

Vorträge, Reden und Berichte aus dem Europa-Institut

— Sektion Rechtswissenschaft —

Nr. 297

herausgegeben von

Professor Dr. Dr. Dr. h. c. mult. Georg RESS und Professor Dr. Torsten STEIN

Gert Sass

Rechtsanwalt/Steuerberater, Brüssel-Tervuren

**Perspektiven der Annäherung der
direkten Steuerbelastung der Unternehmen
in der EG**

Vortrag vor dem Europa-Institut der Universität des Saarlandes
Saarbrücken, den 16. Juni 1993

Perspektiven der Annäherung der direkten Steuerbelastung der Unternehmen in der EG

Einleitung

Die Unterschiede in der direkten Steuerbelastung der Unternehmen, die sich bei den Ertragsteuern aus Sätzen, Gewinnermittlung und Körperschaftsteuersystemen ergeben, werden mit dem Gemeinsamen Binnenmarkt und erst recht mit der Währungsunion stärker wirksam werden. Dies gilt, wie der "RUDING-Bericht" vom 18. 3. 1992 bestätigt, für Investitionen, Sitz und Wettbewerb der Unternehmen, wenngleich die direkten Steuern nicht das einzige Element von Einfluß auf diese Wirtschaftsvorgänge sind.

Die Notwendigkeit der Belastungsannäherung in einem kontinentweiten integrierten Wirtschaftsraum wird nicht zuletzt durch das Beispiel der USA unterstrichen. Die amerikanische Unternehmensbelastung wird im wesentlichen durch die bundeseinheitliche Körperschaftsteuer zum Satz von 34% mit einheitlicher Bemessungsgrundlage bestimmt, die mit gewissen Zu- oder Abschlägen ähnlich der Gewerbesteuer im Sinne der Transparenz auch für die Staatssteuern gilt, dort, wo diese vom Gewinn erhoben werden. Die Staaten haben sehr unterschiedliche und vielfältige Finanzierungssysteme. Nicht in allen Staaten wird eine Einkommen/Gewinnsteuer erhoben und dort, wo dies der Fall ist, spielt sie als Zusatzbelastung der Unternehmen gegenüber der einheitlichen Bundesbelastung nur eine untergeordnete Rolle. Dafür ist maßgeblich, daß die Gemeindesteuer von der Bemessungsgrundlage für die Staatssteuer und diese wiederum von der Bemessungsgrundlage für die Bundessteuer abzugsfähig ist. Untersuchungen aus früheren Jahren haben ergeben, daß etwa in New York - einem Staat mit eher hohen Staats- und Gemeindesteuern - die Zusatzbelastung der Unternehmen 11,253% betrug. Schwankungen der Belastung in dieser Größenordnung durch Abgaben zu Gunsten politischer Untergliederungen, namentlich der Gemeinden, etwa in Form der Gewerbesteuer, sind indessen auch innerhalb der EG-Mitgliedstaaten nicht unbekannt.

Die EG-Kommission hat im Laufe der letzten Jahrzehnte mehrfach Anläufe zur *Harmonisierung* unternommen, u.a. mit dem RL-Vorschlag zur Harmonisierung der Körper-

schaftssteuersysteme vom August 1975, aber auch mit dem "Vorentwurf" der Generaldirektion XV vom Frühjahr 1988 zur steuerlichen Gewinnermittlung. Diese wie auch weitere bescheidenere Unterfangen sind aber bislang entweder gescheitert oder jedenfalls nicht vorwärtsgekommen. Eine Ausnahme bilden im wesentlichen nur die drei Rechtsinstrumente vom August 1990, d. h. die beiden RL zur "Fusion" und "Mutter-Tochter-Beziehungen" sowie das multilaterale Abkommen zum Schiedsverfahren. Dies liegt darin begründet, daß RL auf dem Gebiet der direkten Steuern, für die der EWG-Vertrag keine *ausdrückliche Rechtsgrundlage* enthält, nur auf die allgemeine Harmonisierungsklausel des Art. 100 gestützt werden können, die Einstimmigkeit im Ministerrat vorsieht.

Auf diesem Hintergrund hat sich in den letzten Jahren die Vorstellung des "*Wettbewerbs der Systeme*" herausgebildet. Im wirtschaftlichen Integrationsprozeß - so die Erwartung - werde der Druck der Marktkräfte die Mitgliedstaaten veranlassen, die Steuerlast ihrer Unternehmen anzupassen, d.h. abzusenken, damit diese im Wettbewerb bestehen können. Im Maastrichter Vertrag hat diese Tendenz zur Betonung der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten mit dem "Subsidiaritätsprinzip" ihren Niederschlag gefunden. Aus diesen Gründen hat die Kommission bislang keine Vorschläge zur Steuerharmonisierung für die Unternehmen unterbreitet, sondern lediglich den "RUDING-Bericht" angefordert.

Aus diesem Bericht soll hier festgehalten werden:

- Die gegenwärtigen Steuerunterschiede können zu Diskriminierungen und Verzerrungen für die Lösungen führen, insbesondere die verschiedenen Körperschaftssteuersysteme - d.h. die Problematik, ob und ggf. wie die wirtschaftliche Doppelbelastung des ausgeschütteten Gesellschaftsgewinns mit Körperschaftssteuer und Einkommensteuer auf die Dividenden abgemildert werden soll - können zu einer Abschnürung der nationalen Kapitalmärkte beitragen.

- Zur Quantifizierung der Körperschaftssteuer als Element der Kapitalkosten der Unternehmen: ihr Anteil schwankt für heimische Investitionen von 0,1% in Griechenland und Irland bis 1,2% in Luxemburg, wobei der auf Annahmen beruhende Modellcharakter deutlich betont wird. Für ausländische Investitionen ist dieser Anteil höher: 2,1% Ausland gegenüber 0,7% Inland; dabei ist eine "typische Investition" unterstellt.

- Eine Gemeinschaftsaktion ist erforderlich.

