

Unterrichtung durch die Bundesregierung

Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden

DER RAT DER EUROPÄISCHEN
GEMEINSCHAFTEN –

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, insbesondere auf Artikel 100 dieses Vertrages,

auf Vorschlag der Kommission,

nach Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses,

nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments,

und in Erwägung nachstehender Gründe:

Der freie Kapitalverkehr in der Gemeinschaft und die Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen sind grundlegende Ziele des Vertrages.

Die gegenwärtigen Körperschaftsteuersysteme und Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden haben zur Folge, daß der internationale Dividendenfluß durch eine Reihe von Diskriminierungen, Doppelbesteuerungen und umständlichen Verwaltungsformalitäten behindert wird, die zur Abkapselung der Finanzmärkte beitragen. Darüber hinaus können einige der Unterschiede zwischen diesen Systemen und Regelungen zu anomalen Kapitalbewegungen führen.

Um eine größtmögliche Wettbewerbsneutralität zu erreichen, muß das Gefälle in der Besteuerung der Unternehmensgewinne abgebaut werden.

Daher ist die Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden unerlässlich. Eine solche Harmonisierung ist auch in der Entschließung des Rates vom 22. März 1971 über die stufenweise Errichtung der Wirtschafts- und Währungsunion vorgesehen.

Was die Körperschaftsteuer anbelangt, so ist das Anrechnungssystem, das eine Steuergutschrift für den Dividendenempfänger vorsieht, die geeignetste Lösung zur Erreichung der Neutralität für die verschiedenen Finanzierungsformen der Unternehmen wie auch für die verschiedenen Rechtsformen ihrer Organisation zur Eindämmung der Steuerflucht von Steuerpflichtigen mit hohen Einkünften sowie zur Entwicklung des Aktienmarktes durch Heranführung neuer Sparerschichten. Außerdem enthält das System positive Ansätze zur Erzielung größerer Steuergerechtigkeit und sollte daher als gemeinschaftliches System eingeführt werden.

Aus Gründen der Steuerneutralität dürfen die Sätze der Körperschaftsteuer und der Steuergutschrift nicht zu weit auseinanderfallen.

Zur Vermeidung von Diskriminierungen muß die Steuergutschrift auf Dividenden einer Gesellschaft gleichermaßen allen Dividendenempfängern gewährt werden, gleichgültig wo sie in der Gemeinschaft ansässig sind. Abgesehen von bestimmten Ausnahmen dürfen indessen nur die einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtigen Empfänger zur Steuergutschrift berechtigt sein. Diese muß selbst in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen werden; sie ist mit der Steuer des Empfängers zu verrechnen und ihm, soweit sie den Steuerbetrag übersteigt, auszuzahlen. Zur Vermeidung umständlicher Formalitäten muß diese eventuelle Auszahlung vom Wohnsitzstaat dem Empfänger geleistet werden.

Stammen die Dividenden aus Gewinnen, die nicht die Körperschaftsteuer zum normalen Satz getragen haben, so erscheint es notwendig, daß eine Ausgleichsteuer oder eine nichterstattungsfähige Körperschaftsteuervorauszahlung erhoben wird, um so die Steuergutschrift auf diese Dividenden vorweg zu neutralisieren.

Schüttet eine Muttergesellschaft von einer Tochtergesellschaft empfangene Dividenden weiter aus, so ist der Empfänger dieser Dividenden soweit wie möglich so zu behandeln, als ob er sie direkt von der Tochtergesellschaft empfangen hätte. Dieser Grundsatz ist gleichermaßen auf Dividenden aus Betriebsstättengewinnen anzuwenden.

Es erscheint angezeigt, daß grundsätzlich die Fiskalkosten der Steuergutschrift dem Staat zur Last fallen, der die Körperschaftsteuer auf die Gewinne, aus denen die Dividenden stammen, vereinnahmt hat. Indessen steht nichts entgegen, daß die Mitgliedstaaten bilateral eine Aufteilung der Fiskalkosten vereinbaren.

Die Steuergutschrift spielt die Rolle einer Quellensteuer, aber ihr Satz reicht nicht aus, um Dividendenempfänger mit hohen Einkünften davon abzuhalten, ihre Dividenden nicht zu erklären. Daher erscheint die Erhebung einer Quellensteuer zu einem gemeinschaftlichen Satz angebracht, um Steuerneutralität und Steuergerechtigkeit zu sichern. Ein Satz von 25 v. H. wird diesem Ziele gerecht. Indessen kann von der Erhebung der Quellensteuer abgesehen werden, wenn die Gefahr der Steuerhinterziehung auf andere Weise ausgeschlossen ist.

Die Quellensteuer soll einfach eine steuersichere Vorauszahlung auf die endgültige Steuer des Dividendenempfängers sein. Zur Vermeidung umständlicher Formalitäten ist ein eventueller Überschuß der Quellensteuer vom Wohnsitzstaat des Empfängers zu erstatten. Es ist vorzusehen, daß die Staaten budgetär die Folge dieser gemeinschaftlichen Quellensteuerregelung ausgleichen können.

Einige Übergangsbestimmungen sollten vorgesehen werden, um die Einführung des gemeinschaftlichen Körperschaftsteuersystems in den Mitgliedstaaten zu erleichtern.

Zur Sicherung der Steuerneutralität ist es unerlässlich, daß jeder Mitgliedstaat die Dividenden bei seinen ansässigen Empfängern in gleicher Weise behandelt, gleichgültig, woher die Dividenden in der Gemeinschaft stammen.

Die Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Quellensteuerregelungen muß spätestens bis zum 1. Januar des dritten dem Zeitpunkt der Annahme dieser Richtlinie folgenden Jahres verwirklicht werden –

HAT FOLGENDE RICHTLINIE ERLASSEN:

I.

Allgemeine Bestimmungen und Definitionen

Artikel 1

1. Die Mitgliedstaaten führen entsprechend den folgenden Artikeln ein:
 - ein gemeinsames Anrechnungssystem für die Körperschaftsteuer;
 - eine gemeinsame Regelung für die Quellensteuer auf Dividenden.
2. Die Mitgliedstaaten dürfen andere Vorschriften, die allgemein eine Steuerminderung nur für Dividenden vorsehen, weder aufrechterhalten noch einführen.

Artikel 2

1. Im Sinne dieser Richtlinie bezeichnet der Ausdruck
 - „Gesellschaft eines Mitgliedstaates“ jede Gesellschaft, die die in Artikel 2 der Richtlinie des Rates Nr. ... vom ... festgelegten Voraussetzungen erfüllt.
 - „Muttergesellschaft“ jede Gesellschaft, die als solche auf Grund der Bestimmungen der Richtlinie des Rates Nr. ... vom ... anerkannt ist.
 - „Tochtergesellschaft“ jede Gesellschaft, die als solche auf Grund der Bestimmungen der Richtlinie des Rates Nr. ... vom ... anerkannt ist.
 - „Betriebsstätte“ jede feste Geschäftseinrichtung, der diese Eigenschaft nach den Bestimmungen der Richtlinie des Rates Nr. ... vom ... zuerkannt wird.
 - „Dividende“ die Gewinne, die eine Gesellschaft eines Mitgliedstaates mit Ausnahme einer Gesellschaft im Liquidationsstadium auf Grund einer ordnungsmäßigen Entscheidung ihrer zuständigen Organe ausschüttet und die sie an ihre Gesellschafter entsprechend deren Gesellschaftsrechten verteilt. Zuteilungen von Gratisaktien werden nicht als Dividenden im Sinne dieser Richtlinie angesehen.

Gemäß Artikel 2 Satz 2 des Gesetzes vom 27. Juli 1957 zugeleitet mit Schreiben des Chefs des Bundeskanzleramtes vom 15. August 1975 – I/4 – 680 70 – E – Fi 43/75:

Dieser Vorschlag ist mit Schreiben des Herrn Präsidenten der Kommission der Europäischen Gemeinschaften vom 1. August 1975 dem Herrn Präsidenten des Rates der Europäischen Gemeinschaften übermittelt worden.

