

Andreas Tsourouflis

**Die Harmonisierung
der Körperschaftsteuer in
der Europäischen Union**



PETER LANG

Europäischer Verlag der Wissenschaften

EU

INHALTSÜBERSICHT

INHALTSVERZEICHNIS.....	13
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....	23
EINLEITUNG.....	29
i	
1. TEIL: DIE AKTUELLE SITUATION DER KÖRPERSCHAFT- STEUERHARMONISIERUNG IN DER EUROPÄISCHEN UNION.....	33
A. KURZER RÜCKBLICK AUF DIE BISHERIGEN HARMONISIERUNGSBEMÜHUNGEN.....	33
B. DER GEGENWÄRTIGE INTEGRATIONSSTAND.....	58
<i>I. Allgemeines.....</i>	<i>58</i>
<i>II. Bisherige Harmonisierungsmaßnahmen.....</i>	<i>58</i>
<i>III. Weiterbestehende Probleme.....</i>	<i>74</i>
<i>IV. Schlußfolgerung.....</i>	<i>105</i>
C. NOTWENDIGKEIT EINER HARMONISIERUNG.....	106
<i>I. Voraussetzungen der Erforderlichkeit einer Harmonisierung auf körperschaftsteuerlichem Gebiet.....</i>	<i>106</i>
<i>II. Ergebnis.....</i>	<i>134</i>
<i>III. Steuerrechtspolitische Argumente für eine Harmonisierung.....</i>	<i>134</i>
<i>IV. Schlußfolgerungen.....</i>	<i>139</i>

2. TEIL: GEMEINSCHAFTSRECHTLICHE GRUNDLAGEN EINER HARMONISIERUNG DER KÖRPERSCHAFT- STEUER.....	141
A. ALLGEMEINES ZUR RECHTSANGLEICHUNG.....	142
/. <i>Gemeinschaftsrechtliche Grundlagen der Rechtsangleichung im allgemeinen.....</i>	142
//. <i>Die Rechtsangleichung auf körperschaftsteuerlichem Gebiet.....</i>	151
B. DIE KOMPETENZ DER GEMEINSCHAFT ZUR HARMONISIE- RUNG DER KÖRPERSCHAFTSTEUER.....	158
/. <i>Die Kompetenzaufteilung zwischen den Mitgliedstaaten und der EU (vertikale Kompetenzverteilung).....</i>	158
//. <i>Voraussetzungen für die Ausübung der Gemeinschaftskompetenz.....</i>	161
III. <i>Schlußfolgerung.....</i>	173
C. RECHTSGRUNDLAGEN DER HARMONISIERUNG DER KÖRPERSCHAFTSTEUER.....	175
/. <i>EGV und direkte Steuern.....</i>	175
//. <i>Unmittelbare Anwendung primären Gemeinschaftsrechts.....</i>	178
III. <i>Art. 100 EGV.....</i>	182
IV. <i>Art. 101 EGV.....</i>	184
V. <i>Art. 235 EGV.....</i>	188
VI. <i>Art. 220 EGV.....</i>	190
VII. <i>Das Rechtsinstrumentarium der Körperschaftsteuerharmonisierung.....</i>	194
VIII. <i>Schlußfolgerungen.....</i>	206
D. HANDLUNGSEBENE BEI DER HARMONISIERUNG DER KÖRPERSCHAFTSTEUER.....	209
/. <i>Harmonisierung auf mitgliedstaatlicher Ebene.....</i>	210
//. <i>Harmonisierung auf Gemeinschaftsebene.....</i>	216
III. <i>Schlußfolgerung.....</i>	218

