

EUROPEAN PARLIAMENT



Generaldirektion Wissenschaft

ARBEITSDOKUMENT

Steuerkoordinierung in der Europäischen Union

*Reihe Wirtschaftsfragen
ECON 125 DE*

Diese Veröffentlichung erscheint in den Sprachen

EN (Original), FR und DE.

Am Ende dieses Dokuments finden Sie eine Liste der anderen Veröffentlichungen in der Reihe Wirtschaftsfragen.

HERAUSGEBER: Europäisches Parlament
L-2929 Luxemburg

VERFASSER: Ben Patterson und Dr. Alicia Martinez Serrano (Universität Murcia)

REDAKTION: Ben Patterson
Generaldirektion Wissenschaft
Abteilung für Wirtschafts-, Währungs- und Haushaltsangelegenheiten
Tel.: (00352)4300-24114
Fax: (00352)4300-27721
E-Mail: gpatterson@europarl.eu.int

Bei den dargelegten Ansichten handelt es sich um die des Verfassers, die nicht unbedingt der Position des Europäischen Parlaments entsprechen.

Nachdruck und Übersetzung - außer zu kommerziellen Zwecken - mit Quellenangabe gestattet, sofern der Herausgeber vorab unterrichtet und ihm ein Exemplar übermittelt wird.

Manuskript abgeschlossen im Dezember 2000.

EUROPEAN PARLIAMENT



Generaldirektion Wissenschaft

ARBEITSDOKUMENT

Steuerkoordinierung in der Europäischen Union

Reihe Wirtschaftsfragen

ECON 125 DE

05-2001

Vorwort

Beim Arbeitspapier handelt es sich um eine aktualisierte Fassung der ursprünglich 1998 unter dem Titel „*Tax Competition in the European Union*“ veröffentlichten Studie.

Die neue Ausgabe besteht aus drei Teilen.

Teil I. Allgemeine Einführung behandelt die jüngste Geschichte der Steuerpolitik in der Europäischen Union und untersucht die aktuelle Situation in den Bereichen Unternehmensbesteuerung, Besteuerung von Zinserträgen, Besteuerung des Faktors Arbeit und indirekte Steuern (MwSt und Verbrauchsteuern).

Teil II. Besteuerung des Faktors Arbeit, von Kapitalerträgen und von Unternehmen in der Europäischen Union: eine vergleichende Analyse vermittelt einen ausführlichen Überblick über die direkte Besteuerung von Personen und Unternehmen in der Europäischen Union.

Teil III. Wettbewerb oder Zusammenarbeit? befasst sich mit den Kernfragen der aktuellen Debatte über die alternativen Konzepte des Wettbewerbs und der Zusammenarbeit im Steuerbereich.

Literaturhinweise zu allen Teilen finden sich am Ende des Dokuments.

INHALT

VORWORT	III
ZUSAMMENFASSUNG UND SCHLUSSFOLGERUNGEN.....	VII
TEIL I: ALLGEMEINE EINFÜHRUNG.....	VII
<i>Verhaltenskodex.....</i>	<i>vii</i>
<i>Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren.....</i>	<i>vii</i>
<i>Der Vorschlag einer „Quellensteuer“</i>	<i>viii</i>
<i>Indirekte Steuern.....</i>	<i>viii</i>
TEIL II: BESTEUERUNG DES FAKTORS ARBEIT, VON KAPITALERTRÄGEN UND VON UNTERNEHMEN: EINE VERGLEICHENDE ANALYSE.....	IX
<i>Besteuerung des Faktors Arbeit.....</i>	<i>ix</i>
<i>Besteuerung von Kapitalerträgen</i>	<i>x</i>
<i>Körperschaftsteuern.....</i>	<i>xi</i>
TEIL III: WETTBEWERB ODER ZUSAMMENARBEIT?	XII
EINIGE BEGRIFFSBESTIMMUNGEN	XVI
TEIL I: ALLGEMEINE EINFÜHRUNG	1
VORGESCHICHTE.....	1
<i>Steuern und Binnenmarkt.....</i>	<i>1</i>
<i>Das neue Konzept</i>	<i>3</i>
<i>Das „Monti-Paket“ und der Verhaltenskodex.....</i>	<i>3</i>
UNTERNEHMENSBESTEUERUNG	4
<i>Der Ruding-Bericht.....</i>	<i>6</i>
<i>Der Verhaltenskodex.....</i>	<i>10</i>
<i>Die „Primarolo-Gruppe“</i>	<i>12</i>
<i>Die Besteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren,.....</i>	<i>15</i>
BESTEUERUNG VON ZINSETRÄGEN.....	16
<i>Allgemeine Grundsätze</i>	<i>16</i>
<i>Der Richtlinienvorschlag</i>	<i>17</i>
<i>Einigung vom November.....</i>	<i>19</i>
DIE OECD: „SCHÄDLICHE STEUERPRAKTIKEN“	20
<i>Reaktionen und Widersprüche</i>	<i>22</i>
BESTEUERUNG DER ERWERBSEINKÜNFTE.....	24
<i>Allgemeine Grundsätze</i>	<i>25</i>
<i>Grenzgänger.....</i>	<i>26</i>
<i>Zusammenarbeit und Informationsaustausch</i>	<i>27</i>
<i>Soziale Sicherheit.....</i>	<i>27</i>
<i>Ergänzende Altersversorgung</i>	<i>28</i>
<i>Soziale Fragen.....</i>	<i>29</i>
<i>Sonstige Fragen.....</i>	<i>30</i>
INDIREKTE STEUERN	30
<i>Mehrwertsteuer.....</i>	<i>30</i>
<i>Telekommunikation und elektronischer Handel.....</i>	<i>31</i>
<i>Das Mehrwertsteuersystem</i>	<i>33</i>
<i>Mehrwertsteuersätze</i>	<i>34</i>
<i>Verbrauchssteuern</i>	<i>36</i>
<i>Betrug im Bereich der indirekten Steuern</i>	<i>38</i>
TEIL II: STEUERLICHE BELASTUNG DER ARBEIT SOWIE BESTEUERUNG VON KAPITALERTRÄGEN UND UNTERNEHMEN IN DER EUROPÄISCHEN UNION: EINE VERGLEICHENDE ANALYSE.....	41
VORWORT.....	41
STEUERLICHE BELASTUNG DER ARBEIT	42
<i>Hauptelemente der Steuer</i>	<i>42</i>
<i>Effektive Steuersätze nach Familien- und Einkommensverhältnissen</i>	<i>50</i>
<i>Arbeitgeberbeiträge.....</i>	<i>54</i>

<i>Sonstige Einkommensteuern für natürliche Personen</i>	57
BESTEUERUNG VON KAPITALERTRÄGEN	58
<i>Besteuerung inländischer Zinseinkünfte</i>	58
<i>Besteuerung inländischer Dividendenerträge</i>	60
<i>Steuerliche Behandlung ausländischer Zinseinkünften</i>	63
<i>Steuerliche Behandlung ausländischer Dividendeneinkünfte</i>	63
KÖRPERSCHAFTSTEUERN	66
<i>Struktur der Körperschaftsteuersätze</i>	67
<i>Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer</i>	69
<i>Behandlung von Zinsen</i>	70
<i>Behandlung von Verlusten</i>	70
<i>Abschreibungsmöglichkeiten</i>	70
<i>Behandlung von Vorräten</i>	70
<i>Behandlung von Rückstellungen</i>	74
<i>Besondere steuerliche Anreize</i>	74
TEIL III: WETTBEWERB ODER ZUSAMMENARBEIT?	77
DIE STEUERBEMESSUNGSGRUNDLAGE	77
„UNLAUTERER WETTBEWERB“	81
<i>Wettbewerb zwischen Systemen</i>	82
<i>Steuerpolitische Sonderregelungen</i>	83
WETTBEWERB ODER ZUSAMMENARBEIT?.....	85
<i>Wettbewerb</i>	85
<i>Zusammenarbeit</i>	86
FAZIT	87
<i>Gemeinschaftliche Rechtsvorschriften im Bereich Steuern</i>	89
ANHANG: STEUERWETTBEWERB UND KAPITALBESTEUERUNG	91
QUELLENANGABEN UND BIBLIOGRAPHIE	95
DIE JÜNGSTEN VERÖFFENTLICHUNGEN IN DER REIHE WIRTSCHAFTSFRAGEN	101

TABELLEN UND SCHAUBILDER

TABELLE 1. WETTBEWERB ODER ZUSAMMENARBEIT: PRO UND CONTRA XV

TABELLE 2. VON DER PRIMAROLO-GRUPPE ÜBERPRÜFTE STEUERLICHE REGELUNGEN:
MITGLIEDSTAATEN..... 13

TABELLE 3. VON DER PRIMAROLO-GRUPPE BEURTEILTE STEUERLICHE REGELUNGEN:
ASSOZIIERTE UND ABHÄNGIGE GEBIETE 14

TABELLE 4. HOHEITSGEBIETE, DIE DEN OECD-KRITERIEN FÜR STEUEROASEN VON 1998
ENTSPRECHEN..... 21

TABELLE 5. DAS NEUE AKTIONSPROGRAMM FÜR DIE MEHRWERTSTEUER..... 34

TABELLE 6. MEHRWERTSTEUERSÄTZE DER MITGLIEDSTAATEN (STAND: MAI 2000) 35

TABELLE 7. ANTEIL DER EINKOMMENSTEUERN AM BIP UND AN DER
GESAMTBESTEuerung..... 43

TABELLE 8. DIE WICHTIGSTEN ZU VERSTEUERNDEN SOZIALLEISTUNGEN 44

TABELLE 9. ZENTRALSTAATLICHE EINKOMMENSTEUERSÄTZE 45

TABELLE 10. STEUERFREIBETRÄGE UND STEUERGUTSCHRIFTEN 47

TABELLE 11. EFFEKTIVE DURCHSCHNITTSSÄTZE
(ALS ANTEIL AM BRUTTOVERDIENST IN %) ⁽¹⁾ 50

TABELLE 12. EFFEKTIVE STEUERSÄTZE NACH HAUSHALTS- UND
EINKOMMENSVERHÄLTNISSEN 52

TABELLE 13. EINKOMMENSTEUER ZUZÜGLICH ARBEITNEHMERBEITRÄGE ABZÜGLICH
BARLEISTUNGEN 53

TABELLE 14. EINKOMMENSTEUER SOWIE SOZIALBEITRÄGE DER ARBEITNEHMER UND
ARBEITGEBER 55

TABELLE 15. (SCHAUBILD) EFFEKTIVE STEUERSÄTZE ALS ANTEIL AM BRUTTOVERDIENST.... 56

TABELLE 16. (SCHAUBILD) EFFEKTIVE STEUERSÄTZE ALS ANTEIL AN DEN ARBEITSKOSTEN 56

TABELLE 17. INLÄNDISCHE BESTEuerung VON ZINSEINKÜNFTE N 59

TABELLE 18. INLÄNDISCHE BESTEuerung VON DIVIDENDENEINKÜNFTE N 61

TABELLE 19. STEUERLICHE BEHANDLUNG AUSLÄNDISCHER ZINSEINKÜNFTE 65

TABELLE 20. STEUERLICHE BEHANDLUNG AUSLÄNDISCHER DIVIDENDEN 66

TABELLE 21. ZENTRALSTAATLICHE KÖRPERSCHAFTSTEUERSÄTZE 68

TABELLE 22. (SCHAUBILD) KÖRPERSCHAFTSTEUERSÄTZE IN DER EUROPÄISCHEN UNION 69

TABELLE 23. BEHANDLUNG VON BETRIEBSVERLUSTEN 71

TABELLE 24. ABSCHREIBUNGSSYSTEME 72

TABELLE 25. STEUERLICHE BEHANDLUNG DES VORRATSVERMÖGENS 73

TABELLE 26. ALLGEMEINE INVESTITIONSFÖRDERUNG 75

TABELLE 27. ENTWICKLUNG DES GESAMTSTEUERAUFKOMMENS NACH EU-
MITGLIEDSTAATEN 77

TABELLE 28. (SCHAUBILD) ANTEIL DES GESAMTSTEUERAUFKOMMENS AM BIP,
OECD-LÄNDER 78

TABELLE 29. KALKULATORISCHE STEUERLICHE BELASTUNG DER PRODUKTIONSFAKTOREN 79

TABELLE 30. VERÄNDERUNGEN BESTIMMTER DIREKTER STEUERSÄTZE, 1986-1997
(IN PROZENTPUNKTEN) 80

Zusammenfassung und Schlussfolgerungen

Teil I: Allgemeine Einführung

Der Abbau der Handelsschranken innerhalb der EU und die Währungsunion haben die Aufmerksamkeit auf noch ungeklärte Fragen des Binnenmarkts – vor allem im Steuerbereich – gelenkt. Mitte der 90er Jahre kam es auf diesem Gebiet zu neuen Initiativen, die durch eine Reihe wirtschaftlicher Entwicklungen ausgelöst wurden:

- den freien Kapitalverkehr im europäischen und globalen Rahmen, der die Besteuerung von Kapital zusehends erschwerte;
- die Möglichkeit, dass Unternehmen von einem Standort aus den gesamten Binnenmarkt beliefern, und den daraus resultierenden Standortwettbewerb mittels steuerlicher Investitionsanreize;
- die zunehmende Komplexität der Steuersysteme (namentlich der MwSt);
- die hohe Arbeitslosigkeit, wodurch die Belastung des Faktors Arbeit ins Blickfeld rückte.

Dadurch sah sich die Kommission veranlasst, 1996 ein neues steuerpolitisches Konzept vorzulegen und eine hochrangige Arbeitsgruppe für das Steuerwesen in der Europäischen Union einzusetzen. Im darauffolgenden Jahr wurde das „Monti-Paket“ veröffentlicht, das drei Maßnahmen miteinander verknüpfte:

- den Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung,
- den Entwurf der Richtlinie über grenzüberschreitende Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren und
- den Entwurf der Richtlinie über die Besteuerung von Zinserträgen („Quellensteuer“).

Verhaltenskodex

Der Verhaltenskodex stellte eine neue Strategie auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung dar, nachdem zahlreiche Berichte – so vor einiger Zeit auch der Ruding-Bericht – ebenso wie verschiedene Rechtssetzungsinitiativen der Kommission keine Fortschritte erbracht hatten. Es handelte sich dabei um eine politische Vereinbarung der Mitgliedstaaten, sich jeglicher steuerlicher Maßnahmen zu enthalten, die im Binnenmarkt den lautereren Wettbewerb beeinträchtigen könnten.

Die Umsetzung des Kodex führte zur Einsetzung der **Primarolo-Gruppe**, die Ende 1999 ihren Bericht vorlegte. Sie hatte 271 steuerliche Maßnahmen überprüft, die ihr im Rahmen des Kodex gemeldet worden waren, und festgestellt, dass 66 davon „den Standort von wirtschaftlichen Tätigkeiten in der Gemeinschaft spürbar beeinflussen“. Der Auftrag der Gruppe wurde jetzt dahingehend erweitert, dass sie die Einhaltung der für diese Maßnahmen geltenden „Rücknahmeverpflichtung“ überwacht und für die Befolgung der „Stillhalteverpflichtung“ sorgt.

Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren

Der Sinn und Zweck dieses ursprünglich 1990 vorgelegten Richtlinienentwurfs besteht darin, die Quellenbesteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen in verschiedenen Mitgliedstaaten abzuschaffen. Damit würde die derzeit

bestehende Gefahr einer Doppelbesteuerung wegfallen. Im Rat wurde über den Wortlaut weitgehendes Einvernehmen erzielt, wobei für Portugal und Griechenland Übergangsfristen gelten sollen.

Der Vorschlag einer „Quellensteuer“

Der erste Richtlinienvorschlag der Kommission zur EU-weiten Einführung einer einheitlichen Quellensteuer auf Zinserträge aus Bankeinlagen u. ä. datiert aus dem Jahre 1989. Theoretisch wäre ein derartiger Vorschlag gar nicht erforderlich, denn Steuerpflichtige eines Mitgliedstaates, die Zinserträge aus Kapitalanlagen in einem anderen Mitgliedstaat erzielen, müssten diese in ihrer Steuererklärung angeben. In der Praxis sind damit aber der Steuerhinterziehung Tür und Tor geöffnet.

Da es im Rat nicht zu einer Einigung über den ersten Vorschlag kam, wurde er wieder zurückgezogen. Er erlebte dann eine Neuauflage als Bestandteil des Monti-Pakets. In dieser neuen Fassung wurde aber nicht einfach eine Quellensteuer, sondern ein „Nebeneinander“ von zwei Verfahren (Koexistenzmodell) vorgeschlagen. Danach konnten die Mitgliedstaaten entweder eine Steuer erheben oder sich verpflichten, den Steuerbehörden anderer Mitgliedstaaten über etwaige Zinserträge Auskünfte zu erteilen. Auch diese Version stieß auf heftigen Widerstand, insbesondere beim Vereinigten Königreich, das Einwände gegen die Einbeziehung des Londoner „Eurobond“-Marktes erhob, und bei Luxemburg, das auf die Bewahrung des Bankgeheimnisses drängte.

Langwierige Diskussionen führten schließlich zum Kompromiss von Santa Maria de Feira, wonach langfristig gesehen die Auskunftserteilung zwischen den Steuerbehörden und nicht die Quellensteuer als Modell dienen soll. Eine endgültige Entscheidung ist für Ende 2002 vorgesehen, doch setzt sie den Abschluss von Vereinbarungen über gleichwertige Maßnahmen mit steuerlich relevanten Drittländern, insbesondere der Schweiz und den USA, voraus.

Die OECD arbeitet seit Längerem an einer eigenen Strategie zur Bekämpfung des „schädlichen Steuerwettbewerbs“ und hat sogar die Absicht bekundet, im Falle von „Steuroasen“, die sich nicht kooperationsbereit zeigen, „Ross und Reiter zu nennen“ und möglicherweise Sanktionen zu verhängen.

Indirekte Steuern

Im Bereich der MwSt ist man vom ursprünglich geplanten „endgültigen“ System auf der Basis des Herkunftslandprinzips noch weit entfernt. Im jüngsten Programm der Kommission liegt der Schwerpunkt vielmehr auf bestimmten Mindestverbesserungen der bestehenden „Übergangsregelung“. Über zahlreiche vom Parlament gebilligte Vorschläge hat der Rat noch nicht entschieden. Nur im Falle der MwSt im Bereich Telekommunikation und E-Commerce wurde schnell gehandelt.

Die einzige Entscheidung, die bisher zu den **MwSt-Sätzen** getroffen wurde, betrifft die Festlegung eines einheitlichen Normalsatzes von mindestens 15 % und mehrerer ermäßigter Sätze. Auch bei den Verbrauchsteuern hat man sich bisher lediglich auf geringe Mindestsätze einigen können, während die Reform der Verbrauchsteuerstruktur noch aussteht.

Sowohl die MwSt-Übergangsregelung als auch die Regelung für die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren sind auf heftige Kritik gestoßen, weil sie **Betrug** begünstigen. In mehreren Berichten der Kommission wurde auf das Unvermögen der nationalen Steuerbehörden zur effektiven Zusammenarbeit verwiesen.

Teil II: Besteuerung des Faktors Arbeit, von Kapitalerträgen und von Unternehmen: eine vergleichende Analyse

Besteuerung des Faktors Arbeit

Untersucht man die **Einkommensteuern** in der EU, so zeigen sich zwischen den Mitgliedstaaten erhebliche Unterschiede, so etwa bei den Freibeträgen, den Mindest- und Höchstsätzen und den Steuertarifen.

- In den meisten europäischen Staaten kommen nicht Steuergutschriften, sondern Freibeträge zur Anwendung, in einigen Fällen allerdings auch beide Formen der Steuerermäßigung. Am stärksten verbreitet sind Freibeträge für tatsächlich angefallene Kosten im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit.
- Bei der vom Zentralstaat erhobenen Einkommensteuer ist der Eingangssatz in Irland mit 26 % am höchsten und in Griechenland mit 5 % am niedrigsten. Der Durchschnittswert beträgt 14,2 %. Der Spitzensteuersatz bewegt sich zwischen 38 % (Finnland) und 60 % (Niederlande) und liegt im europäischen Durchschnitt bei 47,4 %.
- In einigen europäischen Staaten müssen Arbeitnehmer neben der vom Zentralstaat erhobenen Einkommensteuer noch kommunale Einkommensteuern entrichten. Dies ist in Belgien, Dänemark, Finnland und Schweden der Fall. Zum Teil sind die Beträge erheblich, denn in Schweden und Dänemark liegt der Satz bei ca. 31 %. Allerdings gelangt dabei kein progressiver Steuertarif zur Anwendung; vielmehr gelten in den meisten Ländern Pauschalsätze, die von Ort zu Ort unterschiedlich sind.
- Hinzu kommen bisweilen Ergänzungsabgaben zur Einkommensteuer, wie z. B. in Belgien die Krisensteuer, in Deutschland der Solidaritätszuschlag und in Luxemburg der Zuschlag für Arbeitslosenfonds.
- In einigen Ländern wird staatlicherseits zusammen mit der Einkommensteuer auch eine Kirchensteuer einbehalten. Die in der Regel recht niedrige Kirchensteuer wird in Österreich, Deutschland, Finnland und Dänemark erhoben. In Schweden wurde die Kirchensteuer 2000 abgeschafft.

Der für einen Durchschnittslohn berechnete **effektive Steuersatz** betrug 1999 im europäischen Durchschnitt 17,2 %. Dabei bestehen aber zwischen den Systemen so große Unterschiede, dass die Steuerlast bei einer alleinstehenden Person, die den durchschnittlichen Industriearbeiterlohn bezieht, von 2,9 % (Griechenland) bis 33,5 % (Dänemark) reicht.

Beim Vergleich der **effektiven Steuersätze und Sozialabgaben**, die als Anteil am Bruttoverdienst ausgedrückt werden, erweist sich wiederum Dänemark als Spitzenreiter, doch rangieren Belgien und Deutschland nur zwei Prozentpunkte dahinter. Auch die Niederlande, Finnland und Schweden liegen über dem EU-Durchschnitt (29,1 %), der von Ländern wie Portugal, Griechenland, Spanien, Luxemburg, Vereinigtes Königreich und Frankreich niedrig gehalten wird, während sich Österreich und Italien in Nähe des Durchschnittswertes bewegen.

Beträchtliche Unterschiede ergeben sich auch bei den effektiven Steuersätzen für unterschiedliche Einkommens- und Familienverhältnisse.

- In sämtlichen Ländern mit Ausnahme Finnlands (wo kein Unterschied besteht) ist der effektive Steuersatz bei einer verheirateten Person mit zwei Kindern niedriger als bei einer alleinstehenden Person. Am deutlichsten macht sich dies in Luxemburg und in Deutschland bemerkbar.

- Vergleicht man eine Familie mit nur einem Verdienst und eine Doppelverdienerfamilie, so sind bei letzterer, wenn ein Partner den Durchschnittslohn und der andere 1/3 davon bezieht, in sechs Ländern – Österreich, Finnland, Griechenland, Italien, Vereinigtes Königreich und Schweden – die Steuersätze niedriger als bei einer Alleinverdienerfamilie, obgleich die Familieneinkünfte um 33 % höher liegen. In den übrigen europäischen Ländern gelten höhere Steuersätze, mit Ausnahme von Luxemburg und Spanien, wo sie gleich hoch sind. Am wenigsten erhöhen sich die Sätze in Portugal, am stärksten in Spanien und Belgien.
- Nehmen die Familieneinkünfte um 33 % mehr als im genannten Fall zu, liegen die Steuersätze in allen Ländern höher und bleiben nur in Griechenland und Spanien gleich. Auch hier ist für Deutschland der größte relative Sprung zu verzeichnen. Wiederum ist Dänemark das Land mit den höchsten Sätzen, während Luxemburg und Griechenland die niedrigsten Werte aufweisen.

Es deutet aber nichts darauf hin, dass die zwischen den Staaten bestehenden Unterschiede in der Einkommensteuer größere Verzerrungen des Wettbewerbs auf dem Arbeitsmarkt oder bei der Wahl des Arbeitsplatzes zur Folge haben. Nur in Grenzregionen bietet ein etwaiges Gefälle bei Sozialabgaben und Einkommensteuern einen erkennbaren Anreiz zur Nutzung von Beschäftigungsmöglichkeiten jenseits der Grenze.

Kennzeichnend für die Entwicklung im letzten Jahrzehnt war eine deutliche Zunahme der steuerlichen Belastung des Faktors Arbeit, während bei anderen Produktionsfaktoren insgesamt eine Entlastung zu verzeichnen war. Der von der Kommission 1996 vorgeschlagene Europäische Vertrauenspakt für Beschäftigung verwies auf die Notwendigkeit einer Trendwende, damit sich die Besteuerungssysteme nicht weiter in eine Richtung entwickeln, die der Schaffung von Arbeitsplätzen abträglich ist.

Besteuerung von Kapitalerträgen

Kapitalerträge, insbesondere Zinseinkünfte aus Ersparnissen, stellen die mobilste Bemessungsgrundlage dar, und Unterschiede bei der Besteuerung können zu schwerwiegenden Verzerrungen der Kapitalallokation führen.

Keine **Quellensteuer für Zinseinkünfte** gibt es in Dänemark, Luxemburg und den Niederlanden. Zinseinkünfte werden in das zu versteuernde Einkommen des im Inland ansässigen Einzelanlegers aufgenommen. Die Berechnung der Steuer erfolgt entsprechend den progressiven Einkommensteuertabellen. Der Zinsabschlag ist in Deutschland, Spanien und im Vereinigten Königreich nicht definitiv, sondern wird als Vorauszahlung auf die Einkommensteuerschuld behandelt. Der einbehaltene Zinsabschlag wird auf die endgültige Einkommensteuerschuld des im Inland ansässigen Anlegers angerechnet. In den meisten Ländern stellt die Quellensteuer für im Inland ansässige Steuerpflichtige die definitive Einkommensteuer dar.

Diese sehr unterschiedliche Behandlung von **Dividendeneinkünften** führt zu unterschiedlichen Graden der Entlastung von Doppelbesteuerung. Nur in den Niederlanden kommt ein klassisches Körperschaftsteuersystem zur Anwendung, nach dem in Form von Dividenden ausgeschüttete Gewinne in voller Höhe zweimal besteuert werden, und zwar zum einen auf Unternehmensebene und zum anderen auf Anteilseignerebene. Die anderen Länder bieten eine Entlastung in unterschiedlicher Höhe. Irland, Spanien und das Vereinigte Königreich verfügen über Teilanrechnungssysteme, bei denen ein Teil der auf Gewinnausschüttungen entfallenden Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer des inländischen Anlegers angerechnet wird. Beim Vollanrechnungssystem, wie es in Finnland

und Deutschland praktiziert wird, entfällt die Doppelbesteuerung von Dividenden vollständig. Frankreich und Italien kommen der Vollarrechnung recht nahe.

Wie **ausländische Dividendeneinkünfte** behandelt werden, richtet sich nach dem im Land des Anlegers angewandten System. Lebt der Anleger in einem Land mit klassischem System, z. B. in den Niederlanden, erfolgt im Prinzip keine Unterscheidung zwischen inländischen und ausländischen Dividendenerträgen. Wohnt der Anleger in einem Land mit Anrechnungssystem, wird die Ausschüttung ausländischer Einkünfte durch ein inländisches Unternehmen an inländische Anteilseigner in der Regel voll besteuert, da es keine Anrechnungssteuergutschrift für gezahlte ausländische Körperschaftsteuern gibt. Dies führt zu einer Diskriminierung von Anlagen in ausländische Unternehmen.

Körperschaftsteuern

Die Körperschaftsteuer ist als wesentliche Ergänzung zur Einkommensteuer zu betrachten. Es lassen sich Steuern auf einbehaltene Gewinne erheben, die bei den Anteilseignern in Form eines Vermögenszuwachses entstehen und sonst (wenn überhaupt) erst bei Realisierung des Zuwachses besteuert würden

Besteuert werden reine Gewinne oder Renten, definiert als Differenz zwischen den antizipativen Aktiva eines Unternehmens und den vollen kalkulatorischen Kosten der Erzeugung dieser Aktiva. Die Körperschaftsteuer kann als wirtschaftspolitisches Instrument zur Beeinflussung der Kapitalverteilung innerhalb des privaten Sektors verwendet werden

Zwischen den Körperschaftsteuersystemen, die in den einzelnen Mitgliedstaaten zur Anwendung kommen, bestehen zahlreiche Unterschiede, darunter in erheblichem Maße bei den Steuersätzen und der Bemessungsgrundlage.

- Alle EU-Länder erheben Körperschaftsteuern auf zentralstaatlicher Ebene. Dabei rangieren die **Sätze** von 28 % (Finnland und Schweden) bis 37 % (Italien). In Belgien, Irland, den Niederlanden und im Vereinigten Königreich sind die Sätze progressiv, wobei in Deutschland der Spitzensatz bei 45 % und im Vereinigten Königreich der Eingangssatz bei 21 % liegt. Deutschland unterscheidet zwischen einbehaltenen Gewinnen (mit einem Satz von 45 %), ausgeschütteten Gewinnen (30 %) und nichtansässigen Unternehmen (40 %). In Griechenland gilt ein Satz von 35 % für inländische und 40 % für nichtansässige Gesellschaften. Deutschland, Österreich, Italien, Luxemburg und Portugal erheben eine lokale Steuer, wobei in den meisten dieser Länder die Sätze auf lokaler Ebene von Region zu Region unterschiedlich sind.
- Das **steuerpflichtige Einkommen** wird in den unterschiedlichen Steuersystemen auf ähnliche Weise berechnet. Teil der Bemessungsgrundlage sind in der Regel Einkünfte aus allen Quellen, darunter nichtbetriebliche Erträge sowie betriebliche Erträge. Die Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens erfolgt nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und basiert generell auf den in den Büchern des Unternehmens ausgewiesenen Gewinnen. Um den zu versteuernden Gewinn zu errechnen, sind oft einige gesetzlich vorgeschriebene Anpassungen vorzunehmen. In aller Regel sind Ausgaben, die bei der Erzielung von steuerpflichtigem Einkommen sowie bei der Aufrechterhaltung der Vermögenswerte im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit entstehen, abzugsfähig.
- In allen Mitgliedstaaten werden Maßnahmen mit **inflationbereinigender** Wirkung angewandt. Die Inflationsbereinigung kann für drei Aspekte der Bemessungsgrundlage relevant sein: für das Abschreibungssystem, für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen und für die Behandlung von Vorräten. Mit dem Ziel, das

tatsächliche Einkommen zu besteuern, sind Veräußerungsgewinne in den meisten Ländern teilweise steuerfrei. Abschreibungsregeln und -Prozentsätze können günstig sein (Sonderabschreibungen). Was die steuerliche Behandlung des Vorratsvermögens betrifft, so bietet die LIFO-Methode in einigen Ländern einen gewissen Ausgleich für die Auswirkungen der Inflation auf die Kosten der Bestandserneuerung.

- **Zinszahlungen** sind in allen Mitgliedstaaten abzugsfähig, wenn sie zu betrieblichen Zwecken erfolgen und wenn der Kapitalbetrag zur Erzeugung von steuerpflichtigem Einkommen verwendet wird. In Belgien und Portugal ist die Höhe der abzugsfähigen Zinsen beschränkt.
- Alle Länder gestatten einem Unternehmen den Vortrag von **Betriebsverlusten**, einige auch den Verlustrücktrag. Die Anzahl der Jahre, über die Betriebsverluste vorgetragen werden können, reicht von fünf bis beliebig viele.
- Eine steuerliche Abschreibung der **Wertminderung von Vermögensgegenständen** ist in allen Ländern möglich. Dabei kommen die verschiedensten Systeme zur Anwendung, meist jedoch die lineare Abschreibung oder die degressive Abschreibung. Bei Maschinen wird in der Regel die degressive Abschreibung angewandt, bei Gebäuden eher die lineare Abschreibung.
- Für die **Bewertung von Vorratsvermögen** zu steuerlichen Zwecken gibt es die verschiedensten Verfahren. In allen europäischen Ländern können Vorräte nach der FIFO-Methode bewertet werden. Die LIFO-Methode ist in den meisten Ländern zulässig, obgleich einige von ihnen strenge Auflagen erteilen.
- Die Regeln für die Behandlung von **Rückstellungen für Eventualverbindlichkeiten** sind von Land zu Land sehr unterschiedlich. Deutschland, die Niederlande und Luxemburg lassen sich hier als liberal bezeichnen, während andere Länder wie Italien, Belgien und Frankreich recht restriktiv vorgehen. Schätzungen zufolge liegt der Anteil steuerfreier Rückstellungen am Bilanzwert in Deutschland bei 27 %, in Italien und Belgien dagegen nur bei 6 %.
- In den meisten Ländern bestehen spezielle Anreize bei **Ausgaben für Forschung und Entwicklung**, die in dem Jahr abzugsfähig sind, in dem sie anfallen.

Teil III: Wettbewerb oder Zusammenarbeit?

Steuerwettbewerb ist manchmal – aber nicht immer – schädlich; eine gewisse, wenn auch nicht uneingeschränkte Zusammenarbeit kann daher von Nutzen sein. Formell ist eine Steuerkoordinierung dann wünschenswert, wenn die aus der Beseitigung „*der Ineffizienz eines nichtkooperativen Verhaltens*“ resultierenden Wohlfahrtsgewinne größer sind als die „*Tendenz Leviathans zur Verschwendung*“.

Die folgenden groben Schlussfolgerungen lassen sich nach einer Analyse der Steuerstatistiken der letzten Jahrzehnte treffen.

- Der Steuerwettbewerb hat weder innerhalb der EU noch innerhalb der OECD zu einer *Reduzierung* der Bemessungsgrundlage geführt. Im Gegenteil, der Prozentsatz der Steuereinnahmen im Verhältnis zum BIP ist ständig angestiegen. Der Anstieg der Gesamtsteuereinnahmen war in den letzten zehn Jahren jedoch im Vergleich zu den vorhergehenden zehn bis zwanzig Jahren marginal, und die meisten EU-Länder verzeichnen seit 1996 einen Rückgang. Dies lässt u. U. die Schlussfolgerung zu, dass der Steuerwettbewerb der Tendenz zum Steueranstieg in relativen Hochsteuerländern entgegengewirkt und dadurch zu einer Konvergenz innerhalb der EU geführt hat.

- Aus den Zahlen geht nicht hervor, dass die direkten Steuern oder die Sozialversicherungsbeiträge in den letzten Jahren stärker angestiegen sind als die Steuern insgesamt. Im Zeitraum 1985-1994 war jedoch in der EU insgesamt eine Verlagerung der Besteuerung von der Arbeit zu anderen Produktionsfaktoren zu verzeichnen, obwohl dies keineswegs in allen Mitgliedstaaten der Fall war. Die rückläufigen Körperschaftsteuersätze bestätigen gewissermaßen, dass sich die Steuerlast im allgemeinen von den „mobilen“ zu den „immobilen“ Faktoren verlagert hat.
- Andererseits wirkt sich diese Verlagerung aufgrund der verschiedenen Steuerstrukturen sehr unterschiedlich aus. Beispielsweise greifen Länder wie Dänemark und Großbritannien im allgemeinen weniger auf direkte Sozialabgaben zurück als Länder wie Frankreich. Dies erklärt auch, warum der Steuerwettbewerb in bestimmten Mitgliedstaaten als „schädlich“ gilt und in anderen nicht.

Die Entschließung des Parlaments vom 18. Juni 1998 spiegelt diese Analyse wider; unterstützt wird darin im wesentlichen der von der Kommission im „Monti-Paket“ gewählte Ansatz. In dieser Entschließung wird darauf hingewiesen, dass ein verstärkter Wettbewerb zwischen den nationalen Steuersystemen *„durch die größere Transparenz gewährleistet sein wird, die sich nach der Einführung der einheitlichen Währung einstellen wird“*; und ein *„nutzbringender Steuerwettbewerb unter den Mitgliedstaaten“* wird *„als Instrument zur Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit der europäischen Wirtschaft gegenüber den Herausforderungen der Globalisierung“* begrüßt.

Eine Koordinierung wäre jedoch gerechtfertigt, wenn der Grad des Wettbewerbs *„es möglicherweise verhindert, dass die Vorteile, die der Binnenmarkt in Bezug auf Wachstum und Beschäftigung bringen kann, aufgrund der höheren Steuerbelastung der Arbeitskraft gegenüber der größeren Mobilität des Kapitals voll ausgeschöpft werden“*.

Hinsichtlich der Beseitigung des „unfairen Wettbewerbs“, der sich aus der **Komplexität der Steuersysteme** ergibt, besteht weitreichende Übereinstimmung. Je komplexer ein Steuersystem ist, um so mehr Raum lässt es für (illegale) Steuerhinterziehung, und um so mehr Anreiz besteht für Unternehmen, gezielt Mittel einzusetzen, um Wege zur (legalen) Steuervermeidung zu finden. In der Entschließung des Parlaments wurde scharf kritisiert, dass im endgültigen Monti-Paket *„Maßnahmen zur Beseitigung erheblicher Verzerrungen im Bereich der indirekten Besteuerung“* gestrichen worden waren.

Nicht so einig ist man sich in der Frage der **Steuersätze**. Für die Mehrwertsteuer wurde 1992 ein 15%iger Mindestsatz festgelegt; man konnte sich jedoch nicht auf die ursprünglich von der Kommission vorgeschlagene Obergrenze von 20 % verständigen. Der von der Kommission vorgeschlagene 25%ige Höchstsatz wurde 1995 sowohl vom Parlament als auch vom Rat abgelehnt, obwohl kein Mitgliedstaat diesen Wert tatsächlich überschreitet

Es besteht anscheinend die allgemeine Tendenz, die Festlegung der *Steuerhöchstsätze* dem Wettbewerb und den Kräften des Marktes zu überlassen. Eine natürliche Obergrenze ist automatisch an dem Punkt gegeben, wo jede *Erhöhung des Steuersatzes zu einem Rückgang der Gesamteinnahmen* aus der betreffenden Steuer führen würde. Vermutlich haben einige Mitgliedstaaten mit ihren sehr hohen Verbrauchsteuern auf Alkohol und Tabak diesen Punkt bereits erreicht (obwohl sich die Regierungen dessen ungeachtet dafür entscheiden können, die betreffenden Steuern aus gesundheitlichen oder sozialpolitischen Gründen auf diesem Niveau zu belassen).

Im Hinblick auf die Angleichung der Mindestsätze gehen die Meinungen jedoch stark auseinander. Trotz der im Ruding-Bericht und in anderen Berichten formulierten

Empfehlungen kam es bislang zu keiner Einigung über einen Mindestsatz für die Körperschaftsteuer

Neu entbrannt ist die Diskussion über die **Verfahren zum Erlass von Entscheidungen in Steuerfragen**. Die einzige feste Rechtsgrundlage im Vertrag bezieht sich nur auf indirekte Steuern. Es handelt sich dabei um Artikel 93 (vormals Artikel 99), der zudem Einstimmigkeit im Rat vorschreibt und dem Europäischen Parlament lediglich eine „Anhörung“ zubilligt. Die Kommission hat sich erneut für eine Beschlussfassung mit qualifizierter Mehrheit in Steuerfragen ausgesprochen, wenn dies „notwendig erscheint, um den Binnenmarkt weiter voranzubringen“¹.

Breites Einvernehmen herrscht darüber, dass Entscheidungen des Rates zu *Steuersätzen* noch auf absehbare Zeit einstimmig zu erfolgen haben. Weniger Klarheit besteht bei Gestaltungsmerkmalen des Steuersystems, die den Steuersätzen *gleichwertig* sind. So führt beispielsweise die komplizierte Unternehmensbesteuerung dazu, dass die *effektiven* Steuersätze deutlich unter den nominalen Sätzen liegen. Nach den bisherigen Erfahrungen werden die Finanzminister allen Änderungswünschen entgegentreten, die ihre Steuereinnahmen gefährden könnten.

¹ Kommissionspräsident Romano Prodi in der *Financial Times* vom 16. November 2000.

Tabelle 1. Wettbewerb oder Zusammenarbeit: Pro und Contra

Argumente für Koordinierung/gegen Wettbewerb	Argumente für Wettbewerb/gegen Koordinierung
<p>Mit dem Wegfall der sich aus Währungsschwankungen ergebenden Risiken treten die Unterschiede zwischen den Steuersystemen deutlicher zutage und wirken sich verstärkt auf die Kapitalbewegungen aus. Es kommt zu einer Verzerrung der Kapitalallokation, wenn diese lediglich aus Gründen der Steuerersparnis erfolgt.</p>	<p>Der Wettbewerb findet nicht bloß zwischen den Steuersystemen, sondern zwischen den gesamten Einnahmen-/Ausgabensystemen statt. Länder mit relativ hohem Steuerniveau, beispielsweise in Skandinavien, sind aufgrund günstiger sozialer und sonstiger Gegebenheiten weiterhin wettbewerbsfähig.</p>
<p>Der Steuerwettbewerb führt zu einem „Unterbietungswettlauf“ und damit zur Aushöhlung der Steuerbasis der Mitgliedstaaten.</p>	<p>Der Steuerwettbewerb hatte keinen Anstieg der Staatsquote zur Folge; vielmehr ist das Gegenteil der Fall.</p>
<p>Es besteht ein Missverhältnis zwischen der mangelnden Steuerkoordinierung und der zentralisierten Geldpolitik im Euroraum, die mit einer restriktiven Haushaltspolitik einhergeht.</p>	<p>Da die Regierungen der Mitgliedstaaten im Euroraum nicht mehr das Zinsniveau, die Wechselkurse oder die Geldmengen ändern können, verbleibt ihnen als einziges Instrument der Stabilisierungspolitik die Möglichkeit von Steueränderungen.</p>
<p>Die Wohlfahrtsmaximierung durch Wettbewerb funktioniert nur, wenn sich sowohl Kapital als auch Arbeit zwischen steuerlich miteinander konkurrierenden Ländern frei bewegen können. Wenn aber der eine Faktor (das Kapital) mobil ist, der andere (die Arbeit) hingegen nicht, kommt es zu einer Verzerrung des Steuersystems. Durch den Steuerwettbewerb erhöht sich die steuerliche Belastung der Arbeit und damit die Arbeitslosenquote.</p>	<p>Die Vorteile der Zusammenarbeit kommen nicht unbedingt allen Beteiligten gleichermaßen zugute. Eine niedrigere Besteuerung zählt zu den Mechanismen, mit denen relativ arme und/oder kleine Volkswirtschaften (z. B. Irland) im Wettbewerb um Investitionen bestehen können. Die Zusammenarbeit im Steuerbereich ist daher möglicherweise nur ein Versuch wohlhabender/größerer Staaten, ihre Einnahmen zu sichern.</p>
<p>Durch den Steuerwettbewerb wird es äußerst schwierig, über das Steuersystem soziale und ökologische Zielsetzungen zu verfolgen, so etwa die Einkommensumverteilung, die Besteuerung von Umweltbelastungen usw. Nur durch Steuerkoordinierung lässt sich „Trittbrettfahrerverhalten“ verhindern.</p>	<p>Das richtige Verhältnis zwischen Steueraufkommen und öffentlichen Ausgaben ist vermutlich nicht in allen Staaten gleich. Aus diesem Grunde dürften dezentrale Entscheidungen in Steuerfragen eher den Wünschen der Bürger entsprechen. Der Steuerwettbewerb steht sowohl mit dem Subsidiaritätsprinzip als auch mit dem Grundsatz der Demokratie im Einklang.</p>
<p>Die Unternehmen haben es in der EU mit 15 verschiedenen Steuersystemen und 15 verschiedenen Steuerbehörden zu tun, was beträchtliche Kosten und Verwerfungen verursacht.</p>	<p><i>„Nichts lernen die Völker so schnell voneinander wie die Kunst, den Leuten das Geld aus der Tasche zu ziehen.“ (Adam Smith)</i></p>

EINIGE BEGRIFFSBESTIMMUNGEN

Es erscheint uns angebracht, einige der in dieser Studie verwendeten Begriffe kurz zu erläutern.

