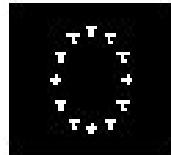


EUROPÄISCHES PARLAMENT



Generaldirektion Wissenschaft

ARBEITSDOKUMENT

Steuerkoordinierung in der EU: der neueste Stand

Reihe Wirtschaftsfragen

ECON 128 DE

Diese Veröffentlichung erscheint in folgenden Sprachen:
EN (Originalsprache), DE und FR.

Herausgeber: Europäisches Parlament
L-2929 Luxemburg

Verfasser: Ben Patterson
Generaldirektion Wissenschaft
Abteilung Wirtschafts-, Währungs- und Haushaltsangelegenheiten
Tel.: (352) 43 00-24663/24114
Fax: (352) 43 00-27721

Weitere Informationen über die Veröffentlichungen der DG IV sind erhältlich über:
www.europarl.eu.int/studies/default.htm

Gedrückte Exemplare sind erhältlich über:
Service des Publications
Tel.: (352) 43 00-20347
Fax: (352) 43 00-27722
E-Mail: dg4-publications@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 dieser Veröffentlichung – außer zu kommerziellen Zwecken – mit Quellenangabe gestattet, sofern der Herausgeber vorab unterrichtet und ihm ein Exemplar übermittelt wird.

Manuskript abgeschlossen im Dezember 2001

EUROPÄISCHES PARLAMENT



Generaldirektion Wissenschaft
ARBEITSDOKUMENT

**Steuerkoordinierung in der EU:
der neueste Stand**

Reihe Wirtschaftsfragen
ECON 128 DE
03-2002

Vorwort

Bei dieser Studie handelt es sich im Wesentlichen um eine aktualisierte Fassung von zwei früher in dieser Reihe erschienenen Dokumenten: *Steuerwettbewerb in der Europäischen Union* (ECON 105 vom Oktober 1998) und *Steuerkoordinierung in der Europäischen Union* (ECON 125 vom Januar 2001). Es werden im Wesentlichen die selben Themen wie in diesen Studien behandelt, wobei allerdings die jüngsten Entwicklungen innerhalb der Europäischen Union und auf internationaler Ebene Berücksichtigung finden.

INHALT

KOMMENTIERTE ZUSAMMENFASSUNG	7
AKTUELLE FRAGEN.....	7
INTERNATIONALE ENTWICKLUNGEN.....	8
<i>Die Tobin-Steuer</i>	10
EINLEITUNG	11
RECHTSORDNUNG UND KOORDINIERUNG	11
DIE INTERNATIONALE DIMENSION	13
I. VORGESCHICHTE	15
DER BINNENMARKT.....	15
DAS "MONTI PAKET"	16
DER VERHALTENSKODEX	16
DIE "PRIMAROLO-GRUPPE"	17
DIE BESTEUERUNG VON ZINSEN UND LIZENZGEBÜHREN.....	19
DIE BESTEUERUNG VON ZINSERTRÄGEN.....	20
DIE OECD: "SCHÄDLICHE STEUERPRAKTIKEN"	22
UNTERNEHMENSBESTEUERUNG	23
<i>Der Bericht Ruding</i>	24
DIE BOLKESTEIN-PRIORITÄTEN	25
<i>Indirekte Steuern</i>	27
<i>Unternehmensbesteuerung</i>	27
<i>Besteuerung des Einkommens von Personen</i>	28
<i>Rechts- und andere Instrumente</i>	28
II. AKTUELLE THEMEN.....	31
DIE BESTEUERUNG VON KAPITALERTRÄGEN: NEUESTER STAND	31
REFORM DES MEHRWERTSTEUERSYSTEMS	33
<i>Ermäßigte Mehrwertsteuersätze</i>	36
<i>Telekommunikation und elektronischer Handel</i>	41
<i>Das Recht auf Vorsteuerabzug</i>	43
<i>Steuerfreiengrenzen für KMU</i>	43
VERBRAUCHSTEUERN	46
<i>Alkoholische Getränke</i>	46
<i>Tabakerzeugnisse</i>	48
<i>Mineralöle</i>	51
<i>Betrug im Bereich der indirekten Steuer</i>	53
DIE BESTEUERUNG DER BETRIEBLICHEN ALTERSVERSORGUNG	55
<i>Überblick über die Systeme der Mitgliedstaaten: Die Frage von "TEE", "ETT", "EET"</i>	56
<i>Andere Fragen</i>	57
DIE BESTEUERUNG VON FAHRZEUGEN	58
<i>Instrumente zur Besteuerung</i>	59
<i>Wettbewerb und Fahrzeugpreise</i>	60
<i>Die Besteuerung der Fahrzeughaltung</i>	60
BESTEUERUNG DER PERSONENBEFÖRDERUNG	61
DIE REFORM DER UNTERNEHMENSBESTEUERUNG	62
<i>Steuerhemmnisse bei grenzüberschreitenden Aktivitäten</i>	62
<i>Effektive Steuersätze</i>	63
<i>Bemessungsgrundlage oder Steuersatz?</i>	64
<i>Der Rahmen für Lösungsmöglichkeiten</i>	65
<i>Gezielte Maßnahmen</i>	65
<i>Umfassende Lösungen</i>	66
<i>Der Aufteilungsmechanismus</i>	68
<i>Das Statut der Europäischen Gesellschaft</i>	68
<i>Eine breit angelegte Diskussion</i>	68
EINE GEMEINSCHAFTSSTEUER?	70

<i>Mehrwertsteuer</i>	70
<i>Besteuerung von Unternehmen.....</i>	71
<i>Umweltsteuern und andere Steuern.....</i>	71
<i>Grundsätze.....</i>	72
III. INTERNATIONALE ENTWICKLUNGEN.....	73
STEUEROASEN.....	73
<i>Der Bericht 2001</i>	73
AKTIONEN ZUR BEKÄMPFUNG DER GELDWÄSCHE.....	75
WAS IST "UNLAUTERER STEUERWETTBEWERB"?	79
WETTBEWERB ODER ZUSAMMENARBEIT?.....	80
<i>Wettbewerb.....</i>	80
<i>Zusammenarbeit</i>	82
DIE TOBIN STEUER.....	84
<i>Jüngste Diskussionen.....</i>	84
<i>Für und wider die Steuer.....</i>	85
LITERATURHINWEISE	87

Tabellen und Schaubilder

TABELLE 1.	STEUERWETTBEWERB ODER STEUERKOORDINIERUNG?	10
TABELLE 2.	VON DER PRIMAROLO GRUPPE ÜBERPRÜFTE STEUERLICHE REGELUNGEN: MITGLIEDSTAATEN	18
TABELLE 3.	VON DER PRIMAROLO GRUPPE ÜBERPRÜFTE STEUERLICHE REGELUNGEN: ASSOZIIERTE UND ABHÄNGIGE GEBIETE	19
TABELLE 4.	HOHEITSGEBIETE, DIE DEN OECD-KRITERIEN FÜR STEUEROASEN VON 1998 ENTSPRECHEN	23
TABELLE 5.	BESTEUERUNG VON DIVIDENDENEINKÜNTEN VON GEBIETSANSÄSSIGEN (%)	32
TABELLE 6.	DAS MEHRWERTSTEUER-"AKTIONSPROGRAMM" VOM JUNI 2000.....	35
TABELLE 7.	MEHRWERTSTEUERSÄTZE DER MITGLIEDSTAATEN (STAND MAI 2001).....	36
TABELLE 8.	VERZEICHNIS DER GEGENSTÄNDE UND DER DIENSTLEISTUNGEN, AUF DIE ERMÄSSIGTE MEHRWERTSTEUERSÄTZE ANGEWANDT WERDEN KÖNNEN GEMÄSS ANHANG H DER SECHSTEN MEHRWERTSTEUER -RICHTLINIE.....	38
TABELLE 9.	VON DEN MITGLIEDSTAATEN ERHOBENE MEHRWERTSTEUERSÄTZE FÜR KATEGORIEN VON ARBEITSINTENSIVEN DIENSTLEISTUNGEN GEMÄSS ANHANG K DER SECHSTEN MEHRWERTSTEUER-RICHTLINIE	40
TABELLE 10.	ANHÄNGIGE ODER VORGESCHLAGENE MAßNAHMEN IM BEREICH DER MEHRWERTSTEUER.....	45
TABELLE 11.	GESCHÄTZTER ANSTIEG DER ZIGARETTENPREISE ALS ERGEBNIS DES KOMMISSIONSVORSCHLAGS	50
TABELLE 12.	VORSCHLAG DER KOMMISSION VON 1997 ZUR ENERGIEBESTEUERUNG	52
TABELLE 13.	EFFEKTIVER DURCHSCHNITTLICHER KÖRPERSCHAFTSSTEUERSATZ NACH LÄNDERN, 2001	64
TABELLE 14.	FATF-LISTE DER NICHT KOOPERATIONSBEREITEN GERICHTSBARKEITEN, SEPTEMBER 2001	76
TABELLE 15.	FATF KRITERIEN ZUR DEFINITION DER NICHT KOOPERATIONSBEREITEN LÄNDER UND GEBIETE	78

KOMMENTIERTE ZUSAMMENFASSUNG

Unterschiedliche einzelstaatliche Steuersysteme und Steuersätze können den Wettbewerb innerhalb des Binnenmarktes verzerren und Hemmnisse für grenzüberschreitende Wirtschaftsaktivitäten schaffen. Weder die einzelstaatlichen Regierungen noch die allgemeine Öffentlichkeit legen besonders großen Wert darauf, dass ihre Steuern "von Brüssel festgesetzt werden". Die Verträge bieten außerhalb der Bereiche der Mehrwertsteuer und der Verbrauchsteuern keine große Grundlage für Rechtsetzungsverfahren, und die jüngsten Fortschritte wurden durch eine Koordinierung auf Regierungsebene erzielt. In Verbindung mit der Bekämpfung der Geldwäsche und des Terrorismus gibt es mittlerweile auch einen größeren Rahmen von internationalen Maßnahmen gegen Steueroasen.

Das "Monti-Paket" von 1997 führte zum Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung und der fortgesetzten Arbeit der Primarolo-Gruppe. Im Mai 2001 veröffentlichte die Kommission eine Mitteilung über die neuen Prioritäten der kommenden Jahre. Darin wurden die Initiativen im Bereich der direkten und indirekten Besteuerung aufgelistet und der Aktionsrahmen geprüft, der über die formelle Rechtsetzung hinausgeht.

Aktuelle Fragen

Das ungelöste Schlüsselement des "Monti-Pakets" war der Richtlinientwurf zur **Besteuerung von Zinserträgen**. Das Übereinkommen von Santa Maria de Feira vom Juni 2000 wurde nur in einen geänderten Legislativvorschlag eingebunden, in dessen Rahmen die Mitgliedstaaten Informationen über die Zahlung von Zinserträgen an Bürger anderer Mitgliedstaaten austauschen werden. Österreich, Belgien und Luxemburg können statt dessen für einen Übergangszeitraum von 7 Jahren eine Quellensteuer erheben. Die Annahme der Richtlinie hängt allerdings davon ab, dass Drittländer und insbesondere die Schweiz gleichwertige Maßnahmen ergreifen.

Die Kommission hat zudem ein neues Aktionsprogramm im Bereich der **Mehrwertsteuer** veröffentlicht. Die Betonung liegt hier nicht so sehr auf einem "endgültigen" System, das sich auf das Ursprungsprinzip stützt, sondern auf einer Verbesserung der bestehenden "Übergangs"-Regelung, die die Kommission als *kompliziert, betrugsanfällig und veraltet* bezeichnet. Mehr als 20 Legislativvorschläge werden als entweder definitiv oder möglich aufgezählt, von denen einige bereits dem Rat vorliegen. Hohe Priorität wird der Überarbeitung und Straffung von Befreiungen, Ausnahmeregelungen und sich widersprechenden Auslegungen von Mehrwertsteuer-Gesetzen und insbesondere der Geltungsbereich von ermäßigten und stark ermäßigten Steuersätzen beigemessen. Zu den anderen derzeit erörterten Mehrwertsteuer-Fragen gehören die Besteuerung des elektronischen Handels, des Rechts auf Abzug der in anderen Mitgliedstaaten gezahlten Mehrwertsteuer und die Besteuerung von kleinen und mittleren Unternehmen (KMU).

Im Bereich der **Verbrauchsteuern** ist die Kommission weiterhin darum bemüht, weit auseinander klaffende Steuersätze anzugeleichen. Vorschläge wurden kürzlich zu der Tabaksteuer eingereicht (sie wurden jedoch vom Europäischen Parlament abgelehnt), und in Kürze werden Vorschläge zur Besteuerung von alkoholischen Getränken erwartet. Die Vorschläge zur Entwicklung der aktuellen Mineralölsteuern in eine allgemeine Energiesteuer wurden 1997 gemacht, es konnte jedoch noch keine Einigung erzielt werden.

Verschiedene Maßnahmen werden auch zur Bekämpfung des **Steuerbetrugs** durch einen verbesserten Informationsaustausch zwischen den einzelstaatlichen Steuerbehörden ergriffen.

2001 veröffentlichte die Kommission eine Mitteilung über die **Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung**, die eine Reihe von möglichen Maßnahmen zur Beseitigung der Hemmnisse des freien Personenverkehrs enthielten. Darin wurde vorgeschlagen, die Beiträge für die Versorgungseinrichtungen von den Steuern zu befreien, aber die sich daraus ergebenden Leistungen zu besteuern, was genau im Gegensatz zu dem System steht, wie es in Deutschland und Luxemburg angewendet wird. Erörtert wurden auch die Probleme der grenzüberschreitenden Steuerermäßigungen, der erworbenen Rentenansprüche, wenn Arbeitnehmer innerhalb der Europäischen Gemeinschaft zu- und abwandern und die Möglichkeiten der Einrichtung einer "gesamteuropäischen Versorgungseinrichtung".

Es stehen noch Maßnahmen im Anschluss an eine Untersuchung von 1997 über die **Besteuerung von Kraftfahrzeugen** aus. Zu den noch ungelösten Problemen gehört die Aufteilung des Binnenmarktes aufgrund unterschiedlicher Zulassungssteuern, der Doppelbesteuerung von privaten Kraftfahrzeugen, die in anderen Mitgliedstaaten zugelassen sind und im Zusammenhang mit einer Verlegung des gewöhnlichen Wohnsitzes einer Privatperson aus einem anderen Mitgliedstaat endgültig in ihr Hoheitsgebiet verbracht werden, und die Freizügigkeit im Mietwagensektor. Die Frage der Mehrwertsteuer bei der Personenbeförderung ist weiterhin ungelöst, nachdem die Entwürfe für einen Vorschlag 1992 zurückgezogen wurden.

Im Bereich der **Unternehmensbesteuerung** – zu denen der Bericht Ruding 1992 zahlreiche Vorschläge enthielt – wurde im Oktober 2001 eine im Wesentlichen neue Studie veröffentlicht. Diese wurde von einer Mitteilung der Kommission begleitet, in der mögliche rechtliche und andere Maßnahmen dargestellt wurden. In der Studie wurde auch auf das Schlüsselproblem hingewiesen, dass die in der EU ansässigen Unternehmen in *einer einheitlichen Wirtschaftszone mit 15 verschiedenen Steuersystemen arbeiten müssen*. Einige dieser Schwierigkeiten entstehen durch die unterschiedlichen Steuerbemessungsgrundlagen (z.B. in den Bestimmungen über die Verluste, das Inventar usw.), die aber in gewissem Umfang die Unterschiede in den *Steuersätzen* ausgleichen, so dass deren Abschaffung ohne eine gleichzeitige Angleichung der Steuersätze selbst die Unterschiede noch vergrößern würde.

Die Kommission schlägt dennoch keine Angleichung der Steuersätze vor. Sie plädiert statt dessen für eine "zweigleisige" Strategie der gezielten Lösungen für einzelne Steuerhemmnisse und umfassende Lösungen für die zugrunde liegenden Ursachen. Zu den Optionen für letztere gehören die Besteuerung im Ursprungsland (gegenseitige Anerkennung), ein neuer gemeinsamer Steuerkodex neben den einzelstaatlichen Kodizes, ein völlig harmonisierter Steuerkodex und eine separate europäische Körperschaftssteuer. Die Steuerdimension des vor kurzem vereinbarten Statut der Europäischen Gesellschaft liegt hingegen noch nicht fest.

Im zweiten Halbjahr 2001 warf die belgische Präsidentschaft des Rates erneut die Frage einer **Gemeinschaftssteuer** auf, um eine Finanzierung des EU-Haushalts zu unterstützen. Eine der Möglichkeiten bestünde in einer getrennten Mehrwertsteuer, der vorgeschlagenen Körperschaftssteuer, Umweltsteuern und einer EU-Vignette für Kraftfahrzeuge. Generell könnte die Gemeinschaftssteuer auch auf der Grundlage von zwei Kriterien erhoben werden, und zwar wenn eine spezifische Wirtschaftsaktivität ausschließlich auf EU-Ebene geregelt wird und wenn die in einem Mitgliedstaat erzielten Einkünfte andernfalls durch einen "Clearing"-Mechanismus mit anderen Mitgliedstaaten verrechnet werden müssten.

Internationale Entwicklungen

Die OECD veröffentlichte im November 2001 ihren zweiten Fortschrittsbericht über die Bekämpfung von **schädlichen Steuerpraktiken**. Er enthielt einige Änderungen der 1998 vereinbarten Kriterien zur Feststellung von Steueroasen und die Fristverlängerung auf den 28.

Februar 2001 für jene Gebiete, die als "nicht kooperationsbereit" bezeichnet wurden, um sich zu Maßnahmen zu verpflichten. Von den 34 im Jahr 2000 auf der schwarzen Liste stehenden Staaten und Gebieten wurden mittlerweile Aruba, Bahrain, die *Isle of Man*, die niederländischen Antillen, die Seychellen und Tonga gestrichen.

Parallel zu den Maßnahmen gegen die Steueroasen wurden weitergehende Maßnahmen auch von der Arbeitsgruppe "Bekämpfung der **Geldwäsche**" (FATF) der OECD ergriffen. Im September 2001 wurden 19 Staaten und Gebieten als "nicht kooperationsbereit" in diesem Bereich bezeichnet, wozu auch große Länder wie Ägypten, Nigeria, die Philippinen, Russland und die Ukraine gehören. Die Ereignisse vom 11. September 2001 haben den internationalen Maßnahmen zur Bekämpfung der Finanzkriminalität aller Art und insbesondere der Finanzierung von terroristischen Gruppen einen neuen Anstoß gegeben.

Die Maßnahmen gegen Steueroasen und gegen die Geldwäsche und die Finanzierung des Terrorismus verfügen über gewisse Gemeinsamkeiten. Schlüsselfaktoren bei der Feststellung von "nicht kooperationsbereiten" Staaten und Gebieten sind die fehlende Transparenz in den Finanzaktivitäten und die mangelnde Bereitschaft zur Erteilung von Auskünften. Eine wichtige Voraussetzung bei beiden ist die Anwendung des "bekannte Kunden"-Grundsatzes.

Es gibt jedoch gewisse Schwierigkeiten bei der Anwendung der selben Kriterien auf Steuerfragen einerseits und Geldwäsche und Terrorismus andererseits. Die Steuerhinterziehung ist illegal Steuervermeidung ist es nicht. Ein Steuervergehen in einem Land mag in einem anderen Land eine – vollkommen legale – geschickte Steuerplanung sein.

Schließlich hält die Diskussion über die relativen Vorteile eines Steuerwettbewerbs und der Steuerkoordinierung an. Die Argumente sind in der nachfolgenden Übersicht aufgeführt.

Tabelle 1. Steuerwettbewerb oder Steuerkoordinierung?

Argumente für den Steuerwettbewerb	Argumente für die Koordinierung
Druck nach immer höheren Steuern wird erzeugt und die Verschwendungen von öffentlicher Ausgaben eingeschränkt.	Länder können spezifische Steuern entwerfen, um einen größeren Anteil der weltweiten Besteuerungsgrundlage anzuziehen und somit die Kosten der öffentlichen Ausgaben zu "exportieren".
Entspricht der Dezentralisierung und der Subsidiarität. Die "Mischung" von öffentlichen Ausgaben/Besteuerung wird eher den örtlichen Präferenzen der Bürger entsprechen.	Die gewählte Mischung von öffentlichen Ausgaben/Besteuerung kann z.B. im Falle der Umweltverschmutzung Auswirkungen auf die Nachbarn haben.
Maßnahmen zur Harmonisierung und Koordinierung von Steuern schaffen Steuerkartelle, die die Einnahmen auf Kosten anderer wichtiger Wirtschaftsziele (z.B. Wettbewerbsfähigkeit) maximieren.	Der Steuerwettbewerb führt zu einem "Unterbietungswettlauf" und damit zur Aushöhlung der öffentlichen Dienstleistungen.
Die Gewinne aus einer Koordinierung werden nicht unbedingt gleichmäßig verteilt. Der Steuerwettbewerb ist einer der Möglichkeiten, damit kleinere und ärmere Länder aufholen können.	Wenn der eine Faktor (das Kapital) mobil ist, der andere (die Arbeit) hingegen nicht, dann erhöht sich die steuerliche Belastung der Arbeit und damit die Arbeitslosenquote.
Große Unterschiede in der Besteuerung können eher durch eine Öffnung der Systeme für den Wettbewerb als durch Versuche der Harmonisierung verringert werden. Der Wettbewerb fördert effizientere Steuersysteme.	Sehr unterschiedliche Steuersysteme schaffen Kosten für Unternehmen, die EU- oder weltweit tätig sind. Die Unvereinbarkeit und Vielschichtigkeit sind ein Anreiz zur Steuervermeidung und erhöhen die Kosten der Steuerverwaltungen.
Demokratien haben das Recht, ihr eigenes Steuersystem zu wählen. Die Wählerschaft kann nicht davon abgehalten werden, für niedrigere oder höhere Steuersätze zu stimmen.	Ein uneingeschränkter Steuerwettbewerb kann die wirtschaftliche Effizienz fördern auf Kosten sozialer und politischer Zielsetzungen wie z.B. der Einkommensumverteilung.

Die Tobin-Steuer

Der Vorschlag, eine Steuer auf Devisenkassageschäfte zu erheben, um "ein bißchen Sand ins wohlgeschmierte Getriebe der internationalen Finanzspekulation zu streuen", den Professor James Tobin zum ersten Mal 1972 öffentlich unterbreitete, ist immer noch nicht vom Tisch. Er wird wieder einmal auf EU-Ebene in Erwägung gezogen, um möglichen Maßnahmen gegen die Turbulenzen der internationalen Finanzmärkte zu ergreifen.

Eine solche Steuer würde eine große Geldmengen erzeugen, die zur Finanzierung internationaler Hilfsmaßnahmen benutzt werden könnte. Andererseits könnte die Tobin-Steuer unüberwindbare Probleme der Definition und Verwaltung schaffen.

Einleitung

Die Frage nach der Art der Besteuerung hat in den letzten Jahren in der EU zunehmend an Bedeutung gewonnen.

Der kontinuierliche Abbau von Handelshemmnissen in Folge des Binnenmarktprogramms und die Abschaffung der Kosten für die Absicherung des Wechselkursrisikos innerhalb der Eurozone als Ergebnis der Einheitlichen Währung führten dazu, dass die verbleibenden Handelsschranken in den Mittelpunkt der Aufmerksamkeit gerückt sind. Eine davon ist offenbar die Wettbewerbsverzerrung durch unterschiedliche nationale Steuersysteme. Insbesondere der freie Kapitalverkehr verstärkte die Befürchtung, dass die Steuerlast auf weniger mobile Faktoren und insbesondere die Arbeit verschoben und somit die Lohnnebenkosten und die Arbeitslosenquote steigen würden.

Dennoch wurden gleichzeitig Schritte zur Koordinierung der Steuersysteme und der Steuersätze weitgehend abgelehnt. Selbst die bescheideneren Ziele einer "Annäherung" oder "Koordinierung" haben sich in der Praxis als äußerst schwierig in der Umsetzung erwiesen. Die Gründe dafür waren zum Teil wirtschaftlicher Natur – z.B. die Notwendigkeit der Mitgliedstaaten, bei der Festsetzung von Steuersätzen flexibel zu bleiben, um die strengen Vorgaben des Stabilität- und Wachstumspaktes hinsichtlich des Haushaltsdefizits (siehe unten) zu erfüllen. Zum Teil waren sie rechtlicher und verfassungsrechtlicher Natur – die Beibehaltung der demokratischen Kontrolle über die öffentlichen Ausgaben durch die einzelstaatlichen Parlamente. Die Regierungen gaben dabei lediglich die Auffassung ihrer Wähler wieder: *Die Bürger Europas wollen generell keine Festsetzung ihrer Steuern durch Brüssel* (Ussher, 2000). Der Steuerwettbewerb wird allgemein auch nicht als schädlich, sondern als ein gesunder Mechanismus zur Eindämmung dessen, was Adam Smith als *Verschwendungs sucht der Fürsten* bezeichnete.

Diese unterschiedlichen Auffassungen haben die Kommission in eine schwierige Lage gebracht. 1987 entwarf Lord Cockfield als damals für den Binnenmarkt zuständiger Kommissar kühne Pläne zur Koordinierung der Mehrwertsteuer und der Verbrauchsteuern (Kommission 1987a). So hätte auf alle Produkte, die in andere Mitgliedstaaten verbracht werden, derselbe Mehrwertsteuersatz erhoben werden sollen wie auf jene, die innerhalb der Mitgliedstaaten zirkulieren (das "Ursprungsprinzip"); und der Standardsatz und die ermäßigte Steuersätze hätten innerhalb einer engen Bandbreite angeglichen werden sollen. Die Verbrauchsteuern wären auf den EU-Durchschnitt festgesetzt worden.

Seither hat man jedoch angesichts der unüberwindbaren politischen Hindernisse immer mehr Abstand von dieser Idee genommen. Für die Erhebung der Mehrwertsteuer wurde 1993 ein "Übergangs"-Systems, das ursprünglich 1996 enden sollte, eingeführt, das jedoch auf unbestimmte Zeit verlängert wurde. Selbst bei den so sehr benötigten Reformen des Übergangssystems gab es nur überaus langsame Fortschritte.

Rechtsordnung und Koordinierung

Eine der größten Schwierigkeiten ist der Vertrag selbst. Artikel 93 enthält die Bestimmungen zur Koordinierung der Rechtsvorschriften über "die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Koordinierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes [...] notwendig ist." Es heißt zudem weiter, dass die Maßnahmen einstimmig vom Rat erlassen werden müssen, und alle Vorschläge zur Änderung

des Artikels stießen auf nach folgenden Regierungskonferenzen¹ auf starken Widerstand der einzelstaatlichen Regierungen.

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 auf die Freizügigkeit der Arbeitnehmer, Artikel 43 auf die Niederlassungsfreiheit, Artikel 56 auf den freien Kapitalverkehr, Artikel 94 auf das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes und Artikel 96 auf die Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen. Ein Großteil der Regelungen zur direkten Besteuerung ist von einem dichten Netz bilateraler Steuerabkommen – die sowohl Mitgliedstaaten als auch Drittstaaten betreffen – erfasst.

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 ersten 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.

Es ist deshalb keine Überraschung, dass die jüngsten Entwicklungen in der EU-Steuerpolitik außerhalb des normalen Vertragsrahmens stattgefunden haben. Im Bereich der Unternehmenssteuern z.B. war die wichtigste Initiative der Verhaltenskodex, der im Dezember 1997 (Rat 1998c) angenommen wurde, und die anschließende Arbeit der Primarolo-Gruppe. Es handelt sich um zwischenstaatliche Maßnahmen mit einer Entschließung des Rates als Rechtsgrundlage, deren wichtigste Sanktion in der Ausübung von Gruppenzwang besteht. Andere wichtige Zielsetzungen – z.B. die Reform des Steuersystems zur Senkung der Lohnnebenkosten und Förderung der Beschäftigung – wurden durch unabhängige einzelstaatliche Initiativen verfolgt.

Gleichzeitig hat die Wirtschafts- und Währungsunion ein neues Ziel für die Steuerpolitik geschaffen, die sich zum Teil aus den Beschränkungen des Vertrags von Maastricht in der Gestaltung der einzelstaatlichen Finanzpolitiken ergaben. Die fiskalischen Konvergenzkriterien - die Höchstgrenze von 3% des BIP für die Haushaltsdefizite und 60 % des BIP als "Referenzwert" für die öffentliche Verschuldung – wurden in der Folge durch den Stabilitäts- und Wachstumspakt gestärkt, der ausgewogene Haushalte im Wirtschaftszyklus vorsieht. In ähnlicher Weise dienen die Verfahren für die jährlich aktualisierten Stabilitätsprogramme² und die Einrichtung der Grundzüge der Wirtschaftspolitik als Entwicklungsinstrumente für die Koordinierung der einzelstaatlichen Politiken.

Die Koordinierung im Bereich der Steuererhebung ist jedoch durch die großen Unterschiede zwischen den einzelstaatlichen Systemen recht schwierig. Diese verfügen zwar über viele gemeinsame Merkmale im Vergleich zu den Drittstaaten wie USA und Japan (insbesondere das deutlich höhere Verhältnis von Steuern zu BIP und eine größere Stützung auf Verbrauchsteuern), dennoch unterscheiden sie sich in den Einzelheiten und insbesondere hinsichtlich der Unternehmenssteuern deutlich.

¹ Auf den Regierungskonferenzen wurde die Aktualisierung der Verträge von Maastricht, Amsterdam und Nizza verhandelt.

² Die Konvergenzprogramme im Fall von Dänemark, Schweden und dem Vereinigten Königreich, die nicht an der Eurozone teilnehmen.

Auch stehen in den nächsten Jahrzehnten alle Mitgliedstaaten in gewisser Weise vor einer "demografischen Zeitbombe", da die älter werdende Bevölkerung den Altersabhängigkeitsquotienten verändert. Die Auswirkung auf die Fiskalpolitik und die Steuerlast variieren jedoch in den einzelnen Ländern aufgrund der Unterschiede in dem Umfang der Finanzierung, des Systems der Besteuerung der Leistungen aus der Altersversorgung und der Beziehung zwischen den "drei Pfeilern" der staatlichen und der betrieblichen Altersversorgung sowie der persönlichen Ersparnisse.

Die Internationale Dimension

Zahlreiche Bestandteile der EU-Steuerpolitik wurden jedenfalls in Initiativen auf internationaler Ebene gebündelt. So sind z.B. die wachsende Mobilität des aus dem technologischen Wandel gewonnenen Kapitals und die sich daraus ergebenen Schwierigkeiten der Besteuerung nicht nur auf die EU beschränkt. Daraus ergibt sich, dass seit einigen Jahren im Rahmen der OECD daran gearbeitet wird, für verschiedene "Steueroasen" auf der Welt eine Regelung zu finden und die Banken, die dort tätig sind, zu bewegen, Auskünfte über die Anleger zu erteilen. Andererseits hängt die Machbarkeit der Rechtsvorschriften bei der Besteuerung von Zinserträgen innerhalb der EU von dem Erfolg breiterer Entwicklungen ab.

Die anfängliche treibende Kraft hinter solchen internationalen Aktionen war jedoch nicht die Steuererhebung. Es ist eher der Bekämpfung der Geldwäsche im Zusammenhang mit kriminellen Aktivitäten und insbesondere dem Drogenhandel zuzuschreiben. 1989 traten der Gruppe der sieben führenden Industriestaaten acht weitere Länder und die EU-Kommission bei. Sie richteten die Arbeitsgruppe "Bekämpfung der Geldwäsche" (Financial Action Task Force - FATF) unter der Schirmherrschaft der OECD ein. Diese entwickelte einen Kodex von 40 Grundsätzen zum Finanzrahmen, zur Strafverfolgung und Zusammenarbeit mit anderen Behörden und eine schwarze Liste von "nicht kooperationsbereiten" Finanzzentren, gegen die unterschiedliche Sanktionen verhängt werden können. Mittlerweile haben sich der Arbeitsgruppe "Bekämpfung der Geldwäsche" 28 Staaten angeschlossen.

Die EU ihrerseits verabschiedete eine Richtlinie zur Bekämpfung der Geldwäsche (Rat 1991), die nun durch eine Änderung der Richtlinie (Rat 2001d) verstärkt wird. Solche Rechtsvorschriften, die ursprünglich auf den Drogenhandel abzielten, finden nun auf Verbrechen generell einschließlich der Korruption, der Fälschung des Euro und des Menschenhandels Anwendung.