E. AUSMASS DER HARMONISIERUNG DER KÖRPERSCHAFT- STEUER.....	220
I. Einleitung.....	220
II. Intensität der Harmonisierung.....	221
III. Umfang der Harmonisierung.....	223
IV. Schlußfolgerung.....	228
F. ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE.....	230
3. TEIL: HARMONISIERUNG DER EINZELNEN KÖRPERSCHAFTSTEUERLICHEN FAKTOREN.....	231
A. HARMONISIERUNG DER KÖRPERSCHAFTSTEUERSYSTEME ...	231
I. Zum Begriff des Körperschaftsteuersystems.....	232
II. Die gegenwärtigen Körperschaftsteuersysteme in der EU.....	235
III. Die Problematik einer Harmonisierung der nationalen Körperschaftsteuersysteme in der EU.....	252
IV. Harmonisierungsansätze.....	277
V. Schlußfolgerung.....	316
B. HARMONISIERUNG DER KÖRPERSCHAFTSTEUERSÄTZE	318
I. Aktuelle Situation in den Mitgliedstaaten.....	318
II. Problematik der Harmonisierung der Körperschaftsteuersätze.....	321
III. Harmonisierungsansätze.....	323
IV. Schlußfolgerung.....	326
C. HARMONISIERUNG DER KÖRPERSCHAFTSTEUERLICHEN GEWINNERMITTLUNG.....	327
I. Allgemeines.....	327
II. Spezielle Probleme der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage ³³⁾	
III. Der Vorentwurf einer Richtlinie zur Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften (1988).....	364

4. TEIL: WEITERE FRAGEN DER HARMONISIERUNG DER KÖRPERSCHAFTSTEUER.....	367
A. HINDERNISSE EINER HARMONISIERUNG.....	367
<i>I. Einleitung.....</i>	<i>367</i>
<i>II. Politische Hindernisse.....</i>	<i>368</i>
<i>III. Rechtliche Hindernisse.....</i>	<i>378</i>
<i>IV. Steuerpolitische Hindernisse.....</i>	<i>384</i>
B. VORGEHENSWEISE DER HARMONISIERUNGSBEMÜHUNGEN...	392
<i>I. Einleitung.....</i>	<i>392</i>
<i>II. Harmonisierungsvorgehensweise in zeitlicher Hinsicht.....</i>	<i>394</i>
<i>III. Harmonisierungsvorgehensweise in räumlicher Hinsicht.....</i>	<i>397</i>
SCHLUSSBETRACHTUNG.....	404
TABELLENANHANG.....	409
LITERATURVERZEICHNIS.....	413

INHALTSVERZEICHNIS

INHALTSÜBERSICHT.....	5
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....	23
EINLEITUNG.....	29
I. Problemstellung.....	29
II. Gang der Untersuchung.....	30
1. TEIL: DIE AKTUELLE SITUATION DER KÖRPERSCHAFT- STEUERHARMONISIERUNG IN DER EUROPÄISCHEN UNION.....	33
A. KURZER RÜCKBLICK AUF DIE BISHERIGEN HARMONISIERUNGSBEMÜHUNGEN.....	33
1. Erste Jahre: Vorsprung der indirekten Steuern.....	34
2. Der Neumark-Bericht.....	35
3. Bericht der Kommission über die Bemessungsgrundlage der Steuern auf Unternehmensgewinne.....	36
4. Rahmen-Programm für die Harmonisierung der direkten Steuern.....	36
5. Bemühungen zum Entwurf eines europäischen Doppelbesteuerungsübereinkommens.....	37
6. Vorschläge der Kommission über eine Fusions- und eine Konzern- richtlinie.....	37
7. Van den Tempel-Gutachten.....	40
8. Ratsentschließung von 1971.....	41
9. Richtlinienvorschlag der Kommission zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme.....	42
10. Vorschlag einer Schiedsverfahren-Richtlinie.....	42
11. Amtshilfe-Richtlinie.....	43
12. Bericht der Kommission über die Aussichten für eine Angleichung der Steuersysteme in der Gemeinschaft.....	45
13. Richtlinienvorschlag über die Berücksichtigung von Unternehmensverlusten.....	46