Die Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses zu dem genannten Kommissionsvorschlag ist vorgesehen.

Der Zeitpunkt der endgültigen Beschlußfassung durch den Rat ist noch nicht abzusehen.

-- Als „Einkommen- oder Körperschaftsteuer“ gilt jede der nachstehend aufgeführten Steuern:

Belgien	Impôt des personnes physiques / Personenbelasting Impôt des personnes morales / Rechtspersonenbelasting Impôt des sociétés / Vennootschapsbelasting
Dänemark	Indkomstskat Selskabsskat
Bundesrepublik Deutschland	Einkommensteuer Körperschaftsteuer
Frankreich	Impôt sur le revenu impôt sur les sociétés
Irland	Income tax Corporation profits tax
Italien	Imposta sul reddito delle persone fisiche Imposta sul reddito delle persone giuridiche
Luxemburg	Impôt sur le revenu des personnes physiques Impôt sur le revenu des collectivités
Niederlande	Inkomstenbelasting Vennootschapsbelasting
Vereinigtes Königreich	Income tax Corporation tax

- Die Bestimmungen der vorliegenden Richtlinie gelten nicht für Dividenden, die erst über eine Investmentgesellschaft oder einen Investmentfonds dem Endempfänger zufließen.

II.

Bestimmungen über die Körperschaftsteuer

Artikel 3

- Jeder Mitgliedstaat wendet auf die Gewinne der Gesellschaften, gleich ob ausgeschüttet oder nicht, einen einzigen Körperschaftsteuersatz an. Dieser Satz (normaler Satz) darf nicht weniger als 45 v. H. und nicht mehr als 55 v. H. betragen.
- Abweichend von Absatz 1 dieses Artikels kann ein Mitgliedstaat in bestimmten Fällen und aus genau bezeichneten wirtschafts-, regional- oder sozialpolitischen Gründen auf Dauer oder für einen begrenzten Zeitraum einen vom normalen Satz abweichenden Satz oder eine völlige Befreiung anwenden.

Wünscht ein Staat von dieser Möglichkeit Gebrauch zu machen, so übermittelt er die beabsichtigten Vorschriften der Kommission, die innerhalb einer Frist von 30 Tagen seit Eingang der Übermittlung ihre Auffassung dem betreffenden Mitgliedstaat bekanntgibt. Dieser setzt die betreffenden Vorschriften nicht vor Ablauf dieser Frist oder vor Bekanntgabe der Auffassung der Kommission in Kraft.

- Vorbehaltlich Artikel 9 Absatz 1 der Entscheidung Nr. 74/120/EWG des Rates vom 18. Februar 1974 zur Erreichung eines hohen Grades an Konvergenz der Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft hindern die Absätze 1 und 2 dieses Artikels nicht, daß ein Mitgliedstaat aus konjunkturpolitischen Gründen zeitlich begrenzte Erhöhungen oder Ermäßigungen der Körperschaftsteuer einführt. Diese Erhöhungen oder Ermäßigungen werden bei der Anwendung von Artikel 8 Absatz 2 nicht berücksichtigt.

III.

Bestimmungen über die Steuergutschrift

Artikel 4

- 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.
- 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.

- 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.

Artikel 5

Die Steuergutschrift wird auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Dividendenempfängers angerechnet. Sie wird ihm von dem diese Steuer erhebenden Mitgliedstaat insoweit ausgezahlt, als sie den Steuerbetrag übersteigt.

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 7

Wird eine Ausschüttung, die keine Dividende im Sinne von Artikel 2 darstellt, von einer Gesellschaft eines Mitgliedstaates an einen Ansässigen eines anderen Mitgliedstaates vorgenommen, so sind die Artikel 4 und 5 anzuwenden, soweit diese Ausschüttung nach den innerstaatlichen Vorschriften des ersterwähnten Staates als eine zur Steuergutschrift berechtigende Dividende angesehen wird.

Artikel 8

1. Jeder Mitgliedstaat setzt den Satz der Steuergutschrift unter Beziehung auf die von den Gesellschaften dieses Staates ausgeschütteten Dividenden fest.
2. Dieser Satz muß in jedem Mitgliedstaat einheitlich sein. Er muß so festgesetzt sein, daß die Steuergutschrift nicht weniger als 45 v.H. und nicht mehr als 55 v.H. der Körperschaftsteuer zum normalen Satz, berechnet von den zur Ausschüttung bestimmten, um die Steuer erhöhten Dividen, beträgt.

Artikel 9

1. Soweit die von einer Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden aus Gewinnen stammen, für die sie nicht der Körperschaftsteuer unterworfen war, erhebt der Mitgliedstaat dieser Gesellschaft eine Ausgleichsteuer in Höhe der auf diese Dividenden entfallenden Steuergutschrift.

Stammen diese Dividenden aus Gewinnen, die einer ermäßigten Besteuerung unterlegen haben, so wird die Ausgleichsteuer ebenfalls erhoben, kann jedoch sinngemäß ermäßigt werden.

2. Den Mitgliedstaaten bleibt es freigestellt, die Ausgleichsteuer nach Absatz 1 auch dann zu erheben, wenn die Dividenden aus Gewinnen stammen, die der Körperschaftsteuer unterlegen haben, aber seit mehr als fünf Jahren zurückgelegt waren.
3. Absätze 1 und 2 sind nicht anwendbar, wenn die innerstaatlichen Vorschriften des betreffenden Mitgliedstaates vorsehen, daß die Ausschüttungen von Dividenden eine Körperschaftsteuervorauszahlung mindestens in Höhe der Steuergutschrift auslösen, sofern die Vorauszahlung nicht erstattungsfähig ist und auf die Körperschaftsteuer nur der Wirtschaftsjahre angerechnet werden kann, die in vorausgegangenen fünf Jahren abgeschlossen sind.
4. Die Ausgleichsteuer oder die Körperschaftsteuervorauszahlung kann, soweit diese nicht tatsächlich auf die Körperschaftsteuer des Wirtschaftsjahres oder der vorangegangenen Wirtschaftsjahre angerechnet worden ist, dem Dividendenempfänger erstattet werden, wenn dieser nicht in den Genuß der Steuergutschrift kommt.

Macht ein Mitgliedstaat von dieser Möglichkeit Gebrauch, so muß die Erstattung gewährt werden, gleichgültig, in welchem Mitgliedstaat der Gemeinschaft der Dividendenempfänger ansässig ist.

Artikel 10

1. Schüttet eine Muttergesellschaft Dividenden, die sie in den seit höchstens fünf Jahren abgeschlossenen Wirtschaftsjahren von einer Tochtergesellschaft aus einem anderen Mitgliedstaat empfangen hat, weiter aus, so wird die Steuergutschrift für die Dividenden der Tochtergesellschaft in die Bemessungsgrundlage der Ausgleichsteuer oder der in Artikel 9 bezeichneten Vorauszahlung der Muttergesellschaft einbezogen und sodann auf die Ausgleichsteuer oder Vorauszahlung angerechnet, ohne daß ein etwaiger Mehrbetrag erstattet wird.
2. Ist eine Gesellschaft eines Mitgliedstaates mit den Dividenden, die sie von einer anderen Gesellschaft des gleichen Staates empfängt und weiterausschüttet, nicht steuerpflichtig, so ist eine der beiden folgenden Regeln anzuwenden:
 - entweder die Regel der Anrechnung gemäß Absatz 1 dieses Artikels; in diesem Fall bleibt dem betreffenden Mitgliedstaat die Möglichkeit vorbehalten, die Anrechnung auch dann

zuzulassen, wenn die Dividenden in Wirtschaftsjahren vereinnahmt worden sind, die seit mehr als fünf Jahren abgeschlossen sind;

- oder, abweichend von Artikel 9 Absätze 1 und 3, keine Erhebung der Ausgleichsteuer oder der Vorauszahlung.

