschaftsteuer der Dividendenempfänger unterliegt.

Die praktischen Schwierigkeiten in einem System der Teilanrechnung ergeben sich somit im Zusammenhang der Fälle, in denen Ausschüttungen von einem Mitgliedstaat zum anderen vorgenommen werden, sei es von einer Gesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat an einen Anteilseigner mit Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat, sei es von einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaft an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft oder umgekehrt.

34. Die Teilanrechnung verlangt einen Vorsteuerabzug mittels Steuergutschrift, die dem Dividendenempfänger in seinem Wohnsitzstaat bei der Errechnung der Einkommensteuer erteilt wird, so daß ein Fiskalausgleich vom Sitzstaat der Gesellschaft zum Wohnsitzstaat des Aktionärs erforderlich wird. Zur Sicherung der hier besonders relevanten Praktikabilität dieses Verfahrens müssen über die Artikel 4 bis 9 hinaus weitere Durchführungsvorschriften aufgrund der Kompetenznorm des Artikels 4 Absatz 4 erlassen werden, z.B. hinsichtlich einer Clearingstelle.

35. Auch Vorschriften zu einer Vereinheitlichung der Gutschriftenformulare sind für die Zügigkeit des verwaltungsmäßigen Ablaufs und damit der Liberalisierung des innergemeinschaftlichen Kapitalverkehrs sowie der Erleichterung der grenzüberschreitenden Tätigkeit der Kapitalgesellschaften unabdingbar.

Es ist zu bedauern, daß die Kommission in ihrem Vorschlag diese Erfordernisse nicht klar zum Ausdruck gebracht hat. Zumindest in den Erläuterungen hätten die zu erwartenden Durchführungsbestimmungen in großen Umrissen aufgezeigt werden müssen.

**VIII. Verbesserungsvorschläge, um die Anwendung
des Teilanrechnungssystems zu erleichtern**

36. Entsprechend der Entschließung des Europäischen Parlaments vom 2. Februar 1970 über den Vorschlag der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat für eine Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften in verschiedenen Mitgliedstaaten (1), ist auch bei dieser Richtlinie in Artikel 2 das richtigerweise wirtschaftliche Anknüpfungsmerkmal für die Bestimmung des Sitzes der Gesellschaft heranzuziehen. Im Sinne der Sitztheorie und nicht nach der Inkorporationstheorie sind Gewinne dort zu versteuern, wo sie tatsächlich erzielt werden. Artikel 2 Absatz 1 erster Gedankenstrich war entsprechend zu ändern.

37. Artikel 3 Absätze 2 und 3 enthalten Ausnahmebestimmungen, die den Wert der Harmonisierungsbemühungen unter bestimmten Umständen beeinträchtigen könnten. Die Möglichkeiten der Befreiung von der Körperschaftsteuer sollte deshalb schon in der Angleichungsrichtlinie nicht zu allgemein gefaßt werden, da die Mitgliedstaaten sonst durch die Hintertür der Ausnahmeklausel zu einem Wettbewerb um das liberalste oder am liberalsten gehandhabte Steuerrecht verführt werden könnten. Insofern besitzt eine sorgfältige Redaktion der Ausnahmeklausel für die Steuerneutralität die gleiche Bedeutung wie die Grundsatzbestimmung des Artikels 3 Absatz 1. Aus diesen Gründen war eine Neufassung des Artikels 3 Absatz 2 vorzuschlagen.

38. Der Ausschuß für Wirtschaft und Währung hatte in seiner Stellungnahme einen weitergehenden Vorschlag gemacht. Er verlangte, daß die in Artikel 3 Absätze 2 und 3 vorgesehenen Ausnahmen nur aufgrund eines von den Institutionen der Gemeinschaft gefaßten Beschlusses gebilligt werden dürften. Der Haushaltsausschuß hält diesen Vorschlag zwar für begrüßenswert,

(1) Bericht ROSSI, Dok. 195/69 vom 2.2.1970

aber im gegenwärtigen Zeitpunkt noch für unrealistisch. Er würde nämlich im Endeffekt dazu führen, daß eine Gemeinschaftsinstitution in die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten eingreifen könnte. Eine solche Forderung könnte im gegenwärtigen Zeitpunkt der Integration der Gemeinschaft die Durchsetzung der Harmonisierungsrichtlinie eher gefährden.