14. Weißbuch der Kommission zur Vollendung des Binnenmarktes.....	46
15. Europäische Einheitliche Akte.....	47
16. Mitteilung der Kommission über die Schaffung eines europäischen Finanzraums.....	47
17. Vorentwurf über eine Gewinnermittlungsrichtlinie.....	47
18. Mitteilung der Kommission über Leitlinien zur Unternehmens- besteuerung.....	48
19. Annahme der Fusionsrichtlinie, der Mutter-/Tochter-Richtlinie und des EG-Schiedsabkommens.....	49
20. Richtlinienvorschläge über die grenzüberschreitende Verlust- berücksichtigung und die grenzüberschreitenden Zinsen- und Lizenzgebührenzahlungen.....	50
21. Bericht des Ruding-Ausschusses.....	50
22. Der Vertrag von Maastricht.....	53
23. Änderungsvorschläge zur Fusions- und Mutter-/Tochter-Richtlinie..	53
24. Strategisches Programm 1993.....	54
25. Empfehlung der Kommission zur Besteuerung kleinerer und mittlerer Unternehmen.....	55
26. Diskussionspapier der Kommission über die Steuern in der Europäischen Union.....	56
27. Bilanz und Perspektiven für die Zukunft.....	56
B. DER GEGENWÄRTIGE INTEGRATIONSSTAND.....	58
<i>I. Allgemeines.....</i>	<i>58</i>
<i>II. Bisherige Harmonisierungsmaßnahmen.....</i>	<i>58</i>
1. Amtshilfe-Richtlinie.....	59
2. Mutter-/Tochter-Richtlinie.....	61
3. Fusionsrichtlinie.....	66
4. EG-Schiedsabkommen.....	71
<i>III. Weiterbestehende Probleme.....</i>	<i>74</i>
1. Betriebsstättenbesteuerung.....	74
2. Doppelbesteuerungsabkommen.....	79
3. Die Besteuerung multinationaler Unternehmen.....	86
4. Europäische Gesellschaftsformen.....	96

5. Quellensteuern auf Zinsen und Lizenzgebühren.....	102
IV. <i>Schlußfolgerung</i>	105
C. NOTWENDIGKEIT EINER HARMONISIERUNG.....	106
I. <i>Voraussetzungen der Erforderlichkeit einer Harmonisierung auf körperschaftsteuerlichem Gebiet</i>	106
1. Unternehmensbesteuerung und Kapitalverkehr.....	108
2. Unternehmensbesteuerung und Niederlassungsfreiheit.....	115
3. Unternehmensbesteuerung und Warenverkehrsfreiheit.....	120
4. Unternehmensbesteuerung und Dienstleistungsfreiheit.....	120
5. Unternehmensbesteuerung und Wettbewerb.....	121
6. Unternehmensbesteuerung und Diskriminierungsverbot.....	128
II. <i>Ergebnis</i>	134
III. <i>Steuerrechtspolitische Argumente für eine Harmonisierung</i>	134
1. Steuervereinfachung.....	134
2. Sicherung der staatlichen Steuereinnahmen.....	136
IV. <i>Schlußfolgerungen</i>	139
2. TEIL: GEMEINSCHAFTSRECHTLICHE GRUNDLAGEN EINER HARMONISIERUNG DER KÖRPERSCHAFT-STEUER.....	141
A. ALLGEMEINES ZUR RECHTSANGLEICHUNG.....	142
I. <i>Gemeinschaftsrechtliche Grundlagen der Rechtsangleichung im allgemeinen</i>	142
1. Einleitung.....	142
2. Begriff der Rechtsangleichung.....	143
3. Abgrenzung der Rechtsangleichung von der Rechtsvereinheitlichung.....	144
4. Ziele und Funktion der Rechtsangleichung.....	146
5. Umfang der Rechtsangleichung.....	148
6. Durchführung der Rechtsangleichung.....	149