Darüber hinaus gerät das Bankgeheimnis, das von einer Reihe von internationalen Finanzzentren angewendet wird, zunehmend unter Druck. Es musste angesichts von z.B. Klagen auf die Herausgabe von Vermögen von Holocaust-Opfern und die Untersuchung von *offshore*-Konten von Flüchtigen oder abgesetzten Diktatoren gelüftet werden. Erst kürzlich führten die Ereignisse vom 11. September in den USA dazu, dass größere Anstrengungen unternommen wurden, um die Finanzierung von terroristischen Gruppen aufzudecken und zu unterbinden.

Das Ausmaß, in dem solche Aktionen gegen kriminelle Aktivitäten sich auch auf den Bereich der Besteuerung ausweiten sollten, gibt dennoch Anlass zur Diskussion. Steuerhinterziehung (illegal), Steuervermeidung (legal) - wobei jedoch die Steuerbehörden ständig bemüht sind, Steuerschlupflöcher zu schließen - und geschickter Steuerplanung lassen sich keineswegs scharf voneinander trennen. Zudem kann ein Steuervergehen in einem Land in einem anderen Land durchaus nicht illegal sein. Die USA war in letzter Zeit viel weniger darauf bedacht, Maßnahmen in diesem Bereich zu ergreifen, als die EU.

Schließlich wird in internationalen Gremien wie dem IWF weiter darüber diskutiert, ob das weltweite Finanzsystem generell einer weitgehenderen Regelung bedarf, und wenn dies der

Fall sollte, wie dann diese Regelung aussehen sollte. Der Vorschlag, eine Steuer auf Devisenkassageschäfte zu erheben, um "ein bißchen Sand ins wohlgeschmierte Getriebe der internationalen Finanzspekulation zu streuen", den Professor James Tobin³ zum ersten Mal 1972 öffentlich unterbreitete, kommt immer wieder einmal auf den Tisch.. Die Kommission wurde nun von den EU-Finanzministern aufgefordert, bis Ende 2001 eine Evaluierung einer solchen Steuer vorzulegen.

³ *The New Economics, One Decade Older*, Princeton University Press, 1972. Der Gedanke wurde sechs Jahre später vertieft in "A proposal for international monetary reform", *Eastern Economic Journal* 4, 1978. Siehe auch "The Feasibility of an International Tobin Tax", Europäisches Parlament, DGIV, Reihe *Wirtschaftsfragen*, März 1999.

I. Vorgeschichte

Der Binnenmarkt

Im Weißbuch über *die Vollendung des Binnenmarktes* (Kommission 1985) wird im letzten der drei Kapitel die Beseitigung der Steuerhemmnisse behandelt. Unter anderem wird vorgeschlagen, an den Binnengrenzen Handelsware wie auch bei von einzelnen Reisenden erworbenen Waren keinen Steuerkontrollen mehr zu unterziehen.

Bis zur Schaffung des Binnenmarktes 1993 wurde dieses Ziel durch eine Reihe von Maßnahmen sichergestellt. Im Bereich der **Mehrwertsteuer** verfügte die Gemeinschaft über ein mehr oder weniger einheitliches System. Nach der Annahme der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie (Rat 1967) führten alle Mitgliedstaaten Anfang der Siebzigerjahre ein Mehrwertsteuersystem ein, und durch die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie wurde in allen Mitgliedstaaten eine weitgehend identische Mehrwertsteuergrundlage sichergestellt, d.h. die Erhebung von Mehrwertsteuer auf ein und dieselben Transaktionen.

Die Regierungen der Mitgliedstaaten gingen nicht auf die Vorschläge von Lord Cockfield ein, und 1993 wurde deshalb eine gemischte "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 gefördert werden. Einzelreisende durften unbegrenzte Mengen von Waren, für die die Mehrwertsteuer bezahlt worden war, über die Grenzen transportieren – jedoch nur dann, wenn diese für den persönlichen Gebrauch bestimmt waren. Zoll- und steuerfreie Ausnahmen für innergemeinschaftliche Reisen gab es bis zu ihrer Abschaffung im Jahr 2000 unter einem Verkaufskontrollprogramm.

Nach der mehr oder weniger abgeschlossenen Vollendung des Binnenmarktes befasste man sich mit anderen Steuerfragen. 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* (1996a). 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 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 das 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* (Kommission 1996b), in der sie die bis dahin vorgetragenen Absichten 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* (Kommission 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 "Koordinierung" zum Ziel haben sollten.

Das "Monti Paket"

Das Maßnahmenpaket, das die Kommission in einem neuen Dokument – *Koordinierung der Steuerpolitik in der Europäischen Union: Maßnahmenpaket zu Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs* (Kommission 1997a) – vorlegte, war dennoch recht umfangreich. Darin wurden mehrere vorerst nicht weiter verfolgte Problemfelder wieder aufgegriffen, zu denen förmliche Vorschläge bereits unterbreitet wurden oder noch vorzulegen waren. Das ursprüngliche Maßnahmenpaket erwies sich aber als zu umfangreich und wurde daher in einen abgeänderten Vorschlag mit dem Titel *Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs in der Europäischen Union* (Kommission 1997b) auf drei konkrete Maßnahmen zugeschnitten, und zwar:

- einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung;
- die Beseitigung von Verzerrungen bei der Besteuerung von Kapitalerträgen (Vorschlag für eine Mindestquellensteuer auf Zinserträge) 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 Mehrwertsteuer-Ausschusses, Besteuerung von Gold in Investitionszwecke des Personenverkehrs und von Energieerzeugnissen und das FISCALIS-Programm zur Betrugsbekämpfung – wurden jetzt ausgeklammert (wenngleich die Kommission diese Fragen in der üblichen Weise weiter verfolgte).

Der Verhaltenskodex

Kernpunkt des bescheidener angelegten "Monti-Pakets" 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 lauteren 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-Rates (Rat 1998c).

Zu den vom Kodex erfassten steuerlichen Maßnahmen gehören Rechts- und Veraltungsvorschriften sowie Verwaltungspraktiken. Insbesondere 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;
- Maßnahmen, denen es an Transparenz fehlt, z.B. auch aufgrund einer laxeren und undurchsichtigen Handhabung der Rechtsvorschriften auf Verwaltungsebene.

Der Rat sah mit der Billigung des Kodex eine Reihe von praktischen Schritten vor:

1. **"Stillhalteverpflichtung"**. Die Mitgliedstaaten verpflichten sich, keine neuen steuerlichen Maßnahmen zu treffen, die als schädlich anzusehen sind.
2. **"Rücknahmeverpflichtung"**. Die Mitgliedstaaten verpflichten sich, ihre bestehenden Gesetze und Praktiken zu überprüfen und diese erforderlichenfalls zu ändern, um schädliche Maßnahmen aufzuheben.
3. **Erteilung einschlägiger Auskünfte**. Die Mitgliedstaaten verpflichten sich, sich gegenseitig über bestehende und geplante steuerliche Maßnahmen zu unterrichten, die möglicherweise in den Anwendungsbereich des Kodex fallen.
4. **Zusammenarbeit** beim "Kampf gegen Steuervermeidung und Steuerhinterziehung".
5. **Staatliche Beihilfen**. Es wurde festgestellt, 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) des EG-Vertrages fallen. Laut Kodex ist zu beurteilen, ob die Maßnahmen im Verhältnis zum angestrebten Ziel angemessen und auf dieses ausgerichtet sind. Und die Kommission wurde beauftragt, die geltenden steuerrechtlichen Regelungen und Neuentwürfe im Einzelfall zu prüfen.
6. **Abhängige oder assoziierte Gebiete**. Mitgliedstaaten mit abhängigen oder assoziierten Gebieten oder mit besonderen Verantwortlichkeiten in Bezug auf andere Gebiete verpflichten sich, die Anwendung dieser Grundsätze in den betreffenden Gebieten zu gewährleisten.

Die "Primarolo-Gruppe"

Die Vereinbarung des Rates zum Kodex sah die Einrichtung einer "Follow-up"-Gruppe vor. Diese wurde vom ECOFIN-Rat am 9. März 1998 eingesetzt und trat erstmals am 8. Mai 1998 zusammen. Bei dieser Gelegenheit wählte sie die britische Schatzministerin, Dawn Primarolo, zu ihrer ersten Vorsitzenden. Seitdem wird diese Gruppe als "Primarolo-Gruppe" bezeichnet.

Die erste Aufgabe der Gruppe bestand in der Prüfung einer von der Kommission weitgehend auf der Grundlage von Auskünften der Mitgliedstaaten zusammengestellten Liste nationaler Steuerregelungen, die anscheinend in den Anwendungsbereich des Kodex fielen.

Der erste Zwischenbericht der Gruppe wurde Ende November 1998 veröffentlicht (Primarolo 1998). 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 1999 (Primarolo 1999a), und ein Schlussbericht wurde dem ECOFIN-Rat im November 1999 (Primarolo 1999b) vorgelegt.

Auf seiner Sitzung am 28.Februar 2000

entschied der Rat, diesen Bericht der Öffentlichkeit zugängig zu machen, 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 Abs.4 EGV wahrnimmt* (z.B. Gibraltar) und in *Abhängigen oder assoziierten Gebieten*.

Davon wurden 66 als "positiv" eingestuft, weil sie *den Standort von wirtschaftlichen Tätigkeiten in der Gemeinschaft spürbar beeinflussen*, die verbleibenden als negativ. Der Bericht besteht zu einem Großteil aus detaillierten Ausführungen zu den beurteilten steuerlichen Regelungen.

Es wurde auch ein Überblick über die Gründe für positive Einstufungen durch die Gruppe gegeben. Im Falle von 8 steuerlichen Regelungen im Zusammenhang mit der "Erbringung von Finanzdienstleistungen für Dritte, Finanzierungsregelungen innerhalb einer Gruppe und die Bereitstellung von immateriellen Vermögensgegenstände bzw. die Vergabe von diesbezüglichen Lizenzen gegen die Zahlung von Lizenzgebühren" berücksichtigte die Gruppe beispielsweise, ob sie "einige oder sämtliche der folgenden Merkmale" aufwiesen:

- sie sehen einen ermäßigten nominalen Steuersatz vor;
- sie sehen feste Margen für die Durchlauffinanzierung vor, ohne dass sie diese Margen regelmäßig anhand üblicher kommerzieller Kriterien überprüft;
- sie gestatten die Bildung erheblicher Rücklagen, die über die realen zugrunde liegenden Risiken hinaus gehen 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.

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

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

Quelle: Abschlußbericht der Primarolo Gruppe

**Tabelle 3. Von der Primarolo Gruppe überprüfte steuerliche Regelungen:
Assoziierte und abhängige Gebiete**

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

Quelle: Abschlußbericht der Primarolo Gruppe

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 wurde nach der Veröffentlichung ihres Abschlussberichts eine weitere Aufgabe übertragen. Ihr obliegt jetzt auch die Überwachung der "Rücknahme" jener steuerlicher Regelungen, die als schädlich eingestuft worden waren, und zwar muss die Aufhebung dieser Regelungen durch die Mitgliedstaaten bis 2003 erfolgen. Zugleich wird die Gruppe auch die Einhaltung der "Stillhalteverpflichtung" kontrollieren.

Wie Frau Primarolo selbst vor dem Ausschuß für Wirtschaft und Währung auf seiner Sitzung vom 10. Oktober 2000 erklärte, wird die Arbeit der Gruppe *nie abgeschlossen sein*.

Die Besteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren

1990 legte die Kommission einen Entwurf für ein gemeinsames System der Besteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen in verschiedenen Mitgliedstaaten vor (Kommission 1990a). Sinn und Zweck dieses Entwurfs war die Beseitigung der Doppelbesteuerung. Der Entwurf wurde zwar zwei Jahre später (Kommission 1993a) überarbeitet und das Europäische Parlament legte eine positive Stellungnahme dazu vor, er wurde jedoch zurückgezogen, weil man im Rat keine Einigung finden konnte.

Eine neue Fassung dieses Entwurfs wurde 1998 (Kommission 1998d) als Teil des "Monti-Pakets" vorgelegt, über dessen Wortlaut im Rat weitgehendes Einvernehmen erzielt wurde. Dennoch wurde am 25. Mai 1998 vom Rat beschlossen, dass die Maßnahmen Teil eines Gesamtpaketes seien und nicht getrennt gebilligt werden könnten.

Die Besteuerung von Zinserträgen

Die dritte und kontroverseste Komponente des "Monti-Pakets", war der Vorschlag "zur Gewährleistung eines Minimums an effektiver Besteuerung von Zinserträgen innerhalb der Gemeinschaft". Dieser 1998 (Kommission 1998f) vorgelegte Entwurf beruhte auf einem "Koexistenzmodell", wonach es den Mitgliedstaaten freigestellt war, entweder eine Quellensteuer von 20 % auf Zinserträge an Empfänger in andere Mitgliedstaaten zu erheben oder den Steuerbehörden der jeweiligen Mitgliedstaaten Auskünfte über die Zahlungen zu erteilen⁴.

Das war im Übrigen 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* (Kommission 1989a) in Höhe von 15 % vorgelegt. Der Vorschlag wurde aber mangels Aussicht auf Verabschiedung im Rat wieder zurückgezogen.

Die Kommission bemühte sich in ihrem neuen Vorschlag um die Lösung einer Reihe technischer Probleme. Bei manchen Finanzprodukten fallen 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*⁵.

Eine Alternative, die sich während der Erörterungen im Rat ergab, bestand im Couponsystem, wonach die Richtlinien nur für die Zinskomponente der von einem Fond 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 Richtlinien vorgebracht wurden, waren aber allgemeinerer Art. Bei einem früheren Richtlinienentwurf von 1989 (der sogenannte "Scrivener-Vorschlag", der nach der damals für Steuerfragen zuständigen EU-Kommissarin benannt war) 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. 4.000 Mrd. € hatte. Im Monti-Vorschlag wurde er hingegen mit einbezogen. Daraufhin veröffentlichte die britische Regierung im September 1999 (VK Regierung 1999) ein Papier, 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 unannehbaren verwaltungstechnischen und rechtlichen Problemen verbunden (z.B. Inanspruchnahme von Optionen auf Kündigung zum Nennwert).

⁴ Genaugenommen 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 waren.

⁵ Artikel 5(c),

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 entferntere Gebiete zur Folge haben.

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 Papier (VK Regierung 2000), 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 ergebe sich folglich aus der bestehenden Tradition des Bankgeheimnisses in einer Reihe von Ländern und somit 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.

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 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 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.

Am 26./27. November 2000 einigte sich der ECOFIN-Rat 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 Couponsystem 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 (eine "Besitzstandsklausel", um die Auswirkungen auf vorhandene Wertpapiere zu mindern.)

Diese Schlussfolgerungen wurden in einen geänderten Vorschlag aufgenommen (Kommission 2001h), der im Juli 2001 vorgelegt wurde (siehe "Quellensteuer" im nächsten Kapitel).

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 (OECD 1998) an 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 vor (OECD 2000a). 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").

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.

Das Forum benannte zunächst 47 mögliche Steueroasen. Sechs von ihnen (Bermuda, die Cayman-Inseln, 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.

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

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

* 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").

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.

Unternehmensbesteuerung

Die ersten Vorschläge zur Harmonisierung der Körperschaftssteuern fanden sich in einem vom **Neumark-Ausschuss** erstellten Bericht (Neumark 1962), der die Empfehlung enthielt, die Körperschaftssteuersysteme auf der Basis eines gespaltenen Satzes zu harmonisieren und dabei für Dividendausschüttungen einen geringeren Satz vorzusehen als für einbehaltene Gewinne. Es folgte dann der **Bericht Van den Tempel** (Van den Tempel 1970), in dem EU-weit ein klassisches Körperschaftssteuersystem befürwortet wurde.

Die Europäische Kommission unterbreitete dann 1975 einen Vorschlag zur Harmonisierung der Körperschaftssteuersysteme und der Quellensteuer auf Dividenden (Kommission 1975). 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 % 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 enthielt jedoch keine einheitlichen Vorschriften zur Berechnung der Bemessungsgrundlage. Teils aus diesem Grund, teils wegen des Ergebnisses des "neuen Ansatzes" der Koordinierung und nicht mehr der Harmonisierung zog die Kommission den Vorschlag im April 1990 zurück.

Die Kommission hatte jedoch bereits mit der Erarbeitung eines Vorschlags zur Harmonisierung der Vorschriften zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftssteuer begonnen. Der erste Entwurf enthielt Leitlinien zu Abschreibungsmöglichkeiten, Veräußerungsgewinnen, zur Vorratsbewertung und Bildung von Rückstellungen, zu Wertberichtigungen und Gemeinkosten. Der Spielraum für eine indirekte Subventionierung über die Bemessungsgrundlage wäre eingeeignet 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.

Im Jahre 1990 wurden drei Vorschläge zur Unternehmensbesteuerung angenommen:

- die **Mutter-Tochter-Richtlinie** (Rat 1990a) 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 **Fusionsrichtlinie (Rat 1990b)**, 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 Unternehmen.

Die Richtlinie über die **gegenseitige Amtshilfe im Bereich der direkten Steuern** (Rat 1977b) sieht den Informationsaustausch, die Beantwortung von Anfragen und die gegenseitige Anwesenheit jeweils eines Vertreters der betroffenen Mitgliedstaaten zur Überwachung der Tätigkeit multinationaler Unternehmen vor. Die Europäische Kommission veröffentlichte zudem den Entwurf einer Richtlinie über die **Übertragung von Unternehmensverlusten** (Kommission 1984)

Der Bericht Ruding

Im März 1992 veröffentlichte ein Sachverständigenausschuss unter Vorsitz von Onno Ruding (Ruding1992) 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, und mit folgenden Schwerpunkten:

- 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,
- Sicherstellung eines Höchstmaßes an Transparenz aller der Investitionsförderung dienenden Steueranreize der Mitgliedstaaten,

der Ausschuss empfahl des Weiteren, dass

- einen **Körperschaftsteuermindestsatz** von 30 % und einen Höchstsatz von 40 % ;
- komplette Streichung der von den Ursprungsstaaten erhobenen **Quellensteuer** auf grenzüberschreitende Dividendenzahlungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften;
- eine einheitliche **Quellensteuer auf Dividendenausschüttungen** von in der EU ansässigen Unternehmen von 30 % zu erheben, aber die Möglichkeit der Steuerbefreiung, wenn die steuerliche Erfassung hinreichend nachgewiesen wird;
- Mindestregeln für die **Gewinnermittlung** unter Berücksichtigung folgender Punkte: Abschreibungsmethoden, Leasing, Vorratsbewertung, Rückstellungen, Betriebsausgaben, Kosten der Konzernzentrale, Rentenversicherungsbeiträge von im Ausland tätigen Arbeitnehmern, Verlustvortrag und Veräußerungsgewinne;
- ein vollständiger **Verlustausgleich** innerhalb von Unternehmensgruppen gemeinschaftsweit;
- im Einvernehmen mit den Mitgliedstaaten ein gemeinsames Konzept für den Abschluss von **Doppelbesteuerungsabkommen** untereinander und mit Drittstaaten;
- Vereinheitlichung der **Fälligkeitsfristen** aller geltenden Steuern.

Die Kommission akzeptierte zwar eine Reihe dieser detaillierten Empfehlungen, dennoch zeigten die Mitgliedstaaten erheblichen Widerstand gegenüber dem zentralen Vorschlag eines Mindestsatzes für Unternehmenssteuern. Die vom Bericht empfohlenen rechtlichen Maßnahmen wurden nicht weiterverfolgt, nachdem der Verhaltenskodex und seine Umsetzung in den Mittelpunkt der Aufmerksamkeit gerückt war. In der jüngsten Studie der Kommission über die Unternehmensbesteuerung (Kommission 2001j), die im Oktober 2001 veröffentlicht wurde, heißt es zum Bericht Ruding, dass

im Bereich der Unternehmensbesteuerung als Ergebnis der Erkenntnisse und Empfehlungen nur wenige Fortschritte erzielt wurden.

Die Bolkestein-Prioritäten

Anfang 2000 übernahm Frits Bolkestein von Mario Monti das Amt des für die Steuern zuständige Kommissars. Er verfolgt gegenüber Steuerfragen einen sehr vorsichtigen Ansatz wobei die Betonung auf der Koordinierung und nicht so sehr auf der Rechtsordnung liegt. Im Februar 2001 legte er innerhalb der Kommission ein Papier vor, in dem es hieß, dass

eine vollständige Harmonisierung der Steuersysteme der Mitgliedstaaten [...] weder notwendig noch wünschenswert sei.

Ein solcher Ansatz war ohnehin eigentlich unvermeidbar geworden. Eine kontroverse Steuergesetzgebung kann solange nicht vom Rat verabschiedet werden, wie im Rat Einstimmigkeit erforderlich ist, und alle Vorschläge zur Änderung dieser Lage im Vertrag von Nizza - z.B. durch Einführung einer gewichteten Mehrheitsabstimmung für einige Aspekte der Steuersysteme, während bei den Steuersätzen die Einstimmigkeit beibehalten wird – wurden umfassend abgelehnt.

Das erste Ergebnis dieses modifizierten Ansatzes war ein Richtungswechsel in der Mehrwertsteuerpolitik der Kommission. In der Mitteilung der Kommission vom Juni 2000 über die **Strategie zur Verbesserung der Funktionsweise des Mehrwertsteuersystems im Binnenmarkt** (Kommission 2000b) 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.

Im Mai 2001 veröffentlichte die Kommission eine weitaus umfassendere Mitteilung über die **Steuerpolitik in der Europäischen Union – Prioritäten für die nächsten Jahre** (Kommission 2001f). In der Einleitung zu diesem Dokument weist die Kommission darauf hin, dass die Gemeinschaft Anfang der Neunzigerjahre umfangreiche Rechtsvorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer und der Verbrauchsteuern erlassen habe, wodurch allerdings um so deutlicher zu Tage trat, dass

es an einer kohärenten Politik im Bereich der direkten Steuern mangelte. Zugleich sei deutlich geworden, dass Vorschläge im steuerlichen Bereich all zu oft isoliert betrachtet werden, anstatt sie im Kontext der gesamten EU-Politik zu erörtern.

Zu dem allgemeinen und gesamten Kontext gehören laut dieser Mitteilung:

- In **Lissabon** setzte der **Europäische Rat** der Union ein ehrgeiziges strategisches Ziel, nämlich *die Union zum wettbewerbsfähigsten und dynamischsten wissensbasierten Wirtschaftsraum der Welt zu machen*. Schließlich komme der Steuerpolitik auch eine wichtige Rolle bei der Intensivierung von Forschung und Entwicklung (FuE) und Innovation in der EU zu.
- Die bevorstehende **Erweiterung** der EU. Daher sei es ganz besonders wichtig, dass vor der Erweiterung das Steuerrecht der Gemeinschaft soweit wie irgend möglich konsolidiert und stabilisiert wird.
- Die **Herausforderungen für die Steuerpolitik**, die sich aus dem Wachstums- und Stabilitätspakt, den Grundzügen der Wirtschaftspolitik und deren Verfahren ergeben.
- Das Reformprogramm zur **beschäftigungsfreundlicheren** Gestaltung der Steuersysteme. *Steuersenkungen sollten auf Bereiche konzentriert sein, in denen positive Angebotseffekte hervorgerufen werden.*
- Das Ziel der Förderung einer gemeinsamen **umweltfreundlichen** Steuerpolitik.

Weitere allgemeine Zielsetzungen in dieser Mitteilung sind:

- *Einfachere und transparentere Gestaltung* der Steuersysteme;
- Abbau der Reibungsverluste bei der Funktionsweise der Märkte, die *durch die 15 verschiedenen Steuersysteme in der EU* bedingt sind;
- *eine effizientere Steuererhebung*, um etwaige Einnahmeverluste infolge der koordinierten Beseitigung steuerlich bedingter Hindernisse aufzufangen;
- Bemühungen der Mitgliedstaaten, *die nominalen Steuersätze bei gleichzeitiger Verbreiterung der Besteuerungsgrundlage zu senken*, sollten fortgesetzt werden.

Hinsichtlich der Methoden zur Erreichung dieser Zielsetzungen hält die Kommission *ein hohes Maß an Harmonisierung im Bereich der indirekten Steuern [...] für wünschenswert*. Was **persönliche Einkommenssteuern** anbelangt, so wird davon ausgegangen, dass diese den Mitgliedstaaten überlassen bleiben können, *wenn die Mitgliedstaaten die Grundsätze des EG-Vertrags in Bezug auf Niedrigdiskriminierung und Freizügigkeit der Arbeitnehmer beachten*.

Hinsichtlich der Körperschaftssteuer schließlich müsse man abwiegen, welche zusätzlichen Möglichkeiten bestehen, Binnenmarkthindernisse im Bereich der direkten Steuern insbesondere der **Unternehmenssteuern** unter Wahrung der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten zu beseitigen.

Indirekte Steuern

Die aktuelle **Mehrwertsteuer-Übergangsregelung**, so heißt es in der Mitteilung der Kommission ganz unverblümt, sei "kompliziert, betrugsanfällig und veraltet". Aus Angst vor Einbußen bei den Steuereinnahmen, sind die Mitgliedstaaten derzeit nicht bereit, ein "endgültiges" System auf der Grundlage des Herkunftsprinzips zu akzeptieren. Die Strategie einer Verbesserung der Funktionsweise des derzeitigen Systems wurde deshalb bekräftigt.

In diesem Zusammenhang sei es nicht hilfreich, dass es sowohl bei der Mehrwertsteuer als auch bei den Verbrauchsteuern noch immer eine Vielzahl von Ausnahmeregelungen gebe. Zu künftigen Vorschlägen hinsichtlich der Mehrwertsteuer gehörten deshalb

eine Überarbeitung und Straffung der Vorschriften und Ausnahmeregelungen für ermäßigte Mehrwertsteuersätze [...] die aber nicht vor Ende 2002 erfolgen sollten.

Im Falle der **Energie- und Umweltsteuern** komme es wirklich darauf an, dass bei dem Vorschlag für eine Besteuerung von Energieerzeugnissen (Kommission 1997d) nach 4 Jahren Stillstand im Rat Fortschritte erzielt würden, *auch wenn keine Einstimmigkeit möglich ist*. Die Besteuerung im Energie- und Umweltsektor habe sich in einer unkoordinierten Weise entwickelt, und die

wachsende Zahl nationaler Steuern, die sich hinsichtlich Anwendungsbereich, Bemessung, Steuersätzen usw. von einander unterscheiden, gefährdet die Einheitlichkeit des Binnenmarktes und könnte das Funktionieren der liberalisierten Gas- und Elektrizitätsmärkte beeinträchtigen.

Hinsichtlich der Verbrauchsteuern für **Tabakwaren** und **alkoholische Getränke** ist man weiterhin darum bemüht, die Abweichungen der Steuersätze in den Mitgliedstaaten zu beseitigen.

Schließlich heißt es in dem Dokument zur **Besteuerung von Fahrzeugen**:

In elf Mitgliedstaaten muss der Käufer eines Autos Zulassungssteuer entrichten. zieht er aus beruflichen Gründen in einen anderen Staat um, muss er dort die Zulassung und neue Nummernschilder beantragen und, zumindest in elf Mitgliedstaaten, erneut eine solche Zulassungssteuer zahlen. Eine Regelung zur Erstattung der im ersten Land entrichteten Zulassungssteuer oder diesbezüglicher Vergünstigungen gibt es nicht.

Neben der Zulassungssteuer verursachen auch sehr unterschiedliche Systeme der Besteuerung von Kraftfahrzeugen Probleme. Die Kommission werde prüfen, ob irgend eines dieser Probleme eine Vertragsverletzung darstelle, und beabsichtigt "gegen Ende dieses Jahres" eine Mitteilung zur Besteuerung von Fahrzeugen vorzulegen.

Unternehmensbesteuerung

In der Mitteilung heißt es:

Bei Grenzübergreifender Unternehmensaktivität kommt es derzeit häufig zu Diskriminierung, Doppelbesteuerung, übermäßigen Verwaltungskosten aufgrund umständlicher Verwaltungsprozeduren und zu Verzögerungen bei der Erstattung von Steuern.

Drei Lösungswege zur Reform werden vorgeschlagen:

- *Teillösungen* unter Beibehaltung der Koexistenz von 15 verschiedenen Systemen der Unternehmensbesteuerung;

- allgemeine Akzeptanz der sogenannten Besteuerung nach *den Regeln des Ursprungslandes* in Kombination mit einer gegenseitigen Anerkennung der Steuerregelungen;
- *neue gemeinsame Vorschriften* auf EU-Ebene.

Die Frage der steuerlichen Behandlung europäischer Unternehmen muss nach der Einigung über das Statut der Europäischen Gesellschaft erfolgen.

Besteuerung des Einkommens von Personen

Die Kommission betonte mit Nachdruck, dass *die persönlichen Einkommenssteuern vollständig in den Zuständigkeitsbereich der Mitgliedstaaten fielen*. Die Koordination auf EU-Ebene dazu:

- grenzüberschreitende Diskriminierungen und Beschränkungen der Grundfreiheiten zu verhindern;
- Doppelbesteuerung zu vermeiden und
- um eine *nicht beabsichtigte Nichtbesteuerung* und eine *grenzüberschreitende Steuerhinterziehung* zu vermeiden.

Besondere Probleme hatten sich im Fall von Personen ergeben, die ihren **steuerlichen Wohnsitz in einem Mitgliedstaat haben, aber in einem anderen Mitgliedstaat einer Erwerbstätigkeit nachgehen**, die weitgehend durch die Maßnahme im Anschluss an die Veröffentlichung der Empfehlung aus dem Jahr 1993 (Kommission 1994) verringert wurden. Dennoch heißt es weiter:

viele andere steuerliche Probleme, gebietsfremde Personen bleiben ungelöst, und die Beziehung zwischen Besteuerung und sozialer Sicherheit ist noch lange nicht geklärt,

wie die zunehmende Anzahl von Rechtssachen vom EuGH zeige.

Relativ neu sei dabei die Diskussion über Regelungen für sogenanntes **expatriiertes Personal** in Mitgliedstaaten, in denen die persönliche Einkommenssteuer vergleichsweise hoch ist, dieses vergleichsweise niedrig zu besteuern, "um bestimmte Kategorien besonders qualifizierter Arbeitnehmer und Fachleute anzuziehen". Einschlägige Probleme gebe es auch aufgrund der unterschiedlichen Systeme der Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung, die Gegenstand einer jüngsten Mitteilung der Kommission sind (Kommission 2001c).

Rechts- und andere Instrumente

Im letzten Teil des Kommissionspapiers geht es um den Mechanismus, um die genannten Zielsetzungen früher zu erreichen.

Ausgehend von dem "enttäuschenden Tempo", in dem die traditionellen Rechtsinstrumente wie Richtlinien und Verordnungen angenommen werden, heißt es:

Derzeit liegen dem Rat 16 Vorschläge der Kommission für Richtlinien im Steuerbereich vor, einige davon schon seit Anfang der Neunzigerjahre.

Die Kommission zählte deshalb eine Reihe von alternativen Mechanismen auf.

1. **Rechtliche Maßnahmen.** Als "Hüterin der Verträge" ist die Kommission befugt, Vertragsverletzungsverfahren gegen Mitgliedstaaten einzusetzen, deren Steuervorschriften entweder gegen die Verträge selbst oder bestehende Rechtsvorschriften verstößen. Allerdings, so heißt es in der Mitteilung, sei "die rasche Entwicklung, die die Rechtsprechung in diesem Bereich in den letzten Jahren" genommen habe, das Ergebnis

von Einzelklagen gewesen. Die Rolle der Kommission sei gemeinhin darauf beschränkt gewesen, ihre "Anmerkungen" dem EuGH vorzulegen.

Allerdings ergaben sich auch gewisse Nachteile dadurch, dass dem Gericht die Angelegenheiten auf diese Weise überlassen wurden. Das Tätigwerden des Gerichtshofes war sowohl für Steuerzahler als auch für die Verwaltung mit hohen Kosten verbunden.

Zudem ist in vielen Fällen nicht ganz klar, wie eine Entscheidung in einer bestimmten Rechtssache, die einen einzigen Mitgliedstaat betrifft, allgemein anzuwenden ist.

Als Folge davon beschreiten die Mitgliedstaaten oft "völlig unterschiedliche" Wege, wenn sie durch eine EuGH-Entscheidung gezwungen werden, neue Steuervorschriften zu erlassen.

In Bezug auf Vertragsverletzungen im steuerlichen Bereich werde "die Kommission nun eine allgemein vorausschauende Strategie verfolgen". Sie sei:

- auch eher bereit, tätig zu werden, wenn sie feststelle, dass gegen Gemeinschaftsrecht verstößen werde; und
- werde für die ordnungsgemäße Durchsetzung der Urteile des EuGH sorgen.