Artikel 11

Soweit die von einer Gesellschaft eines Mitgliedstaates ausgeschütteten Dividenden aus Gewinnen aus seit höchstens fünf Jahren abgeschlossenen Wirtschaftsjahren einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte stammen,

- berechtigen die Gewinne der Betriebsstätte zur Steuergutschrift des Staates, in dem die Betriebsstätte belegen ist; die in Artikel 9 für die Gesellschaft vorgesehenen Regeln sind auf diese Betriebsstätte anzuwenden;
- wird die auf die Gewinne der Betriebsstätte entfallende Steuergutschrift in die Bemessungsgrundlage der in Artikel 9 bezeichneten Ausgleichsteuer oder Vorauszahlung der Gesellschaft einbezogen und auf diese Steuer oder Vorauszahlung angerechnet, ohne daß ein etwaiger Überschuß zu erstatten wäre.

Artikel 12

1. Für die Anwendung dieser Richtlinie gelten die von einer Gesellschaft eines Mitgliedstaates ausgeschütteten Dividenden als stammend aus:

- zuerst den Gewinnen des letzten abgeschlossenen Wirtschaftsjahres, die zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung berechtigen, wobei sich der den Gewinnen aus nationalen Quellen, den Dividenden von Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten und den Gewinnen aus in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten zuzurechnende Anteil nach der Verhältnisregel bestimmt;
- alsdann gegebenenfalls den Gewinnen aus seit höchstens fünf Jahren abgeschlossenen Wirtschaftsjahren, die zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung berechtigen, wobei sich der den Gewinnen aus nationalen Quellen, den Dividenden von Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten und den Gewinnen aus in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten zuzurechnende Anteil nach der Verhältnisregel nach dem Gesamtbetrag dieser Gewinne und Dividenden bestimmt;
- alsdann gegebenenfalls, Gewinnen aus nationalen Quellen aus seit mehr als fünf Jahren abgeschlossenen Wirtschaftsjahren, wenn diese Gewinne zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung berechtigen;

— schließlich, gegebenenfalls, anderen Quellen.

2. Im Sinne dieses Artikels bedeutet der Ausdruck „Gewinne, die zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung berechtigen“ Gewinne, die im Falle ihrer Ausschüttung nicht die Ausgleichsteuer auslösen würden oder für die im Falle ihrer Ausschüttung die in Artikel 9 Absatz 3 bezeichnete Körperschaftsteuervorauszahlung tatsächlich auf die Steuer des Wirtschaftsjahres oder der Steuer vorangegangener Wirtschaftsjahre angerechnet würde, sowie die in den Artikeln 10 und 11 bezeichneten Gewinne.

Artikel 13

1. Vorbehaltlich der Absätze 3 und 4 dieses Artikels fallen die Fiskalkosten der Steuergutschrift dem Mitgliedstaat der dividendenausschüttenden Gesellschaft zur Last.
2. Absatz 1 ist auch anwendbar, wenn der Dividendenempfänger eine Einrichtung von öffentlichem Interesse ist, die nicht in den Genuß der Steuergutschrift kommt.
3. Wenn eine Muttergesellschaft eines Mitgliedstaates von einer Tochtergesellschaft eines anderen Mitgliedstaates empfangene Dividenden weiterausschüttet, zahlt der Staat der Tochtergesellschaft dem Staat der Muttergesellschaft den Betrag der auf die Dividenden der Tochtergesellschaft entfallenden Steuergutschrift.

Diese Zahlung darf nicht höher sein als der Betrag, der sich aus der Anwendung des Satzes der Steuergutschrift auf die Dividenden der Tochtergesellschaft ergäbe, der bei der Weiterausschüttung im Staat der Muttergesellschaft gilt.

4. Wenn eine Gesellschaft eines Mitgliedstaates Dividenden aus Gewinnen einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte ausschüttet, zahlt der Staat, in dem die Betriebsstätte belegen ist, dem Staat der Gesellschaft den Betrag der auf diese Gewinne entfallenden Steuergutschrift.

Diese Zahlung darf nicht höher sein als der Betrag, der sich aus der Anwendung des Satzes der Steuergutschrift auf die Betriebsättengewinne ergäbe, der bei der Ausschüttung im Staat der Gesellschaft gilt.

5. Die Mitgliedstaaten können die Fiskalkosten der Steuergutschrift im Rahmen bilateraler Vereinbarungen, abweichend von den Absätzen 1 bis 4 dieses Artikels, unter sich aufteilen, jedoch unter der Voraussetzung, daß die in dieser Richtlinie festgelegten Rechte der Dividendenempfänger in keiner Weise beeinträchtigt werden.

IV.

Bestimmungen über die Quellensteuer auf Dividenden

Artikel 14

1. Vorbehaltlich der Steuerabkommen zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern erhebt jeder Mitgliedstaat eine Quellensteuer von 25 v.H. auf die von den Gesellschaften dieses Staates ausgeschütteten Dividenden.
2. Abweichend von Absatz 1 dieses Artikels erhebt kein Mitgliedstaat eine Quellensteuer auf eine von einer Tochtergesellschaft an eine Muttergesellschaft eines Mitgliedstaates ausgeschüttete Dividende.
3. Abweichend von Absatz 1 können die Mitgliedstaaten von der Erhebung der Quellensteuer auf die an ihre Ansässigen ausgeschütteten Dividenden absehen,
 - wenn Name und Anschrift des Empfängers sowie der empfangene Dividendenbetrag automatisch der Steuerverwaltung mitgeteilt werden
 - oder wenn das Gesellschaftskapital der ausschüttenden Gesellschaft durch Namenstitel repräsentiert wird.

Artikel 15

Wenn der Mitgliedstaat einer ausschüttenden Gesellschaft eine Quellensteuer auf eine Ausschüttung erhebt, die nicht Dividende im Sinne von Artikel 2 ist, so sind die Bestimmungen dieser Richtlinie über die Quellensteuer auf Dividenden gleichfalls anzuwenden.

Artikel 16

1. Die in Artikel 14 vorgesehene Quellensteuer wird auf die auf die Dividenden entfallende Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Empfängers angerechnet.

Die Quellensteuer wird dem Empfänger durch den Mitgliedstaat, der die im vorstehenden Unterabsatz bezeichnete Steuer erhoben hat, erstattet soweit sie diese Steuer übersteigt oder wenn eine solche Steuerschuld nicht entstanden ist.

2. Abweichend von Absatz 1 dieses Artikels erstattet ein Mitgliedstaat die Quellensteuer nicht an eine Körperschaft, die in diesem Mitgliedstaat nicht der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegt, wenn eine solche Erstattung nicht im Einklang mit dem Grundsatz der Steuerneutralität stünde.

Der Rat wird mit qualifizierter Mehrheit auf Vorschlag der Kommission, falls erforderlich, die notwendigen Maßnahmen zur Durchführung dieser Bestimmung erlassen.

Artikel 17

1. Soweit die von einem Mitgliedstaat erhobene Quellensteuer in einem anderen Mitgliedstaat angerechnet oder erstattet wird, gewährt der erhebende Staat die Quellensteuer dem anderen Staat zurück.
2. Absatz 1 dieses Artikels ist auch dann anzuwenden, wenn die Einkommen- oder Körperschaftsteuer als mit der Quellensteuer abgegolten gilt.
3. Die Mitgliedstaaten können den Betrag der Quellensteuer im Rahmen bilateraler Vereinbarungen abweichend von Absatz 1 dieser Bestimmungen unter sich aufteilen, vorausgesetzt jedoch, daß die in dieser Richtlinie festgelegten Rechte der Dividendenempfänger in keiner Weise beeinträchtigt werden.