Für Aktionen in der Gemeinschaft enthält der Bericht eher bescheidene Anregungen, wobei drei Zeitphasen vorgesehen sind

1. Phase: Bis Ende 1994
2. Phase: Bis zur 2. Phase der Wirtschafts- und Währungsunion nach dem Maastricht-Vertrag; d.h. kurz gesagt, spätestens bis Ende 1996
3. Phase: Bis zur Vollendung der Wirtschafts- und Währungsunion; d.h. spätestens bis 1.1.1999.

Gleichwohl hat der Bericht bei der Kommission und erst recht im Rat nur zurückhaltende Aufnahme gefunden.

Folgendes ist hervorzuheben:

- Um das gegenseitige Sich-Unerbieten im "Wettbewerb der Systeme" zu begrenzen, steht im Vordergrund die Festlegung eines *Mindestsatzes der Körperschaftssteuer von 30%* (1. Phase), verbunden mit einer Empfehlung an die Mitgliedstaaten, den Höchstsatz auf 40% zu begrenzen (2. Phase). Im Gegensatz zu früheren Konzepten und zur Entwicklung bei der Mehrwertsteuer soll also mit den Steuersätzen begonnen werden.

- Bei der *Gewinnermittlung* soll eine "Obergrenze" -etwa für Abschreibungen - festgelegt werden (2. Phase); ein Höchstmaß an Transparenz soll für *steuerliche Sonderanreize* angestrebt werden. Bei der Festlegung der Mindestbelastung der Unternehmen, die ja nicht nur durch den Steuersatz, sondern auch durch die Bemessungsgrundlage determiniert wird, wird also ein zeitliches Auseinanderfallen beider Komponenten in Kauf genommen.

- Die *Körperschaftsteuersysteme* werden als langfristige Harmonisierungsaufgabe angesehen, und zwar erst für die 3. Phase. Die Studiengruppe konnte sich hier nicht auf ein konkretes System verständigen; lediglich im Anhang ist ein System entworfen (das sog. "Rädler-Modell").

Annäherung der Körperschaftsteuersysteme

Gegenwärtige Körperschaftsteuersysteme

Die *Körperschaftsteuersätze* betragen (Regelsatz), wobei sich die Sätze in Deutschland auf den nicht ausgeschütteten bzw. ausgeschütteten Gewinn beziehen:

Belgien	39%
Dänemark	38% (einschl. "Verzinsungseffekt" auf 34% für Vorauszahlungen)
Deutschland	50% bzw. 30%
Frankreich	33 1/3%
Griechenland	35%
Großbritannien	33%
Irland	40% (manufacturing industry: 10%)
Italien	36%
Luxemburg	ca. 34% (einschl. Zuschläge)
Niederlande	35%
Portugal	36%
Spanien	35%

Die meisten Mitgliedstaaten gewähren keine direkte Entlastung von der Körperschaftsteuer ("klassisches System"). *Entlastungssysteme* bestehen in Form des Anrechnungssystems u.a. in Frankreich, Italien, Großbritannien, Deutschland (Mischsystem).

In *Frankreich* besteht seit Mitte der 60er Jahre ein Teilanrechnungssystem. Bis heute beibehaltener Hauptgrundsatz ist, daß stets in Höhe der Hälfte der empfangenen Dividenden dem Aktionär eine Gutschrift gewährt wird, die auf seine Einkommensteuer angerechnet und, soweit sie diese übersteigt, erstattet wird. Der ursprüngliche Körperschaftsteuersatz von 50% ist sukzessive im Laufe der letzten Jahre reduziert worden, auf 45%, 42% bis heute auf 33 1/3%. Um den Anteil der Entlastung von der Körperschaftsteuer nicht weiter zu vergrößern, wurde in den letzten Jahren der Satz von 42% für den ausgeschütteten Gewinn auch noch beibehalten, als der "normale" Satz weiterhin abgesenkt wurde. Erst seit dem 1.1.1992 ist der Satz vereinheitlicht worden. Ab 1. 1. 1992 beträgt er 33 1/3%.

Modellbeispiel (vereinfacht)

	Inland
Gewinn	100
franz. Körperschaftssteuer	-33 1/3
Dividende	66 2/3
Gutschrift (1/2 von Dividende)	+33 1/3
Gesamtertrag	100

Mit der Gutschrift in Höhe der halben Dividende in Verbindung mit der Ermäßigung der Körperschaftssteuer auf 33 1/3 gewährt Frankreich wie Deutschland für inländische Dividenden die Vollentlastung.

In Großbritannien beträgt die Ausschüttung vom Gewinn (100) nach Abzug der Körperschaftssteuer (33) 67. Bei jeder Dividendenausschüttung ist eine Vorauszahlung ("Advanced Corporation Tax", ACT) auf die Körperschaftssteuer zu leisten, und zwar bislang von 25/75 der Dividende ($67 \times 25/75 = 22,33$). Im laufenden Jahr (ab 1.4.1993) besteht ein Mischsystem zwischen dem früheren und dem künftigen System bei einer Gutschrift von 22,5% Dividende und Gutschrift (=29,032258% der Dividende). Der Einfachheit halber wird das System daher anhand der künftigen Regelung ab 1.4.1994 dargestellt, wonach die "ACT" $18,75/75 = 1/4$ betragen soll. Mit der ACT wird generell sichergestellt, daß die später mit der Gutschrift - die gleich hoch ist wie die ACT - rückgewährte Körperschaftssteuer zuvor tatsächlich erhoben worden ist.

Ihrem Charakter als Vorauszahlung entsprechend, wird die ACT, anders als in Frankreich, nicht vom Dividendenbetrag abgezogen, sondern auf die endgültige Körperschaftssteuer von 33% auf den Jahresgewinn angerechnet.

Wie in Frankreich wird beim Aktionär die Dividende (67) aufgestockt um die Gutschrift ("credit" = ACT wie oben dargelegt) von 1/4 der Dividende von $67 = 16,75$. Von dieser Bemessungsgrundlage ($67 + 16,75 = 83,75$) wird die persönliche Einkommensteuer erhoben, auf die die Gutschrift angerechnet wird. Der mindere Satz der Einkommensteuer

beträgt 20%; bezogen auf die Bemessungsgrundlage von 83,75 ist mithin die Gutschrift gleich der Einkommensteuer zum minderen Steuersatz ($83,75 \times 20\% = 16,75$).