Dies gelte insbesondere für die Vorschriften über staatliche Beihilfen im Bereich der Steuermaßnahmen.

2. Ansätze, die nicht auf den Erlass von Rechtsvorschriften im engeren Sinne abzielen (*Soft legislation*). Die Kommission verfügt über ein Instrumentarium, dass anders als Verordnungen und Richtlinien nicht direkt gemeinschaftliche Rechtsvorschriften schafft.

- Nach Artikel 249 des Vertrages (vormals Artikel 189) spricht die Kommission **Empfehlungen** aus oder *gibt Stellungnahmen ab, die nicht verbindlich sind*. In der Mitteilung der Kommission heißt es, dass insbesondere die Empfehlungen der Kommission, die es in der Vergangenheit bereits gegeben habe, wie die Empfehlung von 1993 über die Besteuerung von Gebietsfremden, erfolgreich anzuwenden wären.
- Die Kommission kann auch **Richtlinien** und **Hinweise** in Erwägung ziehen. Diese können insbesondere bei der Klärung einer Rechtslage nach einer richterlichen Entscheidung nützlich sein.
- Schließlich stellen die **Mitteilungen** der Kommission eine andere Möglichkeit zur Förderung der Entwicklung der neuen Steuervorschriften dar, wie es im Falle der betrieblichen Altersversorgung der Fall war.

3. Engere Zusammenarbeit. Die jüngsten Fortschritte im Bereich der Besteuerung – insbesondere der Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung und die Arbeit der Primarolo-Gruppe (siehe oben) – haben die Form von nichtlegislativen **Vereinbarungen im Rat** angenommen, wobei man das Konzept des Gruppenzwangs aufgreift, um voranzukommen. Zudem sind die meisten bestehenden Vereinbarungen zwischen den Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Besteuerung nicht verbindliche Rechtsvorschriften, sondern bilaterale Steuerabkommen, die dem normalen Völkerrecht unterliegen.

Der Vertrag von Amsterdam ermöglichte jedoch die Einführung dieser Vereinbarungen durch die Bildung von Untergruppen von Mitgliedstaaten ein, die Kooperationsübereinkommen im Gemeinschaftsrahmen beschließen. Im Bereich der Besteuerung könnte das besonders nützlich sein, denn wenn im Rat keine Einigkeit erzielt

würde, dann könnten die Staaten, die die Maßnahmen unterstützen, auf jeden Fall weitermachen (wie im Falle der dritten Stufe der Wirtschafts- und Währungsunion). In der Mitteilung der Kommission heißt es, das dies ein Weg im Bereich der Umwelt- und Energiesteuer sein könnte, und *eine Mehrheit von Mitgliedstaaten hat unmäßverständlich zum Ausdruck gebracht, das sie in diesem Bereich weiter vorankommen möchte.*

II. Aktuelle Themen

Die Besteuerung von Kapitalerträgen: Neuester Stand

Der geänderte Vorschlag für eine Richtlinie des Rates *zur Gewährleistung einer effektiven Besteuerung von Zinserträgen innerhalb der Gemeinschaft*, der von der Kommission im Juli 2001 (Kommission 2001h) vorgelegt wurde, wird vom Rat derzeit noch beraten, obwohl über seine Hauptpunkte bereits im Juni 2000 Einigung erzielt wurde (s.o. Abschnitt über "die Besteuerung des Einkommens von Personen").

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

der freie Kapitalverkehr [...] im Verein mit dem Bankgeheimnis [...] größere Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung durch Privatpersonen⁶.

Lediglich Griechenland und Portugal erheben auf Zinseinkünfte von Gebietsfremden Quellensteuer. Die meisten Mitgliedstaaten erheben auf Zinseinkünfte ihrer eigenen Bürger eine Quellensteuer (vgl. Tabelle 5), doch kam es 1989, als Deutschland eine derartige Steuer mit dem moderaten Satz von 10 % einführte, 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, das die uneingeschränkte Mobilität des Kapitals mit einer einheitlichen Steuerregelung einher gehen muss. Nach Ansicht der Gegner war damit der Nachweis erbracht, dass es bei Einführung einer solchen Maßnahmen zu einer Kapitalflucht in Drittländer kommen würde. Das Schicksal des jüngsten Vorschlags hängt nun von dem Erfolg der Verhandlungen mit Drittländern über die Entwicklung innerhalb des OECD-Rahmens ab. Luxemburg und Österreich haben die Annahme einer Richtlinie zur Bedingung gemacht, nach der "gleichwertige" Maßnahmen in den Ländern eingeführt werden, mit denen die Verhandlungen stattfinden werden.

Die Kontakte zwischen der Kommission und den Steuerbehörden in den wichtigsten betroffenen Drittländern wurden bereits frühzeitig eingerichtet. Im Jahr 2001 ergab sich jedoch ein weiteres Problem hinsichtlich des Verhandlungsmandats der Kommission, mit dem man nicht gerechnet hatte. Eine Zahl von Ländern und insbesondere das Vereinigte Königreich behaupteten, dass die Verhandlungen über die Besteuerung mit Drittländern in erster Linie in den Zuständigkeitsbereich der Mitgliedstaaten und nicht in denen der Kommission falle.

Am 16. Oktober 2001 einigte man sich auf eine Kompromissformel, um die Eröffnung der formellen Verhandlungen mit den USA, der Schweiz, Liechtenstein, Monaco, Andorra und San Marino zu ermöglichen. Die Kommission wird "gemeinsam" mit der Ratspräsidentschaft auf der Grundlage eines Mandats und "in enger und regelmäßiger Konsultation" mit der zwischenstaatlichen Gruppe hoher Beamter für Steuerfragen handeln. Das Ziel der Verhandlungen – deren Abschluss für Juni 2002 erhofft wird – besteht darin, dauerhafte Übereinkommen zu unterzeichnen, die jedoch künftig geändert werden können.

⁶ Vgl. Bericht Ruding (Ruding 1992),.

Dennoch ist es keineswegs sicher, dass die Richtlinie wie geplant angenommen und umgesetzt werden kann. Zudem ist der Richtlinienentwurf weiterhin Bestandteil des Monti-Pakets. Österreich und Luxemburg ließen in das Protokoll der ECOFIN-Sitzung vom 26./27. November 2000 ausdrücklich den Vermerk aufnehmen, das sie der Richtlinie über die Besteuerung von Zinserträgen erst zustimmen,

wenn eine Bindeentscheidung über die Rücknahmeverpflichtung hinsichtlich der 66 Maßnahmen im Rahmen des Verhaltenskodex getroffen worden ist.

Auch wird weiterhin die Anwendung der Richtlinie auf die assoziierten und abhängigen Gebiete der Mitgliedstaaten diskutiert.

Tabelle 5. Besteuerung von Dividendeneinkünften von Gebietsansässigen (%)

Land	Steuer satz in%	Anmerkungen
Österreich	25	Die Steuer ist definitiv, wenn der Steuerzahler dies wünscht. Andernfalls wird sie in das gesamte zu versteuernde Einkommen eingerechnet.
Belgien	15	Die Steuer ist definitiv, wenn der Steuerzahler dies wünscht. Andernfalls wird sie in das gesamte zu versteuernde Einkommen eingerechnet. Die ersten BF 56.000 sind steuerfrei.
Dänemark		Alle Zinseinkünfte werden mit dem gesamten versteuernden Einkommen verrechnet.
Finnland	29	Die Steuer ist definitiv.
Frankreich	15	Die Steuer ist definitiv, wenn der Steuerzahler dies wünscht. Andernfalls wird sie mit dem gesamten versteuernden Einkommen verrechnet.
Deutschland	31,65	Die Quellensteuer wird mit dem gesamten zu versteuernden Einkommen verrechnet.
Griechenland	15	
Irland	24	Die Quellensteuer wird mit dem gesamten zu versteuernden Einkommen verrechnet. Ermäßigungen für Altersruhegeldempfänger etc.
Italien	12,5	Die Steuer ist definitiv.
Luxemburg		Alle Zinseinkünfte werden mit dem gesamten zu versteuernden Einkommen verrechnet. Die ersten LUF 60.000 sind frei.
Niederlande		Alle Zinseinkünfte werden mit dem gesamten zu versteuernden Einkommen verrechnet. Die ersten DFL 1.000 (das Doppelte für Eheleute) sind frei.
Portugal	20	Definitiv mit Möglichkeit der Abschlagszahlung zur Verrechnung gegen die Gesamtsteuer.
Spanien	18	Die Quellensteuer wird mit dem gesamten zu versteuernden Einkommen verrechnet
Schweden	30	
Vereinigtes Königreich	20	Die Quellensteuer wird mit dem gesamten zu versteuernden Einkommen verrechnet. Die Zinserträge können unter Umständen Brutto bezogen werden

Quelle: Steuersysteme in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (OECD 2001a).

In Verhandlungen mit den Drittstaaten wird die Frage sein, ob sich alle Teilnehmer auf eine gemeinsame Definition von "gleichwertige" einigen können. Zugleich hatte die

Regierung der Schweiz wiederholt erklärt, dass die Regelungen zum Bankgeheimnis "nicht zur Disposition stehen". Lukas Mühleman, Vorsitzender des Verwaltungsrats von Credit Suisse, meinte am 22. Januar 2001⁷, 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.

Die schweizerische Verhandlungsposition stellt sich wie folgt dar⁸:

- Jede Diskussion der Besteuerung von Zinseinkünften sollte innerhalb des Rahmens weiterer bilateraler Verhandlungen EU-Schweiz stattfinden. Nach dem Übereinkommen von 1999 sind 6 größere Fragen noch nicht abgeschlossen (einschließlich der Freizügigkeit von Personen und des Asylrechts), wozu auch die Steuerfragen gezählt werden können.
- Der Entwurf für ein Verhandlungsmandat wurde auf Ebene des schweizerischen Bundesrates vereinbart, dem muss jedoch auch von den einzelnen Kantonen zugestimmt werden. Jedes Verhandlungsergebnis muss dem selben verfassungsmäßigen Weg folgen und wird gegebenenfalls auch durch ein Referendum entschieden werden müssen.
- Eine Quellensteuer kann akzeptiert werden, eine Auskunftserteilung jedoch nicht.
- Jedes Übereinkommen wird davon abhängig gemacht, dass in den Drittstaaten "gleichwertige Maßnahmen" stattfinden; und auch die Annahme solcher Maßnahmen durch die assoziierten und abhängigen Gebiete der EU-Mitgliedstaaten .

Im Juni 2001 wurde auf einem Seminar der schweizerischen Bankenvereinigung in Bern darauf hingewiesen, dass die Banken bereit seien, ein Übereinkommen mit der EU über die Quellenbesteuerung unter der Bedingung zu akzeptieren, dass in den asiatischen Ländern wie Japan, Singapur und Hongkong "gleichwertige Maßnahmen" stattfinden. Das ist ein weiterer Hinweis dafür, dass das Schicksal des Richtlinienentwurfs letztendlich von den Entwicklungen auf internationaler Ebene abhängt (siehe unter "Die OECD: 'Schädliche Steuerpraktiken'" im vorangegangenen Text und nächstes Kapitel).

Eine Reihe von technischen Fragen ist noch zu klären: Zum Beispiel ob der Geltungsbereich des Auskunftserteilungssystem von privaten Einzelpersonen auf juristische Personen ausgedehnt werden kann, und die genaue Auskunft, die den Steuerbehörden erteilt werden muss.

Reform des Mehrwertsteuersystems

Einer der größten Mängel des Übergangssystems ist seine Komplexität, d.h. die Möglichkeit unterschiedlicher einzelstaatlicher Auslegungen des Mehrwertsteuerrechts (und auch des Betrugs und der Steuerhinterziehung). Mit der Sechsten. Mehrwertsteuerrichtlinie wurde ein Grundsystem geschaffen, in dem es von Ausnahmen, Befreiungen, Wahlmöglichkeiten und Sonderregelungen nur so wimmelt. Weitere Probleme entstehen durch die drei "Sonderregelungen" für Fernverkäufe⁹; steuerbefreite juristische Personen (z.B.

⁷ Nach einem Bericht der *Financial Times* vom 23. Januar 2001.

⁸ Diese wurde dem Ausschuss für Wirtschaft und Währung des Europäischen Parlaments am 3. Dezember 2001 von Vertretern der schweizerischen Regierung erläutert.

⁹ 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; ggf. müssen sie einen steuerlichen "Bevollmächtigten" ernennen, der über die Entrichtung der Steuer Rechenschaft ablegt. Die Verbraucher dagegen können nicht nachprüfen, ob der

Krankenhäuser, Banken, öffentliche Behörden) und neue Verkehrsmittel (siehe unten "die Besteuerung von Fahrzeugen").

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 (Kommission 1997e). Bisher konnten sich Mitgliedstaaten noch nicht einmal zu dieser Maßnahme durchringen, und das Europäische Parlament selbst hat sehr gezögert, einem Gremium Entscheidungen zu übertragen, das es nicht demokratisch überprüfen kann.

Ihrer Mitteilung vom Juni 2000 (Kommission 2000b) zufolge ist eine Verbesserung der derzeitigen "Übergangsregelung" gegenüber der Schaffung eines "endgültigen" Systems der Besteuerung im Ursprungsmitgliedstaat zu bevorzugen. 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 6)

Zusätzlich zu den im Programm für das Jahr 2000 angekündigten Maßnahmen beabsichtigt die Kommission die Veröffentlichung von Vorschlägen zum **Versandort von Waren, Reisebüros** (die noch vor Ende 2001 erwartet wird) und zur "**Neuordnung**" der **6. Richtlinie**. Sie hat auch eine Reihe von "potenziellen künftigen Prioritäten" zusammengestellt (siehe Tabelle 10).

richtige Steuersatz angewandt wurde. Die Kommission legte 1998 einen Vorschlag zur Abschaffung der Benennung von Steuerbevollmächtigten vor, der der Rat im Oktober 2000 (Rat 2000b), zustimmte.

Tabelle 6. Das Mehrwertsteuer- "Aktionsprogramm" vom Juni 2000

Bereits vorgelegte Vorschläge	Zieltermin für die Annahme	Tatsächliches Datum der Annahme
Mehrwertsteuerausschuss (KOM(1997) 325)	2000/2001	noch anhängig
Gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung (KOM(1998) 364)	2000/2001	Juni 2001
Recht auf Vorsteuerabzug (KOM(1998)377)	2000/2001	noch anhängig
Mehrwertsteuerpflichtige Personen (KOM(1998)660)	2000/2001	17. Oktober 2000
Neue Vorschläge	Zieltermin für die Veröffentlichung	Tatsächliches Datum der Veröffentlichung
Besteuerung von Postdienstleistungen	Juni/Juli 2000	wird noch erwartet
Besteuerung des elektronischen Handels	Juni/Juli 2000	Juni 2000
Elektronische Rechnungsstellung	Herbst 2000	November 2000
Regeln für die gegenseitige Unterstützung	Dezember 2000	Juni 2001
Mindestnormalsatz der Mehrwertsteuer (Überarbeitung)	Juli 2000	September 2000

Der ursprüngliche Vorschlag der Kommission zu den Mehrwertsteuersätzen (Kommission 1987b) sah eine "Annäherung" der Mehrwertsteuersätze innerhalb zweier Bandbreiten vor; und zwar einen Standardsatz zwischen 14 % und 20 % sowie einen ermäßigten Satz zwischen 5 % und 9 %. Die wichtigsten Bestimmungen der Richtlinie (Rat1992b) 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.

Selbst mit einer Basis eines Normalsatzes wurde zur damaligen Zeit befürchtet, dass die verbleibenden Unterschiede zu wesentlichen Wettbewerbsverzerrungen führen würden. 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.

Daher schlug die Kommission bisher keine Änderung des Mindestsatzes von 15 % vor, empfahl aber zugleich **einen neuen Höchstsatz von 25 %**. Der erste Versuch (Kommission 1995b) wurde vom Rat abgelehnt, der Rat lediglich bereit war, 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.

Allerdings folgte 1998 eine neuerlicher Vorschlag für eine Mehrwertsteuer-Bandbreite von **15 % bis 25 %** (Kommission1998a). Auch dieser wurde vom Rat abgelehnt. Der einzige weitere Vorschlag sieht die Verlängerung des Mindestsatzes von 15 % bis Ende 2005 vor (Rat 2001a). Die Kommission kündigte jedoch ihre Absicht an, weitere Vorschläge zu den ermäßigten Mehrwertsteuersätzen zu unterbreiten. Die überaus unterschiedliche Anwendung von Anhang H führt immer wieder zu Schwierigkeiten und Verzerrungen des Systems (siehe Tabelle 8 und nächster Abschnitt). Die geltenden Rechtsvorschriften erlauben bis zur Umsetzung eines "endgültigen" Systems immer noch "stark ermäßigte" und Nullsätze sowie vorübergehend geltende Sätze (siehe Tabelle 7).

Tabelle 7. Mehrwertsteuersätze der Mitgliedstaaten (Stand Mai 2001)

Mitgliedstaaten	Stark ermäßigerter Satz	Ermäßigerter 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	20	12,5
Italien	4	10	20	-
Luxemburg	3	6	15	12
Niederlande	-	6	19	-
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/2905/2001)

Ermäßigte Mehrwertsteuersätze

Die Kommission hat gemäß der gemeinschaftlichen Rechtsordnung¹⁰ regelmäßige Berichte über die ermäßigten Mehrwertsteuersätze zu veröffentlichen. Der jüngste Bericht erschien im Oktober 2001 (Kommission 2001i).

Ermäßigte oder "stark ermäßigte" Mehrwertsteuersätze gibt es in zwei Formen:

für Gegenstände oder Dienstleistungen, wie sie im Anhang H der Sechsten Richtlinie aufgeführt sind;

für die Versorgung mit Elektrizität und Erdgas gemäß Artikel 12 (3)(b) der Richtlinie;

für Waren und Dienstleistungen, die im Anhang H nicht unter den verschiedenen Befreiungen und Ausnahmeregelungen gemäß Artikel 28(2) der Richtlinie genannt sind. Diese können solange beibehalten werden, wie das "endgültige" Mehrwertsteuersystem nicht eingeführt würde. Österreich und Portugal verfügen über gesonderte Übergangsregelungen.

¹⁰ Gemäß Artikel 12(4), der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG.

Für arbeitsintensive Dienstleistungen gemäß Artikel 28(6), die als Ergebnis einer spezifischen Richtlinie (Rat 1999a) eingeführt wurden. Es steht im Ermessen der Mitgliedstaaten, versuchsweise bis Ende 2002 ermäßigte Steuersätze auf alle der drei Arten von Dienstleistungen zu erheben, die im neuen Anhang K aufgelistet sind. Neun haben sich dazu entschlossen (siehe Tabelle 9).

In dem Bericht heißt es weiter, dass regelmäßig Anfragen zur Ausweitung von Anhang H auf neue Waren und Dienstleistungen eingereicht würden – oftmals von jenen, die die Auffassung vertreten, dass die bestehenden Vorschriften keine verzerrenden Effekte haben.

Diese Einwände betreffen eine Reihe von Punkten u.a.:

Die willkürliche Art und Teillösungen, wie die Sätze angewendet werden. Die Mitgliedstaaten sind nicht verpflichtet, die Mehrwertsteuersätze auf alle Waren und Dienstleistungen in der gewählten Kategorie zu erheben.

Der Unterschied zwischen ermäßigten Sätzen (mit einer Bandbreite von 5-14%) und stark ermäßigten Sätzen.

Das Fehlen gemeinsamer Definitionen von Waren und Dienstleistungen in Anhang H und mangelhafte Formulierung und Anwendung der Ausnahmeregelungen.

Zunehmend komplizierte Gestaltung, da einige Ausnahmeregelungen dauerhaft und andere nur übergangsweise sind.

Tabelle 8. Verzeichnis der Gegenstände und der Dienstleistungen, auf die ermässigte Mehrwertsteuersätze angewandt werden können gemäss Anhang H der Sechsten Mehrwertsteuer -Richtlinie
 0 = null Rate (Befreiung mit Rückerstattung bereits gezahlter Steuern); (ex) = Befreiung

Kategorie	B	DK	D	EL	E	F	IRL	I	L	NL	A	PT	FIN	S	UK
1. Nahrungs- u. Futtermittel	6 12 21	25	7 16	8	4 7	5.5 19.6	0 12.5 20	4 10	3	6	10	5 12 17	17	12	0
2. Lieferungen von Wasser	6	25	7	8	7	5.5	[ex]	10	3	6 19	10	5	22	25	0
3. Arzneimittel	6 21	25	16	8 18	4	5.5 19.6	0	10 20	3 15	19				0 17.5	
4. Medizinische Geräte für den Gebrauch von Behinderten	6 21	25	7	8 18	4 16	5.5 19.6	0	10 20	3 15	6 19	20	5 17	8	25 0 17.5	0 5 17.5
5. Beförderung von Personen (u. siehe Nr. VI)	6 0 [ex]	[ex] 0	7 16	8	7	5.5	[ex]	[ex] 10	[ex] 3	19	20	17	22 [ex]	25 [ex]	0
6. Bücher, Zeitungen, Zeitschriften	6 0/6 0/6	25 0/25 25	7 7	4 4	7	5.5/19.6 2.1/19.6 2.1/19.6	0 12.5 12.5	4 4 4	3 3 3	[ex] 6	10	5	8	6 0	
7. Veranstaltungen, Empfang von Rundfunk und Fernsehprogrammen	[ex] 6 21	25	[ex] 7 16	[ex] 4 8 16 18	[ex] 7 5.5 19.6	2.1 12.5 20	[ex]	4 10 20	3 15 [ex]	6 6 6	10 10 10	5 5 5	8 0/22 0/22 [ex]/25	25 6 0	
8. Schriftsteller, Komponisten...	6 21 [ex]	[ex]	7	8	7	5.5	20	[ex] 20	3	19 [ex]	20 10	17 [ex]	[ex]	6	17.5

STEUERKOORDINIERUNG

9. Sozialer Wohnungsbau	6	25	16 7	8	4	5.5 19.6	12.5	4 10	3 15	19	20	[ex] 5	22	25 [ex]	17.5 0	
10. Für den Einsatz in der landwirtschaftlichen Erzeugung bestimmte Gegenstände und Dienstleistungen	6 12 21	25	7	8	7	5.5	12.5	4 10 20	3	6	20 10	5	22 17	25	17.5	
11. Beherbergung in Hotels	6 [ex]	25	16	8	7	5.5	12.5	10	3	6	10	5	8	12	17.5	
12. Sportveranstaltungen	6 [ex]	[ex] 25	16	8	7 16	19.6	[ex]	10 20	3 [ex]	6	20	5	8 [ex] 6	[ex]	17.5	
13. Überlassen von Sportanlagen	6 [ex]	[ex] 25	[ex]	8	[ex] 16	19.6	12.5	20	3	19 6 [ex]	20 [ex]	5	8	6 [ex]	[ex] 17.5	
14. Gemeinnützige Einrichtungen	6 21 [ex]	25	7	8	7	19.6	[ex]	[ex] 4 10 20	3 15 [ex]	19	0 10	17 [ex]	[ex] 25	[ex] [ex]		
15. Bestattungsinstitute und Krematorien	6	[ex]	16	8	7 16	19.6	20 [ex]	20	3	[ex]	20	[ex]	[ex]	[ex]	[ex]	
16. Medizinische Versorgungsleistungen und zahnärztliche Leistungen	6 21 [ex]	[ex]	7 [ex]	8	7	19.6 5.5	[ex] 20	[ex]	3 [ex]	[ex] 19	10 [ex]	[ex] 5	[ex]	[ex]	[ex]	
17. Straßenreinigung und Abfallbeseitigung.	21	25	[ex] 16	8	7	19.6 5.5	[ex] 20	10	3	19 [ex]	10	[ex] 5	22	25	0 17.5	

(I) von Körperschaften des öffentlichen Rechts oder anderen Organisationen, die im jeweiligen Mitgliedstaat als gemeinnützig anerkannt sind, zur Verfügung gestellt.

Tabelle 9. Von den Mitgliedstaaten erhobene Mehrwertsteuersätze für Kategorien von arbeitsintensiven Dienstleistungen gemäß Anhang K der Sechsten Mehrwertsteuer -Richtlinie

Lieferung von Dienstleistungen gemäß Artikel 28(6)	B	DK	D	EL	E	F	IRL	I	L	NL	A	PT	FI	S	VK
1. Kleine Reparaturdienstleistungen betreffend:															
a) Fahrräder	6	25	16	18	16	19.6	12.5	20	6	6	20	17	22	25	17.5
b) Schuhe und Lederwaren	6	25	16	18	16	19.6	12.5	20	6	6	20	17	22	25	17.5
c) Kleidung und Haushaltswäsche (einschließlich Stopfen und Änderung)	6	25	16	8	16	19.6	12.5	20	6	6	20	17	22	25	17.5
2. Renovierung und Reparatur von Privatwohnungen (ausschl. Materialien, die einen wesentlichen Anteil am Wert der Dienstleistung haben)	61	25	16	18	72	5.53	12.5	10	15	64	20	5	22	25	55
3. Reinigung von Fenstern und Reinigung in privaten Haushalten	21	25	16	18	16	5.5	12.5	20	6	19	20	17	22	25	17.5
4. häusliche Pflegedienste (z.B. Haushaltshilfen und Hilfen für junge, ältere, kranke oder behinderte Menschen)	21	25	16	8	16	5.5	[ex]	10	15	19	20	5	22	25	17.5
5. Friseurdienste	21	25	16	18	7	19.6	12.5	20	6	6	20	17	22	25 [ex]	17.5

-
- 1 Renovierung und Reparatur von Privatwohnungen, die älter als 5 Jahre sind.
 - 2 Maurerarbeiten zu Reparatur von Privatwohnungen.
 - 3 Renovierung und Reparatur von Privatwohnungen, die älter als 2 Jahre sind.
 - 4 Streichen und Pflastern zur Renovierung und Reparatur von Privatwohnungen, die älter als 15 Jahre sind.
 - 5 Nur auf der Isle of Man.

Die Kommission betonte, das sie *nicht* beabsichtigte, Anhang H vor Ende der versuchsweisen Besteuerung von arbeitsintensiven Dienstleistungen zu aktualisieren (d.h. Ende 2002). Sie werde jedoch

vernünftige Strategie entwickeln, die auf vier Hauptziele ausgerichtet ist: die Vereinfachung und die Modernisierung der bestehenden Vorschriften, eine einheitlichere Anwendung der aktuellen Regelungen und ein neues System der administrativen Zusammenarbeit.

Sie hofft, eine Diskussion in den Wirtschaftskreisen der Mitgliedstaaten anzuregen über die Frage der ermäßigten Mehrwertsteuersätze. Eine Möglichkeit kann darin bestehen, eine neue Struktur auf der Grundlage von 2 Bandbreiten einzurichten, die jeweils auf eine Liste von Waren und Dienstleistungen anzuwenden ist.

Ein Satz in der Nähe des aktuellen Mindestsatzes von 5 %, der für die Grundbedürfnisse oder zur Erfüllung eines gemeinnützigen Ziel gilt. Dieser kann obligatorisch sein.

Ein höherer ermäßiger Satz auf andere Waren und Dienstleistungen aus historischen Gründen oder aus Gründen der ökonomischen Durchführbarkeit.

Telekommunikation und elektronischer Handel

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 Richtlinievorschläge der Kommission gleichzeitig gegenseitige Ausnahmeregelungen im Hinblick auf Artikel 9. Durch das sogenannte "Verfahren der 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 Kommission (Kommission 1997c) 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 (Kommission 1998e) Inzwischen liegen auch Vorschläge für eine Verordnung und eine Richtlinie vor (Kommission 2000a).

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" einstuft.

Dadurch konnte das Problem jedoch nur teilweise gelöst werden. Bestimmte Erzeugnisse - wie beispielsweise Bücher und Zeitschriften - können in physischer oder elektronischer Form vorliegen. Werden sie im ersten 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 %).

Das schwierigste Problem stellt jedoch der Steuervorteil dar, den eine solche Regelung den Drittlandsanbietern verschafft. Elektronische Waren von EU-Anbietern unterliegen der Mehrwertsteuer. Waren von Drittland-Anbietern hingegen nicht. Damit wird US-amerikanischen oder japanischen Unternehmen ein durch diese Steuer verursachte Preisvorteil von geschätzten 15 bis 20 % verschafft. Gleichzeitig wird auf die von EU-Anbietern in Drittländer gelieferten Waren die Mehrwertsteuer erhoben.

Es wurden vier alternative Lösungen vorgeschlagen.

1. **Der ursprüngliche Entwurf der Kommission.** Drittlandanbieter im Telekommunikationsbereich sollten zur Registrierung in einem Mitgliedstaat verpflichtet werden. Dieser gilt dann als Ort der Dienstleistung, an dem bei Überschreitung einer Umsatzsteuer von 100.000,00 € pro Jahr Mehrwertsteuer erhoben wird. Zugleich besteht für Anbieter in der EU keine Pflicht mehr, von Kunden aus Drittländern Mehrwertsteuer zu erheben. Diese Lösung löste jedoch starken Widerstand beim Rat aus, der darauf hinwies, dass Wirtschaftsbeteiligte aus Drittländern wahrscheinlich die Rechnungen für sämtliche Endverbraucher von dem Mitgliedstaat mit dem niedrigsten Mehrwertsteuersatz aus, d.h. Luxemburg, ausstellen.
2. **Der französische Vorschlag.** Der Alternativvorschlag der französischen Präsidentschaft (Rat 2000a) lautete, Drittlandsanbieter zur Registrierung in *allen* Mitgliedstaaten zu verpflichten, in denen ihr Umsatz 5.000 € pro Jahr überschreitet. Es erfolgte jedoch der Einwand, dass sie dadurch im Wettbewerb gegenüber den EU-Anbietern benachteiligt würden, was erhebliche Konsequenzen im Rahmen internationaler Handelsabkommen haben und zu Beschwerden gegen die EU in der Welthandelsorganisation (WTO) führen könnte.
3. **Der Kompromiss des Rates.** Die Konsultationen innerhalb des Rates führten letztendlich zu einer Kompromisslösung ähnlich der im Falle der Telekommunikation.
 - Drittlandsanbieter sind lediglich zur Registrierung in einem Mitgliedstaat verpflichtet, wie es im ursprünglichen Vorschlag der Kommission vorgesehen war.
 - Es ist die Mehrwertsteuer *des Wohnsitzstaates des Kunden*, zu erheben.
 - Um die in den Ursprungsländern eingenommene Mehrwertsteuer den Ländern des Verbrauchs zuzuweisen, wird die Einführung eines "Clearing-Systems" für notwendig erachtet. Diese Lösung war bereits vom Ausschuss für Wirtschaft und Währung des Europäischen Parlaments vorgeschlagen worden.

Ein Problem bei dieser Lösung ist jedoch, dass das vorgeschlagene System stark davon abhängig ist, 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. Im Fall des elektronischen Handels würde das nahezu unmöglich sein.

4. **Der Vorschlag des Vereinigten Königreichs.** Aus diesem Grund wurde der Kompromissvorschlag nicht vom Vereinigten Königreich unterstützt, der hingegen die in den Vereinigten Staaten gängige Lösung vorschlägt, d.h. alle Anbieter dieser Art von Dienstleistung sollten zumindest in den ersten zwei oder drei Jahren keine Steuern zahlen müssen. Damit würden EU-Anbieter und Drittlandsanbieter die selben Voraussetzungen erhalten. Damit würden zumindest im Vereinigten Königreich die Anbieter von Büchern in elektronischer und in physischer Form zu gleichen Bedingungen behandelt. – auch wenn das nicht für andere Mitgliedstaaten gilt.

Diese Frage wird im Rat weiterhin erörtert.

Das Recht auf Vorsteuerabzug

Noch vor der Einführung des Übergangssystems betraf die häufigste Beschwerde im Zusammenhang mit dem Mehrwertsteuersystem der Europäischen Gemeinschaft die Verzögerungen bei der Rückerstattung der Mehrwertsteuer an ein in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Unternehmen durch die Behörde eines anderen Staates. Der Rechtsrahmen für diese Art der Verfahren ist in zwei Mehrwertsteuerrichtlinien festgelegt, einmal die Achte Mehrwertsteuerrichtlinie (Rat 1979a), in der es um den Mehrwertsteuerabzug im allgemeinen geht, und die Dreizehnte Mehrwertsteuerrichtlinie (Rat 1986), in der es um die Rückerstattung an Unternehmen in Drittländern geht.