HARMONISIERUNG: Angleichung von Systemen durch Rechtsakte auf Gemeinschaftsebene. Zu unterscheiden ist dabei zwischen *vollständiger Harmonisierung* mit einheitlichen Bemessungsgrundlagen, Steuersätzen, -systemen usw. und *teilweiser Harmonisierung* oder *Annäherung* mit weniger ehrgeizigen Zielen wie einheitlichen Mindest- oder Spitzensteuersätzen, Vermeidung von Doppelbesteuerung usw.

KOORDINIERUNG: Maßnahmen zur besseren Abstimmung der Steuerverfahren in den EU-Mitgliedstaaten, in der Regel durch nichtlegislative Mechanismen wie Übereinkommen, Empfehlungen, Leitlinien, Verhaltenskodizes u. Ä.

WETTBEWERB DER SYSTEME: Prozess der Angleichung von Steuersystemen durch das Wirken der Marktkräfte ohne gezielte Harmonisierung oder Koordinierung.

KONVERGENZ: Annäherung der Bemessungsgrundlagen, Steuersätze und -systeme, des Steueraufkommens usw. in den Mitgliedstaaten unabhängig davon, ob dies auf Veranlassung der EU oder durch das Wirken der Marktkräfte geschieht.

ECOFIN: Der Rat der EU in der Zusammensetzung der Wirtschafts- und Finanzminister.

SUBSIDIARITÄT: Der Grundsatz, wonach die Gemeinschaft in Bereichen, die nicht in ihre ausschließliche Zuständigkeit fallen, nur tätig wird, sofern und soweit die Ziele auf Ebene der Mitgliedstaaten nicht ausreichend erreicht werden können. Ergänzt wird das Subsidiaritätsprinzip durch den Grundsatz der *Verhältnismäßigkeit*: Keine Maßnahme der Gemeinschaft sollte über das zur Erreichung des gesetzten Zieles notwendige Maß hinausgehen.

HIFO („highest input, first output“)

FIFO („first input, first output“)

LIFO („lowest input, first output“): Alternative Verfahren zur Bewertung des Vorratsvermögens.

TEIL I: ALLGEMEINE EINFÜHRUNG

Vorgeschichte

Steuern und Binnenmarkt

Der Binnenmarkt der Europäischen Union wird in Artikel 14 des Vertrages definiert als:

„Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gewährleistet ist.“

Auf dem Weg zu diesen Ziel wurden spürbare Fortschritte erzielt, wenngleich mit Unterbrechungen. Die Schaffung des Binnenmarktes Anfang 1993 führte zum Wegfall der meisten „technischen Handelsschranken“, die in Lord Cockfields Weißbuch von 1985 benannt worden waren, darunter unterschiedliche Industrienormen, Hygiene- und Sicherheitsvorschriften und Berufsabschlüsse. Mit der Wirtschafts- und Währungsunion entfallen jetzt Transaktions- und Umtauschkosten und kommt es zum Abbau der letzten Hemmnisse für den freien Kapitalverkehr.

Gerade aber durch diese Fortschritte wurde das Augenmerk auf eine Reihe von Bereichen gelenkt, in denen der Binnenmarkt noch Lücken aufweist. Dazu zählt nicht zuletzt die Steuerpolitik.

Beim Binnenmarktprogramm ging es zunächst um die Beseitigung der Steuer- und Zollkontrollen an den Binnengrenzen der Gemeinschaft. Damit waren Veränderungen der Mehrwertsteuer- und Verbrauchsteuersysteme verbunden. Glücklicherweise war mit Artikel 99 (jetzt 93) des Vertrages eine feste Rechtsgrundlage für gesetzgeberische Maßnahmen gegeben.

Dennoch einigte man sich erst nach langwierigen Verhandlungen auf eine „Übergangsregelung“ zur MwSt und auf die Festsetzung niedriger Mindestsätze für Verbrauchsteuern. Die Rechtsvorschriften zur MwSt sahen zu einem späteren Zeitpunkt die Einführung eines „endgültigen“ Systems vor, so dass die Kommission schließlich mit dem Arbeitsprogramm *Ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem – ein Programm für den Binnenmarkt* (1996) einen Zeitplan vorlegte, wonach die Einführung des neuen Systems bis Mitte 1999 erfolgen sollte. Das Programm erwies sich schon bald als nicht umsetzbar und wurde mittlerweile faktisch auf Eis gelegt. An seine Stelle trat ein wesentlich bescheideneres Programm², das den Akzent auf Verbesserungen der derzeitigen „Übergangsregelung“ legt.

Im Laufe der Jahre waren Notwendigkeit und Umfang gemeinschaftlicher Maßnahmen im Bereich der direkten Besteuerung natürlicher Personen und der Unternehmensbesteuerung auch von der Kommission und speziell eingesetzten Sachverständigengremien³ untersucht worden.

Die Verträge bieten allerdings so gut wie keine rechtliche Handhabe für derartige Maßnahmen. In allen Mitgliedstaaten wird davon ausgegangen, dass die direkten Steuern im Gegensatz zu den indirekten Steuern weiterhin in ihre eigene finanzhoheitliche Kompetenz fallen. Der vor 1993 unternommene Versuch, eine Mindestquellensteuer auf Zinszahlungen

² Strategie zur Verbesserung der Funktionsweise des MwSt-Systems im Binnenmarkt, KOM(2000) 348, 7. Juni 2000.

³ Namentlich der Neumark-Bericht von 1962; der Van-den-Tempel-Bericht von 1970; und der Ruding-Bericht von 1992.

an Empfänger aus anderen Mitgliedstaaten einzuführen, fand nicht die einmütige Billigung des Rates, und sogar die begrenzten Vorschläge zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei konzerninternen Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren stießen auf Ablehnung.

Durch eine Reihe wirtschaftlicher Entwicklungen wurden aber Mitte der 90er Jahre neue Initiativen der Gemeinschaft ausgelöst.

- Der **freie Kapitalverkehr** ist seit jeher ein grundlegendes Ziel der Europäischen Gemeinschaft. Praktisch verwirklicht wurde er aber erst 1994 im Rahmen der allgemeinen **Globalisierung**. Die neue Telekommunikationstechnik ermöglichte die Schaffung von Finanzmärkten, die rund um die Uhr zugänglich sind und über die innerhalb von Nanosekunden Kapitalbewegungen in Länder mit anderen Steuersystemen erfolgen können. Dadurch wird die Besteuerung von Kapital und von Erträgen aus Kapitalanlagen immer schwieriger⁴.
- Durch den Wegfall der rechtlichen und technischen Handelsschranken haben die **Unternehmen und ihre Produktionsbasis** an Mobilität gewonnen: theoretisch (und in Abhängigkeit von den sprachlichen und kulturellen Gegebenheiten) kann der gesamte Binnenmarkt von einem Mitgliedstaat aus beliefert werden. Die Besteuerung ist damit zu einem bedeutsamen Faktor bei Standortentscheidungen geworden, insbesondere für Unternehmen mit Sitz außerhalb der EU (z. B. US-amerikanische Computerfirmen, die sich in Irland niedergelassen haben). Dies wiederum hat dazu geführt, dass nationale, regionale und lokale Stellen bei **diversen steuerlichen Vergünstigungen zur Förderung der Ansiedlung von Unternehmen** miteinander konkurrieren und sich dabei im Hinblick auf die Wettbewerbsregeln der Gemeinschaft oft am Rande der Legalität bewegen.
- Die **Komplexität der Steuersysteme** und die **hohen Steuersätze** begünstigen die (rechtlich zulässige) **Steuervermeidung** und die (rechtswidrige) **Steuerhinterziehung**. Beispielsweise sahen sich Unternehmen durch die immer schwerer durchschaubare Gestaltung der Mehrwertsteuer auf EU-Ebene und im innerstaatlichen Rahmen dazu veranlasst, Mittel für die „MwSt-Planung“ einzusetzen⁵. Je höher das MwSt-Niveau und die direkte Belastung des Faktors Arbeit, desto größer auch die Anreize für Firmen und Arbeitskräfte, in die „**Schattenwirtschaft**“ abzutauchen⁶. Zudem sahen sich Großunternehmen im Zuge der Globalisierung mit einer Vielzahl von Steuerhoheiten konfrontiert, wodurch sich Anreize und Möglichkeiten zur Minimierung der Gesamtsteuerlast durch die „**Verrechnungspreisgestaltung**“ und andere Kunstgriffe ergaben.
- Am stärksten ins Gewicht fiel aber die Tatsache, dass in den meisten EU-Staaten Mitte der 90er Jahre die **Arbeitslosenquoten** stiegen. Dadurch wurde die Aufmerksamkeit auf die zunehmende Belastung des Faktors Arbeit, insbesondere durch die **Lohnnebenkosten** in Form von Steuern und Sozialabgaben, gelenkt. Die immer schwierigere Besteuerung des Kapitals hatte offenbar zu einer kontinuierlichen Veränderung der Struktur der Steuersysteme geführt, entfiel doch ein immer größerer Anteil der Gesamtsteuerlast auf

⁴ Näheres dazu in *Globalization and the Future of Social Protection* (2000) von Vito Tanzi, Internationaler Währungsfonds, Januar 2000.

⁵ Dies erklärt, warum das MwSt-Aufkommen in einer Reihe von Ländern nicht mit dem Wachstum des BIP Schritt gehalten hat.

⁶ Die zunehmende Diskrepanz zwischen der Größe einzelner Volkswirtschaften, wie sie an den BIP-Werten ablesbar ist, und der Größe, wie sie sich aus den MwSt-Einnahmen ergibt, war der Hauptgrund dafür, dass die „Eigenmittel“ der Gemeinschaft mit der Edinburger Vereinbarung von 1992 um die „BIP“-Komponente ergänzt wurden.

den relativ immobilen Faktor Arbeit⁷. Es wurde zur erklärten Politik der Gemeinschaft, hier eine Trendwende herbeizuführen, beispielsweise durch Verlagerung der Steuerlast von der Arbeit auf direkt zu besteuernde CO₂-Emissionen oder Energie⁸.

Das neue Konzept

Aufgrund dieser Entwicklung kam es 1992 zur Veröffentlichung eines Berichtes des Rates über den Steuerwettbewerb und 1996 zu einer neuen Initiative der Kommission im Steuerbereich. Im April 1996 verabschiedete der Rat der Wirtschafts- und Finanzminister (Ecofin) auf seiner Sitzung in Verona ein „Diskussionspapier“ mit dem Titel *Steuern in der Europäischen Union* (1996). Zugleich setzte der Rat formell eine Hochrangige Arbeitsgruppe für das Steuerwesen in der Europäischen Union ein, die sich aus persönlichen Vertretern der Finanzminister zusammensetzte und unter der Leitung des damals für Steuerfragen und den Binnenmarkt zuständigen EU-Kommissars Mario Monti stand.

Nachdem der Rat im Juni des gleichen Jahres die Kommission auf seiner Tagung in Florenz ersucht hatte,

„einen Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme in der Union zu unterbreiten, wobei zu berücksichtigen ist, dass steuerliche Rahmenbedingungen geschaffen werden müssen, die Anreize für das Unternehmertum und die Schaffung von Arbeitsplätzen bieten, und dass zu einer wirksameren Umweltpolitik beigetragen werden muss“,

veröffentlichte diese im Oktober 1996 die Mitteilung *„Die Steuern in der Europäischen Union – Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme“* (1996), in der sie die bis dahin vorgetragenen Ansichten der Hochrangigen Arbeitsgruppe zusammenfasste. Der Bericht ging die Problematik sehr vorsichtig an – wie übrigens schon ein wesentlich früher vorgelegtes Papier der Kommission, *The Scope for Convergence of Tax Systems in the Community* (1980), in dem es geheißen hatte:

„Die Steuerhoheit ist ein Eckpfeiler der Souveränität eines Landes“ –

und verwies auf sehr unterschiedliche Vorstellungen von den Funktionen der Besteuerung. Folglich stellte die Hochrangige Arbeitsgruppe fest, dass

„jeder Vorschlag zu steuerpolitischen Maßnahmen der Gemeinschaft in vollem Umfang das Subsidiaritätsprinzip und den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit berücksichtigen muss“

und empfahl, dass die zu treffenden Maßnahmen nicht die „Harmonisierung“, sondern die „Koordination“ zum Ziel haben sollten.

Das „Monti-Paket“ und der Verhaltenskodex

Das Maßnahmenpaket, das die Kommission in einem neuen Dokument – *„Koordination der Steuerpolitik in der Europäischen Union: Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs“* (1997) – vorlegte, war dennoch recht umfangreich. Darin wurden mehrere vorerst nicht weiter verfolgte Problemfelder im Bereich der direkten und indirekten

⁷ Die Kommission verwies wiederholt darauf, dass die Steuersätze beim Faktor Arbeit im Zeitraum 1980-1994 um ca. 6 % gestiegen, bei anderen Produktionsfaktoren – insbesondere beim Kapital – hingegen um 9 % zurückgegangen waren.

⁸ Die Kommission schlug 1992 eine CO₂-Steuer vor [KOM(92) 226] und unterbreitete 1995 einen überarbeiteten Vorschlag [KOM(95) 172]. An deren Stelle traten 1997 faktisch Vorschläge zur „Umstrukturierung“ der Energiebesteuerung [siehe KOM(97) 030].

Besteuerung wieder aufgegriffen, zu denen förmliche Vorschläge bereits unterbreitet worden oder noch vorzulegen waren.

Das ursprüngliche Maßnahmenpaket erwies sich aber als zu umfangreich und wurde daher in einem abgeänderten Vorschlag mit dem Titel *Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs in der Europäischen Union* (1997) auf drei konkrete Maßnahmen eingeeengt.

Dabei handelte es sich um:

- einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung,
- die Beseitigung von Verzerrungen bei der Besteuerung von Kapitalerträgen (Vorschlag für eine Mindestquellensteuer auf Bankzinsen) und
- die Beseitigung der Quellensteuer auf die grenzüberschreitende Zahlung von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Unternehmen.

Die mit indirekten Steuern zusammenhängenden Elemente – Erweiterung der Befugnisse des MwSt-Ausschusses, Besteuerung von Gold für Investitionszwecke, des Personenverkehrs und von Energieerzeugnissen und das FISCALIS-Programm zur Betrugsbekämpfung – wurden jetzt ausgeklammert (wenngleich die Kommission diese Fragen in der üblichen Weise weiterverfolgte). Zudem akzeptierte die Kommission, dass der Verhaltenskodex mit Maßnahmen im Bereich der staatlichen Beihilfen steuerlicher Art einhergehen müsste.

Unternehmensbesteuerung

Die ersten Vorschläge zur Harmonisierung der Körperschaftsteuern fanden sich in einem 1962 vom Neumark-Ausschuss erstellten Bericht, der die Empfehlung enthielt, die Körperschaftsteuersysteme auf der Basis eines gespaltenen Satzes zu harmonisieren und dabei für Dividendenausschüttungen einen geringeren Satz vorzusehen als für einbehaltene Gewinne.

Es folgten dann 1969 Vorschläge für die Mutter-Tochter-⁹ und Fusions¹⁰-Richtlinien sowie 1970 der Van-den-Tempel-Bericht, der EU-weit ein klassisches Körperschaftsteuersystem befürwortete. In einer anschließend angenommenen EntschlieÙung zur Wirtschafts- und Währungsunion plädierte der Rat für die Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und jener Steuerkategorien, die sich am ehesten direkt auf den Kapitalverkehr in der Gemeinschaft auswirken, insbesondere Quellensteuern auf Dividenden und Zinsen.

Die Europäische Kommission unterbreitete dann 1975 einen Vorschlag zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Quellensteuer auf Dividenden¹¹. Ihr ging es dabei um die Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Dividenden durch das Konzept einer zentralisierten Harmonisierung der Steuersysteme. Im Richtlinienentwurf schlug die Kommission ein einheitliches Teilanrechnungssystem der Unternehmensbesteuerung vor, bei dem sich die gesetzlich vorgeschriebenen Sätze innerhalb einer Bandbreite von 45 bis 55 %

⁹ Vorschlag einer Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, KOM(69) 6 endg.

¹⁰ Entwurf einer Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, KOM(69) 5 endg.

¹¹ Entwurf einer Richtlinie zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden, KOM(75) 392 endg.

bewegten; desgleichen die Steuergutschriften für Dividendenempfänger, und zwar unabhängig vom Mitgliedstaat, in dem sich ihr Wohnsitz befand. Zugleich wurde angeregt, dass sämtliche Mitgliedstaaten eine Quellensteuer in Höhe von 25 % auf die von ansässigen Unternehmen ausgeschütteten Dividenden erheben sollten.

Der Richtlinienentwurf stieß auf Kritik, weil es wenig sinnvoll erschien, die Körperschaftsteuersysteme und die Steuersätze zu harmonisieren, solange zwischen den Mitgliedstaaten noch Unterschiede in den Vorschriften zur Berechnung der Bemessungsgrundlage bestehen (siehe Teil II der Studie). Die Bedeutung einer einheitlichen Bemessungsgrundlage wurde von der Kommission in ihrem 1980 vorgelegten *Report on the scope for convergence of tax systems in the Community* anerkannt.

Ende der achtziger Jahre wurde der Begriff der wirtschaftlichen Integration neu definiert. Dabei wurde der Akzent auf die Koordinierung und gegenseitige Angleichung der Steuersysteme der Mitgliedstaaten gelegt und nicht mehr auf eine systematische Harmonisierung im Rahmen der Europäischen Union. Der neue Ansatz basierte auf dem Subsidiaritätsprinzip. Daraufhin zog die Kommission den 1975 unterbreiteten Vorschlag im April 1990 zurück.

Die Kommission hatte 1988 mit der Erarbeitung eines Vorschlags zur Harmonisierung der Vorschriften zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer begonnen. Der erste Entwurf enthielt Leitlinien zu Abschreibungsmöglichkeiten, Veräußerungsgewinnen, zur Vorratsbewertung und Bildung von Rückstellungen, zu Wertberichtigungen und Gemeinkosten. Damit wollte man im Wesentlichen eine einheitlichere und transparentere steuerliche Behandlung von Unternehmensgewinnen gewährleisten und den Weg für eine Harmonisierung im Sinne der 1975 vorgeschlagenen Richtlinie ebnen. Der Spielraum für eine indirekte Subventionierung über die Bemessungsgrundlage wäre eingeeengt worden, und Steuervergünstigungen hätten nicht mehr über Sonderabschreibungen oder andere Korrekturen der Bemessungsgrundlage erfolgen können, sondern nur noch in Form von Barzuschüssen, Investitionsprämien oder ermäßigten gesetzlichen Steuersätzen. Die ursprüngliche Fassung wurde 1991 zurückgezogen.

Im Jahre 1990 wurden drei Vorschläge zur Unternehmensbesteuerung angenommen:

- die Mutter-Tochter-Richtlinie¹² über die steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Dividendenzahlungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften und die Besteuerung der Gewinnausschüttungen, die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft vorgenommen werden;
- die Fusionsrichtlinie¹³, die eine Steuerstundung für den Wertzuwachs bei bestimmten grenzüberschreitenden Transaktionen im Zusammenhang mit der Umstrukturierung von Konzernen vorsieht;
- das Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen¹⁴.

¹² Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten. 90/435/EWG, ABl. L 225 vom 20.8.1990.

¹³ Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen. 90/434/EWG, ABl. L 225 vom 20.8.1990.

¹⁴ Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen. 90/436/EWG, ABl. L 225 vom 20.8.1990.

Die Europäische Kommission veröffentlichte zudem den Entwurf einer Richtlinie über die Übertragung von Unternehmensverlusten [KOM(84) 404 endg.] und den Entwurf einer Richtlinie über die Beseitigung der Quellensteuer auf Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten [KOM(90) 571 endg.].

Bei der gegenseitigen Amtshilfe kann man sich jetzt nicht nur auf die Doppelbesteuerungsabkommen, sondern auch auf die Richtlinie über die gegenseitige Amtshilfe im Bereich der direkten Steuern stützen¹⁵. Die Richtlinie sieht den Informationsaustausch, die Beantwortung von Anfragen und die gegenseitige Anwesenheit jeweils eines Vertreters der betroffenen Mitgliedstaaten zur Überwachung der Tätigkeit multinationaler Unternehmen vor.

Der Ruding-Bericht

Im März 1992 veröffentlichte ein Sachverständigenausschuss unter Vorsitz von Onno Ruding¹⁶ einen Bericht mit Schlussfolgerungen und Empfehlungen zur Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, die für das richtige Funktionieren des Binnenmarktes nach 1992 für notwendig erachtet wurden. Danach sollten sich die zu ergreifenden Maßnahmen auf die folgenden **Schwerpunkte** konzentrieren:

- Streichung der diskriminierenden und wettbewerbsverzerrenden Maßnahmen aus den steuerrechtlichen Vorschriften der Länder, die Unternehmensinvestitionen und -beteiligungen im Ausland behindern,
- Festlegung eines Mindestwerts für den Körperschaftsteuerregelsatz sowie gemeinsamer Mindestvorschriften für die Steuerbemessungsgrundlage, um eine übermäßige Steuerkonkurrenz zwischen den Mitgliedstaaten zu verhindern, die darauf abzielt, mobile Investitionen oder steuerbare Gewinne multinationaler Unternehmen anzulocken, die jede für sich genommen dazu tendieren, die Bemessungsgrundlage in der Gemeinschaft insgesamt auszuhöhlen, und
- Sicherstellung eines Höchstmaßes an Transparenz aller der Investitionsförderung dienenden Steueranreize der Mitgliedstaaten; sofern Investitionsanreize erforderlich sind, sollten sie nicht steuerlich ausgestaltet sein.

Zur Abschaffung der **Quellensteuer** auf Dividenden zwischen Tochter- und Muttergesellschaften empfahl der Ausschuss des Weiteren, dass

- der Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie auf alle körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform erweitert wird und
- die in der Mutter-Tochter-Richtlinie vorgesehene Beteiligungsschwelle deutlich herabgesetzt wird.

Zur Bekämpfung der **Steuerhinterziehung** empfahl der Ausschuss, dass

- die Kommission vorschlägt, auf Dividendenausschüttungen von in der EU ansässigen

¹⁵ Richtlinie 77/799/EWG über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern.

¹⁶ Bericht des unabhängigen Sachverständigenausschusses über die Leitlinien für die Unternehmensbesteuerung, Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Brüssel, 1992.

Unternehmen eine einheitliche Quellensteuer von 30 % zu erheben, aber die Möglichkeit der Steuerbefreiung einzuräumen, wenn die steuerliche Erfassung hinreichend nachgewiesen wird.

Zur Vermeidung der **Doppelbesteuerung**, zu der es bei Zahlungen zwischen Unternehmen in verschiedenen Staaten kommen kann, empfahl der Ausschuss,

- die vorgeschlagene Richtlinie über Zinszahlungen und Lizenzgebühren zu verabschieden, den Anwendungsbereich der Richtlinie auf sämtliche derartige Zahlungen zwischen Unternehmen zu erweitern und Begleitmaßnahmen vorzusehen, damit innerhalb der Gemeinschaft derartige Einkünfte beim Empfänger tatsächlich besteuert werden.

Zur Vermeidung der **Doppelbesteuerung infolge strittiger Verrechnungspreise** empfahl der Ausschuss, dass

- die Kommission alle Mitgliedstaaten auffordert, das Übereinkommen über das Schiedsverfahren zu ratifizieren und
- gemeinsam mit den Mitgliedstaaten für geeignete Verfahren zur Berichtigung von Verrechnungspreisen durch die Mitgliedstaaten sorgt.

Zum Abbau von **Hemmnissen für grenzüberschreitende Investitionen**, bei denen in den ersten Jahren mit Anlaufverlusten zu rechnen ist, wurde empfohlen, dass

- die Mitgliedstaaten den Richtlinienentwurf über die Verrechnung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften verabschieden,
- alle Mitgliedstaaten im nationalen Rahmen einen umfassenden vertikalen und horizontalen Verlustausgleich innerhalb von Unternehmensgruppen einführen und
- der Richtlinienentwurf dahingehend erweitert wird, dass ein vollständiger Verlustausgleich innerhalb von Unternehmensgruppen gemeinschaftsweit möglich ist.

Um sicherzustellen, dass die **bilateralen Abkommen zur Verminderung der Doppelbesteuerung** ausgewogen sind, schlug der Ausschuss vor, dass

- die Mitgliedstaaten Doppelbesteuerungsabkommen abschließen, sofern sie dies noch nicht getan haben, und jene Abkommen ergänzen, deren Anwendungsbereich begrenzt ist, und
- die Kommission im Einvernehmen mit den Mitgliedstaaten ein gemeinsames Konzept für den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen untereinander und mit Drittstaaten erarbeitet.

Zum Abbau der **steuerlichen Ungleichbehandlung von Einkünften inländischer und ausländischer Herkunft** empfahl der Ausschuss,

- die vorhandene Diskriminierung bei der Besteuerung von Dividendeneinkünften aus einem anderen Mitgliedstaat zu beseitigen. Jene Mitgliedstaaten, die grenzüberschreitende Ausschüttungen einer Anrechnungssteuer unterwerfen, sollten auf der Basis der Gegenseitigkeit gestatten, dass diese Steuer um die Körperschaftsteuer gemindert wird, die in einem anderen Mitgliedstaat auf Dividenden der Tochtergesellschaft bzw. Gewinnen einer Betriebsstätte lastet. Mitgliedstaaten, die bei Dividendenzahlungen inländischer Unternehmen an gebietsansässige Anteilseigner verschiedene Formen der Steuervergünstigung einräumen, sollten auf der Basis der

Gegenseitigkeit entsprechende Vergünstigungen auch für Dividenden gewähren, die inländischen Anteilseignern aus anderen Mitgliedstaaten zufließen.

Zur stärkeren **Harmonisierung des Körperschaftsteuersystems** in der Gemeinschaft empfahl der Ausschuss, dass

- die Kommission und die Mitgliedstaaten alternative Konzepte zur Ermittlung des für die Gemeinschaft am besten geeigneten gemeinsamen Körperschaftsteuersystems prüfen.

Um der Gefahr eines drastischen **Rückgangs der Körperschaftsteueraufkommens** entgegenzuwirken, empfahl der Ausschuss, dass

- die Kommission einen Richtlinienentwurf erarbeitet, der einen Körperschaftsteuermindestsatz von 30 % und einen Höchstsatz von 40 % vorschreibt, unabhängig davon, ob die Gewinne einbehalten oder als Dividenden ausgeschüttet werden,
- Unternehmensgewinne in den Mitgliedstaaten nur einer Art von Körperschaftsteuer unterliegen. Falls dies nicht zu realisieren ist, sollten bei der Festlegung des Körperschaftsteuerregelsatzes die kommunalen Steuern berücksichtigt werden, damit sich die Gesamtsteuerlast innerhalb des vom Ausschuss vorgegebenen Bereichs von 30 % bis 40 % bewegt. Hinzu kämen
- Mindestregeln für die Gewinnermittlung unter Berücksichtigung folgender Punkte: Abschreibungsmethoden, Leasing, Vorratsbewertung, Rückstellungen, Betriebsausgaben, Kosten der Konzernzentrale, Rentenversicherungsbeiträge von im Ausland tätigen Arbeitnehmern bzw. für diesen Personenkreis, Verlustvortrag und Veräußerungsgewinne.

Des Weiteren empfahl der Ausschuss, dass

- die Kommission geeignete Maßnahmen ergreift, um die Unterschiede zwischen **Handelsbilanz** und **Steuerbilanz** zu verringern,
- die Kommission Maßnahmen in Form einer Richtlinie zu **Abschreibungsmethoden** vorschlägt. Als Basis sollten dabei die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten dienen. Die Steuerpflichtigen müssten bei allen in Frage kommenden Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens mit Ausnahme von Gebäuden ein Wahlrecht zwischen degressiver und linearer Abschreibung haben. Zugleich sollten alle Sonderabschreibungen abgeschafft werden;
- Unternehmen sich frei, aber unwiderruflich für eine der folgenden Methoden zur **Vorratsbewertung** entscheiden können: FIFO, LIFO, Durchschnittskosten und Eiserner-Bestand-Methode;
- die Kommission eine einheitliche Regelung in Form einer Richtlinie über den Abzug von **Betriebsausgaben** vorschlägt,
- die Mitgliedstaaten den Richtlinienentwurf über den **Verlustvortrag** und **Verlustrücktrag** bei Unternehmen annehmen und
- die Kommission eine Richtlinie vorschlägt, wonach für den Fall, dass innerhalb eines bestimmten Zeitraums keine Reinvestition erfolgt, alle **Gewinne aus der Veräußerung** von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und von Mehrheitsbeteiligungen mit dem normalen Körperschaftsteuersatz besteuert werden und dass bei allen Gewinnen aus der Veräußerung von Sachanlagen sowie von Finanzanlagen, soweit diese nicht in Staatspapiere erfolgten, die Inflation durch Indexierung der Anschaffungskosten berücksichtigt wird. Zugleich sollte für Veräußerungsverluste die Möglichkeit der

Abzugsfähigkeit eingeräumt werden.

Schließlich gab der Ausschuss der Kommission noch die Empfehlung, mittels einer Richtlinie die **Fälligkeitsfristen** aller geltenden Steuern in den Mitgliedstaaten zu **vereinheitlichen**.

Die Empfehlungen des Ausschusses lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Ausweitung des Anwendungsbereichs der Fusionsrichtlinie und der Mutter-Tochter-Richtlinie,
- Verabschiedung der Richtlinienvorschläge zum konzerninternen Verlustausgleich,
- Verabschiedung des Richtlinienvorschlags zu konzerninternen Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren,
- Beseitigung der steuerlichen Ungleichbehandlung von Dividenden inländischer und ausländischer Herkunft auf der Ebene der Anteilseigner und
- Festlegung eines Mindest- und Höchstsatzes für die Körperschaftsteuer.

Die Reaktion der Kommission

Im Juni 1992 veröffentlichte die Kommission ihre erste Stellungnahme zum Bericht des Ruding-Ausschusses. Zu folgenden Hauptpunkten äußerte sie sich positiv:

- Annahme der Vorschläge zur Abschaffung der Quellensteuer auf Zinsen und Lizenzgebühren sowie zum grenzüberschreitenden Verlustausgleich innerhalb eines Konzerns,
- Ausweitung des Anwendungsbereichs der Fusionsrichtlinie auf alle Kapitalgesellschaften sowie der Mutter-Tochter-Richtlinie auf alle der Körperschaftsteuer unterworfenen Muttergesellschaften,
- Einführung eines Konsultationsverfahrens vor der Berichtigung der Verrechnungspreise als Ergänzung des Verfahrens zur rückwirkenden Abschaffung der Doppelbesteuerung, wie es im Übereinkommen von 1990 vorgesehen ist,
- einheitliche Begriffsbestimmung und Behandlung der Unterkapitalisierung (unzureichenden Kapitalausstattung),
- einheitliche Regelung für die Aufteilung der Kosten der Konzernzentrale und einheitliche Begriffsbestimmung der „Kosten der Anteilseigner“,
- Vervollständigung des Netzes von Doppelbesteuerungsabkommens zwischen den Mitgliedstaaten. Die Kommission brachte darüber hinaus zum Ausdruck, dass die von Mitgliedstaaten mit Drittstaaten geschlossenen Abkommen mit den im europäischen Recht verankerten Nichtdiskriminierungsvorschriften im Einklang stehen sollten;
- Einleitung von Diskussion über die steuerneutrale Behandlung von Dividenden inländischer und ausländischer Herkunft, damit letztere nicht stärker besteuert werden, und
- Herabsetzung des Körperschaftsteuermindestsatzes, wobei die Kommission aber den vom Ausschuss vorgeschlagenen Satz von 30 % für zu hoch erachtet.

Der Verhaltenskodex

Kernpunkt des bescheidener angelegten „Monti-Pakets“ von 1997 war der Verhaltenskodex. Damit wurde eine völlig neue Strategie eingeleitet. An die Stelle rechtsverbindlicher Instrumente trat beim Kodex eine politische Verpflichtung der Mitgliedstaaten, die Grundsätze des lautereren Wettbewerbs einzuhalten und sich steuerlicher Maßnahmen mit schädlicher Wirkung zu enthalten.

Der Kodex erfasste:

„diejenigen unternehmenssteuerlichen Maßnahmen, die den Standort von Unternehmungen in der Gemeinschaft spürbar beeinflussen oder beeinflussen können,“

womit konkret

„steuerliche Maßnahmen, die gemessen am normalen Besteuerungsniveau des betreffenden Staates eine deutlich niedrigere Effektivbesteuerung einschließlich Nullbesteuerung bewirken“,

gemeint waren.

Im November 1997 verabschiedete die Europäische Kommission die endgültige Fassung des „Monti-Pakets“. Der Kodex fand dann im Dezember 1997 die Billigung des ECOFIN-Rats¹⁷.

Vom Kodex erfasste steuerliche Maßnahmen

Zu den vom Kodex erfassten steuerlichen Maßnahmen gehören Rechts- und Verwaltungsvorschriften sowie Verwaltungspraktiken. Diese Maßnahmen können beim Nominalsteuersatz, bei der Besteuerungsgrundlage oder an anderen Punkten ansetzen. Besonders geht es dabei um:

- besondere Vergünstigungen, die nur Gebietsfremden des betroffenen Mitgliedstaates oder nur für Transaktionen mit Gebietsfremden gewährt werden,
- Vergünstigungen, von denen die inländische Wirtschaft auf andere Weise ausgeschlossen wird, so dass sie keine Auswirkungen auf die innerstaatliche Steuergrundlage haben,
- Vergünstigungen, die gewährt werden, ohne dass ihnen eine tatsächliche Wirtschaftstätigkeit zugrunde liegt,
- Fälle, in denen die Gewinnermittlung bei Aktivitäten innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe von internationalen Grundsätzen abweicht, insbesondere von jenen, die im Rahmen der OECD vereinbart worden sind,
- Maßnahmen, denen es an Transparenz fehlt, z. B. auch aufgrund einer laxeren und undurchsichtigen Handhabung der Rechtsvorschriften auf Verwaltungsebene.

Räumlicher Geltungsbereich

Dem Rat war an einer möglichst weiten Verbreitung der auf die Beseitigung schädlicher Maßnahmen zielenden Grundsätze gelegen. Dementsprechend verpflichteten sich die Mitgliedstaaten, die Annahme dieser Grundsätze auch in Drittländern sowie in Gebieten, auf die der Vertrag keine Anwendung findet, zu fördern.

Insbesondere verpflichteten sich Mitgliedstaaten mit abhängigen oder assoziierten Gebieten oder mit besonderen Verantwortlichkeiten oder steuerlichen Vorrechten in Bezug auf andere

¹⁷ Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 1. Dezember 1997 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, ABl. C 2 vom 1.6.1998, S. 2.

Gebiete, im Rahmen ihrer verfassungsrechtlichen Bestimmungen die Anwendung dieser Grundsätze in den betreffenden Gebieten zu gewährleisten.

„Stillhalteverpflichtung“ und „Rücknahmeverpflichtung“

Die erste Maßnahme zur praktischen Durchsetzung des Kodex bestand in einer „Stillhalteverpflichtung“. Danach waren die Mitgliedstaaten gehalten, keine neuen steuerlichen Maßnahmen zu treffen, die im Sinne des Kodex als schädlich anzusehen sind. Sie würden also künftig bei der Festlegung ihrer Politik die dem Kodex zugrundeliegenden Prinzipien beachten.

Als zweite Maßnahme kam eine „Rücknahmeverpflichtung“ hinzu. Die Mitgliedstaaten verpflichteten sich, ihre bestehenden Gesetze und Praktiken unter Berücksichtigung der dem Kodex zugrundeliegenden Prinzipien und des dazu festgelegten Verfahrens zu überprüfen. Sie würden diese Gesetze und Praktiken erforderlichenfalls ändern, um schädliche Maßnahmen aufzuheben, und zwar unter Beachtung der sich an das Beurteilungsverfahren anschließenden Erörterungen im Rat.

Erteilung einschlägiger Auskünfte

Im Einklang mit den Grundsätzen Transparenz und Offenheit verpflichteten sich die Mitgliedstaaten zudem, sich gegenseitig über bestehende und geplante steuerliche Maßnahmen zu unterrichten, die möglicherweise in den Anwendungsbereich des Kodex fallen. Außerdem können die Mitgliedstaaten einander um Auskunft über jegliche steuerliche Regelung ersuchen, die anscheinend vom Kodex erfasst wird. Falls vorgeschlagene Maßnahmen der Zustimmung des Parlaments bedürfen, können derartige Auskünfte auch erst nach der Vorlage im Parlament erteilt werden.

Nach dem Kodex können die Mitgliedstaaten verlangen, dass eine in den Anwendungsbereich des Kodex fallende steuerliche Maßnahme eines anderen Mitgliedstaates erörtert und kommentiert wird. Auf diese Weise lässt sich anhand der möglichen Auswirkungen der betreffenden Maßnahmen innerhalb der Gemeinschaft feststellen, ob sie schädlich sind.

Kampf gegen Steuervermeidung und Steuerhinterziehung

Die Kodex umfasst auch die Zusammenarbeit beim „Kampf gegen Steuervermeidung und Steuerhinterziehung“. Der Rat stellte fest, dass den in Steuervorschriften und Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Regelungen und Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung eine grundlegende Bedeutung im Kampf gegen Steuervermeidung und Steuerhinterziehung zukommt.

Staatliche Beihilfen

Der Rat stellte fest, dass ein Teil der von diesem Kodex erfassten steuerlichen Maßnahmen in den Anwendungsbereich der Vorschriften für staatliche Beihilfen der Artikel 92-94 (jetzt 87-89) EG-Vertrag fallen. Unbeschadet des Gemeinschaftsrechts und der Ziele des Vertrages stellte der Rat fest, dass die Kommission bis Mitte 1998 Leitlinien für die Anwendung der Regeln über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen der direkten Unternehmensbesteuerung veröffentlichen wird, nachdem sie den Entwurf auf einem multilateralen Treffen Sachverständigen aus den Mitgliedstaaten vorgelegt hat. Der Rat selbst verpflichtet sich zu einer strengen Anwendung dieser Regeln über die staatlichen Beihilfen, unter anderem wenn in Anwendung dieses Kodex nachteilige Wirkungen von Beihilfen festgestellt werden. Des

Weiteren nahm der Rat zur Kenntnis, dass die Kommission beabsichtigt, die geltenden steuerrechtlichen Regelungen und neue Entwürfe der Mitgliedstaaten im Einzelfall zu prüfen.

Regionale und sektorale Beihilfen

Soweit die steuerlichen Regelungen der Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung bestimmter Gebiete dienen, ist laut Kodex zu beurteilen, ob sie im Verhältnis zum angestrebten Ziel angemessen und auf dieses ausgerichtet sind. Bei dieser Beurteilung wird den besonderen Merkmalen und Zwängen der Gebiete in äußerster Randlage und der Inseln mit geringer Flächenausdehnung spezielle Beachtung geschenkt, ohne dass dabei die Integrität und Kohärenz der gemeinschaftlichen Rechtsordnung, die auch den Binnenmarkt und die gemeinsamen Politiken umfasst, ausgehöhlt wird.

Einsetzung einer Gruppe beim Rat

Bei der Verabschiedung des Kodex wurde auch die Einsetzung einer Gruppe beim Rat beschlossen, die die unter den Kodex fallenden steuerlichen Regelungen beurteilen und die Erteilung von Auskünften über diese Regelungen überwachen sollte. Der Rat ersuchte alle Mitgliedstaaten und die Kommission, jeweils einen hochrangigen Vertreter und einen Stellvertreter für diese Gruppe zu benennen, in der der Vertreter eines Mitgliedstaates den Vorsitz führt. Die Gruppe sollte die steuerlichen Regelungen entsprechend den festgelegten Kriterien auswählen und beurteilen und regelmäßig darüber Bericht erstatten. Die Berichte würden dem Rat zur Erörterung und, sofern dieser es für zweckmäßig hält, Veröffentlichung zugeleitet.

Rolle der Kommission

Der Rat forderte die Kommission auf, die Gruppe bei den erforderlichen Vorarbeiten für ihre Sitzungen zu unterstützen und die Erteilung von Auskünften sowie die Abwicklung der Beurteilungsverfahren zu erleichtern. Dazu ersuchte der Rat die Mitgliedstaaten, der Kommission die entsprechenden Auskünfte zu erteilen.

Die „Primarolo-Gruppe“

Die im Kodex vorgesehene Gruppe wurde vom Ecofin-Rat am 9. März 1998 eingesetzt und trat erstmals am 8. Mai 1998 zusammen. Bei dieser Gelegenheit wählte sie die Generalzahlmeisterin im britischen Finanzministerium, Dawn Primarolo, zu ihrer ersten Vorsitzenden. Seitdem wird sie als „Primarolo-Gruppe“ bezeichnet.

Die erste Aufgabe der Gruppe bestand in der Prüfung einer von der Kommission weitgehend auf der Basis von Auskünften der Mitgliedstaaten zusammengestellten Liste¹⁸ nationaler Steuerregelungen, die anscheinend in den Anwendungsbereich des Kodex fielen. Die Kommission unterteilte die Regelungen in fünf Kategorien:

- Dienstleistungen innerhalb einer Unternehmensgruppe;
- Finanz- und Versicherungsdienstleistungen, darunter „Offshore“-Finanzdienstleistungen in Gebieten, die der Hoheitsgewalt eines Mitgliedstaats unterliegen (z. B. in Gibraltar);
- steuerliche Sonderregelungen für einzelne Industriezweige oder Dienstleistungssparten (z. B. die Filmindustrie);

¹⁸ „Erste indikative Liste von Maßnahmen, die in den Anwendungsbereich des Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung) fallen könnten“.