Modellbeispiel

Gewinn	100	
Körperschaftssteuer	-33	33
Dividende	67	
ACT 1/4 von 67	16,75	-16,75
Abschlußzahlung Körperschaftssteuer		16,25
Gutschrift = ACT	+16,75	
Bemessungsgrundlage Einkommensteuer	83,75	
minderer Einkommensteuersatz 20%	16,75	
abzüglich Gutschrift	-16,75	
Abschlußzahlung Einkommensteuer	0	

In der Praxis unterliegen die Dividendenempfänger in vielen Fällen nur dem minderen Steuersatz. Da in diesen Fällen die der ACT gleiche Gutschrift wiederum der Einkommensteuer entspricht, ist bereits mit der ACT die Einkommensteuerschuld abgegolten, so daß es keinerlei Verwaltungsaufwandes, insbesondere keiner Veranlagung mehr bedarf. Die Dividenden werden nur dann veranlagt, wenn der Aktionär über die Grundsteuer hinaus den Sätzen von 25 oder 40% unterliegt. Auf diese Weise wird eine enorme Vereinfachung erreicht, zumal die Dividenden auch keiner Quellensteuer unterworfen sind.

Auf der anderen Seite bewirkt die Gutschrift von 16,75% Punkten, bezogen auf einen Körperschaftssteuersatz von 33%, keine volle Entlastung, sondern von etwa der Hälfte (16,75:33).

Das *italienische* System ist dem deutschen ähnlich: Die Körperschaftssteuer zum - allerdings einheitlichen - Satz von 36% wird voll als Gutschrift mit der Einkommensteuer des Aktionäre verrechnet. Nicht ganz vergleichbar der deutschen Gewerbesteuer wird eine Lokalsteuer zu Gunsten der Gemeinden erhoben (ILOR = Imposta locale sul reddito), die aber vom Staat mit der Körperschaftssteuer vereinnahmt wird, wobei sie nur zu 75% absetzbar ist.

Modellbeispiel

Gewinn	100	100
ILOR	-16,2	
75% x 16,2		
Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage		100
Körperschaftsteuer 36% (von 87,85)	-36	
Dividende	47,8	
Gutschrift: 36,64 x 52,174	36	
Gesamtertrag	83,8	

Zusammenfassend läßt sich mithin feststellen, daß von den Mitgliedstaaten mit Entlastungssystemen außer Deutschland nunmehr Frankreich und Italien praktisch volle Entlastung von der Körperschaftsteuer gewähren, Großbritannien von etwa der Hälfte.

Diese *Systeme* wirken entsprechend ihrer Zweckbestimmung ausschließlich nach *innen*. Einerseits gewähren die Staaten Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbelastung nur für die eigene Körperschaftsteuer, sowie - jedenfalls mit der Gutschrift - mit Bezug auf die eigene Einkommensteuer. Zum andern sind auch die Neutralitätsziele (in bezug auf die Unternehmensform, Finanzierungsform etc.) rein binnenwirtschaftliche Anliegen. Weder wird in der Regel Entlastung an inländische Aktionäre für ihre ausländischen Dividenden gewährt, noch erhalten die ausländischen Aktionäre im Prinzip Entlastung für ihre inländischen Dividenden (allenfalls nach den DBA). Der inländische Anleger ist mithin steuerlich angereizt, lieber im eigenen Land zu bleiben, während der ausländische Investor im Inland "diskriminiert" wird, was umso schwerer wiegt, als die Gesellschaften dazu neigen mögen, bei ihrer Ausschüttungspolitik die Bardividende im Blick auf den zusätzlichen Ertrag aus der Gutschrift zu vermindern. Damit wirken diese Systeme über die Grenze verzerrend und "diskriminierend", woraus sich entgegen den Chancen des großräumigen Binnenmarktes *Abschnürungen* der nationalen Kapitalmärkte ergeben mögen.

Demgegenüber wirkt das klassische System im internationalen Bereich "neutral"; weder wird die Inlandsinvestition begünstigt noch die Auslandsinvestition benachteiligt.

Nicht von ungefähr ist festzustellen, daß Mitgliedstaaten mit traditioneller internationaler Verflechtung wie die Niederlande ein klassisches System haben, während die größeren Staaten die politische Priorität den binnenwirtschaftlichen Neutralitäten einräumen.

Die Frage stellt sich deshalb, ob die Mitgliedstaaten ihre *Entlastung* in Form der Gutschrift *einseitig international ausdehnen* sollen.

Würde der Investitionsstaat seine Entlastung auch auf die ausländischen Aktionäre ausdehnen, so würde zwar die "Diskriminierung" beseitigt, zugleich aber womöglich eine Verzerrung gerade erst geschaffen. Denn ausländische Aktionäre in Mitgliedstaaten mit klassischem System erhalten auch zu Hause keine Entlastung; für sie ist also die Investitionsentscheidung neutral, gleich, ob sie im eigenen Land oder im anderen Staat anlegen. Erst die die Diskriminierung beseitigende Gewährung der Entlastung würde diese Gleichgewichtslage zu Gunsten der Investition im anderen Mitgliedstaat verändern.

Der Einwand hätte gleichermaßen für Portofolioaktionäre wie für Unternehmen mit ausländischen Betriebsstätten oder für Muttergesellschaften mit ausländischen Tochtergesellschaften Geltung. Eine Lösung kann daher nur bilateral gefunden werden.

Lösungen des RUDING-Berichts

Der "RUDING-Bericht" schlägt vor, daß die Mitgliedstaaten auf der *Grundlage der Gegenseitigkeit* ihre Gutschrift auf die Dividenden *ihrer Aktionäre* aus *anderen* Mitgliedstaaten ausdehnen sollen. Damit wäre es steuerlich für die Aktionäre gleich, ob sie im eigenen Land oder in einem anderen Mitgliedstaat anlegen. Diese Regelung soll auch für Muttergesellschaften gelten, die Dividenden für Tochtergesellschaften - oder Gewinne einer Betriebsstätte - in einem anderen Mitgliedstaat an ihre Aktionäre weiter ausschütten.