Der Erstattungsmechanismus gemäß der Achten Richtlinie sieht vor, dass der Antragsteller einen Antrag einreicht, dem zwei Originalrechnungen oder –Einfuhrdokumente beigefügt sind. Zudem muss der Nachweis der Registrierung bei den Steuerbehörden erbracht und spezifischer Zeitvorgaben erfüllt werden¹¹. Vom Grundsatz her sollte dem Antragsteller die gezahlte Mehrwertsteuer innerhalb von 6 Monaten zurückerstattet werden. Kaufleute sind jedoch oftmals gezwungen, die Steuerrückerstattung über längere Zeiträume vorzufinanzieren. Zu allem Überfluss sind gemäß den Richtlinien die anfallenden Bankgebühren vom Antragsteller zu zahlen.

Die einfachste Lösung wäre es, wenn der Vorsteuerabzug auf normale Weise im Wohnsitzland erfolgte. Das würde jedoch dazu führen, dass das Geld im "falschen" Staatssäckel landet – der Staat, in dem der Verkäufer seinen Sitz hat, würde Einnahmen erhalten, der des Verkäufers würde sie verlieren. Um diese Verzerrung zu beseitigen, hat die Kommission unlängst einen einfachen Reformvorschlag unterbreitet, wobei die Einnahmewirkungen in Form eines bilateralen "Clearing" zwischen den betreffenden Mitgliedstaaten geregelt werden.

Kommission und Europäisches Parlament haben betont, dass die Annahme dieser Richtlinie von höchster Priorität ist.

Steuerfreigrenzen für KMU

Die Berechnung der Mehrwertsteuer ist für kleinere Unternehmen stehst eine beträchtliche Bürde gewesen. Als Teil der zu entrichtenden Steuern stehen die Bearbeitungskosten im

¹¹ Siehe Artikel 2 und 7 der Richtlinie.

umgekehrten Verhältnis zur Größe des Unternehmens. Unter den geltenden Übergangsregelungen wurde die Last sogar für jene noch vergrößert, die am innergemeinschaftlichen Handel teilnehmen. Die Mehrwertsteuer schuf auch spezifische Probleme für die Steuerbehörden im Umgang mit kleineren Unternehmen. Ihre Zahl ist groß, sie verfügen jedoch über verhältnismäßig geringe Einnahmen. Es besteht keine Möglichkeit, die Mehrwertsteuereinnahmen von Einzelhändlern durch die Anträge auf Vorsteuerabzug zu überprüfen.

Um aber die Kosten für die Unternehmen selbst zu senken und zu vermeiden, dass eine Steuer erhoben wird, die in der Verwaltung mehr kostet, als sie an Einnahmen einbringt, wenden die meisten Länder für die KMU spezifische Systeme an. Artikel 24 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie ermöglicht es den Mitgliedstaaten, Unternehmen von der Steuer zu befreien, deren Umsatz unter einer bestimmten Grenze liegt, und für andere vereinfachte Verfahren anzuwenden. Die Kriterien und Systeme für die Steuerfreigrenzen sind jedoch sehr unterschiedlich. Die meisten, jedoch nicht alle Mitgliedstaaten befreien die KMU unter einem bestimmten Jahresumsatz von der Erhebung von Mehrwertsteuer, es steht ihnen jedoch frei, diese zu erheben. In einigen Ländern gibt es eine Mindestanmeldepflicht, und manchmal ist die Ausnahme mit einer besonderen "Angleichungssteuer" kombiniert, um potenzielle Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden.

Neben den Befreiungen gibt es auch verschiedene vereinfachte Systeme in den Mitgliedstaaten, die oftmals für ziemlich hohe Steuerfreigrenzen gelten. In einer OECD-Studie zu diesem Thema (OECD 1994) wurden die geläufigsten Systeme aufgeführt: Senkung der zu zahlenden Nettosteuer, längere Rückerstattungs- und Zahlungsfristen Berechnung der Steuergrundlage nach eingegangenen und erfolgten Zahlungen und vereinfachte Berechnung der Zahlungspflicht und vereinfachte Nachweise. Für Einzelhändler gelten oftmals besondere Regelungen. In der Untersuchung wurde festgestellt, dass es in Ländern mit einem direkten Mehrwertsteuersystem (d.h. ein Satz mit einer breiten Bemessungsgrundlage) weniger Ausnahmen gibt als in Ländern mit vielfachen Steuersätzen und/oder einer Vielzahl von Steuerbefreiungen oder Nullsätzen. Das heißt also, dass die vereinfachten Systeme im allgemeinen im allgemeinen Mehrwertsteuersystem einen Ausgleich zu den komplizierten Systemen darstellen.

Tabelle 10. Anhängige oder vorgeschlagene Maßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer

Maßnahmen	Situation
Steuerfreigrenzen für KMU	eingereicht 1987 (KOM(87)525), aber am 21/11/96 zurückgezogen (siehe letzter Punkt der Liste).
Befugnisse des Mehrwertsteuer -Ausschusses	eingereicht 1997 (KOM(1997)325). Priorität des Aktionsprogramms.
Recht auf Vorsteuerabzug	eingereicht 1998 (KOM(1998)377). Priorität des Aktionsprogramms.
Besteuerung des elektronischen Handels	eingereicht 2000 (KOM(2000)349). Im Aktionsprogramm.
Elektronische Rechnungsstellung	eingereicht 2000 (KOM(2000)650). Im Aktionsprogramm.
Gegenseitige Unterstützung	eingereicht 2001 (KOM(2001)294). Im Aktionsprogramm.
Besteuerung von Postdienstleistungen	Zusage im Aktionsprogramm für 2000, jedoch nicht veröffentlicht.
Überarbeitung der 6. Richtlinie	Zusage in Mitteilung zur Steuerpolitik
Ort der Warenlieferung	Zusage in Mitteilung zur Steuerpolitik
Besteuerung von Reisebüros	Zusage in Mitteilung zur Steuerpolitik Veröffentlichung 2001.
Bericht über die ermäßigten Steuersätze	Zusage im Aktionsprogramm.
Behandlung von öffentlichen Dienstleistungen und Beihilfen	In der Liste der "potenziellen künftigen Prioritäten" im Aktionsprogramm.
Behandlung von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen	In der Liste der "potenziellen künftigen Prioritäten" im Aktionsprogramm.
Verkaufsförderung, Preisnachlässe usw.	In der Liste der "potenziellen künftigen Prioritäten" im Aktionsprogramm..
Lieferung von Waren: Zusammensetzung, Vertriebsnetz, Fernverkauf	In der Liste der "potenziellen künftigen Prioritäten" im Aktionsprogramm..
Koordinierung von Zöllen und Besteuerung	In der Liste der "potenziellen künftigen Prioritäten" im Aktionsprogramm.
Ort der Besteuerung von Dienstleistungen: allgemeine Überarbeitung	In der Liste der "potenziellen künftigen Prioritäten" im Aktionsprogramm.
Überarbeitung und Straffung der Ausnahmeregelungen von Artikel 27	In der Liste der "potenziellen künftigen Prioritäten" im Aktionsprogramm.
Überarbeitung und Straffung der Optionen, Rechte und Ausnahmeregelungen	In der Liste der "potenziellen künftigen Prioritäten" im Aktionsprogramm.
Überarbeitung und Straffung der ermäßigten Mehrwertsteuer -Sätze	In der Liste der "potenziellen künftigen Prioritäten" im Aktionsprogramm.
Auf KMU angewendete Systeme	In der Liste der "potenziellen künftigen Prioritäten" im Aktionsprogramm. Jedoch siehe oben.

- "Aktionsprogramm": siehe Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament: Eine Strategie zur Verbesserung der Funktionsweise des Mehrwertsteuersystems im Rahmen des Binnenmarktes KOM(2000)348 vom 07.06.2000.
- "Mitteilung zur Steuerpolitik": Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament: Steuerpolitik in der Europäischen Union - Prioritäten für die nächsten Jahre, KOM(2001)260.

1987 schlug die Kommission gemeinsame Freigrenzen vor (Kommission 1987c):

- eine Freigrenze von 10.000 EURO, unter der eine Befreiung *obligatorisch* sein würde;
- eine Bandbreite von 10.000 bis 35.000 EURO, innerhalb der eine Befreiung *wahlweise* stattfinden könnte und
- eine Freigrenze von 150.000 EURO, unter der vereinfachte Systeme obligatorisch sein würden.

Das Europäische Parlament signalisierte zwar unmittelbar seine positive Haltung (Europäisches Parlament 1987) – und wiederholte *Forderungen nach einer gründlichen Überarbeitung der spezifischen Systeme für kleinere Unternehmen*¹² – der Vorschlag wurde vom Rat jedoch bis 1996 nicht entschieden und dann zurückgezogen. Diese Frage rangiert nun unter einer künftigen potenziellen Priorität im Mehrwertsteuerprogramm der Kommission (siehe Tabelle 8).

Verbrauchsteuern

Früher wurden Verbrauchsteuern in den einzelnen Mitgliedstaaten bei einer Vielzahl von Produkten erhoben, jetzt sind sie jedoch auf drei Arten von Produkte beschränkt: Alkoholische Getränke, Zigaretten und andere Tabakerzeugnisse und Mineralöle. Eine gewisse Mindestharmonisierung fand statt (z.B. wurden gemeinsame Definitionen für Steuerkategorien festgelegt). Entscheidungen über die *Steuersätze* wurden durch die anhaltenden Meinungsverschiedenheiten über das *Steuergefüge* erschwert.

Alkoholische Getränke

Bei den alkoholischen Getränken beispielsweise sind alle Versuche zur Einführung eines einfacheren Systems, das vom Alkoholgehalt ausgeht, am beharrlichen Widerstand der sieben Mitgliedstaaten, die keine Verbrauchsteuer für Weine erheben (überwiegend Erzeugerländer) gescheitert. So folgt lediglich eine Grobeinteilung der Produkte in die Steuerkategorien:

- Wein;
- Bier;
- Spirituosen; und
- "Zwischenerzeugnisse".

Die ursprünglichen Kommissionsvorschläge im Rahmen des Binnenmarktprogramms (Kommission 1987d) 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 Verbrauchsteuern auf Alkohol nur in wenigen Fällen in der Nähe des Durchschnittswerts. Kein Mitgliedstaat fand die Vorschläge akzeptabel.

Daraufhin schlug die Kommission (Kommission 1989b) *Mindestsätze* sowie *Zielsätze* vor, bei denen langfristig eine Annäherung erfolgte sollte. Letztendlich wurden in der Richtlinie 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. Die Kommission legte jedoch keine Vorschläge vor. Statt dessen erschien im September 1995 ein *Bericht über die Verbrauchsteuersätze* (Kommission 1995a), in dem vorgeschlagen wurde, das ganze Thema im Zuge allgemeiner Konsultationen mit den nationalen Verwaltungen, den Fachverbänden und anderen Interessengruppen zu erörtern.

¹² Kommission (2000b), letzte Seite.

Ein neuer Bericht und möglicherweise ein neuer Legislativvorschlag werden noch vor Ende 2001 erwartet.

Eine Schlüsselfrage ist das **Ausmaß, in dem unterschiedliche alkoholische Getränke in Konkurrenz zu einander stehen**. In einem Urteil des EuGH von 1983 zu den Verbrauchsteuern bei Wein und Bier im Vereinigten Königreich (Rechtssache 170/78 ECR (1985)) hieß es, dass die Erzeugnisse als austauschbar betrachtet werden könnten, da *die beiden Getränke identischen Zwecken dienten*. Die Kommission hat bisher auch die Ansicht vertreten, dass *alkoholische Getränke mehr oder weniger in Konkurrenz stünden* (Kommission 1979).

Aus den jüngsten Untersuchungen (Kommission 2001a) haben sich jedoch weniger deutliche Schlußfolgerungen ergeben.

Aus den Untersuchungen könne man schließen, dass es keine systematischen Anzeichen dafür gebe, ob sich spezifische Getränke ergänzen oder einander ersetzen. [...] Die geschätzten Preiswechselwirkungen zwischen den Getränken deuten auf eine mangelnde Preissensibilisierung bei alkoholischen Getränken hin.

Danach zeige der Verbrauch von Bier, Wein und Most bei einer Veränderung der Verbrauchsteuern kaum irgendwelche Änderungen - im Gegensatz zu dem von Sekt, Spirituosen und Zwischenerzeugnissen.

In der Untersuchung wurde auch die "**Nützlichkeit bestehender Mindestsätze**" überprüft. Da sich diese seit 1992 nicht verändert hätten, kam man zu dem Schluß, dass sie *jedes Jahr aufgrund der Inflation von immer geringerer Bedeutung seien*. Wenn der Mindestsatz nach der EU-Inflationsrate indiziert worden wäre, dann hätten 4 Mitgliedstaaten spezifische Verbrauchsteuern anheben müssen. Allerdings,

habe die Richtlinie 1993 Auswirkungen gezeigt, ohne eine Aktualisierung wäre sie in der aktuellen Form jedoch wirkungslos.

Die Auswirkung möglicher Alternativen wurden deshalb überprüft. Alle Länder z.B. könnten *indizierte Mindestsätze* beantragen. Die Hauptwirkung würde insbesondere in Nordeuropa in einer Umstellung vom Wein- und Bierverbrauch auf Spirituosen bestehen.

Andererseits mag es eine Rückkehr zu den ursprünglichen Vorschlägen für *Steuerzielsätze - oder mittlere Steuersätze* geben, deren Auswirkungen deutlich von den Wechselwirkungen von Angebot und Nachfrage abhängen. Der Konsum von Spirituosen würde ebenso wie der Bierkonsum wiederum in Nordeuropa ansteigen, der Weinkonsum hingegen kann ansteigen oder fallen. In den meisten südeuropäischen Ländern würde der Konsum von Spirituosen zurückgehen, der von Wein entweder fallen oder weitgehend konstant bleiben.

Schließlich befasste sich die Untersuchung mit den **Auswirkungen der Unterschiede in den Steuersätzen bei der grenzüberschreitenden Verbringung von Erzeugnissen** deutliche Unterschiede in den Verbrauchsteuersätzen bestehen zwischen dem Vereinigten Königreich und Frankreich, zwischen Schweden und Dänemark sowie zwischen Dänemark und Deutschland. Diese resultieren in Einnahmenverlusten bei den Hochsteuerländern. Die wichtigsten Schlussfolgerungen waren:

- Die Einnahmenverluste durch den legalen grenzüberschreitenden Einkauf von Waren seien gering, wobei das Vereinigte Königreich die meisten Verluste verzeichnete (€ 400 Mio. jährlich).
- Die Verluste durch Schmuggel an den Grenzen zeichneten jedoch "ein sehr unterschiedliches Bild" (siehe nächster Abschnitt).

- In absoluten Zahlen verliere das Vereinigte Königreich die meisten Einnahmen. Hinsichtlich des Marktanteils jedoch,

sei das Problem in Dänemark und Schweden akuter, wo rund ein Viertel der konsumierten Spirituosen nicht aus dem Wohnsitzstaat der Verbraucher stammten.

Tabakerzeugnisse

Die grundlegende Struktur der Verbrauchsteuern für Tabakerzeugnisse innerhalb der Gemeinschaft wurde 1972 geschaffen, im Jahr darauf wurden jedoch zahlreiche Richtlinien zur Änderung verabschiedet. Diese verschiedenen Richtlinien sind jetzt in einem konsolidierten Text zusammengefasst (Rat 1995).

Die Kategorien wurden wie folgt festgelegt: Zigaretten, Zigarren und Zigarillos, Feinschnitttabak (für selbstgedrehte Zigaretten) und anderer Rauchtabak.

Für **Zigaretten** gilt:

- eine proportionale (*ad valorem*) Verbrauchsteuer, die als Prozentsatz des Kleinverkaufshöchstpreises¹³ der gängigsten Preiskategorie berechnet wird;
- eine nach einer Erzeugniseinheit von 1.000 Zigaretten berechnete spezifische Verbrauchsteuer. Der spezifische Teilbetrag der Verbrauchsteuer darf weder niedriger als 5 % des Gesamtbetrages von der proportionalen Verbrauchsteuer sein, und sie darf auch nicht niedriger als 5 % noch höher als 55 % des Betrags der Gesamtsteuerlast sein, die sich aus der proportionalen Verbrauchsteuer, der spezifischen Verbrauchsteuer und der Umsatzsteuer auf diesen Zigaretten zusammensetzt;
- der Satz der Verbrauchsteuern muss ungeachtet ihres Verkaufspreises für alle Zigaretten gleich sein;
- die Umsatzsteuer muss einen spezifischen Teilbetrag der Gesamtsteuerbelastung tragen;
- die globale Mindestverbrauchsteuer für Zigaretten (proportionale und spezifische Verbrauchsteuer, jedoch ohne Umsatzsteuer) muss mindestens 57 % des Einzelhandelspreises für Zigaretten der gängigsten Preisklasse betragen, welche alljährlich am 1. Januar festgesetzt wird (die "57 %-Vorschrift").

In ihrem ursprünglichen Vorschlag plädierte die Kommission (Kommission 1987e und 1987f) für eine vollständige Annäherung der **Verbrauchsteuersätze**. Bei den Tabakerzeugnissen lag der vorgeschlagene Steuersatz beim arithmetischen Mittel, für Zigaretten beim Durchschnitt des spezifischen Verbrauchsteuersatzes (EURO 19,5 je 1.000 Stück) plus dem durchschnittlichen proportionalen Verbrauchsteuersatz auf (53 % einschließlich Umsatzsteuer zum damaligen Zeitpunkt).

¹³ Im Vereinigten Königreich wird der Einzelhandelspreis von Zigaretten festgelegt als

"(a), der höhere des -

(i), empfohlenen Kleinverkaufspreises zu dem Zeitpunkt im Vereinigten Königreich von Zigaretten dieser Sorte, und

(ii), jeder (oder der höchste bei mehr als einem), Kleinverkaufspreis, der zu dem Zeitpunkt auf der Verpackung der in Frage stehenden Zigaretten ausgezeichnet ist; oder

(b), wenn ein solcher Preis nicht empfohlen oder ausgezeichnet wird, dann der höchste Preis, zu dem Zigaretten dieser Sorte üblicherweise im Kleinverkauf zu diesem Zeitpunkt im Vereinigten Königreich verkauft werden."

(Finanzgesetz 2000, Kapitel 17, Sektion 13, Änderung von Sektion 5 des Gesetzes zur Verbrauchsteuer auf Tabakerzeugnisse, 1979),

Letztendlich wurden mit den Richtlinien für Zigaretten, 92/79/EWG, und für andere Tabakerzeugnisse, 92/80/EWG, lediglich Mindeststeuersätze festgelegt:

- Zigaretten: 57% des Einzelhandelspreises;
- Feinschnitttabak für selbstgedrehte Zigaretten: 30% des Einzelhandelspreises oder EURO 20 je Kilo;
- Zigarren und Zigarillos: 5 % des Einzelhandelspreises oder EURO 7 je 1.000 Stück oder je Kilo;
- Rauchtabak: 20 % des Einzelhandelspreises oder EURO 15 je Kilo.

Dieser Mindestsatz für eine harmonisierte Verbrauchsteuer auf EU-Ebene ist mit großen Unterschieden in den allgemeinen Steuersätzen und in den Preisen kompatibel. Im Vereinigten Königreich ist die Steuerlast in € gerechnet 400 % höher als in Spanien. Der Steuererlös von Zigaretten gerechnet in € je 1.000 beträgt über € 100 für das Vereinigte Königreich, Irland, Dänemark, Finnland und Schweden, während er unter € 70 in Spanien, Italien, Portugal, Griechenland und Luxemburg liegt. Diese Unterschiede können zu sowohl legalen (für den persönlichen Verbrauch) als auch illegalen (für den Wiederverkauf) Beförderung von versteuerten Zigaretten zwischen den Mitgliedstaaten führen.

Die Schwierigkeit, ein bestimmtes Verhältnis festzulegen, spiegelt die Struktur der gemeinschaftlichen Tabakindustrie wieder. Eine spezifische Steuer kommt den teureren Erzeugnissen der Privatunternehmen zugute, da Preisunterschiede geschränkt werden. Eine proportionale Steuer, insbesondere in Verbindung mit der Mehrwertsteuer, hat den gegenteiligen Effekt, nämlich die Vervielfachung der Preisunterschiede. Innerhalb des bisher festgelegten Breitenspielraums haben einige Mitgliedstaaten einen minimalen spezifischen Teilbetrag, andere einen maximalen Teilbetrag gewählt, was wiederum zu Abweichungen bei den Einzelhandelspreisen beiträgt.

Die Verbrauchsteuersätze und –strukturen werden alle drei Jahre überprüft. Der letzte Bericht der Kommission (Kommission 2001b) war das Ergebnis einer gründlichen Analyse der Verbrauchsteuersätze und –strukturen auf Tabakwaren und wurde von einem Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der bestehenden Rechtsvorschriften für Tabakwaren begleitet. Zudem schlug die Kommission eine Änderung der geltenden Richtlinien¹⁴ vor, um den Zeitraum, nach dem eine Überprüfung stattfindet, auf 4 Jahre zu verlängern.

Bei dem aktuellen System hat sich die "57 %-Vorschrift" selbst als eines der Probleme erwiesen. Wenn die Gesamtsteuerlast bereits genau oder nahezu dem 57 %-Mindestsatz entspricht, dann kann eine Erhöhung des Grundpreises dazu führen, dass die Gesamtsteuerlast unter 57 % fällt, so dass die Verbrauchsteuer erhöht werden müssen. Das ist auch dann der Fall, wenn der Gesamtpreis verhältnismäßig hoch ist, und eine Erhöhung kann deshalb zu einer *Vergrößerung* der Unterschiede im Endpreis führen. Schweden hat z.B. trotz seiner extrem hohen Zigarettenpreise und Verbrauchsteuereinnahmen große Schwierigkeiten, den Mindestsatz einzuhalten. Schwedens globaler Mindestsatz ergibt sich aus der Summe des spezifischen Teilbetrages (11,27 %) und des proportionalen Teilbetrages (39,20 %) und erreicht lediglich 50,47 %. Aus diesem Grund genießt Schweden bis einschließlich 31. Dezember 2002 eine vorübergehende Ausnahmeregelung des globalen Mindestsatzes von 57 % (Rat 1999b).

In dem Richtlinienentwurf der Kommission wird eine Behebung dieser Situation durch einen Verbrauchsteuersockelbetrag als Alternative zu der 57 %-Vorschrift vorgeschlagen.

¹⁴ Richtlinie 92/79/EWG, Artikel 4, und Richtlinie 92/80/EWG, Artikel 4.

Die Mitgliedstaaten hätten dann anzuwenden:

- *entweder* die Mindestverbrauchsteuerinzidenz (spezifische und proportionale zusammen) von 57 % des Einzelhandelspreises der gängigsten Preiskategorie; *oder*
- eine Mindestverbrauchsteuer (spezifische und proportionale zusammen) von € 100 je 1.000 Zigaretten für die gängigste Preiskategorie.

Um jedoch eine schnellere Konvergenz der Verbrauchsteuern zu erzielen, schlug die Kommission auch eine spezifische Mindestverbrauchsteuer *in Kombination* mit der 57 %-Vorschrift vor. Die Mitgliedstaaten müssten dann:

- die Mindestverbrauchsteuerinzidenz (spezifische und proportionale zusammen) von 57 % des Einzelhandelspreises der gängigsten Preiskategorie; *und*
- eine Mindestverbrauchsteuer (spezifische und zusammen) von € 70 je 1.000 Zigaretten für die gängigste Preiskategorie.

Der vorgeschlagene Verbrauchsteuersockelbetrag ist niedriger als die durchschnittliche spezifische Verbrauchsteuer von ca. € 90 je 1.000 Zigaretten. Die neue Anforderung würde im Ergebnis nur jene Mitgliedstaaten betreffen, die die 57 %-Vorschrift anwenden, da ihre Preise verhältnismäßig niedrig sind und sie deshalb ein niedriges reales Steueraufkommen haben. Insbesondere 5 Mitgliedstaaten, (Spanien, Italien, Griechenland, Portugal und Luxemburg) müssten ihre Verbrauchsteuern anheben (siehe Tabelle 11).

Tabelle 11. Geschätzter Anstieg der Zigarettenpreise als Ergebnis des Kommissionsvorschlags
(vorausgesetzt es erfolgt keine Änderung des spezifischen/proportionalen Verhältnisses)

Land	Anstieg in % (gängigste Marke)
Spanien	27
Griechenland	18
Italien	18
Portugal	16
Luxemburg	11

Quelle: Interne Mitteilung der Kommission

Der Kommissionsvorschlag erwies sich deshalb als überaus kontrovers. Die Kritiker führten nicht nur an, dass der Anstieg der Zigarettenpreise zu höheren Inflationsraten führen würde (insbesondere wenn er in den derzeitigen Niedrigsteuer-Kandidatenländern angewendet würde) und Nachteile für die Tabakerzeuger hätte, sondern dass sie auch unnötig seien. Seit 1993 finde innerhalb der EU eine Annäherung der Zigarettensteuern statt. Das Verhältnis der Standardabweichung zum Durchschnitt ist von ca. 6,5 % auf knapp unter 6 % gesunken, obwohl die Abweichung seit 1998 wieder leicht zugenommen hat.

Im November 2001 konnte man sich im Rat auf einen Kompromiss einigen. Der *alternative* Schwellenwert von € 100 je 1.000 Stück wurde auf € 95 und der *zusätzliche* Schwellenwert von € 70 auf € 60 je 1.000 Stück ab Juli 2002 gesenkt und ab Juli 2006 auf € 64 erhöht. Für Spanien und Griechenland wird es Ausnahmeregelungen geben, und zwar bis 2005 für den Mindestbetrag von € 60 und bis 2008 für den Mindestbetrag von € 64.

Zwischenzeitlich lehnte das Parlament jedoch den gesamten Vorschlag auf seiner Sitzung vom November 2001 ab und verweigerte eine Stellungnahme durch eine Rücküberweisung

der Angelegenheit an den Ausschuss. Der Ausschuss hat seinen Berichterstatter, Prof. Katiforis, beauftragt, mit dem Rat und der Kommission in Verhandlung zu treten.

Mineralöle

Die grundlegende Struktur der Mineralölverbrauchsteuern innerhalb der Europäischen Gemeinschaft wurde durch die Richtlinie (Rat 1992d) geschaffen. Jeder Mitgliedstaat wurde aufgefordert, auf Mineralöle, die als Kraftstoffe oder Heizöle benutzt wurden, - mit einigen Ausnahmen, die bis spätestens 1997 überprüft werden sollten - eine Verbrauchsteuer zu erheben. Es handelt sich um spezifische Verbrauchsteuern, d.h. sie beziehen sich auf 1.000 Liter bzw. 1.000 Kilogramm des Erzeugnisses. Im Sinne der Verbrauchsteuern gelten als Mineralöle verbleites Benzin, unverbleites Benzin, Gasöl, schweres Heizöl, Flüssiggas (LPG), Methan und Kerosin.

Der ursprüngliche Vorschlag der Kommission im Rahmen des Binnenmarktprogramms (Kommission 1987g) sah eine vollständige Harmonisierung auf der Grundlage von Durchschnittssätzen (für Benzin und Flüssiggas das arithmetische Mittel, für Heizöl ein gewichtetes Mittel) vor. Selbst in dem überarbeiteten Dokument vom Juni 1989 (Kommission 1987h) führte die Kommission an, dass für Mineralöle einzelne Sätze oder Bandbreiten angewendet werden sollten, da *das Risiko der Wettbewerbsverzerrung [...] in diesem Bereich größer sei als bei Alkohol und Tabak*.

Dennoch wurden wie bei Alkohol und Tabak durch die Richtlinie (Rat 1992e) lediglich Mindestsätze festgesetzt, und zwar:

- verbleites Benzin: EURO 337 je 1.000 Liter;
- unverbleites Benzin: EURO 287 je 1.000 Liter unter der Voraussetzung, dass *in jedem Fall der Steuersatz unter dem des für verbleites Benzin erhobenen liegen solle*;
- Gasöl: Euro 245 je 1.000 Liter mit ermäßigten Sätzen für Heizöl;
- schweres Heizöl (Diesel): EURO 13 je 1000 kg.;
- LPG und als Treibmittel genutztes Methan: EURO 100 je 1.000 kg.; ansonsten EURO 36 je 1.000 kg oder EURO 0 je kg.;
- als Treibmittel genutztes Kerosin: EURO 245 je 1.000 Liter; ansonsten EURO 18 je 1.000 Liter oder EURO 0.

Alle zwei Jahre - *und zum ersten Mal spätestens am 31. Dezember 1994* - wurden diese Sätze auf der Grundlage eines Berichts und gegebenenfalls eines Vorschlag der Kommission überprüft. Der erste Bericht der Kommission wurde jedoch erst im September 1995 veröffentlicht (Kommission 1995a). In früheren Entwürfen waren zwar verschiedene Änderungen der Mindestsätze vorgeschlagen worden, bei denen eher das unverbleite als das verbleibe Benzin als Grundlage für den Standardmindestsatz herangezogen wurde und den Unterschied zwischen den Verbrauchsteuersätzen für Diesel und Benzin verringerten, der endgültige Bericht enthielt jedoch keine formellen Vorschläge.

Es wurde zudem festgestellt, dass es zwar starke Argumente für eine Erhöhung der Mindestverbrauchsteuersätze für Heizöle gibt, diese hingen jedoch von der Ausweitung des Anwendungsbereichs der Steuer zur Deckung konkurrierender Kraftstoffe (z.B. Erdgas und Kohle) ab. Die Kommission hielt ausführliche Beratungen mit den einzelstaatlichen Verwaltungen, Fachverbänden und anderen Interessengruppen einschließlich einer Konferenz über Verbrauchsteuern vom 13. – 15. November 1995 in Lissabon ab. 1997 legte die Kommission einen neuen Vorschlag vor (Kommission 1997d). Darin wurde versucht, auf dem bestehenden System der Mineralölbesteuerung aufzubauen, indem die in dem Vorschlag

enthaltenden Bestimmungen auf alle Energieerzeugnisse und insbesondere auf Produkte ausweitet werden sollten, die direkt oder indirekt Mineralöle ersetzen können, und zwar Kohle, Koks, Braunkohle, Bitumen und daraus hergestellte Produkte, Erdgas und elektrischer Strom.

Im Falle des Stroms würde die Steuer auf den Strom selbst und nicht auf die Energieträger werden, obwohl eine Erstattung möglich wäre, wenn "umweltfreundlichere" Energieerzeugnisse genutzt würden. Unternehmen mit hohen Energiekosten könnten unterschiedliche Erstattungen gewährt werden. Durch Rechtsvorschriften würde eine *Mindest-Verbrauchsteuer* eingeführt werden (siehe Tabelle 12).

Tabelle 12. Vorschlag der Kommission von 1997 zur Energiebesteuerung

Energieerzeugnisse als Motorkraftstoffe	
Benzin (€ je 1000 l)	417
Kerosin (€ je 1000 l)	310
Erdgas (€ je Gigajoule)	2.9
Gasöl (€ je 1000 l)	310
Flüssiggas (€ je 1000 kg)	141
Energieerzeugnisse als Motorkraftstoffe für spezifische industrielle und kommerzielle Zwecke	
Gasöl (€ je 1000 l)	32
Flüssiggas (€ je 1000 kg)	41
Kerosin (€ je 1000 l)	30
Erdgas (€ je Gigajoule)	0.3
Energieprodukte als Heizöle	
Heizöl (€ je 1000 l)	21
Kerosin (€ je 1000 l)	7
Erdgas (€ je Gigajoule)	0.2
Feste Energieerzeugnisse (€ je Gigajoule)	0.2
Schweres Heizöl (€ je 1000 kg.)	18 oder 22
Flüssiggas (€ je 1000 kg)	10
Elektrizität (€ je Mwh)	1

Der Rat hat diese Vorschläge bisher nicht angenommen.

Bei den jüngsten Vorschlägen der Kommission zur Besteuerung von Flugzeugkraftstoff (Kommission 2000d) haben sich verschiedenen Problemen ähnlich denen bei der Quellensteuer ergeben. Eine Steuer könnte sinnvoller Weise nur bei Inlandsflügen oder bei Flügen mit einem Abflugsort innerhalb der EU erhoben werden, was Wettbewerbsnachteile für die EU-Fluggesellschaften hätte.