- Steuervergünstigungen für bestimmte geographische Gebiete (z. B. die Kanarischen Inseln);
- sonstige Maßnahmen, darunter steuerliche Anreize für bestimmte Arten von Unternehmen (z. B. „Kleinstunternehmen“).

Der erste Zwischenbericht der Gruppe wurde Ende November 1998 veröffentlicht¹⁹. Darin wurden 85 steuerliche Regelungen genannt, die dem Anschein nach schädliche Merkmale aufwiesen. Eine weitere Liste steuerlicher Regelungen, die auf direkt von den Mitgliedstaaten übermittelten Informationen beruht, kam Ende Januar 1999 hinzu.

Ein zweiter Zwischenbericht erschien im Mai 1999²⁰; und ein Abschlussbericht wurde dem Ecofin-Rat im November 1999 vorgelegt. Auf seiner Sitzung am 28. Februar 2000

„entschied der Rat, diesen Bericht der Öffentlichkeit zugänglich zu machen²¹, ohne zum Inhalt eine Stellungnahme abzugeben.“

Dem Bericht zufolge überprüfte die Gruppe 271 steuerliche Regelungen in den Mitgliedstaaten selbst, in „europäischen Hoheitsgebieten, deren auswärtige Beziehungen ein Mitgliedstaat gemäß Artikel 299 Absatz 4 EGV wahrnimmt“ (z. B. Gibraltar) und in „abhängigen oder assoziierten Gebieten“.

Davon wurden 66 als „positiv“ (d. h. schädlich) eingestuft, weil sie „den Standort von wirtschaftlichen Tätigkeiten in der Gemeinschaft spürbar beeinflussen“, die verbleibenden als „negativ“ (siehe Tabellen 2 und 3). Der Bericht besteht zu einem Großteil aus detaillierten Ausführungen zu den beurteilten steuerlichen Regelungen.

Tabelle 2. Von der Primarolo-Gruppe überprüfte steuerliche Regelungen: Mitgliedstaaten

Land	Überprüft	Schädlich
Belgien	13	5
Dänemark	4	1
Deutschland	13	1
Finnland	3	1
Frankreich	48	4
Griechenland	11	1
Irland	14	5 (4 laufen aus)
Italien	14	1 (aber noch nicht in Kraft)
Luxemburg	12	5 (2 laufen aus)
Niederlande	14	10
Österreich	6	2
Portugal	13	1 (läuft aus)
Schweden	3	0
Spanien	17	3
Vereinigtes Königreich	9	0

Quelle: Abschlussbericht der Primarolo-Gruppe

¹⁹ 12530/98 FISC 164.

²⁰ 8231/99 FISC 119.

²¹ Abrufbar über das Internet: <http://www.futd.nl/specials/staatssteun/doc01.html>

Tabelle 3. Von der Primarolo-Gruppe beurteilte steuerliche Regelungen: assoziierte und abhängige Gebiete

Gebiet	Überprüft	Schädlich
Vereinigtes Königreich (Gibraltar)	6	3
Aruba (Niederlande)	7	4
Britische Jungferninseln	5	1
Guernsey (einschl. Alderney)	7	5
Isle of Man	11	6
Jersey	4	4
Niederländische Antillen	7	3
Sonstige Gebiete	38	0

Quelle: Abschlussbericht der Primarolo-Gruppe

Es werden auch überblicksartig die Gründe für positive Einstufungen durch die Gruppe angegeben. Im Falle von acht steuerlichen Regelungen im Zusammenhang mit der „Erbringung von Finanzdienstleistungen für Dritte, Finanzierungsregelungen innerhalb einer Gruppe und die Bereitstellung von immateriellen Vermögensgegenständen bzw. die Vergabe von diesbezüglichen Lizenzen gegen die Zahlung von Lizenzgebühren“ berücksichtigte die Gruppe beispielsweise, ob sie „einige oder sämtliche der folgenden Merkmale“ aufweisen:

- Sie sehen einen ermäßigten nominalen Steuersatz vor.
- Sie sehen feste Margen für die Durchlauffinanzierung vor, ohne dass diese Margen regelmäßig anhand üblicher kommerzieller Kriterien überprüft werden.
- Sie gestatten die Bildung erheblicher Rücklagen, die über die realen zugrunde liegenden Risiken hinausgehen und durch die sich der steuerbare Gewinn verringert.
- Sie lassen es zu, dass die Gewinne formal zwischen einem Hauptgeschäftssitz und einer Zweigstelle anfallen, also entgegen dem Grundsatz der Unabhängigkeit der Unternehmen („arm’s length principle“), was zu einem ermäßigten Steuersatz für das Unternehmen insgesamt führen kann.

Ähnliche Überlegungen galten bei Versicherungsleistungen, gruppeninternen Dienstleistungen, steuerbefreiten und Offshore-Gesellschaften, Holdinggesellschaften und diversen anderen steuerlichen Regelungen.

Die Tätigkeit der Primarolo-Gruppe zog eine Reihe weiterer Studien und Diskussionspapiere nach sich, darunter eine von der Kommission vorgenommene länderübergreifende Untersuchung der steuerlichen Behandlung von Holdinggesellschaften und eine im Auftrag der Kommission durchgeführte vergleichende Studie zur Verwaltungspraxis der Mitgliedstaaten im Steuerbereich.

Der Primarolo-Gruppe obliegt jetzt auch die Überwachung der „Rücknahme“ jener steuerlichen Regelungen, die als schädlich eingestuft worden sind. Die Aufhebung dieser Regelungen durch die Mitgliedstaaten muss bis 2003 erfolgen. Die Gruppe arbeitet auch eng mit der Kommission bei der Umsetzung der Wettbewerbspolitik zusammen, soweit sie steuerliche Maßnahmen betrifft, die mit staatlichen Beihilfen gleichzusetzen sind (siehe Abschnitt „Reaktionen und Widersprüche“).

Zugleich wird die Gruppe auch die Einhaltung der „Stillhalteverpflichtung“ kontrollieren und Ende 2000 einen weiteren Bericht über den Grad ihrer Befolgung vorlegen. Wie Frau Primarolo selbst vor dem Ausschuss für Wirtschaft und Währung auf seiner Tagung am 10. Oktober 2000 erklärte, wird die Arbeit der Gruppe „nie abgeschlossen sein“.

Die Besteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren,

Die letzte Fassung dieses Richtlinienentwurfs, der zu den drei Elementen des „Monti-Pakets“ gehört, wurde von der Kommission am 4. März 1998 angenommen. Sinn und Zweck dieses Entwurfs ist die Abschaffung der Quellensteuer auf die Zahlung von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, darunter auch zwischen Betriebsstätten, die durch eine direkte oder indirekte Mindestbeteiligung von 25 % miteinander verbunden sind.

Damit soll nicht etwa die Steuervermeidung erleichtert werden; vielmehr geht es um die Beseitigung der Doppelbesteuerung. Der Vorschlag enthält daher auch Bestimmungen, um zu gewährleisten, dass die Mitgliedstaaten weiterhin gegen Betrug und Missbrauch vorgehen können, und räumt ihnen die Möglichkeit ein, Unternehmen den Rechtsvorteil der Richtlinie zu entziehen. Des Weiteren sind sie ermächtigt, die Befreiung von der Quellensteuer zu verwehren, wenn der Zahlungsempfänger einem Satz unterliegt, der niedriger ist als der Steuersatz, der sonst üblicherweise auf derlei Einkünfte im betreffenden Staat anwendbar ist.

Der Rat erörterte die politischen Eckpunkte des Vorschlags am 25. Mai 1998. Zur Wahrung einer ausgewogenen Berücksichtigung der Vorstellungen der Mitgliedstaaten stimmte der Rat folgenden Schlussfolgerungen zu:

- Die Richtlinie ist Teil des am 1. Dezember 1997 unter luxemburgischer Präsidentschaft verabschiedeten Steuerpakets. Sie wird deshalb endgültig erst in diesem Zusammenhang verabschiedet.
- Ein weiterer Interessenausgleich ist beim Anwendungsbereich der Richtlinie vorzunehmen.
- Danach kann nur ein enger Kreis von verbundenen Unternehmen in dem Sinne, wie es dem OECD-Musterabkommen 1997 auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen entspricht, Finanz- und Technologieleistungen unbelastet von Quellensteuern anbieten. Dieser Kreis wird auf die ausdrücklich aufgeführten Gesellschaftsformen, wenn diese direkt miteinander verbunden sind, sowie deren Betriebsstätten begrenzt; dabei ist in der Frage der Verbundenheit von einem eng auszulegenden Kapitalbegriff auszugehen.
- Vorbehaltlich der Annahme der Richtlinie wird Griechenland und Portugal abschließend eine Übergangsfrist von acht Jahren eingeräumt, wobei der Steuersatz während der ersten Jahre 10 % und während der letzten Jahre 5 % nicht übersteigen soll.
- Die Verwaltungsverfahren in den einzelnen Mitgliedstaaten zur Ermäßigung von Quellensteuern sollen so weit wie möglich respektiert werden. Dies hat sich im Rahmen der Mutter-/Tochter-Richtlinie bewährt.
- Im übrigen sollte nur in wirklich begründeten Fällen von vergleichbaren Regelungen der Mutter-/Tochter-Richtlinie, die sich bewährt haben, abgewichen werden.

Besteuerung von Zinserträgen

Die dritte Komponente des „Monti-Pakets“ war der Vorschlag „zur Gewährleistung eines Minimums an effektiver Besteuerung von Zinserträgen innerhalb der Gemeinschaft“ [KOM(1998) 295]. Sie beruhte auf dem „Koexistenzmodell“, wonach es den Mitgliedstaaten freigestellt war, entweder eine Quellensteuer von 20 % auf Zinszahlungen an Empfänger in anderen Mitgliedstaaten zu erheben oder den Steuerbehörden der jeweiligen Mitgliedstaaten Auskünfte über die Zahlungen zu erteilen²².

Dies war übrigens nicht der erste Versuch der Kommission, diese Frage einer Lösung zuzuführen. Die Kommission hatte bereits 1989 einen Richtlinienentwurf über *ein gemeinsames System einer Quellensteuer auf Zinsen* [KOM(89) 60] in Höhe von 15 % vorgelegt. Der Vorschlag wurde aber mangels Aussicht auf Verabschiedung im Rat wieder zurückgezogen.

Allgemeine Grundsätze

Kapitalerträge und insbesondere Zinserträge gehören zu den mobilsten Bemessungsgrundlagen, und Unterschiede in der Besteuerung können daher schwerwiegende Verzerrungen der Kapitalallokation und der Kapitalströme bewirken.

Wirtschaftstheoretisch gesehen sollte die Besteuerung von Kapitalerträgen nicht in die optimale länderübergreifende Kapitalallokation eingreifen. Wäre die Grenzproduktivität des Kapitals in einem Lande höher als in der übrigen Welt, käme es zu einem globalen Wohlfahrtsgewinn, wenn das Kapital aus Gebieten mit geringer Produktivität in Gebiete mit hoher Produktivität fließt. Ideal wäre somit ein System, das international zu einer Angleichung der Grenzproduktivität des Kapitals nach Steuern führt.

Eigentlich dürfte für eine Richtlinie über die Besteuerung von Zinserträgen gar keine Notwendigkeit bestehen. Steuerpflichtige eines Mitgliedstaates, denen Zinsen aus Bankeinlagen oder Vermögenswerten in anderen Mitgliedstaaten zufließen, sind bei der Abgabe ihrer Steuerklärung zur Angabe entsprechender Einkünfte verpflichtet. Wie es aber im Ruding-Bericht heißt, eröffnet in der Praxis

„der freie Kapitalverkehr... im Verein mit dem Bankgeheimnis... größere Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung durch Privatpersonen.“

Die meisten Mitgliedstaaten erheben auf Zinseinkünfte ihrer eigenen Bürger eine Quellensteuer, doch kam es 1989, als Deutschland eine derartige Steuer mit dem moderaten Satz von 10 % einführt, zu einer massiven Kapitalabwanderung nach Luxemburg, wo keine Quellensteuer erhoben wird. Die Steuer musste also vorerst wieder abgeschafft werden. Die dabei gemachten Erfahrungen lieferten Argumente für und gegen den Kommissionsvorschlag.

- Die **Befürworter** sahen sich in ihrer Auffassung bestätigt, dass die uneingeschränkte Mobilität des Kapitals mit einheitlichen steuerlichen Regelungen einhergehen muss.
- Nach Ansicht der **Gegner** war damit der Nachweis erbracht, dass es bei Einführung einer solchen Maßnahme zu einer Kapitalflucht in Drittländer kommen würde.

²² Genau genommen ging es im Richtlinienentwurf sogar um *drei* Systeme: Quellensteuer, Erteilung von Auskünften und Ausstellung von Bescheinigungen, mit denen ein Steuerpflichtiger die Erhebung der Quellensteuer durch den Nachweis umgehen konnte, dass die anfallenden Zinsen den entsprechenden Steuerbehörden gemeldet worden waren.

Der Richtlinienvorschlag

Die Kommission bemühte sich in ihrem Vorschlag um die Lösung einer Reihe technischer Probleme. Dazu zählte die Definition des Begriffs „Zinsen“. Im Entwurf der Kommission findet sich folgende Begriffsbestimmung:

„a) Erträge aus Forderungen jeder Art, unabhängig davon, ob sie mit hypothekarischen Sicherheiten oder einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind, insbesondere Erträge aus öffentlichen Anleihen und Anleiheobligationen, einschließlich der mit diesen verbundenen Prämien und Gewinne;

b) die Werterhöhung von Forderungen, deren Ertrag laut Vertrag ausschließlich oder teilweise aus dieser Werterhöhung besteht, unabhängig von der Art dieser Werterhöhung. Die zu berücksichtigenden Zinsen bestehen in diesem Fall aus der von der Zahlstelle bei Einlösung der Forderung gezahlten Differenz zwischen dem Einlösungsbetrag und dem Ausgabepreis entsprechender Wertpapiere“²³.

Bei manchen Finanzprodukten fallen aber sowohl Zinserträge (in Form eines bestimmten Anteils am investierten Kapital und damit von der Richtlinie erfasst) als auch Dividendeneinkünfte (in Form eines bestimmten Gewinnanteils je Aktie und damit nicht von der Richtlinie erfasst) an. Vor allem die luxemburgische Regierung sprach sich dafür aus, diese „gemischten“ Kapitalanlagefonds ganz auszuklammern.

Die von der Kommission vorgeschlagene provisorische Lösung bestand darin, die Erträge zu besteuern, soweit diese Fonds

„mehr als 50 % ihres Vermögens direkt oder indirekt in Forderungen oder entsprechenden Wertpapieren anlegen“²⁴.

Unter anderem verwies aber die British Bankers' Association darauf, dass ein „so weit gefasster Anwendungsbereich eine Reihe praktischer Schwierigkeiten mit sich bringt“, denn

„es wäre für eine Zahlstelle unmöglich festzustellen, ob sich ein Anleihefonds mit Sitz in der EU oder einem Drittland an einem bestimmten Tag innerhalb der Vorgaben bewegt oder nicht. Wechselkurs- und Marktschwankungen sowie Änderungen der Anlagepolitik wirken sich darauf aus, ob das 50%-Kriterium eingehalten wird“²⁵.

Eine Alternative, die sich während der Erörterungen im Rat ergab, bestand im Kuponsystem, wonach die Richtlinie nur für die Zinskomponente der von einem Fonds ausgeschütteten Erträge gelten würde. Dieses Konzept könnte auf alle gemischten Fonds Anwendung finden oder mit einer Gesamtschwelle – wie von der Kommission vorgeschlagen – kombiniert werden.

Die wichtigsten Einwände, die im Rat gegen die Richtlinie vorgebracht wurden, waren aber allgemeinerer Art. Beim „Scrivener-Vorschlag“ (benannt nach der damals für Steuerfragen zuständigen EU-Kommissarin) war der internationale „Eurobond“-Markt ausgenommen worden, der hauptsächlich von der Londoner City aus operiert und einen Umfang (gemessen an den im Umlauf befindlichen Wertpapieren) von ca. 6000 Mrd. Euro hat. Im Monti-

²³ KOM(1998) 195, Artikel 5: „Definition von Zinsen“.

²⁴ Article 5 Buchstabe c.

²⁵ Evidence to the UK House of Lords Select Committee on the European Communities, 15th Report of 1998-9 session: *Taxes in the EU: can co-ordination and competition co-exist?*, HMSO, Juli 1999, £20.

Vorschlag wurde er hingegen mit einbezogen. Daraufhin veröffentlichte die britische Regierung im September 1999 ein Papier²⁶, in dem sie für eine Ausnahmeregelung plädierte und auf die Gefahr verwies, dass sich der gesamte Markt in das nichteuropäische Ausland verlagern könnte. Die Aufgliederung des Beteiligungsvermögens nach Bürgern von EU-Staaten (ca. 50 % der Gesamtsumme), die der Besteuerung unterliegen würden, und nach Bürgern von Drittstaaten, deren Einkünfte steuerfrei blieben, wäre mit unannehmbaren verwaltungstechnischen und rechtlichen Problemen verbunden (z. B. Inanspruchnahme von Optionen auf Kündigung zum Nennwert).

Ansonsten kam die heftigste Kritik aus Luxemburg, wo die Finanzdienstleistungen einen bedeutenden und dynamischen Wirtschaftsbereich darstellen. Wie beim Vereinigten Königreich waren die Einwände von der Besorgnis diktiert, die Umsetzung der Kommissionsvorschläge könnte eine Abwanderung des Kapitals in Drittländer, namentlich in andere europäische Finanzzentren wie Zürich, Liechtenstein, die Isle of Man, oder in noch weiter entfernte Gebiete zur Folge haben. Luxemburg und Großbritannien wurden damit „objektiv zu Verbündeten“.

In einem wichtigen Punkt gingen allerdings die luxemburgischen und die britischen Interessen deutlich auseinander. Der Europäische Rat hatte sich am 10./11. Dezember 1999 auf seiner Tagung in Helsinki darauf verständigt, die Erörterung des Richtlinienentwurfs fortzusetzen, und zwar nach folgendem Grundsatz:

„Alle in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Bürger sollten sämtliche auf ihre gesamten Zinserträge anfallenden Steuern entrichten“.

Daraufhin veröffentlichte das britische Finanzministerium im Februar 2000 ein zweites Papier²⁷ in dem es überzeugend darlegte, dass dies durch eine Quellensteuer nicht zu bewerkstelligen sei, da es keine Garantie dafür gebe, dass der erhobene Satz tatsächlich der „fälligen Steuer“ entspricht. Nur durch einen Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden ließe sich das Ziel realisieren. Das eigentliche Problem ergab sich folglich aus der Tatsache, dass

„eine zuständige Behörde nicht verpflichtet ist, Informationen zu beschaffen oder an die zuständige Behörde eines anderen Mitgliedstaats weiterzuleiten, die sie nach den gesetzlichen Bestimmungen oder der Verwaltungspraxis nicht für ihre eigenen Zwecke erheben oder verwenden darf“.

Der springende Punkt war also die in einer Reihe von Ländern – darunter auch Luxemburg – bestehende Tradition des Bankgeheimnisses.

Den Kernpunkten der britischen Argumentation schloss sich eine Mehrheit des Rates an. Luxemburg und eine Reihe weiterer Mitgliedstaaten brachten aber zum Ausdruck, dass die Aufhebung des Bankgeheimnisses in der EU zu einer Kapitalabwanderung aus der EU führen würde, wenn nicht in Ländern wie der Schweiz ähnliche Reformen erfolgten. Zugleich traten weitere Probleme zutage, so die Frage, ob und auf welche Weise die als Quellensteuer erhobenen Beträge an die Wohnsitzstaaten der Anleger zu überweisen sind.

Nach langwierigen Verhandlungen einigte man sich am 20. Juni 2000 auf der Tagung des Europäischen Rates von Santa Maria de Feira auf einen Kompromiss, wonach die Erteilung von Auskünften das Endziel darstellt und dieses Modell innerhalb von sieben Jahren nach Verabschiedung der Richtlinie einzuführen ist. Bis dahin können Österreich und Luxemburg, wo Nichtansässige weiterhin dem Bankgeheimnis unterliegen, und möglicherweise auch

²⁶ „International Bonds and the Draft Directive on Taxation of Savings“.

²⁷ „Exchange of Information and the Draft Directive on Taxation of Savings“.

andere Mitgliedstaaten eine Quellensteuer auf Zinszahlungen an Nichtansässige zu einem noch festzulegenden Satz erheben. Ein „angemessener Anteil an den Steuereinnahmen“ wird dem Wohnsitzstaat des Anlegers überwiesen.

Die Annahme der Richtlinie wird aber davon abhängig gemacht, dass mit wichtigen Drittländern (insbesondere der Schweiz) und mit den USA gleichwertige Maßnahmen vereinbart werden. (Die Kommission hatte bereits Anfang 1999 Gespräche mit der Schweiz, Liechtenstein, Andorra, Monaco und San Marino aufgenommen). Bis Ende 2002 wird der Rat einstimmig über diese Angelegenheit beschließen.

Innerhalb einer Arbeitsgruppe des Rates fanden anschließend intensive Verhandlungen über eine Reihe wichtiger technischer Fragen statt, so darüber,

- in welchem Umfang Investmentfonds einbezogen werden sollten;
- welcher Prozentsatz des Quellensteueraufkommens dem Wohnsitzstaat des Anlegers zu überweisen ist und auf welche Weise;
- wie der „Nutzungsberechtigte“ zu ermitteln ist;
- ob die Zahlung einer Quellensteuer befreiende Wirkung hat, d. h. eine weitere Besteuerung der Zinserträge ausgeschlossen ist;
- welchen Umfang eine „Besitzstandsklausel“ haben müsste, um die Auswirkungen auf vorhandene Wertpapiere zu mindern;
- wie mit Veräußerungsgewinnen, Nullkuponanleihen und „Kuponwäsche“ zu verfahren ist und
- wie die Erteilung von Auskünften zwischen den Steuerbehörden konkret erfolgt.

Einigung vom November

Am 26./27. November 2000 einigte sich der Rat Wirtschaft und Finanzen auf einen Richtlinienentwurf.

- ◆ Danach werden Österreich, Belgien und Luxemburg nach Inkrafttreten der Richtlinie eine Quellensteuer einführen, die drei Jahre lang mindestens 15 % beträgt und dann für weitere vier Jahre auf mindestens 20 % angehoben wird. Die Steuer hat befreiende Wirkung.
- ◆ Alle übrigen Mitgliedstaaten führen das Auskunftserteilungssystem nach Inkrafttreten der Richtlinie ein, Österreich, Belgien und Luxemburg nach sieben Jahren.
- ◆ Beim Erhebungsstaat verbleiben 25 % des Quellensteueraufkommens; der übrige Teil wird an die Wohnsitzstaaten der Steuerpflichtigen weitergeleitet.
- ◆ Gemischte Investmentfonds werden nach dem Kuponsystem einbezogen, wenn mindestens 40 % des Vermögens in verzinslichen Titeln angelegt sind.
- ◆ Vor dem 1. März 2001 begebene Anleihen unterliegen bis zum Ende der geplanten Übergangsperiode (d. h. bis 2010) nicht der Richtlinie.
- ◆ Die Kommission hofft, bis Juli 2001 im Besitz von Informationen über die Position der USA, der Schweiz und weiterer Länder zu sein.

Mit diesem Entwurf ist aber die Angelegenheit nicht zwangsläufig erledigt. Luxemburg und Österreich haben die Verabschiedung der Richtlinie davon abhängig gemacht, dass in den Ländern, mit denen Verhandlungen geführt werden, „gleichwertige“ Maßnahmen stattfinden. Der luxemburgische Finanzminister Luc Frieden erklärte in diesem Zusammenhang:

„Wenn sich die Schweiz nicht in die gleiche Richtung bewegt, werden auch wir uns nicht in diese Richtung bewegen ... Wir werden die Lage 2002 anhand des Stands der Verhandlungen mit Drittländern beurteilen“.

Zudem ist der Richtlinienentwurf weiterhin Bestandteil des „Monti-Pakets“. Bei mangelnder Umsetzung könnte das ganze Paket, darunter auch die Richtlinie über die Zinsbesteuerung, scheitern. Österreich und Luxemburg ließen in das Protokoll der Ecofin-Sitzung vom 26./27. November ausdrücklich den Vermerk aufnehmen, dass

„sie der Richtlinie über die Besteuerung von Zinserträgen erst zustimmen, wenn eine bindende Entscheidung über die Rücknahmeverpflichtung hinsichtlich der 66 Maßnahmen im Rahmen des Verhaltenskodex getroffen worden ist“.

Zugleich hat die Regierung der Schweiz wiederholt erklärt, dass die Regelungen zum Bankgeheimnis „nicht zur Disposition stehen“. Lukas Mühleman, Vorsitzender des Verwaltungsrats von Crédit Suisse, meinte am 22. Januar 2001²⁸, dass eine Quellensteuer

„ein wirksames Mittel zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung darstellt und mit unserem Staatsverständnis vereinbar ist. Für eine obligatorische Auskunftserteilung zwischen Banken und Regierungen gilt dies aber nicht.“

Es sei nicht vorstellbar, dass sich Schweizer Banken bereit finden, ausländischen Steuerbehörden „systematisch und routinemäßig“ Auskünfte über die Konten von „Offshore“-Kunden zu erteilen.

Die OECD: „Schädliche Steuerpraktiken“

Parallel dazu fanden Verhandlungen in dem breiteren Rahmen statt, den die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) bot. Im April 1998 nahm der Rat der OECD (mit Stimmenthaltung Luxemburgs und der Schweiz) einen Bericht an²⁹ und erteilte in diesem Zusammenhang den Auftrag zur weiteren Umsetzung von neunzehn Empfehlungen für die Bekämpfung von „schädlichen Steuerpraktiken“, die auch einen Zeitplan für die Ermittlung und Beseitigung derartiger Praktiken enthielten. Ein Forum über schädliche Steuerpraktiken wurde errichtet und mit der Durchführung dieser Arbeiten betraut.

Im Juni 2000 legte das Forum dem Rat der OECD einen Fortschrittsbericht vor³⁰. Darin stellte es fest:

„Der wettbewerbsverzerrende Steuerwettbewerb ist seinem Wesen nach ein globales Phänomen, und Lösungen können daher nur durch globale Unterstützung und mit globaler Beteiligung erreicht werden“.

Als „schädlich“ gelten alle steuerlichen Praktiken, die die steuerlichen Bemessungsgrundlagen anderer Länder in unfairer Weise untergraben, indem sie insbesondere die Steuervermeidung erleichtern. Die 29 OECD-Mitgliedstaaten verpflichteten sich (wie die EU-Mitgliedstaaten dies im Verhaltenskodex taten), festgestellte schädliche Praktiken nicht auszuweiten bzw. keine neuen schädlichen Maßnahmen einzuführen („Stillhalteverpflichtung“) sowie derartige Maßnahmen innerhalb von fünf Jahren aufzuheben („Rücknahmeverpflichtung“).

²⁸ Nach einem Bericht in der *Financial Times* vom 23. Januar 2001.

²⁹ „Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue“.

³⁰ „Towards Global Tax Co-operation: progress in identifying and eliminating harmful tax practices“ (Verwirklichung einer globalen Zusammenarbeit im Steuerbereich. Fortschritte bei der Identifizierung und Beseitigung schädlicher Steuerpraktiken).

Vor allem aber ging es in dem Bericht um Nicht-OECD-Mitglieder und dabei insbesondere um „Steueroasen“, die anhand folgender Hauptkriterien bestimmt wurden:

- keine Steuern oder nur sehr geringe Steuersätze;
- kein effektiver Informationsaustausch;
- Mangel an Transparenz;
- keine substantielle Aktivität gefordert.

Tabelle 4. Hoheitsgebiete, die den OECD-Kriterien für Steueroasen von 1998 entsprechen

Andorra	Guernsey/Sark/Alderney ³¹	Niue (Neuseeland)
Anguilla (UK)	Isle of Man ³¹	Panama
Antigua und Barbuda	Jersey ³¹	Samoa
Aruba (Niederlande)	Liberia	Seychellen
Bahamas	Liechtenstein	St. Lucia
Barbados	Malediven	St. Kitts & Nevis
Belize	Marshallinseln	St. Vincent und die Grenadinen
Britische Jungferninseln (UK)	Monaco	Tonga
Cookinseln (Neuseeland)	Monserrat (UK)	Turks- und Caicosinseln (UK)
Dominica	Naura	Jungferninseln (US)
Gibraltar (UK)	Niederländische Antillen	Vanuatu
Grenada		

Das Forum benannte zunächst 47 mögliche Steueroasen. Sechs von ihnen (Bermuda, die Caymaninseln, Zypern, Malta, Mauritius und San Marino) gaben jedoch schon vor Erstellung des Berichts schriftliche „Vorabverpflichtungen“ ab, in denen sie erklärten, ihre schädlichen Steuerpraktiken bis 2005 einstellen zu wollen. Im Ergebnis seiner Ermittlungen führte das Forum schließlich 35 Hoheitsgebiete auf, die „nach dem Bericht von 1998 die Kriterien für eine Einordnung als Steueroase“ erfüllten (siehe Tabelle 4). Darunter befanden sich die meisten der im Primarolo-Bericht genannten assoziierten und abhängigen Gebiete von EU-Mitgliedstaaten sowie in Europa selbst die Hoheitsgebiete Andorra, Liechtenstein und Monaco.

Ferner wurden in dem Bericht mögliche „Abwehrmaßnahmen“ der OECD-Mitglieder gegen Steueroasen umrissen. Die aufgeführten Hoheitsgebiete sollen dazu angehalten werden, ihre schädlichen Steuerpraktiken in Zusammenarbeit mit der OECD zu beseitigen. Jene Hoheitsgebiete, die bis zum 31. Juli 2001 keine diesbezügliche Verpflichtung abgegeben oder eine bereits eingegangene Verpflichtung nicht verwirklicht haben, werden auf eine „Liste nicht kooperationsbereiter Steueroasen“ gesetzt.

Die Wirkung einer solchen „schwarzen Liste“ könnte durch eine Reihe direkter Abwehrmaßnahmen verstärkt werden, so beispielsweise durch die Erhebung einer Quellensteuer bei bestimmten Zahlungen an Gebietsansässige nicht kooperationsbereiter Steueroasen oder durch Erhebung von Gebühren und Abgaben auf bestimmte Transaktionen, an denen diese Steueroasen beteiligt sind.

Reaktionen und Widersprüche

In einigen der aufgelisteten „Steuroasen“ rief die Veröffentlichung des OECD-Berichts einen Sturm der Empörung hervor. Der Generaldirektor der Financial Services Commission von Jersey³¹ beispielsweise erklärte, die OECD habe „die Namen aus Kundenmagazinen von Fluggesellschaften abgeschrieben“. Ein Mitglied des Senats von Jersey stellte einen förmlichen Antrag auf Abstimmung über die völlige Unabhängigkeit von der britischen Krone, und auf der Isle of Man wurden ähnliche Forderungen laut³².

Auch die Argumentation der OECD wurde von den öffentlichen Instanzen mehrerer aufgeführter Hoheitsgebiete angefochten. Für ein kleines Land ist es ein natürlicher wirtschaftlicher Vorteil, dass es niedrigere Steuersätze anwenden kann als größere Länder, weil der Verlust an Steuereinnahmen durch die Einnahmen aus dem internationalen Geschäft mehr als wettgemacht wird. Selbst wenn sich das Steueraufkommen der größeren Länder durch die Existenz von „Steuroasen“ vermindert, handeln doch die betreffenden Hoheitsgebiete lediglich rational und im Interesse ihrer Bevölkerung. Für einige kleine Länder kann die Nutzung dieses natürlichen Vorteils der einzige Ausweg aus drückender Armut sein.

Inzwischen hat die OECD mit den aufgeführten Hoheitsgebieten Gespräche aufgenommen, damit sich ihre Nennung auf der „Liste nicht kooperationsbereiter Steuroasen“ vermeiden lässt. Die meisten von ihnen haben zugegeben, dass bestimmte Reformen ihrer Steuersysteme erforderlich und eventuell sogar von Vorteil sind, da ihnen ein von der OECD verliehenes „Prädikat“ dabei helfen würde, sich einen Namen für gutes Finanzmanagement zu machen und damit neue Geschäftspartner zu gewinnen. In mehreren Fällen ist bereits eine gewisse Einigung mit der OECD erzielt worden.

In diesem Zusammenhang stellt sich die entscheidende Frage nach der *Rechtmäßigkeit* der finanziellen Transaktionen.

Gegen Maßnahmen zur Bekämpfung der **internationalen Wirtschaftskriminalität** gibt es kaum Einwände. Innerhalb der EU selbst gelten schon seit einiger Zeit Rechtsvorschriften zur Bekämpfung der Geldwäsche, die unter anderem die Zusammenarbeit zwischen Steuerbehörden und gegebenenfalls die Aufhebung des Bankgeheimnisses vorsehen. Die jüngsten Vorfälle in Liechtenstein haben ebenfalls gezeigt, welche Probleme auf internationaler Ebene entstehen können.

Andererseits hat wohl niemand die Absicht, Unternehmen und Privatpersonen das Recht auf eine **geschickte Steuerplanung** innerhalb gesetzlicher Grenzen abzusprechen und den Anbietern von Finanzprodukten den Wettbewerb um Kunden zu verweigern.

Neben diesen beiden grundlegenden Feststellungen werden jedoch auch weniger klare Aussagen getroffen. Aus der Sicht des Steuerzahlers besteht ein deutlicher Unterschied zwischen der **Steuerhinterziehung**, d. h. der Nichtzahlung geschuldeter Steuern (z. B. Nichtangabe von Zinserträgen im Ausland), und der **Steuervermeidung**, d. h. der Minderung der Steuerschuld durch eine entsprechende Gestaltung der Steuertatbestände. Steuerhinterziehung ist illegal, Steuervermeidung hingegen nicht. In den Dokumenten der EU wie auch der OECD kommt dieser Unterschied aber oftmals nicht klar zum Ausdruck. So

³¹ Richard Pratt, zitiert in der *Financial Times* vom 4. August 2000.

³² Die Kanalinseln und die Isle of Man gehören nicht zum Vereinigten Königreich; unterstehen jedoch direkt der britischen Krone (die Königin beispielsweise trägt den Titel „Lord of Man“).

sprach der Generalsekretär der OECD³³ kürzlich von „illegaler Steuervermeidung“ und erklärte dazu, dass die OECD mit „Steuervermeidung“ (tax avoidance) eine „unzulässige Steuervermeidung“ meint.

Hinter dieser sprachlichen Unterscheidung verbergen sich mehrere kritische Punkte.

- Erstens stellt sich die Frage, ob Abkommen zur Bekämpfung der internationalen Kriminalität (namentlich des Drogenhandels) genutzt werden dürfen und sollten, um zugleich gegen Steuerbetrug vorzugehen. Da das Steuerrecht von Land zu Land unterschiedlich ist, muss eine Handlung, die in einem Land den Tatbestand des Steuervergehens erfüllt, nicht zwangsläufig überall rechtswidrig sein. Aus diesem Grunde wurden Amtshilfeersuchen ausländischer Steuerbehörden, die beispielsweise die Aufhebung des Bankgeheimnisses betrafen, oftmals abgelehnt. In den letzten Jahren war jedoch ein Wandel zu beobachten. Beispielsweise stimmte das luxemburgische Parlament einer Aufhebung des Bankgeheimnisses bei Amtshilfeersuchen US-amerikanischer Steuerbehörden zu, die im Rahmen bilateraler Steuerabkommen gestellt werden.
- Noch kontroverser wird die Frage der Ausweitung von Abkommen zur Bekämpfung des internationalen Verbrechens auf den Steuerbetrug diskutiert: Sollte die Ausweitung so weit gehen, dass nicht nur illegale Aktivitäten wie Geldwäsche und Steuerhinterziehung unterbunden, sondern auch die Spielräume für legale Steuervermeidung und Steuerplanung eingeengt werden?
- Nicht zuletzt ist auch zu klären, inwieweit sich internationale Organisationen wie die OECD und auch die EU selbst für die Durchsetzung nationaler Steuervorschriften instrumentalisieren lassen sollten. Es erhebt sich nämlich die berechtigte Frage, ob das Hauptmotiv für ein solches Vorgehen nicht darin besteht, die finanziellen Interessen der wohlhabenderen und größeren Länder auf Kosten der ärmeren und kleineren Staaten zu schützen.

Dazu ist anzumerken, dass bei einem Vergleich zwischen dem EU-Verhaltenskodex bzw. dem Primarolo-Bericht einerseits und den OECD-Berichten andererseits mehrere unterschiedliche Motive zutage treten. In den OECD-Dokumenten geht es fast ausschließlich um die **Erosion der steuerlichen Bemessungsgrundlage und der Steuereinnahmen** im Ergebnis des Steuerwettbewerbs. Die EU-Dokumente dagegen behandeln komplexere Problemstellungen, darunter insbesondere die Auswirkungen des Steuerwettbewerbs auf den **„Standort von Unternehmungen in der Gemeinschaft“**, auf das **Steuergefüge und die Steuerinzidenz** sowie auf die **Beschäftigung**.

Bei der EU wird außerdem ein unmittelbarer Zusammenhang mit der **Wettbewerbspolitik** der Gemeinschaft hergestellt, der zufolge nicht nur staatliche Beihilfen an sich, sondern auch Steuervergünstigungen rechtswidrig sein können.

Für die Anwendung der Gemeinschaftsvorschriften über staatliche Beihilfen ist der steuerliche Charakter einer Maßnahme unerheblich, da Artikel 92 [jetzt Artikel 82] auf Beihilfen „gleich welcher Art“ anwendbar ist³⁴.

Allerdings ist dabei zu berücksichtigen, dass *die betreffende Maßnahme den Wettbewerb und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen* muss, um in den Geltungsbereich dieser Artikel zu fallen, und dass die Beihilferegulungen nicht für *allgemeine Maßnahmen*

³³ Ansprache von Donald J. Johnston auf dem Hochrangigen Symposium über schädlichen Steuerwettbewerb, 29.-30. Juni 2000.

³⁴ Mitteilung über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, SEK(1998)1800.

gelten, die *allen Wirtschaftsteilnehmern im Gebiet eines Mitgliedstaats zugute kommen und im gesamten Staatsgebiet Anwendung finden.*

Aus dieser Verbindung zur Wettbewerbspolitik erklärt sich auch die Bedeutung bestimmter Urteile des Gerichtshofes. In seinem Urteil vom Oktober 1999 in der Rechtssache Saint-Gobain beispielsweise erklärte der Gerichtshof die unterschiedliche Behandlung der Betriebsstätte einer Kapitalgesellschaft und der Tochtergesellschaft einer Kapitalgesellschaft für unrechtmäßig. Trotz der Einschränkungen, die der Vertrag in Steuerangelegenheiten auferlegt, konnte der Gerichtshof somit eine „schädliche Steuerpraxis“ der deutschen Behörden unterbinden.

Letztlich macht dies deutlich, dass sich die Maßnahmen des Verhaltenskodex (und der Primarolo-Gruppe) wie auch die OECD-Maßnahmen in einer weiteren wichtigen Hinsicht von den üblichen legislativen und rechtlichen Aktivitäten der EU unterscheiden. Im ersteren Fall handelt es sich um **zwischenstaatliche** Maßnahmen, bei denen die wichtigste Sanktion (wenn man einmal vom offenen Einsatz finanzieller oder militärischer Machtmittel absieht) in der Ausübung von Gruppenzwang besteht. Im Falle der EU dagegen sind das **Gemeinschaftsrecht** und die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes die wichtigsten Durchsetzungsinstrumente.

Besteuerung der Erwerbseinkünfte

Da der Vertrag nur wenige ausdrückliche Bestimmungen zur Harmonisierung der direkten Steuern enthält, sind die Zielsetzungen auf diesem Gebiet zwangsläufig allgemeiner gehalten. So richtet sich Artikel 39 (ex-Artikel 48) auf die **Freizügigkeit der Arbeitnehmer**, Artikel 43 (ex-Artikel 52) auf die **Niederlassungsfreiheit**, Artikel 56 (ex-Artikel 67 und 73b) auf den **freien Kapitalverkehr**, Artikel 94 (ex-Artikel 100) auf das **Funktionieren des Gemeinsamen Marktes** und Artikel 96 (ex-Artikel 101) auf die **Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen**. Nach den Bestimmungen von Artikel 293 (ex-Artikel 220) „*leiten die Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen ein*“, um „*die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft*“ sicherzustellen; und Artikel 294 (ex-Artikel 221) untersagt die **Diskriminierung von Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten** „*hinsichtlich ihrer Beteiligung am Kapital von Gesellschaften*“.

Artikel 58 (ex-Artikel 73d, eingeführt durch den Vertrag von Maastricht) betrifft den freien Kapitalverkehr und gestattet den Mitgliedstaaten die Anwendung von Vorschriften ihres Steuerrechts, welche

„Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln“.

Allerdings befand der Gerichtshof am 14. Februar 1995 (Rechtssache C-279/93), dass Artikel 39 des Vertrages im Bereich der Besteuerung und der sozialen Sicherheit unmittelbare Geltung hat. Diesem Artikel zufolge umfasst die Freizügigkeit der Arbeitnehmer

„die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen“.

Ein Großteil der Regelungen zur direkten Besteuerung ist jedoch nach wie vor nicht vom Gemeinschaftsrecht erfasst. Ein dichtes Netz **bilateraler Steuerabkommen** – die sowohl Mitgliedstaaten als auch Drittstaaten betreffen – überzieht die Besteuerung grenzüberschreitender Einkommensströme.

Allgemeine Grundsätze

Aus der Existenz des Binnenmarkts ergeben sich mehrere konkrete Anforderungen an die Besteuerung der Erwerbseinkünfte.

- Es gilt zu verhindern, dass Einkommen in Fällen von grenzüberschreitender Steuerarbitrage, Steuervermeidung oder Steuerhinterziehung gar nicht oder zu diskriminierend geringen Sätzen besteuert werden.
- Andererseits dürfen Grenzgänger und sonstige Steuerausländer nicht mit diskriminierend hohen Steuersätzen belegt werden. Probleme wie die Doppelbesteuerung von Einkommen und eine mangelnde Koordinierung in Fällen, in denen Steuern in einem Mitgliedstaat und Sozialbeiträge in einem anderen gezahlt werden, behindern die Freizügigkeit.
- Die unterschiedliche Höhe von Sozialbeiträgen und Einkommensteuern in benachbarten Ländern und insbesondere in Grenzregionen kann Anreize für eine grenzüberschreitende Arbeitsmigration schaffen. Mit der weiteren Entwicklung des Binnenmarktes könnten derartige Probleme vermehrt auftreten, da mit einer Zunahme der Arbeitskräftemobilität zu rechnen ist. In Ländern mit einer hohen Abgabenbelastung der Arbeitnehmer könnte es zu einem Einnahmenschwund kommen.