//. Die Rechtsangleichung aufkörperschaftsteuerlichem Gebiet.....	151
1. Begriff der Körperschaftsteuerharmonisierung.....	151
2. Ziele der Körperschaftsteuerharmonisierung.....	153
3. Umfang der Körperschaftsteuerharmonisierung.....	155
B. DIE KOMPETENZ DER GEMEINSCHAFT ZUR HARMONISIERUNG DER KÖRPERSCHAFTSTEUER.....	158
/. Die Kompetenzaufteilung zwischen den Mitgliedstaaten und der EU (vertikale Kompetenzverteilung).....	158
//. Voraussetzungen für die Ausübung der Gemeinschaftskompetenz.....	161
1. Überblick.....	161
2. Das Prinzip der begrenzten Ermächtigung.....	162
3. Das Prinzip der Subsidiarität.....	166
4. Verhältnismäßigkeitsprinzip.....	172
III. Schlußfolgerung.....	173
C. RECHTSGRUNDLAGEN DER HARMONISIERUNG DER KÖRPERSCHAFTSTEUER.....	175
I. EGV und direkte Steuern.....	175
//. Unmittelbare Anwendung primären Gemeinschaftsrechts.....	178
III. Art. 100 EGV.....	182
IV. Art. 101 EGV.....	184
V. Art. 235 EGV.....	188
VI. Art. 220 EGV.....	190
VII. Das Rechtsinstrumentarium der Körperschaftsteuerharmonisierung.....	194
1. Richtlinie.....	195
2. Verordnung.....	200
3. Völkerrechtliches Übereinkommen.....	202
VIII. Schlußfolgerungen.....	206
D. HANDLUNGSEBENE BEI DER HARMONISIERUNG DER KÖRPERSCHAFTSTEUER.....	209
/. Harmonisierung auf mitgliedstaatlicher Ebene.....	210

1. Automatische Anpassung durch den Steuerwettbewerb.....	210
2. Harmonisierung durch autonomes mitgliedstaatliches Handeln.....	215
//. <i>Harmonisierung auf Gemeinschaftsebene</i>	216
III. <i>Schlußfolgerung</i>	218
E. AUSMASS DER HARMONISIERUNG DER KÖRPERSCHAFT- STEUER.....	220
/. <i>Einleitung</i>	220
//. <i>Intensität der Harmonisierung</i>	221
///. <i>Umfang der Harmonisierung</i>	223
1. Vollständige Harmonisierung der Körperschaftsteuerregelungen . . .	223
2. Koordinierung der Körperschaftsteuerregelungen.....	225
3. Annäherung der Steuerbelastungen.....	227
IV. <i>Schlußfolgerung</i>	228
F. ZUSAMMENFASSUNG DER ERGEBNISSE.....	230
3. TEIL: HARMONISIERUNG DER EINZELNEN KÖRPERSCHAFTSTEUERLICHEN FAKTOREN.....	231
A. HARMONISIERUNG DER KÖRPERSCHAFTSTEUERSYSTEME . . .	231
/. <i>Zum Begriff des Körperschaftsteuersystems</i>	232
//. <i>Die gegenwärtigen Körperschaftsteuersysteme in der EU</i>	235
1. Die einzelnen Körperschaftsteuersysteme.....	236
a) Belgien.....	236
b) Dänemark.....	237
c) Deutschland.....	238
d) Finnland.....	240
e) Frankreich.....	241
f) Griechenland.....	241
g) Großbritannien.....	242
h) Irland.....	243
i) Italien.....	244

j) Luxemburg.....	245
k) Niederlande.....	246
l) Österreich.....	247
m) Portugal.....	248
n) Schweden.....	249
o) Spanien.....	250
2. Ergebnis.....	251
<i>///. Die Problematik einer Harmonisierung der nationalen Körperschaftsteuersysteme in der EU.....</i>	<i>252</i>
1. Problemabgrenzung.....	252
2. Spezielle Probleme der Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme.....	255
a) Kapitalimport- und Kapitalexportneutralität.....	256
b) Steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Dividendenausschüttungen.....	259
3. Harmonisierungskriterien.....	264
a) Überblick.....	264
b) Interindividuelle Steuergerechtigkeit.....	265
c) Interstaatliche Steuergerechtigkeit.....	268
d) Allokationseffizienz.....	273
e) Verwaltungseffizienz.....	276
<i>IV. Harmonisierungsansätze.....</i>	<i>277</i>
1. Einleitung.....	277
2. Ansätze zur Vollharmonisierung.....	278
a) Klassisches System.....	278
b) Entlastungssysteme.....	281
aa) Körperschaftsteuersysteme mit Vollentlastung.....	281
(1) Teilhabersteuersystem.....	282
(2) Vollarrechnungssystem.....	284
(3) Dividendenabzugssystem.....	288
(4) Dividendenfreistellungssystem.....	289
bb) Körperschaftsteuersysteme mit Teilentlastung.....	290
(1) Klassisches System mit gespaltenem Tarif.....	291