Betrug im Bereich der indirekten Steuer

In der Mitteilung der Kommission vom Mai 2001 heißt es,

sowohl im Bereich der direkten und indirekten Steuern sei der [...]. Steuerbetrug ein Phänomen, das bei den EU-Mitgliedstaaten und auch weltweit zu wachsender Besorgnis führe.

Ihren dritten Bericht über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der *Mehrwertsteuer* (Kommission 2000c) leitet die Kommission mit folgender pointierte 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 sechs 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.

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. Weitere Betrugsmöglichkeiten ergeben sich aus der komplizierten Dokumentation. Ein Beispiel ist die mehrfache Geltendmachung des Vorsteuerabzugs mit gefälschten oder manipulierten Rechnungen.

Im ihrem Bericht vom Januar 2000 legt die Kommission die Ergebnisse ihrer Untersuchungen zur Betrugssproblematik dar. Sie stützte sich darin auf eine Untersuchung von tausend gemeldeten MwSt-Betrugsfällen, bei denen ein Einnahmenausfall 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 Höhe von 930 Mrd. € überwachen muss. Problematisch sei auch, dass die Mitgliedstaaten *im Bereich der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden nicht sehr aktiv seien* und die Behörden eine *extrem langsame Reaktion auf Auskunftsersuchen zeigten*. Überdies werde das Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem (MIAS) nicht optimal eingesetzt.

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** Waren (Rat 1992a). 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, Partys, Fußballveranstaltungen usw. einzudecken.¹⁵ 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.

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"). Schätzungen zufolge werden z.B. *jeden Tag*¹⁶ rund eine Million Liter Bier über den Kanal nach England befördert, wovon die Hälfte illegal verkauft wird. Die Einbußen für die britischen Finanzbehörden belaufen sich auf ca. £ 1,5 Mrd. jährlich. Ebenso ging man 1999 davon aus, dass etwa 18 % des britischen Zigarettenmarktes aus Schmuggelware besteht. Selbst in dem niedriger besteuerten Italien belief sich der Anteil auf 12 – 15 %. Die Einnahmenverluste für das Vereinigte Königreichs wurden z.B. im Jahr 1999 mit £ 2,5 Mio. angesetzt.

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.

Bei der Annahme des Übergangssystems bestand die Hoffnung, dass eine sehr enge Zusammenarbeit der nationalen Steuerbehörden die Möglichkeiten für Beträgereien 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 seinen Nachfolger Fiscalis (Rat 1998a) sowie Maßnahmen zur Verbesserung der gegenseitigen Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen (Rat 1998b).

Seither wurde deutlich, dass die Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden unzureichend ist. 1999 richtete der Rat eine Ad-hoc-Arbeitsgruppe ein, die 2000 in ihrem Bericht Maßnahmen für die Kommission und die Mitgliedstaaten selbst vorschlug.

Die jüngsten Vorschläge im Bereich der Mehrwertsteuer (Kommission 2001g) sollen die Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten stärken, indem die Hindernisse beim Informationsaustausch abgeschafft werden.

¹⁵ In jüngster Zeit häuften sich die Beschwerden darüber, dass die britischen Zollbehörden in dem Versuch, den Zufluss von alkoholischen Erzeugnissen und Tabakwaren einzudämmen, gegen jeden vorgegangen seien, dessen mitgeführte Warenmenge über der "indikativen Freigrenze" lag. Da grundsätzlich alle EU-Bürger das Recht haben, unbegrenzte Mengen für den persönlichen Gebrauch mit sich zu führen, leitete die Kommission im Oktober 2001 ein Vertragsverletzungsverfahren gegen das Vereinigte Königreich ein.

¹⁶ Sunday Times, 14. September 1997.

Die drei Hauptziele sind:

- Festlegung klarer und verbindlicher Vorschriften zum Informationsaustausch;
- direkter Kontakt zwischen den einzelstaatlichen Betrugbekämpfungsagenturen, und
- die Erleichterung eines intensiveren Informationsaustausches.

Im Bereich der Verbrauchsteuern hat die Kommission die Einrichtung eines elektronischen Kontrollsysteem für Verbrauchsteuern vorgeschlagen (Excise Movement and Control System - EMCS) (Kommission 2001m). Die Kommission schlägt den Mitgliedstaaten zudem vor, Informationen über die Besteuerung von Versicherungsprämien auszutauschen.

Der Jahresbericht 2000 über den *Schutz der Finanziellen Interessen der Gemeinschaften und Betrugsbekämpfung* (Kommission 2001d) schließlich wurde von einem *Aktionsplan 2001 bis 2003* (Kommission 2001e) begleitet. Dazu gehörte die Pflege einer "Kultur der Prävention" (z.B. die Rechtsvorschriften "betrug-sicher" machen), Stärkung der Rechtsinstrumente bei Ermittlung und Strafverfolgung und eine größere Zusammenarbeit mit Drittländern und insbesondere den beitrittswilligen Ländern.

Die Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung¹⁷

Im Juni 1997 veröffentlichte die Kommission ein "Grünbuch" über die *Zusätzliche Altersversorgung im Binnenmarkt* (Kommission 1997f). Darin behandelte sie eine Reihe von spezifischen Problemen hinsichtlich der Entwicklung solcher Systeme innerhalb der EU und insbesondere von grenzüberschreitenden Systemen. In Kapitel V geht es um die *Bedeutung der Besteuerung bei ergänzenden Altersversorgungssystemen*. Darin heißt es:

Im Laufe vieler Jahre hat sich so eine außerordentlich komplizierte länderspezifische Steuergesetzgebung herausgebildet.

Diese erwies sich als wesentliches Hindernis für die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und den freien Dienstleistungsverkehr. Gemäß einem Bericht über die Konsultation (Kommission 1999a) könnten

diese Steuerverzerrungen von der Industrie und dem Finanzsektor als Haupthindernisse bei der Schaffung eines tatsächlichen Binnenmarktes der zusätzlichen Altersversorgung betrachtet werden.

"Die Beseitigung der steuerlichen Hemmnisse für die grenzüberschreitende betriebliche Altersversorgung" (Kommission 2001c) wurde im April 2001 in Form einer Mitteilung und nicht als Legislativentwurf veröffentlicht, in der Kommission drei Arten der Besteuerung unterscheidet.

1. **Die Beiträge.** Die Hauptfrage ist hier, ob diese aus dem zu versteuernden oder dem versteuerten Einkommen gezahlt werden, d.h. ob sie von der normalen Einkommensteuer befreit sind. In allen Mitgliedstaaten gibt es einige Befreiungen, es gibt jedoch Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten hinsichtlich:

- der Höhe der abzugsfähigen Beiträge und
- die Definition der Systeme, in die Beiträge vom nicht steuerbaren Einkommen geleistet werden können.

¹⁷ Dieses Thema wird ausführlicher behandelt in "Besteuerung der beruflichen Altersversorgung", Briefing ECON 517, Europäisches Parlament, Generaldirektion Wissenschaft, Juli 2001.

2. **Erträge aus Anlagen.** Wenn Versorgungseinrichtungen die Beiträge ihrer Mitglieder in Vermögenswerten anlegen, dann stellt sich die Frage, ob:

- die anfallenden Einkünfte und
- der Wertzuwachs des Fonds

besteuert werden sollen.

Aus der Mitteilung der Kommission geht hervor, dass Steuern in Dänemark, Italien und Schweden erhoben werden.

3. **Leistungen.** Laut Mitteilung der Kommission werden die Renten in den meisten Mitgliedstaaten besteuert, wobei aber die Steuersätze und –freibeträge erheblich von einander abweichen. In einigen Fällen wird unterschieden zwischen:

- regelmäßigen als Einkommen geltenden Zahlungen und
- einmaligen Kapitalzahlungen.

Letztere werden in einigen Mitgliedstaaten steuerlich günstiger behandelt oder sind sogar völlig steuerfrei, während derartige Zahlungen in anderen Mitgliedstaaten überhaupt nicht zulässig sind.

Überblick über die Systeme der Mitgliedstaaten: Die Frage von "TEE", "ETT", "EET"

Die steuerliche Behandlung der Altersversorgung kann wie folgt unterteilt werden:

1. **Das TEE-System** (*Taxed, Exempt, Exempt*). Die Beiträge sind steuerpflichtig, die Anlageerträge sowie Veräußerungsgewinne der betreffenden Einrichtungen und Leistungen sind steuerfrei. Diese Regelung gilt lediglich für Deutschland und Luxemburg.
2. **Das ETT-System** (*Exempt, Taxed, Taxed*). Die Beiträge sind steuerfrei, Anlageerträge sowie Veräußerungsgewinne der betreffenden Einrichtungen und Leistungen sind steuerpflichtig. In diese Kategorie fallen Dänemark, Italien und Schweden.
3. **Das EET-System** (*Exempt, Exempt, Taxed*). Beiträge und Anlageerträge sowie Veräußerungsgewinne der betreffenden Einrichtungen sind steuerfrei. Die Leistungen sind jedoch steuerpflichtig. Das gilt für alle übrigen Mitgliedstaaten.

Nach dem Modell des OECD Musterabkommens¹⁸ besteuert der Staat alle Renten, die in seinem Gebiet ansässige Personen beziehen. Das gilt auch für im Ausland gezahlte Beiträge und unabhängig davon, ob sie aus versteuerten oder unversteuerten Einkommen bezahlt wurden.

Daraus ergibt sich folgende Situation.

- Wenn ein Bürger seine Beiträge aus unversteuertem Einkommen bezahlt, die Leistungen aber in einem Land bezieht, in dem die Leistungen nicht besteuert werden (EET/ETT ► TEE), dann kann eine Besteuerung gänzlich vermieden werden.
- Wenn die Beiträge aus dem versteuerten Einkommen gezahlt wurden, und die Leistungen in einem Land bezogen werden, wo die Leistungen versteuert werden (TEE ► EET/ETT), dann kann sich eine Doppelbesteuerung ergeben.
- Wenn die Beiträge aus nicht versteuertem Einkommen gezahlt werden und der Bürger die Leistungen in einem Land bezieht, wo die Steuern darauf anfallen (EET/ETT ► EET/ETT), wird ein Transfer vom zu versteuernden Kapital des Landes der Beschäftigung in das Land des Ruhesitzes stattfinden.

¹⁸ Dieses Abkommen ist nicht rechtsverbindlich, die meisten Doppelbesteuerungsabkommen halten sich aber eng daran.

- Im Gegensatz dazu wird, wenn die Beiträge in einem Land gezahlt werden, wo die Steuer erhoben wird (TEE ► TEE), ein solcher steuerlicher Transfer nicht stattfinden.

Die Kommission würde die Lösung *einer Angleichung der Systeme der Mitgliedstaaten auf der Grundlage des EET-Prinzips* begrüßen – d.h. eine Umstellung der Systeme in Deutschland und Luxemburg. Es werden jedoch keine Rechtsakte vorgeschlagen. Die Kommission erkennt jedoch an, dass die Systemunterschiede zwischen den Mitgliedstaaten folglich auf absehbare Zeit weiter bestehen dürften und es deshalb angebracht wäre, durchführbare Maßnahmen anstatt einer Harmonisierung zu erkunden.

- Die Probleme der Doppelbesteuerung könnten durch die Unterzeichnung von Doppelbesteuerungsabkommen wie zwischen Dänemark und Schweden sowie den USA und Kanada gelöst werden.
- So könnten z.B. Probleme der Steuervermeidungen ähnlich gelöst werden, indem Ausnahmen von der Besteuerung der Leistungen im Wohnsitzland vorgesehen werden, wie dies in den Steuerabkommen zwischen den Niederlanden und Portugal der Fall ist.

Andere Fragen

- **Sollten im Ausland gezahlte Beiträge ebenso wie die im Wohnsitzland auf der gleichen Grundlage von der Steuer befreit sein?**

Die Kommission ist in der Tat der Auffassung, dass nach dem Gemeinschaftsrecht dies bereits so sein muß. Sie werde die einschlägigen einzelstaatlichen Vorschriften prüfen und

dafür sorgen, dass die Grundfreiheiten des EG-Vertrags beachtet werden, und nötigenfalls auch auf der Grundlage von Artikel 226 EG-Vertrag dem Gerichtshof anrufen.

- **Sollten die Beiträge für Rentenversicherungsverträge mit einem Versorgungsunternehmen in einem anderen Mitgliedstaat steuerabzugsfähig sein, wenn dieser den Steuervorschriften des eigenen Landes, jedoch nicht denen des Wohnsitzlandes des Beitragzahlers entspricht?**

Das Prinzip der "gegenseitigen Anerkennung" würde vermuten lassen, dass dies der Fall ist, die Antwort der Kommission lautet jedoch:

Einige Mitgliedstaaten knüpfen derartige Vergünstigungen an die Erfüllung von Bedingungen, die von den für inländische Systeme geltenden abweichen.

- **Wenn Arbeitnehmer von einem Unternehmen in ein anderes wechselt, was sollte dann mit den erworbenen Anwartschaften geschehen?**

Die beiden wichtigsten Alternativen sind das "Einfrieren" der erworbenen Anwartschaften bis zum Eintritt in den Ruhestand oder die Übertragung des angesammelten Kapitals auf ein Versorgungssystem bei dem neuen Arbeitgeber. Ein Problem ergibt sich bei der ersten Möglichkeiten dann, wenn ein Leistungsempfänger oft seine Arbeitsstelle gewechselt hat und deshalb Leistungen von verschiedenen Versorgungseinrichtungen bezieht und die Gesamtsumme dieser Leistungen niedriger ist, als wenn er in einer einzelnen Versorgungseinrichtung Beiträge geleistet hätte (z.B. wegen der Berechnungsgrundlage des letzten Einkommens). Die Alternative ist, wie die Kommission sie beschreibt, oftmals *schwierig oder gar unmöglich*, zudem können sich, wenn ein Arbeitnehmer von einem Mitgliedstaat in einen anderen gezogen ist, zusätzliche Steuerprobleme ergeben – bei einer grenzüberschreitenden Übertragung kann der Mitgliedstaat eine Besteuerung in der Höhe der Befreiung der ursprünglichen Beiträge verlangen. Die Kommission ist der Auffassung, dass ein solcher Fall nicht mit den einschlägigen Vorschriften im EG-Vertrag vereinbar

ist, insbesondere wenn das angesammelte Kapital bei einer grenzüberschreitenden Übertragung, nicht aber bei einer Übertragung innerhalb des Landes besteuert wird.

- Leistungen, die aus einer Versorgungseinrichtung in einem Mitgliedstaat an einen Leistungsempfänger gezahlt werden, der in einem anderen Mitgliedstaat lebt, sind normalerweise im Wohnsitzland zu versteuern. **Wie kann jedoch das Wohnsitzland sicher sein, dass die Leistungen aus einer Versorgungseinrichtung in einem anderen Land in der Steuererklärung korrekt angegeben werden?** Eine Gefährdung der Steuereinnahmen entsteht grundsätzlich nicht dann, wenn Arbeitnehmer in einem Land gearbeitet, sich jedoch in einem anderen Land zur Ruhe gesetzt haben. Die Möglichkeit ist eher dann gegeben, wenn Arbeitnehmer, die in einem Mitgliedstaat "sowohl arbeiten als auch ansässig sind" und sich einem ausländischen Versorgungssystem angeschlossen haben. Die Situation kann sich bereits daraus ergeben, dass ein Mitarbeiter für ein Unternehmen arbeitet, das in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist.

Bei Beiträgen innerhalb des *selben* Mitgliedstaats stellt die Kommission fest, dass die Steuervorschriften der Mitgliedstaaten in der Regel von inländischen Versorgungseinrichtungen verlangen,

dass sie die Steuerbehörden über sämtliche Zahlungen von Versorgungseinrichtungen informieren, und in einigen Fällen müsse diese Einrichtung auch eine Quellensteuer einbehalten.

Eine Lösung könnte darin bestehen, dass bei der grenzüberschreitenden Altersversorgung ebenso vorgegangen würde. Dies könnte auf der Grundlage eines "Auskunfts austauschs" ähnlich dem erfolgen, wie er nun im Falle von Kapitaleinkünften an Gebietsfremde vorgeschlagen wird. Die Kommission stellt fest, dass die erforderlichen Rechtsvorschriften bereits in Form der Richtlinie über die gegenseitige Amtshilfe (Rat 1977b) bestehen und schlägt Konsultationen im Ausschuss gemäß Artikel 9(1) der Richtlinie vor, um die Details für einen Informationsaustausch bei der Altersversorgung zu vereinbaren.

- Warum sollte ein multinationales Unternehmen nicht eine "europaweite Versorgungseinrichtung" einrichten, die es Beschäftigten ermöglicht, unabhängig vom Ort ihrer Beschäftigung anzugehören?** Eine in einem Mitgliedstaat angesiedelte europaweite Versorgungseinrichtung könnte verschiedenen Sektionen umfassen, entsprechend den Mitgliedstaaten, in dem das Unternehmen über Beschäftigte verfügt. Die verschiedenen Sektionen würden dann jeweils den steuerlichen Vorschriften des Staates entsprechen, in dem das Mitglied beschäftigt ist. Wenn Steuerzahlungen anfielen - im ETT-System auf Anlageerträge oder im EET- und ETT-System auf Leistungen - dann könnte die europaweite Versorgungseinrichtung Kapitalertragssteuer an den Fiskus dieses Landes zahlen. Die Kommission

ersucht die Mitgliedstaaten, mit ihr zusammen zu erkunden, wie der Vorschlag realisiert werden könnte..

Im Oktober 2001 erörterte der Rat eine Reihe dieser Fragen und beschloss Fälle von Doppel- oder Nichtbesteuerung zu prüfen.

Die Besteuerung von Fahrzeugen

1997 veröffentlichte die Kommission ein Informationspapier über die *Besteuerung von Fahrzeugen in der Europäischen Union* (Kommission 1997h).

Darin heißt es, dass alle Mitgliedstaaten

weitgehend auf ein Spektrum von Steuerinstrumenten angewiesen seien, um beträchtliche Haushaltseinkünfte sicherzustellen, und zwar von privaten und kommerziellen Straßenbenutzern.

Druck von verschiedenen Seiten führte jedoch zu *großen Unterschieden in den allgemein verfolgten Strategien*. Dieser hatte zum Ergebnis, dass *man sich nun sehr weit von einem tatsächlichen Binnenmarkt entfernt sei*.

Instrumente zur Besteuerung

In der Untersuchung wird die Besteuerung von Fahrzeugen in drei Kategorien unterteilt:

1. **Die Besteuerung des Erwerbs und der Zulassung eines Fahrzeugs.** In allen Mitgliedstaaten wird auf den Kauf neuer Fahrzeuge **Mehrwertsteuer** erhoben. Aufgrund der Sonderregelung unter der Ausnahmeregelung des Mehrwertsteuersystems wird die Steuer im Bestimmungsland erhoben, selbst wenn der Käufer der Endverbraucher ist. Zu diesem Zweck gelten als "neue" Fahrzeuge solche, die weniger als 6.000 km gefahren oder weniger als 6 Monate in Gebrauch sind. Die Mehrwertsteuer ist normalerweise vorsteuerabzugsfähig im Fall von betrieblichen Fahrzeugen. In einigen Mitgliedstaaten sind Personenkraftwagen voll abzugsfähig, in anderen zum Teil und in wiederum anderen gar nicht.

Vor 1993 erhoben einige Mitgliedstaaten auf Kraftfahrzeuge eine "Luxus"-Mehrwertsteuer (oder spezifische Verbrauchssteuer), die im Übergangssystem abgeschafft wurde. In den meisten Fällen jedoch wurden diese durch **Zulassungssteuern** ersetzt, die in der Regel von den Merkmalen des Fahrzeuges abhängen und bei der Ausgabe der Kraftfahrzeugkennzeichen und der Fahrzeugpapiere¹⁹ zu zahlen sind. In einigen Fällen ist auch eine **Anmeldegebühr** zur Deckung der Verwaltungskosten zu entrichten.

2. **Besteuerung des Besitzes oder des Eigentums eines Fahrzeugs.** In allen Mitgliedstaaten dürfen die Fahrzeuge Autobahnen nur dann benutzen, wenn eine **jährliche Straßensteuer** bezahlt wurde – was in der Regel durch den Kauf einer Vignette erfolgt, die an der Windschutzscheibe angebracht wird. Diese Steuer kann in einem Pauschalbetrag bestehen, oder wie bei den Zulassungssteuern an die Stärke, das Alter oder andere Merkmale des Fahrzeuges gebunden sein. Zudem müssen alle Fahrzeugführer mindestens eine **Haftpflichtversicherung** abschließen, und die Prämien werden zum Teil besteuert.
3. **Steuern für die Fahrzeugnutzung.** Auf die von Fahrzeugen benutzten **Kraftstoffen** wird in allen Mitgliedstaaten Mehrwertsteuer und Verbrauchsteuern erhoben. Gemäß den gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften müssen die Verbrauchsteuer auf verbleitem Benzin höher sein als bei unverbleitem Benzin, und die Steuern für kommerziell genutzten Dieselkraftstoff sind in der Regel niedriger als beim Benzin. Eine Reihe von Mitgliedstaaten erhebt auch Straßennutzungsgebühren. Sechs Mitgliedstaaten verfügen über ein Eurovignette-System, durch das die Benutzung von Autobahnen möglich wird.

Der Unterschied zwischen den einzelstaatlichen Systemen hat zu Problemen auf dem Binnenmarkt geführt.

¹⁹ Das Vereinigte Königreich erhebt als einziger Mitgliedstaat keine Zulassungssteuern.

Wettbewerb und Fahrzeugpreise

Nachfolgende Untersuchungen haben ergeben, dass sich der Vorsteuerpreis von identischen Fahrzeugmodellen in den einzelnen Mitgliedstaaten bis zu 20 % unterscheiden kann. Das gab Anlass zur Diskussion unter den Fahrzeugherstellern und ihren Vertragshändlern auf der einen Seite und den Fahrzeugkäufern, unabhängigen Händlern und "parallelen Händlern" auf der anderen Seite.

- Letztere argumentieren, die Möglichkeit der Fahrzeughersteller, Fahrzeuge über ein Netz von Vertragshändlern (das Ergebnis einer "Befreiung *en bloc*" von der normalen Wettbewerbspolitik, die derzeit überprüft wird) führte dazu, dass sie den Binnenmarkt in Segmente unterteilen und in einigen Teilen des Marktes höhere Preise und Gewinnspannen erzielen als in anderen. Die Kommission war zwar darum bemüht sicherzustellen, dass jedes Fahrzeugmodell, das in einem Mitgliedstaat erworben wird, in einem anderen Mitgliedstaat geliefert werden kann ("uneingeschränkte Verfügbarkeit"), den Fahrzeugherstellern wird jedoch vorgeworfen, dass sie in der Praxis dies so schwer wie möglich machen.
- Die Fahrzeughersteller haben wiederholt geantwortet, dass die Segmentierung des Marktes im Wesentlichen auf die Unterschiede in den einzelstaatlichen Steuersystemen zurückzuführen ist. Das Steuerniveau kann von der Definition der Fahrzeugkategorie abhängen, die sehr unterschiedlich sein kann. Daraus ergibt sich, dass das Modell für unterschiedliche Spezifizierungen in den einzelnen Ländern produziert wird. Noch deutlicher sind die sehr großen Unterschiede in den Steuersätzen - insbesondere bei der Zulassungssteuer, die zwischen 0 % des Vorsteuerpreises im Vereinigten Königreich und 180 % in Dänemark betragen kann – führen dazu, dass weitgehend ähnliche *Nachsteuerpreise* in unterschiedliche Anteile zwischen *Vorsteuerpreis* und Steuer unterteilt werden. Die niedrigsten Vorsteuerpreise finden sich in den Ländern mit den höchsten Steuern.

In der Studie von 1997 heißt es zudem pointiert,

in Mitgliedstaaten mit einer großen Fahrzeugproduktion gebe es eher verhältnismäßig geringe oder gar keine Zulassungssteuern.

Die Besteuerung der Fahrzeugnutzung

Die Anwendung der Mehrwertsteuer auf Handelstransaktionen mit gebrauchten Fahrzeugen wird durch die Siebte Mehrwertsteuerrichtlinie (Rat 1994) geregelt und hat bisher verhältnismäßig reibungslos funktioniert. Die Anwendung des Bestimmungslandprinzips für Fahrzeuge, die sich im Besitz des Endverbrauchers befinden und von diesem benutzt werden, hat jedoch zu erheblichen Problemen geführt.

In der Mitteilung der Kommission heißt es z.B.,

die Behandlung von Einzelpersonen, die entweder vorübergehend oder ständig mit ihren Fahrzeugen in einen anderen Mitgliedstaat ziehen, könne in einigen Fällen zurzeit strenger gehandhabt werden als dies vor 1993 der Fall war.

Nach den geltenden Rechtsvorschriften ist ein Fahrzeug, das in einem anderen Land als dem Wohnsitzland des Fahrzeugführers genutzt wird, in dem Land von der Steuer befreit, in dem es genutzt wird, vorausgesetzt es befindet sich dort nicht länger als 6 Monate im Jahr. Zahlreiche Probleme entstehen jedoch bei Anwendung dieser Rechtsvorschrift, und zwar die Einrichtung und der Nachweis des Wohnsitzes, die Frage nach dem Fahrzeugführer, wenn das Fahrzeug in einem anderen Land besteuert wird usw.

Wenn Kraftfahrzeuge, die in anderen Mitgliedstaaten zugelassen sind und im Zusammenhang mit einer Verlegung des gewöhnlichen Wohnsitzes einer Privatperson aus einem anderen Mitgliedstaat endgültig in ihr Hoheitsgebiet verbracht werden, dann fällt das normalerweise unter die Richtlinie über *Steuerbefreiungen bei ständigem Wohnortwechsel von persönlichen Besitztümern von Einzelpersonen* (Rat 1983). In der Untersuchung heißt es jedoch, dass diese Richtlinie überfällig geworden ist, da es im Binnenmarkt keine Einfuhrsteuern gibt und andere Steuern nicht anfallen.

In der Untersuchung wird auch auf das spezifische Problem des **Mietwagensektors** hingewiesen.

Derzeit könnte ein Fahrzeug, das in einem Mitgliedstaat zugelassen ist, nicht von einem Gebietsansässigen eines anderen Mitgliedstaates für die Nutzung im letzteren Mitgliedstaat gemietet werden.

Es gebe in der Tat keine Freizügigkeit für Mietwagen. Die Untersuchung fügt jedoch hinzu, dass, wenn es diese Freizügigkeit geben sollte, die meisten Mietwagenfirmen wahrscheinlich von den Ländern mit den niedrigsten Steuern aus arbeiten würden.

1998 legte die Kommission einen umfassenden Vorschlag über auf Dauer in einen anderen Mitgliedstaat verbrachte oder die vorübergehend in einem anderen Mitgliedstaat als dem der Zulassung benutzte Fahrzeuge vor (Kommission 1998c). Nachdem die Änderungen vom Parlament angenommen wurden, legte die Kommission einen geänderten Vorschlag vor (Kommission 1999b). Darin heißt es, dass die Erhebung von neuen Zulassungssteuern bei der Wohnsitzverlegung verboten sei. Im Falle der befristeten Nutzung würde die Sechs-Monatsvorschrift flexibler ausgelegt werden. Bei einer betrieblichen Nutzung z.B. würde dieser Zeitraum auf neun Monate ausgedehnt werden, und es würde Vorschriften geben, die eine Nutzung von einer anderen Person als dem Fahrzeugeigner ermöglichen. Das selbe gelte für die Autovermietung und spezifische Umstände wie der Entschädigung bei einem Totalschaden.

Der Rat hat sich mit dieser Vorlage jedoch nur sehr eingeschränkt befasst und wird sie wahrscheinlich nicht annehmen. Die Kommission schlug in ihrer Mitteilung vom Jahr 2001 deshalb eine weitere Überprüfung des gesamten Bereichs der Kraftfahrzeugbesteuerung (siehe oben) vor, und zwar mit dem Ziel, einige Missstände im aktuellen System durch eine Zusammenarbeit anstatt durch Rechtsvorschriften zu ändern.

Besteuerung der Personenbeförderung

Im Zusammenhang mit der Verkehrspolitik sollte man auch daran erinnern, dass die Frage der Erhebung der Mehrwertsteuer auf die Personenbeförderung noch weitgehend ungelöst ist. Laut Artikel 9.2(b) der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie gilt jedoch

als Ort einer Beförderungsleistung der Ort, an dem die Beförderung nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke jeweils stattfindet.

Bei uneingeschränkter Anwendung dieser Regelung würde das bedeuten, dass eine Reise durch zwei oder mehr Mitgliedstaaten abschnittsweise besteuert würde, und zwar entsprechend der in dem jeweiligen Gebiet zurückgelegten Wegstrecke. Jeder Abschnitt könnte mit einem unterschiedlichen Satz besteuert werden, und die Einnahmen eines jeden Abschnittes müssten in einen unterschiedlichen Haushalt gezahlt werden, wobei sich die Beförderungsunternehmen in jedem einzelnen Land getrennt für die Abgabe der Mehrwertsteuer eintragen lassen.

Die Abschaffung der Kontrollen an den Binnengrenzen im Jahr 1993 führte jedoch dazu, dass eine Überwachung dieser Vorschriften nahezu unmöglich ist. In ihrem Bericht vom Jahr 1994

über die Funktionsweise des übergangsweise geregelten Mehrwertsteuersystems (Kommission 1994b) stellte die Kommission in der Tat fest, dass es *nicht erklärt sei, ob diese Vorschriften tatsächlich angewendet würden*.

In Artikel 28.5 der sechsten Richtlinie heißt es: *Im Rahmen der endgültigen Regelung wird die Personenbeförderung für die innerhalb der Gemeinschaft zurückgelegte Strecke im Ausgangsland [...] besteuert*. Die Kommission versuchte diese Änderung durch die Veröffentlichung eines Richtlinienentwurfs einzubringen (Kommission 1992). Das führte zu erheblichen Unstimmigkeiten – zu den vorgeschlagenen Alternativen gehörte die Besteuerung am Ort des Geschäftssitzes des Beförderungsunternehmens oder die Befreiung sämtlicher Personenbeförderung – und der Entwurf wurde schließlich zurückgezogen.

Die Reform der Unternehmensbesteuerung

Ende 1998 wurde die Kommission von den Regierungen der Mitgliedstaaten aufgefordert, eine *analytische Studie der Unternehmensbesteuerung der Europäischen Gemeinschaft* vorzubereiten, und diese Aufforderung wurde Mitte 1999 zu einem formalen Auftrag. Die Kommission richtete dementsprechend zwei Expertengruppen ein, eine akademische und eine aus Vertretern aus Wirtschaft und Gewerkschaften. Die Studie - einschließlich den Anhängen gute 700-Seiten – wurde im Oktober 2001 veröffentlicht (Kommission 2001j). Es folgte eine Mitteilung der Kommission "Ergänzung und zum Aufbau" auf dieser Erhebung (Kommission 2001k).

Steuerhemmnisse bei grenzüberschreitenden Aktivitäten

Im Bericht Ruding aus dem Jahr 1992 (siehe letztes Kapitel) wird darauf hingewiesen, dass die zugrundeliegende Analyse dieses Berichts immer noch maßgebend sei, dass jedoch *der allgemeine wirtschaftliche Rahmen sich in den frühen Neunzigerjahren entscheidend geändert habe*. Insbesondere habe es zwei größere Entwicklungen gegeben, die Auswirkungen auf die Funktionsweise des Steuersystems hatten: der Binnenmarkt (seit 1993) und die Wirtschafts- und Währungsunion (seit 1999). Die europäische Wirtschaft sei nunmehr

mit einer einzigen Wirtschaftszone mit 15 unterschiedlichen Steuersystemen konfrontiert.

Dieses verringerte eine generelle wirtschaftliche Effizienz und Transparenz und erzeugte zusätzliche Kosten für die europäischen Unternehmen, die in zunehmenden Maße

nicht nur ihren Mitgliedstaat sondern die gesamte EU als ihren "Inlandsmarkt" bezeichneten.

Durch diese Situation sei eine Reihe von Hemmnissen bei den grenzüberschreitenden Aktivitäten entstanden, wie z.B.:

- Die Unternehmen seien verpflichtet, die Gewinne an jedes Steuerhoheitsgebiet nach dem Grundsatz der Unabhängigkeit der Unternehmen bei getrennter Buchführung, d.h. für jede einzelne Transaktion
- Die Mitgliedstaaten erlaubten den Verlustabzug von verbundenen Unternehmen, wenn Gewinne außerhalb der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten anfielen.
- Grenzüberschreitende Umorganisierung mit einem Verlust der Steuerrechte für spezifische Mitgliedstaaten könnten zu einer Besteuerung der Kapitalzuwächse und anderen Veränderungen führen.
- Eine Doppelbesteuerung könnte sich dann ergeben, wenn die Steuerrechte von Mitgliedstaaten miteinander in Konflikt geraten.