Zu den ersten beiden Punkten wurden bereits verschiedene Maßnahmen sowohl auf zwischenstaatlicher Grundlage als auch auf Gemeinschaftsebene ergriffen. Im dritten Falle sind jedoch widerstreitende Interessen im Spiel.

In den höchsten Einkommenskategorien ist die Steuerflucht eine weltweit verbreitete Erscheinung. Die Stars der Sport- und Unterhaltungsszene agieren auf einem globalen Markt und haben in Bezug auf ihren Steuersitz mehr oder weniger freie Wahl.

Allerdings werden die Standortentscheidungen der meisten Arbeitnehmer durch verschiedene Faktoren und Umstände beeinflusst. Dazu zählen kulturelle und sprachliche Unterschiede, die trotz aller Bemühungen der Europäischen Union um den Abbau von Barrieren und die Förderung der Arbeitskräftemobilität noch immer stark ins Gewicht fallen. Selbst Wanderarbeitnehmer bleiben ihrer Heimat verbunden und transferieren oft einen Großteil ihres Einkommens dorthin.

Aus diesem Grunde ist die Wahrscheinlichkeit einer massenhaften steuerlich bedingten Arbeitsmigration in der Europäischen Union äußerst gering. Selbst qualifizierte Arbeitnehmer werden kaum allein aus steuerlichen Gründen abwandern. Schließlich spielen Bruttolöhne und Lebenshaltungskosten bei derartigen Entscheidungen eine mindestens ebenso große Rolle.

Das Fazit lautet daher, dass nationale Unterschiede in der Einkommensteuer aller Wahrscheinlichkeit nach keine erkennbaren Wettbewerbsverzerrungen auf dem Arbeitsmarkt hervorrufen, wenn man von den Grenzgängern einmal absieht.

In verschiedenen Berichten, darunter beispielsweise im Bericht des Neumark-Ausschusses von 1963, wurde die Vereinheitlichung der Einkommensteuer mit gleicher Abgabenstruktur, jedoch unterschiedlichen Steuersätzen befürwortet. Auch das Harmonisierungsprogramm der Kommission von 1967 enthielt Vorschläge für Maßnahmen dieser Art, deren Umsetzung jedoch auf unbestimmte Zeit verschoben wurde.

Nach Ansicht der meisten Steuersachverständigen³⁵ sollten in ein europäisches Steuersystem zumindest anfänglich nur diejenigen Steuern einbezogen werden, die am leichtesten zu harmonisieren sind; und dies trifft auf die Einkommensteuer nicht zu. Außerdem ist die Einkommensteuer einer der wichtigsten Posten im Staatshaushalt und wird mit nationaler wirtschaftlicher Souveränität und wirtschaftlichem Ansehen in Verbindung gebracht.

Die Harmonisierung der persönlichen Einkommensteuer ist demnach nicht nötig und auch nicht durchführbar. Die Mehrheit der Experten hält allenfalls eine rationellere Gestaltung bestimmter Elemente für erforderlich.

Somit kann die Einkommensteuer eines der Hauptinstrumente zur Verfolgung nationaler wirtschaftspolitischer Ziele bleiben. Die Haltung der Kommission in den letzten Jahren scheint dies zu bestätigen.

Grenzgänger³⁶

Vom Wanderarbeitnehmer im klassischen Sinne unterscheidet sich der Grenzgänger darin, dass er in einem Staat wohnt und in einem anderen Staat arbeitet. Somit gelten für ihn die gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft³⁷. Grenzgänger haben das Recht auf Wohnsitz im Tätigkeitsstaat und auf Gleichbehandlung mit den dortigen Arbeitnehmern, also auch auf die gleichen sozialen und steuerlichen Vorteile.

Die Besteuerung ist eines der Hauptprobleme der Grenzgänger. Durch bilaterale Abkommen zwischen Mitgliedstaaten wird eine Doppelbesteuerung ihres Einkommens verhindert. Diese Abkommen beruhen auf dem Grundsatz, dass die Steuer entweder im Tätigkeitsstaat oder im Wohnsitzstaat zu entrichten ist. Dennoch sind Grenzgänger oft der Meinung, dass sie durch die geltenden steuerlichen Bestimmungen benachteiligt werden. Im Jahre 1979 bemühte sich die Kommission in einem Richtlinienentwurf³⁸ um eine zufriedenstellende Lösung dieses Problems. Sie wird auch weiterhin Maßnahmen treffen, um die durch bestimmte nationale Regelungen hervorgerufene Diskriminierung zu beseitigen³⁹.

³⁵ Siehe Komar, A., *Probleme der Steuerharmonisierung in der EG. Verträge*, Reden und Berichte aus dem Europa-Institut, Saarbrücken, 1983.

³⁶ Siehe Pierini, F., „Die Grenzgänger in der Europäischen Union“, Europäisches Parlament, GD IV, *Reihe Soziale Angelegenheiten*, Arbeitsdokument W-16, 1997 und Weizman, L., „Frontier workers and the Free Movement of Labour within the European Union“, *EC Tax Review 1994/3*, S. 100-111.

³⁷ Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft (ABl. L 257 vom 19.10.1968, S. 2).

³⁸ KOM/79/0737.

³⁹ Die Arbeits- und Lebensbedingungen der Grenzgänger waren immer wieder Gegenstand von Studien und Berichten des Wirtschafts- und Sozialausschusses, des Europäischen Parlaments und der Europäischen Kommission. Gemäß der Empfehlung des Europäischen Rates von Fontainebleau legte die Europäische Kommission dem Rat eine Mitteilung zu dieser Frage vor [KOM/85/529 endg.], in der sie die anstehenden Probleme untersuchte und ihren Standpunkt zu verschiedenen Handlungsmöglichkeiten darlegte. Der Wirtschafts- und Sozialausschuss gab eine Stellungnahme zum Thema grenzüberschreitende Arbeitsmarktprobleme ab (88/C95/06, ABl. C95 vom 11.4.1988), und das Europäische Parlament verabschiedete eine Entschließung über grenzübergreifende Zusammenarbeit an den Binnengrenzen der Gemeinschaft (Tagung vom 12. März 1987; EP 112.804) sowie einen Bericht über die Probleme von Grenzgängern in der Gemeinschaft (DOC A2/227/89, angenommen am 16.12.1988). 1990 legte die Kommission eine Mitteilung über die Lebens- und Arbeitsbedingungen der in den Grenzgebieten lebenden Bürger der Gemeinschaft, insbesondere der Grenzgänger vor (KOM/90/561 endg.).

Zusammenarbeit und Informationsaustausch

Um die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch zwischen den einzelstaatlichen Steuerbehörden zu fördern, nahm die Gemeinschaft die Richtlinie 77/799/EWG des Rates über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern an.

Die Steuerbehörden sind allerdings nicht zur Einholung und Übermittlung von Auskünften für andere Steuerbehörden verpflichtet, deren Erhebung nach ihren eigenen Gesetzen und Verwaltungsvorschriften untersagt ist. 1989 wurde ein Änderungsvorschlag zu dieser Richtlinie unterbreitet, wonach es den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten nicht mehr möglich sein sollte, die Weitergabe von Informationen unter Berufung auf verwaltungstechnische Hindernisse zu verweigern.

Diese Thematik hat jetzt angesichts der vorgeschlagenen Richtlinie über die Besteuerung von Zinserträgen und der internationalen Maßnahmen zur Bekämpfung der Geldwäsche und der Steuerhinterziehung (siehe oben) neue Aktualität erlangt.

Soziale Sicherheit

Seit 1971 existiert eine inzwischen mehrfach geänderte Verordnung des Rates (1408/71/EWG)⁴⁰ über die Anwendung sozialer Sicherungssysteme in der Europäischen Union. Sie behandelt ein breites Spektrum von Fragen der Anwendung dieser Systeme auf Personen, die in einem Mitgliedstaat wohnen und in einem anderen Mitgliedstaat arbeiten.

Die Besteuerung von Arbeitnehmern und Rentenempfängern, die in einem anderen Mitgliedstaat wohnen und/oder dort unterhaltsberechtigte Angehörige haben, gab schon immer Anlass zu Problemen. Bilaterale Abkommen verhindern zwar im Allgemeinen eine Doppelbesteuerung, enthalten aber keine Regelungen zu solchen Fragen wie der Anwendung von Steuerermäßigungen des Wohnsitzstaates auf Einkommen im Tätigkeitsstaat. Daher unterbreitete die Kommission 1999 einen Vorschlag für eine umfassende Verordnung⁴¹ zur Koordinierung der nationalen Systeme der sozialen Sicherheit im Hinblick auf Krankheit, Mutterschaft, Invalidität, Alter, Arbeitsunfälle, Hinterbliebene, Todesfälle, Arbeitslosigkeit, Vorruhestand und Familie. Er enthält folgende Bestimmungen zur Gewährleistung von Gleichbehandlung:

- Personen, die im Gebiet eines Mitgliedstaats wohnen und für die diese Verordnung gilt, haben die gleichen Rechte und Pflichten aufgrund der Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats wie die Staatsangehörigen dieses Staates.
- Der Mitgliedstaat, nach dessen Rechts-,Verordnungs- oder Verwaltungsvorschriften der Eintritt bestimmter Tatbestände oder Ereignisse Rechtswirkungen hat, berücksichtigt, soweit erforderlich, die in einem anderen Mitgliedstaat eingetretenen gleichen Tatbestände oder Ereignisse, als seien sie im eigenen Hoheitsgebiet eingetreten.
- Eine nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gewährte Leistung gilt für die Anwendung der Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats als nach den Rechtsvorschriften dieses letzten Mitgliedstaats gewährt.

⁴⁰ Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates vom 14. Juni 1971 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und deren Familien, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern (ABl. L 149 vom 5.7.1971, S.2). Der Text dieser Verordnung wurde mehrfach geändert, letztmalig durch die Verordnung (EG) Nr. 118/97 des Rates vom 2. Dezember 1996 (ABl. L 28 vom 30.1.1997, S.1).

⁴¹ KOM(1998) 779.

Ferner werden in diesem Verordnungsentwurf u. a. folgende Maßnahmen vorgeschlagen:

- Der zuständige Träger eines Mitgliedstaats, nach dessen Rechtsvorschriften der Erwerb, die Aufrechterhaltung oder das Wiederaufleben des Leistungsanspruchs von der Zurücklegung von Versicherungs- oder Beschäftigungszeiten, Zeiten selbständiger Tätigkeit oder Wohnzeiten abhängig ist, berücksichtigt, soweit erforderlich, die Versicherungs- oder Beschäftigungszeiten, Zeiten selbständiger Tätigkeit oder Wohnzeiten nach den Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats, als handelte es sich um Zeiten, die nach den von diesem Träger anzuwendenden Rechtsvorschriften zurückgelegt worden sind.
- Eine nach den Rechtsvorschriften eines oder mehrerer Mitgliedstaaten oder nach dieser Verordnung geschuldete Leistung darf vorbehaltlich der Sonderbestimmungen dieser Verordnung nicht deshalb gekürzt, geändert, zum Ruhen gebracht, entzogen oder beschlagnahmt werden, weil der Berechtigte im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats als des Staates wohnt, in dessen Gebiet der zur Zahlung verpflichtete Träger seinen Sitz hat.

Anknüpfend an die beiden vorangegangenen Mitteilungen „Die Zukunft des Sozialschutzes – Ein Rahmen für eine europäische Debatte“ (KOM (95) 466 endg.) und „Modernisierung und Verbesserung des Sozialschutzes in der Europäischen Union“ (KOM (97) 102) legte die Kommission eine neue Mitteilung unter dem Titel „Eine konzertierte Strategie zur Modernisierung des Sozialschutzes“ (KOM (1999) 347) vor, in der sie eine engere Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Sozialschutzes auf der Grundlage des Austausches von Erfahrungen, der gegenseitigen Abstimmung und der Bewertung aktueller Entwicklungen mit Blick auf die Ausarbeitung vorbildlicher Verfahren empfahl.

Ergänzende Altersversorgung

Ferner wandte sich die Kommission einem grundlegenden Problem der ergänzenden privaten und betrieblichen Altersversorgung in der EU zu, nämlich der Tatsache, dass einige Mitgliedstaaten die *Beiträge* zu dieser Altersvorsorge besteuern, nicht aber die *Renten* an sich (z. B. Deutschland), während andere auf die Beiträge keine Steuern erheben, dafür aber auf die Renten (z. B. das Vereinigte Königreich). Es kann also vorkommen, dass jemand, der in einem Mitgliedstaat gearbeitet und Beiträge gezahlt hat und sich dann in einem anderen Mitgliedstaat zur Ruhe setzt, entweder *gar keine* Steuer entrichtet (Tätigkeitsstaat Vereinigtes Königreich, Altersruhesitz Deutschland) oder aber *doppelt* besteuert wird (Beschäftigungsstaat Deutschland, Altersruhesitz Vereinigtes Königreich).

Nach einem als Beratungsgrundlage dienenden „Grünbuch“ zur zusätzlichen Altersversorgung⁴² veröffentlichte die Kommission 1999 eine Mitteilung⁴³, in der sie die Ergebnisse der Konsultation darlegte und eine Reihe von Initiativen vorschlug. Im Abschnitt „Bessere Koordinierung der nationalen Steuersysteme“ heißt es:

„Die Vielfalt, Vielschichtigkeit und Spezifik der im Laufe der Zeit geschaffenen nationalen Steuergesetzgebungen erweisen sich als wesentliche Hindernisse für die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und den freien Dienstleistungsverkehr im Bereich der zusätzlichen Altersversorgung und der Lebensversicherung.“

Die Gruppe Steuerpolitik befasst sich mit diesem Problem ausgehend von drei Grundsätzen, die im Zuge des Konsultationsprozesses herausgearbeitet wurden:

⁴² KOM(1997) 283.

⁴³ KOM(1999) 134.

- Koordinierung nationaler Systeme statt Angleichung;
- keine „unangemessene“ steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Zusatzrenten und Lebensversicherungen;
- Sicherstellung der Einnahme der den Mitgliedstaaten zukommenden Steuererträge.

Ob allerdings eine Lösung gefunden wird, die allen drei Prinzipien gerecht wird, bleibt abzuwarten.

Soziale Fragen

Bei der Besteuerung des Faktors Arbeit war im vergangenen Jahrzehnt in den meisten Mitgliedstaaten ein deutlicher Aufwärtstrend zu beobachten. Während diese Steuern stiegen, ging die Besteuerung der anderen Produktionsfaktoren insgesamt zurück.

Diese Entwicklung hatte gravierende Auswirkungen in folgenden Bereichen:

- Verteilung des Wohlstands: Die geringere Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen kommt den ohnehin wohlhabenden Bevölkerungsschichten zugute.
- Beschäftigung: Da die Substitution von Arbeit durch Kapital begünstigt wird, steigen die Arbeitslosenquoten.
- Steuervermeidung und Steuerhinterziehung: Die hohe Besteuerung des Faktors Arbeit schafft Anreize für Steuerhinterziehung und insbesondere für den zunehmenden Rückzug in die „Schattenwirtschaft“.

Im Juni 1996 schlug die Kommission einen „Europäischen Vertrauenspakt für Beschäftigung“ vor. Sie erklärte, dass die Umkehrung der Tendenz zu beschäftigungsfeindlichen Steuersystemen Teil einer weitreichenden Strategie zur Schaffung von Arbeitsplätzen in der Europäischen Union sein müsse. Das Subsidiaritätsprinzip gebiete es jedoch, dass die Mitgliedstaaten die Mittel zur Verringerung der Besteuerung des Faktors Arbeit und zur Finanzierung dieser Steuersenkungen den Mitgliedstaaten flexibel festlegen können.

Die naheliegendsten Möglichkeiten zur Finanzierung von verringerten Steuern auf Arbeit⁴⁴ sind Kürzungen bei den Staatsausgaben und die Anhebung anderer Steuern. Staatliche Sparmaßnahmen können zwar einen Beitrag leisten, dürften aber für sich genommen kaum ausreichen, um wesentliche Steuersenkungen zu finanzieren. Auch die steuerlichen Alternativen – Erhöhung der Mehrwertsteuersätze oder Einführung einer Energiesteuer – sind umstritten.

Zum Teil könnte sich die steuerliche Entlastung des Faktors Arbeit von selbst finanzieren, da sich mit der Beschäftigungsquote auch die Steuereinnahmen erhöhen.

Auf seiner Sondertagung in Luxemburg am 20./21. November 1997 bekräftigte der Europäische Rat, dass der Trend zu höherer Steuerbelastung umgekehrt werden muss. Dabei unterstrich er die Bedeutung eines koordinierten Vorgehens der Mitgliedstaaten. Alle Mitgliedstaaten verpflichteten sich, soweit erforderlich und unter Berücksichtigung des derzeitigen Niveaus Zielvorgaben für die schrittweise Senkung der Steuer- und Abgabenbelastung insgesamt festzulegen. Ferner einigten sie sich auf die Festlegung von Zielvorgaben für die Senkung der Steuerbelastung der Arbeit und der Lohnnebenkosten insbesondere hinsichtlich der niedrig qualifizierten und schlecht bezahlten Arbeit..

⁴⁴ Siehe 2. Monti-Bericht „Joint Action Envisaged in the Field of Taxation“, von der Kommission vorgelegt unter dem Titel „Die Steuern in der Europäischen Union: Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme“, KOM (96) 546.

Sonstige Fragen

Um die Gleichbehandlung von gebietsansässigen und gebietsfremden Arbeitnehmern sicherzustellen, unterbreitete die Kommission 1980 gemäß Artikel 95 einen Vorschlag für eine *Richtlinie zur Harmonisierung von Regelungen im Bereich der Einkommensteuer im Hinblick auf die Freizügigkeit der Arbeitnehmer* [KOM(79)7 37], wonach der allgemeine Grundsatz der Besteuerung im Wohnsitzstaat zur Anwendung kommen sollte. Da der Rat diesem Vorschlag nicht zustimmte, wurde er 1993 zurückgezogen. Daraufhin erarbeitete die Kommission eine Empfehlung gemäß Artikel 155 über die Grundsätze der steuerlichen Behandlung des Einkommens von Steuerausländern.

Inzwischen hat die Kommission gegen einige Mitgliedstaaten Vertragsverletzungsklagen wegen Diskriminierung ausländischer Arbeitnehmer erhoben. Der Gerichtshof entschied 1993 (Rechtssache C-112/91), dass ein Mitgliedstaat seinen *eigenen* Staatsangehörigen eine höhere Steuerbelastung auferlegen kann, wenn sie in einem anderen Mitgliedstaat wohnen. Der Gerichtshof befand aber auch, dass es einem Mitgliedstaat nicht erlaubt ist, einen nichtansässigen Staatsangehörigen eines anderen Mitgliedstaats steuerlich schlechter zu behandeln als einen eigenen Staatsangehörigen (siehe Rechtssache C-279/93).

Ein umfassender Überblick über die direkte Besteuerung des persönlichen Einkommens wird in Teil II dieser Studie vermittelt.

Indirekte Steuern

Mehrwertsteuer

Nach Artikel 99 des ursprünglichen EWG-Vertrags (jetzt Art. 93) hatte die Kommission zu „prüfen“, inwieweit die Rechtsvorschriften über

„die Umsatzsteuer, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern...im Interesse des Gemeinsamen Marktes harmonisiert werden können“.

Durch die Einheitliche Europäische Akte von 1987 wurde dieser Artikel dahingehend ausgebaut, dass die Harmonisierung verbindlich vorgeschrieben ist, soweit dies

„für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig ist“.

Die seither verabschiedeten Rechtsvorschriften schufen die Grundlage für das mehr oder weniger einheitliche Mehrwertsteuersystem, über das die Gemeinschaft heute verfügt. Nach der Annahme der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie am 11. April 1967 führten alle Mitgliedstaaten Anfang der Siebzigerjahre ein Mehrwertsteuersystem ein. Die Eckpfeiler des gemeinsamen Systems wurden durch Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1977 – allgemein bekannt als die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – errichtet, die in allen Mitgliedstaaten eine weitgehend identische „Mehrwertsteuergrundlage“ - d. h. die Erhebung von Mehrwertsteuer auf ein und dieselben Transaktionen - sicherstellte.

Die ursprünglichen Vorschläge der Kommission im Rahmen des Binnenmarktprogramms hätten einen vollständigen Übergang zum **Ursprungslandprinzip** zur Folge gehabt, wonach beim Warenhandel zwischen Mitgliedstaaten dieselben Steuersätze zur Anwendung gekommen wären wie beim Warenhandel innerhalb eines Mitgliedstaats. Da die Regierungen der Mitgliedstaaten darauf nicht eingingen, wurde die derzeit geltende „Übergangsregelung“ eingeführt. Danach gilt für Verkäufe an Endverbraucher generell das Ursprungslandprinzip, d. h. Waren, für die die Mehrwertsteuer im Ursprungsland entrichtet wurde, können innerhalb der Gemeinschaft ohne weitere Kontrollen oder Steuerverbindlichkeit befördert werden. Für

Transaktionen zwischen Händlern, die für die Mehrwertsteuerzwecke registriert sind, gilt das **Bestimmungslandprinzip**, wonach die Mehrwertsteuer zu dem im Bestimmungsland (in das die Ware geliefert wird) geltenden Satz zu entrichten ist. Eine Harmonisierung der Mehrwertsteuersätze wurde nicht vorgenommen, jedoch für den Normalsatz eine Mindesthöhe von 15 % vereinbart.

Im Grunde hat der Rat nur einen Bruchteil der von der Kommission vorgeschlagenen Rechtsvorschriften im Mehrwertsteuerbereich angenommen. Auf den 1998 gefassten Beschluss über die **Besteuerung von Gold**⁴⁵ folgte 1999 eine Regelung für die versuchsweise Anwendung **ermäßigter Mehrwertsteuersätze auf arbeitsintensive Dienstleistungen**⁴⁶. Dennoch sind andere Detailfragen, zu denen sowohl Vorschläge der Kommission als auch Stellungnahmen des Parlaments vorliegen, bisher ungeklärt. Dies gilt beispielsweise für die **Steuerfreigrenzen für KMU** [KOM(87) 525]; die Definition **nicht abzugsfähiger Ausgaben** (*Entwurf der 12. Mehrwertsteuerrichtlinie*, KOM(82) 870, die jetzt in die Vorschläge für die Reformierung des Verfahrens der 8. Mehrwertsteuerrichtlinie aufgenommen wurde – siehe *Steuerpolitische Sonderregelungen*); die Besteuerung der **Personenbeförderung** [KOM(92) 416]; und die Besteuerung **landwirtschaftlicher Erzeugnisse** im Non-Food-Bereich (z. B. Wolle, Blumen, Holz) [KOM(94) 584].

Die Unterschiede zwischen den einzelstaatlichen Systemen in all diesen Bereichen haben die Funktion des Binnenmarktes in gewisser Weise beeinträchtigt. Da jedoch der ECOFIN (im Gegensatz zum Europäischen Parlament) seit Jahren in keiner dieser Fragen Fortschritte erzielt hat, ist wohl davon auszugehen, dass die Regierungen der Mitgliedstaaten den Schaden nicht allzu hoch einschätzen.

Telekommunikation und elektronischer Handel

Dennoch gibt es zumindest einen Bereich, in dem aufgrund steuerlicher Verzerrungen dringender Handlungsbedarf besteht, nämlich die **Telekommunikation**.

Normalerweise werden Dienstleistungen gemäß Artikel 9 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie an dem Ort besteuert, an dem der Dienstleistende seinen Sitz bzw. seine Niederlassung hat. Daher muss ein in der EU niedergelassener Dienstleistender Mehrwertsteuer erheben, ein Dienstleistender mit Sitz außerhalb der EU dagegen nicht. Ist der Dienstleistungsempfänger für Mehrwertsteuerzwecke registriert, ruft diese Situation aufgrund der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs nur minimale Wettbewerbsverzerrungen hervor. Ist der Dienstleistungsempfänger aber nicht registriert, so wird er versucht sein, die Mehrwertsteuer völlig zu umgehen, indem er sich an einen Drittlandsanbieter wendet.

Bis vor kurzem bestanden keine allzu großen Spielräume für eine Steuervermeidung im großen Stil. Durch den raschen technischen Fortschritt wurde es jedoch zunehmend günstiger, Telekommunikationsleistungen bei Drittlandsanbietern zu erwerben. Bedrohungen für das nationale Steueraufkommen gingen dabei weniger von den Privatkunden aus, sondern vielmehr von den großen mehrwertsteuerbefreiten Organisationen und insbesondere den Finanzdienstleistern. Nicht minder gravierend war die Verzerrung des Wettbewerbs zwischen Dienstleistern mit Sitz in der EU und Drittlandsanbietern.

Im März 1997 beantragten und gestatteten die fünfzehn Mitgliedstaaten im Vorgriff auf diesbezügliche Richtlinienvorschläge der Kommission gleichzeitig gegenseitige Ausnahmeregelungen im Hinblick auf Artikel 9. Durch das sogenannte „Verfahren der

⁴⁵ Siehe ABl. L 281 vom 17. Oktober 1998.

⁴⁶ Siehe ABl. L 277 vom 28. Oktober 1999.

Verlagerung der Steuerschuld“ wurde die Besteuerung von Telekommunikationsdienstleistungen vom Standort des Dienstleistenden auf den Standort des Dienstleistungsempfängers verlagert und der Empfänger zum Steuerschuldner bestimmt. Letztendlich erfolgte die feste Einführung dieses Systems anstelle des ursprünglichen Alternativvorschlags der Kommission⁴⁷, der vorsah, den Ort der Besteuerung zu verlagern, jedoch die Erhebung der Steuer durch den Dienstleistenden beizubehalten und Wirtschaftsbeteiligte aus Nicht-EU-Ländern zur mehrwertsteuerlichen Registrierung in einem einzelnen Mitgliedstaat zu verpflichten.

Wie sich zeigte, waren die Telekommunikationsdienstleistungen nur die Spitze des Eisbergs. Der Siegeszug des Internet und das Aufkommen des elektronischen Handels veranlassten die Kommission 1998 zur Veröffentlichung einer Mitteilung über **elektronischen Handel und indirekte Steuern**⁴⁸. Inzwischen liegen auch Vorschläge für eine Verordnung und eine Richtlinie vor⁴⁹.

Dank der Entwicklung der Informationstechnologie kann der Kunde heute bestimmte Produkte herunterladen, deren Anbieter in der ganzen Welt verstreut sind. Außerdem verwischen sich die Grenzen zwischen „Waren“ und „Dienstleistungen“, da beispielsweise Software oder elektronische Dokumente keine gegenständlichen „Waren“ sind. Die Kommission löste dieses Problem, indem sie alle derartigen Produkte als „Dienstleistungen“ einstufte und vorschlug, dass Drittlandsanbieter ebenso wie im Telekommunikationsbereich die Pflicht zur Registrierung in einem Mitgliedstaat haben sollten. Dieser gilt dann als Ort der Dienstleistung, an dem bei Überschreitung einer Umsatzschwelle von 100 000 € pro Jahr Mehrwertsteuer erhoben wird. Zugleich besteht für Wirtschaftsbeteiligte in der EU keine Pflicht mehr, von Kunden aus Drittländern Mehrwertsteuer zu erheben.

Mit diesen Vorschlägen verbinden sich jedoch mehrere Probleme.

- Bestimmte Erzeugnisse wie beispielsweise Bücher und Zeitschriften können in physischer oder elektronischer Form vorliegen. Werden sie im ersteren Falle als Waren und im letzteren Falle als Dienstleistungen besteuert, kann es zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen kommen (im Vereinigten Königreich z. B. betragen die entsprechenden Mehrwertsteuersätze 0 % bzw. 17,5 %).
- Wirtschaftsbeteiligte aus Drittländern würden wahrscheinlich die Rechnungen für sämtliche Endverbraucher in dem Mitgliedstaat mit dem niedrigsten Mehrwertsteuersatz (Luxemburg) ausstellen und damit dieselben Wettbewerbsprobleme und Umverteilungsforderungen auslösen, wie sie im Bereich der Quellensteuer auftreten. Der Alternativvorschlag des Rates⁵⁰ lautete, Drittlandsanbieter zur Registrierung in *allen* Mitgliedstaaten zu verpflichten, in denen ihr Umsatz 5 000 € pro Jahr übersteigt. Dadurch wären sie jedoch im Wettbewerb gegenüber den EU-Anbietern benachteiligt, was erhebliche Konsequenzen im Rahmen internationaler Handelsabkommen haben könnte.
- Das vorgeschlagene System ist stark davon abhängig, dass die Anbieter ihre Kunden richtig identifizieren und feststellen können, ob es sich um Geschäfts- oder Privatkunden handelt und ob sie innerhalb oder außerhalb der EU ansässig sind. Die Kunden wiederum

⁴⁷ KOM(97)4.

⁴⁸ KOM(1998)374.

⁴⁹ KOM(2000)349.

⁵⁰ Vermerk des Vorsitzes für die Gruppe „Steuerfragen“ – Indirekte Besteuerung (MWSt), FISC 116, 25. September 2000.

können (beispielsweise bei Fernverkäufen) nicht überprüfen, ob der Lieferer die Mehrwertsteuer richtig berechnet hat.

- Schließlich sieht der Richtlinienentwurf vor, dass auf Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen keine Mehrwertsteuer erhoben wird. Auf Drängen mehrerer Mitgliedstaaten hat der Rat allerdings auch Mehrwertsteuerbefreiungen für Online-Verkäufe von Software und Software-Aktualisierungen, für Informationsdienste, Spiele, Wetten, Musik- und Spielfilm-Downloads und Fernlernprodukte ermöglicht.

Das Mehrwertsteuersystem

Einer der größten Mängel des Übergangssystems ist seine **Vielschichtigkeit**, d. h. die Möglichkeit unterschiedlicher einzelstaatlicher Auslegungen des Mehrwertsteuerrechts. Mit der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie wurde ein Grundsystem geschaffen, in dem es von Ausnahmen, Befreiungen, Wahlmöglichkeiten und Sonderregelungen nur so wimmelt. Vor allem gibt es große Unterschiede bei der Anwendung von Anhang H, in dem Gegenstände und Dienstleistungen aufgeführt sind, die die Mitgliedstaaten zu **ermäßigten Sätzen** besteuern können.

Weitere Probleme entstehen durch die drei „Sonderregelungen“ für **Fernverkäufe, steuerbefreite juristische Personen** (z. B. Krankenhäuser, Banken, öffentliche Behörden) und **neue Verkehrsmittel**. Besonders akut ist die Lage im Bereich der Fernverkäufe: Versandhäuser und ähnliche Unternehmen, die in einem Mitgliedstaat eine bestimmte Umsatzschwelle überschreiten, müssen Mehrwertsteuer zu dem in diesem Land (in das die Waren geliefert werden) geltenden Satz erheben; gegebenenfalls müssen sie einen steuerlichen „Bevollmächtigten“ ernennen, der über die Entrichtung der Steuer Rechenschaft ablegt⁵¹. Die Verbraucher dagegen können nicht nachprüfen, ob der richtige Steuersatz angewandt wurde.

Die Kommission hatte vor, diese Probleme zum Teil dadurch zu beheben, dass Detailbeschlüsse ohne umfassende Anwendung von Artikel 93 zugelassen werden sollten. Es wurde ein Vorschlag für eine Richtlinie unterbreitet, durch die der **Ausschuss für Mehrwertsteuer**, der sich aus Vertretern der Mitgliedstaaten zusammensetzt und unter dem Vorsitz der Kommission steht, größere Entscheidungsbefugnisse erhalten sollte [KOM(97) 325]. Bislang konnten sich die Mitgliedstaaten nicht einmal zu dieser Maßnahme durchringen.

Nachdem Frits Bolkestein von Mario Monti das Amt des Steuerkommissars übernommen hat, ist nunmehr ein Richtungswechsel in der Mehrwertsteuerpolitik der Kommission zu erkennen. Ihrer Mitteilung vom Juni 2000⁵² zufolge ist eine Verbesserung der derzeitigen „Übergangsregelung“ gegenüber der Schaffung eines „endgültigen“ Systems der Besteuerung im Ursprungsmitgliedstaat zu bevorzugen, auch wenn sie letzteres weiter als langfristiges Ziel ansieht. In einem neuen zweijährigen Aktionsprogramm, das in drei Etappen verwirklicht werden soll, werden neun teils bereits vorliegende und teils neue Vorschläge für Rechtsvorschriften aufgeführt (siehe Tabelle 5).

⁵¹ Die Kommission legte 1998 einen Vorschlag zur Abschaffung der Benennung von Steuerbevollmächtigten vor: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der Bestimmung des Mehrwertsteuerschuldners, KOM(1998)660. Das Parlament hat seine Zustimmung erteilt, der Rat bisher noch nicht.

⁵² Strategie zur Verbesserung der Funktionsweise des MWSt-Systems im Binnenmarkt, KOM(2000)348.

Mittlerweile haben auch im Rahmen der OECD Diskussionen stattgefunden. Im Januar 2001 entschied der OECD-Ausschuss für Steuerfragen, dass ein Unternehmen, das Geschäfte über eine Website tätigt, nicht in dem Land steuerpflichtig sein solle, von dem aus auf die Website zugegriffen wurde (d. h. im Land des Kunden), sondern normalerweise in dem Land, in dem sich der Server befindet, über den der Zugriff erfolgte. Dieser Vorschlag wurde als undurchführbar kritisiert, da Websites innerhalb weniger Stunden oder gar Minuten auf einen anderen Server verlegt werden können.

Tabelle 5. Das neue Aktionsprogramm für die Mehrwertsteuer

Phase	Maßnahme	Zieltermin für die Annahme/Veröffentlichung	Tatsächliches Datum der Annahme/Veröffentlichung
I. Bereits vorgelegte Vorschläge	Mehrwertsteuerausschuss [KOM(1997) 325]	2000/2001	
	Gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung [KOM(1998) 364]	2000/2001	
	Recht auf Vorsteuerabzug [KOM(1998) 377]	2000/2001	
	Mehrwertsteuerpflichtige Personen [KOM(1998) 660]	2000/2001	Oktober 2000
II. Neue Vorschläge	Besteuerung von Postdienstleistungen	Juni/Juli 2000	
	Besteuerung des elektronischen Handels	Juni/Juli 2000	Juni 2000
	Elektronische Rechnungstellung	Herbst 2000	November 2000
	Regeln für die gegenseitige Unterstützung (Überarbeitung)	Dezember 2000	
	Mindestnormalsatz der MWSt (Überarbeitung)	Juli 2000	September 2000
III. Beurteilung	<i>Fortschrittsbericht und neues Arbeitsprogramm</i>	Anfang 2001	

Quelle: Mitteilung der Kommission KOM(2000) 348.

Mehrwertsteuersätze

Der ursprüngliche Vorschlag der Kommission zu den Mehrwertsteuersätzen [KOM(87) 321] sah eine „Annäherung“ der Mehrwertsteuersätze innerhalb zweier Bandbreiten vor; nämlich einen Standardsatz zwischen 14 % und 20 % sowie einen ermäßigten Satz zwischen 5 % und 9 %. Die wichtigsten Bestimmungen der Richtlinie 92/77/EWG vom 19.10.1992 lauteten jedoch:

- Es wird ein **Normalsatz** von mindestens 15 % angewendet, der alle zwei Jahre zu überprüfen ist.
- Die Mitgliedstaaten können einen oder zwei **ermäßigte Sätze** anwenden, die nicht niedriger als 5 % sein dürfen und nur auf Gegenstände und Leistungen in Anhang H der geänderten Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie anwendbar sind.
- Für bestimmte Mitgliedstaaten gelten **Ausnahmeregelungen**; sie können bis zur Einführung eines endgültigen Mehrwertsteuersystems einen **Nullsatz**, einen **stark ermäßigten Satz** oder einen **vorübergehend geltenden Satz** anwenden.
- Die **erhöhten Sätze** („Luxussätze“) werden abgeschafft.

Letztendlich wurde in mehreren aufeinanderfolgenden Berichten der Kommission festgestellt, dass der Wegfall der Steuerkontrollen an den Binnengrenzen der Gemeinschaft weder wesentliche Veränderungen im grenzüberschreitenden Einkauf noch wesentliche Wettbewerbsverzerrungen oder Umlenkungen der Handelsströme durch Disparitäten in den Mehrwertsteuersätzen zur Folge hatte. Dies gilt, obwohl zwischen einzelnen Ländern ganz erhebliche Unterschiede in den Mehrwertsteuersätzen bestehen – so werden bestimmte Produkte in Dänemark mit dem Normalsatz von 25 %, in Deutschland aber mit dem ermäßigten Satz von 7 % besteuert.

Daher schlug die Kommission 1995 [KOM(95) 731] die Beibehaltung des Mindestsatzes von 15 % vor, empfahl aber zugleich **einen neuen Höchstsatz von 25 %**. Der Rat war lediglich bereit, sich dafür einzusetzen, dass die geltende Spanne von 10 % nicht erweitert würde. Auch das Parlament lehnte den Höchstsatz ab, wobei es sich hauptsächlich auf dessen Unvereinbarkeit mit dem vorgeschlagenen Stabilitätspakt berief, dem zufolge die Mitgliedstaaten ein bestimmtes Haushaltsdefizit nicht überschreiten dürfen. Durch Obergrenzen für Steuersätze würde ihr Spielraum jedoch auf unzulässige Weise eingeschränkt.

Tabelle 6. Mehrwertsteuersätze der Mitgliedstaaten (Stand: Mai 2000)

Mitgliedstaat	Stark ermäßigter Satz	Ermäßigter Satz	Normalsatz	Vorübergehend geltender Satz
Belgien	-	6	21	12
Dänemark	-	-	25	-
Deutschland	-	7	16	-
Griechenland	4	8	18	-
Spanien	4	7	16	-
Frankreich	2.1	5,5	19,6	-
Irland	(0)/4,2	12,5	21	12,5
Italien	4	10	20	-
Luxemburg	3	6	15	12
Niederlande	-	6	17.5	-
Österreich	-	10/12	20	-
Portugal	-	5/12	17	-
Finnland	-	8/17	22	-
Schweden	-	6/12	25	-
Vereinigtes Königreich	(0)	5	17.5	-

Quelle: Kommission (DOC/2206/2000).

Im 1997 veröffentlichten Bericht der Kommission über das Mehrwertsteuersystem [KOM(97) 559] wurden keine neuen Vorschläge für Mehrwertsteuersätze unterbreitet. Allerdings folgte 1998 eine neuerlicher Vorschlag für eine Mehrwertsteuer-Bandbreite von **15 % bis 25 %** [KOM(1998) 693]. Auch dieser wurde vom Rat abgelehnt. Der jüngste, vom September 2000 stammende Vorschlag⁵³ sieht die Verlängerung des Mindestsatzes von 15 % bis Ende 2005 vor, jedoch keinen Höchstsatz. Die Kommission behandelt darin weder die komplexe Frage der ermäßigten Mehrwertsteuersätze, die von den Mitgliedstaaten nach eigenem Ermessen auf Transaktionen nach Anhang H angewandt werden können, noch geht sie auf die verschiedenen Befreiungen und Ausnahmeregelungen ein (beispielsweise die Tatsache, dass das Vereinigte Königreich und Irland auf Grundnahrungsmittel und weitere Erzeugnisse den Nullsatz anwenden).

Verbrauchssteuern

Noch unbefriedigender ist die Lage bei den Verbrauchssteuern. Im Rahmen des Binnenmarktprogramms wurden lediglich die zur Abschaffung der Grenzkontrollen nötigen Mindestvereinbarungen über Systeme und Steuersätze erzielt, wodurch die Sätze der einzelnen Mitgliedstaaten weit auseinandergehen. Dadurch herrscht an manchen Grenzen aus steuerlichen Gründen ein reges Treiben. Vor allem werden alkoholische Getränke und Tabakwaren von Frankreich und Belgien in das Vereinigte Königreich befördert. Schätzungen zufolge werden *täglich* weit über 500 000 Liter Bier über den Kanal nach England gebracht; etwa die Hälfte dieser Menge ist zum illegalen Wiederverkauf bestimmt (siehe Abschnitt *Steuerbetrug*).

Die bedeutendste Auswirkung solcher Aktionen ist die Wettbewerbsverzerrung. Händler, die sich korrekt verhalten und die britische Verbrauchsteuer in voller Höhe entrichten, können mit den niedrig besteuerten Importen nicht konkurrieren. Allein beim Bier soll der Schaden für die britische Staatskasse ca. 1,5 Mrd. £ pro Jahr betragen. Nach Aussage des Finanzministeriums hat dies aber noch nicht zu einer solchen Aushöhlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage geführt, dass bei einer Senkung des Verbrauchsteuersatzes mit einer Erhöhung der Einnahmen zu rechnen wäre. Die britischen Brauereien fechten diese Aussage allerdings an; und dass das Vereinigte Königreich 1996 die Verbrauchssteuern *senkte*, kann als Beleg für den Steuerwettbewerb im Binnenmarkt gewertet werden.

Alkoholische Getränke

Entscheidungen über die Steuersätze wurden durch die anhaltenden Meinungsverschiedenheiten über das *Steuergefüge* erschwert. Bei den alkoholischen Getränken beispielsweise sind alle Versuche zur Einführung eines einfacheren Systems, das vom Alkoholgehalt ausgeht, am beharrlichen Widerstand der Erzeugerländer gegen eine Verbrauchsteuer für Wein gescheitert. So erfolgt lediglich eine Grobeinteilung der Produkte in die Steuerkategorien Wein, Spirituosen und „Zwischenerzeugnisse“.

Die ursprünglichen Kommissionsvorschläge im Rahmen des Binnenmarktprogramms [KOM(87) 328] sahen für jedes Erzeugnis einen einheitlichen Gemeinschaftssatz vor, der dem Durchschnitt der bestehenden einzelstaatlichen Sätze entsprechen sollte. Anders als bei der Mehrwertsteuer lagen jedoch die nationalen Verbrauchssteuern auf Alkohol nur in wenigen Fällen in der Nähe des Durchschnittswerts. Kein Mitgliedstaat fand die Vorschläge akzeptabel. Daraufhin schlug die Kommission [KOM(89) 527] *Mindestsätze* sowie *Zielsätze* vor, bei denen langfristig eine Annäherung erfolgte sollte. Letztendlich wurden in Richtlinie

⁵³ KOM(2000)537.

92/84/EWG nur die Mindestsätze beibehalten. Dieser Richtlinie zufolge hatte der Rat die Aufgabe, die Sätze bis Ende 1994 zu überprüfen und gegebenenfalls Änderungen anzunehmen. Es wurden jedoch keine Vorschläge der Kommission vorgelegt. Statt dessen erschien im September 1995 ein *Bericht über die Verbrauchsteuersätze* [KOM(95) 285], in dem vorgeschlagen wurde, das ganze Thema im Zuge allgemeiner Konsultationen mit den nationalen Verwaltungen, den Fachverbänden und anderen Interessengruppen zu erörtern. Bisher ist daraus nichts geworden.