Dieser Vorschlag dürfte auf dem Hintergrund des im *Anhang* zum *RUDING-Bericht vorgeschlagenen Systems* zu verstehen sein.

Dieser Vorschlag will den *Körperschaftsteuersatz* - für den ausgeschütteten wie nicht ausgeschütteten Gewinn - auf zwischen 30 und 45% fixieren.

Das eigentliche System besteht darin, daß die Körperschaftssteuer dem vereinnahmenden Staat bei grenzüberschreitenden Dividendenabflüssen unter allen Umständen erhalten bleiben soll ("*Nichtantastbarkeit der Körperschaftssteuer des Quellenstaates*").

Der Staat des Investors soll die Dividendenbesteuerung *pauschal begrenzen*, indem

- der Dividendensteuersatz höchstens auf etwa 30% festgelegt wird
- die Dividenden teilweise, etwa zu 50%, steuerbefreit werden
- oder eine Steuergutschrift begrenzt auf 30/70 der Dividenden gewährt wird.

Dieses System würde die Kapitalanlagen in der EG steuerlich *neutralisieren*, indem es den Investor gleichbehandelt, unabhängig davon, ob er im eigenen Land anlegt oder in einem anderen Mitgliedstaat. Zudem hätte es den Vorteil der Einfachheit, insbesondere auch in dem Fall, in dem den Aktionär die Dividenden einer (Tochter-) Gesellschaft erst über die Weiterausschüttung der Muttergesellschaft erreichen, da beim Endaktionär die Körperschaftssteuervorbelastung nur pauschal berücksichtigt wird, ohne Bezug auf die Körperschaftssteuer der Tochter. Andererseits ist jeder Zusammenhang zwischen Körperschaftssteuererhebung und pauschaler Milderung der Doppelbelastung beim Aktionär aufgehoben. Damit würde sich die europäische Harmonisierung wieder in Richtung auf das klassische System bewegen. In der Tat kennen die Niederlande bei ihrem klassischen System einen pauschalen Freibetrag für Dividenden, und in Belgien werden die Dividenden einer abgeltenden Quellensteuer unterworfen.

Gegen das oben genannte Prinzip der Nichtantastbarkeit der Körperschaftssteuer des Quellenstaates sowie gegen die pauschale Dividendenentlastung im Rahmen der Einkommensbesteuerung des Investorstaates ist *einzuwenden*, daß der Investorstaat den Kapitalexport in andere Mitgliedstaaten steuerlich fördern soll. Es wird schwer zu vermitteln sein, daß der Investorstaat die Budgetkosten für die Entlastung von einer Steuer tragen soll, die er gar nicht vereinnahmt hat.

Ein weiterer Einwand ergibt sich für die rein interne Lage. Sollen ausgerechnet Dividenden künftig aus der synthetischen progressiven Einkommensbesteuerung herausgenommen und von der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungskraft ausgenommen werden, wobei die Großaktionäre gegenüber den kleinen Aktiensparern begünstigt würden?

Ähnliche Bedenken wären auch gegen die teilweise Steuerbefreiung der Dividenden zu erheben.

Bei all diesen Schwierigkeiten würde überdies das Ziel der Neutralisierung der Anlageentscheidung angesichts einer Körperschaftsteuersatzspanne von 30 - 45%, d.h. bei einer Schwankungsbreite von 50% ($45-30=15:30=50\%$) nicht einmal erreicht werden. Denn selbst wenn im Rahmen der Einkommensbesteuerung Anlageneutralität gewährleistet ist, dürfte ein Staat mit nur 30% Vorbelastung im allgemeinen attraktiver sein als bei 45%.

Lösungen bei echter Entlastung

Bilaterale Lösungen

Zunächst kommen auf die bilateralen Verhältnisse zugeschnittene Lösungen in Betracht.

Eine solche Lösung ist relativ einfach im Verhältnis zwischen Mitgliedstaaten, die volle Entlastung gewähren, z.B. zwischen Deutschland und Frankreich. Deutsche Aktionäre erhalten bereits jetzt für ihre deutschen Dividenden die volle französische Gutschrift (s. unten). Gleiches würde umgekehrt für französische Anleger in Deutschland gelten.

Beispiel

	Franz. Aktionäre/deutsche Divid.	Dt. Aktionäre/franz. Divid.
Gewinn	100	100
Körperschaftsteuer	36	33 1/3
Dividende	64	66 2/3
Gutschrift	36	33 1/3
Gesamtertrag	100	100

Schwieriger ist das Problem im Verhältnis zu Mitgliedstaaten mit nur halber Entlastung von der Körperschaftsteuer zu lösen, etwa im Verhältnis zu Großbritannien. Großbritannien wird nicht bereit sein, über seine vorgesehene Entlastung hinaus deutschen Aktionären die volle Gutschrift wie bei einer Anlage in Deutschland zu gewähren. Beide Staa-

ten könnten aber über die Grenze jeweils die geringere britische Gutschrift einräumen, womit für britische Anleger die Investition steuerlich neutralisiert wäre und deutsche sich besser ständen als jetzt.

Beispiel

	Brit. Akt./deutsche Divid.	Dt. Akt./brit. Divid.
Gewinn	100	100
Körperschaftssteuer	36	33
Dividende	64	67
Gutschrift (1/2 Körperschaftssteuer	18	ca. 16.75
Gesamtertrag	82	83.75

Ergebnis: Eine erste - imperfekte - Lösung könnte darin bestehen, daß beide Staaten jeweils den Anlegern aus dem anderen Staat eine Gutschrift gewähren, die sich an dem niedrigeren der beiden Gutschriftsätze orientiert. Nach diesem Prinzip könnte zwischen allen Mitgliedstaaten mit Entlastungssystem verfahren werden.