V.

Gemeinsame Bestimmungen für die Steuergutschrift und die Quellensteuer auf Dividenden

Artikel 18

Die Bestimmungen dieser Richtlinie hindern nicht, daß ein Mitgliedstaat aufgrund einer innerstaatlichen Vorschrift aus Vereinfachungsgründen in geringfügigen Fällen von der Erstattung der Steuergutschrift oder der Quellensteuer absieht.

Artikel 19

Die Bestimmungen dieser Richtlinie hindern nicht, daß ein Mitgliedstaat die Anrechnung oder Erstattung der Steuergutschrift oder Quellensteuer aufgrund einer innerstaatlichen Vorschrift zur Verhinderung unberechtigter Vorteile dem Dividendenempfänger verweigert.

VI.

Übergangsbestimmungen

Artikel 20

1. Schüttet eine Muttergesellschaft nach dem in Artikel 22 bezeichneten Zeitpunkt eine von einer Tochtergesellschaft vor diesem Zeitpunkt empfangene Dividende weiter aus, so bleibt es dem Staat der Muttergesellschaft unbenommen, die in Artikel 9 Absatz 1 bezeichnete Ausgleichsteuer zu erheben.

Artikel 10 Absatz 1 und Artikel 13 Absatz 3 sind nur anwendbar, wenn zwischen dem Mitgliedstaat der Muttergesellschaft und dem Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft eine bilaterale Vereinbarung getroffen wird.

2. Schüttet eine Gesellschaft eines Mitgliedstaates nach dem in Artikel 22 bezeichneten Zeitpunkt Gewinne aus, die in einer Betriebsstätte vor diesem Zeitpunkt erzielt worden sind, so bleibt es dem Staat der Gesellschaft unbenommen, die in Artikel 9 Absatz 1 bezeichnete Ausgleichsteuer zu erheben.

Artikel 11 und Artikel 13 Absatz 4 sind nur anwendbar, wenn zwischen dem Mitgliedstaat der Gesellschaft und dem Mitgliedstaat, in dem die Betriebsstätte belegen ist, eine bilaterale Vereinbarung getroffen wird.

3. Die Mitgliedstaaten übermitteln der Kommission innerhalb einer Frist von drei Monaten seit dem Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Richtlinie die in Artikel 3 Absatz 2 Unterabsatz 1 bezeichneten Vorschriften, die zu diesem Zeitpunkt in Kraft sind.

Die Kommission gibt ihre Auffassung zu diesen Vorschriften den betreffenden Mitgliedstaaten innerhalb einer Frist von 60 Tagen seit der Übermittlung bekannt.

VII.

Schlußbestimmungen

Artikel 21

Vorbehaltlich Artikel 92 des EWG-Vertrages darf eine Dividende, die einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Person von einer Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaates zufließt, in dem erstgenannten Staat steuerlich nicht ungünstiger behandelt oder, mit Ausnahme für die Zwecke der Artikel 13 oder 17, keiner schärferen steuerlichen Obliegenheit unterworfen werden, als wenn die Dividende von einer Gesellschaft des erstgenannten Mitgliedstaates ausgeschüttet worden wäre.

Artikel 22

1. Die Mitgliedstaaten setzen die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften in Kraft, um dieser Richtlinie spätestens bis zum 1. Januar des dritten dem Jahre ihrer Annahme folgenden Jahres nachzukommen und unterrichten die Kommission unverzüglich hiervon.
2. Die Mitgliedstaaten sorgen dafür, daß der Kommission der Wortlaut der wichtigsten innerstaatlichen Vorschriften mitgeteilt wird, die sie auf dem unter diese Richtlinie fallenden Gebiet erlassen.

Artikel 23

Die Richtlinie ist an alle Mitgliedstaaten gerichtet.

Begründung**I. ALLGEMEINE ERWÄGUNGEN**

1. Die Notwendigkeit, die Körperschaftsteuersysteme und die Quellensteuern auf Dividenden zu harmonisieren, ist von den Organen der Gemeinschaft wiederholt herausgestellt worden. In seiner Entschließung vom 22. März 1971 über die stufenweise Errichtung der Wirtschafts- und Währungsunion hat der Rat entschieden, daß die Harmonisierung in diesen Bereichen bereits im Verlauf der ersten Stufe verwirklicht werden sollte.

2. Die hier gegenwärtig bestehenden Unterschiede zwischen den nationalen Regelungen stehen dem freien Kapitalverkehr entgegen, der eines der grundlegenden Anliegen des Vertrages ist. Der internationale Dividendenfluß wird durch eine Reihe von Diskriminierungen, Doppelbesteuerungen und umständlichen Verwaltungsformalitäten behindert, die zur Abkapselung der Finanzmärkte beitragen. Darüberhinaus können einige Steuervorschriften zu anomalen Kapitalbewegungen führen, die auf rein steuerlichen Gründen und nicht auf den herkömmlichen finanziellen Erwägungen beruhen.

3. Die Notwendigkeit zum Handeln ergibt sich auch im Hinblick auf die Steuerneutralität der Wettbewerbsbedingungen. Unter diesem Blickwinkel ist es erforderlich, das Steuergelände für die Unternehmensgewinne abzubauen. Die Einführung eines gemeinschaftlichen Körperschaftsteuersystems wäre ein erster Schritt auf diesem Weg.

A. KÖRPERSCHAFTSTEUER

4. Die bisherigen Untersuchungen haben gezeigt, daß die Auswahl nur zwischen zwei Systemen getroffen werden kann, dem sog. „klassischen“ System, das die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der Dividenden ungeschmälert bestehen läßt, und dem Anrechnungssystem, das die Doppelbelastung durch eine Steuergutschrift an den Dividendenempfänger abmildert. Diese Gutschrift, die einem Teil der Körperschaftsteuer entspricht, kann von der Steuer des Dividendenempfängers abgezogen werden.

Die Kommission hat sich schließlich nach langen Untersuchungen und zahlreichen Konsultationen für ein Teilanrechnungssystem entschieden, obwohl ein solches System im internationalen Bereich technische Schwierigkeiten aufwirft.

Diese Probleme dürften aber lösbar sein, so daß die Wahl dieses Systems sich durch Vorteile unter verschiedenen Aspekten rechtfertigt:

1. Neutralität für die verschiedenen Formen der Unternehmensfinanzierung

5. Das klassische System, das von der Körperschaftsteuer nicht entlastet, hat die Tendenz, von Aus-

schüttungen abzuhalten und begünstigt damit die Selbstfinanzierung der Unternehmen gegenüber der Finanzierung aus Quellen außerhalb des Unternehmens. Unter den Finanzierungsquellen außerhalb des Unternehmens begünstigt das System zudem die Anleihefinanzierung gegenüber der Kapitalerhöhung durch Ausgabe neuer Aktien, da die Zinsen anders als bei Dividenden vom Gewinn abzugsfähig sind. Das Anrechnungssystem neigt dagegen dazu, die Ausschüttung zu erleichtern und die Behandlung von Anleihefinanzierung und Kapitalerhöhung anzunähern.

6. Darüber hinaus beschränkt das klassische System mit der Begrenzung der Ausschüttung die Neuinvestition über den Kapitalmarkt in ertragsaussichtreichen Unternehmen, entzieht so die Investitionen der Marktkontrolle und wirkt somit einer optimalen Zuteilung der Investitionsmittel entgegen.

7. Der Anreiz zur Selbstfinanzierung ist nicht notwendigerweise unter allen Umständen negativ zu bewerten. Dennoch glaubt die Kommission, daß auf die Dauer die Wahl der Finanzierungsform nicht von steuerlichen Erwägungen beeinflusst werden sollte.