Tabakerzeugnisse

Ähnlich verhält es sich bei Tabakerzeugnissen. Die Streitigkeiten über das Steuergefüge führten zu einem nicht sehr glücklichen Kompromiss in der Frage, ob es sich um eine proportionale (preisbezogene), d. h. als Prozentsatz des Kleinverkaufshöchstpreises errechnete Verbrauchsteuer, oder um eine spezifische (mengenbezogene), d. h. pro Einheit des Erzeugnisses errechnete Verbrauchsteuer, handeln sollte. Die Kategorien wurden wie folgt festgelegt: Zigaretten, Zigarren und Zigarillos, Feinschnitttabak für selbstgedrehte Zigaretten und anderer Rauchtobak. Die proportionalen und die spezifischen Sätze müssen für alle Zigaretten gleich sein; der spezifische Satz muss „unter Bezugnahme auf Zigaretten der Preisklasse festgelegt werden, die am meisten gefragt ist“. Die verschiedenen Richtlinien sind jetzt in einem konsolidierten Text zusammengefasst [KOM(94) 355]. Für die Steuersätze gilt, dass spezifische Teilbetrag „weder niedriger sein darf als 5 % noch höher als 75 % des Gesamtbetrags aus proportionaler und spezifischer Verbrauchsteuer ...“, und nicht mehr als 55 % der gesamten Steuerlast (d. h. nach der Hinzufügung der Mehrwertsteuer) betragen darf. Die Schwierigkeit, ein bestimmtes Verhältnis festzulegen, spiegelt die Struktur der gemeinschaftlichen Tabakindustrie wider. Eine spezifische Steuer kommt den teureren Erzeugnissen der Privatunternehmen zugute, da Preisunterschiede geschmälert werden. Eine proportionale Steuer, insbesondere, wenn sie mit der Mehrwertsteuer kombiniert wird, hat den gegenteiligen Effekt, nämlich die Vervielfachung der Preisunterschiede. Innerhalb des bisher festgelegten breiten Spielraums haben einige Mitgliedstaaten einen minimalen spezifischen Teilbetrag, andere einen maximalen Teilbetrag gewählt, was wiederum zu Abweichungen bei den Einzelhandelspreisen beiträgt.

Mineralöle

Bei der Besteuerung von Mineralölen spielen zusätzlich die Verkehrs-, Energie- und Umweltpolitik eine Rolle. Es handelt sich um spezifische Verbrauchsteuern, d. h. sie errechnen sich auf 1 000 Liter bzw. 1 000 kg des Erzeugnisses. Im Sinne der Verbrauchsteuern gelten als Mineralöle: verbleites Benzin; unverbleites Benzin; Gasöl; schweres Heizöl; Flüssiggas (LPG); Methan; Kerosin. Für all diese Erzeugnisse gelten Mindestsätze.

Der jüngste Vorschlag der Kommission im Bereich der Energiebesteuerung⁵⁴ versucht, auf dem jetzigen System der Mineralölbesteuerung aufzubauen, indem er dieses auf alle Energieerzeugnisse und insbesondere auf Produkte ausweitet, die direkt oder indirekt Mineralöle ersetzen können: Kohle, Koks, Braunkohle, Bitumen und daraus hergestellte Produkte; Erdgas und elektrischer Strom. Bislang hat sich dieser Vorschlag nicht durchgesetzt, da er in einigen Mitgliedstaaten allzu drastische Kostensteigerungen in bestimmten Industriezweigen zur Folge hätte.

⁵⁴ „Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen“, KOM(97)30.

Beim jüngsten Vorschlag, der die Besteuerung von Flugkraftstoff betrifft⁵⁵, ist die Problemlage anders (jedoch ähnlich wie bei der Quellensteuer): Eine Steuer könnte im Grunde nur auf Inlandsflüge oder Flüge mit Ausgangspunkt in der EU erhoben werden, womit die EU-Unternehmen im Wettbewerb benachteiligt wären.

Was dem Gesetzgeber misslang – nämlich die Angleichung bzw. Harmonisierung der Kraftstoffsteuern – kommt aber möglicherweise durch die Marktkräfte und den Steuerwettbewerb zustande. Der starke Anstieg der Ölpreise im Jahr 2000, der in etlichen Mitgliedstaaten Verbraucherproteste hervorrief, lenkte das Augenmerk auch auf die Diskrepanzen bei den Kraftstoffsteuersätzen. So war eine der Hauptforderungen der britischen Spediteure die Senkung der Steuern auf das in Frankreich geltende Niveau, um die nach ihrer Ansicht bestehenden Wettbewerbsverzerrungen zu beseitigen. Die britische Regierung gab letztendlich nach.

Betrug im Bereich der indirekten Steuern

Die vielleicht stärkste Kritik am Übergangssystem wie auch an dem 1993 eingeführten Parallelsystem für verbrauchsteuerpflichtige Güter betrifft die Betrugsmöglichkeiten, die sich durch diese Regelungen eröffnen. Ihren dritten Bericht über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer⁵⁶ leitete die Kommission mit folgender pointierter Bemerkung ein:

„Die MwSt-Übergangsregelung ist seit über sechs Jahren in Kraft. Man hätte erwartet, dass die mit der Durchführung verbundenen Probleme in dieser Zeit gelöst und das System reibungslos funktionieren würden. Dies scheint jedoch nicht der Fall zu sein. Die 6 Jahre scheinen den Betrügern genug Zeit verschafft zu haben, um die Möglichkeiten der Übergangsmodalitäten für ihre Zwecke zu nutzen, während die Mitgliedstaaten im Großen und Ganzen nicht in der Lage gewesen sind, dem Betrug Einhalt zu gebieten.“

Zuvor hatte der EU-Rechnungshof in einem Bericht geschätzt, dass zwischen der tatsächlich erhobenen Mehrwertsteuer und dem anhand des BIP errechneten theoretisch möglichen Betrag eine Differenz in Höhe von ungefähr 70 Mrd. € besteht, ein Betrag, der 21 % der Einkünfte der Mitgliedstaaten ausmacht.

Ebenso wie die legitimen Transaktionen, die unter Ausnutzung der unterschiedlichen Steuersätze durchgeführt werden, haben betrügerische Praktiken sowohl Einnahmenverluste als auch eine Schädigung korrekt handelnder Wirtschaftsbeteiligter zur Folge („schädlicher Steuerwettbewerb“). Doch anders als bei den legitimen Transaktionen – die zumindest dem Lieferstaat mit dem niedrigeren Steuersatz einige Steuereinnahmen einbringen – wird bei betrügerischen Handlungen die Steuer gänzlich hinterzogen. Dies wirkt sich nicht nur auf den Staatshaushalt der Mitgliedstaaten aus, sondern auch auf die „Eigenmittel“ der Europäischen Gemeinschaft. Überdies stehen hinter den Betrugshandlungen oftmals organisierte Banden, die außerdem noch in Bereichen wie Rauschgifthandel, Schleuserkriminalität und Geldwäsche aktiv sind.

Illegale Aktionen wie die bereits erwähnte Einfuhr von Alkohol und Tabakwaren in das Vereinigte Königreich beruhen im Allgemeinen auf dem Missbrauch der Bestimmungen der 1992 verabschiedeten Richtlinie über die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren⁵⁷.

⁵⁵ KOM(2000) 110.

⁵⁶ KOM(2000)28.

⁵⁷ Richtlinie 92/12/EWG.

Reisende können Waren, auf die Verbrauchsteuer entrichtet wurde, ohne weitere Steuerverpflichtung ins Ausland befördern, sofern sie für den Endverbrauch bestimmt sind. Es wurden „indikative Freigrenzen“ festgelegt, innerhalb derer von einem persönlichen Gebrauch ausgegangen wird. „Persönlicher Gebrauch“ ist jedoch ein dehnbarer Begriff; denn schon bald machten sich Briten per Fähre oder Tunnel im Lieferwagen auf den Weg nach Frankreich, um sich für Hochzeiten, Parties, Fußballveranstaltungen usw. einzudecken. In letzter Zeit mehren sich jedoch die Anzeichen dafür, dass organisierte Banden in groß angelegten Aktionen Waren - vor allem Zigaretten - für den illegalen Wiederverkauf einführen.

Überhaupt sind Zigaretten-Betrugsfälle in der ganzen EU eine weit verbreitete Erscheinung, die großen finanziellen Schaden anrichtet. Das Versandverfahren wird missbraucht, um Zigaretten zunächst in einen Mitgliedstaat und dann unter Nutzung der Steueraussetzung in einen anderen zu befördern. Theoretisch wird die Verbrauchsteuer fällig, wenn die Waren im Bestimmungsland eingetroffen sind. In der Praxis sind schon viele Ladungen auf dem Wege abhanden gekommen.

In vielen Fällen nutzen die Betrüger es auch aus, dass die Beförderung von Waren zwischen den Mitgliedstaaten nach der Übergangsregelung generell ohne Besteuerung erfolgt. Vor 1993 waren Ausfuhren von einem Mitgliedstaat in einen anderen zwar von der Mehrwertsteuer befreit; diese wurde jedoch an der Grenze bei der Einfuhr ins Importland erhoben. Ab Ende 1992 wurden die Grenzkontrollen abgeschafft, und Mehrwertsteuer war nur noch am Lieferort zu entrichten. Damit entstand zusätzlicher Spielraum für „Karusselgeschäfte“⁵⁸ und ähnliche Betrugsdelikte. Weitere Betrugsmöglichkeiten ergeben sich aus der komplizierten Dokumentation. Ein Beispiel ist die mehrfache Geltendmachung des Vorsteuerabzugs mit gefälschten oder manipulierten Rechnungen.

Bei der Annahme des Übergangssystems bestand die Hoffnung, dass eine sehr enge Zusammenarbeit der nationalen Steuerbehörden die Möglichkeiten für Betrugereien einschränken würde. Der Vorschlag für einen autonomen EU-Zolldienst wurde zwar abgelehnt; angenommen wurden jedoch Initiativen zur Verbesserung der Zusammenarbeit zwischen den nationalen Behörden durch integrierte Systeme, Austausch- und Ausbildungsprogramme (wie beispielsweise das MATTHAEUS-Programm und sein Nachfolger FISCALIS⁵⁹) sowie Maßnahmen zur Verbesserung der gegenseitigen Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen⁶⁰. In ihrer diesbezüglichen Mitteilung stellt die Kommission fest:

„Immer häufiger wird berichtet, dass sich Betrüger in zunehmendem Maße die Schwachstellen der Steuerregelungen sowie die Inkompatibilität der einzelstaatlichen Steuerregelungen untereinander und der Verfahren von Steuer- und Zollbehörden zunutze machen“.

Im ihrem Bericht vom Januar 2000 legt die Kommission die Ergebnisse ihrer Untersuchungen zur Betrugsproblematik dar. Sie stützte sich darin auf eine Untersuchung von tausend gemeldeten MWSt-Betrugsfällen, bei denen ein Einnahmenschaden von 1,3 Mrd. € entstanden war, der ihrer Meinung nach nur „die Spitze des Eisbergs“ darstellte. Ein Problem besteht dem Bericht zufolge darin, dass eine relativ geringe Zahl von Steuerbeamten 24 Mio. Steuerpflichtige kontrollieren und innergemeinschaftliche Umsätze in

⁵⁸ Güter werden zum MWSt-Nullsatz „exportiert“ und dann mehrwertsteuerfrei zum Verkauf reimportiert.

⁵⁹ KOM(97)175, durchgeführt durch die Entscheidung Nr. 888/98/EG des Europäischen Parlaments und des Rates sowie die Entscheidung der Kommission 98/467/EG.

⁶⁰ KOM(1998)364.

Höhe von 930 Mrd. € überwachen muss. Problematisch sei auch, dass die Mitgliedstaaten „im Bereich der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden nicht sehr aktiv sind“ und die Behörden eine „extrem langsame Reaktion auf Auskunftersuchen“ zeigen. Überdies werde das MWSt-Informationsaustauschsystem (MIAS) nicht optimal eingesetzt.

Die Kommission hat mittlerweile den Entwurf einer Entscheidung zur Änderung des FISCALIS-Programms vorgelegt, um zu erreichen, dass die Mitgliedstaaten die Mittel für die Kontrolle aufstocken.

TEIL II: STEUERLICHE BELASTUNG DER ARBEIT SOWIE BESTEUERUNG VON KAPITALERTRÄGEN UND UNTERNEHMEN IN DER EUROPÄISCHEN UNION: EINE VERGLEICHENDE ANALYSE

Vorwort

Nach der Allgemeinen Einleitung in Teil I dieser Studie, in der auf die jüngsten steuerpolitischen Entwicklungen in der Europäischen Union eingegangen wird, konzentriert sich dieser Teil nunmehr auf die direkten Steuern in den europäischen Mitgliedstaaten. Der Hauptgrund für diesen Abschnitt ist die Tragweite der Maßnahmen, die unlängst zur Koordinierung der direkten Steuern innerhalb der EU verabschiedet wurden.

Zunächst wird die steuerliche Belastung des Faktors Arbeit untersucht. Anhand einer Analyse der Hauptbestandteile, vor allem der effektiven Steuersätze, ist ein Vergleich zwischen den Ländern möglich.

Der zweite Teil enthält eine Beschreibung der grundlegenden Bestimmungen für die Besteuerung von in- und ausländischen Zins- und Dividendeneinkünften in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union.

Im dritten Teil schließlich wird die steuerliche Behandlung von Unternehmensgewinnen untersucht.

Die Informationen beziehen sich zumeist auf die Ende 1999 geltenden Steuerbestimmungen, doch wurden bereits die jüngsten Steuerreformen des Jahres 2000 berücksichtigt. Untersucht wurden alle Mitgliedstaaten der Europäischen Union; in einigen Fällen lagen allerdings keine Angaben aus Griechenland und Portugal vor.

Steuerliche Belastung der Arbeit⁶¹

Die Einkommensteuer für natürliche Personen bildet derzeit das Hauptelement der Steuersysteme in den Mitgliedstaaten. In den letzten Jahrzehnten hat die Bedeutung der Einkommensteuer ständig zugenommen. Cossen (1987) führt dies zurück

- auf die Tatsache, dass das Einkommen allgemein als die gerechteste Steuerbemessungsgrundlage angesehen wird, und
- auf den zunehmend praktizierten Quellenabzug von Lohnsteuern (im Zusammenhang mit der Konzentration von Arbeitsplätzen in immer größeren und besser organisierten Fertigungsstätten).

Die Einkommensteuer für natürliche Personen wird in den meisten Mitgliedstaaten auf zentralstaatlicher Ebene erhoben. In einigen Fällen werden diese Steuern durch eine oder mehrere kommunale Steuern ergänzt, obwohl in den meisten europäischen Ländern Einkommensteuern auf unteren staatlichen Ebenen gar nicht zur Anwendung kommen oder vom Aufkommen her verhältnismäßig unbedeutend sind.

Die Einkommensteuerquote (Anteil der Einkommensteuer am BIP) weist im Ländervergleich beträchtliche Unterschiede auf. Sie bewegte sich 1998 zwischen 4,5 % (Griechenland) und 25 % (Dänemark), und auch beim Anteil der Einkommensteuer an der Gesamtbesteuerung war der Bogen weit gespannt, reichte doch das Spektrum von 13,2 % in Griechenland bis zu 52,4 % in Dänemark.

Hauptelemente der Steuer

1. Besteuerungseinheit

Alle Länder wenden das Wohnsitzprinzip an. Steuerinländer sind für ihr gesamtes Einkommen steuerpflichtig, unabhängig davon, in welchem Land es erzielt wird. Nichtansässige werden nur für ihre Einkünfte im Aufenthaltsland besteuert.

Jedes Land wendet jedoch andere Kriterien an, um zu bestimmen, ob jemand dort seinen Wohnsitz hat. In den meisten Mitgliedstaaten ist für die Bestimmung des Wohnsitzes ausschlaggebend, wo der Betreffende seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat oder wo er mindestens sechs Monate im Haushaltsjahr ansässig ist. Ebenfalls Berücksichtigung findet der Ort, an dem sich der wirtschaftliche Lebensmittelpunkt des Betreffenden befindet oder an dem Partner und Kinder wohnen.

⁶¹ Dieser Abschnitt basiert auf: Martinez Serrano, A. *Besteuerung der nichtselbständigen Arbeit in der Europäischen Union: Vergleichende Untersuchung und Konvergenzanalyse*, Dissertation, Universität Murcia (Spanien), 2000. Vollständiger Text in ES. Zusammenfassungen liegen in EN und FR vor.

Tabelle 7. ANTEIL DER EINKOMMENSTEUERN AM BIP UND AN DER GESAMTBESTEuerung

	Anteil am BIP in %	Anteil an der Gesamtbesteuerung in %
ÖSTERREICH	9,8	22,1
BELGIEN	14,3	31,0
DÄNEMARK	25,9	52,4
FINNLAND	15,5	33,3
FRANKREICH	6,3	14,0
DEUTSCHLAND	8,9	23,9
GRIECHENLAND	4,5	13,2
IRLAND	10,3	31,4
ITALIEN	11,2	25,3
LUXEMBURG	9,5	20,4
NIEDERLANDE	6,5	15,6
PORTUGAL	6,1	17,7
SPANIEN	7,4	21,9
SCHWEDEN	18,2	35
VEREIN. KÖNIGREICH	8,8	24,8
Europäischer Durchschnitt	10,96	25,71

Quelle: OECD, Revenue Statistics, Paris, 1999.

In den Niederlanden, in Italien, im Vereinigten Königreich, in Belgien, Dänemark, Österreich, Finnland und Schweden werden die Erwerbseinkünfte von Ehegatten bei der Einkommensbesteuerung getrennt veranlagt, wenn beide abhängig beschäftigt sind. Frankreich, Portugal, Griechenland und Luxemburg praktizieren die Zusammenveranlagung, und in Spanien, Deutschland und Irland besteht die Wahl zwischen getrennter und gemeinsamer Veranlagung. In Ländern mit Zusammenveranlagung wird die Steuerschuld unter Anwendung der entsprechenden Steuertabelle auf die Summe der steuerpflichtigen

Erwerbseinkünfte beider Eheleute berechnet. Bei getrennter Veranlagung erfolgt die Berechnung der Steuerschuld unter Anwendung der entsprechenden Steuertabelle auf die steuerpflichtigen Einkünfte für beide Ehegatten gesondert.

Um den Akkumulationseffekt der Erwerbseinkünfte bei Zusammenveranlagung zu verringern, wenden die Länder mit dieser Besteuerungsart zumeist das „Einkommensplitting“ an, wonach davon ausgegangen wird, dass beide Ehegatten unabhängig davon, wie hoch ihre tatsächlichen Einkünfte sind, das gleiche Einkommen haben. Bei Steuerprogression bewirkt dies eine Verringerung der Steuerschuld.

2. Zu versteuernde Einkünfte

Alle Länder besteuern Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, d. h. Löhne und Gehälter. Einige Einkommensquellen werden jedoch vom Gesamteinkommen abgezogen, so dass sich dann das zu versteuernde Einkommen ergibt.

Von besonderer Bedeutung ist der Ausschluss bestimmter Sozialleistungen von der Steuer. So unterliegen z. B. Familienzulagen in Frankreich, Belgien, Deutschland, Dänemark, Griechenland, Irland und Italien nicht der Besteuerung. Auch Sozialleistungen bei Krankheit oder Invalidität sind in den meisten Ländern von der Steuer befreit. Tabelle 8 vermittelt einen Überblick über die Situation bei den Sozialleistungen.

Tabelle 8. DIE WICHTIGSTEN ZU VERSTEUERNDEN SOZIALLEISTUNGEN

	A	B	DK	FI	FR	D	GR	IR	IT	L	NL	P	SP	SW	UK
Arbeitslosigkeit	N	S	S	S	S	N	S	N	S	S	S	S	S	S	S
Krankheit	N	S	S	S	S	N	S	N	S	T	N	T	S	S	T
Invalidität	T	S	S	S	S	N	S	N	S	T	N	T	S	S	T
Familienzulagen	N	N	N	N	N	N	N	N	N	S	N	T	N	N	N
Sachleistungen	S	T	S	S	S	S	S	S	S	S	T	T	S	S	S

S zu versteuernde Einkommensquelle.
 N nicht zu versteuernde Einkommensquelle.
 T einige Teile steuerpflichtig, andere nicht.

Quelle: Eigene Zusammenstellung nach: IBFD, *European Taxation, Section B, Amsterdam, 2000.*

3. Steuersätze

In allen europäischen Ländern wird seitens des Zentralstaats eine Einkommensteuer erhoben. Obgleich sich diese Einkommensteuern dem Aufbau nach stark voneinander unterscheiden, ist die Grundstruktur der zentralstaatlichen Einkommensteuersysteme in den meisten europäischen Ländern sehr ähnlich.

In allen hier untersuchten Ländern sind die zentralstaatlich erhobenen Einkommensteuersätze progressiv angelegt. Bei einem progressiven System wird das zu versteuernde Einkommen in Progressionsstufen unterteilt. Der Steuersatz ändert sich von Stufe zu Stufe, bleibt aber innerhalb der Stufengrenzen konstant. Daraus ergibt sich eine progressive Steuer, d. h. je höher das zu versteuernde Einkommen, desto höher – zumindest im Prinzip – der als Steuer

abzuführende Anteil, wobei jedoch große Unterschiede bei den Höchst- und Mindestsätzen sowie bei der Anzahl der Progressionsstufen bestehen (siehe Tabelle 9). Mit Ausnahme von Deutschland, wo mehrere Steuerformeln zur Anwendung gelangen, wird das über dem steuerfreien Grundeinkommen liegende Einkommen in Stufen eingeteilt, wobei die Anzahl der Einkommensstufen von Land zu Land sehr unterschiedlich ist. Die höchste Zahl (17) kommt in Luxemburg und die niedrigste (2) in Irland und Schweden zur Anwendung. Im Durchschnitt liegt die Anzahl der Stufen bei fünf.

Tabelle 9. ZENTRALSTAATLICHE EINKOMMENSTEUERSÄTZE

	Anzahl der Einkommensstufen (1)	Höchstsatz (%)	Eingangssteuersatz (%)
ÖSTERREICH	5	50	10
BELGIEN	7	55	25
DÄNEMARK	3	40	8
FINNLAND	6	38	5,5
FRANKREICH	6	54	10,5
DEUTSCHLAND (*)	variabel	51	12,9
GRIECHENLAND (*)	5	45	5
IRLAND	2	48	24
ITALIEN	5	46	19
LUXEMBURG (*)	17	46	6
NIEDERLANDE	3	60	6,2
PORTUGAL	4	40	15
SPANIEN (*)	6	48	18
SCHWEDEN	2	(4)	(4)
VEREINIGTES KÖNIGREICH	3	40	10
Europäischer Durchschnitt	5,2	47,4	14,2

(*) Länder mit steuerfreiem Grundbetrag.

(1) Der steuerfreie Grundbetrag wird dabei nicht mitgezählt.

(2) In Schweden gilt auf zentralstaatlicher Ebene folgender Steuertarif:

Bis zu 213 000 200 Skr.

Über 213 000 200 + 25 % Skr.

Quelle: Eigene Zusammenstellung aus: *Taxing wages, OECD, Paris, 1999* und *IBFD, European Taxation, Section B, Amsterdam, 2000*.

Der höchste Eingangssteuersatz findet sich in Irland (24 %), der niedrigste in Griechenland (5 %), bei einem Durchschnittswert von 14,2 %. Die Spitzensteuersätze reichen von 38 % in Finnland bis zu 60 % in den Niederlanden. Hier liegt der europäische Durchschnitt bei 47,4 %.

4. Steuerermäßigungen: Freibeträge und Gutschriften

Steuerermäßigungen werden in den europäischen Mitgliedstaaten auf verschiedenste Weise gewährt. Im Wesentlichen ist zwischen Steuerfreibeträgen und Steuergutschriften zu unterscheiden. Ein Steuerfreibetrag ist ein bestimmter Einkommensbetrag, der nicht der Besteuerung unterliegt. Die Alternative besteht darin, das gesamte Einkommen zu besteuern und die Steuerlast anschließend in Form einer Gutschrift zu mindern.

Zu den am häufigsten praktizierten Formen der durchgängigen Steuerermäßigung zählen Freibeträge. Sie werden in Form von Abzügen vom zu versteuernden Einkommen gewährt, so dass sich ihr Wert bei progressiver Einkommensbesteuerung mit steigendem Einkommen erhöht.

Als Abzüge von der zu entrichtenden Steuer sind Steuergutschriften in ihrem Wert unabhängig von der Einkommenshöhe des Steuerpflichtigen.

Die in Tabelle 10 aufgeführten Steuerfreibeträge und Steuergutschriften beziehen sich ausschließlich auf die allen Steuerpflichtigen offenstehenden Ermäßigungen für Erwerbseinkünfte bei Einzelbesteuerung.

In den meisten europäischen Ländern werden Steuerfreibeträge gewährt. Steuergutschriften sind in Österreich, Dänemark, Portugal und Italien üblich, wobei aber zum Teil beide Formen praktiziert werden. Irland ist am 1.1.2000 von Freibeträgen zu Steuergutschriften übergegangen.

Die gängigste Methode ist die Gewährung von Freibeträgen für tatsächlich angefallene Kosten bestimmter berufsbedingter Aufwendungen. Österreich, Dänemark, Luxemburg und Schweden wenden diese Methode an, wenn die tatsächlichen Kosten einen bestimmten Pauschbetrag überschreiten.

In fast allen europäischen Mitgliedstaaten mit Ausnahme des Vereinigten Königreichs werden die Sozialbeiträge der Arbeitnehmer von der Bemessungsgrundlage abgezogen. In den Niederlanden und Dänemark sind die Sozialbeiträge der Arbeitnehmer in der Einkommensteuer enthalten, und in den meisten Ländern sind diese Beiträge bis zu einer Höchstgrenze abzugsfähig.

Tabelle 10. STEUERFREIBETRÄGE UND STEUERGUTSCHRIFTEN

	Grundfreibetrag (in Landeswährung)	Sozialbeiträge	Regelfreibetrag für Erwerbseinkünfte (in Landeswährung)	Freibeträge mit Bezug auf Erwerbseinkünfte	Freibeträge f. d. tatsächl. Kosten best. berufsbedingter Aufwendgn.	Steuer-gutschriften (in Landeswährung)
ÖSTERREICH	819	B	1.800		Ja, wenn > 1.800	8.840+ 1.500
BELGIEN	206.000	A		3 % - 20 % variab., max. 110.000 (*)		
DÄNEMARK		A			Ja, wenn > 4.000	9.954+ 2.512 (1)
FINNLAND		B		3 % max. 2.100	Ja	
FRANKREICH		B		Wahlrecht (2)	Ja	
DEUTSCHLAND		B	2.000		Ja	
GRIECHENLAND		A			Ja	
IRLAND (3)	3.150	B	800		Ja	
ITALIEN		A				Variabel, max. 1.680.000
LUXEMBURG		A	24.000 + 18.000		Ja (*)	
NIEDERLAND	8.617	B		12 % min 258 max. 3.174(*)	Ja	
PORTUGAL		Wahlrecht (4)		Wahlrecht (4)		32.500
SPANIEN	550.000	A	Variabel (5)			
SCHWEDEN		B	Variabel (6)		Ja, wenn > 1.000	
VEREINIGTES KÖNIGREICH	4.335	N			Ja	

A absetzbar N nicht absetzbar C bedingt absetzbar

(*) In diesen Ländern können Freibeträge für tatsächliche Kosten angesetzt werden, wenn sie über einer Höchstgrenze liegen.

(4) In Dänemark gilt eine Steuergutschrift, die 8 % von 31 400 (staatliche Steuer) bzw. 31,7 % von 31 400 (Gemeindesteuer Kopenhagen) beträgt.

(5) In Frankreich werden die Werbungskosten auf 10 % der Erwerbsnettoeinkünfte (Mindestbetrag 2 310 FF und Höchstbetrag 77 460) oder der tatsächlichen Kosten festgesetzt.

(6) Am 1.1.2000 ging Irland von Freibeträgen zu Steuergutschriften über. Steuergutschrift für einen alleinstehenden Arbeitnehmer: 24 % (1000 und 4 200).

(7) In Portugal kann der Steuerpflichtige zwischen der Freistellung von 70 % des Gehalts mit einer Obergrenze von 498 000 Escudos oder der Sozialbeiträge wählen.

(8) In Spanien richtet sich der Steuerfreibetrag nach den Erwerbseinkünften und anderen Einkünften.

(9) Zwischen 8 700 und 18 100.

Quelle: Eigene Zusammenstellung aus: Taxing wages, OECD, Paris, 1999 und IBFD, European Taxation, Section B, Amsterdam, 2000.

5. Effektive Einkommensteuersätze

Ein globaler Vergleich der Arbeitnehmerbesteuerung in der Europäischen Union macht auch eine Berechnung der effektiven Durchschnittssätze erforderlich. Die Berechnung basiert auf der sozioökonomischen Gruppe, die sich am durchschnittlichen Bruttoverdienst aller erwachsenen vollzeitbeschäftigten Fabrikarbeiter im verarbeitenden Gewerbe orientiert.

Die Einkommensteuerzahlungen werden wie folgt berechnet: Zunächst werden die Steuerfreibeträge bestimmt, die im Durchschnitt für einen Steuerpflichtigen mit den Merkmalen und dem Einkommensniveau eines Fabrikarbeiters gelten. Danach wird der Steuersatz laut Tabelle angesetzt, und die so errechnete Steuerschuld wird um die entsprechenden Steuergutschriften vermindert.

Der durchschnittliche effektive Steuersatz beträgt 17,2 %. Spanien, Frankreich, die Niederlande, Luxemburg, Österreich und Portugal liegen darunter, während der Satz in Belgien, Deutschland, Dänemark, Irland, Italien, Finnland und Schweden höher ist. Der Wert für das Vereinigte Königreich entspricht etwa dem Durchschnitt. Mit 33,5 % gilt in Dänemark der höchste Satz und mit 2,9 % in Griechenland der niedrigste.

6. Effektive Durchschnittssätze einschließlich Sozialbeiträge der Arbeitnehmer

Es lässt sich mitunter schwer feststellen, ob es sich bei Sozialbeiträgen wirklich um Steuern oder Zahlungen für eine Form der sozialen Absicherung handelt. Die Beantwortung der Frage richtet sich zum Teil danach, inwieweit diese Zahlungen direkt mit dem Wert der damit erworbenen Ansprüche im Zusammenhang stehen. In einigen Ländern dienen die Sozialversicherungsbeiträge zur Finanzierung von Maßnahmen, die sich faktisch auf die gesamte Bevölkerung erstrecken, und es gilt möglicherweise die gleiche Steuerbemessungsgrundlage wie für die Einkommensteuer. Im Gegensatz zum Einkommensteuertarif besteht jedoch oft eine Bemessungsgrenze, bei deren Überschreitung keine weiteren Beiträge gezahlt werden müssen.

In den meisten europäischen Ländern bestehen Sozialversicherungsregelungen, die nur dem Schutz der Arbeitnehmer oder zumindest von Teilen der Arbeitnehmerschaft dienen. Die Bemessungsgrundlage für diese Arbeitnehmersozialversicherung ist das Arbeitsentgelt, in der Regel bis zu einer Versicherungspflichtgrenze, die sich wiederum auf den Höchstbetrag des Arbeitsentgelts bezieht, der gegen das Risiko von Arbeitslosigkeit und Arbeitsunfähigkeit versichert ist.

Nach unserer Auffassung sollten die Arbeitnehmerpflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung mit einbezogen werden, um eine gute Vergleichsgrundlage für die effektiven Sätze zu erhalten. So finanziert Dänemark beispielsweise seine gesamte Sozialversicherung nahezu ausschließlich aus der allgemeinen Besteuerung und würde daher in einem internationalen Vergleich sehr schlecht abschneiden, wenn die Versicherungsbeiträge unberücksichtigt blieben.

Entsprechend der OECD-Methode werden in dieser Studie an den Staat gezahlte Zwangsbeiträge als Steueraufkommen behandelt. Da es sich um Pflichtzahlungen an den Staat handelt, weisen sie eindeutig steuerähnliche Züge auf. Sie können sich jedoch von Steuern dahingehend unterscheiden, dass der Empfang von Sozialleistungen in den meisten Ländern zwar von der Erfüllung der Beitragspflicht abhängt, die Höhe der Leistungen jedoch nicht unbedingt mit der Höhe der Beiträge in Verbindung steht.

In der letzten Spalte von Tabelle 11 wurden Arbeitnehmersozialbeiträge und Einkommensteuer addiert und als Anteil am Bruttoverdienst in % ausgedrückt. Die Vergleichsdaten der effektiven Steuersätze und der Sozialbeiträge als Anteil am

Bruttoverdienst weisen erneut Dänemark an erster Stelle aus, obwohl Belgien und Deutschland nur zwei Prozentpunkte dahinter liegen. Auch die Niederlande, Finnland und Schweden befinden sich über dem EU-Durchschnitt (29,1 %), der von Ländern wie Portugal, Spanien, Luxemburg und Frankreich niedrig gehalten wird. Die Sätze in Österreich und Italien entsprechen etwa dem EU-Durchschnitt.

Tabelle 11. EFFEKTIVE DURCHSCHNITTSSÄTZE
(als Anteil am Bruttoverdienst in %) ⁽¹⁾

	Effektiver durchschnittlicher Steuersatz (%)	Arbeitnehmer-sozialbeitrag (%)	Effektiver durchschnittlicher Steuersatz einschließlich Arbeitnehmer-sozialbeitrag (%)
Österreich	10,9	18,1	29
Belgien	28,0	13,9	41,9
Dänemark	33,5	10,5	44
Finnland	27,3	7,4	34,7
Frankreich	14,2	13,4	27,6
Deutschland	21,2	20,8	42
Griechenland	2,9	15,9	18,8
Irland	19,4	5,1	24,5
Italien	20,2	9,2	29,4
Luxemburg	11,5	14,7	26,2
Niederlande	6,7	28,9	35,6
Portugal	6,6	11,0	17,6
Spanien	11,7	6,4	17,1
Schweden	27,2	6,9	34,1
Verein. Königreich	16,5	8,1	24,6
EU-Durchschnitt	17,2	11,9	29,1

(1) eines alleinstehenden Steuerpflichtigen mit dem Durchschnittseinkommen eines Fabrikarbeiters.

Quelle: Eigene Zusammenstellung aus: *Taxing wages, OECD, Paris, 1999 und IBFD, European Taxation, Section B, Amsterdam, 2000.*

Effektive Steuersätze nach Familien- und Einkommensverhältnissen

Die durchschnittlichen Steuersätze sind auch bei den verschiedenen Haushaltstypen sehr unterschiedlich. Die Tabellen 12 und 13 enthalten Angaben zu den folgenden acht Haushaltstypen, die sich nach Einkommenshöhe und Zusammensetzung unterscheiden:

- Alleinstehend ohne Kinder, Einkommen 67 % vom Durchschnittsverdienst eines Fabrikarbeiters.
- Alleinstehend ohne Kinder, Einkommen 100 % vom Durchschnittsverdienst eines Fabrikarbeiters.
- Alleinstehend ohne Kinder, Einkommen 167 % vom Durchschnittsverdienst eines Fabrikarbeiters.
- Alleinerziehend, Einkommen 67 % vom Durchschnittsverdienst eines Fabrikarbeiters.

- Ehepaar mit zwei Kindern und einem Alleinverdiener mit dem Durchschnittsverdienst eines Fabrikarbeiters.
- Ehepaar mit zwei Kindern, Doppelverdiener, Einkommensrelation zwischen den beiden Partnern 100:33 % vom Durchschnittsverdienst eines Fabrikarbeiters.
- Ehepaar mit zwei Kindern, Doppelverdiener, Einkommensrelation zwischen den beiden Partnern 100:67 % vom Durchschnittsverdienst eines Fabrikarbeiters.
- Ehepaar ohne Kinder, Doppelverdiener, Einkommensrelation zwischen beiden Partnern 100:33 % vom Durchschnittsverdienst eines Fabrikarbeiters.

Bei den nach Lohnniveau und Haushaltstyp errechneten effektiven Steuersätzen (Tabelle 12) zeigen sich bedeutende Unterschiede. Im Vergleich zu einem alleinstehenden Steuerpflichtigen gilt für einen verheirateten mit zwei Kindern in allen Ländern ein niedrigerer effektiver Satz. Eine Ausnahme bildet Finnland, wo die Sätze gleich hoch sind. Das größte Gefälle zwischen beiden Sätzen besteht in Luxemburg und Deutschland.

Vergleicht man eine Familie mit nur einem Verdienst und eine Doppelverdienerfamilie, so sind bei letzterer, wenn ein Partner den Durchschnittslohn und der andere 1/3 davon bezieht, in sechs Ländern – Österreich, Finnland, Griechenland, Italien, Vereinigtes Königreich und Schweden – die Steuersätze niedriger als bei einer Alleinverdienerfamilie, obgleich die Familieneinkünfte um 33 % höher liegen. In den übrigen europäischen Ländern gelten höhere Steuersätze, mit Ausnahme von Luxemburg und Spanien, wo sie gleich hoch sind. Am wenigsten erhöhen sich die Sätze in Portugal, am stärksten in Spanien und Belgien.

Nehmen die Familieneinkünfte um 33 % mehr als im genannten Fall zu, liegen die Steuersätze in allen Ländern höher und bleiben nur in Griechenland und Spanien gleich. Auch hier ist für Deutschland der größte relative Sprung zu verzeichnen. Wiederum ist Dänemark das Land mit den höchsten Sätzen (31,8 %), während Luxemburg und Griechenland mit je 2,5 % die niedrigsten Werte aufweisen.

Tabelle 12. EFFEKTIVE STEUERSÄTZE NACH HAUSHALTS- UND EINKOMMENSVERHÄLTNISSEN

(als Anteil am Bruttolohn in %)

Haushaltstyp (1)	Typ 1	Typ 1	Typ 1	Typ 2	Typ 3	Typ 3	Typ 3	Typ 4
	67 %	100 %	167 %	67 %	100-0	100-33	100-67	100-33
ÖSTERREICH	5,2	10,9	17,3	-5,5	5,0	4,6	6,1	7,8
BELGIEN	21,2	28,0	34,8	14,4	17,1	21,7	24,8	23,8
DÄNEMARK	29,3	33,5	41,8	29,3	26,7	29,3	31,8	29,3
FINNLAND	21,2	27,3	34,5	21,2	27,3	23,8	24,9	23,8
FRANKREICH	10,0	14,2	19,0	7,6	7,6	8,7	10,0	10,7
DEUTSCHLAND	15,3	21,2	28,7	-4,0	0,1	7,8	12,6	15,3
GRIECHENLAND	1,2	2,9	8,2	0,0	3,3	2,6	2,5	2,9
IRLAND	12,5	19,4	30,0	3,2	10,1	12,5	14,8	12,5
ITALIEN	16,0	20,2	24,9	10,8	16,1	15,4	17,5	16,6
LUXEMBURG	5,9	11,5	20,7	0,0	0,0	0,0	2,5	3,5
NIEDERLANDE	5,1	6,7	21,7	2,9	4,8	5,8	6,0	5,8
PORTUGAL	2,7	6,6	13,3	0,0	2,5	2,9	4,1	4,9
SPANIEN	5,4	11,7	16,8	0,0	2,5	6,9	6,9	8,8
SCHWEDEN	24,9	27,2	34,9	24,9	27,2	26,1	26,3	26,1
VEREINIGTES KÖNIGREICH	13,2	16,5	19,1	11,6	15,4	12,4	14,5	12,4
Europäischer Durchschnitt	12,6	17,2	24,4	7,8	11,0	12,0	13,7	13,6

(1) Haushaltstypen:

Type 1 = Alleinstehend, keine Kinder.

Type 2 = Alleinstehend, zwei Kinder.

Type 3 = Verheiratet, zwei Kinder, Doppelverdienerfamilie.

Type 4 = Verheiratet, keine Kinder, Doppelverdienerfamilie.

(2) Lohnhöhe als Anteil am Durchschnittsverdienst eines Fabrikarbeiters.

Quelle: Eigene Zusammenstellung aus: *Taxing wages, OECD, Paris, 1999 und IBFD, European Taxation, Section B, Amsterdam, 2000.*

**Tabelle 13. EINKOMMENSTEUER ZUZÜGLICH ARBEITNEHMERBEITRÄGE
ABZÜGLICH BARLEISTUNGEN**

(als Anteil am Bruttolohn in %)

Haushaltstyp (1)	Typ 1	Typ 1	Typ 1	Typ 2	Typ 3	Typ 3	Typ 3	Typ 4
Lohnhöhe (2)	67 %	100 %	167 %	67 %	100:0	100:33	100:67	100:33
ÖSTERREICH	23,3	29,0	35,4	-6,6	10,3	13,1	16,4	25,9
BELGIEN	34,2	42,0	48,9	12,2	20,9	28,0	32,7	37,8
DÄNEMARK	40,6	44,0	51,7	14,1	30,7	35,7	38,8	40,6
FINNLAND	28,5	34,6	41,9	8,8	24,8	23,7	26,3	31,1
FRANKREICH	23,4	27,6	31,0	12,0	15,0	17,6	19,8	24,1
DEUTSCHLAND	36,1	42,0	47,5	16,8	20,9	28,6	33,4	36,1
GRIECHENLAND	17,1	18,8	24,1	15,9	19,2	18,5	18,4	18,8
IRLAND	14,8	24,5	35,5	-14,1	10,3	12,7	15,8	16,3
ITALIEN	25,2	29,4	34,1	3,8	16,1	22,1	25,8	25,8
LUXEMBURG	20,6	26,2	35,4	-8,2	-0,6	3,2	8,0	18,1
NIEDERLANDE	31,2	35,6	39,2	9,7	23,8	26,7	29,6	32,0
PORTUGAL	13,7	17,6	24,3	3,5	8,5	10,1	12,0	15,9
SPANIEN	11,8	18,1	23,2	6,4	8,9	13,6	13,3	15,5
SCHWEDEN	31,8	34,2	40,4	19,7	26,1	27,0	28,4	33,0
VEREINIGTES KÖNIGREICH	20,4	24,6	26,5	7,4	16,7	14,5	18,2	19,6
Europäischer Durchschnitt	24,8	29,9	35,9	6,8	16,8	19,7	22,5	26,0

(2) Haushaltstypen:

Type 1 = Alleinstehend, keine Kinder.

Type 2 = Alleinstehend, zwei Kinder.

Type 3 = Verheiratet, zwei Kinder, Doppelverdienerfamilie.

Type 4 = Verheiratet, keine Kinder, Doppelverdienerfamilie.

(2) Lohnhöhe als Anteil am Durchschnittsverdienst eines Fabrikarbeiters.