39. Die vorgeschlagene Änderung des Artikels 4 Absatz 4 soll darauf aufmerksam machen, daß auf jeden Fall Durchführungsbestimmungen zur zügigen Durchführung des Verwaltungsverfahrens erforderlich sind. Dazu gehört u.a. auch eine Formularvereinheitlichung für die Gutschriften. Die Erfahrungen im Zöllrecht sollten dabei vergleichend herangezogen werden.

40. Zu Artikel 6 wird eine gänzlich veränderte Fassung vorgeschlagen. Zunächst ist nicht einsichtig, weshalb die Möglichkeit des Abschlusses von Doppelbesteuerungsabkommen lediglich Personen und nicht Gesellschaften in dritten Ländern zugute kommen sollte. Aus diesem Grund ist der Begriff "Personen" durch den allgemeineren Begriff "Dividendenempfänger" zu ersetzen.

41. Ferner erscheint unbedingt erforderlich, den Abschluß von Doppelbesteuerungsabkommen mit dritten Ländern zu fördern, um eine protektionistische Abschottung des europäischen Kapitalmarktes gegenüber dem Weltmarkt zu verhindern. Die Liberalisierung des Kapitalflusses im Inneren der Gemeinschaft sollte auf keinen Fall die Direktinvestitionen aus Drittländern diskriminieren. Da ohnehin die Gemeinschaft Gefahr läuft, in anderen Bereichen protektionistische Verhaltensweisen aufgedrängt zu bekommen, ist eine Auflorderung zur Liberalisierung auch gegenüber Drittländern geboten.

Stellungnahme des Ausschusses für Wirtschaft und Währung

Verfasser: Herr COUSTE

Der Ausschuß für Wirtschaft und Währung ernannte am 3. Oktober 1975 Herrn Cousté zum Verfasser.

Er prüfte den Vorschlag der Kommission und den Entwurf einer Stellungnahme in seinen Sitzungen vom 21. Oktober und 18. November 1975, 17. Februar, 13. April, 30. September, 22. November 1976 und 26. Januar 1977 und nahm den Entwurf einer Stellungnahme in der Sitzung vom 26. Januar 1977 mit 10 Stimmen bei 3 Gegenstimmen und 3 Enthaltungen an.

Anwesend waren die Herren Van der Hek, Vorsitzender; Notenboom und Sir Brandon Rhys Williams, stellvertretende Vorsitzende; Herr Cousté, Verfasser; Lord Ardwick, die Herren Clerfayt, Dykes, Hougardy, Lange, Leonardi, Martens (in Vertretung von Herrn Ripamonti), Van der Mei, Normanton, Prescott, Starke und Thornley.

STAND DER STEUERHARMONISIERUNG IN DER GEMEINSCHAFT

1. Bisher wurden bei der Harmonisierung der indirekten Steuern, der Mehrwertsteuer und verschiedener Verbrauchssteuern, und besonders bei der Harmonisierung der direkten Steuern, kaum Fortschritte erzielt, und dieser Rückstand ist im wesentlichen auf den Mangel an politischem Willen im Rat zurückzuführen. Die Kommission hat sehr zu Recht in einer kürzlich herausgegebenen Mitteilung (Dok. KOM(75)391/endg.) das steuerpolitische Aktionsprogramm aufgestellt, das in den kommenden drei Jahren im Steuerbereich durchgeführt werden soll.

Die Harmonisierung der Körperschaftssteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden gehört zu den Aktionen, die noch im Jahre 1975 durchgeführt werden müssen und die Gegenstand des Richtlinienvorschlags der Kommission ist, den wir zu prüfen haben.

2. Wie aus der Begründung des Richtlinienvorschlags hervorgeht, bestehen zur Zeit noch spürbare Unterschiede in bezug auf die Sätze und die Systeme der Besteuerung von Unternehmensgewinnen in den Mitgliedstaaten der EWG.

So reicht der Steuersatz für ausgeschüttete Unternehmensgewinne von 30 % in der Bundesrepublik bis zu 52 % im Vereinigten Königreich. Ferner sind auch Doppelbesteuerungen der Unternehmensgewinne zum Nachteil der Aktionäre festzustellen.