2. Neutralität für die verschiedenen Rechtsformen der Unternehmen

8. Einzelunternehmen sind in allen Mitgliedstaaten und Personengesellschaften in den meisten von ihnen nicht der Körperschaftsteuer unterworfen, sondern ihre Gewinne werden direkt beim Unternehmer bzw. den Mitunternehmern besteuert.

Unternehmer mit hohen Gewinnen geraten dabei häufig in die Nähe des Höchstsatzes der progressiven Einkommensteuer, der im klassischen System vielfach erheblich über dem Körperschaftsteuersatz liegen dürfte.

Je weiter die Sätze beider Steuern auseinanderfallen, um so stärker werden diese Unternehmen für den nicht ausgeschütteten Gewinn gegenüber den Körperschaften benachteiligt. (Umgekehrt sind die Körperschaften für den ausgeschütteten Gewinn im Nachteil).

Da im Anrechnungssystem der Körperschaftsteuersatz höher als im klassischen System sein dürfte (s. 4. unten), liegen die beiden Sätze im Anrechnungssystem weniger weit auseinander. Das Anrechnungssystem wirkt daher neutraler.

3. Steuergerechtigkeit

9. Unter dem Blickwinkel der Steuergerechtigkeit ist folgendes zu bedenken:

Das klassische System hat aufgrund seiner Doppelbelastung für die Dividenden die Wirkung, daß

Aktionäre mit geringem persönlichen Einkommensteuersatz einer relativ hohen Körperschaftsteuerlast ausgesetzt sind im Vergleich zu den Aktionären mit hohem persönlichen Einkommensteuersatz. Unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit wird diese Steuerlast vielfach als zu hoch erscheinen; sie wird im Anrechnungssystem vermindert.

Im klassischen System liegt das Interesse der Großaktionäre, die häufig die Ausschüttungspolitik der Gesellschaften bestimmen, weit stärker in der Selbstfinanzierung als in der Ausschüttung, die sie steuerlich zuviel kosten würde. Das klassische System wirkt daher zu ihrem Vorteil, wenn die Gewinne zurückbehalten werden.

Andererseits ist die unter Umständen übersetzte Selbstfinanzierung im klassischen System für die Kleinaktionäre nachteilig, die stärker an dem Barertrag aus ihren Aktien interessiert sind. Daraus folgt, daß das Anrechnungssystem, das tendenziell zur Ausschüttung anreizt und die wirtschaftliche Doppelbelastung abmildert, den Nachteil der kleinen Aktionäre verringert.

4. Steuerilucht für große Steuerpflichtige

10. Da das klassische System keine Steuererleichterung für den ausgeschütteten Gewinn gewährt, ist der – gleichermaßen auf den nicht ausgeschütteten wie auf den ausgeschütteten Gewinn anwendbare – Körperschaftsteuersatz bei gleichem Steueraufkommen hier geringer als im Anrechnungssystem. Liegt im klassischen System der Körperschaftsteuersatz erheblich unter dem Höchstsatz der persönlichen Einkommensteuer, so entsteht daraus für große Steuerpflichtige ein Anreiz, ihre nicht zum Verbrauch bestimmten Einkünfte in einer von ihnen beherrschten und ausschließlich zu diesem Zweck gegründeten Gesellschaft zu vereinnahmen. Die Einkünfte werden in der Gesellschaft belassen, so daß sie nur zum Satz der Körperschaftsteuer besteuert werden. Das Anrechnungssystem mit seinem höheren Körperschaftsteuersatz verringert diesen Anreiz für große Steuerpflichtige zu solchen steuerlichen Gestaltungen.

5. Entwicklung des Aktienmarktes

11. Auf die Dauer dürfte die Entwicklung des Aktienmarktes zunehmend davon abhängen, ob es gelingen wird, mittlere und sogar kleine Sparer an den Aktienmarkt heranzuführen. Diese Entwicklung kann gebremst werden, wenn die Steuerregelungen Dividendenausschüttungen behindern und Aktionäre mit vergleichsweise geringem Steuersatz benachteiligen. Auf diesem Hintergrund ist das Anrechnungssystem eher geeignet, neue Sparer-schichten an den Aktienmarkt heranzuführen.

12. Es trifft zu, daß das klassische System verhältnismäßig einfach wirkt und im internationalen Bereich weitestgehend Verzerrungen vermeidet. Darin

liegt sein größter Vorzug. Im Anrechnungssystem muß zur Vermeidung von Verzerrungen sichergestellt werden, daß alle Aktionäre ein und derselben Gesellschaft, gleichgültig in welchem Mitgliedstaat sie ansässig sind, die gleiche Steuergutschrift auf die Dividendenausschüttung der Gesellschaft erhalten. Die Weiterleitung der Steuergutschrift über die nationalen Grenzen hinweg kann daher auf technische Schwierigkeiten stoßen, namentlich wenn die Dividenden erst über eine Muttergesellschaft den endgültigen Aktionär erreichen.

Die Kommission ist jedoch der Meinung, daß ihre Vorschläge geeignet sind, diese Komplikationen hinreichend zu verringern, so daß sie durch die Vorteile des Systems weitgehend ausgeglichen werden.

B. QUELLENSTEUER AUF DIVIDENDEN

13. Im Anrechnungssystem spielt die Steuergutschrift an den Dividendenempfänger bereits die Rolle einer Quellensteuer; sie hat die steuersichernde Wirkung einer Vorauszahlung auf die endgültige Steuer des Dividendenempfängers. Daher stellt sich die Frage, ob es im vorgesehenen Anrechnungssystem noch zusätzlich einer Quellensteuer bedarf.

Nach Auffassung der Kommission ist eine solche Quellensteuer zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung unerlässlich. Die Steuergutschrift, wie sie in Artikel 8 vorgesehen ist, entspricht einem Quellenabzug von etwa einem Drittel des steuerpflichtigen Einkommens; sie ist zur Sicherung der Steuergerechtigkeit unzulänglich, da viele Aktionäre einem erheblich höheren persönlichen Einkommensteuersatz unterliegen. Zu einem Zeitpunkt, in dem der Kampf gegen die Steuerflucht ein wichtiges Anliegen der Gemeinschaft ist, ist es unerlässlich, die Steuersicherung an der Quelle zu erhöhen. Daher schlägt die Kommission die Einführung einer Quellensteuer von 25 v. H. auf die Dividende vor, womit die gesamte Quellensteuer auf ca 50 v. H. angehoben wird.

II. KOMMENTARE ZU EINIGEN ARTIKELN

Artikel 2

14. Die ersten drei Begriffsbestimmungen beziehen sich auf den Vorschlag der Richtlinie „Mutter- und Tochtergesellschaften“ und die vierte auf den Vorschlag der Richtlinie „Fusionen“.

15. Die Begriffsbestimmung von „Gesellschaft eines Mitgliedstaates“ schließt solche Gesellschaften aus, die nicht der Körperschaftsteuer in einem Mitgliedstaat unterliegen.

16. Die Übernahme der Begriffsbestimmung „Muttergesellschaft“ aus der „Mutter-Tochterrichtlinie“ bedeutet, daß, wenn ein Staat von der dort vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch macht, seinen Gesellschaften auch bei einer geringeren Beteiligung

als 20 v. H. als Muttergesellschaft zu behandeln, diese Begriffsbestimmung des internen Rechts den Vorrang hat. Die Bestimmungen der jetzigen Richtlinie für Mutter-Tochtergesellschaften sind dann anzuwenden.

17. Die hier gegebene Begriffsbestimmung für Dividende zielt darauf ab, alle darunter fallenden Zahlungen nach dieser Richtlinie zu behandeln. Die Begriffsbestimmung nimmt namentlich Liquidationsausschüttungen aus, weil ihre steuerliche Behandlung von Staat zu Staat zu unterschiedlich ist. Den Mitgliedstaaten bleibt es gleichwohl überlassen, die Steuergutschrift auch für Ausschüttungen zu gewähren, die nicht unter die harmonisierte Begriffsbestimmung fallen. Ein dertartiger Spielraum für die Mitgliedstaaten dürfte kaum ernsthafte Verzerrungen nach sich ziehen.