	(2) Teilanrechnungssystem.....	292
	(3) Richtlinienvorschlag zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme (1975).....	293
	(4) „Shareholder Relief Modell“ (Rädler/Blumenberg-Vor- schlag).....	295
	(5) Der Vorschlag Rijkele Bettens.....	298
	c) Einführung einer europäischen Körperschaftsteuer.....	300
	d) Ergebnis.....	302
	3. Ansätze zur Teilharmonisierung.....	302
	a) Bilaterale Lösungen.....	303
	b) Erweiterung der Regelungen der Mutter-/Tochter-Richtlinie.....	308
	c) Eigener Vorschlag.....	310
	V. <i>Schlußfolgerung</i>	316
B	HARMONISIERUNG DER KÖRPERSCHAFTSTEUERSÄTZE	318
	<i>I. Aktuelle Situation in den Mitgliedstaaten</i>	318
	<i>II. Problematik der Harmonisierung der Körperschaftsteuersätze</i>	321
	<i>III. Harmonisierungsansätze</i>	323
	<i>IV. Schlußfolgerung</i>	326
	, HARMONISIERUNG DER KÖRPERSCHAFTSTEUERLICHEN GEWINNERMITTLUNG	327
	<i>I. Allgemeines</i>	327
	<i>II. Spezielle Probleme der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrund- lage</i>	331
	• 1. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinn- ermittlung.....	331
I*	3. Steuerliche Sonderanreizmaßnahmen.....	333
	4. Verlustberücksichtigung.....	336
	a) Verlustausgleich im innerstaatlichen Bereich.....	336
fe	b) Verlustausgleich im internationalen Bereich.....	338
	c) Richtlinienvorschlag zur Berücksichtigung ausländischer Verluste (1990).....	342
	5. Abschreibungen.....	343

6. Veräußerungsgewinne und -Verluste.....	345
7. Grenzüberschreitende Verbringung von Unternehmensmitteln an Betriebsstätten.....	348
8. Bewertung des Vorratsvermögens.....	351
9. Rückstellungen.....	353
10. Betriebsausgabenabzug.....	355
11. Die Leasing-Problematik.....	358
12. Die steuerliche Gewinnermittlung im Konzern.....	360
<i>///. Der Vorentwurf einer Richtlinie zur Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften (1988).....</i>	<i>364</i>

4. TEIL: WEITERE FRAGEN DER HARMONISIERUNG DER KÖRPERSCHAFTSTEUER.....367

A. HINDERNISSE EINER HARMONISIERUNG.....367

I. Einleitung.....367

II. Politische Hindernisse.....368

1. Überblick.....368

2. Vielfalt von Interessen und Einflüssen.....369

3. Souveränität.....370

4. Zusammenarbeit der Finanzverwaltungen.....373

5. Steuermentalität.....375

III. Rechtliche Hindernisse.....378

1. Überblick.....378

2. Einstimmigkeitserfordernis.....379

3. Art. 73d des Maastricht-Vertrags.....381

IV. Steuerpolitische Hindernisse.....384

1. Überblick.....384

2. Notwendigkeit der Koordinierung aller körperschaftsteuerlichen Faktoren.....385

3. Verhältnis zwischen direkten und indirekten Steuern.....386

4. Zusätzliche Belastung des Unternehmensgewinns durch andere Steuerarten.....388

B. VORGEHENSWEISE DER HARMONISIERUNGSBEMÜHUNGEN...	392
/. <i>Einleitung</i>	392
//. <i>Harmonisierungsvorgehensweise in zeitlicher Hinsicht</i>	3 94
///. <i>Harmonisierungsvorgehensweise in räumlicher Hinsicht</i>	397
SCHLUSSBETRACHTUNG.....	404
TABELLENANHANG.....	409
Die Körperschaftsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union.....	314
Verhältnis der direkten zu den indirekten Steuern als prozentualer Anteil des Gesamtsteueraufkommens.....	410
Anteil der direkten und der indirekten Steuern an die Staatseinnahmen inklusive der Sozialversicherungsbeiträge.....	411
LITERATURVERZEICHNIS.....	413