- In erster Linie stellt die Notwendigkeit ein wesentliches Hemmnis dar, eine Vielfalt von unterschiedlichen Steuervorschriften in verschiedenen Ländern einzuhalten und, insbesondere gilt dies für kleine und mittlere Unternehmen (KMU).

Effektive Steuersätze

Die Unterschiede in den effektiven Steuersätzen innerhalb des Binnenmarktes wirkten sich auch auf die Vorgehensweise der Unternehmen aus. Wenn zwei verschiedene Unternehmen auf dem selben Markt miteinander in Wettbewerb stehen und sie mit zwei unterschiedlichen Steuersätzen besteuert werden, dann hat dies Auswirkungen auf ihre relative Wettbewerbsfähigkeit. Das wiederum beeinflusste die Standortwahl der unternehmerischen Aktivitäten. Allerdings

vom Standpunkt der ökonomischen Effizienz sollten die Steuersysteme idealer Weise "neutral" hinsichtlich der wirtschaftlichen Entscheidungen sein... Die Wahl der Investitionen, ihre Finanzierung oder ihr Standort sollte im Prinzip nicht durch steuerrechtliche Erwägungen beeinflusst werden.

Eine solche Analyse, gab man in der Studie zu, musste jedoch von anderen Erwägungen geändert werden.

- Die Besteuerung war lediglich eine der Determinanten der Investitionsentscheidungen. Darüber hinaus

beinhaltet die Besteuerung eine politische Entscheidung und kann auch ein Abwagen zwischen rein ökonomischer Effizienz und anderen legitimen nationalen politischen Zielen und Präferenzen bedeuten.
- Innerhalb des EU-Kontexts musste auch das Subsidiaritätsprinzip berücksichtigt werden.
- Schließlich verhinderten *die Schwächen der bestehenden Methodologien* und fehlende Datensätze, dass *ein empirischer Nachweis der Auswirkungen der Besteuerung auf die aktuellen Wirtschaftsentscheidungen erbracht werden konnte.*

Effektive Unternehmenssteuersätze sind dennoch in den einzelnen Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich (siehe Tabelle 13). Die Spanne bei den inländischen Körperschaftsteuersätzen betrug rund 37 Prozentpunkte bei den marginalen Investitionen und rund 30 Prozentpunkte bei den gewinnstärkeren Investitionen. Zudem gab es Unterschiede, wie jedes Land die Investitionen in oder von einem anderen Land behandelte, so dass

die effektive Steuerlast bei einer Tochtergesellschaft eines Mutterunternehmens ... im wesentlichen davon abhängt, wo diese Tochtergesellschaft ansässig ist [...] das Spektrum der Veränderung der effektiven Steuerlasten von Tochterunternehmen in den einzelnen Gastländern kann bis zu 30 Punkten betragen, ohne Berücksichtigung der Finanzierungsart der Tochtergesellschaft.

Aus den Daten ging auch hervor, dass:

- im Durchschnitt in- und ausländische Investitionen stärker besteuert sind als dies andernfalls bei identischen Inlandsinvestitionen der Fall ist; dass jedoch
- die Funktionsweise der internationalen Steuersysteme bedeutete, dass die ausländischen multinationalen Unternehmen in einem Gastland eher eine niedrigere Steuerlast als inländische Unternehmen hätten.

Tabelle 13. Effektiver durchschnittlicher Körperschaftssteuersatz nach Ländern, 2001

(nach Vermögenswerten, Finanzierungsquelle und allgemein)

Länder	Gesamt 1999	Gesamt 2001	Feste Vermögenswerte	Industriegebäude	Anlagevermögen/ Maschinen	Finanzielle Vermögenswerte	Inventar	Rückstellung	Neue Beteiligungstitel	Verbindlichkeiten Verbindlichkeiten
Österreich	29.8	27.9	26.4	28.2	26.2	30.9	27.6	30.7	30.7	22.6
Belgien	34.5	34.5	30.7	36.1	31.0	39.2	35.3	39.1	39.1	25.8
Dänemark	28.8	27.3	19.9	33.3	24.7	29.3	29.3	30.7	30.7	21.0
Finnland	25.5	26.6	25.7	26.6	23.9	28.3	28.3	30.0	30.0	20.8
Frankreich	37.5	34.7	27.8	38.2	38.4	35.6	33.8	39.0	39.0	26.8
Deutschland	39.1	34.9	30.8	36.0	33.0	39.2	35.4	38.7	38.7	27.7
Griechenland	29.6	28.0	33.3	28.5	31.3	11.9	34.8	32.4	32.4	19.7
Irland	105	10.5	8.9	15.8	8.2	9.8	9.8	11.7	11.7	8.2
Italien	29.8	27.6	22.5	27.1	24.9	35.1	28.4	28.7	28.7	25.5
Luxemburg	32.2	32.2	28.6	33.7	29.2	36.6	32.9	36.6	36.6	24.0
Niederlande	31.0	31.0	26.7	32.6	29.2	34.2	32.5	35.2	35.2	23.3
Portugal	32.6	30.7	31.3	30.1	26.9	34.4	30.9	34.8	34.8	23.0
Spanien	31.0	31.0	31.1	31.8	27.4	34.2	30.7	35.2	35.2	23.3
Schweden	22.9	22.9	19.6	23.4	19.7	25.7	25.7	26.0	26.0	17.1
Vereinigtes Königreich	28.2	28.3	24.2	34.0	24.7	29.3	29.3	31.8	31.8	21.7

Quelle: SEK(2001)1618

Bemessungsgrundlage oder Steuersatz?

Ein wichtiges Ergebnis der Untersuchung betraf das Ausmaß, in dem solche Veränderungen in der effektiven Besteuerung Ergebnis von *Unterschieden in den Steuersätzen* seien, im Gegensatz zu den *Unterschieden in der Bemessungsgrundlage*.

Eine vorangegangene Untersuchung (Baker & McKenzie, 1999 & 2001) hatte zum Ergebnis, dass

die Zusammensetzung der Besteuerungsgrundlage keine großen Auswirkungen auf die effektive Steuerlast habe und dass das Niveau der Steuersätze der einzige wichtige Faktor für die unterschiedliche Steuerlast sei.

Die für die Studie der Kommission durchgeföhrten Simulationen hatte mehr oder weniger das selbe Ergebnis, aus den zwei Hauptschlussfolgerungen gezogen werden konnten:

- Der bei weitem effektivste Weg der rückläufigen Streuung der effektiven Besteuerung und der Verringerung der Standortnachteile wäre die **Einführung eines gesetzlichen gemeinsamen Steuersatzes in der EU**.
- Die Einführung einer **gemeinsamen** Steuerbemessungsgrundlage oder die Anwendung der Besteuerung im Heimatland für EU-weite Gewinne würde nicht zu einem solchen Ziel führen. Noch schlimmer - es könnte die **Streuung in den effektiven Steuersätzen erhöhen**, wenn nominale Steuersätze nicht auch harmonisiert würden.

Diese Ergebnisse stellten für die Kommission natürlich einige Probleme dar. In der Mitteilung heißt es, das die Schlußfolgerung das Ergebnis einer "statischen Analyse" sei und mögliche dynamische Auswirkungen nicht berücksichtigt würden, wenn besondere Merkmale des Steuersystems allein harmonisiert würden. Das heisst,

zu diesem Zeitpunkt liege kein überzeugenderer Nachweis für die Kommission vor, um spezifische Aktionen zur Annäherung der nationalen Körperschaftssteuer oder der Festsetzung eines Mindestkörperschaftssteuersatzes empfohlen werden könnte.

Statt dessen werde die Kommission Entwicklungen überwachen, *um die dynamischen Effekte der stattfindenden Reformen zu verstehen.*

Der Rahmen für Lösungsmöglichkeiten

In der Studie werden zwei mögliche Ansätze genannt, um die Körperschaftssteuerhemmnisse im Binnenmarkt zu überwinden:

- "gezielte" Lösungen zur Abschaffung einzelner Hemmnisse und
- umfassende Lösungen für die Ursachen.

In Teil IV der Studie (über Lösungen für die Beseitigung von Hemmnissen der Körperschaftssteuern im Binnenmarkt) wird deutlich, dass *sowohl gezielte als auch umfassende Lösungsmöglichkeiten untersucht werden müssten.*

Zunächst schienen einige gezielte Maßnahmen wichtig zu sein, ungeachtet der Tatsache ob umfassende Lösungsmöglichkeiten eingeführt würden.

Auf der anderen Seite würde das EU-Körperschaftssteuersystem immer noch erhebliche grundsätzliche Mängel haben, selbst wenn die gezielten Maßnahmen umgesetzt würden.

Demgemäß wird in der Mitteilung der Kommission eine gezielte und umfassende "Doppelstrategie" empfohlen.

Gezielte Maßnahmen

Im Hinblick auf Lösungen für spezifische Körperschaftssteuerhemmnisse wurde in der Studie vorab erläutert, dass

in Ermangelung politischer Lösungen die Steuerzahler gezwungen gewesen sein, den Rechtsweg zu beschreiten, um diskriminierende Vorschriften und andere Hemmnisse zu überwinden. In der Folge habe der europäische Gerichtshof (EuGH) ein großes Repertoire von Rechtssachen/Einzelfallrecht zu der Vereinbarkeit von einzelstaatlichen Steuervorschriften mit dem Vertrag entwickelt.

Die Umsetzung der EuGH-Entscheidungen sei jedoch den Mitgliedstaaten überlassen, *die die sich daraus ergebenden allgemeineren Schlussfolgerungen nicht gezogen hätten.*

Die Kommission schlägt deshalb in ihrer Mitteilung zunächst vor, **die Orientierung für wichtige EuGH-Entscheidungen zu entwickeln und die Umsetzung dieser Entscheidungen zu koordinieren.** Andere spezifische Maßnahmen umfassen:

- **Die Ausweitung der bestehenden Fusions- und Mutter-Tochter-Richtlinien.** Vorschläge für Änderungen zu diesen Richtlinien wurden bereits 1993 von der Kommission vorgelegt (Kommission 1993b). Laut Mitteilung sollen 2003 nach Konsultationen mit Mitgliedstaaten revidierte Änderungsvorschläge vorgelegt werden.
- **Neue Vorschläge zu der grenzüberschreitenden Abschreibung von Verlusten.** In der Untersuchung wird festgestellt, dass die Kommission 1990 einen Vorschlag unterbreitet habe, wonach Mutterunternehmen die den Tochterunternehmen in einem anderen

Mitgliedstaat entstandenen Verluste steuerlich geltend machen könnten. (Kommission 1990b), *allerdings sei es im Rat zu keiner Einigung gekommen.* Eine Möglichkeit bestehet darin, eine geänderte Fassung dieser Richtlinie vorzulegen. Ein anderer wäre, das dänische System der gemeinsamen Besteuerung anzunehmen, wonach die gesamte Unternehmensgruppe auf einer konsolidierten Grundlage besteuert würde. Laut Mitteilung der Kommission werde der Vorschlag von 1990 zurückgezogen, die Möglichkeiten geprüft und bis Ende 2003 *werde sie über ihre legislativen Absichten berichten.*

- **Aktion zu Transferpreisvorschriften.** Diese würden, so heißt es in der Untersuchung, zahlreiche Probleme verursachen. Die Kommission werde deshalb darauf hinwirken, 2002 ein ständiges "Gemeinsames Forum über den Transferpreis" einzurichten, das u.a. folgende Maßnahmen prüfen werde:
 - die Entwicklung und den Austausch der besten Verwaltungspraxis bei vorangegangenen Preisübereinkommen;
 - den Anwendungsbereich für einheitlichere Methodologien innerhalb der OECD-Leitlinien und
 - die Schlichtungsübereinkommen im Hinblick auf Vorlage eines Richtlinienentwurfs im Jahr 2003.
- **Doppelbesteuerung.** In der Untersuchung wird festgestellt, dass *das Schließen der wenigen verbleibenden Lücken in dem bestehenden Netzwerk der Doppelbesteuerungsabkommen innerhalb der EU hilfreich wäre.* Die kompletteste Lösung wäre jedoch *der Abschluss gemäß Artikel 293 des Vertrages eines multilateralen Steuerübereinkommens zwischen den Mitgliedstaaten mit Übertragung der juristischen Auslegung an den EuGH.* Alternativ könnte eine EU-Version des OECD-Modellabkommens erarbeitet werden. Die Kommission spricht sich für die letztere Lösung als ersten Schritt in Richtung auf ein EU-Modellsteuerabkommen aus und hat zu diesem Thema eine Mitteilung für das Jahr 2004 zugesagt.

Umfassende Lösungen

Das wichtigste Element des umfassenden Ansatzes, der Untersuchung und der Mitteilung der Kommission, ist, dass **Unternehmen über eine konsolidierte Körperschaftsbemessungsgrundlage verfügen sollte, mit einem Vorschriftenkatalog für alle ihre Aktivitäten innerhalb der EU.** Rein internationale Transaktionen innerhalb einer Unternehmensgruppe sollten nicht länger steuerliche Auswirkungen haben, und es sollte möglich sein, Verluste in einem Teil einer Gruppe gegen den Gewinn in einem anderen aufzurechnen. In der Studie wird eine Reihe von alternativen Mechanismen untersucht, um dieses Ziel einer konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage zu erreichen.

1. Heimatstaat-Besteuerung (gegenseitige Anerkennung).

Unternehmen, die in einer Reihe von Mitgliedstaaten tätig sind, würden ihre konsolidierte Steuerbemessungsgrundlage gemäß den Vorschriften des Landes berechnen, in denen das Mutterunternehmen ansässig ist. Die Gruppe würde deshalb lediglich mit einer Steuergesetzgebung und einer Steuerbehörde zu tun haben. Mitgliedstaaten ihrerseits müssten untereinander die Gültigkeit der Steuergesetzgebung als Berechnungsgrundlage für die anerkennen.

Dieser Ansatz hätte zahlreiche Vorteile. Man müsste nicht mehr einen gemeinsamen oder harmonisierten Steuerkodex ausarbeiten, so dass diese Maßnahme relativ schnell umgesetzt werden könnte. In der Studie wird zudem darauf hingewiesen, dass es an der Zeit sei, eine Lösung für die Probleme der KMU zu finden. Auf der anderen Seite bedeuteten die aktuellen

wesentlichen Unterschiede zwischen den nationalen Systemen, dass es immer noch keine gleiche Ausgangsposition gebe. Unterschiedliche Gruppen z.B. könnten unterschiedlichen Bedingungen bei der Verlustabschreibung abhängig von ihrem Heimatstaat unterliegen.

In der Untersuchung wird deshalb vorgeschlagen, dass entweder zuvor die Steuersysteme der Mitgliedstaaten angeglichen werden müssten oder die Annahme eines *optimalen Systems für Unternehmen in den Mitgliedstaaten mit einer ausreichend ähnlichen Steuerbemessungsgrundlage* eine Lösung sein könnte.

2. Eine gemeinsame Steuerbemessungsgrundlage

Dieser Ansatz wurde von den Vertretern der Wirtschaft (UNICE 2000) unterstützt. Es würde die Schaffung eines neuen, gemeinsamen Steuerkodex beinhalten, der dann neben den 15 nationalen Steuerkodizes als Option bestehen würde. Wie im Falle der Heimatstaatlösung würden die Steuervorschriften von den Mitgliedstaaten angewandt werden, in denen das Mutterunternehmen einer Gruppe ansässig ist.

Ein solcher Ansatz hätte den Vorteil gegenüber der Heimatstaatlösung, dass es für alle Gruppen ungeachtet des Sitzes des Mutterunternehmens die gleichen Voraussetzungen gäbe. Zudem,

werde man mit der Zeit davon ausgehen können, das sich die einzelnen Inland-Kodizes auf den gemeinsamen Kodex entwickeln.

Ein Nachteil jedoch wäre, dass die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten verpflichtet würden, parallel zwei Steuerkodizes zu verwalten, ihren eigenen und den gemeinsamen Kodex. Das würde zusätzliche Probleme neben der Umsetzung des gemeinsamen Kodex selbst schaffen, obwohl die bereits vereinbarten europäischen Rechnungslegungsgrundsätze ein guter Ausgangspunkt wären. Da die Anwendung des Kodex freiwillig wäre, könnten ähnliche Firmen immer noch unterschiedlich behandelt werden (und die Zahl der unterschiedlichen Systeme würde sich von 15 auf 16 erhöhen!).

3. Eine harmonisierte Steuerbemessungsgrundlage

Diese Probleme wären gelöst, wenn alle 15 einzelstaatlichen Steuerkodizes von einem einzigen, harmonisierten Kodex ersetzt würden, der in der EU einheitliche Anwendung fände. Das würde nicht einen einzelnen Steuersatz bedeuten, lediglich dass jeder Mitgliedstaat bei der Steuererhebung die selbe Berechnungsgrundlage anzuwenden hätte.

Das ist der traditionelle Ansatz der vorangegangenen Kommissionsvorschläge und würde die umfassendste Lösung für die Konsolidierung und das Problem der Gleichbehandlung bieten. Der größte Fehler dieses Ansatzes sei allerdings, dass er *nicht dem aktuellen Stand der institutionellen Entwicklung entspreche*. Die Mitgliedstaaten würden nicht nur den gemeinsamen Kodex selbst verhandeln, sondern sich auch darauf einigen müssen, ihn auf alle Unternehmen, auch jene, die lediglich im Inland tätig sind, anzuwenden.

4. Eine europäische Körperschaftssteuer

In der Untersuchung wird auch der Vorschlag geprüft, wonach sich insbesondere multinationale Unternehmen für eine Besteuerung auf EU-Ebene entscheiden könnten.

In der reinsten Form würde die Steuer lediglich von einer einzigen Behörde verwaltet werden, mit einem einzigen EU-Steuersatz und die Einnahmen würden zur Finanzierung der EU-Institutionen verwendet werden.

Das würde sicherlich einen großer Schritt in Richtung auf die Schaffung eines föderalen Europas darstellen.

Vorausgesetzt man würde dies nicht auf die Spitze treiben und alle einzelstaatlichen Körperschaftsteuern ersetzen, dann hätte es die selben Nachteile wie der Ansatz einer gemeinsamen Steuerbemessungsgrundlage, denn ein neuer Steuerkodex würde erarbeitet werden müssen, und er würde zu den 15 bereits bestehenden hinzugefügt werden.

Der Aufteilungsmechanismus

Diese Lösungen würden für alle bedeuten – ausgenommen im Falle einer "reinen" europäischen Körperschaftssteuer -, dass ein einziger Mitgliedstaat für die Besteuerung von in verschiedenen Mitgliedstaaten tätigen Unternehmen verantwortlich wäre. Die Kommission hält es deshalb für erforderlich, einen **Aufteilungsmechanismus** zu entwickeln, *der von allen Teilnehmern zu vereinbaren wäre*, um die Einnahmen den richtigen nationalen Finanzbehörden zuzuweisen.

Das vorgeschlagene Clearing-System für ein "endgültiges" Steuersystem gibt auf den ersten Blick nicht viel Anlass zu Optimismus. Andererseits würde mit diesem vorgeschlagenen Mechanismus die Aufteilung der Körperschaftsteuern verhältnismäßig einfach sein.

Für alle Unternehmensaktivitäten innerhalb der EU würde die gleiche Steuerbemessungsgrundlage gelten, unabhängig davon, ob das Unternehmen unter den Vorschriften des Landes, wo es ansässig ist, oder unter gemeinsamen oder harmonisierten Vorschriften tätig ist. Es wäre lediglich erforderlich, zu diesem Zweck die Anteile der einzigen Steuerbemessungsgrundlage unter den jeweiligen Mitgliedstaaten aufzuteilen, die dann ihre eigene Mehrwertsteuer darauf anwendeten.

Das Statut der Europäischen Gesellschaft

Der Europäische Rat in Nizza konnte im Dezember 2000 schließlich Einigung über einen 15 Jahre alten Vorschlag für ein Statut der Europäischen Gesellschaft (*Societas Europeae - SE*) erzielen. Eine Verordnung und eine Richtlinie (Rat 2001b) werden 2004 in Kraft treten.

Wie solche Unternehmen besteuert werden sollten, ist jedoch noch nicht geklärt. Bei der Verabschiedung des Statuts im September 2001 forderte das Europäische Parlament, dass die *Annäherung der auf die SE anzuwendenden Steuervorschriften* Gegenstand eines Berichts der Kommission und von Vorschlägen spätestens 3 Jahre nach Inkrafttreten der Verordnung sein sollte (Europäisches Parlament 2001b).

In der Mitteilung heißt es weiter, dass *sichergestellt werde, dass das aktuelle Regelwerk der EU-Unternehmenssteuergesetze ab dem Jahr 2004 volle Anwendung auf die SE finden werde*. Geprüft werde gleichzeitig

das spezifische Potenzial eines umfassenden Regelwerks zur Körperschaftssteuer und einer konsolidierten Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage für die EU-weiten Aktivitäten von Unternehmen und deren Anwendung auf die SE.

Eine breit angelegte Diskussion

Weder in der Studie noch in der Mitteilung wird sich für eine der Optionen zur Erreichung einer konsolidierten Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage ausgesprochen. In der Mitteilung wird hingegen *eine strukturierte Diskussion mit allen Beteiligten* als erster Schritt empfohlen. Demgemäß sagt die Kommission die Veranstaltung einer **Europäischen Körperschaftssteuer-Konferenz** in der ersten Hälfte 2002 zu, nach der sie ihre eigenen politischen Schlussfolgerungen bis 2003 vorlegen werde.

Diese "breit angelegte Diskussion" wird sich mit einigen grundlegenden Fragen auseinander setzen müssen.

- **EU-weite oder "verstärkte Kooperation"?** Alle Optionen – und insbesondere die der Heimatstaat-Besteuerung oder der gemeinsamen Steuerbemessungsgrundlage – müssten nicht sofort von allen EU-Mitgliedstaaten angewendet werden. Nach der vom Vertrag von Amsterdam eingeführten Option einer Gruppierung von Mitgliedstaaten, die ein schnelleres Tempo als andere haben können, könnten Körperschaftsteuern auf einer gemeinsamen Grundlage in einem Teil der EU, in dem anderen Teil jedoch nicht erhoben werden. Eine solche Lösung der zwei Geschwindigkeiten besteht bereits für die Einführung des Euro und beim dem Schengener Abkommen. Dennoch steht zur Debatte, dass die Aufteilung des Binnenmarktes auf diese Art der allgemeinen wirtschaftlichen Effizienz eher schaden als nutzen könnte.
- **Optionale oder obligatorische Lösungen?** Der Ansatz der gemeinsamen Steuerbemessungsgrundlage und die weniger ehrgeizigen Version des Ansatzes einer europäischen Körperschaftssteuer würden es Unternehmen ermöglichen, zwischen einer neuen EU-Steuerbemessungsgrundlage und den bestehenden 15 einzelstaatlichen Steuerbemessungsgrundlagen zu wählen. Diese flexiblere Gestaltung des Systems würde jedoch auch zu dessen Komplexität insbesondere für die Steuerbehörden beitragen. Ein robusterer Ansatz könnte darin bestehen, dass alle Unternehmen, die mehr als einem Mitgliedstaat tätig sind, nach den gemeinsamen Kriterien besteuert würden.
- Eine wichtigere Frage ist, **ob es sich lohne, mit Maßnahmen zur Konsolidierung der Steuerbemessungsgrundlage fortzuschreiten, ohne die Steuersätze zu harmonisieren.** Die Ergebnisse der genannten Studie der Kommission lassen darauf schließen, dass die Unterschiede bei der Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage in gewisser Weise für einen Ausgleich der Unterschiede zwischen den Steuersätzen sorgen und dass die Angleichung von Steuerbemessungsgrundlagen ohne eine Angleichung der Steuersätze somit die Ungleichheit noch erhöhen würde. Das war letztendlich die Schlussfolgerung des Berichts Ruding und vorangegangener Kommissionsvorschläge.
- In ähnlicher Weise kann man auch fragen, **ob die Maßnahmen zu der Unternehmensbesteuerung getrennt von anderen Steuern oder anderen ökonomischen Parametern den allgemeinen Wohlstand verbessern würden. In der Studie selbst heißt es, dass**

in dem Umfang, wie es bereits bestehende Verzerrungen und/oder Unzulänglichkeiten in der Marktwirtschaft (Marktversagen) gebe, könnten die Steuern genutzt werden, um diese externen Faktoren (z.B. Umweltverschmutzung) zu internalisieren und somit die wirtschaftliche Effizienz zu erhöhen.

Die Unterschiede in der Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage zwischen den Mitgliedstaaten könnten eine solche "zweitrangige" Vorkehrung widerspiegeln. Ihre Abschaffung könnte somit kontraproduktiv sein. Ein weiterer Standpunkt wurde kürzlich in einem Leserbrief an die *Financial Times*²⁰ zum Ausdruck gebracht – nämlich dass das aktuelle System, *wonach die Wirtschaftsaktivität in jedem Staat unter Anwendung der Steuerbemessungsgrundlage und der Steuersätze des jeweiligen Staates besteuert werde*, einfacher sei und deshalb eine Konsolidierung vorzuziehen sei.

- Schließlich gebe es das grundsätzliche politische Argument, **inwieweit zahlreiche Mitgliedstaaten bereit wären, die Steuerhoheit im Gegenzug zur wirtschaftlichen Effizienz aufzugeben.** Einerseits kann nicht behauptet werden, dass die nationale Steuerhoheit in dem Steuersektor ungeschmälert sei, da bei der Analyse der rechtlichen

²⁰ *Financial Times*, 24. Oktober 2001.

Seite die nationalen Steuervorschriften mit den Anforderungen des EG-Vertrages unvereinbar und somit nichtig seien könnten.

Andererseits wird - wie bereits erwähnt - in der Untersuchung mit Nachdruck darauf hingewiesen, dass die Steuerpolitik auch einen Ausgleich zwischen rein ökonomischer Effizienz einerseits und legitimen Zielen darstellt, z.B. die Gleichbehandlung und die Umverteilung des Vermögens. Da alle Mitgliedstaaten Demokratien seien, könne man kaum fordern, dass Wähler sich nicht für relativ hohe/niedrige Steuersätze oder für spezifische Steuerstrukturen entscheiden können sollten – selbst wenn die Ergebnisse in weniger wirtschaftlicher Effizienz oder einem offensichtlichen Wettbewerbsnachteil/vorteil bestünden.

Eine Gemeinschaftssteuer?

Mitte 2001 schlug der belgische Finanzminister, Didier Reynders – der künftige amtierende ECOFIN-Präsident - die Einführung einer "Europa Steuer" Unterstützung des EU-Haushalts vor. Die Mehrheit der Finanzminister der Mitgliedstaaten lehnte diese Idee zwar ab²¹; sie wurde jedoch von einigen einschließlich dem deutschen Finanzminister Hans Eichel unterstützt.

Sowohl Reynders als auch Eichel betonten, dass die Steuer die bestehenden Steuern *ablösen* sollte, d.h. sie sollte nicht zu einer Erhöhung der Steuerlast führen. Der Hauptvorteil bestünde darin, eine direkte Verbindung zwischen EU-Ausgaben und der Erhebung von Steuern zu schaffen, und diese Verbindung ist durch das aktuelle Finanzierungsproblem mittels nationaler Haushalte nur schwer herzustellen. Die Koppelung der Ausgabenbeschlüsse und der Einnahmeerzeugung, so betonte Hans Eichel, könnte *eine größere Effizienz und eine reibungslosere öffentliche Verwaltung bewirken*. Das Europäische Parlament könnte z.B. nicht nur über die Ausgaben entscheiden (was bereits geschieht), sondern auch darüber, wie die erforderlichen Einkünfte zu erzeugen wären (was es bisher nicht tut).

Eine Reihe von möglichen Steuern könnten insgesamt oder zum Teil zu "einer Gemeinschaftssteuer" werden.

Mehrwertsteuer

Die Auffassung ist weit verbreitet, dass ein Anteil der Mehrwertsteuer, der von den Verbrauchern beim Erwerb von Waren und Dienstleistungen gezahlt wird, direkt an die EU fließt. Das ist jedoch nicht der Fall. Hingegen ist der Mehrwertsteueranteil an "Eigenmitteln" das Ergebnis einer Berechnung der Summe, die durch die Anwendung eines spezifischen Prozentsatzes auf die Mehrwertsteuer-Grundlage in jedem Mitgliedstaat - ungeachtet der tatsächlich erhobenen Mehrwertsteuersätze - erhoben werden würde. Im Vereinigten Königreich z.B. werden Lebensmittel in diese Besteuerungsgrundlage einbezogen, obwohl der Steuersatz bei Null liegt. Die Zahlungen an die EU erfolgen dann aus den allgemeinen Einnahmen.

Eine Möglichkeit wäre es deshalb, dieses allgemeine falsche Verständnis in die Realität umzusetzen. Eine EU-Mehrwertsteuer würde auf Rechnungen getrennt ausgewiesen – ebenso wie in den USA die lokalen und die staatlichen Verkaufssteuern auf Rechnungen getrennt ausgewiesen werden – und getrennt abgeführt werden. Das würde natürlich ein bereits kompliziertes System noch komplizierter gestalten. Eine einfachere Alternative wurde 1962 vom Neumarkt-Ausschuss vorgeschlagen, der 1960 von der EWG-Kommission eingesetzt

²¹ Der niederländische Finanzminister, Gerrit Zalm, soll gesagt haben, dass "eine Europasteuer das letzte Mazu Zeiten des Herzogs von Alba eingeführt worden sei und dann hätten wir 80 Jahre Krieg gehabt".

wurde, um die gesamte Frage der indirekten Besteuerung innerhalb des gemeinsamen Marktes zu prüfen (Neumark 1962). Der Vorschlag bestand in einer europäischen Mehrwertsteuer im Vorverkaufsstadium, die mit der traditionellen Einzelhandelsverkaufssteuer auf einzelstaatlicher Ebene kombiniert würde.

Eine ehrgeizigere Alternative bestünde darin, die *gesamte* Mehrwertsteuer mit einheitlichen Sätzen direkt in den EU-Haushalt abzuführen, wobei Einnahmenüberschüsse an die Mitgliedstaaten zurückgeführt würden – ein System, wie es ähnlich in der Bundesrepublik Deutschland Anwendung findet. Damit wäre mit einem Schlag das größte Hindernis für ein "endgültiges", auf das Herkunftsprinzip gestützte Mehrwertsteuersystem aus dem Weg geräumt. Wenn alle Einnahmen in den selben Haushalt eingehen, dann würde kein Clearing-System benötigt, und im Hinblick auf die Mehrwertsteuer würde die EU eine "einheitliche Steuerzone" werden²².

Um irgendeine dieser Alternativen akzeptabel zu machen, würde jedoch eine vollkommen harmonisierte Mehrwertsteurbemessungsgrundlage innerhalb der EU erforderlich sein, und trotz der größten Anstrengungen in der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie ist eine solche Regelung noch nicht abzusehen. Die fortbestehenden Mängel im System waren implizit im Gemeinschaftsbeschluss von 1992, und zwar sollten der Anteil der durch die Mehrwertsteuer entstehenden "Eigenmittel" reduziert und die BIP-abhängige "vierte Ressource" und die BIP-Obergrenze eingeführt werden.

Besteuerung von Unternehmen

Eine zweite Alternative würde darin bestehen, eine EU-Steuer in Verbindung mit der vorgeschlagenen Reform der Unternehmensbesteuerung einzuführen, wie sie im vorangegangenen Kapitel erläutert wurde. Offensichtliche Kandidaten wären die europäische Körperschaftssteuer und die Steuerannahmen von Unternehmen, die sich für eine Besteuerung unter dem gemeinsamen Steuerkodex entscheiden.

Ein größeres Problem in beiden Fällen wäre jedoch die Frage der Freiwilligkeit. Wenn Unternehmen zwischen der Besteuerung gemäß einzelstaatlichen Vorschriften (wobei die Einnahmen der nationalen Regierung zu Gute kommen) und gemäß Gemeinschaftsvorschriften (die Einnahmen gehen dann direkt an die EU) auswählen könnten, dann würde es wahrscheinlich zu starken politischen Spannungen kommen. Zudem könnten sich weder die einzelstaatlichen Regierungen noch die EU darauf verlassen, dass die Besteuerungsgrundlagen von Jahr zu Jahr stabil bleiben.