Die aufgezeigte Lösung würde auch funktionieren, wenn die Dividenden einer Tochtergesellschaft erst über eine *Muttergesellschaft* an deren Aktionäre weiter ausgeschüttet werden. Die Muttergesellschaft könnte der Einfachheit halber bereits mit den Dividenden vom Staat der ausschüttenden Tochter die darauf entfallende Gutschrift erhalten; bei der Weiterausschüttung würde wie bereits jetzt eine Kompensation in Höhe der Gutschrift der Endaktionäre erhoben.

Beispiel

Britische Tochter

Gewinn	100
Körperschaftssteuer	33
Dividende	67
Gutschrift an dt. Mutter	16,75
Gesamtertrag	83,75
Kompensation bei Weiterausschüttung (36% vom Gesamtertrag)	-30,15
Dividende an Endaktionär	53,6
dt. Gutschrift (36/64)	+30,15
Gesamtertrag	83,75

Der deutsche Aktionär würde genau so gestellt wie beim Direktbezug der Dividende aus Großbritannien.

In der Praxis existieren derartige *bilaterale Regelungen* bereits. Im Verhältnis zu Frankreich sind deutsche (Portofolio-)Aktionäre bereits heute berechtigt, im Rahmen ihrer deutschen Steuerveranlagung die volle französische Gutschrift zu beanspruchen, wobei der deutsche Fiskus die verauslagte Gutschrift - gemindert um bestimmte Abzüge für nach dem DBA zulässige französische Quellensteuer - erstattet erhält. Damit ist für sie die Anlageentscheidung im bilateralen Verhältnis steuerlich bereits neutralisiert.

Auch für Mutter-/Tochter-Beziehungen haben einige Mitgliedstaaten schon ihre Gutschrift für Dividenden an ausländische Muttergesellschaften zugestanden, zuletzt im Verhältnis Frankreich/Italien. Regelungen dieses Typs gehen auf britische DBA mit den USA, aber auch anderen Mitgliedstaaten, zurück. Dabei wird offenbar davon ausgegangen, daß Muttergesellschaften in der Praxis erfahrungsgemäß als Faustregel etwa die Hälfte ihrer empfangenen Tochterdividenden weiter ausschütteten. Die Gutschrift, die auf die halbe Dividende entfällt, d.h. die halbe Gutschrift, wird der Muttergesellschaft *direkt* gewährt, d.h. ohne Rücksicht darauf, inwieweit in deren Ausschüttungen tatsächlich die zugeflossenen Tochterdividenden enthalten sind. Dabei wird allerdings vom Gutschriftsbetrag im allgemeinen die nach den DBA zulässige Quellensteuer von meist 5% abgezogen, und

zwar nicht nur auf die Dividenden selbst, sondern auch auf den Zusatzertrag in Form der halben Gutschrift. Allerdings haben sich noch nicht alle Mitgliedstaaten mit Entlastungssystemen zu derartiger bilateraler Ausdehnung verstehen können.

Diese Regelungen würden aber nicht die Probleme im Verhältnis zu Mitgliedstaaten mit klassischem System lösen. Ebenso wenig wäre die Anlageentscheidung für die Investoren aus dem Staat mit der höheren Gutschrift steuerneutralisiert, da diese im Ausland nur die geringere dortige Gutschrift erhielten. Diese Probleme könnten nur durch einen weiteren Harmonisierungsschritt mit einschneidenderen Konsequenzen für die gegenwärtigen Systeme angegangen werden.

Harmonisierte Belastung des ausgeschütteten Gewinns

Dieser weitere Schritt könnte in einer Annäherung der Belastung des ausgeschütteten Gewinns der Gesellschaften bestehen. Den Mitgliedstaaten würde keine volle Angleichung der Systeme abverlangt. Vor allem blieben die Mitgliedstaaten in der Besteuerung des nicht ausgeschütteten Gewinns frei.

Diese Annäherung könnte sehr flexibel ausgestaltet werden und auf der Grundlage der gegenwärtigen Steuersätze darin bestehen, daß die definitive Steuer auf den ausgeschütteten Gewinn angeglichen wird. Angenommen, diese definitive Belastung solle 20% Punkte betragen, so ergäbe sich eine Gutschrift für den Aktionär in Höhe der Differenz zwischen dem derzeitigen Körperschaftssteuersatz und dieser definitiven Steuerbelastung. Das hätte z.B. in Großbritannien und Deutschland folgende Auswirkung

	Großbritannien	Deutschland
Gewinn	100	100
Körperschaftsteuer	33	36
Dividende	67	64
Definitivsteuer	20	20
Gutschrift	13	16
Gesamtertrag	80	80

Da die Definitivbelastung 20% Punkte beträgt, ist der Gesamtertrag bei einer Dividende von 100 in jedem Mitgliedstaat gleich 80, bei allerdings unterschiedlichen Gutschriften, die aus den abweichenden Steuersätzen folgen.

Die Regelung könnte über die Grenze und auch im Verhältnis Mutter-Tochter nach dem früher dargelegten Schema angewendet werden. Sie müßte auch nicht eine völlige Angleichung der Definitivbelastung, sondern könnte für diese auch eine Satzspanne beinhalten, z.B. von 5% Punkten.

Die Mitgliedstaaten mit klassischem System müßten sich allerdings zu einer Reduzierung ihrer derzeit definitiven Körperschaftssteuer bereitfinden, wobei als Konzession die definitive Steuer auf z.B. 30% erhöht werden könnte. Andererseits könnte die Definitivsteuer auch "0" betragen, was zur Vollentlastung führen würde. Hier liegt die eigentliche, politisch zu entscheidende Harmonisierungsproblematik.