18. Absatz 2 von Artikel 2 hat den Zweck, den Mitgliedstaaten die Freiheit zu lassen, die Probleme bei Dividenden, die Finanzierungsgesellschaften, etwa Investmentfonds, durchlaufen, selbst zu regeln, bis eine harmonisierte Regelung für dieses Gebiet getroffen wird. Seit jeher wurde davon ausgegangen, daß die Steuerregelung für Kapitaleinkünfte, gleich ob Dividenden oder Zinsen, die von diesen Finanzierungsstellen vereinnahmt und weiter ausgeschüttet werden, technisch erst dann, und zwar in einer gesonderten Richtlinie, getroffen werden kann, wenn die zugrunde liegenden Harmonisierungsprinzipien festgelegt sind.

Artikel 3

19. Die Einführung eines gemeinsamen Anrechnungssystems erfordert aus Gründen der Steuerneutralität, daß die Sätze der Körperschaftsteuer und der Steuergutschriften (Artikel 8) von einem Staat zum anderen nicht zu stark voneinander abweichen. Absatz 1 hat den Zweck, den allenfalls hinnehmbaren Unterschied festzulegen und stellt das Prinzip eines einzigen Körperschaftsteuersatzes auf ¹⁾.

20. Absatz 2 beläßt den Staaten die Freiheit, in bestimmten Fällen, nach Konsultation der Kommission, einen abweichenden Körperschaftsteuersatz oder sogar eine völlige Befreiung anzuwenden. Für die Fälle, in denen vor dem Inkrafttreten des gemeinsamen Systems bereits besondere Körperschaftsteuersätze bestehen, ist in Artikel 20 ein entsprechendes Informationsverfahren vorgesehen.

21. Absatz 3 gibt die Freiheit, den Körperschaftsteuersatz aus konjunkturpolitischen Gründen zu erhöhen oder zu ermäßigen.

Artikel 4

22. Absatz 1 stellt das Prinzip der Steuergutschrift auf und bestimmt die Voraussetzungen, die der Dividendenempfänger für die Berechtigung zur Steuergutschrift zu erfüllen hat.

Obwohl Absatz 1 die Steuerpflicht des Empfängers fordert, erscheint es vertretbar, den Mitgliedstaaten die Freiheit zu belassen, die Steuergutschrift auch nicht mit den Dividenden steuerpflichtigen Einrichtungen zu gewähren, sofern diese Einrichtungen von öffentlichem Interesse sind (z. B. mildtätige Einrichtungen, Pensionsfonds, Gewerkschaften).

Um Verzerrungen zu vermeiden, darf die Steuergutschrift, sofern sie gewährt wird, nicht auf Dividenden aus nationalen Quellen beschränkt werden. Absatz 2 legt diese Grundsätze fest.

Artikel 5

23. Dieser Artikel stellt das Prinzip auf, daß die Steuergutschrift von dem Mitgliedstaat gewährt wird, dessen Einkommen- oder Körperschaftsteuer der Dividendenempfänger unterliegt. Die Berechtigung dieses Staates zum Fiskalausgleich gegenüber dem Quellenstaat ist in Artikel 13 niedergelegt.

Beispiel:

Angenommen, einer Dividende von 100 sei eine Steuergutschrift von 50 zugeordnet. Die steuerpflichtige Einnahme ist 150. Ist der Steuersatz des Empfängers 40 v. H., so beträgt die Steuer:

1) Die gegenwärtig in den Mitgliedstaaten in Kraft befindlichen Normalsätze der Körperschaftsteuer sind:

Belgien:	42 v. H. (ab Steuerjahr 1976, d. h. für die Einkünfte aus 1975: 48 v. H.)
Dänemark:	37 v. H.
Bundesrepublik Deutschland:	— nicht ausgeschüttete Gewinne: 51 v. H. — ausgeschüttete Gewinne: 15 v. H. (Nominalsatz) 23,44 v. H. (echter Satz) Seit einigen Jahren werden diese Sätze um 3 v. H. „Ergänzungsabgabe“ erhöht. Diese gilt noch für 1975 und 1976 und erhöht die oben bezeichneten Sätze auf 52,33 v. H. bzw. 24,55 v. H.
Frankreich:	50 v. H.
Irland:	Es werden gegenwärtig zwei Steuerarten auf die Unternehmensgewinne erhoben: — die corporation profits tax: 23 v. H. — die income tax: 35 v. H. Da der Betrag der profits tax von den Besteuerungsgrundlagen der income tax abzugsfähig ist, beträgt der Gesamtsatz der beiden Steuern ungefähr 50 v. H. Die beiden Steuerarten werden demnächst durch eine einzige corporation tax ersetzt.
Italien:	25 v. H. (35 v. H. für die Jahre 1974 und 1975)
Luxemburg:	40 v. H. (für Einkünfte ab 1 312 000 fr.)
Niederlande:	48 v. H.
Vereinigtes Königreich:	52 v. H.

60 — 50 = 10. Ist der Steuerbetrag geringer als 50, so erhält der Empfänger den Unterschiedsbetrag zwischen der Steuergutschrift und dem Steuerbetrag ausgezahlt. Erreicht der Dividendenempfänger nicht das Mindesteinkommen, auf das der Steuertarif angewendet wird, so wird ihm die Steuergutschrift in voller Höhe ausgezahlt.

Artikel 7

24. Dieser Artikel bezweckt, daß die Steuergutschrift auch dann gewährt wird, wenn der ausgeschüttete Gewinn keine Dividende im Sinne von Artikel 2 darstellt, aber nach dem internen Recht des Quellenstaates als solche behandelt wird.

Artikel 8

25. Dieser Artikel steht in engem Zusammenhang mit Artikel 3. Er legt die hinnehmbaren Unterschiede zwischen den Steuergutschriften fest, indem er sie auf den Normalsatz der Körperschaftsteuer bezieht.

26. Die Formulierung in Absatz 2 zielt nicht nur auf den Fall ab, in dem ein zum normalen Satz besteufter Gewinn ausgeschüttet wird, sondern auch auf die Fälle, in denen der auf den ausgeschütteten Gewinn angewendete Körperschaftsteuersatz höher als der normale Satz war oder in denen eine Ausgleichsteuer erhoben worden ist ²⁾.

27. Zur Ermittlung des auf den Dividendenbetrag anzuwendenden Steuergutschriftsatzes kann nach der folgenden Formel verfahren werden:

$$100 - \frac{a}{100} \times b$$

a = der Normalsatz (Prozentsatz) der Körperschaftsteuer nach Artikel 3 Absatz 1;

b = der Satz, der sich nach Artikel 8 Absatz 2 ergibt.

Beispiel:

Normalsatz der Körperschaftsteuer = 45 v. H.
Satz nach Artikel 8 Absatz 2 = 55 v. H.

Auf die Dividenden anzuwendender Satz:

$$100 - \frac{45}{100} \times 55 = 45 \text{ v. H.}$$

Wenn der Dividendenbetrag 550 ist, dann ist die sich darauf beziehende Steuergutschrift 45 v. H. von 550 = 247,5.

Ausgeschütteter Gewinn	1000
Körperschaftsteuer (45 v. H.)	450
Dividende	550

Steuerguthaben 55 v. H. von 450 = 247,5.

Artikel 9

28. Absätze 1 und 3 haben den Zweck, die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung auf den Fall zu beschränken, in dem tatsächlich eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung eintritt. Da die Technik der variablen Steuergutschrift unpraktisch und deshalb verworfen worden ist, muß auf der Ebene der ausschüttenden Gesellschaft eine Ausgleichsteuer erhoben werden, die die Steuergutschrift neutralisiert, wenn die Dividenden nicht der Körperschaftsteuer unterlegen haben. Dies wird in Frankreich mit dem „précompte“ erreicht. Entsprechend ist zu verfahren, wenn der Gewinn nur einer ermäßigten Besteuerung unterlegen hat.