Diese Entscheidung könnte somit nicht den Unternehmen überlassen werden. Alle Unternehmen, die in mehr als einem Mitgliedstaat tätig sind, könnten z.B. nach gemeinsamen Kriterien obligatorisch besteuert werden, wobei die Einnahmen direkt an die EU abgeführt werden könnten.

Umweltsteuern und andere Steuern

Es wurden zahlreiche Vorschläge für eine Europa-Steuer unterbreitet, und zwar in erster Linie im Bereich der Zölle und Verbrauchssteuern. Die Steuern und Abgaben auf Einfuhren aus Drittländern könnten natürlich bereits als eine solche Steuer angesehen werden, die jedoch von der Allgemeinheit bisher weitgehend unbemerkt blieb. Die Logik dieser Steuern – die Waren, auf die sie erhoben werden, werden in den EU-Binnenmarkt insgesamt und nicht in

²² Weitere Einzelheiten siehe "The Federal Option" in "Options for a Definite VAT-System", Europäisches Parlament, Generaldirektion Wissenschaft, Reihe *Wirtschaftsfragen*, E-5, 1995.

den Mitgliedstaat eingeführt, in dessen Hafen, Flughafen oder an dessen Grenze sie zufällig ankommen – kann auch auf andere Bereiche angewendet werden.

Es gibt z.B. gute Argumente dafür, dass Steuern, die die Umweltverschmutzung einschränken sollen, in diese Kategorie aufzunehmen. Da die Emissionen in einem Mitgliedstaat ein externer Faktor sein können, der in anderen Mitgliedstaaten Kosten verursacht, wäre eine Lösung auf EU-Ebene das geeignete Instrument. Eine glaubwürdige Europa-Steuer könnte deshalb eine gemeinschaftsweite Steuer auf Kohlendioxidemissionen sein, wie sie ursprünglich 1992 vorgeschlagen und in einer revidierten Version drei Jahre später veröffentlicht wurde (Kommission 1995d). Nachdem im Rat keine Einigung erzielt werden konnte, wurden in der Mitteilung der Kommission *Umweltsteuern und Abgaben im Binnenmarkt* (Kommission 1997g) weitere Optionen vorgeschlagen.

Angesichts der Probleme aufgrund der unterschiedlichen nationalen Systemen zur Besteuerung von Kraftfahrzeugen (siehe vorangegangenes Kapitel "Die Besteuerung von Fahrzeugen"), könnte ein weiterer geeigneter Kandidat eine europäische Fahrzeugzulassungssteuer sein. Diese könnte durch eine europäische Vignette ergänzt werden, die für die EU insgesamt und alle Fahrzeuge gilt, entsprechend dem System, wie es bereits in sechs Mitgliedstaaten Anwendung findet.

Grundsätze

Die Wahl zwischen diesen Alternativen wird nicht einfach sein, selbst wenn im Grundsatz eine EU-Steuer akzeptiert wird. Die Frage könnte jedoch geklärt werden, wenn man sich auf die folgenden zwei allgemeinen Regeln einigen würde.

1. Wenn eine spezifische Wirtschaftstätigkeit ausschließlich oder überwiegend auf EU-Ebene stattfindet, dann könnte die erhobene Steuer logischerweise direkt in den EU-Haushalt gezahlt werden. Das könnte z.B. bei der von Unternehmen gezahlten Körperschaftssteuer der Fall sein, die nach dem Statut der Europäischen Gesellschaft gegründet wurden oder die unter einem europäischen Körperschaftssteuerkodex (siehe oben) tätig sind, und bei dem Steueraufkommen aus dem Verkehrssektor wie der europäischen Vignette.
2. Dort, wo die Steuergesetzgebung vorsieht, dass Einnahmen in einem Mitgliedstaat erhoben werden, um sie durch eine Form des "Clearing"-Systems einem anderen zu erstatten, könnten die Verwaltungskosten durch die Zahlung der Steuern in den EU-Haushalt deutlich verringert werden. Das könnte z.B. im Falle der Mehrwertsteuer beim elektronischen Handel oder unter der aktualisierten Achten Mehrwertsteuerrichtlinie und möglicherweise sogar für Einnahmen aus der Quellensteuer, wo diese erhoben wird, der Fall sein.

III. Internationale Entwicklungen

Steueroasen

In einigen der aufgelisteten "Steueroasen" (siehe Kapitel II) rief die Veröffentlichung des OECD-Berichts einen Sturm der Empörung hervor. Der Generaldirektor der *Financial Services Kommission von Jersey*²³ 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 laut.

Auch die Argumentation der OECD wurde von den öffentlichen Instanzen mehrerer aufgeführter Hoheitsgebiete angefochten. Für ein kleines Land sei es ein natürlicher wirtschaftlicher Vorteil, dass es niedrigere Steuersätze anwenden könne als größere Länder, weil der Verlust an Steuereinnahmen durch die Einnahmen aus dem internationalen Geschäft mehr als wettgemacht werde. Selbst wenn sich das Steueraufkommen der größeren Länder durch die Existenz von "Steueroasen" vermindere, handelten doch die betreffenden Hoheitsgebiete lediglich rational und im Interesse ihrer Bevölkerung. Für einige kleine Länder könne 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 Steueroasen" 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. Nach dem Bericht aus dem Jahr 2000 hätten Aruba, Bahrain, die *Isle of Man*, die Niederländischen Antillen und die Seychellen schriftlich zugesagt, für ihre Streichung von der "schwarzen Liste" Sorge zu tragen. Am 23. August 2001 kündigte die OECD an, das Tonga nicht länger auf der Liste stehe (siehe Tabelle 4).

Der Bericht 2001

Der jüngste Bericht über schädliche Steuerpraktiken wurde von der OECD im November 2001 (OECD 2001d) veröffentlicht. Wie auch bei den früheren Berichten enthielten sich Luxemburg und die Schweiz bei der Annahme, und es schlossen sich ihnen Belgien und Portugal an. In dem Bericht wird festgestellt, dass

die Globalisierung der Wirtschaft als Nebeneffekt neue Wege für Unternehmen und Einzelpersonen bei der Steuervermeidung geschaffen habe, die nicht illegal seien.

In zunehmenden Maße würden deshalb inländische Informationsquellen nicht länger ausreichen, um die Einhaltung der Steuergesetze nachzuweisen. Lediglich der Informationsaustausch zwischen Steuerbehörden könnte vor einer Nichteinhaltung dieser Vorschriften bei grenzüberschreitenden Transaktionen abschrecken und diese aufdecken.

In dem Bericht heißt es jedoch auch, dass der in den Berichten von 1998 und 2000 vertretene Standpunkt infolge der bilateralen und multilateralen Diskussionen auf internationaler Ebene geändert worden sei.

²³ Richard Pratt, zitiert in der *Financial Times* vom 4. August 2000.

Der Dialog zwischen den OECD-Mitgliedern und den Justizbehörden der Steueroasen habe dazu geführt, dass die OECD nun ein größeres Verständnis für die Belange der Gerichtsbarkeit [...] habe.

Das führte zu einigen Änderungen bei den vier Kriterien zur Definition der Steueroasen, wie sie im Dokument von 1998 beschrieben wurden.

- In dem Bericht wird betont, dass das erste dieser Kriterien – unabhängig davon, ob die Gerichtsbarkeit keine oder nur nominale Steuern erheben –

allein nicht ausreichend sei, um von einer Steueroase sprechen zu können. Die OECD erkenne an, dass jede Gerichtsbarkeit ein Recht habe zu bestimmen, ob sie direkte Steuern erheben wolle, und wenn das der Fall sei, den geeigneten Steuersatz zu beschließen.

- Das zweite Kriterium sei die mangelnde Transparenz. Diese sei gegeben mit der Sicherstellung, dass
 1. die Gesetze auf einer offenen und ständigen Grundlage auf Steuerzahler in einer ähnlichen Lage angewendet werden und
 2. die von den Steuerbehörden benötigte Informationen vorliegen, um feststellen zu können, ob die Angelegenheiten eines Steuerzahlers ordentlich geregelt seien.

Beispiele für die mangelnde Transparenz seien "geheime" Abmachungen, verhandelbare Steuersätze und ähnliche Praktiken (z.B. die Schaffung einer spezifischen Steuerregelung für spezifische Unternehmen, um Investitionen anzuziehen). Eine Transparenz setzt voraus, dass die Buchführung in Übereinstimmung mit den akzeptierten Buchführungsstandards erfolgte und die Konten geprüft und registriert würden. Die Behörden sollten auch die Begünstigten identifizieren können.

- Zum dritten Kriterium des effektiven Informationsaustauschs sollten einige Punkte gehören, wie z.B.
 - es sollte einen legalen Mechanismus geben, durch den Informationen an die Steuerbehörde eines anderen Landes weitergeleitet würden, um eine Anfrage zu einer spezifischen Steuerfrage beantworten zu können;
 - es sollten jedoch auch Vorkehrungen getroffen werden, dass die erteilte Auskunft lediglich für die angefragten Zwecke verwendet wird;
 - die Rechte der Steuerzahler und die Vertraulichkeit ihrer Steuerangelegenheiten sollten geschützt werden;
 - im Falle der angefragten Auskünfte in Verbindung mit einem Steuervergehen sollte die Auskunft ohne die Voraussetzung erteilt werden, dass die untersuchte Angelegenheit auch nach den Gesetzen der angefragten Gerichtsbarkeit strafbar ist;
 - im Falle der angefragten Auskünfte im Zusammenhang mit zivilen Steuerangelegenheiten sollte die angefragte Gerichtsbarkeit die Auskünfte ohne Rücksicht darauf erteilen, ob sie selbst an den Auskünften Interesse hätte.
- Das vierte in dem Dokument von 1998 aufgeführte Kriterium war der Mangel an inhaltlichen Aktivitäten bei einem Unternehmen, das in einer Steueroase Steuern zahlt. Dieser Punkt wurde mit aufgenommen, da man vermuten könnte, dass *eine Gerichtsbarkeit versuchen kann, rein steuerbedingte Investitionen und Transaktionen anzuziehen*. In der Praxis erwies es sich jedoch die genaue Festlegung dessen als schwierig, was denn nun mit "inhaltlich" gemeint sei. Demgemäß wurde dieses Kriterium nach Gesprächen mit den Hoheitsgebieten fallengelassen.

In dem Bericht wird auch auf einige von den "Steueroasen" erwähnte Besorgnisse eingegangen. Die Frist für Zusagen wurde von ursprünglich Juli 2001 auf den 28. Februar 2002 verlängert. Die Hoheitsgebiete würden dann, nachdem sie eine Zusage gemacht haben, ein Jahr – und nicht nur die ursprünglichen 6 Monate – Zeit haben, um Umsetzungspläne zu entwickeln. OECD-Länder würden jene Hoheitsgebiete unterstützen, die bei der Umsetzung effektiver Maßnahmen auf administrative Schwierigkeiten stoßen.

Schließlich geht es in dem Bericht um den Rahmen für mögliche "koordinierte Abwehrmaßnahmen" gegen "Steueroasen", die sich nicht kooperationsbereit zeigten. Diese würden jedoch nicht früher ergriffen werden als Maßnahmen *gegen OECD-Mitgliedstaaten mit schädlichen Präferenzsystemen*. Eine Reihe von Erwägungen wird den Entwurf des Handlungsrahmens leiten:

- Bei den Maßnahmen sollte die Verhältnismäßigkeit gewahrt werden und sie sollten auf die Neutralisierung der nachteiligen Auswirkungen von schädlichen Steuerpraktiken abzielen;
- die Ergreifung von Maßnahmen würde in das Ermessen der einzelnen Staaten gestellt; und
- es sollte jedem Land überlassen bleiben, Abwehrmaßnahmen auszuwählen, die die *Verhältnismäßigkeit wahren und sich in dem Rahmen des Schadens bewegen, den eine spezifische Praxis verursachen könnte*.

Aktionen zur Bekämpfung der Geldwäsche

In den letzten beiden Jahren standen die Aktivitäten der FATF-Arbeitsgruppe "Bekämpfung der Geldwäsche" (siehe Einleitung) und nicht so sehr auf die spezifischen Aktionen gegen Steueroasen. Einige wenige Gerichtsbarkeiten tauchen zwar sowohl auf den schwarzen Listen der Steueroasen als auch für die Geldwäsche auf, die FATF hat jedoch ein größeres Operationsziel und einige viel größere Länder im Visier.

1990 veröffentlichte die FATF eine Liste von 40 empfohlenen Praktiken (aktualisiert 1996), die als internationaler Standard für Maßnahmen zur Bekämpfung der Geldwäsche gelten sollten. Die wichtigsten sind:

- Die Wäsche/Geldwäsche von Erlösen aus kriminellen Handlungen sollten als Straftat gelten und es sollte gesetzlich möglich sein, diese Erlöse einer Straftat zu beschlagnahmen.
- Finanzinstitutionen sollten alle Kunden identifizieren ... können, einschl. der begünstigten Eigentümer von Eigentum und entsprechende Akten führen.
- Finanzinstitutionen sollten eine umfassende Palette von internen Kontrollmaßnahmen durchführen und verdächtige Transaktionen an die zuständigen einzelstaatlichen Behörden melden.
- Es sollte angemessene nationale Kontrollen und Überwachung von Finanzinstitutionen geben.
- Die Staaten sollten eine unmittelbare und effektive internationale Zusammenarbeit auf allen Ebenen ermöglichen.

Im Februar 2000 veröffentlichte die FATF einen ersten Bericht, in dem die Kriterien zur Feststellung von schädlichen Regeln und Praktiken aufgelistet sind, die eine internationale Zusammenarbeit im Kampf gegen die Geldwäsche verhinderten und auch mögliche Gegenmaßnahmen (siehe Tabelle 14). Im Juni 2000 wurde ein formeller Bericht (OECD 2000b) mit den Ergebnissen der vier Regionalgruppen (Nord- und Südamerika, Asien/Pazifik, Europa, Afrika und mittlerer Osten) angenommen. Ernst systematische

Probleme wurden in 15 Gerichtsbarkeiten und Liechtenstein in der Europäischen Sektion festgestellt. Diese wurden als "nicht Kooperativ" vermerkt.

Ein Jahr später wurde im Juni 2001 ein zweiter formeller Bericht veröffentlicht (OECD 2001c). Vier Gerichtsbarkeiten – die Bahamas, die Cayman-Inseln, Liechtenstein und Panama – hatten die Mängel behoben, die im Jahr zuvor festgestellt worden waren, und wurden von der Liste der nicht kooperationsbereiten Länder gestrichen. Es wurden jedoch 6 neue Gerichtsbarkeiten hinzugefügt: Ägypten, Guatemala, Ungarn, Indonesien, Myanmar und Nigeria. Die FATF empfahl auch Abwehrmaßnahmen gegen Naura, die Philippinen und Russland ab September 2001, es sei denn ihre Regierungen würden eindeutige Rechtsvorschriften erlassen, die sich mit denen von FATF festgestellten Belangen der Geldwäsche befassten. Im September kamen zwei weitere Länder, die Grenadinen und die Ukraine, hinzu, so dass die Liste insgesamt 19 Länder umfaßt (siehe Tabelle 14).

Tabelle 14. FATF-Liste der nicht kooperationsbereiten Gerichtsbarkeiten, September 2001

Cookinseln (Neuseeland)	Israel	Philippinen
Dominica	Libanon	Russland
Ägypten	Marshall-Inseln	St. Kitts & Nevis
Grenada	Myanmar	St. Vincent & die Grenadinen
Guatemala	Naura	Ukraine
Ungarn	Nigeria	
Indonesien	Niue (Neuseeland)	

Am 6. August 2001 verabschiedete Russland ein föderales Gesetz zur Bekämpfung der Legalisierung von durch kriminelle Machenschaften erzielten Erlöse, woraufhin die angedrohten Abwehrmaßnahmen zurückgezogen wurden. Ende August wurde auch in Naura ein Anti-Geldwäsche-Gesetz verabschiedet, das jedoch als unzureichend betrachtet wird, und eine neue Frist für Abwehrmaßnahmen wurde auf Ende November festgesetzt. Beide Länder bleiben vorübergehend noch auf der schwarzen Liste.

Die Ereignisse vom 11. September 2001 in New York und Washington veränderten jedoch die Situation. Auf dem Treffen am 6. Oktober 2001 in Washington der Finanzminister und der Zentralbankgouverneure der G7 wurde vorgeschlagen, den Aufgabenbereich der FATF insbesondere um die Bekämpfung der Finanzierung des Terrorismus zu erweitern. In einem Sondertreffen Ende Oktober beschloss die FATF, dieses neue Ziel in den Mittelpunkt ihrer Tätigkeit zu stellen und eine Reihe von Sonderempfehlungen zur Terrorismusbekämpfung zu verabschieden. Die Mitglieder verpflichteten sich wie folgt:

- Ratifizierung und Umsetzung der UN-Resolution 1373 (siehe unten);
- Kriminalisierung der Finanzierung des Terrorismus, von terroristischen Akten und terroristischen Organisationen;
- Einfrierung und Beschlagnahme von Vermögenswerten von Terroristen;
- Mitteilung über verdächtige Transaktionen in Verbindung mit dem Terrorismus;
- größtmögliche Unterstützung für Strafverfolgungs- und Genehmigungsbehörde anderer Länder bei Untersuchungen der Finanzierung des Terrorismus;

- die Einführung von Anti-Geldwäsche-Anforderungen bei alternativen Rimessesystemen²⁴;
- strengere Maßnahmen zur Kundenidentifizierung im internationalen und Inlands-Kabelüberweisungsverkehr;
- Sicherstellung, dass unterschiedliche Einrichtungen und insbesondere gemeinnützige Organisationen nicht zur Finanzierung des Terrorismus missbraucht werden können.

Alle Länder sicherten die Prüfung der Einhaltung dieser Vorgaben bis Ende 2001 und die vollständige Einhaltung bis Juni 2002 zu. Auch nicht FATF-Länder wurden zur Einhaltung aufgefordert, wofür ihnen technische Unterstützung gewährt werden würde.

Einen Monat zuvor hatten die Vereinten Nationen einstimmig die Resolution 1373 verabschiedet, in der alle Mitgliedstaaten sich verpflichten, alle Fälle an die Strafgerichtsbarkeit weiterzuleiten, die mit dem Sammeln oder der Bereitstellung von finanziellen Mitteln auf ihrem Hoheitsgebiet zur Finanzierung von terroristischen Aktivitäten zu tun hätten, Vermögen von Terroristen einzufrieren und Personen Asyl zu verweigern, die terroristische Angriffe finanzierten, planten, unterstützten oder durchführten und auch Personen, die diesen Menschen Unterschlupf bieten.

Am 6.November 2001 bekundeten die Wirtschafts- und Finanzminister der EU und der EFTA-Länder (Schweiz, Norwegen, Island und Liechtenstein) ihre uneingeschränkte Unterstützung zu der internationalen Aktion. Auf einer Pressekonferenz betonte der schweizerische Wirtschaftsminister Pascal Couchebin, mit Nachdruck, dass die Schweiz bereits 1998 ähnliche Maßnahmen verabschiedet hätte, wie sie in der EU unter der Geldwäsche-Richtlinie verabschiedet würden. Die Schweiz habe bereits 24 Bankkonten mit einem Gesamtvolumen von 12 Mio. Schweizer Franken als Teil ihres Beitrags zur Bekämpfung des Terrorismus eingefroren.

Schließlich wurde auf einem Treffen der IWF-Finanzminister Mitte November beschlossen, Maßnahmen gemäß Artikel 4 des jährlichen Überwachungsverfahrens zu ergreifen. Das Ziel wurde für Mitgliedsregierungen festgelegt, bis zum 1. Februar 2002 Verwaltungsvorschriften strenger zu gestalten und bestehende Schlupflöcher zu schließen, um die Finanzierung von Terroristen nachvollziehen zu können.

²⁴ Z.B. das *hawala*-Geldtransfersystem, das im Nahen Osten und in Asien parallel zu den Banken gebräuchlich ist.

Tabelle 15. FATF Kriterien zur Definition der nicht kooperationsbereiten Länder und Gebiete

Haupt-überschriften	Kategorien	Beispiele
Schlupflöcher in den Finanzvorschriften	<p>Keine oder unzureichende Vorschriften und Überwachung der Finanzinstitutionen</p> <p>Unzureichende Regelung für die Lizenzierung und Einrichtung von Finanzinstitutionen einschließlich der Beurteilung des Hintergrundes von Führungskräften und Besitzern von Guthaben</p> <p>Unzureichende Anforderungen an die Kundenidentifizierung für Finanzinstitutionen</p>	<p><i>Fehlende Maßnahmen, damit Kriminelle daran gehindert werden können, Finanzinstitutionen in großem Umfang zu kontrollieren oder sich an diesen zu beteiligen.</i></p> <p><i>Anonyme oder auf offensichtlich fiktive Namen lautende Konten.</i></p> <p><i>Keine Verpflichtung, die Identität des Kunden und des Begünstigten nachzuweisen oder die Identifizierung erneut nachzuweisen, wenn Zweifel entstehen.</i></p> <p><i>Keine Antigeldwäschetrainingsprogramme.</i></p> <p><i>Keine Verpflichtung, Unterlagen über Kunden und Transaktionen für einen vernünftigen Zeitraum (5 Jahre) aufzuheben.</i></p>
Durch andere Vorschriften entstehende Hemmnisse	<p>Übermäßige Vorschriften zur Wahrung des Bankgeheimnisses.</p> <p>Fehlen eines effizienten Systems zur Meldung von verdächtigen Transaktionen.</p> <p>Unzureichende Anforderungen an die Wirtschaftsgesetze für die Registrierung von Unternehmen und juristischen Personen.</p> <p>Fehlende Identifizierung von Besitzern von Guthaben von Unternehmen und juristischen Personen.</p>	<p><i>Gesetze, die einen Informationsaustausch verhindern. Behörden werden daran gehindert, Untersuchungen im Rahmen der Amtshilfe durchzuführen. Offensichtliche Weigerung, auf Anfragen konstruktiv zu antworten.</i></p> <p><i>Restriktive Praktiken bei der Untersuchung verdächtiger Transaktionen insbesondere wenn diese mit Steuerangelegenheiten zu tun haben könnten.</i></p> <p><i>Die Geldwäscherei von Erlösen aus kriminellen Aktivitäten steht nicht unter Strafe.</i></p>
Hemmnisse der internationalen Zusammenarbeit	<p>Hemmnisse durch die Verwaltungsbehörden.</p> <p>Hemmnisse durch die Justizbehörden.</p>	<p><i>Gesetze, die einen Informationsaustausch verhindern. Offensichtliche Zurückhaltung, auf Anfragen auf gegenseitige Amtshilfe konstruktiv zu reagieren.</i></p> <p><i>Verweigerung der justiziellen Zusammenarbeit bei Straftaten, die als solche von der angefragten Gerichtsbarkeit erkannt werden, insbesondere im Fall von Steuerfragen.</i></p> <p><i>Die Verwaltungs- und Justizbehörden sind nicht mit dem ausreichenden finanziellen, humanen oder technischen Ressourcen ausgestattet.</i></p> <p><i>Unzureichendes oder korruptes Personal.</i></p>
Unzureichende Ressourcen zur Bekämpfung der Geldwäscherei	<p>Fehlende Ressourcen im öffentlichen und privaten Sektor.</p> <p>Fehlen eines Finanznachrichtendienstes oder eines äquivalenten Mechanismus.</p>	

Was ist "unlauterer Steuerwettbewerb"?

Die internationalen Maßnahmen gegen die Steueroasen und jene zur Bekämpfung der Geldwäsche und der Finanzierung des Terrorismus verfügen über gemeinsame Merkmale. Die Schlüsselfaktoren bei der Identifizierung "nicht kooperationsbereiter" Gerichtsbarkeiten sind die fehlende Transparenz in den Finanzaktivitäten und der fehlende effektive Informationsaustausch mit internationalen - und Drittstaatenbehörden. In beiden Fällen ist eine wichtige Voraussetzung die Anwendung des "bekannte Kunden"-Prinzips durch die Finanzinstitutionen.

Dennoch lässt der Umstand, dass zu den FATF-Kriterien zur Definition der nicht kooperationsbereiten Länder die *Weigerung der Zusammenarbeit aus Steuergründen* ist, auf ein grundlegendes Problem schließen. Ist es sicher, dass Steuerfragen unter die gleiche Definition "der internationalen Wirtschaftskriminalität" fallen, wie die Geldwäsche von Erlösen aus Drogen oder dem internationalen Terrorismus?

- Zunächst sind die Gesetze von Land zu Land unterschiedlich. Ein Steuervergehen in einem Land muss nicht unbedingt auch in einem anderen Land gegen das Gesetz verstößen. Aus diesem Grunde sind administrative und justizielle Aktionen – das heißt die Aufhebung des Bankgeheimnisses – oftmals verweigert worden, wenn von einer ausländischen Steuerbehörde danach verlangt wurde. Der Druck, solche Unterschiede abzuschaffen, kann mit dem Recht unabhängiger Länder in Konflikt geraten, ihre eigenen Steuersysteme und –sätze festzulegen.
- Zweitens muss unterschieden werden zwischen der **Steuerhinterziehung**, d.h. die 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 sprach der Generalsekretär der OECD²⁵ kürzlich von "illegaler Steuervermeidung" und erklärte dazu, *dass die OECD mit Steuervermeidung eine unzulässige Steuervermeidung* meint. 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.
- Schließlich besteht noch keine vollständige Einigkeit darüber, was einen "schädlichen" Steuerwettbewerb ausmacht. 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.

²⁵ Ansprache von Hon. Donald J. Johnston vor dem Hochrangigen Symposium über schädlichen Steuerwettbewerb am 29.-30. Juni 2000.

Für die Anwendung der Gemeinschaftsvorschriften über staatliche Beihilfen sei der steuerliche Charakter einer Maßnahme unerheblich, da Artikel 92 [jetzt Artikel 87] auf Beihilfen "gleich welcher Art" anwendbar sei. (Kommission 1998g)

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 Beihilferegelungen nicht für *allgemeine Maßnahmen* gelten, die *allen Wirtschaftsteilnehmern im Gebiet eines Mitgliedstaats zugute kommen und im gesamten Staatsgebiet Anwendung finden*.

Solche Faktoren helfen, die Unterschiede bei der Betonung zwischen den Vereinigten Staaten und der EU im Kontext internationaler Aktionen zu verstehen.

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)*

Wettbewerb

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 "Verschwendungen" 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. Nicht die Steuersysteme für sich genommen stehen in einem Wettbewerb zueinander, sondern die Fiskalsysteme insgesamt - also die Struktur der Einnahmen und Ausgaben. 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.
- Maßnahmen zur "Koordinierung" und "Harmonisierung" 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 (Unternehmensinvestitionen, private Spartätigkeit und privater Verbrauch usw.) ausnutzen. Gebiete, die an der Kartellbildung beteiligt sind, verlieren oft ihre Wettbewerbskraft. Auch wenn aus der Beschränkung des Wettbewerbs anfänglich Gewinne entstehen, verflüchtigen diese sich in dem Moment, wenn Wirtschaftsaktivitäten in Drittstaaten verlagert werden.

- 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. Untersuchungen 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, könne sich der finanzielle Aufwand für die Gewährung steuerlicher Anreize als gering erweisen oder sogar im negativen Bereich liegen, wenn es dem Land gelinge, ausländisches Kapital ins Land zu holen. Verfüge das Land über eine hohe Arbeitslosigkeit, könnten Auslandskapital und Arbeitnehmer zusammengeführt werden, die ansonsten arbeitslos wären. (Tanzi, 1996).

Ein Paradebeispiel für diesen Mechanismus ist Irland.

- Bei großen Unterschieden zwischen den bestehenden Steuersätzen geht man davon aus, dass die Konvergenz am ehesten durch die Marktmechanismen – d.h. Wettbewerb – und nicht so sehr durch politische Versuche einer Harmonisierung und Koordinierung erreicht werden können. Unter den Bedingungen der offenen Grenzen z.B. gibt es eine natürliche Grenze, an die ein Land stößt, um Steuersätze auf veräußerbare Güter zu erheben, die höher sind als die Steuersätze in den Nachbarländern, d.h. ein marginaler Anstieg der Steuersätze führt zu einem marginalen Rückgang des Aufkommens als Ergebnis einer elastischen Nachfrage und des Zuflusses der fraglichen Erzeugnisse. Das würde innerhalb der EU bei alkoholischen Getränken und Tabakerzeugnissen sicher ein sehr starker Faktor werden, wo die verbleibenden Hemmnisse der Freizügigkeit abgeschafft wurden. Im Fall des Wettbewerbs ist der Druck nach niedrigeren Steuersätzen natürlich groß, was bei der Koordinierung umgekehrt der Fall ist.

Der Fortschrittsbericht der OECD über schädliche Steuerpraktiken (OECD 2000d), beginnt mit einer Zusammenfassung der jüngsten Vorteile des Steuerwettbewerbs.

Der offenere und wettbewerbsorientiertere Umgebung im letzten Jahrzehnt habe zahlreiche positive Auswirkungen auf die Steuersysteme einschließlich einer Senkung der Steuersätze und einer Verbreiterung der Steuerbemessungsgrundlage gehabt [...] Zum Teil könnten diese Entwicklungen als Ergebnis der Wettbewerbskräfte angesehen werden, die die Länder ermutigt hätten, ihre Steuersysteme attraktiver für Investoren zu gestalten. Zudem sei neben einer Senkung der allgemeinen Steuersätze eine wettbewerbsorientierte Umgebung geeignet, größere Effizienz bei den staatlichen Ausgabenprogrammen zu fördern.

- Schließlich gibt es noch die komplexe Frage der politischen Theorie im Hinblick auf das Recht der Demokratien, ihre eigenen Steuerniveaus und ihre eigenen Steuerstrukturen festzusetzen. Insbesondere das Prinzip "keine Besteuerung ohne Vertretung", auf dem das System der parlamentarischen Demokratie im wesentlichen ruht, ist nur schwierig mit der Entscheidungsfindung in Steuerangelegenheiten bei den immer noch nicht perfekt demokratischen Institutionen der EU zu vereinbaren. Aus eben diesem Grunde wurden Mehrheitsbeschlüsse innerhalb des Rates in diesem Bereich bisher immer wieder abgelehnt. Im Kontext der Besteuerung stützt die Doktrin der parlamentarischen Hoheit die nationale Souveränität – der Wettbewerb im Rahmen des klassischen Völkerrechts scheint logischer als eine Harmonisierung und Koordinierung im Rahmen des Gemeinschaftsrechts zu sein.

Zusammenarbeit

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

- 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 würden. (Tanzi, 1996).

Das ist der Hauptvorwurf gegen von der OECD ausgewiesene "Steueroasen". Selbst wenn sich das Steueraufkommen der größeren Länder durch die Existenz von "Steueroasen" vermindert, handeln doch die betreffenden Hoheitsgebiete lediglich rational und im Interesse ihrer Bevölkerung. Es wurden Praktiken eingeführt, um insbesondere *eine Nichtvereinbarkeit mit den Steuergesetzen anderer Länder zu fördern*²⁶. Zudem erhalten die Steueroasen selbst lediglich einen kleinen Anteil der Einnahmen die durch ihre Gerichtsbarkeiten fließen, die Hauptnutznießer seien reiche Steuerbetrüger²⁷.

- Zweitens, selbst wenn es kein gezieltes Maßschneidern von Steuersystemen gibt, so wird doch angeführt, dass der Steuerwettbewerb eine nach unten orientierte Entwicklung sei, insbesondere was die Besteuerung von Kapital und die Konditionen der Kapitalmobilität anbelange. Zudem könnten Länder zwar über gleiche allgemeine Niveaus der öffentlichen Ausgaben und Besteuerung verfügen, die Unterschiede in den Systemen können dennoch zu einem Abwärtsdruck auf die Einnahmen führen. So können z.B. zwei Länder identische allgemeine Steuerniveaus haben, das erste jedoch kann hohe Steuersätze und eine indirekte Besteuerung und relativ niedrige Unternehmenssteuern haben, und beim zweiten kann das Gegenteil der Fall sein. Der Steuerwettbewerb wird einen Abwärtsdruck auf die indirekten Steuersätze im ersten Land und die Körperschaftssteuern im zweiten Land haben.
- Drittens, ist nur ein Faktor (Kapital) mobil, ein anderer (Arbeit) jedoch nicht, komme es zu fiskalischen Verzerrungen, d.h. die Steuerlast werde auf den nicht mobilen Faktor verschoben werden. Von 1985-1994 sei ein immer größerer Anteil der Gesamtsteuerlast von anderen Produktionsfaktoren in der EU insgesamt auf den Faktor Arbeit entfallen, obwohl das nicht für alle Mitgliedstaaten gegolten habe. Das Ergebnis sei ein Anstieg der Lohnnebenkosten gewesen, die ihrerseits zu einem Anstieg der Arbeitslosenquote geführt hätten. Diese Argumente wurden von der EU-Kommission insbesondere im Delor-Weißbuch von 1993 (Kommission 1993c) zugunsten einer größeren Steuerzusammenarbeit angeführt.
- Viertens, selbst wenn man davon ausgeht, das Länder grundsätzlich frei in Ihrer Entscheidung über die eigene Besteuerung/die Struktur der öffentlichen Ausgaben sein sollten, gibt es oftmals Nebeneffekte wie z.B. die Auswirkung niedriger öffentlicher Ausgaben und die dadurch entstehende Luftverschmutzung, die Nachbarn in Mitleidenschaft zieht oder wenn ungenügende Bildungsmaßnahmen zu einem "Wildern" von Fertigkeiten durch Steueranreizen führt. Für den Umgang mit solchen externen Faktoren innerhalb einer Wirtschaft gibt es eine Reihe von Wirtschaftsmodellen (Internalisierung durch Besteuerung oder obligatorische Kompensierung; Marktlösungen mittels Vertrag usw.). In einem multinationalen Kontext jedoch werden die besten

²⁶ OECD 2001d.