Diese steuerlichen Unterschiede innerhalb der Gemeinschaft sind Hindernisse für eine echte Integration der Volkswirtschaften der Mitgliedstaaten. Sie führen nämlich zu Wettbewerbsverzerrungen, zu einer ungleichen Behandlung der Aktionäre in den einzelnen Mitgliedstaaten und sie können ernste Auswirkungen auf die Art der Investitionen haben (wegen der Doppelbesteuerung der Aktionäre besteht die Tendenz, Investitionen fast ausschließlich durch Selbstfinanzierung vorzunehmen. Daher ist die Harmonisierung der Körperschaftssteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden unerlässlich und sehr wichtig, und zwar nicht nur angesichts der Veränderungen im Steuergesetzen der Mitgliedstaaten sowie der Lage der Steuerpflichtigen, ein Problem, für das der Haushaltsausschuß federführend zuständig ist, sondern auch in wirtschaftlicher Hinsicht.

Es kann niemandem entgehen, daß die Gestaltung der Steuersysteme wichtige Auswirkungen auf das Funktionieren der Volkswirtschaft jedes Mitgliedstaates hat, und es ist zweifellos zur Zeit unmöglich, eine völlige Harmonisierung erreichen zu wollen.

VON DER KOMMISSION VORGESCHLAGENE MASSNAHMEN

3. Der Vorschlag der Kommission trägt diesen Erfordernissen Rechnung und ist nur ein erster Schritt zu einer allmählichen Harmonisierung.

Es dürfte möglich sein, die in diesem Vorschlag vorgesehenen Maßnahmen nacheinander in ihrem Bezug auf die Unternehmen, die Aktionäre, Dividendenempfänger und die Mitgliedstaaten zu prüfen.

a) Die Besteuerung der Unternehmensgewinne

4. Die Unterschiede zwischen den bisher in den einzelnen Mitgliedstaaten angewendeten Steuersätzen für Unternehmensgewinne, sind die Ursache ungleicher Wettbewerbsbedingungen und anomaler Kapitalbewegungen und spielen eine wichtige Rolle bei der Wahl des Unternehmenssitzes. Die Kommission schlägt in diesem Bereich die Festlegung eines sozusagen normalen Satzes vor, der nicht weniger als 45 % und nicht mehr als 55 % betragen und an die Stelle der früher geltenden Sätze treten soll. Zweifellos wäre dies ein gewisser Fortschritt.

5. Diese progressive Regelung wird jedoch sofort wieder durch verschiedene in Artikel 3 Absatz 2 und 3 aufgeführte Ausnahmen abgeschwächt, bei denen man sich fragen kann, ob sie nicht so weit gehen, daß sie die Tragweite der Ausgangsbestimmung übermäßig einschränken.

In Absatz 2 dieses Artikels ist die Möglichkeit vorgesehen, daß ein Mitgliedstaat in bestimmten Fällen oder aus genau bezeichneten wirtschafts-, regional- oder sozialpolitischen Gründen einen anderen als den normalen Satz oder eine völlige Befreiung anwenden kann. Dem Vorschlag zufolge kann diese Ausnahmeregelung auf Dauer angewendet werden. Wünscht ein Mitgliedstaat von dieser Möglichkeit Gebrauch zu machen, muß er vorher die Kommission konsultieren. Wenn die Kommission jedoch gegen die von einem Mitgliedstaat beabsichtigten Vorschriften Stellung nimmt, ist kein Gemeinschaftsverfahren zur Billigung oder Ablehnung derselben vorgesehen und der Mitgliedstaat kann sie nach Ablauf der Frist von 30 Tagen während der die Kommission ihre Auffassung bekanntgeben kann, oder nach Bekanntgabe der Auffassung der Kommission in Kraft setzen.

Nach Absatz 3 kann ein Mitgliedstaat aus konjunkturpolitischen Gründen zeitlich begrenzte Erhöhungen oder Ermäßigungen der Körperschaftssteuer einführen. Für diese Ausnahmeregelung ist noch nicht einmal eine Konsultation der Kommission vorgesehen.

6. Im übrigen schließt Artikel 2 Absatz 2 die Dividenden von den Bestimmungen der Richtlinie aus, die erst über eine Investmentgesellschaft oder einen Investmentfonds dem Endempfänger zufließen, und verweist in diesem Zusammenhang auf eine gesonderte technische Richtlinie.