29. Die Erhebung einer besonderen Ausgleichsteuer ist jedoch nicht erforderlich, wenn – wie im Vereinigten Königreich – die Gesetzgebung vorsieht, daß jede Dividendenausschüttung eine Körperschaftsteuervorauszahlung in Höhe der Steuergutschrift auslöst. Damit diese Vorauszahlung tatsächlich den Zweck einer Ausgleichsteuer erfüllt, darf sie überdies – wie im Vereinigten Königreich – nicht erstattungsfähig sein.

30. Absatz 4 räumt den Staaten die Freiheit ein, die Ausgleichsteuer zu erstatten, wenn der Empfänger nicht in den Genuß der Steuergutschrift kommt. In einem solchen Fall erscheint die Ausgleichsteuer nicht notwendig.

Artikel 10

31. Absatz 1 bezieht sich auf das Verhältnis von Mutter-Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten. Das Prinzip der Nichtdiskriminierung verlangt, daß direkte und indirekte Aktionäre gleich behandelt werden. Das bedeutet, daß die Steuergut-

²⁾ Die gegenwärtigen Sätze der Steuergutschriften und die Prozentsätze, mit denen diese Entlastung von der Körperschaftsteuer entsprechend Artikel 8 Absatz 2 gewährt, sind in den Mitgliedstaaten, die bereits ein Anrechnungssystem praktizieren, folgende:

Belgien: 45 v. H. der Nettodividende (brutto minus Quellenabzug), das entspricht 36 v. H. der Bruttodividende, 49,52 v. H. des Betrages der Körperschaftsteuer. Diese Gutschrift kann nur auf den Teil der Steuer angerechnet werden, der sich auf die Dividende bezieht. Sie ist nicht erstattungsfähig.

Frankreich: 50 v. H. der Dividende, das entspricht 50 v. H. der Körperschaftsteuer.

Irland: Unter dem neuen Körperschaftsteuersystem ist eine Steuergutschrift von 7/13 der Dividende, das entspricht 53,85 v. H. der Körperschaftsteuer, vorgesehen. Das augenblickliche System kommt auf andere Weise zum fast gleichen Ergebnis.

Großbritannien: 7/13 der Dividende. Vorher 33/67 der Dividende, das entspricht 45,47 v. H. der Körperschaftsteuer.

schrift auf die Dividenden einer Tochtergesellschaft an die Aktionäre der Muttergesellschaft weitergeleitet werden muß, wenn diese die Dividenden weiter ausschüttet. Da die Technik einer variablen Steuergutschrift nicht praktikabel ist, erhält der Aktionär der Muttergesellschaft die Steuergutschrift zum Satz des Staates der Muttergesellschaft. Um dieses Resultat zu erreichen, muß auf der Ebene der Muttergesellschaft ein Ausgleichsmechanismus eingreifen. Dazu wird bei Weiterausschüttung der Dividenden durch die Muttergesellschaft auf die Ausgleichsteuer oder die Körperschaftsteuervorauszahlung des Staates der Muttergesellschaft die Steuergutschrift auf die Dividenden der Tochtergesellschaft angerechnet.

Beispiel:

Angenommen, eine Dividende von 100 sei von einer Tochtergesellschaft mit einer Steuergutschrift von 41 ausgeschüttet und werde von der Muttergesellschaft weiter ausgeschüttet. Beträgt die Steuergutschrift im Staat der Mutter 50 v. H., so ergibt sich folgende Rechnung:

Bemessungsgrundlage der Ausgleichsteuer	100 + 41 = 141
Bruttobetrag der Ausgleichsteuer	
33 $\frac{1}{3}$ v. H. ³⁾	= 47
anzurechnende Steuergutschrift	= 41
zu zahlende Ausgleichsteuer	= 6

Die Muttergesellschaft, die 100 empfangen hat, hat also 6 zu zahlen und schüttet eine Dividende von 94 weiter aus, der eine Steuergutschrift von 50 v. H. = 47 zugeordnet ist. Der steuerpflichtige Gesamtbetrag des Aktionärs der Muttergesellschaft ist also: 94 + 47 = 141.

Ein direkter Aktionär der Tochtergesellschaft würde 100 und eine Steuergutschrift von 41 erhalten. Sein Gesamtbetrag wäre mithin ebenfalls 141. Der Grundsatz der Nichtdiskriminierung ist mithin gewahrt.

Ist der Satz der Steuergutschrift im Staat der Tochtergesellschaft höher als im Staat der Mutter, so würde es die Logik des Systems erfordern, daß der Mehrbetrag an die Muttergesellschaft ausgezahlt würde. Ein derartiger Mechanismus würde indessen praktische Schwierigkeiten mit sich bringen, daher wird in Abweichung vom Grundsatz der Nichtdiskriminierung eine solche Erstattung versagt.

Da zwischen den Zeitpunkten des Empfangs der Dividenden von den Tochtergesellschaften und ihrer Weiterausschüttung ein längerer Zeitraum verstreichen kann, kann die Bestimmung der Herkunft der Ausschüttungen der Muttergesellschaft zu Komplikationen führen (s. Artikel 12). Zur Vermeidung übergroßer Komplikationen wird die Anrechnung der Steuergutschrift auf die Ausgleichsteuer beschränkt auf die Weiterausschüttung der Gewinne aus den letzten fünf Jahren.

32. Absatz 2, der sich auf das Verhältnis von Mutter- und Tochtergesellschaften ein und desselben Mitgliedstaates bezieht, stellt die Mitgliedstaaten von der Verpflichtung zu diesem Ausgleichsmechanismus frei. Dieser ist entbehrlich, weil es keine unterschiedlichen Steuergutschriftsätze gibt.

Artikel 11

33. Dieser Artikel paßt die Regeln des Artikels 10, Absatz 1 für Tochtergesellschaften entsprechend für Betriebsstätten an. Die Gewinne einer Betriebsstätte werden so behandelt, als ob sie unverzüglich ausgeschüttet worden wären, was die folgenden Konsequenzen hat:

- der Betriebsstättenstaat gewährt die Steuergutschrift für diese Gewinne;
- der Staat der Gesellschaft wendet den Mechanismus der Ausgleichsteuer mit Anrechnung, wie für Tochterdividenden dargelegt, an (mit der gleichen Beschränkung auf fünf Jahre).

Werden die Gewinne der Betriebsstätte nach dem Recht des Belegenheitsstaates nicht besteuert, so erhebt dieser Staat die Ausgleichsteuer oder Körperschaftsteuervorauszahlung gemäß Artikel 9. Indessen kann dies erst geschehen, wenn das Stammhaus in seinem Staat die Gewinne ausgeschüttet hat.

Artikel 12

34. Dieser Artikel legt die Regeln fest, nach denen sich die Herkunft der als Dividenden ausgeschütteten Beträge bestimmt, damit die Mechanismen der Ausgleichsteuer und Anrechnung nach den Artikeln 10 und 11 zutreffend angewendet und die Ansprüche auf Fiskalausgleich gegenüber anderen Mitgliedstaaten nach Artikel 13 bestimmt werden können.

Der Artikel geht von dem Prinzip aus, daß zuerst die zur Steuerentlastung berechtigenden Gewinne als ausgeschüttet gelten sollen. Diese Lösung ist für die Gesellschaften am günstigsten, weil sie die Zahl der Fälle, in denen Ausgleichsteuer zum vollen Satz zu erheben wäre, aufs äußerste begrenzt; sie wurde gewählt, namentlich damit Gesellschaften mit erheblichen Gewinnen aus Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten in Drittstaaten nicht zu sehr benachteiligt werden.