²⁷ Siehe Leserbrief an die *Financial Times* vom ehemaligen Leiter des OECD Referats Steuerwettbewerb, Frances Horner, 4.Mai 2001.

Lösungen wahrscheinlich durch Übereinkommen, Verträge oder andere Abkommen – d.h. durch Kooperation erzielt.

- Fünftens, in dem Umfang, wie das Volumen des internationalen Handels durch die "Globalisierung" zugenommen hat, wurde das Ausmaß zunehmend deutlich, in dem komplexe und inkompatible Steuersysteme Kosten verursachen. Innerhalb der EU selbst waren dies die zentralen Ergebnisse von Untersuchungen zur Körperschaftssteuer (Ruding 1992, Kommission 2001j und 2001k). Zudem ermutigen komplexe Steuersysteme und große Unterschiede in den Steuersätzen zur Steuervermeidung und Steuerhinterziehung. Größere Unternehmen sehen sich oftmals einer Vielfalt von Steuerhoheiten gegenüber, die sie dazu zwingen, beträchtliche Ressourcen auf eine Minimalisierung der Steuern zu verwenden. Im Falle der Mehrwertsteuer hat die Komplexität für Unternehmen und Arbeitnehmer den Anreiz ebenso wie die Gelegenheit geschaffen, in die "Schatten" Wirtschaft abzuwandern.²⁸
- Sechstens, die Komplexität des Steuersystems wird durch Maßnahmen von Seiten der Regierung zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung noch verstärkt, und den Steuerbehörden und auch den Steuerzahlern werden damit eine größere Steuerlast und Kosten aufgebürdet²⁹.

Diese Faktoren sprechen für die Koordinierung der Steuersysteme und auch für eine Zusammenarbeit bei der Bekämpfung des Missbrauchs.

- Schließlich wird behauptet, dass ein uneingeschränkter Steuerwettbewerb zu Systemen führen wird, die die ökonomische Effizienz maximieren zum Nachteil aller anderen Faktoren, z.B. aller Umverteilungselemente. Solche sozialen Zielsetzungen sind Bestandteil der meisten nationalen Steuersysteme, und die Zusammenarbeit in ihrem Sinne kann als politische Priorität betrachtet werden.

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 *Neigung Leviathans zur Verschwendug*.

Zugegebenermaßen gibt es hier auch die weitere Frage, ob ökonomische Faktoren nur für sich genommen betrachtet werden sollten. In einer jüngsten Studie zur EU-Steuerpolitik (Cnossen 2001) heißt es, dass

es einen wichtigen Ausgleich zwischen der Steuerneutralität und der Steuerautonomie gebe. Der Wirtschaftler könne diesen Ausgleich betonen und die Kosten alternativer Maßnahmen schätzen, die Politik habe jedoch über die genaue Art und das Ausmaß dieses Ausgleichs zu entscheiden.

Im EU-Kontext ist dies die wesentliche institutionelle Frage nach der Souveränität und der demokratischen Berechenbarkeit, die nun auf höchster Ebene diskutiert wird. Das Niveau der Steuersysteme und der Steuersätze sollte entschieden werden und vielleicht auch das strittigere Thema, wohin die Einnahmen gehen sollten, und diese Fragen sind vielleicht erst

²⁸ Zunehmende Unterschiede zwischen der Größe der Wirtschaft der Mitgliedstaaten gemessen am BIP und der Größe nach Mehrwertsteuerbelegen waren der ursprüngliche Beweggrund, um das BIP-Element gemäß dem Übereinkommen von Edinburgh von 1992 in die "Eigenmittel" der Gemeinschaft aufzunehmen.

²⁹ OECD 2001d.

dann zu beantworten, wenn eine künftige konstitutionelle Struktur der Union beschlossen wurde.

Die Tobin Steuer

Der Vorschlag, eine Steuer auf Devisenkassengeschäfte zu erheben, stammt von dem amerikanischen Nobelpreisträger für Ökonomie, Professor James Tobin, der ihn erstmals 1972 öffentlich in einer Vorlesung an der *Princeton University* unterbreitete (Tobin 1972). In seiner *Presidential Address to the Eastern Economic Association* (Tobin 1978) entwickelte er diesen Gedanken weiter. Seither scheint die Einführung einer solchen als "Tobin Steuer" bekannt gewordenen Abgabe regelmäßig auf der politischen Tagesordnung. Die Idee, *ein bisschen Sand ins wohlgeschmierte Getriebe der internationalen Finanzspekulationen zu streuen* findet besonders in Zeiten von Turbulenzen an den internationalen Finanzmärkten Anklang.

Die Tobin Steuer würde auf sämtliche Devisentransaktionen zu einem gleichen, aber niedrigen proportionalen Steuersatz erhoben. Prof. Tobin selbst schlug Steuersätze von 0,2 %, 0,5 % bzw. 1 % vor. Der derzeitige französische Premierminister Lionel Jospin sagte 1995 zu einem Steuersatz von 0,1 %: "[...] qui ne pénaliserait pas les investissements à dix ans mais les placements à dix jours."³⁰ Bei Transaktionen im Zuge langfristiger Investitionen würde eine solche Abgabe für das Gesamtprojekt in der Tat nur unbedeutende Zusatzkosten verursachen. Hingegen würde sie für Transaktionen, bei denen es sich um kurzfristige Spekulationen in Verbindung mit dem Kauf und Verkauf einer bestimmten Währung innerhalb einiger Wochen, Tage oder Stunden handelt, eine erhebliche Belastung darstellen.

Nach den Berechnungen würden mit einer Tobin-Steuer von lediglich 0,1 % über \$ 50 Mrd. jährlich an Einnahmen erzielt werden – selbst wenn man davon ausgeinge, dass die Zahl der aktuellen Devisengeschäfte um die Hälfte zurückgeht, dass 20 % davon befreit und weitere 20 % hinterzogen würden. Das ist mehr als das Doppelte des Betrags, der für Stabilisierungsprogramme, Entwicklungs- und humanitäre Hilfe, friedenerhaltende Maßnahmen und andere Aktivitäten der UN und ihrer Agenturen ausgegeben wird.

Jüngste Diskussionen

Das jüngste Interesse an der Tobin-Steuer kann mit dem Wachsen der Anti-Globalisierungs-Bewegung in den Jahren 2000 und 2001 in Verbindung gebracht werden. Die Zielsetzung der Demonstranten sind eine Aufnahme der Beschränkungen des freien internationalen Kapitalverkehrs und ein großer Anstieg der Ausgaben zur weltweiten Armutsbekämpfung. Diese beiden Maßnahmen könnten durch die Steuer gefördert werden.

Ende August 2001 revidierte das französische Finanzministerium seine offizielle Haltung gegenüber der Steuer, und dieses Thema wurde auf dem Deutsch-Französischen Wirtschafts- und Finanzrates in Berlin von dem französischen Finanzminister Laurent Fabius angesprochen. Sein deutscher Kollege Hans Eichel zeigte sich in einer ersten Reaktion nicht davon begeistert. Eine Woche später jedoch kündigte Bundeskanzler Gerhard Schröder an, das eine hochrangige Deutsch-Französische Arbeitsgruppe zur Kontrolle der internationalen Kapitalflüsse eingerichtet werden würde (obwohl er insbesondere auf die mit der Tobin-Steuer selbst zusammenhängende Probleme hinwies).

Auf einem informellen Treffen des ECOFIN-Rates am 22. und 23. September reagierten die übrigen EU-Finanzminister überwiegend ablehnend auf diese Steuer. Der amtierende

³⁰ "durch den nicht die Investitionen von 10 Jahren, wohl aber Transaktionen von 10 Tagen bestraft würden" (aus 1995-2000, *Propositions pour la France* von Lionel Jospin),.

Präsident des ECOFIN-Rates, der belgische Finanzminister Didier Reynders, kündigte jedoch seine Absicht an, die Kommission bis zum Ende des Jahres mit einer Durchführbarkeitsstudie zu beauftragen.

Für und wider die Steuer³¹

Eine Tobin-Steuer würde einer Reihe von Zielsetzungen dienen:

Kurzfristige Spekulationen haben einen *destabilisierenden* Effekt auf die Währungsmärkte, ein Volumenrückgang solcher Transaktionen würde die Wechselkursschwankungen verringern. Dies wiederum würde das Finanzklima für "reale" Handelsgeschäfte in Waren und Dienstleistungen verbessern.

Die Steuer würde auch als "fiskalischer Puffer" zwischen den Wirtschaften dienen. Eine Regierung, deren Wechselkurs bedroht ist, wäre weniger genötigt die kurzfristigen Zinssätze anzuheben, um eine spezifische Parität zu verteidigen, als dies sonst der Fall wäre. Der potenziell schädliche Effekt auf Wachstum und Entwicklung würde demzufolge reduziert werden.

Die Steuer würde natürlich auch Einnahmen erzeugen – geschätzte \$ 360 Mrd. jährlich weltweit auf der Grundlage eines 0,5 %-Satzes und \$ 1 Billion Devisenmarktumschlag an jedem von 240 Handelstagen³². Prof. Tobin schlägt vor, diese in einen zentralen, von der IWF und der Weltbank kontrollierten Fond einzuzahlen, so dass erhebliche zusätzliche Ressourcen für internationale Stabilitätsprogramme bereitstünden.

Die Erhebung einer Tobin-Steuer würde jedoch auch einige Probleme mit sich bringen.

Es bestünde die Notwendigkeit, Vereinbarungen über die Anwendung mit jedem Finanzzentrum der Welt zu treffen – andernfalls würden die Devisenmärkte in "steuerfreie" Gerichtsbarkeiten abwandern. Die aktuellen internationalen Maßnahmen gegen die Steueroasen, zur Bekämpfung der Geldwäsche und der Finanzierung des Terrorismus, die bereits erwähnt wurden, könnten dies nun jedoch durchführbar machen.

Die Besteuerung von geschätzten \$ 1 bis 1,5 Billionen Umsatz am Tag würde eine enorme administrative Aufgabe darstellen, selbst wenn der Effekt der Steuer darin bestünde, das Gesamtvolumen zu reduzieren. Der Umschlag an Währungen in einem Monat entspricht in etwa dem Wert des weltweiten Handels in einem Jahr.

Es würden sich auch beträchtliche Probleme bei der Definition geben:

Die Steuerbemessungsgrundlage (würden Marktinterventionen durch Zentralbanken oder Transaktionen zwischen anderen Regierungs- oder internationalen Gremien davon gedeckt sein? Würde sie auch "Begünstigten"-Handel durch Marktmacher oder Finanzmittler abdecken und somit eine stabilisierende Liquidität schaffen?); und

Besteuerbare Transaktionen (eine Steuer auf Devisentransaktionen allein könnte durch die Derivatenmärkte umgangen werden).

Es ist noch nicht einmal sicher, dass eine Tobin-Steuer die Wechselkursstabilität erhöhen würde. Wenn eine Währung durch Spekulanten angegriffen würde, dann würden die Kosten der Steuer sicherlich abgezogen werden müssen, was möglicherweise zu eher größerer und nicht zu einer geringeren Schwankung führen würde. Eine Tobin-Steuer hätte nur wenig dazu

³¹ Eine ausführlichere Diskussion dieses Punktes ist in einer Studie des Europäischen Parlaments nachzulesen (Europäisches Parlament 1999),.

³² Schätzung von David Felix (Felix 1995),.

beitragen, um beispielsweise den Fall des mexikanischen Pesos Anfang 1995 oder den der südostasiatischen Währungen 1997 zu verhindern.

Literaturhinweise

- Baker & McKenzie** (1999 & 2001), *Survey of the Effective Tax Burden in the EU* (Erhebung über die effektive Steuerlast in der EU) Amsterdam, 1999 und 2001.
- Cnossen S.** (2001), *Tax Policy in the European Union: a review of issues and options* (Die Steuerpolitik in der Europäischen Union), Erasmus Universität Rotterdam, Oktober 2001.
- Edwards J. and Keen M.** (1994), *Tax Competition and Leviathan* (Steuerwettbewerb und Leviathan), Institute for Fiscal Studies, Arbeitsdokument 94/7, 1994.
- Felix D.** (1995), "The Tobin Tax Proposal" (Der Vorschlag einer Tobin-Steuer), *Futures*, Bd. 27, SS.195-208, Elsevier Science Ltd..
- Neumark F.** (1962), *Rapport du Comité Fiscal et Financier* (Bericht des Steuer- und Finanzausschusses), EWG, 1962.
- Ruding O.** (1992), *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*, (Bericht des Ausschusses Unabhängiger Experten für die Unternehmensbesteuerung) Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Offizielle Veröffentlichungen der EG, ISBN 92-826-4277-1, März 1992.
- Tanzi V.** (1996), *Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems* (Globalisierung, Steuerwettbewerb und die Zukunft des Steuersystems), Internationaler Währungsfonds, Arbeitsdokument, Dezember 1996.
- (2000) *Globalization and the Future vom Social Protection* (Globalisierung und die Zukunft des sozialen Schutzes), Internationaler Währungsfond, Januar 2000.
- Tobin J., Prof.** (1972), *The New Economics, One Decade Older*, (Die neuen Wirtschaftswissenschaften - ein Jahrzehnt später) Princeton University Press, 1972.
- Dieser Gedanke wurde sechs Jahre später weiterentwickelt in
- (1978), "A proposal for international monetary reform" (Ein Vorschlag für eine interntionale Währungsreform), *Eastern Economic Journal* 4, 1978.
- Ussher K.** (2000), *The spectre of tax harmonization*, (Das Spektrum der Steuerharmonisierung), Centre for European Reform, London, 2000.
- Van den Tempel A.J.** (1970), *Impôt sur les sociétés et impôt sur le revenu dans les Communautés européennes*, (Besteuerung von Unternehmen und Einkommen in den Europäischen).
- Europäische Kommission**
- (1975), Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden, KOM(75)392 .
- (1979), Mitteilung über die Schwierigkeiten betreffend den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates für Vorschläge für Richtlinien über harmonisierte Verbrauchsteuern auf Wein, Bier und Alkohol, KOM(79)261, Juni 1979.
- (1980), Zielsetzung der Konvergenz der Steuersysteme in der Gemeinschaft, KOM(80)139.
- (1984), Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der steuerlichen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten zur Übertragung von Unternehmensverlusten, KOM(84)404.
- (1985), Vollendung des Binnenmarktes: Weißbuch der Kommission an den Europäischen Rat, KOM(85)310.
- (1987a), Vollendung des Binnenmarktes: Annäherung der Sätze und Harmonisierung der Strukturen der indirekten Steuern, Gesamtmitteilung der Kommission, KOM(87)320.

- (1987b), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG - Annäherung der MwSt-Sätze, (KOM(87)321).
- (1987c), Änderung der Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer betreffend die Sonderregelung für Klein- und Mittelunternehmen, KOM(87)524, zurückgezogen 21/11/96.
- (1987d), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Annäherung der Annäherung der Verbrauchsteuersätze auf alkoholische Getränke und in anderen Erzeugnissen enthaltenen Alkohol, KOM(87)328.
- (1987e), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Annäherung der Annäherung der Verbrauchsteuern auf Zigaretten, KOM(87)325.
- (1987f), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Annäherung der Annäherung der Verbrauchsteuern auf andere Tabakwaren als Zigaretten, KOM(87)0326.
- (1987g), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Annäherung der Annäherung der Verbrauchsteuersätze auf Mineralöle, KOM(87)327.
- (1987h), Geänderter Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Annäherung der Annäherung der Verbrauchsteuersätze auf Mineralöle, KOM(89)526
- (1989a), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über ein gemeinsames System einer Quellensteuer auf Zinsen, KOM(89)60.
- (1989b), Geänderter Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Annäherung der Annäherung der Verbrauchsteuersätze auf alkoholische Getränke und in anderen Erzeugnissen enthaltenen Alkohol, KOM(89)527.
- (1990a), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, KOM(90)571.
- (1990b), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten gelegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften, KOM(90)595.
- (1992), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Mehrwertsteuerregelung für die Personenbeförderung, KOM(92)416.
- (1993a), Geänderter Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, KOM(93)196.
- (1993b), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, KOM(93)293.
- (1993c), Wachstum, Wettbewerbsfähigkeit, Beschäftigung - Herausforderungen der Gegenwart und Wege ins 21. Jahrhunder - Weißbuch, KOM(93)700.
- (1994a), 94/79/EG: Empfehlung der Kommission vom 21. Dezember 1993 betreffend die Besteuerung bestimmter Einkünfte, die von Nichtansässigen in einem anderen Mitgliedstaat als dem ihres Wohnsitzes erzielt werden, Amtsblatt Nr. L 039 vom 10/02/1994 S. 0022 - 0028.
- (1994b), Bericht der Kommission an der Rat und das Europäische Parlament über das Funktionieren der MwSt-Übergangsregelung für den innergemeinschaftlichen Handelsverkehr, KOM(94)515.
- (1995a), Bericht der Kommission an der Rat und das Europäische Parlament über die Verbrauchsteuersätze, KOM(95)285, September 1995.

- (1995b), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Höhe des Normalsteuersatzes), KOM(95)731.
- (1995d), Geänderter Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Einführung einer Steuer auf Kohlendioxidemissionen und Energie (95)172.
- (1996a), Bericht der Kommission über die Steuern in der Europäischen Union ("Monti 1"), SEK(96)487 vom 20 März 1996.
- (1996b), Entschliessung zum Bericht der Kommission über die Steuern in der Europäischen Union: Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme, ("Monti 2"), KOM(96)546 vom Oktober 1996
- (1996c) Ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem - ein Programm für den Binnenmarkt, KOM(96)328.
- (1997a), Mitteilung der Kommission an den Rat - Koordinierung der Steuerpolitik in der Europäischen Union - Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs, KOM(97)495.
- (1997b), Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament - Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs in der Europäischen Union, (KOM(97)564 vom 5.11.1997.
- (1997c), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf das für Telekommunikationsdienstleistungen anwendbare Mehrwertsteuersystem, KOM(97)4.
- (1997d), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen, KOM(97)30.
- (1997e), 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.
- (1997f), Grünbuch "Zusätzliche Altersversorgung im europäischen Binnenmarkt", GDXV, 5 Juni 1997.
- (1997g), Mitteilung der Kommission - Umweltsteuern und -gebühren im Binnenmarkt, KOM(97)9 vom 26.03.1997.
- (1997h), Besteuerung von Kraftfahrzeugen in der Europäischen Union, XXI/306/98 vom 8. September 1997.
- (1998a), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem im Hinblick auf den Normalsteuersatz, KOM(1998)693.
- (1998b), Vorschlag für eine Verordnung (EG) des Rates über Kontrollmaßnahmen sowie Maßnahmen im Rahmen des Erstattungssystems und der Verwaltungszusammenarbeit, KOM(1998)377.
- (1998c), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur steuerlichen Behandlung von privaten Kraftfahrzeugen, die im Zusammenhang mit einer Verlegung des Wohnsitzes auf Dauer in einen anderen Mitgliedstaat verbracht werden oder die vorübergehend in einem anderen Mitgliedstaat als dem der Zulassung benutzt werden KOM(1998)30.
- (1998d), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, KOM(1998)67.
- (1998e), Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss - Elektronischer Handel und indirekte Steuern, KOM(1998)374.
- (1998f), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung eines Minimums an effektiver Besteuerung von Zinserträgen innerhalb der Gemeinschaft, KOM(1998)295.

- (1998g), Mitteilung über die Anwendung von Beihilferegelungen auf Maßnahmen betreffend die direkte Besteuerung von Unternehmen, SEK(1998)1800.
- (1999a), Mitteilung der Kommission zu einem Binnenmarkt für die zusätzliche Altersversorgung - Ergebnisse der Konsultation zum Grünbuch "Zusätzliche Altersversorgung im europäischen Binnenmarkt", KOM(1999)134 vom 11.5.1999.
- (1999b), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur steuerlichen Behandlung von privaten Kraftfahrzeugen, die im Zusammenhang mit einer Verlegung des Wohnsitzes auf Dauer in einen anderen Mitgliedstaat verbracht werden oder die vorübergehend in einem anderen Mitgliedstaat als dem der Zulassung benutzt werden, KOM(1999)165, zur Änderung von KOM(1998)30.
- (2000a), Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung; Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der mehrwertsteuerlichen Behandlung bestimmter elektronisch erbrachter Dienstleistungen, KOM(2000)349.
- (2000b), Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament - Strategie zur Verbesserung der Funktionsweise des MWST-Systems im Binnenmarkt, KOM(2000)348, Juni 2000.
- (2000c), Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament - Dritter Bericht gemäß Artikel 14 über die Anwendung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 des Rates vom 27. Januar 1992 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (MwSt) und Vierter Bericht gemäß Artikel 12 der Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 1553/89 über Verfahren zur Erhebung und Kontrolle der MwSt, KOM(2000)28.
- (2000d), Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament, den Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen - Besteuerung von Flugkraftstoff, KOM(2000)110.
- (2001a), *Study on the competition between alcoholic drinks: final report* (Untersuchung über den Wettbewerb unter alkoholischen Getränken: Schlussbericht), *Customs Associates Ltd.* für die Kommission, Februar 2001.
- (2001b), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 92/79/EWG, der Richtlinie 92/80/EWG und der Richtlinie 95/59/EG hinsichtlich der Struktur und der Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren, KOM(2001)133, März 2001.
- (2001c), Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss - Beseitigung der steuerlichen Hemmnisse für die grenzüberschreitende betriebliche Altersversorgung KOM(2001)214, April 2001.
- (2001d), Schutz der finanziellen Interessen der Gemeinschaften und Betrugsbekämpfung - Jahresbericht 2000, KOM(2001)255, Mai 2001.
- (2001e), Mitteilung der Kommission - Schutz der finanziellen Interessen der Gemeinschaften - Betrugsbekämpfung: Aktionsplan 2001-2003, KOM(2001)254, Mai 2001.
- (2001f), Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss - Steuerpolitik in der Europäischen Union - Prioritäten für die nächsten Jahre, KOM(2001)260, Mai 2001.
- (2001g), Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/799/EWG des Rates über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern, KOM(2001)294, Juni 2001.
- (2001h), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer effektiven Besteuerung von Zinserträgen innerhalb der Gemeinschaft, KOM(2001)400, Juli 2001.

(2001i), Mitteilung der Kommission über die ermäßigten MwSt-Sätze gemäß Artikel 12 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames MwSt-System: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, KOM(2001)599.

(2001j), Besteuerung von Unternehmen im Binnenmarkt, SEK(2001)1681, Oktober 2001.

(2001k), Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss "Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse - Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmensaktivität in der EU", KOM(2001)582, Oktober 2001.

(2001m), Vorschlag für eine Entscheidung des Europäischen Parlaments und des Rates über die Einführung eines EDV-gestützten Systems zur Kontrolle der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren, KOM(2001)466

Rat der Europäischen Union (angenommene Rechtsakte)

(1967), Erste MwSt-Richtlinie, 67/277/EWG, vom 11 April 1967, ABl. 71 vom 12.4.1967.

(1977a), Sechste MwSt-Richtlinie, 77/388/EWG, 17 Mai 1977, ABl. L145 vom 13.6.1977.

(1977b), 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, Amtsblatt Nr. L 336 vom 27/12/1977 S. 0015 - 0020.

(1979a), Achte MwSt-Richtlinie, 79/1072/EWG vom 6. Dezember 1979, ABl. L331 vom 27.12.79.

(1983), Richtlinie des Rates über Steuerbefreiungen bei der endgültigen Einfuhr persönlicher Gegenstände durch Privatpersonen aus einem Mitgliedstaat, 83/183/EWG vom 28 März 1983.

(1986), 13. MwSt-Richtlinie, 86/560/EWG vom 17. November 1986, ABl. L326 vom 21.11.86.

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

(1990b), 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 s. 90/434/EWG, ABl. L 225, 20.8.1990.

(1990c), Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, 90/436/EWG, ABl. L 225, 20.8.1990.

(1991), Richtlinie 91/308/EWG des Rates vom 10. Juni 1991 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche, 91/308/EWG.

(1992a), Richtlinie des Rates über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren, 92/12/EWG, ABl. L76 vom 23.3.1992.

(1992b), Richtlinie des Rates 91/680/EWG, 92/77/EWG und 92/111/EWG zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen.

(1992c), Richtlinie 92/84/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 über die Annäherung der Verbrauchsteuersätze auf Alkohol und alkoholische Getränke, 92/84/EWG.

(1992d), Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle, 92/81/EWG

(1992e), Richtlinie 92/82/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Annäherung der Verbrauchsteuersätze für Mineralöle, 92/82/EWG.

(1994), Siebte MwSt.-Richtlinie, 94/5/EWG vom 14. Februar 1994.

- (1995), Richtlinie des Rates über die anderen Verbrauchsteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer, 95/59/EG vom 27.11.1995 (ABl. L291 vom 6.12.1995).
- (1998a), Vorschlag für eine Entscheidung des Europäischen Parlaments und des Rates über die Einführung eines gemeinschaftlichen Aktionsprogramms zur wirksameren Anwendung der Vorschriften über die indirekten Steuern im Binnenmarkt (FISCALIS-Programm), KOM(97)175, Durchführungsvorschriften zur Entscheidung Nr. 888/98/EG und Entscheidung Nr. 98/467/EG.
- (1998b), Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 76/308/EWG des Rates über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen und bezüglich der Mehrwertsteuer und bestimmter Verbrauchsteuern, (Durchführungsvorschriften zu KOM(1998)364).
- (1998c), Entschliessung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 1. Dezember 1997 ueber einen Verhaltenskodex fuer die Unternehmensbesteuerung, ABl. C 002 vom 06/01/1998, S. 0002 - 0005.
- (1999a), Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich der Möglichkeit, auf arbeitsintensive Dienstleistungen versuchsweise einen ermäßigen Mehrwertsteuersatz anzuwenden, 1999/85/EG, vom 22. Oktober 1999.
- (1999b), Richtlinie des Rates vom 29. Juli 1999 zur Änderung der Richtlinie 92/79/EWG zur Annäherung der Verbrauchsteuern auf Zigaretten, der Richtlinie 92/80/EWG zur Annäherung der Verbrauchsteuern auf andere Tabakwaren als Zigaretten und der Richtlinie 95/59/EG über die anderen Verbrauchsteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer, 1999/81/EG, Artikel 1, Punkt 2.
- (2000a), Elektronischer Handel und indirekte Steuern: Mitteilung des Präsidenten an die Arbeitsgruppe des Rates zu Steuerfragen – Indirekte Steuern (MwSt), FISC 116, 25. September 2000.
- (2000b), Richtlinie 2000/65/EG des Rates vom 17. Oktober 2000 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der Bestimmung des Mehrwertsteuerschuldners, 2000/65/EG vom 19 Januar 2001.
- (2001a), Richtlinie des Rates zur Änderung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Geltungsdauer des Mindestnormalsatzes, 2001/4/EG vom 19. Januar 2001.
- (2001b), Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE), Richtlinie 2001/86/EG des Rates vom 8. Oktober 2001 zur Ergänzung des Statuts der Europäischen Gesellschaft hinsichtlich der Beteiligung der Arbeitnehmer, ABl. L294 vom 10/11/2001.
- (2001c), Rahmenbeschluss des Rates vom 26. Juni 2001 über Geldwäsche sowie Ermittlung, Einfrieren, Beschlagnahme und Einziehung von Tatwerkzeugen und Erträgen aus Straftaten, ABl. L 182/1 vom 5.7.2001.
- (2001d), Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 91/308/EWG des Rates zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche - Erklärung der Kommission, 2001/97/EG vom 4. Dezember 2001.

Europäisches Parlament

- (1987), Bericht des Ausschusses für Wirtschaft, Währung und Industriepolitik, Berichterstatter I. Friedrich, Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten ueber die Umsatzsteuer betreffend die Sonderregelung fuer Klein- und Mittelunternehmen, PE 112.096, (ABl. C190 vom 20.7.1987).
- (1995), Optionen für die Einführung eines endgültigen Mehrwertsteuersystems, Europäisches Parlament, Generaldirektion Wissenschaft, Reihe *Wirtschaftsfragen*, Arbeitsdokument E-5, 1995
- (1999), Die Durchführbarkeit einer internationalen "Tobin-Steuer", Europäisches Parlament, Generaldirektion Wissenschaft, Reihe *Wirtschaftsfragen*, Arbeitsdokument ECON 107, März 1999.
- (2001a), Die Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung, Europäisches Parlament, Generaldirektion Wissenschaft, Reihe *Wirtschaftsfragen*, Themenpapier ECON 517, Juli 2001
- (2001b), Legislative Entschließung und Änderungen zum Entwurf einer Verordnung und Entwurf einer Richtlinie zum Statut der Europäischen Gesellschaft, 4. September, 2001.

OECD

- (1994), *Taxation and small businesses* (Besteuerung und Kleinunternehmen), Paris, 1994.
- (1998), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (Schädlicher Steuerwettbewerb: Weltweit ein immer wichtiger werdendes Thema), April 1998
- (2000a), *Towards Global Tax Co-operation: progress in identifying and eliminating harmful tax practices* (Auf dem Weg zur weltweiten Zusammenarbeit bei der Besteuerung: Fortschritte bei der Feststellung und Beseitigung schädlicher Steuerpraktiken), Juni 2000.
- (2000b), *Review to identify non-cooperative countries or territories: increasing the worldwide effectiveness vom anti-money laundering measures* (Überblick über nichtkooperativen Länder und Gebiete: die weltweit zunehmende Wirksamkeit von Maßnahmen zur Bekämpfung der Geldwäsche), Financial Action Task Force on Money Laundering (FATF), 22. Juni 2000.
- (2001a), *Tax systems in European Union Countries* (Steuersysteme in den EU-Mitgliedstaaten) Economics Working Papers 301, Juni 2001.
- (2001c), *Review to identify non-cooperative countries or territories: increasing the worldwide effectiveness vom anti-money laundering measures* (Überblick über nichtkooperativen Länder und Gebiete: die weltweit zunehmende Wirksamkeit von Maßnahmen zur Bekämpfung der Geldwäsche), Financial Action Task Force on Money Laundering (FATF), 22. Juni 2001.
- (2001d), *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report* (Das ÖCD-Projekt betreffen schädliche Steuerpraktiken: Fortschrittsbericht 2001), ÖCD, 14. November 2001.

Primarolo-Gruppe

- (1998), *First interim report* (Erster Zwischenbericht), 12530/98 FISC 164, November 1998.
- (1999a), *Second interim report* (Zweiter Zwischenbericht), 8231/99 FISC 119, Mai 1999.
- (1999b), *Final report* (Schlussbericht), <http://www.futd.nl/specials/staatssteun/doc01.html>. November 1999.

Regierung des Vereinigten Königreichs

- (1999), *International Bonds and the Draft Directive on Taxation vom Savings* (Internationale Verflechtungen und der Richtlinienentwurf über die Besteuerung von Zinseinkünften) , HM Treasury, September 1999.

(2000), *Exchange vom Information and the Draft Directive on Taxation vom Savings* (Informationsaustausch und der Richtlinienentwurf über die Besteuerung von Zinseinkünften), HM Treasury, Februar 2000.

UNICE

(2000), *Home State Taxation and Common Base Taxation* (Besteuerung im Wohnsitzland und allgemeine Besteuerungsgrundlage), (UNICE und ERT, 2000)

* * *