Quelle: Eigene Zusammenstellung aus: *Taxing wages, OECD, Paris, 1999 und IBFD, European Taxation, Section B, Amsterdam, 2000.*

Arbeitgeberbeiträge

In allen Ländern bis auf Dänemark fallen auch sehr hohe Sozialbeiträge der Arbeitgeber an. Zwar lassen sich diese Beiträge als Bestandteil des Einkommens der Arbeitnehmer betrachten, doch haben sie keine steuerlichen Auswirkungen auf die Arbeitnehmer selbst. Aus Sicht der Arbeitgeber jedoch können sie als steuerliche Belastung des Faktors Arbeit angesehen und den Lohnnebenkosten zugerechnet werden. Darüber hinaus tragen sie natürlich zum Gesamtsteueraufkommen bei. In Tabelle 14 sind die Arbeitnehmer- und Arbeitgebersozialbeiträge als Anteil an den Arbeitskosten aufgeführt. Über dem EU-Durchschnitt liegen die Arbeitgeberbeiträge in Frankreich (mit 28 % der Höchstwert), Belgien, Schweden, Italien und Österreich, ja selbst in Ländern wie Spanien, Griechenland und Portugal, wo die Einkommensteuersätze am niedrigsten sind. In anderen Fällen (siehe Dänemark) sind zwar die Sozialbeiträge sehr niedrig, die Einkommensteuersätze dagegen am höchsten.

In Tabelle 14 sind die effektiven Durchschnittssätze als prozentualer Anteil an den Arbeitskosten dargestellt: Einkommensteuer, Sozialbeiträge der Arbeitnehmer und Arbeitgeber und schließlich in der letzten Spalte der Gesamtbetrag.

Tabelle 14. EINKOMMENSTEUER SOWIE SOZIALBEITRÄGE DER ARBEITNEHMER UND ARBEITGEBER

(als Anteil an den Arbeitskosten in %) ⁽¹⁾

	Effektiver Durchschnittssatz (%)	Arbeitnehmer- Sozialbeiträge (%)	Arbeitgeber- Sozialbeiträge (%)	Gesamt
ÖSTERREICH	8	14	24	46
BELGIEN	22	10	26	57
DÄNEMARK	34	10	1	44
FINNLAND	22	6	21	49
FRANKREICH	10	9	28	48
DEUTSCHLAND	17	17	17	52
GRIECHENLAND	2	12	22	36
IRLAND	18	5	11	33
ITALIEN	14	7	26	47
LUXEMBURG	10	11	12	34
NIEDERLANDE	6	23	14	44
PORTUGAL	6	9	19	34
SPANIEN	11	5	24	39
SCHWEDEN	21	5	25	51
VEREINIGTES KÖNIGREICH	15	8	9	32
Europäischer Durchschnitt	14,4	10,1	18,6	43,1

(1) eines alleinstehenden Steuerpflichtigen mit dem Einkommen eines durchschnittlichen Fabrikarbeiters.

Quelle: Eigene Zusammenstellung aus: *Taxing wages, OECD, Paris, 1999 und IBFD, European Taxation, Section B, Amsterdam, 2000.*

Tabelle 15. (SCHAUBILD) EFFEKTIVE STEUERSÄTZE ALS ANTEIL AM BRUTTOVERDIENST

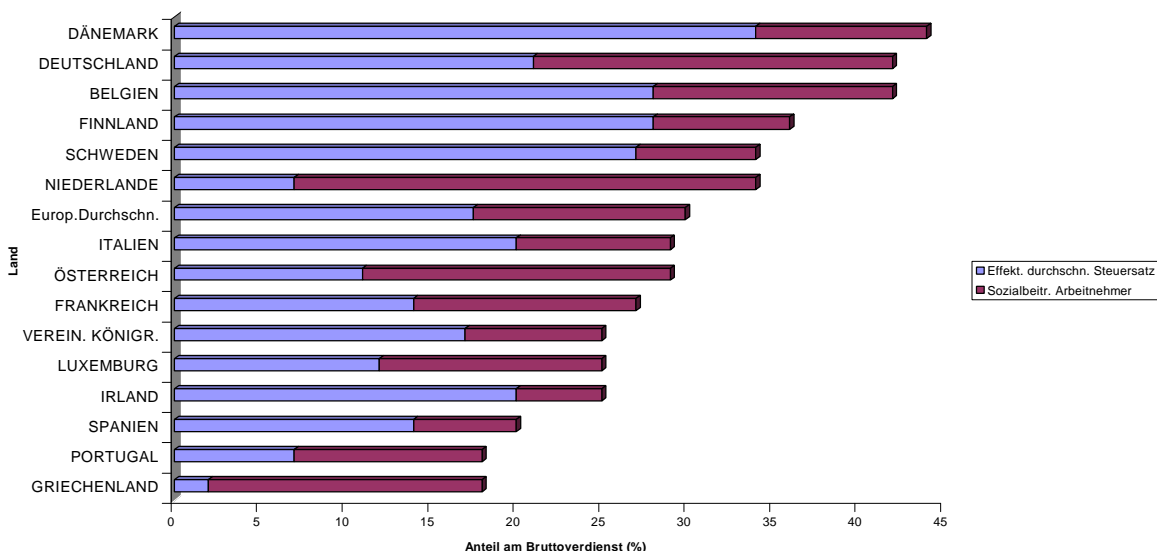
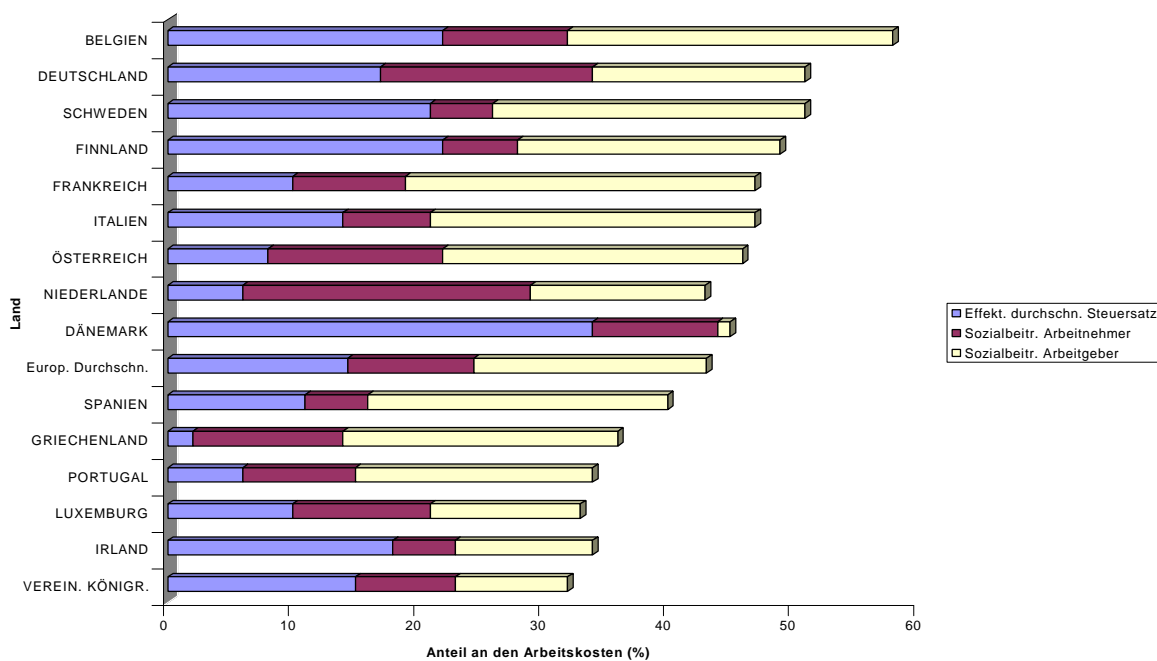


Tabelle 16. (SCHAUBILD) EFFEKTIVE STEUERSÄTZE ALS ANTEIL AN DEN ARBEITSKOSTEN



Sonstige Einkommensteuern für natürliche Personen

1. Steuern der Gebietskörperschaften

Bei der Gegenüberstellung verschiedener Steuersysteme vergleichen die meisten Studien lediglich die Sätze der auf zentralstaatlicher Ebene erhobenen Einkommensteuer. Viele Länder erheben jedoch noch weitere Steuern auf das Einkommen natürlicher Personen.

In einigen europäischen Ländern müssen Arbeitnehmer neben der zentralstaatlichen Einkommensteuer auch noch von den Kommunen, Regionen oder Provinzen erhobene Steuern entrichten, so in Belgien, Dänemark, Finnland und Schweden. Diese Steuern sind zum Teil nicht unerheblich. So liegen die Sätze in Schweden und Dänemark bei ca. 31 %, und in Finnland beträgt die Gemeindesteuer von Helsinki 16,5 %. Die Sätze bei Kommunal- und Regionalsteuern sind nicht progressiv. Meist wenden die Länder Pauschalsätze an, die von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedlich sind.

2. Zeitweilige Zusatzsteuern und Kirchensteuern

Mitunter erhebt der Staat zeitweilige Zusatzabgaben zur Einkommensteuer, wie z. B. die „Krisensteuer“ in Belgien, den Solidaritätszuschlag in Deutschland und den Arbeitslosenfondszuschlag in Luxemburg. Mit diesen Zuschlägen (3 %, 5,5 % bzw. 2,5 %) erhöht sich die Gesamtbelastung der Steuerpflichtigen.

Ebenfalls zu beachten ist die Steuer, die manche Staaten im Auftrag der Staatskirche auf das Einkommen erheben. Eine derartige Kirchensteuer gibt es in Österreich⁶², Deutschland, Schweden⁶³, Finnland und Dänemark, obgleich die Sätze im allgemeinen recht niedrig sind (0,39 bis 1,5 % in Dänemark, 1 bis 2,25 % in Finnland und 8 bis 9 % in Deutschland). Es stellt sich jedoch die Frage, ob es sich bei der Kirchensteuer tatsächlich um eine Steuer nach Definition internationaler Organisationen handelt, d. h. um eine „einseitige“⁶⁴ Zahlung an den Staat.

⁶² In Österreich wird der „Kirchenbeitrag“ jedes Jahr neu von den zuständigen Stellen ausgehandelt. 1998 bewegten sich die Sätze zwischen 1,1 und 1,5 %.

⁶³ Die Kirchensteuer wurde im Jahr 2000 abgeschafft. Statt dessen wird ein Zuschlag auf die Einkommensteuer erhoben.

⁶⁴ „Einseitig“ in dem Sinne, dass die staatlichen Leistungen an den Steuerpflichtigen in der Regel nicht im Verhältnis zu den Zahlungen stehen.

Besteuerung von Kapitalerträgen

Die Bedeutung des Sparens liegt darin, dass dadurch potenziell kurzfristig gesamtwirtschaftliche Ungleichgewichte entstehen können und es langfristig eine zentrale Rolle bei der Kapitalakkumulation und dem Wirtschaftswachstum spielt.

Den allgemeinen ökonomischen Grundsätzen zufolge sollte die Besteuerung von Kapitalerträgen idealerweise nicht die wirtschaftlichen Entscheidungen von Wirtschaftssubjekten beeinflussen und nicht in die optimale Verteilung des Kapitals zwischen den Ländern eingreifen. Steuerunterschiede führen zu Ineffizienz in der realen Wirtschaft.

Wirtschaftstheoretisch gesehen sollte die Besteuerung von Kapitalerträgen nicht die wirtschaftlichen Entscheidungen der Marktteilnehmer beeinflussen und nicht in die optimale länderübergreifende Kapitalallokation eingreifen. Unterschiede in der Besteuerung können realwirtschaftliche Effektivitätsverluste zur Folge haben.

Eines der Hauptziele dieses Kapitels besteht darin, Unterschiede in der steuerlichen Behandlung von Ersparnissen, d. h. Zins- und Dividendeneinkünften, zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union aufzuzeigen.

Der erste Teil dieses Kapitels vermittelt eine kurze Beschreibung der grundlegenden gesetzlichen Bestimmungen über die Besteuerung von Zinseinkünften und Dividendenerträgen aus in- und ausländischen Quellen in den EU-Mitgliedstaaten. Dabei beziehen sich die Angaben in der Regel auf die Ende 1999 geltenden Steuervorschriften. In die Erhebung wurden alle Mitgliedstaaten der Europäischen Union einbezogen, obgleich in einigen Fällen keine Angaben aus Griechenland und Portugal vorlagen.

Zweitens wird die Koordinierung dieser Art von Steuer analysiert.

Besteuerung inländischer Zinseinkünfte

Keine Quellensteuer auf Zinseinkünfte wird in Dänemark, Luxemburg und den Niederlanden erhoben. Zinseinkünfte werden in das zu versteuernde Einkommen des im Inland ansässigen Einzelanlegers aufgenommen. Die Berechnung der Steuer erfolgt entsprechend den progressiven Einkommensteuertarifen, wobei die üblichen Höchststeuersätze in den Niederlanden bis zu 60 % und in Dänemark bis zu 58 % betragen.

Der Zinsabschlag ist in Deutschland (30 %), Spanien (18 %) und im Vereinigten Königreich (20 %) nicht definitiv, sondern wird als Vorauszahlung auf die Einkommensteuerschuld behandelt. Der einbehaltene Zinsabschlag wird auf die endgültige Einkommensteuerschuld des im Inland ansässigen Anlegers angerechnet. In Österreich (25 %), Belgien (15 %), Finnland (28 %), Irland (15 %, 10 % oder 26 %), Italien (12,5 bis 27 %), Norwegen (28 %) und Schweden (30 %) stellt die Quellensteuer für im Inland ansässige Steuerpflichtige die definitive Einkommensteuer dar. In Frankreich beträgt die definitive Quellensteuer bei Zinseinkünften 15 %, doch besteht ein Wahlrecht auf Einkommensteueranlagung.

Tabelle 17. INLÄNDISCHE BESTEUERUNG VON ZINSEINKÜNFEN

	Quellensteuer		Einkommensteuer		Steuerfreier Grundbetrag
	Definitiv	Nicht definitiv	Spitzensatz	Ermäßigter Satz	
ÖSTERREICH	25 %	-	50 %	-	-
BELGIEN	15 %	-	55 %	-	-
DÄNEMARK	-	-	58 % (1)	40 % (für Kapitalerträge)	-
FINNLAND	28 % (2)	-	55.5 % (3)	28 % (2) Pauschalsatz auf Kapitalerträge	-
FRANKREICH	15 % (Regelsatz), 35 % oder 60 %	Wahlfrei	54 % + Zuschlag (wahlweise eine definitive Quellensteuer)	-	8.000 FF für Alleinstehende und 16.000 FF für Ehepaare
DEUTSCHLAND	-	30 % oder 35 %	53 % (+ Zuschläge)	-	6.100 DM für Alleinstehende und 12.200 DM für Ehepaare (4)
IRLAND	26 %, 15 % oder 10 %	-	48 %	-	-
ITALIEN	12.5 % oder 27 %	-	46 %	-	-
LUXEMBURG	-	-	46 % (+ 2.5 % Beitrag zum Arbeitslosigkeitsfonds)	-	60.000 LUF für Alleinstehende und 120.000 LUF für Ehepaare
NIEDERLANDE	-	-	60 %	-	1.000 Dfl für Alleinstehende und 2.000 Dfl für Ehepaare
SPANIEN	-	18 %	48 %	-	-
SCHWEDEN	30 %	-	56 % (5)	30 % auf Kapitalerträge	-
UK	-	20 %	40 %	20 %	-

(1) Einschließlich der Gemeindesteuer Kopenhagen mit 31,8 %. Der Gesamthöchstsatz ist 58 %.

(2) Ab 1.1.2000 beträgt der Satz 29 %.

(3) In Finnland sind 16,5 % Gemeindesteuer mit eingeschlossen.

(4) In Deutschland, wurden diese Beträge zum Jahr 2000 auf 3.000 DM für Alleinstehende und 6.000 DM für Verheiratete gesenkt.

(5) Einschließlich der schwedischen Gemeindesteuer von 31 %.

Anmerkung: Angaben aus Griechenland und Portugal liegen nicht vor.

Quelle: Eigene Zusammenstellung aus: *Confédération Fiscale Européenne, The Taxation of Savings, C.F.E., Paris, 1997* und *IBFD, European Taxation, Section B, Amsterdam, 2000.*

Besteuerung inländischer Dividendenerträge

Es gibt vier verschiedene Systeme der Dividendenbesteuerung:

- Teilanrechnungssysteme
- Vollenrechnungssysteme
- Systeme mit Entlastung des Anteilseigners
- klassische Systeme

Diese sehr unterschiedliche Behandlung von Dividendeneinkünften führt zu unterschiedlichen Graden der Entlastung von Doppelbesteuerung. Nur in den Niederlanden kommt ein klassisches Körperschaftsteuersystem zur Anwendung, nach dem in Form von Dividenden ausgeschüttete Gewinne in voller Höhe zweimal besteuert werden, und zwar zum einen auf Unternehmensebene und zum anderen auf Anteilseignerebene. Die anderen Länder bieten eine Entlastung in unterschiedlicher Höhe.

Irland, Spanien und das Vereinigte Königreich verfügen über Teilanrechnungssysteme, bei denen ein Teil der auf Gewinnausschüttungen entfallenden Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer des inländischen Anlegers angerechnet wird. Spanien erhebt eine Quellensteuer von 18 % auf inländische Dividenden, die auf die Einkommensteuer des inländischen Anlegers angerechnet wird. Irland und das Vereinigte Königreich erheben keine Quellensteuern auf Dividenden, die Anteilseignern von inländischen Unternehmen gezahlt werden. Das Unternehmen muss bei Zahlung einer Dividende eine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung (ACT) leisten. Inländer, die derartige Dividenden empfangen, entrichten Einkommensteuer auf die Bruttodividende und erhalten dann eine Steuergutschrift auf ihre individuelle Steuerschuld.

Bei dem in Finnland und Deutschland praktizierten Vollenrechnungssystem wird die gesamte Steuer, die vom Unternehmen auf seine ausgeschütteten Gewinne entrichtet wurde, auf die Einkommensteuer des Anteilseigners angerechnet, womit die Doppelbesteuerung von Dividenden vollständig entfällt. Frankreich und Italien kommen der Vollenrechnung recht nahe. In Deutschland und Finnland gilt eine Quellensteuer in Höhe von 25 % bzw. 12,5 %. In diesen Ländern wird die auf Dividenden erhobene Steuer auf die Steuerschuld des inländischen Anlegers angerechnet. Für die Einkommensteuer wird die Dividende in das insgesamt zu versteuernde Einkommen des Steuerpflichtigen aufgenommen. Anteilseigner haben Anspruch auf volle Steuergutschrift in Höhe von 3/7 bzw. 9/16 der gezahlten Dividende.

In Finnland werden Dividendeneinkünfte mit 28 % besteuert. Dabei sind Dividenden für Anteilseigner offenbar steuerfrei, denn sie brauchen die Höhe der Dividende lediglich in ihrer Einkommensteuererklärung angeben, woraufhin der Betrag von den Behörden hochgerechnet und die Körperschaftsteuer (ebenfalls 28 %) abgezogen wird. In Frankreich wird bei dort ansässigen Personen keine Quellensteuer auf Dividenden inländischen Ursprungs erhoben. Dividendeneinkünfte werden dem zu versteuernden Gesamteinkommen natürlicher Personen hinzugerechnet. Eine Doppelbesteuerung wird vermieden, indem inländische Anteilseigner eine Steuergutschrift in Höhe von 50 % der gezahlten Dividende erhalten.

Definitiv ist die Quellensteuer auf Dividendeneinkünfte in Österreich (25 %) und Belgien (25 %, in einigen Fällen ermäßigt auf 20 % oder 13 %). Diese Länder gewähren keine Anrechnungssteuergutschrift, sondern erreichen eine Entlastung von der Doppelbesteuerung durch Anwendung der genannten ermäßigten definitiven Steuersätze auf inländische Dividendenerträge der dort ansässigen Anleger. In Luxemburg werden Anteilseigner nur für 50 % des erhaltenen Bruttodividendenbetrags besteuert. Die bei der Gesellschaft erhobene Quellenabzugssteuer von 25 % auf die Bruttodividende wird von der endgültigen

Steuerschuld des Empfängers abgezogen. In Dänemark unterliegen Dividenden einer Quellensteuer von 25 %. Liegen die Gesamteinkünfte des Anlegers aus Beteiligungen unterhalb einer Höchstgrenze, ist die Quellensteuer definitiv. Darüber liegende Einkünfte werden zum Spitzensteuersatz für Dividendeneinkünfte in Höhe von 40 % besteuert. Auch Schweden gehört im Prinzip zu dieser Kategorie (definitive Steuer von 30 %). Dort sind jedoch Einzelaktionäre von jeglichen Steuerzahlungen für Dividendeneinkünfte inländischen Ursprungs befreit.

Im Jahre 1997 gingen die Niederlande zu einem gemischten System über. Es wurde ein neues System der Anteilseignerentlastung für Anteilseigner mit einer Beteiligung von 5 oder mehr Prozent eingeführt, während für alle anderen Anteilseigner das alte klassische System fortbesteht. Nach dem neuen niederländischen System gilt eine definitive Quellensteuer von 25 % für entsprechende Dividenden, und jeder vom Anleger realisierte Kapitalertrag unterliegt dem gleichen Satz von 25 %.

Tabelle 18. INLÄNDISCHE BESTEUERUNG VON DIVIDENDENEINKÜNFTE

	Quellensteuer		Einkommensteuer			
	Definitiv	Nicht definitiv	Spitzensatz	Ermäßigter Satz	Anrechnungssteuergutschrift	Steuerfreier Grundbetrag
ÖSTERREICH	25 %	-	50 %	-	Keine Steuergutschrift	-
BELGIEN	25 % (1)	-	55 %	-	Keine Steuergutschrift	-
DÄNEMARK	25 % (2)	Nur bei Überschreitg. des Limits	40 % für Dividendeneinkünfte	-	Keine Steuergutschrift	-
FINNLAND	-	-	55,5 % (3)	29 % für Kapitalerträge	Volle Anrechnung	-
FRANKREICH	-	-	54 % + Zuschläge	-	Gutschrift gleich 50 % der gezahlten Dividende	8.000 FF für Alleinstehende und 16.000 FF für Verheiratete
DEUTSCHLAND	-	25 % (+ Zuschläge)	53 % (+ Zuschläge)	-	Gutschrift in Höhe des Betrages der gezahlten Körperschaftsteuer auf ausgeschüttete Gewinne (volle Anrechnung)	6.100 DM für Alleinstehende und 12.200 DM für Verheiratete

IRLAND	(5)	(5)	48 %	-	Gutschrift in Höhe der gezahlten ACT (Teilanrechnung)	-
ITALIEN	12.5 %		46 %	Gutschrift in Höhe von 9/6 der gezahlten Dividende. Fast Vollanrechnung	-	-
LUXEMBURG	-	25 %	46 % (+ Zuschläge)	-	-	(6)
NIEDERLANDE	25 % (bei Beteiligung von 5 %)	ansonsten 25 %	60 %	25 % (nach dem neuen System)	Klassisches System oder Anteilseignerentlastung nach dem neuen System	1.000 Dfl für Alleinstehende und 2.000 Dfl für Verheiratete
SPANIEN	-	18 %	48 %	-	Bruttodividende mal 140 %, dann Anrechnungsgutschrift von 40 %	-
SCHWEDEN	30 %	-	56 %	30 % für Kapitalerträge	-	-
VEREINIGTES KÖNIGREICH	(7)	(7)	40 %	20 %	Gutschrift in Höhe der gezahlten ACT (Teilanrechnung)	-

- (1) In einigen Fällen reduziert auf 20 oder 15%.
- (2) 25 % definitive Steuer, wenn Dividendeneinkünfte unterhalb eines inflationsbereinigten Limits liegen.
- (3) In Finnland enthält diese Zahl 16,5 % Gemeindesteuer.
- (4) In Irland gab es keine Quellensteuer. Ein Unternehmen musste jedoch eine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung (ACT) leisten; ACT entsprach 21/79 der gezahlten Dividende. Seit dem 6.4.1999 wird eine (nicht definitive) Quellensteuer von 24 % erhoben.
- (5) Von Dividenden- und Zinseinkünften sind 60 000 LF für Alleinstehende und 120 000 LF für Verheiratete steuerfrei.
- (6) Im Vereinigten Königreich gibt es keine Quellensteuer. Ein Unternehmen muss jedoch eine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung (ACT) leisten; ACT entspricht 20/80 der gezahlten Dividende.

Anmerkung: Für Griechenland und Portugal liegen keine Angaben vor.

Quelle: Eigene Zusammenstellung aus: *Confédération Fiscale Européenne, The Taxation of Savings, C.F.E., Paris, 1997* und *IBFD, European Taxation, Section B, Amsterdam, 2000*.

Steuerliche Behandlung ausländischer Zinseinkünften

Einzelpersonen werden generell für ihre weltweiten Einkünfte unabhängig von der Quelle besteuert. Inländische Anleger, die im Ausland investieren, unterliegen also sowohl im Wohnsitzland als auch im Quellenland der Steuer für Zinseinkünfte. Mit Hilfe von Steuerabkommen werden jedoch in den meisten Fällen die Quellensteuern auf Zinszahlungen niedrig, oft sogar auf Null, gehalten. Wenn die Zinsen im Quellenland steuerpflichtig sind, gewährt das Wohnsitzland in der Regel für die im Ausland erhobene Steuer eine Gutschrift auf die inländische Steuerschuld. In der Regel sind diese Gutschriften begrenzt, und zwar zumeist auf die inländische Steuerschuld für die ausländischen Einkünfte.

In Österreich (25 %), Belgien (15 %), Finnland (28 %), Frankreich (15 %), Irland (26 %, 15 % oder 10 %), Italien (12,5 bis 27 %), Schweden (30 %) und Norwegen (28 %) unterliegen inländische Zinserträge der in Klammern angegebenen definitiven Quellensteuer. Im Gegensatz dazu gelten ausländische Zinseinkünfte im Prinzip als gewöhnliches Einkommen und werden dementsprechend zu progressiven Sätzen besteuert. Nur in Belgien und Finnland ist für ausländische Zinsen der gleiche Satz zu entrichten. Andere Länder – d. h. Deutschland und Luxemburg – besteuern sämtliche Zinseinkünfte unabhängig vom Quellenstaat zu progressiven Einkommensteuersätzen. In einigen Ländern kommen bei ausländischen Zinseinkünften nicht die Freibeträge zur Anwendung, die für inländische Sparerträge gelten. In Frankreich gilt das Wahlrecht auf Festsetzung der Quellensteuer als definitive Steuer nicht für ausländische Zinseinkünfte.

Steuerliche Behandlung ausländischer Dividendeneinkünfte

Wie ausländische Dividendeneinkünfte behandelt werden, richtet sich nach dem im Land des Anlegers angewandten System. Wohnt der Anleger in einem Land mit klassischem System, z. B. in den Niederlanden, erfolgt im Prinzip keine Unterscheidung zwischen inländischen und ausländischen Dividenden erträgen. Unabhängig davon, ob Dividenden von inländischen oder ausländischen Unternehmen ausgeschüttet werden, erfolgt eine zweimalige Besteuerung in voller Höhe – zum einen auf Unternehmensebene im Quellenstaat und noch einmal auf Anteilseignerebene im Wohnsitzland des Dividendenempfängers.

Wohnt der Anleger in einem Land mit Anrechnungssystem, wird die Ausschüttung ausländischer Einkünfte durch ein inländisches Unternehmen an inländische Anteilseigner in der Regel voll besteuert, da für im Ausland gezahlte Körperschaftsteuern keine Gutschrift erfolgt. Dies führt zu einer Diskriminierung von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen.

Gilt für inländische Dividendeneinkünfte eine definitive ermäßigte Steuer und wird für bereits entrichtete Körperschaftsteuer keine Steuergutschrift gewährt, wird die Diskriminierung ausländischer Dividenden im Prinzip vermieden, sofern für in- und ausländische Dividenden die gleichen Steuersätze zur Anwendung kommen. Dies ist in Belgien der Fall, wo Dividendeneinkünfte unabhängig von ihrer Herkunft einer definitiven Steuer von 25 % unterliegen.

Andere Länder wie Österreich und Schweden verfügen zwar über ein ähnliches Steuersystem, benachteiligen aber den Besitz von Anteilen an ausländischen Unternehmen. So gilt in Österreich ein definitiver Quellensteuersatz von 25 % für inländische Dividenden, während ausländische Dividenden zu progressiven Sätzen besteuert werden. In Luxemburg sind die von einheimischen Unternehmen empfangenen Dividenden nur zu 50 % steuerpflichtig, während ausländische Dividenden der vollen Besteuerung unterliegen. In Schweden müssen

Aktionäre überhaupt keine Steuern auf Dividendeneinkünfte schwedischen Ursprungs entrichten, doch gilt diese Regelung nicht für aus dem Ausland stammende Dividenden.

Tabelle 19. STEUERLICHE BEHANDLUNG AUSLÄNDISCHER ZINSEINKÜNFTE

	Besteuerung zu progressiven Einkommensteuersätzen		Ermäßigter Satz	Gutschrift für Auslandssteuer
		Spitzensatz		
ÖSTERREICH	Ja	50 %	25 % bei Überweisung der Zinsen auf ein österreichisches Bankkonto	-
BELGIEN	Nein	55 %	15 %	-
DÄNEMARK	Ja	58 %	-	-
FINNLAND	Nein	55,5 % (1)	28 % (2)	Ja
FRANKREICH	Ja	54 %	-	Ja
DEUTSCHLAND	Ja	53 % (+ Zuschläge)	-	Ja
IRLAND	Ja	48 %	-	-
ITALIEN	Nein	46 %	Generell 12,5 oder 27 % definitiv	-
LUXEMBURG	Ja	46 % (+ 2,5 % Beitrag zum Arbeitslosenfonds)	-	-
NIEDERLANDE	Ja	60 %	-	-
SPANIEN	Ja	48 %	-	Ja
SCHWEDEN	Nein	56 % (3)	30 %	Ja
VEREINIGTES KÖNIGREICH	Ja	40 %	-	Ja

(1) Einschließlich 16,5 % Gemeindesteuer Helsinki.

(2) Ab 1.1.2000 beträgt der Wert 29 %.

(3) Einschließlich 31 % schwedische Gemeindesteuer.

Anmerkung: Für Griechenland und Portugal liegen keine Angaben vor.

Quelle: Eigene Zusammenstellung aus: *Confédération Fiscale Européenne, The Taxation of Savings, C.F.E., Paris, 1997* und *IBFD, European Taxation, Section B, Amsterdam, 2000.*

Tabelle 20. STEUERLICHE BEHANDLUNG AUSLÄNDISCHER DIVIDENDEN

	Besteuerung zu progressiven Einkommensteuersätzen		Ermäßigter Satz	Gutschrift für Auslandssteuer
		Spitzensatz		
ÖSTERREICH	Ja	50 %	25 % bei Überweisung der Zinsen auf ein österreichisches Bankkonto	-
BELGIEN	Nein	55 %	25 %	-
DÄNEMARK	Ja	58 %	-	-
FINNLAND	Nein	55.5 %	28 % (1)	-
FRANKREICH	Ja	54 %	-	-
DEUTSCHLAND	Ja	53 % (+ Zuschläge)	-	-
IRLAND	Ja	48 %	-	-
ITALIEN	Nein	46 %	Generell 27 % definitiv	Ja
LUXEMBURG	Ja	46 % (+ 2,5 % Beitrag zum Arbeitslosenfonds)	-	-
NIEDERLANDE	Ja	60 %	-	-
SPANIEN	Ja	48 %	-	-
SCHWEDEN	Nein	56 %	30 %	-
VEREINIGTES KÖNIGREICH	Ja	40 %	-	-

(1) Ab 1.1.2000 beträgt der Wert 29 %.

Anmerkung: Für Griechenland und Portugal liegen keine Angaben vor.

Quelle: Eigene Zusammenstellung aus: *Confédération Fiscale Européenne, The Taxation of Savings, C.F.E., Paris, 1997* und *IBFD, European Taxation, Section B, Amsterdam, 2000*.

Körperschaftsteuern

Die Körperschaftsteuer ist als wesentliche Ergänzung zur Einkommensteuer zu betrachten. Während mit Letzterer natürliche Einzelpersonen oder Familien als Rechtssubjekte besteuert werden, wird die Körperschaftsteuer auf Wirtschaftssubjekte als juristische Personen erhoben.

Diese Wirtschaftssubjekte befinden sich natürlich in aller Regel im Besitz von Einzelpersonen – den Anteilseignern –, die für die von ihnen empfangenen Dividenden besteuert werden. Im Prinzip sind Unternehmenseinkünfte also doppelt steuerpflichtig, wofür eine Reihe von Argumenten vorgebracht werden können.

- Es lassen sich Steuern auf einbehaltene Gewinne erheben, die bei den Anteilseignern in Form eines Vermögenszuwachses entstehen und sonst (wenn überhaupt) erst bei Realisierung des Zuwachses besteuert würden⁶⁵.
- Besteuert werden reine Gewinne oder Renten, definiert als Differenz zwischen den antizipativen Aktiva eines Unternehmens und den vollen kalkulatorischen Kosten der Erzeugung dieser Aktiva. Es heißt, dass die Steuer Anlageentscheidungen nicht beeinflussen würde, wenn die Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage auf reine Gewinne oder ökonomische Renten beschränkt werden könnte.
- Die Körperschaftsteuer kann als wirtschaftspolitisches Instrument zur Beeinflussung der Kapitalverteilung innerhalb des privaten Sektors verwendet werden⁶⁶.

Zwischen den Körperschaftsteuersystemen, die in den einzelnen Mitgliedstaaten zur Anwendung kommen, bestehen zahlreiche Unterschiede, darunter in erheblichem Maße bei den Steuersätzen und der Bemessungsgrundlage. Darüber hinaus werden auch noch andere körperschaftsteuerliche Aspekte unterschiedlich gehandhabt. Dieses Kapitel vermittelt eine kurze Zusammenfassung über die wichtigsten Merkmale der Systeme in der Europäischen Union⁶⁷.

Struktur der Körperschaftsteuersätze

Alle EU-Länder erheben Körperschaftsteuern auf staatlicher Ebene. Dabei rangieren die Sätze von 28 % (Finnland und Schweden) bis 37 % (Italien). In Belgien, Irland, den Niederlanden und im Vereinigten Königreich sind die Sätze progressiv, wobei in Deutschland der Spitzensatz bei 45 % und im Vereinigten Königreich der Eingangssatz bei 21 % liegt. Deutschland unterscheidet zwischen einbehaltenen Gewinnen (mit einem Satz von 45 %), ausgeschütteten Gewinnen (30 %) und nichtansässigen Unternehmen (40 %). In Griechenland gilt ein Satz von 35 % für inländische und 40 % für nichtansässige Gesellschaften. Deutschland, Österreich, Italien, Luxemburg und Portugal erheben eine lokale Steuer, wobei in den meisten dieser Länder die Sätze auf lokaler Ebene von Region zu Region unterschiedlich sind.

⁶⁵ Dieser Punkt wurde von der Carter-Kommission als einzige wirkliche Funktion der Körperschaftsteuer betrachtet. Siehe Report of Royal Commission on Taxation, Ottawa, Queen's Printer, 1966.

⁶⁶ Eine genauere Beschreibung der verschiedenen Funktionen von Körperschaftsteuern findet sich im Bericht des Mead-Ausschusses, herausgegeben vom Institute for Fiscal Studies, sowie im Bericht des unabhängigen Sachverständigenausschusses über die Leitlinien für die Unternehmensbesteuerung, Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Luxemburg, 1992.

⁶⁷ Siehe Di Malta, P., *Droit fiscal européen comparé*, Presses Universitaires de France, Paris, 1995, und IBFD, *European Taxation, Taxation of Corporations*, Section A, Amsterdam, 1997.

Tabelle 21. ZENTRALSTAATLICHE KÖRPERSCHAFTSTEUERSÄTZE

Land	Steuersatz (%)
ÖSTERREICH	34
BELGIEN (1)	28-41
DÄNEMARK	34
FINNLAND	28 (2)
FRANKREICH	33,33
DEUTSCHLAND	30-45 (3)
GRIECHENLAND	35-40 (4)
IRLAND	28-36 (5)
ITALIEN	37
LUXEMBURG	30
NIEDERLANDE	35-36 (6)
PORTUGAL	34
SPANIEN	35(7)
SCHWEDEN	28
VEREINIGTES KÖNIGREICH	21-33,5 (8)

(1) In Belgien sind die Sätze progressiv angelegt: für die erste 1 000 000 BEF: 28 %; für die nächsten 2 600 000 BEF: 36 %; für die nächsten 9 400 000 BEF: 41 %; über 13 000 000 BEF: 39 %.

(2) Ab 1.1.2000 beträgt der Wert 29 %.

(3) Einbehaltene Gewinne: 45 %; Ausschüttungen: 30 %; nichtansässige Unternehmen 40 %. Ab 1.1.2000 wurde der Satz für einbehaltene Gewinne auf 40 % gesenkt.

(4) Nichtansässige Unternehmen: 40 %.

(5) Für die ersten 100 000 IEP 25 %; darüber: 28 %. Im Jahr 2000 gilt ein einheitlicher Steuersatz von 24 %, der 2001 auf 21 % gesenkt wird.

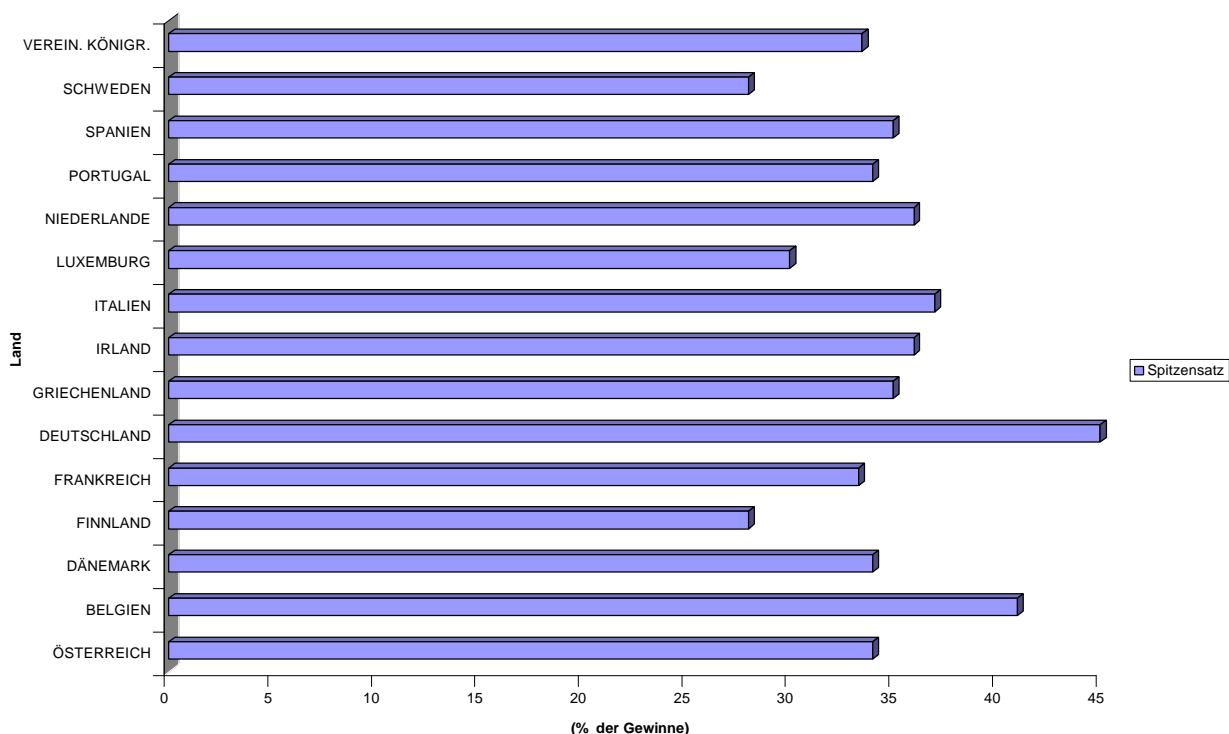
(6) Für die ersten 100 000 NLG: 36 %; darüber: 35 %.

(7) In Spanien liegen die Sätze für kleine Unternehmen (mit Erträgen unter 250 000 000 ptas) im Bereich von 0 bis 15 000 000 ptas bei 30 % und im Bereich über 15 000 000 ptas bei 35 %.

(8) Bis 300 000 £: 21 %; für die nächsten 1 200 000 £: 33,5 %; über 1 500 000 £: 31 %.

Quelle: Eigene Zusammenstellung aus: *IBFD, European Taxation, Section A, Amsterdam, 2000.*

Tabelle 22. (SCHAUBILD) KÖRPERSCHAFTSTEUERSÄTZE IN DER EUROPÄISCHEN UNION



Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer

Das steuerpflichtige Einkommen wird in den unterschiedlichen Steuersystemen auf ähnliche Weise berechnet. Teil der Bemessungsgrundlage sind in der Regel Einkünfte aus allen Quellen, wozu nichtbetriebliche Erträge ebenso wie betriebliche Erträge zählen. Die Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens erfolgt nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und basiert generell auf den in den Büchern des Unternehmens ausgewiesenen Gewinnen. Um den zu versteuernden Gewinn zu errechnen, sind oft einige gesetzlich vorgeschriebene Anpassungen vorzunehmen. In aller Regel sind Aufwendungen zur Erwirtschaftung von steuerpflichtigem Einkommen sowie zur Erhaltung betrieblicher Wirtschaftsgüter abzugsfähig.

In allen Mitgliedstaaten werden Maßnahmen mit inflationsbereinigender Wirkung angewandt. Die Inflationsbereinigung kann für drei Aspekte der Bemessungsgrundlage relevant sein:

- für das Abschreibungssystem
- für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen und
- für die Behandlung des Vorratsvermögens.

Mit dem Ziel, das tatsächliche Einkommen zu besteuern, sind Veräußerungsgewinne in den meisten Ländern teilweise steuerfrei. Abschreibungsregeln und -sätze können günstig sein (Sonderabschreibungen). Was die steuerliche Behandlung des Vorratsvermögens betrifft, so

bietet die LIFO-Methode in einigen Ländern einen gewissen Ausgleich für die Auswirkungen der Inflation auf die Kosten der Bestandserneuerung.

Behandlung von Zinsen

Zinszahlungen sind in allen Mitgliedstaaten abzugsfähig, wenn sie zu betrieblichen Zwecken erfolgen und wenn der Kapitalbetrag zur Erzeugung von steuerpflichtigem Einkommen verwendet wird. In Belgien und Portugal ist die Höhe der abzugsfähigen Zinsen beschränkt.