Im übrigen wird zwischen Gewinnen aus dem Staat der ausschüttenden Gesellschaft und Gewinnen aus anderen Mitgliedstaaten nicht unterschieden, sofern beide zur Steuerentlastung berechtigen. Sie werden

³⁾ Die Ausgleichsteuer muß gleich der Steuergutschrift sein. Beträgt diese 50 v. H. der Dividende, so entspricht sie 33 $\frac{1}{3}$ v. H. von dem Gesamtbetrag aus Dividende und Steuergutschrift.

sämtlich zusammengerechnet und gelten als ausgeschüttet ausschließlich nach der Verhältnisregel. Um indessen die Berechnungen möglichst gering zu halten, werden die Gewinne des letzten Wirtschaftsjahres vor den zunächst in Rücklage gestellten Gewinnen als ausgeschüttet angesehen.

Artikel 13

35. Dieser Artikel legt fest, daß der Quellenstaat die Fiskalkosten der Steuergutschrift tragen soll und daß Fiskalausgleich zwischen den Staaten stattfindet. Wenn indessen zwei Mitgliedstaaten bilateral vereinbaren, die Fiskalkosten untereinander aufzuteilen, dann bestehen dagegen von Seiten der Gemeinschaft keine Bedenken, vorausgesetzt, daß dadurch die Berechtigung des Aktionärs zur vollen Steuergutschrift in seinem Wohnsitzstaat nicht beeinträchtigt wird. Absatz 4 sieht daher eine solche Möglichkeit vor.

36. Das Verfahren zur Gewährung der Steuergutschrift und des Fiskalausgleichs könnte etwa wie folgt durchgeführt werden: Der Aktionär erhält von der ausschüttenden Gesellschaft oder der zahlenden Bank zusammen mit der Dividende einen Beleg, auf dem die Höhe der Steuergutschrift für diese Dividende bescheinigt wird. Der Aktionär fügt diesen Beleg seiner Steuererklärung in seinem Wohnsitzstaat bei, wenn er dort die Steuergutschrift erhält. Der Wohnsitzstaat übersendet diese Bescheinigung dem Quellenstaat als Unterlage für den Fiskalausgleich.

37. Bei Mutter- und Tochtergesellschaften kann der Fiskalausgleich niemals höher (wohl aber geringer) sein, als dem Satz der Steuergutschrift im Staat der Muttergesellschaft entspricht. Dies folgt daraus, daß, falls der Satz der Steuergutschrift im Staat der Tochtergesellschaft höher ist als im Staat der Muttergesellschaft, der Überschuß nicht an die Muttergesellschaft ausgezahlt wird (s. Artikel 10).

Eine entsprechende Lösung ist für die Gewinne aus Betriebsstätten vorgesehen.

Artikel 14

38. Absatz 1 legt fest, daß eine Quellensteuer von 25 v. H. zu erheben ist.⁴⁾

39. Abweichend von diesem Grundsatz bestimmt Absatz 2, daß Dividendenausschüttungen einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft keiner Quellensteuer unterliegen, da die Muttergesellschaft mit den Dividenden nicht steuerpflichtig ist.

40. Absatz 3 stellt den Staaten frei, von der Quellensteuer abzusehen, wenn sie imstande sind, die Person des Dividendenempfängers festzustellen, so daß die Besteuerung sichergestellt ist.

Artikel 16

41. Die Quellensteuer hat den Charakter einer Vorauszahlung auf die endgültige Steuerschuld des Dividendenempfängers. Sie wird deshalb auf die endgültige Steuerschuld angerechnet oder erstattet, wenn beim Empfänger keine Steuerschuld entstanden ist. Dies ist in der allgemeinen Regelung in Absatz 1 vorgesehen, der überdies aus Vereinfachungsgründen vorsieht, daß die Erstattung durch den Wohnsitzstaat des Empfängers durchgeführt wird. Der Wohnsitzstaat erhält nach Artikel 17 Fiskalausgleich vom Quellenstaat.

42. Absatz 2 enthält eine Ausnahme von der allgemeinen Regelung, um möglichem Mißbrauch entgegenzuwirken. Er ist weder auf natürliche Personen noch auf Körperschaftsteuerpflichtige Körperschaften anwendbar, sondern ausschließlich auf steuerbefreite Körperschaften.

Artikel 17

43. Dieser Artikel betrifft den Fiskalausgleich zwischen den Staaten für die Quellensteuer; er entspricht dem Artikel 13, der den Fiskalausgleich für die Steuergutschrift regelt, und ist ähnlich abgefaßt.

Artikel 19

44. Dieser Artikel läßt dem Mitgliedstaat des Dividendenempfängers die Freiheit, die Gutschrift zu versagen, wenn er meint, daß ihre Inanspruchnahme zu unberechtigten Vorteilen führen würde. Dabei liegt auf der Hand, daß die Mitgliedstaaten weitgehend unterschiedliche Konzeptionen über das, was als unberechtigter Vorteil erscheint, haben, insbesondere in Fällen, in denen eine Aktie erst kurz vor der Dividendenauszahlung erworben oder eine Aktie von einem Privatmann an ein Unternehmen veräußert wurde. Wenn der Mitgliedstaat des Empfängers sich für die Gewährung der Gutschrift entscheidet, ist der Quellen-Mitgliedstaat verpflichtet, ihm den Fiskalausgleich nach Artikel 13 zu gewähren, selbst wenn er die Gutschrift nach seinem internen Recht unter gleichen Umständen verweigert hätte.

⁴⁾ Für Ansässige gelten gegenwärtig in den einzelnen Mitgliedstaaten die folgenden Quellensteuersätze auf Dividenden:

Belgien	20 v. H.
Bundesrepublik Deutschland	25 v. H.
Dänemark	30 v. H.
Frankreich	0 v. H. (als Vorauszahlung)
Irland	0 v. H. (auf Antrag als
Italien	10 v. H. Abgeltungssteuer)
	30 v. H.
Luxemburg	15 v. H.
Niederlande	25 v. H.
Vereinigtes Königreich	0 v. H.

Artikel 20

45. Schüttet eine Muttergesellschaft oder das Stammhaus einer Gesellschaft Dividenden nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie aber unter solchen Umständen aus, daß nach den Absätzen 1 und 2 dieses Artikels die Artikel 10 und 11 nicht anwendbar wären, so kann der Staat der Muttergesellschaft oder des Stammhauses die Ausgleichsteuer erheben, um ihm die Abdeckung der Fiskalkosten der Steuergutschrift zu ermöglichen.

Für die Ausschüttung nationaler Gewinne, die vor dem Inkrafttreten dieser Richtlinie erzielt sind, muß in jedem Falle die Ausgleichsteuer oder die Körperschaftsteuervorauszahlung – gegebenenfalls zu einem ermäßigten Satz – erhoben werden, wenn die ausgeschütteten Gewinne zu einem Satz besteuert wurden, der unterhalb des geringeren der beiden in Artikel 3 Absatz 1 bezeichneten Sätze liegt (siehe Artikel 9, Absatz 1 Unterabsatz 2 und Absatz 3).

Artikel 21

46. Dieser Artikel enthält einen sehr weit reichenden Grundsatz der Nichtdiskriminierung, der nicht auf die Behandlung der Steuergutschrift oder die Quellensteuer beschränkt ist. Eine einem Ansässigen eines Mitgliedstaates zugeflossene, aus einem anderen Mitgliedstaat stammende Dividende darf steuerlich nicht ungünstiger behandelt werden als Dividenden der gleichen Art aus dem ersterwähnten Mitgliedstaat. Das Diskriminierungsverbot betrifft auch die steuerlichen Formalitäten mit Ausnahme derjenigen, die erforderlich sind, um dem Staat des Empfängers die Geltendmachung seines Anspruchs auf Fiskalausgleich gegen einen anderen Mitgliedstaat zu ermöglichen.