Annäherung der Grundsätze der steuerlichen Entwicklung

Problemstellung

Nicht nur die Steuersätze, sondern auch die unterschiedliche Gewinnermittlung können offensichtlich die Steuerlast der Unternehmen beeinflussen, wie etwa aus der Zulassung beschleunigter Abschreibungen in manchen Mitgliedstaaten oder großzügigerer Zubiligung von Rücklagen oder Rückstellungen, etwa Pensionsrückstellungen, in anderen Mitgliedstaaten deutlich wird. Allerdings treten die daraus resultierenden Wettbewerbsverzerrungen weniger sichtbar in Erscheinung, weil erst die Anwendung der Steuersätze auf die Bemessungsgrundlage die Steuerbelastung ergibt. Mit dem Anliegen, wettbewerbsstörende Einflüsse auszuschalten, verbindet sich daher das Gebot, die Steuerbemessungsgrundlage durch die Annäherung der Grundsätze für die steuerliche Gewinnermittlung *transparenter* zu machen. Dies gilt nicht nur für die körperschaftlich verfaßten Unternehmen, sondern gleichermaßen für die EG-wettbewerbsrelevanten Personengesellschaften oder Einzelunternehmen.

Steuerliche Sonderanreizmaßnahmen

Das Anliegen der Transparenz gilt besonders für die nationalen steuerlichen Sonderanreizmaßnahmen, d.h. Abweichungen vom normalen Steuerrecht zur Förderung bestimmter *sektorieller außensteuerlicher* Zielvorstellungen im Bereich der Konjunktur -, (Stabilitätsgesetz) Regional- oder Branchenpolitik (Bergbau, Schiffbau etc.), wobei hauptsächlich Investitionsanreize eine Rolle spielen. In Deutschland werden als steuertechnisches Instrument für diese speziellen Zwecke neben beschleunigten *Abschreibungen* traditionell *Rücklagen* eingesetzt.

Derartige Anreizmaßnahmen sind nicht nur intransparent, sondern machen auch die Annäherung der steuerlichen Gewinnermittlung nahezu unmöglich. Denn solange die genannten nicht steuerlichen wirtschaftspolitischen Zielvorstellungen nicht "vergemeinschaftet" sind, brauchen die Mitgliedstaaten naturgemäß die finanzpolitischen Instrumente, um diese Zielvorstellungen durchzusetzen.

Seit der US-Steuerreform von 1986 ist eine Tendenz zum Abbau der sektoriellen *Sonderanreizmaßnahmen* zu beobachten. In den USA ist der durch die so erweiterte steuerliche Bemessungsgrundlage gewonnene Budgetspielraum dazu benutzt worden, die Steuersätze abzusenken. Das Ergebnis war nicht unbedingt eine Minderung der Steuerlast, aber jedenfalls eine Bereinigung und damit *Vereinfachung* der steuerlichen *Gewinnermittlung*. Der aus dem Abbau der Sondervergünstigungen gewonnene Budgetspielraum könnte aber auch dazu benutzt werden, die politischen Zielvorstellungen weiter zu verfolgen, aber mit Anreizmaßnahmen außerhalb der Bemessungsgrundlage, etwa mit Investitionsprämien, die mit Steuerschulden verrechnet werden, oder mit Direktsubventionen. In der Substanz werden damit Wettbewerbsverzerrungen auf Grund dieser Anreizmaßnahmen, die übrigens weiterhin der Kontrolle nach Art. 92 EWG-Vertrag unterlägen, nicht beseitigt.

Für die EG ergäbe sich jedoch aus der so bewirkten "Bereinigung" der Gewinnermittlung eine Erleichterung der Aufgabe, die Grundsätze der "normalen" steuerlichen Gewinnermittlung anzunähern. Auch der RUDING-Bericht hat dieses Anliegen nachdrücklich betont.

Hinzuzufügen bleibt, daß sich ein ähnliches Problem für die nationalen Maßnahmen zur Berücksichtigung der *Inflation* stellt. Zwar haben sich die jährlichen Inflationsraten in

Für den Verlustvortrag erschien der EG-Kommission jegliche zeitliche Begrenzung willkürlich. Wenn schon der Referenzzeitraum der Ergebnisermittlung von einem Jahr bei Verlusten ausgedehnt wird, so ist eine Begrenzung dieser Ausdehnung sachlich nicht geboten; die Unternehmen werden bei anhaltender Verlustlage ihren Betrieb ohnehin nicht unbegrenzt weiterführen können, wobei es ihnen überlassen bleiben kann, die Zeitgrenze dafür selbst zu bestimmen.

Der Vorschlag sah im übrigen zunächst die "horizontale" Verrechnung des Verlustes mit anderen - positiven - Einkünften des gleichen Jahres vor. Soweit danach ein Verlust verbleibt, sollte das Unternehmen ihn nach seiner Wahl auf das Ergebnis eines der drei vorangegangenen Jahre rücktragen und alsdann ohne zeitliche Begrenzung vortragen können.

Auf Grund der Schwierigkeiten bei den *Beratungen* im *Ministerrat* ist der Vorschlag jedoch nicht angenommen worden.

"Vorentwurf 1988" der EG-Kommission zur steuerlichen Gewinnermittlung und Anregungen des RUDING-Berichts

Die Generaldirektion XV der EG-Kommission hat 1988 in einem "Vorentwurf" Vorstellungen über Grundsätze für die wichtigsten Bereiche der steuerlichen Gewinnermittlung entwickelt. Auch der RUDING-Bericht hat sich dazu geäußert.

a) Abschreibungen

Hauptprinzip für die Abschreibungen sollte die Verteilung der *Anschaffungs- (oder Herstellungs-)Kosten* auf die voraussichtliche betriebsgewöhnliche *Nutzungsdauer* des Wirtschaftsgutes sein. Dieses auch deutschem Steuerrechtsdenken inhärente Prinzip impliziert die wesentliche Entscheidung, *inflationistische* Entwicklungen bei den Abschreibungen nicht zu berücksichtigen. Dem folgt auch der RUDING-Bericht, der indessen auch Mindest- und Höchstsätze für die einzelnen Arten von Wirtschaftsgütern sowie auch Abschreibungsregeln für die Gebäude durch eine Arbeitsgruppe festgelegt wissen will.