Bis eine Harmonisierung auf diesem Gebiet stattgefunden hat, regeln die Mitgliedstaaten die Probleme bei Dividenden, die Finanzierungsgesellschaften, etwa "Investmentfonds", durchlaufen, selbst. Dadurch, daß die Harmonisierung im Bereich der Investmentfonds noch aussteht, während die Körperschaftssteuersysteme und die Regelungen für die Quellensteuer auf Dividenden bereits harmonisiert sind, laufen wir die Gefahr, daß die Möglichkeiten von Verzerrungen nicht nur bestehen bleiben, sondern sogar noch erschwert werden. Ohne eine Harmonisierung in diesem Bereich werden diejenigen, die ihre Ersparnisse durch qualifizierte Finanzierungsgesellschaften verwalten lassen, gegenüber den anderen Aktionären in einigen Mitgliedsländern wahrscheinlich steuerlich benachteiligt. Dies wird zwangsläufig zu einer Störung des Marktes, einer Flucht aus den Investmentfonds in normale Aktien führen.

Der Ausschuß für Wirtschaft und Währung dringt deshalb bei der Kommission darauf, daß sie so rasch wie möglich einen Vorschlag für diesen Bereich vorlegt, so daß die entsprechende Richtlinie unmittelbar nach der allgemeinen Richtlinie verabschiedet werden kann.

b) Die Steuergutschrift zu Gunsten der Aktionäre

7. Der Kommission zufolge haben die durchgeführten Untersuchungen gezeigt, daß nur zwei Körperschaftssteuersysteme zur Auswahl standen, nämlich, das sogenannte "klassische" System und das Anrechnungssystem.

Die Kommission hatte jedoch in ihrem Programm für die Harmonisierung der direkten Steuern aus dem Jahre 1967 (1) die Auffassung vertreten, daß das System des gespaltenen Satzes für eine Vereinheitlichung auf Gemeinschaftsebene in Frage käme, ebenso wie das Anrechnungssystem. Das System des Abzugs der Primärdividende steht nach Angabe der Kommission auch nicht mehr zur Debatte. Es ist möglich, daß diese Systeme nicht in Frage kommen, doch könnte die Kommission zumindest die Gründe dafür angeben.

8. Der Ausschuß für Wirtschaft und Währung stimmt mit der Kommission darin überein, daß das Anrechnungssystem viele Vorteile gegenüber dem klassischen System bietet. Das gemeinsame Anrechnungssystem, d.h., das System der sogenannten Steuergutschrift kann, was den Ursprung der Investitionen anbelangt, zu einer größeren steuerlichen Neutralität führen. Die Doppelbesteuerung begünstigt nämlich die Selbstfinanzierung gegenüber der Finanzierung aus Quellen außerhalb des Unternehmens. Die Kommission ist trotzdem vielleicht etwas zu optimistisch, wenn sie meint, daß das Anrechnungssystem dazu neige, die Behandlung von Anleihefinanzierung und Kapitalerhöhung anzunähern. Im Programm für die Harmonisierung der direkten Steuern führt die Kommission aus:

(1) Sonderbeilage zum Bulletin Nr. 8-1967 der EWG

"Das Steuerkreditsystem und das System des gespaltenen Satzes verringern zwar die wirtschaftliche Doppelbesteuerung, scheinen aber bei den Aktionären nicht den gewünschten Erfolg gehabt noch das Problem der übermäßigen Bevorzugung der Anleihefinanzierung durch die Unternehmen gelöst zu haben."(1) Man muß sich fragen, ob nicht inzwischen diese Bevorzugung der Anleihefinanzierung nachgelassen hat.

Das System der Steuergutschrift gewährleistet ferner aufgrund eines höheren Körperschaftssteuersatzes eine größere Neutralität für die verschiedenen Rechtsformen der Unternehmen. Das Anrechnungssystem hat zur Folge, daß dadurch mehr als durch das klassische System der Steuersatz für Gewinne von Einzelunternehmen vereinheitlicht wird, die direkt beim Unternehmer bzw. den Mitunternehmern besteuert werden.

Darüber hinaus gewährleistet dieses System größere Steuergerechtigkeit. Das klassische System hat die Wirkung, daß Aktionäre mit geringem persönlichen Einkommensteuersatz einer relativ hohen Körperschaftsteuerlast ausgesetzt sind im Vergleich zu den Aktionären mit hohem persönlichen Einkommensteuersatz. Das Anrechnungssystem verringert diese Last für die Kleinaktionäre. Darüber hinaus begünstigt das klassische System die Selbstfinanzierung gegenüber der Ausschüttung, sodaß die kleinen Aktionäre benachteiligt werden, die vor allem am Barertrag interessiert sind.

Der Körperschaftssteuersatz ist im Anrechnungssystem höher als im klassischen System und liegt folglich dem Höchstsatz der Einkommenssteuer näher, so daß der Anreiz zur Steuerflucht verringert wird.