In Italien lassen sich Zinsaufwendungen absetzen. Erhält jedoch ein Unternehmen steuerbefreite Zinsen aus Anleihen der öffentlichen Hand oder Industrieobligationen, ist ein Abzug der gezahlten Zinsen bis zur Höhe der befreiten Zinsen nicht möglich. Alle darüber hinaus gehenden Zinszahlungen können in einer Höhe abgesetzt werden, die dem Verhältnis vom steuerpflichtigen Bruttoeinkommen zum Gesamtbruttoeinkommen (einschließlich steuerbefreiter Zinsen) entspricht.

Behandlung von Verlusten

Alle Länder gestatten einem Unternehmen den Vortrag von Betriebsverlusten, einige auch den Verlustrücktrag. Die Anzahl der Jahre, über die Betriebsverluste vorgetragen werden können, reicht von fünf bis beliebig viele. In Deutschland, Frankreich, Irland, den Niederlanden und im Vereinigte Königreich ist ein Verlustrücktrag von ein bis drei Jahren möglich. Für bestimmte Verlustarten bestehen in einigen Ländern jedoch Einschränkungen.

Abschreibungsmöglichkeiten

Eine steuerliche Abschreibung der Wertminderung von Vermögensgegenständen ist in allen Ländern möglich. Dabei kommen die verschiedensten Systeme zur Anwendung, meist jedoch die lineare Abschreibung (gleiche Abschreibungsbeträge über eine bestimmte Zahl von Jahren) oder die degressive Abschreibung (dabei ist der tatsächliche Abschreibungsbetrag im ersten Jahr höher und sinkt in den Folgejahren allmählich).

Bei **Maschinen** wird generell die degressive Abschreibung angewandt. Nur in Österreich, Italien und Griechenland gilt hier die lineare Abschreibung. In einer Reihe von Ländern können Steuerpflichtige zwischen verschiedenen Abschreibungsmethoden wählen.

Gebäude werden eher linear abgeschrieben. In einigen Fällen, in denen die Finanzbehörden die degressive Abschreibung zulassen, ist ein Wechsel zur linearen Abschreibung möglich oder vorgeschrieben. Einige Länder gestatten Sonderabschreibungen, so Deutschland, Belgien, Frankreich, Finnland, Luxemburg und Italien, zumeist jedoch nur in Ausnahmefällen und mit bestimmten Auflagen.

Behandlung von Vorräten

Für die Bewertung von Vorratsvermögen zu steuerlichen Zwecken gibt es die verschiedensten Verfahren. In allen europäischen Ländern können Vorräte nach der FIFO-Methode bewertet werden. Die LIFO-Methode ist in Deutschland, Belgien, Österreich, Italien, Griechenland, Portugal, Luxemburg und in den Niederlanden zulässig, obgleich einige Länder strenge Auflagen erteilen. In Frankreich kann das LIFO-Verfahren in Ausnahmefällen genehmigt werden.

Tabelle 23. BEHANDLUNG VON BETRIEBSVERLUSTEN

	Verlustvortrag (Höchstzahl der Jahre)	Verlustrücktrag (Höchstzahl der Jahre)
ÖSTERREICH	Unbegrenzt	Nicht zulässig
BELGIEN	Unbegrenzt (1)	Nicht zulässig
DÄNEMARK	5	Nicht zulässig
FINNLAND	10	Nicht zulässig
FRANKREICH	5	3 (mit Einschränkungen)
DEUTSCHLAND	Unbegrenzt (2)	1 (3)
GRIECHENLAND	5 oder 3 (4)	Nicht zulässig
IRLAND	Unbegrenzt	(5)
ITALIEN	5	Nicht zulässig
LUXEMBURG	Unbegrenzt	Nicht zulässig
NIEDERLANDE	Unbegrenzt	3
PORTUGAL	6	Nicht zulässig
SPANIEN	7	Nicht zulässig
SCHWEDEN	Unbegrenzt	Nicht zulässig
VEREIN. KÖNIGREICH	Unbegrenzt	1

- (1) Die bisherige Beschränkung der vortragsfähigen Verluste wurde ab dem Veranlagungsjahr 1998 vollkommen aufgehoben.
- (2) Es gelten Beschränkungen für den Verlustabzug bei ausländischen Geschäftsbereichen.
- (3) Nur bei Verlusten unter 2 Mio. DM (2000) und unter 1 Mio. DM (2001).
- (4) 5 Jahre bei einem Industrie- bzw. Produktionsunternehmen und 3 Jahre bei einem Handelsunternehmen.
- (5) Ein im letzten Geschäftsjahr erlittener Verlust kann mit Betriebsgewinnen der 3 Vorjahre verrechnet werden.

Quelle: Eigene Zusammenstellung aus: IBFD, *European Taxation, Section A, Amsterdam, 2000.*

Tabelle 24. ABSCHREIBUNGSSYSTEME

	Abschreibungs- verfahren		Abschreibungssatz (%)			
			Maschinen		Gebäude	
	Maschinen	Gebäude	LA	DA	LA	DA
ÖSTERREICH	LA	LA	10		2-4	
BELGIEN	LA/DA	LA/DA	10-33	2xLA	3-5	2xLA
DÄNEMARK	DA	LA/DA		30	6	4-8
FINNLAND	DA	DA		30		4-20
FRANKREICH	LA/DA	LA	(1)	2,5- 3,5xLA	(1)	
DEUTSCHLAND	LA/DA	LA/DA	10	3xLA	2-4	1,25-5
GRIECHENLAND	LA	LA	10-15		5-8	
IRLAND	LA/DA	LA	15	20	4	
ITALIEN	LA	LA	20-25		3-7	
LUXEMBURG	LA/DA	LA/DA	10-25	3xLA	2-5	3xLA
NIEDERLANDE	LA/DA	LA/DA	(2)	(2)	(2)	(2)
PORTUGAL	LA/DA	LA	12,5- 33,33	0,5-1,5x LA	2-5	
SPANIEN	LA/DA (3)	LA	8-30	0,5- 1,5xLA	2-3	
SCHWEDEN	LA/DA	LA	20	30	1,5-5	
VEREINIGTES KÖNIGREICH	DA	LA		25	4	

Abkürzungen: LA: lineare Abschreibung; DA: degressive Abschreibung.

(1) Bei diesem Verfahren erfolgt die Berechnung des Abschreibungssatzes, indem die Ausgaben durch die geschätzte Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts dividiert werden.

(2) Es sind keine offiziellen Abschreibungsleitlinien vorhanden; in der Praxis werden die Sätze zwischen dem Steuerpflichtigen und den Finanzbehörden vereinbart.

(3) Und auch die digitale Abschreibung.

Quelle: Eigene Zusammenstellung aus: *Confédération Fiscale Européenne, The Taxation of Savings, C.F.E., Paris, 1997 und IBFD, European Taxation, Section A, Amsterdam, 2000.*

Tabelle 25. STEUERLICHE BEHANDLUNG DES VORRATSVERMÖGENS

Land	Methoden der Kostenbewertung		Anschaffungskosten oder Marktwert
	FIFO	LIFO	
ÖSTERREICH	Ja	Mit Auflagen	Ja
BELGIEN	Ja	Ja	Ja
DÄNEMARK	Ja	Nein	Ja (1)
FINNLAND	Ja	Nein	Ja
FRANKREICH	Ja	Nein (2)	Ja
DEUTSCHLAND	Mit Auflagen	Ja	Ja
GRIECHENLAND	Ja	Ja	Ja
IRLAND	Ja	Nein	Ja
ITALIEN	Ja	Ja	Ja
LUXEMBURG (3)	Ja	Ja	Ja
NIEDERLANDE	Ja	Ja	Ja
PORTUGAL	Ja	Ja	Ja
SPANIEN (4)	Ja	Ja	Ja
SCHWEDEN	Ja	Nein	Ja
VEREINIGTES KÖNIGREICH	Ja	Nein	Ja

(1) In Dänemark kann der Wert steuerlich bis zu 16 % (1995), 12 % (1996) und 8 % (1997) vermindert werden.

(2) Kann in Ausnahmefällen genehmigt werden.

(3) Generell zulässig sind LIFO, HIFO, FIFO und Bewertung zu Durchschnittspreisen, nicht gestattet ist jedoch die Eisenerne-Bestands-Methode.

(4) Das Vorratsvermögen wird generell nach der Methode der gewogenen Durchschnittskosten bewertet, es werden jedoch auch andere Verfahren wie LIFO und FIFO anerkannt.

Anmerkung: In einigen Ländern können auch andere Verfahren zulässig sein. Meist gilt, dass die einmal gewählte Methode kontinuierlich jedes Jahr anzuwenden ist und nicht ohne Genehmigung der obersten Finanzbehörde gewechselt werden darf.

Quelle: Eigene Zusammenstellung aus: *Confédération Fiscale Européenne, The Taxation of Savings, C.F.E., Paris, 1997 and IBFD, European Taxation, Section A, Amsterdam, 2000.*

Behandlung von Rückstellungen

Die Regeln für die Behandlung von Rückstellungen für Eventualverbindlichkeiten sind von Land zu Land sehr unterschiedlich. Deutschland, die Niederlande und Luxemburg lassen sich hier als liberal bezeichnen, während andere Länder wie Italien, Belgien und Frankreich recht restriktiv vorgehen. Schätzungen zufolge liegt der Anteil steuerfreier Rückstellungen am Bilanzwert in Deutschland bei 27 %, in Italien und Belgien dagegen nur bei 6 %.

Besondere steuerliche Anreize

Laufende Aufwendungen für **Forschung und Entwicklung** sind generell in dem Jahr abzugsfähig, in dem sie anfallen. Eine Ausnahme bilden die Niederlande, wo die Kosten in bestimmten Fällen über mehrere Jahre verteilt werden müssen. In einer Reihe von Ländern können für Wirtschaftsgüter, die Forschungszwecken dienen, Sonderabschreibungen oder kürzere Nutzungsdauern vereinbart werden, während in anderen spezielle Steuergutschriften zur Anwendung kommen.

Einige Länder bieten spezielle Steuervergünstigungen für **bestimmte Standorte**. In einer Reihe von Mitgliedstaaten werden besondere Vorteile für Finanz- und Managementaktivitäten eingeräumt, so in Form einer teilweisen oder vollständigen Befreiung von der Körperschaftsteuer, einer besonderen Festlegung der Bemessungsgrundlage usw.

Tabelle 26. ALLGEMEINE INVESTITIONSFÖRDERUNG

Land	Allgemeine Investitionsfreibeträge verfügbar	Allgemeine steuerliche Gutschriften für Investitionen verfügbar	Allgemeine Finanzhilfen unabhängig von Sektor oder Tätigkeit verfügbar
ÖSTERREICH	9 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Frage kommender Wirtschaftsgüter mit einer Mindestnutzungsdauer von 4 Jahren.	Nein	Nein
BELGIEN	Normaler Investitionsfreibetrag von 13,5 % für Investitionen in Patente und Forschung; kleine und mittlere Betriebe können außerdem 3 % auf Investitionen in andere Vermögensgegenstände absetzen. Für bestimmte Unternehmen gibt es einen Sonderinvestitionsfreibetrag.	Nein	Nein
DÄNEMARK	Nein	Nein	Nein
FINNLAND	Nein	Nein	Nein
FRANKREICH	Nein	Steuergutschrift für Forschung und Entwicklung in Höhe von 50 % der Differenz zwischen den Aufwendungen des laufenden Jahres und den durchschnittlichen Aufwendungen der 2 Vorjahre.	Nein
DEUTSCHLAND	Nein	Nein	Nein
GRIECHENLAND	Zwischen 40 % und 100 % der Investitionssumme.	Nein	Nein
IRLAND	Nein	Nein	Nein
ITALIEN	Nein	Nein	Nein
LUXEMBURG	Nein	Steuergutschrift von 6 % für Investitionen in Wirtschaftsgüter außer Gebäude, Vieh und Bodenschätze.	Nein

NIEDERLANDE	Der Investitionsfreibetrag errechnet sich als prozentualer Anteil des Anschaffungs- oder Herstellungspreises an der jährlichen Gesamtinvestition. Der Freibetrag kann nur in Anspruch genommen werden, wenn die Gesamtsumme zwischen bestimmten Grenzwerten liegt. (1)	Nein	Nein
PORTUGAL	Nein	Steuergutschrift in Höhe von 8 % des Betrages, der im laufenden Jahr in neue Sachanlagen investiert wird, und Steuergutschrift in Höhe von 30 % der Differenz zwischen den Aufwendungen des laufenden Jahres und den durchschnittlichen Aufwendungen der 2 Vorjahre.	Nein
SPANIEN	Nein	Steuergutschrift von 5 % der Investitionen in neue Sachanlagen und von 20 % für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen.	Nein
SCHWEDEN	Ja, Bestimmungen für Wertberichtigung auf Beteiligungen.	Nein	Nein
VEREINIGTES KÖNIGREICH	Investitionsanreize hauptsächlich in Form des Investitionsförderungsprogramms (enterprise investment scheme).	Nein	Nein

(1) Der Freibetrag ist nur verfügbar, wenn die jährliche Gesamtsumme zwischen 3 800 und 556 000 NLG liegt. Von 3 800 bis 61 000 NLG sind es 27 %, bei höheren Summen ist der Prozentsatz niedriger.

Quelle: Eigene Zusammenstellung aus: *Confédération Fiscale Européenne, The Taxation of Savings, C.F.E., Paris, 1997* and *IBFD, European Taxation, Section A, Amsterdam, 2000.*

Teil III: Wettbewerb oder Zusammenarbeit?

Wie sich aus Teil I dieser Studie ableiten lässt, besteht noch keine vollständige Einigkeit darüber, was einen „schädlichen Steuerwettbewerb“ ausmacht. Hat die Konkurrenz zwischen den Steuersystemen tatsächlich zu einer Aushöhlung der nationalen Bemessungsgrundlagen geführt?

Die Steuerbemessungsgrundlage

Innerhalb der EU bewegt sich der Anteil der öffentlichen Einnahmen am BIP derzeit zwischen knapp 40 % in Spanien und 58,5 % in Schweden. Dabei sind diese Werte in den meisten Ländern über die letzten zehn Jahre weitgehend konstant geblieben. Für die EU zeichnet sich ein leichter, doch kontinuierlicher Aufwärtstrend ab. So lag die Quote 1980 bei 42,5 %, 1990 schon bei 44,5 % und 1998 dann bei 46 %. Nur in den letzten zwei Jahren kam es zu einem geringfügigen Rückgang auf 45,5 % (siehe Tabelle 27). Für die OECD-Länder insgesamt ergibt sich das gleiche Bild, d. h. ein allmählicher Anstieg von 34,7 % des BIP (1981) auf 37 % im Jahr 1998 (siehe Tabelle 28).

Tabelle 27. Entwicklung des Gesamtsteueraufkommens nach EU-Mitgliedstaaten

(Anteil am nominalen BIP in %)

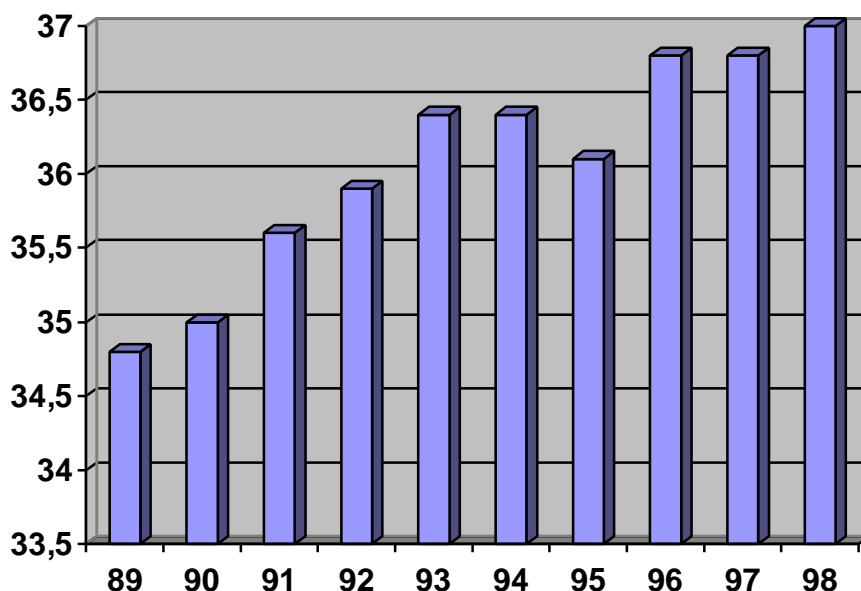
	1980	1990	1998	2000
Belgien	48,3	47,4	49,4	49,5
Dänemark	51,5	55,1	57,6	56,4
Deutschland	45,1*	43,3*	44,9	45,6
Griechenland	26,5	32,9	38,7	47,1
Spanien	30,3	39,8	40,8	39,1
Frankreich	44,7	48,2	50,7	49,3
Irland	37,5	36	35,1	34,8
Italien	34,3	42,8	46,8	46
Luxemburg	55,1	50,5	46,1	50,5
Niederlande	52,4	49,9	47,4	44,6
Österreich	46,4	47,8	50,4	48,8
Portugal	33,1	35	40,9	43,8
Finnland	42	51,4	52,6	51,2
Schweden	57,6	64,9	62,1	58,5
UK	39,9	38,5	39,5	40,1
EUR 14**	42,5*	44,5*	46	45,5

* nur alte Bundesländer ** ohne Luxemburg

Quelle: European Economy

Mit diesen Zahlen lässt sich eine Theorie eines allgemeinen „Steuerschwunds“ aufgrund eines Wettbewerbs zwischen den Systemen wohl kaum stützen.

Tabelle 28. (Schaubild) Anteil des Gesamtsteueraufkommens am BIP, OECD-Länder



Quelle: OECD

Es sind jedoch einige Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten erkennbar, denen möglicherweise Bedeutung zukommt. So war in einigen Ländern – Irland, Spanien, Niederlande, Finnland und Schweden – in den letzten zehn Jahren eine geringfügige Verringerung der Steuerlast zu verzeichnen. Dabei gehören die beiden letztgenannten Länder zu den EU-Staaten mit dem höchsten Steuerniveau. Darüber hinaus kam es auch in Dänemark, Frankreich, Italien und Österreich in den letzten beiden Jahren zu einem leichten Rückgang.

Trotz der großen Kluft zwischen der höchsten und der niedrigsten Quote ist es also zu einer Annäherung der Gesamtsteuerbelastung gekommen.

Zudem gilt es auch, Veränderungen der *Zusammensetzung* der Besteuerung zu betrachten. In der EU-Statistik wird zwischen Produktionssteuern und Einfuhrabgaben (indirekten Steuern), laufenden Einkommen- und Vermögensteuern (direkten Steuern), Sozialabgaben und anderen laufenden Einnahmen unterschieden.

Insgesamt sind die **indirekten Steuern** in der EU in den letzten zwanzig Jahren um 1,5 Prozentpunkte gestiegen, denn während sie 1978 noch 12,7 % des BIP ausmachten, waren es 1998 14,2 %. Die Steigerungen waren jedoch auf einige wenige Mitgliedstaaten, vor allem Portugal und Spanien, konzentriert.

Unwesentlich stärker nach oben (um 1,6 Prozentpunkte) entwickelten sich die **direkten Steuern** von 1978 bis 1998, nämlich von 11,8 auf 13,4 %. Hier bietet sich jedoch ein etwas komplexeres Bild, da in einigen Ländern der Anteil im Lauf der Jahre gesunken ist (Deutschland, Luxemburg, Niederlande und Vereinigtes Königreich), in anderen hingegen

gestiegen (z. B. Dänemark, Griechenland, Spanien, Irland, Italien, Portugal und Österreich). Bei den **Sozialabgaben** nahm die Quote im gleichen Zeitraum um 1,4 Prozentpunkte zu, d. h. von 13,8 % auf 15,2 % des BIP. Relativ geringe Einnahmen in dieser Kategorie erzielten bei stabilem Anteil das Vereinigte Königreich (1998: 6,3 %), Dänemark (2,8 %) und Irland (4,2 %). Die **anderen laufenden Einnahmen** blieben unverändert bei 3,2 % des BIP.

Tabelle 29. Kalkulatorische steuerliche Belastung der Produktionsfaktoren

	Arbeit			Andere Produktionsfaktoren		
	Stand 1998	Veränderung gegenüber 1985 (%)	Abweichung vom EU-Durchschnitt	Stand 1998	Veränderung gegenüber 1985 (%)	Abweichung vom EU-Durchschnitt
Belgien	45,8	+ 1,5	5,3	38	-2,5	2,8
Dänemark	46,6	+ 2	6,1	31,9	-5,1	-3,3
Deutschland	42,7	+ 3,2	2,2	40,9	-7,1	5,7
Griechenland	39,8		-1,7	8,7	-6,3	-26,5
Spanien	38	+ 6,1	-2,5	26,6	+ 6,7	-8,6
Frankreich	44,4	+ 4	3,9	44,9	-6,6	9,7
Irland	31,6	+ 1,4	-8,9	29,2	+ 3,6	-6
Italien	42,9	+ 6,3	2,4	34,8	+ 7,9	-0,4
Luxemburg	29,5	-3,1	-11	49,3	+ 16,4	14,1
Niederlande	51	+ 0,1	10,5	37,3	+ 6,8	2,1
Österreich	43,4	+ 2,5	2,9	37,1	-3,8	1,9
Portugal	35,8	+ 14,4	-4,7	16,3	-8,2	-18,9
Finnland	55	+ 12,1	14,5	21,3	+ 5,4	-13,9
Schweden	52,6	-0,1	12,1	34,7	+ 0,9	-0,5
Vereinigtes Königreich	26,2	0	-14,3	32,4	-30,1	-2,8
EU-Durchschn.	40,5	+ 3,1		35,2	-8,1	

Quelle: Europäische Kommission

Selbst diese Zahlen vermitteln jedoch kein genaues Bild. Insbesondere lassen sie innerhalb der Kategorie „direkte Steuern“ die Unterschiede zwischen der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen, des Vermögens und der Körperschaften nicht erkennen. Im Rahmen der Analyse „Die Steuern in der Europäischen Union – Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme“ (1996), die von der Kommission in Vorbereitung des „neuen Konzepts“ vorgenommen wurde, erfolgte eine Unterscheidung zwischen der **steuerlichen Belastung der Arbeit** und der **steuerlichen Belastung anderer Produktionsfaktoren** (vor allem des

Kapitals). Dabei ergab sich bei der ersten Kategorie von 1985 bis 1994 ein durchschnittlicher Anstieg um 3,1 %, während in der zweiten ein Rückgang von durchschnittlich 8,1 % zu verzeichnen war (siehe Tabelle 29).

Im Einzelnen machten die Zahlen jedoch auch wichtige Unterschiede zwischen den Ländern deutlich. So sank die steuerliche Belastung des Faktors Arbeit in Luxemburg und Schweden (im letzteren Fall bei hohem Ausgangsniveau), während die Steuern ansonsten stiegen. Die Belastung der anderen Produktionsfaktoren nahm auch in Spanien, Irland, Italien, den Niederlanden und Finnland zu, und zwar mit Ausnahme Finnlands in stärkerem Maße als die Besteuerung des Faktors Arbeit. Der EU-Durchschnittswert ist zum großen Teil auf die deutliche Absenkung der Kapitalsteuern im Vereinigten Königreich zurückzuführen.

Aus den Zahlen ging außerdem hervor, dass sich die Aufteilung zwischen der steuerlichen Belastung der Arbeit und anderer Produktionsfaktoren in den einzelnen Mitgliedstaaten stark unterscheidet. So reicht die Quote bei der Besteuerung der Arbeit von 26,2 % (Vereinigtes Königreich) bis 52,6 % (Schweden) und bei den anderen Produktionsfaktoren von ganzen 8,7 % (Griechenland) bis 49,3 % (Luxemburg). Auch die Gesamthöhe weist im Vergleich zum EU-Durchschnitt eine erhebliche Schwankungsbreite auf.

**Tabelle 30. Veränderungen bestimmter direkter Steuersätze, 1986-1997
(in Prozentpunkten)**

	Obere Grenzsteuersätze der Einkommensteuer	Körperschaftsteuer-Eingangssatz
Deutschland	-	- 11,0
Frankreich	- 11,0	- 11,7
Italien	- 11,0	0,0
Vereinigtes Königreich	- 20,0	- 2,0
Österreich	- 12,0	- 16,0
Belgien	- 15,3	- 6,0
Dänemark	- 14,0	- 16,0
Finnland	- 13,0	- 5,0
Griechenland	- 23,0	- 9,0
Irland	- 10,0	- 12,0
Luxemburg	- 7,0	- 7,0
Niederlande	- 12,0	- 7,0
Portugal	-	- 6,0
Spanien	- 10,0	0,0
Schweden	- 25,0	- 24,0

Quelle: OECD

Hier können jedoch auch die **Körperschaftsteuersätze** von Bedeutung sein. Sowohl in den EU- als auch in den OECD-Ländern kam es hier von 1985 bis 1995 zu einem kontinuierlichen Rückgang von etwa 50 % auf 30-40 %. Nur in Italien stiegen die Sätze von

46 % auf 52,2 %, während sie in Spanien konstant bei 35 % verblieben und Deutschland einen gespaltenen Satz einführt. In einigen Fällen war der Rückgang gravierend. So sanken die Körperschaftsteuersätze in Finnland und Schweden um mehr als die Hälfte, d. h. von 57 % im Jahr 1985 auf 25 % bzw. 28 % im Jahr 1995 (siehe Tanzi, V. (1996)).

Ähnlich verhält es sich mit den Veränderungen bei den **oberen Grenzsteuersätzen der Einkommensteuer**. In allen Ländern bis auf Deutschland und Portugal sind diese Sätze deutlich gesunken, obgleich die direkten Steuern insgesamt angestiegen sind.

Welche Schlussfolgerungen lassen sich aus diesen Zahlen ziehen?

- Erstens liegt es auf der Hand, dass der Steuerwettbewerb weder in der EU noch in der OECD eine langfristige *Verringerung* der Steuerbemessungsgrundlagen bewirkt hat. Vielmehr weist die Steuerquote eine kontinuierliche Tendenz nach oben auf. Allerdings hat sich das Gesamtsteueraufkommen in den letzten Jahren im Vergleich zu den 20 Jahren davor nur geringfügig erhöht und war in einigen EU-Ländern sogar leicht rückläufig. Daraus ließe sich ableiten, dass der Steuerwettbewerb praktisch zu einer „Deckelung“ der tendenziellen Steuererhöhung in Ländern mit relativ hohem Steuerniveau und innerhalb der EU zu einer Annäherung geführt hat.
- Aus den Zahlen geht nicht hervor, dass die direkten Steuern oder die Sozialabgaben in letzter Zeit stärker gestiegen sind als die Steuern insgesamt. Im Zeitraum 1985-1994 vollzog sich jedoch in der EU insgesamt – wenngleich nicht in allen Mitgliedstaaten – eine Verlagerung von der steuerlichen Belastung anderer Produktionsfaktoren hin zur steuerlichen Belastung der Arbeit. Die sinkenden Körperschaftsteuersätze belegen offenbar eine durchschnittliche Verschiebung der Steuerlast von der „mobilen“ zur „immobilen“ Bemessungsgrundlage.
- Andererseits sind diese Effekte aufgrund des unterschiedlichen Steuergefüges sehr unterschiedlich ausgeprägt. So stützen sich Länder wie Dänemark und das Vereinigte Königreich in vergleichsweise geringerem Maße auf direkte Sozialabgaben als beispielsweise Frankreich. Derartige Faktoren können durchaus erklären, warum der von einem Mitgliedstaat als „schädlich“ eingestufte Steuerwettbewerb von einem anderen nicht so gesehen wird.

„Unlauterer Wettbewerb“

Das Gesamtbild, das diese stark aggregierten Statistiken vermitteln, muss durch statistische Belege und Einzelbeispiele für die Wirkung bestimmter Steuern und deren Verwaltung ergänzt werden. Obwohl der „Steuerwettbewerb“ auf dieser Mikroebene wohl nicht einen Schwund der Bemessungsgrundlagen insgesamt zur Folge hat, kann er doch das wirtschaftliche Verhalten von Verbrauchern, Arbeitnehmern oder Anlegern so verzerren, dass das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes beeinträchtigt wird.

Gegenstand des Interesses sind hier zwangsläufig:

- erhebliche Unterschiede zwischen den indirekten Steuersätzen benachbarter Staaten, die das Kaufverhalten der Verbraucher verzerren können,
- Verzerrungen aufgrund der Mehrwert- und Verbrauchsteuersysteme selbst oder aufgrund unterschiedlicher Handhabung und Auslegung in den Mitgliedstaaten,
- hohe Grenzsteuersätze der direkten Steuern, die Besserverdienende zur Steuerflucht in Länder mit niedrigeren Sätzen verleiten,

- nicht besteuerte oder nicht deklarierte Auslandseinkünfte, insbesondere Bank- und andere Zinsen, die sowohl das Steueraufkommen aushöhlen als auch den Markt für Spareinlagen verfälschen können,
- fehlende bilaterale Steuerabkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung bestimmter Transaktionen, so dass Handelsschranken innerhalb des Binnenmarktes weiterbestehen,
- steuerliche Anreize zur Anlockung mobiler Investitionen, die den Kapitalmarkt verzerren und zu befristeten Steuerbefreiungen (tax holiday⁶⁸) führen (oftmals jedoch Bestandteil der gemeinschaftlichen Politiken zur regionalen Entwicklung sind),
- Ungleichbehandlung im Bereich der Einkommensteuer und Sozialleistungen, wodurch Arbeitnehmer benachteiligt werden, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem ihrer Staatsangehörigkeit oder ihres Wohnsitzes arbeiten.

Inwieweit laufen diese Punkte und die ihnen zugrunde liegenden Unterschiede zwischen den Steuersystemen der Mitgliedstaaten nun auf einen „unlauteren“ Steuerwettbewerb hinaus?

Es bietet sich an, zwischen einem Wettbewerb der *Steuersysteme insgesamt*, einschließlich Gesamtniveau der Besteuerung, Verhältnis zwischen direkten und indirekten Steuern und allgemeine Struktur der Steuersätze, und einem Wettbewerb auf der Grundlage von *Sonderregelungen* für bestimmte Tätigkeiten oder Bereiche oder auf der Grundlage von Verwaltungsmerkmalen, die eine Verzerrung des Wettbewerbs bewirken können, zu unterscheiden.

Wettbewerb zwischen Systemen

Ob der Wettbewerb zwischen Steuersystemen als „lauter“ oder „unlauter“ betrachtet werden kann, ist im Grunde eine politische Frage. Da es sich bei allen EU-Mitgliedern um demokratische Staaten handelt, ist wohl kaum etwas dagegen einzuwenden, dass sie sich für ein relativ niedriges Steuerniveau oder für ein bestimmtes Steuergefüge entscheiden können, selbst wenn daraus anscheinend ein Wettbewerbsvorteil resultiert.

Es sei zudem daran erinnert, dass nicht Steuersysteme allein miteinander im Wettbewerb stehen, **sondern Finanzsysteme insgesamt**, d. h. sowohl Einnahmen als auch Ausgaben. Die Entscheidung für eine niedrige Gesamtsteuerbelastung bedeutet andererseits, dass nur geringe Mittel für öffentliche Ausgaben zur Verfügung stehen, so dass eine Abwägung zwischen den Vor- und Nachteilen erfolgen muss. Beispielsweise lassen sich mit niedrigen Körperschaftsteuersätzen Investoren anlocken, die aber durch eine schlechte Infrastruktur und einen niedrigen Qualifikationsstand der Arbeitnehmerschaft wieder abgeschreckt werden können.

Auch die Einzelheiten einer derartigen Abwägung können als alleinige Angelegenheit der Regierungen und Parlamente der Mitgliedstaaten betrachtet werden. Nur bei externen Effekten – z. B. wenn die Folgen geringer öffentlicher Ausgaben auf die Nachbarstaaten „abgeladen“ werden, so bei Umweltschutzmaßnahmen – besteht eindeutig ein Bedarf an Harmonisierung und Koordinierung auf EU-Ebene.

Schwieriger wird es bei der **Struktur der Steuersysteme**. So finanzieren bestimmte Mitgliedstaaten (z. B. Dänemark) ihr Sozialwesen zum großen Teil über indirekte Steuern und wenden relativ hohe Mehrwertsteuersätze an. Andere (z. B. Frankreich) haben ein System direkter Sozialabgaben gewählt. Dies wirkt sich unter anderem so aus, dass nach dem

⁶⁸ Bei einem „tax holiday“ werden Unternehmen nach der Niederlassung an einem bestimmten Standort für einen gewissen Zeitraum von der Steuer befreit.

derzeitigen MwSt-System ein Teil der Kosten der indirekt finanzierten dänischen Sozialaufwendungen bei Exporten in andere Mitgliedstaaten erstattet werden können, was bei einer direkten Finanzierung dieser Aufwendungen nicht möglich ist.

Der Haupteffekt bei unterschiedlichem Steuergefüge besteht darin, dass durch den Wettbewerb eher ein Druck auf die **Sätze einzelner Steuern** als direkt auf die Gesamtsteuerbelastung ausgeht.

So verfügen beispielsweise zwei Länder, A und B, über eine Steuerquote von 50% ihres BIP. Land A finanziert diese Quote jedoch über hohe indirekte Steuersätze und relativ niedrige Körperschaftsteuern; bei Land B ist das Verhältnis umgekehrt. Durch den Steuerwettbewerb entsteht ein Druck auf die indirekten Steuern in Land A und auf die Körperschaftsteuern in Land B mit folgenden Resultaten:

- Druck auf das Steuerniveau insgesamt in beiden Ländern und
- Annäherung der Steuerstrukturen.

Diese Resultate kann man nun entweder begrüßen oder bedauern. Während Verfechter der Steuersouveränität sich möglicherweise gegen jeden Versuch wenden, das Recht der Mitgliedstaaten auf die selbständige Gestaltung ihres Steuersystems, in dem sich oft langjährige politische und kulturelle Traditionen widerspiegeln, durch Druck von außen zu beschneiden, könnte eine Annäherung der Strukturen auch eine natürliche Folge des Binnenmarktes darstellen.

So mancher wird aber sowohl die Annäherung der Systeme als auch den Druck der Marktkräfte auf die Steuersätze gutheißen. Durch den Schwund des Steueraufkommens wird es jedoch auch zu Bemühungen kommen, eine Annäherung der Systeme *ohne* Druck auf die Steuersätze herbeizuführen, was nun wiederum dem Hauptziel der Koordinierung der Steuerpolitik entspricht.

Steuerpolitische Sonderegungen

Wenn der „unlautere Steuerwettbewerb“ angesprochen wird, sind im Grunde diese speziellen Regelungen und nicht die Steuersysteme insgesamt gemeint. In den vorangegangenen Abschnitten wurden bereits eine Reihe von konkreten Beispielen angesprochen, die sich in zwei Gruppen einordnen lassen.

1. **Sonderegungen, die den Wettbewerb als Nebeneffekt ihres eigentlichen Hauptzwecks verzerren.** Verschiedene Probleme bei der Handhabung der „Übergangsregelung“ für die Mehrwertsteuer können dafür als Beispiel dienen. Bisher sorgten sich die Regierungen der Mitgliedstaaten weniger um die tatsächliche Höhe der MwSt oder das Erhebungsverfahren als vielmehr darum, dass die entsprechenden Einnahmen in den richtigen Staatshaushalt gelangten. Das Haupthindernis für den vollständigen Übergang zum Ursprungslandprinzip bildet die für notwendig erachtete Einführung eines „Clearingsystems“, um die in den Ursprungsländern eingenommene Mehrwertsteuer den Ländern des Verbrauchs zuzuweisen.

Daraus entstanden so mühselige Verfahren, wie sie unter anderem in der **Achten Mehrwertsteuerrichtlinie** festgelegt sind. Wenn ein Unternehmen eines Mitgliedstaats in einem anderen Mitgliedstaat Mehrwertsteuer entrichtet, ist es zum Vorsteuerabzug berechtigt. Allerdings kann der Vorsteuerabzug nicht einfach auf normale Weise von der MwSt-Schuld im Heimatland erfolgen, da ja dort keine Zahlung erfolgte. Stattdessen muss das Unternehmen die Steuer von dem anderen Land zurückfordern, was Monate

oder sogar Jahre dauern kann. Ein solches Verfahren kann Unternehmen davon abhalten, Leistungen eines ausländischen Anbieters in Anspruch zu nehmen.

Um diese Verzerrung zu beseitigen, hat die Kommission unlängst einen einfachen Reformvorschlag unterbreitet⁶⁹: Der Vorsteuerabzug erfolgt auf normale Weise, wobei die Einnahmewirkungen in Form eines bilateralen „Clearing“ zwischen den betreffenden Mitgliedstaaten geregelt werden.

Die Kommission hat auch auf die Unterschiede bei der **Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer** hingewiesen, die zu einer Vielzahl von effektiven Körperschaftgrenzsteuersätzen führen. Diese können je nach Sektor, Finanzierungsart oder Anlegerkategorie um 200 % schwanken und einen starken Einfluss darauf ausüben, in welchem steuerlichen Hoheitsgebiet Unternehmen Investitionen tätigen.

2. **Sonderregelungen, die eine Beeinflussung des Wettbewerbs von vornherein bezwecken.** Das markanteste Beispiel in dieser Kategorie sind **Regionalbeihilfen**, die über Steuersonderregelungen und nicht über Barzuschüsse aus dem Staats- oder EU-Haushalt gewährt werden. Wie die anhaltende Debatte über staatliche Beihilfen im Allgemeinen zeigt, ist die moralische und politische Konstellation in diesen Fällen nicht immer eindeutig. Einerseits besteht kein Zweifel, dass eine bevorzugte Behandlung eines geografischen Gebiets gegenüber anderen „unfair“ ist. Andererseits ist aber meist genau dies mit der entsprechenden Maßnahme beabsichtigt. Mit der Schaffung der Eurozone und der Notwendigkeit, die Gefahr „asymmetrische Schocks“ in dieser Zone zu dämpfen, wird sich dieses Dilemma in Zukunft wohl noch vergrößern⁷⁰.

Es spricht auch viel dafür, dass **Nullsätze bei der Quellensteuer für Zinszahlungen an Nichtansässige** speziell darauf ausgerichtet sind, Spareinlagen anzulocken. Die Kommission erwähnte sogar einen „ungezügelter Steuerwettbewerb um die Einlagen von Nichtansässigen“ als Faktor sowohl bei der Aushöhlung der Steuergrundlagen der Mitgliedstaaten als auch bei der Fehlallokation von Investitionen. In diesem Fall vollzieht sich der Wettbewerb jedoch nicht nur innerhalb der EU, sondern weltweit (siehe weiter oben, „Quellensteuer“).

Die Beseitigung konkreter steuerpolitischer Verzerrungen wird sich möglicherweise auf jeweils eine Gruppe von Mitgliedstaaten stärker auswirken als auf andere, wobei sich – zumindest kurzfristig – Nachteile für Wachstum und Beschäftigung ergeben. Da diese Mitgliedstaaten dem Anschein nach keine Gegenleistung dafür erhalten, werden sie kaum geneigt sein, ihre Zustimmung zu geben. Ein Beispiel dafür ist wiederum die geplante Quellensteuer auf Zinszahlungen an Nichtansässige, die negative Auswirkungen auf den starken Finanzdienstleistungssektor in Luxemburg und dem Vereinigten Königreich haben würde.

Aus diesen Gründen versuchte die Kommission, mit Hilfe von „Maßnahmepaketen“ voranzukommen, in denen Vor- und Nachteile mehr oder weniger gleichmäßig unter den Mitgliedstaaten aufgeteilt wurden. So verknüpfte das ursprüngliche „Monti-Paket“ Fortschritte in der umstrittenen Frage der Besteuerung von Zinszahlungen an Nichtansässige mit gleichzeitigen Fortschritten bei der Besteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren, beim Verhaltenskodex und bei Verbesserungen des Mehrwertsteuersystems.

⁶⁹ KOM(1998) 377.

⁷⁰ Siehe „Absorption asymmetrischer Schocks“, *Reihe Wirtschaftsfragen*, Arbeitsdokument ECON 104, Europäisches Parlament, GD IV, September 1998.

Inwieweit diese Taktik aufgeht, ist jedoch noch offen. In seiner EntschlieÙung zur Entwicklung der Steuersysteme (1998) wies das Europäische Parlament darauf hin, dass

„das Monti-Paket als allgemeine mittelfristige Zielvorgabe betrachtet und von den Mitgliedstaaten nicht etwa als Mittel dafür benutzt werden sollte, die Genehmigung der verschiedenen Bestandteile des Pakets hinauszuzögern“.

Das ursprüngliche Paket wurde vom Rat ohnehin bereits zu einem frühen Zeitpunkt stärker eingegrenzt (siehe oben), während der Verhaltenskodex im Voraus verabschiedet wurde.

Wettbewerb oder Zusammenarbeit?

Trotz der Vielzahl theoretischer Wirtschaftsmodelle gibt keines davon eine Antwort auf die

„trügerisch einfache Frage...: Ist der internationale Steuerwettbewerb ... gut oder schlecht?“ (Edwards und Keen, 1994)

Maßgeblich sind hierbei wohl nicht so sehr rein theoretische als vielmehr politische Kriterien.

Wettbewerb

Es liegt zum Beispiel auf der Hand, dass ein entscheidender Faktor darin besteht, welche Auffassung der Staat allgemein und speziell hinsichtlich der Aufgaben der Besteuerung vertritt. Sinn (1993) beschreibt eine Situation, in der

„der Steuerwettbewerb die Besteuerung mobiler Faktoren zu Zwecken der Umverteilung nicht mehr zulässt und das Steuersystem auf ein reines Äquivalenzprinzip reduziert.“

Andere Analysen lassen soziale oder redistributive Funktionen außer Acht und betrachten die Systeme lediglich im Sinne eines Zielkonflikts zwischen Besteuerung und öffentlichen Ausgaben. Es gilt, die Vorteile eines hohen Niveaus öffentlicher Dienstleistungen gegen die Wirkungen entsprechend hoher Steuern abzuwägen. Die Gefahren des internationalen Steuerwettbewerbs in diesem Zusammenhang gehen, so heißt es, von Ländern aus,

„die einen größeren Anteil der Weltsteuerbasis an sich ziehen und somit einen Teil ihrer Steuerlast exportieren.“ (Tanzi, 1996).

Einer gegenteiligen Auffassung zufolge bringt der Steuerwettbewerb mindestens zwei wichtige Nutzeffekte mit sich.

- Erstens dient er

„einem guten Zweck, indem er die unzureichenden verfassungsrechtlichen Schranken für die immanente Tendenz zu übermäßig hohen Steuerquoten, wie sie von den politischen Entscheidungsträgern in Verfolgung eigener Interessen angestrebt werden, entsprechend ergänzt.“ (Edwards und Keen, 1994).