Der Vorentwurf 1988 sah über das Prinzip der Kostenverteilung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer hinaus aber eine großzügige *degressive* Abschreibung vor, und zwar

allen Mitgliedstaaten in den letzten Jahren erheblich verringert. Aber grundsätzlich behält dieser Aspekt seine Bedeutung und ist auch im RUDING-Bericht mit einbezogen worden; im jeweiligen Zusammenhang wird darauf mit einzugehen sein.

Richtlinienvorschlag zur zeitlichen Übertragung von Verlusten

Für einen Teilbereich, der ebenfalls die steuerliche Bemessungsgrundlage beeinflusst, aber außerhalb der eigentlichen Gewinnermittlung liegt, hat die EG-Kommission bereits 1984/85 eine Richtlinie vorgeschlagen, und zwar für den Verlustrück- und -vortrag.

Gegenwärtig sind die Verluste in allen Mitgliedstaaten *vortragsfähig*, allerdings in den meisten Mitgliedstaaten begrenzt auf 5 Jahre, unbegrenzt in Belgien, Deutschland, Großbritannien, Irland, Luxemburg, begrenzt auf 8 Jahre in den Niederlanden. Für Liquidationsverluste und Verluste aus Abschreibungen gelten in einigen Mitgliedstaaten großzügigere Regelungen.

Einen *Verlustrücktrag* kennen außer Deutschland (2 Jahre) Frankreich (3 Jahre, aber mit besonderer Einschränkung), Großbritannien (3 Jahre, aber Besonderheiten), Irland (1 Jahr, Besonderheiten), Niederlande (3 Jahre). Besonderheiten gelten ferner in einigen Mitgliedstaaten für Verluste bei Einkünften mit Vorzugsbesteuerung, z.B. bestimmten Veräußerungsgewinnen.

Zum *Vergleich*: In den USA Rücktrag 3 Jahre, Vortrag 15 Jahre, in Japan ist der Rücktrag von 1 Jahr für 1992 aufgehoben worden, Vortrag 5 Jahre.

Der *Kommissionsvorschlag* sieht einen Verlustrücktrag vor von 3 Jahren.

Der Verlustvortrag wurde zeitlich unbegrenzt vorgesehen.

Für den Verlustrücktrag war die Überlegung maßgeblich, wirtschaftlich gesunde Unternehmen, die noch vor wenigen Jahren Gewinne erzielten und nur vorübergehend, etwa durch konjunkturelle Schwankungen Verluste erleiden, steuerlich zu fördern, indem die früher gezahlte Steuer infolge des Verlustrücktrages wieder erstattet wird.

von 50% des jeweiligen Restbuchwerts, begrenzt auf den dreifachen linearen Abschreibungssatz. Dies entsprach dem Bedürfnis der Unternehmen nach immer häufigerer Modernisierung ihrer Betriebsanlagen. Ähnlich sieht dies wohl auch der RUDING-Bericht.

Unter den einzelnen Wirtschaftsgütern hat der RUDING-Bericht den *Firmenwert* und die *immateriellen* Wirtschaftsgüter angesprochen. Der Vorentwurf hatte dazu bereits konkret die lineare Abschreibung in fünf Jahren vorgesehen.

b) Veräußerungsgewinne

Das endgültige Schicksal der Gewinnminderung durch Abschreibungen entscheidet sich erst bei der Veräußerung der Wirtschaftsgüter.

Der *Vorentwurf* sah im Prinzip die Besteuerung der Veräußerungsgewinne zum *normalen Steuersatz* vor, was insofern folgerichtig erscheint, als der Veräußerungsgewinn die früheren Abschreibungen ausgleicht, die ihrerseits den normal besteuerten laufenden Gewinn gemindert haben. Bei Veräußerungsverlusten bedeutet dies umgekehrt, daß sie ebenfalls zu Lasten des normal besteuerten Gewinns berücksichtigt werden. Entscheidend aber ist der Aufschub der Besteuerung. Der Veräußerungsgewinn sollte nämlich auf zeitnah - vor oder nach der Veräußerung erworbene - Wirtschaftsgüter als "*Ersatzwirtschaftsgüter*" *übertragen* werden können. Dieses dem § 6b EStG entsprechende System ist auch anderen Mitgliedstaaten bekannt, etwa den angelsächsischen Ländern in Form der "roll over relief". Es erleichtert den Unternehmen die Verwendung des steuerlich ungeschmälerten Veräußerungsgewinns für die erwünschte Modernisierung ihres Anlagevermögens. Steuertechnisch wird die Besteuerung nur hinausgeschoben, da der Veräußerungsgewinn von den Anschaffungskosten des Ersatzwirtschaftsgutes abgezogen wird; damit vermindert sich in den künftigen Jahren entsprechend die Abschreibung des Ersatzwirtschaftsgutes, und automatisch tritt eine auf die Dauer der Abschreibungen verteilte Versteuerung des Veräußerungsgewinns ein.

Der RUDING-Bericht will auch Gebäude und *nicht abschreibungsfähige* Wirtschaftsgüter in die Regelung einbeziehen. Das hätte wegen der verlängerten Dauer der Abschreibung - bzw. bei nicht abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern des grundsätzlichen Wegfalls der Abschreibung überhaupt - einen nicht absehbaren Aufschub der Veräußerungsgewinn-

besteuerung zur Folge. Überdies sollen nach dem RUDING-Bericht die Anschaffungskosten *indexiert* werden, so daß auf diese Weise die Inflation berücksichtigt würde.

Schließlich sollen diese Grundsätze namentlich auch für Mehrheitsbeteiligungen gelten, so daß die gegenwärtige Steuerfreiheit des Veräußerungsgewinns bei solchen Beteiligungen in den Niederlanden, Belgien, Dänemark und Luxemburg entsprechend modifiziert würde.

c) Verbringung von Wirtschaftsgütern in die Steuerhoheit eines anderen Mitgliedstaates

Die im grenzenlosen Binnenmarkt zu erwartende Zunahme von Betriebsgründungen in anderen Mitgliedstaaten dürfte dazu führen, daß Unternehmen ihre ausländischen Betriebsstätten auch mit möglicherweise bereits teilweise abgeschriebenen Anlagegütern ausstatten. Hier ist deshalb im "Vorentwurf" eine zeitliche Verteilung der Steuer auf die stillen Reserven im Staat der bisherigen Steuerhoheit vorgesehen, die der um die gleiche stille Reserve erhöhten Abschreibung im "neuen" Staat entspricht, so daß das Ergebnis "steuerneutral" ist.