Schließlich dürfte, wie bereits bemerkt, das Anrechnungssystem eher geeignet sein, mittlere und sogar kleine Sparer an den Aktienmarkt heranzuführen, was für die künftige Entwicklung des Aktienmarktes wichtig ist.

9. Ein Argument gegen das Anrechnungssystem ist, daß die Steuer bei diesem System stärker als beim klassischen System auf die Preise abgewälzt wird. Allgemein wird anerkannt, daß sich die proportionale Gewinnsteuer für diese Abwälzung besser eignet als die Einkommensteuer. Diese Argumentation könnte zu der Folgerung führen, daß im Anrechnungssystem, bei dem die Körperschaftssteuer relativ höher ist als die Einkommenssteuer - die Steuer eher abgewälzt wird als im klassischen System, selbst wenn der Aktionär aufgrund dieser Körperschaftssteuer eine Steuergutschrift erhält.

(1) Vgl. Sonderbeilage zum Bulletin Nr. 8-1967 der EWG Programm für die "Harmonisierung der direkten Steuern", S. 15, Sp. 2

Untersucht man die Steuerabwälzung näher, so zeigt sich, daß sie sehr kompliziert ist. Es müssen auch andere Faktoren in Betracht gezogen werden, wie z.B. der Einfluß der Gewinnausschüttung auf die Steuerabwälzung. In einer Analyse gelangt Prof. Dr. S.J. van den Tempel (1) zu der Schlußfolgerung, daß nicht mit Sicherheit gesagt werden kann, daß ein bestimmtes System stärker als ein anderes zur Abwälzung der Steuer verleitet.

10. In Anbetracht dieser Erwägungen kann man der von der Kommission getroffenen Wahl des Systems der Steuergutschriften mit dem Vorbehalt zustimmen, daß sie andere Systeme mit in die Analyse hätte einbeziehen müssen, auf die sie ihre Entscheidung stützt.

c) Harmonisierung der Quellensteuerregelungen: die steuerliche Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten

11. Die Lage hinsichtlich der Quellenabzüge, die gegenwärtig bei Dividenden vorgenommen werden, ist durch die große Unterschiedlichkeit der Steuersätze gekennzeichnet. So kann der Satz für die gleichen Einkünfte zwischen 0 und 30 % schwanken. Darüberhinaus variiert die Steuerbelastung, die der Empfänger der Dividenden oder der Zinsen aus Schuldverschreibungen letztlich zu tragen hat, je nach der Herkunft seiner Einkünfte in der EWG. Diese Ungleichheit ist darauf zurückzuführen, daß der Quellenabzug nur zum Teil oder voll auf die Steuer des Empfängers angerechnet bzw. sogar erstattet werden kann.

Zu diesen Ungleichheiten gesellen sich Unterschiede in den Methoden und in der Wirksamkeit der Kontrolle der endgültigen Besteuerung von Dividenden, die von Ansässigen der Mitgliedstaaten vereinnahmt werden.

Es ist also hervorzuheben, daß der Quellenabzug in seiner gegenwärtig in den Mitgliedsländern praktizierten Form selbst nach Abwandlung im Rahmen bestehender Doppelbesteuerungsabkommen häufig Anlaß von Doppelbesteuerungen, steuerlichen Mehrbelastungen oder Schwierigkeiten für den Anleger ist und die Ursache anomaler Kapitalbewegungen bildet.

12. Um diese Nachteile auszuschalten, ist im Richtlinienvorschlag vorgesehen (Artikel 14 Absatz 1), daß die Mitgliedstaaten künftig gegenüber Drittländern eine Quellensteuer in einheitlicher Höhe von 25 % auf die von den Gesellschaften dieser Staaten ausgeschütteten Dividenden erheben, unabhängig davon, wer der Dividendenempfänger ist.

Nach Ansicht der Kommission ist die Erhebung einer derartigen Quellensteuer zur Abschreckung der Steuerhinterziehung unerlässlich. Die Kommission schlägt eine Quellensteuer von 25 % auf die ausgeschütteten Dividenden vor, wodurch der gesamte Steuerabzug, einschließlich der Steuergutschrift, auf ungefähr 50 % angehoben wird; dieser Satz unterscheidet sich nicht sehr vom persönlichen Einkommenssteuersatz, so daß die Steuergerechtigkeit gewährleistet ist und der Steuerhinterziehung entgegengewirkt wird.