Die Annahme, wonach alle öffentlichen Ausgaben dem Wesen nach unabhängig davon nützlich sind, welche Gesamtrelation zwischen Ausgaben und Steuern besteht, wird damit zurückgewiesen. Soweit ein bestimmter Anteil als „Verschwendung“ anzusehen ist, können Verbesserungen im Sozialbereich eine Erhöhung der Steuerlast nicht vollständig aufwiegen.

- Zweitens heißt es, dass der Steuerwettbewerb die „Dezentralisierungsvermutung“ der Subsidiarität erfüllt und zumindest eine gesamtwirtschaftliche Wohlfahrtsmaximierung bewirkt. Das optimale Verhältnis zwischen Steuern und öffentlichen Ausgaben ist nicht

unbedingt überall gleich. Bei dezentralen Entscheidungen besteht daher eine größere Wahrscheinlichkeit, dass das Niveau der Besteuerung und der öffentlichen Dienstleistungen den Wünschen der Bürger entspricht.

Zusammenarbeit

Diese gegensätzlichen Vorstellungen vom Steuerwettbewerb finden ihren Ausdruck in ähnlich gelagerten Auffassungen zu den Vorzügen der Zusammenarbeit.

- Die Notwendigkeit der Kooperation zwischen den Staaten wird zunächst einmal als naheliegende Folge der wirtschaftlichen Integration angesehen. „*Die Steuereinnahmen eines Mitgliedstaates werden von der Steuerpolitik anderer Mitgliedstaaten verinnerlicht*“ (Dehejia und Genschel, 1996), so dass

„*die Steuersysteme verschiedener Länder wie tektonische Platten, die gegeneinander reiben, einen Arbitragedruck entwickeln, der von unterschiedlichen Steuersätzen, unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen sowie unterschiedlichen Möglichkeiten der Steuervermeidung und -hinterziehung herrührt...*“ (Tanzi, 1994).

Die Form der Zusammenarbeit, auf die diese Situation nach Meinung der Autoren hinausläuft, muss nicht die Extremform der vollständigen Harmonisierung annehmen. Wie in der von Kanbur und Keen (1991) noch vor Vollendung des Binnenmarktes vorgenommenen Analyse des grenzüberschreitenden Steuerwettbewerbs festgestellt wurde, führen *einheitliche* indirekte Steuersätze insgesamt zu Verlusten, *Mindestsätze* dagegen insgesamt zu Nutzeffekten. Dies entsprach auch dem tatsächlich eingeführten System.

- Zusammenarbeit – wenn nicht gar Zentralisierung – gilt als einzige Möglichkeit zur Verfolgung wirksamer makroökonomischer Stabilisierungskonzepte. Bei der Wirtschafts- und Währungsunion wurde von Anfang an der Tatsache Rechnung getragen, dass die Eurozone ein „bisher einmaliges“ Charakteristikum aufweisen würde: „eine einheitliche Geldpolitik gepaart mit einer weitgehend dezentralen Finanzpolitik⁷¹“. Die beteiligten Regierungen sahen sich jedoch genötigt, diese Einmaligkeit sowohl durch konkrete Vorgaben für die nationale Finanzpolitik (z. B. Stabilitäts- und Wachstumspakt) als auch durch die Einrichtung von Institutionen für eine verbesserte Zusammenarbeit (z. B. Euro-Rat) abzumindern.
- Vom Modell der Wohlfahrtsmaximierung durch Wettbewerb heißt es, dieses werde wohl nur soweit funktionieren, als alle Faktoren in Bezug auf die verschiedenen Steuerhoheiten vollkommen mobil sind, d. h. wenn sowohl Investitionen als auch Personen problemlos zwischen steuerrechtlich miteinander konkurrierenden Gebieten wechseln können. Ist nur ein Faktor (Kapital) mobil, ein anderer (Arbeit) jedoch nicht, kommt es zu fiskalischen Verzerrungen. Nur durch Zusammenarbeit werden derartige externe Effekte ausgeschaltet.
- Jedes redistributive Element der Besteuerung schließlich lässt sich nur durch Kooperation oder Zentralisierung vollständig erreichen.

Maßnahmen zur Koordinierung der Steuersysteme können jedoch auch als Bildung von „Steuerkartellen“ angesehen werden, die eine Monopolstellung zur Maximierung von Einnahmen auf Kosten anderer ebenso wichtiger wirtschaftlicher Erfordernisse

⁷¹ „Stable money - sound finances: Community public finance in the perspective of EMU“, *European Economy*, No. 53, 1993.

(Unternehmensinvestitionen, private Spartätigkeit und privater Verbrauch usw.) ausnutzen. In einem Beitrag der Kangaroo Group zur Steuerpolitik heißt es:

„In der Praxis ist es viel wahrscheinlicher, dass Finanzbehörden erfolgreiche Maßnahmen anderer Länder zur Erhöhung des Steueraufkommens nachahmen, als dass sie miteinander in Konkurrenz treten. Bereits Adam Smith hat festgestellt: ‚Nichts lernen die Völker so schnell voneinander wie die Kunst, den Leuten das Geld aus der Tasche zu ziehen.‘“

Jede Vermutung, dass die Zusammenarbeit insgesamt bessere Ergebnisse zeitigt als der Wettbewerb, muss daher stark relativiert werden. Beispiele:

- Gebiete, die an der Kartellbildung beteiligt sind, verlieren oft ihre Wettbewerbskraft, d. h.
 - „wenn die steuerpolitische Koordinierung auf eine kleine Zahl von Ländern beschränkt bleibt, besteht keine Garantie, dass die Nutzeffekte der Koordinierung nicht auch anderen Ländern zugute kommen.“* (Dehejia und Genschel, 1996).
- Die Nutzeffekte der Zusammenarbeit werden nicht unbedingt gleichmäßig unter den Beteiligten aufgeteilt und können für diejenigen Verluste zur Folge haben, die in einem Wettbewerb ohne Weiteres mithalten könnten. Der Analyse von Dehejia und Genschel (1996) zufolge ist „klein mit wettbewerbsfähig gleichzusetzen“, d. h. kleinere Volkswirtschaften haben mehr vom Steuerwettbewerb als größere, und somit profitieren größere Länder von der Zusammenarbeit auf Kosten der kleineren Staaten.
- Wie bereits festgestellt wurde, liefert der Steuerwettbewerb auch einen der Mechanismen, mit dem ein relativ armes Land einen Aufholprozess einleiten kann.
 - „Ist das Kapital mobil und das Land klein, kann sich der finanzielle Aufwand für die Gewährung steuerlicher Anreize als gering erweisen oder sogar im negativen Bereich liegen, wenn es dem Land gelingt, ausländisches Kapital ins Land zu holen. Verfügt das Land über eine hohe Arbeitslosigkeit, können Auslandskapital und Arbeitnehmer zusammengeführt werden, die ansonsten arbeitslos wären.“* (Tanzi, 1996).

Ein Paradebeispiel für diesen Mechanismus ist Irland.

- Soweit es sich bei den „Nutzeffekten“ der Steuerkartellbildung um höhere Einnahmen handelt,
 - „verspüren manche ‚Unternehmen‘ möglicherweise nicht das Verlangen, ihre ‚Rentabilität‘ zu erhöhen...: Eines der Motive für die obstruktive Haltung der Thatcher-Regierung während der Harmonisierungsdebatten 1986-1990 war auf jeden Fall der Wunsch nach Eindämmung der öffentlichen Ausgaben durch Einschränkung des Steuerwachstums.“* (McDowell und Thom, 1993).

Fazit

Die aus dieser Analyse zu ziehenden Schlussfolgerungen liegen eigentlich auf der Hand: Steuerwettbewerb ist manchmal – aber nicht immer – schädlich; eine gewisse, wenn auch nicht uneingeschränkte Zusammenarbeit kann daher von Nutzen sein. Formell ist eine Steuerkoordinierung – wie Edwards und Keen es formulierten – dann wünschenswert, wenn die aus der Beseitigung „der Ineffizienz eines nichtkooperativen Verhaltens“ resultierenden Wohlfahrtsgewinne größer sind als die „Tendenz Leviathans zur Verschwendung“.

Diese vernünftige Einschätzung kam in der Entschließung des Parlaments vom 18. Juni 1998 zum Ausdruck, in der der von der Kommission gewählte Ansatz im Wesentlichen unterstützt wird. In dieser Entschließung wird darauf hingewiesen, dass ein verstärkter Wettbewerb zwischen den nationalen Steuersystemen *„durch die größere Transparenz gewährleistet sein wird, die sich nach der Einführung der einheitlichen Währung einstellen wird“*; und ein *„nutzbringender Steuerwettbewerb unter den Mitgliedstaaten“* wird *„als Instrument zur Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit der europäischen Wirtschaft gegenüber den Herausforderungen der Globalisierung“* begrüßt.

Eine Koordinierung wäre jedoch gerechtfertigt, wenn der Grad des Wettbewerbs

„es möglicherweise verhindert, dass die Vorteile, die der Binnenmarkt in Bezug auf Wachstum und Beschäftigung bringen kann, aufgrund der höheren Steuerbelastung der Arbeitskraft gegenüber der größeren Mobilität des Kapitals voll ausgeschöpft werden“.

Hinsichtlich der Beseitigung des „unlauteren Wettbewerbs“, der sich aus der Komplexität der Steuersysteme ergibt, besteht weitreichende Übereinstimmung. Je komplexer ein Steuersystem ist, um so mehr Raum lässt es für (illegale) Steuerhinterziehung und um so mehr Anreiz besteht für Unternehmen, gezielt Mittel einzusetzen, um Wege zur (legalen) Steuervermeidung zu finden. Die wichtigste Schlussfolgerung im Beitrag der Kangaroo Group lautet:

„Steuerstrukturen sollten so einfach und transparent wie möglich sein, und alle Vorschläge sollten zum Ziel haben, sie weiter zu vereinfachen.“

Aus diesem Grunde wurde im Secchi-Bericht des Parlaments scharf kritisiert, dass im endgültigen Monti-Paket *„Maßnahmen zur Beseitigung erheblicher Verzerrungen im Bereich der indirekten Besteuerung“* gestrichen worden waren.

Weniger einig ist man sich hingegen über die Steuer sätze. Es besteht die allgemeine Tendenz, die Festlegung der Steuerhöchstsätze dem Wettbewerb und den Kräften des Marktes zu überlassen. Eine natürliche Obergrenze ist automatisch an dem Punkt gegeben, wo jede *Erhöhung des Steuersatzes zu einem Rückgang der Gesamteinnahmen* aus der betreffenden Steuer führen würde. Vermutlich haben einige Mitgliedstaaten mit ihren sehr hohen Verbrauchsteuern auf Alkohol und Tabak diesen Punkt bereits erreicht (obwohl sich die Regierungen dessen ungeachtet dafür entscheiden können, die betreffenden Steuern aus gesundheitlichen oder sozialpolitischen Gründen auf diesem Niveau zu belassen).

Im Hinblick auf die Angleichung der Mindestsätze sind die Meinungen jedoch unterschiedlich. Obwohl ein Mehrwertsteuer-Mindestsatz von 15 % festgelegt wurde, kam es bislang trotz der im Ruding-Bericht und in anderen Berichten formulierten Empfehlungen zu keiner Einigung über einen Mindestsatz für die Körperschaftsteuer.

So zeichnet sich also folgender Mittelweg zwischen Wettbewerb und Zusammenarbeit ab:

- Die Gemeinschaft soll dann einschreiten, wenn bestimmte Merkmale der Steuersysteme den Wettbewerb – entweder unbeabsichtigt infolge der übermäßigen Komplexität oder auch bewusst – verzerren.
- Erfahrungsgemäß haben diese gemeinschaftlichen Maßnahmen größere Aussichten auf Erfolg, wenn sie auf dem Wege der Zusammenarbeit durchgeführt werden (beispielsweise der Verhaltenskodex), als wenn durch Rechtsvorschriften eine formelle Harmonisierung angestrebt wird.
- In bestimmten Bereichen ist es jedoch unumgänglich, gemeinschaftliche Rechtsvorschriften zu verabschieden, und zwar am offensichtlichsten zur Bekämpfung

der unterschiedlichen und verzerrenden Anwendung bestehender Vorschriften – beispielsweise im Fall der Mehrwertsteuer.

- Eine Einigung über die Höchststeuersätze ist unwahrscheinlich, sie ist sogar im Hinblick auf die Mindestsätze ausgesprochen schwierig. Die Steuersätze werden im Allgemeinen als Angelegenheit betrachtet, die unter die nationale Souveränität fällt und den Marktkräften überlassen werden sollte.

Gemeinschaftliche Rechtsvorschriften im Bereich Steuern

So verbleibt noch eine zentrale Frage: Mit welchen Rechtsetzungsverfahren sollten Maßnahmen der Gemeinschaft dort, wo sie wünschenswert sind, realisiert werden? Im Prinzip lässt sich diese Frage zweiteilen:

- Inwieweit sollte der Grundsatz der Einstimmigkeit im Rat bei Steuerfragen abgeändert werden, so dass eine Beschlussfassung mit qualifizierter Mehrheit zulässig ist?
- Inwieweit lassen sich Entscheidungen zu „technischen“ Steuerfragen an Sachverständigenausschüsse (z. B. den Mehrwertsteuerausschuss) delegieren?

Die erste Frage lässt sich zumindest in einem Punkt kategorisch beantworten: Niemand verlangt ernsthaft eine Beschlussfassung mit qualifizierter Mehrheit zu den Regelsätzen, ja noch nicht einmal zum bereits festgelegten Mindestsatz für die Mehrwertsteuer. Weniger Klarheit besteht jedoch bei Gestaltungsmerkmalen des Steuersystems, die den Steuersätzen *gleichwertig* sind. So führt z. B. die Komplexität der Körperschaftbesteuerung dazu, dass die *effektiven* Sätze deutlich unter den nominalen Sätzen liegen.

Nach Auffassung der Kommission sollte die Beschlussfassung mit qualifizierter Mehrheit bei Steuerfragen angewandt werden, wenn es „notwendig erscheint, um den Binnenmarkt weiter voranzubringen“⁷². Dafür hat der Kommissionspräsident unlängst eine Reihe von Beispielen genannt:

„Es ist absurd, dass ein in einem EU-Land ansässiges Unternehmen drei Jahre warten muss, bis es Mehrwertsteuer von den Behörden eines anderen EU-Lands zurückerstattet bekommt. Es ist verrückt, dass LKW-Fahrer, die ihre Fahrzeuge auf dem Weg durch Europa mit Diesel betanken, in jedem einzelnen Land, das sie durchfahren, einen Antrag auf Mehrwertsteuerrückerstattung stellen müssen.“

In einem wirklichen Binnenmarkt sollten europäische multinationale Unternehmen nicht Jahre warten müssen, bis die Finanzbehörden Verrechnungspreise für den innerbetrieblichen Dienstleistungsverkehr akzeptieren. Ebenso wenig sollten Unternehmen verpflichtet sein, in jedem Land, in dem sie agieren, Pensionsfonds für ihre Mitarbeiter einzurichten.“

Derartige Argumente erscheinen den Finanzministern der einzelnen Länder jedoch nicht überzeugend. Die bisherigen Erfahrungen, z. B. mit dem bei einem „definitiven“ MwSt-System auf Basis des Ursprungslandprinzips vorgeschlagenen „Clearing-System“, zeigen, dass sie nicht bereit sind, sich auf Veränderungen einzulassen, die ihre Einnahmen gefährden könnten.

Darüber hinaus lehnen einige Regierungen die Anwendung des Beschlussverfahrens mit qualifizierter Mehrheit für die Besteuerung grundsätzlich ab. So vertritt beispielsweise das

⁷² Kommissionspräsident Romano Prodi in der *Financial Times* vom 16. November 2000.

Vereinigtes Königreich die Auffassung, dass die Festsetzung des Steueretats („supply“) das Herzstück der nationalen parlamentarischen Demokratie bildet⁷³.

Somit wurde auf dem Gipfeltreffen von Nizza im Dezember 2000 keine diesbezügliche Änderung des EG-Vertrags vereinbart.

Eine weitere Alternative, die die Kommission zur Wiederankurbelung der Steuerdiskussion vorschlägt, ist die Delegation von „technischen“ Fragen an Ausschüsse nationaler Sachverständiger. Schon seit geraumer Zeit liegt der Vorschlag auf dem Tisch, den Mehrwertsteuerausschuss für entsprechende Entscheidungen zuständig zu machen und so den langwierigen Prozess der Verabschiedung von Ergänzungsrichtlinien zur Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie zu vermeiden.

Der Rat hat diesen Vorschlag bislang mit der Begründung abgelehnt, dass eine Beschlussfassung mit qualifizierter Mehrheit beantragt wurde. Vom Europäischen Parlament wurde vorsichtige Zustimmung signalisiert, obgleich es seine allgemeine Sorge über „Komitologieverfahren“ zum Ausdruck brachte, die nicht der parlamentarischen Prüfung unterliegen.

⁷³ Die entsprechende Befugnis des Unterhauses geht auf die historische Abmachung mit der Krone zurück, wonach die „Gewährung des Etatrechts“ („granting of supply“) gegen die „Abstellung von Missständen“ („redress of grievances“) eingetauscht wurde.

Anhang: Steuerwettbewerb und Kapitalbesteuerung

Bei den Modellen der Kapitalbesteuerung wird von einer Reihe von Annahmen ausgegangen:

- ◆ Kapital – und folglich die Bemessungsgrundlage – ist international mobil.
- ◆ Die Rentabilität wird innerhalb der internationalen Wirtschaft insgesamt bestimmt, worauf die Finanzpolitik eines bestimmten Landes nur sehr bedingt Einfluss nehmen kann.
- ◆ Die Steuer auf Kapitalerträge kann an der Quelle (d. h. dort, wo die Erträge anfallen) und/oder im Wohnsitzland (d. h. dort, wo der Anleger gewöhnlich steuerpflichtig ist) erhoben werden.
- ◆ Jedes Land wird sich darum bemühen, seine Position sowohl im Hinblick auf das Steueraufkommen als auch hinsichtlich des Umfangs der Investitionstätigkeit im Land zu optimieren.
- ◆ Die Maximierung der Einnahmen schließt eine Interessenabwägung zwischen dem Steuersatz und einer entsprechenden Erhöhung oder Verringerung der Bemessungsgrundlage ein.

Unter diesen Annahmen lassen sich zwei Grenzfälle aufführen:

Modell 1

Die Steuer wird im Wohnsitzstaat, nicht jedoch im Quellenstaat erhoben. Erhebt ein Land die Steuer zu einem höheren Vergleichssatz, ist die Rendite nach Steuern für Ansässige dieses Landes niedriger als in anderen Ländern.

Dabei ergeben sich folgende *Auswirkungen auf die Investitionstätigkeit*:

- vergleichsweise niedrigere Investitionen durch Ansässige dieses Landes sowohl im Inland als auch im Ausland, aber
- kein Einfluss auf die Höhe der Direktinvestitionen aus dem Ausland.

Die *Einnahmewirkungen* richten sich weitgehend danach, welche Steuer auf die Auslandserträge von Ansässigen erhoben werden kann. Solange keine wirksamen Informationsaustauschsysteme zwischen den Ländern bzw. ein effektiv überwacht System von Steuererklärungen vorhanden sind, besteht hierbei immer die Möglichkeit der Steuerhinterziehung (wobei noch nicht berücksichtigt ist, dass die Steuerpflichtigen selbst mobil werden können).

Modell 2

Die Steuer wird an der Quelle, nicht jedoch im Wohnsitzstaat erhoben. Erhebt ein Land die Steuer zu einem höheren Vergleichssatz, ist die Rendite nach Steuern für Ansässige dieses Landes niedriger als in anderen Ländern.

Dabei ergeben sich folgende *Auswirkungen auf die Investitionstätigkeit*:

- niedrigere Direktinvestitionen aus dem Ausland und
- eine Kapitalflucht des einheimischen Kapitals ins Ausland.

Die *Einnahmewirkungen* sind zunächst neutral. Im Zuge der niedrigeren Investitionen wird jedoch die Steuergrundlage langsam ausgehöhlt, so dass es zu immer geringeren Steuereinnahmen kommt.

Somit wird der Steuerwettbewerb zwischen den Ländern nach Modell 2 eindeutig einen Abwärtsdruck auf die Steuersätze für Investitionen ausüben. Dasselbe trifft, wenn auch in geringerem Maße, auf Modell 1 zu, vor allem wenn keine Zusammenarbeit zwischen den nationalen Steuerbehörden besteht.

Diese theoretische Analyse unterliegt jedoch einer Reihe praktischer Einschränkungen:

- ◆ Kapital ist zwischen den Ländern nicht vollkommen mobil. Es gilt zu unterscheiden zwischen kurz- und langfristigem Kapital, also z. B. zwischen Bankeinlagen und Portfolio-Investitionen in Staatsschulden und in Eigenkapital sowie den Kapitalanlagen in Maschinen und Anlagen usw. von Unternehmen. Veränderungen des Steuerniveaus können sich zwar unmittelbar auf vagabundierende Geldströme auswirken, beeinflussen die Investitionspläne multinationaler Unternehmen jedoch nur über einen Zeitraum von vielen Jahren.
- ◆ Zu unterscheiden ist zwischen Investitionen, bei denen die Rendite vollkommen oder weitgehend in Form von Einkünften anfällt, z. B. Bankzinsen, und Investitionen, deren Rendite im Wesentlichen die Form von Kapitalzuwachs annimmt, z. B. Aktien. Im letzteren Fall kann das für Einkommenszahlungen angewandte Steuerverfahren von geringer Bedeutung sein, so dass seine Anwendung an der Quelle kaum einen komparativen Nachteil bewirkt.
- ◆ Die meisten Anleger, insbesondere Kleinanleger, sind von vornherein risikoscheu. Sie ziehen es in der Regel vor, ihre Ersparnisse in ihnen vertraute Sicherheiten anzulegen – bei einheimischen Sparkassen, in nationalen Sparprogrammen, in das Eigenkapital einheimischer Unternehmen usw. – und nicht so sehr in ausländische Vermögenswerte, selbst wenn sie höherer Steuersätze zahlen müssen. Das Wechselkursrisiko stellt ein weiteres bedeutendes Hindernis für die Mobilität dar, das jedoch innerhalb des Euroraums bald nicht mehr vorhanden sein wird.

- ◆ Für Großanleger – z. B. institutionelle Anleger – kann eine Portfolio-Diversifizierung zur Risikostreuung ebenso wichtig sein wie steuerliche Überlegungen. Die Steuerplanung bildet lediglich eines der Elemente bei der Finanzdisposition.
- ◆ Die Integration der Märkte führt zu einem zunehmenden Kapitalaustausch zwischen den Ländern – höhere Investitionszu- und -abflüsse, grenzüberschreitende Fusionen und Übernahmen, strategische Investitionen multinationaler Unternehmen usw. – der nicht im Zusammenhang mit steuerlichen Überlegungen steht. Die Möglichkeit, durch Besteuerung von im Auslandsbesitz befindlichen Investitionen Einnahmen zu erzielen, kann bei den Ländern stärker wiegen als die Furcht vor Investitionsverlusten aufgrund des Steuerwettbewerbs.
- ◆ Auf jeden Fall wird die schädliche Wirkung des Steuerwettbewerbs auf die Besteuerung an der Quelle weitgehend neutralisiert, wenn Anlegern die entrichtete Steuer im Quellenland auf ihre Steuerschuld im Wohnsitzland angerechnet wird. Dieses Ziel verfolgt das bestehende Netz bilateraler steuerpolitischer Abkommen über die internationale Zahlung von Dividenden.

Mit dem System der Steuergutschriften entsteht ein drittes, etwas realistischeres Modell:

Modell 3
Die Steuer wird an der Quelle <i>und</i> im Wohnsitzstaat erhoben. Die im Quellenstaat entrichtete Steuer kann auf die Steuerschuld im Wohnsitzstaat angerechnet werden. Unabhängig davon, ob das Einkommen im Inland oder im Ausland erzielt wurde, sind die Renditen nach Steuern in jedem Land gleich.
Die <i>Auswirkungen auf die Investitionstätigkeit</i> entsprechen denen in Modell 1.
Die <i>Einnahmewirkungen</i> hängen jedoch nicht mehr von der Effizienz der Steuererhebung ab, sondern werden vom jeweiligen Steuerniveau im Quellenstaat und im Wohnsitzstaat bestimmt.
Im Gegensatz zu den Modellen 1 und 2 führt der Steuerwettbewerb daher zu einem <i>Aufwärtsdruck auf die Steuersätze</i> , da die Länder bemüht sind, ihren Einnahmeanteil zu maximieren.

Der Steuerwettbewerb hat also nicht unbedingt eine Aushöhlung der Bemessungsgrundlage oder der Kapitalbesteuerungssätze zur Folge. Die Besteuerung im Wohnsitzstaat in Verbindung mit einer effizienten Zusammenarbeit der Steuerbehörden, oder die Besteuerung sowohl im Quellen- als auch im Wohnsitzstaat in Verbindung mit Steuergutschriften können zu weitgehend neutralen Investitionswirkungen sowie zu einem neutralen Effekt oder zu einem Aufwärtsdruck auf die Steuersätze führen.

Quellenangaben und Bibliographie

- Aujean, M.** (1997), *The Development of Tax Systems in the European Union: Competition or Co-ordination*, Vortrag auf dem 53. Kongress, „Public Investment and Public Finance“, Kyoto, 1997.
- Belmont, C. und L.** (1989), *European Tax Law: a guide to Community, EFTA and Member State Legislation*, Financial Times Management, London, 1989.
- Blumenberg, J.** (1994), „Recent Developments in German International Taxation“, *The International Tax Journal*, Bd. 20 Nr. 3, 1994. S. 68-88.
- Bratton, W.W. und McCahery, J.A.** (1999), *Tax Co-ordination and Tax Competition in the European Union: evaluating the Code of Conduct on Business Taxation*, <http://www.law.edu/facweb/wbratton/fiscalfedcml.htm>
- Brounchi, C. und Flip de Kam** (1999), *The Income Taxes People Really Pay*, OECD Observer, Nr.2, 1999 S.13.
- Cnossen, S.** (1987), *Tax Structure Developments: Tax Co-ordination in the EC*, London, 1987.
- Collection Jupiter** (1998), *Le droit des affaires dans les pays de la CEE. Tome Fiscalité. Allemagne. Textes législatifs en langue originale*, Textes législatifs traduits en français, LGDF, Paris, 1998, S. 37-104.
- (1998) *Le droit des affaires dans les pays de la CEE. Tome Fiscalité. Belgique-Luxemburg*, Textes législatifs en langue originale, LGDF, Paris, 1998.
- (1998) *Le droit des affaires dans les pays de la CEE. Tome Fiscalité. Espagne-Irlande-Pays-Bas*, Textes législatifs traduits en français, Paris, LGDF, 1998.
- (1998) *Le droit des affaires dans les pays de la CEE. Tome Fiscalité. Frankreich*, Textes législatifs, LGDF, Paris, 1998.
- (1998) *Le droit des affaires dans les pays de la CEE. Tome Fiscalité. Royaume-Uni de Grande-Bretagne*, Textes législatifs en langue originale, LGDF, Paris, 1998.
- (1998) *Le droit des affaires dans les pays de la CEE. Tome Fiscalité. Italie*, Textes législatifs en langue originale, LGDF, Paris, 1998.
- Confédération Fiscale Européenne (CFE)**, (1997), *The Taxation of Savings*, Paris 1997.
- Dehejia, V. H. und Genschel, P.** (1996), *Tax Competition in the European Union: a theoretical model and a plausibility probe*, German-American Academic Council, August 1996.
- Di Malta, P.** (1995), *Droit Fiscal Européen Comparé*, Presses Universitaires de France, 1995.
- Edwards, J. und Keen, M.** (1994), *Tax Competition and Leviathan*, Institute for Fiscal Studies, Working Paper 94/7, 1994.
- Europäischer Rechnungshof** (1998), *Sonderbericht Nr. 9/98 über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Union im Bereich der MwSt. im innergemeinschaftlichen Handelsverkehr, zusammen mit den Antworten der Kommission*, ABl. C 356 vom 20.11.1998.
- Europäisches Parlament** (1992), „The Need to Harmonise Direct Taxes in the Internal Market“, *Economic Affairs Series*, Working Paper W-6, DG IV, Luxemburg, 1992.
- (1997) „Die Grenzgänger in der Europäischen Union“, *Reihe Soziale Angelegenheiten*, Arbeitsdokument W-16, GD IV, Luxemburg, 1997.

- (1998) Bericht von Herrn Carlo Secchi, MdEP im Namen des Ausschusses für Wirtschaft, Währung und Industriepolitik über die Steuern in der Europäischen Union (PE 221.840), angenommen am 18. Juni 1998 (ABl. C 210 vom 6.7.1998).
- (1998) „Absorption asymmetrischer Schocks“, *Reihe Wirtschaftsfragen*, Arbeitsdokument ECON 104, GD IV, September 1998.
- Filori, J.C.** (1991), *L'harmonisation fiscale européenne: Premier Pas*, Europe Information Service, Brüssel, 1991.
- Gordon, R.H.** (1983), „An Optimal Taxation Approach to Fiscal Federalism“, *Quarterly Journal of Economics*, 98, 1983, S. 567-586.
- Guardino, J.** (1995), „Comparative Tax Systems: United States vs. Great Britain“, *The International Tax Journal*, Bd. 21, Nr. 1, 1995, S. 31-38.
- House of Lords (UK Parliament)** (1999), Taxes in the EU: Can Co-ordination and Competition Co-exist?, House of Lords Select Committee on the European Communities, Session 1998-99, 15th report, 20. Juli 1999.
- Hudson, D. und Lind, S.** (1987), *Federal Income Taxation*, West Publishing Co., St Paul. Minnesota, 1987.
- IBFD** (1997), *European Taxation*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1997.
- Inman, R.P. und Rubinfeld, D.L.** (1994), „The EMU and Fiscal Policy in the New European Community: An Issue for Economic Federalism“, *International Review of Law and Economics*, 14, 1994, S.147-161.
- Kanbur, R. und Keen, M.** (1991), *Tax Competition and Tax Co-ordination when countries differ in size*, World Bank, August 1991.
- Kangaroo Group** (1998), *Discussion Paper on Taxation*, September 1998.
- Komar, A.** (1983), *Probleme der Steuerharmonisierung in der EG*, Verträge, Reden und Berichte aus dem Europa-Institut, Saarbrücken, 1983.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften**
- (1969) Vorschlag einer Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, KOM(69) 6.
- (1975) Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden, KOM(75) 39.
- (1980) The Scope for Convergence of Tax Systems in the Community, KOM(80) 139.
- (1989) Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über ein gemeinsames System einer Quellensteuer auf Zinsen, KOM(89) 60.
- (1990) Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung, SEK(90) 601.
- (1995) Vorschlag für eine Richtlinie über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Höhe des Normalsteuersatzes), KOM(95) 731.
- (1996) Ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem – ein Programm für den Binnenmarkt, KOM(96) 328.
- (1996) Die Steuern in der Europäischen Union (Erster Bericht der Monti-Gruppe), SEK(96) 487.
- (1996) Die Steuern in der Europäischen Union – Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme (Zweiter Bericht der Monti-Gruppe), KOM(96) 546.

- (1997) Vorschlag für eine Entscheidung über die Einführung eines gemeinschaftlichen Aktionsprogramms zur wirksameren Anwendung der Vorschriften über die indirekten Steuern im Binnenmarkt (Fiscalis-Programm), KOM(97)175.
- (1997) Vorschlag für eine Richtlinie des Rates ... im Hinblick auf das für Telekommunikationsdienstleistungen anwendbare Mehrwertsteuersystem, KOM(97) 4.
- (1997) Umweltsteuern und -gebühren im Binnenmarkt, KOM(97) 9.
- (1997) Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen, KOM(97) 30.
- (1997) Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Ausschuss für Mehrwertsteuer), KOM(97) 325.
- (1997) Koordinierung der Steuerpolitik in der Europäischen Union – Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs, KOM(97) 495.
- (1997) Arbeitsplatzbeschaffung: Möglichkeit eines niedrigeren Mehrwertsteuersatzes auf arbeitsintensive Dienstleistungen während eines Versuchszeitraums und auf freiwilliger Basis, SEK(97) 2089.
- (1997) Bericht der Kommission ... – Gemeinsames MwSt-System: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, KOM(97) 559.
- (1997) Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs in der Europäischen Union, KOM(97) 564.
- (1998) Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, KOM(98)67.
- (1998) Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung eines Minimums an effektiver Besteuerung von Zinserträgen innerhalb der Gemeinschaft, KOM(1998) 295.
- (1998) Vorschlag für eine Richtlinie ... bezüglich der Vorsteuerabzugs, KOM(1998) 377; und Vorschlag für eine Verordnung (EG) des Rates über Kontrollmaßnahmen sowie Maßnahmen im Rahmen des Erstattungssystems und der Verwaltungszusammenarbeit, KOM(1998) 377.
- (1998) Elektronischer Handel und indirekte Steuern, KOM(1998) 374.
- (1998) Vorschlag für eine Richtlinie ... über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem im Hinblick auf den Normalsteuersatz, KOM(1998) 693.
- (1998) Communication on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation, SEC(1998) 1800.
- (1998) Vorschlag für eine Verordnung (EG) des Rates zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit, KOM(1998) 779.
- (2000) Dritter Bericht gemäß Artikel 14 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (MwSt), KOM(2000) 28.
- (2000) Vorschlag für eine Richtlinie bezüglich der Bestimmung des Mehrwertsteuerschuldners, KOM(1998) 660.
- (2000) Strategie zur Verbesserung der Funktionsweise des MwSt-Systems im Binnenmarkt, KOM(2000) 348.

- (2000) Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (MwSt); und Vorschlag für eine Richtlinie des Rates bezüglich der mehrwertsteuerlichen Behandlung bestimmter elektronisch erbrachter Dienstleistungen, KOM(2000) 349.
- (2000) Besteuerung von Flugkraftstoff, KOM(2000) 110.
- (2000) Vorschlag für eine Richtlinie über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Geltungsdauer des Mindestnormalsatzes, KOM(2000) 537.
- Kopitz, G** (1992), *Tax Harmonization in the European Community, Policy Issues and Analysis*. International Monetary Fund, Washington DC, 1992.
- Mackenzie, G.A., Oorsmond, D., und Gesson, P.** (1997), *The Composition of Fiscal Adjustment and Growth Lessons from Fiscal Reforms in Eight Economies*, International Monetary Fund, Washington DC, 1997.
- Martinez Serrano, A. (2000)** *Taxes on Employed Labour in the European Union: Comparative Analysis and Convergence Analysis*. Doktorarbeit, Universität Murcia (Spanien), 2000. Vollständiger Text in ES. Zusammenfassungen in EN und FR.
- McDowell, M. und Thom, R.** (1993), *Tax Competition and the Internal Market*, University College, Dublin, Department of Economics, Mai 1993.
- Messere, K.** (1993), „Recent Tax Revenue Developments in OECD Countries and Some Policy Implications“, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Bd. 47, Nr. 6, 1993, S. 323-341.
- Mintz, J. und Tulkens, H.** (1986), „Commodity Tax Competition Between Member States of a Federation: Equilibrium and Efficiency“, *Journal of Public Economics*, 2, 1986, S. 133-172.
- Moll Pedersen, B.** (1993), „Denmark: Tax Reform“, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Bd. 47, Nr. 12, 1993, S. 711-715.
- Neumark Report** (1962), Rapport du Comité Fiscal et Financier, Luxemburg, 1962.
- OECD** (1998) *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, April 1998.
- (2000) *Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, Juni 2000.
- Owens, J.** (1993), „Globalisation: The Implications for Tax Policies“, *Fiscal Studies*, 14, 1993, S. 21-44.
- „Primarolo Group“** (1998), *First Interim Report*, 12530/98 FISC 164, November 1998.
- (1999) *Second Interim Report*, 8231/99 FISC 119, Mai 1999.
- (1999) *Final Report*, November 1999, erschienen im Februar 2000.
<http://www.futd.nl/specials/staatssteun/doc01.html>
- Rat der Europäischen Union**
- (1977) Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, ABl. L 336 vom 27.12.77, S. 15.
- (1990) Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 225 vom 20.8.1990, S. 6.
- (1990) Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen

und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABl. L 225 vom 20.8.1990.

- (1997) Entscheidungen des Rates vom 17. März 1997 zur Ermächtigung der Mitgliedstaaten, eine von Artikel 9 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern abweichende Maßnahme anzuwenden, ABl. L 086 vom 28.03.1997.
- (1998) Richtlinie 98/80/EG des Rates vom 12. Oktober 1998 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG – Sonderregelung für Anlagegold, ABl. L 281 vom 17.10.1998.
- (1999) Richtlinie 1999/59/EG des Rates vom 17. Juni 1999 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf das für Telekommunikationsdienstleistungen anwendbare Mehrwertsteuersystem, ABl. L 162 vom 26.06.1999.
- (1999) Richtlinie 1999/85/EG des Rates vom 22. Oktober 1999 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich der Möglichkeit, auf arbeitsintensive Dienstleistungen versuchsweise einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden, ABl. L 277 vom 28.10.1999.
- Razin, A. und Sadka, E.** (1991), *International tax competition and gains from tax harmonization*, Economics Letters, Nr. 37, 1991, S. 69-76.
- Ruding (1992)**, *Bericht des Unabhängigen Sachverständigenausschusses über die Leitlinien für die Unternehmensbesteuerung*, Amt für Amtliche Veröffentlichungen der EG, ISBN 92-826-4277-1, März 1992
- Sans i Llado, J.M.** (1993), *El I.R.P.F. Estudio Comparativo entre España, Francia, Alemania, Italia, Inglaterra y Bélgica*, Barcelona Management School, 1993.
- Sinn, H-W.** (1990), „Tax Competition and Tax Harmonization in Europe“, *European Economic Review*, 3, 1990, S. 489-504.
- (1993), *How Much Europe? Subsidiarity, centralization and fiscal competition*, CEPR Discussion Paper no. 834, 1993.
- Tanzi, Vito** (1994), *Taxation in an Integrated World*, Brookings, Washington 1994.
- (1996) *Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems*, International Monetary Fund Working Paper, Dezember 1996.
- (2000) *Globalization and the Future of Social Protection*, IMF, Januar 2000.
- Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen** (1990), *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* L 225 vom 20.8.1990.
- United Kingdom Treasury** (1999), *International Bonds and the Draft Directive on Taxation of Savings*, HM Treasury, Inland Revenue, September 1999.
- (2000) *Exchange of Information and the Draft Directive on Taxation of Savings*, HM Treasury, Inland Revenue, Februar 2000.
- United Nations** (1997), *Cooperation Internationale en Matière Fiscale*, New York, 1997.
- Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung** (1998), *Entschliessung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 1. Dezember 1997*. ABl. C2 vom 6.1.1998.
- Williams, D.** (1997) „Trends in Social Taxation“, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Bd. 51. Nr. 6, 1997, S. 254-264.

Die jüngsten Veröffentlichungen in der Reihe Wirtschaftsfragen

Alle Dokumente sind in gedruckter Form erhältlich. Zum Teil liegen sie auch im Internet vor:
http://www.europarl.eu.int/workingpapers/econ/default_en.htm

Die wirtschaftliche Lage der Europäischen Union und die Aussicht für 2001-2002

(ECON 126, Januar 2001, En, Fr, De)

Die Koordinierung von Steuerpolitik in der Europäischen Union

(ECON 125, Dezember 2000, En, Fr, De)

Verbesserungen des grenzüberschreitenden Zahlungsverkehrs im Eurowährungsgebiet

(ECON 123, November 2000, En, Fr, De)

Strategien für die EU-Wirtschaft

(ECON 122, März 2000, En, Fr, De)

Verbraucherschutzaspekte der UCIT/OGAW Änderungsrichtlinien vom 17.7.1998

(ECON 121, November 1999, En, Fr, De)

Wechselkurs und Geldpolitik

(ECON 120, August 2000, En, Fr, De)

Arbeitsweise und Beaufsichtigung der internationalen Finanzinstitutionen

(ECON 118, Januar 2000, En, Fr, De, Zusammenfassung in allen Sprachen)

WWU und Erweiterung: ein Überblick über strategische Fragen

(ECON 117, Januar 2000, En, Fr, De, Zusammenfassung in allen Sprachen)

Die Bestimmung der Zinssätze

(ECON 116, Dezember 1999, En, Fr, De, Zusammenfassung in allen Sprachen)

Optionen für die Wechselkurspolitik der EZB

(ECON 115, September 1999, En, Fr, De)

Der Euro als „Parallelwährung“, 1999-2002

(ECON 114, September 1999, En, Fr, De, Zusammenfassung in allen Sprachen)

Öffentliche und private Investitionen in der Europäischen Union

(ECON 113, Mai 1999, En, Fr, De)

Die Geldpolitik der EZB gemäß Artikel 105 des Unionsvertrags

(ECON 112, Mai 1999, En, Fr, De, Zusammenfassung in allen Sprachen)

Arbeitskosten und Lohnpolitik in der EWU

(ECON 111, April 1999, En, Fr, De, Zusammenfassung in allen Sprachen)

Geldpolitische Übertragungsmechanismen im Euro-Gebiet

(ECON 110, April 1999, En, Fr, De, Zusammenfassung in allen Sprachen)

Prognose der Entwicklung von Haushaltsdefiziten

(ECON 109, April 1999, En, Fr, De, Zusammenfassung in allen Sprachen)

Die Machbarkeit einer internationalen "Tobin-Steuer"

(ECON 107, März 1999, En, Fr, De, Zusammenfassung in allen Sprachen)

Bankenaufsicht vor dem Hintergrund der WWU

(ECON 102, rev.1. März 1999, En, Fr, De, Zusammenfassung in allen Sprachen)

WWU: Beziehungen zwischen "Ins" und "Outs"

(ECON 106, Oktober 1998, En, Zusammenfassung in allen Sprachen)

Steuerwettbewerb in der Europäischen Union

(ECON 105, Oktober 1998, En, Fr, De, Zusammenfassung in allen Sprachen)

Absorption asymmetrischer Schocks

(ECON 104, September 1998, En, Fr, De)

Änderungen im MWS-System und die sozialen Folgen

(ECON 103, April 1998, En, Zusammenfassung in allen Sprachen)

Die Rolle des Euro als internationale Währung

(ECON 101, Februar 1998, En, Fr, De, Zusammenfassung in allen Sprachen).

Die sozialen und wirtschaftlichen Folgen der Abschaffung des "steuerfreien Handels“ innerhalb der Europäischen Union

(W 30, Oktober 1997, En, Fr, De, Zusammenfassung in allen Sprachen)

Die Koordinierung der nationalen Finanzpolitiken im Zusammenhang mit der Währungsunion

(E 6, Oktober 1996, De, En, Fr, Zusammenfassung in allen Sprachen)