Beispiel:

	"alter Staat"	"neuer Staat"
Anschaffungskosten	100	
Abschreibung in 6 Jahren	60	
Buchwert	40	
Realwert bei Verbringung	80	80
stille Reserve (80-40)	40	
"alte" Abschreibung bei Rest-nutzungsdauer von 4 Jahren zu 10%		4x10
tatsächliche "neue" Abschreibung 80:4		4x20
"erhöhte" Abschreibung		4x10
Besteuerung der stillen Reserve in 4 Jahren	4x10	

Die Besteuerung der stillen Reserve während der Restnutzungsdauer entspricht mithin der erhöhten Abschreibung: 4x10.

d) Bewertung des Vorratsvermögens

Vorentwurf und RUDING-Bericht sehen hier im wesentlichen die Bewertungsmethode vor, die der Realität am nächsten kommt.

e) Rückstellungen

Hier soll im wesentlichen den Grundsätzen des Art. 20 der "4. Bilanzrichtlinie" gefolgt werden.

f) Teilwertabschreibungen

Teilwertabschreibungen sollen im wesentlichen Grundsätzen folgen, wie sie auch dem deutschen Steuerrecht bekannt sind.

g) Betriebsausgabenabzug

Der Vorentwurf stellt das strikte Kausalitätsprinzip auf, wonach Ausgaben oder Aufwendungen, die objektiv im Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit stehen und subjektiv zur Erzielung der steuerpflichtigen Einkünfte bestimmt sind, abzugsfähig sein müssen.

Der RUDING-Bericht legt besonderen Wert auf die Abzugsfähigkeit von "*Kosten der Konzernzentrale*" oder "*Shareholder Costs*".

Weitergehende Probleme der Gewinnermittlung

Die Liste dieser Grundsätze ließe sich sicherlich vervollständigen. Bedeutsamer erscheint aber die Überlegung, daß die steuerliche Gewinnermittlung im internationalen Vergleich stets auf dem handelsrechtlichen Buchführungswerk beruht und damit von den "Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung" abhängt. Über diese bestehen jedoch in den

Staaten durchaus verschiedene Vorstellungen, fußend auf unterschiedlichen Ausgangszielen wie etwa dem Gebot des "true and fair view" des angelsächsischen Rechtskreises oder dem kontinentaleuropäischen Vorsichtsgrundsatz.

Ein Beispiel für diese unterschiedlichen Grundsätze bietet die "Leasing"-Problematik, speziell das "Finanz-Leasing". Diese Operationen verleihen dem "Leasing-Nehmer" vielfach nicht nur die Stellung eines Mieters, sondern eine eigentümerähnliche Position, während das formalrechtliche Eigentum des "Leasing-Gebers" sich in Wahrheit auf die Interessen aus der Finanzierung reduziert. In einer Reihe von Mitgliedstaaten, die wie Deutschland ein "wirtschaftliches Eigentum" anerkennen, wird deshalb der Leasing-Nehmer als abschreibungsberechtigt angesehen, dagegen in anderen Mitgliedstaaten, etwa Italien umgekehrt der Leasing-Geber, für den es bei dem formalrechtlichen Eigentum verbleibt. Bei transnationalen Leasing-Operationen kann diese Lage dazu führen, daß entweder alle beide, Leasing-Nehmer und Leasing-Geber abschreibungsberechtigt sind oder gar keiner von beiden.

Der Ruding-Bericht fordert daher die Harmonisierung aller grundlegenden steuerlichen Leasing-Aspekte. Die Schwierigkeit liegt indessen darin, welche der beiden Eigenums-konzeptionen in allen Mitgliedstaaten der Gemeinschaft gelten soll.

Ein weiteres grundlegendes Problem stellt sich in diesem Zusammenhang mit der Frage, inwieweit die Gewinnermittlung nach der Handelsbilanz für steuerliche Zwecke bindend sein soll ("Maßgeblichkeit der Handelsbilanz"). Angelsächsischem Denken, wonach die Handelsbilanz vom "*true and fair view*"-Prinzip beherrscht sein soll, während mit der Besteuerung allgemein wirtschaftspolitische Ziele verfolgt würden, ist die grundsätzliche Trennung zwischen beiden Ergebnisrechnungen eigen. Diesem "Trennungsgrundsatz" folgen in der EG auch Dänemark und die Niederlande. Kontinentaleuropäische Vorstellungen, besonders ausgeprägt in Deutschland, gehen dagegen umgekehrt davon aus, daß ein Ansatz in der Handelsbilanz grundsätzlich auch für die Besteuerung binden soll, vorbehaltlich gewisser Korrekturen.

Der RUDING-Bericht empfiehlt der Kommission, Maßnahmen zur Verringerung der Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz zu ergreifen. Wie sollen diese Unterschiede aber verringert werden, wenn es um prinzipielle Entscheidungen geht?

Schlußbemerkung

Sowohl die Probleme aus den unterschiedlichen Körperschaftsteuersystemen wie auch die Folgen aus der abweichenden Gewinnermittlung zeigen, daß im Entwicklungsprozeß der EG nur schrittweise Fortschritte in Richtung auf eine Annäherung der direkten Unternehmenssteuern erwartet werden dürfen. Früher oder später werden aber weichenstellende Entscheidungen notwendig. Diese werden angesichts der gewachsenen Steuerstrukturen nicht leicht sein. Es wird sich herausstellen, ob eine Währungsunion auch ohne Beseitigung der krassesten Unterschiede etwa bei den Körperschaftsteuersystemen funktionieren oder ob sie ihrerseits einen Druck auf stärkere Steuerannäherung ausüben wird.