(1) Vgl. "Etudes" Nr. 15-1970: "Impôts sur les sociétés et impôts sur le revenu dans les Communautés européennes", S. 16 (Körperschaftssteuern und Einkommenssteuern in den Europäischen Gemeinschaften)

Im übrigen sieht der Vorschlag (Artikel 14 Absatz 2) vor, daß kein Mitgliedstaat eine Quellensteuer auf eine von einer Tochtergesellschaft an eine Muttergesellschaft eines Mitgliedstaates ausgeschüttete Dividende erhebt.

Schließlich wird in Artikel 16 des gleichen Vorschlag ein gemeinsames System für die Anrechnung der Quellensteuer auf die auf die Dividenden entfallende Einkommen- oder Körperschaftssteuer des Empfängers festgelegt.

Diese gemeinsame Regelung der Quellensteuer wäre ein echter Fortschritt: Es gäbe keine Doppelbesteuerung mehr; dank des gemeinsamen Anrechnungssystems und der Einführung des gemeinsamen Quellensteuersatzes würden anomale Kapitalbewegungen, die sich aus der Vielfalt der z.Z. geltenden Sätze ergeben, gestoppt.

d) Steuerliche Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten

13. Die Einführung der in diesem Richtlinienvorschlags enthaltenen Bestimmungen setzt eine ziemlich enge fiskalische Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten sowohl bei der Anrechnung der Steuergutschrift als auch bei der Anrechnung der Quellensteuer voraus.

Von dieser Zusammenarbeit ist auch bei der Aufteilung der Fiskalkosten der Steuergutschrift (Artikel 13, Absatz 3 und 5) in den Beziehungen zwischen in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässigen Mutter- und Tochtergesellschaften die Rede. Gegenüber dritten Ländern sieht Artikel 6 Absatz 2 auch eine notwendige Abstimmung zwischen den Mitgliedstaaten über eine gemeinsame Haltung vor. Die Kommission ist der Ansicht, daß die technischen Schwierigkeiten durch ihre Vorschläge hinreichend eingeschränkt werden können.

SCHLUSSFOLGERUNGEN

Der Ausschuß für Wirtschaft und Währung:

- a) ist der Auffassung, daß der Richtlinienvorschlag auf eine Steuerneutralität in bezug auf die Kapitalbewegungen zwischen den Mitgliedstaaten abzielt, ein Ziel also, das vom Europäischen Parlament stets unterstützt wurde;
- b) ist der Auffassung, daß das gewählte Körperschaftsteuersystem den Zustrom von haftendem Kapital als einer Form zur Finanzierung unerlässlicher Investitionen insbesondere in dieser Zeit der konjunkturellen wie auch strukturellen Wirtschaftskrise nicht hemmen darf;
- c) ist der Ansicht, daß die Kommission sich bei der Wahl eines gemeinschaftlichen Systems nicht auf das Anrechnungssystem und das sogenannte "klassische" System hätte beschränken dürfen;

- d) ist der Auffassung, daß die in Artikel 3 Absatz 2 und 3 vorgesehenen Ausnahmen nur auf Grund eines von den Institutionen der Gemeinschaft gefaßten Beschlusses zugebilligt werden dürften;
- e) dringt bei der Kommission darauf, daß sie sobald wie möglich einen Vorschlag für eine gesonderte Richtlinie über die Investmentfonds vorlegt, so daß diese Richtlinie unmittelbar im Anschluß an die allgemeine Richtlinie verabschiedet werden kann;
- f) ist der Ansicht, daß die weitere Beseitigung der Wettbewerbsverzerrungen nicht nur die Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden, sondern auch die Harmonisierung der Bemessungsgrundlage und der Körperschaftsteuersätze umfaßt;
- g) betont im Gegensatz zu der bruchstückhaften Lösung der Kommission die Notwendigkeit einer globalen Steuerharmonisierung und dringt deshalb darauf, daß das Ziel der Harmonisierung der Bemessungsgrundlage und des Körperschaftsteuersatzes weiter verfolgt wird;
- h) weist darauf hin, daß das Fehlen der unter den Buchstaben f) und g) erwähnten Harmonisierung zu der derzeitigen Diskrepanz zwischen den Volkswirtschaften der Mitgliedstaaten beiträgt;
- i) hält es unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit für wesentlich, daß für Kapitaleinkommen keine günstigeren Verhältnisse geschaffen werden als für Arbeitseinkommen.

**Luxemburg
Postfach 1601**